

## Η ανεξαρτησία της φορολογικής διοίκησης: Δοκιμάζοντας τα όρια της κοινοβουλευτικής αρχής

Στυλιανού-Ιωάννη Γ. Κουτνατζή\*

Λέκτορα Νομικής Σχολής Δημοκριτείου Πανεπιστημίου Θράκης, Δικηγόρου  
Δ.Ν. (FU-Berlin), LL.M. (Harvard)

### Εισαγωγή

Στην εποχή της οικονομικής κρίσης και των «μνημονίων», ζητήματα φορολογίας συχνά κυριάρχησαν στην ελληνική πολιτική και νομική πραγματικότητα. Το κέντρο βάρους της σχετικής συζήτησης επικεντρώθηκε όμως από μεν *πολιτική* σκοπιά στην έκταση και το μείγμα των φορολογικών επιβαρύνσεων, από δε *νομική* σκοπιά στα ζητήματα συνταγματικότητας που αυτές οι επιβαρύνσεις εγείρουν με έμφαση ιδίως στη συνταγματικότητα αφενός έκτακτων φορολογικών μέτρων,<sup>1</sup> αφετέρου της φορολόγησης της ακίνητης περιουσίας.<sup>2</sup> Η νομολογική αξιολόγηση της συνταγματικότητας των νομοθετικών επιλογών που θεωρήθηκαν αναγκαίες για την εκπλήρωση «μνημονιακών» υποχρεώσεων φάνηκε να χαρακτηρίζεται μάλιστα από διαφοροποιήσεις μεταξύ των μέτρων που περιορίζουν τις δημόσιες δαπάνες και αυτών που αυξάνουν τα δημόσια έσοδα. Η αρχική νομολογική αυτοσυγκράτηση ως προς τη συνταγματικότητα του «πρώτου μνημονίου»<sup>3</sup> έδωσε σταδιακά τη θέση της στην ανάδειξη συγκεκριμένων συνταγματικών ορίων ως προς μέτρα περιορισμού των δημοσίων δαπανών.<sup>4</sup> Μέχρι στιγμής δεν φαίνεται να έχει παρατηρηθεί αντίστοιχη

---

\* Κατά το διάστημα Ιουλίου 2012-Ιανουαρίου 2015, ο συγγραφέας διετέλεσε νομικός σύμβουλος του Υφυπουργού Οικονομικών Γ. Μαυραγάνη και, υπό την ιδιότητα αυτή, συμμετείχε στην προετοιμασία του νομοθετικού πλαισίου της ημιαυτόνομης Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ν. 4093/2012). Οι απόψεις που διατυπώνονται στην παρούσα μελέτη είναι προσωπικές. Προηγούμενες εκδοχές παρουσιάστηκαν στο 3<sup>rd</sup> Athens Law Forum on Taxation (25.11.2016), στην 3<sup>η</sup> Διημερίδα: Επίκαιρα Ζητήματα Φορολογικού Δικαίου της Ένωσης Ελλήνων Νομικών e-Θέμις (17.12.2016) και στο ελληνογερμανικό συνέδριο που συνδιοργάνωσαν τα Πανεπιστήμια Αθηνών και Potsdam και ο Ευρωπαϊκός Οργανισμός Δημοσίου Δικαίου με θέμα «*Εκσυγχρονισμός του κράτους: Ιδιωτικοποίηση και δημοσιοποίηση*» (25.9.2017). Οι διαδικτυακές διευθύνσεις που παραπέμπονται ελέγχθηκαν στις 10.7.2018. Θερμές ευχαριστίες οφείλονται στον Σπύρο Δημητρίου, Tax Senior Manager της KPMG, για πολύτιμες παρατηρήσεις σε προηγούμενη εκδοχή της παρούσας συμβολής.

<sup>1</sup> Βλ., π.χ., ΣτΕ 1685/2013 Ολομ. (συνταγματικότητα έκτακτης εισφοράς άρθρου 18 ν. 3758/2009 σε ετήσια εισοδήματα που υπερβαίνουν τις 60.000 ευρώ), ΕφημΔΔ 2013, σελ. 192 επ.

<sup>2</sup> Βλ., π.χ., ΣτΕ 1972/2012 Ολομ. (συνταγματικότητα Έκτακτου Ειδικού Τέλους Δομημένων Επιφανειών), ΝοΒ 2012, σελ. 1550 επ.

<sup>3</sup> Βλ., π.χ., ΣτΕ 668/2012 Ολομ., ΤοΣ 2012, σελ. 3 επ., όπου (σελ. 89 επ.) και σειρά κριτικών αναλύσεων της απόφασης.

<sup>4</sup> Βλ., π.χ., Ειδικό Δικαστήριο άρθρου 88 παρ. 2 Συντ. 89/2013 (αποδοχές δικαστικών λειτουργιών), ΣτΕ 2192/2014 Ολομ., ΤοΣ 2015, σελ. 185 επ. (210) (αποδοχές στρατιωτικού προσωπικού), ΣτΕ 4741/2014,

νομολογιακή στροφή ως προς μέτρα αύξησης δημοσίων εσόδων, μολονότι δεν υφίσταται επαρκής συνταγματική θεμελίωση για τη διαφοροποίηση της έντασης του δικαστικού ελέγχου μεταξύ εσόδων και δαπανών.<sup>5</sup> Η παραπάνω διαπίστωση φαίνεται να σχετικοποιείται μόνο στο βαθμό που θίγονται θεμελιώδεις συνταγματικές αρχές, όπως η αρχή της ασφάλειας δικαίου ως στοιχείο του κράτους δικαίου, από την οποία προκύπτουν όρια, π.χ. σε σχέση με την παράταση του χρόνου παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων.<sup>6</sup>

Στο περιθώριο της πολιτικής και νομικής συζήτησης παρέμεινε αντίθετα μια σημαντική θεσμική αλλαγή που επιχειρήθηκε τα τελευταία χρόνια, η καθιέρωση μιας θεμελιώδους διαχωριστικής γραμμής μεταξύ φορολογικής πολιτικής και φορολογικής διοίκησης. Σε αυτό το πλαίσιο, μετά από μια σύντομη συγκριτική επισκόπηση (I.), θα επιχειρηθεί στην παρούσα μελέτη να παρουσιασθούν κριτικά οι νομοθετικές εξελίξεις των τελευταίων ετών για την ανεξαρτησία της φορολογικής διοίκησης στην αρχή υπό τη μορφή της ημιαυτόνομης Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ν. 4093/2012) (II.), στη συνέχεια υπό τη μορφή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ν. 4389/2016) (III.). Θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι οι εξελίξεις αυτές δοκιμάζουν τα συνταγματικά όρια, σε σχέση με μια σειρά από ζητήματα, όπως ιδίως οι έννοιες του κοινοβουλευτικού ελέγχου και της κοινοβουλευτικής ευθύνης (IV.). Υπό την έννοια αυτή η ανεξαρτητοποίηση της φορολογικής διοίκησης αντιμετωπίζεται ως αφορμή λειτουργικού επαναπροσδιορισμού της έννοιας και της εμβέλειας της κοινοβουλευτικής αρχής (V.).

## **I. Συγκριτική επισκόπηση: Μοντέλα οργάνωσης της φορολογικής διοίκησης**

Ξεκινώντας από μια σύντομη συγκριτική επισκόπηση μπορούμε να διαπιστώσουμε ότι η φορολογική διοίκηση οργανώνεται διεθνώς στη βάση

---

ΤοΣ 2015, σελ. 226 επ. (249) (αποδοχές πανεπιστημιακών), ΣτΕ 2287/2015 Ολομ., ΘΠΔΔ 2015, σελ. 668 επ. (672-673) (περαιτέρω περικοπές συντάξεων), ΣτΕ 431/2018 Ολομ., ΘΠΔΔ 2018, σελ. 271 επ. (274-275) (αποδοχές ιατρών του ΕΣΥ).

<sup>5</sup> Πρβλ., από την οπτική γωνία της αρχής της αναλογικότητας, *S.-I. Koutnatzis, The Proportionality Principle in Greek Judicial Practice, Diritto e questioni pubbliche* 16/2 (2016), σελ. 204-222 (217).

<sup>6</sup> Βλ. ιδίως ΣτΕ 1738/2017 Ολομ., ΘΠΔΔ 2017, σελ. 669 επ. (671) (αντισυνταγματικότητα διάταξης νόμου περί παράτασης χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων που ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσίευσης του νόμου αυτού έτους).

τεσσάρων διαφορετικών μοντέλων:<sup>7</sup> Ως μία ενοποιημένη οργανική μονάδα του Υπουργείου Οικονομικών· ως περισσότερες οργανικές μονάδες του Υπουργείου Οικονομικών· ως ενοποιημένη, ημι-αυτόνομη αρχή, ο επικεφαλής της οποίας αναφέρεται στον αρμόδιο Υπουργό· τέλος, ως ημι-αυτόνομη αρχή, ο επικεφαλής της οποίας αναφέρεται σε τρίτο όργανο, στο οποίο συμμετέχουν εξωτερικά μέλη. Εντοπίζονται πάντως διεθνώς και ασυνήθεις θεσμικές διαρρυθμίσεις που δεν μπορούν να υπαχθούν σε κάποιο από τα ανωτέρω μοντέλα.<sup>8</sup> Σύμφωνα με τα πιο πρόσφατα διαθέσιμα συγκριτικά στοιχεία σε επίπεδο Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ), τριάντα τέσσερις φορολογικές διοικήσεις οργανώνονται στη βάση του μοντέλου της ημι-αυτόνομης αρχής, ενώ στις δέκα από αυτές προβλέπεται η ανάθεση (συμβουλευτικών ή αποφασιστικών) αρμοδιοτήτων σε τρίτο όργανο. Από την άλλη πλευρά, δεκαεπτά φορολογικές διοικήσεις οργανώνονται ως (μία ή περισσότερες) οργανικές μονάδες εντός του Υπουργείου Οικονομικών.<sup>9</sup> Ενώ η συγκριτική έρευνα πριν από λίγα χρόνια διαπίστωνε μια διεθνή τάση προς την κατεύθυνση της σταδιακής καθιέρωσης ενός ιδιαίτερου, ενοποιημένου οργάνου για τη φορολογική διοίκηση, που δεν εντάσσεται στην τυπική ιεραρχική δομή του Υπουργείου Οικονομικών και απολαμβάνει ένα σημαντικό βαθμό αυτονομίας,<sup>10</sup> κατά την τελευταία πενταετία δεν διαπιστώνεται η οποιαδήποτε σαφής τάση προς την κατεύθυνση της υιοθέτησης οποιουδήποτε από τα ανωτέρω μοντέλα.<sup>11</sup>

Η ανάγκη διασφάλισης της αυτονομίας της φορολογικής διοίκησης τονίζεται πάντως στο πλαίσιο τόσο των *Fiscal Blueprints* της Ευρωπαϊκής Επιτροπής<sup>12</sup> όσο και

---

<sup>7</sup> Βλ. OECD, Tax Administration 2017, Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, διαθέσιμο σε: [https://doi.org/10.1787/tax\\_admin-2017-en](https://doi.org/10.1787/tax_admin-2017-en), σελ. 42-43.

<sup>8</sup> Βλ. OECD, Tax Administration 2017, όπ.π. (σημ. 7), σελ. 43, OECD, Tax Administration 2015, Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, διαθέσιμο σε: [https://doi.org/10.1787/tax\\_admin-2015-en](https://doi.org/10.1787/tax_admin-2015-en), σελ. 27-28 (με αναφορά στα παραδείγματα της Ελβετίας, της Ιταλίας και της Γερμανίας). Ως προς την περίπτωση της Γερμανίας, βλ. και Bundesministerium der Finanzen, Die Steuerverwaltung in Deutschland, διαθέσιμο σε: [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren\\_Bestellservice/2014-09-10-die-steuerverwaltung-in-deutschland.pdf;jsessionid=688ED9589E74D0D915F9286F80AC0535?\\_blob=publicationFile&v=6](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/2014-09-10-die-steuerverwaltung-in-deutschland.pdf;jsessionid=688ED9589E74D0D915F9286F80AC0535?_blob=publicationFile&v=6).

<sup>9</sup> OECD, Tax Administration 2017, όπ.π. (σημ. 7), σελ. 43.

<sup>10</sup> Βλ., π.χ., Αικ. Σαββαΐδου, Δημοσιονομική διαφάνεια, Αθήνα 2017, σελ. 695.

<sup>11</sup> OECD, Tax Administration 2017, όπ.π. (σημ. 7), σελ. 43.

<sup>12</sup> European Commission, Fiscal Blueprints. A path to a robust, modern and efficient tax administration, 2007, διαθέσιμο σε:

της τεχνικής βοήθειας του Διεθνούς Νομισματικού Ταμείου όπως επίσης των απαιτούμενων δράσεων στο πλαίσιο προγραμμάτων χρηματοδοτικής στήριξης του Ταμείου,<sup>13</sup> όπως και στην περίπτωση της Ελλάδας. Οι αρμοδιότητες της ημι-αυτόνομης φορολογικής διοίκησης, στη διεθνή πρακτική, αναφέρονται, μεταξύ άλλων, στη *διαχείριση του προϋπολογισμού των δαπανών της, τον καθορισμό της εσωτερικής οργανωτικής δομής της, των στρατηγικών και επιχειρησιακών στόχων της, καθώς και κριτηρίων αξιολόγησης, τη διαχείριση του ανθρώπινου δυναμικού* (μέσω του καθορισμού κριτηρίων πρόσληψης, των αποφάσεων για την πρόσληψη και την απόλυση προσωπικού, προγραμμάτων εκπαίδευσης, καθώς και των αποδοχών του προσωπικού) και τη *διαχείριση των πληροφοριακών συστημάτων*. Και στο σημείο όμως αυτό, η σύγκριση των μελετών του ΟΟΣΑ οδηγεί στη διαπίστωση μιας απόκλισης: Ενώ τα έτη 2013 και 2015 οι αρμοδιότητες αυτές χαρακτηρίζονταν ως «*τυπικές εξουσίες των αυτόνομων φορολογικών διοικήσεων*»<sup>14</sup> το 2017 γίνεται απλώς λόγος για παροχή στις φορολογικές διοικήσεις ευελιξίας ως προς τον τρόπο επίτευξης των στόχων που καθορίζονται από την πολιτική εξουσία.<sup>15</sup> Εξάλλου, ακόμη και μεταξύ των φορολογικών διοικήσεων που υιοθετούν το μοντέλο της ημι-αυτόνομης αρχής, ο βαθμός αυτονομίας ποικίλλει σημαντικά ενώ στα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης διαπιστώνεται μια συγκέντρωση λιγότερων αυτόνομων μορφών θεσμικών διαρρυθμίσεων.<sup>16</sup>

Η υιοθέτηση του μοντέλου της «ημι-αυτόνομης» αρχής στην οργάνωση της φορολογικής διοίκησης αποβλέπει στην ενίσχυση της αποτελεσματικότητάς της:<sup>17</sup> Υπό συνθήκες αυτονομίας, η φορολογική διοίκηση θεωρείται ότι είναι σε θέση να

---

[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/common/publications/info\\_docs/taxation/fiscal\\_blueprint\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/common/publications/info_docs/taxation/fiscal_blueprint_en.pdf), σελ. 13 επ.

<sup>13</sup> OECD, Tax Administration 2015, όπ.π. (σημ. 8), σελ. 23 επ.

<sup>14</sup> OECD, Tax Administration 2013, Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, διαθέσιμο σε: <https://doi.org/10.1787/9789264200814-en>, σελ. 28, OECD, Tax Administration 2015, όπ.π. (σημ. 8), σελ. 33: «Typical powers of autonomous revenue bodies», με αναφορά επίσης στην *ερμηνεία των φορολογικών διατάξεων, την αναγκαστική είσπραξη των δημοσίων εσόδων και την επιβολή διοικητικών κυρώσεων σε περίπτωση μη συμμόρφωσης*.

<sup>15</sup> OECD, Tax Administration 2017, όπ.π. (σημ. 7), σελ. 44.

<sup>16</sup> Βλ. OECD, Tax Administration 2015, όπ.π. (σημ. 8), σελ. 22, 31-33.

<sup>17</sup> Βλ. W. Crandall, Revenue Administration: Autonomy in Tax Administration and the Revenue Authority Model, International Monetary Fund 2010, διαθέσιμο σε: <https://www.imf.org/en/Publications/TNM/Issues/2016/12/31/Revenue-Administration-Autonomy-in-Tax-Administration-and-the-Revenue-Authority-Model-23957>, σελ. 6.

διαχειρίζεται τις υποθέσεις της με ιδιωτικοοικονομικά κριτήρια, ελεύθερη από πολιτικές παρεμβάσεις, αλλά και από τους εγγενείς περιορισμούς του δημόσιου τομέα, έτσι ώστε να μπορεί να προσλαμβάνει, να διατηρεί (ή να απολύει) και να παρέχει κίνητρα στο προσωπικό της, προκειμένου να αυξάνει την απόδοσή του. Η τάση αυτή συγκεκριμενοποιεί στο πεδίο της φορολογικής διοίκησης τη γενικότερη διεθνή τάση οργάνωσης τομέων της δημόσιας διοίκησης μέσω μορφωμάτων που παρουσιάζουν εγγυήσεις τεχνικής εξειδίκευσης και πολιτικής ανεξαρτησίας (executive agency).<sup>18</sup> Πρόκειται για μια αξιοσημείωτη δυσπιστία απέναντι σε κάθε πολιτική εξουσία που έχει οδηγήσει στη δημιουργία των «ανεξαρτήτων αρχών» και σε άλλα πεδία της έννομης τάξης μας.<sup>19</sup> Δεδομένου μάλιστα ότι η φορολογική διοίκηση συνιστά την πηγή των δημοσίων εσόδων προβάλλεται το επιχείρημα της *μοναδικότητας*, στη βάση του οποίου η ανάγκη αυτονομίας της φορολογικής διοίκησης θεωρείται ενισχυμένη σε σχέση με άλλους τομείς της διοικητικής δράσης.<sup>20</sup> Από την άλλη πλευρά, η συγκριτική έρευνα στο πλαίσιο του ΟΟΣΑ δικαιολογεί επιφυλάξεις ως προς τη σχέση μεταξύ του μοντέλου της «ημι-αυτόνομης» φορολογικής αρχής και της ενίσχυσης της αποτελεσματικότητας της φορολογικής διοίκησης.<sup>21</sup>

## II. Η Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) [ν. 4093/2012]

Στην Ελλάδα, ένα πρώτο σημαντικό βήμα για την ενίσχυση της αυτονομίας της φορολογικής διοίκησης έγινε με την υποπαράγραφο Ε.2. του άρθρου πρώτου του νόμου 4093/2012, ο οποίος συμπληρώθηκε στη συνέχεια ιδίως με το ν. 4152/2013.

---

<sup>18</sup> Βλ. αναλυτικά, αντί πολλών, *St. Bredt*, Die demokratische Legitimation unabhängiger Institutionen, Tübingen 2006, σ. 23 επ., όπως επίσης *Θ. Αντωνίου*, The Role of Independent Administrative Authorities, στον τόμο: *H. Schäfer/J. Iliopoulos-Strangas* (eds.), Staatsmodernisierung in Europa, Athen/Berlin/Bruxelles 2007, σελ. 237-289.

<sup>19</sup> Για τις δικαιολογητικές βάσεις ίδρυσης ανεξαρτήτων αρχών, βλ., π.χ., *Ευ. Βενιζέλου*, Το Αναθεωρητικό Κεκτημένο, Αθήνα-Κομοτηνή 2002, σελ. 218-219. Πρβλ. επίσης *Γρ. Λαζαράκου*, Ανεξάρτητες Αρχές, Αθήνα 2010, σελ. 10-11, *Η. Μαυρομούστακου*, Σύγχρονες Μορφές Διοίκησης. Μια Συγκριτική & Ευρωπαϊκή Προσέγγιση των Ανεξάρτητων Διοικητικών Αρχών, Αθήνα 2012, σελ. 16-17, 20 επ.

<sup>20</sup> Πρβλ. *W. Crandall*, όπ.π. (σημ. 17), σελ. 4, όπου όμως και επιφυλάξεις ως προς την πειστικότητα αυτού του επιχειρήματος.

<sup>21</sup> OECD, Tax Administration 2015, όπ.π. (σημ. 8), σελ. 30-31, όπου και ανάπτυξη των πρακτικών δυσκολιών ως προς την ποσοτικοποίηση της αποτελεσματικότητας του μοντέλου.

Με το νόμο αυτό η πρώην Γενική Γραμματεία Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων δεν μετονομάστηκε απλώς σε Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων, αλλά το νομικό καθεστώς λειτουργίας της τροποποιήθηκε σε σημαντικά σημεία,<sup>22</sup> σε μια προσπάθεια υιοθέτησης στοιχείων από τη λειτουργία της ιδιωτικής οικονομίας. Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του ν. 4093/2012,<sup>23</sup> «[η] συνέχεια και αποτελεσματικότητα της δημόσιας διοίκησης στον κρίσιμο τομέα των δημοσίων εσόδων και η απαλλαγή της από κάθε είδους πολιτικές παρεμβάσεις, με ταυτόχρονη διασφάλιση μηχανισμών λογοδοσίας και διαφάνειας, είναι θεμελιώδους σημασίας προκειμένου να εξασφαλιστεί η πραγμάτωση των αρχών της φορολογικής δικαιοσύνης και φορολογικής ισότητας». Οι επιμέρους ρυθμίσεις του ν. 4093/2012 ως προς τις αρμοδιότητες, τον τρόπο επιλογής, τη διάρκεια και τις προϋποθέσεις πρόωρης λήξης της θητείας του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων διαφοροποιήθηκαν από τις γενικές ρυθμίσεις για τους Γενικούς Γραμματείς και τους προϊσταμένους Γενικών Γραμματειών των άρθρων 50-52 του π.δ. 63/2005, όπως εξηγεί η Αιτιολογική Έκθεση του ίδιου νόμου, «προκειμένου να διασφαλίσουν τον αναγκαίο βαθμό αυτονομίας στην άσκηση των καθηκόντων του».<sup>24</sup> Εφαρμόζονται έτσι, στο πεδίο της φορολογικής διοίκησης, χαρακτηριστικά του Νέου Δημόσιου Μάνατζμεντ, μέσω των οποίων επιδιώκεται η αντιμετώπιση των στρεβλώσεων του ιεραρχικού μοντέλου διοίκησης.<sup>25</sup> Περαιτέρω, στη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων υπήχθησαν με το ν. 4152/2013 (άρθρο πρώτο, παρ. Β), τρεις επιπρόσθετες, και ιδιαίτερα κρίσιμες κατηγορίες αρμοδιοτήτων, μαζί με το προσωπικό και τους διαθέσιμους πόρους: η Υπηρεσία Εσωτερικών Υποθέσεων του Υπουργείου Οικονομικών, οι οργανικές μονάδες της πρώην Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών

---

<sup>22</sup> Πρβλ. επίσης S. Weinzierl, Die EU-Task-Force für Griechenland: Internationale Beratung am Beispiel der griechischen Steuerverwaltung, στον τόμο: U.-D. Klemm/W. Schultheiß (Hrsg.), Die Krise in Griechenland, Frankfurt am Main 2015, σελ. 448-460 (455): «eine recht weitgehende Abkehr von überkommenen Praktiken in Griechenland».

<sup>23</sup> Σελ. 16.

<sup>24</sup> Όπ.π..

<sup>25</sup> Πρβλ., με αναφορά στα επιμέρους στοιχεία της θεσμικής διαμόρφωσης, Σπ. Δημητρίου, Η αναζήτηση ενός προτύπου διοικητικής μεταρρύθμισης και τα όριά του. Το παράδειγμα της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, ΤοΣ 3-4/2016, σελ. 905-951 (924 επ.). Βλ. επίσης Κ. Σαθβαΐδου, Προκλήσεις των σύγχρονων φορολογικών διοικήσεων, στον τόμο: Ένωση Ελλήνων Νομικών e-Θέμις, 2<sup>η</sup> Δημερίδα Επίκαιρα Ζητήματα Φορολογικού Δικαίου, Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2016, σελ. 3-18, Απ. Παπατόλια, Μεταρρυθμιστικές πολιτικές στη Δημόσια Διοίκηση με τις εγγυήσεις του ΑΣΕΠ. Ο στόχος της «απο-πολιτικοποίησης» και η θέσπιση Μητρώου Επιτελικών Στελεχών, ΕφημΔΔ 6/2017, σελ. 748-768 (754).

Συστημάτων που αφορούσαν στην άσκηση της φορολογικής και τελωνειακής διοίκησης όπως επίσης οι αρμοδιότητες που μέχρι πρότινος ασκούσε το Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (ΣΔΟΕ) για τον προληπτικό έλεγχο εφαρμογής της φορολογικής νομοθεσίας και τον προσωρινό φορολογικό έλεγχο καθώς και τον έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων της τελωνειακής νομοθεσίας. Με τον τρόπο αυτό, στη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων εντάχθηκαν όλες οι οργανικές μονάδες της φορολογικής και τελωνειακής διοίκησης.<sup>26</sup>

Οι *αρμοδιότητες* του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων μπορούν να διακριθούν σε δύο κατηγορίες: Αφενός αυτές που του ανατέθηκαν απευθείας από τυπικούς νόμους, αφετέρου αυτές που του μεταβιβάστηκαν στη βάση νομοθετικών εξουσιοδοτήσεων. Στην *πρώτη* κατηγορία εντάσσονταν προ πάντων η διαμόρφωση, επικαιροποίηση σε ετήσια βάση και αξιολόγηση της εφαρμογής του στρατηγικού σχεδιασμού της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, όπως επίσης ποιοτικών και ποσοτικών στόχων και κριτηρίων αξιολόγησης των οργανικών μονάδων που υπάγονται στην αρμοδιότητα του και του προσωπικού τους (άρθρο πρώτο, υποπαρ. Ε.2, περ. 4<sup>α</sup> ν. 4093/2012). Ο ν. 4093/2012 θέσπισε στο σημείο αυτό παρεκκλίσεις από γενικές διατάξεις του διοικητικού δικαίου ιδίως σε ζητήματα υπαλληλικού δικαίου. Και ως προς μεν την *πρόσληψη προσωπικού* η εξουσία του Γενικού Γραμματέα περιορίστηκε στο να αποφασίζει για τις προϋποθέσεις πρόσληψης προσωπικού στη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων και για την υποβολή στο Ανώτατο Συμβούλιο Επιλογής Προσωπικού (Α.Σ.Ε.Π.) των αντίστοιχων αιτημάτων για τις σχετικές προκηρύξεις, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις. Ως προς τις *τοποθετήσεις σε θέσεις ευθύνης*, όμως, αναγνωρίστηκε στο Γενικό Γραμματέα σημαντική ελευθερία κινήσεων, υπό την έννοια της εξουσίας επιλογής και τοποθέτησης των προϊσταμένων των οργανικών μονάδων και υπηρεσιών της Γενικής Γραμματείας και απόφασης ως προς την πρόωρη λήξη της θητείας τους, λόγω μη εκπλήρωσης των στόχων τους. Κατά την άσκηση αυτής της αρμοδιότητας, προβλέφθηκε μεν η τήρηση των κριτηρίων του Υπαλληλικού Κώδικα (ν. 3548/2007),

---

<sup>26</sup> Για μια αναλυτικότερη διερεύνηση των ζητημάτων που έθεσε η δημιουργία της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, από συνταγματική ιδίως σκοπιά, πρβλ. *S.-I. G. Koutnatzis, Auf dem Weg zu einer semi-autonomen Steuerverwaltung?*, στον τόμο: *G. Dimitropoulos/A. Gromitsaris/M. Schulte (Hrsg.), Staatsreform für ein besseres Europa/State Reform for a Better Europe*, Berlin 2016, σελ. 227-245.

όχι όμως της εκεί προβλεπόμενης (ή οποιαδήποτε άλλης συγκεκριμένης) διαδικασίας.<sup>27</sup> Περαιτέρω, στο Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ανατέθηκε η αρμοδιότητα λήψης *αποφάσεων οργανωτικού χαρακτήρα* για την εσωτερική δομή της Γενικής Γραμματείας, μέχρι και το επίπεδο της Διεύθυνσης, ιδίως για τη σύσταση νέων ή την κατάργηση υφιστάμενων οργανικών μονάδων<sup>28</sup>. Το άρθρο 43 παρ. 2 εδ. 2 του Συντάγματος επιτρέπει, ωστόσο, την εξουσιοδότηση για έκδοση κανονιστικών πράξεων από άλλα όργανα της διοίκησης – πλην του Προέδρου της Δημοκρατίας – μόνο *«προκειμένου να ρυθμιστούν ειδικότερα θέματα ή θέματα με τοπικό ενδιαφέρον ή με χαρακτήρα τεχνικό ή λεπτομερειακό»*. Είναι γεγονός ότι η κάμψη από την απαίτηση προεδρικού διατάγματος για την επέλευση οργανωτικών αλλαγών δεν αποτέλεσε μια καινοτομία που θεσπίστηκε ειδικά για τη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων, δεδομένου ότι ειδικές διατάξεις ίσχυαν και παλαιότερα για την οργάνωση του Υπουργείου Οικονομικών.<sup>29</sup> Από την άποψη μάλιστα του άρθρου 43

---

<sup>27</sup> Με τον τρόπο αυτό *δεν επαναλήφθηκε* μόνο μια εξαίρεση από τις γενικές ρυθμίσεις του Υπαλληλικού Κώδικα που είχε ήδη θεσπισθεί, κατά το ότι από το 2011 (άρθρο 55 παρ. 21 ν. 4002/2011) οι προϊστάμενοι κρίσιμων οργανικών μονάδων και υπηρεσιών της φορολογικής διοίκησης επιλέγονταν από τον Υπουργό Οικονομικών χωρίς την τήρηση της διαδικασίας του Υπαλληλικού Κώδικα, αλλά η εξαίρεση αυτή *διευρύνθηκε*, προκειμένου να εφαρμοσθεί σε όλες ανεξαιρέτως τις υπηρεσίες της φορολογικής διοίκησης, οι προϊστάμενοι των οποίων επιλέγονταν πλέον από το Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. Όπως είχε κριθεί από τη νομολογία ήδη κατά την εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 55 παρ. 21 ν. 4002/2011, με τις διατάξεις αυτές παρέχεται ευρεία διακριτική ευχέρεια επιλογής και τοποθέτησης προϊσταμένων, η οποία ελέγχεται δικαστικά μόνο από την άποψη της τήρησης των άκρων ορίων της· βλ. ΔιοικΕφΑθ 1038/2013 [NOMOS], όπως επίσης για τα περιορισμένα περιθώρια προσωρινής δικαστικής προστασίας κατά πράξεων επιλογών προϊσταμένων – δεδομένου ότι πρόκειται για διοικητικές πράξεις που αναφέρονται στην υπηρεσιακή κατάσταση των δημοσίων υπαλλήλων και η άμεση εκτέλεσή τους επιβάλλεται για λόγους δημοσίου συμφέροντος - ΔιοικΕφΑθ 69/2013 (Αναστ.) [NOMOS]. Παρόλα αυτά, σε μια νομικά αδόκιμη προσπάθεια αυτοδέσμευσης στην τήρηση ορισμένης διαδικασίας, χωρίς να υφίσταται προς τούτο νομοθετική εξουσιοδότηση, με απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων του Δεκεμβρίου 2014 καθορίστηκαν διαδικασία, όργανα και κριτήρια επιλογής προϊσταμένων των οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας, με αναλυτική πρόβλεψη σταδίων αξιολόγησης των υποψηφιοτήτων από ειδικά γνωμοδοτικά συμβούλια επιλογής (αρχικά, στη βάση των βιογραφικών σημειωμάτων των υποψηφίων, στη συνέχεια στη βάση πρακτικής δοκιμασίας και δομημένης συνέντευξης), ενώ το παράρτημα της σχετικής απόφασης περιέχει ατομικά φύλλα αξιολόγησης των υποψηφίων και ανάλυση των αξιολογήσιμων κριτηρίων· βλ. αριθ. ΔΔΑΔ Γ 1148109 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 3380).

<sup>28</sup> Για τη λήψη μιας τέτοιας απόφασης τέθηκε απλώς η τυπική προϋπόθεση της διατύπωσης απλής (μη δεσμευτικής) γνώμης από το Γενικό Γραμματέα του Υπουργείου Διοικητικής Μεταρρύθμισης, εντός δεκατεσσάρων ημερών (άρθρο 55 παρ. 5 περ. γ', εδ. 2 ν. 4002/2011, όπως προστέθηκε με το άρθρο 35 παρ. 2 ν. 4141/2013).

<sup>29</sup> Πρβλ. τη διάταξη του άρθρου 55 παρ. 5 γ', εδ. 1 του ν. 4002/2011, σύμφωνα με την οποία ήταν δυνατόν, με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Διοικητικής Μεταρρύθμισης και Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης και Οικονομικών, να καθορίζεται ή να ανακαθορίζεται η εσωτερική διάρθρωση των Υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών και να συστήνονται ή να καταργούνται οργανικές μονάδες επιπέδου τμήματος, υποδιεύθυνσης ή διεύθυνσης.



παρ. 2 εδ. 2 Συντ., υπουργική απόφαση (ακόμη και κοινή περισσότερων υπουργών) και απόφαση μόνου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων δεν διαφέρουν.<sup>30</sup> Τόσο στη μία, όσο και στη άλλη περίπτωση όμως, η νομοθετική εξουσιοδότηση για τη ρύθμιση «ειδικότερου» θέματος από την κανονιστική διοίκηση απαιτείται να περιέχει όχι μόνο τον καθ' ύλη προσδιορισμό του αντικειμένου της εξουσιοδότησης, αλλά και μία – έστω σε γενικό πλαίσιο – ουσιαστική ρύθμιση του αντικειμένου αυτού, έτσι ώστε η διοίκηση να ρυθμίζει στη συνέχεια τα μερικότερα θέματα σύμφωνα με το πλαίσιο αυτό.<sup>31</sup> Στο βαθμό κατά τον οποίο η πρόβλεψη εξουσιοδότησης για τον καθορισμό της εσωτερικής διάρθρωσης είτε του Υπουργείου Οικονομικών, είτε της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων δεν συνοδεύθηκε από καμία τέτοια ουσιαστική ρύθμιση, η συνταγματικότητα των σχετικών διατάξεων παρέμεινε αβέβαιη. Περαιτέρω, στο βαθμό που η φορολογική νομοθεσία προέβλεπε εξουσιοδοτήσεις για την έκδοση κανονιστικών πράξεων, οι εξουσιοδοτήσεις αυτές στη συντριπτική πλειοψηφία των περιπτώσεων δεν αναφέρονταν πλέον στον Υπουργό Οικονομικών, αλλά απευθείας στο Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. Τα παραδείγματα του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) και ιδίως του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013), που μάλιστα περιορίζονται σε μεγάλο βαθμό σε θέσπιση γενικής φύσεως κανόνων και παραπέμπουν για την περαιτέρω εξειδίκευση στην έκδοση κανονιστικών πράξεων της διοίκησης, είναι χαρακτηριστικά από την άποψη αυτή.

Πέρα από τις νομοθετικά προβλεπόμενες εξουσίες του Γενικού Γραμματέα, ο Υπουργός Οικονομικών εξουσιοδοτήθηκε να του μεταβιβάσει περαιτέρω αρμοδιότητες, στο βαθμό που πρόκειται για αρμοδιότητες που αφορούν στην οργάνωση και άσκηση της φορολογικής διοίκησης, καθώς και την εφαρμογή της

---

<sup>30</sup> Έτσι κατ'αποτέλεσμα, σε σχέση με τις ανεξάρτητες αρχές, και Ξ. Κοντιάδης, Η σχέση πολιτικών κομμάτων και ανεξάρτητων αρχών μεταξύ έντασης και συμπληρωματικότητας: Εκσυγχρονισμός της δημόσιας διοίκησης ή αποπολιτικοποίηση της δημοκρατίας;, στον τόμο: Δ. Τσάτσου/Ξ. Κοντιάδη (επιμ.), Το μέλλον των πολιτικών κομμάτων, Αθήνα 2003, σελ. 121-149 (144), Χρ. Δετσαρίδης, Οι ανεξάρτητες αρχές και η τυπική διάκριση των λειτουργιών, ΔτΑ 41/2009, σελ. 99-111 (104). Πρβλ. ήδη ΣτΕ 930/1990 Ολομ., ΤοΣ 1990, σελ. 68 επ. (αντισυνταγματικότητα νομοθετικής εξουσιοδότησης για τον καθορισμό από το Εθνικό Συμβούλιο Ραδιοτηλεόρασης του τρόπου διάθεσης των ραδιοτηλεοπτικών μέσων κατά τη διάρκεια της προεκλογικής περιόδου στα πολιτικά κόμματα).

<sup>31</sup> Βλ. με περαιτέρω παραπομπές στη νομολογία Κ. Χρυσόγονου, Συνταγματικό Δίκαιο, 2<sup>η</sup> έκδ. (με τη συνδρομή Στ.-Ι. Κουτνατζή), Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2014, σελ. 344, Ευ. Πρεβεδούρου, Άρθρο 43, στον τόμο: Φ. Σπυρόπουλου/Ξ. Κοντιάδη/Χ. Ανθόπουλου/Γ. Γεραπετρίτη (επιμ.), Σύνταγμα. Κατ'άρθρο ερμηνεία, Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2017, αρ. περιθ. 14 επ.

φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας. Σύμφωνα με ρητή επιταγή του νόμου 4093/2012 οι αρμοδιότητες που μεταβιβάζονται στον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων με τον τρόπο αυτό δεν μπορούν να αναμεταβιβασθούν στον Υπουργό Οικονομικών με μεταγενέστερη κανονιστική διοικητική πράξη· για κάτι τέτοιο απαιτείται διάταξη τυπικού νόμου. Από νωρίς έγινε εκτεταμένη χρήση αυτής της εξουσιοδότησης: Ήδη από τον Ιανουάριο 2013 μεταβιβάσθηκε στο Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων<sup>32</sup> η αρμοδιότητα έκδοσης όλων των *ατομικών* πράξεων, όπως επίσης ερμηνευτικών εγκυκλίων και οδηγιών, καθώς και της υποβολής ερωτημάτων στο Νομικό Συμβούλιο του Κράτους και της αποδοχής του γνωμοδοτήσεών του,<sup>33</sup> ενώ με απόφαση του Δεκεμβρίου 2013, μετά από συστηματική έρευνα των διατάξεων της κείμενης φορολογικής, ουσιαστικής και διαδικαστικής, νομοθεσίας που προέβλεπαν την έκδοση *κανονιστικών* πράξεων από τον Υπουργό Οικονομικών, η αρμοδιότητα έκδοσης για 172 τέτοιες πράξεις μεταβιβάσθηκε στο Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.<sup>34</sup> Κατά συνέπεια, μολονότι η εν λόγω Γενική Γραμματεία παρέμεινε εντός του Υπουργείου Οικονομικών, η νομοθετική διαρρύθμιση της φορολογικής διοίκησης χαρακτηρίσθηκε ήδη από το 2013 από την αναγνώριση εκτεταμένων πεδίων ελεύθερης δράσης υπέρ του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. Επιχείρησε έτσι να του αναγνωρίσει δυνατότητες που απαντούν συνήθως στο πλαίσιο της ιδιωτικής οικονομίας και να περιορίσει τα περιθώρια παρεμβάσεων εκ μέρους της πολιτικής ηγεσίας του Υπουργείου Οικονομικών.

Προς τις διευρυμένες αρμοδιότητες του Γενικού Γραμματέα ανταποκρίνονταν οι αυξημένες *ουσιαστικές* προϋποθέσεις επιλογής. Σε αυτές συγκαταλέγονταν ιδίως «σημαντική επαγγελματική εμπειρία, κατά προτίμηση στον ιδιωτικό τομέα, στη φορολογική διοίκηση και το φορολογικό σύστημα» (άρθρο πρώτο, υποπαρ. Ε.2., περ. 5<sup>α</sup> ν. 4093/2012), αποτυπώνοντας έτσι μια αντίστοιχη προτίμηση προς υποψηφίους

---

<sup>32</sup> Κατά τούτο δεν είναι ακριβής η παρατήρηση του P. Karakatsoulis, Die Reform der griechischen Steuerverwaltung, τον τόμο: Die Krise in Griechenland, όπ.π. (σημ. 22), σ. 431-447 (437), κατά τον οποίο η μεταβίβαση αρμοδιοτήτων στο Γενικό Γραμματέα ξεκίνησε μόλις τον Απρίλιο 2013, προσέγγιση που επίσης δεν λαμβάνει υπόψη τις νομοθετικά προβλεπόμενες αρμοδιότητες του Γενικού Γραμματέα που παρουσιάσθηκαν ανωτέρω στο κείμενο.

<sup>33</sup> Αριθμ. Δ6Α 1015213ΕΞ2013 (ΦΕΚ Β' 130) [κοινή απόφαση του Υπουργού και του Υφυπουργού Οικονομικών].

<sup>34</sup> Αριθμ. Δ6Α 1196756 ΕΞ 2013 (ΦΕΚ Β' 3317) [κοινή απόφαση του Υπουργού και του Υφυπουργού Οικονομικών].

που προέρχονται από την ιδιωτική οικονομία. Από *διαδικαστικής* πλευράς, αντίθετα, η επιλογή του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, από νομικής πλευράς, εξαρτώνταν απολύτως από την εκάστοτε κυβερνητική πλειοψηφία,<sup>35</sup> σε αντίθεση με τις συνταγματικά κατοχυρωμένες «ανεξάρτητες αρχές», για τις οποίες το άρθρο 101<sup>A</sup> Συντ. απαιτεί, όπως είναι γνωστό, την επιλογή των μελών τους από τη Διάσκεψη των Προέδρων της Βουλής, με επιδίωξη ομοφωνίας ή πάντως με αυξημένη πλειοψηφία. Η σκοπιμότητα αυτής της πρόβλεψης δεν μπορεί να απορριφθεί εκ των προτέρων, αν λάβει κανείς υπόψη του τις σημαντικές δυσχέρειες που χαρακτηρίζουν στην πράξη την επίτευξη έστω και της αυξημένης πλειοψηφίας της Διάσκεψης των Προέδρων σε σχέση με την επιλογή των μελών των «ανεξαρτήτων αρχών». Για όσο χρονικό διάστημα δεν επιτυγχάνεται αυτή η πλειοψηφία, η νομιμότητα των αποφάσεων των «ανεξαρτήτων αρχών» παραμένει σε μια μετέωρη ζώνη και καταλήγει να κρίνεται κατά περίπτωση από το Συμβούλιο της Επικρατείας.<sup>36</sup> Για τη φορολογική διοίκηση μια τέτοια συνέπεια θα μπορούσε να έχει μοιραίες συνέπειες. Σε κάθε περίπτωση, η έλλειψη διαδικαστικών εγγυήσεων ως προς τη διαδικασία επιλογής του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, μετριάζονταν ή και ισοσταθμίζονταν λόγω της πρόβλεψης πενταετούς θητείας, η οποία ήταν ανεξάρτητη από τη θητεία της Κυβέρνησης και της Βουλής και κατά τούτο παρέμενε, κατά τη νομοθετική πρόθεση, καταρχήν ανεπηρέαστη από τις σχετικές πολιτικές εξελίξεις.<sup>37</sup>

Οι διευρυμένες αρμοδιότητες του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και τα περιορισμένα περιθώρια παρέμβασης της Κυβέρνησης σε αυτές απαιτούν την πρόβλεψη επαρκών μηχανισμού ελέγχου και λογοδοσίας. Ο ν. 4093/2012 θέσπισε από τη μια πλευρά *βασικούς κανόνες σύγκρουσης συμφερόντων*<sup>38</sup> και μια

---

<sup>35</sup> Η διάταξη του άρθρου μόνου, υποπαρ. Ε.2., περ. 5β' ν. 4093/2012, προέβλεπε την επιλογή και το διορισμό του Γενικού Γραμματέα με μόνη απόφαση του Υπουργικού Συμβουλίου, ύστερα από εισήγηση του Υπουργού Οικονομικών.

<sup>36</sup> Πρβλ. στην περίπτωση των ανεξαρτήτων αρχών του άρθρου 101<sup>A</sup> Συντ., π.χ. ΣτΕ 3515/2013 Ολομ., ΝοΒ 2014, σελ. 145 επ. (147), ΣτΕ 2583/2017 Ολομ., ΘΠΔΔ 2017, σελ. 950 επ. (951-952).

<sup>37</sup> Πρβλ. επίσης *Koutnatzis*, όπ.π. (σημ. 26), σ. 235, όπου και επισήμανση αφενός του ρόλου των διεθνών δανειστών της χώρας κατά την επιλογή του προσώπου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, αφετέρου του ενδεχομένου διαιώνισης πολιτικών επιρροών στην περίπτωση της επιλογής του επικεφαλής της φορολογικής διοίκησης με πενταετή θητεία, στο τέλος της κυβερνητικής θητείας.

<sup>38</sup> Σύμφωνα με το άρθρο πρώτο, υποπαρ. Ε.2, περ. 7 ν. 4093/2012, κατά τη διάρκεια της θητείας του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων αναστέλλεται η άσκηση οποιουδήποτε δημοσίου λειτουργήματος, καθώς και η άσκηση καθηκόντων σε οποιαδήποτε θέση στο Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ. και νομικά πρόσωπα του ευρύτερου δημόσιου τομέα ενώ ως ασυμβίβαστη με τη θέση του Γενικού

υποτυπώδη μορφή «κοινοβουλευτικού ελέγχου», υπό την έννοια της υποχρέωσης του Γενικού Γραμματέα, να υποβάλλει στη Βουλή, μέσω του Υπουργού Οικονομικών, ως το τέλος Φεβρουαρίου κάθε έτους, αναλυτική ετήσια έκθεση απολογισμού και προγραμματισμού των δραστηριοτήτων της Γενικής Γραμματείας, η οποία συζητείται στην Επιτροπή Οικονομικών Υποθέσεων της Βουλής και αναρτάται στην ιστοσελίδα του Υπουργείου Οικονομικών<sup>39</sup> (άρθρο πρώτο, υποπαρ. Ε.2., περ. 4γ ν. 4093/2012). Η αποτελεσματικότητα αυτής της ετήσιας τελετουργίας φάνηκε να είναι μάλλον περιορισμένη. Σε κάθε περίπτωση, η νομοθεσία δεν προέβλεπε περισσότερα υπό την έννοια τακτικών ελεγκτικών αρμοδιοτήτων της Βουλής – πέραν των γενικών ρυθμίσεων του Κανονισμού της Βουλής που όμως αναφέρονται στην Κυβέρνηση, εδώ στον Υπουργό Οικονομικών. Από την άλλη πλευρά, οι ελεγκτικές αρμοδιότητες της *Κυβέρνησης*, σύμφωνα και με το σκοπό της αυτονομίας της φορολογικής διοίκησης, ήταν περιορισμένες, τουλάχιστον κατά το γράμμα του νόμου και την πρόθεση του νομοθέτη. Σε αυτές εντάσσονταν προ πάντων η πρόωρη λήξη της θητείας του Γενικού Γραμματέα που ήταν δυνατή μόνο υπό αυστηρές προϋποθέσεις (άρθρο πρώτο, υποπαρ. Ε.2., περ. 6 ν. 4093/2012). Εκτός από τις περιπτώσεις της παραίτησης και της (αυτοδίκαιης) θέσης σε αργία, κατά το άρθρο 103 παρ. 1 του Υπαλληλικού Κώδικα, η θητεία του Γενικού Γραμματέα μπορούσε επίσης να λήξει, με απόφαση του Υπουργικού Συμβουλίου, που εκδίδεται μετά από εισήγηση του Υπουργού Οικονομικών, σε περίπτωση μόνιμης αδυναμίας εκτέλεσης των καθηκόντων του λόγω νόσου ή αναπηρίας, σωματικής ή πνευματικής, όπως επίσης εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις (δυσνητικής) θέσης σε αργία κατά τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 104 του Υπαλληλικού Κώδικα. Κατά την ίδια διαδικασία ο Υπουργός Οικονομικών μπορούσε να εισηγηθεί την πρόωρη λήξη της θητείας του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων σε περίπτωση προφανούς απόκλισης από την επίτευξη των στόχων του, υπό την προϋπόθεση όμως της συμπλήρωσης τουλάχιστον δύο ετών από την τοποθέτησή του. Τουλάχιστον για τα δύο πρώτα χρόνια, μετά από την τοποθέτηση του Γενικού Γραμματέα, η Κυβέρνηση

---

Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων χαρακτηρίζεται επίσης η άσκηση κάθε επαγγέλματος και ο ίδιος υποχρεώνεται, πριν από την ανάληψη των καθηκόντων του, να παύσει οποιαδήποτε έννομη σχέση με εταιρεία από την οποία μπορεί να προκληθεί σύγκρουση συμφερόντων.

<sup>39</sup> Οι απολογιστικές αρχές της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων για τα έτη 2014-2016 είναι σήμερα διαθέσιμες στην ιστοσελίδα της ΑΑΔΕ, <https://www.aade.gr/epicheiresiaka-schedia>.

και η Βουλή παρέμεναν χωρίς καμία δυνατότητα αντικατάστασής του, εκτός αν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της πειθαρχικής ευθύνης. Στα όρια της κανονιστικότητας προσκρούει αντίθετα η *παραίτηση* του Γενικού Γραμματέα που δεν μπορούσε να αποκλεισθεί νομικά. Κατά συνέπεια, τυχόν επιφυλάξεις ως προς τα παραγωγικά αίτια της βουλήσεως μιας τέτοιας παραίτησης,<sup>40</sup> έχουν καταρχήν περιορισμένη νομική σημασία. Αλλά και πέραν αυτού, η νομοθετική αυστηρότητα ως προς τις προϋποθέσεις πρόωρης λήξης της θητείας του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων δεν φαίνεται να έχει πάντοτε τηρηθεί στην πράξη.<sup>41</sup>

Δεδομένης της περιορισμένης αποτελεσματικότητας των παραδοσιακών μηχανισμών ελέγχου της φορολογικής διοίκησης, στη βάση της κείμενης νομοθεσίας, σημειώθηκε τέλος μια βραχύβια προσπάθεια υποκατάστασης του ρόλου αυτού από ένα τεχνοκρατικό όργανο. Ειδικότερα, αντί για την ανάθεση ελεγκτικών αρμοδιοτήτων στα όργανα της νομοθετικής εξουσίας ή της Κυβέρνησης, θεσπίσθηκε με το ν. 4152/2013 το «*Γνωμοδοτικό Συμβούλιο*» της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων το οποίο ξεκίνησε τη λειτουργία του το Σεπτέμβριο 2013 - ένας *εξωτερικός μηχανισμός ελέγχου με τεχνοκρατικές προδιαγραφές και γνωμοδοτικές αρμοδιότητες*.<sup>42</sup> Κατά κοινή ομολογία, κατά τον πρώτο χρόνο λειτουργίας του, το Συμβούλιο αυτό δεν κατόρθωσε να συμβάλει ουσιαστικά στον έλεγχο της φορολογικής διοίκησης, ενώ από το καλοκαίρι του 2014 ο θεσμός φαίνεται να περιέπεσε σε αχρησία.

---

<sup>40</sup> Πρβλ. την περίπτωση της παραίτησης του (πρώτου) Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, Χάρη Θεοχάρη, τον Ιούνιο 2014· από τις δημοσιογραφικές αναφορές της εποχής, 'Παραίτηση Χ. Θεοχάρη με αιχμές', <http://www.kathimerini.gr/770534/article/epikairothta/politikh/paraitsh-x-8eoxarh-me-aixmes>, όπως επίσης Weinzierl, όπ.π. (σημ. 22), σ. 455-6, 459, Karakatsoulis, όπ.π. (σημ. 32), σ. 438, 447.

<sup>41</sup> Πρβλ. τη νομικά επισφαλή απόφαση του Υπουργικού Συμβουλίου για τη λήξη της θητείας της (δεύτερης) Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, Κατερίνας Σαββαΐδου, τον Οκτώβριο 2015, με επίκληση μιας εξελισσόμενης ποινικής έρευνας, μολονότι στο χρονικό αυτό σημείο δεν συνέτρεχαν οι νόμιμες προϋποθέσεις της δυνητικής θέσης σε αργία· βλ. αντίστοιχα 'Αποπομπή Σαββαΐδου από τη ΓΓΔΕ', <http://www.kathimerini.gr/835875/article/epikairothta/politikh/apopomph-savvaidoy-apo-th-ggde>.

<sup>42</sup> Σύμφωνα με το νόμο, η αποστολή του Συμβουλίου, που αποτελούνταν από πέντε μέλη, από τα οποία τα δύο επιλέγονται μεταξύ προσώπων «*με σημαντική διεθνή επαγγελματική εμπειρία στη διοίκηση δημοσίων εσόδων*», συνίσταται στην παροχή συμβουλών στη φορολογική διοίκηση σε μείζονα θέματα στρατηγικής, τον έλεγχο της επίδοσης σε σχέση με το σχεδιασμό και τους τεθέντες στόχους και την επιβεβαίωση ότι ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων ασκεί τις εξουσίες του δεόντως (άρθρο πρώτο, υποπαρ. Ε.2., περ. 5δ ν. 4093/2012).

### III. Η «Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων» [ν. 4389/2016]

Παρότι το σχήμα της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων διαφοροποιούνταν καθοριστικά από τα γενικώς ισχύοντα σε σχέση με τους γενικούς γραμματείς των Υπουργείων, παρέχοντας στο Γενικό Γραμματέα σημαντικές δυνατότητες για την αυτόνομη άσκηση των καθηκόντων του, στο πλαίσιο του τρίτου «προγράμματος στήριξης» της ελληνικής οικονομίας (πρβλ. υποπερ. viii της περ. 2.3. της υποπαρ. 2 της παρ. Γ' του άρθρου 3 ν. 4336/2015) προβλέφθηκε επιτακτικά η ίδρυση «αυτόνομου φορέα εσόδων». Πράγματι, με το ν. 4389/2016 (άρθρα 1-42) θεσπίσθηκε η «Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων» (ΑΑΔΕ) ως ανεξάρτητη διοικητική αρχή χωρίς νομική προσωπικότητα, εκτός πάντως της οργανωτικής δομής του Υπουργείου Οικονομικών,<sup>43</sup> ενώ οι σχετικές διατάξεις τέθηκαν σε εφαρμογή από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2017. Η συγκέντρωση σε ένα άρθρο των διατάξεων σχετικά με το Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων δίνει τη θέση της σε σαράντα δύο άρθρα που όμως – όπως συχνά συμβαίνει με νομοθετικά κείμενα που δεν χαρακτηρίζονται από τη λακωνικότητά τους – βρίθουν επαναλήψεων, επικαλύψεων και αντιφάσεων, με αποτέλεσμα να πολλαπλασιάζονται τα ερμηνευτικά προβλήματα. Οι εν λόγω διατάξεις διέπονται πάντως καταρχήν από την ίδια λογική ολοκλήρωσης της απομάκρυνσης της φορολογικής διοίκησης από τον πολιτικό έλεγχο. Η αιτιολογική έκθεση του ν. 4389/2016 επικαλείται αφενός «τα διεθνή πρότυπα περί αυτονομίας στη φορολογική διοίκηση», αφετέρου τους στόχους της αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας της φορολογικής διοίκησης, όπως επίσης αμεροληψίας και δίκαιης

---

<sup>43</sup> Σε σειρά δημόσιων παρεμβάσεών του, ιδίως κατά το πρώτο διάστημα λειτουργίας της ΑΑΔΕ, ο Διοικητής της υποστήριξε ότι «ανεξάρτητη αρχή» δεν σημαίνει «ανεξέλεγκτη». Η ΑΑΔΕ παραμένει φορέας του Υπουργείου Οικονομικών χωρίς νομική προσωπικότητα και υλοποιεί τη φορολογική πολιτική της εκάστοτε κυβέρνησης»: βλ. Γ. Πιτσιλή, Κάνουμε μια νέα αρχή με τη νέα Αρχή, Εφημερίδα Καθημερινή, 08.01.2017, διαθέσιμο και σε: <http://www.kathimerini.gr/890686/opinion/epikairothta/politikh/kanoyme-mia-nea-arxh-me-th-nea-arxh>. Ανεξαρτήτως των υφιστάμενων μηχανισμών ελέγχου της ΑΑΔΕ και της επάρκειας τους ή όχι (για την οποία θα γίνει αναφορά στη συνέχεια της παρούσας μελέτης), δεν φαίνεται να θεμελιώνεται νομικά, ούτε άλλωστε να έχει την οποιαδήποτε νομική σημασία, ο ισχυρισμός της διατήρησης της ΑΑΔΕ εντός του Υπουργείου Οικονομικών. Δεν αρκεί πάντως για τη συναγωγή του ανωτέρω συμπεράσματος η αναφορά της Αιτιολογικής Έκθεσης του ν. 4389/2016 (σελ. 1), σύμφωνα με την οποία «οι ανωτέρω λειτουργίες [προσδιορισμού, βεβαίωσης και είσπραξης των δημοσίων εσόδων] παραμένουν στον στενό πυρήνα του Κράτους, καθώς δεν απονέμεται νομική προσωπικότητα στη νέα Αρχή».

αντιμετώπισης των φορολογουμένων.<sup>44</sup> Σημειώνεται, ωστόσο, ότι ούτε τα διεθνή πρότυπα – όπως αναπτύχθηκε παραπάνω υπό Ι. – χαρακτηρίζονται σήμερα από την υιοθέτηση ενός συγκεκριμένου μοντέλου, ούτε τεκμηριώνονται επαρκώς οι ελλείψεις του προϋφιστάμενου νομικού πλαισίου της ΓΓΔΕ ως προς την επίτευξη των ανωτέρω στόχων, ώστε να καθίσταται αναγκαία, εντός τόσο σύντομου χρονικού διαστήματος, η νέα μεταρρύθμιση ως προς την οργάνωση της φορολογικής διοίκησης αντί τυχόν επιμέρους βελτιώσεων που μπορεί να κρίνονταν αναγκαίες.

Ο ν. 4389/2016 επαναλαμβάνει με πολλές διαφορετικές διατυπώσεις την ανεξαρτησία της ΑΑΔΕ. Αυτή *«απολαύει λειτουργικής ανεξαρτησίας, διοικητικής και οικονομικής αυτοτέλειας και δεν υπόκειται σε έλεγχο ή εποπτεία από κυβερνητικά όργανα, κρατικούς φορείς ή άλλες διοικητικές αρχές»* (άρθρο 1 παρ. 2).<sup>45</sup> Τα όργανα της ΑΑΔΕ *«δεσμεύονται μόνο από το νόμο και τη συνείδησή τους και δεν υπόκεινται σε ιεραρχικό έλεγχο ούτε σε διοικητική εποπτεία από κυβερνητικά όργανα ή άλλες διοικητικές αρχές ή άλλον δημόσιο ή ιδιωτικό οργανισμό»* ενώ *«απολαμβάνουν προσωπικής και λειτουργικής ανεξαρτησίας»* (άρθρο 3). Ωστόσο, η αναλυτική νομοθετική ρύθμιση που προκρίνει ο ν. 4389/2016 εκ των πραγμάτων λειτουργεί περιοριστικά ως προς την ανεξαρτησία της ΑΑΔΕ, σε σχέση με το προϊσχύσαν καθεστώς της ΓΓΔΕ, δεδομένου ότι αυτή οφείλει να τηρεί το σύνολο των επιμέρους κανόνων που προκύπτουν (ρητά, σαφώς ή πάντως ερμηνευτικά) από το νόμο.<sup>46</sup>

Η νομοθετική διαρρύθμιση των *αρμοδιοτήτων* της ΑΑΔΕ χαρακτηρίζεται επίσης ως ιδιαίτερα λεπτομερειακή: Πέραν του σκοπού της ΑΑΔΕ (που συνίσταται στον *«προσδιορισμό, βεβαίωση και είσπραξη των φορολογικών, τελωνειακών και λοιπών δημοσίων εσόδων»* [άρθρο 1 παρ. 1]), όπως επίσης της γενικής παραπομπής στην άσκηση από την ΑΑΔΕ όλων των αρμοδιοτήτων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων που προβλέπονταν κατά την ημερομηνία έναρξης της λειτουργίας της (άρθρο 2 παρ. 1) ακολουθεί μια ενδεικτική απαρίθμηση είκοσι δύο αρμοδιοτήτων

---

<sup>44</sup> Σελ. 1.

<sup>45</sup> Στο άρθρο 5 παρ. 1 επαναλαμβάνεται ότι *«Η Αρχή δεν υπόκειται σε ιεραρχικό έλεγχο ή εποπτεία από τον Υπουργό Οικονομικών»*.

<sup>46</sup> Πρβλ. ως προς την επιλογή, αξιολόγηση, τοποθέτηση και θητεία των προϊσταμένων της ΑΑΔΕ, τις αναλυτικές ρυθμίσεις των άρθρων 26 και 27 ν. 4389/2016 που εμπεριέχουν πολλαπλές δεσμεύσεις ως προς τον τρόπο άσκησης των σχετικών αρμοδιοτήτων από τα όργανα της ΑΑΔΕ.

(άρθρο 2 παρ. 2), όπως προκύπτει από τη χρήση της λέξης «ιδίως».<sup>47</sup> Μεταξύ των αρμοδιοτήτων της ΑΑΔΕ σημειώνονται ιδίως η κατάρτιση και εκτέλεση του προϋπολογισμού των δαπανών της (περ. ιε'), όπως επίσης προγράμματος προμηθειών για την ομαλή λειτουργία των υπηρεσιών της (περ. ιστ') και η κατάρτιση συμβάσεων για τα έργα της ΑΑΔΕ (περ. ιζ'). Περαιτέρω αρμοδιότητες δύνανται να μεταβιβασθούν στην ΑΑΔΕ με υπουργικές αποφάσεις (άρθρο 2 παρ. 3),<sup>48</sup> όσο και αν η διατύπωση του νόμου σύμφωνα με την οποία οι εν λόγω αρμοδιότητες πρέπει να κείνται ήδη «ενός του πεδίου των αρμοδιοτήτων της Αρχής» δημιουργεί ερμηνευτικές δυσχέρειες. Βασική κατεύθυνση του νόμου φαίνεται να είναι η αναγνώριση υπέρ της ΑΑΔΕ της δυνατότητας παρεκκλίσεων από τα γενικώς ισχύοντα στο δημόσιο τομέα, προκειμένου να ενισχυθεί η αποτελεσματικότητά της.

Σε σχέση με τον έλεγχο της ΑΑΔΕ, οι υφιστάμενες δυνατότητες ελέγχου εκ μέρους είτε της πολιτικής ηγεσίας του Υπουργείου Οικονομικών, είτε της νομοθετικής εξουσίας εξακολουθούν να εμφανίζονται πολύ περιορισμένες. Ο ρητός αποκλεισμός

---

<sup>47</sup> Μεταξύ αυτών συγκαταλέγονται επίσης ο προσδιορισμός, η βεβαίωση και η είσπραξη των φορολογικών και τελωνειακών εσόδων και η είσπραξη λοιπών δημοσίων εσόδων (περ. α'), η παρακολούθηση και ο έλεγχος της πορείας της βεβαίωσης και της είσπραξης των δημοσίων εσόδων και της εφαρμογής της κείμενης νομοθεσίας για την είσπραξη δημοσίων εσόδων (περ. β'), η λήψη και η εφαρμογή των αναγκαίων μέτρων για την αποτελεσματική και αποδοτική λειτουργία των φορολογικών, τελωνειακών και λοιπών υπηρεσιών της, στους τομείς της καταπολέμησης της φοροδιαφυγής, του λαθρεμπορίου, της φορολογικής απάτης και της παραοικονομίας, της εφαρμογής των διατάξεων της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας, της βεβαίωσης και είσπραξης και της βελτίωσης της εισπραξιμότητας των δημοσίων εσόδων (περ. γ'), η έκδοση κανονιστικών αποφάσεων, εγκυκλίων, οδηγιών και λοιπών διοικητικών εγγράφων που αφορούν εν γένει στην ερμηνεία και στην εφαρμογή των διατάξεων της φορολογικής, τελωνειακής και λοιπής νομοθεσίας που σχετίζεται με τους τομείς αρμοδιότητάς της (περ. δ'), όπως επίσης σε θέματα οργάνωσης υπηρεσιών και διαχείρισης των πάσης φύσεως πόρων της (περ. ε'). Με τις διατάξεις πάντως του ν. 4512/2018 (άρθρα 381-394) προβλέφθηκε η ίδρυση νέας υπηρεσίας στο Υπουργείο Οικονομικών, επιπέδου Διεύθυνσης, με τίτλο «Διεύθυνση Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος» που υπάγεται απευθείας στον Υπουργό Οικονομικών και έχει ως αποστολή τη «διενέργεια ερευνών, προκαταρκτικής εξέτασης ή προανάκρισης για την εξακρίβωση τέλεσης μείζονος ποινικής απαξίας φορολογικών εγκλημάτων που προβλέπονται στα άρθρα 66 επ. του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ., ν. 4174/93, Α'170) και οποιωνδήποτε άλλων απολύτως συναφών οικονομικών εγκλημάτων, που βλάπτουν σοβαρά τα συμφέροντα του ελληνικού δημοσίου και της ευρωπαϊκής ένωσης, κατόπιν παραγγελίας του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος ή του αναπληρωτή του ή των εισαγγελικών λειτουργιών που τον επικουρούν, υπό την εποπτεία του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος» (άρθρο 382 παρ. 1). Αν και η διερεύνηση της σχέσης μεταξύ της νέας αυτής διεύθυνσης και της ΑΑΔΕ εκφεύγει του αντικειμένου της παρούσας συμβολής, δικαιολογούνται σοβαρές επιφυλάξεις ως προς τη σκοπιμότητα μιας νέας νομοθετικής μεταβολής, και μάλιστα και πάλι εντός συντομότατου χρονικού διαστήματος, που δύσκολα μπορεί να θεωρηθεί ότι αφήνει αλώβητες τις αρμοδιότητες της ΑΑΔΕ.

<sup>48</sup> Ο ν. 4389/2016 επί της ουσίας επαναλαμβάνει τη σχετική προϊσχύσασσα ρύθμιση του ν. 4093/2012, ορίζοντας ότι οι αρμοδιότητες αυτές «δεν μπορούν να αναμεταβιβασθούν στον Υπουργό Οικονομικών ή στον Αναπληρωτή Υπουργό ή στον Υφυπουργό Οικονομικών ή σε άλλα κυβερνητικά όργανα με μεταγενέστερη κανονιστική διοικητική πράξη» (άρθρο 2 παρ. 4).



ιεραρχικού ελέγχου ή εποπτείας από τον Υπουργό Οικονομικών (άρθρο 5 παρ. 1) δίνει την εντύπωση ενός αυστηρού τείχους διάκρισης μεταξύ Υπουργού Οικονομικών και ΑΑΔΕ που όμως γρήγορα σχετικοποιείται. Από τη μια πλευρά αναγνωρίζεται στον Υπουργό Οικονομικών η δυνατότητα υποβολής «στρατηγικών προτάσεων» και παροχής «στρατηγικών οδηγιών» στην ΑΑΔΕ σχετικά με το στρατηγικό σχεδιασμό για την υλοποίηση της κυβερνητικής πολιτικής σε ζητήματα που άπτονται των αρμοδιοτήτων της ΑΑΔΕ και σε εξαιρετικές περιπτώσεις (άρθρο 5 παρ. 2)<sup>49</sup> ενώ σε περίπτωση διαφωνίας του Υπουργού Οικονομικών με τον Διοικητή της ΑΑΔΕ σχετικά με την εφαρμογή της φορολογικής πολιτικής, προβλέπεται παραπομπή του ζητήματος από τον Υπουργό Οικονομικών στο Συμβούλιο Διοίκησης της ΑΑΔΕ (άρθρο 5 παρ. 4). Από την άλλη πλευρά, προβλέπεται ένα σχήμα σύμπραξης μεταξύ Υπουργού Οικονομικών και ΑΑΔΕ κατά την άσκηση των αντιστοίχων αρμοδιοτήτων τους: Η ΑΑΔΕ όχι μόνο εισηγείται, μέσω του Διοικητή της, στον Υπουργό Οικονομικών νομοθετικές διατάξεις για ζητήματα που εμπίπτουν στο πεδίο των αρμοδιοτήτων της (άρθρο 5 παρ. 5), αλλά και προβλέπεται επιπλέον η διατύπωση απλής, και άρα μη δεσμευτικής, γνώμης από την ΑΑΔΕ εντός προθεσμίας τριάντα ημερών<sup>50</sup> επί σχεδίων νομοθετικών διατάξεων για ζητήματα φορολογικής και τελωνειακής πολιτικής, καθώς και της εφαρμογής τους, πριν αυτές υποβληθούν προς ψήφιση στη Βουλή (άρθρο 5 παρ. 6 και 7).<sup>51</sup> Αντίστοιχα, προβλέπεται υποχρέωση γνωστοποίησης από την ΑΑΔΕ στον Υπουργό Οικονομικών πριν από την έκδοση κανονιστικών αποφάσεων και εγκυκλίων που αφορούν εν γένει στην ερμηνεία και την εφαρμογή των διατάξεων της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας και της νομοθεσίας που άπτεται των αρμοδιοτήτων του Γενικού Χημείου του Κράτους για παροχή απόψεων που δεν είναι δεσμευτικές για την ΑΑΔΕ (άρθρο 5 παρ. 8). Συγκεκριμένες κυρώσεις σε περίπτωσης παράβασης αυτών των υποχρεώσεων δεν υφίστανται. Στο βαθμό που η εν λόγω

---

<sup>49</sup> Σύμφωνα με την εν λόγω διάταξη, οι οδηγίες και προτάσεις αυτές δεν μπορούν να επεκταθούν σε οργανωτικά και λειτουργικά ζητήματα της ΑΑΔΕ ή του προσωπικού αυτής.

<sup>50</sup> Η εν λόγω προθεσμία συντέμνεται σε δέκα μέρες σε περιπτώσεις επείγοντος και σε τρεις ημέρες σε περιπτώσεις κατεπείγοντος.

<sup>51</sup> Δεδομένου του νομοπαρασκευαστικού ρόλου που παραδοσιακά επιτελούν οι υπηρεσίες της φορολογικής διοίκησης, πριν από την κατάθεση στη Βουλή φορολογικών διατάξεων, η προστιθέμενη αξία αυτής της γνωμοδοτικής διαδικασίας παραμένει αβέβαιη. Αν, από την άλλη πλευρά, υπονοείται η υποκατάσταση αυτού του νομοπαρασκευαστικού ρόλου από υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών, δικαιολογούνται επιφυλάξεις ως προς το αν μια τέτοια υποκατάσταση συνιστά επί του παρόντος ρεαλιστική προοπτική.

υποχρέωση αμοιβαίας συνεργασίας κατοχυρώνεται απλώς σε νομοθετικό επίπεδο, δεν νοείται πάντως η θεμελίωση σε αυτή της οποιασδήποτε κύρωσης απέναντι στον κοινό νομοθέτη. Κατά συνέπεια πρόκειται απλώς για *lex imperfecta*.

Οι διατάξεις που διέπουν τον *κοινοβουλευτικό έλεγχο* της ΑΑΔΕ παραμένουν υποτυπώδεις. Αφενός μεν (στη διάταξη του άρθρου 4 που τιτλοφορείται απλώς «*Σχέσεις με τη Βουλή και διοικητικές αρχές*») προβλέπεται ότι τα όργανα της ΑΑΔΕ, μετά από αίτημα διαρκούς ή άλλης Επιτροπής της Βουλής ή κατόπιν δικής τους πρωτοβουλίας καταθέτουν ενώπιον της Επιτροπής Θεσμών και Διαφάνειας της Βουλής σχετικά με θέματα που αφορούν στις αρμοδιότητες της ΑΑΔΕ. Αφετέρου δε, σε συνέχεια αντίστοιχης πρόβλεψης για το Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, η ετήσια έκθεση απολογισμού της ΑΑΔΕ υποβάλλεται μέχρι την 31<sup>η</sup> Μαρτίου κάθε έτους και συζητείται στην Επιτροπή Οικονομικών Υποθέσεων της Βουλής κατά τα οριζόμενα στον Κανονισμό της Βουλής (άρθρο 21 παρ. 2).<sup>52</sup>

Πέραν της νομοθετικής αποσαφήνισης ως προς τον αποκλεισμό ιεραρχικού ελέγχου και εποπτείας εκ μέρους του Υπουργού Οικονομικών, η βασική οργανωτική καινοτομία που επιδιώκεται να εισαχθεί με το ν. 4389/2016 αφορά στην εισαγωγή μιας ιδιότυπης διαρχίας στην κορυφή της ΑΑΔΕ,<sup>53</sup> μεταξύ του Συμβουλίου Διοίκησης και του Διοικητή. Στη συνέχεια θα σκιαγραφηθούν η συγκρότηση και οι αρμοδιότητες των δύο αυτών οργάνων.

Το *Συμβούλιο Διοίκησης* είναι πενταμελές και αποτελείται από τον Πρόεδρο και τέσσερα ακόμη μέλη ενώ στις συνεδριάσεις συμμετέχει, ως εκ της ιδιότητάς του και χωρίς δικαίωμα ψήφου ο Διοικητής της ΑΑΔΕ (άρθρο 8 παρ. 1)<sup>54</sup>. Τα μέλη του Συμβουλίου Διοίκησης *επιλέγονται* με ανοικτό διαγωνισμό. Προηγείται πρόταση

---

<sup>52</sup> Στο βαθμό κατά τον οποίο ο ν. 4389/2016 – ή ο προϊσχύσαν ν. 4093/2012 - επεκτείνεται σε ζητήματα λειτουργίας της Βουλής, υπό την έννοια του άρθρου 65 παρ. 1 Συντ., ανεπίτρεπτα συμπεριλαμβάνεται σε κοινό νόμο κοινοβουλευτική ύλη, με αποτέλεσμα να περιστέλλεται η αρμοδιότητα του κοινοβουλευτικού σώματος· πρβλ. για το γενικότερο ζήτημα της εκ του νόμου υπέρβασης του κανόνα αποκλειστικότητας της ύλης του Κανονισμού της Βουλής τις διεισδυτικές παρατηρήσεις του Γ. Γεραπετρίτη, Σύνταγμα και Βουλή. Αυτονομία και ανέλεγκτο των εσωτερικών του σώματος, Αθήνα 2012, σελ. 66 επ.

<sup>53</sup> Σε «*σύστημα διαρχίας*» αναφέρεται και η διατύπωση του Σπ. Δημητρίου, όπ.π. (σημ. 25), σελ. 929.

<sup>54</sup> Κατά τα πρώτα πέντε έτη λειτουργίας της ΑΑΔΕ, στο Συμβούλιο Διοίκησης παρέχει εξειδικευμένες, συμβουλευτικές υπηρεσίες, σε ζητήματα βέλτιστων διεθνών πρακτικών Εμπειρογνώμονας με εμπειρία σε ζητήματα φορολογικής διοίκησης που έχει αποκτηθεί στο εξωτερικό, ο οποίος επίσης δεν έχει δικαίωμα ψήφου (άρθρο 8 παρ. 3)

Ανεξάρτητης Επιτροπής Επιλογής,<sup>55</sup> η οποία καταρτίζει κατάλογο των επικρατέστερων υποψηφίων, με βάση προκαθορισμένα και αντικειμενικά κριτήρια, ο οποίος αποτελείται από διπλάσιο αριθμό υποψηφίων από τον αριθμό των σχετικών θέσεων (άρθρο 10 παρ. 3). Στη συνέχεια, ο Υπουργός Οικονομικών επιλέγει από τον ανωτέρω κατάλογο ισάριθμους με τις προς πλήρωση θέσεις επικρατέστερους υποψηφίους ύστερα από σύμφωνη γνώμη της Επιτροπής Θεσμών και Διαφάνειας της Βουλής για κάθε έναν από αυτούς ξεχωριστά (10 παρ. 4).<sup>56</sup> Μέλος του Συμβουλίου Διοίκησης μπορεί να παυθεί από το αξίωμά του με πράξη του Υπουργικού Συμβουλίου που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως ύστερα από αιτιολογημένη εισήγηση του Υπουργού Οικονομικών και μόνο για συγκεκριμένους λόγους που απαριθμούνται περιοριστικά στο νόμο (άρθρο 11).

Από την άλλη πλευρά, ο Διοικητής της ΑΑΔΕ επιλέγεται επίσης με ανοικτό διαγωνισμό για πενταετή θητεία. Οι ουσιαστικές προϋποθέσεις επιλογής είναι απαιτητικές,<sup>57</sup> χωρίς όμως να αναγνωρίζεται πλέον προτεραιότητα σε υποψηφίους προερχόμενους από τον ιδιωτικό τομέα. Ως προς την επιλογή του Διοικητή προβλέπεται σύμπραξη τριών οργάνων: Της Ανεξάρτητης Επιτροπής Επιλογής για την οποία έγινε και παραπάνω λόγος, η οποία καταρτίζει κατάλογο των τεσσάρων επικρατέστερων υποψηφίων, του Συμβουλίου Διοίκησης που κατατάσσει τους δύο επικρατέστερους υποψηφίους του εν λόγω καταλόγου με σειρά προτεραιότητας και του Υπουργού Οικονομικών που επιλέγει εν τέλει το Διοικητή (άρθρο 15), χωρίς να προκύπτει με σαφήνεια από το νόμο εάν δεσμεύεται ή όχι ως προς την επιλογή ενός από τους δύο επικρατέστερους υποψηφίους. Περαιτέρω, η παύση του Διοικητή πριν από τη λήξη της θητείας του γίνεται με πράξη του Υπουργικού Συμβουλίου ύστερα από εισήγηση του Υπουργού Οικονομικών, προϋποθέτει όμως προηγούμενη

---

<sup>55</sup> Τα μέλη της Επιτροπής ορίζονται καταρχήν *ex officio*, στη βάση της κατοχής συγκεκριμένων ιδιοτήτων (Πρόεδρος του ΑΣΕΠ, Συντονιστής Γραφείου Προϋπολογισμού του Κράτους στη Βουλή, Γενικός Γραμματέας Δημοσιονομικής Πολιτικής, Πρόεδρος Δημοσιονομικού Συμβουλίου, όπως επίσης ένα μέλος Δ.Ε.Π. που υποδεικνύεται από τον Υπουργό Οικονομικών και – για τα πρώτα επτά έτη λειτουργίας της ΑΑΔΕ – δύο εκπρόσωποι που υποδεικνύονται από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή) (άρθρο 10 παρ. 2).

<sup>56</sup> Ειδικά ο Εμπειρογνώμονας ορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών βάσει καταλόγου τριών υποψηφίων τον οποίο καταρτίζει η Ευρωπαϊκή Επιτροπή (άρθρο 10 παρ. 5).

<sup>57</sup> «[Π]ρόσωπο εγνωσμένου κύρους, υψηλής επιστημονικής συγκρότησης και επαγγελματικής εμπειρίας σε τομείς που έχουν σχέση με τις αρμοδιότητες της Αρχής και ειδικά στους τομείς του φορολογικού ή τελωνειακού δικαίου ή των δημοσίων οικονομικών» (άρθρο 13 παρ. 2).

κίνηση της διαδικασίας από το Συμβούλιο Διοίκησης και είναι δυνατή μόνο για συγκεκριμένους λόγους που απαριθμούνται και πάλι περιοριστικά στο νόμο, μεταξύ των οποίων συγκαταλέγεται και πάλι η προφανής απόκλιση από την επίτευξη των τεθέντων στο συμβούλιο απόδοσής του στόχων, μόνο όμως μετά από τη συμπλήρωση δύο ετών από την τοποθέτησή του (άρθρο 16).

Η πρόβλεψη διαρχίας μεταξύ Διοικητή και Συμβουλίου Διοίκησης του ΑΑΔΕ συνεπάγεται μια επιπρόσθετη ανάγκη οριοθέτησης *αρμοδιοτήτων*, πέραν αυτής μεταξύ Υπουργού Οικονομικών και Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. Η νομοθετική επίλυση αυτού του ζητήματος στηρίζεται στην αναγνώριση τεκμηρίου αρμοδιότητας υπέρ του Διοικητή της ΑΑΔΕ, από τον οποίο ασκούνται όλες οι αρμοδιότητες της ΑΑΔΕ που προβλέπονται στην κείμενη νομοθεσία πλην αυτών που ρητώς ορίζεται ότι ασκούνται από το Συμβούλιο Διοίκησης (άρθρο 14 παρ. 1). Παρά την πρόβλεψη αυτού του τεκμηρίου, ο νόμος περιλαμβάνει επίσης έναν εκτεταμένο κατάλογο ενδεικτικών αρμοδιοτήτων του Διοικητή (άρθρο 14 παρ. 2-4).<sup>58</sup> Από την άλλη πλευρά, οι *αρμοδιότητες του Συμβουλίου Διοίκησης* απαριθμούνται αποκλειστικά στο νόμο και διακρίνονται σε τρεις βασικές κατηγορίες (άρθρο 9): Την παροχή γενικών κατευθυντηρίων οδηγιών για το στρατηγικό σχεδιασμό της ΑΑΔΕ, γνώμης – συνήθως σύμφωνης – για μια σειρά από ζητήματα (όπως το στρατηγικό και επιχειρησιακό σχέδιο της ΑΑΔΕ, την ετήσια έκθεση απολογισμού και προγραμματισμού των δραστηριοτήτων της όπως επίσης ζητήματα προσωπικού, οργανωτικά ζητήματα και ζητήματα που σχετίζονται με το συμβόλαιο απόδοσης του Διοικητή) και την κατάταξη των δύο επικρατέστερων υποψηφίων για τη θέση του

---

<sup>58</sup> Μεταξύ αυτών συμπεριλαμβάνονται η αποφασιστική αρμοδιότητα για τη διαμόρφωση και επικαιροποίηση του μακροπρόθεσμου στρατηγικού σχεδιασμού της ΑΑΔΕ, του ετήσιου επιχειρησιακού σχεδίου, των ποιοτικών και ποσοτικών στόχων και των κριτηρίων αξιολόγησης των οργανικών μονάδων αυτής καθώς και των προϊσταμένων αυτών και του προσωπικού τους, όπως επίσης για ζητήματα προσωπικού (π.χ. επιλογή και τοποθέτηση των προϊσταμένων των οργανικών μονάδων, καθορισμός προϋποθέσεων και κριτηρίων πρόσληψης προσωπικού στην Αρχή, όπως επίσης ειδικού συστήματος προαγωγών και βαθμολογικής και υπηρεσιακής εξέλιξης των υπαλλήλων της ΑΑΔΕ, ειδικού μισθολογικού καθεστώτος και ειδικότερου συστήματος επιπλέον ανταμοιβής [bonus] για το προσωπικό της ΑΑΔΕ) και για οργανωτικά ζητήματα (π.χ. μεταφορά ανθρώπινων, οικονομικών και λειτουργικών πόρων μεταξύ των οργανικών μονάδων της ΑΑΔΕ, καθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης των υπηρεσιών της ΑΑΔΕ και σύσταση, κατάργηση ή συγχώνευση οργανικών μονάδων, έκδοση του Οργανισμού και των Εσωτερικών Κανονισμών της ΑΑΔΕ).

Διοικητή (μετά από την οποία υποβάλλεται σχετική πρόταση στον Υπουργό Οικονομικών).

#### **IV. Δοκιμάζοντας τα συνταγματικά όρια: Η ουσιαστική ανυπαρξία δημοκρατικού ελέγχου της φορολογικής διοίκησης**

Μετά από τη σύντομη αυτή παρουσίαση των νομοθετικών εξελίξεων των τελευταίων ετών για την ανεξαρτησία της φορολογικής διοίκησης τίθεται το ζήτημα των συνταγματικών ορίων, και μάλιστα τόσο σε σχέση με τη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων των ετών 2013-2016 που εντασσόταν στην οργανωτική δομή του Υπουργείου Οικονομικών όσο και σε σχέση με την ΑΑΔΕ του ν. 4389/2016.

Όπως είναι γνωστό, μετά από την αναθεώρηση του 2001, το Σύνταγμά μας περιλαμβάνει μια γενική ρήτρα για τις συνταγματικά κατοχυρωμένες ανεξάρτητες αρχές στο άρθρο 101Α – πρόκειται μάλιστα για το μοναδικό ευρωπαϊκό σύνταγμα με αντίστοιχη λεπτομερειακή πρόβλεψη, που θεωρείται μάλιστα ερέθισμα για θεσμοθέτηση αντίστοιχων εγγυήσεων ανεξαρτησίας και σε άλλες έννομες τάξεις.<sup>59</sup> Ωστόσο, και πέραν των συνταγματικά κατοχυρωμένων ανεξαρτήτων αρχών μια πλειάδα άλλων κατοχυρώνεται σε νομοθετικό επίπεδο. Οι αρχές αυτές παρουσιάζουν θεμελιώδη κοινά εννοιολογικά γνωρίσματα:<sup>60</sup> πρόκειται για «αρχές», δηλαδή κρατικά όργανα με αρμοδιότητα ασκήσεως δημόσιας εξουσίας, αποφασιστικής καταρχήν φύσεως, «διοικητικές» αρχές, μορφώματα δηλαδή που εντάσσονται στο χώρο της εκτελεστικής λειτουργίας και υπόκεινται στην αρχή της νομιμότητας και «ανεξάρτητες» αρχές που απολαύουν εγγυήσεων λειτουργικής και προσωπικής ανεξαρτησίας και διοικητικής αυτοτέλειας. Ο ρητός σχετικός (συνταγματικός ή νομοθετικός) χαρακτηρισμός δεν είναι αντίθετα απαραίτητο, ούτε επαρκές εννοιολογικό γνώρισμα των «ανεξαρτήτων αρχών». Σε κάθε περίπτωση, τα εννοιολογικά γνωρίσματα των «ανεξαρτήτων αρχών» μπορεί να υποστηριχθεί ότι

---

<sup>59</sup> Βλ. Τζ. Ηλιοπούλου-Στράγγα, Γενική θεωρία θεμελιωδών δικαιωμάτων, Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2018, σελ. 701.

<sup>60</sup> Πρβλ. εννοιολογική σύνοψη σε Θ. Τζώνου, Οι Ανεξάρτητες Διοικητικές Αρχές, Αθήνα 2010, σ. 150 επ.

πληρούνταν ήδη στην περίπτωση της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων<sup>61</sup> και πάντως πληρούνται επίσης στην περίπτωση της ΑΑΔΕ.<sup>62</sup>

Το συμπέρασμα αυτό δεν αρκεί όμως για να καταστήσει συνταγματική την ίδρυση της ΑΑΔΕ, ειδικότερα υπό την ειδικότερη θεσμική διαρρύθμιση του ν. 4389/2016. Στο χρόνο ολοκλήρωσης της παρούσας συμβολής (Ιούλιος 2018) εκκρεμεί μάλιστα ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας αίτηση ακυρώσεως των ομοσπονδιών των εργαζομένων στην ΑΑΔΕ<sup>63</sup> και φυσικών προσώπων, υπαλλήλων της ΑΑΔΕ κατά του Οργανισμού της ΑΑΔΕ,<sup>64</sup> με την οποία προβάλλονται παρεμπιπτόντως πολλαπλές ενστάσεις ως προς τη συνταγματικότητα του ν. 4389/2016.<sup>65</sup> Είναι γεγονός ότι η κρατούσα γνώμη στη θεωρία και τη νομολογία δεν αμφισβητεί τη δυνατότητα νομοθετικής ίδρυσης ανεξαρτήτων αρχών, πέρα από αυτές που προβλέπονται ρητά στο αναθεωρημένο Σύνταγμα.<sup>66</sup> Αυτό όμως δεν σημαίνει ότι δεν πηγάζουν από το Σύνταγμα ουσιαστικά όρια ως προς τομείς διοικητικής δράσης, οι οποίοι μπορούν να οργανωθούν με τη μορφή ανεξάρτητων αρχών.<sup>67</sup> Και αυτό ιδίως γιατί η δημιουργία ανεξαρτήτων αρχών θέτει σε δοκιμασία

---

<sup>61</sup> Πρβλ. θεμελίωση της άποψης αυτής σε *S.-I. Koutnatzis*, όπ.π. (σημ. 26), σ. 239-240. Πρβλ. αντιθέτως *Σπ. Δημητρίου*, όπ.π. (σημ. 25), σ. 926-927 που θεωρεί ότι ο Υπουργός Οικονομικών εξακολουθούσε να ασκεί, στην περίπτωση της ΓΓΔΕ, ιεραρχικό έλεγχο νομιμότητας, σε αντιδιαστολή προς τον καταστατικό έλεγχο σκοπιμότητας.

<sup>62</sup> Πρβλ. *Σπ. Δημητρίου*, όπ.π. (σημ. 25), σ. 932 επ.

<sup>63</sup> Πρόκειται για την Πανελλήνια Ομοσπονδία Εργαζομένων στις Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες (Π.Ο.Ε.-Δ.Ο.Υ.), την Ομοσπονδία Τελωνειακών Υπαλλήλων Ελλάδος (Ο.Τ.Υ.Ε.) και την Ομοσπονδία Συλλόγων Υπουργείου Οικονομικών (Ο.Σ.Υ.Ο.).

<sup>64</sup> Πρόκειται για την υπ' αριθμ. Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 (ΦΕΚ Β' 968/22.3.2017) απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

<sup>65</sup> Το πλήρες κείμενο της αίτησης ακυρώσεως, που υπογράφει ως πληρεξούσιος δικηγόρος ο Καθηγητής Ξ. Κοντιάδης, είναι διαθέσιμο στην ιστοσελίδα [https://eforiakoi.org/images/stories/doc2015/\\_\\_\\_22.5\\_1.pdf](https://eforiakoi.org/images/stories/doc2015/___22.5_1.pdf).

<sup>66</sup> Την εκδοχή αυτή επιβεβαιώνει η πρόβλεψη του άρθρου 56 παρ. 3 περ. β' Συντ. που, στο πλαίσιο των κωλυμάτων εκλογιμότητας, και πέραν των ανεξαρτήτων αρχών του άρθρου 101<sup>Α</sup> Συντ., αναφέρεται ρητά στις αρχές «που χαρακτηρίζονται με νόμο ως ανεξάρτητες ή ρυθμιστικές». Βλ., π.χ., *Επ. Σπηλιωτόπουλου*, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου Ι, 15<sup>η</sup> έκδ., Αθήνα 2017, αρ. παρ. 292, *Θ. Τζώνου*, όπ.π. (σημ. 60), σ. 74, *Αικ. Ηλιάδου*, Η σημασία και οι συνέπειες της κατοχύρωσης ανεξαρτήτων αρχών στο νέο Σύνταγμα, στον τόμο: *Δ. Τσάτσου/Ε. Βενιζέλου/Ξ. Κοντιάδη* (επιμ.), Το νέο Σύνταγμα, Αθήνα-Κομοτηνή 2001, σελ. 387-404 (398). Πρβλ. αντίθετη άποψη σε *Ε. Μπέσιλα-Μακρίδη*, Οι συνταγματικά κατοχυρωμένες ανεξάρτητες αρχές και η επιβολή προστίμου, στον τόμο: Τόμος Τιμητικός του Συμβουλίου της Επικρατείας – 75 χρόνια, Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2004, σελ. 783-795 (785).

<sup>67</sup> Ως προς τον πολλαπλασιασμό των ανεξαρτήτων αρχών, πρβλ. τις επιφυλάξεις του *Ν. Αλιβιζάτου*, Η προσφορά των Ανεξαρτήτων Αρχών και οι προϋποθέσεις αποτελεσματικής λειτουργίας τους, στον τόμο: *Ν. Φραγκάκη* (επιμ.), Οι Ανεξάρτητες αρχές στη σύγχρονη δημοκρατία, Αθήνα-Κομοτηνή 2008, σελ. 33-37 (33-34, 36-37): «η ανάθεση της λήψης αποφάσεων με έντονο πολιτικό χαρακτήρα, σε αρχές ανεξάρτητες που δεν λογοδοτούν πολιτικά ούτε οι ίδιες ούτε η κυβέρνηση για λογαριασμό τους ... δικαιολογείται όλως κατ'εξάιρεση, και για τις περιπτώσεις μόνον εκείνες όπου η διοίκηση δεν αρκεί

την αρχή της κοινοβουλευτικής ευθύνης της Κυβέρνησης που εντάσσεται στον πυρήνα της θεμελιώδους και μη αναθεωρήσιμης κοινοβουλευτικής αρχής (άρθρο 1 παρ. 1 Συντ.), κατοχυρώνεται δε ειδικότερα στις διατάξεις των άρθρων 84 και 85 Συντ.<sup>68</sup>

Ως κοινοβουλευτική ευθύνη νοείται κατά το Σύνταγμα, η ευρύτερη διαδικασία, μέσω της οποίας η Κυβέρνηση, συλλογικά, και κάθε μέλος της ατομικά, όπως και οι Υφυπουργοί ελέγχονται, αναλαμβάνοντας τις κυρώσεις που η ανάληψη της ευθύνης συνεπάγεται, στο έσχατο στάδιο μέχρι και την αποπομπή του ελεγχόμενου από το αξίωμά του. Χωρίς συνέπειες, πολιτικές ή νομικές, δεν είναι νοητή η ευθύνη.<sup>69</sup> Η σημασία της κοινοβουλευτικής ευθύνης δεν περιορίζεται μάλιστα στην Κυβέρνηση, αλλά επεκτείνεται και στη Διοίκηση. Αυτή οφείλει καταρχήν να οργανώνεται κατά τέτοιο τρόπο που επιτρέπει τον έλεγχο της Κυβέρνησης από τη Βουλή, με αποτέλεσμα να επιβάλλεται η εποπτεία της

---

*απλώς να δρα, αλλά επί πλέον πρέπει να φαίνεται ότι δρα αμερόληπτα*». Πρβλ. και *Πρ. Παυλόπουλου*, Οι Ανεξάρτητες Αρχές στη σύγχρονη Δημοκρατία, στον τόμο: *Οι Ανεξάρτητες αρχές*, όπ.π., σελ. 99-102 (99-100), *Κ. Χρυσόγονου*, Οι Ανεξάρτητες Αρχές στο Σχέδιο της Επιτροπής Αναθεώρησης του Συντάγματος, ΤοΣ 2000, σελ. 1163-1176 (1176), *Χ. Χρυσανθάκη*, Οι ανεξάρτητες διοικητικές αρχές στο αναθεωρημένο Σύνταγμα 1975/1986/2001, στον τόμο: *Α. Μακρυδημήτρη/Ο. Ζύγουρα* (επιμ.), Η Διοίκηση και το Σύνταγμα, Αθήνα-Κομοτηνή 2002, σελ. 111-126 (123, 126), όπως επίσης το γενικότερο σκεπτικισμό των *Τζ. Ηλιοπούλου-Στράγγα*, σε: *Τζ. Ηλιοπούλου-Στράγγα/Α. Λοβέρδου*, Μονομαχίες – Πόσο χρειάζονται οι Ανεξάρτητες Αρχές;; *Οικονομικός Ταχυδρόμος*, 1<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 2001, σελ. 42-44 και *Κ. Μαυριά*, Σκέψεις για την Επιτελούμενη Αναθεώρηση, ΤοΣ 2000, σελ. 1011-1018 (1015). Την αντισυνταγματικότητα των ανεξάρτητων αρχών, ακόμη και των συνταγματικά κατοχυρωμένων, λόγω θέσπισης με την αναθεωρητική διαδικασία κατά παράβαση του άρθρου 110 Συντ. υποστηρίζει ο *Α. Μαρίνος*, Οι ανεξάρτητες διοικητικές αρχές στην ελληνική έννομη τάξη, ΕΔΔΔΔ 2008, σελ. 5-15 (14). Την κατ'εξαίρεση και μόνο συνταγματικότητα της ίδρυσης ανεξάρτητων αρχών «και μόνο για τις περιπτώσεις εκείνες που λόγω της φύσεως ή του χαρακτήρος διοικητικής λειτουργίας επιβάλλεται να κατοχυρωθεί η αμεροληψία της Εκτελεστικής Εξουσίας» υποστήριξε – πριν από την αναθεώρηση του 2001 – η εισήγηση του *Γ. Κουβελάκη*, στη ΣτΕ 930/1990 Ολομ., ΤοΣ 1990, σελ. 71 επ. (72).

<sup>68</sup> Ως «*χαρακτηριστικό γνώρισμα του κοινοβουλευτικού πολιτεύματος*» ορίζει την κοινοβουλευτική ευθύνη των Υπουργών ο *Α. Δερβιτσιώτης*, Η κοινοβουλευτική αναφορά του άρθρου 69 του Συντάγματος 1975/86, Αθήνα-Κομοτηνή 1994, σελ. 119 και ως «*θεμελιώδες πρόταγμα, που στηρίζει σταθερά την λειτουργία της αντιπροσωπευτικής δημοκρατίας*» η *Ι. Καμτσίδου*, Το κοινοβουλευτικό σύστημα. Δημοκρατική αρχή και κοινοβουλευτική ευθύνη, Αθήνα 2011, σελ. 219. Βλ. επίσης *Μ. Καλυθιώτου*, Ο κοινοβουλευτικός έλεγχος, Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2017, σελ. 53 επ.

<sup>69</sup> Βλ., π.χ., *Α. Παντελή*, Εγχειρίδιο συνταγματικού δικαίου, 3<sup>η</sup> έκδ., Αθήνα 2016, σελ. 149-150, *Π. Μαντζούφα*, Η σχέση πολιτικής και ποινικής ευθύνης των μελών της κυβέρνησης, στον τόμο: *του ιδίου/Λ. Μαργαρίτη/Ε. Συμεωνίδου-Καστανίδου*, Η ποινική ευθύνη των Υπουργών, Αθήνα 2014, σελ. 1-18 (5).

Κυβέρνησης επί των αυτοδιοικούμενων οργανισμών που εντάσσονται στη δημόσια διοίκηση.<sup>70</sup>

Προβλέπει βέβαια το άρθρο 101<sup>A</sup> παρ. 3 Συντ., ως προς τις συνταγματικά κατοχυρωμένες ανεξάρτητες αρχές, ότι ρυθμίζονται με τον Κανονισμό της Βουλής όσα αφορούν τη σχέση των ανεξαρτήτων αρχών με τη Βουλή και ο τρόπος άσκησης του κοινοβουλευτικού ελέγχου. Ο έλεγχος αυτός συνίσταται, σύμφωνα με τη σχετική διάταξη του άρθρου 138<sup>A</sup> του Κανονισμού της Βουλής, καταρχήν στην υποβολή από την κάθε ανεξάρτητη αρχή ετήσιας έκθεσης, που συζητείται κατά κανόνα ενώπιον της Επιτροπής Θεσμών και Διαφάνειας, ενώ τα πορίσματα της συζήτησης υποβάλλονται στον Πρόεδρο της Βουλής, ο οποίος τα προωθεί στον αρμόδιο Υπουργό και την ελεγχόμενη αρχή.<sup>71</sup> Με τις τροποποιήσεις που θεσπίστηκαν στον Κανονισμό της Βουλής το 2008 διευρύνθηκε η δυνατότητα διαλόγου των ανεξάρτητων αρχών με τις οικείες κοινοβουλευτικές επιτροπές<sup>72</sup> ενώ ήδη στο πλαίσιο του άρθρου 66 παρ. 3 εδ. β' Συντ. οι κοινοβουλευτικές επιτροπές *«μπορούν να καλούν οποιοδήποτε πρόσωπο θεωρούν χρήσιμο για το έργο τους, ενημερώνοντας και τον αρμόδιο Υπουργό»*, συνεπώς και τα μέλη των ανεξαρτήτων αρχών.<sup>73</sup> Παρόλα αυτά, εάν στο πλαίσιο των διαδικασιών αυτών διαπιστωθούν ανεπάρκεια, παραλείψεις ή υπερβάσεις αρμοδιοτήτων, η ελέγχουσα Βουλή εξακολουθεί να μην μπορεί να επιβάλει την οποιαδήποτε κύρωση στην ανεξάρτητη αρχή. Στη σχετική βιβλιογραφία γίνεται λόγος

---

<sup>70</sup> Φ. Σπυρόπουλος, Άρθρο 1, στον τόμο: Σύνταγμα. Κατ'άρθρο ερμηνεία, όπ.π. (σημ. 31), αρ. περιθ. 27, όπως επίσης ο ίδιος, Άρθρο 85, όπ.π., αρ. περιθ. 5: *«Η πολιτική ευθύνη της Κυβέρνησης, των υπουργών και των υφυπουργών δεν περιορίζεται μόνο στις δικές τους πράξεις και παραλείψεις αλλά εκτείνεται και στις πράξεις και παραλείψεις των ελεγχόμενων και εποπτευομένων εκ μέρους τους»*. Πρβλ. αντίστοιχα Ι. Καμισίδου, όπ.π. (σημ. 68), σελ. 222.

<sup>71</sup> Την επιπλέον δυνατότητα κλήσης των ανεξαρτήτων αρχών, όταν κρίνεται αναγκαίο, για θέματα σχετικά με την εκπλήρωση της αποστολής τους αναγνωρίζει στη Διάσκεψη των Προέδρων το άρθρο 14 περ. ζ' του Κανονισμού της Βουλής.

<sup>72</sup> Προβλέφθηκε έτσι η δυνατότητα της Επιτροπής Θεσμών και Διαφάνειας (ή άλλης αρμόδιας Επιτροπής) *«να παραγγέλλει στις ανεξάρτητες αρχές τη σύνταξη ειδικών εκθέσεων σε υποθέσεις γενικότερου ενδιαφέροντος»* (άρθρο 138<sup>A</sup> παρ. 3 ΚτΒ), όπως επίσης η επεξεργασία των διαπιστώσεων και προτάσεων των υποβαλλόμενων ετήσιων ή ειδικών εκθέσεων από την οικεία Επιτροπή, με δυνατότητα εφαρμογής της διαδικασίας ακροάσεων, μετά την ολοκλήρωση των οποίων είναι δυνατή η σύνταξη έκθεσης κατά το άρθρο 41<sup>A</sup> ΚτΒ (άρθρο 138<sup>A</sup> παρ. 6 ΚτΒ). Βλ. Γ. Γεραπετρίτη, Οι νέες ρυθμίσεις του Κανονισμού της Βουλής: Κριτική αποτίμηση, ΤοΣ 4/2008, σελ. 789-812 (805-806).

<sup>73</sup> Για την ανάγκη διασταλτικής ερμηνείας των δημοσίων λειτουργιών ως αποδεκτών της κλήσης κοινοβουλευτικών επιτροπών, κατά το άρθρο 66 παρ. 3 εδ. β' Συντ., βλ. Α. Δερβιτσιώτη, Η παρουσία των Υπουργών στη Βουλή, Αθήνα 2007, σελ. 160-161.



απλώς για «διαδικασία θεσμοθετημένης επικοινωνίας».<sup>74</sup> Ο «κοινοβουλευτικός έλεγχος» των ανεξαρτήτων αρχών παρουσιάζει έτσι συμβολική μόνο σημασία,<sup>75</sup> δεδομένου μάλιστα ότι δεν επιτρέπεται από τον Κανονισμό της Βουλής η παράλληλη άσκηση των τυποποιημένων μέσων ελέγχου απευθείας σε σχέση με τις ανεξάρτητες αρχές.<sup>76</sup> Εξάλλου, δεν είναι δυνατή η επιβολή κυρώσεων σε μέλος της Κυβέρνησης ή Υφυπουργό λόγω πλημμελειών των ανεξαρτήτων αρχών, καθώς θα κατέληγε να τον «τιμωρεί» για ζητήματα που εκφεύγουν των αρμοδιοτήτων του.<sup>77</sup> Υπό την έννοια αυτή άλλωστε διατυπώθηκαν από νωρίς πειστικές ενστάσεις ως προς τη χρήση του όρου «κοινοβουλευτικός έλεγχος» στο άρθρο 101<sup>A</sup> παρ. 3 Συντ.<sup>78</sup>

---

<sup>74</sup> Κατά τη διατύπωση του *Χρ. Παπαστυλιανού*, *Ανεξάρτητες αρχές και Κοινοβούλιο*, στον τόμο: *Ξ. Κοντιιάδη/Φ. Σπυρόπουλου* (επιμ.), *Το Μέλλον του Ελληνικού Κοινοβουλίου*, Αθήνα 2011, σελ. 331-343 (342).

<sup>75</sup> Πρβλ., π.χ., κριτικές προσεγγίσεις ως προς τον διενεργούμενο έλεγχο σε *Α. Μπενάκη-Ψαρούδα*, *Οι Ανεξάρτητες Αρχές στο πολιτειακό σύστημα*, στον τόμο: *Ν. Φραγκάκη* (επιμ.), *Οι ανεξάρτητες αρχές στη σύγχρονη δημοκρατία*, Αθήνα-Κομοτηνή 2008, σελ. 13-19 (17-18), *Γ. Παπαδημητρίου*, *Ανεξάρτητες αρχές. Η αργόσυρτη πορεία προς την ωρίμανση*, στον τόμο: *Οι ανεξάρτητες αρχές στη σύγχρονη δημοκρατία*, όπ.π., σελ. 45-51 (48), *Ι. Καμτσιόδου*, *Σκέψεις σχετικά με τις θεσμικές και πολιτικές διαστάσεις της ανεξαρτησίας των ανεξαρτήτων διοικητικών αρχών*, στον τόμο: *Φ. Κοζύρη/Σ. Μεγγλίδου* (επιμ.), *Η «ανεξαρτησία» των ανεξαρτήτων αρχών*, Αθήνα-Κομοτηνή 2003, σ. 141-147 (145), *Κ. Χρυσόγονου*, *Συμπερασματικές παρατηρήσεις*, στον τόμο: *Η «ανεξαρτησία» των ανεξαρτήτων αρχών*, όπ.π., σελ. 233-236 (234-235), *Η. Μαυρομούστακου*, όπ.π. (σημ. 19), σελ. 155-156. Πρβλ. όμως τη διαφοροποιημένη προσέγγιση του *Γ. Καμίνη*, *Οι ανεξάρτητες αρχές πέντε χρόνια μετά την αναθέωση του Συντάγματος*, στον τόμο: *Ξ. Κοντιιάδη* (επιμ.), *Πέντε χρόνια μετά τη συνταγματική αναθέωση του 2001*, τόμος δεύτερος, Αθήνα-Κομοτηνή 2006, σελ. 813-838 που αφενός απορρίπτει την «αυτόματη και συνολική πρόσληψη, στο πεδίο των ανεξάρτητων αρχών, εννοιών που έχουν διαμορφωθεί με βάση τα παραδοσιακά πρότυπα του κοινοβουλευτικού συστήματος» (σελ. 833), αφετέρου αναδεικνύει τη δυνατότητα η έκτακτη κλήση προς εμφάνιση μιας ανεξάρτητης αρχής ενώπιον της Διάσκεψης των Προέδρων (βλ. παραπάνω, σημ. 71), να εξελιχθεί σε «δραστηκότητα κοινοβουλευτικό έλεγχο με απρόβλεπτες συνέπειες» (σελ. 838).

<sup>76</sup> Πρβλ. με περαιτέρω παραπομπές *Μ. Καλυθιώτου*, όπ.π. (σημ. 68), σελ. 150.

<sup>77</sup> Πρβλ. *Κ. Χρυσόγονου*, όπ.π. (σημ. 67), σελ. 1172. Το πρόβλημα αυτό θα απόφευγε η αναγνώριση υπέρ του αρμόδιου Υπουργού της αρμοδιότητας ελέγχου νομιμότητας των πράξεων των ανεξαρτήτων αρχών, με (σφόδρα πιθανολογούμενο) τίμημα όμως ως προς την ανεξαρτησία των αρχών αυτών. Πρβλ. προς αυτή την κατεύθυνση *Θ. Φορτσάκη*, *Οι Ανεξάρτητες Αρχές στην πρόσφατη συνταγματική αναθέωση*, στον τόμο: *Η Διοίκηση και το Σύνταγμα*, όπ.π. (σημ. 67), σελ. 127-143 (133).

<sup>78</sup> Πρβλ. κριτική της χρήσης του όρου «κοινοβουλευτικός έλεγχος», με τη σκέψη ότι «ο κοινοβουλευτικός έλεγχος έχει γνωστό ιστορικό, πολιτικό και θεσμικό περιεχόμενο» σε *Γ. Παπαδημητρίου*, όπ.π. (σημ. 75), σελ. 47, *Φ. Μπότση*, *Ο κοινοβουλευτικός έλεγχος των συνταγματοποιημένων ανεξάρτητων αρχών*, *ΕφημΔΔ 3/2007*, σελ. 361-367 (362): «έλεγχος ψευδεπίγραφο κοινοβουλευτικός». Βλ. ακόμη υπέρ της αντικατάστασης του όρου «κοινοβουλευτικός έλεγχος» με εκείνον της «κοινοβουλευτικής εποπτείας», *Στ. Κουτσομπίνα*, *Η λειτουργία της Βουλής μετά την αναθέωση του Συντάγματος και την τροποποίηση του Κανονισμού της Βουλής – Πρώτες παρατηρήσεις*, στον τόμο: *Ξ. Κοντιιάδη* (επιμ.), *Πέντε χρόνια μετά τη συνταγματική αναθέωση του 2001*, τόμος δεύτερος, Αθήνα-Κομοτηνή 2006, σελ. 701-720 (719-720). Πρβλ. ακόμη *Χ. Χρυσανθάκη*, όπ.π. (σημ. 67), σελ. 114, 118, 124 που ανάγει την έλλειψη κοινοβουλευτικού ελέγχου σε εννοιολογικό χαρακτηριστικό των ανεξαρτήτων αρχών με γνήσια μορφή. Σε «*ιδιαιτέρη μορφή κοινοβουλευτικού ελέγχου*» σε σχέση με τις ανεξάρτητες αρχές αναφέρεται ο *Γ. Τασόπουλος*, *Τα θεσμικά αντίβαρα της εξουσίας και η αναθέωση του Συντάγματος*, Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2007, σελ. 72-73.

Αντίστοιχα και στην περίπτωση της ΑΑΔΕ προβλέπεται απλώς, όπως ήδη αναφέρθηκε, η υποβολή στη Βουλή, αναλυτικής ετήσιας έκθεσης πεπραγμένων, η οποία συζητείται στην Επιτροπή Οικονομικών Υποθέσεων (άρθρο 21 παρ. 2 ν. 4389/2016). Ούτε στην περίπτωση αυτή συνοδεύει την υποβολή και συζήτηση της έκθεσης της ΑΑΔΕ η οποιαδήποτε κύρωση. Περαιτέρω, δεν φαίνεται να έχει τύχει ουσιαστικής εφαρμογής ούτε η διαδικασία «κατάθεσης» των οργάνων της ΑΑΔΕ ενώπιον της Επιτροπής Θεσμών και Διαφάνειας (που προβλέπεται στο άρθρο 4 ν. 4389/2016), ούτε άλλωστε προβλέπεται η οποιαδήποτε κύρωση σε περίπτωση που τα αποτελέσματα της εν λόγω κατάθεσης δεν κριθούν ικανοποιητικά από το νομοθετικό σώμα.<sup>79</sup> Από την άλλη πλευρά η άσκηση του κοινοβουλευτικού ελέγχου κατά του αρμόδιου Υπουργού φαίνεται να είναι μεν συνήθης στην πράξη,<sup>80</sup> ενδεχομένως επειδή η ανεξαρτησία και το εύρος των αρμοδιοτήτων της ΑΑΔΕ δεν φαίνεται να έχουν εμπεδωθεί ακόμη στην πράξη· σε κάθε περίπτωση, συχνά καταλήγει σε μια τελετουργία που στερείται του οποιουδήποτε ουσιαστικού περιεχομένου, κατά το ότι ο Υπουργός υποχρεώνεται να λογοδοτήσει σε θέματα εκτός των νομίμων αρμοδιοτήτων και δυνατοτήτων επιρροής του. Εξάλλου, δεδομένου ότι ο κοινοβουλευτικός έλεγχος απευθύνεται στον αρμόδιο Υπουργό και οι απαντήσεις μπορούν να καθορίζονται εν τέλει από τον ίδιο, μικρή σημασία έχει εν προκειμένω η προηγούμενη προετοιμασία των σχετικών απαντήσεων από τις αρμόδιες υπηρεσίες της ΑΑΔΕ που παρατηρείται στην πράξη.

Η κατ'επίφαση ύπαρξη «κοινοβουλευτικού ελέγχου», απογυμνωμένου, κατά τα ανωτέρω, από τα ουσιαστικά χαρακτηριστικά του, δεν αρκεί όμως για να εξασφαλίσει τη συμβατότητα της δημιουργίας ανεξαρτήτων αρχών με την κοινοβουλευτική αρχή.<sup>81</sup> Αντίθετα, ενόψει του αναγκαστικά ατελούς χαρακτήρα του κοινοβουλευτικού ελέγχου ανεξάρτητων διοικητικών μορφωμάτων (και μάλιστα

---

<sup>79</sup> Στην αίτηση ακυρώσεως ενώπιον των ΣτΕ (όπ.π. [σημ. 65], σελ. 26) γίνεται επίσης αναφορά στην «πρόδηλη ανεπάρκεια του υφιστάμενου κοινοβουλευτικού ελέγχου».

<sup>80</sup> Ως προς τη δυνατότητα κοινοβουλευτικού ελέγχου του αρμόδιου Υπουργού ακόμη και σε σχέση με τις συνταγματικά κατοχυρωμένες ανεξάρτητες αρχές, πρβλ. επίσης *Eu. Βενιζέλου*, *Οι Ανεξάρτητες Αρχές μετά την Αναθεώρηση του Ελληνικού Συντάγματος του 1975/1986/2001*, στον τόμο: *Φ. Κοζύρη/Σ. Μεγγλίδου* (επιμ.), *Η «ανεξαρτησία» των ανεξαρτήτων αρχών*, Αθήνα-Κομοτηνή 2003, σ. 13-23 (21-22). Για την αντίθετη άποψη, πρβλ. *Φ. Μπότση*, όπ.π. (σημ. 78), σελ. 363.

<sup>81</sup> Πρβλ. *Μ. Καλυβιώτου*, όπ.π. (σημ. 68), σελ. 53-54: «Όσο πιο αυστηρός ο έλεγχος και όσο πιο εντατική η λογοδοσία των κυβερνώντων, τόσο περισσότερο πληρούται και ενδυναμώνεται η ουσία της κοινοβουλευτικής αρχής».

ανεξάρτητα του εάν αυτά χαρακτηρίζονται ρητά «ανεξάρτητες αρχές» ή όχι, σε συνταγματικό ή νομοθετικό επίπεδο), η ιστορικά παραδεδεγμένη πρόσληψη της κοινοβουλευτικής αρχής επιβάλλει την αναγνώριση ορίων στη δημιουργία διοικητικών αρχών που εκφεύγουν των υποδείξεων των αρμοδίων υπουργών και δεν υπόκεινται σε ιεραρχικό έλεγχο. Το θέμα έχει συζητηθεί εκτενώς στο πλαίσιο της γερμανικής συνταγματικής τάξης ήδη από τις πρώτες μεταπολεμικές δεκαετίες. Σχεδόν καθολικά γίνεται δεκτό ότι η δημιουργία διοικητικών αρχών που δεν υπόκεινται σε ιεραρχικό έλεγχο (ministerialfreie Räume) δεν είναι απεριόριστα δυνατή, αν και υποστηρίζονται πολλές διαφορετικές απόψεις ως προς τα κριτήρια της διάκρισης. Κατά το γερμανικό Ομοσπονδιακό Συνταγματικό Δικαστήριο, «υπάρχουν ... πεδία, που εξαιτίας της πολιτικής τους εμβέλειας δεν επιτρέπεται να εξαιρεθούν γενικά της κυβερνητικής ευθύνης και να μεταβιβασθούν σε όργανα που είναι ανεξάρτητα από την Κυβέρνηση και τη Βουλή· διαφορετική εκδοχή δεν θα επέτρεπε στην Κυβέρνηση να φέρει την απαιτούμενη ευθύνη, καθώς θα ασκούσαν με τον τρόπο αυτό επιρροή στη διοίκηση του Κράτους αρχές που δεν υπόκεινται σε κανέναν έλεγχο και δεν υπέχουν την οποιαδήποτε ευθύνη»<sup>82</sup>. Το κριτήριο της πολιτικής εμβέλειας, που επικαλείται το Ομοσπονδιακό Συνταγματικό Δικαστήριο, επικρίνεται στη θεωρία, με το επιχείρημα ότι δεν προσφέρει σαφή κριτήρια οριοθέτησης ως προς τους τομείς στους οποίους η ίδρυση ανεξαρτήτων αρχών οδηγεί σε συνταγματικές επιφυλάξεις. Προτείνονται, έτσι, εναλλακτικά κριτήρια καθορισμού των εξαιρετικών περιπτώσεων που μπορούν να δικαιολογήσουν την ίδρυση ανεξαρτήτων αρχών, στο βαθμό που αυτό απαιτείται από την αρχή του κράτους δικαίου, την προστασία των θεμελιωδών δικαιωμάτων, τη συμμετοχική δημοκρατία, τα όρια της αρχής της πλειοψηφίας.<sup>83</sup> Στο πλαίσιο της ελληνικής έννομης τάξης, ο Καθηγητής Γ. Κασιμάτης έχει μάλιστα υποστηρίξει γενικότερα ότι «δε συμβιβάζεται με το Σύνταγμα ύπαρξη κρατικών οργάνων και άσκηση κρατικής λειτουργίας χωρίς να υπόκεινται στη γενική κατεύθυνση, στο συντονισμό και στην

---

<sup>82</sup> «Wohl aber gibt es Regierungsaufgaben, die wegen ihrer politischen Tragweite nicht generell der Regierungsverantwortung entzogen und auf Stellen übertragen werden dürfen, die von Regierung und Parlament unabhängig sind; andernfalls würde es der Regierung unmöglich gemacht, die von ihr geforderte Verantwortung zu tragen, da auf diese Weise unkontrollierte und niemand verantwortliche Stellen Einfluß auf die Staatsverwaltung gewinnen würden»· BVerfGE, 9, 268 (282).

<sup>83</sup> Βλ. με περαιτέρω παραπομπές St. Bredt, ό.π. (σημ. 18), σελ. 59 επ.

εποπτεία της κυβέρνησης ... [νόμος τέτοιου περιεχομένου] θα διασπούσε την αλυσίδα της δημοκρατικής νομιμοποίησης και νομιμότητας και θα ήταν αντίθετος στο Σύνταγμα», με αποτέλεσμα, κατά την άποψη αυτή, να πρέπει να παρέχεται πάντοτε η δυνατότητα κίνησης της διαδικασίας διοικητικού, πειθαρχικού ή δικαστικού ελέγχου σε περίπτωση ενδείξεων παράβασης του νόμου ή του Συντάγματος.<sup>84</sup>

Δεν είναι όμως το ζητούμενο αυτής της μελέτης να επανεκκινήσει τη γενικότερη συζήτηση για τα συνταγματικά προβλήματα των ανεξαρτήτων αρχών· αρκεί να σημειωθεί, ότι σε ζητήματα που εντάσσονται στο σκληρό πυρήνα της εκτελεστικής λειτουργίας θεμελιώδεις συνταγματικές αρχές φαίνεται να επιβάλλουν την αυστηρή τήρηση του κοινοβουλευτικού ελέγχου ως διαδικασίας που επισύρει κυρώσεις. Ανεξαρτήτως του ότι η ακριβής οριοθέτηση του σκληρού αυτού πυρήνα μπορεί να μην είναι πάντοτε ευχερής, σε αυτόν εντάσσονται αναμφισβήτητα οι τομείς της ασφάλειας από εσωτερικές και εξωτερικές προσβολές, όπως επίσης της είσπραξης των δημοσίων εσόδων.<sup>85</sup> Δεν θα μπορούσε έτσι προδήλως να ανατεθεί σε ανεξάρτητη αρχή, μη υποκείμενη σε ουσιαστικό έλεγχο εκ μέρους της Κυβέρνησης ή της Βουλής, η διοίκηση των ενόπλων δυνάμεων της χώρας· για τη συναγωγή του συμπεράσματος αυτού αρκεί η κοινοβουλευτική αρχή, προς την οποία η ειδική διάταξη του άρθρου 45 Συντ. λειτουργεί απλώς επιβεβαιωτικά.<sup>86</sup> Δεν φαίνεται να δικαιολογείται απόκλιση από τα παραπάνω σε σχέση με τη φορολογική διοίκηση,<sup>87</sup> όπου επίσης, κατά συνέπεια, επιβάλλεται συνταγματικά η αυστηρή τήρηση του κοινοβουλευτικού ελέγχου.<sup>88</sup> Το κρίσιμο ζήτημα εν προκειμένω δεν συνίσταται στην

---

<sup>84</sup> Γ. Κασιμάτης, Άρθρο 1, σε Γ. Κασιμάτη/Κ. Μαυριά (επιμ.), Η ερμηνεία του Συντάγματος, 2<sup>η</sup> έκδ., Αθήνα-Κομοτηνή 2003, αρ. περιθ. 354.

<sup>85</sup> Η εκκρεμούσα ενώπιον του ΣτΕ αίτηση ακυρώσεως (όπ.π. [σημ. 65], σελ. 19) αναφέρεται στη διοικητική δράση «που συνδέεται άμεσα με τα παραδοσιακά θεμέλια της κρατικής κυριαρχίας (ασφάλεια, δικαιοσύνη, φορολογία)».

<sup>86</sup> Για την ιστορική θεμελίωση της διάταξης του άρθρου 45 Συντ. που δεν προσθέτει όμως τίποτε προς όσα προκύπτουν ήδη από άλλες συνταγματικές διατάξεις και αρχές, βλ. Σ.-Ι. Κουτνατζή, Άρθρο 45, στον τόμο: Σύνταγμα. Κατ' άρθρο ερμηνεία, όπ.π. (σημ. 31), αρ. περιθ. 5, 9.

<sup>87</sup> Πρβλ. Β. Γκέρτσου, Άρθρο 78, στον τόμο: Σύνταγμα. Κατ' άρθρο ερμηνεία, όπ.π. (σημ. 31), αρ. περιθ. 6: Η φορολογία ως «το κατεξοχήν πεδίο εκδήλωσης της μονομερούς άσκησης της κρατικής εξουσίας».

<sup>88</sup> Μερίδα της θεωρίας, αντίθετα, δεν δέχεται διαφοροποίηση της ΑΑΔΕ από τις ανεξάρτητες αρχές εν γένει, θεωρώντας συνταγματικά ανεκτό τον περιορισμένο κοινοβουλευτικό έλεγχο, τόσο για τις συνταγματικά όσο και για τις νομοθετικά προβλεπόμενες ανεξάρτητες αρχές, στη δεύτερη περίπτωση με επίκληση του επιχειρήματος «εκ του μείζονος περί ελάσσονος»· βλ. Σπ. Δημητρίου, όπ.π. (σημ. 25), σ. 941.

υπέρβαση των συνταγματικών ορίων των ιδιωτικοποιήσεων,<sup>89</sup> δεδομένου ότι η ΑΑΔΕ, ως ανεξάρτητη αρχή χωρίς νομική προσωπικότητα, υπάγεται απευθείας στο νομικό πρόσωπο του κράτους,<sup>90</sup> όπως άλλωστε συμβαίνει γενικότερα σε σχέση με τις ανεξάρτητες αρχές.<sup>91</sup> Κατά τούτο, δεν τίθεται ζήτημα ιδιωτικοποίησης της φορολογικής διοίκησης. Ωστόσο, η ένταξη της ΑΑΔΕ στο νομικό πρόσωπο του κράτους δεν αρκεί για να αναπληρώσει τις ελλείψεις ως προς την τήρηση της κοινοβουλευτικής αρχής κατά την άσκηση της φορολογικής διοίκησης. Η απλή υποβολή στη Βουλή από την ΑΑΔΕ μιας ετήσιας έκθεσης, όπως προβλέπεται από το ν. 4093/2012, θα πρέπει συνεπώς, κατά τα παραπάνω, να συμπληρωθεί με την πρόβλεψη στον Κανονισμό της Βουλής τακτικότερων μηχανισμών ελέγχου, που μπορούν να εμπεριέχουν την υποχρέωση τακτικής παροχής εξηγήσεων, κατάθεσης εγγράφων ή συγκρότησης και λειτουργίας ειδικών επιτροπών – οι ήδη προβλεπόμενοι μηχανισμοί κοινοβουλευτικού ελέγχου της Κυβέρνησης θα μπορούσαν εδώ να λειτουργήσουν ως πρότυπο.<sup>92</sup>

Αναφορικά με την έσχατη δυνατή κύρωση της πρόωρης διακοπής της θητείας των οργάνων της ΑΑΔΕ, η κατάσταση φαίνεται πιο οριακή: Ενόψει του κατά κανόνα συμπαγούς χαρακτήρα κοινοβουλευτικής πλειοψηφίας και κυβέρνησης στη σύγχρονη συνταγματική πραγματικότητα, ενδεχόμενη ανάθεση σε Επιτροπή της Βουλής αποφασιστικών αρμοδιοτήτων για τη λήξη της θητείας του Διοικητή ή του Συμβουλίου Διοίκησης της ΑΑΔΕ μπορεί να οδηγήσει στον κίνδυνο αναίρεσης στην πράξη του δεδηλωμένου σκοπού της αποσύνδεσης της φορολογικής διοίκησης από το παιχνίδι των πολιτικών αντιπαραθέσεων.<sup>93</sup> Εκεί όμως θα μπορούσε να

---

<sup>89</sup> Κατά τις σχετικές συζητήσεις στη Βουλή, βουλευτές της αντιπολίτευσης επέκριναν τη μεταβίβαση σε μια ανεξάρτητη αρχή αρμοδιοτήτων του στενού πυρήνα του κράτους, όπως της είσπραξης δημοσίων εσόδων, χωρίς πάντως εξειδίκευση αυτής της κριτικής με συνταγματικούς όρους. Βλ. Ολομέλεια της Βουλής, Πρακτικά της Βουλής, ΙΖ' Περίοδος, Συνεδρίαση ΡΛ' της 22<sup>ας</sup> Μαΐου 2016, όπως επίσης την αποδελτίωση των κρίσιμων αναφορών σε *Αικ. Σαββαΐδου*, όπ.π. (σημ. 10), σελ. 693-694 (υποσημ. 1287). Πρβλ. τις επιφυλάξεις *Απ. Παπατόλια*, όπ.π. (σημ. 25), σελ. 754, καθώς και την ανάπτυξη της αίτησης ακυρώσεως (όπ.π. [σημ. 65]), σελ. 19-20.

<sup>90</sup> Πρβλ. και την Αιτιολογική Έκθεση του ν. 4389/2016, σελ. 1.

<sup>91</sup> Βλ. *Φ. Σπυρόπουλου*, Εισαγωγή στο Συνταγματικό Δίκαιο, Αθήνα-Κομοτηνή 2006, σελ. 374.

<sup>92</sup> Πρβλ. την παρόμοια προσέγγιση της *Th. Antoniou*, όπ.π. (σημ. 18), σελ. 253-254: «*regardless of the Minister, Parliament would be able to control the public administration, which in turn should be regulated by the Constitution in an autonomous way, outside the scope of political leadership*». Την καλύτερη αξιοποίηση των υπαρχόντων μέσων κοινοβουλευτικού ελέγχου των ανεξαρτήτων αρχών προκρίνει ο *Φ. Μπότσης*, όπ.π. (σημ. 78), σελ. 366.

<sup>93</sup> Για τις ανεξάρτητες αρχές εν γένει, πρβλ. *Η. Μαυρομούστακου*, όπ.π. (σημ. 19), σελ. 55, 154.

υποστηριχθεί ότι φτάνουμε πλέον στα όρια της συνταγματικά επιτρεπτής αυτονομίας της φορολογικής διοίκησης: Μόνο εφόσον αναγνωρίζεται η δυνατότητα της Βουλής να προκαλέσει την επιβολή της έσχατης κύρωσης στα όργανα της ΑΑΔΕ, παραμένουμε εντός των ορίων της - ανεπίδεκτης ακόμη και συνταγματικής αναθεώρησης σύμφωνα με το άρθρο 110 παρ. 1 Συντ. - κοινοβουλευτικής αρχής.<sup>94</sup> Θα μπορούσε κανείς να σκεφθεί επιμέρους εγγυήσεις αποφυγής μιας καταχρηστικής άσκησης αυτής της αρμοδιότητας, όπως την πρόβλεψη αυξημένης πλειοψηφίας ή προηγούμενης γνωμοδοτικής διαδικασίας, ενώ η σχετική αρμοδιότητα θα μπορούσε να ασκείται και από την Ολομέλεια της Βουλής. Δεν είναι δυνατόν όμως ούτε η φορολογική διοίκηση να παραμένει εκτός των διαδικασιών απόδοσης της πολιτικής ευθύνης, ούτε οι σχέσεις της φορολογικής διοίκησης με τα συνταγματικά όργανα να διέπονται αποκλειστικά από ατεκμηρίωτες υποθέσεις<sup>95</sup> ή εξωνομικούς κανόνες «συνταγματικής ορθότητας», όπως έχει υποστηριχθεί από μερίδα της θεωρίας σχετικά με τις ανεξάρτητες αρχές εν γένει.<sup>96</sup>

Η νομοθετική καθιέρωση της ΑΑΔΕ δεν ακολουθεί την προσέγγιση αυτή, καθώς τα περιθώρια ελέγχου της ΑΑΔΕ εκ μέρους της δημοκρατικά νομιμοποιημένης πολιτικής εξουσίας είναι εξαιρετικά περιορισμένα. Ως αντίβαρο ελέγχου προβλέπεται αντίθετα η διαρχία στην κορυφή της ΑΑΔΕ, όπου ο Διοικητής δεν ελέγχεται μεν από τον Υπουργό Οικονομικών ή τη Βουλή, ελέγχεται όμως από το Συμβούλιο Διοίκησης που παρέχει υποχρεωτικά σύμφωνη γνώμη για σημαντικά ζητήματα λειτουργίας της ΑΑΔΕ και το οποίο κινεί τη διαδικασία πρόωρης παύσης του Διοικητή, «όταν συντρέχουν αναμφισβήτητα πραγματικά περιστατικά που συνιστούν λόγο παύσης του Διοικητή» (άρθρο 16 παρ. 1 ν. 4389/2016). Με τον τρόπο

---

<sup>94</sup> Πρβλ., με την έννοια αυτή, για το σύνολο των ανεξαρτήτων αρχών του ελληνικού Συντάγματος, *Τ. Βιδάλης*, Τυπική ή ουσιαστική διάκριση των λειτουργιών; Το θεμέλιο των ανεξαρτήτων αρχών στο πολίτευμα, ΤοΣ 2003, σελ. 825-838 (837). Πρβλ. όμως αντίθετη άποψη σε *Γ. Καμίνη*, Οι ανεξάρτητες αρχές μεταξύ ανεξαρτησίας και κοινοβουλευτικού ελέγχου, ΝοΒ 2002, σελ. 95-103 (101-102), *Γρ. Λαζαράκου*, όπ.π. (σημ. 19), σελ. 99, *Η. Μαυρομούστακου*, Οι διαδρομές από την αμφισβήτηση στην καθολική αποδοχή μιας νέας μορφής διοίκησης: οι ελληνικές ανεξάρτητες αρχές, ΕφημΔΔ 2012, σ. 236-249 (243).

<sup>95</sup> Προς αυτή την κατεύθυνση και *Ξ. Κοντιάδης*, όπ.π. (σημ. 30), σελ. 145. Πρβλ. όμως *Α. Ηλιάδου*, Η «ανεξαρτησία» των ανεξαρτήτων αρχών και η άσκηση ελέγχου επί των πράξεών τους, στον τόμο: *Φ. Κοζύρη/Σ. Μεγγλίδου* (επιμ.), Η «ανεξαρτησία» των ανεξαρτήτων αρχών, Αθήνα-Κομοτηνή 2003, σελ. 149-155 (151), που κάνει λόγο για «υπόθεση ότι εάν μια ανεξάρτητη αρχή καταστεί 'πολιτικά έκθετη' ... τα μέλη της θα οδηγηθούν αυτόθουλα σε παραίτηση».

<sup>96</sup> Έτσι *Χρ. Παπαστυλιανός*, όπ.π. (σημ. 74), σελ. 337.

αυτό επιδιώκεται να αποφευχθεί το πρόβλημα της *ανυπαρξίας ελέγχου* του Διοικητή, δεν διασφαλίζεται όμως ο *δημοκρατικός φορέας του ελέγχου*. Το ερώτημα που με τον τρόπο αυτό τίθεται είναι ευρύτερο. Αφορά στο εάν ο συμπαγής χαρακτήρας κοινοβουλευτικής πλειοψηφίας και κυβέρνησης στη σύγχρονη συνταγματική πραγματικότητα είναι σε θέση να μεταβάλει την παραδεδεγμένη έννοια της κοινοβουλευτικής ευθύνης, έτσι ώστε ο έλεγχος της εκτελεστικής εξουσίας να ανατίθεται σε τεχνοκρατικής σύνθεσης και λειτουργίας όργανα πέραν του Κοινοβουλίου.<sup>97</sup> Με τον τρόπο αυτό, η έννοια της κοινοβουλευτικής ευθύνης *συρρικνώνεται*, καθώς καταλήγει να διέπει αποκλειστικά τη σχέση *Βουλής και Κυβέρνησης*, όχι όμως και τη σχέση μεταξύ *νομοθετικής και εκτελεστικής εξουσίας*. Αντίθετα, η νομιμοποίηση της διοίκησης επιτυγχάνεται μέσω διαδικαστικών εγγυήσεων που εξασφαλίζουν την τήρηση της νομοθεσίας, την τεχνική γνώση, την αποσύνδεση από κομματικές επιρροές.<sup>98</sup> Ωστόσο, ο *πολιτικός έλεγχος είναι δημοκρατικός έλεγχος*. Η υποκατάσταση του κοινοβουλευτικού ελέγχου μέσω διαδικαστικών εγγυήσεων ενδεχομένως παρέχει μεγαλύτερα εχέγγυα ως προς την αποτελεσματικότητα της διοικητικής δράσης καθώς και ως προς την τήρηση των δικαιοκρατικών επιταγών, όχι όμως ως προς τη δημοκρατική της νομιμοποίηση.<sup>99</sup> Πρόκειται για μια ιδιαίτερα κρίσιμη μεταβολή, προς την κατεύθυνση της ιδιωτικοποίησης του δημοσίου δικαίου που απαιτεί ριζικό επαναπροσδιορισμό

---

<sup>97</sup> Σημειώνεται μάλιστα ότι σε αντίθεση με τη διεθνή τάση [βλ. OECD, Tax Administration 2017, όπ.π. (σημ. 7), σελ. 45] στο Συμβούλιο Διοίκησης της ΑΑΔΕ δεν συμμετέχει εκπρόσωπος του Υπουργείου Οικονομικών.

<sup>98</sup> Πρβλ. τις σκέψεις της *Κ. Σπανού*, *Ανεξάρτητες Αρχές: Κρίση, μετεξέλιξη ή αναβάθμιση του πολιτικού συστήματος*, στον τόμο: *Ξ. Κοντιάδη/Χ. Ανθόπουλου* (επιμ.), *Κρίση του ελληνικού πολιτικού συστήματος*, Αθήνα 2008, σελ. 215-256 που επικρίνει την κυρίαρχη «*παραδοσιακή και περιοριστική αντίληψη του δημοκρατικού ελέγχου ως υπαγωγή στην κυβερνητική πλειοψηφία*» (σελ. 228) και αναδεικνύει την εναλλακτική, διαδικαστική νομιμοποίηση των ανεξάρτητων αρχών (σελ. 235 επ.), όπως επίσης τη συστηματοποίηση εγχειρημάτων αποπολιτικοποίησης της δημόσιας διοίκησης σε *Απ. Παπατόλια*, όπ.π. (σημ. 25), σελ. 748 επ., με ειδικότερη έμφαση στο «*Εθνικό Μητρώο Επιτελικών Στελεχών*» του ν. 4369/2016. Την ανάγκη επαναπροσδιορισμού «*της φύσης, της έκτασης και των συνεπειών της πολιτικής ευθύνης των υπουργών*» τονίζει και η *Ι. Καμτσίδου*, όπ.π. (σημ. 68), σελ. 227.

<sup>99</sup> Για τη σχέση μεταξύ αποπολιτικοποίησης των κρατικών λειτουργιών και αποδημοκρατικοποίησης, πρβλ. *Α. Δερβιτσιώτη*, *Η αναθεώρηση του Συντάγματος και η πορεία της Γ' Ελληνικής Δημοκρατίας*, ΕΔΔΔΔ 2017, σελ. 561-568 (565), όπου και η ανάδειξη της ανάγκης θεμελίωσης του δημοκρατικού πολιτεύματος όχι μόνο στο κράτος δικαίου αλλά και στη λαϊκή κυριαρχία (σελ. 568). Πρβλ. όμως για τις ανεξάρτητες αρχές ως καταλύτη «*για την υπέρβαση της μονιστικής αντίληψης για τη λαϊκή κυριαρχία που επικρατεί στη χώρα μας και τη μετάβαση στην πλουραλιστική ερμηνεία της*» *Γ. Τασόπουλου*, *Το συνταγματικό θεμέλιο των ανεξαρτήτων αρχών*, στον τόμο: *Κ. Σπανού/Δ. Σωτηρόπουλου* (επιμ.), *Κουλτούρα, Ιστορία, Δημοκρατία. Τιμητικός τόμος για τον Νικηφόρο Διαμαντούρο*, Αθήνα 2018, σελ. 137-153 (152).

παραδεδομένων αντιλήψεων, κάτι που δεν φαίνεται να έχει γίνει αντιληπτό μέχρι στιγμής.

Και πέραν όμως των ζητημάτων κοινοβουλευτικής ευθύνης, το νομοθετικό πλαίσιο της ΑΑΔΕ θέτει και σε άλλα σημεία σε δοκιμασία τα συνταγματικά όρια. Η περιορισμένη έκταση της παρούσας μελέτης επιτρέπει επιγραμματικές μόνο αναφορές:<sup>100</sup> Η παραπομπή στο Συμβούλιο Διοίκησης διαφωνιών του Υπουργού Οικονομικών με τον Διοικητή της ΑΑΔΕ, σχετικά με την εφαρμογή της φορολογικής πολιτικής (άρθρο 5 παρ. 4) είναι αμφίβολο κατά πόσο συνάδει με τη συνταγματικά κατοχυρωμένη αρμοδιότητα της Κυβέρνησης για τον καθορισμό της πολιτικής της χώρας (άρθρο 82 παρ. 1 Συντ.), δεδομένου μάλιστα ότι το Συμβούλιο Διοίκησης δεν παύει να είναι όργανο της ΑΑΔΕ. Οι ευρύτερες αρμοδιότητες του Διοικητή να «καθορίζει ή ανακαθορίζει την εσωτερική διάρθρωση των Υπηρεσιών της Αρχής και [να] συστήνει ή καταργεί ή συγχωνεύει οργανικές μονάδες αυτής, κάθε επιπέδου ή [να] αναστέλλει τη λειτουργία τους ή [να] μετατρέπει το επίπεδο αυτών, καθώς και τους κλάδους από τους οποίους προέρχονται οι Προϊστάμενοι αυτών» (άρθρο 14 παρ. 4 περ. θ') δοκιμάζουν τα συνταγματικά όρια της νομοθετικής εξουσιοδότησης (άρθρο 43 παρ. 2 Συντ.). Η νομοθετική δέσμευση ως προς τον προϋπολογισμό της ΑΑΔΕ, στη βάση της οποίας «το συνολικό ύψος των πιστώσεων του προϋπολογισμού της Αρχής που περιλαμβάνεται στο σχέδιο Κρατικού Προϋπολογισμού που εισάγεται στη Βουλή από τον Υπουργό Οικονομικών ... δεν δύναται να είναι κατώτερο από το 95% του μέσου όρου των πιστώσεων της Αρχής, βάσει των ψηφισθέντων ετήσιων κρατικών προϋπολογισμών των αμέσως προηγούμενων τριών τελευταίων ετών» (άρθρο 19 παρ. 3) δεν φαίνεται να έχει επίσης συνταγματικό έρεισμα.

---

<sup>100</sup> Στην εκκρεμούσα, ενώπιον του ΣτΕ, αίτηση ακυρώσεως (όπ.π. [σημ. 65], σελ. 16 επ., 18 επ.), προβάλλονται επίσης οι αιτιάσεις παράβασης του άρθρου 43 παρ. 2 Συντ. (λόγω αρμοδιοτήτων της ΑΑΔΕ σε «θέματα γενικού, αφηρημένου και καθολικού χαρακτήρα, τα οποία εμπίπτουν κατεξοχήν στην ύλη του τυπικού νομοθέτη») και των άρθρων 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 Συντ. (λόγω ανάθεσης στην ΑΑΔΕ αρμοδιοτήτων που ανήκουν στον στενό πυρήνα του κράτους). Πρβλ. ακόμη τις αναφορές του Σπ. Δημητρίου, όπ.π. (σημ. 25), σ. 942 επ. ως προς τη συνταγματικότητα της απονομής στην ΑΑΔΕ των αρμοδιοτήτων συλλογής των δημοσίων εσόδων, ερμηνείας και εφαρμογής της φορολογικής και τελωνειακής πολιτικής, όπως επίσης των περιορισμένων δυνατοτήτων ελέγχου νομιμότητας της ερμηνείας των φορολογικών διατάξεων διαμέσου εγκυκλίων.



## **V. Συμπέρασμα: Προς έναν λειτουργικό επαναπροσδιορισμό της κοινοβουλευτικής αρχής;**

Οι νομοθετικές παρεμβάσεις των τελευταίων ετών για την ανεξαρτησία της φορολογικής διοίκησης χαρακτηρίζονται από ευκαιρίες, αλλά και κινδύνους. Η αποπολιτικοποίηση της φορολογικής διοίκησης μπορεί να θεωρηθεί μια θεμελιώδης μεταρρύθμιση που παρέχει τις απαραίτητες θεσμικές διασφαλίσεις για την αποφυγή κομματικών επιρροών στη φορολογική διοίκηση, ανεξαρτήτως του ότι οι διεθνείς τάσεις προς την κατεύθυνση αυτή δεν είναι πάντοτε μονοδιάστατες. Ενόψει των χρόνιων παθογενειών στη λειτουργία της ελληνικής φορολογικής διοίκησης, μπορεί να υποστηριχθεί ότι επιτυγχάνονται με τον τρόπο αυτό σε μεγαλύτερο βαθμό οι προϋποθέσεις διασφάλισης της πρακτικής εφαρμογής της συνταγματικής αρχής της συνεισφοράς όλων στα δημόσια βάρη αναλόγως των δυνάμεών τους. Με δεδομένη την καταστρατήγηση των νομοθετικών εγγυήσεων ανεξαρτησίας της φορολογικής διοίκησης που έχει ήδη παρατηρηθεί, θα μπορούσε, από αυτή την οπτική γωνία, να εξετασθεί η δυνατότητα ρητής συνταγματικής κατοχύρωσης της ανεξαρτησίας της φορολογικής διοίκησης.

Από την άλλη πλευρά, όμως, η ανεξαρτητοποίηση της φορολογικής διοίκησης οδηγεί σε παρεκκλίσεις από καθιερωμένες δομές του δημοσίου δικαίου, αναφορικά τόσο με τις διευρυμένες αρμοδιότητές της, όσο και με τις περιορισμένες δυνατότητες ελέγχου από πλευράς της πολιτικής εξουσίας. Παρέχονται έτσι εναύσματα επαναπροσδιορισμού του τρόπου εφαρμογής θεμελιωδών συνταγματικών αρχών. Το βασικό ζητούμενο από συνταγματική σκοπιά συνίσταται στην εφαρμογή ιδίως της κοινοβουλευτικής αρχής. Η παραδεδεγμένη πρόσληψη της κοινοβουλευτικής αρχής απαιτεί τη διασφάλιση, μέσα από τον Κανονισμό της Βουλής, αποτελεσματικών, εξοπλισμένων δηλαδή με κυρώσεις, δυνατοτήτων κοινοβουλευτικού ελέγχου που θα εκτείνονται από την κλήση των οργάνων της ΑΑΔΕ για την παροχή εξηγήσεων και την κατάθεση εγγράφων μέχρι και την πρόωρη λήξη της θητείας τους. Η σχετικοποίηση των απαιτήσεων αυτών σε σχέση με τις ανεξάρτητες αρχές εν γένει, ιδίως αυτές που κατοχυρώνονται συνταγματικά, δεν αποτελεί επαρκές επιχείρημα για να δικαιολογήσει την αναίρεσή τους σε σχέση με τη φορολογική διοίκηση, καθώς αυτή εντάσσεται στο σκληρό πυρήνα της δημόσιας διοίκησης. Στο βαθμό που παρόλα

αυτά η ανυπαρξία ουσιαστικού πολιτικού ελέγχου επεκτείνεται και στη φορολογική διοίκηση, η κοινοβουλευτική αρχή επαναπροσδιορίζεται λειτουργικά: Αρκείται – καθολικά και απεριόριστα και όχι πλέον μόνο κατ'εξάίρεση και σε συγκεκριμένους τομείς – στη διασφάλιση μηχανισμών ελέγχου της διοικητικής δράσης τεχνοκρατικής φύσεως, ακόμη και όταν αυτοί στερούνται δημοκρατικής νομιμοποίησης, όπως η έννοια αυτή νοούνταν μέχρι σήμερα. Η αποτελεσματικότητα αυτών των μηχανισμών μένει να αποδειχθεί στην πράξη· η τυχόν διασφάλισή της δεν ισοδυναμεί όμως με δημοκρατική νομιμοποίηση. Πρόκειται για μια θεμελιώδη συνταγματική μεταβολή ως προς την έννοια και την εμβέλεια της κοινοβουλευτικής και εν τέλει της δημοκρατικής αρχής που δεν μπορεί να περάσει απαρατήρητη.