

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ, ΑΝΘΡΩΠΙΣΤΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΚΑΙ ΤΕΧΝΩΝ
Τμήμα Διεθνών & Ευρωπαϊκών Σπουδών

Διδακτορική διατριβή

"Αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα των αρχών φορολογικής διοίκησης στις χώρες της Ευρωζώνης. Η δομή και ο τρόπος λειτουργίας του φοροεισπρακτικού μηχανισμού στην Ελλάδα, μελετώντας τις προοπτικές βελτίωσης του σε σχέση με τις χώρες της Ευρωζώνης".

της
Κορνηλίας Π. Λιανού

Θεσσαλονίκη
2020

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ, ΑΝΘΡΩΠΙΣΤΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΚΑΙ ΤΕΧΝΩΝ
Τμήμα Διεθνών & Ευρωπαϊκών Σπουδών

"Αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα των αρχών φορολογικής διοίκησης στις χώρες της Ευρωζώνης. Η δομή και ο τρόπος λειτουργίας του φοροεισπρακτικού μηχανισμού στην Ελλάδα, μελετώντας τις προοπτικές βελτίωσης του σε σχέση με τις χώρες της Ευρωζώνης".

Διδακτορική διατριβή
της
Κορνηλίας Π. Λιανού

Επιβλέπων:
Καθηγητής Δημήτριος Σκιαδάς

Μέλη της Συμβουλευτικής Επιτροπής:
Καθηγητής Αριστείδης Μπιτζένης
Αναπληρωτής Καθηγητής Νικήτας Κουτσούκης

Θεσσαλονίκη
2020

.....
Copyright © Κορνηλία Π. Λιανού, 2020

Με επιφύλαξη παντός δικαιώματος– All rights reserved

Απαγορεύεται η αντιγραφή, αποθήκευση και διανομή της παρούσας εργασίας, εξ ολοκλήρου ή τμήματος αυτής, για εμπορικό σκοπό. Επιτρέπεται η ανατύπωση, αποθήκευση και διανομή για σκοπό μη κερδοσκοπικό, εκπαιδευτικής ή ερευνητικής φύσης, υπό την προϋπόθεση να αναφέρεται η πηγή προέλευσης και να διατηρείται το παρόν μήνυμα.

Ερωτήματα που αφορούν τη χρήση της εργασίας για κερδοσκοπικό σκοπό πρέπει να απευθύνονται προς τη συγγραφέα.

Οι απόψεις και τα συμπεράσματα που περιέχονται σε αυτό το έγγραφο εκφράζουν τη συγγραφέα και δεν πρέπει να ερμηνευθεί ότι αντιπροσωπεύουν τις επίσημες θέσεις του Πανεπιστημίου Μακεδονίας.

«Δηλώνω υπεύθυνα ότι όλα τα στοιχεία στην παρούσα εργασία, τα απέκτησα τα επεξεργάστηκα και τα παρουσιάζω σύμφωνα με τους κανόνες και τις αρχές της ακαδημαϊκής δεοντολογίας, καθώς και τους νόμους που διέπουν την έρευνα και την πνευματική ιδιοκτησία. Δηλώνω, επίσης υπεύθυνα ότι, όπως απαιτείται από αυτούς τους κανόνες, αναφέρομαι και παραπέμπω στις πηγές όλων των στοιχείων που χρησιμοποιώ και τα οποία δε συνιστούν πρωτότυπη δημιουργία μου».

Στην μνήμη του
πατέρα μου
Περικλή

Στο σύζυγό μου Βασίλη
και στις κόρες μας
Θεοδώρα και Κατερίνα

Ευχαριστίες

Πρωτίστως, θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά, τον κ. Δημήτριο Σκιαδά Καθηγητή και Πρόεδρο του τμήματος Διεθνών & Ευρωπαϊκών Σπουδών του Πανεπιστημίου Μακεδονίας που έδειξε εμπιστοσύνη στο πρόσωπο μου και μου έδωσε την ευκαιρία να ασχοληθώ με ένα θέμα πρωτότυπο, ιδιαίτερου προβληματισμού και γόνιμης δημιουργίας. Θα ήθελα επίσης να τον ευχαριστήσω για τις πολύτιμες συμβουλές που με βοήθησαν να ξεπεράσω κάθε δυσκολία. Η υπομονή και η ενσυναίσθησή του συνέλαβαν καθοριστικά στην επιτυχή ολοκλήρωση του εν λόγω πονήματος

Ιδιαίτερες επίσης ευχαριστίες θα ήθελα να εκφράσω και στον κ. Αριστείδη Μπιτζένη Καθηγητή του τμήματος Διεθνών & Ευρωπαϊκών Σπουδών του Πανεπιστημίου Μακεδονίας, μέλος της τριμελούς συμβουλευτικής επιτροπής για την ανεκτίμητη υποστήριξη και επιστημονική του βοήθεια.

Πολύτιμες επίσης υπήρξαν και οι προτάσεις, οι συμβουλές και η καθοδήγηση καθ' όλη τη διάρκεια της εκπόνησης της διατριβής, του κ. Νικήτα Κουτσούκη Αναπληρωτή Καθηγητή του τμήματος Πολιτικής Επιστήμης και Διεθνών Σχέσεων, του Πανεπιστημίου Πελοποννήσου και μέλους της τριμελούς συμβουλευτικής επιτροπής.

Τέλος θα ήθελα να ευχαριστήσω την κα. Ελένη Λιανού, Δικηγόρο Παρ' Αρείω Πάγω, για τα εύστοχα ερωτήματα που μου έθεσε και τις εύλογες επισημάνσεις της.

Πίνακας περιεχομένων

Περίληψη	1
Summary	3
Αρκτικόλεξα	5
Εισαγωγή	7
Εννοιολογικοί Προσδιορισμοί	28
Κεφάλαιο 1	38
Φορολογικά Συστήματα, Οργανωτικά μοντέλα, Θεσμική Οργάνωση	38
1.1 Ιστορική αναδρομή του φορολογικού συστήματος στην Ελλάδα και στην Ευρώπη	38
1.2 Οργανωτικά μοντέλα των φορολογικών διοικήσεων	49
1.3 Θεσμική οργάνωση και λειτουργία των φορολογικών διοικήσεων	56
1.3.1 Αυτονομία φορολογικής διοίκησης, το μοντέλο της Ημιαυτόνομης Αρχής Εσόδων.....	58
1.3.2 Ημιαυτόνομη Αρχή Εσόδων στην διαχείριση των εσοδών	61
1.3.3. Το θεωρητικό μοντέλο της Ημιαυτόνομης Αρχής Εσόδων	64
1.3.4 Οι Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων και το νέο δημόσιο μανάτζμεντ.....	70
1.4 Συμπεράσματα	72
Κεφάλαιο 2	75
ΑΑΔΕ, κώδικας φορολογικής διαδικασίας και διεθνείς Σχέσεις	75
2.1 Το μοντέλο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων και ο νόμος 4389/2016	75
2.2. Ερμηνεία και εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας και ο Κώδικας φορολογικής διαδικασίας.	85
2.3 Τα χαρακτηριστικά του ελληνικού φορολογικού συστήματος	92
2.4 Διεθνείς συνεργασίες των Ημιαυτόνομων Αρχών Εσόδων και της ΑΑΔΕ	95
2.5 Συμπεράσματα	108
Κεφάλαιο 3	110
Μέτρηση της Απόδοσης και Διαδικασία Διαχείρισης του Χρέους	110
3.1 Δείκτες μέτρησης της απόδοσης	110
3.2 Οι κρίσιμοι δείκτες απόδοσης (Key Performance Indicators)	114
3.2.1 Δείκτες Απόδοσης ανά περιοχή εστίασης.....	117
3.2.2. Δείκτες Απόδοσης ανά γενικό στόχο	119
3.3 Οι βασικοί δείκτες απόδοσης (KPIs) με εστίαση στην απόδοση εισπράξης των φορολογικών χρεών και μεθόδων βελτίωσής τους	121
3.3.1 Στρατηγικοί δείκτες KPIs.....	125
3.3.2 Επιχειρησιακοί δείκτες KPIs.....	127
3.4 Τάσεις στη διαδικασία εισπράξης οφειλών	128
3.5 Τα εργαλεία πληροφορικής στη διαδικασία διαχείρισης του χρέους	133

3.6 Καλές πρακτικές στη διαδικασία διαχείρισης του χρέους	138
3.7 Συμπεράσματα	141
Κεφάλαιο 4.....	145
Στρατηγική σε Επιχειρησιακό Επίπεδο	145
4.1 Στρατηγική.....	145
4.2 Η εφαρμογή της στρατηγικής στο επιχειρησιακό επίπεδο. Το παράδειγμα της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.....	148
4.3 Στρατηγικός κύκλος στην αξιολόγηση των δεικτών απόδοσης	163
4.4 Συστήματα Μέτρησης, καθορισμός προτεραιοτήτων και η χρήση δεικτών απόδοσης ανά θεσμική οργάνωση φορολογικής Διοίκησης (Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων)	164
4.4.1 Βουλγαρία	166
4.4.2 Ελλάδα.....	168
4.4.3 Εσθονία.....	171
4.4.4 Ισπανία	175
4.4.5 Ιρλανδία	180
4.4.6 Λετονία.....	184
4.4.7 Λιθουανία	187
4.4.8 Ουγγαρία.....	192
4.4.9 Ρουμανία.....	195
4.4.10 Σλοβακία	199
4.4.11 Σλοβενία.....	206
4.4.12 Σουηδία.....	208
4.4.13 Τσεχία	210
4.4.14 Φιλανδία.....	213
4.5 Συστήματα Μέτρησης, καθορισμός προτεραιοτήτων και η χρήση δεικτών απόδοσης ανά Θεσμική Οργάνωση φορολογικής Διοίκησης (Υπουργείο Οικονομικών).....	216
4.5.1 Γαλλία	216
4.5.2 Κροατία	221
4.5.3 Κύπρος	222
4.5.4 Πορτογαλία	226
4.6 Συστήματα Μέτρησης, καθορισμός προτεραιοτήτων και η χρήση δεικτών απόδοσης ανά Θεσμική Οργάνωση φορολογικής Διοίκησης (Διάφορα τμήματα του Υπουργείου Οικονομικών).....	229
4.6.1 Βέλγιο	229
4.6.2 Πολωνία	234
4.6 Συστήματα Μέτρησης, καθορισμός προτεραιοτήτων και η χρήση δεικτών απόδοσης ανά Θεσμική Οργάνωση φορολογικής Διοίκησης.....	237
4.6.1 Ιταλία.....	237
4.7 Συμπεράσματα	240
Κεφάλαιο 5.....	246
Διαχείριση απόδοσης ανθρώπινου δυναμικού.....	246
5.1 Σύστημα διαχείρισης απόδοσης του ανθρώπινου δυναμικού.....	246
5.2 Βασικές αρχές της διοίκησης με στόχους	251

5.3 Διαχείριση της απόδοσης του ανθρώπινου δυναμικού ανά επίπεδο οργάνωσης και βαθμού στελέχωσης.....	254
5.4 Καθορισμός στρατηγικής στη διαχείριση της απόδοσης του ανθρώπινου δυναμικού, μέτρα, δείκτες και αξίες	257
5.5 Βελτίωση της απόδοσης και αύξηση της παραγωγικότητας των Φορολογικών Διοικήσεων.....	266
5.6 Εσωτερικό και εξωτερικό Περιβάλλον Φορολογικών Διοικήσεων και επιθυμητά αποτελέσματα από την διαχείριση της απόδοσης	271
5.7 Αξιολόγηση του συστήματος Διαχείρισης της απόδοσης ανθρωπίνου δυναμικού	273
5.8 Το Ανθρώπινο Δυναμικό στις Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων	278
5.9 Σύστημα διαχείρισης απόδοσης του ανθρώπινου δυναμικού της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων	281
5.9.1 Διαδικασίας βράβευσης των Οργανικών μονάδων της ΑΑΔΕ	291
5.10 Συμπεράσματα	294
Κεφάλαιο 6	300
Μελέτη Αποδοτικότητας	300
6.1 Μέθοδοι Μέτρησης της Αποδοτικότητας-Βιβλιογραφική Ανασκόπηση	300
6.2 Εισαγωγικά για την Data Envelopment Analysis (DEA).....	312
6.2.1 Αποδοτικό Σύνορο.....	315
6.2.2 Μαθηματικά Μοντέλα της Περιβάλλουσας Ανάλυσης Δεδομένων (Data Envelopment Analysis).....	317
6.3 Μεθοδολογία Έρευνας αποδοτικότητας και περιορισμοί.....	320
6.3.1 Μονάδες Απόφασης (Decision Making Units, DMUs).....	324
6.3.2 Μοντελοποίηση Εισροών Εκροών	327
6.3.3 Αποφάσεις για τη δομή της έρευνας.....	331
6.4 Αποτελέσματα αποδοτικότητας των Αρχών Εσόδων με τη μέθοδο Περιβάλλουσας Ανάλυσης Δεδομένων (Data Analysis Envelopment)	335
6.4.1 CCR model στις χώρες της Ευρώπης.....	335
6.4.1.1 Ανάλυση αποτελεσμάτων Ημιαυτόνομη Αρχή Εσόδων Βουλγαρίας	342
6.4.1.2 Ανάλυση αποτελεσμάτων Ημιαυτόνομη Αρχή Εσόδων Σλοβενίας	348
6.4.1.3 Ανάλυση αποτελεσμάτων Ημιαυτόνομη Αρχή Εσόδων Ρουμανίας	353
6.4.1.4 Ανάλυση αποτελεσμάτων Ημιαυτόνομη Αρχή Εσόδων Ουγγαρίας	359
6.4.1.5 Ανάλυση αποτελεσμάτων Ημιαυτόνομη Αρχή Εσόδων Λετονίας	365
6.4.1.6 Ανάλυση αποτελεσμάτων Ημιαυτόνομη Αρχή Εσόδων Ελλάδας	371
6.4.1.7 Ανάλυση αποτελεσμάτων Ημιαυτόνομη Αρχή Εσόδων Εσθονίας.....	376
6.4.1.8 Ανάλυση αποτελεσμάτων Ημιαυτόνομη Αρχή Εσόδων Ιρλανδίας.....	381
6.4.1.9 Ανάλυση αποτελεσμάτων Ημιαυτόνομη Αρχή Εσόδων Λιθουανίας	386
6.4.1.10 Ανάλυση αποτελεσμάτων Ημιαυτόνομη Αρχή Εσόδων Σουηδίας	391
6.4.2 CCR model στις χώρες της Ευρωζώνης.....	397
6.5 Ανάλυση παλινδρόμησης της σχετικής αποδοτικότητας σύμφωνα με το μοντέλο CCR	403

6.6 Συμπεράσματα	419
Κεφάλαιο 7.....	424
Προτάσεις -Συμπεράσματα	424
7. 1 Προτάσεις βελτίωσης του φοροεισπρακτικού μηχανισμού στις Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων	424
7.2 Προτάσεις για περαιτέρω έρευνα.....	433
7.3.Συμπεράσματα	435
8. Βιβλιογραφία	445

Περιεχόμενα Πινάκων

<i>Πίνακας 1: Ομαδοποίηση φορολογικών διοικήσεων της Ευρωπαϊκής Ένωσης ανά οργανωτική δομή</i>	<i>55</i>
<i>Πίνακας 2: Ομαδοποίηση φορολογικών διοικήσεων της Ευρωπαϊκής Ένωσης ανα θεσμική οργάνωση.....</i>	<i>57</i>
<i>Πίνακας 3: Στρατηγικός Στόχος Ενίσχυση της Φορολογικής Συμμόρφωσης.....</i>	<i>153</i>
<i>Πίνακας 4: Στρατηγικός Στόχος Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής & του λαθρεμπορίου</i>	<i>156</i>
<i>Πίνακας 5: Στρατηγικός Στόχος Διευκόλυνση του επιχειρείν και του εμπορίου ..</i>	<i>158</i>
<i>Πίνακας 6: Στρατηγικός Στόχοςεξωστρεφής, αποτελεσματική & αποδοτική Διοίκηση, με σεβασμό προς τον πολίτη</i>	<i>161</i>
<i>Πίνακας 7: Στρατηγικός Στόχος προστασία του κοινωνικού συνόλου</i>	<i>162</i>
<i>Πίνακας 8: Δείκτες Απόδοσης KPIs, Βουλγαρία</i>	<i>167</i>
<i>Πίνακας 9 Δείκτες Απόδοσης KPIs, Ελλάδα</i>	<i>170</i>
<i>Πίνακας 10: Δείκτες Απόδοσης KPIs, Εσθονία</i>	<i>174</i>
<i>Πίνακας 11 Δείκτες Απόδοσης KPIs, Ισπανία</i>	<i>179</i>
<i>Πίνακας 12: Δείκτες Απόδοσης KPIs, Λετονία</i>	<i>186</i>
<i>Πίνακας 13: Δείκτες Απόδοσης KPIs, Λιθουανία</i>	<i>190</i>
<i>Πίνακας 14: Δείκτες Απόδοσης KPIs, Ουγγαρία.....</i>	<i>195</i>
<i>Πίνακας 15: Δείκτες Απόδοσης KPIs, Ρουμανία.....</i>	<i>198</i>
<i>Πίνακας 16: Δείκτες Απόδοσης KPIs, Σλοβακία</i>	<i>203</i>
<i>Πίνακας 17: Δείκτες Απόδοσης KPIs, Σλοβενία.....</i>	<i>207</i>
<i>Πίνακας 18: Δείκτες Απόδοσης KPIs, Σουηδία</i>	<i>209</i>
<i>Πίνακας 19: Δείκτες Απόδοσης KPIs, Φιλανδία.....</i>	<i>215</i>
<i>Πίνακας 20: Δείκτες Απόδοσης KPIs, Γαλλία.....</i>	<i>219</i>
<i>Πίνακας 21: Δείκτες Απόδοσης KPIs, Κύπρος.....</i>	<i>225</i>
<i>Πίνακας 22: Δείκτες Απόδοσης KPIs, Πορτογαλία</i>	<i>228</i>
<i>Πίνακας 23: Δείκτες Απόδοσης KPIs, Βέλγιο</i>	<i>231</i>
<i>Πίνακας 24: Δείκτες Απόδοσης KPIs, Πολωνία</i>	<i>236</i>
<i>Πίνακας 25: Δείκτες Απόδοσης KPIs, Ιταλία</i>	<i>239</i>
<i>Πίνακας 26: Εμπειρικές μελέτες σχετικά με την απόδοση του συστήματος φορολογικής διοίκησης</i>	<i>310</i>
<i>Πίνακας 27: Παράμετροι Εσρών ((Inputs)</i>	<i>329</i>
<i>Πίνακας 28: Παράμετροι Εκρών (Outputs)</i>	<i>330</i>

Πίνακας 29: Βαθμός συσχέτισης των εισροών και εκροών	331
Πίνακας 30: Αποτελέσματα Αποδοτικότητας 14 Ημιαυτόνομων Αρχών Εσόδων	336
Πίνακας 31: Αποδοτικές φορολογικές διοικήσεις	336
Πίνακας 32: Κατάταξη φορολογικών διοικήσεων ανά ποσοστό αποδοτικότητας	337
Πίνακας 33: Πίνακας συσχέτισης	339
Πίνακας 34: Συνολικών Βελτιώσεων	340
Πίνακας 35: Συνεισφορά των μονάδων αναφοράς- Βουλγαρία.....	343
Πίνακας 36: Συνεισφορά των μονάδων αναφοράς εισροών/ εκροών- Βουλγαρία	345
Πίνακας 37: Συγκρίσεων αναφοράς- Βουλγαρία	345
Πίνακας 38: Μελλοντικών βελτιώσεων- Βουλγαρία	346
Πίνακας 39: Συνεισφορά των μονάδων αναφοράς εισροών/ εκροών- Σλοβενία	348
Πίνακας 40: Συνεισφορά των μονάδων αναφοράς εισροών/ εκροών- Σλοβενία	350
Πίνακας 41: Συνεισφορά των μονάδων αναφοράς εισροών/ εκροών- Σλοβενία	351
Πίνακας 42: Μελλοντικών βελτιώσεων- Σλοβενία	352
Πίνακας 43: Συνεισφορά των μονάδων αναφοράς εισροών/ εκροών- Ρουμανία	353
Πίνακας 44: Συνεισφορά των εισροών/ εκροών- Ρουμανία	356
Πίνακας 45: Συνεισφορά των μονάδων αναφοράς εισροών/ εκροών- Ρουμανία	356
Πίνακας 46: Μελλοντικών βελτιώσεων- Ρουμανία	357
Πίνακας 47: Συνεισφορά των μονάδων αναφοράς εισροών/ εκροών- Ουγγαρία	359
Πίνακας 48: Συνεισφορά των μονάδων αναφοράς εισροών/ εκροών- Ουγγαρία	362
Πίνακας 49: Συνεισφορά των μονάδων αναφοράς εισροών/ εκροών- Ουγγαρία	362
Πίνακας 50: Μελλοντικών βελτιώσεων- Ουγγαρία.....	363
Πίνακας 51: Συνεισφορά των μονάδων αναφοράς εισροών/ εκροών- Λετονία...	365
Πίνακας 52: Συνεισφορά των μονάδων αναφοράς εισροών/ εκροών- Λετονία...	368
Πίνακας 53: Συνεισφορά των μονάδων αναφοράς εισροών/ εκροών- Λετονία...	368
Πίνακας 54: Μελλοντικών βελτιώσεων- Λετονία	369
Πίνακας 55: Συνεισφορά των μονάδων αναφοράς εισροών/ εκροών- Ελλάδα...	371
Πίνακας 56: Συνεισφορά των μονάδων αναφοράς εισροών/ εκροών- Ελλάδα...	374
Πίνακας 57: Συνεισφορά των μονάδων αναφοράς εισροών/ εκροών- Ελλάδα...	374
Πίνακας 58: Συνεισφορά των μονάδων αναφοράς εισροών/ εκροών- Ελλάδα...	375
Πίνακας 59: Συνεισφορά των μονάδων αναφοροράς εισροών/ εκροών- Εσθονία	376
Πίνακας 60: Συνεισφορά των μονάδων αναφοράς εισροών/ εκροών- Εσθονία .	378
Πίνακας 61: Συνεισφορά των μονάδων αναφοράς εισροών/ εκροών- Εσθονία .	379
Πίνακας 62: Μελλοντικών βελτιώσεων- Εσθονία	379
Πίνακας 63: Συνεισφορά των μονάδων αναφοράς εισροών/ εκροών- Ιρλανδία.	381
Πίνακας 64: Συνεισφορά των μονάδων αναφοράς εισροών/ εκροών- Ιρλανδία.	384
Πίνακας 65: Συνεισφορά των μονάδων αναφοράς εισροών/ εκροών- Ιρλανδία.	384
Πίνακας 66: Μελλοντικών βελτιώσεων- Ιρλανδία.....	385
Πίνακας 67: Συνεισφορά των μονάδων αναφοράς εισροών/ εκροών- Λιθουανία	386
Πίνακας 68: Συνεισφορά των μονάδων αναφοράς εισροών/ εκροών- Λιθουανία	389

Πίνακας 69: Συνεισφορά των μονάδων αναφοράς εισροών/ εκροών- Λιθουανία	389
Πίνακας 70: Μελλοντικών βελτιώσεων- Λιθουανία	390
Πίνακας 71: Συνεισφορά των μονάδων αναφοροράς εισροών/ εκροών- Σουηδία	391
Πίνακας 72: Συνεισφορά των μονάδων αναφοράς εισροών/ εκροών- Σουηδία..	394
Πίνακας 73: Συνεισφορά των μονάδων αναφοράς εισροών/ εκροών- Σουηδία..	394
Πίνακας 74: Μελλοντικών βελτιώσεων- Σουηδία	395
Πίνακας 75: Αποτελέσματα Αποδοτικότητας 9 Ημιαυτόνομων Αρχών Εσόδων ..	397
Πίνακας 76: Αποδοτικές φορολογικές διοικήσεις	398
Πίνακας 77: Κατάταξη φορολογικών διοικήσεων ανά ποσοστό αποδοτικότητας	398
Πίνακας 78: Πίνακας συσχέτισης	400
Πίνακας 79: Πίνακας συσχέτισης	401
Πίνακας 80: Πίνακας Περιθωρίων Slacks.....	402
Πίνακας 81: Ανεξάρτητες μεταβλητές μοντέλο πολλαπλής παλινδρόμησης.....	407
Πίνακας 82: Πίνακας μεθόδου υπολογισμού Enter.....	409
Πίνακας 83: Περιγραφική στατιστική	410
Πίνακας 84: Συσχέτιση Pearson.....	410
Πίνακας 85: Σύνοψη μοντέλου πολλαπλής παλινδρόμησης.....	412
Πίνακας 86: Anova	413
Πίνακας 87: Coefficients	414
Πίνακας 88: Test of Normality	417

Περιεχόμενα Γραφημάτων

Γράφημα: διασποράς (X-Y Plot) του βαθμού συσχέτισης των εισροών και εκροών	328
Γράφημα 1: Κατανομή αποδοτικότητας	338
Γράφημα 2: Συχνότητα των μονάδων αναφοράς (Reference set frequency)	339
Γράφημα 3: Συνολικών βελτιώσεων εισροών και εκροών	340
Γράφημα 4: Συνολικών βελτιώσεων εισροών και εκροών- Βουλγαρία	343
Γράφημα 5: Συνεισφορά των εισροών/ εκροών- Βουλγαρία	344
Γράφημα 6: Μελλοντικών βελτιώσεων- Βουλγαρία	347
Γράφημα 7: Συνολικών βελτιώσεων εισροών και εκροών- Σλοβενία	349
Γράφημα 8: Συνεισφορά των εισροών/ εκροών- Σλοβενία	350
Γράφημα 9: Μελλοντικών βελτιώσεων- Σλοβενία	352
Γράφημα 10: Συνολικών βελτιώσεων εισροών και εκροών- Ρουμανία	354
Γράφημα 11: Συνεισφορά των εισροών/ εκροών- Ρουμανία	355
Γράφημα 12: Μελλοντικών βελτιώσεων- Ρουμανία	358
Γράφημα 13: Συνολικών βελτιώσεων εισροών και εκροών- Ουγγαρία.....	360
Γράφημα 14: Συνολικών βελτιώσεων εισροών και εκροών- Ουγγαρία.....	361
Γράφημα 15: Μελλοντικών βελτιώσεων- Ουγγαρία	364
Γράφημα 16: Συνολικών βελτιώσεων εισροών και εκροών- Λετονία	366
Γράφημα 17: Συνολικών βελτιώσεων εισροών και εκροών- Λετονία	367
Γράφημα 18: Μελλοντικών βελτιώσεων- Λετονία	370
Γράφημα 19: Συνεισφορά των μονάδων αναφοράς εισροών/ εκροών- Ελλάδα. 372	

Γράφημα 20: Συνεισφορά των εισροών/ εκροών- Ελλάδα	373
Γράφημα 21: Μελλοντικών βελτιώσεων- Ελλάδα	375
Γράφημα 22: Συνολικών βελτιώσεων εισροών και εκροών-Εσθονία	377
Γράφημα 23: Συνεισφορά των εισροών/ εκροών- Εσθονία	378
Γράφημα 24: Μελλοντικών βελτιώσεων- Εσθονία	380
Γράφημα 25: Συνολικών βελτιώσεων εισροών και εκροών-Ιρλανδία.....	382
Γράφημα 26: Συνεισφορά των εισροών/ εκροών- Ιρλανδία.....	383
Γράφημα 27: Μελλοντικών βελτιώσεων- Ιρλανδία.....	385
Γράφημα 28: Συνολικών βελτιώσεων εισροών και εκροών-Λιθουανία	387
Γράφημα 29: Συνεισφορά των εισροών/ εκροών- Λιθουανία	388
Γράφημα 30: Μελλοντικών βελτιώσεων- Λιθουανία	390
Γράφημα 31: Συνολικών βελτιώσεων εισροών και εκροών-Σουηδία	392
Γράφημα 32: Συνεισφορά των εισροών/ εκροών- Σουηδία	393
Γράφημα 33: Μελλοντικών βελτιώσεων- Σουηδία	396
Γράφημα 34: Κατανομής αποδοτικότητας	399
Γράφημα 35: Συχνότητα των μονάδων αναφοράς (<i>Reference set frequency</i>) ...	401
Γράφημα 36: Συνολικών βελτιώσεων εισροών και εκροών	402
Γράφημα 37: <i>Scatterplot</i>	416

Περίληψη

Η διατριβή αυτή έχει ως αντικείμενο μελέτης και έρευνας την αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητα των αρχών φορολογικής διοίκησης στις χώρες της Ευρωζώνης. Σκοπός της είναι να αναλύσει τις σύγχρονες θεωρίες και προσεγγίσεις σχετικά με την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα των φορολογικών διοικήσεων και την βελτίωση του φοροεισπρακτικού τους μηχανισμού.

Η διατριβή χωρίζεται σε δυο μέρη. Το πρώτο μέρος εξετάζει ζητήματα εννοιολογικού περιεχομένου, θεσμικού πλαισίου και οργανωτικής δομής των φορολογικών διοικήσεων. Εστιάζει στο ζήτημα της αυτονομίας και αναλύει το θεωρητικό υπόδειγμα της Ημιαυτόνομης Αρχής Εσόδων. Επικεντρώνεται στους δείκτες μέτρησης της απόδοσης ως ευρύτερο μέρος της διαδικασίας του στρατηγικού και επιχειρησιακού σχεδιασμού των Ημιαυτόνομων Αρχών Εσόδων. Αναλύει τους καίριους δείκτες απόδοσης (Key Performance Indicators) και την στρατηγική που εφαρμόζουν οι φορολογικές διοικήσεις για την διαχείριση του χρέους με σκοπό την βελτίωση του φοροεισπρακτικού τους μηχανισμού. Επίσης αναλύει το σύστημα διαχείρισης της απόδοσης του ανθρώπινου δυναμικού μέσα από τις εμπειρίες των φορολογικών διοικήσεων.

Στο δεύτερο μέρος της διατριβής διερευνάται η αποδοτικότητα των φορολογικών διοικήσεων μέσα από τη μέθοδο της Περιβάλλουσας Ανάλυσης Δεδομένων (Data Envelopment Analysis -DEA), που λειτουργούν υπό τη μορφή μιας Ημιαυτόνομης Αρχής Εσόδων στις χώρες της Ευρωζώνης, με σκοπό την εξεύρεση μεταβλητών που επηρεάζουν την αποδοτικότητα τους και την ανάδειξη των μεταβολών που μπορούν να τις καθορίσουν ως αποδοτικές. Αρχικά αποτυπώνονται τα σημαντικότερα αποτελέσματα, που έχουν προκύψει από έρευνες στο συγκεκριμένο πεδίο. Στη συνέχεια δημιουργήθηκε ένα μοντέλο σύγκρισης με προσανατολισμό τη μεγιστοποίηση των εκροών και ελαχιστοποίηση των εισροών, το μοντέλο CCR για την μέτρηση της αποδοτικότητας των ημιαυτόνομων Αρχών Εσόδων στις χώρες της Ευρωζώνης. Ακολουθεί μια ανάλυση πολλαπλής παλινδρόμησης με τη δημιουργία ενός μοντέλου που εξηγεί

πως επιλεγμένες μεταβλητές για την βελτίωση του φοροεισπρακτικού μηχανισμού έχουν επίδραση στην αποδοτικότητα των Ημιαυτόνομων Αρχών Εσόδων των φορολογικών διοικήσεων και προκύπτουν προτάσεις για την βελτίωση του.

Η διατριβή καταλήγει ότι η αποδοτικότητα των φορολογικών διοικήσεων που θεσμικά εκπροσωπούνται από Ημιαυτόνομες Αρχές εσόδων, επηρεάζεται, από τις μεταβλητές που αφορούν τις συνολικές καθυστερήσεις στο οφειλόμενο χρέος ως ποσοστό εισπράξεων ανά τύπο φόρου, το κόστος της ψηφιακής οικονομίας και το ανθρώπινο δυναμικό. Το υψηλότερο ποσοστό δαπανών για τη χρήση τεχνολογιών πληροφορικής, μέσω ειδικών προγραμμάτων πληροφορικής, η οριακή αύξηση του προσωπικού που χρησιμοποιείται για την παροχή υπηρεσιών με εξειδίκευση στον έλεγχο, την έρευνα και την είσπραξη οφειλών, η μείωση του ποσοστού των συνολικών καθυστερήσεων του οφειλόμενου χρέους, οδηγούν αναμφίβολα σε υψηλότερο επίπεδο παρεχόμενων υπηρεσιών προς τους φορολογούμενους, βελτιώνουν τη διαδικασία ανάκτησης χρέους και συνακόλουθα αυξάνουν την αποδοτικότητα του φοροεισπρακτικού μηχανισμού.

Λέξεις Κλειδιά

Αποδοτικότητα, Αποτελεσματικότητα, Φορολογική διοίκηση Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων, Καίριοι Δείκτες Απόδοσης, Περιβάλλουσα Ανάλυση Δεδομένων.

Summary

The object of study and research of this dissertation is the effectiveness and efficiency of the tax administration authorities in the countries of the Eurozone. It aims at analysing the modern theories and approaches relating to the efficiency and effectiveness of tax administrations and the improvement of their tax collection mechanism.

The dissertation is divided into two parts. The first part reviews issues of conceptual content, institutional framework and organisational structure of tax administrations. It focuses on the issue of autonomy and it analyses the theoretical model of Semi-autonomous Revenue Authority. It emphasizes on the performance indicators as a broad part of the strategic and operational design procedures of the Semi-autonomous Revenue Authorities. It analyses the Key Performance Indicators and the strategy employed by the tax administrations for debt management with the purpose of improving their tax collection mechanism. It also analyses the human resource performance management system based on the tax administration experiences.

The second part investigates the efficiency of tax administrations through the Data Envelopment System (DEA), operating in the form of a Semi-Autonomous Revenue Authority in the countries of the Eurozone, with the purpose of finding the variables affecting their efficiency and highlighting the modifications that can define them as efficient. First, the most significant results arising from relevant studies in the specific field are mentioned. Following, a comparison model focusing on outflow maximisation and inflow minimisation and the CCR model for the measurement of performance of the semi-autonomous Revenue Authorities in the countries of the Eurozone were created. Then, there is an analysis of multiple regression by creating a model that explains the effect of selected variables for the improvement of tax collection systems on the efficiency of the Semi-autonomous Revenue Authorities of tax administrations, and suggestions for its improvement are presented.

The dissertation concludes that the efficiency of tax administrations, which are institutionally represented by the Semi-Autonomous revenue Authorities, is

affected by variables that concern the total delays regarding the debt owed as a recovery rate per tax type, the cost of digital economy and human resources. The highest expenditure rate for the use of IT technologies, via special IT programmes, the minimal increase of staff employed for the provision of relevant services with specialisation in the control, research and debt collection, in addition to the reduction of the percentage of total delays regarding debts owed, undoubtedly lead to a higher level of services provided to tax payers, and they improve the debt recovery procedure thus increasing the efficiency of the tax collection mechanism.

Keywords

Efficiency, Effectiveness, Tax Administration Semi-autonomous Revenue Authorities, Key Performance Indicators, Data Envelopment Analysis.

Αρκτικόλεξα

AE Agenzia delle Entrate (Italy)
AEOI Automatic Exchange of Information
CFA Committee on Fiscal Affairs (OECD)
CIT Corporate Income tax
CRS Common Reporting Standard
CTPA Centre for Tax Policy and Administration (OECD)
DGFIP Direction Générale des Finances Publiques (France)
DMUs Decision Making Units
DT Direct Taxes
EC European Commission
EOI Exchange of Information
ETCB Estonian Tax and Customs Board
EU European Union
FATCA Foreign Account Tax Compliance Act
FDSR Financial Directorate of the Slovak Republic
FTA Forum on Tax Administration (OECD)
FTE Full-time Equivalent
GDP Gross Domestic Product
GST Goods and Services Tax
HR Human Resource
HRM Human Resource Management
IMF International Monetary Fund
IOTA Intra-European Organisation of Tax Administrations
ISORA International Survey of Revenue Administrations
IT Information Technology
LTO Large Taxpayer Office
MOF Ministry of Finance Cyprus
NAFA National Agency for Fiscal Administration (Romania)

NRA National Revenue Agency (Bulgaria)
OECD Organisation for Economic Co-operation and Development
PAYE Pay-As-You-Earn
PDCA Plan Do Check Act
PIT Personal Income Tax
RA-FIT Revenue Administration Fiscal Information Tool
SME Small and Medium-sized Enterprises
SRS State Revenue Service (Latvia)
STA Swedish Tax Agency
STI State Tax Inspectorate (Lithuania)
TADAT Tax Administration Diagnostic Assessment Tool
TIN Taxpayer Identification Number
VAT Value Added Tax
VDP Voluntary Disclosure Programme
VERO SCATT Finnish Tax Administration
WBG World Bank Group
ΑΑΔΕ Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων
ΓΓΔΕ Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων
ΔΝΤ Διεθνές Νομισματικό Ταμείο
ΕΕ Ευρωπαϊκή Ένωση
ΟΟΣΑ Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης
ΦΕΝΠ Φόρος Εισοδήματος Νομικών Προσώπων
ΦΕΦΠ Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων
ΦΠΑ Φόρος Προστιθέμενης Αξίας
ΦΠΥ Φόρος Παροχής Υπηρεσιών

Εισαγωγή

Η διατριβή αυτή έχει ως αντικείμενο μελέτης και έρευνας την αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητα των αρχών φορολογικής διοίκησης στις χώρες της Ευρωζώνης. Σκοπός της είναι να αναλύσει τις σύγχρονες θεωρίες και προσεγγίσεις σχετικά με την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα των φορολογικών διοικήσεων για την βελτίωση του φοροεισπρακτικού τους μηχανισμού.

Η φορολογική διοίκηση διαμορφώνεται σύμφωνα με το φορολογικό σύστημα κάθε χώρας. Στην παρούσα διατριβή θα αναλυθούν οι τομείς της φορολογικής διοίκησης σε 14 από τις 19 χώρες της Ευρωζώνης και σε 7 εκτός Ευρωζώνης. Επίσης έμφαση θα δοθεί στην αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα της φορολογικής διοίκησης. Το συνολικό ύψος των δαπανών μιας φορολογικής διοίκησης για την εκτέλεση των φορολογικών και λοιπών καθηκόντων που της ανατίθενται αποτελεί σημαντικό και επίκαιρο ζήτημα για όλα τα κράτη μέλη. Τα κράτη μέλη έχουν στη διάθεσή τους περιορισμένους πόρους για τη διαχείριση των εθνικών φορολογικών νομοθεσιών και βρίσκονται σε διαρκή αναζήτηση τρόπων μείωσης του κόστους των φορολογικών τους διοικήσεων.

Τα ερωτήματα της έρευνας στο πρώτο μέρος της διατριβής είναι τα ακόλουθα: Ποιά είναι τα οργανωτικά μοντέλα και ποιά η θεσμική οργάνωσή των φορολογικών διοικήσεων στην Ευρώπη; Πώς οι φορολογικές διοικήσεις εφαρμόζουν την αποδοτικότητα της διοίκησης σε στρατηγικό, λειτουργικό επίπεδο και σε επίπεδο ανθρώπινου δυναμικού; Ποιοί είναι καίριοι δείκτες απόδοσης; Ποιά είναι τα συστήματα μέτρησης, οι προτεραιότητες και ποιά η χρήση δεικτών απόδοσης ανά θεσμική οργάνωση; Πιο αναλυτικά στο δεύτερο μέρος η έρευνα θα εστιάσει στη εκτίμηση της αποδοτικότητας των Ημιαυτόνομων Αρχών Εσόδων στην Ευρώπη, στην εξεύρεση μεταβλητών που επηρεάζουν την αποδοτικότητα τους και στη ανάδειξη των μεταβολών που μπορούν να τις καθορίσουν ως αποδοτικές, με στόχο την βελτίωση του φοροεισπρακτικού τους μηχανισμού. Τα ερευνητικά ερωτήματα που θα απαντηθούν είναι τα ακόλουθα: Ποιά είναι η θέση

της Ελλάδας στον πίνακα κατάταξης αποδοτικότητας των φορολογικών διοικήσεων των χωρών της Ευρωζώνης; Ποιές είναι οι μεταβολές στους δείκτες εισροών και εκροών των φορολογικών διοικήσεων που θα τις καθορίσουν σε αποδοτικές; Ποιές φορολογικές διοικήσεις αποτελούν πρότυπο για τις μη αποδοτικές φορολογικές διοικήσεις; Ποιές είναι οι μεταβλητές που σχετίζονται με τον φοροεισπρακτικό μηχανισμό και πως τον επηρεάζουν; Τέλος, ποιά είναι η σύνδεση των αποτελεσμάτων της πολλαπλής παλινδρόμησης με τις στρατηγικές αρχές (ΟΟΣΑ 2019) που αφορούν την είσπραξη των φόρων και τους τρόπους βελτίωσης του φοροεισπρακτικού μηχανισμού;

Οι στόχοι της διδακτορικής διατριβής εστιάζονται στο να αναλύσει τις σύγχρονες θεωρίες και προσεγγίσεις που ασχολήθηκαν με την επεξήγηση της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας της φορολογικής διοίκησης. Να επαληθεύσει τι ισχύει με τα φορολογικά συστήματα στις χώρες της Ευρωζώνης. Να εκτιμήσει και να προτείνει καλές πρακτικές από άλλα φορολογικά συστήματα. Να καταγράψει μεθόδους μέτρησης της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητας. Να υποδείξει την παροχή μετρήσιμων λύσεων αναδιοργάνωσης των φορολογικών διοικήσεων για την επίτευξη αποτελεσματικότητας του φοροεισπρακτικού της μηχανισμού.

Η διδακτορική διατριβή εντάσσεται στις έρευνες συγκριτικής αξιολόγησης δεδομένων τα στάδια της οποίας είναι η βιβλιογραφική ανασκόπηση, τα ερευνητικά ερωτήματα που πρέπει να απαντηθούν, η διεξαγωγή της έρευνας και η ανάλυση των αποτελεσμάτων. Μέχρι πρόσφατα, η απουσία συγκρίσιμων στοιχείων μεταξύ των χωρών σχετικά με τη φορολογική διοίκηση κατέστησε αδύνατη τη συγκριτική ανάλυση των φορολογικών υπηρεσιών. Η πρόσφατη συλλογή δεδομένων από τον ΟΟΣΑ σχετικά με τις διοικητικές αποδόσεις σε διάφορες χώρες παρέχει πλέον αυτές τις πληροφορίες. Η διατριβή χωρίζεται σε δυο μέρη. Στο πρώτο μέρος μέσα από μια βιβλιογραφική ανάλυση εξετάζει ζητήματα εννοιολογικού περιεχομένου, θεσμικού πλαισίου και οργανωτικής δομής των φορολογικών διοικήσεων. Εστιάζει στο ζήτημα της αυτονομίας και αναλύει το θεωρητικό υπόδειγμα της Ημιαυτόνομης Αρχής Εσόδων. Επικεντρώνεται στους δείκτες μέτρησης της απόδοσης ως ευρύτερο μέρος της διαδικασίας του στρατηγικού και επιχειρησιακού σχεδιασμού

των Ημιαυτόνομων Αρχών Εσόδων. Αναλύει τους καίριους δείκτες απόδοσης (Key Performance Indicators) και την στρατηγική που εφαρμόζουν οι φορολογικές διοικήσεις για την διαχείριση του χρέους με σκοπό την βελτίωση του φοροεισπρακτικού τους μηχανισμού. Επίσης αναλύει το σύστημα διαχείρισης της απόδοσης του ανθρώπινου δυναμικού μέσα από τις εμπειρίες των φορολογικών διοικήσεων.

Στο δεύτερο μέρος της διατριβής μέσα από μια συγκριτική αξιολόγηση, με δεδομένα τα οποία συλλέχθηκαν από την βάση δεδομένων του ΟΟΣΑ εξετάζει την αποδοτικότητα των φορολογικών διοικήσεων. Η πιο διαδεδομένη μορφή υποδείγματος για τις επιπτώσεις των επεξηγηματικών μεταβλητών στο βαθμό της τεχνικής αποδοτικότητας είναι η χρήση της Περιβάλλουσας Ανάλυσης Δεδομένων σε δύο φάσεις, η οποία εισήχθη από τον Ray, S. (Ray, S 1991). Υπάρχουν δυο είδη μεθόδων μοντελοποίησης της συγκριτικής μέτρησης επιδόσεων, οι μη παραμετρικές μέθοδοι και οι παραμετρικές μέθοδοι.

Μέσα από μια στατιστική ανάλυση διερευνάται η αποδοτικότητα των φορολογικών διοικήσεων με τη μη παραμετρική μέθοδο της Περιβάλλουσας Ανάλυσης Δεδομένων (Data Envelopment Analysis -DEA), που λειτουργούν υπό τη μορφή μιας Ημιαυτόνομης Αρχής Εσόδων στις χώρες της Ευρωζώνης, με σκοπό την εξεύρεση μεταβλητών που επηρεάζουν την αποδοτικότητα τους και την ανάδειξη των μεταβολών που μπορούν να τις καθορίσουν ως αποδοτικές. Αρχικά αποτυπώνονται τα σημαντικότερα αποτελέσματα, που έχουν προκύψει από έρευνες στο συγκεκριμένο πεδίο. Στη συνέχεια δημιουργήθηκε ένα μοντέλο σύγκρισης με προσανατολισμό τη μεγιστοποίηση των εκροών και ελαχιστοποίηση των εισροών, το μοντέλο CCR για την μέτρηση της αποδοτικότητας των ημιαυτόνομων Αρχών Εσόδων στις χώρες της Ευρωζώνης. Ακολουθεί μια ανάλυση με την παραμετρική μέθοδο της πολλαπλής παλινδρόμησης και τη δημιουργία ενός μοντέλου που εξηγεί πως επιλεγμένες μεταβλητές για την βελτίωση του φοροεισπρακτικού μηχανισμού έχουν επίδραση στην αποδοτικότητα των Ημιαυτόνομων Αρχών Εσόδων των φορολογικών διοικήσεων και προκύπτουν προτάσεις για την βελτίωση του.

Η διατριβή καταλήγει ότι η αποδοτικότητα των φορολογικών διοικήσεων που θεσμικά εκπροσωπούνται από Ημιαυτόνομες Αρχές εσόδων, επηρεάζεται, από τις μεταβλητές που αφορούν τις συνολικές καθυστερήσεις στο οφειλόμενο χρέος ως ποσοστό εισπράξεων ανά τύπο φόρου, το κόστος της ψηφιακής οικονομίας και το ανθρώπινο δυναμικό. Το υψηλότερο ποσοστό δαπανών για τη χρήση τεχνολογιών πληροφορικής, μέσω ειδικών προγραμμάτων πληροφορικής, η οριακή αύξηση του προσωπικού που χρησιμοποιείται για την παροχή υπηρεσιών με εξειδίκευση στον έλεγχο, την έρευνα και την είσπραξη οφειλών, η μείωση του ποσοστού των συνολικών καθυστερήσεων του οφειλόμενου χρέους, οδηγούν αναμφίβολα σε υψηλότερο επίπεδο παρεχόμενων υπηρεσιών προς τους φορολογούμενους, βελτιώνουν τη διαδικασία ανάκτησης χρέους και συνακόλουθα αυξάνουν την αποδοτικότητα του φοροεισπρακτικού μηχανισμού.

Η διατριβή συνεισφέρει στην επιστήμη καθώς δεν υπάρχει καμία ακαδημαϊκή μελέτη που να εξετάζει την αποδοτικότητα των Ημιαυτόνομων Αρχών Εσόδων στις χώρες της Ευρώπης με σκοπό τη βελτίωση του φοροεισπρακτικού της μηχανισμού. Πιο εστιασμένα δεν έχει πραγματοποιηθεί έως τώρα καμία ολοκληρωμένη ακαδημαϊκή μελέτη για την βελτίωση του φοροεισπρακτικού μηχανισμού στη Ελλάδα. Δεν έχει εξεταστεί κατά πόσο μπορεί να επηρεασθεί η αποτελεσματικότητα και η αποδοτικότητα της φορολογικής διοίκησης θέτοντας όρους στρατηγικής με τον προσδιορισμό στοχοθεσίας και την παρακολούθηση της επίτευξης των ορισμένων στόχων μέσω κατάλληλων δεικτών μέτρησης. Δεν έχει μελετηθεί η εξεύρεση της κατάλληλης μεθόδου μέτρησης της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητας στην φορολογική διοίκηση στην Ελλάδα μελετώντας τις εφαρμογές στις χώρες της ευρωζώνης. Δεν έχει εφαρμοστεί η πρωτότυπη μέθοδος της Περιβάλλουσας Ανάλυσης Δεδομένων σε δυο φάσεις για την μέτρηση της επίπτωσης των επεξηγηματικών μεταβλητών στο βαθμό της τεχνικής αποδοτικότητας των φορολογικών διοικήσεων.

Η ενδεικτική βιβλιογραφία που χρησιμοποιήθηκε είναι από ξενόγλωσσες και ελληνικές βιβλιογραφικές και ηλεκτρονικές πηγές, άρθρα, περιοδικά, βιβλία με θέμα, Αποδοτικότητα, Αποτελεσματικότητα, Φορολογική διοίκηση, Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων, Καίριοι Δείκτες Απόδοσης, Περιβάλλουσα Ανάλυση Δεδομένων.

- Alm, J., & Duncan, D. (2014). Estimating tax agency efficiency. *Public Budgeting & Finance*, 34(3), 92-110
- Banker, R. D., & Natarajan, R. (2008). Evaluating contextual variables affecting productivity using Data Envelopment Analysis. *Operations Research*, 56(1), 48–58
- Barros, C. P. (2005). Performance measurement in tax offices with a stochastic frontier model. *Journal of Economic Studies*, 32, 497-510
- Boussofiene, A., Dyson, R.G., Thanassoulis, E. (1991). Applied data envelopment analysis, *European Journal of Operational Research*, vol. 52, issue 1, pp. 1-15
- Brondolo, J. (2009). Collecting Taxes during an Economic Crisis: Challenges and Policy Options. IMF Staff Position Note.
- Camanho AS, Podinovski VV, Sarrico CS, Shale EA (2001) Pitfalls and protocols in DEA. *European Journal of Operational Research*, 132:245–259
- Charnes A., Cooper W.W., Lewin A.Y., Seiford L.M. (1997) *DATA ENVELOPMENT ANALYSIS, Theory, Methology and Applications* Kluwer Academic Publishers
- Charnes, A. Cooper, W.W. Rhodes, E. (1978) Measuring the efficiency of decision-making units *Europoean Journal of Operational Research*. 1978, Vol. 2, pp. 429 - 444
- Chebat J. C.et al., (1994). “Strategic Auditing of Human and Financial Resource Allocation in Marketing, An Empirical Study Using Data Envelopment Analysis”. *Journal of Busyness Research* 31. p.197-208 Elsevier Science Inc. (1994)
- Cook R.D. & Weisberg S. (1982). *Residuals and Influence in Regression*. Chapman and Hall, London, 229p.
- Cooper, W., Seiford, L., Tone, K. (2007). *Data Envelopment Analysis. A Comprehensive Text with Models, Applications, References and DEA - Solver Software*, Boston/Dordrecht/London: Kluwer Academic Publishers, p. 45

- Dragojlovic A.,Ralevic P., Duric D., Vidojevic D., Dobrodolac M., 2014, Measuring tax administration service levels by using DEA, Economic computation and economic cybernetics studies and research / Academy of Economic Studies 48(1):293-308
- Esteller, A. (2003). La eficiencia en la administración de los tributos cedidos. Un análisis explicativo. Papeles de Economía Española, 95, 320-34
- European Commission. (2013). Tax reforms in EU Member States: Tax policy challenges for
- Filiz Kardiyen, (2006). "The Comparison of Principal Component Analysis and Data Envelopment Analysis in Ranking of Decision Making Units" G.U. Journal of Science 19(2): 127-133.
- Førsund, F. R., Kittelsen, S. A. C., & Lindseth, F. (2005). Efficiency and productivity of Norwegian tax offices. Memorandum 29/2005. Oslo: Department of Economics, University of Oslo
- González, P. E. B., & Rubio, E. V. (2013). The Efficiency of the regional management centres of the tax administration in Spain. Journal of US China Public Administration, 10(1), 49-56. Retrieved from <http://www.davidpublisher.com/index.php/Home/Article/index?id=7305.html>.
- Hoff, A. (2007). Second stage DEA: comparison of approaches for modelling the DEA score. European Journal of Operational Research, 181, 425–435
- Hollingsworth B. & P. Smith (2003) Use of ratios in data envelopment analysis, Applied Economics Letters, 10:11, 733-735, DOI: 10.1080/1350485032000133381
- Hussain A. και Jones M., (2010). An introduction to Frontier Analyst. Frontier Analyst Workbook 1.
- IOTA (2013), PERFORMANCE MANAGEMENT - A SYSTEMATIC APPROACH, Reference Guide for Tax Administrations
- Katharaki, M., & Tsakas, M. (2010). Assessing the efficiency and managing the performance of Greek tax offices. Journal of Advances in Management Research, 7, 58-75

- Maureen Kidd, William Grandall (2006), Revenue Authorities: Issues, and Problems in Evaluating Their Success, International Monetary Fund, working Paper
- McDonald, J. (2009). Using least squares and tobit in second stage DEA efficiency analysis. *European Journal of Operational Research*, 197, 792–798)
- Moesen, W., & Persoon, S. (2002). Measuring and explaining the productive efficiency of tax offices: a non-parametric best practice frontier approach. *Tijdschrift voor Economie en Management*,
- OECD 2015, Tax administration: Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies
- OECD 2017, Tax administration: Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies, pp. 76-77
- OECD 2019, Successful Tax Debt Management Measuring Maturity and Supporting Change
- OECD data processing, Tax administration (2017): Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies, p. 43.
- Ray, S (1991). Resource-use efficiency in public schools: a study of Connecticut data. *Management Science*, 37(12), 1620– 1628
- Sarkis, J. (2002) Preparing Your Data for DEA. *Productivity Analysis in the Service Sector with Data Envelopment Analysis*, 2nd edition (ISBN pending)- Chapter 4 - Necmi Avkiran
- Simar, L., & Wilson, P. W. (2007). Estimation and inference in two-stage, semi-parametric models of production processes. *Journal of Econometrics*, 136, 31–64).
- Wojcik V., Dyckhoff H., Clermont M. (2019) Is data envelopment analysis a suitable tool for performance measurement and benchmarking in non-production contexts, *Business Research Volume 12, Issue 2*, pp 559–595
- World Bank, 2005, *Autonomy and Revenue Boards*, p. 1

Στην συνέχεια γίνεται η ανάλυση της δομής της διατριβής. Στο πρώτο κεφάλαιο της παρούσας διατριβής γίνεται μια ιστορική αναδρομή του φορολογικού συστήματος στην Ελλάδα και στην Ευρώπη. Το πρώτο επιστημονικό μοντέλο ενός

φορολογικού συστήματος αναπτύχθηκε από τον A. Smith (1904)¹. Οι τέσσερις κανόνες του όσον αφορά τους φόρους εν γένει σε συνδυασμό με τις προτάσεις για το φορολογικό σύστημα μπορούν να θεωρηθούν ως το πρώτο επιστημονικό μοντέλο ενός φορολογικού συστήματος. Ακολουθεί μια ανάλυση των φορολογικών συστημάτων των φορολογικών διοικήσεων και των οργανωτικών μοντέλων τους, εστιάζοντας στο ότι χωρίς επαρκή οργανωτική δομή, οι φορολογικές διοικήσεις δεν μπορούν να λειτουργήσουν αποτελεσματικά και οι προσπάθειες είσπραξης εσόδων δεν θα είναι οι αναμενόμενες καθώς επίσης και οι μεταρρυθμίσεις του εκσυγχρονισμού θα είναι αναποτελεσματικές.

Επίσης θα αναλυθούν οι φορολογικές μεταρρυθμίσεις² που έχουν γίνει σε χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης αρχικά με έμφαση στις χώρες της Ευρωζώνης και πώς αυτές επηρεάζουν την φορολογική διοίκηση. Θα εξετασθούν και θα αναλυθούν τα δεδομένα της φορολογικής διοίκησης από οργανωτικής πλευράς χωρίζοντας την σε τέσσερις κατηγορίες την «οργάνωση κατά φόρο», την «οργάνωση κατά λειτουργία» και την «οργάνωση κατά κατηγορία φορολογούμενου» και τον συνδυασμό αυτών. Την επιτακτική ανάγκη για μεταρρύθμιση της φορολογικής διοίκησης έθεσε ήδη προ εικοσαετίας το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο, με τη γνωστή πλέον ως έκθεση Casanegra.³

Ενδιαφέρον έχει η ανάλυση της θεσμικής οργάνωσης των φορολογικών διοικήσεων. Ο τρόπος με τον οποίο οργανώνονται και λειτουργούν οι φορολογικές διοικήσεις έχει σημαντική επιρροή στην αποτελεσματικότητα και τη δυναμική της είσπραξης του φόρου εισοδήματος, τη μείωση της φοροδιαφυγής και την αύξηση της εθελοντικής συμμόρφωσης των φορολογουμένων. Οι φορολογικές διοικήσεις πρέπει να προσαρμοστούν στις αλλαγές ενώ παράλληλα εξετάζεται τι είναι η αυτονομία και γιατί είναι σημαντική στη φορολογική διοίκηση. Η μεταρρύθμιση και ο εκσυγχρονισμός των κυβερνητικών θεσμών υπήρξε ένα σταθερό θέμα τις τελευταίες τρεις δεκαετίες τόσο στις ανεπτυγμένες όσο και στις αναπτυσσόμενες

¹Smith, A. (1904) *Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*. 5th edition. London: Methuen & Co. 132p.

²Tax reforms in EU Member States 2013 EUROPEAN ECONOMY 5|2013 Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability

³Casanegra de Jantscher, et al. (1992).

οικονομίες. Οι κυβερνήσεις αντιμετώπισαν μια σειρά πιέσεων που περιλαμβάνουν⁴:

- την ανάγκη παροχής υπηρεσιών πιο αποτελεσματικά και με χαμηλότερο κόστος στους πολίτες, καθώς οι προϋπολογισμοί δαπανών μειώνονται,
- την ανάγκη αντιμετώπισης ελλείψεων στις παραδοσιακές διαδικασίες και δομές που θεωρήθηκαν υπερβολικά άκαμπτες για να ανταποκριθούν στις ταχέως μεταβαλλόμενες ανάγκες του κοινού και στις προκλήσεις που αντιμετωπίζει η κυβέρνηση στη σύγχρονη κοινωνία,
- την πίεση για την προσαρμογή της τρέχουσας πρακτικής διαχείρισης επιχειρήσεων ή ιδιωτικού τομέα σε ιδρύματα του δημόσιου τομέα.

Στη συνέχεια, στο ίδιο κεφάλαιο, θα αναλυθεί πώς η αυτονομία σχετίζεται με τη διαχείριση των εσόδων και ποιο είναι το φάσμα της αυτονομίας που ασκείται σήμερα, αναλύοντας το θεωρητικό υπόδειγμα της Ημιαυτόνομης Αρχής Εσόδων. Μια υπηρεσία εσόδων, ένας οργανισμός εσόδων ή μια φορολογική αρχή είναι ένας κυβερνητικός οργανισμός αρμόδιος για την είσπραξη κρατικών εσόδων, συμπεριλαμβανομένων των φόρων και μερικές φορές των μη φορολογικών εσόδων. Επίσης θα αναλυθεί το μοντέλο των Ημιαυτόνομων Αρχών Εσόδων (Semi-autonomous Revenue Authorities) και το Νέο Δημόσιο Μάνατζμεντ (New Public Management). Η ύπαρξη Ημιαυτόνομων Αρχών Εσόδων είναι μια επιλογή άμεσα συνδεδεμένη με το Νέο Δημόσιο Μάνατζμεντ, το οποίο στηρίζει τις μεταρρυθμίσεις στο Δημόσιο Τομέα τις δύο τελευταίες δεκαετίες. Από την ανάλυση θα προκύψουν οι φορολογικές διοικήσεις που θεσμικά εκπροσωπούνται από Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων στις χώρες της Ευρώπης εννιά από τις οποίες ανήκουν στην Ευρωζώνη οι οποίες θα αποτελέσουν το δείγμα της μελέτης αποδοτικότητας.

Στο δεύτερο κεφάλαιο θα γίνει ανάλυση του μοντέλου της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων της Ελλάδας (ΑΑΔΕ) και του Νόμου 4389/2016 (Επείγουσες διατάξεις για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων

⁴ IMF(2010) Revenue Administration: Autonomy in Tax Administration and the Revenue Authority Model Prepared by William Crandall Authorized for distribution by Carlo Cottarelli p.1-2

και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων και άλλες διατάξεις.-ΦΕΚ Α' 94/27-05-2016). Η ΑΑΔΕ είναι η ελληνική ανεξάρτητη αρχή επιφορτισμένη με την είσπραξη των δημοσίων εσόδων. Συστήθηκε την 1η Ιανουαρίου 2017, αντικαθιστώντας τη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ). Δεν εποπτεύεται από την Ελληνική Κυβέρνηση, αλλά από τη Βουλή των Ελλήνων. Ο Διοικητής και το πενταμελές Συμβούλιο Διοίκησης που απαρτίζεται από τον Πρόεδρο και άλλα τέσσερα μέλη, αποτελούν τα όργανα διοίκησης της ΑΑΔΕ.

Στη συνέχεια θα προχωρήσουμε στην ερμηνεία και εφαρμογή της Φορολογικής Νομοθεσίας με την ανάλυση του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. Η εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας ανήκε στον πυρήνα της ΓΓΔΕ έως το τέλος του 2016, μέσω της έκδοσης κανονιστικών πράξεων και ερμηνευτικών εγκυκλίων, οι οποίες είχαν ως στόχο την αποσαφήνιση της νομοθεσίας, τη ρύθμιση ειδικών και τεχνικών θεμάτων, χωρίς να αλλοιώνεται η ουσία των νομοθετικών διατάξεων. Από το 2017 ανήκει στη νομοθετική δράση⁵ της ΑΑΔΕ, ο Διοικητής της, εισηγείται στον Υπουργό Οικονομικών νομοθετικές διατάξεις για ζητήματα που εμπíπτουν στο πεδίο των αρμοδιοτήτων της.

Οι αποτυχίες στις φορολογικές μεταρρυθμίσεις στην χώρα μας οφείλονται σε πολλαπλούς παράγοντες. Ένας από τους δείκτες που μετράει την απόδοση της φορολογικής διοίκησης μας δείχνει πόσο κρίσιμες είναι οι συνθήκες στην Ελλάδα. Κατέχουμε μια από τις χαμηλότερες θέσεις από τις χώρες 28 χώρες της ΕΕ⁶. Επίσης με βάση άλλους δείκτες, η αποτελεσματικότητα και στην είσπραξη φόρων στην Ελλάδα είναι από τις χαμηλότερες στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Ιδιαίτερα για το ΦΠΑ είναι η χαμηλότερη στην Ευρωπαϊκή Ένωση, φυσικά λόγω φοροδιαφυγής. Το διοικητικό κόστος των επιχειρήσεων για συμμόρφωση τους στη νομοθεσία του ΦΠΑ είναι από τα υψηλότερα στην Ευρωπαϊκή Ένωση.

⁵ σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν. 4389/2016

⁶Excellence in public administration for competitiveness in EU Member States (2012), This report has been prepared in 2011 - 2012 for the European Commission, DG Enterprise and Industry by Austrian Institute of Economic Research (WIFO), Vienna, Austria (overall responsibility); Center for European Economic Research (ZEW), Mannheim, Germany; IDEAConsult, Brussels, Belgium

Στην ευρωπαϊκή φορολογική έρευνα της Deloitte⁷ το 2013, παρουσιάζονται οι παράγοντες που δημιουργούν φορολογική αβεβαιότητα στις φορολογικές διοικήσεις:

- Οι συχνές αλλαγές στη νομοθεσία
- Οι αναδρομικές αλλαγές στη νομοθεσία
- Οι ασαφείς, αντιφατικές ή ελλιπείς οδηγίες των Φορολογικών Αρχών
- Το ασαφές ή αδύναμο ρυθμιστικό σύστημα για ατομικές λύσεις και προεγκρίσεις
- Οι μακράς διάρκειας φορολογικές δικαστικές διαμάχες

Από την άλλη μεριά, η έρευνα διακρίνει τους παράγοντες που κάνουν το φορολογικό σύστημα μιας χώρας ευνοϊκότερο:

- Η απλότητα των ρυθμίσεων
- Η προνοητικότητα και η προσέγγιση συνεργασίας των Φορολογικών Αρχών
- Η σιγουριά και η προβλεψιμότητα για το μέλλον
- Οι μειώσεις στους φόρους

Στη συνέχεια της διατριβής, θα γίνει ανάλυση των διεθνών συνεργασιών των Ημιαυτόνομων Αρχών Εσόδων και της ΑΑΔΕ. καθώς είναι δεδομένο πως όταν γίνεται σύγκριση των αποτελεσμάτων, των διαδικασιών που φαίνονται παρόμοιες ή πιο αποτελεσματικές από τις δικές μας, μας οδηγεί συχνά στην ταυτοποίηση στοιχείων που θα μπορούσαμε να κάνουμε καλύτερα στην δική μας οργάνωση. Ένας παράγοντας επιτυχίας για την ανταλλαγή, την εκμάθηση και τη βελτίωση φαίνεται να μην είναι να τακτοποιήσουμε καθαρά για τις περιγραφές του τι το κάνουμε, αλλά το πιο σημαντικό είναι πώς κάνουμε τα πράγματα, σε ποιο παράδειγμα το κάνουμε και με ποια αποτελέσματα. Εάν δεν γνωρίζουμε πώς φτάσαμε στα αποτελέσματά μας, τότε δεν θα μπορούσαμε να μάθουμε τι να αλλάξουμε εάν τα αποτελέσματα δεν είναι αρκετά καλά.

Σε μια πρόσφατη έκθεση για τη δημόσια διοίκηση στην Ευρώπη⁸, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή παρουσιάζει διάφορους δείκτες, μεταξύ των οποίων και

⁷Deloitte: Ευρωπαϊκή Φορολογική Έρευνα 2013

⁸European Commission 2012 Excellence in public administration in competitiveness in EU members states Brussels

έναν για την αποδοτικότητα της φορολογικής διοίκησης. Η αποδοτικότητα και η αποτελεσματικότητα της φορολογικής διοίκησης θεωρείται πολύ σημαντική και συνδέεται άμεσα με την αποτελεσματικότητα της φορολογικής μεταρρύθμισης. Είναι όμως επίσης σημαντικό να αναφερθεί ότι η φορολογική διοίκηση αλληλοεπιδρά και με την φορολογική πολιτική σε διαφορετικά επίπεδα: (1) με τη διαμόρφωση της πολιτικής και την εκπόνηση νομοθεσίας (2) με τις διοικητικές διαδικασίες και τους θεσμούς που απαιτούνται για την εφαρμογή της νομοθεσίας και (3) με την πραγματική εφαρμογή του φορολογικού συστήματος⁹.

Στο τρίτο κεφάλαιο θα επικεντρωθούμε στους δείκτες μέτρησης της απόδοσης. Η μέτρηση της απόδοσης αποτελεί μέρος των ευρύτερων διαδικασιών στρατηγικού και επιχειρησιακού προγραμματισμού και είναι απαραίτητη για την κατανόηση και την διαφάνεια. Έχοντας αυτό υπόψη, υπάρχουν δύο σημαντικές εκτιμήσεις που αποτελούν το υπόβαθρο για οποιαδήποτε συζήτηση σχετικά με τη μέτρηση της απόδοσης¹⁰:

1. η μέτρηση της απόδοσης είναι σημαντική μόνο αν υπάρχουν συνέπειες για την υπέρβαση της απόδοσης ή και την υπο-απόδοση του οργανισμού και αν οι οργανωτικές αποδόσεις μπορούν να επηρεάσουν θέματα, όπως η κατανομή των πόρων ενός οργανισμού και η αξιολόγηση της προσωπικής απόδοσης των διαχειριστών της,
2. συνήθως υποστηρίζεται ότι από την στιγμή που η μέτρηση πραγματοποιείται, αυτή θα πρέπει να χρησιμοποιείται για την υποστήριξη της επιλογής των προτεραιοτήτων του οργανισμού, έτσι ώστε να γίνει αυτό που πρέπει να γίνει.

Επίσης θα αναλυθούν οι καίριοι δείκτες απόδοσης (Key Performance Indicators-KPIs). Η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων της Ελλάδας και άλλες φορολογικές διοικήσεις της Ευρωζώνης εφάρμοσαν για την μέτρηση της αποτελεσματικότητας της Φορολογικής Διοίκησης τους Καίριους Δείκτες

⁹Richard Bird and Eric Zolt, 'Tax Policy in Emerging Countries' (2008) 26 Environment and Planning C: Government and Policy, 73–86

¹⁰ William Crandall Revenue Administration: Autonomy in Tax Administration and the Revenue Authority Model, Fiscal Affairs Department International Monetary Fund 2010

Απόδοσης¹¹. Οι δείκτες απόδοσης KPIs είναι οι μετρήσεις που αντανακλούν τις επιδόσεις και την πρόοδο της Φορολογικής Διοίκησης. Στην διατριβή γίνεται διαχωρισμός των δεικτών με βάση την περιοχή εστίασης τους και ανά γενικό στόχο με έμφαση στους δείκτες απόδοσης KPIs που σχετίζονται με την είσπραξη των φορολογικών χρεών. Επίσης, γίνεται διάκριση ανάμεσα σε στρατηγικούς και επιχειρησιακούς δείκτες απόδοσης KPIs.

Στις περισσότερες Φορολογικές Διοικήσεις υπάρχει ανάγκη για καλύτερη κατανόηση της σχέσης κόστους-αποτελεσματικότητας στη διαδικασία είσπραξης οφειλών, κυρίως επειδή σε πολλές χώρες οι διαθέσιμοι πόροι για την επιδίωξη των χρεών είναι στατικοί ή μειωμένοι. Ως εκ τούτου, οι χώρες εξετάζουν πώς η συλλογή του χρέους μπορεί να βελτιστοποιηθεί περαιτέρω με χαμηλότερο κόστος.

Στο πλαίσιο του ευρύτερου στόχου για τη βελτίωση της δικαιοσύνης και της αποτελεσματικότητας των φορολογικών συστημάτων στην ΕΕ, οι συζητήσεις τόσο στην ΕΕ όσο και σε διεθνή φόρα, μεταξύ άλλων και στο πλαίσιο των δράσεων του ΟΟΣΑ για τη διάβρωση φορολογικής της βάσης και τη μεταφορά των κερδών, εστιάζουν στην ιδιαίτερη πρόκληση που συνιστά η φορολόγηση της ψηφιακής οικονομίας.

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή στην ετήσια επισκόπηση ανάπτυξης έχει καταλήξει στις εξής προτεραιότητες που αφορούν τον εκσυγχρονισμό της δημόσιας διοίκησης¹²: Περαιτέρω ανάπτυξη των υπηρεσιών ηλεκτρονικής δημόσιας διοίκησης και αύξηση της χρήσης ΤΠΕ από τις δημόσιες υπηρεσίες, μεταξύ άλλων και για τα φοροεισπρακτικά συστήματα, και για τα κέντρα ενιαίας εξυπηρέτησης που προβλέπει η Οδηγία για τις υπηρεσίες¹³.

Στο συγκεκριμένο κεφάλαιο θα αναλυθεί η μέτρηση της απόδοσης των φορολογικών διοικήσεων σε σχέση με τη διαδικασία διαχείρισης του χρέους. Πιο

¹¹Ένας δείκτης απόδοσης ή βασικός δείκτης απόδοσης (KPI) είναι ένα είδος μέτρησης των επιδόσεων. Ένας οργανισμός μπορεί να χρησιμοποιήσει KPIs για να εκτιμηθεί η επιτυχία της ή να αξιολογήσει την επιτυχία της συγκεκριμένης δραστηριότητας στην οποία εμπλέκεται. Μερικές φορές η επιτυχία ορίζεται με βάση την επίτευξη προόδου προς την κατεύθυνση των στρατηγικών στόχων, αλλά συχνά η επιτυχία είναι απλώς η επαναλαμβανόμενη, περιοδική επίτευξη κάποιου επιπέδου επιχειρησιακού στόχου.

¹²Ετήσια επισκόπηση της ανάπτυξης 2014{SWD(2013) 800 final}

¹³ Οδηγία [2006/123/EK](#) του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 12ης Δεκεμβρίου 2006, σχετικά με τις υπηρεσίες στην εσωτερική αγορά (ΕΕ L 376 της 27.12.2006, σ. 36-68)

συγκεκριμένα θα αναλυθεί η διαδικασία που ακολουθούν κάποιες χώρες της Ευρωζώνης και κάποιες εκτός Ευρωζώνης στο πλαίσιο της γενικής φορολογικής διοίκησης για την είσπραξη και την ανάκτηση του χρέους. Θα παρουσιαστούν πληροφορίες σχετικά με τις μεθόδους και τα εργαλεία πληροφορικής που χρησιμοποιούν για να μετρήσουν την απόδοση της διαχείρισης του χρέους τους. Θα γίνει παράθεση μίας σειράς από καλές πρακτικές στη διαδικασία διαχείρισης του χρέους από φορολογικές διοικήσεις που θεσμικά εκπροσωπούνται από Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων, από το υπουργείο οικονομικών και από διάφορα τμήματα του υπουργείου οικονομικών.

Στο τέταρτο κεφάλαιο θα αναλυθεί η γενική στρατηγική που εφαρμόζουν οι Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων σε επιχειρησιακό επίπεδο παραθέτοντας το παράδειγμα της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων. Για την εφαρμογή της στρατηγικής, πρέπει οι φορολογικές διοικήσεις να μετατρέψουν τους στρατηγικούς στόχους σε επιχειρησιακούς, καθορίζοντας βασικούς παράγοντες επιτυχίας για κάθε στόχο. Το επίπεδο ή η υλοποίηση των βασικών παραγόντων επιτυχίας μπορεί να μετρηθεί καθορίζοντας ένα σύνολο καίριων δεικτών απόδοσης (KPI's).

Μια στρατηγική δεν είναι ένα στατικό στοιχείο, που αποφασίστηκε άπαξ και για πάντα. Το περιβάλλον στο οποίο λειτουργεί μια φορολογική διοίκηση αλλάζει και είναι σημαντικό για μια φορολογική διοίκηση να ανταποκρίνεται στις αλλαγές στην καθημερινή λειτουργία της. Οι σημαντικότερες αλλαγές επηρεάζουν τη στρατηγική, η οποία πρέπει επομένως να προσαρμοστεί αναλόγως σε τακτική βάση σύμφωνα με το σύνολο των κατευθυντήριων γραμμών.

Οι μελετητές έχουν προσεγγίσει τη φορολογική διοίκηση σε μεγάλο βαθμό με αυτό που ονομάζουμε «διαγνωστική» προοπτική, προσπαθώντας να εντοπίσουν τι είναι λάθος με αυτό και να υποδείξουν πώς να διορθωθεί¹⁴. Ένα παράδειγμα αυτής της προσέγγισης είναι το έργο που οδήγησε στη δημιουργία από το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο του εργαλείου δημοσιονομικής πληροφόρησης της διοίκησης εσόδων (RA-FIT) και του διαδόχου του εργαλείου αξιολόγησης της διαγνωστικής φορολογικής διοίκησης (TADAT). Βασικοί

¹⁴ Brondolo, J. (2009). Collecting Taxes during an Economic Crisis: Challenges and Policy Options. IMF Staff Position Note.

συντελεστές στον τομέα αυτό είναι το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο και η Παγκόσμια Τράπεζα.

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή έχει αναπτύξει τη δυνατότητα μελέτης της φορολογικής διοίκησης τα τελευταία χρόνια, αρχικά για να αντιμετωπίσει την ανάγκη παροχής συνδρομής στις χώρες της διεύρυνσης και στη συνέχεια να συνοδεύσει διαρθρωτικές μεταρρυθμίσεις σε χώρες που υπόκεινται σε προγράμματα οικονομικής προσαρμογής (Κύπρος, Ελλάδα και Πορτογαλία) και, γενικότερα, να συνεισφέρει σε οικονομικές μεταρρυθμίσεις σε όλη την ΕΕ¹⁵.

Μια δεύτερη διάσταση της εργασίας των φορολογικών διοικήσεων σχετίζεται με αυτό που ορίζουμε ως προσέγγιση "βέλτιστης πρακτικής". Ο ΟΟΣΑ έχει καταβάλει προσπάθειες σε αυτό το μέτωπο που οδήγησε, το 2002, στη σύσταση του φόρουμ για τις φορολογικές διοικήσεις (FTA)¹⁶, ένα χώρο ανταλλαγής απόψεων σχετικά με τις πρακτικές των φορολογικών διοικήσεων. Στο πλαίσιο του FTA, ο ΟΟΣΑ άρχισε να συλλέγει συγκριτικές πληροφορίες για τις διοικητικές υπηρεσίες των εσόδων. Η συγκριτική φορολογική διοίκηση μπορεί να θεωρηθεί ως ένα συγκεκριμένο αποτέλεσμα της προσέγγισης των "βέλτιστων πρακτικών". Μέχρι σήμερα, ο ΟΟΣΑ έχει εκπονήσει πέντε εκδόσεις των συγκριτικών σειρών πληροφόρησης για τη φορολογική διοίκηση. Δημιούργησε επίσης μια ιστοσελίδα με βάση δεδομένων για τις φορολογικές διοικήσεις. Συγκριτικές πληροφορίες συλλέγονται μέσω ερευνών που απευθύνονται στις συμμετέχουσες φορολογικές αρχές τόσο των χωρών του ΟΟΣΑ όσο και των χωρών που δεν είναι μέλη του ΟΟΣΑ.

Οι οικονομολόγοι που ενδιαφέρονται για τη φορολογική διοίκηση επικεντρώθηκαν στο κόστος της φορολογικής διοίκησης για τις κυβερνήσεις και τους φορολογούμενους. Οι ερευνητές προσπάθησαν να θεωρήσουν ποια θα είναι η «βέλτιστη» φορολογική αρχή¹⁷.

¹⁵ European Commission. (2013). Tax reforms in EU Member States: Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability. Taxation papers 38 από την ιστοσελίδα http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_38.pdf

¹⁶ Forum of tax administration

¹⁷ Shaw, J., Slemrod, J., & Whiting, J. (2010). Administration and Compliance. In J. Mirrlees, S. Adam, T. Besley, R. Blundell, S. Bond, R. Chote, J. Poterba, Dimensions of Tax Design: the Mirrless Review (pp. 1100-1162). Oxford University Press

Στο συγκεκριμένο κεφάλαιο θα γίνει ανάλυση για τις φορολογικές διοικήσεις που θεσμικά διοικούνται από Ανεξάρτητες Αρχές στις χώρες που εφάρμοσαν το μοντέλο Ημιαυτόνομης Αρχής Εσόδων κατά πόσο αξιολογούν σωστά την αποτελεσματικότητα της στρατηγικής που εφαρμόζουν, για την επίτευξη των επιθυμητών αποτελεσμάτων. Επομένως το σημερινό θεσμικό πλαίσιο εντός του οποίου οι οργανισμοί εσόδων εκτελούν τον ρόλο τους δεν μπορεί να παραλειφθεί, ούτε επίσης η μέτρηση των πολυάριθμων δραστηριοτήτων μέσω των δεικτών απόδοσης. Επίσης σημαντικός είναι ο τρόπος που οι φορολογικές διοικήσεις χρησιμοποιούν τα συστήματα μέτρησης για τον καθορισμό των προτεραιοτήτων και τον αντίκτυπο της χρήσης δεικτών και των μέτρων απόδοσης.

Στο πέμπτο κεφάλαιο θα επικεντρωθούμε στο σύστημα διαχείρισης της απόδοσης του ανθρώπινου δυναμικού. Στην συγκεκριμένη ανάλυση θα παρουσιαστούν οι εμπειρίες των φορολογικών διοικήσεων που θεσμικά εκπροσωπούνται από Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων στην ευρωζώνη και γενικότερα στην Ευρώπη σε ότι αφορά το σύστημα διαχείρισης απόδοσης που εφαρμόζουν και αφορά την αξιολόγηση του ανθρώπινου δυναμικού. Θα εξεταστούν οι βασικές αρχές της διοίκησης με στόχους και την διαχείριση της απόδοσης του ανθρώπινου δυναμικού ανά επίπεδο οργάνωσης και βαθμού στελέχωσης. Η κάθε φορολογική διοίκηση προσεγγίζει την ανάγκη για διαχείριση απόδοσης με διαφορετικούς τρόπους και απαιτεί διαφορετικούς οδηγούς βελτίωσης και αύξηση της απόδοσης. Ανάλογα το επίπεδο στο οποίο μετριέται η απόδοση δίνονται οι αντίστοιχες κατευθύνσεις. Για το λόγο αυτό θα αναλυθεί περαιτέρω η στρατηγική στη διαχείριση της απόδοσης του ανθρώπινου δυναμικού. Σε όλες τις εξεταζόμενες φορολογικές διοικήσεις που θεσμικά διοικούνται από Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων, η απόδοση του εργατικού δυναμικού ευθυγραμμίζεται με τους οργανωτικούς στόχους εφαρμόζοντας διαφορετικές μεθόδους, μέτρα και δείκτες. Παραδείγματα εγγράφων όπου υπάρχει στρατηγική ευθυγράμμιση είναι: στρατηγικά ή εταιρικά σχέδια, δήλωση στρατηγικής, ετήσια σχέδια, προγράμματα διαχείρισης απόδοσης, λογιστικοί κανονισμοί, περιγραφές θέσεων εργασίας κλπ. Στη συνέχεια της ανάλυσης θα παρουσιαστεί η βελτίωση της απόδοσης και η αύξηση της παραγωγικότητας των Φορολογικών Διοικήσεων

καθώς επίσης και το εσωτερικό και εξωτερικό περιβάλλον Φορολογικών Διοικήσεων και τα επιθυμητά αποτελέσματα από την διαχείριση της απόδοσης. Μία από τις σημαντικότερες λειτουργίες της διαχείρισης απόδοσης του ανθρώπινου δυναμικού, η οποία για πολλά χρόνια απασχόλησε τους ακαδημαϊκούς¹⁸¹⁹είναι η αξιολόγηση της απόδοσης του ανθρώπινου δυναμικού. Στο τέλος του κεφαλαίου θα επικεντρωθούμε στην αξιολόγηση του συστήματος Διαχείρισης της απόδοσης ανθρώπινου δυναμικού, με έμφαση στο σύστημα διαχείρισης απόδοσης του ανθρώπινου δυναμικού της ΑΑΔΕ και την διαδικασία βράβευσης των οργανικών της μονάδων. **Η ΑΑΔΕ** έχοντας υπόψη, μεταξύ άλλων, το επιχειρησιακό της σχέδιο όπως αυτό διαμορφώνεται κατ' έτος και την εκάστοτε αξιολόγηση των οργανικών της μονάδων **στο πλαίσιο του συστήματος απόδοσης που μελετήθηκε παραπάνω θέσπισε τη διαδικασία επιβράβευσης των οργανικών μονάδων της**, βάσει της αξιολόγησης και μέτρησης της αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας αυτών.

Ο κλάδος της οικονομικής έρευνας ασχολείται με την εκτίμηση της αποτελεσματικότητας ή της απόδοσης της φορολογικής διοίκησης, χρησιμοποιώντας συχνά μεθόδους δανεισμένες από την επιχειρησιακή έρευνα²⁰. Στην κατεύθυνση αυτή, στο έκτο κεφάλαιο θα αναλύσουμε τις μεθόδους μέτρησης της Αποδοτικότητας μέσα από μια βιβλιογραφική ανασκόπηση. Παρά την έλλειψη τυποποιημένων συστημάτων για τη μέτρηση των αποδόσεων της φορολογικής διοίκησης, οι ερευνητές έχουν μετρήσει την απόδοση της φορολογικής διοίκησης με διάφορα κριτήρια, μέτρα και δείκτες για να προσπαθήσουν να αξιολογήσουν τα προβλήματα που αφορούν στη φορολογική διοίκηση και να προτείνουν τρόπους για να ξεπεραστούν αυτά τα προβλήματα. Θα παρουσιαστεί, ενδεικτικά μία περίληψη εμπειρικών μελετών σχετικά με την απόδοση του συστήματος φορολογικής διοίκησης. Στη συνέχεια θα γίνει ανάλυση της μεθόδου μέτρησης

¹⁸ Bretz R., Milkovich C, & Read W. (1992). The current state of performance appraisal research and practice: concerns, directions, and implications. *Journal of Management*, 18, 321-352

¹⁹ Gaugler B., Rudolph A. (1992). The influence of assesses performance variation on assessors' judgments. *Personnel Psychology*, 45, 77-98

²⁰ Alm, J., & Duncan, D. R. (2013). Estimating Tax Agency Efficiency. Retrieved from [http://web.law.columbia.edu/sites/default/files/microsites/law-theory workshop /files /Alm Agency Eff.pdf](http://web.law.columbia.edu/sites/default/files/microsites/law-theory%20workshop/files/Alm%20Agency%20Eff.pdf)

αποδοτικότητας που θα χρησιμοποιήσουμε στη μελέτη, δηλαδή της Περιβάλλουσας Ανάλυσης Δεδομένων- Data Envelopment Analysis (DEA) και στο μαθηματικό μοντέλο που θα εφαρμόσουμε. Η ανάλυση θα συνεχιστεί με την διεξαγωγή της μελέτης αποδοτικότητας.

Μέχρι πρόσφατα, η απουσία συγκρίσιμων στοιχείων μεταξύ των χωρών σχετικά με τη φορολογική διοίκηση κατέστησε αδύνατη τη συγκριτική ανάλυση των φορολογικών υπηρεσιών. Η πρόσφατη συλλογή δεδομένων από τον ΟΟΣΑ σχετικά με τις διοικητικές αποδόσεις σε διάφορες χώρες παρέχει πλέον αυτές τις πληροφορίες. Στην παρούσα μελέτη διερευνήθηκε η αποτελεσματικότητα και η αποδοτικότητα των Φορολογικών Διοικήσεων των χωρών της Ευρώπης (DMUs), που η θεσμική οργάνωση και λειτουργία των συστημάτων των φορολογικών διοικήσεων λειτουργεί υπό το καθεστώς μιας ενοποιημένη ημιαυτόνομης οντότητας, στην οποία η ευθύνη ανήκει σε γενικό διευθυντή και εξαρτάται από τον Υπουργό, με βάση τη μεθοδολογία της Περιβάλλουσας Ανάλυσης Δεδομένων. Πιο συγκεκριμένα, μελετήθηκε αρχικά η αποδοτικότητα 14 Φορολογικών Διοικήσεων που λειτουργούν υπό τη μορφή μιας ενοποιημένης ημιαυτόνομης οντότητας (DMUs): Βουλγαρία, Ελλάδα, Εσθονία, Ισπανία, Ιρλανδία, Λετονία, Λιθουανία, Ουγγαρία, Ρουμανία, Σλοβακία, Σλοβενία, Σουηδία, Τσεχία, Φιλανδία, κατά το έτος 2015 και σε δεύτερη φάση η αποδοτικότητα 9 φορολογικών διοικήσεων της Ευρωζώνης. Η ανάλυση έγινε με την βοήθεια του Frontier Analyst, ενός εργαλείου ανάλυσης αποδοτικότητας, βασισμένου στα Windows, που χρησιμοποιεί την τεχνική της περιβάλλουσας ανάλυσης δεδομένων (DEA), για να εξετάσει την σχετική αποδοτικότητα ομοειδών οργανισμών.

Στο πρώτο μέρος της μελέτης, στο κεφάλαιο έξι δημιουργήθηκε ένα μοντέλο σύγκρισης με προσανατολισμό στις εισροές και εκροές, καθώς η μεγιστοποίηση των εκροών σημαίνει μεγιστοποίηση των εσόδων για ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων και περαιτέρω βελτίωση του φοροεισπρακτικού μηχανισμού, δηλαδή το μοντέλο CCR για την μέτρηση της αποδοτικότητας των ημιαυτόνομων Αρχών Εσόδων στις χώρες της Ευρώπης

Στο δεύτερο μέρος της μελέτης η ανάλυση εξειδικεύτηκε στη μέτρηση της αποδοτικότητας των ημιαυτόνομων Αρχών Εσόδων στις χώρες της Ευρωζώνης

και της βελτίωσης του φοροεισπρακτικού της μηχανισμού με προσανατολισμό στις εισροές και εκροές, σύμφωνα με το μοντέλο CCR.

Στο τρίτο μέρος της μελέτης πραγματοποιείται μια ανάλυση παλινδρόμησης που εξηγεί πως επιλεγμένες μεταβλητές για την βελτίωση του φοροεισπρακτικού μηχανισμού έχουν επίδραση στην αποτελεσματικότητα των ημιαυτόνομων Αρχών Εσόδων των φορολογικών διοικήσεων.

Στο έβδομο κεφάλαιο έμφαση θα δοθεί στις προτάσεις για την βελτίωση του του φοροεισπρακτικού μηχανισμού στις Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων. Η αύξηση του ενδιαφέροντος αποδίδεται σε ένα διεπιστημονικό ερευνητικό πρόγραμμα που συνδέει τα οικονομικά και άλλες κοινωνικές επιστήμες, ειδικότερα την κοινωνιολογία και την ψυχολογία, που συχνά αναφέρεται ως «οικονομία συμπεριφοράς»²¹. Στον τομέα αυτό, οι ερευνητές έχουν αναπτύξει μια θεωρητική κατανόηση της φορολογικής διοίκησης, σε σχέση με τη μελέτη της φοροδιαφυγής. Οι μελέτες εξέτασαν την αποτελεσματικότητα της προσέγγισης της φορολογικής διοίκησης με βάση την υπηρεσία και διαπίστωσαν ότι η παροχή ακόμη και ατελών υπηρεσιών και πληροφοριών καθιστά την φορολογική διοίκηση πιο αποτελεσματική²².

Σημαντικό να αναφερθεί είναι ότι την 1η Ιανουαρίου 2018, τέθηκαν σε ισχύ νέοι κανόνες που υποχρεώνουν τα κράτη μέλη να παρέχουν στις φορολογικές αρχές πρόσβαση σε δεδομένα που συλλέγονται σύμφωνα με τη νομοθεσία για την καταπολέμηση της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες. Οι εθνικές φορολογικές αρχές θα έχουν άμεση πρόσβαση σε πληροφορίες σχετικά με τους πραγματικούς δικαιούχους εταιρειών, καταπιστευμάτων και άλλων οντοτήτων, καθώς και στα αρχεία δέουσας επιμέλειας των εταιρειών ως προς τον πελάτη. Οι νέοι κανόνες θα δώσουν στις φορολογικές αρχές τη δυνατότητα να αντιδρούν με ταχύ και αποτελεσματικό τρόπο σε περίπτωση φοροδιαφυγής και

²¹Behavioral Economics and Taxation (Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2014).

²²Vossler, C., McKee, M., & Jones, M. (2011). Some Effects of Tax Information Services Reliability and Availability on Tax Reporting Behavior. MPRA Paper.

φοροαποφυγής, και να καταπολεμούν τα είδη δομών που επισημάνθηκαν στα Paradise Papers²³.

Υπάρχει επίσης ένας σημαντικός αριθμός μελετών σχετικά με το κόστος των φορολογουμένων ή το κόστος συμμόρφωσης της φορολογίας²⁴. Το βασικό εύρημα αυτής της έρευνας είναι ότι το κόστος συμμόρφωσης γενικά είναι δυσανάλογο των διοικητικών ή κυβερνητικών δαπανών.

Τα κράτη μέλη έχουν χρησιμοποιήσει ποικίλες πολιτικές για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, περιλαμβανομένων περισσότερων ελέγχων, μέτρων για την προαγωγή της εθελοντικής συμμόρφωσης, αλλά και υψηλότερες κυρώσεις, αυστηρότερους κανόνες για τη διεξαγωγή ορισμένων δραστηριοτήτων ή τύπων συναλλαγών, περισσότερη συνεργασία με άλλους φορείς επιβολής του νόμου. Ως παράδειγμα αυξημένων ελέγχων, η Βουλγαρία εισήγαγε φορολογικό έλεγχο στην διακίνηση αγαθών που διατρέχουν υψηλό κίνδυνο φοροδιαφυγής εντός της χώρας²⁵. Η Ιταλία αύξησε τους φορολογικούς ελέγχους, τις έρευνες για την παραοικονομία και τους ελέγχους των δηλωμένων εσόδων²⁶. Η Λετονία εφαρμόζει ένα πολυετές πρόγραμμα για την καταπολέμηση της γκρίζας οικονομίας και τη διασφάλιση δίκαιου ανταγωνισμού²⁷. Ένα άλλο κοινό μέτρο για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής είναι η αύξηση των κυρώσεων. Για παράδειγμα, η Ουγγαρία αύξησε τις κυρώσεις για φορολογική αθέτηση σε 200% για περιπτώσεις απόκρυψης εσόδων²⁸. Σε πολλές περιπτώσεις, τα κράτη μέλη έχουν καταστήσει αυστηρότερους τους κανόνες για τη διεξαγωγή ορισμένων τύπων επιχειρήσεων ή έχουν περιορίσει τις ευκαιρίες φοροδιαφυγής. Για παράδειγμα, η Κροατία και η Ουγγαρία έχουν εισαγάγει ταμειακές βιβλιοθήκες που συνδέονται με τα πληροφοριακά συστήματα των φορολογικών αρχών για τον περιορισμό των

²³ Τα έγγραφα του Paradise είναι η τελευταία διαρροή εγγράφων που δείχνουν πώς οι εκατομμυριούχοι και οι διεθνείς εταιρείες κρύβουν τον πλούτο τους και προσπαθούν να αποφύγουν να πληρώσουν τους φόρους τους.

²⁴ Ramboll Management Consulting, Η αξιολόγηση της εταιρικής σχέσης, Ευρωπαϊκή Οικονομική Έρευνα, (2013).

²⁵ Bulgaria CP 2014, p. 48. The list of goods of high fiscal risk includes certain types of meat, fish products, vegetables etc

²⁶ Italy NRP, National Reform Program 2013, pp. 49-51.

²⁷ Latvia NRP, National Reform Program 2012, p. 30.

²⁸ Hungary NRP 2013 National Reform Program, p. 59

καταχρήσεων²⁹. Τα κράτη μέλη ενίσχυσαν την ανταλλαγή πληροφοριών και τη διοικητική συνεργασία, τόσο με τις φορολογικές αρχές των άλλων χωρών όσο και εσωτερικά, π.χ. τελωνειακές και φορολογικές αρχές. Η προώθηση της συνεργασίας μεταξύ των φορολογικών αρχών των κρατών μελών υπήρξε από καιρό μια προτεραιότητα φορολογικής πολιτικής σε επίπεδο ΕΕ. Η Επιτροπή έχει επανειλημμένα τονίσει τη σημασία της διοικητικής συνεργασίας μεταξύ των φορολογικών αρχών για την αντιμετώπιση της διασυνοριακής φορολογικής απάτης, πρόσφατα, για παράδειγμα, μέσω του σχεδίου δράσης του 2012 για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής³⁰. Η Βουλγαρία, για παράδειγμα, έχει συμμετάσχει σε κοινούς φορολογικούς ελέγχους με τις διοικήσεις της Γερμανίας, της Λετονίας και της Σουηδίας³¹. Έχουν επίσης ληφθεί αρκετά μέτρα για την επέκταση της συνεργασίας σε παγκόσμιο επίπεδο³²: για παράδειγμα, η Λιθουανία προσχώρησε στη συμφωνία του ΟΟΣΑ για την αμοιβαία διοικητική συνδρομή³³. Υπάρχουν επίσης περιπτώσεις συνεργασίας μεταξύ των οργανισμών στο ίδιο κράτος μέλος. Για παράδειγμα, στην Ισπανία, η Επιθεώρηση Εργασίας συνεργάζεται όλο και περισσότερο με τις φορολογικές αρχές και άλλα όργανα επιβολής του νόμου για την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα της φορολογίας και της απασχόλησης³⁴. Τέλος, ορισμένα κράτη μέλη αναδιοργάνωσαν τη φορολογική διοίκηση για να καταστήσουν αποτελεσματικότερη την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής. Για παράδειγμα, η Ρουμανία έχει δημιουργήσει μια ειδική ομάδα για την καταπολέμηση της απάτης, αναδιοργανώνοντας τον επιχειρησιακό έλεγχο της φορολογικής της διοίκησης³⁵.

²⁹ For Croatia, πρβλ Economic Program 2013, p. 21; for Hungary, πρβλ CP 2013, p. 59.

³⁰ European Commission, 2012c

³¹ CP 2013, p. 54.

³² The Commission has recently stressed the importance of a multilevel approach to fight tax evasion. See European Commission, 2013b.

³³ Lithuania NRP 2014, p. 76.

³⁴ Spain NRP 2013 of Spain, p. 50.

³⁵ Romania CP 2014, p. 50.

Εννοιολογικοί Προσδιορισμοί

Φορολογική Διοίκηση- Σύστημα Φορολογίας

Με τον όρο φορολογική διοίκηση αποδίδεται ο τρόπος με τον οποίο οργανώνονται και λειτουργούν οι αρμόδιες για την βεβαίωση και είσπραξη φόρων και δασμών υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών καθώς και οι μέθοδοι και διαδικασίες οι οποίες αποβλέπουν στην βελτιστοποίηση των διαδικασιών βεβαίωσης και είσπραξης φόρων και δασμών και στην ανεύρεση παραβατών της εν γένει φορολογικής νομοθεσίας.

Σύμφωνά με τον κώδικα φορολογικής διαδικασίας (Ν.4174/2013)³⁶ ως φορολογική διοίκηση νοείται η Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων πλέον Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων στην οποία παρέχονται εξουσίες ελέγχου των φορολογουμένων. Αρμοδιότητες του Γενικού Γραμματέα και της Φορολογικής Διοίκησης δύνανται να ανατίθενται σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης. Είναι προφανές ότι η φορολογική διοίκηση διαμορφώνεται σύμφωνα με το φορολογικό σύστημα κάθε χώρας.

Κατά Tanzi και Pellechio³⁷ οι βασικοί τομείς της φορολογικής διοίκησης περιλαμβάνουν:

- 1) πληροφόρηση και κατάρτιση για τους φορολογούμενους,
- 2) καταχώρηση, οργάνωση και επεξεργασία (επιστροφής φόρων εισροής δεδομένων, επεξεργασία δηλώσεων και πληρωμών),
- 3) αναγκαστική είσπραξη συνδεδεμένη με την λογιστική καταχώρηση και την επεξεργασία επιστροφών
- 4) έλεγχο και εποπτεία (όσον αφορά στην έλλειψη και ανεπάρκεια στην είσπραξη φόρων και στους ελέγχους βιβλίων και εγγράφων στις εφορείες ή στις επιχειρήσεις και εφόσον ο τακτικός έλεγχος έχει ήδη γίνει από τα αρμόδια τμήματα) και

³⁶ Ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (εφεξής «ο Κώδικας») καθορίζει τη διαδικασία προσδιορισμού, βεβαίωσης και είσπραξης των εσόδων του Δημοσίου, που ορίζονται στο άρθρο 2, καθώς και τις διοικητικές κυρώσεις για τη μη συμμόρφωση με την κείμενη νομοθεσία, η οποία ρυθμίζει τα έσοδα αυτά.

³⁷ Anthony J. Pellechio, Vito Tanzi 1995 The Reform of Tax Administration Publication Date: February 1, 1995

5) νομικές υπηρεσίες και παράπονα (υποθέσεις που οδηγούνται στη δικαιοσύνη, υπεράσπιση της φορολογικής διοίκησης στο δικαστήριο, ενημέρωση για τις νόμιμες και μη διαδικασίες.

Το φορολογικό σύστημα μιας χώρας μπορεί να οριστεί ως το σύνολο των φόρων που ισχύουν σε μια δεδομένη στιγμή λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις του φορολογικού δικαίου³⁸.

Ωστόσο, οι επιστήμονες δεν κατάφεραν να καταλήξουν σε ενιαία κατανόηση ενός φορολογικού συστήματος. Η έννοια του "φορολογικού συστήματος" μελετάται από οικονομολόγους και νομικούς. Αξίζει να επισημανθεί η ακόλουθη ερμηνεία της έννοιας του "φορολογικού συστήματος", που παρέχεται από ειδικούς φορολογικού δικαίου. Έτσι, ο Kucherov ³⁹ ορίζει ένα φορολογικό σύστημα ως βασικό σύστημα νομικά ρυθμιζόμενων δημοσίων σχέσεων λόγω της επιβολής φόρων και τελών. Ο συγγραφέας διακρίνει "ορισμένα απομονωμένα υποσυστήματα (φορείς)" στη δομή ενός φορολογικού συστήματος:

- το σώμα των φορολογικών υποκειμένων (φορολογικός φορέας)
- το σύστημα των φόρων και των τελών
- το σώμα των φορολογουμένων (φορολογούμενος)
- το σύστημα των φορέων φορολογικής διοίκησης
- το σύστημα των φορέων που διασφαλίζουν τη φορολογική ασφάλεια.

Επίσης, το φορολογικό σύστημα ορίζεται ως αλληλένδετη κοινότητα όλων των υφιστάμενων δημόσιων σχέσεων (οικονομικών, πολιτικών, οργανωτικών, και νομικών) στον τομέα της φορολογίας. Σύμφωνα με τον συγγραφέα, τα κυριότερα στοιχεία του φορολογικού συστήματος κάθε κράτους είναι τα οικονομικά χαρακτηριστικά του φορολογικού συστήματος, η φορολογική πολιτική, το σύστημα των αρχών της φορολογικής νομοθεσίας, το σύστημα των φορολογικών οργάνων, οι συνθήκες αλληλεπίδρασης μεταξύ του προϋπολογισμού και των φορολογικών

³⁸Λ. Θεοχαρόπουλος Φορολογικό Δίκαιο (Γενικό) 2002 Θεσσαλονίκη.

³⁹ Kucherov, I. I. (2006) Tax law in Russia. Moscow: Jurinform center. 71p

συστημάτων, των μορφών και των μεθόδων φορολογικού ελέγχου, τα μέσα προστασίας των δικαιωμάτων και συμφερόντων των φορολογουμένων⁴⁰ κλπ.

Εξετάζοντας την έννοια του «χρηματοπιστωτικού συστήματος», ο E. D. Sokolova⁴¹ γράφει ότι το φορολογικό σύστημα αποτελεί συστατικό του χρηματοπιστωτικού συστήματος του δημόσιου τομέα όλων των φόρων και τελών και οργάνων που οργανώνουν την πληρωμή και τον έλεγχο των φόρων.

Σε κάθε χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης το φορολογικό σύστημα διαφοροποιείται ανάλογα με τους αντικειμενικούς σκοπούς που εξαρτώνται από το είδος και τα επίπεδα της ανάπτυξης των οικονομικών δραστηριοτήτων καθώς και από τους σκοπούς που επιδιώκει το κράτος στο πλαίσιο της παρεμβατικής του πολιτικής.

Ένα καλό φορολογικό σύστημα διαθέτει πέντε βασικές προϋποθέσεις: τη δικαιοσύνη, την επάρκεια, την απλότητα, τη διαφάνεια, και την ευελιξία. Συγκεκριμένα ένα από τα βασικά χαρακτηριστικά ενός αποδοτικού φορολογικού συστήματος είναι η δικαιοσύνη, δηλαδή όταν φορολογούμενοι που έχουν την ίδια φοροδοτική ικανότητα επιβαρύνονται με τους ίδιους φόρους (οριζόντια δικαιοσύνη) και όταν οι εύποροι φορολογούμενοι επιβαρύνονται με περισσότερους φόρους (κάθετη δικαιοσύνη). Η αποτελεσματικότητα συγκεντρώνει τα απαιτούμενα φορολογικά έσοδα χωρίς σοβαρές παρενέργειες, διαταράσσοντας λίγο την κατανομή των πόρων της οικονομίας και ελαχιστοποιώντας την επιβάρυνση των φορολογουμένων. Η υψηλή φορολογία περιορίζει την αποτελεσματικότητα, καθώς αποθαρρύνει την αποταμίευση και την αποδοτική εργασία. Η επιβολή έμμεσων φόρων που στοχεύουν στη συλλογή φορολογικών εσόδων από την κατανάλωση συγκεκριμένων αγαθών διαταράσσουν την κατανομή των πόρων και περιορίζουν την οικονομική αποτελεσματικότητα. Η διαχειριστική απλότητα: ένα φορολογικό σύστημα που ικανοποιεί το κριτήριο της διαχειριστικής απλότητας συγκεντρώνει τα απαιτούμενα φορολογικά έσοδα χωρίς

⁴⁰Bryzgalin, A. V. (2002) The system of taxes and fees in the Russian Federation. Imposition, introduction, and abolition of taxes. In M.V. Karaseva (Eds.). Financial law of the Russian Federation. Moscow: Yurist, 324-325

⁴¹Sokolova, E. D. (2007) Theoretical and legal bases of the financial activity of the state and municipal formations. Moscow: Jurisprudence. 229p

μεγάλες χρονοτριβές, χωρίς υπερβολικές δαπάνες, διαταράσσοντας ελάχιστα τις δραστηριότητες των φορολογουμένων και ελαχιστοποιώντας το κόστος διαχείρισης των διαδικασιών συλλογής των φορολογικών εσόδων. Η ευελιξία: ένα φορολογικό σύστημα για να χαρακτηριστεί ευέλικτο, σημαίνει ότι προσαρμόζεται εύκολα στις μεταβολές του οικονομικού περιβάλλοντος και λειτουργεί αποδοτικά σε όλες τις οικονομικές συνθήκες. Η διαφάνεια: όταν η φορολογική επιβάρυνση κάθε φορολογούμενου είναι ανάλογη της φοροδοτικής ικανότητας του και η εξακρίβωση αυτής της αναλογίας είναι απλή και εύκολη τότε το φορολογικό αυτό σύστημα ικανοποιεί το κριτήριο της διαφάνειας⁴².

Μπορεί επίσης να ειπωθεί ότι σε μία δημοκρατία, εξαιτίας του ότι η κυβέρνηση είναι το συμβαλλόμενο μέρος που εκτελεί την πράξη της επιβολής φόρων, η κοινωνία σαν σύνολο αποφασίζει πώς το φορολογικό σύστημα θα πρέπει να οργανωθεί⁴³.

Ως βασικό φορολογικό σύστημα συνηθίζεται να ορίζεται εκείνο που δεν προβλέπει προνομιακές ρυθμίσεις για τις φορολογούμενες μονάδες με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά τους όπως το επάγγελμα, την οικογενειακή κατάσταση, το φύλο, τον τόπο εγκατάστασης⁴⁴ κ.λπ.

Τα φορολογικά συστήματα θα γίνουν πιο σύνθετα στο μέλλον. Οι πιο δραματικές αλλαγές είναι εκείνες που συνδέονται με τις τεχνολογικές εξελίξεις, ιδίως το διαδίκτυο και τον παγκόσμιο ιστό. Αυτή η τεχνική πρόοδος έχει τη δυνατότητα να αυξήσει την ευημερία του κόσμου σε μεγάλη κλίμακα και θα πρέπει να αποφευχθούν περιττά εμπόδια στην υιοθέτησή τους. Ωστόσο, η προσαρμογή των υφιστάμενων φορολογικών συστημάτων για την αντιμετώπιση των οικονομικών συναλλαγών στον κυβερνοχώρο παρουσιάζει σημαντικές προκλήσεις⁴⁵.

42 Joseph E. Stiglitz, Carl E. Walsh, Αρχές της μακροοικονομικής Εκδόσεις Παπαζήση, 2009

43 Logue, Danielle. 2009. "Moving policy forward: 'brain drain' as a wicked problem." Globalisation, Societies & Education 7, no. 1: 41–50. Academic Search Premier, EBSCO Publishing. Ανακτήθηκε 18 Φεβρουαρίου 2009.

44 Υπουργείο Οικονομικών, Προϋπολογισμός 2013 Φορολογικές Δαπάνες.

45 The Future International Tax Environment SIMON JAMES University of Exeter, UK.

Σύμφωνα με το άρθρο 1 του ν.3230/2004⁴⁶, αποσαφηνίζονται οι έννοιες αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα και ορίζονται ως εξής: αποτελεσματικότητα⁴⁷ είναι η ικανότητα της Δημόσιας Διοίκησης να εκπληρώνει τους προγραμματισθέντες στόχους και αποδοτικότητα⁴⁸ είναι η ικανότητα να επιτυγχάνει στο μεγαλύτερο δυνατό βαθμό τους στόχους αυτούς με το μικρότερο δυνατό κόστος.

Αποτελεσματικότητα είναι ο βαθμός στον οποίο η επιχείρηση πετυχαίνει τους στόχους της, δηλαδή το να κάνει σωστή δουλειά.

Αποδοτικότητα είναι η ικανότητα απόδοσης ενός προσδοκώμενου αποτελέσματος. Η ικανότητα να παράγει η επιχείρηση ή οργανισμός εκροές ή υπηρεσίες με το ελάχιστο επίπεδο πόρων που απαιτείται, δηλαδή να κάνει τη δουλειά σωστά⁴⁹.

Ο όρος αποδοτικότητα αναφέρεται στο λόγο μεταξύ του κόστους και των αποτελεσμάτων και συγκεκριμένα στη διοικητική πρακτική, αποδοτικότητα είναι η ικανότητα μιας οργάνωσης να μεγιστοποιεί ένα αποτέλεσμα με δεδομένους πόρους ή να ελαχιστοποιεί τη χρήση πόρων για ένα συγκεκριμένο αποτέλεσμα⁵⁰.

Η αποδοτικότητα διακρίνεται από την αποτελεσματικότητα, καθώς η αποδοτικότητα δεν εξετάζει απλώς την έλευση ή μη των επιδιωκόμενων αποτελεσμάτων αλλά και τις συνέπειες τους στο περιβάλλον της οργάνωσης, δηλαδή τις αγορές και τα λοιπά κοινωνικά υποσυστήματα⁵¹.

⁴⁶ Νόμος 3230/2004 Καθιέρωση συστήματος διοίκησης με στόχους, μέτρηση της αποδοτικότητας και άλλες διατάξεις

⁴⁷ Αποτελεσματικότητα νοείται η ικανότητα ενός οργανισμού να επιτυγχάνει προκαθορισμένους στόχους, να 'κάνει τη σωστή δουλειά' (Sherman and Zhu, 2006; Pollitt and Bouckaert, 2004; Poister, 2003). Η αποτελεσματικότητα αποτελεί, κατά κύριο λόγο, μέτρο αξιολόγησης του βαθμού επίτευξης αποτελεσμάτων (outcomes).

⁴⁸ Η Αποδοτικότητα αναφέρεται στη διαδικασία μετασχηματισμού των απασχολούμενων παραγωγικών συντελεστών (εισροών) σε προϊόντα/υπηρεσίες (εκροές). Η μέτρηση της αποδοτικότητας βοηθά στην αξιολόγηση της παραγωγικής διαδικασίας που εφαρμόζει μία επιχείρηση ή οργανισμός και στον προσδιορισμό των βέλτιστων πρακτικών παραγωγής.

⁴⁹ Sherman, D., Zhu, J. (2006). Improving Service Performance using Data Envelopment Analysis (DEA), USA: Springer Science + Business Media, LLC

⁵⁰ Διαμαντόπουλος Χρ., (1986), Παραγωγικότητα, Αποδοτικότητα και η σύγχρονη Διοίκηση, Αθήνα

⁵¹ Καρκατσούλης Π., (2004), Το κράτος σε μετάβαση: Από τη διοικητική μεταρρύθμιση και το νέο δημόσιο μάντζεμντ στη διακυβέρνηση, εκδ. Ι.Σιδέρη, Αθήνα 2004

Πιο αναλυτικά σύμφωνα με το άρθρο 3 του ίδιου ως άνω νόμου καθιερώνεται η διοίκηση να γίνεται μέσω στόχων:

1. Η πολιτική ηγεσία καθορίζει και κατανέμει τους στρατηγικούς στόχους για κάθε επόμενο έτος.
2. Η υπηρεσιακή ηγεσία σε κάθε ιεραρχικό επίπεδο καθορίζει στόχους οι οποίοι περιβάλλονται με τον τύπο απόφασης μέχρι το τέλος κάθε έτους, για να ισχύσουν κατά το επόμενο έτος
3. Για την αποτίμηση της αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας χρησιμοποιούνται δείκτες μέτρησης.

Οι δείκτες μέτρησης της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητας χωρίζονται σε δύο κυρίως κατηγορίες:

α) Γενικοί δείκτες

- ο χρόνος ανταπόκρισης στα αιτήματα πολιτών,
- το ποσοστό ικανοποίησης των παραπόνων που υποβάλλονται,
- η εφαρμογή νέων τεχνολογιών,
- το κόστος διαχείρισης και η ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών.

β) Ειδικοί δείκτες. Οι Ειδικοί Δείκτες ορίζονται συμπληρωματικά, για κάθε Υπηρεσιακή Μονάδα και πρέπει να αντιστοιχούν στο είδος των παρεχόμενων από αυτήν υπηρεσιών⁵².

Η αποδοτικότητα αναφέρεται γενικά στην χρήση του ελάχιστου αριθμού εισροών για την παραγωγή ενός δεδομένου αριθμού εκροών. Αποδοτική φορολογική διοίκηση ως εκ τούτου σημαίνει ότι το σύστημα φορολογικής διοίκησης παράγει ένα δεδομένο επίπεδο ή την ποσότητα που πληροί ένα αποδεκτό επίπεδο ποιότητας, χρησιμοποιώντας τον ελάχιστο δυνατό συνδυασμό πόρων. Εντός της φορολογικής διοίκησης οι εκροές όπως προαναφέραμε μετρούνται σε σχέση με τους στόχους.

Η αποτελεσματικότητα χρησιμοποιείται για την αξιολόγηση στον τομέα της φορολογικής διοίκησης και μπορεί να επηρεαστεί από την αποδοτικότητα ή μπορεί

⁵²ΠΟΛ.1047/2.4.2009 Εισαγωγή Συστήματος διοίκησης μέσω στόχων - Καθορισμός Δεικτών μέτρησης της αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας των Υπηρεσιών στον Τομέα Οικονομικών του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών

να επηρεάσει την αποδοτικότητα και να έχει αντίκτυπο στον τομέα της φορολογικής διοίκησης. Η αποτελεσματικότητα αναφέρεται στο αν χρησιμοποιούνται οι αναγκαίες εισροές έτσι ώστε να παραχθούν τα καλύτερα δυνατά αποτελέσματα. Μια φορολογική διοίκηση μπορεί να είναι αποδοτική αλλά να μην είναι αποτελεσματική ή μπορεί επίσης να είναι αποτελεσματική αλλά να μην είναι αποδοτική. Ο στόχος είναι να συνδυαστούν και τα δύο.

Η φορολογική βάση είναι το μέγεθος βάσει του οποίου υπολογίζεται το ποσό του φόρου που πρέπει να καταβάλει ο κάθε φορολογούμενος. Τα τρία οικονομικά χαρακτηριστικά του φορολογούμενου που χρησιμοποιούνται ως φορολογική βάση είναι το εισόδημα, η περιουσία και η δαπάνη⁵³.

Η φορολογούμενη μονάδα είναι το πρόσωπο του οποίου τα χαρακτηριστικά, χρησιμοποιούνται ως βάση υπολογισμού των φόρων. Τα πρόσωπα χωρίζονται σε φυσικά και νομικά.

Ο φορολογικός συντελεστής είναι ο φόρος που αντιστοιχεί σε κάθε μια μονάδα φορολογικής βάσης. Μέσος φορολογικός συντελεστής είναι ο λόγος του φόρου που καταβάλλεται συνολικά από μια φορολογούμενη μονάδα προς τη συνολική αξία της φορολογικής βάσης. Οριακός φορολογικός συντελεστής είναι ο πρόσθετος φόρος που πρέπει να καταβληθεί για κάθε μια νέα μονάδα αύξησης της φορολογικής βάσης.

Ο φόρος εισοδήματος και ο φόρος δαπάνης ανήκουν στην κατηγορία της τρέχουσας παραγωγής, ενώ ο φόρος περιουσίας υπονοεί φόρο για ιδιοκτησία ή μεταβίβαση περιουσίας. Η ταξινόμηση γίνεται ανάλογα με ποιο χαρακτηριστικό της φορολογούμενης μονάδας χρησιμοποιείται ως φορολογική βάση.

Η ταξινόμηση σε άμεσους και έμμεσους φόρους στηρίχθηκε κατά καιρούς σε διάφορα κριτήρια. Ένα από τα κριτήρια είναι εάν ο φόρος επιβαρύνει το άτομο πάνω στο οποίο επιβάλλεται (άμεσος) ή αν μεταβιβάζεται σε άλλους φορολογούμενους (έμμεσος). Ένα άλλο κριτήριο είναι η πρόθεση του νομοθέτη. Εάν ο νομοθέτης είχε την πρόθεση να επιβαρύνει το πρόσωπο πάνω στο οποίο

⁵³ Γεωργακόπουλος, Θεόδωρος, Πάσχος, Παναγιώτης, «Εισαγωγή στη Φορολογία», Εκδόσεις Μπένου, Αθήνα 2003. ISBN 960-8249-42-2

επιβαλλόταν ο φόρος (άμεσος) ή πρόθεσή του ήταν να μετακυλήσει και να βαρύνει άλλα πρόσωπα (έμμεσος)⁵⁴.

Είναι φανερό ότι οι φόροι αντιπροσωπεύουν μια πληρωμή, μια οικονομική επιβάρυνση, που επιβάλλεται από τις κυβερνήσεις για να αντλήσουν κεφάλαια για άμεσες και έμμεσες παροχές. Αναφέρονται ως «άμεσοι φόροι» και ως «έμμεσοι φόροι». Οι άμεσοι φόροι επιβάλλονται γενικά για την παροχή, για τη συντήρηση και τη διοίκηση του δημόσιου τομέα, ενώ οι έμμεσοι φόροι συνδέονται με το όφελος που οι φορολογούμενοι κερδίζουν από τη σύνδεσή τους με αυτή τη χώρα⁵⁵.

Η άμεση φορολόγηση είναι η καταβολή των εισφορών άμεσα από τους πολίτες προς το κράτος. Είναι ο πιο καθιερωμένος τρόπος φορολόγησης των φυσικών και νομικών προσώπων. Η άμεση φορολόγηση θεωρείται αξιοκρατική, γιατί μπορεί να γίνει διάκριση των προσώπων σε εισοδηματικές τάξεις και να καθοριστεί ανάλογα το ύψος του φορολογικού βάρους. Συνήθως στην άμεση φορολόγηση αυξάνεται το ποσοστό φορολόγησης στα μεγαλύτερα εισοδήματα.

Η έμμεση φορολόγηση είναι όταν η καταβολή των εισφορών γίνεται με μη άμεσο τρόπο. Αναφερόμαστε σε έμμεση φορολόγηση, έμμεσους φόρους, όταν τα έσοδα λαμβάνονται από όλες τις κοινωνικές ομάδες ανεξαρτήτως εισοδήματος. Στηρίζεται στο σκεπτικό άντλησης εσόδων σε περιπτώσεις που δεν είναι αυτό εφικτό ή εύκολο μέσω των κλιμάκων της άμεσης. Παραδείγματα έμμεσης φορολόγησης αποτελούν ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ), ο φόρος κύκλου εργασιών (πλην ΦΠΑ), τέλη χαρτοσήμου, φόρος μεταβίβασης ακινήτων.

Προσωπικοί είναι οι φόροι που υπολογίζονται όχι μόνο βάσει του μεγέθους της φορολογικής βάσης κάθε φορολογούμενης μονάδας αλλά λαμβάνοντας υπόψη και τις ιδιαιτερότητες της κάθε μονάδας. Για παράδειγμα, λαμβάνοντας υπόψη την υγεία του φορολογούμενου ή τη σύνθεση της οικογένειάς του. Αντικειμενικοί είναι οι φόροι που στον υπολογισμό τους δεν λαμβάνεται υπόψη καμία ιδιαιτερότητα του φορολογούμενου.

⁵⁴ Θ. Α. Γεωργακόπουλου και Π. Γ. Πάσχου, Εισαγωγή στη φορολογία (Αθήνα: Ε. Μπένου 1998), σ. 37

⁵⁵ 1Lymer, Andrew & Hasseldine, John The International Taxation System (2002) ("International Tax System – 2002"), USA, p.2

Στη συνέχεια, η ταξινόμηση αυτή γίνεται με βάση τη φύση του φορολογικού συντελεστή. Οι φόροι ονομάζονται αναλογικοί όταν ο μέσος φορολογικός συντελεστής τους δεν μεταβάλλεται καθώς μεταβάλλεται η φορολογική βάση. (π.χ ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων, οι φόροι δαπάνης). Ανεξάρτητα από το ύψος της φορολογικής βάσης, η φορολογική υποχρέωση υπολογίζεται με τον ίδιο συντελεστή. Στην περίπτωση αυτή ο μέσος φορολογικός συντελεστής, ισούται με τον οριακό φορολογικό συντελεστή. Προοδευτικοί ονομάζονται οι φόροι που ο μέσος φορολογικός συντελεστής μεταβάλλεται ανάλογα με το μέγεθος της φορολογικής βάσης, αυξάνεται δηλαδή καθώς αυξάνεται η φορολογική βάση και μειώνεται καθώς μειώνεται η φορολογική βάση. (π.χ ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων.) Η μεταβολή του φορολογικού συντελεστή στην πράξη δεν είναι συνεχής αλλά κλιμακωτή. Για την εφαρμογή του προοδευτικού φόρου η φορολογική βάση διαιρείται σε κλιμάκια για καθένα από τα οποία εφαρμόζεται διαφορετικός οριακός συντελεστής⁵⁶. Στην περίπτωση αυτή ο οριακός φορολογικός συντελεστής είναι μεγαλύτερος από το μέσο φορολογικό συντελεστή. Αντίστροφα προοδευτικοί είναι οι φόροι που καθώς αυξάνεται η φορολογική βάση μειώνεται ο μέσος φορολογικός συντελεστής. Εδώ ο οριακός φορολογικός συντελεστής είναι μικρότερος του μέσου.

Οι φόροι είναι επομένως αναπόφευκτος παράγοντας μιας κοινωνίας στην οποία υπάρχει ένας δημόσιος τομέας. Μια επόμενη ερώτηση είναι πώς αποφασίζει μια κυβέρνηση τι θα φορολογήσει για να αυξήσει αυτά τα έσοδα; Αυτές οι αποφάσεις είναι εν μέρει πολιτικά παρακινήμενες, αλλά ακολουθούν επίσης τις βασικές οικονομικές αρχές της χάραξης δημοσιονομικής πολιτικής. Πρέπει επίσης να ανταποκρίνονται στις μεταβαλλόμενες οικονομικές καταστάσεις εντός μιας χώρας και μεταξύ των χωρών. Αυτός ο πολύπλοκος συνδυασμός παραγόντων θα οδηγήσει στη δυναμική συλλογή φόρων (ή «φορολογικών συστημάτων») που βλέπουμε σε όλο τον κόσμο. Κανένα από τα δύο φορολογικά συστήματα δεν είναι πανομοιότυπο σε καμία από τις χώρες, ούτε στην πραγματικότητα θα παραμείνει

⁵⁶ 3 Θ. Α. Γεωργακόπουλου και Π. Γ. Πάσχου, Εισαγωγή στη φορολογία (Αθήνα: Ε. Μπένου 1998), σ. 32

κ' Γ.Ε. Δράκου, Εισαγωγή στη Δημόσια οικονομική (Αθήνα: Σταμούλης 1998), σ. 189

σταθερό ακόμη και σε μια χώρα καθώς η κυβέρνηση ανταποκρίνεται στις αλλαγές της οικονομίας της ή στο ευρύ παγκόσμιο πλαίσιο στο οποίο βρίσκεται.

Κεφάλαιο 1

Φορολογικά Συστήματα, Οργανωτικά μοντέλα, Θεσμική Οργάνωση

1.1 Ιστορική αναδρομή του φορολογικού συστήματος στην Ελλάδα και στην Ευρώπη

Λόγω των περιορισμένων ιστορικών αρχείων, σε συνδυασμό με τις ποικίλες κοινωνικές και πολιτιστικές δομές των αρχαίων πολιτισμών, δεν είναι βέβαιο πότε υλοποιήθηκε το πρώτο σύστημα φορολόγησης⁵⁷. Τα παλαιότερα φορολογικά αρχεία αποκαλύφθηκαν με την ανακάλυψη του τάφου του βασιλιά Σκορπιού Ι. Η ανακάλυψη αυτών των φορολογικών εγγράφων ήταν όχι μόνο σημαντική για την ιστορία της φορολογίας, αλλά και για τη γραπτή γλώσσα.

Πράγματι, τα αποκαλυφθέντα αρχεία έχουν την «παλαιότερη χρήση γραφής με σύμβολα ιερογλυφικά»⁵⁸. Ο Gunter Dreyer, ο αρχαιολόγος που αποκάλυψε τον τάφο του βασιλιά Σκορπιού Ι, παρατήρησε ότι «η γραφή εμφανίστηκε ως καινοτομία λόγω της οικονομικής αναγκαιότητας και όχι ως δημιουργική έκφραση της ανθρωπότητας». Η οικονομική αναγκαιότητα μπορεί εδώ να οριστεί ως απαίτηση για αποτελεσματική είσπραξη των φόρων και, ως εκ τούτου, αποτελούσε σημαντική συνιστώσα στην ανάπτυξη της γραφής.

Θέματα που φαίνεται να είναι επαναλαμβανόμενα είναι ότι η φορολογία δημιουργήθηκε ανεξάρτητα από τις αυτοκρατορίες⁵⁹. Ωστόσο, οι φορολογικές εξελίξεις μεταφέρθηκαν σε άλλες κοινωνίες και έθνη. Οι πόλεμοι αποτέλεσαν σημαντικό έρεισμα για τις φορολογικές εξελίξεις καθώς οι ανάγκες των κυβερνήσεων για έσοδα στον πόλεμο προκάλεσαν αλλαγές και καινοτομίες. Ομοίως, ο πόλεμος συχνά επέτρεπε την πραγματοποίηση φορολογικών αλλαγών καθώς οι πολίτες δέχονται νέους φόρους υπό το πρίσμα εθνικών καταστάσεων έκτακτης ανάγκης. Μόλις εγκριθεί, ένας φόρος τυπικά τροποποιείται και αυξάνεται

⁵⁷ Lymer, Andrew & Hasseldine, John The International Taxation System (2002) (“International Tax System – 2002”), USA, p21,

⁵⁸ Ο.π.

⁵⁹ History of Taxation, WILLIAM D. SAMSON University of Alabama, U.S.A.

με την πάροδο του χρόνου. Όταν η φορολογική επιβάρυνση θεωρείται ακραία, ακολουθούν αντιδράσεις. Έτσι, η φορολογία έχει μια ζωντανή ιστορία καθ' όλη τη διάρκεια των χρόνων, καθώς οι κοινωνίες αναζητούν έσοδα.

«Μια υποχρεωτική εισφορά στις δημόσιες αρχές για την οποία τίποτε δεν εισπράττεται άμεσα σε αντάλλαγμα»⁶⁰. Αυτός ο ορισμός υποδηλώνει ότι η φύση ενός φόρου είναι ότι πρόκειται για μια πληρωμή που πραγματοποιήθηκε (κόστος που προέκυψε) χωρίς τη συνήθη σχετική απόδειξη, κανονική για άλλες συναλλαγές, οιασδήποτε αντιπαροχής σε αντάλλαγμα. Η λέξη «άμεσα» που χρησιμοποιείται στον ορισμό είναι φυσικά σημαντική. Μια κυβέρνηση θα χρεώσει τους πολίτες της και τις επιχειρήσεις που εμπορεύονται εντός των συνόρων της, φόρο για να αυξήσει τα έσοδα για τη χρηματοδότηση της παροχής του δημόσιου τομέα. Ωστόσο, οι περισσότεροι φόροι που καταβάλλονται δεν συνδέονται άμεσα με μια παροχή του δημόσιου τομέα, που ο φορολογούμενος θα λάβει ως αντάλλαγμα, αλλά συνδέεται πιο χαλαρά με την ιδέα των οφειλών που αποκομίζουν από τη σύνδεσή τους με αυτή τη χώρα. Για παράδειγμα, οι φόροι τους θα βοηθήσουν στην υποστήριξη της οικονομικής σταθερότητας, της διαθεσιμότητας ειδικευμένου εργατικού δυναμικού, της υλικής υποδομής κλπ. Το IBFD International Tax Dictionary⁶¹ διεθνές φορολογικό λεξιλόγιο θεωρείται ως έγκυρη πηγή για τον καθορισμό των φορολογικών όρων από χιλιάδες χρήστες σε όλο τον κόσμο.

Προτείνουν ότι ένας φόρος δεν θα περιλαμβάνει χρεώσεις (π.χ. τέλη χρήσης - όπως είναι αυτά συνήθως με αντάλλαγμα για κάτι άμεσο) ή κυρώσεις, αλλά περιλαμβάνει τις εισφορές κοινωνικής ασφάλισης (λόγω της υποχρεωτικής φύσης και της έμμεσης ανταπόδοσης).

Καθ' όλη τη διάρκεια της φορολογίας, η είσπραξη των φόρων ήταν μια μέθοδος με την οποία μια κυβέρνηση μπορεί να συγκεντρώσει χρήματα από τους πολίτες της χώρας. Και ενώ ορισμένοι μπορούν να ορίσουν τη φορολογία ως «υποχρεωτική εισφορά η οποία καταβάλλεται από το κοινό χωρίς κάποιο

⁶⁰James, S. (1998), A Dictionary of Taxation, Cheltenham: Edward Elgar: Cheltenham .

⁶¹IBFD (1996), International Tax Glossary (3rd Edition), Ed S. Lyons. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation.

αντάλλαγμα»⁶², ένας άλλος ορισμός μπορεί να είναι «τα τέλη που πληρώνουμε για τα προνόμια της συμμετοχής σε μία οργανωμένη κοινωνία»⁶³.

Το πρώτο επιστημονικό μοντέλο ενός φορολογικού συστήματος αναπτύχθηκε από τον A. Smith (1904)⁶⁴. Οι τέσσερις κανόνες του όσον αφορά τους φόρους εν γένει σε συνδυασμό με τις προτάσεις για το φορολογικό σύστημα μπορούν να θεωρηθούν ως το πρώτο επιστημονικό μοντέλο ενός φορολογικού συστήματος.

Ο σχεδιασμός ενός καλού φορολογικού συστήματος υπόκειται στις βασικές οικονομικές αρχές, οι οποίες παρουσιάστηκαν στο βιβλίο «Πλούτος των Εθνών», του οικονομολόγου Adam Smith τον 18ο αιώνα. Σε αυτό το βιβλίο⁶⁵, ο Adam Smith περιέγραψε τις ακόλουθες τέσσερις αρχές του σχεδιασμού του υγιούς φορολογικού συστήματος:

1. Ιδιότητα - δίκαιη στις επιπτώσεις του στους φορολογούμενους,
2. ασφάλεια - οι φορολογούμενοι θα πρέπει να είναι σε θέση να καθορίζουν τον φορολογικό αντίκτυπο των οικονομικών τους αποφάσεων στο σημείο κατά τον οποίο λαμβάνουν τις αποφάσεις του,
3. ευκολία - εύκολο να πληρώσει για τον φορολογούμενο,
4. δεν θα πρέπει να επηρεάσει την κατανομή των πόρων,

Άλλοι παράγοντες πρέπει επίσης να εξεταστούν κατά την ανάπτυξη και τη μεταρρύθμιση των φορολογικών συστημάτων. Για παράδειγμα, η ευελιξία, το φορολογικό σύστημα πρέπει να σχεδιαστεί για να συνεχίσει να λειτουργεί κατάλληλα σε ένα μεταβαλλόμενο περιβάλλον (π.χ. καθώς η οικονομική κατάσταση της χώρας αλλάζει). Επομένως, οι κυβερνήσεις έχουν ένα δύσκολο καθήκον να καθορίσουν τη βάση επί της οποίας θα πρέπει να διαμορφωθεί το φορολογικό τους σύστημα, αλλά αυτό είναι μια αναγκαία λειτουργία της κυβέρνησης για να μπορέσει να έχει οποιοδήποτε αποτέλεσμα εντός της δικαιοδοσίας της.

⁶² Το ίδιο με παραπάνω

⁶³ 4Roosevelt, Franklin D. Available at <http://thinkexist.com/search/searchquotation.asp?search=tax&page3> [Accessed 8 May 2008]

⁶⁴Smith, A. (1904) Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations. 5th edition. London: Methuen & Co. 132p.

⁶⁵ Ο.π.

Μια σημαντική ανησυχία για την οικοδόμηση ενός αποτελεσματικού φορολογικού συστήματος για τον πραγματικό κόσμο είναι το δικαίωμα οποιασδήποτε συγκεκριμένης κυβέρνησης να φορολογεί τον πλούτο του συγκεκριμένου ατόμου ή της μεμονωμένης επιχείρησης. Αυτό το «δικαιοδοτικό δικαίωμα φορολόγησης» αποτελεί κεντρική αρχή της διεθνούς φορολογίας. Το ψήφισμά του είναι το επίκεντρο των περισσότερων διεθνών φορολογικών ζητημάτων. Ο τρόπος με τον οποίο εφαρμόζεται αυτό το δικαίωμα είναι εξ ολοκλήρου μια απόφαση για μια μεμονωμένη χώρα. Δεν υπάρχει διεθνής αρχή που να υποχρεώνει μια χώρα να συλλέξει ή όχι να εισπράττει ένα συγκεκριμένο φόρο ή να εφαρμόζει ένα συγκεκριμένο σύνολο φορολογικών κανόνων σε μια φορολογική βάση⁶⁶. Στην πράξη, ωστόσο, οι περισσότερες χώρες επιθυμούν να χρησιμοποιήσουν το φορολογικό σύστημα για να αυξήσουν τα έσοδα όπου μπορούν και θα ακολουθήσουν, συνεπώς, διεθνή πρότυπα σχεδιασμού φορολογικών συστημάτων. Εντούτοις, συχνά μπορεί επίσης να είναι ένα χρήσιμο εργαλείο για μια κυβέρνηση να μην αυξήσει τους φόρους σε μια συγκεκριμένη δραστηριότητα για να επηρεάσει την οικονομική συμπεριφορά υπό ορισμένες συνθήκες.

Η αντίσταση στην υποχρεωτική φορολογία έχει πάντα τη μορφή φοροδιαφυγής. Από τότε, η φορολογία και η επιστημονική σκέψη έκαναν ένα τεράστιο βήμα προς τα εμπρός. Πράγματι, το φαινόμενο του Cockney Slang φέρεται ότι προέρχεται από την αυστηρή εφαρμογή της φορολογίας εισοδήματος από τη βρετανική κυβέρνηση⁶⁷. Έτσι μπορεί να υποστηριχθεί ότι η εξέλιξη της γραφής και της έναρξης μιας διακεκριμένης κατηγορίας διαλέκτων προέρχονται άμεσα από την εξέλιξη και τη δημοσίευση της φορολογίας.

Η Αρχαία Ελλάδα υιοθέτησε την αρχαία αιγυπτιακή έννοια της φορολογίας. Ως εκ τούτου, οι ιδέες για τους φόρους, που αναπτύχθηκαν σε ένα συγκεκριμένο χρόνο και τόπο, μεταφέρθηκαν και υιοθετήθηκαν σε άλλες εποχές και σε άλλα

⁶⁶ Hamilton, R. Deutsch, R. and Raneri, J. (1999), pl-16 to 1-19 for more on this topic, Guidebook to Australian International Taxation (6th Student Edition). Prospect Publications: St. Leonards, NSW, Australia.

⁶⁷ Goldswain, George Kenneth Remission of Penalties in Income Tax Matters. Διαθέσιμο σε <http://etd.unisa.ac.za/ETD-db/theses/available/etd08242004114134/unrestricted/02dissertation.PDF> [Accessed 18 November 2006].

μέρη⁶⁸. Η κατανόηση της έννοιας του φόρου ήταν σημαντική, καθώς με τον τρόπο αυτό διακρίνονται τα επίπεδα του πολιτισμού στον αρχαίο κόσμο. *«Στους αρχαίους πολιτισμούς προέκυψε η φορολογία ανεξάρτητα από το ότι οι φόροι, όπως η γραφή, χαρακτηρίζουν την πολιτισμένη κοινωνία. Ωστόσο, αυτό είναι οι ασυνήθιστες πράξεις πολέμου που συχνά φαίνεται να είναι η ώθηση για ανάπτυξη ή υιοθέτηση μιας νέας μορφή φόρου»*. Οι Αρχαίοι Έλληνες επέβαλαν διάφορες μορφές φορολογίας, συμπεριλαμβανομένου ενός ειδικού φόρου σε περιόδους πολέμου. Επιπλέον, οι Αρχαίοι Έλληνες ήταν από τις πρώτες και λίγες κοινωνίες που κατάφεραν να ανακαλέσουν τον φόρο⁶⁹.

Οι Αρχαίοι Έλληνες επέβαλαν διάφορες μορφές φορολογίας, συμπεριλαμβανομένου ενός ειδικού φόρου σε περιόδους πολέμου. Επιπλέον, οι Αρχαίοι Έλληνες ήταν από τις πρώτες και λίγες κοινωνίες που κατάφεραν να ανακαλέσουν τον φόρο⁷⁰. Στην σύγχρονη Παγκόσμια Ιστορία, κατά τη διάρκεια του Δεύτερου Πολέμου Ανεξαρτησίας το 1812⁷¹ στις ΗΠΑ προσπάθησαν να εφαρμόσουν το φόρο εισοδήματος με βάση την British Tax Act του 1798, ο οποίος αποτελεί την πρωτοπορία του σύγχρονου φόρου.

Ο βρετανικός φόρος εισοδήματος αποτελεί την πρωτοπορία του σύγχρονου φόρου. Αντίστοιχα με την Αρχαία Ελλάδα, η Βρετανία διατύπωσε τον φόρο εισοδήματος για να χρηματοδοτήσει τη δέσμευσή της στους Ναπολεωνικούς πολέμους. Η Βρετανία προσπάθησε να καταστρέψει όλα τα αρχεία του φόρου εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένης της κατάργησής του, όπως ισχυρίστηκε ότι ο μοναδικός σκοπός ενός τέτοιου φόρου ήταν η χρηματοδότηση του πολέμου. Ωστόσο, η πλήρης καταστροφή των αρχείων αποτράπηκε καθώς *"διατηρήθηκαν αντίγραφα στο υπόγειο του φορολογικού δικαστηρίου"*⁷².

⁶⁸ το ίδιο με παραπάνω

⁶⁹ Tax World 'Tax World: A History of Taxation'. Available at <http://www.taxworld.org/History/TaxHistory.htm> [Accessed 30 June 2010].

⁷⁰ Tax World 'Tax World: A History of Taxation'. Available at <http://www.taxworld.org/History/TaxHistory.htm> [Accessed 30 June 2010].

⁷¹ Kelly, Martin About.com Guide to American History. About.com: American History. Available at <http://americanhistory.about.com/od/warsanddiplomacy/u/warsandevents.htm> [Accessed 12 September 2010].

⁷² Το ίδιο με παραπάνω

Από την απελευθέρωση του Ελληνικού Κράτους το 1821 μέχρι το έτος 1919 έκαναν την εμφάνισή τους διάφοροι φορολογικοί νόμοι, οι οποίοι είχαν επιρροές κυρίως από τα τότε ευρωπαϊκά Κράτη Γαλλία - Αγγλία – Γερμανία.

Σημαντικό να αναφερθούν είναι οι παρακάτω νόμοι⁷³:

- «Περί της φορολογίας των προϊόντων της γης διά το έτος 1835»⁷⁴,
- «Περί φόρων επί των επιτηδευμάτων»⁷⁵,
- «Περί χαρτοσήμου»⁷⁶,
- «Περί του επί των οικοδομών φόρου»⁷⁷.

Σημαντικό επίσης να αναφερθεί είναι η Ίδρυση Οικονομικών Εφοριών (1854). Το 1845 καταργήθηκαν οι «Οικονομικές Επιτροπές»⁷⁸ και ιδρύθηκαν οι οικονομικές εφορίες⁷⁹. Ο νόμος όμως περιέπεσε σε αδράνεια. Το 1854 με το νόμο «Περί Εφοριών»⁸⁰, ιδρύθηκαν σε όλη την επικράτεια 43 οικονομικές εφορίες, οι οποίες σχεδόν αντιστοιχούσαν σε ισάριθμες επαρχίες. Το 1858, η βασίλισσα Αμαλία υπέγραψε το «Καθηκοντολόγιο»⁸¹ των Εφόρων και των υπαλλήλων των εφοριών, το οποίο δεν είχε συμπεριληφθεί στον νόμο. Η φορολόγηση για πρώτη φορά των Ανωνύμων Εταιρειών έγινε το 1877⁸².

Το 1909 με τον νόμο 3393, καθιερώθηκε ο γενικός φόρος επί του πραγματικού καθαρού εισοδήματος, με προοδευτική φορολογία από 3% έως 7%, επί του Καθαρού Εισοδήματος.

Η ιστορία της σύγχρονης ελληνικής φορολογικής πολιτικής αρχίζει ουσιαστικά το 1919 και βασίστηκε σε τρεις νόμους:

1. περί φορολογίας των καθαρών εισοδημάτων⁸³,

⁷³ Νιφορόπουλος Κωνσταντίνος Ιωαν. Σύνοψη (Μέρος πρώτο : 1821 – 1919),Η ιστορία της φορολογίας στην Ελλάδα

⁷⁴ (ΕτΚ αρ. 15- 11/5/1835

⁷⁵ (ΕτΚ αρ. 34- 15/7/1836).

⁷⁶ (ΕτΚ αρ. 42- 15/8/1836).

⁷⁷ (ΕτΚ αρ. 40- 7/8/1836

⁷⁸ (είχαν ιδρυθεί με Διάταγμα (ΕτΚ αρ. 15 - 13/4/1833)

⁷⁹ (ΕτΚ αρ. 13 - 19/5/1845)

⁸⁰ (ΕτΚ αρ. 36 - 29/12/1854)

⁸¹ (ΕτΚ αρ. 22 - 3/7/1858)

⁸² (ΕτΚ αρ. 42-23/6/1877)

⁸³ (νόμος 1640 - ΕτΚ αρ. 4 – 9/1/1919

2. περί φορολογίας των κληρονομιών, δωρεών, προικών και κερδών λαχείων⁸⁴,
3. περί φορολογίας της αυτομάτου υπερτιμήσεως της ακίνητου ιδιοκτησίας⁸⁵.

Σε πρώτη φάση για τον υπολογισμό του φόρου σε κάθε μία εφαρμοζόταν ένας ενιαίος φορολογικός συντελεστής επί των καθαρών εισοδημάτων, ανεξαρτήτως του ύψους του εισοδήματος. Σε δεύτερη φάση όλα τα έσοδα από κάθε κατηγορία αθροίζονταν και φορολογούνταν με προοδευτικό φορολογικό συντελεστή. «Η φορολογία των καθαρών προσόδων απετέλεσε πράγματι μίαν θαυμαστήν προσπάθειαν εναρμονισμού του φορολογικού μας συστήματος προς τας νεωτέρας περί φορολογικής δικαιοσύνης αντιλήψεις»⁸⁶ Ο νόμος αυτός αποτέλεσε την πρώτη μεγάλη προσπάθεια για τη θέσπιση ενός φορολογικού συστήματος και ίσχυσε μέχρι το 1955, δηλαδή περίπου 35 χρόνια.

Οι κυριότερες φορολογικές αλλαγές από το 1920 έως το 1937 ⁸⁷ γίνονται στον Τελωνειακό Κώδικα⁸⁸, στα Τέλη Διαφημίσεως⁸⁹, στα Τέλη Χαρτοσήμου ⁹⁰ (ο νόμος αυτός είναι ο παλιότερος εν ισχύ φορολογικός νόμος), στον φόρο Κύκλου Εργασιών.⁹¹

Μετά το Β' παγκόσμιο πόλεμο το σύστημα αυτό άρχισε να παρακμάζει και ο νομοθέτης άρχισε να προετοιμάζει τον ενιαίο φόρο εισοδήματος. Επίσης σημαντικό να αναφερθεί είναι ότι τότε καθιερώθηκε για πρώτη φορά στη χώρα μας, σύστημα τηρήσεως λογιστικών φορολογικών βιβλίων και εκδόσεως φορολογικών

⁸⁴ (νόμος 1641 - ΕτΚ αρ. 4 – 9/1/1919)

⁸⁵ (νόμος 1642- ΕτΚ αρ. 12 – 19/1/1919)

⁸⁶ Καίτη Αρώνη- Τσίχλη και Λύντια Τρίχα (Επιμέλεια) : «Ο Χαρίλαος Τρικούπης και η εποχή του» - Εκδόσεις Παπαζήση, 2000

⁸⁷ Νιφορόπουλος Κωνσταντίνος Ιωαν. Η ιστορία της φορολογίας στην Ελλάδα - Σύνοψη - Μέρος δεύτερο: 1920 – 2014

⁸⁸ : Με το Νόμο Νόμος 2110 (ΦΕΚ 151 - 14.07.1920) συμπληρώθηκε ο Ν. 1165 (ΦΕΚ 73 - 06.04.1918), «Περί τελωνειακού κώδικος»

⁸⁹ Εκδίδεται ο Νόμος 2075 (ΦΕΚ 60 - 13.03.1920), «Περί δημοτικής φορολογίας των διαφημίσεων»

⁹⁰ Με το Π. Δ. της 28ης Ιουλίου 1931 "Περί κώδικος των νόμων περί τελών χαρτοσήμου." (ΦΕΚ Α' 239/28-07-1931), κωδικοποιήθηκαν οι διατάξεις των νόμων 4755/13-5 -1930 και του νόμου 5164/17-7 -1931 , σε ενιαίο κείμενο νόμου

⁹¹ Με τον Α.Ν. 660/1937 – Φ.Ε.Κ. 159/1.5.1937 Τεύχος Α' «περί φόρου κύκλου εργασιών», εφαρμόζεται ο «Φ.Κ.Ε» (Φόρος Κύκλου Εργασιών), αντικατάστησε το Ν. 5822 (ΦΕΚ 290 - 02.10.1933)

στοιχείων από τους επιτηδευματίες⁹²⁹³ Στη συνέχεια κωδικοποιήθηκαν όλες οι προγενέστερες διατάξεις σε ενιαίο κείμενο που πήρε τον τίτλο «Κώδιξ Φορολογικών Στοιχείων»⁹⁴.

Τα δύο Νομοθετικά Διατάγματα που ακολούθησαν, αποτέλεσαν τους πυλώνες της φορολογικής αυτής μεταρρύθμισης:

- α) Ν.Δ. 3323/1955 «περί φορολογίας εισοδήματος Φυσικών Προσώπων»⁹⁵.
- β) Ν.Δ. 3843/1958 «περί φορολογίας εισοδήματος Νομικών Προσώπων»⁹⁶

Τα δύο φορολογικά νομοσχέδια ίσχυσαν για περίπου 35 χρόνια μέχρι το 1989 με αλληπάλληλες τροποποιήσεις. Το 1989 τα δύο νομοσχέδια κωδικοποιήθηκαν με το προεδρικό διάταγμα (Π.Δ.) 129/1989 σε ένα ενιαίο νομοθετικό κείμενο με τίτλο «Ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος» (Κ.Φ.Ε.) με συνολικά 104 άρθρα, από τα οποία τα άρθρα 1-85 αφορούσαν τη φορολογία εισοδήματος των φυσικών προσώπων και τα υπόλοιπα 86-104 αφορούσαν τη φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων. Αργότερα με νέα κωδικοποίηση (με το Ν.2238/1994) τα άρθρα 1-97 αναφέρονται στη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων και τα επόμενα 98-118 αναφέρονται στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων. Ο φορολογικός νόμος 2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α'/16.9.2002) κυρώθηκε ως κώδικας φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, χωρίς να αλλάζει ο βασικός του κορμός, παρά τις πολλές τροποποιήσεις που έχει δεχθεί μέχρι σήμερα.

Ο εικοστός αιώνας δημιούργησε απαιτήσεις αυξανόμενων εσόδων που δεν μπορούσαν να καλυφθούν από τους παραδοσιακούς έμμεσους φόρους και τα συστήματα φόρου εισοδήματος. Η έννοια του ΦΠΑ σχεδιάστηκε για πρώτη φορά στη Γερμανία μετά τον Α' Παγκόσμιο Πόλεμο. Στη Γερμανία, ο Δρ. Wilhelm von Siemens⁹⁷, αναγνωρίζοντας τα προβλήματα με τους υφιστάμενους φόρους κύκλου εργασιών, επινόησε ένα νέο φορολογικό σύστημα το οποίο σήμερα αναφέρεται ως

⁹² το Ν.Δ. 578 έτους 1948 «περί τηρήσεως βιβλίων υπό επιτηδευματιών»

⁹³ Α.Ν. 810/1948 «περί συγκεντρώσεως φορολογικών στοιχείων»

⁹⁴ Στέφανος Σελλάς «Το Ελληνικό Φορολογικό Σύστημα», Εκδόσεις Παπαζήση

⁹⁵ (Φ.Ε.Κ. 214/12.8.1955 Τεύχος Α')

⁹⁶ (Φ.Ε.Κ. 148/30.9.1958 Α').

⁹⁷ Wilhelm von Siemens, ένας Γερμανός επιχειρηματίας που «ανακάλυψε» τον ΦΠΑ μετά τον Παγκόσμιο Πόλεμο

ΦΠΑ. Με απλά λόγια, οι αγοραστές δεν μπορούν να επανακτήσουν τους φορολογικούς συντελεστές, έτσι ώστε η φορολογική συνιστώσα της τιμής των αγαθών να γίνεται όλο και μεγαλύτερη όσο οι περισσότερες είναι οι φάσεις μεταξύ παραγωγού και καταναλωτή με εμφανείς στρεβλωτικές επιπτώσεις στις επιχειρήσεις υψηλής ολοκλήρωσης και σε άλλες επιχειρήσεις⁹⁸. Η Γαλλία επέκτεινε αυτό το «νέο φορολογικό σύστημα» το 1954. Η έκδοση του νέου συστήματος φορολόγησης χαρακτηρίστηκε ως φόρος προστιθέμενης αξίας.⁹⁹

Μέχρι σήμερα, περισσότερες από 130 χώρες παγκοσμίως έχουν εισαγάγει ΦΠΑ στο δικό τους εθνικό φορολογικό σύστημα σε σύγκριση με τα τέλη της δεκαετίας του 1960, όταν λιγότερες από δέκα χώρες είχαν υιοθετήσει το σύστημα ΦΠΑ¹⁰⁰.

Ο ΦΠΑ επιβλήθηκε στην Ελλάδα το 1987¹⁰¹ με το Ν. 1642/1986 «Για την εφαρμογή του φόρου προστιθέμενης αξίας και άλλες διατάξεις», ως υποχρέωση της χώρας μας στις κοινοτικές επιταγές για την ολοκλήρωση της λειτουργίας της Κοινής Αγοράς και ήταν καταλυτικός παράγοντας, αφενός στα Φορολογικά έσοδα του Κράτους και αφετέρου στην ανάπτυξη του Λογιστικού / Φοροτεχνικού επαγγέλματος.

Με το νέο αυτό φορολογικό σύστημα δεν επιβάλλεται κανένας απολύτως καινούριος φόρος, αλλά αντικαθίσταται ένας σημαντικός αριθμός έμμεσων φόρων, που ισχύουν στη χώρα μας, από ένα μόνο φόρο. Οι κυριότερες καινοτομίες του νέου φόρου, που αποτελεί πραγματικά μια από τις μεγαλύτερες θεσμικές φορολογικές μεταβολές που έγιναν μεταπολεμικά στη χώρα μας, είναι ο τρόπος λειτουργίας και εφαρμογής του ΦΠΑ, ο οποίος επιβάλλεται τμηματικά στην προστιθέμενη αξία των αγαθών και υπηρεσιών και η ίση φορολογική επιβάρυνση των αγαθών και υπηρεσιών, που επιτυγχάνεται αφενός με την καθιέρωση ίδιων συντελεστών, για όμοια αγαθά και υπηρεσίες, και αφετέρου με την αναλογικότητα του φόρου, χάρη στην οποία ο φόρος είναι απόλυτα ανάλογος με την τιμή των

⁹⁸ Schenk, Alan, and Oliver Oldman. 2007. Value added tax, a comparative approach. New York: Cambridge University Press. p 3

⁹⁹ Keen, Michael, IMF Working Paper, VAT Attacks! (2007) Introduction, p3.

¹⁰⁰ 35OECD Consumption Tax Trends, VAT / GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues OECD Publishers (2006) p18 & 20.

¹⁰¹ (Ν. 1642 - ΦΕΚ 125 - 21.08.1986)

αγαθών και υπηρεσιών και ανεξάρτητος από τον αριθμό των συναλλαγών που μεσολαβούν μέχρι την επιβολή του. Με τον Ν. 2859 /2001 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας»¹⁰², κωδικοποιήθηκαν οι διατάξεις του Φ.Π.Α.

Οι φορολογικές «περαιώσεις ανέλεγκτων χρήσεων»¹⁰³ ξεκίνησαν το 1978 και καθορίστηκε ο προαιρετικός ειδικός τρόπος επίλυσης των φορολογικών διαφορών που προκύπτουν από τις εκκρεμείς φορολογικές υποθέσεις και ο οποίος με αλληπάλληλες παρατάσεις, έφτασε έως το 1981. Ακολούθησαν και άλλοι νόμοι για την «περαιώση», με την πιο πρόσφατη αυτή του Ν. 3888/2010 «Εκούσια κατάργηση φορολογικών διαφορών, ρύθμιση ληξιπρόθεσμων χρεών, διατάξεις για την αποτελεσματική τιμωρία της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις»¹⁰⁴.

Η επιβολή φόρου ακίνητης περιουσίας ξεκίνησε το 1975 όπου ψηφίστηκε για πρώτη φορά τακτικός φόρος κατοχής ακινήτου περιουσίας¹⁰⁵ με την διάκριση σε φόρους κατοχής και σε φόρους μεταβίβασης περιουσίας και καταργήθηκε το 1980¹⁰⁶. Το 1982 θεσπίστηκε εκ νέου η φορολογική υποχρέωση για την ακίνητη περιουσία ¹⁰⁷ και καταργήθηκε¹⁰⁸ το 1993 όπου αντικαταστάθηκε με το «Τέλος Ακίνητης Περιουσίας» (Τ.Α.Π)¹⁰⁹. Στη συνέχεια επιβλήθηκε ο φόρος επί της κατοχής μεγάλης ακίνητης περιουσίας(Φ.Μ.Α.Π)¹¹⁰ ο οποίος αντικαταστάθηκε στη συνέχεια με το «Ενιαίο Τέλος Ακινήτων» (Ε.Τ.Α.Κ)¹¹¹. Το «ΕΤΑΚ»¹¹² καταργήθηκε το 2010 και αντικαταστάθηκε εκ νέου από το φόρο ακίνητης περιουσίας ». Από το έτος 2014 και για κάθε επόμενο έτος επιβάλλεται Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.)¹¹³. Στο πεδίο της φορολογίας της κατοχής της ακίνητης περιουσίας ισχύουν σήμερα ο ΕΝ.Φ.Ι.Α., το Τέλος Ακίνητης Περιουσίας

¹⁰² ΦΕΚ Α' 248/07-11-2000

¹⁰³ Αποφάσεις Κ. 13082/1044 (Πολ. 177) 23.12.1978, Κ. 1005/124 (Πολ. 15) 27.1.1979, Κ. 1877/238 (Πολ. 30) 22.2.1979

¹⁰⁴ ΦΕΚ Α' 175/30-09-2010

¹⁰⁵ Ν. 11/1975 (ΦΕΚ Α' 34/06-03-1975) περί φορολογίας ακινήτου περιουσίας και τροποποίησεως άλλων τινών διατάξεων.

¹⁰⁶ με το άρθρο 9 του ν. [1078/1980](#)

¹⁰⁷ Ν. 1249/1982

¹⁰⁸ Ν.2065/1992

¹⁰⁹ Ν. 2130/ 1993

¹¹⁰ Ν. 2459/1997

¹¹¹ με την θέσπιση του νόμου 3634/29-1-2008

¹¹² Ν. 3842/2010

¹¹³ Ν. 4223/2014 (ΦΕΚ Α' 287/31-12-2013)

(Τ.Α.Π.)¹¹⁴, ο Ειδικός Φόρος επί των Ακινήτων¹¹⁵, ενώ το Έκτακτο Ειδικό Τέλος Ηλεκτροδοτούμενων Δομημένων Επιφανειών (Ε.Ε.Τ.Η.Δ.Ε.)¹¹⁶ καταργήθηκε το 2013¹¹⁷.

Οι σημαντικότερες μεταβολές του «Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων», στην περίοδο αυτή ήταν η «περί τροποποίησης, συμπληρώσεως και κωδικοποίησης εις ενιαίων κείμενων των διατάξεων περί τηρήσεως βιβλίων και στοιχείων»¹¹⁸. Σημαντικό να αναφερθεί είναι ότι προβλεπόταν τέσσερις κατηγορίες βιβλίων και για πρώτη φορά υποχρεωτική υπογραφή του Ισολογισμού από πτυχιούχους Ανώτατων Οικονομικών Σχολών. Επίσης το 1988 καθιερώθηκαν οι ταμειακές μηχανές¹¹⁹. Το 1992 καθιερώθηκε ο «κώδικας βιβλίων και στοιχείων»¹²⁰, στον οποίο προβλεπόταν τρεις κατηγορίες βιβλίων και διασύνδεση με το «Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο» (ΕΓΛΣ)¹²¹ και για πρώτη φορά ειδικές διατάξεις για τα «μηχανογραφημένα» βιβλία. Το 2012 εφαρμόστηκε ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ)¹²² που προέβλεπε δύο κατηγορίες βιβλίων Απλογραφικά και Διπλογραφικά όπου στις 1/1/ 2015 καταργήθηκε και την θέση του πήρε ο Ν. 4308/2014 για τα «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις»¹²³, που ισχύει έως σήμερα.

Οι σημαντικότερες μεταβολές στη «Φορολογία Εισοδήματος» ήταν το 1992 η «Αναμόρφωση της άμεσης φορολογίας και άλλες διατάξεις»¹²⁴, που προέβλεπε την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων ανά τετραετία, υπολογισμό επιχειρηματικής αμοιβής στις προσωπικές εταιρίες, την φορολόγηση του συνόλου των κερδών τους, είτε ήταν διανεμόμενα, είτε αδιανεμήτα. Το 1994 έγινε η «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος»¹²⁵ και κωδικοποιήθηκαν σε

¹¹⁴ άρθρο 24 Ν. 2130/1993

¹¹⁵ άρθρα 15-18 Ν. 3091/2002

¹¹⁶ άρθρο 53 ν. 4021/2011

¹¹⁷ Ν. 4152/2013

¹¹⁸ Π. Δ. 99/1977 (ΦΕΚ 34 - 09.02.1977)

¹¹⁹ Ν. 1809/1988 (ΦΕΚ:222 Α'5-10-1988)

¹²⁰ Π. Δ. 186/1992 (ΦΕΚ 84 - 26.05.1992)

¹²¹ (Ν. 1041 (ΦΕΚ 75 - 02.04.1980)

¹²² Ν. 4093/2012

¹²³ Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014)

¹²⁴ Ν.2065/1992 (ΦΕΚ 113 - 30.06.1992)

¹²⁵ Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151 - 16.09.1994)

ενιαίο κείμενο τα νομοθετικά διατάγματα (Ν.Δ. 3323/1955 και Ν.Δ. 3843/1958). Το 2010 εφαρμόστηκε ο νόμος για την «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις»¹²⁶, με τον οποίο επήλθαν τροποποιήσεις σε αρκετούς φορολογικούς νόμους. Το 2013 εισάγεται ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος¹²⁷, με τον οποίο επιδιώκεται η δημιουργία μιας δίκαιης βάσης αναδιανομής του εισοδήματος, μιας σταθερής πηγής χρηματοδότησης των δημόσιων υπηρεσιών και αγαθών και, παράλληλα, η δημιουργία ενός Κώδικα εύληπτου, κατανοητού και προσιτού στον κάθε πολίτη¹²⁸.

Ριζική αλλαγή στην φορολογία έγινε με το Ν. 4172/2013 «Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013), με τον οποίο αντικαταστάθηκε από 1/1/2014, ο Ν. 2238/1994, που αφορούσε στην Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών προσώπων. Διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων: α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, γ) εισόδημα από κεφάλαιο και δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, Επίσης σημαντική αλλαγή γίνεται με το Ν. 4174/2013 «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις.»¹²⁹ με τον οποίο καθορίζεται η διαδικασία προσδιορισμού και είσπραξης των εσόδων του Δημοσίου, καθώς και τις διοικητικές κυρώσεις για τη μη συμμόρφωση με την κείμενη νομοθεσία, η οποία ρυθμίζει τα έσοδα αυτά.

1.2 Οργανωτικά μοντέλα των φορολογικών διοικήσεων

Χωρίς επαρκή οργανωτική δομή, οι φορολογικές διοικήσεις δεν μπορούν να λειτουργήσουν αποτελεσματικά και οι προσπάθειες είσπραξης εσόδων δεν θα είναι οι αναμενόμενες καθώς επίσης και οι μεταρρυθμίσεις του εκσυγχρονισμού θα είναι αναποτελεσματικές.

¹²⁶ Ν.3842 (ΦΕΚ Α' 58/23-04-2010)

¹²⁷ Ν. 4172/2013

¹²⁸ «Αιτιολογική έκθεση» του Ν. 4172/2013

¹²⁹ (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013)

Όπως και στον στρατηγικό σχεδιασμό, ο σχεδιασμός μιας αποτελεσματικής δομής απαιτεί συμβιβασμούς. Όλες όμως οι δομές έχουν εγγενή πλεονεκτήματα και αδυναμίες και όλες οι εταιρείες έχουν διαφορετικές δυνατότητες και στρατηγικές προοπτικές¹³⁰.

Η δομική οργάνωση είναι ένας τρόπος να διαμορφωθούν οργανικές υποδιαιρέσεις για την επίτευξη των στόχων. Το αποτέλεσμα της δομικής οργάνωσης είναι η οργανωτική δομή, δηλαδή μια ομάδα ανθρώπων, οργανωτικές υποδιαιρέσεις και οι σχέσεις μεταξύ τους, σχεδιασμένες έτσι ώστε να εξασφαλίζουν την επίτευξη των στόχων από άποψη αποτελεσματικότητας¹³¹.

Τα τελευταία χρόνια άρχισε μια οργανωτική αναταραχή σε επίπεδο φορολογικής διοίκησης στις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης αλλά και ευρύτερα στις χώρες μέλη του ΟΟΣΑ. Το αποτέλεσμα ήταν να καταγραφούν οι διάφορες τάσεις και τα οργανωτικά μοντέλα, στην βάση των οποίων λειτουργούν οι Φορολογικές Διοικήσεις των χωρών – μελών. Έχουν καταγραφεί λοιπόν, το μοντέλο οργάνωσης κατά φόρο (type of tax model), το μοντέλο οργάνωσης κατά λειτουργία (the functional model), το μοντέλο οργάνωσης κατά κατηγορία φορολογούμενου (the tax payer segment model)¹³² και ο συνδυασμός των παραπάνω.

Το μοντέλο οργάνωσης κατά φόρο περιλαμβάνει φορολογικές διοικήσεις με υπηρεσίες προσανατολισμένες στο φόρο εισοδήματος, τον φόρο προστιθέμενης αξίας, ειδικούς φόρους κατανάλωσης και άλλους φόρους. Το κριτήριο στο συγκεκριμένο οργανωτικό μοντέλο είναι ο φόρος, η δε διάρθρωση των τμημάτων σε κεντρικό και περιφερειακό επίπεδο γίνεται με βάση αυτό. Το οργανωτικό μοντέλο κατά φόρο θεωρείται μη λειτουργικό καθώς το κόστος για τους φορολογούμενους είναι μεγάλο. Ο φορολογούμενος θα πρέπει να απευθύνεται σε διαφορετικό τμήμα για παρόμοια θέματα, ενώ τα τμήματα θα πρέπει να αλληλοενημερώνονται συνεχώς καθώς οι υπηρεσίες είναι παρόμοιες και

¹³⁰ Pprice Waterhouse Coopers, 2009, Key principles of organization design: Diagnosing issues in a company's structure, United States.

¹³¹ Marinescu, P., 2003, The management of public institutions, The Bucharest University of Economic Studies: E-Books (Management ulinstituțiilor publice) , p.2.

¹³²Taxexperts

αλληλένδετες. Στα μειονεκτήματα επίσης έχουν καταγραφεί ο διπλασιασμός των καθηκόντων της φορολογικής διοίκησης, περιπλέκοντας τον προγραμματισμό και τη διαχείριση των φορολογικών πράξεων, ο περιορισμός στις δεξιότητες των εργαζομένων, η αύξηση της πολυπλοκότητας των φορολογικών προβλημάτων και η πιθανότητα μη ομοιόμορφης μεταχείρισης των φορολογουμένων.

Το μοντέλο οργάνωσης κατά λειτουργία περιλαμβάνει φορολογικές διοικήσεις με υπεύθυνα τμήματα φορολογούμενων, είσπραξης φορολογικών οφειλών και άλλων λειτουργιών. Η λειτουργική οργανωτική δομή βασίζεται στη θεωρία ότι, με την ομαδοποίηση δραστηριοτήτων, που απαιτούν παρόμοιες δεξιότητες ή ειδικότητες, η διοίκηση θα επιτύχει καλύτερα αποτελέσματα μέσω της συγκέντρωσης γνώσεων στους κύριους τομείς δραστηριότητας¹³³.

Το κριτήριο στο συγκεκριμένο μοντέλο είναι ο τρόπος με τον οποίο λειτουργούν οι επιμέρους δραστηριότητες στη φορολογική διοίκηση. Στο λειτουργικό μοντέλο, το ανθρώπινο δυναμικό της φορολογικής διοίκησης οργανώνεται μέσω λειτουργικών δραστηριοτήτων (π.χ. εγγραφή, συλλογή, έλεγχος κ.λπ.). Αυτό το μοντέλο έχει επιτρέψει την τυποποίηση της εργασίας και την απλούστευση γενικότερα των διαδικασιών.

Η οργάνωση κατά λειτουργία φαίνεται πιο ξεκάθαρη για τον πολίτη. Η διάρθρωση αυτή αν και πιο λειτουργική και αποδοτική δεν κατηγοριοποιεί τους φορολογούμενους. Οι επιχειρήσεις (ατομικές, μικρές, μεγάλες) έχουν διαφορετικά χαρακτηριστικά από τα φυσικά πρόσωπα και συνεπώς μια τέτοιου είδους οργάνωση δημιουργεί προβλήματα και καθυστερήσεις. Ωστόσο η οργάνωση κατά λειτουργία θεωρείται αποτελεσματικότερη για το ανθρώπινο δυναμικό σε συνδυασμό με τον αυξανόμενο βαθμό εξυπηρέτησης του πολίτη (δυνατότητα ενός μόνο σημείου εξυπηρέτησης - one stop shop). Σημαντικό να αναφερθεί είναι ότι σε αρκετές Ευρωπαϊκές χώρες έχει συσταθεί ξεχωριστό τμήμα ΦΠΑ οργανωμένο κατά λειτουργία.

¹³³ Kidd, M., 2008, Revenue Administration: Functionally Organized Tax Administration, FMI, Fiscal Affairs Division, p. 2.

Τα πλεονεκτήματα της οργάνωσης κατά λειτουργία¹³⁴ είναι: Η αύξηση της παραγωγικότητας λόγω της εξειδίκευσης των επιμέρους τμημάτων με την απλούστευση των διαδικασιών, την τυποποίηση παρόμοιων διαδικασιών, τη μηχανοργάνωση των διαδικασιών εργασίας, την εξειδίκευση του προσωπικού, αποφεύγοντας την αλληλοεπικάλυψη διαδικασιών, την εύκολη αλληλεπίδραση με τους φορολογούμενους. Οι δυνατότητες ελέγχου είναι καλύτερες και η οργάνωση αυτή την απόδοση της φορολογικής διοίκησης που καθορίζεται από την παροχή μοναδικών υπηρεσιών, το ενιαίο σύστημα καταχώρησης φορολογούμενου, την πληρωμή του φόρου από μια κοινή λογιστική προσέγγιση και την αποτελεσματικότερη διαχείριση του δημοσιονομικού ελέγχου και των λειτουργιών συλλογής του χρέους. Άλλα οφέλη του λειτουργικού οργανωτικού μοντέλου¹³⁵ είναι ότι παρέχει στις μονάδες συνιστωσών τη δυνατότητα να εστιάζουν σε βασικές δραστηριότητες, προωθώντας την αποτελεσματικότητα, τον καλύτερο προγραμματισμό των δραστηριοτήτων που διευκολύνεται από το όραμα των φορολογουμένων, τη δυνατότητα αποδοχής σημαντικών νομοθετικών αλλαγών, όπως η εισαγωγή ενός νέου φόρου (με ελάχιστες αλλαγές στην οργανωτική δομή).

Ωστόσο, αυτό το μοντέλο έχει επίσης τις αδυναμίες του καθώς ο κατακερματισμός της εργασίας μπορεί να οδηγήσει σε υπηρεσίες, που κατά τη διάρκεια της τυποποίησης ενδέχεται να είναι ακατάλληλες λόγω των αμέτρητων συμπεριφορών και στάσεων που διαφέρουν από τη φορολογική συμμόρφωση¹³⁶.

Στα μειονεκτήματα επίσης είναι τα υψηλά διοικητικά έξοδα λόγω της αλληλοεπικάλυψης λειτουργιών, η ακατάλληλη κατανομή των ανθρώπινων πόρων για να εκτελέσει τις βασικές λειτουργίες της φορολογικής διοίκησης, μειώνοντας τα προγράμματα υπηρεσιών φορολογουμένων με τη μη δυνατότητα εφαρμογής της φορολογικής νομοθεσίας σε διαφορετικά τμήματα φορολογουμένων.

¹³⁴ Andic, Suphan (1994) Organizational Dimensions of Public Finance in Transition Economies: An Assessment of the Recent Literature. In: Salvatore Schiavo-Campo (ed.) Institutional Change and the Public Sector in Transitional Economies. Washington: World Bank.

¹³⁵ Murdoch, T., McMorran, R., Kamenov, A., Walt, J., 2012, Tax Administration Reform: A Primer, USAID, p.3. Available at: http://pdf.usaid.gov/pdf_docs/PNAEA058.pdf

¹³⁶ OECD, 2004, Tax Administration in OECD Countries: Comparative Information Series (2004), p.13. Available at: < <https://www.oecd.org/ctp/administration/CIS-2004.pdf> p.13>

Η οργάνωση κατά κατηγορία φορολογούμενου διαρθρώνεται σύμφωνα με τα ειδικά χαρακτηριστικά των διαφόρων ομάδων φορολογουμένων (μεγάλες επιχειρήσεις, μικρές επιχειρήσεις, φυσικά πρόσωπα). Ο κύριος λόγος για τη διάρθρωση της φορολογικής διοίκησης κατά τύπο φορολογούμενου ή ο τομέας των φορολογουμένων είναι ότι οι διαφορετικές ομάδες φορολογουμένων έχουν διαφορετικά χαρακτηριστικά από την άποψη της φορολογικής συμμόρφωσης και ως εκ τούτου παρουσιάζουν διαφορετικούς κινδύνους. Για τη αποτελεσματική διαχείριση αυτών των κινδύνων, οι φορολογικές διοικήσεις πρέπει να αναπτύξουν και να εφαρμόσουν στρατηγικές όπως τη διευκρίνιση του νόμου, την εκπαίδευση των φορολογουμένων, τις βελτιωμένες υπηρεσίες, περισσότερους ελέγχους, που είναι καλά στοχευμένοι, που είναι κατάλληλοι για τα μοναδικά χαρακτηριστικά συμμόρφωσης και τα θέματα που παρουσιάζονται από κάθε ομάδα φορολογουμένων¹³⁷.

Η διάρθρωση αυτή δίνει την δυνατότητα καλύτερης αξιολόγησης των φορολογητέων μονάδων και μελέτης των χαρακτηριστικών τους, όπως τεχνικές συμμόρφωσης των φορολογούμενων ανάλογα με την κατηγορία στην οποία βρίσκονται. Επίσης προϋποθέτει εξειδίκευση όσον αφορά στον έλεγχο. Η οργάνωση κατά κατηγορία φορολογούμενων δεν χρησιμοποιείται ακόμα ευρέως. Σε πολλές χώρες εφαρμόζεται μερικώς με την δημιουργία φορολογικών υπηρεσιών εξειδικευμένων για τις μεγάλες επιχειρήσεις.

Τα πλεονεκτήματα αυτού του οργανωτικού μοντέλου περιλαμβάνουν:

- τη δυνατότητα δημιουργίας μιας σταθερής ομάδας διαχείρισης για την επίβλεψη των διαδικασιών συμμόρφωσης και την παροχή υπηρεσιών βοήθειας για ένα μόνο τμήμα φορολογουμένων, το οποίο ενισχύει την ευθύνη του προσωπικού για την επίτευξη των στόχων,
- την ικανότητα καλύτερης διερεύνησης και κατανόησης των ζητημάτων συμμόρφωσης κάθε τμήματος των φορολογουμένων,
- την ικανότητα ανάπτυξης και εφαρμογής στρατηγικών ενιαίας συμμόρφωσης για κάθε τομέα φορολογουμένων, όπως πιο στοχοθετημένοι έλεγχοι,

¹³⁷ Το ίδιο με παραπάνω

- την καλύτερη διαχείριση των διαφόρων επιπέδων ενιαίου κινδύνου για κάθε τομέα,
- τη δυνατότητα να καταναίμει τους πόρους της φορολογικής διοίκησης ανάλογα με το επίπεδο της κινδύνου που αντιστοιχεί σε κάθε τομέα φορολογουμένων.

Πολλές χώρες έχουν εν μέρει εφαρμόσει αυτή την προσέγγιση δημιουργώντας μεγάλες μονάδες φορολογούμενων¹³⁸.

Σε ορισμένες χώρες με το λειτουργικό οργανωτικό μοντέλο εφαρμόζεται η μερική τμηματοποίηση για μεγάλους φορολογούμενους, αλλά ορισμένες χώρες άρχισαν επίσης να δημιουργούν γραφεία για μεσαίου μεγέθους φορολογούμενους¹³⁹.

Τέλος υπάρχουν οργανωτικά μοντέλα που συνδυάζουν δύο ή περισσότερους τύπους.

Το παλαιότερο οργανωτικό μοντέλο που χρησιμοποιείται από χώρες όπως η Μ. Βρετανία, βασίστηκε κυρίως στο είδος του φορολογικού κριτηρίου, που έχει οδηγήσει τη λειτουργία ενός πολυλειτουργικού συστήματος, το οποίο χωρίζει τα τμήματα, έχοντας το καθένα την δική του ανεξαρτησία¹⁴⁰

Η Ελλάδα έχει μικτό οργανωτικό μοντέλο στο οποίο υπερτερεί η οργάνωση κατά φόρο. Επίσης όλων των τύπων οργανωτικά μοντέλα έχουν, η Αυστρία, το Βέλγιο, η Γαλλία, η Γερμανία, η Ιταλία, η Ισπανία, η Κροατία, η Κύπρος, η Λετονία, η Λιθουανία, η Πολωνία, η Ουγγαρία, η Πορτογαλία, η Σλοβενία, η Τσεχία και η Φιλανδία. Η Βουλγαρία, η Εσθονία, η Ρουμανία, η Σλοβακία και η Σουηδία έχουν το μοντέλο οργάνωσης κατά λειτουργία. Η Ιρλανδία έχει το μοντέλο οργάνωσης κατά κατηγορία φορολογούμενου. Το Λουξεμβούργο έχει μοντέλο οργάνωσης κατά φόρο¹⁴¹.

Μολονότι ο τρόπος με τον οποίο οργανώνονται και λειτουργούν οι φορολογικές διοικήσεις διαφέρει από χώρα σε χώρα, ορισμένα χαρακτηριστικά

¹³⁸ OECD, 2004, Tax Administration in OECD Countries: Comparative Information Series (2004), p.13. Available at: < <https://www.oecd.org/ctp/administration/CIS-2004.pdf> p.13>

¹³⁹ USAID's Collecting Taxes database (<http://egateg.usaid.gov/collecting-taxes>).

¹⁴⁰ OECD, 2004, Tax Administration in OECD Countries: Comparative Information Series (2004), p.13. Available at: < <https://www.oecd.org/ctp/administration/CIS-2004.pdf> p.13>

¹⁴¹ OECD data processing, Tax administration 2017: Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies, pp. 76-77.

βρίσκονται σε μεγαλύτερο αριθμό χωρών. Στον παρακάτω πίνακα γίνεται μια ομαδοποίηση σύμφωνα με τα κύριο κριτήριο οργανωτικής δομής: είδος φόρου, λειτουργία, είδος φορολογούμενου ή συνδυασμοί αυτών.

Πίνακας 1: Ομαδοποίηση φορολογικών διοικήσεων της Ευρωπαϊκής Ένωσης ανά οργανωτική δομή

Κύριο κριτήριο της οργανωτικής δομής / χώρας				
Είδος Φόρου	Λειτουργία	Είδος φορολογούμενου	Συνδυασμός	
Λουξεμβούργο	Βουλγαρία	Ιρλανδία	Αυστρία	Λιθουανία
	Εσθονία		Βέλγιο	Μάλτα
	Ρουμανία		Γαλλία	Μ. Βρετανία
	Σλοβακία		Γερμανία	Ουγγαρία
	Σουηδία		Δανία	Ολλανδία
			Ελλάδα	Πορτογαλία
			Ιταλία	Πολωνία
			Ισπανία	Σλοβενία
			Κροατία	Τσεχία
			Κύπρος	Φιλανδία
			Λετονία	

Πηγή: *OECD data processing, Tax administration 2017: Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies, pp. 76-77.*

Οι λειτουργικές δομές χρησιμοποιούνται ευρέως στις περισσότερες φορολογικές διοικήσεις στις ανεπτυγμένες και αναπτυσσόμενες χώρες. Το λειτουργικό μοντέλο, παρά τις σημαντικές διαφορές στην οργάνωση των διοικήσεων σε διάφορες χώρες του κόσμου, απαντάται συχνότερα για τη διάρθρωση των λειτουργιών τους. Η πρακτική μας δείχνει ένα ευρύ φάσμα κριτηρίων, συμπεριλαμβανομένου του λειτουργικού.

Με άλλα λόγια, οι περισσότερες φορολογικές διοικήσεις χρησιμοποιούν σε κάποιο βαθμό τη λειτουργική οργανωτική δομή και «πρέπει να σημειωθεί ότι οι λίγες εθνικές φορολογικές διοικήσεις που βασίζονται αποκλειστικά στον

κατακερματισμό των φορολογουμένων (οργανωτική δομή κατά είδος φορολογουμένου) οργανώνουν τα τμήματα παράδειγμα, μεγάλο τμήμα φορολογουμένων) υπό λειτουργική δομή με στοιχεία για τον έλεγχο, τη συλλογή και τις υπηρεσίες φορολογουμένων.¹⁴²

1.3 Θεσμική οργάνωση και λειτουργία των φορολογικών διοικήσεων

Ο τρόπος με τον οποίο οργανώνονται και λειτουργούν οι φορολογικές διοικήσεις έχει σημαντική επιρροή στην αποτελεσματικότητα και τη δυναμική της είσπραξης του φόρου εισοδήματος, τη μείωση της φοροδιαφυγής και την αύξηση της εθελοντικής συμμόρφωση των φορολογουμένων. Οι φορολογικές διοικήσεις πρέπει να προσαρμοστούν στις αλλαγές.

Η κατανόηση των διαδικασιών αυτών οδηγούν σε αυξημένη αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα της φορολογικής διοίκησης. Η πρόκληση για τις φορολογικές διοικήσεις είναι να διασφαλιστεί το οργανωτικό και λειτουργικό πλαίσιο εφαρμογής των πολιτικών και πρακτικών με τρόπο που να υποστηρίζει τη δημοσιονομική βεβαιότητα και να ελαχιστοποιεί το βάρος της συμμόρφωσης για τους φορολογούμενους.

Η οργανωτική δομή της φορολογικής διοίκησης αποτελεί βασικό στοιχείο των προσπαθειών των κυβερνήσεων να βρουν τρόπους βελτίωσης των δεξιοτήτων και των επιχειρησιακών αποτελεσμάτων. Η διαφάνεια και η λογοδοσία πρέπει να είναι τα καθοριστικά χαρακτηριστικά της σύγχρονης προσέγγισης στα ζητήματα διαχείρισης, και τα διαρθρωτικά στοιχεία οργάνωσης και λειτουργίας επηρεάζουν τον βαθμό αποτελεσματικότητας και καινοτομίας, καθώς και τις συμπεριφορές του ανθρωπίνου δυναμικού στην εργασία.

Χωρίς επαρκή οργανωτική δομή, οι φορολογικές διοικήσεις δεν μπορούν να λειτουργήσουν αποτελεσματικά, η είσπραξη εσόδων δεν είναι η αναμενόμενη και οι μεταρρυθμίσεις εκσυγχρονισμού θα είναι αναποτελεσματικές. Η θεσμική οργάνωση και λειτουργία των συστημάτων των φορολογικών διοικήσεων

¹⁴² USAID, 2013, Detailed Guidelines for Improved Tax Administration in Latin America and the Caribbean. [on-line] Available at: <https://www.usaid.gov/sites/default/files/LAC_TaxBook_Entire%20Book%20-%20ENGLISH.pdf>

ομαδοποιείται γύρω από τέσσερις ευρείες κατηγορίες σύμφωνα με την έκθεση του ΟΟΣΑ ¹⁴³:

- ενιαία διεύθυνση εντός του Υπουργείου Οικονομικών (ΥΠΟΙΚ),
- πολλαπλές διευθύνσεις εντός του ΥΠΟΙΚ,
- ενιαία ημι-αυτόνομη αρχή με τον επικεφαλής να αναφέρεται στον υπουργό,
- ενιαία ημι-αυτόνομη αρχή με διοικητικό συμβούλιο, με τον επικεφαλής να αναφέρεται στον υπουργό και να επιτηρείται από διοικητικό συμβούλιο που απαρτίζεται από εξωτερικά στελέχη.

Υπάρχουν επίσης ορισμένες εξαιρέσεις σε αυτές τις κατηγορίες:

- Στην Ιταλία, η φορολογική διοίκηση είναι κατανεμημένη σε διάφορους διαφορετικούς οργανισμούς με διαφορετικά ευθύνες,
- στη Γερμανία, οι περιφερειακές κυβερνήσεις (Länder) είναι υπεύθυνες για τη συλλογή των φόρων, ενώ ένα σχετικά μικρό κεντρικό όργανο έχει ένα συντονιστικό ρόλο υψηλού επιπέδου.

Πίνακας 2: Ομαδοποίηση φορολογικών διοικήσεων της Ευρωπαϊκής Ένωσης ανα θεσμική οργάνωση.

Μια ενοποιημένη ημιαυτόνομη οντότητα		Μια ενοποιημένη ημιαυτόνομη οντότητα με ένα διοικητικό συμβούλιο	Μία διεύθυνση ή μια μονάδα του Υπουργείου Οικονομικών	Διάφορα τμήματα ή μονάδες του Υπουργείου Οικονομικών	Άλλα
Τσεχία	Ισπανία	Βουλγαρία	Αυστρία	Βέλγιο	Δανία
Εσθονία	Σουηδία	Ηνωμένο Βασίλειο	Κροατία	Λουξεμβούργο	Γερμανία
Φιλανδία	Ιρλανδία		Κύπρος	Μάλτα	Ιταλία
Ελλάδα	Ρουμανία		Γαλλία	Πολωνία	
Ουγγαρία	Σλοβενία		Ολλανδία		
Λετονία	Σλοβακία		Πορτογαλία		
Λιθουανία					

¹⁴³ OECD, Tax administration 2010: Tax Administration in OECD and Selected Non OECD Countries: Comparative Information Series p.17

Πηγή: *OECD data processing, Tax administration 2017: Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies*, p. 43.

Η προσέγγιση που υιοθετείται φαίνεται να καθορίζεται περισσότερο από τις μεγαλύτερες ευθύνες του δημόσιου τομέα παρά από την ειδική φορολογική προσέγγιση και χωρίς να υπάρχει η τάση απομάκρυνσης από τις παραπάνω κατηγορίες.

Η είσπραξη φόρων, είτε μέσω ενός τμήματος είτε μιας μονάδας στο Υπουργείο Οικονομικών ή μιας ενοποιημένης ημιαυτόνομης οντότητας, απαιτεί ορισμένες ειδικές νομικές δεξιότητες που θα επιτρέψουν στον οργανισμό να εκτελέσει το ρόλο του: Η πρώτη δεξιότητα είναι να εφαρμόσει ή να τροποποιήσει μια εκτίμηση των διαφόρων εσόδων που διαχειρίζεται και εισπράττει η φορολογική διοίκηση. Η δεύτερη δεξιότητα είναι να εξουσιοδοτεί για την άσκηση, χωρίς να απευθύνεται σε άλλο φορέα, για ορισμένες εξουσίες εκτέλεσης που συνδέονται με τη διοίκηση του δικαίου (όπως η απόκτηση πληροφοριών από φορολογούμενους και τρίτους και επιβολή του ποσού των δικαιωμάτων ιδιοκτησίας επί των μη καταβληθέντων χρεών). Η τρίτη δεξιότητα είναι να εξουσιοδοτεί για την επιβολή διοικητικών κυρώσεων (κυρώσεις και τόκους) για πράξεις μη συμμόρφωσης και την επιβολή τέτοιων κυρώσεων υπό κατάλληλες συνθήκες¹⁴⁴.

1.3.1 Αυτονομία φορολογικής διοίκησης, το μοντέλο της Ημιαυτόνομης Αρχής Εσόδων

Στην ενότητα αυτή θα εξετάσουμε το τι είναι η αυτονομία και γιατί είναι σημαντική στη φορολογική διοίκηση. Η μεταρρύθμιση και ο εκσυγχρονισμός των κυβερνητικών θεσμών υπήρξε ένα σταθερό θέμα τις τελευταίες τρεις δεκαετίες τόσο στις ανεπτυγμένες όσο και στις αναπτυσσόμενες οικονομίες. Οι κυβερνήσεις αντιμετώπισαν μια σειρά πιέσεων που περιλαμβάνουν¹⁴⁵:

¹⁴⁴ OECD, *Tax administration 2017: Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies*, pp. 76-77.

¹⁴⁵ IMF(2010) *Revenue Administration: Autonomy in Tax Administration and the Revenue Authority Model* Prepared by William Crandall Authorized for distribution by Carlo Cottarelli pp.1-2

- την ανάγκη παροχής υπηρεσιών πιο αποτελεσματικά και με χαμηλότερο κόστος στους πολίτες, καθώς οι προϋπολογισμοί δαπανών μειώνονται,
- την ανάγκη αντιμετώπισης ελλείψεων στις παραδοσιακές διαδικασίες και δομές που θεωρήθηκαν υπερβολικά άκαμπτες για να ανταποκριθούν στις ταχέως μεταβαλλόμενες ανάγκες του κοινού και στις προκλήσεις που αντιμετωπίζει η κυβέρνηση στη σύγχρονη κοινωνία,
- την πίεση για την προσαρμογή της τρέχουσας πρακτικής διαχείρισης επιχειρήσεων ή ιδιωτικού τομέα σε ιδρύματα του δημόσιου τομέα.

Ως αποτέλεσμα, υπήρξε μια τάση για τις κυβερνήσεις να αυξήσουν την αυτονομία των τμημάτων και των οργανισμών τους. Η βασική αρχή είναι ότι αυτή η αυτονομία μπορεί να οδηγήσει σε καλύτερες αποδόσεις, αφαιρώντας τα εμπόδια για ποιο αποδοτική και αποτελεσματική διαχείριση, διατηρώντας παράλληλα την κατάλληλη λογοδοσία και διαφάνεια.

Η αυτονομία μπορεί να σημαίνει πολλά πράγματα, συμπεριλαμβανομένης της ανεξαρτησίας ή ακόμη και της αυτοδιοίκησης, αλλά στο πλαίσιο της διοίκησης του δημόσιου τομέα στην οποία αναφέρεται συνήθως, είναι ο βαθμός στον οποίο μια κυβερνητική υπηρεσία ή οργανισμός είναι σε θέση να λειτουργεί ανεξάρτητα από την κυβέρνηση, όσον αφορά τη νομική μορφή και το καθεστώς, τη χρηματοδότηση, τον προϋπολογισμό, τους οικονομικούς πόρους, τους ανθρώπινους πόρους και τις διοικητικές πρακτικές.

Όταν εξετάζουμε το ζήτημα της αυτονομίας, μπορεί να είναι χρήσιμο να εξετάσουμε τις τυπικές δομές της εθνικής κυβέρνησης κατά μήκος ενός φάσματος που δείχνει ότι μειώνεται ο κυβερνητικός έλεγχος και αυξάνεται η αυτονομία (Σχήμα 1). Τις τελευταίες δεκαετίες, πολλά μοντέλα έχουν αναδυθεί σε αυτό το φάσμα. Το πρότυπο μοντέλο, πιο απομακρυσμένο από αριστερά, είναι ένα παραδοσιακό τμήμα διακυβέρνησης στο πλαίσιο ενός υπουργείου, όπως η χρηματοδότησή. Προχωρώντας προς τα δεξιά είναι οι ημιαυτόνομοι οργανισμοί και αυτή η ευρεία και διευρυμένη ομάδα θα περιλαμβάνει τις αρχές εσόδων.

Περαιτέρω κατά μήκος του φάσματος είναι οι αυτόνομες υπηρεσίες και τα ρυθμιστικά όργανα που έχουν πραγματική απόσταση από την κυβέρνηση και τη δημόσια υπηρεσία. Όπως φαίνεται στο σχήμα 1, οι κυβερνήσεις έχουν αυξήσει την

αυτονομία σε διάφορους τομείς. Ωστόσο, μόνο οι δύο πρώτες στο διάγραμμα αφορούν τη διαχείριση εσόδων.

Σχήμα 1. Αύξηση της Αυτονομίας και μείωση του κυβερνητικού ελέγχου.



Πηγή: IMF(2010) *Revenue Administration: Autonomy in Tax Administration and the Revenue Authority Model Prepared by William Crandall Authorized for distribution by Carlo Cottarelli p.2*

Όσον αφορά τα παραδοσιακά τμήματα και οργανισμούς, πολλές χώρες έχουν μειώσει τους ελέγχους της κεντρικής υπηρεσίας δίνοντας αρμοδιότητες σε διαχειριστές δημόσιων υπηρεσιών και έχουν αυξήσει την εξουσία αυτών των διαχειριστών να λαμβάνουν αποφάσεις. Αυτή η αύξηση της εξουσίας συνοδεύεται συνήθως από συναφείς αυξήσεις της λογοδοσίας, συμπεριλαμβανομένων των απαιτήσεων υποβολής εκθέσεων και διαφάνειας, και παρέχεται εντός των υφιστάμενων θεσμικών δομών.

Όσον αφορά στη δεύτερη κατηγορία, ορισμένες χώρες έχουν ιδρύσει νέους θεσμούς για τη διεξαγωγή κυβερνητικών υπηρεσιών και δραστηριοτήτων. Αυτοί οι οργανισμοί έχουν πολύ περισσότερη αυτονομία από μια παραδοσιακή κυβέρνηση και συχνά αναφέρονται ως ημιαυτόνομοι ή αυτόνομοι οργανισμοί.

Σε πολλές χώρες θεωρείται ότι η αυξημένη αυτονομία μπορεί να επιλύσει προβλήματα διοικητικής και εταιρικής διακυβέρνησης, όπως οργανωτικές ανεπάρκειες, και να προσφέρει δίκαιες και αποτελεσματικές υπηρεσίες προς τους πολίτες. Η αυτονομία στο τμήμα ανθρωπίνων πόρων μπορεί να επιλύσει ή να βελτιώσει προβλήματα όπως η χαμηλή αμοιβή, το προσωπικό χαμηλής ποιότητας, τα χαμηλά ποσοστά διατήρησης του προσωπικού.

Η πολιτική παρέμβαση μπορεί να αντιμετωπιστεί μέσω αυξημένης ανεξαρτησίας από τη κυβέρνηση. Η επαρκής χρηματοδότηση μπορεί να παρέχεται

μέσω της υιοθέτησης τύπων ή άλλων εγγυήσεων. Η αυξημένη αυτονομία θεωρείται ενίοτε ως αντίδραση σε ανεπαρκή συστήματα κεντρικής διοίκησης για τους ανθρώπινους πόρους, τη διαχείριση των δαπανών και τη γενική διοίκηση. Τις τελευταίες δεκαετίες, η πεποίθηση ότι η μεταρρύθμιση και ο εκσυγχρονισμός των κυβερνητικών θεσμών πρέπει να αγκυροβοληθεί από τη σημαντική αύξηση της αυτονομίας και της λογοδοσίας έχει γίνει ευρέως διαδεδομένη.

1.3.2 Ημιαυτόνομη Αρχή Εσόδων στην διαχείριση των εσόδων

Στη ενότητα αυτή θα αναλυθεί πώς η αυτονομία σχετίζεται με τη διαχείριση των εσόδων και ποιο είναι το φάσμα της αυτονομίας που ασκείται σήμερα. Οι φορολογικές διοικήσεις σε όλο τον κόσμο έχουν εντολή να διαχειρίζονται και να εφαρμόζουν τους νόμους εσόδων. Αυτοί οι νόμοι είναι εκτενείς στην εμβέλεια και τη φύση τους, εμπλέκουν πολλά άτομα και επιχειρήσεις και γενικά έχουν ως αποτέλεσμα τη συλλογή του τεράστιου όγκου των εσόδων που απαιτούνται για την υποστήριξη του κράτους. Η διαχείριση των εσόδων πρέπει να είναι αποδοτική και αποτελεσματική, αφενός, και δίκαιη και αμερόληπτη, αφετέρου, προκειμένου να επιτευχθούν αυτοί οι στόχοι, η φορολογική διοίκηση απαιτεί επαρκή αυτονομία για να ασκήσει τις εξουσίες και τις αρμοδιότητές της, που ορίζονται στη νομοθεσία περί εσόδων. Πρέπει να σημειωθεί ότι αυτές οι αρμοδιότητες είναι μεταξύ των πιο διαδεδομένων που προβλέπει οποιοσδήποτε νόμος ή κανονισμός.

Ως αποτέλεσμα, υπάρχουν συνήθως όρια στην αυτονομία και στο βαθμό που η διοίκηση μπορεί να απομακρυνθεί από την κυβέρνηση. Όπως σημειώθηκε παραπάνω στο σχήμα 1, οι διοικητικές υπηρεσίες των εσόδων συνήθως υπάγονται –παραδοσιακά σε δύο μόνο δομές-τμήματα κρατικών ή ημιαυτόνομων οργανισμών.

Σε καθεμία από αυτές τις δομές, υπάρχει ένα φάσμα αυτονομίας που ασκείται. Στο πλαίσιο ενός παραδοσιακού κυβερνητικού τμήματος, υπάρχουν σχετικά λίγες πληροφορίες σχετικά με το φάσμα και τον βαθμό αυτονομίας που παρέχεται. Ωστόσο, όσον αφορά τους ημιαυτόνομους οργανισμούς εσόδων,

μελέτες που περιλαμβάνουν μια έρευνα του ΔΝΤ του 2006¹⁴⁶ έδειξαν ότι υπάρχει μεγάλη ποικιλία στην αυτονομία που απολαμβάνουν.

Εντός της ημιαυτόνομης ομάδας, υπάρχουν παραδείγματα πιο περιορισμένης αυτονομίας, καθώς η φορολογική διοίκηση παραμένει πλήρως εντός της δημόσιας υπηρεσίας. Ένα παράδειγμα Ημιαυτόνομης φορολογικής διοίκησης είναι εκείνη που διέπεται από κανόνες δημοσίου δικαίου και τον στενό έλεγχο από την κυβέρνηση. Ένα επόμενο παράδειγμα θα μπορούσε να είναι μια φορολογική διοίκηση, με το διοικητικό της συμβούλιο και την αυτονομία του ανθρώπινου δυναμικού, αλλά σχετικά στενό έλεγχο από την κυβέρνηση. Τέλος ένα παράδειγμα θα μπορούσε να είναι μια φορολογική διοίκηση με πιο αυτόνομα χαρακτηριστικά στον προϋπολογισμό και κάπως χαλαρότερο γενικό κυβερνητικό έλεγχο.

Οι φορολογικές διοικήσεις προσανατολίζονται προς την κατεύθυνση της αυτονομίας. Πολλοί πιστεύουν ότι υπάρχει μια αναγκαιότητα για αυξημένη αυτονομία στη φορολογική διοίκηση, διότι αποτελεί την πηγή εσόδων για το σύνολο της κυβέρνησης¹⁴⁷. Αναγνωρίζεται ότι τα προβλήματα που αντιμετωπίζει η αυξημένη αυτονομία επηρεάζουν ολόκληρη την κυβέρνηση, αλλά, όπως υποστηρίζεται, τέτοια προβλήματα γίνονται αισθητά στη φορολογική διοίκηση σε σύγκριση με τις περισσότερες άλλες δραστηριότητες του δημόσιου τομέα, κυρίως λόγω των εξειδικευμένων δεξιοτήτων που απαιτούνται και των αρμοδιοτήτων της αναφορικά με τα έσοδα. Αυτό το επιχείρημα "μοναδικότητας" μπορεί να μην είναι τόσο ισχυρό όσο πιστεύουν οι υποστηρικτές του, ειδικά στο πλαίσιο της παγκόσμιας μεταρρύθμισης των δημόσιων υπηρεσιών και των πρωτοβουλιών χρηστής διακυβέρνησης.

Σε γενικές γραμμές, η αυτονομία που παρέχεται στη φορολογική διοίκηση εξαρτάται από πολλούς παράγοντες, όπως το ισχύον κυβερνητικό σύστημα και την κατάσταση ανάπτυξης της δημόσιας διοίκησης μιας χώρας, καθώς και το

¹⁴⁶ See Revenue Authorities: Issues and Problems in Evaluating their Success IMF Working Paper WP 06/240, Maureen Kidd and William Crandall, October 2006

¹⁴⁷ See Taliencio, Robert, Jr., 2004, "Designing Performance: The Semi-Autonomous Revenue Authority Model in Africa and Latin America," World Bank Policy Research Working Paper 3423 (Washington: World Bank).

θεσμικό μοντέλο ή μοντέλο διακυβέρνησης που υιοθετήθηκε. Όπως σημειώθηκε προηγουμένως, η αυξημένη αυτονομία φέρνει μαζί της μια προοπτική αυξημένης αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας, αλλά είναι δύσκολο να υπάρξουν στην πράξη σαφείς ενδείξεις τέτοιων αποτελεσμάτων.

Η αυτονομία για μια φορολογική διοίκηση αντανακλάται στα εξής:

- διατάξεις του νόμου για τα έσοδα,
- τις σχέσεις αναφοράς του (στον υπουργό οικονομικών, στον οικονομικό γραμματέα κ.λπ.),
- την ικανότητά του να σχεδιάζει και να εφαρμόζει επιχειρησιακή πολιτική, και
- την οργανωτική δομή και τις λειτουργικές αρμοδιότητές του.

Η έρευνα 2008 για τη φορολογική διοίκηση του ΟΟΣΑ¹⁴⁸ και οι πιο πρόσφατες του 2013¹⁴⁹, του 2015¹⁵⁰ και του 2017¹⁵¹ παρέχουν χρήσιμες πληροφορίες σχετικά με το ζήτημα της αυτονομίας. Αυτή η έρευνα περιέχει στοιχεία για 43 χώρες - 30 χώρες του ΟΟΣΑ και 13 χώρες εκτός ΟΟΣΑ. Από αυτές τις 43 χώρες, οι 19 διαθέτουν ενιαίες ή πολλαπλές διευθύνσεις στο υπουργείο οικονομικών και 24 ενιαίο ημιαυτόνομο σώμα (με ή χωρίς συμβούλιο). Στο πλαίσιο αυτό, η έρευνα προσδιορίζει τις εξουσίες (αυτονομία) των αντίστοιχων διοικήσεων στους ακόλουθους τομείς (μεταξύ άλλων):

- Οργάνωση και σχεδιασμός: Ευθύνη για τη δομή της εσωτερικής οργάνωσης, συμπεριλαμβανομένου του μεγέθους και της γεωγραφικής θέσης των επιχειρησιακών γραφείων (μερικές εξαιρέσεις), καθώς και την αρμοδιότητα διαμόρφωσης και εφαρμογής στρατηγικών και επιχειρησιακών σχεδίων.
- Διαχείριση του προϋπολογισμού: Διακριτική ευχέρεια για την κατανομή / επαναδιάθεση των κονδυλίων του προϋπολογισμού μέσω των διοικητικών λειτουργιών για την κάλυψη αναδυόμενων προτεραιοτήτων.

¹⁴⁸ Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2008)

¹⁴⁹ OECD, Tax administration 2013: Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies,

¹⁵⁰ OECD, Tax administration 2015: Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies,

¹⁵¹ OECD data processing, Tax administration 2017: Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies,

- Πρότυπα απόδοσης: Διακριτικότητα για να ορίσει τα δικά της πρότυπα διοικητικής απόδοσης (π.χ. για την παροχή υπηρεσιών φορολογουμένων).
- Ανθρώπινοι πόροι: Η ικανότητα καθορισμού προτύπων ακαδημαϊκών τεχνικών προσόντων για κατηγορίες νεοπροσληφθέντων και η πρόσληψη και απόλυση προσωπικού, η ικανότητα δημιουργίας και λειτουργίας προσωπικού, προγράμματα κατάρτισης/ανάπτυξης και τη δυνατότητα διαπραγμάτευσης των επιπέδων αμοιβής του προσωπικού (συχνά σύμφωνα με ευρύτερες πολιτικές και ρυθμίσεις του δημόσιου τομέα).

1.3.3. Το θεωρητικό μοντέλο της Ημιαυτόνομης Αρχής Εσόδων

Μια υπηρεσία εσόδων, ένας οργανισμός εσόδων ή μια φορολογική αρχή είναι ένας κυβερνητικός οργανισμός αρμόδιος για την είσπραξη κρατικών εσόδων, συμπεριλαμβανομένων των φόρων και μερικές φορές των μη φορολογικών εσόδων. Ανάλογα με τη δικαιοδοσία, οι υπηρεσίες εσόδων ενδέχεται να χρεώνονται με είσπραξη φόρων, τη διερεύνηση φοροδιαφυγής ή τη διενέργεια ελέγχων. Ο γενικός διευθυντής της υπηρεσίας εσόδων έχει συνήθως την ιδιότητα του Επιτρόπου, Υπουργού, Γραμματέα ή Διευθυντή.

Η έδρα της φορολογικής διοίκησης μιας χώρας έχει σχεδιαστεί για να σχεδιάζει, να υποστηρίζει και να ρυθμίζει υποδεέστερες δομές για όλες τις λειτουργίες της. Η οργάνωση της φορολογικής διοίκησης γίνεται συνήθως γύρω από ένα αρχηγείο και αρκετές εδαφικές διευθύνσεις. Τα περιφερειακά τμήματα διοργανώνονται μόνο σε χώρες με μεγάλο αριθμό φορολογουμένων και υπαλλήλων της φορολογικής διοίκησης.

Η δομική οργάνωση είναι ένας τρόπος να οργανωθούν ορισμένες οργανικές υποδιαιρέσεις σε μια προκαθορισμένη διαμόρφωση για την επίτευξη των στόχων. Το αποτέλεσμα της δομικής οργάνωσης είναι η οργανωτική δομή από μια ομάδα ανθρώπων, οι οργανωτικές υποδιαιρέσεις και οι σχέσεις μεταξύ τους, έτσι

σχεδιασμένα και διαστασιοποιημένα ώστε να εξασφαλίζουν την επίτευξη των στόχων όσον αφορά την αποτελεσματικότητα¹⁵².

Οι φορολογικές οργανωτικές δομές επηρεάζονται από μια σειρά παραγόντων που μπορούν να διαφέρουν σημαντικά από χώρα σε χώρα:

- πολιτικές επιλογές όσον αφορά την έκταση της εξάρτησης από τους άμεσους φόρους (π.χ. φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων) έναντι του έμμεσοι φόροι (π.χ. γενικός φόρος κατανάλωσης όπως ΦΠΑ και ειδικοί φόροι κατανάλωσης),
- πολιτικές επιλογές σχετικά με το αν θα θεσπιστεί καθεστώς εισφορών κοινωνικής ασφάλισης στο ταμείο με βάση συγκεκριμένες κοινωνικές ανάγκες (π.χ. ανεργία και ασφάλιση υγείας, συντάξεις γήρατος) ή για χρηματοδότηση τέτοιες απαιτήσεις από τα γενικά φορολογικά έσοδα ή / και τις μη φορολογικές πηγές εσόδων,
- το πεδίο εφαρμογής της φορολογικής εξουσίας των υπό εθνικών κυβερνήσεων και ο τρόπος που αυτές οι εξουσίες εφαρμόζουν το πλαίσιο αύξησης των εσόδων,
- την έκταση των φόρων που εισπράττονται από φυσικούς πόρους, ιδίως πετρέλαιο και φυσικό αέριο,
- τη διαθεσιμότητα μη φορολογικών πηγών εσόδων (π.χ. πωλήσεις ορυκτών πόρων και πραγματικών εσόδων ακίνητα και έσοδα από επενδύσεις).

Όπως αναλύθηκε και παραπάνω και σύμφωνα με την έκθεση του ΟΟΣΑ¹⁵³ έχουν καταγραφεί τέσσερις οργανωτικές δομές στις φορολογικές διοικήσεις για τη διαχείριση της φορολογικής νομοθεσίας: η πρώτη είναι μια ενιαία διεύθυνση εντός του Υπουργείου Οικονομικών (ΥΠΟΙΚ), η δεύτερη έχει πολλαπλές διευθύνσεις εντός του ΥΠΟΙΚ, η τρίτη είναι η ενιαία ημιαυτόνομη αρχή με τον επικεφαλής να αναφέρεται στον υπουργό και η τέταρτη είναι η ενιαία ημιαυτόνομη αρχή με διοικητικό συμβούλιο, με τον επικεφαλής να αναφέρεται στον υπουργό και να επιτηρείται από διοικητικό συμβούλιο που απαρτίζεται από εξωτερικά στελέχη.

¹⁵² Marinescu, P., 2003, The management of public institutions, The Bucharest University of Economic Studies: E-Books (Management ulinstituțiilor publice), p.2.

¹⁵³ OECD, Tax administration 2010: Tax Administration in OECD and Selected Non OECD Countries: Comparative Information Series p.20-21

Η ενιαία ημιαυτόνομη αρχή με τον επικεφαλής να αναφέρεται στον υπουργό και η ενιαία ημιαυτόνομη αρχή με διοικητικό συμβούλιο εντάσσονται στο θεωρητικό μοντέλο της «αρχής εσόδων» (revenue authority model). Το μοντέλο «αρχής εσόδων» (revenue authority model) αναφέρεται σε φορολογικές διοικήσεις που έχουν μεγαλύτερη αυτονομία από τη συνηθισμένη σε πολλαπλές διαστάσεις οργανωτικού σχεδιασμού, συμπεριλαμβανομένων τομέων: νομικής φύσης, χρηματοδότησης, διακυβέρνησης, πολιτικής προσωπικού, πολιτικής προμηθειών και ευθύνης¹⁵⁴.

Τα επιχειρήματα για την δημιουργία της «αρχής εσόδων», όπως αναφέρεται στην παραπάνω έκθεση, σχετίζονται πρωτίστως με την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα:

- ως αρχή ενιαίου σκοπού που προσανατολίζει τις προσπάθειές της σε έναν ενιαίο στόχο,
- ως αυτόνομος οργανισμός, που διαχειρίζεται τα θέματά του με επιχειρηματικό τρόπο, απελευθερωμένος από πολιτική παρέμβαση στις καθημερινές λειτουργίες, και
- όντας απελευθερωμένος από το σύστημα της δημόσιας διοίκησης, να προσλαμβάνει, να διατηρεί (ή να απολύει) και να παρακινεί το προσωπικό του για να πετυχαίνει την υψηλότερη δυνατή εργασιακή απόδοση.

Η συγκεκριμένη έκθεση δεν ασχολείται με τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα του μοντέλου, αλλά σημειώνει τα παρακάτω τα οποία έχουν καταγραφεί στη σχετική βιβλιογραφία: Οι έρευνες δεν έχουν διατυπώσει ακράδαντα συμπεράσματα για τη συνολική επίδραση των ημιαυτόνομων αρχών εσόδων στην αποδοτικότητα και στην αποτελεσματικότητα. Εμφανίζονται μια σειρά από προβλήματα στην ποσοτικοποίηση των οποιονδήποτε ωφελειών από την εφαρμογή του μοντέλου. Αυτά είναι: (α) στη μέτρηση των αποτελεσμάτων, (β) στη λήψη και στη διαχείριση των στοιχείων και των δεδομένων και (γ) στην ύπαρξη της τυχαιότητας και στην επίδραση των εξωγενών παραγόντων.

¹⁵⁴ World Bank, 2005, *Autonomy and Revenue Boards*, p. 1

Η αποτελεσματική υλοποίηση του μοντέλου απαιτεί διαφόρων μορφών στηρίξεις, όπως είναι οι καλές σχέσεις με το ΥΠΟΙΚ, η δυνατή ηγεσία, οι πολιτικές διαχείρισης ανθρώπινου δυναμικού για επίτευξη καλής και κακής απόδοσης. Η επιτυχία είναι συνάρτηση της πιστής εφαρμογής στις μεταρρυθμίσεις στη Δημόσια Διοίκηση. Για παράδειγμα, υπάρχουν χώρες, όπου η εφαρμογή του λειτούργησε ως καταλύτης για ευρύτερες αλλαγές. Οι 14 από τις 28 φορολογικές διοικήσεις της Ευρωπαϊκής Ένωσης έχουν αρχές εσόδων και φορολογικές αρχές που ακολουθούν, λίγο ως πολύ, στο υπόδειγμα της αρχής εσόδων.

Το ΔΝΤ στο σχετικό τεχνικό εγχειρίδιο ¹⁵⁵καταγράφει ότι η αυτονομία της αρχής εσόδων αντικατοπτρίζεται στα παρακάτω:

- Στις ρυθμίσεις των φορολογικών νόμων (συμπεριλαμβανομένων των φορολογικών εγκυκλίων και των αναφορών σε ζητήματα διαχείρισης).
- Στις σχέσεις που διαμορφώνονται στις αναφορές ενεργειών στον υπουργό.
- Στη δυνατότητα να σχεδιάζει και να υλοποιεί την εκάστοτε επιχειρησιακή πολιτική.
- Στην οργανωσιακή δομή και στις λειτουργικές αρμοδιότητες και ευθύνες.

Το ΔΝΤ απαρίθμησε αρκετά επιχειρήματα για τη σύσταση της «αρχής εσόδων», συμπεριλαμβανομένης της ευκολότερης μεταρρύθμισης, με στόχο τις ανταμοιβές της δημόσιας υπηρεσίας, τη μείωση της διαφθοράς, την αυτονομία κατά πολιτικά κίνητρα. Ωστόσο, το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο πρόσθεσε ότι, εκτός από "αυτονομία έναντι πολιτικών κινήτρων", τα αναμενόμενα οφέλη δεν υλοποιήθηκαν. Σαν συμπέρασμα για την σύσταση της αρχής εσόδων, το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο προτείνει προσοχή σε αυτό το θέμα και συνοπτικά τα ακόλουθα συμπεράσματα: μπορεί ο σχεδιασμός να είναι δαπανηρός, μπορεί οι διαδικασίες να διαρκέσουν πολύ και μπορεί να μην βελτιώσουν την αποτελεσματικότητα στη διαχείριση των εσόδων. Οι φορολογικές διοικήσεις θα πρέπει να προσδιορίζουν και να διατυπώνουν σαφώς τα προβλήματα και τις ανεπάρκειες και να λαμβάνουν υπόψη τις στρατηγικές μεταρρύθμισης και εκσυγχρονισμού που βασίζονται στις καλύτερες διεθνείς πρακτικές.

¹⁵⁵ William Grandall, Revenue Administration: Autonomy in Tax Administration and the Revenue Authority Model, International Monetary Fund, 2010

Περιατέρω, ο Arthur Mann¹⁵⁶ εξέτασε τα επιχειρήματα υπέρ και κατά της ίδρυσης του μοντέλου «αρχής εσόδων» και κατέληξε στο συμπέρασμα ότι *παρέχει εκτιμήσεις της συνολικής απόδοσης αναλύοντας δείκτες όπως φορολογικές εκθέσεις και μέτρα είσπραξης φόρων*. Επίσης αναφέρει την σύστασή του για έκδοση κοινοβουλευτικών πράξεων προκειμένου να δοθεί η πολιτική και νομική νομιμότητα.

Πολλοί εμπειρογνώμονες¹⁵⁷ στον φορολογικό τομέα θεωρούν το «μοντέλο της αρχής εσόδων» ως "λύση όχι μόνο για τους ανεπαρκείς προϋπολογισμούς και τους μισθούς, αλλά και για τους χαμηλούς φορολογικούς συντελεστές, την αναποτελεσματική φορολογική διοίκηση και τη φορολογία διαφθοράς. "

Το ίδιο αναφέρει το ΔΝΤ ¹⁵⁸ ότι οι λόγοι για τη δημιουργία των Αρχών Εσόδων είναι η χαμηλή αποδοτικότητα των φορολογικών διοικήσεων και η ανάγκη για καταλυτικές μεταρρυθμίσεις, ενώ η διαφθορά και οι προβληματισμοί για πολιτική παρέμβαση καταλαμβάνουν την τελευταία θέση στη λίστα των επιχειρημάτων.

Το μοντέλο «αρχής εσόδων» (δεν μπορεί να οδηγήσει χωρίς σοβαρή δέσμευση και καλό σχέδιο μεταρρύθμισης στην βελτίωση της αποτελεσματικότητας με σεβασμό στον φορολογούμενο. Το μοντέλο «αρχής εσόδων» στοχεύει τόσο στη μείωση του κινδύνου πολιτικών παρεμβολών στη συλλογή των φόρων όσο και στον περιορισμό της διαφθοράς στο πλαίσιο της δημόσιας διοίκησης.

Επίσης αναφέρεται¹⁵⁹ ότι οι φορολογικές διοικήσεις, είτε είναι ενταγμένες στο ΥΠΟΙΚ, είτε απολαμβάνουσες κάποιας μορφής αυτονομία, έχουν μεγάλη εξουσία και ελευθερία κινήσεων σε σχέση με τους άλλους οργανισμούς της Δημόσιας Διοίκησης και οι διαφορές μεταξύ αυτόνομων και μη αυτόνομων αρχών, είναι ελάχιστες και μη σημαντικές.

Τα τυπικά χαρακτηριστικά των Αρχών Εσόδων (Revenue Authorities - RAs) είναι:

- Νομοθετικό εργαλείο που θεσμοθετεί τη δημιουργία τους.
- Διακριτή νομική μορφή οργάνωσης.

¹⁵⁶ Mann, A., 2004, Are Semi-Autonomous Revenue Authorities the Answer to Tax Administration Problems in Developing Countries – a Practical Guide, USAID, pp. 56-98. Available at: http://pdf.usaid.gov/pdf_docs/Pnadc978.pdf

¹⁵⁷ USAID, 2013, Detailed Guidelines for Improved Tax Administration in Latin America and the Caribbean.

¹⁵⁸ Maureen Kidd, William Grandall, Revenue Authorities: Issues, and Problems in Evaluating Their Success, International Monetary Fund, working Paper 2006

¹⁵⁹ το ίδιο με παραπάνω

- Νομοθεσία για την αξιολόγηση και τη συλλογή φόρων και δασμών και τη διαχείριση και επιβολή της φορολογικής νομοθεσίας.
- Ο Υπουργός Οικονομικών έχει τουλάχιστον γενική εποπτεία και επιτήρηση στις Αρχές Εσόδων.
- Σχεδόν όλες τους είναι εκτός της τυπικής δημόσιας υπηρεσίας.
- Σχεδόν όλες έχουν διαδικασίες εξωτερικού ελέγχου.
- Οι περισσότερες έχουν διοικητικά συμβούλια.
- Στις περισσότερες περιπτώσεις, ο διοικητής ορίζεται από τον Υπουργό Οικονομικών ή την κυβέρνηση ή μετά από πρόταση του διοικητικού συμβουλίου.
- Οι Αρχές Εσόδων ασχολούνται με άμεσους και έμμεσους φόρους και με τελωνειακούς δασμούς.

Το ΔΝΤ όσο αφορά το μοντέλο των Αρχών Εσόδων (Revenue Authorities - RAs) αναφέρει ¹⁶⁰ ότι εμφανίζονται με δύο μορφές: με την εκχώρηση στον ιδιωτικό τομέα αρμοδιοτήτων που αφορούν στη φορολογική διοίκηση και είσπραξη (π.χ., Γαλλία) και με τις ημιαυτόνομες αρχές (π.χ., Τσεχία Εσθονία, Φιλανδία, Ελλάδα, Ουγγαρία, Λετονία Λιθουανία, Ισπανία, Σουηδία, Ιρλανδία, Λιθουανία, Ρουμανία, Σλοβενία, Σλοβακία.). Η σχετική αυτονομία, σύμφωνα με τους συντάκτες, δεν μπορεί να προσδώσει εξουσία πέραν από τον έλεγχο και τη λογοδοσία που οφείλουν να έχουν σε μια εκλεγμένη κυβέρνηση, οπότε αυτοί οι φορολογικοί και τελωνειακοί οργανισμοί, παραμένουν ουσιαστικά δημόσιες υπηρεσίες.

Η Παγκόσμια Τράπεζα¹⁶¹ σε μελέτη της που αφορά το μοντέλο των Αρχών Εσόδων (Revenue Authorities - RAs), υποστηρίζει ότι η σχέση αυτονομίας και απόδοσης υφίσταται εφόσον υπάρχει προσανατολισμός στην είσπραξη εσόδων, στη διαχείριση της φορολογικής συμμόρφωσης, στις υπηρεσίες που παρέχονται στους φορολογούμενους, στη διαχείριση του ανθρώπινου δυναμικού και στα διοικητικά κόστη. Παρόλα αυτά, δεν υπάρχει συγκεκριμένο οργανωσιακό παράδειγμα ως βέλτιστη πρακτική που να καθοδηγεί τους πολιτικούς και τα

¹⁶⁰ Maureen Kidd, William Grandall, Revenue Authorities: Issues, and Problems in Evaluating Their Success, International Monetary Fund, working Paper 2006

¹⁶¹ Robert Jr. Taliencio, World Bank: Designing Performance Semi- Autonomous Revenue Authority Model in Africa and Latin America, 2004.

διοικητικά στελέχη στην υιοθέτησή του για όλες τις χώρες. Μέχρι σήμερα, τόσο οι διεθνείς οργανισμοί, όσο και οι ειδικοί επιστήμονες, δεν έχουν εξάγει ασφαλή συμπεράσματα ως προς τα θετικά και τα αρνητικά από την λειτουργία των αρχών εσόδων σε διάφορες χώρες.

Από την άλλη πλευρά, ελάχιστη έως καθόλου ανάλυση κόστους-ωφέλειας έχει γίνει πριν από τη λήψη της απόφασης για τη δημιουργία τους, τα μειονεκτήματα τους δεν λαμβάνονται υπόψη και σπάνια γίνονται αξιολογήσεις μετά από την υλοποίηση και όποτε έχουν γίνει, η διαδικασία ήταν χρονοβόρα. Η επιλογή για δημιουργία των Αρχών Εσόδων ήταν ως επί το πλείστον διαισθητική και πολιτική και επιβλήθηκε από μια αγωνιώδη επιθυμία να δρομολογηθούν μεταρρυθμίσεις.

Όσον αφορά στην αποτίμηση της λειτουργίας τους, αυτή συνδέεται με την εκάστοτε κυβέρνηση, η ύπαρξη Διοικητικού Συμβουλίου δεν δημιουργεί συνθήκες ή προϋποθέσεις διαφοροποίησης από την κυβερνητική πολιτική και η αυτονομία στη διαχείριση του προϋπολογισμού τους διαφέρει από χώρα σε χώρα.

1.3.4 Οι Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων και το νέο δημόσιο μανάτζμεντ

Η ύπαρξη Ημιαυτόνομων Αρχών Εσόδων (Semi-autonomous Revenue Authorities) είναι μια επιλογή άμεσα συνδεδεμένη με το Νέο Δημόσιο Μανάτζμεντ (New Public Management), το οποίο στηρίζει τις μεταρρυθμίσεις στο Δημόσιο Τομέα τις δύο τελευταίες δεκαετίες. Το παράδειγμα του μοντέλου των Αρχών Εσόδων περιορίζει την άμεση πολιτική παρέμβαση από το ΥΠΟΙΚ και «απελευθερώνει» τη φορολογική διοίκηση από τα εμπόδια της Δημόσιας Διοίκησης, με απώτερο σκοπό την αύξηση των εσόδων και την μείωση των αρνητικών αποτελεσμάτων του δημοσιονομικού συστήματος στην οικονομία. Μέχρι σήμερα δεν υπάρχουν ξεκάθαρα στοιχεία ότι το μοντέλο της Αρχής Εσόδων έχει πετύχει αυτό για το οποίο έχει συσταθεί.

Το Δημόσιο Μανάτζμεντ χαρακτηρίζεται από μια διοικητική κουλτούρα και έναν προσανατολισμό με έμφαση στον πολίτη/πελάτη και στη λογοδοσία για τα τελικά αποτελέσματα. Ως προς τις οργανωσιακές-διοικητικές επιλογές, αυτές αφορούν στην αποκέντρωση της εξουσίας και του ελέγχου, με ταυτόχρονη ύπαρξη

εναλλακτικών μηχανισμών παροχής υπηρεσιών, όπου ο ανταγωνισμός και η εμπλοκή ιδιωτών ή η εκχώρηση υπηρεσιών σε ιδιώτες είναι κύρια χαρακτηριστικά.

Η βασική θέση του Δημόσιου Μάνατζμεντ για τις ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων είναι ότι οι πάροχοι αυτών των υπηρεσιών πρέπει να δίνουν βαρύτητα στην αποτελεσματική παραγωγή ποιοτικών υπηρεσιών χωρίς να κάνουν πίσω από αυτό τον στόχο για οποιονδήποτε λόγο (ακόμα κι εάν αυτός άπτεται του δημοσίου συμφέροντος και της προστασίας του κοινωνικού συνόλου ή τμημάτων του). Ως επί το πλείστον, το Δημόσιο Μάνατζμεντ έχει υιοθετηθεί ως μηχανισμός για αύξηση της αποτελεσματικότητας και της αντίδρασης στις παρεμβάσεις των πολιτικών προϊσταμένων, ειδικά στις αναπτυσσόμενες χώρες.

Σήμερα υπάρχουν περίπου 14 Ευρωπαϊκές Χώρες, στις οποίες εφαρμόζεται το μοντέλο της Αρχής Εσόδων, η Τσεχία, Εσθονία, Φιλανδία, Ελλάδα, Ουγγαρία, Λετονία, Λιθουανία, Ισπανία, Σουηδία, Ιρλανδία, Λιθουανία, Ρουμανία, Σλοβενία, Σλοβακία. Σε έρευνα που έγινε αναφορικά με την μέτρηση της αποτελεσματικότητας των επιδόσεων των μοντέλων των Αρχών Εσόδων,¹⁶² από τις 20 που μετρήθηκαν μόνο οι 5 βρέθηκαν να αποδίδουν καλύτερα στη συλλογή φόρων για το κράτος, συγκριτικά με το ΥΠΟΙΚ. Σε άλλες 5 περιπτώσεις τα αποτελέσματα ήταν συγκεχυμένα και σε 6 χώρες, είχαν χειρότερα αποτελέσματα από ότι εμφάνιζαν παλαιότερα τα ΥΠΟΙΚ αυτών των χωρών.

Σε πολλές αναπτυσσόμενες χώρες, έχουν πραγματοποιηθεί εκτενείς μεταρρυθμίσεις στη φορολογική διοίκηση τα τελευταία χρόνια και η εφαρμογή των ημιαυτόνομων αρχών εσόδων αποτελεί μία από τις πιο ορατές εκφράσεις τους. Μέχρι σήμερα, δεν έχει διεξαχθεί ολοκληρωμένη αξιολόγηση για να διερευνηθεί πόσο επιτυχημένες ήταν αυτές στη βελτίωση της συλλογής εσόδων στις χώρες αυτές. Χρησιμοποιώντας τη μέθοδο του συνθετικού ελέγχου, δείχνουμε ότι στις περισσότερες χώρες, η εφαρμογή ενός ημιαυτόνομου μοντέλου αρχής εσόδων δεν βελτίωσε σημαντικά τα έσοδα του δημοσίου.

¹⁶² Babacar Sarr, Assessing Revenue Authority Performance in Developing Countries: A Synthetic Control Approach, pages 146-156,2015

Το συμπέρασμα¹⁶³ που εξήχθη ήταν ότι δεν υπάρχουν ακριβή και ξεκάθαρα αποτελέσματα, υποστηρίζοντας ότι η ύπαρξη τους δεν είναι πανάκεια για τα προβλήματα των ΥΠΟΙΚ στην επίτευξη των στόχων τους. Πιθανοί λόγοι για αυτές τις διαφοροποιήσεις είναι η ποιότητα του προσωπικού των υπηρεσιών, ο βαθμός ανεξαρτησίας από την πολιτική διοίκηση και η απουσία διαφθοράς. Για παράδειγμα, ακόμη και σε θεωρητικό επίπεδο, η επιτυχία της Αρχής Εσόδων μπορεί να είναι αποτέλεσμα σχετικά καλών αμοιβών των υπαλλήλων, ισχυρών εσωτερικών ελέγχων και ξεκάθαρης πολιτικής στήριξης στη διοίκηση και στους σκοπούς της φορολογικής αρχής.

Στις περιπτώσεις που η φορολογική διοίκηση είναι σοβαρά δυσλειτουργική και τα έσοδα που συλλέγονται σε σχέση με το ΑΕΠ είναι πολύ μικρά, τότε δικαιολογείται η δημιουργία ημιαυτόνομης αρχής εσόδων, από το να αλλάξει μόνο η υπάρχουσα διοίκηση. Σε άλλες περιπτώσεις όπου η φορολογική διοίκηση είναι επαρκώς αποτελεσματική και αποδοτική, ενέχονται κίνδυνοι να εμπλακεί μια χώρα σε αλλαγές που μπορεί να έχουν μεγάλο κόστος χωρίς να υπάρχει προοπτική αύξησης των εσόδων.

Επίσης ένας προβληματισμός που εντοπίστηκε είναι ο συγχρονισμός στη συλλογή των φόρων και στην εφαρμογή της φορολογικής πολιτικής. Εφόσον βρίσκονται σε δύο διαφορετικούς οργανισμούς (ο πρώτος σε μια Ανεξάρτητη Αρχή και ο δεύτερος στο ΥΠΟΙΚ), οι σχέσεις τους δεν μπορεί να είναι πάντοτε αρμονικές. Η διάσπαση ρόλων, αρμοδιοτήτων και καθηκόντων, δημιουργεί στελέχη και υπαλλήλους διαφορετικών ταχυτήτων και ιεραρχικής-διοικητικής αντιμετώπισης, γεγονός που αποβαίνει σε βάρος της φορολογικής αποτελεσματικότητας και εν τέλει, της εισπραξιμότητας.

1.4 Συμπεράσματα

Όπως προκύπτουν από τα παραπάνω από τις Ανεξάρτητες Αρχές Εσόδων σε διάφορες χώρες, αλλά και μελετώντας το μοντέλο της «αρχής εσόδων» ως ένα κατ'

¹⁶³ Babacar Sarr, *Assessing Revenue Authority Performance in Developing Countries: A Synthetic Control Approach*, pages 146-156, 2015

εξοχήν μοντέλο που έχει σχεδιασθεί και προωθείται από τα πρώτα του χρόνια (στις αρχές της δεκαετίας του '90) από το ΔΝΤ, διαπιστώνονται τα παρακάτω:

- Η αποτίμηση της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητάς τους είναι αμφιλεγόμενη και δεν είναι στην πλειοψηφία των περιπτώσεων θετική.
- Οι μετρήσεις που έχουν γίνει είναι στενά οικονομικές και ποσοτικού χαρακτήρα, και σε λίγες περιπτώσεις λαμβάνονται υπόψη τα ποιοτικά στοιχεία και τα κοινωνικά χαρακτηριστικά.
- Οι σχέσεις με την πολιτική διοίκηση δεν είναι πάντοτε άρτιες και εξαρτάται από τη πολιτική και ιδεολογική τοποθέτηση των δύο πλευρών.
- Το παράδειγμα του μοντέλου της Ημιαυτόνομης Αρχής Εσόδων και οι παραλλαγές του είναι, ως επί το πλείστον, προωθούμενες και σχεδιασμένες από το ΔΝΤ,
- Σε πολλές περιπτώσεις οι χώρες που είναι υπέρμαχες των Ημιαυτόνομων Αρχών Εσόδων είναι ή ήταν σε έλεγχο και εποπτεία από το ΔΝΤ.
- Οι χώρες που θεσμικά εκπροσωπούνται από Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων εφαρμόζουν το νέο δημόσιο μανάτζμεντ.
- Η έννοια της προώθησης των μεταρρυθμίσεων είναι στενά συνυφασμένη με το νέο δημόσιο μανάτζμεντ.
- Οι Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων μπορεί να προέρχονται από πολιτικές και ιδεολογικές πρωτοβουλίες και σε πολλές περιπτώσεις δεν είναι ουδέτερες και τεχνοκρατικά σχεδιασμένες.
- Οι Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων έχουν στο σχεδιασμό τους την εκχώρηση αρμοδιοτήτων στον ιδιωτικό τομέα
- Όλες Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων, οπουδήποτε έχουν εφαρμοσθεί, αποτέλεσαν κριτήριο ιδιωτικοποίησης υπηρεσιών του Δημοσίου και υλοποίησης πολιτικών με ιδιωτικοοικονομικά χαρακτηριστικά.

Το παγκόσμιο πλαίσιο εντός του οποίου λειτουργούν οι δημόσιες διοικήσεις συνεχίζει να αλλάζει κατά ένα έτος χωρίς προηγούμενο ρυθμό. Η εμφάνιση νέων τεχνολογιών, αναλυτικών εργαλείων και τεράστιας αύξησης της το μέγεθος και το εύρος των ψηφιακών δεδομένων προσφέρουν σημαντικές ευκαιρίες για τη βελτίωση της φορολογικής διοίκησης κα να μειώσουν τις επιβαρύνσεις, αλλά

υπάρχουν προκλήσεις για την επίτευξη αυτών των οφελών. Αυτές περιλαμβάνουν πιέσεις στους προϋπολογισμούς και τους ανθρώπινους πόρους, την αποτελεσματική και αποδοτική λειτουργία και τη δυνατότητα των φορολογικών διοικήσεων να ανταποκρίνονται γρήγορα στα γρήγορα επιχειρηματικά μοντέλα και να επιλέγουν οικονομικά αποδοτικές τεχνικές λύσεις.

Τα οργανωτικά και επιχειρησιακά μοντέλα των φορολογικών διοικήσεων έχουν σημειώσει πολλές προόδους με το πιο προηγμένο μοντέλο να είναι η λειτουργική οργανωτική δομή με κατακερματισμού για ορισμένους τύπους φορολογουμένων. Η ομαδοποίηση βασικών λειτουργικών δραστηριοτήτων σε ενιαία δομή βελτιώνει το συνολικό επίπεδο φορολογικής συμμόρφωσης.

Προκειμένου να επιτευχθεί υψηλή δημοσιονομική αποδοτικότητα, η σημερινή παγκόσμια τάση των χωρών του κόσμου στην οργάνωση της φορολογικής διάρθρωσης πέρα από την θεσμική τους εκπροσώπηση, είναι να συνδυάσουν τα βασικά καθοριστικά στοιχεία των τύπων οργανωτικών δομών.

Κεφάλαιο 2

ΑΑΔΕ, κώδικας φορολογικής διαδικασίας και διεθνείς Σχέσεις

2.1 Το μοντέλο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων και ο νόμος 4389/2016

Η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) είναι ελληνική ανεξάρτητη αρχή επιφορτισμένη με την είσπραξη των δημοσίων εσόδων. Συστήθηκε την 1η Ιανουαρίου 2017, αντικαθιστώντας τη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ). Δεν εποπτεύεται από την Ελληνική Κυβέρνηση, αλλά από τη Βουλή των Ελλήνων. Ο Διοικητής και το πενταμελές Συμβούλιο Διοίκησης που απαρτίζεται από τον Πρόεδρο και άλλα τέσσερα μέλη, αποτελούν τα όργανα διοίκησης της ΑΑΔΕ. Υπάρχει επίσης ο Εμπειρογνώμονας που έχει συμβουλευτικό χαρακτήρα.

Η ΑΑΔΕ δεν υπόκειται πλέον σε οποιασδήποτε μορφής εποπτεία ή έλεγχο από την κυβέρνηση αλλά ασκεί πλήρεις αρμοδιότητες και υπερεξουσίες σε όλον τον φοροελεγκτικό και φοροεισπρακτικό μηχανισμό της χώρας.

Η Αρχή είναι ουσιαστικά η αποκλειστικά αρμόδια για τη βεβαίωση και είσπραξη των φορολογικών εσόδων του κράτους και στο πλαίσιο αυτό οι υπηρεσίες της μπορούν να διενεργούν ελέγχους, να καταλογίζουν φόρους και πρόστιμα και να επιδιώκουν την είσπραξη όλων των φορολογικών εσόδων που βεβαιώνονται είτε με την υποβολή φορολογικών δηλώσεων είτε με τη διενέργεια ελέγχων. Μπορούν δε, στο πλαίσιο των διαδικασιών είσπραξης των εσόδων, να προβαίνουν σε δεσμεύσεις τραπεζικών λογαριασμών και σε κλείσιμο επιχειρήσεων φοροπαραβατών, καθώς και σε κατασχέσεις καταθέσεων, εισοδημάτων και περιουσιακών στοιχείων ασυνεπών οφειλετών του Δημοσίου.

Με τον άρθρο 1 του νόμου 4389/2016 (ΦΕΚ 94/Α/27-5-2016) «Επείγουσες διατάξεις για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων και άλλες διατάξεις», προβλέπεται η σύσταση της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

Από την δεύτερη παράγραφο του πρώτου άρθρου γίνεται ξεκάθαρο ότι η «Αρχή απολαύει λειτουργικής ανεξαρτησίας, διοικητικής και οικονομικής αυτοτέλειας και δεν υπόκειται σε έλεγχο ή εποπτεία από κυβερνητικά όργανα, κρατικούς φορείς ή άλλες διοικητικές αρχές».

Η Αρχή ασκεί όλες τις αρμοδιότητες της ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών, που προβλέπονται, κατά την ημερομηνία έναρξης λειτουργίας της¹⁶⁴.

Η Αρχή έχει τις ακόλουθες αρμοδιότητες:

- Την παρακολούθηση και τον έλεγχο της πορείας της βεβαίωσης και της είσπραξης των δημοσίων εσόδων και της εφαρμογής της κείμενης νομοθεσίας για την είσπραξή τους.
- Τη λήψη και την 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
- Την 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, η οποία σχετίζεται με τους τομείς αρμοδιότητάς της.
- Την έκδοση κανονιστικών αποφάσεων, εγκυκλίων, οδηγιών, ατομικών διοικητικών πράξεων και λοιπών διοικητικών εγγράφων, που αφορούν σε θέματα οργάνωσης υπηρεσιών και διαχείρισης των πάσης φύσεως πόρων της.
- Τη λήψη και την εφαρμογή των αναγκαίων μέτρων για την προστασία της δημόσιας υγείας, του περιβάλλοντος και των συμφερόντων των

¹⁶⁴στις διατάξεις της Υποπαραγράφου Ε2 της παραγράφου Ε΄ του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (Α΄ 222) Έγκριση Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013–2016

- καταναλωτών, καθώς και για τη συμβολή στην υγιή λειτουργία της αγοράς, στην ενίσχυση της ανταγωνιστικότητας και καινοτομίας της χημικής βιομηχανίας και την παροχή σχετικής επιστημονικής υποστήριξης σε δικαστικές, αστυνομικές και λοιπές κρατικές Αρχές και υπηρεσίες.
- Το στρατηγικό και επιχειρησιακό σχεδιασμό των δράσεων όλων των υπηρεσιών της και την κατάρτιση στοχοθεσίας και δεικτών απόδοσης.
 - Την κατάρτιση των επιμέρους επιχειρησιακών σχεδίων φορολογικών, τελωνειακών και λοιπών ελέγχων αρμοδιότητάς της και τον προγραμματισμό ελέγχων για τη διαπίστωση της εφαρμογής της φορολογικής, τελωνειακής και λοιπής νομοθεσίας αρμοδιότητάς της. Επίσης, την αξιολόγηση και την ιεράρχηση των αιτημάτων ελέγχου που υποβάλλονται από άλλους φορείς.
 - Τον εντοπισμό φαινομένων φοροδιαφυγής, λαθρεμπορίου, φορολογικής απάτης, παραεμπορίου και παραοικονομίας και τον καταλογισμό της διαφεύγουσας φορολογητέας ύλης.
 - Τον εντοπισμό φαινομένων διαφθοράς, αδιαφανών διαδικασιών, αναποτελεσματικότητας, χαμηλής παραγωγικότητας και ποιότητας των παρεχόμενων υπηρεσιών και μη τήρησης της νομιμότητας, που τυχόν παρατηρούνται στη λειτουργία και στη δράση των φορολογικών, τελωνειακών και λοιπών υπηρεσιών της.
 - Την εποπτεία και το συντονισμό των ελεγκτικών φορολογικών, τελωνειακών και λοιπών υπηρεσιών που υπάγονται σε αυτήν, καθώς και την αξιολόγηση και τον έλεγχο των αποτελεσμάτων της δράσης τους σε σχέση με την επίτευξη των στόχων, που έχουν τεθεί με βάση τον επιχειρησιακό σχεδιασμό ελέγχων και τα προγράμματα επιχειρησιακής δράσης που έχει καταρτίσει η Αρχή,
 - Την εισήγηση νομοθετικών διατάξεων και μέτρων για την ενίσχυση της φορολογικής και τελωνειακής συμμόρφωσης και την υποβολή προτάσεων για τη βελτίωση και την επιτάχυνση της εισπραξιμότητας των δημοσίων εσόδων.

- Τη διατύπωση απλής γνώμης για σχέδια νόμων, που ρυθμίζουν ζητήματα εμπόπτοντα στο πεδίο των αρμοδιοτήτων της.
- Το συντονισμό και τη συνεργασία με άλλους φορείς και αρχές στα πλαίσια της άσκησης των ανωτέρω αρμοδιοτήτων.
- Την κατάρτιση και εκτέλεση του προϋπολογισμού των δαπανών της.
- Την κατάρτιση και εκτέλεση προγράμματος προμηθειών για την ομαλή λειτουργία των υπηρεσιών της, εξαιρουμένης της προμήθειας κεντρικού εξοπλισμού πληροφορικής και του συστημικού λογισμικού πληροφορικής, που απαιτείται για τη χρήση του, η οποία εκτελείται από την αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών, σύμφωνα με τις διαδικασίες, που περιγράφονται στην εκάστοτε ισχύουσα Συμφωνία Επιπέδου Εξυπηρέτησης.
- Την κατάρτιση συμβάσεων για τα έργα της Αρχής.
- Την εποπτεία των φορέων, που λειτουργούν στην Αρχή και τη διαχείριση, παρακολούθηση και αξιοποίηση των ειδικών λογαριασμών, οι οποίοι αφορούν στην Αρχή ή λειτουργίες αυτής.
- Την ανάπτυξη, επικαιροποίηση, συντήρηση, λειτουργία και χρήση του λογισμικού εφαρμογών των πληροφοριακών συστημάτων ή την προμήθειά του, που είναι απαραίτητη για την απρόσκοπτη και αποτελεσματική άσκηση των αρμοδιοτήτων της και την ασφάλεια και διαχείριση των δεδομένων που προέρχονται από τις δραστηριότητές της, όπως ιδίως λογισμικού εφαρμογών που υποστηρίζουν τις κύριες αρμοδιότητες των Φορολογικών και των Τελωνειακών υπηρεσιών και του Γενικού Χημείου του Κράτους.
- Την παροχή και υποστήριξη ηλεκτρονικών υπηρεσιών προς τον πολίτη, τις επιχειρήσεις, τους φορείς του δημόσιου τομέα για τη διευκόλυνση των συναλλαγών, τη μείωση της γραφειοκρατίας, την απλούστευση των διαδικασιών και την επίτευξη φορολογικής δικαιοσύνης και διαφάνειας.
- Τον καθορισμό της τεχνολογικής στρατηγικής της, ως προς το σχεδιασμό και την ανάπτυξη εφαρμογών και των υπηρεσιών Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης.

Ο νόμος προβλέπει ότι, δύνανται να μεταβιβάζονται και να περιέρχονται στην Αρχή περαιτέρω αρμοδιότητες που κατά την κείμενη νομοθεσία ασκούνται από τον Υπουργό Οικονομικών ή τον αρμόδιο Αναπληρωτή Υπουργό ή Υφυπουργό Οικονομικών ή τους Προϊσταμένους των οργανικών μονάδων του Υπουργείου Οικονομικών και κείνται εντός του πεδίου των αρμοδιοτήτων της Αρχής, με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ή του καθ' ύλην αρμόδιου Αναπληρωτή Υπουργού ή Υφυπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως . Οι αρμοδιότητες αυτές ασκούνται από τον Διοικητή της Αρχής, ο οποίος μπορεί να τις μεταβιβάζει σε υφιστάμενα όργανα της Αρχής

Επίσης προβλέπει ότι οι αρμοδιότητες που περιέρχονται στην Αρχή ή στα όργανα αυτής, καθώς και αυτές που έχουν ήδη μεταβιβασθεί στη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων και κείνται εντός του πεδίου των αρμοδιοτήτων της Αρχής, 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.

Στο άρθρο 3 προβλέπεται η λειτουργική Ανεξαρτησία της ΑΑΕΔ όσο αφορά τον Πρόεδρο, τα μέλη του Συμβουλίου Διοίκησης, τον Εμπειρογνώμονα και τον Διοικητή οι οποίοι κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους, 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.

Στο Άρθρο 4 καθορίζονται οι σχέσεις με τη Βουλή και διοικητικές αρχές. Τα μέλη του Συμβουλίου Διοίκησης, συμπεριλαμβανομένου του Προέδρου, καθώς και ο Διοικητής της Αρχής, μετά από αίτημα διαρκούς ή άλλης Επιτροπής της Βουλής, ή κατόπιν δικής τους πρωτοβουλίας, καταθέτουν ενώπιον της Επιτροπής Θεσμών και Διαφάνειας της Βουλής, σύμφωνα με το άρθρο 138Α σε συνδυασμό με το άρθρο 41Α του Κανονισμού αυτής, σχετικά με θέματα που αφορούν στις αρμοδιότητες της Αρχής. Η Αρχή συνεργάζεται με τις διοικητικές αρχές που ασκούν αρμοδιότητες σε συγκεκριμένους τομείς της εθνικής οικονομίας και παρέχει τη συνδρομή της, εφόσον της ζητηθεί, στις εν λόγω αρχές, στο πλαίσιο άσκησης των αρμοδιοτήτων της.

Αντίστοιχα ξεκάθαρο είναι και το μακροσκελές άρθρο 5, το οποίο ορίζει τη σχέση της Ανεξάρτητης Αρχής με τον υπουργό Οικονομικών. Στο συγκεκριμένο, άρθρο αναφέρεται ότι «η Αρχή δεν υπόκειται σε ιεραρχικό έλεγχο ή εποπτεία από τον Υπουργό Οικονομικών. Η Αρχή ενημερώνει περιοδικά τον Υπουργό Οικονομικών».

Η Αρχή δημοσιεύει στην ιστοσελίδα της: α) το στρατηγικό σχέδιο, το ετήσιο επιχειρησιακό σχέδιο και τις τυχόν αναθεωρήσεις τους, τους στόχους των υπηρεσιών και τους κρίσιμους δείκτες απόδοσης της φορολογικής διοίκησης, καθώς και τη μηνιαία εξέλιξή τους, β) τις μηνιαίες εκθέσεις για την εξέλιξη και τη διακύμανση των φορολογικών, τελωνειακών και λοιπών δημοσίων εσόδων, γ) τις μηνιαίες οικονομικές αναφορές δαπανών, στο πλαίσιο εκτέλεσης του προϋπολογισμού της.

Στο άρθρο 6 καθορίζονται η οργάνωση και διάρθρωση των υπηρεσιών της Αρχής, ο καθορισμός των αρμοδιοτήτων τους και των οργανικών θέσεων του προσωπικού αυτής, τα προσόντα διορισμού στους κλάδους και στις ειδικότητες, οι κλάδοι από τους οποίους προέρχονται οι προϊστάμενοι των οργανικών μονάδων αυτής, καθώς και η κατανομή των οργανικών θέσεων του μονίμου και με σχέση εργασίας ιδιωτικού δικαίου προσωπικού της Αρχής ανά κατηγορία, κλάδο και ειδικότητα.

Η λειτουργία της Αρχής ρυθμίζεται από Εσωτερικούς Κανονισμούς, στους οποίους περιλαμβάνονται: α) ο Κανονισμός Λειτουργίας¹⁶⁵ αυτής, με τον οποίο καθορίζονται ειδικότερα θέματα λειτουργίας και άσκησης των αρμοδιοτήτων της Αρχής, σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία, και β) επιμέρους Εσωτερικοί Κανονισμοί με τους οποίους καθορίζονται τα καθήκοντα του προσωπικού των υπηρεσιών της και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα.

Στο άρθρο 7 ορίζεται ότι «το Συμβούλιο Διοίκησης είναι πενταμελές, αποτελούμενο από τον Πρόεδρο και τέσσερα ακόμη τακτικά μέλη, τα οποία δεν είναι πλήρους και αποκλειστικής απασχόλησης. Στις συνεδριάσεις του Συμβουλίου

¹⁶⁵ Δ.ΟΡΓ.Α 1063420 ΕΞ 2017/27-4-2017

Διοίκησης συμμετέχει ο Διοικητής της Αρχής ως εκ της ιδιότητας του χωρίς δικαίωμα ψήφου».

Επίσης σημαντικό ρόλο έχει ο Εμπειρογνώμονας ο οποίος έχοντας εμπειρία σε ζητήματα Φορολογικής Διοίκησης από το εξωτερικό παρέχει εξειδικευμένες συμβουλευτικές υπηρεσίες σε ζητήματα βέλτιστων διεθνών πρακτικών στο Συμβούλιο της Διοίκησης κατά τα πέντε πρώτα έτη. Ο Εμπειρογνώμονας, ο οποίος δύναται να συμμετέχει στις συνεδριάσεις του Συμβουλίου Διοίκησης χωρίς δικαίωμα ψήφου, έχει τα ίδια δικαιώματα πρόσβασης στα έγγραφα και στοιχεία της αρχής με τα μέλη του Συμβουλίου Διοίκησης, καθώς και τις ίδιες υποχρεώσεις. Κατόπιν πρότασης του Συμβουλίου Διοίκησης, ο Υπουργός Οικονομικών δύναται, με απόφασή του που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, να παρατείνει το ανωτέρω χρονικό διάστημα έως πέντε ακόμη έτη».

Στο άρθρο 12 το Συμβούλιο Διοίκησης συνεδριάζει τουλάχιστον μία (1) φορά το μήνα τακτικώς και εκτάκτως όποτε χρειαστεί, μετά από πρόσκληση του Προέδρου του, στην οποία ορίζεται ο τόπος και ο χρόνος της συνεδρίασης.

Στο άρθρο 14 καθορίζονται ότι όλες οι αρμοδιότητες της Αρχής ασκούνται από τον Διοικητή της, πλην αυτών που ρητώς ορίζεται ότι ασκούνται από το Συμβούλιο Διοίκησης.

Στο άρθρο 15 καθορίζεται η διαδικασία επιλογής και ο διορισμός Διοικητή η οποία γίνεται με ανοικτό διαγωνισμό.

Στο άρθρο 16 περιγράφεται η διαδικασία που ακολουθείται σε περίπτωση Παύσης, παραίτησης, και αναπλήρωσης του Διοικητή.

Στο άρθρο 17 περιγράφονται οι Οργανικές Μονάδες και διευκρινίζεται ότι η Αρχή συγκροτείται από όλες τις οργανικές μονάδες που υπάγονται, κατά την ημερομηνία έναρξης της λειτουργίας της στη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων¹⁶⁶.

¹⁶⁶ σύμφωνα με τις διατάξεις του π.δ. 111/2014 (Α'178, διορθ. σφάλμ. Α' 25/24.2.2015) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών», όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, κατ' εφαρμογή των ισχυουσών διατάξεων

Στο άρθρο 18 καθορίζονται οι οικονομικές διατάξεις που αφορούν τους Στόχους Είσπραξης Εσόδων. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, που εκδίδεται μέχρι 31 Δεκεμβρίου κάθε έτους, καθορίζονται αναλυτικά οι ετήσιοι στόχοι εσόδων για είσπραξη από την Αρχή, σύμφωνα με τον ψηφισθέντα ετήσιο Κρατικό Προϋπολογισμό.

Στο άρθρο 19 γίνεται αναφορά για τον Προϋπολογισμό και την Οικονομική Διαχείριση της Αρχής. Οι απαιτούμενες πιστώσεις για τη λειτουργία της Αρχής εγγράφονται σε χωριστό ειδικό φορέα ή χωριστούς ειδικούς φορείς στον τακτικό προϋπολογισμό του Υπουργείου Οικονομικών. Για τις δαπάνες λειτουργίας των περιφερειακών υπηρεσιών της Αρχής δύναται να εγγράφονται πιστώσεις σε χωριστούς ειδικούς φορείς σε επίπεδο νομού ή περιφέρειας.

Το επόμενο κεφάλαιο του νόμου αφορά στις εκθέσεις, στον σχεδιασμό και στην στοχοθεσία της Αρχής:

Στο άρθρο 20 γίνεται αναφορά για την διαδικασία υποβολής εκθέσεων και την απαιτούμενη δημοσιότητα αυτών. Η Αρχή ενημερώνει περιοδικά τον Υπουργό Οικονομικών, δια της υποβολής τριμηνιαίων εκθέσεων για τις δραστηριότητές της και για θέματα που τυχόν ανακύπτουν κατά τη λειτουργία και τη δράση της. Ο Υπουργός μπορεί να ακροάται μηνιαίως τον Διοικητή, κατόπιν ειδικής πρόσκλησης ή σε εξαιρετικές περιπτώσεις. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις, εφόσον της ζητηθεί, η Αρχή υποχρεούται να υποβάλλει στον Πρωθυπουργό, στον Υπουργό Οικονομικών και στον Πρόεδρο της Βουλής, ειδικές εκθέσεις κατά τη διάρκεια του έτους για θέματα της αρμοδιότητάς της. Η Αρχή δημοσιεύει στην ιστοσελίδα της:

- α) το στρατηγικό σχέδιο, το ετήσιο επιχειρησιακό σχέδιο και τις τυχόν αναθεωρήσεις τους, τους στόχους των Υπηρεσιών και τους κρίσιμους δείκτες απόδοσης της φορολογικής διοίκησης, καθώς και τη μηνιαία εξέλιξή τους, β) τις μηνιαίες εκθέσεις για την εξέλιξη και τη διακύμανση των φορολογικών, τελωνειακών και λοιπών δημοσίων εσόδων, γ) τις μηνιαίες οικονομικές αναφορές δαπανών, στο πλαίσιο εκτέλεσης του προϋπολογισμού της.

Στο άρθρο 21 γίνεται αναφορά για σύνταξη της Ετήσια έκθεση απολογισμού και προγραμματισμού των δραστηριοτήτων της Αρχής. Η Αρχή συντάσσει αναλυτική ετήσια έκθεση απολογισμού και προγραμματισμού των δραστηριοτήτων

της για το επόμενο έτος. Στην έκθεση απολογισμού παρουσιάζεται το έργο που επιτελέστηκε κατά το προηγούμενο έτος και τα αποτελέσματα στους κρίσιμους τομείς δράσης της. Στον προγραμματισμό δραστηριοτήτων παρουσιάζονται οι σημαντικότεροι στόχοι και δράσεις παρέμβασης, οι οποίες εξειδικεύονται στο ετήσιο επιχειρησιακό σχέδιο.. Η ετήσια έκθεση απολογισμού της Αρχής υποβάλλεται μέχρι την 31η Μαρτίου κάθε έτους, αναρτάται στην ιστοσελίδα της Αρχής και συζητείται στην Επιτροπή Οικονομικών Υποθέσεων της Βουλής κατά τα οριζόμενα στον Κανονισμό της Βουλής.

Το άρθρο 22 αφορά στο Στρατηγικό και Επιχειρησιακό Σχέδιο και λοιπά σχέδια δράσης της Αρχής. Η Αρχή καταρτίζει το στρατηγικό και επιχειρησιακό σχέδιο αυτής, καθώς και τα επιμέρους επιχειρησιακά σχέδια και τα προγράμματα δράσης της, συντονίζει και υλοποιεί αυτά, στο πλαίσιο των επιλογών, των προτεραιοτήτων, των κατευθύνσεων και των στόχων της κυβερνητικής δημοσιονομικής πολιτικής. Το Στρατηγικό σχέδιο είναι το σχέδιο με το οποίο αποτυπώνεται η μακροπρόθεσμη στρατηγική κατεύθυνση της Αρχής. Περιλαμβάνει τους στρατηγικούς στόχους της Αρχής, το όραμα, την αποστολή και τις βασικές αξίες της. Το Επιχειρησιακό σχέδιο είναι η διαδικασία επιμερισμού των στρατηγικών στόχων της Αρχής σε ετήσιους στόχους, δράσεις και έργα. Περιγράφει τα ορόσημα, τους κρίσιμους παράγοντες επιτυχίας και αναλύει τον τρόπο με τον οποίο το στρατηγικό σχέδιο μπαίνει σε εφαρμογή κατά τη διάρκεια του έτους. Με το επιχειρησιακό σχέδιο καθορίζονται οι ποιοτικοί και ποσοτικοί στόχοι των Υπηρεσιών, καθώς και οι υποχρεώσεις, οι δράσεις και τα έργα προς υλοποίηση, σε συμφωνία με το στρατηγικό σχέδιο της Αρχής.

Το άρθρο 23 αφορά την Στοχοθεσία της Αρχής. Με απόφαση του Διοικητή και με γνώμονα την επίτευξη των στρατηγικών στόχων, κοινοποιείται στις Υπηρεσίες ο επιχειρησιακός σχεδιασμός της Αρχής και καθορίζονται οι ποιοτικοί και ποσοτικοί στόχοι των οργανικών μονάδων, ο βαθμός προτεραιότητας για κάθε στόχο, οι δείκτες μέτρησης των αποτελεσμάτων, το χρονοδιάγραμμα υλοποίησης,

καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα. Με απόφαση του Διοικητή ορίζεται η αξιολόγηση των οργανικών μονάδων και θεσπίζεται διαδικασία βράβευσης¹⁶⁷.

Το επόμενο κεφάλαιο αφορά στο προσωπικό της Αρχής. Στα άρθρα 24 έως 31 αναλύονται οι οργανικές θέσεις και η στελέχωση, η εσωτερική και εξωτερική κινητικότητα του προσωπικού, Ρυθμίσεις θεμάτων επιλογής και αξιολόγησης προϊσταμένων της Αρχής, Ρυθμίσεις θεμάτων επιλογής και αξιολόγησης προϊσταμένων της Αρχής, Τοποθέτηση - Θητεία - Λήξη θητείας Προϊσταμένων, Συστήματα υπηρεσιακής εξέλιξης, Μισθολογικό καθεστώς και επιπλέον ανταμοιβή

Στη συνέχεια του νόμου, στις λοιπές διατάξεις και στο άρθρο 32 γίνεται αναφορά στο Απόρρητο και την εχεμύθεια του Συμβουλίου, του Διοικητή και του Εμπειρογνώμονα, οι οποίοι ανεξάρτητα από τη σχέση εργασίας που έχουν με την Αρχή, καταλαμβάνονται από τις διατάξεις περί φορολογικού απορρήτου. Επίσης στο επόμενο άρθρο διευκρινίζεται η ποινική και πειθαρχική ευθύνη που έχουν όλοι οι εμπλεκόμενοι με την Αρχή σε περίπτωση που παραβαίνουν εκ δόλου τα καθήκοντά και τις υποχρεώσεις¹⁶⁸.

Ένα ακόμη σημαντικό άρθρο είναι το άρθρο 34 που αναφέρεται στην υποχρέωση υποβολής δήλωσης περιουσιακής κατάστασης του Διοικητή, του Πρόεδρου και των μελών του Συμβουλίου Διοίκησης, καθώς και του Εμπειρογνώμονα¹⁶⁹

Στο άρθρο 36 προβλέπεται ότι η Αρχή εκπροσωπείται δικαστικώς και εξωδίκως από τον Διοικητή της και παρίσταται αυτοτελώς, εκπροσωπώντας το Δημόσιο, σε κάθε είδους δίκες που έχουν ως αντικείμενο πράξεις ή παραλείψεις της ή τις έννομες σχέσεις που την αφορούν

Στο άρθρο 37 γίνεται ανάλυση της διαχείρισης δεδομένων και των συστημάτων. Με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων, στην Αρχή μεταφέρονται όλες οι αρμοδιότητες και οι πόροι που αφορούν σε δεδομένα και

¹⁶⁷ κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 9 του ν. 3230/2004 (Α' 44) Καθιέρωση συστήματος διοίκησης με στόχους, μέτρηση της αποδοτικότητας και άλλες διατάξεις.

¹⁶⁸ σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 103 του ν. 3528/2007. Κύρωση του Κώδικα Κατάστασης Δημοσίων Πολιτικών Διοικητικών Υπαλλήλων και Υπαλλήλων Ν.Π.Δ.Δ.

¹⁶⁹ Σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3213/2003 «Δήλωση και έλεγχος περιουσιακής κατάστασης βουλευτών, δημόσιων λειτουργών και υπαλλήλων, ιδιοκτητών μέσων μαζικής ενημέρωσης και άλλων κατηγοριών προσώπων».

Πληροφοριακά Συστήματα Τεχνολογιών Πληροφορικής και Επικοινωνιών, που προβλέπονται στην κείμενη νομοθεσία¹⁷⁰. Το λογισμικό εφαρμογών των Πληροφοριακών Συστημάτων και υπηρεσιών Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης που άπτονται των αρμοδιοτήτων της Αρχής σχεδιάζεται και αναπτύσσεται μόνο από την Αρχή και τίθενται σε παραγωγική λειτουργία κατ' εντολή της. Η Αρχή έχει την αποκλειστική διαχείριση των δεδομένων και του λογισμικού εφαρμογών των Πληροφοριακών Συστημάτων της και των υπηρεσιών Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησής της. Τα δεδομένα που διαχειρίζεται η Αρχή ανήκουν στο Υπουργείο Οικονομικών. Οι διαδικασίες τήρησης, πρόσβασης, διάθεσης, χορήγησης και δημοσιοποίησης των δεδομένων διέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 17 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, Α' 170), του άρθρου 11 του Τελωνειακού Κώδικα (ν. 2960/2001, Α' 265), καθώς και από τις διατάξεις περί προστασίας δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα.

Στο άρθρο 38 γίνεται αναφορά στο Προσωπικό της Αρχής, ενώ το άρθρο 39 αναφέρεται στα υπηρεσιακά και πειθαρχικά Συμβούλια.

2.2. Ερμηνεία και εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας και ο Κώδικας φορολογικής διαδικασίας.

Η εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας ανήκε στον πυρήνα της Γ.Γ.Δ.Ε. έως το τέλος του 2016, μέσω της έκδοσης κανονιστικών πράξεων και ερμηνευτικών εγκυκλίων, οι οποίες είχαν ως στόχο την αποσαφήνιση της νομοθεσίας, τη ρύθμιση ειδικών και τεχνικών θεμάτων, χωρίς να αλλοιώνεται η

¹⁷⁰ Ειδικότερα: α) στην υποπερίπτωση α' της περίπτωσης 3 της υποπαραγράφου Ε2 της παρ. Ε' του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (Α' 222), β) στα άρθρα 63, 66 και 67 του π.δ. 111/2014 (Α' 178), όπως ισχύουν μέχρι τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου, γ) στις αποφάσεις του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, που εκδόθηκαν: αα) κατ' εξουσιοδότηση του δεύτερου εδαφίου της υποπαραγράφου γ' της παρ. 5 του άρθρου 55 του ν. 4002/2011 (Α' 180) σε συνδυασμό με τις διατάξεις της υποπαραγράφου δ' της παρ. 6 του άρθρου 54 του ν. 4178/2013 (Α' 174), της περίπτωσης δ' της παρ. 7 του άρθρου 34 του ν. 4141/2013 (Α' 81) και ββ) σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 54 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) και δ) στην αριθ. Δ6Α 1117082ΕΞ2013 (Β' 1779) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών «Μεταφορά αρμοδιοτήτων, προσωπικού και διαθέσιμων πόρων οργανικών μονάδων της Γενικής Διεύθυνσης ΚΕ.Π.Υ.Ο. της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων (Γ.Γ.Π.Σ.) στη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων και καθορισμός οργανικών θέσεων προσωπικού αυτής», όπως ισχύει.

ουσία των νομοθετικών διατάξεων. Πιο συγκεκριμένα η νομοθετική πρωτοβουλία για την υποβολή νομοσχεδίων φορολογικού ή/και τελωνειακού χαρακτήρα ανήκει στον Υπουργό Οικονομικών ως μέλους της Κυβέρνησης, ενώ η κανονιστική αρμοδιότητα της Γ.Γ.Δ.Ε. επικεντρώνονταν στην υλοποίηση, εφαρμογή και ερμηνεία της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας.

Από το 2017 ανήκει στη νομοθετική δράση¹⁷¹ της Α.Α.Δ.Ε., ο Διοικητής της, εισηγείται στον Υπουργό Οικονομικών νομοθετικές διατάξεις για ζητήματα που εμπíπτουν στο πεδίο των αρμοδιοτήτων της. Επίσης γνωστοποιεί στον Υπουργό Οικονομικών για παροχή απόψεων, πριν από την έκδοσή τους, τις κανονιστικές αποφάσεις και εγκυκλίους που αφορούν εν γένει στην ερμηνεία και στην εφαρμογή των διατάξεων της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας και της νομοθεσίας που άπτεται των αρμοδιοτήτων του Γενικού Χημείου του Κράτους.

Ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας ενσωματώνει και απλοποιεί διάσπαρτες διατάξεις της πρωτογενούς και δευτερογενούς νομοθεσίας που αφορούν τις φορολογικές διαδικασίες, τη σχέση μεταξύ φορολογούμενου και φορολογικής διοίκησης και τις διαδικασίες είσπραξης των φόρων.

Ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας¹⁷² καθορίζει τη διαδικασία προσδιορισμού και είσπραξης των εσόδων του Δημοσίου, καθώς και τις διοικητικές κυρώσεις για τη μη συμμόρφωση με την κείμενη νομοθεσία, η οποία ρυθμίζει τα έσοδα αυτά.

Οι διατάξεις του Κώδικα ισχύουν για τα εξής δημόσια έσοδα:

- Φόρο Εισοδήματος.
- Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.).
- Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.).
- Φόρο Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια.
- Φόρους, τέλη, εισφορές ή χρηματικές κυρώσεις που αναφέρονται στο Παράρτημα του Κώδικα και κάθε άλλο φόρο, τέλος, εισφορά ή χρηματική κύρωση για τη βεβαίωση ή είσπραξη των οποίων, κατά την έναρξη ισχύος

¹⁷¹ Άρθρο 5 του ν. 4389/2016

¹⁷² Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α/26-7-2013) Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις.

του Κώδικα, εφαρμόζονται ανάλογα οι αντίστοιχες διατάξεις των φορολογιών των περιπτώσεων α' και β'.

- Χρηματικές κυρώσεις και τόκους, οι οποίοι προβλέπονται από τον Κώδικα.

Το 2014 εκδοθήκαν εγκύκλιοι για τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, οι οποίες στόχευαν στην φορολογική ελάφρυνση των επιχειρήσεων και στη διευκρίνιση ασαφειών του νόμου. Εκδοθήκαν εγκύκλιοι για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.), οι οποίες στόχευαν στη διευκόλυνση των επιχειρήσεων για την ομαλή μετάβασή τους στα νέα πρότυπα. Επίσης εκδοθήκαν εγκύκλιοι για τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας., οι οποίες στοχεύουν στην απλούστευση των διαδικασιών, στη μείωση της γραφειοκρατίας και του διοικητικού κόστους. Τέλος εκδοθήκαν εγκύκλιοι για τον Φ.Π.Α., οι οποίες στόχευαν στην απλούστευση των διαδικασιών και στην ώθηση του εξαγωγικού εμπορίου.

Στο πλαίσιο απλοποίησης των διαδικασιών και μείωσης της γραφειοκρατίας, εκδόθηκαν το 2014 ερμηνευτικές εγκύκλιοι σχετικά με την εφαρμογή του Κ.Φ.Δ. Οι παρακάτω εγκύκλιοι εστιάζουν στη μείωση της προσέλευσης των πολιτών στις Δ.Ο.Υ. Στην απλοποίηση των διαδικασιών για τη μεταβολή της κατοικίας διαμονής των Ελλήνων κατοίκων αλλοδαπής και στην παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τα κριτήρια που πρέπει να πληρούνται για την αναγνώριση φορολογικής κατοικίας στην Ελλάδα¹⁷³. Επίσης δόθηκε η δυνατότητα ηλεκτρονικής έκδοσης φορολογικής ενημερότητας, για όσους δεν έχουν ληξιπρόθεσμες οφειλές¹⁷⁴. Επίσης παρασχέθηκε η δυνατότητα ηλεκτρονικής υποβολής μισθωτηρίων μέσω του Taxisnet¹⁷⁵.

Στη συνέχεια ενισχύθηκε η αξιοπιστία της Φορολογικής Διοίκησης¹⁷⁶ δίνοντας οδηγίες για την άμεση κοινοποίηση των εντολών ελέγχου, με την αποστολή συστημένης επιστολής από τις αρμόδιες ελεγκτικές αρχές σε φορολογούμενους και επιχειρήσεις που πρόκειται να ελεγχθούν, καθώς και διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων των αρ. 18 και 19 του Κ.Φ.Δ.

¹⁷³ ΠΟΛ. 1177/2014

¹⁷⁴ ΠΟΛ. 1065/2014

¹⁷⁵ ΠΟΛ. 1013/2014

¹⁷⁶ ΔΕΛ Β 1167760 ΕΞ 2014

(σχετικά με την υποβολή εκπρόθεσμων αρχικών ή τροποποιητικών δηλώσεων). Με την εν λόγω επιστολή ενημερώνονταν οι φορολογούμενοι ότι εκδόθηκε για αυτούς εντολή ελέγχου και οποιαδήποτε εκπρόθεσμη αρχική ή τροποποιητική φορολογική δήλωση δεν παράγει έννομο αποτέλεσμα. Αντιμετωπίστηκε με τον τρόπο αυτό το πρόβλημα που έχει ανακύψει για πολλούς φορολογούμενους, στους οποίους εκδόθηκαν εντολές ελέγχου, που οι ίδιοι αγνοούσαν και στο μεσοδιάστημα μέχρι την έναρξη του ελέγχου υπέβαλλαν τροποποιητικές δηλώσεις θεωρώντας ότι είναι εμπρόθεσμες. ενισχύεται κατ' επέκταση η αξιοπιστία της φορολογικής διοίκησης.

Το 2015, στις παραπάνω εγκυκλίους που αφορούν τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και τον ΦΠΑ προστέθηκαν και εγκύκλιοι που αφορούσαν τα Έσοδα και τον Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακινήτων.

Όσο αφορά τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, στο πλαίσιο απλοποίησης των διαδικασιών και μείωσης της γραφειοκρατίας, εκδόθηκαν το 2015 ερμηνευτικές εγκύκλιοι σχετικά με την εφαρμογή του Κ.Φ.Δ. Καθορίστηκε η διαδικασία εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, σχετικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του Ν. 3693/2008¹⁷⁷. Επίσης καθορίστηκε η διαδικασία χορήγησης του πιστοποιητικού του άρθρου 54Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ετών 2015 και επομένων¹⁷⁸. Τέλος παρασχέθηκαν διευκρινίσεις για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας περί τόκων και προστίμων (Ν. 4174/2013, άρθρα 53-62).¹⁷⁹

Το 2016, έγιναν τροποποιήσεις στους Κώδικες Φορολογίας Εισοδήματος, Φορολογικών Διαδικασιών και Φόρου Προστιθέμενης Αξίας. Εκδόθηκαν εγκύκλιοι σχετικά με την Άμεση Φορολογία, τον Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών, την

¹⁷⁷ ΠΟΛ. 1124/2015

¹⁷⁸ ΠΟΛ. 1004/2015, ΠΟΛ. 1015/2015 και ΠΟΛ. 1114/2015

¹⁷⁹ ΠΟΛ. 1252/2015

Έμμεση Φορολογία, τη Φορολογία Κεφαλαίου και την Είσπραξη Δημοσίων Εσόδων.

Όσον αφορά τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας έγιναν ρυθμίσεις για τις κυρώσεις σε περιπτώσεις διαδικαστικών και ουσιαστικών παραβάσεων (όπως σε περίπτωση παραβίασης των Φορολογικών Μηχανισμών, εκπρόθεσμης ή μη υποβολής Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών, μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων σε συναλλαγές που βαρύνονται με Φ.Π.Α.), ρυθμίσεις για την έκδοση Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού, το φορολογικό απόρρητο και την εισαγωγή της διαδικασίας αμοιβαίου διακανονισμού¹⁸⁰.

Επιπλέον, έγινε τροποποίηση της άρθρου 12 του Ν. 4174/2013 περί αποδεικτικού ενημερότητας¹⁸¹ και τροποποίηση που αφορούσε την «Υποβολή καταστάσεων φορολογικών στοιχείων, για διασταύρωση πληροφοριών»¹⁸². Επίσης ορίστηκε η καταβολή ποσού για το παραδεκτό έφεσης¹⁸³. Ορίστηκε πρόστιμο σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου αλλά μόνο του τέλους επιτηδεύματος, καθώς και στην περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής μηδενικής δήλωσης απόδοσης παρακρατούμενων φόρων¹⁸⁴. Δόθηκαν διευκρινίσεις σχετικά με την υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων.¹⁸⁵ Ορίστηκε η διαδικασία εφαρμογής, για την άμεση αναστολή λειτουργίας επαγγελματικών εγκαταστάσεων για 48 ώρες, από τα ελεγκτικά όργανα¹⁸⁶. Δόθηκαν διευκρινίσεις για τη διαδικασία χορήγησης αποδεικτικού ενημερότητας/βεβαίωσης οφειλής¹⁸⁷. Κοινοποιήθηκαν διατάξεις του νέου Κεφαλαίου «Εγκλήματα Φοροδιαφυγής – Ποινικές Κυρώσεις». Τέλος καθορίστηκε η διαδικασία λήψης μέτρων σε περίπτωση υπόνοιας καταδολίευσης¹⁸⁸ (άρθρο 49 παρ. 3 του Κ.Φ.Δ.).

¹⁸⁰ Ν. 4410/2016, Ν. 4415/2016, Ν. 4438/2016, Ν. 4446/2016

¹⁸¹ ΠΟΛ. 1038/2016

¹⁸² ΠΟΛ. 1051/2016 και ΠΟΛ. 1145/2016

¹⁸³ ΠΟΛ. 1059/2016

¹⁸⁴ ΠΟΛ. 1080/2016

¹⁸⁵ ΠΟΛ. 1114/2016

¹⁸⁶ ΠΟΛ. 1117/2016.

¹⁸⁷ ΠΟΛ. 1141/2016

¹⁸⁸ ΠΟΛ. 1192/2016

Το 2017, ολοκληρώθηκε η νομική επεξεργασία προτεινόμενων διατάξεων στο πλαίσιο βελτίωσης της υφιστάμενης φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας και ειδικότερα των Νόμων: 4465/2017¹⁸⁹. Επίσης με νέο νόμο, επήλθε τροποποίηση ξανά του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και του Κώδικα Φ.Π.Α.¹⁹⁰. Όπως και στον επόμενο νόμο τροποποιήθηκε ο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος καθώς και στις ρυθμίσεις περί Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων¹⁹¹. Στον επόμενο νόμο ενσωματώθηκε στο Εθνικό Δίκαιο η Οδηγία 2015/2376 περί υποχρεωτικής αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών στον τομέα της φορολογίας. Πέραν του αντικειμένου αυτού, με τον ίδιο νόμο εισήχθησαν επιπλέον ρυθμίσεις με τις οποίες τροποποιήθηκε ο Κώδικας Φ.Π.Α., ο Εθνικός Τελωνειακός Κώδικας, ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και ο νόμος 4389/2016 σχετικά με τις διατάξεις περί φορολογικής και τελωνειακής ακαδημίας.¹⁹² Με τον επόμενο νόμο ενσωματώθηκε στο Εθνικό Δίκαιο η Οδηγία 2016/881 περί υποχρεωτικής αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών στον τομέα της φορολογίας, ενώ άλλες διατάξεις του οποίου επέφεραν τροποποιήσεις, μεταξύ άλλων, στον Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Τυχρά Παίγνια, Στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και στις ρυθμίσεις περί Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων¹⁹³. Στη συνέχεια επήλθαν αλλαγές στη φορολογία εισοδήματος¹⁹⁴, κυρώθηκε η Πολυμερής Συμφωνία Αρμόδιων Αρχών για την Ανταλλαγή Εκθέσεων ανά Χώρα¹⁹⁵ και τροποποιήθηκε ο Κώδικας ΦΠΑ, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος και ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας¹⁹⁶.

Όσο αφορά στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, έγιναν ρυθμίσεις και δόθηκαν διευκρινήσεις για τον καθορισμό του τρόπου, της διαδικασίας υποβολής δηλώσεων και ρύθμιση λοιπών θεμάτων εφαρμογής των διατάξεων για την

¹⁸⁹ Ν. 4465/2017

¹⁹⁰ Ν. 4467/2017

¹⁹¹ Ν. 4472/2017

¹⁹² Ν. 4474/2017

¹⁹³ Ν.4484/2017,

¹⁹⁴ Ν.4489/2017

¹⁹⁵ Ν.4490/2017

¹⁹⁶ Ν.4509/2017

«Οικειοθελής Αποκάλυψη Φορολογητέας Ύλης Παρελθόντων Ετών»¹⁹⁷ Επίσης διορθώθηκε ο τύπος και περιεχόμενο της βεβαίωσης αποδοχών ή συντάξεων, της βεβαίωσης των αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα και της βεβαίωσης εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα καθώς και υποβολή αυτών με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου για το φορολογικό έτος 2016¹⁹⁸. Καθώς επίσης και ο τύπος και το περιεχόμενο των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων¹⁹⁹. Στην συνέχεια δοθήκαν διευκρινήσεις για τον τύπο και το περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, φορολογικού έτους 2016, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που υποβάλλονται με αυτή²⁰⁰. Καθορίσθηκε η διαδικασία ενεργοποίησης, στο Φορολογικό Μητρώο, του Α.Φ.Μ. των φορολογουμένων, νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, που έχουν προβεί στη διακοπή των εργασιών τους στη Δ.Ο.Υ. χωρίς να έχουν ολοκληρώσει το στάδιο της εκκαθάρισης²⁰¹. Δόθηκαν διευκρινίσεις αναφορικά με την επιβολή των προληπτικών ή διασφαλιστικών του δημοσίου συμφέροντος, μέτρων²⁰². Καθορίσθηκε η διαδικασία και κάθε αναγκαίο θέμα, ως προς την επιβολή της επιεικέστερης κύρωσης για φορολογικές παραβάσεις²⁰³. Δόθηκαν διευκρινίσεις σχετικά με την επιβολή προστίμων στις Δηλώσεις Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας αγροτικών εκτάσεων με μηνιαίο μίσθωμα έως ογδόντα (80) ευρώ²⁰⁴. Τέλος δόθηκαν διευκρινήσεις για την Εφαρμογή των διατάξεων για τον καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής

¹⁹⁷ ΠΟΛ 1006/16.01.2017

¹⁹⁸ ΠΟΛ 1025/21.02.2017

¹⁹⁹ ΑΑΔΕ 1030/03.03.2017

²⁰⁰ ΠΟΛ 1034/07.03.2017

²⁰¹ ΠΟΛ 1159/03.10.2017

²⁰² Α.Α.Δ.Ε. ΔΕΛ Γ 1189816 ΕΞ 2017/20.12.2017

²⁰³ ΠΟΛ 1214/22.12.2017 (ΦΕΚ 4618/28.12.2017 τεύχος Β')

²⁰⁴ ΠΟΛ 1083/12.06.2017

καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής λειτουργούν αυτοδίκαια σε αυτά²⁰⁵.

Η Α.Α.Δ.Ε στο επιχειρησιακό της σχέδιο 2018²⁰⁶ για την αποτίμηση υφισταμένης κατάστασης (Ανάλυση SWOT) καταγράφει ως απειλή την πολυνομία, και τη συνεχή μεταβολή του θεσμικού πλαισίου, όπως καταγράφεται και στην Ευρωπαϊκή Φορολογική έρευνα 2013 της Deloitte²⁰⁷ για τους παράγοντες που δημιουργούν φορολογική αβεβαιότητα οι συχνές αλλαγές στη νομοθεσία και οι αναδρομικές αλλαγές στη νομοθεσία.

2.3 Τα χαρακτηριστικά του ελληνικού φορολογικού συστήματος

Η δομή του φορολογικού κώδικα είναι σημαντικός καθοριστικός παράγοντας της οικονομικής απόδοσης των Ημιαυτόνομων Αρχών Εσόδων. Ένας καλά δομημένο φορολογικό σύστημα βοηθάει τους φορολογούμενους να συμμορφωθούν με σημαντικό αντίκτυπο στην αύξηση των εσόδων που αποτελεί προτεραιότητα των φορολογικών διοικήσεων. Αντίθετα τα ανεπαρκώς δομημένα φορολογικά συστήματα μπορεί να είναι δαπανηρά, να στρεβλώνουν την οικονομική λήψη αποφάσεων και να βλάπτουν τις εγχώριες οικονομίες²⁰⁸.

Το ελληνικό φορολογικό σύστημα χαρακτηρίζεται σύνθετο, ενώ μεταβάλλεται πολύ συχνά με αποτέλεσμα να καλλιεργούνται συνθήκες ανασφάλειας και αποτροπής νέων επενδύσεων. Από την άλλη η πληθώρα των φορολογικών διατάξεων χαρακτηρίζεται από α) έλλειψη εσωτερικής συνοχής, β) αδυναμία έκφρασης της γενικής οικονομικής πολιτικής και γ) αποσπασματικότητα.

Είναι σημαντικό να αναφερθεί ότι την περίοδο 2013 έως 2017 τα πέντε βασικά νομοθετήματα ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, ο ΕΝΦΙΑ, ο ΦΠΑ και τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα,

²⁰⁵ ΠΟΛ 1064/12.04.2017

²⁰⁶ Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων 2019 , Διεύθυνση Στρατηγικού Σχεδιασμού, επιχειρησιακό σχέδιο

²⁰⁷ Deloitte: Ευρωπαϊκή Φορολογική Έρευνα 2013

²⁰⁸ Elke Asen, Daniel Bunn, 2019, Sources of Government Revenue in OECD 2019, Tax Foundation, Apr.23, 2019

έχουν τροποποιηθεί με 106 νόμους και έχουν υποστεί παρεμβάσεις ώστε να επηρεάζονται 294 άρθρα, και 912 διαφορετικές παράγραφοι, σύμφωνα με το Ινστιτούτο Οικονομικών και Φορολογικών μελετών.

Ένα πολύπλοκο φορολογικό σύστημα επιδρά αρνητικά στη φορολογική συνείδηση των πολιτών και αυξάνει την πιθανότητα προς την φοροδιαφυγή. Το ΔΝΤ και ο ΟΟΣΑ υπογραμμίζουν επίσης ότι η πολυπλοκότητα και η αβεβαιότητα πρέπει να μειωθούν για να ενισχυθούν οι επενδύσεις και η οικονομική ανάπτυξη²⁰⁹. Πολλές χώρες το έχουν αναγνωρίσει και έχουν μεταρρυθμίσει τους φορολογικούς τους κώδικες. Τις τελευταίες δεκαετίες οι οριακοί φορολογικοί συντελεστές για το εταιρικό και το ατομικό εισόδημα μειώθηκαν σημαντικά στο σύνολο του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ). Τώρα, τα περισσότερα κράτη συγκεντρώνουν ένα σημαντικό ποσό εσόδων από ευρείας βάσης φόρους, όπως φόρους μισθωτών υπηρεσιών και φόρους προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ)²¹⁰.

Επίσης ένα από τα χαρακτηριστικά του Ελληνικού φορολογικού συστήματος είναι η σχέση άμεσων και έμμεσων φόρων αποτελεί κριτήριο αξιολόγησης του φορολογικού συστήματος. Οι άμεσοι φόροι συντελούν στη δικαιότερη κατανομή φορολογικών βαρών, μέσω της προοδευτικότητας της φορολογικής κλίμακας. Η Ελλάδα χαρακτηρίζεται από ένα φορολογικό σύστημα που βαρύνεται από την έμμεση φορολογία, γεγονός που οδηγεί σε έλλειψη σωστής κατανομής φορολογικών βαρών εις βάρος των ασθενέστερων εισοδηματικά φορολογουμένων. Η Ελλάδα έχει υψηλότερο συντελεστή φορολογίας επιχειρήσεων 28% και έναν από τους υψηλότερους συντελεστές ΦΠΑ ανάμεσα στις χώρες του ΟΟΣΑ²¹¹.

Η Ελλάδα επίσης διαθέτει ένα πολύπλοκο φορολογικό κώδικα εξαιτίας μέτρων που αποσκοπούν στην ενθάρρυνση (επαν) επενδύσεων και την προώθηση της καινοτομίας μέσω της έρευνας και της ανάπτυξης, στην εταιρική

²⁰⁹ IMF & OECD, Tax Certainty, IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers (2017), <https://oecd.org/tax/tax-policy/tax-certainty-report-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-march-2017.pdf> (accessed 2 July 2018)

²¹⁰ Elke Asen, Daniel Bunn, 2019, Sources of Government Revenue in OECD 2019, Tax Foundation, Apr.23, 2019

²¹¹ Το ίδιο με παραπάνω

αναδιοργάνωση, σε γενικούς κανονισμούς που απαγορεύουν το όφελος μιας συναλλαγής που έχει σχεδιαστεί ή εκτελεστεί εξ ολοκλήρου για την αποφυγή των φόρων και κανονισμούς για την αποφυγή χρέωσης των τιμών σε θυγατρική ή άλλο συνδεδεμένο μέρος, προκειμένου να μειωθεί υπερβολικά το φορολογητέο εισόδημα²¹².

Ένα ακόμη χαρακτηριστικό του φορολογικού συστήματος που αφορά τον φοροεισπρακτικό μηχανισμό είναι η ψήφιση νόμων με περιεχόμενο περαιώσεις παλαιών υποθέσεων φορολογουμένων χωρίς έλεγχο. Αυτού του είδους οι φορολογικές ελαφρύνσεις οι οποίες επαναλαμβάνονται ανά τακτά χρονικά διαστήματα ουσιαστικά επιβραβεύουν τους ασυνεπείς φορολογούμενους οι οποίοι έχουν τη δυνατότητα πληρώνοντας μικρά ποσά να αποφύγουν οποιοδήποτε έλεγχο.

Τέλος σημαντικό να αναφερθεί ότι η Ελλάδα καταλαμβάνει την 30η θέση στον Δείκτη Διεθνούς Φορολογικής Ανταγωνιστικότητας διαθέτοντας ένα πολύπλοκο φορολογικό κώδικα. Ο διεθνής δείκτης φορολογικής ανταγωνιστικότητας (International Tax Competitiveness Index- ITCI) επιδιώκει να μετρήσει το βαθμό στον οποίο το φορολογικό σύστημα μιας χώρας τηρεί δύο σημαντικές πτυχές της φορολογικής πολιτικής: την ανταγωνιστικότητα και την ουδετερότητα. Ένα ανταγωνιστικό φορολογικό σύστημα διατηρεί του φορολογικούς συντελεστές σε χαμηλά επίπεδα. Από την άλλη ένα ουδέτερο φορολογικό σύστημα επιδιώκει να αυξήσει τα έσοδα με όσο τον δυνατό μικρότερο κόστος για την οικονομία. Ο δείκτης εξετάζει περισσότερες από 40 μεταβλητές τις φορολογικής πολιτικής μετρώντας όχι μόνο το ύψος των φόρων αλλά και τον τρόπο με τον οποίο διαμορφώνονται οι φόροι και περιλαμβάνει τους εταιρικούς και ατομικούς φόρους εισοδήματος, τους φόρους κατανάλωσης και τους φόρους ακίνητης περιουσίας²¹³.

²¹² Hoppe, Thomas, Schanz, Deborah, Sturm, Susann, Sureth-Sloane, Caren (2019): Measuring Tax Complexity Across Countries: A Survey Study on MNCs

²¹³ Elke Asen, Daniel Bunn, 2019, Sources of Government Revenue in OECD 2019, Tax Foundation, Apr.23, 2019

Ένας φορολογικός κώδικας που είναι ανταγωνιστικός και ουδέτερος προάγει τη βιώσιμη οικονομική ανάπτυξη και τις επενδύσεις, ενώ αυξάνει επαρκώς τα έσοδα των φορολογικών διοικήσεων.

2.4 Διεθνείς συνεργασίες των Ημιαυτόνομων Αρχών Εσόδων και της ΑΑΔΕ

Αναμφίβολα, κάθε φορά που συγκρίνουμε τα αποτελέσματα, τις διαδικασίες που φαίνονται παρόμοιες ή πιο αποτελεσματικές από τις δικές μας, οδηγούμαστε συχνά στην ταυτοποίηση στοιχείων που θα μπορούσαμε να κάνουμε καλύτερα στην δική μας οργάνωση.

Σε ορισμένες φορολογικές διοικήσεις υπάρχει ανάπτυξη μιας κουλτούρας για την ανταλλαγή εμπειριών και καλών πρακτικών. Για να υιοθετηθούν καλές πρακτικές και προσεγγίσεις απαιτείται μια φιλελεύθερη νοοτροπία και μια προθυμία από τις φορολογικές διοικήσεις για να προσπαθήσουν να κάνουν πράγματα με άλλους τρόπους και να αλλάξουν την γενικότερη νοοτροπία.

Ένας παράγοντας επιτυχίας για την ανταλλαγή καλών πρακτικών, την εκμάθηση από διαδικασίες και τη βελτίωση των φορολογικών διοικήσεων δεν είναι απλά η εστίαση στις περιγραφές των άλλων φορολογικών διοικήσεων, αλλά το πιο σημαντικό είναι η εστίαση στον τρόπο, στην εφαρμογή και στο αποτέλεσμα. Εάν οι φορολογικές διοικήσεις δεν γνωρίζουν πώς έφτασαν στα αποτελέσματά, τότε δεν θα μπορούν να μάθουν τι να αλλάξουν εάν τα αποτελέσματα δεν είναι αρκετά καλά.

Παραδείγματα βελτίωσης με τη μάθηση από άλλους, μοιράζονται σχεδόν όλες οι φορολογικές διοικήσεις καθώς επίσης και η ΑΑΔΕ. Η διοίκηση της ΑΑΔΕ και οι εργαζόμενοι συμμετέχουν σε διεθνείς δραστηριότητες (π.χ. ΟΟΣΑ, Fiscalis, ΙΟΤΑ κ.λπ.) ανταλλάσσοντας πληροφορίες σχετικά με συγκεκριμένα θέματα και τομείς εμπειρογνωμοσύνης.

Επιπλέον, η διμερής συνεργασία ενισχύεται μέσω της συμμετοχής σε επισκέψεις μελέτης, σεμινάρια, στοχοθετημένες ομάδες έργου (π.χ. διασυνοριακές δραστηριότητες) τόσο σε κεντρικό όσο και σε περιφερειακό επίπεδο. Αρκετές

φορολογικές διοικήσεις επίσης συμμετέχουν σε συμβουλευτικές και ομάδες εργασίας κυβερνητικής διαχείρισης της απόδοσης.

Η ανταλλαγή γνώσεων και εμπειρογνωμοσύνης μπορεί επίσης να πραγματοποιηθεί μέσω εξειδικευμένων σεμιναρίων και εργαστηρίων με τη συμμετοχή εκπροσώπων επιχειρήσεων από ένα ευρύ φάσμα επιχειρηματικών τομέων και τη συμμετοχή εμπειρογνομόνων HR και ειδικών από άλλα κυβερνητικά όργανα ή οργανισμούς.

Η συγκριτική αξιολόγηση είναι μια μέθοδος που χρησιμοποιείται από μια σειρά φορολογικών διοικήσεων - μερικές φορές συνδυάζεται με εργαλεία για την καλύτερη χρήση των εξωτερικών πρακτικών.

Το ίδιο το γεγονός ότι διάφορα τμήματα μιας φορολογικής διοίκησης δεν κάνουν τα πάντα με τον ίδιο ακριβώς τρόπο προσφέρει ένα μεγάλο δυναμικό για «εσωτερική» συγκριτική αξιολόγηση, μάθηση και ανάπτυξη. Έτσι, πολλές φορολογικές διοικήσεις έχουν δημιουργήσει φόρα ή εσωτερικά δίκτυα για να διευκολύνουν την ανταλλαγή πρακτικών, αποτελεσμάτων και εμπειριών σε συγκεκριμένους τομείς, με γενικό στόχο τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας με την ίδια ή καλύτερη ποιότητα.

Τα δομημένα εργαστήρια ή σεμινάρια που οργανώνονται σε τοπικό επίπεδο ενθαρρύνουν τους υπαλλήλους να αναλύουν τις διαφορές, τις πρακτικές ανταλλαγής, τις μεθόδους και τις εμπειρίες και να τις προσαρμόζουν στις διαδικασίες του οργανισμού.

Η μέτρηση των αποτελεσμάτων σχετικά με τους στόχους και τους στόχους (ποιότητα και ποσότητα), η χρήση δεικτών και η παρακολούθηση των ποσοτικών και ποιοτικών αποτελεσμάτων του κύκλου διαχείρισης των επιδόσεων γίνεται σε ορισμένες φορολογικές διοικήσεις ως προκαταρκτικό στάδιο για μια πιο εμπειριστατωμένη ανάλυση . Αποτελεί επίσης βάση για την αξιολόγηση της προσέγγισης διαχείρισης απόδοσης.

Για τη Α.Α.Δ.Ε οι διεθνείς συνεργασίες αποτελούν σημαντικό μέσο απόκτησης πληροφοριών και ανταλλαγής βέλτιστων πρακτικών άλλων φορολογικών διοικήσεων. Η Ελλάδα από το 2006 αποτελεί μέλος του Διεθνούς Οργανισμού Φορολογικών Διοικήσεων (ΙΟΤΑ), ο οποίος διοργανώνει σειρά

εκπαιδευτικών δράσεων, ενώ συμμετέχει ενεργά σε ομάδες εργασίας της ΕΕ και στις δράσεις των ευρωπαϊκών προγραμμάτων FISCALIS και CUSTOMS 2014 - 2020. Παράλληλα, τα τελευταία χρόνια στο πλαίσιο της συνεργασίας με το ΔΝΤ και την Ευρωπαϊκή Επιτροπή καταρτίστηκαν προγράμματα τεχνικής βοήθειας σε στοχευμένα φορολογικά αντικείμενα, με σειρά σημαντικών ενεργειών, όπως:²¹⁴²¹⁵²¹⁶²¹⁷.

Συνεργασίες στο πλαίσιο του ΟΟΣΑ και της ΕΕ, κυρίως μέσω της συμμετοχής σε ομάδες στο πλαίσιο δράσεων για τη διάβρωση της φορολογικής βάσης και μεταφοράς κερδών, του φορολογικού σχεδιασμού και τις ενδοομιλικές συναλλαγές

-Ενεργός συμμετοχή στα ευρωπαϊκά προγράμματα FISCALIS 2014-2020 και CUSTOMS 2014-2020 για την ανταλλαγή βέλτιστων πρακτικών και τεχνογνωσίας.
-Ενεργός διοικητική συνεργασία με τις φορολογικές διοικήσεις των κρατών μελών της ΕΕ στον τομέα της καταπολέμησης της απάτης ΦΠΑ. Κατάρτιση και μονογραφή Συμφωνίας FATCA Ελλάδας –ΗΠΑ.

Αναλυτικότερα η ΑΑΔΕ συμμετέχει μέσω των αρμόδιων υπηρεσιών της στους διαύλους επικοινωνίας και αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής με τις φορολογικές διοικήσεις όλων των κρατών μελών της ΕΕ. Συμμετέχει σε ομάδες εργασίας, συνέδρια και σεμινάρια της Ευρωπαϊκής Επιτροπής για την καταπολέμηση της απάτης Φ.Π.Α. (SCAC²¹⁸, ATFS)²¹⁹ και στους τομείς εργασίας του δικτύου EUROFISC²²⁰. Συγκεκριμένα, σχετικά με τα πεπραγμένα του 2014 στον τομέα διοικητικής συνδρομής σημαντικό είναι να αναφερθεί ότι εφαρμόστηκε

²¹⁴ Έκθεση Απολογισμού Γ.Γ.Δ.Ε. για το έτος 2014 και προγραμματισμός δράσεων 2015,

²¹⁵ Έκθεση Απολογισμού Γ.Γ.Δ.Ε. για το έτος 2015 και προγραμματισμός δράσεων 2016

²¹⁶ Έκθεση Απολογισμού Γ.Γ.Δ.Ε. για το έτος 2016 και προγραμματισμός δράσεων 2017

²¹⁷ Έκθεση Απολογισμού Α.Α.Δ.Ε. 2017 και προγραμματισμού δραστηριοτήτων της για το έτος 2018

²¹⁸ ATFS επιτροπή εμπειρογνομόνων για τη στρατηγική καταπολέμησης της φορολογικής απάτης

²¹⁹ SCAC Μόνιμη Επιτροπή Διοικητικής Συνεργασίας

²²⁰ Το EUROFISC αποτελεί δίκτυο για την ταχεία ανταλλαγή στοχοθετημένων πληροφοριών σε συγκεκριμένους τομείς μεταξύ των φορολογικών διοικήσεων των κ-μ της ΕΕ

σε συνεργασία με την Βέλγικη Φορολογική διοίκηση πιλοτικό πρόγραμμα, για τον εντοπισμό των υποθέσεων κυκλικής απάτης ΦΠΑ (carousel²²¹)

Επιπρόσθετα, στο πλαίσιο προώθησης της διοικητικής συνεργασίας, πραγματοποιήθηκαν οι εξής ενέργειες:

- Κατάρτιση και Μονογραφή Συμφωνίας FATCA²²² Ελλάδας – ΗΠΑ.
- Παρακολούθηση της εφαρμογής της Οδηγίας 2011/16/ΕΕ²²³ για τη διοικητική συνεργασία στη φορολογία και τροποποίησή της.
- Συμμετοχή στο Παγκόσμιο Πρότυπο Ο.Ο.Σ.Α. για την Αυτόματη Ανταλλαγή Πληροφοριών. Το πρότυπο, που αναπτύχθηκε από τον Ο.Ο.Σ.Α. σε συνεργασία με τις χώρες της G20, αναμένεται να διευκολύνει την πρόσβαση των φορολογικών αρχών σε κρίσιμες οικονομικές πληροφορίες και να ενισχύσει τις παγκόσμιες προσπάθειες για πάταξη της φοροδιαφυγής και μεγαλύτερη διαφάνεια.

Όσο αφορά στις συνεργασίες στο πλαίσιο του Ο.Ο.Σ.Α. η ΓΓΔΕ συμμετείχε στο πρόγραμμα Base Erosion & Profit Shifting (BEPS) διάβρωση φορολογητέας βάσης και μεταφορά κερδών²²⁴. Το Πρόγραμμα αυτό αφορά στην αντιμετώπιση

²²¹ Απάτη καρουζέλ έχουμε, όταν οι συναλλαγές μέσα σε ένα κράτος μέλος στις οποίες χρεώνεται ο ΦΠΑ, συνδυάζονται με εικονικές ενδοκοινοτικές συναλλαγές, στις οποίες δεν χρεώνεται ΦΠΑ μεταξύ των συμβαλλόμενων μερών.

²²² Foreign Account Tax Compliance Act ή όπως είναι ευρύτερα γνωστό “FATCA” είναι οι Κανόνες για την Φορολογική Συμμόρφωση που σχεδιάστηκαν από τις φορολογικές αρχές των ΗΠΑ (Υπηρεσία Εσόδων ή Internal Revenue Service “IRS”), προκειμένου να παταχθεί η φοροδιαφυγή των Αμερικανών προσώπων που διατηρούν λογαριασμούς σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα εκτός ΗΠΑ.

²²³ Η παρούσα οδηγία ορίζει τους κανόνες και τις διαδικασίες βάσει των οποίων τα κράτη μέλη συνεργάζονται μεταξύ τους με στόχο την ανταλλαγή πληροφοριών που, κατά πάσα πιθανότητα, έχουν σημασία για τη διοίκηση και την επιβολή της εγχώριας νομοθεσίας των κρατών μελών όσον αφορά στους φόρους οι οποίοι αναφέρονται στο άρθρο 2. 2. Η παρούσα οδηγία ορίζει επίσης διατάξεις για την ηλεκτρονική ανταλλαγή των πληροφοριών που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθώς και κανόνες και διαδικασίες δυνάμει των οποίων τα κράτη μέλη και η Επιτροπή συνεργάζονται σε θέματα που αφορούν το συντονισμό και την αξιολόγηση. 3. Η παρούσα οδηγία δεν θίγει την εφαρμογή των κανόνων αμοιβαίας συνδρομής επί ποινικών υποθέσεων στα κράτη μέλη. Επίσης, δεν θίγει την τήρηση τυχόν υποχρεώσεων που υπέχουν τα κράτη μέλη σε σχέση με την ευρύτερη διοικητική συνεργασία βάσει άλλων νομικών πράξεων, συμπεριλαμβανομένων των διμερών ή πολυμερών συμφωνιών.

²²⁴ Μέσω της διαδικασίας υπερτιμολόγησης ή υποτιμολόγησης των προϊόντων που διακινούνται εντός του Ομίλου ή των υπηρεσιών που παρέχονται, γίνεται προσπάθεια επηρεασμού των φορολογητέων αποτελεσμάτων τους, προκειμένου να επιτευχθεί μειωμένη φορολογική επιβάρυνση σε επίπεδο ομίλου. Αυτό επιτυγχάνεται μετατοπίζοντας φορολογητέα ύλη είτε σε χώρες με ευνοϊκότερη φορολόγηση (μειωμένος φορολογικός συντελεστής), είτε σε επιχειρήσεις στην ίδια χώρα με συσσωρευμένες ζημίες και δυνατότητα συμψηφισμού τους με κέρδη μελλοντικών χρήσεων

των πρακτικών φορολογικού σχεδιασμού που ακολουθούν οι πολυεθνικές εταιρείες, οι οποίες εκμεταλλεύονται τα κενά και τις αναντιστοιχίες της φορολογικής νομοθεσίας στα διάφορα κράτη για να μετατοπίσουν τα κέρδη τους σε δικαιοδοσίες με χαμηλή ή μηδενική φορολόγηση, υπονομεύοντας έτσι την ακεραιότητα των φορολογικών συστημάτων. Η πρωτοβουλία για την ανάπτυξη του έργου αυτού η οποία οφείλεται στην κοινή προσπάθεια του ΟΟΣΑ και της ομάδας G20 να εξοπλίσουν τις κυβερνήσεις με τα απαραίτητα εσωτερικά και διεθνή εργαλεία να αντιμετωπίσουν αυτή την πρόκληση, εγκρίθηκε τον Σεπτέμβριο 2013. Στόχος του Προγράμματος BEPS, το οποίο περιλαμβάνει 15 επιμέρους Δράσεις, είναι να εξοπλίσει τα κράτη με τα απαραίτητα εργαλεία, ώστε να εξασφαλίσουν ότι τα κέρδη φορολογούνται εκεί όπου πραγματοποιείται η οικονομική δραστηριότητα που δημιουργεί τα κέρδη.

Συγκεκριμένα οι Δράσεις αυτές είναι οι εξής:

Δράση 1: Αντιμετώπιση των Προκλήσεων της Ψηφιακής Οικονομίας (Address the Tax Challenges of the Digital Economy)

Δράση 2: Εξουδετέρωση των Αποτελεσμάτων των Υβριδικών Αναντιστοιχιών (Neutralise the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements)

Δράση 3: Ενίσχυση των Κανόνων των Ελεγχόμενων Αλλοδαπών Εταιρειών (Strengthen CFC Rules) Αθήνα, 21 Οκτωβρίου 2015

Δράση 4: Περιορισμός της Διάβρωσης της Φορολογητέας Βάσης μέσω της Έκπτωσης Τόκων και άλλων Χρηματοοικονομικών Πληρωμών (Limit Base Erosion via Interest Deductions and Other Financial Payments)

Δράση 5: Αντιμετώπιση των Επιβλαβών Φορολογικών Πρακτικών πιο αποτελεσματικά, λαμβάνοντας υπ' όψιν τη Διαφάνεια και την Ουσία (Counter Harmful Tax Practices More Effectively, Taking Into Account Transparency and Substance)

Δράση 6: Αποτροπή της Κατάχρησης των Συμβάσεων (Prevent Treaty Abuse)

Δράση 7: Αποτροπή της τεχνητής αποφυγής του καθεστώτος της Μόνιμης Εγκατάστασης (Prevent the Artificial Avoidance of PE Status)

Δράσεις 8-10: Διαβεβαίωση ότι οι Ενδοομιλικές Τιμολογήσεις είναι σύμφωνες με την πραγματοποίηση κερδών (Assure that Transfer Pricing Outcomes are in Line

with Value Creation) Δράση 11: Μέτρηση και παρακολούθηση των BEPS (Measuring and Monitoring BEPS)

Δράση 12: Απαίτηση από τους Φορολογούμενους να αποκαλύπτουν τις Διευθετήσεις σχετικά με Επιθετικό Φορολογικό Σχεδιασμό (Require Taxpayers to Disclose their Aggressive Tax Planning Arrangements)

Δράση 13: Επανεξέταση των Εγγράφων Ενδοομιλικών Τιμολογήσεων (Re-examine Transfer Pricing Documentation)

Δράση 14: Αποτελεσματικότητα των Μηχανισμών Επίλυσης Διαφορών (Make Dispute Resolution Mechanisms More Effective)

Δράση 15: Ανάπτυξη ενός Πολυμερούς Εργαλείου (Develop a Multi later allInstrument)

Επιπλέον υπήρχε συμμετοχή στην Ομάδα Εργασίας «Competition Assessment of Laws and Regulations in one sector of the Greek economy: manufacturing» του Ο.Ο.Σ.Α. σε συνεργασία με την Ομάδα Δράσης για την Ελλάδα και την Επιτροπή Ανταγωνισμού. Τέλος συμμετείχαν σε ομάδες εργασίας της Επιτροπής Φορολογικών Θεμάτων του Ο.Ο.Σ.Α. σχετικά με τις Συμβάσεις Απαλλαγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ) και τα συναφή αιτήματα – επικαιροποίηση πρότυπης σύμβασης Ο.Ο.Σ.Α., καθώς και τη φορολογική μεταχείριση των μισθολογικών παροχών, τις μη υποχρεωτικές εισφορές βαρύνουσες τη μισθολογική παροχή, τη στατιστική επεξεργασία δεδομένων.

Οι συνεργασίες συνεχίστηκαν στο πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Το FISCALIS 2014 – 2020 αποτελεί πρόγραμμα ευρωπαϊκής συνεργασίας και εργαλείο χρηματοδότησης δράσεων, το οποίο επιτρέπει στις εθνικές φορολογικές διοικήσεις να ανταλλάσσουν πληροφορίες και τεχνογνωσία. Οι στόχοι του προγράμματος υλοποιούνται μέσω σεμιναρίων, ομάδων εργασίας, κοινών εκπαιδευτικών δράσεων, στα οποία συμμετέχουν στελέχη των φορολογικών διοικήσεων των κρατών μελών της ΕΕ. Προτεραιότητα δόθηκε στην υποστήριξη του προγράμματος τεχνικής βοήθειας από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή και τα κράτη μέλη προς την Ελληνική Φορολογική Διοίκηση, μέσω πραγματοποίησης συσκέψεων, σεμιναρίων και άλλων ενεργειών. Σημειώνεται ότι τεχνική βοήθεια παρέχεται και εκτός του προγράμματος, απευθείας από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή

και το Δ.Ν.Τ. Συνολικά πραγματοποιήθηκαν 20 ενέργειες στους τομείς, είσπραξης οφειλών, καταπολέμησης της απάτης στο ΦΠΑ, επίλυσης φορολογικών διαφορών, εκπαίδευσης εκπαιδευτών ελεγκτών είσπραξης και βεβαίωσης, ενίσχυσης της εθελοντικής συμμόρφωσης και της αλλαγής συμπεριφοράς των φορολογουμένων, καθώς και αυτοματοποίησης και τυποποίησης της διαδικασίας είσπραξης οφειλών. Εκτός της τεχνικής βοήθειας, η Ελληνική Φορολογική διοίκηση συμμετείχε και στις υπόλοιπες προγραμματισμένες ενέργειες του προγράμματος.

Πραγματοποιήθηκαν συνολικά 70 αποστολές υπαλλήλων της Φορολογικής Διοίκησης.

Ενδεικτικά αναφέρουμε:

- Συμμετοχή σε εξειδικευμένο εκπαιδευτικό πρόγραμμα με αντικείμενο τη διαχείριση κινδύνου στη συμμόρφωση των φορολογουμένων.
- Συμμετοχή σε ομάδα εργασίας εξέτασης τρόπων βελτίωσης της συνεργασίας μεταξύ φορολογικών και τελωνειακών διοικήσεων. Η ομάδα συνεργάζεται στη σύνταξη οδηγού βέλτιστων πρακτικών και τη καταγραφή προτάσεων για τη βελτίωση της συνεργασίας.
- Συμμετοχή σε ομάδα εργασίας για τον έλεγχο του ηλεκτρονικού εμπορίου και ειδικότερα ως προς τους έμμεσους φόρους.
- Συμμετοχή σε σύσκεψη εργασίας για την ανάπτυξη βέλτιστων στρατηγικών για τη συμμόρφωση των φορολογουμένων, με κύριο θέμα τη στόχευση στην επιλογή υποθέσεων και την εξέταση της επίπτωσης των διαφορετικών ειδών φορολογικού ελέγχου στη συμμόρφωση των φορολογουμένων.
- Συμμετοχή σε σύσκεψη εργασίας για τις ενδοομιλικές τιμολογήσεις (Joint Transfer Pricing Forum) και ειδικότερα για την εξέταση βέλτιστων τρόπων χειρισμού των συμφωνιών προκαθορισμένων τιμολογήσεων (APAs).
- Συμμετοχή σε συσκέψεις ομάδων του EUROFISC (απάτη στο ενδοκοινοτικό ΦΠΑ, απάτη τύπου καρουζέλ - εξαφανισμένου εμπόρου, απάτη στον τομέα οχημάτων – σκαφών - αεροσκαφών, απάτη κατά τη τελωνειακή διαδικασία, παρατηρητήριο για τις νέες τάσεις απάτης στον ενδοκοινοτικό Φ.Π.Α.).

- Συμμετοχή σε εργαστήριο με θέμα "Improving VAT compliance – random awards for tax compliance" (Βελτίωση Συμμόρφωσης στην απόδοση ΦΠΑ - Παροχή κινήτρων μέσω κληρώσεων), που έλαβε χώρα στο Ispra της Ιταλίας στις 06/05/2014.
- Συμμετοχή σε εργαστήριο με θέμα "Annual Work Plan (AWP) 2015" (Ετήσιο Πρόγραμμα Εργασίας – Δράσεις 2015), που έλαβε χώρα στο Βουκουρέστι της Ρουμανίας στις 11-12/09/2014.

Τέλος, πραγματοποιήθηκε εκπαιδευτική επίσκεψη τεσσάρων Οικονομικών Επιθεωρητών της Διεύθυνσης Εσωτερικών Ελέγχων στο Ηνωμένο Βασίλειο, προκειμένου να ενημερωθούν για ζητήματα εσωτερικού ελέγχου και για τις σχετικές διαδικασίες που ακολουθούνται στην συγκεκριμένη χώρα.

Οι περισσότερες ενέργειες συνεχίστηκαν και το 2015. Σε συνέχεια των παραπάνω το 2015 η Γενική Γραμματεία Εσόδων συμμετείχε στο ετήσιο Παγκόσμιο Φόρουμ του Ο.Ο.Σ.Α. για τη διαφάνεια και την ανταλλαγή πληροφοριών για φορολογικούς σκοπούς (Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes).

Όσο αφορά τις συνεργασίες στο πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης συνεχίστηκε η συμμετοχή στο πρόγραμμα Fiscalis 2020 και πραγματοποιήθηκαν συνολικά 50 αποστολές υπαλλήλων της Γ.Γ.Δ.Ε. Ενδεικτικά αναφέρονται τα κάτωθι:

- Συμμετοχή σε σύσκεψη εργασίας με αντικείμενο τη χρήση πειραματικών μεθόδων στην ανάλυση της συμπεριφοράς των φορολογουμένων για την επίτευξη της εθελοντικής συμμόρφωσης των φορολογούμενων.
- Συμμετοχή σε ομάδα εργασίας εξέτασης τρόπων βελτίωσης της συνεργασίας μεταξύ φορολογικών και τελωνειακών διοικήσεων.
- Συμμετοχή σε ομάδα εργασίας για τις βέλτιστες πρακτικές στην είσπραξη δημοσίων εσόδων.
- Συμμετοχή σε σύσκεψη εργασίας για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών για τον έλεγχο των φορολογούμενων μεγάλου πλούτου.

- Οργάνωση σύσκεψης για την ολοκλήρωση πολυεθνικού ελέγχου επιχειρήσεων με τη συμμετοχή της Ελληνικής και Φινλανδικής Φορολογικής Διοίκησης.
- Συμμετοχή σε ομάδα εργασίας για τον έλεγχο του ηλεκτρονικού εμπορίου.
- Συμμετοχή σε συσκέψεις ομάδων του EUROFISC
- Συμμετοχή σε σύσκεψη εργασίας για τις ενδοομιλικές τιμολογήσεις (Joint Transfer Pricing Forum).
- Συμμετοχή σε σύσκεψη εργασίας για την εξέταση αποτελεσμάτων μελέτης με αντικείμενο τη χρήση μεθόδων «επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού» από επιχειρήσεις για την αποφυγή πληρωμής φόρων.
- Ποιοτικός έλεγχος της ελληνικής μετάφρασης 12 ανεξάρτητων ηλεκτρονικών εκπαιδευτικών προγραμμάτων για την εκμάθηση του Κοινοτικού Φ.Π.Α.

Παράλληλα, συνεχίσθηκε η υποστήριξη του προγράμματος τεχνικής βοήθειας από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή και τα κράτη μέλη της Ε.Ε. προς την Γ.Γ.Δ.Ε., μέσω πραγματοποίησης συσκέψεων και επισκέψεων εμπειρογνομόνων άλλων Κρατών Μελών στους τομείς είσπραξης οφειλών, καταπολέμησης της απάτης στο ΦΠΑ, επίλυσης φορολογικών διαφορών καθώς και αυτοματοποίησης και τυποποίησης της διαδικασίας είσπραξης οφειλών. Σημειώνεται ότι τεχνική βοήθεια παρέχεται και εκτός του προγράμματος, απευθείας από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή και το Δ.Ν.Τ.

Ειδικότερα, κατά τη διάρκεια του 2016, πραγματοποιήθηκαν οι ακόλουθες ενέργειες. Στον τομέα της Άμεσης Φορολογίας υπήρχε λήψη και αποστολή αιτημάτων ανταλλαγής. Επίσης υπήρχε ενεργός διοικητική συνεργασία με τις φορολογικές διοικήσεις άλλων κρατών. Συνεργασίες στο πλαίσιο του Ο.Ο.Σ.Α. και της Ε.Ε., κυρίως μέσω της συμμετοχής σε ομάδες εργασίας

- Ενεργός συμμετοχή στα ευρωπαϊκά προγράμματα FISCALIS 2020 και CUSTOMS 2020 για την ανταλλαγή βέλτιστων πρακτικών και τεχνογνωσίας
- Συμμετοχή στη Συνεδρίαση της Επιτροπής Φορολογικών Υποθέσεων (Committee on Fiscal Affairs – CFA), η οποία αποτελεί τη μεγαλύτερη επιτροπή του Ο.Ο.Σ.Α. και εξετάζει ζητήματα διεθνούς φορολογίας,

αποφασίζει για την πορεία των εργασιών των επιμέρους φορολογικών Ομάδων και εγκρίνει τα αποτελέσματα τους πριν υποβληθούν στο συμβούλιο Υπουργών Οικονομικών.

- Συμμετοχή σε Ομάδα Εργασίας (WP 1) του Ο.Ο.Σ.Α. που έχει ως αποστολή της την περιοδική επικαιροποίηση του Προτύπου Σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α. και των ερμηνευτικών σχολίων, καθώς επίσης και την εξέταση των ζητημάτων που ανακύπτουν κατά την ερμηνεία και εφαρμογή των διμερών Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας που συνάπτονται βάσει του Προτύπου Σύμβασης. Επιπλέον στο πλαίσιο της Ομάδας αυτής, επικαιροποιήθηκαν πέντε μελέτες (Tax Database 2016, Tax Policy Reform 2016, Taxation of household saving, Questionnaire for capital Investment Modeling, Questionnaire for tax and debt Bias in Corporate Financing Analysis).
- Συμμετοχή στην ad hoc Ομάδα του Ο.Ο.Σ.Α., η οποία συστάθηκε στο πλαίσιο της Δράσης 15 του Προγράμματος BEPS και εξετάζει την ανάπτυξη ενός Πολυμερούς Εγγράφου, βάσει του οποίου θα εφαρμοστούν οι τελικές συστάσεις και θα τροποποιηθούν οι διμερείς Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας.
- Συμμετοχή στο Φόρουμ σχετικά με τη Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού (MAPForum) το οποίο λειτουργεί στο πλαίσιο του Φόρουμ για τη Φορολογική διοίκηση (Forum of Tax Administration) και εξετάζει μεταξύ άλλων, ειδικότερα ζητήματα που προκύπτουν στο πλαίσιο Δράσης 14 του Προγράμματος BEPS.
- Συμμετοχή σε Ομάδα Εργασίας Ο.Ο.Σ.Α. για την ψηφιακή οικονομία, στο πλαίσιο της δράσης BEPS. Συμμετοχή σε Ομάδα Εργασίας (WP 10) του Ο.Ο.Σ.Α. για την Ανταλλαγή Πληροφοριών και τη Φορολογική Συμμόρφωση.
- Συμμετοχή στο Παγκόσμιο Φόρουμ του Ο.Ο.Σ.Α. για τη διαφάνεια και την ανταλλαγή πληροφοριών για φορολογικούς σκοπούς (Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes).

- Συμμετοχή στην αξιολόγηση των εταίρων (Peer Reviews) για την κατόπιν αιτήματος ανταλλαγή πληροφοριών, που διενεργείται από το Παγκόσμιο Φόρουμ του Ο.Ο.Σ.Α. για τη Διαφάνεια και την Ανταλλαγή Πληροφοριών.
- Συμμετοχή σε έρευνα του Ο.Ο.Σ.Α. η οποία αφορά στα έτη 2014-2015 και επικεντρώνεται σε δεδομένα και δείκτες, τόσο φορολογικού όσο και τελωνειακού χαρακτήρα. Επισημαίνεται ότι για πρώτη φορά, η χώρα μας συμμετείχε στην συγκεκριμένη έρευνα προκειμένου να δημοσιοποιηθούν τα σχετικά στοιχεία και να είναι συγκρίσιμα με τα αντίστοιχα άλλων Φορολογικών Διοικήσεων.
- Συμμετοχή σε Ομάδες Εργασίας της Ε.Ε.: Η Γ.Γ.Δ.Ε. συμμετείχε τόσο σε Ομάδες Εργασίας του Συμβουλίου της Ε.Ε. όσο και σε Ομάδες Εργασίας της Ευρωπαϊκής Επιτροπής. Οι κυριότερες ομάδες εργασίας της Ευρωπαϊκής Επιτροπής που η χώρα μας συμμετείχε είναι: Το Κοινό Φόρουμ για τις Ενδοομιλικές Τιμολογήσεις (join Transfer Pricing Forum – JTPF). Η Ομάδα Εργασίας IV (Working Part IV) , όπου το κύριο θέμα συζήτησής αφορούσε την βελτίωση των μηχανισμών επίλυσης των διαφορών από την εφαρμογή των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος και της Σύμβασης Διαιτησίας 90/436/ΕΕ.
- Συμμετοχή στη Ομάδα εργασίας «Δομές των Φορολογικών Συστημάτων» (structures of taxation Systems), όπου η χώρα, επικουρεί σε τακτική βάση τις εκδόσεις της Ομάδας με επεξεργασία στοιχείων και κειμένων για την ελληνική φορολογία και είναι αρμόδια για την επικαιροποίηση της βάσης φορολογικών δεδομένων της Ε.Ε.

Ειδικότερα, το 2016 επικαιροποιήθηκαν τρεις βάσεις φορολογικών δεδομένων

- Taxes in Europe Database 2016²²⁵

²²⁵Η βάση δεδομένων είναι το ηλεκτρονικό εργαλείο πληροφόρησης της Ευρωπαϊκής Επιτροπής που καλύπτει τους κύριους φόρους που ισχύουν στα κράτη μέλη της ΕΕ. Το σύστημα περιέχει πληροφορίες για περίπου 650 φόρους, όπως παρέχονται στην Ευρωπαϊκή Επιτροπή από τα Υπουργεία Οικονομικών των κρατών μελών της ΕΕ. Η πρόσβαση είναι δωρεάν για όλους τους χρήστες.

- Taxation Trends in the European Union 2016²²⁶,
- Tax Reforms Report in the European Union 2016²²⁷

Στα πλαίσια του προγράμματος Fiscalis 2020, το 2016 πραγματοποιήθηκαν συνολικά 69 αποστολές υπαλλήλων της Γ.Γ.Δ.Ε. Ενδεικτικά αναφέρονται τα κάτωθι:

- Συμμετοχή σε συσκέψεις ομάδων του EUROFISC (απάτη στο ενδοκοινοτικό Φ.Π.Α., απάτη τύπου καρουζέλ - εξαφανισμένου εμπόρου, απάτη στον τομέα οχημάτων – σκαφών - αεροσκαφών, απάτη κατά τη τελωνειακή διαδικασία , παρατηρητήριο για τις νέες τάσεις απάτης στον ενδοκοινοτικό Φ.Π.Α.).
- Συμμετοχή σε Ομάδα Εργασίας για τον έλεγχο του ηλεκτρονικού εμπορίου.
- Συμμετοχή σε Ομάδα Εργασίας για την καταγραφή των δεξιοτήτων – ικανοτήτων –γνώσεων των φορολογικών υπαλλήλων και της εκπαίδευσης που απαιτείται.
- Επίσκεψη εργασίας στην Ιρλανδία για την εξέταση της μεθοδολογίας που εφαρμόζεται για την αξιολόγηση της απόδοσης του προσωπικού.
- Οργάνωση σύσκεψης εργασίας στην Ελλάδα με αντικείμενο τις τελωνειακές διαδικασίες και την απάτη Φ.Π.Α. στο ενδοκοινοτικό εμπόριο.
- Συμμετοχή σε έξι συσκέψεις οργάνωσης πολυεθνικών ελέγχων σε διάφορους τομείς.
- Εκπαίδευση τεσσάρων υπαλλήλων στην Εθνική Σχολή Δημοσίων Εσόδων της Γαλλίας με αντικείμενο τη διαχείριση της είσπραξης οφειλών και τεσσάρων υπαλλήλων με αντικείμενο τον φορολογικό έλεγχο.
- Επίσκεψη εργασίας στη Φιλανδία για τη διαχείριση κινδύνου στις φορολογικές διαδικασίες.

²²⁶ Η έκθεση αυτή περιλαμβάνει λεπτομερή στατιστική και οικονομική ανάλυση των φορολογικών συστημάτων των 28 κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, καθώς και της Ισλανδίας και της Νορβηγίας που είναι μέλη του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου

²²⁷ Η έκθεση σχετικά με τις φορολογικές μεταρρυθμίσεις στα κράτη μέλη της ΕΕ παρουσιάζει μια επισκόπηση των μεταρρυθμίσεων που εισήγαγαν πρόσφατα τα κράτη μέλη στους κύριους τομείς της φορολογικής πολιτικής και παρέχει αναλυτική ανάλυση των κυριότερων προκλήσεων σε κάθε τομέα. Περιλαμβάνει επίσης αξιολόγηση βάσει δεικτών, η οποία παρέχει μια πρώτη ένδειξη των επιδόσεων των κρατών μελών σε κάθε περιοχή

- Επίσκεψη εργασίας στην Ιρλανδία για την εξέταση της μεθοδολογίας που εφαρμόζεται για την αξιολόγηση της απόδοσης του προσωπικού. Παράλληλα, συνεχίσθηκε η υποστήριξη του προγράμματος τεχνικής βοήθειας από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή και τα κράτη μέλη της Ε.Ε. προς την Γ.Γ.Δ.Ε., μέσω πραγματοποίησης συσκέψεων και επισκέψεων εμπειρογνομόνων άλλων Κρατών Μελών στους τομείς καταπολέμησης της απάτης στο Φ.Π.Α., επίλυσης φορολογικών διαφορών, φορολογικού ελέγχου, καθώς και ανάπτυξης ηλεκτρονικών φορολογικών συστημάτων. Σημειώνεται ότι τεχνική βοήθεια παρέχεται και εκτός του προγράμματος, απευθείας από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή και το Δ.Ν.Τ.

Τέλος η ΓΓΔΕ συμμετείχε στις ακόλουθες δράσεις:

- Επεξεργασία και οριστικοποίηση των τελικών κειμένων σχετικά με την Διμερή Συμφωνία Ελλάδας – Η.Π.Α., η οποία υπογράφηκε στις 19/01/2017.
- Κύρωση της Πολυμερούς Συμφωνίας Αρμόδιων Αρχών για την Αυτόματη Ανταλλαγή Πληροφοριών Χρηματοοικονομικών Λογαριασμών και διατάξεις εφαρμογής (N. 4428/2016 – ΦΕΚ Α' 190).
- Ενσωμάτωση της Οδηγίας 2014/107/ΕΕ σχετικά με την ανταλλαγή πληροφοριών στο φορολογικό τομέα μεταξύ Κρατών Μελών με το Ν. 4378/2016 (ΦΕΚ Α' 55).
- Παρακολούθηση των εξελίξεων σε επίπεδο Παγκόσμιου Οργανισμού Εμπορίου (Π.Ο.Ε.) σχετικά με την εφαρμογή της συμφωνίας για την Διευκόλυνση του Εμπορίου (Τ.Φ.Α.) και συντονισμός από την Γ.Γ.Δ.Ε. των απαραίτητων δράσεων για την εφαρμογή της σύμβασης.
- Επίσκεψη στο Internal Revenue Service (I.R.S.) των Η.Π.Α., στο πλαίσιο του I.R.S International Visitors Program. Το συγκεκριμένο πρόγραμμα (I.V.P.) παρέχει την ευκαιρία σε υψηλόβαθμα στελέχη της φορολογικής διοίκησης να λάβουν σαφή και συνοπτική ενημέρωση σχετικά με τα προγράμματα και τις πολιτικές της Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων των ΗΠΑ.
- Συμμετοχή στην 20η συνεδρίαση της Γενικής Συνέλευσης του Ενδο Ευρωπαϊκού Οργανισμού Φορολογικών Διοικήσεων (ΙΟΤΑ).

2.5 Συμπεράσματα

Συνοψίζοντας και παρατηρώντας τα βασικά και ουσιώδη στοιχεία που διαμορφώνουν την Ελληνική ΑΑΔΕ, συμπεραίνουμε ότι αυτή προσομοιάζει με εκείνες τις περιπτώσεις των Οργανισμών Εσόδων, που βρίσκονται σε πλήρη αυτονομία, απολαμβάνοντας τη μέγιστη δυνατή ανεξαρτησία και πιθανά, την εμφάνιση ενός νέου παραδείγματος ανεξαρτησίας, το οποίο εφαρμόζεται σε ακόμη 14 χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης από τις οποίες 9 της Ευρωζώνης.

Ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων ενσωματώνει και απλοποιεί διάσπαρτες διατάξεις της πρωτογενούς και δευτερογενούς νομοθεσίας που αφορούν τις φορολογικές διαδικασίες, τη σχέση μεταξύ φορολογούμενου και φορολογικής διοίκησης και τις διαδικασίες είσπραξης των φόρων. Η Α.Α.Δ.Ε στο επιχειρησιακό της σχέδιο 2018²²⁸ για την αποτίμηση υφισταμένης κατάστασης (Ανάλυση SWOT) καταγράφει ως απειλή την πολυνομία, και τη συνεχή μεταβολή του θεσμικού πλαισίου, όπως καταγράφεται και στην Ευρωπαϊκή Φορολογική έρευνα 2013 της Deloitte²²⁹ για τους παράγοντες που δημιουργούν φορολογική αβεβαιότητα οι συχνές αλλαγές στη νομοθεσία και οι αναδρομικές αλλαγές στη νομοθεσία.

Η ΑΑΔΕ μοιράζεται παραδείγματα βελτίωσης με τη ανταλλαγή καλών πρακτικών με άλλες φορολογικές διοικήσεις γεγονός που αποτελεί ευκαιρία στην αποτίμηση της υφισταμένης κατάστασης (Ανάλυση SWOT). Συγκεκριμένα η Α.Α.Δ.Ε στο επιχειρησιακό της σχέδιο 2018²³⁰ για την αποτίμηση υφισταμένης κατάστασης (Ανάλυση SWOT) καταγράφει τις παρακάτω ευκαιρίες

- δυνατότητα απορρόφησης Ευρωπαϊκών Οικονομικών Πόρων,
- συνεργασία με Τρίτους Φορείς οι Συνεργασίες με Ευρωπαϊκούς και Διεθνείς Οργανισμούς
- αξιοποίηση πληροφοριών στην καταπολέμηση φοροδιαφυγής και λαθρεμπορίου

²²⁸ Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων 2018 , Διεύθυνση Στρατηγικού Σχεδιασμού, επιχειρησιακό σχέδιο

²²⁹ Deloitte: Ευρωπαϊκή Φορολογική Έρευνα 2013

²³⁰ Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων 2018 , Διεύθυνση Στρατηγικού Σχεδιασμού, επιχειρησιακό σχέδιο

Η διοίκηση και οι εργαζόμενοι συμμετέχουν σε διεθνείς δραστηριότητες (π.χ. ΟΟΣΑ, Fiscalis, ΙΟΤΑ κ.λπ.) ανταλλάσσοντας πληροφορίες σχετικά με συγκεκριμένα θέματα και τομείς εμπειρογνωμοσύνης.

Κεφάλαιο 3

Μέτρηση της Απόδοσης και Διαδικασία Διαχείρισης του Χρέους

3.1 Δείκτες μέτρησης της απόδοσης

Η μέτρηση της απόδοσης αποτελεί μέρος των ευρύτερων διαδικασιών στρατηγικού και επιχειρησιακού προγραμματισμού και είναι απαραίτητη για την κατανόηση και την διαφάνεια. Έχοντας αυτό υπόψη, υπάρχουν δύο σημαντικές εκτιμήσεις που αποτελούν ένα σκηνικό για οποιαδήποτε συζήτηση σχετικά με τη μέτρηση της απόδοσης²³¹:

- -η μέτρηση της απόδοσης είναι σημαντική μόνο αν υπάρχουν συνέπειες για την υπέρβαση της απόδοσης ή και υπο-απόδοση του οργανισμού και αν οι οργανωτικές αποδόσεις μπορούν να επηρεάσουν θέματα, όπως η κατανομή των πόρων ενός οργανισμού και η αξιολόγηση της προσωπικής απόδοσης των διαχειριστών της,
- -συνήθως υποστηρίζεται ότι από την στιγμή που η μέτρηση πραγματοποιείται, αυτή θα πρέπει να χρησιμοποιείται για την υποστήριξη της επιλογής των προτεραιοτήτων του οργανισμού, έτσι ώστε να γίνει αυτό που πρέπει να γίνει.

Ενώ η εφαρμογή της ανάλυσης της αποτελεσματικότητας στο ευρύ φάσμα δραστηριοτήτων που αναλαμβάνει ο δημόσιος τομέας είναι ασφαλώς ενδιαφέρουσα, θεωρείται ότι είναι ιδιαίτερα πολύτιμη και εφαρμόσιμη στην περίπτωση της φορολογικής διοίκησης, επειδή η αποτελεσματική διαχείριση από τη φορολογική διοίκηση την νομιμοποιεί στη δραστηριότητά της, βοηθάει στην ενθάρρυνση της εθελοντικής συμμόρφωσης από τους φορολογούμενους και στην οικοδόμηση εμπιστοσύνης μεταξύ τους για τη συνέχιση της χρηματοδότησης

²³¹ William Crandall Revenue Administration: Autonomy in Tax Administration and the Revenue Authority Model, Fiscal Affairs Department International Monetary Fund 2010

δραστηριοτήτων του δημόσιου τομέα²³². Η ανάγκη ενσωμάτωσης αναλύσεων αποδοτικότητας στη λήψη αποφάσεων από το δημόσιο είναι τόσο μεγάλη που κάποιοι συγγραφείς έχουν θέσει ακόμη και το ερώτημα εάν η αποδοτικότητα πρέπει να χαρακτηριστεί ως μια νομική απαίτηση του κράτους²³³. Το κίνητρο για αυτήν την εργασία είναι η ανάγκη για ανάλυση της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητας της φορολογικής διοίκησης αυτής της χώρας.

Σε μια πρόσφατη έκθεση για τη δημόσια διοίκηση στην Ευρώπη²³⁴, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή (2012) παρουσιάζει διάφορους δείκτες, μεταξύ των οποίων και έναν για την αποδοτικότητα της φορολογικής διοίκησης. Η αποδοτικότητα και η αποτελεσματικότητα της φορολογικής διοίκησης θεωρείται πολύ σημαντική και συνδέεται άμεσα με την αποτελεσματικότητα της φορολογικής μεταρρύθμισης. Είναι όμως επίσης σημαντικό να αναφερθεί ότι η φορολογική διοίκηση αλληλοεπιδρά και με την φορολογική πολιτική σε διαφορετικά επίπεδα: (1) τη διαμόρφωση της πολιτικής και την εκπόνηση νομοθεσίας (2) τις διοικητικές διαδικασίες και τους θεσμούς που απαιτούνται για την εφαρμογή της νομοθεσίας και (3) την πραγματική εφαρμογή του φορολογικού συστήματος²³⁵.

Η βιβλιογραφία δεν προσφέρει έναν κοινό ορισμό για τη μέτρηση της απόδοσης ενός συστήματος φορολογικής διοίκησης²³⁶. Στην πραγματικότητα, δεν υπάρχουν κάποια ευρέως αποδεκτά μέτρα ή δείκτες απόδοσης για τη μέτρηση της απόδοσης των εσόδων ή τη συνολική απόδοση ενός συστήματος φορολογικής διοίκησης²³⁷.

²³² Gale, W. G., & Holtzblatt, J. (2000). The role of administrative issues in tax reform: Simplicity, compliance, and administration. In G. R. Zodrow and P. Mieszkowski (Eds.), *United States Tax Reform in the Twenty-First Century*. Cambridge: Cambridge University Press.

²³³ Bordas, M. (2012). Tradition and modernization in the public administration—Efficient state or state under the rule of law. *Journal of US-China Public Administration*, 9(6), 601-619.

²³⁴ European Commission Excellence in public administration in competitiveness in EU members states Brussels

²³⁵ Richard Bird and Eric Zolt, 'Tax Policy in Emerging Countries' (2008) 26 *Environment and Planning C: Government and Policy*, 73–86

²³⁶ Maja Klun, 'Performance Measurement for Tax Administrations: The Case of Slovenia' (2004) 70(3) *International Review of Administrative Sciences*, 567–74.

²³⁷ Christian von Soest, 'Measuring the Capability to Raise Revenue Process and Output Dimension and their Application to the Zambia Revenue Authority' (GIGA Working Papers, No. 35, GIGA-WP-35/2006, 2006).

Λόγω της έλλειψης τυποποιημένων συστημάτων μέτρησης της απόδοσης στην βιβλιογραφία μπορούμε να εντοπίσουμε διάφορες μεθόδους για την μέτρηση της απόδοσης ενός φορολογικού συστήματος.

Μερικοί ερευνητές μετρούν την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα των φορολογικών διοικήσεων με βάση την παραγωγικότητα²³⁸. Για την μέτρηση της παραγωγικότητας χρησιμοποιούνται δυο μέθοδοι: η Free Disposal method (FDH) και η Data Envelopment Analysis (DEA). Άλλοι συγγραφείς έχουν ομαδοποιήσει ορισμένους παράγοντες με βάση την ενιαία αντίληψη για την μέτρηση της απόδοσης των φορολογικών διοικήσεων σε σχέση με την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα.²³⁹²⁴⁰²⁴¹²⁴².

ο Frampton εξέτασε τα σημαντικά στοιχεία της φορολογικής διοίκησης για να βελτιωθεί η αποτελεσματικότητα, η υπευθυνότητα και το κίνητρο²⁴³. Επίσης αναφέρει ότι η αποδοτικότητα και η αποτελεσματικότητα του συστήματος φορολογικής διοίκησης μετράτε με τον καλύτερο δυνατό τρόπο μετρώντας την διαδικασία είσπραξης των φόρων και την συμμόρφωση του φορολογούμενου.

Τέλος σε έρευνα του ΟΟΣΑ²⁴⁴ αξιολογούνται οι επιδόσεις της φορολογικής διοίκησης των χωρών εστιάζοντας στην απόδοση, την ποιότητα των υπηρεσιών και την αποτελεσματικότητα. Με άλλα λόγια, η βιβλιογραφία δείχνει ότι το πεδίο εφαρμογής της αξιολόγησης αφορά τις εισροές, εκροές, την παραγωγικότητα, την ποιότητα, την ικανοποίηση των φορολογουμένων και τα αποτελέσματα από τα έσοδα και τη συμμόρφωση.

²³⁸ Wim Moesen and Annick Persoon, 'Measuring and Explaining the Productive Efficiency of Tax Offices: A Non-Parametric Best Practice Frontier Approach' (2002) 47(3) Tijdschrift Voor Economie en Management, 399–416.

²³⁹ Richard Goode, 'Some Aspects of Tax Administration' (IMF Staff Papers, 1981),

²⁴⁰ Vito Tanzi and Anthony Pellechio, 'The Reform of Tax Administration' (IMF Working Paper 95/22, 1995).

²⁴¹ Carlos Silvani and Katherine Baer, 'Designing a Tax Administration Reform Strategy: Experiences and Guidelines' (IMF Working Paper, 97/30, 1997).

²⁴² Milka Casanegra de Jantscher, 'Providing Resources to the Tax Administration, in Necessary Attributes for a Sound and Effective Tax Administration' (CIAT, 3-22, 1997).

²⁴³ Dennis Frampton, *Practical Tax Administration* (Fiscal Publications, 1993).

²⁴⁴ OECD, 'Performance Measurement in Tax Administration — Practice Note' (Committee of Fiscal Affairs Forum on Strategic Management, OECD, 2001).

Η παγκόσμια τράπεζα²⁴⁵ βάζει ακόμη μια μεταβλητή για την αξιολόγηση των φορολογικών διοικήσεων. Εκτός από την αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητα προσθέτει και την ισότητα.

Παράδειγμα εκρών ενός συστήματος φορολογικής διοίκησης είναι ο αριθμός των ελέγχων που διενεργεί ο κάθε έφορος ενώ τα αποτελέσματα περιλαμβάνουν συνήθως την ικανοποίηση των φορολογουμένων, την ποιότητα των υπηρεσιών προς τους φορολογούμενους και ποσοστό συμμόρφωσης των φορολογουμένων²⁴⁶. Ο ΟΟΣΑ²⁴⁷ δήλωσε ότι οι εκροές της φορολογικής διοίκησης είναι, για παράδειγμα, ο αριθμός των ερευνών που βρίσκονται σε επεξεργασία, ο αριθμός των περιπτώσεων που βρίσκονται σε έλεγχο, οι περιπτώσεις οφειλών που μπήκαν σε διακανονισμό και το αποτέλεσμα θα μπορούσε να είναι οι αλλαγές που γίνανε στην συμμόρφωση των φορολογουμένων.

Από τα παραπάνω, μπορούμε να εξαγάγουμε μια σειρά από δείκτες αποτελεσματικότητας ενός Φορολογικού Συστήματος:

- σχέση άμεσων – έμμεσων φόρων,
- σχέση προϋπολογισθέντων – απολογισθέντων -συλλεγέντων,
- σχέση εισπραχθέντων – βεβαιωθέντων εσόδων,
- συνολικός αριθμός εταιρειών που ελέγχονται ανά τρίμηνο & ανά ΔΥΟ,
- κόστος διαχείρισης ανά φόρο & φορολογούμενο,
- εκκρεμείς φορολογικές υποθέσεις πέραν των τριών μηνών,
- συχνότητα φορολογικών ελέγχων ανά είδος φορολογικής υπόθεσης,
- ποσοστιαία αύξηση φορολογικών εσόδων ανά τρίμηνο/ αύξηση πυκνότητας ελέγχων,
- αριθμός φορολογικών επιθεωρήσεων με στόχο την αποκάλυψη της παραοικονομίας,

²⁴⁵World Bank, 'Zambia — Public Expenditure Management and Financial Accountability Review' (Report No. 26162-ZA, World Bank, 2003).

²⁴⁶Pablo Serra, 'Measuring the Performance of Chile's Tax Administration' (2003) 56(2) National Tax Journal, pp 373–383.

²⁴⁷OECD, 'Monitoring Taxpayers' Compliance: A Practical Guide Based on Revenue Body Experience' (Forum on Tax Administration: Compliance Sub-Group, Centre for Tax Policy and Administration, 22 June 2008).

- συχνότητα λαθών (κατά τη συμπλήρωση φορολογικών δηλώσεων) που εντοπίζονται στους ελέγχους ανά ΔΟΥ/ανά έτος,,
- ύψος διαφυγόντων εσόδων από φορολογική απάτη (ανά τομέα δραστηριότητας),
- αριθμός υποθέσεων που διεκπεραιώνονται ανά τμήμα/ ανά εργαζόμενο/ ανά ΔΟΥ,
- αριθμός ελέγχων που πραγματοποιούνται ανά τμήμα/ανά εργαζόμενο/ανά ΔΟΥ,
- ώρες εκπαίδευσης υπαλλήλων ανά έτος και ανά ΔΟΥ

3.2 Οι καίριοι δείκτες απόδοσης (Key Performance Indicators)

Η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων της Ελλάδας και άλλες φορολογικές διοικήσεις της Ευρωζώνης εφάρμοσαν για την μέτρηση της αποτελεσματικότητας της Φορολογικής Διοίκησης τους Καίριους Δείκτες Απόδοσης (Key Performance Indicators KPIs)²⁴⁸. Οι δείκτες απόδοσης KPIs είναι οι μετρήσεις που αντανακλούν τις επιδόσεις και την πρόοδο της Φορολογικής Διοίκησης και κατατάσσονται στις εξής κατηγορίες:

- ποσοτικοί δείκτες: απεικονίζονται με έναν αριθμό,
- ποιοτικοί δείκτες: δεν μπορούν να απεικονιστούν από αριθμούς,
- προγνωστικοί δείκτες: προβλέπουν το αποτέλεσμα μιας διαδικασίας ,
- δείκτες παρουσίασης: περιγράφουν το αποτέλεσμα αφού έχει ολοκληρωθεί η διαδικασία,
- δείκτες εισροών: μετρούν τον όγκο των εισροών,
- δείκτες αξιολόγησης της διαδικασίας: αντιπροσωπεύουν την μέτρηση της αποτελεσματικότητας μιας μεθόδου,

²⁴⁸Ένας δείκτης απόδοσης ή βασικός δείκτης απόδοσης (KPI) είναι ένα είδος μέτρησης των επιδόσεων. Ένας οργανισμός μπορεί να χρησιμοποιήσει KPIs για να εκτιμηθεί η επιτυχία της ή να αξιολογήσει την επιτυχία της συγκεκριμένης δραστηριότητας στην οποία εμπλέκεται. Μερικές φορές η επιτυχία ορίζεται με βάση την επίτευξη προόδου προς την κατεύθυνση των στρατηγικών στόχων, αλλά συχνά η επιτυχία είναι απλώς η επαναλαμβανόμενη, περιοδική επίτευξη κάποιου επιπέδου επιχειρησιακού στόχου.

- δείκτες εκροών: αντανακλούν τα αποτελέσματα των δραστηριοτήτων της φορολογικής διοίκησης,
- δείκτες υιοθετούμενων Πρακτικών: συγκρίνουν τις διαδικασίες και τις μεθόδους των φορολογικών διοικήσεων,
- δείκτες κατεύθυνσης: προσδιορίζουν αν η υπηρεσία βελτίωσε τη συνολική της επίδοση,
- χρηματοοικονομικοί δείκτες: μετρούν τα χρηματοοικονομικά αποτελέσματα μέσα στην φορολογική διοίκηση,
- δείκτες ελέγχου: προτείνουν ή όχι αλλαγές στον τρόπο λειτουργίας της φορολογικής διοίκησης,

Στη βιβλιογραφία υπάρχουν πολλές ταξινομήσεις των δεικτών, λόγω της μεγάλης ποσότητας και της ποικιλομορφίας που τους χαρακτηρίζει. Παρακάτω παρατίθενται οι πλέον κοινές και ευρέως χρησιμοποιούμενες κατηγοριοποιήσεις. Σύμφωνα με το έγγραφο καθοδήγησης της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, οι δείκτες μπορούν να κατηγοριοποιηθούν με βάση τα μεγέθη τα οποία μετρούν στις εξής κατηγορίες:

- Δείκτες εισροών (input indicators), οι οποίοι αφορούν στους πόρους, τόσο ανθρώπινους όσο και οικονομικούς, πχ Ποσοστό ελεγκτών βεβαίωσης ως προς το συνολικό προσωπικό της Φορολογικής Διοίκησης,
- Δείκτες εκροών (output indicators), οι οποίοι μετρούν την ποσότητα των υπηρεσιών που παράγονται και την αποδοτικότητα της υπηρεσίας. Μετρώνται σε φυσικές μονάδες (π.χ. αριθμός πλήρων και μερικών φορολογικών ελέγχων),
- Δείκτες αποτελεσμάτων (result indicators), οι οποίοι σχετίζονται με τα ευρύτερα μεσοπρόθεσμα αποτελέσματα που επιτυγχάνονται μέσω μίας παρέμβασης πχ (Ποσοστό μεταβολής «νέου» ληξιπρόθεσμου χρέους της Φορολογικής Διοίκησης (σε σχέση με το προηγούμενο έτος),
- Δείκτες επιπτώσεων (impact indicators), οι οποίοι αφορούν στις ποιοτικές ή ποσοτικές συνέπειες που δημιουργούνται μακροπρόθεσμα από τις εκροές μίας παρέμβασης πχ (Φορολογικό κενό στα έσοδα από

Φ.Π.Α.). Οι επιπτώσεις διακρίνονται σε συγκεκριμένες (specific) και παγκόσμιες (global).

Ένας δείκτης απόδοσης KPIs είναι ένας τύπος μέτρησης απόδοσης. Οι δείκτες απόδοσης KPIs συμβάλλουν στην αξιολόγηση της επιτυχίας μιας φορολογικής διοίκησης ή μιας συγκεκριμένης δραστηριότητας στην οποία εμπλέκεται. Συχνά η επιτυχία είναι απλώς η επαναλαμβανόμενη, περιοδική επίτευξη ορισμένων επιπέδων επιχειρησιακών στόχων και μερικές φορές η επιτυχία ορίζεται από την άποψη της προόδου προς την επίτευξη στρατηγικών στόχων. Κατά συνέπεια, η επιλογή των κατάλληλων δεικτών απόδοσης KPIs βασίζεται σε μια καλή κατανόηση του τι είναι σημαντικό για την φορολογική διοίκηση. Μια πολύ κοινή προσέγγιση είναι η εφαρμογή των δεικτών απόδοσης KPIs σε ένα πλαίσιο διαχείρισης όπως η ισορροπημένη κάρτα αποτελεσμάτων.

Βασικοί δείκτες απόδοσης είναι τρόποι για την περιοδική αξιολόγηση της απόδοσης των φορολογικών διοικήσεων, των επιχειρηματικών μονάδων, των τμημάτων τους και των εργαζομένων.

Ένας KPI για να είναι επιτυχής πρέπει να έχει τα εξής χαρακτηριστικά, τα οποία είναι γνωστά ως κριτήρια «SMART» από τα αρχικά των παρακάτω λέξεων:

- specific and simple: να έχει συγκεκριμένο σκοπό για την φορολογική διοίκηση και να είναι απλός,
- measurable: να είναι μετρήσιμος,
- achievable: να είναι επιτεύξιμος,
- relevant: να είναι σχετικός με την επιτυχία της φορολογικής διοίκησης,
- timephased: οι μετρήσεις και τα αποτελέσματα του να αναφέρονται σε καθορισμένη χρονική περίοδο, η οποία να ταυτίζεται με την περίοδο για την οποία έχουν προκαθοριστεί οι στόχοι.

Συνεπώς, οι δείκτες απόδοσης KPIs πρέπει να είναι εφικτοί, συγκεκριμένοι, πρακτικοί, μετρήσιμοι και προσανατολισμένοι προς το αποτέλεσμα. Αναλυτικότερα αυτό σημαίνει ότι ο δείκτης πρέπει να έχει συγκεκριμένο σκοπό για την φορολογική διοίκηση, να είναι μετρήσιμος για να αποτυπωθεί η πραγματική αξία του δείκτη απόδοσης KPI, τα καθορισμένα πρότυπα πρέπει να είναι επιτεύξιμα, η βελτίωση ενός δείκτη απόδοσης KPI πρέπει να είναι σχετική με την

επιτυχία του οργανισμού και τελικά πρέπει να είναι σταδιακή, πράγμα που σημαίνει ότι η αξία ή τα αποτελέσματα παρουσιάζονται για μια προκαθορισμένη και σχετική περίοδο. Για να αξιολογηθούν, οι δείκτες απόδοσης KPIs συνδέονται με τις τιμές-στόχους, προκειμένου να εκτιμηθεί εάν ο δείκτης πληροί τις απαιτήσεις.

Βήματα ανάπτυξης KPIs:

- Περιγραφή των επιδιωκόμενων αποτελεσμάτων
- Κατανόηση εναλλακτικών μέτρων
- Επιλογή της σωστής μέτρησης για κάθε στόχο
- Καθορισμός σύνθετων δεικτών ανάλογα με τις ανάγκες
- Καθορισμός στόχων και κατώτατων ορίων
- Καθορισμός και τεκμηρίωση επιλεγμένων μέτρων απόδοσης

Βήματα ανάλυσης απόδοσης:

- Επιλογή του κατάλληλου εργαλείου αυτοματοποίησης
- Συλλογή και παρακολούθηση της απόδοσης
- Ανάλυση και να εξαγωγή συμπερασμάτων
- Βελτίωση της απόδοσης

3.2.1 Δείκτες Απόδοσης ανά περιοχή εστίασης

Στην συγκεκριμένη ενότητα θα γίνει διαχωρισμός των δεικτών με βάση την περιοχή εστίασης τους. Με βάση την περιοχή εστίασης οι δείκτες απόδοσης KPIs κατατάσσονται σε τέσσερις κατηγορίες.

Στη πρώτη κατηγορία είναι οι δείκτες εισροών / input KPIs. Οι δείκτες εισροών μετρούν (ακατέργαστα) δεδομένα που συλλέγονται από τη φορολογική διοίκηση, σχετικά με τη λειτουργία της διοίκησης ή με στατιστικά στοιχεία φορολογουμένων (π.χ. συνολικό καταβληθέν ποσό). Παρακάτω στην ανάλυση εντοπίζουμε ότι οι περισσότερες χώρες έχουν ένα δείκτη KPI που μετράει την ακατέργαστη εισαγωγή δεδομένων, καθώς θεωρείται ένας από τους ευκολότερους τρόπους μέτρησης της απόδοσης.

Στη δεύτερη κατηγορία είναι οι δείκτες διαδικασίας/ throughput KPIs. Οι δείκτες διαδικασίας μετρούν την ίδια τη διαδικασία, δηλαδή τον τρόπο με τον οποίο

η φορολογική διοίκηση ασχολείται με υποθέσεις. Ένας μεγάλος αριθμός ερευνών φορολογικών διοικήσεων αξιολογεί τον τρόπο με τον οποίο λειτουργεί η οργάνωσή τους. Επομένως είναι λογικό οι φορολογικές διοικήσεις να θέλουν να μάθουν ποια είναι η προστιθέμενη αξία των εργαλείων και του προσωπικού τους προκειμένου να λάβουν στρατηγικές αποφάσεις.

Στην τρίτη κατηγορία είναι οι δείκτες εκροών/ output KPIs. Οι δείκτες εκροών μετρούν το αποτέλεσμα της διαδικασίας, δηλαδή τι συνέβη μετά από μια συγκεκριμένη ενέργεια. Ως εκ τούτου, πρόκειται για ένα σημαντικό βήμα στη δημιουργία των δεικτών KPIs που είναι απαραίτητο για την παρακολούθηση των συνεπειών της διαδικασίας. Από αυτούς τους δείκτες KPIs προκύπτει ποιες ήταν οι αλλαγές που υλοποιήθηκαν από τις φορολογικές διοικήσεις μετά από ορισμένες ενέργειες που πραγματοποιήσαν.

Στην τέταρτη κατηγορία είναι οι δείκτες αποτελέσματος/ outcomes KPIs. Οι δείκτες αποτελέσματος μετράνε το αποτέλεσμα, δηλαδή εάν η συμπεριφορά του υποκείμενου στον φόρο ή της κοινότητας άλλαξε. Οι δείκτες αποτελέσματος κατατάσσονται στο υψηλότερο επίπεδο δεικτών που μπορούν να δημιουργήσουν οι φορολογικές διοικήσεις. Ωστόσο, είναι δύσκολο να αναπτυχθεί ένας δείκτης απόδοσης KPI με στόχο τη μέτρηση των αποτελεσμάτων από πλευράς κέρδους ή της καταγραφής κάποιας αλλαγής. Αυτός είναι πιθανότατα ο λόγος για τον οποίο οι φορολογικές διοικήσεις αναθεωρούν τους δείκτες απόδοσης με χαμηλή συχνότητα.

Προκειμένου οι φορολογικές διοικήσεις να μετρήσουν την απόδοση, την διαδικασία και το αποτέλεσμα, απαιτούνται καλά στοιχεία αναφοράς. Εάν θεωρήσουμε ότι το πρώτο βήμα με τη δημιουργία ενός δείκτη εισροών είναι η μέτρηση των στοιχείων αναφοράς, τότε οι φορολογικές διοικήσεις μπορούν για παράδειγμα στην αρχή ενός στρατηγικού κύκλου που θα αναλύσουμε παρακάτω στο επόμενο κεφάλαιο, να θεωρήσουν ότι τα στοιχεία αναφοράς είναι η μέτρηση της συμπεριφοράς δημοσιονομικής πληρωμής, κατά τη δεδομένη στιγμή. Κατά τη διάρκεια του στρατηγικού κύκλου, τα στοιχεία αναφοράς μπορεί να μετατοπίζονται κάθε έτος, ανάλογα με τα αποτελέσματα του προηγούμενου έτους. Επίσης οι

φορολογικές διοικήσεις μπορούν να παρακολουθήσουν την εξέλιξη των δεικτών απόδοσης για να μετρήσουν τις εισροές για πολλά χρόνια.

Συνοψίζοντας, για τις φορολογικές διοικήσεις είναι πρόκληση ο προσδιορισμός των κατάλληλων δεικτών με βάση τις παραπάνω κατηγορίες. Μια καλή κατανομή των δεικτών απόδοσης KPIs μπορεί να είναι ένα πρώτο βήμα για να κατευθυνθεί μια φορολογική διοίκηση προς τη σωστή κατεύθυνση και προς την επιτυχή μέτρηση της απόδοσης.

3.2.2. Δείκτες Απόδοσης ανά γενικό στόχο

Στην συγκεκριμένη ενότητα και συνεχίζοντας την ανάλυση των δεικτών απόδοσης γίνεται ο διαχωρισμός των δεικτών με βάση τον γενικό στόχο που εξυπηρετούν. Με βάση τον γενικό στόχο οι δείκτες απόδοσης KPIs κατατάσσονται σε πέντε κατηγορίες.

Στη πρώτη κατηγορία είναι οι δείκτες απόδοσης οικονομίας/ economy KPIs. Οι δείκτες απόδοσης οικονομίας αντιστοιχούν στα δεδομένα εισροών προκειμένου να υπολογιστεί ο στατιστικό λόγος.

Στη δεύτερη κατηγορία είναι οι δείκτες απόδοσης αποδοτικότητας/ efficiency KPIs. Οι δείκτες απόδοσης αποδοτικότητας μετρούν το μέγεθος της σχέσης εισροών/ διαδικασίας που είναι απαραίτητο για να αποκτήσουν οι φορολογικές διοικήσεις τις συγκεκριμένες εκροές.

Στη τρίτη κατηγορία είναι οι δείκτες απόδοσης παραγωγικότητας/ productivity KPIs. Ένας γενικός ορισμός για την παραγωγικότητα είναι ότι αποτελεί τη σχέση μεταξύ των δημιουργούμενων εκροών από ένα σύστημα παραγωγής ή παροχής υπηρεσιών και των εισροών που είναι απαραίτητες για την δημιουργία αυτών των εκροών. Για τη μέτρηση της παραγωγικότητας είναι απαραίτητη η μέτρηση τόσο των εκροών όσο και των εισροών ενός συστήματος και η μεταξύ

τους συσχέτιση²⁴⁹ Οι δείκτες απόδοσης παραγωγικότητας μετρούν το αποτέλεσμα/ outcomes με βάση τα στοιχεία εισροών/ διαδικασίας.

Στη τέταρτη κατηγορία είναι οι δείκτες αποτελεσματικότητας/ effectivity KPIs. Οι δείκτες αποτελεσματικότητας μετρούν το αποτέλεσμα, δηλαδή την αλλαγή της συμπεριφοράς, με βάση τα αποτελέσματα που ελήφθησαν.

Στη πέμπτη κατηγορία είναι οι δείκτες κόστους- αποτελεσματικότητας/ cost effectivity που υπολογίζουν πόση εισροή και απόδοση απαιτούνται για την επίτευξη ενός αποτελέσματος. Το KPI μετρά πόση εισροή και απόδοση είναι απαραίτητη για την επίτευξη ενός αποτελέσματος.

Σε μικροοικονομικό επίπεδο οι δείκτες επηρεάζονται από τις γνώσεις και τις δεξιότητες του προσωπικού, από την χρησιμοποιούμενη τεχνολογία, την οργάνωση της εργασίας, τις διευθυντικές πρακτικές, την καινοτομία και τον ανταγωνισμό. Είναι αξιοσημείωτο ότι υπάρχουν μόνο λίγες χώρες που έχουν υιοθετήσει δείκτες απόδοσης KPIs που ανήκουν στην κατηγορία «αποτελεσματικότητας». Επιπλέον, εκτός από μία φορολογική διοίκηση, όπως θα δούμε στο επόμενο κεφάλαιο, δεν υπάρχουν άλλες φορολογικές διοικήσεις που έχουν αναπτύξει τους δείκτες απόδοσης KPIs για τη μέτρηση της «αποτελεσματικότητας- κόστους». Στους σημερινούς χρόνους των δημοσιονομικών περιορισμών, όταν οι φορολογικές διοικήσεις αναμένεται να κάνουν περισσότερα με λιγότερα, φαίνεται ότι υπάρχει έντονη ανάγκη για ανάπτυξη δεικτών απόδοσης KPIs που θα επιτρέπουν να γνωρίζουμε ακριβώς πόσο κοστίζει η στρατηγική ανάκαμψης και εάν η στρατηγική και οι δραστηριότητες σχετίζονται με την ανάκτηση του χρέους ή με τη διαγραφή του.

Συμπερασματικά, ο παραπάνω συνδυασμός πέντε κατηγοριών παρουσιάζεται ως ένας συνδυασμός δεικτών απόδοσης KPIs, και μπορεί να θεωρηθεί ένας οδηγός για τις φορολογικές διοικήσεις που θέλουν να ακολουθήσουν μια στρατηγική ανάκαμψης. Πρώτα απ' όλα, η διαφοροποίηση των

²⁴⁹Γ. Μανουσόπουλος, Specisoft, Παραγωγικότητα και διοίκηση με αντικειμενικούς σκοπούς και σύστημα ανταμοιβής σαν κίνητρο παραγωγικότητας

δεικτών απόδοσης KPIs μπορεί να παρέχει μια συνολική εικόνα των επιδόσεων στον τομέα της ανάκαμψης. Δεύτερον, θα ήταν ενδιαφέρον οι φορολογικές διοικήσεις να εξετάσουν με ακρίβεια ποιοι είναι οι περιορισμοί για τη στρατηγική ανάκτησης με βάση το δείκτη απόδοσης αποτελεσματικότητας –κόστους. Ένας τυποποιημένος υπολογισμός θα μπορούσε να αποδειχθεί μια σταθερή βάση για τη συγκριτική αξιολόγηση των φορολογικών διοικήσεων.

3.3 Οι βασικοί δείκτες απόδοσης (KPIs) με εστίαση στην απόδοση είσπραξης των φορολογικών χρεών και μεθόδων βελτίωσης τους

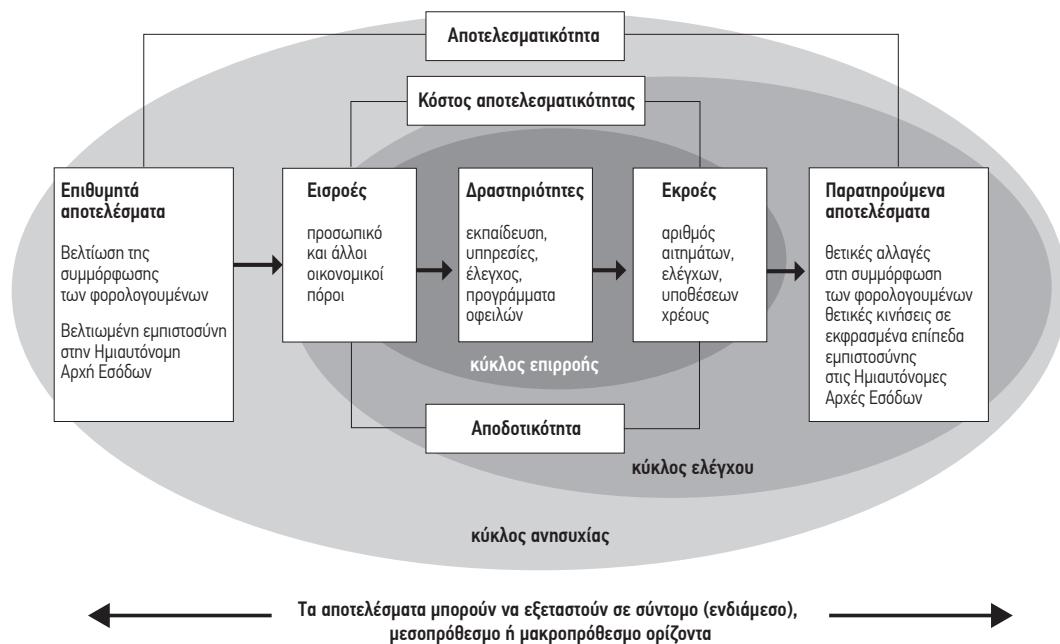
Στην συγκεκριμένη ενότητα θα επικεντρωθούμε στους δείκτες απόδοσης KPIs με εστίαση στην είσπραξη των φορολογικών χρεών. Οι βασικοί δείκτες απόδοσης (KPIs) είναι μετρήσεις, συμφωνημένες εκ των προτέρων, που αντικατοπτρίζουν τους κρίσιμους παράγοντες επιτυχίας των φορολογικών διοικήσεων. Όπου επιλέγονται οι δείκτες KPIs, πρέπει να αντικατοπτρίζουν τους στόχους των φορολογικών διοικήσεων και πρέπει να συνδέονται σαφώς με την επιθυμητή επιτυχία ή έκβαση. Πρέπει επίσης να είναι μετρήσιμοι όπως αναφέρθηκε και στα χαρακτηριστικά τους στην προηγούμενη ενότητα. Κάθε φορολογική διοίκηση χρησιμοποιεί τους δείκτες απόδοσης KPIs για να μετρήσει τα αποτελέσματά της. Οι κυβερνήσεις καθορίζουν τους στρατηγικούς στόχους για τις φορολογικές διοικήσεις. Ο κύριος στόχος της είσπραξης απαιτήσεων είναι η βελτιστοποίηση της καθαρής παρούσας αξίας της διαδικασίας είσπραξης οφειλών.

Οι δείκτες βασικών απαιτήσεων είναι ουσιαστικοί για τη μέτρηση της απόδοσης στη συλλογή χρεών στο σύνολό τους και ειδικότερα για τη μέτρηση των αποτελεσμάτων σε στρατηγικό, επιχειρησιακό και ατομικό επίπεδο. Επίσης θεωρούνται απαραίτητοι για την καθημερινή διαχείριση των φορολογικών διοικήσεων καθώς και για τον καθορισμό των πρωταρχικών στόχων.

Η λειτουργία είσπραξης των φορολογικών χρεών έχει κατά παράδοση περιορισμένο έλεγχο και επιρροή στις εισροές που αφορούν την διαδικασία είσπραξης οφειλών όσον αφορά το ρυθμό με τον οποίο προκύπτουν νέα χρέη. Η λειτουργία είσπραξης του φόρου πρέπει επίσης να λειτουργεί εντός του νομικού πλαισίου που καθορίζεται από τη χώρα του, το οποίο θα είναι ένας συνδυασμός

ειδικών κανόνων για το φορολογικό χρέος και το γενικό δίκαιο που διέπει την είσπραξη απαιτήσεων, όπως για παράδειγμα οι διαδικασίες εκκαθάρισης. Οι πόροι που διατίθενται στη λειτουργία είσπραξης οφειλών θα είναι επίσης το αποτέλεσμα των αποφάσεων που λαμβάνονται από τις φορολογικές διοικήσεις ως σύνολο και από την κυβέρνηση. Έτσι, η λειτουργία είσπραξης οφειλών είναι κυρίως υπεύθυνη για τη βελτιστοποίηση της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας της θεραπείας που είναι δυνατή μέσα στους περιορισμούς αυτούς. Το προϊόν της είσπραξης οφειλών ως διαδικασία έχει τα χρέη που έχουν καταβληθεί και, όταν δεν πληρώνεται, καθορίζει ποιο μέρος είναι μη ανακτήσιμο (προς διαγραφή) ή ότι δεν είναι οικονομικά δυνατό να επιδιωχθεί.

Το παρακάτω σχήμα απεικονίζει τη σχέση μεταξύ μιας στρατηγικής, της αποτελεσματικότητας και της (κόστους) αποτελεσματικότητας.²⁵⁰



²⁵⁰Van den Bogaard, R.B.P. (2014), Tax and Customs Administration of the Netherlands.

Μερικές φορές τα αποτελέσματα καθορίζονται από την άποψη της προόδου προς την κατεύθυνση των στρατηγικών στόχων, αλλά συχνά είναι απλώς η επαναλαμβανόμενη, περιοδική επίτευξη κάποιου τύπου επιχειρησιακού στόχου. Κατά συνέπεια, η επιλογή των σωστών δεικτών απόδοσης KPIs βασίζεται στην καλή κατανόηση του τι είναι σημαντικό για την φορολογική διοίκηση και ποιο θα είναι το επιθυμητό αποτέλεσμα. Χρησιμοποιούνται διάφορες τεχνικές για την αξιολόγηση της σημερινής κατάστασης των φορολογικών διοικήσεων και των βασικών δραστηριοτήτων τους καθώς επίσης και για την επιλογή δεικτών απόδοσης. Αυτές οι αξιολογήσεις συχνά οδηγούν στον εντοπισμό πιθανών βελτιώσεων, έτσι οι δείκτες απόδοσης συνδέονται συστηματικά με πρωτοβουλίες βελτίωσης της απόδοσης. Ένας πολύ κοινός τρόπος επιλογής των KPIs είναι η εφαρμογή ενός πλαισίου διαχείρισης²⁵¹ όπως το Balanced Scorecard.

Η εξισορροπημένη αξιολόγηση (Balanced Scorecard BSC)²⁵² αποτελεί ένα στρατηγικό εργαλείο για τη διαχείριση της απόδοσης - μία ημι-πρότυπη δομημένη έκθεση η οποία υποστηρίζεται από δοκιμασμένες μεθόδους σχεδιασμού και εργαλεία αυτοματισμού, που μπορούν να χρησιμοποιηθούν από τις φορολογικές διοικήσεις για να παρακολουθούν την εκτέλεση των δραστηριοτήτων από το ανθρώπινο δυναμικό μέσα από τον έλεγχό τους και να παρακολουθούν τις συνέπειες που προκύπτουν από τις ενέργειες αυτές²⁵³. Το Balanced Scorecard παρουσιάζει μία σειρά από περιορισμούς, κυρίως ως προς την απεικόνιση της κατάστασης του οργανισμού. Ουσιαστικά περιγράφει ένα στιγμιότυπο της κατάστασης του, χωρίς να δείχνει τις μεταβολές του²⁵⁴.

²⁵¹ Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action* (p. 323). Boston: Harvard Business School Press

²⁵² Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1992). *The Balanced Scorecard: Measures that Drive Performance*. *Harvard Business Review*, 70(1), 71–79.

²⁵³ Είναι ίσως το πιο γνωστό από αρκετές αυτών των πλαισίων (για παράδειγμα, είναι η πιο διαδεδομένη πλαίσιο της διαχείρισης των επιδόσεων που αναφέρονται στην ετήσια έρευνα των εργαλείων διαχείρισης που αναλαμβάνονται από την Bain & Company, και έχει υιοθετηθεί ευρέως στις αγγλόφωνες δυτικές χώρες και τη Σκανδιναβία στις αρχές του 1990). Από το 2000, η χρήση του Balanced Scorecard, τα παράγωγά της (π.χ. πρίσμα των επιδόσεων), και άλλα παρόμοια εργαλεία (π.χ. αποτελέσματα που βασίζονται Management) έχουν καταστεί κοινή στη Μέση Ανατολή, την Ασία και ισπανόφωνες χώρες επίσης.

²⁵⁴ Self, J. (2004). *Metrics and management: applying the results of the balanced scorecard*. *Performance Measurement and Metrics*, 5(3), 101–105.

Όπως θα δούμε και στο επόμενο κεφάλαιο ορισμένες χώρες όπως το Βέλγιο και η Σουηδία έχουν πολύ λεπτομερείς δείκτες απόδοσης KPIs. Η Ιρλανδία και η Γαλλία επέλεξαν μικρότερο αριθμό δεικτών απόδοσης KPIs υψηλότερου επιπέδου. Γενικότερα υπάρχει κάποια διαφορά στον αριθμό και τη λεπτομέρεια των KPIs ανά χώρα, αλλά υπάρχουν ορισμένοι στρατηγικοί και επιχειρησιακοί δείκτες KPIs που χρησιμοποιούνται από πολλές φορολογικές διοικήσεις. Οι περισσότεροι φορολογικές διοικήσεις έχουν δείκτες KPIs που μετρούν ευρέως την απόδοσή τους στα δύο διαφορετικά επίπεδα:

- Στρατηγικό: Το επίπεδο στο οποίο μπορεί να μετρηθεί η συνολική επίδοση των φορολογικών εσόδων και της είσπραξης οφειλών.
- Επιχειρησιακό: Μέτρα για την αποτελεσματική εκτέλεση συγκεκριμένων πτυχών της είσπραξης οφειλών ή της διαχείρισης του χρέους.

Οι βασικοί δείκτες απόδοσης είναι απαραίτητα εργαλεία για τη μέτρηση των προκαθορισμένων στόχων απόδοσης. Ο τρόπος καθορισμού των στόχων μπορεί να ποικίλει μεταξύ των στατικών στόχων (μόλις επιτευχθεί, είναι εντάξει) και των πιο δυναμικών στόχων (συνεχής βελτίωση). Η μέτρηση βασίζεται σε δεδομένα. Ακόμη και αν όλες οι φορολογικές διοικήσεις συλλέγουν δεδομένα, αυτό δεν σημαίνει ότι όλες χρησιμοποιούν τα δεδομένα για να αξιολογήσουν την απόδοση μιας συγκεκριμένης δραστηριότητας ή διαδικασίας. Προκειμένου να επιτευχθεί μια καλή εικόνα των αποδόσεων, απαιτείται ένα μείγμα δεικτών απόδοσης KPIs που θα επιτρέψει την μέτρηση των αντίστοιχων τομέων εστίασης και στόχων. Κάποιοι δείκτες απόδοσης KPIs μπορεί να είναι απλοποιημένοι, καθώς μετρούν τις παρατηρήσεις με τυποποιημένο τρόπο. Άλλοι μπορεί να είναι πιο σύνθετοι και να λαμβάνουν υπόψη περισσότερες μεταβλητές. Μια πιθανή παγίδα είναι ότι η μέτρηση των αποδόσεων γίνεται πολύ επικεντρωμένη και χρησιμοποιούνται πάρα πολλοί δείκτες. Ο αριθμός των δεικτών πρέπει να περιορίζεται σε εκείνους που μπορούν να συμβάλουν στις βασικές πτυχές της ανάπτυξης της φορολογικής διοίκησης ή στην εφαρμογή του στρατηγικού και επιχειρησιακού της σχεδίου. Στην επόμενη υποενότητα γίνεται λεπτομερώς η ανάλυση για τους στρατηγικούς και επιχειρησιακούς δείκτες KPIs.

3.3.1 Στρατηγικοί δείκτες KPIs

Οι φορολογικές διοικήσεις μετρούν την απόδοση των εσόδων τους και της εισπραξης οφειλών σε στρατηγικό επίπεδο, παρακολουθώντας τους ακόλουθους δείκτες:

- μέγεθος του βιβλίου χρέους,
- ποσοστό του εισπρακτέου χρέους προς τις καθαρές εισπράξεις φόρου,
- το ποσοστό του χρέους που καταβάλλεται εγκαίρως,
- ποσοστό ανάκτησης χρέους,
- κόστος εισπραξης χρεών,
- διαγραφή χρέους,
- πληρωθέντα έναντι πρόβλεψης.

Οι φορολογικές διοικήσεις, μετρούν το μέγεθος του βιβλίου χρέους, το οποίο είναι η συνολική αξία των ανεξόφλητων φορολογικών οφειλών σε κάθε δεδομένη στιγμή. Το επιθυμητό αποτέλεσμα είναι η μείωση του συνολικού φορολογικού χρέους.

Ένα διεθνώς αναγνωρισμένος δείκτης απόδοσης KPI που χρησιμοποιείται είναι ο λόγος του εισπρακτέου χρέους προς τις καθαρές εισπράξεις φόρου. Αυτός ο δείκτης απόδοσης KPI θέτει το μέγεθος του βιβλίου χρέους σε προοπτική και αποτελεί ένα καλό μέτρο για τη διαχείριση της φορολογικής επιβάρυνσης. Αυτή η προσέγγιση καθιστά το δείκτη απόδοσης KPI πιο πολύτιμο, διότι παρέχει περισσότερες πληροφορίες για τις επιπτώσεις των οικονομικών στοιχείων στο μέγεθος του βιβλίου χρέους και έτσι διαφοροποιείται από την απόδοση των φορολογικών διοικήσεων. Ένας επόμενος δείκτης απόδοσης KPI σχετίζεται με το ποσοστό του χρέους που καταβάλλεται εγκαίρως. Για κάθε φορολογική διοίκηση όπως θα δούμε στο επόμενο κεφάλαιο η "εκπρόθεσμη πληρωμή" είναι πολύ σημαντική και είναι ένας δείκτης απόδοσης ο οποίος υιοθετείται από αρκετές χώρες, ως δείκτης συμμόρφωσης.

Ως δείκτης συμμόρφωσης μετράει το ποσοστό του συνολικού ποσού των φορολογουμένων που πλήρωσαν πριν από την ημερομηνία λήξης. Κάποιες φορολογικές διοικήσεις έχουν δείκτες απόδοσης KPIs που μετρούν την αξία των

φορολογικών υποχρεώσεων (εταιρεία και ιδιώτη) και τη συνολική πληρωθείσα αξία εγκαίρως. Επίσης, μετρούν ανάλογα με τον τύπο του φορολογούμενου. Είναι σημαντικό να γίνει διάκριση ως προς τον τρόπο με τον οποίο οι αποδόσεις πληρωμών ποικίλλουν μεταξύ διαφορετικών ομάδων φορολογουμένων. Δίνεται η δυνατότητα να εντοπιστεί πού υπάρχει περιθώριο να δοκιμάσουν διαφορετικές προσεγγίσεις με στόχο τη βελτίωση της απόδοσης πληρωμών. Βοηθά επίσης στη βελτίωση της ποιότητας της πρόβλεψης. Ο δείκτης απόδοσης ποσοστό ανάκτησης χρέους χρησιμοποιείται ως θεμελιώδης δείκτης του πόσο καλά μια φορολογική διοίκηση διαχειρίζεται το φορολογικό χρέος κατά τη διάρκεια ενός έτους. Μετρά την αποτελεσματικότητα της είσπραξης οφειλών. Ο δείκτης απόδοσης κόστος είσπραξης χρεών μετρά τη σχέση κόστους-αποτελεσματικότητας της διαδικασίας είσπραξης οφειλών, η οποία αναφέρεται ως το κόστος συλλογής. Επίσης, μετρά την είσπραξη οφειλών ανά πλήρης απασχόληση εργαζόμενο πλήρους απασχόλησης FTE (full time employee) σε επιχειρησιακό επίπεδο.

Είναι αξιοσημείωτο ότι η σχέση κόστους-αποτελεσματικότητας ως δείκτης απόδοσης KPI δεν έχει υιοθετηθεί από τις φορολογικές διοικήσεις, αν και αυτό δεν σημαίνει ότι δεν αναγνωρίζεται ως σημαντικός δείκτης. Όλες οι φορολογικές διοικήσεις εργάζονται ενεργά για τη μείωση του κόστους συλλογής του χρέους.

Η διαδικασία είσπραξης του φόρου είναι ένας από τους παράγοντες που συμβάλλουν στην επίτευξη του συνολικού επιπέδου φορολογικής συμμόρφωσης σε μια χώρα.

Περαιτέρω, ένα στρατηγικός δείκτης απόδοσης KPI είναι ο δείκτης απόδοσης διαγραφής του χρέους. Το ποσό του φορολογικού χρέους που διαγράφεται ως μη ανακτήσιμο είναι ένας βασικός δείκτης, που προσελκύει την προσοχή των φορολογικών διοικήσεων. Υπάρχει επίσης μια κατηγορία χρέους που παραμένει ανακτήσιμη αλλά δεν είναι οικονομικά προσιτή, είτε επειδή το κόστος ανάκτησης υπερβαίνει την αξία του χρέους είτε λόγω περιορισμού της παραγωγικής ικανότητας. Επίσης υπάρχει ένας δείκτης KPI που μετρά την τάση στο μέγεθος του χρέους που δεν είναι οικονομικά ανακτήσιμο. Υπάρχουν φορολογικές διοικήσεις που προγραμματίζουν να εφαρμόσουν ένα δείκτη απόδοσης που θα μετρά το ποσοστό των διαγραφών φορολογικού χρέους για μια

περιορισμένη χρονική περίοδο. Επίσης σχεδιάζουν να μετρήσουν την προστιθέμενη απόδοση της "Δυναμικής παρακολούθησης". Η δυναμική παρακολούθηση είναι ένας έλεγχος σχεδόν σε πραγματικό χρόνο για έναν "αγώνα" μεταξύ εισοδήματος και περιουσιακών στοιχείων, το διαθέσιμο δείκτη συλλογής χρέους και το τρέχον χρέος. Αυτή η προσέγγιση αποσκοπεί στη μείωση του ποσού των μόνιμων διαγραφών χρέους. Συνεχίζοντας την ανάλυση των στρατηγικών δεικτών απόδοσης σημαντικός δείκτης απόδοσης θεωρείται ο δείκτης πληρωθέντα έναντι πρόβλεψης. Η πρόβλεψη του συνολικού ποσού του εισπραχθέντος ή ανακτηθέντος χρέους δεν είναι εύκολη υπόθεση για τις φορολογικές διοικήσεις.

Συμπερασματικά, με τα χρόνια θα υπάρξουν διακυμάνσεις στο συνολικό ποσό του καταβληθέντος φόρου και στο ποσοστό ανάκτησης του χρέους. Όταν το πλαίσιο οικονομικής και φορολογικής πολιτικής είναι σταθερό, η πρόβλεψη μελλοντικών εσόδων είναι ένα σχετικά εύκολο έργο. Αυτό συμβαίνει επίσης όταν δεν υπάρχουν σημαντικές οργανωτικές αλλαγές σε μια φορολογική διοίκηση. Ωστόσο την τελευταία πενταετία έχουν αλλάξει πολλά. Η χρηματοπιστωτική κρίση οδήγησε σε λιγότερους φορολογούμενους να εκπληρώσουν εγκαίρως όλες τις υποχρεώσεις τους, σε μειωμένη συμμόρφωση και σε χαμηλότερα συνολικά φορολογικά έσοδα. Υπήρξαν οργανωτικές αλλαγές στις φορολογικές διοικήσεις και έχουν αναπτυχθεί νέα μέσα για τον περιορισμό του ποσού του φορολογικού χρέους που προκύπτει και για την αύξηση του ποσού του χρέους που εισπράττεται. Αυτές οι μεταβλητές καθιστούν πιο δύσκολο για τις φορολογικές διοικήσεις να χρησιμοποιούν ή να αναπτύσσουν αξιόπιστα μοντέλα πρόβλεψης.

3.3.2 Επιχειρησιακοί δείκτες KPIs

Ολοκληρώνοντας την ανάλυση των στρατηγικών δεικτών απόδοσης οι φορολογικές διοικήσεις μετρούν την απόδοση των εσόδων τους και της είσπραξης οφειλών και σε επιχειρησιακό επίπεδο, παρακολουθώντας τους ακόλουθους δείκτες.

Οι επιχειρησιακοί δείκτες βασικών απαιτήσεων είναι οι δείκτες επιδόσεων που χρησιμοποιούνται σε επιχειρησιακό επίπεδο, βοηθούν τις φορολογικές διοικήσεις να μετρήσουν τα αποτελέσματα σε μια πιο "καθημερινή" βάση και

συμπληρώνουν τους στρατηγικούς δείκτες απόδοσης KPIs που είναι επίσης χρήσιμοι σε επιχειρησιακό επίπεδο. Οι δείκτες απόδοσης που χρησιμοποιούνται σε επιχειρησιακό επίπεδο είναι γενικά δύο τύπων: δείκτες απόδοσης επιβολής και απόδοσης απογραφής. Οι δείκτες απόδοσης-επιβολής, συνδέονται άμεσα με συγκεκριμένες δραστηριότητες συλλογής χρέους όπως ο αριθμός των κλήσεων, οι κατασχέσεις, οι δικαστικές υποθέσεις, οι πτωχεύσεις ή οι υποθέσεις που αντιμετωπίστηκαν για ορισμένο χρονικό διάστημα. Οι δείκτες απόδοσης-απογραφής είναι ένας δείκτης απόδοσης που μπορεί να συνδεθεί με τον αριθμό των χρεών, όπως είναι τα φορολογικά χρέη μεγαλύτερα από μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο (έτος) και άλλα μέτρα μεγέθους, όπως ο αριθμός των περιπτώσεων που διαχειρίζεται ένα τηλεφωνικό κέντρο ή ο αριθμός των υπενθυμίσεων που αποστέλλονται στους οφειλέτες.

3.4 Τάσεις στη διαδικασία είσπραξης οφειλών

Στις περισσότερες φορολογικές διοικήσεις υπάρχει ανάγκη για καλύτερη κατανόηση της σχέσης κόστους-αποτελεσματικότητας στη διαδικασία είσπραξης οφειλών, όπως αναφέρθηκε και παραπάνω κυρίως επειδή σε πολλές χώρες οι διαθέσιμοι πόροι για την επιδίωξη των χρεών είναι στατικοί ή μειωμένοι. Ως εκ τούτου, οι χώρες εξετάζουν πώς η συλλογή του χρέους μπορεί να βελτιστοποιηθεί περαιτέρω με χαμηλότερο κόστος. Θέλουν να κατανοήσουν τις επιπτώσεις του κόστους αλλαγών στις φορολογικές διοικήσεις, όπως η συγκέντρωση, ο κατακερματισμός και η χρήση καλύτερων αναλυτικών στοιχείων και νέων τεχνολογιών. Υπάρχει μια σαφής τάση για περαιτέρω μείωση του ποσού του διαγραφέντος φόρου. Επίσης οι φορολογικές διοικήσεις εξετάζουν να επικεντρωθούν στη συγκέντρωση περισσότερων έγκυρων στοιχείων που σχετίζονται με την τρέχουσα οικονομική κατάσταση των φορολογούμενων με στόχο την κατηγοριοποίηση και την ευκολότερη ανάκτηση των φορολογικών τους χρεών.

Όλο και περισσότερο η διαχείριση της απόδοσης συνδέεται με τη διαχείριση κινδύνων. Για τις περισσότερες φορολογικές διοικήσεις, ο στόχος είναι "λιγότερα με περισσότερα", πράγμα που σημαίνει ότι επιθυμούν να αναλάβουν λιγότερες

παρεμβάσεις με μεγαλύτερο αντίκτυπο. Αυτό σημαίνει υιοθέτηση προσέγγισης που βασίζεται στον κίνδυνο όσον αφορά τις αποδόσεις. Οι φορολογικές διοικήσεις συνδέουν πιο συγκεκριμένα τους δύο τομείς ανάλυσης κινδύνου και αποδόσεων μέσα από λύσεις λογισμικού, που προτείνουν λύσεις ολοκληρωμένης διαχείρισης κινδύνων και αποδόσεων. Η εξέταση των κινδύνων για κάθε στρατηγικό στόχο των δεικτών απόδοσης και η ανάπτυξη βασικών δεικτών κινδύνου (KRIs) δίπλα από τους δείκτες απόδοσης KPIs επιτρέπει στις φορολογικές διοικήσεις να αξιολογούν και να μετριάζουν τους κινδύνους μη επίτευξης στρατηγικών στόχων.

Ένας δείκτης κινδύνου είναι ένα εργαλείο, ένα μετρήσιμο μέγεθος, το οποίο χρησιμοποιείται για να υποδηλώσει τι βαθμό επικινδυνότητας έχει μια δραστηριότητα μέσα στην οντότητα. Με τους δείκτες αυτούς, παρακολουθούνται και μετρούνται ανερχόμενοι ή μελλοντικοί κίνδυνοι, οι οποίοι ενδέχεται να επηρεάσουν τις δραστηριότητες της φορολογικής διοίκησης. Επιπλέον, οι δείκτες κινδύνου μπορούν να χρησιμοποιηθούν από τις φορολογικές διοικήσεις, προκειμένου να ενημερωθούν και να ειδοποιηθούν για μια αυξανόμενη έκθεση σε κίνδυνο.

Αυτό που μπορεί επίσης να είναι πολύ χρήσιμο σε επιχειρησιακό επίπεδο, είναι η αυτοαξιολόγηση κινδύνου ελέγχου (CRSA). Ουσιαστικά, η CRSA συνεπάγεται τη συγκέντρωση του προσωπικού μιας ολόκληρης μονάδας (ή αρκετών αλληλένδετων μονάδων) μαζί για ένα διευκολυνόμενο εργαστήριο όπου δεν συζητούν μόνο θέματα κινδύνου και ελέγχου αλλά συχνά καταρτίζουν σχέδια δράσης για την αντιμετώπιση αυτών των θεμάτων. Η συγκεκριμένη τεχνική αποτελεί ένα δυναμικό εργαλείο που αναπτύσσεται μέσω μιας συγκεκριμένης μεθοδολογίας επισκόπησης και εκτίμησης των επιχειρηματικών κινδύνων και επισκόπησης των δικλίδων ασφαλείας από τους ίδιους τους διευθυντές και το προσωπικό των διαφόρων λειτουργιών, διευθύνσεων και λοιπών δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας. Ταυτόχρονα προβάλλει σαν μια πρακτική διαδικασία, η οποία επιτρέπει τη λεπτομερή εκτίμηση των στόχων ενός τμήματος ή μιας λειτουργίας, το βαθμό στον οποίο τα υπάρχοντα πλαίσια ελέγχου διευκολύνουν την επίτευξή τους, το κόστος και τους κινδύνους που αντιμετωπίζει η επιχειρησιακή οντότητα, τις απαραίτητες αλλαγές στους ελέγχους, προκειμένου η επίτευξη των

σκοπών της φορολογικής διοίκησης να καταστεί αποδοτικότερη και αποτελεσματικότερη σε συνδυασμό με το σχετικό κόστος και την επίδραση των αλλαγών στους κινδύνους.²⁵⁵ Στη συνέχεια αναλαμβάνει δράση για τη βελτίωση της απόδοσης και τη μείωση του επιπέδου κινδύνου. Σύμφωνα μάλιστα με το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, η C.R.S.A. ενοποιεί τους επιχειρηματικούς σκοπούς, τους κινδύνους και τις διαδικασίες ελέγχου, καθώς επιτρέπει στους επικεφαλής του ελέγχου να καταρτίζουν ουσιώδεις αναφορές για τα επίπεδα ελέγχου και κινδύνου στο σύνολο της φορολογικής διοίκησης και να επιμερίσουν τους περιορισμένους πόρους στις περιοχές υψηλού κινδύνου μεγιστοποιώντας την αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα του οργανισμού.

Στόχος της συγκεκριμένης μεθοδολογίας είναι η αξιολόγηση των επιμέρους δικλείδων ασφαλείας, ως προς την επάρκειά τους καταλήγοντας σε προτάσεις βελτίωσης, αναθεώρησης ή ακόμη και κατάργησης ορισμένων από αυτές. Το στοιχείο το οποίο διαφοροποιεί τη μεθοδολογία CRSA από άλλες παρόμοιες τεχνικές, είναι ότι στηρίζεται στα στελέχη των φορολογικών διοικήσεων, που μπορεί να είναι από μέλη της ανώτατης διοίκησης μέχρι απλά στελέχη, αλλά και στη δυνατότητα που τους παρέχεται να αυτοαξιολογούνται και να αξιολογούν την απόδοση των επιχειρησιακών διαδικασιών σε σχέση με τους τιθέμενους στόχους. Ουσιαστικά δηλαδή, τοποθετεί την ευθύνη για τον εσωτερικό έλεγχο στα διευθυντικά στελέχη, χωρίς όμως να καταργεί τον εσωτερικό ελεγκτή.

Έχει παρατηρηθεί ότι στους οργανισμούς που χρησιμοποιούν το πρόγραμμα CRSA ως μία επιπρόσθετη διαδικασία βελτίωσης του εσωτερικού ελέγχου είναι πολύ πιο ώριμοι, όσον αφορά στην υιοθέτηση βέλτιστων πρακτικών εταιρικής διακυβέρνησης, διαχείρισης επιχειρηματικών κινδύνων και εσωτερικού ελέγχου²⁵⁶.

Επίσης μια μέθοδος διοίκησης είναι το μοντέλο Lean, ένα σύνολο επιχειρηματικών βέλτιστων πρακτικών που στοχεύουν στη μεγιστοποίηση της αξίας του πελάτη, ελαχιστοποιώντας τις δαπάνες του οργανισμού ώστε να αυξήσει

²⁵⁵Hubbard, Larry D. (1988), Control Self-Assessment Facilitating Techniques Workbook, The Institute of Internal Auditors,

²⁵⁶Hubbard, L.D. (2000), *Audit planning*, Internal Auditor, Vol. 57, No. 4, pp. 20-21.

την παραγωγικότητα με λιγότερους πόρους. Η μεθοδολογία αυτή έχει αξιοποιηθεί από τη βιομηχανία παραγωγής σε οργανισμούς εξυπηρέτησης και έχει εμπνεύσει τις φορολογικές διοικήσεις να υιοθετήσουν άκαμπτες πρακτικές προκειμένου να βελτιστοποιήσουν τις επιχειρηματικές διαδικασίες και να εξαλείψουν τις παραμέτρους που δεν προσφέρουν αξία. Η μέθοδος Lean ενσωματώνει τόσο ταχείες αλλαγές όσο και σταδιακή συνεχή βελτίωση. Οι χώρες που εφάρμοσαν αυτή τη μέθοδο διοίκησης και εισήγαγαν συνεχή βελτίωση της διαδικασίας ήταν η Φιλανδία και η Ιρλανδία.

Οι στρατηγικές των φορολογικών διοικήσεων των χωρών περιλαμβάνουν ποικίλους στόχους. Σε έρευνα του ΙΟΤΑ²⁵⁷ στην οποία συμμετείχαν 29 χώρες²⁵⁸ 13 από τις οποίες αποτελούν μέρος του δείγματός μας στοχεύουν σε ένα «εξελισσόμενο και καλά εκπαιδευμένο προσωπικό»(Εσθονία, Φιλανδία, Ιρλανδία, Σλοβακία, Σουηδία), στη «βελτίωση των κανονισμών» (Τσεχία, Φιλανδία, Ιρλανδία, Λιθουανία, Σλοβακία, Σουηδία) και στη «βελτίωση των διαδικασιών» (Φιλανδία, Λιθουανία, Ρουμανία, Σλοβακία, Σουηδία). Άλλες φορολογικές διοικήσεις επιδιώκουν να αυξήσουν την απόδοση (Τσεχία, Φιλανδία, Λετονία, Λιθουανία, Σλοβακία, Σλοβενία, Ισπανία, Σουηδία) και την αποτελεσματικότητα (Βουλγαρία, Τσεχία, Φιλανδία, Ιρλανδία, Λετονία, Λιθουανία, Σλοβακία, Σουηδία), «να ψηφιοποιήσουν και να αυτοματοποιήσουν τις διαδικασίες» (Τσεχία, Φιλανδία, Ιρλανδία, Λετονία, Λιθουανία, Σλοβακία, Σουηδία) και «να καταπολεμήσουν την απάτη»(Τσεχία, Εσθονία, Φιλανδία, Ουγγαρία, Ιρλανδία, Λετονία, Ρουμανία, Σλοβακία, Ισπανία, Σουηδία). Τέλος, κάποιες επικεντρώνονται στην αύξηση της συμμόρφωσης(Βουλγαρία, Εσθονία, Φιλανδία, Ιρλανδία, Λετονία, Λιθουανία, Ρουμανία, Σλοβακία, Σουηδία), στη βελτίωση των υπηρεσιών για τους φορολογούμενους (Εσθονία, Φιλανδία, Ουγγαρία, Ιρλανδία, Λετονία, Λιθουανία, Ρουμανία, Σλοβακία, Ισπανία, Σουηδία) και στη μείωση των χρεών (Τσεχία, Εσθονία, Φιλανδία, Ουγγαρία, Ιρλανδία, Λετονία, Λιθουανία, Ρουμανία, Σλοβακία,

²⁵⁷257 ΙΟΤΑ (2013), PERFORMANCE MANAGEMENT - A SYSTEMATIC APPROACH, Reference Guide for Tax Administrations

²⁵⁸ Αυστρία, Αζερμπαϊτζάν, Βέλγιο, Βουλγαρία, Κύπρος, Τσεχία, Δανία, Εσθονία, Φιλανδία, Γαλλία, Γερμανία, Ουγγαρία, Ιρλανδία, Λετονία, Λιθουανία, Λουξεμβούργο, Μάλτα, Ολλανδία, Νορβηγία, Πολωνία, Πορτογαλία, Ρουμανία, Σλοβακία, Σλοβενία, Ισπανία, Σουηδία, Ελβετία, Ηνωμένο Βασίλειο.

Σλοβενία, Ισπανία, Σουηδία). Σχεδόν όλοι οι στόχοι που αναφέρονται, μπορούν να θεωρηθούν προσανατολισμένοι στο χρέος και στον φορολογούμενο (οφειλέτη). Η «καταπολέμηση της απάτης» και η «μείωση του χρέους» μπορούν να θεωρηθούν ως καθαρά προσανατολισμένα στο χρέος. Η "αύξηση της συμμόρφωσης" και η "βελτίωση των υπηρεσιών για τους φορολογούμενους" μπορούν να επισημανθούν ως αντικειμενικοί στόχοι με καθαρά φορολογικούς (οφειλέτες) στόχους. Οι φορολογικές διοικήσεις επίσης μπορούν να ορισθούν όσον αφορά στην στρατηγική τους ως προσανατολισμένες στο χρέος (Βουλγαρία, Τσεχία), προσανατολισμένες στους φορολογούμενους (Εσθονία, Ουγγαρία), ή υβριδικές προσανατολισμένες δηλαδή τόσο στο χρέος όσο και στους φορολογούμενους (Φιλανδία, Ιρλανδία, Λετονία, Λιθουανία, Σλοβακία, Σλοβενία, Ισπανία, Σουηδία)²⁵⁹.

Δύο τάσεις μπορούν να παρατηρηθούν: Η πρώτη τάση είναι οι φορολογικές διοικήσεις διαθέτουν στρατηγικές με δύο τουλάχιστον στόχους που έχουν καθαρά φορολογικούς προσανατολισμούς. Αυτό δείχνει ότι η πλειοψηφία των ελεγχόμενων φορολογικών διοικήσεων αποσκοπεί στις καλές σχέσεις με τους φορολογούμενους και δίνει βαρύτητα στη συμπεριφορά των φορολογουμένων, προκειμένου να βελτιώσει τη συμμόρφωση και να μειώσει το χρέος ως πρωταρχικό στόχο της τρέχουσας στρατηγικής τους. Οι περισσότερες από τις χώρες έχουν βασίσει τη στρατηγική τους σε αυτό το - στοιχείο. Οι φορολογικές διοικήσεις επίσης μπορούν να προσδιορισθούν, όσον αφορά στην στρατηγική τους, ως προσανατολισμένες στο χρέος, προσανατολισμένες προς τους φορολογούμενους ή υβριδικές, προσανατολισμένες δηλαδή τόσο στο χρέος όσο και στους φορολογούμενους. Σε αυτή τη βάση, οι φορολογικές διοικήσεις της Βουλγαρίας, της Κύπρου, της Τσεχίας είναι προσανατολισμένες στο χρέος. Η Εσθονία, η Ουγγαρία και η Σουηδία - ακολουθούν μια στρατηγική με προσέγγιση προσανατολισμένη στους φορολογούμενους. Επίσης υβριδικές

²⁵⁹ IOTA (2013), PERFORMANCE MANAGEMENT - A SYSTEMATIC APPROACH, Reference Guide for Tax Administrations

προσανατολισμένες είναι οι φορολογικές διοικήσεις της Ελλάδας, της Λετονίας, της Λιθουανίας κ.α²⁶⁰

Αυτό που τεκμαίρεται είναι ότι ο φορολογούμενος και η συμπεριφορά του γίνονται όλο και πιο σημαντικοί, φορολογικές διοικήσεις με προσανατολισμό το χρέος έχουν μια τάση προς μια προσέγγιση περισσότερο προσανατολισμένη στον φορολογούμενο.

Αν και οι κυβερνήσεις έχουν μειωμένους προϋπολογισμούς και όλες οι φορολογικές διοικήσεις πρέπει να κάνουν περισσότερα με λιγότερα, δεν έχουν όλες οι φορολογικές διοικήσεις ορίσει ως στρατηγικό στόχο τη «βελτίωση της απόδοσης» και τη «βελτίωση της αποτελεσματικότητας». Μερικές από τις φορολογικές διοικήσεις συμπεριέλαβαν στη στρατηγική τους την βελτίωση της απόδοσης και της αποτελεσματικότητας, ακόμη και αν υποθεθεί ότι όλες οι φορολογικές διοικήσεις τους έχουν ζητήματα απόδοσης και αποτελεσματικότητας. Επίσης μπορεί να μην περιλαμβάνονται στη στρατηγική, δεδομένου ότι θεωρούνται ως αδυναμίες για μια φορολογική διοίκηση. Το πιο ενδεδειγμένο είναι όλες οι φορολογικές διοικήσεις να έχουνε μια στρατηγική που να ενθαρρύνει τις "αλλαγές του συστήματος" όπως η αλλαγή του τρόπου με τον οποίο αντιμετωπίζονται οι φορολογούμενοι ή η αλλαγή της νομοθεσίας για να γίνουν πιο αποτελεσματικές.

3.5 Τα εργαλεία πληροφορικής στη διαδικασία διαχείρισης του χρέους

Στο συγκεκριμένο κεφάλαιο θα αναλυθεί η μέτρηση της απόδοσης των χωρών της Ευρώπης σε σχέση με τη διαδικασία διαχείρισης του χρέους. Πιο συγκεκριμένα, θα αναλυθεί η διαδικασία που ακολουθούν οι χώρες της Ευρώπης στο πλαίσιο της γενικής φορολογικής διοίκησης για την είσπραξη και την ανάκτηση του χρέους. Θα γίνει ανάλυση σχετικά με τις μεθόδους και τα εργαλεία που χρησιμοποιούν για να μετρήσουν την απόδοση της διαχείρισης του χρέους τους. Αξίζει να σημειωθεί πως η φάση συλλογής δεδομένων ολοκληρώθηκε το 2018 ως

²⁶⁰ Το ίδιο με παραπάνω

εκ τούτου, ορισμένα από τα ευρήματα ενδέχεται να μην αντικατοπτρίζουν τις εξελίξεις που πραγματοποιήθηκαν σε διάφορες φορολογικές διοικήσεις.

Στόχος είναι ο εντοπισμός πρακτικών για τη μέτρηση των αποδόσεων διαχείρισης χρέους και στην παροχή προτάσεων για την ανάπτυξη μεθοδολογιών που μετρούν με σαφήνεια και ακρίβεια τον αντίκτυπο των διαφόρων παρεμβάσεων διαχείρισης του χρέους. Σε προηγούμενη ενότητα εξετάστηκε ποιοι δείκτες είναι βασικοί για τη μέτρηση των επιδόσεων διαχείρισης του χρέους και μπορούν επομένως να βοηθήσουν μια φορολογική διοίκηση να βελτιώσει τη συνολική της απόδοση στην είσπραξη των οφειλών.

Η χρήση δεικτών μέτρησης της απόδοσης και ειδικών προγραμμάτων πληροφορικής μπορεί να αυξήσει την αποτελεσματικότητα της διαδικασίας ανάκτησης χρέους, η οποία ως εκ τούτου θα πρέπει να μειώσει τον διοικητικό φόρτο τόσο για τον φορολογούμενο όσο και για την αρχή είσπραξης.

Όπως είναι γενικά γνωστό, τα εργαλεία πληροφορικής είναι απαραίτητα για κάθε σύγχρονη φορολογική διοίκηση. Αυτό ισχύει επίσης για τη μέτρηση της απόδοσης της διαχείρισης του χρέους. Η διαθεσιμότητα πληροφοριών και δεδομένων είναι ζωτικής σημασίας για να μπορεί μια φορολογική διοίκηση να αξιολογήσει εάν οι στρατηγικοί στόχοι επιτυγχάνονται ανά πάσα στιγμή, αν χρειαστεί. Η συλλογή δεδομένων μπορεί να παρέχει τις πληροφορίες που απαιτούνται για την ακριβή προβολή της κατεύθυνσης που προχωρά η φορολογική διοίκηση ή μία από τις μονάδες της.

Είναι επίσης σημαντικό να συλλέγονται δεδομένα που μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την ανάπτυξη χρήσιμων δεικτών απόδοσης KPIs. Ως επόμενο βήμα, τα δεδομένα που συλλέγονται μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την πρόβλεψη της συμπεριφοράς και των αντιδράσεων διαφορετικών κατηγοριών οφειλετών με τη χρήση της εξόρυξης δεδομένων. Αν είναι γνωστές οι προηγούμενες αποδόσεις και μπορούν να γίνουν προβλέψεις για το μέλλον, είναι δυνατή η προσαρμογή ή η βελτιστοποίηση της διαδικασίας συλλογής του χρέους.

Με το τρόπο αυτό επιτυγχάνεται ένας κύκλος που επιτρέπει τη βελτίωση των μεθόδων και την επεξεργασία των δεδομένων σε συνεχή βάση. Επίσης απαιτούνται αξιόπιστα δεδομένα για την απόκτηση καλών και αξιόπιστων δεικτών

απόδοσης KPIs που μπορούν να βοηθήσουν τη διοίκηση να βελτιστοποιήσει τη διαδικασία συλλογής και ανάκτησης του χρέους. Για το λόγο αυτό, οι περισσότερες φορολογικές διοικήσεις εξαρτώνται από τα διαθέσιμα εργαλεία υποστήριξης. Τα εργαλεία πληροφορικής μπορούν και διευκολύνουν την πρόοδο των εργασιών, αλλά ταυτόχρονα οι χρήστες μπορούν να αντιμετωπίσουν πολλά τεχνικά ζητήματα και προβλήματα που μπορούν να παρεμποδίσουν τις καθημερινές τους δραστηριότητες. Οι περισσότερες φορολογικές διοικήσεις χρησιμοποιούν εργαλεία πληροφορικής για τη μέτρηση των επιδόσεων διαχείρισης του χρέους, το σημαντικό όμως που πρέπει να εξεταστεί είναι κατά πόσο είναι επαρκή.

Είναι σαφές ότι οι κυριότεροι δείκτες απόδοσης KPIs χρησιμοποιούνται συνήθως για τη μέτρηση στόχων, την τροφοδοσία δεδομένων σε βάσεις δεδομένων που μετρούν τις επιδόσεις καθώς και για να κατευθύνουν τις επιχειρησιακές δραστηριότητες. Η μέτρηση της απόδοσης βασίζεται σε ακριβή και αξιόπιστα δεδομένα. Όλες οι φορολογικές διοικήσεις συλλέγουν μεγάλο όγκο δεδομένων, αυτό όμως δεν σημαίνει ότι όλες χρησιμοποιούν τα δεδομένα για να αξιολογήσουν την απόδοση μιας συγκεκριμένης δραστηριότητας ή διαδικασίας. Ένας σχετικά μεγάλος αριθμός δεικτών απόδοσης KPIs επικεντρώνεται σε παρατηρήσεις υψηλού επιπέδου που δεν συνδέονται άμεσα με τις επιχειρησιακές αποδόσεις. Για παράδειγμα, μια φορολογική διοίκηση μπορεί να μετρήσει το ποσό του χρέους που έχει ανακτηθεί. Πρόκειται για χρήσιμες πληροφορίες, αλλά δεν παρέχει πληροφορίες σχετικά με τις μεθόδους που χρησιμοποιούνται για την ανάκτηση του χρέους ούτε για την αποτελεσματικότητα αυτών των μεθόδων. Ο δείκτης μπορεί να επηρεαστεί από τις ενέργειες της φορολογικής διοίκησης, αλλά και από εξωτερικούς παράγοντες όπως η γενική οικονομική κατάσταση. Ωστόσο, αυτό που χρειάζεται να γνωρίζει η φορολογική διοίκηση είναι ο αντίκτυπος των δικών της ενεργειών. Ως εκ τούτου συνιστάται να μετρηθούν εκείνα τα στοιχεία που βρίσκονται υπό τον έλεγχο της φορολογικής διοίκησης, αλλά και εκείνα τα στοιχεία που μπορούν να επηρεαστούν από τη διοίκηση. Τα αποτελέσματα αυτών των μετρήσεων πρέπει να λαμβάνονται υπόψη, ιδίως κατά την προσαρμογή της θεσμικής ή της ειδικής στρατηγικής και της επιχειρησιακής της εφαρμογής. Πρόκειται δηλαδή για μια συνεχή και όχι άπαξ, διαδικασία.

Στην ενότητα αυτή γίνεται καταγραφή των εργαλείων πληροφορικής που χρησιμοποιήθηκαν για τη μέτρηση της απόδοσης του χρέους. Τα αποτελέσματα συντίθενται στην ακόλουθη λέξη cloud4. Το πρόγραμμα excel, ως γενικό εργαλείο, χρησιμοποιείται για τη μέτρηση των αποδόσεων από την πλειοψηφία των ερευνών φορολογικών διοικήσεων. Άλλα εργαλεία που είναι κοινά σε δύο ή περισσότερες χώρες περιλαμβάνουν το Oracle²⁶¹, το Data Warehouse System²⁶²²⁶³, το SAS²⁶⁴ και το SAP²⁶⁵. Είναι συχνά μια προφανής επιλογή για ένα υποστηρικτικό εργαλείο, καθώς το Excel προσφέρει πολλές δυνατότητες για ανάλυση και αναφορά και είναι εύκολο να το μάθεις και να το χρησιμοποιείς. Από την άλλη πλευρά, υπάρχει πάντοτε ο κίνδυνος οι φορολογικές διοικήσεις να βασιστούν υπερβολικά στο Excel και αυτό να οδηγήσει σε λάθος συμπεράσματα. Οι τύποι μπορούν να χρησιμοποιηθούν με λάθος τρόπο και υπάρχουν τα σφάλματα που συνδέονται με τη χειροκίνητη εισαγωγή και χειρισμό. Αυτό μπορεί να αποφευχθεί χρησιμοποιώντας άλλα συστήματα διαχείρισης βάσεων δεδομένων, τα οποία έχουν τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματά τους. Σε πολλές φορολογικές διοικήσεις τα εργαλεία υποστήριξης της πληροφορικής τους παρέχονται σε συνδυασμό εξωτερικής ανάθεσης και εσωτερικής υποστήριξης. Όταν μια χώρα

²⁶¹ Το Oracle Database είναι λογισμικό διαχείρισης σχεσιακών βάσεων δεδομένων, από ένα σύστημα καταμεμημένων διεργασιών. Υποστηρίζεται από διαφόρων τύπων servers. Το σύστημα διαχείρισης της βάσης μπορεί να φορτωθεί σε υπολογιστές που χρησιμοποιούν λειτουργικά συστήματα.

²⁶² Ένα σύστημα που χρησιμοποιείται για την αναφορά και την ανάλυση δεδομένων και θεωρείται βασικό στοιχείο της επιχειρηματικής ευφυΐας. Τα DW είναι κεντρικά αποθετήρια ολοκληρωμένων δεδομένων από μία ή περισσότερες διαφορετικές πηγές. Αποθηκεύουν τρέχοντα και ιστορικά δεδομένα σε ένα μόνο σημείο που χρησιμοποιούνται για τη δημιουργία αναλυτικών αναφορών για τους εργαζομένους σε όλη την επιχείρηση.

²⁶³ Kimball, R., & Ross, M. (2002). *The Data Warehouse Toolkit: The Complete Guide to Dimensional Modeling* (2nd ed.). John Wiley & Sons.

²⁶⁴ Το SAS σχεδιάστηκε αρχικά για την αντιμετώπιση των απαιτήσεων διασύνδεσης αποθήκευσης των επιχειρηματικών υπολογιστικών περιβαλλόντων. Η SAS διαθέτει μια ενσωματωμένη τεχνολογία βάσεων δεδομένων, η οποία είναι εξαιρετικά ευέλικτη και αποτελεί έναν αποτελεσματικό τρόπο μόχλευσης για την αύξηση της ποσότητας των δεδομένων. Χρησιμοποιεί αποτελεσματικά την μαζική παράλληλη επεξεργασία ή ο την αποθήκη δεδομένων για κλιμάκωση και για καλύτερη απόδοση.

²⁶⁵ Ο SAP είναι ένας (Enterprise Resource Planning), πιο γνωστός ως ERP. Το SAP είναι ένα γερμανικό ακρωνύμιο το οποίο γράφεται στα αγγλικά ως "Συστήματα, Εφαρμογές και Προϊόντα στην επεξεργασία δεδομένων".

πρέπει να κάνει μια επιλογή όσον αφορά την ανάπτυξη εργαλείων πληροφορικής, οι ακόλουθες θεωρήσεις μπορεί να είναι χρήσιμες:

Αυτές είναι μόνο γενικές εκτιμήσεις και ως εκ τούτου η τελική επιλογή των εργαλείων πληροφορικής και η μέθοδος ανάπτυξης τους θα είναι διαφορετική για κάθε φορολογική διοίκηση, καθώς, μεταξύ άλλων, εξαρτάται επίσης από τους δείκτες απόδοσης που θα συμπεριληφθούν καθώς και από την ποσότητα και την ποιότητα των πηγών δεδομένων που είναι διαθέσιμες. Στις περισσότερες χώρες, οι πηγές δεδομένων που χρησιμοποιούνται για τη μέτρηση της απόδοσης διαχείρισης χρέους παράγονται από άλλες εφαρμογές πληροφορικής. Ωστόσο, υπάρχουν κάποιες φορολογικές διοικήσεις που προτιμούν να εργάζονται με χειροκίνητη εισαγωγή δεδομένων.

Το επόμενο ζήτημα είναι πόσο αξιόπιστα είναι τα υποστηρικτικά εργαλεία. Προκειμένου οι δείκτες απόδοσης KPIs να είναι χρήσιμοι για τη βελτιστοποίηση της διαδικασίας ανάκτησης, τα αποτελέσματα απόδοσης πρέπει να βασίζονται σε αξιόπιστα δεδομένα. Ωστόσο, η πλειοψηφία των φορολογικών διοικήσεων χρησιμοποιούν πληροφορίες που παράγονται από άλλες εφαρμογές πληροφορικής για τη μέτρηση των αποδόσεων διαχείρισης χρέους. Δεδομένου του γεγονότος ότι ορισμένες φορολογικές διοικήσεις προτιμούν να εργάζονται με χειροκίνητη εισαγωγή δεδομένων, προκύπτουν ερωτήματα σχετικά με την αξιοπιστία των δεδομένων που χρησιμοποιούνται για ανάλυση. Πρέπει να λαμβάνονται υπόψη διάφοροι παράγοντες, συμπεριλαμβανομένων παρατηρήσεων, ερμηνειών και άλλων ανθρώπινων λαθών ή βλαβών του συστήματος πληροφορικής που μπορούν να θέσουν σε υψηλό κίνδυνο την ακρίβεια των αποκτώμενων δεδομένων. Αυτό μπορεί να έχει σημαντικό αντίκτυπο στα συνολικά αποτελέσματα και τις αναλύσεις που παράγονται για τη μέτρηση της απόδοσης. Η διασφάλιση της ποιότητας των δεδομένων είναι ζωτικής σημασίας, ιδίως όταν οι πληροφορίες που χρησιμοποιούνται για τη μέτρηση της απόδοσης συλλέγονται από διάφορες πηγές. Επίσης σημαντικό να αναφερθεί ότι στη πλειοψηφία των φορολογικών διοικήσεων λαμβάνουν μέτρα για τη διασφάλιση της ποιότητας των δεδομένων. Επιπλέον, φαίνεται ότι οι έλεγχοι ποιότητας των δεδομένων πραγματοποιούνται κατά κύριο λόγο εσωτερικά.

Επιπλέον σημαντικό να αναφερθεί ποιες είναι οι βασικές προϋποθέσεις για ένα καλό εργαλείο υποστήριξης πληροφορικής. Συμπερασματικά, ένα καλό εργαλείο υποστήριξης πληροφορικής θα πρέπει να είναι φιλικό προς το χρήστη, προσαρμοσμένο στις ανάγκες, ομοιόμορφο, να ενεργοποιεί τη δράση και να οδηγεί στην αυτοματοποίηση των διαδικασιών. Η αξιολόγηση ενός εργαλείου πληροφορικής επιτρέπει την προετοιμασία για το μέλλον. Είναι σημαντικό οι φορολογικές διοικήσεις να αξιολογούν με κριτικό πνεύμα τα εργαλεία τους υποστήριξης ΤΠΕσε τακτική βάση, προκειμένου να υλοποιήσουν εγκαίρως τις απαραίτητες αλλαγές.

3.6 Καλές πρακτικές στη διαδικασία διαχείρισης του χρέους

Στην ενότητα αυτή θα παραθέσουμε μια σειρά από καλές πρακτικές από τις φορολογικές διοικήσεις στη διαδικασία διαχείρισης του χρέους από φορολογικές διοικήσεις που θεσμικά εκπροσωπούνται από Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων, από το υπουργείο οικονομικών και από διάφορα τμήματα του υπουργείου οικονομικών.

Η Αυστριακή φορολογική διοίκηση διαθέτει το βασικό σύστημα πληροφορικής για τη διαχείριση των επιδόσεων, το *Leistung sorientierte Steuerung*. Αυτό το ολοκληρωμένο εργαλείο διαχείρισης ελέγχει τους δείκτες απόδοσης που επικεντρώνονται στις βασικές διαδικασίες στον τομέα της φορολογίας και των τελωνείων, με βάση την μηνιαία λήψη δεδομένων από επιχειρησιακές εφαρμογές. Ο κύριος στόχος του είναι να καταστήσει τη φορολογική και τελωνειακή διοίκηση δυνατή, μετρήσιμη και διαχειρίσιμη. Ως ολοκληρωμένο εργαλείο, καλύπτει όλη τη διαδικασία, από το σχεδιασμό πέρα από την υλοποίηση μέχρι την ανάλυση και την τεκμηρίωση. Τα οφέλη από την ύπαρξη ενός τέτοιου ολοκληρωμένου συστήματος είναι σημαντικά, καθώς επιτρέπει τη νέα κατανόηση της διαχείρισης. Όχι μόνο οι προτεραιότητες μπορούν να προγραμματιστούν και να κατευθυνθούν, αλλά τα αποτελέσματα και οι αποκλίσεις μπορούν να εντοπιστούν αμέσως. Εάν οι αποκλίσεις είναι ειδοποιήσεις, μπορούν να ληφθούν γρήγορα μέτρα αντιμετώπισης. Το σύστημα επιτρέπει επίσης τη συγκριτική αξιολόγηση ενός εσωτερικού διαγωνισμού²⁶⁶.

²⁶⁶ <https://english.bmf.gv.at>

Η Ιρλανδική φορολογική διοίκηση εισήγαγε πρόσφατα το εργαλείο ανάλυσης υποθέσεων καθυστερήσεων, ένα ταμπλό με λειτουργίες χειρισμού και αναφοράς. Η πηγή δεδομένων της είναι η βασική αποθήκη δεδομένων εσόδων, η οποία είναι το Ολοκληρωμένο Σύστημα Φορολογίας που επεξεργάζεται φορολογικές δηλώσεις, πληρωμές και επιστροφές. Το εργαλείο ανάλυσης υποθέσεων καθυστερήσεων παρέχει μια ενημερωμένη, αξιόπιστη και φιλική προς το χρήστη άποψη για το οφειλόμενο χρέος, επιτρέποντας στους επιχειρηματικούς χρήστες να διεισδύσουν και να ερευνήσουν τα αποτελέσματα. Δίνει επίσης προτεραιότητα στις περιπτώσεις χρέους που μπορούν στη συνέχεια να μεταφερθούν αυτόματα στο σύστημα εργασίας²⁶⁷.

Η Βελγική φορολογική διοίκηση μέσω της Γενικής Διοίκησης για την είσπραξη και ανάκτηση χρέους χρησιμοποιεί μια στρατηγική ανάκαμψης που βασίζεται σε μια πολιτική κατακερματισμού, η οποία επιτρέπει την εφαρμογή ίδιων διαδικασιών ανάκτησης σε παρόμοιες οφειλές. Έχει αναπτυχθεί μια σειρά διαφορετικών μοντέλων καταγραφής δεδομένων για τον εντοπισμό των χρεών που μοιράζονται παρόμοια χαρακτηριστικά προκειμένου να συγκεντρωθούν σε τμήματα χρέους. Αυτή η στρατηγική συνδέεται με μια προσέγγιση προσανατολισμένη στους οφειλέτες και με ένα καθορισμένο σύνολο ελάχιστων ενεργειών που πρέπει να ληφθούν για κάθε τομέα χρέους. Ο κύριος στόχος είναι να παρακολουθείται η αποτελεσματικότητα των διαδικασιών συλλογής και ανάκτησης και να εξασφαλίζεται ομοιόμορφη μεταχείριση όλων των περιπτώσεων. Αυτό επιτρέπει τον εντοπισμό και την προώθηση βέλτιστων πρακτικών καθώς και τις τοπικές ομάδες που χρειάζονται προσαρμογή. Επιπλέον, συμβάλλει στη διαχείριση του προσωπικού. Η απόδοση διαχείρισης του χρέους αξιολογείται κατά τη διάρκεια ενός κύκλου διασυνδεδεμένων συναντήσεων "από πάνω προς τα κάτω", αρχίζοντας από μια «διμερή» συνάντηση μεταξύ του προέδρου της FPS Finances και του γενικού διαχειριστή είσπραξης και ανάκτησης χρέους. Αυτός ο κύκλος συνάντησης επιτρέπει να μεταβιβάζονται αποφάσεις υψηλού επιπέδου στις λειτουργικές μονάδες. Σε κάθε στάδιο, οι πληροφορίες μετατρέπονται σε συγκεκριμένες ενέργειες. Ταυτόχρονα, τα αποτελέσματα αξιολογούνται πρώτα

²⁶⁷ www.revenue.ie/en/Home.aspx

από το χαμηλότερο επίπεδο, επιτρέποντας σε κάθε επίπεδο να αναλάβει την ευθύνη και να έχει την ευκαιρία να αναλάβει πρωτοβουλία για την επίλυση προβλημάτων. Όταν δε γίνεται μνεία σε αποτελέσματα σε υψηλότερο επίπεδο, αναφέρονται μόνο τα ζητήματα που πρέπει να αντιμετωπιστούν σε αυτό το υψηλότερο επίπεδο²⁶⁸.

Η διαχείριση της φορολογικής οφειλής στη Σουηδία εμπίπτει στην αρμοδιότητα δύο ξεχωριστών κρατικών αρχών. Η Σουηδική φορολογική υπηρεσία (STA) διαχειρίζεται την εκούσια καταβολή των χρεών και ενεργεί ως πιστωτικός φορέας για το κοινό κατά την αντιμετώπιση υποθέσεων αφερεγγυότητας και πτώχευσης. Η Σουηδική εκτελεστική αρχή (SEA) είναι υπεύθυνη για την αναγκαστική είσπραξη οφειλών και για την εποπτεία του τρόπου με τον οποίο οι διαχειριστές αντιμετωπίζουν τις περιπτώσεις πτώχευσης. Η Σουηδία έχει καταβάλει πολλές προσπάθειες για να βελτιώσει τις φορολογικές αρχές της από τη δεκαετία του 1980, με έμφαση στην εμπιστοσύνη και τη συμμόρφωση, η οποία συνεπάγεται την οικοδόμηση ενός νέου είδους σχέσης με τους πολίτες, τις επιχειρήσεις και άλλους πελάτες. Για την STA, αυτό συνεπάγεται αντικειμενική και αμερόληπτη μεταχείριση των πελατών, καθώς και γνώση και αυτογνωσία. Η φορολογική διοίκηση έρχεται σε επαφή με αυτοαπασχολούμενους οφειλέτες ή νομικά πρόσωπα που παρουσιάζουν υψηλό κίνδυνο μη πληρωμής σύμφωνα με το μοντέλο εξόρυξης δεδομένων, ενημερώνοντάς τους για πιθανούς κινδύνους και διατυπώνοντας συστάσεις. Επιπλέον, παρέχουν επίσης συμβουλές ή λαμβάνουν μέτρα στους οφειλέτες μετά την υποβολή τους για ανάκτηση. Οι νέοι οφειλέτες και φορολογούμενοι που αποφασίζουν να μην συμμορφωθούν και συνεπώς δεν πληρώσουν, επικοινωνούν με την SEA, η οποία χρησιμοποιεί μια συνολική μέθοδο προληπτικής επικοινωνίας στις διαδικασίες εκτέλεσης, παρουσιάζοντας στους οφειλέτες διάφορες λύσεις για να επιλύσουν τα θέματα πληρωμών τους. Ο γενικός στόχος είναι να δημιουργηθεί μια κοινωνία όπου όλοι είναι πρόθυμοι να πληρώσουν το δίκαιο μερίδιό τους²⁶⁹.

²⁶⁸ www.finance.belgium.be

²⁶⁹ <https://www.government.se/government-agencies/swedish-tax-agency-skatteverket/>

Η Εσθονική φορολογική διοίκηση όταν θέτει μια νέα στρατηγική σε εφαρμογή, ενημερώνονται όλοι, με το καθημερινό ενημερωτικό δελτίο. Η ανώτατη διοίκηση, συμπεριλαμβανομένου του γενικού διευθυντή, επισκέπτεται όλα τα γραφεία και μιλά για τους νέους στόχους, προσωπικά δίνοντας στο προσωπικό τη δυνατότητα να θέτει ερωτήσεις και να σχολιάζει. Επιπλέον, η νέα στρατηγική συζητείται σε κάθε τμήμα και οι προϊστάμενοι του τμήματος παρέχουν συγκεκριμένες εργασίες προκειμένου να αρχίσουν να υλοποιούν τους στρατηγικούς στόχους²⁷⁰.

Η Πορτογαλική φορολογική διοίκηση αναπτύσσει ένα πίνακα παρακολούθησης δεικτών απόδοσης KPI που μπορεί να συλλέγει, να οργανώνει και να οπτικοποιεί βασικές μετρήσεις για να παρέχει μια επισκόπηση των επιδόσεων μιας συγκεκριμένης υπηρεσίας. Η φορολογική διοίκηση πήρε την απόφαση να επικεντρωθεί σε ένα KPI, δηλ. στη συνολική συλλεγόμενη ποσότητα, και να προβάλλεται με διαφορετικούς τρόπους, συμπεριλαμβανομένης της κατανομής αυτού του ποσού με βάση τη δράση ανάκτησης. Σε πραγματικό χρόνο, το προσωπικό έχει πρόσβαση στο συνολικό ποσό που έχει συλλέξει και στο συνολικό χαρτοφυλάκιο χρεών για το τρέχον έτος. Στον πίνακα ελέγχου ενα ταχύμετρο και ένα θερμόμετρο δείχνουν εάν μια υπηρεσία είναι στο στόχο ή όχι. Συγκρίσεις με την προηγούμενη περίοδο εμφανίζονται επίσης στον πίνακα ελέγχου. Η εστίαση σε ένα KPI δίνει την καλύτερη απόδοση. Για το προσωπικό και τη διοίκηση, ο δεσμός με την πρωτοβάθμια διαδικασία παρουσιάζεται με σαφή οπτικό τρόπο. Επιπλέον, ο πίνακας εργαλείων επιτρέπει στη διεύθυνση να έχει μια γρήγορη επισκόπηση της συνολικής απόδοσης σε μια συγκεκριμένη περιοχή ή γραφείο. Οι γενικές τάσεις τους τελευταίους μήνες μπορούν επίσης να εμφανιστούν, επιτρέποντας την ταχεία ανίχνευση αποκλίσεων ή την εκτίμηση της μελλοντικής πορείας ενός συγκεκριμένου γραφείου²⁷¹.

3.7 Συμπεράσματα

²⁷⁰ <https://www.emta.ee/eng>

²⁷¹ www.portaldasfinancas.gov.pt

Γενικότερα οι περισσότερες φορολογικές διοικήσεις είναι σε αναπροσαρμογή του φορολογικού της συστήματος, το οποίο αναμένεται να εξελιχθεί στα επόμενα χρόνια. Αυτό δείχνει ότι οι περισσότερες φορολογικές διοικήσεις σχεδιάζουν να εφαρμόσουν βελτιώσεις προκειμένου να τροποποιήσουν τις τρέχουσες μεθόδους μέτρησης απόδοσης και είναι σχετικά θετικές όσον αφορά τις μελλοντικές τους προοπτικές.

Συνοψίζοντας, για τις φορολογικές διοικήσεις είναι πρόκληση ο προσδιορισμός των κατάλληλων δεικτών με βάση την περιοχή εστίασης. Μια καλή κατανομή των δεικτών απόδοσης KPIs μπορεί να είναι ένα πρώτο βήμα για να κατευθυνθεί μια φορολογική διοίκηση προς τη σωστή κατεύθυνση και προς την επιτυχή μέτρηση της απόδοσης.

Επίσης ο συνδυασμός των δεικτών απόδοσης ανά γενικό στόχο παρουσιάζεται ως ένα μίγμα δεικτών απόδοσης KPIs, και μπορεί να θεωρηθεί ένας οδηγός για τις φορολογικές διοικήσεις που θέλουν να ακολουθήσουν μια στρατηγική ανάκαμψης. Πρώτα απ' όλα, η διαφοροποίηση των δεικτών απόδοσης KPIs μπορεί να παρέχει μια συνολική εικόνα των επιδόσεων στον τομέα της ανάκαμψης. Δεύτερον, θα ήταν ενδιαφέρον οι φορολογικές διοικήσεις να εξετάσουν με ακρίβεια ποιοι είναι οι περιορισμοί για τη στρατηγική ανάκτησης με βάση το δείκτη απόδοσης αποτελεσματικότητας –κόστους. Ένας τυποποιημένος υπολογισμός θα μπορούσε να αποδειχθεί μια σταθερή βάση για τη συγκριτική αξιολόγηση των φορολογικών διοικήσεων.

Ωστόσο οι φορολογικές διοικήσεις θα πρέπει να λάβουν υπόψη τους ότι οι δείκτες απόδοσης μετρούν ποσότητες και ως εκ τούτου, θα καλύπτουν κυρίως τις μετρήσιμες και ξεκάθαρα ορισθείσες πλευρές της απόδοσης.²⁷²

Σημαντικό να αναφερθεί είναι πως κάποιες σημαντικές πτυχές της μέτρησης της απόδοσης που οι φορολογικές διοικήσεις πρέπει να εξετάζουν. Μία έρευνα αναφέρει ότι οι οργανισμοί των οποίων το σύστημα μέτρησης απόδοσης ήταν επιτυχές, επένδυσαν αρκετά σε διαδικαστικά και οργανωτικά προληπτικά μέτρα προκειμένου να ανταποκριθούν στις απαιτήσεις του συστήματος μέτρησης

²⁷² Carnegy G.D. and Wolnizer, P.W.,(1996), Enabling accountability in museums, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*

απόδοσης²⁷³. Μία άλλη έρευνα εστιάζει στη καινοτομία και την μέτρηση της απόδοσης καθώς η καινοτομία μπορεί να βλάψει την εκροή του οργανισμού. Η μέτρηση της απόδοσης, επιβραβεύει τη συνεχή αναπαραγωγή του υπαρκτού²⁷⁴.

Όσο αφορά τη στρατηγική των φορολογικών διοικήσεων στη διαχείριση του φορολογικού χρέους, με τα χρόνια θα υπάρξουν διακυμάνσεις στο συνολικό ποσό του καταβληθέντος φόρου και στο ποσοστό ανάκτησης του χρέους. Όταν το πλαίσιο οικονομικής και φορολογικής πολιτικής είναι σταθερό, η πρόβλεψη μελλοντικών εσόδων είναι ένα σχετικά εύκολο έργο. Αυτό συμβαίνει επίσης όταν δεν υπάρχουν σημαντικές οργανωτικές αλλαγές σε μια φορολογική διοίκηση. Ωστόσο την τελευταία πενταετία έχουν αλλάξει πολλά. Η χρηματοπιστωτική κρίση οδήγησε σε λιγότερους φορολογούμενους να εκπληρώσουν εγκαίρως όλες τις υποχρεώσεις τους, σε μειωμένη συμμόρφωση και σε χαμηλότερα συνολικά φορολογικά έσοδα. Υπήρξαν οργανωτικές αλλαγές στις φορολογικές διοικήσεις και έχουν αναπτυχθεί νέα μέσα για τον περιορισμό του ποσού του φορολογικού χρέους που προκύπτει και για την αύξηση του ποσού του χρέους που εισπράττεται. Αυτές οι μεταβλητές καθιστούν πιο δύσκολο για τις φορολογικές διοικήσεις να χρησιμοποιούν ή να αναπτύσσουν αξιόπιστα μοντέλα πρόβλεψης.

Οι στρατηγικές των φορολογικών διοικήσεων των χωρών περιλαμβάνουν ποικίλους στόχους. Από την ανάλυση προκύπτει ότι: Αρκετές χώρες στοχεύουν σε ένα «εξελισσόμενο και καλά εκπαιδευμένο προσωπικό», στη «βελτίωση των κανονισμών» και στη «βελτίωση των διαδικασιών». Άλλες φορολογικές διοικήσεις επιδιώκουν να «αυξήσουν την απόδοση και την αποτελεσματικότητα», «να ψηφιοποιήσουν και να αυτοματοποιήσουν τις διαδικασίες» και «να καταπολεμήσουν την απάτη». Τέλος κάποιες επικεντρώνονται στην αύξηση της συμμόρφωσης, στη βελτίωση των υπηρεσιών για τους φορολογούμενους και στη μείωση των χρεών.

Όσο αφορά στα εργαλεία πληροφορικής που χρησιμοποιούνται από τις φορολογικές διοικήσεις, είναι μόνο γενικές εκτιμήσεις και ως εκ τούτου η τελική

²⁷³ Leeuw, F.L., (1996), Performance auditing, new public management and performance improvement: questions and answers”, Accounting, Auditing Accountability Journal

²⁷⁴ Behn, R. D. and Kant, P.A., (1999), Strategies for avoiding the pitfalls of performance contracting, Public Productivity and Management Review

επιλογή των εργαλείων πληροφορικής και η μέθοδος ανάπτυξης τους θα είναι διαφορετική για κάθε φορολογική διοίκηση, καθώς, μεταξύ άλλων, εξαρτάται επίσης από τους δείκτες απόδοσης που θα συμπεριληφθούν καθώς και από την ποσότητα και την ποιότητα των πηγών δεδομένων που είναι διαθέσιμες.

Τέλος σημαντικό είναι να αναφερθεί ότι οι φορολογικές διοικήσεις που εφαρμόζουν μια καλή πρακτική στη διαχείριση του φορολογικού χρέους, όπως η Ιρλανδία, η Σουηδία και η Εσθονία θεσμικά εκπροσωπούνται από Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων.

Κεφάλαιο 4

Στρατηγική σε Επιχειρησιακό Επίπεδο

4.1 Στρατηγική

Το κλειδί για τη δομή της εκπλήρωσης της αποστολής ονομάζεται "Στρατηγική". Η βιβλιογραφία παρέχει πολλούς ορισμούς για τη "στρατηγική". Στην πιο απλή μορφή της, η στρατηγική είναι ο τρόπος με τον οποίο χρησιμοποιούμε τους πόρους για την επίτευξη των στόχων μας. Στρατηγική είναι ο τρόπος της χρήσης/σύζευξης των υπάρχοντων μέσων για την επίτευξη των εταιρικών ή των εθνικών/πολιτικών στόχων (goals) από τους οποίους πηγάζουν οι (αντικειμενικοί) στόχοι (objectives). Μία ολοκληρωμένη προσέγγιση της στρατηγικής περιλαμβάνει τουλάχιστον δύο άξονες: την τρέχουσα στρατηγική (current strategy), η οποία συνδυάζεται με ορατούς, απτούς και άμεσους στόχους και τη μελλοντική στρατηγική σχεδίαση (strategic planning), η οποία συνδυάζεται με ευρύτερους στόχους, μη-προσδιορισμένους με ακρίβεια, βασιζόμενους στο στρατηγικό όραμα (strategic vision). Ειδικότερα, η στρατηγική υποδήλωνε την επιστήμη ή την τέχνη της στρατιωτικής διοίκησης και την απαραίτητη σχεδίαση για τη βέλτιστη χρησιμοποίηση των έμψυχων και άψυχων πόρων προς την επίτευξη των τιθέμενων στόχων²⁷⁵.

Παρόλο που η στρατηγική έχει κυρίαρχη σημασία σε έναν οργανισμό, η αποδοτική εφαρμογή της αποτελεί έναν ακόμα δυσκολότερο παράγοντα και μεγαλύτερη πρόκληση. Έχει αναφερθεί ότι η πλειοψηφία των αποτυχιών ηγετικών στελεχών δεν ήταν από λανθασμένη χάραξη στρατηγικής, αλλά από λανθασμένη ή πλημμελή εφαρμογή της²⁷⁶.

Από την έρευνα επιβεβαιώθηκε ότι σχεδόν όλες οι φορολογικές διοικήσεις ακολουθούν μια στρατηγική με τον ένα ή τον άλλο τρόπο. Σε μερικές από αυτές,

²⁷⁵ https://el.m.wikipedia.org/wiki/Στρατηγικός_σχεδιασμός

²⁷⁶ Charan, R., & Colvin, G. (1999). Why CEOs fail. *Fortune*, 139(12), 68–72, 74–6, 78. Retrieved from <http://www.ncbi.nlm.nih.gov/pubmed/10538108>

υπάρχει μόνο μια συνολική στρατηγική σε επίπεδο φορολογικής διοίκησης. Μπορούμε να συμπεράνουμε ότι οι περισσότερες φορολογικές διοικήσεις αναγνωρίζουν τη σημασία της ύπαρξης μιας στρατηγικής. Αυτή η αναγνώριση είναι θετική, καθώς μια στρατηγική είναι απαραίτητη για να επικεντρωθεί η μέτρηση στην επίτευξη των σωστών αποτελεσμάτων. Πράγματι, πριν αποφασίσει τι θα μετρηθεί, η στρατηγική πρέπει να είναι σαφής. Από τη στιγμή που αυτό είναι σαφές, η μέτρηση της απόδοσης της στρατηγικής μπορεί να ξεκινήσει προκειμένου να διασφαλιστεί ότι υλοποιείται όπως προβλέπεται. Η μέτρηση πρέπει να επικεντρώνεται στην ορθή λειτουργία, ενώ η στρατηγική επικεντρώνεται στη σωστή λειτουργία. Και οι δύο είναι εξίσου σημαντικές. Εάν η μέτρηση της απόδοσης των δεικτών της στρατηγικής δεν εφαρμόζεται θα οδηγήσει σε χάσιμο χρόνου και πόρων.

Το Performance Management ή αλλιώς Corporate Performance Management (PM, CPM) ορίζεται ως «η διαδικασία με την οποία καθορίζεται η πορεία ενός οργανισμού μέσω συστηματικού ορισμού της αποστολής, της στρατηγικής και των στόχων, καθιστώντας αυτά μετρήσιμα χρησιμοποιώντας δείκτες επιτυχίας και δείκτες απόδοσης, έτσι ώστε να μπορούν να ληφθούν ενέργειες οι οποίες θα κρατούν τον οργανισμό στην επιθυμητή πορεία». Η αποτελεσματικότητα της διαδικασίας ορίζεται ως η επίτευξη τόσο των χρηματοοικονομικών όσο και των μη χρηματοοικονομικών στόχων, η ανάπτυξη δυνατοτήτων και ανταγωνιστικών πλεονεκτημάτων, καθώς και η βελτίωση της υποστήριξης πελατών και της ποιότητας των διαδικασιών²⁷⁷. (process quality).

Οι περισσότερες φορολογικές διοικήσεις χρησιμοποιούν τους KPIs με έναν προβλεπτικό τρόπο, επιδιώκοντας να βελτιώσουν τα επιτευχθέντα αποτελέσματα με ευέλικτο και γρήγορο τρόπο, προκειμένου να βελτιώσουν τις αποδόσεις τους. Αυτοί οι στόχοι ευθυγραμμίζονται με τον ρόλο της διοίκησης που καθορίζει τη στρατηγική και καθοδηγεί την κατεύθυνση της φορολογικής διοίκησης. Επομένως, ακόμα και αν σε πολλές από τις φορολογικές αρχές συμμετέχει ένας ευρύς αριθμός

²⁷⁷ Waal, A. a. D. (2007). Strategic Performance Management: A Managerial and Behavioural Approach. London: Palgrave MacMillan.

φορέων στον καθορισμό και την παρακολούθηση των KPIs, στην πλειοψηφία τους η επικεφαλής διοίκηση θα τα επικυρώσει.

Μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι το Performance Management χρησιμοποιείται από την πλειοψηφία των μεσαίων-μεγάλων επιχειρήσεων των ΗΠΑ και της Ευρώπης, καθώς και σε πολλούς κυβερνητικούς οργανισμούς και υπηρεσίες²⁷⁸. Εντούτοις δε λείπουν και αναφορές κατά τις οποίες δεν υπάρχουν ουσιαστικές λεπτομέρειες σχετικά με τους ακριβείς λόγους που οι οργανισμοί το εφαρμόζουν²⁷⁹.

Παρόλο που υπήρχαν πολύ λίγες πληροφορίες σχετικά με τη χρήση μέτρων και δεικτών, η πλειονότητα των φορολογικών διοικήσεων που εξετάστηκαν παρακολουθούσαν σε τακτική βάση τις αποδόσεις σε οργανωτικό επίπεδο (επιχειρηματικά αποτελέσματα, ποσοτικοί και ποιοτικοί δείκτες) των επιχειρηματικών τους σχεδίων. Ένας περιοδικός διαχειριστικός διάλογος για τους στόχους και τα αποτελέσματα χρησιμοποιείται σε ορισμένες χώρες για να εξασφαλιστεί η ευθυγράμμιση με τους οργανωτικούς στόχους και στρατηγικές.

Από στρατηγικής σκοπιάς, έχουν αναφερθεί πλεονεκτήματα όπως βελτίωση της διαδικασίας λήψης αποφάσεων, βελτίωση της διαδικασίας στρατηγικού σχεδιασμού, άρα και καλύτερη επίτευξη των στόχων του οργανισμού^{280,281}.

Αρκετές φορολογικές διοικήσεις έχουν εντοπίσει τομείς στους οποίους η ευθυγράμμιση της διαχείρισης των αποδόσεων με τους στρατηγικούς επιχειρηματικούς στόχους είναι μάλλον περιορισμένη λόγω του γεγονότος ότι η διαδικασία εξακολουθεί να αναπτύσσεται.

Όλες οι φορολογικές διοικήσεις χρειάζονται και επιθυμούν να έχουν μια υγιή μέτρηση των αποδόσεων, προκειμένου να αξιολογήσουν τις επιχειρησιακές τους

²⁷⁸ Marr, B., Schiuma, G., & Neely, A. (2004). The dynamics of value creation: mapping your intellectual performance drivers. *Journal of Intellectual Capital*, 5(2), 312–325.

²⁷⁹ Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action* (p. 323). Boston: Harvard Business School Press.

²⁸⁰ Dumond, E. J. (1994). Making Best Use of Performance Measures and Information. *International Journal of Operations & Production Management*, 14(9), 16–31.

²⁸¹ Tapinos, E., Dyson, R. G., & Meadows, M. (2005). The impact of performance measurement in strategic planning. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 54(5/6), 370–384.

αποδόσεις. Το επίπεδο απόδοσης που πρέπει να επιτευχθεί βασίζεται στις στρατηγικές επιλογές. Όπως θα δούμε και παρακάτω δεν ακολουθούν όλες οι φορολογικές διοικήσεις την ίδια προσέγγιση.

4.2 Η εφαρμογή της στρατηγικής στο επιχειρησιακό επίπεδο. Το παράδειγμα της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

Για την εφαρμογή της στρατηγικής, πρέπει οι φορολογικές διοικήσεις να μετατρέψουν τους στρατηγικούς στόχους σε επιχειρησιακούς, καθορίζοντας βασικούς παράγοντες επιτυχίας για κάθε στόχο. Το επίπεδο ή η υλοποίηση των βασικών παραγόντων επιτυχίας μπορεί να μετρηθεί καθορίζοντας ένα σύνολο βασικών δεικτών απόδοσης (KPI's). Στην έρευνα και όπως θα αναλυθεί και παρακάτω μερικές μόνο φορολογικές διοικήσεις, είναι αυτές που χρησιμοποιούν κάποιο είδος σχεδίου δράσης για την εφαρμογή της στρατηγικής εντός της Ευρωζώνης η Κύπρος, η Ιρλανδία, η Λετονία, η Μάλτα, η Πορτογαλία, και η Σλοβενία και εκτός της Ευρωζώνης η Τσεχική Δημοκρατία. Επίσης μόνο μερικές φορολογικές διοικήσεις χρησιμοποίησαν ένα συγκεκριμένο στρατηγικό πλαίσιο, όπως τη μεθοδολογία ισοσταθμισμένων καρτών, για να μεταφράσουν τη στρατηγική σε επιχειρησιακούς στόχους (μόνο το Βέλγιο και η Βουλγαρία). Αυτό θα μπορούσε να είναι ένα σημάδι ότι υπάρχει ακόμα περιθώριο βελτίωσης. Από τα παραπάνω προκύπτει το ερώτημα πως θα διασφαλιστεί ότι το ανθρώπινο δυναμικό που εργάζεται σε επιχειρησιακό επίπεδο γνωρίζει και εφαρμόζει τη στρατηγική.

Εντός της φορολογικής διοίκησης είναι σημαντικό το ανθρώπινο δυναμικό σε όλα τα επίπεδα να είναι εξοικειωμένα με τη στρατηγική. Σε επιχειρησιακό επίπεδο, πρέπει να κατανοήσουν τη στρατηγική και τη σημασία της προκειμένου να συμβάλουν στην υλοποίηση των καθορισμένων στόχων. Σε επίπεδο διαχείρισης, πραγματοποιείται παρακολούθηση για να εξασφαλιστεί ότι οι δραστηριότητες του οργανισμού ευθυγραμμίζονται με την καθορισμένη στρατηγική. Ένας τρόπος για να διασφαλιστεί ότι το ανθρώπινο δυναμικό συμβάλλει στην εφαρμογή της στρατηγικής είναι να παράσχει πρόσθετα κίνητρα

για την επίτευξη των στόχων. Για το σκοπό αυτό, οι δείκτες μπορούν να αναπτυχθούν στο επίπεδο του μεμονωμένου υπαλλήλου. Σε αρκετές φορολογικές διοικήσεις υπάρχει κάποιο πρόσθετο κίνητρο για το προσωπικό τους (Αυστρία, Βουλγαρία, Φινλανδία, Ουγγαρία, Λιθουανία, Πολωνία, Πορτογαλία και Ισπανία).

Πρέπει να υπάρξει ισορροπία μεταξύ της υλοποίησης της στρατηγικής και της ανθρώπινης προσέγγισης της ανάκαμψης (σε επίπεδο ανθρώπινο δυναμικό και σε επίπεδο φορολογουμένων). Μια στρατηγική και η μετάφρασή της σε επιχειρησιακό επίπεδο μπορεί να είναι πολύ άκαμπτη και να αφήνει ελάχιστα περιθώρια ελιγμών. Αυτό μπορεί να έχει διαφορετικές συνέπειες για μια πιο ευέλικτη ανθρώπινη προσέγγιση της ανάκαμψης. Επίσης ένα ερώτημα που προκύπτει είναι πως θα αποτραπεί η υπερβολική μέτρηση. Είναι δελεαστικό να μετράμε συχνά διαφορετικούς στόχους, αλλά μερικές φορές η συχνότητα ή ο συνολικός αριθμός των δεικτών είναι πολύ υψηλός. Η υπερβολική μέτρηση δεν είναι μόνο σπατάλη ενέργειας, μπορεί επίσης να κρύψει αυτό που είναι πραγματικά σημαντικό. Αυτή η μεγέθυνση μπορεί να αποφευχθεί μετρώντας μόνο τους δείκτες που σχετίζονται με τους τομείς στρατηγικής σημασίας. Δεδομένου ότι η στρατηγική αλλάζει κάθε λίγα χρόνια, η εστίαση της μέτρησης θα αλλάξει επίσης.

Παρ'όλα αυτά, η ύπαρξη πολύ λίγων δεικτών θα μπορούσε επίσης να αποτελέσει παγίδα. Εάν τα επιλεγμένα κριτήρια των δεικτών απόδοσης KPIs, δεν καλύπτουν τις βασικές πτυχές της στρατηγικής και των στόχων, μπορεί να καταλήξουν σε «λάθος συμπεράσματα». Επομένως, είναι σημαντικό να επιλεγούν προσεκτικά με πόσους δείκτες επιτυγχάνεται η σωστή ισορροπία.

Στις δυο ακραίες αυτές περιπτώσεις, ο μεγάλος ή ο μικρός αριθμός δεικτών KPIs οδηγούν σε δύο κατευθύνσεις ή να διορθωθεί η στρατηγική ή να γίνει αλλαγή στους δείκτες της μέτρησης. Εάν η απόδοση δεν ανταποκρίνεται στα αναμενόμενα αποτελέσματα, οι φορολογικές διοικήσεις θα πρέπει να προβούν σε αναθεώρηση των ενεργειών τους και σε διορθωτικές διαδικασίες. Ο εύκολος τρόπος είναι να αλλαχθεί η μέτρηση. Αλλά πιο σημαντικό από την αλλαγή της μέτρησης είναι να αλλαχθούν οι διαδικασίες ή οι δραστηριότητες προκειμένου να ανταποκριθούν στο αναμενόμενο επίπεδο απόδοσης. Αυτό δεν αλλάζει τη στρατηγική αλλά αλλάζει τον επιχειρησιακό τρόπο εργασίας για να ανταποκριθεί στη στρατηγική αυτή. Στο

σχεδιασμό αρκετών φορολογικών διοικήσεων είναι να προβούν σε διορθωτικές ενέργειες για την αλλαγή της διαδικασίας και γι' αυτό το λόγο χρησιμοποιούν την πρόσθετη κατάρτιση και καθοδήγηση ως διαθρωτικά μέτρα στα αποτελέσματα των δεικτών απόδοσης KPIs. Οι βασικοί δείκτες απόδοσης θεωρούνται ως το πιο σημαντικό στοιχείο για την ενεργοποίηση αυτής της αλλαγής.

Σημαντικό είναι να αναφερθεί στην ενότητα αυτή πώς εφαρμόζει η Ελλάδα την στρατηγική της σε επιχειρησιακό επίπεδο. Στο πλαίσιο παρακολούθησης και αξιολόγησης του Επιχειρησιακού Σχεδίου της ΑΑΔΕ τα έτη 2015²⁸², 2016²⁸³, 2017²⁸⁴, 2018²⁸⁵ χρησιμοποιούνται κρίσιμοι δείκτες απόδοσης ως εργαλεία σχεδιασμού, ελέγχου, αξιολόγησης και επαναπροσανατολισμού των κάθε είδους στόχων και δράσεων²⁸⁶. Η χρήση των δεικτών αυτών, στο μέτρο που συνθέτουν την αντικειμενική βάση συντονισμού πόρων καθώς και προσδιορισμού και αξιολόγησης στόχων και δράσεων, είναι σχεδόν ταυτόσημη με την εφαρμογή των κανόνων της αποτελεσματικής και σύγχρονης Διοίκησης. Σύμφωνα με την ΑΑΔΕ οι εν λόγω δείκτες δεν θα πρέπει να γίνονται αντιληπτοί ως απλά ποσοτικά δεδομένα, καθώς εξυπηρετούν στη παροχή συγκεκριμένων πληροφοριών προς ανάληψη κάθε είδους βελτιωτικών ενεργειών από τις υπηρεσίες της ΑΑΔΕ.

Στο σημείο αυτό, σημαντικό να αναφερθεί το άρθρο 23 του κώδικα φορολογικής διαδικασίας που αφορά τη στοχοθεσία. Οι προϊστάμενοι Γενικών Διευθύνσεων και Διευθύνσεων, οι οποίοι με την τοποθέτησή τους και την ανάληψη υπηρεσίας αποδέχονται αυτοδικαίως τους ποιοτικούς και ποσοτικούς στόχους των οργανικών μονάδων, κατανέμουν αυτούς, στους προϊσταμένους των υπό αυτών οργανικών μονάδων, επιπέδου Υποδιεύθυνσης ή Τμήματος ή Αυτοτελούς Γραφείου, οι δε προϊστάμενοι των Τμημάτων ή Αυτοτελών Γραφείων κατανέμουν

²⁸² Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων, Διεύθυνση Στρατηγικού Σχεδιασμού, Επιχειρησιακό Σχέδιο 2015

²⁸³ Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων, Διεύθυνση Στρατηγικού Σχεδιασμού, Επιχειρησιακό Σχέδιο 2016

²⁸⁴ Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων, Διεύθυνση Στρατηγικού Σχεδιασμού, Επιχειρησιακό Σχέδιο 2017

²⁸⁵ Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων, Διεύθυνση Στρατηγικού Σχεδιασμού, Επιχειρησιακό Σχέδιο 2019

²⁸⁶ Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων, Διεύθυνση Στρατηγικού Σχεδιασμού, Επιχειρησιακό Σχέδιο 2019

αυτούς μεταξύ των υπαλλήλων, κατά περίπτωση. Ειδικότερα, με την ανάληψη καθηκόντων ο Ελεγκτή βεβαίωσης και Αναγκαστικής Είσπραξης των Εσόδων του Κράτους σημαίνει και την αυτοδίκαιη αποδοχή των στόχων αυτών ακόμη και στην περίπτωση που αυτό γίνεται σε αντικατάσταση μετακινούμενου ή αποσπώμενου ελεγκτή μετά από την έναρξη της περιόδου αξιολόγησης. Η Αρχή δύναται να αναπτύσσει και εφαρμόζει συστήματα και μεθόδους μέτρησης της αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας των οργανικών της μονάδων. Με απόφαση του Διοικητή ορίζεται η αξιολόγηση των οργανικών μονάδων και θεσπίζεται διαδικασία βράβευσης, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 9 του ν. 3230/2004 (Α' 44).

Στην κατεύθυνση της επίτευξης των βασικών επιδιώξεων του Αναθεωρημένου Στρατηγικού Σχεδίου 2017- 2020 και με σκοπό την παρακολούθηση της υλοποίησής τους, διαμορφώνονται οι ακόλουθοι δείκτες του Επιχειρησιακού Σχεδίου 2018 της ΑΑΔΕ.

Ο στρατηγικός στόχος 1 η ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης αποτελεί διαχρονικά ένα από τα βασικά ζητούμενα των φορολογικών διοικήσεων παγκοσμίως. Η μη συμμόρφωση των πολιτών εμποδίζει την εκπλήρωση των δημοσιονομικών στόχων των φορολογικών διοικήσεων και οδηγεί στη συρρίκνωση του κοινωνικού κράτους (υγεία, παιδεία, υποδομές κ.α.). Η ΑΑΔΕ αναπτύσσει δράσεις ενίσχυσης της φορολογικής συμμόρφωσης θέτοντας ως προτεραιότητα την ενίσχυση της φορολογικής συνείδησης των πολιτών, μέσω της διευκόλυνσης της εκπλήρωσης των φορολογικών τους υποχρεώσεων και της διάπλασης της νέας γενιάς, η οποία θα αποκτήσει φορολογικές υποχρεώσεις στο μέλλον. Επιπρόσθετα, έχει ήδη ξεκινήσει η κατάρτιση σχεδίου ενίσχυσης της φορολογικής συμμόρφωσης, στο πλαίσιο των μεταρρυθμιστών έργων πυλώνων που έχουν προγραμματιστεί σε μεσοπρόθεσμο ορίζοντα. Επιπρόσθετα, η Φορολογική διοίκηση καλείται να εντοπίσει, μέσω κατάλληλων διασταυρώσεων, τους φορολογουμένους που επιδεικνύουν απροθυμία στην έγκαιρη εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων και να προβεί σε δράσεις εθελοντικής συμμόρφωσης πριν την επιβολή κατασταλτικών μέτρων. Για την αποτελεσματικότερη είσπραξη των εσόδων (ληξιπρόθεσμων και μη) θα υλοποιηθεί σταδιακά ένα ολοκληρωμένο σχέδιο στρατηγικής είσπραξης, το οποίο

συγκαταλέγεται μεταξύ των μεσοπρόθεσμων μεταρρυθμιστικών έργων. Τα κατασταλτικά μέτρα (διενέργεια στοχευμένων ελέγχων και λήψη κατάλληλων αναγκαστικών μέτρων είσπραξης) αποτελούν έσχατη λύση, για τη συμμόρφωση εκείνων των φορολογουμένων που δεν εκπληρώνουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Η αποτελεσματικότητα της Φορολογικής Διοίκησης στην αναγκαστική συμμόρφωση ενισχύει το αίσθημα ισονομίας συμβάλλοντας παράλληλα με έμμεσο τρόπο στην οικειοθελή συμμόρφωση.

Ο Στρατηγικός Στόχος για την ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης έχει δυο άξονες:

1^{ος} Άξονας: ενίσχυση της οικειοθελούς συμμόρφωσης

- Βελτίωση των διαδικασιών οικειοθελούς συμμόρφωσης των φορολογουμένων
- Δράσεις διασφάλισης της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων από τους φορολογούμενους

2^{ος} Άξονας: βελτίωση των διαδικασιών είσπραξης των ληξιπρόθεσμων οφειλών.

- Βελτίωση των μεθόδων αναγκαστικής είσπραξης
- Στοχευμένες δράσεις αναγκαστικής είσπραξης
- Ενίσχυση της δυναμικότητας των εισπράξεων, μέσω της αποτελεσματικότερης αξιοποίησης των πόρων

Μέχρι το τέλος του 2020 η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων επιδιώκει

- Την σταδιακή μείωση του ρυθμού αύξησης του συνολικού πραγματικού ληξιπρόθεσμου χρέους που συσσωρεύεται κατ' έτος στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης, με προοπτική τη σταθεροποίησή του (μηδενική μεταβολή) το 2020 σε σχέση με το 2019.
- Την αύξηση του ποσοστού εμπρόθεσμων πληρωμών φόρων, βάσει δηλώσεων, κατά 10% σε σχέση με το αποτέλεσμα 2016.

Στον παρακάτω πίνακα καταγράφονται ο στρατηγικός στόχος όπου αναφέρεται ο κάθε δείκτης και η κατηγορία του.

Πίνακας 3: Στρατηγικός Στόχος Ενίσχυση της Φορολογικής Συμμόρφωσης

Σ.Σ.	A/A	A/A Περιγραφή Δείκτη	Κατηγορία Δείκτη
Στρατηγικός Στόχος 1 ²⁸⁷	1	Έσοδα προ επιστροφών φόρων	Αποτελεσμάτων
	2	Ποσοστό συνολικών εισπράξεων (προ επιστροφών φόρων) ως προς το Α.Ε.Π. ²⁸⁸	Αποτελεσμάτων
	3	Μεταβολή συνολικών εισπράξεων (προ επιστροφών φόρων) σε σχέση με το προηγούμενο έτος	Αποτελεσμάτων
	4	Φορολογικό κενό στα έσοδα από Φ.Π.Α. (VAT Gap) ²⁸⁹	Επιπτώσεων
	5	Ποσοστό εμπρόθεσμων πληρωμών για Φόρο Εισοδήματος (Φ.Π. και Ν.Π.), Φ.Π.Α. και ΕΝ.Φ.Ι.Α. βάσει δηλώσεων	Αποτελεσμάτων
	6	Ποσοστό μεταβολής ληξιπρόθεσμου χρέους της Φορολογικής Διοίκησης (σε σχέση με το προηγούμενο έτος)	Αποτελεσμάτων
	7	Ποσοστό μεταβολής «νέου» ληξιπρόθεσμου χρέους της Φορολογικής Διοίκησης (σε σχέση με το προηγούμενο έτος)	Αποτελεσμάτων
	8	Εισπράξεις έναντι «παλαιού» και «νέου» ληξιπρόθεσμου χρέους της Φορολογικής Διοίκησης (σε δισ. €)	Αποτελεσμάτων
	9	Υπόλοιπο προς επιστροφή Φόρου Εισοδήματος Νομικών Προσώπων (Φ.Ε.Ν.Π.) (σε δισ. €)	Αποτελεσμάτων
	10	Μεταβολή του ποσοστού ανταπόκρισης των φορολογουμένων στις φορολογικές τους υποχρεώσεις κατόπιν δράσεων φορολογικής συμμόρφωσης (σε σχέση με το προηγούμενο έτος) σε ποσοστιαίες μονάδες (πμ)	Αποτελεσμάτων

²⁸⁷ Ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης

²⁸⁸ Πηγή: Δελτίου Τύπου ΕΛΣΤΑΤ – Ετήσιοι Εθνικοί Λογαριασμοί: Έτος 2017 (1η εκτίμηση)

²⁸⁹ Πηγή: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/study_and_reports_on_the_vat_gap_2017.pdf (Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report).

Πηγή: Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων, Διεύθυνση Στρατηγικού Σχεδιασμού, επιχειρησιακό σχέδιο 2019

Ο επόμενος Στρατηγικός Στόχος 2 αφορά στην Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής & του λαθρεμπορίου. Το φαινόμενο της φοροδιαφυγής και του λαθρεμπορίου στην Ελλάδα παραμένει ένα από τα σημαντικότερα προβλήματα της χώρας. Η μη καταβολή φόρων και δασμών οδηγεί στην απώλεια σημαντικών δημοσίων εσόδων από τον κρατικό προϋπολογισμό, ενώ ταυτόχρονα αποτελεί τροχοπέδη για την ανάπτυξη της ελληνικής οικονομίας. Ειδικότερα, από τη διενέργεια ελέγχων αποκαλύπτονται εστίες φοροδιαφυγής, ενώ οι κατασχέσεις λαθραίων ειδών που προσπαθούν να εισέλθουν στη χώρα είναι σχεδόν καθημερινό φαινόμενο. Τα ανωτέρω καταδεικνύουν την ανάγκη για άμεση καταπολέμηση των φαινομένων φοροδιαφυγής και λαθρεμπορίου, γεγονός που αποτελεί πρωταρχική επιδίωξη της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων. Σημαντική προτεραιότητα αποτελεί η εντατικοποίηση των προληπτικών και κατασταλτικών ελέγχων, η άριστη συνεργασία των Υπηρεσιών στην άσκηση του ελεγκτικού έργου, οι συντονισμένες δράσεις και η αξιολόγηση των αποτελεσμάτων του έργου αυτού, καθώς και η βελτίωση των τεχνολογικών υποδομών και των συστημάτων πληροφόρησης και ελέγχου. Η συνεργασία με τρίτους φορείς αλλά και οι κοινές επιχειρησιακές δράσεις αναμένεται να ενισχύσουν περαιτέρω την αποτελεσματικότητα του ελεγκτικού έργου. Δύο έργα-πυλώνες που έχουν ενταχθεί στο μεσοπρόθεσμο μεταρρυθμιστικό πρόγραμμα της Αρχής και αναμένεται να αποτελέσουν σημαντικά εργαλεία στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και του λαθρεμπορίου αποτελούν:

- i) το ηλεκτρονικό περιουσιολόγιο το οποίο παράλληλα θα αξιοποιηθεί και στην ενίσχυση των εισπράξεων και
- ii) ο εκσυγχρονισμός των Τελωνειακών Υπηρεσιών για την καταπολέμηση του λαθρεμπορίου.

Ο Στρατηγικός Στόχος καταπολέμηση της φοροδιαφυγής & του λαθρεμπορίου έχει τρεις άξονες.

1^{ος} Άξονας Εντοπισμός & έλεγχος φαινομένων φοροδιαφυγής

Προτεραιότητες:

- Προληπτικές και κατασταλτικές δράσεις για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής
- Έρευνα και αξιοποίηση δεδομένων & πληροφοριών για εντοπισμό των περιπτώσεων φοροδιαφυγής και τον προσδιορισμό της μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης
- Στόχευση των ελέγχων σε κατηγορίες φορολογουμένων υψηλού κινδύνου

2^{ος} Άξονας Εντοπισμός & έλεγχος φαινομένων λαθρεμπορίου

Προτεραιότητες:

- Προληπτικές και κατασταλτικές δράσεις για την καταπολέμηση του λαθρεμπορίου
- Ενίσχυση των ελέγχων σε προϊόντα που υπόκεινται σε ΕΦΚ

3^{ος} Άξονας Εκσυγχρονισμός των μεθόδων & μέσων του ελεγκτικού μηχανισμού

Προτεραιότητες:

- Βελτίωση της αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας του ελεγκτικού μηχανισμού
- Εκσυγχρονισμός των Υπηρεσιών ελέγχου
- Συνεχής βελτίωση των συστημάτων πληροφόρησης, ελέγχου & ανάλυσης κινδύνου
- Ενδυνάμωση κοινών επιχειρησιακών δράσεων & συνεργασιών

Τα μεσοπρόθεσμα μεταρρυθμιστικά έργα-πυλώνες προς υλοποίηση του Στρατηγικού Στόχου είναι το ηλεκτρονικό περιουσιολόγιο, ο εκσυγχρονισμός Τελωνειακών Υπηρεσιών για την καταπολέμηση του λαθρεμπορίου και ο εκσυγχρονισμός και η βελτίωση των Φορολογικών Υπηρεσιών.

Μέχρι το τέλος του 2020 η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων επιδιώκει

- Την μείωση του φορολογικού κενού στα έσοδα από Φ.Π.Α. (VAT Gap), κατά 7 ποσοστιαίες μονάδες, σε σχέση με το αποτέλεσμα 2014 .
- Αύξηση του πλήθους των εντοπιζόμενων λαθρεμπορικών παραβάσεων κατά 50% από τους τελωνειακούς ελέγχους και τη διαρκή βελτίωση του συστήματος του risk analysis, σε σχέση με το αποτέλεσμα του 2016.

- Προμήθεια και θέση σε λειτουργία 15 μηχανημάτων X-Ray για τη σάρωση εμπορευματοκιβωτίων

Στον παρακάτω πίνακα καταγράφονται ο στρατηγικός στόχος όπου αναφέρεται ο κάθε δείκτης και η κατηγορία του.

Πίνακας 4: Στρατηγικός Στόχος Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής & του λαθρεμπορίου

Σ.Σ.	A/A	A/A Περιγραφή Δείκτη	Τιμή Δείκτη 2018	Κατηγορία Δείκτη
Στρατηγικός Στόχος ²⁹⁰	1	Αριθμός πλήρων και μερικών φορολογικών ελέγχων		Εκροών
	2	Βεβαιωθέντα ποσά (φόρων και προστίμων) πλήρων και μερικών φορολογικών ελέγχων (σε δισ. €).		Αποτελεσμάτων
	3	Εισπράξεις πλήρων και μερικών φορολογικών ελέγχων (σε εκ. €		Αποτελεσμάτων
	4	Ποσοστό παραβατικότητας προληπτικών ελέγχων από Δ.Ο.Υ. και στοχευμένων προληπτικών ελέγχων από Υ.Ε.Δ.Δ.Ε		Αποτελεσμάτων
	5	Πλήθος κατασχέσεων/δεσμεύσεων τελωνειακών αρχών για την καταπολέμηση του λαθρεμπορίου και του παρεμπορίου		Εκροών
	6	Διενεργηθέντες εκ των υστέρων έλεγχοι από τα Τελωνεία		Εκροών
	7	Ποσοστό παραβατικότητας τελωνειακών ελέγχων δίωξης		Αποτελεσμάτων
	8	Πλήθος εντοπιζόμενων λαθρεμπορικών παραβάσεων από τους τελωνειακούς ελέγχους, για τις οποίες έχουν εκδοθεί ήδη οι αντίστοιχες καταλογιστικές πράξεις		Αποτελεσμάτων

Πηγή: Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων, Διεύθυνση Στρατηγικού Σχεδιασμού, επιχειρησιακό σχέδιο 2019

Ο επόμενος Στρατηγικός Στόχος 3 αφορά στην διευκόλυνση του επιχειρείν και του εμπορίου. Το επιχειρείν αποτελεί κινητήρια δύναμη της οικονομίας μιας

²⁹⁰Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής & του λαθρεμπορίου

χώρας και βασική προϋπόθεση της ανάπτυξής της. Η δυσμενής οικονομική συγκυρία στην οποία βρίσκεται η Ελλάδα τα τελευταία χρόνια έχει συρρικνώσει το επιχειρηματικό γίνεσθαι, με δυσμενείς συνέπειες σε όλους τους τομείς της ελληνικής οικονομίας (Α.Ε.Π., απασχόληση, κατανάλωση κ.λπ.).

Για τους λόγους αυτούς, η ΑΑΔΕ δίνει ιδιαίτερη βαρύτητα στην τόνωση της επιχειρηματικής δραστηριότητας της Ελλάδας και υλοποιεί μεσοπρόθεσμο μεταρρυθμιστικό έργο για τη διευκόλυνση του νομίμως διακινούμενου εμπορίου.

Στις προτεραιότητές περιλαμβάνεται η επιτάχυνση της διαδικασίας απελευθέρωσης και τελωνισμού των εμπορευμάτων, συμπεριλαμβανομένων των εμπορευμάτων σε καθεστώς διαμετακόμισης. Οι οικονομικοί φορείς συναλλάσσονται με ένα σημαντικό αριθμό δημόσιων υπηρεσιών, προκειμένου να αποκτήσουν τα απαραίτητα πιστοποιητικά, άδειες, εγκρίσεις και τα οποία πρέπει να συνοδεύουν το εμπόρευμα στο στάδιο του τελωνισμού. Τα τελωνεία από κοινού με τις άλλες αρμόδιες αρχές προβαίνουν στην καθιέρωση και στην ανάπτυξη της Ενιαίας Εθνικής Θυρίδας, ώστε οι οικονομικοί φορείς να υποβάλλουν τα απαιτούμενα δικαιολογητικά μόνο μια φορά και από ένα σημείο, κάνοντας τις διαδικασίες πιο αποδοτικές και μειώνοντας τα κόστη των εμπορικών συναλλαγών.

Η αποδοτικότητα και η αποτελεσματικότητα των διαδικασιών, μέσω της εύρυθμης συνεργασίας μεταξύ των Τελωνείων και άλλων αρμόδιων Υπηρεσιών, αποτελεί καθοριστικό παράγοντα διασφάλισης ότι τα εμπορεύματα, τα πρόσωπα και τα μεταφορικά μέσα συμμορφώνονται όχι μόνο με τους νόμους και τους κανονισμούς της τελωνειακής νομοθεσίας, αλλά εξίσου και με τις σχετικές νομικές διατάξεις που απορρέουν από άλλες δημόσιες αρχές οι οποίες εμπλέκονται στη διαδικασία τελωνισμού. Με τον τρόπο αυτό υποστηρίζεται και ενισχύεται ο υγιής ανταγωνισμός μεταξύ των επιχειρήσεων, το οποίο αποτελεί βασική προϋπόθεση για την ανάπτυξη κλίματος αμοιβαίας εμπιστοσύνης μεταξύ των επιχειρήσεων και του Οργανισμού. Επιπρόσθετα, οι δράσεις για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και του λαθρεμπορίου συμβάλλουν περαιτέρω στην ενίσχυση του υγιούς ανταγωνισμού.

Ο στρατηγικός στόχος διευκόλυνση του επιχειρείν και του εμπορίου έχει ένα άξονα.

1^{ος} Άξονας Υποστήριξη της επιχειρηματικής δραστηριότητας

Προτεραιότητες:

- Ενίσχυση και συστηματοποίηση της συνεργασίας με τρίτους φορείς
- Απλοποίηση των διαδικασιών έναρξης και λειτουργίας των επιχειρήσεων
- Ενέργειες βελτίωσης και δράσεις εκσυγχρονισμού των φορολογικών και τελωνειακών διαδικασιών

Μέχρι το τέλος του 2020 η Α.Α.Δ.Ε. επιδιώκει:

- Το ποσοστό των διασαφήσεων που εκκαθαρίζονται μέσα σε μία ώρα να διαμορφωθεί σε 50% στις εισαγωγές και 75% στις εξαγωγές.
- Την αύξηση του αριθμού των κατόχων πιστοποιητικού Εγκεκριμένου Οικονομικού Φορέα (ΑΕΟ) κατά 30% σε σχέση με τα προηγούμενα αποτελέσματα

Στον παρακάτω πίνακα καταγράφονται ο στρατηγικός στόχος όπου αναφέρεται ο κάθε δείκτης και η κατηγορία του.

Πίνακας 5: Στρατηγικός Στόχος Διευκόλυνση του επιχειρείν και του εμπορίου

Σ.Σ.	Α/Α	Α/Α Περιγραφή Δείκτη	Κατηγορία Δείκτη
Στρατηγικός Στόχος³²⁹¹	1	Ποσοστό ελέγχων στις εξαγωγές	Εκροών
	2	Ποσοστό των διασαφήσεων που εκκαθαρίζονται μέσα σε μία ώρα: α) στις εισαγωγές και β) στις εξαγωγές.	Εκροών
	3	Πλήθος κατόχων πιστοποιητικού Εγκεκριμένου Οικονομικού Φορέα	Εκροών

Πηγή: Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων, Διεύθυνση Στρατηγικού Σχεδιασμού, Επιχειρησιακό Σχέδιο 2019

Ο επόμενος Στρατηγικός Στόχος 4 αφορά την εξωστρεφή, αποτελεσματική & αποδοτική Διοίκηση, με σεβασμό προς τον πολίτη. Βασικό πυλώνα για τη δημιουργία ενός σύγχρονου Οργανισμού αποτελεί η ενίσχυση της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητάς του. Η πρώτη πτυχή στοχεύει στη μείωση των διοικητικών βαρών για τους πολίτες και τις επιχειρήσεις, ενώ η δεύτερη

²⁹¹ Διευκόλυνση του επιχειρείν και του εμπορίου

πτυχή εστιάζει στην επίτευξη των αποτελεσμάτων αυτών με τον οικονομικότερο τρόπο. Στο πλαίσιο αυτό, η Α.Α.Δ.Ε επικεντρώνεται στην εξυπηρέτηση του πολίτη.

Η Α.Α.Δ.Ε. στοχεύει στην περαιτέρω ηλεκτρονικοποίηση και αυτοματοποίηση των υπηρεσιών, ώστε να περιοριστεί στο ελάχιστο η επίσκεψη των πολιτών στις υπηρεσίες. Επίσης επιχειρεί την αναβάθμιση του πλαισίου εξωδικαστικής επίλυσης των φορολογικών διαφορών, ώστε να εξετάζονται με όρους διαφάνειας και σε εύλογο χρόνο οι ενστάσεις των φορολογούμενων και να αίρεται η αβεβαιότητα και η επιβάρυνση των δικαστηρίων. Παράλληλα, η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων, διαθέτοντας διοικητική και οικονομική αυτοτέλεια δίνει ιδιαίτερη έμφαση στη συνεχή βελτίωση της απόδοσής της σε όλα τα επίπεδα. Επενδύει στην αξιοκρατική στελέχωση των Υπηρεσιών της, τη συνεχή εκπαίδευση και θωράκιση του προσωπικού της με όλα τα απαραίτητα εφόδια, προκειμένου να ανταποκρίνονται με συνέπεια στο έργο τους. Προλαμβάνει και καταπολεμά ενεργά κρούσματα διαφθοράς, με απώτερο στόχο την εξυγίανση του Οργανισμού. Εξασφαλίζει τη σωστή διαχείριση των πόρων της και εξορθολογίζει το κόστος λειτουργίας της. Σε συνέπεια με το Όραμά της και υλοποιώντας σχετικά μεταρρυθμιστικά έργα, η Α.Α.Δ.Ε. προσανατολίζεται στην εξέλιξή της σε ένα πρότυπο Οργανισμό επίτευξης των στόχων της, με πρωταρχικό μέλημα την εξυπηρέτηση του πολίτη, μέσω μιας ορθολογικής διαχείρισης των πόρων της. Μεταξύ αυτών το έργο εκσυγχρονισμού και βελτίωσης των φορολογικών Υπηρεσιών σε συνδυασμό με το σχέδιο ανάπτυξης στρατηγικής Πληροφορικής αποσκοπεί να ανασχεδιάσει διαδικασίες λειτουργίας, να ηλεκτρονικοποιήσει περαιτέρω υπηρεσίες, να αναβαθμίσει τον εξοπλισμό και τις εν γένει υποδομές ώστε να μειωθεί η επιβάρυνση των πολιτών κατά τη συναλλαγή αλλά και των υπαλλήλων αναβαθμίζοντας το έργο τους και αυξάνοντας την αποδοτικότητά τους. Ο στρατηγικός στόχος για την εξωστρεφή, αποτελεσματική και αποδοτική διοίκηση έχει δυο άξονες

1^{ος} Άξονας Έμφαση στην εξυπηρέτηση του πολίτη

Προτεραιότητες:

- Βελτίωση της εξυπηρέτησης του πολίτη
- Εισαγωγή νέων και βελτίωση των υπαρχουσών τεχνολογικών υποδομών

- Δράσεις κοινωνικής ευθύνης της Α.Α.Δ.Ε.

2^{ος} Άξονας Βελτίωση της απόδοσης του Οργανισμού

Προτεραιότητες:

- Αύξηση της αποδοτικότητας του προσωπικού μέσω συνεχούς εκπαίδευσης
- Συνεχής βελτίωση των λειτουργικών διαδικασιών των Υπηρεσιών
- Ενεργή καταπολέμηση φαινομένων διαφθοράς
- Βέλτιστη διαχείριση των οικονομικών πόρων

Τα μεσοπρόθεσμα μεταρρυθμιστικά έργα-πυλώνες προς υλοποίηση του Στρατηγικού Στόχου είναι:

1. Εκσυγχρονισμός και βελτίωση φορολογικών υπηρεσιών
2. Σχέδιο Στρατηγικής Πληροφορικής
3. Αναμόρφωση συστήματος διαχείρισης ανθρωπίνου δυναμικού
4. Φορολογική και Τελωνειακή Ακαδημία
5. Υλοποίηση Σχεδίου Στρατηγικής για την Καταπολέμηση της Διαφθοράς

Μέχρι το τέλος του 2020 η Α.Α.Δ.Ε. επιδιώκει:

- Την αύξηση του ποσοστού του προσωπικού της Α.Α.Δ.Ε. που παρακολουθεί τουλάχιστον ένα εκπαιδευτικό πρόγραμμα κατ' έτος, σε 70%.
- Το ποσοστό των ελεγκτών βεβαίωσης και είσπραξης να ανέρχεται στο 35% και 10% αντίστοιχα του συνολικού προσωπικού της Φορολογικής Διοίκησης της Α.Α.Δ.Ε 4 .
- Πλήρη εκκαθάριση του φορολογικού μητρώου.
- Πλήρη ηλεκτρονικοποίηση των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται για υφιστάμενες φορολογικές υποχρεώσεις.

Στον παρακάτω πίνακα καταγράφονται ο στρατηγικός στόχος όπου αναφέρεται ο κάθε δείκτης και η κατηγορία του

Πίνακας 6: Στρατηγικός Στόχος εξωστρεφής, αποτελεσματική & αποδοτική Διοίκηση, με σεβασμό προς τον πολίτη

Σ.Σ.	A/A	A/A Περιγραφή Δείκτη	Τιμή Δείκτη 2018	Κατηγορία Δείκτη
Στρατηγικός Στόχος⁴²⁹²	1	Ποσοστό ελεγκτών βεβαίωσης ως προς το συνολικό προσωπικό της Φορολογικής Διοίκησης		Εισροών
	2	Ποσοστό ελεγκτών είσπραξης ως προς το συνολικό προσωπικό της Φορολογικής Διοίκησης		Εισροών
	3	Εισπράξεις (προ επιστροφής φόρων) ανά εργαζόμενο (σε χιλ. €)		Αποτελεσμάτων
	4	Διαχειριστικό Κόστος / Εισπράξεις 3		Αποτελεσμάτων
	5	Ποσοστιαία μεταβολή διαχειριστικού κόστους (σε σχέση με το προηγούμενο έτος		Εισροών
	6	Αριθμός καταρτισθέντων υπαλλήλων ανά έτος/Ποσοστό καταρτισθέντων υπαλλήλων ανά έτος		Εισροών
	7	Συνολικός αριθμός ελέγχων περιουσιακής κατάστασης προϊσταμένων και υπαλλήλων		Εκροών
	8	Ποσοστιαία μεταβολή του % των υποθέσεων Δ.Ε.Δ. που εξετάζονται εντός της προβλεπόμενης από το νόμο προθεσμίας σε σχέση με το προηγούμενο έτος		Εκροών

Πηγή: Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων, Διεύθυνση Στρατηγικού Σχεδιασμού, Επιχειρησιακό Σχέδιο 2019

Ο τελευταίος Στρατηγικός Στόχος 5 αφορά την προστασία του κοινωνικού συνόλου. Η προστασία του κοινωνικού συνόλου αποτελεί μείζονος σημασίας προτεραιότητα για τη Δημόσια Διοίκηση. Η ΑΑΔΕ., πέραν της ιδιότητας αυτής ως μηχανισμού διασφάλισης και είσπραξης των δημοσίων εσόδων, μεριμνά για την προάσπιση της δημόσιας υγείας και την προστασία του κοινωνικού συνόλου από την παράνομη διακίνηση επικίνδυνων ειδών, την προστασία της κληρονομιάς και των προστατευόμενων ειδών, λαμβάνοντας και εφαρμόζοντας ορθά τα

²⁹² Εξωστρεφής, αποτελεσματική & αποδοτική Διοίκηση, με σεβασμό προς τον πολίτη

απαραίτητα μέτρα. Οι αρμόδιες Υπηρεσίες της ΑΑΔΕ., μέσω του εργαστηριακού και εποπτικού τους έργου, υλοποιούν δράσεις με σκοπό τόσο την προστασία της δημόσιας υγείας και του περιβάλλοντος όσο και τη στήριξη της υγιούς λειτουργίας της αγοράς και των συμφερόντων των καταναλωτών. Παράλληλα παρέχουν επιστημονικές και τεχνικές γνώσεις υψηλού επιπέδου στις Δημόσιες Αρχές για την υποστήριξη των λειτουργιών τους. Επιπρόσθετα η ΑΑΔΕ. αναπτύσσει πλήθος ερευνητικών και ενημερωτικών δράσεων, με την εκπόνηση μελετών και τη διεξαγωγή εργαστηριακών ερευνών, στοχεύοντας στην ευαισθητοποίηση και ενημέρωση των παραγωγικών τάξεων και του καταναλωτικού κοινού.

Ο στρατηγικός στόχος για την προστασία του κοινωνικού συνόλου έχει δυο άξονες.

1^{ος} Άξονας Δράσεις διασφάλισης της προστασίας του κοινωνικού συνόλου

Προτεραιότητες:

- Δράσεις για την προστασία της δημόσιας υγείας και του περιβάλλοντος
- Στόχευση ελέγχων για εντοπισμό αντικειμένων και ουσιών υπό απαγόρευση, καθώς και προστατευόμενων ειδών
- Επιστημονική και τεχνική υποστήριξη σε Τελωνειακές και άλλες Αρχές

2^{ος} Άξονας Ερευνητικό και ενημερωτικό έργο

Προτεραιότητες:

- Εκπόνηση μελετών και ερευνητικών εργασιών
- Διεθνείς συνεργασίες για διεξαγωγή εργαστηριακών ερευνών π Ευαισθητοποίηση και ενημέρωση παραγωγικών τάξεων και καταναλωτικού κοινού

Μέχρι το τέλος του 2020 η Α.Α.Δ.Ε. επιδιώκει:

- Την επιτυχή συμμετοχή (ποσοστό άνω του 90% επί του συνόλου των συμμετοχών) σε διεργαστηριακές αναλύσεις διαπιστευμένων και επικαιροποιημένων μεθόδων.
- Τη διεξαγωγή δύο τουλάχιστον εκστρατειών επικοινωνίας κατ' έτος για ευαισθητοποίηση των πολιτών σε θέματα προστασίας της υγείας.

Στον παρακάτω πίνακα καταγράφονται ο στρατηγικός στόχος όπου αναφέρεται ο κάθε δείκτης και η κατηγορία του

Πίνακας 7: Στρατηγικός Στόχος προστασία του κοινωνικού συνόλου

Σ.Σ.	A/A	A/A Περιγραφή Δείκτη	Τιμή Δείκτη 2018	Κατηγορία Δείκτη
Στρατηγικός Στόχος⁵²⁹³	1	Ποσοστιαία μεταβολή εργαστηριακών ελέγχων του Γ.Χ.Κ. σε δείγματα προϊόντων και υλικών		Εκροών
	2	Διενεργηθείσες επιθεωρήσεις σε χώρους παρασκευής, χρήσης και διακίνησης χημικών ουσιών και προϊόντων κατ' έτος		Εκροών
	3	Ποσοστό επιτυχών συμμετοχών σε διεργαστηριακές αναλύσεις διαπιστευμένων και επικαιροποιημένων μεθόδων		Εκροών

Πηγή: Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων, Διεύθυνση Στρατηγικού Σχεδιασμού, Επιχειρησιακό Σχέδιο 2019

4.3 Στρατηγικός κύκλος στην αξιολόγηση των δεικτών απόδοσης

Μια στρατηγική δεν είναι ένα στατικό στοιχείο, αποφασίστηκε άπαξ και για πάντα. Το περιβάλλον στο οποίο λειτουργεί μια φορολογική διοίκηση αλλάζει και είναι σημαντικό για μια φορολογική διοίκηση να αντικατοπτρίζει αυτές τις αλλαγές στην καθημερινή λειτουργία της. Οι σημαντικότερες αλλαγές επηρεάζουν τη στρατηγική, η οποία πρέπει επομένως να προσαρμοστεί αναλόγως σε τακτική βάση σύμφωνα με το σύνολο των κατευθυντήριων γραμμών. Η σημερινή στρατηγική των φορολογικών διοικήσεων των περισσότερων χωρών δεν είναι παλαιότερη των 4 ετών και η πλειοψηφία χρησιμοποιεί έναν στρατηγικό κύκλο από 3 έως 5 χρόνια.

Στις φορολογικές διοικήσεις, της Βουλγαρίας, της Κύπρου, της Γαλλίας, της Ιρλανδίας, της Λετονίας, της Λιθουανίας, της Πολωνίας και της Σουηδίας (STA) και οι δείκτες αποδόσεις αξιολογούνται σε ετήσια βάση ενώ στο Βέλγιο, την Πορτογαλία και την Ρουμανία η αξιολόγηση των δεικτών απόδοσης γίνεται στο τέλος του στρατηγικού κύκλου. Αυτό υποδηλώνει την ανάγκη να αξιολογούνται οι δείκτες απόδοσης συχνότερα από την ίδια τη στρατηγική. Πράγματι, υπάρχουν τα

²⁹³ Προστασία του κοινωνικού συνόλου

αποτελέσματα των δεικτών απόδοσης που, κατά τα επόμενα έτη, αποδεικνύουν ότι μια στρατηγική λειτουργεί ή όχι. Αν ένας δείκτης μετράει εσφαλμένα, η ένδειξη πρέπει να επανασχεδιαστεί για να μην παράγει ψευδή αποτελέσματα.

Ωστόσο, δεν πρέπει όλες οι φορολογικές διοικήσεις να περιμένουν μέχρι το τέλος του στρατηγικού κύκλου να προβούν σε αλλαγές στη στρατηγική ή να αναθεωρήσουν τους δείκτες απόδοσης.

4.4 Συστήματα Μέτρησης, καθορισμός προτεραιοτήτων και η χρήση δεικτών απόδοσης ανά θεσμική οργάνωση φορολογικής Διοίκησης (Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων)

Στο συγκεκριμένο κεφάλαιο θα γίνει ανάλυση για τις φορολογικές διοικήσεις που θεσμικά διοικούνται από Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων από τις χώρες που εφάρμοσαν το μοντέλο της Αρχής Εσόδων κατά πόσο αξιολογούν σωστά την αποτελεσματικότητα της στρατηγικής που εφαρμόζουν, για την επίτευξη των επιθυμητών αποτελεσμάτων. Επομένως, το σημερινό θεσμικό πλαίσιο εντός του οποίου οι οργανισμοί εσόδων εκτελούν τον ρόλο τους πρέπει να λαμβάνεται υπόψη όπως επίσης και η μέτρηση των πολυάριθμων δραστηριοτήτων μέσω των δεικτών απόδοσης. Επίσης σημαντικός είναι ο τρόπος που οι φορολογικές διοικήσεις χρησιμοποιούν τα συστήματα μέτρησης για τον καθορισμό των προτεραιοτήτων και τον αντίκτυπο της χρήσης δεικτών και των μέτρων απόδοσης.

Επιτακτική ανάγκη των φορολογικών διοικήσεων που θα μελετήσουμε είναι να ευθυγραμμίζουν τις μεθόδους μέτρησης της απόδοσης με τη διαχείριση απόδοσης και τη ευθύνη τους. Απαραίτητο για τις φορολογικές διοικήσεις είναι να αλλάξουν την διαδικασία μέτρησης των βραχυπρόθεσμων αποτελεσμάτων με την μέτρηση μακροπρόθεσμων αποτελεσμάτων, διαδικασία η οποία απαιτεί την αλλαγή της νοοτροπίας των φορολογικών διοικήσεων.

Η μέτρηση των αποτελεσμάτων είναι ένας συμβατικός τρόπος αξιολόγησης του κατά πόσον οι Φορολογικές Διοικήσεις βρίσκονται στη σωστή πορεία για την επίτευξη των αποτελεσμάτων τους. Ωστόσο, μόνο τα ποσοτικά μέτρα δεν τις επιτρέπουν να αξιολογούν σωστά την αποτελεσματικότητα της στρατηγικής τους για την επίτευξη των επιθυμητών αποτελεσμάτων.

Οι εξωτερικοί παράγοντες εκτός του ελέγχου της φορολογικής διοίκησης (διεθνής οικονομία, δημόσια αντίληψη, μέσα μαζικής ενημέρωσης κ.λπ.), καθώς και η αποτελεσματικότητα των ενεργειών των φορολογικών διοικήσεων, μπορεί να έχουν αντίκτυπο στα αποτελέσματα. Ως εκ τούτου, η χρήση δεικτών απόδοσης για την αξιολόγηση της επίτευξης των αποτελεσμάτων δεν μπορεί να παραβλέψει ούτε το σημερινό πλαίσιο εντός του οποίου οι φορολογικές διοικήσεις εκτελούν το θεσμικό τους ρόλο ούτε τη μέτρηση των πολυάριθμων δραστηριοτήτων και παρεμβάσεων που πραγματοποιούν οι φορολογικές διοικήσεις. Πράγματι, οποιαδήποτε δραστηριότητα απαιτεί στενή μέτρηση και παρακολούθηση προκειμένου να εκτιμηθεί ο αντίκτυπός της στην επίτευξη των επιθυμητών αποτελεσμάτων.

Ως αποτέλεσμα, η μέτρηση της απόδοσης δεν είναι εύκολη υπόθεση. Έχοντας τα μέτρα απόδοσης επικεντρωμένα στις εκροές των φορολογικών διοικήσεων και όχι στον αντίκτυπο στα επιθυμητά αποτελέσματα δημιουργούν ανησυχίες για όλη τη διαδικασία λήψης αποφάσεων. Εάν τα σημερινά μέτρα απόδοσης δεν είναι πλήρως εναρμονισμένα με τα επιθυμητά αποτελέσματα της φορολογικής διοίκησης, αυτό θα μειώσει τη χρησιμότητά τους για τη λήψη στρατηγικών αποφάσεων, αυξάνοντας τη δυσκολία σύγκρισης της αξίας των δυνητικών επενδύσεων.

Τα αποτελέσματα που δημοσιοποιεί η φορολογική διοίκηση η οποία είναι επιφορτισμένη με την εποπτεία του φορολογικού συστήματος, είναι ουσιώδης για την επίτευξη των στόχων που έχει θέσει. Στη Φορολογική διοίκηση στηρίζεται η πηγή εσόδων για την κάλυψη των δαπανών. Επομένως η αποτελεσματικότητα ή μη μιας Φορολογικής Διοίκησης μπορεί να θέσει σε κίνδυνο τη δημοσιονομική πολιτική²⁹⁴, καθώς επηρεάζει άμεσα την αποτελεσματικότητα του φορολογικού συστήματος και συνεπώς την ικανότητά του να παράγει έσοδα από την είσπραξη²⁹⁵.

²⁹⁴ Faría, A., & Yucelik, Z. (1995). The interrelationship between tax policy and tax administration. In P. Shome (Ed.), *Tax Policy Handbook* (pp. 267-272). Washington, D.C.: International Monetary Fund.

²⁹⁵ rubio Guerrero, J. J. (2010). La influencia de la academia en las reformas tributarias: una síntesis. *Papeles de economía española*, 125/126, 64.

Η επιτυχία κάθε φορολογικού συστήματος εξαρτάται από τη φορολογική διοίκηση²⁹⁶. Ως εκ τούτου, μια φορολογική διοίκηση δεν πρέπει να εξετάζεται μόνο με βάση τη φορολογική διάρθρωση ή τον ποσοτικό προσδιορισμό των φόρων, αλλά και με βάση την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητάς της. Η τάση για μείωση του ποσοστού μεταβολής ληξιπρόθεσμου χρέους της Φορολογικής Διοίκησης ή η αύξηση των εσόδων προ επιστροφής φόρων ή η αύξηση του ποσοστού των εμπρόθεσμων πληρωμών για το φόρο εισοδήματος, οι οποίοι είναι δείκτες μέτρησης της αποτελεσματικότητας της φορολογικής διοίκησης θα μπορούσαν να επιτευχθούν με την αύξηση μέτρων για τη φορολογική συμμόρφωση και με την υλοποίηση έργων που σχετίζονται με αυτά, επιτυγχάνοντας με αυτό τον τρόπο αυστηρότερο έλεγχο του φορολογικού συστήματος.

4.4.1 Βουλγαρία

Η φορολογική διοίκηση της Βουλγαρίας²⁹⁷ ιδρύθηκε το 2006 εποπτεύεται από την Εθνική υπηρεσία εσόδων. Διαθέτει τη διεύθυνση στρατηγικού σχεδιασμού και διαχείρισης αλλαγών με 6 υπαλλήλους και είναι υπεύθυνη για τον επιχειρησιακό σχεδιασμό, τη διαχείριση των αλλαγών και τους δείκτες απόδοσης KPIs. Επίσης η φορολογική διοίκηση της Βουλγαρίας διαθέτει τη διεύθυνση Αναλύσεων και προβλέψεων και τη διεύθυνση Διαχείρισης κινδύνων και μέτρησης της απόδοσης. Τα τμήματα αυτά καθορίζουν και αξιολογούν τους δείκτες μέτρησης της απόδοσης, στο στρατηγικό σχέδιο²⁹⁸²⁹⁹ και στο ετήσιο επιχειρησιακό σχέδιο του οργανισμού³⁰⁰, στο οποίο επισυνάπτεται το σύνολο βασικών παραγόντων παραβίασης των επιδόσεων.

²⁹⁶ Lasheras, M., & Herrera, C. (1991, June). Tax administration and fiscal system: A comparative analysis. Proceedings from *the International Seminar in Public Economics*. Instituto de Estudios Fiscales.

²⁹⁷ www.nap.bg

²⁹⁸ Strategic plan, nation revenue agency, 2016-2020

²⁹⁹ The 2016-2020 Strategic Plan of the National Revenue Agency (NRA) has been adopted by NRA's Managing Board as per Art. 5, Para. 5, Item 1 of the National Revenue Agency Act. The plan was approved by Ministry of Finance's Decision No. RMF-107 of 23.11.2015 and entered into force on 01.01.201

³⁰⁰ National Revenue Agency (NRA) , Annual report 3A 2017r

Η φορολογική διοίκηση εφαρμόζει δείκτες απόδοσης για την μέτρηση της απόδοσης σε επιχειρησιακό επίπεδο. Συγκεκριμένα για την μέτρηση της απόδοσης παρακολουθεί τον δείκτη μείωσης του χρέους. Όλοι οι δείκτες απόδοσης KPIs είναι μετρήσιμοι δείκτες. Υπάρχει ένα άλλο σύνολο δεικτών σε επίπεδο διαδικασίας που εξετάζουν πιο προσεκτικά τις ενέργειες της διοίκησης.

Η Βουλγαρική φορολογική διοίκηση εφάρμοσε το σύστημα διαχείρισης κινδύνων πριν από 10 χρόνια. Προχώρησε από τη μέτρηση των αποτελεσμάτων έως τη μέτρηση των αποδόσεων και από τη μέτρηση του αριθμού των δράσεων στη μέτρηση του επιπέδου συμμόρφωσης των φορολογουμένων.

Η Βουλγαρική φορολογική διοίκησή μετράει τα αποτελέσματα απόδοσης κυρίως σε ετήσια ή τριμηνιαία βάση και σε μερικές περιπτώσεις στο τέλος του κύκλου διαχείρισης κινδύνου και δεν δημοσιεύει τα αποτελέσματα.

Η μέτρηση της απόδοσης έχει βελτιώσει την επιχειρηματική διαδικασία της φορολογικής διοίκησης. Ως αποτέλεσμα της παρακολούθησης του μεριδίου των εσόδων που καταβλήθηκαν στην ώρα του δείκτη, ξεκίνησαν δύο εκστρατείες: η πρώτη αφορά ένα μήνυμα έγκαιρης προειδοποίησης προς τους φορολογούμενους για την ημερομηνία λήξης της προθεσμίας και η δεύτερη τις αυτόματες ειδοποιήσεις προς τους φορολογούμενους με νέο χρέος.

Η διοίκησή επιπλέον έχει πραγματοποιήσει αξιολόγηση TADAT εσωτερικά, κατά την οποία κάλυψε όλες τις πτυχές της φορολογικής διοίκησης, ενώ οι δείκτες απόδοσης που χρησιμοποιούνται σήμερα έχουν περιορισμένη κάλυψη.

Στον παρακάτω πίνακα αποτυπώνονται οι δείκτες KPIs

Πίνακας 8: Δείκτες Απόδοσης KPIs, Βουλγαρία

Χώρα	ΔΕΙΚΤΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ KPIs	Περιοχή Εστίασης	Γενικό στόχο
Βουλγαρία	Αριθμός φορολογουμένων που έχουν δηλώσει φόρο	Εισροών	
Βουλγαρία	Αριθμός φορολογουμένων που έχουν πληρώσει το χρέος τους εγκαίρως	Εισροών	
Βουλγαρία	Συνολικές υποχρεώσεις που δηλώθηκαν κατά τη διάρκεια του έτους	Εισροών	
Βουλγαρία	Σύνολο υποχρεώσεων που καταβλήθηκαν κατά τη διάρκεια του έτους	Εισροών	
Βουλγαρία	Αριθμός οφειλετών που έχουν εξερχόμενες τηλεφωνικές κλήσεις	λάβει Διαδικασίας	Παραγωγικότητα

Βουλγαρία	Ποσοστό των φορολογουμένων που έχουν πληρώσει το χρέος τους κατά την καθορισμένη χρονική περίοδο (όγκος)	Εκροών	Οικονομία	Αποτελεσματικότητα
Βουλγαρία	Αναλογία του φορολογικού χρέους που ανακτήθηκε κατά την καθορισμένη χρονική περίοδο (αξία).	Εκροών	Οικονομία	Αποτελεσματικότητα
Βουλγαρία	Πληρωμές που πραγματοποιούνται μετά από εξερχόμενες τηλεφωνικές κλήσεις	Αποτελέσματος		Αποτελεσματικότητα

Ένας δείκτης με συνδυασμό εστίασης στη διαδικασία και στην παραγωγικότητα είναι ο δείκτης Αριθμός οφειλετών που έχουν λάβει εξερχόμενες τηλεφωνικές κλήσεις. Στη συγκεκριμένη μέτρηση το αποτέλεσμα βασίζεται στην ίδια τη διαδικασία, δηλαδή τον τρόπο με τον οποίο η φορολογική διοίκηση ασχολείται με την συγκεκριμένη υπόθεση. Επίσης ένας δείκτης με συνδυασμό εστίασης στο αποτέλεσμα και την αποτελεσματικότητα είναι οι Πληρωμές που πραγματοποιούνται μετά από εξερχόμενες τηλεφωνικές κλήσεις. Η Βουλγαρική φορολογική διοίκηση λαμβάνει σε τριμηνιαία βάση τις πληρωμές που λαμβάνονται μετά από τηλεφωνικές κλήσεις από το τηλεφωνικό κέντρο των φορολογικών διοικήσεων που στοχεύουν τους φορολογούμενους με ληξιπρόθεσμες οφειλές. Ο σκοπός του δείκτη είναι η μέτρηση της αλλαγής συμπεριφοράς με βάση τα αποτελέσματα που ελήφθησαν.

4.4.2 Ελλάδα

Η φορολογική διοίκηση της Ελλάδας εποπτεύεται από την Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων³⁰¹. Η θεσμική στρατηγική της διοίκησης αναφέρεται στα επιθυμητά αποτελέσματα. Η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων διαθέτει εξειδικευμένο τμήμα για τον στρατηγικό σχεδιασμό, τη μέτρηση των αποδόσεων και τη διαχείριση αλλαγών. Συγκεκριμένα στην Κεντρική μονάδα – Διεύθυνση, υπάρχει Τμήμα της Διεύθυνσης με τίτλο "Τμήμα Α" στρατηγικού σχεδιασμού και παρακολούθησης επιδόσεων "που αποτελείται από 12 υπαλλήλους που είναι υπεύθυνοι για την παρακολούθηση των δεικτών (KPI's) και τους στόχους που καθορίζονται στο Επιχειρησιακό σχέδιο της Αρχής. Επίσης το συγκεκριμένο τμήμα

³⁰¹ www.aade.gr

έχει καθορίσει τους δείκτες απόδοσης. Η αρχή καθορίζει μερικούς από τους στόχους του KPI μετά τη συνεργασία με τις Γενικές Διευθύνσεις. Ορισμένοι KPIs έχουν δημιουργηθεί μετά από διαπραγματεύσεις με τα θεσμικά όργανα (ΕΕ και ΔΝΤ)

Η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων έχει εφαρμόσει δείκτες απόδοσης για τη μέτρηση της απόδοσης σε επιχειρησιακό επίπεδο, όπως αναλύθηκαν στην προηγούμενη ενότητα. Ο κύριος ρόλος της Αρχής είναι η είσπραξη δημοσίων εσόδων. Ως εκ τούτου στους ρόλους της Ανεξάρτητης Αρχής είναι η μέτρηση δεικτών και του παλαιού και του νέου χρέους. Άλλοι δείκτες, όπως ο έλεγχος νέων υποθέσεων, αντιπροσωπεύουν την προσπάθεια της Αρχής να μειώσει τη φοροδιαφυγή και να αυξήσει τη συλλογή μετά την αξιολόγηση.

Η διοίκηση έχει μετρήσει εφαρμόσει το σύστημα μέτρησης της απόδοσης από το 2014. Ήταν η πρώτη προσπάθεια να μετρηθεί είτε η ποιοτική είτε / και η ποσοτική απόδοση της διοίκησης. Κάθε χρόνο γίνεται μια νέα προσπάθεια να τεθούν ακόμη μεγαλύτεροι στόχοι και να δημιουργηθούν νέοι στόχοι που θα βοηθήσουν την εξέλιξη και τη βελτίωση της απόδοσης κάθε γενικής διεύθυνσης. Τα αποτελέσματα κάθε Διεύθυνσης δημοσιεύονται μέσω του επίσημου δικτυακού τόπου και ως εκ τούτου, κάθε διεύθυνση υπόκειται στη λογοδοσία της Διοίκησης.

Η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων μετράει τα αποτελέσματα απόδοσης σε μηνιαία, σε τριμηνιαία βάση και, άλλα ετησίως και δημοσιεύει τακτικά τα αποτελέσματα της μέτρησης των αποτελεσμάτων.

Ένα παράδειγμα του τρόπου με τον οποίο η μέτρηση των δεικτών απόδοσης έχει βελτιώσει την επιχειρηματική διαδικασία στη φορολογική διοίκησή είναι ότι πριν από το 2014 δεν υπήρξαν επίσημες και δεσμευτικές μετρήσεις αποτελεσμάτων απόδοσης. Κατά συνέπεια, καμία Διεύθυνση δεν ήταν υπεύθυνη για τις ενέργειές της. Από το 2014, όταν δημιουργήθηκαν οι δείκτες απόδοσης, κάθε μονάδα έχει ρόλο, στόχο, μετρήσιμο ή όχι, που βελτίωσε όχι μόνο τις επιχειρηματικές διαδικασίες αλλά και την απόδοση και τη στάση των εργαζομένων προς αυτή την κατεύθυνση π.χ. για τη συλλογή νέων χρεών, μια ολόκληρη μονάδα είναι αφιερωμένη στον σκοπό αυτό. Διανέμει τους στόχους στις τοπικές φορολογικές υπηρεσίες, παρακολουθεί την απόδοσή τους και προσπαθεί να

επιλύσει ζητήματα που προκύπτουν αλλά και καθιερώνει νέα μέσα και μεθόδους κάθε χρόνο για να βελτιώσει το αποτέλεσμα ή τον σχετικό δείκτη.

Σημαντικό να αναφερθεί είναι ότι η στρατηγική διαδικασία της διοίκησής λαμβάνει υπόψη τα αποτελέσματα της μέτρησης των αποτελεσμάτων απόδοσης. Η αρμόδια υπηρεσία (Τμήμα στρατηγικού σχεδιασμού και παρακολούθηση επιδόσεων) λαμβάνει τα δεδομένα, δημοσιεύει τα αποτελέσματα, αξιολογεί το αποτέλεσμα, υποβάλλει εκθέσεις με αιτιολόγηση των αποκλίσεων από τους στόχους και λαμβάνει υπόψη το αποτέλεσμα για τον καθορισμό των δεικτών των επόμενων ετών και προσπαθεί να επιλύσουν - να λάβουν διορθωτικά μέτρα για να βελτιώσουν την απόδοση των επόμενων ετών.

Επίσης σημαντικό να αναφερθεί ότι μια αποστολή φορολογικής διοίκησης του Τμήματος Δημοσιονομικών Υποθέσεων του ΔΝΤ και της Ευρωπαϊκής Επιτροπής επισκέφθηκε την Ελλάδα για να προβεί σε αξιολόγηση της απόδοσης της ΑΑΔΕ χρησιμοποιώντας το Εργαλείο Διαγνωστικής Αξιολόγησης της Φορολογικής Διοίκησης (TADAT) τον Φεβρουάριο του 2018.

Στο πλαίσιο εφαρμογής του Μνημονίου Συνεργασίας με τους θεσμούς (ΜοΥ) παρακολουθούνται οι παρακάτω κρίσιμοι δείκτες απόδοσης της φορολογικής και τελωνειακής διοίκησης που αφορούν:

Πίνακας 9 Δείκτες Απόδοσης KPIs, Ελλάδα

Χώρα	ΔΕΙΚΤΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ KPIs	Περιοχή Εστίασης	Γενικό στόχο
Ελλάδα	Εισπράξεις έναντι παλαιού ληξιπρόθεσμου χρέους (σε εκ. €)	Αποτελέσματος	Αποδοτικότητας
Ελλάδα	Εισπραξιμότητα έναντι νέου ληξιπρόθεσμου χρέους	Αποτελέσματος	Αποδοτικότητας
Ελλάδα	Εισπράξεις έναντι ληξιπρόθεσμου χρέους από την Επιχειρησιακή Μονάδα Είσπραξης (ΕΜΕΙΣ) (σε εκ. €)	Αποτελέσματος	Αποδοτικότητας
Ελλάδα	Έλεγχοι και Εισπράξεις ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ	Αποτελέσματος	Αποδοτικότητας
Ελλάδα	Εισπραξιμότητα ελέγχων ΚΕ.ΜΕ. ΕΠ	Αποτελέσματος	Αποδοτικότητας
Ελλάδα	Έλεγχοι και εισπράξεις Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.).	Αποτελέσματος	Αποδοτικότητας
Ελλάδα	Εισπραξιμότητα ελέγχων Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ. Π.	Αποτελέσματος	Αποδοτικότητας
Ελλάδα	Ποσοστό εμπρόθεσμων πληρωμών για Φ.Π.Α., Φ.Ε.Φ.Π., Φ.Ε.Ν.Π και Φόρου Ιδιοκτησία συμμόρφωση και αναγκαστικά μέτρα	Αποτελέσματος	Οικονομίας

Ελλάδα	Επίλυση Φορολογικών διαφορών	Αποτελέσματος	Παραγωγικότητας
Ελλάδα	Ποσοστό των υποθέσεων που εξετάζονται πριν από την κατά νόμο προβλεπόμενη καταληκτική ημερομηνία	Αποτελέσματος	Παραγωγικότητας
Ελλάδα	Έλεγχοι δίωξης από τις Κινητές Ομάδες Ελέγχου (ΚΟΕ)	Αποτελέσματος	Παραγωγικότητας

4.4.3 Εσθονία

Η Εσθονική φορολογική διοίκηση δημιουργήθηκε ως ανεξάρτητη αρχή το 2008³⁰²³⁰³ εποπτεύεται από το Εσθονικό Φορολογικό και Τελωνειακό Συμβούλιο (εφεξής το «συμβούλιο») είναι κυβερνητική υπηρεσία εντός του τομέα διακυβέρνησης του Υπουργείου Οικονομικών, η οποία έχει καθήκοντα καθοδήγησης και ασκεί κρατική εποπτεία και εφαρμόζει τις εξουσίες επιβολής του κράτους με βάση και στο βαθμό που προβλέπεται από το νόμο³⁰⁴. Ο τομέας δραστηριότητας του συμβουλίου περιλαμβάνει τη διαχείριση των κρατικών εσόδων, την εφαρμογή των εθνικών φορολογικών και τελωνειακών πολιτικών και την προστασία της κοινωνίας και νομικές οικονομικές δραστηριότητες.

Προκειμένου να εκπληρώσουν αυτά τα δύο καθήκοντα, θα αυξήσουν την εθελοντική φορολογική συμμόρφωση στην εσθονική κοινωνία, με στόχο την εθελοντική εκπλήρωση των πολιτικών καθηκόντων των κατοίκων να πληρώνουν φόρους ώστε να καταστεί δυνατή η λειτουργία του Εσθονικού κράτους. Για να εξασφαλίσουν υψηλή φορολογική συμμόρφωση, η Εσθονική φορολογική διοίκηση έχει θέσει τέσσερις κύριες στρατηγικές κατευθύνσεις³⁰⁵ με τις οποίες καθορίζει τις καθημερινές λειτουργικές δραστηριότητες με σκοπό να οδηγήσει την οργάνωσή προς το επιθυμητό όραμα.

³⁰² Statutes of the Estonian Tax and Customs Board Adopted by Regulation No. 29 of the Minister of Finance of 6 October 2008

³⁰³ www.emta.ee

³⁰⁴ Statutes of the Estonian Tax and Customs Board Adopted by Regulation No. 29 of the Minister of Finance of 6 October 2008

³⁰⁵ Estonian Tax and Customs Board, strategic development plan 2019

Η θεσμική στρατηγική της διοίκησης αναφέρεται στα επιθυμητά αποτελέσματα.

Η διοίκησή διαθέτει ένα εξειδικευμένο τμήμα για τον στρατηγικό σχεδιασμό, τη μέτρηση των επιδόσεων και τη διαχείριση αλλαγών και έχει επικεντρωθεί στις παρακάτω στρατηγικές κατευθύνσεις. Προθυμία πληρωμής φόρων: αύξηση της προθυμία της Εσθονικής κοινωνίας να πληρώνει φόρους. Η λήψη των φορολογικών εσόδων και η μείωση της σκιώδους οικονομίας υποστηρίζεται καλύτερα από τη φορολογική συμμόρφωση του λαού της Εσθονίας. Η φορολογική συμμόρφωση είναι το εσωτερικό κίνητρο των ανθρώπων να πληρώνουν φόρους. Για να αξιολογήσουνε την επιθυμητή αλλαγή, καταρτίσανε έναν δείκτη προθυμίας πληρωμής φόρων, ο οποίος μετρά τη φορολογική συμπεριφορά από τέσσερις καθοριστικούς παράγοντες: τη γνώση, τις συμπεριφορές, τους κοινωνικούς κανόνες και την αντίληψη της συμπεριφοράς. Ο δείκτης συνδυάζει αυτούς τους καθοριστικούς παράγοντες σε έναν αναπόσπαστο και πλήρη δείκτη, ο οποίος μπορεί να παρακολουθείται εγκαίρως και με τη βοήθεια του οποίου η Εσθονική φορολογική διοίκηση μπορεί να αξιολογήσει τον αντίκτυπο των δραστηριοτήτων της και των εξωτερικών παραγόντων στη φορολογική συμπεριφορά των ανθρώπων. Απλές και βολικές δημόσιες υπηρεσίες: προσφορά σε όλους τους φορολογούμενους απλοποιημένα μέσα για την εκπλήρωση των υποχρεώσεών τους. Οι υπηρεσίες που παρέχονται από το Εσθονικό Φορολογικό και Τελωνειακό Συμβούλιο παρακινούν τους πολίτες να συμμορφώνονται με τις φορολογικές και τελωνειακές υποχρεώσεις τους με τον σωστό τρόπο.

Για να επιτύχουνε ένα επιθυμητό αποτέλεσμα, στόχος είναι να αυξήσουνε τον αριθμό των ατόμων που πληρώνουν τους φόρους έγκαιρα και σωστά, χάρη σε απλές και βολικές υπηρεσίες. Θα μετρήσουνε την εκπλήρωση αυτού του στόχου παρακολουθώντας τις μεταβολές του ποσοστού των έντιμων ανθρώπων, δηλαδή των ατόμων που δεν εκπροσωπούν κινδύνους κατά την άποψη του εσθονικού Φορολογικού και Τελωνειακού Συμβουλίου (ETCB). Ισότιμος φορολογικός ανταγωνισμός και προστασία της κοινωνίας: η εποπτεία των προβληματικών φορολογουμένων είναι αποτελεσματική και συστηματική. Η φοροδιαφυγή και η αποφυγή είναι περίπλοκη, δυσκίνητη και δαπανηρή. Το

δημοσιονομικό χάσμα γενικά παρουσιάζει μια πτωτική τάση, πράγμα που σημαίνει ότι οι προηγούμενες δραστηριότητες επιτήρησής είχαν καλό αντίκτυπο. Παρόλα αυτά, η εξασφάλιση ισότιμου φορολογικού περιβάλλοντος και η περιπλοκότερη φοροδιαφυγή και αποφυγή εξακολουθεί να αποτελεί σημαντική πρόκληση για το ETCB. Η Εσθονική φορολογική διοίκηση στοχεύει να διασφαλίσει ίσους όρους για όλα τα άτομα που ασχολούνται με τις επιχειρήσεις, καθώς και την είσπραξη εθνικών φόρων στον κρατικό προϋπολογισμό μειώνοντας τον αριθμό των αδικημάτων και της απάτης που σχετίζονται με τον φόρο εισοδήματος, τον φόρο προστιθέμενης αξίας και τον ειδικό φόρο κατανάλωσης. Με αυτόν τον τρόπο, προσπαθεί να επηρεάσει τους παραβάτες όσο το δυνατόν πιο αποτελεσματικά χρησιμοποιώντας τα μέτρα που προκύπτουν από την εκτίμησή τους για τον κίνδυνο και έχουν το μεγαλύτερο αντίκτυπο σε αυτά.

Ένα άλλο χαρακτηριστικό είναι η πρωτοποριακή οργάνωση και ανάπτυξη των ανθρώπων: οι άνθρωποι του Φορολογικού και Τελωνειακού Συμβουλίου είναι αφιερωμένοι και επαγγελματίες, συνεργαζόμενοι μεταξύ τους για την επίτευξη των στόχων του οργανισμού.

Λαμβάνοντας υπόψη το επιθυμητό αποτέλεσμα, έχουν δύο κύριους στόχους. Πρώτον, τη διασφάλιση της εμπλοκής των υπαλλήλων του Φορολογικού και Τελωνειακού Συμβουλίου, πράγμα που σημαίνει ότι οι άνθρωποι έχουν θετικά συναισθήματα σε σχέση με τον οργανισμό και τους στόχους του. Οι άνθρωποι ενδιαφέρονται για την επίτευξη άριστων αποτελεσμάτων και την αειφόρο ανάπτυξη του οργανισμού. Κάτω από την εμπλοκή των εργαζομένων μετράνε τρεις δείκτες: το περιεχόμενο των ανθρώπων, τον τρόπο με τον οποίο μιλάνε για την οργάνωσή τους και την πραγματική συμπεριφορά τους, δηλ. Σε ποιο βαθμό είναι έτοιμοι να συνεισφέρουν καθημερινά περισσότερο από το αναμενόμενο.

Αυτές οι στρατηγικές κατευθύνσεις καλύπτουν τους επιχειρησιακούς στόχους της Εσθονικής φορολογικής διοίκησης που εκπληρώνονται με την εκτέλεση των καθημερινών καθηκόντων. Η συστηματική διαχείριση αυτών των θεμάτων επιτρέπει την Εσθονική φορολογική διοίκηση να επιτύχει μεγάλο αντίκτυπο στην επίτευξη των στρατηγικών της στόχων. Αυτές οι εστίες αναθεωρούνται και ενημερώνονται κάθε χρόνο.

Η φορολογική διοίκηση έχει καθορίσει τους δείκτες απόδοσης. Επίσης χρησιμοποιεί ήδη δείκτες για τη μέτρηση της απόδοσης (απόδοση φορολογικής συμμόρφωσης, απόδοση εσόδων κ.λπ.), Οι μετρήσεις καθορίζονται σε ετήσια βάση και δημοσιεύονται τακτικά. .

Στον παρακάτω πίνακα αποτυπώνονται οι δείκτες απόδοσης της Εσθονικής φορολογικής διοίκησης.

Πίνακας 10: Δείκτες Απόδοσης KPIs, Εσθονία

<i>Χώρα</i>	ΔΕΙΚΤΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ KPIs	Περιοχή εστίασης	Γενικό στόχο
Εσθονία	Ποσοστό πληρωμής των απαιτήσεων κατά το τρέχον έτος	Εισροών	Οικονομία
Εσθονία	Ποσοστό των απαιτήσεων που καταβλήθηκαν και δηλώθηκαν εγκαίρως	Εισροών	Οικονομία
Εσθονία	Υπόλοιπο του χρέους	Εισροών	Οικονομία

Οι δείκτες απόδοσης είναι ένας συνδυασμός με εστίαση στις εισροές για γενικό στόχο που σχετίζεται με την οικονομία. Οι δείκτες απόδοσης οικονομίας αντιστοιχούν στα δεδομένα εισροών προκειμένου να υπολογιστεί ο στατιστικός λόγος. Το 2017, η Εσθονική φορολογική διοίκηση έθεσε έναν μεγαλύτερο στόχο, να εργαστεί για την αύξηση της εθελοντικής φορολογικής συμμόρφωσης κατοίκων της Εσθονίας. Το 2018 πραγματοποιήθηκε μια πρώτη έρευνα σχετικά με την προθυμία των κατοίκων της Εσθονίας να πληρώνουν φόρους, βάσει των οποίων ξεκινήσανε συστηματικές δραστηριότητες για την αύξηση της προθυμίας πληρωμής φόρων μεταξύ των ανθρώπων και των επιχειρήσεων. Στον τομέα της επιτήρησης, επικεντρώσανε την προσοχή στην καταπολέμηση της κρυφής κατανομής των κερδών, της φοροδιαφυγής, των φορολογικών και τελωνειακών εγκλημάτων και της μαύρης αγοράς. Επιπλέον, οι ενέργειες που στοχεύουν στην αύξηση της φορολογικής πειθαρχίας επηρέασαν επίσης τους οφειλότες λόγω μεγάλων καθυστερημένων οφειλών. Επίσης η Εσθονική φορολογική διοίκηση, ανέπτυξε την ποιότητα της διαχείρισης και άρχισε να επεξεργάζεται τη στρατηγική των ανθρώπων του ETCB.

4.4.4 Ισπανία

Η Ισπανική φορολογική διοίκηση εποπτεύεται από την Ανεξάρτητη Αρχή της Φορολογικής Υπηρεσίας³⁰⁶. Ο Φορολογικός Οργανισμός³⁰⁷, που δημιουργήθηκε με το άρθρο 103 του νόμου 31/1990 της 27ης Δεκεμβρίου, για τους γενικούς προϋπολογισμούς του κράτους για το 1991, συγκροτήθηκε αποτελεσματικά την 1η Ιανουαρίου 1992. Δημιουργήθηκε ως οργανισμός δημοσίου δικαίου στο πρώην υπουργείο της Οικονομίας και του Δημοσίου μέσω της πρώην Γραμματείας Οικονομικών και Προϋπολογισμού. Ως τέτοια οργάνωση του δημοσίου δικαίου, έχει τη δική της κανονιστική ρύθμιση διαφορετική από εκείνη της γενικής διοίκησης του κράτους, χωρίς να βλάπτει τις ουσιώδεις αρχές που πρέπει να προεδρεύει κάθε διοικητική παράσταση, παρέχει σε αυτό μια ορισμένη αυτονομία στον προϋπολογισμό και σε θέματα διαχείρισης προσωπικού. Η φορολογική διοίκηση της Ισπανίας είναι υπεύθυνη για την αποτελεσματική εφαρμογή του εθνικού φορολογικού και τελωνειακού συστήματος καθώς και για τους πόρους που ανήκουν σε άλλες δημόσιες αρχές του κράτους και στην Ευρωπαϊκή Ένωση και οι οποίες του έχουν ανατεθεί για διαχείριση μέσω νόμου ή συμφωνίας. Συνεπώς, είναι υποχρεωτική η εφαρμογή του φορολογικού συστήματος κατά τρόπο που να τηρείται η συνταγματική αρχή, βάσει της οποίας όλοι πρέπει να συμβάλλουν στη διατήρηση των δημόσιων δαπανών ανάλογα με την οικονομική τους ικανότητα. Ωστόσο, δεν έχει τις αρμοδιότητες για την επεξεργασία και έγκριση των κανόνων, ούτε μπορεί να καταλείψει, όσον αφορά τις δημόσιες δαπάνες και τα δημόσια έσοδα μεταξύ των διαφόρων επιχειρησιακών στόχων. Η λειτουργία της ολοκληρωμένης διαχείρισης του κρατικού και τελωνειακού φορολογικού συστήματος υλοποιείται σε ένα ευρύ σύνολο δραστηριοτήτων, μεταξύ των οποίων είναι τα εξής:

- διαχείριση, επιθεώρηση και είσπραξη των φόρων που ανήκουν στο κράτος(φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων, φόρος εισοδήματος

³⁰⁶www.agenciatributaria.es

³⁰⁷ Agencia Tributaria, Spanish Tax Agency Reports 2017

εταιριών, φόρος εισοδήματος για μη κατοίκους, φόρος προστιθέμενης αξίας και ειδικοί φόροι κατανάλωση,

- εκπλήρωση σημαντικών καθηκόντων σε σχέση με το εισόδημα των Αυτόνομων Κοινοτήτων και των Αυτόνομων Πόλεων, όχι μόνο όσον αφορά τη διαχείριση του Φόρου Εισοδήματος αλλά και την είσπραξη άλλων εσόδων από αυτές τις Κοινότητες, είτε με νομική ρύθμιση είτε με τις σχετικές συμφωνίες συνεργασίας,
- είσπραξη εσόδων εξ ονόματος της Ευρωπαϊκής Ένωσης,
- διαχείριση των τελωνείων και η καταστολή του λαθρεμπορίου,
- είσπραξη των φόρων που οφείλονται στον κρατικό δημόσιο τομέα στην εθελοντική περίοδο πληρωμής,
- είσπραξη, μέσω της εκτέλεσης, των δημόσιων εσόδων που οφείλονται στη Γενική Διοίκηση του Κράτους και σε συνδεδεμένα ή εξαρτώμενα Δημόσια Όργανα,
- συμμετοχή στη δίωξη ορισμένων αδικημάτων, συμπεριλαμβανομένων αδικημάτων εις βάρος του δημόσιου ταμείου και αδικήματα που σχετίζονται με παραβιάζοντα αγαθά.

Η αποστολή της φορολογικής υπηρεσίας είναι να ενθαρρύνει όλους τους πολίτες να εκπληρώνουν τα φορολογικά τους καθήκοντα. Για να επιτευχθεί αυτό, εκτελεί δύο γραμμές δράσης: αφενός, η παροχή υπηρεσιών πληροφόρησης και παροχής βοήθειας στους φορολογούμενους, προκειμένου να ελαχιστοποιηθεί το έμμεσο κόστος που συνδέεται με την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων και, αφετέρου, μέσω της ανίχνευσης και της διόρθωσης των φορολογικών αθετήσεων μέσω ενεργειών ελέγχου.

Η θεσμική στρατηγική της διοίκησης αναφέρεται στα επιθυμητά αποτελέσματα.

Η διοίκηση διαθέτει ένα εξειδικευμένο τμήμα για τον στρατηγικό σχεδιασμό, τη μέτρηση των επιδόσεων ή / και τη διαχείριση αλλαγών. Συγκεκριμένα την Μονάδα Σχεδιασμού και Θεσμικών Σχέσεων η οποία σε κεντρικό επίπεδο διαθέτει 50 άτομα και οι κύριες αρμοδιότητες του είναι ο συντονισμός του στρατηγικού σχεδιασμού και του ετήσιου επιχειρησιακού σχεδιασμού. Επίσης διαθέτει τμήματα που εμπλέκονται στον στρατηγικό σχεδιασμό, τη μέτρηση των επιδόσεων και τη

διαχείριση αλλαγών. Οι λειτουργικές μονάδες (βοήθεια, έλεγχος, διαχείριση λογαριασμών, τελωνεία) στο επίπεδο της έδρας αποτελούν μέρος της διαδικασίας σχεδιασμού, καθορίζοντας μετρήσεις και καθορίζοντας στόχους για τα περιφερειακά γραφεία.

Η φορολογική διοίκηση έχει καθορίσει τους δείκτες απόδοσης. Οι μετρήσεις καθορίζονται από μια ετήσια συνεργατική διαδικασία υπό την καθοδήγηση της Μονάδας Σχεδιασμού και Θεσμικών Σχέσεων με τη συμβολή όλων των άλλων υπηρεσιών (βοήθεια, έλεγχος, διαχείριση χρέους, τελωνεία). Η αξιολόγηση πραγματοποιείται κάθε μήνα από τα περιφερειακά και τοπικά γραφεία χρησιμοποιώντας ένα εργαλείο πληροφορικής που υποστηρίζει όλο το σύστημα διαχείρισης απόδοσης. Επίσης έχει εφαρμόσει δείκτες απόδοσης για τη μέτρηση της απόδοσης σε επιχειρησιακό και σε επιμέρους επίπεδο. Η Ισπανική φορολογική διοίκηση χρησιμοποιεί δείκτες για τη μέτρηση των αποδόσεων σε επίπεδο ομάδας και σε ατομικό επίπεδο μόνο για τους ελεγκτές που διεξάγουν ολοκληρωμένους ελέγχους.

Επίσης χρησιμοποιεί ήδη δείκτες για τη μέτρηση της απόδοσης (απόδοση φορολογικής συμμόρφωσης, απόδοση εσόδων κ.λπ.)³⁰⁸. Η Ισπανική φορολογική διοίκηση χρησιμοποιεί αρκετούς δείκτες για τη μέτρηση των εσόδων. Στο σύστημα διαχείρισης απόδοσης έχουνε δύο μετρήσεις. Η πρώτη αφορά "έσοδα από δραστηριότητες επαλήθευσης και επιβολής της εφαρμογής" και μετράει τα πρόσθετα φορολογικά έσοδα που εισπράττονται ως αποτέλεσμα ελέγχου ή παρόμοιας δραστηριότητας συμμόρφωσης, περιλαμβανομένων των εισπραχθέντων μετρητών και των εμποδίων που αποτρέπονται. Η δεύτερη αφορά "Άλλα έσοδα από την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής" και μετρά τα έσοδα από την υποβολή εκ των υστέρων και την καταβολή των φορολογικών δηλώσεων, ως αποτέλεσμα διαδικασιών που σχετίζονται με την επιβολή (δηλαδή λογιστικού ελέγχου) σε άλλους φορολογούμενους. Επίσης μετρά τα έσοδα από ορισμένες δραστηριότητες συμμόρφωσης (επιστολές και επισκέψεις στο πλαίσιο της εκστρατείας ΦΠΑ κατά της απάτης). Κατά τη δημιουργία και ανάπτυξη δεικτών απόδοσης, η διοίκησή θεωρεί ότι πρέπει να είναι ρεαλιστικά μετρήσιμη. Αφού

³⁰⁸ Agencia Tributaria, Spanish, Annual Tax Collection Report 2018

καθορίζουν τις μετρήσεις, κάνουνε έναν πιλότο για να ελέγξουνε ότι είναι δυνατή η λήψη δεδομένων, πράγμα που σημαίνει ότι όλα τα στοιχεία που χρειάζονται για να τροφοδοτήσουν τον αριθμητή και τον παρονομαστή είναι έτοιμα να χρησιμοποιηθούν. Χρησιμοποιούνε αυτόν τον πιλότο για να ορίσουνε στόχους για τη μέτρηση. Επιπλέον, κατά τη διάρκεια του πρώτου έτους ζωής ενός δείκτη, η μέτρηση υπόκειται σε ειδική επιτήρηση και γίνονται ορισμένες προσαρμογές. Το σύνολο του συστήματος διαχείρισης απόδοσης θεωρείται από τον οργανισμό ως πολύ αξιόπιστο και ελέγχεται περιοδικά (κάθε 2-3 χρόνια) από εσωτερικούς και εξωτερικούς ελεγκτές. Ο οργανισμός εμπιστεύεται τα δεδομένα που παρέχει το σύστημα διαχείρισης απόδοσης. Επιπλέον, μια από τις δράσεις είναι η κατανομή του δείκτη ανάλογα με την περιοχή εστίασης για να συμπεριλάβουνε μια μέτρηση στο σύστημα διαχείρισης απόδοσης. Ωστόσο, αυτό το χαρακτηριστικό είναι ευκολότερο στις μετρήσεις εκροών από ό, τι στις μετρήσεις αποτελεσμάτων και το ζήτημα της κατανομής χρησιμοποιείται συχνά ως επιχείρημα για να μην εισαχθούν μετρήσεις αποτελεσμάτων στο πλαίσιο μέτρησης.

Η διοίκησή μετράει τα αποτελέσματα απόδοσης σε μηνιαία βάση και δημοσιεύει τακτικά τα αποτελέσματα της στην ετήσια έκθεση και δύο φορές το χρόνο στο κοινοβούλιο. Ένα παράδειγμα του τρόπου με τον οποίο η μέτρηση της απόδοσης των επιδόσεων έχει βελτιώσει την επιχειρηματική διαδικασία στη διοίκησή είναι με την εφαρμογή της μέτρησης των ευρύτερων επιπτώσεων των εσόδων πέραν των εσόδων που απορρέουν άμεσα από τις διαδικασίες επίσημου ελέγχου. Ξεκίνησε με τη μέτρηση της αξίας των τροποποιήσεων των επιστροφών μετά την καταληκτική ημερομηνία υποβολής και εκπληρώσανε τον στόχο της απεικόνισης της επίδρασης του χτυπήματος, των παρενεργειών των επίσημων ελέγχων σε άλλους φορολογούμενους. Από εκείνο το ορόσημο, η οργάνωση εργάζεται όλο και περισσότερο σε εκστρατείες για να επωφεληθούν από τα χτυπήματα (π.χ. εκστρατεία για τους ξένους συνταξιούχους το 2016).

Η στρατηγική διαδικασία της διοίκησης υπολογίζει τα αποτελέσματα της μέτρησης των δεικτών. Η όλη διαδικασία στρατηγικού σχεδιασμού, η οποία διεξάγεται κάθε 5 χρόνια, βασίζεται στα αποτελέσματα της μέτρησης των αποτελεσμάτων.

Η διοίκησή δεν έχει πραγματοποιήσει ποτέ αξιολόγηση TADAT εσωτερικά.

Στον παρακάτω πίνακα αποτυπώνονται οι δείκτες απόδοσης KPIs που εφαρμόζει η Ισπανική φορολογική διοίκηση

Πίνακας 11 Δείκτες Απόδοσης KPIs, Ισπανία

<i>Χώρα</i>	<i>ΔΕΙΚΤΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ KPIs</i>	<i>Περιοχή εστίασης</i>	<i>Γενικό στόχο</i>
Ισπανία	Συλλογή φόρων σε εθελοντική περίοδο	Εισροών	Οικονομία
Ισπανία	Συλλογή κατά την περίοδο εφαρμογής	Εισροών	Οικονομία
Ισπανία	Αριθμός των ληφθέντων προληπτικών μέτρων	Διαδικασίας	Οικονομία
Ισπανία	Αριθμός συντονισμένων ενεργειών που έγιναν με φορολογικό έλεγχο	Διαδικασίας	Οικονομία
Ισπανία	Αριθμός ποινικών και αστικών πράξεων που ελήφθησαν	Διαδικασίας	Οικονομία
Ισπανία	Αριθμός διαδικασιών αστικής ευθύνης τρίτων που έχουν αναληφθεί	Διαδικασίας	Οικονομία
Ισπανία	Ποσό των χρεών που ακυρώθηκαν χωρίς να καταβληθούν (για παράδειγμα, χρέη διαγραφής)	Αποτελέσματος	Αποτελεσματικότητα
Ισπανία	έσοδα από επιστροφές διόρθωσης (προηγούμενες χρήσεις)	Αποτελέσματος	Αποτελεσματικότητας

Από το 2004 οι δείκτες απόδοσης της Ισπανικής φορολογικής διοίκησης επικεντρώνονται στα πρόσθετα φορολογικά έσοδα που εισπράχθηκαν ως αποτέλεσμα ελέγχου ή παρόμοιας δραστηριότητας συμμόρφωσης, περιλαμβανομένων των εισπραχθέντων μετρητών και των απωλειών.

Ο δείκτης «συλλογή κατά την περίοδο εφαρμογής» εισήχθη το 2011 ως δείκτης εισροών οικονομίας για τη μέτρηση των ευρύτερων επιπτώσεων στα έσοδα, και ιδίως των εσόδων από την υποβολή των φορολογικών δηλώσεων εκ των υστέρων που προκύπτουν από δραστηριότητες που σχετίζονται με την επιβολή της νομοθεσίας σε άλλους φορολογούμενους. Για παράδειγμα, αν διεξάγουμε μια εκστρατεία ελέγχου στον τομέα των εργαστηρίων αυτοκινήτων, οι πληρωμές που πραγματοποιούνται από άλλα εργαστήρια αυτοκινήτων, διαφορετικές από εκείνες που ελέγχονται, περιλαμβάνονται σε αυτήν τη μέτρηση.

Το 2017, εισήχθη μια μέτρηση για το αποτέλεσμα άλλων δραστηριοτήτων συμμόρφωσης (διαφορετικών από κάθε είδους ελέγχους), και ιδίως τα αποτελέσματα μιας εκστρατείας πάταξης της φοροδιαφυγής για το ΦΠΑ. Για αυτήν την καμπάνια είχαν επιλεγεί 36.000 φορολογούμενοι. Είχαν αποσταλεί 23.000

επιστολές για την ενημέρωση των φορολογουμένων σχετικά με τις διαπιστωμένες διαφορές μεταξύ των ποσών που δηλώνονται στις δηλώσεις ΦΠΑ και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών και ότι θα υπόκεινται σε ειδική επιτήρηση, ακόμη και σε επιτόπια επίσκεψη (14.000 επισκέψεις κατά τη διάρκεια του έτους) μόνο για τη συλλογή δεδομένων ή ίσως να ξεκινήσει μια επίσημη διαδικασία επαλήθευσης.

Η νέα μέτρηση περιλαμβάνει τα έσοδα από επιστροφές διόρθωσης (προηγούμενες χρήσεις). Η ισπανική φορολογική διοίκηση έχει αναπτύξει ένα σύστημα διαχείρισης απόδοσης που βασίζεται σε αντικειμενικά στοιχεία - κυρίως ποσοτικά. Ωστόσο, εάν τα στοιχεία αυτά μετριοούνται μόνο σε επίπεδο ομάδας ή μονάδας, δεν παρέχουν επαρκή ανάδραση ή δελεασμό για τον κάθε εργαζόμενο.

4.4.5 Ιρλανδία

Η φορολογική διοίκηση της Ιρλανδίας³⁰⁹ εποπτεύεται από τους Επιτρόπους Εσόδων. Ο οργανισμός της Ιρλανδικής Κυβέρνησης είναι αρμόδιος για τα τελωνεία, τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης, τη φορολογία και συναφή θέματα. Αν και τα έσοδα μπορούν να εντοπιστούν από τους προκατόχους τους η σημερινή οργάνωση δημιουργήθηκε για το ανεξάρτητο Ιρλανδικό ελεύθερο κράτος στις 21 Φεβρουαρίου 1923 από την *εντολή επιτακτικών επιτρόπων, 1923* η οποία καθιέρωσε τους Επιτρόπους Εσόδων να εκτελούν τα καθήκοντα που ο Επίτροπος Εσωτερικών Προσόδων και οι Επίτροποι Τελωνείων και Φόρων Αξιών πραγματοποίησαν στο Ελεύθερο Κράτος πριν από την ανεξαρτησία. Οι Επίτροποι Φορολογίας είναι υπεύθυνοι έναντι του Υπουργού Οικονομικών.

Η Ιρλανδική φορολογική και τελωνειακή διοίκηση, διαδραματίζει ζωτικό ρόλο στην οικονομία εξασφαλίζοντας φόρους και δασμούς που οφείλονται στο κράτος. Οι σταθερά αυξανόμενες εισπράξεις από τα εισοδήματα και τα εντυπωσιακά και βελτιωμένα επίπεδα συμμόρφωσης με το φορολογικό και το τελωνειακό δίκαιο αποτελούν ενθαρρυντικά σημάδια ότι οι στρατηγικές λειτουργούν. Από την άλλη πλευρά, το οικονομικό και επιχειρηματικό περιβάλλον αλλάζει διαρκώς και πρέπει να αντιμετωπίζουμε συνεχώς τις αναδυόμενες προκλήσεις και να τους αντιμετωπίζουμε αποτελεσματικά.

³⁰⁹ www.revenue.ie

Τα επόμενα τρία χρόνια θα φέρουν ιδιαίτερες προκλήσεις. Οι οικονομικές και πολιτικές αλλαγές ως αποτέλεσμα του Brexit, οι διεθνείς φορολογικές εξελίξεις και οι αναδυόμενες τάσεις στον τρόπο λειτουργίας των επιχειρήσεων απαιτούν ιδιαίτερη προσοχή. Στο εσωτερικό, η πρόκληση της διατήρησης και της ενίσχυσης της εμπειρογνωμοσύνης ενόψει της αναμενόμενης σοβαρής απώλειας εμπειρου προσωπικού μέσω της συνταξιοδότησης εξακολουθεί να αποτελεί προτεραιότητα³¹⁰. Επίσης η Ιρλανδική φορολογική διοίκηση μπορεί να αντιμετωπίσει αυτές τις προκλήσεις μέσω προσεκτικού σχεδιασμού και διαχείρισης πόρων.

Η συμπεριφορά συμμόρφωσης ενός φορολογούμενου θα καθορίσει τη φύση, την έκταση και τις συνέπειες της παρέμβασης συμμόρφωσης για κάθε φορολογούμενο. Η φορολογική διοίκηση έχει πρόσβαση σε μεγάλα ποσά δεδομένων και πληροφοριών από πηγές τρίτων μερών και χρησιμοποιούν ψηφιακά δεδομένα και παγκόσμια φορολογικά δίκτυα για την παρακολούθηση παραβατικών φορολογουμένων. Για όσους θέλουν να πληρώσουν, παρέχοντας συμβουλές και πληροφορίες τόσο online όσο και μέσω άλλων καναλιών και παρέχοντας φιλικά προς τον πελάτη συστήματα για την υποβολή επιστροφών και πληρωμών.

Η Ιρλανδική φορολογική διοίκηση συνεχίζει να επενδύει στους ανθρώπους, την τεχνολογία, τα συστήματα εξυπηρέτησης πελατών, τον εντοπισμό των κινδύνων και την ικανότητα παρέμβασής και στόχος είναι να εξελίξουν τις δομές της για να διατηρήσει την καλύτερη δυνατή προσαρμογή για τις πολλές προκλήσεις. Στα σχέδια της είναι η διατήρηση της προηγμένη ψηφιακή πλατφόρμα και ο εκσυγχρονισμό του PAYE, σχεδιάζοντας καινοτόμα και δυναμικά συστήματα. Αυτό θα οδηγήσει ως κορυφαία φορολογική και τελωνειακή διοίκηση στον τομέα του πραγματικού χρόνου και των αυτοματοποιημένων προγραμμάτων.

Οι προτεραιότητες των εσόδων 2019 είναι οι στρατηγικοί στόχοι υψηλού επιπέδου για τον οργανισμό για το 2019. Ενημερώνουν και κατευθύνουν την ανάπτυξη ολοκληρωμένων επιχειρηματικών σχεδίων σε επίπεδο τμήματος που

³¹⁰ Irish tax and customs, Statement of Strategy 2017-2019

καθορίζουν ενέργειες, επικεφαλής ευθύνες και χρονοδιαγράμματα κατά τη διάρκεια του έτους για την επίτευξη των στρατηγικών προτεραιοτήτων. Το εξωτερικό περιβάλλον και σημαντικά θέματα όπως η Brexit, το διεθνές φορολογικό περιβάλλον και τα εξελισσόμενα επιχειρηματικά μοντέλα είναι στο επίκεντρο τους ενδιαφέροντος της. Η συμβολή στην ανάπτυξη του πλαισίου πολιτικής για τη φορολογική και τελωνειακή διοίκηση είναι ολοένα και πιο σημαντική. Στο πλαίσιο αυτό, θα συνεχίσουν να βελτιστοποιεί το ρόλο της για την υποστήριξη της ανάπτυξης ενός συστήματος φόρων και δασμών που προάγει υψηλά επίπεδα εθελοντικής συμμόρφωσης και αποτρέπει τη μη συμμόρφωση³¹¹.

Επίσης θα συνεχίσουν να βελτιώνουν την υπηρεσία προς τους φορολογούμενους προς υποστήριξη της συμμόρφωσης και θα το πράττουν με τρόπο που να αναγνωρίζει τις μεταβαλλόμενες προσδοκίες των πελατών και να δίνει προτεραιότητα στην ενισχυμένη ψηφιακή ικανότητα. Αυτό περιλαμβάνει τη διάθεση πληροφοριών 24 ώρες το εικοσιτετράωρο 7 ημέρες την εβδομάδα σε κατανοητή γλώσσα και την παροχή απαντήσεων σε περίπλοκα τεχνικά ερωτήματα στα πρότυπα υπηρεσιών της.

Θα αντιμετωπίσουν τους κινδύνους μη συμμόρφωσης με αποφασιστικότητα και εστίαση, με τη συμπεριφορά των φορολογουμένων να καθορίζει τις ενέργειές της, περιορίζοντας έτσι τον κίνδυνο και βελτιώνοντας περαιτέρω τη συμμόρφωση.

Για να διασφαλίσουν την ικανότητά να υλοποιήσουν τις βασικές προτεραιότητές το 2019, θα βασιστούν στα πολύ δυνατά επιτεύγματα του 2018 σχετικά με την αναπροσαρμογή των δομών και την παράδοση του PAYE Modernization³¹².

Λόγω της πολύ ανταγωνιστικής αγοράς εργασίας, η διασφάλιση ότι ο οργανισμός διαθέτει επαρκείς πόρους και το προσωπικό είναι πλήρως αφοσιωμένο και εξοπλισμένο για να κάνει τη δουλειά, είναι κρίσιμο για την επιτυχία το 2019. Οι αξίες που αντικατοπτρίζονται στον Χάρτη Εμπιστευτικότητας του

³¹¹ Irish tax and customs, Revenue's Corporate Priorities 2019

³¹² PAYE Modernization αποτελεί ένα κρίσιμο βήμα στην εξέλιξη του Ιρλανδικού φορολογικού συστήματος, καθώς οι επιχειρήσεις, οι ιδιώτες και η κυβέρνηση γίνονται ολοένα και πιο ψηφιακές από την άποψη της δημοσίευσης και της κατανάλωσης δεδομένων

εργατικού δυναμικού υποστηρίζουν την ικανότητά να επιτύχουν και να επιτελέσουν σε υψηλό επίπεδο και να είναι εργοδότης της επιλογής.

Η Ιρλανδική φορολογική διοίκηση προσπαθεί να βελτιώσει τα έσοδα και να εξελίσσεται συνεχώς για να ανταποκριθεί στην αποστολή της, σε ένα μεταβαλλόμενο κοινωνικό, οικονομικό και τεχνικό περιβάλλον. Κατά τη διάρκεια της παρούσας δήλωσης στρατηγικής, τα έσοδα θα συνεχίσουν να επικεντρώνονται σε δύο στρατηγικούς πυλώνες: «Υπηρεσία για τη στήριξη της συμμόρφωσης» και «Αντιμετώπιση της μη συμμόρφωσης». Θα συνεχίσουν να κατατάσσουν και να κατανοούν την πελατειακή βάση της και να προσαρμόζουν τις υπηρεσίες της και τις στρατηγικές συμμόρφωσης ανάλογα. Ιδιαίτερη έμφαση θα δοθεί στο να καταστήσουν όσο το δυνατόν πιο εύκολη τη συμμόρφωση των φορολογουμένων εθελοντικά, δίνοντας προτεραιότητα στην παροχή υπηρεσιών διαδικτύου και αυτοεξυπηρέτησης ώστε οι φορολογούμενοι να μπορούν να διαχειριστούν την αλληλεπίδρασή τους με την διοίκηση με οικονομικά αποδοτικό τρόπο. Επίσης θα δοθεί προτεραιότητα σε προληπτικά μέτρα, συμπεριλαμβανομένου του επανασχεδιασμού του συστήματος, ώστε να ελαχιστοποιηθούν τα περιθώρια για σφάλματα και παραλείψεις³¹³.

Η συμπεριφορά μη συμμόρφωσης του φορολογούμενου θα καθορίσει τη φύση και τη δυνητική σοβαρότητα της παρέμβασης. Εκείνοι που επιδίδονται στη φοροδιαφυγή μπορούν να περιμένουν μια ανθεκτική και ισχυρή απάντηση από τα έσοδα, όπου θα επιδιώξουμε να εφαρμόσουμε τις πλήρεις νομικές κυρώσεις που είναι διαθέσιμες, οι οποίες αντικατοπτρίζουν τη σοβαρότητα και την απαράδεκτη φοροδιαφυγή και φοροδιαφυγή.

Οι κύριοι στόχοι της Ιρλανδικής φορολογικής διοίκησης είναι:

- η συγκέντρωση του σωστού ποσού φόρου και δασμών την κατάλληλη στιγμή,
- η υποστήριξη ασφαλούς και νόμιμου διεθνούς εμπορίου,

³¹³ Annual Report 2018 Ninety-sixth Annual Report of the Revenue Commissioners for the year ended 31 December 2018, including progress on the implementation of Revenue's Statement of Strategy, in accordance with the Public Service Management Act 1997, presented to the Minister for Finance. May 2019

- η εφαρμογή τελωνειακών ελέγχων, συμπεριλαμβανομένης της απαγόρευσης των ναρκωτικών και άλλων παράνομων ουσιών,
- η παροχή άριστης εξυπηρέτησης στους φορολογούμενους
- η αντιμετώπιση της μη συμμόρφωση με τις φορολογικές και τελωνειακές υποχρεώσεις
- η ανάπτυξη ειδικευμένου, αφοσιωμένου, δυναμικού και προσαρμόσιμου προσωπικού.

4.4.6 Λετονία

Η υπηρεσία κρατικών εσόδων ιδρύθηκε στις 25 Νοεμβρίου 1993, όταν τέθηκε σε ισχύ ο νόμος "On State Revenue Service". Αυτός ο νόμος και η ανάγκη βελτίωσης της είσπραξης εσόδων και εξοικονόμησης διοικητικών εξόδων οδήγησαν στη συγχώνευση των δύο οργανισμών σε ένα SRS που υπάγεται άμεσα στο Υπουργείο Οικονομικών. Η Λετονική φορολογική διοίκηση εποπτεύεται, από την υπηρεσία κρατικών εσόδων (στο εξής "SRS")³¹⁴ είναι μια άμεση διοικητική αρχή υπό την εποπτεία του Υπουργού Οικονομικών, η οποία εξασφαλίζει τη λογιστική καταβολή των φόρων και των φορολογουμένων την είσπραξη φόρων, δασμών και άλλων υποχρεωτικών πληρωμών που καθορίζονται από το κράτος στο έδαφος της Δημοκρατίας της Λετονίας, εισπράττει φόρους, δασμούς και άλλες υποχρεωτικές πληρωμές στον προϋπολογισμό της Ευρωπαϊκής Ένωσης και εφαρμόζει την τελωνειακή πολιτική. Η αποστολή της είναι η δίκαιη και αποτελεσματική διαχείριση των φορολογικών και τελωνειακών ζητημάτων, η παροχή υπηρεσιών υψηλής ποιότητας και εφαρμογή έξυπνης εποπτείας της συμμόρφωσης. Οι στρατηγικοί στόχοι της φορολογικής διοίκησης είναι οι ικανοποιημένοι και ειλικρινείς πελάτες, η ενθάρρυνση και η συμμετοχή του ανθρώπινου δυναμικού και οι αποτελεσματικές εσωτερικές διαδικασίες βασισμένες στις σύγχρονες τεχνολογίες.

Η θεσμική στρατηγική αποστολής της διοίκησής³¹⁵ αναφέρεται στα επιθυμητά αποτελέσματα.

³¹⁴www.vid.gov.lv

³¹⁵ SRS State Revenue Service, Performance Strategy for 2017–2019

Επίσης η Λετονική φορολογική διοίκηση διαθέτει μια ειδική υπηρεσία για τον στρατηγικό σχεδιασμό, τη μέτρηση των επιδόσεων και τη διαχείριση αλλαγών.³¹⁶ Συγκεκριμένα η μονάδα στρατηγικής διαχείρισης του Τμήματος Στρατηγικής Διοίκησης και Δημοσίων Σχέσεων³¹⁷ βρίσκεται σε κεντρική τοποθεσία στη Ρίγα και αποτελείται από 12 υπαλλήλους. Το όλο τμήμα βρίσκεται υπό την άμεση διαχείριση του γενικού διευθυντή της υπηρεσίας κρατικών εσόδων της Λετονίας. Τα κύρια καθήκοντα της μονάδας στρατηγικής διαχείρισης είναι να οργανώνουν την ανάπτυξη και την ενημέρωση των εγγράφων προγραμματισμού λειτουργίας και ανάπτυξης του SRS και να οργανώνουν την ανάλυση και την αξιολόγηση των δραστηριοτήτων του SRS.

Η Λετονική φορολογική διοίκηση έχει καθορίσει τους δείκτες απόδοσης. Οι δείκτες απόδοσης καθορίζονται από το SRS σύμφωνα με τους καθορισμένους στόχους, και πρέπει σαφώς να διατυπώνεται εάν έχει επιτευχθεί ο στόχος που έχει τεθεί στη στρατηγική. Το SRS δημοσιεύει πληροφορίες σχετικά με την εφαρμογή των στρατηγικών δεικτών απόδοσης μία φορά το χρόνο στην ετήσια έκθεση³¹⁸.

Επίσης η Λετονική φορολογική διοίκηση έχει εφαρμόσει δείκτες απόδοσης για τη μέτρηση της απόδοσης σε επιχειρησιακό και σε επιμέρους επίπεδο. Οι δείκτες απόδοσης σε ατομικό επίπεδο αντικατοπτρίζονται στη φόρμα αξιολόγησης (ηλεκτρονικά) βάσει της αρχής των πυραμίδων. Για να μετρηθεί η επίδοση φορολογικής συμμόρφωσης, γίνεται η ανάλυση του ποσού των φορολογικών δηλώσεων που έχουν κατατεθεί εγκαίρως σε σύγκριση με όλες τις δηλώσεις των φακέλων και για την ανάλυση της απόδοσης των εσόδων, γίνεται υπολογισμός σε σύγκριση με το Ακαθάριστο Εθνικό προϊόν. Οι δείκτες απόδοσης είναι ρεαλιστικά μετρήσιμοι επειδή χαρακτηρίζουν την εκτέλεση της διαδικασίας ως ποιοτικούς και ποσοτικούς δείκτες.

Η διοίκησή μετράει τα αποτελέσματα της απόδοσης σε τριμηνιαία βάση και δημοσιεύει τακτικά τη μέτρηση των αποτελεσμάτων στην ετήσια έκθεση

³¹⁶ The SRS Performance Strategy for 2017–2019 is related to the areas of activity determined in the Action Strategy of the Ministry of Finance for 2017–2019: management of taxes and duties; management of the subsector of the public benefit organisations' policy, customs policy management.

³¹⁷ SRS Structure

³¹⁸ State Revenue Service of Latvia, 2017 Public Report

δημοσίευσης, μαζί με την ετήσια επισκόπηση των στρατηγικών δεικτών απόδοσης.

Η μέτρηση των δεικτών απόδοσης έχει βελτιώσει την επιχειρηματική διαδικασία στη φορολογική διοίκησή, μετρώντας ετησίως το χρόνο που είναι απαραίτητο για τη συμμόρφωση με όλες τις φορολογικές υποχρεώσεις, για παράδειγμα το 2015. Ήταν 193 ώρες και το 2016 ο δείκτης μειώθηκε σε 168 ώρες, βελτιώνοντας έτσι την υπηρεσία. Ο δείκτης αυτός περιλαμβάνεται επίσης στη μελέτη Doing business.³¹⁹

Η Λετονική φορολογική διοίκηση εφαρμόζει τη στρατηγική διαδικασία μέσα από τη μέτρηση των δεικτών απόδοσης. Αφού συλλεχθούν τα στοιχεία για τους στρατηγικούς δείκτες απόδοσης γίνεται σύγκριση με τις προγραμματισμένες τιμές, εάν ένας δείκτης δεν έχει επιτύχει την προγραμματισμένη αξία, η υπηρεσία που είναι υπεύθυνη για αυτόν τον δείκτη πρέπει να δικαιολογήσει τη μη συμμόρφωση με την προγραμματισμένη τιμή δείκτη δίνοντας μια εξήγηση γραπτώς στη μονάδα στρατηγικής διαχείρισης.

Στον παρακάτω πίνακα αποτυπώνονται οι δείκτες απόδοσης της Λετονικής φορολογικής διοίκησης

Πίνακας 12: Δείκτες Απόδοσης KPIs, Λετονία

Χώρα	ΔΕΙΚΤΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ KPIs	Περιοχή εστίασης	Γενικό στόχο
Λετονία	Υπόλοιπο του χρέους	Εισροών	Οικονομία
Λετονία	Συνολικός αριθμός οφειλετών	Εισροών	Οικονομία
Λετονία	Ποσοστιαίες μεταβολές του υπολοίπου του χρέους ετησίως	Εισροών	Αποδοτικότητα
Λετονία	Αριθμός των ληφθέντων μέτρων για την επιβολή του χρέους	Διαδικασίας	Αποδοτικότητα
Λετονία	Ποσοστό των ανακτηθέντων χρεών των πράγματι ανακτήσιμων χρεών	Αποτελέσματος	Αποδοτικότητα

³¹⁹ Doing Business 2019 Indicators Economy Profile of Latvia

Λετονία	Διαχείριση του μέτρου υποστήριξης	Αποτελέσματος	Οικονομία	
Λετονία	Ποσοστό δικαστικών αποφάσεων υπέρ της φορολογικής αρχής	Αποτελέσματος	Οικονομία	Αποτελεσματικότητα

Οι δείκτες απόδοσης της Λετονικής φορολογικής διοίκησης επικεντρώνονται στη συλλογή του χρέους³²⁰, στον αριθμό οφειλετών, στα μέτρα που λαμβάνουν και η περιοχή εστίασης τους είναι κατά κύριο λόγο δείκτες εισροών, διαδικασίας και αποτελέσματος, ενώ σαν γενικό στόχο αφορούν δείκτες οικονομίας, αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας. Για να μετρηθεί η επίδοση φορολογικής συμμόρφωσης, γίνεται η ανάλυση του ποσού των φορολογικών δηλώσεων που έχουν κατατεθεί εγκαίρως σε σύγκριση με όλες τις δηλώσεις των φακέλων και για την ανάλυση της απόδοσης των εσόδων, γίνεται υπολογισμός σε σύγκριση με το Ακαθάριστο Εθνικό προϊόν.

Τα αποτελέσματα απόδοσης έχουν μετρηθεί από το 2011, τα μεγαλύτερα ορόσημα κατά τη διάρκεια αυτής της περιόδου είναι τα εξής: 1) Κόστος συλλογής ενός ευρώ σε φόρο, αυτός είναι ένας πολύ σημαντικός δείκτης επειδή δείχνει την αποτελεσματικότητα της φορολογικής διοίκησης, 2) Ικανοποίηση πελατών και εργαζομένων και 3) Έσοδα που εισπράχθηκαν σε σχέση με το προηγούμενο έτος.

4.4.7 Λιθουανία

Η φορολογική διοίκηση της Λιθουανίας³²¹ εποπτεύεται από το Υπουργείο Οικονομικών της Δημοκρατίας της Λιθουανίας³²². Η Ανεξάρτητη Αρχή ονομάζεται κρατική φορολογική επιθεώρηση STI State Tax Inspectorate είναι ένα κρατικό όργανο, το οποίο χρηματοδοτείται από το τον προϋπολογισμό του κράτους και από άλλα κονδύλια και λογοδοτεί στον Υπουργό Οικονομικών. Η κρατική φορολογική επιθεώρηση είναι νομικό πρόσωπο που έχει το δικό της τραπεζικό λογαριασμό, σφραγίδα και σύμβολο³²³.

³²⁰ The SRS launches its “In-depth Cooperation Programme”

³²¹ www.vmi.lt

³²² www.finmin.lt

³²³ STI structure

Οι κύριοι φόροι και οι δασμοί που ισχύουν στη Λιθουανία, δηλαδή ο φόρος προστιθέμενης αξίας, ο φόρος εισοδήματος των επιχειρήσεων, ο φόρος εισοδήματος ατόμων και οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης, διαχειρίζονται από τη φορολογική επιθεώρηση του κράτους. Η φορολογική επιθεώρηση του κράτους αποτελείται από τον κεντρικό διαχειριστή φόρων (κρατική φορολογική επιθεώρηση στο Υπουργείο Οικονομικών) και δέκα εδαφικές φορολογικές υπηρεσίες. Οι δραστηριότητες της φορολογικής επιθεώρησης του κράτους και οι διαδικασίες φορολογικής διοίκησης διέπονται από το νόμο περί φορολογικής διοίκησης:

- τον κοινοτικό τελωνειακό κώδικα
- και το νόμο για τη φορολογική διοίκηση³²⁴

Η κρατική φορολογική επιθεώρηση και τα τελωνεία είναι ιδρύματα που υπάγονται στο Υπουργείο Οικονομικών. Η φορολογική επιθεώρηση του κράτους αποτελείται από την Επιθεώρηση φορολογίας του κράτους που υπάγεται στο Υπουργείο Οικονομικών και είναι ο κεντρικός διαχειριστής του φόρου, από τις τοπικές φορολογικές επιθεωρήσεις και τους υπαλλήλους. Ο τοπικός διαχειριστής του φόρου είναι υπόλογος και υπεύθυνος έναντι του κεντρικού διαχειριστή φόρων.

Η διοίκηση διαθέτει ένα εξειδικευμένο τμήμα για τον στρατηγικό σχεδιασμό, τη μέτρηση των επιδόσεων και τη διαχείριση αλλαγών. Συγκεκριμένα το τμήμα στρατηγικής διαχείρισης (SMD) έχει 8 ενεργούς υπαλλήλους. Βρίσκεται στην κεντρική μονάδα. Οι βασικές ικανότητες διαίρεσης είναι: Στρατηγική διαχείριση, η διαχείριση ποιότητας και κινδύνου, τα στρατηγικά σχέδια και η διανομή χρημάτων. Επίσης διαθέτει και άλλες μονάδες που περιλαμβάνονται μέσα από τις διαδικασίες του τμήματος εσωτερικού ελέγχου, επιθεώρησης και μη συμμόρφωσης και συνεισφέρουν στην προετοιμασία προτάσεων για τη μέτρηση απόδοσης και εμπλέκονται στον στρατηγικό σχεδιασμό, τη μέτρηση των επιδόσεων και τη διαχείριση αλλαγών.

Η διοίκηση έχει καθορίσει τους δείκτες απόδοσης. Η αξιολόγηση των δεικτών συλλογής εσόδων προϋπολογισμού πραγματοποιείται κάθε τρίμηνο. Οι δείκτες στρατηγικού σχεδίου δράσης - αξιολογούνται σε τριμηνιαία βάση. Οι

³²⁴ Law of tax administration of the republic of Lithuania, April 2004 No. IX-2112 Vilnius

δείκτες με ποιοτικά κριτήρια αξιολογούνται κάθε τρίμηνο. Οι δείκτες απόδοσης των διαδικασιών ανανεώνονται κάθε χρόνο με την αλλαγή των κριτηρίων, την τιμή στόχου και την αξιολόγηση του κατά πόσον τα κριτήρια πρέπει να τροποποιηθούν ή να καταργηθούν. Αυτό γίνεται μέσω της επικοινωνίας SMD με τους υπεύθυνους της διαδικασίας. Οι δείκτες για στοχευμένες στρατηγικές όπως η ένδειξη των επιπτώσεων των κινδύνων αξιολογούνται ετησίως.

Η φορολογική διοίκηση έχει καθορίσει δείκτες σε επιχειρησιακό και σε επιμέρους επίπεδο. Οι δείκτες μεμονωμένων επιπέδων εντοπίζονται ως επί το πλείστον στο σχέδιο μονάδων δραστηριότητας (κομητείες και μονάδες) και ορισμένα βρίσκονται σε δείκτες απόδοσης της διαδικασίας. Σε επιχειρησιακό επίπεδο οι δείκτες απόδοσης της διαδικασίας είναι στενά συνδεδεμένοι λόγω συνεργασίας με τους υπευθύνους των διαδικασιών.

Η Επιθεώρηση του Φορολογικού Κράτους έχει καθορίσει του Δείκτες απόδοσης στο Στρατηγικό Σχέδιο Δράσης του Υπουργείου Οικονομικών της Δημοκρατίας της Λιθουανίας για το 2016-2018³²⁵ καθορίζοντας τον σκοπό, τα καθήκοντα, τα κριτήρια αξιολόγησης, τη μέτρηση. Οι δείκτες που θεωρούνται ότι αποδίδονται είναι όλα τα κριτήρια του σχεδίου δραστηριότητας των μονάδων. Οι περισσότεροι δείκτες θεωρούνται μετρήσιμοι, εκτός από ελάχιστο αριθμό δεικτών απόδοσης που δεν είναι μετρήσιμα. Οι δείκτες απόδοσης και όλη η διαδικασία ελέγχου ποιότητας και αξιολόγησης άρχισε να εφαρμόζεται από το 2012. Οι δείκτες επιπτώσεων των κινδύνων άρχισαν να μετριοούνται το 2014. Οι δείκτες του στρατηγικού σχεδίου δράσης και των σχεδίων δραστηριοτήτων των μονάδων μετριοούνται περίπου από το 2002.

Οι διοίκηση μετράει τους δείκτες απόδοσης σε τριμηνιαία βάση και δημοσιεύει τακτικά τα αποτελέσματα της μέτρησης μέσα από ετήσιες και τριμηνιαίες εκθέσεις που δημοσιεύονται στο intranet.

Δεδομένου ότι ένας από τους στόχους της STI είναι να διευκολύνει τη χρήση του δικτυακού τόπου για υπηρεσίες και διαβουλεύσεις - το 2015 ένας από τους βασικούς ποιοτικούς στόχους ήταν να φτάσει το σύστημα στο 470K. Για το έτος 2017 η τιμή-στόχος ορίστηκε σε 1000K χρήστες.

³²⁵ STI State Tax Inspectorate Strategic plan 2016-2018

Η στρατηγική διαδικασία της διοίκησής εφαρμόζει τα αποτελέσματα της μέτρησης των δεικτών. Όταν επιτυγχάνονται οι τιμές-στόχοι που συμβαίνουν συνήθως, είναι συνηθισμένη η αύξηση των τιμών-στόχων. Εκτός εάν η κύρια τιμή στόχος έχει οριστεί σε πολύ υψηλή τιμή η οποία δεν θα ήταν ρεαλιστική να υπερβεί. Αν δεν επιτευχθεί η τιμή-στόχος και είναι σαφές μετά από ένα τέταρτο ή μετά από ένα χρόνο οι υπεύθυνοι της διαδικασίας αναζητούν τις κατάλληλες ενέργειες για να βελτιώσουν τη διαδικασία επιτυγχάνοντας τον στόχο στην επόμενη μέτρηση.

Στον παρακάτω πίνακα αποτυπώνονται οι δείκτες απόδοσης της Λιθουανικής φορολογικής διοίκησης.

Πίνακας 13: Δείκτες Απόδοσης KPIs, Λιθουανία

Χώρα	ΔΕΙΚΤΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ KPIs	Περιοχή εστίασης	Γενικός στόχος
Λιθουανία	Ποσοστό των συνολικών φορολογουμένων που πληρώνουν καθυστερημένα (μέγεθος)	Εισροών	Οικονομία
Λιθουανία	Ποσοστό του χρέους ΦΠΑ στο συνολικό οφειλόμενο ΦΠΑ (αξία)	Εισροών	Οικονομία
Λιθουανία	Αναλογία του συνολικού χρέους στο συνολικό οφειλόμενο ποσό (αξία)	Εισροών	Αποδοτικότητα
Λιθουανία	Αριθμός ελέγχων που διενεργήθηκαν στους οφειλέτες	Εισροών	
Λιθουανία	Το κόστος ανάκτησης ανά 1.000 ευρώ	Διαδικασίας	Κόστος Αποτελέσματος
Λιθουανία	Ο λόγος των νέων, μέσα σε ένα έτος, δήλωση καθυστέρησης ΦΠΑ στο ποσό του ΦΠΑ για την ίδια περίοδο	Διαδικασίας	Αποδοτικότητα
Λιθουανία	Ποσοστό των καθυστερούμενων οφειλών ΦΠΑ και φόρου εισοδημάτων φυσικών και νομικών προσώπων τους τελευταίους 12 μήνες στο σύνολο των δηλωθεισών	Διαδικασίας	Αποδοτικότητα
Λιθουανία	Ο αριθμός των αγωγών ενώπιον δικαστηρίου, όπου εφαρμόζεται διοικητική ευθύνη	Διαδικασίας	Αποτελεσματικότητα
Λιθουανία	Ο αριθμός των αιτήσεων που υποβάλλονται στα δικαστήρια σχετικά με την ισχύ της συμφωνίας	Διαδικασίας	Αποτελεσματικότητα
Λιθουανία	Κατάλληλη και έγκαιρη εκπροσώπηση στα δικαστήρια	Διαδικασίας	

Λιθουανία	Ποσοστό του εκκρεμούντος χρέους ΦΠΑ που ανακτήθηκε κατά το προηγούμενο έτος	Εκροών	Αποδοτικότητα
Λιθουανία	Το ποσοστό του ποσού που ανακτήθηκε από τους τραπεζικούς λογαριασμούς στο σύνολο των καταβληθέντων	Εκροών	Αποδοτικότητα
Λιθουανία	Μείωση των καθυστερούμενων οφειλών εντός ενός έτους	Αποτελέσματος	Οικονομία
Λιθουανία	Ο αριθμός των περιπτώσεων με σημάδια φοροδιαφυγής	Αποτελέσματος	

Οι δείκτες απόδοσης της Λιθουανικής φορολογικής διοίκησης σχετίζονται με την διαχείριση του φορολογικού χρέους και εστιάζουν κατά κύριο λόγο στις εισροές, στις διαδικασίες, στις εκροές και στα αποτελέσματα, ενώ σαν γενικό στόχο αφορούν δείκτες οικονομίας, αποτελεσματικότητας, αποδοτικότητας και κόστους αποδοτικότητας. Η επιθεώρηση φορολογίας του κράτους της Λιθουανίας χρησιμοποιεί ένα δείκτη KPI που έχει σχεδιαστεί για τη μέτρηση της σχέσης κόστους-αποτελεσματικότητας του συστήματος επιβολής. Για κάθε € 1000 που ανακτάται με κατάσχεση σε τραπεζικούς λογαριασμούς και αποφάσεις για ανάκτηση από τα περιουσιακά στοιχεία του οφειλέτη, μπορούν να γίνουν μόνο με € 2,5. Το κόστος περιλαμβάνει όλα τα έξοδα που σχετίζονται με το προσωπικό και τα γενικά έξοδα.

Ο σκοπός των είναι η προσέγγιση για αποτελεσματική STI φορολογική επιθεώρηση του κράτους. Ο δείκτης εσόδων της STI μετράει τα εισπραχθέντα από τον προγραμματισμένο κρατικό προϋπολογισμό στον οποίο περιλαμβάνονται και έσοδα των δήμων. Πιο συγκεκριμένα ο λόγος του κόστους χρηματοδότησης STI με τους φόρους που εισπράττονται και οι πληρωμές προς τον ενοποιημένο συνολικό προϋπολογισμό του κρατικού προϋπολογισμού και των δήμων και των κονδυλίων (%)

4.4.8 Ουγγαρία

Η φορολογική διοίκηση της Ουγγαρίας³²⁶ αποτελείται από τη Εθνική φορολογική και τελωνειακή διοίκηση. Συγκεκριμένα διαθέτει ένα εξειδικευμένο τμήμα το Τμήμα Σχεδιασμού και Ανάλυσης. Το κύριο καθήκον αυτού του Τμήματος είναι η εξέλιξη και η λειτουργία του Συστήματος Στρατηγικής Διαχείρισης και του Συστήματος Διαχείρισης της Απόδοσης του NTCA (National Tax and Customs Administration). Έτσι, η Στρατηγική της μονάδας αυτού του τμήματος έχει βασικό ρόλο στον στρατηγικό σχεδιασμό. Αυτό σημαίνει ότι η μονάδα έχει συντονιστικό ρόλο και προετοιμάζει τα έγγραφα του στρατηγικού σχεδίου της NTCA (National Tax and Customs Administration) βάσει των προτάσεων άλλων τμημάτων. Κατά τη διάρκεια του στρατηγικού σχεδιασμού, τα υπόλοιπα τμήματα σε όλα τα επίπεδα μπορούν να διατυπώσουν προτάσεις.

Τα κύρια καθήκοντα της Μονάδας Στρατηγικής³²⁷ είναι τα ακόλουθα:

- η δημιουργία, παρακολούθηση, αναθεώρηση και αξιολόγηση του στρατηγικού σχεδιασμού (π.χ.: θεσμική στρατηγική - μεσοπρόθεσμη, θεσμικό πρόγραμμα εργασίας - βραχυπρόθεσμα),
- η στρατηγική αξιολόγηση της κατάστασης (π.χ. έρευνα, επανεξέταση των διαδικασιών),
- η διαχείριση και εποπτεία της εφαρμογής Στρατηγικής Παρακολούθησης των τεχνολογιών πληροφορικής(υπό ανάπτυξη),
- η συμμετοχή στην ανάπτυξη του συστήματος αναθεώρησης επιμέρους επιδόσεων,
- η παρακολούθηση των αποτελεσμάτων και των εμπειριών της ολοκλήρωσης.

Η φορολογική διοίκηση της Ουγγαρίας έχει καθορίσει τους δείκτες απόδοσης. Η αποτελεσματικότητα των αρχικών αλλαγών μετρίεται με την ανάλυση και την αξιολόγηση των ανατροφοδοτήσεων και των δεδομένων που συλλέγονται από τις Διευθύνσεις των Νομαρχιακών Αυτοδιοικήσεων. Το Τμήμα Σχεδιασμού και

³²⁶ <https://en.nav.gov.hu>

³²⁷ NTCA National Tax and Customs Administration of Hungary strategy 2011–2015

Ανάλυσης της Κεντρικής Διεύθυνσης είναι υπεύθυνο για την εκτέλεση της αξιολόγησης και για την υποβολή εκθέσεων στη Διοίκηση. Ένα σύστημα μέτρησης απόδοσης λειτουργεί με διαφορετικούς δείκτες στις πτυχές των εσόδων, της διοικητικής υπηρεσίας, της εξυπηρέτησης πελατών, της λειτουργίας και της διαχείρισης. Τα δεδομένα συλλέγονται από την πληροφορική. Από τη μια πλευρά, το σύστημα μέτρησης της απόδοσης χρησιμεύει ως κύριος δείκτης της αποτελεσματικότητας του NTCA (National Tax and Customs Administration)³²⁸. Από την άλλη πλευρά, τα αποτελέσματα των εσωτερικών και εξωτερικών ελέγχων και οι περιοδικές έρευνες για την ικανοποίηση του προσωπικού και των πελατών συμβάλλουν στη μέτρηση της αποτελεσματικότητας των αλλαγών.

Η φορολογική διοίκηση της Ουγγαρίας έχει εφαρμόσει δείκτες απόδοσης για τη μέτρηση της απόδοσης σε επιχειρησιακό επίπεδο. Ο βασικός τους δείκτης απόδοσης είναι το συνολικό εισόδημα των βασικών φόρων (ΦΠΑ, κοινωνική εισφορά και κοινωνικός φόρος, ειδικός φόρος κατανάλωσης, PIT, CIT, SBT, STIT, επειδή πρόκειται για τις κύριες κυβερνητικές προσδοκίες όσον αφορά τη φορολογική διοίκηση. Οι δείκτες αυτοί μετρούνται καθημερινά και βαθμολογούνται ανά τρίμηνο. Σε σχέση με τα φορολογικά έσοδα, λειτουργεί σύστημα διοχέτευσης κινήτρων στη διοίκηση. Εκτός από τους δείκτες εσόδων, οι δείκτες διαχείρισης επιδόσεων ομαδοποιούνται σε τέσσερις διοικητικές πτυχές: (1) έσοδα, (2) επίσημες εργασίες, (3) εξυπηρέτηση πελατών και (4) λειτουργία και διαχείριση. Οι βασικοί δείκτες απόδοσης του PMS είναι μετρήσιμοι ποσοτικοί δείκτες³²⁹.

Το σύστημα μέτρησης της απόδοσης της φορολογικής διοίκησης της Ουγγαρίας εισήχθη το 1998 και βασίζεται σε τριμηνιαίες μετρήσεις. Η φορολογική διοίκηση της Ουγγαρίας θεωρεί πρόκληση να αλλαχθούν, οι προηγούμενες συνήθειες και κανόνες και να κερδίζουν την αποδοχή. Εκτός αυτού, πολλά καθήκοντα των στρατηγικών στόχων δεν είναι άμεσα ποσοτικοποιήσιμα και είναι δύσκολο να καθοριστεί το κατάλληλο επίπεδο του μέτρου έκβασης.

³²⁸ National Tax and Customs Administration 2015

³²⁹ National Tax and Customs Administration (NTCA) 2018

Η φορολογική διοίκηση μετράει τα αποτελέσματα απόδοσης σε τριμηνιαία βάση και δημοσιεύει τακτικά τα αποτελέσματα της μέτρησης των αποτελεσμάτων με τη μορφή:

- ετήσιας έκθεση (δημοσιευμένο για το σύνολο του προσωπικού)³³⁰,
- τριμηνιαίας έκθεση (δημοσιευμένο για το σύνολο του προσωπικού),
- εβδομαδιαίας και μηνιαίας έκθεσης για τα ανώτερα στελέχη και τον Υπουργό Εθνικής Οικονομίας,

Ένα παράδειγμα του τρόπου με τον οποίο η μέτρηση της έχει βελτιώσει μια επιχειρηματική διαδικασία στη διοίκησή είναι ότι μειώθηκε ο μέσος χρόνος αναμονής στα Γραφεία Εξυπηρέτησης Πελατών.

Η φορολογική διοίκηση υπολογίζει τα αποτελέσματα των μετρήσεων στη στρατηγική διαδικασία. Τα αποτελέσματα της απόδοσης επηρεάζουν θεμελιωδώς τις στρατηγικές αποφάσεις της διοίκησης και συνεπώς τους στρατηγικούς στόχους και τους στόχους της διοίκησης. Η NCTA κατατάσσει αυτούς τους στρατηγικούς στόχους σε ετήσια καθήκοντα και δράσεις στο σχέδιο εργασίας του θεσμικού οργάνου κάθε χρόνο. Όλα αυτά τα καθήκοντα και η δράση έχουν προθεσμία και υπεύθυνο τμήμα συμμόρφωσης. Αυτά τα τμήματα πρέπει να υποβάλουν έκθεση σχετικά με την εκτέλεση των καθηκόντων μετά την προθεσμία στο Τμήμα Σχεδιασμού και Ανάλυσης. Με βάση αυτές τις εκθέσεις, η Μονάδα Στρατηγικής καταρτίζει συνολική ετήσια έκθεση σχετικά με την εφαρμογή του ετήσιου προγράμματος εργασίας. Αυτή η συνεχής αναθεώρηση επιτρέπει την υλοποίηση των στρατηγικών σχεδίων. Το Τμήμα Σχεδιασμού και Ανάλυσης χρησιμοποιεί αυτά τα αποτελέσματα για να δημιουργήσει το επόμενο ετήσιο πρόγραμμα εργασίας για την διοίκηση και να σχεδιάσει την επόμενη μεσοπρόθεσμη στρατηγική των θεσμών.

Το σημερινό σχέδιο της φορολογικής διοίκησης της Ουγγαρίας όσον αφορά στην ανάπτυξη και στη βελτίωση της διαδικασίας λήψης αποφάσεων είναι ο συγχρονισμός των δεικτών απόδοσης με τους στρατηγικούς στόχους και η

³³⁰ National Tax and Customs Administration of Hungary, Annual Report 2017

ανάπτυξη ενός νέου συστήματος διαχείρισης απόδοσης το οποίο θα συνδέεται άμεσα με το σύστημα διαχείρισης της διοικητικής απόδοσης.

Στον παρακάτω πίνακα αποτυπώνονται οι δείκτες απόδοσης της Ουγγρικής φορολογικής διοίκησης

Πίνακας 14: Δείκτες Απόδοσης KPIs, Ουγγαρία

Χώρα	ΔΕΙΚΤΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ KPIs	Περιοχή εστίασης	Γενικό στόχο	
Ουγγαρία	Ποσοστό των συνολικών φορολογουμένων που πληρώνουν καθυστερημένα (μέγεθος)	Εισροών	Οικονομία	
Ουγγαρία	Αναλογία του ανακτηθέντος φορολογικού χρέους του ανεξόφλητου υπολοίπου του χρέους	Εκροών	Οικονομία	Αποτελεσματικότητα

Οι δείκτες απόδοσης της Ουγγρικής φορολογικής διοίκησης σχετίζονται με την διαχείριση του φορολογικού χρέους και εστιάζουν στις εισροές και εκροές, ενώ ανά γενικό στόχο είναι δείκτες οικονομίας και αποτελεσματικότητας.

Η ουγγρική εθνική φορολογική και τελωνειακή διοίκηση μεριμνά σε μηνιαία βάση για το ποσοστό των χρεών που καταβλήθηκαν με τα δικαιώματα αγοράς, σε σύγκριση με το συνολικό ποσό του χρέους.

4.4.9 Ρουμανία

Η φορολογική διοίκηση της Ρουμανίας³³¹ εποπτεύεται από την Εθνική Υπηρεσία Φορολογικής Διοίκησης (ANAF). Διαθέτει ένα εξειδικευμένο τμήμα για τον στρατηγικό σχεδιασμό, την μέτρηση των επιδόσεων και την διαχείριση των αλλαγών. Συγκεκριμένα από το 2007, όταν ξεκίνησε η πρώτη Στρατηγική της ANAF, οι διακεκριμένες μονάδες στρατηγικού σχεδιασμού και μέτρησης επιδόσεων διαμορφώθηκαν ως εξής: Η Μονάδα Στρατηγικού Σχεδιασμού, στο πλαίσιο της Γενικής Διεύθυνσης Στρατηγικής και Διεθνών Σχέσεων (DGSRI) διαθέτει (7 άτομα) και η μονάδα Επιχειρησιακού Σχεδιασμού και Παρακολούθησης

³³¹ www.anaf.ro

Εδαφικών Μονάδα στο πλαίσιο της Γενικής Διεύθυνσης Σχεδιασμού, Παρακολούθησης και Σύνθεσης (DGPMS) διαθέτει (8 άτομα). Από την αρχή του 2018, η ANAF διαθέτει επίσης μια μικρή Μονάδα Διαχείρισης Αλλαγών. Και οι τρεις μονάδες βρίσκονται σε κεντρική τοποθεσία. Η Μονάδα Στρατηγικού Σχεδιασμού έχει την αποστολή να επεξεργαστεί τη Στρατηγική ANAF, και ξεκίνησε το πρόγραμμα "Οργανωτική Ανάπτυξη: Συστήματα Διαχείρισης" του RAMP (Project Management Modernization Administration). Η νέα στρατηγική ANAF 2017-2020³³² έχει αναπτυχθεί και εγκριθεί. Οι κύριες αρμοδιότητες της Μονάδας Δραστηριότητας Επιχειρησιακού Σχεδιασμού και Παρακολούθησης Εδαφικών Μονάδων είναι:

- να οργανώνει και παρακολουθεί τη δραστηριότητα καθορισμού δεικτών απόδοσης και φοροδιαφυγής,
- να παρακολουθεί τους δείκτες για τις εδαφικές δομές του Οργανισμού,
- να οργανώνει και παρακολουθεί τη δραστηριότητα κατάρτισης δεικτών αποτελεσματικότητας και αποτελεσματικότητας της δραστηριότητας των εδαφικών δομών του Οργανισμού,
- να αναλύει τα επιτευχθέντα επίπεδα των δεικτών απόδοσης και
- να παρουσιάζει στη διοίκηση τον μηνιαίο πίνακα αποτελεσμάτων που απαιτείται για την αξιολόγηση την αποτελεσματικότητα της δραστηριότητας κάθε εδαφικής δομής.

Η φορολογική διοίκηση της Ρουμανίας έχει καθορίσει τους δείκτες απόδοσης³³³. Η μονάδα στρατηγικού σχεδιασμού, με την υποστήριξη του Υπουργείου Δημόσιας Διοίκησης, υλοποιεί ένα έργο εκσυγχρονισμού διαχείρισης εσόδων (RAMP)³³⁴ που χρηματοδοτείται από την Παγκόσμια Τράπεζα κατά την περίοδο του 2013 -2021. Ως αποτέλεσμα της σύμβασης διαχείρισης "Οργανωτική Ανάπτυξη: Συστήματα Διαχείρισης", που εφαρμόστηκε από την RAMP, δημιουργήθηκε η Διοικητική Επιτροπή σε επίπεδο ANAF και αναπτύχθηκε και εγκρίθηκε από την Επιτροπή Διαχείρισης μια νέα στρατηγική ANAF 2017-2020³³⁵.

³³² ANAF, STRATEGIA AGENTIEI NAȚIONALE DE ADMINISTRARE FISCALĂ 2017 - 2020

³³³ ANAF, Performance Report

³³⁴ Revenue Administration Modernization Project(RAMP) - updated 27.05.2019

³³⁵ ANAF, STRATEGIA AGENTIEI NAȚIONALE DE ADMINISTRARE FISCALĂ 2017 - 2020

Μέσα από αυτό υπάρχει μια νέα προσέγγιση του συστήματος δεικτών που καθορίζεται σε επίπεδο φορολογικής διοίκησης και αντίστοιχα, κάθε στόχος και υπο-στόχος που περιλαμβάνεται στη Στρατηγική παρακολουθείται μέσω δεικτών απόδοσης. Αυτοί οι δείκτες απόδοσης KIP'S επικυρώνονται από την Επιτροπή Διαχείρισης και επικοινωνούν σε ολόκληρο τον οργανισμό από κεντρικό επίπεδο. Οι δείκτες απόδοσης KPIs ενημερώνονται κάθε χρόνο.

Επίσης φορολογική διοίκηση της Ρουμανίας έχει εφαρμόσει δείκτες απόδοσης σε επιχειρησιακό επίπεδο³³⁶. Το σύστημα δεικτών απόδοσης σχεδιάστηκε για να αντικατοπτρίζει την απόδοση των εδαφικών μονάδων της, καθώς και τα συνθετικά αποτελέσματα σε επίπεδο Οργανισμού σε σύγκριση με τους προτεινόμενους στόχους (στόχοι που πρέπει να επιτευχθούν). Από το 2004 έως το 2006, η ANAF ανέπτυξε διάφορα στάδια πειραματισμού διαχείρισης μέσω στόχων και ετήσιου σχεδιασμού, που επωφελούνται από βοήθεια και κοινοτικά κονδύλια. Επίσης, το 2007 ήταν το έτος έναρξης της πρώτης στρατηγικής της ANAF, η οποία περιγράφει τις αξίες και τις προτεραιότητες που θα διέπουν τη δραστηριότητα κατά τα επόμενα 5 χρόνια. Το πρώτο Σχέδιο απόδοσης ξεκίνησε, αποτελούμενο από 16 δείκτες απόδοσης για τους οποίους καθορίστηκαν στόχοι. Από το 2007, το ετήσιο σχέδιο απόδοσης έχει καταστεί το μέσο με το οποίο υλοποιούνται οι κύριοι στρατηγικοί στόχοι της μεσοπρόθεσμης στρατηγικής, οι οποίοι κατανέμονται σε ετήσια καθήκοντα.

Η φορολογική διοίκηση της Ρουμανίας μετράει τους δείκτες απόδοσης σε μηνιαία τριμηνιαία βάση και δημοσιεύει τα αποτελέσματα σε τακτική βάση. Η ANAF, δημοσιεύει ετησίως την "Έκθεση απόδοσης της ANAF ", στην τριμηνιαία "Έκθεση φορολογικής στατιστικής της ANAF ", στη ρουμανική γλώσσα. Επίσης, δημοσιεύει τη "Στρατηγική της ANAF μεσοπρόθεσμα".

Η μέτρηση της απόδοσης των επιδόσεων έχει βελτιώσει κάποιες επιχειρηματικές διαδικασίες στη Ρουμανική Φορολογική διοίκηση. Η νέα στρατηγική ANAF 2017-2020, παρακολουθεί τον δείκτη βαθμού υλοποίησης του

προγράμματος Quick Benefit, υποβάλλοντας τριμηνιαίες εκθέσεις στο επίπεδο της επιτροπής διαχείρισης.

Η διοίκησή έχει επίσης πραγματοποιήσει αξιολόγηση TADAT εσωτερικά και έχει κάποιο επιπλέον όφελος σε σύγκριση με το υφιστάμενο πλαίσιο μέτρησης επιδόσεων. Μια αποστολή φορολογικής διοίκησης του Τμήματος Δημοσιονομικών Υποθέσεων του ΔΝΤ επισκέφθηκε το Βουκουρέστι από τις 6-21 Σεπτεμβρίου 2016 για να προβεί σε αξιολόγηση της απόδοσης της ANAF χρησιμοποιώντας το TADAT³³⁷. Ως αποτέλεσμα αυτής της αποστολής, η εφαρμογή ορθών πρακτικών προχωρά (π.χ. φορολογικές διαφορές και μελέτες συμπεριφοράς), ή - σε ορισμένους βασικούς τομείς - δεν έχει ακόμη υιοθετηθεί. Παραδείγματα των τελευταίων είναι η επεξεργασία των επιστροφών φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) και η διαχείριση του κινδύνου όσον αφορά τόσο τη φορολογική συμμόρφωση όσο και τους θεσμικούς κινδύνους.

Στον παρακάτω πίνακα αποτυπώνονται οι δείκτες απόδοσης της Ρουμανικής φορολογικής διοίκησης

Πίνακας 15: Δείκτες Απόδοσης KPIs, Ρουμανία

<i>Χώρα</i>	<i>ΔΕΙΚΤΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ KPIs</i>	<i>Περιοχή εστίασης</i>	<i>Γενικό στόχο</i>
Ρουμανία	Χρέη προς ανάκτηση από τις μη εισπραχθέντες καθυστερούμενες πληρωμές στο τέλος του προηγούμενου έτους	Εισροών	Οικονομία
Ρουμανία	Ποσοστό εθελοντικής πληρωμής	Εισροών	Οικονομία
Ρουμανία	Το ρυθμό εξέλιξης των φορολογικών δηλώσεων	Εισροών	Οικονομία
Ρουμανία	Το ποσοστό συμμόρφωσης των δημοσιονομικών δηλώσεων	Εισροών	Οικονομία
Ρουμανία	Το ποσοστό συμμόρφωσης των πληρωμών ΦΠΑ	Εισροών	Οικονομία
Ρουμανία	Μέτρα επιβολής που εφαρμόζονται σε φυσικά και νομικά πρόσωπα	Διαδικασίας	Οικονομία
Ρουμανία	Αναλήψεις από την υπηρεσία διαχείρισης χρέους (διαιρούμενη σε κατηγορία φόρου και κατηγορία φορολογουμένων)	Εκροών	Παραγωγικότητα

³³⁷ TADAT, Romania, IMF-FAD R1 October 2016

Ρουμανία	Ανακτήσεις από κάθε μέτρο εκτέλεσης	Εκροών	Παραγωγικότητα
Ρουμανία	Το ποσοστό της οφειλής που εισπράττεται από κάθε διαδικασία εκτέλεσης	Εκροών	Παραγωγικότητα
Ρουμανία	Το ποσοστό είσπραξης του χρέους των νομικών προσώπων	Εκροών	Παραγωγικότητα
Ρουμανία	Ανακτήσεις με διαδικασία εκτέλεσης	Εκροών	Παραγωγικότητα
Ρουμανία	Ανακτηθέντα χρέη σε σύγκριση με την αντίστοιχη περίοδο του προηγούμενου έτους	Αποτελέσματος	Οικονομία

Οι δείκτες απόδοσης της Ρουμανικής φορολογικής διοίκησης σχετίζονται με την διαχείριση του φορολογικού χρέους και εστιάζουν στις εισροές, στις εκροές, στις διαδικασίες και στα αποτελέσματα ενώ ανά γενικό στόχο είναι δείκτες οικονομίας, παραγωγικότητας. Ένα παράδειγμα δεικτών μέτρησης της απόδοσης είναι η μέτρηση του Επίπεδου εθελοντικής συμμόρφωσης για την πληρωμή των φορολογικών υποχρεώσεων (αξία). Χρησιμοποιούνται τα ακόλουθα στοιχεία / τύποι: $A / B * 100$, A = Ποσά που εισπράχθηκαν εγκαίρως για τα ποσά που δηλώθηκαν από τον παρονομαστή / B = Ποσά που δηλώθηκαν (πληρωτέα).

4.4.10 Σλοβακία

Η φορολογική διοίκηση της Σλοβακίας³³⁸ εποπτεύεται από την Οικονομική Διεύθυνση της Σλοβακικής Δημοκρατίας η οποία ιδρύθηκε την 1η Ιανουαρίου 2012 με τη συγχώνευση της τελωνειακής διοίκησης και της φορολογικής διοίκησης. Η εγκατάστασή της προηγήθηκε της εγκεκριμένης μεταρρύθμισης της τελωνειακής διοίκησης και της φορολογικής διοίκησης, προκειμένου να ενοποιηθεί η είσπραξη των φόρων, των τελωνειακών δασμών και των ασφαλίσεων σύμφωνα με το πρόγραμμα UNITAS που ξεκίνησε το 2008 με την έγκριση του κυβερνητικού ψηφίσματος αριθ. 285 / 2008 της 7ης Μαΐου 2008 για την έννοια της

³³⁸ www.financnasprava.sk

μεταρρύθμισης της φορολογικής διοίκησης και τελωνειακής διοίκησης με στόχο την ενοποίηση των φόρων, τελωνείων και ασφαλιστρών.

Η διοίκηση διαθέτει ένα εξειδικευμένο τμήμα για τον στρατηγικό σχεδιασμό, τη μέτρηση των επιδόσεων και τη διαχείριση αλλαγών, σε κεντρικό επίπεδο. Το Τμήμα στρατηγικής και διαχείρισης έργων διαθέτει 9 υπαλλήλους. Το Τμήμα στρατηγικής και διαχείρισης έργων εκπληρώνει τα ακόλουθα καθήκοντα:

- διεξάγει εννοιολογικό, συντονιστικό, διαχειριστικό, συμβουλευτικό έργο και μεθοδολογικές δραστηριότητες στον τομέα της εσωτερικής απόδοσης,
- εξασφαλίζει την ανάπτυξη στρατηγικής φορολογικής και τελωνειακής πολιτικής, - παρακολουθεί την εφαρμογή των στρατηγικών και εννοιολογικών προθέσεων της FA, και προβαίνει σε προτάσεις μέτρων για την υλοποίησή τους,
- αναπτύσσει προτάσεις αλλαγών με τη μορφή των διαδικασιών του οργανισμού, ή πιο συγκεκριμένα με τη μορφή έργων,
- προτείνει πρότυπα για τη διαχείριση της εσωτερικής απόδοσης,
- διασφαλίζει ένα σύστημα διαχείρισης απόδοσης της FA, προτείνει μετρήσιμους δείκτες για την επίτευξη βελτιωμένων επιδόσεων της FA
- παρακολουθεί τις επιδόσεις και προετοιμάζει μια αξιολόγηση των επιδόσεων της FA.

Το Τμήμα Στρατηγικής και Διαχείρισης Έργων υποβάλλει προτάσεις εγγράφων που σχετίζονται με τον στρατηγικό και τον εννοιολογικό προγραμματισμό και την διαχείριση, καθώς και δεδομένα σχετικά με τη διαχείριση των επιδόσεων για την έγκριση της διαχείρισης της FA.

Επίσης η φορολογική διοίκηση διαθέτει μια ομάδα που εμπλέκεται στον στρατηγικό σχεδιασμό, τη μέτρηση των επιδόσεων και τη διαχείριση αλλαγών. Στην Οικονομική Διεύθυνση της Σλοβακικής Δημοκρατίας εργάζεται μια ομάδα εργασίας για το σύστημα διαχείρισης απόδοσης, που αποτελείται από το προσωπικό των εξειδικευμένων τμημάτων της FA. Είναι υπεύθυνοι για το σχεδιασμό δεικτών απόδοσης, την επεξεργασία της τρέχουσας κατάστασης και την αξιολόγηση της απόδοσης του δείκτη. Στέλνουν αναφορά για μεμονωμένους δείκτες εντός της καθορισμένης προθεσμίας. Το Τμήμα Στρατηγικής και Διαχείρισης Έργων καθοδηγεί την ομάδα εργασίας του συστήματος διαχείρισης

απόδοσης, συντονίζοντας τις δραστηριότητες των μελών αυτής της ομάδας εργασίας και εξασφαλίζει την ανάπτυξη ολοκληρωμένων εγγράφων για την οργάνωση. Το Τμήμα Στρατηγικής και Διαχείρισης Έργου υποβάλλει προτάσεις επεξεργασμένων εγγράφων προς έγκριση στη διεύθυνση της FA.

Η φορολογική διοίκηση της Σλοβακίας έχει καθορίσει τους δείκτες απόδοσης.

Η στρατηγική για την ανάπτυξη της FA για τα έτη 2014-2020 είναι ένα βασικό στρατηγικό έγγραφο της FA που περιέχει μια γενική στρατηγική για το σύνολο της φορολογικής διοίκησης. Μια σημαντική βάση για τον στρατηγικό και τον εννοιολογικό προγραμματισμό είναι η ανάλυση SWOT, η οποία περιγράφει τη βάση και τις ανάγκες της οργάνωσης. Οι στρατηγικοί στόχοι ρυθμίζονται στα τεταρτημόρια του στρατηγικού χάρτη. Οι μεμονωμένοι στρατηγικοί στόχοι αναπτύσσονται περαιτέρω σε στρατηγικούς στόχους που περιγράφουν απλά και συνοπτικά τη μελλοντική κατάσταση που έχει θέσει η FA για να επιτύχει. Οι στόχοι αποτελούν τη βάση για ένα πιο λεπτομερές επίπεδο σχεδιασμού, δηλαδή τον καθορισμό της προθεσμίας και την ευθύνη για την εκπλήρωσή των δεικτών οι οποίοι καθορίζονται στη Στρατηγική για την ανάπτυξη της FA για τα έτη 2014-2020. Το σύστημα διαχείρισης απόδοσης στην FA περιλαμβάνει εργασίες που έχουν τη φύση της απόδοσης και καθορίζονται από δείκτες απόδοσης σε σχέση με τους στρατηγικούς στόχους. Η βάση για τη θέσπιση των δεικτών για το σχετικό έτος είναι επίσης η επισκόπηση των επιτευχθέντων αποτελεσμάτων που προέκυψαν από την παρακολούθηση και την αξιολόγηση κατά το προηγούμενο έτος. Η πρόταση δεικτών υποβάλλεται σε επεξεργασία με ετήσια περιοδικότητα, εάν είναι απαραίτητο, σε εφαρμογή (π.χ. με τις νομοθετικές αλλαγές), σε συνεργασία με ομάδα εργασίας αποτελούμενη από προσωπικό εξειδικευμένων τμημάτων. Σε κάθε δείκτης απόδοσης γίνεται λεπτομερής περιγραφή και αναλύονται η πηγή δεδομένων, ο τρόπος παρακολούθησης, αξιολόγησης και η συχνότητα, η αξία του δείκτη και τέλος η ευθύνη για την απόδοση του. Η πρόταση των δεικτών απόδοσης υποβάλλεται προς έγκριση στη διεύθυνση.

Προκειμένου να αυξηθούν οι επιδόσεις στην πρώην φορολογική διοίκηση, δρομολογήθηκε ένα πρόγραμμα αδελφοποίησης το Phare 2001 με το οποίο εισήχθη ένα σύστημα διαχείρισης απόδοσης για τις φορολογικές αρχές το 2004.

Το σύστημα διαχείρισης απόδοσης ήταν που χρησιμοποιούνται για τη διαχείριση και τον έλεγχο των επιτευχθέντων αποτελεσμάτων. Το 2008, η φορολογική διοίκηση στο πλαίσιο του προγράμματος UNITAS I, το οποίο καλύφθηκε από το Υπουργείο Οικονομικών της Σλοβακικής Δημοκρατίας, εφάρμοσε το σχέδιο Balanced Score Card (BSC). Ο στόχος του έργου ήταν να εισάγει καινοτομίες στο προηγούμενο σύστημα διαχείρισης της απόδοσης στη φορολογική διοίκηση σε σχέση με το στρατηγικούς στόχους του οργανισμού. Με βάση την απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών της Σλοβακίας, το έργο ολοκληρώθηκε το 2010. Το σύστημα υλοποιήθηκε χωρίς εργαλείο λογισμικού. Σήμερα, το γενικό εργαλείο πληροφορικής (excel) χρησιμοποιείται για τη μέτρηση της απόδοσης, πράγμα που καθιστά δύσκολη την υλοποίησή του. Η πρόθεση της FA να προτείνει μια λύση-στόχο για τη διαχείριση της απόδοσης του οργανισμού σύμφωνα με τα αποτελέσματα της ανάλυσης της τρέχουσας κατάστασης και να εισαγάγει ένα ολοκληρωμένο και αποτελεσματικό σύστημα διαχείρισης της απόδοσης.

Η φορολογική διοίκηση της Σλοβακίας μετράει τα αποτελέσματα απόδοσης σε μηνιαία και τριμηνιαία βάση και δημοσιεύει τακτικά τα αποτελέσματα της μέτρησης των αποτελεσμάτων. Το αποτέλεσμα της αξιολόγησης είναι εκθέσεις αξιολόγησης για επιλεγμένες οργανωτικές μονάδες της Οικονομικής Διοίκησης, οι οποίες αποστέλλονται στην ανώτατη διεύθυνση και στη μεσαία. Οι αναφορές δημοσιεύονται στο Intranet και είναι διαθέσιμες για όλους τους υπαλλήλους.

Ένα παράδειγμα του τρόπου με τον οποίο η μέτρηση της απόδοσης των επιδόσεων έχει βελτιώσει μια επιχειρηματική διαδικασία στη Σλοβακική φορολογική διοίκηση είναι ο δείκτης "ο αριθμός των ευρημάτων από τους φορολογικούς ελέγχους βάσει των κινήτρων που προκύπτουν από τα στοιχεία των δηλώσεων ελέγχου ΦΠΑ" παρακολουθεί το μερίδιο των φορολογικών ελέγχων ΦΠΑ που προκύπτουν από τα στοιχεία της δήλωσης ελέγχου ΦΠΑ στο συνολικό αριθμό φόρου ΦΠΑ ελέγχους. Ο δείκτης συμβάλλει στην αύξηση της αποτελεσματικότητας των ελέγχων ΦΠΑ. Ο δείκτης "Το μερίδιο των φορολογικών δηλώσεων ΦΠΑ και των διορθωτικών φορολογικών δηλώσεων ΦΠΑ που υποβάλλονται σε επεξεργασία εντός της προθεσμίας που ορίζει η εσωτερική οδηγία στην πραγματική ημερομηνία επεξεργασίας των φορολογικών δηλώσεων

ΦΠΑ" βελτίωσε την αποτελεσματικότητα της επεξεργασίας των φορολογικών δηλώσεων ΦΠΑ σε κάθε φορολογική υπηρεσία.

Επίσης η φορολογική διοίκηση της Σλοβακίας έχει εφαρμόσει δείκτες απόδοσης για τη μέτρηση της απόδοσης και σε επιχειρησιακό επίπεδο. Ένας δείκτης απόδοσης είναι το ποσοστό καθυστερημένου οφειλόμενου φόρου για ανάκτηση επί του συνολικού αριθμού των καθυστερούμενων φορολογικών οφειλών σε κάθε περίπτωση άνω των 3 000 ευρώ κατά την περίοδο αναφοράς.

Μια αποστολή φορολογικής διοίκησης του Τμήματος Δημοσιονομικών Υποθέσεων του ΔΝΤ επισκέφθηκε την Σλοβακία για να προβεί σε αξιολόγηση της απόδοσης της Οικονομική Διεύθυνση της Σλοβακικής Δημοκρατίας χρησιμοποιώντας το Εργαλείο Διαγνωστικής Αξιολόγησης της Φορολογικής Διοίκησης (TADAT) τον Απρίλιο του 2018.³³⁹

Στον παρακάτω πίνακα αποτυπώνονται οι δείκτες απόδοσης της Σλοβακικής φορολογικής διοίκησης.

Πίνακας 16: Δείκτες Απόδοσης KPIs, Σλοβακία

<i>Χώρα</i>	<i>ΔΕΙΚΤΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ KPIs</i>	<i>Περιοχή Εστίασης</i>	<i>Γενικό στόχο</i>
Σλοβακία	Για να φθάσει ο όγκος των εισπραχθέντων και καταβληθέντων ποσών από όλες τις πράξεις του αξιωματικού διεύθυνσης σύμφωνα με το χρονοδιάγραμμα του ενδεικτικού αριθμού της φορολογικής υπηρεσίας για το συγκεκριμένο έτος	Εκροών	Παραγωγικότητα
Σλοβακία	το μερίδιο του καταβληθέντος ποσού από το εισπραχθέν ποσό στην είσπραξη φόρου με βάση τις δημοσιευμένες αποφάσεις σχετικά με την έναρξη της διαδικασίας είσπραξης φόρου το 2016	Εκροών	Παραγωγικότητα
Σλοβακία	μερίδιο του αριθμού των φορολογικών αχρεωστήτως	Εισροών	Οικονομίας

³³⁹ TADAT, Slovakia, IMF-FAD R1, April 2018

Σλοβακία	καταβληθέντων ΦΠΑ με εύρεση του συνολικού αριθμού φορολογικών αχρεωστήτως καταβληθέντες ΦΠΑ	Εισροών	Οικονομίας
Σλοβακία	Μερίδιο του αριθμού των πορισμάτων του φορολογικού ελέγχου με βάση τις εισροές από τις δηλώσεις ελέγχου του Φ.Π.Α. στο συνολικό αριθμό διαπιστώσεων από τον φορολογικό έλεγχο του ΦΠΑ	Εισροών	Οικονομίας
	Ποσοστό εκτέλεσης του ακαθάριστου προϊόντος του προϋπολογισμού έσοδα.		

Οι δείκτες απόδοσης της Σλοβακικής φορολογικής διοίκησης σχετίζονται με την διαχείριση του φορολογικού χρέους και εστιάζουν στις εισροές και εκροές, ενώ ανά γενικό στόχο είναι δείκτες παραγωγικότητας και οικονομίας.

Ο δείκτης απόδοσης παρακολουθεί τις οφειλόμενες καθυστερούμενες οφειλές για ανάκτηση. Σε περίπτωση μη πληρωμής, οι καθυστερημένες φορολογικές οφειλές θα εισπραχθούν το συντομότερο δυνατό μετά την εμφάνιση των καθυστερημένων φορολογικών οφειλών. Ο διαχειριστής του φόρου υποχρεούται να εκχωρήσει τις καθυστερούμενες φορολογικές οφειλές στο τμήμα φορολογικού ελέγχου. Το ποσοστό των καθυστερούμενων οφειλών προς ανάκτηση εκτιμάται βάσει του συνολικού αριθμού των καθυστερούμενων οφειλών που εισπράχθηκαν σε κάθε περίπτωση πάνω από 3 000 ευρώ κατά την περίοδο αναφοράς.

Η εκτίμηση των συναλλαγών (έκδοση της κατάστασης των καθυστερημένων φορολογικών οφειλών) θα αξιολογείται ανάλογα με τη λήξη των φορολογικών υποχρεώσεων (φορολογικές καθυστερήσεις) επί των μεμονωμένων φόρων κατά τη διάρκεια του οφειλόμενου μήνα και τις ενέργειες (αίτημα πληρωμής και κατάσταση καθυστερήσεων) τον επόμενο μήνα μετά την εμφάνιση των καθυστερήσεων.

Ο δείκτης απόδοσης μερίδιο του αριθμού των φορολογικών αχρεωστήτως καταβληθέντων ΦΠΑ με εύρεση του συνολικού αριθμού φορολογικών αχρεωστήτως καταβληθέντες ΦΠΑ. Ο έλεγχος του υπερβάλλοντος φόρου σημαίνει τον έλεγχο του φόρου που εφαρμόζεται για μια μηνιαία ή τριμηνιαία φορολογική

περίοδο, ανεξάρτητα από το είδος του ελέγχου που διενεργήθηκε. Ο έλεγχος με τη διαπίστωση αυτή είναι ο έλεγχος κατά τον οποίο η διαπίστωση ήταν τουλάχιστον 400 ευρώ, καθώς και ο φορολογικός έλεγχος της φορολογικής αχρεώστητης καταβολής του ΦΠΑ, με αποτέλεσμα τη λήξη της απαίτησης είσπραξης της αχρεωστήτως καταβληθείσας φορολογίας ανεξάρτητα από το ποσό της.

Ο δείκτης απόδοσης μερίδιο του αριθμού των πορισμάτων του φορολογικού ελέγχου με βάση τις εισροές από τις δηλώσεις ελέγχου του Φ.Π.Α. στο συνολικό αριθμό διαπιστώσεων από τον φορολογικό έλεγχο του ΦΠΑ. Ο δείκτης απόδοσης παρακολουθεί τον αριθμό των φορολογικών ελέγχων του ΦΠΑ με τα ευρήματα, συμπεριλαμβανομένου του φόρου που καθορίστηκε με τη χρήση εργαλείων που επιλέχθηκαν για φορολογικό έλεγχο του ΦΠΑ με βάση τα στοιχεία από τις δηλώσεις ελέγχου του ΦΠΑ.

Ο δείκτης απόδοσης ποσοστό εκτέλεσης του ακαθάριστου προϊόντος του προϋπολογισμού έσοδα. Ο δείκτης απόδοσης αξιολογεί την επιτυχία των προδιαγραφών φορολογικών εσόδων του φορολογικού γραφείου ως μερίδιο των ακαθάριστων εσόδων από τους προϋπολογιζόμενους τύπους εσόδων στο καθορισμένο πρόγραμμα ακαθάριστων εσόδων των τύπων του προϋπολογισμού. Τα ακαθάριστα έσοδα από τους προϋπολογιζόμενους τύπους εσόδων είναι τα έσοδα από τους προϋπολογιζόμενους τύπους εσόδων (φόρος εισοδήματος των φυσικών προσώπων από μισθωτές δραστηριότητες, φόρος εισοδήματος των φυσικών προσώπων από την επιχείρηση, φόρος εισοδήματος εταιρειών, φόρος προστιθέμενης αξίας, φόρος που εισπράχθηκε με έκπτωση) και των φόρων από οχήματα.

Οι δείκτες απόδοσης έχουν σχεδιαστεί για την παρακολούθηση και την αξιολόγηση της απόδοσης των μονάδων της διοίκησης.

Οι φορολογικές υπηρεσίες έχουν καθορίσει δείκτες απόδοσης στους τομείς: φορολογική διοίκηση, φορολογικοί έλεγχοι, εποπτεία των τυχερών παιχνιδιών, επιβολή φόρου, κοινές ενδείξεις.

4.4.11 Σλοβενία

Η Σλοβενική φορολογική διοίκηση³⁴⁰ εποπτεύεται από την Οικονομική Διοίκηση της Δημοκρατίας της Σλοβενίας. Η θεσμική στρατηγική της διοίκησής αναφέρεται στα επιθυμητά αποτελέσματα³⁴¹.

Η Σλοβενική φορολογική διοίκηση δεν διαθέτει ένα εξειδικευμένο τμήμα για τον στρατηγικό σχεδιασμό, τη μέτρηση των επιδόσεων και τη διαχείριση αλλαγών. Αντίθετα διαθέτει κάποια άλλη δομική μονάδα που εμπλέκονται στον στρατηγικό σχεδιασμό, τη μέτρηση των επιδόσεων και τη διαχείριση αλλαγών³⁴².

Η Σλοβακική φορολογική διοίκηση έχει καθορίσει τους δείκτες απόδοσης, όχι όμως σε επιχειρησιακό ή επιμέρους επίπεδο³⁴³. Η κατάρτιση και ανάπτυξη δεικτών απόδοσης αποδίδεται στις ενέργειες της διοίκησης και είναι μετρήσιμοι, υπάρχει όμως ακόμα περιθώριο βελτίωσης. Ο αριθμός των δεικτών είναι συνεχώς αυξανόμενος, και δίνεται μεγαλύτερη έμφαση στη μέτρηση των δεικτών απόδοσης παρά στη μέτρηση των επιθυμητών αποτελεσμάτων. Οι κύριες προκλήσεις στην ανάπτυξη των δεικτών απόδοσης είναι η παροχή των δεδομένων στην κεντρική διοίκηση σε πραγματικό χρόνο, δίνοντας έμφαση στη διαφάνεια και την αντικειμενικότητα. Τα κύρια εμπόδια εξακολουθούν να αποτελούν οι μειωμένοι οικονομικοί πόροι για τεχνολογίες πληροφορικής. Στο τομέα αυτό έγινε μια μεγάλη πρόοδος με το σύστημα SAP. Υπάρχουν πολλές δυνάμεις στην τρέχουσα προσέγγιση. Η κύρια ισχύς του τρέχοντος συστήματος αναφοράς είναι εξαιρετικά καλή καθώς επίσης και του δικτύου εργαζομένων σε τοπικές χρηματοοικονομικές μονάδες. Το σύστημα αυτό δημιουργήθηκε το 2000 και εξελίσσεται διαρκώς. Κάποια από τα μειονεκτήματα του είναι ότι είναι αργό και χρειάζεται μεγάλη προσπάθεια για να παραχθούν τα αποτελέσματα των δεικτών απόδοσης στο τέλος του μήνα. Το Excel δεν θεωρείται αξιόπιστο εργαλείο στη διαχείριση του λόγω λαθών. Στόχος της Σλοβενικής φορολογικής διοίκησης είναι η εισαγωγή ενός συστήματος μέτρησης των δεικτών απόδοσης μέσω ψηφιακών συσκευών. Η

³⁴⁰ <http://www.fu.gov.si/en/>, <http://www.mf.gov.si>

³⁴¹ Financial Administration of the Republic of Slovenia Organization and tasks

³⁴² Organizational scheme of the Financial Administration of the Republic of Slovenia

³⁴³ Annual report of the financial administration of the republic of Slovenia 2016

Σλοβενική φορολογική διοίκηση μετράει τα αποτελέσματα σε μηνιαία βάση και τα δημοσιεύει σε τακτική βάση.

Στην στρατηγική διαδικασία λαμβάνονται υπόψη τα αποτελέσματα της μέτρησης των δεικτών απόδοσης και δίνεται περισσότερο έμφαση σε περιοχές εστίασης με χαμηλά ποσοστά απόδοσης.

Η διοίκηση έχει πραγματοποιήσει εσωτερική αξιολόγηση TADAT .

Στον παρακάτω πίνακα αποτυπώνονται οι δείκτες απόδοσης της Σλοβενικής φορολογικής διοίκησης.

Πίνακας 17: Δείκτες Απόδοσης KPIs, Σλοβενία

Χώρα	ΔΕΙΚΤΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ KPIs	Περιοχή εστίασης	Γενικό στόχο
Σλοβενία	Ανακτήσεις από το τμήμα διαχείρισης χρέους	Εκροών	Οικονομία
Σλοβενία	Ποσοστό των μη ανακτηθέντων πιστώσεων φόρου επί του συνολικού συνολικού ανακτήσιμου χρέους	Εκροών	Οικονομία
Σλοβενία	Ποσοστό μη εισπραχθέντων απαιτήσεων του συνολικού ποσού	Εκροών	Οικονομία
Σλοβενία	Ποσοστό επιλυμένων περιπτώσεων μη φορολογικών απαιτήσεων βάσει του αριθμού των περιπτώσεων που έγιναν δεκτές κατά την ανάκτηση	Εκροών	Οικονομία
Σλοβενία	Το μερίδιο των υποθέσεων ανάλογα με τον αριθμό των προτάσεων που ελήφθησαν για την εκτέλεση των μη φορολογικών απαιτήσεων	Εκροών	Οικονομία

Οι δείκτες απόδοσης της Σλοβενικής φορολογικής διοίκησης σχετίζονται με την διαχείριση του φορολογικού χρέους και εστιάζουν στις εκροές, ενώ ανά γενικό στόχο είναι δείκτες οικονομίας.

Η διοίκηση χρησιμοποιεί δείκτες για η μέτρηση της απόδοσης ένα παράδειγμα είναι το Ποσοστό καθαρών Εσόδων / Ετήσιο ποσοστό καθαρών Εσόδων, Ποσοστό Εισοδήματος Ενεργού Χρέους / στο Σύνολο Χρέους.

Η Σλοβενική φορολογική διοίκηση εφαρμόζει από το 2000 το σύστημα που ονομάζεται "MKP- Monthly Key Performance indicators, μηνιαίοι δείκτες βασικών επιδόσεων".

4.4.12 Σουηδία

Η φορολογική διοίκηση της Σουηδίας³⁴⁴ εποπτεύεται από τον Σουηδικό φορολογικό οργανισμό ο οποίος ιδρύθηκε τον Ιανουάριο του 2004. Οι πολιτικοί στο Κοινοβούλιο, οι δήμοι και οι κομητείες αποφασίζουν το είδος του φόρου και το ποσοστό πληρωμής. Το έργο της είσπραξης των φόρων πραγματοποιείται από την Skatteverket, η οποία έχει γραφεία σε όλη τη Σουηδία. Η Skatteverket είναι υπεύθυνη έναντι της κυβέρνησης, αλλά λειτουργεί ως αυτόνομη δημόσια αρχή. Αυτό σημαίνει ότι η κυβέρνηση δεν έχει καμία επιρροή στις φορολογικές υποθέσεις ατόμων ή επιχειρήσεων.

Αυτές είναι οι βασικές λειτουργίες της Skatteverket:

- Φόροι
- Καταχώρηση πληθυσμού
- Απογραφή αποθέματος

Η σουηδική φορολογική υπηρεσία διαχειρίζεται την καταχώρηση ιδιωτών και συλλέγει φόρους, όπως φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων, φόρο εταιρειών, ΦΠΑ και ειδικούς φόρους κατανάλωσης. Μέσω της διαχείρισης της αξίας και της αποφασιστικής εργασίας με συμπεριφορές, η φορολογική υπηρεσία έχει αλλάξει από έναν φοβισμένο φορέα συλλογής φόρων σε ένα δημοφιλές πρακτορείο υπηρεσιών που εμπιστεύεται το κοινό³⁴⁵. Ο Anders Stridh και ο Lennart Wittberg³⁴⁶ αποτελούν μέρος της κινητήριας δύναμης κατά την πορεία της αλλαγής.

Η θεσμική στρατηγική αποστολής της διοίκησής αναφέρεται στα επιθυμητά αποτελέσματα. Επίσης η φορολογική διοίκησή της Σουηδίας διαθέτει μια ειδική υπηρεσία για τον στρατηγικό σχεδιασμό, τη μέτρηση των επιδόσεων και τη διαχείριση αλλαγών. Συγκεκριμένα η σουηδική φορολογική υπηρεσία υποβλήθηκε σε αναδιοργάνωση το 2017 και τώρα υπάρχει μια νέα μονάδα (8 άτομα) για να στηρίξει τη διοίκηση στο στρατηγικό της έργο, για παράδειγμα όσον αφορά τη

³⁴⁴ www.skatteverket.se

³⁴⁵ From feared tax collector to popular service agency

³⁴⁶ στρατηγικοί σύμβουλοι στην έδρα της σουηδικής φορολογικής υπηρεσίας, με εμπειρία στο σχεδιασμό στρατηγικών συμμόρφωσης

στρατηγική και το μοντέλο ελέγχου. Το τμήμα διαχείρισης της φορολογικής υπηρεσίας συντονίζει την παραγωγή του επιχειρησιακού σχεδίου, το οποίο περιλαμβάνει τη μέτρηση της απόδοσης.

Επίσης η φορολογική διοίκηση της Σουηδίας έχει καθορίσει τους δείκτες απόδοσης, όσον αφορά το δημοσιονομικό χάσμα³⁴⁷. Επίσης έχει τους δείκτες απόδοσης για τη μέτρηση της απόδοσης σε επιχειρησιακό επίπεδο. Σε επιχειρησιακό επίπεδο, η φορολογική διοίκηση μετρά την ποιότητα των αποτελεσμάτων μέσω δεικτών απόδοσης, αλλά μόνο ανά μονάδα - όχι σε ατομικό επίπεδο. Δύο φορές το χρόνο, κάθε επικεφαλής ανά τμήμα ελέγχει την ποιότητα ορισμένων τελικών εγγράφων / αποφάσεων. Η επιλογή είναι αντιπροσωπευτική και συστηματική και παρέχει αρκετές πληροφορίες για έναν διάλογο με τους συναδέλφους σχετικά με την ποιότητα.

Η διοίκησή μετράει τα αποτελέσματα της απόδοσης ετησίως και δημοσιεύει τα αποτελέσματα της μέτρησης στην ετήσια έκθεση. Η ετήσια έκθεση της φορολογικής υπηρεσίας περιλαμβάνει τα αποτελέσματα της μέτρησης των αποτελεσμάτων απόδοσης που συνδέονται με το φορολογικό χάσμα, καθώς και ορισμένα μερικά αποτελέσματα.

Η διοίκησή επίσης έχει πραγματοποιήσει αξιολόγηση TADAT εσωτερικά

Στον παρακάτω πίνακα αποτυπώνονται οι δείκτες απόδοσης της Σουηδικής φορολογικής διοίκησης

Πίνακας 18: Δείκτες Απόδοσης KPIs, Σουηδία

Χώρα	ΔΕΙΚΤΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ KPIs	Περιοχή εστίασης	Γενικό στόχο
Σουηδία	Χρόνος ολοκλήρωσης	Εισροών	Αποδοτικότητας
Σουηδία	Επικοινωνία με οφειλέτες	Διαδικασίας	Αποδοτικότητας
Σουηδία	Δραστηριότητες πιστωτών	Διαδικασίας	Αποδοτικότητας
Σουηδία	Μετρήσεις	Διαδικασίας	Αποδοτικότητας
Σουηδία	Επεξεργασία περιπτώσεων	Διαδικασίας	Αποδοτικότητας

Οι δείκτες απόδοσης της Σουηδικής φορολογικής διοίκησης σχετίζονται με την διαχείριση του φορολογικού χρέους και εστιάζουν στις εισροές και στις διαδικασίες, ενώ ανά γενικό στόχο είναι δείκτες αποδοτικότητας. Το φορολογικό

³⁴⁷ The development of the tax gap in Sweden 2007-12.

Χρέος που συνδέεται με την "αδήλωτη εργασία" υπολογίστηκε με βάση την έρευνα³⁴⁸ για την αδήλωτη εργασία που πραγματοποίησε η φορολογική υπηρεσία το 2006. Το συνολικό ποσό της αδήλωτης εργασίας μπορεί να υπολογιστεί με τη χρήση μακροοικονομικής μεθόδου, πράγμα που σημαίνει ότι οι δαπάνες του τομέα των νοικοκυριών στους εθνικούς λογαριασμούς συγκρίνονται με το συνολικό εισόδημα που έχει πράγματι αναφερθεί. Χρησιμοποιώντας διαφορετικές μικρομετρικές μεθόδους (αποτελέσματα των ελέγχων συμμόρφωσης της Φορολογικής Υπηρεσίας, ερωτηματολόγια τόσο για αγοραστές και πωλητές, έρευνες για συγκεκριμένες βιομηχανίες κ.λπ.), το φορολογικό χρέος για την αδήλωτη εργασία κατανέμεται μεταξύ διαφορετικών ομάδων φορολογουμένων.

4.4.13 Τσεχία

Η οικονομική διοίκηση της Τσεχίας θεσπίστηκε με τον νόμο ³⁴⁹ το 2011 σχετικά με τη δημοσιονομική διοίκηση της Τσεχίας. Η οικονομική διοίκηση της Τσεχίας αποτελείται από ένα σύστημα οργανισμών οικονομικής διοίκησης που υπάγονται στο Υπουργείο Οικονομικών. Η Τσεχική οικονομική διοίκηση³⁵⁰ αποτελείται από:

- Γενική Οικονομική Διεύθυνση
- Τμήμα Οικονομικών Διευθύνσεων
- φορολογικές αρχές

Η Θεσμική στρατηγική της διοίκησης αναφέρεται στα επιθυμητά αποτελέσματα.

Ο Γενικός Οικονομικός Διευθυντής διαχειρίζεται τη Γενική Οικονομική Διεύθυνση. Η CFO διοικείται από τον Διευθυντή. Η φορολογική υπηρεσία διευθύνεται από τον διευθυντή. Στα πλαίσια της αρμοδιότητας των φορολογικών αρχών, εδρεύουν εδαφικές μονάδες που αποτελούν οργανωτικές μονάδες της φορολογικής υπηρεσίας. Οι εδαφικοί χώροι εργασίας, οι οποίοι δεν βρίσκονται στην έδρα της φορολογικής υπηρεσίας, καθορίζονται από το διάταγμα του Υπουργείου Οικονομικών αριθ. 48/2012. Το περιφερειακό γραφείο της

³⁴⁸ Report 2006:4B, Purchasing and performing undeclared work in Sweden

³⁴⁹ 456/2011 Coll

³⁵⁰ <https://www.financnisprava.cz/en/>

φορολογικής υπηρεσίας στην έδρα της φορολογικής υπηρεσίας καθορίζει τους οργανωτικούς κανόνες.

Η έδρα της φορολογικής υπηρεσίας ή τα εδαφικά γραφεία της φορολογικής υπηρεσίας είναι επικεφαλής του διευθυντή του τμήματος ή του επικεφαλής του τμήματος της τοπικής φορολογικής υπηρεσίας, η οποία υπάγεται άμεσα στον διευθυντή της φορολογικής υπηρεσίας.

Η Γενική Οικονομική Διεύθυνση, η Διεύθυνση Οικονομικών Εφετειών και τα Φορολογικά Γραφεία έχουν την ιδιότητα των διοικητικών αρχών και, ως εκ τούτου, εξουσιοδοτούνται εξ ονόματος του Δημοσίου να ασκούν εξουσία στη δικαιοδοσία τους. Από την 1η Ιανουαρίου 2011, η Γενική Οικονομική Διεύθυνση έχει την ιδιότητα της λεγόμενης λογιστικής οντότητας και ως εκ τούτου έχει το δικαίωμα να διαχειρίζεται ανεξάρτητα την περιουσία του κράτους, υπό την εποπτεία της εφεδρικής οικονομικής διεύθυνσης και των φορολογικών γραφείων, τα οποία έχουν την ιδιότητα εσωτερικών οργανωτικών οργάνων για τη διαχείριση της κρατικής περιουσίας. μονάδες.

Βασικό μέρος της αρμοδιότητας της Οικονομικής Διοίκησης της Τσεχικής Δημοκρατίας είναι η φορολογική διοίκηση, αλλά πραγματοποιεί επίσης ευρύ φάσμα άλλων ημερήσιων προγραμμάτων.

Η στρατηγική ανάπτυξης της οικονομικής διοίκησης της Τσεχικής Δημοκρατίας αποτελεί σημαντικό έγγραφο για τη διαχείριση της οικονομικής διοίκησης της Τσεχικής Δημοκρατίας. Αντιπροσωπεύει ένα μακροπρόθεσμο πλαίσιο για μια περίοδο 5 έως 7 ετών, που ενοποιεί τους κύριους στόχους, τις προτεραιότητες και τις δραστηριότητές του. Καταρτίστηκε σύμφωνα με το στρατηγικό πλαίσιο για την ανάπτυξη της δημόσιας διοίκησης της Τσεχικής Δημοκρατίας για την περίοδο 2014-2020 και ελήφθησαν υπόψη τα σχέδια του Υπουργείου Οικονομικών της Τσεχικής Δημοκρατίας.³⁵¹

Επίσης η στρατηγική τους δεν μπορεί να αλλάξει με βάση τα επιτευχθέντα αποτελέσματα και αυτό μπορεί να γίνει μόνο εάν είναι απολύτως απαραίτητο.

Το τμήμα διαχείρισης κινδύνων στη φορολογική διοίκηση είναι αρμόδιο για τη μεθοδολογική διαχείριση κινδύνων στον φορολογικό έλεγχο και τον έλεγχο των

³⁵¹ Τσεχ, Strategie FS CR

φόρων, συμπεριλαμβανομένων των τοπικών ερευνών και της διαδικασίας άρσης αμφιβολιών. Με την εθνική του εμβέλεια, εξασφαλίζει τον συντονισμό της δραστηριότητας αναζήτησης, την επιλογή των φορέων ελέγχου, τις δραστηριότητες ελέγχου και την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει τη συνεργασία με τις υπηρεσίες επιβολής του νόμου, τη Μονάδα Χρηματοοικονομικής Αναλυτικής του Υπουργείου Οικονομικών και άλλους φορείς και διεθνή ιδρύματα διαχείρισης κινδύνων. Για το σκοπό αυτό, χρησιμοποιεί στατιστικά και αναλυτικά αποτελέσματα για τα οποία είναι υπεύθυνη η ενότητα ή χρησιμοποιεί και ενσωματώνει στην πράξη στατιστικές αναλύσεις που επεξεργάζονται άλλες εξειδικευμένες υπηρεσίες. Στον τομέα των αναλυτικών δραστηριοτήτων εξασφαλίζει την εξαγωγή δεδομένων με ολόκληρη τη δημοκρατία, δημιουργία μοντέλων και δημιουργία αναλύσεων φόρου και κινδύνων, συμπεριλαμβανομένης της ανάλυσης δεδομένων από εκθέσεις ελέγχου και αρχεία πωλήσεων. Αναζητά και προσαρμόζει πηγές δεδομένων για ανάλυση φόρου και κινδύνου. Συμμετέχει στην ανάπτυξη και πρακτική εφαρμογή του ADIS.

Την περίοδο από 1 Ιανουαρίου 2014 έως 30 Ιουνίου 2015, η Γενική Οικονομική Διεύθυνση (GFD) ήταν δικαιούχος επιχορήγησης από το Επιχειρησιακό Πρόγραμμα Ανθρώπινο Δυναμικό και Απασχόληση (OP HRE) στο πλαίσιο ενός μεμονωμένου έργου Σύστημα Αποτελεσματικής Χρηματοοικονομικής Διαχείρισης Μεγάλων Φορολογιών και Εφαρμογή Καινοτόμων. Το έργο εκτελείται από την Ειδική Φορολογική Υπηρεσία (SFI). Ο κύριος στόχος του έργου είναι η αποτελεσματική διαχείριση των φόρων και η εξασφάλιση του πρωταρχικού στόχου της Ειδικής Φορολογικής Υπηρεσίας (SFI) - η εξασφάλιση των εσόδων του κρατικού προϋπολογισμού σε σχέση με τις αρχές της αποδοτικότητας, της οικονομίας και της αποτελεσματικότητας των εκτελούμενων δραστηριοτήτων.

Οι δραστηριότητες του έργου επικεντρώνονται κυρίως:

- Στην αύξηση της αποτελεσματικότητας και της απόδοσης της φορολογικής διοίκησης, συμπεριλαμβανομένης της μείωσης του χρόνου που απαιτείται για την εφαρμογή της
- Στον εξορθολογισμό των υφιστάμενων διαδικασιών και τυποποίηση των εργασιών

- Στην ενίσχυση της θέσης της δημόσιας διοίκησης σε σχέση με τους εκπροσώπους του ιδιωτικού τομέα.

4.4.14 Φιλανδία

Η Φιλανδική φορολογική διοίκηση³⁵² ιδρύθηκε το 2003 και εποπτεύεται από την Ανεξάρτητη φορολογική διοίκηση η οποία έχει ως κύριες αρμοδιότητες την συλλογή του φόρο, την εξασφάλιση των φορολογικών εσόδων με την απόκτηση και αξιοποίηση των φορολογικών στοιχείων, την αντιμετώπιση της γκρίζας οικονομίας, την διασφάλιση για αξιόπιστες και αποτελεσματικές υπηρεσίες.

Σύμφωνα με το νόμο περί φορολογικής διοίκησης³⁵³ η φορολογική διοίκηση έχει τοπικές, υποστηρικτικές και άλλες επιχειρησιακές μονάδες.

Η θεσμική στρατηγική αποστολής της διοίκησής αναφέρεται στα επιθυμητά αποτελέσματα. Επίσης η φορολογική διοίκησή της Φιλανδίας διαθέτει μια ειδική υπηρεσία για τον στρατηγικό σχεδιασμό, τη μέτρηση των επιδόσεων και τη διαχείριση αλλαγών και συγκεκριμένα την Ομάδα Διαχείρισης Φορολογικής Διοίκησης οι οποία ασχολείται με Στρατηγικές κατευθυντήριες γραμμές για τη φορολογική διοίκηση και τον σχεδιασμό και την παρακολούθηση της εφαρμογής της στρατηγικής, με προγράμματα και τον προϋπολογισμό, με θέματα σχετικά με την οργάνωση και τον εσωτερικό κανονισμό της φορολογικής διοίκησης, με κοινά επιχειρησιακά θέματα της φορολογικής διοίκησης και ζητήματα που σχετίζονται με τις προτεραιότητες και τους πόρους των επιχειρησιακών δραστηριοτήτων, με τις κατευθυντήριες γραμμές πολιτικής για τη διεθνή φορολογική συνεργασία, με έργα που θα εγείρονται από την ομάδα καθοδήγησης για τη διοίκηση ομάδας διαχείρισης και τις αλλαγές στην διαχείριση φορολογικών κινδύνων και άλλα θέματα και πολιτικές που απαιτούν κοινή επεξεργασία από το σύνολο της φορολογικής διοίκησης³⁵⁴.

Επίσης η φορολογική διοίκηση της Φιλανδίας έχει καθορίσει τους δείκτες απόδοσης. Επίσης έχει καθορίσει τους δείκτες απόδοσης για τη μέτρηση της

³⁵² www.vero.fi

³⁵³ (503/2010)

³⁵⁴ Finnish Tax Administration Tax Administration units Organization of the Finnish Tax Administration 1st January 2019

απόδοσης σε επιχειρησιακό επίπεδο και σε επιμέρους επίπεδο³⁵⁵. Σε επιχειρησιακό επίπεδο, η φορολογική διοίκηση μετρά την ποιότητα των αποτελεσμάτων μέσω δεικτών απόδοσης, και ανά μονάδα και σε ατομικό επίπεδο. Προκειμένου να επιτύχει τους φορολογικούς στόχους που έχουν τεθεί για τη φορολογική διοίκηση, ο Διευθύνων Σύμβουλος θέτει στόχους επιδόσεων για τις μονάδες Φορολογικής Διοίκησης. Προκειμένου να επιτευχθούν οι στόχοι επιδόσεων που ορίζονται για τη μονάδα, ο διαχειριστής μονάδας θέτει στόχους για τις διεργασίες μονάδας και τις λειτουργικές μονάδες. Οι ιδιοκτήτες διεργασιών και οι επικεφαλής των επιχειρησιακών μονάδων αναφέρουν την επίτευξη των στόχων προς τον επικεφαλής της μονάδας που καθορίζεται από τη μονάδα³⁵⁶.

Η φορολογική διοίκηση της Φιλανδίας μετράει τα αποτελέσματα απόδοσης σε μηνιαία και τριμηνιαία βάση και δημοσιεύει τακτικά τα αποτελέσματα της μέτρησης των αποτελεσμάτων.

Τα κύρια πλεονεκτήματα και οι αδυναμίες της τρέχουσας προσέγγισης για τη μέτρηση των αποτελεσμάτων της φορολογικής διοίκησης είναι η αύξηση της επιχειρησιακής ευκινησία ενθαρρύνοντας την αυτοκατευθυνόμενη και την αυτοοργάνωση. Τα νέα μοντέλα εφαρμόζονται σταδιακά. Η κεντρική διαχείριση της διαδικασίας διασφαλίζει την αξιοπιστία, την αποτελεσματικότητα και την ομοιομορφία της φορολογίας και δίνει πολλές ευκαιρίες στους φορολογούμενους να συμμετάσχουν στη διαδικασία βελτίωσης των υπηρεσιών και των δραστηριοτήτων μας.

Οι στρατηγικοί στόχοι είναι η εξασφάλιση των φορολογικών εσόδων, η δίκαιη φορολογική εκτίμηση και η θετική εμπειρία των φορολογουμένων. Η φορολογική διοίκηση οδηγείται βάσει ενός συνόλου κοινών στόχων. Η στρατηγική της διοίκησης φορολογίας δίνει στόχους για τις λειτουργίες και τις αναπτυξιακές δραστηριότητες. Η Φιλανδική φορολογική διοίκηση είναι προσανατολισμένη προς τα αποτελέσματα και συμμετέχει σε εγχώρια και διεθνή φόρουμ συνεργασίας. Η αποδεδειγμένη αποτελεσματικότητα καθοδηγεί τον τρόπο με τον οποίο

³⁵⁵ Finnish Tax Administration, Annual Report 2018

χρησιμοποιούνε τις δυνατότητές τους για διάφορους στρατηγικούς στόχους και τομείς βελτίωσης³⁵⁷.

Η φινλανδική φορολογική διοίκηση είναι ένας από τους πρόδρομους της ψηφιακής οικονομίας. Έχουνε ενσωματώσει τις υπηρεσίες σε εξωτερικές επιχειρηματικές πλατφόρμες. Οι φορολογούμενοι δεν χρειάζεται να ασχολούνται με τους φόρους, επειδή οι φόροι εισπράττονται ταυτόχρονα με το φορολογητέο γεγονός. Επομένως, η φορολογία συγχωνεύθηκε ασταμάτητα. Το φορολογικό χάσμα έχει μειωθεί και η χρηματοδότηση για την κοινωνία είναι σταθερή.

Η φορολογική διοίκηση έχει ένα τελικό σχέδιο, το οποίο είναι υπεύθυνο για την αντικατάσταση των λειτουργικών φορολογικών συστημάτων πληροφοριών με το λογισμικό. Σε συνεργασία με τις αρμόδιες μονάδες των σχεδίων ολοκληρώθηκε το έργο φορολογικής διοίκησης με τα νέα μοντέλα λειτουργίας και τις διαδικασίες. Η φορολογική διοίκηση, επιβλέπει την προετοιμασία των αναγκαίων νομοθετικών αλλαγών σε σχέση με τους στόχους, ο προμηθευτής είναι υπεύθυνος για τη συνεργασία στο σχεδιασμό και την υλοποίηση των εργασιών διαχείρισης της αλλαγής που απαιτείται για το έργο.

Στον παρακάτω πίνακα αποτυπώνονται οι δείκτες απόδοσης της Φιλανδικής φορολογικής διοίκησης:”

Πίνακας 19: Δείκτες Απόδοσης KPIs, Φιλανδία

Χώρα	ΔΕΙΚΤΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ KPIs	Περιοχή εστίασης	Γενικό στόχο
Φιλανδία	Φόροι αυτοαξιολόγησης που καταβλήθηκαν εγκαίρως	Εισροών	Οικονομία
Φιλανδία	Συνολικός αριθμός οφειλετών	Εισροών	Οικονομία
Φιλανδία	Αποθήκη	Εισροών	
Φιλανδία	Χρόνος επεξεργασίας	Διαδικασίας	Αποδοτικότητας
Φιλανδία	Χρήση των πόρων	Διαδικασίας	Αποδοτικότητας
Φιλανδία	Έσοδα από διαδικασίες χειρωνακτικής είσπραξης οφειλών	Εκροών	Παραγωγικότητα

³⁵⁷ Finnish Tax Administration, Tax Administration Strategy 2019–2024

Φιλανδία	Νέα φορολογικά χρέη ως αναλογία των αναμενόμενων εσόδων	Έκροών	Αποτελεσματικότητα
----------	---	--------	--------------------

Οι δείκτες απόδοσης της Φιλανδικής φορολογικής διοίκησης σχετίζονται με την διαχείριση του φορολογικού χρέους και εστιάζουν στις εισροές, στις εκροές και στις διαδικασίες, ενώ ανά γενικό στόχο είναι δείκτες οικονομίας, αποδοτικότητας, παραγωγικότητας και αποτελεσματικότητας

Ο στόχος για τον δείκτη απόδοσης εσόδων KPI από τις φιλανδική φορολογική διοίκηση από τις χειρωνακτικές ενέργειες είσπραξης χρεών είναι να αυξηθεί. Αυτός ο στρατηγικός και ποσοτικός δείκτης KPI στοχεύει στη σημαντική μείωση του φορολογικού χάσματος και στην εξασφάλιση ομαλής και αποτελεσματικής διαδικασίας.

4.5 Συστήματα Μέτρησης, καθορισμός προτεραιοτήτων και η χρήση δεικτών απόδοσης ανά Θεσμική Οργάνωση φορολογικής Διοίκησης (Υπουργείο Οικονομικών)

4.5.1 Γαλλία

Η φορολογική διοίκηση της Γαλλίας³⁵⁸ αποτελείται από τη Γενική Διεύθυνση Δημοσίων Οικονομικών. Η Διεύθυνση είναι κεντρική και περιλαμβάνει περίπου 20 μέλη. Είναι υπεύθυνη για τον στρατηγικό σχεδιασμό σύμφωνα με τις προτεραιότητες που έχει ορίσει ο Γενικός Διευθυντής και για τον καθορισμό σχετικών μέτρων απόδοσης.

Η φορολογική διοίκηση έχει καθορίσει τους δείκτες απόδοσης σε επιχειρησιακό επίπεδο. Οι εν λόγω δείκτες ορίζονται σύμφωνα με τις στρατηγικές προτεραιότητες που καθορίζει ο Γενικός Διευθυντής. Οι δείκτες απόδοσης παρουσιάζονται στους βουλευτές στο πλαίσιο του ετήσιου έργου επιδόσεων. Μια κάρτα βαθμολογίας παρέχεται επίσης στο Γενικό Διευθυντή κάθε τρίμηνο.

³⁵⁸ www.economie.gouv.fr/dgfip

Το σύστημα απόδοσης της DGFIP ³⁵⁹περιλαμβάνει δείκτες απόδοσης. Αν και οι εξωτερικοί παράγοντες ενδέχεται να έχουν οριακό αντίκτυπο (για παράδειγμα, το οικονομικό κλίμα στα ποσοστά συλλογής), τα αποτελέσματα που επιτεύχθηκαν οφείλονται στις ενέργειες της διοίκησης. Ως αποτέλεσμα, στο πλαίσιο του ετήσιου προγράμματος απόδοσης, οι στόχοι τοποθετούνται εντός τριετούς προγραμματισμού. Όπου ενδείκνυται, οι ενδιάμεσοι στόχοι αναπροσαρμόζονται με βάση τα προβλήματα που αντιμετωπίστηκαν ή την πρόοδο που σημειώθηκε κατά τη διάρκεια του έτους. Επιπλέον, τα φύλλα πληροφοριών τεκμηρίωσης για κάθε δείκτη καθορίζουν τα όρια και τις γνωστές προκαταλήψεις καθώς και τη μόχλευση που διαθέτουν τα τμήματα για την επίτευξη των καθορισμένων στόχων (μέθοδοι λειτουργίας για την ανάπτυξη, προσαρμογή των οργανωτικών δομών, εφαρμογές πληροφορικής για χρήση κλπ.).

Η διαχείριση των αποδόσεων εφαρμόστηκε το 2006. Το σύστημα αποδόσεων έχει υποβληθεί σε τρία κύρια στάδια ανάπτυξης: Όταν το 2008 συγχωνεύτηκε η Γενική Διεύθυνση Φορολογίας και η Γενική Διεύθυνση Δημόσιας Λογιστικής, οι δείκτες απόδοσης συμφωνήθηκαν και εναρμονίστηκαν για να καλύψουν όλες τις αναθέσεις που ανέλαβε η Γενική Διεύθυνση Οικονομικών Υπηρεσιών DGFIP και δημιουργήθηκε το ενιαίο κέντρο πληροφόρησης για τον έλεγχο της διαχείρισης. Το 2012 έγινε εξορθολογισμός του συστήματος επιδόσεων με επίκεντρο τα βασικά λειτουργικά ζητήματα για την ελάφρυνση του στατιστικού φόρτου για τους υπαλλήλους, Το 2016-2017 έγινε συνολική αναθεώρηση των δεικτών για την προώθηση ποιοτικής προσέγγισης στις λειτουργίες (εξάλειψη της πλειονότητας των ποσοτικών δεικτών, αυξημένη εξέταση των στρατηγικών προσεγγίσεων) και βέλτιστη λειτουργική κάλυψη (εντοπίζοντας διαδικασίες με υψηλά ποσοστά συμμετοχής) ενώ ελαττώνεται η στατιστική πίεση. Το νέο σύστημα απόδοσης θα τεθεί σε εφαρμογή από το 2018.

Η φορολογική διοίκηση της Γαλλίας επισημαίνει ότι κάθε αλλαγή στο σύστημα απόδοσης πρέπει να γίνεται σε συνεργασία με τους υπεύθυνους των

³⁵⁹Ministères économiques et financiers, France, Base documentaire des notes communicables de la DGFIP

σχετικών τμημάτων για να ανταποκριθούν στις προσδοκίες, όπως η στρατηγική παρακολούθηση και η ανάπτυξη των λειτουργιών. Πρέπει επίσης να ληφθούν υπόψη οι περιορισμοί εφαρμογής. Για το σκοπό αυτό, προτιμάται η αυτόματη δημιουργία δεικτών για να ελαφρυνθεί η επιβάρυνση των τμημάτων. Σε επιχειρησιακό επίπεδο, είναι σημαντικό να υιοθετηθούν νέοι δείκτες για να δοθεί έμφαση στην προσέγγιση (παρουσίαση του επιδιωκόμενου λειτουργικού στόχου και αιτιολόγηση του επιδιωκόμενου επιπέδου).

Η Φορολογική διοίκηση της Γαλλίας μετράει τα αποτελέσματα απόδοσης σε τριμηνιαία βάση και δημοσιεύει τακτικά τα αποτελέσματα.

Το παγκόσμιο χρονοδιάγραμμα για την καταβολή των δημόσιων δαπανών είναι ένα παράδειγμα του τρόπου με τον οποίο η μέτρηση της απόδοσης έχει βελτιώσει την επιχειρηματική διαδικασία στη φορολογική διοίκηση της Γαλλίας. Εισήχθησαν ορισμένα μέτρα για να μειωθεί η υπερβολικά μεγάλη προθεσμία πληρωμής και οι μέρες μειώθηκαν σε 18,31 το 2016 από 23,87 το 2007. Επίσης βελτιστοποιήθηκε η αλυσίδα πληρωμών για τον εξορθολογισμό των ανταλλαγών μεταξύ του διατάκτη και του λογιστή (χρησιμοποιώντας τις λειτουργίες του νέου κοινού λογισμικού λογιστικής). Προσαρμόστηκαν οι όροι επαλήθευσης των δαπανών και προωθήθηκε η διαδικασία χωρίς χαρτιά μεταξύ του διατάκτη και του λογιστή και έναντι των επιχειρήσεων (ψηφιακή χρέωση).

Η φορολογική διοίκηση της Γαλλίας προσαρμόζει την στρατηγική με βάση τα αποτελέσματα της μέτρησης των αποδόσεων. Στο πλαίσιο των εσωτερικών διαδικασιών διαχείρισης η Γενική Διεύθυνση Οικονομικών Υπηρεσιών DGFIP, το γραφείο SPiB1A και ο Γενικός Διευθυντής καταρτίζουν μια κάρτα αποτελεσμάτων κάθε τρίμηνο. Η εξέταση των αποτελεσμάτων και η εφαρμογή οποιωνδήποτε διορθωτικών μέτρων συζητείται σε συνεδρίαση της επιτροπής διαχείρισης με όλα τα σχετικά λειτουργικά τμήματα. Επιπλέον, αποστέλλεται στον Γενικό Διευθυντή μια ετήσια σύνοψη των συζητήσεων για τη διοίκηση (ανασκόπηση των λειτουργικών αποτελεσμάτων και των προοπτικών). Αυτό επιτρέπει την προσαρμογή των στόχων των δεικτών και των λειτουργικών προτεραιοτήτων με βάση τους περιορισμούς που επισημαίνονται από το δίκτυο. Από το 2015, ένας ορισμένος αριθμός στόχων, οι οποίοι κατά τη διάρκεια των προηγούμενων ετών

αυξανόταν πάντα, μειώθηκαν προκειμένου να είναι ρεαλιστικοί και να δώσουν προτεραιότητα σε καθήκοντα με ισχυρή προστιθέμενη αξία.

Η Κυβέρνηση προωθεί νέες στρατηγικές προσεγγίσεις μέσω της πρωτοβουλίας "Δημόσια Δράση 2022 ". Σκοπός της είναι να μεταμορφώσει τη διοίκηση με τρεις τρόπους: να βελτιώσει το επίπεδο των υπηρεσιών του κοινού, να παρέχει ένα αναβαθμισμένο περιβάλλον εργασίας για τους δημόσιους υπαλλήλους και να περιορίσει τις δημόσιες δαπάνες βελτιστοποιώντας τους πόρους. Βάσει των έργων που έχουν ανατεθεί στην διαχείριση η Γενική Διεύθυνση Οικονομικών Υπηρεσιών DGFiP, μπορεί να εξετάσει την προσαρμογή του συστήματος απόδοσης, την ενίσχυση της καθοδήγησης των μεταρρυθμίσεων και την καλύτερη επικοινωνία σχετικά με τα επιτευχθέντα αποτελέσματα.

Για την βελτίωση της διαδικασίας λήψης αποφάσεων διεξήχθη συνολική αναθεώρηση των δεικτών απόδοσης μεταξύ 2016 και 2017 προωθήθηκε μια ποιοτική προσέγγιση στις εργασίες, παράχθηκε η βέλτιστη λειτουργική κάλυψη και ελήφθησαν υπόψη οι στρατηγικές προσεγγίσεις. Το νέο σύστημα αποδόσεων θα τεθεί σε εφαρμογή από το 2018. Παράλληλα, η Γενική Διεύθυνση Οικονομικών Υπηρεσιών DGFiP δρομολόγησε ένα σχέδιο δράσης για τη μετατροπή του ελέγχου διαχείρισης σε ένα πραγματικό εργαλείο λήψης αποφάσεων (καθιστώντας το δίκτυο επαγγελματικών ελεγκτών πιο επαγγελματικό, ενισχύοντας το ειδικό κέντρο πληροφοριών έλεγχος διαχείρισης, σύνταξη κατευθυντήριων γραμμών για την αξιοποίηση της προστιθέμενης αξίας του ελέγχου της διαχείρισης). Θα μπορούσαν να εξεταστούν τα ακόλουθα θέματα: - Τι είδους ατομικά και συλλογικά συστήματα παροχής κινήτρων θα πρέπει να εισαχθούν για να προωθηθεί η επίτευξη στόχων που εξαρτώνται από μεγάλο αριθμό φορέων και οργανισμών; - Πώς μπορεί να καθοριστεί το σωστό επίπεδο για στόχους σε μια χρονική στιγμή που οι πόροι διαρκούν συνεχώς; - Πώς μπορεί να διασφαλιστεί η αποτελεσματική λειτουργία των στρατηγικών δεικτών

Στον παρακάτω πίνακα αποτυπώνονται οι δείκτες απόδοσης της Γαλλικής φορολογικής διοίκησης:

Πίνακας 20: Δείκτες Απόδοσης KPIs, Γαλλία

<i>Χώρα</i>	<i>ΔΕΙΚΤΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ KPIs</i>	<i>Περιοχή εστίασης</i>	<i>Γενικός στόχος</i>
-------------	------------------------------	-------------------------	-----------------------

Γαλλία	Το τυπικό ποσοστό ανάκτησης στα δημοσιονομικά αποτελέσματα (το ποσοστό αυτό υπολογίζεται βάσει των αποτελεσμάτων ελέγχου από προηγούμενα δύο χρόνια)	Εισροών	Αποδοτικότητα
Γαλλία	Το ποσοστό αλληλοεπικάλυψης για το τρέχον έτος	Εισροών	Αποδοτικότητα
Γαλλία	Τα καθυστερημένα χρέη που είναι διαθέσιμα για τις ελεγκτικές πράξεις των Δημοσιονομικών Λογιστών	Εκροών	Αποτελεσματικότητα
Γαλλία	Εξασφάλιση της επικαιρότητας των αιτήσεων χρέους	Εκροών	Αποτελεσματικότητα
Γαλλία	Ποσοστό μεμονωμένων χρηστών συμμορφώνονται με την πληρωμή των υποχρεώσεων τους	Εκροών	Αποτελεσματικότητα
Γαλλία	Ποσοστό επιχειρηματικών χρηστών που συμμορφώνονται με την πληρωμή των υποχρεώσεων τους	Εκροών	Αποτελεσματικότητα
Γαλλία	Δείκτης καθαρού εισοδήματος της DGFIP στο Υ για απαιτήσεις φορολογικού ελέγχου που αναγνωρίστηκαν αλλά δεν εισπράχθηκαν στο Υ-1 (φόροι και ποινές	Εκροών	Αποτελεσματικότητα
Γαλλία	Ποσοστό ελέγχων που επιβάλλουν κυρώσεις για τα πιο κοινά σενάρια φοροδιαφυγής	Εκροών	Αποτελεσματικότητα
Γαλλία	Ενίσχυση των προτύπων εξυπηρέτησης: Δείκτης ποιότητας υπηρεσίας Marianne που μετρά τη συμμόρφωση με τα χρονοδιαγράμματα απόκρισης τηλέφωνο, ηλεκτρονικό ταχυδρομείο, ταχυδρομείο	Εκροών	Αποτελεσματικότητα

Οι δείκτες απόδοσης της Γαλλικής φορολογικής διοίκησης σχετίζονται με την διαχείριση του φορολογικού χρέους και εστιάζουν στις εισροές και στις εκροές, ενώ ανά γενικό στόχο είναι δείκτες αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας.

Η γαλλική φορολογική διοίκηση υπολογίζει τόσο το επίσημο ποσοστό ανάκτησης που υπολογίζεται βάσει των αποτελεσμάτων ελέγχου του N-2 (δύο έτη πριν) όσο και το ποσοστό αλληλοεπικάλυψης για το τρέχον έτος. Και για τους δύο, ορίζονται εθνικοί, περιφερειακοί και μερικές φορές τοπικοί στόχοι. Ο πρώτος δείκτης απόδοσης KPI μετρά την αποτελεσματικότητα της ανάκτησης οφειλών ύστερα από έλεγχο και ο δεύτερος δείκτης απόδοσης KPI μετρά σχετικά με την αποτελεσματική είσπραξη όλων των ανεξόφλητων χρεών.

Οι δείκτες απόδοσης παρακολουθούνται μόνο από το κεντρικό τμήμα και όχι από τα περιφερειακά. Οι δείκτες απόδοσης που παρουσιάζονται στους βουλευτές στο πλαίσιο του ετήσιου έργου επιδόσεων επεκτείνονται στους ακόλουθους τομείς:

Στη φορολογική διοίκηση της Γαλλίας, ότι τα συστήματα διαχείρισης της απόδοσης υποστηρίζουν τη σύγκριση των αποδόσεων μεταξύ των διαφόρων οργανωτικών μονάδων με παρόμοιες λειτουργίες, δημιουργώντας έτσι ευκαιρίες βελτίωσης. Η Γαλλία υπογράμμισε επίσης το γεγονός ότι ένας ισορροπημένος συνδυασμός αποτελεσμάτων συμβάλλει στην εστίαση και την πρόοδο των δεικτών και αποφεύγει την κλασική παγίδα όπου ένα σύστημα διαχείρισης απόδοσης γίνεται υπερβολικά επίσημο και άκαμπτο.

4.5.2 Κροατία

Η φορολογική διοίκηση της Κροατίας³⁶⁰ εποπτεύεται από τη Διεύθυνση ανθρώπινων πόρων, οικονομικών και νομικών υποθέσεων. Το κεντρικό τμήμα της κροατικής φορολογικής διοίκησης αποτελείται από την διεύθυνση στρατηγικής πληροφόρησης των φορολογουμένων που συνεργάζεται με το Τμήμα Ανθρώπινου Δυναμικού, Οικονομικών και Νομικών Υποθέσεων ως επικεφαλής

³⁶⁰ www.porezna-uprava.hr

του Έργου που χρηματοδοτείται από την Ευρωπαϊκή Ένωση για την υλοποίηση και ανάπτυξη συστήματος πληροφόρησης για την αποτελεσματικότητα της εργασίας³⁶¹.

Η φορολογική διοίκησή δεν έχει καθόρισε τους δείκτες απόδοσης για τη μέτρηση της απόδοσης σε επιχειρησιακό επίπεδο ούτε σε κάποιο άλλο επιμέρους επίπεδο. Πρόκειται να ορίσουν δείκτες απόδοσης για τη μέτρηση των δύο επιπέδων, λειτουργικά και ιδιώτες.

Δεδομένου ότι το τμήμα στρατηγικής πληροφόρησης των φορολογουμένων βρίσκεται ακριβώς στη διαδικασία ανάπτυξης συστημάτων μέτρησης της απόδοσης, κύριος στόχος τους είναι η καταγραφή καλών πρακτικών των χωρών που είχαν ήδη εφαρμόσει ένα τέτοιο σύστημα.³⁶²

Η διοίκηση δεν δημοσιεύει τακτικά τα αποτελέσματα της μέτρησης των δεικτών απόδοσης. Η ετήσια μέτρηση αφορά την απόδοση των εργαζόμενων χωρίς τη χρήση δείκτη KPIs. Ωστόσο αυτό που θα είχε σημασία είναι να επικεντρωθούν στη μέτρηση της απόδοσης της οργανωτικής μονάδας από την οποία θα προκύπτει η απόδοση του κάθε εργαζομένου.

Αφού εφαρμοστεί το προαναφερθέν σύστημα θα αρχίσουν να μετράνε την απόδοση των υπαλλήλων και την απόδοση της οργανωτικής μονάδας και τα αποτελέσματα θα χρησιμοποιηθούν στο στρατηγικό σχεδιασμό.

4.5.3 Κύπρος

Η Κυπριακή φορολογική διοίκηση εποπτεύεται από το υπουργείο Οικονομικών³⁶³. Το νέο φορολογικό τμήμα της Κύπρου αντικατέστησε το πρώην Τμήμα Εσωτερικών Εσόδων και την υπηρεσία ΦΠΑ. Από τα μέσα του 2014 το Τμήμα Φορολογίας της Κύπρου λειτουργεί υπό νέα οργανωτική δομή και διοικείται από τον Επίτροπο Φορολογίας και τρεις Αναπληρωτές Επιτρόπους Φορολογίας,

³⁶¹ Republic of Croatia Ministry of Tax Administration, Tax Administration Organisational schemes existing from July 1st, 2017

³⁶² Republic of Croatia Ministry of Tax administration, Strategy of the Tax Administration for period 2016-2020

³⁶³ <http://mof.gov.cy/gr/>

ο καθένας από τους οποίους διοικεί μία από τις τρεις βασικές Διευθύνσεις³⁶⁴. Η Μονάδα Παρακολούθησης και Αξιολόγησης Αποτελεσμάτων λειτουργεί στο Τμήμα Σχεδιασμού και Παρακολούθησης και είναι μια Μονάδα Κεντρικού Γραφείου, η οποία μετρά τα αποτελέσματα απόδοσης και τα παρουσιάζει στην Ομάδα Εκτελεστικής Διαχείρισης.

Η Μονάδα Παρακολούθησης και Αξιολόγησης Αποτελεσμάτων συνεργάζεται στενά με την Εκτελεστική Υποστήριξη και τη Στρατηγική Μονάδα Προγραμματισμού για τον καθορισμό των στρατηγικών στόχων και την παρακολούθησή τους.

Η Κυπριακή φορολογική διοίκηση έχει καθορίσει τους δείκτες απόδοσης. Ορισμένοι από τους δείκτες απόδοσης περιλαμβάνουν: Τον Φόρο Ανάλυσης Εισοδήματος, την ανάλυση καθυστερήσεων, βασικές υποχρεώσεις φορολογικής συμμόρφωσης (καταχώριση, πληρωμές κ.λπ.) καθώς επίσης και ειδικούς δείκτες που σχετίζονται τους στρατηγικούς στόχους.

Επίσης έχει εφαρμόσει η φορολογική διοίκηση δείκτες απόδοσης για τη μέτρηση της απόδοσης σε επιχειρησιακό και σε επιμέρους επίπεδο.

Τόσο οι επιχειρησιακοί όσο και οι επιμέρους βρίσκονται σε ανάπτυξη, μαζί με τους δείκτες των περιφερειακών γραφείων. Θα πρέπει να μετρήσουν τον αριθμό των φορολογικών εκθέσεων που εκδόθηκαν, τον οριστικό αριθμό των φορολογικών ελέγχων, το ποσό του φόρου που επιβλήθηκε και συγκεντρώθηκε σε ατομικό επίπεδο και σε περιφερειακό. Επιπλέον, βρίσκονται σε εξέλιξη λεπτομερείς καταχωρίσεις, διαχείριση χρέους και άλλες λειτουργίες.

Δεδομένου ότι ο κύριος στρατηγικός στόχος της Κυπριακής Διεύθυνσης Φορολογίας είναι η αύξηση της εθελοντικής φορολογικής συμμόρφωσης, τα αποτελέσματα των εκστρατειών φορολογικής συμμόρφωσης που βασίζονται στο Κίνδυνο, που διεξάγονται από τη φορολογική υπηρεσία της Κύπρου, έχουν μεγάλη σημασία. Τα αποτελέσματα των εκστρατειών είναι σίγουρα σημαντικά μόνο για την παραγωγή αλλά και για το αποτέλεσμα στο επίπεδο φορολογικής

³⁶⁴ Κυπριακή Δημοκρατία, Τμήμα φορολογίας, Ετήσια Έκθεση Τμήματος Φορολογίας για το έτος 2018

συμμόρφωσης. Τα παλαιά συστήματα πληροφορικής των πρώην τμημάτων ήταν εμπόδιο στην ανάπτυξη δεικτών απόδοσης. Η νεοσυσταθείσα κυπριακή φορολογική υπηρεσία διεξήγε μια διαδικασία αγοράς ενός νέου συστήματος πληροφορικής το οποίο θα υποστηρίζει όλες τις λειτουργικές απαιτήσεις και απαιτήσεις υποβολής εκθέσεων ενός σύγχρονου φορολογικού συστήματος. Οι καθυστερήσεις και η έλλειψη ανθρωπίνων πόρων που πρέπει να διαχειρίζεται η φορολογική υπηρεσία, μαζί με την έλλειψη είναι δύο κύριοι λόγοι για τους οποίους η Κυπριακή Υπηρεσία Φορολογίας δεν μπορεί να αφιερώσει πόρους κυρίως σε λειτουργίες συμμόρφωσης³⁶⁵.

Η Κυπριακή Φορολογική διοίκησή μετράει τα αποτελέσματα απόδοσης σε μηνιαία και τριμηνιαία βάση και δημοσιεύει τα αποτελέσματα της μέτρησης των δεικτών.

Μια αναφορά απόδοσης εκδίδεται από τη Μονάδα Αναφοράς και Απόδοσης σε ένα μήνα, τρίμηνο και ετήσια βάση. Καλύπτει τις κύριες φορολογικές λειτουργίες. Διανέμεται στην εκτελεστική διοίκηση (Επίτροπος Φορολογίας, Αναπληρωτές Επίτροποι Φορολογίας και Μονάδες Κεντρικών Γραφείων στο Τμήμα Σχεδιασμού και Παρακολούθησης). αποστέλλεται επίσης στη Μονάδα Φορολογικής Πολιτικής του Υπουργείου Οικονομικών. Η μηνιαία έκθεση περιέχει κυρίως πίνακες και γραφήματα, ενώ το τρίμηνο και οι ετήσιες εκθέσεις είναι πιο λεπτομερείς, καθώς περιγράφονται οι κυριότερες τάσεις.

Το στρατηγικό σχέδιο επανεξετάζεται σε ετήσια βάση για να διαπιστωθούν τα αποτελέσματα απόδοσης και να αναθεωρηθούν οι στρατηγικοί στόχοι και οι δείκτες, όπου κρίνεται απαραίτητο.

Οι δείκτες απόδοσης θεωρούνται από τη Διοίκηση ως απαραίτητο εργαλείο για τη λήψη αποφάσεων. Όσον αφορά την εξάλειψη των καθυστερήσεων και την εφαρμογή του νέου συστήματος ΤΠ, θα είναι εφικτή η λήψη αποφάσεων με μεγαλύτερη επίδοση.

³⁶⁵Κυπριακή Δημοκρατία, Υπουργείο οικονομικών Στρατηγικό Σχέδιο Υπουργείου Οικονομικών 2019 - 2021

Στον παρακάτω πίνακα αποτυπώνονται οι δείκτες απόδοσης της Κυπριακής φορολογικής διοίκησης:

Πίνακας 21: Δείκτες Απόδοσης KPIs, Κύπρος

Χώρα	ΔΕΙΚΤΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ KPIs	Περιοχή εστίασης	Γενικός στόχος
Κύπρος	Ανάλυση εσόδων ανά είδος φόρου σε σύγκριση με την περίοδο των προηγούμενων ετών	Εισροών	Αποδοτικότητα
Κύπρος	Ανάλυση καθυστερούμενων φόρων ανά τύπο φόρου, ανάλυση παλαίωσης σε σύγκριση με την περίοδο των προηγούμενων ετών (μηνιαία /	Εισροών	Αποδοτικότητα
Κύπρος	Βασικές υποχρεώσεις φορολογικής συμμόρφωσης, πληρωμές κλπ) σε σύγκριση με την περίοδο των προηγούμενων ετών (μηνιαία /	Εκροών	Οικονομίας
	τριμηνιαία / ετησίως)		
	τριμηνιαία / ετησίως		

Οι δείκτες απόδοσης της Κυπριακής φορολογικής διοίκησης σχετίζονται με την διαχείριση του φορολογικού χρέους και εστιάζουν στις εισροές και στις εκροές, ενώ ανά γενικό στόχο είναι δείκτες αποδοτικότητας και οικονομίας.

Η Κυπριακή φορολογική διοίκηση έχει καθορίσει τους δείκτες απόδοσης. Ορισμένοι από τους δείκτες απόδοσης περιλαμβάνουν: Τον Φόρο Ανάλυσης Εισοδήματος, την ανάλυση καθυστερήσεων, βασικές υποχρεώσεις φορολογικής συμμόρφωσης (καταχώριση, πληρωμές κ.λπ.) καθώς επίσης και ειδικούς δείκτες που σχετίζονται τους στρατηγικούς στόχους. Τα αποτελέσματα συνήθως μετριοούνται από τη βελτίωση της φορολογικής συμμόρφωσης στις κυριότερες φορολογικές υποχρεώσεις (καταχώριση, κατάθεση σε χρόνο, έγκαιρη πληρωμή, ορθή αναφορά) και επιπλέον στα έσοδα του Τμήματος.

4.5.4 Πορτογαλία

Η Πορτογαλία διαθέτει την Φορολογική και Τελωνειακή Αρχή³⁶⁶ η οποία είναι υπεύθυνη να διαχειριστεί τους φόρους και συγκεκριμένα είναι υπεύθυνη για την εξασφάλιση της αξιολόγησης και της συλλογής. Να ασκήσει τη δράση της φορολογικής επιθεώρησης, να αποτρέψει και να καταπολεμήσει την απάτη και τη φοροδιαφυγή. Να ασκήσει τη δράση της φορολογικής δικαιοσύνης και να εξασφαλίσει την εκπροσώπηση του Υπουργείου Οικονομικών από το δικαστικό σώμα. Η φορολογική και τελωνειακή αρχή(ΑΤ), έχει ως αντικείμενο τη διαχείριση των φόρων, των τελωνειακών δασμών και των λοιπών φόρων και την άσκηση ελέγχου των εξωτερικών συνόρων της ΕΕ και του εθνικού τελωνειακού εδάφους για φορολογικούς σκοπούς, οικονομικής και κοινωνικής προστασίας, σύμφωνα με τις πολιτικές που έχουν θεσπίσει η κυβέρνηση και το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Η θεσμική στρατηγική δήλωση αποστολής της Πορτογαλικής φορολογικής διοίκησης αναφέρεται στα επιθυμητά αποτελέσματα Η διοίκησή έχει ένα εξειδικευμένο τμήμα που είναι υπεύθυνη για τον στρατηγικό σχεδιασμό, την μέτρηση επιδόσεων και την διαχείριση αλλαγών. Το τμήμα διαχείρισης σχεδιασμού και ελέγχου έχει περίπου 30 άτομα και βρίσκεται σε κεντρική τοποθεσία. Η κύρια αρμοδιότητα είναι ο σχεδιασμός και η προώθηση των στρατηγικών και επιχειρησιακών εργαλείων διαχείρισης, ο συντονισμός, η προετοιμασία, η παρακολούθηση και η αξιολόγηση των μέσων διαχείρισης, συμπεριλαμβανομένων πολυετών και στρατηγικών σχεδίων, ετήσιων σχεδίων και εκθέσεων δραστηριοτήτων η ανάπτυξη και η παρακολούθηση της εφαρμογής του συστήματος διαχείρισης, με βάση τους σχετικούς δείκτες για τη μέτρηση των αποτελεσμάτων της δραστηριότητάς μας³⁶⁷³⁶⁸.

Η Πορτογαλική φορολογική διοίκηση έχει καθορίσει τους δείκτες απόδοσης. Οι δείκτες απόδοσης ορίζονται σε τρία επίπεδα (στρατηγικά, επιχειρησιακά και

³⁶⁶ www.portaldasfinancas.gov.pt

³⁶⁷ Plano Estratégico 2015-2019, Autoridade Tributária e Aduaneira – Ministério das Finanças

³⁶⁸ Plano de Atividades 2019 Autoridade Tributária e Aduaneira – Ministério das Finanças

ατομικά) και περιλαμβάνονται στο πλαίσιο αξιολόγησης της απόδοσης του οργανισμού, όλων των τμημάτων και του ατόμου.

Οι επιχειρησιακοί και οι μεμονωμένοι δείκτες επανεξετάζονται κάθε χρόνο. Επίσης η Πορτογαλική φορολογική διοίκηση έχει καθορίσει τους δείκτες απόδοσης σε επιχειρησιακό και σε επιμέρους επίπεδο. Οι βασικοί επιχειρησιακοί δείκτες καθορίζονται και περιλαμβάνονται στο πλαίσιο αξιολόγησης της απόδοσης του οργανισμού για κάθε τμήμα και άτομο. Ορίζονται οι στόχοι και οι δείκτες που σημαίνει ότι όλες οι οργανικές μονάδες εντός της ΑΤ (κεντρική, περιφερειακή και τοπική) καθορίζουν το πλαίσιο τους (καθορισμός στόχων, δεικτών) βάσει του συνολικού πλαισίου και ότι οι διευθυντές και το προσωπικό της ΑΤ ορίζουν το πλαίσιο που βασίζεται στο πλαίσιο της οργανικής τους μονάδας. Παράδειγμα αυτού του ορισμού είναι ο δείκτης "% ικανοποίηση πελατών με την ιστοσελίδα της ΑΤ" που ορίζεται σε επιχειρησιακό επίπεδο και σε ατομικό επίπεδο.

Επίσης χρησιμοποιεί ήδη δείκτες για τη μέτρηση των δεικτών απόδοσης (απόδοση φορολογικής συμμόρφωσης, απόδοση εσόδων κ.λπ.). Κατά τον καθορισμό των δεικτών απόδοσης (και των στόχων) λαμβάνουν υπόψη την ικανότητα του οργανισμού να επιτύχει τους καθιερωμένους στόχους, αλλά εξετάζουν επίσης ενδεχόμενα απρόβλεπτα που προκύπτουν από εσωτερικούς και εξωτερικούς παράγοντες. Ένα άλλο ζήτημα στην ανάπτυξη δεικτών απόδοσης είναι η δυνατότητα μέτρησης με ακρίβεια, ιδανικά, σε μηνιαία βάση.

Από το 2008 στην Πορτογαλική φορολογική διοίκηση υπάρχει ένα επίσημο σύστημα μέτρησης της απόδοσης που μετρά τα αποτελέσματα απόδοσης. Το σύστημα έχει εξελιχθεί από το 2008, με αλλαγές στον καθορισμό δεικτών απόδοσης που ταιριάζουν καλύτερα με τα στρατηγικά έργα.

Τα περισσότερα από τα αποτελέσματά των δεικτών απόδοσης μετριοούνται κάθε μήνα, αλλά και μερικοί δείκτες μετρούνται ετησίως. Σε στρατηγικό επίπεδο, τα αποτελέσματά αναφέρονται σε ετήσια βάση. Σε επιχειρησιακό επίπεδο, η δημοσίευση είναι εξαμηνιαία και ετήσια. Η στρατηγική τους δεν μπορεί να αλλάξει με βάση τα επιτευχθέντα αποτελέσματα και αυτό μπορεί να γίνει μόνο εάν είναι απολύτως απαραίτητο.

Ένα παράδειγμα για το πώς η μέτρηση των αποτελεσμάτων βελτίωσε μια επιχειρηματική διαδικασία, είναι ο δείκτης "PIT returns online (%)". Στο τέλος του 2012 το αποτέλεσμα αυτού του δείκτη ήταν 85% και στο τέλος του 2016 το αποτέλεσμα ήταν 95%, με την προοπτική ακόμα μεγαλύτερου. Η μέτρηση αυτού του δείκτη οδήγησε σε μια αλλαγή στην επιχειρηματική διαδικασία, με την αυτοματοποίηση των διαδικασιών και την ενσωμάτωση της σε διαφορετικά συστήματα ηλεκτρονικών υπολογιστών, προκειμένου να γίνει ταχύτερη και απλούστερη η διαδικτυακή διαδικασία παράδοσης.

Στην στρατηγική διαδικασία λαμβάνονται υπόψη τα αποτελέσματα της μέτρησης των δεικτών απόδοσης, Το πλαίσιο διαχείρισης των επιδόσεων βασίζεται στον καθορισμό των στρατηγικών στόχων για 5 χρόνια, όπως αναφέρεται στο το Στρατηγικό Σχέδιο 2015-2019³⁶⁹. Η στρατηγική απόδοση ορίζεται σε 3 επίπεδα: Ορισμός στρατηγικών επιδόσεων σε κάθε στρατηγικό επίπεδο - Καθορισμός στρατηγικών στόχων για την ΑΤ, στο πλαίσιο των δημόσιων πολιτικών που ορίζονται από την κυβέρνηση. Ορισμός των στρατηγικών επιδόσεων σε επιχειρησιακό επίπεδο - ορισμός, παρακολούθηση και αξιολόγηση λειτουργικών στόχων, με βάση τους στρατηγικούς στόχους, με βάση δείκτες, για ολόκληρο τον οργανισμό και για όλους τις οργανικές μονάδες, Ορισμός των στρατηγικών επιδόσεων του μεμονωμένου υπαλλήλου - ορισμός, παρακολούθηση και αξιολόγηση των επιχειρησιακών στόχων που μετρούνται με δείκτες, με βάση τους στόχους της οργανικής μονάδας.

Η Πορτογαλική φορολογική διοίκηση δεν έχει πραγματοποιήσει ποτέ αξιολόγηση TADAT εσωτερικά.

Στον παρακάτω πίνακα αποτυπώνονται οι δείκτες απόδοσης της Πορτογαλικής φορολογικής διοίκησης:

Πίνακας 22: Δείκτες Απόδοσης KPIs, Πορτογαλία

Χώρα	ΔΕΙΚΤΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ KPIs	Περιοχή εστίασης	Γενικός στόχος
Πορτογαλία	Ανακτήσεις από το τμήμα διαχείρισης χρέους	Εκρών	Οικονομία

³⁶⁹ Plano Estratégico 2015-2019, Autoridade Tributária e Aduaneira – Ministério das Finanças

οι συνολικές πρόσθετες εκτιμήσεις από τους ελέγχους (ποσό σε χιλιάδες ευρώ) Επιστροφή ΦΠΑ εντός 30 ημερών
--

Οικονομίας

Οι δείκτες απόδοσης της Πορτογαλικής φορολογικής διοίκησης σχετίζονται με την διαχείριση του φορολογικού χρέους και εστιάζουν στις εκροές, ενώ ανά γενικό στόχο είναι δείκτες οικονομίας.

Η συλλογή φορολογικών καθυστερήσεων, μέτρα το συνολικό συλλεκτικό φορολογικό χρέος κατά τη διάρκεια της χρήσης (ποσό σε χιλιάδες ευρώ). Άλλος δείκτης είναι οι συνολικές πρόσθετες εκτιμήσεις από τους ελέγχους (ποσό σε χιλιάδες ευρώ), του οποίου ο τύπος είναι 20% των πρόσθετων εκτιμήσεων για το εισόδημα που φορολογείται με εισόδημα + ανιχνεύσιμος ανιχνευόμενος φόρος + ποσά από τα τελωνεία. Επίσης ένας δείκτης είναι η επιστροφή ΦΠΑ εντός 30 ημερών, ο τύπος του οποίου είναι: (ημερομηνία πληρωμής, εκτός των ημερών αναστολής της υποχρέωσης του φορολογούμενου, μικρότερη ημερομηνία αιτήματος) / συνολικές επιστροφές.

4.6 Συστήματα Μέτρησης, καθορισμός προτεραιοτήτων και η χρήση δεικτών απόδοσης ανά Θεσμική Οργάνωση φορολογικής Διοίκησης (Διάφορα τμήματα του Υπουργείου Οικονομικών)

4.6.1 Βέλγιο

Η φορολογική διοίκηση του Βελγίου³⁷⁰ διαθέτει δυο εξειδικευμένα τμήματα. Το πρώτο αφορά το Στρατηγικό Σχεδιασμό και την διαχείριση των μεταβολών και αποτελείται κεντρικά από 13 υπαλλήλους Το τμήμα αυτό υποστηρίζει τον γενικό διευθυντή και τη διαχειριστική επιτροπή για τον καθορισμό της στρατηγικής της φορολογικής διοίκησης καθώς και για την εξασφάλιση της παρακολούθησης και υλοποίησης αυτής της στρατηγικής.

Το δεύτερο τμήμα αφορά την μέτρηση της απόδοσης της Φορολογικής Διοίκησης και αποτελείται σε κεντρικό επίπεδο από 7 υπαλλήλους και σε

³⁷⁰ finance.belgium.be

περιφερειακό επίπεδο από 47 υπαλλήλους. Ο Διευθυντής και το εκτελεστικό προσωπικό του τμήματος γνωρίζουν και αποδέχονται τους στρατηγικούς στόχους της Φορολογικής Διοίκησης και προσπαθούν να συμβάλουν με στη βελτίωση των επιδόσεων της. Για να διασφαλιστεί αυτό, υποστηρίζεται ο κύκλος διαχείρισης μέσω όλων των επιπέδων της οργάνωσης, με:

- Συλλογή πληροφοριών, συμπεριλαμβανομένου του ποιοτικού ελέγχου.
- Ανάπτυξη και παροχή εργαλείων διαχείρισης.
- Ανάλυση των συλλεγόμενων δεδομένων, ανίχνευση σημείων, ενημέρωση και παροχή συμβουλών στη διοίκηση.
- Υποστήριξη των τελικών χρηστών, συμπεριλαμβανομένης της κατάρτισης και της καθοδήγησης του εμπλεκόμενου προσωπικού.

Η φορολογική διοίκηση του Βελγίου έχει καθορίσει του δείκτες Μέτρησης της Απόδοσης. Κάθε χρόνο η ομάδα επαναξιολογεί τους δείκτες KPI's και προτείνει επίσης ένα νέο δείκτη. Οι δείκτες επικυρώνονται από τη διαχειριστική επιτροπή. Μόλις επικυρωθεί η ομάδα τους εφαρμόζει και τους μεταδίδει σε ολόκληρο τον οργανισμό από το υψηλότερο στο κατώτερο επίπεδο. Ως εκ τούτου, χρησιμοποιούν εργαλεία διαχείρισης όπως το Cognos ή το SASS. Τα αποτελέσματα συνοψίζονται σε ένα πίνακα εργαλείων το οποίο είναι προσβάσιμο και γνωστοποιείται σε όλα τα επίπεδα του οργανισμού.

Η φορολογική διοίκηση εφαρμόζει τους δείκτες μέτρησης της απόδοσης μόνο σε επιχειρησιακό επίπεδο. Η φορολογική διοίκηση του Βελγίου αντιμετωπίζουμε τρία διαφορετικά εμπόδια στην ανάπτυξη των δεικτών απόδοσης KPIs: διαθεσιμότητα των δεδομένων, τεχνικούς περιορισμούς

Η φορολογική διοίκησή του Βελγίου μετράει τα αποτελέσματα των δεικτών σε μηνιαία βάση και δημοσιεύει τακτικά τα αποτελέσματα με την μορφή έκθεσης στο εργαλείο διαχείρισης. Με την μέτρηση αυτών των δεικτών η Βελγική φορολογική διοίκηση έχει βελτιώσει την επιχειρηματική διαδικασία που αφορά τη μέτρηση της έγκαιρης κατάθεσης των φορολογικών δηλώσεων και βελτιστοποίησε τη διαχείριση των περιπτώσεων.

Η στρατηγική που ακολουθεί η Βέλγικη φορολογική διοίκηση για την μέτρηση των αποτελεσμάτων είναι η μηνιαία αναφορά της αποτελεσματικότητας των δεικτών απόδοσης από το υψηλότερο ιεραρχικά επίπεδο στο χαμηλότερο.

Χρησιμοποιούν έναν πλήρως ανεπτυγμένο κύκλο διαχείρισης βάσει των πέντε ιεραρχικών επιπέδων του οργανισμού. Η ροή πληροφοριών των αποτελεσμάτων απόδοσης είναι από πάνω προς τα κάτω. Οι διορθωτικές ενέργειες ρέουν προς τα πάνω. Αυτός ο κύκλος επαναλαμβάνεται τέσσερις φορές το χρόνο για να εξασφαλίσει μια ενισχυμένη μέτρηση απόδοσης βασισμένη σε μια φιλοσοφία PDCA³⁷¹.

Μέχρι στιγμής, η μέτρηση των αποτελεσμάτων απόδοσης για τις διάφορες δράσεις έχει καθοριστεί στο στρατηγικό τους σχέδιο. Στη συνέχεια, μετριέται ο αντίκτυπος των έργων στην οργάνωση. Το τελευταίο στάδιο συνίσταται στην αντιστοίχιση των δύο, αφενός, του επιθυμητού αποτελέσματος, αφετέρου του αντίκτυπου του έργου στην οργάνωση.

Η ομάδα στρατηγικού σχεδιασμού παρακολουθεί την υλοποίηση των πολυάριθμων δράσεων ή / και έργων πληροφορικής που καθορίστηκαν κατά τη διάρκεια των στρατηγικών σεμιναρίων μέσω ενός excel-scorecard.

Στον παρακάτω πίνακα αποτυπώνονται οι δείκτες απόδοσης της Βέλγικης φορολογικής διοίκησης:

Πίνακας 23: Δείκτες Απόδοσης KPIs, Βέλγιο

<i>Χώρα</i>	<i>ΔΕΙΚΤΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ KPIs</i>	<i>Περιοχή εστίασης</i>	<i>Γενικός στόχος</i>
Βέλγιο	Δείκτης Επιπέδου Συμμόρφωσης σε αξία	Εισροών	Οικονομία
Βέλγιο	Ποσοστό του χρέους που εισπράχθηκε	Εισροών	Οικονομία
Βέλγιο	Μεταβολή των συνολικών ανεξόφλητων απαιτήσεων	Εισροών	Οικονομία
Βέλγιο	Δείκτης Επιπέδου Συμμόρφωσης κατά όγκο	Εισροών	Οικονομία
Βέλγιο	Αναλογία δυναμικής Ανάκτησης	Εισροών	Οικονομία
Βέλγιο	Μεταβολή των πληρωτέων ανεξόφλητων απαιτήσεων	Εισροών	Οικονομία
Βέλγιο	Έγκαιρη αντιμετώπιση του μη ανακτήσιμου χρέους	Εισροών	Οικονομία

³⁷¹ Το PDCA (plan-do-check-act ή plan-do-check-adjust) είναι μια επαναληπτική μέθοδος διαχείρισης σε τέσσερις βαθμίδες που χρησιμοποιείται στις επιχειρήσεις για τον έλεγχο και τη συνεχή βελτίωση των διαδικασιών και των προϊόντων

Βέλγιο	Ο μέσος χρόνος μετακύλισης μία δικαστικής υπόθεσης όπου η διοίκηση είναι ο ενάγων (κλήτευση σε πτώχευση)	Εισροών	Οικονομία
Βέλγιο	Ποσοστό νέων δικαστικών υποθέσεων όπου η διοίκηση είναι ο ενάγων (κλήτευση σε πτώχευση)	Εισροών	Οικονομία
Βέλγιο	Ποσοστό Ευνοϊκών αποφάσεων όπου η διοίκηση είναι ενάγων (κλήτευση σε πτώχευση)	Εισροών	Οικονομία
Βέλγιο	Αριθμός Νέων απαιτήσεων ανα ισοδύναμο πλήρους απασχόλησης	Εισροών	Οικονομία
Βέλγιο	Ποσοστό των χρεών για το οποίο έχει αναληφθεί πρωτοβουλία έξι μήνες μετά την έναρξη του χρέους	Εισροών	Οικονομία
Βέλγιο	Ποσοστό ειδικών περιπτώσεων αναλογία του χρέους που δεν ανακτήθηκε και η διαδικασία έκλεισε εντός 12 μηνών	Εισροών Διαδικασίας	Αποδοτικότητα
Βέλγιο	Αναλογία του χρέους όταν μια ενέργεια λαμβάνεται περισσότερο από έξι μήνες μετά την έναρξη του χρέους	Διαδικασίας	Αποδοτικότητα
Βέλγιο	Αναλογία του χρέους όπου δεν έχει αναληφθεί καμία πρωτοβουλία τους τελευταίους τέσσερις μήνες	Διαδικασίας	Αποδοτικότητα
Βέλγιο	Ποσοστό χρεών που πληρώθηκαν μετά από 2 μήνες ή περισσότερο. ή όταν έχουν κινηθεί διαδικασίες ανάκτησης	Διαδικασίας	Αποδοτικότητα
Βέλγιο	Ποσοστό των χρεών στις περιπτώσεις που έγινε άμεση δίωξη	Διαδικασίας	Αποδοτικότητα
Βέλγιο	Αναλογία των χρεών στις περιπτώσεις που έγινε έμμεση δίωξη	Διαδικασίας	Αποδοτικότητα
Βέλγιο	Ποσοστό χρεών σε περίπτωση χορήγησης σχεδίου πληρωμής	Διαδικασίας	Αποδοτικότητα
Βέλγιο	Αναλογία των αναφορών για ελάφρυνση του χρέους, οι οποίες αντιμετωπίζονται εντός 6 μηνών από την υποβολή τους	Διαδικασίας	Οικονομία
Βέλγιο	Ποσοστό ειδικών περιπτώσεων του συνολικού ποσού επιστροφών	Διαδικασίας	Οικονομία

Οι δείκτες απόδοσης της Βελγικής φορολογικής διοίκησης σχετίζονται με την διαχείριση του φορολογικού χρέους και εστιάζουν στις εισροές και στις διαδικασίες, ενώ ανά γενικό στόχο είναι δείκτες οικονομίας και αποδοτικότητας.

Ένας από τους δείκτες KPIs είναι η μέτρηση της εμπρόθεσμης κατάθεσης της φορολογικής δήλωσης συγκεκριμένα: Ο αριθμός των φορολογικών δηλώσεων που κατατέθηκαν εγκαίρως μέχρι το τέλος του μήνα / Ο αριθμός των φορολογικών δηλώσεων που έπρεπε να κατατεθούν μέχρι το τέλος του μήνα. Η παρακολούθηση των δεικτών απόδοσης από την Φορολογική διοίκηση είναι υποχρεωτική

δεδομένου ότι γίνεται αναπροσαρμογή των στρατηγικών στόχων όταν ένας δείκτης είναι σε κόκκινο και παρακολουθείται από ένα νέο σύστημα ποιοτικού ελέγχου. Ο δείκτης αυτός μετρείται από το 2010 αρχικά ως δείκτης παραγωγής και πρόσφατα ως δείκτης αποτελέσματος.

Οι βελγικές φορολογικές αρχές ανακοίνωσαν πρόσφατα ορισμένες από τις περιοχές εστίασής τους για το 2018 για φορολογικούς ελέγχους. Αυτή η έγκαιρη προειδοποίηση επιτρέπει τόσο σε μεμονωμένους φορολογούμενους όσο και σε επιχειρήσεις να διασφαλίσουν τη συμμόρφωση με τις βελγικές φορολογικές υποχρεώσεις τους.

Τα πρόσωπα και οι επιχειρήσεις που δεν έχουν υποβάλει φορολογικές δηλώσεις θα επιλέγονται σε κάθε περίπτωση.

Οι επιχειρήσεις μπορούν να αναμένουν να αντιμετωπίσουν μεγαλύτερο έλεγχο σε σχέση με τα ακόλουθα θέματα:

- Οι εταιρείες που απέτυχαν να παρακρατήσουν φόρους μισθών για άτομα που έχουν εκχωρηθεί στο Βέλγιο για περισσότερο από 183 ημέρες.
- Ανώμαλος κύκλος εργασιών σε σύγκριση με παρόμοιες επιχειρήσεις ή διακυμάνσεις σε σχέση με προηγούμενα έτη και άλλες παραμέτρους.
- Οι συνταξιοδοτικές εισφορές για επαγγελματικά συνταξιοδοτικά συστήματα υπερβαίνουν το όριο του ορίου του 80%.
- Παρατυπίες όσον αφορά τις φορολογικές ζημίες μεταφέρονται. και
- Προβλέψεις μελλοντικών κινδύνων και δαπανών.

Οι μεμονωμένοι φορολογούμενοι που πληρούν τα ακόλουθα κριτήρια διατρέχουν επίσης μεγαλύτερο κίνδυνο για φορολογικό έλεγχο:

- Άτομα που ζητούν φορολογικά πλεονεκτήματα για πληρωμές διατροφής σε άτομα που ζουν στο εξωτερικό.
- Διευθυντές εταιρειών που έχουν ζητήσει παρακράτηση για πραγματικά έξοδα αντί για το κατ'αποκοπή ποσό. και
- Οι ιδιοκτήτες ακινήτων που εκμισθώνουν σε άτομα που χρησιμοποιούν το ακίνητο για επαγγελματικούς σκοπούς και δεν καταγράφουν σωστά τα έσοδα στην επιστροφή τους.

Η διαφάνεια σε τομείς εστίασης πραγματοποιείται ετησίως, προκειμένου να παροτρυνθούν οι φορολογούμενοι να συμμορφωθούν με τις υποχρεώσεις τους. Προφανώς, επιχειρήσεις και άτομα που δεν εμπίπτουν στις παραπάνω κατηγορίες μπορούν επίσης να ελεγχθούν. Όπως και κατά τα προηγούμενα έτη, οι Βελγική φορολογική διοίκηση εξακολουθεί να χρησιμοποιεί τεχνικές εξόρυξης δεδομένων για τον εντοπισμό των περιοχών κινδύνου και την επιλογή φορολογουμένων για εμπειριστατωμένες έρευνες.

4.6.2 Πολωνία

Από τις αρχές της δεκαετίας του '90 του 20ού αιώνα, το πολωνικό φορολογικό σύστημα αναπτύσσεται σταδιακά³⁷². Η μεταρρύθμιση του φορολογικού συστήματος είχε ως αποτέλεσμα την προσαρμογή της πολωνικής νομοθεσίας στο δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Κατά συνέπεια, ο πολωνικός φορολογικός νόμος εναρμονίστηκε και συντονίστηκε σε ορισμένα μέρη με το φορολογικό δίκαιο της ΕΕ. Το φορολογικό σύστημα έχει καταστεί σαφέστερο και πιο απλοποιημένο. Επιπλέον, η εισπραξη φόρων απλοποιείται για τους φορολογούμενους. Η φορολογική διοίκηση εκτελεί καθήκοντα ζωτικής σημασίας για τη λειτουργία του κράτους. Παρέχει κονδύλια για δημόσια έξοδα και υποστηρίζει θεμιτό ανταγωνισμό. Χάρη στις αλλαγές που έγιναν τα τελευταία 30 χρόνια, η Πολωνική φορολογική διοίκηση έχει γίνει σύγχρονη και πιο αποτελεσματική. Σήμερα, είναι ένας εταίρος που παρέχει υποστήριξη στους πελάτες του και γίνεται όλο και περισσότερο προσαρμόσιμη στις ανάγκες και τις προσδοκίες τους. Η κλίμακα της προόδου που έχει σημειωθεί αντανακλάται στην αυξανόμενη αποτελεσματικότητα της εισπραξης των φόρων, η οποία μεταφράζεται άμεσα στην υποστήριξη για τους έντιμους φορολογούμενους, τα δημόσια οικονομικά και την ανάπτυξη τεχνολογικών καινοτομιών στην εξυπηρέτηση των πελατών³⁷³.

³⁷² www.podatki.gov.pl/

³⁷³ IMF FAD (2015), Republic of Poland, Tax Administration Challenges and Strategic Priorities,

Η φορολογική διοίκηση της Πολωνίας υπάγεται στο υπουργείο Οικονομικών και διαθέτει ένα εξειδικευμένο τμήμα που είναι υπεύθυνο για τον στρατηγικό σχεδιασμό και συγκεκριμένα το τμήμα στρατηγικής διαχείρισης που αποτελείται από 30 άτομα. Το τμήμα αυτό είναι υπεύθυνο για την εποπτεία του στρατηγικού σχεδιασμού, της στρατηγικής διαχείρισης, της διαχείρισης των αλλαγών, την διαχείριση προγραμμάτων και διαδικασιών και την επιχειρησιακή αρχιτεκτονική. Επίσης Το Τμήμα Στρατηγικής Διαχείρισης στο Υπουργείο Οικονομικών συνεργάζεται με άλλα τμήματα της Εθνικής Φορολογικής Διοίκησης στο Υπουργείο Οικονομικών, ιδιαίτερα με το Τμήμα Οργάνωσης και Υλοποίησης.

Η φορολογική διοίκηση της Πολωνίας έχει καθορίσει τους δείκτες μέτρησης της απόδοσης σε επιχειρησιακό επίπεδο.

Η Πολωνία ίδρυσε μια νέα οντότητα την Εθνική Διοίκηση Εσόδων, αποτελούμενη από την προηγούμενη φορολογική διοίκηση των δημοσιονομικό έλεγχο και την τελωνειακή υπηρεσία. Μετά την αναδιοργάνωση είναι έτοιμη να προχωρήσει στην αναδιοργάνωση και την ανασυγκρότηση του συστήματος μέτρησης απόδοσης. Η πολωνική φορολογική διοίκηση έχει μετρήσει τα αποτελέσματα απόδοσης για περίπου 8 χρόνια. Τώρα είναι στο στάδιο να αναπτύξει ένα νέο σύστημα, που πιθανώς κατευθύνεται περισσότερο από τα επιθυμητά αποτελέσματα και από τα αποτελέσματα απόδοσης.

Η Πολωνική φορολογική διοίκησή μετράει τα αποτελέσματα της απόδοσης σε μηνιαία και τριμηνιαία βάση χωρίς να δημοσιεύει τα αποτελέσματα. Η μέτρηση των δεικτών απόδοσης της φορολογικής διοίκησης έχει βελτιώσει την επιχειρηματική διαδικασία που αφορά την βελτίωση του χρόνου της φορολογικής διαδικασίας και της αποτελεσματικότητας της εκτέλεσης.

Η διαδικασία λήψης αποφάσεων και τα κίνητρα έχουν αντίκτυπο στη μέτρηση της απόδοσης της φορολογικής διαδικασίας όσο αφορά τον στρατηγικό σχεδιασμό, ωστόσο οι πληροφορίες δεν είναι τόσο προσιτές και χρειάζεται ένα ολοκληρωμένο σύστημα που θα καθιστούσε εύκολη και γρήγορη την πρόσβαση στα σημαντικά δεδομένα που χρησιμοποιούνται ως πηγή διαχείρισης των πληροφοριών. Δεδομένου ότι το σύστημα μέτρησης έχει αντίκτυπο στη διαδικασία στρατηγικού σχεδιασμού και οι πληροφορίες δεν είναι τόσο προσιτές υπάρχουν

σχέδια για την ανάπτυξη του συστήματος, συμπεριλαμβανομένων ευπρόσιτων και περιεκτικών πληροφοριών, προσαρμοσμένων στις ανάγκες του οργανισμού.

Στον παρακάτω πίνακα αποτυπώνονται οι δείκτες απόδοσης της Πολωνικής φορολογικής διοίκησης:

Πίνακας 24: Δείκτες Απόδοσης KPIs, Πολωνία

Χώρα	ΔΕΙΚΤΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ KPIs	Περιοχή εστίασης	Γενικός στόχος
Πολωνία	Δείκτης εσόδων του προϋπολογισμού	Εισροών	Οικονομία
Πολωνία	Εκτέλεση αποτελεσματικότητας	Εισροών	Οικονομία
Πολωνία	Μέτρο καινοτομίας	Εισροών	Οικονομία
Πολωνία	Μέση διάρκεια φορολογικής διαδικασίας που ξεκίνησε κατόπιν αιτήματος του φορολογούμενου		
Πολωνία	Το ποσό των εισπράξεων από απαιτήσεις που συνιστούν έσοδα του κρατικού προϋπολογισμού μέχρι το ποσό των απαιτήσεων του προϋπολογισμού		
Πολωνία	Ποιότητα τηλεφωνικών πληροφοριών		
Πολωνία	Το ποσό των εισπράξεων από απαιτήσεις που συνιστούν έσοδα του κρατικού προϋπολογισμού μέχρι το ποσό των απαιτήσεων του προϋπολογισμού		

Οι δείκτες απόδοσης της Πολωνικής φορολογικής διοίκησης σχετίζονται με την διαχείριση του φορολογικού χρέους και εστιάζουν στις εισροές και στις διαδικασίες, ενώ ανά γενικό στόχο είναι δείκτες οικονομίας και αποδοτικότητας. Ένας από αυτούς τους στόχους ήταν η ανάπτυξη δεικτών³⁷⁴ για την αξιολόγηση των αποτελεσματικών επιδόσεων της φορολογικής διοίκησης, η οποία οδήγησε στη δημιουργία 91 KPI, οι οποίες έπρεπε να παρακολουθούνται σε περισσότερες από 400 οντότητες. Αυτά ήταν πάρα πολλά δεδομένα για την παρακολούθηση σε κεντρικό επίπεδο, και η σύγκριση των αποτελεσμάτων είχε ως αποτέλεσμα τον υπολογισμό του μέσου όρου ανεξαρτήτως του δυναμικού των επιμέρους γραφείων. Επιπλέον, οι KPI που σχετίζονταν με συγκεκριμένες δραστηριότητες και όχι στόχους είχαν αντίκτυπο στις επιδόσεις, αλλά δεν επηρέασαν την αλλαγή στη σκέψη και την αναζήτηση της καινοτομίας.

³⁷⁴ Szczegółowy opis konstrukcji wskaźników poziomu centralny - Ministerstwo Finansów, wrzesień 2017 r.

Το βασικό στοιχείο της λύσης ήταν ο καθορισμός στρατηγικών στόχων ολόκληρης της φορολογικής διοίκησης και ο περιορισμός του αριθμού των δεικτών σε επτά. Αυτοί οι δείκτες καθορίζονται σε κεντρικό επίπεδο για ολόκληρη τη φορολογική διοίκηση. Σε επόμενο βήμα, οι επικεφαλής των φορολογικών επιμελητηρίων (περιφερειακό επίπεδο) υποχρεούνται να προτείνουν τους δικούς τους στόχους - λαμβάνοντας υπόψη τους κεντρικούς στόχους - οι οποίοι πρέπει να βασίζονται σε ιστορικά δεδομένα και δυνατότητες της συγκεκριμένης περιοχής. Αυτές οι προτάσεις μπορούν να τροποποιηθούν μετά από συζητήσεις μεταξύ του Υπουργείου Οικονομικών και του περιφερειακού φόρουμ πριν γίνει δεκτή σε κεντρικό επίπεδο.

4.6 Συστήματα Μέτρησης, καθορισμός προτεραιοτήτων και η χρήση δεικτών απόδοσης ανά Θεσμική Οργάνωση φορολογικής Διοίκησης

4.6.1 Ιταλία

Ο Οργανισμός Εσόδων³⁷⁵, ο οποίος λειτουργεί από την 1η Ιανουαρίου 2001, προκύπτει από την αναδιοργάνωση της Οικονομικής Διοίκησης³⁷⁶. Έχει τους δικούς του νόμους και τους ειδικούς κανονισμούς που διέπουν τη διοίκηση και τη λογιστική. Τα όργανα του Οργανισμού απαρτίζονται από τον Διευθυντή, τη Διαχειριστική Επιτροπή και το Ελεγκτικό Συνέδριο³⁷⁷³⁷⁸.

Το Τμήμα Κεντρικής Διοίκησης, Σχεδιασμού και Logistics χωρίζεται στους ακόλουθους τομείς και γραφεία, με τις σχετικές αρμοδιότητες: τομέας Λογιστικής και Προϋπολογισμού, Τομέας Σχεδιασμού και Ελέγχου, Τομέας Προμηθειών και Logistics, Σχεδιασμός και Στρατηγική διακυβέρνησης, Γραφείο προϋπολογισμού και έλεγχος, Μοντέλα γραφείου και συστήματα εφαρμογών.

Όπως αναφέρθηκε και παραπάνω, η διοίκηση διαθέτει ένα εξειδικευμένο τμήμα για τον στρατηγικό σχεδιασμό, τη μέτρηση των επιδόσεων και τη διαχείριση

³⁷⁵ www.agenziaentrate.gov.it

³⁷⁶ Νομοθετικό Διάταγμα 300 του 1999

³⁷⁷ Agenzia Entrate, Italy, Statuto Approvato con delibera del Comitato Direttivo n. 6 del 13 dicembre 2000

³⁷⁸ Agenzia Entrate, Italy Regolamento di amministrazione Approvato con delibera del Comitato direttivo n. 4 del 30 novembre 2000 Pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 36 del 13 febbraio 2001

αλλαγών. Σε κεντρικό επίπεδο, η Ιταλική Υπηρεσία Φορολογίας οργανώνεται σε 10 τμήματα και 4 γραφεία προσωπικού που έχουν το καθήκον του σχεδιασμού, της καθοδήγησης και του συντονισμού των δραστηριοτήτων των μονάδων που διανέμονται σε όλη τη χώρα, όπως περιφερειακά τμήματα και τοπικά τμήματα. Η μονάδα που είναι υπεύθυνη για το συντονισμό του στρατηγικού σχεδιασμού είναι η μονάδα Σχεδιασμού και Ελέγχου (Planning and Control Sector- PCS). Τα τελευταία πέντε χρόνια, η PCS, η οποία είναι επίσης αρμόδια για τη μέτρηση των επιδόσεων, με τη συνεργασία άλλων κεντρικών μονάδων, έχει αναπτύξει ένα μεγάλο αριθμό εργαλείων για την παρακολούθηση της δράσης του Οργανισμού Εσόδων, με σκοπό τη διαχείριση όλων των στοιχείων που επηρεάζουν την απόδοση και, κατά συνέπεια, την εσωτερική παραγωγική αξία. Για την καλύτερη επεξεργασία και καταγραφή των διαθέσιμων εργαλείων και των δεικτών αποτελεσματικότητας με σκοπό τις καλύτερες επιδόσεις μελετούνται όλα τα μοντέλα σχεδιασμού και ελέγχου που έχουν αναπτυχθεί. Επομένως σε αυτή τη διαδικασία εμπλέκονται διάφορα τμήματα, εκτός από μια ομάδα υπαλλήλων που εργάζονται στα περιφερειακά τμήματα. Ο Τομέας Σχεδιασμού και Ελέγχου αποτελεί μέρος της Κεντρικής Διεύθυνσης Διαχείρισης, Σχεδιασμού και Ελέγχου και το προσωπικό του αποτελείται από περίπου 30 άτομα³⁷⁹.

Η Φορολογική διοίκηση της Ιταλίας έχει καθορίσει τους δείκτες απόδοσης. Η μέτρηση των αποτελεσμάτων έχει σχεδιαστεί για να διασφαλίσει ότι η Ιταλική υπηρεσία εσόδων (IRA) επικεντρώνεται στην επίτευξη της αποστολής της: που είναι η διασφάλιση του υψηλότερου επιπέδου φορολογικής συμμόρφωσης. Οι στόχοι απόδοσης της Ιταλικής Υπηρεσίας Εσόδων καθορίζονται ετησίως με βάση ένα συμβόλαιο («Convenzione») που έχει υπογραφεί με τον κύριο Υπουργό Οικονομίας (MEF), στο οποίο προβλέπονται προγραμματιζόμενοι στόχοι προς επίτευξη και η απαραίτητη κρατική χρηματοδότηση³⁸⁰³⁸¹.

Επίσης η διοίκηση έχει εφαρμόσει δείκτες απόδοσης για τη μέτρηση της απόδοσης σε επιχειρησιακό και σε επιμέρους επίπεδο. Η προσέγγιση της Ιταλικής

³⁷⁹ Agenzia Entrate, Italy Organigramma centrale e articolazione degli uffici

³⁸⁰ Agenzia Entrate, Italy, Relazione sulla performance 2018 και Agenzia Entrate, Italy, Relazione sulla performance 2017

³⁸¹ Agenzia Entrate, Italy, Relazione sulla performance 2017

Φορολογικής Υπηρεσίας για την αποτελεσματική διαχείριση των επιδόσεων επικεντρώνεται στην ανάπτυξη δεξιοτήτων και μέτρων συμπεριφορικής απόδοσης. Η σημερινή πρακτική διαχείρισης της απόδοσης είναι η διαχείριση επιδόσεων με γνώμονα τα αποτελέσματα. Χρησιμοποιεί διαδοχικούς στόχους για την ευθυγράμμιση των καθημερινών προσπαθειών των εργαζομένων με οργανωτικούς στόχους και στρατηγικές. Υπάρχουν ορισμένοι τομείς όπου η ευθυγράμμιση της διαχείρισης των επιδόσεων με τους στρατηγικούς επιχειρηματικούς στόχους είναι μάλλον περιορισμένη λόγω του γεγονότος ότι η διαδικασία βρίσκεται ακόμη σε εξέλιξη³⁸².

Για να μετρήσει τα αποτελέσματα και να αξιολογήσει την αποτελεσματικότητα, την αποδοτικότητα και την εξοικονόμηση κόστους, ο οργανισμός διαθέτει δείκτες που είναι αφιερωμένοι στην επαλήθευση των αποτελεσμάτων και των αποτελεσμάτων παραγωγής:

Η Ιταλική Φορολογική διοίκησή δημοσιεύει τα μερικά αποτελέσματα απόδοσης σε μηνιαία βάση και άλλα ετησίως.

Η φορολογική διοίκηση της Ιταλίας εφαρμόζει μια στρατηγική διαδικασία για την μέτρηση των αποτελεσμάτων. Χρησιμοποιεί συστήματα διαχείρισης πληροφοριών για τη συνεχή παρακολούθηση και βελτίωση των επιδόσεων. Εκπονεί έκθεση η οποία υποβάλλεται κάθε μήνα στον Γενικό Διευθυντή, προσπαθώντας να δημιουργήσει ένα σύστημα αξιολόγησης της απόδοσης που να μετράει και να αναφέρει την αξία της κυβέρνησης και της κοινότητας.

Η διοίκησή έχει πραγματοποιήσει αξιολόγηση TADAT εσωτερικά.

Στον παρακάτω πίνακα αποτυπώνονται οι δείκτες απόδοσης της Ιταλικής φορολογικής διοίκησης:

Πίνακας 25: Δείκτες Απόδοσης KPIs, Ιταλία

Χώρα	ΔΕΙΚΤΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ KPIs	Περιοχή εστίασης	Γενικός στόχος
Ιταλία	Δείκτες συμμόρφωσης	Εισροών	Οικονομία
Ιταλία	Ο δείκτης της διάβρωσης της φοροδιαφυγής μετρά την ικανότητα ανάκτησης των μη καταβληθέντων φόρων	Εισροών	Οικονομία
Ιταλία	Δείκτης καθαρής απόδοσης	Εισροών	Οικονομία

³⁸² Agenzia Entrate, Italy piano della performance 2019-2021

Ιταλία	Συνολική απόδοση Κόστος που εισπράχθηκε για τη συλλογή των 100 ευρώ φόρου	Εκρών	Οικονομία
Ιταλία	Ο δείκτης νίκης (αριθμητικός) - ο λόγος μεταξύ των χρεών που κερδίστηκαν και εκείνων που κρίθηκαν τελικοί	Εκρών	Οικονομία
Ιταλία	Ο δείκτης νίκης για αξία - ο λόγος μεταξύ του αριθμού των νικών και αυτών που εξακολουθούν να αμφισβητούνται	Εκρών	Οικονομία
Ιταλία	Εθελοντικά Έσοδα		

Οι δείκτες απόδοσης της Ιταλικής φορολογικής διοίκησης σχετίζονται με την διαχείριση του φορολογικού χρέους και εστιάζουν στις εισροές και στις διαδικασίες, ενώ ανά γενικό στόχο είναι δείκτες οικονομίας και αποδοτικότητας.-

Η ιταλική φορολογική υπηρεσία περιγράφει αλλαγές στην εθνική τους νομοθεσία, οι οποίες δημιούργησαν σημαντική εξέλιξη στην ανάπτυξη της διαχείρισης των επιδόσεων, καθώς προηγουμένως δεν υπήρχε παράδοση συστηματικής μέτρησης και αξιολόγησης των επιδόσεων σε ατομικό επίπεδο στη δημόσια διοίκηση.

4.7 Συμπεράσματα

Στο συγκεκριμένο κεφάλαιο μελετήθηκαν η στρατηγική των φορολογικών διοικήσεων, τα συστήματα μέτρησης της απόδοσης των φορολογικών διοικήσεων, ο καθορισμός προτεραιοτήτων τους και η χρήση δεικτών απόδοσης KPIs. Αυτό που συμπεραίνεται είναι ότι αρκετές φορολογικές διοικήσεις αντιμετωπίζουν ειδικές προκλήσεις όσον αφορά τη διαχείριση των αποδόσεων και πολλές από αυτές την αναγκαιότητα για σαφή ευθυγράμμιση του συστήματος με το όραμα και τους στρατηγικούς στόχους και τους στόχους του οργανισμού.

Το σημερινό θεσμικό πλαίσιο εντός του οποίου οι φορολογικές διοικήσεις εκτελούν τον ρόλο τους και η μέτρηση των πολυάριθμων δραστηριοτήτων μέσω των δεικτών απόδοσης, πρέπει αναμφίβολα να λαμβάνονται υπόψη.

Η δομή του κεφαλαίου βασίστηκε στη Θεσμική Οργάνωση της κάθε φορολογικής διοίκησης. Με αυτό τον τρόπο μελετήθηκαν αρχικά οι φορολογικές διοικήσεις που διοικούνται από Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων, οι φορολογικές διοικήσεις που εκπροσωπούνται από το υπουργείο οικονομικών, οι φορολογικές

διοικήσεις που εκπροσωπούνται από διάφορα τμήματα του υπουργείου οικονομικών και η φορολογική διοίκηση που δεν εμπίπτει σε καμία από τις παραπάνω κατηγορίες.

Από την έρευνα επιβεβαιώθηκε ότι όλες οι φορολογικές διοικήσεις που θεσμικά εκπροσωπούνται από Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων, ακολουθούν μια στρατηγική με τον ένα ή τον άλλο τρόπο όπως αποτυπώνεται στον παρακάτω πίνακα και μόνο η Ελλάδα, η Λιθουανία και η Σουηδία εφαρμόζουν μια στρατηγική για τη διαχείριση του χρέους:

<i>Χώρα</i>	<i>Γενική Στρατηγική</i>	<i>Στρατηγική για τη διαχείριση του χρέους</i>
Βουλγαρία	X	
Ελλάδα	X	X
Εσθονία	X	
Ιρλανδία	X	
Ισπανία	X	
Λετονία	X	
Λιθουανία	X	X
Ουγγαρία	X	
Ρουμανία	X	
Σλοβακία	X	
Σλοβενία	X	
Σουηδία	X	X
Τσεχία	X	
Φιλανδία	X	

Από τις υπόλοιπες φορολογικές διοικήσεις που εκπροσωπούνται από το υπουργείο οικονομικών ή από διάφορα τμήματα του υπουργείου οικονομικών ή από κάποια άλλη μορφή μόνο η Γαλλία και η Κροατία δεν εφαρμόζουν μια γενική στρατηγική, ενώ σχεδόν όλες εφαρμόζουν μια στρατηγική για τη διαχείριση του χρέους:

<i>Χώρα</i>	<i>Γενική Στρατηγική</i>	<i>Στρατηγική για τη διαχείριση του χρέους</i>
Βέλγιο	X	X
Γαλλία		X
Ιταλία	X	X
Κροατία		

Κύπρος	Χ	Χ
Πολωνία	Χ	
Πορτογαλία	Χ	

Μπορούμε να συμπεράνουμε ότι οι περισσότερες φορολογικές διοικήσεις αναγνωρίζουν τη σημασία της ύπαρξης μιας στρατηγικής και την εφαρμόζουν και σε επιχειρησιακό επίπεδο.

Όπως φαίνεται στον παρακάτω πίνακα αρκετές φορολογικές διοικήσεις που θεσμικά εκπροσωπούνται από Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων, ανανεώνουν συχνά τους δείκτες απόδοσης, ενώ κάποιες μόνο στο τέλος του στρατηγικού κύκλου.

Επίσης κάποιες φορολογικές διοικήσεις δεν περιμένουν μέχρι το τέλος του στρατηγικού κύκλου για να προβούν σε αλλαγές στη στρατηγική, υπάρχουν όμως και φορολογικές διοικήσεις που πρέπει να περιμένουν έως το τέλος του στρατηγικού κύκλου:

<i>Χώρα</i>	<i>Αξιολόγηση δεικτών απόδοσης Ετησίως</i>	<i>Αξιολόγηση δεικτών απόδοσης στο τέλος του στρατηγικού κύκλου</i>	<i>Προσαρμογή Στρατηγικής εάν κρίνεται απαραίτητο</i>	<i>Προσαρμογή μόνο στο τέλος του στρατηγικού κύκλου</i>	<i>Μη προσαρμογή της Στρατηγικής</i>
Βουλγαρία	Χ		Χ		
Ελλάδα	Χ		Χ		
Εσθονία					Χ
Ιρλανδία	Χ			Χ	
Ισπανία			Χ		
Λετονία	Χ		Χ		
Λιθουανία	Χ		Χ		
Ουγγαρία	Χ			Χ	
Ρουμανία		Χ	Χ		
Σλοβακία		Χ	Χ		
Σλοβενία	Χ			Χ	
Σουηδία	Χ			Χ	
Τσεχία		Χ			Χ
Φιλανδία		Χ		Χ	

Τέλος σε κάποιες φορολογικές διοικήσεις όπως η Τσέχικη Δημοκρατία, η Εσθονία και η Πορτογαλία, η στρατηγική τους δεν μπορεί να αλλάξει με βάση τα

επιτευχθέντα αποτελέσματα και αυτό μπορεί να γίνει μόνο εάν είναι απολύτως απαραίτητο.

Οι περισσότερες φορολογικές διοικήσεις χρησιμοποιούν τους KPIs με έναν προορατικό τρόπο, επιδιώκοντας να βελτιώσουν τα επιτευχθέντα αποτελέσματα με ευέλικτο και γρήγορο τρόπο, προκειμένου να βελτιώσουν τις επιδόσεις τους. Αυτοί οι στόχοι ευθυγραμμίζονται με τον ρόλο της διοίκησης που καθορίζει τη στρατηγική και καθοδηγεί την κατεύθυνση της φορολογικής διοίκησης. Επομένως, ακόμα και αν σε πολλές από τις φορολογικές αρχές συμμετέχει ένας ευρύς αριθμός φορέων στον καθορισμό και την παρακολούθηση των KPIs, στην πλειοψηφία τους η επικεφαλής διοίκηση θα τα επικυρώσει, μέσα από το θεσμικό της πλαίσιο. Στις δυο ακραίες περιπτώσεις ο μεγάλος ή ο μικρός αριθμός δεικτών KPIs οδηγούν σε δύο κατευθύνσεις ή να διορθωθεί η στρατηγική ή να γίνει αλλαγή στους δείκτες της μέτρησης και ο ρόλος των Ανεξάρτητων Αρχών των φορολογικών διοικήσεων είναι σημαντικός

Όλες οι φορολογικές διοικήσεις χρειάζονται και επιθυμούν να έχουν μια υγιή μέτρηση των επιδόσεων, προκειμένου να αξιολογήσουν τις επιχειρησιακές τους επιδόσεις. Το επίπεδο απόδοσης που πρέπει να επιτευχθεί βασίζεται στις στρατηγικές επιλογές. Όπως αναλύθηκε και παραπάνω όλες οι φορολογικές διοικήσεις δεν ακολουθούν την ίδια προσέγγιση.

Ως αποτέλεσμα, η μέτρηση της απόδοσης δεν είναι εύκολη υπόθεση. Έχοντας τα μέτρα απόδοσης επικεντρωμένα στις εκροές των οργανισμών εσόδων και όχι στον αντίκτυπο στα επιθυμητά αποτελέσματα δημιουργούν ανησυχίες για όλη τη διαδικασία λήψης αποφάσεων. Εάν τα σημερινά μέτρα απόδοσης δεν είναι πλήρως εναρμονισμένα με τα επιθυμητά αποτελέσματα της φορολογικής διοίκησης, αυτό θα μειώσει τη χρησιμότητά τους για τη λήψη στρατηγικών αποφάσεων, αυξάνοντας τη δυσκολία σύγκρισης της αξίας των δυνητικών επενδύσεων. Γενικότερα η μέτρηση απόδοσης επιφέρει διαφάνεια και μπορεί να τονώσει την εκροή. Ως αποτέλεσμα, περισσότερα μπορούν να παραχθούν με δεδομένο προϋπολογισμό και η ίδια απόδοση μπορεί να επιτευχθεί με χαμηλότερο προϋπολογισμό. Ένας οργανισμός που επενδύει στην αποδοτικότητα και είναι διάφανης, παίρνει ένα ρίσκο: ο μάνατζερ μπορεί να το μεταφράσει αυτό σε

χαμηλότερο προϋπολογισμό τον επόμενο χρόνο για την ίδια απόδοση. Ο ομοειδής οργανισμός που δεν επενδύει στην αποδοτικότητα και τη διαφάνεια, αμείβεται με τον ίδιο προϋπολογισμό για την ίδια απόδοση³⁸³

Η είσπραξη του φορολογικού χρέους εξαρτάται από τις μεταβλητές της φορολογικής διοίκησης, αλλά υπάρχουν και άλλοι παράγοντες που μπορούν να επηρεάσουν την απόδοσή της: μεταξύ άλλων, το συνολικό επίπεδο συμμόρφωσης των φορολογουμένων με τους φορολογικούς νόμους και τις οικονομικές αποδόσεις μιας χώρας, όπως παρατήρησε ο ΟΟΣΑ. Περαιτέρω έρευνα είσπραξης του φορολογικού χρέους θα μπορούσε να επικεντρωθεί στη χρήση των ΤΠΕ.

Σημαντικό να αναφέρουμε αυτό που ο Alm ονομάζει το "παράδειγμα εφαρμογής" της φορολογικής διοίκησης³⁸⁴. Σύμφωνα με αυτό το παράδειγμα, δίνεται έμφαση στην καταστολή της παράνομης συμπεριφοράς μέσω ελέγχων και κυρώσεων. Ωστόσο, υπάρχουν τουλάχιστον δύο άλλα βασικά παραδείγματα της φορολογικής διοίκησης: η "υπηρεσία", η οποία ταιριάζει με τον ρόλο της επιβολής, προσφέροντας υπηρεσίες και διευκολύνσεις στους φορολογούμενους³⁸⁵. Επομένως ο ρόλος της ηθικής, των κοινωνικών προτύπων και των άλλων παραγόντων της οικονομικής συμπεριφοράς, αποφασίζει να πληρώσει ή όχι τους οφειλόμενους φόρους. Μια ευρύτερη κατανόηση της φορολογικής διοίκησης θα μπορούσε να οδηγήσει στην εστίαση στις υπηρεσίες που παρέχονται στους φορολογούμενους όταν αντιμετωπίζουν διαδικασίες ανάκτησης οφειλών, ο ρόλος της επικοινωνίας, η αντίληψη της φορολογικής αρχής κ.λπ.

Στο σύστημα απόδοσης, θα πρέπει να υπάρχουν επαρκή στοιχεία για να ληφθεί μια θεμελιωμένη απόφαση σχετικά με το εάν το σύστημα θα προχωρήσει περαιτέρω ή όχι και πώς. Οι φορολογικές διοικήσεις θα πρέπει να επικεντρωθούν στο κατά πόσο είναι ικανοποιημένες από το σύστημα απόδοσης που εφαρμόζουν και να είναι σε θέση να πάρουν μια απόφαση είτε για βελτίωση είτε για περαιτέρω

³⁸³ Bordewijk P. and Klaasen, H.L. (2000), It's Hard to Get to Know Us

³⁸⁴ Alm, J. (2012). Measuring, explaining and controlling tax evasion: lessons from theory, experiments, and field studies. *International Tax and Public Finance* 19, 54-77.

³⁸⁵ Weber, T. O., Fooker, J., & Herrmann, B. (2014). *Behavioural Economics and Taxation*. Taxation Paper, European Commission, DGTAXUD

ανάπτυξη. Σε αρκετές φορολογικές διοικήσεις το υπάρχον σύστημα απόδοσης είναι ικανοποιητικό.

Κεφάλαιο 5

Διαχείριση απόδοσης ανθρώπινου δυναμικού

5.1 Σύστημα διαχείρισης απόδοσης του ανθρώπινου δυναμικού

Στην συγκεκριμένη ανάλυση θα παρουσιαστούν οι εμπειρίες των φορολογικών διοικήσεων που θεσμικά εκπροσωπούνται από Ανεξάρτητες Αρχές στην ευρωζώνη και γενικότερα στην Ευρώπη σε ότι αφορά το σύστημα διαχείρισης απόδοσης που εφαρμόζουν και αφορά την αξιολόγηση του ανθρώπινου δυναμικού.

Η κατάλληλη διοίκηση αποτελεί βασική προϋπόθεση για την επιτυχία κάθε οργανισμού³⁸⁶. Αποτελεί μια πολύπλοκη και συνεχόμενη διαδικασία που χρειάζεται να μεταβάλλεται και να προσαρμόζεται ανάλογα με το περιβάλλον στο οποίο ασκείται.

Η διοίκηση/διαχείριση του ανθρώπινου δυναμικού, αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι της διοικητικής λειτουργίας κάθε οργανισμού και συγκεντρώνει σημαντικές δραστηριότητες και λειτουργίες που έχουν ως επίκεντρο τη διαχείριση του ανθρώπινου παράγοντα³⁸⁷ και τις σχέσεις του με τον οργανισμό.

Ο ανθρώπινος παράγοντας αποτελεί το δημιουργικό και συνδυαστικό κρίκο όλων των ενεργειών και δράσεων για κάθε ιδιωτικό ή δημόσιο οργανισμό και ως εκ τούτου η σημασία της σωστής διαχείρισης των θεμάτων που αφορούν τη διοίκηση του ανθρώπινου δυναμικού είναι πολύ σημαντική για την επιτυχία κάθε οργανισμού³⁸⁸.

Παραδοσιακά, ένα σύστημα διοίκησης προσωπικού χρησιμοποιούταν ως γραφειοκρατικός μηχανισμός ελέγχου για την ενίσχυση της αποδοτικότητας ενός

³⁸⁶ Κωτσίκης, Β. (2007). Εκπαιδευτική διοίκηση και Πολιτική, Αθήνα: Έλλην.

³⁸⁷ Παπαλεξανδρή, Ν. & Μπουραντάς, Δ. (2003). Διοίκηση Ανθρωπίνων Πόρων. Αθήνα: Μπένου

³⁸⁸ Ellis, D. (1995). "Executive Recruitment". In Warner D. & Crosthwaite E. (Eds) Human Resource Management in Higher and Further Education. London: SRHE & Open University Press

οργανισμού, εστίαζε σε βραχυπρόθεσμους στόχους^{389 390} και επικέντρωνε την προσοχή του στο άτομο και όχι στην ομάδα.

Η διαχείριση του ανθρώπινου δυναμικού σηματοδοτεί μια προσπάθεια συστηματικής και μακροχρόνιας αντιμετώπισης του ανθρώπινου δυναμικού στο σύνολο του και όχι αποσπασματικά ενώ έμφαση δίνεται στην αλληλεπίδραση μεταξύ του ατόμου, της εργασίας και του οργανισμού³⁹¹.

Το ανθρώπινο δυναμικό δεν αντιμετωπίζεται πλέον ως «βάρος», «επιπρόσθετο κόστος» ή «περιουσιακό στοιχείο» ενός οργανισμού, αλλά ως αναπόσπαστη και βασική παράμετρος στη συμβολή για την επιτυχία ενός οργανισμού³⁹²³⁹³ και κύριο κομμάτι της ευρύτερης διοικητικής και οργανωτικής του λειτουργίας το οποίο είναι άμεσα συνδεδεμένη με τους οργανωσιακούς και στρατηγικούς στόχους³⁹⁴.

Η διαχείριση ανθρώπινου δυναμικού είναι ο σχεδιασμός ενός επίσημου συστήματος, με στόχο να διασφαλιστεί η αποτελεσματική και αποδοτική συμβολή του ανθρώπινου ταλέντου στη δημιουργία και την επίτευξη του οράματος, της στρατηγικής και των στόχων ενός οργανισμού³⁹⁵³⁹⁶.

Οι βασικές λειτουργίες και πρακτικές της διοίκησης ανθρώπινου δυναμικού περιλαμβάνουν: την πρόβλεψη, τη στρατολόγηση, την επιλογή, την προσαρμογή, την ανάπτυξη και την αξιοποίηση του ανθρώπινου δυναμικού μιας υπηρεσίας, μιας επιχείρησης, ενός οργανισμού. Οι λειτουργίες αυτές είναι άμεσα συνδεδεμένες

³⁸⁹ Ξυροτήρη-Κουφίδου, Σ. (2001). Διοίκηση Ανθρωπίνων Πόρων: Η πρόκληση του 21ου αιώνα στο εργασιακό περιβάλλον (3η Εκδ.). Θεσσαλονίκη:Αννίκουλας.

³⁹⁰ Schuler, R.S. (2000). "The internationalization of human resource management", *Journal of International Management*, 6(3), Autumn, pp.239-260.

³⁹¹ Παπαλεξανδρή, Ν. & Μπουραντάς, Δ. (2003). Διοίκηση Ανθρωπίνων Πόρων. Αθήνα: Μπένου

³⁹² Ξυροτήρη-Κουφίδου, Σ. (2001). Διοίκηση Ανθρωπίνων Πόρων: Η πρόκληση του 21ου αιώνα στο εργασιακό περιβάλλον (3η Εκδ.). Θεσσαλονίκη:Αννίκουλας

³⁹³ Schuler, R.S. & Jackson, S.E. (2005). 'A quarter – Century Review of HRM in the U.S.: The Growth in Importance of the International Perspective". *Management Review*, 16(1), pp.1-25.

³⁹⁴ Χυτήρης, Λ. (2001α). «Αξιολόγηση Απόδοσης και Διοίκηση Ολικής Ποιότητας». Διοικητική Ενημέρωση, τ.21, σελ.43 – 52

³⁹⁵ Mathis, R. & Jackson, J. (2000). *Managing Human Resources* (9th Ed.). Cincinnati, OH: West Publishing Co και Jackson, S. & Schuler, R.S. (2003). *Managing Human Resources through Strategic Partnership*. (8th edition). Canada: Thomson.

³⁹⁶ Jackson, S. & Schuler, R.S. (2003). *Managing Human Resources through Strategic Partnership*. (8th edition). Canada: Thomson.

μεταξύ τους και η επιτυχής εκτέλεση κάθε λειτουργίας επηρεάζει και την αποτελεσματικότητα των άλλων λειτουργιών^{397 398399}

Η οικονομική αναταραχή που παρατηρούμε σήμερα έχει ορισμένες ρίζες στη φοροδιαφυγή και στο χαμηλό επίπεδο συμμόρφωση, ένα φαινόμενο που συνδέεται στενά με τις κυβερνητικές επιδόσεις και το επίπεδο εμπιστοσύνης στην ικανότητα των δημόσιων αρχών να διαχειρίζονται αποτελεσματικά τα καθήκοντά τους με ενιαία πρότυπα και ισότητα για όλους τους πολίτες. Ως εκ τούτου, δεν αποτελεί έκπληξη το γεγονός ότι οι φορολογικές διοικήσεις αναμένεται να βελτιώσουν τις επιδόσεις τους και να γίνουν πιο αποτελεσματικές και αποδοτικές, να σχεδιάσουν καλύτερες στρατηγικές, να κάνουν περισσότερα με λιγότερα στελέχη και να εφαρμόσουν καινοτόμες λύσεις που θα προσφέρουν περισσότερη αξία και καλύτερα αποτελέσματα για το κοινό καλό.

Μπορεί να υπάρχουν διάφοροι στρατηγικοί λόγοι για τις μεταρρυθμίσεις και τις αλλαγές που βλέπουμε στις φορολογικές διοικήσεις, αλλά πολύ πιθανόν να υπάρχουν κοινοί παρονομαστές όπως η απαίτηση για αλλαγή στην εταιρική κουλτούρα και η ανάγκη για καλύτερη διαχείριση και ανάπτυξη της συμπεριφοράς και των αποτελεσμάτων που αφορούν τη Διαχείριση Απόδοσης του ανθρώπινου δυναμικού.

Η αποσπασματική εφαρμογή των πρακτικών της διαχείρισης ανθρώπινου δυναμικού δεν είναι δυνατό να παράγει το μέγιστο δυνατό αποτέλεσμα, αλλά αντίθετα η ολοκληρωμένη εφαρμογή όλων των λειτουργιών και πρακτικών, προσαρμοσμένων πάντα στο κλάδο/τη χώρα που εφαρμόζονται, είναι βέβαιο ότι θα επιφέρει καλύτερα αποτελέσματα⁴⁰⁰⁴⁰¹.

³⁹⁷ McDuffie, J. (1995). "Human resource bundles and manufacturing performance: flexible production systems in the world auto industry". *Industrial & Labor Relations Review*, 424 48(2), pp.197-221

³⁹⁸ Becker, B. & Gerghart, B. (1996). "The impact of human resources management on organizational performance: progress and prospects". *Academy of Management Journal*, 39(4), pp.779-801.

³⁹⁹ Μούζα-Λαζαρίδη, Α.Μ. (2006). *Διοίκηση Ανθρώπινων Πόρων*. Αθήνα: Κριτική.

⁴⁰⁰ McDuffie, J. (1995). "Human resource bundles and manufacturing performance: flexible production systems in the world auto industry". *Industrial & Labor Relations Review*, 424 48(2), pp.197-221 και Huselid, M.A. & Becker, B.E. (1996). "Methodological issues in cross-sectional and panel estimates of the human resource firm performance link". *Industrial Relations*, 35, pp.400-422

⁴⁰¹ Huselid, M.A. & Becker, B.E. (1996). "Methodological issues in cross-sectional and panel estimates of the human resource firm performance link". *Industrial Relations*, 35, pp.400-422

Η Διοίκηση με στόχους ή Διοίκηση απόδοσης θεωρήθηκε στρατηγικά σημαντική για τις φορολογικές διοικήσεις από την Ομάδα Διαχείρισης Ανθρώπινου Δυναμικού του ΙΟΤΑ και δόθηκε προτεραιότητα σε τομείς ιδιαίτερου ενδιαφέροντος που επικεντρώθηκαν και εξερεύνησαν⁴⁰².

Για την επίτευξη των στόχων ενός οργανισμού βασική είναι η υποστήριξη της συνολικής διαδικασίας της διοίκησης με τις επιμέρους λειτουργίες : του σχεδιασμού, προγραμματισμού και της λήψης αποφάσεων, της οργάνωσης, της διεύθυνσης & ηγεσίας και του ελέγχου⁴⁰³⁴⁰⁴.

Κύρια επιδίωξη κάθε τμήματος διοίκησης ανθρώπινου δυναμικού, είναι και θα πρέπει να είναι η διατήρηση του ανθρώπινου δυναμικού σε συνδυασμό με την παροχή κινήτρων, η εξέλιξη των ατόμων στην ιεραρχία, όσο και η προσωπική τους εξέλιξη, η παροχή κινήτρων, μια διαδικασία που μπορεί να οδηγήσει σε βελτίωση της αποδοτικότητάς τους και αύξηση των επιπέδων παραγωγής⁴⁰⁵.

Η μέτρηση της απόδοσης για ανθρώπινο δυναμικό περιλαμβάνει τη μέτρηση και στη συνέχεια ενεργά τη διαχείριση των επιδόσεων των εργαζομένων προκειμένου να βελτιωθεί η οργανωτική τους απόδοση⁴⁰⁶.

Η αποτελεσματική φορολογική διοίκηση απαιτεί ειδικούς φορολογικούς υπαλλήλους. Εκτός από την κατοχή των κατάλληλων δεξιοτήτων για την εκτέλεση των καθηκόντων, η συμπεριφορά των εργαζομένων διαδραματίζει επίσης σημαντικό ρόλο στον προσδιορισμό της οργανωτικής απόδοσης.⁴⁰⁷

Από πλευράς πλεονεκτημάτων που σχετίζονται άμεσα με το ανθρώπινο δυναμικό, μπορούν να θεωρηθούν η αύξηση της ποιότητας της συνεργασίας, η καλύτερη γνώση και ο καταμερισμός καθηκόντων μεταξύ των οντοτήτων του οργανισμού, η μεγαλύτερη συγκέντρωση στους ουσιώδεις στόχους του οργανισμού και υψηλότερη απόδοση από τα στελέχη. Όλα τα τελευταία οδηγούν

⁴⁰² Μπουραντάς, Δ. (2001). Μάνατζμεντ: Θεωρητικό Υπόβαθρο. Αθήνα: Μπενου

⁴⁰³ Κανελόπουλος Χ.Κ. (1991). Διοίκηση Προσωπικού. Αθήνα: Interbooks και Μπουραντάς, Δ. (2001), όπ.

⁴⁰⁴ Μπουραντάς, Δ. (2001). Μάνατζμεντ: Θεωρητικό Υπόβαθρο. Αθήνα: Μπενου

⁴⁰⁵ Scheuer, S. (2000) "Social and economic motivation at work - theories of work motivation reassessed", Copenhagen: Copenhagen Business School Press.

⁴⁰⁶ R. Bird and E. Zolt, "Tax Policy in Emerging Countries," Environment and Planning C: Government and Policy, vol. 26, pp. 73-86, 2008.

⁴⁰⁷ . H. Li, "An Empirical Study on Public Service Motivation and the Performance of Government Employees in China", Canadian Social Science, vol. 4, no. 2, pp. 18-28, 2008.

στην καλύτερη επίτευξη αποτελεσμάτων και στόχων και στην αποδοτικότερη λειτουργία του ανθρωπίνου δυναμικού⁴⁰⁸. Όσον αφορά στα μειονεκτήματα στο ανθρώπινο δυναμικό έχει αναφερθεί αύξηση του ανταγωνισμού σε επίπεδα μεγαλύτερα από το επιθυμητό.

Διαπιστώθηκε ότι υπήρχαν ποικίλες προσεγγίσεις στη διαχείριση των επιδόσεων και πολυάριθμες συμβουλές διαχείρισης, οι οποίες υποστηρίζουν τα μοντέλα και τις μεθόδους τους ως τον τρόπο να δίνει κάτι. Δεδομένου ότι όλες οι φορολογικές διοικήσεις έχουν διαφορετικές εσωτερικές και εξωτερικές διαδικασίες, πιστεύεται ότι δεν υπάρχει το τέλειο σύστημα διαχείρισης απόδοσης. Κάθε άτομο που απασχολείται σε μια φορολογική διοίκηση, κάθε ομάδα και υποομάδα του οργανισμού, έχουν διαφορετικές απαιτήσεις, διαφορετικές ανάγκες και ο τρόπος που πρέπει να αντιμετωπίζονται και να διοικούνται, διαφέρει⁴⁰⁹. Γι' αυτό το λόγο δεν υπάρχει κάποια έκθεση σχετικά με τις διεθνείς "βέλτιστες πρακτικές" στον τομέα αυτό. Επίσης υπάρχουν έρευνες που αναφέρουν ότι ένα μεγάλο ποσοστό στελεχών τείνει να μη δίνει μεγάλο βάρος στις εν λόγω μετρήσεις λόγω της ασάφειας στους στόχους που ορίστηκαν η οποία οδηγεί σε παρακολούθηση άσχετων δραστηριοτήτων και μέτρηση ακατάλληλων μεγεθών⁴¹⁰

Το ανθρώπινο δυναμικό είναι η σημαντικότερη συνιστώσα στην επίτευξη κέρδους μέσα από την ορθή στελέχωση μιας επιχείρησης ή ενός οργανισμού.⁴¹¹

Η βιβλιογραφία υποδηλώνει ότι τα κίνητρα των εργαζομένων, η δέσμευση, η ικανοποίηση από την εργασία και το άγχος της εργασίας είναι σημαντικοί παράγοντες που επηρεάζουν την απόδοση των εργαζομένων⁴¹².

Η διαχείριση βάσει στόχων (MBO)⁴¹³ είναι ένα μοντέλο διαχείρισης που στοχεύει στη βελτίωση των επιδόσεων ενός οργανισμού, καθορίζοντας με

⁴⁰⁸ Mooraj, S., Oyon, D., & Hostettler, D. (1999). The balanced scorecard: a necessary good or an unnecessary evil? *European Management Journal*, 17(5), 481–491.

⁴⁰⁹ Barney, J. (1991). Firm Resources and Sustained Competitive Advantage. *Journal of Management*, 17 (1), pp. 99-120.

⁴¹⁰ Neely, A., Adams, C., & Crowe, P. (2001). The performance prism in practice. *Measuring Business Excellence*, 5(2), 6–12.

⁴¹¹ Παπαδάκης, Β. (2002). Στρατηγική των επιχειρήσεων: Ελληνική και Διεθνής Εμπειρία, Τόμος Α Θεωρία. Αθήνα: Εκδόσεις Μπένου.

⁴¹² . Ketchand and J. Strawser, "Multiple Dimensions of Organizational Commitment: Implications for Future Accounting Research," *Behavioral Research in Accounting*, vol. 13, pp. 221-251, 2001.

⁴¹³ Peter Drucker, *The practice of Management*, New York Harper & Row 1954

σαφήνεια τους στόχους που συμφωνούν τόσο η διοίκηση όσο και οι εργαζόμενοι. Σύμφωνα με τη θεωρία, ο λόγος για τον καθορισμό στόχων και τα σχέδια δράσης ενθαρρύνει τη συμμετοχή και τη δέσμευση των εργαζομένων, καθώς και την ευθυγράμμιση των στόχων σε ολόκληρο τον οργανισμό.

Η διαχείριση βάσει στόχων (Management by Objectives-MBO) είναι η δημιουργία ενός συστήματος διαχείρισης πληροφοριών για τη σύγκριση των πραγματικών αποδόσεων και των επιτευγμάτων με τους καθορισμένους στόχους. Οι επαγγελματίες υποστηρίζουν ότι τα σημαντικότερα οφέλη της MBO είναι ότι βελτιώνει το κίνητρο και τη δέσμευση των εργαζομένων και επιτρέπει καλύτερη επικοινωνία μεταξύ της διοίκησης και των εργαζομένων. Ωστόσο, μια αναφερόμενη αδυναμία είναι ότι η MBO δίνει έμφαση στον καθορισμό των στόχων για την επίτευξη των στόχων, αντί να επεξεργάζεται ένα συστηματικό σχέδιο για να το πράξει.

5.2 Βασικές αρχές της διοίκησης με στόχους

Η ιστορία της μέτρησης της απόδοσης είναι πολύ μεγάλη και αποτελεί το πλαίσιο της επιχειρηματικής δράσης. Από τις αρχές του 20ου αιώνα η DuPont χρησιμοποίησε μία πυραμίδα οικονομικών αξιών, τα οποία τα συνέδεε με ένα ευρύ φάσμα οικονομικών ποσοστών για απόδοση της επένδυσης⁴¹⁴. Ένα από τα πρώτα μοντέρνα μοντέλα Performance Measurement που κέρδισε μεγάλη αποδοχή είναι το Performance Measurement Matrix (PMM)⁴¹⁵. Αυτό το απλό μοντέλο δείχνει την ανάγκη για πιο ισορροπημένα συστήματα μετρήσεων και η γενικότητα που παρουσιάζει επιτρέπει την προσαρμογή του για την εφαρμογή σε κάθε είδους μέτρηση απόδοσης⁴¹⁶. Τα Wang Laboratories ανέπτυξαν την πυραμίδα SMART (Strategic Measurement and Reporting Technique) ή

⁴¹⁴ Chandler, A. D. (1977). *The Visible Hand: Managerial Revolution in American Business*. Harvard University Press.

⁴¹⁵ Keegan, D. P., Eiler, R. G., & Jones, C. R. (1989). Are your performance measures obsolete? *Management Accounting*, 70(12), 45–50.

⁴¹⁶ Neely, A., Gregory, M., & Platts, K. (1995). Performance Measurement System Design: A literature review and research agenda. *International Journal of Operations & Production Management*, 15(4), 80–116.

«Performance Pyramid»⁴¹⁷ η οποία παρουσιάζει την ανάγκη για εστιασμένες μετρήσεις τόσο εσωτερικά όσο και εξωτερικά του οργανισμού.

Ο Peter Drucker εξέθεσε διάφορες αρχές. Οι στόχοι σχεδιάζονται με τη βοήθεια των εργαζομένων και προορίζονται να είναι προκλητικοί, αλλά εφικτοί. Υπάρχει καθημερινή ανατροφοδότηση, και εστιάζεται στην ανταμοιβή και όχι στην τιμωρία. Προβάλλεται η προσωπική ανάπτυξη παρά η αρνητικότητα για την αδυναμία επίτευξης των στόχων. Ο Drucker πίστευε ότι το MBO δεν ήταν θεραπεία, αλλά ένα εργαλείο που πρέπει να αξιοποιηθεί. Δίνει στους οργανισμούς μια διαδικασία, με πολλούς επαγγελματίες που ισχυρίζονται ότι η επιτυχία του MBO εξαρτάται από την υποστήριξη από κορυφαία διοίκηση, σαφώς περιγραφόμενους στόχους και εκπαιδευμένους διευθυντές που μπορούν να το εφαρμόσουν.

Παρακάτω θα γίνει μια περιγραφή της διαδικασίας διαχείρισης μέτρησης της απόδοσης στόχος της οποίας είναι η βελτιστοποίηση της συμπεριφοράς και των αποτελεσμάτων, των διευθυντικών στελεχών και των συνεργατών ώστε να ευθυγραμμιστούν με τους οργανωτικούς στόχους και τις στρατηγικές της κάθε φορολογικής διοίκησης.

Η επίτευξη των αντικειμενικών στόχων (MBO), όπως συνηθέστερα ονομάζεται, εφαρμόζεται περισσότερο στην αξιολόγηση διοικητικών και διευθυντικών στελεχών, ενώ η διαδικασία αξιολόγησης τυπικά αποτελείται από τα επόμενα 5 βήματα ⁴¹⁸

Η MBO προτείνει πέντε βήματα που πρέπει να χρησιμοποιήσουν οι φορολογικές διοικήσεις για να εφαρμόσουν την τεχνική διαχείρισης της απόδοσης. Το πρώτο βήμα είναι είτε να καθορίσουν είτε να αναθεωρήσουν τους οργανωτικούς στόχους για ολόκληρη την φορολογική διοίκηση. Αυτή η ευρεία επισκόπηση πρέπει να προέρχεται από την αποστολή και το όραμα της. Το δεύτερο βήμα είναι να επικοινωνήσουν τους οργανωτικούς στόχους στους

⁴¹⁷ Lynch, R. L., & Cross, K. F. (1991). *Measure Up!: Yardsticks for Continuous Improvement*. Cambridge: Blackwell Publishers.

⁴¹⁸ Byars, L., Rue, L. (2003). *Human Resource Management*. McGraw -Hill. U.S.A

εργαζομένους και σε ολόκληρο το ανθρώπινο δυναμικό. Ο Drucker χρησιμοποίησε το ακρωνύμιο SMART⁴¹⁹ (Συγκεκριμένο, Μετρήσιμο, Εφικτό, Σχετικό, Εντός χρονικών ορίων) για να εκφράσει την έννοια⁴²⁰. Το τρίτο βήμα προωθεί τη συμμετοχή του ανθρώπινου δυναμικού στον καθορισμό των στόχων. Αφού οι στόχοι του οργανισμού μοιράζονται με τους υπαλλήλους, από την κορυφή προς τα κάτω, οι εργαζόμενοι θα πρέπει να ενθαρρύνονται να καθορίσουν τους δικούς τους στόχους για να επιτύχουν αυτούς τους στόχους. Αυτό δίνει στους εργαζόμενους μεγαλύτερα κίνητρα επειδή έχουν μεγαλύτερη ενδυνάμωση. Το τέταρτο βήμα περιλαμβάνει την παρακολούθηση της προόδου. Πίσω στο δεύτερο βήμα, βασικό στοιχείο των στόχων ήταν ότι είναι μετρήσιμα προκειμένου οι εργαζόμενοι και οι διευθυντές να καθορίσουν πόσο καλά ικανοποιήθηκαν. Οι φορολογικές διοικήσεις οφείλουν να καταβάλουν προσπάθεια για την ικανοποίηση του ανθρώπινου δυναμικού, το οποίο με την σειρά του θα οδηγήσει στην αύξηση της αποδοτικότητας τους⁴²¹. Το πέμπτο βήμα είναι να αξιολογήσει και να επιβραβεύσει την πρόοδο. Αυτό το βήμα περιλαμβάνει ειλικρινή ανατροφοδότηση σχετικά με το τι πήγε καλά και τι δεν το έκανε.

Ακόμη όμως και κάτω από τις καλύτερες συνθήκες το σύστημα αξιολόγησης MBO δεν δίνει άμεσα αποτελέσματα στην αύξηση της παραγωγικότητας. Κατά μέσο όρο χρειάζονται δυο χρόνια μετά την εφαρμογή του συστήματος MBO για να γίνει αποδοτικό⁴²²⁴²³.

Σίγουρα η μέθοδος MBO δεν είναι κατάλληλη για όλους τους εργαζομένους ή όλες τις επιχειρήσεις. Εργασίες οι οποίες χαρακτηρίζονται λίγο ή καθόλου ευέλικτες δεν είναι συμβατές με την MBO. Η μέθοδος φαίνεται να είναι περισσότερο χρήσιμη για το διευθυντικό προσωπικό και για εργαζομένους που έχουν ευρέως ευέλικτες εργασίες και έχουν τον πλήρη έλεγχο αυτών. Όταν

⁴¹⁹ Lynch, R. L., & Cross, K. F. (1991). *Measure Up!: Yardsticks for Continuous Improvement*. Cambridge: Blackwell Publishers

⁴²⁰ Doran, G. T. (1981). There's a S.M.A.R.T. way to write management's goals and objectives. *Management Review*, 70(11 (AMA FORUM)), 35–36

⁴²¹ Wrijgt, P. M., Dunford, B.B., and Snell, S.A.(2001). Human resources and the resource based view of the firm. *Journal of management*, 2(6), pp.701-721

⁴²² Rodgers, R., Hunder, J.E. (1991). Impact of Management by Objective on Organizational Productivity. *Journal of Applied Psychology*, 76, 322-336.

⁴²³ Jackson, S.E., Schuler, R.S. (1995). Understanding H.R.M. in the context of organizations and their environments. *Annual Review Psychology* 46, 237-264.

εφαρμόζεται σε άκαμπτα και απολυταρχικά διοικητικά συστήματα η μέθοδος μπορεί να αποτύχει. Υπερβολική έμφαση σε ποινές για την μη επίτευξη των στόχων καταστρέφουν την αναπτυξιακή και συμμετοχική φύση της μεθόδου MBO⁴²⁴.

Η βασική αρχή είναι ότι η Διαχείριση της Απόδοσης του ανθρώπινου δυναμικού είναι δεν διαχωρίζεται από την απόδοση της Διοίκησης. Σημαντικό να εντοπιστεί είναι ο τρόπος με τον οποίο διαχειρίζονται για να βελτιώσουν τη συμπεριφορά και τις επιδόσεις στη φορολογική διοίκησή σήμερα.

Τα σημαντικότερα και βιώσιμα οφέλη προκύπτουν από εκείνα τα στελέχη του εκτελεστικού επιπέδου εντός των φορολογικών διοικήσεων που κάνουν συστηματική χρήση των ζητημάτων που τίθενται και των προβλημάτων που αντιμετωπίζουν και τα οποία επίσης αναλαμβάνουν δράση και θα αναλυθούν παρακάτω. Επίσης θα παρουσιαστούν ενδιαφέροντα παραδείγματα από τις φορολογικές διοικήσεις που διοικούνται από Ανεξάρτητες Αρχές στις χώρες της ευρωζώνης και γενικότερα της Ευρώπης.

5.3 Διαχείριση της απόδοσης του ανθρώπινου δυναμικού ανά επίπεδο οργάνωσης και βαθμού στελέχωσης

Η κάθε φορολογική διοίκηση προσεγγίζει την ανάγκη για διαχείριση απόδοσης με διαφορετικούς τρόπους και απαιτεί διαφορετικούς οδηγούς βελτίωσης και αύξηση της απόδοσης. Ανάλογα το επίπεδο στο οποίο μετριέται η απόδοση δίνονται οι αντίστοιχες κατευθύνσεις.

Σε επίπεδο Οργάνωσης οι φορολογικές διοικήσεις όπως αναλύθηκε στο προηγούμενο κεφάλαιο θέτουν ετήσιους στόχους που συχνά περιλαμβάνουν την ευθυγράμμιση μεμονωμένων, μετρήσιμων στόχων. Σε ορισμένες φορολογικές διοικήσεις, μια ετήσια οδηγία ή οδηγία του υπουργείου μετατρέπεται σε ετήσιο διάλογο σχετικά με τους στόχους σε διαφορετικά οργανωτικά επίπεδα, τα αποτελέσματα των οποίων είναι μια λεπτομερής ετήσια έκθεση. Ορισμένες φορολογικές διοικήσεις προσπαθούν να βελτιστοποιήσουν αυτές τις διαδικασίες

⁴²⁴ Mathis, R., Jackson, J.(2000). Human Resource Management. South-Western Thomson Learning. U.S.A

απλοποιώντας το σύστημα ώστε να βελτιωθεί η αποτελεσματικότητα και η αποδοτικότητα του κόστους. Οι ποιοτικοί δείκτες θεωρούνται ως μερικοί από τους κύριους κινητήριους μοχλούς για τη βελτίωση των επιδόσεων και την αποφυγή τυχαίων σφαλμάτων και λαθών με την εισαγωγή εύχρηστων συστημάτων για τους τελικούς χρήστες. Δημιουργείται μια οργανωτική κουλτούρα για συνεχή βελτίωση και ανάπτυξη, βασισμένη σε μια εις βάθος κατανόηση και σεβασμό των αναγκών των φορολογούμενων (τόσο των πολιτών όσο και των επιχειρήσεων). Από την έρευνα προκύπτει ότι ορισμένες φορολογικές διοικήσεις έχουν εφαρμόσει ειδικές στρατηγικές για την κάλυψη των αναγκών των φορολογούμενων σε διαφορετικές περιοχές, με σκοπό την οικοδόμηση εμπιστοσύνης και τη διευκόλυνση της τήρησης των φορολογικών τους υποχρεώσεων. Η οργανωτική ανάπτυξη προκειμένου να βελτιωθούν οι συνολικές επιδόσεις απαιτεί μια ολιστική προσέγγιση με την ενσωμάτωση των πολιτικών διαχείρισης και των εργοδοτών για την παροχή ενός υγιούς εργασιακού περιβάλλοντος και ενός λογικού συστήματος ανάδρασης και αμοιβής. Η ειδική καθοδήγηση αποδεικνύεται ένα πολύ χρήσιμο εργαλείο, η χρήση του οποίου οδηγεί σε βελτίωση της αποδοτικότητας των εργαζομένων, ενώ παράλληλα δημιουργούνται δεσμοί και σχέσεις μεταξύ τους και των καθοδηγητών ή ηγετών τους⁴²⁵.

Οι ορθές λειτουργικές διαδικασίες και τα συστήματα εσωτερικής επικοινωνίας θεωρούνται απαραίτητα για την οικοδόμηση μιας ευρείας κατανόησης της αποστολής, του οράματος και των αξιών, αλλά και για τις αποτελεσματικές σχέσεις και την ισχυρή εσωτερική συνοχή μέσα στον οργανισμό. Η εκπαίδευση και η ανάπτυξη, καθώς και η αυτοματοποίηση των επιχειρηματικών διαδικασιών (ιδίως η διαχείριση μεγάλου όγκου) θεωρούνται σημαντικοί παράγοντες στη μείωση του διοικητικού κόστους.

Η επιτυχία κάθε συστήματος εξαρτάται από την ικανότητά του να παρέχει λεπτομερή και ενημερωτικά στοιχεία απόδοσης, ιδανικά σε οργανωτικό και ατομικό επίπεδο. Η εργασιακή απόδοση επηρεάζεται από πολλούς παράγοντες, όπως

⁴²⁵ Mitchell, T. R., Holtom, B. C., Lee, T. W., Sablinski, C. J., and Erez, M. (2001). Why people stay: Using job embeddedness to predict voluntary turnover. *Academy of Management Journal*, 44(6), pp. 1102-1121.

είναι η επιθυμία που έχει ένα άτομο να ολοκληρώσει ένα έργο που του έχει ανατεθεί, ή η ικανότητα που έχει αυτό το άτομο να φέρει εις πέρας το έργο αυτό⁴²⁶.

Οι Miller and Broamiley⁴²⁷ διατύπωσαν ότι η εργασιακή απόδοση αποτελεί μια αντανάκλαση των ικανοτήτων που διαθέτει μια επιχείρηση για να επιτυγχάνει τους στόχους που θέτει, ενώ οι Collis and Montgomery⁴²⁸ όρισαν την εργασιακή απόδοση ως το σύνολο των πόρων, ικανοτήτων και δυνατοτήτων μιας επιχείρησης, τα οποία χρησιμοποιούνται με αποδοτικό και αποτελεσματικό τρόπο προς επίτευξη των στόχων που τίθενται κάθε φορά.

Επίσης η εργασιακή απόδοση σύμφωνα με τους θεωρήθηκε ως το επίπεδο των εκροών μιας επιχείρησης, αφού πραγματοποιηθεί επεξεργασία των εκροών της και στην ουσία είναι η εκροή των δραστηριοτήτων που λαμβάνουν χώρα σε μια επιχείρηση.⁴²⁹

Οι επιχειρήσεις και γενικότερα οι οργανώσεις, τείνουν τα τελευταία χρόνια να καταβάλλουν μεγάλες προσπάθειες για να μετρήσουν και να κατανοήσουν τους καίριους παράγοντες επιρροής της εργασιακής απόδοσης. Ένας από τους σημαντικότερους μελετητές, όρισε την εργασιακή απόδοση ως τη συνάρτηση των δεξιοτήτων, ικανοτήτων, γνώσεων και κινήτρων που εμπεριέχονται σε μια θέση εργασίας και αποτελούν το πεδίο δράσης ενός εργαζομένου⁴³⁰.

Άλλοι ορισμοί που έχουν δοθεί για την εργασιακή απόδοση περιλαμβάνουν και άλλες παραμέτρους, εκτός από τις γνώσεις και τις δεξιότητες. Στη διεθνή βιβλιογραφία συναντώνται επίσης μερικοί ακόμα ορισμοί όπως ότι αποτελεί η εργασιακή απόδοση το σύνολο της αποτελεσματικότητας μεμονωμένων συμπεριφορών, οι οποίες είναι κατά τέτοιο τρόπο δομημένες που συμβάλλουν στην επίτευξη των οργανωτικών στόχων ή. ότι η εργασιακή απόδοση είναι η

⁴²⁶ Shore, L. M. and Martin, H. J. (1989). Satisfaction and organizational commitment in relation to work performance and turnover intentions. *Human Relations*, 42 (1), pp. 625-638.

⁴²⁷ Miller, K., and Bromiley, P. (1990). Strategic Risk and Corporate Performance: An Analysis of Alternative Risk Measure. *Academy of Management Journal*, 33(4), pp. 756-779.

⁴²⁸ Collis, D.J., and Montgomery, C. (1995). Competing on Resources. *Harvard Business Review*, 73 (4), pp. 118-128.

⁴²⁹ De Wit, B., Meyer, R., *Strategy Process, Content, Context*, 3rd Edition, 2004, Thomson, London.

⁴³⁰ Campbell, D. T., and Kenny, D. A. (1999). *A primer on regression artifacts*. New York: Guilford Press

αποτελεσματική διαχείριση μεμονωμένων επιδόσεων που οδηγεί σε εφαρμογή της στρατηγικής και των στόχων που τίθενται από την οργάνωση⁴³¹.

Σε επίπεδο Διευθυντών, στις περισσότερες φορολογικές διοικήσεις, οι διαχειριστές σε διάφορα επίπεδα είναι υπεύθυνοι για τον καθορισμό σαφών στόχων και την επίτευξη αποτελεσμάτων. Ορισμένες φορολογικές διοικήσεις χρησιμοποιούν επιδόματα επιδόσεων (bonus), ενώ άλλες προτιμούν την αναθεώρηση των μισθών ετησίως σύμφωνα με συγκεκριμένο κριτήριο που συνδέεται με την ευθύνη, τις επιδόσεις και τα αποτελέσματα του μεμονωμένου διαχειριστή. Τα προγράμματα κατάρτισης για τη βελτίωση των δεξιοτήτων διαχείρισης θεωρούνται σημαντικά σε όλες τις φορολογικές διοικήσεις που μελετήθηκαν καθώς χρησιμοποιούνται έξυπνα διαδικασίες ανάδρασης και αναγνώρισης.

Σε επίπεδο Υπαλλήλων, μια απλή αλλά ισχυρή λογική, είναι ότι πρέπει να υπάρξει μια ουσιαστική διαφορά μεταξύ υψηλών και χαμηλών επιδόσεων των υπαλλήλων των φορολογικών διοικήσεων. Αυτή η λογική είναι ένας από τους παραδοσιακούς ακρογωνιαίους λίθους στη διαχείριση επιδόσεων. Κατά συνέπεια, οι κύριοι παράγοντες για τη βελτίωση των αποδόσεων είναι η ατομική αξιολόγηση και η ανατροφοδότηση που επηρεάζουν τις ευκαιρίες μισθών, σταδιοδρομίας ή / και ανάπτυξης.

5.4 Καθορισμός στρατηγικής στη διαχείριση της απόδοσης του ανθρώπινου δυναμικού, μέτρα, δείκτες και αξίες

Σε όλες τις εξεταζόμενες φορολογικές διοικήσεις που θεσμικά διοικούνται από Ημιαυτόνομες Αρχές, η απόδοση του εργατικού δυναμικού ευθυγραμμίζεται με τους οργανωτικούς στόχους εφαρμόζοντας διαφορετικές μεθόδους, μέτρα και δείκτες. Παραδείγματα εγγράφων όπου υπάρχει στρατηγική ευθυγράμμιση είναι: στρατηγικά ή εταιρικά σχέδια, δήλωση στρατηγικής, ετήσια σχέδια, προγράμματα διαχείρισης απόδοσης, λογιστικοί κανονισμοί, περιγραφές θέσεων εργασίας κλπ.

⁴³¹ Amos, T., Ristow, A., and Ristow, L. (2004). Human Resource Management. Lansdowne: Juta and Co Ltd.

Με τον όρο Στρατηγική στη διαχείριση ανθρώπινου δυναμικού αναφερόμαστε στην απαραίτητη διοικητική διαδικασία με την οποία οι πολιτικές και οι πρακτικές ανθρώπινων πόρων συνδέονται με τους στρατηγικούς στόχους της επιχείρησης⁴³². Η Στρατηγική στη διαχείριση ανθρώπινου δυναμικού είναι η συστηματική ανάπτυξη και υιοθέτηση συγκεκριμένων ενεργειών που αφορούν τη διοίκηση των εργαζόμενων μιας επιχείρησης με σκοπό αυτοί να οδηγηθούν στην επίτευξη των στρατηγικών σκοπών και στόχων της⁴³³.

Η Στρατηγική αυτή συνδέει, ολοκληρώνει και συνενώνει κατά πλάτος όλα τα επίπεδα της επιχείρησης. Ο βασικός της σκοπός είναι να χρησιμοποιήσει όσο το δυνατόν πιο αποτελεσματικά τους ανθρώπινους πόρους σε σχέση με τις στρατηγικές ανάγκες της επιχείρησης⁴³⁴.

Ο μεσοπρόθεσμος προγραμματισμός των επιμέρους στόχων (ποιοτικών και ποσοτικών) σε συνδυασμό με τον περιοδικό διάλογο ανά διαδοχική ανάδραση είναι ένας άλλος τρόπος για την ευθυγράμμιση της απόδοσης του εργατικού δυναμικού με τους οργανωτικούς στόχους.

Οι καθημερινές ενέργειες των διευθυντών και των υπαλλήλων συνήθως ευθυγραμμίζονται με τους στρατηγικούς επιχειρηματικούς στόχους μέσω άμεσου διαλόγου με τις μονάδες και τα άτομα. Ορισμένες φορολογικές διοικήσεις υπογραμμίζουν αυτές τις πτυχές, ιδιαίτερα στην περίπτωση της ανάπτυξης διαχειριστικών δεξιοτήτων, όπως η καθοδήγηση, η εκπαίδευση και ο διάλογος.

Ορισμένες φορολογικές διοικήσεις χρησιμοποιούν επίσης δείκτες HR (π.χ. ποιότητα ηγεσίας, προσωπική ακεραιότητα, ποικιλομορφία και κινητικότητα) για τη διεξαγωγή συγκριτικής ανάλυσης μεταξύ επιχειρηματικών δεικτών και αποτελεσμάτων για να εντοπιστούν οι αποκλίσεις.

Οι περισσότερες από τις εξεταζόμενες φορολογικές διοικήσεις έχουν μια έκθεση / δήλωση αξιών ως μέρος της οργανωτικής τους κουλτούρας, η οποία επηρεάζει τα πρότυπα απόδοσης.

⁴³² Bratton, J., Gold, J.(2003). Human Resource Management: Theory and Practice. Palgrave Macmillan. Great Britain

⁴³³ Mondy, W.,Noe, R.,Premeaux, S.(1999). Human Resource Management. Prendice Hall

⁴³⁴ Byars, L.,Rue, L.(2003). Human Resource Management. McGraw-Hill. U.S.A.

Η πλειοψηφία των φορολογικών διοικήσεων τονίζει τη σημασία της ύπαρξης κώδικα δεοντολογίας για όλους τους υπαλλήλους. Αυτά τα έγγραφα αναφέρονται στη διαφάνεια, την ειλικρίνεια, τη συνέπεια και την ποιότητα των υπηρεσιών κλπ. κατά την εκτέλεση της φορολογικής διοίκησης. Σκοπός είναι να αυξηθεί η εμπιστοσύνη της κοινωνίας και να βελτιωθεί η φορολογική συμμόρφωση⁴³⁵.

Ο κώδικας δεοντολογίας είναι ένα σημαντικό μέσο για την ενίσχυση και την εξασφάλιση της επαγγελματικής υπηρεσίας του κράτους. Περιγράφει τα πρότυπα συμπεριφοράς για τους εργαζομένους και δίνει οδηγίες και κατευθυντήριες γραμμές για την επίλυση της ηθικής.

Στην Λετονία, ο κώδικας δεοντολογίας είναι αποτελεσματικός στην οργάνωση και ο Κώδικας δεσμεύει όλους τους υπαλλήλους του οργανισμού. Εάν ο υπάλληλος παραβιάσει τις απαιτήσεις που ορίζονται στον Κώδικα Δεοντολογίας, μπορεί να κινηθεί πειθαρχική υπόθεση και να αξιολογηθεί η συμμόρφωση της συμπεριφοράς του υπαλλήλου στους κανόνες δεοντολογίας του οργανισμού⁴³⁶.

Στη Βουλγαρία, ο κώδικας δεοντολογίας δίνεται σε κάθε υπάλληλο στην οργάνωση από το 2006⁴³⁷. Οι αξίες είναι:

- Η ομαδική εργασία και το εταιρικό πνεύμα
- Ειλικρίνεια και εμπιστοσύνη
- Ποιότητα υπηρεσιών
- Κινητοποίηση και ανάπτυξη του δυναμικού των ανθρώπων

Στη Σουηδία,⁴³⁸ εφαρμόζεται η πολιτική συνεργατών που βασίζεται στην αποστολή, το όραμα και τις αξίες: Πρόσληψη, αξιοπιστία και χρησιμότητα.

Στη Πορτογαλία, ο κώδικας δεοντολογίας⁴³⁹ είναι το πλαίσιο μέσα στο οποίο κατασκευάζεται και μετριέται η ατομική συμφωνία επιδόσεων κάθε εργαζομένου.

⁴³⁵ World Bank Tax Policy and Tax Administration Thematic Group Codes of Ethics and Conduct in Revenue Administrations: What does International Practice Tell Us

⁴³⁶ ⁴³⁶ State Revenue Service of Latvia VID Etikas kodekss

⁴³⁷ National Revenue Agency (NRA) Yearbook of the National Revenue Agency

⁴³⁸ Boll, K.(2018).Outcome-based Performance Management Systems: Experiences from the Danish and Swedish Tax Agencies. In H. Byrkjeflot, & F. Engelstad (Eds.),Bureaucracy and Society in Transition (pp. 89-107)

⁴³⁹ Código de Conduta dos Trabalhadores Autoridade Tributária e Aduaneira – Ministério das Finanças

Περιγράφει τι αναμένεται από όλους/ες να συμβάλουν στην επίτευξη των στόχων. Περιγράφει τον τρόπο εργασίας - επαγγελματικά - και τις συμπεριφορές και τα πρότυπα συμπεριφοράς που πρέπει να ακολουθήσουν για να κάνουν τη δουλειά τους. Ο Κώδικας Δημόσιας Διοίκησης καθορίζει έναν κώδικα δεοντολογίας και ένα πρότυπο συμπεριφοράς για όλους τους δημόσιους υπαλλήλους. Ο Κώδικας Δημόσιας Υπηρεσίας ορίζει έναν κώδικα δεοντολογίας και ένα πρότυπο συμπεριφοράς για όλους τους δημόσιους υπαλλήλους.

Στην Ιρλανδία, η ευαισθητοποίηση των εργαζομένων για τις αξίες ενθαρρύνει τη δέσμευσή τους να τιμούν τις αξίες, συμπεριλαμβανομένης της καινοτομίας και της αποτελεσματικότητας. Η δήλωση είναι μια "συμφωνία" μεταξύ υπαλλήλων και διοίκησης. Τρεις κύριες αξίες είναι χαρακτηριστικές της φορολογικής διοίκησης. Η πρώτη είναι η αξιοπιστία εντός και εκτός της διοίκησης. Το δεύτερο είναι ευθύνη. Καλούν ο ένας τον άλλον να λογοδοτεί και να γνωρίζει ο ένας τον άλλον όταν δεν κατανοούν τη συμπεριφορά ή τις αποφάσεις του άλλου. Αυτό τους καθιστά αξιόπιστους, ανοικτούς και διαφανείς για το περιβάλλον. Το τρίτο είναι η φροντίδα. Αντιμετωπίζουν όλους με σεβασμό και λαμβάνουν υπόψη τις προσδοκίες, τα δικαιώματα και τα συμφέροντα όλων⁴⁴⁰.

Στην Ισπανία⁴⁴¹ και στην Ιταλία⁴⁴² οι αξίες αυτές περιγράφονται μέσα στο Επιχειρησιακό Σχέδιο ή στους Ετήσιους Στόχους.

Στην Τσεχία, ο κώδικας δεοντολογίας συμβάλλει στην εφαρμογή των δεοντολογικών αξιών, δημιουργώντας ένα κατάλληλο περιβάλλον και διατηρώντας την ισότιμη πρόσβαση στους εργαζομένους, με έμφαση στην αξιολόγηση τους, ανάλογα με την ποιότητα της παρερχόμενης υπηρεσίας⁴⁴³

Σε άλλες φορολογικές διοικήσεις που θεσμικά εκπροσωπούνται από υπουργεία οικονομικών ή διάφορα τμήματα του υπουργείου οικονομικών ή κάποιον άλλο θεσμικό φορέα, έχουν επίσης μια έκθεση / δήλωση αξιών ως μέρος της οργανωτικής τους κουλτούρας, η οποία επηρεάζει τα πρότυπα απόδοσης.

⁴⁴⁰ Irish tax and customs, Dignity at work policy

⁴⁴¹ Agencia Tributaria, Spanish Tax Agency Reports 2017

⁴⁴² Agenzia Entrate, Italy, piano Triennale dia azioni positive

⁴⁴³ Finanční správa, Κανόνες δεοντολογίας των δημοσίων υπαλλήλων

Σημαντικό επίσης να αναφερθεί πως επιτυγχάνεται η γνωστοποίηση της σύνδεσης μεταξύ ατομικών επιδόσεων και οργανωτικών επιτευγμάτων από τις φορολογικές διοικήσεις. Παρόλο που οι διευθυντές και οι εργαζόμενοι γενικά γνωρίζουν τι αναμένεται από αυτούς όσον αφορά την "ικανοποιητική απόδοση", οι στόχοι πρέπει να διατυπωθούν με σαφήνεια και αντικειμενικότητα. Οι εργαζόμενοι πρέπει να γνωρίζουν πώς η απόδοσή τους επηρεάζει την επίτευξη των οργανωτικών, ομαδικών και προσωπικών στόχων. Η διαδικασία αυτή διεξάγεται κυρίως μέσω περιοδικών διαλόγων προγραμματισμού και ανάπτυξης με τον διευθυντή.

Μόλις οι εργαζόμενοι συμμετέχουν στον προγραμματισμό του τρόπου επίτευξης των στόχων της ομάδας τους, αποκτούν επίσης μεγαλύτερη συνειδητοποίηση του τι αναμένεται από αυτούς ως άτομα. Αυτή η ευαισθητοποίηση συμβάλλει στην αξιοποίηση της αντίληψής τους χρησιμοποιώντας την αξιολόγηση ως εργαλείο για την ανάπτυξη και τη βελτίωση της απόδοσης.

Στην Τσεχική Δημοκρατία, κάθε υπάλληλος και ο διευθυντής έχει θέσει τα καθήκοντά του και έχει ως στόχο, εν μέρει, την απασχόληση και λεπτομερέστερη περιγραφή της θέσης εργασίας. Κατά τη διάρκεια της τακτικής αξιολόγησης των υπαλλήλων αξιολογείται η εκπλήρωση αυτών των στόχων και πραγματοποιείται η υλοποίησή τους για την επόμενη περίοδο⁴⁴⁴.

Στην Ιρλανδία, ένα επίσημο σύστημα διαχείρισης και ανάπτυξης της απόδοσης (PMDS Performance management and Development System) εφαρμόζεται σε όλο το προσωπικό. Σ αυτό παρέχεται με σαφήνεια σε σχέση με τη διαμόρφωση των στόχων και τα αναμενόμενα πρότυπα απόδοσης. Το ετήσιο προφίλ ρόλων του PMDS συνδέει τους προσωπικούς στόχους με την ομάδα και την οργάνωση. Ο διάλογος μεταξύ διευθυντή και μέλους του προσωπικού γίνεται άτυπα ως μέρος καθημερινών δραστηριοτήτων στο χώρο εργασίας και επίσημα σε 2 συνεδριάσεις επανεξέτασης που διεξάγονται κάθε χρόνο⁴⁴⁵.

⁴⁴⁴ Finanční správa, Κανονισμός υπηρεσίας αριθμ.1/2019 του Γενικού Διευθυντή

⁴⁴⁵ Irish tax and customs PMDS requirements

Στην Σουηδία οι στόχοι διατυπώνονται σε σχέδια συνεργατών και διευθυντών με γραπτές συμφωνίες μεταξύ τους, όπου η απόδοση των εργαζομένων μετριέται για κάθε στόχο. Αυτό γίνεται με τα αποτελέσματα. Το πράσινο, το πορτοκαλί και το κόκκινο αντανακλούν τις επιδόσεις που σχετίζονται με τους μεμονωμένους στόχους⁴⁴⁶.

Σε άλλες φορολογικές διοικήσεις που θεσμικά δεν εκπροσωπούνται από Ανεξάρτητες Αρχές οι επιδράσεις στην επίτευξη των οργανωτικών στόχων κοινοποιούνται μέσω των συνεδριάσεων.

Μια ακόμη παράμετρος της διαχείρισης της απόδοσης του ανθρώπινου δυναμικού είναι η αναγνώριση και οι συνέπειες από τις δράσεις και τις συμπεριφορές. Η θετική συμπεριφορά και η καλή απόδοση επιβραβεύονται σε αρκετές από τις φορολογικές διοικήσεις που μελετήθηκαν.

Η επίτευξη πρόσθετων καθηκόντων συχνά δημοσιοποιείται. Ορισμένες φορολογικές διοικήσεις διοργανώνουν ετησίως συναντήσεις προσωπικού, όπου παρουσιάζονται τα αποτελέσματα απόδοσης.

Οι συνέπειες των κακών αποδόσεων θα μπορούσαν να είναι πειθαρχικές ενέργειες που συνεπάγονται κυρώσεις, όπως γραπτή προειδοποίηση για έναν υπάλληλο, μειωμένο επίδομα επίδοσης ή αμοιβή προσωπικού κλπ. Η κακή απόδοση μπορεί επίσης να επηρεάσει τους μισθούς, ιδιαίτερα σε χώρες με μεμονωμένους μισθούς.

Όσο αφορά την αναγνώριση των καλών αποδόσεων στη Βουλγαρία οι καλύτερες επιδόσεις (ο καλύτερος δείκτης) αυξάνονται σε υψηλότερα επίπεδα. Τα κεφάλαια της κοινής επιχείρησης κατανέμονται μεταξύ ατόμων σύμφωνα με την ατομική τριμηνιαία αξιολόγηση και τη θέση εργασίας που κατέχουν. Η ατομική συνιστώσα αμοιβής μπορεί να είναι το πολύ 48% του βασικού μισθού.

Στην Ιταλία, η επιβράβευση των αποδόσεων γίνεται με αμοιβή και αφορά τους διευθυντές (αποζημίωση των αποτελεσμάτων) και τους ανώτερους υπαλλήλους που είναι υπεύθυνοι για τις οργανωτικές θέσεις (ηγέτες ομάδων,

⁴⁴⁶ Boll, K. (2018). Outcome-based Performance Management Systems: Experiences from the Danish and Swedish Tax Agencies. In H. Byrkjeflot, & F. Engelstad (Eds.), *Bureaucracy and Society in Transition* (pp. 89-107)

εμπειρογνώμονες). Η απονομή του μισθού, των θέσεων και των αποτελεσμάτων υπόκειται σε θετική αξιολόγηση της απόδοσης⁴⁴⁷.

Στην Λετονία, οι θετικές συμπεριφορές και οι δράσεις βραβεύονται από τον Πρωθυπουργό μέσω του υπουργικού συμβουλίου Γ που αποδίδει φόρο τιμής στους υπαλλήλους για την ανταπόκριση τους και την άριστη εξυπηρέτηση των πελατών τους⁴⁴⁸.

Στην Γαλλία, η εξέλιξη της σταδιοδρομίας των υπαλλήλων της δημόσιας υπηρεσίας εξαρτάται τόσο από την αρχαιότητα όσο και από την επαγγελματική τους αξία. Η ετήσια βαθμολογία που τους έχει χορηγηθεί τους επιτρέπει να επωφελούνται από τις "μειώσεις της υπηρεσίας" μέσω αριθμητικής βαθμολογίας.

Στην Πορτογαλία, δίνονται εσωτερικές και εξωτερικές ευκαιρίες κατάρτισης.

Στην Ισπανία, ο Οργανισμός δεν αναγνωρίζει σήμερα τις αξιέπαινες συμπεριφορές. Υπάρχει ένας γενικός προϋπολογισμός για το μπόνους για το σύνολο της Φορολογικής Υπηρεσίας, ανάλογα με τα επιτεύγματά του το προηγούμενο έτος. Αυτός ο προϋπολογισμός έχει χωριστεί μεταξύ όλων των μονάδων που έχουν φτάσει τους στόχους σε μια συγκεκριμένη κλίμακα (τα μεγαλύτερα τμήματα στις καλύτερες μονάδες για την επίτευξη των στόχων). Μια άλλη κλίμακα γίνεται σύμφωνα με τις ευθύνες που έχουν οι εργαζόμενοι.

Σε άλλες φορολογικές διοικήσεις που δεν εκπροσωπούνται από Ανεξάρτητες Αρχές η καλή απόδοση ανταμείβεται με προκλήσεις, προωθήσεις, και προσωπική ανάπτυξη ή ανταμείβεται με ειδικές ευχαριστίες.

Όσο αφορά τις συνέπειες της κακής απόδοσης του ανθρώπινου δυναμικού στην Φιλανδία εάν η απόδοση δεν διορθωθεί σε έξι μήνες, η αντίδραση είναι η μείωση της περιοδικής αύξησης του μισθού του εργαζόμενου.

Στην Ιταλία, η ανεπαρκής εκτέλεση συνεπάγεται την πειθαρχική κύρωση από την ελάχιστη λεκτική ή γραπτή επίπληξη στο ανώτατο πρόστιμο ύψους 4 ωρών αμοιβής για τον εργαζόμενο. Ταυτόχρονα, θα καταστήσει αδύνατη την

⁴⁴⁷ Agenzia Entrate, Italy, Sistema de misurazione e valutazione della performance del personale

⁴⁴⁸ State Revenue Service of Latvia, Apbalvojumi

ένταξη σε οποιοδήποτε εσωτερικό ανταγωνισμό και την αλλαγή της οικονομικής εξέλιξης⁴⁴⁹.

Στην Ιρλανδία, οι συνέπειες των κακών αποδόσεων θα μπορούσαν να είναι πειθαρχικές ενέργειες⁴⁵⁰.

Στην Ισπανία, η πειθαρχική διαδικασία θα μπορούσε να καταλήξει σε απόλυση.

Στη Γαλλία, επιβραδύνεται η βαθμολογική εξέλιξη που βοηθάει στη σταδιοδρομία των υπαλλήλων.

Στη Σουηδία, γίνεται προετοιμασία και / ή κατάρτιση για βελτίωση. Σε αντίθετη περίπτωση, αυτό έχει ως συνέπεια την αναθεώρηση των μισθών και τις πολύ περιορισμένες δυνατότητες σταδιοδρομίας και ανάπτυξης. Αν πρόκειται για ακατάλληλη συμπεριφορά, διερευνάται προσεκτικά και αποφάσιζε στην Επιτροπή Προσωπικού. Θα μπορούσε να οδηγήσει σε επίσημη προειδοποίηση ή απόλυση⁴⁵¹.

Επίσης σε άλλες φορολογικές διοικήσεις που δεν εκπροσωπούνται από Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων η αντίδραση στην υπο-εκτέλεση είναι η κατάργηση των περιοδικών αυξήσεων μισθών. Επίσης εάν η ανάρμοστη συμπεριφορά είναι διερευνημένη, μπορεί να οδηγήσει σε κύρωση που κυμαίνεται από επίσημη προειδοποίηση μέσω υποβάθμισης έως απόλυσης. Σε περιπτώσεις κακής απόδοσης, το πρώτο βήμα είναι η παρακράτηση όλων των επιδομάτων επιδόσεων. Στη συνέχεια, ο εργαζόμενος και ο διευθυντής του συμφωνούν ένα ξεχωριστό σχέδιο δράσης για τη βελτίωση της απόδοσης. Εάν ο εργαζόμενος δεν εκτελέσει το σχέδιο ή δεν βελτιώσει την απόδοσή του, θα εκτελεστεί μια σειρά ενεργειών που περιλαμβάνουν υποβάθμιση ή απόλυση.

Σε πολλές φορολογικές διοικήσεις τα αποτελέσματα της αξιολόγησης και της απόδοσης γίνονται μέσω εορτασμού και ανασκόπησης των επιτευγμάτων.

⁴⁴⁹ Agenzia Entrate, Italy, il Sistema di valutazione della performance

⁴⁵⁰ Irish tax and customs, Underperformance Policy/ Revised Discipline code 2018

⁴⁵¹ Boll, K. (2018). Outcome-based Performance Management Systems: Experiences from the Danish and Swedish Tax Agencies. In H. Byrkjeflot, & F. Engelstad (Eds.), *Bureaucracy and Society in Transition* (pp. 89-107)

Στην Ουγγαρία, προγραμματίζονται επαναλαμβανόμενες γιορτές/ ανασκοπήσεις των επιτευγμάτων σε επίπεδο ομάδας / μονάδας. Ωστόσο, οι εορτασμοί / ανασκοπήσεις είναι ανεπίσημοι και διαφέρουν από το τμήμα στο τμήμα⁴⁵².

Στην Ιταλία, ο αξιολογητής είναι επίσης ένας προπονητής που προωθεί πρωτοβουλίες και ενθαρρύνει το προσωπικό να είναι αντανεκλαστικό χρησιμοποιώντας ένα ευρύ φάσμα προσεγγίσεων και εποικοδομητική ανατροφοδότηση για την ανάπτυξη άλλων. Η ιταλική υπηρεσία εσόδων παρέχει επίσημη και ανεπίσημη ανταλλαγή απόψεων μεταξύ εργοδότη και εργαζομένου και συζήτηση για την παρακολούθηση⁴⁵³.

Στην Ιρλανδία, δημοσιεύονται ετήσιες εκθέσεις για την απόδοση. Επίσης δημοσιεύονται τριμηνιαίες ανασκοπήσεις επίτευξης επιχειρηματικών σχεδίων. Τέλος γίνεται μηνιαία αναφορά σε όλες τις πτυχές της απόδοσης των εσόδων⁴⁵⁴.

Μία ακόμη παράμετρος που πρέπει να εξετασθεί είναι το πλαίσιο αρμοδιοτήτων, η καταγραφή και έλεγχος των δεξιοτήτων. Αρκετές από τις εξεταζόμενες φορολογικές διοικήσεις έχουν ένα πλαίσιο αρμοδιοτήτων ή χρησιμοποιούν πίνακα ελέγχου δεξιοτήτων. Εκτός από τις επαγγελματικές δεξιότητες και εμπειρογνωμοσύνη, οι κύριες αρμοδιότητες σε όλες σχεδόν τις διοικήσεις είναι η ομαδική εργασία, η πρωτοβουλία, η επικοινωνία και η επίλυση προβλημάτων και οι δεξιότητες ηγεσίας. Οι καλές δεξιότητες αλληλεπίδρασης με τους φορολογούμενους θεωρούνται επίσης πολύ σημαντικές. Μια άλλη επαναλαμβανόμενη ικανότητα σε διάφορες φορολογικές διοικήσεις είναι: η στρατηγική σκέψη.

Δεν υπάρχει μεγάλη διαφορά μεταξύ ικανοτήτων / δεξιοτήτων που απαιτούνται σε κεντρικό, περιφερειακό ή τοπικό επίπεδο. Εντούτοις, υπάρχει μια ένδειξη ότι η επαγγελματική εμπειρογνωμοσύνη για ένα συγκεκριμένο

⁴⁵² <https://en.nav.gov.hu>

⁴⁵³ Agenzia Entrate, Italy, il Sistema di valutazione della performance

⁴⁵⁴ Annual Report 2018 Ninety-sixth Annual Report of the Revenue Commissioners for the year ended 31 December 2018, including progress on the implementation of Revenue's Statement of Strategy, in accordance with the Public Service Management Act 1997, presented to the Minister for Finance. May 2019

υποκατάστημα είναι πιο σημαντική στην επιχειρηματική μονάδα και σε επίπεδο ομάδας.

Ήταν δύσκολο να γίνει οποιαδήποτε κατάταξη των ικανοτήτων επιθυμητή για το μέλλον. Οι δεξιότητες γλώσσας και επικοινωνίας μαζί με τις κοινωνικές δεξιότητες (συναισθηματική νοημοσύνη) θεωρούνται σημαντικές μελλοντικές ικανότητες. Επιπλέον, σημαντικοί είναι οι όροι όπως η καινοτομία, ο προσανατολισμός προς τους πελάτες, ο επαγγελματισμός, η συνεργασία, οι διαχειριστικές δεξιότητες και οι δεξιότητες των ντετέκτιβ.

Οι αναλυτικές και εννοιολογικές σκέψεις, οι δεξιότητες διαχείρισης, η ομαδική εργασία, η ηγεσία και η ανάπτυξη ανθρώπων είναι μερικές επιλεγμένες ικανότητες στο Ιρλανδικό και Ιταλικό πλαίσιο δεικτών.

Στη Φιλανδία, ορισμένες ικανότητες είναι προσαρμοσμένες για την περιγραφή της θέσης εργασίας, ειδικές ανάγκες για διαφορετικά θέματα ή τυπικούς ρόλους, πολυπλοκότητα μιας ενιαίας θέσης εργασίας. Οι γλωσσικές δεξιότητες και οι κοινωνικές δεξιότητες θεωρούνται σημαντικές μελλοντικές ικανότητες⁴⁵⁵.

Σε άλλες φορολογικές διοικήσεις ς δίνεται έμφαση στην καινοτομία, στον προσανατολισμό προς τον πελάτη, στον επαγγελματισμό και συνεργασία.

5.5 Βελτίωση της απόδοσης και αύξηση της παραγωγικότητας των Φορολογικών Διοικήσεων

Στη Βουλγαρία εφαρμόζεται το μοντέλο Αριστείας του Ευρωπαϊκού Οργανισμού για την Διοίκηση της Ποιότητας / EFQM (European Foundation for Quality Management). Το μοντέλο Business Excellence του European Foundation for Quality Management, όχι αμιγώς για Performance Measurement αλλά ευρύτερης στρατηγικής ενός οργανισμού, αποτελεί μία γενική άποψη για την παρουσίαση της απόδοσης υπολογίζοντας και στοιχεία που δε λαμβάνονται από το Balanced Scorecard⁴⁵⁶. Το μοντέλο αυτό επισημαίνει τους παράγοντες της βελτίωσης της απόδοσης και καταδεικνύει τις περιοχές αποτελεσμάτων που θα

⁴⁵⁵www.vero.fi

⁴⁵⁶ National Revenue Agency (NRA) , Annual report 3A 2017r

πρέπει να μετρηθούν. Ωστόσο, μπορεί να θεωρηθεί υποκειμενικό και με πολύ γενικούς συντελεστές προς μέτρηση⁴⁵⁷.

Στην Γαλλία, ο καθορισμός και η παρακολούθηση των δεικτών αντιπροσωπεύουν τους στρατηγικούς άξονες κάθε φορολογικής πληροφορίας των αποστολών για τις τοπικές αρχές.

Στη Τσεχία, δίνουν έμφαση στη δημιουργία μεγαλύτερης συμμόρφωσης ως κύριος μοχλός για την οργάνωση.

Στην Πορτογαλία, σε επίπεδο οργάνωσης δίνεται έμφαση στη ποσότητα και τη ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών, την αξιολόγηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου για να γνωρίζουν τις αιτίες της αποτυχίας των δράσεων ή των έργων που δεν έχουν υλοποιηθεί ή είναι τα αποτελέσματα τους ανεπαρκείς.

Κάθε φορολογική διοίκηση έχει είτε ένα σύστημα κινήτρων, σε ομαδικό είτε ατομικό επίπεδο ή ανταμείβεται με άλλα κίνητρα, π.χ. την ευκαιρία να αναλάβει περεταίρω καθήκοντα, δεδομένης της προώθησης, προσφέροντας προσωπική ανάπτυξη.

Στη Γαλλία, εφαρμόζεται το σύστημα παροχής κινήτρων που επιτρέπει σε κάθε υπάλληλο να λαμβάνει πρόσθετη αμοιβή για τον αριθμό των επιτευχθέντων στόχων.

Η Βουλγαρική φορολογική διοίκηση επίσης εφαρμόζει σύστημα κινήτρων βασισμένο στην επίτευξη στόχων απόδοσης. Παράδειγμα αποτελούν τα τριμηνιαία επιδόματα των εδαφικών διευθύνσεων που συνδέονται με το επίπεδο επίτευξης των στόχων από τα έσοδα. Η διοίκηση επίσης με βάση τη στρατηγική διαδικασία δίνει προτεραιότητα σε επιπρόσθετες εργασίες που έχουν χαμηλές αποδόσεις.

Η Ισπανική φορολογική διοίκηση εφαρμόζει σύστημα κινήτρων βασισμένο στην επίτευξη των στόχων. Από το 2014, υπάρχει ένα ετήσιο ειδικό πρόγραμμα κινήτρων που βασίζεται στην εκπλήρωση ορισμένων μετρικών αποτελεσμάτων εσόδων σε εθνικό και περιφερειακό επίπεδο, πέραν των άλλων κριτηρίων.

Η Λετονική φορολογική διοίκησή της επίσης εφαρμόζει σύστημα κινήτρων που βασίζεται στην επίτευξη στόχων απόδοσης. Οι εργαζόμενοι που έχουν

⁴⁵⁷ Neely, A., & Adams, C. (2001). Perspectives on Performance: The Performance Prism. *Journal of Cost Management*, 15(1), 7–15.

διαδραματίσει ένα περίπλοκο ρόλο στην επίτευξη των στόχων των φορολογικών διοικήσεων επιβραβεύονται με ετήσια επιδόματα.

Η φορολογική διοίκηση της Ουγγαρίας εφαρμόζει σύστημα κινήτρων βασισμένο στην επίτευξη στόχων απόδοσης και συγκεκριμένα το σύστημα κινήτρων με τη μορφή επιδόματος συνδέεται με τους συνολικούς στόχους εσόδων του προϋπολογισμού. Το ατομικό μπόνους εξαρτάται από την απόφαση των διαχειριστών.

Επίσης η φορολογική διοίκηση της Σλοβακίας εφαρμόζει σύστημα κινήτρων βασισμένο στην επίτευξη στόχων απόδοσης. Μέρος της τριμηνιαίας/εξαμηνιαίας αξιολόγησης είναι ο υπολογισμός του ποσοστού επιτυχίας των επιμέρους φορολογικών γραφείων με βάση τις επιτευχθείσες επιδόσεις. Στη βάση αυτή συγκρίνονται τα φορολογικά γραφεία. Η καλύτερη φορολογική υπηρεσία βραβεύεται από τον πρόεδρο της FA και μπορεί να κερδίσει το κύπελλο πρόκλησης κάθε χρόνο. Τα αποτελέσματα των μετρήσεων απόδοσης χρησιμοποιούνται στην ετήσια αξιολόγηση των καθηκόντων και των στρατηγικών στόχων που καθορίζονται στην έννοια της ανάπτυξης της δημοσιονομικής διοίκησης για τα έτη 2014-2020.

Η φορολογική διοίκησή της Σουηδίας δεν εφαρμόζει οποιοδήποτε σύστημα κινήτρων που βασίζεται στην επίτευξη των στόχων απόδοσης. Ωστόσο το επιθυμητό αποτέλεσμα του έργου SFI είναι ένα σύγχρονο σύστημα που χρησιμοποιεί καινοτόμα εργαλεία για αποτελεσματική απόδοση χρηματοοικονομικής διαχείρισης, υποστηρίζοντας την ανάπτυξη και τα κίνητρα των εργαζομένων που είναι σε θέση να χρησιμοποιήσουν τα νέα εφαρμοσμένα εργαλεία φορολογικής διοίκησης στο SFI, εφαρμόζουν νέες γνώσεις και δεξιότητες στις τυποποιημένες ροές εργασίας⁴⁵⁸.

Η φορολογική διοίκηση της Φιλανδίας εφαρμόζει σύστημα κινήτρων βασισμένο στην επίτευξη των στόχων. Η ανάπτυξη ικανοτήτων και η πρόσληψη βασίζονται σε στρατηγικό σχέδιο προσωπικού και στον συστηματικό σχεδιασμό.

⁴⁵⁸ Boll, K.(2018).Outcome-based Performance Management Systems: Experiences from the Danish and Swedish Tax Agencies. In H. Byrkjeflot, & F. Engelstad (Eds.), *Bureaucracy and Society in Transition* , pp. 89-107.

Επίσης η πλήρης κατανόηση των περιστάσεων του φορολογούμενου από το προσωπικό είναι στις προτεραιότητες της. Τουλάχιστον το 75% της πλήρους απασχόλησης εργασίας είναι αφιερωμένο στις βασικές λειτουργίες της φορολογικής διοίκησης και στη βελτίωση τους. Οι μονάδες φορολογικής διοίκησης, οι διαδικασίες και οι υπάλληλοι συνεργάζονται για την επίτευξη των στόχων της φορολογικής διοίκησης. Επίσης οι μονάδες φορολογικής διοίκησης και το δίκτυο διαδικασιών συνεργάζονται για την αποτελεσματική αξιοποίηση και ανάπτυξη της τεχνολογίας πληροφοριών κατά την προετοιμασία, την υλοποίηση του έργου.

Η Πορτογαλική φορολογική διοίκηση εφαρμόζει το σύστημα κινήτρων βασισμένο στην επίτευξη των στόχων απόδοσης. Τα μεμονωμένα κίνητρα για όσους έχουν καλύτερη αξιολόγηση των επιδόσεων είναι οι ταχύτερες αλλαγές στις αμειβόμενες θέσεις και η απονομή μπόνους.

Επίσης η Πολωνική φορολογική διοίκηση εφαρμόζει σύστημα κινήτρων βασισμένο στην επίτευξη των στόχων απόδοσης και συγκεκριμένα στο επίπεδο των μετρήσεων που έχουν αποκτηθεί έχει τον αντίκτυπό του στα πρόσθετα μπόνους για τους Φορολογικούς υπαλλήλους.

Επίσης η Ιταλική Φορολογική διοίκηση εφαρμόζει σύστημα κινήτρων βασισμένο στην επίτευξη στόχων / στόχων απόδοσης. Η συνολική αξιολόγηση των Αξιωματικών σε οργανωτικές θέσεις και θέσεις ευθύνης αξιολογείται μέσω ενός (matrix) απόδοσης που ταιριάζει με τις οργανωτικές επιδόσεις (στόχοι) και τις ατομικές επιδόσεις (ικανότητες)⁴⁵⁹.

Οι φορολογικές διοικήσεις που θεσμικά εκπροσωπούνται από Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων της Σλοβενίας, της Ρουμανίας, της Λιθουανίας, δεν εφαρμόζουν σύστημα κινήτρων βασισμένο στην επίτευξη των στόχων.

Επίσης οι φορολογικές διοικήσεις που θεσμικά εκπροσωπούνται από Υπουργείο Οικονομικών ή διάφορα τμήματα του υπουργείου οικονομικών της Γαλλίας, της Κροατίας, του Βελγίου δεν εφαρμόζουν κάποιο σύστημα κινήτρων βασισμένο στην επίτευξη στόχων απόδοσης

⁴⁵⁹ Sistema di misurazione e valutazione della performance del personale dell'Agenzia delle Entrate - pdf

Στην Σουηδία, ο διαχειριστικός διάλογος χρησιμοποιείται για την ευθυγράμμιση των επιδόσεων με τους στρατηγικούς επιχειρηματικούς στόχους. Εκτός από την καθημερινή αλληλεπίδραση προγύμνασης, υπάρχουν τρεις διαφορετικοί τύποι τακτικών διαλόγων μεταξύ διευθυντή και υπαλλήλου:

- Η πρώτη φάση είναι ο διάλογος για τον προγραμματισμό, τα καθήκοντα, τις προσδοκίες απόδοσης και τις ανάγκες ανάπτυξης. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα ένα ατομικό σχέδιο / συμβόλαιο συνεργατών.
- Δεύτερη φάση είναι οι διαδοχικοί διάλογοι για την ανατροφοδότηση και τα αποτελέσματα με σκοπό να βοηθηθεί ο υπάλληλος να επιτύχει τον στόχο. Η συχνότητα αυτού του διαλόγου ποικίλει ανάλογα με τα καθήκοντα.
- Τρίτη φάση είναι ο διάλογος για το μισθό. Εάν οι δύο πρώτες φάσεις είναι καλά διαχειριζόμενες, δεν θα πρέπει να υπάρχουν εκπλήξεις όσον αφορά τις επιπτώσεις στον μισθό του συγκεκριμένου υπαλλήλου.

Στην Φιλανδία, η φορολογική διοίκηση εξετάζει εκ των προτέρων τι θα γίνει εάν έχει επιτευχθεί ο εταιρικός τους στόχος. Η αξιολόγηση των αποδόσεων χωρίζεται σε τέσσερις τομείς:

- αποτελέσματα, αποτελεσματικότητα και ποιότητα
- επικοινωνιακές δεξιότητες και αλληλεπίδραση ·
- διαθεσιμότητα, εξειδικευμένες και ειδικές δεξιότητες,
- τη συμπεριφορά και την ανάπτυξη ·

Στην Ουγγαρία, εφαρμόζονται διάφοροι δείκτες για τη μέτρηση των επιδόσεων και τη διευκόλυνση της επίτευξης των στρατηγικών στόχων υψηλής προτεραιότητας, της δημοσιονομικής πράξης και των όρων που θέτει ο υπουργός. Οι δείκτες ταξινομούνται κατά κανόνα ανά επαγγελματικά τμήματα (π.χ. έσοδα, φόροι και καθήκοντα, έλεγχος, επιβολή φόρου, δραστηριότητες νομικής αρχής δευτέρου επιπέδου, δείκτες επαγγελματικού κειμένου)⁴⁶⁰.

Στην Σουηδία, οι δείκτες απόδοσης για κάθε διαδικασία ορίζονται στο επιχειρηματικό σχέδιο. Η συνεχής παρακολούθηση των δεικτών συγκρίνει την απόδοση με το σχέδιο. Οι καλές πρακτικές (υπεραποδόσεις) είναι κοινές σε

⁴⁶⁰ <https://en.nav.gov.hu>

ολόκληρο τον οργανισμό. Αναγνωρίζονται οι αιτίες των ελλείψεων (υποεκτέλεση) και λαμβάνονται διορθωτικά μέτρα.

Στη Σλοβακία, χρησιμοποιούνται ειδικοί δείκτες για τη μέτρηση της απόδοσης του προσωπικού.

Στην Ισπανία, οι ποιοτικοί και ποσοτικοί στόχοι ρυθμίζονται σε ετήσια βάση και οι θεματικές ομάδες εργασίας σε διαφορετικά επίπεδα συζητούν τους καλύτερους στόχους και δείκτες για το επόμενο έτος.

5.6 Εσωτερικό και εξωτερικό Περιβάλλον Φορολογικών Διοικήσεων και επιθυμητά αποτελέσματα από την διαχείριση της απόδοσης

Στο εσωτερικό περιβάλλον των φορολογικών διοικήσεων η διαχείριση της απόδοσης απαιτεί επικοινωνία και συνεργασία με εσωτερικούς και εξωτερικούς φορείς. Η καλή κατανόηση των προσδοκιών των ενδιαφερόμενων μερών και των επιθυμητών αξιών είναι εξαιρετικά σημαντική στη στρατηγική διαδικασία και για το σχεδιασμό/βελτίωση της ευθυγράμμισης της συμπεριφοράς και των αποτελεσμάτων με στρατηγικές σε διάφορους επιχειρηματικούς τομείς.

Όπως αναφέρθηκε προηγουμένως, κάθε οργανισμός με τον ένα ή τον άλλο τρόπο προσπαθεί να επηρεάσει τη συμπεριφορά/απόδοση του προσωπικού και συνεπώς τα αποτελέσματα. Ως εκ τούτου, εάν ένα σύστημα διαχείρισης απόδοσης μπορεί να σχεδιαστεί σε συνεργασία με τους πιο σημαντικούς εσωτερικούς φορείς, είναι πολύ πιθανό να επιτευχθεί υψηλό επίπεδο αποδοχής εντός του οργανισμού και έτσι να είναι πιο αποτελεσματικό για το σκοπό του.

Πράγματι, υπάρχουν εθνικές διαφορές, αλλά για τις περισσότερες φορολογικές διοικήσεις που ερευνήθηκαν, οι εσωτερικοί ενδιαφερόμενοι φορείς είναι οι κυβερνήσεις, οι διευθυντές, οι εργαζόμενοι και οι συνδικαλιστικές οργανώσεις. Από τη σκοπιά της φορολογικής διοίκησης, η κυβέρνηση μπορεί να θεωρηθεί ως εσωτερικός ή εξωτερικός παράγοντας, ανάλογα με την οργανωτική δομή και το επίπεδο ανεξαρτησίας.

Η κυβέρνηση αναμένει αποτελεσματική και νόμιμη είσπραξη των εσόδων, μέσω μιας σύγχρονης διοίκησης (ανταποκρινόμενης στα πρότυπα υπηρεσιών), η οποία έχει την ικανότητα να μετρά τις επιθυμητές αξίες και αποτελέσματα. Αυτά τα αιτήματα μεταφράζονται κάθε χρόνο σε μια κατάσταση στόχων και πόρων

(προϋπολογισμός) για να συμβεί αυτό. Επιθυμούν επίσης μια ολιστική προσέγγιση με στόχο τη μείωση του διοικητικού φόρτου και του κόστους συμμόρφωσης (από την πλευρά των πολιτών) καθώς και των συνεργειών μεταξύ των διαφόρων κρατικών φορέων.

Οι ανώτεροι υπάλληλοι επιδιώκουν πρωτίστως καλύτερα αποτελέσματα και αποδοτικότερες επιδόσεις, ενώ οι διαχειριστές χαμηλότερων επιπέδων επικεντρώνονται στα ατομικά επιτεύγματα και στο προσωπικό κινητοποίησης.

Οι εργαζόμενοι ενδιαφέρονται να γνωρίζουν τι αναμένεται από αυτούς και πώς μπορούν να επηρεάσουν την αμοιβή τους και τις ευκαιρίες ανάπτυξής τους. Θέλουν την ικανοποίηση από την εργασία και τη δίκαιη αναγνώριση της καλής εργασίας. Περιμένουν επίσης καλές συνθήκες εργασίας καθώς και ευκαιρίες για ανάπτυξη των ικανοτήτων τους (ισχυρότερο βιογραφικό σημείωμα) και επιτυχημένη σταδιοδρομία. Θέλουν δίκαιους και αντικειμενικούς κανόνες του παιχνιδιού.

Τέλος σε ότι αφορά στο εσωτερικό περιβάλλον τον φορολογικών διοικήσεων οι συνδικαλιστικές οργανώσεις συμμετέχουν στην ανάπτυξη και την παρακολούθηση του συστήματος διαχείρισης απόδοσης προκειμένου να μεγιστοποιηθούν τα οφέλη για τα μέλη τους και να ελαχιστοποιηθούν οι δυσμενείς επιπτώσεις. Θέλουν επίσης τη διαφάνεια και τη δίκαιη και ισότιμη μεταχείριση των μελών τους από το σύστημα.

Στο εξωτερικό περιβάλλον των φορολογικών διοικήσεων οι εξωτερικοί παράγοντες είναι κυρίως οι φορολογούμενοι (μεμονωμένοι πολίτες και επιχειρήσεις) και άλλες κυβερνητικές αρχές.

Οι μεμονωμένοι φορολογούμενοι θέλουν δίκαιους φόρους, καλύτερες υπηρεσίες (ευκολότερες στη συμμόρφωση), δίκαιη και προβλέψιμη εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας, σεβαστή μεταχείριση.

Οι επιχειρήσεις έχουν παρόμοιες προσδοκίες με έμφαση στην εύκολη συμμόρφωση (μείωση του κόστους συμμόρφωσης), την ισότητα (για θεμιτό ανταγωνισμό) και την προβλεψιμότητα (για σταθερούς και υπολογιζόμενους όρους).

Άλλες κυβερνητικές αρχές ενδιαφέρονται για πιθανές συνέργειες και αποτελεσματική συνεργασία κόστους σε οργανωτικά σύνορα που προσθέτουν αξία στις δικές τους διαδικασίες.

Καθώς οι φορολογικές διοικήσεις είναι υπεύθυνες για την αξιολόγηση και είσπραξη των φόρων ενώπιον του Κοινοβουλίου και άλλων κυβερνητικών αρχών, παρέχονται επίσης ετήσιες εκθέσεις απόδοσης ως εργαλείο εξωτερικής χρήσης των αποτελεσμάτων απόδοσης.

5.7 Αξιολόγηση του συστήματος Διαχείρισης της απόδοσης ανθρωπίνου δυναμικού

Μία από τις σημαντικότερες λειτουργίες της διαχείρισης απόδοσης του ανθρώπινου δυναμικού, η οποία για πολλά χρόνια απασχόλησε τους ακαδημαϊκούς⁴⁶¹ είναι η αξιολόγηση της απόδοσης του ανθρώπινου δυναμικού.

Η αξιολόγηση της απόδοσης του προσωπικού καθορίζεται με πολλούς τρόπους. Θεωρείται ότι είναι ένα επίσημο, δομημένο σύστημα μέτρησης και αξιολόγησης των χαρακτηριστικών των σχετιζόμενων με την εργασία, τη συμπεριφορά και τα αποτελέσματα των εργαζομένων με στόχο να αξιολογήσει την παραγωγικότητα και να κρίνει αν ο εργαζόμενος αποδίδει ή θα αποδώσει στο μέλλον πιο αποτελεσματικά, έτσι ώστε ο ίδιος, η επιχείρηση και η κοινωνία να επωφεληθούν στο μέγιστο βαθμό⁴⁶²

Οι φορολογικές διοικήσεις για να αποδώσουν ικανοποιητικά και να ανταποκριθούν στις μεταβαλλόμενες απαιτήσεις και προσδοκίες των φορολογούμενων και των ενδιαφερομένων, είναι απαραίτητο να αξιολογήσουν συστηματικά τον τρόπο με τον οποίο διαχειρίζονται, κατευθύνουν και αναπτύσσουν τόσο τη συμπεριφορά όσο και τα αποτελέσματα στον οργανισμό - με άλλα λόγια το σύστημα διαχείρισης απόδοσης. Βασικά, εάν δεν γνωρίζουμε

⁴⁶¹ Bretz R., Milkovich C, & Read W. (1992). The current state of performance appraisal research and practice: concerns, directions, and implications. *Journal of Management*, 18, 321-352 και Gaugler B., Rudolph A. (1992). The influence of assesses performance variation on assessors' judgments. *Personnel Psychology*, 45, 77-98.

⁴⁶² Hubert S. Feild and William H. Holley (1982), ♦The relationship of performance appraisal system characteristics to verdicts in selected employment discrimination cases,"*Academy of Management Journal*, 25, 392-406.

πώς διαχειριζόμαστε την απόδοση σήμερα - πώς μπορούμε να γνωρίζουμε τι να αλλάξουμε στο σύστημα αν δεν είμαστε ικανοποιημένοι με τα αποτελέσματα;

Η διαδικασία της αποτίμησης του πόσο καλά εκτελεί την εργασία του ο εργαζόμενος σε σύγκριση με κάποια σταθερά μέτρα και η στην συνέχεια γνωστοποίηση αυτών των πληροφοριών αποτελούν τη διαδικασία της αξιολόγησης⁴⁶³. Η αξιολόγηση της απόδοσης εμπλέκει την εκτίμηση της απόδοσης η οποία βασίζεται στη γνώμη και την κρίση των υφισταμένων, των συνεργατών, των προϊσταμένων, άλλων διευθυντών και συχνά των ίδιων των εργαζομένων⁴⁶⁴.

Η αξιολόγηση της απόδοσης μπορεί να οριστεί ως μια οργανωμένη επίσημη αλληλεπίδραση μεταξύ ενός κατώτερου στελέχους και ενός επόπτη, που λαμβάνει συνήθως τη μορφή μιας περιοδικής συνέντευξης, στην οποία η απόδοση εργασίας του υφισταμένου. εξετάζεται και συζητείται, για τον προσδιορισμό των αδυναμιών και των δυνάμεων καθώς επίσης και των ευκαιριών για τη βελτίωση και την ανάπτυξη δεξιοτήτων⁴⁶⁵. Η αξιολόγηση της απόδοσης ως ένα επίσημο σύστημα μέτρησης και εκτίμησης, των σχετικών με την απασχόληση συμπεριφορών και αποτελεσμάτων, ενός υπαλλήλου, για να καθορίσει πόσο παραγωγικός είναι και εάν η παραγωγικότητά του μπορεί να βελτιωθεί⁴⁶⁶.

Επομένως, ποια είναι τα κρίσιμα ερωτήματα και σκέψεις που πρέπει να εξετάσουν οι φορολογικές διοικήσεις που θεσμικά διοικούνται από Ανεξάρτητες Αρχές: Το πρώτο ερώτημα είναι εάν το σημερινό σύστημα διαχείρισης απόδοσης είναι αρκετά καλό; Παρέχει τα επιθυμητά αποτελέσματα; Αν όχι, υπάρχει προφανώς ανάγκη για ανάλυση και βελτίωση. Αυτό πρέπει να γίνει σε συνδυασμό με τη διαδικασία στρατηγικού προγραμματισμού. Πολλές από τις φορολογικές διοικήσεις που εξετάστηκαν αξιολογούν το σύστημα διαχείρισης της απόδοσης του οργανισμού τους. Ωστόσο, συστήματα διαχείρισης της απόδοσης εξακολουθούν

⁴⁶³ Mathis, R., Jackson, J.(2000). Human Resource Management. South-Western Thomson Learning. U.S.A

⁴⁶⁴ Jackson, S., Schuler, R. (2003). Managing Human Resources. Through Strategic Partnerships. THOMSON SOUTH- WESTERN. U.K

⁴⁶⁵ North, A. (2002). Performance Appraisal. www.performance-appraisal.com

⁴⁶⁶ Konobear, I. Performance Appraisal. www.geocities.com/Athens/Forum/3126/htmlperfapp.html.

να αναπτύσσονται σε ορισμένες φορολογικές διοικήσεις και, ως εκ τούτου, δεν έχουν ακόμη υποβληθεί σε συστηματική αξιολόγηση.

Όπου έχουν αξιολογηθεί συστήματα διαχείρισης απόδοσης, οι διαδικασίες και τα αποτελέσματά τους υπόκεινται σε έλεγχο από τη διοίκηση, τον εσωτερικό έλεγχο, τους εξωτερικούς οργανισμούς ή / και τους κρατικούς φορείς.

Η διαδικασία αξιολόγησης της απόδοσης, πρέπει να αποτελείται από τα τέσσερα επόμενα και αλληλοσχετιζόμενα βήματα⁴⁶⁷:

1. Καθορισμός ενός κοινά κατανοητού, από τον αξιολογητή και τον αξιολογούμενο, πλαισίου σχετικού με την ολοκλήρωση της εργασίας και του τρόπου εκτίμησης της.
2. Συνεχής εκτίμηση της απόδοσης και της προόδου σε σχέση με τις προσδοκίες
3. Επίσημη τεκμηρίωση της απόδοσης με τη συμπλήρωση ειδικής φόρμας αξιολόγησης κατάλληλης για τη συγκεκριμένη εργασία.
4. Επίσημη συζήτηση σχετικά με την απόδοση, βασισμένη στις συμπληρωμένες φόρμες αξιολόγησης και κατάληξη στη δημιουργία ενός αναπτυξιακού σχεδίου.

Σε ορισμένες διοικήσεις η αποτελεσματικότητα της φορολογικής διοίκησης παρακολουθήθηκε και συγκρίθηκε. Επίσης, αναλύεται μια εργασία αξιολόγησης των εργαζομένων. Ένας πιθανός μοχλός βελτίωσης είναι η τακτική συζήτηση τέτοιων πληροφοριών σε εκτελεστικό επίπεδο. Η ίδρυση μιας εσωτερικής ομάδας ανασκόπησης με την ενδεχόμενη συμμετοχή των εσωτερικών ενδιαφερομένων μπορεί επίσης να είναι ένας καλός τρόπος για να αξιολογηθεί το υφιστάμενο σύστημα διαχείρισης απόδοσης.

Άλλες προσεγγίσεις για την αξιολόγηση και τη βελτίωση των συστημάτων διαχείρισης της απόδοσης είναι: οι εθνικές έρευνες, η ανάλυση και η αξιολόγηση ως μέρος της διαδικασίας ανάλυσης κινδύνου, η χρήση του Balanced Scorecard, οι ομάδες με διαπραγματευόμενα μέρη (εργοδότες και ενώσεις) κ.λπ.

⁴⁶⁷ Hansen, D. (2002). Performance Appraisal. Tips Help Page. http://iso9k1.home.att.net/pa/performance_appraisal.html

Ως αποτέλεσμα αυτών των αξιολογήσεων, οι περισσότερες φορολογικές διοικήσεις πραγματοποιούν αλλαγές στην οργανωτική τους δομή, τις διαδικασίες και τις μεθόδους διαχείρισης της απόδοσης.

Ένα άλλο πλεονέκτημα της αξιολόγησης της διαχείρισης των επιδόσεων θα μπορούσε να είναι η εισαγωγή μεγαλύτερης συνεκτικότητας στον τρόπο με τον οποίο εφαρμόζεται το ισχύον μισθολογικό σύστημα ή η εισαγωγή νέων και πιο ατομικών τρόπων αναγνώρισης των εξαιρετικών επιδόσεων.

Ορισμένες φορολογικές διοικήσεις χρησιμοποιούν ως οδηγούς την αξιολόγηση των υφιστάμενων διαδικασιών διαχείρισης της απόδοσης με την ανάλυση των αποτελεσμάτων των αξιολογήσεων και παρατηρήσεων που αναγράφονται στα έντυπα διαχείρισης απόδοσης, καθώς επίσης και με έρευνα των πελατών της οργάνωσης, δηλ. των πολιτών και των επιχειρήσεων, ως προς την ικανοποίηση των αποδόσεων των οργανώσεων.

Η φορολογική διοίκηση της Βουλγαρίας δημιούργησε ειδικό τμήμα στα κεντρικά γραφεία που είναι υπεύθυνα για τη διαχείριση των αποδόσεων. Το τμήμα αυτό είναι υπεύθυνο για την οργάνωση και την εφαρμογή των διαδικασιών διαχείρισης της απόδοσης και την εξασφάλιση κατάλληλων, νόμιμων επιδόσεων και συμπεριφοράς σύμφωνα με τον κώδικα δεοντολογίας.

Στην φορολογική διοίκηση της Φιλανδίας το σύστημα μισθοδοσίας και το σύστημα διαχείρισης ολόκληρης της απόδοσης θα απαιτούσαν μεθόδους για συστηματικότερη αξιολόγηση. Υπάρχει ανάγκη μεγαλύτερης συνεκτικότητας στο υφιστάμενο σύστημα μισθοδοσίας και καλύτερων μεθόδων διαχείρισης της απόδοσης.

Στην Ιταλία, υπάρχει ένας κεντρικός οργανισμός που είναι αρμόδιος για την αξιολόγηση, τη διαφάνεια και την ακεραιότητα των μεθόδων και των συστημάτων διαχείρισης των αποδόσεων για όλες τις δημόσιες διοικήσεις⁴⁶⁸.

Στη Σλοβακία, το σύστημα διαχείρισης της απόδοσης του οργανισμού αξιολογείται κάθε έξι μήνες. Η κάρτα βαθμολογίας υποβάλλονται σε επεξεργασία σύμφωνα με το εγχειρίδιο ισορροπίας.

⁴⁶⁸<http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Agenzia/Qualita+dei+servizi/Valutazione+dei+dirigenti+SIRIO/>

Η φορολογική διοίκηση της Τσεχίας εισήγαγε την αξιολόγηση των φορολογικών γραφείων. Ως αποτέλεσμα, υπήρξαν αλλαγές στην οργανωτική δομή, τις διαδικασίες και τις μεθόδους διαχείρισης της απόδοσης. Παράλληλα πραγματοποιήθηκε ετήσια αξιολόγηση εργασίας των εργαζομένων. Η νέα έννοια της αξιολόγησης των φορολογικών γραφείων αναμένεται να αυξήσει την παραγωγικότητα και την αποτελεσματικότητα της φορολογικής διοίκησης και να μειώσει το κόστος⁴⁶⁹.

Η Γαλλική φορολογική αρχή αναφέρει τα αποτελέσματα της αξιολόγησης της διαχείρισης απόδοσης στο Κοινοβούλιο, στην Διυπουργική Επιτροπή Ελέγχου του δημοσιονομικού προγράμματος και στο ανεξάρτητο δικαστήριο που είναι επιφορτισμένο με τον έλεγχο και την αξιολόγηση της δημόσιας πολιτικής.

Το σύστημα διαχείρισης και ανάπτυξης της απόδοσης στην Ιρλανδική δημόσια υπηρεσία βρίσκεται υπό αναθεώρηση, προκειμένου να απλουστευθούν και να εξορθολογιστούν οι διαδικασίες και να διασφαλιστεί η συνοχή και η διαφάνεια σε όλα τα κυβερνητικά τμήματα. Οι επιχειρηματικοί στόχοι και οι μεμονωμένοι στόχοι θα γίνουν σαφέστεροι και θα ευθυγραμμιστούν μεταξύ τους. Θα υπάρξει πιο εξειδικευμένη κατάρτιση και υποστήριξη για τους διευθυντές.

Στην Ισπανία, αυξάνεται το ποσοστό των εργαζομένων που εκτιμάται ότι είναι οι καλύτεροι. Αυτό μπορεί να εξηγηθεί από τον πληθωρισμό ανάδρασης που καταστρέφει το σύστημα και καθιστά δύσκολη τη διαφοροποίηση. Κατά συνέπεια, το σύστημα αξιολόγησης αναθεωρείται.

Στη Σλοβακία, η αξιολόγηση του συστήματος διαχείρισης της απόδοσης προκαλεί τον ανταγωνισμό και την εμπλοκή των καθηκόντων μεταξύ των εργαζομένων.

Στο Σουηδικό φορολογικό γραφείο το σύστημα διαχείρισης αποδόσεων υφίσταται βελτιώσεις που επικεντρώνονται στο διάλογο συνεργασίας μεταξύ διευθυντή και συναδέλφου, στη μείωση του διοικητικού φόρτου των διευθυντών πρώτης γραμμής, στην αύξηση της ασφάλειας και της άνεσης των ρόλων τους ως εκπροσώπων των εργοδοτών. Το σύστημα υπόκειται επίσης σε επανεξέταση. Επίσης πραγματοποιείται μια συστηματική παρακολούθηση και σύγκριση σχετικά

⁴⁶⁹ Finanční správa, Methodology and Performance of taxes section

με τις περιφερειακές πρακτικές κάθε τέσσερες μήνες. Οι εθνικές έρευνες που δείχνουν τη γνώμη των ενδιαφερομένων παραμένουν από ανεξάρτητους φορείς. Η υφιστάμενη προσέγγιση αναλύεται και αξιολογείται ετησίως σε σχέση με την ανάλυση κινδύνου.

5.8 Το Ανθρώπινο Δυναμικό στις Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων

Ιστορικά, η διαχείριση του ανθρώπινου δυναμικού έχει θεωρηθεί ως η απαραίτητη απάντηση στις προσδοκίες των εργαζομένων, η οποία στηρίζεται στην φιλανθρωπική επιθυμία της φροντίδας κα της ευημερίας του εργατικού δυναμικού⁴⁷⁰. Δεδομένου ότι, η διαχείριση του ανθρώπινου δυναμικού αναπτύχθηκε ως ειδική δραστηριότητα, έμφαση ενός μεγάλου μέρους της βιβλιογραφίας⁴⁷¹ δόθηκε στην ανάγκη, εκ μέρους των επιχειρήσεων, να ανταποκριθούν στις ανάγκες του εργατικού δυναμικού που απαιτεί και αξίζει τη δίκαιη και νόμιμη συμπεριφορά. Ενώ όμως διοίκηση ασκείται από αρχαιοτάτων χρόνων, η διαχείριση του ανθρώπινου δυναμικού άρχισε να οργανώνεται και να συστηματικοποιείται στις αρχές του 20^{ου} αιώνα.

Αναφορικά με τη διαχείριση του ανθρώπινου δυναμικού, οι Αρχές Εσόδων, δεν φαίνεται να παρέχουν ουσιώδεις διαφοροποιήσεις – μισθοί, επιδόματα, κίνητρα, κ.λπ. – στους υπαλλήλους τους σε σχέση με τις χώρες που έχουν κλασικές δομές στα ΥΠΟΙΚ.

Τα κύρια χαρακτηριστικά του Μοντέλου Αρχής Εσόδων περιλαμβάνουν συστήματα προσωπικού εκτός του τομέα δημόσιας υπηρεσίας, μηχανισμούς αυτοχρηματοδότησης και το διοικητικό συμβούλιο που αποτελείται συνήθως από εκπροσώπους της Υπουργείο Οικονομικών, εκπρόσωπους άλλων βασικών υπουργείων και του ιδιωτικού τομέα.

Για την επιτυχία οποιασδήποτε φορολογικής διοίκησης, ο ρόλος του ανθρώπινου δυναμικού στη χάραξη φορολογικών πολιτικών και η μεταφορά τους

⁴⁷⁰ Mulvie, A., McDougall, M. (1990). Human Resource Management in Practice: Selected Cases. Chartwell- Bratt. Sweden.

⁴⁷¹ Sisson, K. (1995). Personnel management: A comprehensive guide to theory και practice in Britain. Keith Sisson.

σε επιχειρησιακές διαδικασίες είναι απαραίτητη. Η ανάπτυξη εύχρηστων διοικητικών μεθοδολογιών και οι διαδικασίες από το προσωπικό σε όλα τα επίπεδα συμβάλλουν στη διασφάλιση της διαφάνειας και της προβλεψιμότητας του φορολογικού συστήματος. Ο βασικός ρόλος του προσωπικού της φορολογικής διοίκησης είναι η επίτευξη των ετήσιων σχεδίων εργασίας που αναπτύχθηκαν σε επίπεδο κεντρικών γραφείων. Οι περιφερειακές διευθύνσεις πρέπει να παρακολουθούν, να ελέγχουν και να αξιολογούν την εφαρμογή των σχεδίων εργασίας των τοπικών διευθύνσεων. Το προσωπικό στα διάφορα επίπεδα του οργανισμού πρέπει να έχουν σαφή σημεία επαφής για επικοινωνία σε ένα συγκεκριμένο θέμα και, ιδίως στην κεντρική Αρχή Εσόδων, ακολουθώντας τη διαμόρφωση της διοικητικής πολιτικής για μια συγκεκριμένη βασική λειτουργία.

Η συγκέντρωση του προσωπικού είναι μια άλλη πρακτική των σύγχρονων φορολογικών διοικήσεων που παρέχουν επαρκείς προσωπικό σε περιορισμένο αριθμό φορολογικών υπηρεσιών. Τα κεντρικά γραφεία σε όλη τη χώρα πρέπει να είναι προσιτά σε μεγάλο ποσοστό φορολογουμένων, εξασφαλίζοντας ταυτόχρονα ότι οι φορολογούμενοι σε μια ευρύτερη γεωγραφική περιοχή γνωρίζουν και νιώθουν "την παρουσία των φορολογικών αρχών στην περιοχή"⁴⁷².

Επίσης οι κεντρικές βάσεις δεδομένων επιτρέπουν στους φορολογούμενους να παρέχουν υπηρεσίες φορολογουμένων οπουδήποτε στη χώρα.

Τα διάφορα στοιχεία της φορολογικής διοίκησης συνδέονται στενά, από την άποψη των ρυθμίσεων εργασίας, εκθέσεις, αξιολογήσεις, κλπ. Στην πραγματικότητα, το μοντέλο των Αρχών Εσόδων βασίζεται σε μεγάλο βαθμό σε ένα σύστημα αντιπροσωπειών εντός της αλυσίδας αρχών. Επίσης οι διαχειριστές σε διάφορα επίπεδα, με επαρκή εξουσιοδότηση, είναι σε θέση να εκτελέσουν αμέσως λειτουργικές δραστηριότητες που παρακολουθούνται τακτικά μέσω εσωτερικών ελέγχων.

⁴⁷² USAID, 2013, Detailed Guidelines for Improved Tax Administration in Latin America and the Caribbean. [on-line] Available at: <https://www.usaid.gov/sites/default/files/LAC_TaxBook_Entire%20Book%20-%20ENGLISH.pdf>

Η άμεση επαφή μεταξύ φορολογουμένων και φορολογικών υπαλλήλων όσον αφορά τη φορολογική δραστηριότητα πρέπει να είναι όσο το δυνατόν λιγότερη. Οι φορολογικές διοικήσεις πρέπει να διερευνήσουν τις δυνατότητες παροχής υπηρεσιών φορολογουμένων, ώστε οι επισκέψεις τους στα γραφεία να είναι όσο το δυνατόν πιο σύντομες. Διεθνείς πρακτικές δείχνουν ότι "όλο και περισσότερες φορολογικές διοικήσεις επιλέγουν για πληροφορίες και βοήθεια από τους φορολογούμενους μέσω ιστότοπων, τηλεφωνικών κέντρων και "ενιαίων" κέντρων εξυπηρέτησης φορολογουμένων "⁴⁷³

Η αποτελεσματική λειτουργία των σύγχρονων φορολογικών διοικήσεων πρέπει να βασίζεται στις ακόλουθες πτυχές:

- να υπάρχουν σαφείς περιγραφές καθηκόντων για τους υπαλλήλους κάθε επιπέδου οργάνωσης και λειτουργίας της φορολογικής διοίκησης,
- να κατευθύνει το μεγαλύτερο μέρος του προσωπικού και των οικονομικών πόρων στις βασικές λειτουργίες των φορολογικών μονάδων,
- να υπάρχει επικοινωνία μεταξύ των εκπροσώπων των φορολογικών διοικήσεων και των οικονομικών αλλά και με τους φορολογούμενους,
- η ενημέρωση των φορολογουμένων και η φορολογική τους υποχρέωση να ενημερώνονται συνεχώς,
- να υπάρχει ένα σύστημα εξουσιοδότησης σε όλες τις φορολογικές πράξεις,
- να εφαρμόζονται συστήματα υπολογιστών και δίκτυα δεδομένων,
- να αναπτύσσονται προγράμματα επαγγελματικής κατάρτισης και ευκαιρίες επαγγελματικής εξέλιξης για τη διατήρηση του εξειδικευμένου εργατικού δυναμικού.

Η επιτυχία στην εκτέλεση οποιασδήποτε λειτουργίας μιας σύγχρονης φορολογικής διοίκησης συνεπάγεται της αποτελεσματικής χρήσης ενός μηχανογραφημένου ολοκληρωμένου συστήματος δημοσιονομικών πληροφοριών που συνεπάγεται την αποτελεσματική χρήση των υπολογιστικών, αυτοματισμών και δικτύων δεδομένων. Για την αποτελεσματική άσκηση των δραστηριοτήτων

⁴⁷³ Jacobs, A., 2003, Users' Standards for Integrated Tax Information Systems for Tax Administrations of Developing Countries, The M Group, p.2.

τους, το ανθρώπινο δυναμικό της φορολογικής διοίκησης βασίζεται σε μεγάλο βαθμό στις πληροφορίες, οπότε πρέπει να είναι πλήρεις.

Η τάση των φορολογικών διοικήσεων, είναι η εξωτερική ανάθεση δραστηριοτήτων στον ιδιωτικό τομέα ή σε άλλα δημόσια ιδρύματα. Συγκεκριμένα δραστηριότητες που σχετίζονται με την τεχνολογία των πληροφοριών αλλά και τις δραστηριότητες στον τομέα της δημοσιονομικής συμμόρφωσης σχετίζονται με την ελπίδα αύξησης των φορολογικών εσόδων και την βελτίωση της συμμόρφωσης.

5.9 Σύστημα διαχείρισης απόδοσης του ανθρώπινου δυναμικού της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

Παρόλο που η μέτρηση της απόδοσης των εργαζομένων αποτέλεσε αντικείμενο ενδιαφέροντος των οργανωτικών ψυχολόγων μόνο κατά τα τελευταία 70 χρόνια, η εφαρμογή της αξιολόγησης της απόδοσης των εργαζομένων γίνεται εδώ και αιώνες. Ένας Κινέζος φιλόσοφος του 3ου αιώνα μ.Χ., ο Sin Yu κατηγόρησε τους αξιολογητές που δούλευαν για τη δυναστεία των Wei, επειδή αξιολογούσαν σπάνια τους εργαζόμενους σύμφωνα με την αξία τους και τα πραγματικά τους προσόντα αλλά μοναδικό τους κριτήριο ήταν οι προσωπικές συμπάθειες και αντιπάθειες. Στους δυτικούς πολιτισμούς, η φιλοσοφία της αμοιβής σε σχέση με την απόδοση χρονολογείται στα χρόνια του Προτεσταντικού Ανασχηματισμού του 16ου και 17ου αιώνα. Κατά τη διάρκεια αυτής της περιόδου, η αξιολόγηση της σκληρής δουλειάς γινόταν σύμφωνα με την οικονομική επιτυχία που έφερνε και τη θεωρούσαν σαν αυτοθυσία στην υπηρεσία του Θεού. Γι' αυτό το λόγο, θεωρούσαν την οικονομική επιτυχία σαν προθυμία να υπηρετήσουν το Θεό⁴⁷⁴ Το ενδιαφέρον για τα κριτήρια απόδοσης και τις προκαταλήψεις της αξιολόγησης ανέκυψε το 1640. Το απογευματινό ταχυδρομείο του Δουβλίνου δημοσίευσε ένα άρθρο, εκείνο το χρόνο, που έκρινε τη διαδικασία αξιολόγησης κατά την οποία οι νομοθέτες έδωσαν βάση στα ατομικά χαρακτηριστικά και όχι στην απόδοση⁴⁷⁵

⁴⁷⁴ Heneman, R.L. (1992). Merit Pay: Linking Pay Increases to performance Ratings, Reading, MA: Addison-Wesley.

⁴⁷⁵ Huber, V.L., Fuller, S. R. (1998). Human Resource Management: Performance Appraisal. University of Washington School of Business Administration.

Στη συνέχεια, στο δεύτερο Παγκόσμιο Πόλεμο, η έμφαση που δινόταν στην αξιολόγηση της απόδοσης μετατοπίστηκε στην παραγωγικότητα του οργανισμού και στην αποτελεσματικότητα των εργαζομένων. Η διοίκηση μέσω Στόχων (Management By Objectives/MBO) προέκυψε σαν μια ολοκληρωμένη συστηματική διαδικασία για να ευθυγραμμίσει τους στόχους των εργαζομένων με αυτούς της επιχείρησης. Η απόδοση αξιολογείται από την άποψη της παραγωγής και των αποτελεσμάτων παρά από τη συμπεριφορά.

Ενδιαφέρον έχει να εξετάσουμε την σχέση που έχει η φορολογική διοίκηση και ο νόμος 3230/2004 (Διοίκηση με στόχους διεθνώς Management by Objectives (MBO)). Η φιλοσοφία και οι βασικές κατευθύνσεις του συστήματος αυτού έχουν θεσμοθετηθεί στη χώρα μας και περιλαμβάνονται στα άρθρα 1-5 του ν.3230/2004 (ΦΕΚ Α44) για την «Καθιέρωση συστήματος διοίκησης με στόχους, μέτρηση της αποδοτικότητας και άλλες διατάξεις». Επίσης η αποτελεσματικότητα και η αποδοτικότητα είναι δυο από τους βασικούς άξονες λειτουργίας της Δημοσίας Διοίκησης, των οποίων η παρακολούθηση και διαρκής βελτίωση πραγματοποιείται με την εφαρμογή του Συστήματος «Διοίκηση μέσω Στοιχείων» στις οργανώσεις του δημοσίου, συμφωνά και με τις σχετικές διατάξεις του Ν. 4369/2016. Συγκεκριμένα με τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 καθώς και της παραγράφου 3 του άρθρου 31 του Ν. 4369/2016, διαμορφώθηκε, όσον αφορά στα Υπουργεία, τα Ν.Π.Δ.Δ., τις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις και τις Ανεξάρτητες Αρχές, ένα νέο πιο λειτουργικό και συμμετοχικό περιβάλλον για την αποτελεσματικότερη εφαρμογή των διαδικασιών που αφορούν στην εφαρμογή του Συστήματος «Διοίκηση μέσω Στόχων» στη δημόσια Διοίκηση, ενώ με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 3230/2004 έχει ήδη τεθεί το πλαίσιο της παρακολούθησης της υλοποίησης της στοχοθεσίας μέσω της χρήσης δεικτών μέτρησης αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας. Στο σημείο αυτό, επισημαίνεται ότι η εμπειρία από την εφαρμογή στοχοθεσίας κατέδειξε την τάση να περιορίζεται η αναζήτηση των Στόχων στο επίπεδο των συνήθων δραστηριοτήτων και διαδικασιών. Ωστόσο, ιδιαίτερη έμφαση θα πρέπει να δίδεται, ανάλογα με την αποστολή της κάθε Υπηρεσίας, σε δράσεις – και ως εκ τούτου σε στόχους - που συμβάλλουν στην ουσιαστική βελτίωση της λειτουργίας της Υπηρεσίας καθώς και την εξυπηρέτηση

των πολιτών και των επιχειρήσεων. Ειδικότερα στη στοχοθεσία της κάθε Υπηρεσίας πρέπει να περιλαμβάνονται, μεταξύ των άλλων, πολιτικές και δράσεις για την απλούστευση των διαδικασιών και την καταπολέμηση της γραφειοκρατίας και της κακοδιοίκησης. Θεμελιώδης προϋπόθεση για την επιτυχή εφαρμογή του Συστήματος «Διοίκηση μέσω Στόχων» είναι η υποστήριξή του τόσο από την πολιτική ηγεσία όσο και από τη διοικητική ιεραρχία. Επιπροσθέτως, σημειώνεται ότι για τον καθορισμό της στοχοθεσίας για το 2018 πρέπει να ληφθούν υπόψη οι Στρατηγικοί και Επιχειρησιακοί στόχοι των φορέων, οι οποίοι ήδη περιγράφονται στις οικείες οργανικές τους διατάξεις.

Ο Διοικητής της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων σύμφωνα με τα παραπάνω και έχοντας υπόψη του τις διατάξεις: του ν. 4389/2016 (Α' 94) «Επείγουσες διατάξεις για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών Στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων και άλλες διατάξεις» και κυρίως του άρθρου 38 σε συνδυασμό με το άρθρο 28 αυτού και του ν. 3528/2007 (Α' 26) «Κύρωση του Κώδικα Κατάστασης Δημοσίων Πολιτικών Διοικητικών Υπαλλήλων και Υπαλλήλων Ν.Π.Δ.Δ.», εξέδωσε απόφαση για τον καθορισμό του κανονιστικού πλαισίου που αφορά «Καθορισμούς των οργάνων, των κριτηρίων και της διαδικασίας ελέγχου καταλληλότητας και επαρκείας των Υπαλλήλων της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων συμφωνά με το άρθρο 38, παράγραφος 5, του Ν.4389/2016 (Α' 94) και κατάταξης σε Περιγράμματα Θέσεων Εργασίας».

Στο Άρθρο 1 της απόφασης δίνονται οι παρακάτω ορισμοί «Περίγραμμα Θέσης Εργασίας» ή (Π.Θ.Ε.). Το «Περίγραμμα Θέσης Εργασίας» αποτελεί μία αντικειμενική και τεκμηριωμένη καταγραφή του περιεχομένου της θέσης Εργασίας στο οποίο αποτυπώνονται τα κύρια καθήκοντα και οι ικανότητες που σχετικώς απαιτούνται. Πιο αναλυτικά, το Π.Θ.Ε. αποτυπώνει: i) τη θέση στο οργανόγραμμα της Α.Α.Δ.Ε., ii) το σκοπό της Θέσης, iii) τα κύρια καθήκοντα, iv) τη χρήση πόρων, v) τις συνθήκες Εργασίας, vi) τα απαιτούμενα τυπικά προσόντα, και vii) τα επιθυμητά προσόντα. Το Περίγραμμα Θέσης Εργασίας είναι δυναμικό και τροποποιείται κάθε φορά που αυτό απαιτείται.

2. «Προφίλ Ικανοτήτων - Απαιτούμενο επίπεδο επαρκείας». Το «Προφίλ Ικανοτήτων - Απαιτούμενο επίπεδο επαρκείας» περιλαμβάνει το σύνολο των

δεξιοτήτων, γνώσεων και συμπεριφορών που απαιτούνται για κάθε θέση Εργασίας. Κάθε Π.Θ.Ε. συνοδεύεται από τις συγκεκριμένες ικανότητες που είναι απαραίτητες για την αποτελεσματική άσκηση της Εργασίας και αποτελούν το Προφίλ Ικανοτήτων αυτής. Κάθε ικανότητα χαρακτηρίζεται από ένα ελάχιστο επίπεδο επαρκείας. Το Απαιτούμενο επίπεδο επαρκείας είναι ανάλογο της φύσης και των καθηκόντων της Θέσης Εργασίας.

3. « Έντυπο Ελέγχου Καταλληλότητας και Επαρκείας ως προς το Περίγραμμα Θέσης Εργασίας» των Υπαλλήλων της Α.Α.Δ.Ε.. Ως «Έντυπο Ελέγχου Καταλληλότητας και Επαρκείας ως προς το Περίγραμμα Θέσης Εργασίας» ορίζεται το έντυπο που συμπληρώνεται και συντάσσεται για τον έλεγχο καταλληλότητας και επαρκείας των Υπαλλήλων της Α.Α.Δ.Ε. και περιλαμβάνει επιμέρους ενότητες, όπως αναλύονται Ειδικότερα στο Παράρτημα Ι της παρούσης.

4. «Υπάλληλοι». Με τον όρο «Υπάλληλοι» νοούνται οι κατέχοντες οργανική θέαση καθώς και οι υπηρετούντες με απόσπαση στην Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων ανεξαρτήτως αν κατέχουν θέαση ευθύνης ή όχι.

Στο Άρθρο 2 περιγράφεται ο σκοπός του παρόντος κανονισμού ο οποίος είναι η έναρξη εφαρμογής του νέου Συστήματος διαχείρισης ανθρωπίνου δυναμικού το οποίο βασίζεται στα Περιγράμματα Θέσεων Εργασίας και στο ενσωματωμένο σε αυτά Προφίλ Ικανοτήτων. Η έναρξή του συντελείτε με την τοποθέτηση του κάθε υπαλλήλου σε ένα Περίγραμμα Θέσης Εργασίας, λαμβάνοντας υπόψη τις γνώσεις και ικανότητες του, όπως αξιολογούνται από την εργασία που μέχρι τότε παρείχε, αλλά και τις απαιτήσεις των Περιγραμμάτων Θέσεων Εργασίας στην αντίστοιχη υπηρεσία. Επίσης με τον κανονισμό καθορίζεται η διαδικασία ελέγχου καταλληλότητας και επαρκείας των υπαλλήλων της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων και κατάταξης τους στα Περιγράμματα Θέσεων Εργασίας. Η διαδικασία λαμβάνει χώρα άπαξ, κατά τον πρώτο χρόνο λειτουργίας της Αρχής, όπως ορίζεται στο άρθρο 38 παρ. 5, του ν. 4389/2016 (Α΄94) και διακρίνεται από το γενικότερο σύστημα διαχείρισης απόδοσης των υπαλλήλων της Αρχής, το οποίο θα ισχύσει από 01.01.2018 και θα ρυθμίζεται από νεότερη κανονιστική πράξη⁴⁷⁶.

⁴⁷⁶ Ν. 4389/2016 (Α΄94)

Τα Όργανα διενέργειας του ελέγχου καταλληλότητας και επάρκειας των υπάλληλων της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων σε σχέση με τα Περιγράμματα Θέσεων Εργασίας καθορίζονται και περιγράφονται στο Άρθρο 3. Σε συνέχεια στο Άρθρο 5 καθορίζονται τα κριτήρια Ελέγχου Καταλληλότητας και Επάρκειας των υπαλλήλων, σε σχέση με τα Περιγράμματα Θέσεων Εργασίας και αναλύονται στις εξής κατηγορίες:

A. Απαιτούμενα τυπικά προσόντα Θέσης Εργασίας - Γνώσεις και Εμπειρία

B. Επαγγελματικές Ικανότητες

Γ. Επιχειρησιακές Ικανότητες

Δ. Διοικητικές Ικανότητες

Σε συνέχεια η διαδικασία Ελέγχου Καταλληλότητας και Επάρκειας των υπαλλήλων της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων περιγράφεται στο άρθρο 6. Το πρώτο δεκαπενθήμερο του μηνός Οκτωβρίου του κάθε έτους διενεργείται έλεγχος καταλληλότητας και επάρκειας των Προϊσταμένων και των λοιπών υπαλλήλων, σε σχέση με τα Περιγράμματα Θέσεων Εργασίας και τις απαιτήσεις που αυτά προβλέπουν.

Στο Άρθρο 7 προβλέπεται η Διαδικασία Ενστάσεων. Οι υπάλληλοι έχουν δικαίωμα υποβολής ένστασης για κρίση σε δεύτερο βαθμό μόνο κατά της δυσμενούς πράξης.

Τέλος σημαντικό να αναφερθεί είναι ότι το συγκεκριμένο κανονιστικό πλαίσιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων τέθηκε σε δημόσια διαβούλευση το Δεκέμβριο του 2018 υπό τίτλο: "Καθορισμός των οργάνων, των κριτηρίων και της διαδικασίας διαχείρισης Απόδοσης των Υπαλλήλων της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων σύμφωνα με το άρθρο 28 του νόμου 4389/16 (Α'94)" και η Ανεξάρτητη Αρχή κάλεσε όλους τους εργαζόμενους και τους συνδικαλιστικούς εκπροσώπους τους να συμμετέχουν στη δημόσια ηλεκτρονική διαβούλευση.

Όπως αναφέρει σε ανακοίνωσή της η ΑΑΔΕ "με την παρούσα νομοθετική πρωτοβουλία θεσπίζεται ένα Ολοκληρωμένο Σύστημα Διαχείρισης της Απόδοσης, ως δομημένη διοικητική διαδικασία που αποβλέπει στην ανάπτυξη τόσο του υπαλλήλου όσο και της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), μέσω

καθορισμού σαφούς στοχοθεσίας, διαδικασιών παρακολούθησης, μέτρησης και αξιολόγησης συγκεκριμένων ποσοτικών και ποιοτικών δεδομένων, διαχείρισης των αποτελεσμάτων της αξιολόγησης, καθώς και υλοποίησης δράσεων εκπαίδευσης, υποστήριξης, βελτίωσης και επαγγελματικής ανάπτυξης των υπαλλήλων της Αρχής».

Το νέο σύστημα αξιολόγησης του ανθρώπινου δυναμικού της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων έχει επίκεντρο τις ανάγκες του υπαλλήλου και επιδιώκει να τροποποιήσει την υφιστάμενη δομή διοίκησης του ανθρώπινου δυναμικού που εδράζεται σε μία συσσωρευμένη πρακτική δεκαετιών με τις γνωστές συνέπειες της μη αξιοποίησης των ικανοτήτων των υπαλλήλων. Το νέο σύστημα αξιολόγησης δίνει βάρος στην αναγνώριση της εργασίας, την παραγωγή έργου, τις συνθήκες εργασίας, την ανάπτυξη των γνώσεων, δεξιοτήτων και συμπεριφορών των υπαλλήλων και την ενίσχυση της σταδιοδρομίας τους με την επιβράβευση αυτών που είναι αποτελεσματικοί και αποδοτικοί και την στήριξη - εκπαιδευτική και επαγγελματική - όσων χρήζει βελτίωση η απόδοσή τους.

Επιπλέον, μέσω των καινοτόμων διαδικασιών που εισάγονται προωθείται η συμμετοχικότητα των υπαλλήλων μέσα από διαβουλευτικές διαδικασίες και όργανα, ενώ ενισχύεται ο ολιστικός χαρακτήρας της αξιολόγησης με την υιοθέτηση της "κυκλικής αξιολόγησης", όπου όλοι αξιολογούνται και αξιολογούν όλους, με σκοπό την εμπέδωση των αρχών της αξιοκρατίας, της διαφάνειας και της ισότητας σε όλα τα επίπεδα διοίκησης της Α.Α.Δ.Ε”.

Τα κύρια χαρακτηριστικά του νέου συστήματος που σχεδιάζει η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων είναι η αξιοκρατία, η διαφάνεια, η ενίσχυση του επαγγελματισμού των υπαλλήλων, η παροχή ίσων ευκαιριών για επαγγελματική εξέλιξη, η δίκαιη αξιολόγηση και ανταμοιβή. Στόχος της είναι να βάλλουνε τους ανθρώπους στο τιμόνι της μετεξέλιξης της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων σε πρότυπο δημόσιο φορεία, υπηρετώντας έτσι το όραμά να οικοδομήσουμε σχέση εμπιστοσύνης και αξιοπιστίας με τους πολίτες.

Το υφιστάμενο σύστημα διαχείρισης του Ανθρώπινου Δυναμικού έχει αρκετούς περιορισμούς είτε σε σχέση με τις ευκαιρίες σταδιοδρομίας συγκριτικά με άλλες φορολογικές διοικήσεις ανεπτυγμένων χωρών όπως αναλύθηκαν

παραπάνω, είτε σε σχέση με την ανέλιξη των υπαλλήλων που βασίζεται στην εκπαιδευτική βαθμίδα και όχι στο παρεχόμενο έργο. Επίσης υπάρχουν περιορισμοί στην επιβράβευση ευσυνειδησίας και επάρκειας, στην ομαδική εργασία και στα μισθολογικά κίνητρα. Οι αδυναμίες δρουν ανασταλτικά για το προσωπικό καθώς πολλοί υπάλληλοι αισθάνονται ότι δεν έχουν τη δυνατότητα να αξιοποιήσουν τις γνώσεις και τις ικανότητες τους για να εξελιχθούν επαγγελματικά. Με το νέο σύστημα η Ανεξάρτητη Αρχή επιδιώκει:

- Δημιουργία ισχυρής επαγγελματικής κουλτούρας
- Αναβάθμιση των δομών και των θέσεων εργασίας
- Βέλτιστη αξιοποίηση του προσωπικού με βάση τις ικανότητες και την απόδοση καθέ υπαλλήλου
- Προσφορά ευκαιριών για σταδιοδρομία και ανέλιξη
- Δίκαιη αξιολόγηση, με στόχο την αντιμετώπιση των αδυναμιών μας και εξέλιξη των εργαζομένων μέσα στην Υπηρεσία

Η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων έχει συστήσει το τμήμα Διεύθυνσης Διαχείρισης Ανθρώπινου Δυναμικού το οποίο θα είναι υπεύθυνο για τους παραπάνω στόχους.

Οι πυλώνες του νέου συστήματος θα είναι το « Βαθμολόγιο» βασικό εργαλείο που χρησιμοποιούν όλοι οι σύγχρονοι οργανισμοί ώστε να μπορούν να αποτυπωθούν όλα τα Περιγράμματα Θέσης Εργασίας. Η Διαχείριση Απόδοσης η οποία θα βασίζεται στην κυκλική ποσοτική και ποιοτική Αξιολόγηση όλων των στελεχών. Το σύστημα αποδοχών το οποίο θα υπηρετεί την αρχή της ανταμοιβής με βάση τα προσόντα, την εμπειρία, τα καθήκοντα και τις ευθύνες, τις συνθήκες εργασίας, καθώς και την αποτελεσματικότητα του κάθε στελέχους της ΑΑΔΕ, και τέλος οι Διαδικασίες Σταδιοδρομίας στις οποίες θα στηρίζεται η επιτυχή επαγγελματική εξέλιξη του ανθρωπίνου δυναμικού της Α.Α.Δ.Ε.

Όλες οι Θέσεις Εργασίας στην ΑΑΔΕ θα έχουν ξεκάθαρο περίγραμμα. Το ΠΘΕ θα περιγράφει μεταξύ άλλων τον σκοπό, τα κύρια καθήκοντα, τις συνθήκες και τις ικανότητες που απαιτούνται για το συγκεκριμένο ρόλο.

Τα ΠΘΕ έχουν καταρτιστεί με τη συνεργασία με τους προϊσταμένους των υπηρεσιών μας και είναι ευέλικτα. Αποτυπώνουν τον πυρήνα της θέσης εργασίας.

Όπως και τώρα, ο Προϊστάμενος θα μπορεί να ζητήσει από τον υπάλληλο να αναλάβει επιπλέον καθήκοντα, εάν η διεκπεραίωσή τους αποτελεί ανάγκη της ΑΑΔΕ.

Τα ΠΘΕ θα είναι καταγεγραμμένα σε ειδικό Μητρώο, ώστε να μπορεί κανείς εύκολα να δει τις διαθέσιμες θέσεις, καθώς και τα προσόντα και λοιπές προϋποθέσεις που απαιτούνται για κάθε θέση.

Η Αξιολόγηση θέσεων εργασίας και κατάταξη στα περιγραμμάτων θέσεων εργασίας σε βαθμίδες ανάλογα με τη βαρύτητά τους ώστε να δημιουργηθεί το βαθμολόγιο της Α.Α.Δ.Ε. Κάθε ΠΘΕ συνοδεύεται από Πλαίσιο Ικανοτήτων, δηλαδή το ελάχιστο επίπεδο επαρκείας Ικανοτήτων που θα πρέπει να έχει ο κάτοχος της θέσης, προκειμένου να εκτελέσει αποτελεσματικά τα καθήκοντα του.

Πρωταρχικοί στόχοι του συστήματος Διαχείρισης της Απόδοσης είναι η τόσο η επιβράβευση των ικανοτήτων και της προσπάθειας των στελεχών όσο και η υποστήριξη και ενίσχυση εκείνων που επιθυμούν να βελτιώσουν την αποτελεσματικότητά τους και να εξελιχθούν επαγγελματικά μέσα στην ΑΑΔΕ. Απώτερος στόχος της ΑΑΔΕ είναι να προστεθεί και η αξιολόγηση από τον τελικό αποδεκτή των Υπηρεσιών: τον Πολίτη. Ακολουθώντας τις βέλτιστες διεθνείς πρακτικές, στην τελική μορφή του νέου συστήματος, η αξιολόγηση δεν θα γίνεται μόνο από τους προϊσταμένους, αλλά και αντίστροφα, εφαρμόζοντας την Κυκλική Αξιολόγηση 360ο : τα στελέχη θα αξιολογούν τους προϊσταμένους τους.

Η πιο πρόσφατη προσπάθεια για τη βελτίωση της αξιολόγησης της απόδοσης, είναι η αξιολόγηση από πολλές πηγές⁴⁷⁷. Όταν οι αξιολογήσεις από προϊσταμένους, υφισταμένους, συνεργάτες και από τους ίδιους τους εργαζόμενους χρησιμοποιούνται όλες μαζί, τότε αυτές αναφέρονται ως αξιολογήσεις «360-βαθμών»⁴⁷⁸. Η ταχέως αναπτυσσόμενη αυτή πρακτική είναι γνωστή και ως ανατροφοδότηση 360-βαθμών ή ανατροφοδότηση πολλαπλής εκτίμησης ή ανατροφοδότηση πλήρους κύκλου. Είναι μια διαδικασία συστηματικής συλλογής δεδομένων σχετικών με τις δεξιότητες, τις ικανότητες και

⁴⁷⁷ Mathis, R., Jackson, J.(2000). Human Resource Management. South-Western Thomson Learning. U.S.A

⁴⁷⁸ Jackson, S., Schuler, R. (2003). Managing Human Resources. Through Strategic Partnerships. THOMSON SOUTH- WESTERN. U.K

τη συμπεριφορά των εργαζομένων από πολλές πηγές. Οι πηγές αυτές είναι οι διευθυντές, οι συνάδελφοι, οι υφιστάμενοι και ακόμη οι πελάτες⁴⁷⁹. Εμπεριέχει δηλαδή δεδομένα από πολλές πηγές εντός της επιχείρησης καθώς επίσης και από εξωτερικές πηγές⁴⁸⁰. Σε αντίθεση με την παραδοσιακή προσέγγιση, σύμφωνα με την οποία ένα άτομο συνήθως ο προϊστάμενος κρίνει την απόδοση των εργαζομένων, η μέθοδος αυτή συλλέγει πληροφορίες σχετικές με την απόδοση από ένα σύνολο ατόμων οι οποίοι σχηματίζουν έναν κύκλο γύρω από τους εργαζόμενους⁴⁸¹. Η ανατροφοδότηση των 360-βαθμών, ένα άλλο σημείο στο οποίο διαφέρει από τις παραδοσιακές μεθόδους, είναι ότι εστιάζεται στις απαιτούμενες δεξιότητες εντός των ορίων της επιχείρησης. Επίσης, μεταθέτοντας τις αρμοδιότητες για αξιολόγηση από ένα πρόσωπο, πολλά από τα συνηθισμένα λάθη αξιολόγησης μειώνονται ή εξαλείφονται. Έχοντας πολλούς αξιολογητές η διαδικασία γίνεται περισσότερο νόμιμα προστατευμένη⁴⁸². Η ανάπτυξη και εξέλιξη αυτής της μεθόδου βασίζεται στην άποψη ότι, η ανατροφοδότηση από πολλές διαφορετικές πηγές επιτρέπει μεγαλύτερη ισορροπία και αντικειμενικότητα απ' ό,τι η μοναδική κρίση του στελέχους το οποίο πραγματοποιεί την αξιολόγηση⁴⁸³. Η ανατροφοδότηση πολλών πηγών αναγνωρίζει ότι ο διευθυντής (προϊστάμενος) δεν είναι η μοναδική πηγή πληροφοριών σχετικών με την απόδοση, αλλά παραμένει κεντρικό σημείο καθώς αρχικά λαμβάνει την ανατροφοδότηση και στη συνέχεια εμπλέκεται στη δημιουργία της κατάλληλης έκθεσης. Έτσι, η γνώμη του διευθυντή σχετικά με την απόδοση ενός εργαζομένου είναι ένα σημαντικό κομμάτι της όλης διαδικασίας⁴⁸⁴.

⁴⁷⁹ Vinson, M. (1996). The Pros and Cons of 360- Degree Feedback: Making It Work. Training and Development, April 1996, 11-12.

⁴⁸⁰ ⁴⁸⁰ Mondy, W., Noe, R., Premeaux, S. (1999). Human Resource Management. Prentice Hall

⁴⁸¹ Jackson, S., Schuler, R. (2003). Managing Human Resources. Through Strategic Partnerships. THOMSON SOUTH- WESTERN. U.K

⁴⁸² Mondy, W., Noe, R., Premeaux, S. (1999). Human Resource Management. Prentice Hall

⁴⁸³ Bratton, J., Gold, J. (1999). Human Resource Management: Theory and Practice. Second Edition, MacMillan, London.

⁴⁸⁴ Mathis, R., Jackson, J. (2000). Human Resource Management South-Western Thomson Learning. U.S.A

Επίσης θα λειτουργεί και η οριζόντια αξιολόγηση, μεταξύ στελεχών της ίδιας βαθμίδας καθώς και η αυτό-αξιολόγηση, δηλαδή η εκτίμηση από κάθε υπάλληλο σχετικά με την απόδοσή του.

Οι στόχοι θα τίθενται μεταξύ προϊσταμένου και υπαλλήλου στην αρχή του έτους. Κατά τη διάρκεια του έτους, θα γίνεται τακτική παρακολούθηση της προόδου, ώστε στο τέλος του έτους να καταγράφονται οι ενέργειες που πρέπει να γίνουν για την βελτίωση της απόδοσης, αν και οπου χρειάζεται.

Θα δίνεται επίσης η ευκαιρία να αναζητηθεί κάποια διαφορετική εκπαίδευση που ίσως χρειάζεται ένας υπάλληλος για να αποκτήσει δεξιότητες που θα του επιτρέψουν να περάσει σε άλλη θέση εργασίας, ώστε οι εργαζόμενοι να έχουν ευκαιρίες να αναπτύξουν τη σταδιοδρομία τους.

Η ποσοτική αξιολόγηση θα συνδέεται με την στοχοθεσία που απορρέει από το Επιχειρησιακό Σχέδιο και από τις καθημερινές απαιτήσεις της κάθε θέσης εργασίας. Από την άλλη η ποιοτική αξιολόγηση θα συνδέεται με τις ικανότητες και θα αποτυπώνει το βαθμό επαρκείας του κάθε στελέχους της ΑΑΔΕ σε σχέση με το πλαίσιο ικανοτήτων που αντιστοιχεί στην Θέση Εργασίας του, δηλαδή με το σύνολο γνώσεων, συμπεριφορών και δεξιοτήτων που είναι απαραίτητες για την επιτυχή εκτέλεση των καθηκόντων της συγκεκριμένης Θέσης Εργασίας.

Όσο αφορά το Σύγχρονο Σύστημα Αποδοχών, η ΑΑΔΕ επιδιώκει έκτος από τη βαθμίδα εκπαίδευσης και την αρχαιότητα, να λαμβάνονται υπόψη για τη διαμόρφωση των αποδοχών οι συνθήκες εργασίας, τα καθήκοντα και οι ευθύνες του κάθε στελέχους της ΑΑΔΕ. Επίσης επιδιώκει να διαμορφωθούν για όχλους τους νεοεισερχομένους υπαλλήλους στην ΑΑΔΕ εισαγωγικοί μισθοί ανάλογοι των προσόντων τους και των καθηκόντων που τους ανατίθενται, να δοθούν μισθολογικά κίνητρα θητείας σε συνοριακές και απομακρυσμένες περιοχές, οπου η παρουσία των υπηρεσιών της ΑΑΔΕ είναι αναγκαία για την προστασία των δημοσίων εσόδων και την εξυπηρέτηση των πολιτών. Τέλος μέλημα της είναι να εφαρμοστούν μεθοδολογικές προσθετών αμοιβών (bonus) με βάση την αποτελεσματικότητα και τη βαρύτητα του έργου των υπαλλήλων.

Η ΑΑΔΕ επίσης έχει προβλέψει τις ενέργειες που πρέπει να υλοποιηθούν για την πορεία σταδιοδρομίας των υπαλλήλων. Πιο συγκεκριμένα θα αναπτύξει

εμπεριστατωμένο Οδηγό Σταδιοδρομίας, με στόχο την απόκτηση από του υπαλλήλους των κατάλληλων επαγγελματικών δεξιοτήτων και της κατάλληλης εμπειρίας. Ο οδηγός θα προσδιορίζει τις διαδικασίες κάλυψης κενών θέσεων, δηλαδή τις προαγωγές και τις μετακινήσεις εντός της ΑΑΔΕ. Ο Οδηγός θα σχεδιαστεί με τέτοιο τρόπο, ώστε η γραφειοκρατία και η πολυπλοκότητα να περιορίζονται στο ελάχιστο. Στόχος της ΑΑΔΕ είναι όλες οι κενές θεάσεις να γνωστοποιούνται ηλεκτρονικά μέσω της ιστοσελίδας της ΑΑΔΕ, ώστε όλοι οι ενδιαφερόμενοι να έχουν έγκαιρη και διαφανή πληροφόρηση.

Η ΑΑΔΕ μέσω της Φορολογικής και Τελωνειακής Ακαδημίας θα παρέχει στοχευμένη εκπαίδευση στα στελέχη της, με βάση τα αποτελέσματα του Συστήματος Διαχείρισης Απόδοσης και τις επιχειρησιακές ανάγκες της Αρχής.

Ο ιδρυτικούς νομός της ΑΑΔΕ θέτει υποχρέωση διεξαγωγής αξιολόγησης καταλληλότητας όλων των εργαζομένων της ΑΑΔΕ μέχρι το τέλος του 2017. Με τον έλεγχο καταλληλότητας, θα εξετασθεί αν πληρούνται οι προϋποθέσεις για την άσκηση των καθηκόντων κάθε θέσης εργασίας, όπως καταγράφονται στο αντίστοιχο ΠΘΕ. “Η εφάπαξ αξιολόγηση καταλληλότητας γίνεται με εχέγγυα αντικειμενικότητας, αμεροληψίας και διαφάνειας”. Ωστόσο, για τις περιπτώσεις όπου δεν πληρούνται οι αντικειμενικές προϋποθέσεις η ΑΑΔΕ έχει προβλέψει την τοποθέτηση σε άλλη θέση εργασίας που να ανταποκρίνεται στις ικανότητες του εργαζομένου, κατ’ αρχή εντός της υπηρεσίας όπου υπηρετεί, και εφόσον αυτό δεν είναι εφικτό, σε άλλη υπηρεσία εντός της ΑΑΔΕ. Στη περίπτωση που δεν θα βρεθεί άλλη θέση για τον εργαζόμενο εντός της ΑΑΔΕ, σε συνεργασία με το Υπουργείο και μέσω του συστήματος της κινητικότητας, θα τοποθετηθεί σε κάποια άλλη θέση στο Δημόσιο, όπου θα μπορεί να ασκήσει τα καθήκοντά του.

5.9.1 Διαδικασίας βράβευσης των Οργανικών μονάδων της ΑΑΔΕ

Η ΑΑΔΕ έχοντας υπόψη μεταξύ άλλων το επιχειρησιακό της σχέδιο όπως αυτό διαμορφώνεται κατ’ έτος και την εκάστοτε αξιολόγηση των Οργανικών της Μονάδων στο πλαίσιο του συστήματος απόδοσης που μελετήθηκε παραπάνω θέσπισε τη διαδικασία βράβευσης των Οργανικών μονάδων της, βάσει της

αξιολόγησης και μέτρησης της αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας αυτών.⁴⁸⁵

Στο Άρθρο 2 καθορίστηκαν κατηγορίες βραβείων ως εξής:

- Γενικό βραβείο αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας Οργανικών Μονάδων της Αρχής.
- Ειδικά βραβεία για την υψηλή απόδοση και την ιδιαίτερη συνεισφορά των Οργανικών Μονάδων στην επίτευξη των στρατηγικών στόχων της Αρχής και στην εκπλήρωση της αποστολής της ή για την αποκάλυψη σημαντικών περιπτώσεων φοροδιαφυγής και λαθρεμπορίου.
- Ειδικά βραβεία για τη συμμετοχή των Οργανικών Μονάδων στην υλοποίηση σημαντικών έργων, εκτός επιχειρησιακού Σχεδίου αλλά σε εκπλήρωση των στρατηγικών στόχων της Αρχής.
- Ειδικά βραβεία για την ανταπόκριση Οργανικών Μονάδων σε έκτακτα γεγονότα ή για την ανάληψη πρωτοβουλιών που προάγουν το έργο της Αρχής
- Ειδικά βραβεία για τη διαχείριση υποθέσεων ιδιαίτερης βαρύτητας για τη λειτουργία των οργανικών μονάδων υπό ιδιαίτερες συνθήκες εργασίας.
- Ειδικά βραβεία κοινωνικής προσφοράς και περιβαλλοντικής ευαισθησίας.

Στο άρθρο 3 περιγράφεται η μέθοδος και τα κριτήρια βράβευσης. Για την απονομή του γενικού βραβείου, οι οργανικές μονάδες αξιολογούνται βάσει της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητάς τους στην επίτευξη των στόχων του επιχειρησιακού σχεδίου. Για την απονομή των ειδικών βραβείων, στην αξιολόγηση μπορούν να λαμβάνονται υπόψη ειδικότερα κριτήρια όπως:

- Ιδιαίτερες συνθήκες εκτέλεσης του έργου των οργανικών μονάδων.
- Ιδιαίτερω σημαντικά αποτελέσματα.
- Σημαντικές πρωτοβουλίες καινοτομίες οι οποίες προάγουν το έργο της Αρχής.
- Επιτυχής εκπλήρωση κατά ανάθεση έργων ή δράσεων πέραν του προκαθορισμένου έργου.

⁴⁸⁵ Δ.Σ.Σ. 159256 ΕΞ 2017 ΕΜΠ

- Ανάλυση πρωτοβουλιών κοινωνικής προσφοράς και περιβαλλοντικής ευαισθησίας.

Οι οργανικές μονάδες βραβεύονται με βραβεία χρηματικά ή μη.

Σε συνέχεια των παραπάνω εκδόθηκε εγκύκλιος το 2018 για την βράβευση οργανικών μονάδων, σε εφαρμογή του άρθρου 23, παρ. 4 του ν. 4389/2016» για το έτος 2017⁴⁸⁶ στην οποία γίνεται η περιγραφή των μορίων για κάθε οργανική μονάδα δίνοντας μια προμοδότηση στις Κεντρικές και Ειδικές Αποκεντρωμένες Οργανικές Μονάδες και στις Δ.Ο.Υ. Φορολογίας ανωνύμων εταιρειών (Φ.Α.Ε.) και την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Με την συγκεκριμένη εγκύκλιο για το έτος 2017, απονεμήθηκαν χρηματικά βραβεία. Για την απονομή του χρηματικού βραβείου, σε κάθε μόριο αντιστοιχεί ένα χρηματικό ποσό σε ευρώ.

Για την εφαρμογή των παραπάνω η ΑΑΔΕ το 2018 καθόρισε την διαδικασία αξιολόγησης Οργανικών μονάδων⁴⁸⁷ για την εφαρμογή της παρ. 4 του αρ. 23 του ν. 4389/2016 Στο άρθρο 2 περιγράφεται ο σκοπός της αξιολόγησης. Η αξιολόγηση των Οργανικών μονάδων της Αρχής, με σκοπό τη βράβευση αυτών, αποβλέπει στη μέτρηση της αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας αυτών βάσει της συνεισφοράς τους στον επιχειρησιακό σχεδιασμό και στην επίτευξη των στρατηγικών στόχων, καθώς και στην επιτυχήστερη υλοποίηση του έργου της Αρχής. Επίσης, συμβάλλει στην καλλιέργεια πνεύματος ευγενούς άμιλλας, στην ενίσχυση της υπευθυνότητας και στην βελτίωση των επιδόσεων και της αποτελεσματικότητας όλων των οργανικών μονάδων. Στο άρθρο 3 καθορίζονται τα κριτήρια Αξιολόγησης γενικού βραβείου αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας Οργανικών μονάδων της Αρχής Ειδικότερα, για την αξιολόγηση λαμβάνονται υπόψη τα ακόλουθα κριτήρια:

Κριτήριο 1: Αποδοτικότητα στην επίτευξη των τεθέντων στόχων του επιχειρησιακού σχεδίου της Αρχής. Ο βαθμός αποτελεσματικότητας των οργανικών μονάδων της Αρχής προσδιορίζεται ως ακολούθως:

- Για τις οργανικές μονάδες με ποσοτικούς στόχους, ως ο ισοσταθμισμένος μέσος όρος των επιμέρους ποσοστών επίτευξης των ποσοτικών στόχων.

⁴⁸⁶ 1181304 ΕΞ 2018

⁴⁸⁷ 1169466 ΕΞ 2018

- Για τις οργανικές μονάδες με μη ποσοτικούς στόχους ή/και υποχρεώσεις, ως ο ισοσταθμισμένος μέσος όρος των επιμέρους ποσοστών επίτευξης των μη ποσοτικών στόχων ή/και υποχρεώσεων.
- Για τις οργανικές μονάδες με ποσοτικούς και μη ποσοτικούς στόχους ή/και υποχρεώσεις, ως ο ισοσταθμισμένος μέσος όρος των επιμέρους ποσοστών επίτευξης των ποσοτικών στόχων και του μέσου όρου των ποσοστών επίτευξης των μη ποσοτικών στόχων ή/και υποχρεώσεων.

Κριτήριο 2: Αποτελεσματικότητα στην επίτευξη των στόχων Εσόδων του επιχειρησιακού σχεδίου της Αρχής

Κριτήριο 3: Αποδοτικότητα στη διενέργεια μερικών επιτόπιων ελέγχων και ελέγχων δίωξης.

Κριτήριο 4: Αποτελεσματικότητα ως προς το πλήθος των διενεργηθέντων υποθέσεων ερευνών των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.

Στη παράγραφο 3 του άρθρου τίθεται ο περιορισμός για τις οργανικές μονάδες για τα ποσοστά επίτευξης των ποσοτικών στόχων, στις περιπτώσεις υπέρβασης τους, ότι περιορίζονται στο 100% και στα τέσσερα κριτήρια. Επίσης το επιτευχθέν ποσοστό αποτελεσματικότητας στρογγυλοποιείται στον πλησιέστερο ακέραιο. Με αυτή τη μέθοδο ουσιαστικά υπό βαθμολογείται η υπεραπόδοση.

Με το άρθρο 4 δίνεται μια προσαύξηση στα μόρια των οργανικών μονάδων με υψηλή απόδοση. Τα συνολικά μόρια του γενικού βραβείου του άρθρου 3 δύναται να προσαυξάνονται έως και τρία (3) μόρια για τις οργανικές μονάδες με την υψηλότερη απόδοση. Στο άρθρο 5 καθορίζονται τα Κριτήρια Αξιολόγησης των ειδικών βραβείων οργανικών μονάδων της Αρχής και τέλος στο άρθρο 6 περιγράφεται η όλη διαδικασία της Αξιολόγησης.

5.10 Συμπεράσματα

Επισημάνθηκε η ουσία της διαχείρισης των αποδόσεων και ο τρόπος με τον οποίο ασκείται επί του παρόντος στις φορολογικές διοικήσεις που θεσμικά εκπροσωπούνται από Ανεξάρτητες Αρχές ή από υπουργεία οικονομικών ή από διάφορα τμήματα του υπουργείου οικονομικών. Όλες οι διοικήσεις χρησιμοποιούν

στοιχεία που υποστηρίζουν την απόδοση, αλλά για να είναι πλήρως αποτελεσματική η διαχείριση των αποδόσεων πρέπει να είναι συστηματική και συνεχής.

Όλοι οι οργανισμοί επιθυμούν να επωφεληθούν από το πλήρες ανθρώπινο δυναμικό και την ικανότητα του προσωπικού τους και με το σχεδιασμό έξυπνων δομών και διαδικασιών να βελτιστοποιήσουν τις διαδικασίες. Ανεξάρτητα από το πώς ονομάζεται στις φορολογικές διοικήσεις, αυτή είναι η Διαχείριση Απόδοσης. Απαιτεί μια συστηματική και συνεπή προσέγγιση, διαφορετικά δεν θα είναι βιώσιμη και μπορεί να δημιουργήσει σύγχυση και αβεβαιότητα σχετικά με το τι θεωρείται επιθυμητό και αξιόπαινη συμπεριφορά. Ταυτόχρονα το ανθρώπινο δυναμικό πρέπει να ανταποκρίνεται, και να είναι έτοιμο να προσαρμοστεί, να βελτιωθεί και να βελτιώσει τα αποτελέσματα όταν δεν είναι αρκετά καλά. Εξάλλου, οι σημερινές στρατηγικές και βέλτιστες πρακτικές μπορούν εύκολα να γίνουν αποτυχίες του αύριο σε ένα ταχέως μεταβαλλόμενο περιβάλλον.

Θα μπορούσε να ειπωθεί ότι πολλά από τα μέτρα που περιγράφονται αποτελούν μέρος μιας μεγαλύτερης και μάλλον βραδύτερης διαδικασίας, της διαμόρφωσης μιας κουλτούρας που υποστηρίζει πλήρως την αποστολή και το όραμα της φορολογικής διοίκησης. Η περιγραφή της διοικητικής κουλτούρας στο στρατηγικό σχεδιασμό της φορολογικής διοίκησης εντοπίζει το ανθρώπινο δυναμικό μέσα από το οποίο βελτιώνονται οι υπηρεσίες, ικανοποιούνται οι ανάγκες των φορολογουμένων, χτίζεται η εμπιστοσύνη και βελτιστοποιούνται τα αποτελέσματα.

Η φορολογική διοίκηση πρέπει να επιδείξει ηγετική θέση όσον αφορά τους κανόνες και τις αξίες, να ενθαρρύνει και να καθοδηγεί. Τα τμήματα του ανθρώπινου δυναμικού ενδέχεται να χρειάζονται διαφορετικούς οδηγούς ή κίνητρα για καλύτερη απόδοση. Υπάρχει μια παλιά αλήθεια που λέει ότι «εάν ανταμείβεις μια συγκεκριμένη συμπεριφορά, παίρνεις περισσότερα από αυτή και αν τιμωρείς, παίρνεις λιγότερα». Υπό το πρίσμα της πρόσφατης επιστημονικής έρευνας (τεχνολογικό ινστιτούτο Μασαχουσέτης) από πείραμα κινήτρων, το αξίωμα "όσο υψηλότερη είναι η ανταμοιβή, τόσο καλύτερη η απόδοση" δεν φαίνεται να ακολουθεί πια. Πολλά τυπικά σχέδια κινήτρων μέσα σε οργανισμούς έχουν χτιστεί

πάνω σε αυτό το αξίωμα, και το αξίωμα εξακολουθεί να ισχύει για όσο χρονικό διάστημα το έργο που πρέπει να βελτιστοποιηθεί είναι απλό και απαιτεί μόνο μηχανικές δεξιότητες. Ωστόσο, σε περιπτώσεις όπου η εργασία απαιτεί οποιοσδήποτε γνωστικές δεξιότητες, οι μεγαλύτερες ανταμοιβές οδηγούν στην πραγματικότητα σε φτωχότερη απόδοση⁴⁸⁸.

Επίσης τα επιδόματα και τα οφέλη μπορεί να είναι αντιπαραγωγικά για τα περισσότερα καθήκοντα, ωστόσο ορισμένες από αυτές τις φορολογικές διοικήσεις που αξιολογούν χρησιμοποιούν αυτά τα κίνητρα. Εφαρμόζοντας τα ευρήματα της σύγχρονης συμπεριφορικής έρευνας, υπάρχει τεράστιο δυναμικό για την ανάπτυξη και προσαρμογή της φιλοσοφίας διαχείρισης της απόδοσης εντός των φορολογικών διοικήσεων ώστε να φθάσει πολύ πέρα από τα σημερινά δεδομένα.

Όσο τα επίπεδα μισθών θεωρούνται λογικά, οι παράγοντες που οδηγούν σε καλύτερες αποδόσεις και ταυτόχρονα φέρνουν ένα υψηλότερο επίπεδο προσωπικής ικανοποίησης είναι : Αυτονομία, Μάθηση και Σκοπός.

- Η αυτονομία δείχνει εμπιστοσύνη, δίνοντας στους ανθρώπους το περιθώριο να αποφασίσουν πώς να λύσουν τα καθήκοντά τους και τις προκλήσεις, αλλά εξακολουθούν να έχουν πλήρη υπευθυνότητα και εντός ενός προκαθορισμένου πλαισίου. Η μείωση των εντολών του ελέγχου και η εξάλειψη της μικροδιαχείρισης είναι τρόποι για την ενίσχυση της αυτονομίας. Η διαχείριση των αποδόσεων του προσωπικού θα πρέπει να βασίζεται σε αξίες και σε μια σαφή κατανόηση των απαιτούμενων επιπτώσεων ενός έργου. Η αυτοκατεύθυνση ενθαρρύνει τη δέσμευση και την ενέργεια δημιουργώντας πολύ καλύτερες, πιο έξυπνες λύσεις από αυτές που εκτελούνται κατά παραγγελία.
- Η μάθηση είναι να ξυπνάς την επιθυμία των ανθρώπων να κάνουν ό, τι κάνουν καλύτερα και καλύτερα και να βελτιώνονται. Η μάθηση τίθεται σε εφαρμογή προσκαλώντας τα άτομα να λύσουν προβλήματα,

⁴⁸⁸ Σλάβοι Ζίζεκ, Προβλήματα στον Παράδεισο: Ο κομμουνισμός μετά το τέλος της Ιστορίας (εκδόσεις Μεταίχμιο)

αναζωογονώντας την περιέργειά τους να μάθουν και ενθαρρύνοντας και επιτρέποντάς τους να δοκιμάσουν νέους τρόπους εργασίας.

- Ο σκοπός θα πρέπει να είναι ένας από τους καλύτερους κλάδους, καθώς πρόκειται για ένα μεγαλύτερο κίνητρο για να βοηθήσει το κοινό καλό.

Ωστόσο η αυτονομία, η μάθηση και ο σκοπός δεν θα πείσουν όλους διευθυντές, υπαλλήλους ή πιθανούς υπαλλήλους, αλλά σίγουρα αυτούς που θα ήθελαν να χτίσουν τη διοίκηση του μέλλοντος.

Συμπερασματικά, οι Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων των Φορολογικών Διοικήσεων θα πρέπει να δημιουργήσουν το σύστημα διαχείρισης της απόδοσης, έτσι ώστε να μην έχει ως αποτέλεσμα την αύξηση της γραφειοκρατίας, ειδικά για τους διαχειριστές της πρώτης γραμμής. Θα πρέπει να έχουν συγκεκριμένο στρατηγικό πλάνο για την ατομική ανάπτυξη, το σύστημα εκπαίδευσης και τον προγραμματισμό της σταδιοδρομίας. Επίσης όλες οι φορολογικές διοικήσεις θα πρέπει να πορεύονται μέσα από την αίσθηση κατανόησης, έχοντας ως ισχυρό μοχλό διαχείρισης τον διάλογο, δημιουργώντας μ' αυτό τον τρόπο κίνητρα για το ανθρώπινο δυναμικό, ικανοποίηση θέσεων εργασίας και βελτιωμένα αποτελέσματα απόδοσης. Η σωστή παρακολούθηση και η ανατροφοδότηση απαιτούν σημαντικό χρόνο, αλλά πρέπει να θεωρούνται ως επενδύσεις. Τέλος θα πρέπει να αποδεχτούν ότι δεν υπάρχει αυτόματο ή εντελώς αντικειμενικό σύστημα διαχείρισης της απόδοσης του ανθρώπινου δυναμικού.

Τέλος, κάποιοι παράγοντες που θα πρέπει να ληφθούν υπόψη από τις Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων των φορολογικών διοικήσεων είναι ο ρόλος της διαχείρισης της πρώτης γραμμής ως εξαιρετικά σημαντικός για τη διαχείριση της απόδοσης. Σε σχέση με αυτό, είναι εξίσου σημαντικό οι φορολογικές διοικήσεις να αναρωτηθούν:

- Πώς διασφαλίζουμε την απόδοση της διαχείρισης;
- Τι γνωρίζουμε και κάνουμε σχετικά με την κατάσταση και τις συνθήκες εργασίας για τον άνθρωπο-σε αυτό το επίπεδο;
- Ποια είναι η βέλτιστη αναλογία των εργαζομένων ανά διευθυντή πρώτης γραμμής και ποια πρέπει να είναι η μέγιστη, δεδομένου του τρόπου με τον οποίο σχεδιάζεται αυτός ο ρόλος;

- Πώς επιλέγουμε, εκπαιδεύουμε και προετοιμάζουμε νέους διευθυντές πρώτης γραμμής για βελτιστοποίηση της απόδοσης του ανθρώπινου δυναμικού;
- Πώς υποστηρίζουμε αυτό το επίπεδο διευθυντικών στελεχών;

Πολλές από τις αρμόδιες φορολογικές διοικήσεις θεωρούν ότι το κύριο αποτέλεσμα της βελτίωσης των μεθόδων διαχείρισης της απόδοσης είναι η αυξημένη συμμόρφωση με τα πρότυπα αποδόσεων που συμβάλλουν σε αποτελεσματικότερες διαδικασίες και καλύτερα αποτελέσματα.

Η ανάπτυξη της διαχείρισης των αποδόσεων ενισχύει επίσης τη γνώση των σημερινών δεξιοτήτων και των αναπτυξιακών αναγκών των εργαζομένων και επιτρέπει έτσι η κατάρτιση και η ανάπτυξη να είναι περισσότερο στοχοθετημένες και οικονομικά αποδοτικές.

Η αδυναμία βελτίωσης / ανάπτυξης του συστήματος διαχείρισης της απόδοσης μπορεί να δημιουργήσει το αντίθετο αποτέλεσμα, για παράδειγμα, τη στασιμότητα τόσο στην οργάνωση όσο και στο ανθρώπινο δυναμικό.

Σε αρκετές φορολογικές διοικήσεις υπάρχει κάποιο πρόσθετο κίνητρο για το προσωπικό τους που σχετίζεται με τα αποτελέσματα των δεικτών απόδοσης (Αυστρία, Βουλγαρία, Φινλανδία, Ουγγαρία, Λιθουανία, Πολωνία, Πορτογαλία και Ισπανία), από αυτές οι περισσότερες φορολογικές διοικήσεις εκπροσωπούνται από Ανεξάρτητες Αρχές δημοσίων Εσόδων. Σε ορισμένες φορολογικές διοικήσεις οι απαιτήσεις και οι προσδοκίες των επιμέρους δεξιοτήτων και αποδόσεων είναι μόνο αόριστα διατυπωμένες και επομένως δύσκολο να μετρηθούν. Αυτό οδηγεί σε μια κατάσταση όπου οι δεξιότητες του ατόμου γίνονται θέμα κρίσης του διαχειριστή εποπτείας.

Πολλές φορολογικές διοικήσεις χρησιμοποιούν εσωτερικές έρευνες για να παρακολουθήσουν και να αναλύσουν την ικανοποίηση από την εργασία. Επίσης, μετριοούνται οι απόψεις των εργαζομένων σχετικά με την ποιότητα της διαχείρισης και την οργανωτική συμμόρφωση με τις αξίες και τον κώδικα δεοντολογίας.

Οι έρευνες για λόγους αντικειμενικότητας απευθύνονται σε εξωτερικούς φορείς. Συνήθως εστιάζουν σε απόψεις σχετικά με τις υπηρεσίες, τη θεραπεία και την εμπιστοσύνη.

Ορισμένες φορολογικές διοικήσεις συμβουλεύονται τον ιδιωτικό τομέα για βέλτιστες πρακτικές και εμπλέκουν τους εξωτερικούς ενδιαφερόμενους σε προπαρασκευαστικές εργασίες πριν από τις αλλαγές στη νομοθεσία και τους κανονισμούς. Στη διαδικασία αυτή είναι απαραίτητο να ληφθούν υπόψη οι δείκτες ποιότητας που συνδέουν πολλούς ενδιαφερόμενους.

Πολλές φορολογικές διοικήσεις τονίζουν επίσης τη σημασία του διαλόγου που μπορούν να διευκολυνθούν από συμβουλευτικές επιτροπές / ομάδες, ομάδες, ομάδες εστίασης ή συναντήσεις / σεμινάρια για τους φορολογούμενους και τους επαγγελματικούς φορείς που σχετίζονται με το θέμα στο επίκεντρο.

Ορισμένες φορολογικές διοικήσεις έχουν μεμονωμένους διαχειριστές σχέσεων με πελάτες ή διαχειριστές λογαριασμών που είναι αφιερωμένοι στο διάλογο με μεγάλες επιχειρήσεις, προκειμένου να διευκολυνθεί η φορολογική συμμόρφωση και να επιλυθούν διαδικαστικά προβλήματα ή αθέλητα λάθη των φορολογουμένων.

Η ΑΑΔΕ με βάση όλα τα παραπάνω έχει ως απώτερο στόχο, μέσω της ορθής κατανομής και αξιοποίησης του προσωπικού της, της παροχής κινήτρων για βελτίωση, την εξέλιξη και την πρόοδο, να γίνει περισσότερο ισχυρή και αποτελεσματική, ικανή να ανταποκριθεί στις απαιτήσεις της εποχής και να παρέχει υψηλού επιπέδου υπηρεσίες στους πολίτες.

Κεφάλαιο 6

Μελέτη Αποδοτικότητας

6.1 Μέθοδοι Μέτρησης της Αποδοτικότητας-Βιβλιογραφική Ανασκόπηση

Παρά την έλλειψη τυποποιημένων συστημάτων για τη μέτρηση των επιδόσεων της φορολογικής διοίκησης, οι ερευνητές έχουν μετρήσει την απόδοση της φορολογικής διοίκησης με διάφορα κριτήρια, μέτρα και δείκτες για να προσπαθήσουν να αξιολογήσουν τα προβλήματα που αφορούν τη φορολογική διοίκηση και να προτείνουν τρόπους για να ξεπεραστούν αυτά τα προβλήματα. Θα παρουσιάσουμε ενδεικτικά την περίληψη μερικών εμπειρικών μελετών σχετικά με την απόδοση του συστήματος φορολογικής διοίκησης.

Στην έκθεση από το τμήμα Φορολογικών υποθέσεων του Διεθνές Νομισματικού ταμείου με τίτλο Διοίκηση εισοδήματος: Η μέτρηση της Απόδοσης στη φορολογική διοίκηση⁴⁸⁹ μπορούμε να εντοπίσουμε τεχνικές μέτρησης της απόδοσης. Οι ερωτήσεις που αναλύονται είναι οι εξής:

- τι είναι η αποδοτικότητα των φορολογικών διοικήσεων και πως μετράτε,
- πώς οι φορολογικές διοικήσεις εφαρμόζουν την αποδοτικότητα της διοίκησης σε στρατηγικό επίπεδο,
- πώς οι φορολογικές διοικήσεις εφαρμόζουν την αποδοτικότητα της διοίκησης σε λειτουργικό επίπεδο,
- πώς οι φορολογικές διοικήσεις εφαρμόζουν την αποδοτικότητα της διοίκησης σε επίπεδο προσωπικού,
- ποια ήταν η εμπειρία με τη απόδοση της φορολογικής διοίκησης στις διαφορετικές χώρες,

⁴⁸⁹ William Crandall Revenue Administration: Performance Measurement in Tax Administration Fiscal Affairs Department INTERNATIONAL MONETARY FUND

Ενώ η αποτελεσματικότητα της φορολογικής διοίκησης μία από τις αρχές που πρότεινε ο Adam Smith (1776) στο περίφημο έργο του για τη φορολογία, η έρευνα σχετικά με την αποτελεσματικότητα στα φορολογικά γραφεία εξακολουθεί να είναι σχετικά περιορισμένη λόγω της δύσκολης πρόσβασης στα δεδομένα, και την εμπιστευτικότητα αυτών των δεδομένων στην πλειονότητα των χωρών⁴⁹⁰⁴⁹¹. Αυτό μας εμποδίζει να καθορίσουμε αν η φορολογική διοίκηση επιτυγχάνει την καθολική συμμόρφωση με το φορολογικό σύστημα ή εάν, αντίθετα, δικαιολογεί ορισμένες μεταρρυθμίσεις. Μια βιβλιογραφική ανασκόπηση σχετικά με την ανάλυση της αποτελεσματικότητας και της παραγωγικότητας στις φορολογικές υπηρεσίες αποκαλύπτει ότι οι δημοσιευμένες μελέτες χρησιμοποιούν τεχνικές αιχμής: Στοχαστική οριακή ανάλυση SFA (Stochastic Frontier Analysis) και κυρίως Περιβάλλουσα Ανάλυση Δεδομένων DEA (Data Envelopment Analysis). Παρακάτω αναφέρουμε τα πιο σημαντικά χαρακτηριστικά των εμπειρικών μελετών σχετικά με την αποτελεσματικότητα των φορολογικών διοικήσεων.

Έτσι, η παραγωγική αποδοτικότητα στις μεγαλύτερες ινδικές πολιτείες αναλύθηκε στην περίοδο μεταξύ 1980 και 1993 μέσω της στοχαστικής ανάλυσης των συνόρων⁴⁹²,

Στην έρευνα των González και Miles, αναλύθηκε η αποτελεσματικότητα 15 περιφερειακών ισπανικών φορολογικών γραφείων το 1995 μέσω της DEA, χρησιμοποιώντας μια τεχνική bootstrap. Ο González και ο Miles ανέλυσαν την αποτελεσματικότητα των φορολογικών διοικήσεων στις Περιφερειακές Ενότητες χρησιμοποιώντας την μέθοδο (DEA) για να μελετήσουν τη στατιστική ακρίβεια της εκτίμησης της αποτελεσματικότητας με τεχνικές εκκίνησης. Ωστόσο, η ανάλυση αυτή επιτρέπει μόνο την εκτίμηση σημείου της τεχνικής αποτελεσματικότητας, χωρίς να είναι σε θέση να αναλύσει την ακρίβεια της εκτίμησης. Η καινοτομία αυτής της εργασίας έγκειται ακριβώς στην εφαρμογή των δύο εκτιμητών bootstrap που αναπτύχθηκε στη βιβλιογραφία για την κατασκευή διαστημάτων εμπιστοσύνης της

⁴⁹⁰ Førsund, F. R., Kittelsen, S. A. C., & Lindseth, F. (2005). Efficiency and productivity of Norwegian tax offices. Memorandum 29/2005. Oslo: Department of Economics, University of Oslo

⁴⁹¹ Barros, C. P. (2005). Performance measurement in tax offices with a stochastic frontier model. *Journal of Economic Studies*, 32, 497-510

⁴⁹² Jha, R et al (1999): Tax efficiency in Selected Indian States, *Empirical Economics*, Vol 24, No4, pp641-54

τεχνικής αποτελεσματικότητας της κάθε μονάδας. Αυτή η ανάλυση δείχνει ότι, παρόλο που η εκτίμηση σημείου της απόδοσης για κάθε μονάδα είναι διαφορετική, οι διαφορές δεν είναι στατιστικά σημαντικές μονάδες για ορισμένα από αυτά.

Ο Vlassenko⁴⁹³ διερεύνησε την αποτελεσματικότητα των συστημάτων φορολογίας για τα ακίνητα σε ορισμένες ευρωπαϊκές χώρες, συμπεριλαμβανομένης της Βρετανίας, της Γαλλίας και της Σουηδίας. Για το σκοπό αυτό, εξέτασε οκτώ δείκτες με βάση την αποδοτικότητα και τη δικαιοσύνη, και συνέκρινε τις χώρες σύμφωνα με ολοκληρωμένους δείκτες. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι το γαλλικό σύστημα είναι το λιγότερο αποτελεσματικό ενώ το σουηδικό σύστημα είναι το πιο αποδοτικό.

Σημαντικό να αναφερθεί είναι η έρευνα που επιτελέστηκαν οι Moesen και Persoon⁴⁹⁴ η οποία αναλύει την αποτελεσματικότητα σε 289 βελγικές φορολογικές υπηρεσίες το 1991. Κατά την ανάλυση της αποτελεσματικότητας των φορολογικών υπηρεσιών, Wim Moesen μιμείται μια μηχανική προσέγγιση για την "Παραγωγικότητα" των εφοριών. Η έρευνα στηρίχτηκε σε μια εισροή (inputs) το εργατικό δυναμικό και σε μη οικονομικές εκροές (outputs) τον αριθμό των επιστροφών μετά από έλεγχο ανά κατηγορία και τον αριθμό επιστοφών μετά από έλεγχο που οδήγησαν σε αύξηση της φορολογικής βάσης. Η Παραγωγική αποτελεσματικότητα αξιολογείται με τη χρήση της μεθόδου Free Disposal Hull (FDH) και Data Envelopment Analysis (DEA). Και οι δύο τεχνικές αρθρώθηκαν σε σταθερές αποδόσεις κλίμακας (CRS) και μεταβλητές αποδόσεις κλίμακας (VRS). Επίσης, ερευνήθηκε η αποδοτικότητα που βασίζονταν στην κουλτούρα, στις διοικητικές δεξιότητες και την οργανωτική δομή.

Σε συνέχεια η μελέτη του Esteller⁴⁹⁵ μετρά και εξηγεί το επίπεδο τεχνικής αποτελεσματικότητας στη διαχείριση των φόρων που εισπράττονται από τις αυτόνομες κοινότητες στην Ισπανία, μέσω της εκτίμησης των στοχαστικών συνόρων. Η φορολογική διοίκηση στην Ισπανία έχει ανατεθεί στην Υπηρεσία

⁴⁹³Vlassenko, I. (2001). Evaluation of the efficiency and fairness of British, French and Swedish property tax systems. *Property Management*, 19(5), 384-416.

⁴⁹⁴Moesen, W., & Persoon, S. (2002). Measuring and explaining the productive efficiency of tax offices: a non-parametric best practice frontier approach. *Tijdschrift voor Economie en Management*,

⁴⁹⁵Esteller, A. (2003). La eficiencia en la administración de los tributos cedidos. Un análisis explicativo. *Papeles de Economía Española*, 95, 320-34

Φορολογικής Διοίκησης (Agencia Estatalde Administración Tributaria- AEAT). Το έργο αυτό κάνει μια συγκριτική ανάλυση της αποτελεσματικότητας των 17 περιφερειακών κέντρων διαχείρισης που ονομάζονται «ειδικές αντιπροσωπείες» οι οποίες αποτελούν την περιφερειακή κατανομή της φορολογικής υπηρεσίας στην Ισπανία. Από τις διαφορετικές εφαρμοσμένες τεχνικές που αναλύονται σε αυτή την εργασία επιλέχθηκε μια μη παραμετρική μέθοδος, η ανάλυση περιγραφής δεδομένων (AED), η οποία τους επέτρεψε να καταγράψουν την κατάταξη της απόδοσης μεταξύ των διαφορετικών μονάδων που υποβάλλονται σε ανάλυση. Για τη χρήση αυτής της τεχνικής επιλέχθηκαν δεδομένα που αντιστοιχούν στο έτος 2004: ως εκροή θεωρήθηκε τα έσοδα από τις πράξεις εκκαθάρισης (IAL) κάθε αντιπροσωπείας. Ως εισροές, ελήφθησαν υπόψη ο αριθμός του προσωπικού, οι δαπάνες που αντιστοιχούν σε αγαθά και υπηρεσίες, καθώς και ο αριθμός των δηλώσεων που διαχειρίζεται κάθε αντιπροσωπεία.

Μια ακόμη περίπτωση είναι η έρευνα των φορολογικών γραφείων στην Πορτογαλία, στην οποία ο Barros⁴⁹⁶ χρησιμοποίησε ένα μοντέλο στοχαστικής εξέλιξης σε συνδυασμό με μια προσέγγιση DEA, ενώ ο ίδιος το(2007) αξιολόγησε την τεχνική και κατανομητική απόδοση των ίδιων γραφείων κατά την περίοδο 1999-2002. Ο Carlos Pestana Barros προχώρησε στην συγκριτική αξιολόγηση των εφοριών με ακρίβεια με την χρήση οικονομετρικών μοντέλων. Μελέτησε τα φορολογικά γραφεία στην Πορτογαλία εξετάζοντας τον αριθμό των εργαζομένων, τους προσωπικούς φόρους και τους εταιρικούς φόρους. Χρησιμοποίησε τη λειτουργία Cobb-Douglas για να υπολογίσει την απόδοση. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι οι περισσότερες φορολογικές υπηρεσίες στην Πορτογαλία ήταν αποτελεσματικές την συγκεκριμένη περίοδο.

Σε συνέχεια οι Førsund FR, Edvardsen DF, Kittelsen SAC⁴⁹⁷ εφαρμόζουν την DEA και τον δείκτη παραγωγικότητας Malmquist στην ανάλυση των φορολογικών γραφείων στη Νορβηγία μεταξύ 2002 και 2004. Η απόδοση των τοπικών φορολογικών γραφείων μελετάται με την πάροδο του χρόνου

⁴⁹⁶ Barros, C. P. (2005). Performance measurement in tax offices with a stochastic frontier model. *Journal of Economic Studies*, 32, 497-510

⁴⁹⁷Førsund, F. R., Kittelsen, S. A. C., & Lindseth, F. (2005). Efficiency and productivity of Norwegian tax offices. Memorandum 29/2005. Oslo: Department of Economics, University of Oslo

χρησιμοποιώντας την ανάλυση δεδομένων για τον υπολογισμό του δείκτη παραγωγικότητας Malmquist. Ο δείκτης έχει τις κατάλληλες ιδιότητες ομοιογένειας ενός δείκτη συνολικής παραγωγικότητας συντελεστών. Στην έρευνα χρησιμοποιήθηκε μια εισροή το κόστος και έξι εκροές που σχετίζονταν με τις κύριες δραστηριότητες παροχής υπηρεσιών των φορολογικών γραφείων. Μια προσέγγιση bootstrap εφαρμόζεται για τη δημιουργία διαστημάτων εμπιστοσύνης για τους μεμονωμένους δείκτες που καθιστούν δυνατή την ταυτοποίηση μονάδων που έχουν σημαντική μείωση της παραγωγικότητας, αύξηση ή καμία αλλαγή. Εξετάζοντας τις θετικές και αρνητικές αλλαγές στο κόστος και την παραγωγικότητα, η ανάπτυξη των γραφείων κατατάσσεται σε τέσσερις κατηγορίες ενδιαφερόντων για τους υπεύθυνους χάραξης πολιτικής. Αποτελεσματική αύξηση του κόστους, αποτελεσματική εξοικονόμηση κόστους, αναποτελεσματική εξοικονόμηση κόστους και αναποτελεσματική αύξηση του κόστους.

Με τη σειρά της, ο Lewis⁴⁹⁸ μελετά την αναποτελεσματικότητα σε 224 τοπικές φορολογικές υπηρεσίες στην Ινδονησία, χρησιμοποιώντας στοχαστική ανάλυση αιχμής με προσέγγιση κόστους στα σύνορα. Οι τοπικές κυβερνήσεις στην Ινδονησία διαχειρίζονται τους φόρους αναποτελεσματικά. Το μέσο κόστος της τοπικής φορολογικής διοίκησης ως ποσοστό των παραγόμενων εσόδων εκτιμάται ότι υπερβαίνει το 50%. Υπάρχει, ωστόσο, μεγάλη ποικιλία στη διοικητική αναποτελεσματικότητα μεταξύ των τοπικών κυβερνήσεων. Η εκτίμηση ενός στοχαστικού μοντέλου στα σύνορα κόστους υποδεικνύει ότι η αναποτελεσματικότητα του διοικητικού κόστους αυξάνεται σημαντικά καθώς αυξάνονται οι δημοσιονομικές ανάγκες. Η έρευνα καταδεικνύει επίσης ότι οι τοπικές κυβερνήσεις με εκλεγμένα στελέχη δεν είναι περισσότερο διοικητικά και οικονομικά αποδοτικές από αυτές με διορισμένους επικεφαλής.

Στο άρθρο των Filiz Kardiyen et al., παρουσιάζεται μια εφαρμογή μέτρησης αποδοτικότητας των οικονομικών επιδόσεων κρατών-μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, με δυο διαφορετικές μεθόδους, με στόχο να συγκριθεί η κατάταξη που δίνουν οι δυο μέθοδοι. Αυτές οι μεθοδολογίες είναι η DEA και η Principal

⁴⁹⁸ Lewis, B. D. (2006). Local government taxation: An analysis of administrative cost inefficiency. *Bulletin of Indonesian Economic Studies*, 42, 213-33

Component Analysis. Χρησιμοποιώντας 2 εισροές και 3 εκροές γίνεται ανάλυση αποδοτικότητας και κατάταξη για 15 κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Οι κατατάξεις δείχνουν ότι υπάρχει υψηλή συσχέτιση μεταξύ των κατατάξεων των δυο μεθόδων. Επίσης, γίνεται προσομοίωση της μελέτης για 1000 DMUs και αποδεικνύεται ότι και οι δυο μέθοδοι μπορούν να διαχειριστούν μια τεράστια ποσότητα δεδομένων, με πολλαπλές εισροές και εκροές, με εξίσου καλά αποτελέσματα.⁴⁹⁹

Ο Lee⁵⁰⁰ ανέλυσε τη συνολική τεχνική αποτελεσματικότητα, την καθαρή τεχνική αποτελεσματικότητα και την κλίμακα απόδοσης σε 173 μεσαίου μεγέθους ελεγκτικά γραφεία χρησιμοποιώντας τη DEA. Το εμπειρικό αποτέλεσμα δείχνει ότι υπάρχουν 24 ελεγκτικές εταιρείες με συνολική τεχνική αποτελεσματική αξία. Όσον αφορά τη συνολική τεχνική αποτελεσματικότητα, η καθαρή τεχνική αποτελεσματικότητα και η αποδοτικότητα κλίμακας, το αποτέλεσμα δείχνει ότι η μέση αποτελεσματικότητα κλίμακας όλων των δειγμάτων είναι υψηλότερη από τη μέση καθαρή τεχνική απόδοση. Εκτός αυτού, 55 επιχειρήσεις από 173 ελεγκτικά γραφεία βρίσκονται στο στάδιο της συνεχούς απόδοσης σε κλίμακα, 18 επιχειρήσεις βρίσκονται στο στάδιο της αύξησης των αποδόσεων σε κλίμακα, 100 από αυτές βρίσκονται στο στάδιο της μείωσης των αποδόσεων σε κλίμακα. Έτσι, τα περισσότερα μεσαίου μεγέθους ελεγκτικά γραφεία βρίσκονται στο στάδιο της μείωσης των αποδόσεων σε κλίμακα. Επιπλέον, διαπιστώνεται ότι όσο μεγαλύτερη είναι η κλίμακα, τόσο υψηλότερες είναι οι τρεις παραπάνω τιμές απόδοσης. Οι ελεγκτικές εταιρείες με υψηλότερα έσοδα από τις επιχειρήσεις έχουν καλύτερη λειτουργική αποτελεσματικότητα. Τα ελεγκτικά γραφεία με μεγαλύτερο αριθμό εργαζομένων και εταίρων, επιτυγχάνουν σημαντικά καλύτερη συνολική τεχνική αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα πώλησης. Τέλος, οι ελεγκτικές εταιρείες με υψηλότερες συνολικές δαπάνες έχουν επίσης σημαντικά υψηλότερη λειτουργική αποτελεσματικότητα.

⁴⁹⁹ Filiz Kardiyen, (2006). "The Comparison of Principal Component Analysis and Data Envelopment Analysis in Ranking of Decision Making Units" G.U. Journal of Science 19(2): 127-133.

⁵⁰⁰ Lee, C. C. (2009). Analysis of overall technical efficiency, pure technical efficiency and scale efficiency in the medium-sized audit firms. Expert Systems with Applications

Πιο πρόσφατα, οι Katsahari και Tsakas⁵⁰¹ χρησιμοποιούν τη DEA για να εκτιμήσουν την αποτελεσματικότητα των φορολογικών γραφείων στην Ελλάδα από το 2001 έως το 2006, με στόχο να προσδιορίσουν ποια από αυτά είναι αποτελεσματικά στην είσπραξη των φόρων. Η μεθοδολογία που χρησιμοποιήθηκε για την εκτίμηση της βαθμολογίας αποτελεσματικότητας και της κατάταξης των ελληνικών φορολογικών γραφείων ήταν η Περιβάλλουσα Ανάλυση Δεδομένων. Επιπλέον, χρησιμοποιήθηκε ανάλυση παραθύρων (Windows Analysis) για την ανίχνευση τάσεων απόδοσης και σταθερότητας με την πάροδο του χρόνου. Η ανάλυση του Tobit εφαρμόστηκε για να εξηγήσει κατά πόσο οι μη διακριτικοί παράγοντες παίζουν ρόλο στην απόδοση των φορολογικών γραφείων. Τα αποτελέσματα υπογραμμίζουν ότι "το μέγεθος της κλίμακας" και η δομή της περιφερειακής οικονομίας όπου λειτουργούν οι φορολογικές υπηρεσίες είναι σημαντικοί παράγοντες που επηρεάζουν την αποτελεσματικότητά τους. Παρά τους περιορισμούς που σχετίζονται με το σύνολο δεδομένων, η εμπειρική εργασία υποδηλώνει ότι η μελλοντική έρευνα ενδέχεται να χρειαστεί να επικεντρωθεί στους δυναμικούς παράγοντες, δηλαδή στα χαρακτηριστικά της περιφέρειας όπου βρίσκεται η φορολογική υπηρεσία, η οποία θα μπορούσε να διαδραματίσει σημαντικό ρόλο σε μια απόδοση των φορολογικών γραφείων. Η ανάλυση παρέχει πληροφορίες σχετικά με ειδικά πολιτικά και διοικητικά μέτρα που μπορούν να οδηγήσουν σε βελτιώσεις στη γενική υποδομή πίσω από το φορολογικό σύστημα στην Ελλάδα.

Οι Singh και Agrawal⁵⁰² διερεύνησαν την ανομοιογένεια στην αντίληψη των φορολογουμένων στο κράτος Assam, Ινδία. Συγκέντρωσαν συναφή δεδομένα με ερωτηματολόγια. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι το κοινωνικό μάρκετινγκ αποτελεί σημαντικό εργαλείο για τη βελτίωση των δυσμενών αντιλήψεων μεταξύ των φορολογουμένων. Τα αποτελέσματα υπογραμμίζουν ότι το μέγεθος της κλίμακας και η δομή της περιφερειακής οικονομίας όπου λειτουργούν οι φορολογικές

⁵⁰¹Katharaki, M., &Tsakas, M. (2010). Assessing the efficiency and managing the performance of Greek tax offices. *Journal of Advances in Management Research*, 7, 58-75

⁵⁰²Singh και Agrawal 2012 Return and assessment perception of assesses under VAT. *Iranian Journal of Management Studies*, 5(2), 31-47.

υπηρεσίες είναι σημαντικοί παράγοντες που επηρεάζουν την αποτελεσματικότητά τους.

Οι González και Rubio⁵⁰³ αξιολόγησαν την αποτελεσματικότητα των φορολογικών διοικήσεων στην Ισπανία χρησιμοποιώντας τη μέθοδο DEA το 2008. Τα έσοδα από πράξεις διακανονισμού θεωρήθηκαν ως εκροή και οι δαπάνες για αγαθά και υπηρεσίες, αριθμό δηλώσεων και προσωπικό θεωρήθηκαν ως εισροές. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι ο βαθμός τεχνικής απόδοσης μεταξύ των φορολογικών υπηρεσιών παρουσιάζει σημαντικές διαφορές στην Ισπανία. Όσον αφορά τις εισροές (πόροι), ποσοτικοποιήθηκαν τα εξής: (1) τρέχουσες δαπάνες για αγαθά και υπηρεσίες, (2) αριθμός του προσωπικού που παρέχει τις υπηρεσίες του σε κάθε Ειδική Φορολογική Υπηρεσία. και (3) αριθμός των δηλώσεων που διεκπεραιώνονται από καθένα από τα Ειδικά Φορολογικά Γραφεία, όπου υποβάλλεται δήλωση για κάθε φορολογούμενο και κάθε φόρο. Στόχος της έρευνας ήταν να αξιολογήσει την αποτελεσματικότητα των περιφερειακών κέντρων διαχείρισης που απαρτίζουν τη φορολογική διοίκηση στην Ισπανία. Πρώτα μέτρησαν τα αποτελέσματά τους και στη συνέχεια έγινε η σύγκριση. Σε όλα τα περιφερειακά κέντρα χρησιμοποιήθηκαν οι ίδιες εισροές και εκροές. Τα αποτελέσματα δείχνουν, χρησιμοποιώντας την προϋπόθεση των μεταβλητών αποδόσεων σε κλίμακα, ότι υπάρχουν τέσσερα γραφεία που συμπεριφέρονται καλύτερα σε σχέση με τα άλλα, συγκεκριμένα τα Ειδικά Φορολογικά Γραφεία της Ανδαλουσίας, της Καστίλλης-Λα Μάντσα, της Καταλονίας, και LaRioja. Από την άλλη πλευρά, τα γραφεία της Καστίλλης και της Λεόν και της Εξτρεμαδούρας ξεχωρίζουν ότι είναι τα πιο ανεπαρκή. Η ανάλυση αυτή δείχνει ποια γραφεία έχουν τα καλύτερα αποτελέσματα και ότι πρέπει να λειτουργήσουν ως πρότυπο για όσα έχουν τα χειρότερα αποτελέσματα, με τον τρόπο αυτό θα ήταν δυνατό να ενισχυθεί η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής που είναι τόσο διαδεδομένη στην Ισπανία και να αυξηθούν τα φορολογικά έσοδα.

⁵⁰³González, P. E. B., & Rubio, E. V. (2013). The Efficiency of the regional management centres of the tax administration in Spain. *Journal of US China Public Administration*, 10(1), 49-56. Retrieved from <http://www.davidpublisher.com/index.php/Home/Article/index?id=7305.html>.

Οι Ruy και Lee⁵⁰⁴ χρησιμοποιούν την DEA για να εκτιμήσουν τα συνολικά αποτελέσματα απόδοσης έξι φορολογικών δικαιοδοσιών στην Κορέα για καθένα από τα 14 έτη μεταξύ του 1998 και του 2011. Η μελέτη αυτή εξέτασε πώς η αποτελεσματικότητα της είσπραξης του εθνικού φόρου στις φορολογικές δικαιοδοσίες έχει αλλάξει στην Κορέα κατά την περίοδο 1998-2011. Χρησιμοποιώντας την ανάλυση πολλαπλών δεδομένων, υπολόγισαν τις συνολικές βαθμολογίες αποτελεσματικότητας έξι φορολογικών υπηρεσιών για κάθε ένα από τα 14 χρόνια από το 1998 έως το 2011. Ο μέσος όρος των συνολικών αποτελεσμάτων ήταν 0,62 για το συγκεντρωτικό δείγμα 84 παρατηρήσεων, γεγονός που υποδηλώνει ότι υπήρχε ένα σημαντικό επίπεδο αποκλίσεων στη δραστηριότητα είσπραξης των εθνικών φόρων. Επιπλέον, η ανάλυση των τάσεων έδειξε ότι η συνολική αποτελεσματικότητα για τις φορολογικές υπηρεσίες είχε μειωθεί σταθερά με την πάροδο του χρόνου μετά τη νομισματική κρίση του 1997, η οποία αναδεικνύει την πολιτική της φορολογικής διοίκησης στην Κορέα.

Οι Alm και Duncan⁵⁰⁵ χρησιμοποίησαν δεδομένα από τον Οργανισμό Οικονομικών Συνεργατών για την περίοδο 2007-2011, μαζί με μια νέα στρατηγική εκτιμήσεων τριών σταδίων που χρησιμοποιεί το DEA και το SFA για να καθορίσει τη σχετική αποτελεσματικότητα των φορολογικών υπηρεσιών στη χρήση των εισροών τους. Μια βασική μεταβλητή που ενδιαφέρει τους διαμορφωτές πολιτικής είναι η αποτελεσματικότητα με την οποία λειτουργεί η παραγωγική διαδικασία μιας φορολογικής υπηρεσίας. Το άρθρο αυτό χρησιμοποιεί στοιχεία για τα έτη 2007-2011, μαζί με μια νέα στρατηγική εκτίμησης σε τρία στάδια που χρησιμοποιεί την ανάλυση δεδομένων (DEA) και την στοχαστική ανάλυση των συνόρων (SFA) για τον προσδιορισμό της σχετικής αποτελεσματικότητας των φορολογικών υπηρεσιών στη χρήση των εισροών τους. Τα αποτελέσματα του τρίτου σταδίου έδειξαν ότι 13 από τις 28 χώρες του δείγματος ήταν σχετικά αποτελεσματικές στη συλλογή οποιουδήποτε από τα τρία είδη φορολογικών εσόδων (προσωπικά εισοδήματα, εταιρικό εισόδημα και φόρους προστιθέμενης αξίας). Συνολικά, οι

⁵⁰⁴Ruy, S., & Lee, S. (2013). An exploratory study of efficiency in tax jurisdictions. *Advanced Science and Technology Letters*, 34, 46-9

⁵⁰⁵Alm, J., & Duncan, D. (2014). Estimating tax agency efficiency. *Public Budgeting & Finance*, 34(3), 92-110

μέσες βαθμολογίες απόδοσης υποδεικνύουν ότι οι χώρες θα πρέπει να είναι σε θέση να συγκεντρώνουν το σημερινό επίπεδο εσόδων τους με περίπου 10-16% λιγότερες εισροές.

Οι Forsund και Edvardsen⁵⁰⁶ αξιολόγησαν την παραγωγικότητα 98 φορολογικών γραφείων στη Νορβηγία χρησιμοποιώντας τους δείκτες παραγωγικότητας της DEA και της Malmquist. Το κόστος ανάπτυξης ανθρώπινου δυναμικού, συντήρησης των γραφείων και των τρεχουσών εξόδων, θεωρήθηκαν ως εισροές και ως εκροές θεωρήθηκαν έξι κατηγορίες από τις κύριες δραστηριότητες των φορολογικών υπηρεσιών όπως ο αριθμός των ατόμων που έκαναν μεταβολή κατοικίας, αριθμός μεταναστεύσεων, επιστροφές από μη εγγεγραμμένες επιχειρήσεις και ψευδείς καταχωρημένες επιχειρήσεις, επιστροφές φόρων σε υπαλλήλους και συνταξιούχους, καταγγελίες για φορολογική εκτίμηση και επιστροφές φόρων των επιχειρήσεων. Κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι οι μεταβολές του κόστους και της παραγωγικότητας ταξινομήθηκαν σε τέσσερις κατηγορίες, συμπεριλαμβανομένης της αποτελεσματικής αύξησης του κόστους, του ενδιαφέροντος για τους φορείς χάραξης πολιτικής, της αποδοτικής και αναποτελεσματικής εξοικονόμησης κόστους και της αναποτελεσματικής αύξησης του κόστους.

Οι AliMohamadi, Maryam Sadeghi, Payam Shojaei, Ameneh Rezaei⁵⁰⁷ προσπάθησαν να χρησιμοποιήσουν ένα συνδυασμό ποιοτικού και ποσοτικού μοντέλου για την αξιολόγηση και την ιεράρχηση της αποτελεσματικότητας των επαρχιακών φορολογικών υπηρεσιών του Ιράν από το 2011 έως το 2014. Για το σκοπό αυτό, οι φορολογικές υπηρεσίες σε κάθε επαρχία θεωρούνται ως μονάδες λήψης απόφασης (DMU) που έχουν πολλές εισροές και εκροές. Αρχικά, οι επαρχίες χωρίστηκαν σε λιγότερο ανεπτυγμένες και πιο ανεπτυγμένες επαρχίες και στη συνέχεια η αποτελεσματικότητά τους υπολογίστηκε από το μοντέλο DEA (Data Envelopment Analysis) και προσφέρθηκαν σχετικές αξίες για τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των

⁵⁰⁶Forsund, F. R., Edvardsen, D. F., & Kittelsen, S. A. C. (2015). Productivity of tax offices in Norway. *Journal of Productivity Analysis*, 43(3), 269-79

⁵⁰⁷Ali Mohamadi, Maryam Sadeghi, Payam Shojaei, Ameneh Rezaei (2017) Evaluating the Efficiency of Iran's Provincial Tax Offices and Ranking Them by DEA/AHP

αναποτελεσματικών επαρχιών. Χρησιμοποιώντας μοντέλο AHP / DEA, ταξινομήθηκαν οι επαρχίες. Η προσφορά της πλήρους ταξινόμησης των φορολογικών γραφείων και η αξιοποίηση των πλεονεκτημάτων τόσο των ποσοτικών όσο και των ποιοτικών μεθόδων για την ιεράρχηση των μονάδων λήψης αποφάσεων είναι τα κύρια πλεονεκτήματα αυτού του μοντέλου. Τα αποτελέσματα δείχνουν ότι μεταξύ των ανεπτυγμένων επαρχιών Isfahan το 2011 και το 2014 και του Markazi το 2012 και το 2013 έχουν την υψηλότερη αποδοτικότητα. Επίσης, μεταξύ των λιγότερο ανεπτυγμένων επαρχιών, το Δυτικό Αζερμπαϊτζάν το 2011, το 2012 και το 2013, και το Kordestan το 2014 έχουν την υψηλότερη αποτελεσματικότητα.

Πίνακας 26: Εμπειρικές μελέτες σχετικά με την απόδοση του συστήματος φορολογικής διοίκησης

<i>Αναφορά</i>	<i>Χώρα</i>	<i>Έτη μελέτης</i>	<i>Δείγμα μέτρησης</i>	<i>Μεθοδολογική Προσέγγιση</i>
Jha et al. (1999)	Ινδία	1980-1993	15 πολιτείες	SFA
González and Miles (2000)	Ισπανία	1995	15 ελεγκτικές φορολογικές υπηρεσίες	DEA, BA
Vlassenko (2001)	Βρετανία, Γαλλία, Σουηδία	2000	Φορολογικό σύστημα ακινήτων	DEA
Moesen and Persoon (2002)	Βέλγιο	1991	289 φορολογικές υπηρεσίες	DEA, FDH
Esteller (2003)	Ισπανία	1992 and 1995-1998	17 Περιφερειακά φορολογικά κέντρα διαχείρισης	SFA
Barros (2005)	Πορτογαλία	1999-2002	41 φορολογικά γραφεία	SFA
Førsund et al. (2005)	Νορβηγία	2002-2004	98 φορολογικά γραφεία	DEA, MI
Lewis (2006)	Ινδονησία	2003	224 φορολογικά γραφεία	SFA
Filiz Kardiyen et al. to 2006	Ευρωπαϊκή Ένωση	2006	15 κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης	DEA, PCA
Barros (2007)	Πορτογαλία	1999-2002	41φορολογικά γραφεία	DEA, 2nd
Lee (2009)		2009	173 Ελεγκτικά γραφεία	DEA
Katharaki and Tsakas (2010)	Ελλάδα	2001-2006	27 φορολογικά γραφεία	DEA, WA, 2nd

Singh και Agrawal (2012)	Ινδία	2012	Φορολογούμενοι	DEA
González και Rubio (2013)	Ισπανία	2008	Φορολογικά γραφεία	DEA
Ruy and Lee (2013)	Κορέα	1998-2011	6 φορολογικά γραφεία	DEA
Alm and Duncan (2014)	Ευρωπαϊκή Ένωση	2007-2011	28 Φορολογικές διοικήσεις	DEA, SFA
Forsund και Edvardsen (2015)	Νορβηγία	2010	98 φορολογικά γραφεία	DEA, MI
AliMohamadi, MaryamSadeghi, PayamShojaei, AmenehRezaei (2017)	Ιράν	2011-2014	Φορολογικά γραφεία	DEA

Ο Maja Klun⁵⁰⁸ τόνισε ότι η Μεταρρύθμιση του δημόσιου τομέα είχε ως αποτέλεσμα αλλαγές στη φορολογική διοίκηση. Ωστόσο η φορολογική μεταρρύθμιση στις περισσότερες χώρες είχε αγνοήσει τις διοικητικές βελτιώσεις και εστίασε στην αλλαγή των φορολογικών συντελεστών, στην αντιμετώπιση της οικονομικής αποδοτικότητας του φορολογικού συστήματος και στην ανάπτυξη νέων μορφών φορολογίας. Η βιβλιογραφία δεν προσφέρει κοινούς ορισμούς για τη μέτρηση της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας της φορολογικής διοίκησης. Το συγκεκριμένο άρθρο προτείνει ένα μοντέλο για τη συνολική μέτρηση της απόδοσης της φορολογικής διοίκησης και περιγράφει τη χρήση του μοντέλου αυτού στην αξιολόγηση του έργου της φορολογικής διοίκησης στη Σλοβενία. Η αξιολόγηση έδειξε ένα κοινό πρόβλημα με τις μετρήσεις στις υπό μετάβαση χώρες, αποδεικνύοντας ότι η φορολογική διοίκηση είναι ενήμερη μόνο από τα αδύνατα σημεία στις περιοχές που έχουν αξιολογηθεί χρησιμοποιώντας δείκτες που προκύπτουν από τα δεδομένα που συλλέγει η ίδια. Αξιολογώντας την εργασία με τη χρήση δεικτών αυτού του τύπου προκύπτει η κακή λειτουργία της φορολογικής διοίκησης σε διάφορους τομείς.

Ένα ακόμη άρθρο παρέχει μια σύντομη περιγραφή των εργασιών στον τομέα της φορολογίας και αποτελεσματικότητα στην εκτέλεση της φορολογικής διοίκησης του Κοσσυφοπεδίου. Παρουσιάζει τη συστηματική σύνδεση των

⁵⁰⁸Maja Klun, Tax Expenditure Analysis of Slovenian Income Taxes

φορολογουμένων με τη Φορολογική διοίκηση στο Κοσσυφοπέδιο και τα έσοδα της ανάπτυξης μέσα σε ένα διάστημα 12 ετών. Τα αποτελέσματα στηρίζονται στο επίπεδο της δέσμευσης του προσωπικού και στην αποτελεσματική εφαρμογή των φορολογικών νόμων που βασίζονται στις βέλτιστες διεθνείς πρακτικές.

6.2 Εισαγωγικά για την Data Envelopment Analysis (DEA)

Τα τελευταία χρόνια έχει δοθεί μεγάλη έμφαση στις μεθόδους βελτίωσης της αποδοτικότητα των οργανισμών, προκειμένου αυτοί να λειτουργούν αποδοτικά. Προϋπόθεση για τη βελτίωση αυτή αποτελεί η μελέτη της αποδοτικότητας τους, η οποία τεχνικά πραγματοποιείται από ένα σύνολο στοχαστικών και νομοτελειακών διαδικασιών, το οποίο ονομάζεται ανάλυση ορίου αποδοτικότητας. Το σύνολο αυτό αποτελεί ένα ενιαίο πλαίσιο αξιολόγησης, το οποίο αποδέχεται τις ιδιαιτερότητες κάθε επιμέρους συστήματος και αποδίδει με δίκαιο και αντικειμενικό τρόπο την πραγματική συνολική επίδοση των μονάδων. Εντός του πλαισίου αυτού, κυρίαρχο ρόλο παίζει η ποσοτική εκτίμηση της αποδοτικότητας κάθε μονάδας. Ως αποδοτικότητα (efficiency) ορίζεται η ικανότητα μιας μονάδας να μετασχηματίζει αποτελεσματικά, με γενικώς άγνωστο μηχανισμό παραγωγής, και να μετατρέπει τις εισροές σε παραγωγικές εκροές. Οι παραδοσιακές οικονομετρικές μέθοδοι, προκειμένου να εκτιμήσουν την αποδοτικότητα, απέβλεπαν στο να υπολογίσουν θεωρητικά αναλυτικές συναρτήσεις παραγωγής, στις οποίες στη συνέχεια εφάρμοζαν τα πραγματικά δεδομένα⁵⁰⁹. Αυτός είναι και ο λόγος που θεωρείται ως μια μη παραμετρική μέθοδος, δεν απαιτείται προσδιορισμός συνάρτησης παραγωγής και βασίζεται σε πραγματικές παρατηρήσεις εισροών και εκροών, τις οποίες μετρούμε σε φυσικές κλίμακες.

Οι μη παραμετρικές μέθοδοι, Data Envelopment Analysis (DEA) και Free Disposal Hull (FDH) είναι μη στοχαστικές μέθοδοι καθώς και οι δύο υποθέτουν ότι οι αποκλίσεις από το σύνορο είναι αποτέλεσμα μη αποδοτικότητας. Η DEA εξετάζει την αποτελεσματικότητα κάθε παραγωγικής μονάδας ως προς μία περιβάλλουσα

⁵⁰⁹ Seiford LM and RM Thrall (1990). "Recent Developments in DEA: The Mathematical Programming Approach to Frontier Analysis." J Econometrics 4: 7-38.

επιφάνεια (envelopment surface), που συντίθεται από τις αποτελεσματικότερες μονάδες του δείγματος. Χρησιμοποιείται για να προσδιορίσει τους βέλτιστους συνδυασμούς εισροών και εκροών, βασισμένους στην πραγματική απόδοση μονάδων να διακρίνει τις αποδοτικές από τις μη αποδοτικές μονάδες και να υπολογίσει τις τεχνικές αποδοτικότητες. Μπορεί να εκτελεστεί είτε με την υπόθεση των σταθερών αποδόσεων κλίμακας (CRS), μοντέλο των Charnesetal., είτε με την υπόθεση κλίμακας μεταβλητών αποδόσεων (VRS), μοντέλο των Bankeretal. Έτσι κατασκευάζεται ένα εμπειρικό σύνορο αποδοτικότητας, που αντιπροσωπεύει την τεχνολογία της καλύτερης πρακτικής. Οι μονάδες που βρίσκονται πάνω στο σύνορο αποδοτικότητας είναι οι μονάδες με την μεγαλύτερη συνολική αποδοτικότητα των συντελεστών παραγωγής στο δείγμα. Οι τεχνικές αναποτελεσματικότητας προκύπτουν εξαιτίας αδυναμιών να πετύχουν τις καλύτερες δυνατές εκροές ή από υπερβολική χρήση εισροών⁵¹⁰. Η μέθοδος αυτή έχει ευρεία εφαρμογή, αρκεί να χαρακτηρίζονται από ομοιογένεια οι μονάδες που εξετάζονται.

Η Data Envelopment Analysis (DEA) αποτελεί μια μέθοδο αποτίμησης της αποδοτικότητας ενός συνόλου συγκρίσιμων και ομοιογενών ομάδων, των Μονάδων Λήψης Αποφάσεων (Decision Making Units, DMUs). Οι Μονάδες Λήψης Αποφάσεων λειτουργούν σε ένα ενιαίο πλαίσιο και έχουν την ικανότητα να μετασχηματίζουν τις ίδιες πολλαπλές εισροές σε ίδιες πολλαπλές εκροές ή σύμφωνα με τον Charnes (1978)⁵¹¹ να μετασχηματίζουν τις εισόδους (inputs) σε εξόδους (outputs).

Η μεθοδολογία της DEA μπορεί να ενταχθεί στην γενικότερη πολιτική των Μονάδων Λήψης Αποφάσεων για την μέτρηση της αποδοτικότητάς τους με τρεις διαφορετικές προσεγγίσεις (Coelli, 2008)⁵¹².

- Εκτίμηση σύγκρισης: Η εκτίμηση σύγκρισης διερευνά την ανταγωνιστικότητα της εκάστοτε υπό μελέτης μονάδας αποφάσεων σε

⁵¹⁰ R.D. Banker, A. Charnes, W.W. Cooper Some Models for Estimating Technical and Scale Inefficiencies in Data Envelopment Analysis Management Science,30(9)(1984), pp.1078-1092

⁵¹¹Charnes A., Cooper W.W., Lewin A.Y., Seiford L.M. (1997) DATA ENVELOPMENT ANALYSIS, Theory, Methology and Applications Kluwer Academic Publishers

⁵¹²Coeli T., Lefèbvre M., Pestieau P. (2008) Social Protection Performance in the European Union: Comparison and convergence Ecore Discussion Paper

σχέση με άλλες που έχουν το ίδιο αντικείμενο εργασίας ή ακόμα και τις ίδιες λειτουργίες, και οι οποίες παρουσιάζουν κοινές εισροές και εκροές.

- Εκτίμηση προόδου: Η εκτίμηση προόδου δείχνει την τρέχουσα θέση της μονάδας σε σύγκριση με το παρελθόν. Ουσιαστικά δηλαδή εξετάζει την πορεία και την πρόοδο του συστήματος σε σχέση με τις προκαθορισμένες εισροές και εκροές.
- Εκτίμηση στόχου: Η εκτίμηση στόχου σχετίζεται με τη θέση που έχει η μονάδα αναφορικά με ένα στόχο που τέθηκε από την ίδια, και που στις περισσότερες των περιπτώσεων είναι εμπειρικός.

Η περιβάλλουσα ανάλυση δεδομένων με την παρούσα της μορφή παρουσιάστηκε το 1978, οι ερευνητές σε πολλά πεδία σύντομα αναγνώρισαν ότι είναι μια εύχρηστη μεθοδολογία για την αξιολόγηση της αποδοτικότητας λειτουργικών διαδικασιών λόγω των ακόλουθων πλεονεκτημάτων που παρουσιάζει:

- Μας επιτρέπει να διαχειριστούμε μεγάλο όγκο δεδομένων
- Οι εισροές και οι εκροές που θα χρησιμοποιηθούν μπορούν να έχουν διαφορετικές μονάδες μέτρησης.
- Οι Μονάδες Απόφασης (DMUs) συγκρίνονται απευθείας με ανταγωνιστικές DMUs.
- Απαιτούνται λίγες παραδοχές και η μεθοδολογία μπορεί να χρησιμοποιηθεί σε αρκετές περιπτώσεις μελετών κατά τις οποίες είναι πολύπλοκη η φύση και η σχέση μεταξύ των εισροών και εκροών της Μονάδας Απόφασης.
- Σαν μεθοδολογία δεν χρειάζεται να θεσπίσει φόρμα συσχέτισης των εισροών και εκροών ή εκ των προτέρων βάρη σε αυτές.
- Στην εκτίμηση δεν επιδρούν καθόλου υποκειμενικοί παράγοντες, ούτε υπάρχει ανάγκη μετατροπής των δεδομένων σε κάποιο σύστημα αξιών.
- Η μέθοδος χρησιμοποιεί κοινές μεθόδους γραμμικού προγραμματισμού για τον καθορισμό και σύγκριση ομοειδών συνόλων για το κάθε σύστημα που αποτιμάται.
- Τέλος, παρουσιάζει τις πτυχές που θα πρέπει να βελτιωθούν ώστε μια μονάδα απόφασης να βελτιωθεί και να γίνει αποδοτική. Κάποια από τα

πλεονεκτήματα παράλληλα μπορεί να λειτουργούν και σαν μειονεκτήματα της μεθοδολογίας. Για να αποτελέσει η DEA ένα χρήσιμο εργαλείο θα πρέπει να δοθεί προσοχή στην αντιμετώπιση των μειονεκτημάτων και ο ερευνητής να λάβει υπόψη του τις παρακάτω παραμέτρους στην ερμηνεία των αποτελεσμάτων⁵¹³.

Κάποια από τα πλεονεκτήματα παράλληλα μπορεί να λειτουργούν και σαν μειονεκτήματα της μεθοδολογίας. Για να αποτελέσει η DEA ένα χρήσιμο εργαλείο θα πρέπει να δοθεί προσοχή στην αντιμετώπιση των μειονεκτημάτων και ο ερευνητής να λάβει υπόψη του τις παρακάτω παραμέτρους στην ερμηνεία των αποτελεσμάτων⁵¹⁴. Πιο αναλυτικά:

- Ο υπολογισμός που γίνεται αφορά τις τιμές σχετικής αποδοτικότητας, καθώς γίνεται συγκριτική αξιολόγηση των Μονάδων Λήψης Αποφάσεων.
- Ενδέχεται αποδοτικές μονάδες του δείγματος στην πραγματικότητα να αποδίδουν μέτρια και ως εκ τούτου τα αποτελέσματα της ανάλυσης δεν μπορούν να γενικευτούν.
- Δεν λαμβάνονται υπόψη οι εξωτερικοί παράγοντες που ισχύουν και μπορεί να επηρεάζουν την αποδοτικότητα των μονάδων. Το περιβάλλον που διεξάγεται η έρευνα θεωρείται κοινό για όλες τις Μονάδες καθώς και αμετάβλητο κατά τη διάρκεια της περιόδου αποτίμησης.
- Τέλος, επειδή η DEA είναι μια μη παραμετρική τεχνική, η πραγματοποίηση τεστ στατιστικών υποθέσεων είναι δύσκολη και σ' αυτό τον τομέα έχει στραφεί το ερευνητικό ενδιαφέρον.

6.2.1 Αποδοτικό Σύνορο

Η DEA αποτελεί μια μη παραμετρική μέθοδο γραμμικού προγραμματισμού που υπολογίζει το όριο της αποδοτικότητας (αποδοτικό σύνορο) ενός συνόλου Μονάδων Αποφάσεων (DMUs). Με βάση τις πιο αποδοτικές μονάδες

⁵¹³ Cooper W.W., Seiford L.M., Kaoru T. (1999) DATA ENVELOPMENT ANALYSIS, A Comprehensive Text with Models, Applications, References and DEA-Solver Software

⁵¹⁴ Berg, S. (2010). "Water Utility Benchmarking: Measurement, Methodology, and Performance Incentives", International Water Association, London: IWA Publishing

κατασκευάζεται το αποδοτικό σύνορο ενώ ταυτόχρονα καθορίζονται οι μη αποδοτικές μονάδες.

Αυτός ο διαχωρισμός των μονάδων εξυπηρετεί καθώς:

(α) στις αποδοτικές μονάδες εκτιμάται το περιθώριο βελτίωσης τους

(β) στις μη αποδοτικές μονάδες η δυνατότητα να μετατραπούν σε αποδοτικές.

Πιο συγκεκριμένα, το αποδοτικό σύνορο καθορίζεται από τις Μονάδες Αποφάσεων. Κάθε Μονάδα Αποφάσεων, DMU_j (j= 1, 2, ..., n) χρησιμοποιεί m εισροές X_{ij} (i= 1, 2, ..., m) και s εκροές Y_{rj} (r= 1, 2, ..., s) .

Οι παρακάτω ιδιότητες εξασφαλίζουν ότι μπορούμε να αναπτύξουμε μια τμηματική γραμμική προσέγγιση για το αποδοτικό σύνορο και την κυριαρχούμενη περιοχή. Ιδιότητα 1: Κυρτότητα $\sum_{(i=1, 2, \dots, m)}$ και $\sum_{(r= 1, 2, \dots, s)}$ είναι πιθανές εισροές και εκροές των DMU_j, όπου λ_j (j= 1, 2, ..., n) είναι συντελεστές στάθμισης. Ιδιότητα 2: Αποτελεσματικότητα (αποδοτικότητα Pareto) Μια Μονάδα Λήψης Αποφάσεων θα χαρακτηρίζεται ως Pareto αποδοτική αν δεν υπάρχει καμία λύση που να κυριαρχεί έναντι αυτής. Πιο αναλυτικά, μια DMU είναι αποτελεσματική αν καμία από τις εισροές ή τις εκροές της δεν μπορεί να βελτιωθεί χωρίς να χειροτερέψει κάποια άλλη εισροή ή εκροή της. Ιδιότητα 3: Κυριαρχία. Κάποιες λύσεις είναι κυριαρχούμενες όταν υπάρχουν άλλες λύσεις που είναι εξίσου καλές με αυτές σε όλα τα κριτήρια αλλά αυστηρά καλύτερες σε τουλάχιστον ένα κριτήριο. Δηλαδή, η ίδια εκροή y_{rj} μπορεί να αποκτηθεί από τη χρήση x_{ij}^{*}, όπου x_{ij}^{*} ≤ x_{ij} (δηλ. οι ίδιες εκροές μπορούν να παραχθούν χρησιμοποιώντας λιγότερες εισροές). Επίσης, οι ίδια εισροή x_{ij} μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την απόκτηση y_{rj}^{*} εκροών, όπου y_{rj}^{*} ≥ y_{rj} (δηλ. οι ίδιες εισροές μπορούν να χρησιμοποιηθούν για να παράγουν περισσότερες εκροές).

Για παράδειγμα, σε περιπτώσεις που έχουμε δύο κριτήρια, διαγραμματικά οι μορφές των αποδοτικών συνόρων είναι οι ακόλουθες.

Μεγιστοποίηση κριτηρίων (π.χ. κέρδος και μερίδιο αγοράς) Η περιοχή εντός της καμπύλης παρουσιάζει τις κυριαρχούμενες λύσεις ενώ η καμπύλη παρουσιάζει το αποδοτικό σύνορο. Στις κυριαρχούμενες λύσεις θα προτιμήσουμε να μεγιστοποιηθούν τα κριτήρια και να μετακινηθούμε προς το αποδοτικό σύνορο.

Ελαχιστοποίηση κριτηρίων (π.χ. κόστος και χρόνος παραγωγής) Οποιοδήποτε σημείο εκτός του αποδοτικού συνόρου είναι κυριαρχούμενη λύση. Προτιμούμε την μετακίνηση προς το αποδοτικό σύνоро δεδομένου ότι τα κριτήρια ελαχιστοποιούνται.

Μεγιστοποίηση του ενός κριτηρίου και ελαχιστοποίηση του άλλου (π.χ. κέρδος και μόλυνση) Το κριτήριο του κέρδους μεγιστοποιείται ενώ το κριτήριο της μόλυνσης ελαχιστοποιείται. Θα προτιμήσουμε να κινηθούμε προς το αποδοτικό σύνоро μειώνοντας το επίπεδο της μόλυνσης και αυξάνοντας το ποσό του κέρδους. Οι κυριαρχούμενες λύσεις βρίσκονται εντός του αποδοτικού συνόρου ενώ οι μη κυριαρχούμενες πάνω στην καμπύλη του αποδοτικού συνόρου.

6.2.2 Μαθηματικά Μοντέλα της Περιβάλλουσας Ανάλυσης Δεδομένων (Data Envelopment Analysis)⁵¹⁵

6.2.2.1 Το μοντέλο CCR και το δυικό του μοντέλο

Σύμφωνα με το μοντέλο των Charnes, Cooper, Rhodes- CCR (1978)⁵¹⁶, έχουμε να αξιολογήσουμε τις DMUs. Κάθε Μονάδα Αποφάσεων, DMU_j ($j= 1, 2, \dots, n$) χρησιμοποιεί m εισροές x_{ij} ($i=1,2,\dots,m$) και s εκροές y_{rj} ($r=1,2,\dots,s$). Υποθέτουμε ότι $x_{ij} \geq 0$ και $y_{rj} \geq 0$ και ότι κάθε DMU έχει τουλάχιστον μια θετική εισροή και μια θετική εκροή.

Επιστρέφοντας στο μοντέλο της DEA και έτσι όπως το εισήγαγαν οι Charnes, Cooper και Rhodes, οι εισροές και εκροές χρησιμοποιούνται για να μετράτε η σχετική αποδοτικότητα των DMU_j η οποία αξιολογείται συγκριτικά με τα δεδομένα όλων των DMU_j , όπου $j= 1, 2, \dots, n$. Αντικειμενική επιδίωξη είναι η μεγιστοποίηση της αποδοτικότητας και πιο αναλυτικά, σε όρους γραμμικού προγραμματισμού, η μεγιστοποίηση της παρακάτω αντικειμενικής συνάρτησης:

⁵¹⁵ Charnes A., Cooper W.W., Lewin A.Y., Seiford L.M. (1997) DATA ENVELOPMENT ANALYSIS, Theory, Methology and Applications Kluwer Academic Publishers

⁵¹⁶ Charnes, A. Cooper, W.W. Rhodes, E. (1978) Measuring the efficiency of decision making units European Journal of Operational Research. 1978, Vol. 2, pp. 429 - 444

$$\text{Αποδοτικότητα DMU}_j = \frac{\text{Εκροές}}{\text{Εισροές}} \rightarrow E_{j0} = \max h_o(U, V) = \frac{\sum_{i=1}^s y_{ro} u_r}{\sum_{i=1}^m x_{io} v_i}$$

Το παραπάνω μοντέλο αναφέρεται στη βιβλιογραφία και σαν CRS (Constant Returns to Scale), δηλαδή σταθερών αποδόσεων κλίμακας.

Σημαντικό να αναφερθεί ότι οι μεταβλητές του προβλήματος είναι οι u_r και v_i και αντιπροσωπεύουν τη βαρύτητα που δίνει η κάθε DMU σε κάθε εισροή και εκροή προκειμένου να μεγιστοποιήσει την αποδοτικότητά της. Οι y_{ro} και x_{io} είναι η ποσότητα των εισροών και εκροών που παρατηρείται ανά εξεταζόμενη DMU, δηλαδή γνωστές σταθερές ποσότητες που αποτελούν τα δεδομένα. Για να μεγιστοποιήσουμε το παραπάνω κλάσμα μπορούμε να θεωρήσουμε τον παρανομαστή ότι ισούται με 1 $\sum_{i=1}^m x_{io} v_i = 1$ και να μεγιστοποιήσουμε τον αριθμητή. Αν επιπλέον προσθέσουμε και τους περιορισμούς που κανονικοποιούν το πρόβλημα το μαθηματικό μοντέλο παίρνει την παρακάτω μορφή:

Αντικειμενική συνάρτηση $\max z = \sum_{i=1}^s y_{ro} u_r$ με τους παρακάτω περιορισμούς

$$\sum_{i=1}^s y_{rj} u_r - \sum_{i=1}^m x_{ij} v_i \leq 0, \quad \sum_{j=1}^m x_{io} v_i = 1, \quad u_r v_i \geq 0$$

Το δυικό μοντέλο προκύπτει αν εφαρμόσουμε τους παρακάτω κανόνες:

1. Σε κάθε περιορισμό του αρχικού μοντέλου αντιστοιχεί μια μεταβλητή του δυικού.
2. Σε κάθε μεταβλητή του αρχικού αντιστοιχεί ένας περιορισμός του δυικού.
3. Ο συντελεστής της αντικειμενικής συνάρτησης του αρχικού, γίνεται ο συντελεστής του σταθερού όρου του αντίστοιχου περιορισμού του δυικού.

Ενώ ο σταθερός όρος του περιορισμού του αρχικού γίνεται ο συντελεστής της αντίστοιχης μεταβλητής της αντικειμενικής συνάρτησης του δυικού.

Ως εκ τούτου προκύπτει το παρακάτω δυικό πρόβλημα:

Αντικειμενική συνάρτηση $\leftrightarrow \theta^* = \min \theta$ με περιορισμούς

$$\sum_{j=1}^n x_{ij} \lambda_j \leq \theta x_{io}, \quad i = 1, 2, \dots, m \quad \sum_{j=1}^n y_{rj} \lambda_j \geq y_{ro} \quad r = 1, 2, \dots, s$$

$$\lambda_j \geq 0, \quad j = 1, 2, \dots, n, \quad \text{και } \theta \text{ ελεύθερο πρόσημου.}$$

Οι μεταβλητές λ_j αντιπροσωπεύουν τους συντελεστές στάθμισης από τους οποίους προκύπτει μια ιδεατή DMU (virtual DMU), η οποία συγκρίνεται με τη j_0 . Η DMU₀ συμβολίζει μια από τις DMU_s, η οποία βρίσκεται υπό αξιολόγηση, το x_{i0} και το y_{r0} είναι οι i - εισροές και οι r - εκροές αντίστοιχα.

Όταν το $\theta^* = 1$, τότε το τρέχον επίπεδο εισροών δεν μπορεί να μειωθεί αναλογικά, ως εκ τούτου η DMU₀ είναι πάνω στο αποδοτικό σύνορο. Διαφορετικά αν $\theta^* < 1$, τότε η DMU₀ είναι κυριαρχούμενη. Το θ^* αντιπροσωπεύει την αποτελεσματικότητα της DMU₀ με προσανατολισμό στις εισροές.

6.2.2.2 Μοντέλο DEA με προσανατολισμό στις εισροές και εκροές

Τα μοντέλα που αναπτύξαμε μέχρι τώρα αφορούν μοντέλα με προσανατολισμό τις εισροές. Για να επιδιώξουμε τη λύση θεωρούμε σταθερές τις εκροές και ελαχιστοποιούμε τις εισροές. Επειδή όμως η μέτρηση της αποδοτικότητας έχει κλασματική μορφή όπως αναφέραμε και προηγουμένως $\frac{\text{εκροές}}{\text{εισροές}}$, μπορούμε να προσεγγίσουμε το μοντέλο θεωρώντας σταθερές τις εισροές και επιδιώκοντας τη μεγιστοποίηση των εκροών. Ως εκ τούτου προκύπτουν τα ακόλουθα:

Μοντέλο με προσανατολισμό στις Εισροές/ Input- Oriented DEA model	Μοντέλο με προσανατολισμό στις Εκροές/ Output- Oriented DEA model
Αντικειμενική συνάρτηση $\min \theta$ με περιορισμούς	Αντικειμενική συνάρτηση $\max \varphi$ με περιορισμούς
$\sum_{j=1}^n x_{ij} \lambda_j \leq \theta x_{i0}, \quad i = 1, 2, \dots, m$	$\sum_{j=1}^n x_{ij} \lambda_j \leq x_{i0}, \quad i = 1, 2, \dots, m$
$\sum_{j=1}^n y_{rj} \lambda_j \geq y_{r0} \quad r = 1, 2, \dots, s$	$\sum_{j=1}^n y_{rj} \lambda_j \geq \varphi y_{r0} \quad r = 1, 2, \dots, s$
$\lambda_j \geq 0, \quad j = 1, 2, \dots, n$	$\lambda_j \geq 0, \quad j = 1, 2, \dots, n$

Εάν $\theta^* = 1$ ή $\varphi^* = 1$, τότε η DMU η οποία βρίσκεται υπό αξιολόγηση είναι στο αποδοτικό σύνορο, δηλ. δεν υπάρχει κάποια άλλη DMU η οποία λειτουργεί περισσότερο αποτελεσματικά από αυτή. Διαφορετικά, εάν $\theta^* < 1$ ή $\varphi^* > 1$, τότε η

DMU που βρίσκεται υπό αξιολόγηση δεν είναι αποδοτική⁵¹⁷. Η συγκεκριμένη DMU μπορεί είτε να αυξήσει το επίπεδο εκροών είτε να μειώσει το επίπεδο εισροών.

Τέλος, ανάλογα με το μοντέλο το οποίο υιοθετείται, η DEA έχει την δυνατότητα να προτείνει λύσεις επίτευξης της άριστης αποδοτικότητας με συνεκτίμηση των τιμών των slacks⁵¹⁸. Η έννοια των slacks για την περίπτωση των εισροών δίνει πληροφορίες για τους «αργούντες» παραγωγικούς συντελεστές, ενώ για την περίπτωση των εκροών δίνει πληροφορίες για τη δυνατότητα παραγωγής περισσότερου προϊόντος. Η DEA ταυτόχρονα με μια μεταβολή των εισροών μπορεί να προτείνει και μεταβολή των εκροών, και αντίστροφα. Αυτό συμβαίνει διότι κάποια εκροή-εισροή μπορεί να παράγεται σε χαμηλότερο-υψηλότερο επίπεδο από αυτό που θα άρμοζε, επομένως θα πρέπει να γίνει ταυτόχρονη μεταβολή εισροών και εκροών για την επίτευξη της αποδοτικότητας.

6.3 Μεθοδολογία Έρευνας αποδοτικότητας και περιορισμοί

Σημαντικό στην ανάλυση που θα ακολουθήσει είναι να διευκρινιστούν οι παρακάτω παρατηρήσεις που αφορούν την ουσία της έρευνας και της μεθοδολογίας που ακολουθήθηκε. Υπάρχουν δύο είδη μεθόδων μοντελοποίησης της συγκριτικής μέτρησης επιδόσεων, οι μη παραμετρικές και οι παραμετρικές μέθοδοι.

Η πιο διαδεδομένη μορφή υποδείγματος για τις επιπτώσεις των επεξηγηματικών μεταβλητών στο βαθμό της τεχνικής αποδοτικότητας είναι η χρήση της Περιβάλλουσας Ανάλυσης Δεδομένων σε δύο φάσεις, η οποία εισήχθη από τον Ray, S.⁵¹⁹ Η περιβάλλουσα ανάλυση δεδομένων (ΠΑΔ) είναι μία μη παραμετρική μέθοδος. Δεν απαιτεί οποιαδήποτε υπόθεση για την συναρτησιακή μορφή. Υπολογίζει ένα μέγιστο μέτρο απόδοσης, με μόνη απαίτηση ότι κάθε

⁵¹⁷ Cooper, W., Seiford, L., Tone, K. (2007). Data Envelopment Analysis. A Comprehensive Text with Models, Applications, References and DEA - Solver Software, Boston/Dordrecht/London: Kluwer Academic Publishers, p. 45

⁵¹⁸ Tone, K., Tsutsui, M. (2009). Network DEA: A slacks-based measure approach. *European Journal of Operational Research*, 197(1): 243-252.

⁵¹⁹ Ray, S (1991). Resource-use efficiency in public schools: a study of Connecticut data. *Management Science*, 37(12), 1620– 1628

μονάδα να βρίσκεται επάνω ή κάτω από το αποδοτικό όριο και δεν κάνει καμία υπόθεση σχετικά με την κατανομή των αποδοτικότητων.

Μετά από εφαρμογή του μοντέλου DEA με πολλούς διαφορετικούς τρόπους, όπως το να μετατρέψουμε τα δεδομένα μας σε κανονικοποιημένα δεδομένα ή να χρησιμοποιήσουμε βάρη⁵²⁰ στις μεταβλητές εισροών ή εκροών, παρατηρήσαμε ότι η DEA μας δίνει σχεδόν τα ίδια αποτελέσματα. Τα δύο υποδείγματα σταθερών και μεταβλητών αποδόσεων παρουσιάζουν υψηλή θετική συσχέτιση (Pearson correlation 0.972) και αξιοπιστία (reliability) με βαθμό (Cronbach Alpha 0.978). Σύμφωνα με το άρθρο των⁵²¹, ως πιο κατάλληλο υπόδειγμα για την μέτρηση της τεχνικής αποδοτικότητας, όταν οι εισροές και οι εκροές είναι εκφρασμένες σε δείκτες, είναι το υπόδειγμα των⁵²² με VRS (μεταβλητών αποδόσεων). Ωστόσο για την περαιτέρω ανάλυση επιλέχθηκε το μοντέλο CCR (σταθερών αποδόσεων) επειδή είναι αυστηρότερο στην εκτίμηση της απόδοσης από το μοντέλο VRS (μεταβλητών αποδόσεων). Στο μοντέλο VRS το όριο αποδοτικότητας περιβάλλει πιο σφικτά τα δεδομένα με συνέπεια περισσότερες μονάδες να χαρακτηρίζονται αποδοτικές σε ένα μόνο προσανατολισμό, αλλά να είναι αναποτελεσματικές σε άλλο⁵²³⁵²⁴. Επιπροσθέτως, το μοντέλο CCR επιτρέπει την καλύτερη διάκριση μεταξύ αποτελεσματικών και μη αποτελεσματικών μονάδων και επιλέγεται συχνά σε εφαρμογές DEA για να επιτευχθεί πιο έντονη διάκριση μεταξύ των DMU⁵²⁵.

Στη διεθνή βιβλιογραφία για τη δεύτερη φάση της ανάλυσης εκτός από την γραμμική παλινδρόμηση έχουν χρησιμοποιηθεί και άλλες μέθοδοι όπως υποδείγματα Tobit, τα οποία θεωρούνται από τις καλύτερες παραμετρικές

⁵²⁰ Όσον αφορά στην εφαρμογή της DEA με βάρη, παρατηρείται ότι με το να επιτρέπεται σε κάποιον να ελέγξει την ανάλυση και να παρεμβεί σε αυτήν, αυτό υποσκάπτει την θεωρητική βάση της DEA, η οποία είναι να παρέχει μια μέθοδο σύγκρισης των πρωτοπόρων μονάδων χωρίς να επηρεάζεται η κρίση στις αξίες των τιμών των δεδομένων. Επομένως, το ιδανικό είναι να δίνεται 100% ελευθερία στην βελτιστοποίηση με το Frontier Analyst

⁵²¹ Hollingsworth B. & P. Smith (2003) Use of ratios in data envelopment analysis, *Applied Economics Letters*, 10:11, 733-735, DOI: 10.1080/1350485032000133381

⁵²² Banker, R. D., & Natarajan, R. (2008). Evaluating contextual variables affecting productivity using Data Envelopment Analysis. *Operations Research*, 56(1), 48–58

⁵²³ 6 αποδοτικές φορολογικές διοικήσεις.

⁵²⁴ Wojcik V., Dyckhoff H., Clermont M. (2019) Is data envelopment analysis a suitable tool for performance measurement and benchmarking in non-production contexts, *Business Research Volume 12, Issue 2*, pp 559–595

⁵²⁵ Το ίδιο με παραπάνω

μεθόδους, αλλά σε περιπτώσεις που η εξαρτημένη μεταβλητή Y^* δεν είναι παρατηρήσιμη και η μετρηθείσα σχέση δεν προκύπτει από τον συντελεστή της ανεξάρτητης μεταβλητής b . Η Tobit παλινδρόμηση υποθέτει ότι υπάρχει μία λανθάνουσα σχέση μεταξύ των μη αρνητικών Y και X , τα οποία μπορούν να μετρηθούν με $Y^* = a + BX + u_i$, όπου u_i κατανέμονται κανονικά⁵²⁶. Επίσης χρησιμοποιείται σε μοντέλα⁵²⁷ που θεωρούν ότι η εξαρτημένη μεταβλητή Y βρίσκεται εκτός ενός εύρους μετρήσεων και κατά συνέπεια παίρνει το κατώτερο ή το ανώτερο όριο αυτού. Επίσης η truncated παλινδρόμηση⁵²⁸ χρησιμοποιείται όταν η εξαρτημένη μεταβλητή παρατηρείται μερικώς λόγω περικομμένων παρατηρήσεων (υπάρχουν τιμές μόνο μέσα σε ένα συγκεκριμένο εύρος). Η πολλαπλή γραμμική παλινδρόμηση μπορεί να αντικαταστήσει την μέθοδο Tobit παλινδρόμησης ως επαρκές μοντέλο για τη δεύτερη φάση της ανάλυσης⁵²⁹.

Για τους λόγους αυτούς, επιλέχθηκε η πολλαπλή γραμμική παλινδρόμηση έναντι των παραπάνω οικονομετρικών υποδειγμάτων, ως μια παραμετρική μέθοδος χρησιμοποιώντας τα αποτελέσματα της Περιβάλλουσας Ανάλυσης Δεδομένων⁵³⁰. Η πολλαπλή γραμμική παλινδρόμηση απαιτεί την επιβολή μιας συγκεκριμένης συναρτησιακής μορφής. Υπολογίζει το μέσο όρο και την εκτίμηση παραμέτρων με στατιστικές μεθόδους. Απεικονίζεται καλύτερα σε περιπτώσεις, όπου έχουμε πολλαπλές εξόδους. Βασίζεται σε μοντέλα γραμμικής παλινδρόμησης, τα οποία περιέχουν τον τυχαίο παράγοντα ε_i (δηλ. το σφάλμα) και εκτιμούν τις παραμέτρους β_i μέσω της μεθόδου των ελάχιστων τετράγωνων, υποθέτοντας ότι τα σφάλματα ε_i ακολουθούν κανονική κατανομή με μέση τιμή το 0 και τυπική απόκλιση σ και είναι ανά 2 ασυσχέιστα $Cov(\varepsilon_i, \varepsilon_j) = 0$. Τέλος

⁵²⁶ Banker, R. D., & Natarajan, R. (2008). Evaluating contextual variables affecting productivity using Data Envelopment Analysis. *Operations Research*, 56(1), 48–58

⁵²⁷ McDonald, J. (2009). Using least squares and tobit in second stage DEA efficiency analysis. *European Journal of Operational Research*, 197, 792–798

⁵²⁸ Simar, L., & Wilson, P. W. (2007). Estimation and inference in two-stage, semi-parametric models of production processes. *Journal of Econometrics*, 136, 31–64).

⁵²⁹ Hoff, A. (2007). Second stage DEA: comparison of approaches for modelling the DEA score. *European Journal of Operational Research*, 181, 425–435

⁵³⁰ Alm, J., & Duncan, D. (2014). Estimating tax agency efficiency. *Public Budgeting & Finance*, 34(3), 92–110

εξετάζει τη συσχέτιση που υπάρχει μεταξύ ανεξάρτητων και εξαρτημένων μεταβλητών.

Υπάρχουν 5 βασικά στάδια που λαμβάνουν μέρος κατά την διάρκεια της Περιβάλλουσας Ανάλυσης Δεδομένων σε δύο φάσεις, τα οποία είναι τα εξής:

- Ο καθορισμός και επιλογή των μονάδων DMU (οργανισμός).
- Η απόφαση για το ποιες μεταβλητές θα χρησιμοποιηθούν ως εισροές (inputs) και ποιες ως εκροές (outputs).
- Η χρησιμοποίηση του Frontier Analyst και ερμηνεία των αποτελεσμάτων.
- Η απόφαση για το ποιες μεταβλητές θα χρησιμοποιηθούν ως ανεξάρτητες στο μοντέλο της πολλαπλής παλινδρόμησης.
- Η χρησιμοποίηση του προγράμματος SPSS22.

Για την διεξαγωγή της έρευνας σε δύο φάσεις ελήφθησαν υπόψη και εφαρμόστηκαν οι παρακάτω περιορισμοί: Οι μονάδες που αξιολογήθηκαν είναι ομοειδείς, αλλά επίσης συμπεριφέρονται διαφορετικά έτσι ώστε να μπορούμε να κάνουμε διάκριση μεταξύ τους και έχουν παρόμοιους στόχους. Ο αριθμός των μονάδων που συμπεριλαμβάνονται στην ανάλυση με α μεταβλητές εισροών και β μεταβλητές εκροών, θα μας δίνει τουλάχιστον $\alpha*\beta$ μονάδες. Το κατώτερο όριο για τον αριθμό των μονάδων θα πρέπει να είναι το γινόμενο του αριθμού των εισροών και των εκροών⁵³¹⁵³²⁵³³. Οι μονάδες που επιλέχθηκαν καθορίζονται από γεωγραφικά όρια, οι Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων στην Ευρώπη. Τέλος επιλέχθηκε η περίοδος αναφοράς των δεδομένων των μεταβλητών να είναι ένα έτος.

Στη συνέχεια για τον καθορισμό των μεταβλητών στις δυο φάσεις ακολουθήθηκε η ίδια διαδικασία. Αρχικά, έγινε μια λίστα με τις εισροές (inputs) και εκροές (outputs) που ασκούν επιρροή στην αποδοτικότητα μιας ημιαυτόνομης Αρχής Φορολογικής Διοίκησης και με ανεξάρτητες μεταβλητές που πιθανά ασκούν επιρροή στον φοροεισπρακτικό μηχανισμό. Ελέγχθηκε ο βαθμός συσχέτισης με το

⁵³¹ Boussofiane, A., Dyson, R.G., Thanassoulis, E. (1991). Applied data envelopment analysis, European Journal of Operational Research, vol. 52, issue 1, pp. 1-15

⁵³² Camanho AS, Podinovski VV, Sarrico CS, Shale EA (2001) Pitfalls and protocols in DEA. European Journal of Operational Research, 132:245–259

⁵³³ Sarkis, J. (2002) Preparing Your Data for DEA. Productivity Analysis in the Service Sector with Data Envelopment Analysis, 2nd edition (ISBN pending)- Chapter 4 - Necmi Avkiran

στατιστικό κριτήριο Pearson correlation των παραπάνω μεταβλητών και απομακρύνθηκαν οι μεταβλητές με υψηλό βαθμό συσχέτισης. Στη συνέχεια, η λίστα αυτή μειώθηκε σε εκείνες τις μεταβλητές, οι οποίες είναι περισσότερο σχετικές με την αποδοτικότητα της. Τα μη διαθέσιμα δεδομένα, μεταβλητές που δεν σχετίζονταν με τους αντικειμενικούς στόχους και μεταβλητές που μας έδιναν τις ίδιες πληροφορίες αποτέλεσαν λόγο απαλοιφής από τη λίστα.

Για τον καθορισμό και την δημιουργία των μεταβλητών εφαρμόστηκαν τα παρακάτω: κάθε μεταβλητή ορίστηκε είτε σαν εισροή είτε σαν εκροή, είτε ως ανεξάρτητη μεταβλητή. Οι μονάδες (DMUs), (Ημιαυτόνομες Αρχές Φορολογικής Διοίκησης) αξιολογήθηκαν, χρησιμοποιώντας τις ίδιες εισροές και εκροές με την ίδια σημαντικότητα. Σε όλες τις μεταβλητές δόθηκαν αριθμητικές τιμές σε ποσοστό % εκτός από μία ανεξάρτητη μεταβλητή η οποία μετρήθηκε σε αριθμό⁵³⁴. Οι τιμές για όλες τις μεταβλητές είναι θετικές.

Συνοψίζοντας, στην πρώτη φάση της ανάλυσης χρησιμοποιήθηκε ένα μοντέλο σύγκρισης με τη μέθοδο της Περιβάλλουσας Ανάλυσης Δεδομένων (ΠΑΔ) με τη μέθοδο CCR και με προσανατολισμό τη μεγιστοποίηση των εκροών, με τρεις μεταβλητές εισροών και τέσσερις μεταβλητές εκροών για την αξιολόγηση της αποδοτικότητάς τους. Ο λόγος απόδοσης κυμαίνεται μεταξύ 0 και 100 και όλες οι αποδοτικές μονάδες έχουν ποσοστό ίσο με 100.

Στη δεύτερη φάση της ανάλυσης εξετάσθηκε το μοντέλο της πολλαπλής παλινδρόμησης που εξηγεί πως επιλεγμένες μεταβλητές για την βελτίωση του φοροεισπρακτικού μηχανισμού των φορολογικών διοικήσεων έχουν επίδραση στα αποτελέσματα αποδοτικότητας των Ημιαυτόνομων Αρχών Εσόδων των φορολογικών διοικήσεων.

6.3.1 Μονάδες Απόφασης (Decision Making Units, DMUs).

Ο ορισμός των Μονάδων Απόφασης είναι γενικός και ευέλικτος. Τα τελευταία χρόνια έχει υπάρξει ένα πλήθος εφαρμογών της DEA που αποσκοπεί

⁵³⁴ Chebat J. C. et al., (1994). "Strategic Auditing of Human and Financial Resource Allocation in Marketing, An Empirical Study Using Data Envelopment Analysis". Journal of Busyness Research 31. p.197-208 Elsevier Science Inc. (1994)

στην αξιολόγηση διαφορετικών μονάδων που εμπλέκονται σε διαφορετικές δραστηριότητες και με διαφορετικό περιεχόμενο. Όλα αυτά είχαν ως αποτέλεσμα η μεθοδολογία να επεκταθεί και να εφαρμοστεί σε πολλά επιστημονικά πεδία όπως στην αξιολόγηση τραπεζών, νοσοκομείων, αεροδρομίων, κυβερνητικών τμημάτων, επιχειρήσεων, χωρών, πανεπιστημίων⁵³⁵ κ.α. Ως εκ τούτου, σε σύντομο χρονικό διάστημα, η συγκεκριμένη μεθοδολογία έχει μετατραπεί σε ένα ισχυρό ποσοτικό, αναλυτικό εργαλείο μέτρησης και να αξιολόγησης (Sengupta, 1995)⁵³⁶. Σε άρθρο του, που θεωρείται η αρχή της DEA, ο Farrell (1957)⁵³⁷ παρακινήθηκε από την ανάγκη ανάπτυξης μιας μεθοδολογίας για την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας των παραγωγικών μονάδων. Αρχικά μελέτησε την παραγωγική μονάδα που χρησιμοποιεί μια εισροή και παράγει μια εκροή και στη συνέχεια επεκτάθηκε σε πολλαπλές εισροές και εκροές. Πρότεινε μια προσεγγιστική ανάλυση με την οποία μπόρεσε κατάλληλα και αντιμετώπισε το πρόβλημα, ενώ παράλληλα είχε την πρόθεση να μην είναι εφαρμόσιμη η μεθοδολογία μόνο στους παραγωγικούς οργανισμούς αλλά σε ολόκληρη την οικονομία. Επέκτεινε την έννοια της «παραγωγικότητας» σε μια πιο γενική θεώρηση αυτή της «αποδοτικότητας». Τη σημερινή μορφή της, σαν γραμμική μέθοδος, η DEA την πήρε για πρώτη φορά μόλις το 1978 με το κλασματικό μοντέλο (Αποδοτικότητα =) των Charnes, Cooper και Rhodes ενώ αργότερα ο Banker (1980)⁵³⁸ καθόρισε το θεωρητικό πλαίσιο λειτουργίας της DEA σαν μεθόδου αποτίμησης της σχετικής αποδοτικότητας συστημάτων με πολλαπλές εισροές και εκροές.

Τα ακόλουθα κριτήρια αποτέλεσαν οδηγό για την επιλογή των μονάδων DMU της ανάλυσης:

⁵³⁵ Thanassoulis, E. (2001). Introduction to the Theory and Application of Data Envelopment Analysis. A foundation text with integrated software, The Netherlands: Kluwer Academic Publishers Group

⁵³⁶ Sengupta J.K. (1995) Dynamics of Data Envelopment Analysis: Theory of Systems Efficiency Kluwer Academic Publishers

⁵³⁷ Farrell M.J. (1957) The measurement of productive efficiency Journal of the Royal Statistics Society. Series A (General), Vol.120, No 3, 253-290

⁵³⁸ Banker R.D., Cooper W.W., Seiford L.M., Thrall R.M., Zhu J. (2003) Returns to scale in different DEA models Elsevier B.V., European Journal of Operational Research 154, 345–362

- Οι μονάδες που θα αξιολογηθούν χρειάζεται να είναι ομοειδής για να έχει ουσία η σύγκριση μεταξύ τους, αλλά επίσης να συμπεριφέρονται διαφορετικά έτσι ώστε να μπορούμε να κάνουμε διάκριση μεταξύ τους.
- Οι μονάδες που επιλέγονται θα πρέπει να συμπεριφέρονται στα ίδια ζητήματα με παρόμοιους στόχους.
- Ο αριθμός των μονάδων που συμπεριλαμβάνονται στην ανάλυση πρέπει να είναι ικανοποιητικά μεγάλος, έτσι ώστε να είναι δυνατή η διάκριση μεταξύ τους. Γενικά σε μια ανάλυση που περιλαμβάνει α μεταβλητές εισόδου και β μεταβλητές εξόδου θα έχουμε τουλάχιστον $\alpha*\beta$ αποτελεσματικές μονάδες. Γίνεται, λοιπόν, κατανοητό ότι προκειμένου η μέθοδος να έχει κάποια διακριτική ικανότητα θα πρέπει ο αριθμός των υπό ανάλυση μονάδων να είναι σημαντικά μεγαλύτερος από $\alpha*\beta$ ⁵³⁹. Αν ο αριθμός των μονάδων, σχετικά με τον αριθμό των εισροών και εκροών που χρησιμοποιούνται, είναι μικρός τότε είναι πολύ πιθανό οι περισσότερες μονάδες να βρεθούν 100% αποδοτικές. Επομένως το κατώτερο όριο για τον αριθμό των μονάδων θα πρέπει να είναι το γινόμενο του αριθμού των εισροών και των εκροών⁵⁴⁰. Για παράδειγμα, αν έχουμε 3 εισροές και 4 εκροές, το ελάχιστο πλήθος των μονάδων πρέπει να είναι 12⁵⁴¹.
- Οι μονάδες που επιλέγονται είναι πιθανό να καθορίζονται από ειδικά όρια, τα οποία μπορεί να είναι οργανωτικά, φυσικά ή γεωγραφικά. Για παράδειγμα, το μοντέλο της Ημιαυτόνομης Οντότητας στη φορολογική διοίκηση στην Ευρώπη και στην Ευρωζώνη.
- Ένας σημαντικός παράγοντας που πρέπει να προσέξουμε είναι η περίοδος κατά την οποία μαζεύουμε τα δεδομένα για τις μονάδες. Πολύ μεγάλη χρονική περίοδος μπορεί να κρύβει σημαντικές αλλαγές που τυχόν να υπάρξουν στην αποδοτικότητα των μονάδων, ενώ πολύ μικρή χρονική

⁵³⁹ Δεσπότης, (2005). Αποτίμηση αποδοτικότητας συστημάτων με περιβάλλουσα ανάλυση δεδομένων. Σημειώσεις συστημάτων υποστήριξης αποφάσεων.

⁵⁴⁰ Boussofiane, A., Dyson, R.G., Thanassoulis, E. (1991). Applied data envelopment analysis, European Journal of Operational Research, vol. 52, issue 1, pp. 1-15

⁵⁴¹ Sarkis, J. (2002) Preparing Your Data for DEA. Productivity Analysis in the Service Sector with Data Envelopment Analysis, 2nd edition (ISBN pending)- Chapter 4 - Necmi Avkiran

περίοδος μπορεί να μην δώσει μια πλήρη αξιολόγηση των δραστηριοτήτων των μονάδων. Καλή χρονική περίοδος θεωρείται περίπου το ένα έτος.

Συνοψίζοντας το σύνολο των συγκρίσιμων και ομοιογενών ομάδων που απαιτείται στο μοντέλο, δηλ. των Μονάδων Λήψης Αποφάσεων (Decision Making Units, DMUs), είναι οι 14 Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων των φορολογικών διοικήσεων της Ευρώπης. Χαρακτηριστικό αποτελεί ότι λειτουργούν σε ένα ενιαίο κοινό πλαίσιο και έχουν την ικανότητα να μετασχηματίζουν τις ίδιες πολλαπλές εισροές σε ίδιες πολλαπλές εκροές.

6.3.2 Μοντελοποίηση Εισροών Εκροών

Ιδιαίτερα σημαντικό σε αυτό το σημείο είναι να καθοριστούν οι μεταβλητές, που θα αποτελέσουν τις εισροές (inputs) και εκροές (outputs), της μελέτης αποδοτικότητας, καθώς αυτές καθορίζουν την βάση κατά την οποία αξιολογείται η αποδοτικότητα των μονάδων. Στην ανάλυση συμπεριλήφθηκαν οι εισροές (inputs) και εκροές (outputs) με τη μεγαλύτερη σχετικότητα όσο αφορά τη λειτουργία των ημιαυτόνομων Αρχών των Φορολογικών Διοικήσεων των χωρών της Ευρώπης (DMUs),

Εισροές (inputs) είναι οι πόροι που χρησιμοποιούνται από μια μονάδα για να παράγει τα προϊόντα του εκροές (outputs). Φυσικοί πόροι, όπως άνθρωποι, χρήματα κ.α., αλλά και μη φυσικοί πόροι, όπως χαρακτηριστικά του περιβάλλοντος στο οποίο λειτουργούν οι μονάδες.

Εκροές είναι τα προϊόντα ή υπηρεσίες που παράγονται, ως αποτέλεσμα της διαδικασίας που ακολουθεί η μονάδα. Επίσης, μπορούν να είναι χαρακτηριστικά, όπως ένα γνώρισμα για το πόσο αποτελεσματικά μπορεί μια μονάδα να φτάσει με επιτυχία στους στόχους της.

Αρχικά, έγινε μια λίστα με τις εισροές (inputs) και εκροές (outputs) που ασκούν επιρροή στην αποδοτικότητα μιας ημιαυτόνομης Αρχής Φορολογικής Διοίκησης. Στη συνέχεια, η λίστα αυτή μειώθηκε σε εκείνες τις εισροές και εκροές, οι οποίες είναι περισσότερο σχετικές με την αποδοτικότητα της.

Η απαλοιφή κάποιων εισροών και εκροών έγινε για μεταβλητές της λίστας, για τις οποίες δεν υπήρχαν διαθέσιμα ή αξιόπιστα δεδομένα. Επίσης δεν συνεισέφεραν και δεν σχετίζονταν με τους αντικειμενικούς στόχους των ημιαυτόνομων Αρχών, και κατά κύριο λόγο μετέφεραν την ίδια πληροφορία με άλλες εισροές (inputs) και εκροές (outputs) της λίστας.

Στη συνέχεια, αποφασιστική για το ποια μεταβλητή αντιπροσωπεύει καλύτερα κάποια εισροή ή εκροή της ανάλυσης. Για παράδειγμα, επιλέχθηκε ως μια βασική εισροή το προσωπικό των ημιαυτόνομων αρχών και ως βασική μεταβλητή το κόστος μισθοδοσίας σε συνάρτηση του συνολικού διοικητικού κόστους. Ωστόσο, το προσωπικό θα μπορούσε να το μετρηθεί και ως αριθμό εργαζομένων, αριθμό ωρών εργασίας.

Επίσης στη παρούσα μελέτη αποδοτικότητας για τον καθορισμό και την δημιουργία των εισροών (inputs) και εκροών (outputs) εφαρμόστηκαν τα παρακάτω: κάθε παράγοντας ορίστηκε είτε σαν εισροή είτε σαν εκροή. Οι μονάδες (DMUs), (Ημιαυτόνομες Αρχές Φορολογικής Διοίκησης) αξιολογήθηκαν, χρησιμοποιώντας τις ίδιες εισροές και εκροές με την ίδια σημαντικότητα. Σε όλους τους παράγοντες δόθηκαν αριθμητικές τιμές σε ποσοστό %. Οι εισροές ορίστηκαν είτε ως ελεγχόμενες⁵⁴² είτε ως μη ελεγχόμενες⁵⁴³. Οι τιμές των δεδομένων για όλες τις εισροές και εκροές είναι θετικές.

Οι Εισροές (Inputs) που επιλέχθηκαν αφορούν δείκτες μέτρησης των διοικητικών εξόδων και χρήσης εξειδικευμένου προσωπικού δείχνοντας τη δυναμική των Ημιαυτόνομων Αρχών Εσόδων και κατ' επέκταση μια ποσοτικοποιημένη διάσταση τους :

1. Κόστος Μισθοδοσίας/ Συνολικό Διοικητικό Κόστος (% ποσοστό)- X1
2. Συνολική χρήση προσωπικού σε σημαντικές φορολογικές λειτουργίες, έλεγχος, έρευνα και άλλες λειτουργίες/ Συνολικό Διοικητικό Προσωπικό (% ποσοστό)- X2

⁵⁴² Μια ελεγχόμενη (controlled) εισροή είναι, όταν η διοίκηση μιας μονάδας έχει τον πλήρη έλεγχο της και μπορεί να αλλάξει την ποσότητά που τη χρησιμοποιεί

⁵⁴³ μια μη ελεγχόμενη (uncontrolled) εισροή είναι, κάτι στο οποίο η διοίκηση δεν έχει τον έλεγχό της και κατά συνέπεια δεν μπορεί να αλλάξει την ποσότητα της.

3. Συνολική χρήση προσωπικού σε σημαντικές φορολογικές λειτουργίες για την είσπραξη οφειλών/ Συνολικό Διοικητικό Προσωπικό (% ποσοστό)- Χ3

Πίνακας 27: Παράμετροι Εισρών ((Inputs)

Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων	X1	X2	X3
Βουλγαρία	82,89	45,00	10,00
Ελλάδα	83,57	30,00	13,00
Εσθονία	74,77	42,00	4,00
Ιρλανδία	74,77	30,00	14,00
Ισπανία	73,83	22,00	19,00
Λετονία	68,98	27,00	7,00
Λιθουανία	82,71	28,00	6,00
Ουγγαρία	70,05	27,00	13,00
Ρουμανία	89,07	33,00	17,00
Σλοβακία	68,70	23,00	4,00
Σλοβενία	76,78	54,00	18,00
Σουηδία	71,49	26,00	6,00
Τσεχία	57,09	20,00	6,00
Φιλανδία	62,52	35,00	4,00

Πηγή: ΟΟΣΑ⁵⁴⁴ (2017)

Οι Εκροές (Outputs) που επιλέχθηκαν αφορούν δείκτες μέτρησης είσπραξης φόρων

1. Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό) – Υ1
2. Φόρος Εισοδήματος Νομικών Προσώπων/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό)- Υ2
3. Φόρος σε προϊόντα και Υπηρεσίες/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό)- Υ3
4. Φόρος Προστιθένης Αξίας/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό)-Υ4

⁵⁴⁴ OECD, Tax administration 2017: Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies, pp. 76-77

Πίνακας 28: Παράμετροι Εκροών (Outputs)

<i>Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων</i>	Y1	Y2	Y3	Y4
Βουλγαρία	15,00	11,00	30,00	27,00
Ελλάδα	15,00	9,00	47,00	25,00
Εσθονία	17,00	6,00	36,00	23,00
Ιρλανδία	32,00	13,00	31,00	22,00
Ισπανία	40,00	11,00	45,00	33,00
Λετονία	19,00	5,00	36,00	25,00
Λιθουανία	22,00	9,00	62,00	43,00
Ουγγαρία	14,00	5,00	38,00	25,00
Ρουμανία	14,00	7,00	41,00	27,00
Σλοβακία	17,00	20,00	59,00	43,00
Σλοβενία	15,00	4,00	31,00	19,00
Σουηδία	38,00	9,00	25,00	20,00
Τσεχία	23,00	23,00	49,00	49,00
Φιλανδία	55,00	8,00	26,00	26,00

Πηγή: ΟΟΣΑ⁵⁴⁵ (2017)

Στη συνέχεια έγινε ανάλυση του βαθμού συσχέτισης των εισροών και εκροών με σκοπό να αποκλειστούν εισροές και εκροές με υψηλό βαθμό συσχέτισης. Στο παρακάτω πίνακα αποτυπώνεται ο βαθμός συσχέτισης των εισροών και εκροών χρησιμοποιώντας το στατιστικό κριτήριο (Pearson Correlation)⁵⁴⁶. Μια θετική συσχέτιση υποδηλώνει ότι με την αύξηση της μίας μεταβλητής αυξάνεται και η άλλη. Μια αρνητική συσχέτιση υποδηλώνει ότι με την αύξηση της μιας μεταβλητής η άλλη μειώνεται. Σύμφωνα με τα αποτελέσματα ορίζουμε τις μεταβλητές, που πρέπει να συμπεριλάβουμε στην ανάλυση. Εάν μια ή περισσότερες μεταβλητές έχουν μια ισχυρή θετική συσχέτιση (0,99) με μια άλλη μεταβλητή, τότε μας δίνεται η δυνατότητα να απαλείψουμε μια από τις μεταβλητές αυτές από την ανάλυση. Μια ισχυρή θετική συσχέτιση δεν δηλώνει σχέσεις αιτίου

⁵⁴⁵ OECD, Tax administration 2017: Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies, pp. 76-77

⁵⁴⁶ Ο δείκτης γραμμικής συσχέτισης r pearson μπορεί να χρησιμοποιηθεί όταν και οι δυο μεταβλητές είναι συνεχής και ποσοτικές.

και αποτελέσματος, επομένως παραλείπεται από την ανάλυση. Σε αυτό το στάδιο η έρευνα συνεχίζεται με όλες τις μεταβλητές.

Πίνακας 29: Βαθμός συσχέτισης των εισροών και εκροών

	X1	X2	X3	Y1	Y2	Y3	Y4
X1	1	0,39	0,48	-0,45	-0,44	0,09	0,31
X2	0,39	1	0,21	-0,25	-0,53	-0,49	-0,57
X3	0,48	0,21	1	-0,17	-0,3	-0,12	-0,34
Y1	-0,45	-0,25	-0,17	1	0,08	-0,35	-0,06
Y2	-0,44	-0,53	-0,3	0,08	1	0,47	0,77
Y3	0,09	-0,49	-0,12	-0,35	0,47	1	0,82
Y4	0,31	-0,57	-0,34	-0,06	0,77	0,82	1

Γράφημα: διασποράς (X-Y Plot) του βαθμού συσχέτισης των εισροών και εκροών:



6.3.3 Αποφάσεις για τη δομή της έρευνας

Στη συνέχεια, εφόσον επιλέχθηκαν οι μονάδες (DMUs), οι εισροές (inputs) και οι εκροές (outputs) της έρευνας αποδοτικότητας και έχουμε εισάγει τα δεδομένα

μας, ελήφθησαν υπόψη οι παρακάτω αποφάσεις που αφορούν την δομή της έρευνας⁵⁴⁷:

Η δομή της έρευνας αποδοτικότητας έχει δυο εκδοχές ή να ελαχιστοποιήσουμε τις εισροές (inputs)⁵⁴⁸ ή να μεγιστοποιήσουμε τις εκροές (outputs)⁵⁴⁹.

Η δεύτερη απόφαση έχει να κάνει με το αν θα χρησιμοποιήσουμε σταθερή ή μεταβαλλόμενη επιστροφή κλίμακας (constant or variable returns to scale) και συνδέεται με την επιλογή του μαθηματικού μοντέλου της DEA (συνεχές CCR ή μεταβλητό BCC). Αν οι πόροι αυξάνονται κατά ποσότητα “x”, αυξάνονται οι εκροές κατά ολόκληρη την ποσότητα “x”, ή υπάρχει μια μεγάλη ή μικρή αναλογία στην αύξηση των εκροών⁵⁵⁰. Αν η απάντηση είναι, ότι οποιαδήποτε αύξηση στις εισροές (πόρους) που χρησιμοποιούνται, έχει μια αναλογική αύξηση των εκροών (αποτελέσματα), τότε αυτό δείχνει ότι υπάρχει μια γραμμική σχέση αναμεσά σε inputs και outputs, και άρα το μοντέλο που επιλέγουμε είναι το CCR. Αν, ωστόσο, μια αύξηση στις εισροές δεν επιφέρει την ίδια αύξηση στις εκροές, τότε υπάρχει μια μη γραμμική σχέση αναμεσά σε πόρους και αποτελέσματα, και άρα το μοντέλο που επιλέγουμε είναι το BCC.

Επομένως συνοψίζοντας τα παραπάνω υπάρχουν διαθέσιμα δυο μοντέλα βελτιστοποίησης (ελαχιστοποίηση εισροών ή μεγιστοποίηση εκροών), δυο είδη κλίμακας (σταθερή ή μεταβαλλόμενη επιστροφή κλίμακας) αλλά και δυο μαθηματικά μοντέλα της μεθοδολογίας DEA (μοντέλο CCR ή μοντέλο BCC).

Μετά από εφαρμογή του μοντέλου DEA με πολλούς διαφορετικούς τρόπους, όπως το να μετατρέψουμε τα δεδομένα μας σε κανονικοποιημένα δεδομένα ή να χρησιμοποιήσουμε βάρη⁵⁵¹ στις μεταβλητές εισροών ή εκροών,

⁵⁴⁷ Hussain A. και Jones M., (2001). An introduction to Frontier Analyst. Frontier Analyst Workbook 1.

⁵⁴⁸ Ελαχιστοποίηση των εισροών είναι, όταν δεδομένου του επιπέδου των εκροών που παράγει μια μονάδα κατά ποσό μπορούμε να μειώσουμε τις εισροές διατηρώντας το τρέχοντα επίπεδο των εκροών.

⁵⁴⁹ Μεγιστοποίηση των εκροών είναι, όταν δεδομένου του τρέχοντα επιπέδου των εισροών που χρησιμοποιεί μια μονάδα τι επίπεδο των εκροών μπορούμε να επιτύχουμε.

⁵⁵⁰ Hussain A. και Jones M., (2001). An introduction to Frontier Analyst. Frontier Analyst Workbook 1.

⁵⁵¹ Όσον αφορά στην εφαρμογή της DEA με βάρη, παρατηρείται ότι με το να επιτρέπεται σε κάποιον να ελέγξει την ανάλυση και να παρεμβεί σε αυτήν, αυτό υποσκάπτει την θεωρητική βάση

παρατηρήσαμε ότι η DEA μας δίνει σχεδόν τα ίδια αποτελέσματα. Ωστόσο για την περαιτέρω ανάλυση επιλέχθηκε το μοντέλο CCR επειδή είναι αυστηρότερο στην εκτίμηση της απόδοσης από το μοντέλο BCC στο οποίο το σύνορο αποδοτικότητας περιβάλλει πιο σφικτά τα δεδομένα με συνέπεια περισσότερες μονάδες να χαρακτηρίζονται αποδοτικές. Επιπροσθέτως, επιτρέπει την καλύτερη διάκριση μεταξύ αποτελεσματικών και μη αποτελεσματικών μονάδων.

Στο πρώτο μέρος της ανάλυσης δημιουργήθηκαν ένα μοντέλο σύγκρισης με προσανατολισμό στις εισροές και εκροές, η μεγιστοποίηση των εκροών σημαίνει μεγιστοποίηση των εσόδων για ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων και περαιτέρω βελτίωση του φοροεισπρακτικού μηχανισμού. Το μοντέλο CCR για την μέτρηση της αποδοτικότητας των ημιαυτόνομων Αρχών Εσόδων στις χώρες της Ευρώπης

Στο δεύτερο μέρος της ανάλυσης η ανάλυση εξειδικεύτηκε στη μέτρηση της αποδοτικότητας των ημιαυτόνομων Αρχών Εσόδων στις χώρες της Ευρωζώνης και της βελτίωσης του φοροεισπρακτικού της μηχανισμού με προσανατολισμό στις εισροές και εκροές, το μοντέλο CCR.

Στο τρίτο μέρος της ανάλυσης πραγματοποιείται μια ανάλυση παλινδρόμησης που εξηγεί πως επιλεγμένες μεταβλητές για την βελτίωση του φοροεισπρακτικού μηχανισμού έχουν επίδραση στην αποτελεσματικότητα των ημιαυτόνομων Αρχών Εσόδων των φορολογικών διοικήσεων.

Αναλυτικότερα, με βάση τον διαχειριστή σύγκρισης (comparison manager) δημιουργήθηκαν 2 επιλογές σύγκρισης (comparison) και δημιουργήθηκαν 2 μοντέλα.

Στο 1^ο μοντέλο σύγκρισης αφορά τις 14 Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων στην Ευρώπη, από το οποίο προκύπτει ένα μοντέλο σταθερών αποδόσεων κλίμακας (Constant Returns to Scale, CRS) το μοντέλο CCR. Στο μοντέλο αυτό πρέπει να απαντηθούν 2 ερωτήματα:

της DEA, η οποία είναι να παρέχει μια μέθοδο σύγκρισης των πρωτοπόρων μονάδων χωρίς να επηρεάζεται η κρίση στις αξίες των τιμών των δεδομένων. Επομένως, το ιδανικό είναι να δίνεται 100% ελευθερία στην βελτιστοποίηση με το Frontier Analyst

α. γνωρίζοντας τις τιμές των εκροών (outputs) που παράγονται από τις Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων, κατά πόσο μπορούμε να μειώσουμε τις τιμές των εισροών (inputs), ώστε να μπορέσουμε να διατηρήσουμε το τρέχοντα επίπεδο τιμών των εκροών. Επομένως στην υπόθεση χρησιμοποιήσαμε την ελαχιστοποίηση των εισροών (input minimisation) και το μοντέλο CCR.

β. γνωρίζοντας τις τιμές εισροών (inputs), από τις Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων, κατά πόσο μπορούμε να μεγιστοποιήσουμε τις τιμές των εκροών (outputs), ώστε να μπορέσουμε να διατηρήσουμε το τρέχοντα επίπεδο τιμών των εισροών; Επομένως στην υπόθεση χρησιμοποιήσαμε μεγιστοποίηση των εκροών (maximise output) και το μοντέλο CCR.

Στο 2^ο μοντέλο σύγκρισης αφορά τις 9 Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων στην Ευρωζώνη, από το οποίο προκύπτει ένα μοντέλο σταθερών αποδόσεων κλίμακας (Constant Returns to Scale, CRS) το μοντέλο CCR. Στο μοντέλο αυτό πρέπει να απαντηθούν 2 ερωτήματα:

α. γνωρίζοντας τις τιμές των εκροών (outputs) που παράγονται από τις Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων, κατά πόσο μπορούμε να μειώσουμε τις τιμές των εισροών (inputs), ώστε να μπορέσουμε να διατηρήσουμε το τρέχοντα επίπεδο τιμών των εκροών. Επομένως στην υπόθεση χρησιμοποιήσαμε την ελαχιστοποίηση των εισροών (input minimisation) και το μοντέλο CCR.

β. γνωρίζοντας τις τιμές εισροών (inputs), από τις Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων, κατά πόσο μπορούμε να μεγιστοποιήσουμε τις τιμές των εκροών (outputs), ώστε να μπορέσουμε να διατηρήσουμε το τρέχοντα επίπεδο τιμών των εισροών; Επομένως στην υπόθεση χρησιμοποιήσαμε μεγιστοποίηση των εκροών (maximise output) και το μοντέλο CCR.

Επισημαίνεται ότι το μοντέλο CCR επιλέχθηκε επειδή είναι αυστηρότερο στην εκτίμηση της απόδοσης από το μοντέλο BCC. Επιπροσθέτως, επιτρέπει την καλύτερη διάκριση μεταξύ αποτελεσματικών και μη αποτελεσματικών μονάδων.

Επιπλέον εφαρμόστηκε το μοντέλο slack-based model ώστε να διερευνήσουμε αν οι αποδοτικές μονάδες είναι πλήρως ή μερικώς αποδοτικές. Πλήρως αποδοτικές είναι οι μονάδες των οποίων το περιθώριο είναι μηδενικό ενώ στις μερικώς αποδοτικές μονάδες το περιθώριο είναι διαφορετικό του μηδενός. Τα

αποτελέσματα των περιθωρίων μας βοηθούν να ανιχνεύσουμε αν σε ήδη αποδοτικές μονάδες μπορούμε να μειώσουμε τις εισροές ή να αυξήσουμε επιπλέον τις εκροές και να παραμείνει η μονάδα λήψης αποφάσεων αποδοτική. Ταυτόχρονα στις περιπτώσεις που οι Μονάδες Λήψης Αποφάσεων δεν είναι αποδοτικές μπορούμε να διερευνήσουμε, παρατηρώντας τα αποτελέσματα, τον τρόπο με τον οποίο μπορούν να γίνουν αποδοτικές.

6.4 Αποτελέσματα αποδοτικότητας των Αρχών Εσόδων με τη μέθοδο Περιβάλλουσας Ανάλυσης Δεδομένων (Data Analysis Envelopment)

6.4.1 CCR model στις χώρες της Ευρώπης

Ο παρακάτω πίνακας παρουσιάζει τα αποτελέσματα αποδοτικότητας των 14 Ημιαυτόνομων Αρχών Εσόδων των φορολογικών διοικήσεων στις χώρες της Ευρώπης το έτος 2015 με βάση το 2^ο μοντέλο όπως περιγράφηκε παραπάνω, σταθερών αποδόσεων κλίμακας (Constant Returns to Scale, CRS) το μοντέλο CCR. Στο μοντέλο αυτό πρέπει να απαντηθούν 2 ερωτήματα:

- α. γνωρίζοντας τις τιμές των εκροών (outputs) που παράγονται από τις Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων, κατά πόσο μπορούμε να μειώσουμε τις τιμές των εισροών (inputs), ώστε να μπορέσουμε να διατηρήσουμε το τρέχοντα επίπεδο τιμών των εκροών. Επομένως στην υπόθεση χρησιμοποιήσαμε την ελαχιστοποίηση των εισροών (input minimisation) και το μοντέλο CCR.
- β. γνωρίζοντας τις τιμές εισροών (inputs), από τις Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων, κατά πόσο μπορούμε να μεγιστοποιήσουμε τις τιμές των εκροών (outputs), ώστε να μπορέσουμε να διατηρήσουμε το τρέχοντα επίπεδο τιμών των εισροών; Επομένως στην υπόθεση χρησιμοποιήσαμε μεγιστοποίηση των εκροών (maximise output) και το μοντέλο CCR.



Πίνακας 30: Αποτελέσματα Αποδοτικότητας 14 Ημιαυτόνομων Αρχών Εσόδων

Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων	Ποσοστό Αποδοτικότητας (Score) CCR Output Oriented	Ποσοστό Αποδοτικότητας (Score) CCR Input Oriented	Αποδοτικές (Efficient) CCR Input	Αποδοτικές (Efficient) CCR Output	Κατάσταση (Condition) CCR input	Κατάσταση (Condition) CCR Output
Βουλγαρία	43,00	42,80				
Ελλάδα	65,50	61,60				
Εσθονία	68,80	68,80				
Ιρλανδία	72,00	72,00				
Ισπανία	100,00	100,00	✓	✓		
Λετονία	63,20	62,80				
Λιθουανία	88,60	88,60				
Ουγγαρία	63,20	58,30				
Ρουμανία	49,19	49,10				
Σλοβακία	100,00	100,00	✓	✓		
Σλοβενία	53,60	46,80				
Σουηδία	94,00	94,00				
Τσεχία	100,00	100,00	✓	✓		
Φιλανδία	100,00	100,00	✓	✓		

Από τα αποτελέσματα προκύπτουν 4 αποδοτικές φορολογικές διοικήσεις και συγκεκριμένα της Φιλανδίας, της Ισπανίας, της Τσεχίας και της Σλοβακίας και με υψηλή αποδοτικότητα της Σουηδία και της Λιθουανία και στις δυο μεθόδους με προσανατολισμό στις εισροές και στις εκροές.











Πίνακας 31: Αποδοτικές φορολογικές διοικήσεις

Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων	Ποσοστό Αποδοτικότητας (Score)	Αποδοτικές (Efficient)	Κατάσταση (Condition)
Ισπανία	100,00	✓	
Σλοβακία	100,00	✓	

Τσεχία	100,00	✓	
Φιλανδία	100,00	✓	

Για τις υπόλοιπες φορολογικές διοικήσεις ακολουθεί ο πίνακας κατάταξης με βάση το ποσοστό αποδοτικότητας με την Ελλάδα να βρίσκεται περίπου στη μέση της κατάταξης και την Βουλγαρία, Σλοβενία και Ρουμανία να παρουσιάζουν την χαμηλότερη σχετική αποδοτικότητα. Αυτό που παρατηρείται είναι ότι δεν διαφοροποιείται ο πίνακας κατάταξης και υπάρχουν μικρές διαφοροποιήσεις στις σχετικές αποδοτικότητες των Ημιαυτόνομων Αρχών Εσόδων χρησιμοποιώντας είτε τη μέθοδο με προσανατολισμό στις εισροές είτε τη μέθοδο με προσανατολισμό τις εκροές.

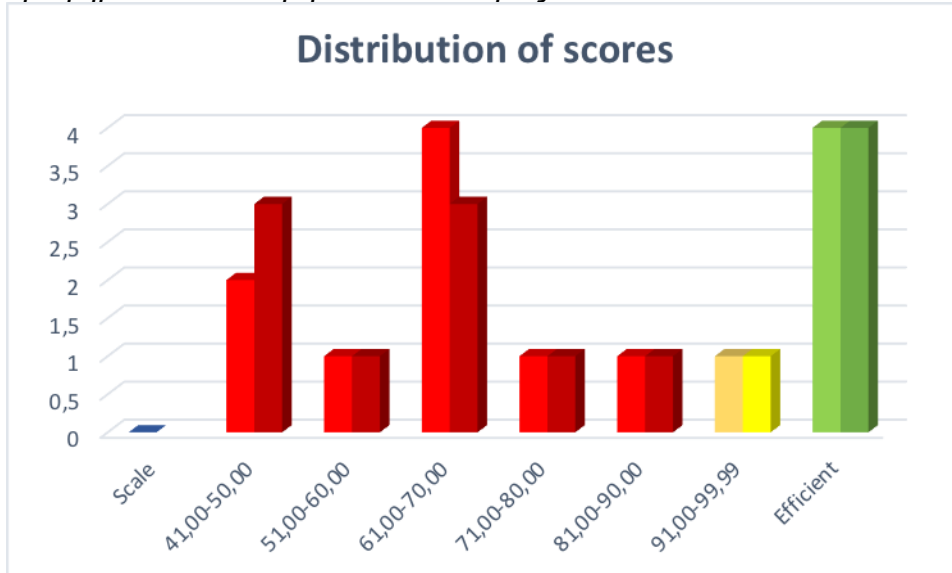
Πίνακας 32: Κατάταξη φορολογικών διοικήσεων ανά ποσοστό αποδοτικότητας

Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων	Ποσοστό Αποδοτικότητας (Score) CCR Output Oriented	Ποσοστό Αποδοτικότητας (Score) CCR Input Oriented	Κατάσταση (Condition)
Σουηδία	94,00	94,00	
Λιθουανία	88,60	88,60	
Ιρλανδία	72,00	72,00	
Εσθονία	68,80	66,80	
Ελλάδα	65,50	61,60	
Λετονία	63,20	62,80	
Ουγγαρία	63,20	58,30	
Ρουμανία	53,60	49,10	
Σλοβενία	47,50	46,80	
Βουλγαρία	43,00	42,80	

Το ακόλουθο γράφημα κατανομής των αποδοτικότητων (distribution of scores) μας δίνει μια συνολική εικόνα της αποδοτικότητας των Ημιαυτόνομων

Αρχών Εσόδων των Φορολογικών Διοικήσεων. Στον άξονα Χ του γραφήματος έχουμε τη διανομή της αποδοτικότητας σε τάξεις και στον άξονα Υ τον αριθμό των Φορολογικών Διοικήσεων για κάθε τάξη.

Γράφημα 1: Κατανομή αποδοτικότητας



Αναλύοντας στη τάξη 91,00% με 99,90% βρίσκεται η Σουηδία, στη τάξη 81,00%-90,00% η Λιθουανία, στη τάξη 71,00%-80,00% η Ιρλανδία,. Από τις μεσαίες τάξεις και παρακάτω υπάρχει μια μικρή διαφοροποίηση χωρίς όμως να διαφοροποιείται η κατάταξη.

Επίσης ο επόμενος πίνακας μας παρουσιάζει τις αποδοτικότητες των Ημιαυτόνομων Αρχών Εσόδων σε σχέση με τις μεταβλητές εισροών/εκροών. Τα αποτελέσματα μας φαίνονται χρήσιμα στο να αναγνωρίσουμε, εάν οι Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων με ιδιαίτερα χαρακτηριστικά είναι αποδοτικές ή μη αποδοτικές. Αυτό γίνεται παρατηρώντας μια μεταβλητή, για να αξιολογήσουμε την συσχέτισή της με το σκορ αποδοτικότητας.

Οι μεταβλητές εκροών παρουσιάζουν μέτρια συσχέτιση προς το σκορ αποδοτικότητας, ενώ οι μεταβλητές εισροών έχουν αρνητική συσχέτιση προς το σκορ αποδοτικότητας και στις δυο μεθόδους με πολύ μικρές διαφοροποιήσεις. Μια θετική συσχέτιση υποδηλώνει ότι με την αύξηση της μιας μεταβλητής αυξάνεται και η άλλη. Μια αρνητική συσχέτιση υποδηλώνει ότι με την αύξηση της μιας μεταβλητής η άλλη μειώνεται. Ως εκ τούτου μια αύξηση των μεταβλητών εκροών

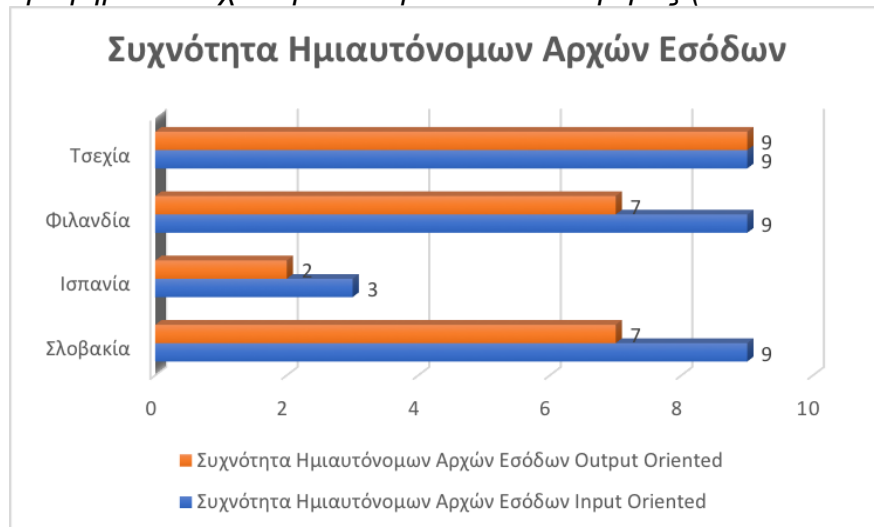
αυξάνει την αποδοτικότητα και μια αύξηση στις μεταβλητές εισροών μπορεί να μειώσει την αποδοτικότητα των Ημιαυτόνομων Αρχών Εσόδων.

Πίνακας 33: Πίνακας συσχέτισης

<i>Μεταβλητές Εισροών/Εκροών</i>	<i>Συσχέτιση Input Oriented</i>	<i>Συσχέτιση Output Oriented</i>
X1	-0,66	-0,55
X2	-0,67	-0,64
X3	-0,47	-0,37
Y1	0,67	0,71
Y2	0,58	0,58
Y3	0,33	0,41
Y4	0,57	0,63

Το επόμενο γράφημα συχνότητας των μονάδων αναφοράς (Reference set frequency) μας παρουσιάζει πόσες φορές μία Ημιαυτόνομη Αρχή Εσόδων εμφανίζεται στο σετ αναφορών μιας μη αποδοτικής Ημιαυτόνομης Αρχής. Όσο μεγαλύτερη είναι η συχνότητα της Ημιαυτόνομης Αρχής Εσόδων, τόσο πιθανότερο είναι η Ημιαυτόνομη Αρχή Εσόδων να είναι πρότυπο για τις άλλες μη αποδοτικές Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων.

Γράφημα 2: Συχνότητα των μονάδων αναφοράς (Reference set frequency)



Η Ημιαυτόνομη Αρχή Εσόδων της Τσεχίας είναι πρότυπο και για τις δυο μεθόδους και ακολουθούν της Φιλανδίας, της Σλοβακίας και της Ισπανίας καθώς

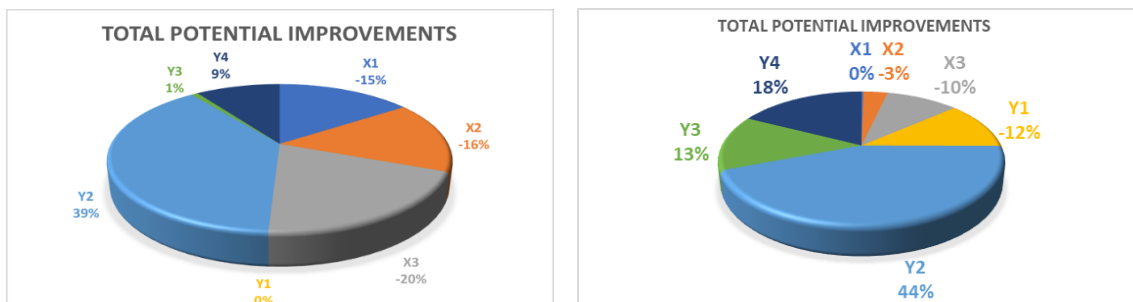
είναι οι μονάδες με την μεγαλύτερη συχνότητα εμφάνισης στα σετ αναφορών αποδοτικότητας.

Ο επόμενος πίνακας και το γράφημα (total potential improvements) δείχνει σε μορφή πίτας τα ποσοστά μελλοντικών βελτιώσεων για κάθε μεταβλητή, εισροή/εκροή. Όσο πιο μεγάλο είναι το κομμάτι της πίτας για μια μεταβλητή, τόσο μεγαλύτερες είναι οι μελλοντικές βελτιώσεις των μονάδων για την συγκεκριμένη μεταβλητή.

Πίνακας 34: Συνολικών Βελτιώσεων

	Total potential improvements Input	Total potential improvements Output
X1	-15,29%	-0,25%
X2	-15,68%	-3,33%
X3	-19,91%	-10,00%
Y1	0,00%	-11,50%
Y2	38,79%	44,07%
Y3	0,76%	13,37%
Y4	9,58%	17,47%

Γράφημα 3: Συνολικών βελτιώσεων εισροών και εκροών



Στην πρώτη περίπτωση της μεθόδου με προσανατολισμό στις εισροές τις μεγαλύτερες μελλοντικές βελτιώσεις κατέχει η μεταβλητή Συνολική χρήση προσωπικού σε σημαντικές φορολογικές λειτουργίες για την είσπραξη οφειλών/ Συνολικό Διοικητικό Προσωπικό (% ποσοστό)- X3 με 20%. Όσο αφορά τις εκροές το μεγαλύτερο ποσοστό μελλοντικών βελτιώσεων κατέχει η μεταβλητή Φόρος

Εισοδήματος Νομικών Προσώπων/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό)- Υ2 με 39%. Στην δεύτερη μέθοδο με προσανατολισμό στις εκροές τις μεγαλύτερες μελλοντικές βελτιώσεις κατέχει η Συνολική χρήση προσωπικού σε σημαντικές φορολογικές λειτουργίες για την είσπραξη οφειλών/ Συνολικό Διοικητικό Προσωπικό (% ποσοστό)- Χ3 με ποσοστό 10% και όσο αφορά τις εκροές το μεγαλύτερο ποσοστό μελλοντικών βελτιώσεων κατέχει η μεταβλητή Φόρος Εισοδήματος Νομικών Προσώπων/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό)- Υ2 με 44% Επομένως οι Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων θα πρέπει να διερευνήσουν τρόπους και μέσα για πετύχουν μελλοντικές βελτιώσεις στην απόδοση τους μειώνοντας τις εισροές και αυξάνοντας τις εκροές.

Στη συνέχεια θα γίνει ανάλυση της αποδοτικότητας των Ημιαυτόνομων Αρχών των Φορολογικών Διοικήσεων, ξεκινώντας με τη χώρα με την χαμηλότερη αποδοτικότητα. Θα μελετηθούν μια σειρά από πίνακες και γραφήματα:

1. μελλοντικών βελτιώσεων (potential improvements),
2. συνεισφοράς των μονάδων αναφοράς (reference contributions),
3. συνεισφοράς των εισροών/ εκροών (Input/Output contributions).
4. συγκρίσεων αναφοράς (reference comparison),

Ο πίνακας και το γράφημα των μελλοντικών βελτιώσεων (potential improvements) μας παρέχει σημαντικές πληροφορίες για κάθε Ημιαυτόνομη Αρχή Εσόδων. Στη πρώτη στήλη (actual) αποτυπώνεται η πραγματική τιμή που έχει κάθε μεταβλητή, ενώ στην δεύτερη στήλη (target) αποτυπώνονται οι τιμές των εισροών και εκροών που θέλουμε να επιτύχουμε. Τέλος, στην τρίτη στήλη αποτυπώνεται η ποσοστιαία διαφορά ανάμεσα στις τιμές των δυο αυτών στηλών, και από εκεί προκύπτει το ποσοστό των μελλοντικών βελτιώσεων (το ποσοστό αλλαγής που χρειάζεται κάθε μεταβλητή (εισροή ή εκροή), ώστε να γίνει μια μονάδα αποδοτική. Στον άξονα Υ έχουμε τις εισροές και εκροές και στον άξονα Χ τις μελλοντικές βελτιώσεις.

Ο πίνακας και το γράφημα συνεισφοράς των μονάδων αναφοράς (reference contribution) μας παρέχει πληροφορίες, για το ποιες μονάδες του δείγματος σε ένα σετ αναφοράς έχουν την περισσότερη επιρροή, ώστε να επιτύχει

η υπό εξέταση Ημιαυτόνομη Αρχή Εσόδων τις επιθυμητές μελλοντικές βελτιώσεις. Το γράφημα εξειδικευμένα μας επιτρέπει να αναγνωρίσουμε, ποια Ημιαυτόνομη Αρχή Εσόδων είναι η μονάδα κλειδί, έτσι ώστε με αυτήν να συγκρίνουμε την υπό εξέταση Ημιαυτόνομη Αρχή Εσόδων.

Στο πίνακα και γράφημα συνεισφοράς των εισροών/εκροών (input/output contribution) μας δίνεται η δυνατότητα να προσδιορίσουμε σε ποια εισροή ή εκροή δίνεται περισσότερη έμφαση κατά την ανάλυση. Αυτό είναι μια χρήσιμη ένδειξη για το ποιες εισροές ή εκροές χρησιμοποιούνται στον καθορισμό της αποδοτικότητας, και ποιες αγνοούνται. Σε μερικές περιπτώσεις, αυτό βοηθάει και για την επικύρωση του σκορ αποδοτικότητας.

Τέλος στο πίνακα και το γράφημα συγκρίσεων αναφοράς (reference comparison) παρέχει πληροφορίες σχετικά με την απόδοση των Ημιαυτόνομων Αρχών Εσόδων σε σύγκριση με την αποδοτικότητα των Ημιαυτόνομων Αρχών, οι οποίες είναι 100% αποδοτικές (efficient). Μονάδες αναφοράς, μπορεί να είναι μόνο οι 100% αποδοτικές Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων και συγκεκριμένα, της Ισπανίας, της Λιθουανίας, της Σλοβακίας, της Σουηδίας, της Τσεχίας και της Φιλανδίας. Μία μη αποδοτική Ημιαυτόνομη Αρχή Εσόδων μπορεί να έχει ως μονάδες αναφοράς μία ή και παραπάνω 100% αποδοτικές Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων.

6.4.1.1 Ανάλυση αποτελεσμάτων Ημιαυτόνομη Αρχή Εσόδων Βουλγαρίας

Η Ημιαυτόνομη Αρχή Εσόδων με τη χαμηλότερη αποδοτικότητα και στους δυο προσανατολισμούς εισροών και εκροών είναι της Βουλγαρία με ποσοστό 42,80% και 43,00% αντίστοιχα.

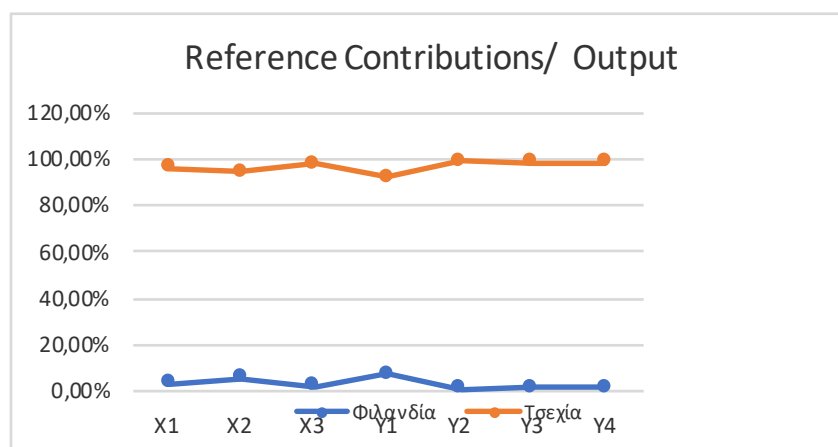
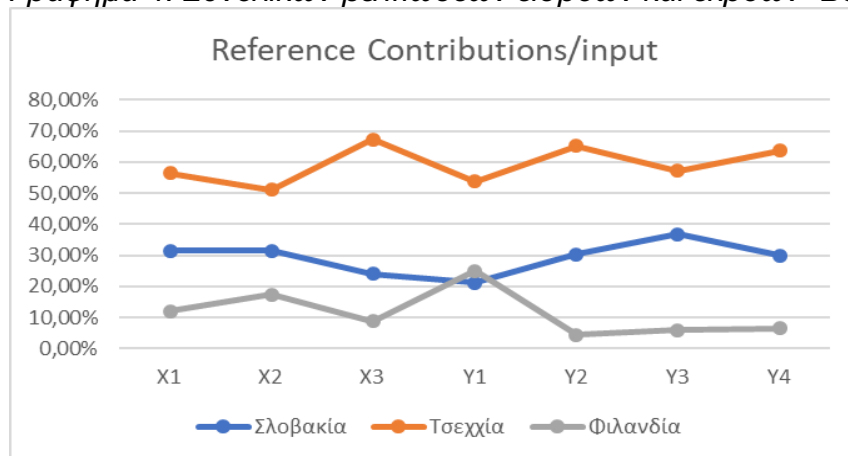
Η Ημιαυτόνομη Αρχή της Βουλγαρίας παρουσιάζει την μικρότερη σχετική αποδοτικότητα σε σχέση με τις υπόλοιπες Ημιαυτόνομες Αρχές και χρειάζεται σημαντικές μελλοντικές βελτιώσεις για την αύξηση των μεταβλητών εισροών.

Στη συνέχεια στο επόμενο πίνακα και γράφημα συνεισφοράς των μονάδων αναφοράς (reference contributions), απεικονίζεται με ποσοστά κατά ποσό συνεισφέρει κάθε Ημιαυτόνομη Αρχή Εσόδων από τα ζεύγη Σλοβακίας, της Τσεχίας και της Φιλανδίας σε μια εισροή ή εκροή, ώστε να επιτύχει η μη αποδοτική Ημιαυτόνομη Αρχή της Βουλγαρίας τις επιθυμητές της εισροές και εκροές.

Πίνακας 35: Συνεισφορά των μονάδων αναφοράς- Βουλγαρία

	Input Oriented			Output Oriented		
	Σλοβακία	Τσεχία	Φιλανδία	Φιλανδία	Τσεχία	
X1	31,53%	56,42%	12,05%	X1	3,76%	96,24%
X2	31,46%	51,10%	17,44%	X2	5,88%	94,12%
X3	24,00%	67,25%	8,74%	X3	2,33%	97,67%
Y1	21,25%	53,70%	25,05%	Y1	7,87%	92,13%
Y2	30,36%	65,22%	4,42%	Y2	1,23%	98,77%
Y3	36,88%	57,20%	5,92%	Y3	1,86%	98,14%
Y4	29,86%	63,56%	6,58%	Y4	1,86%	98,14%

Γράφημα 4: Συνολικών βελτιώσεων εισροών και εκροών- Βουλγαρία



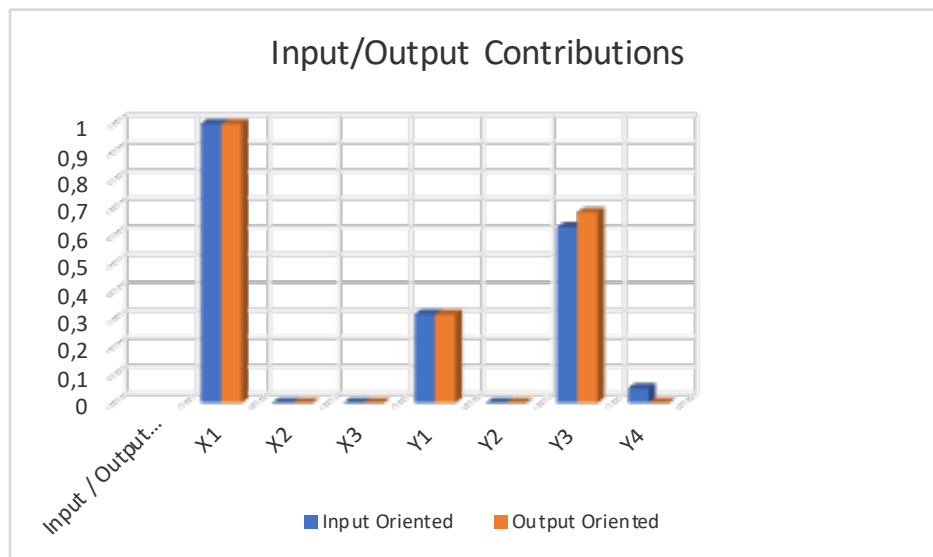
Όπως αναφέρθηκε και παραπάνω το γράφημα εξειδικευμένα μας επιτρέπει να αναγνωρίσουμε, ποια Ημιαυτόνομη Αρχή Εσόδων είναι η μονάδα κλειδί, έτσι ώστε με αυτήν να συγκρίνουμε την υπό εξέταση Ημιαυτόνομη Αρχή Εσόδων. Ως εκ τούτου είναι ξεκάθαρο ότι η Ημιαυτόνομη Αρχή της Τσεχίας έχει τη μεγαλύτερη

επίδραση στις εισροές και εκροές της Ημιαυτόνομης Αρχής της Βουλγαρίας και αποτελεί τη μονάδα κλειδί.

Σε επόμενο βήμα θα μελετήσουμε τον πίνακα και το γράφημα συνεισφοράς των εισροών/ εκροών (Input/Output contributions) που όπως αναφέρθηκε παραπάνω μας δίνει τη δυνατότητα να προσδιορίσουμε σε ποια εισροή ή εκροή δίνεται περισσότερη έμφαση κατά την ανάλυση.

Όπως παρατηρούμε στο παρακάτω γράφημα, οι εισροές που χρησιμοποιούνται περισσότερο για τον καθορισμό της αποδοτικότητας της Ημιαυτόνομης Αρχής Εσόδων της Βουλγαρίας είναι η εισροή Κόστος Μισθοδοσίας/ Συνολικό Διοικητικό Κόστος (% ποσοστό)- X1 και οι εκροές, ΦΕΦΠ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό) – Y1 και ΦΠΥ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό)-Y3. Οι υπόλοιπες εισροές και εκροές δεν χρησιμοποιούνται στο τελικό αποτέλεσμα. Αυτές λαμβάνονται υπόψη στην ανάλυση, αλλά δεν είναι αυτές που θα δώσουν την καλύτερη δυνατή γνώση για την μελέτη της Ημιαυτόνομης Αρχής Εσόδων της Βουλγαρίας. Οι αριθμοί των μπαρών του γραφήματος είναι σε ποσοστό επί της % και το σύνολο των ποσοστού για τις εισροές είναι 100%, όπως και για τις εκροές ($31,87\%+62.95\%+5.18\%=100$).

Γράφημα 5: Συνεισφορά των εισροών/ εκροών- Βουλγαρία



Το πλεονέκτημα αυτής της ανάλυσης είναι ότι μας επιτρέπει να δούμε ποιες εισροές και εκροές χρησιμοποιούνται στην ανάλυση των σκορ (και ποιες όχι), αλλά και τη σημαντικότητα που έχουν στην απόδοση της Ημιαυτόνομης Αρχής Εσόδων. Συμπερασματικά η μεταβλητή εισροής Κόστος Μισθοδοσίας/ Συνολικό Διοικητικό Κόστος (% ποσοστό)- X1 συμμετέχει 100% στην ανάλυση και οι εκροές Y1 και Y3 και Y4 κατά 31,87%, 62,95% και 5,18% αντίστοιχα.

Πίνακας 36: Συνεισφορά των μονάδων αναφοράς εισροών/ εκροών- Βουλγαρία

	<i>Input Oriented</i>	<i>Output Oriented</i>
Input / Output Contributions		
X1	100,00%	100,00%
X2	0,00%	0,00%
X3	0,00%	0,00%
Y1	31,87%	31,69%
Y2	0,00%	0,00%
Y3	62,95%	68,31%
Y4	5,18%	0,00%

Όπως θα δούμε και στους επόμενους πίνακες των συγκρίσεων αναφοράς, μονάδες αναφοράς για την Ημιαυτόνομη Αρχή Εσόδων της Βουλγαρίας είναι 3 Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων, της Φιλανδίας της Τσεχίας στον προσανατολισμό εισροών και προστίθεται και της Σλοβακίας στον προσανατολισμό των εισροών.

Πίνακας 37: Συγκρίσεων αναφοράς- Βουλγαρία

	<i>Input Oriented</i>		<i>Output Oriented</i>		
Reference Comparison	Βουλγαρία	Σλοβακία	Reference Comparison	Βουλγαρία	Τσεχία
X1	100%	71%	X1	100%	68,87%
X2	100%	51%	X2	100%	44,44%
X3	100%	40%	X3	100%	60,00%
Y1	100%	113%	Y1	100%	153,33%
Y2	100%	181%	Y2	100%	209,09%
Y3	100%	196%	Y3	100%	163,33%
Y4	100%	159%	Y4	100%	181,48%
Reference Comparison	Βουλγαρία	Τσεχία	Reference Comparison	Βουλγαρία	Φιλανδία
X1	100%	68%	X1	100%	40,00%
X2	100%	44%	X2	100%	77,77%

X3	100%	60%	X3	100%	75,42%
Y1	100%	153%	Y1	100%	96,29%
Y2	100%	209%	Y2	100%	86,66%
Y3	100%	163%	Y3	100%	72,72%
Y4	100%	181%	Y4	100%	366,66%
Reference Comparison	Βουλγαρία	Φιλανδία			
X1	100%	75%			
X2	100%	77%			
X3	100%	40%			
Y1	100%	366%			
Y2	100%	72%			
Y3	100%	86%			
Y4	100%	96%			

Στο πίνακα απεικονίζονται σε κλίμακα 100% οι τιμές της Ημιαυτόνομης Αρχής Εσόδων της Βουλγαρίας και οι συγκρινόμενες τιμές με τις Ημιαυτόνομες Αρχές της Σλοβακίας, της Τσεχίας και της Φιλανδίας. Η μονάδα κλειδί αποτελεί η Τσεχία και οι εισροές που χρησιμοποιούνται περισσότερο για τον καθορισμό της αποδοτικότητας της Ημιαυτόνομης Αρχής Εσόδων της Βουλγαρίας, στον προσανατολισμό των εισροών είναι η εισροή Κόστος Μισθοδοσίας/ Συνολικό Διοικητικό Κόστος (% ποσοστό)- X1 και οι εκροές, ΦΕΦΠ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό) – Y1 και ΦΠΥ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό)-Y3 και ΦΠΑ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό)-Y4, 68%, 153%, 163% και 181%.

Στον προσανατολισμό των εκροών οι διακυμάνσεις κυμαίνονται περίπου στα ίδια επίπεδα όπως απεικονίζονται στον πίνακα.

Στη συνέχεια γίνεται η ανάλυση των μελλοντικών βελτιώσεων (potential improvements) της Ημιαυτόνομης Αρχής Εσόδων της Βουλγαρίας.

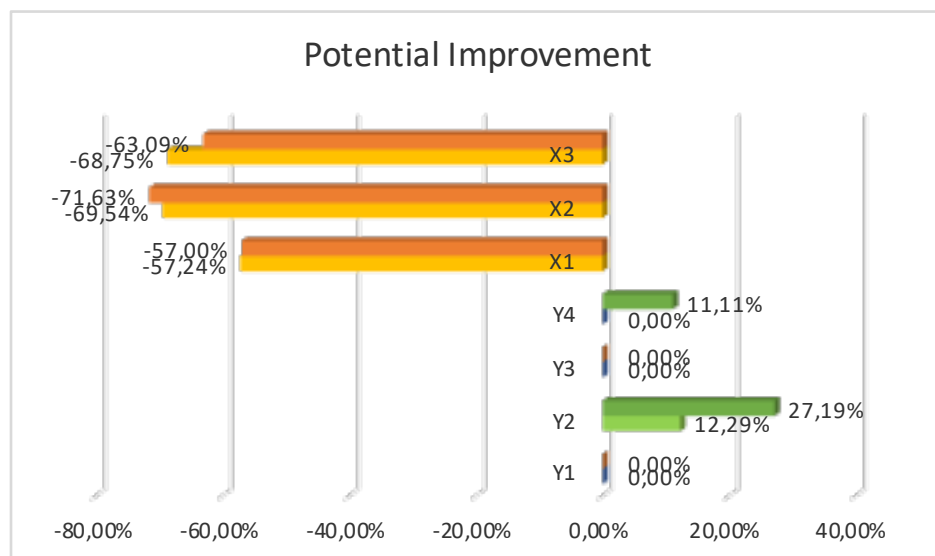
Πίνακας 38: Μελλοντικών βελτιώσεων- Βουλγαρία

Variable	Input Oriented			Output Oriented		
	Actual	Target	Potential Improvement	Actual	Target	Potential Improvement
Y1	15	15	0,00%	15	15	0,00%
Y2	11	12,35	12,29%	11	13,99	27,19%
Y3	30	30	0,00%	30	30	0,00%
Y4	27	27	0,00%	27	30	11,11%

X1	82,89	35,44	-57,24%	82,89	35,64	-57,00%
X2	45	13,71	-69,54%	45	12,77	-71,63%
X3	10	3,12	-68,75%	10	3,69	-63,09%

Από τον πίνακα διαπιστώνουμε ότι τα αρνητικά ποσοστά υπάρχουν μόνο για τις εισροές και αντιπροσωπεύουν ότι πρέπει να γίνει μείωση της συγκεκριμένης εισροής κατά ποσότητα “x” %, ώστε να γίνει αποδοτική η Ημιαυτόνομη Αρχή Εσόδων της Βουλγαρίας. Τα θετικά ποσοστά υπάρχουν μόνο για τις εκροές και αντιπροσωπεύουν το ποσοστό μελλοντικής βελτίωσης που μπορεί να έχει μία μη αποδοτική Ημιαυτόνομη Αρχή Εσόδων στην συγκεκριμένη εκροή. Το ποσοστό των μελλοντικών βελτιώσεων προκύπτει από την εξίσωση $target\ value / actual\ value = X$, $X - 100 = \text{Ποσοστό μελλοντικών βελτιώσεων}$.

Γράφημα 6: Μελλοντικών βελτιώσεων- Βουλγαρία



Συμπερασματικά η Ημιαυτόνομη Αρχή της Βουλγαρίας για να μεγιστοποιήσει τις εκροές δηλαδή τα έσοδά της και να βελτιώσει τη σχετική αποδοτικότητα της και κατ' επέκταση τον φοροεισπρακτικό της μηχανισμό θα πρέπει να μειώσει τις μεταβλητές εισροών Κόστος Μισθοδοσίας/ Συνολικό Διοικητικό Κόστος (% ποσοστό)- X1 κατά 57%, τη Συνολική χρήση προσωπικού σε σημαντικές φορολογικές λειτουργίες, έλεγχο, έρευνα και άλλες λειτουργίες/ Συνολικό Διοικητικό Προσωπικό (% ποσοστό)- X2 κατά 71,63% και στη μεταβλητή

Συνολική χρήση προσωπικού σε σημαντικές φορολογικές λειτουργίες για την είσπραξη οφειλών/ Συνολικό Διοικητικό Προσωπικό (% ποσοστό)- Χ3 κατά 63,09% και να αυξήσει τις μεταβλητές εκρών ΦΕΝΠ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό)- Υ2 και ΦΠΑ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό)-Υ4 κατά 27,19% και 11,11% αντίστοιχα.

6.4.1.2 Ανάλυση αποτελεσμάτων Ημιαυτόνομη Αρχή Εσόδων Σλοβενίας

Η επόμενη Ημιαυτόνομη Αρχή Εσόδων με τη χαμηλότερη αποδοτικότητα και στους δυο προσανατολισμούς εισροών και εκρών είναι της Σλοβενίας με ποσοστό 47,50% και 46,80% αντίστοιχα.

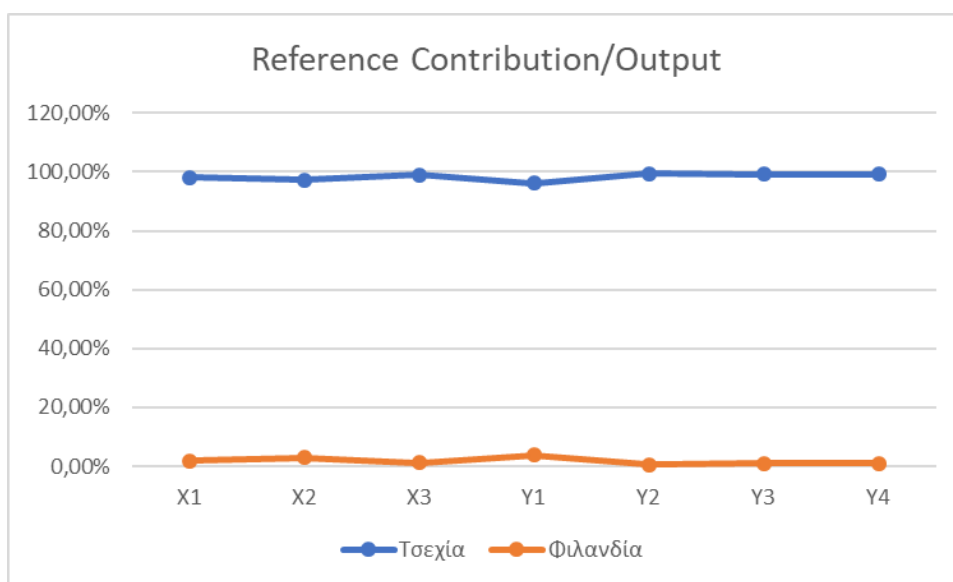
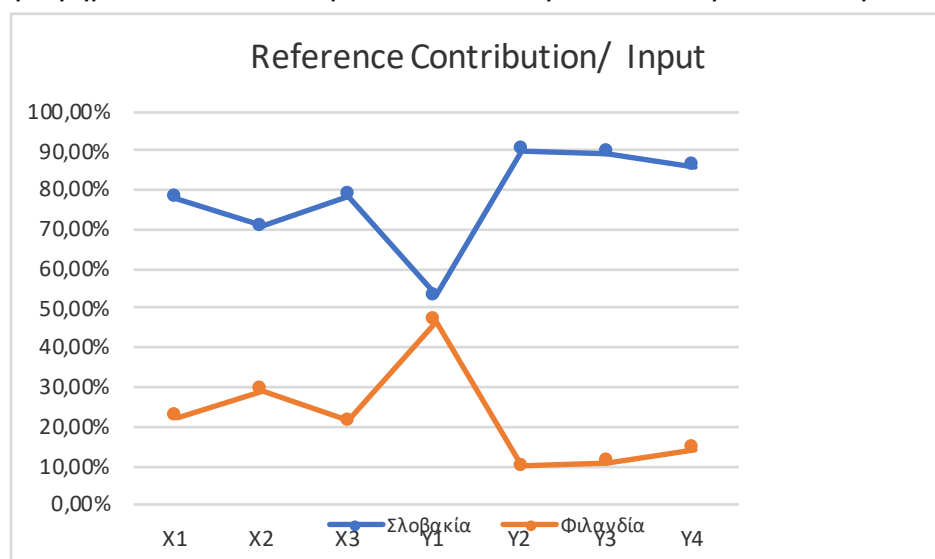
Η Ημιαυτόνομη Αρχή της Σλοβενίας παρουσιάζει την μικρότερη σχετική αποδοτικότητα σε σχέση με τις υπόλοιπες Ημιαυτόνομες Αρχές και χρειάζεται σημαντικές μελλοντικές βελτιώσεις για την αύξηση των μεταβλητών εισροών.

Στη συνέχεια στο επόμενο πίνακα και γράφημα συνεισφοράς των μονάδων αναφοράς (reference contributions), παρατηρούμε ότι η μονάδα κλειδί, με τη μεγαλύτερη επίδραση στις εισροές και εκροές της Ημιαυτόνομης Αρχής της Σλοβενίας όσο αφορά των προσανατολισμό των εισροών είναι η Φιλανδία ενώ, στον προσανατολισμό των εκρών η μονάδα κλειδί είναι η Τσεχία.

Πίνακας 39: Συνεισφορά των μονάδων αναφοράς εισροών/ εκρών- Σλοβενία

	<i>Input Oriented</i>		<i>Output Oriented</i>		
	Σλοβακία	Φιλανδία	Τσεχία	Φιλανδία	
X1	77,79%	22,21%	X1	98,20%	1,80%
X2	70,71%	29,29%	X2	97,16%	2,84%
X3	78,60%	21,40%	X3	98,90%	1,10%
Υ1	53,17%	46,83%	Υ1	96,15%	3,85%
Υ2	90,18%	9,82%	Υ2	99,42%	0,58%
Υ3	89,29%	10,71%	Υ3	99,12%	0,88%
Υ4	85,87%	14,13%	Υ4	99,12%	0,88%

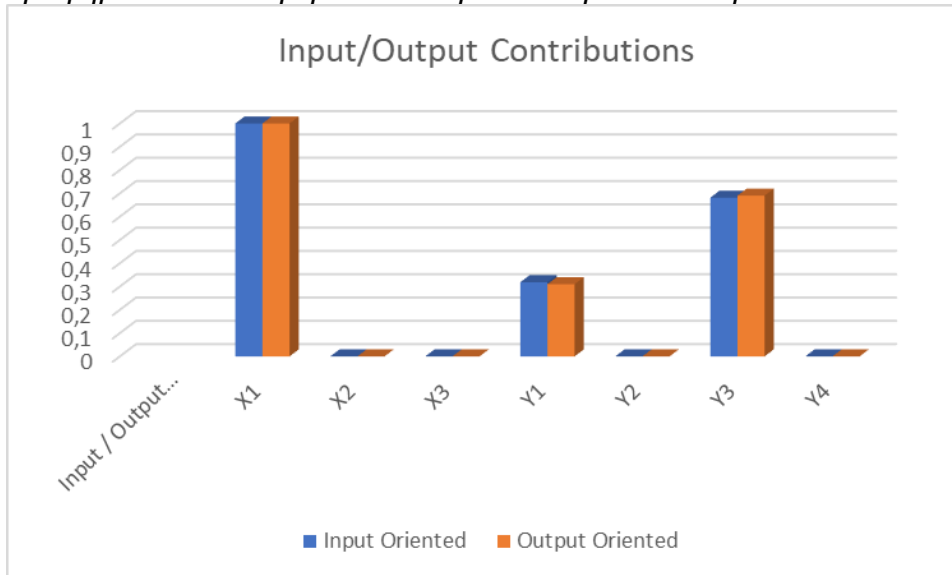
Γράφημα 7: Συνολικών βελτιώσεων εισροών και εκροών- Σλοβενία



Όπως παρατηρούμε στο παρακάτω γράφημα, οι εισροές που χρησιμοποιούνται περισσότερο για τον καθορισμό της αποδοτικότητας της Ημιαυτόνομης Αρχής Εσόδων της Σλοβενίας είναι η εισροή Κόστος Μισθοδοσίας/ Συνολικό Διοικητικό Κόστος (% ποσοστό)- X1 και οι εκροές, ΦΕΦΠ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό) – Y1 και ΦΠΥ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό)-Y3. Οι υπόλοιπες εισροές και εκροές δεν χρησιμοποιούνται στο τελικό αποτέλεσμα. Αυτές λαμβάνονται υπόψη στην ανάλυση, αλλά δεν είναι αυτές

που θα δώσουν την καλύτερη δυνατή γνώση για την μελέτη της Ημιαυτόνομης Αρχής Εσόδων της Σλοβενίας. Οι αριθμοί των μπαρών του γραφήματος είναι σε ποσοστό επί της % και το σύνολο των ποσοστού για τις εισροές είναι 100%, όπως και για τις εκροές (31,85%+68,15% =100).

Γράφημα 8: Συνεισφορά των εισροών/ εκροών- Σλοβενία



Η μεταβλητή εισροής Κόστος Μισθοδοσίας/ Συνολικό Διοικητικό Κόστος (% ποσοστό)- X1 συμμετέχει 100% στην ανάλυση των σκορ και οι εκροές ΦΕΦΠ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό) – Y1 και ΦΠΥ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό)-Y3 κατά 31,85% και 68,15% αντίστοιχα.

Πίνακας 40: Συνεισφορά των μονάδων αναφοράς εισροών/ εκροών- Σλοβενία

	<i>Input Oriented</i>	<i>Output Oriented</i>
Input / Output Contributions		
X1	100,00%	100,00%
X2	0,00%	0,00%
X3	0,00%	0,00%
Y1	31,85%	30,98%
Y2	0,00%	0,00%
Y3	68,15%	69,02%
Y4	0,00%	0,00%

Όπως θα δούμε και στους επόμενους πίνακες των συγκρίσεων αναφοράς, μονάδες αναφοράς για την Ημιαυτόνομη Αρχή Εσόδων της Σλοβενίας είναι 3 Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων της Σλοβακίας και της Φιλανδίας στον προσανατολισμό εισροών και της Τσεχίας και της Φιλανδίας στον προσανατολισμό των εκροών.

Πίνακας 41: Συνεισφορά των μονάδων αναφοράς εισροών/ εκροών- Σλοβενία

	<i>Input Oriented</i>		<i>Output Oriented</i>		
Reference Comparison	Σλοβενία	Σλοβακία	Reference Comparison	Σλοβενία	Τσεχία
X1	100%	77%	X1	100%	74%
X2	100%	42%	X2	100%	37%
X3	100%	22%	X3	100%	33%
Y1	100%	113%	Y1	100%	153%
Y2	100%	500%	Y2	100%	575%
Y3	100%	190%	Y3	100%	158%
Y4	100%	226%	Y4	100%	258%
Reference Comparison	Σλοβενία	Φιλανδία	Reference Comparison	Σλοβενία	Φιλανδία
X1	100%	81%	X1	100%	81%
X2	100%	64%	X2	100%	65%
X3	100%	22%	X3	100%	22%
Y1	100%	366%	Y1	100%	367%
Y2	100%	200%	Y2	100%	200%
Y3	100%	83%	Y3	100%	84%
Y4	100%	136%	Y4	100%	137%

Στο πίνακα απεικονίζονται σε κλίμακα 100% οι τιμές της Ημιαυτόνομης Αρχής Εσόδων της Σλοβενίας και οι συγκρινόμενες τιμές με τις Ημιαυτόνομες Αρχές της Σλοβακίας και της Φιλανδίας. Η μονάδα κλειδί αποτελεί η Σλοβακία και οι εισροές που χρησιμοποιούνται περισσότερο για τον καθορισμό της αποδοτικότητας της Ημιαυτόνομης Αρχής Εσόδων της Σλοβενίας, στον προσανατολισμό των εισροών είναι η εισροή Κόστος Μισθοδοσίας/ Συνολικό Διοικητικό Κόστος (% ποσοστό)- X1 και οι εκροές, ΦΕΦΠ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό) – Y1 και ΦΠΥ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό)-Y3 77%, 113% και 190% αντίστοιχα. Στον προσανατολισμό των εκροών η μονάδα κλειδί είναι η Σλοβακία και οι εισροές και εκροές που χρησιμοποιούνται

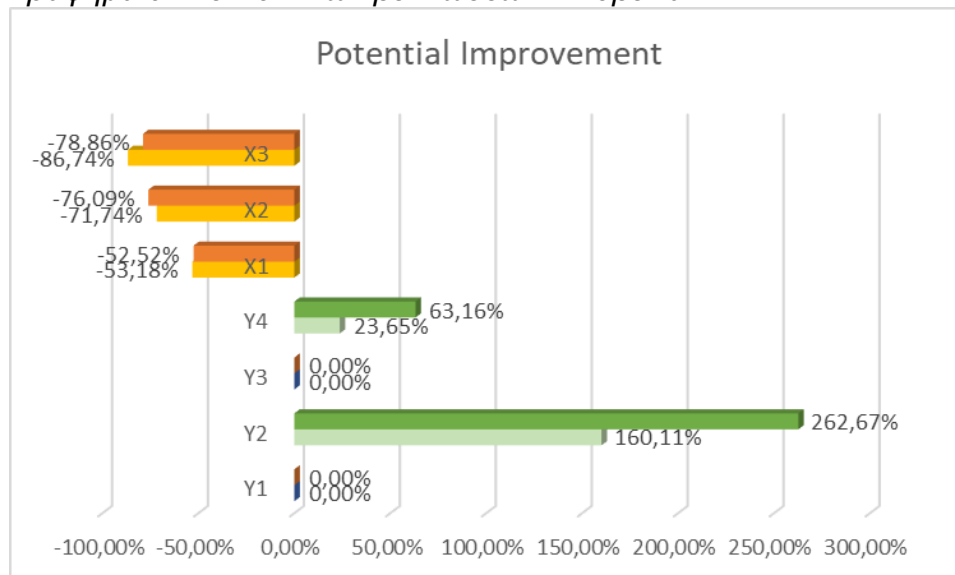
περισσότερο κυμαίνονται περίπου στα ίδια επίπεδα όπως απεικονίζονται στον πίνακα.

Στη συνέχεια γίνεται η ανάλυση των μελλοντικών βελτιώσεων (potential improvements) της Ημιαυτόνομης Αρχής Εσόδων της Σλοβενίας.

Πίνακας 42: Μελλοντικών βελτιώσεων- Σλοβενία

Variable	Input Oriented			Output Oriented		
	Actual	Target	Potential Improvement	Actual	Target	Potential Improvement
Y1	15	15	0,00%	15	15	0,00%
Y2	4	10,4	160,11%	4	14,51	262,67%
Y3	31	31	0,00%	31	31	0,00%
Y4	19	23,49	23,65%	19	31	63,16%
X1	76,78	35,95	-53,18%	76,78	36,46	-52,52%
X2	54	15,26	-71,74%	54	12,91	-76,09%
X3	18	2,39	-86,74%	18	3,8	-78,86%

Γράφημα 9: Μελλοντικών βελτιώσεων- Σλοβενία



Συμπερασματικά η Ημιαυτόνομη Αρχή της Σλοβενίας για να ελαχιστοποιήσει τις εισροές της που συνδέονται με το διοικητικό κόστος και με το ανθρώπινο δυναμικό γνωρίζοντας τα επίπεδα των εσόδων της, θα πρέπει να μειώσει τις μεταβλητές εισροών Κόστος Μισθοδοσίας/ Συνολικό Διοικητικό Κόστος (% ποσοστό)- X1 κατά 53,18%, τη Συνολική χρήση προσωπικού σε σημαντικές φορολογικές λειτουργίες, έλεγχο, έρευνα και άλλες λειτουργίες/ Συνολικό

Διοικητικό Προσωπικό (% ποσοστό)- Χ2 κατά 71,74% και τη μεταβλητή Συνολική χρήση προσωπικού σε σημαντικές φορολογικές λειτουργίες για την είσπραξη οφειλών/ Συνολικό Διοικητικό Προσωπικό (% ποσοστό)- Χ3 κατά 86,74% και να αυξήσει τις μεταβλητές εκρών ΦΕΝΠ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό)- Υ2 και ΦΠΑ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό)-Υ4 κατά 160,11% και 23,65% αντίστοιχα. Επιπρόσθετα για να μεγιστοποιήσει τις εκροές δηλαδή τα έσοδά της και να βελτιώσει τη σχετική αποδοτικότητα της και κατ' επέκταση τον φοροεισπρακτικό της μηχανισμό θα πρέπει να μειώσει τις μεταβλητές εισρών Κόστος Μισθοδοσίας/ Συνολικό Διοικητικό Κόστος (% ποσοστό)- Χ1 κατά 52,52%, τη Συνολική χρήση προσωπικού σε σημαντικές φορολογικές λειτουργίες, έλεγχο, έρευνα και άλλες λειτουργίες/ Συνολικό Διοικητικό Προσωπικό (% ποσοστό)- Χ2 κατά 76,09% και στη μεταβλητή Συνολική χρήση προσωπικού σε σημαντικές φορολογικές λειτουργίες για την είσπραξη οφειλών/ Συνολικό Διοικητικό Προσωπικό (% ποσοστό)- Χ3 κατά 78,86% και να αυξήσει τις μεταβλητές εκρών ΦΕΝΠ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό)- Υ2 και ΦΠΑ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό)-Υ4 κατά 262,67% και 63,16% αντίστοιχα.

6.4.1.3 Ανάλυση αποτελεσμάτων Ημιαυτόνομη Αρχή Εσόδων Ρουμανίας

Η επόμενη Ημιαυτόνομη Αρχή Εσόδων με τη χαμηλότερη αποδοτικότητα και στους δυο προσανατολισμούς εισρών και εκρών είναι της Ρουμανίας με ποσοστό 53,60% και 49,10% αντίστοιχα.

Η Ημιαυτόνομη Αρχή της Ρουμανίας παρουσιάζει μικρή σχετική αποδοτικότητα σε σχέση με τις υπόλοιπες Ημιαυτόνομες Αρχές και χρειάζεται σημαντικές μελλοντικές βελτιώσεις στις μεταβλητές εισρών και εκρών.

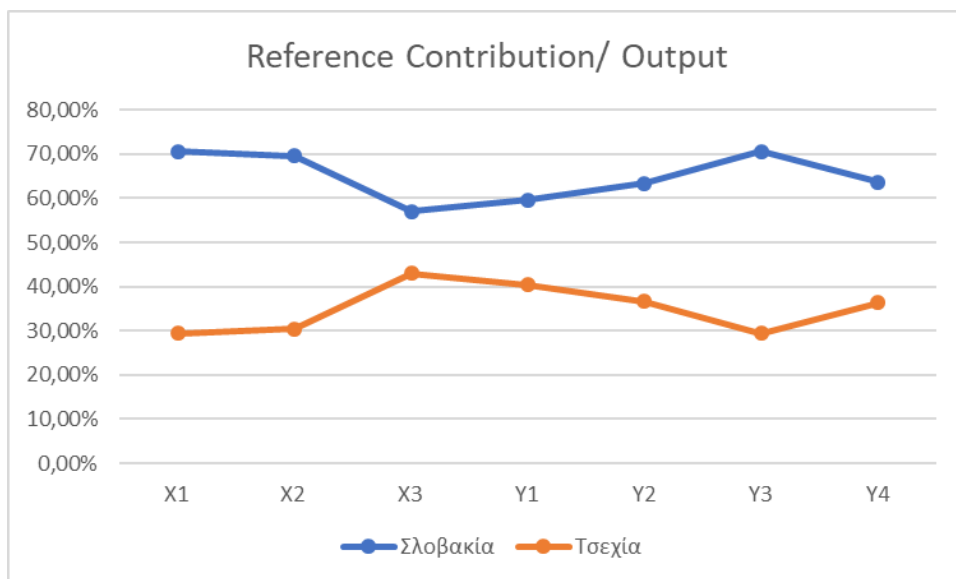
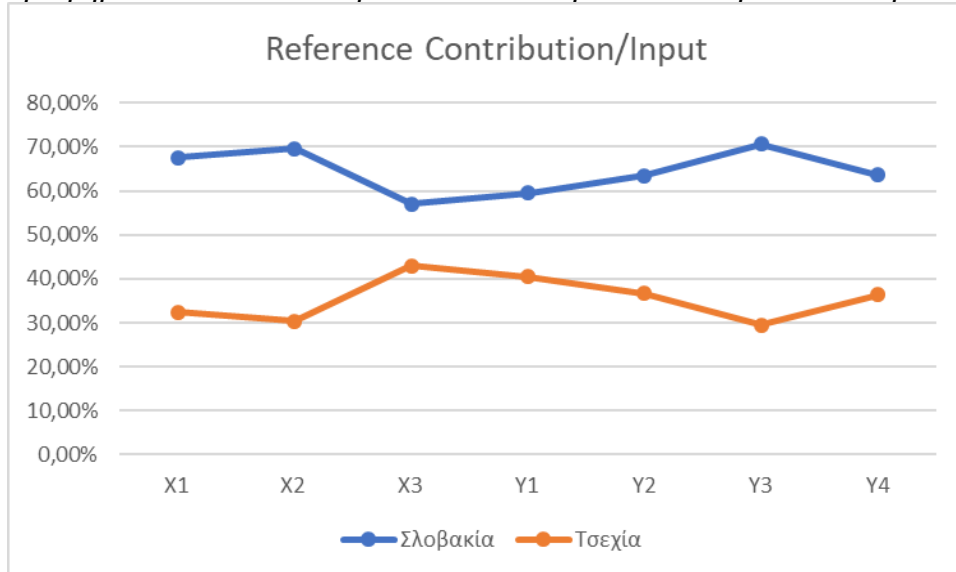
Στη συνέχεια, στον επόμενο πίνακα και γράφημα συνεισφοράς των μονάδων αναφοράς (reference contributions), παρατηρούμε ότι η μονάδα κλειδί, με τη μεγαλύτερη επίδραση στις εισροές και εκροές της Ημιαυτόνομης Αρχής της Ρουμανίας και στις δυο εκδοχές είναι η Σλοβακία.

Πίνακας 43: Συνεισφορά των μονάδων αναφοράς εισρών/ εκρών- Ρουμανία

	<i>Input Oriented</i>		<i>Output Oriented</i>	
	Σλοβακία	Τσεχία	Σλοβακία	Τσεχία
X1	67,53%	32,47%	X1 70,57%	29,43%

X2	69,61%	30,39%	X2	69,61%	30,39%
X3	57,05%	42,95%	X3	57,05%	42,95%
Y1	59,56%	40,44%	Y1	59,56%	40,44%
Y2	63,40%	36,60%	Y2	63,40%	36,60%
Y3	70,58%	29,42%	Y3	70,58%	29,42%
Y4	63,61%	36,39%	Y4	63,61%	36,39%

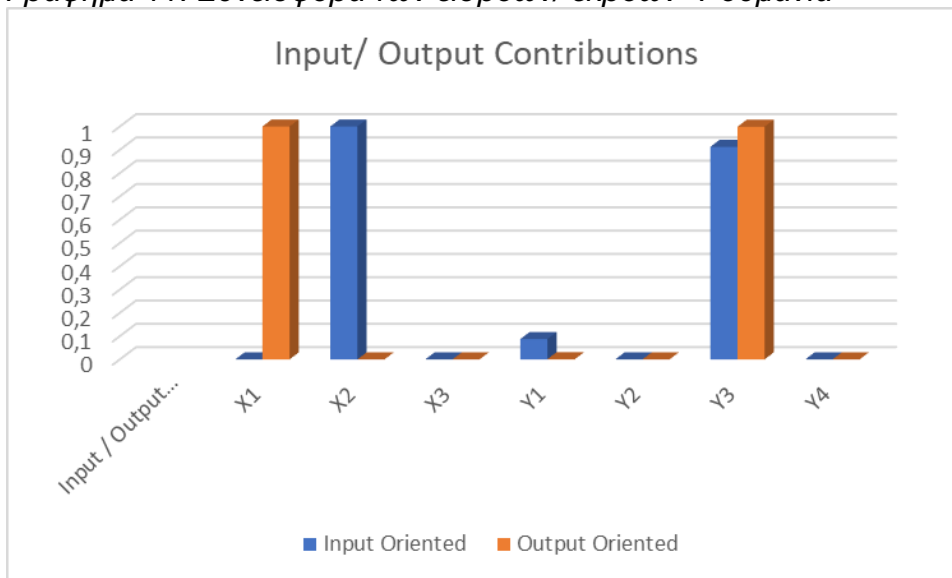
Γράφημα 10: Συνολικών βελτιώσεων εισροών και εκροών- Ρουμανία



Όπως παρατηρούμε στο παρακάτω γράφημα, οι εισροές που χρησιμοποιούνται περισσότερο για τον καθορισμό της αποδοτικότητας της

Ημιαυτόνομης Αρχής Εσόδων της Ρουμανίας είναι η εισροή Κόστος Μισθοδοσίας/ Συνολικό Διοικητικό Κόστος (% ποσοστό)- X1 και οι εκροές, ΦΕΦΠ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό) – Y1 και ΦΠΥ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό)-Y3. Οι υπόλοιπες εισροές και εκροές δεν χρησιμοποιούνται στο τελικό αποτέλεσμα. Αυτές λαμβάνονται υπόψη στην ανάλυση, αλλά δεν είναι αυτές που θα δώσουν την καλύτερη δυνατή γνώση για την μελέτη της Ημιαυτόνομης Αρχής Εσόδων της Ρουμανίας. Οι αριθμοί των μπαρών του γραφήματος είναι σε ποσοστό επί της % και το σύνολο των ποσοστού για τις εισροές είναι 100%, όπως και για τις εκροές (8,74%+91,26% =100).

Γράφημα 11: Συνεισφορά των εισροών/ εκροών- Ρουμανία



Στον προσανατολισμό των εισροών η μεταβλητή εισροής Συνολική χρήση προσωπικού σε σημαντικές φορολογικές λειτουργίες, έλεγχο, έρευνα και άλλες λειτουργίες/ Συνολικό Διοικητικό Προσωπικό (% ποσοστό)- X2 συμμετέχει 100% στην ανάλυση των σκορ και οι μεταβλητές εκροών εκροές ΦΕΦΠ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό) – Y1 και ΦΠΥ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό)-Y3 κατά 8,74% και 91,96% αντίστοιχα. Στον προσανατολισμό εκροών η μεταβλητή εισροής Κόστος Μισθοδοσίας/ Συνολικό Διοικητικό Κόστος (% ποσοστό)- X1 συμμετέχει 100% στην ανάλυση των σκορ και οι εκροές ΦΕΦΠ/

Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό) – Υ1 και ΦΠΥ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό)-Υ3 κατά 0,11% και 99,89% αντίστοιχα.

Πίνακας 44: Συνεισφορά των εισροών/ εκροών- Ρουμανία

	<i>Input Oriented</i>	<i>Output Oriented</i>
Input / Output Contributions		
X1	0,00%	100,00%
X2	100,00%	0,00%
X3	0,00%	0,00%
Υ1	8,74%	0,11%
Υ2	0,00%	0,00%
Υ3	91,26%	99,89%
Υ4	0,00%	0,00%

Όπως θα δούμε και στους επόμενους πίνακες των συγκρίσεων αναφοράς, μονάδες αναφοράς για την Ημιαυτόνομη Αρχή Εσόδων της Ρουμανίας είναι 2 Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων της Σλοβακίας και της Τσεχίας.

Πίνακας 45: Συνεισφορά των μονάδων αναφοράς εισροών/ εκροών- Ρουμανία

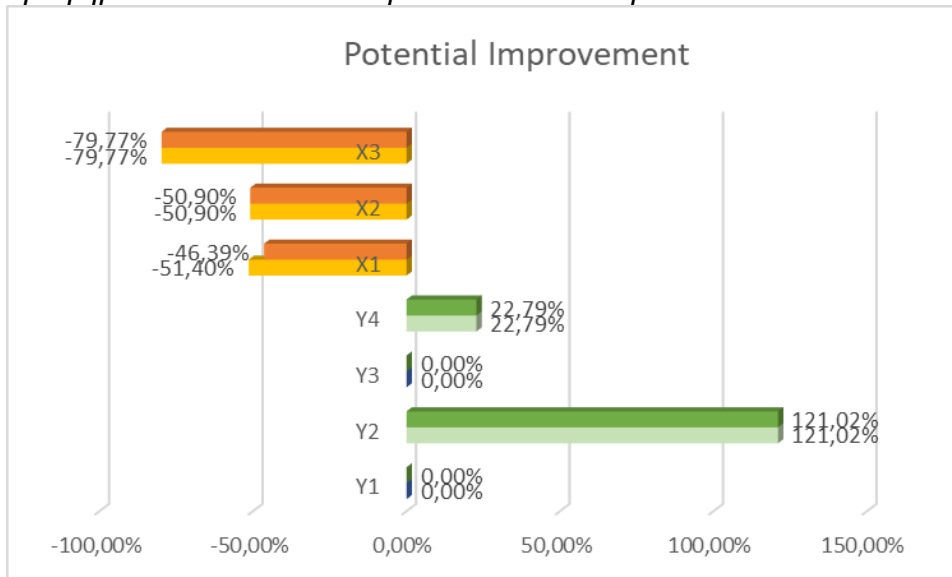
<i>Input Oriented</i>			<i>Output Oriented</i>		
Reference Comparison	Ρουμανία	Σλοβακία	Reference Comparison	Ρουμανία	Σλοβακία
X1	100%	66%	X1	100%	77%
X2	100%	69%	X2	100%	70%
X3	100%	23%	X3	100%	24%
Υ1	100%	121%	Υ1	100%	121%
Υ2	100%	285%	Υ2	100%	286%
Υ3	100%	143%	Υ3	100%	144%
Υ4	100%	159%	Υ4	100%	159%
Reference Comparison	Ρουμανία	Τσεχία	Reference Comparison	Ρουμανία	Τσεχία
X1	100%	64%	X1	100%	64%
X2	100%	60%	X2	100%	61%
X3	100%	35%	X3	100%	35%
Υ1	100%	164%	Υ1	100%	164%
Υ2	100%	328%	Υ2	100%	329%
Υ3	100%	1119%	Υ3	100%	120%
Υ4	100%	181%	Υ4	100%	181%

Στο πίνακα απεικονίζονται σε κλίμακα 100% οι τιμές της Ημιαυτόνομης Αρχής Εσόδων της Ρουμανίας και οι συγκρινόμενες τιμές με τις Ημιαυτόνομες Αρχές της Σλοβακίας και της Τσεχίας. Μονάδα κλειδί αποτελεί η Σλοβακία και οι εισροές που χρησιμοποιούνται περισσότερο για τον καθορισμό της αποδοτικότητας της Ημιαυτόνομης Αρχής Εσόδων της Ρουμανίας, στον προσανατολισμό των εισροών είναι Συνολική χρήση προσωπικού σε σημαντικές φορολογικές λειτουργίες, έλεγχο, έρευνα και άλλες λειτουργίες/ Συνολικό Διοικητικό Προσωπικό (% ποσοστό)- Χ2, ΦΕΦΠ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό) – Υ1 και ΦΠΥ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό)-Υ3 και στο προσανατολισμό των εκροών είναι η εισροή Κόστος Μισθοδοσίας/ Συνολικό Διοικητικό Κόστος (% ποσοστό)- Χ1 και οι εκροές, ΦΕΦΠ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό) – Υ1 και ΦΠΥ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό)-Υ3. Στη συνέχεια γίνεται η ανάλυση των μελλοντικών βελτιώσεων (potential improvements) της Ημιαυτόνομης Αρχής Εσόδων της Ρουμανίας.

Πίνακας 46: Μελλοντικών βελτιώσεων- Ρουμανία

Variable	Input Oriented			Output Oriented		
	Actual	Target	Potential Improvement	Actual	Target	Potential Improvement
Y1	14	14	0,00%	14	14	0,00%
Y2	7	15,47	121,02%	7	15,47	121,02%
Y3	41	41	0,00%	41	41	0,00%
Y4	27	33,15	22,79%	27	33,15	22,79%
X1	89,07	43,29	-51,40%	89,07	47,75	-46,39%
X2	33	16,2	-50,90%	33	16,2	-50,90%
X3	17	3,44	-79,77%	17	3,44	-79,77%

Γράφημα 12: Μελλοντικών βελτιώσεων- Ρουμανία



Συμπερασματικά, η Ημιαυτόνομη Αρχή της Ρουμανίας για να ελαχιστοποιήσει τις εισροές της που συνδέονται με το διοικητικό κόστος και με το ανθρώπινο δυναμικό γνωρίζοντας τα επίπεδα των εσόδων της, θα πρέπει να μειώσει τις μεταβλητές εισροών Κόστος Μισθοδοσίας/ Συνολικό Διοικητικό Κόστος (% ποσοστό)- X1 κατά 51,40%, τη Συνολική χρήση προσωπικού σε σημαντικές φορολογικές λειτουργίες, έλεγχο, έρευνα και άλλες λειτουργίες/ Συνολικό Διοικητικό Προσωπικό (% ποσοστό)- X2 κατά 50,90% και στη μεταβλητή Συνολική χρήση προσωπικού σε σημαντικές φορολογικές λειτουργίες για την είσπραξη οφειλών/ Συνολικό Διοικητικό Προσωπικό (% ποσοστό)- X3 κατά 79,99% και να αυξήσει τις μεταβλητές εκροών ΦΕΝΠ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό)- Y2 και ΦΠΑ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό)-Y4 κατά 121,02% και 22,79% αντίστοιχα. Επιπρόσθετα για να μεγιστοποιήσει τις εκροές δηλαδή τα έσοδά της και να βελτιώσει τη σχετική αποδοτικότητα της και κατ' επέκταση τον φοροεισπρακτικό της μηχανισμό θα πρέπει να μειώσει τις μεταβλητές εισροών Κόστος Μισθοδοσίας/ Συνολικό Διοικητικό Κόστος (% ποσοστό)- X1 κατά 46,39%, τη Συνολική χρήση προσωπικού σε σημαντικές φορολογικές λειτουργίες, έλεγχο, έρευνα και άλλες λειτουργίες/ Συνολικό Διοικητικό Προσωπικό (% ποσοστό)- X2 κατά 50,90% και στη μεταβλητή Συνολική χρήση προσωπικού σε σημαντικές φορολογικές λειτουργίες για την είσπραξη οφειλών/ Συνολικό Διοικητικό

Προσωπικό (% ποσοστό)- Χ3 κατά 79,77% και να αυξήσει τις μεταβλητές εκρών ΦΕΝΠ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό)- Υ2 και ΦΠΑ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό)-Υ4 κατά 121,02% και 22,79% αντίστοιχα

6.4.1.4 Ανάλυση αποτελεσμάτων Ημιαυτόνομη Αρχή Εσόδων Ουγγαρίας

Η επόμενη Ημιαυτόνομη Αρχή Εσόδων στον πίνακα κατάταξης είναι η Ουγγαρία με ποσοστό σχετικής αποδοτικότητας 63,20% και 58,30%.

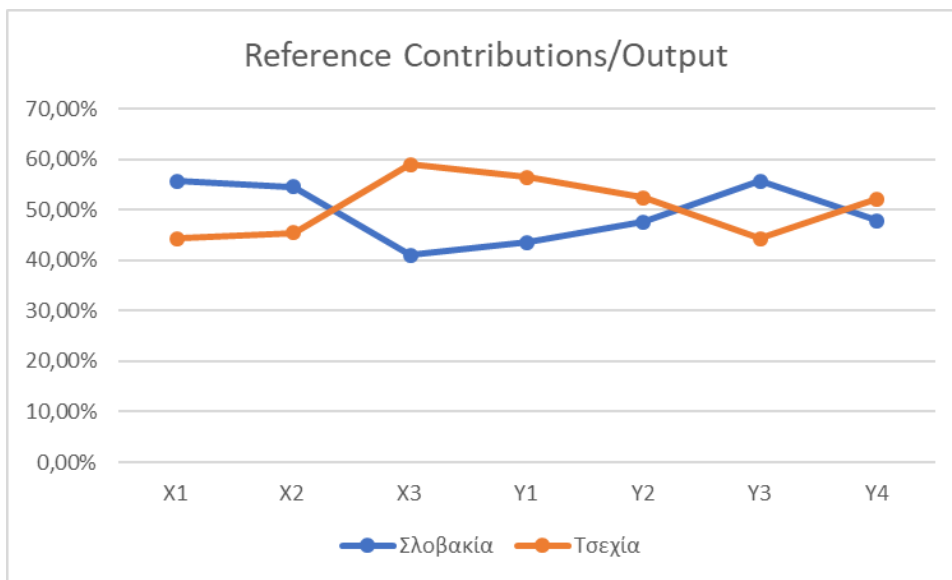
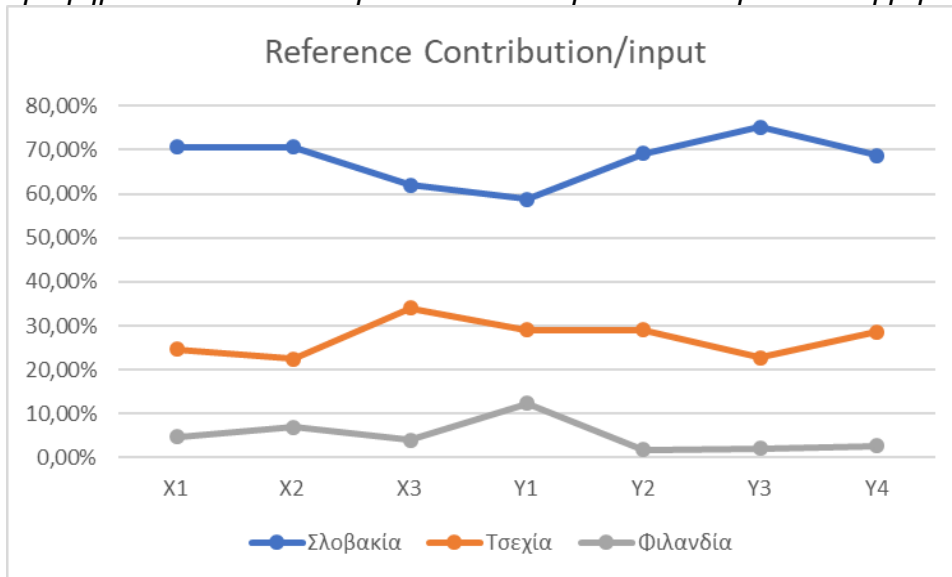
Η Ημιαυτόνομη Αρχή της Ουγγαρίας παρουσιάζει μέτρια σχετική αποδοτικότητα σε σχέση με τις υπόλοιπες Ημιαυτόνομες Αρχές και χρειάζεται σημαντικές μελλοντικές βελτιώσεις στις μεταβλητές εισροών και εκρών.

Στη συνέχεια στο επόμενο πίνακα και γράφημα συνεισφοράς των μονάδων αναφοράς (reference contributions), παρατηρούμε ότι η μονάδα κλειδί, με τη μεγαλύτερη επίδραση στις εισροές και εκροές της Ημιαυτόνομης Αρχής της Ουγγαρίας στον προσανατολισμό των εισροών είναι ξεκάθαρα η Σλοβακία ενώ στον προσανατολισμό των εκρών εναλλάσσεται η Σλοβακία με την Τσεχία.

Πίνακας 47: Συνεισφορά των μονάδων αναφοράς εισροών/ εκρών- Ουγγαρία

	<i>Input Oriented</i>			<i>Output Oriented</i>		
	Σλοβακία	Τσεχία	Φιλανδία	Σλοβακία	Τσεχία	
X1	70,56%	24,66%	4,78%	X1	55,69%	44,31%
X2	70,65%	22,42%	6,94%	X2	54,57%	45,43%
X3	62,04%	33,96%	4,00%	X3	41,05%	58,95%
Υ1	58,74%	29,00%	12,27%	Υ1	43,57%	56,43%
Υ2	69,18%	29,03%	1,79%	Υ2	47,59%	52,41%
Υ3	75,10%	22,76%	2,14%	Υ3	55,71%	44,29%
Υ4	68,74%	28,58%	2,68%	Υ4	47,82%	52,18%

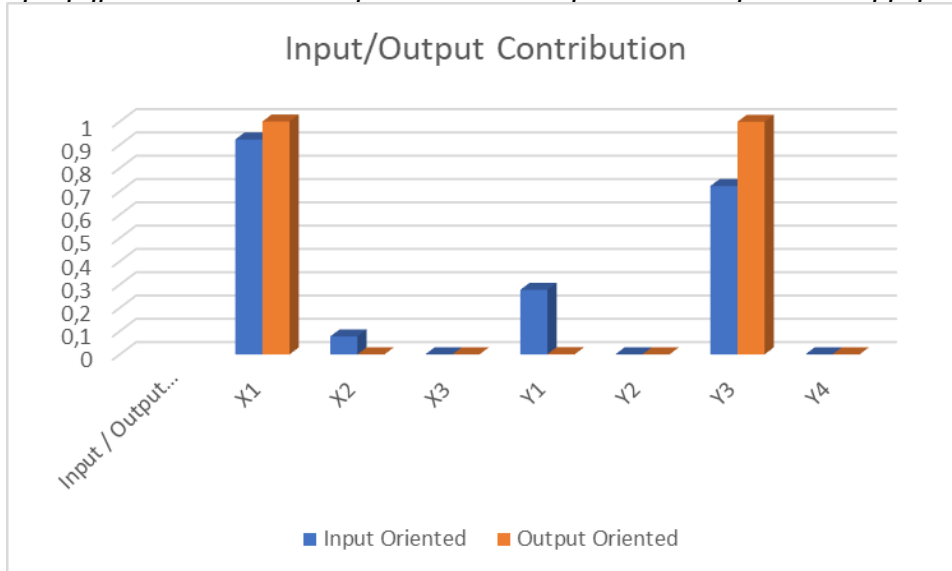
Γράφημα 13: Συνολικών βελτιώσεων εισροών και εκροών-Ουγγαρία



Όπως παρατηρούμε στο παρακάτω γράφημα, οι εισροές που χρησιμοποιούνται περισσότερο για τον καθορισμό της αποδοτικότητας της Ημιαυτόνομης Αρχής Εσόδων της Ουγγαρίας είναι η εισροή Κόστος Μισθοδοσίας/ Συνολικό Διοικητικό Κόστος (% ποσοστό)- X1, η Συνολική χρήση προσωπικού σε σημαντικές φορολογικές λειτουργίες, έλεγχο, έρευνα και άλλες λειτουργίες/ Συνολικό Διοικητικό Προσωπικό (% ποσοστό)- X2 και οι εκροές, ΦΕΦΠ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό) – Y1 και ΦΠΥ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα

(%ποσοστό)-Υ3. Οι υπόλοιπες εισροές και εκροές δεν χρησιμοποιούνται στο τελικό αποτέλεσμα. Αυτές λαμβάνονται υπόψη στην ανάλυση, αλλά δεν είναι αυτές που θα δώσουν την καλύτερη δυνατή γνώση για την μελέτη της Ημιαυτόνομης Αρχής Εσόδων της Ουγγαρίας. Οι αριθμοί των μπαρών του γραφήματος είναι σε ποσοστό επί της % και το σύνολο των ποσοστού για τις εισροές είναι $92,28\%+7,72\%=100\%$, όπως και για τις εκροές $27,72+72,28\%=100\%$.

Γράφημα 14: Συνολικών βελτιώσεων εισροών και εκροών-Ουγγαρία



Στον προσανατολισμό των εισροών η μεταβλητή εισροής Κόστος Μισθοδοσίας/ Συνολικό Διοικητικό Κόστος (% ποσοστό)- X1 συμμετέχει 92,28%% στην ανάλυση των σκορ και η Συνολική χρήση προσωπικού σε σημαντικές φορολογικές λειτουργίες, έλεγχο, έρευνα και άλλες λειτουργίες/ Συνολικό Διοικητικό Προσωπικό (% ποσοστό)- X2 συμμετέχει 7,72% στην ανάλυση των σκορ και οι μεταβλητές εκροών εκροές ΦΕΦΠ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό) – Y1 και ΦΠΥ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό)-Y3 κατά 27,72% και 72,28% αντίστοιχα. Στον προσανατολισμό εκροών η μεταβλητή εισροής Κόστος Μισθοδοσίας/ Συνολικό Διοικητικό Κόστος (% ποσοστό)- X1 συμμετέχει 100% στην ανάλυση των σκορ και οι εκροές ΦΕΦΠ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό) – Y1 και ΦΠΥ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό)-Y3 κατά 0,12% και 99,88% αντίστοιχα.

Πίνακας 48: Συνεισφορά των μονάδων αναφοράς εισροών/ εκροών- Ουγγαρία

	<i>Input Oriented</i>	<i>Output Oriented</i>
Input / Output Contributions		
X1	92,28%	100,00%
X2	7,72%	0,00%
X3	0,00%	0,00%
Y1	27,72%	0,12%
Y2	0,00%	0,00%
Y3	72,28%	99,88%
Y4	0,00%	0,00%

Όπως θα δούμε και στους επόμενους πίνακες των συγκρίσεων αναφοράς, μονάδες αναφοράς για την Ημιαυτόνομη Αρχή Εσόδων της Ουγγαρίας είναι 3 Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων της Σλοβακίας, της Τσεχίας και της Φιλανδίας.

Πίνακας 49: Συνεισφορά των μονάδων αναφοράς εισροών/ εκροών- Ουγγαρία

	<i>Input Oriented</i>		<i>Output Oriented</i>		
Reference Comparison	Ουγγαρία	Σλοβακία	Reference Comparison	Ουγγαρία	Σλοβακία
X1	100%	85%	X1	100%	98%
X2	100%	85%	X2	100%	85%
X3	100%	30%	X3	100%	31%
Y1	100%	121%	Y1	100%	121%
Y2	100%	400%	Y2	100%	400%
Y3	100%	155%	Y3	100%	155%
Y4	100%	172%	Y4	100%	172%
Reference Comparison	Ουγγαρία	Τσεχία	Reference Comparison	Ουγγαρία	Τσεχία
X1	100%	81%	X1	100%	81%
X2	100%	74%	X2	100%	74%
X3	100%	46%	X3	100%	46%
Y1	100%	164%	Y1	100%	164%
Y2	100%	460%	Y2	100%	460%
Y3	100%	128%	Y3	100%	129%
Y4	100%	196%	Y4	100%	196%
Reference Comparison	Ουγγαρία	Φιλανδία			
X1	100%	89%			
X2	100%	129%			
X3	100%	30%			
Y1	100%	392%			
Y2	100%	160%			

Y3	100%	68%
Y4	100%	104%

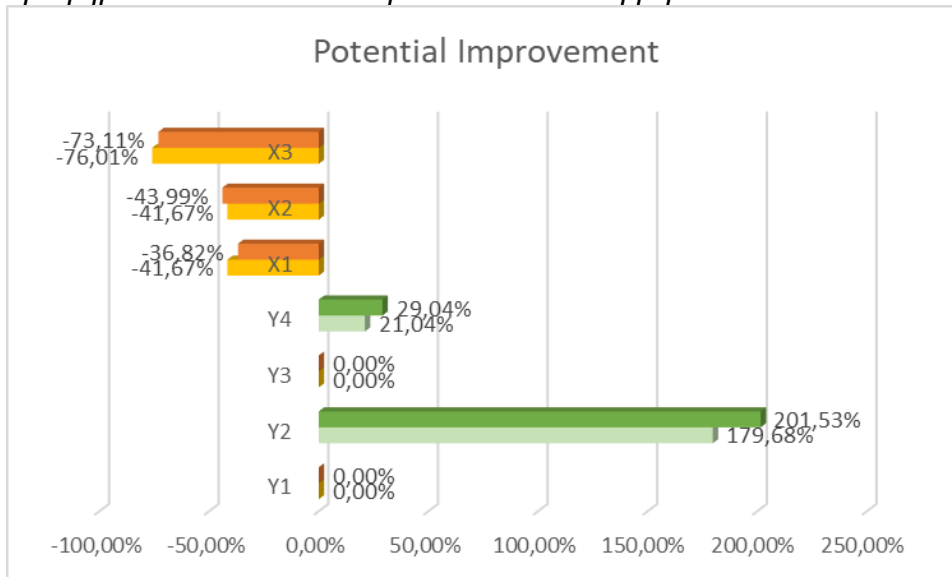
Στο πίνακα απεικονίζονται σε κλίμακα 100% οι τιμές της Ημιαυτόνομης Αρχής Εσόδων της Ουγγαρίας. Μεγαλύτερη επίδραση στις εισροές και εκροές της Ημιαυτόνομης Αρχής της Ουγγαρίας στον προσανατολισμό των εισροών είναι ξεκάθαρα η Σλοβακία ενώ στον προσανατολισμό των εκροών εναλλάσσεται η Σλοβακία με την Τσεχία. Επίσης στον προσανατολισμό των εισροών οι μεταβλητές που επηρεάζουν περισσότερο το αποτέλεσμα είναι Κόστος Μισθοδοσίας/ Συνολικό Διοικητικό Κόστος (% ποσοστό)- X1, η Συνολική χρήση προσωπικού σε σημαντικές φορολογικές λειτουργίες, έλεγχο, έρευνα και άλλες λειτουργίες/ Συνολικό Διοικητικό Προσωπικό (% ποσοστό)- X2 και οι εκροές, ΦΕΦΠ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό) – Y1 και ΦΠΥ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό)-Y3 και στο προσανατολισμό των εκροών είναι η εισροή Κόστος Μισθοδοσίας/ Συνολικό Διοικητικό Κόστος (% ποσοστό)- X1 και οι εκροές, ΦΕΦΠ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό) – Y1 και ΦΠΥ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό)-Y3.

Στη συνέχεια γίνεται η ανάλυση των μελλοντικών βελτιώσεων (potential improvements) της Ημιαυτόνομης Αρχής Εσόδων της Ουγγαρίας.

Πίνακας 50: Μελλοντικών βελτιώσεων- Ουγγαρία

Variable	Input Oriented			Output Oriented		
	Actual	Target	Potential Improvement	Actual	Target	Potential Improvement
Y1	14	14	0,00%	14	14	0,00%
Y2	5	13,98	179,68%	5	15,08	201,53%
Y3	38	38	0,00%	38	38	0,00%
Y4	25	30,26	21,04%	25	32,26	29,04%
X1	70,05	40,86	-41,67%	70,05	44,26	-36,82%
X2	27	15,75	-41,67%	27	15,12	-43,99%
X3	13	3,12	-76,01%	13	3,5	-73,11%

Γράφημα 15: Μελλοντικών βελτιώσεων- Ουγγαρία



Συμπερασματικά η Ημιαυτόνομη Αρχή της Ουγγαρίας για να ελαχιστοποιήσει τις εισροές της, που συνδέονται με το διοικητικό κόστος και με το ανθρώπινο δυναμικό γνωρίζοντας τα επίπεδα των εσόδων της, θα πρέπει να μειώσει τις μεταβλητές εισροών, Κόστος Μισθοδοσίας/ Συνολικό Διοικητικό Κόστος (% ποσοστό)- X1 κατά 41,67%, τη Συνολική χρήση προσωπικού σε σημαντικές φορολογικές λειτουργίες, έλεγχο, έρευνα και άλλες λειτουργίες/ Συνολικό Διοικητικό Προσωπικό (% ποσοστό)- X2 κατά 41,67% και στη μεταβλητή Συνολική χρήση προσωπικού σε σημαντικές φορολογικές λειτουργίες για την είσπραξη οφειλών/ Συνολικό Διοικητικό Προσωπικό (% ποσοστό)- X3 κατά 76,01% και να αυξήσει τις μεταβλητές εκροών ΦΕΝΠ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό)- Y2 και ΦΠΑ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό)-Y4 κατά 179,68% και 21,04% αντίστοιχα. Επιπρόσθετα για να μεγιστοποιήσει τις εκροές δηλαδή τα έσοδά της και να βελτιώσει τη σχετική αποδοτικότητα της και κατ' επέκταση τον φοροεισπρακτικό της μηχανισμό θα πρέπει να μειώσει τις μεταβλητές εισροών Κόστος Μισθοδοσίας/ Συνολικό Διοικητικό Κόστος (% ποσοστό)- X1 κατά 36,82%, τη Συνολική χρήση προσωπικού σε σημαντικές φορολογικές λειτουργίες, έλεγχο, έρευνα και άλλες λειτουργίες/ Συνολικό Διοικητικό Προσωπικό (% ποσοστό)- X2 κατά 43,99% και στη μεταβλητή Συνολική χρήση προσωπικού σε σημαντικές φορολογικές λειτουργίες για την είσπραξη

οφειλών/ Συνολικό Διοικητικό Προσωπικό (% ποσοστό)- Χ3 κατά 73,11% και να αυξήσει τις μεταβλητές εκροών ΦΕΝΠ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό)- Υ2 και ΦΠΑ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό)-Υ4 κατά 201,53% και 29,04% αντίστοιχα.

6.4.1.5 Ανάλυση αποτελεσμάτων Ημιαυτόνομη Αρχή Εσόδων Λετονίας

Η επόμενη Ημιαυτόνομη Αρχή Εσόδων στον πίνακα κατάταξης είναι η Λετονία με ποσοστό σχετικής αποδοτικότητας 63,20% και 62,80%.

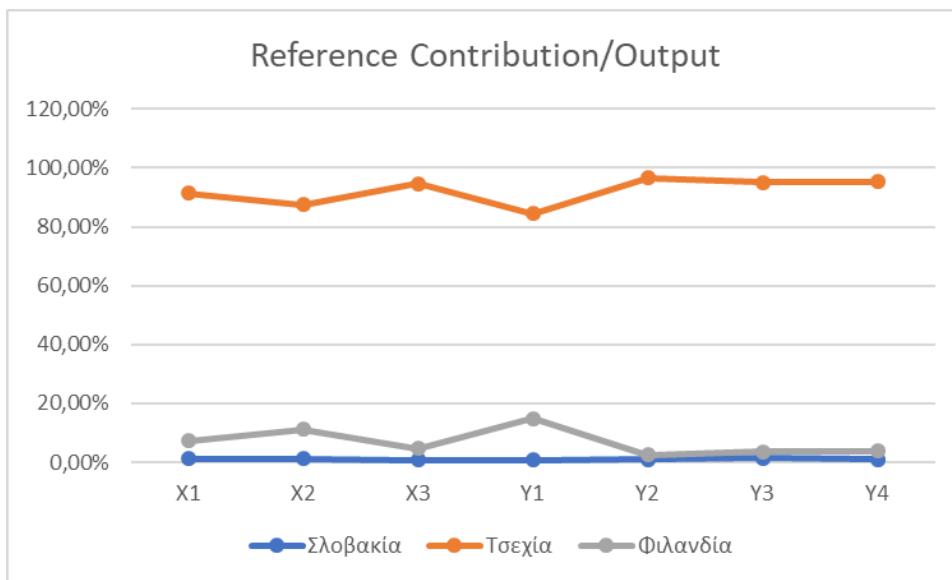
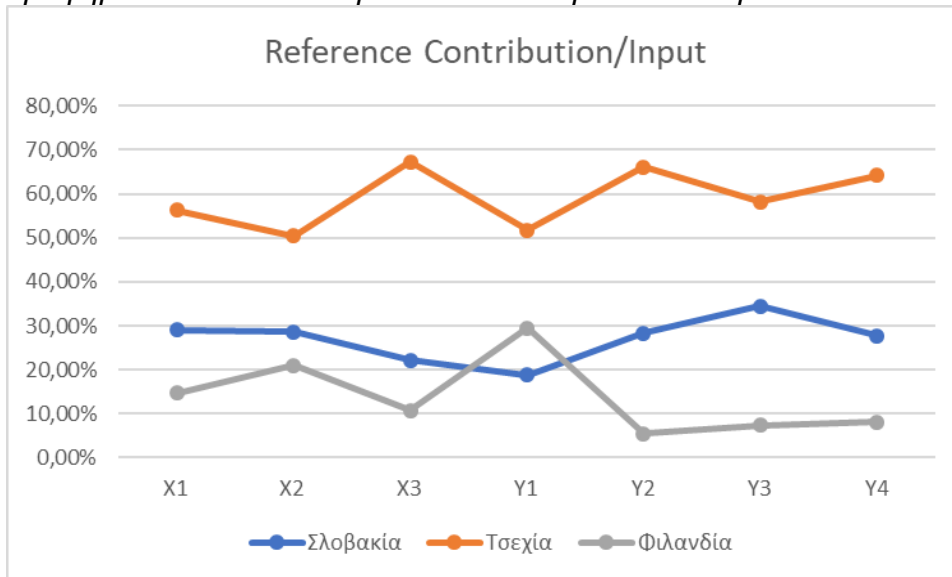
Η Ημιαυτόνομη Αρχή της Λετονίας παρουσιάζει μέτρια σχετική αποδοτικότητα σε σχέση με τις υπόλοιπες Ημιαυτόνομες Αρχές και χρειάζεται σημαντικές μελλοντικές βελτιώσεις στις μεταβλητές εισροών και εκροών.

Στη συνέχεια στο επόμενο πίνακα και γράφημα συνεισφοράς των μονάδων αναφοράς (reference contributions), παρατηρούμε ότι η μονάδα κλειδί, με τη μεγαλύτερη επίδραση στις εισροές και εκροές της Ημιαυτόνομης Αρχής της Λετονίας στον προσανατολισμό των εισροών και εκροών είναι ξεκάθαρα η Τσεχία στον προσανατολισμό των εκροών εναλλάσσεται η Σλοβακία με την Τσεχία.

Πίνακας 51: Συνεισφορά των μονάδων αναφοράς εισροών/ εκροών- Λετονία

	<i>Input Oriented</i>			<i>Output Oriented</i>		
	Σλοβακία	Τσεχία	Φιλανδία	Σλοβακία	Τσεχία	Φιλανδία
X1	28,99%	56,32%	14,69%	X1	1,28%	91,38%
X2	28,58%	50,41%	21,01%	X2	1,18%	87,59%
X3	22,10%	67,23%	10,68%	X3	0,74%	94,64%
Υ1	18,84%	51,70%	29,45%	Υ1	0,73%	84,46%
Υ2	28,36%	66,15%	5,48%	Υ2	0,98%	96,56%
Υ3	34,52%	58,14%	7,35%	Υ3	1,34%	94,97%
Υ4	27,75%	64,14%	8,11%	Υ4	0,98%	95,32%

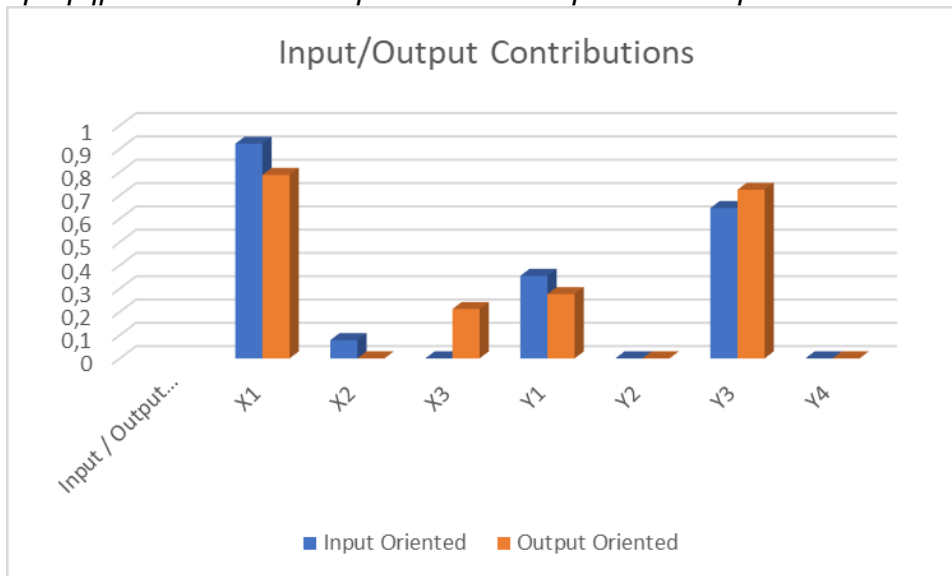
Γράφημα 16: Συνολικών βελτιώσεων εισροών και εκροών-Λετονία



Όπως παρατηρούμε στο παρακάτω γράφημα, οι εισροές που χρησιμοποιούνται περισσότερο για τον καθορισμό της αποδοτικότητας της Ημιαυτόνομης Αρχής Εσόδων της Λετονίας είναι η εισροή Κόστος Μισθοδοσίας/ Συνολικό Διοικητικό Κόστος (% ποσοστό)- X1, Συνολική χρήση προσωπικού σε σημαντικές φορολογικές λειτουργίες, έλεγχο, έρευνα και άλλες λειτουργίες/ Συνολικό Διοικητικό Προσωπικό (% ποσοστό)- X2 και οι εκροές ΦΕΦΠ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό) – Y1 και ΦΠΥ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα

(%ποσοστό)-Υ3. Οι υπόλοιπες εισροές και εκροές δεν χρησιμοποιούνται στο τελικό αποτέλεσμα. Αυτές λαμβάνονται υπόψη στην ανάλυση, αλλά δεν είναι αυτές που θα δώσουν την καλύτερη δυνατή γνώση για την μελέτη της Ημιαυτόνομης Αρχής Εσόδων της Ρουμανίας. Οι αριθμοί των μπαρών του γραφήματος είναι σε ποσοστό επί της % και το σύνολο των ποσοστού για τις εισροές είναι $(92,17\%+7,83\%)=100\%$, όπως και για τις εκροές $(35,46\%+64,54\% =100\%)$.

Γράφημα 17: Συνολικών βελτιώσεων εισροών και εκροών-Λετονία



Στον προσανατολισμό των εισροών η μεταβλητή εισροής Κόστος Μισθοδοσίας/ Συνολικό Διοικητικό Κόστος (% ποσοστό)- X1 συμμετέχει 92,17% στην ανάλυση του αποτελέσματος αποδοτικότητας η Συνολική χρήση προσωπικού σε σημαντικές φορολογικές λειτουργίες, έλεγχο, έρευνα και άλλες λειτουργίες/ Συνολικό Διοικητικό Προσωπικό (% ποσοστό)- X2 συμμετέχει 7,83%% στην ανάλυση των αποτελεσμάτων και οι μεταβλητές εκροών εκροές ΦΕΦΠ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό) – Y1 και ΦΠΥ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό)-Υ3 κατά 35,46% και 64,54% αντίστοιχα. Στον προσανατολισμό εκροών η μεταβλητή εισροής Κόστος Μισθοδοσίας/ Συνολικό Διοικητικό Κόστος (% ποσοστό)- X1 συμμετέχει 78,79% στην ανάλυση των αποτελεσμάτων, η Συνολική χρήση προσωπικού σε σημαντικές φορολογικές λειτουργίες για την είσπραξη οφειλών/ Συνολικό Διοικητικό Προσωπικό (%

ποσοστό)- X3 κατά 21,21% και οι εκροές ΦΕΦΠ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό) – Y1 και ΦΠΥ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό)-Y3 κατά 27,60% και 72,40% αντίστοιχα.

Πίνακας 52: Συνεισφορά των μονάδων αναφοράς εισροών/ εκροών- Λετονία

	<i>Input Oriented</i>	<i>Output Oriented</i>
Input / Output Contributions		
X1	92,17%	78,79%
X2	7,83%	0,00%
X3	0,00%	21,21%
Y1	35,46%	27,60%
Y2	0,00%	0,00%
Y3	64,54%	72,40%
Y4	0,00%	0,00%

Όπως θα δούμε και στους επόμενους πίνακες των συγκρίσεων αναφοράς, μονάδες αναφοράς για την Ημιαυτόνομη Αρχή Εσόδων της Λετονίας είναι 3 Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων της Σλοβακίας, της Φιλανδίας και της Τσεχίας.

Πίνακας 53: Συνεισφορά των μονάδων αναφοράς εισροών/ εκροών- Λετονία

	<i>Input Oriented</i>		<i>Output Oriented</i>		
Reference Comparison	Λετονία	Σλοβακία	Reference Comparison	Λετονία	Σλοβακία
X1	100%	86%	X1	100%	100%
X2	100%	85%	X2	100%	85%
X3	100%	57%	X3	100%	57%
Y1	100%	89%	Y1	100%	89%
Y2	100%	400%	Y2	100%	400%
Y3	100%	136%	Y3	100%	164%
Y4	100%	172%	Y4	100%	172%
Reference Comparison	Λετονία	Τσεχία	Reference Comparison	Λετονία	Τσεχία
X1	100%	82%	X1	100%	83%
X2	100%	74%	X2	100%	74%
X3	100%	85%	X3	100%	86%
Y1	100%	121%	Y1	100%	121%
Y2	100%	460%	Y2	100%	460%
Y3	100%	136%	Y3	100%	136%
Y4	100%	196%	Y4	100%	196%
Reference Comparison	Λετονία	Φιλανδία		Λετονία	Φιλανδία

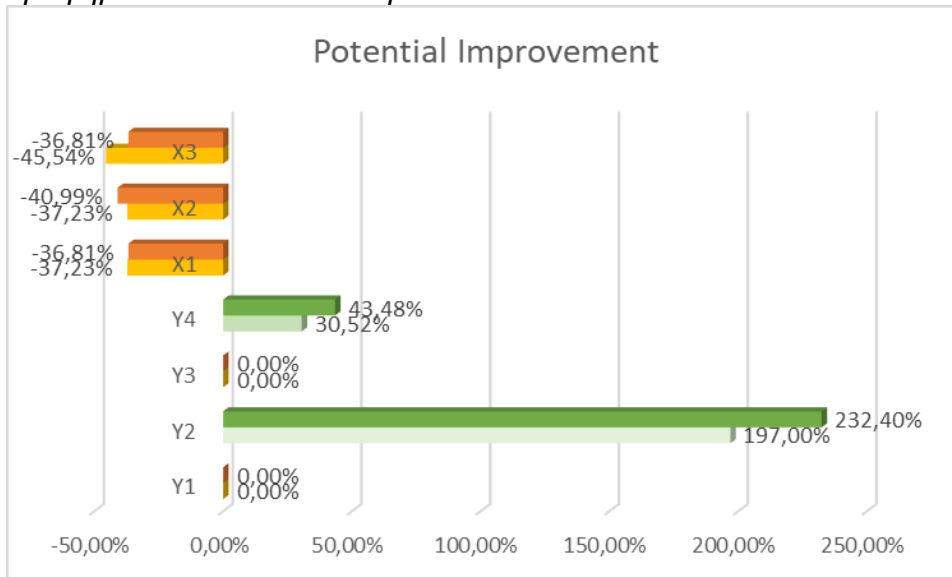
X1	100%	90%	100%	91%
X2	100%	129%	100%	130%
X3	100%	57%	100%	57%
Y1	100%	289%	100%	289%
Y2	100%	160%	100%	160%
Y3	100%	72%	100%	72%
Y4	100%	104%	100%	104%

Στο πίνακα απεικονίζονται σε κλίμακα 100% οι τιμές της Ημιαυτόνομης Αρχής Εσόδων της Λετονίας και οι συγκρινόμενες τιμές με τις Ημιαυτόνομες Αρχές της Σλοβακίας, της Φιλανδίας και της Τσεχίας. Η μονάδα κλειδί αποτελεί η Τσεχία και οι εισροές που χρησιμοποιούνται περισσότερο για τον καθορισμό της αποδοτικότητας της Ημιαυτόνομης Αρχής Εσόδων της Λετονίας, φαίνονται στο παραπάνω πίνακα. Επίσης απεικονίζονται, πως θα διαμορφωθούν οι τιμές των μεταβλητών της Τσεχίας για να γίνει αποδοτική η Ημιαυτόνομη Αρχή της Λετονίας. Στη συνέχεια γίνεται η ανάλυση των μελλοντικών βελτιώσεων (potential improvements) της Ημιαυτόνομης Αρχής Εσόδων της Λετονίας.

Πίνακας 54: Μελλοντικών βελτιώσεων- Λετονία

Variable	Input Oriented			Output Oriented		
	Actual	Target	Potential Improvement	Actual	Target	Potential Improvement
Y1	19	19	0,00%	19	19	0,00%
Y2	5	14,85	197,00%	5	16,62	232,40%
Y3	36	36	0,00%	36	36	0,00%
Y4	25	32,63	30,52%	25	35,87	43,48%
X1	68,98	43,3	-37,23%	68,98	43,59	-36,81%
X2	27	16,95	-37,23%	27	15,93	-40,99%
X3	7	3,81	-45,54%	7	4,42	-36,81%

Γράφημα 18: Μελλοντικών βελτιώσεων- Λετονία



Συμπερασματικά η Ημιαυτόνομη Αρχή της Λετονίας για να ελαχιστοποιήσει τις εισροές της που συνδέονται με το διοικητικό κόστος και με το ανθρώπινο δυναμικό γνωρίζοντας τα επίπεδα των εσόδων της, θα πρέπει να μειώσει τις μεταβλητές εισροών Κόστος Μισθοδοσίας/ Συνολικό Διοικητικό Κόστος (% ποσοστό)- X1 κατά 37,23/%, τη Συνολική χρήση προσωπικού σε σημαντικές φορολογικές λειτουργίες, έλεγχο, έρευνα και άλλες λειτουργίες/ Συνολικό Διοικητικό Προσωπικό (% ποσοστό)- X2 κατά 37,23% και στη μεταβλητή Συνολική χρήση προσωπικού σε σημαντικές φορολογικές λειτουργίες για την είσπραξη οφειλών/ Συνολικό Διοικητικό Προσωπικό (% ποσοστό)- X3 κατά 45,54% και να αυξήσει τις μεταβλητές εκροών ΦΕΝΠ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό)- Y2 και ΦΠΑ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό)-Y4 κατά 197% και 30,52% αντίστοιχα. Επιπρόσθετα για να μεγιστοποιήσει τις εκροές δηλαδή τα έσοδά της και να βελτιώσει τη σχετική αποδοτικότητα της και κατ' επέκταση τον φοροεισπρακτικό της μηχανισμό θα πρέπει να μειώσει τις μεταβλητές εισροών Κόστος Μισθοδοσίας/ Συνολικό Διοικητικό Κόστος (% ποσοστό)- X1 κατά 36,81%, τη Συνολική χρήση προσωπικού σε σημαντικές φορολογικές λειτουργίες, έλεγχο, έρευνα και άλλες λειτουργίες/ Συνολικό Διοικητικό Προσωπικό (% ποσοστό)- X2 κατά 40,99% και στη μεταβλητή Συνολική χρήση προσωπικού σε σημαντικές φορολογικές λειτουργίες για την είσπραξη οφειλών/ Συνολικό Διοικητικό

Προσωπικό (% ποσοστό)- Χ3 κατά 36,81% και να αυξήσει τις μεταβλητές εκρών ΦΕΝΠ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό)- Υ2 και ΦΠΑ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό)-Υ4 κατά 232,40% και 43,48% αντίστοιχα.

6.4.1.6 Ανάλυση αποτελεσμάτων Ημιαυτόνομη Αρχή Εσόδων Ελλάδας

Η επόμενη Ημιαυτόνομη Αρχή Εσόδων στον πίνακα κατάταξης είναι η Ελλάδα με ποσοστό σχετικής αποδοτικότητας 65,50% και 61,60%.

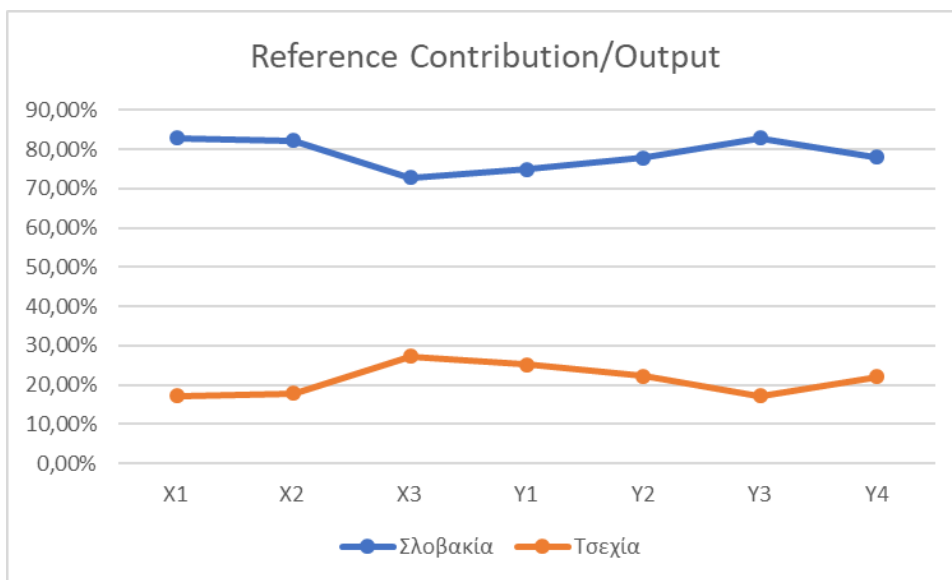
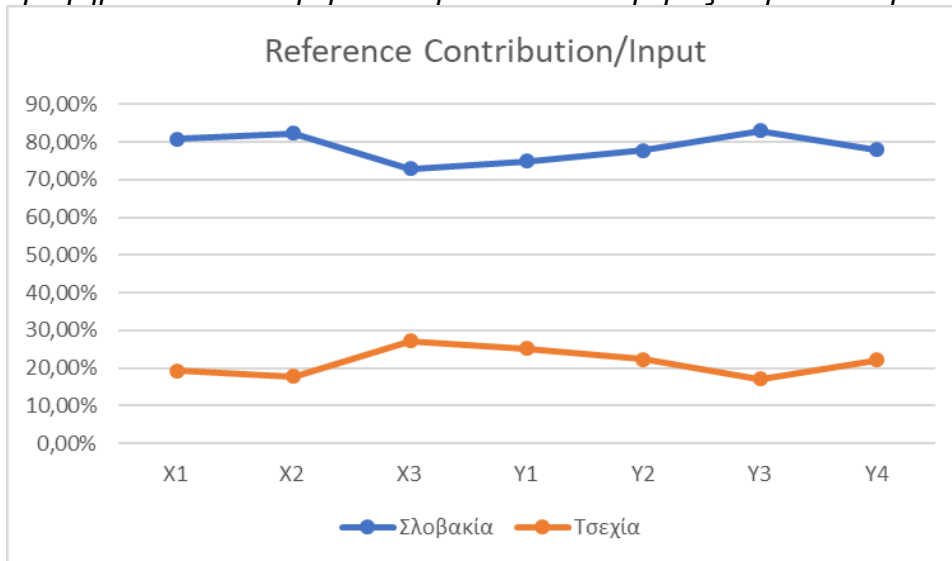
Η Ημιαυτόνομη Αρχή της Ελλάδας παρουσιάζει μέτρια σχετική αποδοτικότητα σε σχέση με τις υπόλοιπες Ημιαυτόνομες Αρχές και χρειάζεται σημαντικές μελλοντικές βελτιώσεις στις μεταβλητές εισροών και εκρών.

Στη συνέχεια στο επόμενο πίνακα και γράφημα συνεισφοράς των μονάδων αναφοράς (reference contributions), παρατηρούμε ότι η μονάδα κλειδί, με τη μεγαλύτερη επίδραση στις εισροές και εκροές της Ημιαυτόνομης Αρχής της Ελλάδας στον προσανατολισμό των εισροών και εκρών είναι ξεκάθαρα η Σλοβακία.

Πίνακας 55: Συνεισφορά των μονάδων αναφοράς εισροών/ εκρών- Ελλάδα

	<i>Input Oriented</i>		<i>Output Oriented</i>		
	Σλοβακία	Τσεχία	Σλοβακία	Τσεχία	
X1	80,77%	19,23%	X1	82,88%	17,12%
X2	82,23%	17,77%	X2	82,23%	17,77%
X3	72,84%	27,16%	X3	72,84%	27,16%
Υ1	74,83%	25,17%	Υ1	74,83%	25,17%
Υ2	77,77%	22,23%	Υ2	77,77%	22,23%
Υ3	82,89%	17,11%	Υ3	82,89%	17,11%
Υ4	77,93%	22,07%	Υ4	77,93%	22,07%

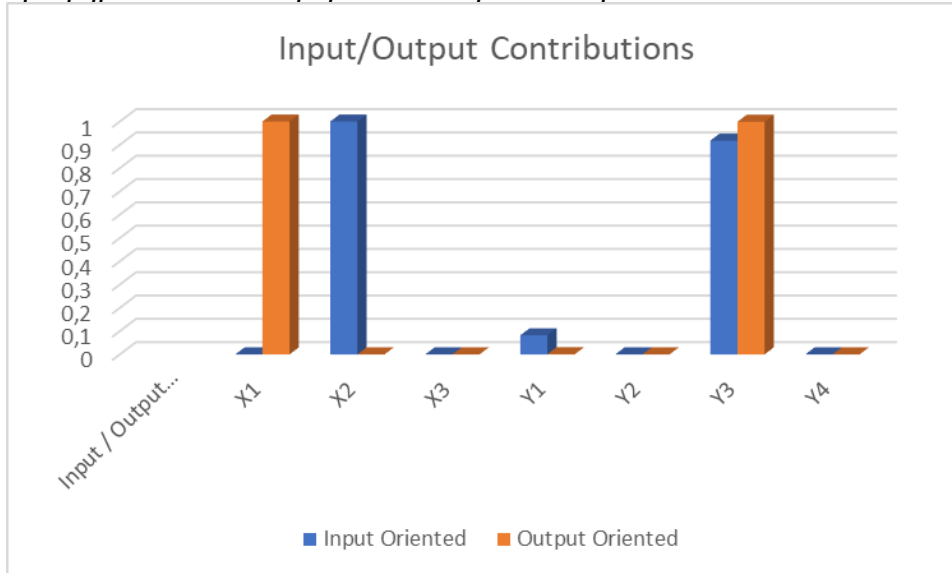
Γράφημα 19: Συνεισφορά των μονάδων αναφοράς εισροών/ εκροών- Ελλάδα



Όπως παρατηρούμε στο παρακάτω γράφημα, οι εισροές που χρησιμοποιούνται περισσότερο για τον καθορισμό της αποδοτικότητας της Ημιαυτόνομης Αρχής Εσόδων της Ελλάδας είναι η εισροή Συνολική χρήση προσωπικού σε σημαντικές φορολογικές λειτουργίες, έλεγχο, έρευνα και άλλες λειτουργίες/ Συνολικό Διοικητικό Προσωπικό (% ποσοστό)- X2 και οι εκροές, ΦΕΦΠ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό) – Y1 και ΦΠΥ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό)-Y3. Οι υπόλοιπες εισροές και εκροές δεν χρησιμοποιούνται

στο τελικό αποτέλεσμα. Αυτές λαμβάνονται υπόψη στην ανάλυση, αλλά δεν είναι αυτές που θα δώσουν την καλύτερη δυνατή γνώση για την μελέτη της Ημιαυτόνομης Αρχής Εσόδων της Ελλάδας. Οι αριθμοί των μπαρών του γραφήματος είναι σε ποσοστό επί της % και το σύνολο των ποσοστού για τις εισροές είναι 100%, όπως και για τις εκροές (8,21%+91,79% =100%).

Γράφημα 20: Συνεισφορά των εισροών/ εκροών- Ελλάδα



Στον προσανατολισμό των εισροών η μεταβλητή εισροής Συνολική χρήση προσωπικού σε σημαντικές φορολογικές λειτουργίες, έλεγχο, έρευνα και άλλες λειτουργίες/ Συνολικό Διοικητικό Προσωπικό (% ποσοστό)- X2 συμμετέχει 100% στην ανάλυση των σκορ και οι μεταβλητές εκροών εκροές ΦΕΦΠ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό) – Y1 και ΦΠΥ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό)-Y3 κατά 8,21% και 91,79% αντίστοιχα. Στον προσανατολισμό εκροών η μεταβλητή εισροής Κόστος Μισθοδοσίας/ Συνολικό Διοικητικό Κόστος (% ποσοστό)- X1 συμμετέχει 100% στην ανάλυση των αποτελεσμάτων και οι εκροές ΦΕΦΠ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό) – Y1 και ΦΠΥ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό)-Y3 κατά 0,11% και 99,89% αντίστοιχα.

Πίνακας 56: Συνεισφορά των μονάδων αναφοράς εισροών/ εκροών- Ελλάδα

	<i>Input Oriented</i>	<i>Output Oriented</i>
Input / Output Contributions		
X1	0,00%	100,00%
X2	100,00%	0,00%
X3	0,00%	0,00%
Y1	8,21%	0,11%
Y2	0,00%	0,00%
Y3	91,79%	99,89%
Y4	0,00%	0,00%

Όπως θα δούμε και στους επόμενους πίνακες των συγκρίσεων αναφοράς, μονάδες αναφοράς για την Ημιαυτόνομη Αρχή Εσόδων της Ελλάδας είναι 2 Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων της Σλοβακίας και της Τσεχίας, με μονάδα κλειδί την Σλοβακία.

Πίνακας 57: Συνεισφορά των μονάδων αναφοράς εισροών/ εκροών- Ελλάδα

<i>Input Oriented</i>			<i>Output Oriented</i>		
Reference Comparison	Ελλάδα	Σλοβακία	Reference Comparison	Ελλάδα	Σλοβακία
X1	100%	71%	X1	100%	82%
X2	100%	76%	X2	100%	77%
X3	100%	30%	X3	100%	31%
Y1	100%	113%	Y1	100%	113%
Y2	100%	222%	Y2	100%	222%
Y3	100%	125%	Y3	100%	126%
Y4	100%	172%	Y4	100%	172%
Reference Comparison	Ελλάδα	Τσεχία	Reference Comparison	Ελλάδα	Τσεχία
X1	100%	68%	X1	100%	68%
X2	100%	66%	X2	100%	67%
X3	100%	46%	X3	100%	46%
Y1	100%	153%	Y1	100%	153%
Y2	100%	255%	Y2	100%	256%
Y3	100%	104%	Y3	100%	104%
Y4	100%	196%	Y4	100%	196%

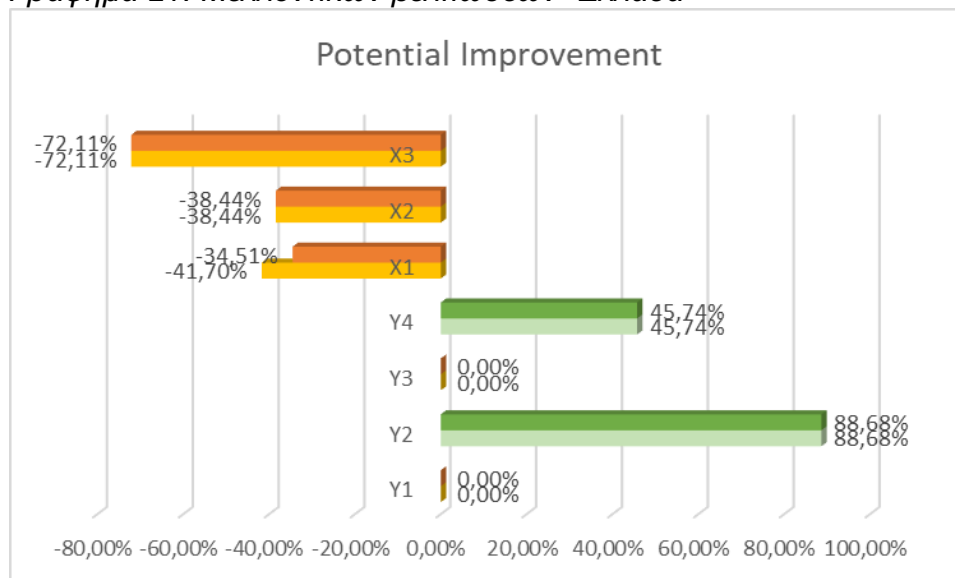
Στο πίνακα απεικονίζονται σε κλίμακα 100%, οι τιμές της Ημιαυτόνομης Αρχής Εσόδων της Ελλάδας και οι συγκρινόμενες τιμές με τις Ημιαυτόνομες Αρχές της Σλοβακίας και της Τσεχίας.

Στη συνέχεια γίνεται η ανάλυση των μελλοντικών βελτιώσεων (potential improvements) της Ημιαυτόνομης Αρχής Εσόδων της Ελλάδας.

Πίνακας 58: Συνεισφορά των μονάδων αναφοράς εισροών/ εκροών- Ελλάδα

Variable	Input Oriented			Output Oriented		
	Actual	Target	Potential Improvement	Actual	Target	Potential Improvement
Y1	15	15	0,00%	15	15	0,00%
Y2	9	16,98	88,68%	9	16,98	88,68%
Y3	47	47	0,00%	47	47	0,00%
Y4	25	36,44	45,74%	25	36,44	45,74%
X1	83,57	48,72	-41,70%	83,57	54,73	-34,51%
X2	30	18,47	-38,44%	30	18,47	-38,44%
X3	13	3,63	-72,11%	13	3,63	-72,11%

Γράφημα 21: Μελλοντικών βελτιώσεων- Ελλάδα



Συμπερασματικά, η Ημιαυτόνομη Αρχή της Ελλάδας για να ελαχιστοποιήσει τις εισροές της που συνδέονται με το διοικητικό κόστος και με το ανθρώπινο δυναμικό γνωρίζοντας τα επίπεδα των εσόδων της, θα πρέπει να μειώσει τις μεταβλητές εισροών Κόστος Μισθοδοσίας/ Συνολικό Διοικητικό Κόστος (% ποσοστό)- X1 κατά 41,70%, τη Συνολική χρήση προσωπικού σε σημαντικές φορολογικές λειτουργίες, έλεγχο, έρευνα και άλλες λειτουργίες/ Συνολικό Διοικητικό Προσωπικό (% ποσοστό)- X2 κατά 38,44% και στη μεταβλητή Συνολική

χρήση προσωπικού σε σημαντικές φορολογικές λειτουργίες για την είσπραξη οφειλών/ Συνολικό Διοικητικό Προσωπικό (% ποσοστό)- X3 κατά 72,11% και να αυξήσει τις μεταβλητές εκροών ΦΕΝΠ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό)- Y2 και ΦΠΑ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό)-Y4 κατά 88,68% και 45,74% αντίστοιχα. Επιπρόσθετα για να μεγιστοποιήσει τις εκροές δηλαδή τα έσοδά της και να βελτιώσει τη σχετική αποδοτικότητα της και κατ' επέκταση τον φοροεισπρακτικό της μηχανισμό θα πρέπει να μειώσει τις μεταβλητές εισροών και να αυξήσει τις μεταβλητές εκροών κατά τα ίδια σχεδόν ποσοστά, όπως περιγράφηκε παραπάνω.

6.4.1.7 Ανάλυση αποτελεσμάτων Ημιαυτόνομη Αρχή Εσόδων Εσθονίας

Η επόμενη Ημιαυτόνομη Αρχή Εσόδων στον πίνακα κατάταξης είναι η Εσθονία με ποσοστό σχετικής αποδοτικότητας 68,80% και 66,80%.

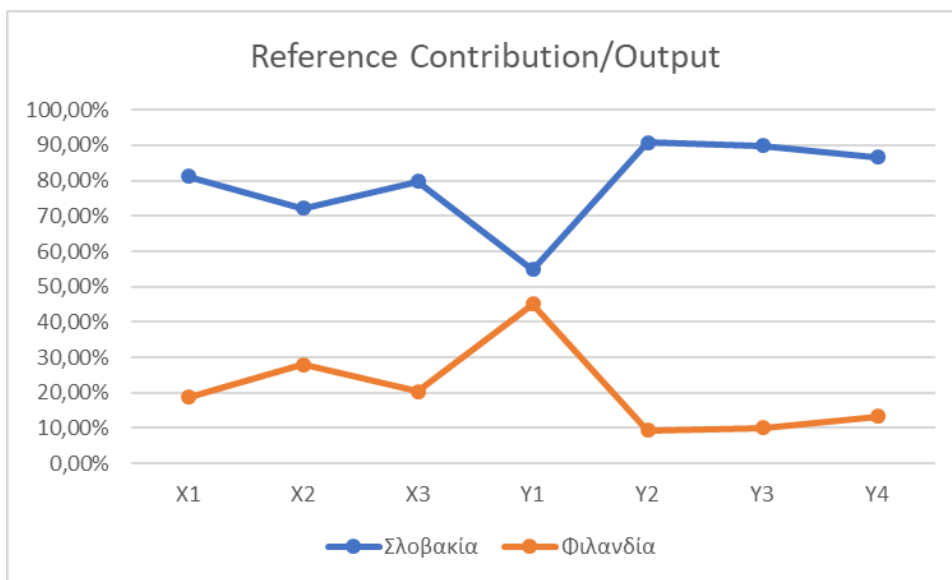
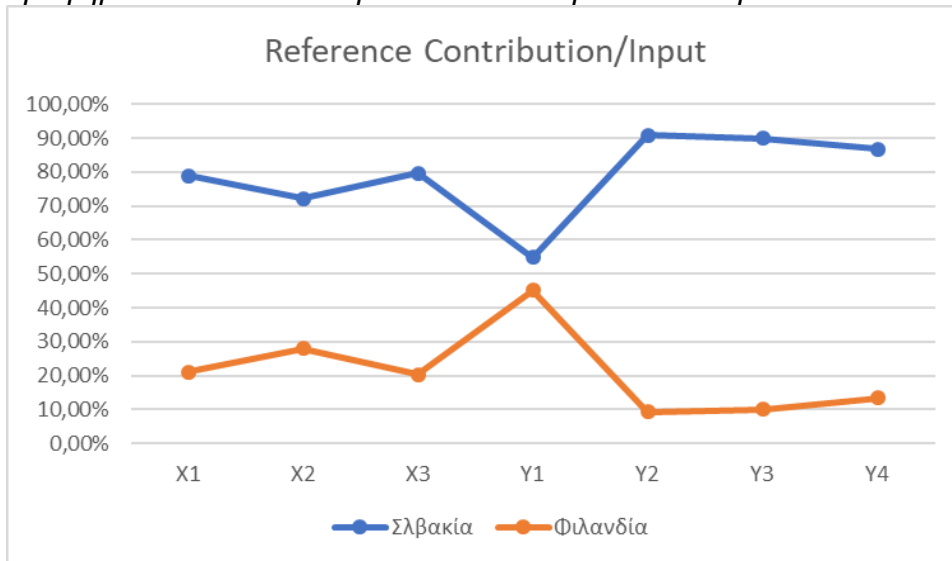
Η Ημιαυτόνομη Αρχή της Εσθονίας παρουσιάζει μέτρια σχετική αποδοτικότητα σε σχέση με τις υπόλοιπες Ημιαυτόνομες Αρχές και χρειάζεται σημαντικές μελλοντικές βελτιώσεις στις μεταβλητές εισροών και εκροών.

Στη συνέχεια στο επόμενο πίνακα και γράφημα συνεισφοράς των μονάδων αναφοράς (reference contributions), παρατηρούμε ότι η μονάδα κλειδί, με τη μεγαλύτερη επίδραση στις εισροές και εκροές της Ημιαυτόνομης Αρχής της Εσθονίας στον προσανατολισμό των εισροών και εκροών είναι ξεκάθαρα η Σλοβακία.

Πίνακας 59: Συνεισφορά των μονάδων αναφοράς εισροών/ εκροών- Εσθονία

	<i>Input Oriented</i>		<i>Output Oriented</i>		
	Σλοβακία	Φιλανδία	Σλοβακία	Φιλανδία	
X1	78,95%	21,05%	X1	81,21%	18,79%
X2	72,11%	27,89%	X2	72,11%	27,89%
X3	79,73%	20,27%	X3	79,73%	20,27%
Y1	54,87%	45,13%	Y1	54,87%	45,13%
Y2	90,77%	9,23%	Y2	90,77%	9,23%
Y3	89,93%	10,07%	Y3	89,93%	10,07%
Y4	86,68%	13,32%	Y4	86,68%	13,32%

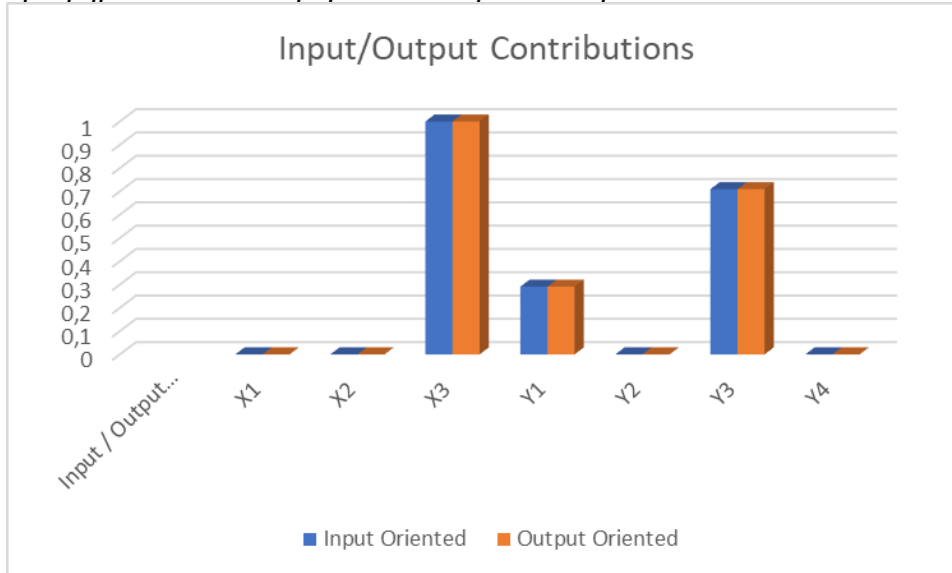
Γράφημα 22: Συνολικών βελτιώσεων εισροών και εκροών-Εσθονία



Όπως παρατηρούμε στο παρακάτω γράφημα, οι εισροές που χρησιμοποιούνται περισσότερο για τον καθορισμό της αποδοτικότητας της Ημιαυτόνομης Αρχής Εσόδων της Εσθονίας είναι η εισροή Συνολική χρήση προσωπικού σε σημαντικές φορολογικές λειτουργίες για την είσπραξη οφειλών/ Συνολικό Διοικητικό Προσωπικό (% ποσοστό)- X3 και οι εκροές, ΦΕΦΠ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό) – Y1 και ΦΠΥ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό)-Y3. Οι υπόλοιπες εισροές και εκροές δεν χρησιμοποιούνται στο

τελικό αποτέλεσμα. Αυτές λαμβάνονται υπόψη στην ανάλυση, αλλά δεν είναι αυτές που θα δώσουν την καλύτερη δυνατή γνώση για την μελέτη της Ημιαυτόνομης Αρχής Εσόδων της Εσθονίας. Οι αριθμοί των μπαρών του γραφήματος είναι σε ποσοστό επί της % και το σύνολο των ποσοστού για τις εισροές είναι 100%, όπως και για τις εκροές (29,08%+70,92% =100%).

Γράφημα 23: Συνεισφορά των εισροών/ εκροών- Εσθονία



Στον προσανατολισμό των εισροών και εκροών η μεταβλητή εισροής Συνολική χρήση προσωπικού σε σημαντικές φορολογικές λειτουργίες για την είσπραξη οφειλών/ Συνολικό Διοικητικό Προσωπικό (% ποσοστό)- X3 συμμετέχει 100% στην ανάλυση των σκορ και οι μεταβλητές εκροών εκροές ΦΕΦΠ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό) – Y1 και ΦΠΥ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό)-Y3 κατά 29,08% και 70,92% αντίστοιχα.

Πίνακας 60: Συνεισφορά των μονάδων αναφοράς εισροών/ εκροών- Εσθονία

	<i>Input Oriented</i>	<i>Output Oriented</i>
Input / Output Contributions		
X1	0,00%	0,00%
X2	0,00%	0,00%
X3	100,00%	100,00%
Y1	29,08%	29,08%
Y2	0,00%	0,00%
Y3	70,92%	70,92%

Y4	0,00%	0,00%
----	-------	-------

Όπως θα δούμε και στους επόμενους πίνακες των συγκρίσεων αναφοράς, μονάδες αναφοράς για την Ημιαυτόνομη Αρχή Εσόδων της Εσθονίας είναι 2 Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων της Σλοβακίας και της Φιλανδίας με μονάδα κλειδί τη Σλοβακία.

Πίνακας 61: Συνεισφορά των μονάδων αναφοράς εισροών/ εκροών- Εσθονία

<i>Input Oriented</i>			<i>Output Oriented</i>		
Reference Comparison	Εσθονία	Σλοβακία	Reference Comparison	Εσθονία	Σλοβακία
X1	100%	79%	X1	100%	92%
X2	100%	54%	X2	100%	55%
X3	100%	100%	X3	100%	100%
Y1	100%	100%	Y1	100%	100%
Y2	100%	333%	Y2	100%	333%
Y3	100%	163%	Y3	100%	164%
Y4	100%	186%	Y4	100%	187%
Reference Comparison	Εσθονία	Φιλανδία	Reference Comparison	Εσθονία	Φιλανδία
X1	100%	83%	X1	100%	84%
X2	100%	83%	X2	100%	83%
X3	100%	100%	X3	100%	100%
Y1	100%	323%	Y1	100%	324%
Y2	100%	133%	Y2	100%	133%
Y3	100%	72%	Y3	100%	72%
Y4	100%	113%	Y4	100%	113%

Στο πίνακα απεικονίζονται σε κλίμακα 100% οι τιμές της Ημιαυτόνομης Αρχής Εσόδων της Εσθονίας και οι συγκρινόμενες τιμές με τις Ημιαυτόνομες Αρχές της Σλοβακίας και Φιλανδίας.

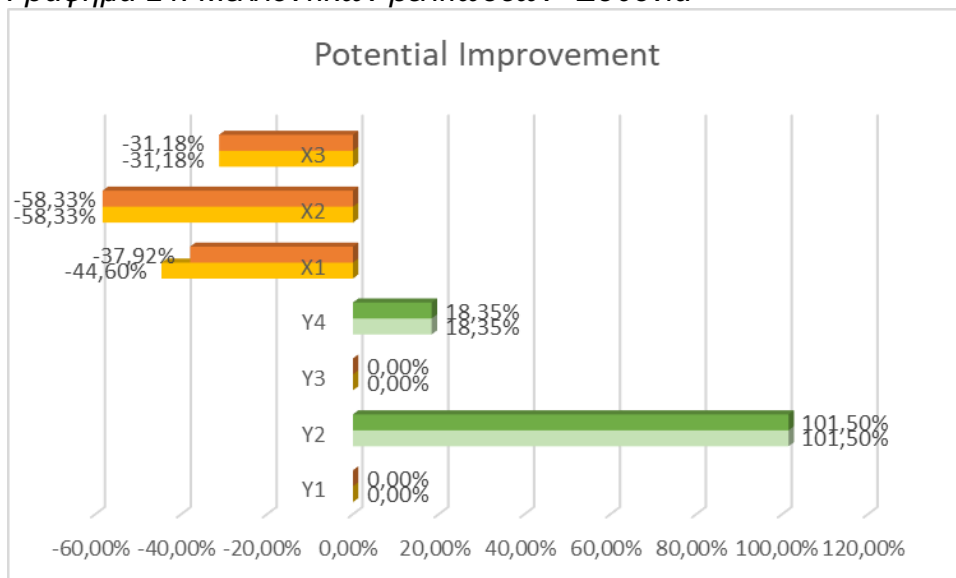
Στη συνέχεια γίνεται η ανάλυση των μελλοντικών βελτιώσεων (potential improvements) της Ημιαυτόνομης Αρχής Εσόδων της Εσθονίας.

Πίνακας 62: Μελλοντικών βελτιώσεων- Εσθονία

<i>Input Oriented</i>			<i>Output Oriented</i>		
Actual	Target	Potential Improvement	Actual	Target	Potential Improvement
17	17	0,00%	17	17	0,00%
6	12,09	101,50%	6	12,09	101,50%
36	36	0,00%	36	36	0,00%
23	27,22	18,35%	23	27,22	18,35%

74,77	41,42	-44,60%	74,77	46,42	-37,92%
42	17,5	-58,33%	42	17,5	-58,33%
4	2,75	-31,18%	4	2,75	-31,18%

Γράφημα 24: Μελλοντικών βελτιώσεων- Εσθονία



Συμπερασματικά η Ημιαυτόνομη Αρχή της Εσθονίας για να ελαχιστοποιήσει τις εισροές της που συνδέονται με το διοικητικό κόστος και με το ανθρώπινο δυναμικό γνωρίζοντας τα επίπεδα των εσόδων της, θα πρέπει να μειώσει τις μεταβλητές εισροών Κόστος Μισθοδοσίας/ Συνολικό Διοικητικό Κόστος (% ποσοστό)- X1 κατά 44,60%, τη Συνολική χρήση προσωπικού σε σημαντικές φορολογικές λειτουργίες, έλεγχο, έρευνα και άλλες λειτουργίες/ Συνολικό Διοικητικό Προσωπικό (% ποσοστό)- X2 κατά 58,33% και στη μεταβλητή Συνολική χρήση προσωπικού σε σημαντικές φορολογικές λειτουργίες για την είσπραξη οφειλών/ Συνολικό Διοικητικό Προσωπικό (% ποσοστό)- X3 κατά 31,18% και να αυξήσει τις μεταβλητές εκροών ΦΕΝΠ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό)- Y2 και ΦΠΑ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό)-Y4 κατά 101,50% και 18,35% αντίστοιχα. Επιπρόσθετα για να μεγιστοποιήσει τις εκροές δηλαδή τα έσοδά της και να βελτιώσει τη σχετική αποδοτικότητα της και κατ' επέκταση τον φοροεισπρακτικό της μηχανισμό θα πρέπει να μειώσει τις μεταβλητές εισροών και να αυξήσει τις μεταβλητές εκροών κατά τα ίδια περίπου ποσοστά όπως παρουσιάστηκαν παραπάνω.

6.4.1.8 Ανάλυση αποτελεσμάτων Ημιαυτόνομη Αρχή Εσόδων Ιρλανδίας

Η επόμενη Ημιαυτόνομη Αρχή Εσόδων στον πίνακα κατάταξης είναι η Ιρλανδία με ποσοστό σχετικής αποδοτικότητας 72,00% και στους δυο προσανατολισμούς των εισροών και των εκροών.

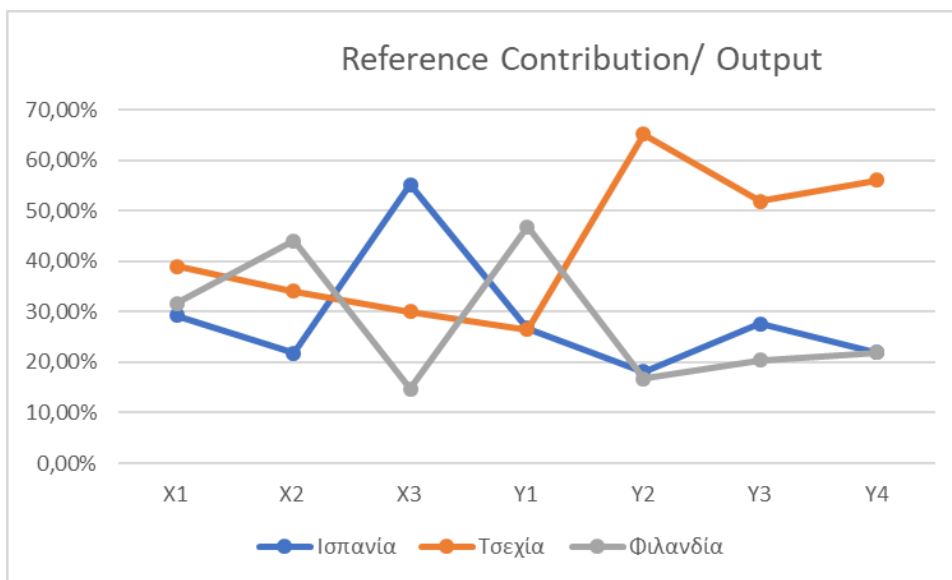
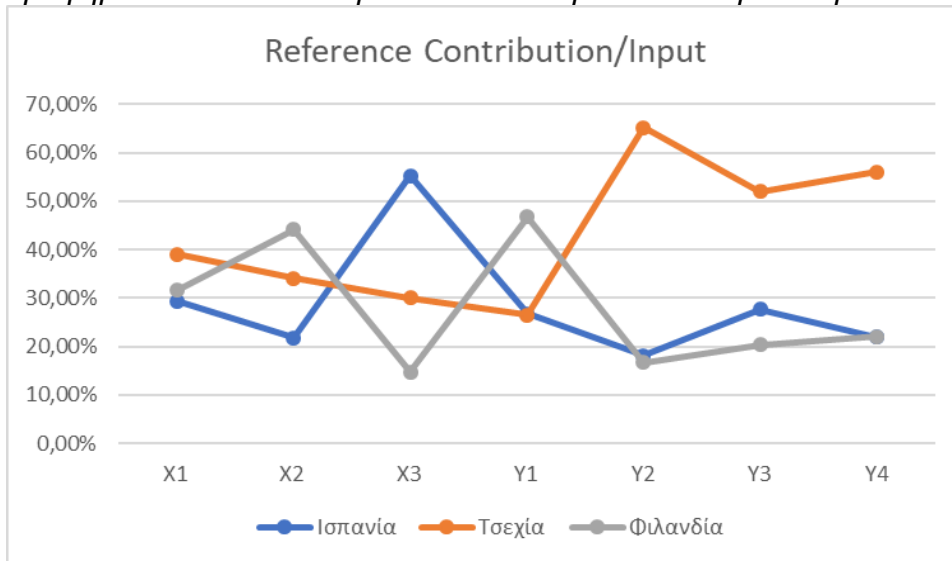
Η Ημιαυτόνομη Αρχή της Ιρλανδίας παρουσιάζει υψηλή σχετική αποδοτικότητα σε σχέση με τις υπόλοιπες Ημιαυτόνομες Αρχές και χρειάζεται σημαντικές μελλοντικές βελτιώσεις στις μεταβλητές εισροών και εκροών.

Στη συνέχεια στο επόμενο πίνακα και γράφημα συνεισφοράς των μονάδων αναφοράς (reference contributions), παρατηρούμε ότι η μονάδα κλειδί, με τη μεγαλύτερη επίδραση στις εισροές και εκροές της Ημιαυτόνομης Αρχής της Ιρλανδίας εμπλέκονται εξίσου και οι 3 Ημιαυτόνομες Αρχές της Ισπανίας, της Τσεχίας και της Φιλανδίας.

Πίνακας 63: Συνεισφορά των μονάδων αναφοράς εισροών/ εκροών- Ιρλανδία

	<i>Input Oriented</i>			<i>Output Oriented</i>			
	Ισπανία	Τσεχία	Φιλανδία	Ισπανία	Τσεχία	Φιλανδία	
X1	29,32%	39,05%	31,63%	X1	29,32%	39,05%	31,63%
X2	21,78%	34,10%	44,13%	X2	21,78%	34,10%	44,13%
X3	55,19%	30,01%	14,80%	X3	55,19%	30,01%	14,80%
Y1	26,73%	26,47%	46,81%	Y1	26,73%	26,47%	46,81%
Y2	18,09%	65,15%	16,76%	Y2	18,09%	65,15%	16,76%
Y3	27,69%	51,93%	20,38%	Y3	27,69%	51,93%	20,38%
Y4	21,93%	56,07%	22,00%	Y4	21,93%	56,07%	22,00%

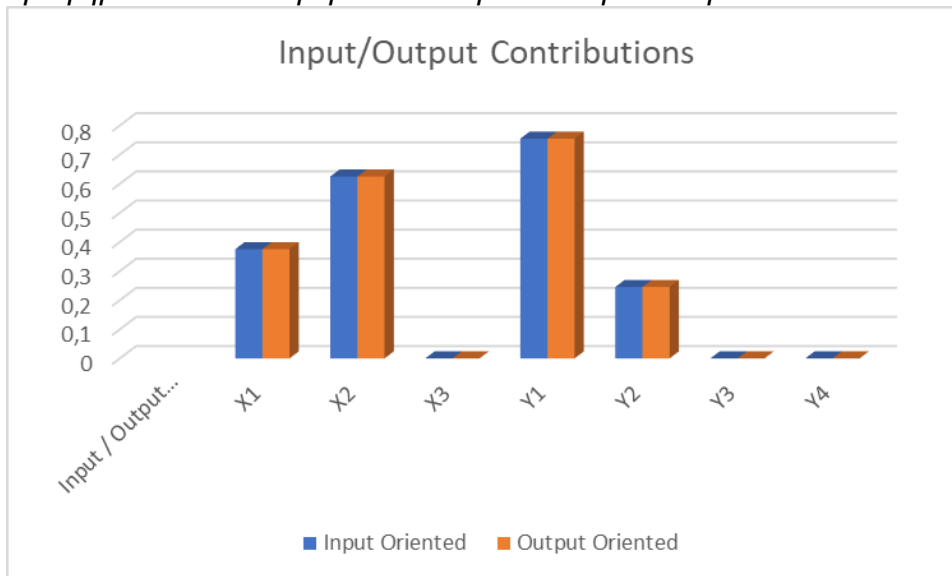
Γράφημα 25: Συνολικών βελτιώσεων εισροών και εκροών-Ιρλανδία



Όπως παρατηρούμε στο παρακάτω γράφημα, οι εισροές που χρησιμοποιούνται περισσότερο για τον καθορισμό της αποδοτικότητας της Ημιαυτόνομης Αρχής Εσόδων της Ιρλανδίας είναι η εισροή Κόστος Μισθοδοσίας/ Συνολικό Διοικητικό Κόστος (% ποσοστό)- X1, Συνολική χρήση προσωπικού σε σημαντικές φορολογικές λειτουργίες, έλεγχο, έρευνα και άλλες λειτουργίες/ Συνολικό Διοικητικό Προσωπικό (% ποσοστό)- X2 και οι εκροές, ΦΕΦΠ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό) – Y1 και ΦΠΥ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα

(%ποσοστό)-Υ3. Οι υπόλοιπες εισροές και εκροές δεν χρησιμοποιούνται στο τελικό αποτέλεσμα. Αυτές λαμβάνονται υπόψη στην ανάλυση, αλλά δεν είναι αυτές που θα δώσουν την καλύτερη δυνατή γνώση για την μελέτη της Ημιαυτόνομης Αρχής Εσόδων της Ιρλανδίας. Οι αριθμοί των μπαρών του γραφήματος είναι σε ποσοστό επί της % και το σύνολο των ποσοστού για τις εισροές είναι $37,52\%+62,48\%=100\%$, όπως και για τις εκροές ($75,47\%+24,53\%=100\%$).

Γράφημα 26: Συνεισφορά των εισροών/ εκροών- Ιρλανδία



Στον προσανατολισμό των εισροών και εκροών η μεταβλητή εισροής Κόστος Μισθοδοσίας/ Συνολικό Διοικητικό Κόστος (% ποσοστό)- X1 συμμετέχει κατά 37,52% στην ανάλυση των σκορ αποδοτικότητας και η Συνολική χρήση προσωπικού σε σημαντικές φορολογικές λειτουργίες, έλεγχο, έρευνα και άλλες λειτουργίες/ Συνολικό Διοικητικό Προσωπικό (% ποσοστό)- X2 συμμετέχει 62,48% και οι μεταβλητές εκροών εκροές ΦΕΦΠ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό) – Y1 και ΦΕΝΠ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό)- Y2 κατά 37,52% και 62,48% αντίστοιχα.

Πίνακας 64: Συνεισφορά των μονάδων αναφοράς εισροών/ εκροών- Ιρλανδία

	<i>Input Oriented</i>	<i>Output Oriented</i>
Input / Output Contributions		
X1	37,52%	37,52%
X2	62,48%	62,48%
X3	0,00%	0,00%
Y1	75,47%	75,47%
Y2	24,53%	24,53%
Y3	0,00%	0,00%
Y4	0,00%	0,00%

Όπως θα δούμε και στους επόμενους πίνακες των συγκρίσεων αναφοράς, μονάδες αναφοράς για την Ημιαυτόνομη Αρχή Εσόδων της Ιρλανδίας είναι Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων της Ισπανίας, της Τσεχίας και της Φιλανδίας, οι οποίες εμπλέκονται το εξίσου στην διαμόρφωση των σκορ.

Πίνακας 65: Συνεισφορά των μονάδων αναφοράς εισροών/ εκροών- Ιρλανδία

	<i>Input Oriented</i>		<i>Output Oriented</i>		
Reference Comparison	Ιρλανδία	Ισπανία	Reference Comparison	Ιρλανδία	Ισπανία
X1	100%	98%	X1	100%	99%
X2	100%	73%	X2	100%	73%
X3	100%	135%	X3	100%	136%
Y1	100%	25%	Y1	100%	125%
Y2	100%	84%	Y2	100%	85%
Y3	100%	145%	Y3	100%	145%
Y4	100%	150%	Y4	100%	150%
Reference Comparison	Ιρλανδία	Τσεχία	Reference Comparison	Ιρλανδία	Τσεχία
X1	100%	76%	X1	100%	76%
X2	100%	66%	X2	100%	67%
X3	100%	42%	X3	100%	43%
Y1	100%	71%	Y1	100%	72%
Y2	100%	176%	Y2	100%	177%
Y3	100%	158%	Y3	100%	158%
Y4	100%	222%	Y4	100%	223%
Reference Comparison	Ιρλανδία	Φιλανδία	Reference Comparison	Ιρλανδία	Φιλανδία
X1	100%	83%	X1	100%	84%
X2	100%	116%	X2	100%	117%
X3	100%	28%	X3	100%	29%
Y1	100%	171%	Y1	100%	172%

Y2	100%	61%	Y2	100%	62%
Y3	100%	83%	Y3	100%	84%
Y4	100%	118%	Y4	100%	118%

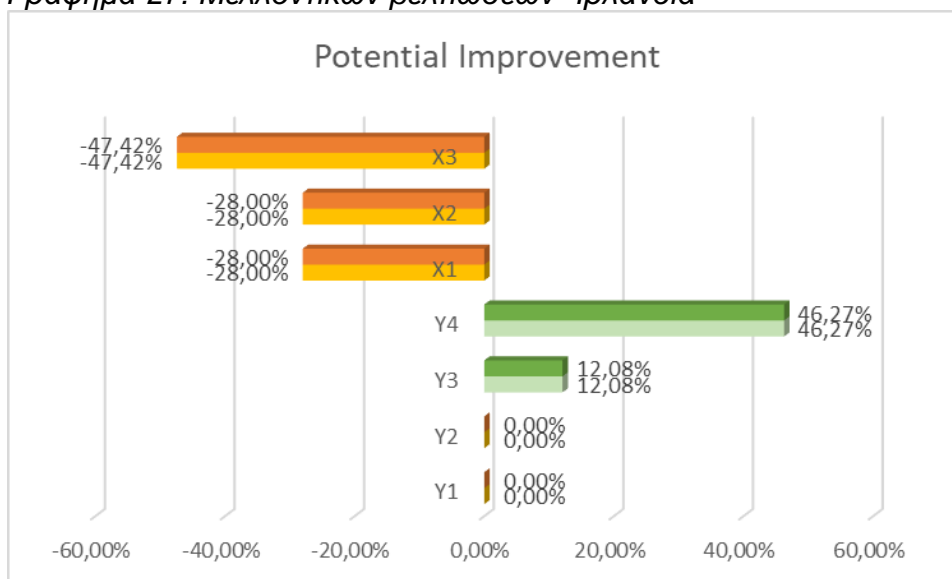
Στο πίνακα απεικονίζονται σε κλίμακα 100% οι τιμές της Ημιαυτόνομης Αρχής Εσόδων της Ιρλανδίας και οι συγκρινόμενες τιμές με τις Ημιαυτόνομες Αρχές της Ισπανίας, της Τσεχίας και της Φιλανδίας.

Στη συνέχεια γίνεται η ανάλυση των μελλοντικών βελτιώσεων (potential improvements) της Ημιαυτόνομης Αρχής Εσόδων της Ιρλανδίας.

Πίνακας 66: Μελλοντικών βελτιώσεων- Ιρλανδία

Variable	Input Oriented			Output Oriented		
	Actual	Target	Potential Improvement	Actual	Target	Potential Improvement
Y1	32	32	0,00%	32	32	0,00%
Y2	13	13	0,00%	13	13	0,00%
Y3	31	34,75	12,08%	31	34,75	12,08%
Y4	22	32,18	46,27%	22	32,18	46,27%
X1	74,77	53,83	-28,00%	74,77	53,83	-28,00%
X2	30	21,6	-28,00%	30	21,6	-28,00%
X3	14	7,36	-47,42%	14	7,36	-47,42%

Γράφημα 27: Μελλοντικών βελτιώσεων- Ιρλανδία



Συμπερασματικά η Ημιαυτόνομη Αρχή της Ιρλανδίας για να ελαχιστοποιήσει τις εισροές της που συνδέονται με το διοικητικό κόστος και με το

ανθρώπινο δυναμικό γνωρίζοντας τα επίπεδα των εσόδων της, θα πρέπει να μειώσει τις μεταβλητές εισροών Κόστος Μισθοδοσίας/ Συνολικό Διοικητικό Κόστος (% ποσοστό)- X1 κατά 28%, τη Συνολική χρήση προσωπικού σε σημαντικές φορολογικές λειτουργίες, έλεγχο, έρευνα και άλλες λειτουργίες/ Συνολικό Διοικητικό Προσωπικό (% ποσοστό)- X2 κατά 28% και στη μεταβλητή Συνολική χρήση προσωπικού σε σημαντικές φορολογικές λειτουργίες για την είσπραξη οφειλών/ Συνολικό Διοικητικό Προσωπικό (% ποσοστό)- X3 κατά 47,42% και να αυξήσει τις μεταβλητές εκροών ΦΠΥ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό)-Y3 είναι κατά 100% παραπάνω αποδοτική και τέλος στη μεταβλητή ΦΠΑ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό)-Y4 κατά 12,08% και 46,27% αντίστοιχα. Επιπρόσθετα για να μεγιστοποιήσει τις εκροές δηλαδή τα έσοδά της και να βελτιώσει τη σχετική αποδοτικότητα της και κατ' επέκταση τον φοροεισπρακτικό της μηχανισμό θα πρέπει να μειώσει τις μεταβλητές εισροών κατά ακριβώς ίδια ποσοστά όπως περιγράφηκαν παραπάνω.

6.4.1.9 Ανάλυση αποτελεσμάτων Ημιαυτόνομη Αρχή Εσόδων Λιθουανίας

Η επόμενη Ημιαυτόνομη Αρχή Εσόδων στον πίνακα κατάταξης είναι η Λιθουανία με ποσοστό σχετικής αποδοτικότητας 88,60%.

Η Ημιαυτόνομη Αρχή της Λιθουανίας παρουσιάζει υψηλή σχετική αποδοτικότητα σε σχέση με τις υπόλοιπες Ημιαυτόνομες Αρχές και δεν χρειάζεται σημαντικές μελλοντικές βελτιώσεις στις μεταβλητές εισροών και εκροών.

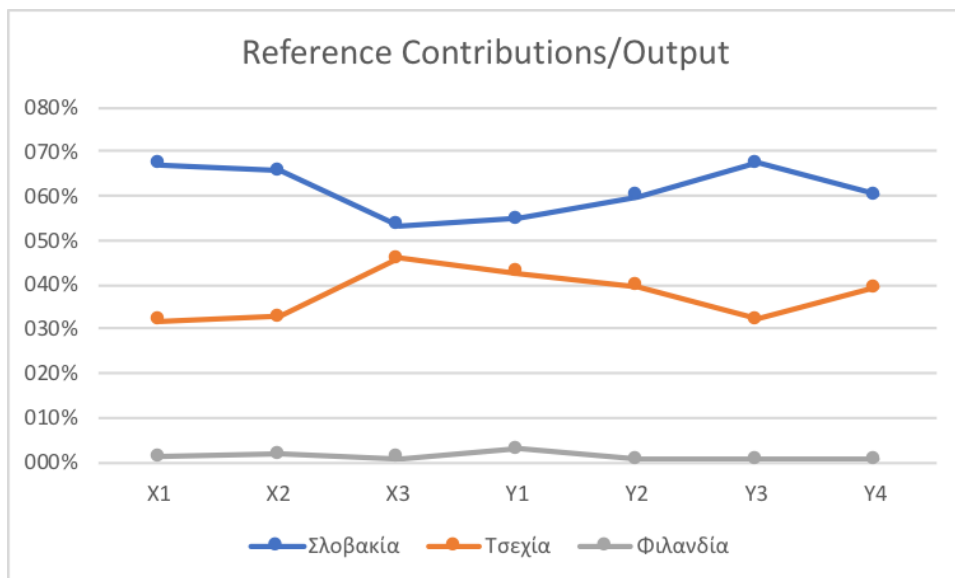
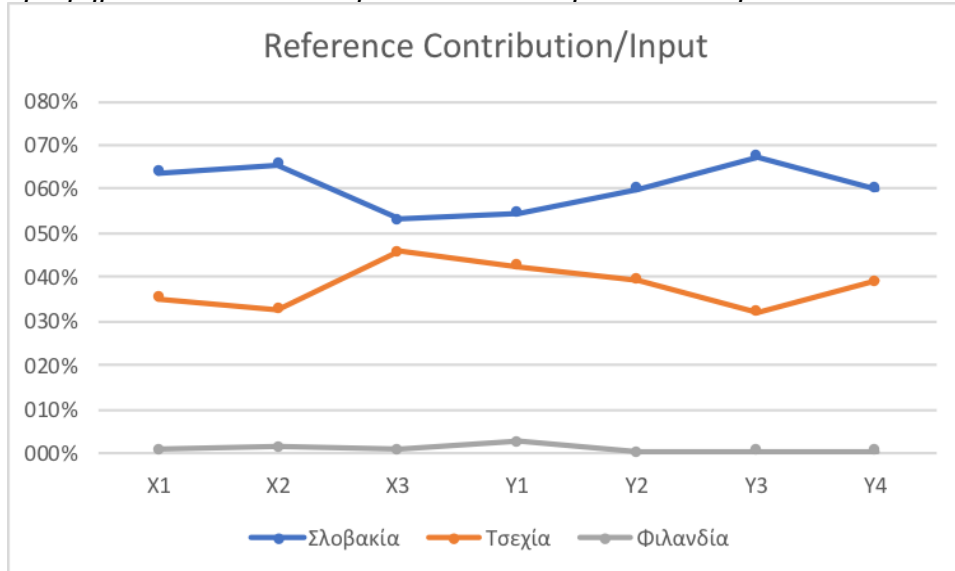
Στη συνέχεια στο επόμενο πίνακα και γράφημα συνεισφοράς των μονάδων αναφοράς (reference contributions), παρατηρούμε ότι η μονάδα κλειδί, με τη μεγαλύτερη επίδραση στις εισροές και εκροές της Ημιαυτόνομης Αρχής της Λιθουανίας στον προσανατολισμό των εισροών είναι ξεκάθαρα η Σλοβακία.

Πίνακας 67: Συνεισφορά των μονάδων αναφοράς εισροών/ εκροών- Λιθουανία

	<i>Input Oriented</i>			<i>Output Oriented</i>			
	Σλοβακία	Τσεχία	Φιλανδία	Σλοβακία	Τσεχία	Φιλανδία	
X1	63,86%	35,09%	1,05%	X1	67,07%	31,97%	0,95%
X2	65,68%	32,76%	1,56%	X2	65,68%	32,76%	1,56%
X3	53,30%	45,86%	0,83%	X3	53,30%	45,86%	0,83%
Y1	54,75%	42,48%	2,77%	Y1	54,75%	42,48%	2,77%
Y2	60,03%	39,60%	0,38%	Y2	60,03%	39,60%	0,38%

Y3	67,42%	32,12%	0,46%	Y3	67,42%	32,12%	0,46%
Y4	60,13%	39,30%	0,57%	Y4	60,13%	39,30%	0,57%

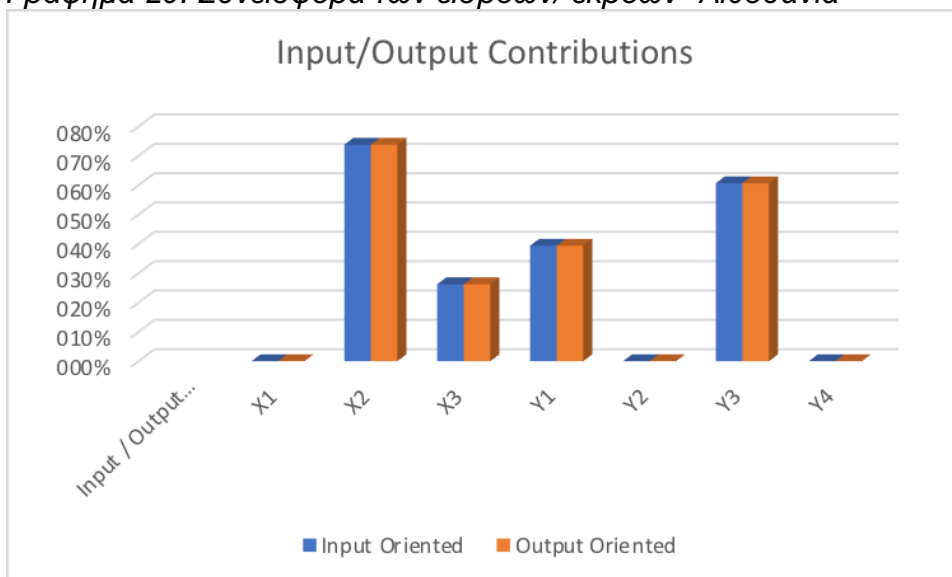
Γράφημα 28: Συνολικών βελτιώσεων εισροών και εκροών-Λιθουανία



Όπως παρατηρούμε στο παρακάτω γράφημα, οι εισροές που χρησιμοποιούνται περισσότερο για τον καθορισμό της αποδοτικότητας της Ημιαυτόνομης Αρχής Εσόδων της Λιθουανίας είναι η εισροή Συνολική χρήση προσωπικού σε σημαντικές φορολογικές λειτουργίες, έλεγχο, έρευνα και άλλες

λειτουργίες/ Συνολικό Διοικητικό Προσωπικό (% ποσοστό)- X2 και Συνολική χρήση προσωπικού σε σημαντικές φορολογικές λειτουργίες για την είσπραξη οφειλών/ Συνολικό Διοικητικό Προσωπικό (% ποσοστό)- X3 και οι εκροές, ΦΕΦΠ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό) – Y1 και ΦΠΥ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό)-Y3. Οι υπόλοιπες εισροές και εκροές δεν χρησιμοποιούνται στο τελικό αποτέλεσμα. Αυτές λαμβάνονται υπόψη στην ανάλυση, αλλά δεν είναι αυτές που θα δώσουν την καλύτερη δυνατή γνώση για την μελέτη της Ημιαυτόνομης Αρχής Εσόδων της Λιθουανίας. Οι αριθμοί των μπαρών του γραφήματος είναι σε ποσοστό επί της % και το σύνολο των ποσοστού για τις εισροές είναι $73,77\%+26,23\%=100\%$, όπως και για τις εκροές ($39,35\%+60,65\% =100\%$).

Γράφημα 29: Συνεισφορά των εισροών/ εκροών- Λιθουανία



Στον προσανατολισμό των εισροών η μεταβλητή εισροής Συνολική χρήση προσωπικού σε σημαντικές φορολογικές λειτουργίες, έλεγχο, έρευνα και άλλες λειτουργίες/ Συνολικό Διοικητικό Προσωπικό (% ποσοστό)- X2 συμμετέχει 73,77% και Συνολική χρήση προσωπικού σε σημαντικές φορολογικές λειτουργίες για την είσπραξη οφειλών/ Συνολικό Διοικητικό Προσωπικό (% ποσοστό)- X3 κατά 26,33% στην ανάλυση των σκορ και οι μεταβλητές εκροών ΦΕΦΠ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό) – Y1 και ΦΠΥ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα

(%ποσοστό)-Y3 κατά 39,35% και 60,65% αντίστοιχα. Στον προσανατολισμό εκροών οι μεταβολές στα ποσοστά είναι ακριβώς οι ίδιες.

Πίνακας 68: Συνεισφορά των μονάδων αναφοράς εισροών/ εκροών- Λιθουανία

	<i>Input Oriented</i>	<i>Output Oriented</i>
Input / Output Contributions		
X1	0,00%	0,00%
X2	73,77%	73,77%
X3	26,23%	26,23%
Y1	39,35%	39,35%
Y2	0,00%	0,00%
Y3	60,65%	60,65%
Y4	0,00%	0,00%

Όπως θα δούμε και στους επόμενους πίνακες των συγκρίσεων αναφοράς, μονάδες αναφοράς για την Ημιαυτόνομη Αρχή Εσόδων της Λιθουανίας είναι 3 Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων της Σλοβακίας, της Τσεχίας και της Φιλανδίας.

Πίνακας 69: Συνεισφορά των μονάδων αναφοράς εισροών/ εκροών- Λιθουανία

	<i>Input Oriented</i>		<i>Output Oriented</i>		
Reference Comparison	Λιθουανία	Σλοβακία	Reference Comparison	Λιθουανία	Σλοβακία
X1	100%	72%	X1	100%	83%
X2	100%	82%	X2	100%	82%
X3	100%	66%	X3	100%	67%
Y1	100%	77%	Y1	100%	77%
Y2	100%	222%	Y2	100%	222%
Y3	100%	95%	Y3	100%	95%
Y4	100%	100%	Y4	100%	100%
Reference Comparison	Λιθουανία	Τσεχία	Reference Comparison	Λιθουανία	Τσεχία
X1	100%	69%	X1	100%	69%
X2	100%	71%	X2	100%	71%
X3	100%	100%	X3	100%	100%
Y1	100%	104%	Y1	100%	105%
Y2	100%	255%	Y2	100%	256%
Y3	100%	79%	Y3	100%	79%
Y4	100%	113%	Y4	100%	114%
Reference Comparison	Λιθουανία	Φιλανδία	Reference Comparison	Λιθουανία	Φιλανδία
X1	100%	75%	X1	100%	76%
X2	100%	125%	X2	100%	125%
X3	100%	66%	X3	100%	67%

Y1	100%	250%	Y1	100%	250%
Y2	100%	88%	Y2	100%	89%
Y3	100%	41%	Y3	100%	42%
Y4	100%	60%	Y4	100%	60%

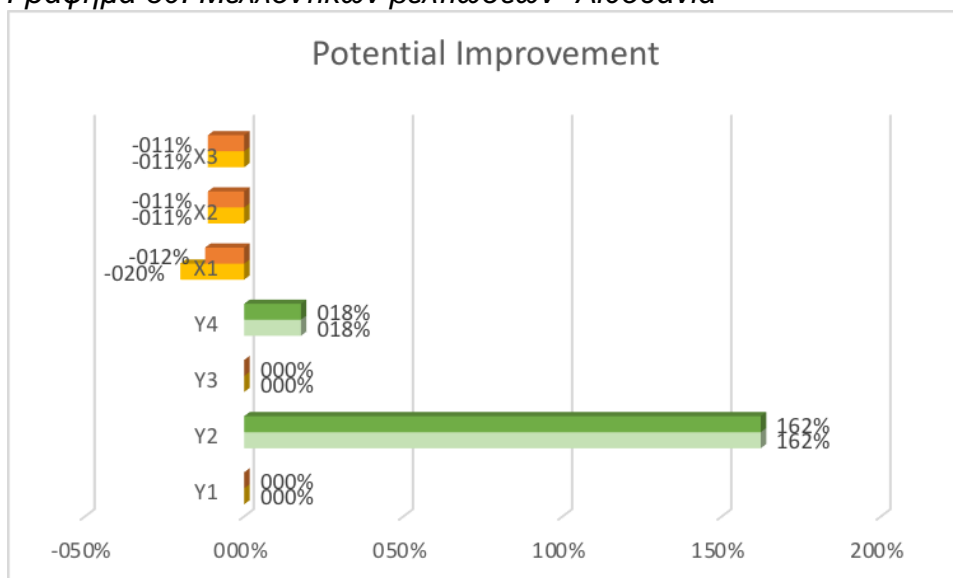
Στο πίνακα απεικονίζονται σε κλίμακα 100% οι τιμές της Ημιαυτόνομης Αρχής Εσόδων της Λιθουανίας και οι συγκρινόμενες τιμές με τις Ημιαυτόνομες Αρχές της Σλοβακίας, της Τσεχίας και της Φιλανδίας.

Στη συνέχεια γίνεται η ανάλυση των μελλοντικών βελτιώσεων (potential improvements) της Ημιαυτόνομης Αρχής Εσόδων της Λιθουανίας.

Πίνακας 70: Μελλοντικών βελτιώσεων- Λιθουανία

Variable	Input Oriented			Output Oriented		
	Actual	Target	Potential Improvement	Actual	Target	Potential Improvement
Y1	22	22	0,00%	22	22	0,00%
Y2	9	23,6	162,27%	9	23,6	162,27%
Y3	62	62	0,00%	62	62	0,00%
Y4	43	50,66	17,82%	43	50,66	17,82%
X1	82,71	66,12	-20,06%	82,71	72,56	-12,27%
X2	28	24,81	-11,39%	28	24,81	-11,39%
X3	6	5,32	-11,39%	6	5,32	-11,39%

Γράφημα 30: Μελλοντικών βελτιώσεων- Λιθουανία



Συμπερασματικά, η Ημιαυτόνομη Αρχή της Λιθουανίας για να ελαχιστοποιήσει τις εισροές της που συνδέονται με το διοικητικό κόστος και με το ανθρώπινο δυναμικό γνωρίζοντας τα επίπεδα των εσόδων της, θα πρέπει να μειώσει τις μεταβλητές εισροών Κόστος Μισθοδοσίας/ Συνολικό Διοικητικό Κόστος (% ποσοστό)- Χ1 κατά 20,06%, τη Συνολική χρήση προσωπικού σε σημαντικές φορολογικές λειτουργίες, έλεγχο, έρευνα και άλλες λειτουργίες/ Συνολικό Διοικητικό Προσωπικό (% ποσοστό)- Χ2 κατά 11,39% και στη μεταβλητή Συνολική χρήση προσωπικού σε σημαντικές φορολογικές λειτουργίες για την είσπραξη οφειλών/ Συνολικό Διοικητικό Προσωπικό (% ποσοστό)- Χ3 κατά 11,39% και να αυξήσει τις μεταβλητές εκροών ΦΕΝΠ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό)- Υ2 και ΦΠΑ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό)-Υ4 κατά 162,27% και 17,82% αντίστοιχα. Επιπρόσθετα για να μεγιστοποιήσει τις εκροές δηλαδή τα έσοδά της και να βελτιώσει τη σχετική αποδοτικότητα της και κατ' επέκταση τον φοροεισπρακτικό της μηχανισμό θα πρέπει να μειώσει τις μεταβλητές εισροών κατά ακριβώς τα ίδια ποσοστά όπως περιγράφηκαν παραπάνω.

6.4.1.10 Ανάλυση αποτελεσμάτων Ημιαυτόνομη Αρχή Εσόδων Σουηδίας

Η επόμενη Ημιαυτόνομη Αρχή Εσόδων στον πίνακα κατάταξης είναι η Σουηδία με ποσοστό σχετικής αποδοτικότητας 94,00%.

Η Ημιαυτόνομη Αρχή της Σουηδίας παρουσιάζει μέτρια σχετική αποδοτικότητα σε σχέση με τις υπόλοιπες Ημιαυτόνομες Αρχές και χρειάζεται σημαντικές μελλοντικές βελτιώσεις στις μεταβλητές εισροών και εκροών.

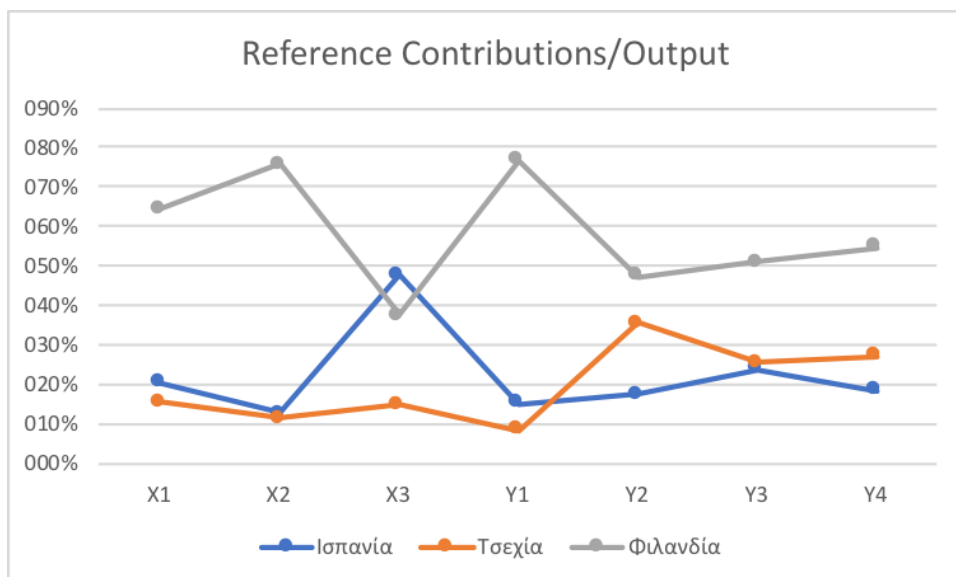
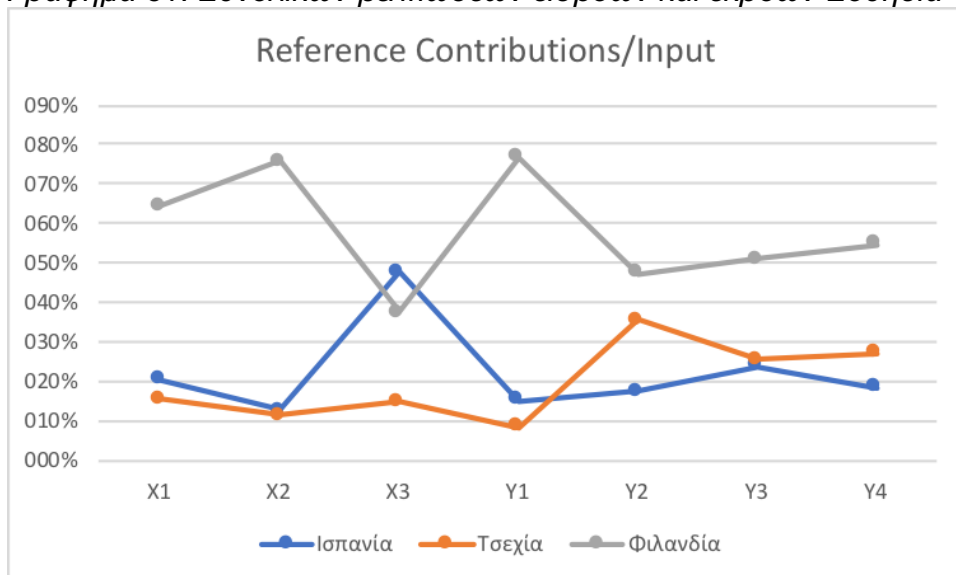
Στη συνέχεια στο επόμενο πίνακα και γράφημα συνεισφοράς των μονάδων αναφοράς (reference contributions), παρατηρούμε ότι η μονάδα κλειδί, με τη μεγαλύτερη επίδραση στις εισροές και εκροές της Ημιαυτόνομης Αρχής της Σουηδίας στον προσανατολισμό των εισροών και εκροών είναι ξεκάθαρα η Φιλανδία.

Πίνακας 71: Συνεισφορά των μονάδων αναφοράς εισροών/ εκροών- Σουηδία

	<i>Input Oriented</i>			<i>Output Oriented</i>			
	Ισπανία	Τσεχία	Φιλανδία	Ισπανία	Τσεχία	Φιλανδία	
X1	20,25%	15,45%	64,30%	X1	20,25%	15,45%	64,30%
X2	12,72%	11,41%	75,87%	X2	12,72%	11,41%	75,87%

X3	47,59%	14,83%	37,58%	X3	47,59%	14,83%	37,58%
Y1	14,87%	8,44%	76,69%	Y1	14,87%	8,44%	76,69%
Y2	17,27%	35,63%	47,10%	Y2	17,27%	35,63%	47,10%
Y3	23,58%	25,34%	51,09%	Y3	23,58%	25,34%	51,09%
Y4	18,45%	27,04%	54,51%	Y4	18,45%	27,04%	54,51%

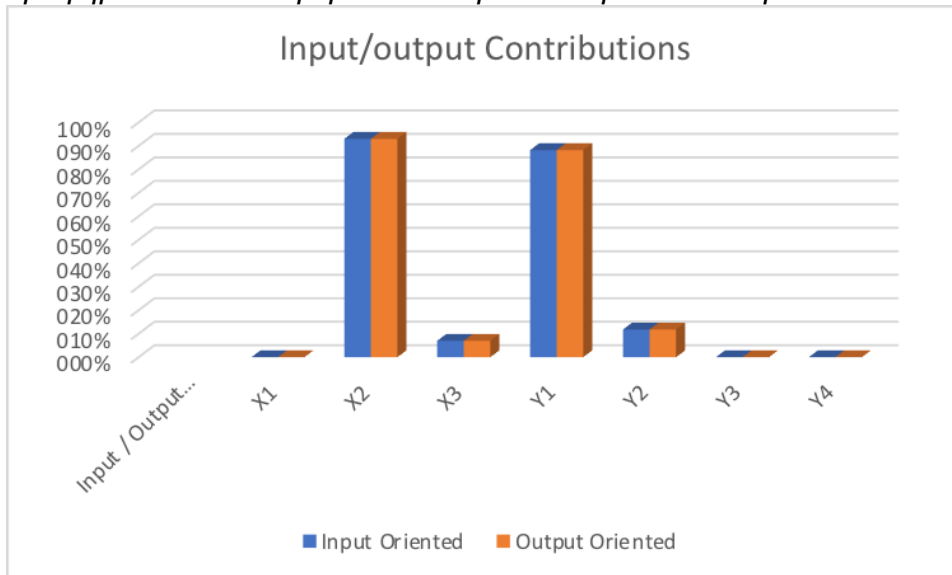
Γράφημα 31: Συνολικών βελτιώσεων εισροών και εκροών-Σουηδία



Όπως παρατηρούμε στο παρακάτω γράφημα, οι εισροές που χρησιμοποιούνται περισσότερο για τον καθορισμό της αποδοτικότητας της Ημιαυτόνομης Αρχής Εσόδων της Σουηδίας είναι η εισροή Συνολική χρήση

προσωπικού σε σημαντικές φορολογικές λειτουργίες, έλεγχο, έρευνα και άλλες λειτουργίες/ Συνολικό Διοικητικό Προσωπικό (% ποσοστό)- X2, ΦΕΦΠ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό) – Y1 και ΦΠΥ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό)-Y3. Οι υπόλοιπες εισροές και εκροές δεν χρησιμοποιούνται στο τελικό αποτέλεσμα. Αυτές λαμβάνονται υπόψη στην ανάλυση, αλλά δεν είναι αυτές που θα δώσουν την καλύτερη δυνατή γνώση για την μελέτη της Ημιαυτόνομης Αρχής Εσόδων της Ρουμανίας. Οι αριθμοί των μπαρών του γραφήματος είναι σε ποσοστό επί της % και το σύνολο των ποσοστού για τις εισροές είναι 100%, όπως και για τις εκροές (8,74%+91,26% =100).

Γράφημα 32: Συνεισφορά των εισροών/ εκροών- Σουηδία



Στον προσανατολισμό των εισροών η μεταβλητή εισροής Συνολική χρήση προσωπικού σε σημαντικές φορολογικές λειτουργίες, έλεγχο, έρευνα και άλλες λειτουργίες/ Συνολικό Διοικητικό Προσωπικό (% ποσοστό)- X2 συμμετέχει 93,01% στην ανάλυση των σκορ και η Συνολική χρήση προσωπικού σε σημαντικές φορολογικές λειτουργίες για την είσπραξη οφειλών/ Συνολικό Διοικητικό Προσωπικό (% ποσοστό)- X3 κατά 6,99% και οι μεταβλητές εκροών εκροές ΦΕΦΠ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό) – Y1 και ΦΠΥ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό)-Y3 κατά 88,20% και 11,80% αντίστοιχα. Στον προσανατολισμό εκροών δεν υπάρχουν διαφοροποιήσεις.

Πίνακας 72: Συνεισφορά των μονάδων αναφοράς εισροών/ εκροών- Σουηδία

	<i>Input Oriented</i>	<i>Output Oriented</i>
Input / Output Contributions		
X1	0,00%	0,00%
X2	93,01%	93,01%
X3	6,99%	6,99%
Y1	88,20%	88,20%
Y2	11,80%	11,80%
Y3	0,00%	0,00%
Y4	0,00%	0,00%

Όπως θα δούμε και στους επόμενους πίνακες των συγκρίσεων αναφοράς, μονάδες αναφοράς για την Ημιαυτόνομη Αρχή Εσόδων της Σουηδίας είναι 3 Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων της Ισπανίας, της Τσεχίας και της Φιλανδίας.

Πίνακας 73: Συνεισφορά των μονάδων αναφοράς εισροών/ εκροών- Σουηδία

	<i>Input Oriented</i>		<i>Output Oriented</i>		
Reference Comparison	Σουηδία	Τσεχία	Reference Comparison	Σουηδία	Ισπανία
X1	100%	79%	X1	100%	103%
X2	100%	76%	X2	100%	85%
X3	100%	100%	X3	100%	317%
Y1	100%	60%	Y1	100%	105%
Y2	100%	255%	Y2	100%	122%
Y3	100%	196%	Y3	100%	180%
Y4	100%	245%	Y4	100%	165%
Reference Comparison	Σουηδία	Φιλανδία	Reference Comparison	Σουηδία	Τσεχία
X1	100%	87%	X1	100%	80%
X2	100%	134%	X2	100%	77%
X3	100%	66%	X3	100%	100%
Y1	100%	144%	Y1	100%	61%
Y2	100%	88%	Y2	100%	256%
Y3	100%	104%	Y3	100%	196%
Y4	100%	130%	Y4	100%	245%
Reference Comparison	Σουηδία	Ισπανία	Reference Comparison	Σουηδία	Φιλανδία
X1	100%	103%	X1	100%	87%
X2	100%	84%	X2	100%	135%
X3	100%	316%	X3	100%	67%
Y1	100%	105%	Y1	100%	145%
Y2	100%	122%	Y2	100%	89%
Y3	100%	180%	Y3	100%	104%

Y4	100%	165%	Y4	100%	130%
----	------	------	----	------	------

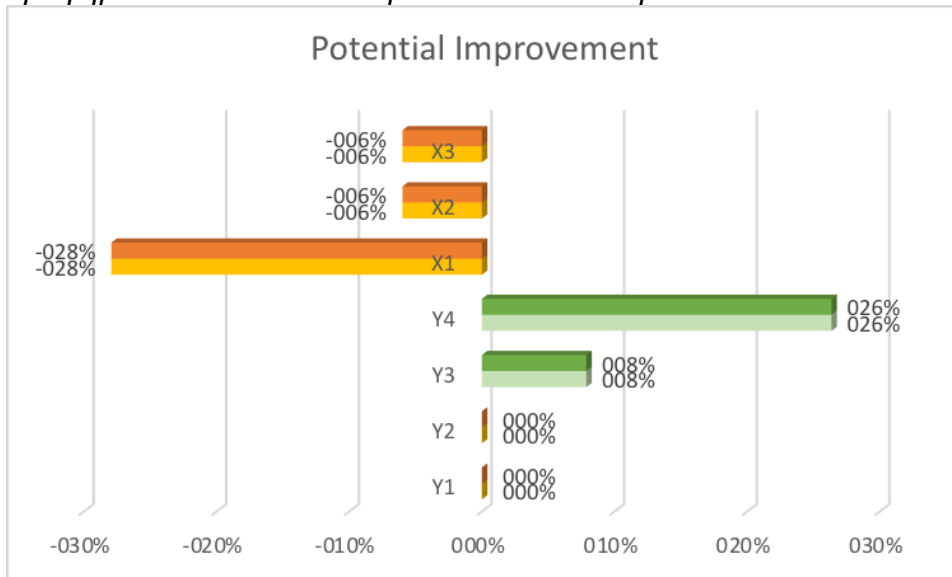
Στο πίνακα απεικονίζονται σε κλίμακα 100% οι τιμές της Ημιαυτόνομης Αρχής Εσόδων της Σουηδίας και οι συγκρινόμενες τιμές με τις Ημιαυτόνομες Αρχές της Ισπανίας, της Τσεχίας και της Φιλανδίας. Η μονάδα κλειδί αποτελεί η Φιλανδία και οι εισροές που χρησιμοποιούνται περισσότερο για τον καθορισμό της αποδοτικότητας της Ημιαυτόνομης Αρχής Εσόδων της Σουηδίας, στον προσανατολισμό των εισροών και εκροών είναι Συνολική χρήση προσωπικού σε σημαντικές φορολογικές λειτουργίες, έλεγχο, έρευνα και άλλες λειτουργίες/ Συνολικό Διοικητικό Προσωπικό (% ποσοστό)- X2 και Συνολική χρήση προσωπικού σε σημαντικές φορολογικές λειτουργίες για την είσπραξη οφειλών/ Συνολικό Διοικητικό Προσωπικό (% ποσοστό)- X3, ΦΕΦΠ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό) – Y1 και ΦΠΥ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό)-Y3.

Στη συνέχεια γίνεται η ανάλυση των μελλοντικών βελτιώσεων (potential improvements) της Ημιαυτόνομης Αρχής Εσόδων της Σουηδίας.

Πίνακας 74: Μελλοντικών βελτιώσεων- Σουηδία

Variable	Input Oriented			Output Oriented		
	Actual	Target	Potential Improvement	Actual	Target	Potential Improvement
Y1	38	38	0,00%	38	38	0,00%
Y2	9	9	0,00%	9	9	0,00%
Y3	25	26,97	7,87%	25	26,97	7,87%
Y4	20	25,27	26,35%	20	25,27	26,35%
X1	71,49	51,52	-27,94%	71,49	51,52	-27,94%
X2	26	24,44	-5,99%	26	24,44	-5,99%
X3	6	5,64	-5,99%	6	5,64	-5,99%

Γράφημα 33: Μελλοντικών βελτιώσεων- Σουηδία



Συμπερασματικά, η Ημιαυτόνομη Αρχή της Σουηδίας για να ελαχιστοποιήσει τις εισροές της που συνδέονται με το διοικητικό κόστος και με το ανθρώπινο δυναμικό γνωρίζοντας τα επίπεδα των εσόδων της, θα πρέπει να μειώσει τις μεταβλητές εισροών Κόστος Μισθοδοσίας/ Συνολικό Διοικητικό Κόστος (% ποσοστό)- X1 κατά 27,94%, τη Συνολική χρήση προσωπικού σε σημαντικές φορολογικές λειτουργίες, έλεγχο, έρευνα και άλλες λειτουργίες/ Συνολικό Διοικητικό Προσωπικό (% ποσοστό)- X2 κατά 5,99% και στη μεταβλητή Συνολική χρήση προσωπικού σε σημαντικές φορολογικές λειτουργίες για την είσπραξη οφειλών/ Συνολικό Διοικητικό Προσωπικό (% ποσοστό)- X3 κατά 5,99% και να αυξήσει τις μεταβλητές εκροών ΦΠΥ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό)-Y3 και ΦΠΑ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό)-Y4 κατά 7,87% και 26,35% αντίστοιχα. Επιπρόσθετα για να μεγιστοποιήσει τις εκροές δηλαδή τα έσοδά της και να βελτιώσει τη σχετική αποδοτικότητα της και κατ' επέκταση τον φοροεισπρακτικό της μηχανισμό θα πρέπει να μειώσει θα πρέπει να μειώσει τις μεταβλητές εισροών Κόστος Μισθοδοσίας/ Συνολικό Διοικητικό Κόστος (% ποσοστό)- X1 κατά 27,94%, τη Συνολική χρήση προσωπικού σε σημαντικές φορολογικές λειτουργίες, έλεγχο, έρευνα και άλλες λειτουργίες/ Συνολικό Διοικητικό Προσωπικό (% ποσοστό)- X2 κατά 5,99% και στη μεταβλητή Συνολική χρήση προσωπικού σε σημαντικές φορολογικές λειτουργίες για την είσπραξη

οφειλών/ Συνολικό Διοικητικό Προσωπικό (% ποσοστό)- Χ3 κατά 5,99% και να αυξήσει τις μεταβλητές εκροών ΦΠΥ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό)-Υ3 και ΦΠΑ/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό)-Υ4 κατά 7,87% και 26,35% αντίστοιχα.

6.4.2 CCR model στις χώρες της Ευρωζώνης





Ο παρακάτω πίνακας παρουσιάζει τα αποτελέσματα αποδοτικότητας των 9 Ημιαυτόνομων Αρχών Εσόδων των φορολογικών διοικήσεων στις χώρες της Ευρωζώνης το έτος 2015 με βάση το 2^ο μοντέλο όπως περιγράφηκε παραπάνω, σταθερών αποδόσεων κλίμακας (Constant Returns to Scale, CRS) το μοντέλο CCR. Στο μοντέλο αυτό πρέπει να απαντηθούν 2 ερωτήματα:

α. γνωρίζοντας τις τιμές των εκροών (outputs) που παράγονται από τις Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων, κατά πόσο μπορούμε να μειώσουμε τις τιμές των εισροών (inputs), ώστε να μπορέσουμε να διατηρήσουμε το τρέχοντα επίπεδο τιμών των εκροών; Επομένως στην υπόθεση χρησιμοποιήσαμε την ελαχιστοποίηση των εισροών (input minimisation) και το μοντέλο CCR.

β. γνωρίζοντας τις τιμές εισροών (inputs), από τις Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων, κατά πόσο μπορούμε να μεγιστοποιήσουμε τις τιμές των εκροών (outputs), ώστε να μπορέσουμε να διατηρήσουμε το τρέχοντα επίπεδο τιμών των εισροών; Επομένως στην υπόθεση χρησιμοποιήσαμε μεγιστοποίηση των εκροών (maximise output) και το μοντέλο CCR.




Πίνακας 75: Αποτελέσματα Αποδοτικότητας 9 Ημιαυτόνομων Αρχών Εσόδων

Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων	Ποσοστό Αποδοτικότητας (Score) CCR Output Oriendet	Ποσοστό Αποδοτικότητας (Score) CCR Input Oriendet	Αποδοτικές (Efficient) CCR Input	Αποδοτικές (Efficient) CCR Output	Κατάσταση (Condition) CCR input	Κατάσταση (Condition) CCR Output
Ελλάδα	66,70	66,70				
Εστονία	68,80	68,80				
Ιρλανδία	83,20	83,20				
Ισπανία	100,00	100,00	✓	✓		
Λετονία	69,30	69,30				

Λιθουανία	91,50	91,50			
Σλοβακία	100,00	100,00	✓	✓	
Σλοβενία	52,40	52,40			
Φιλανδία	100,00	100,00	✓	✓	



Από τα αποτελέσματα προκύπτουν 3 αποδοτικές φορολογικές διοικήσεις και συγκεκριμένα της Φιλανδίας, της Ισπανίας και της Σλοβακίας και με υψηλή αποδοτικότητα της Λιθουανία και στις δυο μεθόδους με προσανατολισμό στις εισροές και στις εκροές.

Πίνακας 76: Αποδοτικές φορολογικές διοικήσεις

Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων	Ποσοστό Αποδοτικότητας (Score)	Αποδοτικές (Efficient)	Κατάσταση (Condition)
Ισπανία	100,00	✓	
Σλοβακία	100,00	✓	
Φιλανδία	100,00	✓	

Για τις υπόλοιπες φορολογικές διοικήσεις ακολουθεί ο πίνακας κατάταξης με βάση το ποσοστό αποδοτικότητας με την Ελλάδα να βρίσκεται περίπου στο τέλος της κατάταξης και την Σλοβενία να παρουσιάζει την χαμηλότερη σχετική αποδοτικότητα. Αυτό που παρατηρείται είναι ότι δεν διαφοροποιείται ο πίνακας κατάταξης και υπάρχουν μικρές διαφοροποιήσεις στην αποδοτικότητα των Ημιαυτόνομων Αρχών Εσόδων χρησιμοποιώντας είτε τη μέθοδο με προσανατολισμό στις εισροές είτε τη μέθοδο με προσανατολισμό τις εκροές.

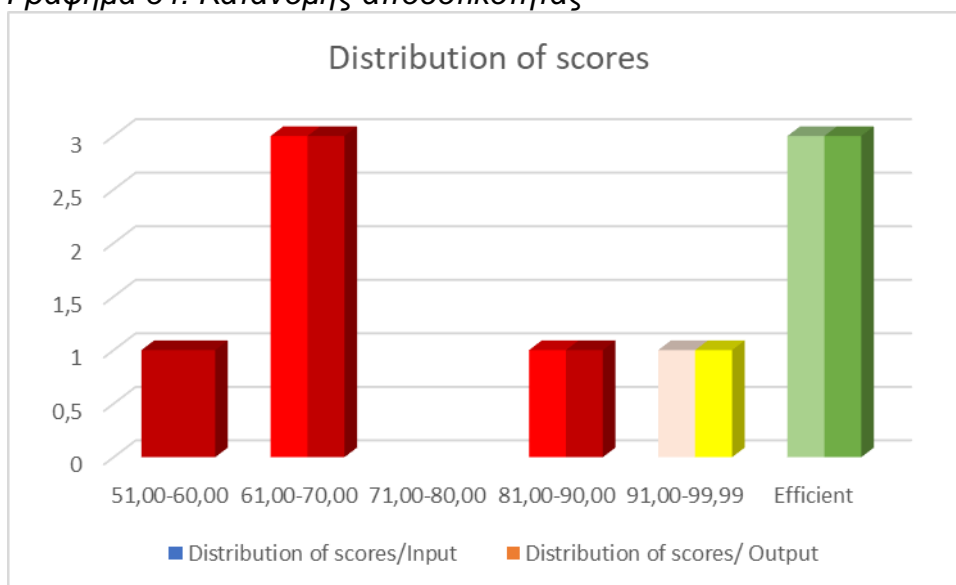
Πίνακας 77: Κατάταξη φορολογικών διοικήσεων ανά ποσοστό αποδοτικότητας

Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων	Ποσοστό Αποδοτικότητας (Score) CCR Output Oriendet	Ποσοστό Αποδοτικότητας (Score) CCR Input Oriendet	Κατάσταση (Condition)
Λιθουανία	91,50	91,50	
Ιρλανδία	83,20	83,20	

Λετονία	69,30	69,30	●
Εσθονία	68,80	68,80	●
Ελλάδα	66,70	66,70	●
Σλοβενία	52,40	52,40	●

Το ακόλουθο γράφημα κατανομής αποδοτικότητας (distribution of scores) μας δίνει μια συνολική εικόνα της αποδοτικότητας των Ημιαυτόνομων Αρχών Εσόδων των Φορολογικών Διοικήσεων. Στον άξονα Χ του γραφήματος έχουμε τη διανομή της αποδοτικότητας σε τάξεις και στον άξονα Υ τον αριθμό των Φορολογικών Διοικήσεων για κάθε τάξη.

Γράφημα 34: Κατανομής αποδοτικότητας



Αναλύοντας στη τάξη 91,00% με 99,90% βρίσκεται η Σουηδία, στη τάξη 81,00%-90,00% η Λιθουανία, στη τάξη 71,00%-80,00% η Ιρλανδία,. Από τις μεσαίες τάξεις και παρακάτω υπάρχει μια μικρή διαφοροποίηση χωρίς όμως να διαφοροποιείται η κατάταξη.

Επίσης, ο επόμενος πίνακας μας παρουσιάζει τις αποδοτικότητες των Ημιαυτόνομων Αρχών Εσόδων σε σχέση με τις μεταβλητές εισροών/εκροών. Τα αποτελέσματα μας φαίνονται χρήσιμα στο να αναγνωρίσουμε, εάν οι Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων με ιδιαίτερα χαρακτηριστικά είναι αποδοτικές ή μη

αποδοτικές. Αυτό γίνεται παρατηρώντας μια μεταβλητή, για να αξιολογήσουμε την συσχέτισή της με το σκορ αποδοτικότητας.

Οι μεταβλητές εκροών παρουσιάζουν μέτρια συσχέτιση προς το σκορ αποδοτικότητας, ενώ οι μεταβλητές εισροών έχουν αρνητική συσχέτιση προς το σκορ αποδοτικότητας και στις δυο μεθόδους με πολύ μικρές διαφοροποιήσεις.

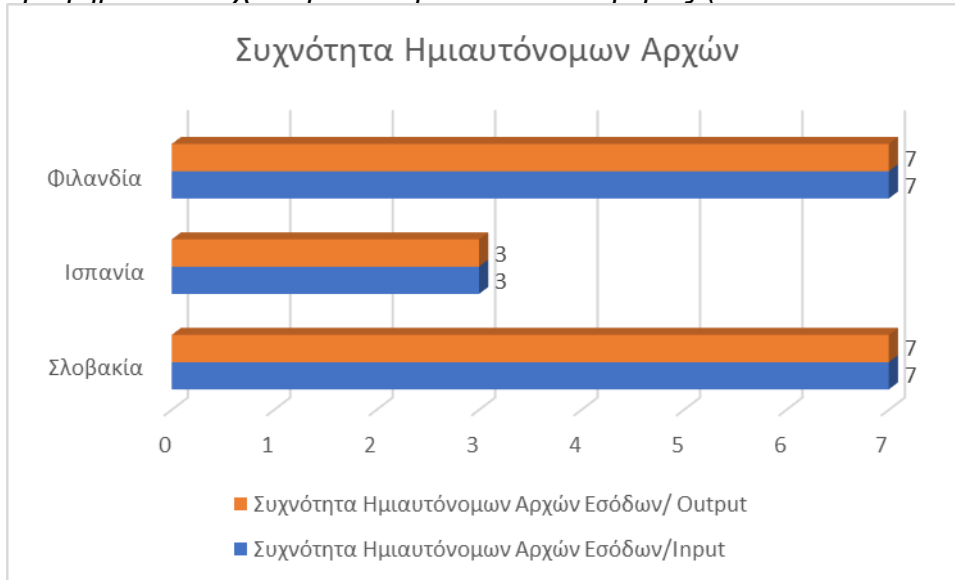
Μια θετική συσχέτιση υποδηλώνει ότι με την αύξηση της μιας μεταβλητής αυξάνεται και η άλλη. Μια αρνητική συσχέτιση υποδηλώνει ότι με την αύξηση της μιας μεταβλητής η άλλη μειώνεται. Ως εκ τούτου μια αύξηση των μεταβλητών εκροών αυξάνει την αποδοτικότητα και μια αύξηση στις μεταβλητές εισροών μπορεί να μειώσει την αποδοτικότητα των Ημιαυτόνομων Αρχών Εσόδων.

Πίνακας 78: Πίνακας συσχέτισης

<i>Μεταβλητές Εισροών/Εκροών</i>	<i>Συσχέτιση Input Oriented</i>	<i>Συσχέτιση Output Oriented</i>
X1	-0,42	-0,42
X2	-0,71	-0,71
X3	-0,29	-0,29
Y1	0,65	0,65
Y2	0,67	0,67
Y3	0,36	0,36
Y4	0,7	0,7

Το επόμενο γράφημα συχνότητας των μονάδων αναφοράς (Reference set frequency) μας παρουσιάζει πόσες φορές μία Ημιαυτόνομη Αρχή Εσόδων εμφανίζεται στο σύνολο αναφορών μιας μη αποδοτικής Ημιαυτόνομης Αρχής. Όσο μεγαλύτερη είναι η συχνότητα της Ημιαυτόνομης Αρχής Εσόδων, τόσο πιθανότερο είναι η Ημιαυτόνομη Αρχή Εσόδων να είναι πρότυπο για τις άλλες μη αποδοτικές Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων.

Γράφημα 35: Συχνότητα των μονάδων αναφοράς (Reference set frequency)



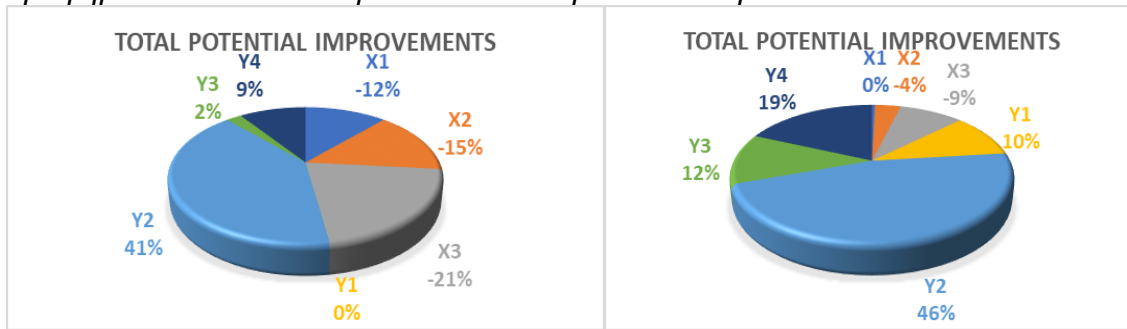
Οι Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων της Φιλανδίας και της Σλοβακίας είναι πρότυπο και για τις δυο μεθόδους και ακολουθούν της Ισπανίας καθώς είναι οι μονάδες με την μεγαλύτερη συχνότητα εμφάνισης στα σετ αναφορών αποδοτικότητας.

Ο επόμενος πίνακας και το γράφημα (total potential improvements) δείχνει σε μορφή πίτας τα ποσοστά μελλοντικών βελτιώσεων για κάθε μεταβλητή, εισροή/εκροή. Όσο πιο μεγάλο είναι το κομμάτι της πίτας για μια μεταβλητή, τόσο μεγαλύτερες είναι οι μελλοντικές βελτιώσεις των μονάδων για την συγκεκριμένη μεταβλητή.

Πίνακας 79: Πίνακας συσχέτισης

	Total potential improvements Input	Total potential improvements Output
X1	-11,70%	-0,41%
X2	-14,87%	-3,60%
X3	-21,08%	-8,90%
Y1	0,00%	10,29%
Y2	40,61%	46,46%
Y3	2,21%	11,87%
Y4	9,54%	18,47%

Γράφημα 36: Συνολικών βελτιώσεων εισροών και εκροών



Στην πρώτη περίπτωση της μεθόδου με προσανατολισμό στις εισροές τις μεγαλύτερες μελλοντικές βελτιώσεις κατέχει η μεταβλητή Συνολική χρήση προσωπικού σε σημαντικές φορολογικές λειτουργίες για την είσπραξη οφειλών/ Συνολικό Διοικητικό Προσωπικό (% ποσοστό)- X3 με 21%. Όσο αφορά τις εκροές το μεγαλύτερο ποσοστό μελλοντικών βελτιώσεων κατέχει η μεταβλητή Φόρος Εισοδήματος Νομικών Προσώπων/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό)- Y2 με 42%. Στην δεύτερη μέθοδο με προσανατολισμό στις εκροές τις μεγαλύτερες μελλοντικές βελτιώσεις κατέχει η Συνολική χρήση προσωπικού σε σημαντικές φορολογικές λειτουργίες για την είσπραξη οφειλών/ Συνολικό Διοικητικό Προσωπικό (% ποσοστό)- X3 με ποσοστό 9% και όσο αφορά τις εκροές το μεγαλύτερο ποσοστό μελλοντικών βελτιώσεων κατέχει η μεταβλητή Φόρος Εισοδήματος Νομικών Προσώπων/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό)- Y2 με 46% Επομένως οι Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων θα πρέπει να διερευνήσουν τρόπους και μέσα για πετύχουν μελλοντικές βελτιώσεις στην απόδοση τους μειώνοντας τις εισροές και αυξάνοντας τις εκροές.

Πίνακας 80: Πίνακας Περιθωρίων Slacks

Input	Slacks	Slacks	Slacks	Slacks	Slacks	Slacks	Slacks
	X1	x2	X3	Y1	Y2	Y3	Y4
Ελλάδα	0,0000	0,0160	0,2848	0,0000	0,3453	0,0000	0,2202
Εστονία	0,0600	0,2110	0,0000	0,0000	0,3044	0,0000	0,0000
Ιρλανδία	0,0000	0,0000	0,2849	0,0000	0,0000	0,1655	0,1655
Ισπανία	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000
Λετονία	0,0000	0,0020	0,1053	0,0000	0,3527	0,0000	0,0000
Λιθουανία	0,0051	0,0000	0,0000	0,0000	0,5832	0,0000	0,0000
Σλοβακία	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000

Σλοβενία	0,0000	0,2410	0,7050	0,0000	0,3202	0,0000	0,0000
Φιλανδία	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000

Πολλές φορές υπάρχει περίπτωση κάποιες μεμονωμένες εισροές ή εκροές να χρειαστεί να μειωθούν περαιτέρω ή να αυξηθούν αντίστοιχα, για να πετύχουν μέγιστη αποδοτικότητα. Τα slacks μπορούν να υπολογιστούν μετά την μέτρηση της σχετικής αποδοτικότητας του μοντέλου. Στο παραπάνω πίνακα εμφανίζονται τα αποτελέσματα από το μοντέλο slack-based model, ώστε να διερευνήσουμε αν οι αποδοτικές μονάδες είναι πλήρως ή μερικώς αποδοτικές. Πλήρως αποδοτικές είναι οι μονάδες των οποίων το περιθώριο είναι μηδενικό ενώ στις μερικώς αποδοτικές μονάδες το περιθώριο είναι διαφορετικό του μηδενός. Από τα αποτελέσματα επαληθεύονται οι τρεις αποδοτικές φορολογικές διοικήσεις και συγκεκριμένα της Φιλανδίας, της Ισπανίας και της Σλοβακίας.

6.5 Ανάλυση παλινδρόμησης της σχετικής αποδοτικότητας σύμφωνα με το μοντέλο CCR

Στη ενότητα αυτή διερευνάται η βελτίωση της αποδοτικότητας του φοροεισπρακτικού μηχανισμού των Ημιαυτόνομων Αρχών Εσόδων της Ευρώπης και πως επηρεάζεται από διαφορετικούς παράγοντες. Οι στρατηγικές των φορολογικών διοικήσεων των χωρών περιλαμβάνουν ποικίλους στόχους. Σε έρευνα του ΙΟΤΑ⁵⁵² στην οποία συμμετείχαν 29 χώρες⁵⁵³ 13 από τις οποίες αποτελούν μέρος του δείγματός μας στοχεύουν σε ένα «εξελισσόμενο και καλά εκπαιδευμένο προσωπικό» (Εσθονία, Φιλανδία, Ιρλανδία, Σλοβακία, Σουηδία), στη «βελτίωση των κανονισμών» (Τσεχία, Φιλανδία, Ιρλανδία, Λιθουανία, Σλοβακία, Σουηδία) και στη «βελτίωση των διαδικασιών» (Φιλανδία, Λιθουανία, Ρουμανία, Σλοβακία, Σουηδία). Άλλες φορολογικές διοικήσεις επιδιώκουν να αυξήσουν την

⁵⁵²552 ΙΟΤΑ (2013), PERFORMANCE MANAGEMENT - A SYSTEMATIC APPROACH, Reference Guide for Tax Administrations

⁵⁵³ Αυστρία, Αζερμπαϊτζάν, Βέλγιο, Βουλγαρία, Κύπρος, Τσεχία, Δανία, Εσθονία, Φιλανδία, Γαλλία, Γερμανία, Ουγγαρία, Ιρλανδία, Λετονία, Λιθουανία, Λουξεμβούργο, Μάλτα, Ολλανδία, Νορβηγία, Πολωνία, Πορτογαλία, Ρουμανία, Σλοβακία, Σλοβενία, Ισπανία, Σουηδία, Ελβετία, Ηνωμένο Βασίλειο.

απόδοση (Τσεχία, Φιλανδία, Λετονία, Λιθουανία, Σλοβακία, Σλοβενία, Ισπανία, Σουηδία) και την αποτελεσματικότητα (Βουλγαρία, Τσεχία, Φιλανδία, Ιρλανδία, Λετονία, Λιθουανία, Σλοβακία, Σουηδία), «να ψηφιοποιήσουν και να αυτοματοποιήσουν τις διαδικασίες» (Τσεχία, Φιλανδία, Ιρλανδία, Λετονία, Λιθουανία, Σλοβακία, Σουηδία) και «να καταπολεμήσουν την απάτη»(Τσεχία, Εσθονία, Φιλανδία, Ουγγαρία, Ιρλανδία, Λετονία, Ρουμανία, Σλοβακία, Ισπανία, Σουηδία). Τέλος, κάποιες επικεντρώνονται στην αύξηση της συμμόρφωσης(Βουλγαρία, Εσθονία, Φιλανδία, Ιρλανδία, Λετονία, Λιθουανία, Ρουμανία, Σλοβακία, Σουηδία), στη βελτίωση των υπηρεσιών για τους φορολογούμενους (Εσθονία, Φιλανδία, Ουγγαρία, Ιρλανδία, Λετονία, Λιθουανία, Ρουμανία, Σλοβακία, Ισπανία, Σουηδία) και στη μείωση των χρεών (Τσεχία, Εσθονία, Φιλανδία, Ουγγαρία, Ιρλανδία, Λετονία, Λιθουανία, Ρουμανία, Σλοβακία, Σλοβενία, Ισπανία, Σουηδία). Σχεδόν όλοι οι στόχοι που αναφέρονται, μπορούν να θεωρηθούν προσανατολισμένοι στο χρέος και στον φορολογούμενο (οφειλέτη). Η «καταπολέμηση της απάτης» και η «μείωση του χρέους» μπορούν να θεωρηθούν ως καθαρά προσανατολισμένα στο χρέος. Η "αύξηση της συμμόρφωσης" και η "βελτίωση των υπηρεσιών για τους φορολογούμενους" μπορούν να επισημανθούν ως αντικειμενικοί στόχοι με καθαρά φορολογικούς (οφειλέτες) στόχους. Οι φορολογικές διοικήσεις επίσης μπορούν να ορισθούν όσον αφορά στην στρατηγική τους ως προσανατολισμένες στο χρέος (Βουλγαρία, Τσεχία), προσανατολισμένες στους φορολογούμενους (Εσθονία, Ουγγαρία), ή υβριδικές προσανατολισμένες δηλαδή τόσο στο χρέος όσο και στους φορολογούμενους (Φιλανδία, Ιρλανδία, Λετονία, Λιθουανία, Σλοβακία, Σλοβενία, Ισπανία, Σουηδία)⁵⁵⁴.

Σύμφωνα με τα καθορισμένα στοιχεία των ανεξάρτητων μεταβλητών όπως θα αναλύσουμε παρακάτω, θα εξετάσουμε την αποδοτικότητα του φοροεισπρακτικού μηχανισμού των Ημιαυτόνομων Αρχών των Φορολογικών Διοικήσεων της Ευρώπης, θεωρώντας ότι είναι υβριδικές προσανατολισμένες όσο

⁵⁵⁴ IOTA (2013), PERFORMANCE MANAGEMENT - A SYSTEMATIC APPROACH, Reference Guide for Tax Administrations

αφορά την στρατηγική τους (προσανατολισμένες και στο χρέος και στους φορολογούμενους).

Η πλειοψηφία των ελεγχόμενων φορολογικών διοικήσεων εξετάζει καλές σχέσεις με τους φορολογούμενους και εργάζεται στη συμπεριφορά των φορολογουμένων, προκειμένου να βελτιώσει τη συμμόρφωση και να μειώσει το χρέος ως πρωταρχικό στόχο της τρέχουσας στρατηγικής τους και επομένως και τον φοροεισπρακτικό της μηχανισμό.

Συγκεκριμένα, όσο αφορά την εστίαση στους φορολογούμενους θα μπορούσε να αναμένεται ότι το υψηλότερο ποσοστό δαπανών για την τεχνολογία της πληροφορικής, το υψηλότερο ποσοστό προσωπικού που χρησιμοποιείται για την παροχή υπηρεσιών θα οδηγούσαν σε υψηλότερη επίπεδο των υπηρεσιών που παρέχονται στους φορολογούμενους. Επίσης η χρήση ειδικών προγραμμάτων πληροφορικής, επομένως υψηλότερο ποσοστό δαπανών για την τεχνολογία της πληροφορικής, η αύξηση του εξειδικευμένου προσωπικού που απασχολείται στον έλεγχο, στην έρευνα και στην είσπραξη των οφειλών, μπορεί να αυξήσει την αποτελεσματικότητα της διαδικασίας ανάκτησης χρέους, η οποία ως εκ τούτου θα πρέπει να μειώσει τον διοικητικό φόρτο τόσο για τον φορολογούμενο όσο και για την αρχή είσπραξης και να βελτιώσει τον φοροεισπρακτικό μηχανισμό.

Σκοπός της ενότητας και της πολλαπλής παλινδρόμησης είναι η κατασκευή ενός μοντέλου που να περιγράφει ικανοποιητικά τη σχέση μεταξύ μιας εξαρτημένης συνεχούς μεταβλητής Y και περισσότερων συνεχών ανεξάρτητων μεταβλητών X_1, X_2, \dots, X_n . Η τεχνική επιδιώκει να προβλέψει το μέγεθος της απόκρισης της εξαρτημένης μεταβλητής, το οποίο εκλαμβάνεται ως το αποτέλεσμα της δράσης των ανεξάρτητων μεταβλητών και επιπροσθέτως, να αναδείξει ποιες μεταβλητές είναι οι πλέον υπεύθυνες για το μέγιστο εύρος μεταβολής της εξαρτημένης. Η πολλαπλή παλινδρόμηση έχει ευρεία επιστημονική αποδοχή διότι θεωρείται ισχυρό και ευέλικτο στατιστικό εργαλείο με πλήθος εφαρμογές σε τελείως διαφορετικά ερευνητικά πεδία⁵⁵⁵.

Τα μοντέλα πολλαπλής παλινδρόμησης μπορούν επίσης να διασαφηνιστούν και με δύο διαφορετικές προοπτικές, ως επεξηγηματικά και

⁵⁵⁵ Weisberg S. (1985). Applied Linear Regression, 2nd ed. John Wiley and Sons, New York, p.310

προβλεπτικά⁵⁵⁶. Τα επεξηγηματικά μοντέλα επιδιώκουν την εδραίωση ενός ισχυρού μοντέλου το οποίο οφείλει να επιβεβαιώνει το αποτέλεσμα των προβλέψεων εκείνων μόνο που διαθέτουν ως εφαλτήριο ικανή θεωρητική υπόσταση, απορρίπτοντας άλλες που δεν είναι σχετικές. Δηλαδή, τα μοντέλα οφείλουν να ελέγχουν αν μία σημαντική προβλεπτική μεταβλητή μπορεί, ένεκα του θεωρητικού της υπόβαθρου, να παράγει τη μέγιστη δυνατή διακύμανση οδηγώντας έτσι σε ακριβέστερες προβλέψεις. Τα προβλεπτικά ή διερευνητικά μοντέλα διαθέτουν πιο ελεύθερη θεωρητική βάση και συνεπώς είναι περισσότερο ευέλικτα αφού βασίζονται άμεσα στην απρόσκοπτη ανάλυση των στοιχείων. Τα μοντέλα αυτά επιχειρούν την ανεύρεση της ομάδας εκείνης των προβλεπτικών μεταβλητών η οποία παρέχει το καλύτερο αποτέλεσμα πρόβλεψης, ανεξαρτήτως αν το μοντέλο προσεγγίζει ή όχι κάποιο ορθό επεξηγηματικό μηχανισμό σε θεωρητικό επίπεδο. Δεν επιδιώκουν ιδιαίτερα να ανιχνεύσουν αν οι προβλέψεις αντανακλούν κάποια πραγματική επιστημονική αιτία υπεύθυνη για την έκβαση του συγκεκριμένου αποτελέσματος.

Συνοψίζοντας, η ανάλυση της παλινδρόμησης χρησιμοποιείται για την περιγραφή των ειδικών σχέσεων μεταξύ των μεταβλητών, τη διακρίβωση θεωρητικών υποθέσεων, την πρόβλεψη από λήψεις πειραματικών δεδομένων και τη δημιουργία και επαλήθευση εξισώσεων πολλαπλής παλινδρόμησης⁵⁵⁷. Η εξαρτημένη μεταβλητή Y είναι το ποσοστό της σχετικής αποδοτικότητας των Ημιαυτόνομων Αρχών Εσόδων που αφορά την μεγιστοποίηση των εσόδων τους, που προέκυψε από την προηγούμενη ανάλυση της μεθόδου της Περιβάλλουσας Ανάλυσης Δεδομένων (DEA) και το μοντέλο σταθερών επιδόσεων CCR με προσανατολισμό στις εκροές. Η μεγιστοποίηση των εσόδων συνδέεται άμεσα με τον φοροεισπρακτικό μηχανισμό και τις προοπτικές βελτίωσης του. Οι παρακάτω επεξηγηματικές μεταβλητές χρησιμοποιήθηκαν στην ανάλυση παλινδρόμησης προκειμένου να εξηγηθούν παράγοντες που επηρεάζουν την σχετική

⁵⁵⁶ Pedhazur E.J. (1997). Multiple regression in behavioral research. Explanation and prediction, 3rd ed. Orlando FL: Harcourt Brace, p. 1098

⁵⁵⁷ Montgomery D.C., Peck E.A. and Vining G.G. (2012). Introduction to Linear Regression Analysis. 5th ed. John Wiley & Sons, N. Jersey, p. 672 .

αποδοτικότητα του φοροεισπρακτικού μηχανισμού των Ημιαυτόνομων Αρχών Εσόδων (y):

Οι ανεξάρτητες μεταβλητές.

1. Συνολικές καθυστερήσεις στο οφειλόμενο χρέος ως ποσοστό εισπράξεων ανά τύπο φόρου/ συνολικές ληξιπρόθεσμες οφειλές (% ποσοστό)- X1
2. Κόστος Τεχνολογίας Πληροφοριών/ Συνολικό Διοικητικό Κόστος (% ποσοστό)-X2
3. Ανθρώπινο Δυναμικό Ημιαυτόνομης Αρχής Εσόδων πλήρους Απασχόλησης - X3
4. Ηλεκτρονική παραλαβή φορολογικών δηλώσεων ΦΠ, ΝΠ, ΦΠΑ/ Συνολικές Δηλώσεις- X4

Πίνακας 81: Ανεξάρτητες μεταβλητές μοντέλο πολλαπλής παλινδρόμησης

<i>Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων</i>	<i>X1</i>	<i>X2</i>	<i>X3</i>	<i>X4</i>	<i>Y</i>
Βουλγαρία	28,00	3,41	7686	83,75	43,00
Ελλάδα	193,00	0,11	9076		65,50
Εσθονία	7,00	0,67	876	99,61	68,80
Ιρλανδία	3,00	19,73	5202	96,09	72,00
Ισπανία	13,00	10,80	21731	100,00	100,00
Λετονία	19,00	16,10	2680	77,07	63,20
Λιθουανία	8,00	16,10	3444	92,88	88,60
Ουγγαρία	20,00	3,87	14783	89,01	63,20
Ρουμανία	50,00	2,80	25451	72,88	53,60
Σλοβακία	23,00	36,91	7005	66,44	100,00
Σλοβενία	10,00	20,96	2935	93,32	47,50
Σουηδία	2,00	22,04	9719	71,11	94,00
Τσεχία	16,00	11,50	15263	29,47	100,00
Φιλανδία	8,00	27,30	4877	75,60	100,00

Πηγή: ΟΟΣΑ⁵⁵⁸ (2017)

⁵⁵⁸ OECD, Tax administration 2017: Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies, pp. 76-77

Αναλυτικότερα για την εφαρμογή της ΠΓΠ πρέπει να ισχύουν οι παρακάτω υποθέσεις⁵⁵⁹:

- Η εξαρτημένη μεταβλητή πρέπει να είναι συνεχής (ποσοτική, κλιμακούμενη και να ακολουθεί την Κανονική Κατανομή με σταθερή διακύμανση.
- Οι ανεξάρτητες μεταβλητές μπορούν να είναι είτε συνεχείς
- Η κάθε ανεξάρτητη μεταβλητή πρέπει να συνδέεται γραμμικά με την εξαρτημένη μεταβλητή.
- Οι ανεξάρτητες μεταβλητές πρέπει να είναι ισχυρά συσχετισμένες με την εξαρτημένη μεταβλητή ενώ μεταξύ τους πρέπει να μην εμφανίζουν ισχυρή συσχέτιση.
- Τα λάθη πρέπει να είναι τυχαία με σταθερή διακύμανση.

Λαμβάνοντας υπόψη μας και τον παράγοντα λάθος το μοντέλο της ΠΓΠ παίρνει την μορφή:

$$Y = b_0 + b_1X_1 + b_2X_2 + \dots + b_pX_p + e$$

όπου: b_0 ο συντελεστής ανεξάρτητης μεταβλητής και e ο παράγοντας λάθους.

Οι συντελεστές b_1, b_2, \dots, b_m καλούνται μερικοί συντελεστές παλινδρόμησης. Ο μερικός συντελεστής b_1 εκφράζει το μέγεθος μεταβολής της Y , όταν μεταβάλλεται η μεταβλητή X_1 κατά μία μονάδα, ενώ παράλληλα οι υπόλοιπες μεταβλητές X_i διατηρούνται σταθερές στην τιμή του μέσου όρου τους. Ή αλλιώς, ο μερικός συντελεστής b_1 εκφράζει τη μέτρηση της σχέσης μεταξύ Y και X_1 , θέτοντας υπό έλεγχο ταυτόχρονα τις λοιπές μεταβλητές X_i ή αλλιώς της σχέσης Y και X_1 , αφού προηγουμένα απαλειφθεί (απομακρυνθεί) το αποτέλεσμα των λοιπών μεταβλητών X_i επί της Y και X_1 . Παρόμοια, ο συντελεστής b_2 εκφράζει το βαθμό μεταβολής της Y , όταν μεταβάλλεται μόνο η X_2 κοκ. Οι συντελεστές της πολλαπλής παλινδρόμησης καλούνται μερικοί, επειδή εκφράζουν μέρος μόνο της εξαρτημένης σχέσης της Y με τις μεταβλητές X_i . Η παράμετρος a είναι η τιμή της Y , όταν όλες οι μεταβλητές X_i είναι μηδενικές

⁵⁵⁹Βοηθητικές σημειώσεις για SPSS Στατιστική Ανάλυση με χρήση Η/Υ Κωνσταντίνος Ζαφειρόπουλος Τμήμα Διεθνών και Ευρωπαϊκών Σπουδών

Για την ανάλυση του μοντέλου παλινδρόμησης επιλέχθηκε η μέθοδος Enter του στατιστικού προγράμματος SPSS22.

Variables Entered/Removed^a

Πίνακας 82: Πίνακας μεθόδου υπολογισμού Enter

	Variables		Method
	Model Entered	Removed	
1	X4, X2, X1, X3 ^b	.	Enter

a. Dependent Variable: Y

b. All requested variables entered.

Για τον υπολογισμό των περιγραφικών στατιστικών μέτρων επιλέγουμε τις μεταβλητές του ενδιαφέροντος μας. Στην συγκεκριμένη περίπτωση τις προαναφερόμενες μεταβλητές τα περιγραφικά στατιστικά μέτρα των μεταβλητών που συμμετέχουν στην ανάλυση φαίνονται στον πίνακα που ακολουθεί.

Από τον πίνακα παρατηρούμε ότι υπάρχει μία ελλιπής τιμή στο αρχείο των δεδομένων για την μεταβλητή X4. Από τη μέτρηση εξαιρέθηκε η Ελλάδα λόγω των ακραίων τιμών της και της έλλειψης δεδομένων για την μεταβλητή X4.

Ο μέσος όρος δείχνει το επίπεδο τιμών στο οποίο κυμαίνονται τα δεδομένα, ενώ η ελάχιστη τιμή, η μέγιστη τιμή και η τυπική απόκλιση περιγράφουν τον τρόπο εξάπλωσης των δεδομένων γύρω από τον μέσο όρο.

Ο μέσος όρος στις συνολικές καθυστερήσεις στο οφειλόμενο χρέος ως ποσοστό εισπράξεων ανά τύπο φόρου/ συνολικές ληξιπρόθεσμες οφειλές (% ποσοστό)- X1 κυμαίνεται σε ποσοστό 15,92% ενώ η τυπική απόκλιση κυμαίνεται σε ποσοστό 12,88%. Ο μέσος όρος στο Κόστος Τεχνολογίας Πληροφοριών/ Συνολικό Διοικητικό Κόστος (% ποσοστό)-X2 κυμαίνεται σε 14,76% και με τυπική απόκλιση 10,74%. Ο μέσος όρος στο Ανθρώπινο Δυναμικό Ημιαυτόνομης Αρχής Εσόδων πλήρους Απασχόλησης - X3 κυμαίνεται σε 9357,84 με τυπική απόκλιση 7.718,80. Τέλος ο μέσος όρος στην Ηλεκτρονική παραλαβή φορολογικών δηλώσεων ΦΠ, ΝΠ, ΦΠΑ/ Συνολικές Δηλώσεις- X4 κυμαίνεται σε 80,59% με τυπική απόκλιση 19,12%.

Descriptive Statistics

Πίνακας 83: Περιγραφική στατιστική

	Mean	Std. Deviation	N
Y	76,4538	21,56891	13
X1	15,9231	12,88708	13
X2	14,7669	10,74201	13
X3	9357,8462	7718,80805	13
X4	80,5962	19,12505	13

Στον επόμενο πίνακα ο συντελεστής του Pearson είναι συντελεστής γραμμικής συσχέτισης, συμβολίζεται με r και παίρνει τιμές από -1 έως 1 ($-1 \leq r \leq 1$). Χρησιμοποιείται σε ποσοτικές μεταβλητές.

- -1 έως $-0,5$: θεωρούμε ότι είναι υψηλός αρνητικός συντελεστής συσχέτισης
- $-0,5$ έως $-0,2$: θεωρούμε ότι είναι χαμηλός αρνητικός συντελεστής συσχέτισης
- $-0,2$ έως $0,2$: θεωρούμε ότι ο συντελεστής συσχέτισης είναι μηδενικός
- $0,2$ έως $0,5$: θεωρούμε ότι είναι χαμηλός θετικός συντελεστής συσχέτισης
- $0,5$ έως 1 : θεωρούμε ότι είναι υψηλός θετικός συντελεστής συσχέτισης

Πίνακας 84: Συσχέτισης Pearson

		X1	X2	X3	X4	Y
X1	Pearson Correlation	1	-,363	,143	-,248	-,241
	Sig. (2-tailed)		,222	,625	,413	,406
	N	14	13	14	13	14
X2	Pearson Correlation	-,363	1	-,366	-,200	,531
	Sig. (2-tailed)	,222		,218	,513	,062
	N	13	13	13	13	13
X3	Pearson Correlation	,143	-,366	1	-,254	,090
	Sig. (2-tailed)	,625	,218		,402	,760

	N	14	13	14	13	14
X4	Pearson Correlation	-,248	-,200	-,254	1	-,363
	Sig. (2-tailed)	,413	,513	,402		,223
	N	13	13	13	13	13
Y	Pearson Correlation	-,241	,531	,090	-,363	1
	Sig. (2-tailed)	,406	,062	,760	,223	
	N	14	13	14	13	14

Όταν υπάρχει θετική συσχέτιση μεταξύ δύο μεταβλητών, σημαίνει ότι, αύξηση της τιμής της μίας συνοδεύεται και από αύξηση της τιμής της άλλης. Αρνητική συσχέτιση σημαίνει ότι, αύξηση της τιμής της μίας μεταβλητής επιφέρει μείωση στην τιμή της άλλης και στην περίπτωση που $r=0$, τότε δεν υπάρχει γραμμική συσχέτιση μεταξύ των μεγεθών των δύο μεταβλητών. Όταν οι τιμές του r πλησιάζουν το $+1$ ή το -1 , τότε αναπτύσσεται ισχυρή θετική ή αρνητική συσχέτιση. Αντίθετα, τιμές κοντά στο 0 δηλώνουν ασθενή συσχέτιση (θετική ή αρνητική). Ο συντελεστής συσχέτισης δεν μετρά την ποσοτική μεταβολή μίας μεταβλητής εξαιτίας μεταβολής της άλλης (όπως συμβαίνει με τον συντελεστή παλινδρόμησης), αλλά απλώς την ένταση της σχέσης μεταξύ δύο μεταβλητών.

Στον πίνακα Model Summary το $R = 0,829$ ως εκ τούτου οι ανεξάρτητες μεταβλητές X_1, X_2, X_3, X_4 , ερμηνεύουν την Y κατά $82,90\%$ ή η διασπορά της Y ερμηνεύεται κατά $82,90\%$ από τη διασπορά του μοντέλου. Ο R^2 αποτελεί το συντελεστή πολλαπλού προσδιορισμού ή το συντελεστή προσδιορισμού προσαρμογής της πολλαπλής παλινδρόμησης⁵⁶⁰. Ο προσδιοριστικός συντελεστής R^2 εκφράζει το ποσοστό της ολικής μεταβλητότητας της Y που εξηγείται από τη συνδυασμένη επίδραση όλων των μεταβλητών X_i που συμμετέχουν στην περιγραφή της εξίσωσης της πολλαπλής γραμμικής παλινδρόμησης επί της εξαρτημένης Y . Ο συντελεστής R^2 λαμβάνει τιμές από μηδέν (κανένα ποσοστό προσαρμοστικότητας) μέχρι 1 (άριστη προσαρμοστικότητα) και επειδή δεν είναι

⁵⁶⁰ Nagelkerke N.J.D. (1991). A note on the general definition of the coefficient of determination. *Biometrika*, 78(3), 691-692

απόλυτα αξιόπιστος, όταν υπάρχουν λίγες παρατηρήσεις στις μεταβλητές, αντικαθίσταται από το διορθωμένο συντελεστή R^2 .

Το R^2 έχει τιμή 0,687 και το διορθωμένο R^2 έχει τιμή 0,531. R^2

Model Summary^b

Πίνακας 85: Σύνοψη μοντέλου πολλαπλής παλινδρόμησης

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	,829 ^a	,687	,531	14,76836	2,567

a. Predictors: (Constant), X4, X2, X1, X3

b. Dependent Variable: Y

Από πίνακα ANOVA μας ενδιαφέρει το F και το significance. Το Sig. < 0,05 και το F= 4,399 είναι μεγάλο επομένως η πολλαπλή γραμμική παλινδρόμηση είναι στατιστικά σημαντική. Επίσης το R^2 και το F είναι οι δείκτες καλής προσαρμογής. Το R^2 είναι υψηλό και το Sig. ANOVA < 0,05 που σημαίνει ότι το μοντέλο μας έχει καλή προσαρμογή.

Προτού περιγραφεί η εξίσωση της πολλαπλής παλινδρόμησης, προηγείται πάντοτε η εξέταση της φύσης των μεταβλητών που συμμετέχουν με διάφορα κριτήρια⁵⁶¹. Τα κριτήρια αυτά ελέγχουν ορισμένες βασικές προϋποθέσεις που πρέπει να τηρούν τα στοιχεία των μεταβλητών για να διασφαλιστεί έτσι η εγκυρότητα της εξίσωσης της παλινδρόμησης. Ιδιαίτερη αναφορά για το μέγεθος των συνεπειών ως προς την αξιοπιστία προσαρμογής ενός μοντέλου παλινδρόμησης έχει επανειλημμένα δοθεί από τη διεθνή βιβλιογραφία⁵⁶² (Besley et al, 1980, Velleman & Welch, 1981, Cook & Weisburg, 1982).

Γενικά, μία στατιστικά σημαντική τιμή F του ελέγχου της γραμμικής εξάρτησης της Y απ' όλες τις εξεταζόμενες Xi για να έχει υπόσταση θα πρέπει οπωσδήποτε

⁵⁶¹ Velleman P. & Welsch R. (1981). Efficient Computation of Regression Diagnostics. The American Statistician, 35, 234-242.

⁵⁶² Besley D.A., Kuh E. and Welsch R.E. (1980). Regression Diagnostics. John Wiley & Sons, N. Jersey 310 p

να συνοδεύεται και από ορισμένες στατιστικά σημαντικές τιμές των ελέγχων t της σημαντικότητας των μερικών συντελεστών της πολλαπλής παλινδρόμησης, όπως θα δούμε παρακάτω.

ANOVA^a

Πίνακας 86: Anova

		Sum of Model Squar es	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regressio n	3837,777	4	959,444	4,399	,036 ^b
	Residual	1744,836	8	218,104		
	Total	5582,612	12			

a. Dependent Variable: Y

b. Predictors: (Constant), X4, X2, X1, X3

Στον πίνακα Coefficients μας ενδιαφέρει η τιμή B, η οποία μας δίνει την εξίσωση της παλινδρόμησης:

$$Y = 93630 - 1,1819 * X1 + 0,876 * X2 + 0,002 * X3 - 0,336 * X4$$

Οι παρακάτω επεξηγηματικές μεταβλητές χρησιμοποιήθηκαν στην ανάλυση παλινδρόμησης προκειμένου να εξηγηθούν παράγοντες που επηρεάζουν την σχετική αποδοτικότητα του φοροεισπρακτικού μηχανισμού των Ημιαυτόνομων Αρχών Εσόδων (y):

Οι ανεξάρτητες μεταβλητές.

1. Συνολικές καθυστερήσεις στο οφειλόμενο χρέος ως ποσοστό εισπράξεων ανά τύπο φόρου/ συνολικές ληξιπρόθεσμες οφειλές (% ποσοστό)- X1
2. Κόστος Τεχνολογίας Πληροφοριών/ Συνολικό Διοικητικό Κόστος (% ποσοστό)-X2
3. Ανθρώπινο Δυναμικό Ημιαυτόνομης Αρχής Εσόδων πλήρους Απασχόλησης - X3

4. Ηλεκτρονική παραλαβή φορολογικών δηλώσεων ΦΠ, ΝΠ, ΦΠΑ/ Συνολικές Δηλώσεις- X4

Τα t και significance συνιστούν τον έλεγχο σημαντικότητας της ανεξάρτητης μεταβλητής. Ελέγχει αν το B της ανεξάρτητης μεταβλητής μπορεί ποτέ να είναι μηδέν. Αν το $p = \text{Sig.} < 0.10$ η X είναι στατιστικά σημαντική.

Πίνακας 87: Coefficients

Model		Unstandardized B	Coefficients Std.Error	Standardized Coefficients Beta	t	Sig.
1	(Constant)	93.630	27,867		3,360	,010
	X1	-1,181	,432	-,700	-2,712	,027
	X2	,876	,466	,436	1,880	,097
	X3	,002	,001	,587	2,302	0,05
	X4	-,336	,249	-,298	-1,349	0,21

$t_1 = -2,712$ και $p_1 = 0,027 < 0,10$ επομένως ο συντελεστής της X1 (Συνολικές καθυστερήσεις στο οφειλόμενο χρέος ως ποσοστό εισπράξεων ανά τύπο φόρου/ συνολικές ληξιπρόθεσμες οφειλές) είναι στατιστικά σημαντικός,

$t_2 = 1,880$ και $p_2 = 0,09 < 0,10$ επομένως ο συντελεστής της X2 (Κόστος Τεχνολογίας Πληροφοριών/ Συνολικό Διοικητικό Κόστος) είναι στατιστικά σημαντικός,

$t_3 = 2,0302$ και $p_3 = 0,05 < 0,10$ επομένως ο συντελεστής της X3 (Ανθρώπινο Δυναμικό Ημιαυτόνομης Αρχής Εσόδων πλήρους Απασχόλησης) είναι στατιστικά σημαντικός,

$t_4 = 1,349$ και $p_1 = 0,21 > 0,05$ επομένως ο συντελεστής της X4 Ηλεκτρονική παραλαβή φορολογικών δηλώσεων ΦΠ, ΝΠ, ΦΠΑ/ Συνολικές Δηλώσεις είναι μη στατιστικά σημαντικός.

Επίσης ο Beta (β) είναι ο συντελεστής της X, αν στο μοντέλο μας δεν χρησιμοποιήσουμε τις αυθεντικές τιμές, αλλά τις τυποποιημένες (standardized).

Τα ελέγχουμε σε μοντέλα με πολλές ανεξάρτητες μεταβλητές και χρησιμεύουν στο να ταξινομήσουμε τις ανεξάρτητες μεταβλητές ως προς την ερμηνευτική τους ικανότητα. Δεν λαμβάνουμε υπόψη τα πρόσημα, αλλά τις απολυτές τιμές. Ως εκ τούτου η πρώτη μεταβλητή με την μεγαλύτερη ερμηνευτική ικανότητα είναι η Συνολικές καθυστερήσεις στο οφειλόμενο χρέος ως ποσοστό εισπράξεων ανα τύπο φόρου/ συνολικές ληξιπρόθεσμες οφειλές (% ποσοστό)- X1 και ακολουθεί η Ανθρώπινο Δυναμικό Ημιαυτόνομης Αρχής Εσόδων πλήρους Απασχόλησης - X3, Κόστος Τεχνολογίας Πληροφοριών/ Συνολικό Διοικητικό Κόστος (% ποσοστό)- X2, με τελευταία στην κατάταξη τη μεταβλητή Ηλεκτρονική παραλαβή φορολογικών δηλώσεων ΦΠ, ΝΠ, ΦΠΑ/ Συνολικές Δηλώσεις- X4.

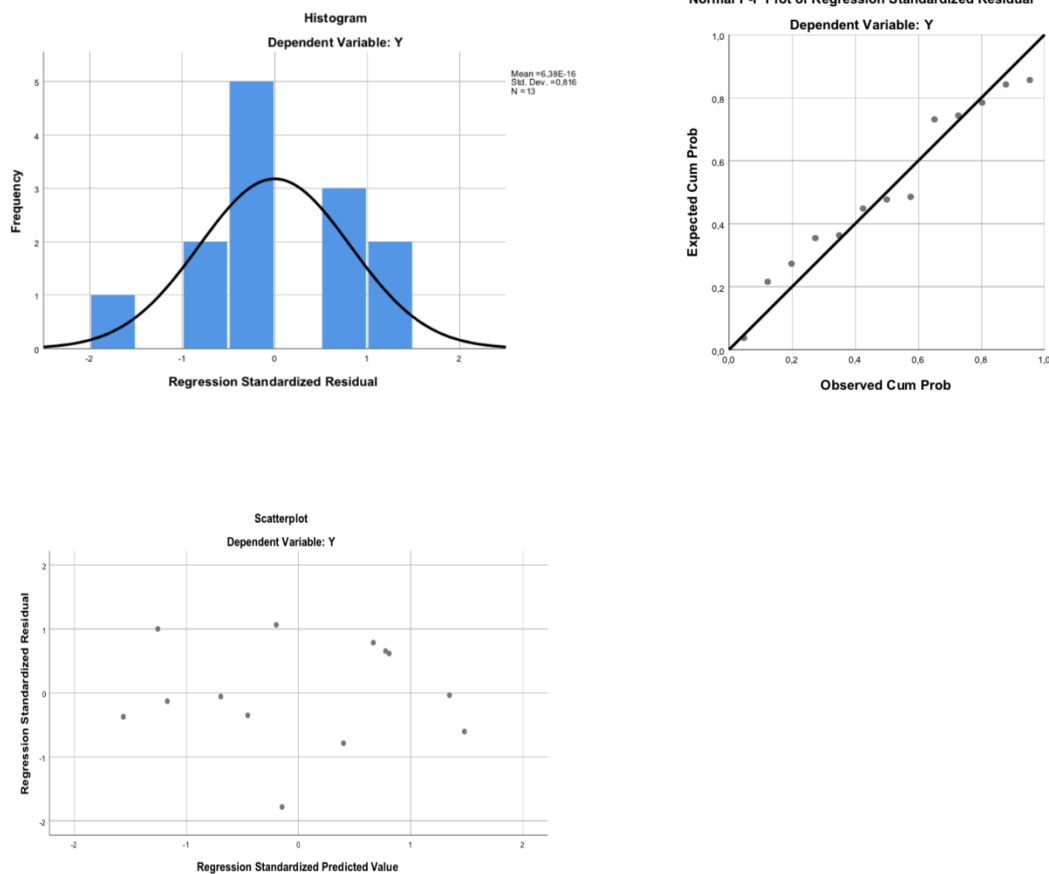
Coefficients

Model		90,0% Confidence Interval for B	
		Lower Bound	Upper Bound
1	(Constant)	41,809	145,450
	X1	-1,974	-,368
	X2	,009	1,742
	X3	,000	,003
	X4	-,799	,127

a. Dependent Variable: Y

Όταν τελικά επιλεγεί κάποιο μοντέλο, τότε επιβάλλεται απαραίτητα και η γραφική εξέταση των υπολειμμάτων ως προς την ομαλότητα της κατανομής τους και την ομοιογένεια των διακυμάνσεων. Τα υπολείμματα ακολουθούν την κανονική κατανομή γιατί κείνται επί ευθείας και παρουσιάζουν ομοιογένεια γιατί έχουν διάσπαρτη κατανομή σε σχέση με τις προσαρμοσμένες τιμές.

Γράφημα 37: Scatterplot



Με βάση το Scatterplot ελέγχουμε τη γραμμικότητα και την ομοσκεδαστικότητα. Αν το σχήμα είναι ασαφές, έχουμε γραμμικότητα. Αν παντού έχει το ίδιο πάχος (ή πλάτος), έχουμε ομοσκεδαστικότητα. Στο δικό μας σχήμα έχουμε και γραμμικότητα και ομοσκεδαστικότητα.

Η επόμενη δοκιμή είναι ο έλεγχος Shapiro Wilk⁵⁶³. Η μηδενική υπόθεση αυτής της δοκιμής είναι ότι ο πληθυσμός κατανέμεται κανονικά. Έτσι, αν $p < 0.05$, τότε η μηδενική υπόθεση απορρίπτεται και υπάρχουν ενδείξεις ότι τα δεδομένα που δοκιμάστηκαν δεν κατανέμονται κανονικά. Από την άλλη πλευρά, αν η τιμή $p > 0.05$, τότε η μηδενική υπόθεση ότι τα δεδομένα προήλθαν από έναν κανονικά κατανεμημένο πληθυσμό δεν μπορεί να απορριφθεί.

⁵⁶³ Cook R.D. & Weisberg S. (1982). Residuals and Influence in Regression. Chapman and Hall, London, 229p.

Στον παρακάτω πίνακα Tests of Normality το $p = 0,445$, δηλαδή $p > 0,05$ επομένως, η μηδενική υπόθεση δεν απορρίπτεται και έχουμε κανονικότητα.

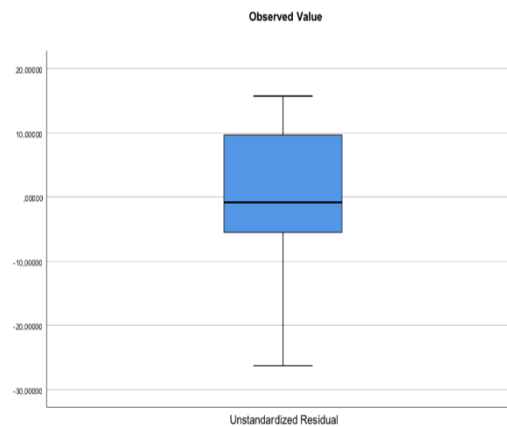
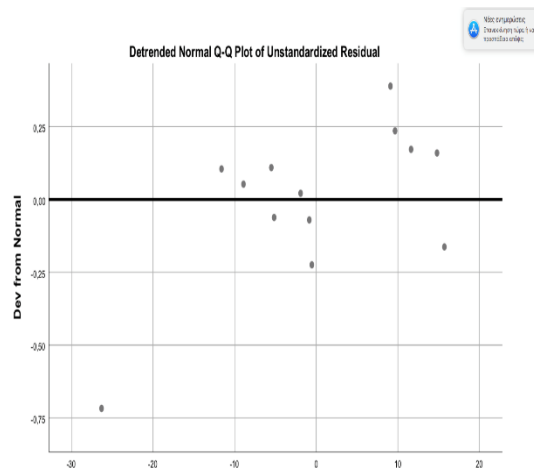
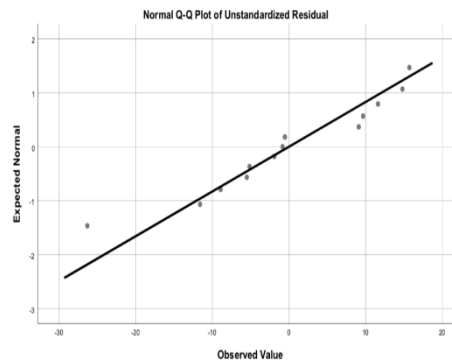
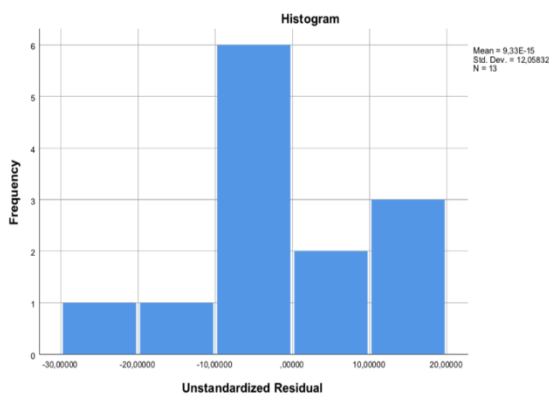
Tests of Normality

Πίνακας 88: Test of Normality

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
Unstandardized Residual	,159	13	,200*	,939	13	,445

*. This is a lower bound of the true significance.

a. Lilliefors Significance Correction



Επομένως η συνάρτηση παλινδρόμησης διαμορφώνεται ως εξής:

$$Y = 93630 - 1,1819 * X_1 + 0,876 * X_2 + 0,002 * X_3 - 0,336 * X_4$$

Όπως αναφέρθηκε παραπάνω Οι συντελεστές $b_1, b_2 \dots b_m$ καλούνται μερικοί συντελεστές παλινδρόμησης. Ο μερικός συντελεστής b_1 εκφράζει το

μέγεθος μεταβολής της Y , όταν μεταβάλλεται η μεταβλητή X_1 κατά μία μονάδα, ενώ παράλληλα οι υπόλοιπες μεταβλητές X_i διατηρούνται σταθερές στην τιμή του μέσου όρου τους. Η υπόθεση είναι ότι η μείωση στις συνολικές καθυστερήσεις στο οφειλόμενο χρέος ως ποσοστό εισπράξεων ανά τύπο φόρου/ συνολικές ληξιπρόθεσμες οφειλές (% ποσοστό)- X_1 θα έχει θετικό αντίκτυπο στη σχετική αποδοτικότητα του φοροεισπρακτικού μηχανισμού των Ημιαυτόνομων Αρχών Εσόδων. Με άλλα λόγια το b_1 πρέπει να είναι αρνητικό. Από την άλλη πλευρά, η αύξηση του Κόστους Τεχνολογίας Πληροφοριών/ Συνολικό Διοικητικό Κόστος (% ποσοστό)- X_2 και η αύξηση του Ανθρώπινου Δυναμικού της Ημιαυτόνομης Αρχής Εσόδων πλήρους Απασχόλησης - X_3 θα έχουν θετικό αντίκτυπο στη σχετική αποδοτικότητα του φοροεισπρακτικού μηχανισμού των Ημιαυτόνομων Αρχών Εσόδων. Επομένως οι τιμές b_2 και b_3 θα πρέπει να είναι θετικές.

Ως εκ τούτου εάν οι δείκτες Κόστους Τεχνολογίας Πληροφοριών, το Ανθρώπινο Δυναμικό και η Ηλεκτρονική παραλαβή φορολογικών δηλώσεων ΦΠ, ΝΠ, ΦΠΑ παραμείνουν σταθερές, τότε για κάθε αλλαγή (μείωση) κατά μια μονάδα στις Συνολικές καθυστερήσεις στο οφειλόμενο χρέος, το επίπεδο της αποδοτικότητας του φοροεισπρακτικού μηχανισμού αυξάνεται κατά 1,1819.

Σε συνέχεια εάν οι δείκτες Συνολικές καθυστερήσεις στο οφειλόμενο χρέος, το ανθρώπινο δυναμικό, και Ηλεκτρονική παραλαβή φορολογικών δηλώσεων ΦΠ, ΝΠ, ΦΠΑ είναι σταθεροί, τότε για κάθε μεταβολή (αύξηση) στο κόστος Τεχνολογίας πληροφορικής κατά μια μονάδα το ποσοστό αποδοτικότητας του φοροεισπρακτικού μηχανισμού αυξάνεται κατά 0,876.

Επίσης εάν οι δείκτες Συνολικές καθυστερήσεις στο οφειλόμενο χρέος, το κόστος Τεχνολογίας πληροφορικής, και Ηλεκτρονική παραλαβή φορολογικών δηλώσεων ΦΠ, ΝΠ, ΦΠΑ είναι σταθεροί, τότε για κάθε μεταβολή (αύξηση) στο ανθρώπινο δυναμικό κατά μια μονάδα το ποσοστό αποδοτικότητας του φοροεισπρακτικού μηχανισμού αυξάνεται κατά 0,002.

Τέλος δεν υπάρχει στατιστικά σημαντική γραμμική εξάρτηση της αποδοτικότητας του φοροεισπρακτικού μηχανισμού και στην Ηλεκτρονική παραλαβή φορολογικών δηλώσεων ΦΠ, ΝΠ, ΦΠΑ.

6.6 Συμπεράσματα

Οι Εισροές (Inputs) που επιλέχθηκαν αφορούν δείκτες μέτρησης των διοικητικών εξόδων και χρήσης εξειδικευμένου προσωπικού δείχνοντας τη δυναμική των Ημιαυτόνομων Αρχών Εσόδων και κατ' επέκταση μια ποσοτικοποιημένη διάσταση τους :

4. Κόστος Μισθοδοσίας/ Συνολικό Διοικητικό Κόστος (% ποσοστό)- X1
5. Συνολική χρήση προσωπικού σε σημαντικές φορολογικές λειτουργίες, έλεγχο, έρευνα και άλλες λειτουργίες/ Συνολικό Διοικητικό Προσωπικό (% ποσοστό)- X2
6. Συνολική χρήση προσωπικού σε σημαντικές φορολογικές λειτουργίες για την είσπραξη οφειλών/ Συνολικό Διοικητικό Προσωπικό (% ποσοστό)- X3

Οι Εκροές (Outputs) που επιλέχθηκαν αφορούν δείκτες μέτρησης είσπραξης φόρων

5. Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό) – Y1
6. Φόρος Εισοδήματος Νομικών Προσώπων/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό)- Y2
7. Φόρος σε προϊόντα και Υπηρεσίες/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό)- Y3
8. Φόρος Προστιθέμενης Αξίας/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό)-Y4

Στο πρώτο μέρος της ανάλυσης, δημιουργήθηκαν ένα μοντέλο σύγκρισης με προσανατολισμό στις εισροές και εκροές, η μεγιστοποίηση των εκρών σημαίνει μεγιστοποίηση των εσόδων για ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων και περαιτέρω βελτίωση του φοροεισπρακτικού μηχανισμού. Το μοντέλο CCR για την μέτρηση της αποδοτικότητας των ημιαυτόνομων Αρχών Εσόδων στις χώρες της Ευρώπης

Στο δεύτερο μέρος της ανάλυσης, η ανάλυση εξειδικεύτηκε στη μέτρηση της αποδοτικότητας των ημιαυτόνομων Αρχών Εσόδων στις χώρες της Ευρωζώνης και της βελτίωσης του φοροεισπρακτικού της μηχανισμού με προσανατολισμό στις εισροές και εκροές, το μοντέλο CCR.

Στο τρίτο μέρος της ανάλυσης, πραγματοποιήθηκε μια ανάλυση παλινδρόμησης που εξηγεί πως επιλεγμένες μεταβλητές για την βελτίωση του φοροεισπρακτικού μηχανισμού έχουν επίδραση στην αποτελεσματικότητα των ημιαυτόνομων Αρχών Εσόδων των φορολογικών διοικήσεων.

Από τα αποτελέσματα προκύπτουν τέσσερις αποδοτικές φορολογικές διοικήσεις και συγκεκριμένα της Φιλανδίας, της Ισπανίας, της Τσεχίας και της Σλοβακίας και με υψηλή αποδοτικότητα της Σουηδία και της Λιθουανία και στις δυο μεθόδους με προσανατολισμό στις εισροές και στις εκροές.

Για τις υπόλοιπες φορολογικές διοικήσεις ακολουθεί ο πίνακας κατάταξης με βάση το ποσοστό αποδοτικότητας με την Ελλάδα να βρίσκεται περίπου στη μέση της κατάταξης και την Βουλγαρία, Σλοβενία και Ρουμανία να παρουσιάζουν την χαμηλότερη σχετική αποδοτικότητα

Η Ημιαυτόνομη Αρχή Εσόδων της Τσεχίας είναι πρότυπο και για τις δυο μεθόδους και ακολουθούν της Φιλανδίας, της Σλοβακίας και της Ισπανίας καθώς είναι οι μονάδες με την μεγαλύτερη συχνότητα εμφάνισης στα σετ αναφορών αποδοτικότητας.

Στην πρώτη περίπτωση της μεθόδου με προσανατολισμό στις εισροές τις μεγαλύτερες μελλοντικές βελτιώσεις κατέχει η μεταβλητή Συνολική χρήση προσωπικού σε σημαντικές φορολογικές λειτουργίες για την είσπραξη οφειλών/ Συνολικό Διοικητικό Προσωπικό (% ποσοστό)- Χ3 με 20%. Όσο αφορά τις εκροές το μεγαλύτερο ποσοστό μελλοντικών βελτιώσεων κατέχει η μεταβλητή Φόρος Εισοδήματος Νομικών Προσώπων/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό)- Υ2 με 39%. Στην δεύτερη μέθοδο με προσανατολισμό στις εκροές τις μεγαλύτερες μελλοντικές βελτιώσεις κατέχει η Συνολική χρήση προσωπικού σε σημαντικές φορολογικές λειτουργίες για την είσπραξη οφειλών/ Συνολικό Διοικητικό Προσωπικό (% ποσοστό)- Χ3 με ποσοστό 10% και όσο αφορά τις εκροές το μεγαλύτερο ποσοστό μελλοντικών βελτιώσεων κατέχει η μεταβλητή Φόρος Εισοδήματος Νομικών Προσώπων/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό)- Υ2 με 44% Επομένως οι Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων θα πρέπει να διερευνήσουν τρόπους και μέσα για πετύχουν μελλοντικές βελτιώσεις στην απόδοση τους μειώνοντας τις εισροές και αυξάνοντας τις εκροές.

Στο τρίτο μέρος της ανάλυσης, από τα αποτελέσματα προκύπτουν τρεις αποδοτικές φορολογικές διοικήσεις και συγκεκριμένα της Φιλανδίας, της Ισπανίας και της Σλοβακίας και με υψηλή αποδοτικότητα της Λιθουανία και στις δυο μεθόδους με προσανατολισμό στις εισροές και στις εκροές. Για τις υπόλοιπες φορολογικές διοικήσεις ακολουθεί ο πίνακας κατάταξης με βάση το ποσοστό αποδοτικότητας με την Ελλάδα να βρίσκεται περίπου στο τέλος της κατάταξης και την Σλοβενία να παρουσιάζει την χαμηλότερη σχετική αποδοτικότητα.

Οι Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων της Φιλανδίας και της Σλοβακίας είναι πρότυπο και για τις δυο μεθόδους και ακολουθούν της Ισπανίας καθώς είναι οι μονάδες με την μεγαλύτερη συχνότητα εμφάνισης στα σετ αναφορών αποδοτικότητας.

Στην πρώτη περίπτωση της μεθόδου με προσανατολισμό στις εισροές τις μεγαλύτερες μελλοντικές βελτιώσεις κατέχει η μεταβλητή Συνολική χρήση προσωπικού σε σημαντικές φορολογικές λειτουργίες για την είσπραξη οφειλών/ Συνολικό Διοικητικό Προσωπικό (% ποσοστό)- Χ3 με 21%. Όσο αφορά τις εκροές το μεγαλύτερο ποσοστό μελλοντικών βελτιώσεων κατέχει η μεταβλητή Φόρος Εισοδήματος Νομικών Προσώπων/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό)- Υ2 με 42%. Στην δεύτερη μέθοδο με προσανατολισμό στις εκροές τις μεγαλύτερες μελλοντικές βελτιώσεις κατέχει η Συνολική χρήση προσωπικού σε σημαντικές φορολογικές λειτουργίες για την είσπραξη οφειλών/ Συνολικό Διοικητικό Προσωπικό (% ποσοστό)- Χ3 με ποσοστό 9% και όσο αφορά τις εκροές το μεγαλύτερο ποσοστό μελλοντικών βελτιώσεων κατέχει η μεταβλητή Φόρος Εισοδήματος Νομικών Προσώπων/ Συνολικά Καθαρά Έσοδα (%ποσοστό)- Υ2 με 46% Επομένως οι Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων θα πρέπει να διερευνήσουν τρόπους και μέσα για πετύχουν μελλοντικές βελτιώσεις στην απόδοση τους μειώνοντας τις εισροές και αυξάνοντας τις εκροές.

Τα αποτελέσματα της μελέτης αποδοτικότητα αφορούν την βελτίωση της απόδοσης του φοροεισπρακτικό μηχανισμού. Από την ανάλυση παλινδρόμησης προέκυψε ότι η αποδοτικότητα των φορολογικών διοικήσεων που θεσμικά εκπροσωπούνται από Ημιαυτόνομες Αρχές εσόδων, επηρεάζεται, από τις μεταβλητές που αφορούν τις Συνολικές καθυστερήσεις στο οφειλόμενο χρέος ως

ποσοστό εισπράξεων ανά τύπο φόρου, το Κόστος Τεχνολογίας Πληροφοριών και το Ανθρώπινο Δυναμικό.

Ως εκ τούτου εάν οι δείκτες Κόστους Τεχνολογίας Πληροφοριών, το Ανθρώπινο Δυναμικό και η Ηλεκτρονική παραλαβή φορολογικών δηλώσεων ΦΠ, ΝΠ, ΦΠΑ παραμείνουν σταθερές, τότε για κάθε αλλαγή (μείωση) κατά μια μονάδα στις Συνολικές καθυστερήσεις στο οφειλόμενο χρέος, το επίπεδο της αποδοτικότητας του φοροεισπρακτικού μηχανισμού αυξάνεται κατά 1,1819.

Σε συνέχεια εάν οι δείκτες Συνολικές καθυστερήσεις στο οφειλόμενο χρέος, το ανθρώπινο δυναμικό, και Ηλεκτρονική παραλαβή φορολογικών δηλώσεων ΦΠ, ΝΠ, ΦΠΑ είναι σταθεροί, τότε για κάθε μεταβολή (αύξηση) στο κόστος Τεχνολογίας πληροφορικής κατά μια μονάδα το ποσοστό αποδοτικότητας του φοροεισπρακτικού μηχανισμού αυξάνεται κατά 0,876.

Επίσης εάν οι δείκτες Συνολικές καθυστερήσεις στο οφειλόμενο χρέος, το κόστος Τεχνολογίας πληροφορικής, και Ηλεκτρονική παραλαβή φορολογικών δηλώσεων ΦΠ, ΝΠ, ΦΠΑ είναι σταθεροί, τότε για κάθε μεταβολή (αύξηση) στο ανθρώπινο δυναμικό κατά μια μονάδα το ποσοστό αποδοτικότητας του φοροεισπρακτικού μηχανισμού αυξάνεται κατά 0,002.

Το υψηλότερο ποσοστό δαπανών για την τεχνολογία της πληροφορικής, το υψηλότερο ποσοστό προσωπικού που χρησιμοποιείται για την παροχή υπηρεσιών θα οδηγούσαν σε υψηλότερο επίπεδο των υπηρεσιών που παρέχονται στους φορολογούμενους. Επίσης η χρήση ειδικών προγραμμάτων πληροφορικής, επομένως υψηλότερο ποσοστό δαπανών για την τεχνολογία της πληροφορικής, η αύξηση του εξειδικευμένου προσωπικού που απασχολείται στον έλεγχο, στην έρευνα και στην είσπραξη των οφειλών, μπορεί να αυξήσει την αποτελεσματικότητα της διαδικασίας ανάκτησης χρέους, η οποία ως εκ τούτου θα πρέπει να μειώσει τον διοικητικό φόρτο τόσο για τον φορολογούμενο όσο και για την αρχή είσπραξης και να βελτιώσει τον φοροεισπρακτικό μηχανισμό.

Για πολλές φορολογικές διοικήσεις, η τεχνολογία πληροφορικής προσφέρει ένα μέσο για την αποδοτικότερη και αποτελεσματικότερη διαχείριση του φοροεισπρακτικού μηχανισμού. Σε μια εποχή γρήγορης ροής πληροφοριών και τεχνολογικών αλλαγών, είναι ζωτικής σημασίας για τις φορολογικές διοικήσεις να

αξιολογούν την υποδομή της τεχνολογίας της πληροφορίας για να διαπιστώσουν εάν ανταποκρίνονται στις τρέχουσες και μελλοντικές ανάγκες τους. Είναι σημαντικό οι φορολογικές διοικήσεις να αυτοματοποιήσουν τις υπάρχουσες διαδικασίες συλλογής και επαλήθευσης των εσόδων τους, καθώς αυτό μπορεί να οδηγήσει σε μεγάλη εξοικονόμηση κόστους και καλύτερες υπηρεσίες για τους φορολογούμενους.

Οι επενδύσεις σε νέες τεχνολογίες μπορεί να είναι δαπανηρές προσπάθειες. Ωστόσο, σε ορισμένες περιπτώσεις, τα υπάρχοντα συστήματα ΤΠ μπορεί να απαιτούν μόνο βελτιώσεις ή βελτιώσεις για την αντιμετώπιση συγκεκριμένων ή μελλοντικών αναγκών μιας φορολογικής διοίκησης. Αυτό μπορεί επίσης να βοηθήσει στην αποτελεσματική κατανομή των πόρων, επιτρέποντας στις φορολογικές διοικήσεις να αφιερώνουν περισσότερους πόρους σε υποθέσεις υψηλότερης πολυπλοκότητας.

Ο σχεδιασμός και η εφαρμογή νέων συστημάτων ή εργαλείων πληροφορικής επιτρέπει στις φορολογικές διοικήσεις:

- να διευκολύνουν τις αλλαγές στην οργανωτική δομή,
- να βελτιώσουν τις υφιστάμενες διαδικασίες,
- να αυτοματοποιήσουν διαδικασίες που σχετίζονται με τη συλλογή των εσόδων,
- να επιτρέπουν τη πρόσβαση σε βάσεις δεδομένων περιουσιακών στοιχείων.
- να παρέχουν πληροφορίες σε πραγματικό χρόνο σχετικά με τους οφειλέτες και τα περιουσιακά τους στοιχεία,
- να συγκεντρώνουν δεδομένα για τη στήριξη των αναλυτικών εργαλείων που χρησιμοποιούνται για τη διαχείριση κινδύνου, τη μελέτη της συμπεριφοράς του οφειλέτη, του κατακερματισμού του φόρτου εργασίας και των στρατηγικών συλλογής των εσόδων.

Κεφάλαιο 7

Προτάσεις -Συμπεράσματα

7. 1 Προτάσεις βελτίωσης του φοροεισπρακτικού μηχανισμού στις Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων

Οι φορολογικές διοικήσεις λειτουργούν σε ποικίλα περιβάλλοντα και ο τρόπος με τον οποίο κάθε ένα από αυτά διαχειρίζονται το φορολογικό τους σύστημα διαφέρει σε σχέση με το πολιτικό και νομοθετικό τους περιβάλλον και τη διοικητική πρακτική και τον πολιτισμό τους. Ως εκ τούτου, μια τυποποιημένη προσέγγιση της φορολογικής διοίκησης μπορεί να μην είναι ούτε πρακτική ούτε επιθυμητή. Τα συμπεράσματα θα πρέπει να ερμηνευθούν με αυτό το πνεύμα και θα πρέπει να ληφθούν υπόψη οι ιδιαίτερες προκλήσεις και προτεραιότητες που κάθε διοίκηση διαχειρίζεται.

Σε πρόσφατη έρευνα του ΟΟΣΑ⁵⁶⁴, ο δείκτης κόστους είσπραξης φορολογικών εσόδων παρουσιάζει στην πλειονότητα των φορολογικών διοικήσεων πτωτική τάση, η οποία ενδέχεται να οφείλεται, τουλάχιστον εν μέρει, στην αυξημένη αποδοτικότητα λόγω τεχνολογικών επενδύσεων και άλλων πρωτοβουλιών⁵⁶⁵. Στην προσπάθεια τους οι κυβερνήσεις των κρατών μελών να βελτιώσουν την αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητα των φορολογικών διοικήσεων για την είσπραξη φορολογικών εσόδων προβαίνουν σε θεσμικές και οργανωτικές αλλαγές που αφορούν κυρίως τους φοροεισπρακτικούς μηχανισμούς. Προς αυτή την κατεύθυνση έχουν στραφεί ορισμένες χώρες

⁵⁶⁴ΟΟΣΑ (2013), Tax Administration 2013: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies (φορολογική διοίκηση 2013: συγκριτικά στοιχεία για τις οικονομίες του ΟΟΣΑ και άλλες προηγμένες και αναδυόμενες

οικονομίες), εκδόσεις OECD Publishing. (<http://dx.doi.org/10.1787/9789264200814-en>)

⁵⁶⁵Εβδομη έκθεση βάσει του άρθρου 12 του κανονισμού (ΕΟΚ, Ευρατόμ) αριθ. 1553/89περί της είσπραξης του ΦΠΑ και των διαδικασιών ελέγχου

δημιουργώντας φοροεισπρακτικούς μηχανισμούς με μεγάλη αυτονομία στην φορολογική διοίκηση και στις τελωνειακές εργασίες.

Γενικότερα στις χώρες της ΕΕ, ο φοροεισπρακτικός μηχανισμός κάνει μια στροφή από τις διαθρωτικές ρυθμίσεις στον τύπο του φόρου σε πιο λειτουργικά κριτήρια και η πλειονότητα των φοροεισπρακτικών μηχανισμών έχουν μια οργανωτική δομή που βασίζεται σε ένα μίγμα κριτηρίων «hybridstructure». Επίσης λίγες φορολογικές διοικήσεις έχουν δημιουργήσει ειδικές μονάδες για την διαχείριση των φορολογικών υποθέσεων των φορολογούμενων παρά την προτεραιότητα που έχει τεθεί από το σύμφωνο Ελευθέρων Συναλλαγών σε θέματα φορολογίας για τον εκσυγχρονισμό και την ενίσχυση της φορολογικής διοίκησης με σκοπό τη μεγαλύτερη συμμόρφωση των φορολογούμενων και τη βελτίωση της είσπραξης των φορολογικών εσόδων⁵⁶⁶.

Όσο αφορά τα μέτρα που έχουν ληφθεί σε θέματα στρατηγικής διοίκησης από τους φοροεισπρακτικούς μηχανισμούς εστιάζουν στο σχεδιασμό, στην παρακολούθηση και στην αξιολόγηση της φορολογικής διοίκησης σε θέματα συμμόρφωση των φορολογούμενων, στην ποιότητα των υπηρεσιών, στο κόστος συμμόρφωσης των φορολογούμενων, και στα επίπεδα ικανοποίησης των φορολογούμενων.

Οι πληροφορίες που μας δίνει η έκθεση του ΟΟΣΑ για την επιχειρηματική απόδοση των φορολογικών διοικήσεων μας παρέχει ευρύ φάσμα που σχετίζεται με δεδομένα ρύθμισης και αναλογίες σε κρίσιμους τομείς της φορολογικής διοίκησης. Ενδεικτικά αναφέρουμε για τις επιστροφές των φόρων υπάρχει μία αυξανόμενη τάση στο ποσοστό επιστροφής φόρου στους φορολογούμενους με αποτέλεσμα την αύξηση της εργασίας των φορολογικών διοικήσεων και αύξηση του κινδύνου για φοροδιαφυγή. Η τάση αυτή έχει επηρεαστεί σημαντικά σε ορισμένες χώρες στις οποίες έχουν μειωθεί τα φορολογικά τους έσοδα.

Οι φορολογικές διοικήσεις θέλουν να εξαλείψουν και να μετατοπίσουν την αυξανόμενη ζήτηση από τους φορολογούμενους υπηρεσιών, σε μια πιο αποδοτική υπηρεσία μέσω διαδικτύου. Πολλές χώρες δεν έχουν την γνώση και την εμπειρία για την χρήση υπηρεσιών μέσω διαδικτύου και χρησιμοποιούν πιο δαπανηρές

⁵⁶⁶ Σύμφωνο Ελευθέρων Συναλλαγών FTA

υπηρεσίες. Όσο αφορά τις ηλεκτρονικές υπηρεσίες των φορολογικών διοικήσεων έχει σημειωθεί μια πιο ικανοποιητική πρόοδος με την καθιέρωση συστημάτων ηλεκτρονικής αρχειοθέτησης εισπραξη μεγάλων φόρων δηλαδή τους φόρους εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και το ΦΠΑ. Ωστόσο, υπάρχει περιθώριο βελτίωσης για αρκετές χώρες οι οποίες μπορούν να επανασχεδιάσουν το σύστημα για την εισπραξη φόρων επιφέροντας αλλαγές στον φοροεισπρακτικό τους μηχανισμό και αλλαγές στο κόστος συμμόρφωσης των φορολογουμένων.

Εύλογη πρόοδος έχει σημειωθεί στην αυτοματοποίηση των πληρωμών φόρων από τους φορολογούμενους. Ωστόσο, σχεδόν το 40% των φορολογικών διοικήσεων δεν φαίνεται να έχουν επαρκή γνώση της εν λόγω χρήσης, ενώ σχεδόν οι μισοί ακόμα παρέχουν σχετικά δαπανηρές υπηρεσίες πληρωμών.

Στην 5η Έκθεση για την οικονομική ανάπτυξη και την δημοσιονομική βιωσιμότητα της Ευρώπης αναφέρονται οι φορολογικές μεταρρυθμίσεις των χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Στις περισσότερες χώρες η δύσκολη δημοσιονομική κατάσταση οδήγησε σε μια γενική αύξηση της φορολογικής επιβάρυνσης. Η έκθεση μας παρέχει πληροφορίες για τις πρόσφατες φορολογικές μεταρρυθμίσεις μέχρι το πρώτο εξάμηνο 2013. Επίσης μας δίνει εικόνα για τις αλλαγές στα συνολικά φορολογικά έσοδα και προσδιορίζει τις κοινές φορολογικές πολιτικές. Κατά την περίοδο του 2013 πολλά κράτη μέλη τροποποίησαν τον φόρο εισοδήματος των φυσικών προσώπων ακολουθώντας την προοδευτική φορολογία, μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης για τα χαμηλά εισοδήματα και αύξηση της φορολογικής επιβάρυνσης για τα υψηλότερα εισοδήματα. Όσο αφορά την φορολογία εισοδήματος στις επιχειρήσεις οι περισσότερες μεταρρυθμίσεις επικεντρώθηκαν στην μείωση της φορολογικής βάσης ως απάντηση στην παρατεταμένη επίδραση της οικονομικής κρίσης στις επενδύσεις του ιδιωτικού τομέα. Λίγες επίσης χώρες έκαναν αλλαγές στους φορολογικούς συντελεστές των επιχειρήσεων.

Αύξηση παρατηρείται στους έμμεσους φόρους χωρίς να παρατηρούνται αλλαγές στην φορολογία της εργασίας για να μειωθεί το κόστος εργασίας. Αυτό σημαίνει μια μεταστροφή των φόρων και μια μετατόπιση στην δομή του φόρου από την άμεση στην έμμεση φορολογία, με την αύξηση της φορολογικής επιβάρυνσης.

Ωστόσο, περισσότερα από τα μισά κράτη μέλη καθιέρωσαν μεταρρυθμίσεις ΦΠΑ κατά τη διάρκεια των τελευταίων δύο ετών, αυξάνοντας τα ποσοστά χωρίς να διευρύνουν την βάση. Η πλειοψηφία των κρατών μελών έλαβε μέτρα για την εντατικοποίηση της καταπολέμησης της φορολογικής απάτης και της φοροδιαφυγής και τη βελτίωση της φορολογικής συμμόρφωσης.

Οι φορολογικές δαπάνες μπορούν σε ορισμένες περιπτώσεις να μειώσουν την αποτελεσματικότητα του φορολογικού συστήματος και να επηρεάσουν τα φορολογικά έσοδα. Για παράδειγμα, οι φορολογικές δαπάνες στον φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων δεν είναι διόλου αμελητέες σε ορισμένα κράτη μέλη σε σχέση με την ανάλυση της αξία κόστους-οφέλους. Η τακτική υποβολή εκθέσεων των φορολογικών δαπανών πραγματοποιείται σήμερα σε περίπου δύο τρίτα των κρατών μελών.

Επίσης τα κράτη μέλη της ΕΕ συλλέγουν μειωμένα έσοδα από το ΦΠΑ σε επίπεδο χαμηλότερο από το επίπεδο που θα μπορούσε να εισπραχθούν θεωρητικά αν όλοι οι τομείς στην κατανάλωση φορολογούνταν με τον κανονικό συντελεστή. Η ευρεία χρήση των απαλλαγών από το ΦΠΑ και η μείωση συντελεστών του ΦΠΑ έχει σαν αποτέλεσμα μεγάλη διαφορά στην είσπραξη φόρων. Ορισμένα κράτη μέλη έχουν ιδιαίτερα χαμηλό επίπεδο είσπραξης του ΦΠΑ.

Τα αποτελέσματα της μελέτης αποδοτικότητας αφορούν την βελτίωση της απόδοσης του φοροεισπρακτικό μηχανισμού. Από την ανάλυση παλινδρόμησης προέκυψε ότι η αποδοτικότητα των φορολογικών διοικήσεων που θεσμικά εκπροσωπούνται από Ημιαυτόνομες Αρχές εσόδων, επηρεάζεται, από τις μεταβλητές που αφορούν τις Συνολικές καθυστερήσεις στο οφειλόμενο χρέος ως ποσοστό εισπράξεων ανά τύπο φόρου, το Κόστος Τεχνολογίας Πληροφοριών και το Ανθρώπινο Δυναμικό.

Επομένως οι φορολογικές διοικήσεις μέσω των τμημάτων στρατηγικού σχεδιασμού και ανάπτυξης θα πρέπει να εφαρμόσουν μια επιτυχημένη γενική στρατηγική και μια στρατηγική διαχείρισης του χρέους που να βασίζονται σε ένα σύνολο βασικών στρατηγικών αρχών που θα οδηγούν και θα ενημερώνουν τις δραστηριότητες τους, προκειμένου να μεγιστοποιηθεί η αποδοτικότητα του

φοροεισπρακτικού μηχανισμού τους, να ελαχιστοποιηθεί το ποσό του φορολογικού χρέους που προκύπτει και να μεγιστοποιηθεί η ανάκτηση του.

Οι ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων θα πρέπει να εφαρμόζουν αυτές τις στρατηγικές αρχές σε ολόκληρη τη φορολογική διοίκηση, δίνοντας έμφαση στις διαδικασίες των νέων τεχνολογιών πληροφορικής, στη διαχείριση της απόδοσης και στον προγραμματισμό τους ανθρώπινου δυναμικού και στην ορθή επικοινωνία με άλλους δημόσιους φορείς.

Οι στρατηγικές αρχές θα πρέπει να ευθυγραμμίζονται με τις προτεινόμενες τέσσερις κύριες φάσεις της είσπραξης των φόρων:

- συνεργασία με τους φορολογούμενους, πριν από την ημερομηνία λήξης των οφειλών τους,
- μεγιστοποίηση της συλλογής οφειλών μετά την ημερομηνία λήξης, αλλά πριν από τη χρήση των εξουσιών εκτέλεσης,
- αποτελεσματική και έγκαιρη χρήση των εξουσιών εκτέλεσης,
- ρεαλιστική είσπραξη οφειλών με την αναγνώριση χρέους που δεν είναι οικονομικό να ανακάμψει, καθώς και πολιτική διαγραφής του.

Αναλυτικότερα, στην πρώτη φάση είσπραξης φόρων θα πρέπει να υπάρχει συνεργασία με τους φορολογούμενους. Προκειμένου να αυξηθούν οι έγκαιρες και ακριβείς φορολογικές πληρωμές, οι Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων ενδείκνυται να τους βοηθήσουν στην κατανόηση και εκπλήρωση των υποχρεώσεων τους αξιολογώντας εάν διαθέτουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες. Αυτό μπορεί να γίνει αυτόματα μετά από αυτοαξιολόγηση ή χρησιμοποιώντας μια ειδοποίηση αξιολόγησης μετά την επικύρωση της φορολογικής δήλωσης ή του ελέγχου. Οι φορολογικές διοικήσεις ενδέχεται επίσης να επιθυμούν να παρέχουν στους φορολογούμενους εύχρηστα εργαλεία για να διευκολύνουν τη διαδικασία πληρωμής, μεταξύ άλλων μέσω ηλεκτρονικών υπηρεσιών και προσωπικών λογαριασμών, λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά των διαφόρων τομέων φορολογουμένων.

Οι Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων θα πρέπει να εξετάσουν τη χρήση κατάλληλων εργαλείων επικοινωνίας και καναλιών για να υπενθυμίσουν στους φορολογούμενους τις προθεσμίες πληρωμής (π.χ. επιστολές, ηλεκτρονικές πύλες,

μηνύματα SMS και άλλα μέσα). Η ανακοίνωση αυτή μπορεί να κυμαίνεται από τα γενικά μηνύματα στο ένα άκρο, τα οποία δεν λαμβάνουν υπόψη την απόκλιση των χαρακτηριστικών συμπεριφοράς των φορολογουμένων, σε εξατομικευμένες υπενθυμίσεις στο άλλο άκρο. Φυσικά, οι επιλογές θα πρέπει να καθορίζονται με βάση τα αποδεικτικά στοιχεία και σε ορισμένες περιπτώσεις οι γενικές προσεγγίσεις μπορεί να είναι η πλέον αποδοτική μέθοδος για μια συγκεκριμένη φορολογική διοίκηση.

Ωστόσο, καθώς τα διαθέσιμα τεχνολογικά εργαλεία συνεχίζουν να βελτιώνονται, στις περισσότερες περιπτώσεις η κατάτμηση των φορολογουμένων κατά χαρακτηριστικά (π.χ. ο τύπος του φορολογούμενου, το επίπεδο και τα χαρακτηριστικά του χρέους) είναι πιθανό να αυξήσει την αποτελεσματικότητα βελτίωσης του φοροεισπρακτικού μηχανισμού. Με βάση την κατάτμηση, η οποία στην άκρη θα είναι ένα τμήμα ενός (δηλαδή του μεμονωμένου φορολογούμενου), η επικοινωνία μπορεί να είναι όλο και περισσότερο εξατομικευμένη και αυτοματοποιημένη, λαμβάνοντας υπόψη την ανατροφοδότηση των φορολογουμένων και τις πληροφορίες συμπεριφοράς.

Το νομικό πλαίσιο μπορεί επίσης να υποστηρίξει αυτές τις πρώτες δραστηριότητες των φορολογικών διοικήσεων, για παράδειγμα με την προώθηση της παρακράτησης φόρων στην πηγή, μέσω προκαταβολών και με τη μεγαλύτερη χρήση των διαδικασιών συμμόρφωσης βάσει σχεδιασμού. Είναι πιθανό ότι θα προκύψουν λιγότερα προβλήματα όσο πιο κοντά είναι η καταβολή του φόρου για το φορολογητέο γεγονός και τόσο πιο αυτόματη είναι η είσπραξη φόρου, για παράδειγμα στις διαδικασίες πληρωμής με αποδοχές για μισθωτούς. Ενώ οι αλλαγές στο νομικό πλαίσιο είναι συνήθως αρμοδιότητα των Υπουργείων Οικονομικών, οι πιο ώριμες φορολογικές διοικήσεις είναι πιθανό να διαδραματίσουν σημαντικότερο ρόλο, μεταξύ άλλων μέσω του σχεδιασμού της πολιτικής.

Επίσης, οι φορολογικές διοικήσεις μπορούν να παρέχουν κίνητρα για την προώθηση των πρόωρων πληρωμών και αντικίνητρα από την επιβολή τόκων και ποινών ως σημαντικό αποτρεπτικό παράγοντα.

Στην δεύτερη φάση είσπραξης φόρων, στη μεγιστοποίηση της συλλογής πριν από τα μέτρα επιβολής, οι Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων θα πρέπει να προωθήσουν την μακροπρόθεσμη συμμόρφωση και να αποφευχθούν οι πιο δαπανηρές παρεμβάσεις. Είναι σημαντικό να μεγιστοποιηθεί η είσπραξη των εσόδων που δεν έχει καταβληθεί κατά την προβλεπόμενη από το νόμο ημερομηνία πριν από τη λήψη ενδεχομένως δαπανηρών μέτρων επιβολής. Αυτό σημαίνει ότι μια φορολογική διοίκηση θα πρέπει να παραμείνει σε στενή επαφή με τους μη συμμορφούμενους φορολογούμενους για να τους ενθαρρύνει και να τους επηρεάσει να πληρώσουν το συντομότερο δυνατό μετά την ημερομηνία λήξης. Η πρακτική μας δείχνει ότι όσο τα φορολογικά έσοδα δεν εισπράττονται στην ώρα τους οι πιθανότητες να μην ανακτηθούν αυξάνονται σημαντικά.

Ειδικότερα, οι φορολογικές διοικήσεις θα πρέπει να εντοπίζουν όσο το δυνατόν καλύτερα όσους δεν είναι σε θέση να πληρώσουν σε συγκεκριμένη χρονική στιγμή, αλλά είναι ωστόσο πρόθυμοι να το πράξουν. Είναι σημαντικό να επιτευχθεί ισορροπία μεταξύ της είσπραξης των οφειλόμενων εξ ολοκλήρου ποσών και της παροχής βοήθειας στους φορολογούμενους για την αποφυγή δυσχερειών, μέσω της χρήσης σχεδίων πληρωμών. Αυτό θα βοηθήσει στη διατήρηση της συμμόρφωσης με την πάροδο του χρόνου και ενδέχεται να έχει θετικές επιπτώσεις στη δημόσια φήμη της φορολογικής διοίκησης σε αντίθεση με μια επιεική φορολογική διοίκηση στην ταχύτητα είσπραξης.

Επίσης είναι σημαντικό να εντοπιστούν και να χρησιμοποιηθούν τα πιο αποτελεσματικά κανάλια για την αποστολή υπενθυμίσεων πριν οι φορολογικές διοικήσεις προβούν σε μέτρα επιβολής. Αυτά μπορεί να είναι πολυκαναλικά, για παράδειγμα μέσω ταχυδρομικής επικοινωνίας, ασφαλούς ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, μηνυμάτων κειμένου ή τηλεφωνικών κλήσεων. Παράλληλα με την υπενθύμιση στους φορολογούμενους των υποχρεώσεών τους, η ανακοίνωση αυτή θα πρέπει επίσης να καλεί τον φορολογούμενο να έρθει σε επαφή με τη διοίκηση για να βρει λύση για προσωρινά προβλήματα. Η συνεκτίμηση των τομέων των φορολογουμένων και των κατηγοριών κινδύνου και η άμεση αντιμετώπιση του φορολογούμενου ενδέχεται να οδηγήσουν σε καλύτερα αποτελέσματα,

συμπεριλαμβανομένης της ταχύτερης σαφήνειας σχετικά με τις κατάλληλες επιλογές.

Σε ένα επόμενο στάδιο οι φορολογικές διοικήσεις μπορούν να ενισχύσουν την επικοινωνία με τη μεγαλύτερη χρήση των αναλύσεων δεδομένων και των γνώσεων συμπεριφοράς. Τα αναλυτικά στοιχεία δεδομένων μπορούν να προβλέψουν ποιο κανάλι είναι πιθανό να αποφέρει το καλύτερο αποτέλεσμα για μια συγκεκριμένη σειρά περιστάσεων (π.χ. ιστορικό μη πληρωμής). Η χρήση τεχνικών ευαισθητοποίησης βασισμένων στη γνώση για τη διαμόρφωση του πιο αποτελεσματικού μηνύματος μπορεί επίσης να αναμένεται να συμβάλει στην βελτίωση του φοροεισπρακτικού μηχανισμού.

Επίσης, για λόγους αποτελεσματικότητας, μπορεί να είναι ωφέλιμο για τις διαδικασίες υπενθύμισης να είναι όσο το δυνατόν πιο αυτοματοποιημένες, ανεξάρτητα από το αν έχουν τη μορφή γενικών ή εξατομικευμένων υπενθυμίσεων. Αυτό θα απελευθερώσει περισσότερο χρόνο για επαφές με τηλεφωνικές επαφές ή επισκέψεις σε κατάλληλες περιπτώσεις. Τα αποτελέσματα των προσπαθειών υπενθύμισης πρέπει να επιτρέπουν στη διοίκηση να αξιολογεί την αποτελεσματικότητα των διαφόρων δράσεων και σχεδίων, ώστε να προσαρμόζεται ανάλογα η χρήση των υπενθυμίσεων.

Η επόμενη φάση είσπραξης των φόρων σχετίζεται με την αποτελεσματική χρήση των εργαλείων επιβολής. Η νομοθεσία πρέπει να παρέχει στις φορολογικές διοικήσεις αποτελεσματικές αρμοδιότητες είσπραξης οφειλών. Οι φορολογικές διοικήσεις ενδέχεται να επιθυμούν να επανεξετάσουν το πεδίο των εξουσιών τους, μπορεί να είναι χρήσιμο εάν ορισμένες εξουσίες μπορούν να εφαρμοστούν από τη διοίκηση χωρίς προηγούμενη δικαστική έγκριση.

Επίσης, οι φορολογικές διοικήσεις θα πρέπει να λαμβάνουν υπόψη τη φερεγγυότητα και τη ρευστότητα ενός οφειλέτη ή τα πρότυπα της συμπεριφοράς των πληρωμών του οφειλέτη. Αυτό θα βοηθήσει τη φορολογική διοίκηση να διαχειρίζεται ενεργά τα χρέη με βάση την αξία, την ηλικία και τις εκτιμήσεις ως προς τη δυνατότητα είσπραξης. Ιδιαίτερη προσοχή θα πρέπει να δοθεί στα νέα χρέη ή στους νέους οφειλέτες. Επιπλέον, σε περιπτώσεις απάτης που σχετίζεται με την διαδικασία είσπραξης φόρων η επιβολή των μέτρων θα πρέπει να εφαρμοστεί

αυστηρά για ευρύτερους σκοπούς αποτροπής και να υποστηριχθεί η θετική στάση απέναντι στην εκούσια συμμόρφωση.

Η αυτοματοποιημένη αντιστάθμιση των επιστροφών με αχρεωστήτως καταβληθείσες οφειλές είναι ενδεχομένως ένας αποδοτικός μηχανισμός συλλογής. Ένας τέτοιος μηχανισμός πρέπει ιδανικά να λειτουργεί σε συνεχή βάση έως ότου πληρωθεί το χρέος. Θα μπορούσε να εξεταστεί το ενδεχόμενο ενοποίησης με άλλα τμήματα της κυβέρνησης, για παράδειγμα για την αντιστάθμιση ορισμένων κρατικών πληρωμών, καθώς και για την αντιστάθμιση των επιστροφών φόρου όταν τα χρέη βρίσκονται σε άλλα τμήματα της κυβέρνησης.

Για τα χρέη που δεν μπορούν να ανακτηθούν με έναν πλήρως αυτοματοποιημένο τρόπο, μια καλή πρακτική είναι να χρησιμοποιηθεί ένα σύστημα διαχείρισης περιπτώσεων για την κατανομή υποθέσεων, με βάση την εμπειρία, σε μονάδες επιβολής ή σε έμπειρο ανθρώπινο δυναμικό. Οι μονάδες επιβολής πρέπει ιδανικά να αποτελούνται από εξειδικευμένο ανθρώπινο δυναμικό. Για ειδικές κατηγορίες οφειλετών μπορεί να χρειαστούν διαφορετικά ή πρόσθετα μέτρα επιβολής, λαμβανομένης υπόψη της ιδιαιτερότητας της κατάστασης:

- Σε περιπτώσεις κατά τις οποίες ο οφειλέτης έχει εγκαταλείψει τη δικαιοδοσία ή έχει μετακινήσει περιουσιακά στοιχεία, θα πρέπει να υπάρχουν διεθνείς συμφωνίες για να διασφαλιστεί ότι η οφειλή μπορεί να ανακτηθεί διασυνοριακά.
- Μόλις ανοίξει η επίσημη διαδικασία αφερεγγυότητας, οι πιθανότητες ανάκτησης συνήθως μειώνονται δραματικά. Η εξουσία της φορολογικής διοίκησης συχνά περιορίζεται στο σημείο αυτό στην υποβολή των απαιτήσεων της στον αρμόδιο για την αφερεγγυότητα. Ωστόσο, αν η διοίκηση διαπιστώσει ότι ένας υποκείμενος στον φόρο είναι αφερέγγυος, ενδέχεται να είναι σε θέση να κινήσει η ίδια τη διαδικασία αφερεγγυότητας.
- Σε περίπτωση αμφισβήτησης ή άλλων διαδικασιών επίλυσης διαφορών, η φορολογική διοίκηση θα επιθυμεί να διασφαλίσει ότι η εκκίνηση μιας νομικής διαδικασίας δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί κατά τρόπο ώστε να αποφευχθεί η πληρωμή των χρεών, συμπεριλαμβανομένης της απόκρυψης ή πώλησης περιουσιακών στοιχείων. Σε αυτή την περίπτωση, θα πρέπει να ληφθούν υπόψη

τα κατάλληλα προληπτικά μέτρα για την προστασία των συμφερόντων της κυβέρνησης.

Η τελευταία φάση της είσπραξης φόρων που θα βοηθήσει στην βελτίωση του φοροεισπρακτικού μηχανισμού, σχετίζεται με την ρεαλιστική είσπραξη οφειλών την αναγνώριση δηλαδή του χρέους που δεν είναι οικονομικό να ανακάμψει, καθώς και την πολιτική διαγραφής του. Θα υπάρχουν πάντοτε ποσά τα οποία δεν θα καταβληθούν ποτέ ούτε θα ανακτηθούν, επειδή δεν είναι οικονομικά δυνατό να επιδιωχθούν, είτε μετά από επιβεβαίωση ότι δεν υπάρχουν διαθέσιμες δυνατότητες ανάκτησης.

Θα πρέπει να θεσπιστούν νομικές διατάξεις και διοικητικοί προσανατολισμοί που να ρυθμίζουν σε ποιες περιστάσεις, πώς και από ποιον, τα χρέη μπορούν να καταγράφονται (από άποψη λογιστικής), να διαγράφονται ή να μην υπόκεινται πλέον σε ενεργητικά μέτρα (εκτός εάν γίνεται διαθέσιμο).

Μπορεί να είναι αποτελεσματική η αυτόματη διαγραφή μικρών ποσών χρέους υπό συγκεκριμένα κριτήρια (για παράδειγμα σχετικά με την ηλικία του χρέους και την έκταση των προηγούμενων πράξεων ανάκτησης), καθώς και τα χρέη για τα οποία έχει παρέλθει η προβλεπόμενη προθεσμία. Για μεγαλύτερα ποσά τα οποία δεν έχουν ακόμη φτάσει σε νόμιμο όριο, η επικύρωση από εξουσιοδοτημένο προσωπικό (που μπορεί σε ορισμένες περιπτώσεις να είναι ανώτερη διοίκηση) είναι πιθανόν να χρειαστεί για αποφάσεις διαγραφής.

Σε άλλες περιπτώσεις, η φορολογική διοίκηση μπορεί, με βάση την ανάλυση κόστους-οφέλους, να αποφασίσει προσωρινά να σταματήσει τη συλλογή και είσπραξη των μη καταβληθέντων χρεών, χωρίς να τα διαγράψει. Στην περίπτωση αυτή, ενώ δεν υπάρχει πλέον ενεργός διαδικασία είσπραξης, η ανάκτηση θα μπορούσε να ενεργοποιηθεί εκ νέου, εάν ο οφειλέτης συγκεντρώσει πρόσθετα χρέη.

7.2 Προτάσεις για περαιτέρω έρευνα

Στην παρούσα μελέτη διερευνήθηκε η αποτελεσματικότητα και η αποδοτικότητα των Φορολογικών Διοικήσεων των χωρών της Ευρώπης (DMUs),

που η θεσμική οργάνωση και λειτουργία των συστημάτων των φορολογικών διοικήσεων λειτουργεί υπό το καθεστώς μιας ενοποιημένη ημιαυτόνομης οντότητας, στην οποία η ευθύνη ανήκει σε γενικό διευθυντή και εξαρτάται από τον Υπουργό, με βάση τη μεθοδολογία της Περιβάλλουσας Ανάλυσης Δεδομένων (Data Envelopment Analysis). Πιο συγκεκριμένα, μελετήθηκε αρχικά η αποδοτικότητα 14 Φορολογικών Διοικήσεων που λειτουργούν υπό τη μορφή μιας ενοποιημένης ημιαυτόνομης οντότητας (DMUs): Βουλγαρία, Ελλάδα, Εσθονία, Ισπανία, Ιρλανδία, Λετονία, Λιθουανία, Ουγγαρία, Ρουμανία, Σλοβακία, Σλοβενία, Σουηδία, Τσεχία, Φιλανδία, κατά το έτος 2015 και σε δεύτερη φάση η αποδοτικότητα 9 φορολογικών διοικήσεων της Ευρωζώνης. Αυτή η προσέγγιση μας προσφέρει μια εκτίμηση σύγκρισης. Διερευνάται η ανταγωνιστικότητα της εκάστοτε υπό μελέτης Μονάδας Αποφάσεων σε σχέση με τις υπόλοιπες Μονάδες Λήψης Αποφάσεων (ημιαυτόνομες οντότητες), καθώς έχουν το ίδιο αντικείμενο εργασίας και λειτουργούν μετασχηματίζοντας κοινές εισροές σε κοινές εκροές. Ένα επόμενο βήμα για περαιτέρω έρευνα είναι η δυνατότητα εκτίμησης προόδου των Μονάδων Λήψης Αποφάσεων καθώς θα μας δίνεται η θέση της μονάδας στα αποτελέσματα αποδοτικότητα σε σύγκριση με το παρελθόν, η οποία θα μπορούσε να πραγματοποιηθεί έχοντας την επόμενη έκδοση από το ΟΟΣΑ των Συγκριτικών Πληροφοριών.

«Επιπλέον, είναι γνωστό ότι η Ευρωπαϊκή Ένωση αναζητά και για τις ανάγκες της δικής της χρηματοδότησης μια ανανέωση του συστήματος ιδίων πόρων που έχει θεσμοθετήσει, και η σχετική συζήτηση έχει αναδείξει ως βασικό σημείο αναφοράς την καθιέρωση ενός ενιαίου ευρωπαϊκού φόρου, η διαδικασία θεσμοθέτησης και - κυρίως - βεβαίωσης και είσπραξης του οποίου θέτει επίσης ζητήματα διοικητικού φόρτου και κόστους που άπτονται του περιεχομένου του αναλυθέντος προβληματισμού για τις εθνικές Φορολογικές Διοικήσεις.⁵⁶⁷ Θα αποτελούσε ιδιαίτερα ενδιαφέρον αντικείμενο έρευνας η εξέταση της δυνατότητας της Ευρωπαϊκής Ένωσης, στο πλαίσιο του ιδιαίτερου θεσμικού πλαισίου που τη

⁵⁶⁷ Βλ. σχετική ανάλυση σε Δ. Σκιαδά (2013), Χρηματοδότηση του Προϋπολογισμού της Ευρωπαϊκής Ένωσης: Η πρόταση για έναν ενιαίο ευρωπαϊκό φόρο, σε «Δημόσια Οικονομικά και Δίκαιο», Τιμητικός Τόμος για τον Καθηγητή Νικόλαο Ι. Μπάρμπα, Εκδόσεις Σάκκουλα, σελ. 461-475.

χαρακτηρίζει, να αναπτύξει - εφόσον φυσικά αποφασιστεί η θεσμοθέτηση ενός ενιαίου ευρωπαϊκού φόρου -, ένα ανάλογο σχήμα Ημιαυτόνομης Οντότητας ως αρχή/φορέα βεβαίωσης και είσπραξης αυτού του φόρου ή να παράσχει σχετική εντολή/εξουσιοδότηση στις αντίστοιχες εθνικές αρχές οπότε θα μελετηθεί το πλαίσιο της αυτονομίας και της ανεξαρτησίας αυτών ως προς τα αρμόδια όργανα της Ευρωπαϊκής Ένωσης.»

7.3.Συμπεράσματα

Στα τέλη της δεκαετίας του 1990 η Ευρωπαϊκή Ένωση ανέπτυξε ένα «δημοσιονομικό σχέδιο»⁵⁶⁸ για να βοηθήσει τις υποψήφιες προς ένταξη χώρες να αναθεωρήσουν πόσο καλά τα όργανα των εσόδων τους ανταποκρίνονται στις βέλτιστες πρακτικές εντός της ΕΕ. Το σχέδιο περιγράφει πέντε βασικές πτυχές της καλής φορολογικής διοίκησης. Πρέπει να υπάρχει μια σαφής λειτουργική δομή που υποστηρίζεται από τη στήριξη της νομοθεσίας. Η πτυχή αυτή περιλαμβάνει στοιχεία όπως το οργανωτικό μοντέλο του οργανισμού εσόδων και τη φορολογική νομοθεσία της χώρας, συμπεριλαμβανομένων των διοικητικών κανόνων που καθορίζουν τις ευθύνες των φορολογουμένων και τις εξουσίες του φορέα πληρωμών. Η φορολογική διοίκηση θα πρέπει να έχει μια στρατηγική για τη διαχείριση των ατόμων που εργάζονται σε αυτό, υιοθετώντας δεοντολογικά πρότυπα στη διαχείριση ανθρώπινων πόρων. Η φορολογική διοίκηση θα πρέπει επίσης να διαθέτει ορισμένες βασικές λειτουργικές δυνατότητες, οι οποίες κυμαίνονται από τη συλλογή εσόδων, τη διεκπεραίωση μεγάλων ποσοτήτων φορολογικών δεδομένων και τον φορολογικό έλεγχο έως την αντιμετώπιση σοβαρών περιπτώσεων απάτης και σύνθετης φοροδιαφυγής. Παράλληλα με αυτές τις δυνατότητες, ο φορέας εσόδων είναι επίσης υπεύθυνος για την παροχή μιας σειράς υπηρεσιών στους φορολογούμενους που θα τους βοηθήσουν να συμμορφωθούν με τις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Τέλος, η όλη λειτουργία

⁵⁶⁸ The blueprints were updated in 2007:
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/info_docs/taxation/fiscal_blueprint_en.pdf.

του οργανισμού εσόδων υποστηρίζεται από λειτουργίες, όπως η τεχνολογία των πληροφοριών και οι επικοινωνίες.

Οι θεμελιώδεις διαφορές στον τρόπο δομής των φορολογικών διοικήσεων και στους φόρους για τους οποίους είναι υπεύθυνοι σημαίνουν ότι η απλοϊκή συνολική "κατάταξη" των φορολογικών διοικήσεων δεν είναι ούτε δυνατή ούτε ενημερωτική. Ωστόσο, τα δεδομένα καθιστούν δυνατή τη συγκριτική ανάλυση της απόδοσης σε ορισμένους τομείς και αποκαλύπτουν επίσης κάποιες γενικές τάσεις και αναδυόμενες βέλτιστες πρακτικές στις πιο προηγμένες οικονομίες του κόσμου.

Η κατανόηση αυτών των τάσεων και εξελίξεων είναι όλο και πιο σημαντική για τους ηγέτες των φορολογικών διοικήσεων, καθώς λειτουργούν σε ένα πολύ δύσκολο περιβάλλον. Όπως και πολλά τμήματα της δημόσιας υπηρεσίας σε ολόκληρο τον κόσμο, μετά από την παγκόσμια οικονομική κρίση, οι φορολογικές διοικήσεις υποχρεούνται να κάνουν περισσότερα με λιγότερα. Η διατήρηση, ή ακόμη η βελτίωση, της ροής των φορολογικών εσόδων έχει διαδραματίσει σημαντικό ρόλο στην αποκατάσταση των δημόσιων οικονομικών. Σε χώρες όπου η φορολογική διοίκηση θεωρείται επιτυχημένος κλάδος κυβέρνησης, καλείται συχνά να αναλάβει νέα καθήκοντα, τα οποία δεν συνδέονται στενά με την κύρια ευθύνη για τη συλλογή των φόρων.

Παρόλο που είναι δυνατόν να ανατεθεί η ευθύνη τόσο για τη φορολογική πολιτική όσο και για τη φορολογική διοίκηση σε ένα ενιαίο σώμα, στις περισσότερες χώρες εξετάσαμε ότι οι δύο λειτουργίες διαχωρίζονται. Είναι συνηθέστερο να διατίθεται ο ρόλος της φορολογικής πολιτικής στο Υπουργείο Οικονομικών και η φορολογική διοίκηση να ανατίθεται σε ξεχωριστό φορέα. Όποιες και αν είναι οι θεσμικές ρυθμίσεις, είναι σημαντικό να υπάρχει πολύ στενή σχέση μεταξύ της ανάπτυξης πολιτικής και της διοίκησης. Εάν η χάραξη πολιτικής απομακρυνθεί από την πραγματικότητα του τρόπου με τον οποίο οι πολιτικές αυτές πρέπει να λειτουργούν στην πράξη και από τον τρόπο με τον οποίο συμπεριφέρονται οι φορολογούμενοι, υπάρχει πραγματικός κίνδυνος τα αποτελέσματα να μην είναι αυτά που προορίζονταν. Είναι εξίσου σημαντικό οι Ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων να κατανοούν ποια είναι τα επιδιωκόμενα

αποτελέσματα, έτσι ώστε οι διοικητικές προσπάθειες και οι στόχοι τους να μπορούν να ευθυγραμμιστούν σωστά.

Η διάρθρωση της φορολογικής διοίκησης επηρεάζεται από το βαθμό στον οποίο οι φόροι εισπράττονται τόσο σε υποεθνικό όσο και σε εθνικό επίπεδο. Η λειτουργία της φορολογικής διοίκησης εντός της χώρας μπορεί να οργανωθεί με διάφορους τρόπους. Οι ακριβείς ρυθμίσεις που υιοθετούνται από μια χώρα επηρεάζονται από διάφορους παράγοντες, όπως η συνταγματική ιστορία της χώρας, το αντικείμενο των φόρων, η γεωγραφία και η πολυπλοκότητα του συστήματος.

Σε ορισμένες χώρες, οι φορολογικές διοικήσεις σε εθνικό και υποεθνικό επίπεδο λειτουργούν σχετικά ανεξάρτητα. Αυτό μπορεί να αντανάκλα διαφορές στους τύπους των φόρων που εισπράττονται. Για παράδειγμα, εάν οι υποεθνικοί φόροι είναι κυρίως φόροι ιδιοκτησίας, ενώ οι εθνικοί φόροι είναι φόροι εισοδήματος, μπορεί να μην υπάρχει μεγάλη ανάγκη για στενό συντονισμό των δραστηριοτήτων. Όταν και τα δύο επίπεδα φορολογίας φορολογούν το ίδιο πράγμα, όπως τα κέρδη των επιχειρήσεων, η περίπτωση του συντονισμού θα είναι ισχυρότερη, ιδιαίτερα αν συμβάλει στη μείωση του κόστους συμμόρφωσης των φορολογουμένων. Σε μικρό αριθμό χωρών, η διαχείριση των φόρων είναι πλήρως αποκεντρωμένη, ενώ η υποεθνική βαθμίδα αναλαμβάνει την ευθύνη για τη διαχείριση τόσο των εθνικών όσο και των υποεθνικών φόρων. Αυτό συμβαίνει όταν η υποεθνική βαθμίδα έχει υψηλό βαθμό αυτονομίας κάτω από το σύνταγμα της χώρας. Είναι επίσης δυνατό να συγκεντρωθεί η διαχείριση όλων των φόρων στα χέρια ενός φορέα, ακόμη και αν η πολιτική ευθύνη για ορισμένους φόρους κατανεμηθεί σε υποεθνικές βαθμίδες διακυβέρνησης. Στην πράξη, ορισμένες χώρες έχουν υιοθετήσει ένα συνδυασμό κεντρικών και αποκεντρωμένων στοιχείων στην προσέγγισή τους στη φορολογική διοίκηση.

Ενώ η ακριβής δομή της φορολογικής διοίκησης είναι πιθανόν να διαφέρει από χώρα σε χώρα για τους λόγους που αναφέρθηκαν παραπάνω, η έρευνα του FTA's έχει εντοπίσει ορισμένα βασικά χαρακτηριστικά που συνδέονται με την επιτυχή φορολογική διοίκηση. Για να είναι αποτελεσματική, η φορολογική διοίκηση πρέπει να διαθέτει επαρκή αυτονομία και ανεξαρτησία, όπως οι 14 Ημιαυτόνομες

Αρχές Εσόδων που μελετήσαμε. Συγκεκριμένα αυτό περιλαμβάνει τη διακριτική ευχέρεια όσον αφορά την κατανομή του συνολικού προϋπολογισμού μεταξύ των διαφόρων λειτουργιών του οργανισμού και της ευθύνης για την εσωτερική της οργάνωση, συμπεριλαμβανομένης της γεωγραφικής κατανομής των φορολογικών υπηρεσιών. Σε μία ιδανική περίπτωση, η φορολογική διοίκηση θα πρέπει επίσης να έχει τη δυνατότητα να καθορίζει πολιτικές σχετικά με την πρόσληψη, την ανάπτυξη και την αμοιβή του προσωπικού του, να ορίζει τα πρότυπα απόδοσης στα οποία θα εργάζεται και να έχει την εξουσία να ασκεί τις εξουσίες επιβολής του φορολογικού συστήματος πληροφοριών και για τη συλλογή φορολογικών χρεών. Ο σκοπός και οι συγκεκριμένες αποστολές και αρμοδιότητες του οργανισμού εσόδων πρέπει να αναφέρονται σαφώς και ρητά. Για να είναι επιτυχής, θα χρειαστεί επίσης να διατεθούν επαρκείς πόρους και να εργαστούν εντός ενός σταθερού νομικού πλαισίου. Το σωστό επίπεδο αυτονομίας θα συμβάλει ώστε οι αποφάσεις της φορολογικής διοίκησης να είναι, και φαίνεται να είναι αποτέλεσμα ανεξάρτητης και αντικειμενικής εφαρμογής των κανόνων του φορολογικού συστήματος στα πραγματικά περιστατικά κάθε περίπτωσης.

Όπως αναφέρθηκε και παραπάνω αρκετές χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης έχουν αναθέσει την αποστολή της φορολογικής διοίκησης σε ημιαυτόνομους φορείς. Παράλληλα με αυτή την αυξημένη αυτονομία, είναι σημαντικό οι φορολογικές διοικήσεις να είναι σαφώς υπεύθυνες για τα αποτελέσματα των πράξεων τους και την ακεραιότητα των διαδικασιών λήψης αποφάσεων, μέσω μιας διαδικασίας ανεξάρτητης εποπτείας και αξιολόγησης. Αυτό οδήγησε στη δημιουργία διοικητικών συμβουλίων που είναι αρμόδια για τις καθημερινές λειτουργίες των ημιαυτόνομων Αρχών Εσόδων καθώς επίσης και στη δημιουργία εξωτερικών υπηρεσιών που θα επιβλέπουν τη λειτουργία του φορολογικού συστήματος.

Όσον αφορά στο πεδίο των αρμοδιοτήτων που έχουν ανατεθεί στις φορολογικές διοικήσεις, μια τάση είναι πολύ σαφής και είναι η ενοποίηση της ευθύνης για την είσπραξη άμεσων και έμμεσων φόρων (με εξαίρεση τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης, οι οποίοι υπόκεινται γενικά στον οργανισμό που συλλέγει δασμούς). Η είσπραξη των εισφορών κοινωνικής ασφάλισης, από την άλλη

πλευρά, εξακολουθεί να διαχειρίζεται χωριστά από τη φορολογία στην πλειονότητα των χωρών με καθεστώτα κοινωνικής ασφάλισης. Ωστόσο, η τάση είναι να ενσωματωθεί η είσπραξη των φόρων και των εισφορών κοινωνικής ασφάλισης, με έναν αυξανόμενο αριθμό χωρών που κάνουν αυτή την αλλαγή.

Ο τρόπος με τον οποίο οργανώνονται εσωτερικά οι φορολογικές διοικήσεις αλλάζει επίσης. Πολλά πρωτότυπα οργανωτικά μοντέλα όπως αναφέρθηκε και παραπάνω επικεντρώνονται στους διάφορους τύπους φορολογίας που διαχειρίζεται η φορολογική διοίκηση, καθώς επίσης η οργάνωση είναι πλέον άμεσα συνδεδεμένη με τα συστήματα πληροφορικής που εισήχθησαν προς το τέλος του προηγούμενου αιώνα για την εξοικονόμηση κόστους επεξεργασίας. Έτσι, διαφορετικές οργανικές μονάδες θα ασχολούνταν με τους άμεσους και έμμεσους φόρους, τους εταιρικούς φόρους και τους φόρους μισθοδοσίας, για παράδειγμα.

Με την πάροδο του χρόνου δόθηκε περισσότερη έμφαση στη λειτουργική αριστεία, με την οργανωτική εστίαση να μετατοπίζεται σε κλάδους όπως η συμμόρφωση (δραστηριότητα επιβολής), η συλλογή και η επεξεργασία ή η διαχείριση λογαριασμού. Καθώς οι φορολογικές διοικήσεις έχουν αρχίσει να κατανοούν περισσότερο τους τρόπους με τους οποίους διαφορετικοί τύποι φορολογουμένων συμπεριφέρονται διαφορετικά, άρχισαν επίσης να οργανώνουν ορισμένες λειτουργίες, ιδίως συμμόρφωση, γύρω από ευρεία τμήματα φορολογουμένων, όπως οι μεγάλες επιχειρήσεις, οι μικρές επιχειρήσεις και οι φορολογούμενοι που εμπλέκονται σε εγκληματικές δραστηριότητα.

Έχουν υπάρξει πειραματισμοί με ρυθμίσεις διαχείρισης πινάκων, οι οποίες έχουν σχεδιαστεί για να συνδυάζουν τα οφέλη της λειτουργικής αριστείας με μεγαλύτερη εστίαση στον πελάτη, αλλά είναι δύσκολο να εφαρμοστούν στην πράξη. Πιο πρόσφατα, οι φορολογικές διοικήσεις έχουν αναγνωρίσει ότι η εστίαση στις διεργασίες στο τέλος της διαδικασίας που είναι βασικές για τη λειτουργία του φορολογικού συστήματος είναι η καλύτερη άμυνα εναντίον της νοοτροπίας που μπορεί να αναπτυχθεί σε οποιαδήποτε μεγάλη οργάνωση, ανεξάρτητα από ποιο συγκεκριμένο οργανωτικό πρότυπο έχει υιοθετήσει. Ακολουθώντας τον τρόπο με τον οποίο η εργασία εξελίσσεται, βήμα προς βήμα, η οργάνωση μπορεί να βοηθήσει στον εντοπισμό των προβλημάτων που προκύπτουν.

Κάνοντας ένα ακόμη βήμα, οι φορολογικές διοικήσεις έχουν αρχίσει να εξετάζουν τη διαδικασία από την άποψη του φορολογούμενου. Αυτό θα αποκαλύψει πότε οι διαδικασίες που φαίνονται συνεκτικές από εσωτερική άποψη, δεν έχουν καθόλου νόημα στον φορολογούμενο όταν δεν συναναστρέφεται με την φορολογική διοίκηση. Επίσης οι φορολογικές διοικήσεις πρέπει να λαμβάνουν υπόψη τους, ότι η διαδικασία της καλής φορολογικής συμμόρφωσης αρχίζει λίγο πριν από την υποβολή της φορολογικής δήλωσης, η οποία είναι το τέλος μιας διαδικασίας από την άποψη του φορολογούμενου.

Αναλυτικά στοιχεία σχετικά με το σχετικό κόστος αντιμετώπισης των φορολογουμένων διά ζώσης, μέσω τηλεφώνου και ηλεκτρονικά δεν είναι εύκολο να ληφθούν. Εάν οι χώρες υπολογίσουν αυτές τις δαπάνες, δεν το κάνουν σε συγκρίσιμη βάση. Ωστόσο, η ανάλυση που είναι διαθέσιμη υποδεικνύει ότι το κόστος αντιμετώπισης του ατόμου πρόσωπο με πρόσωπο είναι υψηλότερο, ιδίως εάν ληφθούν υπόψη τα έξοδα ακίνητης περιουσίας για παρουσία σε τοποθεσία που διαφορετικά δεν θα είχε φορολογική υπηρεσία. Αυτός είναι ο λόγος για τον οποίο είδαμε αρκετές χώρες να κινούνται για τον εξορθολογισμό της φυσικής τους θέσης και να περιορίσουν ή να καταργήσουν την δυνατότητα να καλέσουν σε μια φορολογική υπηρεσία χωρίς προειδοποίηση. Ο σαφής περιορισμός της πρόσβασης διά ζώσης καθιστά ακόμη σημαντικότερο το γεγονός ότι οι εναλλακτικές μορφές επαφής λειτουργούν καλά για τους φορολογούμενους⁵⁶⁹.

Η διαχείριση της απόδοσης των φορολογικών διοικήσεων εξελίσσεται επίσης. Εν μέρει, αυτό αντικατοπτρίζει μια γενική τάση προς μεγαλύτερη διαφάνεια στην κυβέρνηση και αυξανόμενη προσδοκία από τους πολιτικούς και τους πολίτες που εξυπηρετούν όσον αφορά την αποτελεσματικότητα και την εξυπηρέτηση. Είναι αρκετά συνηθισμένο για τις φορολογικές διοικήσεις να δημοσιεύουν τα μελλοντικά τους σχέδια και να αναφέρουν δημοσίως πόσο καλά έχουν επιτελέσει τα εν λόγω σχέδια.

⁵⁶⁹ The FTA recently published a report on improving self-service offerings to taxpayers: <http://www.oecd.org/ctp/administration/increasing-the-use-of-self-service-channels-by-taxpayers-9789264223288-en.htm>

Η παγκόσμια οικονομική κρίση έχει αυξήσει την πίεση στις φορολογικές διοικήσεις για τη βελτίωση της απόδοσής τους. Ταυτόχρονα, το ζήτημα του καλύτερου τρόπου μέτρησης της απόδοσης και της πραγματικής επιτυχίας έχει γίνει πιο περίπλοκο. Στο παρελθόν, μια φορολογική διοίκηση επικεντρωνόταν συνήθως σε ένα σχετικά μικρό αριθμό εύκολα κατανοητών μετρήσεων. Επομένως, η συνολική αποτελεσματικότητα μετριόταν πιθανώς με βάση τα ίδια έξοδα της φορολογικής διοίκησης ως ποσοστό των εισπραχθέντων εσόδων και θα εξεταζόταν συναφώς την «προστιθέμενη αξία» από τις δραστηριότητές της κυρίως με βάση τα πρόσθετα χρήματα που εξασφαλίστηκαν από τον έλεγχο φορολογικών δηλώσεων. Ωστόσο, εάν το επιθυμητό αποτέλεσμα είναι ότι οι φορολογούμενοι ευθύνονται για την άμεση καταβολή του σωστού φόρου από την αρχή, δεν είναι σαφές ότι η αύξηση της απόδοσης του ελέγχου αποτελεί μέτρο επιτυχίας. Είναι αναμφισβήτητο ένα μέτρο αποτυχίας, ειδικά αν η αύξηση της απόδοσης του ελέγχου συμπίπτει με τη μείωση της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης, η οποία δεν είναι πλήρως κατανοητή όσον αφορά τις πολιτικές αλλαγές ή τη μειωμένη οικονομική δραστηριότητα. Στην πράξη, οι φορολογικές διοικήσεις αναγνωρίζουν όλο και περισσότερο την αξία της επένδυσης σε μέτρα που θα αποτρέψουν την μη συμμόρφωση. Ωστόσο, αυτά τα προληπτικά μέτρα βαθμολογούνται άσχημα ενάντια στις μετρήσεις απόδοσης που υπολογίζουν μόνο την απόδοση του ελέγχου.

Οι φορολογικές διοικήσεις έχουν αρχίσει να αναπτύσσουν μέτρα απόδοσης που είναι πιο ισορροπημένα και καλύτερα ευθυγραμμισμένα με τα επιθυμητά αποτελέσματα. Ορισμένες χώρες έχουν αναπτύξει μέτρα που αποσκοπούν στην παρακολούθηση της "φοροδιαστάσεως", η οποία είναι η διαφορά μεταξύ των φόρων που πράγματι εισπράχθηκαν και των φόρων που θα έπρεπε να είχαν καταβληθεί. Αυτό δεν είναι απλό και τα μέτρα για τα δημοσιονομικά χάσματα τείνουν να είναι προς τα πίσω, καθώς τα αποτελέσματα χρειάζονται κάποιο χρόνο για να υπολογιστούν. Ως εκ τούτου, έχουν περιορισμένη αξία για τους επιχειρησιακούς διαχειριστές. Απαιτούνται άλλα μέτρα για την καθοδήγηση των καθημερινών επιχειρησιακών αποφάσεων, μέτρα που επικεντρώνονται στη

μεγιστοποίηση του ποσού του φόρου που καταβάλλεται σωστά και εγκαίρως⁵⁷⁰. Τα μέτρα συμμόρφωσης συμπληρώνονται επίσης συνήθως με μέτρα για την ποιότητα των υπηρεσιών που παρέχονται στους φορολογούμενους. Αυξάνεται η χρήση των ερευνών που αποσκοπούν στη δοκιμή των επιπέδων ικανοποίησης και εμπιστοσύνης του φορολογούμενου προς την φορολογική διοίκηση. Αυτές οι πληροφορίες παρέχουν έμμεσες αποδείξεις σχετικά με το πόσο πιθανόν οι φορολογούμενοι πρέπει να συμμορφωθούν πλήρως με τις υποχρεώσεις τους.

Τα μέτρα του κόστους για τη συμμόρφωση των φορολογουμένων με τις φορολογικές τους υποχρεώσεις είναι λιγότερο ανεπτυγμένα. Όπου χρησιμοποιούνται, είναι συχνά αρκετά τυποποιημένα και αποσκοπούν κυρίως στην ενθάρρυνση της απλοποίησης του φορολογικού συστήματος σε επίπεδο πολιτικής. Η μέτρηση του πραγματικού κόστους συμμόρφωσης δεν είναι εύκολη, ιδιαίτερα στον τομέα των μικρών επιχειρήσεων, και όμως το κόστος συμμόρφωσης αποτελεί πραγματική ανησυχία για τις μικρές επιχειρήσεις. Οι μικρές επιχειρήσεις είναι πολυάριθμες και ποικίλες και η επισκόπηση του πραγματικού κόστους θα ήταν δαπανηρή και ενδεχομένως επιπλέον επιβάρυνση για τις επιχειρήσεις. Αυτό είναι ένα ζήτημα που θα επιστρέψει μια πιο προσεκτική εξέταση. Πρέπει να εξεταστεί στο πλαίσιο των βαρών συμμόρφωσης που επιβάλλει η κυβέρνηση ως σύνολο.

Εν τω μεταξύ, οι φορολογικές διοικήσεις έχουν λάβει μέτρα για την απλούστευση ορισμένων βασικών διαδικασιών, αξιοποιώντας την τεχνολογία. Στην πλειοψηφία των φορολογικών διοικήσεων που ερευνήσαμε είναι αρκετά διαδεδομένη η ηλεκτρονική κατάθεση των φορολογικών δηλώσεων και των επιγραμμικών πληρωμών (on-line). Η προπληρωμή της φορολογικής δήλωσης για τα άτομα γίνεται όλο και πιο συνηθισμένη. Ορισμένες φορολογικές διοικήσεις διερευνούν τώρα πώς μπορούν να καταστήσουν τη φορολογική συμμόρφωση αναπόσπαστο μέρος των συστημάτων που χρησιμοποιούν οι επιχειρήσεις για τη διαπραγμάτευση και τη διαχείριση των υποθέσεων τους και αυτό έχει πραγματικές

⁵⁷⁰ This subject is explored in much greater detail in the FTA's report on Measures of Tax Compliance Outcomes: <http://www.oecd.org/ctp/administration/measures-of-tax-compliance-outcomes-9789264223233-en.htm>

δυνατότητες τόσο για τη βελτίωση της συμμόρφωσης όσο και για τη μείωση του κόστους για τις επιχειρήσεις⁵⁷¹.

Η επιτυχής φορολογική διοίκηση εξαρτάται από το να έχει το σωστό προσωπικό με τις κατάλληλες δεξιότητες και οι μισθοί του προσωπικού είναι το μοναδικό μεγαλύτερο κόστος για τις φορολογικές διοικήσεις. Ως εκ τούτου, δεν προκαλεί έκπληξη το γεγονός ότι η συντριπτική πλειοψηφία των φορολογικών διοικήσεων έχει μια επίσημη στρατηγική για το ανθρώπινο δυναμικό. Η ανάπτυξη του προσωπικού είναι επίσης ζωτικής σημασίας και οι περισσότεροι οργανισμοί εσόδων εξακολουθούν να επικεντρώνονται στους τομείς της εμπορικής ευαισθητοποίησης. Όσον αφορά τον αριθμό προσωπικού, κυριαρχεί η τάση να μειωθεί το συνολικό μέγεθος του εργατικού δυναμικού. Το προφίλ ηλικίας του προσωπικού ποικίλλει σημαντικά. Όταν το μεγαλύτερο μέρος του προσωπικού είναι ηλικίας κάτω των 50 ετών, υπάρχει μια τάση υψηλότερου ποσοστού να κατέχουν ακαδημαϊκά προσόντα σε επίπεδο πτυχίου.

Οι φορολογικές διοικήσεις με προφίλ γήρανσης του προσωπικού αντιμετωπίζουν μια πρόκληση και μια ευκαιρία. Η πρόκληση είναι ότι πολλές φορολογικές διοικήσεις θα δουν μεγάλο αριθμό έμπειρων και ανώτερων στελεχών τους να αποσυρθούν στο εγγύς μέλλον. Αυτό είναι ενδεχομένως σημαντική απώλεια γνώσεων και εμπειρογνωμοσύνης και απαιτεί προσεκτική διαχείριση, εάν δεν πρόκειται να διαταραχθεί η λειτουργική αποτελεσματικότητα. Σε πολλές περιπτώσεις οι οικονομικοί περιορισμοί θα σημαίνουν ότι δεν είναι δυνατόν να αντικατασταθούν όλοι οι συνταξιούχοι, αλλά εξακολουθεί να υπάρχει η ευκαιρία για ανανέωση του εργατικού δυναμικού. Έχουμε ήδη διαπιστώσει ότι ένα νεότερο ανθρώπινο δυναμικό τείνει να είναι πιο ειδικευμένο. Αλλά αυτή είναι επίσης μια ευκαιρία για τη διαφοροποίηση των δεξιοτήτων και των ικανοτήτων του προσωπικού που εργάζεται στη φορολογική διοίκηση. Η ανανέωση του ανθρώπινου δυναμικού είναι μια ευκαιρία να προσληφθούν άτομα με αυτές τις δεξιότητες. Δυστυχώς σε πολλές οικονομίες η ζήτηση για άτομα με αυτές τις

⁵⁷¹ The concept of “Tax Compliance by Design” is discussed in a recent FTA report: <http://www.oecd.org/ctp/administration/tax-compliance-by-design-9789264223219-en.htm>

δεξιότητες είναι υψηλή και οι φορολογικές διοικήσεις ίσως χρειαστεί να δεχτούν ότι ένα μικρότερο σε μέγεθος ανθρώπινο δυναμικό θα πρέπει επίσης να είναι εκείνο στο οποίο τα άτομα ανταμείβονται καλύτερα. Όποιο και αν είναι ο τρόπος με τον οποίο υιοθετούν οι φορολογικές διοικήσεις το μοντέλου στελέχωσης, είναι πιθανό να αποτελέσει ένα από τα στοιχεία της συνολικής προσπάθειας για μείωση του κόστους των φορολογικών διοικήσεων ως ποσοστό των εισπραχθέντων φόρων.

Η οργανωτική αλλαγή μπορεί να αποτελέσει έναν ακόμη ισχυρό τρόπο για τις φορολογικές διοικήσεις να προωθήσουν τις δραστηριότητές τους. Μπορεί να τροποποιήσει την εντολή, τον ρόλο, τη δομή, τη σχέση αναφοράς ή τις ευθύνες. Αυτές οι αλλαγές κυμαίνονται από τη συγκέντρωση των γραφείων εισπραξης φόρου σε μετατόπιση των εργαζομένων σε διαφορετικό φόρτο εργασίας ή τη δημιουργία μιας εξειδικευμένης ομάδας. Ενώ τα συστήματα παλαιού τύπου μπορούν να αποτελέσουν πρόκληση, οι οργανωτικές αλλαγές μπορούν να επιφέρουν βελτιώσεις της διαδικασίας και ψηφιοποίηση. Ανεξάρτητα από το είδος ή το μέγεθος της αλλαγής, οι φορολογικές διοικήσεις που έχουν προχωρήσει σε οργανωτικές αλλαγές έχουν αναφέρει αυξημένη αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα του φοροεισπρακτικού τους μηχανισμού.

Το περιβάλλον στο οποίο λειτουργούν οι φορολογικές διοικήσεις είναι τόσο δύσκολο όσο και δυναμικό. Για να είναι επιτυχείς οι φορολογικές διοικήσεις θα πρέπει να εξετάσουν τις προκλήσεις με διάφορους τρόπους. Όλο και περισσότερο, θα πρέπει να κοιτάζουν πέρα από τα όρια των ίδιων των οργανώσεων τους, προκειμένου να αποδώσουν τα αναμενόμενα αποτελέσματα. Αυτό αντανακλά το γεγονός ότι τα καλά αποτελέσματα φορολογικής συμμόρφωσης απαιτούν από τους οργανισμούς φορολογίας να συνεργαστούν με τους φορολογούμενους για να βελτιώσουν τις διαδικασίες που χρησιμοποιούν για την παροχή ακριβών φορολογικών δηλώσεων και την έγκαιρη καταβολή φόρων και την βελτίωση του φοροεισπρακτικού μηχανισμού. Θα ενισχυθεί από την αντίληψη ότι η καλή κατανόηση του τι οδηγεί τη συμπεριφορά των φορολογουμένων καθιστά δυνατή την ανάπτυξη οικονομικά αποδοτικών τρόπων ενθάρρυνσης υψηλών επιπέδων συμμόρφωσης.

8. Βιβλιογραφία

Ξενόγλωσση

- Alm, J. (2012). Measuring, explaining and controlling tax evasion: lessons from theory, experiments, and field studies. *International Tax and Public Finance* 19, 54-77.
- Alm, J., & Duncan, D. (2014). Estimating tax agency efficiency. *Public Budgeting & Finance*, 34(3), 92-110
- Alm, J., & Duncan, D. R. (2013). Estimating Tax Agency Efficiency. Retrieved from http://web.law.columbia.edu/sites/default/files/microsites/law-theory_workshop_files/Alm_Agency_Eff.pdf
- Amos, T., Ristow, A., and Ristow, L. (2004). *Human Resource Management*. Lansdowne: Juta and Co Ltd.
- Andic, Suphan (1994). Organizational Dimensions of Public Finance in Transition Economies: An Assessment of the Recent Literature. In: Salvatore Schiavo-Campo (ed.) *Institutional Change and the Public Sector in Transitional Economies*. Washington: World Bank.
- Anthony J. Pellechio, Vito Tanzi (1995). *The Reform of Tax Administration* Publication Date: February 1, 1995
- Babacar Sarr, (2015). Assessing Revenue Authority Performance in Developing Countries: A Synthetic Control Approach, 146-156.
- Banker R.D., Cooper W.W., Seiford L.M., Thrall R.M., Zhu J. (2003) Returns to scale in different DEA models Elsevier B.V., *European Journal of Operational Research* 154, 345–362
- Banker, R. D., & Natarajan, R. (2008). Evaluating contextual variables affecting productivity using Data Envelopment Analysis. *Operations Research*, 56(1), 48–58
- Banxia Software 1994 - 2018
- Barney, J. (1991). Firm Resources and Sustained Competitive Advantage. *Journal of Management*, 17 (1), 99-120.

- Barros, C. P. (2005). Performance measurement in tax offices with a stochastic frontier model. *Journal of Economic Studies*, 32, 497-510
- Becker, B. & Gerghart, B. (1996). "The impact of human resources management on organizational performance: progress and prospects". *Academy of Management Journal*, 39(4), 779-801.
- Behavioral Economics and Taxation (Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2014).
- Behn, R. D. and Kant, P.A., (1999), Strategies for avoiding the pitfalls of performance contracting, *Public Productivity and Management Review*
- Berg, S. (2010). "Water Utility Benchmarking: Measurement, Methodology, and Performance Incentives", International Water Association, London: IWA Publishing
- Besley D.A., Kuh E. and Welsch R.E. (1980). *Regression Diagnostics*. John Wiley & Sons, N. Jersey p.310
- Boll, K.(2018).Outcome-based Performance Management Systems: Experiences from the Danish and Swedish Tax Agencies. In H. Byrkjeflot, & F. Engelstad (Eds.),*Bureaucracy and Society in Transition*, 89-107.
- Book V, Chapter II Part II, 'of Taxes'.
- Bordas, M. (2012). Tradition and modernization in the public administration—Efficient state or state under the rule of law. *Journal of US-China Public Administration*, 9(6), 601-619.
- Bordewijk P. and Klaasen, H.L. (2000), *It's Hard to Get to Know Us*
- Boussofiene, A., Dyson, R.G., Thanassoulis, E. (1991). Applied data envelopment analysis, *European Journal of Operational Research*, vol. 52, issue 1, 1-15
- Bratton, J., Gold, J. (1999). *Human Resource Management: Theory and Practice*. Second Edition, MacMillan, London.
- Bratton, J., Gold, J.(2003). *Human Resource Management: Theory and Practice*. Palgrave Macmillan. Great Britain

- Bretz R., Milkovich C, & Read W. (1992). The current state of performance appraisal research and practice: concerns, directions, and implications. *Journal of Management*, 18, 321-352.
- Brondolo, J. (2009). *Collecting Taxes During an Economic Crisis: Challenges and Policy Options*. IMF Staff Position Note.
- Bryzgalin, A. V. (2002) The system of taxes and fees in the Russian Federation. Imposition, introduction, and abolition of taxes. In M.V. Karaseva (Eds.). *Financial law of the Russian Federation*. Moscow: Yurist, 324-325
- Bulgaria CP (2014), The list of goods of high fiscal risk includes certain types of meat, fish products, vegetables etc , 48.
- Bulgaria, National Revenue Agency (NRA) , Annual report 3A 2017r
- Bulgaria, National Revenue Agency (NRA) , Annual report 3A 2017r
- Bulgaria, National Revenue Agency (NRA) Yearbook of the National Revenue Agency
- Bulgaria, Strategic plan, nation revenue agency, 2016-2020
- Bulgaria, the 2016-2020 Strategic Plan of the National Revenue Agency (NRA) has been adopted by NRA's Managing Board as per Art. 5, Para. 5, Item 1 of the Bulgaria, National Revenue Agency Act. The plan was approved by Ministry of Finance's Decision No. RMF-107 of 23.11.2015 and entered into force on 01.01.201
- Byars, L.,Rue, L.(2003). *Human Resource Management*. McGraw-Hill. U.S.A.
- Camanho AS, Podinovski VV, Sarrico CS, Shale EA (2001) Pitfalls and protocols in DEA. *European Journal of Operational Research*, 132:245–259
- Campbell, D. T., and Kenny, D. A. (1999). *A primer on regression artifacts*. New York: Guilford Press
- Carlos Silvani and Katherine Baer, 'Designing a Tax Administration Reform Strategy: Experiences and Guidelines' (IMF Working Paper, 97/30, 1997).
- Carnegy G.D. and Wolnizer, P.W.,(1996), Enabling accountability in museums, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*

- Casanegra de Jantscher, et al. (1992).
- Chandler, A. D. (1977). *The Visible Hand: Managerial Revolution in American Business*. Harvard University Press.
- Charan, R., & Colvin, G. (1999). Why CEOs fail. *Fortune*, 139(12), 68–72, 74–6, 78. Retrieved from <http://www.ncbi.nlm.nih.gov/pubmed/10538108>
- Charnes A., Cooper W.W., Lewin A.Y., Seiford L.M. (1997) *DATA ENVELOPMENT ANALYSIS, Theory, Methology and Applications* Kluwer Academic Publishers
- Charnes, A. Cooper, W.W. Rhodes, E. (1978) Measuring the efficiency of decision making units *Europoean Journal of Operational Research*. 1978, Vol. 2, 429 - 444
- Christian von Soest, (2006). 'Measuring the Capability to Raise Revenue Process and Output Dimension and their Application to the Zambia Revenue Authority' (GIGA Working Papers, No. 35, GIGA-WP-35/2006..
- Coeli T., Lefèbvre M., Pestieau P. (2008) *Social Protection Performance in the European Union: Comparison and convergence* Ecore Discussion Paper
- Collis, D.J., and Montgomrey, C. (1995). *Competing on Resources*. *Harvard Business Review*, 73 (4), 118-128.
- Cook R.D. & Weisberg S. (1982). *Residuals and Influence in Regression*. Chapman and Hall, London, 229.
- Cooper W.W., Seiford L.M., Kaoru T. (1999) *DATA ENVELOPMENT ANALYSIS, A Comprehensive Text with Models, Applications, References and DEA-Solver Software*.
- Cooper, W., Seiford, L., Tone, K. (2007). *Data Envelopment Analysis. A Comprehensive Text with Models, Applications, References and DEA - Solver Software*, Boston/Dordrecht/London: Kluwer Academic Publishers, 45
- Croatia Republic (2017), of Croatia Ministry of tax administration *Tax Administration Organisational schemes existing from July 1st*.
- Croatia Republic, of Croatia Ministry of tax administration, *Strategy of the Tax Administration for period 2016-2020*

Croatia, see Economic Program (2013), 21.

Czech Republic Finančni spravy , Κανόνες δεοντολογίας των δημοσίων υπαλλήλων

Czech Republic Finančni spravy, Methodology and Performance of taxes section

Czech Republic Finančni spravy, Κανονισμός υπηρεσίας αριθμ.1/2019 του Γενικού Διευθυντή

Czech Republic, Strategie FS CR

De Wit, B., Meyer, R., (2004). Strategy Process, Content, Context, 3rd Edition, Thomson, London.

Deloitte: Ευρωπαϊκή Φορολογική Έρευνα (2013).

Dennis Frampton, Practical Tax Administration (Fiscal Publications, 1993). Design: the Mirrless Review (pp. 1100-1162). Oxford University Press

Doran, G. T. (1981). There's a S.M.A.R.T. way to write management's goals and objectives. Management Review, 70(11 (AMA FORUM)), 35–36

Dumond, E. J. (1994). Making Best Use of Performance Measures and Information. International Journal of Operations & Production Management, 14(9), 16–31.

Ed S. Lyons IBFD (1996). International Tax Glossary (3rd Edition),. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation.

Elke Asen, Daniel Bunn, 2019, Sources of Government Revenue in OECD 2019, Tax Foundation, Apr.23, 2019

Ellis, D. (1995). “Executive Recruitment”. In Warner D. & Crosthwaite E. (Eds) Human Resource Management in Higher and Further Education. London: SRHE & Open University Press

Esteller, A. (2003). La eficiencia en la administración de los tributos cedidos. Un análisis explicativo. Papeles de Economía Española, 95, 320-34

Estonian Tax and Customs Board, strategic development plan (2019).

Estonian, Statutes of the Estonian Tax and Customs Board Adopted by Regulation No. 29 of the Minister of Finance of 6 October 2008.

European Commission Excellence in public administration in competitiveness in EU members states Brussels.

European Commission, 2012c.

European Commission, 2013b The Commission has recently stressed the importance of a multilevel approach to fight tax evasion. See European Commission, 2013b.

European Commission. (2013). Tax reforms in EU Member States: Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability.

Faría, A., & Yucelik, Z. (1995). The interrelationship between tax policy and tax administration. In P. Shome (Ed.), *Tax Policy Handbook* (pp. 267-272). Washington, D.C.: International Monetary Fund.

Farrell M.J. (1957) The measurement of productive efficiency *Journal of the Royal Statistics Society. Series A (General)*, Vol.120, No 3, 253-290

Filiz Kardiyen, (2006). "The Comparison of Principal Component Analysis and Data Envelopment Analysis in Ranking of Decision making Units" *G.U. Journal of Science* 19(2): 127-133.

Finnish Tax Administration Tax Administration units Organization of the Finnish Tax Administration 1st January 2019

Finnish Tax Administration, Annual Report 2018

Finnish Tax Administration, Tax Administration Strategy 2019–2024

Førsund, F. R., Edvardsen, D. F., & Kittelsen, S. A. C. (2015). Productivity of tax offices in Norway. *Journal of Productivity Analysis*, 43(3), 269-79

Førsund, F. R., Kittelsen, S. A. C., & Lindseth, F. (2005). Efficiency and productivity of Norwegian tax offices. Memorandum 29/2005. Oslo: Department of Economics, University of Oslo

France, Ministères économiques et financiers, France, Base documentaire des notes communicables de la DGFIP

- Gale, W. G., & Holtzblatt, J. (2000). The role of administrative issues in tax reform: Simplicity, compliance, and administration. In G. R. Zodrow and P. Mieszkowski (Eds.), *United States Tax Reform in the Twenty-First Century*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Gaugler B., Rudolph A. (1992). The influence of assesses performance variation on assessors' judgments. *Personnel Psychology*, 45, 77-98.
- Goldswain, George Kenneth Remission of Penalties in Income Tax Matters. Available at <http://etd.unisa.ac.za/ETD-db/theses/available/etd08242004114134/unrestricted/02dissertation.PDF> [Accessed 18 November 2006].
- González, P. E. B., & Rubio, E. V. (2013). The Efficiency of the regional management centres of the tax administration in Spain. *Journal of US China Public Administration*, 10(1), 49-56. Retrieved from <http://www.davidpublisher.com/index.php/Home/Article/index?id=7305.html>.
- H. Li, "An Empirical Study on Public Service Motivation and the Performance of Government Employees in China", *Canadian Social Science*, vol. 4, no. 2, pp. 18-28, 2008.
- Hamilton, R. Deutsch, R. and Raneri, J. (1999), pl-16 to 1-19 for more on this topic, *Guidebook to Australian International Taxation (6th Student Edition)*. Prospect Publications: st. Leonards, NSW, Australia.
- Hansen, D. (2002). Performance Appraisal. Tips Help Page. http://iso9k1.home.att.net/pa/performance_appraisal.html
- Heneman, R.L. (1992). *Merit Pay: Linking Pay Increases to performance Ratings*, Reading. MA: Addison-Wesley.
- Hoff, A. (2007). Second stage DEA: comparison of approaches for modelling the DEA score. *European Journal of Operational Research*, 181, 425–435
- Hollingsworth B. & P. Smith (2003) Use of ratios in data envelopment analysis, *Applied Economics Letters*, 10:11, 733-735, DOI: 10.1080/1350485032000133381

- Hoppe, Thomas, Schanz, Deborah, Sturm, Susann, Sureth-Sloane, Caren (2019):
Measuring Tax Complexity Across Countries: A Survey Study on MNCs
- Hubbard, L.D. (2000), Audit planning, *Internal Auditor*, Vol. 57, No. 4, 20-21.
- Hubbard, Larry D. (1988), *Control Self-Assessment Facilitating Techniques Workbook*,
The Institute of Internal Auditors, June
- Huber, V.L., Fuller, S. R. (1998). *Human Resource Management: Performance Appraisal*. University of Washington School of Business Administration.
- Hubert S. Feild and William H. Holley (1982), ♦The relationship of performance appraisal system characteristics to verdicts in selected employment discrimination cases,"*Academy of Management Journal*, 25, 392-406.
- Hungary National Tax and Customs Administration (NTCA) 2018
- Hungary National Tax and Customs Administration 2015
- Hungary National Tax and Customs Administration of Hungary, Annual Report 2017
- Hungary NRP 2013 National Reform Program, p. 59
- Hungary NTCA National Tax and Customs Administration of Hungary strategy 2011–2015
- Hungary, see CP 2013, p. 59.
- Huselid, M.A. & Becker, B.E. (1996). "Methodological issues in cross-sectional and panel estimates of the human resource firm performance link". *Industrial Relations*, 35, pp.400-422
- Hussain A. και Jones M., (2010). *An introduction to Frontier Analyst*. Frontier Analyst Workbook 1.
- IMF & OECD, *Tax Certainty*, IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers (2017), <https://oecd.org/tax/tax-policy/tax-certainty-report-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-march-2017.pdf> (accessed 2 July 2018)

IMF FAD (2015), Republic of Poland, Tax Administration Challenges and Strategic Priorities.

IMF(2010) Revenue Administration: Autonomy in Tax Administration and the Revenue Authority Model Prepared by William Crandall Authorized for distribution by Carlo Cottarelli ,1-2

Irish tax and customs PMDS requirements into Action (p. 323). Boston: Harvard Business School Press.

Irish tax and customs, Dignity at work policy.

Irish tax and customs, Revenue's Corporate Priorities (2019).

Irish tax and customs, Statement of Strategy 2017-2019.

Irish tax and customs, Underperformance Policy/ Revised Discipline code 2018.

Irish, Annual Report 2018 Ninety-sixth Annual Report of the Revenue Commissioners for the year ended 31 December 2018, including progress on the implementation of Revenue's Statement of Strategy, in accordance with the Public Service Management Act 1997, presented to the Minister for Finance. May 2019

Italy Agenzia Entrate, Italy Organigramma centrale e articolazione degli uffici

Italy Agenzia Entrate, Italy piano della performance 2019-2021

Italy Agenzia Entrate, Italy Regolamento di amministrazione Approvato con delibera del Comitato direttivo n. 4 del 30 novembre 2000 Pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 36 del 13 febbraio 2001

Italy Agenzia Entrate, Italy, il Sistema di valutazione della performance

Italy Agenzia Entrate, Italy, piano Triennale dia azioni positive

Italy Agenzia Entrate, Italy, Relazione sulla performance 2017

Italy Agenzia Entrate, Italy, Relazione sulla performance 2018

Italy Agenzia Entrate, Italy, Sistema de misurazione e valutazione della performance del personale

- Italy Agenzia Entrate, Italy, Statuto Approvato con delibera del Comitato Direttivo n. 6 del 13 dicembre 2000
- Italy NRP, National Reform Program 2013, pp. 49-51.
- Italy, Sistema di misurazione e valutazione della performance del personale dell'Agenzia delle Entrate - pdf
- Jackson, S. & Schuler, R.S. (2003). *Managing Human Resources through Strategic Partnership*. (8th edition). Canada: Thomson.
- Jackson, S.E., Schuler, R.S. (1995). Understanding H.R.M. in the context of organizations and their environments. *Annual Review Psychology* 46, 237-264.
- Jacobs, A., 2003, *Users' Standards for Integrated Tax Information Systems for Tax Administrations of Developing Countries*, The M Group, 2.
- James, S. (1998), *A Dictionary of Taxation*, Cheltenham: Edward Elgar: Cheltenham
- Jha, R et al(1999):*Tax efficiency in Selected Indian States*, *Empirical Economics*, Vol 24, No4, 41-54.
- Joseph E. Stiglitz, Carl E. Walsh, (2009) *Αρχές της μακροοικονομικής Εκδόσεις Παπαζήση*.
- IOTA (2013), *PERFORMANCE MANAGEMENT - A SYSTEMATIC APPROACH*, Reference Guide for Tax Administrations
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1992). The Balanced Scorecard: Measures that Drive Performance. *Harvard Business Review*, 70(1), 71–79.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action* (p. 323). Boston: Harvard Business School Press
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). *The Balanced Scorecard: Translating Strategy*
- Katharaki, M., & Tsakas, M. (2010). Assessing the efficiency and managing the performance of Greek tax offices. *Journal of Advances in Management Research*, 7, 58-75

- Keegan, D. P., Eiler, R. G., & Jones, C. R. (1989). Are your performance measures obsolete? *Management Accounting*, 70(12), 45–50.
- Keen, Michael, IMF Working Paper, VAT Attacks! (2007) Introduction, 3.
- Kelly, Martin About.com Guide to American History. About.com: American History. Available at <http://americanhistory.about.com/od/warsanddiplomacy/u/warsandevents.htm> [Accessed 12 September 2010].
- Ketchand A. and J. Strawser,(2001).“Multiple Dimensions of Organizational Commitment: Implications for Future Accounting Research,” *Behavioral Research in Accounting*, vol. 13, 221-251.
- Kidd, M., 2008, Revenue Administration: Functionally Organized Tax Administration, FMI, Fiscal Affairs Division,. 2.
- Kimball, R., & Ross, M. (2002). *The Data Warehouse Toolkit: The Complete Guide to Dimensional Modeling* (2nd ed.). John Wiley & Sons.
- Konobear, I. Performance Appraisal.
www.geocities.com/Athens/Forum/3126/htmlperfapp.html
- Kucherov, I. I. (2006) *Tax law in Russia*. Moscow: Jurin form center. 71
- Lasheras, M., & Herrera, C. (1991, June). Tax administration and fiscal system: A comparative analysis. *Proceedings from the International Seminar in Public Economics*. Instituto de Estudios Fiscales.
- Latvia NRP, National Reform Program (2012), 30.
- Latvia State Revenue Service of Latvia VID Etikas kodeks
- Latvia State Revenue Service of Latvia, 2017 Public Report
- Latvia State Revenue Service of Latvia, Apbalvojumi
- Latvia, SRS State Revenue Service, Performance Strategy for 2017–2019
- Latvia, SRS Structure

- Lee, C. C. (2009). Analysis of overall technical efficiency, pure technical efficiency and scale efficiency in the medium-sized audit firms. *Expert Systems with Applications*
- Leeuw, F.L., (1996), Performance auditing, new public management and performance improvement: questions and answers”, *Accounting, Auditing Accountability Journal*.
- Lewis, B. D. (2006). Local government taxation: An analysis of administrative cost inefficiency. *Bulletin of Indonesian Economic Studies*, 42, 213-33
- Lithuania, The SRS launches its “In-depth Cooperation Programme”
- Lithuania NRP 2014. 76.
- Lithuania, Law of tax administration of the republic of Lithuania, April 2004 No. IX-2112
Vilnius
- Lithuania, STI State Tax Inspectorate Strategic plan 2016-2018
- Lithuania, STI structure
- Lithuania, The SRS Performance Strategy for 2017–2019 is related to the areas of activity determined in the Action Strategy of the Ministry of Finance for 2017–2019: management of taxes and duties; management of the subsector of the public benefit organisations’ policy, customs policy management.
- Logue, Danielle. 2009. "Moving policy forward: 'brain drain' as a wicked problem." *Globalisation, Societies & Education* 7, no. 1: 41–50. Academic Search Premier, EBSCO Publishing. Ανακτήθηκε 18 Φεβρουαρίου 2009.
- Lymer, Andrew & Hasseldine, John *The International Taxation System* (2002) (“International Tax System – 2002”), USA, 21.
- Lynch, R. L., & Cross, K. F. (1991). *Measure Up!: Yardsticks for Continuous Improvement*. Cambridge: Blackwell Publishers.
- Maja Klun, ‘Performance Measurement for Tax Administrations: The Case of Slovenia’ (2004) 70(3) *International Review of Administrative Sciences*, 567–74.
- Maja Klun, *Tax Expenditure Analysis of Slovenian Income Taxes* London.

Malta NRP 2012, p. 45.

Mann, A., 2004, Are Semi-Autonomous Revenue Authorities the Answer to Tax Administration Problems in Developing Countries – a Practical Guide, USAID, pp. 56-98. Available at: http://pdf.usaid.gov/pdf_docs/Pnadc978.pdf

Marinescu, P., 2003, The management of public institutions, The Bucharest University of Economic Studies: E-Books (Management ulinstituțiilor publice) , p.2.

Marr, B., Schiuma, G., & Neely, A. (2004). The dynamics of value creation: mapping your intellectual performance drivers. *Journal of Intellectual Capital*, 5(2), 312–325.

Mathis, R., Jackson, J.(2000). *Human Resource Management*. South-Western Thomson Learning. U.S.A

Maureen Kidd and William Crandall See Revenue Authorities: Issues and Problems in Evaluating their Success IMF Working Paper WP 06/240, October 2006

McDonald, J. (2009). Using least squares and tobit in second stage DEA efficiency analysis. *European Journal of Operational Research*, 197, 792–798)

McDuffie, J. (1995). “Human resource bundles and manufacturing performance: flexible production systems in the world auto industry”. *Industrial & Labor Relations Review*, 424 48(2), pp.197-221

Milka Casanegra de Jantscher, (1997) ‘Providing Resources to the Tax Administration, in Necessary Attributes for a Sound and Effective Tax Administration’ , CIAT, 3-22.

Miller, K., and Bromiley, P. (1990). Strategic Risk and Corporate Performance: An Analysis of Alternative Risk Measure. *Academy of Management Journal*, 33(4), pp. 756-779.

Mitchell, T. R., Holtom, B. C., Lee, T. W., Sablynski, C. J., and Erez, M. (2001). Why people stay: Using job embeddedness to predict voluntary turnover. *Academy of Management Journal*, 44(6), 1102-1121.

Moesen, W., & Persoon, S. (2002). Measuring and explaining the productive efficiency of tax offices: a non-parametric best practice frontier approach. *Tijdschrift voor Economieen Management*.

- Mohamadi Ali, Maryam Sadeghi, Payam Shojaei, Ameneh Rezaei (2017) Evaluating the Efficiency of Iran's Provincial Tax Offices and Ranking Them by DEA/AHP.
- Mondy, W., Noe, R., Premeaux, S. (1999). Human Resource Management. Prentice Hall.
- Montgomery D.C., Peck E.A. and Vining G.G. (2012). Introduction to Linear Regression Analysis. 5th ed. John Wiley & Sons, N. Jersey, 672.
- Mooraj, S., Oyon, D., & Hostettler, D. (1999). The balanced scorecard: a necessary good or an unnecessary evil? *European Management Journal*, 17(5), 481–491.
- Mulvie, A., McDougall, M. (1990). Human Resource Management in Practice: Selected Cases. Chartwell- Bratt. Sweden.
- Murdoch, T., McMorran, R., Kamenov, A., Walt, J., 2012, Tax Administration Reform: A Primer, USAID, p.3. Available at: http://pdf.usaid.gov/pdf_docs/PNAEA058.pdf
- Nagelkerke N.J.D. (1991). A note on the general definition of the coefficient of determination. *Biometrika*, 78(3), 691-692.
- Neely, A., & Adams, C. (2001). Perspectives on Performance: The Performance
- Neely, A., Adams, C., & Crowe, P. (2001). The performance prism in practice. *Measuring Business Excellence*, 5(2), 6–12.
- Neely, A., Gregory, M., & Platts, K. (1995). Performance Measurement System Design: A literature review and research agenda. *International Journal of Operations & Production Management*, 15(4), 80–116.
- North, A. (2002). Performance Appraisal. www.performance-appraisal.com
- OECD Consumption Tax Trends, VAT / GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues OECD Publishers (2006), 18- 20.
- OECD Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2008)

OECD, 'Monitoring Taxpayers' Compliance: A Practical Guide Based on Revenue Body Experience' (Forum on Tax Administration: Compliance Sub-Group, Centre for Tax Policy and Administration, 22 June 2008).

OECD, 'Performance Measurement in Tax Administration — Practice Note' (Committee of Fiscal Affairs Forum on Strategic Management, OECD, 2001).

OECD, (2004). Tax Administration in OECD Countries: Comparative Information Series (13. Available at: < <https://www.oecd.org/ctp/administration/CIS-2004.pdf>

OECD, Tax administration (2010) Tax Administration in OECD and Selected Non OECD Countries: Comparative Information Series.

OECD, Tax administration (2013) Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies,

OECD, Tax administration (2015) Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies,

OECD, Tax administration (2017) Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies, 76-77.

Pablo Serra, 'Measuring the Performance of Chile's Tax Administration' (2003) 56(2) National Tax Journal, 373–83.

Pedhazur E.J. (1997). Multiple regression in behavioral research. Explanation and prediction, 3rd ed. Orlando FL: Harcourt Brace, 1098 p.

Peter Drucker (1954) The practice of Management, New York Harper & Row.

Poland (2017) Szczegółowy opis konstrukcji wskaźnikówpoziom centralny - Ministerstwo Finansów, wrzesień.

Portugal, Plano de Atividades (2019).Autoridade Tributária e Aduaneira – Ministério das Finanças .

Portugal, Plano Estratégico 2015-2019, Autoridade Tributária e Aduaneira – Ministério das Finanças

- Portugal, Código de Conduta dos Trabalhadores Autoridade Tributária e Aduaneira – Ministério das Finanças .
- Price Waterhouse Coopers (2009) Key principles of organization design: Diagnosing issues in a company's structure, United States. Prism. Journal of Cost Management, 15(1), 7–15.
- R. Bird and E. Zolt, (2008) "Tax Policy in Emerging Countries," Environment and Planning C: Government and Policy, vol. 26, 73-86.
- R.D. Banker, A. Charnes, W.W. Cooper Some Models for Estimating Technical and Scale Inefficiencies in Data Envelopment Analysis Management Science,30(9)(1984), pp.1078-1092.
- Ray, S (1991). Resource-use efficiency in public schools: a study of Connecticut data. Management Science, 37(12), 1620– 1628
- Ramboll Management Consulting, (2013)Η αξιολόγηση της εταιρικής σχέσης, Ευρωπαϊκή Οικονομική Έρευνα.
- Richard Bird and Eric Zolt, 'Tax Policy in Emerging Countries' (2008) 26 Environment and Planning C: Government and Policy, 73–86
- Richard Goode, (1981) 'Some Aspects of Tax Administration', IMF Staff Papers.
- Robert Jr. Taliercio, (2004) World Bank: Designing Performance Semi- Autonomous Revenue Authority Model in Africa and Latin America.
- Rodgers, R.,Hunder, J.E. (1991). Impact of Management by Objective on Organizational Productivity. Journal of Applied Psychology, 76, 322-336.
- Romania CP (2014), 50.
- Romania, ANAF, Performance Report
- Romania, ANAF, STRATEGIA AGENȚIEI NAȚIONALE DE ADMINISTRARE FISCALĂ 2017 - 2020
- Romania, Revenue Administration Modernization Project (RAMP) - updated 27.05.2019

- Roosevelt, Franklin D. Available at
<http://thinkexist.com/search/searchquotation.asp?search=tax&page3>[Accessed 8 May 2008]
- Rubio Guerrero, J. J. (2010). La influencia de la academia en las reformas tributarias: una síntesis. *Papeles de economía española* , 125/126, 64.
- Ruy, S., & Lee, S. (2013). An exploratory study of efficiency in tax jurisdictions. *Advanced Science and Technology Letters*, 34, 46-9
- Sarkis, J. (2002) Preparing Your Data for DEA. *Productivity Analysis in the Service Sector with Data Envelopment Analysis*, 2nd edition (ISBN pending)- Chapter 4 - Necmi Avkiran
- Schenk, Alan, and Oliver Oldman. (2007) *Value added tax, a comparative approach*. New York: Cambridge University Press. p 3
- Scheuer, S. (2000) "Social and economic motivation at work - theories of work motivation reassessed", Copenhagen: Copenhagen Business School Press.
- Schuler, R.S. (2000). "The internationalization of human resource management", *Journal of International Management*, 6(3), Autumn, 239-260.
- Schuler, R.S. & Jackson, S.E. (2005). 'A quarter – Century Review of HRM in the U.S.: The Growth in Importance of the International Perspective". *Management Review*, 16(1), 1-25.
- Seguptak J.K. (1995) *Dynamics of Data Envelopment Analysis: Theory of Systems Efficiency* Kluwer Academic Publishers
- Seiford LM and RM Thrall (1990). "Recent Developments in DEA: The Mathematical Programming Approach to Frontier Analysis." *J Econometrics* 4: 7-38.
- Self, J. (2004). Metrics and management: applying the results of the balanced scorecard. *Performance Measurement and Metrics*, 5(3), 101–105.
- Shaw, J., Slemrod, J., & Whiting, J. (2010). Administration and Compliance. In J. Mirrlees, S. Adam, T. Besley, R. Blundell, S. Bond, R. Chote, J. Poterba, *Dimensions of Tax Design: the Mirrless Review* ,1100-1162.Oxford University Press.

- Sherman, D., Zhu, J. (2006). *Improving Service Performance using Data Envelopment Analysis (DEA)*, USA: Springer Science + Business Media, LLC
- Shore, L. M. and Martin, H. J. (1989). Satisfaction and organizational commitment in relation to work performance and turnover intentions. *Human Relations*, 42 (1), 625-638.
- Simar, L., & Wilson, P. W. (2007). Estimation and inference in two-stage, semi-parametric models of production processes. *Journal of Econometrics*, 136, 31–64).
- Simon James *The Future International Tax Environment* University of Exeter, UK.
- Singh and Agrawal (2012) Return and assessment perception of assesses under VAT. *Iranian Journal of Management Studies*, 5(2), 31-47.
- Sisson, K. (1995). *Personnel management: A comprehensive guide to theory and practice in Britain*. Keith Sisson.
- Slovenia, Annual report of the financial administration of the republic of Slovenia, 2016
- Slovenia, Financial Administration of the Republic of Slovenia Organization and tasks
- Slovenia, Organizational scheme of the Financial Administration of the Republic of Slovenia
- Smith, A. (1904) *Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*. 5th edition. London: Methuen & Co. 132.
https://www.ibiblio.org/ml/libri/s/SmithA_WealthNations_p.pdf
- Sokolova, E. D. (2007) *Theoretical and legal bases of the financial activity of the state and municipal formations*. Moscow: Jurisprudence. 229.
- Spanish Agencia Tributaria, Spanish Tax Agency Reports 2017
- Spanish Agencia Tributaria, Spanish Tax Agency Reports 2017
- Spanish Agencia Tributaria, Spanish, Annual Tax Collection Report 2018
- Spanish NRP 2013 of Spain, 50.
- Sweden, Report 2006:4B, Purchasing and performing undeclared work in Sweden
- Sweden, The development of the tax gap in Sweden, 2007-12.

TADAT, Romania, IMF-FAD R1 October 2016

TADAT, Slovakia, IMF-FAD R1, April 2018

Taliercio, Robert, Jr., 2004, "Designing Performance: The Semi-Autonomous Revenue Authority Model in Africa and Latin America," World Bank Policy Research Working Paper 3423 (Washington: World Bank).

Tapinos, E., Dyson, R. G., & Meadows, M. (2005). The impact of performance measurement in strategic planning. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 54(5/6), 370–384.

Tax reforms in EU Member States 2013 EUROPEAN ECONOMY 5|2013 Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability

Tax World 'Tax World: A History of Taxation'. Available at <http://www.taxworld.org/History/TaxHistory.htm> [Accessed 30 June 2010].

Thanassoulis, E. (2001). *Introduction to the Theory and Application of Data Envelopment Analysis. A foundation text with integrated software*, The Netherlands: Kluwer Academic Publishers Group

The blueprints were updated in 2007: The concept of "Tax Compliance by Design" is discussed in a recent FTA report: <http://www.oecd.org/ctp/administration/tax-compliance-by-design-9789264223219-en.htm>

The FTA recently published a report on improving self-service offerings to taxpayers: <http://www.oecd.org/ctp/administration/increasing-the-use-of-self-service-channels-by-taxpayers-9789264223288-en.htm>

Tone, K., Tsutsui, M. (2009). Network DEA: A slacks-based measure approach. *European Journal of Operational Research*, 197(1): 243-252.

USAID (2013) Detailed Guidelines for Improved Tax Administration in Latin America and the Caribbean. [on-line] Available at: [https://www.usaid.gov/sites/default/files/LAC_TaxBook_Entire %20Book%20-%20ENGLISH.pdf](https://www.usaid.gov/sites/default/files/LAC_TaxBook_Entire%20Book%20-%20ENGLISH.pdf)

USAID's Collecting Taxes database (<http://egateg.usaid.gov/collecting-taxes>).

- Van den Bogaard, R.B.P. (2014). Tax and Customs Administration of the Netherlands.
- Velleman P. & Welsch R. (1981). Efficient Computation of Regression Diagnostics. *The American Statistician*, 35, 234-242.
- Vinson, M. (1996). The Pros and Cons of 360- Degree Feedback: Making It Work. *Training and Development*, April 1996, 11-12.
- Vito Tanzi and Anthony Pellechio, (1995) , 'The Reform of Tax Administration' (IMF Working Paper 95/22).
- Vlassenko, I. (2001). Evaluation of the efficiency and fairness of British, French and Swedish property tax systems. *Property Management*, 19(5), 384-416.
- Vossler, C., McKee, M., & Jones, M. (2011). Some Effects of Tax Information Services Reliability and Availability on Tax Reporting Behavior. MPRA Paper.
- Waal, A. a. D. (2007). *Strategic Performance Management: A Managerial and Behavioural Approach*. London: Palgrave MacMillan.
- Weber, T. O., Fooker, J., & Herrmann, B. (2014). *Behavioural Economics and Taxation*. Taxation Paper, European Commission, DG TAXUD
- Weisberg S. (1985). *Applied Linear Regression*, 2nd ed. John Wiley and Sons, New York, 310.
- William D, Samson *History of Taxation*, University of Alabama, U.S.A.
- William Grandall,(2010) *Revenue Administration: Autonomy in Tax Administration and the Revenue Authority Model*, International Monetary Fund,
- Wim Moesen and Annick Persoon, (2002) 'Measuring and Explaining the Productive Efficiency of Tax Offices: A Non-Parametric Best Practice Frontier Approach' 47(3) *TijdschriftVoorEconomieen Management*, 399–416.
- World Bank *Tax Policy and Tax Administration Thematic Group Codes of Ethics and Conduct in Revenue Administrations: What does International Practice Tell Us*
- World Bank (2003), 'Zambia — Public Expenditure Management and Financial Accountability Review' (Report No. 26162-ZA, World Bank, 2003).

World Bank, (2005), *Autonomy and Revenue Boards*, p. 1

Wojcik V., Dyckhoff H., Clermont M. (2019) Is data envelopment analysis a suitable tool for performance measurement and benchmarking in non-production contexts, *Business Research* Volume 12, Issue 2, pp 559–595

Wrijgt, P. M., Dunford, B.B., and Snell, S.A.(2001).Human resources and the resource based view of the firm. *Journal of management*, 2(6), 701-721

Ελληνική

Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (2015), Διεύθυνση Στρατηγικού Σχεδιασμού, επιχειρησιακό σχέδιο

Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (2016), Διεύθυνση Στρατηγικού Σχεδιασμού, επιχειρησιακό σχέδιο

Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων Έκθεση Απολογισμού Α.Α.Δ.Ε. 2017 και προγραμματισμού δραστηριοτήτων της για το έτος 2018

Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων 2017, Διεύθυνση Στρατηγικού Σχεδιασμού, επιχειρησιακό σχέδιο

Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων 2019 , Διεύθυνση Στρατηγικού Σχεδιασμού, επιχειρησιακό σχέδιο

Αρώνη- Τσίχλη Καίτη και Λύντια Τρίχα (Επιμέλεια) : «Ο Χαρίλαος Τρικούπης και η εποχή του» - Εκδόσεις Παπαζήση, 2000.

Γ. Μανουσόπουλος, Specisoft, Παραγωγικότητα και διοίκηση με αντικειμενικούς σκοπούς Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων Έκθεση Απολογισμού Γ.Γ.Δ.Ε. για το έτος 2014 και προγραμματισμός δράσεων 2015.

Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων Έκθεση Απολογισμού Γ.Γ.Δ.Ε. για το έτος 2015 και προγραμματισμός δράσεων 2016.

Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων Έκθεση Απολογισμού Γ.Γ.Δ.Ε. για το έτος 2016 και προγραμματισμός δράσεων 2017.

- Γεωργακόπουλος, Θεόδωρος, Πάσχος (2003), Παναγιώτης, «Εισαγωγή στη Φορολογία», Εκδόσεις Μπένου, Αθήνα, ISBN 960-8249-42-2.
- Γεωργακόπουλου Θ. Α. και Π. Γ. Πάσχου (1998). Εισαγωγή στη φορολογία Ε. Μπένου, 37.
- Δεσπότης, (2005). Αποτίμηση αποδοτικότητας συστημάτων με περιβάλλουσα ανάλυση δεδομένων. Σημειώσεις συστημάτων υποστήριξης αποφάσεων.
- Διαμαντόπουλος Χρ., (1986), Παραγωγικότητα, Αποδοτικότητα και η σύγχρονη Διοίκηση, Αθήνα
- Δράκου Γ.Ε. (1998) Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής & του λαθρεμπορίου, Εισαγωγή στη Δημόσια οικονομική, Αθήνα, Σταμούλης, 189.
- ΕΛΣΤΑΤ Δελτίου Τύπου – Ετήσιοι Εθνικοί Λογαριασμοί: Έτος 2017 (1η εκτίμηση)
- Ζαφειρόπουλος Κ. Βοηθητικές σημειώσεις για SPSS Στατιστική Ανάλυση με χρήση Η/Υ Τμήμα Διεθνών και Ευρωπαϊκών Σπουδών
- Κανελόπουλος Χ.Κ. (1991). Διοίκηση Προσωπικού. Αθήνα: Interbooks.
- Καρκατσούλης Π., (2004), Το κράτος σε μετάβαση: Από τη διοικητική μεταρρύθμιση και το νέο δημόσιο μανάτζμεντ στη διακυβέρνηση, εκδ. Ι.Σιδέρη, Αθήνα 2004
- Κυπριακή Δημοκρατία, Τμήμα φορολογίας, Ετήσια Έκθεση Τμήματος Φορολογίας για το έτος 2018
- Κυπριακή Δημοκρατία, Υπουργείο οικονομικών Στρατηγικό Σχέδιο Υπουργείου Οικονομικών 2019 - 2021
- Κωτσίκης, Β. (2007). Εκπαιδευτική διοίκηση και Πολιτική, Αθήνα: Έλλην.
- Λ. Θεοχαρόπουλος , (2002) Φορολογικό Δίκαιο (Γενικό) ,Θεσσαλονίκη.
- Μούζα-Λαζαρίδη, Α.Μ. (2006). Διοίκηση Ανθρωπίνων Πόρων. Αθήνα: Κριτική.
- Μπουραντάς, Δ. (2001). Μανάτζμεντ: Θεωρητικό Υπόβαθρο. Αθήνα: Μπενου
- Νιφορόπουλος Κωνσταντίνος Ιωαν. Η ιστορία της φορολογίας στην Ελλάδα - Σύνοψη - Μέρος δεύτερο: 1920 – 2014

Νιφορόπουλος Κωνσταντίνος Ιωαν. Σύνοψη (Μέρος πρώτο : 1821 – 1919), Η ιστορία της φορολογίας στην Ελλάδα

Ξυροτήρη-Κουφίδου, Σ. (2001). Διοίκηση Ανθρωπίνων Πόρων: Η πρόκληση του 21ου αιώνα στο εργασιακό περιβάλλον (3η Εκδ.). Θεσσαλονίκη: Αννίκουλας

Παπαδάκης, Β. (2002). Στρατηγική των επιχειρήσεων: Ελληνική και Διεθνής Εμπειρία, Τόμος Α Θεωρία. Αθήνα: Εκδόσεις Μπένου.

Παπαλεξανδρή, Ν. & Μπουραντάς, Δ. (2003). Διοίκηση Ανθρωπίνων Πόρων. Αθήνα: Μπένου

Σλάβοι Ζίζεκ, Προβλήματα στον Παράδεισο: Ο κομμουνισμός μετά το τέλος της Ιστορίας (εκδόσεις Μεταίχμιο)

Σκιαδά Δ.(2013), Χρηματοδότηση του Προϋπολογισμού της Ευρωπαϊκής Ένωσης: Η πρόταση για έναν ενιαίο ευρωπαϊκό φόρο, σε «Δημόσια Οικονομικά και Δίκαιο», Τιμητικός Τόμος για τον Καθηγητή Νικόλαο Ι. Μπάρμπα, Εκδόσεις Σάκκουλα, σελ. 461-475.

Στέφανος Σελλάς «Το Ελληνικό Φορολογικό Σύστημα», Εκδόσεις Παπαζήση

Υπουργείο Οικονομικών, Προϋπολογισμός 2013 Φορολογικές Δαπάνες.

Χυτήρης, Λ. (2001α). «Αξιολόγηση Απόδοσης και Διοίκηση Ολικής Ποιότητας». Διοικητική Ενημέρωση, τ.21,.43 – 52

Ηλεκτρονικές Πηγές

<http://mof.gov.cy/gr/>

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/study_and_reports_on_the_vat_gap_2017.pdf (Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report).

https://el.m.wikipedia.org/wiki/Στρατηγικός_σχεδιασμός

<https://en.nav.gov.hu>

<https://english.bmf.gv.at>

<https://www.government.se/government-agencies/swedish-tax-agency-skatteverket/>

www.aade.gr

www.agenciatributaria.es

www.agenziaentrate.gov.it

www.anaf.ro

www.economie.gouv.fr/dgfip

www.emta.ee

www.finance.belgium.be

www.financnasprava.sk

www.finmin.lt

www.fu.gov.si/en/,

www.mf.gov.si

www.nap.bg

www.podatki.gov.pl/

www.porezna-uprava.hr

www.portaldasfinancas.gov.pt

www.revenue.ie

www.skatteverket.se

www.vero.fi

www.vid.gov.lv

www.vmi.lt

Θεσμικό πλαίσιο

1169466 ΕΞ 2018 διαδικασίας αξιολόγησης Οργανικών μονάδων

1181304 ΕΞ 2018 βράβευση οργανικών μονάδων

Α.Ν. 810/1948 «περί συγκεντρώσεως φορολογικών στοιχείων»

ΑΑΔΕ 1030/03.03.2017 τύπος και περιεχόμενο των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων

ΑΑΔΕ ΔΕΛ Γ 1189816 ΕΞ 2017/20.12.2017 διευκρινίσεις αναφορικά με την επιβολή των προληπτικών ή διασφαλιστικών του δημοσίου συμφέροντος

Δ.ΟΡΓ.Α 1063420 ΕΞ 2017/27-4-2017 Κανονισμός Λειτουργίας ΑΑΔΕ

ΔΕΛ Β 1167760 ΕΞ 2014 Αξιοπιστία της Φορολογικής Διοίκησης

Ν. ΕτΚ αρ. 42-23/6/1877) Η φορολόγηση για πρώτη φορά των Ανωνύμων Εταιρειών

Ν. 1041 ΦΕΚ 75 - 02.04.1980 «Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο» (ΕΓΛΣ)

Ν. 11/1975 Τακτικός φόρος κατοχής ακινήτου περιουσίας

Ν. 1249/1982 φορολογική υποχρέωση για την ακίνητη περιουσία

Ν. 1640 - ΕτΚ αρ. 4 – 9/1/1919 περί φορολογίας των καθαρών εισοδημάτων

Ν. 1642 - ΦΕΚ 125 - 21.08.1986 «Για την εφαρμογή του φόρου προστιθέμενης αξίας και άλλες διατάξεις»

Ν. 2130/ 1993 «Τέλος Ακίνητης Περιουσίας»

Ν. 2130/1993 ο Ειδικός Φόρος επί των Ακινήτων

Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151 - 16.09.1994) «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος»

Ν. 2459/1997 φόρος επί της κατοχής μεγάλης ακίνητης περιουσίας

Ν. 3091/2002 ο Ειδικός Φόρος επί των Ακινήτων

Ν. 3842/2010 φόρο ακίνητης περιουσίας

Ν. 4021/2011 Έκτακτο Ειδικό Τέλος Ηλεκτροδοτούμενων Δομημένων Επιφανειών (Ε.Ε.Τ.Η.Δ.Ε.)

Ν. 4093/2012 Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών

- N. 4172/2013 «Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013)
- N. 4172/2013 Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος
- N. 4174/2013 -ΦΕΚ 170 Α/26-7-2013 Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις.
- N. 4223/2014 (ΦΕΚ Α' 287/31-12-2013 Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων
- N. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014) «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις»
- N. 4389/2016 (Α' 94) «Επείγουσες διατάξεις για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών Στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων και άλλες διατάξεις»
- N. 4410/2016, ρυθμίσεις για τις κυρώσεις σε περιπτώσεις διαδικαστικών και ουσιαστικών παραβάσεων
- N. 4415/2016, ρυθμίσεις για την έκδοση Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού
- N. 4438/2016, το φορολογικό απόρρητο
- N. 4446/2016 εισαγωγή της διαδικασίας αμοιβαίου διακανονισμού
- N. ΕτΚ αρ. 13 - 19/5/1845) Οικονομικές Εφορίες
- N. ΕτΚ αρ. 15- 11/5/1835«Περί της φορολογίας των προϊόντων της γης διά το έτος 1835»
- N. ΕτΚ αρ. 22 - 3/7/1858) «Καθηκοντολόγιο»
- N. ΕτΚ αρ. 34- 15/7/1836). «Περί φόρων επί των επιτηδευμάτων»
- N. ΕτΚ αρ. 36 - 29/12/1854) «Περί Εφοριών»
- N. ΕτΚ αρ. 40- 7/8/1836«Περί του επί των οικοδομών φόρου»
- N. ΕτΚ αρ. 42- 15/8/1836) «Περί χαρτοσήμου»
- N.1641 - ΕτΚ αρ. 4 – 9/1/1919) περί φορολογίας των κληρονομιών, δωρεών προικίων και κερδών λαχείων
- N.1642- ΕτΚ αρ. 12 – 19/1/1919 περί φορολογίας της αυτομάτου υπερτιμήσεως της ακίνητου ιδιοκτησίας

N.2065/1992 (ΦΕΚ 113 - 30.06.1992) Κατάργηση φόρου ακίνητης περιουσίας

N.3842 (ΦΕΚ Α' 58/23-04-2010) «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις»

N.4465/2017 Νομική επεξεργασία προτεινόμενων διατάξεων στο πλαίσιο βελτίωσης της υφιστάμενης φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας

N.4467/2017 Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και του Κώδικα Φ.Π.Α

N.4472/2017 Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων

N.4474/2017 τροποποίηση ξανά του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και του Κώδικα Φ.Π.Α

N.4489/2017 τροποποίηση φορολογίας εισοδήματος

N.4490/2017 Πολυμερής Συμφωνία Αρμόδιων Αρχών για την Ανταλλαγή Εκθέσεων ανά Χώρα

N.4509/2017 τροποποιήθηκε ο Κώδικας ΦΠΑ, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος και ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας

N.ΕτΚ αρ. 15 - 13/4/1833 «Οικονομικές Επιτροπές»

Νομοθετικό Διάταγμα 300 του 1999 αναδιοργάνωση της Οικονομικής Διοίκησης

Π. Δ. 186 (ΦΕΚ 84 - 26.05.1992)

Π. Δ. 99 ΦΕΚ 34 - 09.02.1977

Π.Δ. 111/2014 (Α'178, διορθ. σφάλμ. Α' 25/24.2.2015) «Οργανισμός του υπουργείου Οικονομικών», όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, κατ' εφαρμογή των ισχυουσών διατάξεων σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν. 4389/2016

ΠΟΛ 1006/16.01.2017 «κώδικας βιβλίων και στοιχείων»

ΠΟΛ 1025/21.02.2017 τύπος και περιεχόμενο της βεβαίωσης αποδοχών ή συντάξεων, της βεβαίωσης των αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα και της βεβαίωσης εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα καθώς και υποβολή αυτών με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου για το φορολογικό έτος 2016

- ΠΟΛ 1034/07.03.2017 διευκρινήσεις για τον τύπο και το περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, φορολογικού έτους 2016
- ΠΟΛ 1064/12.04.2017 ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής λειτουργούν αυτοδίκαια σε αυτά
- ΠΟΛ 1083/12.06.2017 την επιβολή προστίμων στις Δηλώσεις Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας αγροτικών εκτάσεων
- ΠΟΛ 1159/03.10.2017 διαδικασία ενεργοποίησης, στο Φορολογικό Μητρώο, του Α.Φ.Μ. των φορολογουμένων, νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, που έχουν προβεί στη διακοπή των εργασιών τους στη Δ.Ο.Υ. χωρίς να έχουν ολοκληρώσει το στάδιο της εκκαθάρισης
- ΠΟΛ 1214/22.12.2017 (ΦΕΚ 4618/28.12.2017 τεύχος Β'): διευκρινίσεις αναφορικά με την επιβολή των προληπτικών ή διασφαλιστικών του δημοσίου συμφέροντος
- ΠΟΛ. 1004/2015, ΠΟΛ. 1015/2015 και ΠΟΛ. 1114/2015 καθορίστηκε η διαδικασία χορήγησης του πιστοποιητικού του άρθρου 54Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ετών 2015 και επομένων
- ΠΟΛ. 1013/2014 δυνατότητα ηλεκτρονικής υποβολής μισθωτηρίων μέσω του Taxisnet
- ΠΟΛ. 1038/2016 τροποποίηση της άρθρου 12 του Ν. 4174/2013 περί Αποδεικτικού Ενημερότητας
- ΠΟΛ. 1051/2016 και ΠΟΛ. 1145/2016 τροποποίηση που αφορούσε την «Υποβολή καταστάσεων φορολογικών στοιχείων, για διασταύρωση πληροφοριών»
- ΠΟΛ. 1059/2016 καταβολή ποσού για το παραδεκτό έφεσης
- ΠΟΛ. 1065/2014 ηλεκτρονικής έκδοσης φορολογικής ενημερότητας, για όσους δεν έχουν ληξιπρόθεσμες οφειλές
- ΠΟΛ. 1080/2016 ΠΟΛ. 1114/2016 Δόθηκαν διευκρινίσεις σχετικά με την υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων
- ΠΟΛ. 1117/2016. διαδικασία εφαρμογής, για την άμεση αναστολή λειτουργίας επαγγελματικών εγκαταστάσεων για 48 ώρες, από τα ελεγκτικά όργανα

- ΠΟΛ. 1124/2015 Καθορίστηκε η διαδικασία εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, σχετικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του Ν. 3693/2008
- ΠΟΛ. 1141/2016 Δόθηκαν διευκρινίσεις για τη διαδικασία χορήγησης αποδεικτικού ενημερότητας/βεβαίωσης οφειλής
- ΠΟΛ. 1177/2014 απλοποίηση των διαδικασιών για τη μεταβολή της κατοικίας διαμονής των Ελλήνων κατοίκων αλλοδαπής και στην παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τα κριτήρια που πρέπει να πληρούνται για την αναγνώριση φορολογικής κατοικίας στην Ελλάδα
- ΠΟΛ. 1192/2016 Τέλος καθορίστηκε η διαδικασία λήψης μέτρων σε περίπτωση υπόνοιας καταδολίευσης
- ΠΟΛ. 1252/2015 διευκρινίσεις για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας περί τόκων και προστίμων
- ΠΟΛ.1047/2.4.2009 Εισαγωγή Συστήματος διοίκησης μέσω στόχων - Καθορισμός Δεικτών μέτρησης της αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας των Υπηρεσιών στον Τομέα Οικονομικών του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών
- Φ.Ε.Κ. 148/30.9.1958 Α' «περί φορολογίας εισοδήματος Νομικών Προσώπων»
- Φ.Ε.Κ. 214/12.8.1955 Τεύχος Α' «Κώδιξ Φορολογικών Στοιχείων»
- ΦΕΚ 60 - 13.03.1920 «Περί δημοτικής φορολογίας των διαφημίσεων»
- ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013 «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις.»
- ΦΕΚ Α' 175/30-09-2010 «Εκούσια κατάργηση φορολογικών διαφορών, ρύθμιση ληξιπρόθεσμων χρεών, διατάξεις για την αποτελεσματική τιμωρία της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις»
- ΦΕΚ Α' 248/07-11-2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας»
- ΦΕΚ:222 Α'/5-10-1988 καθιερώθηκαν οι ταμειακές μηχανές

