

ΠΑΝΤΕΙΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ & ΠΟΛΙΤΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ

PANTEION UNIVERSITY OF POLITICAL AND SOCIAL SCIENCES



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ & ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ

ΝΟΜΙΚΗΣ & ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΕΠΙΣΤΗΜΗΣ

ΚΑΤΕΥΘΥΝΣΗ ΔΙΚΑΙΟΥ, ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΑΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

Η δημοσιοποίηση στοιχείων των οφειλετών του Δημοσίου ως μέσο καταπολέμησης της Φοροδιαφυγής.

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Επιβλέπουσα Καθηγήτρια: Φερενίκη Παναγοπούλου-Κουτνατζή, Επίκ. Καθηγήτρια.

Επιμέλεια: Χρήστος Δημ. Τράκας (Α.Μ.: 7120M048)

Αθήνα, Δεκέμβριος 2021

Τριμελής Εξεταστική Επιτροπή

Ισμήνη Κριάρη,

Καθηγήτρια Δημόσιας Διοίκησης Παντείου Πανεπιστημίου.

Αντώνιος Χάνος,

Αναπλ. Καθηγητής Δημόσιας Διοίκησης Παντείου Πανεπιστημίου.

Φερενίκη Παναγοπούλου-Κουτνατζή,

Επίκ. Καθηγήτρια Δημόσιας Διοίκησης Παντείου Πανεπιστημίου, (Επιβλέπουσα).

Copyright © Χρήστος Τράκας, 2021

All rights reserved. Με επιφύλαξη παντός δικαιώματος

Απαγορεύεται η αντιγραφή, αποθήκευση και διανομή της παρούσας διπλωματικής 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 διπλωματικής εργασίας για κερδοσκοπικό πρέπει να απευθύνονται προς τον συγγραφέα.

Η έγκριση της διπλωματικής εργασίας από το Πάντειο Πανεπιστήμιο Κοινωνικών και Πολιτικών Επιστημών δεν δηλώνει αποδοχή των γνώμων του συγγραφέα.

Ευχαριστίες

Θερμές ευχαριστίες θα ήθελα να εκφράσω προς όλους τους διδάσκοντες του Μεταπτυχιακού Προγράμματος Σπουδών Δικαίου, Τεχνολογίας και Οικονομίας και ιδιαίτερα στην επιβλέπουσα Καθηγήτρια της παρούσας Διπλωματικής Εργασίας κα Φερενίκη Παναγοπούλου-Κουτνατζή για τις οδηγίες της και την πολύτιμη βοήθεια της κατά την εκπόνηση αυτής.

Ευχαριστίες επίσης οφείλονται στην οικογένεια μου και στους συναδέλφους μου στην Επιχειρησιακή Διεύθυνση Αττικής του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος του Υπουργείου Οικονομικών.

Περιεχόμενα

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ	2
ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ	3
ΠΙΝΑΚΕΣ	4
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΑ	4
ΠΕΡΙΛΗΨΗ	5
I. ΕΙΣΑΓΩΓΗ	6
II. ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ – ΟΡΙΣΜΟΣ & ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΟΥ ΘΕΣΜΙΚΟΥ ΠΛΑΙΣΙΟΥ	7
III. ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ – ΠΡΟΣΦΑΤΑ ΕΥΡΩΠΑΪΚΑ ΔΕΔΟΜΕΝΑ.	13
IV. Η ΔΗΜΟΣΙΟΠΟΙΗΣΗ ΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΟΦΕΙΛΕΤΩΝ	18
IV.1 Ιστορικά στοιχεία.....	18
IV.2 Υφιστάμενη κατάσταση.....	28
IV.3 Πρόσφατα Ευρωπαϊκά Δεδομένα - Η Απόφαση της 12ης Ιανουαρίου 2021 του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου Δικαιωμάτων του Ανθρώπου περί δημοσιοποίησης στο διαδίκτυο μεγάλων οφειλετών του Δημοσίου.....	35
V. ΑΝΑΛΥΣΗ ΔΗΜΟΣΙΕΥΜΕΝΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	38
V.1 Οφειλέτες Δημοσίου	39
V.2 Οφειλέτες Ενιαίου Φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης	47
VI. ΟΝΟΜΑΖΕΙΝ & ΟΝΕΙΔΙΖΕΙΝ.....	55
VII. ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΔΗΜΟΣΙΕΥΜΕΝΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	61
VIII. ΕΠΙΛΟΓΟΣ	66
IX. ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΕΣ ΑΝΑΦΟΡΕΣ & ΛΟΙΠΕΣ ΠΗΓΕΣ	67
IX.1 Βιβλιογραφία	67
IX.2 Νομοθεσία και σχετικές εγκύκλιοι	67
IX.3 Νομολογία	68
IX.4 Αποφάσεις - Γνωμοδοτήσεις Ανεξάρτητων Αρχών.....	69
IX.5 Επιστημονικά άρθρα και μελέτες	69
IX.6 Ιστότοποι.....	69

ΠΙΝΑΚΕΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ 1	-	ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΟΦΕΙΛΕΤΩΝ-NΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ & ΤΩΝ ΟΦΕΙΛΩΝ ΤΟΥΣ ΑΝΩ ΤΩΝ 150.000€ ΠΡΟΣ ΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ
ΠΙΝΑΚΑΣ 2	-	ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΟΦΕΙΛΕΤΩΝ-ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ & ΤΩΝ ΟΦΕΙΛΩΝ ΤΟΥΣ ΑΝΩ ΤΩΝ 150.000€ ΠΡΟΣ ΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ
ΠΙΝΑΚΑΣ 3	-	ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΟΦΕΙΛΕΤΩΝ-NΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ & ΤΩΝ ΟΦΕΙΛΩΝ ΤΟΥΣ ΑΝΩ ΤΩΝ 150.000€ ΠΡΟΣ ΤΟΥΣ ΦΟΡΕΙΣ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗΣ ΑΣΦΑΛΙΣΗΣ
ΠΙΝΑΚΑΣ 4	-	ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΟΦΕΙΛΕΤΩΝ-ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ & ΤΩΝ ΟΦΕΙΛΩΝ ΤΟΥΣ ΑΝΩ ΤΩΝ 150.000€ ΠΡΟΣ ΤΟΥΣ ΦΟΡΕΙΣ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗΣ ΑΣΦΑΛΙΣΗΣ
ΠΙΝΑΚΑΣ 5	-	ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΟΦΕΙΛΕΣ ΠΡΟΣ ΔΗΜΟΣΙΟ & Φ.Κ.Α. ΝΟΜΙΚΩΝ & ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΑ

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 1	-	ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΟΦΕΙΛΕΤΩΝ-NΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΜΕ ΟΦΕΙΛΗ ΑΝΩ ΤΩΝ 150.000€ ΠΡΟΣ ΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 2	-	ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΟΦΕΙΛΗΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΕΠΙ ΤΟΥ ΣΥΝΟΛΟΥ ΤΗΣ ΟΦΕΙΛΗΣ
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 3	-	ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΟΦΕΙΛΕΤΩΝ-ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΜΕ ΟΦΕΙΛΗ ΑΝΩ ΤΩΝ 150.000€ ΠΡΟΣ ΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 4	-	ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΟΦΕΙΛΗΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΕΠΙ ΤΟΥ ΣΥΝΟΛΟΥ ΤΗΣ ΟΦΕΙΛΗΣ
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 5	-	ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΟΦΕΙΛΕΤΩΝ-NΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΜΕ ΟΦΕΙΛΗ ΑΝΩ ΤΩΝ 150.000,00 ΠΡΟΣ ΤΟΥΣ Φ.Κ.Α
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 6	-	-ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΟΦΕΙΛΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΠΡΟΣ ΤΟΥΣ Φ.Κ.Α. ΕΠΙ ΤΟΥ ΣΥΝΟΛΟΥ ΤΗΣ ΟΦΕΙΛΗΣ
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 7	-	ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΟΦΕΙΛΕΤΩΝ-ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΜΕ ΟΦΕΙΛΗ ΑΝΩ ΤΩΝ 150.000€ ΠΡΟΣ ΤΟΥΣ Φ.Κ.Α
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 8	-	ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΟΦΕΙΛΩΝ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΠΡΟΣ ΤΟΥΣ Φ.Κ.Α. ΕΠΙ ΤΟΥ ΣΥΝΟΛΟΥ ΤΗΣ ΟΦΕΙΛΗΣ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στόχος της παρούσας εργασίας είναι η αξιολόγηση του μέτρου της δημοσιοποίησης στοιχείων οφειλετών του Δημοσίου ως εργαλείου καταπολέμησης της φοροδιαφυγής. Στα πρώτα τρία κεφάλαια παρουσιάζεται η εξέλιξη του θεσμικού πλαισίου σε εθνικό κι ευρωπαϊκό επίπεδο και στο τέταρτο η γνώμη της Αρχής Προστασίας Δεδομένων Προσωπικού Χαρακτήρα επί των σχετικών διατάξεων δημοσιοποίησης. Ακολουθεί στο πέμπτο κεφάλαιο η ανάλυση των δημοσιευμένων στοιχείων όπως αυτά αντλήθηκαν από την Επίσημη Ιστοσελίδα της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων και αποτελούν αναπόσπαστο μέρος της παρούσας εργασίας ενώ στο έκτο προσεγγίζεται η πρακτική του «ονομάζειν και ονειδίζειν» μέσω της δημοσιοποίησης των λιστών και το δικαίωμα στη λήθη. Τέλος στο έβδομο κεφάλαιο καταγράφονται οι διαπιστώσεις που προέκυψαν από την προαναφερόμενη ανάλυση.

ΛΕΞΕΙΣ ΚΛΕΙΔΙΑ

Φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή, δημοσιοποίηση στοιχείων οφειλετών, προσωπικά δεδομένα, δικαίωμα στη λήθη, «ονομάζειν και ονειδίζειν».

I. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Το φαινόμενο της φοροδιαφυγής αποτελεί χαρακτηριστικό της παγκόσμιας οικονομίας με διαφορετικές κάθε φορά εκφάνσεις, έκταση κι ένταση ανάλογα με το νομοθετικό πλαίσιο και τα προσδοκώμενα έσοδα κάθε οικονομίας. Η πάταξη της φοροδιαφυγής και η διακρατική ανταλλαγή φορολογικών πληροφοριών έχει γίνει κεντρικός άξονας της πολιτικής των κρατών-μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης δεδομένου ότι έχει αναδειχθεί σε μείζον ευρωπαϊκό πρόβλημα αλλά και παγκόσμιο. Την τελευταία δεκαετία, δεδομένης της σύνθεσης, της πολυπλοκότητας και της πολυνομίας του φορολογικού δικαίου, τα περισσότερα κράτη προσπαθούν να καταστείλουν την φοροδιαφυγή με δέσμες μέτρων σε όλο το φάσμα των ύποπτων οικονομικών δραστηριοτήτων και συναλλαγών με επίκεντρο την αμφίδρομη επικοινωνία και συνεργασία των αρμοδίων διωκτικών αρχών.

Απόρροια αυτής της διαπίστωσης ήταν η παραδοχή της ανάγκης θεμελίωσης ενός σύγχρονου, αποτελεσματικότερου και ορθολογικότερου φορολογικού συστήματος το οποίο θα περιλαμβάνει την προοδευτικότερη φορολόγηση των εισοδημάτων και των περιουσιών, την εφαρμογή νέων διαδικασιών διασταυρώσεων κι ελέγχου, την αναδιοργάνωση των ελεγκτικών μηχανισμών, την αξιοποίηση των νέων τεχνολογιών και των συστημάτων τεχνητής νοημοσύνης. Το 2011 ήταν το έτος αναφοράς της εφαρμογής του νέου εθνικού θεσμικού πλαισίου και της ανασυγκρότησης των αρμόδιων κρατικών υπηρεσιών. Με αφετηρία την ψήφιση του Ν.3943/2011 τέθηκε η βάση για ένα νέο εθνικό πλαίσιο καταπολέμησης και πάταξης της φοροδιαφυγής η οποία συντελείται είτε μέσω της μη αποπληρωμής των φορολογικών οφειλών είτε με τη μείωση των υποχρεώσεων μέσω λογιστικών τεχνασμάτων και κενών της φορολογικής νομοθεσίας.

Δέκα χρόνια αργότερα κι εν έτη 2021, το σύστημα φορολογίας στην Ελλάδα έχει σχετικά υψηλούς φορολογικούς συντελεστές για φυσικά πρόσωπα, με αποτέλεσμα να στρεβλώνονται τα κίνητρα για εργασία, και να ενθαρρύνεται η φοροδιαφυγή και η φοροαποφυγή. Η καθαρή μέση επιβάρυνση από φόρους εισοδήματος και εισφορές κοινωνικής ασφάλισης στην Ελλάδα είναι σημαντικά υψηλότερη σε σύγκριση με το μέσο όρο του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης. Ταυτόχρονα, στην Ελλάδα, ακόμα και ο ανώτερος φορολογικός συντελεστής είναι σημαντικά υψηλότερος σε σχέση με το μέσο όρο της ευρωζώνης.

II. ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ – ΟΡΙΣΜΟΣ & ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΟΥ ΘΕΣΜΙΚΟΥ ΠΛΑΙΣΙΟΥ

Η απόκρυψη εισοδήματος ανεξαρτήτως προέλευσης φυσικού ή νομικού προσώπου κάθε νομικής οντότητας εμφανίζεται συνήθως με δύο βασικά χαρακτηριστικά, είτε με την απόκρυψη φορολογητέας ύλης από διάφορες πηγές, με σκοπό την εκκαθάριση και πληρωμή χαμηλότερου φόρου, είτε με την εμφάνιση υψηλών δαπανών έως και εικονικών, προκειμένου να τεκμηριωθεί έκπτωση έως και απαλλαγή φόρου. Σε διεθνές επίπεδο, το φαινόμενο της φοροδιαφυγής εξαπλώνεται με την επιλογή υπαγωγής στη φορολογία κρατών ή δικαιοδοσιών με μηδενική ή ιδιαίτερα χαμηλή φορολόγηση για τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή τις νομικές οντότητες κάθε είδους και μορφής.

Παράλληλα, η φορολογική παραβατικότητα δύναται να εκδηλωθεί με τη μορφή της φοροαποφυγής ή/και της φοροϋπερμερίας. Ειδικότερα, φοροαποφυγή ορίζεται η εκμετάλλευση των νομοτεχνικών ατελειών ή ρυθμιστικών κενών της φορολογικής νομοθεσίας. Με τον τρόπο αυτό, εντός της διεθνούς ή εθνικής έννομης τάξης αναπτύσσονται μέθοδοι διαμόρφωσης πραγματικών περιστατικών ή δεδομένων τα οποία εκφεύγουν μεν του γράμματος του οικείου νόμου, όχι όμως και του πνεύματος αυτού. Με άλλα λόγια, το φυσικό ή νομικό πρόσωπο επιστρατεύει νόμιμα μέσα, παρεχόμενα από το ίδιο το φορολογικό δίκαιο, επιδιώκει όμως έναν έκνομο σκοπό, που κατά κύριο λόγο επιδιώκει την αποφυγή εκπλήρωσης ή την ελαχιστοποίηση της φορολογικής οφειλής¹.

Αντίστοιχα, φοροϋπερμερία ορίζεται ως η μη εμπρόθεσμη αποπληρωμή των εκάστοτε ληξιπρόθεσμων φορολογικών οφειλών για τις οποίες έχει ολοκληρωθεί η διαδικασία εκκαθάρισης και ταμειακής βεβαίωσης. Στην περίπτωση αυτή ο φορολογούμενος δε συμμετέχει στις προβλεπόμενες εκ του Νόμου διαδικασίες βεβαίωσης της φορολογικής οφειλής του, αλλά αντίθετα, καθυστερεί ή παραλείπει υπαιτίως να την εξοφλήσει. Επισημαίνεται δε ότι παράλληλα με τις περιπτώσεις φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής αναπτύσσεται και συμπεριφορά φοροϋπερμερίας, κατά το μέτρο που ο φορολογούμενος δεν προχωρά σε προσήκουσα ή κατά τμήματα αποπληρωμή του φόρου.

¹ Παπακυριακού Θ., (2005), Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο – Η ποινική προστασία των φορολογικών αξιώσεων του Ελληνικού Δημοσίου και τη Ε.Ε. στην Ελληνική Έννομη Τάξη,. Εκδόσεις Σάκκουλα.

Σύμφωνα λοιπόν με την ισχύουσα εθνική νομοθεσία και τις διατάξεις της παρ.1 του αρ.66 του Ν.4174/2013 όπως τροποποιήθηκε μεταγενέστερα και ισχύει, **η φοροδιαφυγή χαρακτηρίζεται ως έγκλημα**² το οποίο διαπράττει όποιος προβαίνει σε μια ή περισσότερες πράξεις ή παραλήψεις σύμφωνα το Νομοθέτη. Εν προκειμένω, η φορολογική αξίωση του Δημοσίου έναντι φυσικών και νομικών προσώπων ανάγεται σε δημόσιο αγαθό που χρήζει έννομης προστασίας, αφού δια της πρόβλεψης κι επιβολής κυρώσεων (διοικητικών και ποινικών) σε παραβάτες της φορολογικής νομοθεσίας, τεκμαίρεται η εξέχουσα θέση που έχει ο φορολογικός μηχανισμός για τη μακροοικονομική λειτουργία του σύγχρονου κράτους δικαίου και την εξυγίανση του κρατικού προϋπολογισμού. Υιοθετώντας δε την αρχή του προστατευόμενου έννομου αγαθού, τεκμαίρεται ο συσχετισμός μεταξύ της ειδικότητας των φορολογικών παραβάσεων έναντι των γενικών διατάξεων του Ποινικού Κώδικα καθώς οι φορολογικές αξιώσεις του κράτους έναντι των φορολογουμένων, αποτελούν μέρος της δημόσιας περιουσίας.

Σύμφωνα λοιπόν με την παρ.3 του ίδιου ως άνω άρθρου «*Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στη παράγραφο 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών ...*». Ακολούθως στην παρ.4 προβλέπεται ότι «*Επιβάλλεται κάθειρξη αν το ποσό του φόρου, τέλους ή εισφοράς της προηγούμενης παραγράφου υπερβαίνει*». Από τη γραμματική διατύπωση της προαναφερόμενης διάταξης προκύπτει ότι υποκείμενο του αδικήματος θεωρείται είναι «οποιοσδήποτε» εκδηλώνει την περιγραφόμενη αδιοπρακτική συμπεριφορά ανεξαρτήτως της φυσικής ή νομικής υπόστασης του. Καθίσταται δε προφανής η αδιαμφισβήτητη ποινική ευθύνη του ατόμου για το πρόσωπο εκείνο, το οποίο υποχρεούται ρητά βάσει των διατάξεων του φορολογικού δικαίου, αρχικά σε παρακράτηση ή σε είσπραξη φόρου για λογαριασμό του Δημοσίου κι εν συνεχεία σε απόδοση αυτού του παρακρατηθέντος στο κράτος. Στην προκειμένη λοιπόν περίπτωση, οριοθετείται και τυποποιείται ένα έγκλημα, του οποίου υποκείμενο τέλεσης μπορεί να είναι μόνο ο αποδέκτης των διατάξεων του ουσιαστικού φορολογικού δικαίου.

Ομοίως, στην περίπτωση που το υπόχρεο προς απόδοση με βάση τις διατάξεις του ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, είναι νομικό πρόσωπο ή μια συλλογική νομική οντότητα, τότε το σύνολο των ενεργητικών υποκειμένων του αδικήματος προκύπτει από τις διατάξεις του αρ.67 του ίδιου ως άνω Νόμου. Βούληση δε του Νομοθέτη,

² Ν.4172/2013 (ΦΕΚ 170/τ.Α'/26-07-2013) περί φορολογικών διαδικασιών και άλλων διατάξεων.

όπως προκύπτει, ήταν να καθορίσει κατά τρόπο ρητό, ανελαστικό και αποκλειστικό εκείνα τα φυσικά πρόσωπα, τα οποία έχουν υποχρέωση εκ της ιδιότητας τους μέσα στη συλλογική οντότητα, υπόλογα ποινικά για τυχόν παραβίαση των φορολογικών υποχρεώσεων της οντότητας, ορίζοντας ρητά στην πρώτη παράγραφο του εν λόγω άρθρου τα πρόσωπα αυτά. Κατέστη έτσι σαφές ότι προέχει η αρχή της τυπικότητας για την εξεύρεση του αυτουργού της παράνομης πράξης ή παράλειψης, ανάλογα με την εκάστοτε εταιρική νομική οντότητα, και αν δεν είναι εφικτή η ανεύρεση αυτών των υπαίτιων, αυτουργοί θεωρούνται όσοι κατέχουν αρμοδιότητες και ασκούν στην πράξη εξουσίες που ισοδυναμούν και αντιστοιχούν στις ιδιότητες και θέσεις της παρ.1 αυτού. Κατ' αυτόν τον τρόπο, θεσμοθετήθηκε η πάγια ερμηνευτική θέση που γινόταν αποδεκτή τόσο από τη θεωρία, όσο και από τη νομολογία των δικαστηρίων, υπό το προϊσχύον καθεστώς, δεδομένου ότι απουσίαζε αντίστοιχη ρητή νομοθετική πρόβλεψη.

Ειδικότερα, στην περίπτωση των παρακρατούμενων υπέρ Δημοσίου ή επιρριπτόμενων φόρων, ο φοροδιαφεύγων δράστης λειτουργεί ως διαχειριστής κρατικής περιουσίας, αφού εισπράττει ή/και παρακρατεί για λογαριασμό του Δημοσίου φόρους ήτοι χρηματικά ποσά που προέρχονται από την περιουσία τρίτων συναλλασσόμενων μαζί του και τα οποία οφείλουν αυτοί (π.χ. εργαζόμενοι, καταναλωτές κλπ), αφού όπως προαναφέρθηκε ο υπόχρεος προς παρακράτηση ή/και συλλογή της φορολογικής οφειλής είναι διαφορετικός από τον πραγματικό οφειλέτη. Αποτέλεσμα της μη απόδοσης αυτών, είναι η ιδιοποίηση αυτών των κρατικών πόρων κι εν τέλει η οριστική αποστέρηση τους από το Δημόσιο προς όφελος του δράστη, πράξη η οποία φέρει τα χαρακτηριστικά στοιχεία μιας «ειδικής φορολογικής υπεξαίρεσης»³. Στην προκειμένη λοιπόν περίπτωση, έχει ήδη θεμελιωθεί η κυριότητα του Δημοσίου και ως εκ τούτου η εν λόγω οφειλή έχει την ιδιότητα του ξένου ολικά ή μερικά για το δράστη. Συνεπώς, η παράνομη ιδιοποίησή του παρακρατούμενου υπέρ Δημοσίου ποσού, πληροί την αντικειμενική υπόσταση του αδικήματος της υπεξαίρεσης σύμφωνα με την παρ.1 του αρ.375 του Ποινικού Κώδικα⁴. Τούτο όμως μπορεί να συμβεί μόνο στην περίπτωση που ο φόρος που παρακρατήθηκε ή εισπράχθηκε από τον υπόχρεο προς απόδοση, δεν αποδόθηκε αλλά ιδιοποιήθηκε από το δράστη.

³ Ζιούβας Δ., (2007), Τα φορολογικά αδικήματα σε Οικονομικά Εγκλήματα τομ. β', Εκδόσεις Κουράκη.

⁴ Ν.4619/2019 (ΦΕΚ 95/τ.Α'/11-06-2019) περί Κύρωσης του Ποινικού Κώδικα.

Καθίσταται λοιπόν σαφές ότι η οικειοποίηση χρηματικού ποσού προερχόμενο από οφειλή τρίτου υπέρ Δημοσίου, κατά την ως άνω έννοια, μπορεί να λάβει χώρα μόνο όταν ο υπόχρεος προς απόδοση είχε εν τοις πράγμασι εισπράξει ή παρακρατήσει το αντίστοιχο χρηματικό ποσό, από τον βαρυνόμενο φορολογικά. Στην περίπτωση του φόρου μισθωτών υπηρεσιών, θα πρέπει να υπάρξει πραγματική καταβολή του μισθού στον εργαζόμενο υπάλληλο, αφού μόνο υπό αυτήν την προϋπόθεση τίθεται το ζήτημα παρακράτησης μέρους του συμφωνημένου μισθού και απόδοσής του, ως προκαταβολή φόρου προς το Δημόσιο. Ομοίως δε, στην περίπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας, θα πρέπει να υπάρξει συναλλαγή πραγματική που περιλαμβάνει παράδοση αγαθού ή παροχής υπηρεσίας, αφού μόνο τότε συντρέχει φορολογητέα πράξη επί της οποίας επιβάλλεται ο φόρος. Στις ως άνω περιγραφόμενες περιπτώσεις ο δράστης παραλείπει σκοπίμως την απόδοση εισπραχθέντων ή/και παρακρατηθέντων ποσών υπέρ Δημοσίου με σκοπό να τα προσπορίσει στην περιουσία του, αποστερώντας τα οριστικά από το υπόλοιπα κρατικά έσοδα.

Αναλογικά και προκειμένου να κατανοήσουμε περισσότερο την έννοια της ιδιοποίησης χρηματικών ποσών που αντιστοιχούν σε φόρους που καίτοι εισπράχθηκαν, δεν αποδόθηκαν, αξίζει να αναφερθούμε συνοπτικά στο αδίκημα της μη καταβολής ασφαλιστικών εισφορών. Σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του αρ.1 του Α.Ν.86/1967⁵, τυποποιούνται δύο μορφές του αδικήματος της μη καταβολής ασφαλιστικών εισφορών. Η πρώτη μορφή αφορά τη μη καταβολή στον οικείο ασφαλιστικό οργανισμό από τον εργοδότη των ασφαλιστικών εισφορών που τον βαρύνουν (εργοδοτικές εισφορές), ενώ η δεύτερη τη μη καταβολή ή μη απόδοση των παρακρατηθεισών εργατικών εισφορών. Ειδικότερα, όσον αφορά την πρώτη μορφή, δεν έχει λάβει χώρα μετάθεση κυριότητας του χρηματικού ποσού που αντιστοιχεί στην εκάστοτε εισφορά από τον υπόχρεο εργοδότη προς τον δικαιούχο ασφαλιστικό οργανισμό, ώστε να μπορεί να γίνει λόγος για ιδιοποίηση του χρηματικού ποσού. Ως προς τη δεύτερη, εργοδότης είτε έχει υποχρέωση καταβολής στον ασφαλιστικό οργανισμό της εργατικής εισφοράς, όταν καταβάλλει στον εργαζόμενο εξαρχής μειωμένες, σε αντίστοιχο με την υποχρέωσή του προς τον ασφαλιστικό οργανισμό βαθμό, αποδοχές, είτε καταβάλλει εξαρχής στον εργαζόμενο

⁵ Αναγκαστικός Νόμος 86/1967 (ΦΕΚ 136/τ.Α'/07-08-1967) Περί επιβολής κυρώσεων κατά των καθυστερούντων την καταβολήν και την απόδοσιν εισφορών εις Οργανισμούς Κοινωνικής Ασφαλίσεως

το σύνολο των αποδοχών, με ταυτόχρονη παρακράτηση της εργατικής εισφοράς, την οποία και οφείλει να αποδώσει στον ασφαλιστικό οργανισμό.

Με βάση λοιπόν τα ανωτέρω αλλά και τη σχετική Νομολογία προκύπτει ότι προστατευόμενο έννομο αγαθό των αδικημάτων της φοροδιαφυγής αποτελεί η εθνική οικονομία⁶, η ισονομία της εισοδηματικής πολιτικής και η άμεση συμμετοχής στις κοινές δαπάνες, η δημοσιονομική πολιτική και ορθολογιστική κατανομή των οικονομικών βαρών στους πολίτες, ώστε να είναι εφικτή η συνέχιση της συστηματικής και συνεχούς κοινωνικής πολιτικής και ακόμη γενικότερα η εξυπηρέτηση γενικού συμφέροντος. Οι εν λόγω απόψεις όμως αντιμετωπίζουν με ιδιαίτερη ευρύτητα το προστατευόμενο έννομο αγαθό, και δεν μπορούν να γίνουν εύκολα αποδεκτές. Έτσι λοιπόν, η Νομολογία του Αρείου Πάγου προχώρησε σε ακριβέστερο προσδιορισμό του εννόμου αγαθού, λαμβάνοντας την θέση πως πρόκειται για την περιουσία του Δημοσίου, η οποία και πλήττεται από την απώλεια φόρων⁷.

Τούτο δε διότι η φοροδιαφυγή έχει ως συνέπεια τον περιορισμό του κοινωνικού χαρακτήρα του κράτους, το οποίο στερείται σημαντικούς πόρους για την εκπλήρωση της συνταγματικής αποστολής του στους τομείς άμυνας, πρόνοιας, εκπαίδευσης υγείας και κοινωνικής ασφάλισης. Ταυτόχρονα, δεν είναι δυνατή η αναδιανομή του εθνικού πλούτου που αποσκοπεί στην ενίσχυση της θέσης των οικονομικά ασθενέστερων κοινωνικών ομάδων. Αλληλένδετα, περιορίζεται η άσκηση κρατικής πολιτικής καταπολέμησης της ανεργίας, εκτέλεσης έργων υποδομής κι εν γένει η οικονομική ανάπτυξη της χώρας μεσομακροπρόθεσμα. Αλλοιώνεται δε ο υγιής ανταγωνισμός προς όφελος των παραβατικών οικονομικών φορέων ενώ ανακύπτουν φαινόμενα άνισης μεταχείρισης των πολιτών επιτείνοντας ακόμη περισσότερο τα υπάρχοντα προβλήματα. Σωρευτικά, επιδεινώνεται το δημοσιονομικό πρόβλημα της χώρας με τη μείωση των δημοσίων εσόδων αυξάνοντας μακροοικονομικά το έλλειμμα του Κρατικού Προϋπολογισμού και το δημόσιο χρέος, υποθηκεύοντας ουσιαστικά το μέλλον των νεότερων γενεών.

Επισημαίνεται δε ότι με την ψήφιση του νέου Κώδικα Ποινικής Δικονομίας προβλέπεται από τις διατάξεις των αρ.48 και 49 η αποχή από την ποινική δίωξη, μεταξύ άλλων, για οικονομικά εγκλήματα όπως η υπεξαίρεση, η απιστία, η φοροδιαφυγή

⁶ Α.Π. (Ολομέλεια) 644/1988

⁷ Α.Π. (Ε΄ Ποινικό Τμήμα) 446/2014

και η νομιμοποίηση εσόδων προερχόμενων από παράνομες δραστηριότητες, υπό τον όρο ότι αυτός στον οποίο αποδίδεται η πράξη θα αποκαταστήσει πλήρως την προκληθείσα ζημία καταβάλλοντας κατά δήλωση του παθόντος (του Δημοσίου εν προκειμένω) το κεφάλαιο και τους τόκους υπερημερίας^{8,9}. Επίσης μετά την άσκηση ποινικής δίωξης, με τις νέες διατάξεις των αρ. 301 και 302 του Κώδικα Ποινικής Δικονομίας προβλέπεται η δυνατότητα ενεργοποίησης του θεσμού της ποινικής συνδιαλλαγής αν ο κατηγορούμενος δηλώσει ότι επιθυμεί να αποκαταστήσει τις συνέπειες του εγκλήματος του οπότε ο Εισαγγελέας καλεί κατηγορούμενο και παθόντα (στην περίπτωση του Δημοσίου το νόμιμο εκπρόσωπο του), συντάσσεται πρακτικό συνδιαλλαγής που περιέχει ομολογία κατηγορουμένου, βεβαιώνεται η εντελής ικανοποίηση της ζημίας που αναφέρεται στην κατηγορία και η υπόθεση σταματάει στο σημείο αυτό χωρίς να πηγαίνει στην κύρια δίκη¹⁰.

Η εν λόγω πρακτική περιέχει βασικά δύο κομβικά στοιχεία. Το πρώτο είναι η **ομολογία του κατηγορουμένου** για την πράξη που του αποδίδεται και το δεύτερο η **βεβαίωση απόδοσης του πράγματος ή της εντελούς ικανοποίησης της ζημίας** που προξένησε η παράνομη συμπεριφορά. Όλες αυτές οι πληροφορίες προκύπτουν σαφώς από το κατηγορητήριο και τη δικογραφία που έχει σχηματιστεί. Στην προκειμένη λοιπόν περίπτωση, ο Έλληνας νομοθέτης ακολούθησε πιστά τις επιταγές του Συμβουλίου της Ευρώπης προκειμένου να αμβλυνθούν οι αντιθέσεις που προκύπτουν και να μην αποξενωθεί ο θεσμός από το κλασικό μοντέλο ποινικής διαδικασίας. Επίσης, με τον τρόπο αυτό συμβάλλει στην αποσυμφόρηση της ποινικής ύλης και μειώνει τον φόρτο εργασίας των ποινικών δικαστηρίων. Εξάλλου, από την άσκηση κίελας της ποινικής δίωξης η θέση του κατηγορουμένου καθίσταται ιδιαίτερα δύσκολη, ενώ μπορεί και να συνεπάγεται την προσβολή ουσιωδών δικαιωμάτων του. Από αυτή την άποψη, σαφέστατα οδηγεί σε μια ηπιότερη κοινωνική εκτόνωση του ποινικού φαινομένου μέσω του συσχετισμού θύματος με τον κατηγορούμενο από τη στιγμή που δεν προσβάλλονται έννομα αγαθά, όπως αυτά της ζωής, της σωματικής ακεραιότητας και της ανηλικότητας¹¹.

⁸ Ν.4620/2019 (ΦΕΚ 95/τ.Α'/11-06-2019) περί Κύρωσης του Κώδικα Ποινικής Δικονομίας.

⁹ Επίσημη Ιστοσελίδα της Βουλής των Ελλήνων, Αιτιολογική Έκθεση Κώδικα Ποινικής Δικονομίας [url: <https://www.hellenicparliament.gr/UserFiles/2f026f42-950c-4efc-b950-340c4fb76a24/k-kodikas-dikon-aitiologiki-all.pdf>]

¹⁰ Α.Π. 1289/2017 Στ' Ποινικό Τμήμα

¹¹ Επίσημη Ιστοσελίδα του Συμβουλίου της Ευρώπης [url: <http://assembly.coe.int/nw/xml/XRef/Xref-XML2HTML-en.asp?fileid=25188&lang=en#>]

III. ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ – ΠΡΟΣΦΑΤΑ ΕΥΡΩΠΑΪΚΑ ΔΕΔΟΜΕΝΑ.

Σύμφωνα με την επίσημη ιστοσελίδα του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου, η ενιαία δίκαιη πολιτική για την πάταξη της φορολογικής απάτης έχει αναγνωριστεί ως μείζον ζήτημα την τελευταία δεκαετία, λόγω των αλλεπάλληλων αποκαλύψεων παράνομων εκροών κεφαλαίων προς φορολογικούς παραδείσους ανά την υφήλιο. Αν και είναι ακόμη δύσκολο να βρεθούν αξιόπιστα στοιχεία σχετικά με τους φορολογικούς παραδείσους, τα τριμηνιαία στατιστικά στοιχεία της Τράπεζας Διεθνών Διακανονισμών (Bank of International Settlements) έδειξαν ότι από τις αρχές της δεκαετίας του 1980 περίπου το ήμισυ του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων του διεθνούς τραπεζικού συστήματος δρομολογήθηκε μέσω εξωχώριων χρηματοπιστωτικών κέντρων (offshore financial centres)¹² ενώ περίπου το ένα τρίτο όλων των πολυεθνικών εταιρειών άμεσων επενδύσεων (Foreign Direct Investment) περνούν από φορολογικούς παραδείσους.

Οι εκτιμήσεις της ακαθάριστης φοροαποφυγής που διαπράττονται μέσω φορολογικών παραδείσων είναι δύσκολο να εξακριβωθούν. Δεν υπάρχουν αξιόπιστα αριθμητικά στοιχεία σχετικά με την φοροαποφυγή εταιρειών, η οποία αποτελεί προφανώς τον κύριο λόγο για τον οποίο τόσο πολλές ροές κατευθύνονται μέσω φορολογικών παραδείσων. Η ατομική φοροδιαφυγή εκτιμάται συντηρητικά ότι κυμαίνεται μεταξύ οκτακοσίων κι ενός τρισεκατομμυρίου δολαρίων ετησίως. Οι φορολογικοί παράδεισοι χρησιμοποιούνται επίσης ως η κύρια οδός διαφυγής χρημάτων από αναπτυσσόμενες χώρες.

Οι απλήρωτοι φόροι εξακολουθούν κι επιβαρύνουν τον προϋπολογισμό των κρατών-μελών και κατ' επέκταση τους ήδη μειωμένους πόρους της Ένωσης¹³. Περίπου ένα χρόνο πριν, από το Σεπτέμβριο του 2020, το Κοινοβούλιο προχώρησε στη σύσταση ειδικής μόνιμης υποεπιτροπής φορολογικών υποθέσεων (FISC)¹⁴ η οποία αποστολή της έχει να υποστηρίξει το έργο της επιτροπής οικονομικής και νομισματικής

¹² Επίσημη Ιστοσελίδα Τράπεζας Διεθνών Διακανονισμών, Στατιστικά Στοιχεία
[url: <https://www.bis.org/statistics/index.htm?m=6%7C37>]

¹³ Επίσημη Ιστοσελίδα του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου, Μέτρα για την πρόληψη της φορολογικής απάτης και της φοροδιαφυγής στην Ευρωπαϊκή Ένωση με ημερομηνία δημοσίευσης 22/04/2021.
[url: <https://www.europarl.europa.eu/news/el/headlines/economy/20210415STO02118/metra-gia-tin-prolipsi-tis-forologikis-apatis-kai-tis-forodifugis-stin-ee>].

¹⁴ Επίσημη Ιστοσελίδα της Υποεπιτροπής Φορολογικών Θεμάτων του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου
[url: <https://www.europarl.europa.eu/committees/el/fisc/home/highlights>].

πολιτικής (ECON)¹⁵ στον τομέα της φορολογίας κι επικεντρώνεται στην καταπολέμηση της φορολογικής απάτης, της φοροαποφυγής και της φοροδιαφυγής, καθώς και στην ενίσχυση της διαφάνειας. Κατά τη διάρκεια της κοινοβουλευτικής περιόδου 2014-2019, το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο προχώρησε στη συγκρότηση προσωρινών ειδικών επιτροπών, συμπεριλαμβανομένης της ειδικής επιτροπής σχετικά με το οικονομικό έγκλημα, τη φοροδιαφυγή και τη φοροαποφυγή¹⁶ και της εξεταστικής επιτροπής για τη διερεύνηση των αναφερόμενων παραβάσεων και φαινομένων κακοδιοίκησης κατά την εφαρμογή της νομοθεσίας της Ένωσης σε σχέση με τη νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες τη φοροαποφυγή και τη φοροδιαφυγή.

Οι επιτροπές αυτές εντόπισαν μια σειρά ελλείψεων στις φορολογικές διατάξεις και τέθηκε ως προτεραιότητα η βελτίωση της είσπραξης των φόρων στις χώρες της Ε.Ε. η οποία αν επιτευχθεί είναι πιθανό να μειώσει την εγκληματικότητα που συνδέεται με τη φοροδιαφυγή και τη νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες που την ακολουθεί. Επίσης, έγινε δεκτό ότι ο επιθετικός φορολογικός σχεδιασμός συνίσταται στον καθορισμό ενός φορολογικού σχεδιασμού που αποσκοπεί στον περιορισμό της υποχρέωσης καταβολής φόρου, με τη χρήση των τεχνικών πτυχών του φορολογικού συστήματος ή μεσολαβώντας μεταξύ δύο ή περισσότερων φορολογικών συστημάτων οι οποίες αντιβαίνουν προς το πνεύμα του νόμου.

Μερικές από τις κύριες θεσμικές τομές των τελευταίων ετών σχετικά με την φορολογία αφορούν τη διασυνοριακή ανταλλαγή πληροφοριών μέσω της οδηγίας σχετικά με τη διοικητική συνεργασία (DAC)¹⁷. Η εν λόγω Οδηγία έχει τροποποιηθεί προκειμένου να διασφαλίζει την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών επί χρηματοοικονομικών λογαριασμών των οποίων οι δικαιούχοι είναι φορολογικοί κάτοικοι χώρας της Ένωσης, την ανταλλαγή διασυνοριακών αποφάσεων για τον έλεγχο των διαδικασιών τις οποίες εφαρμόζουν συγκεκριμένοι οικονομικοί φορείς, την κατάρτιση και υποβολή απολογιστικών αναφορών ανά χώρα εκ μέρους των

¹⁵ Επίσημη Ιστοσελίδα της Επιτροπής Οικονομικής και Νομισματικής Πολιτικής του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου [url: <https://www.europarl.europa.eu/committees/el/econ/home/highlights>]

¹⁶ Επίσημη Ιστοσελίδα του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου, Ψήφισμα της 26^{ης} Μαρτίου 2019 σχετικά με το οικονομικό έγκλημα, τη φοροδιαφυγή και τη φοροαποφυγή 2018/2121 (INI) [url: https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-8-2019-0240_EL.html].

¹⁷ Επίσημη Ιστοσελίδα της διαδικτυακής πύλης EUR-Lex της Υπηρεσίας Εκδόσεων της Ε.Ε., Οδηγία 2014/107/ΕΕ του Συμβουλίου, της 9ης Δεκεμβρίου 2014 , για την τροποποίηση της οδηγίας 2011/16/ΕΕ όσον αφορά την υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών στον φορολογικό τομέα [url: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/?uri=celex%3A32014L0107>].

μεγάλων πολυεθνικών νομικών οντοτήτων που δραστηριοποιούνται σε διαφορετικές χώρες για την καταπολέμηση των πρακτικών επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού (τις οποίες δεν διαθέτουν οι εγχώριες εταιρείες) και την ανταλλαγή πληροφοριών σχετικά με τη νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες.

Καινοτόμες θεσμικές πρωτοβουλίες σχετικά με την φορολογία των νομικών προσώπων και την φοροαποφυγή αποτελούν η κατάρτιση μιας ενοποιημένης φορολογικής βάσης με στόχο την παροχή μιας ενιαίας δέσμης διατάξεων εταιρικής φορολογίας για την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας πάσης φύσεως στο σύνολο της ευρωπαϊκής αγοράς, ώστε να περιοριστεί ο κίνδυνος της πολλαπλής φορολόγησης. Επίσης τέθηκε η το θέμα της φορολόγησης των εταιρειών που δραστηριοποιούνται στον χώρο της ψηφιακής οικονομίας, ώστε τα κράτη-μέλη να έχουν τη δυνατότητα να φορολογούν κέρδη από ψηφιακές υπηρεσίες σε χώρες στις οποίες οι επιχειρήσεις δεν έχουν καμία φορολογική εγκατάσταση ή έδρα και η υλοποίηση ενός κοινού θεσμικού πλαισίου φορολόγησης ψηφιακών υπηρεσιών επί εσόδων που προέρχονται από δραστηριότητες χρηστών σε ψηφιακές πλατφόρμες. Επιπλέον, έχουν γίνει πολλές προτάσεις για την επικαιροποίηση του πλαισίου φόρου προστιθέμενης αξίας. Κατά την παρούσα φάση (Νοέμβριος 2021), η επιτροπή φορολογικών υποθέσεων επεξεργάζεται την πρωτοβουλία για τη δημιουργία μιας νέας βάσης φορολόγησης των κερδών ψηφιακών εταιρειών στις χώρες που δραστηριοποιούνται ακόμα κι αν δεν έχουν φυσική παρουσία.

Η προσπάθεια της Ευρωπαϊκής Ένωσης να προωθήσει ένα ενιαίο και κοινό νομικό πλαίσιο στα κράτη-μέλη, με το οποίο θα προστατεύονται αποτελεσματικά τα οικονομικά της συμφέροντα από πράξεις προσβολής αυτών, έχει να επιδείξει μια μακρά ιστορική πορεία. Ο τελευταίος σταθμός σ' αυτήν την πορεία ήταν η Ευρωπαϊκή Οδηγία 2017/1371 της 5ης Ιουλίου 2017, *«σχετικά με την καταπολέμηση, μέσω του ποινικού δικαίου, της απάτης εις βάρος των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης»*¹⁸. Η Οδηγία τελεί σε άμεση επιχειρησιακή συνάφεια με τον Κανονισμό 2017/1939 του Συμβουλίου, της 12ης Οκτωβρίου 2017, *«σχετικά με την εφαρμογή ενισχυμένης συνεργασίας για τη σύσταση της Ευρωπαϊκής Εισαγγελίας»* αφού τα

¹⁸ Επίσημη Ιστοσελίδα της διαδικτυακής πύλης EUR-Lex της Υπηρεσίας Εκδόσεων της Ε.Ε., Οδηγία 2017/1371/ΕΕ του Συμβουλίου, της 5ης Ιουλίου 2017, σχετικά με την καταπολέμηση, μέσω του ποινικού δικαίου, της απάτης εις βάρος των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης [[url: https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2017/1371/oj](https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2017/1371/oj)].

αδικήματα που προβλέπει αποτελούν το κομβικό σημείο αναφοράς της καθ' ύλην αρμοδιότητας της Ευρωπαϊκής Εισαγγελίας¹⁹.

Αναφορικά με το πεδίο εφαρμογής της, επιδιώκεται να συμπεριλάβει όλους τους πόρους της Ένωσης ανεξαρτήτως προέλευσης και όλα τα περιουσιακά της στοιχεία. Ειδικότερα, στο άρθρο 2 παρ.1 ορίζονται τα «οικονομικά συμφέροντα της Ένωσης» ως το «σύνολο των εσόδων, δαπανών και στοιχείων ενεργητικού που καλύπτονται, αποκτώνται μέσω ή οφείλονται: i) στον προϋπολογισμό της Ένωσης, ii) στους προϋπολογισμούς των θεσμικών και λοιπών οργάνων και οργανισμών της Ένωσης που έχουν ιδρυθεί δυνάμει των Συνθηκών ή στους προϋπολογισμούς των οποίων αυτά ασκούν άμεσα ή έμμεσα τη διαχείριση και εποπτεία». Με τον τρόπο αυτό καθίσταται σαφές ότι το προστατευτέο έννομο αγαθό οριοθετείται ευρύτερα από τον ενωσιακό Νομοθέτη δεδομένου ότι στην έννοια των ευρωπαϊκών οικονομικών συμφερόντων συμπεριλαμβάνονται και τα χρηματικά πρόστιμα που επιβάλλονται από την Επιτροπή κατά την εφαρμογή των διατάξεων ανάπτυξης του ελεύθερου ανταγωνισμού ή/και οι συνεισφορές που οφείλονται από τρίτα κράτη κατά την υλοποίηση προγραμμάτων από κοινού με την Ευρωπαϊκή Ένωση.

Συγκεκριμένα, στα άρθρα 3 και 4 της Οδηγίας ορίζονται τα ποινικά αδικήματα που επιδιώκει να θεσπίσει ο ενωσιακός νομοθέτης, με προεξέχον αυτό της απάτης εις βάρος των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης, εφόσον διαπράττεται από πρόθεση. Ειδικότερα στην παρ.2 του αρ.3 παρατίθενται οι πράξεις που θεωρούνται απάτη εις βάρος των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης και σχετίζονται με ποινικά κολάσιμες συμπεριφορές είτε αφορούν δαπάνες που σχετίζονται με δημόσιες συμβάσεις είτε αφορούν τα έσοδα που προκύπτουν από τους ιδίους Φόρους Προστιθέμενης Αξίας ή πέραν αυτών. Περαιτέρω, στην παρ.1 του αρ.4 προβλέπεται ότι πρέπει να συνιστά αδίκημα η νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες, με αντικείμενο περιουσιακά στοιχεία προερχόμενα από τα ποινικά αδικήματα που καλύπτονται από την Οδηγία. Εν συνεχεία, στην παρ. 2 του ιδίου άρθρου προβλέπονται τα αδικήματα της παθητικής και ενεργητικής δωροδοκίας, όταν τελούνται κατά τρόπο που ζημιώνει ή ενδέχεται να ζημιώσει τα οικονομικά συμφέροντα της Ένωσης, και στην παρ.3 το αδίκημα της υπεξαίρεσης.

¹⁹ Επίσημη Ιστοσελίδα της διαδικτυακής πύλης EUR-Lex της Υπηρεσίας Εκδόσεων της Ε.Ε., Κανονισμός (ΕΕ) 2017/1939 του Συμβουλίου, της 12ης Οκτωβρίου 2017, σχετικά με την εφαρμογή ενισχυμένης συνεργασίας για τη σύσταση της Ευρωπαϊκής Εισαγγελίας [url: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/?uri=CELEX%3A32017R1939>]

Σημαντικό ζήτημα που τέθηκε από τον Ευρωπαϊό Νομοθέτη ήταν η δικαιοδοσία για τη δίωξη των εγκλημάτων που προβλέπονται στο κυρίως σώμα της Οδηγίας. Σύμφωνα με την πρόβλεψη του άρθρου 11 κάθε κράτος-μέλος λαμβάνει όλα τα αναγκαία μέτρα ώστε να θεμελιώσει τη δικαιοδοσία του όταν το αδίκημα διαπράττεται εξ ολοκλήρου ή εν μέρει εντός της χωρικής αρμοδιότητας ή όταν ο δράστης είναι υπήκοός του ή/και τελεί υπό τον κανονισμό υπηρεσιακής κατάστασης κατά τον χρόνο και τόπο τέλεσης του αδικήματος. Επίσης, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3, κάθε κράτος-μέλος δύναται να διευρύνει τη δικαιοδοσία του όταν ο δράστης έχει την κατοικία του στην εδαφική του αρμοδιότητα του, όταν το ποινικό αδίκημα τελείται προς όφελος φυσικού ή νομικού προσώπου εγκατεστημένου στην επικράτεια του και όταν ο δράστης είναι υπάλληλος του που ενεργεί υπό την υπηρεσιακή του ιδιότητα. Στα πλαίσια, δε, της διερεύνησης και άσκησης της δικαιοδοσίας των κρατών μελών, σύμφωνα με το άρθρο 15 τα κράτη μέλη, η Eurojust, η Ευρωπαϊκή Εισαγγελία και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή μέσω της Υπηρεσίας Καταπολέμησης της Απάτης (OLAF)²⁰ οφείλουν να συνεργάζονται μεταξύ τους.

Με τις διατάξεις του Ν.4689/2020 ενσωματώθηκε στην ελληνική έννομη τάξη η Ευρωπαϊκή Οδηγία 2017/1371 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 5^{ης} Ιουλίου 2017, σχετικά με την καταπολέμηση της απάτης εις βάρος των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης μέσω του ποινικού δικαίου²¹. Στόχος της Οδηγίας είναι η προστασία των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης και κατ' επέκταση των κρατών-μελών, η οποία εμπεριέχει αφενός μεν τη διαχείριση των πιστώσεων του προϋπολογισμού της, αφετέρου δε, όλα τα μέτρα που επηρεάζουν αποθετικά ή που απειλούν να επηρεάσουν αρνητικά τα στοιχεία ενεργητικού της Ένωσης.

²⁰ Επίσημη Ιστοσελίδα της Ευρωπαϊκής Υπηρεσίας Καταπολέμησης της Απάτης (OLAF) [url: https://ec.europa.eu/anti-fraud/index_el]

²¹ Ν.4689/2020 (ΦΕΚ 103/τ.Α'/27-5-2020) περί ενσωμάτωσης στην ελληνική νομοθεσία των Οδηγιών (ΕΕ) 2016/800, 2017/1371, 2017/541, 2016/1919, 2014/57/ΕΕ, κύρωσης του Μνημονίου Διοικητικής Συνεργασίας μεταξύ του Υπουργείου Δικαιοσύνης της Ελληνικής Δημοκρατίας και του Υπουργείου Δικαιοσύνης και Δημόσιας Τάξεως της Κυπριακής Δημοκρατίας, τροποποιήσεις του Ν.3663/2008 (Α'99) προς εφαρμογή του Κανονισμού (ΕΕ) 2018/1727 και άλλες διατάξεις.

IV. Η ΔΗΜΟΣΙΟΠΟΙΗΣΗ ΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΟΦΕΙΛΕΤΩΝ

IV.1 Ιστορικά στοιχεία

Το μέτρο της δημοσιοποίησης στοιχείων οφειλετών του δημοσίου μέσω της σύνταξης σχετικών καταλόγων προβλέπεται από το 1957 στην ελληνική έννομη τάξη. Συγκεκριμένα, με τις διατάξεις του αρ.14 του Ν.Δ.3765/1957 προβλέφθηκε για πρώτη φορά η κατ' έτος σύνταξη καταλόγου από τον αρμόδιο κατά τόπο οικονομικό έφορο ο οποίος θα περιέχει το ονοματεπώνυμο και τα λοιπά στοιχεία των προσώπων που υπόκεινται σε φορολογία συμπεριλαμβανομένου του καθαρού εισοδήματος και του αναλογούντος φόρου αυτού²². Ο προαναφερόμενος κατάλογος προβλεπόταν να αναρτηθεί και να παραμείνει καθ' όλη τη διάρκεια του οικονομικού έτους σε κατάλληλο σημείο της εγκατάστασης του φορολογικού καταστήματος προκειμένου να λαμβάνει γνώση του περιεχομένου του κάθε τρίτος ενώ παράλληλα θεσμοθετήθηκε η δυνατότητα δημοσίευσης των εν λόγω καταλόγων στον τύπο.

Εν συνεχεία, με τις διατάξεις του αρ.8 του Ν.4045/1960 προβλέφθηκε η κατάρτιση καταλόγου φορολογουμένων από τον αρμόδιο κατά τόπο οικονομικό έφορο κατά κλίμακες καθαρού εισοδήματος τα οποία ορίστηκαν ρητά, ενώ θεσμοθετήθηκε η δυνατότητα του Υπουργού Οικονομικών να καθορίζει μέσω δικής του απόφασης το όριο καθαρού εισοδήματος κάτω του οποίου δεν θα συμπεριλαμβάνονται φορολογούμενοι²³. Επίσης, απαγορεύθηκε η δια των εφημερίδων δημοσίευση αποσπασματικών ονομάτων φορολογουμένων ή τμημάτων μόνο του εν λόγω καταλόγου. Ακολούθως, με τις διατάξεις του αρ.11 του Ν.Δ. 4444/1964 προβλέφθηκε η σύνταξη αυτών κατά κατηγορία επαγγέλματος-επιτηδεύματος ενώ κατέστη πλέον δυνατή η δημοσίευση των καταλόγων μέσω των εφημερίδων, γεγονός που σηματοδότησε την κατάργηση της υποχρεωτικότητας δημοσίευσης στον τύπο²⁴. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ.2 του αρ.17 του Ν.1828/1989 προβλέφθηκε ο εν λόγω κατάλογος φορολογουμένων να αναρτάται σε πρόσφορή θέση όχι μόνο στο

²² Ν.Δ. 3765/1957 (ΦΕΚ 196/τ.Α'/25-09-1957) περί τροποποίησης και συμπλήρωσης των διατάξεων του Ν.Δ. 3323/1955 περί φορολογίας του εισοδήματος.

²³ Ν.4045/1960 (ΦΕΚ 47/τ.Α'/19-04-1960) περί τροποποίησης και συμπλήρωσης διατάξεων φορολογικών νόμων και μέτρων σχετικά με τις χερσαίες μεταφορές.

²⁴ Ν.Δ. 4444/1964 (ΦΕΚ 221/τ.Α'/12-11-1964) περί τροποποίησης και συμπλήρωσης των διατάξεων περί φορολογίας του εισοδήματος.

φορολογικό κατάστημα αλλά και στο Δήμο ή την Κοινότητα που εδρεύει αυτό προκειμένου να λαμβάνει γνώση του περιεχόμενου του καταλόγου οποιoσδήποτε²⁵.

Με την ψήφιση του Ν.2238/1994 και την κύρωση του τρίτου κατ' ουσίαν Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος η δημοσιοποίηση καταλόγων φορολογουμένων προβλέφθηκε ρητά στην παρ.3 του άρθρου 85 αυτού²⁶. Σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα αυτού, ανατέθηκε στον προϊστάμενο της κατά τόπον αρμόδιας Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (εφεξής Δ.Ο.Υ.) η σύνταξη καταλόγου φορολογουμένων κάθε έτος, με βάση τις δηλώσεις που υποβάλλονται, ο οποίος θα περιλαμβάνει το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τον τίτλο και τα λοιπά στοιχεία τους, το καθαρό εισόδημα, το συνολικό καθαρό εισόδημα το οποίο υπόκειται σε φορολογία, καθώς και τον φόρο που αναλογεί σ' αυτό. Ο κατάλογος αυτός θα καταρτιζόταν εντός έξι (6) μηνών από την καταληκτική ημερομηνία της προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων εισοδήματος και θα συμπεριλάμβανε τα αντίστοιχα στοιχεία οριστικοποίησης της εγγραφής του υπόχρεου. Ο εν λόγω κατάλογος θα αναρτάτο σε κατάλληλη και πρόσφορη θέση στην εγκατάσταση του φορολογικού καταστήματος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εντός των ορίων των δήμων ή κοινοτήτων όπου εδρεύει αυτή, ώστε να μπορεί να λαμβάνει γνώση του περιεχομένου οποιoσδήποτε. Εντός του ίδιου πλαισίου, θεσπίστηκε και η δημοσίευσή καταλόγου φορολογουμένων και στις εφημερίδες.

Προάγγελος της επερχόμενης φορολογικής μεταρρύθμισης του 2011 υπήρξαν οι διατάξεις της παρ.20 του αρ.8 του Ν.3842/2010 σύμφωνα με τις οποίες ο προβλεπόμενος εκ της διάταξης κατάλογος φορολογουμένων θα ήταν πλέον προσβάσιμος στην Επίσημη Ιστοσελίδα της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων (εφεξής Γ.Γ.Π.Σ.) του Υπουργείου Οικονομικών²⁷, ρύθμιση η οποία θα εφαρμοζόταν στα πλαίσια αξιοποίησης των τεχνολογιών πληροφορικής και διαδικτύου. Η πρόσβαση σε αυτόν θα γινόταν κατόπιν καταχώρισης και ταυτοποίησης του χρήστη και θα περιοριζόταν με βάση συγκεκριμένα τεχνικά κριτήρια ποσοτικής και ποιοτικής φύσεως ενώ με απόφαση του Υπουργού

²⁵ Ν. 1828/1989 (ΦΕΚ 2 /τ.Α' / 3-1-1989) περί αναμόρφωσης της φορολογίας εισοδήματος και λοιπές διατάξεις.

²⁶ Ν.2238/1994 (ΦΕΚ 151/τ.Α' /16-09-1994) περί κύρωσης του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

²⁷ Ν.3842/2010 (ΦΕΚ 58/τ.Α' /23-04-2010) περί αποκατάστασης της φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις.

Οικονομικών καθορίζονταν όλες οι αναγκαίες τεχνικές λεπτομέρειες για την πρόσβαση στην εφαρμογή καταλόγου.

Κατόπιν σχετικού αιτήματος της Γ.Γ.Π.Σ., ζητήθηκε η γνώμη της Αρχής Προστασίας Δεδομένων Προσωπικού Χαρακτήρα (εφεξής η Αρχή) για την καινοτόμα αυτή νομοθετική πρόβλεψη. Το ερώτημα που υποβλήθηκε να απαντηθεί από την Αρχή ήταν εάν σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα της παρ.3 του αρ.85 του Ν.2238/1994 η δημοσιοποίηση από το Υπουργείο Οικονομικών των καταλόγων φορολογουμένων ως αρμόδιου υπευθύνου επεξεργασίας αυτών, συνάδει με την κείμενη νομοθεσία περί προστασίας του ατόμου από την επεξεργασία δεδομένων προσωπικού. Το προαναφερόμενο ερώτημα συνοδευόταν από σχέδιο Υπουργικής Απόφασης ως προαπαιτούμενη για την υλοποίηση της διάταξης με ημερομηνία έναρξης ισχύος την 1^η Ιανουαρίου 2011 και σχετική πρόβλεψη τα πρώτα προς δημοσιοποίηση στοιχεία να είναι αυτά που θα προκύψουν από το οικονομικό έτος 2010. Το σχέδιο αυτής προέβλεπε ότι η Γ.Γ.Π.Σ. καθιστά διαθέσιμους σε ψηφιακή μορφή τους καταλόγους φορολογούμενων φυσικών και νομικών προσώπων που συντάσσονται κάθε έτος από τους οικείους προϊσταμένους των Δ.Ο.Υ. της επικράτειας. Οι εν λόγω ηλεκτρονικοί κατάλογοι των φορολογούμενων φυσικών προσώπων θα δημοσιεύονταν μέσω ανάρτησης στην Επίσημη Ιστοσελίδα της Γ.Γ.Π.Σ. εντός τριάντα (30) ημερών μετά την ολοκλήρωση της κεντρικής εκκαθάρισης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων. Ομοίως για τα νομικά πρόσωπα οι σχετικοί κατάλογοι θα δημοσιεύονταν εντός τριάντα (30) ημερών μετά τη λήξη των καταληκτικών προθεσμιών υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος που ίσχυαν κατά περίπτωση.

Αναφορικά με τα προς δημοσιοποίηση στοιχεία των φυσικών προσώπων υπήρχε πρόβλεψη ότι σε αυτά θα συμπεριλαμβάνονταν ονοματεπώνυμο και πατρώνυμο, ο Αριθμός Φορολογικού τους Μητρώου (εφεξής Α.Φ.Μ.), περιοχή κατοικίας, ταχυδρομικός κώδικα και αρμόδιο φορολογικό κατάστημα. Ομοίως για τα νομικά πρόσωπα και τους επιτηδευματίες, αυτά θα περιελάμβαναν την επωνυμία ή/και τον διακριτικό τίτλο αυτών, τον αριθμό φορολογικού τους μητρώου, τη διεύθυνση έδρας και τον ταχυδρομικό κώδικα, την κύρια δραστηριότητα, το αρμόδιο φορολογικό κατάστημα, την ημερομηνία έναρξης/διακοπής εργασιών, τα επιμέρους καθαρά εισοδήματα και το συνολικό καθαρό εισόδημα και τέλος τον φόρο που αναλογεί σε αυτό. Η πρόσβαση στα παραπάνω στοιχεία θα πραγματοποιείτο μόνο μέσω

πιστοποιημένων χρηστών του ολοκληρωμένου πληροφοριακού συστήματος Taxisnet μέσω των αναγνωριστικών στοιχείων αυτών και η αναζήτηση των δεδομένων θα γινόταν είτε μέσω του Α.Φ.Μ. και μέρος του επωνύμου του φυσικού προσώπου ή της επωνυμίας ή/και διακριτικού τίτλου του νομικού προσώπου, είτε μέσω διεύθυνσης και μέρους επωνύμου του φυσικού προσώπου ή της επωνυμίας ή/και διακριτικού τίτλου του νομικού προσώπου. Ο κάθε χρήστης θα μπορούσε να διενεργεί μέχρι είκοσι (20) ανακτήσεις πληροφοριών μηνιαίως χωρίς δυνατότητα αναζήτησης σε προηγούμενα οικονομικά έτη ή μαζικής εξαγωγής των δεδομένων αυτών και για την κάθε ανακτημένη πληροφορία θα καταγραφόταν η ημερομηνία αναζήτησης αυτής και ο Α.Φ.Μ. του χρήστη που αιτήθηκε την αναζήτηση.

Κατά την υποβολή δε του ανωτέρω σχεδίου και προς ενίσχυση του, το Υπουργείο Οικονομικών επεσήμανε ότι οι ανωτέρω κατάλογοι φορολογουμένων συντάσσονταν κατόπιν ολοκλήρωσης της κεντρικής εκκαθάρισης από τη αρμόδια Διεύθυνση και αποστέλλονταν στα κατά τόπους φορολογικά καταστήματα. Η εν λόγω πρακτική όμως κατά τα τελευταία έτη είχε ατονήσει λόγω όγκου των εκτυπώσεων και η θεσμική καινοτομία περί δημοσιοποίησης των προβλεπόμενων δεδομένων των φορολογούμενων στο διαδίκτυο με τα σχετικά προαπαιτούμενα τεχνικά χαρακτηριστικά ασφαλείας θα εξασφάλιζε τη βούληση του Νομοθέτη.

Επιδιωκόμενος δε σκοπός της δημοσιοποίησης των καταλόγων φορολογούμενων κατά τα προαναφερόμενα είναι η θεσμοθέτηση ενός εύλογου μέτρου αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής και καλλιέργειας πρακτικών φορολογικής συμμόρφωσης. Με την υπό κατάρτιση δυνατότητα προσπέλασης-πρόσβασης και υπό τις προϋποθέσεις που τέθηκαν, εκτιμήθηκε ότι θα είναι εφικτή η άσκηση πίεσης σε φορολογούμενους που συστηματικά και προκλητικά για το κοινό περί δικαίου αίσθημα φοροδιαφεύγουν. Περαιτέρω, το εν λόγω μέτρο θα εξυπηρετούσε φυσικά και νομικά πρόσωπα παρέχοντας στο μέγιστο δυνατό βαθμό εγκυρότητα και διαφάνεια στις συναλλαγές ενώ θα λειτουργούσε αποτρεπτικά και προληπτικά έναντι φαινομένων εξαπάτησης δεδομένου ότι μια αρμόδια κεντρική υπηρεσία θα παρείχε δυνατότητα επιβεβαίωσης των στοιχείων των συναλλασσομένων και της φερεγγυότητας αυτών.

Προς ενίσχυση των ανωτέρω επισημάνθηκε ότι τα δεδομένα που θα δημοσιεύονται στην υπό κατασκευή εφαρμογή και στα οποία θα έχει πρόσβαση ο χρήστης αυτής θα είναι ποσοτικά λιγότερα από εκείνα που περιέχουν οι κατάλογοι των

φορολογουμένων κατά το προϊσχύον θεσμικό πλαίσιο. Βασική διαφορά θα αποτελούσε η ανυπαρξία δεδομένων σχετικά με τα κατά δήλωση εισοδήματα του προσώπου φυσικού ή νομικού το οποίο αφορά η αναζήτηση και του φόρου που αναλογεί σε αυτά.

Περαιτέρω, προσκομίστηκαν στοιχεία από άλλες έννομες τάξεις σχετικά με το μέτρο της δημοσιοποίησης φορολογικών καταλόγων. Συγκεκριμένα τέθηκαν υπόψη στοιχεία από Νορβηγία και Φιλανδία σύμφωνα με τα οποία οι αρμόδιες φορολογικές τους αρχές προβαίνουν σε πρακτική δημοσιοποίησης καταλόγων με στοιχεία φορολογουμένων στο διαδίκτυο ενώ ταυτόχρονα επιτρέπεται η δημοσιοποίηση αυτών και στον τύπο. Επισημάνθηκε δε ότι η αποτελεσματικότητα του εν λόγω μέτρου έχει κριθεί στην πράξη στις εν λόγω χώρες δεδομένου ότι κατείχαν την πρώτη θέση στην Ευρωπαϊκή Ένωση στα φορολογικά έσοδα, τα έσοδα από άμεσους φόρους και τα έσοδα από φυσικά και νομικά πρόσωπα ως ποσοστό του ΑΕΠ.

Όλα τα ανωτέρω τέθηκαν υπόψη επί της Αρχής προκειμένου να γνωμοδοτήσει σχετικά με τα ερωτήματα δεδομένου ότι: i) τα δεδομένα που περιέχονται στους καταλόγους φορολογουμένων αφενός μεν συνιστούν δεδομένα προσωπικού χαρακτήρα των υποκειμένων ως φυσικά πρόσωπα, αφετέρου δε, τα φορολογικά δεδομένα που αναφέρονται σε νομικά πρόσωπα δε συνιστούν δεδομένα προσωπικού χαρακτήρα όπως ρητά προέκυπτε από τις διατάξεις των αρ.1 και 2 του τότε ισχύοντος Ν.2472/1997, ii) τα προαναφερόμενα κι εν προκειμένω κρινόμενα δεδομένα προσωπικού χαρακτήρα υφίστανται περισσότερες διαδοχικές και διακριτές επεξεργασίες (συλλογή, καταχώριση, οργάνωση, διατήρηση ή αποθήκευση, τροποποίηση, εξαγωγή, χρήση, διαβίβαση, συσχέτιση, διασύνδεση, δέσμευση, διαγραφή κλπ) σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα του αρ.2 του ίδιου ως άνω Νόμου iii) οι προαναφερόμενες επεξεργασίες είναι μερικώς αυτοματοποιημένες σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του αρ.3 του προαναφερόμενου νομοθετήματος και τέλος τα εν λόγω δεδομένα προσωπικού χαρακτήρα τηρούνται σε διαρθρωμένα αρχεία υπό την έννοια των διατάξεων των αρ.2 και 3 που αναφέρθηκαν παραπάνω καθόσον είναι προσιτά σε αρμόδιο ανθρώπινο δυναμικό του Υπουργείου Οικονομικών ως υπεύθυνο επεξεργασίας με κατ' ελάχιστο κριτήριο το Α.Φ.Μ. του φορολογούμενου και το ονοματεπώνυμο του.

Λαμβάνοντας υπόψη όλα τα παραπάνω καθώς επίσης και τις διατάξεις του αρ.85 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος έγινε δεκτό από την Αρχή ότι ο πρωταρχικός σκοπός των ρυθμίσεων δημοσιοποίησης καταλόγων φορολογουμένων συνίσταται στην κατοχύρωση του φορολογικού απορρήτου ως βασικής αρχής του φορολογικού δικαίου και ακολούθως στην πρόβλεψη των κατ' εξαίρεση περιοριστικά οριζόμενων περιπτώσεων κάμψης αυτού²⁸. Σύμφωνα λοιπόν με τις διατάξεις της παρ.2 του ως άνω άρθρου προβλέπεται ότι «οι φορολογικές δηλώσεις, τα φορολογικά στοιχεία, οι εκθέσεις, οι πράξεις προσδιορισμού αποτελεσμάτων, τα φύλλα ελέγχου, οι αποφάσεις του προϊστάμενου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και κάθε στοιχείο του φακέλου που έχει σχέση με τη φορολογία ή άπτεται αυτής είναι απόρρητα και δεν επιτρέπεται η γνωστοποίησή τους σε οποιονδήποτε άλλον εκτός από το φορολογούμενο στον οποίο αφορούν αυτά.», ήτοι κανόνας είναι το φορολογικό απόρρητο το οποίο κάμπτεται μόνο στις περιπτώσεις που θεσπίζονται ρητά και περιοριστικά από το Νομοθέτη. Στο πλαίσιο αυτό, όπως παγίως γίνεται δεκτό από το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους ότι «...οι ρυθμίσεις που θεσπίζουν το φορολογικό απόρρητο και την προστασία του συγκροτούν ένα αυστηρό νομοθετικό πλαίσιο που καλύπτει το σύνολο των στοιχείων εκείνων τα οποία δημιουργούν ή προσδιορίζουν τη φορολογική ενοχή του φυσικού ή νομικού προσώπου στα πλαίσια άμεσης ή έμμεσης φορολογίας. (...)»²⁹. Συνεπώς, από την αυστηρή και απόλυτη διατύπωση των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου προκύπτει ότι αυτό δεσμεύει αφενός μεν την κατά νόμο αρμόδια φορολογική αρχή έναντι του εκάστοτε φορολογούμενου φυσικού ή νομικού προσώπου, αφετέρου δε, υποχρεώνει τη φορολογική διοίκηση να απέχει από κάθε πράξη δυνάμει της οποίας τα φορολογικά δεδομένα του εν λόγω προσώπου θα ήταν δυνατό να περιέλθουν σε οποιοδήποτε τρίτο πρόσωπο, εκτός από τις εξαιρέσεις, που ορίζονται κατά τρόπο περιοριστικό στο Νόμο.

Ωστόσο, από τις διατάξεις των παρ.3 και 9 του άρθρου 85 προβλεπόταν ρητά η δυνατότητα δημοσιοποίησης καταλόγων φορολογουμένων τόσο σε έντυπη μορφή (από την Φορολογική Διοίκηση και δια του Τύπου) όσο πλέον και σε ψηφιακή μορφή μέσω διαδικτύου. Οι πληροφορίες, που αναφέρονταν κατά τρόπο περιοριστικό στο εν λόγω άρθρο ως δεδομένα των καταλόγων φορολογούμενων προσώπων, που δύνανται

²⁸ Επίσημη Ιστοσελίδα της Αρχής Προστασίας Δεδομένων Προσωπικού Χαρακτήρα, Γνωμοδότηση 1/2011 [url: <https://www.dpa.gr/el/enimerwtiko/prakseisArxis/dimosiopoisi-sto-diadiktyo-forologikon-dedomenon>]

²⁹ Επίσημη Ιστοσελίδα Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, 19/2009 (Ολομέλεια) [url: <http://www.nsk.gr/web/nsk/anazitisi-gnomodoteseon>]

να καταρτιστούν ετησίως και δια αναρτήσεως στην Επίσημη Ιστοσελίδα της Γ.Γ.Π.Σ. εξαιρούνται ρητά από την προστασία του φορολογικού απορρήτου, που κατοχυρώνεται, κατά τα προβλεπόμενα, στην παρ. 2 του ίδιου άρθρου. Οι πληροφορίες αυτές είναι: το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία του υπόχρεου προσώπου, ο τίτλος και τα λοιπά στοιχεία τους (εδώ δύνανται να υπαχθούν και οι πληροφορίες σχετικά με το Α.Φ.Μ. του υπόχρεου και τη δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας ή έδρας), το καθαρό εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, υπηρεσίες επιτηδευματιών κι ελεύθερων επαγγελματιών, και από κάθε άλλη πηγή το οποίο υπόκειται σε φορολογία, το συνολικό καθαρό εισόδημα καθώς και ο φόρος που αναλογεί σε αυτό.

Στην προκειμένη λοιπόν περίπτωση, τέθηκε το ζήτημα εκτίμησης του αναγκαίου συνδυασμού του δημοσίου συμφέροντος για την καταστολή της φοροδιαφυγής και της καταχρηστικής φοροαποφυγής με τις θεσμικές επιταγές ουσιαστικής κατοχύρωσης του θεμελιώδους δικαιώματος του ατόμου για την προστασία των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα που το αφορούν, σύμφωνα με τις διατάξεις υπέρτερης τυπικής ισχύος του αρ.9Α του Συντάγματος³⁰, του αρ.8 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης Δικαιωμάτων του Ανθρώπου³¹, του αρ.8 του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης³², της Σύμβασης 108 του Συμβουλίου της Ευρώπης³³ για την προστασία των ατόμων από την αυτοματοποιημένη επεξεργασία δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα η οποία κυρώθηκε με το Ν.2068/1992³⁴ και της Οδηγίας 95/46/EK³⁵, καθόσον το δημόσιο συμφέρον προτάσσεται ως λόγος δικαιολογήσεως ενός περιοριστικού μέτρου επί συγκεκριμένου θεμελιώδους δικαιώματος.

³⁰ Επίσημη Ιστοσελίδα της Βουλής των Ελλήνων, Σύνταγμα της Ελλάδος, [url: <https://www.hellenicparliament.gr/Vouli-ton-Ellinon/To-Politevma/Syntagma/>].

³¹ Επίσημη Ιστοσελίδα του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου Δικαιωμάτων του Ανθρώπου, Ευρωπαϊκή Σύμβαση Δικαιωμάτων του Ανθρώπου [url: https://www.echr.coe.int/Documents/Convention_ELL.pdf].

³² Επίσημη Ιστοσελίδα της διαδικτυακής πύλης EUR-Lex της Υπηρεσίας Εκδόσεων της Ε.Ε., Χάρτης Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης [url: https://www.echr.coe.int/Documents/Convention_ELL.pdf].

³³ Επίσημη Ιστοσελίδα του Συμβουλίου της Ευρώπης, Σύμβασης 108 του Συμβουλίου της Ευρώπης για την προστασία των ατόμων από την αυτοματοποιημένη επεξεργασία δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα [url: <https://www.coe.int/en/web/conventions/full-list?module=treaty-detail&treaty-num=108>].

³⁴ Ν.2068/1992 (ΦΕΚ 118/τ.Α'9-7-1992) περί κύρωσης της Ευρωπαϊκής Σύμβασης για την προστασία του ατόμου από την αυτοματοποιημένη επεξεργασία πληροφοριών προσωπικού χαρακτήρα.

³⁵ Επίσημη Ιστοσελίδα της διαδικτυακής πύλης EUR-Lex της Υπηρεσίας Εκδόσεων της Ε.Ε., Οδηγία 95/46/EK [url: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/ALL/?uri=CELEX:31995L0046>]

Περαιτέρω, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων σχετικά με την ανάγκη εφαρμογής των επιταγών της αρχής της αναλογικότητας κατά τη θέσπιση περιοριστικών μέτρων στην άσκηση θεμελιωδών δικαιωμάτων του ατόμου, ο νομοθέτης διαθέτει καταρχήν ευρεία εξουσία επιμέτρησης για την επιλογή του ενδεδειγμένου και πρόσφορου μέτρου που θα υλοποιεί τους σκοπούς δημοσίου συμφέροντος τους οποίους επιδιώκει να επιτύχει. Εντός αυτού του πλαισίου, δύναται να επιβληθούν περιορισμοί στην άσκηση των θεμελιωδών δικαιωμάτων, αρκεί αυτοί να εξυπηρετούν σκοπούς γενικότερου οφέλους και να μην αποτελούν, σε σχέση με τον επιδιωκόμενο σκοπό, παρέμβαση που θίγει την ίδια την υπόσταση των δικαιωμάτων που διαφυλάσσονται³⁶.

Εξάλλου, το Συμβούλιο της Επικρατείας έχει κρίνει ως προς τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας της παρ.1 του αρ.25 ότι τα επιβαλλόμενα περιοριστικά μέτρα σε συνταγματικά κατοχυρωμένο δικαίωμα πρέπει να είναι πρόσφορα και αναγκαία για την επίτευξη του επιδιωκόμενου από το νομοθέτη σκοπού προάσπισης του δημοσίου συμφέροντος και να μην είναι δυσανάλογοι σε σχέση προς αυτόν. Όσον αφορά τον έλεγχο της καταλληλότητας και αναγκαιότητας των μέτρων που θεσπίζονται για την επίτευξη του εν λόγω σκοπού, ο νομοθέτης διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης, για τον προσδιορισμό των ρυθμίσεων, που αυτός κρίνει πρόσφορες και αναγκαίες. Ως εκ τούτου, ο δικαστικός έλεγχος της τήρησης της αρχής της αναλογικότητας περιορίζεται στην κρίση για το εάν η θεσπιζόμενη ρύθμιση είναι προδήλως απρόσφορη ή υπερβαίνει προδήλως το απαραίτητο μέτρο για την πραγματοποίηση του επιδιωκόμενου σκοπού³⁷.

Λαμβάνοντας υπόψη όλα τα παραπάνω, η Αρχή έκρινε ότι το μέτρο της δημοσιοποίησης από το Υπουργείο Οικονομικών, ως υπευθύνου επεξεργασίας, καταλόγων φορολογουμένων δια της αναρτήσεώς τους στις εγκαταστάσεις των κατά τόπους δημοσίων οικονομικών υπηρεσιών και των δήμων ή κοινοτήτων που είναι η έδρα αυτών καθώς επίσης και η δια του Τύπου και στο Διαδίκτυο συνιστά έντονο περιορισμό του δικαιώματος του ατόμου για την προστασία του από την επεξεργασία, ιδίως με ηλεκτρονικά μέσα, των προσωπικών δεδομένων, όπως αυτό κατοχυρώνεται ιδίως από τις προαναφερόμενες διατάξεις του Συν/τος, της ΕΣΔΑ, του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, καθώς, επίσης, από τις

³⁶ Επίσημη Ιστοσελίδα Δικαστηρίου Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, Υπόθεση C112/2000
[url: <https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?docid=85996&doclang=EN>]

³⁷ ΣτΕ (Ολομ) 3031/2008, 2010/2010

διατάξεις της Οδηγίας 95/46/EK και της Σύμβασης 108 (1981) του Συμβουλίου της Ευρώπης.

Περαιτέρω, η Αρχή έκρινε ότι το εν λόγω μέτρο της δημοσιοποίησης στοιχείων φορολογουμένων δεν είναι ανώδυνο διότι ενέχει σοβαρούς κινδύνους δεδομένου ότι αφενός μεν καθιστά πρακτικά δυνατή την αναίτια έκθεση φορολογικών στοιχείων των ειλικρινών φορολογούμενων σε τρίτα άτομα, αφετέρου δε, τα στοιχεία αυτά βασίμως πιθανολογείται ότι μπορούν να τύχουν επεξεργασίας για σκοπούς που επηρεάζουν άμεσα την ατομική ελευθερία συμμετοχής τους στην κοινωνική και οικονομική ζωή. Συνεπώς, η δυνατότητα άμεσης πρόσβασης στα προαναφερόμενα δεδομένα δύναται να επηρεάζει αθέμιτα τις συναλλακτικές δραστηριότητες (αμφοτεροβαρείς συμβάσεις όπως η αγοραπωλησία γης, ακίνητης περιουσίας και συμβάσεις εργασίας) τους καθιστώντας δυνατό αν εξυπηρετούνται σκοποί ξένοι προς εκείνους για τους οποίους τα δεδομένα που έχουν συλλεχθεί από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές.

Αντίστοιχα, η Αρχή έκρινε ότι από το μέτρο της δημοσιοποίησης καταλόγων φορολογουμένων ελλοχεύει σοβαρός κίνδυνος εγκληματικών ενεργειών (κλοπές, απαγωγές, εκβιασμοί) σε βάρος φορολογούμενων υψηλών εισοδημάτων. Οι κίνδυνοι αυτοί είναι βασίμως πιθανολογούμενοι δεδομένου ότι μεταξύ των συνοδευτικών στοιχείων που υπέβαλλε το Υπουργείο Οικονομικών για την εξέταση του αιτήματος του, συμπεριλαμβανόταν απάντηση των νορβηγικών αρχών από τα οποία προκύπτει ότι η νορβηγική αστυνομία είχε αποκαλύψει περιπτώσεις εγκληματικών ενεργειών, όπου είναι αποδεδειγμένο ότι στοιχεία από τους εκεί δημοσιευμένους καταλόγους φορολογουμένων χρησιμοποιήθηκαν από δράστες εγκληματικών ενεργειών για την επιλογή θυμάτων με βάση το εισόδημα τους. Το επιχείρημα δε του Υπουργείου Οικονομικών ότι το ίδιο μέτρο αποδείχτηκε αποτελεσματικό στις σκανδιναβικές χώρες προβάλλεται αλυσιτελώς διότι αυτό δεν προδιαγράφει την επιχειρησιακή αποτελεσματικότητα της εφαρμογής αυτού στην ελληνική έννομη τάξη. διότι το εν λόγω μέτρο στις προαναφερόμενες χώρες θεμελιώνεται σε διαφορετικές συνθήκες και πρακτικές διαφάνειας, λογοδοσίας και φορολογικής συνείδησης.

Ομοίως, το επιχείρημα περί ελάττωσης των μη δηλούμενων εισοδημάτων από παράνομες δραστηριότητες δεδομένης της δημοσιοποίησης των στοιχείων των φορολογουμένων προβάλλεται κι αυτό αλυσιτελώς. Τούτο δε διότι η αποκάλυψη και

ο περιορισμός αυτών μπορούν να επιτευχθούν μόνο μέσω ελεγκτικών διαδικασιών από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές μέσω διασταυρώσεων και λοιπών ελεγκτικών τεχνικών. Άλλωστε η βούληση του Νομοθέτη για τον περιορισμό της φοροδιαφυγής έχει ήδη εκφραστεί μέσω των ήδη ψηφισθέντων ρυθμίσεων του Ν.3842/2020 και του Ν.3888/2010 στις αιτιολογικές εκθέσεις των οποίων απουσιάζει κάθε μνεία σχετική με το μέτρο της δημοσιοποίησης .

Στην προκειμένη λοιπόν περίπτωση, η Αρχή λαμβάνοντας υπόψη όλα τα παραπάνω έκρινε επίσης ότι το μέτρο της δημοσιοποίησης των στοιχείων των φορολογουμένων δεν προάγει τη διαφάνεια σχετικά με τη φορολογική συνέπεια και συνεισφορά του καθενός στα δημόσια οικονομικά ανάλογα με τα εισοδήματα και κατά τα προβλεπόμενα στις διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 5 Συντάγματος, καθόσον δεν παρέχονται δεδομένα αναλυτικά ούτε για τη συνολική περιουσιακή του κατάσταση, ούτε για την ακριβή πηγή προέλευση της, ούτε για τον ακριβή τρόπο φορολόγησής της, ούτε για τους ακριβείς λόγους που δηλωθέντα εισοδήματα ενδεχομένως φορολογούνται με άλλο συντελεστή ή/και εκπίπτουν του συνολικού φορολογητέου εισοδήματος. Συνεπώς, καθ' όσον αφορά το επιχείρημα της ενίσχυσης της διαφάνειας μέσω της δημοσιοποίησης των εν λόγω δεδομένων στην Επίσημη Ιστοσελίδα της Γ.Γ.Π.Σ. αποτελεί κατά την Αρχή απρόσφορο και αναποτελεσματικό μέτρο. Τούτο δε διότι ο κατά σύστημα δράστης και φοροδιαφεύγων δεν υπολογίζει τις αυστηρές κυρώσεις διοικητικής και ποινικής φύσεως και κατ' επέκταση δεν προβλέπεται ότι με το εν λόγω μέτρο δημοσιοποίησης θα συμμορφωθεί αυτοβούλως προς την φορολογική διοίκηση και τις υποχρεώσεις του υπό το βάρος της ενδεχόμενης ηθικής αποδοκιμασίας από το κοινωνικό σύνολο. Από το σύνολο δε των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας προκύπτει η ρητή νομική υποχρέωση κάθε φυσικού ή νομικού προσώπου να δηλώνει ειλικρινώς τα πάσης φύσεως εισοδήματά του στη Φορολογική Διοίκηση.

IV.2 Υφιστάμενη κατάσταση

Θεσμική τομή της φορολογικής μεταρρύθμισης του 2011 και διάδοχος της προϊσχύουσας κατάστασης υπήρξε η ρητή βούληση του Νομοθέτη να δημοσιοποιούνται οι ληξιπρόθεσμοι οφειλέτες του δημοσίου. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ.9 του Ν.3943/2011 προβλέφθηκε για πρώτη φορά τα στοιχεία των συνολικών ληξιπρόθεσμων οφειλών προς το Δημόσιο από κάθε αιτία, όταν αυτές υπερβαίνουν το ποσό των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000) € ανά φυσικό ή νομικό πρόσωπο, να δημοσιοποιούνται υποχρεωτικά σε δικτυακό του τότε Υπουργείου Οικονομικών, εφόσον η καταβολή τους καθυστερεί για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο του έτους. Μόνη εξαίρεση προβλέφθηκε για τις οφειλές, για τις οποίες έχει χορηγηθεί στον οφειλέτη διευκόλυνση τμηματικής καταβολής του χρέους, για όσο χρόνο διαρκεί η διευκόλυνση και εφόσον ο οφειλέτης είναι συνεπής με τους όρους της, καθώς και οι οφειλές για την καταβολή των οποίων έχει διαταχθεί αναστολή με δικαστική απόφαση.

Επίσης προβλέφθηκε η δημοσιοποίηση των στοιχείων των παραβατών του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων οι οποίες συνίστανται στην έκδοση πλαστών ή στην έκδοση και λήψη εικονικών ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων ή στη μη έκδοση ή στην ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων, από τα οποία προκύπτει απόκρυψη φορολογητέας ύλης, καθώς και παραβάσεων που συνίστανται στην καταχώριση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο.

Ανατρέχοντας στην αιτιολογική έκθεση διαπιστώνουμε ότι η βούληση του Νομοθέτη θεμελιώθηκε στο δικαίωμα έκαστου πολίτη να ενημερώνεται τακτικά, ελεύθερα και από κάθε διαθέσιμη πηγή για κάθε θέμα που τον ενδιαφέρει (δικαίωμα στην πληροφόρηση), ως αναγκαίο λογικό παρακολούθημα του δικαιώματος του πληροφορείν που θεσπίζεται με τη διάταξη του άρθρου 14 παρ. 1 του Συντάγματος και κατοχυρώνεται ρητώς στο άρθρο 5Α παρ. 1 του Συντάγματος. Τελεί δε υπό την επιφύλαξη της τήρησης, μεταξύ άλλων, των κανόνων δικαίου που κατοχυρώνουν δικαιώματα και ελευθερίες άλλων. Η εφαρμογή των εν λόγω κανόνων μπορεί, επομένως, να δικαιολογήσει περιορισμούς στην άσκηση του δικαιώματος στην πληροφόρηση, τούτο, όμως, υπό την προϋπόθεση ότι οι περιορισμοί αυτοί παρίστανται, εν όψει και της κατοχυρωμένης στο άρθρο 25 παράγραφος 1 του

Συντάγματος αρχής της αναλογικότητας, ως απολύτως αναγκαίοι για την προστασία των δικαιωμάτων και των ελευθεριών τρίτων.

Με την παρ. 1 του αρ.9 θεσπίζεται για πρώτη φορά η υποχρέωση της φορολογικής διοίκησης να δημοσιοποιεί σε διαδικτυακό τόπο του τότε Υπουργείου Οικονομικών τα στοιχεία των συνολικών ληξιπρόθεσμων οφειλών προς το Δημόσιο, όταν αυτές υπερβαίνουν το ποσό των 150.000 ευρώ για λόγους πληροφόρησης και ενημέρωσης των πολιτών, φορολογικής δικαιοσύνης έναντι των συνεπών φορολογουμένων, αλλά και για λόγους φορολογικής συμμόρφωσης, υπό την προϋπόθεση ότι η καταβολή των οφειλών τους καθυστερεί για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο του έτους.

Ρητή πρόβλεψη διαλαμβάνεται σχετικά με την έκδοση της κανονιστικής υπουργικής απόφασης λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις του τότε ισχύοντος Ν.2472/1997 περί προστασίας δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα³⁸. Τούτο, διότι η συνταγματικώς αποδεκτή επεξεργασία προσωπικών δεδομένων διέπεται (και) από την αρχή της αναλογικότητας της επεξεργασίας, αφού κατά το άρθρο 4 παρ. 1 στοιχ. β του Ν.2472/1997, η επεξεργασία προσωπικών δεδομένων είναι νόμιμη, μόνον εφόσον τα δεδομένα αυτά είναι «συναφή», πρόσφορα και όχι περισσότερα από όσα κάθε φορά απαιτείται ή είναι αναγκαία για την εξυπηρέτηση των συγκεκριμένων σκοπών της επεξεργασίας, που εξυπηρετεί η συγκεκριμένη ρύθμιση.

Κατόπιν υποβολής σχετικού ερωτήματος της Γ.Γ.Π.Σ. του Υπουργείου Οικονομικών, η πρωτοποριακή για τα ελληνικά δεδομένα νομοθετική πρόβλεψη απασχόλησε εκ νέου την Αρχή Προστασίας Δεδομένων Προσωπικού Χαρακτήρα. Συγκεκριμένα, με την υπ' αριθμόν 4/2011 Απόφαση της Αρχής³⁹ εξετάστηκε αν η δημοσιοποίηση των ληξιπρόθεσμων οφειλών προς το Δημόσιο προσκρούει καθ' οιονδήποτε τρόπο στην τότε ισχύουσα Νομοθεσία περί προστασίας προσωπικών δεδομένων λαμβάνοντας υπόψη και την υπ' αριθμόν Π.Ο.Λ. 1185/2011 Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ομοίου περιεχομένου⁴⁰.

Ανατρέχοντας στην προαναφερόμενη Απόφαση της Αρχής, διαπιστώνουμε ότι πέραν της συνταγματικής θεμελίωσης της, εξετάζεται η συμμόρφωση αυτής με την

³⁸ Ν.2472/1997 (ΦΕΚ 50/τ.Α'/10-04-1997) περί προστασίας του ατόμου από την επεξεργασία δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα.

³⁹ Επίσημη Ιστοσελίδα της Αρχή Προστασίας Δεδομένων Προσωπικού Χαρακτήρα, Γνωμοδότηση 4/2011 [url: https://www.dpa.gr/sites/default/files/2019-10/gnwmodotisi4_2011_1.pdf].

⁴⁰ Π.Ο.Λ. 1185/2011 (ΦΕΚ 1949/τ.Β'/1-9-2011) Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών περί δημοσιοποίησης ληξιπρόθεσμων οφειλών προς το Δημόσιο.

Ευρωπαϊκή Σύμβαση Δικαιωμάτων του Ανθρώπου⁴¹, τον Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης⁴² και την Οδηγία 95/46/EK⁴³. Ειδικότερα, εξετάζεται το ζήτημα του αναγκαίου συγκερασμού του δημοσίου συμφέροντος για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και την εμπέδωση της φορολογικής δικαιοσύνης με τη συνεπή εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων των πολιτών και των επιταγών της ουσιαστικής κατοχύρωσης του θεμελιώδους δικαιώματος του ατόμου στην προστασία των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα που το αφορούν.

Ειδικότερα, σύμφωνα με την παρ.1 του αρ.2 του Συντάγματος⁴⁴ προβλέπεται ότι «ο σεβασμός και η προστασία της αξίας του ανθρώπου αποτελούν την πρωταρχική υποχρέωση της Πολιτείας». Ακολούθως, η παρ.1 του αρ.4 ορίζει ότι «οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου», ενώ η παρ. 5 του ίδιου άρθρου ορίζει ότι «οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους». Επίσης, το άρθρο 5Α προβλέπει ότι: «1. Καθένας έχει δικαίωμα στην πληροφόρηση, όπως νόμος ορίζει. Περιορισμοί στο δικαίωμα αυτό είναι δυνατόν να επιβληθούν με νόμο μόνο εφόσον είναι απολύτως αναγκαίοι και δικαιολογούνται για λόγους εθνικής ασφάλειας, καταπολέμησης του εγκλήματος ή προστασίας δικαιωμάτων και συμφερόντων τρίτων. 2. Καθένας έχει δικαίωμα συμμετοχής στην Κοινωνία της Πληροφορίας. Η διευκόλυνση της πρόσβασης στις πληροφορίες που διακινούνται ηλεκτρονικά, καθώς και της παραγωγής, ανταλλαγής και διάδοσής τους αποτελεί υποχρέωση του Κράτους, τηρουμένων πάντοτε των εγγυήσεων των άρθρων 9, 9Α και 19». Ακολούθως το άρθρο 9Α ορίζει ότι «καθένας έχει δικαίωμα προστασίας από τη συλλογή, επεξεργασία και χρήση, ιδίως με ηλεκτρονικά μέσα, των προσωπικών του δεδομένων, όπως νόμος ορίζει. Η προστασία των προσωπικών δεδομένων διασφαλίζεται από ανεξάρτητη αρχή, που συγκροτείται και λειτουργεί όπως νόμος ορίζει». Αλληλένδετα, το αρ.25 παρ.1 ορίζει ότι: «Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. Όλα τα κρατικά όργανα υποχρεούνται να

⁴¹ Επίσημη Ιστοσελίδα του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου Δικαιωμάτων του Ανθρώπου, Ευρωπαϊκή Σύμβαση Δικαιωμάτων του Ανθρώπου [url: https://www.echr.coe.int/Documents/Convention_ELL.pdf]

⁴² Επίσημη Ιστοσελίδα της διαδικτυακής πύλης EUR-Lex της Υπηρεσίας Εκδόσεων της Ε.Ε., Χάρτης Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης [url: https://www.echr.coe.int/Documents/Convention_ELL.pdf]

⁴³ Επίσημη Ιστοσελίδα της διαδικτυακής πύλης EUR-Lex της Υπηρεσίας Εκδόσεων της Ε.Ε., Οδηγία 95/46/EK [url: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/ALL/?uri=CELEX:31995L0046>].

⁴⁴ Επίσημη Ιστοσελίδα της Βουλής των Ελλήνων, Σύνταγμα της Ελλάδος [url: <https://www.hellenicparliament.gr/Vouli-ton-Ellinon/To-Politevma/Syntagma/>]

διασφαλίζουν την ανεμπόδιστη και αποτελεσματική άσκησή τους. Τα δικαιώματα αυτά ισχύουν και στις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών στις οποίες προσιδιάζουν. Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας». Τέλος, το άρθρο 25 παρ.4 ορίζει ότι: «Το Κράτος δικαιούται να αξιώνει από όλους τους πολίτες την εκπλήρωση του χρέους της κοινωνικής και εθνικής αλληλεγγύης».

Επίσης, λαμβάνεται υπόψη η πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας σύμφωνα με την οποία έχει κριθεί ότι οι περιορισμοί ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να ορίζονται γενικώς και αντικειμενικώς με τυπικό Νόμο ή κατόπιν ειδικής νομοθετικής εξουσιοδότησης με διάταγμα, να δικαιολογούνται από αποχτώντες λόγους δημοσίου συμφέροντος, να είναι πρόσφοροι και αναγκαίοι για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού και να μη θίγουν τον πυρήνα του ατομικού δικαιώματος. Αντίστοιχα, στο σκεπτικό αυτής λαμβάνεται υπόψη ότι το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο Δικαιωμάτων του Ανθρώπου έχει δεχθεί, ιδίως κατά την ερμηνεία του άρθρου 8 παρ. 2 της ΕΣΔΑ, ότι οποιαδήποτε επέμβαση, εν προκειμένω περιορισμός, στην ιδιωτική ζωή του ατόμου από τη δημόσια εξουσία πρέπει να προβλέπεται σε νόμο, που φέρει τα ποιοτικά χαρακτηριστικά της προσβασιμότητας και της προβλεψιμότητας των συνεπειών του.

Ομοίως, γίνεται μνεία της νομολογίας του ΔΕΕ, σχετικά με την ανάγκη εφαρμογής της αρχής της αναλογικότητας κατά την θέσπιση περιορισμών στην άσκηση θεμελιωδών δικαιωμάτων του ατόμου, αναγνωρίζοντας ότι ο νομοθέτης διαθέτει καταρχήν ευρεία εξουσία αξιολόγησης για την επιλογή του ενδεδειγμένου μέτρου, πού θα υλοποιεί τους σκοπούς δημοσίου συμφέροντος τους οποίους εκάστοτε επιδιώκει. Στο πλαίσιο αυτό, γίνεται αποδεκτό ότι μπορούν να επιβληθούν περιορισμοί στην άσκηση των θεμελιωδών δικαιωμάτων, αρκεί οι περιορισμοί αυτοί να εξυπηρετούν όντως σκοπούς γενικού συμφέροντος και να μην αποτελούν, σε σχέση με τον επιδιωκόμενο με τους εν λόγω περιορισμούς σκοπό, υπέρμετρη παρέμβαση που θίγει την ίδια την υπόσταση των δικαιωμάτων που προστατεύονται.

Στην προκειμένη περίπτωση, ο προβαλλόμενος από το Υπουργείο Οικονομικών σκοπός δημοσιοποίησης δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα οφειλετών ληξιπρόθεσμων οφειλών προς το δημόσιο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις

του αρ.9 του Ν.3943/2011 και της ΠΟΛ 1185/2011, αποσκοπεί στην ενίσχυση της διαφάνειας και της ασφάλειας δικαίου που οφείλει να διέπει την φορολογική δικαιοσύνη και τους πολίτες ως υποκείμενα δικαίου και ως φορολογούμενους. Καθίσταται λοιπόν προφανές ότι ο εν λόγω σκοπός είναι σαφής, νόμιμος σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ.1 του αρ.4 του τότε ισχύοντος Ν.2472/1997 και δεν είναι αντίθετος με κανόνες υπέρτερης τυπικής ισχύος όπως είναι το Σύνταγμα και οι διατάξεις αυτού όπως παρατέθηκαν παραπάνω.

Αναπαράγεται και γίνεται επίσης δεκτό ότι η μη εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων, σε όλες τις μορφές της, αποτελεί μια συμπεριφορά με ιδιαίτερη συνταγματική απαξία, καθόσον παραβιάζει πολλαπλώς τις συνταγματικές επιταγές και ειδικότερα την αρχή της καθολικότητας του φόρου, που αποτελεί συστατικό στοιχείο της φορολογικής υποχρέωσης η οποία παραβιάζει τη συνταγματική επιταγή της παρ.1 του αρ.25 του Συντάγματος το οποίο καθιερώνει την αρχή του κοινωνικού Κράτους δικαίου, αφού στερεί από το κράτος ένα μεγάλο ποσοστό νομίμων δημοσίων εσόδων που προορίζονται για την υλοποίηση των κοινωνικών δικαιωμάτων και γενικότερα για την ικανοποίηση δημοσίων αναγκών⁴⁵. Συγχρόνως, παραβιάζει τη γενική αρχή της ισότητας, αφού λειτουργεί στην πράξη ως μηχανισμός αναδιανομής εισοδήματος⁴⁶ και περιορίζει την αρχή της κοινωνικής και εθνικής αλληλεγγύης, αφού διαρρηγνύει την ελάχιστη κοινωνική και εθνική συνοχή, που διασφαλίζεται μέσα από την εκπλήρωση των συνταγματικών καθηκόντων μεταξύ των οποίων υψηλή θέση κατέχει η φορολογική υποχρέωση όλων των πολιτών⁴⁷.

Λαμβάνοντας υπόψη όλα τα παραπάνω η Αρχή έκρινε ότι το μέτρο της δημοσιοποίησης καταλόγου οφειλετών ληξιπρόθεσμων οφειλών προς το Ελληνικό Δημόσιο στην επίσημη ιστοσελίδα του τότε Υπουργείου Οικονομικών, ως καταρχήν πρόσφορο για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων των πολιτών προς το Κράτος, σε εποχή ιδιαίτερα δυσμενούς εξέλιξης των δημόσιων οικονομικών, συνιστά μία συνταγματικώς ανεκτή επεξεργασία δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα των αναφερόμενων προσώπων, η οποία δεν εξέρχεται των ορίων της προσφορότητας και

⁴⁵ Παπακυριακού Θ., (2005). Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο – Η ποινική προστασία των φορολογικών αξιώσεων του Ελληνικού Δημοσίου και τη Ε.Ε. στην Ελληνική Έννομη Τάξη,. Εκδόσεις Σάκκουλα.

⁴⁶ Μπάρμπας Ν., Φινοκαλιώτης Κ., (2011). Δημόσια Οικονομικά – Φόροι, Δάνεια, Δημόσιες Δαπάνες, Εκδόσεις Σάκκουλα.

⁴⁷ Ανθόπουλος Χ., (1993). Το πρόβλημα της λειτουργικής δέσμευσης των θεμελιωδών δικαιωμάτων εν όψει του άρθρου 25 π. 2, 3 και 4 του Συντάγματος. Εκδόσεις Σάκκουλα.

της αναγκαιότητας. Ως εκ τούτου, δεν έρχεται σε αντίθεση προς κανόνες υπέρτερης τυπικής ισχύος, οι οποίοι κατοχυρώνουν το δικαίωμα του ατόμου στην προστασία από την επεξεργασία δεδομένων του προσωπικού χαρακτήρα.

Η εφαρμογή δε της διάταξης κρίθηκε ότι θα πραγματοποιηθεί εφόσον πληρούνται σωρευτικά τα εξής: **i)** η δημοσιοποίηση ληξιπρόθεσμων οφειλών προς το Δημόσιο θα αφορά αποκλειστικά οφειλές από φόρους, δασμού και λοιπά βάρη, για τα οποία οι Έλληνες πολίτες υποχρεούνται, κατά την παρ.5 του αρ.4 του Συντάγματος, να συνεισφέρουν, χωρίς διακρίσεις, ανάλογα με τα εισοδήματά τους, **ii)** η οριστικοποίηση της φορολογικής ενοχής έχει συντελεστεί είτε (α) με την παρέλευση άπρακτης της προθεσμίας άσκησης προσφυγής κατά της πράξης καταλογισμού φόρου, είτε (β) με την έκδοση τελεσίδικης δικαστικής απόφασης, σχετικά με την ύπαρξη και το ύψος της οφειλής, **iii)** έχει προηγηθεί έγκαιρη έγγραφη ενημέρωση του εκάστοτε οφειλέτη για τη σκοπούμενη δημοσιοποίηση και του έχει χορηγηθεί προθεσμία τουλάχιστον δεκαπέντε (15) ημερών προκειμένου είτε να προβεί στην τακτοποίηση της οφειλής του, με βάση τις κείμενες διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας, είτε να προβάλει τις αντιρρήσεις του, **iv)** έχει ταυτοποιηθεί προσηκόντως και επαρκώς ο εκάστοτε αναφερόμενος-οφειλέτης, με τη δημοσιοποίηση του επωνύμου του, του ονόματος του, του Α.Φ.Μ. του και του πατρωνύμου του, αποκλεισμένης της χρήσης οποιουδήποτε άλλου προσδιοριστικού της ταυτότητάς του στοιχείου.

Αλληλένδετα κρίθηκε ότι δεν θα πρέπει να δημοσιεύονται ονόματα οφειλετών χρεών που είναι ανεπίδεκτα είσπραξης, κατά την έννοια του Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων, στοιχεία ανηλίκων οφειλετών, καθόσον η πρόβλεψη της δημοσιοποίησής τους, κρίνεται παντελώς απρόσφορη, εφόσον τη διαχείριση της περιουσίας έχουν οι γονείς ή άλλα πρόσωπα και τέλος δεν θα πρέπει να γίνεται δημοσιοποίηση των στοιχείων αποβιωσάντων οφειλετών, καθόσον ενδέχεται μετά το θάνατο του κληρονομούμενου οφειλέτη το χρέος του να έχει διαιρεθεί κατά τρόπο ώστε στον καθέναν από τους κληρονόμους του να αναλογεί, σύμφωνα με τα αρ.1885 και 480 του Αστικού Κώδικα, χρέος μικρότερο των 150.000€.

Τέλη του 2011 αναρτήθηκαν για πρώτη φορά στην ιστοσελίδα της Γ.Γ.Π.Σ. του τότε Υπουργείου Οικονομικών τα στοιχεία οφειλών των νομικών προσώπων και τον Ιανουάριο του 2012 ακολούθησε ο κατάλογος με τα φυσικά πρόσωπα σύμφωνα με τα

οριζόμενα στην Π.Ο.Λ. 1185/1-9-2011⁴⁸ Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Ακολούθως, με την υπ' αριθμόν Π.Ο.Λ. 1271/31-12-2015⁴⁹ πραγματοποιήθηκαν κάποιες τροποποιήσεις σχετικά με τον ιστότοπο ανάρτησης των λιστών και τους κληρονόμους αποβιωσάντων οφειλετών.

Το Σεπτέμβριο του 2017 εκδόθηκε η υπ' αριθμόν 1158/28-09-2017 Απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Εργασίας, Κοινωνικής Ασφάλισης και Κοινωνικής Αλληλεγγύης⁵⁰ περί «καθορισμού των προϋποθέσεων, της διαδικασίας, των τεχνικών προδιαγραφών, του χρόνου και του τρόπου δημοσιοποίησης στο διαδίκτυο, της διαδικασίας αποστολής της ηλεκτρονικής ειδοποίησης, των δεδομένων που δημοσιοποιούνται, της διαδικασίας και των προϋποθέσεων άρσης ή διόρθωσης της δημοσιοποίησης, των αρμόδιων οργάνων για τη διενέργεια της δημοσιοποίησης και την άρση αυτής, των οργανωτικών και τεχνικών μέτρων για την ασφάλεια της επεξεργασίας και κάθε άλλου ειδικότερου θέματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9, παρ. 1, 2 και 4 του Ν.3943/2011». Με την προαναφερόμενη Απόφαση μεταφέρθηκε η δημοσιοποίηση της λίστας οφειλετών προς το Δημόσιο και τους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης στην ιστοσελίδα της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων. Επίσης, η περιοδικότητα της ενημέρωσης αυτής τροποποιήθηκε από τρίμηνο σε δωδεκάμηνο.

Ακολούθως με την υπ' αριθμόν Α.1158/2020 Απόφαση των Υπουργών Οικονομικών κι Εργασίας εγκρίθηκε για το ημερολογιακό έτος 2020, η επικαιροποίηση των καταστάσεων των δημοσιοποιούμενων οφειλών να πραγματοποιηθεί στις 30 Οκτωβρίου 2020⁵¹, ημερομηνία η οποία εν συνεχεία τροποποιήθηκε εκ νέου με την υπ' αριθμόν Α.1237/2020 Απόφαση των ίδιων περί ανακαθορισμού των δημοσιοποιούμενων καταστάσεων ληξιπρόθεσμων οφειλών για το έτος 2020 με οριζόμενη ημερομηνία την 30η Ιουνίου 2021. Πρόσφατα, στις 23 Ιουνίου 2021 δημοσιεύθηκε η υπ' αριθμόν Α.1141/2021 Απόφαση των Υπουργών Οικονομικών κι Εργασίας περί ανακαθορισμού του χρόνου επικαιροποίησης των δημοσιοποιούμενων καταστάσεων ληξιπρόθεσμων οφειλών για τα έτη 2020 και 2021. Σύμφωνα με αυτήν, για τα ημερολογιακά έτη 2020 και 2021, οι καταστάσεις που έχουν δημοσιοποιηθεί, θα επικαιροποιηθούν μέχρι την 31^η Ιανουαρίου 2022.

⁴⁸ Π.Ο.Λ. 1185/2011 (ΦΕΚ 1949/τ.Β'/01-09-2011) Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

⁴⁹ Π.Ο.Λ. 1271/2015 (ΦΕΚ 3001/τ.Β'/31-12-2015) Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

⁵⁰ Π.Ο.Λ. 1158/2017 (ΦΕΚ 3634/τ.Β'/13-10-2017) Απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Εργασίας, Κοινωνικής Ασφάλισης και Κοινωνικής Αλληλεγγύης.

⁵¹ Α.1158/2020 (ΦΕΚ 2745 Β/4-7-2020-Διορθ.σφαλμ. ΦΕΚ 3722 Β/6-8-20) Απόφαση των Υπουργών Οικονομικών κι Εργασίας

IV.3 Πρόσφατα Ευρωπαϊκά Δεδομένα - Η Απόφαση της 12ης Ιανουαρίου 2021 του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου Δικαιωμάτων του Ανθρώπου περί δημοσιοποίησης στο διαδίκτυο μεγάλων οφειλετών του Δημοσίου.

Πρόσφατη εξέλιξη αποτελεί και η Απόφαση του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου Δικαιωμάτων του Ανθρώπου επί της υπ' αριθμόν 36345/2016 προσφυγής του Ούγγρου υπηκόου L.B. περί παραβίασης της ιδιωτικής του ζωής, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα του αρ.8 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης Δικαιωμάτων του Ανθρώπου⁵², διότι η αρμόδια εθνική φορολογική αρχή (Nemzeti Adó-és Vámhivatal, National Tax and Customs Administration)⁵³ προέβη σε δημοσιοποίηση στο διαδίκτυο καταλόγων στους οποίους εμπεριέχονται τα στοιχεία του ως φοροδιαφεύγοντα αποσκοπώντας στο δημόσιο διασυρμό του. Στα δημοσιευμένα στοιχεία περιλαμβάνονται τα στατικά στοιχεία αυτού (επίθετο, όνομα, διεύθυνση κατοικίας, Α.Φ.Μ.) καθώς και η ληξιπρόθεσμη οφειλή του ύψους 10.000.000 φιορινιών Ουγγαρίας ήτοι περίπου 28.000 ευρώ⁵⁴. Τα εν λόγω δε στοιχεία, συνδεόταν με διαδραστικό γεωγραφικό χάρτη στον οποίο αποτυπωνόταν με κόκκινη κουκίδα η διεύθυνση κατοικίας των οφειλετών.

Κατά την εξέταση της εν λόγω προσφυγής, το Δικαστήριο αναπαρήγαγε την πάγια άποψη και νομολογία του σύμφωνα με την οποία η πρακτική της δημοσιοποίησης από αρμόδια δημόσια αρχή στοιχείων και πληροφοριών σχετικά με την οικονομική δραστηριότητα κι εν γένει την ιδιωτική ζωή του ατόμου ισοδυναμεί με παρέμβαση της παρ.1 του αρ. 8 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (εφεξής ΕΣΔΑ) και για να θεωρείται ως απαραίτητη σε μια δημοκρατική κοινωνία πρέπει να υπηρετεί ανάγκη επιτακτικής φύσεως⁵⁵. Στην εν λόγω περίπτωση το Δικαστήριο δέχθηκε ότι το μέτρο της δημοσιοποίησης στοιχείων των οφειλετών είχε προβλεφθεί για την αντιμετώπιση του ενδεχομένου παραπλάνησης του φορολογικού συστήματος κι εξυπηρετούσε κοινωνική ανάγκη παρέχοντας στο κράτος τη δυνατότητα να περιορίσει τις πιθανές συνέπειες των αναφερομένων στα δημοσιευμένα στοιχεία

⁵² Επίσημη Ιστοσελίδα του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου Δικαιωμάτων του Ανθρώπου
[url:[https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22fulltext%22:\[%2236345%22\],%22documentcollectionid%22:\[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22\],%22itemid%22:\[%22001-207132%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22fulltext%22:[%2236345%22],%22documentcollectionid%22:[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22],%22itemid%22:[%22001-207132%22]})]

⁵³ Επίσημη Ιστοσελίδα Nemzeti Adó-és Vámhivatal (National Tax and Customs Administration)
[url: <https://nav.gov.hu/>]

⁵⁴ Επίσημη Ιστοσελίδα Nemzeti Adó-és Vámhivatal (National Tax and Customs Administration)
[url: <https://nav.gov.hu/nav/adatbazisok/adoslista>]

⁵⁵ Επίσημη Ιστοσελίδα του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου Δικαιωμάτων του Ανθρώπου
[url: https://www.echr.coe.int/Documents/Convention_ELL.pdf]

δεδομένου ότι αυτά αναρτήθηκαν σε συγκεκριμένο ιστότοπο τον οποίο επισκέπτονταν όσοι έχουν ιδιαίτερο ενδιαφέρον.

Ανατρέχοντας στο σκεπτικό της εν λόγω απόφασης διαπιστώνουμε ότι το Δικαστήριο έλαβε πρωτίστως υπόψη του το ενδεχόμενο της επιτυχούς εξισορρόπησης του συμφέροντος του προσφεύγοντος να προστατεύσει την ιδιωτική του ζωή και του συμφέροντος του κοινωνικού συνόλου το οποίο επικαλέστηκε η κρατική πλευρά. Εντός αυτού του πλαισίου, λήφθηκε υπόψη η συνταγματική υποχρέωση του κράτους να προστατεύσει το οικονομικό του συμφέρον αναφορικά με την είσπραξη των εσόδων του.

Πέραν των κρατικών συμφερόντων, η Ουγγρική Κυβέρνηση επικαλέστηκε την προστασία των οικονομικών συμφερόντων των ιδιωτών οι οποίοι εν προκειμένω ισοδυναμούν με δυνητικούς επιχειρηματικούς εταίρους. Ο εν λόγω ισχυρισμός κρίθηκε ευσταθής δεδομένου ότι κάθε πρόσωπο που επιθυμεί κι έχει σκοπό να συνάψει οικονομικές συμφωνίες και συνεργασίες με άλλους έχει συμφέρον να λάβει πληροφορίες σχετικά με τη συμμόρφωση κι εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων του αντισυμβαλλόμενου του προκειμένου εν τέλει να αξιολογήσει την καταλληλότητα του. Το Δικαστήριο, εντός αυτού του σκεπτικού, έκανε δεκτό τον ισχυρισμό ότι η πρόσβαση σε πληροφορίες αυτού του είδους έχει αντίκτυπο και στις εμπορικές συναλλαγές των ιδιωτών δεδομένου ότι αυτή η πληροφόρηση είναι θέμα δημοσίου συμφέροντος κι ενδιαφέροντος για το κοινωνικό σύνολο και δεν αφορά ένα αποκλειστικά ιδιωτικό ζήτημα. Επίσης, έγινε αποδεκτό ότι το νομικό πλαίσιο περί φορολογίας είναι θεμέλιο του μέτρου της δημοσιοποίησης των στοιχείων των οφειλετών κι εφαρμόζεται για τα πρόσωπα εκείνα η οφειλή των οποίων υπερβαίνει ένα συγκεκριμένο ποσό (περίπου 28.000 ευρώ) το οποίο λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία οικονομικής δραστηριότητας της σύγχρονης Ουγγαρίας δεν μπορεί να κριθεί ασήμαντο.

Συστατικό στοιχείο της κρίσης του Δικαστηρίου για τη νομιμότητα του εν λόγω μέτρου κρίθηκε και το χρονικό διάστημα για το οποίο οι οφειλέτες δεν είχαν εκπληρώσει τις φορολογικές τους υποχρεώσεις το οποίο εν προκειμένω υπερέβαινε τις 180 ημέρες καθιστώντας σαφές ότι η νομοθεσία διακρίνει τους φορολογούμενους. Σκοπός αυτής της διάκρισης είναι ο περιορισμός κάθε επίπτωσης προκειμένου το εν

λόγω μέτρο να αφορά εκείνους μόνο που η συμπεριφορά τους είναι επιζήμια για την κρατική εισοδηματική πολιτική.

Αναφορικά με τα στοιχεία των οφειλετών, το Δικαστήριο επεσήμανε ότι η δημοσίευση περιελάμβανε επίθετο, όνομα, διεύθυνση κατοικίας, Α.Φ.Μ. και ύψος οφειλής και δεν μπορούν αυτά να θεωρηθούν επαρκή για να ταυτοποιήσουν τον προσφεύγοντα αλλά παρείχαν αρκετές πληροφορίες. Κατά την εκτίμηση δε του Δικαστηρίου, σκοπός της δημοσίευσης των οφειλετών είναι η διευκόλυνση του δημοσίου ελέγχου της φοροδιαφυγής και για το λόγο αυτό στα δημοσιευμένα στοιχεία περιλαμβάνονται τα προαναφερόμενα δεδομένα. Τούτο δε διότι αν ένας κατάλογος περιελάμβανε λιγότερα δεδομένα βασίμως πιθανολογείται ότι θα παρείχε αόριστες και ανακριβείς πληροφορίες με δυσμενείς επιπτώσεις για άτομα με ίδια ή πανομοιότυπα στοιχεία. Συνεπώς, ο συνδυασμός αυτών των αναγνωριστικών στοιχείων εξασφαλίζει την ακρίβεια και αποτελεσματικότητα του μέτρου.

Επίσης, κατά την κρίση του Δικαστηρίου είναι αμφίβολο ως προς το κατά πόσο η δημοσίευση των μεγάλων οφειλετών που εμφανίζεται στην συγγρική γλώσσα στον επίσημο ιστότοπο της φορολογικής αρχής θα είχε επισκεψιμότητα προσελκύοντας την προσοχή των χρηστών του διαδικτύου ή του κοινού γενικότερα. Στην προκειμένη λοιπόν περίπτωση η δημοσίευση στη συγκεκριμένη διαδικτυακή πύλη, η οποία είναι κατεξοχήν για φορολογικά θέματα, διασφαλίζει ότι τα δεδομένα που δημοσιεύθηκαν αφενός μεν παρέχουν κατά τρόπο ορθό και λελογισμένο πληροφόρηση σε όποιον έχει ιδιαίτερο ενδιαφέρον, αφετέρου δε, διαφυλάσσουν την πιθανότητα αποκάλυψης της ταυτότητας των οφειλετών σε όσους δεν έχουν ενδιαφέρον.

Λαμβάνοντας υπόψη όλα τα παραπάνω, το Δικαστήριο έκρινε ότι η δημοσιοποίηση των προαναφερόμενων πληροφοριών των οφειλετών δεν θα μπορούσε να θεωρηθεί παρέμβαση στην ιδιωτική ζωή του προσφεύγοντος ο οποίος κατά την άσκηση της προσφυγής του δεν πρότεινε άλλα στοιχεία αναγνώρισης αποδεικνύοντας ότι αυτά θα ήταν λιγότερο επαχθή και θα επέφεραν μικρότερη παρέμβαση στο δικαίωμα του για σεβασμό της ιδιωτικής του ζωής. Συνεπώς, η δημοσιοποίηση των συγκεκριμένων προσωπικών δεδομένων του προσφεύγοντος-οφειλέτη αφενός μεν δεν παραβιάζει τα διαλαμβανόμενα του αρ.8 της ΕΣΔΑ, αφετέρου δε, εξασφαλίζεται η διαθεσιμότητα και προσβασιμότητα πληροφοριών δημοσίου συμφέροντος συμβάλλοντας ταυτόχρονα στην προώθηση του προβλεπόμενου εκ του Νόμου κρατικού σκοπού.

V. ΑΝΑΛΥΣΗ ΔΗΜΟΣΙΕΥΜΕΝΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Σύμφωνα με την Επίσημη Ιστοσελίδα της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων⁵⁶ κατά την 30^η Νοεμβρίου 2021 και σε πιστή εφαρμογή της υπ' αριθμόν Π.Ο.Λ. 1158/28-09-2017 Απόφασης των Υπουργών Οικονομικών και Εργασίας, Κοινωνικής Ασφάλισης και Κοινωνικής Αλληλεγγύης, είναι δημοσιευμένη με ημερομηνία αναφοράς την 28^η Ιουνίου 2019 κατάσταση φυσικών και νομικών προσώπων των οποίων η βασική ληξιπρόθεσμη οφειλή προς το Δημόσιο ανά οντότητα υπερβαίνει το ποσό των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ και η αποπληρωμή της έχει καθυστερήσει για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο του έτους κατά την ημερομηνία άντλησης των στοιχείων αυτών από τα Ολοκληρωμένα Πληροφορικά Συστήματα (Ο.Π.Σ.) Φορολογίας (TAXISnet) και Τελωνείων (ICISnet) τα οποία επικαιροποιούνται από τις αρμόδια Ελεγκτικά Κέντρα. Στα δημοσιοποιημένα στοιχεία περιλαμβάνονται μόνο οφειλέτες οι οποίοι πληρούν τις προϋποθέσεις περί δημοσιοποίησης, βάσει του αρ.9 του Ν.3943/2011 όπως τροποποιήθηκε μεταγενέστερα και ισχύει κι επισυνάπτονται στην παρούσα σε ψηφιακό δίσκο.

Ταυτόχρονα στην προαναφερόμενη ιστοσελίδα και σε πιστή εφαρμογή των διατάξεων του αρ.42 του Ν.4410/2016⁵⁷ δημοσιοποιούνται τα στοιχεία των φυσικών και νομικών προσώπων με ληξιπρόθεσμες οφειλές από ασφαλιστικές εισφορές προς των Ενιαίο Φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης κι επισυνάπτονται στην παρούσα σε ψηφιακό δίσκο. Ειδικότερα, δημοσιοποιούνται ληξιπρόθεσμες ασφαλιστικές οφειλές φυσικών/νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων προς τον Ενιαίο Φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης, εφόσον, κατά την ημερομηνία άντλησης των στοιχείων από το Ο.Π.Σ. του Κέντρου Είσπραξης Ασφαλιστικών Οφειλών (Κ.Ε.Α.Ο.), η βασική ληξιπρόθεσμη οφειλή υπερβαίνει το ποσό των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ, η καταβολή της καθυστερεί για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο του ενός έτους⁵⁸ και νοούνται όλες όσες υπερβαίνουν το προαναφερθέν χρηματικό όριο, ως προς το ύψος της κύριας εισφοράς, μη συμπεριλαμβανομένων των προσαυξήσεων εκπρόθεσμης καταβολής, τόκων, προστίμων και λοιπών επιβαρύνσεων και η παλαιότερη χρονική περίοδος αναφοράς (μήνας/έτος) είναι τουλάχιστον κατά ένα έτος μικρότερη σε σχέση με την χρονική περίοδο άντλησης των στοιχείων.

⁵⁶ Επίσημη Ιστοσελίδα Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

[url:<https://www.aade.gr/menou/statistika-deiktes/dimosiopoisi-ofileton-me-hrei-ano-ton-150000eu>]

⁵⁷ Οι διατάξεις του αρ.42 του Ν.4410/2016 περί τροποποιήσεων του αρ. 9 του Ν.3943/2011 για τη δημοσιοποίηση ληξιπρόθεσμων οφειλών προς το Δημόσιο και τους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης

⁵⁸ Η υπ' αριθμόν πρωτοκόλλου Γ36/04/583/ΕΓΚ.40/24-10-17 (ΑΔΑ: ΩΔΠ1465ΧΠΙ-094) Εγκύκλιος του Κέντρου Είσπραξης Ασφαλιστικών Οφειλών του Ενιαίου Φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης.

V.1 Οφειλέτες Δημοσίου

Κατόπιν επεξεργασίας των δημοσιευμένων στοιχείων της 28ης Ιουνίου 2019, προκύπτει η δημοσιοποίηση των οφειλών 11.941 νομικών προσώπων⁵⁹ με οφειλές άνω των 150.000€ προς το Δημόσιο για τα οποία δημοσιοποιείται ο Α.Φ.Μ. τους, η πλήρης επωνυμία τους, η ακριβής διεύθυνση και περιοχή της έδρας τους και η οφειλή σε Δ.Ο.Υ.-Ελεγκτικά Κέντρα, στα Τελωνεία και τυχόν συνεισπραττόμενες οφειλές προς το Δημόσιο δηλαδή οι προσαυξήσεις, τόκοι, τέλη και λοιπές πρόσθετες επιβαρύνσεις επί του κεφαλαίου των ληξιπρόθεσμων οφειλών. Δεδομένου του πλήθους των εγγραφών κρίθηκε απαραίτητη η ταξινόμηση τους κατά εύρος οφειλής προκειμένου αφενός μεν να αξιολογηθεί η κατανομή των οφειλετών σε σχέση με την οφειλή που αποτελούν επί της συνολικής οφειλής, αφετέρου δε, να καταστεί εφικτή η σύγκριση τους με τα αντίστοιχα στοιχεία περί φυσικών προσώπων.

Το ύψος των οφειλών αυτών ανέρχεται στο ποσό των **77.979.733.179,68€** με την κατανομή που εμφανίζεται στον παρακάτω Πίνακα 1 και τα Διαγράμματα 1 και 2 από τα οποία προκύπτει ότι πάνω από το ήμισυ αυτής προέρχεται από 195 νομικά πρόσωπα η οφειλή των οποίων ξεπερνά τα 50.000.000,00€ ανά πρόσωπο με τη μέγιστη να αγγίζει το ποσό των 10.469.405.261,16€. Από το συνδυασμό των παρακάτω κατανομών διαπιστώνουμε ότι τα 195 νομικά πρόσωπα που οφείλουν άνω των 50.000.000,00€ το καθένα αποτελούν το 53,64% της συνολικής οφειλής των νομικών προσώπων η οποία ανέρχεται στο ποσό των 41.826.704.932,44€. Ακολουθεί η κατηγορία με εύρος οφειλής από 1.000.000,00€ έως 4.999.999,99€ και 3.632 οφειλέτες οι οποίοι αποτελούν το 10,44% της συνολικής οφειλής των νομικών προσώπων και ανέρχεται στο ποσό των 8.139.969.090,35€. Εν συνεχεία η τρίτη σε ύψος κατηγορία οφειλετών είναι με εύρος οφειλής από 5.000.000,00€ έως 9.999.999,99€ και 929 νομικά πρόσωπα τα οποία αποτελούν το 7,78% της συνολικής οφειλής των νομικών προσώπων και ανέρχεται στο ποσό των 6.571.492.488,93€. Αθροιστικά αυτές οι τρεις κατηγορίες οφειλετών αποτελούν το 71,86% της συνολικής οφειλής των νομικών προσώπων.

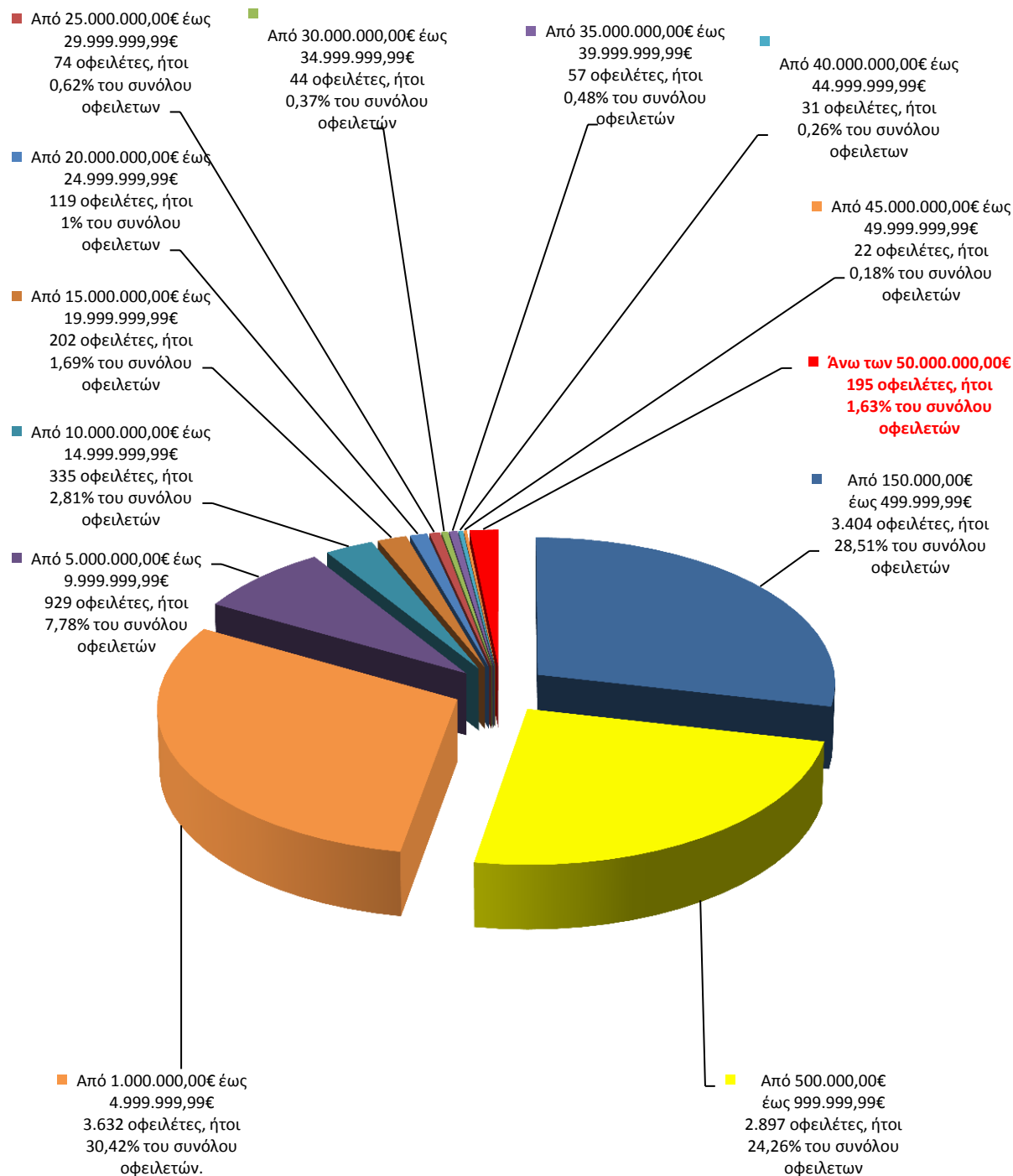
⁵⁹ Επίσημη Ιστοσελίδα Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
[url:https://www.aade.gr/dl_assets/dos/ofeilnp2019_3.html]

ΠΙΝΑΚΑΣ 1 ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΟΦΕΙΛΕΤΩΝ-ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ & ΤΩΝ ΟΦΕΙΛΩΝ ΤΟΥΣ ΑΝΩ ΤΩΝ 150.000€ ΠΡΟΣ ΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ				
ΟΦΕΙΛΗ ΠΡΟΣ ΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ	ΠΛΗΘΟΣ ΟΦΕΙΛΕΤΩΝ	% ΕΠΙ ΣΥΝΟΛΟΥ ΟΦΕΙΛΕΤΩΝ	ΥΨΟΣ ΟΦΕΙΛΗΣ	% ΕΠΙ ΣΥΝΟΛΟΥ ΟΦΕΙΛΗΣ
Από 150.000,00€ έως 499.999,99€	3.404	28,51 %	1.187.633.841,57€	1,52%
Από 500.000,00€ έως 999.999,99€	2.897	24,26 %	2.051.603.300,39€	2,63%
Από 1.000.000,00€ έως 4.999.999,99€	3.632	30,42 %	8.139.969.090,35€	10,44%
Από 5.000.000,00€ έως 9.999.999,99€	929	7,78 %	6.571.492.488,93€	8,43%
Από 10.000.000,00€ έως 14.999.999,99€	335	2,81 %	4.097.451.634,44€	5,25%
Από 15.000.000,00€ έως 19.999.999,99€	202	1,69 %	3.492.550.043,75€	4,48%
Από 20.000.000,00€ έως 24.999.999,99€	119	1,00 %	2.653.750.323,52€	3,40%
Από 25.000.000,00€ έως 29.999.999,99€	74	0,62 %	2.017.328.004,27€	2,59%
Από 30.000.000,00€ έως 34.999.999,99€	44	0,37 %	1.435.649.362,42€	1,84%
Από 35.000.000,00€ έως 39.999.999,99€	57	0,48 %	2.129.041.835,73€	2,73%
Από 40.000.000,00€ έως 44.999.999,99€	31	0,26 %	1.320.285.861,90€	1,69%
Από 45.000.000,00€ έως 49.999.999,99€	22	0,18 %	1.056.272.459,97€	1,35%
Άνω των 50.000.000,00€	195	1,63 %	41.826.704.932,44€	53,64%
ΣΥΝΟΛΑ	11.941	100,00 %	77.979.733.179,68€	100,00 %

Πηγή πρωτογενών δεδομένων : Επίσημη Ιστοσελίδα Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

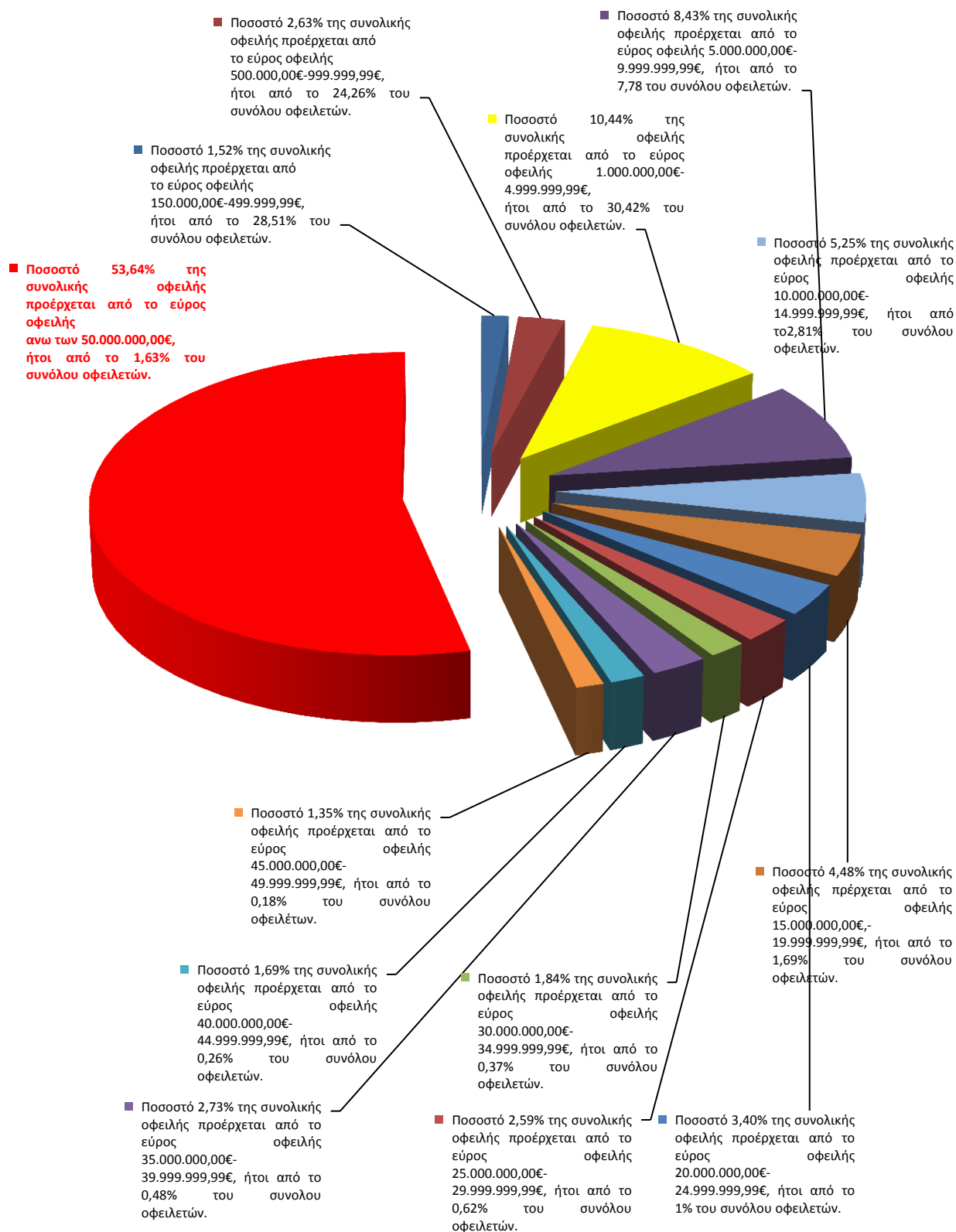
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 1

ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΟΦΕΙΛΕΤΩΝ-ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΜΕ ΟΦΕΙΛΗ ΑΝΩ ΤΩΝ 150.000€ ΠΡΟΣ ΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ



ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 2

ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΟΦΕΙΛΗΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΕΠΙ ΤΟΥ ΣΥΝΟΛΟΥ ΑΥΤΗΣ



Ομοίως, κατόπιν επεξεργασίας των δημοσιευμένων στοιχείων της 28ης Ιουνίου 2019, προκύπτει η δημοσιοποίηση των οφειλών 7.628 φυσικών προσώπων⁶⁰ με οφειλές άνω των 150.000€ προς το Δημόσιο για τα οποία δημοσιοποιείται ο Α.Φ.Μ. τους, το επίθετο, όνομα και πατρώνυμο του οφειλέτη με τα ίδια στοιχεία οφειλών (Δ.Ο.Υ.-Ελεγκτικά Κέντρα, στα Τελωνεία και τυχόν συνεισπραττόμενες οφειλές προς το Δημόσιο). **Βασική διαφορά των δημοσιευμένων στοιχείων των οφειλετών-φυσικών προσώπων είναι η απουσία της διεύθυνσης του οφειλέτη, στοιχείο που συμπεριλαμβάνεται στα νομικά πρόσωπα με την αναγραφή της διεύθυνσης και της περιοχής της έδρας τους.** Δεδομένου του πλήθους των εγγραφών κρίθηκε απαραίτητη η ταξινόμηση τους κατά εύρος οφειλής προκειμένου αφενός μεν να αξιολογηθεί η κατανομή των οφειλετών σε σχέση με την οφειλή που αποτελούν επί της συνολικής οφειλής, αφετέρου δε, να καταστεί εφικτή η σύγκριση τους με τα αντίστοιχα στοιχεία περί νομικών προσώπων.

Το ύψος της φοροδιαφυγής αυτών ανέρχεται στο ποσό των **16.708.859.678,55€** με την κατανομή που εμφανίζεται στον παρακάτω Πίνακα 2 και τα Διαγράμματα 3 και 4 από τα οποία προκύπτει ότι περίπου το 25% αυτής προέρχεται από 40 φυσικά πρόσωπα η οφειλή των οποίων ξεπερνά τα 50.000.000,00€ ανά πρόσωπο με τη μέγιστη να αγγίζει το ποσό των 238.841.632,12€. Ακολουθεί η κατηγορία με εύρος οφειλής από 1.000.000,00€ έως 4.999.999,99€ και 1.739 οφειλέτες οι οποίοι αποτελούν το 22,33% της συνολικής οφειλής των φυσικών προσώπων και ανέρχεται στο ποσό των 3.730.843.583,08€. Εν συνεχεία, η τρίτη σε ύψος κατηγορία οφειλετών είναι με εύρος οφειλής από 5.000.000,00€ έως 9.999.999,99€ και 385 φυσικά πρόσωπα τα οποία αποτελούν το 15,77% της συνολικής οφειλής των φυσικών προσώπων και ανέρχεται στο ποσό των 2.635.352.936,76€. Αθροιστικά αυτές οι τρεις κατηγορίες οφειλετών αποτελούν το 63% της συνολικής οφειλής των φυσικών προσώπων.

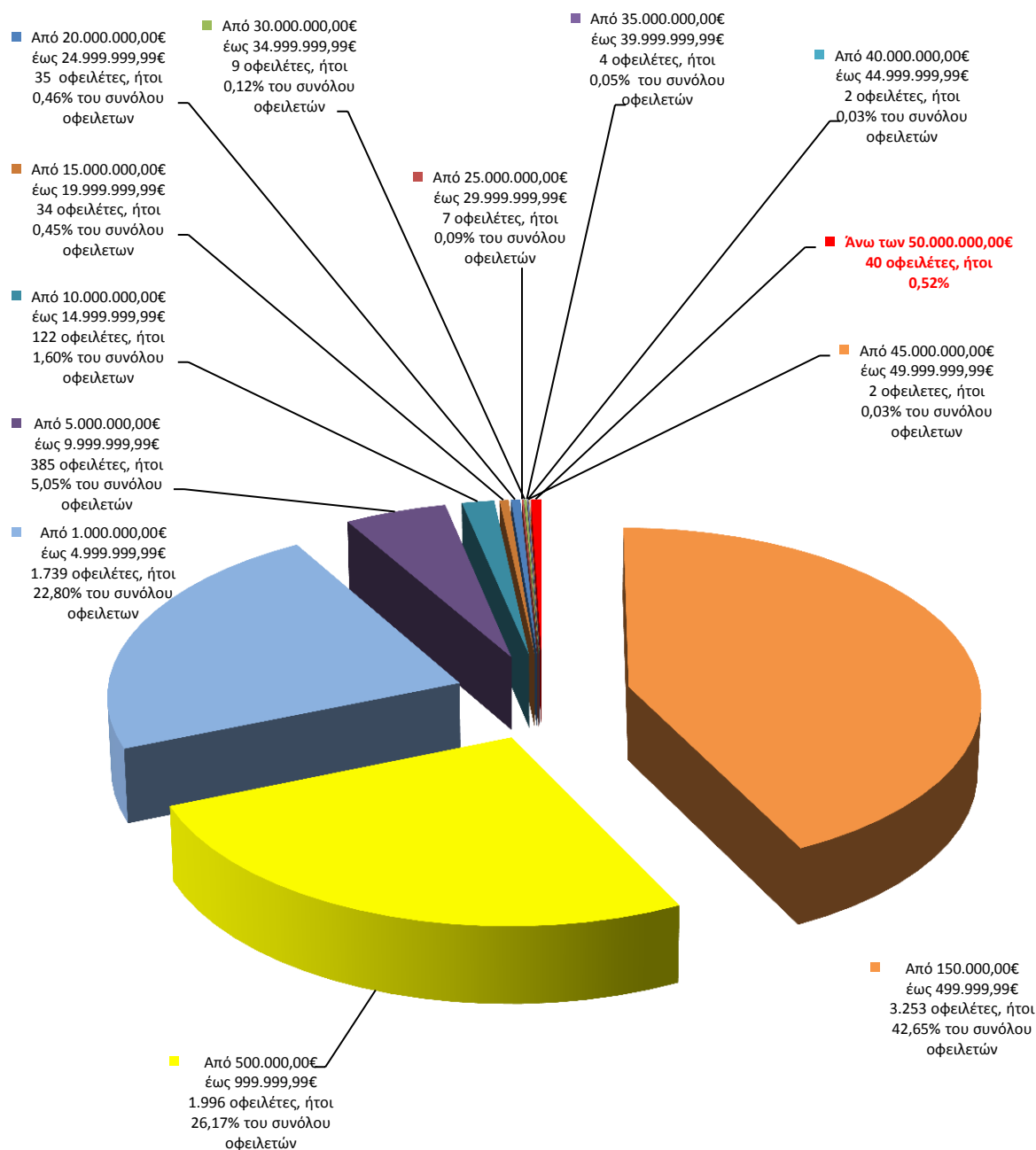
⁶⁰ Επίσημη Ιστοσελίδα Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
[url: https://www.aade.gr/dl_assets/dos/ofeifp2019_4.html]

ΠΙΝΑΚΑΣ 2 ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΟΦΕΙΛΕΤΩΝ-ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ & ΤΩΝ ΟΦΕΙΛΩΝ ΤΟΥΣ ΑΝΩ ΤΩΝ 150.000€ ΠΡΟΣ ΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ				
ΟΦΕΙΛΗ ΠΡΟΣ ΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟΥ	ΠΛΗΘΟΣ ΟΦΕΙΛΕΤΩΝ	% ΕΠΙ ΣΥΝΟΛΟΥ ΟΦΕΙΛΕΤΩΝ	ΥΨΟΣ ΟΦΕΙΛΗΣ	% ΕΠΙ ΣΥΝΟΛΟΥ ΟΦΕΙΛΗΣ
Από 150.000,00€ έως 499.999,99€	3.253	42,65%	1.122.899.753,64 €	6,72%
Από 500.000,00€ έως 999.999,99€	1.996	26,17%	1.380.454.696,39 €	8,26%
Από 1.000.000,00€ έως 4.999.999,99€	1.739	22,80%	3.730.843.583,08 €	22,33%
Από 5.000.000,00€ έως 9.999.999,99€	385	5,05%	2.635.352.936,76 €	15,77%
Από 10.000.000,00€ έως 14.999.999,99€	122	1,60%	1.488.201.817,58 €	8,91%
Από 15.000.000,00€ έως 19.999.999,99€	34	0,45%	578.093.603,23 €	3,46%
Από 20.000.000,00€ έως 24.999.999,99€	35	0,46%	775.890.292,28 €	4,64%
Από 25.000.000,00€ έως 29.999.999,99€	7	0,09%	194.415.178,63 €	1,16%
Από 30.000.000,00€ έως 34.999.999,99€	9	0,12%	288.689.362,78 €	1,73%
Από 35.000.000,00€ έως 39.999.999,99€	4	0,05%	151.133.247,08 €	0,90%
Από 40.000.000,00€ έως 44.999.999,99€	2	0,03%	88.129.778,68 €	0,53%
Από 45.000.000,00€ έως 49.999.999,99€	2	0,03%	94.141.837,36 €	0,56%
Άνω των 50.000.000,00€	40	0,52%	4.180.613.591,06 €	25,02%
ΣΥΝΟΛΑ	7.628	100,00%	16.708.859.678,55 €	100,00%

Πηγή πρωτογενών δεδομένων : Επίσημη Ιστοσελίδα Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

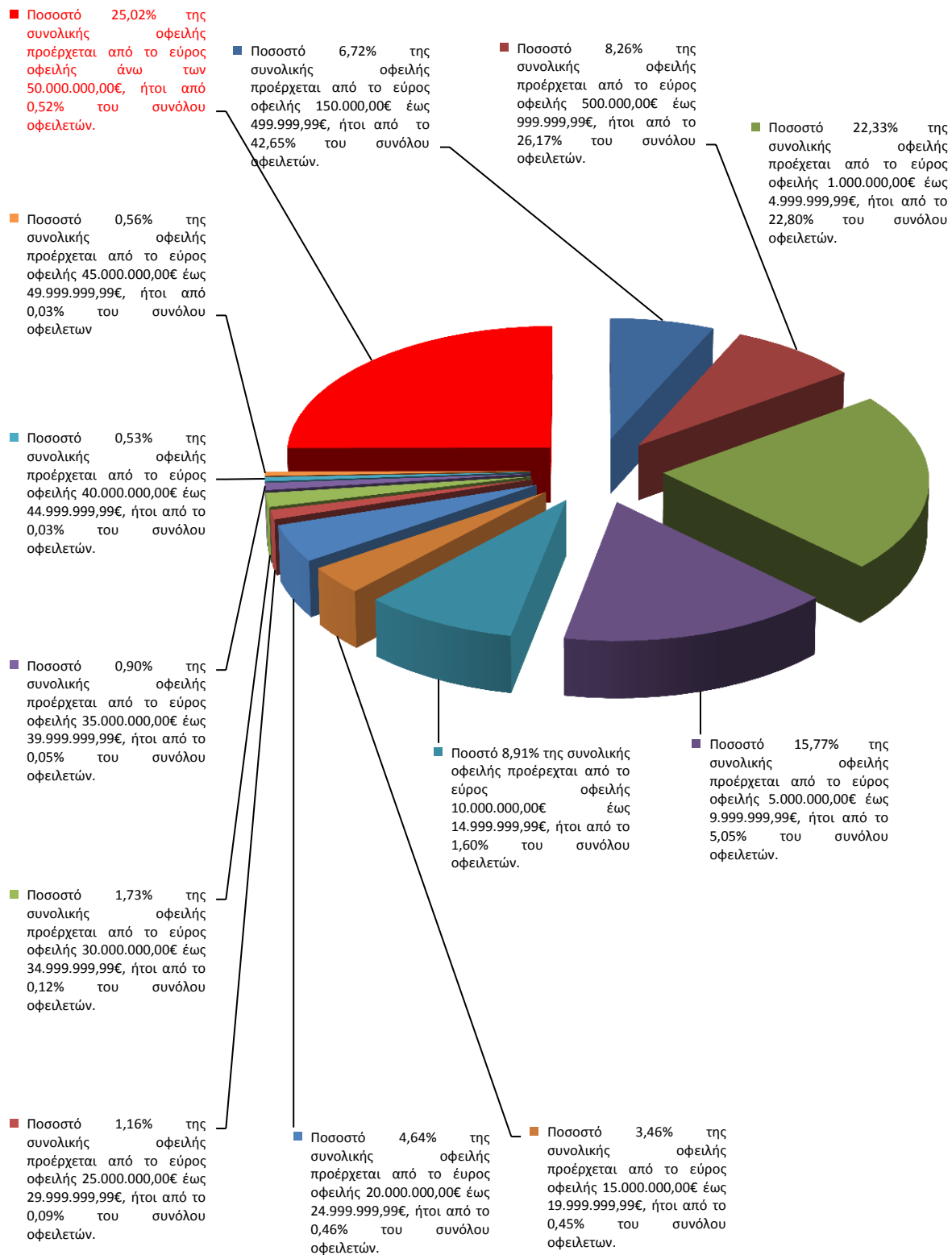
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 3

ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΟΦΕΙΛΕΤΩΝ-ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ
ΜΕ ΟΦΕΙΛΗ ΑΝΩ ΤΩΝ 150.000€ ΠΡΟΣ ΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ



ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 4

ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΟΦΕΙΛΗΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΕΠΙ ΤΟΥ ΣΥΝΟΛΟΥ ΤΗΣ ΟΦΕΙΛΗΣ



V.2 Οφειλέτες Ενιαίου Φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης

Κατόπιν επεξεργασίας των δημοσιευμένων στοιχείων της 28ης Ιουνίου 2019, προκύπτει η δημοσιοποίηση των οφειλών 6.288 νομικών προσώπων⁶¹ με οφειλές άνω των 150.000€ προς τον Ενιαίο Φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης για τα οποία δημοσιοποιείται ο Α.Φ.Μ. τους, η πλήρης επωνυμία τους, η ακριβής διεύθυνση και περιοχή της έδρας τους και η οφειλή τους προς τον Φορέα, τυχόν συνεισπραττόμενες οφειλές προς τον Φορέα δηλαδή οι προσαυξήσεις, τόκοι, τέλη και λοιπές πρόσθετες επιβαρύνσεις επί του κεφαλαίου των ληξιπρόθεσμων οφειλών. Δεδομένου του πλήθους των εγγραφών κρίθηκε απαραίτητη η ταξινόμηση τους κατά εύρος οφειλής προκειμένου αφενός μεν να αξιολογηθεί η κατανομή των οφειλετών σε σχέση με την οφειλή που αποτελούν επί της συνολικής οφειλής, αφετέρου δε, να καταστεί εφικτή η σύγκριση τους με τα αντίστοιχα στοιχεία περί φυσικών προσώπων.

Το ύψος των οφειλών αυτών ανέρχεται στο ποσό των **8.645.474.915,16€** με την κατανομή που εμφανίζεται στον παρακάτω Πίνακα 3 και τα Διαγράμματα 5 και 6 από τα οποία προκύπτει ότι το 1/5 αυτής προέρχεται από 6 νομικά πρόσωπα η οφειλή των οποίων ξεπερνά τα 50.000.000,00€ ανά πρόσωπο με τη μέγιστη να αγγίζει το ποσό των 1.565.539.819,91€. Από το συνδυασμό των παρακάτω κατανομών διαπιστώνουμε επίσης ότι 1.341 (1.335+6) νομικά πρόσωπα αποτελούν το 51,76% της συνολικής οφειλής των νομικών προσώπων η οποία ανέρχεται στο ποσό των 4.475.434.781,76€. Ακολουθεί η κατηγορία με εύρος οφειλής από 500.000,00€ έως 999.999,99€ και 1.967 οφειλέτες οι οποίοι αποτελούν το 15,82% της συνολικής οφειλής των νομικών προσώπων και ανέρχεται στο ποσό των 1.367.896,38€. Εν συνεχεία η τέταρτη σε ύψος κατηγορία οφειλετών είναι με εύρος οφειλής από 150.000,00€ έως 499.999,99€ και 2.816 νομικά πρόσωπα τα οποία αποτελούν το 11,68% της συνολικής οφειλής των νομικών προσώπων και ανέρχεται στο ποσό των 1.009.824.257,89€. Αθροιστικά αυτές οι τέσσερις κατηγορίες οφειλετών αποτελούν το 79,26% της συνολικής οφειλής των νομικών προσώπων προς τον Φορέα.

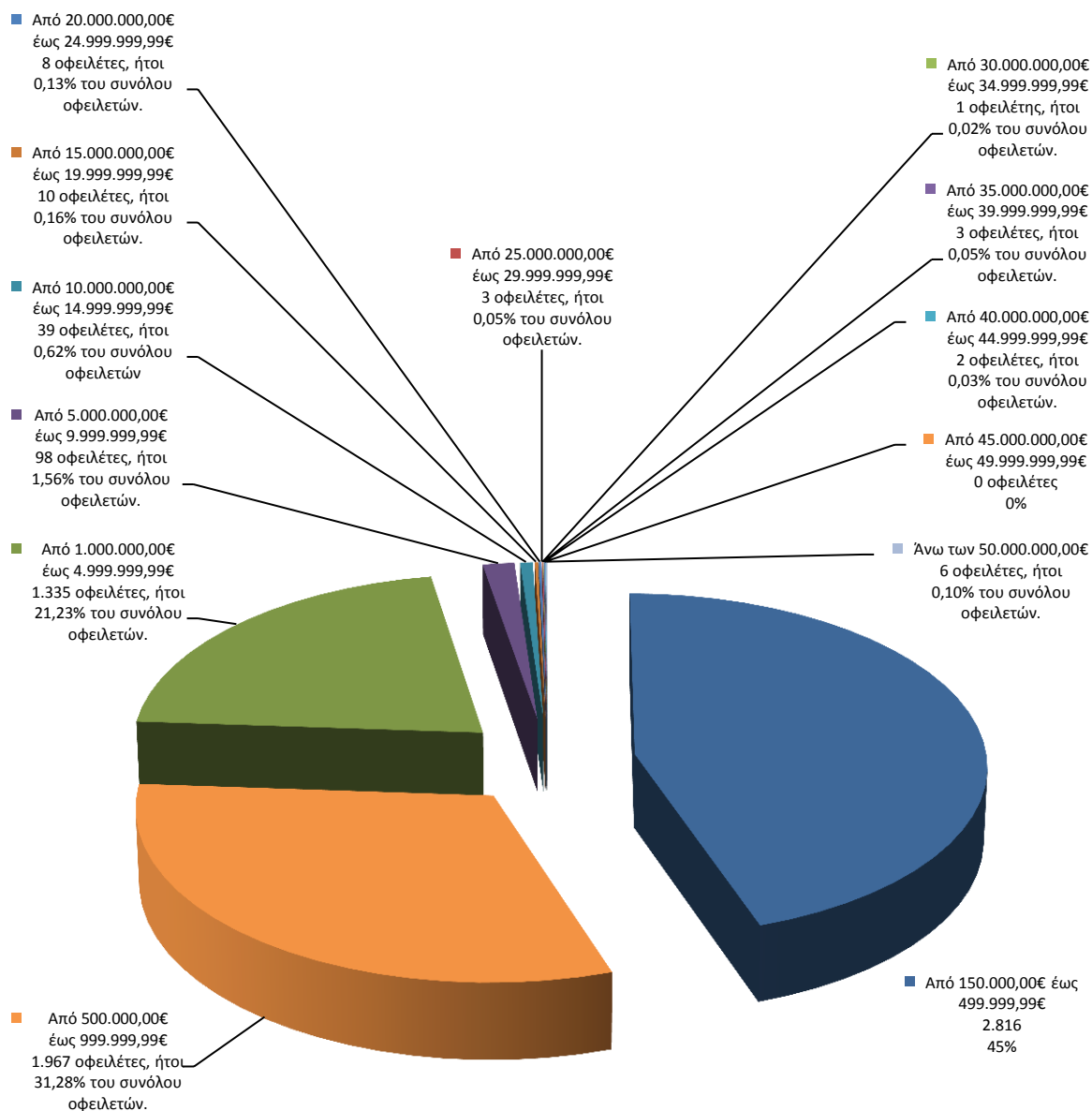
⁶¹ Επίσημη Ιστοσελίδα Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
[url:https://www.aade.gr/dl_assets/dos/ofeilnp2019_3.html]

ΠΙΝΑΚΑΣ 3 ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΟΦΕΙΛΕΤΩΝ-ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ & ΤΩΝ ΟΦΕΙΛΩΝ ΤΟΥΣ ΑΝΩ ΤΩΝ 150.000€ ΠΡΟΣ ΤΟΥΣ ΦΟΡΕΙΣ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗΣ ΑΣΦΑΛΙΣΗΣ				
ΟΦΕΙΛΗ ΠΡΟΣ ΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ	ΠΛΗΘΟΣ ΟΦΕΙΛΕΤΩΝ	% ΕΠΙ ΣΥΝΟΛΟΥ ΟΦΕΙΛΕΤΩΝ	ΥΨΟΣ ΟΦΕΙΛΗΣ	% ΕΠΙ ΣΥΝΟΛΟΥ ΟΦΕΙΛΗΣ
Από 150.000,00€ έως 499.999,99€	2.816	44,78%	1.009.824.257,89€	11,68%
Από 500.000,00€ έως 999.999,99€	1.967	31,28%	1.367.896.666,38€	15,82%
Από 1.000.000,00€ έως 4.999.999,99€	1.335	21,23%	2.562.810.206,19€	29,64%
Από 5.000.000,00€ έως 9.999.999,99€	98	1,56%	673.169.362,02€	7,79%
Από 10.000.000,00€ έως 14.999.999,99€	39	0,62%	469.471.037,60€	5,43%
Από 15.000.000,00€ έως 19.999.999,99€	10	0,16%	161.959.912,76€	1,87%
Από 20.000.000,00€ έως 24.999.999,99€	8	0,13%	179.353.680,66€	2,07%
Από 25.000.000,00€ έως 29.999.999,99€	3	0,05%	84.288.180,78€	0,97%
Από 30.000.000,00€ έως 34.999.999,99€	1	0,02%	32.780.871,00€	0,38%
Από 35.000.000,00€ έως 39.999.999,99€	3	0,05%	107.593.927,13€	1,24%
Από 40.000.000,00€ έως 44.999.999,99€	2	0,03%	83.702.237,18€	0,97%
Από 45.000.000,00€ έως 49.999.999,99€	0	0,00%	0,00€	0,00%
Άνω των 50.000.000,00€	6	0,10%	1.912.624.575,57€	22,12%
ΣΥΝΟΛΑ	6.288	100,00	8.645.474.915,16€	100,00

Πηγή πρωτογενών δεδομένων : Επίσημη Ιστοσελίδα Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

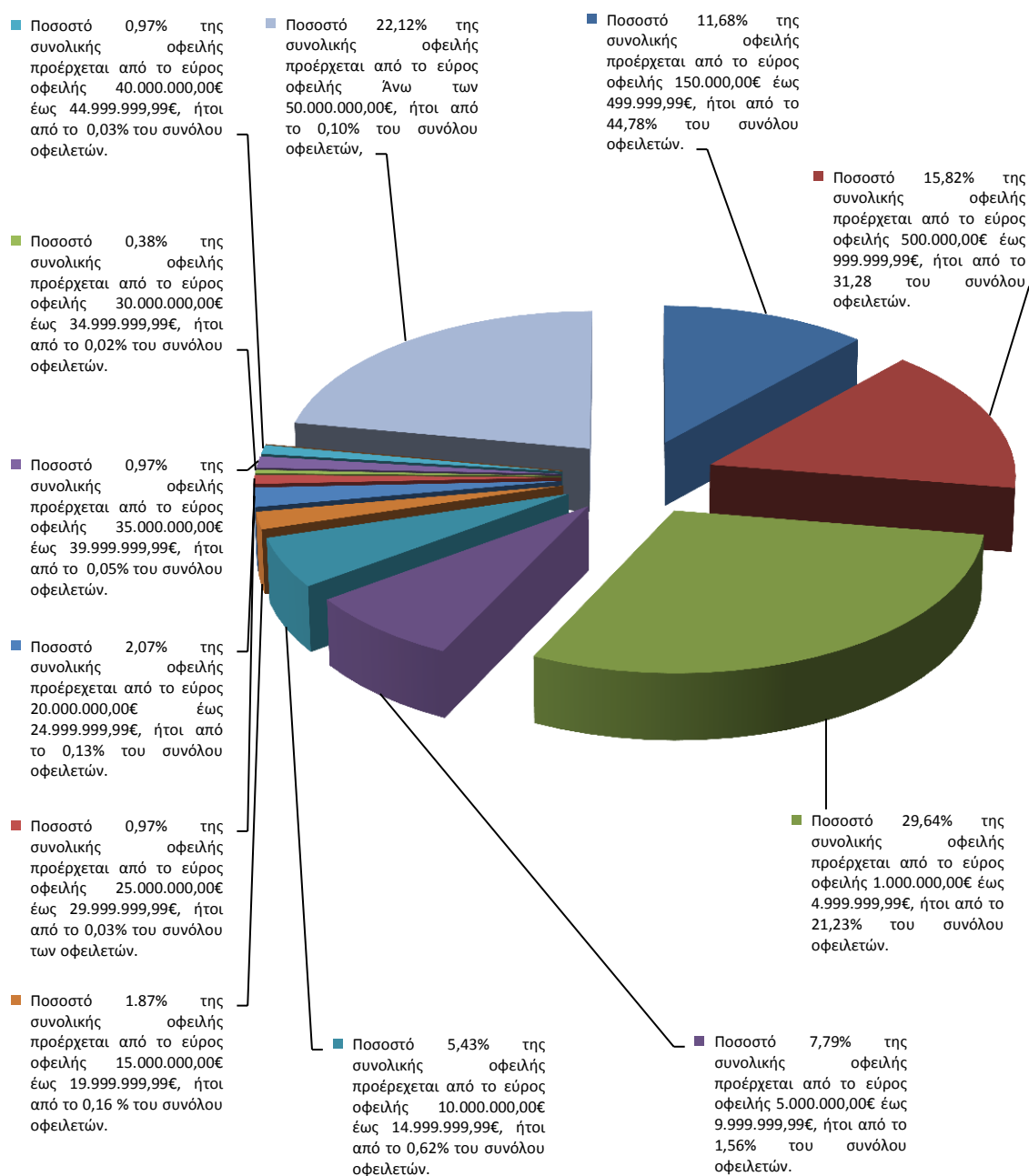
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 5

ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΟΦΕΙΛΕΤΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΜΕ ΟΦΕΙΛΗ ΑΝΩ ΤΩΝ 150.000,00 ΠΡΟΣ ΤΟΥΣ Φ.Κ.Α.



ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 6

ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΟΦΕΙΛΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΠΡΟΣ ΤΟΥΣ Φ.Κ.Α. ΕΠΙ ΤΟΥ ΣΥΝΟΛΟΥ ΤΗΣ ΟΦΕΙΛΗΣ



Ομοίως, κατόπιν επεξεργασίας των δημοσιευμένων στοιχείων της 28ης Ιουνίου 2019, προκύπτει η δημοσιοποίηση των οφειλών 1.983 φυσικών προσώπων⁶² με οφειλές άνω των 150.000€ προς τον Ενιαίο Φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης για τα οποία δημοσιοποιείται ο Α.Φ.Μ. τους, το επίθετο, όνομα και πατρώνυμο του οφειλέτη με τα ίδια στοιχεία οφειλών προς το Φορέα. **Βασική διαφορά των δημοσιευμένων στοιχείων των οφειλετών-φυσικών προσώπων είναι η απουσία της διεύθυνσης του οφειλέτη, στοιχείο που συμπεριλαμβάνεται στα νομικά πρόσωπα με την αναγραφή της διεύθυνσης και της περιοχής της έδρας τους.** Δεδομένου του πλήθους των εγγραφών κρίθηκε απαραίτητη η ταξινόμηση τους κατά εύρος οφειλής προκειμένου αφενός μεν να αξιολογηθεί η κατανομή των οφειλετών σε σχέση με την οφειλή που αποτελούν επί της συνολικής οφειλής, αφετέρου δε, να καταστεί εφικτή η σύγκριση τους με τα αντίστοιχα στοιχεία περί νομικών προσώπων.

Το ύψος της εισφοροδιαφυγής αυτών ανέρχεται στο ποσό των **1.030.819.186,42€** με την κατανομή που εμφανίζεται στον παρακάτω Πίνακα 4 και τα Διαγράμματα 7 και 8 από τα οποία προκύπτει ότι περίπου το 23,68% αυτής προέρχεται από 368 φυσικά πρόσωπα η οφειλή των οποίων είναι από 500.000,00€ έως 999.999,99€ ανά πρόσωπο με τη μέγιστη να αγγίζει το ποσό των 997.286,78€. Το ήμισυ δε της οφειλής των φυσικών προσώπων προέρχεται από το εύρος οφειλής 150.000,00€ έως 499.999,99€ ανά πρόσωπο με 1.530 οφειλέτες οι οποίοι αποτελούν το 49,64% της συνολικής οφειλής των φυσικών προσώπων και ανέρχεται στο ποσό των 511.678.289,08 €. Εν συνεχεία, η τρίτη σε ύψος κατηγορία οφειλετών είναι με εύρος οφειλής άνω των 50.000.000,00€ και 1 φυσικό πρόσωπο το οποίο αποτελεί το 13,23% της συνολικής οφειλής των φυσικών προσώπων και ανέρχεται στο ποσό των 136.399.928,82€. Αθροιστικά αυτές οι τρεις κατηγορίες οφειλετών αποτελούν το 86,55% της συνολικής οφειλής των φυσικών προσώπων.

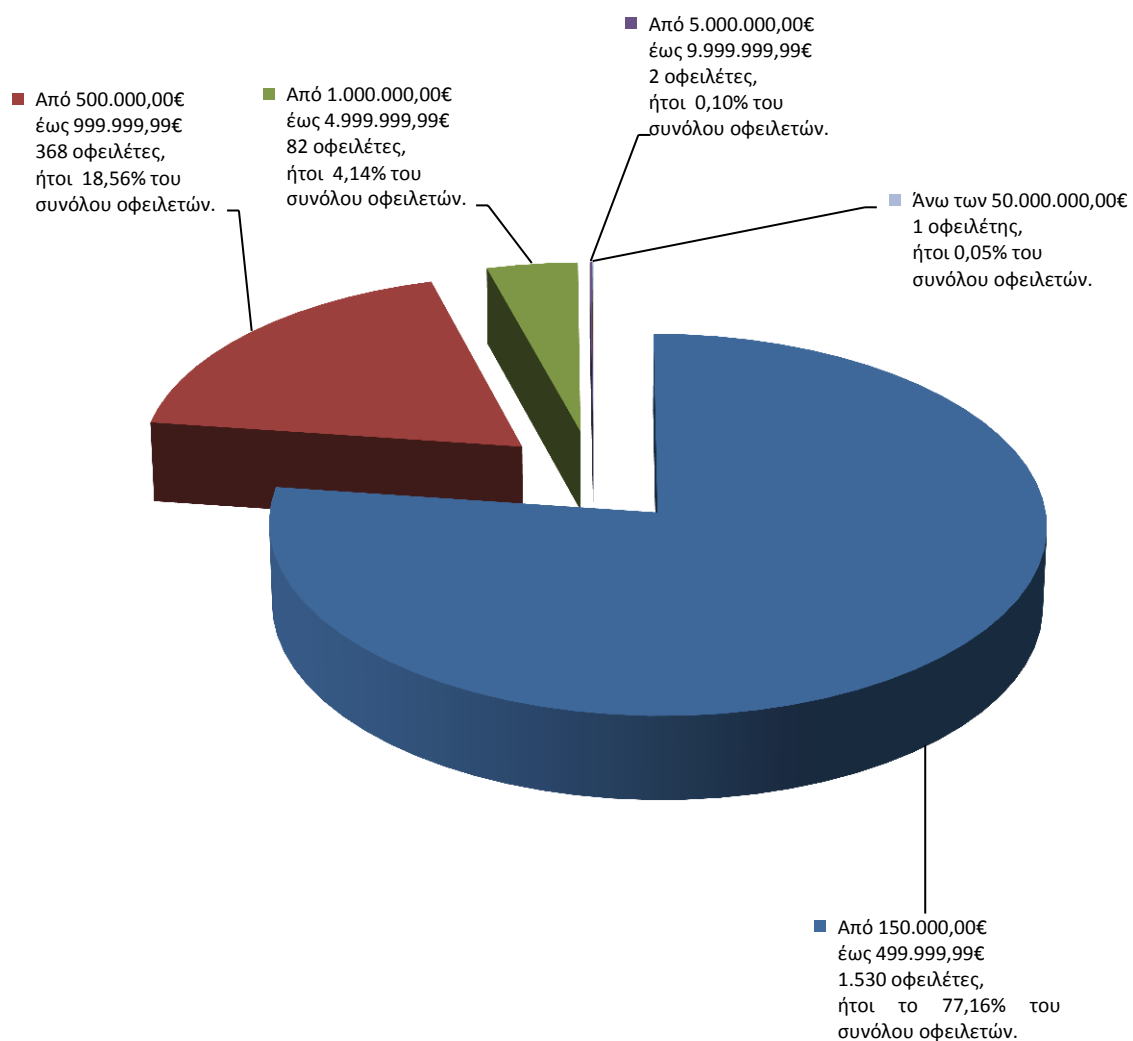
⁶² Επίσημη Ιστοσελίδα Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
[url: https://www.aade.gr/dl_assets/dos/ofeifp2019_4.html]

ΠΙΝΑΚΑΣ 4 ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΟΦΕΙΛΕΤΩΝ-ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ & ΤΩΝ ΟΦΕΙΛΩΝ ΤΟΥΣ ΑΝΩ ΤΩΝ 150.000€ ΠΡΟΣ ΤΟΥΣ ΦΟΡΕΙΣ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗΣ ΑΣΦΑΛΙΣΗΣ				
ΟΦΕΙΛΗ ΠΡΟΣ ΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ	ΠΛΗΘΟΣ ΟΦΕΙΛΕΤΩΝ	% ΕΠΙ ΣΥΝΟΛΟΥ ΟΦΕΙΛΕΤΩΝ	ΥΨΟΣ ΟΦΕΙΛΗΣ	% ΕΠΙ ΣΥΝΟΛΟΥ ΟΦΕΙΛΗΣ
Από 150.000,00€ έως 499.999,99€	1.530	77,16%	511.678.289,08 €	49,64%
Από 500.000,00€ έως 999.999,99€	368	18,56%	244.060.654,30 €	23,68%
Από 1.000.000,00€ έως 4.999.999,99€	82	4,14%	125.568.627,47 €	12,18%
Από 5.000.000,00€ έως 9.999.999,99€	2	0,10%	13.111.686,75 €	1,27%
Από 10.000.000,00€ έως 14.999.999,99€	0	0,00%	0,00 €	0,00%
Από 15.000.000,00€ έως 19.999.999,99€	0	0,00%	0,00 €	0,00%
Από 20.000.000,00€ έως 24.999.999,99€	0	0,00%	0,00 €	0,00%
Από 25.000.000,00€ έως 29.999.999,99€	0	0,00%	0,00 €	0,00%
Από 30.000.000,00€ έως 34.999.999,99€	0	0,00%	0,00 €	0,00%
Από 35.000.000,00€ έως 39.999.999,99€	0	0,00%	0,00 €	0,00%
Από 40.000.000,00€ έως 44.999.999,99€	0	0,00%	0,00 €	0,00%
Από 45.000.000,00€ έως 49.999.999,99€	0	0,00%	0,00 €	0,00%
Άνω των 50.000.000,00€	1	0,05%	136.399.928,82 €	13,23%
ΣΥΝΟΛΑ	1.983	100%	1.030.819.186,42 €	100,00%

Πηγή πρωτογενών δεδομένων : Επίσημη Ιστοσελίδα Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

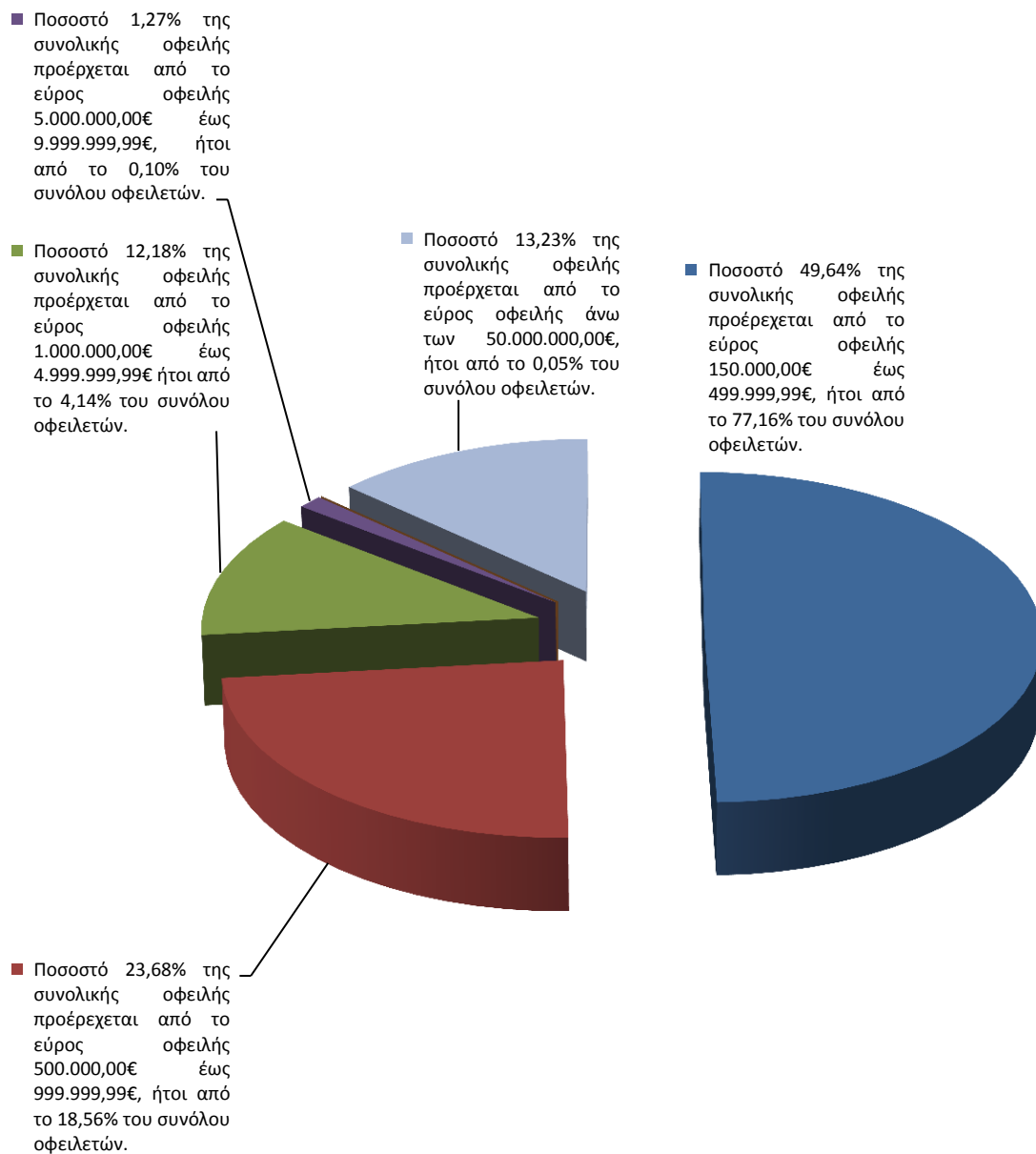
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 7

ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΟΦΕΙΛΕΤΩΝ-ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΜΕ ΟΦΕΙΛΗ ΑΝΩ ΤΩΝ 150.000€ ΠΡΟΣ ΤΟΥΣ Φ.Κ.Α.



ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 8

ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΟΦΕΙΛΩΝ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΠΡΟΣ ΤΟΥΣ Φ.Κ.Α. ΕΠΙ ΤΟΥ ΣΥΝΟΛΟΥ ΤΗΣ ΟΦΕΙΛΗΣ



VI. ΟΝΟΜΑΖΕΙΝ & ΟΝΕΙΔΙΖΕΙΝ

Το ζήτημα της δημοσιοποίησης στοιχείων «παρανομούντων» φυσικών και νομικών προσώπων στον Τύπο και στα λοιπά μέσα μαζικής επικοινωνίας συμπεριλαμβανομένου του Διαδικτύου θίγει αναμφίβολα τα ατομικά δικαιώματα αυτών και τα έννομα συμφέροντα τους. Τούτο δε διότι τα στοιχεία που δημοσιεύονται αποτελούν μέρος προδικασίας και πιθανόν δικογραφίας από τα οποία βασίμως πιθανολογείται ο συσχετισμός του προσώπου με μια αξιόποινη ή με μια γενικότερη παραβατική συμπεριφορά. Καθίσταται λοιπόν προφανής η δυσμενής επίδραση που επέρχεται στην «εικόνα» που σχηματίζει το κοινωνικοοικονομικό περιβάλλον του προσώπου κι εν γένει ο περίγυρος του καλλιεργώντας στον τελευταίο την αντίληψη περί «ενοχής» του προσώπου. Η δημοσιότητα αυτή, ενδεχομένως επιβαρύνει ακόμα περισσότερο την θέση του φερόμενου ως δράστη ή παραβάτη αναφορικά με την έκβαση της διοικητικής διαδικασίας στην οποία αποτελεί υποκείμενο έρευνας και κατ' επέκταση της ποινικής και δικαστικής διαδικασίας που πιθανότατα ακολουθήσει⁶³.

Η πρακτική του «ονομάζειν» και «ονειδίζειν» χαρακτηρίζει όλο και περισσότερο τις προσπάθειες καταπολέμησης της φοροδιαφυγής. Δυνάμει της παρ.5 του αρ.4 του Συντάγματος, ο Νομοθέτης και η Φορολογική Διοίκηση νομιμοποιείται να προβεί σε όλα τα πρόσφορα μέτρα που απαιτούνται για την υλοποίηση της φορολογικής υποχρέωσης των πολιτών αναλόγως των δυνατοτήτων τους. Ωστόσο, το μέτρο της δημοσιοποίησης των στοιχείων οφειλετών του Δημοσίου υπόκειται στις συνταγματικές και νομοθετικές προβλέψεις αναφορικά με την προστασία δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα ενώ διαφέρει από την περίπτωση της δημοσιοποίησης στοιχείων φορολογικών παραβατών.

Στην περίπτωση της δημοσιοποίησεως στοιχείων φορολογικών παραβατών, η Αρχή με την υπ' αριθμόν 54/2011 Απόφαση της, έκρινε ότι η ανάρτηση στο Διαδίκτυο των ονοματεπωνύμων και των επαγγελματικών διευθύνσεων αυτών συνιστά επεξεργασία απλών δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα και έντονο περιορισμό του ατομικού δικαιώματος πληροφοριακού αυτοκαθορισμού, όπως αυτός θεμελιώνεται στο αρ.9Α του Συντάγματος, εξαιτίας των ιδιαίτερων κινδύνων του διαδικτύου για την

⁶³ Μήτρου Λ., Η δημοσιότητα της κύρωσης ή η κύρωση της δημοσιότητας, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012.

προσωπικότητα του ατόμου^{64,65}. Ως εκ τούτου, σύμφωνα με την Αρχή, απαιτείται να προβλέπεται σε Νόμο η αρμοδιότητα της Δημόσιας Αρχής για τη δημοσιοποίηση μέσω του Διαδικτύου των στοιχείων φορολογουμένων προς επιδίωξη συγκεκριμένου θεμιτού σκοπού. Η Αρχή, στην περίπτωση αυτή, έκρινε ότι η επεξεργασία αυτή δεν προβλέπεται από ρητή νομοθετική διάταξη, αλλά αντιθέτως προσκρούει στις διατάξεις του άρθρου 85 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και του άρθρου 31 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, που καθιερώνουν, ως κανόνα, το φορολογικό απόρρητο, το οποίο κάμπτεται μόνο στις περιοριστικά οριζόμενες από τον νομοθέτη περιπτώσεις.

Αντίθετα, στην περίπτωση της δημοσιοποίησης λίστας οφειλετών του Δημοσίου, η Αρχή με την υπ' αριθμόν 4/2011 Γνωμοδότηση της, αναγνώρισε την ιδιαίτερη συνταγματική απαξία της μη εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων κυρίως των μεγάλων οφειλετών του Δημοσίου και αξιολόγησε το θεσπιζόμενο μέτρο αφενός μεν ως πρόσφορο για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων των πολιτών προς το Κράτος, δεδομένης της δυσμενούς κατάστασης των δημοσίων οικονομικών, αφετέρου δε, η επεξεργασία των δεδομένων των οφειλετών είναι συνταγματικώς ανεκτή και δεν υπερβαίνει τα όρια της προσφορότητας και της αναγκαιότητας. Ως εκ τούτου, δεν αντιβαίνει σε κανόνες υπέρτερης τυπικής ισχύος, οι οποίοι διαφυλάσσουν το δικαίωμα του ατόμου στην προστασία από την επεξεργασία δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα υπό τους όρους που τέθηκαν από το Νομοθέτη.

Εντός αυτού του πλαισίου, η πάταξη της φοροδιαφυγής είναι αναμφίβολα νόμιμος σκοπός και συμβατός με τα προβλεπόμενα του αρ.45 του Ν.4624/2019⁶⁶. Στην περίπτωση της δημοσιοποίησης στοιχείων οφειλετών του Δημοσίου που εξετάζεται στην παρούσα εργασία οι παράμετροι που σχετίζονται είναι αφενός μεν η ικανοποίηση του δικαιώματος πληροφόρησης του κοινού συνδυαστικά με τη διαφάνεια της δημόσιας δράσης, αφετέρου δε, η προστασία των δικαιωμάτων των προσώπων, η επιδίωξη καλλιέργειας πνεύματος αποτρεπτικότητας της παραβατικής

⁶⁴ Επίσημη Ιστοσελίδα της Αρχής Προστασίας Δεδομένων Προσωπικού Χαρακτήρα, Απόφαση 54/2011 [url: https://www.dpa.gr/sites/default/files/2019-10/54_2011anonym.pdf]

⁶⁵ Παναγοπούλου-Κουτνατζή Φ., Η λίστα Λαγκάρντ και τα όρια της ελευθερίας του Τύπου Εφημερίδα Διοικητικού Δικαίου, Τεύχος 6/2012, σελ.739-753

⁶⁶ Ν.4624/2019 (ΦΕΚ 137τ.Α/29-8-2019) περί Αρχής Προστασίας Δεδομένων Προσωπικού Χαρακτήρα, μέτρων εφαρμογής του Κανονισμού (ΕΕ) 2016/679 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 27ης Απριλίου 2016 και την ενσωμάτωση στην εθνική νομοθεσία της Οδηγίας (ΕΕ) 2016/680 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 27ης Απριλίου 2016 και άλλες διατάξεις.

συμπεριφοράς, καθώς επίσης και η πιθανή ηθική απομείωση του φοροδιαφεύγοντος δράστη προκειμένου να αποτελέσει «παράδειγμα προς αποφυγήν» από τυχόν μελλοντικούς επίδοξους δράστες. Συστατικό στοιχείο του εν λόγω μέτρου ήταν ο εμπνευστής του, εν προκειμένω το Υπουργείο Οικονομικών ήτοι μια Δημόσια Αρχή η οποία δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας καθ' όλη την έκταση της δράσης της κι εν συνεχεία το αποτέλεσμα αυτού, το οποίο οδηγεί σε περιορισμό ατομικών δικαιωμάτων με θεμέλιο λίθο στην ύπαρξη υπέρτερου δημοσίου συμφέροντος τηρουμένης της αρχής της αναλογικότητας.

Το μέτρο αυτό, κατά τα ισχυριζόμενα της Φορολογικής Διοίκησης, αναπτύσσει μια προληπτική λειτουργία γενικής φύσεως δεδομένου ότι οι πολίτες ενημερώνονται για την πιθανή ποινική δίωξη και την επιβολή ποινής ενώ παράλληλα εδραιώνεται κι επιβεβαιώνεται το αίσθημα δικαίου αυτών. Ως εκ τούτου, δεν επιχειρείται μόνο ο εκφοβισμός των πιθανών παραβατών αλλά και η επισήμανση της σημασίας των προστατευόμενων αξιών και των αντίστοιχων κανόνων δικαίου ώστε το Κράτος να ανταποκρίνεται στην ανάγκη για ασφάλεια δικαίου των πολιτών. Ομοίως, η δημοσιότητα της κύρωσης προβάλλεται ως προϋπόθεση της αποτρεπτικής και προληπτικής λειτουργίας του ποινικού δικαίου επιβεβαιώνοντας το στοιχείο της «ισχύος» αυτού αλλά και το στοιχείο της «κάθαρσης» της κοινωνίας από παραβατικές συμπεριφορές και πρακτικές. Αναφορικά δε με το μέτρο της δημοσιοποίησης σταθμίζεται ο στόχος της γενικής πρόληψης μέσω της πληροφόρησης κι εκπαίδευσης των πολιτών σε σχέση με τον πιθανό εκφοβισμό των παραβατών.

Καθοριστικής σημασίας παράγοντας αξιολόγησης του μέτρου είναι η εκθετικά αυξανόμενη χρήση του Διαδικτύου και η ενσωμάτωση του στην καθημερινή επαγγελματική και προσωπική δραστηριότητα των πολιτών γεγονός το οποίο έχει δρομολογήσει τη μεταβολή της έννοιας και την έκταση της δημοσιοποίησης δεδομένων. Στην προκειμένη περίπτωση η δυνατότητα ανάρτησης, δημοσιοποίησης στοιχείων οφειλετών του Δημοσίου κι εν τέλει πρόσβασης σε αυτά από οποιονδήποτε ανά την υφήλιο καθιστά προφανή και αυτοεπιβεβαιούμενη την πολλαπλασιαστική ανέλεγκτη ροή αυτών των δεδομένων. Απόρροια αυτής της πραγματικότητας είναι η δυνατότητα μετατροπής, αξιολόγησης και σύνδεσης των δημοσιοποιημένων στοιχείων από οποιονδήποτε κατά το δοκούν, σε συνάρτηση πάντα με τον απώτερο σκοπό του, όπως για παράδειγμα η αξιολόγηση της πιστοληπτικής ικανότητας ενός

προσώπου από χρηματοπιστωτικό ίδρυμα λαμβάνοντας υπόψη μια οφειλή προερχόμενη από παρελθούσα ή/και παρούσα δυσμενή οικονομική κατάσταση αυτού εξαιτίας της οποίας βασίμως πιθανολογείται ότι θα επιδράσει αρνητικά στην παρούσα και υφιστάμενη πλέον χρηματοοικονομική κι επαγγελματική εικόνα και θέση του αξιολογούμενου προσώπου.

Παράλληλα, η χρήση του Διαδικτύου χαρακτηρίζεται από την ανυπαρξία ορίων τόσο ως προς την ανάρτηση και περαιτέρω δημοσιοποίηση ή αναδημοσίευση μιας πληροφορίας στον παγκόσμιο Ιστό όσο και ως προς την χρονική παραμονή αυτής και τη διαθεσιμότητα ή/και προσβασιμότητα σε αυτήν. Το γεγονός αυτό πρακτικά ακυρώνει το «δικαίωμα στη λήθη» καθώς τα δημοσιοποιημένα δεδομένα διαιωνίζονται καθιστώντας τα διαρκώς προσβάσιμα σε οποιονδήποτε αναζητήσει τυχαία ή/και σκόπιμα στοιχεία για ένα πρόσωπο φυσικό ή νομικό⁶⁷. Αλληλένδετα, η αδιάκοπη διαθεσιμότητα της πληροφορίας καθιστά το διαδίκτυο μια αέναη «δεξαμενή δεδομένων» για τις παραβάσεις ενός προσώπου καθιστώντας σχεδόν μόνιμα τα αποτελέσματα της δημοσιοποίησης αυτών. Με τον τρόπο αυτό η τεχνολογία του Διαδικτύου πρακτικά απενεργοποίησε τον φυσικό μηχανισμό της λήθης καθιστώντας πιθανό το στιγματισμό του δράστη, εν προκειμένω του οφειλέτη, επιφέροντας κατ' επέκταση μεταβολή στη σχέση κανόνα-εξαίρεσης δεδομένου ότι η λησμοσύνη δεν διασφαλίζεται πλέον από την απλή πάροδο του χρόνου και τη φυσιολογική διαχείριση-εξασθένιση της πληροφορίας από τη μνήμη του κοινωνικού συνόλου. Συνεπώς, η αναδημοσίευση του παρελθόντος κάποιου, εν προκειμένω της οφειλής του, η οποία ενδεχομένως έχει εξοφληθεί μέχρι την επικαιροποίηση και δημοσιοποίηση της νέας λίστας οφειλετών διακυβεύει την ομαλή οικονομική-επαγγελματική επανένταξή του δεδομένου ότι για την παράβαση του υφίσταται τη σχετική κύρωση διοικητικής ή ποινικής φύσεως.

Σε ευρωπαϊκό επίπεδο, το αρ.8 της ΕΣΔΑ κατοχυρώνει το δικαίωμα στη λήθη μέσα από το δικαίωμα προστασίας του ιδιωτικού βίου και το δικαίωμα προστασίας της ιδιωτικότητας. Εξαίρεση προβλέπεται μόνο εάν αυτή προβλέπεται από το Νόμο και αποτελεί μέτρο το οποίο είναι αναγκαίο για την εθνική και δημόσια ασφάλεια, την οικονομική ευημερία, την προάσπιση της δημόσιας τάξης, την πρόληψη ποινικών

⁶⁷ Μήτρου Λ., Η δημοσιότητα της κύρωσης ή η κύρωση της δημοσιότητας, Εκδόσεις Σάκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012.

παραβάσεων και την προστασία της υγείας ή της ηθικής, ή την προστασία των δικαιωμάτων και ελευθεριών άλλων.

Στην προκειμένη περίπτωση, παρατηρείται μία αντιστοιχία με τη θεμελιώδη αρχή του ποινικού δικαίου *ne bis in idem*, υπό την έννοια ότι η δημοσιοποίηση μίας υποθέσεως οφειλής θα μπορούσε να παραλληλισθεί με μία δεύτερη ποινή για την ίδια παράβαση ή/και αδίκημα. Η λήθη εν προκειμένω, θα επέτρεπε στο πρόσωπο (φυσικό ή νομικό) να αποκτήσει μία δεύτερη ευκαιρία εντάξεώς του στα κοινωνικοοικονομικά δρώμενα, δυνατότητα η οποία απειλείται από την ανάκληση πληροφοριών στη μνήμη της κάθε ενδιαφερόμενου ανά πάσα ώρα και στιγμή. Επισημαίνεται δε ότι το δικαίωμα στη λήθη πρέπει να τελεί σε αναλογία και αρμονία με το δικαίωμα πληροφόρησης του κοινού, το δικαίωμα ελευθερίας του λόγου, το δικαίωμα προσβάσεως στην πληροφορία, το δικαίωμα διατηρήσεως της συλλογικής και ιστορικής μνήμης και το δημόσιο συμφέρον. Ως εκ τούτου, η πληροφόρηση του συνόλου αναφορικά με το στοιχείο οφειλετών για λόγους δημοσίου συμφέροντος υπόκειται σε ασαφείς χρονικούς περιορισμούς, καθώς και στην αρχή της αναλογικότητας, υπό την έννοια του επιτρεπτού μίας επίκαιρης, αντικειμενικής και μη υπερβαίνουσας το καθαρό ενδιαφέρον της κοινής γνώμης για ενημέρωση αναφοράς. Το χρονικό όριο εντός του οποίου θα κρινόταν θεμιτή η αναφορά σε μία παλαιότερη υπόθεση σκόπιμο είναι να συμπίπτει με τα χρονικά όρια παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου από τον οφειλέτη⁶⁸.

Στην περίπτωση της δημοσιοποίησης στοιχείων οφειλετών του Δημοσίου, η Αρχή λαμβάνοντας υπόψη τη δυσμενή δημοσιονομική κατάσταση της χώρας, επέτρεψε την εφαρμογή του μέτρου επιβάλλοντας συγκεκριμένες και αυστηρές προϋποθέσεις. Παρά την θέσπιση αυτών δεν κατέστη ευκρινές ο λόγος διαφοροποίησης ανάμεσα σε φορολογικούς παραβάτες που δεν εξέδιδαν τα προβλεπόμενα εκ του Νόμου παραστατικά και στους μεγαλοφειλέτες του Δημοσίου. Αξιολογώντας και τις δυο προαναφερόμενες παραβατικές συμπεριφορές θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι σε ορισμένες περιπτώσεις η μη έκδοση αποδείξεων (και συνεπώς η απάτη προς το κράτος) συνιστά μεγαλύτερη απαξία από την αδυναμία πληρωμής των φόρων λόγω

⁶⁸ Παναγοπούλου-Κουντατζή Φ., Το δικαίωμα στη λήθη στην εποχή της αβάσταχτης μνήμης: Σκέψεις αναφορικά με την Πρόταση Κανονισμού Προστασίας Δεδομένων. Εφημερίδα Διοικητικού Δικαίου, Τεύχος 2/12, σελ.264-278.

της οικονομικής κρίσης αλλά και της γενικότερης συγκυρίας⁶⁹. Τούτο δε διότι στην πρώτη περίπτωση ο δράστης προβαίνει σε δόλια απόκρυψη φορολογητέας ύλης ενώ στη δεύτερη περίπτωση αδυνατεί να εκπληρώσει την φορολογική του υποχρέωση.

Το ζήτημα που τίθεται από την θέσπιση και πρακτική εφαρμογή του μέτρου της δημοσιοποίησης των στοιχείων των οφειλετών του Δημοσίου έγκειται εν τέλει στη στάθμιση κόστους-οφέλους αυτού, ήτοι ανάμεσα στον επιδιωκόμενο σκοπό που είναι η καταστολή της φοροδιαφυγής, και στην προστασία των προσωπικών δεδομένων των παραβατών τα οποία εν προκειμένω είναι δεκτικά περιορισμών για σκοπούς δημοσίου συμφέροντος υπό την προϋπόθεση ωστόσο ότι οι περιορισμοί αυτοί είναι σύμφωνοι με την αρχή της αναλογικότητας κι εν τέλει δε συνιστούν υπέρμετρη παρέμβαση που θίγει τον ίδιο τον πυρήνα ή και την υπόσταση των δικαιωμάτων που προστατεύονται. Εξάλλου, τη δυνατότητα επιβολής περιορισμών περιλαμβάνει τόσο η παρ.2 του αρ.8 της ΕΣΔΑ όσο και ο Χάρτης Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Συγκεκριμένα στην παρ.1 του αρ.52 προβλέπεται ότι επιτρέπεται η επιβολή περιορισμών στην άσκηση δικαιωμάτων όπως των άρθρων 7 και 8 αυτού υπό την προϋπόθεση ότι οι περιορισμοί αυτοί προβλέπονται από το Νόμο, σέβονται το βασικό περιεχόμενο των εν λόγω δικαιωμάτων και ελευθεριών και τηρουμένης της αρχής της αναλογικότητας, είναι αναγκαίοι και ανταποκρίνονται πραγματικά σε σκοπούς γενικού συμφέροντος του κοινωνικού συνόλου.

⁶⁹ Παναγοπούλου-Κουντατζή Φ. (2013). Η πρακτική του ονομάζειν και ονειδίζειν μέσω της δημοσιοποίησεως λιστών, 4^ο Πανελλήνιο Συνέδριο e-Θέμις και Πανεπιστημίου Μακεδονίας για το Δίκαιο Πληροφορικής, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη σελ.209-233.

Διαπίστωση 1^η

Από τα τηρούμενα στοιχεία στην Επίσημη Ιστοσελίδα της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με ημερομηνία αναφοράς την **28η Ιουνίου 2019** δεν είναι εφικτή η άντληση στοιχείων προοδευτικής μεταβολής (αύξησης ή μείωσης) των οφειλών των φυσικών και νομικών προσώπων δεδομένου ότι στοιχεία οφειλών που είχαν αναρτηθεί προγενέστερα δεν είναι διαθέσιμα. Κατ' επέκταση δεν είναι εφικτή έστω και η μερική ή/και δειγματοληπτική σύγκριση και μεταβολή της οφειλής ενός ή περισσότερων προσώπων. Συνεπώς δεν είναι εφικτή και η σύγκριση συνολικού κι επιμέρους ύψους οφειλών ανά είδος προσώπου (φυσικό ή/και νομικό) και ανά είδος οφειλής (προς Δημόσιο ή/και προς Φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης) προκειμένου να αξιολογηθεί πρωτογενώς και από το ευρύ κοινό η αποτελεσματικότητα του μέτρου της δημοσιοποίησης των στοιχείων οφειλετών. Επίσης, δεν είναι εφικτή η άντληση στοιχείων παραγραφής οφειλών δεδομένου ότι στοιχεία οφειλών που είχαν αναρτηθεί προγενέστερα δεν είναι διαθέσιμα.

Διαπίστωση 2^η

Τα παραπάνω στοιχεία από την Επίσημη Ιστοσελίδα της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων αποτελούν έσοδα βεβαιωθέντα για τον κρατικό προϋπολογισμό που όμως δεν έχουν εισπραχθεί και κατ' επέκταση δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν ως διαθέσιμοι πόροι για την υλοποίηση των συνταγματικών λειτουργιών του Κράτους. Καθίσταται προφανές ότι η βιωσιμότητα των δημόσιων οικονομικών, δηλαδή η ικανότητα μιας οικονομίας να στηρίζει μακροπρόθεσμα τις τρέχουσες λειτουργικές και λοιπές δαπάνες της καθώς και τις συναφείς πολιτικές της απειλείται. Αλληλένδετα ελλοχεύει κίνδυνός για την φερεγγυότητά της δεδομένου ότι εξαιτίας της ανεπάρκειας αυτών των πόρων βασίμως πιθανολογείται ότι παραγκωνίζει κάποιες από τις υποχρεώσεις της.

Η οικονομική κρίση κατέδειξε πόσο σημαντική είναι η δημοσιονομική βιωσιμότητα η οποία αλληλοεπηρεάζεται από τη δίκαιη κατανομή των βαρών μεταξύ των γενεών και περιλαμβάνει αρχές που εφαρμόζονται αδιαλείπτως από όλες τις κυβερνήσεις,

ανεξάρτητα από την τρέχουσα κατάσταση του χρέους της χώρας τους. Η διατήρηση του δημόσιου χρέους υπό έλεγχο, καθώς και η διατήρηση της ικανότητας έκδοσης χρεωστικών τίτλων όταν απαιτείται, είναι ουσιώδης για την ομαλή λειτουργία της οικονομίας με τα κράτη μέλη να είναι σε θέση να προσαρμόζονται σε απρόβλεπτες καταστάσεις όπως μεγάλες διακυμάνσεις του κύκλου οικονομικής δραστηριότητας ή οικονομικές κρίσεις.

Σύμφωνα λοιπόν με το επίσημο Εγχειρίδιο Κρατικού Ελλείμματος και Χρέους (Manual on Government Deficit and Debt) της Eurostat⁷⁰ καθώς και το Πρωτόκολλο 12⁷¹ της Συνθήκης για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ως δημόσιο χρέος ορίζεται το συνολικό ακαθάριστο χρέος στην ονομαστική του αξία που εκκρεμεί στο τέλος του έτους ενοποιημένο εντός και μεταξύ των τομέων του κατά την ευρεία έννοια δημοσίου. Εν προκειμένω λοιπόν περιλαμβάνει το χρέος της κεντρικής διοίκησης με τις προσαρμογές που έχουν γίνει στα πλαίσια της συμμόρφωσης με το Ευρωπαϊκό Σύστημα Λογαριασμών 2010 (ESA10), το χρέος των Δημοσίων Επιχειρήσεων Κοινής Ωφέλειας και των Νομικών Προσώπων Δημοσίου (Λοιποί Φορείς Κεντρικής Κυβέρνησης), το χρέος των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης και το χρέος των Οργανισμών Κοινωνικής Ασφάλειας Συνεπώς το δημόσιο χρέος είναι το συνολικό απόθεμα των ακαθάριστων υποχρεώσεων της Γενικής Κυβέρνησης (ή ισοδύναμα το σύνολο των απαιτήσεων τρίτων έναντι της Γενικής Κυβέρνησης στο τέλος της περιόδου/οικονομικού έτους⁷².

Το συνολικό δημόσιο χρέος δύναται να υπολογιστεί και ως άθροισμα του συσσωρευμένου δημόσιου χρέους προηγούμενης χρονικής περιόδου, του ύψους του δημοσιονομικού ελλείμματος της τρέχουσας περιόδου και των προσαρμογών που προέρχονται από αποκρατικοποιήσεις, ανακεφαλαιοποιήσεις, αναταξινόμήσεις των φορέων Γενικής Κυβέρνησης και πιθανών αποτιμήσεων και επαναγορών. Ως μέγεθος

⁷⁰ Επίσημη Ιστοσελίδα της Eurostat, Manual on Government Deficit and Debt, Edition 2019, [url: <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/3859598/10042108/KS-GQ-19-007-EN-N.pdf/5d6fc8f4-58e3-4354-acd3-a29a66f2e00c>]

⁷¹ Επίσημη Ιστοσελίδα της διαδικτυακής πύλης EUR-Lex της Υπηρεσίας Εκδόσεων της Ε.Ε., Πρωτόκολλο υπ' αριθμόν 12 σχετικά με τη διαδικασία του υπερβολικού ελλείμματος στη Συνθήκη Λειτουργίας της Ευρωπαϊκής Ένωσης [url: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/?uri=CELEX:12012E/TXT>]

⁷² Επίσημη Ιστοσελίδα Υπουργείου Οικονομικών, Δελτία Δημοσίου Χρέους [url: https://www.minfin.gr/documents/20182/13049201/%CE%95%CF%84%CE%AE%CF%83%CE%B9%CE%BF_%CE%95%CE%BD%CE%B7%CE%BC%CE%B5%CF%81%CF%89%CF%84%CE%B9%CE%BA%CF%8C_%CE%94%CE%B5%CE%BB%CF%84%CE%AF%CE%BF_%CE%A7%CF%81%CE%AD%CE%BF%CF%85%CF%82_2019.pdf/f3504098-9600-47b4-945f-83275725f11e]

μετράται σε ενοποιημένη βάση ήτοι οι υποχρεώσεις ενός φορέα της Γενικής Κυβέρνησης οι οποίες αποτελούν απαιτήσεις άλλου φορέα της Γενικής Κυβέρνησης δεν προσμετρώνται στο δημόσιο χρέος και αποτιμάται στην ονομαστική αξία δηλαδή με βάση το ποσό που θα καταβληθεί για αποπληρωμή του κεφαλαίου στη λήξη και δεν συμπεριλαμβάνονται τα ποσά των τόκων που θα καταβληθούν κατά τη διάρκεια ή στη λήξη.

Στην προκειμένη λοιπόν περίπτωση λαμβάνοντας υπόψη:

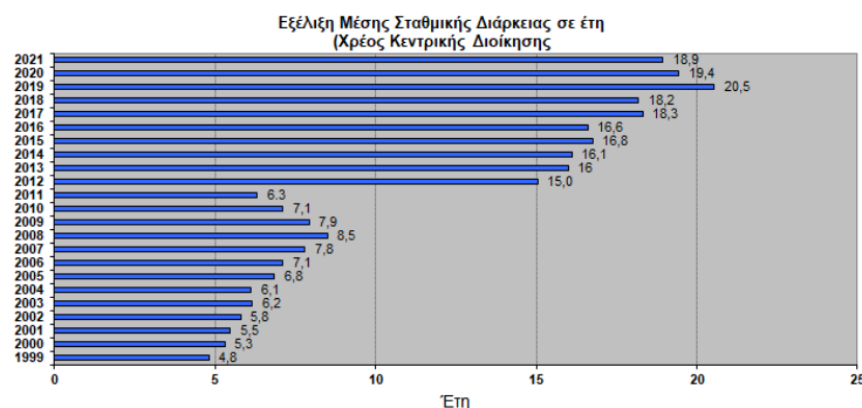
1. τα στοιχεία της Επίσημης Ιστοσελίδας του Οργανισμού Διαχείρισης Δημοσίου Χρέους για την Ελληνική Οικονομία σύμφωνα με τα οποία:

- i. το χρέος της Γενικής Κυβέρνησης για το έτος 2019 ήταν ύψους 331.091.000.000,00€ όπως αυτό αποτυπώνεται στον παρακάτω πίνακα⁷³.**

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ											
1.	Βασικά Μεγέθη	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
	Ονομαστικό ΑΕΠ (σε εκατ.€)	203.308	188.389	179.616	177.349	176.110	174.237	176.903	179.558	183.250	165.326
	Ποσοστό μεταβολής πραγματικού ΑΕΠ	-10,1%	-7,1%	-2,7%	0,7%	-0,4%	-0,5%	1,3%	1,5%	1,9%	-9,0%
	Εναρμονισμένος ΔΤΚ (μ.άσος επίσης ρυθμός μεταβολής %)	3,1%	1,0%	-0,9%	-1,4%	-1,1%	0,0%	1,1%	0,8%	0,5%	-1,3%
	Ποσοστό ανεργίας (% μέσος όρος εποχικά προσαρμοσμένη)	17,9%	24,4%	27,5%	26,5%	24,9%	23,5%	21,5%	19,3%	17,3%	16,3%
2.	Δημόσια Οικονομικά	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
	Χρέος Γενικής Κυβέρνησης (σε εκατ.€)	356.235	305.085	320.498	319.629	311.729	315.012	317.481	334.721	331.091	341.086
	Χρέος Γενικής Κυβέρνησης (% επί του ΑΕΠ)	175,2%	161,9%	178,4%	180,2%	177,0%	180,8%	179,5%	186,4%	180,7%	206,3%
	Πρωτογενές έλλειμμα (-) πλεόνασμα (+) Γενικής Κυβέρνησης (% επί του ΑΕΠ)	-2,8%	-3,6%	-9,1%	0,4%	-2,1%	3,8%	3,7%	4,3%	4,1%	-7,1%
	Έλλειμμα (-) πλεόνασμα (+) Γενικής Κυβέρνησης (% επί του ΑΕΠ)	-10,5%	-9,0%	-13,2%	-3,6%	-5,7%	0,5%	0,6%	0,9%	1,1%	-10,1%

Πηγή : Επίσημη Ιστοσελίδα Οργανισμού Διαχείρισης Δημοσίου Χρέους, Οικονομικά στοιχεία.
url: <https://www.pdma.gr/el/2012-02-24-17-16-31>

ii. η μέση σταθμική διάρκεια του χρέους Κεντρικής Διοίκησης (Υποτομέα της Γενικής Κυβέρνησης) για το έτος 2019 ήταν 20,5 έτη



Πηγή : Επίσημη Ιστοσελίδα Οργανισμού Διαχείρισης Δημοσίου Χρέους, Οικονομικά στοιχεία.
url: <https://www.pdma.gr/el/debt-strategy-gr/public-debt-gr/weighted-average-duration-of-debt-gr>

⁷³ Επίσημη Ιστοσελίδα Οργανισμού Διαχείρισης Δημοσίου Χρέους, Οικονομικά στοιχεία
[url: <https://www.pdma.gr/el/2012-02-24-17-16-31>]

2. Τα πρωτογενή δεδομένα της Επίσημης Ιστοσελίδας της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων και την ανάλυση αυτών που προηγήθηκε στις παραγράφους V.1 και V.2 όπως αυτά αποτυπώνονται συνοπτικά στον παρακάτω πίνακα ως εξής:

ΠΙΝΑΚΑΣ 5		
ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΟΦΕΙΛΕΣ ΠΡΟΣ ΔΗΜΟΣΙΟ & Φ.Κ.Α ΝΟΜΙΚΩΝ & ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ		
ΕΙΔΟΣ ΠΡΟΣΩΠΟΥ	ΕΙΔΟΣ ΟΦΕΙΛΗΣ	
	ΟΦΕΙΛΗ ΠΡΟΣ ΔΗΜΟΣΙΟ	ΟΦΕΙΛΗ ΠΡΟΣ ΦΟΡΕΑ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗΣ ΑΣΦΑΛΙΣΗΣ
ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ	77.979.733.179,68 €	8.645.474.915,16 €
ΦΥΣΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ	16.708.859.678,55 €	1.030.819.186,42 €
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΟΦΕΙΛΗ	94.688.592.858,23 €	9.676.294.101,58 €

Διαπιστώνουμε ότι :

- ✓ το σύνολο των οφειλών νομικών και φυσικών προσώπων προς το Δημόσιο και τους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης το 2019 ανερχόταν στο ποσό των 104.364.886.959,81€ (94.688.592.858,23€ €+9.676.294.101,58€), ήτοι ισοδυναμούσε με το 31,52% του Χρέους Γενικής Κυβέρνησης για το έτος 2019 (331.091.000.000,00€),
- ✓ η μέση σταθμική διάρκεια του χρέους της Κεντρικής Διοίκησης που είχε εκτιμηθεί το 2019 στα 20,5 έτη **βασίμως πιθανολογείται ότι θα ήταν συντετμημένη κατά το 1/3** δεδομένης της προαναφερόμενης ισοδυναμίας οφειλών και του στοιχείου ότι η Κεντρική Διοίκηση είναι υποτομέας της Γενικής Κυβέρνησης.

Διαπίστωση 3η

Η δημοσιοποίηση στοιχείων οφειλετών του Δημοσίου στην Επίσημη Ιστοσελίδα της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων συνιστά επεξεργασία δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα και ως εκ τούτου τίθεται ευθέως ζήτημα περιορισμού του ατομικού δικαίωμα προστασίας φυσικών και νομικών προσώπων. Βασίμως πιθανολογείται η αναγκαιότητα προσδιορισμού από το Νομοθέτη κατά τρόπο ρητό και ακριβή των φορολογικών, τελωνειακών, ασφαλιστικών και λοιπών παραβάσεων που επισύρουν την κύρωση της δημοσιοποίησης των στοιχείων τους. Τούτο δε διότι υπό την εν λόγω προϋπόθεση είναι ανεκτοί οι περιορισμοί του αρ.8 της ΕΣΔΑ οι οποίοι προβλέπουν την ύπαρξη Νόμου ώστε τα υποκείμενα αυτού να γνωρίζουν επακριβώς τις περιπτώσεις εκείνες και τις συνθήκες υπό τις οποίες τα δικαιώματα τους θα περιοριστούν μέσω της δημοσιοποίησης των παραβάσεων τους.

Διαπίστωση 4η

Η διαρκώς αυξανόμενη χρήση του Διαδικτύου και η νομοθετική πρόβλεψη της δυνατότητας ανάρτησης-δημοσιοποίησης στοιχείων οφειλετών του Δημοσίου χωρίς κάποιον περιορισμό από οποιονδήποτε ανά την υφήλιο καθιστά προφανή και αυτοεπιβεβαιούμενη την πολλαπλασιαστική ανέλεγκτη ροή αυτών των δεδομένων. Συνέπεια αυτής της πραγματικότητας είναι η δυνατότητα επεξεργασίας και αξιολόγησης των δημοσιοποιημένων στοιχείων από οποιονδήποτε κατά το δοκούν σε συνάρτηση πάντα με τον απώτερο σκοπό του. Ταυτόχρονα, το μέτρο της ανάρτησης και δημοσιοποίησης ή αναδημοσίευσης μιας πληροφορίας στον παγκόσμιο Ιστό δεν οριοθετείται τόσο ως προς την χρονική διάρκεια παραμονής αυτής όσο και ως προς τη διαθεσιμότητα ή/και προσβασιμότητα σε αυτήν. Απόρροια αυτής της κατάστασης είναι η αναστολή του «δικαιώματος στη λήθη» καθώς τα δημοσιοποιημένα δεδομένα διαιώνίζονται καθιστώντας τα διαρκώς προσβάσιμα σε οποιονδήποτε τα αναζητήσει τυχαία ή σκόπιμα και ανεξαρτήτως λόγου. Η διαρκής διαθεσιμότητα της πληροφορίας καθιστά το διαδίκτυο μια αέναη «δεξαμενή δεδομένων» για τις παραβάσεις ενός προσώπου καθιστώντας σχεδόν μόνιμες τις επιπτώσεις της δημοσιοποίησης αυτών.

VIII. ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Το μέτρο της δημοσιοποίησης στοιχείων οφειλετών του Δημοσίου και των Φορέων Κοινωνικής Ασφάλισης στο Διαδίκτυο μετρά ήδη δέκα χρόνια επιχειρησιακής λειτουργίας μέσω πλέον της Επίσημης Ιστοσελίδας της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων χωρίς όμως κατά την παρούσα φάση από τον απλό χρήστη να μπορεί να αξιολογηθεί η αποτελεσματικότητα του ως μέτρου καταπολέμησης της φοροδιαφυγής δεδομένου ότι δεν υπάρχουν συνολικά ή επί μέρους προγενέστερα στοιχεία διαθέσιμα για σύγκριση με τα υφιστάμενα. Η δημοσιοποίηση αυτών των δεδομένων στον παγκόσμιο Ιστό δεν οριοθετείται τόσο ως προς την χρονική διάρκεια παραμονής αυτής όσο και ως προς τη διαθεσιμότητα ή/και προσβασιμότητα σε αυτήν. Απόρροια αυτής της κατάστασης είναι η αναστολή του «δικαιώματος στη λήθη» καθώς τα δημοσιοποιημένα δεδομένα διαιωνίζονται καθιστώντας τα διαρκώς προσβάσιμα σε οποιονδήποτε τα αναζητήσει τυχαία ή σκόπιμα και ανεξαρτήτως λόγου.

Νέο υπερόπλο για την καταπολέμηση του φαινομένου της φοροδιαφυγής είναι το νέο πληροφοριακό σύστημα με την ονομασία «Eispraxis» το οποίο μέσω συστημάτων τεχνητής νοημοσύνης θα σκιαγραφεί το προφίλ κάθε οφειλέτη καθώς θα συλλέγει δεδομένα για τα εισοδήματα και την περιουσιακή του εικόνα από όλα τα πληροφοριακά συστήματα της Α.Α.Δ.Ε., καθώς και από τρίτους όπως το Κτηματολόγιο και το Γενικό Εμπορικό Μητρώο. Για κάθε οφειλή θα δημιουργείται ηλεκτρονικός φάκελος, ο οποίος θα ενημερώνεται σε πραγματικό χρόνο για τις ενέργειες και τα μέτρα που έχουν ληφθεί. Στην περίπτωση που θα εντοπίζονται περιουσιακά στοιχεία θα πραγματοποιούνται αυτόματοι συμψηφισμοί, ενώ ο σχεδιασμός προβλέπει και νέες διαδικασίες για τα μέτρα αναγκαστικής είσπραξης. Η ανάπτυξη και λειτουργία του εν λόγω συστήματος για την παρακολούθηση, διαχείριση και αυτοματοποίηση των διαδικασιών ληξιπρόθεσμων οφειλών περιλαμβάνεται στην επικαιροποιημένη βίβλο ψηφιακού μετασχηματισμού 2020-2025. Το έργο αφορά την παρακολούθηση ληξιπρόθεσμων οφειλών φυσικών και νομικών προσώπων προς τους δημόσιους φορείς με έμφαση στη φορολογία. Σκοπός του είναι η ελληνική φορολογική και τελωνειακή διοίκηση να αναπτύξει αυτοματοποιημένο μηχανισμό για τη διαχείριση των οφειλών, ώστε να είναι σε θέση να εξασφαλίσει τη βέλτιστη συλλογή αυτών των επιδόσεων.

ΙΧ. ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΕΣ ΑΝΑΦΟΡΕΣ & ΛΟΙΠΕΣ ΠΗΓΕΣ

ΙΧ.1 Βιβλιογραφία

Μήτρου Α., (2012), Η δημοσιότητα της κύρωσης ή η κύρωση της δημοσιότητας, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη.

Παπακυριακού Θ., (2005), Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο – Η ποινική προστασία των φορολογικών αξιώσεων του Ελληνικού Δημοσίου και τη Ε.Ε. στην Ελληνική Έννομη Τάξη, Εκδόσεις Σάκκουλα.

Ζιούβας Δ., (2007), Τα φορολογικά αδικήματα σε Οικονομικά Εγκλήματα τομ. β', Εκδόσεις Κουράκη.

Παπακυριακού Θ., (2005), Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο – Η ποινική προστασία των φορολογικών αξιώσεων του Ελληνικού Δημοσίου και τη Ε.Ε. στην Ελληνική Έννομη Τάξη, Εκδόσεις Σάκκουλα.

Μπάρμπας Ν., Φινοκαλιώτης Κ., (2011), Δημόσια Οικονομικά – Φόροι, Δάνεια, Δημόσιες Δαπάνες, Εκδόσεις Σάκκουλα.

Ανθόπουλος Χ., (1993). Το πρόβλημα της λειτουργικής δέσμευσης των θεμελιωδών δικαιωμάτων εν όψει του άρθρου 25 π. 2, 3 και 4 του Συντάγματος, Εκδόσεις Σάκκουλα.

ΙΧ.2 Νομοθεσία και σχετικές εγκύκλιοι

Ν.4689/2020 (ΦΕΚ 103/τ.Α'/27-5-2020) περί ενσωμάτωσης στην ελληνική νομοθεσία των Οδηγιών (ΕΕ) 2016/800, 2017/1371, 2017/541, 2016/1919, 2014/57/ΕΕ, κύρωσης του Μνημονίου Διοικητικής Συνεργασίας μεταξύ του Υπουργείου Δικαιοσύνης της Ελληνικής Δημοκρατίας και του Υπουργείου Δικαιοσύνης και Δημόσιας Τάξεως της Κυπριακής Δημοκρατίας, τροποποιήσεις του Ν.3663/2008 (Α'99) προς εφαρμογή του Κανονισμού (ΕΕ) 2018/1727 και άλλες διατάξεις.

Ν.4624/2019 (ΦΕΚ 137τ.Α'/29-8-2019) περί Αρχής Προστασίας Δεδομένων Προσωπικού Χαρακτήρα, μέτρων εφαρμογής του Κανονισμού (ΕΕ) 2016/679 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 27ης Απριλίου 2016 για την προστασία των φυσικών προσώπων έναντι της επεξεργασίας δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα και ενσωμάτωση στην εθνική νομοθεσία της Οδηγίας (ΕΕ) 2016/680 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 27ης Απριλίου 2016 και άλλες διατάξεις.

Ν.4620/2019 (ΦΕΚ 95/τ.Α'/11-06-2019) περί Κύρωσης του Κώδικα Ποινικής Δικονομίας.

Ν.4619/2019 (ΦΕΚ 95/τ.Α'/11-06-2019) περί Κύρωσης του Ποινικού Κώδικα.

Ν.4410/2016 περί τροποποιήσεων του αρ. 9 του Ν.3943/2011 για τη δημοσιοποίηση ληξιπρόθεσμων οφειλών προς το Δημόσιο και τους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης.

Ν.4172/2013 (ΦΕΚ 170/τ.Α'/26-07-2013) περί φορολογικών διαδικασιών και άλλων διατάξεων.

N.3943/2011 (ΦΕΚ 66/τ.Α'/31-3-2011) περί Καταπολέμησης της φοροδιαφυγής, στελέχωσης των ελεγκτικών υπηρεσιών και άλλες διατάξεις αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών.

N.3842/2010 (ΦΕΚ 58/τ.Α'/23-04-2010) περί αποκατάστασης της φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις.

N.2472/1997 (ΦΕΚ 50/τ.Α'/10-04-1997) περί προστασίας του ατόμου από την επεξεργασία δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα.

N.2238/1994 (ΦΕΚ 151/τ.Α'/16-09-1994) περί κύρωσης του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

N.2068/1992 (ΦΕΚ 118/τ.Α'/9-7-1992) περί κύρωσης της Ευρωπαϊκής Σύμβασης για την προστασία του ατόμου από την αυτοματοποιημένη επεξεργασία πληροφοριών προσωπικού χαρακτήρα.

N.1828/1989 (ΦΕΚ 2 /τ.Α'/ 3-1-1989) περί αναμόρφωσης της φορολογίας εισοδήματος και λοιπές διατάξεις.

A.N.86/1967 (ΦΕΚ 136/τ.Α'/07-08-1967) περί επιβολής κυρώσεων κατά των καθυστερούντων την καταβολήν και την απόδοσιν εισφορών εις Οργανισμούς Κοινωνικής Ασφάλισης

N.Δ.4444/1964 (ΦΕΚ 221/τ.Α'/12-11-1964) περί τροποποιήσεως και συμπληρώσεως των διατάξεων περί φορολογίας του εισοδήματος.

N.4045/1960 (ΦΕΚ 47/τ.Α'/19-04-1960) περί τροποποιήσεως και συμπληρώσεως διατάξεων φορολογικών νόμων και μέτρων σχετικά με τις χερσαίες μεταφορές.

N.Δ.3765/1957 (ΦΕΚ 196/τ.Α'/25-09-1957) περί τροποποιήσεως και συμπληρώσεως των διατάξεων του Ν.Δ. 3323/1955 περί φορολογίας του εισοδήματος.

A.1158/2020 (ΦΕΚ 2745 Β/4-7-2020-Διορθ.σφαλμ. ΦΕΚ 3722 Β/6-8-20) Απόφαση των Υπουργών Οικονομικών κι Εργασίας

Π.Ο.Λ. 1185/2011 (ΦΕΚ 1949/τ.Β'/1-9-2011) Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών περί δημοσιοποίησης ληξιπρόθεσμων οφειλών προς το Δημόσιο.

Π.Ο.Λ. 1271/2015 (ΦΕΚ 3001/τ.Β'/31-12-2015) Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

Π.Ο.Λ. 1158/2017 (ΦΕΚ 3634/τ.Β'/13-10-2017) Απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Εργασίας, Κοινωνικής Ασφάλισης και Κοινωνικής Αλληλεγγύης.

IX.3 Νομολογία

Α.Π. (Ολομέλεια) 644/1988

Α.Π. (Ε' Ποινικό Τμήμα) 446/2014

ΣτΕ (Ολομ) 3031/2008, 2010/2010

IX.4 Αποφάσεις - Γνωμοδοτήσεις Ανεξάρτητων Αρχών

Επίσημη Ιστοσελίδα της Αρχής Προστασίας Δεδομένων
Προσωπικού Χαρακτήρα, Γνωμοδότηση 1/2011 [url:
<https://www.dpa.gr/el/enimerwtiko/prakseisArxis/dimosiopoisi-sto-diadiktyo-forologikon-dedomenon>]

Επίσημη Ιστοσελίδα της Αρχής Προστασίας Δεδομένων
Προσωπικού Χαρακτήρα, Γνωμοδότηση 4/2011 [url:
https://www.dpa.gr/sites/default/files/2019-10/gnwmodotisi4_2011_1.pdf].

Επίσημη Ιστοσελίδα της Αρχής Προστασίας Δεδομένων
Προσωπικού Χαρακτήρα, Απόφαση 54/2011 [url:
https://www.dpa.gr/sites/default/files/2019-10/54_2011anonym.pdf]

IX.5 Επιστημονικά άρθρα και μελέτες

Παναγοπούλου-Κουτνατζή Φ. (2013). Η πρακτική του ονομάζειν και ονειδίζειν μέσω της δημοσιοποιήσεως λιστών, 4^ο Πανελλήνιο Συνέδριο e-Θέμις και Πανεπιστημίου Μακεδονίας για το Δίκαιο Πληροφορικής, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη σελ.209-233.

Παναγοπούλου-Κουτνατζή Φ., Η λίστα Λαγκάρντ και τα όρια της ελευθερίας του Τύπου. Εφημερίδα Διοικητικού Δικαίου, Τεύχος 6/2012, σελ.739-753.

Παναγοπούλου-Κουτνατζή Φ., Το δικαίωμα στη λήθη στην εποχή της αβάσταχτης μνήμης: Σκέψεις αναφορικά με την Πρόταση Κανονισμού Προστασίας Δεδομένων. Εφημερίδα Διοικητικού Δικαίου, Τεύχος 2/12, σελ.264-278.

IX.6 Ιστότοποι

Επίσημη Ιστοσελίδα της Βουλής των Ελλήνων, Αιτιολογική Έκθεση Κώδικα Ποινικής Δικονομίας [url: <https://www.hellenicparliament.gr/UserFiles/2f026f42-950c-4efc-b950-340c4fb76a24/k-kodikas-dikon-aitiologiki-all.pdf>]

Επίσημη Ιστοσελίδα του Συμβουλίου της Ευρώπης [url: <http://assembly.coe.int/nw/xml/XRef/Xref-XML2HTML-en.asp?fileid=25188&lang=en#>]

Επίσημη Ιστοσελίδα Τράπεζας Διεθνών Διακανονισμών, Στατιστικά Στοιχεία [url: <https://www.bis.org/statistics/index.htm?m=6%7C37>]

Επίσημη Ιστοσελίδα του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου, Μέτρα για την πρόληψη της φορολογικής απάτης και της φοροδιαφυγής στην Ευρωπαϊκή Ένωση με ημερομηνία δημοσίευσης 22/04/2021 [url: https://www.europarl.europa.eu/news/el/headlines/economy/_20210415STO02118/_metra-gia-tin-prolipsi-tis-forologikis-apatis-kai-tis-forodifugis-stin-ee].

Επίσημη Ιστοσελίδα της Υποεπιτροπής Φορολογικών Θεμάτων του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου [url: <https://www.europarl.europa.eu/committees/el/fisc/home/highlights>].

Επίσημη Ιστοσελίδα της Επιτροπής Οικονομικής και Νομισματικής Πολιτικής του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου [url: <https://www.europarl.europa.eu/committees/el/econ/home/highlights>]

Επίσημη Ιστοσελίδα του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου, Ψήφισμα της 26^{ης} Μαρτίου 2019 σχετικά με το οικονομικό έγκλημα, τη φοροδιαφυγή και τη φοροαποφυγή 2018/2121 (INI) [url: https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-8-2019-0240_EL.html].

Επίσημη Ιστοσελίδα της διαδικτυακής πύλης EUR-Lex της Υπηρεσίας Εκδόσεων της Ε.Ε., Οδηγία 2014/107/ΕΕ του Συμβουλίου, της 9ης Δεκεμβρίου 2014 , για την τροποποίηση της οδηγίας 2011/16/ΕΕ όσον αφορά την υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών στον φορολογικό τομέα [url: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/?uri=celex%3A32014L0107>].

Επίσημη Ιστοσελίδα της διαδικτυακής πύλης EUR-Lex της Υπηρεσίας Εκδόσεων της Ε.Ε., Οδηγία 2017/1371/ΕΕ του Συμβουλίου, της 5ης Ιουλίου 2017, σχετικά με την καταπολέμηση, μέσω του ποινικού δικαίου, της απάτης εις βάρος των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης [url: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2017/1371/oj>].

Επίσημη Ιστοσελίδα της διαδικτυακής πύλης EUR-Lex της Υπηρεσίας Εκδόσεων της Ε.Ε., Κανονισμός (ΕΕ) 2017/1939 του Συμβουλίου, της 12ης Οκτωβρίου 2017, σχετικά με την εφαρμογή ενισχυμένης συνεργασίας για τη σύσταση της Ευρωπαϊκής Εισαγγελίας [url: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/?uri=CELEX%3A32017R1939>]

Επίσημη Ιστοσελίδα Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, 19/2009 (Ολομέλεια) [url: <http://www.nsk.gr/web/nsk/anazitisi-gnomodoteseon>]

Επίσημη Ιστοσελίδα της Βουλής των Ελλήνων, Σύνταγμα της Ελλάδος, [url: <https://www.hellenicparliament.gr/Vouli-ton-Ellinon/To-Politevma/Syntagma/>].

Επίσημη Ιστοσελίδα του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου Δικαιωμάτων του Ανθρώπου, Ευρωπαϊκή Σύμβαση Δικαιωμάτων του Ανθρώπου [url: https://www.echr.coe.int/Documents/Convention_ELL.pdf].

Επίσημη Ιστοσελίδα της διαδικτυακής πύλης EUR-Lex της Υπηρεσίας Εκδόσεων της Ε.Ε., Χάρτης Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης [url: https://www.echr.coe.int/Documents/Convention_ELL.pdf].

Επίσημη Ιστοσελίδα του Συμβουλίου της Ευρώπης, Σύμβασης 108 του Συμβουλίου της Ευρώπης για την προστασία των ατόμων από την αυτοματοποιημένη επεξεργασία δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα [url: <https://www.coe.int/en/web/conventions/full-list?module=treaty-detail&treatynum=108>].

Επίσημη Ιστοσελίδα της διαδικτυακής πύλης EUR-Lex της Υπηρεσίας Εκδόσεων της Ε.Ε., Οδηγία 95/46/ΕΚ [url: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/ALL/?uri=CELEX:31995L0046>]

Επίσημη Ιστοσελίδα Δικαστηρίου Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, Υπόθεση C112/2000 [url: <https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?docid=85996&doclang=EN>]

Επίσημη Ιστοσελίδα του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου Δικαιωμάτων του Ανθρώπου, Ευρωπαϊκή Σύμβαση Δικαιωμάτων του Ανθρώπου [url: https://www.echr.coe.int/Documents/Convention_ELL.pdf]

Επίσημη Ιστοσελίδα της διαδικτυακής πύλης EUR-Lex της Υπηρεσίας Εκδόσεων της Ε.Ε., Χάρτης Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης [url: https://www.echr.coe.int/Documents/Convention_ELL.pdf]

Επίσημη Ιστοσελίδα της διαδικτυακής πύλης EUR-Lex της Υπηρεσίας Εκδόσεων της Ε.Ε., Οδηγία 95/46/EK [url: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/ALL/?uri=CELEX:31995L0046>].

Επίσημη Ιστοσελίδα του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου Δικαιωμάτων του Ανθρώπου [url:[https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22fulltext%22:\[%2236345%22\],\[%22documentcollectionid%22:\[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22\],\[%22itemid%22:\[%22001-207132%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22fulltext%22:[%2236345%22],[%22documentcollectionid%22:[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22],[%22itemid%22:[%22001-207132%22]})]

Επίσημη Ιστοσελίδα Nemzeti Adó-és Vámhivatal (National Tax and Customs Administration) [url: <https://nav.gov.hu/nav/adatbazisok/adoslista>]

Επίσημη Ιστοσελίδα του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου Δικαιωμάτων του Ανθρώπου [url: https://www.echr.coe.int/Documents/Convention_ELL.pdf]

Επίσημη Ιστοσελίδα Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [url:<https://www.aade.gr/menoy/statistika-deiktes/dimosiopoisi-ofeileton-me-hreiano-ton-150000eu>]

Επίσημη Ιστοσελίδα Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [url:https://www.aade.gr/dl_assets/dos/ofeilnp2019_3.html]

Επίσημη Ιστοσελίδα της Eurostat, Manual on Government Deficit and Debt, Edition 2019, [url: <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/3859598/10042108/KS-GQ-19-007-EN-N.pdf/5d6fc8f4-58e3-4354-acd3-a29a66f2e00c>]

Επίσημη Ιστοσελίδα της διαδικτυακής πύλης EUR-Lex της Υπηρεσίας Εκδόσεων της Ε.Ε., Πρωτόκολλο υπ' αριθμόν 12 σχετικά με τη διαδικασία του υπερβολικού ελλείμματος στη Συνθήκη Λειτουργίας της Ευρωπαϊκής Ένωσης [url: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/?uri=CELEX:12012E/TXT>]

Επίσημη Ιστοσελίδα Οργανισμού Διαχείρισης Δημοσίου Χρέους, Οικονομικά στοιχεία [url: <https://www.pdma.gr/el/2012-02-24-17-16-31>]