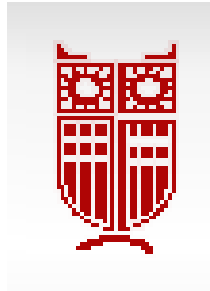


ΠΑΝΤΕΙΟΝ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ ΚΑΙ ΠΟΛΙΤΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ

PANTEION UNIVERSITY OF SOCIAL AND POLITICAL SCIENCES



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΤΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ

Κατεύθυνση

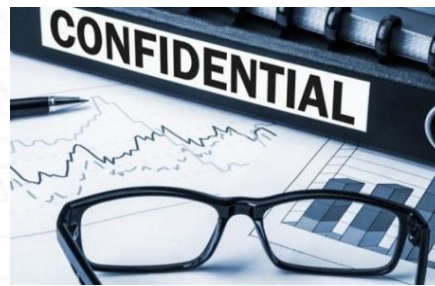
«ΕΘΝΙΚΗ ΚΑΙ ΕΝΩΣΙΑΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ»

ΈΤΟΣ:2018-2019

ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΗ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Με θέμα:

Η Προστασία Δεδομένων Προσωπικού Χαρακτήρα κατά τη διαδικασία Φορολογικού Ελέγχου: Μία νομοθετική αποτίμηση.



ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ: ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΑ ΖΟΥΤΗ (Α.Μ.: 7118Μ004)

Δεκέμβριος 2019

Τριμελής Επιτροπή

Φερενίκη Παναγοπούλου-Κουτνατζή, Επίκουρη Καθηγήτρια Παντείου
Πανεπιστημίου (Επιβλέπουσα)

Δονάτος Παπαγιάννης, Καθηγητής Παντείου Πανεπιστημίου

Μάρκος Παπακωνσταντής, Επιστημονικός Συνεργάτης Παντείου

Copyright © Κωνσταντίνα Ζούτη, 2019

All right 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 σκοπό πρέπει να απευθύνονται προς τον συγγραφέα.

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

Στο Μιχάλη και το Θεόδωρο, τη νέα μου οικογένεια...

Συντομογραφίες

i. Ελληνικές:

Α.Α.Δ.Ε.: Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων

Α.Κ.: Αστικός Κώδικας

α.ν.: αναγκαστικός νόμος

Α.Φ.Μ.: Αριθμός Φορολογικού Μητρώου

Αν. Γ.Γ.Δ.Ε.: Αναπληρωτής Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων

αναθ.: ανάθεση

ανωτ.: ανωτέρω

ΑΠ: Άρειος Πάγος

ΑΠΔΠΧ: Αρχή Προστασίας Δεδομένων Προσωπικού Χαρακτήρα

αρ. περ.: αριθμός περιθωρίου

αριθμ.: αριθμός

ΑρχΝ: Αρχείο Νομολογίας (περιοδικό)

Βλ.: Βλέπε

Γ.Γ.Δ.Ε.: Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων

Γ.Γ.Π.Σ.: Γενική Γραμματεία Πληροφορικών Συστημάτων

Γεν. Δ/ση: Γενική Διεύθυνση

ΓΚΠΔ: Γενικός Κανονισμός για την Προστασία Δεδομένων

ΓνωμΕισ ΑΠ: Γνωμοδότηση Εισαγγελέα Αρείου Πάγου

Γνωμ.: Γνωμοδότηση

Δ.Ε.Κ.: Δικαστήριο Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων

ΔΕΕ: Δίκαιο Επιχειρήσεων και Εταιρειών (περιοδικό)

ΔΕΕ: Δικαστήριο Ευρωπαϊκής Ένωσης

Δ.Ο.Υ.: Δημόσια οικονομική Υπηρεσία

Δ.Π.Κ.: Δήλωση Περιουσιακής Κατάστασης

διεξοδ.: διεξοδικά

ΔίΜΕΕ: Δίκαιο Μέσων Ενημέρωσης και Επικοινωνίας (περιοδικό)

ΔΠρΑθ: Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθηνών

ΔΦΝ: Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας (περιοδικό)

Ε.Ε.: Ευρωπαϊκή Ένωση

Ε.Ο.Κ.: Ευρωπαϊκή Οικονομική Κοινότητα

εδ.: εδάφιο

ΕΔΔΑ: Ευρωπαϊκό Δικαστήριο Δικαιωμάτων του Ανθρώπου

ΕΔΔΔ: Επιθεώρηση Δημοσίου Δικαίου και Διοικητικού Δικαίου (περιοδικό)

ΕΔΚΑ: Επιθεώρηση Δικαίου Διοικητικής Ασφάλισης

ΕΕΝ: Εφημερίς των Ελλήνων Νομικών

έκδ.: έκδοση

ΕλΣυν: Ελεγκτικό Συνέδριο

ενν.: εννοείται

επ.: επόμενα

επιμ.: επιμέλεια

ΕΣΔΑ: Ευρωπαϊκή Σύμβαση Δικαιωμάτων του Ανθρώπου

ΕΤρΔ: Επιθεώρηση Τραπεζικού Δικαίου (περιοδικό)

ΕφΑθ: Εφετείο Αθηνών

ΕφΘεσς: Εφετείο Θεσσαλονίκης

ΕφΛαμ: Εφετείο Λαμίας

Η.Π.Α.: Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής

ΘΠΔΔ: Θεωρία και Πράξη Διοικητικού Δικαίου (περιοδικό)

κατωτ.: κατωτέρω

Κ.Ε.Δ.Ε.: Κώδικας Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων

κ.λπ.: και λοιπά

κ.ο.κ.: και ούτω καθεξής

Κ.Υ.Α.: Κοινή Υπουργική Απόφαση

Καν.: Κανονισμός

ΚΔΔιαδ: Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας

ΚΦΔ: Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας

ΚΦΕ: Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος

ΜΠρΑθ: Μονομελές Πρωτοδικείο Αθηνών

ν.: νόμος

Ν.Β.: Νομικό Βήμα (περιοδικό)

Ν.Δ.: Νομοθετικό Διάταγμα

ν.δ.: νομοθετικό διάταγμα

Ν.Π.Δ.Δ.: Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου

ΝΣΚ: Νομικό Συμβούλιο του Κράτους

Ο.Ο.Σ.Α.: Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης

Π.Δ.: Προεδρικό Διάταγμα

Π.Κ.: Ποινικός Κώδικας

π.χ.: παραδείγματος χάρη

παρ.: παράγραφος

περ.: περίπτωση

Ποιν. Χρον.: Ποινικά Χρονικά (περιοδικό)

ΠοινΔικ: Ποινική Δικαιοσύνη (περιοδικό)

Πολ.: Πολυγραφημένη Διαταγή

ΠΠρΑθ: Πολυμελές Πρωτοδικείο Αθηνών

ΠΠρΘεσ: Πολυμελές Πρωτοδικείο Θεσσαλονίκης

πρωτ.: πρωτόκολλο

ΠΣΑΑ: Πολυμερής Συμφωνία Αρμόδιων Αρχών

Σ.Δ.Ο.Ε.: Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος

σελ.: σελίδα

σκ.: σκέψη

ΣΜΤΛ και ΛΛ: Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και λοιπών λογαριασμών

ΣτΕ: Συμβούλιο της Επικρατείας

ΣυμβΕφ: Συμβούλιο Εφετών

ΣυμβΠλημ: Συμβούλιο Πλημμελειοδικών

σχετ.: σχετικά

τ.: τόμος

Τ.Ν.Π.: Τράπεζα Νομικών Πληροφοριών

τεύχ.: τεύχος

ΤοΣ: Το Σύνταγμα (περιοδικό)

Υ.Α.: Υπουργική Απόφαση

ΥΠ.Ο.Α.: Υποδιεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας

ΥΠΔ: Υπεύθυνος Προστασίας Δεδομένων

ΥΠΕΡ: Υπεράσπιση (περιοδικό)

υποπαρ.: υποπαράγραφος

υποσημ.: υποσημείωση

Φ.Π.Α.: Φόρος Προστιθέμενης Αξίας

ΧΘΔ: Χάρτης Θεμελιωδών Δικαιωμάτων

ΧρΙΔ: Χρονικά Ιδιωτικού Δικαίου (περιοδικό)

ii. Ξενόγλωσσες

Art.: Article

APAs: Advance Pricing Agreements

CbC: Country-by-Country

CRS: Common Reporting Standard

DAC: Directive amending Directive

DHS: Department of Homeland Security

MCAA: Multilateral Competent Authority Agreement

EU: European Union

FACTA: Foreign Account Tax Compliance Act

FRA: European Union Agency for Fundamental Rights

GDPR: General Data Protection Regulation

PNR: Passenger Name Record

TFTP: Terrorist Finance Tracking Program

Περιεχόμενα

Περίληψη.....	11
Εισαγωγή.....	13
ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α΄	15
Οι ελεγκτικές εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης έναντι του φορολογούμενου κατά τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου	15
(α΄ φάση επεξεργασίας προσωπικών δεδομένων).....	15
Α.1. Εισαγωγικές Παρατηρήσεις Κεφαλαίου.....	15
Α.2. Γενικά χαρακτηριστικά φορολογικού ελέγχου.....	15
Α.3. Η «γενική εξουσία» γνώσης της Φορολογικής Αρχής	17
α. Διενέργεια πλήρους και μερικού ελέγχου της φορολογητέας ύλης.	19
β. Διενέργεια ελέγχου από τα γραφεία και επιτόπιου ελέγχου με είσοδο σε εγκαταστάσεις, οικία κ.λπ.	21
γ. Άντληση πληροφοριών από τον ίδιο το φορολογούμενο.	25
δ. Άντληση πληροφοριών από τρίτα πρόσωπα.	28
i. Περιορισμοί στην παροχή πληροφοριών από πρόσωπα δημοσίου τομέα.....	30
ii. Περιορισμοί στην παροχή πληροφοριών από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες.	32
iii. Περιορισμοί στην παροχή πληροφοριών από πρόσωπα ιδιωτικού τομέα σε περίπτωση ειδικών μορφών απορρήτου.	33
Το επαγγελματικό απόρρητο και η άρση του χάριν διενεργούμενου φορολογικού ελέγχου.	33
1. Ειδικά το δικηγορικό απόρρητο και η άρση του χάριν διενεργούμενου φορολογικού ελέγχου.	35
2. Ειδικά το ιατρικό απόρρητο και η πρόσβαση στα δεδομένα υγείας χάριν διενεργούμενου φορολογικού ελέγχου.....	36
3. Ειδικά το τραπεζικό απόρρητο και η άρση του χάριν διενεργούμενου φορολογικού ελέγχου.	38
ε. Πρόσβαση σε βιβλία, στοιχεία και συναφή έγγραφα και κατάσχεση αυτών.	42
ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β΄	45
Η εξουσία γνωστοποίησης των προσωπικών δεδομένων του φορολογούμενου μετά τη συλλογή τους από τη Φορολογική Διοίκηση.	45
(β΄ φάση επεξεργασίας προσωπικών δεδομένων).....	45
Β.1. Εισαγωγικές παρατηρήσεις Κεφαλαίου.....	45
Β.2. Το φορολογικό απόρρητο, κατοχύρωση, εννοιολογικό περιεχόμενο και σκοπός.....	46
Β.3. Υπόχρεοι τήρησης του φορολογικού απορρήτου	49

B.4. Ο εύκαμπτος χαρακτήρας του φορολογικού απορρήτου.....	52
α. Οι λόγοι άρσης του φορολογικού απορρήτου.	52
β. Περιπτώσιολογία άρσης του φορολογικού απορρήτου κατά τα οριζόμενα στο νόμο.....	53
γ. Περιπτώσιολογία άρσης φορολογικού απορρήτου κατά τη νομολογία και γνωμοδοτικές λύσεις.	60
B.5. Ειδικά η άρση του φορολογικού απορρήτου μέσω της διοικητικής συνεργασίας και της ανταλλαγής πληροφοριών των φορολογικών αρχών στον ενωσιακό χώρο.....	63
B.6. Ειδικά η άρση του φορολογικού απορρήτου μέσω της διοικητικής συνεργασίας και της ανταλλαγής πληροφοριών των φορολογικών αρχών στο διεθνή χώρο.....	68
B.7. Το κυρωτικό πλαίσιο του φορολογικού νομοθέτη επί παραβίασεως του φορολογικού απορρήτου	75
ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ΄	80
Αποτίμηση της επεξεργασίας των προσωπικών δεδομένων του φορολογούμενου υπό το πρίσμα των διατάξεων περί «πληροφοριακού αυτοκαθορισμού».....	80
Γ.1. Εισαγωγικές Παρατηρήσεις Κεφαλαίου	80
Γ.2. Το ζήτημα αναφορικά με την μη απολυτότητα του δικαιώματος προστασίας δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα.....	81
Γ.3. Η επεξεργασία των προσωπικών δεδομένων του φορολογούμενου με βάση τον ΚΦΔ υπό το μεγεθυντικό φακό των διατάξεων περί προστασίας των προσωπικών δεδομένων	84
Προϋποθέσεις νομιμότητας της επεξεργασίας προσωπικών δεδομένων.	84
α. Οι γενικές αρχές της επεξεργασίας.	84
β. Ο σκληρός πυρήνας νομιμότητας της επεξεργασίας.	89
i. Η συγκατάθεση του υποκειμένου των δεδομένων.	90
ii. Οι λοιπές νομιμοποιητικές βάσεις επεξεργασίας.	93
Γ.4. Η ενδυνάμωση της προστασίας των προσωπικών δεδομένων για τον φορολογούμενο μέσω των διαδικαστικών δικαιωμάτων	103
α. Γενικές παρατηρήσεις.	103
β. Δικαίωμα ενημέρωσης-πληροφόρησης (γενική αρχή της διαφάνειας).	104
γ. Δικαίωμα πρόσβασης.	106
δ. Δικαίωμα διόρθωσης και διαγραφής (λήθης).	107
ε. Δικαίωμα εναντίωσης και αυτοματοποιημένη λήψη αποφάσεων.	109
στ. Δικαίωμα περιορισμού της επεξεργασίας.....	112
ζ. Δικαίωμα διοικητικής και δικαστικής προστασίας.....	113
Γ.5. Η διασυνοριακή ροή των προσωπικών δεδομένων του φορολογούμενου στο βωμό καταπολέμησης της φοροδιαφυγής από την οπτική του Κανονισμού	116
Γ.6. Το κυρωτικό πλαίσιο του Κανονισμού και του εκτελεστικού του νόμου επί παραβίασεως της προστασίας των προσωπικών δεδομένων του φορολογούμενου.....	122
Επίλογος-Συμπεράσματα.....	127

Βιβλιογραφία-Πηγές.....	129
-------------------------	-----

Περίληψη

Καθόσον η δραστηριότητα των πολιτών έχει διογκωθεί, διεθνοποιηθεί και καταστεί πιο πολύπλοκη, έχει αυξηθεί αντίστοιχα και η κανονιστική επέμβαση της δημόσιας Διοίκησης και δη της Φορολογικής Διοίκησης, για την ειδικότερη διαρρύθμιση των εμπλεκόμενων φορέων και προσώπων υπό τις σύγχρονες προκλήσεις του επιβεβλημένου δημοσιονομικού παρεμβατισμού και των ορίων του πυρήνα της προσωπικής ελευθερίας του ατόμου. Τα προσωπικά δεδομένα του φορολογούμενου τίθενται στο πλαίσιο ενός επαπειλούμενου φορολογικού ελέγχου υπό «σοβαρή πίεση», εντονότερη από άλλες ελεγκτικές διαδικασίες της Διοίκησης. Ποιες ιδιαίτερες συνθήκες της φορολογικής ελεγκτικής διαδικασίας εμποδίζουν την εκπλήρωση των διατάξεων του «πληροφοριακού αυτοκαθορισμού»; Μήπως η φύση της δεν επιτρέπει τη σύμπλευση με τις διατάξεις προστασίας των προσωπικών δεδομένων; Τα ως άνω θεμελιώδη και αρκετά άλλα αλληλένδετα ερωτήματα καλείται να απαντήσει η παρούσα εργασία.

Λέξεις-κλειδιά: επεμβατική δράση, φορολογικός έλεγχος, επεξεργασία προσωπικών δεδομένων, απόρρητο, δημόσιο συμφέρον, αρχή αναλογικότητας.

Abstract

As citizens' activity has expanded, internationalized and become more complicated, the regulatory intervention of the Public Administration and especially of the Tax Administration has increased accordingly for the formulation of the involved entities and people under the modern challenges of the imposed fiscal interventionism and limits of the core of the individual's personal freedom. Taxpayer's personal data are places in the context of an imminent tax inspection under "severe pressure", that is more intense than other control procedures of the Administration. Which special conditions of the tax inspection prevent the fulfillment of the provisions of "information self-determination"? We wonder if the nature of the tax audit doesn't let the compliance with provisions about personal data protection. The hereunto master's course attempts to answer the above fundamental and several other interrelates questions.

Keywords: invasive action, tax inspection, processing of personal data, confidential, public interest, principle of proportionality.

Εισαγωγή

Η φορολογία συνιστά αναμφίλεκτα την κλασικότερη μορφή εκδήλωσης κρατικής εξουσίας επί των πολιτών και το πιο χαρακτηριστικό πεδίο, όπου η μονομερής υπεροχή της περιοριστικής Διοίκησης είναι τόσο εμφανής. Δεδομένου, μάλιστα, ότι ο φόρος ως παροχή υποχρεωτική έχει επαχθή χαρακτήρα, αποτυπώνεται με αρνητική χροιά στο υποσυνείδητο των πολιτών, γεγονός που συνιστά τη γενεσιουργό αιτία πλειόνων περιστατικών φοροδιαφυγής. Η φοροδιαφυγή, διόλου ακίνδυνη, αποτελεί κεφαλαιώδες πρόβλημα για τη δημοσιονομική ισορροπία κάθε κράτους, αφού στερεί την Πολιτεία από έσοδα και προκαλεί έμμεσα στρεβλώσεις στη φορολογική επιβάρυνση των διοικουμένων καθώς και κρίσιμες αποχρώσεις οικονομικής ανισότητας. Ο νομοθέτης, τελώντας σε πλήρη συνείδηση ότι από την επιτυχή κατάληξη της φορολογικής ελεγκτικής εξουσίας, διακυβεύεται η υπόσταση του ίδιου του κράτους, εξοπλίζει τα φορολογικά ελεγκτικά όργανα με ευρεία ελεγκτική εξουσία, η οποία, όχι σπάνια, προσλαμβάνει έναν έντονο ανακριτικό χαρακτήρα. Ωστόσο, η επενέργεια του φορολογικού ελέγχου δεν περιορίζεται μόνο στην ορθή σύλληψη της φορολογητέας ύλης. Αναπόφευκτα, η αναντίρρητη και διαρκώς διογκούμενη ανάγκη για έσοδα αντανακλά στην πρακτική και τις μεθόδους της φορολογικής ελεγκτικής διαδικασίας και μπορεί να οδηγήσει στη «συμπίεση» των δικαιωμάτων των φορολογούμενων, σε βαθμό που ενδεχόμενα κείται εκτός των ορίων προστασίας τους που τίθενται από το Σύνταγμα, όπως μεταξύ άλλων του υπό εξέταση δικαιώματος προστασίας από την επεξεργασία των προσωπικών του δεδομένων, ενός δικαιώματος θεμελιώδους και ουσιαστικού για έναν άνθρωπο μίας σύγχρονης, πολιτισμένης, και ανοιχτής κοινωνίας.

Στο πλαίσιο αυτής της αέναης πάλης «επικράτησης», επιχειρείται στο πρώτο Κεφάλαιο, η οριοθέτηση και περιγραφή της έντονα επεμβατικής δράσης της Φορολογικής Διοίκησης κατά τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου, οι ακολουθούμενες μέθοδοι και πρακτικές, καθώς και η τελική κατάρρευση κάθε απορρήτου-σκοπέλου εμφανιζόμενου μπροστά της ως πρόσκομμα στον εντοπισμό της πραγματικής φορολογικής ύλης. Η αναζήτηση και συλλογή πληροφοριών και στοιχείων σε αυτό το στάδιο, συνιστούν κατά τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου την πρώτη φάση επεξεργασίας των προσωπικών δεδομένων του ελεγχόμενου φορολογούμενου. Το δεύτερο Κεφάλαιο πραγματεύεται με τη σειρά του τη θεσμική εγγύηση του φορολογικού απορρήτου, που παρέχεται στον υποτελή σε

αυτή τη σχέση φορολογούμενο, ως ασπίδα προστασίας των προσωπικών του δεδομένων έναντι των «επαγρυπνούντων» τρίτων και ως το αντάλλαγμα της Φορολογικής Διοίκησης για την εξαντλητική περισυλλογή των προσωπικών του δεδομένων κατά το στάδιο είτε του διενεργούμενου φορολογικού ελέγχου είτε και πριν την εντολή εκκίνησής του. Και ενώ η θέσπισή του συνιστά θεμελιώδη θεσμική εγγύηση εκ μέρους του φορολογικού νομοθέτη, η κάμψη του, δηλαδή η διαβίβαση των κατεχόμενων από τη Φορολογική Διοίκηση πληροφοριών σε τρίτα πρόσωπα, συνιστά ομοίως με τη συλλογή, πράξη επεξεργασίας προσωπικών δεδομένων του φορολογούμενου. Συνεπώς, στο τρίτο και εκτενέστερο Κεφάλαιο και αφού έχει προηγηθεί η περιγραφή των φάσεων επεξεργασίας, επιχειρείται η διύλισή τους με βάση τις νεοπαγείς και «πολύκροτες» διατάξεις περί προστασίας των προσωπικών δεδομένων του ατόμου, από τις επιταγές των οποίων, θα αποκρυσταλλωθεί η διαμόρφωση ενός δικαιικά ισορροπημένου «μοντέλου» φορολογικού ελέγχου, με το δημόσιο συμφέρον και το δικαίωμα στην προστασία των προσωπικών δεδομένων να συνυπάρχουν σταθμιστικά και εν τέλει πρακτικά εναρμονισμένα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α΄

Οι ελεγκτικές εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης έναντι του φορολογούμενου κατά τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου (α΄ φάση επεξεργασίας προσωπικών δεδομένων)

A.1. Εισαγωγικές Παρατηρήσεις Κεφαλαίου

Το θεμελιώδες δικαίωμα της προστασίας των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα και ο ανέκαθεν έντονα παρεμβατικός στα δικαιώματα των διοικουμένων χαρακτήρας της διοικητικής δράσης, οδηγούσε πάντοτε σε διελκυστίνδα, με σημείο αιχμής τη δράση της διοίκησης κατά τη φορολογική ελεγκτική διαδικασία. Προκειμένου να κατανοήσουμε και να εξετάσουμε συνολικά το πλαίσιο αυτής της οξείας αντιπαράθεσης, δέον είναι να αναφερθεί η επεξεργασία των προσωπικών δεδομένων που λαμβάνει χώρα σε πρώτο επίπεδο στο πλαίσιο διενεργούμενου φορολογικού ελέγχου, εστιάζοντας ουσιαστικά σε ορισμένα κρίσιμα χαρακτηριστικά της φορολογικής ελεγκτικής διαδικασίας, τα οποία αφορούν κυρίως τον εννοιολογικό προσδιορισμό της, τα στοιχεία που συνθέτουν το νομικό της πυρήνα και τις ευρύτατες ελεγκτικές εξουσίες με τις οποίες είναι οπλισμένα τα εντεταλμένα προς τούτο όργανα της φορολογικής διοίκησης, ώστε να καταλήξουμε βαθμηδόν σε ένα ασφαλές συμπέρασμα αναφορικά με τον κίνδυνο που διατρέχουν σήμερα και μετά τις νέες φορολογικές μεταρρυθμίσεις¹ τα δεδομένα προσωπικού χαρακτήρα του φορολογούμενου έναντι των ελεγκτικών οργάνων της Φορολογικής Διοίκησης.

A.2. Γενικά χαρακτηριστικά φορολογικού ελέγχου

Πρωτίστως, πρέπει να γίνει κατανοητό ότι η παρούσα εργασία επικεντρώνεται στην προστασία των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα κατά τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου και όχι κατά την φορολογική διοικητική διαδικασία

¹ Με την εισαγωγή του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013), ο οποίος χάριν συντομίας θα αποκαλείται στο εξής ΚΦΔ, αντιμετωπίστηκε κατ' αρχήν το πρόβλημα της έλλειψης ως τότε μιας ενιαίας φορολογικής ελεγκτικής διαδικασίας, με την συγκέντρωση σε ενιαίο κείμενο, μεταξύ άλλων, των διατάξεων που ρυθμίζουν τους φορολογικούς ελέγχους. Για την κατάσταση προ ΚΦΔ βλ. διεξοδ. Θεόδωρο Φορτσάκη, Φορολογικό Δίκαιο, έκδ. Αντ. Σάκκουλας, Αθήνα-Κομοτηνή 2008, σελ. 533, του ιδίου, Οι φορολογικοί έλεγχοι και τα δικαιώματα των ελεγχόμενων φορολογουμένων, σε: Ι. Φωτόπουλο (επιμ.), Για μία φορολογική μεταρρύθμιση: επιστημονική ημερίδα, Αθήνα 17 Μαΐου 2002, έκδ. Αντ. Σάκκουλας, Αθήνα-Κομοτηνή 2003, σελ. 191, 192. Βλ. επίσης Κωνσταντίνο Φινοκαλιώτη, Φορολογικό Δίκαιο, έκδ. Σάκκουλας, Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2011, σελ. 420.

συλλήβδην, όπερ σημαίνει πως καθίσταται επιτακτική η επεξήγηση και διάκριση των δύο αυτών εννοιών που συχνά συγχέονται. Πιο συγκεκριμένα, η διοικητική φορολογική διαδικασία² συνιστά εκείνη τη νομοθετικά προκαθορισμένη διαδικασία, στο πλαίσιο της οποίας, είτε με τη σύμπραξη του φορολογούμενου, είτε αυτεπάγγελτα ερευνάται ένα πραγματικό περιστατικό, με σκοπό την επαλήθευση ή τον προσδιορισμό του φόρου.³ Κατά έναν έτερο σύντομο ορισμό, η διοικητική φορολογική διαδικασία περιλαμβάνει κατ' αρχήν τις διαδικαστικές εκείνες πράξεις που διενεργούνται από τα αρμόδια φορολογικά όργανα στο πλαίσιο της άσκησης της φορολογικής αξίωσης της Πολιτείας, για το σκοπό της διαπίστωσης της εφαρμογής των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας και της διακρίβωσης της φορολογικής επιβάρυνσης που αναλογεί στον κάθε φορολογούμενο.⁴

Ο φορολογικός έλεγχος, ο οποίος μας ενδιαφέρει εν προκειμένω, αποτελεί ειδικότερο μέρος της διοικητικής φορολογικής διαδικασίας στην πορεία προς την έκδοση της πράξης προσδιορισμού του φόρου ή της πράξης επιβολής φορολογικών κυρώσεων.⁵ Πρόκειται, δηλαδή, για την συστηματική και σε καθορισμένες διαδικασίες στηριζόμενη έρευνα από τις αρμόδιες δημόσιες ελεγκτικές αρχές των εισοδημάτων και της περιουσιακής κατάστασης των φορολογουμένων με σκοπό τη διαπίστωση του ορθού της εκπλήρωσης των φορολογικών τους υποχρεώσεων, όπως αυτές, κατ' αρχήν, προκύπτουν από τις υποβαλλόμενες δηλώσεις⁶ και όχι εν γένει όλες εκείνες τις διαδοχικές πράξεις που κατατείνουν στη διαπίστωση της ουσιαστικής πραγματικότητας στο πραγματικό του φορολογικού νόμου.⁷ Σε κάθε περίπτωση, ο φορολογικός έλεγχος ο οποίος ακολουθείται από τη σύνταξη έκθεσης ελέγχου

² Από πολλούς συγγραφείς χρησιμοποιούνται ως ταυτόσημες οι φράσεις «φορολογική ελεγκτική διαδικασία» ή «φορολογική βεβαιωτική διαδικασία».

³ Βλ. Πέτρο Πανταζόπουλο, Φορολογικοί έλεγχοι, σε: Ι. Φωτόπουλο (επιμ.), ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ, Συστηματική Κατ' άρθρο Ερμηνεία ν. 4174/2013, έκδ. Σάκκουλας, Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2018, σελ. 562.

⁴ Βλ. Μιλτιάδη Σιμωνά, Ο έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων, Φορολογική Επιθεώρηση 608/1999, σελ. 1692.

⁵ Βλ. Πέτρο Πανταζόπουλο, όπ. ανωτ. (υποσημ. 3), σελ. 562.

⁶ Βλ. Κωνσταντίνο Καραγκούνη, Οι φορολογικοί έλεγχοι μετά την εισαγωγή του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας Ελληνική και διεθνής πρακτική, ΔΕΕ 2/2014, σελ. 115.

⁷ Π.χ. στη Φορολογική Διοίκηση ανήκει και η αρμοδιότητα της παρακολούθησης καταβολής του φόρου από τον υπόχρεο, για την επιβολή τόκων σε περίπτωση μη καταβολής ή καθυστερημένης καταβολής και η λήψη μέτρων για την αναγκαστική είσπραξη του οφειλόμενου ποσού, έλεγχος ο οποίος δεν εντάσσεται στην φορολογική ελεγκτική διαδικασία με την στενή της έννοια. Επίσης, η ποινική δίωξη από τις αρμόδιες αρχές της αξιόποινης πράξης της φοροδιαφυγής που στοιχειοθετείται στο άρθρο 66 του ΚΦΔ, ομοίως εκπίπτει από τα εννοιολογικά όρια του φορολογικού ελέγχου. Σημειώνεται, μάλιστα, πως σε αυτήν την περίπτωση η προστασία των προσωπικών δεδομένων του φορολογούμενου βρίσκεται έρεισμα στην Οδηγία 2016/680 και στον εφαρμοστικό στην ελληνική έννομη τάξη ν. 4624/2019.

ολοκληρώνεται με την έκδοση και κοινοποίηση της πράξης προσδιορισμού του φόρου.⁸

A.3. Η «γενική εξουσία» γνώσης της Φορολογικής Αρχής

Από τη δημοσιονομική επιστήμη γίνεται δεκτό ότι ο πιο σημαντικός σκοπός που εξυπηρετεί η φορολογία είναι ο ταμειευτικός, δηλαδή η εξοικονόμηση των εσόδων του Κράτους, από τα οποία εξασφαλίζει την ίδια του την ύπαρξη και εγγυάται την παροχή αγαθών και υπηρεσιών στους πολίτες του στο πλαίσιο ενός κοινωνικού κράτους.⁹ Ο σκοπός, λοιπόν, της επαλήθευσης της φορολογητέας ύλης και της επιβολής του φόρου και των τυχόν κυρώσεων, ως άρρηκτα συνδεδεμένος με την ίδια οικονομική υπόσταση του Κράτους, συνιστά δικαιολογητικό λόγο για το νομοθέτη ο οποίος διαχρονικά έχει εξοπλίσει τη Φορολογική Αρχή με ευρείες ελεγκτικές εξουσίες, οι οποίες, μάλιστα, με την πάροδο των ετών διαρκώς επεκτείνονται.¹⁰ Οι πρωτόγνωρης έκτασης επεμβατικές δράσεις αφορούν όχι μόνο στις περιουσιακής υφής έννομες σχέσεις των φορολογουμένων αλλά συχνά και στη μη οικονομική, ιδιωτική σφαίρα της ζωής τους, καίτοι δεν πρόκειται για όργανα που ασκούν αρμοδιότητες της δημόσιας τάξης και ασφάλειας. Το βάθος και η έκταση της επέμβασης αυτής, αποτυπώνεται ομοίως και στις προβλεπόμενες εκ του νόμου βαρύτατες κυρώσεις για την περίπτωση παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας.¹¹

Πιο συγκεκριμένα, στο άρθρο 23 του ΚΦΔ¹² (ν. 4174/2013),¹³ όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, κατοχυρώνεται η εξουσία γνώσης της Φορολογικής Αρχής.¹⁴

⁸ Βλ. Πέτρο Πανταζόπουλο, όπ. ανωτ. (υποσημ. 3), σελ. 578.

⁹ Βλ. Πέτρο Πανταζόπουλο, Τα συνταγματικά όρια του φορολογικού ελέγχου, Διδακτορική διατριβή, Εθνικό και Καποδιστριακό Πανεπιστήμιο Αθηνών, Τμήμα Νομικής, Αθήνα, Φεβρουάριος 2010, σελ. 65, διαθέσιμη σε: <<http://thesis.ekt.gr/thesisBookReader/id/24610#page/1/mode/2up>>. Βλ. επίσης Θεόδωρο Φορτσάκη, Αφιέρωμα: Κρίση και Φορολογική Μεταρρύθμιση Η φορολογική διαφάνεια, ΘΠΔΔ 2011, τόμ. 4, τεύχ. 12, σελ. 1092, κατά τον οποίο ο ταμειευτικός σκοπός του φόρου είναι γενικός χωρίς συγκεκριμένο αντάλλαγμα, δηλαδή δεν υπάρχει καμία υποχρέωση για το κράτος από νομική άποψη να δίνει συγκεκριμένο αντάλλαγμα για τους φόρους που εισπράττει.

¹⁰ Βλ. διεξοδ. Κωνσταντίνο Φινοκαλιώτη, Φορολογικό Δίκαιο, έκδ. Σάκκουλας, Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2014, σελ. 622 επ., Θεόδωρο Παπακυριακού, Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο, έκδ. Σάκκουλας, Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2005, σελ. 88 επ., Δημήτριο Καλδή, Τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις των φορολογουμένων (και των λογιστών τους) κατά το φορολογικό έλεγχο των βιβλίων τους, ΔΦΝ 42/1988, σελ. 664 επ..

¹¹ Βλ. ενδεικτικά άρθρα 55 έως 59 του ΚΦΔ.

¹² Η προέλευση των διατάξεων του άρθρου 23 έγκειται κυρίως στα άρθρα 66-67 Α του ν. 2238/1994 (του πρώην Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος), στο άρθρο 73 του ν. 2859/2000 (του πρώην Κώδικα Φ.Π.Α.) και στο άρθρο 73 του ν. 2961/2001 (του πρώην Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών). Οι εν λόγω Κώδικες εξακολουθούν να ισχύουν στο μέτρο που δεν έρχονται σε σύγκρουση με τις αντίστοιχες ρυθμίσεις του ν. 4174/2013 (Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), καθώς επίσης ρυθμίζουν ζητήματα για τις εκάστοτε φορολογίες που ο νέος συγκεντρωτικός Κώδικας δεν ρυθμίζει αντίστοιχα.

Στην παρ. 1 του άρθρου αυτού αποτυπώνονται σε γενικές γραμμές τρία πεδία στα οποία εκτείνεται η ελεγκτική εξουσία της Φορολογικής Διοίκησης: α. στον έλεγχο της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου¹⁵, β. στον έλεγχο της ακρίβειας των δηλώσεων που υποβάλλει ο φορολογούμενος και γ. στην επιβεβαίωση του υπολογισμού και της καταβολής του οφειλόμενου φόρου.¹⁶ Για τον σκοπό ελέγχου των παραπάνω πεδίων ο νόμος επιτρέπει στις Φορολογικές Αρχές να χρησιμοποιούν ως ελεγκτικές μεθόδους α. τη διενέργεια ελέγχου σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία, στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, β. την υποβολή ερωτήσεων τόσο στον φορολογούμενο όσο και σε τρίτους και γ. την έρευνα σε εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς, που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Για τις ενέργειες αυτές, η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να ακολουθεί τον τρόπο και την ειδικότερη διαδικασία που προβλέπεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (και ήδη μετά το ν. 4389/2016 Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.), κατ' εξουσιοδότηση του Κώδικα.¹⁷

Καθίσταται, λοιπόν, φανερό, πως ο νομοθέτης επιχείρησε εντός ολίγων σειρών να αποτυπώσει όλο εκείνο το εκτενές εύρος εξουσιών εκ μέρους της Φορολογικής Διοίκησης προκειμένου οι ελεγχόμενοι φορολογούμενοι να είναι σε θέση να γνωρίζουν εκ των προτέρων τις επιλογές των φορολογικών οργάνων κάθε φορά που θα βρεθούν αντιμέτωποι με τον έλεγχο αλλά αντίστοιχα και τις υποχρεώσεις του. Ωστόσο, τα προμνησθέντα «δικαιώματα» της Φορολογικής Διοίκησης που καταστρώνονται ευσύννοπα στο άρθρο 23 του ΚΦΔ χρήζουν συμπλήρωσης, την οποία ο νομοθέτης διασκεδάσει μέσω της αναλογικής εφαρμογής

¹³ Ο ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013) «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» έχει τροποποιηθεί πολλαπλώς με τους νόμους 4183/2013, 4223/2013, 4224/2013, 4238/2014, 4239/2014, 4250/2014, 4254/2014, 4261/2014, 4262/2014, 4276/2014, 4281/2014, 4316/2014, 4321/2015, 4330/2015, 4331/2015, 4332/2015, 4336/2015, 4337/2015, 4342/2015, 4346/2015, 4387/2016, 4389/2016, 4403/2016, 4410/2016, 4415/2016, 4438/2016, 4446/2016, 4465/2017, 4474/2017, 4493/2017, 4501/2017, 4509/2017, 4488/2017, 4512/2018, 4514/2018, 4520/2018, 4537/2018, 4547/2018, 4549/2018, 4569/2018, 4583/2018, 4587/2018, 4607/2019, 4623/2019, γεγονός που καταδεικνύει πώς το εγχείρημα συγκέντρωσης των διάσπαρτων φορολογικών διατάξεων σε έναν κώδικα καθίστατο δύσχερες.

¹⁴ Βλ. Πέτρο Πανταζόπουλο, Τα συνταγματικά όρια του φορολογικού ελέγχου, έκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2012, σελ. 84.

¹⁵ Βλ. Ευστάθιο Μπακάλη/Πέτρο Πανταζόπουλο, Φορολογική Διαδικασία, έκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2016, σελ. 97, σύμφωνα με το οποίο η ελεγκτική εξουσία της Φορολογικής Διοίκησης εκτείνεται στον έλεγχο εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων ακόμη κι αν αυτές προκύπτουν και από νομοθεσία που δεν ρυθμίζεται από τον ΚΦΔ.

¹⁶ Ο έλεγχος της καταβολής του φόρου δεν εντάσσεται στην φορολογική ελεγκτική διαδικασία, όπως σημειώθηκε ανωτέρω και στην υποσημ. 7.

¹⁷ Βλ. άρθρο 23 παρ. 3 του ΚΦΔ. Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με βάση την εξουσιοδότηση της παρ. 3 του άρθρου 23 δεν έχει μέχρι σήμερα εκδοθεί.

των άρθρων 14-17 του τελευταίου. Σημειούται, βέβαια, πως τα δικαιώματα των τελευταίων (δηλαδή των άρθρων 14-17 ΚΦΔ) ασκούνται ακόμη και όταν ο φορολογούμενος δεν έχει καταστεί υποκείμενο ελέγχου, δηλαδή όταν αφορά περίπτωση υπόχρεου σε βάρος του οποίου δεν υφίσταται εντολή ελέγχου.

Η γενική ελεγκτική εξουσία, λοιπόν, από την οποία θα εξαχθούν σημαντικά συμπεράσματα για τον κίνδυνο που διατρέχουν τα προσωπικά δεδομένα του φορολογούμενου, συγκεκριμενοποιείται από το συνδυασμό των εξής διατάξεων: Για την πρόσβαση σε έγγραφα και λοιπά στοιχεία του φορολογούμενου τυγχάνουν εφαρμογής τα άρθρα 14, 23 παρ. 1 και 2 περ. α' και 24 του ΚΦΔ. Για την πρόσβαση σε στοιχεία τρίτων και τη ζήτηση πληροφοριών από τρίτα πρόσωπα θα εφαρμοστεί το άρθρο 15 του ΚΦΔ, καθώς και για την πρόσβαση και τον έλεγχο σε εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς ισχύουν τα άρθρα 24 και 25 παρ. 3 του ΚΦΔ. Από τον ως άνω συνδυασμό η «γενική εξουσία» γνώσης των Φορολογικών Αρχών αποκρυσταλλώνεται στις κατηγορίες που αναλυτικώς ακολουθούν.

α. Διενέργεια πλήρους και μερικού ελέγχου της φορολογητέας ύλης.

Ο έλεγχος που διενεργείται από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης μπορεί, με κριτήριο της έκτασής του, να διακριθεί σε πλήρη και μερικό. Ο Κώδικας δεν ορίζει κανένα από τα δύο είδη ελέγχων, παρά μόνο συναντά κανείς αναφορές τους σε διάσπαρτες διατάξεις του.¹⁸ Πλήρης είναι ο έλεγχος ο οποίος αντικατέστησε τον τακτικό έλεγχο υπό το προηγούμενο καθεστώς.¹⁹ Διενεργείται για όλες τις φορολογικές υποχρεώσεις και για όλα τα φορολογικά αντικείμενα, καθώς και για τις εισφορές και τα τέλη και είναι οριστικός. Συνίσταται, δηλαδή, στον συστηματικό και σε βάθος έλεγχο των λογιστικών αρχείων του υπόχρεου ή/και των δηλώσεων που έχει υποβάλει αυτός, προκειμένου να προσδιοριστούν οριστικά οι υποχρεώσεις του για τα έτη και τα φορολογικά αντικείμενα που ελέγχονται.²⁰ Με λίγα λόγια, πρόκειται για έναν πλήρη, εμπεριστατωμένο, ουσιαστικό και οριστικό φορολογικό έλεγχο που

¹⁸ Π.χ. στα άρθρα 23 παρ. 2 περ. β' και 25 παρ. 1 περ. στ' του ΚΦΔ.

¹⁹ Βλ. άρθρο 66 του ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος), άρθρο 48 του ν. 2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) και άρθρο 73 του ν. 2961/2001 (Κληρονομίες, δωρεές, γονικές παροχές). Ο τακτικός έλεγχος απέβλεπε κατ' αρχήν στην επαλήθευση της ακρίβειας των δεδομένων που εμφανίζονταν στις φορολογικές δηλώσεις των φορολογουμένων. Στην περίπτωση δε που δεν είχε υποβληθεί καθόλου φορολογική δήλωση, ο τακτικός έλεγχος αποσκοπούσε στον εντοπισμό και προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης του υποκείμενου στον έλεγχο.

²⁰ Βλ. Κωνσταντίνο Φινοκαλιώτη, όπ. ανωτ. (υποσημ. 10), σελ. 623.

επεκτείνεται σε ένα ευρύ φάσμα προσωπικών δεδομένων του ελεγχόμενου, χωρίς να αποκλείεται μεταξύ αυτών και ο έλεγχος σε ιδιαίτερα ευαίσθητα προσωπικά δεδομένα του φορολογούμενου, εάν διευκολύνεται κατ' αυτόν τον τρόπο το έργο των ελεγκτικών αρχών. Γι' αυτό το λόγο, εξάλλου, μόνο κατ' εξαίρεση επιτρέπεται να επανελεγχθεί υπόθεση που έχει ήδη ελεγχθεί με πλήρη έλεγχο, δηλαδή μόνο αν προκύψουν νέα επιβαρυντικά φορολογικά στοιχεία που αυξάνουν το ύψος της αρχικής φορολογικής οφειλής.²¹

Ο μερικός έλεγχος, ο οποίος αποτελεί ελληνική πρωτοτυπία, είναι προϊόν της ανάγκης ταχείας είσπραξης πρόσθετων φόρων και προστίμων, αλλά και των περιορισμένων δυνατοτήτων της φορολογικής διοίκησης να διενεργεί σε όλες τις περιπτώσεις λεπτομερείς ελέγχους. Είναι ο έλεγχος που δεν συγκεντρώνει τα χαρακτηριστικά του πλήρους ελέγχου, π.χ. δεν αφορά όλα τα φορολογικά αντικείμενα, όλες τις ανέλεγκτες χρήσεις κ.λπ..²² Κύρια χαρακτηριστικά του αποτελούν η διενέργειά του σε συγκεκριμένα φορολογικά αντικείμενα και σε συγκεκριμένες διαχειριστικές περιόδους (πλέον φορολογικά έτη) ή σε ορισμένο χρονικό διάστημα μιας διαχειριστικής περιόδου (φορολογική περίοδος), με άμεση πρόσβαση στα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου ενώ ολοκληρώνεται σε σύντομο χρονικό διάστημα. Αντικατέστησε όλα τα είδη ελέγχου που προβλέπονταν υπό το προηγούμενο καθεστώς, δηλαδή τον προσωρινό και τον προληπτικό έλεγχο.²³ Καθίσταται, συνεπώς, εκ των ανωτέρω φανερό ότι η διεξαγωγή πλήρων ελέγχων είναι ευθύς εξ αρχής δυσχερής και μεγάλης έντασης επεμβατική, ώστε στην πράξη συνήθεις είναι οι μερικοί έλεγχοι.²⁴ Ωστόσο, ομοίως και οι μερικοί

²¹ Βλ. άρθρο 25 παρ. 5 του ΚΦΔ. Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του ν. 4410/2016 που τροποποίησε το άρθρο 25 προβλέπεται το εξής: «Με τις διατάξεις των περιπτώσεων β' και γ' (ενν. της παραγράφου 11) τροποποιείται η παράγραφος 5 του ως άνω άρθρου (ενν. του άρθρου 25 του ΚΦΔ) και αποσαφηνίζεται ότι για τη διενέργεια επανελέγχου τα νέα στοιχεία απαιτείται να είναι επιβαρυντικά και όχι στοιχεία που θα μειώνουν τη φορολογική οφειλή που προσδιορίστηκε κατά τον αρχικό έλεγχο, και επιπλέον, γίνεται αντικειμενικό το κριτήριο για τη διενέργεια επανελέγχου και το εννοιολογικό περιεχόμενο του «νέου στοιχείου» ταυτίζεται με αυτό του «συμπληρωματικού στοιχείου» ως είχε κατά την 31.12.2013.».

²² Βλ. Ευστάθιο Μπακάλη/Πέτρο Πανταζόπουλο, όπ. ανωτ. (υποσημ. 15), σελ. 97.

²³ Βλ. άρθρο 67 ν. 2238/1994 για τον προσωρινό έλεγχο. Ο προσωρινός έλεγχος αφορούσε στις επιχειρήσεις και τους ελεύθερους επαγγελματίες των οποίων το εισόδημα εξευρίσκοντο βάσει λογιστικού προσδιορισμού και οι οποίοι δεν είχαν υπαχθεί σε οριστικό (τακτικό) έλεγχο. Επίσης αφορούσε επιχειρήσεις και υπόχρεους που δεν έχουν υποβάλλει φορολογικές δηλώσεις για όλα ή μερικά φορολογικά αντικείμενα ή υπέβαλλαν αρνητικές-πιστωτικές φορολογικές δηλώσεις, που είτε ήταν συνεχείς είτε δεν δικαιολογούνταν κυρίως λόγω του αντικειμένου εργασιών. Για τον προληπτικό έλεγχο βλ. σχετ. άρθρα 15 και 16 ΠΔ 16/1989, άρθρο 3 παρ. 2 ν. 2343/1995, άρθρο 30 παρ. 2 περ. β' ν. 3296/2004.

²⁴ Βλ. την με αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2014/2.5.2014 πράξη του Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν. 4174/2013

δεν αποκλείουν την πρόσβαση της Φορολογικής Διοίκησης πέραν των φορολογικών δεδομένων που συνιστούν απλά προσωπικά δεδομένα και σε ευαίσθητα προσωπικά δεδομένα του φορολογούμενου, για τα οποία θα γίνει λόγος εκτενώς κατωτέρω.

β. Διενέργεια ελέγχου από τα γραφεία και επιτόπιου ελέγχου με είσοδο σε εγκαταστάσεις, οικία κ.λπ..

Στην περίπτωση του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο, η Φορολογική Διοίκηση αξιοποιεί δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος,²⁵ κάθε έγγραφο και πληροφορία που έχει στην κατοχή της, όπως και τα βιβλία και στοιχεία που θα προσκομίσει τυχόν ο ελεγχόμενος μετά από έγγραφο αίτημά της.²⁶ Στο σημείο αυτό ο νομοθέτης καταδεικνύει αφενός τη δυνατότητα διεξαγωγής ελέγχου από απόσταση, ήτοι από τα γραφεία εργασίας των εντεταλμένων για έλεγχο φορολογικών οργάνων, αφετέρου το δικαίωμα πρόσβασης των τελευταίων σε πληροφορίες, έγγραφα, βιβλία και στοιχεία του ελεγχόμενου φορολογούμενου, δυνατότητα η οποία απασχολεί περισσότερο την παρούσα εργασία. Να σημειωθεί παρενθετικά ότι η εντολή ελέγχου, αποτελεί ουσιώδες στάδιο στη φορολογική ελεγκτική διαδικασία, καθώς εκτός του ότι αποτελεί την απαρχή του φορολογικού ελέγχου, οριοθετεί τα αντικειμενικά και χρονικά πλαίσια, εντός των οποίων επιτρέπεται να διενεργήσουν ελεγκτικές πράξεις οι εντολοδόχοι φορολογικοί υπάλληλοι,²⁷ προστατεύοντας και προετοιμάζοντας κατ' αυτόν τον τρόπο τον φορολογούμενο και συνακόλουθα τα προσωπικά του δεδομένα.

Υπέρτερης έντασης «διάρρηξη» των προσωπικών δεδομένων του ελεγχόμενου λαμβάνει χώρα μέσω της έτερης πιο επεμβατικής ελεγκτικής μεθόδου την οποία μετέρχονται εκ του νόμου τα εντεταλμένα προς έλεγχο φορολογικά όργανα, ήτοι της επιτόπιας έρευνας στην εγκατάσταση, τα μέσα μεταφοράς και την οικία του ελεγχόμενου κατ' άρθρο 23 παρ. 1 και 2β' καθώς και 25 του ΚΦΔ. Ο έλεγχος και εν

"Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας"» στο άρθρο 25 του οποίου αναγράφεται ότι «*Συνήθως θα εκδίδονται εντολές για διενέργεια μερικού φορολογικού ελέγχου*». Ομοίως αυτό επιβεβαιώνεται και στις σχετικές αποφάσεις του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. για τον προγραμματισμό των ελέγχων εκάστοτε επόμενου φορολογικού έτους, όπως π.χ. στην με αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1192636 ΕΞ 2017 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα: «Καθορισμός του αριθμού φορολογικών ελέγχων που θα διενεργηθούν κατά το έτος 2018».

²⁵ Εφαρμόζεται αναλογικά το άρθρο 14 του ΚΦΔ για την παροχή πληροφοριών, εγγράφων και μέρους των βιβλίων και στοιχείων από τον φορολογούμενο.

²⁶ Βλ. άρθρο 23 παρ. 2 περ. α' του ΚΦΔ.

²⁷ Βλ. Πέτρο Πανταζόπουλο, όπ. ανωτ. (υποσημ. 3), σελ. 632-633.

προκειμένω μπορεί να είναι ανάλογα με την έκτασή του είτε πλήρης είτε μερικός,²⁸ όπως αναλύθηκε ανωτέρω. Η απόφαση για τη διενέργεια επιτόπιου ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση.²⁹ Χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος στην περίπτωση όπου υπάρχουν ενδείξεις διάπραξης φοροδιαφυγής, μετά από πράξη του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., καθώς επίσης και σε κάθε άλλο επιτόπιο φορολογικό έλεγχο³⁰ (π.χ. μερικό επιτόπιο φορολογικό έλεγχο). Αβίαστα συνάγεται από την ως άνω νομοθετική πρόβλεψη πως ο νομοθέτης στην περίπτωση του πλήρους επιτόπιου ελέγχου προκρίνει τη διευκόλυνση του φορολογικού ελέγχου από πλευράς του φορολογούμενου, με την προετοιμασία του τελευταίου εν όψει του ερχομού των ελεγκτών, έναντι του αιφνιδιασμού του ελεγχόμενου λόγω της εμφάνισης των ελεγκτών χωρίς προηγούμενη προειδοποίηση.³¹

Δικαιολογητικό λόγο της πρόβλεψης αυτής, συνιστά και ο ιδιαίτερα δυσχερής χαρακτήρας του πλήρους επιτόπιου ελέγχου για τον διοικούμενο και τα προσωπικά του δεδομένα, γεγονός που δεν πρέπει να παροράται. Γίνεται, ωστόσο, αντιληπτό πως παρά την εκ πρώτης όψεως ισορροπία που επιδιώκει ο νομοθέτης για τους πιο πάνω δικαιολογητικούς λόγους, η τελευταία έρχεται να ανατραπεί σε βάρος του ελεγχόμενου με το κενό νόμου που συνειδητά επιλέγει, αφού ένεκα έλλειψης νομοθετικής πρόβλεψης, πρώτον, ο ελεγχόμενος δεν πληροφορείται τα κριτήρια και τους λόγους με βάση τους οποίους επιλέχθηκε, παρά μόνο ότι έχει καταστεί υποκείμενο ελέγχου, δεύτερον, δεν διευκρινίζεται από το νόμο σε τι συνίστανται οι «ενδείξεις φοροδιαφυγής» και τρίτον το ποιο είναι το ελάχιστο περιεχόμενο και η αιτιολογία της πράξης του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. με την οποία αποφασίζεται η μη ενημέρωση του φορολογούμενου πριν από τη διεξαγωγή πλήρους επιτόπιου ελέγχου.³² Να συμπληρωθεί εξάλλου, ότι η προετοιμασία του ελεγχόμενου δεν συνεπάγεται ελάσσονα έκθεση των προσωπικών του δεδομένων ενώπιον των φορολογικών αρχών, γεγονός που επιτείνει το δυσχερή χαρακτήρα της συγκεκριμένης ελεγκτικής μεθόδου.

²⁸ Βλ. Ευστάθιο Μπακάλη/Πέτρο Πανταζόπουλο, όπ. ανωτ. (υποσημ. 15), σελ. 98.

²⁹ Ο τύπος της ειδοποίησης έχει ως εξής: «Σε εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 23 παρ. 2 β' του ν. 4174/2013 σας γνωρίζουμε ότι έχετε επιλεγεί για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου και έχει εκδοθεί η υπ' αριθμ.....εντολή ελέγχου».

³⁰ Βλ. άρθρο 23 παρ. 2 περ. β' του ΚΦΔ.

³¹ Βλ. Πέτρο Πανταζόπουλο, όπ. ανωτ. (υποσημ. 3), σελ. 582.

³² Βλ. Πέτρο Πανταζόπουλο, όπ. ανωτ. (υποσημ. 3), σελ. 582.

Επανακάμπτοντας στην περιγραφή της επιτόπιας ελεγκτικής διαδικασίας, το άρθρο 25 ΚΦΔ κάνει λόγο για έγγραφη εντολή ελέγχου, η οποία εκδίδεται ονομαστικά σε ορισμένο ελεγκτή ή συνεργείο ελέγχου³³ και την οποία τα διενεργούντα τον έλεγχο πρόσωπα υποχρεούνται να επιδείξουν στον ελεγχόμενο μαζί με τα στοιχεία της αστυνομικής ή υπηρεσιακής τους ταυτότητας για την διασταύρωση των στοιχείων τους. Καίτοι υπό το προϊσχύον καθεστώς γινόταν λόγος για επίδοση αντιγράφου της εντολής ελέγχου στον ελεγχόμενο,³⁴ ο ισχύων ΚΦΔ σιωπά ως προς το σημείο αυτό παρά τη βαρύτητα του εν λόγω εγγράφου για τη νομιμότητα των ελεγκτικών ενεργειών που θα ακολουθήσουν³⁵ και εν γένει για την προστασία των δικαιωμάτων και των προσωπικών δεδομένων του ελεγχόμενου. Για το σκοπό πλήρωσης του κενού, εφαρμόζεται αναλογικά η Πολ.1073/17.4.2018 με την οποία διευκρινίζεται ότι η εντολή ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ΚΦΔ, πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου και σε κάθε περίπτωση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της. Αυτή δύναται να διενεργηθεί και στο κατάστημα της υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ. ή Ελεγκτικό Κέντρο) που την εξέδωσε, με τη συναίνεση του προσώπου προς το οποίο αυτή γίνεται.³⁶

Εξίσου κρίσιμο προς εξέταση αποτελεί το γεγονός της διάρκειας του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου. Κι αυτό διότι συνιστά νεωτερισμό του Κώδικα η υποχρεωτική αναφορά της διάρκειας του ελέγχου στο σώμα της έγγραφης εντολής, γεγονός το οποίο συνέβη προφανώς για να αντιμετωπισθούν στρεβλώσεις που είχαν εμφανιστεί στην πράξη μέχρι τότε, όπου έλεγχοι διαρκούσαν δυσανάλογα πολύ σε χρόνο, προκαλώντας αναστάτωση στους ελεγχόμενους και φαινόμενα ομηρίας των υπόχρεων για άγνωστο χρόνο,³⁷ ομηρία που συμπαρασύρει υποχρεωτικά και τα προσωπικά τους

³³ Βλ. την με αριθμ. πρωτ. Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα: «Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής “Με εντολή Διοικητή” σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης», περίπτωση 13 του Πίνακα της απόφασης.

³⁴ Βλ. Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών, Εγχειρίδιο Φορολογικού Ελέγχου, Αθήνα, Ιούνιος 2008, Ενότητα Α΄ «ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΩΝ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΚΑΤΑ ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ», σημείο 1 και 4, διαθέσιμο σε: <<https://www.taxheaven.gr/circulars/10940>>.

³⁵ Βλ. Πέτρο Πανταζόπουλο, όπ. ανωτ. (υποσημ. 3), σελ. 636.

³⁶ Βλ. σχετ. άρθρο 47 παρ. 1 ΚΔΔ σύμφωνα με το οποίο: «Με την επιφύλαξη των οριζομένων στην παρ. 3, η επίδοση επιτρέπεται οπουδήποτε και οποτεδήποτε βρεθεί το πρόσωπο προς το οποίο αυτή μπορεί να γίνει. Αν η επίδοση διενεργηθεί σε τόπο ή χρόνο άλλο από εκείνον που προβλέπεται για κάθε περίπτωση, είναι άκυρη μόνο αν δεν συναινεί το πρόσωπο προς το οποίο αυτή γίνεται. Το ίδιο ισχύει και όταν η επίδοση διενεργείται σε ημέρα αργίας ή κατά τη διάρκεια της νύκτας, η οποία και θεωρείται ότι διαρκεί από τις επτά (7) το βράδυ ως τις επτά (7) το πρωί. Σε όλες αυτές τις περιπτώσεις, η συναίνεση πρέπει να μνημονεύεται στην έκθεση.».

³⁷ Βλ. Πέτρο Πανταζόπουλο, όπ. ανωτ. (υποσημ. 3), σελ. 635.

δεδομένα. Αν και δεν ορίζεται ρητά στον ΚΦΔ η μέγιστη χρονική διάρκεια ελέγχου, πρέπει να είναι εύλογη,³⁸ δυνάμενη να παραταθεί μια φορά για έξι μήνες ενώ δεύτερη φορά μόνο για εξαιρετικούς λόγους και μόνο κατόπιν ειδικής εκ των φορολογικών οργάνων αιτιολογίας.³⁹ Ανατροπή της ισορροπίας που κατ' αρχήν επεδίωκε ο νομοθέτης, επέρχεται και στο συγκεκριμένο σημείο διότι δεδομένου ότι η διάρκεια του ελέγχου δεν ορίζεται εκ των προτέρων από το νόμο, αλλά εναπόκειται στην εντολή ελέγχου να το ορίσει, η υπέρβαση του ανώτατου χρόνου, όπως γίνεται δεκτό,⁴⁰ δεν οδηγεί, κατά το λογικώς σκέπτεσθαι, το δίχως άλλο σε ακυρότητα της πράξης προσδιορισμού του φόρου που ακολουθεί, επιτρέποντας κατ' αυτόν τον τρόπο στη Φορολογική Διοίκηση να παρεμβαίνει έτι περισσότερο στην ιδιωτική σφαίρα και τα δεδομένα του ελεγχόμενου.

Ο επιτόπιος φορολογικός έλεγχος διεξάγεται στις εγκαταστάσεις του ελεγχόμενου, τούτων νοουμένων ως των επαγγελματικών του εγκαταστάσεων, εντός του επίσημου ωραρίου εργασίας της Φορολογικής Διοίκησης, δυνάμενο να παραταθεί μέχρι την ολοκλήρωσή του.⁴¹ Ο Κώδικας, ωστόσο, προβλέπει και τη δυνατότητα διενέργειας ελέγχου εκτός του επίσημου ωραρίου εργασίας σε δύο περιπτώσεις: εφόσον απαιτείται από το είδος της δραστηριότητας του φορολογούμενου,⁴² καθώς και στην περίπτωση του μερικού επιτόπιου ελέγχου σε ορισμένη περιοχή ή δραστηριότητα.⁴³ Καθ' όλη τη διάρκεια ελέγχου, ο ελεγχόμενος υποχρεούται σε πλήρη συνεργασία και διευκόλυνση των αρχών, η έκταση της οποίας συνεργασίας θα αναλυθεί εκτενώς κατωτέρω.

Ιδιαίτερη μνεία, όμως, πρέπει να γίνει για το δικαίωμα των εντεταλμένων φορολογικών οργάνων να εισέρχονται για έλεγχο στην κατοικία του φορολογούμενου, καθώς η είσοδος στην κατοικία συνεπάγεται την πρόσβαση σε ιδιαίτερα ευαίσθητα προσωπικά δεδομένα, τα οποία ενδέχεται να μην σχετίζεται με την επαγγελματική αλλά την ιδιωτική σφαίρα του προσώπου. Η δε είσοδος

³⁸ Βλ. την με αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2014/2.5.2014 πράξη του Γ.Γ.Δ.Ε. όπ. ανωτ. (υποσημ. 24) σύμφωνα με την οποία: «Η διάρκεια του ελέγχου που θα τίθεται συναρτάται άμεσα τόσο με το χαρακτηρισμό (είδος) ελέγχου πλήρης ή μερικός όσο και με τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης όπως είναι το μέγεθος της επιχείρησης, το αντικείμενο των εργασιών, ο βαθμός δυσκολίας κλπ. Σε κάθε περίπτωση, η διάρκεια που θα τεθεί, πρέπει να εξασφαλίζει τη διενέργεια του ελέγχου με σχετική άνεση χρόνου δεδομένου ότι μπορεί να παραταθεί μία φορά κατά έξι (6) μήνες και περαιτέρω παράταση για ακόμη έξι (6) μήνες είναι δυνατή μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις.».

³⁹ Βλ. άρθρο 25 παρ. 4 του ΚΦΔ.

⁴⁰ Βλ. Ευστάθιο Μπακάλη/Πέτρο Πανταζόπουλο, όπ. ανωτ. (υποσημ. 15), σελ. 104.

⁴¹ Βλ. άρθρο 25 παρ. 3 εδ. α' του ΚΦΔ από το οποίο συνάγεται εξ αντιδιαστολής με το εδ. δ' της ίδιας παραγράφου ότι με τη λέξη «εγκαταστάσεις» ο νομοθέτης εννοεί τις επαγγελματικές.

⁴² Βλ. άρθρο 25 παρ. 3 εδ. β' του ΚΦΔ.

⁴³ Βλ. άρθρο 25 παρ. 7 του ΚΦΔ.

επιτρέπεται μόνο με εντολή του αρμόδιου Εισαγγελέα και ο έλεγχος πραγματοποιείται μόνο με την παρουσία δικαστικού λειτουργού.⁴⁴ Υπό την αρχική της εκδοχή δεν απαιτούνταν η παρουσία δικαστικού λειτουργού κατά τη διάρκεια του ελέγχου, γεγονός που αποτέλεσε σημείο συζήτησης αλλά και αντιπαραθέσεων,⁴⁵ με αποτέλεσμα τη διαμόρφωση της διατάξεως στο περιεχόμενο που ανωτέρω αναφέρθηκε και ισχύει σήμερα μετά από αντίθετη σχετική γνωμοδότηση του Εισαγγελέα του Αρείου Πάγου.⁴⁶

γ. Αντληση πληροφοριών από τον ίδιο το φορολογούμενο.

Στο πλαίσιο των ανωτέρω ελέγχων, η Φορολογική Διοίκηση κατά τη διενέργεια του ελέγχου έχει την ευχέρεια να θέτει ερωτήσεις στον φορολογούμενο είτε ο έλεγχος διενεργείται από τα γραφεία αυτής⁴⁷ είτε είναι επιτόπιος.⁴⁸ Οι φορολογικές αρχές, κατ' αρχήν έχουν την εξουσία ν' αξιώνουν από τους φορολογούμενους την παροχή πληροφοριών και στοιχείων⁴⁹ με τη δικαιολογητική βάση ότι το αρμόδιο φορολογικό όργανο θα πρέπει να εξασφαλίζει πληροφοριακό υλικό για περιστατικά περί των οποίων δεν έχει άμεση αντίληψη ούτως ώστε να προσδιοριστεί επακριβώς η φορολογητέα ύλη του ελεγχόμενου και να επιβληθεί ο

⁴⁴ Βλ. άρθρο 25 παρ. 3 εδ. δ' του ΚΦΔ. Βλ. επίσης και την Πολ. 1165/17.11.2016 πράξη του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Κοινοποίηση διατάξεων των άρθρων 40 και 56 του ν. 4410/2016 (ΦΕΚ 141 Α' 3.8.2016) με τις οποίες τροποποιήθηκαν οι σχετικές διατάξεις του ν.4174/2013».

⁴⁵ Βλ. Γνωμοδότηση Ολομέλειας ΝΣΚ 256/2014, η οποία αποφάνθηκε κατά πλειοψηφία ότι κείται εντός των πλαισίων του ισχύοντος Συντάγματος η παραπάνω διάταξη, όπως και αυτή του άρθρου 40 παρ. 3 του ν. 4174/2013, που προβλέπουν την είσοδο οργάνων της φορολογικής διοίκησης στην κατοικία φορολογουμένων, με απλή εντολή του Εισαγγελέα και χωρίς την παρουσία δικαστικού λειτουργού προκειμένου να διενεργούν φορολογικούς ελέγχους, ακολουθώντας κυρίως το σκεπτικό ότι το άρθρο 9 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος με την προβλεπόμενη σε αυτό προστασία του ασύλου αφορά μόνο στην κατ' οίκον έρευνα που αποσκοπεί στην πρόληψη ή καταστολή ενεργειών που συνιστούν ποινικά αδικήματα. Λιγότερο επαχθείς περιορισμοί, οι οποίοι είναι αναγκαίοι για τον έλεγχο της τήρησης των νόμων, δεν εμπίπτουν στην υποχρέωση παρουσίας εκπροσώπου της δικαστικής εξουσίας.

⁴⁶ Βλ. Γνωμοδότηση Εισαγγελέα Αρείου Πάγου 6/2014 (στο εξής ΓνωμΕισ ΑΠ), διαθέσιμη σε: <https://www.eisap.gr/sites/default/files/consulations/GNOMO_6_140001.pdf>, με την οποία κρίθηκε αντίθετη στο Σύνταγμα η απουσία δικαστικού λειτουργού κατά τη διενέργεια διοικητικών ερευνών, μεταξύ των οποίων είναι και οι φορολογικές, κυρίως και μεταξύ άλλων διότι πρώτον, στο άρθρο 9 του Συντάγματος δεν γίνεται καμία διάκριση μεταξύ ποινικών και διοικητικών ερευνών, δεύτερον, δεν εξηγείται γιατί είναι λιγότερο επαχθείς οι περιορισμοί του οικιακού ασύλου που είναι αναγκαίοι για την τήρηση της διοικητικής νομοθεσίας, τρίτον, η αθρόα ποινικοποίηση της φορολογικής νομοθεσίας έχει δημιουργήσει ένα θολό νομικό τοπίο, εντός του οποίου ο οποιοσδήποτε έλεγχος αυτού του είδους, μπορεί να προσλάβει χαρακτήρα ποινικό κ.α.

⁴⁷ Βλ. άρθρα 23 παρ. 1 και 14 παρ. 1 του ΚΦΔ.

⁴⁸ Βλ. άρθρα 23 παρ. 1, 24 παρ. 1 και 25 παρ. 6 του ΚΦΔ.

⁴⁹ Βλ. και προϋσχύουσες διατάξεις λ.χ. άρθρο 50 του Ν.Δ. 3323/1955.

οφειλόμενος φόρος, σύμφωνα με τη φοροδοτική του ικανότητα.⁵⁰ Οι πληροφορίες που ζητούνται αποτελούν κυρίως στοιχεία που διαθέτει μόνο ο φορολογούμενος χωρίς τη συνεργασία του οποίου η Φορολογική Διοίκηση δεν μπορεί να έχει πρόσβαση ή γνώση αυτών ώστε να επιτύχει τον ως άνω σκοπό.⁵¹ Ωστόσο, ελλείψει ρητής καταγραφής στο σημείο αυτό, του είδους και της έκτασης των πληροφοριών που δύναται να αξιώσουν οι φορολογικές αρχές, πλην της παρ. 3 του ίδιου άρθρου, όπου προβλέπεται συγκεκριμένα η υποβολή καταστάσεων που σχετίζεται αποκλειστικά με την επαγγελματική εξυπηρέτηση,⁵² τίθεται εν αμφιβόλω η δυνατότητα επέκτασης και σε πληροφορίες που αφορούν προσωπικά δεδομένα, τα οποία αν και δεν είναι συναφή με τη φορολογική νομοθεσία, εξυπηρετούν την ορθή εφαρμογή της. Το γεγονός ότι οι ζητούμενες από τη Φορολογική Διοίκηση πληροφορίες μπορεί, όπως έχει σχολιαστεί, να αφορούν οποιοδήποτε φορολογικό αντικείμενο το οποίο εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του κώδικα, π.χ. στοιχεία σχετικά με την περιουσιακή κατάσταση, τις συνθήκες διαβίωσης του ελεγχόμενου, στοιχεία για ακίνητα, κινητά, επενδύσεις, συμμετοχές, καταθέσεις, κ.λπ.,⁵³ δεν αναιρεί, κατά την γνώμη μου, την ενδεχόμενη επέκταση και σε δεδομένα που εκφεύγουν της φορολογικής νομοθεσίας.

Κατ' αυτόν τον τρόπο, καθιερώνεται μία εκ των πραγμάτων επιβαλλόμενη υποχρέωση αρχής συνεργασίας⁵⁴ των φορολογούμενων με τις ελεγκτικές αρχές και αντιστρόφως, καθώς στον αντίποδα της υποχρέωσης των φορολογουμένων για παροχή πληροφοριών, βρίσκεται η υποχρέωση των φορολογικών αρχών να υποβάλλουν το αίτημά τους αιτιολογημένα, να προβλέπεται από διάταξη νόμου και να ασκείται σύμφωνα με τις αρχές της χρηστής διοίκησης και της νομιμότητας.⁵⁵ Η

⁵⁰ Βλ. Χαρά Λιβιτσάνου, Τήρηση βιβλίων και στοιχείων, σε: Ι. Φωτόπουλο (επιμ.), ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ Συστηματική Κατ' άρθρο Ερμηνεία ν. 4174/2013, έκδ. Σάκκουλας, Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2018, σελ. 301.

⁵¹ Βλ. Χαρά Λιβιτσάνου, όπ. ανωτ. (υποσημ. 50), σελ. 301-302.

⁵² Βλ. άρθρο 14 παρ. 3 του ΚΦΔ «Κάθε φυσικό πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, κάθε νομικό πρόσωπο και νομική οντότητα, καθώς και οι αγρότες που υπάγονται στο άρθρο 41 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), υποβάλλουν καταστάσεις φορολογικών στοιχείων, προμηθευτών και πελατών, για τα εκδοθέντα και ληφθέντα φορολογικά στοιχεία αποκλειστικά με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδους επικοινωνίας στο διαδικτυακό τόπο του Υπουργείου Οικονομικών, ανεξάρτητα από τον τρόπο έκδοσης αυτών (μηχανογραφικά ή χειρόγραφα). Οι καταστάσεις του προηγούμενου εδαφίου αφορούν φορολογικά στοιχεία που σχετίζονται αποκλειστικά με την επαγγελματική εξυπηρέτηση, καθώς και την εκπλήρωση του σκοπού των προσώπων του προηγούμενου εδαφίου...».

⁵³ Βλ. Χαρά Λιβιτσάνου, όπ. ανωτ. (υποσημ. 50), σελ. 303-304.

⁵⁴ Βλ. σχετ. Μιχάλη Κυπραίο, Το δικαίωμα άρνησης παροχής πληροφοριών και στοιχείων στη φορολογική διαδικασία, ΔΦΝ 42/1988, σελ. 66 επ..

⁵⁵ Βλ. Χαρά Λιβιτσάνου, όπ. ανωτ. (υποσημ. 50), σελ. 301-302.

αρχή συνεργασίας, μάλιστα, μετουσιώνεται ρητά στο άρθρο 25 παρ. 6 του ΚΦΔ⁵⁶ που αφορά συγκεκριμένα στον επιτόπιο έλεγχο, σε υποχρέωση του φορολογούμενου όχι μόνο σύμπραξης αλλά και διευκόλυνσης του έργου των Φορολογικών οργάνων, ανάγοντας τοιούτοτρόπως ο νομοθέτης το έργο του φορολογικού ελέγχου ως το προεχόντως ευκταίο σε σχέση με τις «παράπλευρες απώλειες» που ενδεχομένως προκύψουν από αυτόν αναφορικά με την ιδιωτική σφαίρα και τα προσωπικά δεδομένα του ελεγχόμενου.

Όλως επικουρικά και για την πληρότητα της παρούσας μελέτης, η διαδικασία που πρέπει να ακολουθηθεί, είτε ο έλεγχος διενεργείται από τα γραφεία της Διοίκησης, είτε είναι επιτόπιος προβλέπεται στο άρθρο 14 παρ. 1 ΚΦΔ. Έστερα, δηλαδή, από έγγραφο πλήρως αιτιολογημένο αίτημα για παροχή πληροφοριών και στοιχείων της Φορολογικής Διοίκησης, το οποίο κοινοποιείται στον ελεγχόμενο,⁵⁷ ο τελευταίος έχει την υποχρέωση να παράσχει ό,τι του ζητήθηκε εντός χρονικού διαστήματος πέντε εργάσιμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος. Η δε προθεσμία δύναται να παραταθεί εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας, δικαίωμα το οποίο, όμως, δεν πρέπει να ασκείται καταχρηστικά από το φορολογούμενο. Εκ της διατάξεως συνάγεται, πως προφορικό αίτημα των Φορολογικών αρχών δεν γεννά υποχρέωση του φορολογούμενου, πλην των περιπτώσεων, βέβαια, που διενεργείται επιτόπιος έλεγχος, οπότε ο φορολογούμενος καλείται να απαντήσει απευθείας σε πιθανές ερωτήσεις προς διευκόλυνση του ελέγχου, όπως εύλογα μπορεί να διαπιστώσει κανείς από τη διατύπωση των άρθρων 24 παρ. 1⁵⁸ και 25 παρ. 6 ΚΦΔ. Σε κάθε περίπτωση η άρνηση συνεργασίας του φορολογούμενου επισύρει κατά το άρθρο 54 παρ. 1 περ. δ' ΚΦΔ, τα πρόστιμα της παρ. 2 του ίδιου άρθρου.

⁵⁶ Βλ. άρθρο 25 παρ. 6 εδαφ. α' του ΚΦΔ σύμφωνα με το οποίο: «Ο φορολογούμενος υποχρεούται να συνεργάζεται πλήρως και να διευκολύνει το έργο του οριζόμενου για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου υπαλλήλου της Φορολογικής Διοίκησης...».

⁵⁷ Κοινοποίηση γίνεται κατά αναλογική εφαρμογή του άρθρου 5 του ΚΦΔ. Σε κάθε περίπτωση, οποιοδήποτε τρόπος κοινοποίησης επιλεγεί από τη Διοίκηση, θα πρέπει να διασφαλίζεται η αποδεδειγμένη ενημέρωση και γνώση του φορολογούμενου ως προς την υποχρέωση αυτή. Πρακτικά, η τακτική που ακολουθείται είναι να καλείται ο ίδιος ο φορολογούμενος να παραλάβει το σχετικό αίτημα από τα γραφεία της αρμόδιας υπηρεσίας.

⁵⁸ Βλ. άρθρο 24 παρ. 1 του ΚΦΔ σύμφωνα με το οποίο: «...Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.».

δ. Αντληση πληροφοριών από τρίτα πρόσωπα.

Τα φορολογικά ελεγκτικά όργανα έχουν την ευχέρεια, εκτός αν υπάρχει ρητή αντίθετη νομοθετική ρύθμιση, να κάνουν χρήση οποιουδήποτε πρόσφορου μέσου πειστικής γι' αυτό πληροφόρησης, προκειμένου να εντοπίσουν και να υπαγάγουν σε φόρο όλα εκείνα τα οικονομικά περιστατικά που προσδιορίζουν την φορολογική βάση και τα οποία φανερώνουν την πραγματική φοροδοτική ικανότητα του φορολογούμενου πολίτη.⁵⁹ Η ευχέρεια αυτή παρέχεται εκ του νόμου, ο οποίος εξουσιοδοτεί τα ελεγκτικά όργανα με κάποιες ελεγκτικού τύπου δυνάμεις στις επιταγές των οποίων όχι μόνο ο φορολογούμενος αλλά και τρίτα πρόσωπα είναι υποχρεωμένα να συμμορφώνονται. Σημειωτέον ότι στην ελληνική νομοθεσία από παλαιότερα προβλεπόταν η γενική υποχρέωση τρίτων προσώπων να παρέχουν πληροφορίες στις φορολογικές αρχές, όταν αυτές ζητούνταν.⁶⁰ Ωστόσο, οι νέες διατάξεις, κυρίως του ΚΦΔ, αναβαθμίζουν τον ρόλο των «ενδιάμεσων τρίτων», και σε συνδυασμό με τις νέες τεχνολογίες, το επίπεδο της διαθεσιμότητας των πληροφοριών και η άμεση πρόσβαση στην πληροφορία από τις φορολογικές αρχές εξασφαλίζουν ένα υψηλό επίπεδο ελέγχου και διαφάνειας.⁶¹

Συγκεκριμένα, το άρθρο 15 του ΚΦΔ προβλέπει την υποχρέωση με βάση την αρχή της συνεργασίας, για χορήγηση πληροφοριών και εγγράφων τόσο από τα πρόσωπα που ανήκουν στο δημόσιο τομέα, όσο και από πρόσωπα του ιδιωτικού τομέα. Έτσι, κατά τα οριζόμενα στις δύο πρώτες παραγράφους του άρθρου, η υποχρέωση καταλαμβάνει τις κρατικές υπηρεσίες και κάθε Φορέα Γενικής Κυβέρνησης, συμπεριλαμβανομένων των δικαστικών και εισαγγελικών αρχών, όλους τους δημόσιους οργανισμούς, φορείς και εταιρίες στους οποίους το κράτος συμμετέχει⁶² ή έχει την εποπτεία και όλες τις ανεξάρτητες αρχές.⁶³ Ομοίως, στην

⁵⁹ Βλ. σχετ. Δημήτριο Ράικο, Αντανακλάσεις της αυτονομίας του φορολογικού δικαίου στη διοικητική φορολογική διαδικασία, ΔΕΕ, 5/2005, σελ. 537 επ..

⁶⁰ Βλ. άρθρα 66 παρ. 1 εδαφ. β' και 92 παρ. 1 του ν. 2238/1994, στα οποία προβλέπονταν λόγοι άρσης του τραπεζικού απορρήτου για παροχή πληροφοριών προς τις αρμόδιες φορολογικές αρχές. Ο νόμος αυτός καταργήθηκε από τον ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) και οι εν λόγω υποχρεώσεις αντικαταστάθηκαν από το άρθρο 15 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ). Βλ. σχετ. Γνωμοδότηση ΕισΑΠ 1/2014, διαθέσιμη σε: <https://www.eisap.gr/sites/default/files/consultations/%CE%93%CE%9D%CE%A9%CE%9C%CE%9F%CE%94%CE%9F%CE%A4%CE%97%CE%A3%CE%97%201-14_0.pdf>. Βλ. επίσης Σπύρο Ψυχομάνη, Τραπεζικό δίκαιο-Δίκαιο Τραπεζικών Συμβάσεων, έκδ. Σάκκουλας, Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2011, σελ. 55 επ..

⁶¹ Βλ. Ελένη Θεοχαροπούλου, Φορολογική διαφάνεια και ανταλλαγή πληροφοριών σε καιρούς δημοσιονομικής και παγκόσμιας οικονομικής κρίσης, έκδ. Κυριακίδη ΑΦΟΙ, Θεσσαλονίκη 2016, σελ. 94.

⁶² Δεδομένου ότι ο νόμος δεν προβλέπει ποσοστό συμμετοχής, όλα τα αναφερόμενα στη διάταξη νομικά πρόσωπα φέρουν τη σχετική υποχρέωση περί παροχής πληροφοριών, ανεξαρτήτως ποσοστού συμμετοχής.

τρίτη παράγραφο προβλέπεται η σχετική υποχρέωση και για τα πρόσωπα εκτός δημοσίου τομέα ή μη ανήκοντα στους φορείς Γενικής Κυβέρνησης, όπως⁶⁴ χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων, επιμελητήρια, συμβολαιογράφους, υποθηκοφύλακες, κτηματολογικά γραφεία, επαγγελματικούς, οικονομικούς ή κοινωνικούς φορείς ή οργανώσεις.⁶⁵ Η δε υποχρέωση, εν προκειμένω, βαρύνει τα ανωτέρω πρόσωπα του ιδιωτικού τομέα μόνο για το λόγο του καθορισμού της φορολογικής υποχρέωσης, που προκύπτει με βάση τις διασταυρώσεις των στοιχείων, καθώς και για την είσπραξη της φορολογικής οφειλής, λόγος ο οποίος δεν ενδιαφέρει το νομοθέτη για την παροχή πληροφοριών από τα πρόσωπα του δημοσίου τομέα, από τα οποία μπορεί να αξιώσει πληροφορίες ευχερέστερα και χωρίς να συντρέχει ο ανωτέρω λόγος.

Προκειμένου να χορηγηθούν οι απαιτούμενες πληροφορίες ή τα αναγκαία έγγραφα, η Φορολογική Διοίκηση⁶⁶ θα πρέπει να υποβάλει προς το πρόσωπο που τα διαθέτει, στοχευμένο έγγραφο αίτημα, είτε με τη συνήθη υπηρεσιακή διαδικασία (κατάθεση και πρωτοκόλληση), είτε ηλεκτρονικά με την αποστολή ηλεκτρονικού μηνύματος.⁶⁷ Τα ιδιωτικά πρόσωπα διαθέτουν δεκαήμερη ή τριακονθήμερη σε εξαιρετικά σύνθετες υποθέσεις προθεσμία ανταπόκρισης στο αίτημα, εν αντιθέσει με

⁶³ Συνιστά μια γενική αναφορά του νόμου, ώστε δεν καταλείπεται καμία αμφιβολία ότι όλα, χωρίς καμία εξαίρεση, ανεξαρτήτως μορφής και αντικειμένου είναι υπόχρεα παροχής πληροφοριών και εγγράφων.

⁶⁴ Στο άρθρο αναγράφεται η λέξη «ιδίως» το οποίο καταδεικνύει ότι η απαρίθμηση είναι ενδεικτική και ως εκ τούτου δεν αποκλείονται και οποιαδήποτε άλλα πρόσωπα. Συνεπώς, στο πεδίο εφαρμογής της διάταξης μπορούν να συμπεριληφθούν όσο το δυνατόν περισσότερα πρόσωπα ή όσα κρίνεται κάθε φορά αναγκαίο. Έχουν αναφερθεί τα σημαντικότερα νομικά πρόσωπα (τράπεζες και επαγγελματικοί φορείς) από τα οποία είναι απαραίτητη η άντληση στοιχείων για τη διενέργεια των διασταυρώσεων και των ελέγχων, χωρίς να αποκλείονται και οποιαδήποτε άλλα πρόσωπα.

⁶⁵ Βλ. την με αριθμ. πρωτ. Δ6Α 1198349 ΕΞ 2013/31-12-2013 απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε., με θέμα: «Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής “Με Εντολή Γενικού Γραμματέα της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων” στους Προϊσταμένους των Δημόσιων Οικονομικών Υπηρεσιών (Δ.Ο.Υ), των Ελεγκτικών Κέντρων, της Επιχειρησιακής Μονάδας Είσπραξης και της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, καθώς και των υφιστάμενων αυτών οργάνων», άρθρο 2 περ. 10, κατά το οποίο εξουσιοδοτούνται να υπογράφουν «με εντολή Γενικού Γραμματέα της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων» οι προϊστάμενοι των Τμημάτων Οικονομικών Υπηρεσιών (Δ.Ο.Υ), των Ελεγκτικών Κέντρων, της Επιχειρησιακής Μονάδας Είσπραξης ή ο Προϊστάμενος των Δ.Ο.Υ. Β' τάξης και ο Προϊστάμενος της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, το έγγραφο για την χορήγηση πληροφοριών από τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 15 του ΚΦΔ.

⁶⁶ Βλ. άρθρο 4 του ΚΦΔ σύμφωνα με το οποίο ο Διοικητής της Α.Α.Δ.Ε. δικαιούται με απόφασή του να μεταβιβάζει αρμοδιότητες και να αναθέτει τα καθήκοντα του ή της Φορολογικής Διοίκησης σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, ενώ έχει την δυνατότητα με απόφασή του να εξουσιοδοτεί ιεραρχικά υφιστάμενο όργανο να υπογράφει, με εντολή του, πράξεις ή άλλα έγγραφα της αρμοδιότητάς του. Υπέρ της νομιμότητας αυτής της διαδικασίας έχει γνωμοδοτήσει και ο Εισαγγελέας του ΑΠ με την με αριθμ. 1/2014 γνωμοδότησή του.

⁶⁷ Σημειώνεται πως η παρ. 4 του άρθρου 15 ΚΦΔ, δεν εφαρμόζεται για την παροχή πληροφοριών από τρίτους κατά τη διαδικασία φορολογικού ελέγχου. Η υποχρέωση αυτόματης παροχής συγκεκριμένων πληροφοριών προβλέπεται γενικά για τη δημιουργία μιας βάσης δεδομένων την οποία ενδέχεται να χρησιμοποιήσει μεταγενέστερα η Φορολογική Διοίκηση.

τα πρόσωπα δημοσίου τομέα για τα οποία ουδεμία προθεσμία τίθεται στη διάταξη. Κι αυτό διότι η Δημόσια Διοίκηση θεωρείται ότι δρα ενιαία και συνολικά⁶⁸ ωσεί πρόκειται για το ίδιο πρόσωπο. Μάλιστα, ολόκληρη η διαδικασία προβλέφθηκε ιδιαίτερα απλουστευμένη από τον ίδιο το νομοθέτη, καταδεικνύοντας με αυτόν τον τρόπο τον απώτερο σκοπό του, που δεν είναι άλλος από την άμεση συνδρομή και παροχή των απαραίτητων πληροφοριών από τρίτα πρόσωπα που έχουν πρόσβαση και γνώση αυτών για την ολοκλήρωση του ελεγκτικού έργου των Φορολογικών αρχών.

ι.Περιορισμοί στην παροχή πληροφοριών από πρόσωπα δημοσίου τομέα.

Η ευρεία εξουσία που χορηγεί η συγκεκριμένη διάταξη στη Φορολογική Διοίκηση, καθώς μπορεί να ζητάει κατ' αρχήν από παντού κάθε πληροφορία, οριοθετείται, και πάλι βεβαία με μεγάλη περίσκεψη, από την ίδια τη διάταξη.⁶⁹ Οι περιορισμοί που τίθενται είναι ελάχιστοι και αυτοί σχετίζονται μόνο με πληροφορίες ή έγγραφα που αφορούν σε ποινικές υποθέσεις, οι οποίες εκκρεμούν ενώπιον των αρμόδιων εισαγγελικών αρχών ή των ποινικών δικαστηρίων. Αλλά ακόμη και για αυτή την ευαίσθητη κατηγορία προσωπικών δεδομένων,⁷⁰ η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να πάρει τελικά τις απαραίτητες πληροφορίες, κατόπιν έγγραφης άδειας του αρμόδιου Εισαγγελέα.⁷¹ Για να αρθεί, δηλαδή, ο περιορισμός πληροφόρησης αναφορικά με εκκρεμείς ποινικές δίκες, θα πρέπει, να συντρέχουν τρεις προϋποθέσεις: α) αίτημα στον αρμόδιο Εισαγγελέα, β) αρμοδιότητα του κρίνοντος το αίτημα Εισαγγελέα, γ) αξιολόγηση του αιτήματος και έγγραφη άδεια του τελευταίου για τη χορήγηση πληροφοριών και στοιχείων. Η διάταξη αυτή αποτελεί έκφανση του τεκμηρίου της αθωότητας και της αρχής της μυστικότητας της ποινικής διαδικασίας,⁷² οι οποίες αποσκοπούν στην προστασία του κατηγορουμένου και στο

⁶⁸ Βλ. Χαρά Λιβιτσάνου, όπ. ανωτ. (υποσημ. 50), σελ. 333.

⁶⁹ Αυτό δεν συμβαίνει και στην περίπτωση του άρθρου 14 παρ. 1, 23 παρ. 1, 24 παρ. 1 και 25 παρ. 6 του ΚΦΔ κατά την αναζήτηση πληροφοριών από τον ίδιο το φορολογούμενο, όπου οι σχετικές διατάξεις δεν αναφέρονται σαφώς και ευθέως σε όρια και περιορισμούς του ελέγχου.

⁷⁰ Βλ. Βασίλη Σωτηρόπουλο, Υπεύθυνος Προστασίας Δεδομένων, Εγχειρίδιο για τον ιδιωτικό και τον δημόσιο τομέα, έκδ. Σάκκουλας, Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2019, σελ. 215, κατά τον οποίον σημειώνεται απόκλιση στον όρο «ευαίσθητα δεδομένα» που προβλέπεται στο άρθρο 2 του ν. 2472/1997, το οποίο παραμένει σε ισχύ κατά το άρθρο 84 του ν. 4624/2019. Κατά τη γραμματική διατύπωση του άρθρου 84 όπου η σχετική νομοθεσία αναφέρεται σε «ευαίσθητα δεδομένα», η παραπομπή αφορά τον κατάλογο του άρθρου 2 (β) του ν. 2472/1997 και όχι του Κανονισμού. Παράδειγμα απόκλισης αποτελούν οι ποινικές διώξεις ή καταδίκες, διαφοροποίηση η οποία αμβλύνεται με τις ειδικές διατάξεις του Κανονισμού και της Οδηγίας 2016/680/ΕΕ.

⁷¹ Βλ. άρθρο 15 παρ. 2 του ΚΦΔ.

⁷² Βλ. σχετ. Νικόλαο Ανδρουλάκη, Θεμελιώδεις έννοιες της ποινικής δίκης, έκδ. Σάκκουλας, Αθήνα 1994, σελ. 133-134.

δικαίωμα διεξαγωγής μιας δίκαιης στο πρόσωπό του δίκης και βρίσκεται σε σύμπτωση με το σχετικό άρθρο 10 του Κανονισμού περί επεξεργασίας δεδομένων που αφορούν ποινικές διώξεις ή καταδίκες.

Στο πλαίσιο της προστασίας του κατηγορουμένου, η διαβίβαση κατόπιν εισαγγελικής άδειας των ως άνω πληροφοριών οριοθετείται έτι περισσότερο, από τη συνταγματικής υφής αρχή της αναλογικότητας. Και αυτό διότι η χορήγηση των στοιχείων των πληροφοριών αυτών αποτελεί επέμβαση στο συνταγματικά κατοχυρωμένο με το άρθρο 9^{A73} του Συντάγματος, δικαίωμα της πληροφοριακής αυτοδιάθεσης του ατόμου και ως εκ τούτου ο περιορισμός του δικαιώματος θα πρέπει κάθε φορά να κρίνεται απολύτως αναγκαίος και επιβεβλημένος από τον επιδιωκόμενο σκοπό.⁷⁴ Άλλωστε, οι υπερεθνικοί κανόνες προστασίας δεδομένων, στους οποίους συμπεριλαμβάνεται και το άρθρ. 8 της ΕΣΔΑ όπως και το άρθρ. 52 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ε.Ε., θέτουν όρια και στους περιορισμούς του δικαιώματος: η άσκηση του δικαιώματος προστασίας προσωπικών δεδομένων (μπορεί να) υπόκειται καταρχήν μόνο στους περιορισμούς που είναι αναγκαίοι σε μία δημοκρατική κοινωνία για την προστασία του δημοσίου συμφέροντος και για την προστασία των δικαιωμάτων των άλλων. Θεσμικό κριτήριο προσδιορισμού του δικαιώματος αποτελεί, συνεπώς, η αρχή της αναλογικότητας που ρητά πλέον εισάγεται στο Σύνταγμα στο άρθρ. 25,⁷⁵ η οποία, συνιστά εν προκειμένω και για τους προμνησθέντες λόγους, όριο της ελευθερίας των εισαγγελικών αρχών κατά την έκδοση άδειας παροχής πληροφοριών από τρίτους δημόσιους φορείς προς την Φορολογική Διοίκηση.

⁷³ Βλ. άρθρο 9^A του Συντάγματος σύμφωνα με το οποίο: «Καθένας έχει το 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.»

⁷⁴ Βλ. Αρχή Προστασίας Δεδομένων Προσωπικού Χαρακτήρα (ΑΠΔΠΧ), Γνωμοδότηση 5/2013, σκ. 2, διαθέσιμη σε: <www.dpa.gr>, δυνάμει της οποίας κρίθηκε ότι: «στο βαθμό που η προβλεπόμενη επεξεργασία συνιστά περιορισμό του ατομικού δικαιώματος του πληροφοριακού αυτοκαθορισμού, θα πρέπει να ορίζεται γενικώς και αντικειμενικώς με τυπικό νόμο ή κατόπιν ειδικής νομοθετικής εξουσιοδότησης, να δικαιολογείται από αποχρώντες λόγους δημοσίου συμφέροντος, να τελεί σε πρόδηλη λογική συνάφεια με τον επιδιωκόμενο σκοπό, να είναι πρόσφορη, κατάλληλη και αναγκαία για την επίτευξη του σκοπού αυτού, να μη θίγει τον πυρήνα του δικαιώματος και να μην απονέμει στη Διοίκηση ευρεία διακριτική ευχέρεια.»

⁷⁵ Βλ. Λίλιαν Μήτρου, Ερμηνεία άρθρου 9^A του Συντάγματος, σε: Φίλιππο Σπυρόπουλο/Ξενοφόντα Κοντιάδη/Χαράλαμπο Ανθόπουλο/Γιώργο Γεραπετρίτη (επιμ.), Σύνταγμα, Ερμηνεία κατ' άρθρο, έκδ. Σάκκουλας, Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2017, σελ. 225.

ii. Περιορισμοί στην παροχή πληροφοριών από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες.

Στη δεύτερη παράγραφο του άρθρου 15 ΚΦΔ προβλέπεται η διαδικασία παροχής των απαιτούμενων, στο πλαίσιο διενεργούμενου φορολογικού ελέγχου, πληροφοριών από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες προς τις Φορολογικές αρχές, κατά παραπομπή στις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 4557/2018⁷⁶ με τίτλο «Συνεργασία και ανταλλαγή πληροφοριών» και με την επιφύλαξη του πρώτου εδαφίου της παραγράφου αυτής.⁷⁷ Μάλιστα, για την κατανόηση των σχετικών διατάξεων, το ίδιο το άρθρο⁷⁸ προβαίνει στον ορισμό των εμπιστευτικών πληροφοριών, ως εκείνων που αφορούν την επιχειρηματική, επαγγελματική ή εμπορική συμπεριφορά προσώπων, τα στοιχεία των συναλλαγών και δραστηριοτήτων τους, τα φορολογικά στοιχεία τους, καθώς και πληροφορίες που σχετίζονται με ποινικά αδικήματα και φορολογικές, τελωνειακές ή άλλες διοικητικές παραβάσεις.

Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, η οποία θέτει τις προϋποθέσεις υλοποίησης χορήγησης πληροφοριών μεταξύ άλλων και στην Φορολογική Διοίκηση, η Αρχή δύναται να διαβιβάζει και να ανταλλάσσει πληροφορίες εμπιστευτικής φύσης, συμπεριλαμβανομένων με τις αρμόδιες εισαγγελικές ή άλλες αρχές με ερευνητικές ή ελεγκτικές αρμοδιότητες στον τομέα της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες, των βασικών αδικημάτων και της χρηματοδότησης της τρομοκρατίας, καθώς και με τις εποπτικές αρχές, εφόσον οι πληροφορίες αυτές κρίνονται αναγκαίες για το έργο τους και για την εκπλήρωση των νόμιμων καθηκόντων τους. Περαιτέρω, για τη διαβίβαση των αιτούμενων πληροφοριών εμπιστευτικής φύσεως προβλέπονται και δύο αποθετικές προϋποθέσεις. Πρώτον, η παροχή αυτή να μην έχει αρνητική επίπτωση στις διεξαγόμενες έρευνες ή αναλύσεις και δεύτερον να μην είναι σαφώς δυσανάλογη προς τα έννομα συμφέροντα ενός φυσικού ή νομικού προσώπου ή να μην εξυπηρετεί το σκοπό για τον οποίον ζητείται.

⁷⁶ Βλ. άρθρο 15 παρ. 2 εδαφ. β' του ΚΦΔ, σύμφωνα με το οποίο «...Πληροφορίες οι οποίες προέρχονται από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης χορηγούνται στη Φορολογική Διοίκηση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 40 του ν. 3691/2008, με την επιφύλαξη του πρώτου εδαφίου της παραγράφου αυτής.». Το άρθρο παραπέμπει στις διατάξεις του άρθρου 40 του ν. 3691/2008, το οποίο καταργήθηκε με το άρθρο 54 παρ. 2 του ν. 4557/2018 και στη θέση του ισχύει το άρθρο 34 του τελευταίου.

⁷⁷ Με την επιφύλαξη, δηλαδή, της διάταξης που αφορά τις εκκρεμείς ποινικές υποθέσεις, όπως αναλύθηκε ανωτέρω.

⁷⁸ Βλ. άρθρο 34 παρ. 7 του ν. 4557/2018.

Ελλείψει των ανωτέρω προϋποθέσεων, η Αρχή δύναται να αρνηθεί τη χορήγηση των αιτούμενων εμπιστευτικών πληροφοριών προς τη Φορολογική Διοίκηση.⁷⁹

Ωστόσο, ειδικά για την περίπτωση της Α.Α.Δ.Ε. προβλέπεται στο νόμο⁸⁰ σχετική ενημέρωση αναφορικά με εμπιστευτικές πληροφορίες, απευθείας κατόπιν πρωτοβουλίας της Αρχής και χωρίς να προηγηθεί σχετικό αίτημα από την Α.Α.Δ.Ε. και μάλιστα μέσα σε προθεσμία δύο εργάσιμων ημερών, όσον αφορά τις περιπτώσεις δέσμευσης περιουσιακών στοιχείων που σχετίζονται με νομιμοποίηση εσόδων, που προέρχονται από φορολογικά αδικήματα, τελωνειακά αδικήματα ή αδικήματα μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο.

Καθίσταται λοιπόν, εξ όλων των ανωτέρω φανερό ότι και στην περίπτωση παροχής των ως άνω προσωπικών δεδομένων, που βρίσκονται στην κατοχή της Αρχής Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και που στη σχετική διάταξη καλούνται «εμπιστευτικές πληροφορίες», καταμαρτυρώντας τοιουτοτρόπως το καθήκον εχεμύθειας που βαρύνει την Αρχή έναντι του φορολογούμενου πολίτη και των προσωπικών του δεδομένων, η διαβίbasή τους στις Φορολογικές αρχές αποτελεί τον κανόνα και όχι την εξαίρεση αφ' ης στιγμής οι περιορισμοί είναι ελάχιστοι και δυνάμενοι ευχερώς να παρακαμφθούν, γεγονός που καταδεικνύει την πρόκριση του νομοθέτη στην «οπισθοχώρηση» των εμπιστευτικών πληροφοριών και των προσωπικών δεδομένων που αυτές εμπεριέχουν έναντι της ανάγκης καταπολέμησης της φοροδιαφυγής.

iii. Περιορισμοί στην παροχή πληροφοριών από πρόσωπα ιδιωτικού τομέα σε περίπτωση ειδικών μορφών απορρήτου.

Το επαγγελματικό απόρρητο και η άρση του χάριν διενεργούμενου φορολογικού ελέγχου.

Οι ελεγκτικές δυνάμεις της Φορολογικής Διοίκησης οριοθετούνται επιπλέον και από μια σειρά πολλαπλώς προστατευόμενων μέχρι σήμερα απορρήτων, τα οποία, όμως, η Φορολογική Διοίκηση δύναται και πάλι εκ του νόμου να διαρρήξει, με αποτέλεσμα πολλές φορές να γίνεται εύλογα λόγος περί απουσίας του όρου «προσωπικά δεδομένα» και «ιδιωτικής σφαίρας» του ελεγχόμενου έναντι των

⁷⁹ Υπό το προϊσχύον καθεστώς, σύμφωνα με το άρθρο 40 του ν. 3691/2008 η Αρχή δεν δικαιούτο να αρνηθεί την παροχή πληροφοριών για διάστημα μεγαλύτερο των 6 μηνών, καθώς ως μόνη προϋπόθεση τίθετο η συνάφεια των πληροφοριών με τον διενεργούμενο έλεγχο, καθώς και η μη παρακώλυση του ελεγκτικού έργου.

⁸⁰ Βλ. άρθρο 34 παρ. 1 υποπαρ. 3 του ν. 4557/2018.

φορολογικών αρχών. Ειδικότερα, στον ΚΦΔ⁸¹ προβλέπεται η κάμψη του επαγγελματικού απορρήτου και η υποχρέωση χορήγησης πληροφοριών από τα πρόσωπα που δεσμεύονται από αυτό προς την Φορολογική Διοίκηση, εφόσον οι πληροφορίες αφορούν μόνο σε οικονομικές συναλλαγές τους με τον φορολογούμενο. Για τις δε λοιπές πληροφορίες, που προστατεύονται από το επαγγελματικό απόρρητο, απαιτείται έγγραφη άδεια από τον αρμόδιο Εισαγγελέα,⁸² κατόπιν υποβολής σχετικού αιτήματος του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία πέρα από τα τυπικά στοιχεία (ονοματεπώνυμο, διεύθυνση και δραστηριότητα του φορολογούμενου και του δεσμευόμενου από το επαγγελματικό απόρρητο) πρέπει να περιλαμβάνει τις σημαντικές ενδείξεις φοροδιαφυγής, που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση εναντίον του φορολογούμενου καθώς και οι λόγοι, για τους οποίους επιθυμεί αυτή να αποκτήσει πληροφορίες από το δεσμευόμενο από επαγγελματικό απόρρητο πρόσωπο. Με την χορήγηση της Εισαγγελικής άδειας, ο τρίτος ουδεμία ευθύνη, ποινική ή αστική, φέρει για την παραβίαση του επαγγελματικού απορρήτου.

Καθίσταται, συνεπώς, φανερό πως το επαγγελματικό απόρρητο μπορεί να αντισταχθεί από τους δεσμευόμενους τρίτους έναντι της Φορολογικής Διοίκησης μόνο για μη οικονομικές συναλλαγές αυτών με τον φορολογούμενο. Ωστόσο, ακόμα και γι' αυτές τις μη οικονομικές πληροφορίες οι φορολογικές αρχές δικαιούνται και πάλι πρόσβασης υπό την προϋπόθεση έγγραφης έγκρισης του αρμόδιου Εισαγγελέα. Αν ληφθεί, μάλιστα, υπόψη ότι πολλές φορές δεν είναι σαφές ποιές πληροφορίες αφορούν οικονομικές και μη συναλλαγές του φορέα του απορρήτου με τον φορολογούμενο, ιδίως στην περίπτωση των δικηγόρων,⁸³ επιτείνεται η ανασφάλεια του διοικούμενου σχετικά με την ευρεία πρόσβαση και επεξεργασία των ευαίσθητων προσωπικών του δεδομένων από τις ελεγκτικές αρχές και την προστασία τους συλλήβδην.

⁸¹ Βλ. άρθρο 15 παρ. 5 του ΚΦΔ.

⁸² Κατά το άρθρο 15 παρ. 5 του ΚΦΔ απαιτείται από τη Φορολογική Διοίκηση η επισύναψη της άδειας του Εισαγγελέα στο αίτημα πληροφοριών.

⁸³ Βλ. ΕΔΔΑ, απόφαση Michaud κατά Γαλλίας (6.12.12), κατά την οποία ο προσφεύγων, Γάλλος δικηγόρος, αμφισβήτησε την υποχρέωση που υπέχει από τη γαλλική νομοθεσία να αναφέρει υπόνοιες σχετικά με πιθανή νομιμοποίηση εσόδων από παράνομη δραστηριότητα των πελατών του. Το ΕΔΔΑ σημείωσε ότι η απαίτηση να αναφέρουν οι δικηγόροι στις διοικητικές αρχές πληροφορίες που αφορούν τρίτο πρόσωπο και περιήλθαν σε γνώση τους μέσα από επαφές με το πρόσωπο αυτό συνιστούν παρέμβαση στο δικαίωμα των δικηγόρων σε σεβασμό της αλληλογραφίας τους και της ιδιωτικής τους ζωής δυνάμει του άρθρου 8 ΕΣΔΑ, δεδομένου ότι αυτό καλύπτει και δραστηριότητες επαγγελματικού ή επιχειρηματικού χαρακτήρα. Παρά ταύτα, η παρέμβαση είναι σύμφωνη με το νόμο και επιδιώκει θεμιτό σκοπό, την αποτροπή της διασάλευσης της τάξης και της εγκληματικότητας. Δεδομένου ότι οι δικηγόροι υποχρεούνται να αναφέρουν υπόνοιες αποκλειστικά και μόνο σε πολύ περιορισμένες συνθήκες, το ΕΔΔΑ έκρινε ότι η εν λόγω υποχρέωση ήταν αναλογική και αποφάνθηκε ότι δεν παραβιάστηκε το άρθρο 8.

1. Ειδικά το δικηγορικό απόρρητο και η άρση του χάριν διενεργούμενου φορολογικού ελέγχου.

Στη σχέση που συνδέει δικηγόρο και πελάτη, θα μπορούσε να λεχθεί ότι το κράτος (άλλως η Διοίκηση και εν προκειμένω η Φορολογική) παραμένει ένας τρίτος, όμως ένας προνομιούχος τρίτος. Το κράτος, υπεύθυνο για την εγκαθίδρυση κοινωνικής δικαιοσύνης με την επιβολή φορολογίας ανάλογης με τα εισοδήματα, έρχεται σε εντονότατη σύγκρουση με το επαγγελματικό απόρρητο, όταν το τελευταίο εμποδίζει τους σκοπούς του.⁸⁴ Δύσκολα μπορεί να σκεφτεί κανείς αποτελεσματικότερο μέσο για την καταπολέμηση κάθε είδους παραβατικότητας, όπως και φορολογικής, από την παραβίαση του δικηγορικού απορρήτου, δηλαδή την άρση του εμπιστευτικού χαρακτήρα της επικοινωνίας μεταξύ του δικηγόρου και του εντολέα του.⁸⁵ Ωστόσο, το δικηγορικό απόρρητο συνιστά μια από τις βασικές εγγυήσεις της άσκησης του δικηγορικού λειτουργήματος και ως τέτοιο προστατεύεται πολλαπλώς τόσο με γενικούς συνταγματικούς κανόνες⁸⁶ όσο και με ειδικούς κανόνες, είτε νομικώς δεσμευτικούς,⁸⁷ είτε απλώς με δεοντολογικό χαρακτήρα.⁸⁸

Αποτελώντας αναφαίρετο προνόμιο του δικηγορικού λειτουργήματος⁸⁹ πάνω στο οποίο έχει χτισθεί η σχέση εμπιστοσύνης μεταξύ του δικηγόρου και του εντολέα του, καθώς διαφυλάττει το δικαίωμα του ανθρώπου στη μη αυτοενοχοποίησή του, κάμπτεται υπέρ της Φορολογικής Διοικήσεως μόνο εφόσον αυτό αφορά οικονομικές συναλλαγές του δικηγόρου με τον εντολέα του, όπως ομοίως ανωτέρω εκτέθηκε στο πλαίσιο εξέτασης του επαγγελματικού απορρήτου εν γένει, του οποίου το δικηγορικό απόρρητο αποτελεί ειδικότερη έκφανση. Άλλωστε, η παροχή άλλων πληροφοριών πέραν αυτών που αφορούν τις οικονομικές συναλλαγές του συνηγόρου υπεράσπισης

⁸⁴ Βλ. Καλλιόπη Μακρίδου, Το δικηγορικό απόρρητο, Διδακτορική διατριβή, Αριστοτέλειο Πανεπιστήμιο Θεσσαλονίκης, Τμήμα Νομικής, Θεσσαλονίκη 1989, σελ. 197, διαθέσιμη σε: <<http://thesis.ekt.gr/thesisBookReader/id/1072#page/4/mode/2up>>.

⁸⁵ Βλ. Σωτήρη Μπαλά, Το δικηγορικό απόρρητο και οι έρευνες και κατασχέσεις σε δικηγορικό γραφείο, Σύνήγορος, 115/2016, σελ. 42.

⁸⁶ Βλ. Χαράλαμπο Χρυσανθάκη, Το δικηγορικό απόρρητο, ΕΔΔΔ 4/2001, σελ. 627, σύμφωνα με τον οποίο κατά το άρθρο 5 παρ. 1 του Συντάγματος το δικηγορικό απόρρητο συνδέεται με την ανάπτυξη του δικηγορικού επαγγέλματος, το οποίο δεν μπορεί να ασκηθεί διαφορετικά, ως πτυχή της προσωπικότητας. Υποστηρίζεται, επίσης, ότι εδράζεται και στο άρθρ. 20 παρ. 1 του Συντάγματος ως έκφανση του δικαιώματος στην ακώλυτη πρόσβαση στη Δικαιοσύνη. Βλ. επίσης Κωνσταντίνο Κουτσουλέλο, Το καθήκον εχεμύθειας του δικηγόρου, ΝοΒ 52/2004, σελ. 1988, σύμφωνα με τον οποίο το δικηγορικό απόρρητο συνίσταται στο δικαίωμα του ανθρώπου σε απόλυτη εμπίστευση προς τρίτον ενόψει λήψης συμβουλής για ζητήματα που αφορούν στον βίο του γενικώς και όχι μόνο στον ιδιωτικό, όπου αρκεί η προστασία του άρθρου 9 του Συντάγματος.

⁸⁷ Βλ. άρθρο 38 του Κώδικα Δικηγόρων (ν. 4194/2013).

⁸⁸ Βλ. άρθρο 32 του Κώδικα Δεοντολογίας που έχει ψηφίσει ο Δικηγορικός Σύλλογος Αθηνών στις 04.01.1980.

⁸⁹ Βλ. Καλλιόπη Μακρίδου, όπ. ανωτ. (υποσημ. 84), σελ. 26.

με τον εντολέα του αντιβαίνει στον σεβασμό της αξίας του ανθρώπου και της συνταγματικώς προστατευόμενης αρχής της υπεράσπισης.⁹⁰ Την ίδια στιγμή γίνεται δεκτό τόσο από τη θεωρία⁹¹ όσο και από τη νομολογία του Ε.Δ.Δ.Α. ότι τυχόν παραβίαση του δικηγορικού απορρήτου θα είχε ως αποτέλεσμα την καταστρατήγηση του δικαιώματος στη δίκαιη δίκη (άρθρο 6 της Ε.Σ.Δ.Α.),⁹² στην ιδιωτική ζωή (άρθρο 8 της Ε.Σ.Δ.Α.)⁹³ καθώς και στην αποτελεσματική δικαστική προσφυγή (άρθρο 13 της Ε.Σ.Δ.Α.) κι αυτό διότι με την παραγκώνισή του ακυρώνεται αυτόματα η προσπάθεια εκάστου δικηγόρου για ουσιαστική υπεράσπιση του εντολέα του, αφού οτιδήποτε γνώριζε γι' αυτόν θα έπρεπε να το μεταφέρει στη Φορολογική Διοίκηση.

2. Ειδικά το ιατρικό απόρρητο και η πρόσβαση στα δεδομένα υγείας χάριν διενεργούμενου φορολογικού ελέγχου.

Σκόπελο στο έργο των Φορολογικών οργάνων συνιστά και το ιατρικό απόρρητο. Το ιατρικό απόρρητο είναι η τήρηση αυστηρής και απόλυτης μυστικότητας εκ μέρους των ιατρών κατά την άσκηση των καθηκόντων τους, για οποιοδήποτε στοιχείο αφορά τον ασθενή ή τους οικείους του. Συνιστά, δηλαδή, ευρύτερη έννοια από αυτήν των δεδομένων υγείας, καθώς αφορά οποιοδήποτε στοιχείο υποπίπτει στην αντίληψη του ιατρού ή του αποκαλύπτει ο ασθενής ή οι τρίτοι στο πλαίσιο ασκήσεως των καθηκόντων του και αφορά στον ασθενή ή τους οικείους του, κατά το άρθρο 13 του ν. 3418/2005 (Κώδικα Ιατρικής Δεοντολογίας) και ως εκ τούτου κάθε πληροφορία που προστατεύεται από το ιατρικό απόρρητο δεν συνιστά απαραίτητως ευαίσθητο δεδομένο υγείας.⁹⁴ Με το ιατρικό απόρρητο να προστατεύεται πολλαπλώς, κυρίως μέσω των άρθρων 5 παρ. 3 και 13 παρ. 3 στοιχ. β' του ν. 3418/2005, τα οποία προβλέπουν την κατ' εξαίρεση χορήγηση ιατρικών

⁹⁰ Βλ. Απόφαση ΔΕΚ στην υπόθεση *Ordre des barreaux francophones et germanophone* και λοιποί κατά *Conseil des ministres*, (C-305/05) καθώς και ΕΔΔΑ, απόφαση *Michaud* κατά Γαλλίας, όπ. ανωτ. (υποσημ. 83), με την οποία αντιμετωπίστηκε εκ νέου (μετά την απόφαση του τότε ΔΕΚ στην υπόθεση C-305/2005) το ζήτημα της συμβατότητας των περιορισμών στο δικηγορικό απόρρητο από τη νομοθεσία καταπολέμησης της νομιμοποίησης κερδών από παράνομες δραστηριότητες με την ΕΣΔΑ.

⁹¹ Βλ. Χαράλαμπο Χρυσανθάκη, όπ. ανωτ. (υποσημ. 86), σελ. 627.

⁹² Βλ. σχετ. ΕΔΔΑ, απόφαση *Niemietz* κατά Γερμανίας (16.12.1992).

⁹³ Βλ. σχετ. ΕΔΔΑ, απόφαση *Wieser GmbH* κατά Αυστρίας (16.10.2007), ΕΔΔΑ, Απόφαση *Foxley* κατά Ηνωμένου Βασιλείου (20.6.2000), καθώς και ΕΔΔΑ, Απόφαση *Andre' and another* κατά Γαλλίας (24.10.2008). Με την τελευταία κρίθηκε ότι η κατάσχεση εγγράφων από δικηγορικό γραφείο στο πλαίσιο φορολογικού ελέγχου, για την ανεύρεση στοιχείων με σκοπό την απόδειξη φοροδιαφυγής σε βάρος του εντολέα πελάτη του δικηγορικού γραφείου αντίκειται στο άρθρο 8 της ΕΣΔΑ. Τέτοιου είδους έρευνα πρέπει να διασφαλίζεται από εγγυήσεις και να είναι αναγκαία και ανάλογη του επιδιωκόμενου σκοπού.

⁹⁴ Βλ. Πέτρο Τσαντίλα/Χαρίκλεια Λάτσιου. Το ιατρικό απόρρητο υπό το πρίσμα της προστασίας των προσωπικών δεδομένων, ΕΔΚΑ ΝΓ'/2011, σελ. 163.

πιστοποιητικών σε τρίτο πρόσωπο και εφόσον αυτό έχει έννομο συμφέρον, μέσω του άρθρου 371 ΠΚ με τις προβλεπόμενες ποινές για τους παραβιάζοντες το καθήκον εχεμύθειας ιατρούς κ.λ.π. καθώς και μέσω των άρθρων 400 και 212 ΚΠοινΔ με την απαγόρευση εξέτασής τους από το δικαστή ως μάρτυρες σχετικά με όσα εμπιστευτικά στο πλαίσιο άσκησης του ιατρικού επαγγέλματος πληροφορήθηκαν, οφείλει κανείς να αναρωτηθεί πόσο εφικτή είναι σήμερα η διατήρηση του ιατρικού απορρήτου και των ευαίσθητων προσωπικών δεδομένων υγείας, με τόσες ετερόκλητες υπηρεσίες και οργανισμούς που εμπλέκονται κατά τη νοσηλεία ενός ατόμου, όπως π.χ. ασφαλιστικός φορέας, ιδιωτική ασφάλεια και εμμέσως η εφορία που εν προκειμένω μας απασχολεί.

Η εξαγωγή δεδομένων υγείας από ένα ιατρικό αρχείο συχνά ζητείται από δημόσιες αρχές, συμπεριλαμβανομένων τις φορολογικές, κι αυτό διότι βάσει του ΚΦΔ διαθέτουν αυτού του είδους την ελεγκτική αρμοδιότητα. Την ίδια στιγμή, ωστόσο, ο Κώδικας σιωπά ως προς το εμπόδιο του ιατρικού απορρήτου που εμφανίζεται, ευλόγως βέβαια, καθόσον καθίσταται δυσχερής η εξαντλητική αναφορά στην εκάστοτε μορφή απορρήτου που παρακαλύει κάθε φορά το ελεγκτικό έργο της Διοίκησης. Λύση δίδεται άθις μέσω του Κανονισμού Προστασίας Δεδομένων Προσωπικού Χαρακτήρα⁹⁵ και ειδικότερα -κατόπιν εξουσιοδοτήσεώς του δυνάμει του άρθρου 9 παρ. 4- μέσω του εκτελεστικού του Κανονισμού νόμου 4624/2019. Κατά τα διαλαμβανόμενα στο νόμο, που εφαρμόζεται ως ειδικότερος, η επεξεργασία ευαίσθητων δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα από δημόσιους εν γένει φορείς για σκοπό διαφορετικό από αυτόν για τον οποίο έχουν συλλεχθεί, επιτρέπεται μεταξύ άλλων όταν η επεξεργασία είναι αναγκαία για τη διασφάλιση φορολογικών και τελωνειακών εσόδων υπό την προϋπόθεση, βεβαίως ότι εφαρμόζεται μία από τις προβλεπόμενες στο άρθρο 9 παρ. 2 του ΓΚΠΔ εξαιρέσεις ή το άρθρο 22 του παρόντος νόμου.⁹⁶ Καίτοι, λοιπόν, η ένταξη των δεδομένων υγείας στην κατηγορία των ευαίσθητων δεδομένων υποδηλώνει την πρόθεση του νομοθέτη να προσδώσει μεγαλύτερη προστασία στα δεδομένα αυτά, καθώς από τη φύση τους τεκμαίρεται

⁹⁵ Βλ. άρθρο 9 παρ. 2 περ. ζ' του ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΥ (ΕΕ) 2016/679 ΤΟΥ ΕΥΡΩΠΑΪΚΟΥ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΙΟΥ ΚΑΙ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ της 27ης Απριλίου 2016 για την προστασία των φυσικών προσώπων έναντι της επεξεργασίας των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα και για την ελεύθερη κυκλοφορία των δεδομένων αυτών και την κατάργηση της οδηγίας 95/46/ΕΚ (Γενικός Κανονισμός για την Προστασία Δεδομένων).

⁹⁶ Βλ. άρθρο 22 παρ. 2 περ. α' και παρ. 3, καθώς και άρθρο 24 παρ. 1 περ. β' και παρ. 2 του ν. 4624/2019.

υψηλότερη επικινδυνότητα για τη φυσική και ηθική προτεραιότητα του φορέα τους,⁹⁷ ακόμη κι αυτή η ειδική κατηγορία προσωπικών δεδομένων «ενδίδει» τελικά και υπό προϋποθέσεις στην επίκληση αναγκαίων λόγων ουσιώδους δημοσίου συμφέροντος, όπως είναι η εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων του ελεγχόμενου πολίτη.

Να σημειωθεί, ωστόσο, πως παρά τις ανωτέρω αντίθετες νομοθετικές προβλέψεις⁹⁸ και τη νομολογιακή τάση των δικαστηρίων,⁹⁹ οι φορολογικές ελεγκτικές αρμοδιότητες δεν ασκούνται πάντοτε ανεμπόδιστα, καθώς συχνά γίνεται επίκληση του ιατρικού απορρήτου ως πρόφαση,¹⁰⁰ αντίληψη η οποία εύλογα έχει ριζώσει στη συνείδηση ιατρού και ασθενή καθώς η ανάπτυξη σχέσεων αμοιβαίας εμπιστοσύνης και σεβασμού μεταξύ αυτών αποτελεί το πιο ουσιαστικό στοιχείο για την ορθότερη άσκηση του ιατρικού λειτουργήματος.

3. Ειδικά το τραπεζικό απόρρητο και η άρση του χάριν διενεργούμενου φορολογικού ελέγχου.

Διανύοντας έως σήμερα καιρούς παγκόσμιας οικονομικής και δημοσιονομικής κρίσης στη χώρα μας, το υψηλό επίπεδο φορολογικής διαφάνειας, με τη σύγχρονη της έννοια, κρίνεται αναγκαίο, προκειμένου να αντιμετωπιστούν φαινόμενα φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής,¹⁰¹ η περιστολή των οποίων απαιτεί τη διενέργεια ενδεδειγμένων οικονομικών ελέγχων, οι οποίοι καθιστούν με τη σειρά τους αναπόφευκτη τη σύνδεση με το χρηματοπιστωτικό σύστημα.¹⁰² Από την άλλη πλευρά, τα τραπεζικά χρηματοπιστωτικά ιδρύματα υπέχουν αυξημένης υποχρέωσης προνοίας και προστασίας των συμφερόντων των πελατών τους, η οποία εξειδικεύεται βάσει των ειδικών συνθηκών κάθε περίπτωσης, ενόψει της ειδικής σχέσης

⁹⁷ Βλ. Ζωή Καρδασιάδου, Επεξεργασία προσωπικών δεδομένων υγείας, σε: Το δίκαιο στην ψηφιακή εποχή, 3^ο Πανελλήνιο Συνέδριο e-Θέμις, έκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2012, σελ. 17.

⁹⁸ Βλ. Ευτύχη Φυτράκη, Ιατρικό Απόρρητο και διαφάνεια στη Δημόσια Διοίκηση, σε: Συνήγορο του Πολίτη, Ιατρικό απόρρητο, πληροφορίες που αφορούν προσωπικά δεδομένα, ιατρικός φάκελος και αρχεία νοσοκομείων, έκδ. Σάκκουλας, Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2006, σελ. 113.

⁹⁹ Βλ. απόφαση ΔΠρΑθ 19322/1988, ΔΦΝ 44/1990, σελ. 54, σύμφωνα με το οποίο έγινε δεκτό ότι το ιατρικό απόρρητο αίρεται σε μεγάλο βαθμό για λόγους δημοσίου συμφέροντος και ότι δεν παραβιάζονται με τους φορολογικούς ελέγχους τα άρθρα 9 και 19 του Συντάγματος, που προσδιορίζουν ότι η προσωπική ζωή του ατόμου είναι απαραβίαστη. Η απόφαση αυτή αποτέλεσε ιστορικό γεγονός στην ελληνική νομολογία.

¹⁰⁰ Βλ. τη με αριθμ. πρωτ. 2618/24-04-2018 κοινοποίηση του Ν.Π.Δ.Δ. Ιατρικού Συλλόγου Πατρών προς τον Προϊστάμενο Α.Α.Δ.Ε. Α' Δ.Ο.Υ. Πατρών κο Παπαθανασόπουλο Κων/νο, διαθέσιμη σε: <<http://www.ispatras.gr/wp-content/uploads/2018/04/>>.

¹⁰¹ Βλ. διεξοδ. Ελένη Θεοχαροπούλου, όπ. ανωτ. (υποσημ. 61), σελ. 8 επ., 65 επ..

¹⁰² Βλ. διεξοδ. Βασιλή Δουβλή, Τραπεζικό απόρρητο, προστασία προσωπικών δεδομένων και νομιμοποίηση παράνομων εσόδων κατά τη διεξαγωγή φορολογικών ελέγχων, ΔΕΕ 18/2012, σελ. 1093 επ..

εμπιστοσύνης που αναπτύσσεται μεταξύ αυτών και των πελατών τους.¹⁰³ Από την γενική αυτή υποχρέωση, στο πλαίσιο των συναλλακτικών σχέσεων «τραπεζών και πελατών», απορρέει η ειδικότερη υποχρέωση εχεμύθειας¹⁰⁴ των πρώτων για τις προσωπικές και οικονομικές υποθέσεις των δευτέρων, που περιήλθαν σε γνώση του εκάστοτε πιστωτικού ιδρύματος κατά την άσκηση της επιχειρηματικής του δραστηριότητας,¹⁰⁵ τόσο σε προσυμβατικό και συμβατικό στάδιο όσο και σε μετασυμβατικό στάδιο.¹⁰⁶

Οι δε πάσης φύσεως πληροφορίες των συναλλασσομένων σχετικά με τις καταθέσεις, τις αναλήψεις, τις κινήσεις λογαριασμών, τις δανειακές τους υποχρεώσεις, τα επενδυτικά προϊόντα που προτιμούν κ.λπ., περιλαμβάνονται στην έννοια του γενικού τραπεζικού απορρήτου.¹⁰⁷ Ενώ στο ειδικό τραπεζικό απόρρητο, το οποίο είναι ειδικότερο του γενικού, εμπίπτουν οι πάσης φύσεως χρηματικές καταθέσεις, είτε είναι όψεως, είτε είναι προθεσμίας, και οποιαδήποτε άλλη κατάθεση,¹⁰⁸ όπως είναι αυτές των μετοχών, των ομολογιών ή άλλου είδους χρεογράφων, καθώς και οι καταθέσεις σε αλλοδαπές τράπεζες που λειτουργούν στην Ελλάδα με υποκαταστήματα.¹⁰⁹ Θα μπορούσε να λεχθεί, συνεπώς, ότι το τραπεζικό απόρρητο αποτελεί μέρος της διαχρονικής προσπάθειας του ατόμου να διαφυλάξει την οικονομική του ελευθερία και την ιδιωτικότητά του έναντι της εκάστοτε εξουσίας, όπως της φορολογικής, μείζονα σημασία που ώθησε στην πολλαπλή νομική του θεμελίωση.¹¹⁰

Ωστόσο, οι παρεμβάσεις του Δημοσίου και δη της Φορολογικής Διοίκησης στο τραπεζικό σύστημα, για ελεγκτικούς σκοπούς,¹¹¹ συνιστούν πλέον τον κανόνα και

¹⁰³ Βλ. απόφαση ΠΠρΘεσς 19932/2009, απόφαση ΠΠρΑθ 2087/2004 και απόφαση ΑΠ 1727/2008 στις οποίες επεξηγείται ότι η κατά πολύ πλεονεκτικότερη θέση της Τράπεζας δικαιολογεί την αυξημένη υποχρέωση προστασίας των συμφερόντων των πελατών της.

¹⁰⁴ Βλ. διεξοδ. Νικόλαο Ρόκα/Χρήστο Γκόρτσο, Στοιχεία Τραπεζικού Δικαίου, Δημόσιο & Ιδιωτικό Τραπεζικό Δίκαιο, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2012, σελ. 189 επ..

¹⁰⁵ Βλ. διεξοδ. Σπύρο Ψυχομάνη, όπ. ανωτ. (υποσημ. 60), σελ. 133 επ..

¹⁰⁶ Βλ. Σπύρο Ψυχομάνη, όπ. ανωτ. (υποσημ. 60), σελ. 44-45.

¹⁰⁷ Βλ. Βιργινία Καραθάνου, Προσωπικά Δεδομένα και Οικονομική Συμπεριφορά, έκδ. Αντ. Σάκκουλας, Αθήνα 2017, σελ. 89.

¹⁰⁸ Βλ. απόφαση Ολομέλειας ΑΠ 1225/1975, ΕΤρΔ Α'/1993, σύμφωνα με την οποία τα δεδομένα αυτά (έως εκείνη τη χρονική στιγμή) δεν προστατεύονταν.

¹⁰⁹ Βλ. απόφαση ΜΠρΑθ 1654/2010 σχετικά με το απόρρητο των τραπεζικών καταθέσεων.

¹¹⁰ Το τραπεζικό απόρρητο θεμελιώνεται στο Ν.Δ. 1059/1971, όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, στις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1, 5 παρ. 1, 9 παρ. 1, 19 και 25 του Συντάγματος αλλά και στις κοινές διατάξεις των άρθρων 252 και 371 ΠΚ, 57, 59, 197-198 και 288 ΑΚ, ενώ απορρέει και από τη συμβατική σχέση με την Τράπεζα.

¹¹¹ Υπενθυμίζεται ότι στην παρούσα μελέτη εξετάζεται η παρέμβαση της Φορολογικής Διοίκησης μόνο για ελεγκτικούς σκοπούς και όχι για εν γένει πληροφορικούς ή εισπρακτικούς (διαδικασία που εκφεύγει της έννοιας του φορολογικού ελέγχου), για τους οποίους προβλέπεται η άρση του

όχι την εξαίρεση, κάμπτοντας το τραπεζικό απόρρητο υπέρ των Φορολογικών αρχών καθώς αυτό συγκρούεται με δημόσια έννομα αγαθά, των οποίων την προστασία προκρίνει η έννομη τάξη. Συγκεκριμένα, στο άρθρο 15 παρ. 3 και 5 του ΚΦΔ προβλέπεται η δυνατότητα στον Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. να ζητά πληροφορίες ή έγγραφα φορολογουμένων από τρίτους και ιδίως από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα *«για τον καθορισμό της φορολογικής υποχρέωσης που προκύπτει με βάση τις διασταυρώσεις των στοιχείων και την είσπραξη της φορολογικής οφειλής...»*, ερώτημα το οποίο πρέπει να απαντάται εντός 10 ημερών από την παραλαβή του ή σε εξαιρετικά σύνθετες περιπτώσεις εντός 20 ημερών. Το τραπεζικό απόρρητο εν προκειμένω, ως μορφή επαγγελματικού απορρήτου, οδηγεί αναλογικά στην εφαρμογή και τους περιορισμούς της παρ. 5 του ίδιου άρθρου.¹¹²

Ευρύτατη εξαίρεση από το τραπεζικό απόρρητο εισήχθη με το ν. 3986/2011 για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής. Κατά το άρθρο 32 παρ. 3 αυτού,¹¹³ διάφοροι δημόσιοι και ιδιωτικοί φορείς, μεταξύ των οποίων και τα πιστωτικά ιδρύματα, οφείλουν να υποβάλλουν στο Υπουργείο Οικονομικών κάθε πληροφορία οικονομικού και φορολογικού ενδιαφέροντος που τους ζητείται, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο κρίνεται αναγκαίο για τη βεβαίωση και είσπραξη των φόρων και για τις διαδικασίες ελέγχου και διασταυρώσεων,¹¹⁴ κατ' εξαίρεση των διατάξεων για το επαγγελματικό και τραπεζικό απόρρητο. Δυνάμει της νομοθετικής εξουσιοδότησης που του δίδεται στο τελευταίο εδάφιο της εν λόγω παραγράφου, ο Υπουργός Οικονομικών εξέδωσε την Πολ. 1077/26.3.2012, με την οποία καθορίζει το είδος των

τραπεζικού απορρήτου έναντι των φορολογικών αρχών και σε άλλες διατάξεις, όπως συγκεκριμένα στο άρθρο 15 παρ. 4 του ΚΦΔ δυνάμει της οποίας νομοθετικής εξουσιοδότησης εκδόθηκε η Πολ. 1033/28.1.2014 απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε., με θέμα: «Υποχρεώσεις πιστωτικών και χρηματοδοτικών ιδρυμάτων, ιδρυμάτων πληρωμών, Ελληνικών Ταχυδρομείων, Εταιριών Παροχής Επενδυτικών Υπηρεσιών, επιχειρήσεων ιδιωτικής ασφάλισης, ιδιωτικών θεραπευτηρίων, ιδιωτικών εκπαιδευτηρίων, εταιριών σταθερής και κινητής τηλεφωνίας, εταιριών παροχής ηλεκτρικής ενέργειας και ύδρευσης, σύμφωνα με το άρθρο 15 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α'/26-07-2013)», όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει με την Πολ. 1054/2.3.2015 και με την Πολ. 1260/03.12.2015 απόφαση Αν. ΓΓΔΕ, στο άρθρο 46 παρ. 5 του ΚΦΔ και στο άρθρο 30Β' παρ. 5 του Κ.Ε.Δ.Ε., όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει με το άρθρο 2, παρ. Δ, υποπαρ. Δ1, παρ. 7 του ν. 4336/2015.

¹¹² Η υποχρέωση δηλαδή παροχής πληροφοριών βαρύνει τα πιστωτικά ιδρύματα μόνο για τα στοιχεία που αφορούν τις οικονομικές συναλλαγές τους με τον φορολογούμενο, για τις δε λοιπές πληροφορίες απαιτείται η έγγραφη άδεια του Εισαγγελέα, όπως ανωτέρω εκτέθηκε κατά την ανάλυση του επαγγελματικού απορρήτου.

¹¹³ Το άρθρο 32 παρ. 3 του ν. 3986/2011 τροποποίησε το άρθρο 82 παρ. 2 του ν. 2238/1994 (πρώην ΚΦΕ).

¹¹⁴ Βλ. αιτιολογική έκθεση του ν. 3986/2011 σύμφωνα με την οποία τα στοιχεία αυτά θα αξιοποιηθούν στο πλαίσιο ελεγκτικών διαδικασιών για τη διασταύρωση των στοιχείων που υποβάλλονται από τους φορολογούμενους προς τις αρμόδιες αρχές, για τη βεβαίωση και είσπραξη των φόρων που επιβάλλονται σε σχέση με τα εισοδήματα ή τα περιουσιακά τους στοιχεία.

υποβαλλόμενων στοιχείων και πληροφοριών, τον τρόπο και το χρόνο ανταλλαγής κ.λπ.¹¹⁵

Ευθέως και άνευ επιφυλάξεων, ορίστηκε η άρση του ειδικού τραπεζικού απορρήτου με το άρθρο 63 παρ. 3 του ν. 4170/2013, έναντι των αρμόδιων, για τον έλεγχο και την είσπραξη στον τομέα δημοσίων εσόδων, των υπηρεσιών της Φορολογικής Διοίκησης, καθώς και με την παρ. 2 έναντι του υπευθύνου διαχείρισης της Γ.Γ.Π.Σ. και για το προσωπικό που ο ίδιος με πράξη του ορίζει για το σκοπό αυτό, με αποκλειστικό δικαίωμα πρόσβασης στα απόρρητα στοιχεία. Επίσης, με το άρθρο 62 του ίδιου νόμου συστάθηκε το Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (ΣΜΤΛ και ΛΠ), στο οποίο εντάσσονται δημόσιες αρχές και υπηρεσίες που ασκούν ελεγκτικό και διωκτικό έργο και στις οποίες παρέχεται η δυνατότητα αυτοματοποιημένης πρόσβασης σε στοιχεία τραπεζικών λογαριασμών και λογαριασμών πληρωμών για φυσικά και νομικά πρόσωπα μέσω του συστήματος στο πλαίσιο της αξιοποίησης περισσότερων στοιχείων τρίτων προς όφελος των ελεγκτικών υπηρεσιών,¹¹⁶ συνεπώς και στο πλαίσιο διενεργούμενου φορολογικού ελέγχου. Σκοπός είναι η αυτοματοποιημένη άρα συντομότερη διαβίβαση των οικονομικών πληροφοριών προς διευκόλυνση των αρμόδιων δημόσιων οικονομικών φορέων που ασκούν φορολογικό έργο, όπως οι υπηρεσίες της Α.Α.Δ.Ε., το Σ.Δ.Ο.Ε., η Οικονομική Αστυνομία, ο Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος, η Αρχή Καταπολέμησης του «ξεπλύματος», οι υπηρεσίες του Κ.Ε.Α.Ο. κ.λπ. Το Σ.Δ.Ο.Ε.,¹¹⁷ μάλιστα, δυνάμει του άρθρου 30 παρ. 5 του ν. 3296/2004, όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, έχει αυξημένη προσβασιμότητα σε τραπεζικά στοιχεία και πληροφορίες, χωρίς να εμποδίζεται από διατάξεις περί απορρήτου, διαθέτοντας και τη δυνατότητα δέσμευσης επί τραπεζικών λογαριασμών, περιεχομένου θυρίδων και περιουσιακών εν γένει στοιχείων, με μετέπειτα ενημέρωση του Εισαγγελέα.¹¹⁸

¹¹⁵ Βλ. απόφαση ΣτΕ 275/2014 η οποία μεταξύ άλλων σχολιάζει ότι τα εν λόγω στοιχεία είναι όσα παρίστανται αναγκαία στις διαδικασίες βεβαιώσεων και εισπράξεων των φόρων και στις διαδικασίες ελέγχου και διασταυρώσεων.

¹¹⁶ Βλ. Κωνσταντίνο Καραγκούνη, όπ. ανωτ. (υποσημ. 6), σελ. 123. Βλ. επίσης ΑΠΔΠΧ, Γνωμοδότηση όπ. ανωτ. (υποσημ. 74).

¹¹⁷ Βλ. Π.Δ. 84/2019, με το άρθρο 1 παρ. 1 του οποίου συνιστάται στο Υπουργείο Οικονομικών, Γενική Γραμματεία Φορολογικής Πολιτικής και Δημόσιας Περιουσίας, στην οποία μεταφέρονται ως σύνολο αρμοδιοτήτων, θέσεων, προσωπικού και εποπτευόμενων φορέων μεταξύ άλλων οι υπαγόμενες στην καταργούμενη Ειδική Γραμματεία του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος υπηρεσίες των άρθρων 79 έως 83 του ίδιου Π.Δ.

¹¹⁸ Βλ. απόφαση ΣτΕ (Ολομέλεια) 3316/2014 και απόφαση ΣτΕ 1260/2015, στις οποίες κρίθηκε η συνταγματικότητα του μέτρου της δέσμευσης τραπεζικών λογαριασμών και περιουσιακών στοιχείων για λόγους δημοσίου συμφέροντος.

ε. Πρόσβαση σε βιβλία, στοιχεία και συναφή έγγραφα και κατάσχεση αυτών.

Διατάξεις σχετικά με την πρόσβαση της Φορολογικής Διοίκησης σε βιβλία, στοιχεία και λοιπά έγγραφα απαντώνται σε διάφορες διατάξεις του ΚΦΔ και συγκεκριμένα στα άρθρα 14 παρ. 2, 23 παρ. 1 και 2 περ. α' καθώς και 24, 25 παρ. 6 ώστε από συστηματικής άποψης η πρόσβαση στα βιβλία κ.λπ. δεν διαρρυθμίζεται ενιαία στον Κώδικα. Κατά δε το άρθρο 13 αυτού, η έννοια και το περιεχόμενο του λογιστικού συστήματος και των λογιστικών αρχείων καθορίζεται κατά παραπομπή του νόμου από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.¹¹⁹ Έτσι, σύμφωνα με τα τελευταία, η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς, ενώ το λογιστικό σύστημά της παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού. Ελλείπει πάντως ρητής καταγραφής στο νόμο όλων των υποχρεωτικά τηρούμενων λογιστικών αρχείων (κυρίως) και λαμβανομένου υπόψη ότι σε αυτά περιλαμβάνονται επίσης έγγραφα που προβλέπονται από άλλες νομοθεσίες πλην της φορολογικής, και μάλιστα χωρίς κάποιον ειδικότερο προσδιορισμό, δεν μπορεί να αποκλειστεί το ενδεχόμενο αμφιβολίας, αν σε ορισμένο έγγραφο, ιδίως προβλεπόμενο από μη φορολογικό κανόνα δικαίου, δικαιούται πρόσβαση η Φορολογική Διοίκηση.¹²⁰

Ασαφές παραμένει το τοπίο ως προς το είδος των προσβάσιμων προσωπικών δεδομένων και από τον ίδιο τον Κώδικα, ο οποίος παραχωρεί την εξουσία στην Φορολογική Διοίκηση πρόσβασης σε βιβλία, στοιχεία και συναφή εν γένει έγγραφα είτε όταν ο έλεγχος διεξάγεται από τα γραφεία αυτής είτε όταν είναι επιτόπιος, δηλαδή στις εγκαταστάσεις του ελεγχόμενου. Ειδικότερα, η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί έλεγχο από τα γραφεία της έχοντας πρόσβαση σε έγγραφα και

¹¹⁹ Βλ. ν. 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις». Βλ. επίσης αιτιολογική έκθεση του ν. 4337/2015 αναφορικά με το άρθρο 3, καθώς και την Πολ. 1003/2015 (31.12.2014) απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις», όπου αναφέρεται το εξής: «Σημειώνεται ότι όπου σε άλλους νόμους γίνεται χρήση του όρου “Βιβλία και στοιχεία” ο όρος αυτός αναφέρεται στα λογιστικά αρχεία (λογιστικά βιβλία και λογιστικά στοιχεία) του παρόντος νόμου».

¹²⁰ Βλ. Πέτρο Πανταζόπουλο, όπ. ανωτ. (υποσημ. 3), σελ. 614-614.

πληροφορίες που έχει ήδη στην κατοχή της, σε χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, τα οποία ενδέχεται να έχουν περιέλθει στη σφαίρα κατοχής της σε προγενέστερο χρόνο και χωρίς την έκδοση εντολής ελέγχου σε βάρος του φορολογούμενου,¹²¹ καθώς και στο σύνολο¹²² των βιβλίων και λογιστικών αρχείων που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.¹²³ Παρέχεται, συνεπώς, μια ευρύτατα επεμβατική εξουσία με αμφίλεκτα όρια ως προς το είδος των εγγράφων και των προσωπικών δεδομένων στα οποία δικαιούται πρόσβασης η Διοίκηση κατά το διενεργούμενο από τα γραφεία της έλεγχο.

Κατά τη διεξαγωγή δε επιτόπιου στις επαγγελματικές εγκαταστάσεις του διοικούμενου ελέγχου, η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα, μέρους ή και του συνόλου, των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από την Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων.¹²⁴ Καίτοι, δεν προκύπτει εκ του νόμου η έννομη συνέπεια της χορήγησης μη ακριβών αντιγράφων, νομολογιακά έχει κριθεί ότι ενδεχόμενη αμφιβολία του ελεγκτικού οργάνου ως προς την απόδειξη κρίσιμων πραγματικών περιστατικών δεν αποκλείεται να ενεργήσει σε βάρος του ελεγχόμενου.¹²⁵ Εάν ο ελεγχόμενος αδυνατεί να παράσχει αμέσως αληθή και ακριβή αντίγραφα, τα έγγραφα είναι δυνατόν να απομακρυνθούν από τις εγκαταστάσεις του χωρίς κατάσχεση αλλά με αποδεικτικό παράδοσης υπό την προϋπόθεση, βέβαια, ότι η λήψη από τη Διοίκηση δεν θα διαρκέσει πάνω από δέκα ημέρες.¹²⁶ Συνάγεται εξ αυτού, ότι ο Κώδικας δεν

¹²¹ Βλ. άρθρο 14 παρ. 1 και 2 του ΚΦΔ, ιδίως παρ. 3 αυτού όπου προβλέπεται η υποβολή καταστάσεων φορολογικών στοιχείων, προμηθευτών και πελατών αυτόματα και χωρίς αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης

¹²² Η πρόσβαση στο σύνολο και όχι σε μέρος των βιβλίων και στοιχείων συνάγεται κατόπιν σύγκρισης του άρθρου 23 παρ. 2 α' με το άρθρο 14 παρ. 2 του ΚΦΔ, το οποίο τελευταίο προβλέπει τη δυνατότητα χορήγησης αντιγράφου μέρους των βιβλίων και στοιχείων.

¹²³ Εν προκειμένω, ελλείπει σχετικής νομοθετικής διατάξεως στο Κεφάλαιο των φορολογικών ελέγχων, εφαρμόζεται το άρθρο 14 παρ. 1 και 2 του ΚΦΔ, μόνο ως προς την διαδικασία που πρέπει να τηρηθεί ώστε οι φορολογικές αρχές να έχουν πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία του ελεγχόμενου.

¹²⁴ Βλ. άρθρο 24 παρ. 1 του ΚΦΔ.

¹²⁵ Βλ. απόφαση ΣτΕ 884/2016, κατά την οποία ο φορολογούμενος υποχρεούται να υποδείξει στη Φορολογική Διοίκηση στοιχεία τα οποία τεκμαίρεται ότι γνωρίζει (όπως π.χ. η πηγή κάποιου εισοδήματός του) δυνάμει να ελεγχθούν ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους και, αναλαμβάνοντας, σε διαφορετική περίπτωση, τον κίνδυνο να συναχθούν σε βάρος του συμπεράσματα περί τέλεσης της προαναφερόμενης φορολογικής παράβασης.

¹²⁶ Βλ. άρθρο 25 παρ. 6 του ΚΦΔ.

αναγνωρίζει στον ελεγχόμενο τη δυνατότητα να αρνηθεί την παροχή αντιγράφων¹²⁷ και συνακόλουθα ούτε το δικαίωμά του να μην αυτοενοχοποιηθεί¹²⁸ καθώς και οποιοδήποτε επαγγελματικό ή άλλο απόρρητο.

Πρόσβαση στα οικεία αρχεία έχει και στην περίπτωση που αυτά τηρούνται ηλεκτρονικά ανεξάρτητα από τον τρόπο και τον τόπο αποθήκευσής τους, δηλαδή να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη μορφή. Την ίδια υποχρέωση έχει, εξάλλου, όποιος παρέχει στον φορολογούμενο ψηφιακές υπηρεσίες (π.χ. λογιστικό γραφείο) σχετικές με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων,¹²⁹ χωρίς, όμως, να μπορούν να ληφθούν από αυτόν τον τρίτο αρχεία που τυχόν ανευρίσκονται σε ηλεκτρονικό υπολογιστή ή σε άλλο ηλεκτρονικό τόπο τα οποία δεν είναι ούτε λογιστικά αρχεία ούτε στοιχεία. Πρόσβαση σε τέτοια στοιχεία παρέχεται μόνο υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 15 καθώς και μετά την κατάσχεσή τους κατά το άρθρο 24 παρ. 3 του ΚΦΔ, όπως θα αναλυθεί κατωτέρω. Για τη λήψη, ωστόσο, αντιγράφων που αφορούν σε φορολογικά βιβλία και στοιχεία, οι τρίτοι εν προκειμένω, δεν μπορούν να επικαλεστούν έναντι των ελεγκτικών αρχών τυχόν απόρρητο που τους δεσμεύει έναντι των πελατών τους.

Αν κριθεί αναγκαίο για τη διασφάλιση της αποδεικτικής αξίας των βιβλίων και στοιχείων καθώς και οποιουδήποτε άλλου ανεπίσημου βιβλίου, εγγράφου, αρχείου ή στοιχείου, αν κριθεί δηλαδή ότι υπάρχει κίνδυνος εξαφάνισης ή αλλοίωσης του περιεχομένου τους από τον ελεγχόμενο,¹³⁰ καθώς επίσης και αν ο ελεγχόμενος αρνηθεί παντελώς τη χορήγηση αντιγράφων αυτών, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος μπορεί να προβεί σε κατάσχεση αυτών συντάσσοντας σχετική

¹²⁷ Άρνηση χορήγησης αντιγράφων βιβλίων, στοιχείων και εγγράφων συνιστά διοικητική παράβαση του άρθρου 54 παρ. 1 περ. δ' του ΚΦΔ.

¹²⁸ Βλ. ΕΔΔΑ, απόφαση J.B. κατά Ελβετίας (3.5.2001), σκ. 65-71 και ΕΔΔΑ, απόφαση Chambaz κατά Ελβετίας (5.4.2012), σκ. 53-58, ΕΔΔΑ, κατά τις οποίες το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησης και μη εξαναγκασμού στην πραγματοποίηση δηλώσεων με χαρακτήρα ομολογίας περιλαμβάνει το δικαίωμα εκείνου έναντι του οποίου διεξάγεται διοικητική διαδικασία που θα μπορούσε να οδηγήσει στην επιβολή κυρώσεων «τιμωρητικού» χαρακτήρα σε βάρος του, να μην υποχρεωθεί, υπό την απειλή ποινής σε περίπτωση μη συμμόρφωσης, να παράσχει στην αρχή απαντήσεις από τις οποίες ενδεχομένως να προκύπτει ευθύνη του. Βλ. επίσης ΕΔΔΑ, απόφαση John Murray κατά Ηνωμένου Βασιλείου (8.2.1996), σκ. 47, καθώς και απόφαση Telfner κατά Αυστρίας (30.3.2001), σκ. 15-17, σύμφωνα με τις οποίες η εξαγωγή δυσμενών συμπερασμάτων σε βάρος του κατηγορουμένου που αποφάσισε να ασκήσει το δικαίωμα σιωπής δεν παραβιάζει τα σχετικά δικαιώματα, όταν η καταδίκη στηρίζεται σε ισχυρά αποδεικτικά μέσα που καθιστούν αναγκαία την απάντηση αυτού στην καλά δομημένη εκδοχή της ενοχής. Στην περίπτωση αυτή τα δυσμενή συμπεράσματα δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι αποτελούν μορφή αθέμιτου εξαναγκασμού που παραβιάζει το δικαίωμα σιωπής και το προνόμιο μη αυτοενοχοποίησης.

¹²⁹ Βλ. άρθρο 24 παρ. 2 του ΚΦΔ.

¹³⁰ Βλ. Πέτρο Πανταζόπουλο, όπ. ανωτ. (υποσημ. 3), σελ. 622.

αιτιολογημένη έκθεση,¹³¹ σε αναγκαστική δηλαδή αφαίρεση από την επαγγελματική εγκατάσταση του υπόχρεου ή όπου αλλού τηρούνται αυτά.¹³² Απότοκο αυτής της διάταξης συνιστά αφενός η μη δυνατότητα εκ του Κώδικα άρνησης του ελεγχόμενου αναφορικά με την πρόσβαση της Διοίκησης σε βιβλία, στοιχεία και εν γένει έγγραφα που τον αφορούν. όπως διαπιστώθηκε και ανωτέρω, αφετέρου η ευρεία έκταση της πρόσβασης και σε οποιοδήποτε ανεπίσημο έγγραφο υπό την έννοια της μη πρόβλεψής του από τη φορολογική ή άλλη νομοθεσία, δηλαδή ακόμη και σε πολύ ευαίσθητα προσωπικά δεδομένα που αφορούν τον στενό πυρήνα της ιδιωτικής σφαίρας του ελεγχόμενου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β΄

Η εξουσία γνωστοποίησης των προσωπικών δεδομένων του φορολογούμενου μετά τη συλλογή τους από τη Φορολογική Διοίκηση. (β' φάση επεξεργασίας προσωπικών δεδομένων)

Β.1. Εισαγωγικές παρατηρήσεις Κεφαλαίου

Η εκ μέρους του φορολογούμενου υποχρέωση πειθήνιας και ειλικρινούς συνεργασίας με τη Φορολογική Αρχή και κατ' επέκταση η επί της ουσίας τέλεση των προσωπικών του δεδομένων υπό τα «καυδιανά δίκρανα» του φορολογικού ελέγχου, γέννησε την ανάγκη για ένα αντίβαρο, μια «αντιπαροχή»¹³³ εκ μέρους της Πολιτείας στο καθήκον που βαρύνει τον φορολογούμενο. Η αντιπαροχή αυτή είναι το φορολογικό απόρρητο, που συνεπάγεται την προστασία των προσωπικών του δεδομένων έναντι τρίτων. Αποτελεί με άλλα λόγια, κατά κάποιον τρόπο το αντάλλαγμα, «την ανταμοιβή»¹³⁴ προς τον φορολογούμενο για την παροχή πληροφοριών και στοιχείων στα αρμόδια όργανα της Φορολογικής Διοίκησης κατά τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου και της φορολογικής διαδικασίας γενικότερα. Έχει καθιερωθεί, δηλαδή, προκειμένου να οικοδομηθεί κλίμα εμπιστοσύνης¹³⁵ μεταξύ των αντισυμβαλλομένων με την εξασφάλιση απόλυτης σιγής και εχεμύθειας σε όσες εμπιστευτικές πληροφορίες έλαβαν γνώση τα φορολογικά ελεγκτικά όργανα στο

¹³¹ Βλ. άρθρο 24 παρ. 3 και 4 του ΚΦΔ.

¹³² Βλ. αποφάσεις ΣτΕ 2458/2015, 1283-1284/2011, 283-285/2010, 1375-1378/2008.

¹³³ Βλ. Ευστάθιο Μπακάλη/Πέτρο Πανταζόπουλο, όπ. ανωτ. (υποσημ. 15), σελ. 52.

¹³⁴ Βλ. Πέτρο Πανταζόπουλο, όπ. ανωτ. (υποσημ. 3), σελ. 363.

¹³⁵ Βλ. Πέτρο Πανταζόπουλο, όπ. ανωτ. (υποσημ. 9), σελ. 96.

πλαίσιο της φορολογικής διαδικασίας εν γένει και την κατ' επέκταση μη περιέλευση αυτών σε γνώση τρίτων προσώπων.¹³⁶ Χωρίς την θεσμική εγγύηση του φορολογικού απορρήτου, η ήδη «καθημαγμένη» έναντι της Φορολογικής Διοίκησης προστασία των προσωπικών δεδομένων του φορολογούμενου, λόγω της έντονα επεμβατικής σε αυτά δράση και της ευρύτατης «εξουσία γνώσης» της Διοίκησης, θα καθίστατο παντελώς μετέωρη και ουσιαστικά ανύπαρκτη.

Στο σημείο αυτό, λοιπόν, εξετάζεται η περίπτωση του φορολογικού απορρήτου που συνίσταται στην προστασία των προσωπικών δεδομένων του φορολογούμενου, τα οποία συνέλεξε η Φορολογική Διοίκηση στο πλαίσιο του διενεργούμενου ελέγχου, αυτή τη φορά έναντι τρίτων (και όχι έναντι της Φορολογικής Διοίκησης που εκτέθηκε στο προηγούμενο Κεφάλαιο). Δεδομένου ότι, όπως έγινε αυτοδήλως αντιληπτό κατά τα προπεριγραφόμενα, ακόμη και πολύ ευαίσθητα προσωπικά δεδομένα του διοικούμενου περνούν ουσιαστικά απρόσκοπτα στη σφαίρα κατοχής των φορολογικών αρχών, μένει να εξετασθεί αν αυτά μπορούν μέσω έστω και μιας κερκόπορτας να εξολισθήσουν με τη σειρά τους από την σφαίρα κατοχής των φορολογικών αρχών σε τρίτα για τον φορολογούμενο πρόσωπα. Με λίγα λόγια, εξετάζεται το δεύτερο επίπεδο επεξεργασίας των προσωπικών δεδομένων του φορολογούμενου, που συνίσταται στην διαβίβασή τους σε τρίτα πρόσωπα.

B.2. Το φορολογικό απόρρητο, κατοχύρωση, εννοιολογικό περιεχόμενο και σκοπός

Η ιδιαίτερη σημασία του και η αναγκαιότητα ύπαρξης και καθιέρωσής του ως θεσμού προστασίας υπέρ των προσωπικών δεδομένων του φορολογούμενου είχε γίνει αντιληπτή εδώ και ένα αιώνα με την πρόβλεψή του για πρώτη φορά από το νομοθέτη του ν. 1043/1917.¹³⁷ Σήμερα και μετά το πλήθος των διάσπαρτων νομοθετικών διατάξεων που ακολούθησαν,¹³⁸ ο φορολογικός νομοθέτης το κατοχύρωσε ενιαία, συγκεντρωτικά και εξαντλητικά στο άρθρο 17 του ΚΦΔ. Η τήρηση του απορρήτου φορολογικών δεδομένων και σχέσεων, των οποίων η περαιτέρω κοινοποίηση σε άλλα

¹³⁶ Βλ. Κατερίνα Πέρρου, Τα όρια του φορολογικού απορρήτου (Παρατηρήσεις επί της ΓνωμΝΣΚ υπ' αριθμ. 326/2004), ΧρΙΔ Ε'2005, σελ. 82.

¹³⁷ Βλ. άρθρο 12 εδαφ. γ' του ν. 1043/1917 «περί φορολογίας των εκτάκτων κερδών».

¹³⁸ Ακολούθως, κατοχυρώθηκε με το άρθρο 33 και 43 του ν. 1640/1919 «περί φορολογίας των καθαρών προσόδων», με το άρθρο 19 παρ. 1 του α.ν. 1839/1951 «περί μεταρρυθμίσεων εις την φορολογίαν των καθαρών προσόδων», με το άρθρο 69 παρ. 2 του ν.δ. 3323/1955, με το άρθρο 16 του ν.δ. 3843/1958 και τελικώς μεταξύ άλλων στο άρθρο 85 του ν. 2238/1994, στο άρθρο 58 του ν. 2859/2000 και στο άρθρο 103 του ν. 2961/2001.

πρόσωπα θα προσέφερε στοιχεία που αφορούν στην προσωπική ζωή των φορολογουμένων ή τρίτων, βρίσκει επίσης την κατοχύρωσή του σε μια σειρά συνταγματικών διατάξεων όπως των άρθρων 2 παρ. 1, που προστατεύει την ανθρώπινη αξιοπρέπεια, 5 παρ. 1 που εγγυάται την ελεύθερη ανάπτυξη της προσωπικότητας, 9Α που προστατεύει από τη συλλογή, επεξεργασία και χρήση των προσωπικών δεδομένων, 25 παρ. 2 εδαφ. δ' αναφορικά με τον περιορισμό των δικαιωμάτων καθώς επίσης του άρθρου 8 της Ε.Σ.Δ.Α. περί προστασίας της ιδιωτικής ζωής. Σε ενωσιακό επίπεδο δε, η προστασία εξασφαλίζεται μέσω του άρθρου 16 της Σ.Λ.Ε.Ε., του Κανονισμού 2016/679 και του άρθρου 8 του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ε.Ε. για την προστασία των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα.

Κατά την ερμηνεία του εννοιολογικού του προσδιορισμού, συνάγεται ότι δεσμεύει την αρμόδια φορολογική αρχή έναντι του εκάστοτε ενδιαφερόμενου φορολογούμενου προσώπου και υποχρεώνει τα αρμόδια όργανα να απέχουν από κάθε ενέργεια, με την οποία τα φορολογικά στοιχεία θα μπορούσαν να περιέλθουν σε οποιοδήποτε τρίτο πρόσωπο, εκτός από τις εξαιρέσεις, που ορίζονται κατά περιοριστικό τρόπο στο νόμο.¹³⁹ Ωστόσο, για να καταστεί κατανοητό σε όλο του το εύρος, απαιτείται πρωτίστως ο προσδιορισμός των φορολογικών στοιχείων που προστατεύονται από το σχετικό απόρρητο, στην έννοια των οποίων ο Κώδικας δεν αναφέρεται ούτε ενδεικτικά, αλλά κάνει απλώς λόγο για «*όλα τα στοιχεία και πληροφορίες των φορολογουμένων*». Απόρρητα φορολογικά στοιχεία, λοιπόν, χωρίς, όμως, να μπορεί αν αποκλειστεί το ενδεχόμενο αμφισβητήσεων,¹⁴⁰ δεν είναι μόνο όσα αναφέρονται στο στενό κύκλο των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου, αλλά και όσα σχετίζονται με επιχειρηματικές, επαγγελματικές και εν γένει οικονομικές δραστηριότητές του, καθώς επίσης και με ζητήματα προσωπικού ή οικογενειακού χαρακτήρα.¹⁴¹ Τούτο σημαίνει ότι η έννοια του φορολογικού απορρήτου είναι ευρεία και η προστασία του είναι περισσότερο αναγκαία, γιατί

¹³⁹ Βλ. ΑΠΔΠΧ, Γνωμοδότηση 1/2011, σκ. 10, διαθέσιμη σε: <www.dpa.gr>.

¹⁴⁰ Αμφισβήτηση περί απορρήτου ή μη έχει χωρήσει ακόμη και για αμιγώς φορολογικά στοιχεία. Π.χ. ο Α.Φ.Μ. σύμφωνα με τις υπ' αριθμ. 552/1995 και 39/1989 Γνωμοδοτήσεις του ΝΣΚ, η επωνυμία και η διεύθυνση εταιρειών, στοιχεία τα οποία η Δ.Ο.Υ. δεν κωλύεται να χορηγήσει δεδομένου ότι τα στοιχεία αυτά είναι δημοσιεύσιμα σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 39/1989 Γνωμοδότηση του ΝΣΚ. Αντιθέτως, η δήλωση έναρξης επιτηδεύματος έχει σχέση προς τη φορολογία ή άπτεται αυτής και συνεπώς εμπίπτει του φορολογικού απορρήτου κατά την υπ' αριθμ. 12/1991 Γνωμοδότηση του ΝΣΚ. Επίσης οι ημερομηνίες της δήλωσης έναρξης, μεταβολής και διακοπής εργασιών αποτελούν στοιχεία του φακέλου της επιχείρησης, ελεύθερου επαγγελματία κ.λπ., έχουν σχέση με τη φορολογία των προσώπων αυτών και κατά συνέπεια είναι απόρρητες για τους τρίτους (1116828/2730/ΔΜ/21.12.2001).

¹⁴¹ Βλ. Ευστάθιο Μπακάλης/Πέτρο Πανταζόπουλο, όπ. ανωτ. (υποσημ. 15), σελ. 53.

αφορά εκτός από την περιουσιακή και την προσωπική κατάσταση του φορολογούμενου.¹⁴² Συνακολούθως, θέματα τα οποία αφορούν επιχειρηματικά μυστικά, όπως λ.χ. είναι οι μέθοδοι παραγωγής, πελατολόγιο, συμβάσεις, πηγές προμηθειών διαφόρων παραγωγικών μέσων, τρόποι διαφημίσεως, πιστωτική ικανότητα, πολιτική τιμών, αγορών, πωλήσεων, πιστωτικά και αναπτυξιακά προγράμματά κ.λπ., καθώς επίσης τυχόν αναπηρία ή ασθένεια του φορολογούμενου ή των μελών της οικογένειάς του, τυχόν διάσταση με τον/την σύζυγο του κ.ο.κ. εμπίπτουν στη σφαίρα του φορολογικού απορρήτου.¹⁴³ Η παρούσα, συνεπώς, διάταξη του άρθρου 17 του ΚΦΔ έχει γενική αναφορά, καθώς ορίζει ως απόρρητα όλα τα στοιχεία και τις πληροφορίες των φορολογουμένων.¹⁴⁴

Η καθιέρωση του φορολογικού απορρήτου εξυπηρετεί διττό σκοπό. Αφενός την προστασία των φορολογουμένων έναντι τρίτων, αφετέρου την προστασία του δημοσίου συμφέροντος. Πρωταρχικά μέσω αυτού επιδιώκεται η εδραίωση της πεποίθησης μεταξύ των φορολογουμένων ότι οι φορολογικές δηλώσεις, οι εκθέσεις, τα φύλλα ελέγχου και γενικά τα στοιχεία της οικονομικής τους δραστηριότητας δεν θα περιέλθουν σε γνώση οποιουδήποτε τρίτου με συνέπεια τη βλάβη των συμφερόντων τους.¹⁴⁵ Τούτο γιατί μόνο έτσι μπορούν οι φορολογούμενοι να δηλώσουν άφοβα το πραγματικό εισόδημα που απέκτησαν και γενικότερα να εμφανίζουν στα βιβλία τους την πραγματική συναλλακτική τους κίνηση και την όλη επαγγελματική τους δραστηριότητα. Ο νομοθέτης δίδει ουσιαστικά προβάδισμα στην προστασία των ατομικών συμφερόντων του φορολογούμενου έναντι του συμφέροντος της Πολιτείας για εξακρίβωση της φορολογητέας ύλης, αφού οι φορολογούμενοι μπορούν να ανακοινώνουν στα φορολογικά όργανα γεγονότα, σχέσεις και άλλα στοιχεία που συνδέονται με την προσωπική τους ζωή, ακριβώς επειδή θεωρούν ότι τα γεγονότα θα παραμείνουν αυστηρά απόρρητα.¹⁴⁶ Εξ αυτού

¹⁴² Βλ. Μιχαήλ Κυπραίο, Στοιχεία φορολογικού δικαίου, 1980, σελ. 660, σε: Άγγελο Κωνσταντινίδη, Το φορολογικό απόρρητο, ΠοινΧρ 1989, έκδ. ΑΦΟΙ Σάκκουλας Ε.Ε., Αθήνα 1989, σελ. 6.

¹⁴³ Βλ. Άγγελο Κωνσταντινίδη, όπ. ανωτ. (υποσημ. 142), σελ. 6, Ευστάθιο Μπακάλη/Πέτρο Πανταζόπουλο, όπ. ανωτ. (υποσημ. 15), σελ. 53, Πέτρο Πανταζόπουλο, όπ. ανωτ. (υποσημ. 3), σελ. 365. Βλ. επίσης Θεόδωρο Ψυχογιό, Το φορολογικό απόρρητο-Νομολογία και γνωμοδοτικές λύσεις σχετικά με το φορολογικό απόρρητο, Λογιστής, 2/2007, σελ. 150.

¹⁴⁴ Υπό τις προϊσχύουσες διατάξεις ως απόρρητα φορολογικά στοιχεία προσδιορίζονταν συγκεκριμένα στοιχεία, όπως δηλώσεις φορολογίας, βιβλία, στοιχεία, εκθέσεις ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού του φόρου.

¹⁴⁵ Βλ. Ανδρέα Κοψιαύτη, Το φορολογικό απόρρητο, Φορολογική Επιθεώρηση 40/1993, σελ. 261 επ..

¹⁴⁶ Βλ. Πέτρο Πανταζόπουλο, όπ. ανωτ. (υποσημ. 9), σελ. 97.

συνάγεται και ότι δεν αντιτάσσεται έναντι του ίδιου του φορολογούμενου, ο οποίος έχει πλήρη πρόσβαση στα δεδομένα που τον αφορούν.¹⁴⁷

Καίτοι, εκ πρώτης όψεως προτάσσεται από το φορολογικό νομοθέτη η προστασία του φορολογούμενου, ουδόλως μπορεί να αμφισβητηθεί ότι το φορολογικό απόρρητο θεσπίστηκε και για να διασφαλισθεί η προστασία του δημοσίου συμφέροντος.¹⁴⁸ Υποτιθέσθω ότι ο φορολογούμενος δεν διασφαλιζόταν απόλυτα ότι αυτά που αποκαλύπτει στις φορολογικές αρχές θα χρησιμοποιηθούν αποκλειστικά για φορολογικούς σκοπούς, τότε καθίσταται βέβαιο ότι θα προέβαινε σε ανειλικρινείς και κατ' επέκταση αναληθείς δηλώσεις, οι οποίες θα αποτελούσαν μια ανορθόδοξη φορολογητέα βάση για την επιβολή, τη διάγνωση και τον προσδιορισμό του φόρου. Υπό αυτή την έννοια το φορολογικό απόρρητο σκοπεί στην ενθάρρυνση του φορολογούμενου να εμφανίσει την πραγματική οικονομική του κατάσταση, διευκολύνοντας τοιουτοτρόπως την Φορολογική Διοίκηση να ασκήσει τις ελεγκτικές της αρμοδιότητες.¹⁴⁹ Η ανίχνευση της πραγματικής φορολογητέας ύλης οδηγεί στην ορθή είσπραξη των προβλεπόμενων από τη φορολογική νομοθεσία δημοσίων εσόδων, στην πάταξη της φοροδιαφυγής και εν γένει στην πλήρωση του ταμειευτικού σκοπού.

B.3. Υπόχρεοι τήρησης του φορολογικού απορρήτου

Από την ευρεία διατύπωση του άρθρου 17 του ΚΦΔ, γίνεται κατανοητό πως πρόθεση του φορολογικού νομοθέτη είναι η εκτεταμένη υποχρέωση τήρησης του

¹⁴⁷ Βλ. τις υπ' αριθμ. 710/1993 και 193/2003 Γνωμοδοτήσεις του ΝΣΚ κατά τα διαλαμβανόμενα στις οποίες «Δεν συντρέχει περίπτωση φορολογικού απορρήτου, διότι αυτό ενεργεί υπέρ του φορολογούμενου, έναντι τρίτων και δεν αντιτάσσεται κατά αυτού, όταν ζητάει πληροφορίες που τον αφορούν».

¹⁴⁸ Η εν λόγω άποψη αποτέλεσε κοινό τόπο ήδη από την αρχή της θεμελίωσης του φορολογικού απορρήτου. Βλ. ΓνωμΕισ ΑΠ 36/1959, ΠoinXρον Θ'/1959, σελ. 585, σύμφωνα με την οποία: «τουτέστι της ανιχνεύσεως και εξακριβώσεως της φορολογητέας ύλης, εφ' ης ερείδεται η επιτυχία της συμφέρον της πολιτείας σκοπούσης φορολογίας του εισοδήματος, εφ' ης κατ' ουσιώδες μέρος στηρίζονται τα δημόσια της πολιτείας οικονομικά». Βλ. επίσης ΓνωμΕισ ΑΠ 182/1959, ΕΕΝ 1959, σελ. 656, καθώς και Γνωμοδότηση Ολομέλειας ΝΣΚ 19/2009, σελ. 12: «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 της άμεσης ή έμμεσης φορολογίας... Είναι σαφές ότι η καθιέρωση του απορρήτου των φορολογικών στοιχείων αποβλέπει προεχόντως στην εδραίωση της πεποιθήσεως μεταξύ των φορολογουμένων ότι τα φορολογικά αυτών στοιχεία δεν θα περιέλθουν σε γνώση οιαδήποτε τρίτου. Με τον τρόπο αυτό επιδιώκεται η οικοδόμηση σχέσεων εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενων και φορολογικής αρχής, οι οποίες υποστηρίζουν την αποτελεσματικότερη ενόδωση των δημοσιονομικών σκοπών. Είναι προφανές επίσης ότι, θεσπίζοντας ο νομοθέτης φορολογικό απόρρητο, σκοπό έχει και την προστασία του φορολογούμενου, με την απαγόρευση υπεισελεύσεως αναρμόδιων τρίτων στον κύκλο της οικονομικής του δράσεως και γενικότερα της περιουσιακής του καταστάσεως».

¹⁴⁹ Βλ. Θεόδωρο Φορτσάκη/Κατερίνα Σαββαΐδου, Φορολογικό Δίκαιο, έκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2013, σελ. 544.

φορολογικού απορρήτου, αφού από τη γραμματική ερμηνεία προκύπτει ότι η δέσμευση καταλαμβάνει όλα ανεξαιρέτως τα πρόσωπα που έχουν λάβει γνώση των φορολογικών και λοιπών στοιχείων του διοικούμενου.¹⁵⁰ Πιο συγκεκριμένα, τα πρόσωπα που εμπίπτουν στις δεσμεύσεις μπορούν να διακριθούν στις εξής τρεις κατηγορίες: α. σε όλους τους υπαλλήλους της Φορολογικής Διοίκησης και του Υπουργείου Οικονομικών, ανεξαρτήτως της σχέσης εργασίας τους με τα ανωτέρω νομικά πρόσωπα και του εν ενεργεία ή συνταξιοδοτικού καθεστώτος τους,¹⁵¹ β. στα πρόσωπα των περιπτώσεων α' έως ιστ' της παρ. 1 του άρθρου 17 ΚΦΔ, στα πρόσωπα, δηλαδή, εκτός της Φορολογικής Διοίκησης, τα οποία όταν λαμβάνουν γνώση των απόρρητων πληροφοριών και στοιχείων λόγω άρσης του φορολογικού απορρήτου οφείλουν να χρησιμοποιούν τις πληροφορίες αυτές αποκλειστικά και μόνο για την επίτευξη του σκοπού για τον οποίο χορηγήθηκαν,¹⁵² χωρίς τη δυνατότητα χορήγησής τους στη σφαίρα γνώσης τρίτων προσώπων¹⁵³ και γ. στα λοιπά πρόσωπα που βρίσκονται επίσης εκτός της Φορολογικής Διοίκησης, στην γνώση των οποίων περιήλθαν τυχαία απόρρητες πληροφορίες και στοιχεία του φορολογούμενου και τα οποία σεβόμενα το φορολογικό απόρρητο οφείλουν να επιστρέφουν στη Φορολογική Διοίκηση και να μην τα αποκαλύπτουν σε μη δικαιούχους τρίτους.¹⁵⁴

Το βασικό πλαίσιο βάσει του οποίου χορηγούνται τα στοιχεία των φορολογουμένων και οι δικλίδες ασφαλείας για την προστασία των χορηγούμενων πληροφοριών καθορίστηκαν με την με αριθμ. Πολ. 1154/8.8.2018 κοινή απόφαση του Υπουργού και Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., εκδοθείσα κυρίως λόγω των πολλαπλών αιτημάτων των προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 17 για τη χορήγηση στοιχείων των φορολογούμενων. Αξίζει να σημειωθεί ότι η εν λόγω απόφαση προσθέτει μια επιπλέον προϋπόθεση για τη διαβίβαση

¹⁵⁰ Βλ. και Πολ. 1123/1.8.2017 Εγκύκλιο του Προϊσταμένου της Γεν. Δ/σης Φορολογικής Διοίκησης, με θέμα: «Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τη χορήγηση στοιχείων του Υποσυστήματος Μητρώου των Δ.Ο.Υ.» παρ. 2.

¹⁵¹ Βλ. άρθρο 17 παρ. 1 εδαφ. α' του ΚΦΔ καθώς και Πολ.1154/8.8.2018 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, Υφυπουργού Οικονομικών και Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Εφαρμογή του πλαισίου και της πολιτικής ασφάλειας του Υπουργείου Οικονομικών και της ΑΑΔΕ για την τήρηση του φορολογικού απορρήτου ανάλογα με την περίπτωση από τα πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 17 ΚΦΔ, διαδικασίες χορήγησης απόρρητων στοιχείων ή πληροφοριών σε πρόσωπα εντός και εκτός της Φορολογικής Διοίκησης και της καταχώρισης και παρακολούθησης της χορήγησης αυτής, καθώς και ρύθμιση λοιπών διαδικαστικών ή τεχνικών θεμάτων.», άρθρο 1.

¹⁵² Βλ. αιτιολογική έκθεση του ν. 4174/2013 σύμφωνα με την οποία η χρήση των πληροφοριών και των στοιχείων αυτών γίνεται κατά τον ελάχιστο απαιτούμενο βαθμό για την επίτευξη του σκοπού για τον οποίο χορηγήθηκαν και ως εκ τούτου τα πρόσωπα αυτά υποχρεούνται να τηρούν την αρχή της αναλογικότητας.

¹⁵³ Βλ. άρθρο 17 παρ. 3 του ΚΦΔ.

¹⁵⁴ Βλ. άρθρο 17 παρ. 4 του ΚΦΔ.

πληροφοριών στα πρόσωπα της παρ. 1 πέραν των υπαλλήλων της Α.Α.Δ.Ε., ήτοι της αναγκαίας λήψης τεχνικών και οργανωτικών μέτρων ασφαλείας ώστε να καθίσταται διαυγής η ροή της προστατευόμενης πληροφορίας και να είναι δυνατή η διενέργεια ελέγχου για τη διαπίστωση τυχόν παραβιάσεων ή χρήσης των πληροφοριών για άλλο από τον χορηγηθέντα σκοπό. Μάλιστα, τα πρόσωπα αυτά φέρουν την ευθύνη για την ασφαλή και ορθή χρήση όταν η χορήγηση λαμβάνει χώρα μέσω διαδικτυακών υπηρεσιών συμπεριλαμβανομένης της άμεσης πρόσβασης με κωδικούς “TAXISNET”.¹⁵⁵ Σε κάθε περίπτωση για την χορήγηση των πληροφοριών απαραίτητη είναι η υποβολή αιτήματος, έντυπου ή ηλεκτρονικού, από τα δικαιούμενα πρόσωπα πλην των υπαλλήλων της Α.Α.Δ.Ε. και των φορολογικών αρχών της αλλοδαπής, το οποίο πρέπει να υπογράφεται από το αρμόδιο διοικητικό όργανο και να συνυποβάλλεται από συγκεκριμένες δηλώσεις του αιτούντος κατά τα αναλυτικώς περιγραφόμενα στη απόφαση.¹⁵⁶

Όσα εκ των ανωτέρω πρόσωπα είναι ή έχουν διατελέσει υπάλληλοι της Φορολογικής Διοίκησης και σε όσα από τα λοιπά πρόσωπα εφαρμόζεται ο υπαλληλικός κώδικας, η δέσμευση είναι διττή, καθώς υπόκεινται παράλληλα και στον περιορισμό του υπηρεσιακού απορρήτου. Ο νομοθέτης επιδεικνύοντας την επιβαλλόμενη προνοητικότητα έχει θεσπίσει με ειδικές διατάξεις του υπαλληλικού δικαίου¹⁵⁷ την υποχρέωση εχεμύθειας των χειριζόμενων υπηρεσιακά θέματα, με το δικαιολογητικό λόγο ότι οι χειρισμοί θεμάτων εμπιστευτικού χαρακτήρα από τους εντεταλμένους υπαλλήλους του Δημοσίου και των Ν.Π.Δ.Δ. δεν πρέπει σε συγκεκριμένες περιπτώσεις να γίνονται υπό το φώς της δημοσιότητας γιατί αυτό θα αντέκειτο στο οπωσδήποτε προστατευταίο δημόσιο συμφέρον.¹⁵⁸ Ως υπηρεσιακό απόρρητο δε νοείται, βέβαια, οποιοδήποτε γεγονός που αφορά στην υπηρεσία, αλλά μόνο εκείνο «*το οποίον ως εκ της ειδικής φύσεώς του πρέπει να τηρείται μυστικόν, διότι η τυχόν αποκάλυψίς του δεν προσβάλλει απλώς και μόνο την υπαλληλικήν δεοντολογία, ήτις επιβάλλει εις τον υπάλληλον να μην μεταδίδει εις τρίτους πληροφορίας περί τα θέματα της υπηρεσίας του, αλλά θίγει (βλάπτουσα ή εκθέτουσα εις κίνδυνον) συγκεκριμένα και σοβαρά συμφέροντα του Δημοσίου*».¹⁵⁹ Το καθήκον,

¹⁵⁵ Βλ. Πολ. 1154/8.8.2018, όπ. ανωτ. (υποσημ. 151), άρθρο 2 παρ. 2, 3 και 4.

¹⁵⁶ Βλ. Πολ. 1154/8.8.2018, όπ. ανωτ. (υποσημ. 151), άρθρο 3.

¹⁵⁷ Βλ. άρθρο 26 του ν. 3528/2007 (Κώδικας Κατάστασης Δημοσίων Πολιτικών Διοικητικών Υπαλλήλων και Υπαλλήλων Ν.Π.Δ.Δ., άλλως Υπαλληλικός Κώδικας).

¹⁵⁸ Βλ. Βασίλη Τσούμα, Το δικαίωμα πληροφόρησης και επίδειξης εγγράφων, έκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2014, σελ. 90.

¹⁵⁹ Βλ. Χρήστο Δέδε, Ποινικόν Δίκαιον ειδικό μέρος, έκδ. Π.Ν. Σάκκουλας, Αθήνα 1983, σελ. 102.

λοιπόν, τηρήσεως σιγής που προκύπτει από τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας είναι έννοια στενότερη από εκείνη του υπηρεσιακού απορρήτου¹⁶⁰ και κατά μία άποψη, λαμβανομένου υπόψη ότι το τελευταίο αφορά στοιχεία και πληροφορίες που δεν έχουν σχέση με τη βεβαίωση του φόρου, συνιστά ειδικό υπηρεσιακό απόρρητο.¹⁶¹

B.4. Ο εύκαμπτος χαρακτήρας του φορολογικού απορρήτου

α. Οι λόγοι άρσης του φορολογικού απορρήτου.

Και ενώ το φορολογικό απόρρητο καθιερώθηκε κατ' αρχήν ως απόλυτο και απαραβίαστο καταδεικνύοντας κατ' αυτόν τον τρόπο τη σπουδαιότητά του,¹⁶² απειλείται πλέον μέσω των διαρκώς νέων περιπτώσεων άρσης του. Και αυτό διότι τα στοιχεία που έχουν στη διάθεσή τους οι φορολογικές αρχές μέσω των ευρύτατων ελεγκτικών εξουσιών που τους παρέχει ο νόμος, αποτελούν ζητούμενο πολλών υπηρεσιών για την εκπλήρωση των υποχρεώσεών τους.¹⁶³ Συνακόλουθα, η κάμψη του φορολογικού απορρήτου και η διαρροή των προσωπικών δεδομένων του φορολογούμενου σε τρίτα πρόσωπα επιβάλλεται για την εξυπηρέτηση εκ των τελευταίων, σκοπών, που κατά την κρίση του νομοθέτη είναι ιδιαίτερα σημαντικοί και αναγκαίοι για λόγους δημοσίου συμφέροντος. Ωστόσο, η πληθώρα και η ευρύτητα των από το φορολογικό απόρρητο εξαιρέσεων, που καθιερώνεται κατά κύριο λόγο από τον ΚΦΔ,¹⁶⁴ αλλά και η αντιφατική και ασαφής διατύπωση των σχετικών διατάξεων συμβάλλουν στην υπέρμετρη χαλάρωση του θεσμού και τη διαρραγή του ως σταθερής αρχής προστασίας του φορολογούμενου κατά τη φορολογική διαδικασία.¹⁶⁵ Η διαπίστωση αυτή θα μπορούσε να αποτελεί λεκτική υπερβολή αν αναλογιστούμε ότι η απαρίθμηση των περιπτώσεων άρσης στο νόμο είναι περιοριστική, με αποτέλεσμα ο εξαιρετικός χαρακτήρας της οικείας διάταξης να μην επιτρέπει την διασταλτική και ευρεία ερμηνεία της.¹⁶⁶ Ωστόσο, η επιθυμητή

¹⁶⁰ Βλ. Άγγελο Κωνσταντινίδη, όπ. ανωτ. (υποσημ. 142), σελ. 8.

¹⁶¹ Βλ. Θεόδωρο Ψυχογιό, Το φορολογικό απόρρητο, ΔΦΝ 54/2000, σελ. 165 και επίσης Άγγελο Κωνσταντινίδη, όπ. ανωτ. (υποσημ. 142), σελ. 8.

¹⁶² Βλ. ΓνωμΕισ ΑΠ 182/1959, όπ. ανωτ. (υποσημ. 148), σελ. 656.

¹⁶³ Βλ. Πέτρο Πανταζόπουλο, όπ. ανωτ. (υποσημ. 3), σελ. 380.

¹⁶⁴ Βλ. Πέτρο Πανταζόπουλο, όπ. ανωτ. (υποσημ. 14), σελ. 389, κατά τον οποίο χαρακτηριστικό της τάσης υποβάθμισης του θεσμού του φορολογικού απορρήτου είναι ότι οι εξαιρέσεις από αυτό υπερδιπλασιάστηκαν ήδη από την εισαγωγή του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994).

¹⁶⁵ Βλ. σχετ. Νικόλαο Χατζητζανή, Εγχειρίδιον γενικών αρχών φορολογικού δικαίου, έκδ. Αντ. Σάκκουλας, Αθήνα-Κομοτηνή 1991, σελ. 229 και Δημήτριο Ράικο, Ο διαδικαστικός θεσμός της φορολογικής δηλώσεως, έκδ. Αντ. Σάκκουλας 2000, σελ. 114.

¹⁶⁶ Βλ. Γνωμοδότηση ΝΣΚ 19/2009, όπ. ανωτ. (υποσημ. 148), σύμφωνα με την οποία ο κοινός νομοθέτης δύναται να περιορίσει την έκταση εφαρμογής της διατάξεως προβλέποντας νέες εξαιρέσεις, δεδομένου ότι η διάταξη περί φορολογικού απορρήτου δεν έχει υπερνομοθετική ισχύ. Συνεπώς, νέες

ισορροπία και η ενδυνάμωση του θεσμού και πάλι αποκαθίσταται αμυδρά. Σε κάθε περίπτωση, πάντως, διαπιστώνεται πως τόσο η καθιέρωση του φορολογικού απορρήτου όσο και η άρση του έχουν την ίδια δικαιολογητική βάση, το δημόσιο συμφέρον.

β. Περιπτώσιολογία άρσης του φορολογικού απορρήτου κατά τα οριζόμενα στο νόμο.

Οι περιπτώσεις που το απόρρητο αίρεται, ορίζονται περιοριστικά στο άρθρο 17 παρ. 1 περ. α' έως στ', παρ. 2 και 5 του ΚΦΔ. Ειδικότερα, προβλέπονται δύο τρόποι άρσης, πρώτον κατόπιν αιτήσεως τρίτου και ρητής, ειδικής, έγγραφης ή ηλεκτρονικής συγκατάθεσης του φορολογουμένου, η οποία δύναται να ανακληθεί και δεύτερον στις περιοριστικά αναφερόμενες περιπτώσεις του οικείου άρθρου. Σήμερα, οι περιπτώσεις κάμψης μετά και την τελευταία διεύρυνση¹⁶⁷ ανέρχονται στις δεκαοκτώ στο σύνολό τους. Ειδικότερα, απόρρητα στοιχεία και πληροφορίες του φορολογούμενου που βρίσκονται στη σφαίρα κατοχής της Φορολογικής Διοίκησης είτε κατόπιν διενεργούμενου φορολογικού ελέγχου είτε όχι, μπορούν να αποκαλύπτονται στις ακόλουθες περιπτώσεις¹⁶⁸:

α. σε άλλους υπαλλήλους της φορολογικής διοίκησης, μέλη του κύριου προσωπικού του ΝΣΚ και δικηγόρους του Δημοσίου στο πλαίσιο εκτέλεσης των καθηκόντων τους και εφόσον αυτά καθίσταται απολύτως αναγκαία,¹⁶⁹

β. σε διωκτικές αρχές στο πλαίσιο διερεύνησης ή δίωξης αδικημάτων. Ενδεικτικά, διωκτικές αρχές που υπό την προϋπόθεση διερεύνησης ή δίωξης

εξαίρεσεις μόνο ο νομοθέτης μπορεί να θεσπίσει και όχι να προβλεφθούν νέες κατόπιν διασταλτικής ερμηνείας ή αναλογικής εφαρμογής.

¹⁶⁷ Η τελευταία διεύρυνση έλαβε χώρα με το άρθρο 52 παρ. 1 του ν. 4569/2018.

¹⁶⁸ Όπως εκτέθηκε ανωτέρω στην Ενότητα Β.3. «Υπόχρεοι τήρησης του φορολογικού απορρήτου» ακόμη και στην περίπτωση κάμψης του φορολογικού απορρήτου, τα πρόσωπα τα οποία λαμβάνουν γνώση των απόρρητων πληροφοριών οφείλουν να σεβαστούν και να τηρήσουν το απόρρητο σύμφωνα με το άρθρο 17 παρ. 3 του ΚΦΔ.

¹⁶⁹ Υπό το προϋπάρχον καθεστώς η περίπτωση αυτή προβλεπόταν στο άρθρο 85 παρ. 5 περ. στ' του ν. 2238/1994 (ΚΦΕ). Βλ. επίσης Γνωμοδότηση Ολομέλειας ΝΣΚ 19/2009, όπ. ανωτ. (υποσημ. 148), σελ. 18, σύμφωνα με την οποία κάμψη του φορολογικού απορρήτου επέρχεται μόνον στις περιπτώσεις που προβλέπονται από το νόμο, όπως εκείνης της παρ. 5 του άρθρου 85 του ν. 2238/1994, στις οποίες δεν συμπεριλαμβάνεται κατ' αρχήν χορήγηση φορολογικών στοιχείων των αντιδίκων προς τα μέλη του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους και στους δικηγόρους του Δημοσίου, προκειμένου να υποστηρίξουν τα συμφέροντα του Δημοσίου σε δικαστήρια, με εξαίρεση τα μέλη εκείνα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους και τους δικηγόρους του Δημοσίου που καλούνται κατά την άσκηση των καθηκόντων τους να χειρισθούν είτε ατομικώς είτε συλλογικώς φορολογικές υποθέσεις και οι οποίοι έχουν καθήκον διαφυλάξεως του απορρήτου.

αξιόποιων πράξεων¹⁷⁰ δεν υπόκεινται στη νομοθεσία περί φορολογικού απορρήτου συνιστούν ο Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος,¹⁷¹ ο Ανακριτής,¹⁷² οι ελεγκτές της Δ/σης Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος του Υπουργείου Οικονομικών,¹⁷³ τα όργανα της Δ/σης Εσωτερικών Υποθέσεων της Ελληνικής Αστυνομίας,¹⁷⁴ η Δ/ση Οικονομικής Αστυνομίας,¹⁷⁵

γ. σε δικαστικές αρχές στο πλαίσιο εκδίκασης οποιασδήποτε ποινικής ή φορολογικής υπόθεσης ή αστικής υπόθεσης με διάδικο το Δημόσιο ή Φορέα της Γενικής Κυβέρνησης,¹⁷⁶

δ. σε φορολογικές αρχές της αλλοδαπής, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διεθνείς συμβάσεις, το ν. 4170/2013,¹⁷⁷ τα άρθρα 295-319 του ν. 4072/2012¹⁷⁸ καθώς και τη νομοθεσία για τη δικαστική συνδρομή,

¹⁷⁰ Η περίπτωση β' πριν την τροποποίησή της με την υποπαρ. Δ.2, περ. 3 του άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014 επέτρεπε την άρση του φορολογικού απορρήτου στις διωκτικές αρχές μόνο στην περίπτωση αδικημάτων φοροδιαφυγής.

¹⁷¹ Βλ. άρθρο 17 Α παρ. 8 του ν. 2523/1997, ως έχει τροποποιηθεί και ισχύει. Βλ. επίσης απόφαση 2429/2017 ΕφΑθ (Ποιν).

¹⁷² Βλ. άρθρο 2 παρ. 5 του ν. 4022/2011. Με το άρθρο 586 (σε συνδυασμό με το άρθρο 585) του Κώδικα Ποινικής Δικονομίας, ο οποίος κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 4620/2018, η παρ. 5 του ν. 4022/2011 καταργήθηκε κατά το μέρος που αφορά τον Εισαγγελέα Εγκλημάτων Διαφθοράς για τον οποίον ίσχυαν τα αυτά με τον Ανακριτή.

¹⁷³ Βλ. άρθρο 382 παρ. 4 του ν. 4512/2018.

¹⁷⁴ Βλ. άρθρο 82 παρ. 2 του ν. 2238/1994 (ΚΦΕ), όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει με το άρθρο 32 παρ. 4 του ν. 3986/2011, καθώς και Γνωμοδότηση ΝΣΚ 96/2008 κατά την οποία τα όργανα της Δ/σης Εσωτερικών Υποθέσεων της Ελληνικής Αστυνομίας, μπορούν να έχουν πρόσβαση σε φακέλους που περιέχουν ευαίσθητα προσωπικά δεδομένα υπαλλήλων και σε στοιχεία που καλύπτονται από το φορολογικό απόρρητο του άρθρου 85 του ν. 2238/1994, τόσο στην περίπτωση κατά την οποία ενεργούν προκαταρκτική εξέταση ή προανάκριση, κατόπιν εισαγγελικής παραγγελίας, όσο και στην περίπτωση που διενεργούν προανακριτικές πράξεις αυτεπαγγέλτως, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 243 παρ. 2 ΚΠΔ για τα αδικήματα του άρθρου 1 παρ. 2 του ν. 2713/1999.

¹⁷⁵ Βλ. την με αριθμ. πρωτ. 7001/2/1445-ν/12.4.2012 Υ.Α. με θέμα: «Ενημέρωση και ανταλλαγή πληροφοριακών στοιχείων μεταξύ Υποδιεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας και Υπηρεσιών Υπουργείου Οικονομικών, για την εφαρμογή της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας», άρθρο 1 σύμφωνα με το οποίο: «*Το προσωπικό της Υποδιεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας (ΥΠ.Ο.Α.) ενεργώντας προκαταρκτική εξέταση ή προανάκριση στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων της έχει δικαίωμα άμεσης πρόσβασης στα αρχεία κάθε Υπηρεσίας του Υπουργείου Οικονομικών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρούσα απόφαση.*».

¹⁷⁶ Βλ. απόφαση ΣτΕ 1116/2009 σύμφωνα με την οποία: «*προκειμένου το Συμβούλιο της Επικρατείας να ασκήσει την ακυρωτική του αρμοδιότητα και να παράσχει έννομη προστασία στους διοικουμένους (άρθρα 95 παρ. 1 περ. α' και 20 παρ. 1 του Συντάγματος και 6 παρ. 1 της Συμβάσεως για την Προάσπιση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου των Θεμελιωδών Ελευθεριών [ν.δ. 53/1974, Α. 256]), η Διοίκηση έχει υποχρέωση να διαβιβάζει στο Δικαστήριο όλα τα στοιχεία, τα οποία είναι κρίσιμα για την διερεύνηση της υποθέσεως και τα οποία ζητούνται είτε με προδικαστική απόφασή του είτε με έγγραφο του Προέδρου του ή του Προέδρου του οικείου Τμήματος ή του εισηγητή της υποθέσεως (άρθρα 22 παρ. 1 και 3, 23 παρ. 1 και 2, 24 παρ. 1 και 33 του π.δ. 18/1989, Α. 8). Η υποχρέωση αυτή καταλαμβάνει και απόρρητα κατά νόμον έγγραφα...». Βλ. επίσης απόφαση ΔΕφΑθ 74/2010, απόφαση ΣτΕ 4600/2005 καθώς και Πολ. 1130/8.12.2004 Εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα: «Κοινοποίηση της 326/2004 γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, σχετικά με άρση του φορολογικού απορρήτου στο στάδιο διενέργειας προανάκρισης και υποχρέωση διενέργειας ελέγχου κατόπιν παραγγελίας Εισαγγελέα ή προανακριτικού υπαλλήλου.».*

ε. σε υπηρεσίες των φορέων Γενικής Κυβέρνησης, προκειμένου να προσδιοριστούν οι υποχρεώσεις των φορολογουμένων προς αυτούς τους φορείς υπό την προϋπόθεση ότι η Φορολογική Διοίκηση θα κρίνει ότι τα απόρρητα στοιχεία και οι πληροφορίες είναι αναγκαίες για τον εν λόγω προσδιορισμό.¹⁷⁹ Από τη γραμματική ερμηνεία της διατάξεως και κατόπιν σύγκρισής της με την προϊσχύουσα διάταξη,¹⁸⁰ προκύπτει ότι οι φορείς της Γενικής Κυβέρνησης δύνανται να υποβάλλουν αίτηση για την χορήγηση των απόρρητων φορολογικών στοιχείων για οποιοδήποτε σκοπό.

στ. σε εξουσιοδοτημένους υπαλλήλους δημοσίων υπηρεσιών, Ν.Π.Δ.Δ. και δημοσίων οργανισμών με αρμοδιότητα διαχείρισης, παρακολούθησης και ελέγχου χρηματοδοτήσεων και ενισχύσεων ή επιδοτήσεων από εθνικούς ή ενωσιακούς πόρους,¹⁸¹

ζ. σε διαζευγμένους ή συζύγους σε διάσταση και σε ανιόντες και κατιόντες, για τον καθορισμό διατροφής κατόπιν εισαγγελικής παραγγελίας, για τα στοιχεία που αναγράφονται ρητά σε αυτήν. Η διάταξη καταλαμβάνει όλους τους υπόχρεους σε καταβολή διατροφής κατ' άρθρα 1445 και 1485 επ. Α.Κ.¹⁸²

¹⁷⁷ Με το ν. 4170/2013 ενσωματώθηκαν οι διατάξεις της Οδηγίας 2011/16/ΕΕ σχετικά με τη διοικητική συνεργασία μεταξύ των κρατών-μελών της Ε.Ε. στον τομέα της άμεσης φορολογίας, στον οποίο αναφερόμαστε εκτενώς στο επόμενο Κεφάλαιο. Βλ. επίσης άρθρο 29 του ΚΦΔ.

¹⁷⁸ Με το ν. 4072/2012 ενσωματώθηκαν οι διατάξεις της Οδηγίας 2010/24/ΕΕ σχετικά με την αμοιβαία συνδρομή για την είσπραξη απαιτήσεων σχετικών με φόρους, δασμούς και άλλα μέτρα. Βλ. επίσης απόφαση ΔΠρΑθ 277/2014 στην οποία επεξηγείται η σημασία της συνεργασίας με τις φορολογικές διοικήσεις της αλλοδαπής ως εξής: «Και τούτο διότι, οι ανωτέρω εκτεθείσες διατάξεις των άρθρων 295 έως 319 του ν. 4072/2012, θεσπίσθηκαν προκειμένου να διευρυνθεί το πεδίο εφαρμογής της αμοιβαίας συνδρομής των Κρατών - μελών της Ε.Ε. για την είσπραξη απαιτήσεων σχετικών με φόρους και δασμούς, με στόχο την διασφάλιση των οικονομικών συμφερόντων των Κρατών - μελών, της ουδετερότητας της εσωτερικής αγοράς και της αποφυγής δημοσιονομικών απωλειών, κατ' επιταγήν της Οδηγίας 24/2010 του Συμβουλίου της Ε.Ε.».

¹⁷⁹ Βλ. Πολ. 1098/9.4.2014 απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Παροχή οικονομικών στοιχείων σε φορείς κοινωνικής ασφάλισης» σύμφωνα με την οποία: «Επιτρέπεται η χορήγηση στοιχείων σε φορείς κοινωνικής ασφάλισης από τη δήλωση απόδοσης του φόρου που παρακρατείται στο εισόδημα από μισθωτή εργασία καθώς και από την Οριστική Δήλωση Απόδοσης Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών προκειμένου να διενεργηθούν οι σχετικοί έλεγχοι και διασταυρώσεις που αποβλέπουν στον ορθό προσδιορισμό των οφειλόμενων ασφαλιστικών εισφορών.».

¹⁸⁰ Με το άρθρο 12 παρ. 3 του ν. 4474/2017 διαγράφηκε η φράση «και να εντοπιστούν πηγές αποπληρωμής των απαιτήσεών τους», καθιστώντας πλέον ευρύτερο το πεδίο εφαρμογής της διατάξεως.

¹⁸¹ Βλ. Γνωμοδότηση ΝΣΚ 36/2009 σύμφωνα με την οποία εφόσον η ανώνυμη εταιρία «Ταμείο Εγγυοδοσίας Μικρών και Πολύ Μικρών Επιχειρήσεων Α.Ε.», αποτελούσα δημόσιο οργανισμό, όπως απαιτείται κατ' άρθρο 85 παρ. 5 εδ. ε' του ν. 2238/1994 (ΚΦΕ), αιτείται φορολογικά στοιχεία φορολογουμένου υπέρ του οποίου έχει εγγυηθεί για την αποπληρωμή ληφθέντος από αυτόν δανείου, δύνανται να χορηγηθούν σ' αυτήν εκείνα μόνο τα φορολογικά στοιχεία που είναι απολύτως αναγκαία για τον έλεγχο των προϋποθέσεων παροχής και παρακολούθησης της εγγύησης.

¹⁸² Βλ. απόφαση 284/2019 ΜΠρΡόδου σύμφωνα με την οποία: «το αίτημα του ενάγοντος-εναγόμενου (ενν. υπόχρεου σε διατροφή εν διαστάσει συζύγου) για την επίδειξη φορολογικής δήλωσης δεν είναι νόμιμο, διότι το απόρρητο των φορολογικών δηλώσεων που καθιερώνεται με τη διάταξη του άρθρου 85 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 «περί κυρώσεως του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» συνιστά νόμιμο λόγο άρνησης επίδειξης των φορολογικών δηλώσεων, με οποιονδήποτε τρόπο και αν υποβάλλεται το σχετικό

η. στην Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης για την άσκηση των αρμοδιοτήτων της που ορίζονται στο ν. 3691/2008, όπως ισχύει.¹⁸³

θ. σε οποιονδήποτε τρίτο, μη ρητά κατονομαζόμενο από το νόμο, κατόπιν αιτιολογημένης εισαγγελικής παραγγελίας, ότι δεν συντρέχει περίπτωση φορολογικού απορρήτου¹⁸⁴ και εφόσον ο τρίτος αποδεικνύει ότι έχει έννομο συμφέρον,¹⁸⁵

ι. σε φορολογουμένους που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, κατόπιν αιτήσεως τους, και μόνο καθ' ο μέρος αυτό είναι απολύτως αναγκαίο, προκειμένου να διακριβωθεί η φορολογική ή η επαγγελματική υπόσταση άλλου φορολογουμένου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Η σχετική πληροφορία ζητείται προκειμένου να διακριβωθεί η φορολογική ή επαγγελματική υπόσταση του φορολογούμενου που

αίτημα, ο οποίος κάμπει το έννομο συμφέρον τους για την επίδειξή τους (ΑΠ 1831/2007, Ελλ/Δνη 2008/120, Εφ Θεσς 567/2016 ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ, ΕφΛαμ 8/2013, ΤρΝομΠλ ΝΟΜΟΣ, ΕφΑθ 673/2009, Ελλ/Δνη 2009/1474)». Για το καθεστώς μέχρι την εισαγωγή του ΚΦΔ, βλ. Πολ. 1049/11.3.2013 Εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: «Χορήγηση βεβαίωσης στοιχείων ακινήτων στους εν διαστάσει συζύγους για διατροφή, κατόπιν εισαγγελικής παραγγελίας», το με αριθ. πρωτ.: 1060466/1100/Α0012/3.6.2008 έγγραφο της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: «Άρση φορολογικού απορρήτου για τον καθορισμό διατροφής πρώην συζύγου της οποίας ο πρώην σύζυγος απεβίωσε» και το με αριθμ. πρωτ. Δ13 ΦΜΑΠ 1062805 ΕΞ 2013/11.4.2013 έγγραφο της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: «Φορολογικό Απόρρητο», σχετικά με την άρση του φορολογικού απορρήτου στις περιπτώσεις διατροφής τέκνων.

¹⁸³ Βλ. Γνωμοδότηση Ολομέλειας ΝΣΚ 186/2002 η οποία αναφέρεται στην προϊσχύουσα Ανεξάρτητη Διοικητική Αρχή με την επωνυμία «Εθνική Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες», που συστήθηκε με το άρθρο 7 του ν. 2331/1995 το οποίο καταργήθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 54 του ν. 3691/2008, σύμφωνα με την οποία Γνωμοδότηση οι διατάξεις περί φορολογικού απορρήτου δεν ισχύουν έναντι της Ανεξάρτητης Διοικητικής Αρχής του άρθρου 7 του ν. 2331/95, δεδομένου ότι αυτή δεν θεωρείται τρίτος κατά την έννοια του άρθρου 85 του ν. 2238/94.

¹⁸⁴ Βλ. Γνωμοδότηση ΝΣΚ 710/1993, όπ. ανωτ. (υποσημ. 147), σύμφωνα με την οποία ο Εισαγγελέας, λόγω του ότι δεν συνιστά δικαστήριο και δεν έχει την εξουσία να επιλύει κατ' αρχάς αστικές ιδιωτικές διαφορές ή να αναγνωρίζει αστικό δικαίωμα, δεν διαθέτει την εξουσία να διατάξει τη φορολογούσα αρχή να χορηγήσει σε τρίτον έγγραφο που βρίσκονται στον οικείο φάκελο του φορολογούμενου, εφόσον τη χορήγηση αυτή απαγορεύει ρητά ο νόμος. Βλ. επίσης Γνωμοδότηση ΝΣΚ 150/2012 κατά την οποία η εντολή του Εισαγγελέα για τη χορήγηση στοιχείων προς ιδιώτες, από τις Δ.Ο.Υ., απορρήτων, κατά το άρθρο 85 του Κ.Φ.Ε., δεν είναι δεσμευτική για τη φορολογική αρχή, εφόσον η εισαγγελική εντολή δεν περιέχει ρητή έκφραση γνώμης περί του απορρήτου των χορηγουμένων στοιχείων και παραγγελία του εισαγγελικού λειτουργού προς την διοικητική αρχή για τη γνωστοποίηση στον αιτούντα των αιτουμένων στοιχείων, αλλά αποτελεί απλώς διαβίβαση προς αυτήν της σχετικής αιτήσεως προς αξιολόγηση του περιεχομένου της και για τις περαιτέρω νόμιμες ενέργειες της αρμοδιότητάς της.

¹⁸⁵ Βλ. Γνωμοδότηση ΝΣΚ 710/1993, όπ. ανωτ. (υποσημ. 147), σύμφωνα με την οποία στον αφανή εταίρο ο οποίος έναντι της φορολογικής αρχής για τα πραγματοποιηθέντα υπό της αφανούς εταιρείας κέρδη θεωρείται φορολογικώς ανύπαρκτος, δεν δύνανται να χορηγηθούν φορολογικά στοιχεία από τον οικείο φάκελο της επιχειρήσεως αυτής, επί των οποίων στηρίζεται η φορολογική αξίωση του δημοσίου κατά του εμφανούς εταίρου, παρά μόνο εκείνα τα οποία μπορεί να χορηγηθούν σε οποιονδήποτε τρίτο που αποδεικνύει έννομο συμφέρον.

ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και κατ' επέκταση την πρόληψη της φοροδιαφυγής και την προστασία του δημοσίου συμφέροντος.¹⁸⁶

ια. σε εξουσιοδοτημένο προσωπικό της Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης Κοινωνικής Ασφάλισης Α.Ε. «ΗΔΙΚΑ ΑΕ» του ν. 3607/2007 (Α' 245) για σκοπούς υλοποίησης προγραμμάτων κοινωνικού χαρακτήρα της Γενικής Γραμματείας Πρόνοιας του Υπουργείου Εργασίας, Κοινωνικής Ασφάλισης και Κοινωνικής Αλληλεγγύης ή άλλων προβλέψεων παροχών κοινωνικού χαρακτήρα, καθώς και σχετικών προβλέψεων παροχών υγείας σε ομάδες πληθυσμού από το Υπουργείο Υγείας και στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων της,¹⁸⁷

ιβ. στον Γενικό Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης στο πλαίσιο ελέγχων, επιθεωρήσεων και ερευνών, που διενεργούνται από αυτόν, σε εξουσιοδοτημένους προς τούτο υπαλλήλους του Σώματος Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης στο πλαίσιο ελέγχων, επιθεωρήσεων και ερευνών, που διενεργούνται από αυτό, ή κατόπιν εντολής του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης, καθώς και σε εξουσιοδοτημένους υπαλλήλους των ιδιαίτερων Σωμάτων και Υπηρεσιών Επιθεώρησης και Ελέγχου των φορέων της παρ. 2 του άρθρου 1 του ν. 3074/2002 (Α' 296) στο πλαίσιο ελέγχων, επιθεωρήσεων και ερευνών, που διενεργούνται κατόπιν εντολής του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης.¹⁸⁸

ιγ. Στα πρόσωπα και τα όργανα της παρ. 1 του άρθρου 3 και 3Α του ν. 3213/2003 (Α' 309), όπως εκάστοτε ισχύει, στο πλαίσιο ελέγχου των δηλώσεων περιουσιακής κατάστασης των υπόχρεων του άρθρου 1 του ίδιου Νόμου.¹⁸⁹ Τα στοιχεία χορηγούνται αποκλειστικά για τα ελεγχόμενα πρόσωπα αρμοδιότητάς τους και αφορούν μόνον τα ελεγχόμενα έτη.

ιδ. Σε εξουσιοδοτημένο προσωπικό της Διεύθυνσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης της Γενικής Διεύθυνσης Στρατηγικού Σχεδιασμού, Προγραμματισμού και Ηλεκτρονικής Διεύθυνσης του Υπουργείου Παιδείας, Έρευνας και Θρησκευμάτων για την άσκηση έργου του Υπουργείου Παιδείας, Έρευνας και Θρησκευμάτων σε θέματα που αφορούν όλες τις βαθμίδες της τυπικής και της μη

¹⁸⁶ Βλ. Χαρά Λιβιτσάνου, όπ. ανωτ. (υποσημ. 50), σελ. 377.

¹⁸⁷ Π.χ. διασύνδεση Α.Α.Δ.Ε. με Η.Δ.Ι.Κ.Α. για κοινωνικό οικιακό τιμολόγιο, για επίδομα στέγασης κ.λπ.

¹⁸⁸ Βλ. και Ετήσια έκθεση 2017 του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης, σελ. 108, διαθέσιμη σε: < https://www.gedd.gr/article_data/Linked_files/225/GEDD-EE-2017.pdf>.

¹⁸⁹ Αφορά στα όργανα και την ελεγκτική διαδικασία της περιουσιακής κατάστασης βουλευτών, δημόσιων λειτουργών και υπαλλήλων, ιδιοκτητών μέσων μαζικής ενημέρωσης και άλλων κατηγοριών που διαχειρίζονται δημόσιο χρήμα.

τυπικής εκπαίδευσης και των εποπτευόμενων φορέων του,¹⁹⁰ καθώς και σε εξουσιοδοτημένο προσωπικό των Ειδικών Λογαριασμών Κονδυλίων Έρευνας των Ανώτατων Εκπαιδευτικών Ιδρυμάτων της Χώρας, για τα θέματα του Ε.Λ.Κ.Ε.,¹⁹¹

ιε. σε διατραπεζικές εταιρείες που διαχειρίζονται αρχεία δεδομένων οικονομικής συμπεριφοράς χάριν των πιστωτικών και χρηματοδοτικών ιδρυμάτων, για τον σκοπό ενημέρωσης των αρχείων δεδομένων που τηρούν¹⁹² και μόνο τα συγκεκριμένα φορολογικά στοιχεία και πληροφορίες που ορίζει ο νόμος,¹⁹³

ιστ. Σε Ν.Π.Δ.Δ., δημόσιες επιχειρήσεις ή επιχειρήσεις Ν.Π.Δ.Δ., αμιγείς ή μικτές επιχειρήσεις Ο.Τ.Α. και των συνδέσμων δήμων, δημόσιους οργανισμούς, καθώς και Ν.Π.Ι.Δ., στα οποία το κράτος είναι μέτοχος ή τα οποία επιχορηγούνται τακτικώς από κρατικούς πόρους ή τη διοίκηση των οποίων ορίζει άμεσα ή έμμεσα το Δημόσιο με διοικητική πράξη ή ως μέτοχος, στοιχεία και πληροφορίες μητρώου φορολογουμένων, κατόπιν υποβολής πλήρως αιτιολογημένου αιτήματος εφόσον κρίνεται αναγκαίο από τη Φορολογική Διοίκηση για την εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος. Ως στοιχεία και πληροφορίες μητρώου για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης νοούνται τα στοιχεία και οι πληροφορίες που τηρούνται στο Υποσύστημα

¹⁹⁰ Π.χ. για τη χορήγηση φοιτητικού επιδόματος στέγασης, για το οποίο προαπαιτείται η υποβολή φορολογικής δήλωσης βλ. την με αριθμ. 140832/Ζ1 (ΦΕΚ Β΄ 2993/31.8.2017) Υ.Α., με θέμα: «Καθορισμός διαδικασίας και δικαιολογητικών για τη χορήγηση του στεγαστικού επιδόματος στους φοιτητές των Ιδρυμάτων της Ανώτατης Εκπαίδευσης», άρθρο 5, παρ. Β΄, περ. α΄ σύμφωνα με το οποίο: «...ελέγχεται το οικογενειακό εισόδημα του προηγούμενου φορολογικού έτους με αυτόματη διασύνδεση - διαλειτουργικότητα του Πληροφοριακού Συστήματος υποβολής αιτήσεων με τα αρχεία της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων από όπου αντλούνται τα σχετικά στοιχεία, σύμφωνα με την περίπτωση ιδ' της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4174/2013 (Α'170), όπως προστέθηκε με το άρθρο 60 του ν. 4415/2016 (Α'159). Σε περίπτωση που δεν επιτευχθεί ο έλεγχος (μη εκκαθάριση της δήλωσης κ.λπ.) η αίτηση παραμένει σε εκκρεμότητα και επανεξετάζεται με την ίδια διαδικασία μετά την παρέλευση τριμήνου».

¹⁹¹ Βλ. την με αριθμ. Φ.122.1/72/88553/Ζ2 (ΦΕΚ Β΄ 2271/11.06.2019) Κ.Υ.Α. με θέμα: «Διαδικασία είσπραξης ποσοστού επί του εισοδήματος καθηγητών και υπηρετούντων λεκτόρων πλήρους απασχόλησης των Α.Ε.Ι. που προέρχεται από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας και τρόπος είσπραξης εκκρεμών οφειλών παρελθόντων ετών».

¹⁹² Βλ. ΑΠΔΠΧ, Ετήσια έκθεση 2018, Αθήνα 2019, σελ. 71-72, διαθέσιμη σε: <https://www.dpa.gr/pls/portal/docs/PAGE/APDPX/ANNUALREPORTS/FILES%20ANNUAL%20REPORTS/ANNUAL%202018%20V3.0%20WEBPAGE_0.PDF>, όπου αναφέρεται η γνώμη της Αρχής περί του εάν η συγκεκριμένη διάταξη συνάδει με τη νομοθεσία περί προστασίας των προσωπικών δεδομένων. Βλ. επίσης αιτιολογική έκθεση του ν. 4569/2018 σχετικά με το άρθρο 52 σύμφωνα με την οποία η χορήγηση των συγκεκριμένων φορολογικών στοιχείων γίνεται ώστε να επιτυγχάνεται η ακριβέστερη ταυτοποίηση των καταχωρούμενων σε αυτά φυσικών και νομικών προϊόντων ενώ δεν επιτρέπεται η χρήση τους για άλλους σκοπούς όπως η εμπορία ή προώθηση συναλλασσομένων και συνεπώς συμβάλλει στη θεμελίωση ενός περιβάλλοντος οικονομικής, χρηματοπιστωτικής και κοινωνικής σταθερότητας, διασφαλίζοντας κατ' επέκταση το δημόσιο συμφέρον.

¹⁹³ Βλ. αναλυτικά άρθρο 17 περ. ιε' στοιχεία αα) και αβ) του ΚΦΔ.

Μητρώου Φορολογουμένων της Α.Α.Δ.Ε.¹⁹⁴ Προϋπόθεση για τη χορήγηση των στοιχείων αυτών είναι αφενός η υποβολή πλήρως αιτιολογημένου αιτήματος από το εκάστοτε Ν.Π. για χορήγηση συγκεκριμένων στοιχείων μητρώου και αφετέρου η εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος.

Τα παραπάνω πρόσωπα είναι υποχρεωμένα να χορηγούν σε εξουσιοδοτημένα πρόσωπα της ΕΛΣΤΑΤ ή σε εξουσιοδοτημένα πρόσωπα από την ΕΛΣΤΑΤ προσωποποιημένα στοιχεία ανά Α.Φ.Μ., καθώς και συγκεντρωτικά στοιχεία, τα οποία τηρούνται στη Φορολογική Διοίκηση, με την υποχρέωση χρήσης αυτών αποκλειστικά και μόνο για στατιστικούς σκοπούς.¹⁹⁵ Επ' αυτής της περίπτωσης κάμψης του απορρήτου, η ΑΠΔΠΧ προέβη στην με αριθμ. 3/2016 γνωμοδότησή της σύμφωνα με την οποία «...όταν ζητούνται από τη ΓΓΔΕ συγκεντρωτικά στοιχεία μη προσωποποιημένα κατά κατηγορίες φορολογουμένων τότε δεν απαιτείται ειδικότερη εξήγηση εκ μέρους της ΕΛΣΤΑΤ της ανάγκης αποστολής των στοιχείων αυτών. Όταν όμως, ζητούνται συγκεκριμένα προσωποποιημένα στοιχεία και κυρίως στοιχεία μεγάλων κατηγοριών φορολογημένων ιδίως δε του συνόλου ορισμένης κατηγορίας αυτών απαιτείται να εξηγείται στη ΓΓΔΕ η επιβαλλόμενη ανάγκη χρήσεως των προσωποποιημένων στοιχείων κατ' αποκλεισμό των μη προσωποποιημένων...».

Ομοίως τα ως άνω πρόσωπα χορηγούν σε εξουσιοδοτημένο προσωπικό του Υπουργείου Ψηφιακής Διακυβέρνησης ή σε εξουσιοδοτημένα πρόσωπα από το Υπουργείο Ψηφιακής Διακυβέρνησης, προσωποποιημένα στοιχεία ανά Α.Φ.Μ., καθώς και συγκεντρωτικά στοιχεία, τα οποία τηρούνται στη Φορολογική Διοίκηση, με την υποχρέωση χρήσης αυτών αποκλειστικά για τον σκοπό της

¹⁹⁴ Βλ. άρθρο 108 παρ. 3 του ν. 4623/2019 με το οποίο εισήχθη εξαίρεση η οποία προστέθηκε ως παρ. 1Β στο άρθρο 17 του ΚΦΔ αναφορικά με τα στοιχεία τα οποία τα πρόσωπα της παρ. 1 οφείλουν να τηρούν ως απόρρητα για τις περιπτώσεις που αυτά αποκαλύπτονται σε υπηρεσίες των Φορέων Γενικής Κυβέρνησης καθώς και στην περ. ιστ' του άρθρου 17 παρ. 1 του ΚΦΔ.

¹⁹⁵ Βλ. και Μνημόνιο Συνεργασίας μεταξύ της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής (ΕΛΣΤΑΤ), της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ), της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων (ΓΓΠΣ) και του Ιδρύματος Κοινωνικών Ασφαλίσεων (ΙΚΑ), σελ. 3-4, διαθέσιμο σε: <https://www.statistics.gr/documents/20181/306935/memorandum_18.pdf/d9568e0b-fb3b-4f11-8f8c-77537029b4e9>. Βλ. επίσης και Μνημόνιο Συνεργασίας μεταξύ της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής (ΕΛΣΤΑΤ) και της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων (ΓΓΠΣ) σχετικά με τις αρμοδιότητές τους και την ανταλλαγή στατιστικών πληροφοριών για την ενημέρωση του Μητρώου Ενοικιαζόμενων Κατοικιών, σελ. 2-3, διαθέσιμο σε: <https://www.statistics.gr/documents/20181/306935/memorandum_17.pdf/d0815c0c-0175-4c19-b275-163ccf616d54>. Επ' αυτής της υποχρέωσης βλ. επίσης την Γνωμοδότηση ΝΣΚ 7/2011 που αφορά το προηγούμενο νομοθετικό καθεστώς κατά την οποία η Επιτροπή για την Εξέταση Αιτήσεων Χορήγησης Στοιχείων της ΓΓΠΣ (η οποία καταργήθηκε) προς τρίτους, υποχρεούται να χορηγήσει στην Ελληνική Στατιστική Αρχή, τα αιτούμενα από αυτήν πρωτογενή στοιχεία για ενοικιαζόμενες κατοικίες, ήτοι την ταχυδρομική διεύθυνση της κατοικίας, το ονοματεπώνυμο, το τηλέφωνο και τον Α.Φ.Μ. του εκμισθωτή και μισθωτή κ.λπ., χωρίς να μπορεί να αντιταχθεί έναντι αυτής το φορολογικό απόρρητο.

διαλειτουργικότητας μεταξύ των πληροφοριακών συστημάτων και εφαρμογών των Φορέων του Δημόσιου Τομέα αλλά και του ευρύτερου Δημόσιου Τομέα, υπό την προϋπόθεση ρητής και ειδικής έγγραφης ή ηλεκτρονικής συγκατάθεσης του υποκειμένου για τη διαβίβαση των δεδομένων μεταξύ των ως άνω φορέων. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί η σε εξέλιξη διασύνδεση του μητρώου της Α.Α.Δ.Ε. με τα μητρώα των δήμων της χώρας,¹⁹⁶ η οποία θα υλοποιηθεί μέσω της πλατφόρμας της Γ.Γ.Π.Σ. του Υπουργείου Ψηφιακής Διακυβέρνησης. Πρακτικά, αυτό σημαίνει ότι τα προσωπικά στοιχεία έκαστου πολίτη θα αντλούνται αυτόματα από τους αρμόδιους δημοτικούς υπαλλήλους μέσω του μητρώου της Α.Α.Δ.Ε. Δηλαδή, οι πιστοποιημένοι υπάλληλοι των δήμων θα αναζητούν τα στοιχεία του πολίτη είτε εισάγοντας μόνο το Α.Φ.Μ., είτε μόνο τον Α.Δ.Τ. είτε μόνο το ονοματεπώνυμό του, τα οποία θα αντλούνται από το Μητρώο του Υπουργείου Οικονομικών, το οποίο διαχειρίζεται η Α.Α.Δ.Ε. Αυτού του είδους η διασύνδεση των πληροφοριακών συστημάτων εξυπηρετεί αφενός την αποτελεσματικότητα των παρεχόμενων στον πολίτη υπηρεσιών, αφετέρου εξορθολογισμό στη ροή των εσόδων για την τοπική αυτοδιοίκηση.

γ. Περιπτώσιολογία άρσης φορολογικού απορρήτου κατά τη νομολογία και γνωμοδοτικές λύσεις.

Εξαιτίας της ανασφάλειας που είχε προκύψει σχετικά με την άρση ή μη του φορολογικού απορρήτου και τη συνεφελκόμενη προστασία των προσωπικών δεδομένων υπό το προϊσχύον νομοθετικό καθεστώς, αφενός με τις διάσπαρτες νομοθετικές διατάξεις να ρυθμίζουν το ζήτημα του απορρήτου, αφετέρου με την ύπαρξη ενός παρωχημένου για τα τεχνολογικά δεδομένα της εποχής νομοθετήματος για την προστασία των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα, οι διοικητικές και δικαστικές αρχές καθώς και το ΝΣΚ συνέβαλαν στην ανά περίπτωση άρση των αμφιβολιών με γνωμοδοτήσεις και αποφάσεις που ισχύουν έως σήμερα δεδομένου ότι δεν αντιτάσσονται στο νεοπαγές νομοθετικό καθεστώς. Οι περιπτώσεις αυτές αναφέρονται εν προκειμένω διότι αν και δεν σχετίζονται άμεσα με τη διεξαγωγή φορολογικού ελέγχου, τα δεδομένα που διαβιβάζονται σε τρίτα πρόσωπα στις κάτωθι

¹⁹⁶ Βλ. Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων Δημόσιας Διοίκησης, Σε εφαρμογή οι υπηρεσίες διαλειτουργικότητας του Υπουργείου Ψηφιακής Διακυβέρνησης για τους Ο.Τ.Α., διαθέσιμο σε: <https://www.gsis.gr/se-efarmogi-oi-ypiresies-dialeitoyrgikotitas-toy-yπουργeioy-psifiakis-diakybernis-gia-toys-ota>>. Βλ. επίσης την με αριθμ. 133160 ΕΞ 2019 (ΦΕΚ Β' 4632/16.12.2019) Υ.Α. με θέμα: «Διασύνδεση της ΑΑΔΕ με το Πληροφοριακό Σύστημα «Μητρώο Πολιτών» του Υπουργείου Εσωτερικών μέσω του Κέντρου Διαλειτουργικότητας (ΚΕ.Δ.)»

περιπτώσεις, ενδέχεται να έχουν συλληχθεί από τη Φορολογική Διοίκηση στο πλαίσιο διενεργούμενου φορολογικού ελέγχου.

Ειδικότερα έχουν κριθεί και ισχύουν μεταξύ άλλων οι εξής σημαντικές περιπτώσεις:

1. Ο καταγγέλλων δεν μπορεί να λάβει γνώση των φορολογικών στοιχείων, τα οποία ελήφθησαν υπόψη κατά τη διοικητική έρευνα σε βάρος επιχείρησης, μετά την καταγγελία του.¹⁹⁷ Αναφορικά με τον καταγγελλόμενο υπάρχει υποχρέωση γνωστοποίησης του περιεχομένου της σε βάρος του καταγγελίας.¹⁹⁸

2. Επιτρέπεται η χορήγηση αντιγράφων από φορολογικό φάκελο του αιτούντος, όταν τα έγγραφα αυτά επικαλείται η Διοίκηση ως έρεισμα και αιτιολογία για την έκδοση δυσμενούς για τον αιτούντα διοικητικής πράξης.¹⁹⁹

3. Ο λήπτης φορολογικών στοιχείων (τιμολογίων) έχει δικαίωμα να λάβει απόσπασμα της έκθεσης ελέγχου, που έχει εκδοθεί για τον εκδότη των στοιχείων, προκειμένου να αμυνθεί σε δίκη, στην οποία ερευνάται η εικονικότητα των στοιχείων αυτών.²⁰⁰

¹⁹⁷ Βλ. Ατομική Γνωμοδότηση Παρέδρου ΝΣΚ 628/2002 σύμφωνα με την οποία τα φορολογικά στοιχεία, οι εκθέσεις ελέγχου, οι πράξεις προσδιορισμού αποτελεσμάτων, τα φύλλα ελέγχου κ.λπ., τα οποία λήφθηκαν υπόψη και απετέλεσαν αντικείμενο διοικητικής έρευνας σε βάρος φορολογουμένης επιχείρησης, που έλαβε χώρα μετά από καταγγελία τρίτου προς την επιχείρηση προσώπου και μετά την θέση σε ισχύ των διατάξεων του άρθρου 5 του ν. 2690/1999, καλύπτονται από τις περί φορολογικού απορρήτου διατάξεις του άρθρου 85 του ν. 2238/1994.

¹⁹⁸ Βλ. Γνωμοδότηση Ολομέλειας ΝΣΚ 482/1995 σύμφωνα με την οποία η Διοίκηση υποχρεούται να γνωστοποιεί το περιεχόμενο έγγραφης καταγγελίας στον καταγγελλόμενο και να του χορηγεί αντίγραφο αυτής εκτός εάν: α) η γνωστοποίηση αυτή μπορεί να δυσχεράνει την έρευνα διοικητικών ή δικαστικών αρχών για τα καταγγελλόμενα και β) η καταγγελία δεν στηρίζει αφ' εαυτής διοικητική πράξη ή άλλο επίσημο έγγραφο της αρμοδίας αρχής και ο καταγγελλόμενος δεν θεμελιώνει συγκεκριμένο έννομο συμφέρον να λάβει γνώση της καταγγελίας. Βλ. επίσης Γνωμοδότηση ΝΣΚ 835/1984 κατά την οποία κληρονόμος νομιμοποιείται να λάβει αντίγραφα καταγγελίας τρίτου για την παράλειψη υποβολής δηλώσεως φόρου κληρονομίας και της εκθέσεως ελέγχου της Εφορίας που συντάχθηκε για την καταγγελία. Αντίγραφο της καταγγελίας πρέπει να χορηγηθεί και στον διενεργούντα προανάκριση Πταισματοδίκη, κατόπιν μηνύσεως του καταγγελλομένου.

¹⁹⁹ Βλ. Γνωμοδότηση ΝΣΚ 528/1986, η οποία αναφέρει ως δικαιολογητικό λόγο κάμψης του απορρήτου στη συγκεκριμένη περίπτωση τη δυνατότητα υπεράσπισης του διοικουμένου ενώπιον και της διοικήσεως και των δικαστηρίων που προβλέπει η συνταγματική αρχή της προηγούμενης ακρόασης του διοικουμένου και το δικαίωμα εννόμου προστασίας υπό των δικαστηρίων.

²⁰⁰ Βλ. την αντίθετη Γνωμοδότηση ΝΣΚ 460/1999 σύμφωνα με την οποία εταιρεία που είναι λήπτης φορολογικών στοιχείων (αποδέκτης τιμολογίων), δεν μπορεί να λάβει απόσπασμα της εκθέσεως ελέγχου που αναφέρεται στον εκδότη του τιμολογίου, γιατί η έκθεση αυτή αναφέρεται στον εκδότη και δεν τον αφορά, καλυπτόμενη από το φορολογικό απόρρητο καθώς και την Πολ.1232/29.11.1999 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα: «Κοινοποίηση της με αριθμ. 460/1999 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους ΝΣΚ» ως προς τη άποψη της μειωρησίας σύμφωνα με την οποία ο αιτών, ως λήπτης φορολογικών στοιχείων που χαρακτηρίζονται «πλαστά» και «εικονικά», μπορεί να λάβει γνώση αποσπάσματος του περιεχομένου της έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. διότι όλα τα στοιχεία της συναλλαγής προκύπτουν από το τιμολόγιο στο οποίο το έτερο συμβαλλόμενο μέρος είναι αυτό που ζητά τη χορήγηση του αποσπάσματος της έκθεσης ελέγχου, συνεπώς η λήψη αποσπάσματος της οικείας έκθεσης ελέγχου ουδόλως προσβάλλει το απόρρητο της συναλλαγής.

4. Ο συγκύριος ακινήτου δικαιούταν να λάβει αντίγραφο του μισθωτηρίου του κοινού ακινήτου από τον φορολογικό φάκελο άλλου συγκυρίου, ο οποίος είχε προβεί σε εκμίσθωση αυτού, προκειμένου να ασκήσει τα δικαιώματά του εκ της συγκυριότητας.²⁰¹ Επίσης, ο μισθωτής μπορεί να λαμβάνει αντίγραφο του θεωρημένου και κατατεθειμένου στον φορολογικό φάκελο του εκμισθωτή συμφωνητικού μίσθωσης ακινήτου.²⁰²

5. Επιτρέπεται να χορηγούνται και στους δύο συζύγους, κατά τη διάρκεια της έγγαμης συμβίωσης, αντίγραφα της κοινής δήλωσης, του εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος και των λοιπών συνυποβαλλόμενων φορολογικών εντύπων που αφορούν στον δύο συζύγους.²⁰³

6. Ο σύνδικος πτώχευσης δικαιούται να λάβει αντίγραφα των φορολογικών στοιχείων του πτωχού, εφόσον είναι αναγκαία για την άσκηση του λειτουργήματός του.²⁰⁴ Ο πτωχός έχει το ίδιο δικαίωμα.²⁰⁵

7. Είναι επιτρεπτή η χορήγηση στον κληρονόμο στοιχείων από το φάκελο του κληρονομούμενου.²⁰⁶

8. Είναι επιτρεπτή η χορήγηση στοιχείων από τις δηλώσεις Ε2 και Ε9 στον προσωρινό κηδεμόνα σχολάζουσας κληρονομιάς.²⁰⁷

²⁰¹ Βλ. απόφαση ΑΠ 616/1965 ΑρχΝ ΙΣΤ'/1965, σελ. 138, ΑΠ 626/1964, ΝοΒ 12/1964, σελ. 315. Αντίθετη η με αριθμ. 785/1967 Γνωμοδότηση του ΝΣΚ.

²⁰² Βλ. Γνωμοδότηση ΝΣΚ 330/2008 σύμφωνα με την οποία ο μισθωτής δεν θεωρείται τρίτο πρόσωπο έναντι του συνυπογράφοντος το μισθωτήριο έγγραφο εκμισθωτή και συνακόλουθα δεν ισχύει έναντι του μισθωτή το φορολογικό απόρρητο.

²⁰³ Βλ. Πολ. 1273/12.12.2002 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα «Χορήγηση αντιγράφων της κοινής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος στη σύζυγο», σύμφωνα με την οποία επειδή η δήλωση φορολογίας εισοδήματος, αν και απόρρητο έγγραφο, είναι κοινή και συνυπογράφεται από τη σύζυγο είναι και δική της δήλωση. Επομένως μπορεί να χορηγούνται και στους δύο συζύγους, κατά τη διάρκεια της έγγαμης συμβίωσης, αντίγραφα της κοινής δήλωσης, του εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος και των λοιπών συνυποβαλλόμενων φορολογικών εντύπων που αφορούν τους δύο συζύγους.

²⁰⁴ Βλ. Γνωμοδότηση ΝΣΚ 417/1992 σύμφωνα με την οποία ο σύνδικος πτώχευσης μπορεί να λαμβάνει αντίγραφα από το φορολογικό φάκελο του πτωχεύσαντος εφόσον τα στοιχεία αυτά είναι αναγκαία για την άσκηση του λειτουργήματός του, μόνο επί εκείνων των φορολογικών υποθέσεων του πτωχού στις οποίες ο νόμος προβλέπει ανάμειξη αυτού, είτε ως προσώπου δεχόμενου κοινοποίηση πράξεων, είτε ως επιζητούντος την διοικητική επίλυση αυτών, είτε ως ασκούντος προσφυγή και ένδικα μέσα κατά δικαστικών φορολογικών αποφάσεων κ.λπ. καθώς και την Ατομική Γνωμοδότηση Νομικού Συμβούλου ΝΣΚ 550/1989. Αντίθετη η με αριθμ. 762/1985 Γνωμοδότηση του ΝΣΚ.

²⁰⁵ Βλ. Γνωμοδότηση ΝΣΚ 727/1992.

²⁰⁶ Βλ. την Γνωμοδότηση ΝΣΚ 235/2007, την απόφαση 5246/2008 ΜΠρΑθ καθώς και Ιωάννη Φωτόπουλο, Φορολογία Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, έκδ. Αντ. Σάκκουλας, Αθήνα 2013, Β' Τόμος, σελ. 1883.

²⁰⁷ Βλ. το με αριθμ. πρωτ. 1067821/1273/Α0012/25.07.2008 έγγραφο, με θέμα: «Χορήγηση στοιχείων από τις δηλώσεις Ε2 και Ε9 στον προσωρινό κηδεμόνα σχολάζουσας κληρονομιάς», διαθέσιμο σε: <<https://www.forin.gr/articles/article/9462/arith-prwt-1067821-1273-a0012-xorhghsh-stoixeion-apo-tis-dhlwseis-e2-kai-e9-ston-proswrino-khdemona-sxolazousas-klhronomias>>.

9. Ο εκ προσυμφώνου αγοραστής μπορεί να λάβει αποδεικτικό ενημερότητας του πωλητή, ως αναγκαίο στοιχείο για την κατάρτιση του οριστικού συμβολαίου με αυτοσύμβαση.²⁰⁸ Επίσης, η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να προβεί στη χορήγηση πιστοποιητικού ΕΝΦΙΑ και φόρου κληρονομιών-δωρεών βάσει των προσκομισθέντων προσυμφώνων.²⁰⁹

10. Επιτρέπεται η χορήγηση ακόμη και απόρρητων πληροφοριών και στοιχείων από τη Φορολογική Διοίκηση στον πιστωτή του οφειλέτη βάσει του άρθρου 10 παρ. 3 του ν. 3869/2010, ως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, μετά από αίτηση του δανειστή που διαβιβάζεται στην φορολογική αρχή μέσω του αρμόδιου Εισαγγελέα και εφόσον είναι πρόσφορα και αναγκαία για να καταστεί δυνατός ο περιουσιακός έλεγχος του οφειλέτη εκ μέρους του αιτούντος.²¹⁰

11. Ο αφανής εταίρος εταιρείας της οποίας εμφανές μέλος είναι Ο.Ε. δεν δικαιούται να λάβει από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. φορολογικές πληροφορίες και στοιχεία που αφορούν την Ο.Ε. και τα φυσικά πρόσωπα, μέλη της εν λόγω Ο.Ε.²¹¹

Β.5. Ειδικά η άρση του φορολογικού απορρήτου μέσω της διοικητικής συνεργασίας και της ανταλλαγής πληροφοριών των φορολογικών αρχών στον ενωσιακό χώρο

Αν και η φορολογική κυριαρχία και η εξ αυτής απορρέουσα ευθύνη για τον κρατικό προϋπολογισμό έχουν παραμείνει και μετά τη Συνθήκη της Λισσαβόνας στην αρμοδιότητα των κρατών-μελών, το δίκαιο της Ένωσης επηρεάζει σε μεγάλο βαθμό τον εθνικό φορολογικό νομοθέτη, κυρίως μέσω της αρχής περί απαγόρευσης των διακρίσεων ή αλλιώς απαγόρευσης δυσμενούς μεταχειρίσεως.²¹² Για τον σκοπό

²⁰⁸ Βλ. Γνωμοδότηση ΝΣΚ 660/1991 σύμφωνα με την οποία δια του αποδεικτικού αυτού δεν αποκαλύπτονται οπωσδήποτε (θετικώς ή αρνητικώς) στοιχεία καλυπτόμενα υπό του φορολογικού απορρήτου.

²⁰⁹ Βλ. Πολ. 1048/28.3.2017 εγκύκλιο του Προϊσταμένου της Γεν. Δ/σης Φορολογικής Διοίκησης, με θέμα: «Χορήγηση φορολογικών πιστοποιητικών μετά τη μονομερή ανάκληση ανέκκλητης πληρεξουσιότητας, η οποία χορηγήθηκε με προσύμφωνο για την κατάρτιση οριστικού συμβολαίου αγοραπωλησίας ακινήτου με αυτοσύμβαση». Η εν λόγω περίπτωση κρίθηκε με το νέο νομοθετικό καθεστώς.

²¹⁰ Βλ. Γνωμοδότηση ΝΣΚ 126/2012 καθώς και την Πολ. 1199/22.10.2012 με θέμα «Κοινοποίηση της αριθμ. 126/2012 γνωμοδότησης του ΝΣΚ».

²¹¹ Βλ. Γνωμοδότηση ΝΣΚ 710/1993, όπ. ανωτ. (υποσημ. 147), κατά παραπομπή στον σχολιασμό της γνωμοδότησης στην υποσημ. 185. Υφίστανται και λοιπές περιπτώσεις άρσης του φορολογικού απορρήτου σχετικά με νομικά πρόσωπα, το οποίο όμως δεν εμπίπτει στο θέμα προστασίας των προσωπικών δεδομένων φυσικών προσώπων-φορολογούμενων που εξετάζεται στην παρούσα εργασία.

²¹² Βλ. Βασιλική Αθανασάκη, Επιτομή Φορολογικού Δικαίου, έκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2018, σελ. 42.

διασφάλισης αυτών των αρχών καθώς και για την αντιμετώπιση κοινών προκλήσεων, όπως η φοροδιαφυγή, απαιτείται όλο και περισσότερο όλα τα κράτη-μέλη να ακολουθούν συντονισμένη προσέγγιση σε επίπεδο Ε.Ε. Δεδομένου ότι ο επιθετικός φορολογικός σχεδιασμός, τα επιζήμια φορολογικά καθεστάτα και η φορολογική απάτη ευδοκιμούν χάρη σε ένα περιβάλλον πολυπλοκότητας και έλλειψης συνεργασίας, κρίθηκε αναγκαία περισσότερη διαφάνεια μεταξύ των φορολογικών αρχών και στενότερη συνεργασία μεταξύ των κρατών-μελών.²¹³ Προς τούτο, λοιπόν, η Ε.Ε. αφουγκραζόμενη τον κίνδυνο που εγκυμονεί για την φορολογική ευστάθεια και τη φορολογική βάση των κρατών η φοροδιαφυγή-φοροαποφυγή προέβλεψε την ευρεία διασυνοριακή διαβίβαση προσωπικών δεδομένων των φορολογούμενων,²¹⁴ εγκαθιδρύοντας ένα κοινό σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των συναποτελούντων κρατών-μελών της, ούτως ώστε να αποκατασταθεί η πληγείσα φορολογική δικαιοσύνη και να εξυγιανθεί η φορολογική πολιτική των κρατών. Κατ' επιταγή του ενωσιακού πλαισίου ο Έλληνας νομοθέτης προέβλεψε ρητά την άρση του φορολογικού απορρήτου στην εν λόγω περίπτωση.²¹⁵

Πιο συγκεκριμένα, κομβική θέση στον τομέα τη διοικητικής συνεργασίας και ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των κρατών-μελών της Ε.Ε. κατέχει η Οδηγία 2011/16/ΕΕ, ως έχει τροποποιηθεί και ισχύει,²¹⁶ η οποία τροποποίησε με τη σειρά της την Οδηγία 77/799/ΕΟΚ²¹⁷ και αφορά μόνο τον τομέα της άμεσης φορολογίας. Να σημειωθεί πως προβλέπονται και ειδικά καθεστάτα διοικητικής συνεργασίας και ανταλλαγής πληροφοριών με κυριότερα α. τον Κανονισμό 1798/2003/ΕΚ, ως έχει τροποποιηθεί και ισχύει,²¹⁸ που αφορά τον τομέα του Φ.Π.Α., με τον οποίο

²¹³ Βλ. Ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με τη φορολογική διαφάνεια για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, Βρυξέλλες, 18.3.2015 COM(2015) 136 final, Σελ. 3.

²¹⁴ Βλ. Ναυσικά Τζαναβάρη, Οι διεθνείς συμβάσεις για την Αυτόματη Ανταλλαγή Φορολογικών Πληροφοριών, έκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2019, σελ. 40.

²¹⁵ Βλ. ανωτ. Κεφάλαιο Β.4. β', περ. δ'.

²¹⁶ Βλ. την Οδηγία 2014/107/ΕΕ της 9^{ης}.12.2014, η οποία ενσωματώθηκε στην ελληνική έννομη τάξη με το ν. 4387/2016, την Οδηγία 2015/2376/ΕΕ της 8^{ης}.12.2015 η οποία ενσωματώθηκε με το ν. 4474/2017, την Οδηγία 2016/881 της 25^{ης}.5.2016, η οποία ενσωματώθηκε με το ν. 4484/2017 και την Οδηγία 2016/2258/ΕΕ, η οποία ενσωματώθηκε με το ν. 4569/2018.

²¹⁷ Η Οδηγία 799/1977/ΕΟΚ ίσχυσε μέχρι την έκδοση της υπ' αριθμόν 16/2011/ΕΕ Οδηγίας με την οποία καταργήθηκε, επιχείρησε δε να εξελίξει το υφιστάμενο καθεστώς, ώστε να μπορέσει να ανταποκριθεί στην πολυσύνθετη πραγματικότητα της σύγχρονης παγκοσμιοποιημένης αγοράς που δυσχέρανε κατά πολύ τον προσδιορισμό κυρίως των άμεσων φόρων.

²¹⁸ Βλ. διεξοδ. την με αριθμ. πρωτ. Ε. 2011/2019 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα: «Κοινοποίηση του κανονισμού (ΕΕ) 2017/2454 του Συμβουλίου της 5ης Δεκεμβρίου 2017 για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 904/2010 για τη διοικητική συνεργασία και την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας και του κανονισμού (ΕΕ) 2018/1541 του Συμβουλίου της 2ας Οκτωβρίου 2018 για την τροποποίηση των κανονισμών (ΕΕ) αριθ. 904/2010 και

καθορίζονται επακριβώς οι κατηγορίες των προς ανταλλαγή πληροφοριών χωρίς προηγούμενη αίτηση, η συχνότητα διενέργειας των ανταλλαγών αυτών και οι πρακτικές που απαιτούνται για την εφαρμογή τους, με το τρέχον ευρωπαϊκό πρόγραμμα FISCALIS 2020 να ενισχύει τη συνεργασία μεταξύ των φορολογικών αρχών,²¹⁹ β. την Οδηγία 2010/24/ΕΕ που ενθαρρύνει την αμοιβαία συνδρομή μεταξύ των χωρών της Ε.Ε. για την είσπραξη απαιτήσεων σχετικών με φόρους, δασμούς και άλλα μέτρα, η οποία ενσωματώθηκε στην ελληνική έννομη τάξη με τα άρθρα 295-319 του ν. 4072/2012 και γ. τον Κανονισμό 389/2012/ΕΕ που αφορά την διοικητική συνεργασία στον τομέα των ειδικών φόρων κατανάλωσης, προβλέποντας νέα ηλεκτρονικά μέσα για τη συνεργασία καθώς και τους όρους συνεργασίας και ανταλλαγής πληροφοριών.

Εστιάζοντας στην Οδηγία 2011/16/ΕΕ, που αποτελεί το βασικό εργαλείο της ανταλλαγής πληροφοριών στο πλαίσιο της Ε.Ε. με αναμφίλεκτα σημαντικές επιρροές από το Μοντέλο Σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α., το οποίο θα εκτεθεί κατωτέρω, η ανταλλαγή των πληροφοριών αφορά τόσο τα φυσικά πρόσωπα όσο και νομικά πρόσωπα και οντότητες. Οι δε μορφές ανταλλαγής των πληροφοριών είναι η ανταλλαγή κατόπιν αιτήματος, η υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών, και η αυθόρμητη ανταλλαγή πληροφοριών²²⁰ καθώς και άλλες μορφές Διοικητικής συνεργασίας, όπως ορίζονται στο τρίτο κεφάλαιο αυτής, που αφορούν «παρουσία σε διοικητικές υπηρεσίες και συμμετοχή σε διοικητικές έρευνες», διενέργεια «ταυτόχρονων ελέγχων»,²²¹ «διοικητική κοινοποίηση», «ανατροφοδότηση» και «ανταλλαγή βέλτιστων πρακτικών και εμπειριών». Επομένως, πρόκειται για τρεις κύριες διακριτές μορφές ανταλλαγής πληροφοριών, με εντελώς διαφορετική φιλοσοφία, οι οποίες, όμως, δεν αποκλείουν η μία την άλλη, αντιθέτως μπορούν να εφαρμοστούν παράλληλα, εφόσον κριθεί απαραίτητο για το πλήρες της έρευνας.

Πιο αναλυτικά, κατόπιν αιτήματος της αρμόδιας αρχής κράτους-μέλους ή της ελληνικής αρχής, η λαμβάνουσα το αίτημα αρχή κοινοποιεί στην αιτούσα αρχή οποιαδήποτε πληροφορία αναφέρεται σε άμεσους φόρους κάθε τύπου που αποτελούν

(ΕΕ) 2017/2454 σχετικά με μέτρα ενίσχυσης της διοικητικής συνεργασίας στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας».

²¹⁹ Βλ. Κανονισμό 1286/2013/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 11^{ης} Δεκεμβρίου 2013 σχετικά με τη θέσπιση προγράμματος δράσης για τη βελτίωση της λειτουργίας των φορολογικών συστημάτων στην Ευρωπαϊκή Ένωση για την περίοδο 2014-2020 (Fiscalis 2020) και την κατάργηση της απόφασης αριθ. 1482/2007/ΕΚ.

²²⁰ Βλ. διεξοδ. Ευστάθιο Μπακάλη/Πέτρο Πανταζόπουλο, όπ. ανωτ. (υποσημ. 15), σελ. 124-126.

²²¹ Βλ. διεξοδ. Πέτρο Πανταζόπουλο, όπ. ανωτ. (υποσημ. 3), σελ. 736-737.

αντικείμενο της εν λόγω Οδηγίας,²²² σύστημα το οποίο θεωρείται πλέον μη αποτελεσματικό.²²³ Στην περίπτωση της αυθόρμητης ανταλλαγής, δηλαδή της μη συστηματικής κοινοποίησης πληροφοριών, ανά πάσα στιγμή και χωρίς προηγούμενου αίτημα, σε άλλο κράτος-μέλος,²²⁴ η λαμβάνουσα αρχή δύναται να κοινοποιεί κάθε πληροφορία που γνωρίζει και η οποία ενδέχεται να είναι χρήσιμη για τις αρμόδιες αρχές των άλλων κρατών-μελών εφόσον, βέβαια, συντρέχουν βάσιμοι λόγοι περιστατικών φοροδιαφυγής είτε περιπτώσεις μειώσεων ή απαλλαγών φόρων που επηρεάζουν την αξιολόγηση της επιβολής του φόρου σε έτερο κράτος-μέλος.²²⁵ Συνάγεται, λοιπόν, ως προς το περιεχόμενο των κοινοποιούμενων πληροφοριών ότι οι αρχές μπορούν να παράσχουν οποιουδήποτε είδους πληροφορίες, με μοναδικό κριτήριο την εύλογη συνάφειά τους προς τον σκοπό αξιοποίησής τους²²⁶ και ως εκ τούτου δεν μπορεί να αποκλεισθεί το ενδεχόμενο διαβίβασης και ιδιαίτερα ευαίσθητων προσωπικών δεδομένων του φορολογούμενου που ενδέχεται να κριθούν ως ευλόγως συναφείς διευκολύνοντας το έργο της αιτούσας φορολογικής αρχής.

Η τρίτη μέθοδος της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών, που εγείρει και τους μεγαλύτερους προβληματισμούς όσον αφορά τον κίνδυνο που διατρέχουν τα προσωπικά δεδομένα, συνίσταται σε μια συστηματική κοινοποίηση και ροή προκαθορισμένων πληροφοριών για μια ή περισσότερες κατηγορίες εισοδήματος και κεφαλαίου, μέσω μια ηλεκτρονικής βάσης δεδομένων, των ηλεκτρονικών φορολογικών αρχείων, δηλαδή, που τηρούν οι αρμόδιες αρχές των κρατών-μελών, όπου αποτυπώνεται το φορολογικό προφίλ των φορολογουμένων, φυσικών ή νομικών προσώπων, φορολογικών κατοίκων κάποιου κράτους-μέλους,²²⁷ χωρίς προηγούμενο αίτημα και ανά προκαθορισμένα τακτά διαστήματα. Σήμερα και μετά τις τροποποιήσεις της αρχικής Οδηγίας, οι διαβιβάσιμες πληροφορίες αφορούν τις ακόλουθες κατηγορίες εισοδήματος και κεφαλαίου: εισόδημα από απασχόληση, αμοιβές διευθυντών, προϊόντα ασφάλειας ζωής, συντάξεις, ακίνητη περιουσία και

²²² Βλ. άρθρο 5 της Οδηγίας 2011/16/ΕΕ.

²²³ Βλ. Ναυσικά Τζαναβάρη, όπ. ανωτ. (υποσημ. 214), σελ. 40.

²²⁴ Βλ. άρθρο 3, «Ορισμοί», περ. 10 της Οδηγίας 2011/16/ΕΕ.

²²⁵ Βλ. άρθρο 9 της Οδηγίας 2011/16/ΕΕ.

²²⁶ Η έννοια του «ευλόγως συναφούς» ή «της προβλέψιμης συνάφειας» που αναφέρεται στην Οδηγία 16/2011 προσεγγίστηκε και από την νομολογία του ΔΕΚ. Ενδεικτικά, στην απόφαση C-682/2015 «BERLIOZ INVESTMENT FUND SA» κατά «DIRECTEUR DE L' ADMINISTRATION DES CONTRIBUTIONS DIRECTES» που εκδόθηκε κατόπιν υποβολής προδικαστικού ερωτήματος εκ μέρους του Διοικητικού Εφετείου του Λουξεμβούργου, το Δικαστήριο έκρινε ότι με τον όρο «προβλέψιμη συνάφεια» νοούνται τα ποιοτικά χαρακτηριστικά που πρέπει να έχουν οι ζητούμενες πληροφορίες.

²²⁷ Βλ. Ελένη Θεοχαροπούλου, όπ. ανωτ. (υποσημ. 61), σελ. 281 – 290.

εισόδημα από την τελευταία, στοιχεία δηλωτέων τραπεζικών λογαριασμών²²⁸ και το περιεχόμενο τους, πληροφορίες σχετικά με εκ των προτέρων διασυνοριακές αποφάσεις (cross border tax rulings), συμφωνίες ενδοομιλικής τιμολόγησης (advance pricing agreements, APAs)²²⁹ και εκθέσεων ανά χώρα εκ μέρους των Ομίλων Πολυεθνικών Εταιρειών, δηλαδή πληροφοριών όσον αφορά τη διάρθρωση, την πολιτική τιμών μεταβίβασης και τις εσωτερικές συναλλαγές τους εντός και εκτός της Ένωσης.²³⁰ Ιδίως, η μέθοδος που αφορά τους τραπεζικούς λογαριασμούς αφενός φιλοδοξεί να διευκολύνει την πρόληψη της φοροδιαφυγής, καλύπτοντας τις σοβαρές ατέλειες του προϊσχύοντος συστήματος,²³¹ αφετέρου, δεν μπορούμε να παραλείψουμε ότι η οικεία αναθεώρηση σηματοδοτεί και την οριστική λήξη του τραπεζικού απορρήτου για φορολογικούς σκοπούς σε ολόκληρη την Ε.Ε.

Είναι, συνεπώς, εύλογες οι ανησυχίες σχετικά με τα περιθώρια διενέργειας των διοικητικών ερευνών για την συλλογή των αιτούμενων πληροφοριών αλλά και σε σχέση με το πεδίο χρησιμοποίησής τους από τις φορολογικές αρχές που τις λαμβάνουν, όπως και των εγγυήσεων και των δικλίδων ασφαλείας που υπάρχουν ώστε να προστατεύονται τα προσωπικά δεδομένα των προσώπων από τον κίνδυνο

²²⁸ Βλ. Οδηγία 2014/107/ΕΕ (κοινώς γνωστή ως «DAC 2») η οποία εισήγαγε το σύστημα ανταλλαγής χρηματοοικονομικών πληροφοριών, ενσωματώνοντας με αυτόν τον τρόπο αποτελεσματικά το Κοινό Πρότυπο που αναπτύχθηκε από τον Ο.Ο.Σ.Α. σχετικά με την διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας. Βλ. επίσης, την Πολ. 1130/7.9.2017 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Καθορισμός των αρμόδιων υπηρεσιών της ΑΑΔΕ και εξειδίκευση των υποχρεώσεων των Δηλούντων Ελληνικών Χρηματοπιστωτικών Ιδρυμάτων, ως προς τον χρόνο και τον τρόπο υποβολής των στοιχείων σχετικά με την εφαρμογή του Κοινού Προτύπου Αναφοράς (ΚΠΑ) για την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών χρηματοοικονομικών λογαριασμών». Βλ. επίσης εγχειρίδιο της Α.Α.Δ.Ε. περί συστήματος ανταλλαγής χρηματοοικονομικών πληροφοριών (CRS DAC2), έκδ. 1.1/8-3-2018, σελ. 3.

²²⁹ Βλ. Οδηγία 2015/2376/ΕΕ και Πολ. 1056/21.3.2018, με θέμα: «Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 29 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όπως ισχύει, και παροχή οδηγιών και υποδειγμάτων για την εφαρμογή της Διεθνούς Διοικητικής Συνεργασίας στο πεδίο της άμεσης φορολογίας, αναφορικά με την ανταλλαγή πληροφοριών κατόπιν αιτήματος, την αυθόρμητη ανταλλαγή πληροφοριών, τη διοικητική κοινοποίηση εγγράφων και την ανατροφοδότηση», Παράρτημα 1, σελ. 17-18. Βλ. διεξοδ. για τις ενδοομιλικές συναλλαγές Βασιλική Αθανασάκη, Η εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων στις χρηματοοικονομικές ενδοομιλικές συναλλαγές, διαθέσιμο σε: <http://epixeirisi.gr/actions/lemma/?item_id=4762611>. Για λόγους κατανόησης της παρούσας εργασίας σημειώνεται ότι η αρχή της ανοιχτής αγοράς (ή «της ελεύθερης αγοράς» ή «των ίσων αποστάσεων», arm's length principle), επιτάσσει, μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, να μην επικρατούν ή να συνομολογούνται όροι που να διαφέρουν από αυτούς που θα ίσχυαν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Εν προκειμένω, διαβιβάζονται μεταξύ των φορολογικών αρχών εκ των προτέρων συμφωνίες για την τιμολόγηση συναλλαγών που πραγματοποιούνται μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών π.χ. μητρικής και θυγατρικής.

²³⁰ Βλ. Οδηγία 2016/881/ΕΕ καθώς και Πολ. 1131/29.8.2017 με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων του Μέρους Πρώτου του ν. 4484/2017 (Α'110/01.08.2017) «Προσαρμογή της Ελληνικής Νομοθεσίας στις διατάξεις της Οδηγίας (ΕΕ) 2016/881 και άλλες διατάξεις».

²³¹ Βλ. Γεώργιο Παυλίδη, Η νέα Συμφωνία για την αυτόματη ανταλλαγή φορολογικών πληροφοριών μεταξύ Ευρωπαϊκής Ένωσης και Ελβετικής Συνομοσπονδίας: Το λυκόφως του ελβετικού τραπεζικού απορρήτου;, ΔΦΝ 2016, τ. 70, τεύχ. 1577, σελ. 147-148.

διαρροής και προσβολής τους.²³² Για να διασκεδαστούν οι εν λόγω ανησυχίες, στις οικείες Οδηγίες περί διοικητικής συνδρομής και αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ φορολογικών αρχών καθιερώνονται κανόνες διατήρησης του απορρήτου των πληροφοριών από τις φορολογικές αρχές, ώστε αυτές να μην αξιοποιούνται για μη φορολογικούς σκοπούς και να μην διαρρέουν σε τρίτα πρόσωπα, παρά μόνον στον άμεσα ενδιαφερόμενο και στις φορολογικές αρχές. Κατά τον ίδιο τρόπο, όπως παραπάνω και αναφορικά με την υποχρεωτική ανταλλαγή πληροφοριών, προβλέπεται ότι κάθε είδους ανταλλαγή πληροφοριών υπόκειται στην προστασία των διατάξεων για την προστασία των προσωπικών δεδομένων, συμπεριλαμβανομένων και των διοικητικών ερευνών και πλέον την υποχρέωση των Χρηματοπιστωτικών Ιδρυμάτων να διαφυλάσσουν τις ευαίσθητες πληροφορίες, εν γένει το φορολογικό απόρρητο.²³³ Άλλωστε, η διασυνοριακή ανταλλαγή των πληροφοριών δεν είναι απεριόριστη, αφού η τελευταία υπόκειται σε συγκεκριμένους περιορισμούς. Συγκεκριμένα, τόσο η κατόπιν αιτήσεως όσο και η αυθόρμητη ανταλλαγή των πληροφοριών δεν συντελείται όταν η αιτούσα αρχή δεν έχει εξαντλήσει τις συνήθεις πηγές πληροφόρησης, όταν αντίκεινται στην κείμενη νομοθεσία, όταν οδηγεί στην αποκάλυψη εμπορικού, βιομηχανικού ή επαγγελματικού απορρήτου ή μιας εμπορικής μεθόδου ή όταν το αιτούν κράτος αδυνατεί για νομικούς λόγους να παράσχει παρόμοιες πληροφορίες.²³⁴

Β.6. Ειδικά η άρση του φορολογικού απορρήτου μέσω της διοικητικής συνεργασίας και της ανταλλαγής πληροφοριών των φορολογικών αρχών στο διεθνή χώρο

Στο πλαίσιο του Ο.Ο.Σ.Α., ήδη από είκοσι και πλέον ετών αναπτύσσονται δράσεις για την ανάπτυξη προτύπων για την ανταλλαγή πληροφοριών. Επιστέγασμα μιας σειράς διεθνών προσπαθειών, αποτελεί η Πολυμερής Σύμβαση του Συμβουλίου της Ευρώπης και του Ο.Ο.Σ.Α. του 1988²³⁵ σχετικά με την αμοιβαία διοικητική συνδρομή σε φορολογικά θέματα που στην Ελλάδα κυρώθηκε μετά την τροποποίησή του με σχετικό Πρωτόκολλο το 2010 με το ν. 4153/2013 και συνεπώς οι ρυθμίσεις του αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα του ελληνικού δικαίου με αυξημένη, μάλιστα,

²³² Βλ. Κωνσταντίνο Φινοκαλιώτη, όπ. ανωτ. (υποσημ. 10), σελ. 638 – 640 και Πολ. 1154/8.8.2018, όπ. ανωτ. (υποσημ. 151).

²³³ Βλ. διεξοδ. Δημήτριο Αναστασόπουλο, Φορολογικά δεδομένα και προστασία φορολογικού απορρήτου, σε: Ένωση Ελλήνων Νομικών e-ΘΕΜΙΣ, Επίκαιρα ζητήματα φορολογικού Δικαίου, έκδ. Σάκκουλας, Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2016, σελ. 285-301.

²³⁴ Βλ. άρθρα 17 και 18 του ν. 4170/2013.

²³⁵ Υπογράφηκε το 1988 και τέθηκε σε ισχύ το 1995.

τυπική ισχύ βάσει του άρθρου 28 του Συντάγματος. Με την κατάρτιση της εν λόγω σύμβασης ο Ο.Ο.Σ.Α. φιλοδοξεί να ενθαρρύνει τις διεθνείς προσπάθειες για ενίσχυση της διακρατικής συνεργασίας σε θέματα σχετικά με φόρους οποιασδήποτε φύσεως και την ταυτόχρονη εξασφάλιση επαρκούς προστασίας των δικαιωμάτων των φορολογούμενων.²³⁶

Οι μορφές διοικητικής συνδρομής, τις οποίες προβλέπει η υπό εξέταση Διεθνής Σύμβαση είναι η ανταλλαγή πληροφοριών, συμπεριλαμβανομένων των ταυτόχρονων φορολογικών ελέγχων και της συμμετοχής σε φορολογικούς ελέγχους που διεξάγονται στο εξωτερικό, η συνδρομή στην είσπραξη φορολογικών απαιτήσεων, συμπεριλαμβανομένων και των συντηρητικών μέτρων και η επίδοση εγγράφων.²³⁷ Προβλέπει, παρόμοια όπως το ενωσιακό πλαίσιο, του οποίου, εξάλλου, προηγήθηκε χρονικά, την ανταλλαγή πληροφοριών μετά από αίτηση, αυτόματα ή αυθόρμητα καθώς και τη δυνατότητα διενέργειας ταυτόχρονων φορολογικών ελέγχων.²³⁸ Η δε έννοια της πληροφορίας εκλαμβάνεται με ευρύτητα. Είναι δυνατή η ανταλλαγή οποιασδήποτε πληροφορίας, στο μέτρο που αυτή είναι προβλέψιμα συναφής με τη βεβαίωση και την είσπραξη των φόρων, καθώς και τα μέτρα διεκδίκησης και εκτέλεσης φορολογικών απαιτήσεων και την προσφυγή ενώπιον διοικητικής αρχής ή την έναρξη διαδικασίας ενώπιον δικαστικής αρχής,²³⁹ χωρίς, μάλιστα, να απαιτείται η εκ μέρους του αιτούντος κράτους παροχή αποδείξεων περί της αναγκαιότητας χορήγησης των σχετικών πληροφοριών.²⁴⁰

Ωστόσο, όπως όμοια προέβλεψε και ο ενωσιακός νομοθέτης, η υποχρέωση αυτή δεν είναι απόλυτη αλλά έχει ορισμένα όρια, υποκείμενη συναφώς σε σχετικούς περιορισμούς, οι οποίοι συνδέονται με την ανάγκη αφενός διαφύλαξης του φορολογικού απορρήτου σε διεθνές-διακρατικό επίπεδο, της εχεμύθειας και της εμπιστευτικότητας των ανταλλασσόμενων πληροφοριών και αφετέρου της προστασίας ορισμένων συμφερόντων, τα οποία αξιολογούνται ως υπέρτερα.²⁴¹ Ειδικότερα και μεταξύ άλλων, το κράτος δεν είναι υποχρεωμένο να συναινέσει σε μια αίτηση παροχής πληροφοριών, αν το έτερο συμβαλλόμενο κράτος δεν έχει

²³⁶ Βλ. Ναυσικά Τζαναβάρη, όπ. ανωτ. (υποσημ. 214), σελ. 62.

²³⁷ Βλ. άρθρο 1 παρ. 2 του ν. 4153/2013.

²³⁸ Βλ. άρθρα 5, 6 και 7 του ν. 4153/2013.

²³⁹ Βλ. άρθρο 4 του ν. 4153/2013.

²⁴⁰ Βλ. Θεόδωρο Φορτσάκη/Κατερίνα Σαββαΐδου, όπ. ανωτ. (υποσημ. 149), σελ. 407. Ο σχολιασμός αφορά το άρθρο 26 της Πρότυπης Σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α. για την αποφυγή της διπλής φορολογίας αλλά ισχύει αναλογικά και για την υπό εξέταση Πολυμερή Σύμβαση για την Αμοιβαία Διοικητική Συνεργασία.

²⁴¹ Βλ. Ναυσικά Τζαναβάρη, όπ. ανωτ. (υποσημ. 214), σελ. 52.

εξαντλήσει όλα τα μέσα τα οποία διαθέτει στη δική του επικράτεια, αν η ανταλλαγή αντίκειται στην εσωτερική του νομοθεσία ή θα οδηγούσε στην αποκάλυψη εμπορικού, βιομηχανικού ή επαγγελματικού απορρήτου ή μιας εμπορικής μεθόδου ή όταν το αιτούν κράτος αδυνατεί για νομικούς λόγους να παράσχει παρόμοιες πληροφορίες ή θα είχε ως αποτέλεσμα την παραβίαση των διατάξεων μιας σύμβασης για την αποφυγή διπλής φορολογίας κ.λπ.²⁴²

Πέραν των ως άνω ορίων που καταμαρτυρούν την κατά το δυνατόν προσπάθεια έμμεσης διαφύλαξης του διεθνούς φορολογικού απορρήτου, το τελευταίο καθιερώνεται ρητά από το άρθρο 22 της Σύμβασης. Προβλέπεται, δηλαδή, η υποχρέωση των κρατών να διατηρούν εμπιστευτικές και απόρρητες τις πληροφορίες που λαμβάνουν στο πλαίσιο της διαδικασίας αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής, όπως εάν αυτές είχαν συλλεγεί βάσει της εσωτερικής τους νομοθεσίας, να μην τις αποκαλύπτουν σε τρίτα πρόσωπα παρά μόνο σε πρόσωπα και αρχές που σχετίζονται με τη φορολογική ελεγκτική διαδικασία, να χρησιμοποιούνται μόνο για φορολογικούς σκοπούς, κατ' εξαίρεση δε και για άλλους σκοπούς εφόσον η χρησιμοποίησή τους για τέτοιους σκοπούς είναι δυνατή σύμφωνα με το εσωτερικό δίκαιο του κράτους που παρέχει τις πληροφορίες και το οποίο συναινεί σε αυτή τη χρήση. Ομοίως, υπό την προϋπόθεση της προηγούμενης έγκρισης είναι δυνατή και η διαβίβαση των πληροφοριών σε τρίτο κράτος. Παρατηρείται, ωστόσο, ότι η σύνδεση της προστασίας του απορρήτου των υπό ανταλλαγή πληροφοριών με την ύπαρξη σχετικού κανονιστικού πλαισίου και εθνικών ρυθμίσεων στις έννομες τάξεις των κρατών συνεπάγεται την καταρχήν σχετικοποίηση της προστασίας του απορρήτου αλλά και την απουσία ενιαίας και ομοιόμορφης ρύθμισης, εξαιτίας των σημαντικών διαφοροποιήσεων που παρουσιάζει το επίπεδο προστασίας σε καθένα από τα εμπλεκόμενα στην ανταλλαγή κράτη.²⁴³ Σε κάθε περίπτωση με την καθιέρωση ενός ελάχιστου επιπέδου προστασίας και τη θεσμοθέτηση κανόνων που λειτουργούν συμπληρωματικά των αντίστοιχων εθνικών ρυθμίσεων δεν μπορεί να αμφισβητηθεί ότι τίθενται τα απαραίτητα εχέγγυα για τη διατήρηση της εμπιστευτικότητας και του απορρήτου των ανταλλασσόμενων πληροφοριών σε διεθνές επίπεδο.²⁴⁴

²⁴² Βλ. άρθρα 19 και 21 του ν. 4153/2012.

²⁴³ Βλ. διεξοδ. Nadya Bozza-Bodden, Internationale Zusammenarbeit-Informationsaustausch σε Markus Achatz (επιμ.), Internationales Steuerrecht, 37 Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Linz, 10. Und 11. September 2012, Schmidt Verlag, Köln, 2013, σελ. 154.

²⁴⁴ Βλ. Nadya Bozza-Bodden, όπ. ανωτ. (υποσημ. 243), σελ. 155.

Στη βάση του άρθρου 6 της Σύμβασης που προβλέπει την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών συνήφθη η Πολυμερής Συμφωνία Αρμόδιων Αρχών (ΠΣΑΑ) για την Αυτόματη Ανταλλαγή Πληροφοριών Χρηματοοικονομικών Λογαριασμών (CRS MCAA), η οποία κυρώθηκε στην Ελλάδα μαζί με τα επισυναπτόμενα σε αυτήν Παραρτήματα, τα οποία περιλαμβάνουν το Κοινό Πρότυπο Αναφοράς (ΚΠΑ) με το ν. 4428/2016, καθώς και η Πολυμερής Συμφωνία Αρμόδιων Αρχών (ΠΣΑΑ) για την Ανταλλαγή Εκθέσεων ανά Χώρα (CbC MCAA), η οποία ενσωματώθηκε στο εθνικό δίκαιο με το ν. 4490/2017.²⁴⁵ Εστιάζοντας κυρίως στην πρώτη ΠΣΑΑ σημειώνεται ότι υπόχρεοι παροχής πληροφοριών είναι κυρίως πιστωτικά ιδρύματα και ιδρύματα θεματοφυλακής, ιδρύματα καταθέσεων, επενδυτικές οντότητες και ασφαλιστικές εταιρείες, τα οποία είναι κάτοικοι Ελλάδας ή αποτελούν υποκαταστήματα αλλοδαπού χρηματοπιστωτικού ιδρύματος στην Ελλάδα, εξαιρουμένων των δημόσιων επιχειρήσεων, διεθνών οργανισμών, κεντρικών τραπεζών και συνταξιοδοτικών ταμείων.²⁴⁶ Οι δε πληροφορίες που αποτελούν αντικείμενο γνωστοποίησης αφορούν τα προσωπικά στοιχεία ταυτοποίησης του δικαιούχου λογαριασμού ενώ οι οικονομικές πληροφορίες περιλαμβάνουν κυρίως τόκους, μερίσματα, υπόλοιπα λογαριασμών, εισόδημα από ορισμένα προϊόντα ασφάλισης, έσοδα από πώληση χρηματοοικονομικών στοιχείων, άλλα έσοδα ή πληρωμές σχετικές με το λογαριασμό. Ο δε λογαριασμός πρέπει να παρουσιάζει υψηλό κίνδυνο φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής.²⁴⁷ Τέλος, τόσο το 5^ο Τμήμα της ΠΣΑΑ όσο και το Παράρτημα Γ' του ΚΠΑ περιλαμβάνουν τους όρους για τη διασφάλιση της εμπιστευτικότητας των πληροφοριών καθώς και ειδικές διασφαλίσεις για την προστασία των προσωπικών δεδομένων.

Παράδειγμα υλοποίησης της ΠΣΑΑ αποτελεί η συμφωνία Ελβετίας-Ε.Ε. η οποία είναι απαραίτητη προκειμένου να καταστεί σε διμερές επίπεδο η αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των δύο μερών.²⁴⁸ Παρά το γεγονός ότι η νέα αυτή Συμφωνία υπήρξε μια ιδιαίτερα δύσκολη απόφαση για τις ελβετικές αρχές, καθώς τα χρηματοπιστωτικά της ιδρύματα διατρέχουν τον κίνδυνο φυγής καταθέσεων που

²⁴⁵ Σημειώνεται πως για την εφαρμογή της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών του άρθρου 6 της Σύμβασης απαιτείται η κατάρτιση ειδικότερων συμφωνιών μεταξύ των αρμόδιων αρχών των κρατών δια των οποίων θα ενεργοποιείται σε διμερές πάντοτε επίπεδο η αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών.

²⁴⁶ Βλ. Ναυσικά Τζαναβάρη, *όπ. ανωτ.* (υποσημ. 214), σελ. 83.

²⁴⁷ Βλ. Ναυσικά Τζαναβάρη, *όπ. ανωτ.* (υποσημ. 214), σελ. 83-84.

²⁴⁸ Στις σχέσεις Ελβετίας/Ε.Ε. συνυπάρχει η διμερής αυτή συμφωνία, το Πρότυπο του Ο.Ο.Σ.Α. για την Αμοιβαία Διοικητική Συνδρομή σε φορολογικά θέματα και η Πολυμερής Συμφωνία Αρμόδιων Αρχών (ΠΣΑΑ) για την Αυτόματη Ανταλλαγή Χρηματοοικονομικών Λογαριασμών (CRS MCAA).

διατηρούν στην χώρα αυτή πολίτες που φοροδιαφεύγουν,²⁴⁹ εν τέλει από την 1^η Ιανουαρίου 2017, τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα της Ελβετίας τηρώντας τους κανόνες δέουσας επιμέλειας, εντοπίζουν τους πελάτες τους (φυσικά ή νομικά πρόσωπα), οι οποίοι είναι κάτοικοι κρατών-μέλους της Ε.Ε. και διαβιβάζουν μέχρι το Σεπτέμβριο του επόμενου έτους, τα στοιχεία των δηλωτέων λογαριασμών τους, κατά τα διαλαμβανόμενα στην ως άνω περιγραφείσα ΠΣΑΑ καθώς και στην υπό εξέταση συμφωνία, στις αρμόδιες εθνικές αρχές,²⁵⁰ οι οποίες στη συνέχεια θα ανταλλάσσουν τα δεδομένα μεταξύ τους και σε ετήσια βάση.²⁵¹ Αντίστοιχα πρέπει να ενεργήσουν και τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα των λοιπών κρατών-μελών της Ε.Ε. για τους κατοίκους της Ελβετίας. Με αυτήν την συμφωνία οι ελβετικές τράπεζες, τα άλλοτε προπύργια του τραπεζικού απορρήτου, καταλύονται οριστικά χάριν φορολογικών σκοπών και πιο συγκεκριμένα χάριν του υπέρτερου δημοσίου συμφέροντος που πλέον είναι άρρηκτα συνδεδεμένο με το δημοσιονομικό συμφέρον.

Ρυθμίσεις για την αμοιβαία ανταλλαγή πληροφοριών στο διεθνή χώρο περιλαμβάνονται και στις περισσότερες διμερείς συμβάσεις, που έχει υπογράψει η Ελλάδα επί τη βάση του άρθρου 26 της Πρότυπης Σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α. για την Αποφυγή Διπλής Φορολογίας.²⁵² Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί η συμφωνία Ελλάδας/Ελβετίας το 1983 για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, η οποία μετά την τροποποίησή της²⁵³ σήμανε μεταξύ των εν λόγω χωρών την άρση του

²⁴⁹ Βλ. Άγγελο Μπώλο/ Christian Arnold, Το ζήτημα των ελληνικών καταθέσεων στην Ελβετία: το ελβετικό τραπεζικό απόρρητο, η διασυνοριακή ανταλλαγή τραπεζικών πληροφοριών και η φορολόγηση των ελληνικών καταθέσεων σε Πιστωτικά Ιδρύματα της Ελβετίας, ΔΕΕ 2012, τ. 18, τεύχ. 4, σελ. 310 κατά τα διαλαμβανόμενα στο οποίο: «Είναι προφανές ότι η Ελβετία επιχειρεί μέσα από την υπογραφή μεμονωμένων με τα κράτη-μέλη διακρατικών συμφωνιών για την φορολόγηση των καταθέσεων να προλάβει μία πανευρωπαϊκή λύση, (το άρθρο είχε συνταχθεί πριν την τολμηρή συμφωνία Ε.Ε./Ελβετίας) προκειμένου να περιορίσει τον κίνδυνο της πλήρους κατάργησης του τραπεζικού της απορρήτου μέσω μιας συμφωνίας με την Κοινότητα για την αυτόματη ανταλλαγή τραπεζικών πληροφοριών μεταξύ των κρατών-μελών και της Ελβετίας.».

²⁵⁰ Για την Ελλάδα αρμόδια εθνική αρχή είναι ο Υπουργός Οικονομικών ή η εξουσιοδοτημένη από αυτόν αρχή.

²⁵¹ Βλ. την Α8-0271/2015 Έκθεση της Επιτροπής Οικονομικής και Νομισματικής Πολιτικής της 29^{ης} Σεπτεμβρίου 2015 σχετικά με το σχέδιο απόφασης του Συμβουλίου για τη σύναψη, εξ ονόματος της Ε.Ε., του τροποποιητικού Πρωτοκόλλου της συμφωνίας μεταξύ Ε.Ε. και Ελβετικής Συνομοσπονδίας, διαθέσιμη σε: <https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-8-2015-0271_EL.html>, στην οποία ο Εισηγητής J. Kofod χαρακτήρισε τον ετήσιο κύκλο δήλωσης ως «υπέρμετρα συμπίεστικό και γενναϊόδωρο», προτείνοντας η ανταλλαγή να λαμβάνει χώρα σε τριμηνιαία βάση.

²⁵² Βλ. διεξοδ. Επιτροπή Φορολογικών Υποθέσεων Ο.Ο.Σ.Α., σε Δικηγ. Εταιρεία Ζέπος & Γιαννόπουλος (επιμ.), Υπόδειγμα Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας σχετικά με τους φόρους Εισοδήματος και Κεφαλαίου, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2010, σελ. 356-358, ιδιαίτερα τα σχόλια επί της παραγρ. 2 του άρθρου 26 της Σύμβασης που αφορά τη διασφάλιση της εμπιστευτικότητας των ανταλλασσόμενων πληροφοριών.

²⁵³ Η Ελλάδα και η Ελβετία υπέγραψαν, το 2010, Πρωτόκολλο για την τροποποίηση της μεταξύ τους Διμερούς Συμφωνίας του 1983 (ν. 1502/1984) κατ' επιταγή της αναθεώρησης της Πρότυπης

Τραπεζικού απορρήτου.²⁵⁴ Βεβαίως, οι εξελίξεις στον ενωσιακό χώρο με τη σύναψη Συμφωνίας Ε.Ε./Ελβετίας καθιστούν συμπληρωματικά εφαρμόσιμη την εν λόγω συμφωνία. Επιπλέον, η Ελλάδα έχει υπογράψει έξι ειδικές διμερείς συμβάσεις,²⁵⁵ επί τη βάση της Πρότυπης Σύμβασης για την Ανταλλαγή Πληροφοριών σε φορολογικά θέματα, ως επί το πλείστον με χώρες-φορολογικούς παραδείσους, με αποκλειστικό αντικείμενο την ανταλλαγή των πληροφοριών μεταξύ των συμβαλλομένων.²⁵⁶

Σε ό,τι αφορά ειδικά τις Η.Π.Α. ως μη ενταχθείσες στο κανονιστικό πλαίσιο του Ο.Ο.Σ.Α. έχουν υιοθετήσει από το 2010 την εξαιρετικά αμφιλεγόμενη νομοθεσία FACTA (Foreign Account Tax Compliance Act), παγκόσμια εκδοχή της οποίας αποτελεί η προαναφερθείσα ΠΣΑΑ για την Αυτόματη Ανταλλαγή Χρηματοοικονομικών Πληροφοριών. Ενόψει της πολιτικής πίεσης που ασκείται από τις Η.Π.Α. έχει επιτευχθεί η σύναψη πολλών διμερών και πολυμερών συμβάσεων με αντικείμενο την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών στα πρότυπα της FACTA και η καθιέρωση της αυτόματης ανταλλαγής ως το νέο διεθνές πρότυπο διεθνούς φορολογικής συνεργασίας. Συγκεκριμένα, τα αλλοδαπά χρηματοπιστωτικά ιδρύματα που συμμετέχουν σε αυτήν,²⁵⁷ υποχρεούνται να διενεργούν ελέγχους για τον εντοπισμό-αναγνώριση λογαριασμών και περιουσιακών στοιχείων πελατών τους, για τους οποίους υπάρχουν ενδείξεις αμερικανικής ιθαγένειας ή φορολογικής κατοικίας και να αποκαλύπτουν στις αμερικανικές φορολογικές αρχές σε ετήσια αυτοματοποιημένη βάση τα στοιχεία των λογαριασμών αυτών,²⁵⁸ όπως και στην προπεριγραφείσα Σύμβαση του Ο.Ο.Σ.Α. Τα ξένα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα είτε δηλώνονται απευθείας με τις αμερικανικές φορολογικές αρχές είτε συμμορφώνονται με την διακρατική συμφωνία που έχει συνάψει με τις Η.Π.Α. η χώρα της δικαιοδοσίας τους.²⁵⁹

Σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α. για την Αποφυγή Διπλής Φορολογίας το 2005, που προέβλεψε την άρση του Τραπεζικού απορρήτου.

²⁵⁴ Βλ. διεξοδ. Άγγελο Μπόλο/ Christian Arnold, όπ. ανωτ. (υποσημ. 249), σελ. 299 επ..

²⁵⁵ Bermuda, Cayman Islands, Cook Islands, Gibraltar, Samoa, Guernsey.

²⁵⁶ Οι συμβάσεις της Ελλάδας με τις χώρες-φορολογικούς παραδείσους δεν περιέχουν διατάξεις για την αποφυγή ενδεχόμενης διπλής φορολογίας καθώς δεν κρίνεται απαραίτητη λόγω της χαμηλής ή και μηδενικής φορολογίας σε αυτές τις χώρες αλλά είναι περισσότερο λεπτομερείς σε ζητήματα περί ανταλλαγής πληροφοριών.

²⁵⁷ Τα αλλοδαπά χρηματοπιστωτικά ιδρύματα εξαναγκάζονται στη σύναψη της σχετικής συμφωνίας αφού επί μη σύναψης ή μη συμμόρφωσης με τις προβλεπόμενες υποχρεώσεις, η FACTA απειλεί με παρακράτηση 30% επί των πληρωμών που τα ξένα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα εισπράττουν από επενδύσεις στις Η.Π.Α. βλ. αναλυτικά Γεώργιο Παυλίδη, Η επικράτηση του αμερικανικού μοντέλου της FACTA στο νέο-αναδυόμενο διεθνές πλαίσιο κανόνων κατά της φοροδιαφυγής: από την υπόθεση UBS στην υπόθεση Credit Suisse, ΔΕΕ 2015, τ. 21, τεύχ. 2, σελ. 126.

²⁵⁸ Βλ. Ναυσικά Τζαναβάρη, όπ. ανωτ. (υποσημ. 214), σελ. 89.

²⁵⁹ Βλ. Πέτρο Πανταζόπουλο, όπ. ανωτ. (υποσημ. 3), σελ. 740.

Η Ελλάδα προχώρησε στην υπογραφή της διακρατικής συμφωνίας την 19^η.01.2017, η οποία κυρώθηκε με το ν. 4493/2017, ενώ η συμφωνία για τη σύναψη είχε επιτευχθεί ήδη από τις 30.11.2014. Η καθυστέρηση οφείλεται στις επιφυλάξεις που είχαν διατυπωθεί από την πλευρά των Η.Π.Α. αναφορικά με την υποχρέωση αυτόματης αποστολής πληροφοριών και αντίστροφα από τις αμερικανές προς τις ελληνικές αρχές εξαιτίας κρουσμάτων παραβίασης της εμπιστευτικότητας της πληροφορίας και αλλοίωσης στοιχείων από τις ελληνικές αρχές.²⁶⁰ Η συμφωνία επιτρέπει στα ελληνικά τραπεζικά ιδρύματα να διαβιβάζουν πληροφορίες που αφορούν τη νομοθεσία FACTA πρώτα στις ελληνικές φορολογικές αρχές και έπειτα αυτές στις αμερικάνικες φορολογικές αρχές.²⁶¹ Και σε αυτήν την συμφωνία λαμβάνεται μέριμνα για την εμπιστευτικότητα των υπό ανταλλαγή πληροφοριών ενώ παράλληλα ρυθμίζονται οι εγγυήσεις και η ύπαρξη αναγκαίας υποδομής για την ανταλλαγή.²⁶²

Η ευρύτατη επεξεργασία των προσωπικών δεδομένων των φορολογουμένων που λαμβάνει χώρα με την άρση του Φορολογικού απορρήτου καθώς και του Τραπεζικού απορρήτου χάριν φορολογικών σκοπών τόσο σε ευρωπαϊκό επίπεδο, όπως κατέστη σαφές και από την προηγούμενη ενότητα, όσο και σε διεθνή επίπεδο είναι δεδομένη. Μάλιστα, ένας από τους σημαντικότερους λόγους για τους οποίους επικρίθηκε η νομοθεσία της FACTA είναι το γεγονός ότι ενώ αποτελεί εσωτερικό νόμο των Η.Π.Α., ιδρύει εξωεδαφικές υποχρεώσεις για αλλοδαπά χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, εξαναγκάζοντάς τα να αθετήσουν πολλές φορές τις συμβατικές υποχρεώσεις τους απέναντι στους πελάτες τους αλλά και ενδεχομένως να παραβιάσουν την εσωτερική νομοθεσία του κράτους της έδρας τους σχετικά με την προστασία των προσωπικών δεδομένων και το Τραπεζικό απόρρητο.²⁶³ Επί του παρόντος, λοιπόν, τέθηκαν οι διατάξεις από την σκοπιά του φορολογικού νομοθέτη που κατά το εικός και το αναγκαίον, καίτοι μεριμνά για το φορολογικό απόρρητο και την εμπιστευτικότητα των προσωπικών δεδομένων, την ίδια στιγμή προβλέπει τον ιδιαίτερα ελαστικό χαρακτήρα του, καθώς η οπτική του εστιάζει στην εξασφάλιση του δημοσιονομικού συμφέροντος του Κράτους. Το ζήτημα του εάν η ευρέως διαδεδομένη αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών που λαμβάνει χώρα διασυννοριακώς

²⁶⁰ Βλ. Ελένη Θεοχαροπούλου, όπ. ανωτ. (υποσημ. 61), σελ. 294.

²⁶¹ Βλ. Ευστάθιο Μπακάλη, Πέτρο Πανταζόπουλο, όπ. ανωτ. (υποσημ. 15), σελ. 127.

²⁶² Βλ. Ναυσικά Τζαναβάρη, όπ. ανωτ. (υποσημ. 214), σελ. 96.

²⁶³ Βλ. Panayi Christiana, Current Trends on Automatic Exchange of Information, SMU School of Accountancy Working Paper Series, Special tax issue (Δεκέμβριος 2015), διαθέσιμο σε: <<https://ssrn.com/abstract=2692057>> or <<https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2692057>>, σελ. 17.

στον ευρωπαϊκό και διεθνή χώρο με το μίνιμουμ προστασίας που προβλέπουν οι προαναφερθείσες διατάξεις συμβαδίζει με τις διατάξεις περί προστασίας των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα θα πραγματοποιηθεί μεταξύ άλλων στο επόμενο Κεφάλαιο.

B.7. Το κυρωτικό πλαίσιο του φορολογικού νομοθέτη επί παραβίασως του φορολογικού απορρήτου

Υπό το προϊσχύον καθεστώς και μέχρι την τροποποίηση που επέφερε ο ν. 4410/16, ο ΚΦΔ δεν όριζε ρητές και συγκεκριμένες κυρώσεις επί παραβίασης του φορολογικού απορρήτου. Ο προσδιορισμός τους εναπόκειτο σε απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε.,²⁶⁴ γεγονός που καθιστούσε το νομοθετικό εγχείρημα ατελές και την ανασφάλεια του φορολογούμενου επαυξημένη. Ο φορολογικός νομοθέτης αντιλαμβανόμενος το δυνητικό χαρακτήρα της προγενέστερης διάταξης όσον αφορά την τήρηση του φορολογικού απορρήτου, προέβη στη ρητή διαρρύθμιση των κυρώσεων στο σώμα αυτού²⁶⁵ και χωρίς να συνάγονται πλέον έμμεσα από την παραπομπή σε διατάξεις έτερων νομοθετημάτων, αποδίδοντας κατ' αυτόν τον τρόπο ουσιαστική πρακτική σημασία στην πρόβλεψη του ίδιου του απορρήτου και στην προστασία των προσωπικών δεδομένων του φορολογούμενου.

Με την εισαγωγή, λοιπόν, του άρθρου 17Α του ΚΦΔ τόσο η φύση των κυρώσεων όσο και το ύψος του προστίμου που επιβάλλεται διαφοροποιείται ανάλογα με τα πρόσωπα που προβαίνουν στην παραβίαση του απορρήτου. Πιο συγκεκριμένα, η παραβίαση του απορρήτου από τους υπαλλήλους της Φορολογικής Διοίκησης και εν γένει του Υπουργείου Οικονομικών καθώς και από τα πρόσωπα των περιπτώσεων α' έως ιστ' του άρθρου 17 παρ. 1 του ΚΦΔ²⁶⁶ που φέρουν τη δημοσιοϋπαλληλική ιδιότητα και υπάγονται στις διατάξεις του ν. 3528/2007 (Υπαλληλικός Κώδικας) συνιστά τα πειθαρχικά παραπτώματα της παράβασης καθήκοντος και της παραβίασης της υποχρέωσης εχεμύθειας. Πειθαρχικό παράπτωμα κατά τον Υπαλληλικό Κώδικα, ο οποίος θεσπίζει το γενικό υπηρεσιακό απόρρητο για τα

²⁶⁴ Βλ. άρθρο 17 παρ. 5 του ΚΦΔ πριν την εισαγωγή της παρ. 6 με το ν. 4410/2016, άρθρ. 40 παρ. 4δ'.

²⁶⁵ Βλ. άρθρο 17Α του ΚΦΔ.

²⁶⁶ Γίνεται φανερό ότι δεν προβλέπονται κυρώσεις για την περίπτωση χορήγησης φορολογικών στοιχείων του φορολογούμενου σε τρίτον με τη συναίνεσή του καθώς ο φορολογικός νομοθέτης εστιάζοντας κατά κύριο λόγο στην αυξημένη ευθύνη που φέρουν τα πρόσωπα που επεξεργάζονται προσωπικά δεδομένα του φορολογούμενου για επιτακτικούς λόγους άσκησης των καθηκόντων τους, αποδίδει στον ίδιο το φορολογούμενο την ευθύνη για την επιλογή του προσώπου στο οποίο αποκαλύπτει τα δεδομένα του.

πρόσωπα με δημοσιοϋπαλληλική ιδιότητα, συνιστά κάθε παράβαση του υπαλληλικού καθήκοντος που συντελείται με υπαίτια πράξη ή παράλειψη και μπορεί να καταλογιστεί στον υπάλληλο,²⁶⁷ το οποίο μπορεί να επισύρει μέχρι και την ποινή της οριστικής παύσης.²⁶⁸ Να διευκρινισθεί ότι κατά το άρθρο 26 του Υπαλληλικού Κώδικα η υποχρέωση τήρησης εχεμύθειας έχει επιβληθεί ευρύτερα όχι μόνο για θέματα που χαρακτηρίζονται από αυτόν ως απόρρητα αλλά και για γεγονότα ή πληροφορίες των οποίων ο υπάλληλος λαμβάνει γνώση κατά την εκτέλεση των καθηκόντων του ή επ' ευκαιρία αυτών,²⁶⁹ όχι όμως ιδιωτικά.²⁷⁰ Παρά το γεγονός ότι πλέον θεσπίζεται με αμιγώς φορολογική διάταξη η περίπτωση των κυρώσεων, επί περιπτώσει παραβίασης του φορολογικού απορρήτου εφαρμόζονται τόσο οι γενικές διατάξεις του Υ.Κ. όσο και οι ειδικότερες του ΚΦΔ.

Η επόμενη κύρωση του διοικητικού προστίμου που επιβάλει το οικείο άρθρο είναι γενική και επιβάλλεται σε όλα τα πρόσωπα της παρ. 1 και 2 του άρθρου 17 ανεξαρτήτως ύπαρξης της δημοσιοϋπαλληλικής ιδιότητας. Το δε ύψος του διαφοροποιείται ανάλογα με τη βαρύτητα της παραβίασης και τις συντρέχουσες περιστάσεις και μπορεί να κυμανθεί από χίλια (1.000) ευρώ έως εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, με τον προσδιορισμό του ακριβούς ύψους του να εναπόκειται στη διακριτική ευχέρεια του Διοικητή της ΑΑΔΕ. Ειδικό χρηματικό πρόστιμο του υπέρογκου, μάλιστα, ύψους των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ προβλέπεται για τις εταιρείες, μόνο δηλαδή για τα νομικά πρόσωπα και όχι για τα φυσικά πρόσωπα που προέβησαν στην παράβαση,²⁷¹ που σχεδιάζουν αρκετές από τις εφαρμογές που τηρούνται στη Γ.Γ.Π.Σ. του Υπουργείου Οικονομικών και συνεπώς κατά την εκτέλεση εργασιών συντήρησης των συστημάτων αναπόφευκτα έρχονται σε επαφή με φορολογικά δεδομένα και πληροφορίες. Το πρόστιμο εν προκειμένω είναι επακριβώς ορισμένο και η διακριτική ευχέρεια του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ιδιαίτερα περιορισμένη. Σε περίπτωση δε υποτροπής, δηλαδή κατ' επανάληψης παραβίασης, το πρόστιμο δύναται να διπλασιασθεί.

Ουσιώδη διαδικαστικά ζητήματα που πρέπει να επισημανθούν στην περίπτωση του διοικητικού προστίμου συνιστούν τα εξής: Πρώτον, ότι το πρόστιμο επιβάλλεται σε κάθε περίπτωση μόνο με απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

²⁶⁷ Βλ. άρθρο 106 του ν. 3528/2007.

²⁶⁸ Β. άρθρο 107 παρ. 1 περ. γ' και η' και άρθρο 109 παρ. 1 περ. η' του ν. 3528/2007.

²⁶⁹ Βλ. Βασίλη Τσούμα, όπ. ανωτ. (υποσημ. 158), σελ. 90. Βλ. επίσης άρθρο 26 του ν. 3528/2007.

²⁷⁰ Βλ. Χαρά Λιβιτσάνου, όπ. ανωτ. (υποσημ. 50), σελ. 399.

²⁷¹ Βλ. Χαρά Λιβιτσάνου, όπ. ανωτ. (υποσημ. 50), σελ. 403.

Βεβαίως, όπως θα αναφερθεί κατωτέρω, πρόστιμο μπορεί να επιβληθεί και από την ΑΠΔΠΧ, ως η αρμόδια εποπτεύουσα για τα προσωπικά δεδομένα αρχή, καθώς επίσης και κατόπιν δικαστικής απόφασης.²⁷² Ωστόσο, ο φορολογικός νομοθέτης εύλογα θεσπίζει στο πλαίσιο της αρμοδιότητάς του μόνο την περίπτωση επιβολής προστίμου με απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία, σημειωτέον, ουδέποτε έχει εκδοθεί έως σήμερα. Δεύτερον, η απόφαση πρέπει να είναι επαρκώς αιτιολογημένη, να περιέχει δηλαδή, σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία λόγω της φύσης της πράξης ως δυσμενές για το φορολογούμενο μέτρο, με την αιτιολογία να προκύπτει ακόμα και από στοιχεία του φακέλου. Επί δε παντελούς παράλειψης ή ανεπαρκούς αιτιολόγησης συντρέχει περίπτωση παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Τρίτον, απαιτείται ρητά και εγγενώς από τη διάταξη του άρθρ. 17Α του ΚΦΔ η κλήση για την άσκηση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης του φορολογουμένου, ήτοι η δυνατότητα έκθεσης των απόψεων και ενστάσεων του τελευταίου, πέρα από τις εγγυητικές σταθερές του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος καθώς και του άρθρου 6 του ΚΔΔιαδ. Επί δε παράλειψης εκ της Διοικήσεως παραχώρησης του δικαιώματος, συντρέχει και σε αυτή την περίπτωση παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.²⁷³

Το επιβληθέν διοικητικό πρόστιμο δύναται να αμφισβητηθεί και να διαγραφεί είτε σε διοικητικό επίπεδο είτε κατόπιν δικαστικής απόφασης. Σε επίπεδο διοικητικό μπορεί να προσβληθεί με ενδικοφανή προσφυγή κατ' άρθρο 63 ΚΦΔ, οπότε η διαγραφή του θα επέλθει με την ευόδωση της διοικητικής προσφυγής. Σε περίπτωση απορρίψεώς της το πρόστιμο μπορεί να αμφισβητηθεί δικαστικά κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας και να διαγραφεί κατόπιν τελεσφόρησης του

²⁷² Βλ. Απόφαση 339/2019 ΣτΕ που επικύρωσε την απόφαση 98/2013 της ΑΠΔΠΧ με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 150.000 ευρώ στη Γ.Γ.Π.Σ. διότι παραβίασε την υποχρέωσή της για λήψη κατάλληλων μέτρων ασφάλειας, γεγονός που οδήγησε σε ιδιαίτερα σοβαρό περιστατικό παραβίασης προσωπικών δεδομένων, δηλαδή σε διαρροή δεδομένων που αφορούν στο σύνολο σχεδόν των φορολογουμένων στην Ελλάδα. Συγκεκριμένα η απόφαση σημείωσε ότι «η κρίση της Αρχής σχετικά με την επιβολή του ανώτατου προβλεπόμενου στον νόμο προστίμου παρίσταται νομίμως και επαρκώς αιτιολογημένη και δεν προκύπτει παράβαση της αρχής της αναλογικότητας». Και τούτο «εν όψει της έκτασης της μη εξουσιοδοτημένης πρόσβασης και παράνομης επεξεργασίας προσωπικών φορολογικών στοιχείων που διαπιστώθηκε, του όγκου των προσωπικών δεδομένων και της μεγάλης χρονικής περιόδου, που αφορούσε η παραβίαση, της φύσης των δεδομένων, ορισμένα εκ των οποίων υπάγονται στην κατηγορία των ευαίσθητων προσωπικών δεδομένων, καλύπτονται δε, από το φορολογικό απόρρητο, καθώς επίσης και της σημασίας των εν λόγω δεδομένων για τα υποκείμενα αυτών, αλλά και της σημασίας της διαφύλαξης του φορολογικού απορρήτου χάριν της διασφάλισης της εμπιστοσύνης των πολιτών στη φορολογική αρχή, προς αποτροπή ενεργειών που κατατείνουν στην απόκρυψη φορολογητέας φορολογικής ύλης».

²⁷³ Βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλο, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, έκδ. Αντ. Σάκκουλας, Αθήνα-Κομοτηνή 2000, σελ. 127.

ενδίκου μέσου ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου. Μπορεί επίσης να διαγραφεί κατόπιν αθωωτικής απόφασης ποινικού δικαστηρίου και συγκεκριμένα εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι εξής δύο προϋποθέσεις: Η έκδοση αμετάκλητης αθωωτικής απόφασης ποινικού δικαστηρίου ή αμετάκλητου απαλλακτικού βουλεύματος υπέρ του προσώπου σε βάρος του οποίου επιβλήθηκε το πρόστιμο και η αθώωση ή απαλλαγή αυτή να οφείλεται σε ανυπαρξία των πραγματικών περιστατικών μετά από εξέταση της ουσίας της υπόθεσης²⁷⁴ και όχι σε τυπικούς λόγους ή λόγους παραγραφής. Σε κάθε περίπτωση η πράξη της διαγραφής διενεργείται από το επιβληθέν το πρόστιμο όργανο, δηλαδή από το Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

Η ως άνω φορολογική διάταξη περί αποφάσεως ποινικού δικαστηρίου προϋδεάζει και παραπέμπει στην ποινικοποίηση της παραβίασης του φορολογικού απορρήτου. Πράγματι, εκτός από πειθαρχικό συνιστά και ποινικό αδίκημα τιμωρούμενο και κατά τις διατάξεις του άρθρου 252 και 259 του Ποινικού Κώδικα ως παράβαση καθήκοντος καθώς και του άρθρου 371 του Ποινικού Κώδικα ως παράβαση επαγγελματικής εχεμύθειας για πρόσωπα όπως δικηγόροι, νομικοί παραστάτες, συμβολαιογράφοι, ιατροί κ.λπ. Ειδικότερα, όσον αφορά την παραβίαση υπηρεσιακού απορρήτου και την αντικειμενική υπόστασή του αξίζει να σημειωθεί ότι κατά τη διάταξη του άρθρου 252 ΠΚ²⁷⁵ η υπαλληλική ευθύνη παραβίασης του απορρήτου επεκτείνεται και όταν δεν υπάρχει πλέον υπηρεσιακή σχέση και άρα παραβίαση υπηρεσιακού καθήκοντος.²⁷⁶ Αν κάτι τέτοιο δεν ίσχυε η προστασία του εννόμου αγαθού του απορρήτου θα ήταν αδικαιολόγητα ελλιπής. Για την ενεργοποίηση, βέβαια, της διάταξης του αρ. 252 ΠΚ απαραίτητο είναι η πληροφορία να συνεχίζει να χαρακτηρίζεται απόρρητη. Επομένως η ιδιότητα του υπαλλήλου πρέπει να υπάρχει στο δράστη κατά το χρόνο που έλαβε γνώση του απορρήτου χωρίς να είναι αναγκαίο να ισχύει και κατά το χρόνο γνωστοποίησής του.²⁷⁷

Αναφορικά με την υποκειμενική υπόσταση του άρθρου αξιώνεται η επικάλυψη της παράβασης των καθηκόντων από ενδεχόμενο δόλο ως βασική μορφή υπαιτιότητας κατά σιωπηρή συναγωγή από τον χαρακτήρα του εγκλήματος (αρ. 18

²⁷⁴ Βλ. άρθρο 17 παρ. 2 εδαφ. β' του ΚΦΔ.

²⁷⁵ Μέχρι την τροποποίηση του Π.Κ. με το ν. 4619/2019 η εν λόγω επιβεβαίωση λάμβανε χώρα και στο καταργηθέν πλέον άρθρο 253 του Π.Κ.

²⁷⁶ Βλ. Νικόλαο Μπιτζιλέκη, Υπηρεσιακά Εγκλήματα, έκδ. Σάκκουλας 2001, σελ. 275.

²⁷⁷ Βλ. Αλέξανδρο Κωστάρα, Ποινικό δίκαιο – επιτομή ειδικού μέρους, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2012, σελ. 569.

και 26 ΠΚ).²⁷⁸ Ο υπάλληλος επομένως πρέπει να γνωρίζει έστω ως ενδεχόμενο ότι το έγγραφο ή η πληροφορία είναι απόρρητη και να θέλει να γνωστοποιήσει την πληροφορία ενάντια στα καθήκοντά του. Εκτός από το στοιχείο του δόλου η διάταξη του αρ. 252 παρ. 1 ΠΚ αξιώνει, ως προς την πλήρωση της υποκειμενικής υπόστασης, ο δράστης να ενεργεί με σκοπό ιδίου οφέλους ή σκοπό βλάβης του κράτους ή άλλου προσώπου.²⁷⁹ Το έγκλημα επομένως της παραβίασης υπηρεσιακού απορρήτου κατατάσσεται στα εγκλήματα με «υπερχειλή υποκειμενική υπόσταση» ή αλλιώς εγκλήματα σκοπού. Η επιλογή αυτή του νομοθέτη δικαιολογείται απόλυτα καθώς τον έλεγχο του σκοπού του υπαλλήλου, το δικαστήριο μπορεί να αποκλείσει εύκολα από το εύρος εφαρμογής της διάταξης τις περιπτώσεις όπου ο υπάλληλος χορηγεί αντίγραφα εγγράφων, θεωρώντας ότι ο αιτών διοικούμενος έχει εύλογο ενδιαφέρον ή ειδικό έννομο συμφέρον να λάβει γνώση τους. Ακόμη δηλαδή και αν υπάρχει πρόθεση παράβασης του καθήκοντος τήρησης απορρήτου ο υπάλληλος θα μείνει ατιμώρητος εάν δεν αποδειχθεί η επιδίωξη του δράστη να αποκομίσει ο ίδιος παράνομο όφελος ή να βλάψει το κράτος ή άλλο πρόσωπο.²⁸⁰ Η ωφέλεια του υπαλλήλου ή η βλάβη άλλου μπορεί να είναι άμεση ή έμμεση, υλική ή ηθική,²⁸¹ παράνομη ή νόμιμη. Επομένως, η περίπτωση φερ' ειπείν προσβολής της τιμής τρίτου ιδίως όταν η πληροφορία δημοσιοποιείται στον τύπο συνιστά εκπλήρωση του σκοπού του δράστη.

Σε κάθε περίπτωση πάντως, επανερχόμενοι στις φορολογικές διατάξεις που αποτελούν τον πυρήνα του παρόντος κεφαλαίου, ο φορολογικός νομοθέτης με την ρητή πρόβλεψη των εν λόγω κυρώσεων επιχείρησε την εξισορρόπηση του ζυγού μεταξύ αφενός των ευρύτατων φορολογικών ελεγκτικών εξουσιών, αφετέρου της

²⁷⁸ Βλ. Χρήστο Δέδε, Ποινικών δίκαιον ειδικόν μέρος εγκλήματα περί την υπηρεσίαν άρθρα 235 – 263 Π.Κ., έκδ. Αντ. Σάκουλας, Αθήνα-Κομοτηνή 1983, σελ. 105. Βλ. επίσης απόφαση ΑΠ 344/1992 Υπερ 2/1992, σελ. 848, ΣυμβΕΦ Αθηνών 2400/1998, ΠοινΧρ Ν'/2000, σελ. 359, ΣυμβΠλημ Ιωαννίνων 121/2002, ΠοινΔικ 6/2003, σελ. 394.

²⁷⁹ Σε αντίθεση με τη διάταξη του αρ. 259 ΠΚ το αρ. 252 παρ. 1 ΠΚ αξιώνει το όφελος να αναφέρεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του δράστη (και όχι σε κάποιον άλλο). Κατά την ορθότερη, βέβαια, άποψη ίδιο είναι το όφελος όταν βελτιώνει τα συμφέροντα ή τις έννομες σχέσεις του υπαλλήλου έστω και με τρόπο έμμεσο, ενεργώντας άμεσα σε τρίτα πρόσωπα για το οποίο ο υπάλληλος έχει ενδιαφέρον. Βλ. Νικόλαο Μπιτζιλέκη, όπ. ανωτ. (υποσημ. 276), σελ. 275 κατά τον οποίο η ωφέλεια που αποσκοπεί ο υπάλληλος δεν είναι αναγκαίο να επέρχεται δια μέσου της βλάβης άλλου.

²⁸⁰ Βλ. Άγγελο Μπουρόπουλο, Έρμηνεία του ποινικού κώδικος, Τόμος Β'-Ειδικό μέρος, έκδ. Αφοί Π. Σάκουλας 1960, σελ. 370 κατά τον οποίο ο δράστης θα πρέπει να επιδιώκει τη πραγμάτωση του σκοπού αυτού «είτε διὰ τῆς γνωστοποιήσεως είτε διὰ μεταγενεστέρας χρησιμοποίησεως τῶν ἀπορρήτων», διαφορετικά η πράξη δεν είναι αξιόποινη.

²⁸¹ Βλ. Γεώργιο -Αλέξανδρο Μαγκάκη, Ἡ παραβίασις τοῦ υπηρεσιακοῦ ἀπορρήτου ὡς ἐγκλημα κατὰ τὸ ἄρθρ. 252 Π.Κ., ΠοινΧρ ΙΕ'/1965, σελ. 388, κατά τον οποίο η βλάβη ή η ωφέλεια θα πρέπει να ενέχει σοβαρότητα και βαρύτητα.

προστασίας των προσωπικών δεδομένων του ελεγχόμενου. Ωστόσο, φυσικά και δεν αρκούν οι φορολογικές νομοθετικές διατάξεις περί φορολογικού απορρήτου για την σε ικανοποιητικό βαθμό προστασία των προσωπικών δεδομένων του ελεγχόμενου φορολογούμενου, γεγονός που θα γίνει κατανοητό αύθις κατωτέρω.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ΄

Αποτίμηση της επεξεργασίας των προσωπικών δεδομένων του φορολογούμενου υπό το πρίσμα των διατάξεων περί «πληροφοριακού αυτοκαθορισμού»

Γ.1. Εισαγωγικές Παρατηρήσεις Κεφαλαίου

Ενώ κατά τα προπεριγραφόμενα ο ΚΦΔ προβλέπει εκτεταμένες ελεγκτικές εξουσίες υπέρ της Φορολογικής Διοίκησης καθώς και υπερβολική ελαστικότητα του φορολογικού απορρήτου, προτάσσοντας κατά κύριο λόγο την προστασία του δημοσίου συμφέροντος και τη φορολογική διαφάνεια έναντι της προστασίας από την επεξεργασία των προσωπικών δεδομένων του φορολογούμενου, στον αντίποδα υφίστανται παράλληλες νομικές εγγυήσεις υπέρ της προστασίας του τελευταίου, που συνιστούν το «οπλοστάσιο» για κάθε πολίτη, για κάθε διοικούμενο και εν τέλει για κάθε φορολογούμενο έναντι της εκάστοτε εμπλεκόμενης δημόσιας αρχής. Εκκινώντας από την εξέταση του προκαταρκτικού ζητήματος της μη απολυτότητας του δικαιώματος προστασίας των προσωπικών δεδομένων, το οποίο εύλογα αναγνωρίζουν ακόμη και οι διατάξεις προστασίας τους και ακολούθως της ανάλυσης του βασικού πλαισίου σύμφωνα με το οποίο θα πρέπει να γίνεται η επεξεργασία των δεδομένων αυτών, θα επιχειρήσουμε να διωλίσουμε την επεξεργασία των προσωπικών δεδομένων από τη Φορολογική Διοίκηση υπό το διάτρητο πυθμένα του ισχύοντος θεσμικού πλαισίου προστασίας αυτών, σαν να έχει τη μορφή ενός φίλτρου, ούτως ώστε αυτή να λειτουργεί και να αναπτύσσει τις έννομες συνέπειές της στο πλαίσιο του κράτους δικαίου και της αρχής της νομιμότητας. Την ίδια στιγμή από τη διαλογή του ετερογενούς μίγματος νομοθετικών πλαισίων θα προκύψουν ξεκάθαρα τα δικαιώματα του φορολογούμενου έναντι της προστασίας του από την εκτενή επεξεργασία και εν γένει μια διαυγής ολοκληρωμένη εικόνα για την προστασία των προσωπικών του δεδομένων.

Γ.2. Το ζήτημα αναφορικά με την μη απολυτότητα του δικαιώματος προστασίας δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα

Μέχρι την συνταγματική αναθεώρηση, η προστασία των προσωπικών δεδομένων συναγόταν από την εφαρμογή άλλων συνταγματικών διατάξεων,²⁸² αυτών της προστασίας της ανθρώπινης αξιοπρέπειας (άρθρο 2 παρ. 1), της ελεύθερης ανάπτυξης της προσωπικότητας και της συμμετοχής στην κοινωνική, οικονομική και πολιτική ζωή της Χώρας (άρθρο 5 παρ.1), εμμέσως από την προστασία του απορρήτου των επιστολών και της ελεύθερης ανταπόκρισης ή επικοινωνίας (άρθρο 19)²⁸³ και κυρίως από την προστασία του ασύλου της κατοικίας και της ιδιωτικής και οικογενειακής ζωής (άρθρο 9 παρ. 1).²⁸⁴ Με την αναθεώρηση του 2001 ο συνταγματικός νομοθέτης επέλεξε ρητά να κατοχυρώσει το δικαίωμα στην προστασία των προσωπικών δεδομένων αντιλαμβανόμενος την πολυσύνθετη πληροφοριακή πραγματικότητα στην οποία ο πολίτης είναι ουσιαστικά ανυπεράσπιστος,²⁸⁵ εισάγοντας τη συνταγματική διάταξη του άρθρου 9^A με την οποία προστατεύεται αφ' εαυτού το γνωστό ως δικαίωμα της «πληροφοριακής αυτοδιάθεσης» ή του «πληροφοριακού αυτοπροσδιορισμού» ή άλλως «του πληροφοριακού αυτοκαθορισμού».²⁸⁶ Ουσιαστικά θεσμοθετείται η άμεση και αποτελεσματικότερη προστασία του πολίτη από την επεξεργασία πληροφοριών, που αναφέρονται στον ίδιο, ως υποκείμενο των πληροφοριών.²⁸⁷

Η προστασία, βεβαίως, θωρακίζεται έτι περισσότερο και από το αρχαιότερο νομικά δεσμευτικό και ήδη επικαιροποιημένο κείμενο διεθνούς δικαίου (1981), ήτοι τη Σύμβαση 108 του Συμβουλίου της Ευρώπης, η οποία βρίσκεται σε ισχύ στην Ελλάδα με το ν. 2068/1992, από το άρθρο 8 της Ε.Σ.Δ.Α., με την πρόβλεψη θετικής υποχρέωσης του Κράτους να εγγυάται και να διασφαλίζει με μέτρα τον σεβασμό του

²⁸² Βλ. Μιχάλη Σταθόπουλο, Η χρήση προσωπικών δεδομένων και η διαπάλη μεταξύ ελευθεριών των κατόχων του και ελευθεριών των υποκειμένων τους, ΝοΒ 48/2000, σελ. 4-5.

²⁸³ Βλ. Σταύρο Τσακυράκη, Το απόρρητο της επικοινωνίας – Απόλυτα απαραβίαστο ή ευχή της έννομης τάξης, ΝοΒ 41/1993, σελ. 996 επ..

²⁸⁴ Βλ. απόφαση Ολομέλειας ΣτΕ 395/1978, ΤοΣ 1978, σελ. 176, απόφαση Ολομέλειας ΣτΕ 3634/1978 σε ΤοΣ 1979, σελ. 113.

²⁸⁵ Βλ. Χρήστο Δετσαρίδη, Η δημοσιοποίηση ονομάτων οφειλετών του Δημοσίου από το Υπουργείο Οικονομικών και το δικαίωμα του πολίτη σε προστασία των προσωπικών του δεδομένων, ΔΦΝ 2011, τ. 65, τεύχ. 1479, σελ. 1759.

²⁸⁶ Σχετικά με την ορολογία βλ. Κώστα Χρυσόγονο, Ατομικά και κοινωνικά δικαιώματα, έκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2006, σελ. 210.

²⁸⁷ Βλ. διεξοδ., Απόστολο Γέροντα, Το δικαίωμα της αυτοδιάθεσης των πληροφοριών. Υπερβολή ή αναγκαιότητα, ΤοΣ 23/1997, σελ. 849 επ., καθώς και Ιωάννη Μπακόπουλο, Η παροχή δικαστικής προστασίας μέσα από το σεβασμό της ιδιωτικής ζωής και των προσωπικών δεδομένων, ΕλλΔνη 48/2007, σελ. 1328 επ..

δικαιώματος προστασίας της ιδιωτικής ζωής και των προσωπικών δεδομένων,²⁸⁸ από το άρθρο 8 του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων, κατά το οποίο το δικαίωμα προστασίας των προσωπικών δεδομένων ενέχει τη σύλληψη του δικαιώματος ως αξίωσης ελέγχου επί των ιδίων πληροφοριών, ως εκδήλωση του πληροφοριακού αυτοπροσδιορισμού ενός προσώπου,²⁸⁹ καθώς επίσης και από το άρθρο 16 της ΣΛΕΕ κατ' εξουσιοδότηση του οποίου εξεδόθη ο Γενικός Κανονισμός για την Προστασία Δεδομένων (εφεξής Κανονισμός)²⁹⁰ και παράλληλα με τον Κανονισμό ο εκτελεστικός του στην ελληνική έννομη τάξη με αριθμ. 4624/2019 νόμος.

Αναφορικά με το περιεχόμενο ο αναθεωρητικός νομοθέτης παρέμεινε στην πανηγυρική διακήρυξη του δικαιώματος χωρίς να προσδιορίσει τα στοιχεία του. Λιγότερο φειδωλός υπήρξε στην αναφορά των «κινδύνων» από τους οποίους πρέπει να προστατευθεί το άτομο. Έτσι αναφέρεται ότι η προστασία κατοχυρώνεται έναντι της συλλογής, της επεξεργασίας και χρήσης των προσωπικών δεδομένων (παρόλο που η αναφορά στον τεχνικό όρο της «επεξεργασίας» θα αρκούσε²⁹¹) και μάλιστα όπως ορίζει ο νόμος. Αν και δεν προκύπτει παρά έμμεσα (και κατ' αντιδιαστολή), πρέπει να δεχθούμε ότι το ελάχιστο περιεχόμενο της διάταξης συνίσταται στην παραδοχή και επιταγή ότι η επεξεργασία προσωπικών δεδομένων είναι σύμφωνη με το Σύνταγμα, μόνο εφόσον θεμελιώνεται σε διάταξη νόμου, που ορίζει τις προϋποθέσεις νόμιμης επεξεργασίας προσωπικών δεδομένων με τρόπο, ώστε να διασφαλίζεται η εκ του Συντάγματος πλέον επιτασόμενη προστασία τους. Το Σύνταγμα, δηλαδή, εμπιστεύτηκε ρητά στον κοινό νομοθέτη τη συγκεκριμενοποίηση του δικαιώματος και την εξασφάλιση των όρων νομιμότητας της επεξεργασίας των προσωπικών δεδομένων,²⁹² όπερ σημαίνει ότι η επεξεργασία καθίσταται θεμιτή μόνο με την τήρηση αυστηρών νομικών προϋποθέσεων. Αν ληφθεί, μάλιστα, συνδυαστικά υπόψη πως αποτελεί βασική συνταγματική επιταγή ότι κανένα δικαίωμα δεν υπερέχει εκ των προτέρων κάποιου άλλου, αλλά όλα τα συνταγματικώς κατοχυρωμένα

²⁸⁸ Council of Europe-Research Division, Internet: Case law of the European Court of Human Rights, 2011 (Council of Europe-Research Division 2011), σελ. 4, διαθέσιμο σε: <<https://www.refworld.org/docid/4ee1d5bf1a.html>>.

²⁸⁹ Βλ. Λίλιαν Μήτρου, όπ. ανωτ. (υποσημ. 75), σελ. 219.

²⁹⁰ Κανονισμός (ΕΕ) 2016/679 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 27ης Απριλίου 2016, για την προστασία των φυσικών προσώπων έναντι της επεξεργασίας των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα και για την ελεύθερη κυκλοφορία των δεδομένων αυτών και την κατάργηση της οδηγίας 95/46/ΕΚ (Γενικός Κανονισμός για την Προστασία Δεδομένων).

²⁹¹ Βλ. Λίλιαν Μήτρου, Προστασία προσωπικών δεδομένων, σε: Σ. Κάτσικα/Δ. Γκρίτζαλη/Σ. Γκρίτζαλη (επιμ.), Ασφάλεια Πληροφοριακών Συστημάτων, έκδ. Νέων Τεχνολογιών, Αθήνα 2004, σελ. 473- 474.

²⁹² Βλ. Βασίλη Σωτηρόπουλο. Το άρθρο 9 Α του Συντάγματος 1975/1986/2001, σελ. 7, διαθέσιμο σε: <<http://www.greeklaws.com/pubs/uploads/596.pdf>>.

ατομικά δικαιώματα έχουν την ίδια τυπική ισχύ, δεν υπάρχουν δηλαδή υπερέχοντα και υποδεέστερα συνταγματικώς κατοχυρωμένα δικαιώματα,²⁹³ συνάγεται αβίαστα ότι προστασία των προσωπικών δεδομένων δεν σημαίνει απόλυτη και απαραβίαστη απαγόρευση της συλλογής, επεξεργασίας και χρήσης τους.²⁹⁴

Ομοίως ο Κανονισμός 2016/679 διευκρινίζει το συνταγματικά αυτονόητο της ελλείψεως ιεραρχίας στα ατομικά δικαιώματα υπογραμμίζοντας, ότι σε περίπτωση συγκρούσεως θα λαμβάνει χώρα στάθμιση επί τη βάσει της αρχής της αναλογικότητας. Συγκεκριμένα, στην υπ' αριθμ. 4 σκέψη του Προοιμίου του αναφέρει χαρακτηριστικά ότι *«Το δικαίωμα στην προστασία των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα δεν είναι απόλυτο δικαίωμα· πρέπει να εκτιμάται σε σχέση με τη λειτουργία του στην κοινωνία και να σταθμίζεται με άλλα θεμελιώδη δικαιώματα, σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας. Ο παρών κανονισμός σέβεται όλα τα θεμελιώδη δικαιώματα και τηρεί τις ελευθερίες και αρχές που αναγνωρίζονται στον Χάρτη όπως κατοχυρώνονται στις Συνθήκες, ιδίως τον σεβασμό της ιδιωτικής και οικογενειακής ζωής, της κατοικίας και των επικοινωνιών, την προστασία των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα, την ελευθερία σκέψης, συνείδησης και θρησκείας, την ελευθερία έκφρασης και πληροφόρησης, την επιχειρηματική ελευθερία, το δικαίωμα πραγματικής προσφυγής και αμερόληπτου δικαστηρίου και την πολιτιστική, θρησκευτική και γλωσσική πολυμορφία.»*. Ωστόσο, η πράξη έχει αποδείξει ότι δεν είναι πάντοτε εφικτή η ανεύρεση διανεμητικής δικαιοσύνης, καθώς σε ορισμένες περιπτώσεις το ένα αγαθό υποχωρεί εκ των πραγμάτων χάριν του άλλου, που υπό τις εκάστοτε συνθήκες κρίνεται προτιμότερο.²⁹⁵

Στάθμιση επιδιώκει και ο εκτελεστικός του Κανονισμού υπ' αριθμ. 4624/2019 νόμος, ο οποίος αποσαφηνίζει πολλά ζητήματα για τα οποία είχε από τον Κανονισμό τη διακριτική ευχέρεια να πράξει συνιστώντας πλέον την ελληνική προέκταση του Κανονισμού.²⁹⁶ Ο Έλληνας νομοθέτης οφείλει, άλλωστε, να εξισορροπήσει τα συγκρουόμενα συνταγματικά συμφέροντα, απεκδυόμενος του

²⁹³ Βλ. σχετ. Αθανάσιο Ράικο, Συνταγματικό Δίκαιο, Θεμελιώδη Δικαιώματα, 2^{ος} τόμος, έκδ. Αντ. Σάκκουλας 2008, σελ. 243 επ., Πρόδρομο Δαγτόγλου, Συνταγματικό Δίκαιο, Ατομικά Δικαιώματα, έκδ. Σάκκουλας, Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, αρ. περ. 198.

²⁹⁴ Βλ. Κώστα Χρυσόγονο, όπ. ανωτ. (υποσημ. 286), σελ. 199.

²⁹⁵ Βλ. Φερνάνκη Παναγοπούλου-Κουντατζή, Ψηφιακά Δακτυλικά αποτυπώματα και προστασία θεμελιωδών δικαιωμάτων, ΔίΜΕΕ 2013, σελ. 492.

²⁹⁶ Βλ. Δημήτριο Αναστασόπουλο, Τι φέρνει ο νέος νόμος για την προστασία των προσωπικών δεδομένων, 2.10.2019, e-ΘΕΜΙΣ, διαθέσιμο σε: <<https://www.ethemis.gr/2019/10/02>>.

μαχητού τεκμηρίου «εν αμφιβολία υπέρ του υποκειμένου των δεδομένων»²⁹⁷ καθώς δεν πρέπει να δίδεται προβάδισμα μόνο στην προστασία των προσωπικών δεδομένων όταν τίθενται επί τάπητος άλλα αντικρουόμενα συνταγματικώς προστατευόμενα έννομα αγαθά. Σε αντίθεση με την αρχική επιλογή του στο ν. 2472/1997,²⁹⁸ η οποία φαίνεται να ήταν ένα *prima facie* προβάδισμα υπέρ της προστασίας των προσωπικών δεδομένων, εν προκειμένω ο νέος νόμος σε ορισμένα σημεία επιδεικνύει την απαιτούμενη τόλμη και αποφασιστικότητα χαράσσοντας ευδιάκριτα την οριοθέτηση της επιτρεπόμενης επεξεργασίας, σε ορισμένα άλλα δε, κινδυνεύει να απολεσθεί το κεκτημένο της ισόρροπης προστασίας των προσωπικών δεδομένων σε κρίσιμους τομείς διακινδύνευσής τους.²⁹⁹

Γ.3. Η επεξεργασία των προσωπικών δεδομένων του φορολογούμενου με βάση τον ΚΦΔ υπό το μεγεθυντικό φακό των διατάξεων περί προστασίας των προσωπικών δεδομένων

Προϋποθέσεις νομιμότητας της επεξεργασίας προσωπικών δεδομένων.

α. Οι γενικές αρχές της επεξεργασίας.

Ο Κανονισμός στο άρθρο 4 περ. 2 παρέχει έναν ενδεικτικό ορισμό ιδιαίτερα ευρύ αναφορικά με την έννοια της «επεξεργασίας», συνδεδεμένο με δραστηριότητες που περιλαμβάνουν όλες τις φάσεις της επεξεργασίας δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα, από τη συλλογή έως και τη διαγραφή ή καταστροφή των δεδομένων.³⁰⁰ Συγκεκριμένα, ως επεξεργασία ορίζεται *«κάθε πράξη ή σειρά πράξεων που πραγματοποιείται με ή χωρίς τη χρήση αυτοματοποιημένων μέσων, σε δεδομένα*

²⁹⁷ Βλ. Φερενίκη Παναγοπούλου-Κουτνατζή, Τα νέα δικαιώματα για τους πολίτες βάσει του Γενικού Κανονισμού Προστασίας Δεδομένων: μια πρώτη αποτίμηση και συνταγματική αξιολόγηση, ΕφημΔΔ 1/2017, σελ. 82.

²⁹⁸ Σημειώνεται πως μέχρι τη δημοσίευση του ν. 4624/2019, ίσχυε παράλληλα με τον Κανονισμό ο προϊσχύων νόμος 2472/1997 στο βαθμό που δεν ερχόταν σε ευθεία σύγκρουση με τον Κανονισμό.

²⁹⁹ Βλ. Φερενίκη Παναγοπούλου-Κουτνατζή, Νόμος 4624/2019 και Εφαρμογή GDPR: Πολλά υποσχόμενος, αλλά παράλληλα καθυστερημένος, Σύνταγμα Watch.gr, διαθέσιμο σε: <<https://www.syntagmawatch.gr/trending-issues/nomos-4624-2019-kai-efarmogi-gdpr-polla-yposchomenos-alla-parallila-kathysterimenos/>>, βλ. επίσης διεξοδ. την Έκθεση δημόσιας διαβούλευσης, Συνοπτική Παρουσίαση Σχολίων κατ' άρθρο, σελ. 154 επ., διαθέσιμο σε: <<https://www.hellenicparliament.gr/UserFiles/2f026f42-950c-4efc-b950-340c4fb76a24/ODHGIA.pdf>>.

³⁰⁰ Βλ. Ιωάννη Ιγγλεζάκη, Ο Γενικός Κανονισμός Προστασίας Προσωπικών Δεδομένων (Κανονισμός 2016/679)-Το Νέο Νομικό Πλαίσιο Προστασίας των Προσωπικών Δεδομένων, έκδ. Interactive books, Αθήνα 2018, σελ. 50-51.

προσωπικού χαρακτήρα ή σε σύνολα δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα, όπως η συλλογή, η καταχώριση, η οργάνωση, η διάρθρωση, η αποθήκευση, η προσαρμογή ή η μεταβολή, η ανάκτηση, η αναζήτηση πληροφοριών, η χρήση, η κοινολόγηση με διαβίβαση, η διάδοση ή κάθε άλλη μορφή διάθεσης, η συσχέτιση ή ο συνδυασμός, ο περιορισμός, η διαγραφή ή η καταστροφή». Καθίσταται, συνεπώς, φανερό τόσο εκ του ορισμού όσο και εκ των περιγραφόμενων ενεργειών της Φορολογικής Διοίκησης³⁰¹ ότι η τελευταία στο πλαίσιο διενεργούμενου φορολογικού ελέγχου αλλά και μετά την ολοκλήρωσή του προβαίνει σχεδόν σε όλες τις ως άνω επιμέρους πράξεις που συνιστούν η κάθε μια από αυτές ξεχωριστά φάση επεξεργασίας. Μάλιστα, στον ως άνω ορισμό δεν περιλαμβάνονται ορισμοί για τις επιμέρους φάσεις διότι η νομιμότητα της επεξεργασίας ρυθμίζεται ενιαία στον Κανονισμό³⁰² χωρίς να υπάρχει διαφοροποίηση για τις επιμέρους φάσεις της.³⁰³

Στο πλαίσιο αυτό οι γενικές αρχές που πρέπει να διαπνέουν και δη σωρευτικά και όχι διαζευκτικά³⁰⁴ την επεξεργασία των προσωπικών δεδομένων³⁰⁵ του φορολογούμενου από τον υπεύθυνο επεξεργασίας, ήτοι την εκάστοτε αρμόδια ελεγκτική φορολογική αρχή, είτε πρόκειται για αμιγώς φορολογικά στοιχεία που ανήκουν στην κατηγορία των απλών προσωπικών δεδομένων³⁰⁶ είτε πρόκειται για δεδομένα που αγγίζουν τον σκληρό πυρήνα της ιδιωτικής του σφαίρας και ως εκ τούτου συνιστούν ευαίσθητα και ήδη ειδική κατηγορία προσωπικών δεδομένων, συνιστούν η αρχή της νομιμότητας, αντικειμενικότητας και διαφάνειας, η αρχή του σκοπού (ή περιορισμού του σκοπού), της ελαχιστοποίησης, της ακρίβειας, του

³⁰¹ Βλ. αναλυτικά παραπάνω Κεφάλαιο Α' και Β', όπου περιγράφονται οι ελεγκτικές εξουσίες και η εξουσία διάδοσης των προσωπικών δεδομένων του φορολογούμενου σε τρίτα πρόσωπα.

³⁰² Βλ. τα άρθρα 5, 6 και 9 του Κανονισμού 2016/679, όπου οι προϋποθέσεις νομιμότητας διαφέρουν ανάλογα με το αν πρόκειται για επεξεργασία απλών ή ειδικών κατηγοριών προσωπικών δεδομένων και όχι ανάλογα με τη μορφή ή τη φάση της επεξεργασίας.

³⁰³ Βλ. Ιωάννη Ιγγλεζάκη, *όπ. ανωτ.* (υποσημ. 300), σελ. 51.

³⁰⁴ Βλ. Paul De Hert/Vagelis Papakonstantinou, *The new General Data Protection regulation*, σελ. 185, διαθέσιμο σε: <<https://research.tilburguniversity.edu/en/publications/the-new-general-data-protection-regulation-still-a-sound-system-f/>>.

³⁰⁵ Βλ. άρθρο 5 του Κανονισμού, το οποίο επαναλαμβάνει επί της ουσίας την αντίστοιχη διάταξη του άρθρου 6 της Οδηγίας 95/46/EK και προστίθεται η αρχή της ασφάλειας δεδομένων και της λογοδοσίας.

³⁰⁶ Βλ. άρθρο 9 του Κανονισμού από το οποίο συνάγεται εξ αντιδιαστολής ότι τα φορολογικά δεδομένα ανήκουν στην κατηγορία των απλών προσωπικών δεδομένων. Επίσης, η ΑΠΔΠΧ είχε καταρτίσει έναν ενδεικτικό κατάλογο ως παράρτημα στο έντυπο γνωστοποίησης της επεξεργασίας κατ' άρθρο 6 ν. 2472/1997 που πλέον καταργήθηκε, στον οποίον μεταξύ άλλων η οικονομική κατάσταση (έσοδα, μισθοί, επιδόματα, δεδομένα ασφάλισης, δάνεια, υποθήκες, πιστώσεις, τραπεζικοί λογαριασμοί, πιστωτικές κάρτες, φορολογικά στοιχεία [εκκαθαριστικά, φορ. Δηλώσεις], στοιχεία ακινήτων, ανήκαν στα μη ευαίσθητα προσωπικά δεδομένα, βλ. επίσης Γνωμοδότηση ΝΣΚ 19/2009, *όπ. ανωτ.* (υποσημ. 148) περί προστασίας δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα και φορολογικού απορρήτου, στην οποία αναφέρονται παραδείγματα κατηγοριών (κοινών/απλών) προσωπικών δεδομένων μεταξύ των οποίων και τα φορολογικά στοιχεία.

περιορισμού της περιόδου αποθήκευσης, της ασφάλειας καθώς και της λογοδοσίας. Οι δύο τελευταίες αρχές διαφοροποιούνται από τις υπόλοιπες διότι έχουν έναν πιο λειτουργικό χαρακτήρα καθώς οργανώνουν, διασφαλίζουν τη συμμόρφωση και κατ' επέκταση την προστασία³⁰⁷ και γι' αυτό αναφέρονται στο σημείο αυτό μόνο ονομαστικά. Με τη σειρά του ο νέος εφαρμοστικός νόμος, δεν αλλοιώνει τις βάσεις επεξεργασίας και τις αρχές που προβλέπονται από τον Κανονισμό, απλώς τον εξειδικεύει σε συγκεκριμένα σημεία, στα πεδία εκείνα που ο τελευταίος του καταλείπει διακριτική ευχέρεια υπό τη μορφή «ρητρών ευελιξίας».³⁰⁸

Πιο αναλυτικά, η αρχή της νομιμότητας, αντικειμενικότητας και διαφάνειας, η οποία διέπει την επεξεργασία προσωπικών δεδομένων, ορίζει ότι τα δεδομένα υποβάλλονται σε σύννομη και θεμιτή επεξεργασία, με διαφανή σε σχέση με το υποκείμενο δεδομένων, εν προκειμένω τον φορολογούμενο, τρόπο. Η σύννομη επεξεργασία απαιτεί οι περιορισμοί των συνταγματικών δικαιωμάτων, όπως αυτού της προστασίας των προσωπικών δεδομένων, να προβλέπονται στο νόμο.³⁰⁹ Η θεμιτή επεξεργασία σημαίνει διαφάνεια στη επεξεργασία και περιλαμβάνει το δικαίωμα ενημέρωσης και πρόσβασης στα δεδομένα από τον φορολογούμενο.³¹⁰ Με λίγα λόγια, η επεξεργασία καθεαυτή κρίνεται νόμιμη, εφόσον αφενός τηρεί τις αρχές που περιγράφονται στην παρούσα στο σύνολό τους, αφετέρου εδράζεται σε μια από τις βάσεις νομιμότητας της επεξεργασίας, όπως αποτυπώνονται στο άρθρο 6 ή 9 του Κανονισμού,³¹¹ όπως αυτά συμπληρώνονται από τα άρθρα 5 και 22 του εκτελεστικού νόμου αντίστοιχα.

Εν συνεχεία, σύμφωνα με την λεγόμενη «αρχή του σκοπού», τα προσωπικά δεδομένα πρέπει να συλλέγονται για καθορισμένους, ρητούς και νόμιμους σκοπούς, απαιτήσεις οι οποίες πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά. Ο σκοπός, δηλαδή, πρέπει να περιγράφεται επακριβώς, το αργότερο κατά τη στιγμή της συλλογής των δεδομένων

³⁰⁷ Βλ. Λίλιαν Μήτρου, Ο γενικός κανονισμός προστασίας προσωπικών δεδομένων νέο δίκαιο-νέες υποχρεώσεις- νέα δικαιώματα, έκδ. Σάκουλας, Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2017, σελ. 58, υποσημ. 153.

³⁰⁸ Βλ. Φερενίκη Παναγοπούλου-Κουτνατζή, Συνταγματική θεώρηση του νόμου περί προστασίας δεδομένων (Ν. 4624/2019), ΔίΜΕΕ 3/2019, σελ. 328.

³⁰⁹ Ομοίως την νομοθετική παρέμβαση για το σύννομο του περιορισμού προβλέπει το άρθρο 8 παρ. 2 του ΧΘΔ, καθώς και το άρθρο 8 της ΕΣΔΑ.

³¹⁰ Βλ. Εγχειρίδιο σχετικά με την ευρωπαϊκή νομοθεσία για την προστασία των προσωπικών δεδομένων, Οργανισμό Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (FRA)-Συμβούλιο της Ευρώπης, Λουξεμβούργο 2014, σελ. 90, διαθέσιμο σε: < https://fra.europa.eu/sites/default/files/fra-2014-handbook-data-protection-law-2nd-ed_el.pdf>.

³¹¹ Βλ. Λίλιαν Μήτρου, όπ. ανωτ. (υποσημ. 307), σελ. 58.

και να διατυπώνεται κατά τρόπο αντιληπτό από κάθε ενδιαφερόμενο.³¹² Σύμφωνα με την ίδια αρχή τα δεδομένα δεν επιτρέπεται να υποβάλλονται σε περαιτέρω επεξεργασία κατά τρόπο ασύμβατο προς τους σκοπούς αυτούς. Ως «περαιτέρω επεξεργασία» πρέπει να νοηθεί κάθε πράξη επεξεργασίας που λαμβάνει χώρα μετά την αρχική συλλογή των δεδομένων για άλλους σκοπούς από τους αρχικούς.³¹³ Καίτοι ο Κανονισμός δεν ορίζει εγγύτερα το συμβατό ή αντίστοιχα τον ασύμβατο σκοπό, στην περίπτωση που η περαιτέρω επεξεργασία δεν βασίζεται στη συγκατάθεση του φορολογούμενου ή στο ενωσιακό ή εθνικό δίκαιο, μπορούν να χρησιμοποιηθούν ως ενδεικτικά κριτήρια για την αξιολόγηση της συμβατότητας τα προβλεπόμενα στο άρθρο 6 παρ. 4 αυτού,³¹⁴ δηλαδή η τυχόν αρχική σχέση μεταξύ των αρχικών και των περαιτέρω σκοπών, το πλαίσιο της συλλογής, η φύση των δεδομένων, οι πιθανές συνέπειες της επιδιωκόμενης περαιτέρω επεξεργασίας, η ύπαρξη κατάλληλων εγγυήσεων.

Στο πλαίσιο αυτό, μοναδική εξαίρεση, ορίζεται η περίπτωση περαιτέρω επεξεργασίας για σκοπούς αρχειοθέτησης προς το δημόσιο συμφέρον ή σκοπούς επιστημονικής ή ιστορικής έρευνας ή στατιστικούς σκοπούς υπό την επιφύλαξη των εγγυήσεων του άρθρου 89 παρ. 1 του Κανονισμού.³¹⁵ Καθ' υπακοή στον Κανονισμό, ο εφαρμοστικός στην ελληνική έννομη τάξη ν. 4624/2019 επιτρέπει την επεξεργασία των απλών προσωπικών δεδομένων όταν μεταξύ άλλων η επεξεργασία είναι απαραίτητη για την παραγωγή επίσημων στατιστικών.³¹⁶ Ωστόσο, για την περαιτέρω για άλλους σκοπούς επεξεργασία των ευαίσθητων προσωπικών δεδομένων, που ενδεχομένως διαβιβάζονται εν προκειμένω με την άρση του φορολογικού απορρήτου, δεν αρκεί να είναι απαραίτητη για στατιστικούς σκοπούς αλλά θα πρέπει να συντρέχει και μια επιπλέον νομιμοποιητική βάση από τις αναφερόμενες στο άρθρο 9 παρ. 2 του Κανονισμού ή του άρθρου 22 του νόμου.³¹⁷ Εκ των ανωτέρω συνάγεται, πως η πρόβλεψη του ΚΦΔ σχετικά με την περίπτωση άρσης του φορολογικού απορρήτου

³¹² Βλ. Ομάδα Εργασίας του άρθρου 29, Γνώμη 03/2013 αναφορικά με την αλλαγή του σκοπού, WP 203, σελ. 15.

³¹³ Βλ. π.χ. τις περιπτώσεις άρσης του φορολογικού απορρήτου που προβλέπει το άρθρο 17 του ΚΦΔ, σύμφωνα με το οποίο τα συλλεχθέντα από τη Φορολογική Διοίκηση προσωπικά δεδομένα του φορολογούμενου διαβιβάζονται σε έτερα πρόσωπα για άλλο σκοπό από αυτόν για τον οποίο συλλέχθηκαν.

³¹⁴ Βλ. Λίλιαν Μήτρου, όπ. ανωτ. (υποσημ. 307), σελ. 61.

³¹⁵ Βλ. Peter Gola, *Einleitung*, σε: Peter Gola (επιμ.), *Datenschutz-Grundverordnung Kommentar*, C.H. Beck. München 2017, αρ. περιθ. 35, κατά τα διαλαμβανόμενα στο οποίο η αναγνώριση μεγάλου περιθωρίου εκτιμήσεως στον υπεύθυνο επεξεργασίας δύναται να οδηγήσει σε καταχρήσεις και εξ αυτού έχει χαρακτηριστεί ως ένα από τα μελανά σημεία του Κανονισμού.

³¹⁶ Βλ. άρθρο 24 παρ. 1 περ. ε' του ν. 4624/2019.

³¹⁷ Βλ. άρθρο 24 παρ. 2 του ν. 4624/2019.

υπέρ της ΕΛΣΤΑΤ³¹⁸ με την παράλληλη υποχρέωση χρήσης αυτών αποκλειστικά για τον σκοπό για τον οποίο ζητούνται, βρίσκεται σε πλήρη σύμπτωση με τον Κανονισμό και τον εκτελεστικό νόμο ακόμη και για την ειδική κατηγορία προσωπικών δεδομένων.³¹⁹

Ακολούθως, η θεμελιώδης συνταγματική αρχή της αναλογικότητας, η οποία είναι κοινώς αποδεκτό ότι αποτελεί το κατεξοχήν κριτήριο νομιμότητας της επεξεργασίας και κεντρικό άξονα για την εξέταση των σχετικών υποθέσεων από την ΑΠΔΠΧ,³²⁰ συνυφαίνεται άρρηκτα ως γενεσιουργός αρχή με την αρχή της ελαχιστοποίησης. Κατά τις επιταγές της τελευταίας, τα προσωπικά δεδομένα πρέπει να είναι κατάλληλα, συναφή και να περιορίζονται στο αναγκαίο για τους σκοπούς για τους οποίους υποβάλλονται σε επεξεργασία.³²¹ Με άλλα λόγια, η επεξεργασία θα πρέπει να περιορίζεται σε όσα παρουσιάζουν άμεση συνάφεια με το σκοπό της επιδιωκόμενης επεξεργασίας. Κατ' εφαρμογή της αρχής της ελαχιστοποίησης θα πρέπει να διασφαλίζεται παράλληλα ότι το διάστημα αποθήκευσης των προσωπικών δεδομένων περιορίζεται στο ελάχιστο δυνατό.³²² Ως εξαίρεση περιλαμβάνεται η διατήρηση αυτών για μελλοντική χρήση για σκοπούς αρχειοθέτησης για επιστημονικούς, ιστορικούς ή στατιστικούς σκοπούς εφόσον είναι αναγκαίο για το δημόσιο συμφέρον,³²³ υπό τις εγγυήσεις ασφάλειας του εθνικού δικαίου. Περίπτωση

³¹⁸ Βλ. άρθρο 17 παρ. 2 του ΚΦΔ.

³¹⁹ Για την ειδική κατηγορία δεδομένων απαιτείται επιπλέον η συνδρομή μιας εκ των προϋποθέσεων του άρθρου 9 παρ. 2 του Κανονισμού. Στην περίπτωση της διαβίβασης δεδομένων στην ΕΛΣΤΑΤ συντρέχει η περίπτωση ι' της παρ. 2.

³²⁰ Βλ. απόφαση ΔΕΕ στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις Volker und Markus Schecke GBR (C-92/09) και Hartmut Eifert κατά Land Hessen (C-93/09) της 09^{ης}.10.2010 σχετικά με τη δημοσιοποίηση πληροφοριών για τους δικαιούχους γεωργικών ενισχύσεων και για τη διατήρηση δεδομένων που παράγονται ή υποβάλλονται σε επεξεργασία σε συνάρτηση με την παροχή διαθεσίμων στο κοινό υπηρεσιών ηλεκτρονικών επικοινωνιών ή δημοσίων δικτύων επικοινωνιών. Βλ. επίσης απόφαση ΔΕΕ στην υπόθεση Michael Schwarz κατά Stadt Bochum (C-291/12) της 17^{ης}.10.2013, σκ. 58-61

³²¹ Βλ. Bert-Jaap Koops, *The Trouble with European data protection law*, published in *International Data Privacy Law*, 2014, τ. 4, σελ. 261, διαθέσιμο σε: <doi: 10.1093/idpl/ipu023>, σύμφωνα με τον οποίο η διακήρυξη της αρχής της ελαχιστοποίησης αποτελεί ανούσια προσπάθεια, βλ. επίσης Λίλιαν Μήτρου, *όπ. ανωτ.* (υποσημ. 307), σελ. 66 σύμφωνα με την οποία, «σε μια εποχή διαρκούς εκθετικής αύξησης του όγκου της πληροφορίας η επιβολή της αρχής της ελαχιστοποίησης καθίσταται όλο και πιο δυσχερή, αν όχι ουτοπική.».

³²² Βλ. Αιτιολογική Σκέψη αριθμ. 39 του Κανονισμού, ΑΠΔΠΧ Γνωμοδότηση 3/2018, ως προς τη συμφωνία του άρθρ. 3 παρ. 26 του ν. 3213/2003 (Δήλωση «πόθεν έσχες») με τον Κανονισμό, στο μέτρο που δεν καθορίζεται ρητώς ο ανώτατος χρόνος διατήρησης των δεδομένων, ούτε παρέχονται ειδικά και συγκεκριμένα κριτήρια για τον προσδιορισμό του. Κατά την Αρχή η διάταξη αυτή, ερμηνευόμενη σε συνδυασμό με το άρθρο 4 παρ. 5 του οικείου νόμου, πρέπει να θεωρηθεί ότι ορίζει ως χρόνο διατήρησης τον προβλεπόμενο στην τελευταία αυτή διάταξη για την διενέργεια του ελέγχου, εκτός των περιπτώσεων, στις οποίες έχει κινηθεί η διαδικασία ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης, οπότε τα δεδομένα των ΔΠΚ επιτρέπεται να διατηρούνται και μετά την παρέλευση της πενταετίας έως την ολοκλήρωση του ελέγχου. Βλ. επίσης απόφαση 2649/2017 Ολομέλειας ΣτΕ σκ. 32-33.

³²³ Βλ. Αιτιολογική Σκέψη αριθμ. 158 του Κανονισμού.

παραβίασης της εν λόγω αρχής με εμπλεκόμενο φορέα τη Φορολογική Διοίκηση και μάλιστα κατά την επεξεργασία ευαίσθητων προσωπικών δεδομένων υγείας, συνιστά η -δίχως να καθίσταται αναγκαία- ακριβής αναγραφή στην ηλεκτρονική πλατφόρμα της Γ.Γ.Π.Σ. παθήσεων που επισύρουν κοινωνικό στιγματισμό, όπως π.χ. το AIDS, περιστατικό το οποίο αναλύεται εκτενώς σε επόμενη ενότητα.

Η ελαχιστοποίηση δεν συνεπάγεται ωστόσο και την ασάφεια των προσωπικών δεδομένων, τα οποία σύμφωνα με την αρχή της ακρίβειας πρέπει καθ' υποχρέωση της Φορολογικής Διοίκησης που τα επεξεργάζεται να είναι ακριβή, να επικαιροποιούνται όταν κρίνεται αναγκαίο και να διορθώνονται όταν είναι ανακριβή ή εσφαλμένα. Παράδειγμα παραβίασης της εν λόγω αρχής, η οποία έλαβε χώρα αυτή τη φορά όχι από τη Φορολογική Διοίκηση, αλλά με το πρόσχημα αθέτησης φορολογικών υποχρεώσεων δημόσιων προσώπων από πρόσωπα του Τύπου, αποτελεί η δημοσιοποίηση των ονομάτων δικαιούχων τραπεζικών λογαριασμών στην τράπεζα HSBC της Ελβετίας, γνωστή ως λίστα Λαγκάρντ.³²⁴ Η δημοσίευση της λίστας χωρίς την αναγραφή φορολογικής συνέπειας ή μη των ονομάτων που εμπεριέχονται σε αυτή, δημιουργεί υπόνοιες φοροδιαφυγής στο μέσο αναγνώστη, γεγονός το οποίο ενδεχομένως να είναι ψευδές. Περαιτέρω, η δημοσίευση ονομάτων καταθετών ελβετικής Τράπεζας συνειρμικά συνδέεται με υψηλές καταθέσεις, ενώ παραγνωρίζεται η ενδεχόμενη ύπαρξη ενός λογαριασμού χαμηλού χρηματικού ποσού ή ακόμη και ανενεργού λογαριασμού, με αποτέλεσμα να διαμορφώνεται στο κοινό στρεβλή εικόνα για την ακριβή περιουσιακή κατάσταση του καταθέτη της λίστας.³²⁵ Η πεπλανημένη εντύπωση του μέσου αναγνώστη περί μη εξακριβωμένης αθέτησης των φορολογικών υποχρεώσεων του καταθέτη προς το ελληνικό δημόσιο, καταδεικνύει περίτρανα τόσο τους κινδύνους που επισύρει η παραβίαση της αρχής όσο και τη σημασία τήρησής της για το υποκείμενο των δεδομένων.

β. Ο σκληρός πυρήνας νομιμότητας της επεξεργασίας.

Ο σκληρός πυρήνας νομιμότητας της επεξεργασίας εντοπίζεται για την κατηγορία των απλών προσωπικών δεδομένων στο άρθρο 6 του Κανονισμού και τα άρθρα 5, 24 και 26 του εκτελεστικού του νόμου, ενώ για την ειδική κατηγορία των

³²⁴ Η λίστα κατασκευάστηκε από τον υπάλληλο της Τράπεζας HSBC Ερβέ Φαλτσιάνι μετά από υπαρπαγή αρχείων προσωπικών δεδομένων καταθετών της Τράπεζας. Συγκεκριμένα, κατηγορήθηκε από την Τράπεζα για αρπαγή στοιχείων από 24.000 πελάτες της. Βλ. δημοσίευμα ηλεκτρονικού τύπου, διαθέσιμο σε: <<https://www.iefimerida.gr/news/>>.

³²⁵ Βλ. Φερενίκη Παναγοπούλου-Κουτνατζή, Η λίστα Λαγκάρντ και τα όρια της ελευθερίας του τύπου, ΕφημΔΔ 6/2012, σελ. 751.

προσωπικών δεδομένων στο άρθρο 9 του Κανονισμού και τα άρθρα 22, 24 και 26 του Έλληνα νομοθέτη. Σημειώνεται, βέβαια, πως η ύπαρξη ενός νόμιμου θεμελίου δεν απαλλάσσει τον υπεύθυνο επεξεργασίας από την υποχρέωση τήρησης των αρχών αναφορικά με τον θεμιτό χαρακτήρα, την αναγκαιότητα και την αναλογικότητα, την αρχή ελαχιστοποίησης.³²⁶ Από τις προβλεπόμενες στα ανωτέρω άρθρα βάσεις εξετάζονται στην παρούσα εργασία μόνο όσες -κατά το λογικώς σκέπτεσθαι- μπορούν να αποτελέσουν τη δικαιολογητική βάση της επεξεργασίας των προσωπικών δεδομένων του φορολογούμενου από τη Φορολογική Διοίκηση.³²⁷

Στο πλαίσιο αυτό εξετάζουμε από την οπτική των διατάξεων περί προστασίας των προσωπικών δεδομένων τη νομιμότητα α) της πρώτης φάσης επεξεργασίας που λαμβάνει χώρα από τις φορολογικές αρχές χάριν του διενεργούμενου φορολογικού ελέγχου και β) της δεύτερης φάσης επεξεργασίας που λαμβάνει χώρα μετά τη συλλογή των δεδομένων, της διαβίβασης, δηλαδή, αυτών σε έτερα πρόσωπα (κάθετη διάκριση). Εντός της εν λόγω κάθετης διάκρισης, εξετάζουμε περαιτέρω τη νομιμότητα τόσο α) της επεξεργασίας των απλών προσωπικών δεδομένων όσο και β) της ειδικής κατηγορίας δεδομένων (οριζόντια διάκριση) καθώς όπως έγινε κατανοητό στα δύο προηγούμενα Κεφάλαια, επεξεργασίας τυγχάνουν όχι μόνο αμιγώς φορολογικά στοιχεία του φορολογούμενου που αποτελούν απλά προσωπικά δεδομένα, αλλά και αυτά που εντοπίζονται στον σκληρό πυρήνα της ιδιωτικής του σφαίρας, όπως αυτά που αφορούν την υγεία του (π.χ. αποδείξεις για δαπάνες σχετικά με νοσήλια) ή την κοινωνική πρόνοια (π.χ. καταβολή επιδομάτων ανεργίας) κ.λπ.

ι. Η συγκατάθεση του υποκειμένου των δεδομένων.

Ο Κανονισμός³²⁸ δίδει εμφανές προβάδισμα στην συγκατάθεση³²⁹ του υποκειμένου, η οποία θεσπίσθηκε ως βασικός κανόνας για το επιτρεπτό της επεξεργασίας τόσο των απλών όσο και των ευαίσθητων προσωπικών δεδομένων. Κι

³²⁶ Βλ. Λίλιαν Μήτρου, όπ. ανωτ. (υποσημ. 307), σελ. 70.

³²⁷ Π.χ. δεν θα εξεταστεί η νομική βάση της διαφύλαξης ζωτικού συμφέροντος του υποκειμένου των δεδομένων ή άλλου φυσικού προσώπου, η εφαρμογή της οποίας περιορίζεται σε εξαιρετικά σοβαρές καταστάσεις και ιδίως όταν η επεξεργασία είναι απαραίτητη για ανθρωπιστικούς σκοπούς λ.χ. για την παρακολούθηση επιδημιών και την εξάπλωσή τους ή σε καταστάσεις επείγουσας ανθρωπιστικής ανάγκης, κι αυτό διότι η επεξεργασία που λαμβάνει χώρα στο πλαίσιο ενός φορολογικού ελέγχου ή άρσης του φορολογικού απορρήτου, δυσχερώς μπορεί να δικαιολογηθεί σε αυτή τη βάση.

³²⁸ Επίσης και ο ΧΘΔ στο άρθρο 8 και η Σύμβαση 108 του Συμβουλίου της Ευρώπης στο άρθρο 5 παρ. 2 αντιμετωπίζουν τη συγκατάθεση ως πρωταρχική πηγή νομιμοποίησης της επεξεργασίας προσωπικών δεδομένων.

³²⁹ Βλ. Kristina Irion/Giacomo Luchetta, Online Personal Data Processing and EU Data Protection Reform, Report of the CEPS Digital Forum, April 2013, σελ. 48, διαθέσιμο σε: <www.ivir.nl/publicaties/download/TFR_Data_Protection.pdf>.

αυτό διότι η συγκατάθεση διασφαλίζει τη συμμετοχή του προσώπου στις αποφάσεις που αφορούν τη χρήση των δεδομένων του,³³⁰ χωρίς αυτή, βέβαια, να συνεπάγεται την παραίτηση του υποκειμένου από το δικαίωμα προστασίας, όπως εσφαλμένα μπορεί να νοηθεί.³³¹ Από τον ορισμό της στο άρθρο 4 περ. 11 του Κανονισμού συνάγονται τα χαρακτηριστικά της και συνακόλουθα οι προϋποθέσεις εγκυρότητάς της, να έχει, δηλαδή, τη μορφή «δήλωσης» ή «σαφούς θετικής ενέργειας», να είναι ελεύθερη, ειδική, ρητή και να δίδεται εν πλήρει επιγνώσει από το υποκείμενο των δεδομένων. Η συγκατάθεση επιπλέον για την περίπτωση επεξεργασίας ευαίσθητων προσωπικών δεδομένων πρέπει να είναι και ρητή.³³² Οι προϋποθέσεις για την εγκυρότητα της συγκατάθεσης ρυθμίζονται επιπροσθέτως, στο άρθρο 7 του Κανονισμού.

Αναλυτικότερα, για να είναι ειδική ή άλλως συγκεκριμένη θα πρέπει να αφορά έναν ή περισσότερους σαφώς προσδιορισμένους και συγκεκριμένους σκοπούς και το αίτημα για συγκατάθεση να υποβάλλεται κατά τρόπο σαφώς διακριτό από τα άλλα θέματα.³³³ Για να χαρακτηριστεί ως «εν πλήρη επιγνώσει» απαραίτητη είναι η πλήρης πληροφόρηση και η διαφάνεια.³³⁴ Η επιπλέον απαίτηση περί ρητής δήλωσης βουλήσεως³³⁵ για την περίπτωση επεξεργασίας προσωπικών δεδομένων που ενέχουν υψηλό κίνδυνο για το υποκείμενό τους, απαιτεί γραπτή δήλωση που μπορεί να καταγραφεί και με ηλεκτρονικά μέσα ή με προφορική δήλωση που ηχογραφείται και γεγονός που συνεπάγεται την ακυρότητα της σιωπηρής συγκατάθεσης.³³⁶ Αυτό, όμως, που εν προκειμένω χρήζει ιδιαίτερης εξέτασης είναι η απαίτηση περί ελεύθερης συγκατάθεσης, για την οποία, δηλαδή, το υποκείμενο δεν θα νιώθει ότι εξαναγκάζεται να παράσχει ή ότι θα υποστεί συνέπειες σε αντίθετη περίπτωση.³³⁷ Κι αυτό διότι οι δημόσιες αρχές, όπως η Φορολογική Διοίκηση, δεν δύνανται να χρησιμοποιούν τη συγκατάθεση ως νόμιμο λόγο της επεξεργασίας, διότι υπάρχει σαφής ανισότητα μεταξύ του υποκειμένου και του υπευθύνου επεξεργασίας, με

³³⁰ Βλ. Βλ. Λίλιαν Μήτρου, όπ. ανωτ. (υποσημ. 307), σελ. 71.

³³¹ Βλ. σχετ. Roger Brownword, Consent in Data Protection Law: Privacy, Fair Processing and Confidentiality, σελ. 83 επ., διαθέσιμο σε: <https://link.springer.com/chapter/10.1007/978-1-4020-9498-9_4>.

³³² Βλ. άρθρο 9 παρ. 2 περ. α' του Κανονισμού.

³³³ Βλ. διεξοδ. Ομάδα Εργασίας του άρθρου 29, Κατευθυντήριες γραμμές σχετικά με τη συγκατάθεση βάσει του Κανονισμού 2016/679, 10.4.2017, WP259, αναθ. 10.4.2018, σελ.14.

³³⁴ Βλ. Ομάδα Εργασίας του άρθρου 29, όπ. ανωτ. (υποσημ. 333), σελ. 16, αναλυτικά για τις πληροφορίες που πρέπει να δοθούν προς συγκατάθεση.

³³⁵ Βλ. Αιτιολογική Σκέψη 32 του Κανονισμού.

³³⁶ Βλ. Ιωάννη Ιγγλεζάκη, όπ. ανωτ. (υποσημ. 300), σελ. 74.

³³⁷ Βλ. Ιωάννη Ιγγλεζάκη, όπ. ανωτ. (υποσημ. 300), σελ. 70.

αποτέλεσμα να είναι σχεδόν απίθανο να έχει δοθεί ελεύθερα η συγκατάθεση.³³⁸ Συνεπώς, θα καθίστατο ανώφελη και άνευ ουσίας η χορήγηση προηγούμενης συγκατάθεσης εκ μέρους του φορολογούμενου για την επεξεργασία των προσωπικών του δεδομένων κατά τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση. Η έλλειψη, λοιπόν, πρόβλεψης συγκατάθεσης του φορολογούμενου και από τον φορολογικό νομοθέτη στον ΚΦΔ κατά τη διαδικασία του φορολογικού ελέγχου καθίσταται εύλογη και βρίσκεται σε αρμονία με τον Κανονισμό και τη δικαιολογητική του βάση.

Ωστόσο, η κατάσταση διαφέρει στην προβλεπόμενη από τον ΚΦΔ ειδική περίπτωση διαβίβασης προσωπικών δεδομένων του φορολογούμενου από τη Φορολογική Διοίκηση σε τρίτα πρόσωπα³³⁹ με μόνη προϋπόθεση την συγκατάθεση του φορολογούμενου. Συγκεκριμένα, ο ΚΦΔ απαιτεί ρητή, ειδική, έγγραφη ή ηλεκτρονική συναίνεση του φορολογούμενου, δυνάμενη να ανακληθεί. Εν προκειμένω η συγκατάθεση κατά τον Κανονισμό αρκεί, δεδομένου ότι η διαβίβαση των προσωπικών δεδομένων από τη Φορολογική Διοίκηση σε τρίτους εκλαμβάνεται από τον ενωσιακό νομοθέτη ως περαιτέρω επεξεργασία,³⁴⁰ χωρίς να γίνεται ειδική μνεία για την περίπτωση τη διαβίβασης από τον υπεύθυνο επεξεργασίας. Ωστόσο, κατά τον εκτελεστικό νόμο δεν αρκεί ούτε για τη διαβίβαση των απλών ούτε και των ευαίσθητων προσωπικών δεδομένων. Κι αυτό διότι η διαβίβαση των απλών προσωπικών δεδομένων απαιτεί την συνδρομή των προϋποθέσεων του άρθρου 26 παρ. 1 ή 2 χωρίς να προβλέπει την συγκατάθεση του υποκειμένου, ενώ η διαβίβαση των ευαίσθητων προσωπικών δεδομένων κατ' άρθρο 26 παρ. 3 απαιτεί εκτός από την συνδρομή μίας εκ των προϋποθέσεων του άρθρου 9 παρ. 2 του Κανονισμού μεταξύ των οποίων και η συγκατάθεση και την παράλληλη συνδρομή των προϋποθέσεων της παρ. 1 ή 2 του άρθρου 26. Συνακόλουθα, κατόπιν της συγκριτικής επισκόπησης του άρθρου 17 παρ. 5 του ΚΦΔ και του αντίστοιχου άρθρου 26 του ν. 4624/2019, δυσχερώς θα μπορούσε να κριθεί ότι οι δύο νομοθετικές διατάξεις μπορούν να συμπλεύσουν χωρίς να εγερθούν ερωτηματικά σχετικά με το σύννομο της

³³⁸ Βλ. Αιτιολογική Σκέψη 43 του Κανονισμού.

³³⁹ Βλ. άρθρο 17 παρ.5 του ΚΦΔ. Σημειώνεται πως τρίτος κατά την ερμηνεία του άρθρου νοείται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, υπάλληλος ή κρατική υπηρεσία, πλην της φορολογούσας αρχής, των προσώπων και των υπηρεσιών εκείνων για τις οποίες θεσπίζεται άρση του φορολογικού απορρήτου με την οικεία διάταξη.

³⁴⁰ Βλ. άρθρο 6 παρ. 4 του Κανονισμού, σύμφωνα με το οποίο: «Όταν η επεξεργασία για σκοπό άλλο από αυτόν για τον οποίο έχουν συλλεγεί τα δεδομένα προσωπικού χαρακτήρα δεν βασίζεται στη συγκατάθεση του υποκειμένου των δεδομένων ή στο δίκαιο της Ένωσης ή το δίκαιο κράτους μέλους....».

διαβίβασης των προσωπικών δεδομένων του φορολογούμενου από τη Φορολογική Διοίκηση σε τρίτους για τους οποίους δεν προβλέπεται ρητά η άρση του απορρήτου με μόνη τη συγκατάθεσή του φορολογούμενου που προβλέπει ο ΚΦΔ.

ii. Οι λοιπές νομιμοποιητικές βάσεις επεξεργασίας.

Η επεξεργασία προσωπικών δεδομένων χωρίς τη συγκατάθεση των υποκειμένων τους είναι κατ' εξαίρεση επιτρεπτή, μόνο στην περίπτωση που συντρέχει κάποια από τις εξαιρετικές βάσεις νομιμότητας της επεξεργασίας.³⁴¹ Μια εκ των βάσεων νομιμότητας της επεξεργασίας μόνο, όμως, των απλών προσωπικών δεδομένων, συνιστά η εκτέλεση σύμβασης στην οποία το υποκείμενο των δεδομένων είναι συμβαλλόμενο μέρος ή για να ληφθούν μέτρα μετά από αίτημά του, πριν από τη σύναψη σύμβασης.³⁴² Η διάταξη αυτή καλύπτει ουσιαστικά περιπτώσεις όπου η επεξεργασία είναι απαραίτητη για την εκτέλεση της σύμβασης, συμπεριλαμβανομένης της επεξεργασίας που λαμβάνει χώρα σε προσυμβατικό στάδιο.³⁴³ Πέραν, λοιπόν, της πρόβλεψης από σύμβαση απαιτείται συνάμα η επεξεργασία να κρίνεται σκόπιμη και αναγκαία.³⁴⁴ Πρέπει, λοιπόν, στο πλαίσιο αυτό να ερμηνεύεται συσταλτικά, λαμβάνοντας υπόψη τη φύση και τους σκοπούς της σύμβασης, ώστε να προστατεύεται το δικαίωμα αυτοπροσδιορισμού του προσώπου³⁴⁵ και να μην επιβάλλεται μονομερώς δια της συμβατικής οδού.

Σε αυτήν τη νομιμοποιητική βάση θα μπορούσε να στηριχθεί φερ' ειπείν η διαβίβαση προσωπικών δεδομένων που λαμβάνει χώρα δια της άρσης του φορολογικού απορρήτου υπέρ του εκ προσυμφώνου -έχοντος δικαίωμα αυτοσύμβασης- αγοραστή, ο οποίος δύναται να λάβει παρά της αρμόδιας για τον πωλητή Δ.Ο.Υ., αποδεικτικό ενημερότητας του πωλητή, ως αναγκαίο στοιχείο για την κατάρτιση του οριστικού συμβολαίου αγοραπωλησίας, όπως επίσης και η χορήγηση πιστοποιητικού ΕΝΦΙΑ και φόρου κληρονομιών-δωρεών βάσει των προσκομισθέντων προσυμφώνων, οικονομικά στοιχεία, δηλαδή, που αποτελούν απλά

³⁴¹ Βλ. άρθρα 6 και 9 του Κανονισμού που αφορούν τη νομιμότητα της επεξεργασίας των απλών και των ειδικών κατηγοριών προσωπικών δεδομένων αντίστοιχα, καθώς και άρθρα 5, 22, 24 και 26 του ν. 4624/2019.

³⁴² Βλ. άρθρο 6 παρ. 1 στοιχείο β' του Κανονισμού.

³⁴³ Βλ. Ιωάννη Ιγγλεζάκη, όπ. ανωτ. (υποσημ. 300), σελ. 79.

³⁴⁴ Βλ. Ομάδα Εργασίας του άρθρου 29, Γνώμη 06/2014 σχετικά με την έννοια των έννομων συμφερόντων του υπευθύνου επεξεργασίας, σύμφωνα με το άρθρο 7 της Οδηγίας 95/46/EK, σελ. 21.

³⁴⁵ Βλ. Dieter Kugelman, Datenfinanzierte Internetangebote, Regulations-und Schutzmechanismen der DSGVO, DuD 9/2016, σελ. 569.

προσωπικά δεδομένα.³⁴⁶ Ανάλογα, η εν λόγω νομιμοποιητική βάση να μπορούσε να εφαρμοστεί στην περίπτωση άρσης του φορολογικού απορρήτου υπέρ του μισθωτή, ο οποίος στο πλαίσιο εκτέλεσης της μισθωτικής σύμβασης μπορεί να λαμβάνει αντίγραφο του θεωρημένου και κατατεθειμένου στο φορολογικό φάκελο συμφωνητικού μίσθωσης ακινήτου στο οποίο περιλαμβάνονται τα προσωπικά δεδομένα του συνυπογράφοντος εκμισθωτή.³⁴⁷

Σύννομη προβλέπεται, επίσης, σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία, η επεξεργασία απλών προσωπικών δεδομένων στην περίπτωση εκπλήρωσης νομικής υποχρέωσης του υπευθύνου επεξεργασίας.³⁴⁸ Σε αυτήν την περίπτωση η στάθμιση του δικαιώματος προστασίας των προσωπικών δεδομένων με τον σκοπό που επιδιώκει η ρύθμιση που επιτάσσει την επεξεργασία έχει γίνει από το νομοθέτη.³⁴⁹ Ο νόμος πρέπει να πληροί όλες τις προϋποθέσεις ώστε η υποχρέωση να είναι έγκυρη και δεσμευτική, ενώ πρέπει επίσης να συμμορφώνεται προς τη νομοθεσία περί προστασίας των προσωπικών δεδομένων, περιλαμβανομένων των απαιτήσεων της αναγκαιότητας, της αναλογικότητας και του περιορισμού του σκοπού.³⁵⁰ Ο σκοπός, λοιπόν, που επιδιώκει η ρύθμιση του ΚΦΔ που επιτάσσει την επεξεργασία των προσωπικών δεδομένων του φορολογούμενου από τη Φορολογική Διοίκηση μέσω της ευρύτατης πρόσβασης σε έγγραφα, βιβλία, στοιχεία και λοιπές πληροφορίες ή πιο συγκεκριμένα στην περίπτωση αποστολής από τρίτα πρόσωπα προς τη Φορολογική Διοίκηση στοιχείων και πληροφοριών για συγκεκριμένο φορολογούμενο κατά τις διατάξεις του άρθρου 15 του ΚΦΔ, συνίσταται στην έννομη υποχρέωση της ορθής επαλήθευσης της φορολογητέας ύλης και της επιβολής του φόρου. Συνεπώς, ο Κανονισμός συμφωνεί εν προκειμένω με τον φορολογικό νομοθέτη ως προς τη νομιμότητα της επεξεργασίας των φορολογικών δεδομένων στο πλαίσιο εκπλήρωσης των νομικών υποχρεώσεων της Φορολογικής Διοίκησης.

Πέραν της νομικής υποχρέωσης του υπευθύνου επεξεργασίας, τα δικαιώματα ή άλλως το έννομο συμφέρον των άλλων συνιστά υπό προϋποθέσεις βάση περιορισμού του δικαιώματος προστασίας των προσωπικών δεδομένων. Ο Κανονισμός επιβεβαιώνει το έννομο συμφέρον του υπευθύνου επεξεργασίας περιλαμβανομένων εκείνων στους οποίους μπορούν να κοινολογηθούν τα προσωπικά

³⁴⁶ Βλ. ανωτ. Κεφάλαιο Β.4.γ. περ. 9.

³⁴⁷ Βλ. ανωτ. Κεφάλαιο Β.4.γ., περ. 10.

³⁴⁸ Βλ. άρθρο 6 παρ. 1 στοιχείο γ' του Κανονισμού.

³⁴⁹ Η έννομη υποχρέωση μπορεί να επιβάλλεται τόσο από το ενωσιακό δίκαιο όσο και από το δίκαιο του κράτους-μέλους.

³⁵⁰ Βλ. Λίλιαν Μήτρου, όπ. ανωτ. (υποσημ. 307), σελ. 83.

δεδομένα³⁵¹ ή τρίτων, ως βάση σύννομης επεξεργασίας³⁵² εφόσον α) η επεξεργασία κρίνεται απαραίτητη για την εξυπηρέτησή του και β) η επεξεργασία είναι αποτέλεσμα επιβεβλημένης στάθμισης με το έννομο συμφέρον ή τα θεμελιώδη δικαιώματα και τις ελευθερίες του υποκειμένου που επιβάλλουν την προστασία των προσωπικών δεδομένων.³⁵³ Στην περίπτωση των ευαίσθητων προσωπικών δεδομένων το δικαίωμα του έννομου συμφέροντος περιλαμβάνεται ρητά και διακριτά ως «θεμελίωση, άσκηση ή υποστήριξη νομικών αξιώσεων», ως νόμιμος λόγος επεξεργασίας και περιορισμού του δικαιώματος προστασίας δεδομένων.³⁵⁴

Σε κάθε περίπτωση τα συμφέροντα του τρίτου για να προστατευθούν θα πρέπει να είναι έννομα, δηλαδή αποδεκτά βάσει του νόμου. Εδώ εμπίπτει και το θεμελιώδες δικαίωμα της πρόσβασης στα δημόσια έγγραφα. Η θεσμική κατοχύρωση του δικαιώματος επήλθε με το άρθρο 5 του ΚΔΔιαδ (ν. 2690/1999), που αποτελεί και την «κεντρική» διάταξη του δικαιώματος³⁵⁵ και ολοκληρώθηκε σε συνταγματικό, μάλιστα, επίπεδο με την αναθεώρηση του 2001, η οποία τροποποίησε το άρθρο 10 παρ. 3, κατοχυρώνοντας το δικαίωμα χωρίς όρους και εξοπλίζοντας με εγγυήσεις τηρήσεώς του.³⁵⁶ Όταν, λοιπόν, υποβάλλεται αίτημα για τη χορήγηση διοικητικών εγγράφων που περιέχουν προσωπικά δεδομένα τρίτων προσώπων με δεδομένη τη θεμελιώδη παραδοχή της ισοδυναμίας όλων των συνταγματικών διατάξεων,³⁵⁷ δημιουργείται το δυσεπίλυτο νομικό ζήτημα της οριοθέτησης του πεδίου εφαρμογής του εν λόγω δικαιώματος με το δικαίωμα πληροφοριακού αυτοκαθορισμού. Να σημειωθεί ότι το δικαίωμα πρόσβασης στα δημόσια έγγραφα συνιστά αφενός έννομο συμφέρον του τρίτου, αφετέρου αντίστοιχη νομική υποχρέωση του υπευθύνου επεξεργασίας.³⁵⁸ Ωστόσο, καθ' υπόδειξη του Κανονισμού η νομική βάση του

³⁵¹ Βλ. αιτιολογική σκέψη 47 του Κανονισμού.

³⁵² Βλ. άρθρο 6 παρ. 1 στοιχείο στ' του Κανονισμού.

³⁵³ Βλ. απόφαση ΔΕΕ στην υπόθεση «Rigas satiksmes» (C-13/16), σκ. 28, σύμφωνα με την οποία οι προϋποθέσεις επεξεργασίας που εισάγει το άρθρο 7 της Οδηγίας 95/46/ΕΚ (επιδίωξη έννομου συμφέροντος, αναγκαιότητα της επεξεργασίας, υπέρτερο έννομο συμφέρον έναντι των δικαιωμάτων των υποκειμένων) πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά.

³⁵⁴ Βλ. άρθρο 9 παρ. 2 στοιχείο στ' του Κανονισμού.

³⁵⁵ Βλ. και Π.Δ. 28/2015 «Κωδικοποίηση διατάξεων για την πρόσβαση σε δημόσια έγγραφα και στοιχεία» στο οποίο εμπεριέχονται πολλές άλλες διατάξεις για ειδικότερους τομείς της διοικητικής δράσης, μεταξύ άλλων και για τα δεδομένα της Φορολογικής Διοίκησης. Οι ειδικές αυτές διατάξεις κατισχύουν της γενικής διάταξης του άρθρου 5 ΚΔΔιαδ.

³⁵⁶ Βλ. Σπύρο Βλαχόπουλο, Πρόσβαση στα δημόσια έγγραφα, σε: Λ. Κοτσαλή (επιμ.), Προσωπικά Δεδομένα, έκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2016, σελ. 114.

³⁵⁷ Βλ. απόφαση ΑΕΔ 11/2003, Ολομέλεια ΣτΕ 3670/2006, ΣτΕ 292/1984, 1118/1993 και Αριστόβουλο Μάνεση, Συνταγματικά δικαιώματα, τόμος Α'-Ατομικές ελευθερίες, έκδ. Σάκκουλας, Θεσσαλονίκη 1982, σελ. 64 επ. αναφορικά με την έλλειψη ιεράρχησης μεταξύ των συνταγματικών διατάξεων.

³⁵⁸ Βλ. ΑΠΔΠΧ Γνωμοδότηση 6/2013, σκ. 1.

έννομου συμφέροντος δεν θα πρέπει να εφαρμόζεται στην επεξεργασία από δημόσιες αρχές κατά την εκπλήρωση των καθηκόντων τους.³⁵⁹

Το άρθρο 5 του ΚΔΔδιαδ προβλέπει τις σε πρώτο επίπεδο προϋποθέσεις πρόσβασης στα διοικητικά εν γένει έγγραφα. Πρώτη ουσιαστική προϋπόθεση είναι η ύπαρξη εύλογου συμφέροντος, η οποία προέκυψε από την γραμματική ερμηνεία της μετοχής «ενδιαφερόμενος».³⁶⁰ Το πότε συντρέχει το «εύλογο ενδιαφέρον» πρέπει να κριθεί *ad hoc* και συνιστά έννοια ευρύτερη του «έννομου συμφέροντος»³⁶¹ ενώ κατά την συσταλτική ερμηνεία της υπ' αριθμ. 6/2013 γνωμοδότησης της ΑΠΔΠΧ νοείται εκείνο που «*αναφέρεται στη συνδρομή προσωπικής έννομης σχέσης που συνδέει τον αιτούντα με το περιεχόμενο των εγγράφων*». Για την πρόσβαση δε στα ιδιωτικά έγγραφα που φυλάσσονται στις δημόσιες υπηρεσίες ο νομοθέτης απαιτεί ειδικό έννομο συμφέρον³⁶² και όχι απλώς εύλογο ενδιαφέρον και υπό την προϋπόθεση είτε να αναφέρονται σε εκκρεμή ενώπιον δημόσιας υπηρεσίας υπόθεσή του είτε σε διεκπεραιωθείσα απ' αυτήν. Ωστόσο, γίνεται δεκτό ότι ιδιωτικά έγγραφα που χρησιμοποιήθηκαν ή λήφθηκαν υπόψη για τον καθορισμό της διοικητικής δράσης ή τη διαμόρφωση γνώμης ή κρίσης διοικητικού οργάνου, δεν θεωρούνται πλέον ιδιωτικά αλλά δημόσια³⁶³ και ως εκ τούτου αρκεί για την προσβασιμότητά τους απλώς εύλογο ενδιαφέρον. Δεύτερη αποθετική προϋπόθεση κατά την παρ. 3 του οικείου άρθρου, το έγγραφο να μην αφορά την ιδιωτική ή οικογενειακή ζωή τρίτου ή να μην παραβλάπτεται απόρρητο το οποίο προβλέπεται από ειδικές διατάξεις ή η ικανοποίηση του δικαιώματος αυτού να μην δυσχεράνει την έρευνα δικαστικών, διοικητικών, αστυνομικών ή στρατιωτικών αρχών σχετικά με την τέλεση εγκλήματος ή διοικητικής παράβασης. Δεν μπορεί, ωστόσο, να γίνει δεκτό ότι η σχετική διάταξη θεσπίζει απόλυτο κώλυμα πρόσβασης ως προς την πρόσβαση στα έγγραφα που

³⁵⁹ Άλλωστε γι' αυτό ο εκτελεστικός νόμος 4624/2019 προβλέπει στο άρθρο 26 παρ. 2 περ. β' και γ' το έννομο συμφέρον τρίτου ως προϋπόθεση νόμιμης διαβίβασης των προσωπικών δεδομένων από δημόσιους φορείς μόνο προς ιδιωτικούς φορείς.

³⁶⁰ Βλ. Παναγιώτη Λαζαράτο, Το «εύλογο ενδιαφέρον» προς χορήγηση διοικητικών εγγράφων, κατ' άρθρο 16 παρ. 1 Ν. 1599/1986 στην νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, Δίκη 29/1998, σελ. 1229 επ., αποφάσεις ΣτΕ 1214/2000, 841/1997, 1397/1993, 243/2000, 610/2004, 16/2003, 370/2002, 727/2001, 130/2002. Βλ. επίσης για την αντίθετη άποψη Βασίλειο Τσούμα, όπ. ανωτ. (υποσημ. 158), σελ. 9-10.

³⁶¹ Βλ. απόφαση Ολομέλειας ΣτΕ 94/2013 σύμφωνα με την οποία «*ως ενδιαφερόμενος νοείται όχι μόνο αυτός που θεμελιώνει συγκεκριμένο έννομο συμφέρον αλλά και οποιοσδήποτε μπορεί, ως εκ της ιδιότητάς του, να επικαλεσθεί το ενδιαφέρον του για τη γνώση του περιεχομένου συγκεκριμένων διοικητικών εγγράφων*».

³⁶² Βλ. σχετ. τις υπ' αριθμ. 610/2004, 598/2004, 503/2002, 121/2002, 49/2001, 310/2001, 518/2000 και 620/1999 Γνωμοδοτήσεις του ΝΣΚ.

³⁶³ Βλ. τις υπ' αριθμ. 436/1992, 482/1995, 665/1998, 243/2000, 549/2001, 598/2004, 266/2011 και 96/2012 Γνωμοδοτήσεις του ΝΣΚ.

αναφέρονται στην ιδιωτική ή οικογενειακή ζωή, διότι η απαγόρευση αυτή θα ήταν αντισυνταγματική.³⁶⁴

Αναφορικά με το πότε θα μπορούσαν να υπερισχύουν τα έννομα συμφέροντα του υπευθύνου επεξεργασίας ή τρίτου σε σχέση με το έννομο δικαίωμα προστασίας των προσωπικών δεδομένων, αναφορικά, δηλαδή, με τη στάθμιση, ο Κανονισμός δίνει ορισμένες μόνο ενδείξεις βοηθητικές για τον υπεύθυνο επεξεργασίας που θα προβεί σε αυτήν. Ακολουθώντας την προσέγγιση της Ομάδας του άρθρου 29, απαιτεί να συνεκτιμώνται κατά τη στάθμιση οι «θεμιτές προσδοκίες των υποκειμένων των δεδομένων βάσει της σχέσης τους με τον υπεύθυνο επεξεργασίας»³⁶⁵ ή ειδικές περιστάσεις, γεγονός, βέβαια, που αποτελεί αντικείμενο κριτικής αναφορικά με το εάν και κατά πόσο μπορεί η σχέση εμπιστοσύνης με τον υπεύθυνο επεξεργασίας ή αυτόν στον οποίο διαβιβάζονται τα δεδομένα να λειτουργεί ως όχημα για την απομείωση της προστασίας.³⁶⁶ Στο πλαίσιο αυτό, ο εκτελεστικός στην ελληνική έννομη τάξη νόμος προσεγγίζει ειδικότερα το ζήτημα της στάθμισης καθώς επιτρέπει τη διαβίβαση δεδομένων από δημόσιους σε ιδιωτικούς φορείς³⁶⁷ εάν μεταξύ άλλων ο τρίτος στον οποίο διαβιβάζονται τα απλά προσωπικά δεδομένα έχει έννομο συμφέρον να είναι σε γνώση της διαβίβασης και το υποκείμενο των δεδομένων δεν έχει έννομο συμφέρον να μην διαβιβασθούν τα δεδομένα που το αφορούν είτε εάν η επεξεργασία είναι απαραίτητη για τη θεμελίωση, άσκηση ή υποστήριξη νομικών αξιώσεων και ο τρίτος δεσμεύθηκε έναντι του δημόσιου φορέα που του διαβίβασε τα δεδομένα ότι θα τα επεξεργαστεί μόνο για τον σκοπό για τον οποίο διαβιβάστηκαν. Για τη διαβίβαση των ευαίσθητων προσωπικών δεδομένων απαιτείται επιπλέον της τήρησης ενός εκ των ανωτέρω και η συνδρομή μιας εκ των προϋποθέσεων του άρθρου 9 παρ. 2 του Κανονισμού.³⁶⁸

Στις ως άνω σταθμίσεις οφείλει να χωρήσει και η Φορολογική Διοίκηση με βάση το περιεχόμενο της αίτησης του τρίτου και το έννομο συμφέρον το οποίο επικαλείται και μάλιστα *ad hoc*, ούτως ώστε να επιτρέψει τη χορήγηση φορολογικών

³⁶⁴ Βλ. Σπύρο Βλαχόπουλο, Διαφάνεια της κρατικής δράσης και προστασία προσωπικών δεδομένων. Τα όρια της μεταξύ αποκάλυψης και απόκρυψης στην εκτελεστική εξουσία, έκδ. Αντ. Σάκκουλας 2007, σελ. 119 επ..

³⁶⁵ Βλ. Αιτιολογική Σκέψη 47 του Κανονισμού.

³⁶⁶ Βλ. Λίλιαν Μήτρου, όπ. ανωτ. (υποσημ. 307), σελ. 89.

³⁶⁷ Βλ. άρθρο 26 παρ. 2 περ. β' και γ' του ν. 4624/2019 καθώς και την αιτιολογική σκέψη 47 του Κανονισμού.

³⁶⁸ Βλ. άρθρο 26 παρ. 2 περ. β' και γ' και πα. 3 του ν. 4624/2019.

και λοιπών δεδομένων του φορολογούμενου σε τρίτο πρόσωπο.³⁶⁹ Η εν λόγω νομική βάση του υπέρτερου έννομου συμφέροντος θα μπορούσε να δικαιολογήσει π.χ. την άρση του φορολογικού απορρήτου υπέρ διαζευγμένων ή συζύγων σε διάσταση και σε ανιόντες και κατιόντες για τον καθορισμό διατροφής κατόπιν εισαγγελικής παραγγελίας είτε την περίπτωση του λήπτη τιμολογίων ο οποίος έχει δικαίωμα να λάβει απόσπασμα της έκθεσης ελέγχου, που έχει εκδοθεί για τον εκδότη των στοιχείων, προκειμένου να αμυνθεί σε δίκη, στην οποία ερευνάται η εικονικότητα των στοιχείων αυτών.³⁷⁰ Σε κάθε περίπτωση, πάντως, η επίκληση του έννομου συμφέροντος δεν θα πρέπει να χρησιμοποιείται ούτε ως πρώτη εύκολη καταφυγή ούτε ως ύστατη λύση.³⁷¹

Περαιτέρω, η επεξεργασία των απλών προσωπικών δεδομένων είναι σύννομη, όταν είναι απαραίτητη για την εκπλήρωση έργου δημοσίου συμφέροντος ή εμπύκτοντος στην άσκηση δημόσιας εξουσίας που έχει ανατεθεί στον υπεύθυνο επεξεργασίας³⁷² ή στον τρίτο στον οποίο ανακοινώνονται τα δεδομένα. Το δημόσιο συμφέρον δεν ορίζεται στον Κανονισμό ή σε κάποιο άλλο σχετικό νομοθετικό κείμενο της Ε.Ε. Κάποια παραδείγματα δημοσίου συμφέροντος που θεμελιώνουν την επεξεργασία προσωπικών δεδομένων περιλαμβάνονται ρητά στην ΕΣΔΑ.³⁷³ Σε κάθε περίπτωση αποτελεί κοινό τόπο ότι το δημόσιο συμφέρον συνιστά μια ευρεία κι εξελισσόμενη έννοια που θα πρέπει να ερμηνεύεται στενά μεν ως περιορισμός ατομικού δικαιώματος, αλλά σε εναρμόνιση με τα δεδομένα και τις περιστάσεις της επεξεργασίας.³⁷⁴ Άλλωστε, η δημόσια διοίκηση δεν δύναται μέσα από την επίκληση της προστασίας του δημοσίου συμφέροντος να θεμελιώσει την απαλλαγή της από την αρχή της νομιμότητας.³⁷⁵ Επομένως, οι οικείες διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1

³⁶⁹ Βλ. Γνωμοδότηση 209/2005 Ολομέλειας ΝΣΚ και την υπ' αριθμ. 452/2005 Γνωμοδότηση ΝΣΚ. Βλ. επίσης την απόφαση του ΔΕΕ στην υπόθεση «Rigas satiksmē», όπ. ανωτ. (υποσημ. 353), σκέψη 33.

³⁷⁰ Βλ. ανωτέρω, Κεφάλαιο Β.4.γ., περ. 3.

³⁷¹ Βλ. Ομάδα Εργασίας του άρθρου 29, όπ. ανωτ. (υποσημ. 344).

³⁷² Βλ. άρθρο 6 παρ. 1 στοιχείο ε' του Κανονισμού και το πανομοιότυπο άρθρο 5 του εφαρμοστικού ν. 4624/2019.

³⁷³ Βλ. άρθρο 8 παρ. 2 της ΕΣΔΑ, σύμφωνα με την οποία παραδείγματα δημοσίου συμφέροντος συνιστούν η ευημερία της χώρας, η προάσπιση της τάξης, η πρόληψη ποινικών παραβάσεων, η προστασία της υγείας ή της ηθικής.

³⁷⁴ Βλ. Clare Sullivan and Eric Burger, "In the public interest": The privacy implications of international business-to-business sharing of cyber-threat intelligence, σελ. 27, διαθέσιμο σε: <<https://fardapaper.ir/mohavaha/uploads/2018/01/Fardapaper-%E2%80%9CIn-the-public-interest%E2%80%9D-The-privacy-implications-of-international-business-to-business-sharing-of-cyber-threat-intelligence.pdf>>

³⁷⁵ Βλ. Χριστίνα Ακριβοπούλου/Χαράλαμπο Ανθόπουλο, Εισαγωγή στο Διοικητικό Δίκαιο, Ελληνικά Ακαδημαϊκά Ηλεκτρονικά Συγγράμματα και Βοηθήματα, σελ. 24, διαθέσιμο σε: <https://repository.kallipos.gr/bitstream/11419/2532/7/00_master_document_anthopoulos_2_final.pdf>.

στοιχείο ε΄ του Κανονισμού και το άρθρο 5 του ν. 4624/2019 σαφώς καλύπτουν και δικαιολογούν τις περιπτώσεις όπου η Φορολογική Διοίκηση επεξεργάζεται οικονομικά δεδομένα του φορολογούμενου για τον ορθό και ακριβή προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και του αντίστοιχου φόρου εισοδήματος ή άλλων τελών αλλά και όταν η επεξεργασία διενεργείται από ιδιώτες, όπως στην περίπτωση 15 του ΚΦΔ, οι οποίοι γίνονται αποδέκτες αιτήματος φορέων που ασκούν δημόσια εξουσία, όπως η Φορολογική Διοίκηση, να αποκαλύψουν προσωπικά δεδομένα του φορολογούμενου.

Ο Κανονισμός καθώς και ο εκτελεστικός νόμος οριοθετούν εγγύτερα την έννοια και τα πεδία του δημοσίου συμφέροντος που δικαιολογούν την επεξεργασία των ευαίσθητων προσωπικών δεδομένων. Συγκεκριμένα, ο Κανονισμός³⁷⁶ αναφέρεται σε «ουσιαστικό» δημόσιο συμφέρον, το οποίο πρέπει να είναι ανάλογο προς τον επιδιωκόμενο στόχο, να σέβεται την ουσία του δικαιώματος στην προστασία των δεδομένων και να προβλέπει κατάλληλα και συγκεκριμένα μέτρα για τη διασφάλιση των θεμελιωδών δικαιωμάτων και των συμφερόντων του υποκειμένου των δεδομένων. Ομοίως, ο εκτελεστικός νόμος δυνάμει της εξουσιοδοτήσεως του άρθρου 9 παρ. 4 του Κανονισμού υποκαθιστά ευσύνοπτα τα προβλεπόμενα στον Κανονισμό, απαιτώντας, δηλαδή, η επεξεργασία να είναι «απολύτως απαραίτητη για λόγους ουσιώδους δημοσίου συμφέροντος», προβλέποντας παράλληλα κατάλληλες εγγυήσεις.³⁷⁷ Καίτοι το ουσιώδες δημόσιο συμφέρον συνιστά ένα δύσκολο ερμηνευτικό εγχείρημα,³⁷⁸ στην περίπτωση απαίτησης πάταξης της φοροδιαφυγής μέσω της διενέργειας ορθού φορολογικού ελέγχου εξυπηρετείται καταφανώς, αν ληφθεί, μάλιστα, υπόψη η νομολογιακή τάση ταύτισης του δημοσιονομικού άλλως ταμειευτικού συμφέροντος με το δημόσιο συμφέρον στην εποχή της δημοσιονομικής κρίσης.³⁷⁹

Ανάλογα για την ειδικότερη κατηγορία επεξεργασίας της διαβίβασης προσωπικών δεδομένων από δημόσιες φορείς, ο ν. 4624/2019 στο άρθρο 26 διακρίνει τις προϋποθέσεις νομιμότητας ανάλογα με το είδος των διαβιβασθέντων δεδομένων καθώς και την δημόσια ή ιδιωτική φύση του δέκτη των δεδομένων αυτών. Κατά παραπομπή στο άρθρο 24 παρ. 1 η διαβίβαση των απλών προσωπικών δεδομένων σε

³⁷⁶ Βλ. άρθρο 9 παρ. 2 στοιχείο ζ΄ του Κανονισμού.

³⁷⁷ Βλ. άρθρο 22 παρ. 2 περ. α΄ και παρ. 3 του ν. 4624/2019.

³⁷⁸ Βλ. Έκθεση δημόσιας διαβούλευσης, όπ. ανωτ. (υποσημ. 299), σελ. 176.

³⁷⁹ Βλ. αποφάσεις 2287-2290/2015 και 1890-1891/2019 Ολομέλειας ΣτΕ, καθώς και αποφάσεις 244/2017 και 1277/2018 Ολομέλειας ΕλΣυν.

δημόσιους ή ιδιωτικούς φορείς καθίσταται σύννομη εάν μεταξύ άλλων η επεξεργασία αυτή κρίνεται αναγκαία για την εκπλήρωση καθηκόντων είτε του υπευθύνου επεξεργασίας είτε του τρίτου-αποδέκτη και εφόσον είναι αναγκαία για τη διασφάλιση φορολογικών και τελωνειακών εσόδων. Η διαβίβαση ευαίσθητων προσωπικών δεδομένων επιτρέπεται εφόσον μεταξύ άλλων πληρούνται οι ως άνω προϋποθέσεις και εφαρμόζεται μια από τις εξαιρέσεις του άρθρου 9 παρ. 2 του Κανονισμού ή το άρθρο 22 του εφαρμοστικού νόμου, μεταξύ των οποίων βρίσκεται και η προϋπόθεση του ουσιώδους δημοσίου συμφέροντος. Συνακόλουθα, στη βάση αυτών των διατάξεων που αφορούν το δημόσιο συμφέρον βρίσκει την δικαιολογητική της βάση η πλειοψηφία των περιπτώσεων άρσης του φορολογικού απορρήτου των προβλεπόμενων από τον ΚΦΔ που λαμβάνουν χώρα κυρίως για λόγους πάταξης της φοροδιαφυγής και εκπλήρωσης του ταμειευτικού σκοπού του Κράτους.³⁸⁰

Και δεν θα πρέπει να λησμονούμε ότι τα περί κάμψης του απορρήτου αναφέρονται κατά κύριο λόγο στην ως άνω προστασία του δημοσίου συμφέροντος και όχι στη διαπόμπευση του φορολογούμενου, όπως συμβαίνει στην περίπτωση δημοσίευσης στον Τύπο και στο διαδίκτυο των τυχόν φορολογικών του εκκρεμοτήτων.³⁸¹ Και σε αυτό το ανακύπτον ζήτημα, την ισορροπία επεδίωξε και πέτυχε γνωμοδοτώντας η ΑΠΔΠΧ κατόπιν στάθμισης με την παρούσα νομιμοποιητική βάση.³⁸² Ειδικότερα, κατά την εξέταση της δημοσιοποίησης στο Διαδίκτυο από το Υπουργείο Οικονομικών φορολογικών δεδομένων ιατρών φερόμενων ως παραβατών διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας, έκρινε ότι η διαδικτυακή ανάρτηση των ονοματεπωνύμων και των επαγγελματικών τους διευθύνσεων συνιστά μη προβλεπόμενο από το νόμο έντονο περιορισμό του δικαιώματος πληροφοριακού αυτοκαθορισμού ενόψει των ιδιαίτερων κινδύνων του διαδικτύου (καθολική και μη ελεγχόμενη πρόσβαση, χρήση μηχανών αναζήτησης πληροφοριών, απεριόριστη δυνατότητα συσχετισμού πληροφοριών και δημιουργία profile, μεταφόρτωση πληροφοριών κ.λπ.), ο οποίος παραβιάζει ως εκ τούτου την θεμελιώδη αρχή της αναλογικότητας των δεδομένων σε σχέση με το σκοπό της

³⁸⁰ Βλ. άρθρο 17 του ΚΦΔ, κυρίως τις περιπτώσεις α, β, γ, δ, ε, η, ιβ, ιγ, ιστ για τις οποίες το φορολογικό απόρρητο κάμπτεται καταφανώς για λόγους ουσιώδους δημοσίου συμφέροντος.

³⁸¹ Βλ. Χρήστο Δετσαρίδη, όπ. ανωτ. (υποσημ. 285), σελ. 1765.

³⁸² Βλ. σχολιασμό Δημήτριου Ζωγραφόπουλου, Ο έλεγχος της Αρχής Προστασίας Δεδομένων Προσωπικού Χαρακτήρα στις επεξεργασίες φορολογικών δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα, σε: Λ. Κοτσαλή όπ. ανωτ. (υποσημ. 356), σελ. 283 επ. και Φερενίκη Παναγοπούλου-Κουντατζή, όπ. ανωτ. (υποσημ. 325), σελ. 747-750.

επεξεργασίας, ήτοι της πάταξης της φοροδιαφυγής.³⁸³ Εξάλλου, οι επιδιωκόμενοι σκοποί της πάταξης της φοροδιαφυγής μπορούν να επιτευχθούν ευχερέστερα και αποτελεσματικότερα χωρίς τη διαπόμπευση όσων καταλαμβάνονται να διαπράττουν φορολογικές παραβάσεις, πολλές φορές, μάλιστα, ήσσονος σημασίας.

Την ίδια κατεύθυνση ακολούθησε η Αρχή και στην περίπτωση δημοσιοποίησης από το Υπουργείο Οικονομικών καταλόγου φορολογουμένων με τα στοιχεία τους, το καθαρό εισόδημα το οποίο υπόκειται σε φορολογία και το φόρο που αναλογεί σε αυτό, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 85 παρ. 3 του πρώην ΚΦΕ. Εν προκειμένω καίτοι ο περιορισμός προβλεπόταν στο νόμο, η Αρχή στη γνωμοδότησή της επεσήμανε τόσο τους κινδύνους όσο και την αλυσιτέλεια του μέτρου. Ειδικότερα και μεταξύ άλλων ότι υποβάλλει σε αναίτια έκθεση τα φορολογικά δεδομένα στη βορά της απλής περιέργειας τρίτων, στον κίνδυνο να τύχουν επεξεργασίας για σκοπούς που επηρεάζουν άμεσα την ατομική ελευθερία συμμετοχής στην κοινωνική και οικονομική ζωή της χώρας, επηρεάζοντας αθέμιτα τις συναλλακτικές σχέσεις καθώς και σε κινδύνους εγκληματικών ενεργειών.³⁸⁴ Ταυτόχρονα, χαρακτηρίστηκε ως «απρόσφορο ημίμετρο» διότι στον δημοσιευμένο κατάλογο δεν περιλαμβάνεται το σύνολο των στοιχείων της φορολογικής δήλωσης και του περιουσιολογίου αλλά τα ελάχιστα δυνατά με αποτέλεσμα να μην προάγεται η διαφάνεια σχετικά με τη φορολογική συνέπεια και τη συνεισφορά του καθενός στα δημόσια βάρη.³⁸⁵ Ωστόσο, παρά την ενασχόληση της Αρχής με το εν λόγω ζήτημα, να σημειωθεί ότι η ρύθμιση αυτή κυρίως λόγω του όγκου των δεδομένων, ουδέποτε εφαρμόστηκε ουσιαστικά στην πράξη.³⁸⁶

Αντιθέτως, η διαδικτυακή δημοσίευση από το Υπουργείο Οικονομικών δεδομένων οφειλετών ληξιπρόθεσμων οφειλών προς το Δημόσιο, η οποία προβλέπεται ρητά στο άρθρο 9 του ν. 3943/2011,³⁸⁷ συνιστά κατά την Αρχή μια συνταγματικώς ανεκτή επεξεργασία προσωπικών δεδομένων, που δεν εξέρχεται των ορίων της προσφορότητας και της αναγκαιότητας υπό την προϋπόθεση, βέβαια, ότι τηρούνται σωρευτικά οι εξής προβλεπόμενοι στη σχετική γνωμοδότηση όροι:³⁸⁸ οι

³⁸³ Βλ. ΑΠΔΠΧ Γνωμοδότηση 54/2011, σκ. 3.

³⁸⁴ Βλ. ΑΠΔΠΧ Γνωμοδότηση 1/2011, σκ. 19.

³⁸⁵ Βλ. ΑΠΔΠΧ, όπ. ανωτ. (υποσημ. 384), σκ. 21-23.

³⁸⁶ Βλ. Χρήστο Δετσαρίδη, όπ. ανωτ. (υποσημ. 285), σελ. 1757.

³⁸⁷ Βλ. και Πολ. 1185/1.9.2011 Υ.Α. με θέμα: «Δημοσιοποίηση ληξιπρόθεσμων οφειλών προς το Δημόσιο», η οποία εξεδόθη στη βάση της παρ. 4 του άρθρου 9 του ν. 3943/2011 και τροποποιήθηκε με την Πολ. 1271/19.12.2015.

³⁸⁸ Βλ. ΑΠΔΠΧ Γνωμοδότηση 4/2011, σκ. 17.

ληξιπρόθεσμες οφειλές να αφορούν αποκλειστικά οφειλές από φόρους, δασμούς και λοιπά βάρη, να είναι οριστικοποιημένες, να έχει προηγηθεί ταυτοποίηση και έγγραφη ενημέρωση του οφειλέτη για την επικείμενη δημοσίευση, να έχει χορηγηθεί στον οφειλέτη προθεσμία 15 ημερών για την τακτοποίηση της οφειλής ή την προβολή των αντιρρήσεων του, οι οφειλές να είναι επιδεκτικές είσπραξης και να μην δημοσιεύονται στοιχεία ανηλίκων καθώς και αποβιωσάντων οφειλετών. Συνακόλουθα, εύλογα έχει διατυπωθεί η άποψη ότι η ΑΠΔΠΧ επιχείρησε στη γνωμοδότηση αυτή, μια τελολογικά συσταλτική ερμηνεία της οικείας διάταξης που προβλέπει την υπό εξέταση δημοσίευση, προκειμένου να εξομαλυνθεί η μερική αντίθεσή της με το συνταγματικό κανόνα της προστασίας του ατόμου από την επεξεργασία των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα.³⁸⁹

Στην ίδια στάθμιση προέβη η Αρχή επί τη βάση της θεμελιώδους αρχής της αναλογικότητας, στην περίπτωση δημοσιοποίησης στο διαδίκτυο κινητών μεγάλης αξίας και μετρητών που δεν περιλαμβάνονται σε καταθέσεις πιστωτικών ιδρυμάτων των υπόχρεων σε δήλωση «πόθεν έσχες» προσώπων. Μολονότι, τα ως άνω επιπρόσθετα προς δήλωση περιουσιακά στοιχεία εξυπηρετούν, όπως και το σύνολο του ν. 3213/2003 ως ισχύει, τη διαφάνεια του πολιτικού και δημόσιου βίου καθόσον τα υπόχρεα δήλωσης πρόσωπα καλούνται μέσω αυτής να αποδείξουν ότι δεν καταχράστηκαν δημόσιο χρήμα, η Αρχή έκρινε τον συγκεκριμένο περιορισμό των προσωπικών δεδομένων δυσανάλογο και μη δικαιολογούμενο από λόγους δημοσίου συμφέροντος δεδομένου ότι εκθέτει τα πρόσωπα αυτά σε πρόδηλο κίνδυνο της προσωπικής ασφάλειας αυτών και των μελών της οικογένειάς τους, καθώς και της ασφάλειας της ιδιωτικής και οικογενειακής τους ζωής και περιουσίας. Εξάλλου και η ίδια η διάταξη του άρθρου 173 παρ. 3 του ν. 4389/2016, προβλέπει την εξαίρεση από τη δημοσιοποίηση εκείνων των στοιχείων που είναι ικανά να προκαλέσουν βλάβη στη ζωή ή την περιουσία του δηλούντος και της οικογενείας του.³⁹⁰

Σε κάθε περίπτωση, λοιπόν, τίθεται το ζήτημα του «αναγκαίου συγκερασμού»³⁹¹ και εν τέλει της «πρακτικής εναρμόνισης»³⁹² μεταξύ του δημοσίου συμφέροντος για την πάταξη της φοροδιαφυγής και της καταχρηστικής φοροαποφυγής και των επιταγών της ουσιαστικής κατοχύρωσης του θεμελιώδους

³⁸⁹ Βλ. Δημήτριο Ζωγραφόπουλο, Ο έλεγχος της επεξεργασίας φορολογικών δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα (Η απόφαση 54/2011 και οι γνωμοδοτήσεις 1 και 4/2011 της ΑΠΔΠΧ), Ευρωπαϊών Πολιτεία, 2/2011, 291-310.

³⁹⁰ Βλ. ΑΠΔΠΧ Γνωμοδότηση 6/2016, σκ. 2 και 3.

³⁹¹ Βλ. Χαρά Λιβιτσάνου, όπ. ανωτ. (υποσημ. 50), σελ. 328.

³⁹² Βλ. Σπύρο Βλαχόπουλο, όπ. ανωτ. (υποσημ. 356), σελ. 114.

δικαιώματος του ατόμου στην προστασία των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα που το αφορούν επί τη βάση της αρχής της αναλογικότητας. Καίτοι, ο ΚΦΔ και ο νόμος περί προστασίας των προσωπικών δεδομένων θεσπίστηκαν χωρίς να λαμβάνουν υπόψη ο ένας τον άλλον, σαν να πρόκειται για δύο «ξένους» που δεν πρόκειται ποτέ να συναντηθούν,³⁹³ χωρίς να τελούν σε σχέση ειδικού-γενικού αλλά ισχύοντας παράλληλα, έλαβαν και οι δύο υπόψιν το δημόσιο συμφέρον ως μια σταθερά που χρήζει υπέρτερης νομικής προστασίας των δικαιωμάτων ελεύθερης ανάπτυξης της προσωπικότητας του υποκειμένου, όχι, όμως, αόριστα και ανεξέλεγκτα αλλά υπό την προϋπόθεση τήρησης συγκεκριμένων αρχών που οριοθετούν το πεδίο εφαρμογής του.

Γ.4. Η ενδυνάμωση της προστασίας των προσωπικών δεδομένων για τον φορολογούμενο μέσω των διαδικαστικών δικαιωμάτων

α. Γενικές παρατηρήσεις.

Η προστιθέμενη αξία του Κανονισμού στην προστασία των προσωπικών δεδομένων έγκειται μεταξύ άλλων στην ενίσχυση των υποχρεώσεων των υπευθύνων επεξεργασίας, τη θεσμοθέτηση του νέου οργάνου του υπευθύνου προστασίας δεδομένων, την επιβολή αυστηρών κυρώσεων σε περιπτώσεις παραβάσεων κ.λπ.. Κυρίως, όμως, εξοπλίζει τον πολίτη με υποκειμενικά δικαιώματα έναντι του υπευθύνου επεξεργασίας, επιβεβαιώνοντας κατ' αυτόν τον τρόπο την ισχυρή παραδοχή ότι το συνταγματικώς κατοχυρωμένο δικαίωμα προστασίας των προσωπικών δεδομένων, δεν συνιστά απλώς ένα αμυντικό δικαίωμα.³⁹⁴ Αναγνωρίζει νέα δικαιώματα, θετικοποιεί, αλλά και επικαιροποιεί-ανανεώνει υπάρχοντα δικαιώματα για τους πολίτες και ασπάζεται νέους μηχανισμούς αναφορικά με την προστασία των σχετικών δικαιωμάτων.³⁹⁵

Ο εξοπλισμός των προσώπων με τα περιγραφόμενα ευθύς κατωτέρω δικαιώματα, που συνιστούν μέσα άμυνας έναντι του υπευθύνου επεξεργασίας και των τρίτων, εντάσσεται στον πυρήνα του δικαιώματος προστασίας των προσωπικών δεδομένων³⁹⁶ και δια τον λόγο αυτό η παρούσα εργασία, μεταξύ όλων των

³⁹³ Βλ. Σπύρο Βλαχόπουλο, όπ. ανωτ. (υποσημ. 364), σελ. 79 επ..

³⁹⁴ Βλ. Ιωάννη Ιγγλεζάκη, όπ. ανωτ. (υποσημ. 300), σελ. 93.

³⁹⁵ Βλ. Φερενίκη-Παναγοπούλου Κουτνατζή, όπ. ανωτ. (υποσημ. 297), σελ. 81.

³⁹⁶ Βλ. Λίλιαν Μήτρου, όπ. ανωτ. (υποσημ. 307), σελ. 123.

παραγόντων που επιδρούν ενισχυτικά στην προστασία των προσωπικών δεδομένων, επικεντρώνεται στην αποτίμηση των δικαιωμάτων. Να σημειωθεί πως από τα κατοχυρωμένα στον Κανονισμό και τον εκτελεστικό του νόμο δικαιώματα, δεν τυγχάνει εφαρμογής στην περίπτωση της επεξεργασίας δεδομένων του φορολογούμενου από την Φορολογική Διοίκηση, όπως και από κάθε άλλη αρχή κατά την άσκηση δημόσιων καθηκόντων της κατά τα κανονιστικώς προβλεπόμενα, το δικαίωμα στη φορητότητα των δεδομένων.³⁹⁷ Βεβαίως τα εν θέματι δικαιώματα δεν είναι απεριόριστα. Αναγνωρίζεται τόσο στον ενωσιακό νομοθέτη όσο και το νομοθέτη εκάστου κράτους-μέλους η διακριτική ευχέρεια περιορισμού μέσω νομοθετικού μέτρου του πεδίου εφαρμογής των δικαιωμάτων πάντοτε υπό την προϋπόθεση σεβασμού της ουσίας των θεμελιωδών δικαιωμάτων και ελευθεριών κατά τις επιταγές της αρχής της αναλογικότητας

β. Δικαίωμα ενημέρωσης-πληροφόρησης (γενική αρχή της διαφάνειας).

Ο ενωσιακός νομοθέτης εκκινεί από μια «γενική ρήτρα»³⁹⁸ ή άλλως από ένα σύνολο γενικών αρχών και διαδικαστικών όρων που επιβάλλεται να τηρεί ο υπεύθυνος επεξεργασίας προκειμένου να καταστεί εφικτή η άσκηση των δικαιωμάτων από το υποκείμενο των δεδομένων. Οι ρυθμίσεις αυτές αφορούν μια γενική υποχρέωση ενημέρωσης και παροχής πληροφοριών στο υποκείμενο, την υποχρέωση διευκόλυνσης της άσκησης των δικαιωμάτων του υποκειμένου, την υποχρέωση ενημέρωσης για την πορεία του αιτήματος και την ανταπόκριση του υπευθύνου επεξεργασίας καθώς και τα δικαιώματα του υποκειμένου σε περίπτωση που δεν ανταποκριθεί ο υπεύθυνος επεξεργασίας,³⁹⁹ επανερχόμενος και εξειδικεύοντας έτι περισσότερο την λεγόμενη αρχή της διαφάνειας, η οποία το πρώτον αναφέρεται στο άρθρο 5 παρ. 1 στοιχ. α' και στην αιτιολογική σκέψη 39 του Κανονισμού. Επί της ουσίας σκοπός της διάταξης αυτής, είναι να καταστήσει ουσιαστική τη συναίνεση του υποκειμένου των δεδομένων, με την οποία νομιμοποιείται η επεξεργασία, όπως προαναφέρθηκε, μέσω της διαφανούς και πληρέστερης ενημέρωσης.⁴⁰⁰ Καίτοι δίνεται ιδιαίτερη σημασία στην ορθή εκτέλεση της πληροφόρησης, η οποία πρέπει να είναι συνοπτική, διαφανής, απόλυτα

³⁹⁷ Βλ. Ιωάννη Ιγγλεζάκη, όπ. ανωτ. (υποσημ. 300), σελ. 102.

³⁹⁸ Βλ. Ιωάννη Ιγγλεζάκη, όπ. ανωτ. (υποσημ. 300), σελ. 94.

³⁹⁹ Βλ. άρθρο 12 του Κανονισμού.

⁴⁰⁰ Βλ. Jan Philipp Albrecht/Florian Jotzo, Das neue Datenschutzrecht der EU, Nomos 2017, σελ. 83.

κατανοητή και εύκολα προσβάσιμη,⁴⁰¹ δεν ενδιαφέρει αν το υποκείμενο θα λάβει υπ' όψιν του τη διαθέσιμη πληροφορία, αρκεί μόνο να λάβει χώρα η πληροφόρηση.⁴⁰²

Η υποχρέωση ενημέρωσης υφίσταται είτε οι σχετικές πληροφορίες προς επεξεργασία συλλέγονται από το ίδιο το υποκείμενο είτε από άλλες πηγές. Το εύρος των πληροφοριών που πρέπει να παρέχεται, κατά το χρονικό σημείο που προβλέπει ο Κανονισμός⁴⁰³ και στις δύο περιπτώσεις αφορά την ταυτότητα του υπευθύνου επεξεργασίας, τους σκοπούς και τη νομική βάση επεξεργασίας, το χρονικό διάστημα τήρησης, τους αποδέκτες, την πρόθεση διασυννοριακής διαβίβασης, τα δικαιώματα του υποκειμένου, το σκοπό της περαιτέρω επεξεργασίας καθώς και το χρονικό διάστημα αποθήκευσης των δεδομένων ή τουλάχιστον των κριτηρίων που καθορίζουν το εν λόγω διάστημα. Αναφορικά με τα δεδομένα που δεν έχουν συλλεγεί από το ίδιο το υποκείμενο υφίστανται ορισμένες διαφοροποιήσεις όπως π.χ. η ανακοίνωση και της προελεύσεως των δεδομένων. Δικαίωμα ενημέρωσης του υποκειμένου υφίσταται και στην περίπτωση παραβίασης των προσωπικών δεδομένων⁴⁰⁴ καθώς και αναφορικά με τις υπάρχουσες καταγεγραμμένες διαδικασίες και τα μέτρα αντιμετώπισης διότι κάθε άτομο έχει δικαίωμα να γνωρίζει τον αποδέκτη των δεδομένων του, ακόμα κι αν αυτός προήλθε από παράβαση της υφιστάμενης νομοθεσίας.⁴⁰⁵ Εξαιρέσεις από το δικαίωμα ενημέρωσης προβλέπονται όταν το υποκείμενο έχει ήδη τις πληροφορίες ή η πληροφόρηση είναι αδύνατη ή η συλλογή των δεδομένων προβλέπεται από το δίκαιο της Ε.Ε. ή του κράτους μέλους στο οποίο υπόκειται ο υπεύθυνος επεξεργασίας ή τα δεδομένα πρέπει να παραμείνουν εμπιστευτικά.⁴⁰⁶ Στους λόγους αυτούς προστίθενται οι προβλεπόμενοι στα άρθρα 31 και 32 του ν. 4624/2019, με τις εν λόγω διατάξεις να δίνουν προβάδισμα στην ορθή εκτέλεση των υποχρεώσεων του υπευθύνου επεξεργασίας.

Συνάγεται, λοιπόν, πως εν προκειμένω η Α.Α.Δ.Ε. καθώς και η Γ.Γ.Π.Σ. ως διακριτή υπεύθυνη επεξεργασίας από το Υπουργείο Οικονομικών⁴⁰⁷ υποχρεούνται να

⁴⁰¹ Βλ. διεξοδ. Φερενίκη Παναγοπούλου-Κουτνατζή, Ο Γενικός Κανονισμός για την Προστασία Δεδομένων 679/2016/ΕΕ: Εισαγωγή και Προστασία Δικαιωμάτων, έκδ. Σάκκουλας, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ. 58 επ..

⁴⁰² Βλ. Lorenz Franck, Art. 12, σε: Peter Gola, όπ. ανωτ (υποσημ. 315), αριθμ. περιθ. 12.

⁴⁰³ Βλ. άρθρα 13 παρ. 1 και 14 παρ. 3 του Κανονισμού.

⁴⁰⁴ Βλ. άρθρο 34 του Κανονισμού. Για τυχόν παραβίαση των προσωπικών δεδομένων πρέπει να ενημερώνεται και η εποπτική αρχή κατά το άρθρο 33 του Κανονισμού.

⁴⁰⁵ Βλ. Φερενίκη Παναγοπούλου-Κουτνατζή, όπ. ανωτ. (υποσημ. 401), σελ. 65.

⁴⁰⁶ Βλ. άρθρα 13 παρ. 4 και 14 παρ. 5 του Κανονισμού.

⁴⁰⁷ Βλ. ΑΠΔΠΧ, Γνωμοδότηση 98/2013 όπ. ανωτ. (υποσημ. 272), σύμφωνα με την οποία: «...Από τις εκ του νόμου αρμοδιότητες της Γ.Γ.Π.Σ. συνάγεται ότι η δημόσια αυτή υπηρεσία καθορίζει πρωτοτύπως ουσιώδη στοιχεία του τρόπου επεξεργασίας που συνάπτονται με την ασφάλεια της επεξεργασίας, δηλαδή

προβούν στην ως άνω ενδελεχή ενημέρωση προς το φορολογούμενο κατά τα ρητώς προβλεπόμενα στον Κανονισμό, λαμβανομένων υπόψη των επιπρόσθετων εξαιρέσεων που θέτει ο ν. 4624/2019.

γ. Δικαίωμα πρόσβασης.

Η αξιόπιστη, έγκαιρη και κατανοητή πληροφόρηση είναι όρος εκ των ουκ άνευ για την άσκηση του δικαιώματος πρόσβασης.⁴⁰⁸ Το δικαίωμα πρόσβασης με τη σειρά του αποτελεί τον «προθάλαμο» για την άσκηση των λοιπών δικαιωμάτων ελέγχου της επεξεργασίας που θα ακολουθήσουν και γι' αυτό εύλογα έχει χαρακτηριστεί ως «Magna Charta» της προστασίας δεδομένων.⁴⁰⁹ Συγκεκριμένα, το οικείο δικαίωμα συνίσταται στην υποχρέωση του υπευθύνου επεξεργασίας να παρέχει στο υποκείμενο αντίγραφο των προσωπικών δεδομένων του που υποβάλλονται σε επεξεργασία, διασφαλίζοντας κατ' αυτόν τον τρόπο την δυνατότητά του να ζητά επιβεβαίωση περί του εάν τα δεδομένα του υποβάλλονται σε επεξεργασία και εάν αυτό συμβαίνει να λαμβάνει πληροφόρηση⁴¹⁰ αντίστοιχη με αυτήν που προβλέπεται στα προμνησθέντα άρθρα 13 και 14 του Κανονισμού καθώς και των κατάλληλων εγγυήσεων στην περίπτωση διαβίβασης των προσωπικών δεδομένων σε τρίτη χώρα ή σε διεθνή οργανισμό.⁴¹¹ Εξαιρέσεις από το δικαίωμα πρόσβασης προβλέπονται όταν στα δεδομένα που αφορούν το υποκείμενο περιέρχονται και απόρρητα δεδομένα τρίτων,⁴¹² οπότε κρίνεται σκόπιμη η στάθμιση και τελικώς η πρακτική εναρμόνισης των αντικρουόμενων δικαιωμάτων,⁴¹³ όταν η πρόσβαση μπορεί να καταστήσει αδύνατη ή να παρακωλύσει την επίτευξη της αρχειοθέτησης προς το δημόσιο συμφέρον ή τους σκοπούς επιστημονικής, ιστορικής έρευνας ή της συλλογής και

θέτει τους στόχους της ασφάλειας των δεδομένων, σχεδιάζει, υλοποιεί και ελέγχει τα τεχνικά και οργανωτικά μέτρα ασφαλείας, προσδιορίζει τους απαιτούμενους οικονομικούς, ανθρώπινους κ.λπ. πόρους, χωρίς επιπλέον να προβλέπεται ως προς τούτα ο έλεγχος της από άλλη υπηρεσία. Συνεπώς, η Γ.Γ.Π.Σ. είναι κατά τα προεκτεθέντα υπεύθυνος επεξεργασίας κατά την έννοια του άρθρου 2 στοιχ. (ζ') Ν. 2472/1997, ανεξαρτήτως αν τα προσωπικά δεδομένα τυγχάνουν επεξεργασίας και από άλλες δημόσιες υπηρεσίες, που καθίστανται υπεύθυνοι επεξεργασίας...». Βλ. επίσης αντίθετη άποψη Δημήτρη Ζωγραφόπουλου, Ο έλεγχος της Αρχής Προστασίας Δεδομένων Προσωπικού Χαρακτήρα στις επεξεργασίες φορολογικών δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα, σε: Λ. Κοτσάλη, όπ. ανωτ. (υποσημ. 356), σελ. 275.

⁴⁰⁸ Βλ. Ulrich Dammann/Spiros Simitis, EG-Datenschutzrichtlinie, Kommentar, Nomos 1997, σελ. 180 επ..

⁴⁰⁹ Βλ. Jan Philipp Albrecht/Florian Jotzo, όπ. ανωτ. (υποσημ. 400), σελ. 85. Βλ. επίσης αιτιολογική έκθεση του ν. 4624/2019, άρθρο 33.

⁴¹⁰ Βλ. Lorenz Franck, Art 15, σε: Peter Gola, όπ. ανωτ (υποσημ. 315), αριθμ. περιθ. 2, ο οποίος αναφέρεται σε τρία στάδια εξέτασης.

⁴¹¹ Βλ. άρθρο 15 παρ. 2 του Κανονισμού.

⁴¹² Βλ. άρθρο 15 παρ. 4 του Κανονισμού και άρθρο 33 παρ. 4 του ν. 4624/2019.

⁴¹³ Βλ. άρθρο 52 παρ. 1 εδαφ. β' του ΧΘΔ.

τήρησης στατιστικών στοιχείων κ.λπ.⁴¹⁴ Αν και το δικαίωμα πρόσβασης ικανοποιείται κατόπιν αιτήσεως που δεν χρήζει αιτιολογήσεως, επί άρνησης χορήγησης πρέπει να τεκμηριώνονται με σαφήνεια οι λόγοι.

δ. Δικαίωμα διόρθωσης και διαγραφής (λήθης).

Το δικαίωμα διόρθωσης, σύστοιχο της αρχής της ακρίβειας των προσωπικών δεδομένων,⁴¹⁵ συνίσταται στο δικαίωμα διόρθωσης ανακριβών ή/και συμπλήρωσης ελλিপών προσωπικών δεδομένων.⁴¹⁶ Η κατοχύρωση του εντοπίζεται πέραν του άρθρου 16 του Κανονισμού και στο άρθρο 8 παρ. 2 εδαφ. β' του ΧΘΔ και αποτελεί απότοκο του δικαιώματος προσβάσεως. Από τη γραμματική ερμηνεία του άρθρου του Κανονισμού προκύπτει ότι η πρωτοβουλία διορθώσεως ανήκει στο υποκείμενο των δεδομένων ενώ η ευθύνη διορθώσεως στον υπεύθυνο επεξεργασίας.⁴¹⁷ Δεδομένου ότι η πράξη της διαγραφής εμπερικλείει, όχι μόνο εννοιολογικά αλλά και πρακτικά, την πράξη της διόρθωσης, άλλως αποτελεί μια εναλλακτική επιλογή του δικαιώματος διορθώσεως,⁴¹⁸ εξετάζονται στην παρούσα μελέτη από κοινού.

Το λεγόμενο «δικαίωμα στη λήθη»⁴¹⁹ συνιστά απόρροια της γενικότερης ελευθερίας αναπτύξεως της προσωπικότητας του ατόμου⁴²⁰ και εξέλιξη του προϋπάρχοντος δικαιώματος διαγραφής του άρθρου 12 της Οδηγίας 95/46/ΕΚ. Πρόκειται για το δικαίωμα του υποκειμένου να ζητά από τον υπεύθυνο επεξεργασίας τη διαγραφή προσωπικών δεδομένων που το αφορούν, χωρίς την ανάγκη επίκλησης ζημίας του, εάν συντρέχουν διαζευκτικά μια από τις ακόλουθες προϋποθέσεις: η επεξεργασία στερείται νόμιμης βάσης (ανάκληση συγκατάθεσης, παράνομη επεξεργασία, υπέρβαση αναγκαίου για τον σκοπό χρόνου τήρησης) ή η διαγραφή επιβάλλεται εκ του νόμου ή ασκείται λυσιτελώς το δικαίωμα εναντίωσης στην

⁴¹⁴ Βλ. άρθρο 33 του ν. 4624/2019.

⁴¹⁵ Βλ. Λίλιαν Μήτρου, όπ. ανωτ. (υποσημ. 307), σελ. 127.

⁴¹⁶ Βλ. ΑΠΔΠΧ Γνωμοδότηση 23/2019, σχετικά με αίτημα μεταβολής της φορολογικής κατοικίας του φορολογούμενου προς την Α.Α.Δ.Ε. και τον Υπεύθυνο Προστασίας Δεδομένων της Α.Α.Δ.Ε.

⁴¹⁷ Βλ. άρθρο 5 παρ. 1 στοιχ. δ' και παρ. 2 του Κανονισμού.

⁴¹⁸ Βλ. Martin Kamann/Hans-Georg Braun, Art 17, σε: Eugen Ehmann/Martin Selmayr (επιμ.), Datenschutz-Grundverordnung Kommentar, C.H. Beck, München 2017, αριθμ. περιθ. 13.

⁴¹⁹ Βλ. διεξοδ. Φερενίκη Παναγοπούλου-Κουντατζή, Το δικαίωμα στη λήθη στην εποχή της αβάσταχτης μνήμης: Σκέψεις αναφορικά με την Πρόταση Κανονισμού Προστασίας Δεδομένων, ΕφημΔΔ 2/2012, σελ. 264 επ., της ίδιας, Η εξέλιξη του δικαιώματος στη λήθη (περί λήθης της λήθης), ΕφημΔΔ 6/2016, σελ. 714 επ.. Για το δικαίωμα στη λήθη βλ. επίσης Ιωάννη Ιγγλεζάκη, Το δικαίωμα στην ψηφιακή λήθη και οι περιορισμοί του, έκδ. Σάκκουλας, Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2014, του ιδίου, Η απόφαση του ΔΕΕ στην υπόθεση Google Spain (C-131/12): Το δικαίωμα στην ψηφιακή λήθη και οι μηχανές αναζήτησης στο Διαδίκτυο, Pro Justitia 2015, διαθέσιμο σε: <http://epublications.web.auth.gr/sites/default/files/pdf>.

⁴²⁰ Βλ. Φερενίκη Παναγοπούλου-Κουντατζή, όπ. ανωτ. (υποσημ. 401), σελ. 76.

επεξεργασία.⁴²¹ Εμφανίζει, μάλιστα, διευρυμένα όρια, καθώς περιλαμβάνει και την υποχρέωση του υπευθύνου επεξεργασίας που έχει δημοσιοποιήσει προσωπικά δεδομένα και υποχρεούται να τα διαγράψει, να λαμβάνει εύλογα μέτρα για να ενημερώσει περί της διαγραφής τους υπεύθυνους επεξεργασίας που τα αναδημοσιεύουν.⁴²² Επί της ουσίας το δικαίωμα αυτό προτάχθηκε στην πρόταση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής ως ένα βασικό κανονιστικό εργαλείο που θα επέτρεπε στο υποκείμενο να διατηρεί τον έλεγχο επί των πληροφοριών δίνοντας ιδιαίτερη έμφαση στην ψηφιακή επεξεργασία.⁴²³

Ωστόσο, δεν καθιερώνεται ως απόλυτο ή απεριόριστο. Καίτοι διευρυμένο σε σχέση με αυτό του προϊσχύοντος καθεστώτος, οριοθετείται από τα έννομα συμφέροντα άλλων προσώπων (ελευθερία της έκφρασης, δικαίωμα του πληροφορείν και πληροφορείσθαι), την ύπαρξη νομικής υποχρέωσης που επιβάλλει την επεξεργασία, την εκπλήρωση καθήκοντος που εκτελείται προς το δημόσιο συμφέρον ή κατά την άσκηση δημόσιας εξουσίας εκ του υπευθύνου επεξεργασίας, τη θεμελίωση, άσκηση ή υποστήριξη νομικών αξιώσεων, λόγοι που αν συντρέχουν διαζευκτικά επιβάλλουν την απόρριψη του αιτήματος διαγραφής ή τον περιορισμό του και συνακόλουθα τη διατήρηση των δεδομένων.⁴²⁴ Περιορισμός της διαγραφής υφίσταται και στην περίπτωση του άρθρου 18 του Κανονισμού όταν μεταξύ άλλων αμφισβητείται η ακρίβεια των προσωπικών δεδομένων, η επεξεργασία είναι παράνομη ή το υποκείμενο εγείρει αντιρρήσεις για την επεξεργασία. Το άρθρο 34 του ν. 4624/2019 εισάγει με τη σειρά του συμπληρωματικά περιπτώσεις περιορισμού της διαγραφής όταν η τελευταία είναι αδύνατη ή δυνατή μόνο με δυσανάλογη προσπάθεια και το συμφέρον του υποκειμένου για διαγραφή είναι ασήμαντο, όταν κρίνεται επιζήμια για τα έννομα συμφέροντα του υποκειμένου ή όταν έρχεται σε σύγκρουση με τις νόμιμες ή συμβατικές περιόδους διατήρησης.⁴²⁵

⁴²¹ Βλ. άρθρο 17 παρ. 1 του Κανονισμού. Δεν γίνεται μνεία στην περ. στ' της παρ. 1 διότι αφορά η δυνατότητα διαγραφής για δεδομένα που είχαν συλλεχθεί σε σχέση με την προσφορά υπηρεσιών της κοινωνίας των πληροφοριών σε παιδιά και η οποία δεν τυγχάνει εφαρμογής στην παρούσα μελέτη περί προσωπικών δεδομένων φορολογούμενων.

⁴²² Η εφαρμοσιμότητα της διάταξης κρίνεται δυσχερής και εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από την τεχνική δυνατότητα ανίχνευσης των περαιτέρω αναδημοσιεύσεων.

⁴²³ Βλ. Commission, Safeguarding Privacy in a Connected World-A European Data Protection Framework for the 21 st Century, (25.01.2012) COM (2012) 9 final, σελ. 6.

⁴²⁴ Βλ. διεξοδ. Φανή Τζιουρά, Οι περιορισμοί του δικαιώματος διαγραφής κατά το Άρθρο 17 παρ. 3 του νέου Γενικού Κανονισμού για την Προστασία Δεδομένων (2016/697), Pro Justitia 2018, διαθέσιμο σε: <<http://ejournals.lib.auth.gr/projustitia/article/viewFile/6409/6551>>.

⁴²⁵ Βλ. αιτιολογική έκθεση του ν. 4624/2019, Άρθρο 34, σύμφωνα με την οποία: «...οι παρεκκλίσεις που αναφέρονται στο άρθρο 17 παράγραφος 3 του ΓΚΠΔ παραμένουν ανεπηρέαστες από τη διάταξη (ενν. του άρθρου 34)».

Συνάγεται, λοιπόν, εκ των ανωτέρω πως καθίσταται ουσιαστικά δυσχερής η διαγραφή –όχι όμως και η διόρθωση– προσωπικών δεδομένων του φορολογούμενου από την Φορολογική Διοίκηση και συγκεκριμένα από την Α.Α.Δ.Ε. και τη Γ.Γ.ΠΣ. που φιλοξενεί τα πληροφοριακά της συστήματα, διότι η επεξεργασία αυτών διενεργείται κατά κανόνα στο πλαίσιο εκπλήρωσης καθήκοντος που εκτελείται προς το δημόσιο συμφέρον καθώς και άσκησης ανατεθείσας δημόσιας εξουσίας, που συνιστούν κατά τα ως άνω περιορισμό του σχετικού δικαιώματος, εκτός, βεβαίως, και εάν ασκηθεί λυσιτελώς το δικαίωμα της εναντιώσεως που περιγράφεται αμέσως κατωτέρω.

ε. Δικαίωμα εναντίωσης και αυτοματοποιημένη λήψη αποφάσεων.

Το υποκείμενο των δεδομένων δικαιούται να αντιτάσσεται, ανά πάσα στιγμή και για λόγους που σχετίζονται με την ιδιαίτερη κατάστασή του, στην επεξεργασία δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα που το αφορούν, η οποία επεξεργασία στηρίζεται είτε σε λόγους που αφορούν την εκπλήρωση δημοσίου συμφέροντος είτε την ικανοποίηση έννομου συμφέροντος του υπευθύνου επεξεργασίας ή τρίτου, όπερ σημαίνει πως το δικαίωμα εναντίωσης υφίσταται μόνο στην περίπτωση νόμιμης επεξεργασίας δεδομένων.⁴²⁶ Η ιδιαίτερη κατάσταση του προσώπου συναρτάται με ειδικές περιστάσεις της ζωής του και περιστάσεις διακινδύνευσης των θεμελιωδών δικαιωμάτων του.⁴²⁷ Ειδικότερα στην περίπτωση του δημοσίου φορέα κατά το άρθρο 35 του ν. 4629/2019 το δικαίωμα εναντίωσης δεν εφαρμόζεται εάν υπάρχει επιτακτικό δημόσιο συμφέρον για την επεξεργασία, το οποίο υπερτερεί των συμφερόντων του υποκειμένου των δεδομένων ή διάταξη νόμου υποχρεώνει τη διενέργεια της επεξεργασίας. Στους δε λόγους επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος περιλαμβάνονται και φορολογικά ζητήματα.⁴²⁸ Εναπόκειται δε στον υπεύθυνο επεξεργασίας χωρίς καθυστερήσεις να εξετάσει και να αποδείξει την εν λόγω υπερίσχυση, χωρίς αυτό να απαλλάσσει το υποκείμενο από μια αιτιολογημένη αίτηση εναντίωσης ώστε να διαπιστώνεται η συνδρομή των λόγων που αφορούν την ιδιαίτερη κατάστασή του.⁴²⁹ Εάν η αίτηση γίνει δεκτή τα δεδομένα για τα οποία έχει

⁴²⁶ Βλ. Αιτιολογική σκέψη 69 του Κανονισμού.

⁴²⁷ Βλ. Sebastian Schulz, Art. 21, σε: Peter Gola, όπ. ανωτ. (υποσημ. 315), αριθμ. περιθ. 9.

⁴²⁸ Βλ. αιτιολογική έκθεση ν. 4624/2019, Άρθρο 35, σύμφωνα με την οποία: «Το προτεινόμενο άρθρο προϋποθέτει δημόσια συμφέροντα του υπεύθυνου επεξεργασίας κατά την έννοια του άρθρου 23 παράγραφος 1 στοιχείο ε) του ΓΚΠΔ, τα οποία πρέπει να είναι συγκεκριμένα στη δεδομένη περίπτωση και να υπερισχύουν των συμφερόντων του υποκειμένου των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα.».

⁴²⁹ Βλ. Ιωάννη Ιγγλεζάκη, όπ. ανωτ. (υποσημ. 300), σελ. 106.

αντιταχθεί το υποκείμενο πρέπει να διαγραφούν δυνάμει του άρθρ. 17 παρ. 2 στοιχ. γ' του Κανονισμού.⁴³⁰ Καθίσταται, ωστόσο, φανερό πως το δικαίωμα εναντίωσης του φορολογούμενου έναντι της επεξεργασίας που λαμβάνει χώρα από την Α.Α.Δ.Ε., την Γ.Γ.Π.Σ. και το Υπουργείο Οικονομικών στο πλαίσιο άσκησης των καθηκόντων δημοσίου συμφέροντος είναι υπαρκτό μεν, ισχύο δε.

Παράδειγμα εναντίωσης φορολογουμένου έναντι επεξεργασίας που λάμβανε χώρα από τη Φορολογική Διοίκηση συναντάμε στην υπόθεση του Peter Puškár ενώπιον του ΔΕΕ,⁴³¹ ο οποίος άσκησε προσφυγή κατά των φορολογικών αρχών της Σλοβακίας, αιτούμενος να διαγραφεί το όνομά του από κατάλογο προσώπων χαρακτηριζόμενων από την διεύθυνση οικονομικών ως «εικονικών προσώπων», τα οποία σύμφωνα με τις αρχές κατείχαν εικονικά διευθυντικές θέσεις. Στο πλαίσιο του τιθέμενου προδικαστικού ερωτήματος από το Ανώτατο Δικαστήριο της Σλοβακικής Δημοκρατίας, το ΔΕΕ σταθμίζοντας βάσει των επιταγών της αρχής της αναλογικότητας το σκοπό της κατάρτισης και εγγραφής στον σχετικό κατάλογο, που συνίσταται στην είσπραξη του φόρου και την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής με τον κίνδυνο που διατρέχει το εγγεγραμμένο πρόσωπο από τη σχετική δημόσια εγγραφή, κατέληξε στην απόρριψη του αιτήματος διαγραφής καθώς κατά την κρίση του αφενός οι σχετικές εγγραφές είναι όντως πρόσφορες και αναγκαίες για την επίτευξη των επιδιωκόμενων σκοπών, αφετέρου πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις της νόμιμης επεξεργασίας δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα τις οποίες θέτει η προϋσχύουσα οδηγία 95/46.

Παρά το γεγονός ότι η εμβέλεια του δικαιώματος περιορίζεται δραστικά στην περίπτωση της Φορολογικής Διοίκησης, δεν σημαίνει ταυτόχρονα ότι εκμηδενίζεται. Περίπτωση που αποδεικνύει τον ως άνω ισχυρισμό, αποτελεί η καταγγελία του Συλλόγου Οροθετικών Ελλάδος «Θετική Φωνή», η οποία αφορούσε τη διασύνδεση του ηλεκτρονικού αρχείου γνωματεύσεων των υγειονομικών Επιτροπών των Κέντρων Πιστοποίησης Αναπηρίας (ΚΕΠΑ) με την ηλεκτρονική πλατφόρμα «Taxisnet», της Γ.Γ.Π.Σ. του Υπουργείου Οικονομικών και την επί της ουσίας παραβίαση της αρχής της ελαχιστοποίησης. Κατά το καταγγέλλον σωματείο αν και είναι απολύτως θεμιτό να υπάρχουν στην φορολογική πλατφόρμα στοιχεία για τους φορολογούμενους που

⁴³⁰ Σημειώνεται πως το δικαίωμα διαγραφής εν αντιθέσει με το δικαίωμα εναντίωσης απαιτεί α. παράνομη επεξεργασία ή επέρχεται μετά από λυσιτελή αίτηση εναντίωσης και β. δεν απαιτεί την επίκληση ζημίας από το υποκείμενο των δεδομένων.

⁴³¹ Βλ. απόφαση ΔΕΕ στην υπόθεση Peter Puškár κατά Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (διεύθυνση οικονομικών της Σλοβακικής Δημοκρατίας), Kriminálny úrad finančnej správy, (Γραφείο της φορολογικής διοίκησης για τη δίωξη του εγκλήματος), (C-73/16), σκ. 102-117.

λαμβάνουν επιδόματα αναπηρίας και δικαιούνται σχετικές φοροαπαλλαγές, η ακριβής αναγραφή της πάθησης ή των παθήσεων σε ένα ηλεκτρονικό σύστημα που έχουν πρόσβαση χιλιάδες δημόσιοι υπάλληλοι, δημοσιοποιεί ευαίσθητα προσωπικά δεδομένα υγείας δίχως να είναι απαραίτητο,⁴³² αφού αφενός έχουν κριθεί ήδη ως δικαιούχοι του επιδόματος, αφετέρου δεν έχει καμία δικαιοδοσία η Φορολογική Διοίκηση να γνωρίζει για ποιο λόγο το δικαιούνται, ειδικά όταν πρόκειται για μια ασθένεια με κοινωνικές προεκτάσεις στιγματισμού και αποκλεισμού, όπως είναι το AIDS. Κατόπιν αυτού, η αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών προέβη στην απαραίτητη διερεύνηση και επικαιροποίηση του «Taxisnet», με τρόπο ώστε πληροφορίες σχετικά με τις παθήσεις των ατόμων στα οποία έχει απονεμηθεί ποσοστό αναπηρίας, να διαγραφούν και να μην εμφανίζονται πλέον κατά την αναζήτηση της αναπηρίας, παρά μόνο σε ειδικές περιπτώσεις.⁴³³

Ειδική αντιμετώπιση επιφυλάσσει ο Κανονισμός σε δύο περιπτώσεις. Πρώτον, το δικαίωμα εναντίωσης δεν γίνεται δεκτό παρά μόνο αν υπάρχουν ιδιαίτεροι λόγοι όταν υφίσταται επεξεργασία για σκοπούς επιστημονικής ή ιστορικής έρευνας ή για στατιστικούς σκοπούς,⁴³⁴ όπως π.χ. στην περίπτωση διαβίβασης προσωπικών δεδομένων του φορολογούμενου από τη Φορολογική Διοίκηση στην ΕΛΣΤΑΤ με την υποχρέωση χρήσης αυτών αποκλειστικά για το σκοπό για τον οποίο ζητούνται στο πλαίσιο άσκησης των αρμοδιοτήτων της στατιστικής υπηρεσίας.⁴³⁵ Δεύτερον, το υποκείμενο των δεδομένων έχει το δικαίωμα να εναντιώνεται σε απόφαση που λαμβάνεται εξ ολοκλήρου βάσει αυτοματοποιημένης επεξεργασίας, με την οποία αξιολογούνται προσωπικές πτυχές που το αφορούν και η οποία είτε παράγει έννομα αποτελέσματα έναντι του υποκειμένου ή το επηρεάζει σημαντικά κατά τρόπο ανάλογο. Δικαιολογητικός λόγος της εν λόγω πρόβλεψης είναι ο σεβασμός της ανθρώπινης υπόστασης⁴³⁶ και η «αποδοκιμασία» του υπαρκτού πλέον κινδύνου της αλγοριθμικής αξιολόγησης του ατόμου. Εξαίρεση από το οικείο δικαίωμα προβλέπεται μεταξύ άλλων στην περίπτωση που η λήψη αυτοματοποιημένης

⁴³² Το αίτημα διαγραφής, εν προκειμένω, βρίσκει έρεισμα στο άρθρο 17 παρ. 1 περ. α' (αρχή του σκοπού) και περ. γ' (αντίταξη του υποκειμένου) του Κανονισμού.

⁴³³ Βλ. διεξοδ. Πέννυ Μπουλούτζα, Taxis: Διορθώθηκε το λάθος με τα δεδομένα ασθενών, Εφημερίδα «Η Καθημερινή», 30.7.2016, διαθέσιμο σε: <
<https://www.kathimerini.gr/869374/article/epikairothta/ellada/taxis-dior8w8hke-to-la8os-me-ta-dedomena-as8enwn>>.

⁴³⁴ Βλ. άρθρο 89 παρ. 1 του Κανονισμού.

⁴³⁵ Βλ. ανωτ. Κεφάλαιο Β.4.β..

⁴³⁶ Βλ. Βασιλική Χρήστου, Το δικαίωμα στην προστασία από την επεξεργασία δεδομένων, Θεμελίωση-Ερμηνεία-Προοπτικές, έκδ. Σάκκουλας, Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2017, σελ. 26.

απόφασης προβλέπεται από το δίκαιο του κράτους-μέλους στο οποίο υπόκειται ο υπεύθυνος επεξεργασίας π.χ. για σκοπό παρακολουθήσεως και προλήψεως της απάτης και της φοροδιαφυγής.⁴³⁷

Κατά τη μείζονα σκέψη, η Α.Α.Δ.Ε. υποχρεούται να μην προβαίνει σε λήψη αποφάσεων αποκλειστικά βάσει αυτοματοποιημένης επεξεργασίας προσωπικών δεδομένων των φορολογούμενων. Δύναται, ωστόσο, να προβαίνει σε αυτή βάσει κριτηρίων (προφίλ) κυρίως: α) για σκοπούς πρόληψης και καταπολέμησης της φοροδιαφυγής σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 του ΚΦΔ, β) για σκοπούς βελτιστοποίησης της είσπραξης ληξιπρόθεσμων φορολογικών οφειλών βάσει των διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 5 του ΚΦΔ και εν γένει των δημοσίων εσόδων βάσει των διατάξεων του τελευταίου εδαφίου του άρθρου 9 του ν.δ. 356/1974 (ΚΕΔΕ), γ) για την αύξηση της εκούσιας συμμόρφωσης των φορολογουμένων προς τις φορολογικές τους υποχρεώσεις βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 της υπ' αριθ. πρωτ. Δ.ΟΡΓ.Α 1036960/10.3.2017 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (Β' 968) και δ) για την πρόληψη και καταστολή του λαθρεμπορίου, τη διασφάλιση των δημοσιονομικών συμφερόντων του Δημοσίου και της Ε.Ε., τη διευκόλυνση της ροής του νόμιμου εμπορίου, την προστασία της δημόσιας υγείας και της ασφάλειας των πολιτών, την προστασία του πολιτισμού και του περιβάλλοντος, βάσει των διατάξεων του άρθρου 46 παρ. 2 του Ενωσιακού Τελωνειακού Κώδικα, (Καν. 952/2013/ΕΕ (UCC)) και του άρθρου 42 της υπ' αριθ. πρωτ. Δ.ΟΡΓ.Α 1036960/10.3.2017 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.⁴³⁸

στ. Δικαίωμα περιορισμού της επεξεργασίας.

Το δικαίωμα περιορισμού της επεξεργασίας, που απολαμβάνει και ο φορολογούμενος έναντι της Φορολογικής Διοίκησης, συνιστά προέκταση του ήδη κατοχυρωμένου δικαιώματος της εναντίωσης.⁴³⁹ Κατά άλλους αντιστοιχεί σε ένα δικαίωμα μερικής ή προσωρινής εναντίωσης⁴⁴⁰ αλλά ταυτοχρόνως φέρει τα χαρακτηριστικά «ασφαλιστικών μέτρων».⁴⁴¹ Κοινό τόπο αποτελεί το ότι συνιστά μια

⁴³⁷ Βλ. Φερενίκη Παναγοπούλου-Κουντατζή, όπ. ανωτ. (υποσημ. 401), σελ. 108.

⁴³⁸ Βλ. Έγγραφο ενημέρωσης για την επεξεργασία δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα από την Α.Α.Δ.Ε., διαθέσιμο σε: <<https://www.aade.gr/sites/default/files/2019-06/%CE%95%CE%9D%CE%97%CE%9C%CE%95%CE%A1%CE%A9%CE%A3%CE%97%20%CE%A0%CE%9F%CE%9B%CE%99%CE%A4%CE%A9%CE%9D%20v2.pdf>>.

⁴³⁹ Βλ. Βασιλική Χρήστου, όπ. ανωτ. (υποσημ. 436), σελ.235.

⁴⁴⁰ Βλ. Ευγενία Αλεξανδροπούλου-Αιγυπτιάδου, Προσωπικά Δεδομένα, έκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2016, σελ. 145.

⁴⁴¹ Βλ. Λίλιαν Μήτρου, όπ. ανωτ. (υποσημ. 307), σελ. 128.

προσωρινή προστασία κατά την οποία αναστέλλεται η επεξεργασία εάν εκκρεμεί η επαλήθευση της ακρίβειας των προσωπικών δεδομένων ή της νομιμότητας της επεξεργασίας ή εάν το υποκείμενο αντιτάσσεται στη διαγραφή των δεδομένων αιτούμενος για κάποιο λόγο τη διατήρησή τους ή εάν χρειάζεται τα δεδομένα για τη θεμελίωση, άσκηση ή υποστήριξη νομικών αξιώσεων. Επί της ουσίας, ο όρος «περιορισμός» σημαίνει ότι τα προσωπικά δεδομένα εκάστου πολίτη-φορολογούμενου μπορούν εάν συντρέχει μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων –με εξαίρεση την αποθήκευση- να υποβάλλονται σε επεξεργασία μόνο με τη συγκατάθεση του υποκειμένου.⁴⁴² Στην πράξη ο περιορισμός της επεξεργασίας σημαίνει την επισήμανση αποθηκευμένων δεδομένων με στόχο τον περιορισμό επεξεργασίας τους στο μέλλον.⁴⁴³ Μεταξύ των μεθόδων περιορισμού είναι η προσωρινή μετακίνηση των επιλεγμένων δεδομένων σε άλλο σύστημα επεξεργασίας, η αφαίρεση της προσβασιμότητας των επιλεγμένων δεδομένων από τους χρήστες ή η προσωρινή αφαίρεση δημοσιευμένων δεδομένων από ιστοσελίδα.⁴⁴⁴

ζ. Δικαίωμα διοικητικής και δικαστικής προστασίας.

Ο Κανονισμός πέραν των διοικητικών και ποινικών κυρώσεων που προβλέπει, όπως αναλύονται εκτενώς κατωτέρω,⁴⁴⁵ ανάγει την προστασία των προσωπικών δεδομένων και στη βούληση-πρωτοβουλία των θιγομένων προσώπων. Στο πλαίσιο αυτό, σε περίπτωση παραβίασης των διατάξεων του Κανονισμού, ο τελευταίος θεσπίζει το δικαίωμα του υποκειμένου των δεδομένων στην υποβολή καταγγελίας στην αρμόδια εποπτική αρχή, δηλαδή την ΑΠΔΠΧ. Κατά τα διαλαμβανόμενα, λοιπόν, σε αυτόν, ο φορολογούμενος αφού ενημερωθεί για το σχετικό δικαίωμά του από τον την Α.Α.Δ.Ε. ως υπευθύνου επεξεργασίας,⁴⁴⁶ δύναται να υποβάλλει καταγγελία απευθείας στην ΑΠΔΠΧ σε περίπτωση που θεωρήσει ότι η επεξεργασία των δεδομένων του από αυτή ή τα πρόσωπα στα οποία διαβιβάζει σχετικές πληροφορίες παραβαίνει τον Κανονισμό.⁴⁴⁷ Σημειώνεται ότι η εποπτική αρχή

⁴⁴² Βλ. Επίσημο ιστότοπο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, Ευρωπαϊκή Επιτροπή, Πότε θα πρέπει να ασκήσω το δικαίωμά μου για περιορισμό της επεξεργασίας προσωπικών μου δεδομένων; διαθέσιμο σε: <https://ec.europa.eu/info/law/law-topic/data-protection/reform/rights-citizens/my-rights/when-should-i-exercise-my-right-restriction-processing-my-personal-data_el>.

⁴⁴³ Βλ. άρθρο 4 περ. 3 του Κανονισμού.

⁴⁴⁴ Βλ. Αιτιολογική σκέψη 67 του Κανονισμού.

⁴⁴⁵ Βλ. κατωτ. Κεφάλαιο Γ.6.

⁴⁴⁶ Βλ. άρθρο 13 παρ. 2 περ. δ' του Κανονισμού.

⁴⁴⁷ Βλ. άρθρο 77 του Κανονισμού.

υποχρεούται να διευκολύνει την υποβολή καταγγελιών εμπράκτως⁴⁴⁸ και να ενημερώνει τον καταγγέλλοντα για την πρόοδο και την έκβαση της έρευνας εντός εύλογου χρονικού διαστήματος,⁴⁴⁹ ιδίως στην περίπτωση που απαιτείται περαιτέρω έρευνα ή συντονισμός με άλλη εποπτική αρχή.⁴⁵⁰

Μολονότι η καταγγελία δεν είναι υποχρεωτική, αποδεικνύεται ιδιαίτερα χρήσιμο εργαλείο, διότι αφενός οι ελεγκτές της Αρχής διαθέτουν τις απαραίτητες γνώσεις και εμπειρία ώστε να αξιολογήσουν το περιεχόμενο και τις βάσεις της, αφετέρου μπορεί να αποδειχθεί ενισχυτικό της μετέπειτα επιχειρηματολογίας ενώπιον του δικαστηρίου. Δηλαδή, εάν η Αρχή αποφασίσει αναφορικά με την καταγγελία στην προκειμένη περίπτωση του φορολογούμενου ότι πράγματι υπήρξε παραβίαση των δικαιωμάτων του, η εν λόγω απόφαση δύναται να χρησιμοποιηθεί αργότερα στο δικαστήριο ούτως ώστε να αυξηθούν οι πιθανότητες ευδοκίμησης ενδεχόμενης αγωγής αποζημίωσης του προσβληθέντος. Ωστόσο η Αρχή δεν μπορεί με την απόφαση της να υποχρεώσει την Α.Α.Δ.Ε. ως υπεύθυνο επεξεργασίας να αποδώσει στον θιγόμενο φορολογούμενο κάποιο ποσό για την προκληθείσα ζημία του. Δύναται, όμως, να υποβάλλει μεταξύ άλλων διοικητικά πρόστιμα και μάλιστα ιδιαίτερα ψηλά, όπως θα εκτεθεί κατωτέρω.

Επίσης, παρά το ότι δεν αναφέρεται ρητά στα καθήκοντα του ΥΠΔ, από τη διάταξη του άρθρου 39 παρ. 1 εδαφ. β' του Κανονισμού προκύπτει ότι ενδείκνυται η ανάθεση σε αυτόν από τον υπεύθυνο επεξεργασίας ή και αυτεπάγγελα, του καθήκοντος διερεύνησης κάθε καταγγελίας που υποβάλλεται από τα υποκείμενα κατά του υπευθύνου ή εκτελούντα την επεξεργασία, προτού αυτά προσφύγουν στην ΑΠΔΠΧ ή στα δικαστήρια.⁴⁵¹ Δύναται, συνεπώς, ο φορολογούμενος εκτός της απευθείας καταγγελίας στην ΑΠΔΠΧ, να υποβάλλει την καταγγελία ενώπιον του ΥΠΔ της Α.Α.Δ.Ε.⁴⁵² Αν το ζήτημα δεν επιλυθεί υπάρχει η δυνατότητα υποβολής καταγγελίας ή παραπόνου στην Επίτροπο Προστασίας Δεδομένων Προσωπικού Χαρακτήρα, η οποία δύναται να επιβάλλει διορθωτικά μέτρα, συμπεριλαμβανομένων

⁴⁴⁸ Βλ. Αιτιολογική σκέψη 141 και άρθρο 57 παρ. 2 του Κανονισμού.

⁴⁴⁹ Βλ. Αιτιολογική σκέψη 141, άρθρα 57 παρ. 1 περ. στ' και 77 του Κανονισμού. Από το άρθρο 78 παρ. 2 ο εύλογος χρόνος συνάγεται ότι είναι οι τρεις μήνες από την υποβολή της καταγγελίας.

⁴⁵⁰ Βλ. άρθρο 60 παρ. 7 έως 9 του Κανονισμού.

⁴⁵¹ Βλ. Γρηγόριο Τσόλια, Υπεύθυνος Προστασίας Δεδομένων, σε: Λ. Κοτσαλή/Κ. Μενουδάκο (επιμ.), Γενικός Κανονισμός για την Προστασία των Προσωπικών Δεδομένων (GDPR)-Νομική διάσταση και πρακτική εφαρμογή, έκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2018, σελ. 206.

⁴⁵² Βλ. Έγγραφο Α.Α.Δ.Ε., όπ. ανωτ. (υποσημ. 438).

των προστίμων, σε βάρος του υπευθύνου ή εκτελούντα την επεξεργασία, αλλά όχι να επιδικάσει αποζημίωση στο θιγόμενο πρόσωπο.⁴⁵³

Κατά νομικά δεσμευτικής απόφασης της ΑΠΔΠΧ με την οποία κρίνεται ότι δεν υπήρξε παραβίαση των προσωπικών δεδομένων καθώς και κατά της παράλειψής της να εξετάσει την υποβληθείσα σε αυτήν καταγγελία ή να ενημερώσει εντός τριών μηνών για την πρόοδο ή έκβαση της δίκης τον φορολογούμενο, ο τελευταίος έχει το δικαίωμα πραγματικής δικαστικής προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων δικαστηρίων της πρωτεύουσας, όπου εδρεύει η ΑΠΔΠΧ. Στην πραγματικότητα πρόκειται για ακυρωτική διαφορά και όχι για προσφυγή όπως αναγράφει ο Κανονισμός,⁴⁵⁴ ενώ όπως είναι φυσικό απαραίτητη προϋπόθεση για την άσκηση του ενδίκου βοηθήματος συνιστά η ύπαρξη έννομου συμφέροντος στο πρόσωπο του θιγόμενου φορολογούμενου.

Παρακάμπτοντας το προαιρετικό βήμα της καταγγελίας ενώπιον της Αρχής ή και κατόπιν αυτού, εάν ο φορολογούμενος θεωρεί ότι τα δικαιώματά του, βάσει του Κανονισμού παραβιάστηκαν από παράνομη επεξεργασία προσωπικών του δεδομένων, δύναται να ασκήσει πραγματική δικαστική προσφυγή κατά της Α.Α.Δ.Ε. ή του εκτελούντος την επεξεργασία ή μόνο ενώπιον των αρμόδιων ελληνικών δικαστηρίων δεδομένου ότι πρόκειται για δημόσια αρχή, η οποία ενεργεί κατά την άσκηση των δημόσιων εξουσιών της και συνακόλουθα δεν παρέχεται στον φορολογούμενο το δικαίωμα επιλογής μεταξύ αυτών και των δικαστικών αρχών του τόπου της συνήθους διαμονής του.⁴⁵⁵

Τέλος, το άρθρο 82 του Κανονισμού από κοινού με το άρθρο 40 του εκτελεστικού του νόμου, αναγνωρίζουν αστική ευθύνη τόσο στον υπεύθυνο όσο και στον εκτελούντα την επεξεργασία. Ειδικότερα, παρέχεται το δικαίωμα αποζημίωσης σε κάθε φορολογούμενο ο οποίος υπέστη υλική ή μη υλική ζημία ως αποτέλεσμα παραβίασης του παρόντος κανονισμού από τον υπεύθυνο ή εκτελούντα την επεξεργασία για τη ζημία που υπέστη. Οι διαφορές με το προϊσχύον καθεστώς εντοπίζονται κυρίως στην πρόβλεψη ευθύνης επιπλέον και του εκτελούντα την επεξεργασία εφόσον έχει παραβιάσει τις υποχρεώσεις του βάσει του Κανονισμού ή ενήργησε αντίθετα προς τις νόμιμες εντολές του υπευθύνου επεξεργασίας, καθώς

⁴⁵³ Βλ. Ανεξάρτητη εποπτική αρχή για την προστασία του ατόμου, Γραφείο Επιτρόπου Προστασίας Δεδομένων Προσωπικού Χαρακτήρα, Διαδικασία εξέτασης παραπόνων, διαθέσιμο σε: <<http://www.dataprotection.gov.cy/dataprotection/dataprotection.nsf/All/6AE8EE38D05E28C6C22581FD004202B2>>.

⁴⁵⁴ Βλ. άρθρο 20 του ν. 4624/2019. Βλ. επίσης Ιωάννη Ιγγλεζάκη, όπ. ανωτ. (υποσημ. 300), σελ. 227.

⁴⁵⁵ Βλ. άρθρο 79 παρ. 2 του Κανονισμού.

επίσης και στην παντελή έλλειψη πρόβλεψης ελάχιστου ποσού χρηματικής ικανοποίησης λόγω ηθικής βλάβης.⁴⁵⁶

Αναφορικά με τα ζητήματα απόδειξης της αστικής ευθύνης κατά την άσκηση της σχετικής αγωγής αποζημίωσης, εν προκειμένω κατά του Δημοσίου δυνάμει του ως άνω άρθρου καθώς και του άρθρου 105 ΕισΝΑΚ (εφόσον πληρούνται και οι επιπρόσθετες προϋποθέσεις που το τελευταίο απαιτεί), καθορίζεται ως νόθος αντικειμενική. Ο ζημιωθείς φορολογούμενος, δηλαδή, δεν υποχρεούται να αποδείξει ότι η ζημία η οποία έχει υποστεί, οφείλεται σε πταίσμα του υπευθύνου επεξεργασίας ή των προστηθέντων του, ενώ ο τελευταίος μπορεί να επικαλεσθεί και να αποδείξει ότι δεν γνώριζε ούτε όφειλε να γνωρίζει την πιθανότητα να επέλθει βλάβη σε άλλον.⁴⁵⁷ Σημαντική δυσχέρεια, ωστόσο, έχει παρατηρηθεί στην απόδειξη περιουσιακής ζημίας συνδεδεμένης με την παράνομη επεξεργασία. Αντίθετα, όσον αφορά την ηθική βλάβη φαίνεται ότι οι αποδεικτικές δυσχέρειες αμβλύνονται, καθώς πρέπει, βέβαια, να αποδειχθεί ότι αυτή υπήρξε, αλλά δεν φαίνεται να απαιτείται κάποια ιδιαίτερη έμφαση στην απόδειξή της.⁴⁵⁸

Γ.5. Η διασυνοριακή ροή των προσωπικών δεδομένων του φορολογούμενου στο βωμό καταπολέμησης της φοροδιαφυγής από την οπτική του Κανονισμού

Ένα ακόμα ζήτημα το οποίο τίθεται, είναι εάν η φορολογική συνεργασία μεταξύ των κρατών και δη υπό την ειδικότερη μορφή της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών με στόχο την καταπολέμηση τόσο της ενωσιακής όσο και της υπεράκτιας φοροδιαφυγής και την ενίσχυση της φορολογικής διαφάνειας, συμβαδίζει με τις διατάξεις περί προστασίας των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα. Οι ανησυχίες αναφορικά με το ζήτημα της προστασίας των προσωπικών δεδομένων εμφανίζονται εμπράκτως ιδιαίτερα στο διεθνή χώρο με την επιφύλαξη υιοθέτησης εκ

⁴⁵⁶ Βλ. προϊσχύον καθεστώς του άρθρου 23 του ν. 2472/1997 στο οποίο οριζόταν κατ' ελάχιστο το ποσό των 6.000 ευρώ ως χρηματική ικανοποίηση λόγω ηθικής βλάβης.

⁴⁵⁷ Βλ. Μιχαήλ Αυγουστιανάκη, Προστασία του ατόμου από την επεξεργασία προσωπικών δεδομένων - Προβλήματα και αντιμετώπιση από το δίκαιο, ΔτΑ 11/2001, σελ. 709.

⁴⁵⁸ Βλ. διεξοδ. Μαρία Κανελλοπούλου-Μπότη, Αστική ευθύνη για παράνομη επεξεργασία προσωπικών δεδομένων, ΕφΑΔ 7/2009, σελ. 795-797, όπου παρατίθεται η περιγραφή της περιουσιακής και ηθικής ζημίας, όπως αυτή έχει γίνει δεκτή σε δικαστικές αποφάσεις και σε αποφάσεις της ΑΠΔΠΧ υπό το προϊσχύον καθεστώς.

μέρους των κρατών των σχετικών με την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών διεθνών συμβάσεων.⁴⁵⁹

Αν και στην παρούσα ενότητα εξετάζουμε τη νομιμότητα της διαδικασίας διασυννοριακής διαβίβασης και δη της αυτοματοποιημένης, προσωπικών δεδομένων από την οπτική του Ευρωπαϊκού Κανονισμού, πρέπει να σημειωθεί πως αξιόλογες προσπάθειες προστασίας των δεδομένων έγιναν και σε διεθνές επίπεδο αμιγώς για τα προσωπικά δεδομένα και όχι επ' ευκαιρία σύναψης συμφωνίας που αφορά την ανταλλαγή φερ' ειπείν φορολογικών και τραπεζικών δεδομένων μεταξύ αρμόδιων αρχών, όπως αναφέρεται στο προηγούμενο Κεφάλαιο. Στην πρώτη γενιά νομοθεσιών για την προστασία των προσωπικών δεδομένων εντάσσεται η Σύμβαση της Ρώμης του 1950 που αφορά την προστασία της ιδιωτικής, οικογενειακής ζωής, κατοικίας και αλληλογραφίας του ατόμου, ελευθερίας της έκφρασης, γνώμης και λήψης ή μετάδοσης πληροφοριών ή ιδεών. Ανάλογα και η απόφαση 2450 της 19^{ης}.12.1968 της Γενικής Συνέλευσης των Ηνωμένων Εθνών, η οποία εστίασε στα προβλήματα που ανακύπτουν ως προς αυτά με την επιστημονική και τεχνολογική ανάπτυξη. Το Σεπτέμβριο του 1980 ο Ο.Ο.Σ.Α. υπό την επιτροπή των βασικών αρχών που είχαν θεσπισθεί στις Η.Π.Α. με την Privacy Act (1974) υιοθέτησε ένα κείμενο με τίτλο «Αρχές διέπουσες την προστασία της προσωπικής σφαίρας του ανθρώπου και τις διασυννοριακές ροές προσωπικών δεδομένων». Οι εν λόγω αρχές συνιστούν κλασική περίπτωση «soft law» που καθιερώνει συνάμα ένα είδος διεθνούς εθίμου.⁴⁶⁰ Επανερχόμενη η Γενική Συνέλευση των Ηνωμένων Εθνών στις 14.12.1990 ενέκρινε το σχέδιο απόφασης της Επιτροπής των δικαιωμάτων του ανθρώπου, με τίτλο «Κατευθυντήριες αρχές προστασίας προσωπικών δεδομένων σε αυτοματοποιημένα αρχεία», υιοθετώντας επί της ουσίας τις αρχές που είχε ήδη προβλέψει ο Ο.Ο.Σ.Α. Πρώτο, ωστόσο, δεσμευτικό διεθνές κείμενο συνιστά η Ευρωπαϊκή Σύμβαση της 28^{ης}.1.1981 «για την προστασία των ατόμων από την αυτόματη επεξεργασία των προσωπικών πληροφοριών», γνωστή και ως Σύμβαση 108, προβλέπουσα γενικές κατευθύνσεις για την προστασία από την αυθαίρετη επεξεργασία κυρίως με αυτοματοποιημένα μέσα.⁴⁶¹

⁴⁵⁹ Βλ. Ναυσικά Τζαναβάρη, όπ. ανωτ. (υποσημ. 214), σελ. 35-36.

⁴⁶⁰ Βλ. Αναστάσιο Παπαδόπουλο, Όροι προστασίας των προσωπικών δεδομένων. Το παράδειγμα του συστήματος πληροφοριών Schengen, έκδ. Σάκκουλας, Αθήνα-Κομοτηνή 1999, σελ. 78.

⁴⁶¹ Βλ. διεξοδ. Απόστολο Γέροντα, Η προστασία του πολίτη από την ηλεκτρονική επεξεργασία προσωπικών δεδομένων: Μια συμβολή στην ερμηνεία του Ν. 2472/1997 «Προστασία του ατόμου από την επεξεργασία δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα», έκδ. Αντ. Σάκκουλας, Αθήνα-Κομοτηνή 2002, σελ. 100-110.

Επανεστιάζοντας στην εξέταση του ενωσιακού κανονιστικού νομοθετήματος, στο Κεφάλαιο V του τελευταίου ρυθμίζεται η νομιμότητα της διαδικασίας διαβίβασης προσωπικών δεδομένων προς τρίτες χώρες ή διεθνείς οργανισμούς. Η διαβίβαση εντός της Ένωσης δεν προβλέπεται σε ειδικό κεφάλαιο του Κανονισμού διότι όλες οι χώρες μέλη της, εξασφαλίζουν ισοδύναμο επίπεδο προστασίας των προσωπικών δεδομένων και ως εκ τούτου για να είναι νόμιμη η επεξεργασία υπό τη μορφή της διαβίβασης-ανταλλαγής δέον όπως τηρούνται οι αρχές και οι προϋποθέσεις νομιμότητας που αναλύθηκαν εκτενώς ανωτέρω και γι' αυτό δεν θα υπεισέλθουμε εκ νέου σε αναλυτική παρουσίασή τους, αλλά θα παραπέμψουμε σε όσα ειπώθηκαν παραπάνω. Άλλωστε, ο ίδιος ο Κανονισμός προβλέπει ρητά ότι δεν περιορίζεται ούτε απαγορεύεται η ελεύθερη κυκλοφορία προσωπικών δεδομένων εντός της Ε.Ε.⁴⁶² Διακηρυγμένο δε στόχο της αποτελεί η θέσπιση κανόνων που αφορούν την ελεύθερη κυκλοφορία προσωπικών δεδομένων με στόχο τη διασφάλιση της λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς.⁴⁶³

Η διασυνοριακή διαβίβαση των προσωπικών δεδομένων προς τρίτα κράτη ή διεθνείς οργανισμούς απαιτεί για τη νομιμότητά της, πλέον της τήρησης των αρχών και προϋποθέσεων που απαιτεί η επεξεργασία των προσωπικών δεδομένων και την τήρηση των προϋποθέσεων του άρθρου 44 του Κανονισμού, ήτοι απόφαση της Επιτροπής ότι διασφαλίζεται επαρκές επίπεδο προστασίας από την τρίτη χώρα, από έδαφος ή από έναν ή περισσότερους συγκεκριμένους τομείς στην εν λόγω τρίτη χώρα ή από τον εν λόγω διεθνή οργανισμό. Κριτήρια για την κρίση της Επιτροπής συνιστά ιδίως ο σεβασμός του κράτους δικαίου, των ανθρωπίνων δικαιωμάτων και κανόνων προστασίας των δεδομένων, η ύπαρξη εποπτικών αρχών στην τρίτη χώρα ή το διεθνή οργανισμό και οι δεσμεύσεις αυτών σχετικά με την προστασία των προσωπικών δεδομένων.⁴⁶⁴ Ανά πάσα στιγμή, το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο μπορούν να ζητήσουν από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή να διατηρήσει, να τροποποιήσει ή να καταργήσει την απόφαση επάρκειας. Το αποτέλεσμα μιας τέτοιας απόφασης είναι ότι από την Ε.Ε. (και από τη Νορβηγία, το Λιχτενστάιν και την Ισλανδία) μπορούν να μεταφερθούν προσωπικά δεδομένα στην εν λόγω τρίτη χώρα χωρίς να

⁴⁶² Βλ. άρθρο 1 παρ. 3 του Κανονισμού.

⁴⁶³ Βλ. άρθρο 1 παρ. 1 του Κανονισμού.

⁴⁶⁴ Βλ. άρθρο 45 παρ. 2 του Κανονισμού.

είναι απαραίτητη η περαιτέρω προστασία. Με άλλα λόγια, οι μεταφορές προς την εν λόγω χώρα θα εξομοιωθούν με διαβιβάσεις δεδομένων εντός της Ε.Ε..⁴⁶⁵

Η Επιτροπή έχει αποφανθεί ότι ικανοποιητικό επίπεδο προστασίας εξασφαλίζουν η Ανδόρα, η Αργεντινή, ο Καναδάς, οι Νήσοι Φερόες, το Γκέρνσεϋ, το Ισραήλ, το νησί του Μαν, η Ιαπωνία, το Τζέρσεϋ, η Νέα Ζηλανδία, η Ελβετία και η Ουρουγουάη.⁴⁶⁶ Οι συνομιλίες βρίσκονται σε εξέλιξη με τη Νότια Κορέα. Αναφορικά με τις Η.Π.Α., η Επιτροπή υιοθέτησε από κοινού με την τελευταία ένα νέο πλαίσιο για την διατλαντική διαβίβαση προσωπικών δεδομένων για επιχειρηματικούς σκοπούς, γνωστή ως Ασπίδα Προστασίας της Ιδιωτικής Ζωής (Privacy Shield), το οποίο, όμως, προστατεύει τα θεμελιώδη δικαιώματα οποιουδήποτε στην Ε.Ε. του οποίου τα προσωπικά δεδομένα μεταφέρονται σε επιχειρήσεις στις Η.Π.Α. που έχουν ενταχθεί στο σύστημα αυτό.⁴⁶⁷ Ωστόσο, έχει προταθεί η αναστολή της διότι δεν παρέχει ικανοποιητικό επίπεδο προστασίας για τους πολίτες της Ε.Ε. ιδίως μετά το γνωστό σκάνδαλο παραβίασης προσωπικών δεδομένων «Facebook-Cambridge Analytica». Αντίστοιχες συμφωνίες προστασίας προσωπικών δεδομένων έχουν καταρτισθεί μεταξύ Ε.Ε. και Η.Π.Α. που αφορούν και πάλι, τη διαβίβαση είτε συγκεκριμένης κατηγορίας πολιτών (π.χ. των επιβατών αεροπορικών μεταφορών⁴⁶⁸) είτε στο πλαίσιο διαβίβασης συγκεκριμένου σκοπού, που δεν αφορούν σκοπούς φορολογικής διαφάνειας και αποφυγής φαινομένων φοροδιαφυγής που απασχολεί την

⁴⁶⁵ Βλ. European Commission, Adequacy Decisions, An official website of the European Union, διαθέσιμο σε: <https://ec.europa.eu/info/law/law-topic/data-protection/international-dimension-data-protection/adequacy-decisions_en>.

⁴⁶⁶ Βλ. Απόφαση 2010/625/ΕΕ της Επιτροπής (19.10.2010), σύμφωνα με την Οδηγία 95/46/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου σχετικά με την επάρκεια προστασίας δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα στην Ανδόρα, απόφαση 2003/490/ΕΚ (30.6.2003) για την Αργεντινή, απόφαση 2002/2/ΕΚ (20.12.2001) για τον Καναδά, απόφαση 2010/146/ΕΕ (5.3.2010) για τις νήσους Φερόες, απόφαση 2003/821/ΕΚ (21.11.2003) για το Γκέρνσεϋ, απόφαση 2011/61/ΕΕ (31.1.2011) για το Ισραήλ, απόφαση 2004/411/ΕΚ (28.4.2004) για τη Νήσο του Μαν, απόφαση 2019/419/ΕΕ (23.1.2019) για την Ιαπωνία, απόφαση 2008/393/ΕΚ (8.5.2008) για το Τζέρσεϋ, απόφαση 2013/65/ΕΕ (19.12.2012) για τη Νέα Ζηλανδία, απόφαση 2000/518/ΕΚ (26.7.2000) για την Ελβετία και απόφαση 2012/484/ΕΕ (21.8.2012) για την Ουρουγουάη.

⁴⁶⁷ Βλ. Απόφαση 2016/1250/ΕΕ της Επιτροπής (12.7.2016) σχετικά με την επάρκεια της προστασίας που παρέχεται από την ασπίδα προστασίας της ιδιωτικής ζωής Ε.Ε.-Η.Π.Α. Βλ. επίσης διεξοδ. Ιωάννη Ιγγλεζάκη, Η ασπίδα προστασίας ΕΕ-ΗΠΑ για την ιδιωτικότητα (EU.U.S. Privacy Shield), Σύντομος 113/2016, σελ. 68 επ..

⁴⁶⁸ Βλ. Απόφαση 2007/551/ΚΕΠΠΑ/ΔΕΥ του Συμβουλίου (23.7.2007) για την υπογραφή εξ' ονόματος της Ε.Ε., συμφωνίας μεταξύ της τελευταίας και των Η.Π.Α. για την επεξεργασία και τη διαβίβαση δεδομένων από τις καταστάσεις με τα ονόματα των επιβατών (PNR) από τους αερομεταφορείς στο Υπουργείο Εσωτερικής Ασφάλειας των Ηνωμένων Πολιτειών (DHS) (Συμφωνία 2007 PNR).

παρούσα εργασία (π.χ. τη διαβίβαση δεδομένων χρηματοπιστωτικών μηνυμάτων για σκοπούς του προγράμματος παρακολούθησης χρηματοδότησης της τρομοκρατίας⁴⁶⁹).

Κατ' εξαίρεση και στην περίπτωση που εκλείπει η σχετική απόφαση επάρκειας της Επιτροπής, η διασυνοριακή διαβίβαση σε τρίτες χώρες ή διεθνείς οργανισμούς επιτρέπεται μεταξύ άλλων, εάν ο υπεύθυνος επεξεργασίας ή ο εκτελών την επεξεργασία έχει παράσχει κατάλληλες εγγυήσεις και υπό την προϋπόθεση ότι υφίστανται εκτελεστά δικαιώματα και αποτελεσματικά ένδικα μέσα για τα υποκείμενα των δεδομένων. Οι εν λόγω εγγυήσεις αποτελούν, δηλαδή, επικουρική νομική βάση της διαβίβασης και μπορούν να προβλέπονται, χωρίς να απαιτείται ειδική άδεια εποπτικής αρχής, μέσω ενός νομικά δεσμευτικού και εκτελεστού μέσου μεταξύ δημόσιων αρχών ή φορέων (π.χ. πολυμερής συμφωνία, συμφωνία τύπου FACTA), δεσμευτικών εταιρικών κανόνων, τυποποιημένων ρητρών προστασίας δεδομένων που εκδίδονται είτε από την Επιτροπή είτε από την εποπτική αρχή και εγκρίνονται από την Επιτροπή, εγκεκριμένου κώδικα δεοντολογίας ή μηχανισμού πιστοποίησης από κοινού με δεσμευτικές και εκτελεστές υποχρεώσεις εφαρμογής των κατάλληλων εγγυήσεων στην τρίτη χώρα. Σε περίπτωση απουσίας απόφασης επάρκειας ή κατάλληλων εγγυήσεων προβλέπονται ορισμένες ειδικές παρεκκλίσεις μόνο ως έσχατη λύση που επιτρέπουν τη διαβίβαση των προσωπικών δεδομένων όπως π.χ. όταν συντρέχει σημαντικός λόγος δημοσίου συμφέροντος. Οι δε παρεκκλίσεις πρέπει να ερμηνεύονται στενά ώστε η εξαίρεση να μην καθίσταται κανόνας.⁴⁷⁰

Στην προκειμένη περίπτωση, το σύστημα αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών που καθιερώνει τόσο το Αμερικανικό Πρότυπο της FACTA όσο και το Μοντέλο του Ο.Ο.Σ.Α. πριν ακόμα εξεταστούν οι αύθις ανωτέρω επιπρόσθετες προϋποθέσεις που θέτει ο Κανονισμός για τη διαβίβαση προσωπικών δεδομένων σε τρίτες χώρες, καθίσταται φανερό ότι δύσκολα συμβιβάζεται με τις βασικές προϋποθέσεις νόμιμης επεξεργασίας των άρθρων 5, 6 και 9 του Κανονισμού. Κι αυτό διότι κανένα από τα δύο συστήματα δεν χορηγεί ελάχιστα διαδικαστικά δικαιώματα

⁴⁶⁹ Βλ. Απόφαση 2010/411/ΕΕ του Συμβουλίου (28.6.2010) για την υπογραφή, εξ ονόματος της Ε.Ε., της συμφωνίας μεταξύ της τελευταίας και των Η.Π.Α. σχετικά με την επεξεργασία και τη διαβίβαση δεδομένων χρηματοπιστωτικών μηνυμάτων από την Ε.Ε. στις Η.Π.Α. για τους σκοπούς του προγράμματος παρακολούθησης της χρηματοδότησης της τρομοκρατίας, γνωστή ως Συμφωνία TFTP (Terrorist Finance Tracking Program).

⁴⁷⁰ Βλ. Ανεξάρτητη εποπτική αρχή για την προστασία του ατόμου, Γραφείο Επιτρόπου Προστασίας Δεδομένων Προσωπικού Χαρακτήρα, Διαβίβαση δεδομένων προς τρίτες χώρες, διαθέσιμο σε: <http://www.dataprotection.gov.cy/dataprotection/dataprotection.nsf/page2f_gr/page2f_gr?opendocument>.

συμμετοχής και ενημέρωσης στους φορολογούμενους αναφορικά με την αυτόματη ανταλλαγή που διενεργείται ή μέλλει να διενεργηθεί ούτως ώστε να αμφισβητήσουν τη νομιμότητα του μέτρου, σε αντίθεση με όσα απαιτεί η θεωρία⁴⁷¹ και η νομολογία.⁴⁷² Επιπλέον, η αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών αφορά αδιακρίτως το σύνολο των πελατών των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, ανεξαρτήτως εάν υφίστανται γι' αυτούς βάσιμες ή μη υπόνοιες φοροδιαφυγής. Συνάγεται πως παραβιάζεται καταφανώς η αρχή της αναλογικότητας, διότι δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να θεωρηθεί η εν λόγω επιλογή το λιγότερο επαχθές μέτρο για την επίτευξη του σκοπού εντοπισμού της διαφυγούσας φορολογητέας ύλης.⁴⁷³

Αναφορικά με τη Συμφωνία Ελβετίας/Ε.Ε., η Επιτροπή εξέδωσε, όπως ανωτέρω αναφέρθηκε, απόφαση περί επάρκειας, δηλαδή ότι η συμβληθείσα χώρα εξασφαλίζει ικανοποιητικό επίπεδο προστασίας των προσωπικών δεδομένων, τα οποία διαβιβάζονται από την Ένωση από άποψη τήρησης των απαιτήσεων του άρθρου 25 της προϊσχύουσας Οδηγίας.⁴⁷⁴ Παρόλα ταύτα, στο πλαίσιο εφαρμογής της εν λόγω Συμφωνίας ο Ευρωπαίος Επόπτης Προστασίας Προσωπικών Δεδομένων έκρινε ανεπαρκείς τις προβλέψεις του άρθρου 6 αυτής διότι δεν έχουν εφαρμοστεί πλήρως οι εγγυήσεις για την προστασία των προσωπικών δεδομένων. Συγκεκριμένα, υπέδειξε την εφαρμογή των ακόλουθων εγγυήσεων, οι οποίες, μάλιστα, πρέπει να προβλέπονται σε οποιαδήποτε παρεμφερή συμφωνία ή μελλοντικό εκτελεστικό μέτρο: i. Συνάρτηση της συλλογής και της ανταλλαγής πληροφοριών φορολογικού ενδιαφέροντος με τον πραγματικό κίνδυνο φοροδιαφυγής, δηλαδή διασφάλιση της αρχής της αναλογικότητας, ii. περιορισμό του σκοπού της επεξεργασίας στην επιδίωξη ενός νόμιμου στόχου πολιτικής, iii. πρόβλεψη κατάλληλης ενημέρωσης των υποκειμένων των δεδομένων σχετικά με τον σκοπό και τους τρόπους επεξεργασίας αλλά και τους αποδέκτες των χρηματοοικονομικών δεδομένων τους, iv. προσδιορισμό

⁴⁷¹ Βλ. διεξοδ. Reuven S. Avi-Yonah/Gianluca Mazzoni, Taxation and Human Rights: A Delicate Balance, University of Michigan, Public Law Research, Paper No. 520 (Σεπτέμβριος 2016), διαθέσιμο σε: <<https://ssrn.com/abstract=2834883>>.

⁴⁷² Βλ. ΕΔΔΑ απόφαση Μ.Ν. και λοιποί κατά San Marino (7.7.2015), σκ. 83-85. Βλ. επίσης Απόφαση ΔΕΕ στην υπόθεση Smaranda Bara κ.λπ. κατά Președintele Casei Naționale de Asigurări de Sănătate (Προέδρου του Εθνικού Ταμείου Κοινωνικών Ασφαλίσεων) κ.λπ. (C-201/14), σύμφωνα με την οποία εθνικά μέτρα τα οποία επιτρέπουν σε διοικητική αρχή κράτους-μέλους τη διαβίβαση δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα και τη μεταγενέστερη επεξεργασία τους χωρίς προηγούμενη ενημέρωση των προσώπων τα οποία αφορούν, είναι αντίθετα με την Οδηγία 95/46/ΕΚ.

⁴⁷³ Βλ. απόφαση ΣτΕ 2934/2017, η οποία παραπέμπει στην Οδηγία 2017/107/ΕΕ για την υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή στο φορολογικό τομέα και συγκεκριμένα στο σημείο 10 του Προοιμίου της, όπου διατυπώνεται η σκέψη περί αναλογικότητας του μέτρου σε σχέση με τον επιδιωκόμενο σκοπό της αποτελεσματικής επιβολής της φορολογικής νομοθεσίας και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής.

⁴⁷⁴ Βλ. Απόφαση 2000/518/ΕΚ της Επιτροπής, όπ. ανωτ. (υποσημ. 466), άρθρα 1 και 2.

ρητών προτύπων ασφαλείας και προστασίας των δεδομένων από τις αρχές που αναλαμβάνουν τη συλλογή και την ανταλλαγή των φορολογικών πληροφοριών και κυρώσεων σε περίπτωση παραβίασής τους και ν. πρόβλεψη ρητής περιόδου διατήρησης των ανταλλασσόμενων πληροφοριών και εντολή διαγραφής τους μετά την ολοκλήρωση της επεξεργασίας τους για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής.⁴⁷⁵

Εκ της ανωτέρω θέσεως του Ευρωπαϊού Επόπτη Προστασίας Δεδομένων κρίσιμο σημείο αποτελεί η καθιέρωση της υποχρέωσης αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών και αναφοράς μόνο επί ενδείξεων και υπονοιών φοροδιαφυγής. Η εν λόγω τοποθέτηση αποκρυσταλλώνει, φρονώ, την αρχή της αναλογικότητας, το οποίο πρέπει να χρησιμεύσει ως κριτήριο για τη στάθμιση μεταξύ της φορολογικής διαφάνειας (που επιτυγχάνεται μέσω της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών) και της αποτελεσματικής προστασίας των προσωπικών δεδομένων των φορολογούμενων.

Γ.6. Το κυρωτικό πλαίσιο του Κανονισμού και του εκτελεστικού του νόμου επί παραβίασεως της προστασίας των προσωπικών δεδομένων του φορολογούμενου

Ενώ σε προηγούμενο Κεφάλαιο εκτέθηκαν αναλυτικά οι κυρώσεις που προβλέπει ο φορολογικός νομοθέτης σε βάρος των προσώπων που παραβιάζουν το φορολογικό απόρρητο,⁴⁷⁶ εν προκειμένω εξετάζονται εν γένει οι κυρώσεις που προβλέπει ο Κανονισμός και ο εκτελεστικός του νόμος επί παραβίασεως των διατάξεων τους περί προστασίας των προσωπικών δεδομένων, οι οποίες εφαρμόζονται αναλογικά και επί της ειδικότερης περίπτωσης παραβίασεως του φορολογικού απορρήτου από τα δεσμευόμενα από αυτό πρόσωπα. Θα μπορούσε εύλογα να λεχθεί ότι η αναφορά στο κυρωτικό οπλοστάσιο είναι εξίσου σημαντική με την ανάλυση των αρχών και προϋποθέσεων νομιμότητας της επεξεργασίας προσωπικών δεδομένων ακόμα και των δικαιωμάτων του υποκειμένου καθώς η πρόβλεψη και η πιθανότητα επιβολής τους αναπτύσσουν αναμφίβολα, έστω και

⁴⁷⁵ Βλ. Wojciech Rafal Wiewiórowski (Αναπληρωτής Ευρωπαϊού Επόπτη Προστασίας Δεδομένων Προσωπικού Χαρακτήρα), η θέση του για την πρόσφατη συμφωνία ανταλλαγής φορολογικών πληροφοριών, διαθέσιμη σε: <<https://www.oenet.gr/AC/item/34020-simfonia-ee-elvetias-kai-prostasia-dedomenon>>.

⁴⁷⁶ Βλ. ανωτ. Κεφάλαιο Β.7.

καταρχήν, μία αποτρεπτική λειτουργία,⁴⁷⁷ τη σημασία της οποίας έχει συλλάβει ο ευρωπαϊός νομοθέτης.⁴⁷⁸ Εύλογα, άλλωστε, πολλοί συνδέουν την άμεση και μαζική κινητοποίηση συμμόρφωσης προς τον Κανονισμό, ιδίως στον ιδιωτικό τομέα, με την πρόβλεψη και απειλή υψηλών προστίμων, γεγονός που μας επιτρέπει να μιλάμε για ενισχυμένη κατασταλτική προστασία των προσωπικών δεδομένων.

Πιο συγκεκριμένα, αναφορικά με τις κυρώσεις που μπορεί να επιβάλλει η Αρχή, αυτή καταρχήν μπορεί να ασκήσει τις λεγόμενες «διορθωτικές εξουσίες»⁴⁷⁹ και επιπρόσθετα ή αντί αυτών να επιβάλλει διοικητικά πρόστιμα,⁴⁸⁰ τα οποία είναι κοινώς παραδεκτό ότι αποτελούν το ισχυρότερο κυρωτικό εργαλείο του Κανονισμού.⁴⁸¹ Το άρθρο 83 παρ. 1 του Κανονισμού προβλέπει τους γενικούς όρους επιβολής των διοικητικών προστίμων, η οποία θα πρέπει να είναι για κάθε μεμονωμένη περίπτωση αποτελεσματική, αναλογική και αποτρεπτική. Συνάγεται εξ' αυτού, η διακριτική ευχέρεια που απολαμβάνει η εποπτική αρχή τόσο ως προς την επιλογή του είδους της κυρώσεως μεταξύ διορθωτικού μέτρου ή/και διοικητικού προστίμου,⁴⁸² όσο και ως προς το ύψος του διοικητικού προστίμου, αμφότερα τα οποία αποτελούν απαύγασμα της αξιολόγησης των ανωτέρω γενικών προϋποθέσεων καθώς και των πραγματικών περιστατικών της εκάστοτε υπόθεσης.⁴⁸³ Για την αξιολόγηση αυτή λαμβάνονται υπόψη από την εποπτική αρχή τα κριτήρια της παρ. 2 του οικείου άρθρου και είναι μεταξύ άλλων η φύση, η βαρύτητα και η διάρκεια της παράβασης και της επεξεργασίας, ο αριθμός των θιγομένων προσώπων, ο βαθμός της ζημίας, η κατηγορία των δεδομένων, η ύπαρξη δόλου ή αμέλειας, οι προσπάθειες μετριασμού των επιπτώσεων της παράβασης κ.λπ.⁴⁸⁴ Ωστόσο, η σταθμισμένη προσέγγιση δεν

⁴⁷⁷ Βλ. Λίλιαν Μήτρου, όπ. ανωτ. (υποσημ. 307), σελ. 169.

⁴⁷⁸ Βλ. αιτιολογική σκέψη 13 του Κανονισμού.

⁴⁷⁹ Βλ. άρθρο 58 παρ. 2 του Κανονισμού, ήτοι προειδοποιήσεις, επιπλήξεις, προς τον υπεύθυνο επεξεργασίας ή τον εκτελούντα την επεξεργασία, επιβολή προσωρινού ή οριστικού περιορισμού ή απαγόρευσης της επεξεργασίας, εντολή διόρθωσης ή διαγραφής των δεδομένων.

⁴⁸⁰ Βλ. αιτιολογική σκέψη 148 και άρθρα 58 παρ. 2 περ. θ' και 83 του Κανονισμού.

⁴⁸¹ Βλ. Ιωάννη Ιγγλεζάκη, όπ. ανωτ. (υποσημ. 300), σελ. 230. Βλ. επίσης Λίλιαν Μήτρου, όπ. ανωτ. (υποσημ. 307), σελ. 173.

⁴⁸² Διχογνωμία υφίσταται ως προς το εάν η ΑΠΔΠΧ διαθέτει διακριτική ευχέρεια ή εάν υποχρεούται στην επιβολή διοικητικών προστίμων. Βλ. διεξοδ. Κομνηνό Κόμνιο, Οι γενικοί όροι επιβολής διοικητικών προστίμων κατά τον Γενικό Κανονισμό για την Προστασία Δεδομένων. Συμβολή στην ερμηνεία του άρθρου 83 του Γενικού Κανονισμού για την Προστασία Δεδομένων, ΔιΜΕΕ 4/2017, σελ. 504.

⁴⁸³ Βλ. Απόφαση 339/2019 ΣτΕ όπ. ανωτ. (υποσημ. 272), για το πρόστιμο που επέβαλε η ΑΠΔΠΧ στη Γ.Γ.Π.Σ. ύψους 150.000 ευρώ.

⁴⁸⁴ Βλ. διεξοδ. Ομάδα εργασίας του άρθρου 29, Κατευθυντήριες γραμμές για την εφαρμογή και την επιβολή διοικητικών προστίμων, WP 253, 3.10.2017, σελ. 9-17, στις οποίες περιλαμβάνονται μεταξύ άλλων και παραδείγματα επεξηγηματικά των κριτηρίων.

πρέπει να αποτρέπει την εποπτική αρχή από την επιβολή προστίμων και τη μείωση της αποτελεσματικότητάς τους.⁴⁸⁵

Οι ρυθμίσεις του άρθρου 83 επιβάλλουν δεσμευτικά όχι μόνο το ύψος των προστίμων αλλά και τις περιπτώσεις των παραβάσεων για τις οποίες επιβάλλονται, μόνο, όμως, για τον ιδιωτικό τομέα. Ειδικά για τους δημόσιους φορείς, όπως εν προκειμένω η Φορολογική Διοίκηση και συνακόλουθα για τους δημόσιους φορείς στους οποίους διαβιβάζονται προσωπικά δεδομένα του φορολογούμενου, προβλέπεται η από τον εθνικό νομοθέτη θέσπιση κανόνων για το εάν και για το σε ποιο βαθμό επιβάλλονται διοικητικά πρόστιμα. Έτσι ο εθνικός εφαρμοστικός ν. 4624/2019 στο άρθρο 39, προβλέπει αναλυτικά το πλαίσιο επιβολής διοικητικών προστίμων σε δημόσιο φορέα. Ειδικότερα, από το συνδυασμό των περιπτώσεων β' και γ' της παρ. 1 του άρθρου 39 προκύπτει ότι, ειδικά στις περιπτώσεις παραβάσεων υποχρεώσεων των άρθρων 6, 9, 22, 24, 26 και 30 που αφορούν την παρούσα θεματική, επιβάλλονται πρόστιμα έως 10.000.000 ευρώ. Για τους δε ιδιωτικούς φορείς στους οποίους διαβιβάζονται προσωπικά δεδομένα του φορολογούμενου κατόπιν άρσης του φορολογικού απορρήτου, επί τυχόν παραβίασεως εφαρμόζονται οι προβλέψεις των παρ. 4, 5 και 6 του άρθρου 83 του Κανονισμού που επισύρει άλλοτε πρόστιμο έως 10.000.000 ευρώ ή έως το 2% του συνολικού παγκόσμιου ετήσιου κύκλου εργασιών του προηγούμενου οικονομικού έτους και άλλοτε πρόστιμο έως 20.000.000 ευρώ ή έως το 4% του συνολικού παγκόσμιου ετήσιου κύκλου εργασιών του προηγούμενου οικονομικού έτους κατά τα αναλυτικώς διαλαμβανόμενα στο οικείο άρθρο.

Συγκεκριμένα για την ειδικότερη περίπτωση της παραβίασης του φορολογικού απορρήτου από τα πρόσωπα που δεσμεύονται από αυτό, αξίζει να διευκρινισθούν κατόπιν συγκριτικής επισκόπησης των διαθέσιμων νομοθετημάτων τα εξής σημεία: Πρώτον, ότι τυγχάνουν εφαρμογής οι κυρώσεις τόσο του άρθρου 17Α του ΚΦΔ,⁴⁸⁶ όσο και του Κανονισμού ή/και του εκτελεστικού του νόμου σε περίπτωση που η παραβίαση επήλθε από πρόσωπο δημοσίου τομέα. Δεύτερον, ο ΚΦΔ προβλέπει μεταξύ άλλων την επιβολή διοικητικού προστίμου μόνο με απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., ενώ κατά τον Κανονισμό και τον εκτελεστικό του νόμο το πρόστιμο επιβάλλεται από την αρμόδια εποπτική αρχή, ήτοι την ΑΠΔΠΧ. Τρίτον, το άρθρο 17Α του ΚΦΔ επιβάλλει διοικητικό πρόστιμο χωρίς να διακρίνει ανάμεσα σε πρόσωπα

⁴⁸⁵ Βλ. Ομάδα εργασίας του άρθρου 29, όπ. ανωτ. (υποσημ. 484), σελ. 8.

⁴⁸⁶ Βλ. ανωτ. Κεφάλαιο Β.7.

που φέρουν τη δημοσιοϋπαλληλική ιδιότητα και μη, ενώ ο Κανονισμός ρυθμίζει εξαντλητικά μόνο τα πρόστιμα που αφορούν τον ιδιωτικό τομέα, αφήνοντας διακριτική ευχέρεια σε έκαστο κράτος-μέλος να ρυθμίσει τις σχετικές κυρώσεις που αφορούν το δημόσιο τομέα. Τέταρτον, το ύψος των διοικητικών προστίμων αμφοτέρων των νομοθετημάτων, με τον ΚΦΔ να προβλέπει ως πλαίσιο από 1.000 έως 100.000 ευρώ και το ν. 4624/2019 έως 10.000.000 ευρώ απέχουν παρασάγγας καταδεικνύοντας το κέντρο βάρους προστασίας εκάστου εξ' αυτών.

Αναφορικά με τις ποινικές κυρώσεις ο ενωσιακός νομοθέτης αντιμετωπίζει την εισαγωγή νέων ή την προσαρμογή υφιστάμενων ποινικών κυρώσεων αποκλειστικά ως «εθνικό θέμα»,⁴⁸⁷ σε αντίθεση με τις διοικητικές κυρώσεις, οι οποίες επαφίενται στην επιλογή των κρατών-μελών μόνο εν μέρει όσον αφορά τις δημόσιες αρχές, όπως αναφέρθηκε ανωτέρω. Η ευχέρεια αυτή, ωστόσο, οριοθετείται από τον Κανονισμό⁴⁸⁸ με την ρητή αναφορά της αρχής «ne bis in idem», όπως η τελευταία ερμηνεύεται από το Δικαστήριο, με αποτέλεσμα να εφαρμόζεται υπό προϋποθέσεις και στην περίπτωση αθροιστικής επιβολής διοικητικών και ποινικών κυρώσεων, με τη δικαιολογητική βάση ότι τα διοικητικά πρόστιμα ενδέχεται να χαρακτηρισθούν ως ποινικής φύσεως.⁴⁸⁹ Στο πλαίσιο αυτό, ο Έλληνας νομοθέτης θεσπίζει στο άρθρο 38 του ν. 4624/2019 ποινικές κυρώσεις παρόμοιες με το προϊσχύον καθεστώς, με βασικό αδίκημα αυτό της χωρίς δικαίωμα επέμβασης σε αρχείο προσωπικών δεδομένων, το οποίο τιμωρείται με ποινή φυλάκισης 10 ημέρες έως 1 έτος, εφόσον η πράξη δεν τιμωρείται βαρύτερα με άλλη διάταξη.

Τα πράγματα περιπλέκονται στις λοιπές διατάξεις του άρθρου όπου προβλέπονται διακεκριμένες παραλλαγές του βασικού αδικήματος. Συγκεκριμένα, η ποινική κύρωση της φυλάκισης (10 ημέρες έως 5 έτη), εφόσον η πράξη δεν τιμωρείται με βαρύτερη διάταξη, επιβάλλεται σε υπεύθυνο επεξεργασίας ο οποίος παραβίασε την υποχρέωση εχεμύθειας που τον βαρύνει στο πλαίσιο του επαγγελματικού απορρήτου. Συνάγεται, λοιπόν, πως στην ειδική περίπτωση παραβίασης του φορολογικού απορρήτου από πρόσωπα της Φορολογικής Διοίκησης που ένεκα δημοσιοϋπαλληλικής ιδιότητας δεσμεύονται από το υπηρεσιακό απόρρητο,

⁴⁸⁷ Βλ. άρθρο 84 και αιτιολογική σκέψη 149 του Κανονισμού.

⁴⁸⁸ Βλ. αιτιολογική σκέψη 149 του Κανονισμού.

⁴⁸⁹ Βλ. σχετ. ΕΔΔΑ απόφαση Καπετάνιος κ.λπ. κατά Ελλάδος, (30.4.2015), ΕΔΔΑ απόφαση Α και Β κατά Νορβηγίας (15.11.2016). Βλ. επίσης απόφαση ΔΕΕ στην υπόθεση Akerberg Fransson (C-617/2010), απόφαση ΔΕΕ στην υπόθεση Mencì (C-524/15), απόφαση ΔΕΕ στην υπόθεση Garlsson Real Estate (C-537/2016), απόφαση ΔΕΕ στην υπόθεση Di Puma (C-596/2016) και απόφαση ΔΕΕ στην υπόθεση Zecca (C-597/2016).

τυγχάνει εφαρμογής και το άρθρο 252 του ΠΚ, το οποίο αφού επισύρει τη βαρύτερη ποινή της φυλάκισης και της χρηματικής ποινής, θα εφαρμοστεί εκτοπίζοντας τη διάταξη του άρθρου 38 παρ. 2 του ν. 4624/2019.⁴⁹⁰ Η ίδια λογική του βαρύτερου πλαισίου ποινής εφαρμόζεται και στην περίπτωση συρροής του άρθρου 252 ΠΚ ή του άρθρου 371 ΠΚ με τις λοιπές διατάξεις του άρθρου 38 παρ. 3 έως 5 του οικείου εκτελεστικού νόμου, οι οποίες προβλέπουν βαρύτερες ποινές όταν η παραβίαση αφορά μεταξύ άλλων ευαίσθητα προσωπικά δεδομένα, διενεργείται με σκοπό προσπόρισης ιδίου παράνομου περιουσιακού οφέλους ή πρόκλησης σε άλλον περιουσιακής ζημίας, ή τέλος προκαλεί κίνδυνο για το δημοκρατικό πολίτευμα ή την εθνική ασφάλεια.

Εκ της ανωτέρω παράθεσης συνάγεται ότι ο φορολογικός νομοθέτης ακόμη και με μέτρο σύγκρισης τις κανονιστικές προβλέψεις του ενωσιακού νομοθέτη, προέβλεψε αυστηρότατες κυρώσεις, οι οποίες λειτουργούν κατά κάποιο τρόπο εξισορροπητικά για τον φορολογούμενο έναντι της ευρύτητας των εξαιρέσεων από το φορολογικό απόρρητο.

⁴⁹⁰ Πρόκειται για περίπτωση φαινομενικής κατ' ιδέαν συρροής, όπου ο δράστη φαίνεται σα να έχει τελέσει περισσότερα εγκλήματα, επειδή περισσότερες ποινικές διατάξεις αξιώνουν εφαρμογής, ενώ τελικά έχουμε ένα και μόνο έγκλημα, καθώς υπάρχει προσβολή του αυτού έννομου αγαθού. Στην προκειμένη συρροή των διατάξεων εφαρμόζεται η αρχή της επικουρικότητας κατά την οποία εκτοπίζεται εκείνη που ρητά στην υπόστασή της έχει τη διατύπωση «αν η πράξη αυτή δεν τιμωρείται με άλλη ποινική διάταξη» (ρήτρα απόλυτης επικουρικότητας). Διαφορετικά, βάσει της αξιολόγησης της ποινής των δύο διατάξεων που συνωστίζονται, τελικώς εφαρμόζεται η διάταξη που περιέχει το υψηλότερο πλαίσιο ποινής εκ των δύο (σιωπηρή επικουρικότητα). Βλ. διεξοδ. Ιωάννη Μπέκα, Πρακτική Διδασκαλία Ποινικού Δικαίου, Γενικό Μέρος, έκδ. Π.Ν. Σάκκουλας, Αθήνα 2005, Κεφ. 2.11. σελ. 249-273.

Επίλογος-Συμπεράσματα

Το στάδιο της φορολογικής ελεγκτικής διαδικασίας συνιστά αναντίρρητα εκείνο με τις πλέον εντατικότερες και πιο «προσωπικές» επαφές μεταξύ φορολογούμενου και φορολογικού ελεγκτικού οργάνου. Η τελική «διάτρηση» άλλοτε «αγόγγυστα», άλλοτε «μετ' εμποδίων» από τη Φορολογική Διοίκηση κάθε μορφής απορρήτου στο όνομα του ταμειευτικού δημοσίου συμφέροντος, θα μπορούσε να χαρακτηρίσει τον φορολογούμενο ως υποτελή σε μια εξουσιαστική σχέση. Δεδομένου, μάλιστα, ότι τίθεται εν αμφιβόλω η δυνατότητα επέκτασης και σε πληροφορίες που αφορούν προσωπικά δεδομένα, τα οποία αν και δεν είναι συναφή με τη φορολογική νομοθεσία, εξυπηρετούν την ορθή εφαρμογή της, καθίσταται έτι πιο ανασφαλής η θέση του φορολογούμενου. Θα μπορούσε, συνεπώς, να λεχθεί πως κατά τη διαδικασία του φορολογικού ελέγχου υπάρχει περισσότερο από κάθε άλλον τομέα, η ανάγκη προς εξισορρόπηση μεταξύ της συνταγματικής υποχρέωσης της φορολογικής Διοίκησης να συλλάβει τη φορολογητέα ύλη και να βεβαιώσει τους ανάλογους φόρους από τη μια πλευρά, καθώς και της εγγύησης και του δικαιώματος «πληροφοριακού αυτοκαθορισμού» υπέρ του φορολογούμενου από την άλλη.

Η ισορροπία έναντι της, με «χαλαρούς περιορισμούς» πρόσβασης και συλλογής των προσωπικών δεδομένων του φορολογούμενου, επέρχεται κατ' αρχήν με την από το φορολογικό νομοθέτη θεσμική εγγύηση του φορολογικού απορρήτου. Ωστόσο, η μεταξύ άλλων αποτελεσματική καταπολέμηση της φορολογικής απάτης, φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής, η οποία καθίσταται ευχερέστερη σε μια εκσυγχρονισμένη και παγκοσμιοποιημένη κοινωνία, καθώς και η εξυπηρέτηση σκοπών τρίτων, που κατά την κρίση του νομοθέτη είναι ιδιαίτερα σημαντικοί για λόγους δημοσίου συμφέροντος, μετέβαλλε σε ιδιαίτερα εύπλαστο τον αρχικώς απόλυτο χαρακτήρα αυτής της εγγύησης. Προς αυτήν την κατεύθυνση, ώθησε και η νομολογιακή ανανοηματοδότηση του δημοσίου συμφέροντος ως ταυτόσημης έννοιας με αυτή του δημοσιονομικού συμφέροντος ενόψει της επελθούσας δημοσιονομικής κρίσης και των μνημονιακών δεσμεύσεων. Από τις ανωτέρω, λοιπόν, πλείονες περιπτώσεις κάμψης του φορολογικού απορρήτου, η αρμόδια φορολογική ελεγκτική αρχή είναι δυνατό να καταστεί «πολιορκητικός κριός» άλλων δημόσιων και ιδιωτικών φορέων, οι οποίοι αποκτούν προστατευόμενα δεδομένα του φορολογούμενου, στα οποία διαφορετικά δεν θα είχαν πρόσβαση.

Το έννομο αγαθό του πληροφοριακού αυτοκαθορισμού αποτελεί το «ανάχωμα» του αδύναμου ατόμου απέναντι στην παντοδυναμία της Φορολογικής Εξουσίας. Το δικαίωμα αυτό δεν κατοχυρώνεται ως δικαίωμα στη «μόνωση» του ατόμου, σύμφωνα με την παραδοσιακή άποψη που εξίσωνε το εν λόγω δικαίωμα με τη δυνατότητα αυτή, η οποία, άλλωστε, είναι αδύνατη στη σύγχρονη κοινωνία των πληροφοριών. Τουναντίον επιτρέπει την επεξεργασία υπό όρια, προϋποθέσεις και αρχές που εξασφαλίζουν τη νομιμότητα. Το νεοπαγές ενωσιακό και εθνικό θεσμικό τοπίο εμπερικλείει το πλαίσιο νομιμότητας και εξοπλίζει έκαστο πρόσωπο με μέσα άμυνας και μηχανισμούς που επιδρούν ενισχυτικά στην προστασία των προσωπικών του δεδομένων. Για να μπορεί να ενταχθεί ο φορολογικός κρατικός παρεμβατισμός στο κράτος δικαίου, απαιτείται, λοιπόν, η αποτελεσματική σύμπλευση των δυο αντικρουόμενων νομοθετικών καθεστώτων, η οποία μετουσιώνεται σε ad hoc στάθμιση και εν τέλει πρακτική εναρμόνιση μεταξύ αφενός της φορολογικής διαφάνειας και του δημοσίου συμφέροντος, αφετέρου της προστασίας από την επεξεργασία των προσωπικών δεδομένων. Την παραπάνω εξισορροπητική λειτουργία επιτελεί η επενέργεια της θεμελιώδους συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας. Εγγχείρημα ενίοτε μεν δυσχερές, πάντοτε δε επιτακτικό και αναγκαίο, ώστε να μην καταστούν τα προσωπικά δεδομένα του φορολογούμενου «εκατόμβη» στο βωμό της φοροδιαφυγής.

Βιβλιογραφία-Πηγές

Α. Ελληνική Βιβλιογραφία-Αρθρογραφία

Αθανασάκη Βασιλική, *Επιτομή Φορολογικού Δικαίου*, έκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2018.

Αλεξανδροπούλου-Αιγυπτιάδου Ευγενία, *Προσωπικά Δεδομένα*, έκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2016.

Αναστασόπουλος Δημήτριος, *Φορολογικά δεδομένα και προστασία φορολογικού απορρήτου*, σε: Ένωση Ελλήνων Νομικών e-ΘΕΜΙΣ, *Επίκαιρα ζητήματα φορολογικού Δικαίου*, έκδ. Σάκκουλας, Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2016.

Ανδρουλάκης Νικόλαος, *Θεμελιώδεις έννοιες της ποινικής δίκης*, έκδ. Αντ. Σάκκουλας, Αθήνα 1994.

Αυγουστιανάκης Μιχαήλ, *Προστασία του ατόμου από την επεξεργασία προσωπικών δεδομένων - Προβλήματα και αντιμετώπιση από το δίκαιο*, ΔτΑ 11/2001, 709.

Βλαχόπουλος Σπύρος, *Διαφάνεια της κρατικής δράσης και προστασία προσωπικών δεδομένων. Τα όρια της μεταξύ αποκάλυψης και απόκρυψης στην εκτελεστική εξουσία*, έκδ. Αντ. Σάκκουλας, Αθήνα-Κομοτηνή 2007.

-ιδίου, *Πρόσβαση στα δημόσια έγγραφα*, σε: Κοτσαλή Λ. (επιμ.), *Προσωπικά Δεδομένα*, έκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2016.

Γέροντας Απόστολος, *Το δικαίωμα της αυτοδιάθεσης των πληροφοριών. Υπερβολή ή αναγκαιότητα*, ΤοΣ 23/1997, 849 επ..

-ιδίου, *Η προστασία του πολίτη από την ηλεκτρονική επεξεργασία προσωπικών δεδομένων: Μια συμβολή στην ερμηνεία του Ν. 2472/1997 «Προστασία του ατόμου από την επεξεργασία δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα»*, έκδ. Αντ. Σάκκουλας, Αθήνα-Κομοτηνή 2002.

Δαγτόγλου Πρόδρομος, *Συνταγματικό Δίκαιο, Ατομικά Δικαιώματα*, έκδ. Σάκκουλας, Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012.

Δέδες Χρήστος, *Ποινικόν δίκαιον εἰδικόν μέρος ἐγκλήματα περί τήν ὑπηρεσίαν ἄρθρα 235 – 263 Π.Κ.*, ἐκδ. Αντ. Σάκκουλας, Αθήνα-Κομοτηνή 1983.

-ιδίου, *Ποινικόν Δίκαιον ειδικό μέρος*, ἐκδ. Π.Ν. Σάκκουλας, Αθήνα 1983.

Δετσαρίδης Χρήστος, *Η δημοσιοποίηση ονομάτων οφειλετών του Δημοσίου από το Υπουργείο Οικονομικών και το δικαίωμα του πολίτη σε προστασία των προσωπικών του δεδομένων*, ΔΦΝ 65/2011, Τεύχος 1479, 1755 επ..

Δουβλής Βασίλης, *Τραπεζικό απόρρητο, προστασία προσωπικών δεδομένων και νομιμοποίηση παράνομων εσόδων κατά τη διεξαγωγή φορολογικών ελέγχων*, ΔΕΕ 18/2012, 1093 επ..

Επιτροπή Φορολογικών Υποθέσεων Ο.Ο.Σ.Α., σε: Δικηγ. Εταιρεία Ζέπος & Γιαννόπουλος (επιμ.), *Υπόδειγμα Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας σχετικά με τους φόρους Εισοδήματος και Κεφαλαίου*, ἐκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2010.

Ζωγραφόπουλος Δημήτριος, *Ο έλεγχος της επεξεργασίας φορολογικών δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα (Η απόφαση 54/2011 και οι γνωμοδοτήσεις 1 και 4/2011 της ΑΠΔΠΧ)*, Ευρωπαϊών Πολιτεία, 2/2011, 291-310.

-ιδίου, *Ο έλεγχος της Αρχής Προστασίας Δεδομένων Προσωπικού Χαρακτήρα στις επεξεργασίες φορολογικών δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα*, σε: Κοτσαλή Λ. (επιμ.), *Προσωπικά Δεδομένα*, ἐκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2016.

Θεοχαροπούλου Ελένη, *Φορολογική διαφάνεια και ανταλλαγή πληροφοριών σε καιρούς δημοσιονομικής και παγκόσμιας οικονομικής κρίσης*, ἐκδ. Κυριακίδη ΑΦΟΙ, Θεσσαλονίκη 2016.

Ιγγλεζάκης Ιωάννης, *Το δικαίωμα στην ψηφιακή λήθη και οι περιορισμοί του*, ἐκδ. Σάκκουλας, Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2014.

-ιδίου, *Ο Γενικός Κανονισμός Προστασίας Προσωπικών Δεδομένων (Κανονισμός 2016/679)-Το Νέο Νομικό Πλαίσιο Προστασίας των Προσωπικών Δεδομένων*, ἐκδ. Interactive books, Αθήνα 2018.

Καλδής Δημήτριος, *Τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις των φορολογουμένων (και των λογιστών τους) κατά το φορολογικό έλεγχο των βιβλίων τους*, ΔΦΝ 42/1988, 664 επ..

Κανελλοπούλου-Μπότη Μαρία, *Αστική ευθύνη για παράνομη επεξεργασία προσωπικών δεδομένων*, ΕφΑΔ 7/2009, 795-797.

Καραγκούνης Κωνσταντίνος, *Οι φορολογικοί έλεγχοι μετά την εισαγωγή του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας Ελληνική και διεθνής πρακτική*, ΔΕΕ 2/2014, 115, 123.

Καραθάνου Βιργινία, *Προσωπικά Δεδομένα και Οικονομική Συμπεριφορά*, έκδ. Αντ. Σάκκουλας, Αθήνα 2017.

Καρδασιάδου Ζωή, *Επεξεργασία προσωπικών δεδομένων υγείας*, σε: Το δίκαιο στην ψηφιακή εποχή, 3^ο Πανελλήνιο Συνέδριο e-Θέμις, έκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2012.

Κόμνιος Κομνηνός, *Οι γενικοί όροι επιβολής διοικητικών προστίμων κατά τον Γενικό Κανονισμό για την Προστασία Δεδομένων. Συμβολή στην ερμηνεία του άρθρου 83 του Γενικού Κανονισμού για την Προστασία Δεδομένων*, ΔιΜΕΕ 4/2017, 504.

Κουτσουνέλος Κωνσταντίνος, *Το καθήκον εχεμύθειας του δικηγόρου*, ΝοΒ 52/2004, 1988.

Κοψιάτης Ανδρέας, *Το φορολογικό απόρρητο*, Φορολογική Επιθεώρηση 40/1993, 261 επ..

Κυπραίος Μιχαήλ, *Το δικαίωμα άρνησης παροχής πληροφοριών και στοιχείων στη φορολογική διαδικασία*, ΔΦΝ 42/1988, 66 επ..

Κωνσταντινίδης Άγγελος, *Το φορολογικό απόρρητο*, ΠοινΧρ 1989, έκδ. ΑΦΟΙ Σάκκουλας Ε.Ε., Αθήνα 1989.

Κωστάρας Αλέξανδρος, *Ποινικό δίκαιο – επιτομή ειδικού μέρους*, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2012.

Λαζαράτος Παναγιώτης, *Το «εύλογο ενδιαφέρον» προς χορήγηση διοικητικών εγγράφων, κατ' άρθρο 16 παρ. 1 Ν. 1599/1986 στην νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας*, Δίκη 29/1998, 1229 επ..

Λιβιτσάνου Χαρά, *Τήρηση βιβλίων και στοιχείων*, σε: Φωτόπουλο Ι. (επιμ.), *ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ* Συστηματική Κατ' άρθρο Ερμηνεία ν. 4174/2013, έκδ. Σάκκουλας, Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2018.

Μαγκάκης Γεώργιος-Αλέξανδρος, *Η παραβίασις τοῦ ὑπηρεσιακοῦ ἀπορρήτου ὡς ἐγγλῆμα κατὰ τὸ ἄρθρ. 252 Π.Κ.*, ΠοινΧρ ΙΕ' /1965, 388.

Μακρίδου Καλλιόπη, *Το δικηγορικό απόρρητο*, Διδακτορική διατριβή, Αριστοτέλειο Πανεπιστήμιο Θεσσαλονίκης, Τμήμα Νομικής, Θεσσαλονίκη 1989, διαθέσιμη σε: < <http://thesis.ekt.gr/thesisBookReader/id/1072#page/4/mode/2up>>.

Μάνεσης Αριστόβουλος, *Συνταγματικά δικαιώματα, τόμος Α'-Ατομικές ελευθερίες*, έκδ. Σάκκουλας, Θεσσαλονίκη 1982.

Μήτρου Λίλιαν, *Προστασία προσωπικών δεδομένων*, σε: Κάτσικα Σ./Γκρίτζαλη Δ./Γκρίτζαλη Σ. (επιμ.), *Ασφάλεια Πληροφοριακών Συστημάτων*, έκδ. Νέων Τεχνολογιών, Αθήνα 2004.

-ιδίας, *Ερμηνεία άρθρου 9⁴ του Συντάγματος*, σε: Σπυρόπουλο Φ./Κοντιάδη Ξ./Ανθόπουλο Χ./Γεραπετρίτη Γ. (επιμ.), *Σύνταγμα, Ερμηνεία κατ' άρθρο*, έκδ. Σάκκουλας, Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2017.

-ιδίας, *Ο γενικός κανονισμός προστασίας προσωπικών δεδομένων νέο δίκαιο-νέες υποχρεώσεις- νέα δικαιώματα*, έκδ. Σάκκουλας, Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2017.

Μπακάλης Ευστάθιος & Πανταζόπουλος Πέτρος, *Φορολογική Διαδικασία*, έκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2016.

Μπακόπουλος Ιωάννης, *Η παροχή δικαστικής προστασίας μέσα από το σεβασμό της ιδιωτικής ζωής και των προσωπικών δεδομένων*, ΕλλΔνη 48/2007, 1328 επ..

Μπαλτάς Σωτήρης, *Το δικηγορικό απόρρητο και οι έρευνες και κατασχέσεις σε δικηγορικό γραφείο*, Συνήγορος, 115/2016, 42.

Μπέκας Ιωάννης, *Πρακτική Διδασκαλία Ποινικού Δικαίου, Γενικό Μέρος*, έκδ. Π.Ν. Σάκκουλας, Αθήνα 2005.

Μπιτζιλέκης Νικόλαος, *Υπηρεσιακά Εγκλήματα*, έκδ. Σάκκουλας, Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2001.

Μπουρόπουλος Άγγελος, *Έρμηνεία του ποινικού κώδικος, Τόμος Β'-Ειδικό μέρος*, έκδ. Αφοί Π. Σάκκουλας, Αθήνα 1960.

Μπόλος Άγγελος & Christian Arnold, *Το ζήτημα των ελληνικών καταθέσεων στην Ελβετία: το ελβετικό τραπεζικό απόρρητο, η διασυνοριακή ανταλλαγή τραπεζικών πληροφοριών και η φορολόγηση των ελληνικών καταθέσεων σε Πιστωτικά Ιδρύματα της Ελβετίας*, ΔΕΕ 2012, Τόμος 18, Τεύχος 4, 299 επ..

Παναγοπούλου-Κουτνατζή Φερενίκη, *Η λίστα Λαγκάρντ και τα όρια της ελευθερίας του τύπου*, ΕφημΔΔ 6/2012, 739 επ..

-ιδίας, *Το δικαίωμα στη λήθη στην εποχή της αβάσταχτης μνήμης: Σκέψεις αναφορικά με την Πρόταση Κανονισμού Προστασίας Δεδομένων*, ΕφημΔΔ 2/2012, 264 επ..

-ιδίας, *Ψηφιακά Δακτυλικά αποτυπώματα και προστασία θεμελιωδών δικαιωμάτων*, ΔίΜΕΕ 10/2013, 482 επ..

-ιδίας, *Η εξέλιξη του δικαιώματος στη λήθη (περί λήθης της λήθης;)*, ΕφημΔΔ 6/2016, 714 επ..

-ιδίας, *Τα νέα δικαιώματα για τους πολίτες βάσει του Γενικού Κανονισμού Προστασίας Δεδομένων: μια πρώτη αποτίμηση και συνταγματική αξιολόγηση*, ΕφημΔΔ 1/2017, 81 επ..

-ιδίας, *Ο Γενικός Κανονισμός για την Προστασία Δεδομένων 679/2016/ΕΕ: Εισαγωγή και Προστασία Δικαιωμάτων*, έκδ. Σάκκουλας, Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2017.

-ιδίας, *Συνταγματική θεώρηση του νόμου περί προστασίας δεδομένων (Ν. 4624/2019)*, ΔίΜΕΕ 3/2019, 328 επ..

Πανταζόπουλος Πέτρος, *Τα συνταγματικά όρια του φορολογικού ελέγχου*, Διδακτορική διατριβή, Εθνικό και Καποδιστριακό Πανεπιστήμιο Αθηνών, Τμήμα Νομικής, Αθήνα, Φεβρουάριος 2010, διαθέσιμη σε: <<http://thesis.ekt.gr/thesisBookReader/id/24610#page/1/mode/2up>>.

-ιδίου, *Τα συνταγματικά όρια του φορολογικού ελέγχου*, έκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2012.

-ιδίου, *Φορολογικοί έλεγχοι*, σε: Φωτόπουλο Ι. (επιμ.), *ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ Συστηματική Κατ' άρθρο Ερμηνεία ν. 4174/2013*, έκδ. Σάκκουλας, Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2018.

Παπαδόπουλος Αναστάσιος, *Όροι προστασίας των προσωπικών δεδομένων. Το παράδειγμα του συστήματος πληροφοριών Schengen*, έκδ. Σάκκουλας, Αθήνα-Κομοτηνή 1999.

Παπακυριακού Θεόδωρος, *Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο*, έκδ. Σάκκουλας, Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2005.

Παυλίδης Γεώργιος, *Η επικράτηση του αμερικανικού μοντέλου της FACTA στο νέο-αναδυόμενο διεθνές πλαίσιο κανόνων κατά της φοροδιαφυγής: από την υπόθεση UBS στην υπόθεση Credit Suisse*, ΔΕΕ 2015, Τόμος 21, Τεύχος 2, 123 επ..

-ιδίου, *Η νέα Συμφωνία για την αυτόματη ανταλλαγή φορολογικών πληροφοριών μεταξύ Ευρωπαϊκής Ένωσης και Ελβετικής Συνομοσπονδίας: Το λυκόφως του ελβετικού τραπεζικού απορρήτου;*, ΔΦΝ 2016, Τόμος 70, Τεύχος 1577, 147 επ..

Πέρρου Κατερίνα, *Τα όρια του φορολογικού απορρήτου (Παρατηρήσεις επί της ΓνωμΝΣΚ υπ' αριθμ. 326/2004)*, ΧρΙΔ Ε'/2005, 82.

Ράικος Αθανάσιος, *Συνταγματικό Δίκαιο, Θεμελιώδη Δικαιώματα*, 2^{ος} τόμος, έκδ. Αντ. Σάκκουλας, Αθήνα-Κομοτηνή 2008.

Ράικος Δημήτριος, *Ο διαδικαστικός θεσμός της φορολογικής δηλώσεως*, έκδ. Αντ. Σάκκουλας, Αθήνα-Κομοτηνή 2000.

-ιδίου, *Αντανακλάσεις της αυτονομίας του φορολογικού δικαίου στη διοικητική φορολογική διαδικασία*, ΔΕΕ, 5/2005, 537 επ..

Ρόκας Νικόλαος & Γκόρτσος Χρήστος, *Στοιχεία Τραπεζικού Δικαίου, Δημόσιο & Ιδιωτικό Τραπεζικό Δίκαιο*, έκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2012.

Σιμωντάς Μιλτιάδης, *Ο έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων*, Φορολογική Επιθεώρηση 608/1999, 1692.

Σπηλιωτόπουλος Επαμεινώνδας, *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*, έκδ. Αντ. Σάκκουλας, Αθήνα-Κομοτηνή 2000.

Σταθόπουλος Μιχάλης, *Η χρήση προσωπικών δεδομένων και η διαπάλη μεταξύ ελευθεριών των κατόχων του και ελευθεριών των υποκειμένων τους*, ΝοΒ 48/2000, 4-5.

Σωτηρόπουλος Βασίλης, *Υπεύθυνος Προστασίας Δεδομένων*, *Εγχειρίδιο για τον ιδιωτικό και τον δημόσιο τομέα*, έκδ. Σάκκουλας, Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2019.

Τζαναβάρη Ναυσικά, *Οι διεθνείς συμβάσεις για την Αυτόματη Ανταλλαγή Φορολογικών Πληροφοριών*, έκδ. Νομική Βιβλιοθήκη 2019.

Τσακυράκης Σταύρος, *Το απόρρητο της επικοινωνίας – Απόλυτα απαραβίαστο ή ευχή της έννομης τάξης*, ΝοΒ 41/1993, 996 επ..

Τσαντίλας Πέτρος & Λάτσιου Χαρίκλεια, *Το ιατρικό απόρρητο υπό το πρίσμα της προστασίας των προσωπικών δεδομένων*, ΕΔΚΑ ΝΓ'/2011, 163.

Τσόλιας Γρηγόριος, *Υπεύθυνος Προστασίας Δεδομένων*, σε: Κοτσαλή Λ./Μενουδάκο Κ. (επιμ.), *Γενικός Κανονισμός για την Προστασία των Προσωπικών Δεδομένων (GDPR)-Νομική διάσταση και πρακτική εφαρμογή*, έκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2018.

Τσούμας Βασίλης, *Το δικαίωμα πληροφόρησης και επίδειξης εγγράφων*, έκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2014.

Φινοκαλιώτης Κωνσταντίνος, *Φορολογικό Δίκαιο*, έκδ. Σάκκουλας, Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2011.

-ιδίου, *Φορολογικό Δίκαιο*, έκδ. Σάκκουλας, Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2014.

Φορτσάκης Θεόδωρος, *Οι φορολογικοί έλεγχοι και τα δικαιώματα των ελεγχόμενων φορολογουμένων*, σε: Φωτόπουλο Ι. (επιμ.), *Για μία φορολογική μεταρρύθμιση: επιστημονική ημερίδα*, Αθήνα 17 Μαΐου 2002, έκδ. Αντ. Σάκκουλας, Αθήνα-Κομοτηνή 2003.

Φορτσάκης Θεόδωρος, *Φορολογικό Δίκαιο*, έκδ. Αντ. Σάκκουλας, Αθήνα-Κομοτηνή 2008.

-ιδίου, *Αφιέρωμα: Κρίση και Φορολογική Μεταρρύθμιση Η φορολογική διαφάνεια*, ΘΠΔΔ 2011, Τόμος 4, Τεύχος 12, 1091 επ..

Φορτσάκης Θεόδωρος & Σαββαΐδου Κατερίνα, *Φορολογικό Δίκαιο*, έκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2013.

Φυτράκης Ευτύχης, *Ιατρικό Απόρρητο και διαφάνεια στη Δημόσια Διοίκηση, σε: Συνήγορο του Πολίτη, Ιατρικό απόρρητο, πληροφορίες που αφορούν προσωπικά δεδομένα, ιατρικός φάκελος και αρχεία νοσοκομείων*, έκδ. Σάκκουλας, Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2006.

Φωτόπουλος Ιωάννης, *Φορολογία Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών*, έκδ. Αντ. Σάκκουλας, Αθήνα 2013, Β' Τόμος.

Χατζητζανής Νικόλαος, *Εγχειρίδιον γενικών αρχών φορολογικού δικαίου*, έκδ. Αντ. Σάκκουλας, Αθήνα-Κομοτηνή 1991.

Χρήστου Βασιλική, *Το δικαίωμα στην προστασία από την επεξεργασία δεδομένων, Θεμελίωση-Ερμηνεία-Προοπτικές*, έκδ. Σάκκουλας, Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2017.

Χρυσανθάκης Χαράλαμπος, *Το δικηγορικό απόρρητο*, ΕΔΔΔ 4/2001, 627.

Χρυσόγονος Κώστας, *Ατομικά και κοινωνικά δικαιώματα*, έκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2006.

Ψυχογιός Θεόδωρος, *Το φορολογικό απόρρητο*, ΔΦΝ 54/2000, 165.

-ιδίου, *Το φορολογικό απόρρητο-Νομολογία και γνωμοδοτικές λύσεις σχετικά με το φορολογικό απόρρητο*, Λογιστής, 2/2007, 150.

Ψυχομάνης Σπύρος, *Τραπεζικό δίκαιο-Δίκαιο Τραπεζικών Συμβάσεων*, έκδ. Σάκκουλας, Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2011.

B. Ξενόγλωσση Βιβλιογραφία-Αρθρογραφία

Albrecht Jan Philipp & Jotzo Florian, *Das neue Datenschutzrecht der EU*, Nomos 2017, 83, 85.

Bozza-Bodden Nadya, *Internationale Zusammenarbeit-Informationsaustausch*, σε: Achatz M. (επιμ.), *Internationales Steuerrecht*, 37 Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Linz, 10. Und 11. September 2012, Schmidt Verlag, Köln, 2013.

Dammann Ulrich & Simitis Spiros, *EG-Datenschutzrichtlinie*, Kommentar, Nomos 1997, 180 επ..

Franck Lorenz, *Art. 12*, σε: Gola P. (επιμ.), *Datenschutz-Grundverordnung Kommentar*, C.H. Beck. München 2017.

Gola Peter, *Einleitung*, σε: Gola P. (επιμ.), *Datenschutz-Grundverordnung Kommentar*, C.H. Beck. München 2017.

Kamann Martin & Braun Hans-Georg, *Art 17*, σε: Ehmann E./Selmayr M. (επιμ.), *Datenschutz-Grundverordnung Kommentar*, C.H. Beck, München 2017.

Kugelman Dieter, *Datenfinanzierte Internetangebote*, Regelungs- und Schutzmechanismen der DSGVO, DuD 9/2016, 569.

Schulz Sebastian, *Art. 21*, σε: Gola P. (επιμ.), *Datenschutz-Grundverordnung Kommentar*, C.H. Beck. München 2017.

Γ. Διαδικτυακοί τόποι

Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων: <https://www.aade.gr>

Αρχή Προστασίας Προσωπικών Δεδομένων: <https://www.dpa.gr>

Βουλή των Ελλήνων: <https://www.hellenicparliament.gr>

Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων: <https://www.gsis.gr>

Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης: <https://www.gedd.gr>

Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης: <https://curia.europa.eu>

Εθνικό Τυπογραφείο: <https://www.et.gr>

Εισαγγελία Αρείου Πάγου: <https://www.eisap.gr>

Ελληνικά Ακαδημαϊκά Ηλεκτρονικά Συγγράμματα και Βοηθήματα:
<https://repository.kallipos.gr>

Ελληνική Στατιστική Αρχή: <https://www.statistics.gr>

Ένωση Ελλήνων Νομικών e-ΘΕΜΙΣ: <https://www.ethemis.gr>

Επίτροπος Προστασίας Δεδομένων Προσωπικού Χαρακτήρα:
<http://www.dataprotection.gov.cy>

ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ (περιοδικό): <http://epixeirisi.gr>

Ευρωπαϊκή Ένωση: <https://europa.eu.int>

Ευρωπαϊκή Επιτροπή: https://ec.europa.eu/info/index_en

Ευρωπαϊκό Δικαστήριο Δικαιωμάτων του Ανθρώπου: <https://hudoc.echr.coe.int>

Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο: <https://www.europarl.europa.eu>

Ευρωπαϊκό Συμβούλιο Προστασίας Προσωπικών Δεδομένων: <https://edpb.europa.eu>

Η Καθημερινή (εφημερίδα): <https://www.kathimerini.gr>

Ηλεκτρονικός Τύπος: <https://www.iefimerida.gr>

Ιατρικός Σύλλογος Πάτρας: <http://www.ispatras.gr>

Νομικό Συμβούλιο του Κράτους: <http://www.nsk.gr>

Οργανισμός Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης:
<https://fra.europa.eu>

Τράπεζα Νομικών Πληροφοριών ΙΣΟΚΡΑΤΗΣ (Δικηγορικός Σύλλογος Αθηνών):
<http://www.dsanet.gr>

Τράπεζα Νομικών Πληροφοριών ΝΟΜΟΣ: <https://lawdb.intrasoftnet.com>

Τράπεζα Φορολογικών Πληροφοριών: <https://www.e-forologia.gr>

Τράπεζα Φορολογικών Πληροφοριών: <https://www.forin.gr>

Τράπεζα Φορολογικών Πληροφοριών: <https://www.oenet.gr>

Τράπεζα Φορολογικών Πληροφοριών: <https://www.taxheaven.gr>

EUR-Lex Το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης: <https://eur-lex.europa.eu>

Greeklaws Law Journal (περιοδικό): <http://www.greeklaws.com>

Oxford academic (περιοδικό): <https://academic.oup.com>

Pro-Justitia (Περιοδικό Νομικής Σχολής ΑΠΘ): <https://ejournals.lib.auth.gr>

ScienceDirect (Ηλεκτρονική ξενόγλωσση αρθρογραφία):
<https://www.sciencedirect.com>

Social Science Research Network (περιοδικό): <https://www.ssrn.com>

SpringerLink (Ηλεκτρονική ξενόγλωσση αρθρογραφία): <https://link.springer.com>

SYNTAGMA WATCH (νομική αρθρογραφία): <https://www.syntagmawatch.gr>

Tilburg University: <https://research.tilburguniversity.edu>

University of Amsterdam: <https://www.ivir.nl>

Σημ. Ο τελευταίος έλεγχος των διαδικτυακών ιστοσελίδων έγινε την 15η.12.2019.