



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
Εθνικόν και Καποδιστριακόν  
Πανεπιστήμιον Αθηνών  
— ΙΔΡΥΘΕΝ ΤΟ 1837 —

ΝΟΜΙΚΗ ΣΧΟΛΗ

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ  
ΤΟΜΕΑ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ  
ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΑΚΟ ΕΤΟΣ: 2015-2016

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ  
της Αθηνάς Ελευθερίου Σχινά  
Α.Μ.: 796

Το συνταγματικό «οπλοστάσιο» του φορολογούμενου  
κατά τον έλεγχο

**Επιβλέποντες:**

Ιωάννης Δρόσος  
Αικατερίνη Ηλιάδου  
Ανδρέας Τσουρουφλής

Αθήνα, Νοέμβριος 2017

Copyright © [Αθηνά Σχινά, 2017-2018]

Με επιφύλαξη παντός δικαιώματος. All rights reserved.

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

Οι απόψεις και θέσεις που περιέχονται σε αυτήν την εργασία εκφράζουν τον συγγραφέα και δεν πρέπει να ερμηνευθεί ότι αντιπροσωπεύουν τις επίσημες θέσεις του Εθνικού και Καποδιστριακού Πανεπιστημίου Αθηνών.

-

Σε αυτούς που είναι πάντα εκεί και πιστεύουν σε μένα,  
στους γονείς μου...

# Περιεχόμενα

## Α΄ ΜΕΡΟΣ

### ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ

Περιεχόμενα .....	4
Εισαγωγή .....	5
I. Γενικά χαρακτηριστικά .....	8
II. Είδη φορολογικού ελέγχου.....	13
III. Η διαδικασία του φορολογικού ελέγχου.....	16
IV. Τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα- Εξουσίες.....	22
A) Ελεγκτικά όργανα .....	22
α) Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης.....	24
i) Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ) .....	24
ii) Κέντρο Ελέγχου Φορολογούμενων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π)....	24
iii) Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ).....	25
β) Υπηρεσίες Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε) .....	26
γ) Ειδικά Συνεργεία Ελέγχου .....	27
δ) Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε) .....	27
ε) Διεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας .....	28
B) Εξουσίες.....	28
V. Η ολοκλήρωση του φορολογικού ελέγχου .....	34

**Β' ΜΕΡΟΣ**  
**ΤΟ «ΟΠΛΟΣΤΑΣΙΟ» ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ**  
**ΟΙ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΙΚΟΙ ΚΑΝΟΝΕΣ ΠΟΥ ΔΙΕΠΟΥΝ ΤΟΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ**  
**ΕΛΕΓΧΟ**

I. Το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης.....	36
II. Το δικαίωμα προστασίας των προσωπικών δεδομένων .....	48
Φορολογικό Απόρρητο.....	48
III. Η αρχή της αναλογικότητας.....	66
A) Το ειδικότερο ζήτημα των φορολογικών κυρώσεων.....	66
B) Το ειδικότερο ζήτημα της παραγραφής των φορολογικών υποθέσεων .....	78
Αντί επιλόγου .....	88
Βιβλιογραφία.....	91

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Ένα ζήτημα που απασχολεί όσο ποτέ άλλοτε τη σύγχρονη ελληνική πραγματικότητα και τον Έλληνα φορολογούμενο είναι αυτό των φορολογικών ελέγχων και των συναφών επεμβατικών εξουσιών των φορολογικών οργάνων στην οικονομική δραστηριότητα των ελεγχόμενων. Οι φορολογούμενοι δεν παύουν να διαμαρτύρονται για την αναποτελεσματικότητα των ελεγκτικών μηχανισμών αλλά και για το δυσμενές, για τα δικαιώματά τους, αποτέλεσμα της εξοπλισμένης με μια πλειάδα εξουσιών δράσης της φορολογικής Διοίκησης.

Μελετώντας το ζήτημα από νομική σκοπιά, πράγματι, δεν μπορεί να παραγνωριστεί η παροχή διευρυμένων και σοβαρών εξουσιών επέμβασης στα ελεγκτικά όργανα στο πλαίσιο της φορολογικής ελεγκτικής διαδικασίας η οποία πολλές φορές μάλιστα καταλήγει στην επιβολή πολλών και βαρέων φορολογικών κυρώσεων. Οι εξουσίες αυτές όμως δεν εντοπίζονται άνευ λόγου, καθόσον συνδέονται με τις ίδιες τις θεσμικές ιδιαιτερότητες της φορολογικής ελεγκτικής διαδικασίας αλλά και τους σκοπούς που αυτή επιτελεί. Είτε για το λόγο ότι τόσο η ίδια, αυτή καθαυτή, όσο και ο σκοπός της, που είναι ο προσδιορισμός του φόρου, έχουν συνταγματική θεμελίωση στις αρχές της νομιμότητας και της βεβαιότητας του φόρου καθώς και σε αυτές της καθολικότητας της φορολογικής επιβάρυνσης και της φορολογικής ισότητας<sup>1</sup>, είτε για το λόγο ότι ο λειτουργικός της ρόλος έχει συνδεθεί, ειδικά τα τελευταία χρόνια με σκοπούς πάταξης της φοροδιαφυγής, η φορολογική Αρχή καταλήγει εξοπλισμένη με ελεγκτικά όπλα και εξουσίες, συνταγματικά μάλιστα

---

<sup>1</sup> Κατόπιν της διαδικασίας, η υφιστάμενη ex lege φορολογική υποχρέωση έχει προσδιοριστεί από τα φορολογικά όργανα, ικανοποιώντας κατά αυτό τον τρόπο τις αρχές της νομιμότητας, της καθολικότητας και της βεβαιότητας του φόρου, ενώ ο φορολογικός οφειλέτης θα καταβάλει το φόρο που του αναλογεί, σύμφωνα με τις δυνάμεις του και ο οποίος έχει προηγουμένα βεβαιωθεί από τα αρμόδια φορολογικά όργανα, ικανοποιώντας κατά αυτό τον τρόπο την αρχή της φορολογικής ισότητας, βλ. σχετ. Ράικος Δ., Ο διαδικαστικός θεσμός της φορολογικής δηλώσεως, Σάκκουλας Αθήνα – Κομοτηνή 2000, σ. 10

κατοχυρωμένες, ή σχεδόν κατοχυρωμένες<sup>2</sup>, απέναντι στις οποίες ο φορολογούμενος φαντάζει δύσκολο να αμυνθεί. Ακόμα και αν οι παραπάνω εξουσίες εκκινούν από ένα σημείο συνταγματικά ανεκτό για τους λόγους που ειπώθηκαν ήδη, δεν καταλήγουν έτσι, αν δεν συνοδεύονται από αντίστοιχες εγγυήσεις υπέρ των δικαιωμάτων των ελεγχόμενων φορολογουμένων. Μάλιστα, αν παραγκωνίσουμε τις εν λόγω εγγυήσεις από το στάδιο της φορολογικής ελεγκτικής διαδικασίας, πέραν από ελλείμματα νομιμότητας, αυτό θα έχει ως συνέπεια τον κλονισμό της εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογουμένων και φορολογικής Αρχής, οδηγώντας πιθανόν περαιτέρω στην έξαρση των φαινομένων φοροδιαφυγής και στην απώλεια δημοσίων εσόδων όπως επίσης και τον κλονισμό της αποτελεσματικότητας και της δικαιοσύνης του φορολογικού συστήματος. Έτσι, θα μπορούσε 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, και του επακριβούς προσδιορισμού της κρατικής φορολογικής εξουσίας καθώς και των δικαιωμάτων και των εγγυήσεων υπέρ του φορολογούμενου από την άλλη<sup>3</sup>.

Για το λόγο αυτό, η σημασία και η ισχύς των ατομικών δικαιωμάτων αλλά και των αρχών που επιβάλλονται από το Σύνταγμα, όπως του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, της προστασίας των προσωπικών δεδομένων ή και της αρχή της αναλογικότητας έρχεται να υπογραμμιστεί ακόμα περισσότερο στο υπό μελέτη στάδιο, προκειμένου να αποτελέσουν αυτά το συνταγματικό

---

<sup>2</sup> Η μομφή αφορά τις περιπτώσεις που η φορολογική Διοίκηση δρα κατά τρόπο που κείται εκτός των ορίων που επιτάσσει η υποχρέωση σεβασμού των δικαιωμάτων των φορολογουμένων και η αρχή της αναλογικότητας.

<sup>3</sup> Βλ. σχετ. Φορτσάκης Θ., Οι φορολογικοί έλεγχοι και τα δικαιώματα των ελεγχόμενων φορολογουμένων, ΔΦΝ 2002, σ. 820-829

οπλοστάσιο του φορολογούμενου απέναντι στις αποψιλωτικές εξουσίες των ελεγκτικών οργάνων. Βέβαια, όλα τα παραπάνω, τιθέμενα σε μια προσπάθεια εναρμόνισης περισσότερων ισότιμων στόχων, οι οποίοι μπορούν να συνοψιστούν στο τρίπτυχο αποτελεσματικότητα της φορολογικής δράσης-προστασία ατομικών δικαιωμάτων-πάταξη της φοροδιαφυγής.

Στη παρούσα εργασία, παρουσιάζεται μια μελέτη αναφορικά με τη προσπάθεια επίτευξης της παραπάνω εναρμόνισης/εξισορρόπησης στο πεδίο του φορολογικού ελέγχου. Η μελέτη διαρθρώνεται σε δύο μέρη, όπου στο **Α' Μέρος** πραγματοποιείται μια εισαγωγή στη διαδικασία του φορολογικού ελέγχου, αναλύοντας τα γενικά χαρακτηριστικά αυτού, τα είδη φορολογικού ελέγχου, την επιμέρους διαδικασία, καθώς και τα αρμόδια για τη πραγματοποίηση ελεγκτικών ενεργειών όργανα και τις περαιτέρω εξουσίες αυτών. Στο **Β' Μέρος**, πλέον, πραγματοποιείται μια επιλεκτική αναφορά των συνταγματικών όπλων του ελεγχόμενου κατά το στάδιο του ελέγχου, ήτοι των νομικών εγγυήσεων που διαθέτει εκ συνταγματικής σκοπιάς, εστιάζοντας στο δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης, στο δικαίωμα προστασίας των προσωπικών δεδομένων και στην αρχή της αναλογικότητας. Η τελευταία εξετάζεται ιδωμένη από δύο καίρια σήμερα ζητήματα, αυτό των φορολογικών κυρώσεων και της παραγραφής των φορολογικών υποθέσεων.



## Α' ΜΕΡΟΣ

### ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ

Προκειμένου να κατανοήσουμε και να εξετάσουμε το συνταγματικό πλαίσιο που διέπει τη διεξαγωγή του φορολογικού ελέγχου, δέον είναι να αναφερθούν σε πρώτο επίπεδο ορισμένα κρίσιμα χαρακτηριστικά στοιχεία της φορολογικής ελεγκτικής διαδικασίας που αυτά αφορούν κυρίως **i)** την έννοια αυτής ως ειδικότερη μορφή της γνωστής στο μελετητή του δημοσίου δικαίου διοικητικής διαδικασίας καθώς επίσης και τα στοιχεία που συνθέτουν τον νομικό της πυρήνα, **ii)** τις κύριες κατηγορίες φορολογικών ελέγχων, **iii)** τα αρμόδια προς τούτο όργανα και τις εξουσίες αυτών **iv)** καθώς επίσης και την ειδική διαδρομή που ακολουθείται από τη στιγμή εκκίνησης της ελεγκτικής, υπό στενή έννοια, διαδικασίας με την έκδοση εντολής προς έλεγχο, μέχρι την έκδοση της καταλογιστικής πράξης ή της πράξης επιβολής προστίμου.

#### Ι. Γενικά χαρακτηριστικά

Σε μια προσπάθεια εννοιολογικής προσέγγισης της φορολογικής ελεγκτικής διαδικασίας, αναπόσπαστο κομμάτι της οποίας αποτελεί ο γνωστός στον μέσο κοινών «φορολογικός έλεγχος», αυτή μπορεί να θεωρηθεί ως το σύνολο των διαδικαστικών πράξεων που διενεργούνται από τα αρμόδια φορολογικά όργανα στο πλαίσιο της άσκησης της φορολογικής αξίωσης της πολιτείας, για το σκοπό διαπίστωσης της εφαρμογής των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας και της διακρίβωσης της φορολογικής επιβάρυνσης που αναλογεί στον φορολογούμενο.<sup>4</sup> Η σημασία της φορολογικής ελεγκτικής διαδικασίας για την ίδια τη πραγμάτωση της φορολογικής αξίωσης του Κράτους

---

<sup>4</sup> Βλ. σχετ. Σιμωνιάς Μ., Ο έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων, Φορολογική Επιθεώρηση 1999, σ. 1692.

είναι θεμελιώδης, καθόσον το φορολογικό δίκαιο αποτελείται από κανόνες δικαίου το περιεχόμενο των οποίων συνιστά αφηρημένη υποχρέωση για πληρωμή του φόρου. Το περιεχόμενο λοιπόν των κανόνων αυτών και περαιτέρω η αξίωση του Κράτους για συνεισφορά στα δημόσια βάρη δεν μπορεί να πραγματωθεί αλλιώς παρά μόνο υπό τη μορφή μιας καταλογιστέας έννομης υποχρέωσης, η οποία συγκεκριμενοποιείται μέσω μιας (φορολογικής) καταλογιστικής πράξης. Προκειμένου όμως να καταλήξουμε στην έκδοση της καταλογιστικής πράξης απαιτείται ένας «σύνδεσμος» μεταξύ του φορολογικού νόμου και των προϋποθέσεων που αυτός θέτει από τη μία και του φόρου που τελικά επιβάλλεται από την άλλη. Τον σύνδεσμό αυτό επιτελεί η φορολογική ελεγκτική διαδικασία κατά την οποία τα αρμόδια όργανα θα προβούν στη διαπίστωση του εάν κατ' αρχήν συντρέχουν οι προϋποθέσεις έκδοσης της διοικητικής πράξης και έπειτα αν υφίστανται τα πραγματικά περιστατικά με τα οποία ο φορολογικός νόμος συνδέει τη φορολογική αξίωση. Η διαπίστωση αυτή είναι απαραίτητη, καθώς η γένεση της φορολογικής ενοχής δεν συμπίπτει με την έναρξη ισχύος του γενικού και απρόσωπου φορολογικού νόμου, στον οποίο θεμελιώνεται αυτή.<sup>5</sup> Παρατηρείται λοιπόν μια χρονική αλλά και λειτουργική απόσταση ανάμεσα στον χρόνο γένεσης της φορολογικής αξίωσης, χρόνος που ανατρέχει στον χρόνο της έναρξης ισχύος του φορολογικού νόμου και στον χρόνο γένεσης της φορολογικής οφειλής, ο οποίος ανατρέχει στο διάστημα της έκδοσης της καταλογιστικής πράξης, αφού έχει προηγηθεί ο φορολογικός έλεγχος.

Ως προς αυτή της τη λειτουργία η φορολογική ελεγκτική διαδικασία δεν διαφέρει καθόλου από κάθε άλλη διοικητική ελεγκτική διαδικασία, καθόσον η τελευταία, ως ειδικότερο μέρος της διοικητικής διαδικασίας, συνίσταται στο σύνολο των ειδικών κανόνων βάσει των οποίων τα ελεγκτικά όργανα θα ελέγξουν κατ' αρχήν αν συντρέχουν οι προϋποθέσεις έκδοσης μιας πράξης και

---

<sup>5</sup> Βλ. σχετ. Ράικος Δ., ό.π. σ. 13

έπειτα τα πραγματικά περιστατικά που τίθενται ενώπιον τους ανεξάρτητα από τον τρόπο με τον οποίο τα πληροφορήθηκαν (έρευνα των ελεγκτικών οργάνων, οικειοθελής γνωστοποίηση από τον διοικούμενο, πληροφόρηση από τρίτους). Κατόπιν όλων αυτών θα διαμορφώσουν το περιεχόμενο της διοικητικής πράξης μέσα στο πλαίσιο βέβαια της διακριτικής ευχέρειας που τους παρέχεται από τον εφαρμοζόμενο κανόνα δικαίου.<sup>6</sup>

Διαφαίνεται λοιπόν πως τόσο η διοικητική ελεγκτική διαδικασία γενικότερα, όσο και η φορολογική ελεγκτική διαδικασία ως ειδικότερο μέρος της πρώτης, μοιράζονται ως κοινό το γεγονός ότι αποτελούν τη «δίοδο» μέσω της οποίας ο αφηρημένος κανόνας του ουσιαστικού δικαίου (διοικητικού ή φορολογικού) θα αναπτύξει την ισχύ του και θα γεννηθούν τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις που εντάσσονται στην κανονιστική εμβέλεια αυτού.

Ωστόσο, η φορολογική ελεγκτική διαδικασία, αν και θα ανέμενε κανείς να εξακολουθεί να μοιράζεται ακόμα περισσότερα κοινά χαρακτηριστικά με τη γενική διοικητική ελεγκτική διαδικασία, η πρώτη διαφοροποιείται σε ορισμένα σημαίνοντα σημεία, κυρίως ένεκα των ιδιομορφιών του φορολογικού δικαίου και της περαιτέρω αυτονομίας αυτού ως κλάδου δημοσίου δικαίου.

Ειδικότερα, όπως είναι πλέον γνωστό στη δημοσιονομική επιστήμη, η φορολογία συνδέεται κατά κύριο λόγο -αν όχι αποκλειστικά- με σκοπούς ταμειευτικούς, οι οποίοι ανάγονται στην εξοικονόμηση εσόδων για το Κράτος, από τα οποία εξασφαλίζεται η ύπαρξη του και εγγυάται η παροχή αγαθών και υπηρεσιών στους πολίτες του στο πλαίσιο ενός κοινωνικού κράτους.<sup>7</sup> Αυτός ο ιδιαίτερος ρόλος της φορολογίας αλλά και η έντονη και διαρκής έννομη σχέση φορολογούμενου και φορολογικής Αρχής, η οποία δεν εξαντλείται σε μια και

---

<sup>6</sup> Βλ. σχετ. Πανταζόπουλος Π. Τα συνταγματικά όρια του φορολογικού ελέγχου, Νομική Βιβλιοθήκη 2012, σ. 15

<sup>7</sup> Βλ. σχετ.. Φορτσάκης/Σαββαΐδου ., Φορολογικό Δίκαιο, 2013, σ. 1-5., Φινοκαλιώτης Κ., Φορολογικό Δίκαιο, 2014, Σάκκουλας Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σ. 15 επ.

μοναδική επαφή με τις αρχές, έχουν συντελέσει ώστε η φορολογική Διοίκηση να είναι, με την εξαίρεση των αστυνομικής φύσης υπηρεσιών, ο πιο επεμβατικός τύπος δημόσιας Διοίκησης. Επιπλέον, ο ρόλος που διαδραματίζει η φορολογική ελεγκτική διαδικασία για την ικανοποίηση της ex lege υφιστάμενης αξίωσης του Δημοσίου έχει συντελέσει στην ενίσχυση, ακόμα περισσότερο, της επεμβατικής αυτής φύσης κατά το στάδιο του φορολογικού ελέγχου.

Για όλους τους παραπάνω λόγους, και με πρώτο και κύριο τον ταμιευτικό, ιδιαιτερότητες της φορολογικής ελεγκτικής διαδικασίας που δεν απαντώνται στις λοιπές ελεγκτικές διαδικασίες του διοικητικού δικαίου αποτελούν αφενός οι αξιοσημείωτης έκτασης εξουσίες επέμβασης των οργάνων της φορολογικής Διοίκησης στη δραστηριότητα του φορολογούμενου (γνώση εγγράφων, έλεγχος επαγγελματικών εγκαταστάσεων, κατάσχεση εγγράφων και αγαθών κλπ), αφετέρου οι ιδιαίτερα αυστηρές κυρώσεις που επιβάλλονται για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας (δέσμευση τραπεζικών λογαριασμών και περιουσιακών στοιχείων, μέχρι πρότινος εξωλογιστικός προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος κλπ.). Επιπλέον, η φορολογική Διοίκηση κατά την φορολογική ελεγκτική διαδικασία δεν δρα κατ' αρχήν κατά διακριτική ευχέρεια αλλά κατά δέσμια αρμοδιότητα, καθόσον υποχρεούται να προχωρήσει στην εξατομίκευση της φορολογικής υποχρέωσης του φορολογούμενου ή στον προσδιορισμό της φορολογικής κύρωσης, όπως αυτή πηγάζει από τον τυπικό φορολογικό νόμο.<sup>8</sup> Ακόμα, για χάρη της εκπλήρωσης του σκοπού δημοσίου συμφέροντος που επιτελεί η ελεγκτική διαδικασία, οι φορολογούμενοι επιβαρύνονται με αυξημένες υποχρεώσεις έναντι της φορολογικής Αρχής, όπως η υποβολή φορολογικής δήλωσης, η τήρηση βιβλίων και στοιχείων, η γνωστοποίηση εγγράφων και η παροχή πληροφοριών κ.α.

---

<sup>8</sup> Βλ. σχετ. Χατζητζανής Ν., Εγχειρίδιον γενικών αρχών φορολογικού δικαίου, 1991, Σάκκουλας Αθήνα-. Κομοτηνή, σ.159

Τέλος, η αρμοδιότητα, άλλως επεμβατική εξουσία της φορολογικής Διοίκησης είναι μεν, όπως ήδη αναφέρθηκε, ευρεία δεν είναι όμως χρονικά απεριορίστη. Αντιθέτως πρόκειται για μια χρονικά συντετμημένη αρμοδιότητα, έτσι ώστε οι φορολογούμενοι να μην βρίσκονται συνεχώς σε μια κατάσταση ανασφάλειας γύρω από το πεδίο της δραστηριότητάς τους. Για όλους τους παραπάνω λόγους, τα συνταγματικά κατοχυρωμένα δικαιώματα του φορολογούμενου τίθενται σε σοβαρή πίεση, εντονότερη από άλλες ελεγκτικές διαδικασίες, πίεση που καθιστά εξαιρετικά αναγκαία τη προσήλωση εκ μέρους των φορολογικών οργάνων στις αρχές που πρέπει να διέπουν τη φορολογική διαδικασία και στο σεβασμό των συνταγματικών δικαιωμάτων. Οι κανόνες αυτοί κατά τον φορολογικό έλεγχο δρουν και «στατικά» ως νομιμοποιητική βάση της δράσης της φορολογικής Διοίκησης αλλά και «δυναμικά» για αποτελούν το όριο της εξουσίας της.<sup>9</sup>

---

<sup>9</sup> Βλ. σχετ. Πανταζόπουλος Π. ό.π. σ. 26-29, για τις συνταγματικές αρχές ως νομιμοποιητικά θεμέλια της φορολογικής ελεγκτικής διαδικασίας, ιδίου, σ. 137 επ.

## II. Είδη φορολογικού ελέγχου

Ήδη από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174.2013, στο εξής ΚΦΔ), οπότε και για πρώτη φορά προβλέφθηκε ένα ενιαίο κανονιστικό πλαίσιο γύρω από τη φορολογική ελεγκτική διαδικασία, εισήχθη ειδική ρύθμιση, θεμελιωτική βάση για το σύνολο των εξουσιών της φορολογικής Διοίκησης κατά τον έλεγχο. Ειδικότερα, σύμφωνα με το **άρθρ. 23 παρ. 1 ΚΦΔ** «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα*». Αφού τίθεται με το άρθρο αυτό το θεμέλιο του φορολογικού ελέγχου από τις ελεγκτικές αρχές, η φορολογικός νομοθέτης προχωρά με επόμενο άρθρο του Κώδικα, στη βασική διάκριση των φορολογικών ελέγχων.

Σύμφωνα λοιπόν με το **άρθρ. 25 ΚΦΔ**, ο έλεγχος, με κριτήριο την έκταση του, διακρίνεται σε **πλήρη και μερικό**. **Πλήρης** είναι ο έλεγχος που διενεργείται σε όλες τις φορολογίες και σε όλα τα φορολογικά αντικείμενα, σε συγκεκριμένες περιόδους και σε συγκεκριμένα φορολογικά έτη, ο οποίος είναι και οριστικός. Ο πλήρης έλεγχος αντικατέστησε τον τακτικό έλεγχο υπό το προηγούμενο καθεστώς.<sup>10</sup> Σε κάθε περίπτωση διενέργειας πλήρους επιτόπιου ελέγχου

---

<sup>10</sup> Βλ. σχετ. άρθρα 66 του Ν 2238/1994 (Εισόδημα) 48 του Ν 2859/2000 (ΦΠΑ) και 73 του Ν 2961/2001 (Κληρονομίες, δωρεές, γονικές παροχές). Ο τακτικός έλεγχος απέβλεπε κατ' αρχήν στην επαλήθευση της ακρίβειας των δεδομένων που εμφάνιζονταν στις φορολογικές δηλώσεις των φορολογουμένων. Στην περίπτωση δε που δεν είχε υποβληθεί καθόλου φορολογική δήλωση, ο

απαιτείται έγγραφη γνωστοποίηση στον ελεγχόμενο πριν από τη διενέργεια του. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις, κατά τις οποίες υπάρχουν ενδείξεις διάπραξης φοροδιαφυγής, επιτρέπεται η διενέργεια πλήρους επιτόπιου ελέγχου, χωρίς έγγραφη γνωστοποίηση, κατόπιν απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (πλέον Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων, στο εξής ΑΑΔΕ). **Μερικός** είναι ο έλεγχος που δεν συγκεντρώνει τα χαρακτηριστικά του πλήρους ελέγχου. Ο μερικός έλεγχος αντικατέστησε όλα τα άλλα είδη ελέγχου που προβλέπονταν υπό το προηγούμενο καθεστώς.<sup>11</sup> Αυτός διενεργείται σε συγκεκριμένα φορολογικά αντικείμενα προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθή εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων και να προσδιοριστούν και να καταλογιστούν οι τυχόν διαφορές φόρων που δεν καταβλήθηκαν με τη σχετική δήλωση από τους φορολογούμενους. 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.

Με κριτήριο τον τόπο διενέργειας του ελέγχου αυτός διακρίνεται σε **έλεγχο από το γραφείο** της Φορολογικής Διοίκησης και σε **επιτόπιο** έλεγχο (άρθρ. 23 και 25 Ν. 4174/2013). Ο **επιτόπιος** φορολογικός έλεγχος διενεργείται στις εγκαταστάσεις του ελεγχόμενου κατά το επίσημο ωράριο της φορολογικής Διοίκησης, το οποίο μπορεί να παρατείνεται για τις ανάγκες ολοκλήρωσης του

---

τακτικός έλεγχος αποσκοπούσε στον εντοπισμό και προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης του υποκείμενου στον έλεγχο.

<sup>11</sup> Βλ. σχετ. αρθρ. 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, 16 ΠΔ 16/1989, άρθρο 3 παρ. 2 Ν 2343/1995, 30 παρ. 2 περ. β' Ν. 3296/2004.

ελέγχου. Για τις περιπτώσεις που αυτό απαιτείται από τη δραστηριότητα του ελεγχόμενου, επιτόπιος έλεγχος μπορεί να διενεργείται κατ' εξαίρεση και εκτός ωραρίου της φορολογικής Αρχής (π.χ. νυχτερινά κέντρα), απαιτείται όμως ειδική μνεία στην εντολή ελέγχου. Όταν διενεργείται έλεγχος μερικός επιτόπιος σε φορολογούμενους ορισμένης περιοχής και δραστηριότητας, οι οποίοι διακινούν αγαθά, (περίπτωση «προληπτικού ελέγχου») η εντολή διενέργειας ελέγχου, εξαιρετικά από το ελάχιστο περιεχόμενο της συνήθους εντολής ελέγχου, δεν απαιτείται να συμπεριλαμβάνει τα στοιχεία του φορολογούμενου, ούτε το είδος φορολογίας και τη φορολογική περίοδο που αφορά, αλλά απαιτείται και αρκεί να περιλαμβάνει τη περιοχή που θα διενεργηθεί ο φορολογικός έλεγχος ή το είδος των δραστηριοτήτων του ελεγχόμενου. Ακόμα, στη περίπτωση επιτόπιου ελέγχου στη κατοικία του φορολογούμενου, η είσοδος επιτρέπεται μόνο κατόπιν εντολής αρμοδίου εισαγγελέα και ο έλεγχος γίνεται **μόνο** με τη παρουσία δικαστικού λειτουργού.<sup>12</sup>

Από την άλλη, ο **έλεγχος από το γραφείο** της Φορολογικής Διοίκησης γίνεται με βάση τις δηλώσεις, τις οικονομικές καταστάσεις και τα λοιπά έγγραφα που έχει υποβάλλει η ο φορολογούμενος και έχει στη διάθεση της η φορολογική αρχή, καθώς και με βάση λοιπές πληροφορίες που λαμβάνει γνώση η αρμόδια αρχή.

Τέλος, η Φορολογική Διοίκηση έχει τη δυνατότητα «επανελέγχου» φορολογικής περιόδου ή υπόθεσης για την οποία έχει ήδη διενεργηθεί πλήρης έλεγχος μόνο αν προκύψουν «νέα στοιχεία», στοιχεία δηλαδή που δεν είχαν τεθεί υπόψιν της αρμόδιας αρχής κατά τη στιγμή του αρχικού ελέγχου και τα οποία αποδεικνύουν ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιοριστεί στα πλαίσια του αρχικού ελέγχου.

---

<sup>12</sup> Βλ. σχετ. ΓνωμΟΛΝΣΚ 256/2014 η οποία γνωμοδότησε υπέρ της διενέργειας του φορολογικού ελέγχου απλά και μόνο κατόπιν έκδοσης εισαγγελικής διάταξης, ήτοι χωρίς τη παρουσία δικαστικού λειτουργού. Αντίθετη η υπ' αριθμ. 6/2014 ΓνωμΕισΑπ.



### III. Η διαδικασία του φορολογικού ελέγχου

Έχοντας καταγράψει ως τώρα ορισμένα βασικά εννοιολογικά χαρακτηριστικά για τη φορολογική ελεγκτική διαδικασία και έπειτα έχοντας αναφέρει τις κύριες διακρίσεις του φορολογικού ελέγχου, μπορούμε σε αυτό το σημείο να προχωρήσουμε σε μια περαιτέρω καταγραφή της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου αυτής καθεαυτής. Η ανάλυση είναι αναγκαία καθόσον, προκειμένου να μελετήσουμε τις αρχές και εν γένει τους συνταγματικούς κανόνες που λαμβάνουν χώρα κατά τη διάρκεια του ελέγχου ως άμυνα του φορολογούμενου απέναντι στις ελεγκτικές εξουσίες της φορολογικής Διοίκησης, οφείλουμε πρώτα να κατανοήσουμε τα στάδια του ελέγχου αλλά και τις ελεγκτικές εξουσίες των αρμοδίων οργάνων, ζήτημα που θα αναλυθεί σε μεταγενέστερη ενότητα.

Προπαρασκευαστικό στάδιο της εκκίνησης του φορολογικού ελέγχου αποτελεί η επιλογή των υποθέσεων προς έλεγχο. Σύμφωνα με το άρθρ. 26 ΚΦΔ, οι υποθέσεις προς έλεγχο επιλέγονται κατά προτεραιότητα με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (πλέον ΑΑΔΕ) με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου ή εξαιρετικά με βάση άλλα κριτήρια, τα οποία καθορίζονται από τον Γενικό Γραμματέα και δεν δημοσιοποιούνται.<sup>13</sup> Με το άρθρ. 80 παρ. 1 Ν. 3842/2010, το οποίο αργότερα αντικαταστάθηκε με τον Ν. 4141/2013<sup>14</sup>, καθιερώθηκε για πρώτη φορά η μεθοδολογία επιλογής των υποθέσεων προς έλεγχο με κριτήρια-κανόνες ανάλυσης κινδύνου (risk analysis). Έτσι λίγο

---

<sup>13</sup> Για την επιλογή των υποθέσεων και την έκδοση σχετικής απόφασης λαμβάνεται υπόψιν ο αριθμός των ελεγκτών κατά το χρόνο έκδοσης της απόφασης και ο αριθμός των διενεργηθέντων ελέγχων κατά τους προηγούμενους δώδεκα μήνες από το μήνα έκδοσης της απόφασης. Στην απόφαση ορίζεται, επίσης, το ποσοστό των ελέγχων για φορολογικά έτη, χρήσεις, υποθέσεις, περιόδους ή υποχρεώσεις που αφορούν στην τελευταία πενταετία, συμπεριλαμβανομένου και του έτους έκδοσης της απόφασης, το οποίο δεν μπορεί να υπολείπεται του ποσοστού 70% του συνόλου των κατά προτεραιότητα ελεγχόμενων υποθέσεων, καθώς και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα.

<sup>14</sup>Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ Α' 58/23.4.2010), «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις» και άρθρ. 37 παρ. 6 Ν.4141/2013 ΦΕΚ Α 81/5.4.2013.

αργότερα με τη ΠΟΛ. 1178/2011 καθορίστηκαν τα κριτήρια και οι κανόνες επιλογής των υποθέσεων προς έλεγχο και η μοριοδότηση αυτών. Η παραπάνω διαδικασία επιλογής συμπληρωνόταν μέσω του Ολοκληρωμένου Πληροφορικού Συστήματος «ELENXIS» μέσω του οποίου γίνεται η στόχευση και η επιλογή των φορολογουμένων εφαρμόζοντας οι στρατηγικές και κανόνες μοριοδότησης που καθορίζονται στην ΠΟΛ και έτσι επιλέγονται οι «υποψήφιος προς έλεγχο» υποθέσεις για να αποσταλούν σε λίστες στις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες με τελικό στάδιο την έκδοση εντολής ελέγχου.

Σύμφωνα με τη ΠΟΛ 1178/2011, τα κριτήρια βασίζονται σε **ποιοτικά χαρακτηριστικά** (νομική μορφή, κατηγορία τηρουμένων βιβλίων, κλάδος ή τομέας δραστηριότητας, ανάλογα με την επικινδυνότητα και παραβατικότητα αυτού, ύπαρξη παραβάσεων φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας, , την ύπαρξη στοιχείων για απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή διάπραξη φορολογικών αδικημάτων κλπ.), σε **οικονομικά δεδομένα** (ακαθάριστα έσοδα, δαπάνες, καθαρά κέρδη ή ζημίες, συντελεστές μικτού και καθαρού κέρδους κλπ.) και σε **χωροταξικά και χρονικά δεδομένα** (τόπος παραγωγής και διακίνησης, εποχιακές δραστηριότητες, τοπικές ιδιαιτερότητες).

Την εκκίνηση του φορολογικού ελέγχου δίνει η **έκδοση έγγραφης εντολής ελέγχου** η οποία, σύμφωνα με το άρθρ. 25 ΚΦΔ<sup>15</sup> εκδίδεται από τον ΓΓΔΕ (πλέον ΑΑΔΕ) ή από τα εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της φορολογικής Διοίκησης σύμφωνα με το άρθρ. 4 του ίδιου Κώδικα και δεν δημοσιεύεται (όπου κατά τα νυν ισχύοντα εκδίδεται από τον προϊστάμενο της

---

<sup>15</sup> 1. Ο οριζόμενος «ή οι οριζόμενοι», από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος «ή υπάλληλοι», «φέρουν», έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα, «ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης» και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής: α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής, β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου «ή των υπαλλήλων στους οποίους» έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος, γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος, ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.

Δ.Ο.Υ. στην οποία ο φορολογούμενος υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή κατά περιπτώσεις από τον προϊστάμενο του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ, του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π ή από άλλες ελεγκτικές υπηρεσίες) <sup>16</sup>. Με τη παραλαβή της εντολής ελέγχου ο ελεγκτής λαμβάνει γνώση για την υπόθεση που καλείται να ελέγξει. Η εντολή ελέγχου είναι σημαντικό να κατονομάζει ρητά το αρμόδιο προς έλεγχο όργανο στο πλαίσιο μεταβίβασης της αρχικής αρμοδιότητας των προϊσταμένων της ελεγκτικής υπηρεσίας, καθόσον σε περίπτωση που διενεργήσει άλλο πρόσωπο τον έλεγχο από εκείνο που κατονομάζεται στην εντολή ελέγχου και υπογράψει τη σχετική έκθεση ελέγχου, αυτό μπορεί να οδηγήσει ακόμα και σε ακυρότητα της τελικής καταλογιστικής πράξης λόγω αναρμοδιότητας του οργάνου <sup>17</sup>.

Περαιτέρω, η νομοθεσία προβλέπει ορισμένους κανόνες αναφορικά με τα απαιτούμενα δεδομένα που οφείλουν να αποτελέσουν αντικείμενο ελέγχου άλλως τις «ελεγκτικές επαληθεύσεις» που απαιτούνται να γίνονται σε κάθε περίπτωση και αυτοί οι κανόνες αφορούν τόσο τη φορολογία εισοδήματος όσο και Φ.Π.Α. Οι επαληθεύσεις αφορούν τη τήρηση των βιβλίων και των στοιχείων, τη τήρηση της προβλεπόμενης νομοθεσίας για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών ή την έκπτωση του Φ.Π.Α κ.α. Οι κανόνες αναφορικά με τις ελεγκτικές επαληθεύσεις αποτυπώνονται στις ΠΟΛ 1072/2011, 1037/2005 και 1159/2011.

Δεδομένης της κλιμακωμένης έξαρσης του φαινομένου της φοροδιαφυγής τα τελευταία χρόνια αλλά και της ανάγκης προς αναθεώρηση εκ

---

<sup>16</sup> Βλ. σχετ. και Αριθ. Δ6Α1036682ΕΞ25.2.2014 Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής «Με εντολή Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων» σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης (Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής «Με εντολή Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων» σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης) και κατόπιν τελευταίας τροποποίησης με την Αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017 ΦΕΚ Β' 2743/04.08.2017 Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής «Με εντολή Διοικητή» σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης.

<sup>17</sup> Βλ. σχετ. Πανταζόπουλος Π. ό.π. σ. 109, «Η εντολή ελέγχου θεωρείται ουσιώδης τύπος της φορολογικής ελεγκτικής διαδικασίας καθόσον οριοθετεί τα αντικειμενικά και χρονικά πλαίσια εντός των οποίων επιτρέπεται να διενεργήσουν ελεγκτικές πράξεις οι εντολοδόχοι φορολογικοί υπάλληλοι».

μέρους της φορολογικής Διοίκησης των εφαρμοζόμενων μεθόδων εντοπισμού των περιπτώσεων φοροδιαφυγής, ο φορολογικός νομοθέτης προχώρησε στην πρόβλεψη νέων εναλλακτικών μεθόδων για την αποκάλυψη αφανών και παράνομων εισοδημάτων. Με το άρθρ. 27 ΚΦΔ εισήχθησαν νέες τεχνικές ελέγχου, καλούμενες ως «έμμεσες τεχνικές», σύμφωνα με τις οποίες η φορολογική Αρχή προβαίνει πλέον σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Πρόκειται για γενικά παραδεγμένες αρχές και τεχνικές της ελεγκτικής, που εξειδικεύτηκαν με τη ΠΟΛ 1050/2014 και με τις οποίες αξιοποιούνται τα στοιχεία, οι πληροφορίες και τα δεδομένα για έσοδα κάθε πηγής και πραγματοποιηθείσες δαπάνες πάσης φύσεως, που η Φορολογική Διοίκηση διαθέτει ή συγκεντρώνει, για τον ίδιο τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών. Σε περίπτωση προσδιορισμού διαφορών βάσει των έμμεσων τεχνικών, το βάρος ανταπόδειξης πέφτει στον φορολογούμενο που θα πρέπει να αποδείξει με πραγματικά δεδομένα την ειλικρίνεια των δηλώσεων του. Οι τεχνικές που εφαρμόζονται είναι: **α)** η αρχή των αναλογιών (δεν εφαρμόζεται ακόμα), **β)** η ανάλυση ρευστότητας του φορολογούμενου, **γ)** η καθαρή θέση του φορολογούμενου, **δ)** η σχέση της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών (δεν εφαρμόζεται ακόμα), **δ)** το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.<sup>18</sup>

Μετά τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων εκ μέρους του ελεγκτή και σε περίπτωση που δεν διαπιστωθούν διαφοροποιήσεις ανάμεσα στη φορολογική οφειλή που προκύπτει από την υποβληθείσα δήλωση και σε εκείνη από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις, εκδίδεται έκθεση ελέγχου, υπογράφεται από τον υπάλληλο που ήλεγξε και η υπόθεση τίθεται στο αρχείο.

---

<sup>18</sup> Για περισσότερες πληροφορίες σχετικά με το περιεχόμενο κάθε εφαρμοζόμενης τεχνικής παραπέμπω στη ΠΟΛ 1050/2014, ενώ τονίζεται το άρθρ. 3 αυτής σχετικά με το ποιες υποθέσεις και με ποιο τρόπο μπορούν να υπαχθούν αυτές στη διαδικασία των έμμεσων τεχνικών.

Αν όμως διαπιστωθεί διαφοροποίηση, τότε σύμφωνα με το άρθρ. 28 παρ. 1 ΚΦΔ, εκδίδεται πράξη προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου η οποία επιδίδεται μαζί με το σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του ελέγχου στον φορολογούμενο. Σ' αυτό θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή, όπως αυτή προέκυψε από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις και κάθε στοιχείο στο οποίο στηρίζεται η διαφοροποίηση που οδήγησε στον διορθωτικό προσδιορισμό. **Επιπλέον, με το ίδιο σημείωμα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του εντός 20 ημερών από την επίδοσή του.** Αφ' ης διατυπωθούν οι απόψεις ή περάσει άπρακτη η δοθείσα προθεσμία, συντάσσεται η σχετική έκθεση ελέγχου, στην οποία θα αναφέρεται εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και ότι ελήφθησαν υπόψιν οι απόψεις του φορολογούμενου ή όχι, αν αυτές δεν χορηγήθηκαν τελικά.<sup>19</sup> Στην έκθεση αυτή θα στηριχθεί η φορολογική Διοίκηση για να εκδώσει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, όπου και θα κοινοποιηθεί μαζί με την έκθεση.<sup>20</sup> **Η έκθεση ελέγχου αποτελεί ουσιώδη τύπο της διαδικασίας για την εγκυρότητα της έκδοσης της καταλογιστικής του φόρου πράξης.** Ως εκ τούτου δεν μπορεί να αναπληρωθεί από άλλα έγγραφα, ενώ ενδεχόμενη έλλειψη αυτής συνιστά λόγο ακυρότητας της σχετικής πράξης προσδιορισμού του φόρου, επιβολής κυρώσεων κ.λπ.<sup>21</sup>

---

<sup>19</sup> Λιόλιος Α., Επίτιμος Οικονομικός Επιθεωρητής, Ο έλεγχος των φορολογικών υποθέσεων. Γενικά Χαρακτηριστικά του ελέγχου – Μέθοδοι και διαδικασία – Αποτελέσματα, Άρθρο 1738/2015, [www.e-forologia.gr](http://www.e-forologia.gr)

<sup>20</sup> Βλ. σχετ. Αρ. πρωτ.: ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 (ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ) Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας" (Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας")

<sup>21</sup> Παραδόσεις Φορολογικού Δικαίου 2 (9.2.2016), Εναίου ΠΜΣ Νομικής Σχολής ΕΚΠΑ, Πανταζόπουλος Π.: Δεν υφίσταται παράλειψη ουσιώδους τύπου, όταν με βάση διαπιστώσεις σε έγγραφα και εκθέσεις ελέγχου άλλης Αρχής και έπειτα από εκτίμησή τους από τους υπαλλήλους της αρμόδια Αρχής συντάσσεται νέα έκθεση ελέγχου, στην οποία υιοθετούνται τα συμπεράσματα της πρώτης έκθεσης ελέγχου. Με ανυπαρξία της έκθεσης ελέγχου ισοδυναμεί και η παντελής αοριστία αυτής, που καθιστά, επίσης, νομικά πλημμελές το σχετικό φύλλο ελέγχου. Αντίθετα, επιμέρους

---

ελλείψεις του περιεχομένου της έκθεσης ελέγχου δεν αποτελούν κατ' αρχήν τυπική πλημμέλεια του σχετικού φύλλου ελέγχου, δηλαδή δεν καθιστούν αυτό νομικά πλημμελές και ακυρωτέο από το αρμόδιο διοικητικό δικαστήριο, το οποίο υποχρεούται σε έλεγχο της ουσιαστικής ορθότητας αυτού και επομένως μπορεί είτε να αποφασίσει τη συμπλήρωση των αποδείξεων με την προσκόμιση σχετικών στοιχείων από τους διαδίκους είτε να διατάξει τη διενέργεια επανελέγχου για την συμπλήρωση της έκθεσης ελέγχου με συγκεκριμένα στοιχεία. Αυτοτελής έκθεση ελέγχου συντάσσεται για κάθε φορολογία καθώς και για τον π. Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

## IV. Τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα- Εξουσίες

### A) Ελεγκτικά όργανα

Η αρμοδιότητα στο χώρο του διοικητικού και εν γένει δημοσίου δικαίου κατέχει ως γνωστόν πρωτογενή σημασία, καθόσον νόμιμη διοικητική δράση θεωρείται μόνον εκείνη που υπαγορεύεται αυστηρά από κανόνες δικαίου που καθορίζουν και οριοθετούν το πεδίο δράσης των διοικητικών οργάνων. Το διοικητικό όργανο δεν δύναται να δρα αυτοβούλως, παρά μόνο δικαιούται ή υποχρεούται να προβαίνει στις ενέργειες εκείνες που προβλέπονται και επιτρέπονται από τους σχετικούς κανόνες δικαίου.<sup>22</sup> Η υποχρέωση ή το δικαίωμα αυτό καλείται ως γνωστόν αρμοδιότητα, η οποία διακρίνεται σε καθ' ύλην και κατά τόπον. Στο πεδίο της φορολογικής ελεγκτικής διαδικασίας οι διατάξεις που καθορίζουν την καθ' ύλην και την κατά τόπο αρμοδιότητα των δημοσιονομικών οργάνων σκοπό έχουν αφενός να ιδρύεται και να ισχύει μια αποκλειστική αρμοδιότητα για κάθε φορολογική υπόθεση και αφετέρου να επιλύεται κάθε αμφισβήτηση ως προς το ποιο όργανο είναι αρμόδιο όπως και ενδεχόμενη καταφατική ή αποφατική σύγκρουση αρμοδιότητας περισσότερων φορολογικών Αρχών. Η αρμοδιότητα για τη διεξαγωγή της φορολογικής ελεγκτικής διαδικασίας πρέπει να είναι επακριβώς καθορισμένη και να μην αφήνει περιθώρια για επικαλύψεις μεταξύ των διαφόρων φορολογικών Αρχών.<sup>23</sup> Η αρμοδιότητα είναι, επίσης, σημαντική για την ελεγκτική διαδικασία, αφού για τις υποθέσεις που είναι αρμόδιο καθ' ύλην και κατά τόπο ένα φορολογικό όργανο, απαγορεύεται να προχωρήσει άλλο φορολογικό όργανο στη διεξαγωγή ελεγκτικής διαδικασίας, στον έλεγχο των πραγματικών φορολογικών

---

<sup>22</sup> Βλ. σχετ. Σπηλιωτόπουλος Επ., Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, 2011, Νομική Βιβλιοθήκη, σ.143 επ., Δαγτόγλου Π. Δ., Γενικό Διοικητικό Δίκαιο, 2012, Σάκκουλας, σ. 431 επ., Ράικου Δ., Ο διαδικαστικός θεσμός της φορολογικής δηλώσεως, 2000, σ. 35 επ.

<sup>23</sup> Βλ. σχετ. Πανταζόπουλος Π. ό.π. σ. 60

περιστατικών και την έκδοση καταλογιστικής πράξης, **εκτός εάν κάτι τέτοιο προβλέπεται ειδικά από το νόμο.**

Όπως αναφέρθηκε και σε προγενέστερο σημείο, η πρωτογενή αρμοδιότητα διεξαγωγής του φορολογικού ελέγχου, όπως προκύπτει από τον συνδυασμό των υπ' αριθμ. 4 και 24 άρθρων του ΚΦΔ, ανήκει στον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (πλέον ΑΑΔΕ)<sup>24</sup>. Ωστόσο αυτός δύναται να μεταβιβάζει αρμοδιότητες και να αναθέτει τα καθήκοντά του ή να εξουσιοδοτεί προς υπογραφή άλλα όργανα της φορολογικής Διοίκησης κυρίως για λόγους αποτελεσματικότητας της διοικητικής δράσης.<sup>25</sup>

Ο φορολογικός νομοθέτης και περαιτέρω η φορολογική Διοίκηση δια της ΑΑΔΕ έχει καθορίσει τα αρμόδια όργανα για τη διεξαγωγή ελέγχων, τα οποία με στόχο τον αποτελεσματικό έλεγχο των φορολογικών υποθέσεων, έχει εξοπλίσει με ευρύτατες ελεγκτικές εξουσίες.

Βασικά νομοθετήματα που καθορίζουν το σύνολο των αρμοδιοτήτων των ελεγκτικών οργάνων αποτελούν το **πδ 111/2014** με το οποίο τροποποιήθηκε ο **Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών**<sup>26</sup> αλλά και η απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων **Δ.ΟΡΓ.Α.1036960/10.3.2017 (Οργανισμός της ΑΑΔΕ)**, με την οποία επανακαθορίστηκαν σε επίπεδο Διευθύνσεων, Τμημάτων και Αποκεντρωμένων Υπηρεσιών οι αρμοδιότητες

---

<sup>24</sup> Βλ. σχετ. Ν. 4389/2016 Εφαρμοστικός Μνημονίου: ΚΦΕ,ΦΠΑ,Τέλη,φόρος διαμονής, Διαχείριση Ιδ.χρέους, Δηλώσεις περιουσ.κατάστασης κλπ, με τον οποίο καταργήθηκε η ΓΓΔΕ του ΥπΟικ , συστήθηκε η ΑΑΔΕ, η οποία στο εξής θα ασκεί όλες τις αρμοδιότητες που της ανατίθεται με τον Ν. 4389/2016, όλες τις αρμοδιότητες της ΓΓΔΕ που προβλέπονται κατά τη 1/1/2017-ημερομηνία έναρξης λειτουργίας της- στις διατάξεις της υποπαρ. Ε2 της παρ. Ε του άρθρ. 1 Ν. 4093/2012.

<sup>25</sup> Βλ. σχετ. Απόφαση Δ6Α 1036682 ΕΞ/25.2.2014 “Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής «Με εντολή Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων» σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης”, όπως τροποποιηθείσα ισχύει, όπως και την Αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017 Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής «Με εντολή Διοικητή» σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης.

<sup>26</sup> ΠΔ 111/2014 «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών, ΦΕΚ Α' 178/29.8.2014



προς έλεγχο. Επιπλέον αυτών, υφίστανται και άλλες διατάξεις νόμου που ορίζουν αυτοτελή όργανα με ελεγκτικές αρμοδιότητες. Συνοπτικά:

#### **α) Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης<sup>27</sup>**

Πρωταρχικό ρόλο σε επίπεδο ελέγχου διαδραματίζει η, η οποία διαθέτει της κυριαρχική αρμοδιότητα διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων, την οποία υλοποιεί μέσω των επιμέρους οργάνων της, που είναι διαρθρωμένα σε επίπεδο διευθύνσεων και αποκεντρωμένων και περιφερειακών υπηρεσιών. Ειδικότερα όργανα ελέγχου που υπάγονται σε αυτήν είναι:

##### **i) Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ)**

Το ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ αποτελεί ειδική αποκεντρωμένη υπηρεσία φορολογικού ελέγχου σε επίπεδο Διεύθυνσης που προέρχεται από τη μετατροπή της Δ.Ο.Υ Μεγάλων Επιχειρήσεων <sup>28</sup>. Έχει έδρα στο Δήμο Αθηναίων και η κατά τόπον αρμοδιότητα του εκτείνεται σε όλη την Επικράτεια. Διαθέτει τις αρμοδιότητες που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν. 2343/1995, όπως ισχύουν (πρόκειται για τις αρμοδιότητες των πρώην Ελεγκτικών Κέντρων) και τις αρμοδιότητες της βεβαίωσης και της αναγκαστικής είσπραξης εσόδων που αφορούν στις μεγάλες επιχειρήσεις όλης της Επικράτειας, για τα έσοδα που προέρχονται από τους ελέγχους της υπηρεσίας αυτής.<sup>29</sup> Οι επιχειρησιακοί στόχοι του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ είναι η πάταξη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής και η βελτίωση της φορολογικής συμμόρφωσης των μεγάλων επιχειρήσεων.

##### **ii) Κέντρο Ελέγχου Φορολογούμενων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π)**

---

<sup>27</sup> Άρθρ. 69 πδ 111/2014 και 26 του Οργανισμού ΑΑΔΕ.Ο Προϊστάμενος της Γενικής Φορολογικής Διοίκησης εξουσιοδοτήθηκε να υπογράψει «Με εντολή Διοικητή» για την επιλογή των προς έλεγχο υποθέσεων, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 26 του Ν. 4174/2013, Αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017 Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης».

<sup>28</sup> Βλ. σχετ. άρθρ. 34 παρ. 2 Ν. 4141/2013

<sup>29</sup> Για τις αρμοδιότητες του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ. αναλυτικά βλ. σχετ. άρθρ. 34 παρ. 2<sup>α</sup> Ν. 4141/2013

Το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π αποτελεί ειδική αποκεντρωμένη υπηρεσία φορολογικού ελέγχου με αρμοδιότητες τον φορολογικό έλεγχο επί των φορολογούμενων μεγάλου πλούτου όλης της Επικράτειας. Σε αυτό έχουν ανατεθεί επίσης οι αρμοδιότητες που ασκούσαν τα πρώην Διαπεριφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα και κυρίως εκείνες που αφορούν τις εταιρείες εκμετάλλευσης ακινήτων<sup>30</sup> και τις ανέλεγκτες υποθέσεις με ετήσια ακαθάριστα έσοδα ή αμοιβές από 7.000.001 ευρώ-30.000.000 ευρώ, όπως και η βεβαίωση και η αναγκαστική είσπραξη των εσόδων που προέρχονται από τις ενέργειές του και αφορούν τους φορολογούμενους μεγάλου πλούτου. Τέλος στην αρμοδιότητά τους υπάγονται και οι ανέλεγκτες υποθέσεις των φορολογούμενων οι οποίοι κατά τα ημερολογιακά έτη 2009,2010 και 2011 απέστειλαν εμβάσματα στο εξωτερικό από 50.000 ευρώ και άνω.<sup>31</sup>

Ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ. έχει την αρμοδιότητα υπογραφής της εντολής ελέγχου για τις υποθέσεις ελέγχου που υπάγονται στην αρμοδιότητα αυτών.

### **iii) Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ.)**

Οι Δ.Ο.Υ. είναι Περιφερειακές Φορολογικές Υπηρεσίες της Γενικής Φορολογικής Διοίκησης. Οι αρμοδιότητές του περιλαμβάνουν μεταξύ άλλων τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου σε επιχειρήσεις και σε φυσικά πρόσωπα που από τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα και την δηλωθείσα οικονομική τους δραστηριότητα δεν χαρακτηρίζονται φορολογούμενοι μεγάλου πλούτου καθώς επίσης και τη διενέργεια ελέγχων με εν γένει σκοπό τη διαπίστωση της συμμόρφωσης των φορολογούμενων και της αποκάλυψης εισοδημάτων και περιουσιακών στοιχείων που δεν έχουν δηλωθεί. Κεντρικό όργανο διεξαγωγής του φορολογικού ελέγχου εκ μέρους της Δ.Ο.Υ αλλά και γενικότερα λόγω του

---

<sup>30</sup> Βλ.σχετ. απόφαση ΥπΟικ. αριθ. ΔΕΛ Α 1139975 ΕΞ 2012/10.10.2012

<sup>31</sup> Περισσότερα για τις αρμοδιότητες βλ. σχετ. αρθρ. 34 παρ. 1α. Ν. 4141/2013

πλήθους των αρμοδιοτήτων του είναι, ο Προϊστάμενος αυτής.<sup>32</sup> Αυτός μπορεί να εκχωρήσει με έγγραφη εντολή του, η οποία απευθύνεται ονομαστικά σε ορισμένο ελεγκτή ή συνεργείο ελέγχου και αφορά σε συγκεκριμένο φορολογικό αντικείμενο, την αρμοδιότητα διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή οποιασδήποτε επιτόπιας εξέτασης.<sup>33</sup> Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ, σύμφωνα με τις τρέχουσες αρμοδιότητές του<sup>34</sup>, υπογράφει τη εντολή διενέργειας ελέγχου, υποβάλλει αίτημα προς τους φορολογούμενους για τη χορήγηση πληροφοριών και εγγράφων, υπογράφει το σημείωμα διαπιστώσεων και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου, εκδίδει τη πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού και τις πράξεις επιβολής προστίμων, καλεί τον φορολογούμενο προς ακρόαση κ.α.

## **β) Υπηρεσίες Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε)<sup>35</sup>**

Οι Υ.Ε.Δ.Δ.Ε<sup>36</sup> αποτελούν ειδικές αποκεντρωμένες υπηρεσίες σε επίπεδο Διεύθυνσης και υπάγονται απευθείας στον Διοικητή πλέον της ΑΑΔΕ

---

<sup>32</sup> Ήδη σύμφωνα με το άρθρο 66 του ΚΦΕ, όπως αυτό ίσχυε πριν την κατάργησή του από τον Νόμο 4172/2013 (ισχύων ΚΦΕ), ο οποίος με το άρθρ. 72 παρ. 22, προέβλεψε ότι από την έναρξη ισχύος του, παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του Ν. 2238/1994, **ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας γενικά ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων φορολογικών δηλώσεων** και μπορεί να διορθώνει οίκοθεν αριθμητικά λάθη και αναριθμητισμούς, **ζητά και λαμβάνει γνώση οποιουδήποτε εγγράφου ή στοιχείου είναι απαραίτητο στο φορολογικό έλεγχο, προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση**, λαμβάνει, ελέγχει και θεωρεί όλα τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από το Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ) ή άλλους νόμους και να **λαμβάνει γνώση οποιουδήποτε άλλου βιβλίου, εγγράφου ή στοιχείου και κάθε περιουσιακού στοιχείου που βρίσκεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα κάθε άλλου υποχρέου**. Επιπλέον με την υπ' αριθμ. Δ6Α 1036682ΕΞ2014/25.02.2014 απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β'26.02.2014), ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ, στην οποία ο φορολογούμενος υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος, εξουσιοδοτήθηκε **να εκδίδει υπογράφοντας «Με εντολή Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων», την εντολή ελέγχου**.

<sup>33</sup> Βλ.σχετ. Πανταζόπουλο Π., ό.π. σ. 66

<sup>34</sup> Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017 Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής «Με εντολή Διοικητή» σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης.

<sup>35</sup> Άρθρ. 14 του Οργανισμού της ΑΑΔΕ

<sup>36</sup> Σύμφωνα με το πδ 111/2014, επιχειρησιακοί στόχοι της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε αποτελούν: οι έλεγχοι και οι έρευνες πρόληψης για την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής της φορολογικής και τελωνειακής

(προηγούμενα στον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων).<sup>37</sup> Κύρια αρμοδιότητά τους είναι οι προληπτικοί έλεγχοι για την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας. Η αρμοδιότητα αυτή αποτελεί αρμοδιότητα μεταφερθείσα από το Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε), για το οποίο θα μιλήσουμε παρακάτω, στη ΓΓΔΕ. Οι υπηρεσίες αυτές προβαίνουν κατά κύριο λόγο σε έρευνες, ελέγχου πρόβλεψης και εφαρμογής της φορολογικής νομοθεσίας ιδίως σε ό,τι αφορά στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, στον Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α) και στον Ειδικό Φόρο Κατανάλωσης (Ε.Φ.Κ).

### γ) Ειδικά Συνεργεία Ελέγχου

Με το άρθρο 39 του Ν. 1914/1990 καθιερώθηκε δυνατότητα του Υπουργού Οικονομικών να συγκροτεί με απόφαση του ειδικά συνεργεία ελέγχου από εφοριακούς υπαλλήλους, για τη διενέργεια ελέγχων και επανελέγχων, με αρμοδιότητα σε όλη τη χώρα.<sup>38</sup> Τα όργανα αυτά συγκροτήθηκαν με σκοπό να επιβοηθήσουν το έργο των Δ.Ο.Υ με την αρμοδιότητα τους να περιορίζεται στη διεξαγωγή της ελεγκτικής διαδικασίας.

### δ) Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε)

Το Σ.Δ.Ο.Ε αποτελεί ειδική ελεγκτική υπηρεσία, που συστάθηκε με το άρθρ. 4 Ν. 2343/1995 για να αντικατασταθεί με τον Ν. 3296/2004 από την «Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων», ώστε με το άρθρ. 88 Ν. 3842/2010 να επιστρέψει στην αρχική του ονομασία. Κύριες αρμοδιότητές του είναι όλες εκείνες με τις οποίες επιφορτιζόταν η Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων και επιπλέον πέραν από τις

---

νομοθεσίας καθώς και οι αποκάλυψη και η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής και λαθρεμπορίας μέσω της διαπίστωσης και αντιμετώπισης κάθε μορφής απάτης σε βάρος των δημοσίων εσόδων.

<sup>37</sup> Συστάθηκε με την Δ6Α 1058824 ΕΞ2014/8.4.2014

<sup>38</sup> ΑΥπΟικ 1096604/5032/ΔΕ-Β712.10.2007 (ΦΕΚ Β'2030/16.10.2007) περί συγκρότησης Ειδικών Συνεργείων Ελέγχου και την **ΥΑ 105//2009 (ΥΑ 1057025/4492/ΔΕ-Β ΦΕΚ Β 1251 2009)**: Συγκρότηση Ειδικών Συνεργείων Ελέγχου για τον προληπτικό έλεγχο εφαρμογής φορολογικών διατάξεων, όπως αντικατέστησε τη πρώτη.

ελεγκτικές αρμοδιότητες, αυτή της έκδοσης καταλογιστικών πράξεων προστίμου, για τις παραβάσεις που ανακαλύπτει. Ειδικά, κύριες αρμοδιότητες του είναι ο εντοπισμός, η έρευνα και η καταστολή παραβάσεων ιδιαίτερης βαρύτητας όπως, η νομιμοποίηση εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες, η παράνομη προέλευση ιδιωτικών κεφαλαίων, οι παράνομες χρηματοπιστωτικές συμβάσεις και οι χρηματιστηριακές και τραπεζικές εργασίες, οι παράνομες συναλλαγές που διενεργούνται με χρήση ηλεκτρονικών μέσων κ.λ.π.

#### **ε) Διεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας**

Σύμφωνα με το άρθρ. 24 Ν. 4249/2014, η Διεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας έχει ως στόχο τη πρόληψη, έρευνα και καταστολή οικονομικών εγκλημάτων που τελέστηκαν σε βάρος των οικονομικών συμφερόντων του Δημοσίου και της εθνικής οικονομίας ή έχουν τα χαρακτηριστικά του οργανωμένου οικονομικού εγκλήματος. Το έργο της προσανατολίζεται σε συνεργασία και με άλλους φορείς και σε πράξεις που δεν αποτελούν αξιόποινες, ενώ ερευνά και αξιολογεί διάφορα ζητήματα οικονομικού ενδιαφέροντος σε εθνικό και διεθνές επίπεδο τα οποία μπορούν να αποτελέσουν πηγή βλάβης της εθνικής οικονομίας.

#### **Β) Εξουσίες**

Η καταγραφή των εξουσιών αυτών είναι σημαντική στο παρόν στάδιο της εργασίας, προκειμένου σε πρώτο επίπεδο να κατανοήσουμε το ρυθμιστικό πλαίσιο της ελεγκτικής εξουσίας της φορολογικής Διοίκησης, εξουσία μέσα από την οποία επηρεάζονται τα έννομα συμφέροντα των φορολογουμένων και ενδέχεται να ανακύψουν ζητήματα συνταγματικότητας, τα οποία θα μελετήσουμε σε επόμενο κεφάλαιο.

Ήδη πριν από τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας μέσω του οποίου συστηματοποιήθηκαν πλέον σε ένα ενιαίο κείμενο οι διατάξεις που ρυθμίζουν

τον φορολογικό έλεγχο και εν γένει τη φορολογική διαδικασία, ο νόμος<sup>39</sup> παρείχε ευρείες εξουσίες στα ελεγκτικά όργανα καθιερώνοντας παράλληλα και αντίστοιχες υποχρεώσεις υπέρ των φορολογούμενων. Με τη θέσπιση του ΚΦΔ, οργανώθηκαν κατά τρόπο πληρέστερο και συστηματικότερο οι ίδιες εξουσίες, οι οποίες απεικονίζονται κυρίως σε ορισμένα άρθρα του Κώδικα.

Ειδικότερα, στο **άρθρ. 23 του ΚΦΔ**, καθιερώνεται η γενική ελεγκτική αρμοδιότητα της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με την οποία, τα φορολογικά ελεγκτικά όργανα έχουν την εξουσία, **α) να επαληθεύουν, να ελέγχουν και να διασταυρώνουν την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου, β) να ελέγχουν την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων, γ) να ελέγχουν έγγραφα, λογιστικά στοιχεία, στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, δ) να θέτουν ερωτήσεις στο φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ε) να ερευνούν εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων.**

Παρατηρείται πως μέσα σε λίγες γραμμές ο νομοθέτης προσπάθησε να καταστήσει σαφές 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 άλλα αντίστοιχα και τις υποχρεώσεις του. Η γενική αυτή ελεγκτική εξουσία συμπληρώνεται από τα άρθρ. 14, 15 και 24 του ΚΦΔ, με τα οποία ρυθμίζεται η δυνατότητα των ελεγκτικών οργάνων να ζητούν πληροφορίες από τον φορολογούμενο (άρθρ.

---

<sup>39</sup> Κυριαρχικές διατάξεις στο πεδίο αυτό αποτελούσε το άρθρ. 66 του Ν. 2238/1994 (παλιός ΚΦΕ) και το άρθρ. 36 ΚΒΣ, μέσω των οποίων καθιερωνόταν η εξουσία των φορολογικών ελεγκτικών οργάνων να ζητούν πληροφορίες από τους φορολογούμενους και από τρίτους, να διενεργούν επιτόπια εξέταση ή έρευνα με σκοπό τη διαπίστωση της ορθής τήρησης των βιβλίων και της έκδοσης των στοιχείων, να κατάσχουν ακόμα τα βιβλία και στοιχεία αυτά σε περίπτωση διαπίστωσης απόκρυψης φορολογητέας ύλης κ.λ.π.

14), από τρίτους (άρθρ. 15), όπως επίσης και να προβαίνουν σε κατάσχεση των βιβλίων και των στοιχείων κατά την ελεύθερη κρίση τους (άρθρ. 24).

Συνεπώς, από το σύνολο των παραπάνω διατάξεων οι ελεγκτικές εξουσίες των φορολογικών οργάνων συνοψίζονται και αναλύονται ως εξής:

#### **α) Λήψη στοιχείων και πληροφοριών από τον φορολογούμενο**

Προκειμένου να καθίσταται δυνατός ο έλεγχος και η επαλήθευση της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου καθώς και ο έλεγχος της ακρίβειας των φορολογικών δηλώσεων, η φορολογική αρχή μπορεί να προβαίνει στον έλεγχο αυτόν είτε, όπως αναφέρθηκε και ανωτέρω, από τα γραφεία της ελεγκτικής αρχής, είτε διενεργώντας επιτόπιο έλεγχο στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου. Τόσο στη πρώτη<sup>40</sup> όσο και στη δεύτερη περίπτωση, η φορολογική αρχή μπορεί να ζητά πληροφορίες από τον ελεγχόμενο, απαντώντας σε πιθανές ερωτήσεις κατά τον επιτόπιο έλεγχο ή προσκομίζοντας εντός 5 ημερών τα έγγραφα που του ζητήθηκαν<sup>41</sup>, έγγραφα γενικού περιεχομένου ή που αφορούν τα βιβλία και τα στοιχεία, με σκοπό να καθίσταται δυνατός ο διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου (άρθρ. 14) . Ο φορολογούμενος δικαιούται να αρνηθεί μόνο αν αντιμετωπίζει αντικειμενικές

---

<sup>40</sup> Άρθρο 23, παρ. 2 περ. α' ΚΦΔ, όπου προβλέπεται ότι η Φορολογική Διοίκηση, δύναται να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή **με βάση τα βιβλία και τα λογιστικά στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της.**

<sup>41</sup> Βλ. σχετ. υπ' αριθμ. Δ6Α 1036682ΕΞ2014/25.02.2014 απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών(ΦΕΚ Β'/26.02.2014) , **με την οποία εξουσιοδοτήθηκαν να υπογράφουν** «Με εντολή Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων», για την υποβολή αιτήματος για τη χορήγηση πληροφοριών από τον φορολογούμενο και για την υποβολή εγγράφου αιτήματος προς τον φορολογούμενο για τη χορήγηση αντιγράφων μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, **κατά περίπτωση, ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ ή του Ελεγκτικού Κέντρου ή του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου του άρθρου 39 του Ν. 1914/1990, όπως ισχύει**, υπάλληλος των οποίων διενεργεί τον έλεγχο ή ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ ή του Ελεγκτικού Κέντρου που επιδιώκει την είσπραξη της οφειλής ή ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ που παραλαμβάνει την προβλεπόμενη δήλωση καθώς και ο Προϊστάμενος της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης). Βλ. και την **Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017** Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής «Με εντολή Διοικητή» σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, όπως ισχύει.

δυσχέρειες προσκόμισης των εγγράφων, οι οποίες πρέπει να αιτιολογούνται ειδικά και να αποδεικνύονται<sup>42</sup>. Επίσης σε περίπτωση που αρνηθεί να απαντήσει σε ερωτήσεις που του τέθηκαν ή να προσκομίσει κάποιο έγγραφο, δύναται να του επιβληθεί ειδικό πρόστιμο λόγω δυσχέρασης του φορολογικού ελέγχου (άρθρ. 54 περ. δ', ε' και 60 ΚΦΔ)

### **β) Λήψη στοιχείων και πληροφοριών από τρίτους**

Προκειμένου να ενισχύεται η αποτελεσματικότητα του φορολογικού ελέγχου, η φορολογική Διοίκηση δύναται να ζητά πληροφορίες και από τρίτους στου οποίους συμπεριλαμβάνονται δημόσιες ή δημοτικές και κοινοτικές αρχές, τα Ν.Π.Δ.Δ., ανεξάρτητες αρχές, χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, δικαστικές και εισαγγελικές αρχές<sup>43</sup>, ιδιωτικές επιχειρήσεις και γενικά κάθε επαγγελματική, εμπορική, βιομηχανική, γεωργική κλπ οργάνωση. Στη περίπτωση αυτή οι πληροφορίες παρέχονται χωρίς τη μεταφορά των εγγράφων εκτός των εγκαταστάσεων.

Ειδικότερα, προκειμένου για πληροφορίες και έγγραφα οικονομικού, κατά κύριο λόγο, ενδιαφέροντος, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ ή των άλλων αρμόδιων κατά περίπτωση ελεγκτικών αρχών, μπορεί να υποβάλλει αίτημα, κατ' εξαίρεση των διατάξεων περί φορολογικού και τραπεζικού απορρήτου, σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, τους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων, τα

---

<sup>42</sup> Για λόγους που ανάγονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Φορολογικής Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

<sup>43</sup> Όριο αποτελεί η περίπτωση των ποινικών υποθέσεων που εκκρεμούν ενώπιον των αρμόδιων εισαγγελικών αρχών ή των ποινικών δικαστηρίων, για τις οποίες δεν μπορεί να λαμβάνονται γνώση πληροφορίες και έγγραφα χωρίς την προηγούμενη έγγραφη άδεια του αρμόδιου Εισαγγελέα. Επίσης, 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.



επιμελητήρια κ.λ.π.<sup>44</sup> με σκοπό τον καθορισμό της φορολογικής υποχρέωσης, που προκύπτει με βάση τις διασταυρώσεις των στοιχείων και την είσπραξη της φορολογικής οφειλής. Η διαδικασία αυτή περί άρσης τραπεζικού και φορολογικού απορρήτου αντικατέστησε τη διαδικασία που προβλεπόταν με το άρθρ. 66 παρ. 1 περ. β' του τέως ισχύοντος Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994) όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του Ν. 3943/2011, ζήτημα που θα το εξετάσουμε παρακάτω. Τέλος αναφορικά με τα όργανα που κατ' αρχήν δεσμεύονται από το επαγγελματικό απόρρητο, προβλέπεται κατ' εξαίρεση η υποχρέωση χορήγησης πληροφοριών αλλά μόνο για τις συναλλαγές τους με τον φορολογούμενο.

### **γ) Επιτόπια έρευνα και εξέταση**

Παρεμφερές με το δικαίωμα των φορολογικών οργάνων να ζητούν πληροφορίες από τους ελεγχόμενους και συνακόλουθο με τη δυνατότητά τους να προβαίνουν σε επιτόπιο έλεγχο, είναι το δικαίωμα προς επιτόπια έρευνα και εξέταση. Τα ελεγκτικά όργανα δύνανται να προβαίνουν σε έλεγχο και έρευνα στις εγκαταστάσεις και σε μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιεί ο ελεγχόμενος στο πλαίσιο των δραστηριοτήτων του, καθώς επίσης και να ελέγχει τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία και βιβλία. Αντίστοιχα, προβλέπεται η υποχρέωση των φορολογουμένων προς επίδειξη των σχετικών βιβλίων και στοιχείων και, γενικότερα, προς διευκόλυνση του ελέγχου. Ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων του επιτηδευματία αυτής της περίπτωσης μόνο επιτόπιος μπορεί να νοηθεί, καθόσον κάθε έλεγχος άλλου είδους, υπάγεται στο δικαίωμα της φορολογικής αρχής προς γνώση πληροφοριών, οπότε τότε μπορούν να του χορηγηθούν έγγραφα μόνο κατόπιν αιτήματος και εντός προθεσμίας, όπως ήδη αναφέρθηκε. Οποιαδήποτε άρνηση του φορολογούμενου αντιμετωπίζεται και σε αυτή τη περίπτωση με κυρώσεις ανάλογες της υπό α) περίπτωσης.

---

<sup>44</sup> Όπως ακόμα και σε συμβολαιογράφους, υποθηκοφύλακες, προϊσταμένους των κτηματολογικών γραφείων, οικονομικούς ή κοινωνικούς ή επαγγελματικούς φορείς ή οργανώσεις (άρθρ. 15 παρ. 3 ΚΦΔ)

#### δ) Κατάσχεση βιβλίων και στοιχείων

Τέλος, μια ακόμα ιδιαίτερα σημαντική εξουσία από εκείνες που εξοπλίζονται τα ελεγκτικά όργανα είναι αυτή της δυνατότητας κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων. Έτσι, αν κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, υποπέσουν στην άμεση αντίληψη του οργάνου που ενεργεί το φορολογικό έλεγχο βιβλία, έγγραφα ή στοιχεία από τα οποία είναι ενδεχόμενο να πιστοποιείται οποιαδήποτε απόπειρα απόκρυψης φορολογητέας ύλης, το φορολογικό όργανο προβαίνει σε κατάσχεση αυτών, προκειμένου να διασφαλιστεί η αποδεικτική αξία των τελευταίων. Πρόκειται για εκείνα τα βιβλία και τα στοιχεία που μπορούν να βοηθήσουν τις ελεγκτικές επαληθεύσεις και να ωφελήσουν τον διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου. Ιδιαίτερη σημασία στο πλαίσιο της δυνατότητας αυτής, κατέχει η σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης και η υπογραφή της από όλους τους συμπράττοντες υπαλλήλους και τον ελεγχόμενο<sup>45</sup> και η παράδοση αντιγράφου της σ' αυτόν, καθόσον αυτή αποτελεί αναγκαίο προαπαιτούμενο για τη νομιμότητα της κατάσχεσης.<sup>46</sup>

---

<sup>45</sup> Αρκεί και η υπογραφή στη θέση του ελεγχόμενου, από τον υπάλληλο ή τον εκπρόσωπο ή το λογιστή του ή (για ΝΠ) οποιονδήποτε εταίρο ή μέλος της διοίκησης ή φορολογικό εκπρόσωπο.

<sup>46</sup> Βεβαίως, η παράλειψη της σύνταξης ή κοινοποίησης της έκθεσης κατάσχεσης στον ελεγχόμενο φορολογούμενο συνεπάγεται ακυρότητα της καταλογιστικής πράξης της φορολογικής αρχής, μόνον όταν αυτή περιλαμβάνει φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα κατασχεθέντα βιβλία. βλ. σχετ. Σταματόπουλου Δ., Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων, εκδ. Φορολογικό Ινστιτούτο, Αθήνα 2002, σ. 290

## V. Η ολοκλήρωση του φορολογικού ελέγχου

Όπως ήδη προηγήθηκε, η φορολογική Διοίκηση, αφού παραλάβει τις απόψεις του φορολογούμενου ή παρέλθει άπρακτη η προθεσμία προς διαπίστωση αυτών, ο φορολογικός έλεγχος θα ολοκληρωθεί με την **έκδοση πράξης οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου**, την οποία θα επιδώσει μαζί με την οικεία έκθεση ελέγχου στον φορολογούμενο.

Επιπλέον, πέραν της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, υποχρεούται, εφόσον διαπιστώσει από τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων παραβάσεις των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας, να προχωρήσει στην έκδοση καταλογιστικής πράξης επιβολής προστίμου. Μέχρι την ψήφιση του Κ.Φ.Δ., αλλά και μέχρι της τελευταίας τροποποίησης του με τον Ν. 4337/2015, προβλεπόταν ένα πλήθος κυρώσεων διοικητικών υπέρογκου ύψους, οι οποίες συχνά επιβάλλονταν τόσο σωρευτικά μεταξύ τους, εφόσον τα πραγματικά περιστατικά στοιχειοθετούσαν ταυτόχρονα περισσότερες παραβάσεις, όσο και σωρευτικά με ποινικές κυρώσεις. Οι κανόνες αυτοί περί επιβολής των ως άνω κυρώσεων, εμπεριέχοντο στον Ν. 2523/1997, το λεγόμενο «Φορολογικό Ποινολόγιο», το καθεστώς του οποίου ανήγειρε πολλά ζητήματα συμφωνίας των διατάξεων αυτών με το Σύνταγμα και ιδίως με την αρχή της αναλογικότητας, θέμα για το οποίο θα γίνει λόγος αναλυτικότερα σε επόμενο κεφάλαιο. Υπό το ισχύον καθεστώς, η Φορολογική Διοίκηση μαζί με τη πράξη καταλογισμού φόρου, υποχρεούται να εκδώσει πράξη επιβολής προστίμου για διαδικαστική παράβαση, καθώς επίσης, εφόσον στοιχειοθετείται η τέλεση ή η απόπειρα τέλεσης του, να υποβάλει αμελλητί μηνυτήρια αναφορά για έγκλημα φοροδιαφυγής.

**Β' ΜΕΡΟΣ**

**ΤΟ «ΟΠΛΟΣΤΑΣΙΟ» ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ**

**ΟΙ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΙΚΟΙ ΚΑΝΟΝΕΣ ΠΟΥ ΔΙΕΠΟΥΝ ΤΟΝ**

**ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ**

Όπως αναφέρθηκε ήδη στο Α' Μέρος της παρούσας εργασίας, λόγω της σημασίας που αναγνωρίζει η έννομη τάξη στο φορολογικό έλεγχο, η δράση των φορολογικών ελεγκτικών οργάνων είναι όχι μόνο ιδιαίτερα εκτεταμένη αναφορικά με τις δυνατότητες που είναι εξοπλισμένα τα ελεγκτικά όργανα κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, αλλά είναι και ιδιαίτερα επεμβατική, επιδρώντας αισθητά στα έννομα συμφέροντα των φορολογούμενων. Ωστόσο, όριο στην επεμβατική δράση αυτή κατά τη διεξαγωγή της φορολογικής ελεγκτικής διαδικασίας, που μπορεί να εκδηλώνεται είτε μέσω της επιλογής των μέσων και της μεθόδου διεξαγωγής της διαδικασίας είτε και μετά την ολοκλήρωσή της, από την ίδια την καταλογιστική πράξη που επιβάλλει φορολογικά βάρη και κυρώσεις, οφείλουν να αποτελούν οι συνταγματικοί κανόνες, τόσο εκείνοι οι οποίοι κατοχυρώνουν ευθέως τα δικαιώματα των φορολογούμενων, όπως αυτό της προστασίας των προσωπικών δεδομένων (άρθρ. 9<sup>Α</sup> Σ.) και του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης (άρθρ. 20 παρ. 2 Σ.), όσο και εκείνοι που εγγυώνται την προάσπιση τους, κατοχυρώνοντας μείζονες δικαιοκρατικές αρχές που λειτουργούν ως όριο των προβλεπόμενων περιορισμών των δικαιωμάτων, όπως η αρχή της αναλογικότητας (άρθρ. 25 παρ. 1 Σ.).

Στο μέρος αυτό της εργασίας, θα γίνει μια απόπειρα σταχυολόγησης των κύριων συνταγματικών κανόνων που λειτουργούν ως όριο στην επεμβατική δράση των φορολογικών οργάνων κατά τον φορολογικό έλεγχο αλλά παράλληλα και σαν «όπλο» του φορολογούμενου έναντι των εξοντωτικών,

πολλές φορές για τα δικαιώματα του φορολογούμενου, εξουσιών των οργάνων αυτών. Έτσι, έγινε επιλογή να αναδειχθεί η σημασία α) του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης, β) του δικαιώματος προστασίας των προσωπικών δεδομένων, αλλά και της αρχής γ) της αναλογικότητας, ιδωμένη αυτή εκ της σκοπιάς του επίμαχου ζητήματος των κυρώσεων για φορολογικές παραβάσεις και της παραγραφής των φορολογικών υποθέσεων.

## I. Το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης

Το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης, κατά κοινή παραδοχή στη θεωρία και στην νομολογία έχει αναδειχθεί ως ένα από τα θεμελιώδη δικαιώματα του διοικούμενου αλλά και ως μια ουσιώδης προϋπόθεση της νομιμότητας της διοικητικής διαδικασίας όταν τίθεται ζήτημα έκδοσης δυσμενών για τα έννομα συμφέροντα του διοικούμενου πράξεων. Το δικαίωμα αυτό κατοχυρώνεται ευθέως στο άρθρ. 20 παρ. 2 του Συντάγματος, σύμφωνα με το οποίο, «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του». Το δικαίωμα ακρόασης θετικοποιήθηκε στο πεδίο το διοικητικού δικαίου με το άρθρ. 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας<sup>47</sup>, ώστε αυτό πλέον να συνίσταται στην παροχή της δυνατότητας στον διοικούμενο, τον οποίον αφορά η δυσμενής διοικητική πράξη να προβάλλει συγκεκριμένους ισχυρισμούς ενώπιον του αρμοδίου διοικητικού οργάνου, ούτως ώστε να επηρεάσει τη λήψη από το όργανο αυτό της σχετικής απόφασης ύστερα από διαφορετική εμφάνιση ή εκτίμηση του πραγματικού υλικού<sup>48</sup>.

Ειδικά στο εξεταζόμενο στην υπό κρίση περίπτωση, πεδίο της φορολογικής ελεγκτικής διαδικασίας, το δικαίωμα ακρόασης **θετικοποιήθηκε**

---

<sup>47</sup> (Ν. 2690/1999, Α' 45), «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα».

<sup>48</sup> Βλ. σχετ. Σπηλιωτόπουλος, ό.π. σ. 97, 166-167

πλέον ρητά με τον Κ.Φ.Δ. (Ν. 4174/2013) και ειδικότερα με τα άρθρ. 28<sup>49</sup> και 62<sup>50</sup>, με τα οποία καθιερώνεται η υποχρέωση της φορολογικής διοίκησης να καλεί προς ακρόαση των φορολογούμενο και να λαμβάνει υπόψιν τις απόψεις του, τόσο στη περίπτωση της έκδοσης καταλογιστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου όσο και στη περίπτωση της έκδοσης πράξης επιβολής προστίμου.

Ωστόσο, αν έχουμε φτάσει σήμερα στο σημείο να θεωρείται η ακρόαση του φορολογούμενου ως *conditio sine qua non* της φορολογικής ελεγκτικής διαδικασίας<sup>51</sup>, αυτό δεν αποτελούσε ανέκαθεν κοινό τόπο, καθώς μέχρι και πριν την εισαγωγή του Κ.Φ.Δ., η νομολογία είχε περιορίσει αρκετά το κανονιστικό πεδίο του δικαιώματος, θέτοντας μια σειρά από προϋποθέσεις για την εφαρμογή του. Η ratio των περιορισμών αυτών έγκειτο στην ικανοποίηση της αρχής της διοικητικής αποτελεσματικότητας, υπό την έννοια ότι ο διοικητικός μηχανισμός θα παρέλυε στη περίπτωση που η διαδικασία της προηγούμενης ακρόασης του διοικούμενου εφαρμοζόταν σε όλες τις μορφές της διοικητικής δράσης. Ας προσπαθήσουμε να κάνουμε μια σύντομη αναδρομή στη πορεία που ακολούθησε η αντιμετώπιση του δικαιώματος κυρίως από τα Δικαστήρια ως το

---

<sup>49</sup> Άρθρ. 28 παρ.1. «Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. **Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.**»

<sup>50</sup> Άρθρ. 62 παρ. 1 «Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. **Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.**», παρ. 4 «4. **Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.**»

<sup>51</sup> Για το δικαίωμα της προηγούμενης ακροάσεως στη φορολογική ελεγκτική διαδικασία, βλ. σχετ. Φινοκαλιώτη, ό.π. σ. 644-646

χρονικό σημείο της εισαγωγής του Κ.Φ.Δ. και περαιτέρω ως σήμερα, μέσα από τη παράθεση της πρόσφατης νομολογίας γύρω από το ζήτημα αυτό.

**Ένα από τα πολλά θέματα που απασχόλησαν αναφορικά με το δικαίωμα αφορούσε τη σχέση αυτού με το είδος της εξουσίας της Διοίκησης, είδος που συνίσταται σε δέσμια αρμοδιότητα και σε διακριτική ευχέρεια.** Σύμφωνα με τη πάγια νομολογία<sup>52</sup> που επικρατούσε για πολλά χρόνια, η μη τήρηση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης, συγχωρείται κατ' εξαίρεση στη περίπτωση που η δυσμενής διοικητική πράξη εκδίδεται κατά **δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης ή βάσει αντικειμενικών στοιχείων.** Αλλιώς δηλαδή, προηγούμενη ακρόαση απαιτείται μόνο στις περιπτώσεις των διοικητικών πράξεων **διακριτικής ευχέρειας.** Προσπαθώντας να προσεγγίσουμε εν συντομία το εννοιολογικό περιεχόμενο της έννοιας της διακριτικής ευχέρειας, μπορούμε να πούμε πως η Διοίκηση διαθέτει διακριτική ευχέρεια όταν μπορεί να αποφασίσει για το εάν, το πότε, το πόσο και το πώς αναφορικά με την έκδοση της πράξης.<sup>53</sup> Τέλος, , διακριτική ευχέρεια διαθέτει η Διοίκηση και όταν διαθέτει την εξουσία εξειδίκευσης αόριστων αξιολογικών εννοιών.<sup>54</sup>

Ωστόσο, τα πράγματα καθίστανται δυσκολότερα για τον διοικούμενο-φορολογούμενο, κατά τη φορολογική ελεγκτική διαδικασία, καθόσον όπως επισημάνθηκε ήδη, η Φορολογική Διοίκηση δρα αποκλειστικά κατά δέσμια αρμοδιότητα, απόρροια της αρχής της νομιμότητας του φόρου, σύμφωνα με το άρθρ. 78 παρ. 1 Σ. Επί τη βάση αυτή σίγουρα, φανταζόταν αδύνατη η εφαρμογή

---

<sup>52</sup> Βλ. σχετ. ενδεικτική νομολογία ΣτΕ 796/1987, ΣτΕ 259/1993, ΣτΕ 530/2002, ΣτΕ 405/2007, ΣτΕ 2680/2007 κ.α

<sup>53</sup> Βλ. σχετ. Λαζαράτος Π., Το δικαίωμα της διοικητικής ακρόασης στη διοικητική διαδικασία, Σάκκουλας, 1992, σ. 45 επ. Αναλυτικότερα, σύμφωνα με τον Σπηλιωτόπουλο, ό.π, σ. 153-157, το διοικητικό όργανο διαθέτει διακριτική ευχέρεια όταν α) μπορεί αλλά δεν υποχρεούται ενόψει των υφιστάμενων συνθηκών αν εκδώσει τη διοικητική πράξη, β) υποχρεούται να εκδώσει αυτήν αλλά μπορεί να επιλέξει το χρονικό σημείο της έκδοσής της, γ) μπορεί να επιλέξει ανάμεσα σε διαφορετικές ρυθμίσεις τις οποίες επιτρέπει η εφαρμογή των κείμενων διατάξεων.

<sup>54</sup> Βλ. σχετ. Δαγτόγλου, ό.π. σ. 341-357

του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης. Ωστόσο, σταδιακά, άρχισε να γίνεται δεκτό πρώτα από τη θεωρία<sup>55</sup> και αργότερα από τη νομολογία πως η **αρμοδιότητα των φορολογικών οργάνων είναι ιδιόμορφη**, καθώς σε ορισμένα πεδία, η δράση τους συνδυάζει στοιχεία τόσο δέσμιας αρμοδιότητας όσο και διακριτικής ευχέρειας. Τα στοιχεία αυτά εντοπίστηκαν κυρίως στις περιπτώσεις εκείνες που η φορολογική Διοίκηση, εξειδικεύει αξιολογικές έννοιες, όπως η καλή πίστη του φορολογούμενου κατά τη τέλεση της παράβασης της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, ή στη περίπτωση του εξωλογιστικού προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης όπου τα όργανα ελάμβαναν υπόψιν προσωπικούς παράγοντες που αφορούσαν τον φορολογούμενο (π.χ συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης) ή όταν η αρμόδια αρχή καλούνταν να απαντήσει στο αίτημα άρσης των διασφαλιστικών μέτρων του Δημοσίου, σύμφωνα με το τέως ισχύον άρθρ. 14 Ν. 2523/1997.<sup>56</sup> Μόνο, δηλαδή, σε αυτές τις περιορισμένες περιπτώσεις μπορούσε να γίνει δεκτό ότι η προηγούμενη ακρόαση παρίστατο λυσιτελής. Η σημασία των περιπτώσεων αυτών που ήρθαν να δώσουν μια ελπίδα στην κατ' αρχήν αδυναμία του φορολογούμενου να συμμετέχει στη φορολογική διαδικασία εκφράζοντας τις απόψεις του, κέρδισε μεγαλύτερο έδαφος, μετά τη θέσπιση του Ν. 2523/1997, ο οποίος εισήγαγε ένα σύστημα<sup>57</sup> φορολογικών κυρώσεων εις το οποίο δεν λαμβανόταν καθόλου υπόψιν η υποκειμενική συμπεριφορά του φορολογούμενου, παρά αυτό χαρακτηριζόταν από αντικειμενικότητα ένεκα της ύπαρξης προκαθορισμένων σταθερών συντελεστών υπολογισμού για κάθε

---

<sup>55</sup> Βλ. σχετ. Φορτσάκης/Σαββαΐδου, ό.π., σ. 591.

<sup>56</sup> Βλ. σχετ. και ΣτΕ 530/2002, ΣτΕ 346/2003, ΣτΕ 1213/2006, ΣτΕ 2862/2006, όπου η νομολογία έκανε λόγο τότε για το κριτήριο του περιθωρίου επιμέτρησης του προστίμου, για την επιμέτρηση του οποίου λαμβανόταν υπόψιν η βαρύτητα, οι συνθήκες τέλεσης της παράβασης καθώς και οι λοιπές περιστάσεις που ασκούσαν επιρροή στον προσδιορισμό του ύψους, οπότε ήταν και αναγκαία η ακρόαση του φορολογούμενου.

<sup>57</sup> Βλ. σχετ. Παπαδημητρίου Σ., Η προηγούμενη ακρόαση στη διαδικασία έκδοσης πράξεων επιβολής προστίμων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, Κρίση επί της υπ' αριθμ. 2370/2007 απόφασης της Ολομέλειας του Σ.τ.Ε, ΔΦΝ 2007.1623



παράβαση.<sup>58</sup> Τέτοιες ήταν και οι παραβάσεις του Κ.Β.Σ., που απασχόλησαν ιδιαίτερα τη νομολογία τόσο αυτοτελώς όσο και εξεταζόμενες αναφορικά με το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης.

Ακόμα ένα ζήτημα που απασχόλησε αναφορικά με το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης, το οποίο γρήγορα ξεπεράστηκε με τη βοήθεια του νομοθέτη, ήταν ο κατ' εξαίρεση περιορισμός της κλήσης προς ακρόαση στις περιπτώσεις που προβλεπόταν η δυνατότητα άσκησης διοικητικής προσφυγής. Ωστόσο, η νομολογιακή εξαίρεση καταρρίφθηκε με τη παρ. 4 του άρθρ. 6 ΚΔΔ<sup>59</sup> όπως εισήχθη και ακολουθήθηκε και από τη μετέπειτα νομολογία.<sup>60</sup>

Επιπλέον, άλλη μια νομολογιακή άποψη<sup>61</sup> που θεωρούνταν ως φραγμός στην εξέλιξη του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης ήταν αυτή της δυνατότητας αναπλήρωσης, άλλως «ικανοποίησης» του (κατά την ακριβή φράση της νομολογίας) από τη δυνατότητά του να ζητήσει συμβιβαστική επίλυση της διαφοράς. Η άποψη αυτή, η οποία κατέληγε σε υποβάθμιση του δικαιώματος «προηγούμενης» ακρόασης σε δικαίωμα «επόμενης» ακρόασης, επίσης ξεπεράστηκε<sup>62</sup>.

Απόφαση σταθμός, η οποία ήρθε να λύσει όλα τα παραπάνω ζητήματα και να ανοίξει το δρόμο προς τη σωστή κατεύθυνση για την εξέλιξη του

---

<sup>58</sup> Βλ. σχετ. Οικονομίδη Ν., Περί προηγούμενης ακρόασης, με αφορμή τη ΣτΕ 2370/07, ΔΦΝ 2007.1872

<sup>59</sup> Άρθρ. 4παρ. 6 «Οι διατάξεις των παρ. 1 και 2 εφαρμόζονται και όταν οι σχετικές με τη δυσμενή διοικητική πράξη διατάξεις προβλέπουν δυνατότητα άσκησης διοικητικής προσφυγής.»

<sup>60</sup> ΣτΕ 3170/2006, 1384/2009, 2957/2010

<sup>61</sup> ΣτΕ 1732/2002, ΜΔΠρΣύρου 134/2002

<sup>62</sup> Βλ. σχετ. Πανταζόπουλος Π., Η προηγούμενη ακρόαση του ενδιαφερομένου στη φορολογική διαδικασία, ΘΠΔΔ 8-9/2008, σ. 1026. Σύμφωνα με αυτόν, η άποψη αυτή δεν αποδίδει τη δέουσα σημασία στο γεγονός ότι κατά το στάδιο της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς έχει συγκεντρωθεί ήδη το κρίσιμο αποδεικτικό υλικό από τη φορολογική αρχή και η τελευταία έχει διαμορφώσει την άποψή της ως προς τη φερόμενη ως παραβατική συμπεριφορά του φορολογούμενου.

δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης, ήταν η υπ' αριθμ. **ΟΛΣτΕ 2370/2007**<sup>63</sup>. Με την απόφαση αυτή η νομολογία προχώρησε ένα βήμα παρακάτω δεχόμενη ότι υφίσταται υποχρέωση σεβασμού του δικαιώματος προς ακρόαση **και στις πράξεις που εκδίδονται κατά δέσμια αρμοδιότητα** (εν προκειμένω πρόστιμο για παραβάσεις του Κ.Β.Σ.) εφόσον συντρέχουν δυο προϋποθέσεις διαζευκτικά. Ειδικότερα, η φορολογική αρχή έχει υποχρέωση να διασφαλίζει στον φερόμενο παραβάτη τη δυνατότητα να εκφέρει τις απόψεις του όταν η επιβολή του δυσμενούς διοικητικού μέτρου συναρτάται με την υποκειμενική συμπεριφορά του διοικούμενου ή όταν παρέχεται η δυνατότητα επιμέτρησης της διοικητικής ποινής εκ μέρους της φορολογικής αρχής. Επιπλέον, με τη παρούσα απόφαση, η κλήση του φορολογούμενου σε προηγούμενη ακρόαση αναδείχθηκε σε ουσιώδη τύπο της διαδικασίας, καθόσον το Ακυρωτικό έκρινε πως η φορολογική αρχή έχει υποχρέωση να επιδίδει στον φερόμενο ως παραβάτη σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με κλήση για παροχή εξηγήσεων<sup>64</sup>. Η τήρηση του τύπου αυτού αποτελεί προϋπόθεση νομιμότητας της διαδικασίας και δεν αναπληρώνεται από τη δυνατότητα του επιτηδευματία να ζητήσει τη διοικητική επίλυση της διαφοράς. Επομένως έκρινε μη συνταγματική τη διάταξη του άρθρ. 36 παρ. 7 Κ.Β.Σ., σύμφωνα με την οποία το σημείωμα που εκδίδεται μετά το πέρας του ελέγχου δεν αποτελεί στοιχείο της διαδικασίας για τη σύνταξη φύλλου ελέγχου ή της πράξης επιβολής προστίμου. Ερωτηματικά γέννησε η διατύπωση της απόφασης αυτής και οι συναφείς προϋποθέσεις που

---

<sup>63</sup> Πρωτοπόρος στη παραδοχή αυτή ήταν μερικά χρόνια πριν η υπ' αριθμ. ΜΔΠρΣύρου 134/2002 απόφαση η οποία κατέδειξε τη σημασία της «προηγούμενης» κλήσης και το ρόλο της ως ουσιώδης τύπος της διαδικασίας. Ακολούθησαν αρκετές ακόμα αποφάσεις των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων (ΔΠρΑθ 8238/2004, 10737/2005, 2439/2005 κ.α.) προκειμένου το ΣτΕ να απομακρυνθεί από την αρχική πάγια νομολογιακή του θέση.

<sup>64</sup> Κατά την εν λόγω απόφαση, η μη τήρηση του τύπου δεν αναπληρώνεται από τη δυνατότητα του επιβαρυνόμενου να ζητήσει τη διοικητική επίλυση της διαφοράς όπως διατυπώνεται «διότι κατά το γράμμα και το σκοπό της συνταγματικής διάταξης του άρθρ. 20 παρ. 2 το θεσπιζόμενο με αυτήν δικαίωμα του διοικούμενου συνίσταται ακριβώς στη «προηγούμενη» δηλαδή πριν από την έκδοση της εις βάρος του εκτελεστής πράξης ακρόασης του από την αρμόδια αρχή».

έθεσε, αναφορικά με το ζήτημα των καταλογιστικών πράξεων που εκδίδονται κατ' εφαρμογή του Ν. 2523/1997 για παραβάσεις του Κ.Β.Σ. κατ' ενάσκηση δέσμιας αρμοδιότητας, αν δηλαδή η υποχρέωση εκτείνεται, δεδομένων των όρων της απόφασης, και σε αυτές τις περιπτώσεις, καθόσον το Ακυρωτικό έκρινε επί πράξης εκδοθείσας υπό το παλαιό καθεστώς των προστίμων του Κ.Β.Σ., κατά το οποίο αξιολογούνταν και η υποκειμενική συμπεριφορά του παραβάτη για την επιμέτρηση του προστίμου. Το θέμα έλυσε εγκύκλιος του Υπουργείου Οικονομικών, σύμφωνα με την οποία οι φορολογικές Αρχές υποχρεούνται και μάλιστα ανεξαρτήτως του είδους του ελέγχου και των ελεγκτικών υπηρεσιών ή ελεγκτικών οργάνων που τον διενεργούν να καλούν σε κάθε περίπτωση διαπίστωσης παραβάσεων των διατάξεων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων μετά το τέλος του ελέγχου και πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου τον ενδιαφερόμενο προς ακρόαση για τις παραλείψεις ή παρατυπίες που διαπιστώθηκαν.<sup>65</sup>

Ενώ με τη παραπάνω νομολογία το τοπίο φάνηκε πιο ευνοϊκό για τον φορολογούμενο, λίγο αργότερα, ο νομοθέτης έχοντας πάλι στο μυαλό του τη ratio της διοικητικής αποτελεσματικότητας, δεδομένης της βραδύτητας που είχε προκληθεί στη διεκπεραίωση των υποθέσεων που αναπέμπονταν στη Διοίκηση κάθε φορά που διαπιστωνόταν το έλλειμμα της κλήσης προς ακρόαση, ήρθε να ορίσει νέες προϋποθέσεις για την επίκληση της συγκεκριμένης συνταγματικής παραβίασης. Με τον Ν. 3900/2010, προστέθηκε η παρ. 5 στο άρθρ. 79 του ΚΔΔ, σύμφωνα με την οποία, «*Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη Διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης.*» Η ρύθμιση αυτή δέχτηκε πολλές κριτικές από τη θεωρία, που εστίαζαν κυρίως στον υπέρμετρο

---

<sup>65</sup> Βλ. σχετ. ΕγκΥπΟικ 1042042/1398/ΔΕ-Α7Πολ. 1074/9.4.2008. Ο υπόχρεος έχει προθεσμία δέκα ημερών να παράσχει εγγράφως τις απόψεις του επί των παραλείψεων ή παρατυπιών, προσκομίζοντας και κάθε αποδεικτικό στοιχείο των ισχυρισμών του.

περιορισμό του δικαιώματος προστασίας του διοικούμενου, οι οποίες θα μπορούσαν να αποτελέσουν αντικείμενο αυτοτελούς εργασίας. Ωστόσο, κατά την εκτίμηση μου, οι ενστάσεις της θεωρίας ήταν εύλογες, καθώς δύσκολα μπορούμε να φανταστούμε περιπτώσεις, ειδικά στη φορολογική διαδικασία, που ο φορολογούμενος δεν υφίσταται βλάβη κατά τη περίπτωση π.χ. έκδοσης πράξης επιβολής προστίμου χωρίς την ακρόαση του. Τα παραπάνω, ήρθε ακόμα να τα περιπλέξει σε βάρος του φορέα του δικαιώματος η θέση της νομολογίας με τις υπ' αριθμ. ΣτΕ 4447/2012, 3382/2010, 948/2012 και η ευρύτερα συναφής ΣτΕ 530/2002. Σύμφωνα με τη θέση που διατυπώθηκε σε αυτές, προκειμένου ο διοικούμενος να επιτύχει την ακύρωση της διοικητικής πράξης, δεν αρκεί η εκ μέρους του απλή επίκληση της παράβασης του δικαιώματος διοικητικής ακρόασης, **αλλά πρέπει να γίνεται και επίκληση κατά τρόπο ειδικό και συγκεκριμένο της ύπαρξης κρίσιμων στοιχείων, τα οποία, αν έθετε υπόψη της διοίκησης, θα οδηγούσαν σε διαφορετικό αποτέλεσμα**<sup>66</sup>. Συνοψίζοντας λοιπόν τα παραπάνω, ο φορολογούμενος, ο οποίος δεν κλήθηκε να παράσχει τις απόψεις του ενώπιον της φορολογικής Διοίκησης, προκειμένου να επιτύχει την ακύρωση της καταλογιστικής πράξης για το λόγο αυτό, **πρέπει αφενός να επικαλεστεί και να αποδείξει ότι η παράλειψη αυτή του προξένησε βλάβη στα έννομα συμφέροντά του, αφετέρου να εισφέρει ενώπιον της Διοίκησης τέτοιους ισχυρισμούς που αν είχαν προβληθεί κατά τη κλήση θα οδηγούσαν σε διαφορετικό αποτέλεσμα από το έχον, άλλως οι επικαλούμενοι λόγοι αλυσιτελώς προβάλλονται.**

Η επιμονή στην αναφορά όλων των παραπάνω σημείων που σημάδεψαν την εξέλιξη του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης στη φορολογική ελεγκτική διαδικασία δεν είναι τυχαία, καθόσον η προσέγγιση της πρόσφατης νομολογίας στο ζήτημα αυτό δεν διαφέρει και πολύ, ως και καθόλου, από τη

---

<sup>66</sup> Βλ. σχετ. Ψυχογιός Θ., Η ακύρωση των διοικητικών πράξεων λόγω μη ακρόασης του διοικούμενου. Υπερβολή ή αναγκαιότητα, Λογιστής, Απρίλιος 2012, σ 420-425

προσέγγιση των προηγούμενων αποφάσεων του ΣτΕ και δη από την «ιστορική» υπ' αριθμ. 2370/2007.

Η πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ, κρίνοντας επί τη βάση διαφόρων παραβάσεων αντικειμενικών και μη του προ Κ.Φ.Δ. συστήματος, ανέδειξε με ενάργεια την σημασία της τήρησης της υποχρέωσης προς προηγούμενη ακρόαση ειδικά στη φορολογική ελεγκτική διαδικασία. Έτσι, ενδεικτικά, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. ΣτΕ 431/2017, «πριν από την έκδοση πράξεως επιβολής προστίμου λόγω παραβάσεως του ΚΒΣ, εφ' όσον αποδίδεται υπαίτια συμπεριφορά στον παραβάτη ή αυτή εκδίδεται κατόπιν επιμετρήσεως του ποσού του προστίμου με βάση τη βαρύτητα και τις συνθήκες τελέσεως της παραβάσεως, η φορολογική αρχή υποχρεούται να διασφαλίζει στον φερόμενο ως παραβάτη ευχέρεια εκθέσεως των απόψεών του, με επίδοση σχετικού σημειώματος με κλήση για παροχή εξηγήσεων, εκτός εάν είναι ιδιαιτέρως δυσχερής η επίδοσή του και βεβαιώνεται αυτό με ειδική αιτιολογία, ότι η συμμόρφωση της φορολογικής αρχής προς την υποχρέωσή της αυτή αποτελεί προϋπόθεση νομιμότητας της σχετικής διαδικασίας και δεν μπορεί να αναπληρωθεί από την δυνατότητα διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς μετά την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου καθώς και ότι, συνακολούθως, αντίκειται στην ως άνω συνταγματική διάταξη το άρθρο 36 παρ.7 του ΚΒΣ, καθ' ό μέρος ορίζει ότι το προαναφερθέν σημείωμα δεν αποτελεί στοιχείο της διαδικασίας για την σύνταξη της εκθέσεως ελέγχου ή της πράξεως επιβολής του προστίμου...Εν πάση δε περιπτώσει, ενόψει του ότι και επί επιβολής προστίμου για έκδοση εικονικού τιμολογίου, του οποίου το ύψος καθορίζεται με τα αντικειμενικά κριτήρια του Ν. 2523/1997, δεν αναιρείται η ως άνω υποχρέωση της φορολογικής αρχής να καλεί τον εκδότη του φερομένου ως εικονικού στοιχείου να προβάλει ισχυρισμούς σχετικά με την μη τέλεση της παραβάσεως πριν από την έκδοση της σε βάρος του καταλογιστικής

πράξεως». Επιπλέον, κατά τη πλέον πρόσφατη υπ' αριθμ. ΣτΕ 1184/2017, η υποχρέωση της Φορολογικής Διοίκησης να καλεί σε ακρόαση τον φερόμενο ως παραβάτη υφίσταται και «σε κάθε περίπτωση που προσάπτεται σε ορισμένο πρόσωπο παραβατική συμπεριφορά και επαπειλείται η επιβολή εις βάρος του της αντίστοιχης κύρωσης, ακόμα και αν το ύψος της τελευταίας είναι προκαθορισμένο στον νόμο χωρίς ευχέρεια επιμέτρησης από την Διοίκηση, η δε στοιχειοθέτηση της παράβασης παρουσιάζεται στον νόμο ως «τυπική». Διότι, και στην περίπτωση αυτή, ο φερόμενος ως παραβάτης δύναται πάντως να συμβάλει στην λήψη νόμιμης απόφασης, αμφισβητώντας την ίδια την διάπραξη της παράβασης και προβάλλοντας προς τούτο ισχυρισμούς αναγόμενους στην υποκειμενική του σφαίρα και συνιστάμενους, μεταξύ άλλων, σε διαφορετική εναντι της διοικητικής αρχής- εμφάνιση ή εκτίμηση του πραγματικού υλικού της υπόθεσης (ΣτΕ 4447/2012 Ολ., 3578/2013, 4587/2013 κ.ά.). Τέτοια περίπτωση αποτελεί και η επιβολή προστίμου για παραβάσεις του Κ.Β.Σ., και μετά την τροποποίηση των σχετικών διατάξεων με τις διατάξεις του Ν. 2523/1997 περί του λεγομένου «αντικειμενικού συστήματος» επιβολής κυρώσεων. Στην ίδια κρίση κατέληξαν και οι πολλές συναφείς υπ' αριθμ. ΣτΕ 37/2017, ΣτΕ 2707/2016, ΣτΕ 335/2016 και 556/2016 εν συμβ., ΣτΕ 3717/2015, ΣτΕ 4578/2013, ΣτΕ 3341/2011, και ΔΕΦΑΘ 702/2014 και 1066/2014. Επίσης σημαντικές ήταν και οι υπ' αριθμ. 689/2016 και 776/2016 <sup>67</sup> που έκριναν ad hoc σχετικά με τη συνηθέστατη στη συναλλακτική πρακτική παράβαση της έκδοση/λήψης εικονικού στοιχείου.

---

<sup>67</sup> Βλ. σχετ. σκ. 4 «Επειδή, η άσκηση του κατοχυρωμένου με το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης αποβλέπει στην παροχή της δυνατότητας στον διοικούμενο, τον οποίο αφορά η δυσμενής διοικητική πράξη, να προβάλλει συγκεκριμένους ισχυρισμούς ενώπιον του αρμοδίου διοικητικού οργάνου, ούτως ώστε να επηρεάσει την λήψη από το όργανο αυτό της σχετικής απόφασης, ύστερα από διαφορετική εμφάνιση ή εκτίμηση του πραγματικού υλικού (βλ. ΣτΕ 4447/2012 Ολ., 1664/2013, 4587/2013). Ειδικότερα, και στις περιπτώσεις επιβολής προστίμου λόγω έκδοσης εικονικού τιμολογίου, υφίσταται υποχρέωση της φορολογικής αρχής να καλεί τον εκδότη του φερόμενου ως εικονικού στοιχείου, πριν από την έκδοση σε βάρος του καταλογιστικής πράξης (βλ. ΣτΕ 2370/2007) προκειμένου αυτός να έχει την ευχέρεια να εκθέσει τις απόψεις του επί του ζητήματος. Εξ άλλου, για το λυσιτελές της προβολής λόγου προσφυγής για την μη τήρηση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης απαιτείται και αναφορά των ισχυρισμών που ο διοικούμενος θα προέβαλε ενώπιον της Διοίκησης, αν είχε κληθεί, και οι οποίοι είναι ουσιώδεις, υπό

Ενδιαφέρουσα ήταν και η σχετικά πρόσφατη κρίση του ΣτΕ αναφορικά με το ζήτημα της παράλειψης τήρησης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης στη περίπτωση της λήψης μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, έτσι όπως προβλεπόταν στο άρθρ. 14 Ν. 2523/1997, προ Κ.Φ.Δ. δηλαδή. Δεδομένου όμως ότι η δυνατότητα λήψης αυτών των μέτρων εξακολουθεί να υφίσταται ως σήμερα ρυθμιζόμενη από το άρθρ. 46 παρ. 5,6,7 ΚΦΔ, η νομολογία που θα παρατεθεί είναι επίκαιρη. Βέβαια ο νομοθέτης ρύθμισε τη προηγούμενη ακρόαση του διοικούμενου στη περίπτωση αυτή με την υπ' αριθμ. εγκύκλιο του ΥπΟικ ΠΟΛ 1103/20.4.2012 για το προισχύσαν καθεστώς και με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ 1282/16.1.2014 για το τρέχον.

Έτσι σύμφωνα με τη πρόσφατη υπ' αριθμ. ΣτΕ 2059/2016, «η λήψη των κατ' άρθρο 14 του Ν. 2523/1997 μέτρων σε βάρος του φορολογούμενου, όταν υφίστανται βάσιμες υποψίες περί μεγάλης εκτάσεως φοροδιαφυγής, υπαγορεύεται από επείγοντες και επιτακτικούς λόγους δημοσίου συμφέροντος, αναγομένους στη διατήρηση των περιουσιακών στοιχείων του φερομένου ως παραβάτη, ώστε να διασφαλίζεται η ικανοποίηση των αξιώσεων του Δημοσίου κατ' αυτού από τις σχετικές πράξεις επιβολής φόρων μετά των νομίμων προσαυξήσεων ή προστίμων. **Επομένως, νομίμως επιβάλλονται τα εν λόγω μέτρα χωρίς κλήση του θιγομένου σε προηγούμενη ακρόαση.** Περαιτέρω, όμως, από τη διάταξη του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος, σε συνδυασμό με τις συνταγματικές αρχές της αναλογικότητας (άρθρ. 25 παρ. 1 εδ. δ' Συντάγματος) και του κράτους δικαίου, συνάγεται ότι ο καθ' ού τα επίμαχα μέτρα πρέπει να έχει τη δυνατότητα να εκθέσει ενώπιον της διοικήσεως, κατά τρόπο λυσιτελή, τις απόψεις και αντιρρήσεις του επ' αυτών, ώστε να επιτύχει, κατόπιν επανεκτιμήσεως της υποθέσεως από το αρμόδιο διοικητικό όργανο, την ολική ή μερική άρση τους. Η δυνατότητα αυτή

---

την έννοια ότι θα μπορούσαν να ασκήσουν επιρροή στην εκτίμηση των πραγμάτων από την Διοίκηση (βλ. ΣτΕ 3578/2013 σκ. 7)».

διασφαλίζεται μέσω της προπαρατεθείσης διατάξεως του άρθρου 14 παρ. 4 εδ. α' του Ν. 2523/1997, περί υποχρέωσης κοινοποιήσεως από τη φορολογική αρχή στο φορολογούμενο της πράξεως περί επιβολής σε βάρος του των μέτρων μαζί με τη σχετική ειδική έκθεση ελέγχου, επί της οποίας ερείδεται, ο δε θιγόμενος μπορεί να ζητήσει με αίτηση ενώπιον του Υπουργού Οικονομικών την ολική ή μερική άρση των επιβληθέντων μέτρων. Η εν λόγω διάταξη είναι μεταγενέστερη και ειδική σε σχέση με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 3 εδ. β' και γ' του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, οι οποίες, επομένως, δεν τυγχάνουν εφαρμογής σε περίπτωση λήψεως των ως άνω μέτρων. Στην περίπτωση δε αυτή, ούτε η διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 6 του ίδιου Κώδικα εφαρμόζεται, δεδομένου ότι αφορά μόνο στις περιπτώσεις που επιβάλλεται κλήση του ενδιαφερόμενου σε προηγούμενη ακρόαση, κατά τα οριζόμενα στις παραγράφους 1 και 2 του αυτού άρθρου (ΣτΕ 1567, 1587, 4199/2015-πρβλ. ΣτΕ 397/2015 <sup>68</sup>)). Συναφής και οι υπ' αριθμ. ΣτΕ 5/2014, ΣτΕ 1372/2014.

Τέλος, ενδιαφέρουσα φαίνεται και η πλέον πρόσφατη κρίση του Ακυρωτικού σχετικά με το ζήτημα του εάν η κατ' άρθρο 36 παρ. 7 του τέως Κ.Β.Σ. υποχρέωση της φορολογικής αρχής να επιδώσει σημειώμα μετά το πέρας του τακτικού ελέγχου, με τις διαπιστωθείσες παρατυπίες και παραλείψεις, προκειμένου αυτός να εκθέσει τις απόψεις του στο πλαίσιο άσκησης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, καλύπτεται ή όχι από την επίδοση εκ μέρους αυτής σημειώματος του άρθρου 30 παρ. 5 του Κ.Β.Σ. Στην απόφαση αυτή το Δικαστήριο επικέντρωσε τη κρίση του στον ουσιαστικό σεβασμό του δικαιώματος ακρόασης, χωρίς να εμμείνει για ακόμα μια φορά στις

---

<sup>68</sup> Βλ. σχετ. σκ. 6 «Απεναντίας, στις περιπτώσεις άμεσης λήψης δυσμενών μέτρων, αναγκαίων για την αποτροπή κινδύνου ή λόγω επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος, στις οποίες συγκαταλέγεται και η λήψη των μέτρων του άρθρου 14 του ν. 2523/1997, η απαίτηση του άρθρου 6 του ν. 2690/1999 για ακρόαση του διοικούμενου σε βάρος του οποίου λαμβάνονται τα δυσμενή μέτρα καλύπτεται από την πρόβλεψη της εντός ευλόγου, ενόψει των περιστάσεων, χρόνου άσκησης διοικητικής προσφυγής κατά της απόφασης λήψης των μέτρων αυτών».



τυπολατρίες των επιμέρους διατάξεων. Έτσι με την υπ' αριθμ. ΣτΕ 1620/2017, 7 μελής θεώρησε πως το δικαίωμα για παροχή εξηγήσεων εκ μέρους του βαρυνόμενου που μπορούν να άγουν σε διαφορετικό αποτέλεσμα, καλύπτεται με τη τήρηση αυτού άπαξ. Δεν απαιτείται να του δοθεί εκ νέου η δυνατότητα να εκθέσει τις απόψεις του για τη διάπραξη της παράβασης, πριν από την έκδοση σε βάρος του άλλης πράξης της φορολογικής αρχής. Συνεπώς, με την επίδοση του σημειώματος του εδαφίου β' της παραγράφου 5 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. χορηγείται στον επιτηδευματία η δυνατότητα να ασκήσει λυσιτελώς το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης του αναφορικά με την τέλεση των παραβάσεων που διαπίστωσε ο έλεγχος.<sup>69</sup>

## II. Το δικαίωμα προστασίας των προσωπικών δεδομένων

### Φορολογικό Απόρρητο

Τα τελευταία χρόνια ενόψει των τεράστιων διαστάσεων που έχει λάβει το φαινόμενο της φοροδιαφυγής και καταχρηστικής φοροαποφυγής σε εγχώριο και διεθνές επίπεδο, έχει τεθεί σε εφαρμογή μια εκτεταμένη συλλογική προσπάθεια εκ μέρους των κρατικών αρχών μέσω της λήψης πλήθους νομοθετικών μέτρων και μη, οι οποίες έχουν καταστήσει ως στόχο τη καλλιέργεια ενός κλίματος φορολογικής συμμόρφωσης και την εμπέδωση της φορολογικής δικαιοσύνης. Ορισμένα μέτρα από το σύνολο εκείνων που υιοθετήθηκαν για την εξυπηρέτηση των σκοπών αυτών σχετίζονταν με την εισαγωγή νομοθετικών ρυθμίσεων με τις οποίες είτε καθιερωνόταν ένα σύστημα διασυνοριακής ανταλλαγής πληροφοριών που άπτονταν ζητημάτων απόκρυψης φορολογητέας ύλης, είτε επιτρεπόταν η δημοσιοποίηση στοιχείων των φορολογούμενων ενισχύοντας τη διαφάνεια του φορολογικού συστήματος.

---

<sup>69</sup> Σχετικές και οι υπ' αριθμ. ΣτΕ 39/2017 (5 μελής), 42/2017.

Τα παραπάνω όσο και αν ελπιδοφόρα ακούγονται σε επίπεδο στόχων, σε επίπεδο τεθειμένων ρυθμίσεων είχαν ως άμεση συνέπεια τη γέννηση του προβληματισμού κατά πόσο είναι δυνατόν να τίθεται εν αμφιβόλω ο σεβασμός συνταγματικά κατοχυρωμένων θεμελιωδών δικαιωμάτων, όπως αυτό της προστασίας των προσωπικών δεδομένων, έτσι όπως απαντάται στο άρθρ. 9<sup>Α</sup> του Συντάγματος, για λόγους αναγόμενους στη πάταξη της φοροδιαφυγής. Για τον μελετητή του δικαίου, λύση αποπειράται να δοθεί στο ερώτημα αυτό μέσω του μεθοδολογικού εργαλείου της αρχής της αναλογικότητας, σύμφωνα με το οποίο, ο νομοθέτης καταλήγει στην επιβολή ενός ενδεδειγμένου μέτρου, το οποίο συνεπάγεται περιορισμό ενός ατομικού δικαιώματος, εφόσον κρίνει ότι το μέτρο αυτό είναι αναγκαίο και πρόσφορο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού. Ωστόσο, αν μέσω της αρχής της αναλογικότητας μπορούμε να καταλήξουμε στο αναγκαίο και πρόσφορο και συνεπώς στο συνταγματικά ανεκτό ενός μέτρου, η απάντηση δεν μπορεί να είναι ίδια στις περιπτώσεις που απομειώνεται σε τέτοιο σημείο το επίπεδο προστασίας του πολίτη όπου θίγεται ο πυρήνας του δικαιώματος. Λύση στους προβληματισμούς που γεννήθηκαν αναφορικά με το φορολογικό απόρρητο ως ειδικότερη έκφανση του δικαιώματος στη προστασία των προσωπικών δεδομένων θα προσπαθήσουμε και εμείς να δώσουμε μέσω της αρχής της αναλογικότητας, ακολουθώντας τη προσέγγιση που υιοθετήθηκε κατά κύριο λόγο από την Αρχή Προστασίας Δεδομένων Προσωπικού Χαρακτήρα, στο εξής ΑΠΔΠΧ.

Ειδικότερα, ο φορολογικός νομοθέτης τα τελευταία χρόνια με πλήθος διάσπαρτων διατάξεων εισήγαγε σταδιακά, αφενός όλο και περισσότερες εξαιρέσεις στη μυστικότητα των τραπεζικών αρχείων και συναλλαγών που πραγματοποιούν τα φυσικά και νομικά πρόσωπα υπέρ της φορολογικής Διοίκησης, κυρίως, ή των στενά συνεργαζόμενων με αυτήν φορέων (π.χ Ανεξάρτητη Αρχή κατά της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματική δραστηριότητα), αφετέρου όλο και περισσότερες περιπτώσεις άρσης του

φορολογικού απορρήτου. Μάλιστα, ειδικά στη περίπτωση των εξαιρέσεων στο πεδίο του τραπεζικού απορρήτου, αυτές σήμερα, αριθμούνται τόσες, ώστε να γίνεται λόγος πλέον για κατ' ουσίαν κατάργηση αυτού<sup>70</sup>. Οι νομοθετικές ρυθμίσεις, αναφορικά με τις περιπτώσεις άρσης του τραπεζικού απορρήτου είναι τόσο σαφείς, μη έχοντας παράλληλα προκαλέσει την αντίδραση κύριων γνωμοδοτικών φορέων του Κράτους, όπως του Νομικού Συμβουλίου ή της Αρχής Προστασίας Δεδομένων Προσωπικού Χαρακτήρα, ώστε τα περιθώρια αντίρρησης να είναι αρκετά περιορισμένα. Για το λόγο αυτό, επιλέχθηκε να γίνει μια διαγραμματική αναφορά στις κυριότερες νομοθετικές ρυθμίσεις περί τραπεζικού απορρήτου, ενώ το κύριο μέρος της ανάλυσης θα επικεντρωθεί γύρω από το φορολογικό απόρρητο.

Το τραπεζικό απόρρητο κατοχυρώνεται με το άρθρ. 1 του ΝΔ 1059/1971, όπως ισχύει μετά τον Ν. 1868/1989, σύμφωνα με το οποίο, «Οι κάθε μορφής καταθέσεις σε πιστωτικά ιδρύματα είναι απόρρητες. Το απόρρητο αυτό δεν ισχύει έναντι της Τράπεζας της Ελλάδος, κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων της, των σχετικών με τον έλεγχο του τραπεζικού συστήματος και της εφαρμογής των νομισματικών, πιστωτικών και συναλλαγματικών κανόνων». Εκτός κανόνων φορολογίας ήδη στον ίδιο νόμο, στο επόμενο άρθρο εισάγεται εξαίρεση υπέρ του Δημοσίου για οφειλές προς αυτό<sup>71</sup>, ενώ στον ίδιο νόμο προβλέπεται άρση του τραπεζικού απορρήτου των καταθέσεων που λειτουργούν στην Ελλάδα, μετά από παραγγελία των εισαγγελικών λειτουργών, εφόσον η πληροφορίες που θα προκύψουν κατά την άρση του απορρήτου είναι απολύτως αναγκαίες για την

---

<sup>70</sup> Βλ. σχετ. Στυλόπουλος Ε., Δεν υφίσταται ουσιαστικά τραπεζικό απόρρητο, [www.capital.gr](http://www.capital.gr), Δεκέμβριος 2014, <http://www.capital.gr/me-apopsi/2173143/den-ufistatai-ousiastika-trapeziko-aporrto>

<sup>71</sup> Θεσπίζεται η άρση του τραπεζικού απορρήτου, στην περίπτωση που προσκομίζεται προσωπική επιταγή άνω του ενός εκατομμυρίου (1.000.000) δραχμών, για εξόφληση χρεών προς το Δημόσιο, οπότε και γίνεται δέσμευση του ποσού υπέρ της ΔΟΥ, πάντοτε, ύστερα από ενέργεια του προϊσταμένου της.

ανίχνευση και τον κολασμό κακουργήματος. Επιπλέον άρση του τραπεζικού απορρήτου υφίσταται και για τους ιδιώτες δανειστές του οφειλέτη καταθέτη, σύμφωνα με το άρθρ. 24 Ν. 2915/2001. Επίσης, οι διατάξεις περί τραπεζικού απορρήτου δεν εφαρμόζονται για τη διοίκηση και τα λοιπά όργανα της Τράπεζας της Ελλάδος προκειμένου να επιβληθούν διοικητικές κυρώσεις για παραβάσεις νομισματικών, πιστωτικών ή συναλλαγματικών κανόνων, σύμφωνα με το άρθρ. 10 παρ. 2 Ν. 1868/1989. Το τραπεζικό απόρρητο δεν ισχύει για τα τραπεζικά προϊόντα και την εν γένει οικονομική συμπεριφορά του δανειολήπτη, αναφορικά με τη χρήση των δεδομένων του από την ΤΕΙΡΕΣΙΑΣ ΑΕ <sup>72</sup>. Στο πλαίσιο κανόνων της φορολογικής νομοθεσίας, στο **άρθρ. 66 παρ. 1** του προϊσχύοντος Κ.Φ.Ε. (Ν. 2238/1994), προβλεπόταν ότι ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας δικαιούται να ζητεί από κάθε χρηματοπιστωτικό ίδρυμα οποιαδήποτε πληροφορία θεωρεί αναγκαία για τη διευκόλυνση του ελεγκτικού του έργου και το χρηματοπιστωτικό ίδρυμα υποχρεούται να παρέχει την πληροφορία αυτή. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής, οποιασδήποτε μορφής γενικό ή ειδικό απόρρητο αιρόταν με πράξη του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, μετά από αίτημα του οργάνου που διενεργούσε τον έλεγχο και με σύμφωνη γνώμη του προϊσταμένου της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων. Επιπλέον, με τον Ν. 3986/2011, έτσι όπως τροποποίησε τον Ν. 2238/1994, στη **παρ. 2 άρθρο. 82 του Κ.Φ.Ε.**, καθιερωνόταν η άρση του τραπεζικού απορρήτου χωρίς να απαιτείται «άδεια» του εισαγγελέα ή της

---

<sup>72</sup> Το σύστημα Τειρεσίας είναι βάση δεδομένων για την πιστοληπτική ικανότητα εμπόρων και καταναλωτών. Σε αυτό καταχωρίζονται φυσικά και νομικά πρόσωπα που κατά το παρελθόν έχουν φανεί αφερέγγυοι ως οφειλέτες. Περιπτώσεις αφερεγγυότητας είναι η έκδοση ακάλυπτης επιταγής, η μη πληρωμή συναλλαγματικής κατά τη λήξη της, η πτώχευση, η μη εξόφληση δανείου κλπ. Η ύπαρξη μητρώου αφερέγγυων οφειλετών εξυπηρετεί την καλή λειτουργία του τραπεζικού συστήματος, διότι μειώνει τον κίνδυνο να εξαπατηθούν οι τράπεζες και να χορηγήσουν πίστωση σε άτομα και επιχειρήσεις που δεν έχουν σκοπό να την αποπληρώσουν. Παράλληλα λειτουργεί ως κίνητρο στους να αποπληρώνουν έγκαιρα τα χρέη τους, γιατί αλλιώς γνωρίζουν ότι θα μπουν στη «μαύρη λίστα» και δε θα μπορούν να συμβληθούν με τράπεζες στο μέλλον., [www.wikipedia.org](http://www.wikipedia.org)

ΑΠΔΠΧ<sup>73</sup>. Σύμφωνα με το άρθρ. 14 Ν. 2523/1997 («Φορολογικό Ποινολόγιο») προβλεπόταν η άρση του απορρήτου των τραπεζικών καταθέσεων, των λογαριασμών, των κοινών λογαριασμών κ.λ.π. καθώς και η δέσμευση του 50% αυτών για λόγους αναγόμενους στη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου<sup>74</sup>. Ανάλογες ρυθμίσεις όμως περί διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου και συνεπώς περί άρσης τραπεζικού απορρήτου προβλέπονται και στον Κ.Φ.Δ., στο **άρθρ. 46 παρ. 5,6 και 7**. Στον ίδιο νόμο στο **άρθρ. 15 παρ. 3** εισάγεται η δυνατότητα της φορολογικής Διοίκησης να λαμβάνει πληροφορίες από «τρίτους» στους οποίους συμπεριλαμβάνονται και τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, στα πλαίσια διενέργειας φορολογικών ελέγχων. Με το άρθρ. 62 Ν. 4170/2013 συστήθηκε «Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών», το οποίο στόχο είχε τη διευκόλυνση της διαβίβασης των αιτημάτων παροχής πληροφοριών<sup>75</sup>. Τη πιο σημαντική θέση ανάμεσα στο σύνολο των σχετικών με το εν λόγω απόρρητο νομοθετημάτων κατέχει ο πλέον πρόσφατος Ν. **4428/2016** (ΦΕΚ Α' 190/13.10.2016) με τον οποίο προβλέφθηκε η **«Αυτόματη Ανταλλαγή Πληροφοριών Χρηματοοικονομικών Λογαριασμών»** στηριζόμενη σε «Κοινό Πρότυπο Αναφοράς» (Common

---

<sup>73</sup> Άρθρ. 82 παρ 2. Οι φορείς της Γενικής Κυβέρνησης, ..., τα πιστωτικά ιδρύματα, οι εταιρείες παροχής πιστώσεων, οι εταιρείες μεσολάβησης στη μεταφορά κεφαλαίων, τα ιδρύματα πληρωμών, ... υποχρεούνται να υποβάλλουν ηλεκτρονικά στο Υπουργείο Οικονομικών κάθε στοιχείο και πληροφορία οικονομικού και φορολογικού ενδιαφέροντος που τους ζητείται, ..., **κατ' εξαίρεση των διατάξεων για το επαγγελματικό και τραπεζικό απόρρητο** ,... Η επεξεργασία προσωπικών δεδομένων για τους σκοπούς της διάταξης αυτής δεν προϋποθέτει ενημέρωση και συγκατάθεση του φυσικού προσώπου του οποίου τα δεδομένα διαβιβάζονται, ούτε άδεια της Αρχής Προστασίας Προσωπικών Δεδομένων.»

<sup>74</sup> Βλ. σχετ. Λύτρας Ν., Φορολογικό και Τραπεζικό Απόρρητο, Φεβρουάριος 2012, [www.simvoulatoras.com](http://www.simvoulatoras.com), [http://www.simvoulatoras.com/2012/02/blog-post\\_12.html](http://www.simvoulatoras.com/2012/02/blog-post_12.html)

<sup>75</sup> Άρθρ. 62 παρ.2. **Για τους σκοπούς του παρόντος δεν ισχύει το τραπεζικό και επαγγελματικό απόρρητο και το απόρρητο των στοιχείων για τον υπεύθυνο της διαχείρισης της Γ.Γ.Π.Σ.**, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του προηγούμενου άρθρου.... 3. «Το απόρρητο αυτό δεν ισχύει έναντι των αρμόδιων για την είσπραξη και τον έλεγχο στον τομέα των δημοσίων εσόδων υπηρεσιών της Φορολογικής Διοίκησης, καθώς και των αρμοδίων υπηρεσιών και ασφαλιστικών ταμείων για την είσπραξη των κοινωνικοασφαλιστικών εισφορών.»

Reporting Standard”, CRS), στο πλαίσιο της συμφωνίας του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης («ΟΟΣΑ») σε παγκόσμιο επίπεδο. Πρόκειται για ένα σύστημα ανταλλαγής τραπεζικών πληροφοριών σε διεθνές επίπεδο, με το οποίο απομειώνεται μεν ακόμα περισσότερο η ήδη αποψιλωμένη προστασία του τραπεζικού απορρήτου, ωστόσο σε κάθε περίπτωση αποτελεί ένα τεράστιο βήμα ακόμα πιο κοντά στη πάταξη της φοροδιαφυγής. Τέλος, με το ζήτημα του απορρήτου των τραπεζικών καταθέσεων υπό τη σκοπιά της προστασίας των προσωπικών δεδομένων, ασχολήθηκαν και οι πλέον πρόσφατες αποφάσεις του ΣτΕ, υπ’ αριθμ. 2934-2935/2017, με τις οποίες, ανάμεσα στα άλλα, κρίθηκε ότι η εξουσία της Φορολογικής Διοίκησης να χρησιμοποιεί ως «τεκμήριο» τα στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο των τραπεζικών καταθέσεων προκειμένου να αποδείξει τη τέλεση της φορολογικής παράβασης, δεν έρχεται σε αντίθεση με το δικαίωμα προστασίας του ιδιωτικού βίου του φορολογούμενου, αναφορικά με τα εν λόγω προσωπικά δεδομένα του, ενόψει της στάθμισης με τον επιδιωκόμενο σκοπό, που είναι η πάταξη και η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και που κατά τους ισχυρισμούς του Δικαστηρίου, συνιστά επιτακτικό δημόσιο συμφέρον. Θεωρήθηκε δε, πως η εκδοχή να εξαρτάται η πρόσβαση στα στοιχεία των τραπεζικών καταθέσεων, τα οποία άλλωστε αποτελούν και μη ευαίσθητα δεδομένα, μη χρήζοντα αυξημένης προστασίας, από την ύπαρξη υπόνοιαις τέλεσης φοροδιαφυγής, θα συνιστούσε ένα υπέρμετρο βάρος στη φορολογική Διοίκηση, δυσανάλογο προς τη φύση και τη βαρύτητα του εν λόγω δικαιώματος του διοικούμενου, και θα ήταν, ενόψει και της χρησιμότητας των πληροφοριών αυτών για την εξέταση της ακρίβειας των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, ασύμβατο με την ανάγκη επίτευξης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ των συγκρουόμενων συμφερόντων του φορολογούμενου και του κράτους.

Ειδικά το φορολογικό απόρρητο στάθηκε στο επίκεντρο των κρατικών μέτρων αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής τα τελευταία χρόνια, μέτρα με τα

οποία, όπως ήδη αναφέρθηκε, τέθηκε ως κύριος στόχος η ενίσχυση της διαφάνειας στη συναλλακτική και ευρύτερη οικονομική δραστηριότητα των φορολογούμενων πολιτών και κυρίως αυτών που έχουν συνδεθεί με γεγονότα φοροδιαφυγής.

Η προστασία του φορολογικού απορρήτου βρίσκει συνταγματική κατοχύρωση ειδικά στο άρθρ. 9<sup>Α</sup> του Συντάγματος, που κατοχυρώνεται το δικαίωμα προστασίας των προσωπικών δεδομένων, όπως και στο άρθρ. 8 του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων και στο άρθρ. 8 της ΕΣΔΑ. Επιπλέον σε κοινοτικό επίπεδο, η προστασία εξασφαλίζεται μέσω της Οδηγίας υπ' αριθμ. 95/46. Σύμφωνα με το άρθρ. 9<sup>Α</sup> Σ., «Καθένας έχει δικαίωμα προστασίας από τη συλλογή, επεξεργασία και χρήση, ιδίως με ηλεκτρονικά μέσα, των προσωπικών δεδομένων, όπως νόμος ορίζει. Η προστασία των προσωπικών δεδομένων διασφαλίζεται από ανεξάρτητη αρχή, που συγκροτείται και λειτουργεί, όπως νόμος ορίζει». Με την Αναθεώρηση του 2001, οπότε και εισήχθη το άρθρ. 9<sup>Α</sup> Σ., το δικαίωμα του πληροφοριακού αυτοκαθορισμού απέκτησε «αυτονομημένη κανονιστική αναφορά» και κατέστη αυτοτελής συνταγματικός αυτοσκοπός<sup>76</sup>, καθόσον μέχρι τότε συνταγματικό έρεισμα εύρισκε κυρίως στο άρθρ. 2 παρ. 1 Σ. περί προστασίας της αξίας του ανθρώπου και στο άρθρ. 5 παρ. 1 Σ. περί προστασίας της προσωπικότητας.

Ο νόμος που «υλοποίησε» το περιεχόμενο του δικαιώματος ήταν ο Ν. 2472/1997, μιας και το ζητούμενο αναφορικά με τα προσωπικά δεδομένα δεν ήταν η διακήρυξη της προστασίας αυτών, αλλά η θέσπιση ειδικών κανόνων που να αποτρέπουν στο μέτρο του εφικτού την αυθαίρετη επεξεργασία τους.<sup>77</sup>

---

<sup>76</sup> Βλ. σχετ. Σωτηρόπουλος Β. ,Η πρόσβαση στη δημόσια πληροφορία και η προστασία προσωπικών δεδομένων, *Digesta* 2005, σ. 112 επ., του ίδιου, , Η συνταγματική προστασία των προσωπικών δεδομένων, Σάκκουλας, 2006, σ. 96

<sup>77</sup> Βλ. σχετ. Βλαχόπουλος Σπ., Διαφάνεια της κρατικής δράσης και προστασία των προσωπικών δεδομένων, Σάκκουλας, 2007, σ. 420

Στο σημείο αυτό προκειμένου να κατανοήσουμε το περιεχόμενο της προστασίας αναφορικά με το φορολογικό απόρρητο, πρέπει να δούμε σε τι συνίσταται αυτό. Αρχικά το απόρρητο κατοχυρωνόταν σε πλήθος διάσπαρτων νομοθετημάτων<sup>78</sup>, μέχρι τη σημερινή εξαντλητική αναφορά του στον Κ.Φ.Δ., γεγονός που δείχνει το μέλημα του νομοθέτη σε κάθε νομοθέτημα, που εμπειρίκλεια φορολογικές ρυθμίσεις και συνεπώς υποχρεώσεις, να σχηματίζει ένα αυστηρό προστατευτικό πλαίσιο παράλληλα. Με τη θέσπισή του ο κύριος στόχος του νομοθέτη ήταν διττός, αφενός η προστασία του συμφέροντος του φορολογούμενου, αφετέρου η προστασία του δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τον πρώτο, το απόρρητο δηλαδή λειτουργεί υπέρ του φορολογούμενου και έναντι τρίτων, υπό την έννοια ότι αποτελεί μια μορφή αντιπαροχής εκ μέρους των φορολογικών Αρχών, λόγω του καθήκοντος και της υποχρέωσης αυτού να δηλώνει με ακρίβεια και ειλικρίνεια όλα τα περιστατικά της οικονομικής του δραστηριότητας από τα οποία εξειδικεύεται η φορολογητέα ύλη και προσδιορίζεται η «αληθής» έκταση της φορολογικής υποχρέωσης<sup>79</sup>. Έναντι τρίτων, συνδέεται με την υποχρέωση των φορολογικών αρχών, ως απόρροια της δέσμευσής τους και από το υπηρεσιακό απόρρητο, να μην χορηγούν αλλά και να αποφεύγουν να χορηγούν σε τρίτα πρόσωπα τα προσωπικά στοιχεία του φορολογούμενου αυτούσια είτε όπως προκύπτουν από άλλες πληροφορίες<sup>80</sup>. Ως προς τον δεύτερο σκοπό, αναφορικά με τη προστασία του δημοσίου συμφέροντος, μέσω της υποχρέωσης εχεμύθειας που εξασφαλιζόταν υπέρ του φορολογούμενου από τα φορολογικά όργανα, αυτός ενθαρρύνεται να δηλώνει το σύνολο της πραγματικής οικονομικής του δραστηριότητας και έτσι να

---

<sup>78</sup>Το φορολογικό απόρρητο θεσπίστηκε για πρώτη φορά με το άρθρ. 12 Ν. 1043/1917, ενώ στη συνέχεια διάσπαρτες διατάξεις ευρίσκοντο στο πλαίσιο διαφόρων φορολογιών, όπως **άρθρ. 85 ΚΦΕ (Ν. 2238/1994)**, 31 ΚΒΣ, 58 ΚΦΠΑ, στον Εθνικό Τελωνιακό Κώδικα (άρθρ. 11) κ.λ.π.

<sup>79</sup> ΓνΝΣΚ 19/2009

<sup>80</sup> ΓνΝΣΚ 391/1972



εξασφαλίζεται η αποτελεσματική είσπραξη των δημοσίων εσόδων και συνεπώς η ικανοποίηση του δημοσίου συμφέροντος<sup>81</sup>.

Το φορολογικό απόρρητο σήμερα ρυθμίζεται ευθέως στο **άρθρ. 17 του Κ.Φ.Δ. (Ν. 4174/2013)**. Ωστόσο, για τους σκοπούς της παρούσας μελέτης, αν και προϊσχύων, θα αναφερθούν ορισμένα ζητήματα αναφορικά με τον Ν. 2238/1994, πρώην Κ.Φ.Ε., και ειδικότερα με το άρθρ. 85 αυτού, όπου ρυθμιζόταν το φορολογικό απόρρητο, καθώς η διάταξη αυτή αποτέλεσε αφορμή για τη παραγωγή περαιτέρω ρυθμίσεων και σημαντικών γνωμοδοτήσεων γύρω από το ζήτημα της προστασίας των προσωπικών δεδομένων. Με το άρθρ. 85 παρ. 2 ορίστηκε ότι *«Οι φορολογικές δηλώσεις, τα φορολογικά στοιχεία, οι εκθέσεις, οι πράξεις προσδιορισμού αποτελεσμάτων, τα φύλλα ελέγχου, οι αποφάσεις του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και κάθε στοιχείο του φακέλου που έχει σχέση με τη φορολογία ή άπτεται αυτής είναι απόρρητα και δεν επιτρέπεται η γνωστοποίηση τους σε οποιονδήποτε άλλον εκτός από το φορολογούμενο στον οποίο αφορούν αυτά»*<sup>82</sup>. Προκύπτει λοιπόν ότι ο κανόνας είναι το φορολογικό απόρρητο και αυτός κάμπτεται μόνο στις περιπτώσεις που θεσπίζει ρητά κατά τρόπο περιοριστικό ο νομοθέτης, όχι γενικά με την αόριστη επίκληση λόγων δημοσίου συμφέροντος<sup>83</sup>. Στο αμέσως επόμενο, όμως, άρθρο εισάγει μια γενική περίπτωση κάμψης του απορρήτου, σύμφωνα με την οποία ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. μπορούσε να συντάσσει κατάλογο με τα στοιχεία των φορολογούμενων όπου τοποθετούνταν σε πρόσφορη θέση στο κατάστημα αυτής και των δήμων και κοινοτήτων που έδρευε η Δ.Ο.Υ. ώστε να μπορεί να

---

81 Βλ. σχετ. Δετσαρίδης, Χ.. Η δημοσιοποίηση ονομάτων οφειλετών του Δημοσίου από το Υπουργείο Οικονομικών και το δικαίωμα του πολίτη σε προστασία των προσωπικών του δεδομένων .ΔΦΝ 2011.1479, σ.1755-1769.

82 Ψυχογιός Θ., Το φορολογικό απόρρητο, ΔΦΝ 2000, σ. 163 επ., στη δε έννοια των απορρήτων στοιχείων θα πρέπει, με βάση τη διάταξη του άρθρου 85 ΚΦΕ, να περιληφθούν, εκτός από τα αναφερόμενα στον στενό κύκλο των φορολογικών υποχρεώσεων του στοιχεία και όσα σχετίζονται και με τις επαγγελματικές και εκ γένει οικονομικές του δραστηριότητες, αλλά και σε ό,τι αφορά προσωπικού ή οικογενειακού χαρακτήρα ζητήματα σε συνάρτηση με την οικονομική του δράση

83 Βλ. σχετ. Δετσαρίδης ό.π. σ. 1765

λαμβάνει γνώση οποιοσδήποτε, ενώ ο κατάλογος αυτός ήταν διαθέσιμος στο διαδικτυακό τόπο της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων, όπως εισήχθη με το άρθρ. 8 παρ. 20 Ν. 3842/2010. Η διάταξη αυτή αποτέλεσε αφορμή γένεσης πολλών προβληματισμών στη θεωρία σχετικά με τη συμφωνία της με το άρθρ. 9<sup>Α</sup> Σ., ζήτημα για το οποίο γνωμοδότησε και η ΑΠΔΠΧ με την υπ' αριθμ. 1/2011 γνωμοδότησή της, θέμα που θα εξετάσουμε αμέσως παρακάτω. Επιπλέον, στο ίδιο άρθρο, στη παρ. 5 <sup>84</sup> προβλέφθηκε μια σειρά ακόμα ειδικών περιπτώσεων κάμψης απορρήτου, επί τη βάση των οποίων γνωμοδότησε το ΝΣΚ<sup>85</sup> και η ΑΠΔΠΧ επί πλείστων περιπτώσεων. Σχεδόν οι περισσότερες από αυτές εξακολουθούν να ισχύουν και επί του ΚΦΔ, οπότε για το λόγο αυτό δεν θα προχωρήσουμε σε αναλυτική απαρίθμησή τους σε αυτό το σημείο.

Με το άρθρ. 9 του Ν. 3943/2011, προβλέφθηκε η δυνατότητα εκ μέρους του Υπουργείου Οικονομικών της δημοσιοποίησης των στοιχείων των φορολογούμενων με ληξιπρόθεσμες οφειλές κάθε είδους άνω των 150.000 ευρώ προς το Δημόσιο και με καθυστέρηση εξόφλησής τους άνω του ενός έτους. Οι ειδικότερες προδιαγραφές και προϋποθέσεις της ρύθμισης τέθηκαν με τη ΠΟΛ 1185/1.9.2011 έτσι όπως τροποποιηθείσα ισχύει σήμερα. Το μέτρο αυτό αποτέλεσε επίσης πηγή αντιδράσεων καθώς και αντικείμενο επεξεργασίας από την ΑΠΔΠΧ, η οποία εξέδωσε και τη σχετική υπ' αριθμ. 4/2011 γνωμοδότησή της.

Στο σημείο αυτό δέον είναι να γίνει μια συγκριτική απεικόνιση και εξέταση των δύο αυτών Γνωμοδοτήσεων της Αρχής και επ' αφορμή αυτών μια παρουσίαση του γενικότερου προβληματισμού που ανέσυρε στην επιφάνεια το μέτρο της δημοσιοποίησης υπό τη μία ή την άλλη εκδοχή του.

---

<sup>84</sup> Βλ. σχετ. άρθρ. 85 παρ. 5 περ. α-ιστ'.

<sup>85</sup> ΓνΝΣΚ 422/2008,330/2008,96/2008, 208/2005. **Ιδιαίτερα σημαντική και η υπ' αριθμ. 150/2012, αλλά και η υπ' αριθμ. 3/2009 γνωμοδότηση της ΑΠΔΠΧ αλλά και η ΣτΕ 1585/2009 σχετικά με τη νομική φύση της εισαγγελικής διάταξης με την οποία αίρεται το φορολογικό απόρρητο.**

Όπως ήδη αναφέρθηκε και αξίζει να τονιστεί ξανά στο σημείο αυτό, το φορολογικό απόρρητο κάμπτεται για λόγους δημοσίου συμφέροντος μόνο για τις εξαιρετικές περιπτώσεις που θα ορίζει ο νόμος (εν προκειμένω το άρθρ. 85 παρ. 5 Ν. 2238/1994) και **όχι γενικά με την αόριστη επίκληση λόγων δημοσίου συμφέροντος**. Ο εξαιρετικός χαρακτήρας των περιπτώσεων κάμψης του απορρήτου δεν επιτρέπει την ευρεία και διασταλτική ερμηνεία τους και η ειδικότητα των διατάξεων αυτών δεν καθιστά δυνατή την κατάργησή τους με γενικές μεταγενέστερες διατάξεις, παρά μόνο τη τροποποίησή τους και μόνο στο μέτρο που δεν μειώνεται το επίπεδο προστασίας, ήτοι δεν θίγεται το κεκτημένο. Επιπλέον, με τον Ν. 2472/1997, ακολουθώντας λοιπόν, το πνεύμα της Οδηγίας, δεν εισάγεται απόλυτη προστασία των προσωπικών δεδομένων, αλλά εισάγονται αντίθετα κανόνες στάθμισης, κατά τις οποίες τα δεδομένα για να τύχουν νόμιμης επεξεργασίας, α) θα πρέπει να συλλέγονται κατά τρόπο θεμιτό και νόμιμο, για καθορισμένους, σαφείς και νόμιμους σκοπούς και να υφίστανται θεμιτή και νόμιμη επεξεργασία ενόψει των σκοπών αυτών (αρχή της νομιμότητας και αρχή της σκοπιμότητας), β) να είναι συναφή και πρόσφορα (αρχή της συνάφειας και της προσφορότητας), γ) και όχι περισσότερα από όσα κάθε φορά απαιτείται εν όψει των σκοπών της επεξεργασίας (αρχή της ποσοτικής ισορροπίας), δ) να είναι ακριβή και εφόσον χρειάζεται να υποβάλλονται σε ενημέρωση (αρχή της ακρίβειας) ε) να διατηρούνται σε μορφή που να επιτρέπει τον προσδιορισμό της ταυτότητας των υποκειμένων τους μόνο κατά τη διάρκεια της περιόδου που απαιτείται, κατά την κρίση της Αρχής, για την πραγματοποίηση των σκοπών της συλλογής τους και της επεξεργασίας τους (άρθρ. 4). Η επεξεργασία των απλών δεδομένων, όπως είναι τα φορολογικά στοιχεία, επιτρέπεται μόνο μετά τη συγκατάθεση του υποκειμένου τους, (άρθρ. 5), ενώ μόνο κατ' εξαίρεση δεν χρειάζεται συγκατάθεση όταν «η επεξεργασία είναι απολύτως αναγκαία για την ικανοποίηση του έννομου συμφέροντος που επιδιώκει ο υπεύθυνος επεξεργασίας ή ο τρίτος ή οι τρίτοι στους οποίους ανακοινώνονται τα δεδομένα και υπό τον όρο ότι τούτο υπερέχει

προφανώς των δικαιωμάτων και συμφερόντων των προσώπων στα οποία αναφέρονται τα δεδομένα και δεν θίγονται οι θεμελιώδεις ελευθερίες αυτών».

Ποια είναι τα όρια μέσα στα οποία μπορεί να κινηθεί η Διοίκηση στο πλαίσιο της πάταξης της φοροδιαφυγής μέσω της δημοσιοποίησης των στοιχείων των φορολογούμενων ή των ονομάτων οφειλετών του Δημοσίου αντίστοιχα, χωρίς την παραβίαση συνταγματικών διατάξεων και την προσβολή ατομικών δικαιωμάτων;

Η ΑΠΔΠΧ με την υπ'αριθμ. **4/2011** έκρινε ότι, με βάση την αρχή της αναλογικότητας και της στάθμισης των συμφερόντων, το μέτρο της δημοσιοποίησης και μάλιστα στο διαδίκτυο από το Υπουργείο Οικονομικών (το οποίο φέρει την ιδιότητα του υπεύθυνου επεξεργασίας) καταλόγων οφειλετών ληξιπρόθεσμων οφειλών προς το Δημόσιο, **αν και συνιστά σοβαρό περιορισμό του δικαιώματος του ατόμου για την προστασία του από την επεξεργασία, ιδίως με ηλεκτρονικά μέσα, των δεδομένων του προσωπικού χαρακτήρα, είναι καταρχήν πρόσφορο ως μέσο για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων των πολιτών προς το κράτος.** Σε εποχή ιδιαίτερα δυσμενούς πορείας των δημοσίων οικονομικών, **συνιστά μία συνταγματικώς ανεκτή επεξεργασία δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα των αναφερομένων προσώπων, η οποία δεν εξέρχεται των ορίων της προσφορότητας και της αναγκαιότητας** και, συνεπώς, δεν έρχεται σε αντίθεση προς κανόνες υπέρτερης τυπικής ισχύος, οι οποίοι κατοχυρώνουν το δικαίωμα του ατόμου στην προστασία από την επεξεργασία δεδομένων του προσωπικού χαρακτήρα, και, ειδικότερα, προς τα άρθρα 2 παρ. 1, 9Α και 25 παρ. 1 Σ, 8 του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, 8 της ΕΣΑ, 6 παρ. 1 στοιχ. (γ') της

Οδηγίας 95/46/EK και 9 παρ. 2 της Σύμβασης 108 (1981) του Συμβουλίου της Ευρώπης.<sup>86</sup>

Λίγους μήνες πριν η Αρχή, με την **υπ' αριθμ. 1/2001**, απάντησε αρνητικά στο σχετικό ερώτημα του Υπουργείου Οικονομικών στο αν συνάδει με την προστασία του ατόμου από την επεξεργασία δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα **η δημοσιοποίηση από το Υπουργείο καταλόγων φορολογουμένων**, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 85 παρ. 3 του Κ.Φ.Ε.. Κατά τη γνωμοδότηση **το μέτρο συνιστά έντονο και υπέρμετρο περιορισμό του δικαιώματος του ατόμου για την προστασία των προσωπικών του δεδομένων** από την επεξεργασία, ιδίως με ηλεκτρονικά μέσα, όπως αυτό κατοχυρώνεται ιδίως από τις προαναφερόμενες διατάξεις των άρθρων 9Α Σ., 8 της ΕΣΔΑ, και 8 του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Τί είναι αυτό όμως που μετέστρεψε τη θέση της Αρχής πάνω σε ένα ίδιο σχεδόν ζήτημα μέσα σε λίγους μήνες;

Τόσο στη μία όσο και στην άλλη γνωμοδότηση επικεντρώνεται η επιχειρηματολογία της Αρχής, κατά κύριο λόγο, στη **στάθμιση** των συμφερόντων, που εκ των πραγμάτων επιβάλλεται να γίνει, προκειμένου να κριθεί αν είναι τελικά είναι συνταγματικά επιτρεπτός ο επιβαλλόμενος περιορισμός του δικαιώματος σε προστασία των προσωπικών δεδομένων. Τα συμφέροντα που σταθμίζονται είναι από τη μία πλευρά **η μη εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων**, που αποτελεί συμπεριφορά με ιδιαίτερη συνταγματική απαξία, καθόσον παραβιάζει πολλαπλώς το Σύνταγμα και στερεί από το κράτος ένα μεγάλο μέρος νομίμων εσόδων, που προορίζονται για την ικανοποίηση δημοσιών αναγκών, και από την άλλη **ο σεβασμός του δικαιώματος του ατόμου για την προστασία του από την επεξεργασία**,

---

<sup>86</sup> Βλ. σχετ. Δετσαρίδης, ό.π. σ. 1766

ιδίως με ηλεκτρονικά μέσα<sup>87</sup>, των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα. Αυτό που διαφοροποιεί, ωστόσο, τη μια από την άλλη είναι το κριτήριο σχετικά με το αν με τη γενόμενη δημοσιοποίηση **επέρχεται στη κάθε περίπτωση απλός ή υπέρμετρος περιορισμός στο συνταγματικό δικαίωμα του άρθρου 9Α Σ.** Η Αρχή αναγνώρισε πως το μέτρο της δημοσιοποίησης δεν είναι ανώδυνο γενικότερα. Η αναίτια έκθεση των φορολογικών δεδομένων ενέχει σοβαρούς κινδύνους να πέσει ο φορολογούμενος θύμα της απλής περιέργειας τρίτων, αλλά, πολύ περισσότερο υπάρχει ο κίνδυνος τα φορολογικά αυτά δεδομένα να τύχουν επεξεργασίας για σκοπούς που επηρεάζουν άμεσα την ατομική ελευθερία συμμετοχής στην κοινωνική και οικονομική ζωή της χώρας. Επιπλέον ένα τέτοιο μέτρο παρίσταται **αλυσιτελές** κατά το μέρος που στοχεύει στο περιορισμό της φοροδιαφυγής και της διαφθοράς, αφού αυτός ο σκοπός μπορεί να επιτευχθεί μόνο με τη διενέργεια πρόσφορων και ενδεδειγμένων ελέγχων από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές και με τη διασταύρωση των πληροφοριών που συλλέγονται σχετικά με την πραγματική περιουσιακή κατάσταση των φορολογουμένων, **και όχι απλώς και μόνο με τη δημοσιοποίηση, η οποία ουσιαστικά οδηγεί μόνο στη δημόσια διαπόμπευση.**

Στη πραγματικότητα, η στάθμιση και στις δύο περιπτώσεις εκκινεί από την ίδια βάση, που σχετίζεται με τους σκοπούς περιορισμού της φοροδιαφυγής, σκοποί που εμπίπτουν στην άσκηση δημόσιας εξουσίας (άρθρ. 5 παρ. 2 δ' Ν. 2472/1997) και δικαιολογούν περαιτέρω τον απλό περιορισμό του δικαιώματος. Ο νομοθέτης, σύμφωνα με το ΣτΕ διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης για τον καθορισμό των ρυθμίσεων που κρίνει πρόσφορες και αναγκαίες, ως εκ τούτου ο

---

<sup>87</sup> Βλ. σχετ. Γέροντας Α., Η προστασία του πολίτη από την ηλεκτρονική επεξεργασία προσωπικών δεδομένων, Σάκκουλα, 2002, Καλαντζή, Α., Η προστασία του ατόμου από την αυτοματοποιημένη επεξεργασία προσωπικών δεδομένων. ΝοΒ 1996, σ. 314 επ. Βλ. και Απόφαση ΑΠΔΠΧ 54/2011 σχετικά με τη δημοσιοποίηση στο Διαδίκτυο των ονομάτων εκείνων που τέλεσαν φορολογική παράβαση («εν όψει των ιδιαίτερων κινδύνων του Διαδικτύου για την προσωπικότητα του ατόμου (καθολική και μη τυχόν ελεγχόμενη πρόσβαση, χρήση μηχανών αναζήτησης πληροφοριών, απεριόριστη δυνατότητα συσχετισμού πληροφοριών και δημιουργία profile, μεταφόρτωση πληροφοριών, κλπ»).

δικαστικός έλεγχος της τήρησης της αρχής της αναλογικότητας, περιορίζεται στη κρίση για το εάν η θεσπιζόμενη ρύθμιση είτε είναι προδήλως απρόσφορη είτε υπερβαίνει προδήλως το απαραίτητο μέτρο για τη πραγματοποίηση του επιδιωκόμενου σκοπού<sup>88</sup>. Στον υπέρμετρο περιορισμό του δικαιώματος καταλήγουμε στη περίπτωση της δημοσιοποίησης των στοιχείων των φορολογούμενων. Τα στοιχεία που διαφοροποιούν τη μια περίπτωση από την άλλη είναι το γεγονός ότι στο μέτρο του άρθρ. 85 παρ. 2 ΚΦΕ, δεν υφίσταται κάποιος ενεστώς κίνδυνος για τα συμφέροντα του Δημοσίου ή υπόνοιες φοροδιαφυγής. Το μέτρο έχει καθαρά προληπτικό χαρακτήρα. Επιπλέον δεν εξειδικεύονται κατά τρόπο επαρκή οι σκοποί, τα μέσα και οι ειδικότερες λεπτομέρειες της δημοσίευσης. Τέλος δεν υφίστανται συγκεκριμένες προϋποθέσεις για τη δημοσιοποίηση αυτή π.χ πλαφόν ετήσιου δηλωθέντος εισοδήματος, που να λειτουργούν ως δικλίδες ασφαλείας υπέρ του δικαιώματος του φορολογούμενου που υφίσταται τον περιορισμό. Όλα τα παραπάνω και σε συνδυασμό με το γεγονός ότι η δημοσιοποίηση στοιχείων φορολογούμενων που ενδεχομένως ποτέ να μην έχουν εκδηλώσει δείγματα φοροδιαφυγής γίνεται στο διαδίκτυο, ενισχύει στη στάθμιση των συμφερόντων το δικαίωμα του ατόμου στην προστασία των προσωπικών του. Αντίθετα ισχύουν στη περίπτωση της δημοσιοποίησης των ονομάτων των οφειλετών του Δημοσίου. Οι δύο βασικές και αναγκαίες προϋποθέσεις πληρούνται εν προκειμένω, αυτή του προκαθορισμένου σκοπού, όπως εδώ η πάταξη της φοροδιαφυγής, μιας και ο κίνδυνος είναι πλέον ενεστώς, και της αναλογικότητας, αφού εξειδικεύονται αυστηρά οι ειδικότερες προϋποθέσεις εφαρμογής, με την ΠΟΛ 1185/2011, θέτοντας ποσοτικά (ποσό άνω των 150.000 ευρώ) και χρονικά κριτήρια (οφειλή άνω του ενός έτους που δεν έχει υπαχθεί σε ρύθμιση). Επίσης δίνεται και προθεσμία εξόφλησης της οφειλής κατόπιν της ενημέρωσης. Να σημειωθεί ότι το μέτρο αυτό βρίσκεται ακόμα σε ισχύ και εφαρμόζεται.

---

<sup>88</sup> ΟΛΣτΕ 3031/2008, ΟΛΣτΕ 2010/2010

Τα παραπάνω με αφορμή τις σχετικές γνωμοδοτήσεις της ΑΠΔΠΧ, αναφέρθηκαν προκειμένου να καταστεί σαφές πως, ενόψει του αυστηρού πλέγματος προστασίας γύρω από το φορολογικό απόρρητο και το δικαίωμα του πληροφοριακού αυτοκαθορισμού γενικότερα, κάθε φορά που ερχόμαστε αντιμέτωποι με το ζήτημα επιβολής περιορισμού του δικαιώματος της προστασίας των προσωπικών δεδομένων, επιβάλλεται αυτός να αντιμετωπίζεται με συστολή και υπό το πρίσμα ότι είναι απολύτως αναγκαίος και ανάλογος προς τον σκοπό ο οποίος επιδιώκεται να επιτευχθεί. Διαφορετικά οδηγούμαστε σε διαπόμπευση του ατόμου η οποία για κανένα λόγο δεν μπορεί να αιτιολογηθεί. Κατά τη γνώμη μου, η στάθμιση στην οποία προχώρησε και στις δύο περιπτώσεις η Αρχή ήταν ορθή και επιτυχημένη.

Σήμερα, με τα νέα δεδομένα του **N. 4378/2016**, έτσι όπως τροποποίησε τον **N. 4170/2013** «Διοικητική Συνεργασία στο Φορολογικό Τομέα», κατόπιν ενσωμάτωσης της Οδηγίας 2011/16, το ζήτημα του φορολογικού απορρήτου επανέρχεται στην επιφάνεια. Σύμφωνα με τον νόμο, **υπενθυμίζεται η υποχρέωση της συστηματικής κοινοποίησης προκαθορισμένων πληροφοριών** σχετικά με τους φορολογικούς κατοίκους άλλων κρατών-μελών στο οικείο κράτος-μέλος φορολογικής κατοικίας, χωρίς προηγούμενο αίτημα και ανά προκαθορισμένα τακτά διαστήματα, έτσι όπως εισήχθη με τον **N. 4170/2013**, ενώ **επεκτείνεται το πεδίο της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών στον τομέα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών**.<sup>89</sup> Ο νόμος κάνει λόγο για σεβασμό του φορολογικού απορρήτου σχετικά με τις κοινοποιηθείσες πληροφορίες μεταξύ αρχών<sup>90</sup>, διάταξη με την οποία τίθενται οι βασικές δικλίδες ασφαλείας για τη προάσπιση των προσωπικών δεδομένων των

---

<sup>89</sup>Η αυτόματη ανταλλαγή χρηματοοικονομικών πληροφοριών καλύπτει κάθε σχετικό εισόδημα (τόκοι, μερίσματα και παρόμοια είδη εισοδήματος) αλλά και υπόλοιπα λογαριασμών καθώς και έσοδα από πωλήσεις χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων.

<sup>90</sup> Άρθρ. 16 Ν 4170/2013



φορολογούμενων, και ως εκ τούτου δεν έχει ακόμα αμφισβητηθεί η νομιμότητα της ρύθμισης ενώπιον δικαστικής ή γνωμοδοτικής Αρχής.

Ζήτημα τέλος, αναφορικά με το δικαίωμα προστασίας των προσωπικών δεδομένων, τέθηκε πολύ πρόσφατα με την **υπ' αριθμ. 2649/2017** του Συμβουλίου της Επικρατείας (δημοσίευση 18.10.2017). Το Ακυρωτικό έκρινε σχετικά με τη νομιμότητα κοινής υπουργικής απόφασης που εκδόθηκε κατ' εφαρμογή του **Ν. 3213/2003**, ο οποίος προβλέπει την υποχρέωση υποβολής ηλεκτρονικών δηλώσεων «πόθεν έσχες», για όλους τους υπόχρεους προς υποβολή<sup>91</sup>, ανάμεσα στους οποίους ανήκουν οι δικαστικοί λειτουργοί και τα μέλη του ΝΣΚ. Αξίζει να σημειωθεί ότι κάποια χρόνια πριν την απόφαση του ΣτΕ είχε προηγηθεί η υπ' αριθμ. 7/2011 γνωμοδότηση της ΑΠΔΠΧ, η οποία είχε καταλήξει υπέρ της νομιμότητας του μέτρου. Με την απόφασή του το Ακυρωτικό έκρινε πως η Κ.Υ.Α. αντίκειται στο Σύνταγμα, ανάμεσα στα άλλα και στο άρθρ. 9<sup>Α</sup> Σ. καθόσον με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 1 του Ν. 3213/2003, όπως ισχύει, κατά το μέρος που προβλέπουν ότι στη δήλωση περιουσιακής κατάστασης εντάσσονται ως περιουσιακά στοιχεία, μεταξύ άλλων, το σύνολο των μετρητών που δεν περιλαμβάνονται σε καταθέσεις σε πιστωτικά ιδρύματα, εφόσον το συνολικό ποσό υπερβαίνει τις 15.000 ευρώ, όπως και κινητών πραγμάτων αξίας άνω των 30.000 ευρώ, εισάγεται υπέρμετρος περιορισμός του δικαιώματος του πληροφοριακού αυτοκαθορισμού και έτσι αντίκειται και στην αρχή της αναλογικότητας. Αυτό γιατί, αναφορικά με τα μετρητά, ο μόνος τρόπος

---

<sup>91</sup> Σύμφωνα με το άρθρ. 1 του Νόμου, υπόχρεοι προς δήλωση είναι ανάμεσα σε άλλους, ο Πρωθυπουργός, οι Αρχηγοί των πολιτικών κομμάτων που εκπροσωπούνται στο Εθνικό ή το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, οι Υπουργοί, οι αναπληρωτές Υπουργοί και οι Υφυπουργοί, οι βουλευτές και οι ευρωβουλευτές, οι Περιφερειάρχες, οι Δήμαρχοι και όσοι διαχειρίζονται τα οικονομικά των πολιτικών κομμάτων της περίπτωσης, οι Γενικοί Γραμματείς των Αποκεντρωμένων Διοικήσεων κ, οι Αντιδήμαρχοι, οι Δικαστικοί και οι Εισαγγελικοί λειτουργοί και τα μέλη του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, ο Διοικητής, οι Υποδιοικητές, οι εντεταλμένοι σύμβουλοι και οι διευθυντές της Τράπεζας της Ελλάδος, οι δημοσιογράφοι, οι ιατροί Διευθυντές και Συντονιστές Διευθυντές που υπηρετούν στα νοσοκομεία και τα Κέντρα Υγείας του Εθνικού Συστήματος Υγείας (ΕΣΥ), στα στρατιωτικά νοσοκομεία, σε πανεπιστημιακά νοσοκομεία, κλινικές και εργαστήρια, καθώς και στο Πρωτοβάθμιο Εθνικό Δίκτυο Υγείας (ΠΕΔΥ), οι πρόεδροι, τα μέλη και οι προϊστάμενοι υπηρεσιακών μονάδων επιπέδου Γενικής Διεύθυνσης και Διεύθυνσης όλων των Ανεξάρτητων Αρχών κ.α

εξακρίβωσης από το αρμόδιο ελεγκτικό όργανο, του ακριβούς ύψους των φυλασσομένων στην οικία των υπόχρεων μετρητών χρημάτων, θα ήταν η κατ' οίκον έρευνα, η οποία, πραγματοποιούμενη για τον σκοπό απλώς της διαπίστωσης αν είναι ακριβής ή όχι δήλωση περί της περιουσιακής κατάστασης, αντίκειται στο δικαίωμα της προστασίας της ιδιωτικής ζωής (άρθρ. 9 Σ). Ενώ αναφορικά με τα κινητά στοιχεία, το μέτρο αυτό, δεδομένων των νέων μεθόδων απόδειξης των συναλλαγών (πληρωμές με κάρτες), δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι η υποχρέωση να δηλωθούν με τη Δ.Π.Κ. δρα προληπτικά (αποτρεπτικά). Συνεπώς το μέτρο δεν ικανοποιεί τους σκοπούς για τους οποίους επιβάλλεται ο περιορισμός στο δικαίωμα του άρθρ. 9<sup>Α</sup> Σ, και ως εκ τούτου καθίσταται αντίθετο στο Σύνταγμα.<sup>92</sup>

---

<sup>92</sup> Αξίζει να σημειωθεί πως το ΣτΕ κατέληξε στην αντισυνταγματικότητα του μέτρου, όπως αυτό επιβάλλεται και στους δικαστικούς λειτουργούς για το λόγο ότι θίγει την συνταγματικά κατοχυρωμένη ανεξαρτησία τους. Λαμβάνοντας υπόψη ότι ο έλεγχος της περιουσιακής κατάστασης αυτών συνδέεται άμεσα με την εκπλήρωση του υπηρεσιακού τους καθήκοντος και πρέπει να διενεργείται κατά τρόπο ώστε να διασφαλίζεται η συνταγματικώς επιβαλλόμενη ανεξαρτησία αυτών έναντι των οργάνων των δύο άλλων λειτουργιών, κατέληξε, στο ότι το επιφορτισμένο με τον έλεγχο όργανο πρέπει να συγκροτείται, τουλάχιστον κατά πλειοψηφία, συμπεριλαμβανομένου του προέδρου του, από ανώτατους τακτικούς δικαστές, μέλη των τριών Ανωτάτων Δικαστηρίων της χώρας.

### III. Η αρχή της αναλογικότητας

#### A) Το ειδικότερο ζήτημα των φορολογικών κυρώσεων

Η αρχή της αναλογικότητας ήδη πριν καν τη συνταγματική Αναθεώρηση του 2001, οπότε και απέκτησε συνταγματική περιωπή, αναδείχθηκε σε ένα μεθοδολογικό εργαλείο προκειμένου να ελέγχεται η συμφωνία των επιβαλλόμενων κάθε φορά περιορισμών σε ένα δικαίωμα με το Σύνταγμα. Κατά άλλη άποψη, αναπαριστά μία θεμελιώδη αξία, πρόσφορη να μετουσιωθεί ερμηνευτικά σε δεσμευτικό κανόνα, σύμφωνα με τον οποίο οι επιβαλλόμενοι επί των δικαιωμάτων περιορισμοί για λόγους αναγόμενους στο δημόσιο συμφέρον ή στην ισότιμη ανάγκη προστασίας ενός άλλου δικαιώματος, δεν επιτρέπεται να τελούν σε δυσαναλογία με τον επιδιωκόμενο σκοπό. Κατά την άποψη αυτή και ευρέως αποδεκτή, συνιστά έναν περιορισμό των περιορισμών των ατομικών δικαιωμάτων.<sup>93</sup> Τα όσα θα μπορούσαν να αναφερθούν από ένα μελετητή του δικαίου αναφορικά με την αρχή της αναλογικότητας δεν εξαντλούνται στις σελίδες μιας εργασίας. Για τους σκοπούς της παρούσας μελέτης αναφορικά με την αρχή, δέον είναι να σημειωθεί πως ζήτημα ελέγχου της τήρησης της αρχής της αναλογικότητας, έχει κριθεί, πως μπορεί να τεθεί μόνο σε πράξεις διακριτικής ευχέρειας της Διοίκησης γιατί τότε δύναται αυτή να παρεκκλίνει από το «ανάλογο» και να επιβάλλει κάποιο μέτρο το οποίο δεν καθίσταται αναγκαίο. Υφίσταται επίσης έλεγχος ακόμα κι όταν η διοίκηση δρα κατά δέσμια αρμοδιότητα, έχει όμως ελευθερία δράσης ως προς το περιεχόμενο της πράξης. Αντίθετα όταν δρα κατά άκρα δέσμια αρμοδιότητα ο

---

<sup>93</sup> Βλ. σχετ. Σπυρόπουλο Φίλιππο, Το σύστημα των περιορισμών των ατομικών δικαιωμάτων στο Σύνταγμα, Κράτος-Νόμος-Διοίκηση, Σύμμεικτα Επαμεινώνδα Π. Σπηλιωτόπουλου, Σάκουλας 2000, σ. 616

έλεγχος αυτός δεν υφίσταται. Περαιτέρω, το Συμβούλιο της Επικρατείας, έχει κρίνει ως προς τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 του Συν/τος εδ. δ') ότι οι επιβαλλόμενοι από το νόμο περιορισμοί σε συνταγματικά κατοχυρωμένο δικαίωμα πρέπει να είναι πρόσφοροι και αναγκαίοι για την επίτευξη του επιδιωκόμενου από το νομοθέτη σκοπού δημόσιου ή κοινωνικού συμφέροντος και να μην είναι δυσανάλογοι σε σχέση προς αυτόν. Όσον αφορά τον έλεγχο της προσφορότητας και αναγκαιότητας των μέτρων, που θεσπίζονται για την επίτευξη του εν λόγω σκοπού, ο νομοθέτης διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης, για τον καθορισμό των ρυθμίσεων, που αυτός κρίνει πρόσφορες και αναγκαίες. Ως εκ τούτου, ο δικαστικός έλεγχος της τήρησης της αρχής της αναλογικότητας περιορίζεται στην κρίση για το εάν η θεσπιζόμενη ρύθμιση είτε είναι προδήλως απρόσφορη, είτε υπερβαίνει προδήλως το απαραίτητο για την πραγματοποίηση του επιδιωκόμενου σκοπού μέτρο <sup>94</sup>.

Ένα πολύ καίριο θέμα που απασχόλησε τη θεωρία όσο και τη νομολογία του ΣτΕ αναφορικά με την αρχή της αναλογικότητας ήταν αυτό του συστήματος φορολογικών κυρώσεων έτσι όπως διαρθρωνόταν υπό τον Ν. 2523/1997 («Φορολογικό Ποινολόγιο»), το οποίο έγινε αντικείμενο ιδιαίτερου σχολιασμού και αρνητικής κριτικής κυρίως λόγω της αυστηρότητας του και των δυσβάσταχτων φορολογικών κυρώσεων για τυπικές παραβάσεις και για παραβάσεις φοροδιαφυγής που εμπειριέκλειε. Ο νόμος αυτός καταργήθηκε από 1.1.2014, οπότε και ξεκίνησε να ισχύει ο Κ.Φ.Δ., ο οποίος επέφερε ριζικές μεταρρυθμίσεις στο σύστημα κυρώσεων. Βέβαια, μετά και τον Ν. 4337/2015, όπως αυτός τροποποίησε τον Κ.Φ.Δ., δεν προβλέπεται πλέον η επιβολή διοικητικών κυρώσεων για παραβάσεις φοροδιαφυγής, παρά μόνο για διαδικαστικές παραβάσεις.

---

<sup>94</sup> Βλ. σχετ. ιδίως ΟλΣτΕ 3031/2008, ΟλΣτΕ 2010/2010, ΟλΣτΕ 3470/2011

Με το Ν. 2523/1997 έγινε, προσπάθεια αντικειμενικοποίησης των κριτηρίων με βάση τα οποία προσδιορίζονται οι διοικητικές φορολογικές κυρώσεις, για τον περιορισμό ενδεχόμενων αυθαιρεσιών εκ μέρους των ελεγκτικών οργάνων κατά την επιμέτρηση των κυρώσεων και την καταπολέμηση έκνομων συναλλαγών μεταξύ φορολογουμένων και φορολογικών υπαλλήλων. Το σύστημα αυτό αν και επέφερε ένα σύνολο ρυθμίσεων με πολλά πλεονεκτήματα όπως η διαφάνεια, η σαφήνεια, η απλότητα και αποτελεσματικότητα, η εκλογίκευση και η διευκόλυνση της μηχανογραφικής διαχείρισης των προστίμων, η αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και η δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και πολιτών, οι ίδιες ρυθμίσεις κατέληγαν στην επιβολή ενός τέτοιου σωρευτικού βάρους για τον φορολογούμενο, που δύσκολα μπορούσε να γίνει ανεκτό υπό την αρχή της αναλογικότητας <sup>95</sup>. Βασικά χαρακτηριστικά του συστήματος αυτού που προβλημάτισαν ήταν **α)** ο αντικειμενικός χαρακτήρας των κυρώσεων, κατά την επιβολή των οποίων δεν λαμβανόταν υπόψιν ο βαθμός υπαιτιότητας του παραβάτη και οι λοιπές συνθήκες τέλεσης, με αποτέλεσμα να επιβάλλονται οι ίδιες κυρώσεις για δύο παραβάσεις που ανήκαν στην ίδια κατηγορία, σύμφωνα με τη κατηγοριοποίηση του νόμου, ουσιωδώς όμως ανόμοιες υπό τις συνθήκες τέλεσης τους και **β)** η δυνατότητα σωρευτικής επιβολής, χωρίς όρια, περισσότερων κυρώσεων για την ίδια παράβαση<sup>96</sup>. Πράγματι, μέσα από τη καταγραφή αυτών, οι κυρώσεις τόσο κατά αριθμό όσο και κατά βαρύτητα ξεπερνούσαν προφανώς κάθε μέτρο που θέτει η αρχή της αναλογικότητας. Ο σκοπός που υποτίθεται ότι επιδιώκουν οι κυρώσεις αυτές, δηλαδή η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, δεν δικαιολογούσε την επιβολή

---

<sup>95</sup> Βλ. σχετ. Ψυχογιός Θ., Ζητήματα από την αντικειμενικοποίηση των διοικητικών κυρώσεων σε Φωτόπουλου Ι.(επιμ.), Φορολογικές κυρώσεις, 2002, σ. 105 επ.

<sup>96</sup> Βλ. σχετ. Τσουρουφλής Α., Η εφαρμογή της αρχής της αναλογικότητας στο σύστημα φορολογικών κυρώσεων, ΔΕΕ 2/2009, Παπαδημητρίου Σ, Η ανάγκη εξορθολογισμού των διοικητικών κυρώσεων στη φορολογική και τελωνειακή νομοθεσία, ΔΦΝ 2009, σ. 160

σωρευτικά τόσο πολλών και σοβαρών μέτρων, που τελικά έθιγαν υπέρμετρα την ελευθερία ανάπτυξης της οικονομικής δραστηριότητας και το δικαίωμα στην ιδιοκτησία.

Υπό διαφορετική σκοπιά αντιμετώπισε το ζήτημα η νομολογία του ΣτΕ, αν και είχαν προηγηθεί δύο πολύ σημαντικές αποφάσεις του ΔΕΕ και του ΕΔΔΑ, οι οποίες θα μπορούσαν να είχαν ανοίξει το δρόμο προς μια δικαιότερη και αναλογικότερη αντιμετώπιση της φορολογικής παραβατικότητας από την ελληνική νομολογία.

Ειδικότερα, η πρώτη απόφαση<sup>97</sup> που ασχολήθηκε με το θέμα της αναλογικότητας των φορολογικών κυρώσεων ήταν από το ΔΕΕ (ΔΕΚ), στην υπόθεση «Λουλουδάκης κατά Ελλάδας» (C-262/1999), η οποία αν και ασχολήθηκε με το ζήτημα των τελωνειακών παραβάσεων, ωστόσο έθεσε τις πρώτες βάσεις για τον έλεγχο της αρχής της αναλογικότητας από τα εθνικά και διεθνή δικαστήρια γύρω από το ζήτημα των χρηματικών κυρώσεων. Το Δικαστήριο δέχτηκε πως «είναι αρμοδιότητα του εθνικού δικαστή να εκτιμήσει, αν, λαμβανομένων υπόψιν των επιταγών της καταστολής και της πρόληψης,

---

<sup>97</sup> Είχε ήδη προηγηθεί η υπ' αριθμ. **ΜονΠρωτΒολου 53/1999**, η οποία έκρινε υπέρ της αντισυνταγματικότητας του αντικειμενικού συστήματος του ν. 2523/1997 χωρίς όμως να επικαλεστεί την αρχή της αναλογικότητας, παρά την αντίθεση στο άρθρ. 6 ΕΣΔΑ. Έτσι, «από τις διατάξεις αυτές συνάγεται ότι καθιερώνεται σύστημα αντικειμενικού υπολογισμού του προστίμου των παραβάσεων του ΚΒΣ το οποίο δεν επιτρέπει στην οικεία Φορολογική Αρχή, ούτε στα διοικητικά δικαστήρια που επιλαμβάνονται κατόπιν προσφυγής, να εξετάσουν τις ιδιαίτερες περιστάσεις κάτω από τις οποίες έλαβε χώρα η συγκεκριμένη παράβαση και να προσδιορίσουν το ύψος του προστίμου ανάλογα με την βαρύτητα της παράβασης. Με τον τρόπο όμως αυτό **περιορίζεται ανεπίτρεπτα η εξουσία του δικαστηρίου της ουσίας, το οποίο περιοριζόμενο απλώς στην διαπίστωση της παράβασης και την επικύρωση της πράξης επιβολής προστίμου αυτού του αντικειμενικού συστήματος δεν μπορεί να παράσχει έννομη προστασία στους προσφεύγοντες, εφόσον δεν μπορεί να εξετάσει λόγους προσφυγής που αφορούν την βαρύτητα της παράβασης και το συγκεκριμένο σύστημα αντικειμενικού υπολογισμού του προστίμου, αποτελεί στην πραγματικότητα συγκεκριμένη ποινική κύρωση που επιβάλλεται για λόγους γενικής προλήψεως**, όσον αφορά την τήρηση των διατάξεων του ΚΒΣ, χωρίς όμως τις εγγυήσεις δικαστικής προστασίας που απορρέουν από το άρθρο 6 της ΕΣΔΑ, όπως ερμηνεύτηκε από την ανωτέρω νομολογία του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων και επομένως, **οι ανωτέρω διατάξεις του ν. 2523/1997, εφόσον αντίκειται κατά τα ανωτέρω στο άρθρο 6 της ΕΣΔΑ, το οποίο αποτελεί κανόνα αυξημένης τυπικής ισχύος, σύμφωνα με το άρθρο 28 § 1 του Συντάγματος, είναι ανίσχυρες και δεν μπορούν να τύχουν εφαρμογής...**».

καθώς και του ύψους των επίδικων φορολογικών επιβαρύνσεων και του μεγέθους των πράγματι επιβληθεισών κυρώσεων, αυτές δεν είναι τόσο δυσανάλογες σε σχέση με τη σοβαρότητα της παράβασης, ώστε να εμποδίζεται η άσκηση των παρεχόμενων από τη Συνθήκη ελευθεριών». Τέλος, τόνισε πως μια εθνική νομοθεσία που προβλέπει ένα σύνολο κυρώσεων, που ανάμεσα σε αυτές προβλέπεται πολλαπλό τέλος έως δεκαπλάσιο των σχετικών φορολογικών επιβαρύνσεων, δεν είναι σύμφωνη με την αρχή της αναλογικότητας παρά μόνο στο μέτρο που καθίσταται αναγκαία εκ των επιταγών της καταστολής και της πρόληψης, λαμβανομένου υπόψη και της σοβαρότητας της παράβασης.

Αργότερα, το ΕΔΔΑ, στην υπόθεση *«Μαμινάκης κατά Ελλάδα»* (11.1.2007), το οποίο αν και επικεντρώθηκε στις τελωνειακές κυρώσεις, διαμόρφωσε τη πρώτη σημαντική νομολογία γύρω από το θέμα της αρχής της αναλογικότητας, «επικυρώνοντας» την άποψη της μειοψηφίας της σχετικής απόφασης του ΣτΕ (ΣτΕ 990/2004) έκρινε πως, ακόμα κι αν ληφθεί υπόψη η διακριτική ευχέρεια που διαθέτουν τα Συμβαλλόμενα Κράτη ως προς το ζήτημα αυτό, δηλαδή την απαίτηση της αναλογικότητας μεταξύ της επέμβασης στο δικαίωμα του προσφεύγοντος και του επιδιωκόμενου σκοπού γενικού συμφέροντος, η επιβολή του εν λόγω προστίμου έθιξε σε τέτοιο βαθμό την οικονομική κατάσταση του προσφεύγοντος που αποτελούσε δυσανάλογο μέτρο ως προς τον επιδιωκόμενο νόμιμο σκοπό, συνεπώς, υπήρξε παραβίαση του άρθρου 1 του Πρώτου Πρωτοκόλλου. Παράλληλα υποστήριξε πως το Διοικητικό Εφετείο δεν είχε αιτιολογήσει επαρκώς στην απόφαση που εξέδωσε τη θέση του ως προς την τήρηση της αρχής της αναλογικότητας, διότι περιορίστηκε στο να αναφερθεί στις διατάξεις του νόμου που προβλέπει κυρώσεις, χωρίς ωστόσο να εξηγήσει γιατί είχε επιλεχθεί ένα τέτοιο "ιδιαίτερα υψηλό" πρόστιμο, το οποίο συνιστούσε δυσβάσταχτο βάρος ακόμα και για πολύ μεγάλες επιχειρήσεις και

το οποίο οδηγούσε σε μία de facto κατάσχεση της περιουσίας του προσφεύγοντος, κατά παράβαση του άρθρου 1 του Πρωτοκόλλου 1 της ΕΣΔΑ.

Ακολούθησε η υπ' αριθμ. **ΣτΕ 3768/2008**, η οποία έκρινε ομόφωνα ότι ο θεσπιζόμενος με την εν προκειμένω εφαρμοσθείσα διάταξη του άρθρου 5 παρ.10 περ. β' του ν.2523/1997 αντικειμενικός τρόπος προσδιορισμού του επιβλητέου, σε περίπτωση λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, προστίμου, δεδομένου ότι δεν προβλέπεται δυνατότητα της φορολογικής αρχής και εν συνεχεία, των διοικητικών δικαστηρίων, να προβούν σε επιμέτρηση του ύψους της επιβλητέας κύρωσης, λαμβάνοντας υπ' όψιν τις περιστάσεις και, ιδίως, την ύπαρξη και το βαθμό της υπαιτιότητας του υποχρέου, αλλά προβλέπεται ως βάση υπολογισμού του ως άνω προστίμου η αξία του κάθε φορολογικού στοιχείου ή η προαναφερθείσα Βάση Υπολογισμού Νο 1, αντίκειται, αφ' ενός στο άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος, αφ' ετέρου στην κατοχυρωμένη από το Σύνταγμα (άρθρο 25 παρ.1) και το Κοινοτικό Δίκαιο αρχή της αναλογικότητας (πρβλ. ΣτΕ 3370/2008). Ακολούθησε η υπ' αριθμ. **ΣτΕ 2402/2010** (7μελης) η οποία, αντιθέτως, βρήκε σύμφωνο με την αρχή της αναλογικότητας το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων για την ρητώς χαρακτηριζόμενη από το νόμο ως ιδιάζουσα παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, διότι δεν θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο ούτε υπερακοντίζει το δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη



νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Έπειτα, ακολούθησε η υπ' αριθμ. ΣτΕ 1040/2014 που τάχθηκε υπέρ της συμφωνίας με την αρχή της αναλογικότητας για να καταλήξουμε στις υπ' αριθμ. ΟΛΣτΕ 3474/2011 και στη παραπεμπτική της ΣτΕ 3370/2008, οι οποίες εξέτασαν την αντίθεση στην αρχή της αναλογικότητας των διατάξεων των παρ. 4 και 5 του άρθρου 86 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε) με τις οποίες επιβαλλόταν πρόσθετος φόρος 400% επί του κυρίου φόρου σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από τον υπόχρεο σε παρακράτηση, χωρίς να εξετάζεται η ύπαρξη υπαιτιότητας. Οι αποφάσεις αυτές αν και μελέτησαν τη ρύθμιση του Ν. 2238/1994 που εφαρμοζόταν προ του Ν. 2523/1997, είναι καθοριστικές καθώς η παρ. 1 του Ν. 2523/1997 ήταν όμοιου περιεχομένου προς την εφαρμοσθείσα, εξ επόψεως τρόπου προσδιορισμού βέβαια, όχι όμως και ύψους, των επιβλητέων πρόσθετων φόρων. Το Τμήμα τάχθηκε υπέρ της αντισυνταγματικότητας ενώ τελικά η ΣτΕ 3474/2011 δέχτηκε πως «οι ως άνω διατάξεις του άρθρου 86 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ερμηνευόμενες, σύμφωνα με τους κανόνες της λογικής και τα διδάγματα της κοινής πείρας, ενόψει και των όσων αναφέρονται στην οικεία εισηγητική έκθεση και τις συζητήσεις στη Βουλή (βλ. Ολομ. ΣτΕ 1666/2011, 2204-2224/2010), δεν αντίκεινται στην προβλεπόμενη από το Σύνταγμα αρχή της αναλογικότητας. Και τούτο, διότι με την πρόβλεψη επιβολής κλιμακούμενου, ανάλογα με την κατά την εκτίμηση του νομοθέτη βαρύτητα καθεμιάς παράβασης, σταθερού ποσοστού προσθέτου φόρου, οι εφαρμοζόμενες διατάξεις ενέχουν αυτές οι ίδιες στοιχεία αναλογικότητας, δεν θεσπίζουν δε μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο ούτε υπερακοντίζουν τον καιρίο σκοπό δημοσίου συμφέροντος της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων (πρβλ. ΣτΕ 2402/2010 επταμ. και απόφ. ΔΕΚ της 12-7-2001, υπόθ. C-262/1999,

Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου). Περαιτέρω, η φορολογική αρχή θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ποσοστό του προσθέτου φόρου και συνεπώς να προσδιορίζει το ύψος αυτού αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, αφού ήδη το ποσοστό τούτο κλιμακώνεται κατά τα προεκτεθέντα από τον ίδιο τον τυπικό νομοθέτη, ανάλογα με τη βαρύτητα κάθε παράβασης, το δε προβλεπόμενο ειδικότερα για την παράβαση της μη υποβολής δηλώσεως για παρακρατούμενο φόρο (ως εν προκειμένω), σταθερό ποσοστό 400% επί του κυρίου φόρου, αυτοτελώς κρινόμενο, λαμβανομένου υπόψη ότι το αδίκημα της μη απόδοσης παρακρατούμενου φόρου αποτελεί βαρύτερη παράβαση σε σχέση με τους λοιπούς (μη παρακρατούμενους) φόρους, αφού ουσιαστικά συνιστά υπεξαίρεση χρηματικού ποσού που τρίτος έχει καταβάλει για να αποδοθεί στο Δημόσιο, **κινείται εντός των ορίων που χαράσσει η αρχή της αναλογικότητας.**»

Στο ίδιο μήκος κύματος η υπ' αριθμ. ΣτΕ 3130/2014, που έκρινε πλέον ευθέως το ζήτημα της τυχόν αντίθεσης με την αρχή της αναλογικότητας των διατάξεων του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997, όπως ίσχυαν κατά τον κρίσιμο χρόνο,<sup>98</sup> ερμηνευόμενες, σύμφωνα με τους κανόνες της λογικής και τα διδάγματα της κοινής πείρας, ενόψει και των όσων αναφέρονται στην οικεία εισηγητική

---

<sup>98</sup> Βλ. σχετ. άρθρ. 1 Ν. 2523/1997: «1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου: α) υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό ενάμισι τοις εκατό (1,5%) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου, για κάθε μήνα καθυστέρησης, β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης, γ) δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης. 2. ... 4. Περαιτέρω στο άρθρο 2 του ίδιου νόμου, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, προβλεπόταν ότι: «1. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων, που ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο υπολογίζονται κατ' αρχήν μέχρι την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης του φόρου. 2. ... 4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων σε καμιά περίπτωση δεν μπορούν να υπερβούν α) το διακόσια τοις εκατό (200%) για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β) το τριακόσια τοις εκατό (300%) για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος ...».

έκθεση, καταλήγοντας ότι δεν αντίκεινται στην προβλεπόμενη από το Σύνταγμα αρχή της αναλογικότητας.<sup>99</sup>

Παραμένοντας στον χώρο των χρηματικών κυρώσεων, το Ανώτατο Ακυρωτικό με την υπ' αριθμ. **ΣτΕ 108/2015 (Β' Τμ)**, ήρθε να κρίνει τη συμφωνία με την αρχή της αναλογικότητας της σωρευτική επιβολή φόρου και ειδικού προστίμου για παραβάσεις Φ.Π.Α. (όπως κατ' εξαίρεση επέτρεπε το Φορολογικό Ποινολόγιο), υποστηρίζοντας πως «η σωρευτική επιβολή πρόσθετου φόρου και ειδικού προστίμου, σύμφωνα με τα άρθρ. 1 παρ. 2 και 6 παρ. 1 του Ν. 2523/1997, λόγω αχρεώστητης επιστροφής Φ.Π.Α., δεν αντίκειται ούτε στο άρθρ. 4 του 7ου Προσθέτου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ, ούτε στη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας. Ειδικότερα, κατά τη σχετική κρίση του, «οι κυρώσεις οι οποίες θεσπίζονται από το νομοθέτη και επιβάλλονται για παραβάσεις της νομοθεσίας περί Φ.Π.Α. πρέπει να είναι ανάλογες των παραβάσεων, αποτελεσματικές και αποτρεπτικές (βλ., ιδίως, ΔΕΕ μειζ. συνθ. 26.2.2013, C-617/10, Akerberg Fransson, σκέψη 36, πρβλ. και ΣτΕ 2357/2013, 144/2015). Ενόψει του ευρέος περιθωρίου εκτίμησης που διαθέτει συναφώς ο νομοθέτης, η προαναφερόμενη διάταξη του άρθρου 6 (παρ. 1) του Ν. 2523/1997 (περί επιβολής ειδικού προστίμου Φ.Π.Α. ισόποσου με το τριπλάσιο του παρανόμως επιστραφέντος φόρου), ορώμενη τόσο αυτοτελώς, όσο και σε

---

<sup>99</sup> Βλ. σχετ. υπ' αριθμ. ΣτΕ 3130/2014 «...Και τούτο, διότι με την πρόβλεψη επιβολής σταθερού ποσοστού φόρου και συνάρτησης του ποσού του φόρου με τη διάρκεια της καθυστέρησης στην καταβολή του, οι εφαρμοζόμενες διατάξεις ενέχουν αυτές οι ίδιες στοιχεία αναλογικότητας, δεν θεσπίζουν δε μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο ούτε υπερακοντίζουν τον σκοπό δημοσίου συμφέροντος του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων... Περαιτέρω, η φορολογική αρχή θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ποσοστό του προσθέτου φόρου και συνεπώς να προσδιορίζει το ύψος αυτού αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, αφού ήδη το ποσοστό τούτο κλιμακώνεται κατά τα προεκτεθέντα από τον ίδιο τον τυπικό νομοθέτη, ανάλογα με τη βαρύτητα κάθε παράβασης και τον χρόνο καταβολής του οφειλόμενου κύριου φόρου. Άλλωστε, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 61 παρ. 5 του προαναφερθέντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, όταν ο φορολογούμενος έχει αμφιβολίες αναφορικά με την υποχρέωση επίδοσης δήλωσης για ορισμένα στοιχεία φορολογητέας ύλης, έχει το δικαίωμα να υποβάλει δήλωση στην οποία γίνεται ρητή γ' αυτό επιφύλαξη, ώστε να αποφύγει την επιβολή σε βάρος του προσθέτων φόρων (πρβλ. ΣΕ 3474/2011 Ολομ.).

συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1 (παρ. 2) και 2 (παρ. 4 περιπτ. β') του ίδιου νόμου (περί επιβολής χρηματικής κύρωσης για αχρεώστητη επιστροφή Φ.Π.Α., δυνάμενης να φθάσει στο ανώτατο όριο που προβλέπει η δεύτερη των εν λόγω διατάξεων), **δεν αντίκειται στην κατά το Σύνταγμα και το πρωτογενές δίκαιο του Ευρωπαϊκής Ένωσης αρχή της αναλογικότητας, διότι δεν θεσπίζει κύρωση εμφανώς απρόσφορη ή μη αναγκαία για την εξυπηρέτηση του επιδιωκόμενου σκοπού, ο οποίος συνίσταται στον κολασμό του παραβάτη και στην αποτελεσματική αποτροπή της διάπραξης των παραβάσεων για τις οποίες προβλέπεται η κύρωση** (πρβλ. ΣτΕ 3173/2014 Ολομ., 3474/2011 Ολομ., 4564/2014, 3130/2014, 2957/2013, 1217/2006 επταμ. κ.ά., καθώς και ΕΔΔΑ 6.12.2007, 29829/05, Γιαννετάκη Μεταφορική κ.ά. κατά Ελλάδα, σκέψεις 8, 11 και 35)».

Όπως αναδείχθηκε μέσα από τις προηγούμενες αποφάσεις, το ΣτΕ στη συγκεκριμένη περίπτωση των φορολογικών κυρώσεων, προέταξε στον δικανικό του συλλογισμό τη σημασία αντιμετώπισης των φαινομένων φοροδιαφυγής, ανάγοντας τη σε υπέρτερο σκοπό δημοσίου συμφέροντος, ο οποίος και δικαιολογεί στα πλαίσια του οριακού ελέγχου της αρχή της αναλογικότητας των περιορισμό των δικαιωμάτων του φορολογούμενου. Ωστόσο, κατά τη κρίση μου, το Ακυρωτικό προέβη σε μια απλοποίηση του ζητήματος, εμμένοντας μόνο σε επιφανειακό επίπεδο στον έλεγχο της τήρησης της αρχής της αναλογικότητας. Ειδικότερα, οι παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ, όπως αυτές προβλέπονταν από τη παλαιότερη νομοθεσία που αποτέλεσε και αντικείμενο κρίσης του ΣτΕ, ήταν τυπικές- αρκούσε και μόνο η παραβίαση των διατάξεων χωρίς τη συνδρομή υπαιτιότητας ή δόλου εκ μέρους του φορολογούμενου. Επιπλέον, στο ίδιο πλαίσιο κινούνταν και οι προβλεπόμενες κυρώσεις. Δηλαδή για κάθε παράβαση που έβρισκε απάντηση στις νομοθετικές διατάξεις, επιβαλλόταν ένα ορισμένο πρόστιμο, προκαθορισμένο και «άκαμπτο» και μόνο για τη στοιχειοθέτησή της, χωρίς να διαφοροποιείται το ύψος αυτού ανάλογα με τις περιστάσεις. Το

σύστημα αυτό όπως κρίθηκε, είχε ως στόχο τον περιορισμό των φαινομένων διαφθοράς που ανάγονταν τόσο στον διοικούμενο, όσο και στη Διοίκηση, αφαιρώντας από τη τελευταία κάθε εξουσία επιμέτρησης. Εξουσία επιμέτρησης δεν διέθετε ούτε ο διοικητικός δικαστής.

Ωστόσο, αυτό που δεν εξέτασε το ΣτΕ είναι το γεγονός πως ο νομοθέτης επέβαλλε ένα μέτρο που από τη μια πλευρά έθιγε ουσιωδώς τα δικαιώματα του φορολογούμενου, από την άλλη επιβαλλόταν για έναν θεμιτό σκοπό που όμως δεν συναρτούταν με τον φορολογούμενο, ή δεν συναρτούταν μόνο με τον φορολογούμενο, αλλά με τη φορολογική Διοίκηση. Αυτό γιατί το αντικειμενικό σύστημα δεν λειτουργούσε υπέρ του κολασμού του παραβάτη, όπως θα λειτουργούσε κάθε άλλο σύστημα με βασικό κριτήριο το υποκειμενικό στοιχείο, αλλά υπέρ της αποφυγής φαινομένων διαφθοράς εκ μέρους των φορολογικών οργάνων, στερώντας τους κάθε εξουσία επιμέτρησης. Δεδομένου όμως ότι το μέτρο αυτό κατέληγε να θίγει εν τέλει τον διοικούμενο και όχι τη φορολογική Διοίκηση, δεν συμβάδιζε με την αρχή της αναλογικότητας, αφού για να ήταν σύμφωνο θα έπρεπε να έχει δυσμενείς συνέπειες σε βάρος εκείνου τη συμπεριφορά του οποίου επιδίωκε ο νομοθέτης με την επιβολή του να αποφύγει, δηλαδή κατά της φορολογικής Διοίκησης<sup>100</sup>.

Ο ίδιος σκοπός λοιπόν, θα μπορούσε να επιτευχθεί, χωρίς να θυσιάζονται σε τέτοιο βαθμό τα δικαιώματα του φορολογούμενου και χωρίς να αρκούμαστε σε έναν κατ' επίφαση έλεγχο της αρχής της αναλογικότητας, αν ο δικαστής, ο οποίος μεριμνά ως κύριος αρμόδιος για τον έλεγχο της τήρησης της αρχής της αναλογικότητας, διέθετε εξουσία επιμέτρησης, ύστερα από ορθή εκτίμηση του πραγματικού υλικού, που ποτέ δεν εξέτασε η Διοίκηση. Άλλωστε, αυτό είναι μια πρόταση που υιοθέτησε ο ΚΔΔ μετά τον Ν. 3900/2010, με το άρθρ. 79 παρ. 5 περ. γ', σύμφωνα με την οποία παρέχεται η δυνατότητα στον δικαστή, κατ' εξαίρεση,

---

<sup>100</sup> Βλ. σχετ. Μεντής Γρ., Η αρχή της αναλογικότητας στις φορολογικές κυρώσεις, με αφορμή την υπ' αριθμ. 3474/2011 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, [www.capital.gr](http://www.capital.gr)

να ελέγξει ο ίδιος το πρώτον τη προσβαλλόμενη πράξη, μεταρρυθμίζοντας την ή επιβάλλοντας αντιστοίχως αν κρίνει τη προσήκουσα κύρωση, στη περίπτωση που η Διοίκηση, διέθετε εξουσία επιμέτρησης που παρά τον νόμο δεν άσκησε καθόλου ή άσκησε πλημμελώς. Αν και, εν πρώτοις, οι περιπτώσεις δείχνουν διαφορετικές, για το λόγο ότι, εν προκειμένω, η Διοίκηση στερείται της εξουσίας επιμέτρησης, η ratio όμως είναι η ίδια για το λόγο ότι σκοπός του νομοθέτη στη ρύθμιση του ΚΔΔ ήταν ο δικαστής να επιλαμβάνεται κάθε φορά που δεν έχει υπάρξει πρωτογενής εκτίμηση του πραγματικού υλικού πριν την επιβολή προστίμου.

Αν πράγματι δεν εκκρεμούσε κανένα πρόβλημα αναφορικά με την αρχή της αναλογικότητας στο σύστημα κυρώσεων του Ν. 2523/1997 κατά τους ισχυρισμούς του ΣτΕ, τότε γιατί ο νομοθέτης, λίγο αργότερα να προβεί σε ριζική μεταρρύθμιση καταργώντας το αντικειμενικό σύστημα και μειώνοντας κατακόρυφα το ύψος των κυρώσεων, με τον Ν. 4174/2013, μέχρι τη τελική κατάργηση, σε πολλές περιπτώσεις, αυτών με τον Ν. 4337/2015 (π.χ. άρθρ., 55 Κ.Φ.Δ.) ; Αν και σήμερα, αυτός ο προβληματισμός αναφορικά με το παλιό σύστημα κυρώσεων φαντάζει ξεπερασμένος, η χορήγηση της εξουσίας στον δικαστή να επιλαμβάνεται κάθε φορά ως τελευταίος χρονικά και κύριος υπερασπιστής της αρχής της αναλογικότητας, σε υποθέσεις επιβολής κυρώσεων στο πεδίο της φορολογικής, και όχι μόνο, νομοθεσίας παραμένει μια διαχρονική εγγύηση υπέρ της προάσπισης των ατομικών δικαιωμάτων που θίγονται στο βωμό του πανταχού παρόντος δημοσίου συμφέροντος.

## **B) Το ειδικότερο ζήτημα της παραγραφής των φορολογικών υποθέσεων**

Όπως έχει αποτελέσει πόρισμα πολλών επιστημονικών αναζητήσεων, ο θεσμός της παραγραφής κατέχει εξέχουσα θέση ειδικά στο πεδίο του φορολογικού δικαίου, καθώς περιστέλλει χρονικά τη συνταγματικώς κατοχυρωμένη εξουσία της φορολογικής Διοίκησης να εξατομικεύει την οριζόμενη στο νόμο φορολογική υποχρέωση καταλήγοντας στην επιβολή φόρου. Με αυτό τον τρόπο η παραγραφή αποκτά διττή λειτουργία: αποτελεί μια ουσιώδης εγγύηση υπέρ του φορολογούμενου προκειμένου αυτός να μπορεί να αμυνθεί έναντι των βαρών που του επιβάλλονται και μην τίθεται επ' αόριστον σε καθεστώς ανασφάλειας και αβεβαιότητας, ενώ αφετέρου λειτουργεί και σαν κινητήριο μοχλός της έγκαιρης δράσης των φορολογικών οργάνων, προασπίζοντας κατά αυτόν τον τρόπο το δημόσιο συμφέρον μέσω της ταχείας εκκαθάρισης των φορολογικών υποθέσεων και της είσπραξης των δημοσίων εσόδων.

Το ζήτημα που έχει απασχολήσει όσο κανένα άλλο τη θεωρία και τη νομολογία είναι αυτό των συνεχών παρατάσεων της παραγραφής των φορολογικών υποθέσεων. Πρόκειται για ένα τόσο ακανθώδες από δικαιοπολιτική άποψη αλλά και ένα τόσο πλούσιο προς επιστημονική μελέτη ζήτημα, το οποίο θα μπορούσε να αποτελέσει αντικείμενο εκτεταμένης ερευνητικής εργασίας. Ωστόσο, εμείς θα προσπαθήσουμε να παρουσιάσουμε το ζήτημα αυτό που συνιστά απόκλιση από την ομαλή διεξαγωγή της ελεγκτικής διαδικασίας, την οποία και μελετάμε, ιδωμένο από τη σκοπιά της αρχής της αναλογικότητας, έκφανση που τέθηκε στον συλλογισμό των τελευταίων χρονικά αποφάσεων του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Η επινόηση των παρατάσεων της παραγραφής προέκυψε εξαιτίας της αδυναμίας των ελεγκτικών οργάνων να ανταποκριθούν στην υποχρέωσή τους για έλεγχο των φορολογικών υποθέσεων μέσα στο συνήθη χρόνο παραγραφής<sup>101</sup>, επικαλούμενοι ταυτοχρόνως την ανάγκη είσπραξης δημοσίων εσόδων στο όνομα του δημοσίου συμφέροντος. Οι συνεχείς παρατάσεις ωστόσο, όχι απλά κατέστησαν τη «βασική» πενταετή παραγραφή εξαίρεση και τις ίδιες κανόνα, αλλά οδήγησαν επιπλέον στο σημείο, να φαλκιδεύονται οι ίδιοι οι θεσμοί της φορολογικής ελεγκτικής διαδικασίας και να θίγονται θεμελιώδεις συνταγματικοί κανόνες (αρχή νομιμότητας του φόρου, αρχή βεβαιότητας του φόρου, αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης<sup>102</sup>, δικαίωμα δικαστικής προστασίας, αρχή της ισότητας ενώπιον των δημοσίων βαρών) επ' ονόματι του ταμειυτικού δημοσίου συμφέροντος, που μόνο τελικά η ικανοποίηση αυτού δεν επιτυγχανόταν. Καθώς, όπως θα δούμε παρακάτω, εν τέλει, ένεκα της απομάκρυνσης από το χρονικό σημείο του φορολογικού περιστατικού (π.χ. παράβαση ή μη υποβολή δήλωσης), καθίσταται ακόμα δυσχερέστερος ο αποτελεσματικός έλεγχος των φορολογικών υποθέσεων αλλά και η είσπραξη αυτών, δεδομένης της πιθανότητας το διαφυγόν το φόρο περιουσιακό όφελος να μην σώζεται πλέον<sup>103</sup>.

Όλα τα παραπάνω και άλλα ακόμη σημαντικά ζητήματα εξετάστηκαν από το ΣτΕ προσφέροντας πλούσιο νομολογιακό υλικό και αξιοσημείωτες παραδοχές διευθετώντας τα ζητήματα αντισυνταγματικότητας της κρατικής δράσης υπέρ των φορολογούμενων. Ανάμεσα σε όλο εκείνο το πλήθος των αποφάσεων που αντιμετώπισαν το ζήτημα της παραγραφής ήταν η **υπ' αριθμ.**

---

<sup>101</sup> Βλ. σχετ. Φινοκαλιώτη, ό.π. σ. 665

<sup>102</sup> Για την υποχρέωση σεβασμού της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, βλ. σχετ. Φινοκαλιώτης Κ. ό.π. σ. 152 επ.

<sup>103</sup> Βλ. σχετ. Δαλιάνης Γ., Ιδρυτής του ομίλου Artion, Οικονομολόγος – Φοροτεχνικός, Παραγραφή Φορολογικών Υποθέσεων, Απόφαση ΣτΕ 1738/2017 – Απαραίτητη η υιοθέτησή της!, [www.artion.gr](http://www.artion.gr), <https://www.artion.gr/paragrafi-forologikwn-ypothesewn>



ΟΛΣτΕ 3474/2014, η υπ'αριθμ. ΣτΕ 1976/2015, η υπ'αριθμ. 888/2016, η ΣτΕ 1623/2016, η υπ' αριθμ. 675/2017 και οι πρόσφατες ΟΛΣτΕ 1738/2017<sup>104</sup>, ΣτΕ 2934-2935/2017. Επιθυμώντας να συνοψίσουμε τις κρίσεις του Ακυρωτικού στα κύρια σημεία τους και με τον κίνδυνο παράλειψης αρκετών επισημάνσεων, έγινε δεκτό πως η παραγραφή αποτελεί ουσιώδες στοιχείο της φορολογικής ενοχής<sup>105</sup>, γι' αυτό η παράταση αυτής με νόμο είναι δυνατή μόνο εντός του έτους που έπεται εκείνου στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση. Αντίθετα, διάταξη νόμου που παρατείνει το χρόνο παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, που ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προηγούμενο της δημοσίευσής του νόμου που χορηγεί την παράταση είναι ανίσχυρη, καθόσον αντίκειται στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου (αρ. 2 παρ. 1 και 25 παρ. 1α' του Συντάγματος), στην αρχή της νομιμότητας και της βεβαιότητας του φόρου (άρθρ. 78 παρ. 1,2 Σ.). Τέλος, παράταση παραγραφής μπορεί να δοθεί με νόμο μόνο στις περιπτώσεις που αυτή έληγε το πρώτον και όχι κατόπιν χορηγηθείσας παράτασης ενώ οι διατάξεις παραγραφής που αφορούν μια συγκεκριμένη περίπτωση πρέπει να ερμηνεύονται στενά, μη επιτρεπόμενης της αναλογικής εφαρμογής τους σε περιπτώσεις που δεν ανταποκρίνονται στη σαφή βούληση του νομοθέτη.

Ωστόσο, δειλά δειλά, το ΣτΕ ερειδόμενο στα πορίσματα της νομολογίας του ΔΕΕ και του ΕΔΔΑ για συναφές ζήτημα επιμήκυνσης του χρόνου παραγραφής υποθέσεων συνδεόμενων με τα οικονομικά συμφέροντα της Ένωσης, ενέταξε στον συλλογισμό του και την αρχή της αναλογικότητας, ως

---

<sup>104</sup> Βλ. και τις υπ' αριθμ. ΔΕφΧανίων 24/2013 και ΔΕφΑθ 624/2014 με τις οποίες έγινε για πρώτη φορά ουσιαστικά δεκτή η αντισυνταγματικότητα των διαδοχικών παρατάσεων του χρόνου παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων ως αντιτιθέμενων σε μια πλειάδα συνταγματικών διατάξεων όπως του άρθρ. 78 παρ. 1,2, αρχής νομιμότητας και βεβαιότητας του φόρου, του άρθρ. 20 Σ., δικαιώματος δικαστικής προστασίας, του άρθρ. 6 ΕΣΔΑ, αλλά και των άρθρ. 2 παρ. 1 και 5 παρ. 1, ήτοι της ασφάλειας δικαίου και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.

<sup>105</sup> Βλ. σχετ. Μάλλιου Α., Η φορολογική παραγραφή. Εννοιολογικά χαρακτηριστικά. Συστημική ένταξη. Στόχευση. Σταθμίσεις. Οι νεότερες νομολογιακές εξελίξεις, ΔΦΝ 2016, σ. 292

συνταγματικό αντίβαρο στην κατ'αρχήν ευρεία διακριτική ευχέρεια του νομοθέτη να ρυθμίζει τον χρόνο παραγραφής.

Αυτό που προχώρησε ένα βήμα παρακάτω τον συλλογισμό του Δικαστηρίου ήταν η φαινομενική διασύνδεση της αρχής της ασφάλειας δικαίου, που είχε πρωταγωνιστήσει ξανά σε συλλογισμό του με την αρχή της αναλογικότητας, δηλαδή της ανάγκης προς θέσπιση ενός εύλογου χρόνου παραγραφής, προκειμένου οι φορολογούμενοι να έχουν τη δυνατότητα επίκαιρης αντιμετώπισης των οικονομικών υποχρεώσεων που προκύπτουν από το φορολογικό έλεγχο αλλά και να μην παραμένουν έκθετοι σε μακρά περίοδο ανασφάλειας δικαίου, ενθαρρύνοντας παράλληλα κατ' αυτό τον τρόπο την απραξία των φορολογικών οργάνων. Αυτές οι δύο αρχές φαινομενικά διαπλέκονται καθώς πολλές φορές η έλλειψη καθορισμού ενός εύλογου χρόνου παραγραφής, με παραδείγματα που μπορεί να ξεπερνά τη δεκαετία εκκρεμότητας, αναπόφευκτα θα οδηγήσει σε ανασφάλεια δικαίου. Ωστόσο, στη πραγματικότητα, αποτελούν δύο ξεχωριστές αρχές, καθόσον πολλές φορές ακόμα και αν η παραγραφή είναι προκαθορισμένη, αυτό δεν σημαίνει ότι θα είναι άνευ ετέρου και εύλογη ενόψει του εκάστοτε επιδιωκόμενου σκοπού που αποτελεί το βασικό κριτήριο για την εξέταση της αρχής της αναλογικότητας. Όπως δέχτηκε το Δικαστήριο στη πρόσφατη υπ' **αριθμ. ΟΛΣτΕ 1738/2017**, η αρχή της αναλογικότητας στο πεδίο της φορολογικής παραγραφής συνδέεται με ένα σύνολο σημαντικών έννομων αγαθών τα οποία συγκρούονται μεταξύ τους όπως, **i)** με την αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων και, περαιτέρω, την εισπραξιμότητα των καταλογιζόμενων ποσών, ήτοι στα συνταγματικώς προστατευόμενα έννομα αγαθά της καταπολέμησης της φοροδιαφυγής και της διασφάλισης της τήρησης στην πράξη της αρχής της ισότητας ενώπιον των δημοσίων βαρών, **ii)** με τη δυνατότητα προγραμματισμού και ανάπτυξης οικονομικών δραστηριοτήτων, προς όφελος και της εθνικής οικονομίας, ήτοι εννόμων αγαθών προστατευόμενων επίσης από το Σύνταγμα (άρθρ. 5 παρ. 1

και 106 παρ. 1 και 2) και τέλος **iii**) με τη δυνατότητα προσήκουσας άσκησης του συνταγματικώς κατοχυρωμένου δικαιώματος άμυνας του διοικούμενου<sup>106</sup>. Η εύλογη διάρκεια λοιπόν θα προκύψει από την εξισορρόπηση αυτών των συμφερόντων λαμβανομένου υπόψιν των δυνατοτήτων που προσφέρουν πλέον οι νέες τεχνολογικές υποδομές για τη επιτάχυνση της διεκπεραίωσης των υποθέσεων. Τη σκέψη αυτή διατύπωσε το ΣτΕ στη «πρώτη» ουσιαστικά απόφασή του που ανήγαγε την ανάγκη ύπαρξης εκ των προτέρων οριζόμενης, αρκούντως προβλέψιμης και εύλογης προθεσμίας παραγραφής ως θεμελιώδης προϋπόθεση για τον σεβασμό της αρχής της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας<sup>107</sup>. Το ΣτΕ βασίστηκε ιδιαίτερα, στις σχετικές αποφάσεις του

---

<sup>106</sup> Βλ. σχετ. Δημητρακόπουλος Ι., Πάρεδρος Σ.τ.Ε, Αρχή της αναλογικότητας και διάρκεια της παραγραφής διοικητικών παραβάσεων, [www.humanrightscaselaw.gr](http://www.humanrightscaselaw.gr)

<sup>107</sup> Βλ. σχετ. ΣτΕ 1976/2015 σκ. 7, «**η αρχή της ασφάλειας του δικαίου, η οποία κατοχυρώνεται τόσο στο Σύνταγμα (βλ. ΑΕΔ 14/2013, ΣτΕ Ολομ. 2034/2011 κ.ά.) όσο και στο πρωτογενές κοινοτικό δίκαιο, ως γενική αρχή αυτού (βλ. λ.χ. ΔΕΚ μειζ. συνθ. 18.11.2008, C 158/07, Förster, σκέψη 67), επιβάλλει, ιδίως, τη σαφήνεια και την προβλέψιμη εφαρμογή των διατάξεων του δικαίου του ανταγωνισμού (βλ. ΣτΕ 2811/2012 επταμ.), στο πλαίσιο του οποίου πρέπει να τηρείται με ιδιαίτερη αυστηρότητα, δεδομένου ότι πρόκειται για διατάξεις που μπορούν να έχουν σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις στους ενδιαφερόμενους (πρβλ. ΣτΕ 144/2015, ΔΕΚ 8.12.2007, C-409/04, Teleos κ.ά., σκέψεις 45 και 48 και ΔΕΚ μειζ. συνθ. 16.9.2008, C-288/07, Isle of Wight Council κ.ά., σκέψη 47). Ειδικότερα, η ως άνω θεμελιώδης αρχή απαιτεί η κατάσταση του επιχειρηματία, όσον αφορά την εκ μέρους του τήρηση των κανόνων του δικαίου του ανταγωνισμού, να μην μπορεί να τίθεται επ' αόριστον εν αμφιβόλω (πρβλ. ΔΕΕ 5.5.2011, C-201/10 και C202/10, Ze Fu Fleischhandel και Vion Trading, σκέψη 32). Συνακόλουθα, για τον καταλογισμό παραβάσεων των κανόνων αυτών και, περαιτέρω, για την επιβολή στον παραβάτη οποιουδήποτε από τα δυσμενή μέτρα που προσδιορίζονται στο άρθρο 9 παρ. 1 του ν. 703/1977, απαιτείται να εφαρμόζεται προθεσμία παραγραφής, η οποία πρέπει να ορίζεται εκ των προτέρων και να είναι επαρκώς προβλέψιμη από τον ενδιαφερόμενο επιχειρηματία (πρβλ. ΔΕΕ 5.5.2011, C-201/10 και C-202/10, Ze Fu Fleischhandel και Vion Trading, σκέψεις 32-35, ΕΔΔΑ 9.1.2013, 21722/2011, Volkov v. Ukraine, σκέψεις 136-140 και ΕΔΔΑ 3.3.2015, 12655/09, Dimitrovi v. Bulgaria, σκέψεις 45-46, 56). Η τοιαύτη παραγραφή πρέπει επίσης να έχει εύλογη διάρκεια, δηλαδή να συνάδει προς την αρχή της αναλογικότητας, ώστε, αφενός, να επιτρέπει τον αποτελεσματικό έλεγχο της τήρησης των ως άνω κανόνων, χωρίς, όμως, να ενθαρρύνει τυχόν απραξία της Επιτροπής Ανταγωνισμού και, αφετέρου, να μην αφήνει τους επιχειρηματίες έκθετους σε μακρά περίοδο ανασφάλειας δικαίου και στον κίνδυνο να μην είναι πλέον σε θέση, μετά την παρέλευση μακρού χρόνου, να αμυνθούν προσηκόντως έναντι σχετικών κατηγοριών (πρβλ. ΔΕΕ 5.5.2011, C-201/10 και C-202/10, Ze Fu Fleischhandel και Vion Trading, σκέψεις 37-38 και 45-47). Συνεπώς, δεν συνάδει προς την αρχή της ασφάλειας δικαίου η παράλειψη πρόβλεψης στο ν. 703/1977 (και γενικά στην ημεδαπή νομοθεσία) παραγραφής σε σχέση με τις παραβάσεις των άρθρων 1 και 2 του νόμου αυτού ή των άρθρων 81 και 82 της Συνθήκης Ευρωπαϊκής Κοινότητας (άρθρ. 85 και 86 της Συνθήκης Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας), καθώς και σε σχέση με την εξουσία της Επιτροπής Ανταγωνισμού να καταλογίζει σε επιχειρήσεις τέτοιες παραβάσεις και να τους επιβάλλει κάποιο από τα μέτρα του άρθρου 9 παρ. 1.»**

ΔΕΕ C-201/10 και C-202/10, Ze Fu Fleischhandel και Vion Trading και C-341/13, Cruz & Companhia Lda, με τις οποίες κρίθηκε το ζήτημα της δυνατότητας αναλογικής εφαρμογής προθεσμίας παραγραφής του ιδιωτικού δικαίου 30 ετών και 20 ετών αντίστοιχα, σε υπόθεση κρατικής φύσης που αφορούσε τη διεκδίκηση εκ μέρους των κρατικών αρχών αχρεωστήτως καταβληθεισών ωφελημάτων σε ιδιωτική επιχείρηση σε υπόθεση τελωνιακού δικαίου, αλλά και σε δύο αποφάσεις του ΕΔΔΑ<sup>108</sup>, των ετών 2013 και 2015, που κινούνται στο ίδιο μήκος κύματος με την προαναφερόμενες αποφάσεις του ΔΕΕ. Η παραπάνω απόφαση της Ολομέλειας και ο σχολιαζόμενος συλλογισμός δεν διαμορφώθηκε εν μία νυκτί, καθώς ήταν αποτέλεσμα μιας σταδιακής νομολογιακής διάπλασης όπως κατέληξε μέσα από τις αποφάσεις ΣτΕ 1976/2015, ΣτΕ 888/2016, ΣτΕ 1623/2016 και ΣτΕ 675/2017. Πρωτοστάτης ήταν η ΣτΕ 1976/2015, πολλούς από τους συλλογισμούς της οποίας υιοθέτησε αυτούσια η απόφαση της Ολομέλειας. Με την υπ' αριθμ. 888/2016 το ΣτΕ ήρθε λίγο αργότερα να εξάρει την σημασία που κατέχει η υποχρέωση επιμέλειας που οφείλουν να επιδεικνύουν τα διοικητικά όργανα κατά τον έλεγχο τήρησης των κανόνων της φορολογικής νομοθεσίας, καθόσον συνδέεται αναπόσπαστα με την προστασία του δημοσίου συμφέροντος που επιδιώκεται με τη πάταξη της φοροδιαφυγής (σκ. 8), ενώ η απόφαση πρόσθεσε επιπλέον ένα σημείο παραπάνω στο συλλογισμό του ακυρωτικού δικαστή, ότι ναι μεν ο νομοθέτης έχει διακριτική ευχέρεια ως προς την επιλογή του χρόνου παραγραφής των φορολογικών υποθέσεων και ως προς την αναλογική εφαρμογή διατάξεων περί παραγραφής, η ευχέρεια όμως αυτή

---

<sup>108</sup> Βλ. σχετ ΣτΕ 1976/2015, σκ. 7 κατόπιν αναφοράς της ΟλΣτΕ 1738/2017, αποφάσεις Volkov v. Ukraine (9.1.2013), σκ. 136-140 και Dimitrovi v. Bulgaria (3.3.2015), σκ 45-46 και 56, με τις οποίες κρίθηκε εν τέλει ότι παραβιάστηκαν τα περιουσιακά δικαιώματα των προσφευγόντων λόγω υπέρβασης του εύλογου ορίου δράσης των οργάνων τα οποία κίνησαν σε βάρος τους πειθαρχική διαδικασία και διαδικασία περιουσιακής δήμευσης αντίστοιχα. Επίσης επισημάνθηκε ότι η σαφήνεια και η προβλεψιμότητα των κανονιστικών ρυθμίσεων περί περιορισμών/επεμβάσεων στο δικαίωμα περιουσίας των διοικουμένων αποτελεί και επιταγή του ενωσιακού δικαίου, η οποία, μάλιστα, πρέπει να τηρείται με ιδιαίτερη αυστηρότητα, όταν πρόκειται για διατάξεις που μπορούν να έχουν σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις στους ενδιαφερόμενους, όπως είναι οι διατάξεις που προβλέπουν την επιβολή φόρων και κυρώσεων για παράβαση των σχετικών διατάξεων.

περιορίζεται από την αρχή της αναλογικότητας και η αναλογική εφαρμογή διατάξεων τέτοιων πρέπει να ερμηνεύεται στενά<sup>109</sup>.

Ας δούμε λοιπόν, συνολικά τη τελική θέση που υιοθέτησε το Δικαστήριο στην απόφαση της Ολομέλειας, θέση βέβαια που απαντάται και στις προγενέστερες μνημονευθείσες αποφάσεις του. Αξίζει να τονιστεί πως δεν ήταν η κρίση του αναφορικά με την αρχή της αναλογικότητας που το οδήγησε στην κατάφαση υπέρ της αντισυνταγματικότητας των συνεχών παρατάσεων του χρόνου παραγραφής, αλλά η ειδικότερη κρίση του περί παραβίασης της αρχής της ασφάλειας δικαίου, γύρω από την οποία «έχτισε» κατά κύριο λόγο τον συλλογισμό του. Η αρχή της αναλογικότητας «βρήκε χώρο» κάπου εκεί ανάμεσα στην παραδοχή της ανάγκης προστασίας της εμπιστοσύνης του διοικούμενου και της σύννομης διεκπεραίωσης των διοικητικών καταστάσεων ιδίως εκείνων που έχουν σημαντικές οικονομικές συνέπειες για τα συμφέροντα του Κράτους. Έτσι, τα γενόμενα δεκτά περί της αρχής της αναλογικότητας κινήθηκαν σε δύο άξονες : α) στον αποτελεσματικό έλεγχο της τήρησης των προβλεπόμενων κανόνων, χωρίς, όμως, να ενθαρρύνεται τυχόν απραξία των διοικητικών οργάνων, ικανοποιώντας αυτά παράλληλα τους σκοπούς πάταξης της φοροδιαφυγής και εξασφαλίζοντας την εισπραξιμότητα των οικονομικών βαρών β) στην επίτευξη μιας κατάστασης ασφάλειας και εμπιστοσύνης στον κύκλο των οικονομικών δραστηριοτήτων του διοικούμενου, ώστε να μην αφήνεται έκθετος επί μακρόν σε καθεστώς ανασφάλειας, προγραμματίζοντας έτσι τις οικονομικές του συναλλαγές και εξασφαλίζοντας το δικαίωμα άμυνας του ενώπιον των φορολογικών αρχών. Τυχόν ρυθμίσεις περί παρατάσεων παραγραφής που όχι απλώς δυσχεραίνουν την επίτευξη των παραπάνω στόχων αλλά επιπλέον δεν

---

<sup>109</sup> Ως εκ τούτου κατέληξε πως δεν είναι δυνατή η αναλογική εφαρμογή διατάξεων περί παράτασης της προθεσμίας παραγραφής που θεσπίστηκαν αποκλειστικά για υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος, σε υποθέσεις σχετικά με τη νομοθεσία του Κ.Β.Σ, εφόσον ο νομοθέτης δεν το μνημόνευσε ρητώς.

προασπίζουν κιόλας, κείνται εκτός του επιτρεπόμενου ορίου της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον δεν συνάδουν με τους παραπάνω επιδιωκόμενους σκοπούς αλλά και τον κύριο που είναι η αντιμετώπιση των φαινομένων φοροδιαφυγής. Η προθεσμία παραγραφής προκειμένου να είναι εύλογη, σύμφωνα με τη κρίση του Ακυρωτικού αλλά και του ΔΕΕ, πρέπει να ορίζεται με σαφήνεια, να είναι προβλέψιμη, κάτι που δεν μπορεί να επιτευχθεί με τις συνεχείς μεταβολές του χρόνου λήξης αυτής, και εύλογης διάρκειας, ήτοι ούτε ιδιαίτερα μακρά ούτε και σύντομη, προκειμένου να διευκολύνεται η **έγκαιρη** αλλά και η **αποτελεσματική** δράση των φορολογικών οργάνων. Άλλωστε, σημαντικό δείκτη του ευλόγου της προθεσμίας αναφορικά με τη δυνατότητα των οργάνων να δράσουν αποτελεσματικά, αποτελεί, όπως έχει κρίνει στις σχετικές αποφάσεις το ΔΕΕ, ο ίδιος ο σκοπός του νομοθέτη<sup>110</sup> όταν προέβλεψε για πρώτη φορά την αρχική παραγραφή. Αν ο νομοθέτης κάποτε έκρινε (με τον Ν. 2238/1994, άρθρ. 84 και συνεχίζει ακόμα να κρίνει (Ν. 4174/2013, άρθρ. 36) ότι η πενταετής προθεσμία-πλην ειδικά οριζόμενων στο νόμο και δικαιολογημένων εξαιρέσεων<sup>111</sup>, είναι ικανή εντός της οποίας να δράσουν τα φορολογικά όργανα προβαίνοντας στη βεβαίωση φόρων και προστίμων, τότε τυχόν επιμήκυνση του χρόνου παραγραφής, η οποία κατόπιν των συνεχών καταχρηστικών παρατάσεων φτάνει ως και τα 15 έτη<sup>112</sup>, θεωρείται ότι βαίνει πέραν του αναγκαίου μέτρου για μια επιδεικνύουσα επιμέλεια Διοίκηση, λαμβανομένων υπόψιν και των διευκολύνσεων εξ' άποψης τεχνολογίας στους φορολογικούς ελέγχους.

Αναφορικά με τις πρόσφατες υπ' αριθμ. 1934-1935/2017, το Δικαστήριο, σε πολλά σημεία της απόφασής του, επανέλαβε τις σκέψεις της απόφασης της Ολομέλειας αναφορικά με την αρχή της αναλογικότητας. Αυτό που προσέθεσε

---

<sup>110</sup> Βλ. σχετ. Δημητρακόπουλος, ό.π. σ. 15

<sup>111</sup> Βλ. ενδεικτ. άρθρ. 36 παρ. 2, 3 ΚΦΔ)

<sup>112</sup> Βλ. σχετ. Φορτσάκης Θ., Η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή φόρων, τελών, εισφορών, ΔΦΝ 2015, σ. 483

ουσιαστικά ενόψει πάλι της τελευταίας ως εργαλείο στάθμισης και με καινούργιο στοιχείο το θιγόμενο δικαίωμα των προσωπικών δεδομένων των φορολογούμενων, ήταν μια εξειδίκευση για τους σκοπούς των φορολογικών ελέγχων, της έννοιας των «**συμπληρωματικών στοιχείων**» που μπορούν να οδηγήσουν σε παρέκταση της προθεσμίας παραγραφής σε δεκαετή, σύμφωνα με το άρθρ. 84 παρ. 4 του ν. 2238/1994. **Ενόψει λοιπόν της αρχής της αναλογικότητας, «συμπληρωματικά στοιχεία» δεν μπορούν να θεωρηθούν οι πληροφορίες που είχε στη διάθεση της η φορολογική Διοίκηση και δεν έλαβε υπόψιν ή δεν έλαβε προσηκόντως υπόψιν ούτε αυτές που όφειλε να είχε λάβει γνώση τους εντός της πενταετίας αν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια ή είχε λάβει τα προσηκόντα μέτρα ελέγχου και έρευνας.** Συνεπώς, δεν αποτελούν τέτοια στοιχεία αυτά που προκύπτουν από τον έλεγχο των τραπεζικών καταθέσεων, αφού το σύνολο των φορολογούμενων τηρούσε ήδη προ πολλών ετών και εξακολουθεί να τηρεί τραπεζικούς λογαριασμούς, ενώ άλλωστε μια τέτοια εκδοχή θα ήταν ευθέως αντίθετη με την αρχή της αναλογικότητας.

Ενόψει του τελευταίου παραπάνω σχολίου, δέον να αναφερθεί είναι ότι το ΣτΕ στη πρόσφατη απόφαση της Ολομέλειας δεν έρχεται ευθέως αντιμέτωπο με το ζήτημα της συνταγματικότητας των επίμαχων διατάξεων, με άλλα λόγια, δεν κάνει ερμηνεία ενός συγκεκριμένου νομοθετήματος αλλά παίρνει μια ευρύτερη θέση στο πότε είναι επιτρεπόμενη η παράταση παραγραφής φορολογικής αξίωσης ανεξάρτητα του από ποιο νόμο διέπεται κάθε φορά. Το γεγονός αυτό είναι σημαντικό διότι η ερμηνεία αυτής της απόφασης καλύπτει με αυτόν τον τρόπο τόσο ελεγχόμενα έτη με βάση τον Ν.2238/1994, δηλαδή έως και 31/12/2013, όσο και ελεγχόμενα έτη με βάση τον Ν. 4174/2013, ήτοι από 1/1/2014 και μετά.

Συνοψίζοντας, στο σημείο αυτό και με βάση τα γενόμενα δεκτά αναφορικά με την σημασία της αρχής της αναλογικότητας στο πεδίο του

φορολογικού ελέγχου, η επιλογή της εν λόγω αρχής ανάμεσα στη πλειάδα «όπλων», που διαθέτει ο διοικούμενος προκειμένου να αμυνθεί (π.χ. αρχή νομιμότητας, αρχή δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, δικαίωμα προστασίας της περιουσίας κ.α.) δεν ήταν τυχαία. Καθόσον είτε στη περίπτωση των κυρώσεων, είτε στη περίπτωση της παραγραφής, αναδύεται στην επιφάνεια μια προσπάθεια «διαλόγου» ανάμεσα στα δύο ευρωπαϊκά δικαστήρια και το ΣτΕ, διάλογος που άλλοτε στέφεται με επιτυχία, όπως στη περίπτωση της παραγραφής, αποτελώντας μια χαρακτηριστική περίπτωση εξέλιξης του κράτους δικαίου, άλλοτε μένει μόνο στη προσπάθεια, μη καταφέροντας να αφουγκραστεί τις ανάγκες εξέλιξης της εν λόγω αρχής σε μια θεμελιώδη εγγύηση που δεν περιορίζεται πλέον μόνο στον λειτουργικό της ρόλο του περιορισμού των περιορισμών των ατομικών δικαιωμάτων, αλλά κατευθύνεται προς την εξισορρόπηση περισσότερων πραγμάτων, όπως της ανάγκης σεβασμού των δικαιωμάτων, της ικανοποίησης του δημοσίου συμφέροντος αλλά και της αποτελεσματικότητας της φορολογικής Διοίκησης με γνώμονα τη πάταξη της φοροδιαφυγής.



## ΑΝΤΙ ΕΠΙΛΟΓΟΥ

Η παραπάνω μελέτη μας βοήθησε στο να αντιληφθούμε ότι ο εντοπισμός, τα τελευταία χρόνια, φαινομένων φορολογικής παραβατικότητας και ειδικότερα φοροδιαφυγής στο σύνολο της δραστηριότητας των φορολογούμενων έχει οδηγήσει στον εξοπλισμό της φορολογικής Διοίκησης με ένα συνεχώς αυξανόμενο πακέτο εξουσιών, μιας και ο φορολογικός έλεγχος εύλογα θεωρείται το κυριότερο μέτρο για την καταπολέμηση των παραπάνω φαινομένων. Πέραν όμως από τις εξουσίες αυτές, η ίδια η διαδικασία του φορολογικού ελέγχου, ανέκαθεν επηρέαζε ουσιωδώς τη σχέση φορολογούμενου και φορολογικής Διοίκησης, δεδομένου του λειτουργικού της ρόλου στην έκδοση της καταλογιστικής πράξης. Ωστόσο, όπως κατέστη σαφές, είναι αδύνατον να αντιληφθούμε μια τέτοια επεμβατική δραστηριότητα, παρά τους όποιους σκοπούς αυτή επιδιώκει, ακόμα και ύψιστου/κατεπείγοντος δημοσίου συμφέροντος, χωρίς τις απαραίτητες δικλείδες ασφαλείας υπέρ των συνταγματικά προστατευόμενων δικαιωμάτων των φορολογούμενων. Στα παραπάνω έρχεται να προστεθεί η ανάγκη που έχει αναχθεί και αυτή σε δημόσιο συμφέρον, της επίτευξης της είσπραξης δημοσίων εσόδων σε εύλογο μάλιστα χρονικό διάστημα και κατά σύννομο τρόπο, προκειμένου να μπορεί να γίνεται λόγος για μια αποτελεσματική φορολογική Διοίκηση.

Όπως μπορεί να νοηθεί, ο συγκεκριασμός όλων των παραπάνω στόχων εξίσου αποτελεσματικά δεν αποτελεί εύκολη υπόθεση, γεγονός το οποίο κατέστη σαφές ήδη από τη χρόνια αδυναμία της φορολογικής Διοίκησης να διεκπεραιώσει κατά τρόπο αποτελεσματικό το σύνολο των φορολογικών υποθέσεων αλλά και από τις γενικότερες σημαντικές παθογένειες του ελληνικού φορολογικού συστήματος. Έλλειψη για χρόνια ενός ενιαίου νομοθετήματος ρύθμισης της ελεγκτικής διαδικασίας, συνεχείς μεταβολές στη φορολογική νομοθεσία, απουσία ενός κώδικα που να εγγυάται και να

πραγματώνει κατά τρόπο ουσιαστικό τη προστασία των δικαιωμάτων των φορολογούμενων, πλήθος ελεγκτικών οργάνων με συγκεχυμένες μεταξύ των αρμοδιότητες, ένας κύκλος δίχως τέλος παρατάσεων παραγραφής των φορολογικών υποθέσεων, ήταν μερικές μόνο από τις αδυναμίες του φορολογικού συστήματος που είχαν ως αποτέλεσμα τη σοβαρή επέμβαση στη σφαίρα προστασίας των δικαιωμάτων των ελεγχόμενων.

Ωστόσο, αν σήμερα, έχουν «επιλυθεί» κατά τρόπο αποτελεσματικό (;) πολλά από τα παραπάνω προβλήματα, μέσω της θέσπισης κατά κύριο λόγο ενός ολοκληρωμένου νομοθετήματος ρύθμισης της φορολογικής διαδικασίας ή μέσω της τελευταίας νομολογίας του ΣτΕ, στη περίπτωση της παραγραφής, η οποία υπενθύμισε πως ο δικαστής είναι πάντα αυτός που θα λειτουργεί ως προασπιστής των δικαιωμάτων του διοικούμενου, δεν παύουν ακόμα να αιωρούνται αρκετά συνταγματικά ζητήματα. Ένα από αυτά αποτελεί η διάβρωση της προστασίας του δικαιώματος των προσωπικών δεδομένων, στο πλαίσιο του φορολογικού και τραπεζικού απορρήτου, κατά τέτοιο τρόπο που ακόμα και ο δικαστής δυσκολεύεται να επέμβει. Ειδικότερα, ο φορολογικός νομοθέτης, όπως σημειώθηκε στο υπό εξέταση ζήτημα, κατόπιν των επιταγών υιοθέτησης μέτρων της ευρωπαϊκής νομοθεσίας, έχει οδηγηθεί στην ολοκληρωτική άρση του φορολογικού και του τραπεζικού απορρήτου ώστε να μπορεί να γίνεται λόγος ότι δεν υφίστανται πλέον σήμερα αυτό.

Το δημόσιο συμφέρον, που αποτελεί συμφέρον σε διεθνές επίπεδο, της πάταξης της φοροδιαφυγής, έχει καταστήσει επιτακτική την οργάνωση μηχανισμών διεθνούς συνεργασίας μεταξύ των φορολογικών αρχών. Εκ πρώτης άποψης μια τέτοια ενέργεια, κρινόμενη ad hoc, φαντάζει κατ' αρχήν θεμιτή. Αυτό όμως που δεν πρέπει ποτέ να λησμονεί ο φορολογικός νομοθέτης αλλά και ο δικαστής, είναι πως η επιταγή της προάσπισης των ατομικών δικαιωμάτων, παρά τις όποιες ανάγκες των καιρών, είναι μόνο εκείνη που θα οδηγήσει με τον

πιο αποτελεσματικό και σύννομο τρόπο στην επίτευξη κάθε στόχου που θα ανάγεται σε δημόσιο συμφέρον.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. **Βλαχόπουλος Σπ.**, Διαφάνεια της κρατικής δράσης και προστασία των προσωπικών δεδομένων, Σάκκουλας 2007
2. **Γέροντας Απ.**, Η προστασία του πολίτη από την ηλεκτρονική επεξεργασία προσωπικών δεδομένων, Σάκκουλας 2002
3. **Δαγτόγλου Π.Δ.**, Γενικό Διοικητικό Δίκαιο, Σάκκουλας 2012
4. **Λαζαράτος Π.**, Το δικαίωμα της διοικητικής ακροάσεως στη διοικητική διαδικασία, Σάκκουλας 1992
5. **Πανταζόπουλος Π.**, Τα συνταγματικά όρια του φορολογικού ελέγχου, Νομική Βιβλιοθήκη 2012
6. **Ράϊκος Δ.**, Ο διαδικαστικός θεσμός της φορολογικής δήλωσης, Σάκκουλας Αθήνα-Κομοτηνή 2000
7. **Σπηλιωτόπουλος Επ.**, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Νομική Βιβλιοθήκη 2011
8. **Σπυρόπουλος Φ.**, Το σύστημα των περιορισμών των ατομικών δικαιωμάτων στο Σύνταγμα, Κράτος-Νόμος-Διοίκηση, Σύμμεικτα Επαμεινώνδα Π. Σπηλιωτόπουλου, Σάκκουλας 2000
9. **Σταματόπουλος Δ.**, Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων, Φορολογικό Ινστιτούτο, Αθήνα 2002
10. **Σωτηρόπουλος Β.**, Η συνταγματική προστασία των προσωπικών δεδομένων, Σάκκουλας 2006
11. **Φινοκαλιώτης Κ.**, Φορολογικό Δίκαιο, Σάκκουλας Αθήνα- Θεσσαλονίκη 2014
12. **Φορτσάκης/Σαββαΐδου**, Φορολογικό Δίκαιο, Νομική Βιβλιοθήκη, 2013
13. **Χατζητζανής Ν.**, Εγχειρίδιον γενικών αρχών φορολογικού δικαίου, Σάκκουλας Αθήνα-Κομοτηνή 1991

## Βιβλιογραφία

1. **Δαλιάνης Γ.**, Απόφαση ΣτΕ 1738/2017- Απαραίτητη η υιοθέτησή της!, [www.artion.gr](http://www.artion.gr)
2. **Δετσαρίδης Χ.**, Η δημοσιοποίηση των ονομάτων των οφειλετών του Δημοσίου από το Υπουργείο Οικονομικών και το δικαίωμα του πολίτη στη προστασία των προσωπικών του δεδομένων, ΔΦΝ 2011.1479, σ. 1755-1769
3. **Δημητρακόπουλος Ι.**, Αρχή της αναλογικότητας και διάρκεια της παραγραφής των διοικητικών παραβάσεων, [www.humanrightscaselaw.gr](http://www.humanrightscaselaw.gr)
4. **Καλαντζή Α.**, Η προστασία του ατόμου από την αυτοματοποιημένη επεξεργασία προσωπικών δεδομένων, ΝοΒ 1996, σ. 314 επ.
5. **Λιόλιος Α.**, Ο έλεγχος των φορολογικών υποθέσεων. Γενικά Χαρακτηριστικά του ελέγχου-Μέθοδοι και διαδικασία- Αποτελέσματα, Άρθρο 1738/2015, [www.e-forologia.gr](http://www.e-forologia.gr)
6. **Λύτρας Ν.**, Φορολογικό και Τραπεζικό Απόρρητο, Φεβρουάριος 2012, [www.simvoulatoras.com](http://www.simvoulatoras.com)
7. **Μάλλιου Α.**, Η φορολογική παραγραφή. Εννοιολογικά χαρακτηριστικά. Συστημική ένταξη. Στόχευση. Σταθμίσεις. Οι νεότερες νομολογιακές εξελίξεις, ΔΦΝ 2016, σ. 292
8. **Μεντής Γρ.**, Η αρχή της αναλογικότητας στις φορολογικές κυρώσεις, με αφορμή την υπ' αριθμ. 3474/2011 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, [www.capital.gr](http://www.capital.gr)
9. **Πανταζόπουλος Π.**, Παραδόσεις Φορολογικού Δικαίου 2 Ενιαίου Προγράμματος Μεταπτυχιακών Σπουδών Νομικής Σχολής ΕΚΠΑ (9.2.2016)
10. **Πανταζόπουλος Π.**, Η προηγούμενη ακρόαση του ενδιαφερομένου στη φορολογική διαδικασία, ΘΠΔΔ 8-9/2008, σ. 1026
11. **Παπαδημητρίου Σ.**, Η προηγούμενη ακρόαση στη διαδικασία έκδοσης πράξεων επιβολής προστίμων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, Κρίση επί της υπ' αριθμ. 2370/2007 απόφασης της Ολομέλειας του Σ.τ.Ε., ΔΦΝ 2007. 1623

12. **Παπαδημητρίου Σ.**, Η ανάγκη εξορθολογισμού των διοικητικών κυρώσεων στη φορολογική και τελωνειακή νομοθεσία, ΔΦΝ 2009, σ. 160
13. **Σιμωντάς Μ.**, Ο έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων, Φορολογική Επιθεώρηση 1999, σ. 1692
14. **Στυλόπουλος Ε.**, Δεν υφίσταται ουσιαστικά τραπεζικό απόρρητο, [www.capital.gr](http://www.capital.gr), Δεκέμβριος 2014
15. **Σωτηρόπουλος Β.**, Η πρόσβαση στη δημόσια πληροφορία και προστασία προσωπικών δεδομένων, Digesta 2005, σ. 112 επ.
16. **Τσουρουφλής Α.**, Η εφαρμογή της αρχής της αναλογικότητας στο σύστημα των φορολογικών κυρώσεων, ΔΕΕ 2/2009
17. **Φορτσάκης Θ.**, Οι φορολογικοί έλεγχοι και τα δικαιώματα των ελεγχόμενων φορολογούμενων, ΔΦΝ 2002, σ. 820-829
18. **Φορτσάκης Θ.**, Η παραγραφή δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή φόρων, τελών, εισφορών, ΔΦΝ 2015, σ. 483
19. **Ψυχογιός Θ.**, Η ακύρωση των διοικητικών πράξεων λόγω μη ακρόασης του διοικούμενου. Υπερβολή ή αναγκαιότητα, Λογιστής, Απρίλιος 2012, σ. 420-425
20. **Ψυχογιός Θ.**, Το φορολογικό απόρρητο, ΔΦΝ 2000, σ. 163 επ.
21. **Ψυχογιός Θ.**, Ζητήματα από την αντικειμενικοποίηση των διοικητικών κυρώσεων σε Φωτόπουλου Ι. (επιμ.), Φορολογικές Κυρώσεις, 2002, σ. 105 επ.