



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Εθνικών και Καποδιστριακών
Πανεπιστημίων Αθηνών

— ΙΔΡΥΘΕΝ ΤΟ 1837 —

ΝΟΜΙΚΗ ΣΧΟΛΗ

Π.Μ.Σ.: ΔΗΜΟΣΙΟ ΔΙΚΑΙΟ - ΔΗΜΟΣΙΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ

ΕΙΔΙΚΕΥΣΗ: ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΑΚΟ ΕΤΟΣ: 2023-2024

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

του Νικολάου Παρασκευά Βαρελά

A.M.: 7340152301003

Η προστασία των προσωπικών δεδομένων στο πλαίσιο των φορολογικών ελέγχων

Επιβλέπων Καθηγητής:

Α. Τσουρουφλής Αν. Καθηγητής

Τριμελής Επιτροπή:

Α. Τσουρουφλής Αν. Καθηγητής

Αικ. Πέρρου Επ. Καθηγήτρια

Σ. Βρόντου Μεταδ. Ερευνήτρια

Αθήνα, Ιανουάριος 2025

Copyright © Νικόλαος Βαρελάς, 24/02/2025

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.

Περιεχόμενα

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ	V
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	1
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο: ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ	2
1.1. Η έννοια και ο σκοπός του φορολογικού ελέγχου	2
1.2. Τα είδη των φορολογικών ελέγχων.....	3
1.2.1. Πλήρης και μερικός έλεγχος.....	3
1.2.2. Απομακρυσμένος και επιτόπιος έλεγχος.....	4
1.3. Η αρμοδιότητα της διενέργειας φορολογικών ελέγχων	5
1.4. Η εξουσία της Φορολογικής Διοίκησης.....	5
1.4.1. Παροχή πληροφοριών και στοιχείων από τον φορολογούμενο.....	6
1.4.2. Πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου.....	6
1.4.3. Κατάσχεση βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης	7
1.4.4. Πληροφορίες και στοιχεία από τρίτους	7
1.4.5. Υποχρέωση συνεργασίας του φορολογουμένου και τρίτων	9
1.4.6. Συνδρομή των αστυνομικών οργάνων	9
1.4.7. Συστήματα λήψης ή καταγραφής ήχου και εικόνας	10
1.5. Τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου.....	10
1.5.1. Έκθεση ελέγχου	10
1.5.2. Πράξεις προσωρινού και οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου	12
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο: Η ΚΑΤΟΧΥΡΩΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΣΤΗΝ ΠΡΟΣΤΑΣΙΑ ΤΩΝ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ	13
2.1. Η συνταγματική προστασία των προσωπικών δεδομένων	13
2.1.1. Το άρθρο 9Α του Συντάγματος.....	13
2.1.2. Το άρθρο 19 παράγραφος 3 του Συντάγματος	15
2.2. Διεθνείς κανόνες.....	16
2.2.1. Χάρτης Θεμελιωδών Δικαιωμάτων	16
2.2.2. Ευρωπαϊκή Σύμβαση Δικαιωμάτων του Ανθρώπου	17
2.2.3. Λοιπές διεθνείς ρυθμίσεις	18
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο: ΓΕΝΙΚΟΣ ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΡΟΣΤΑΣΙΑ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ	19
3.1. Το νομοθετικό πλαίσιο	19
3.2. Η ΑΑΔΕ ως υπεύθυνος επεξεργασίας.....	19
3.3. Τα δεδομένα προσωπικού χαρακτήρα και οι πηγές συλλογής τους.....	20
3.4. Οι μορφές επεξεργασίας των προσωπικών δεδομένων και η νομιμότητά τους.....	22
3.5. Τα δικαιώματα των υποκειμένων των δεδομένων και οι περιορισμοί τους.....	25
3.6. Η προστασία του υποκειμένου των δεδομένων σε περίπτωση παραβίασης του ΓΚΠΔ.....	28
3.6.1. Δικαίωμα προσφυγής ενώπιον της ΑΠΔΠΧ	28

3.6.2. Δικαίωμα πραγματικής δικαστικής προσφυγής	29
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4ο: ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΑΠΟΡΡΗΤΟ	31
4.1. Εισαγωγικές παρατηρήσεις	31
4.2. Η έννοια και ο σκοπός του φορολογικού απορρήτου	31
4.3. Υποχρέωση εχεμύθειας	32
4.4. Στοιχεία και πληροφορίες υπαγόμενα στην προστασία του φορολογικού απορρήτου.....	33
4.5. Κυρώσεις για την παράβαση του φορολογικού απορρήτου.....	34
4.6. Άρση του φορολογικού απορρήτου.....	35
4.7. Η σχέση του φορολογικού απορρήτου με το δικαίωμα πρόσβασης του άρθρου 5 ΚΔΔιαδ	36
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5ο: ΕΙΔΙΚΟΤΕΡΑ ΖΗΤΗΜΑΤΑ	40
5.1. Η διακρατική διαβίβαση πληροφοριών	40
5.2. Ο Νόμος 4170/2013	44
5.3. Νομολογιακά πορίσματα επί των σχετιζόμενων με την ανταλλαγή πληροφοριών Οδηγιών της ΕΕ.....	46
5.4. Συμβάσεις του ΟΟΣΑ	50
5.5. Επαγγελματικό απόρρητο	53
5.6. Τραπεζικό απόρρητο	56
5.7. Η σχέση του ΓΚΠΔ με το φορολογικό και το τραπεζικό απόρρητο και συναφή διαδικαστικά ζητήματα	58
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	62
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	65

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

ΑΑΔΕ	Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων
ΑΚ	Αστικός Κώδικας
αριθμ.	αριθμόν
ΑΠΔΠΧ	Αρχή Προστασίας Δεδομένων Προσωπικού Χαρακτήρα
ΑΦΜ	Αριθμός Φορολογικού Μητρώου
βλ.	βλέπε
ΓνωμΕισΑΠ	Γνωμοδότηση της Εισαγγελίας του Αρείου Πάγου
Γνωμ. ΝΣΚ	Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους
ΔΕΕ	Δίκαιο Επιχειρήσεων & Εταιριών
ΔΕΕ	Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης
ΔΟΥ	Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία
ΔΣ	Διοικητικό Συμβούλιο
ΔΦΝ	Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας
Ε.	Εγκύκλιος
εδ.	εδάφιο
ΕΔΔΑ	Ευρωπαϊκό Δικαστήριο Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων
ΕΕ	Ευρωπαϊκή Ένωση
ΕισΝΑΚ	Εισαγωγικός Νόμος του Αστικού Κώδικα
εκδ.	εκδόσεις
ΕΛΚΕ	Ελεγκτικά Κέντρα
ΕλλΔνη	Ελληνική Δικαιοσύνη
ΕΠΕ	Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης
ΕΣΔΑ	Ευρωπαϊκή Σύμβαση Δικαιωμάτων του Ανθρώπου
ΕφημΔΔ	Εφημερίδα Διοικητικού Δικαίου
ΘΠΔΔ	Θεωρία & Πράξη Διοικητικού Δικαίου
ΚΒΣ	Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων
ΚΔΔιαδ	Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας
ΚΔΔικ	Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας
ΚΕΔΕ	Κώδικας Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων
ΚΕΜΕΕΠ	Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων
ΚΕΦΟΜΕΠ	Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου

ΚΠΔ	Κώδικας Ποινικής Δικονομίας
ΚΦΔ	Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας
ΚΦΠΑ	Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας
ΜΔΠρΑθ	Μονομελές Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθηνών
Ν.	Νόμος
ΝΔ	Νομοθετικό Διάταγμα
ΝΣΚ	Νομικό Συμβούλιο του Κράτους
ΝΠΔΔ	Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου
ΟΟΣΑ	Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης
παρ.	παράγραφος
ΠΔ	Προεδρικό Διάταγμα
περ.	περίπτωση
ΠΚ	Ποινικός Κώδικας
ΠΟΛ	Πολυγραφημένη Διαταγή
πρωτ.	πρωτοκόλλου
ΣΑΔΦ	Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας
σελ.	σελίδα
Σ.	Σύνταγμα
ΣΕΕ	Συνθήκη για την Ευρωπαϊκή Ένωση
σκ.	σκέψη
ΣΛΕΕ	Συνθήκη για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης
ΣτΕ	Συμβούλιο της Επικρατείας
τ.	τεύχος/τόμος
ΥΕΔΔΕ	Υπηρεσία Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων
υποπ.	υποπερίπτωση
υποσ.	υποσημείωση
ΦΠΑ	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας
ΧΘΔ	Χάρτης Θεμελιωδών Δικαιωμάτων

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Σε μια εποχή πολυπλοκότητας και πολυμορφίας των οικονομικών σχέσεων και ψηφιοποίησης της οικονομίας, στην οποία διεθνοποιούνται τα χρηματοοικονομικά μέσα και αυξάνονται οι διασυνοριακές συναλλαγές και η κινητικότητα φορολογουμένων και κεφαλαίου, ευνοείται η ανάπτυξη φαινομένων φοροδιαφυγής, καταχρηστικής φοροαποφυγής και νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες¹. Για την αντιμετώπιση των φαινομένων αυτών αλλά και των αποτελεσμάτων της δημοσιονομικής κρίσης κεντρικό ρόλο καταλαμβάνει η εξουσία της Φορολογικής Διοίκησης να διενεργεί φορολογικό έλεγχο. Με τον φορολογικό έλεγχο αποσκοπείται ειδικότερα η διασφάλιση της συμμόρφωσης των φορολογουμένων με τη φορολογική νομοθεσία και τις φορολογικές τους υποχρεώσεις, η διατήρηση της ακεραιότητας των δημοσιονομικών συστημάτων και κατ' επέκταση η ενίσχυση της διαφάνειας, της φορολογικής δικαιοσύνης και της φορολογικής ισότητας. Η επαλήθευση της ακρίβειας των φορολογικών δηλώσεων και η ανίχνευση πιθανών παρατυπιών που επιχειρούνται με τον φορολογικό έλεγχο προϋποθέτουν τη συλλογή δεδομένων που ενδέχεται να είναι προσωπικού χαρακτήρα. Για τον σκοπό αυτό η Φορολογική Διοίκηση έχει αναπτύξει έναν ολοκληρωμένο μηχανισμό συλλογής² και διασταύρωσης πληροφοριών που συνεπικουρείται από την συνεργασία των κρατών στον τομέα της φορολογίας μέσω της ανταλλαγής πληροφοριών και από την αξιοποίηση νέων τεχνικών δυνατοτήτων και σύγχρονων ελεγκτικών μεθόδων που προσφέρει η εξέλιξη της τεχνολογίας.

Η συγκέντρωση, η διαθεσιμότητα και η πρόσβαση στην πληροφορία ανεξαρτήτως κατόχου αυτής από τις Φορολογικές Αρχές μπορεί μεν να διασφαλίζουν την αποτελεσματικότητα του φορολογικού ελέγχου, ωστόσο αποτελούν συγχρόνως επέμβαση στην προσωπική σφαίρα και στην ιδιωτική ζωή ενός ατόμου³. Μολονότι τα ελεγκτικά όργανα οφείλουν να τηρούν νομικά κείμενα, όπως ο ΓΚΠΔ και άλλες εθνικές ή διεθνείς νομοθεσίες περί σεβασμού της ιδιωτικής ζωής και των προσωπικών δεδομένων με τις οποίες τίθενται οι όροι νομιμότητας των ενεργειών τους, εξακολουθούν να εγείρονται σημαντικά ζητήματα, όπως ο κίνδυνος ανεξέλεγκτης διασποράς δεδομένων και χρήσης αυτών για σκοπούς διαφορετικούς από αυτούς για τους οποίους χορηγήθηκαν ή η ανάγκη επίτευξης ισόρροπης σχέσης μεταξύ των εξουσιών της Φορολογικής Διοίκησης και των συνταγματικώς κατοχυρωμένων δικαιωμάτων του σεβασμού της ιδιωτικής ζωής και της προστασίας των προσωπικών δεδομένων ειδικότερα.

Η παρούσα μελέτη αποσκοπεί στην ανάλυση των εξουσιών της Φορολογικής Διοίκησης, του υπάρχοντος νομοθετικού πλαισίου προστασίας των προσωπικών δεδομένων κατά το στάδιο του φορολογικού ελέγχου και συναφών νομολογιακών πορισμάτων, στον εντοπισμό πιθανών κινδύνων αναφορικά με την επεξεργασία δεδομένων κατά τη διάρκεια του ελέγχου, καθώς και στη διατύπωση ορισμένων προτάσεων για την ενίσχυση της προστασίας των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα χωρίς να υπονομεύεται η αποτελεσματικότητα του ελέγχου. Τέλος, η έρευνα φιλοδοξεί να συμβάλει σε μια πιο διαφανή και ασφαλή διαχείριση των προσωπικών δεδομένων από τη Φορολογική Διοίκηση.

¹ Βλ. την υπ' αριθμ. 1 αιτιολογική σκέψη της Οδηγίας 2011/16 και 6 της Οδηγίας 2021/514.

² Βλ. σχετικά Αρμαμέντο Π. σε: Μέντης Γ., ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ: Ερμηνεία κατ' άρθρο, 2021, Α' Τόμος, σελ. 231, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ.

³ Βλ. Αργυρού Αντ., Η Αρχή της Διαφάνειας και τα Προσωπικά Δεδομένα ή οι ελεγκτικοί μηχανισμοί του Κράτους και η περίπτωση των προσωπικών δεδομένων, ΕλλΔνη, 2008, τ. 49, σελ. 965, όπου υπογραμμίζεται ο κίνδυνος που δημιουργείται από τη συγκέντρωση και επεξεργασία προσωπικών δεδομένων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο: ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

1.1. Η έννοια και ο σκοπός του φορολογικού ελέγχου

Ο φορολογικός έλεγχος συνιστά μια σύνθετη διοικητική ενέργεια που περιλαμβάνει όλες εκείνες τις προβλεπόμενες στον νόμο⁴ ελεγκτικές ενέργειες και διαδικασίες που πραγματοποιούνται από τις αρμόδιες φορολογικές ελεγκτικές υπηρεσίες, οι οποίες ερευνούν τα εισοδήματα και την περιουσιακή κατάσταση των υποκείμενων στον έλεγχο φορολογουμένων⁵. Σκοπός του φορολογικού ελέγχου είναι η διακρίβωση της ακρίβειας και της ειλικρίνειας των δηλώσεων των φορολογουμένων, ο εντοπισμός τυχόν αποκρυσβείσας φορολογητέας ύλης και η διασφάλιση της συμμόρφωσης των τελευταίων προς τις υποχρεώσεις που θεσπίζονται από την φορολογική νομοθεσία⁶. Έτσι, επιδιώκεται η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της καταχρηστικής φοροαποφυγής με την εύρεση της πραγματικής φορολογικής ενοχής του φορολογουμένου, εφόσον δεν υποβλήθηκε δήλωση αλλά προκύπτει φορολογική υποχρέωση είτε δεν αντιστοιχεί η υποβληθείσα στην αληθή φορολογητέα ύλη, και η δίκαιη κατανομή των φορολογικών βαρών. Κατοχυρώνεται συνταγματικά στα άρθρα 4 παρ. 5, 78 και 106 παρ. 1 και 2 Σ. και στην αρχή του κράτους δικαίου.

Ο φορολογικός έλεγχος ξεκινά επίσημα με την έκδοση εντολής ελέγχου⁷ η οποία κοινοποιείται στον ελεγχόμενο, ακολουθούν οι προπαρασκευαστικές πράξεις για τη διενέργεια του ελέγχου, ήτοι η συλλογή πληροφοριών και η προετοιμασία του φακέλου της υπόθεσης, έπειτα η επεξεργασία των συλλεγέντων στοιχείων βάσει της οποίας εκδίδονται και κοινοποιούνται το σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και η πράξη προσωρινού προσδιορισμού φόρου για τα οποία ο ελεγχόμενος έχει το δικαίωμα να υποβάλλει απόψεις και ολοκληρώνεται επίσημα με την έκδοση έκθεσης ελέγχου η οποία κοινοποιείται μαζί με την πράξη διορθωτικού οριστικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμων⁸. Γίνεται λοιπόν αντιληπτό ότι ο φορολογικός έλεγχος συνιστά στάδιο της φορολογικής διαδικασίας που καταλήγει στην έκδοση καταλογιστικής πράξης.

Ο Διοικητής της ΑΑΔΕ με πράξη του επιλέγει τις προς έλεγχο υποθέσεις, χρησιμοποιώντας κριτήρια ανάλυσης κινδύνου και πληροφορίες από εσωτερικές ή εξωτερικές πηγές, ενώ, σε ειδικές περιπτώσεις, η επιλογή μπορεί να γίνει με άλλα μη δημοσιευόμενα κριτήρια που καθορίζονται από τον ίδιο⁹. Σκοπός του ανωτέρω τρόπου επιλογής των προς έλεγχο υποθέσεων είναι η καλύτερη δυνατή αξιοποίηση των πόρων της Φορολογικής Διοίκησης και ο έλεγχος των σοβαρότερων φορολογικών υποθέσεων¹⁰, προκειμένου να περιοριστεί η φοροδιαφυγή.

Ως σημείο έναρξης του ελέγχου για την οριοθέτηση της διάρκειάς του λογίζεται η κοινοποίηση πρόσκλησης από την Φορολογική Διοίκηση προς τον φορολογούμενο για παροχή πληροφοριών

⁴ Ουσιαστικά το ζήτημα αυτό ρυθμίζεται από τα άρθρα 27-35 του Μέρους Στ' ΚΦΔ.

⁵ Βλ. Ζαχαράκη Ι., Ο φορολογικός έλεγχος της ΑΑΔΕ στις τραπεζικές καταθέσεις ως βασικό εργαλείο κατά της φοροδιαφυγής, 2024, σελ. 35-36, εκδ. ΣΑΚΚΟΥΛΑ.

⁶ Βλ. Φορτσάκη Θ., Τσουρουφλή Α., Φορολογικό Δίκαιο, 8^η έκδοση, 2024, σελ. 473, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ.

⁷ Βλ. Καλεβρόσoglou Μ. σε: Μέντης Γ., ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ: Ερμηνεία κατ' άρθρο, 2021, Α' Τόμος, σελ. 623, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ.

⁸ Βλ. Ζαχαράκη Ι., Ο φορολογικός έλεγχος της ΑΑΔΕ στις τραπεζικές καταθέσεις ως βασικό εργαλείο κατά της φοροδιαφυγής, 2024, σελ. 56-63, εκδ. ΣΑΚΚΟΥΛΑ.

⁹ Η μη δημοσίευση της σχετικής απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ δημιουργεί ζήτημα νομιμότητας, καθώς δεν τηρείται η αρχή της φανεράς δράσης της διοίκησης και η υποχρέωση δημοσίευσης των κανονιστικών πράξεων. Βλ. Φινοκαλιώτη Κ., Φορολογικό δίκαιο, 6^η έκδοση, 2020, Κεφάλαιο 6^ο, V.3., εκδ. ΣΑΚΚΟΥΛΑ και τις εκεί παραπομπές.

¹⁰ Βλ. αιτιολογική έκθεση του Ν. 5104/2024 για το άρθρο 31 ΚΦΔ.

ή αντιγράφων των λογιστικών του αρχείων ή η έναρξη των ελεγκτικών επαληθεύσεων και διαρκεί¹¹ καταρχήν έως ένα έτος με δυνατότητα παράτασης για έξι μήνες και επιπλέον παράτασης έως 6 μήνες (συνολικά δηλαδή μπορεί να διαρκέσει με τις παρατάσεις έως δύο έτη) σε εξαιρετικές περιπτώσεις (άρθρο 28 παρ. 1 ΚΦΔ)¹². Σε αντίθεση με το προϊσχύσαν καθεστώς, με τον Ν. 5104/2024 καθορίζονται συγκεκριμένα χρονικά πλαίσια για την διάρκεια των ελέγχων τα οποία αφορούν όλες τις μορφές φορολογικών ελέγχων¹³.

1.2. Τα είδη των φορολογικών ελέγχων

Οι έλεγχοι διακρίνονται αφενός ανάλογα με την έκταση του ελέγχου σε πλήρεις και μερικούς και αφετέρου ανάλογα με τον τρόπο διενέργειας του ελέγχου σε επιτόπιους και ελέγχους διενεργούμενους από τα γραφεία της φορολογικής διοίκησης¹⁴.

1.2.1. Πλήρης και μερικός έλεγχος

Πλήρης είναι ο έλεγχος που διενεργείται για όλες τις φορολογίες και όλα τα φορολογικά αντικείμενα, τέλη ή εισφορές, για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή φορολογικές υποθέσεις. Ο πλήρης έλεγχος είναι οριστικός για όλα τα ελεγχθέντα φορολογικά αντικείμενα και φορολογικά έτη ή διαχειριστικές ή φορολογικές περιόδους που προβλέπονται στην οικεία εντολή ελέγχου. Επιπρόσθετα, αποτελεί κατεξοχήν το καλύτερο μέσο για τον αληθή προσδιορισμό των φορολογικών υποχρεώσεων λόγω του συστηματικού και ευρύ ελέγχου που πραγματοποιείται.

Ο μερικός έλεγχος αντίθετα δεν συγκεντρώνει τα στοιχεία του πλήρους ελέγχου και διενεργείται, ιδίως, για συγκεκριμένα ζητήματα ή συναλλαγές μιας φορολογίας ή ενός φορολογικού αντικειμένου, τέλους ή εισφοράς ή για όλα τα φορολογικά αντικείμενα, τέλη ή εισφορές συγκεκριμένων συναλλαγών, για μια όμως ή περισσότερες φορολογικές ή διαχειριστικές περιόδους ή ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη στα οποία αναφέρεται το προς έλεγχο φορολογικό ζήτημα ή η συναλλαγή της οικείας εντολής. Έτσι, η διαφορά από τον πλήρη έγκειται στο ότι πραγματοποιείται σε μέρος και όχι στο σύνολο των φορολογικών αντικειμένων και φορολογικών ετών. Ο έλεγχος αυτής της μορφής είναι οριστικός μόνο ως προς τα ελεγχθέντα φορολογικά αντικείμενα ή ζητήματα ή συναλλαγές για τα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές ή φορολογικές περιόδους που προβλέπονται στην οικεία εντολή ελέγχου.

Ο επανέλεγχος φορολογικών υποθέσεων δεν είναι καταρχήν επιτρεπτός. Οι Φορολογικές Αρχές δύναται να πραγματοποιήσουν εκ νέου πλήρη έλεγχο, μολονότι αυτός θα αφορά την ίδια φορολογική περίοδο ή υπόθεση η οποία αποτέλεσε αντικείμενο άλλου προηγηθέντος πλήρους

¹¹ Η διάρκεια της ελεγκτικής διαδικασίας δεν εμποδίζει την παραγραφή του δικαιώματος της Διοίκησης για προσδιορισμό του φόρου (άρθρο 28 παρ. 1 εδ. δ' ΚΦΔ).

¹² Βλ. πάντως και αιτιολογική έκθεση για το άρθρο 28 ΚΦΔ αναφορικά με την έναρξη του ελέγχου «από την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου».

¹³ Ζήτημα νομιμότητας των πράξεων προσδιορισμού του φόρου ή των προστίμων μπορεί να προκύψει κατά την Μπουκουβάλα από την πρόσφατη σχετική νομοθετική διάταξη λόγω της κατά χρόνον αναρμοδιότητας του ελεγκτικού οργάνου σε περίπτωση υπέρβασης των τιθεμένων προθεσμιών και εκπρόθεσμης έκδοσης των σχετικών πράξεων, βλ. Μπουκουβάλα Β., Βεβαίωση Φορολογικών Εσόδων και Διαδικασία Διοικητικής Εκτέλεσης: Μετά τους Ν 5104/2024 (ΚΦΔ) και Ν 4978/2022 (ΚΕΔΕ), 2024, σελ. 33, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ.

¹⁴ Η διάκριση αυτή σε επιμέρους είδη έχει σημασία για την αρμοδιότητα του οργάνου που πραγματοποιεί τον έλεγχο, το υποκείμενο σε αυτόν πρόσωπο και τις επιτρεπόμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις, βλ. Καλεβρόσoglou Μ. σε: Μέντης Γ., ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ: Ερμηνεία κατ' άρθρο, 2021, Α' Τόμος, σελ. 594, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ και την εκεί υποσ. 18.

ελέγχου, εφόσον βάσει νέων στοιχείων¹⁵ προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει την προσδιορισθείσα με τον αρχικό έλεγχο ή διαπιστωθεί ότι λόγω σύμπραξης του υπαλλήλου της ελεγκτικής αρχής και του φορολογουμένου περιορίστηκε η φορολογική οφειλή. Υπό τις ίδιες προϋποθέσεις επιτρέπεται να πραγματοποιηθεί νέος μερικός έλεγχος που θα αφορά τον ίδιο φορολογούμενο, το ίδιο χρονικό διάστημα και την ίδια φορολογία ή φορολογικό αντικείμενο που έχουν εξεταστεί ήδη από μερικό ή πλήρη έλεγχο. Παρόμοια, η παρέλευση των χρονικών ορίων διενέργειας του ελέγχου δίχως αυτός να ολοκληρωθεί εμποδίζει την έκδοση νέας εντολής ελέγχου με το ίδιο αντικείμενο, εκτός κι αν εμφανιστούν νέα στοιχεία και το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση καταλογιστικών πράξεων δεν έχει παραγραφεί. Ως νέο στοιχείο νοείται οτιδήποτε έγινε γνωστό στη Φορολογική Διοίκηση μετά το πέρας του αρχικού ελέγχου, στο πλαίσιο του οποίου η Διοίκηση είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια και είχε λάβει τα κατάλληλα μέτρα έρευνας. Μάλιστα, με τον Ν. 4410/2016 το κριτήριο για τον επανέλεγχο γίνεται αντικειμενικό και τα νέα στοιχεία η έννοια των οποίων ταυτίζεται με εκείνη των «συμπληρωματικών στοιχείων» πρέπει να είναι υποχρεωτικά επιβαρυντικά για τον φορολογούμενο¹⁶. Σύμφωνα με την παρ. 6 του άρθρου 27 ΚΦΔ, δεν θεωρούνται ως νέα στοιχεία, ενδεικτικά, οι κάθε είδους φορολογικές δηλώσεις του φορολογούμενου, τα στοιχεία για το υπόλοιπο ή τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του στην ημεδαπή και τα λογιστικά αρχεία του. Τέλος, εξαίρεση από την απαγόρευση αποτελεί και η περίπτωση κατά την οποία ο πρώτος έλεγχος έγινε στο πλαίσιο επιστροφής φόρου.

1.2.2. Απομακρυσμένος και επιτόπιος έλεγχος

Ο απομακρυσμένος φορολογικός έλεγχος λαμβάνει χώρα εξ αποστάσεως από τις εγκαταστάσεις της Υπηρεσίας (άρθρο 27 παρ. 7 ΚΦΔ). Στην περίπτωση αυτή ο ελεγκτής εξετάζει τις υποθέσεις με βάση τα έγγραφα¹⁷ που υποβάλλει ο φορολογούμενος, τις πληροφορίες που έχει ήδη στην κατοχή της Υπηρεσία ή και τα στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος ή τρίτο πρόσωπο και τα οποία αφορούν το υπό έρευνα πρόσωπο, κατόπιν σχετικού αιτήματος της Διοίκησης.

Ο επιτόπιος έλεγχος διενεργείται στην έδρα της επιχείρησης καταρχήν κατά το επίσημο ωράριο της Φορολογικής Διοίκησης με δυνατότητα παράτασης, εφόσον δεν έχει ολοκληρωθεί μέχρι την λήξη του ωραρίου, αλλά μπορεί να πραγματοποιηθεί και εκτός του επίσημου ωραρίου σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 2 εδ. β' ΚΦΔ, αν δικαιολογείται από τη φύση των δραστηριοτήτων του υποκείμενου σε έλεγχο (άρθρα 27 παρ. 7 και 30 ΚΦΔ). Αν, όμως, ο έλεγχος πραγματοποιηθεί σε κατοικία¹⁸, τότε απαιτείται να υπάρχει σχετική εισαγγελική εντολή και να παρίσταται δικαστικός λειτουργός καθ' όλη τη διάρκεια¹⁹. Σε κάθε περίπτωση πριν την έναρξη του ελέγχου, ανεξαρτήτως

¹⁵ Βλ. άρθρο 27 παρ. 6 ΚΦΔ και Φορτσάκη Θ., Τσουρουφλή Α., Φορολογικό Δίκαιο, 8^η έκδοση, 2024, σελ. 491-492, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ.

¹⁶ Βλ. αιτιολογική έκθεση του Ν. 4410/2016 για το άρθρο 25 παρ. 5 και πλέον 27 παρ. 5 ΚΦΔ.

¹⁷ Ενδεικτικά αναφέρονταν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις και οι δηλώσεις στο άρθρο 23 παρ. 2 περ. α' ΚΦΔ πριν την κύρωση του Ν. 5104/2024.

¹⁸ Στην έννοια της κατοικίας περιλαμβάνεται οποιοσδήποτε χώρος που χρησιμοποιείται με σκοπό τη διαβίωση, διαμονή ή και εργασία και δεν είναι προσιτός σε όλους, βλ. Καλεβρόσογλου Μ. σε: Μέντης Γ., ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ: Ερμηνεία κατ' άρθρο, 2021, Α' Τόμος, σελ. 632, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ.

¹⁹ Πριν την τροποποίηση της παρ. 3 του άρθρου 25 του Ν. 4174/2013 από το άρθρο 40 παρ. 11 περ. α' του Ν. 4410/2016, προβλεπόταν η είσοδος σε κατοικία με απλή εισαγγελική εντολή δίχως την παρουσία δικαστικού λειτουργού. Η διάταξη αυτή όσο ίσχυε είχε προκαλέσει προβληματισμούς, διότι ερχόταν σε σύγκρουση με το άρθρο 9 Σ. παρ. 1 για την προστασία του ασύλου της κατοικίας με την οποία τίθεται η προϋπόθεση της παρουσίας εκπροσώπου της δικαστικής εξουσίας σε κάθε περίπτωση και χωρίς εξαιρέσεις για το νόμιμο της έρευνας σε κατοικία. Σημειωτέον ότι η πλειοψηφία του ΝΣΚ στην υπ' αριθμ. 256/2014 γνωμοδότηση είχε κρίνει ότι η μη παρουσία εκπροσώπου της δικαστικής αρχής δεν αντιτίθεται στο άρθρο 9 Σ., αλλά σε κάθε περίπτωση θα πρέπει να τηρείται η

του τόπου που θα λάβει χώρα, επιδεικνύεται από τον αρμόδιο υπάλληλο μαζί με το δελτίο αστυνομικής ή υπηρεσιακής ταυτότητάς του η εντολή²⁰ της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου η οποία θα πρέπει να έχει κοινοποιηθεί προηγουμένως με έγγραφη ειδοποίηση²¹ (άρθρο 30 παρ. 1 ΚΦΔ).

1.3. Η αρμοδιότητα της διενέργειας φορολογικών ελέγχων

Τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης στα οποία αναγνωρίζεται η αρμοδιότητα για την πραγματοποίηση φορολογικών ελέγχων δεν κατονομάζονται, παρά μόνο αναφέρεται στο άρθρο 4 παρ. 1 ΚΦΔ η ευχέρεια του Διοικητή της ΑΑΔΕ να μεταβιβάζει αρμοδιότητες, να αναθέτει τα καθήκοντά του και να εξουσιοδοτεί ιεραρχικά υφιστάμενά του όργανα να υπογράφουν, κατόπιν εντολής του, πράξεις της αρμοδιότητάς του. Πάντως, η διενέργειά των ελέγχων ανατίθεται από τον ίδιο τον Διοικητή της ΑΑΔΕ ή από τα εξουσιοδοτημένα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης σε υπάλληλο ή υπαλλήλους με την έκδοση εντολής ελέγχου²². Τα κυριότερα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης με ελεγκτικές αρμοδιότητες²³ είναι η ΥΕΔΔΕ²⁴, το ΚΕΦΟΜΕΠ²⁵, το ΚΕΜΕΕΠ^{26, 27}, οι ΔΟΥ²⁸ και τα ΕΛΚΕ²⁹.

1.4. Η εξουσία της Φορολογικής Διοίκησης

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. Για τον σκοπό αυτό τα όργανά της μπορούν να ελέγχουν έγγραφα, λογιστικά αρχεία, στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, να υποβάλλουν ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα και να ερευνούν εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων (άρθρο 27 παρ. 1 ΚΦΔ). Η αποτελεσματικότητα των ελέγχων αυτών επιτυγχάνεται με την αναγνώριση των εξουσιών αυτών που αναλύονται ακολούθως και παράλληλα με την επιβάρυνση των διοικουμένων με αντίστοιχες υποχρεώσεις, η μη τήρηση των οποίων συνεπάγεται την επιβολή κυρώσεων³⁰.

αρχή της αναλογικότητας και η προβλεπόμενη διαδικασία. Τελικώς, ο νομοθέτης επέλεξε την εναρμόνιση με την ΓνωμΕισΑΠ 6/2014 με την οποία έγινε δεκτό ότι δεν ήταν σύμφωνη με την συνταγματική τάξη η ως άνω ρύθμιση. Βλ. Λαζαράκο Γ. σε: Βλαχόπουλος Σπ., Θεμελιώδη δικαιώματα: Ατομικά, κοινωνικά και πολιτικά δικαιώματα, 2022, σελ. 228, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, Φινοκαλιώτη Κ., Φορολογικό δίκαιο, 6^η έκδοση, 2020, Κεφάλαιο 6^ο, V.6.στ., εκδ. ΣΑΚΚΟΥΛΑ, Γνωμ. ΝΣΚ 256/2014 και ΓνωμΕισΑΠ 6/2014.

²⁰ Στο άρθρο 27 παρ. 2 προσδιορίζεται το ελάχιστο περιεχόμενο της εντολής ελέγχου.

²¹ Πλέον με τον Ν. 5104/2024 απαιτείται προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση σε κάθε περίπτωση επιτόπιου ελέγχου και όχι αποκλειστικά στην περίπτωση του πλήρους επιτόπιου ελέγχου.

²² Βλ. σχετικά την υπ' 18 περ. της Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

²³ Βλ. αναλυτικότερα για τις αρμοδιότητες των οργάνων αυτών την με αριθμ. πρωτ. Δ. ΟΡΓ. Α 1065199 ΕΞ 2022 /20-07-2022 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ η οποία τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε από την Δ. ΟΡΓ. Α 1033714 ΕΞ 2024 και, όπως γενικότερα οι αρμοδιότητες ανακαθορίζονται με όμοιες αποφάσεις σύμφωνα με τις εκάστοτε κείμενες διατάξεις.

²⁴ Τα καθήκοντα της ΥΕΔΔΕ καθορίζονται στο άρθρο 48Α της με αριθμ. πρωτ. Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (εφεξής καλούμενη ως Οργανισμός της ΑΑΔΕ), όπως ισχύει μετά τις τροποποιήσεις.

²⁵ Βλ. άρθρο 34 παρ. 1 του Ν. 4141/2013.

²⁶ Βλ. άρθρο 34 παρ. 2 του Ν. 4141/2013. Είναι η πρώην ΔΟΥ Μεγάλων Επιχειρήσεων.

²⁷ Το ΚΕΦΟΜΕΠ και το ΚΕΜΕΕΠ πρόκειται να ενοποιηθούν σε μία Υπηρεσία, το Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Φορολογούμενων (ΚΕΜΕΦ), βλ. https://www.aade.gr/sites/default/files/2024-12/dt_27.12.2024...pdf.

²⁸ Βλ. άρθρο 48 του Οργανισμού της ΑΑΔΕ.

²⁹ Βλ. άρθρο 47Α παρ. 5 του Οργανισμού της ΑΑΔΕ.

³⁰ Βλ. Φινοκαλιώτη Κ., Φορολογικό δίκαιο (6^η έκδοση, 2020), Κεφάλαιο 6^ο, V.6., εκδ. ΣΑΚΚΟΥΛΑ.

Αναλυτικότερα³¹:

1.4.1. Παροχή πληροφοριών και στοιχείων από τον φορολογούμενο

Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να ζητήσει εγγράφως (πρόσκληση) από τον φορολογούμενο να της προσκομίσει αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου ή πληροφορίες. Το αίτημα αυτό θα πρέπει να ικανοποιηθεί εντός δέκα εργάσιμων ημερών από την κοινοποίησή του με δυνατότητα παράτασης, εφόσον ο αρμόδιος Προϊστάμενος το επιτρέψει με σχετική του πράξη και ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των αιτηθέντων πληροφοριών από τις οποίες προκύπτει ότι η μη έγκαιρη προσκόμιση δεν οφείλεται σε δική του υπαιτιότητα αλλά σε πράξεις ή παραλείψεις της Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας (άρθρο 14 παρ. 1 και 2 ΚΦΔ). Μόλις η Φορολογική Διοίκηση παραλάβει τα έγγραφα, παραδίδει στον φορολογούμενο λεπτομερές αποδεικτικό παράδοσης (άρθρο 14 παρ. 4 ΚΦΔ). Υποχρέωση παροχής αντιγράφων δεν υπάρχει, ωστόσο, για τον ελεγχόμενο που τηρεί βιβλία σύμφωνα με το απλογραφικό λογιστικό σύστημα και δηλώνει ότι το σύνολο των σχετικών πληροφοριών εσόδων και εξόδων έχει διαβιβασθεί στην ψηφιακή πλατφόρμα «myDATA».

Η υποχρέωση προς παροχή πληροφοριών αφορά σαφώς όσες βρίσκονται στην κατοχή του φορολογούμενου και είναι απαραίτητες για τη διαπίστωση της ορθότητας της φορολογικής του κατάστασης³². Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να χρησιμοποιήσει την ως άνω εξουσία στο πλαίσιο φορολογικού ελέγχου αλλά και προγενέστερα με σκοπό να συγκεντρώσει πληροφορίες που θα τις λάβει υπόψη μελλοντικά, όταν θα διενεργήσει φορολογικό έλεγχο.

1.4.2. Πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου

Η Φορολογική Διοίκηση δικαιούται να λάβει αντίγραφα του συνόλου λογιστικών αρχείων και άλλων εγγράφων³³ που ο φορολογούμενος δηλώνει ως ακριβή αντίγραφα³⁴. Καταρχήν μετακίνηση των εγγράφων αυτών εκτός των εγκαταστάσεων του ελεγχόμενου απαγορεύεται, αλλά κατ' εξαίρεση αν ο φορολογούμενος αδυνατεί να παράσχει αμέσως ακριβή αντίγραφα, τότε

³¹ Βλ. Αρμαμέντο Π. και Καλεβρόσoglou Μ. σε: Μέντης Γ., ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ: Ερμηνεία κατ' άρθρο, 2021, Α' Τόμος, σελ. 191 και 592 αντίστοιχα, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, όπου υποστηρίζεται πως τα άρθρα 13 επ. ΚΦΔ εφαρμόζονται συμπληρωματικά στο στάδιο του φορολογικού ελέγχου. Ομοίως, υποστηρίζεται για παράδειγμα πως το άρθρο 15 ΚΦΔ έχει γενικό χαρακτήρα, καθώς εφαρμόζεται σε όλα τα ρυθμιζόμενα από τον ΚΦΔ φορολογικά αντικείμενα και σε κάθε στάδιο της φορολογικής διαδικασίας, και σχετίζεται με τη διαθεσιμότητα της πληροφορίας και την πρόσβαση της Φορολογικής Διοίκησης σ' αυτήν, βλ. Θεοχαροπούλου Ελ., Φορολογική διαφάνεια και ανταλλαγή πληροφοριών σε καιρούς δημοσιονομικής και παγκόσμιας οικονομικής κρίσης, 2016, σελ. 94, εκδ. Αφοί Κυριακίδη – ΕΚΔΟΣΕΙΣ Α.Ε., Αρμαμέντο Π. σε: Μέντης Γ., ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ: Ερμηνεία κατ' άρθρο, 2021, Α' Τόμος, σελ. 192 και 238, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, καθώς και άρθρο 2 ΚΦΔ.

³² Βλ. Αρμαμέντο Π. σε: Μέντης Γ., ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ: Ερμηνεία κατ' άρθρο, 2021, Α' Τόμος, σελ. 196, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, καθώς και την σκ. 2 της ΣτΕ 1020/2021, όπου αναφέρεται ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται «κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης».

³³ Τέτοια έγγραφα μπορεί να είναι για παράδειγμα τα πελατολόγια, καταστάσεις προμηθευτών και τα έγγραφα που σχετίζονται με την περιουσιακή κατάσταση προσώπων που δεν ασκούν κάποια επαγγελματική δραστηριότητα, βλ. Καλεβρόσoglou Μ. σε: Μέντης Γ., ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ: Ερμηνεία κατ' άρθρο, 2021, Α' Τόμος, σελ. 608, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ.

³⁴ Αν ο φορολογούμενος αρνηθεί να προβεί σε τέτοια δήλωση, ο υπάλληλος που διενεργεί τον έλεγχο σημειώνει την σχετική άρνηση στα έγγραφα.

ο ελεγκτής επιτρεπτά απομακρύνει τα πρωτότυπα συντάσσοντας απόδειξη παραλαβής³⁵. Η απομάκρυνση μπορεί να διαρκέσει έως δέκα ημέρες, ενώ αν τα στοιχεία που παρελήφθησαν δεν επιστραφούν εντός αυτής της προθεσμίας θα πρέπει να κατασχεθούν³⁶. Επιπλέον, ο υποκείμενος σε έλεγχο οφείλει να διασφαλίζει την απρόσκοπτη πρόσβαση στον ελεγκτή, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και τον τρόπο τήρησης των λογιστικών αρχείων³⁷. Η υποχρέωση αυτή ισχύει και για τρίτους που παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία αρχείων και πληροφοριών, υπό την προϋπόθεση ότι θα υποβληθεί σχετικό αίτημα από τη Φορολογική Διοίκηση.

1.4.3. Κατάσχεση βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης

Στο άρθρο 29 παρ. 3 και 4 ΚΦΔ προβλέπεται το δικαίωμα του διενεργούντος τον έλεγχο υπαλλήλου να κατάσχει λογιστικά αρχεία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα³⁸ βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το κρίνει αναγκαίο, με σκοπό να διαφυλαχθεί η αποδεικτική αξία αυτών και να αποτραπεί η εξαφάνισή τους ή η αλλοίωση του περιεχομένου τους, γεγονός που θα επιδρούσε στην ορθότητα της καταλογιστικής πράξης. Προϋπόθεση της νομιμότητας της κατάσχεσης αποτελεί η σύνταξη σχετικής έκθεσης, η οποία πρέπει να φέρει υπογραφή από τον υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον ελεγχόμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπό του ή λογιστή του, ή στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, πέρα από τα ως άνω πρόσωπα, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησής τους ή φορολογικό εκπρόσωπό τους³⁹, και να μνημονεύεται ο χρόνος και ο τόπος της κατάσχεσης, το υποκείμενο και το αντικείμενο της κατάσχεσης⁴⁰. Ακολουθώντας, ο υπάλληλος παραδίδει αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης στον φορολογούμενο ή σε κάποιο από τα προηγούμενα πρόσωπα. Στην περίπτωση, όμως, που τα αρχεία ή τα έγγραφα είναι τρίτου φορολογούμενου, τότε δεν τίθεται ζήτημα νομιμότητας από την μη επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν.

1.4.4. Πληροφορίες και στοιχεία από τρίτους

Με το άρθρο 15 ΚΦΔ ρυθμίζονται κατά τρόπο ενιαίο οι υποχρεώσεις των τρίτων είτε εντάσσονται στον δημόσιο τομέα είτε στον ιδιωτικό. Ειδικότερα, η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να ζητά με έγγραφο ή ηλεκτρονικό αίτημα του Διοικητή πληροφορίες και έγγραφα από κρατικές υπηρεσίες και ιδιώτες⁴¹. Ως προς τις κρατικές υπηρεσίες, οι φορείς της Γενικής Κυβέρνησης, οι δικαστικές, εισαγγελικές και ανεξάρτητες αρχές, όλοι οι δημόσιοι οργανισμοί, φορείς και εταιρείες, όπου συμμετέχει ή έχει την εποπτεία το κράτος, υποχρεούνται να παρέχουν στη

³⁵ Το δικαίωμα αυτό θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι υπάρχει μετά την παρέλευση εύλογου χρονικού διαστήματος εντός του οποίου είναι εφικτή ανάλογα με τις περιστάσεις η κατά τη συνήθη πορεία των πραγμάτων αναπαραγωγή των πρωτοτύπων, βλ. Καλεβρόσoglou Μ. σε: Μέντης Γ., ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ: Ερμηνεία κατ' άρθρο, 2021, Α' Τόμος, σελ. 614-615, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ.

³⁶ Φορτσάκη Θ., Τσουρουφλή Α., Φορολογικό Δίκαιο, 8^η έκδοση, 2024, σελ. 491, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ.

³⁷ Πρακτικά αυτό σημαίνει ότι ο ελεγχόμενος υποχρεούται να παρέχει πρόσβαση στα αρχεία του, έστω και αν αυτά βρίσκονται σε εγκατάσταση τρίτου, χωρίς όμως ο τρίτος να καθίσταται ελεγχόμενο πρόσωπο, βλ. Καλεβρόσoglou Μ. σε: Μέντης Γ., ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ: Ερμηνεία κατ' άρθρο, 2021, Α' Τόμος, σελ. 610, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ.

³⁸ Με την έννοια ότι δεν προβλέπονται στον φορολογικό νόμο, βλ. Καλεβρόσoglou Μ. σε: Μέντης Γ., ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ: Ερμηνεία κατ' άρθρο, 2021, Α' Τόμος, σελ. 612, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ.

³⁹ Αν κάποιο από τα πρόσωπα αυτά αρνηθεί να υπογράψει, η έκθεση κατάσχεσης θυροκολλάται.

⁴⁰ Βλ. Φορτσάκη Θ., Τσουρουφλή Α., Φορολογικό Δίκαιο, 8^η έκδοση, 2024, σελ. 491, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ και Φινοκαλιώτη Κ., Φορολογικό δίκαιο, 6^η έκδοση, 2020, Κεφάλαιο 6^ο, V.6.β., εκδ. ΣΑΚΚΟΥΛΑ και τις εκεί παραπομπές.

⁴¹ Βλ. τις περ. 6-8 της Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017, όπως τροποποιήθηκε, για την εξουσιοδότηση υπογραφής.

Φορολογική Διοίκηση κάθε διαθέσιμη πληροφορία και να επιδεικνύουν, χωρίς τη μεταφορά τους εκτός των εγκαταστάσεων, όλα τα πρωτότυπα έγγραφα, μητρώα και στοιχεία που έχουν στην κατοχή τους. Η διάταξη αυτή αφορά δηλαδή όλες τις δημόσιες υπηρεσίες και επιχειρήσεις που ανήκουν στο Κράτος ή ελέγχονται από αυτό. Αντίθετα, όταν το αίτημα σχετίζεται με πληροφορίες που αφορούν σε εκκρεμείς ενώπιον των αρμόδιων εισαγγελικών αρχών ή των ποινικών δικαστηρίων ποινικές υποθέσεις δεν υπάρχει τέτοια υποχρέωση, εκτός κι αν έχει χορηγηθεί προηγουμένως έγγραφη άδεια από τον αρμόδιο Εισαγγελέα. Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση που τις πληροφορίες διαθέτει η Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες⁴². Λοιπά τρίτα πρόσωπα, τα οποία απαριθμούνται στη διάταξη ενδεικτικά, όπως χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, οργανισμοί συλλογικών επενδύσεων, επιμελητήρια, συμβολαιογράφοι, υποθηκοφύλακες, προϊστάμενοι των κτηματολογικών γραφείων, οικονομικοί, κοινωνικοί ή επαγγελματικοί φορείς ή οργανώσεις, υποχρεούνται να απαντήσουν σε ερώτημα της Διοίκησης που τους υποβάλλει αυτή με σκοπό να προσδιορίσει την φορολογική υποχρέωση, που προκύπτει με βάση τις διασταυρώσεις των στοιχείων, και τελικώς να εισπράξει τη φορολογική οφειλή. Ομοίως, με τις δημόσιες υπηρεσίες οι ιδιώτες επιδεικνύουν ή χορηγούν αντίγραφα των αιτούμενων πληροφοριών, δεν υποχρεούνται όμως να τις μεταφέρουν εκτός των εγκαταστάσεών τους. Η προθεσμία προς ανταπόκριση η οποία είναι αποκλειστική προσδιορίζεται σε δέκα ημέρες από την παραλαβή του ερωτήματος κι αν πρόκειται για μία εξαιρετικά σύνθετη υπόθεση, τότε προβλέπεται δυνατότητα παράτασης για επιπλέον είκοσι ημέρες. Παρόμοια προθεσμία, ωστόσο, δεν τίθεται για τις κρατικές υπηρεσίες για τις οποίες πρέπει να γίνει δεκτό ότι ισχύει η προθεσμία πενήντα ημερών του άρθρου 4 του Ν. 2690/1999⁴³. Επιπρόσθετα, η Διοίκηση έχει το δικαίωμα να ζητά από κάθε διαχειριστή ψηφιακής πλατφόρμας, η οποία δραστηριοποιείται στην οικονομία του διαμοιρασμού ή μέσω της οποίας διατίθενται αγαθά ή υπηρεσίες στην Ελλάδα ή από φορολογικούς κατοίκους Ελλάδας ή από μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπών επιχειρήσεων στην Ελλάδα, ανεξάρτητα από το εάν αυτή έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, πληροφορίες σχετικά με πρόσωπα που χρησιμοποιούν την πλατφόρμα ως πωλητές και για τα οποία προκύπτουν φορολογικές υποχρεώσεις στην Ελλάδα. Αντίστοιχα, προβλέπεται δυνατότητα υποβολής αιτήματος σε πάροχο υπηρεσιών πληρωμών για παροχή πληροφοριών σχετικά με τις συναλλαγές που εκτελούνται μέσω τερματικών, ημεδαπής ή αλλοδαπής, «Ηλεκτρονικής Μεταφοράς Κεφαλαίων στο Σημείο Πώλησης (Electronic Funds Transfer at the point of sale, EFT/POS)» αποδοχής καρτών πληρωμών ή σχετικά με τις συναλλαγές που εκτελούνται μέσω λογαριασμών και κάθε είδους χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών συναλλαγές, για τις οποίες προκύπτουν φορολογικές υποχρεώσεις στην Ελλάδα.

Από την υποχρέωση παροχής πληροφοριών δεν εξαιρούνται τρίτα πρόσωπα που δεσμεύονται από το επαγγελματικό απόρρητο σύμφωνα με την παρ. 6 του άρθρου 15 ΚΦΔ. Αυτά, όμως, επιτρέπεται να παράσχουν στην ΑΑΔΕ μόνο στοιχεία που σχετίζονται με οικονομικές συναλλαγές τους με τον ελεγχόμενο και όχι οποιοδήποτε στοιχείο σχετίζεται με το πρόσωπο για το οποίο ζητείται. Για την παροχή των λοιπών πληροφοριών⁴⁴ είναι αναγκαία η προηγούμενη έγγραφη και αιτιολογημένη

⁴² Βλ. και άρθρο 34 παρ. 1 του Ν. 4557/2018 στο οποίο προβλέπεται αφενός ότι η παροχή πληροφοριών από την εν λόγω δημόσια αρχή τελείται σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας, οι πληροφορίες πρέπει να σχετίζονται με το έργο της αιτούσας αρχής, και αφετέρου το δικαίωμά της να αρνηθεί να χορηγήσει τις ζητούμενες πληροφορίες.

⁴³ Βλ. Αρμαμέντο Π. σε: Μέντης Γ., ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ: Ερμηνεία κατ' άρθρο, 2021, Α' Τόμος, σελ. 245, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ.

⁴⁴ Η κάμψη του επαγγελματικού απορρήτου έχει προκαλέσει προβληματισμούς αναφορικά με την νομιμότητά της, βλ. αναλυτικότερα Φινοκαλιώτη Κ., Φορολογικό δίκαιο, 6^η έκδοση, 2020, Κεφάλαιο 6^ο, V.6.γ., εκδ. ΣΑΚΚΟΥΛΑ και κατωτέρω υπό 5.5..

άδεια⁴⁵ του αρμόδιου Εισαγγελέα, αντίγραφο της οποίας επισυνάπτεται στο αίτημα παροχής πληροφοριών. Ειδικότερα, αν δηλαδή δοθούν οι ζητούμενες πληροφορίες δίχως την εισαγγελική άδεια, ο τρίτος θα είναι αντιμέτωπος με ποινικές και αστικές ευθύνες για παραβίαση του επαγγελματικού απορρήτου. Με την διάταξη αυτή επιτρέπεται βεβαίως να ζητηθούν πληροφορίες για οικονομικές συναλλαγές φορολογούμενου με άλλα τρίτα πρόσωπα που πραγματοποιήθηκαν μέσω του δεσμευόμενου από το επαγγελματικό απόρρητο.

Το αίτημα παροχής πληροφοριών ανεξαρτήτως σε ποιον απευθύνεται για να είναι νόμιμο πρέπει να πληροί το κριτήριο της εύλογης συνάφειας, ήτοι οι αιτούμενες πληροφορίες να συνδέονται με συγκεκριμένη φορολογική υπόθεση. Το κριτήριο αυτό μαζί με την αρχή της αναλογικότητας εφαρμόζει και ο Εισαγγελέας, όταν αξιολογεί αίτημα προς παροχή πρόσβασης σε εκκρεμή ποινική δικογραφία ή πληροφορίες που καλύπτονται από επαγγελματικό απόρρητο και δεν αφορούν οικονομικές συναλλαγές⁴⁶.

Πέραν της δυνατότητας να λάβει η Φορολογική Διοίκηση πληροφορίες μέσω της υποβολής αιτήματος, λαμβάνει επίσης πληροφορίες αυτομάτως από ορισμένες κατηγορίες προσώπων ή αυθόρμητα δυνάμει του άρθρου 15 και του άρθρου 83 παρ. 12⁴⁷ ΚΦΔ και του Ν. 4170/2013. Ομοίως, με την περίπτωση της παροχής πληροφοριών από τον ίδιο τον φορολογούμενο επιδιώκεται η συγκέντρωση δεδομένων με σκοπό την εξέταση της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του ελεγχόμενου και την χρησιμοποίησή τους στον φορολογικό έλεγχο.

1.4.5. Υποχρέωση συνεργασίας του φορολογούμενου και τρίτων

Όπως, γίνεται αντιληπτό από τα παραπάνω και εν γένει από τις διατάξεις του ΚΦΔ προκύπτει ότι ο φορολογούμενος κατά τη διενέργεια ελέγχου αλλά και σε προγενέστερο στάδιο υποχρεούται να παρέχει στους εξουσιοδοτημένους από τη Φορολογική Διοίκηση για τη διενέργεια των ελέγχων υπαλλήλους όλες τις απαραίτητες πληροφορίες και στοιχεία για την πρόσβαση στα λογιστικά αρχεία και εν γένει στο πληροφοριακό υλικό που του ζητείται, να συνεργάζεται πλήρως μαζί τους, να παρίσταται στον τόπο διεξαγωγής του ελέγχου και να απαντά σε τυχόν ερωτήματά τους, να διευκολύνει εν γένει το έργο τους και να μην τους παρεμποδίζει. Υποχρέωση παροχής πληροφοριών έχουν και οι τρίτοι. Η παραβίαση της υποχρέωσης αυτής έχει ως αποτέλεσμα την επιβολή χρηματικών κυρώσεων στον φορολογούμενο και σε τρίτους που προβλέπονται στο άρθρο 53 παρ. 1, 2, 9 και 11 ΚΦΔ και γενικότερα στο Μέρος Θ' του ΚΦΔ.

1.4.6. Συνδρομή των αστυνομικών οργάνων

Στο πλαίσιο της πραγματοποίησης φορολογικού ελέγχου ο υπάλληλος της Φορολογικής Διοίκησης έχει το δικαίωμα, όποτε το θεωρεί αναγκαίο, να ζητήσει τη βοήθεια της Ελληνικής Αστυνομίας η οποία είναι υποχρεωμένη να την παρέχει στον χρόνο και τον τόπο που θα καθοριστεί (άρθρο 30 παρ. 4 ΚΦΔ).

⁴⁵ Το ελάχιστο περιεχόμενο του αιτήματος για τη χορήγηση της εισαγγελικής άδειας αναφέρεται στην παρ. 6 του άρθρου 15 ΚΦΔ.

⁴⁶ Βλ. Αρμαμέντο Π. σε: Μέντης Γ., ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ: Ερμηνεία κατ' άρθρο, 2021, Α' Τόμος, σελ. 245-246 και 294, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ.

⁴⁷ Βλ. ΠΟΛ.1033/2014 «Υποχρεώσεις φορέων για αποστολή στοιχείων στην ΑΑΔΕ», όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ.1054/2.3.2015, την ΠΟΛ.1260/3.12.2015, την Α.1177/2019, την Α.1271/2021, την Α.1004/2024 και την Α.1185/2024.

1.4.7. Συστήματα λήψης ή καταγραφής ήχου και εικόνας

Με το άρθρο 27 παρ. 10 ΚΦΔ παρέχεται το δικαίωμα στους φορολογικούς ελεγκτές να χρησιμοποιούν συστήματα λήψης ή καταγραφής ήχου και εικόνας, όταν βρίσκονται εκτός των εγκαταστάσεων της Υπηρεσίας τους στο πλαίσιο διεξαγωγής ελέγχου ή και εντός αυτών στο πλαίσιο συναλλαγής με τους φορολογουμένους. Στο καταγεγραμμένο υλικό έχουν τη δυνατότητα να έχουν πρόσβαση οι φορολογούμενοι, κατόπιν σχετικής αίτησής τους. Σκοπός της διάταξης αυτής είναι η διασφάλιση του αδιάβλητου της διαδικασίας διενέργειας φορολογικών ελέγχων εκ μέρους των ελεγκτικών οργάνων και η ευχερής απόδειξη διάπραξης αξιόποινων πράξεων κατά τη διάρκεια των ελέγχων σε βάρος των ελεγκτών, οι οποίες μπορεί να συνίστανται σε παρεμπόδιση του ελέγχου με τη χρήση βίας ή απειλής (άρθρο 13Α παρ. 3 του Ν. 2523/1997)⁴⁸.

Το άρθρο 83 παρ. 31 περ. γ' ΚΦΔ συνιστά εξουσιοδοτική διάταξη σύμφωνα με την οποία ο Διοικητής της ΑΑΔΕ κατόπιν γνωμοδότησης της ΑΠΔΠΧ⁴⁹ καθορίζει με πράξη του τους όρους και τις προϋποθέσεις λειτουργίας των συστημάτων αυτών, την κατοχύρωση των δικαιωμάτων των υποκειμένων των δεδομένων, τα τεχνικά ζητήματα, τα μέτρα ασφαλείας, τα πρόσωπα που μπορούν να κάνουν χρήση των συστημάτων, τα πρόσωπα που μπορούν να έχουν πρόσβαση στο σχετικό υλικό και τις προϋποθέσεις πρόσβασης και την διαδικασία καταστροφής του υλικού⁵⁰.

Η έκδοση τέτοιων εξουσιοδοτικών διατάξεων είναι ιδιαίτερα κρίσιμη για την προστασία των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα και θα πρέπει να συμβαδίζει με τους ανώτερης τυπικής ισχύος κανόνες δικαίου, καθώς η βιντεοσκόπηση συνιστά μορφή επεξεργασίας και το καταγραφέν υλικό μπορεί να υπαχθεί σε περαιτέρω επεξεργασία. Συνεπώς, εγκυμονεί κίνδυνος παραβίασης του οικείου με την προστασία των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα νομικού πλαισίου είτε στο στάδιο της διεξαγωγής ελέγχου ή αργότερα με την παράνομη επεξεργασία προσωπικών δεδομένων είτε με την μη ικανοποίηση των δικαιωμάτων του φορέα τους.

1.5. Τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου

Στο άρθρο 33 ΚΦΔ περιγράφονται τα αποτελέσματα και η διαδικασία που έπεται της ολοκλήρωσης του φορολογικού ελέγχου μέχρι το στάδιο της κοινοποίησης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και της έκθεσης ελέγχου. Το τελικό στάδιο της εν λόγω διαδικασίας είναι η έκδοση οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με την οποία διορθώνεται ο πρότερος ανακριβής ή εσφαλμένος προσδιορισμός φόρου με την πραγματοποίηση λογιστικού ή τεκμαρτού προσδιορισμού ή με την εφαρμογή έμμεσων μεθόδων. Παράλληλα είναι δυνατόν να επιβληθούν τόκοι, διοικητικές κυρώσεις, ποινικές κυρώσεις, διοικητικές κυρώσεις ποινικής φύσης⁵¹.

1.5.1. Έκθεση ελέγχου⁵²

Η φορολογική ελεγκτική διαδικασία ολοκληρώνεται επίσημα με την έκδοση της έκθεσης ελέγχου την οποία συντάσσει ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος για τη διενέργειά

⁴⁸ Βλ. αιτιολογική έκθεση του Ν. 5073/2023 για το άρθρο 25 του ίδιου νόμου.

⁴⁹ Βλ. άρθρο 57 παρ. 1 περ. γ' ΓΚΠΔ και άρθρο 13 παρ. 1 περ. γ' του Ν. 4624/2019.

⁵⁰ Παρόμοια διάταξη είχε προβλεφθεί αρχικά με την προσθήκη της 5^{ης} παραγράφου του άρθρου 23 ΚΦΔ μετά την τροποποίηση που επέφερε ο Ν. 5073/2023.

⁵¹ Βλ. Φορτσάκη Θ., Τσουρουφλή Α., Φορολογικό Δίκαιο, 8^η έκδοση, 2024, σελ. 518, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ.

⁵² Βλ. αναλυτικότερα Φορτσάκη Θ., Τσουρουφλή Α., Φορολογικό Δίκαιο, 8^η έκδοση, 2024, σελ. 515-518, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, Φινokaλιώτη Κ., Φορολογικό δίκαιο, 6^η έκδοση, 2020, Κεφάλαιο 6^ο, V.9.β., εκδ. ΣΑΚΚΟΥΛΑ και άρθρο 27 παρ. 8 ΚΦΔ.

του⁵³. Το περιεχόμενο της έκθεσης⁵⁴, μεταξύ άλλων, αποτελείται από τις διατάξεις, βάσει των οποίων προσδιόρισε τον φόρο ο ελεγκτής, και τις διαπιστώσεις του οι οποίες θα πρέπει να μην αντιφάσκουν μεταξύ τους, να είναι αιτιολογημένες και να εμπίπτουν στην έκταση που προσδιορίστηκε με την εντολή ελέγχου⁵⁵. Η έκθεση μπορεί να καλύπτει περισσότερα του ενός φορολογικά αντικείμενα και οικονομικά έτη υπό την προϋπόθεση ότι θα υπάρχει αυτοτελής αιτιολογία για το κάθε αντικείμενο και έτος ξεχωριστά⁵⁶. Κατ' αυτόν τον τρόπο αποτελεί τη βάση για τις αποφάσεις των φορολογικών αρχών σχετικά με τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας και την επιβολή κυρώσεων. Η εν λόγω έκθεση, αφού συνταχθεί, στη συνέχεια κοινοποιείται στον ελεγχθέντα μαζί με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου η οποία είναι πλήρως αιτιολογημένη και περιλαμβάνει τόσο τον προσδιοριζόμενο φόρο όσο και τα πρόστιμα για τις διαπιστωμένες παραβάσεις. Η κοινοποίηση της πράξης προσδιορισμού φόρου χωρίς την έκθεση αποτελεί πλημμελή κοινοποίηση με συνέπεια τη μη έναρξη της προθεσμίας άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής και προσφυγής ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων⁵⁷.

Η έκθεση ελέγχου συνιστά την αιτιολογία της πράξης προσδιορισμού του φόρου και στερείται εκτελεστού χαρακτήρα⁵⁸ με αποτέλεσμα να μην μπορεί να προσβληθεί αυτοτελώς. Ωστόσο, με βάση τα ανωτέρω γίνεται κατανοητό ότι αποτελεί ουσιώδη τύπο της διαδικασίας. Αυτό σημαίνει ότι τυχόν έλλειψη της έκθεσης έχει ως αποτέλεσμα την ακυρότητα της πράξης προσδιορισμού φόρου η οποία δεν μπορεί να καλυφθεί από άλλα έγγραφα και εκθέσεις. Την ίδια συνέπεια έχει και η παντελής αοριστία της έκθεσης, όχι, όμως, άλλες ελλείψεις του περιεχομένου της. Ζήτημα εγκυρότητας, πάντως, δεν τίθεται στην περίπτωση που το αρμόδιο όργανο της Φορολογικής Αρχής εκδίδει έκθεση ελέγχου υιοθετώντας τα ευρήματα άλλου φορολογικού ή μη οργάνου.

Η έκθεση είναι δημόσιο έγγραφο, καθώς έχει συνταχθεί σύμφωνα με τους νόμιμους τύπους από το αρμόδιο καθ' ύλην και κατά τόπον δημόσιο όργανο, ήτοι τον οριζόμενο από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλο για τη διενέργεια του ελέγχου, στο πλαίσιο άσκησης των καθηκόντων του. Συνεπώς, παράγει πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτήν από τον ελεγκτή και, ειδικότερα, ως προς δικές του ενέργειες ή όσα έγιναν ενώπιόν του και έγιναν αντιληπτά με τις

⁵³ Βλ. Μπουκουβάλα Β., Βεβαίωση Φορολογικών Εσόδων και Διαδικασία Διοικητικής Εκτέλεσης: Μετά τους Ν 5104/2024 (ΚΦΔ) και Ν 4978/2022 (ΚΕΔΕ), 2024, σελ. 33, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ και Πανταζόπουλο Π., Τα Συνταγματικά Όρια του Φορολογικού Ελέγχου, 2012, σελ. 133, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ.

⁵⁴ Το περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου προσδιορίζεται στο άρθρο 21 του ΠΔ 16/1989.

⁵⁵ Ο ελεγκτής δεσμεύεται από την εντολή ελέγχου και, συνεπώς, δεν επιτρέπεται να επιληφθεί για φορολογικό αντικείμενο μη καθοριζόμενο από την έκθεση. Εντούτοις, σύμφωνα με το άρθρο 27 παρ. 9 ΚΦΔ η Φορολογική Διοίκηση έχει τη δυνατότητα να εκδώσει νέα εντολή ελέγχου, εφόσον κατά τη διάρκεια διεξαγωγής φορολογικού ελέγχου ο οριζόμενος για τον σκοπό αυτό υπάλληλος, ο οποίος υποβάλλει σχετικό αίτημα, εντοπίσει παράβαση που αφορά χρονικό διάστημα ή είδη φορολογίας μη καλυπτόμενα από την υπάρχουσα εντολή ελέγχου και οι σχετικές αξιώσεις της πρώτης δεν έχουν ακόμα παραγραφεί. Αν τελικά εκδοθεί νέα εντολή αυτή θα πρέπει να αφορά τον έλεγχο της συγκεκριμένης παράβασης.

⁵⁶ Βλ. Μπουκουβάλα Β., Βεβαίωση Φορολογικών Εσόδων και Διαδικασία Διοικητικής Εκτέλεσης: Μετά τους Ν 5104/2024 (ΚΦΔ) και Ν 4978/2022 (ΚΕΔΕ), 2024, σελ. 35, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ.

⁵⁷ Η άσκηση της διοικητικής ή δικαστικής προσφυγής εξαρτάται από το αν το αντικείμενο της προσβαλλόμενης πράξης ή παράλειψης εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΚΦΔ, όπως αυτό καθορίζεται στο άρθρο 2 και 118 (παράρτημα Α') ΚΦΔ, βλ. Πανταζόπουλο Π., Η δικονομία των φορολογικών διαφορών, 2023, σελ. 23-24, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ και Φορτσάκη Θ., Τσουρουφλή Α., Φορολογικό Δίκαιο, 8^η έκδοση, 2024, σελ. 517-518, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ.

⁵⁸ Η έννοια της εκτελεστότητας συνίσταται στον καθορισμό μιας ορισμένης συμπεριφοράς ως υποχρεωτικής από την στιγμή της έκδοσής της, χωρίς να απαιτείται άλλη διαδικασία για την επιβολής της. Έτσι, η εκτελεστή διοικητική πράξη θεσπίζει μονομερώς έναν κανόνα δικαίου. Βλ. Σπηλιωτόπουλο Επ., Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, 15^η έκδοση, 2017, Τόμος 1^{ος}, σελ. 103, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ.

αισθήσεις του, ενώ, αντίθετα, τα λοιπά γεγονότα και διαπιστώσεις εκτιμώνται ελεύθερα από το δικαστήριο σύμφωνα με το άρθρο 171 §4 και 148 ΚΔΔικ⁵⁹.

1.5.2. Πράξεις προσωρινού και οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου

Μετά την επεξεργασία των συλλεγέντων στοιχείων, αρχικά, κοινοποιείται στον ελεγχθέντα το σημείωμα διαπιστώσεων μαζί με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Στο σημείο αυτό ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να ασκήσει το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης εντός είκοσι ημερών από την κοινοποίηση διατυπώνοντας εγγράφως τις ενστάσεις του επί των αποδιδόμενων παραβάσεων και να ασκήσει το δικαίωμα πρόσβασης⁶⁰ στα στοιχεία του φακέλου του λαμβάνοντας αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίστηκε η πράξη του προσωρινού προσδιορισμού φόρου, κατόπιν σχετικής αίτησής του. Έπειτα, η Φορολογική Διοίκηση εντός ενός μηνός με εναρκτήριο γεγονός είτε την άπρακτη παρέλευση της προθεσμίας των είκοσι ημερών είτε την έγκαιρη κατάθεση των απόψεων του φορολογούμενου εκδίδει την οριστική πλέον πράξη προσδιορισμού φόρου, με την οποία δεν επιτρέπεται να προσδιορίζεται φορολογική οφειλή μεγαλύτερη από εκείνη που προσδιορίστηκε από την πράξη προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. Τέλος, η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την έκθεση ελέγχου η οποία βασίζεται στο σημείωμα διαπιστώσεων και στις απόψεις του φορολογούμενου. Η διαδικασία αυτή, ωστόσο, δεν ακολουθείται στην περίπτωση που από τα ευρήματα του ελεγκτή δεν προκύπτει διαφορετική φορολογητέα ύλη σε σχέση με τα δηλωθέντα από τον φορολογούμενο ούτε οποιαδήποτε παράβαση με αποτέλεσμα να εκδίδεται αποκλειστικά έκθεση ελέγχου η οποία κοινοποιείται στο πρόσωπο που αφορά ο έλεγχος. Επομένως, πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται στην περίπτωση που αποδειχθεί ότι ο προσδιορισμός φόρου της προηγούμενης πράξης άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος καθώς και στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί μεν πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου λόγω μη υποβολής φορολογικής δήλωσης αλλά από τον έλεγχο προκύπτει φορολογική υποχρέωση (άρθρο 36 παρ. 6 ΚΦΔ).

⁵⁹ Βλ. για το ζήτημα της πλήρους απόδειξης και της ελεύθερης εκτίμησης αναφορικά με το περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου Μπουκουβάλα Β., Βεβαίωση Φορολογικών Εσοδών και Διαδικασία Διοικητικής Εκτέλεσης: Μετά τους Ν 5104/2024 (ΚΦΔ) και Ν 4978/2022 (ΚΕΔΕ), 2024, σελ. 39-42, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ.

⁶⁰ Το δικαίωμα πρόσβασης του ελεγχόμενου στα στοιχεία του φακέλου μαζί με το δικαίωμα ακρόασης παρουσιάζουν ιδιαίτερη αξία, καθώς με αυτόν τον τρόπο ελέγχεται η νομιμότητα και ορθότητα των πορισμάτων της Φορολογικής Διοίκησης και των στοιχείων στα οποία αυτά βασίστηκαν, προτού εκδοθεί η οριστική διορθωτική πράξη προσδιορισμού φόρου, παρέχεται η δυνατότητα αμφισβήτησής τους και ανταπόδειξής τους και κατ' επέκταση επιτυγχάνεται η διαφάνεια στις ενέργειες της Διοίκησης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο: Η ΚΑΤΟΧΥΡΩΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΣΤΗΝ ΠΡΟΣΤΑΣΙΑ ΤΩΝ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ

2.1. Η συνταγματική προστασία των προσωπικών δεδομένων

Η κατοχύρωση της προστασίας των προσωπικών δεδομένων σε επίπεδο Συντάγματος έγινε στην Ελλάδα με την αναθεώρηση του 2001 με την οποία προστέθηκε η διάταξη του άρθρου 9Α για το δικαίωμα της πληροφοριακής αυτοδιάθεσης και η διάταξη του άρθρου 19 παράγραφος 3 για την απαγόρευση της χρήσης αποδεικτικών μέσων, που αποκτήθηκαν κατά παράβαση των προσωπικών δεδομένων.

2.1.1. Το άρθρο 9Α του Συντάγματος

Με την αναθεώρηση του Συντάγματος το 2001 προστέθηκε η διάταξη του άρθρου 9Α με την οποία προστατεύονται τα προσωπικά δεδομένα και κατοχυρώνεται το δικαίωμα της πληροφοριακής αυτοδιάθεσης. Η προσθήκη αυτή κατέστη αναγκαία για την αντιμετώπιση κινδύνων που απορρέουν από την τεχνολογική πρόοδο της πληροφορικής και των επικοινωνιών⁶¹. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού αναπτύσσουν πλήρες κανονιστικό περιεχόμενο, ανάγοντας την προστασία των προσωπικών δεδομένων σε αυτοτελώς προστατευόμενο από το Σύνταγμα έννομο αγαθό και συμβάλλοντας στην αποτελεσματική προστασία του ατόμου απέναντι στις δυνατότητες συνολικής καταγραφής της προσωπικότητάς του και διείσδυσης στη σφαίρα αυτονομίας του, οι οποίες επιτείνονται ενόψει των αποτελεσμάτων της τεχνολογικής προόδου⁶². Η διάταξη αυτή προσφέρει άμεση και αποτελεσματική προστασία του ατόμου από την επεξεργασία πληροφοριών που αφορούν το ίδιο ως υποκείμενο των πληροφοριών και μπορεί να αναφέρονται σε οποιαδήποτε πτυχή του ιδιωτικού του βίου. Έτσι, το άτομο είναι αυτό που θα επιλέξει ποιες πληροφορίες θα δημοσιευθούν⁶³.

Πριν την θέσπιση της εν λόγω διάταξης η προστασία των προσωπικών δεδομένων έβρισκε έρεισμα στις συνταγματικές διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 1 για τον σεβασμό της ανθρώπινης αξιοπρέπειας, του άρθρου 5 αναφορικά με το δικαίωμα της ελεύθερης ανάπτυξης της προσωπικότητας και του άρθρου 9 παρ. 1 για την προστασία του ιδιωτικού βίου⁶⁴ και στον Ν. 2068/1992 με τον οποίο κυρώθηκε η Ευρωπαϊκή Σύμβαση για την προστασία του ατόμου από την αυτοματοποιημένη επεξεργασία πληροφοριών προσωπικού χαρακτήρα της 28^{ης}-01-1981, στον Ν. 2472/1997 για την προστασία του ατόμου από την επεξεργασία δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα ο οποίος καταργήθηκε, εκτός των διατάξεων που αναφέρονται ρητά στο άρθρο 84 του Ν. 4624/2019 και στον Ν. 2774/1999 για την προστασία δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα στον τηλεπικοινωνιακό τομέα ο οποίος επίσης καταργήθηκε.

⁶¹ Για τον λόγο αυτό γίνεται και ιδιαίτερη μνεία στο κείμενο της διάταξης αναφορικά με την προστασία από την επεξεργασία δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα με ηλεκτρονικά μέσα, χωρίς αυτό να σημαίνει ότι περιορίζεται η προστασία αποκλειστικά στην διεξαγόμενη με ηλεκτρονικές μεθόδους επεξεργασία. Αντιθέτως, από το πεδίο προστασίας του εν λόγω άρθρου καλύπτεται και η χειρόγραφη επεξεργασία.

⁶² Βλ. αναλυτικότερα Ηλιάδου Αικ. σε: Κοτσαλής Λ., Προσωπικά Δεδομένα: Ανάλυση - Σχόλια – Εφαρμογή, 2016, σελ. 25-26, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ.

⁶³ Βλ. Δετσαρίδη Χρ., Η δημοσιοποίηση ονομάτων οφειλετών του Δημοσίου από το Υπουργείο Οικονομικών και το δικαίωμα του πολίτη σε προστασία των προσωπικών του δεδομένων, ΔΦΝ, 2011, τ. 1479, σελ. 1757-1758.

⁶⁴ Βλ. Ηλιάδου Αικ. σε: Κοτσαλής Λ., Προσωπικά Δεδομένα: Ανάλυση - Σχόλια – Εφαρμογή, 2016, σελ. 25, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ και Λαζαράκο Γ. σε: Βλαχόπουλος Σπ., Θεμελιώδη δικαιώματα: Ατομικά, κοινωνικά και πολιτικά δικαιώματα, 2022, σελ. 228, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ.

Το δικαίωμα πληροφοριακής αυτοδιάθεσης εντάσσεται στα ατομικά – αμυντικά δικαιώματα και συνιστά ουσιαστικό δικαίωμα. Έτσι, αφενός ο φορέας του δικαιώματος μπορεί να εγείρει αξίωση αποχής έναντι του Κράτους και των ιδιωτών και αφετέρου διευρύνεται ο χώρος ελευθερίας του ατόμου με παράλληλη αύξηση των κρατικών παροχών προς αυτό. Μάλιστα, δεν αναγνωρίζεται απλώς αξίωση αποχής αλλά δημιουργείται έναντι του Κράτους ρητή, θετική υποχρέωση διαμόρφωσης κατάλληλου θεσμικού πλαισίου προστασίας των προσωπικών δεδομένων, σύμφωνα με την γραμματική ερμηνεία του α' εδ. του άρθρου 9Α του Συντάγματος.

Φορέας του εν λόγω δικαιώματος είναι κάθε φυσικό πρόσωπο, είτε είναι Έλληνας είτε αλλοδαπός είτε ανιθαγενής. Ομοίως, φορείς είναι και «τα νομικά πρόσωπα, στο βαθμό που και γι' αυτά επιλογαίεται ο κίνδυνος μέσω της λεπτομερειακής καταγραφής και στη συνέχεια της ανέλεγκτης διασταύρωσης των δεδομένων που τους αφορούν, να καθίσταται αδύνατη η συμμετοχή τους στην κοινωνική, πολιτική και οικονομική ζωή της χώρας, αφού μάλιστα κατ' επέκταση αυτή η συνέπεια αντανακλάται ευθέως στη δράση των φυσικών προσώπων που συμμετέχουν στο νομικό πρόσωπο, καθώς αφορά τη συλλογική τους δράση»⁶⁵.

Αποδέκτες του δικαιώματος είναι αφενός το σύνολο των οργάνων του Κράτους, περιλαμβανομένων των φορολογικών οργάνων, τα οποία οφείλουν να σέβονται και να προστατεύουν την ακώλυτη άσκηση του υπό εξέταση δικαιώματος και αφετέρου οι ιδιώτες⁶⁶.

Ωστόσο, το δικαίωμα στην προστασία των προσωπικών δεδομένων δεν διαθέτει έναν απόλυτα απαραβίαστο πυρήνα, επί του οποίου το υποκείμενο αυτών έχει απόλυτη και απεριόριστη κυριαρχία, με αποτέλεσμα να καθίσταται εφικτή υπό προϋποθέσεις η πρόσβαση στις προσωπικές του πληροφορίες – μεταξύ των οποίων είναι και οι φορολογικές πληροφορίες – είτε σε δημόσιους φορείς είτε σε ιδιώτες. Η διάταξη του άρθρου 9Α αποσκοπεί μεν στην αποτροπή, μέσω εξειδικευμένων κανόνων, της αυθαίρετης επεξεργασίας των δεδομένων, απλών ή ευαίσθητων, επιδιώκεται εντούτοις παράλληλα η διασφάλιση της σύννομης επεξεργασίας και της ελεύθερης κυκλοφορίας των δεδομένων αυτών μέσω της θέσπισης βασικών αρχών και κανόνων⁶⁷. Επομένως, το υπό κρίση δικαίωμα δεν είναι ανεπίδεκτο περιορισμών, καθώς μπορούν να τεθούν τέτοιοι σύμφωνα με το άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' Σ., υπό την επιφύλαξη της τήρησης της αρχής της αναλογικότητας.

Την εποπτεία για την εφαρμογή των διατάξεων του ΓΚΠΔ, του Ν. 4624/2019 και άλλων ρυθμίσεων σχετιζόμενων με την προστασία του ατόμου από την αθέμιτη επεξεργασία προσωπικών δεδομένων έχει αναλάβει η ΑΠΔΠΧ, η οποία συστάθηκε με το άρθρο 15 Ν. 2472/1997⁶⁸. Η ΑΠΔΠΧ αποτελεί συνταγματικά κατοχυρωμένη ανεξάρτητη δημόσια Αρχή⁶⁹ και ως τέτοια οφείλει να λειτουργεί αντικειμενικά και αμερόληπτα, προκειμένου να διασφαλίζεται η αξιοπιστία του έργου της. Στις εξουσίες της περιλαμβάνονται οι ελεγκτικές, κυρωτικές,

⁶⁵ Βλ. αναλυτικότερα Ηλιάδου Αικ. σε: Κοτσαλής Λ., Προσωπικά Δεδομένα: Ανάλυση - Σχόλια – Εφαρμογή, 2016, σελ. 34, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ.

⁶⁶ Πέρα από την γραμματική διατύπωση της υπό εξέταση διάταξης, η προστασία του δικαιώματος των προσωπικών δεδομένων έναντι των ιδιωτών θεμελιώνεται και από τη διάταξη του άρθρου 25 παρ. 1 εδ. γ' Συντάγματος (τριτενέργεια).

⁶⁷ Βλ. Λαζαράκο Γ. σε: Βλαχόπουλος Σπ., Θεμελιώδη δικαιώματα: Ατομικά, κοινωνικά και πολιτικά δικαιώματα, 2022, σελ. 218, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ.

⁶⁸ Η οργάνωση και η λειτουργία της καθορίζονται από τις διατάξεις του ΓΚΠΔ και του Ν. 4624/2019.

⁶⁹ Η ανεξαρτησία της προβλέπεται και στα άρθρα 51 και 52 ΓΚΠΔ.

διορθωτικές, γνωμοδοτικές, συμβουλευτικές και αδειοδοτικές, ενώ έχει τη δυνατότητα να εκδίδει κανονιστικές και ατομικές διοικητικές πράξεις⁷⁰.

2.1.2. Το άρθρο 19 παράγραφος 3 του Συντάγματος

Η συνταγματική κατοχύρωση της απαγόρευσης χρήσης αποδεικτικών μέσων αποκτηθέντων κατά παράβαση του άρθρου 9Α συντελέστηκε με την προσθήκη της παραγράφου 3 του άρθρου 19. Ωστόσο, κάμψη της απαγόρευσης προβλέπεται με το άρθρο 14 παρ. 1 του Ν. 4637/2019 κατά την οποία επιτρεπτά χρησιμοποιείται παρανόμως αποκτηθέν αποδεικτικό μέσο⁷¹ για εγκλήματα κακουργηματικού χαρακτήρα τα οποία ανήκουν στην αρμοδιότητα του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος⁷² και του Εισαγγελέα Εγκλημάτων Διαφθοράς υπό την προϋπόθεση ότι θα γίνει αιτιολογημένα δεκτό σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ. 2 του ίδιου νόμου ότι «α) η βλάβη που προκαλείται με την κτήση του είναι σημαντικά κατώτερη κατά το είδος, τη σπουδαιότητα και την έκταση από τη βλάβη ή τον κίνδυνο που προκάλεσε η ερευνώμενη πράξη, β) η απόδειξη της αλήθειας θα ήταν διαφορετικά αδύνατη και γ) η πράξη με την οποία το αποδεικτικό μέσο αποκτήθηκε δεν προσβάλλει την ανθρώπινη αξία.». Συνεπώς, παρά τη διατύπωση της υπό κρίση συνταγματικής διάταξης δεν θεσπίζεται υπέρ του φορολογουμένου μια απόλυτη και ανεπιφύλακτη απαγόρευση της χρήσης αποδεικτικών μέσων, που αποκτήθηκαν κατά παράβαση των προσωπικών δεδομένων.

⁷⁰ Για τα καθήκοντα της Αρχής βλ. αναλυτικότερα άρθρο 57 ΓΚΠΔ και 13 Ν. 4614/2019.

⁷¹ Με την νομοθετική αυτή πρόβλεψη εισάγεται, επίσης, εξαίρεση από την απαγόρευση της παρ. 2 του άρθρου 177 του ΚΠΔ.

⁷² Για τον Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, τις εξουσίες του και τα καθήκοντά του βλ. άρθρα 33-36 ΚΠΔ, όπως αυτά ισχύουν. Ειδικότερα, δεν περιορίζεται από τις ρυθμίσεις περί απορρήτου, όπως, ενδεικτικά, του φορολογικού, του τραπεζικού και του χρηματιστηριακού. Δεν ισχύει όμως το ίδιο για το δικηγορικό από το οποίο εξακολουθεί να δεσμεύεται. Όσον αφορά την προστασία των προσωπικών δεδομένων κατά το άρθρο 2 παρ. 2 περ. δ' και το άρθρο 55 παρ. 3 ΓΚΠΔ ο Κανονισμός δεν εφαρμόζεται, όταν τα δεδομένα προσωπικού χαρακτήρα αποτελούν αντικείμενο επεξεργασίας από «αρμόδιες αρχές για τους σκοπούς της πρόληψης, της διερεύνησης, της ανίχνευσης ή της δίωξης ποινικών αδικημάτων ή της εκτέλεσης ποινικών κυρώσεων, συμπεριλαμβανομένης της προστασίας και πρόληψης έναντι κινδύνων που απειλούν τη δημόσια ασφάλεια.» και, αντίστοιχα, «Οι εποπτικές αρχές (ΑΠΔΠΧ) δεν είναι αρμόδιες να ελέγχουν πράξεις επεξεργασίας οι οποίες διενεργούνται από δικαστήρια στο πλαίσιο της δικαιοδοτικής τους αρμοδιότητας.». Ο Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος δεν έχει, πάντως, τη δυνατότητα να επεξεργάζεται ελεύθερα τα προσωπικά δεδομένα των υποκειμένων τους ανεξάρτητα από την ιδιότητα των τελευταίων στην ποινική διαδικασία, αλλά υπόκειται στην Οδηγία 680/2016 και στις οικείες διατάξεις του Ν. 4624/2019 με τον οποίο ενσωματώθηκε η εν λόγω Οδηγία στην ελληνική έννομη τάξη.

2.2. Διεθνείς κανόνες

2.2.1. Χάρτης Θεμελιωδών Δικαιωμάτων

Ο ΧΘΔ ανακηρύχθηκε αρχικά στη Νίκαια στις 7 Δεκεμβρίου 2000 από το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, το Συμβούλιο της ΕΕ και την Επιτροπή χωρίς, όμως, να καταστεί μέρος του ευρωπαϊκού δικαίου, γεγονός που συντελέστηκε με την έναρξη ισχύος της Συνθήκης της Λισαβόνας την 1^η Δεκεμβρίου 2009. Έκτοτε, απέκτησε ισχύ πρωτογενούς δικαίου σύμφωνα με το άρθρο 6 ΣΕΕ και νομική δεσμευτική ισχύ έναντι όλων των κρατών μελών της ΕΕ.

Ο Χάρτης δεν διευρύνει τις αρμοδιότητες της ΕΕ ούτε εισάγει νέα δικαιώματα. Αποτελεί ένα σύγχρονο και ολοκληρωμένο μέσο του ενωσιακού δικαίου που διασφαλίζει τα θεμελιώδη δικαιώματα και ελευθερίες λαμβάνοντας υπόψη τις συνεχιζόμενες μεταβολές σε κοινωνικό επίπεδο και την ανάγκη ανταπόκρισης στις επιστημονικές και τεχνολογικές εξελίξεις⁷³.

Μεταξύ των θεμελιωδών δικαιωμάτων που προστατεύει ο ΧΘΔ περιλαμβάνεται το δικαίωμα της προστασίας των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα που κατοχυρώνεται στο άρθρο 8. Στην παρ. 2 του άρθρου αυτού καθορίζονται οι προϋποθέσεις της νόμιμης επεξεργασίας των προσωπικών δεδομένων οι οποίες συνίσταται στη συγκατάθεση του ενδιαφερομένου και άλλους θεμιτούς προβλεπόμενους στον νόμο λόγους. Στην ίδια παρ. γίνεται μνεία του δικαιώματος πρόσβασης και διόρθωσης των συλλεγέντων δεδομένων και συνάγονται τα δικαιώματα εναντίωσης και διαγραφής. Στην παρ. 3 αναφέρεται ότι ανεξάρτητη αρχή είναι αρμόδια για τον έλεγχο της τήρησης των τιθέμενων από το ίδιο άρθρο κανόνων και συνεπώς επιβάλλεται η σύστασή της.

Σύμφωνα με τις Επεξηγήσεις⁷⁴ σχετικά με το άρθρο 8 ΧΘΔ το άρθρο αυτό βασίστηκε στην Οδηγία 95/46, στο άρθρο 39 ΣΕΕ, στο άρθρο 16 ΣΛΕΕ, στο άρθρο 8 ΕΣΔΑ και στην Σύμβαση 108 του Συμβουλίου της Ευρώπης. Ωστόσο, στις Επεξηγήσεις για το άρθρο 52 παρ. 3 ΧΘΔ δεν αναφέρεται, ότι το άρθρο 8 έχει την ίδια έννοια και εμβέλεια με εκείνες κάποιου άρθρου της ΕΣΔΑ⁷⁵. Επιπλέον, καθώς η Οδηγία 95/46 καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε από τον Κανονισμό 2016/679, ο Κανονισμός αυτός θεσπίζει πλέον τους κανόνες για την προστασία των προσωπικών δεδομένων και ως εκ τούτου οι όροι και οι περιορισμοί που θέτει στην άσκηση του δικαιώματος αυτού χρησιμοποιούνται ως βάση στο άρθρο 8 ΧΘΔ.

Το άρθρο 8 συνδέεται στενά με το δικαίωμα στο σεβασμό της ιδιωτικής και οικογενειακής ζωής του άρθρου 7 ΧΘΔ. Ωστόσο, είναι διακριτά δικαιώματα, αφού η έννοια και η εμβέλεια του δικαιώματος στην προστασία των προσωπικών δεδομένων είναι στενότερες από τις αντίστοιχες

⁷³ Βλ. <https://eur-lex.europa.eu/EL/legal-content/summary/charter-of-fundamental-rights-of-the-european-union.html>.

⁷⁴ Οι Επεξηγήσεις σχετικά με τον ΧΘΔ συνιστούν ερμηνευτικές κατευθύνσεις για τα δικαστήρια της ΕΕ και των κρατών μελών της.

⁷⁵ Αντίθετα, το ΔΕΕ στην σκ. 52 των συνεκδικαζομένων υποθέσεων C-92/09 και C-93/09, Volker, έκανε δεκτό ότι «οι περιορισμοί οι οποίοι μπορούν να επιβληθούν νομίμως στο δικαίωμα της προστασίας των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα αντιστοιχούν σε εκείνους που γίνονται δεκτοί κατά το άρθρο 8 ΕΣΔΑ». Η σύμφωνη με την ΕΣΔΑ ερμηνεία αφορά ειδικότερα το περιεχόμενο, τους φορείς και αποδέκτες των δικαιωμάτων και τους περιορισμούς του δικαιώματος. Βλ. όμως για την ερμηνεία του δικαίου της ΕΕ και το άρθρο 52 παρ. 3 ΧΘΔ τις σκ. 98 και 99 της απόφασης C-311/18, Schrems II. Σε κάθε περίπτωση κατοχυρώνεται η αυτονομία του δικαίου της ΕΕ έναντι της ΕΣΔΑ και του ΕΔΔΑ και το δίκαιο της Ένωσης μπορεί να παρέχει ευρύτερη προστασία όχι όμως κατώτερο επίπεδο προστασίας σε σχέση με την ΕΣΔΑ. Βλ. επίσης για την σχέση των δικαιωμάτων του ΧΘΔ με τα αντίστοιχα της ΕΣΔΑ και την ερμηνευτική λειτουργία των Επεξηγήσεων Σαρμά Δ. και Κανελλοπούλου-Μαλούχου Ν. σε: Σαχτεκίδου Ευγ., Ταγαράς Χ., Κατ' άρθρο ερμηνεία του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, 2020, σελ. 105, 634-641 και 649, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ και Τζέμο Β., Ο Χάρτης Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της ΕΕ: Ερμηνεία κατ' άρθρο, 2^η έκδοση, 2019, σελ. 648 και 656, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ.

του δικαιώματος στην ιδιωτική και οικογενειακή ζωή και επιπλέον το πρώτο δικαίωμα εξειδικεύεται με σαφείς και ορισμένες δεσμευτικές ρυθμίσεις. Από τη διακριτότητα αυτή συνάγεται ότι το δικαίωμα στην προστασία των δεδομένων διαθέτει αυτοτελή κανονιστική αξία. Άλλα δικαιώματα με τα οποία σχετίζεται είναι το δικαίωμα στην ελευθερία σκέψης, συνείδησης και θρησκείας του άρθρου 10, το δικαίωμα στην ελευθερία έκφρασης του άρθρου 11, το δικαίωμα στην επιχειρηματική ελευθερία του άρθρου 16 και το δικαίωμα πραγματικής προσφυγής του άρθρου 47 ΧΘΔ⁷⁶.

Φορείς του δικαιώματος είναι τα φυσικά πρόσωπα αλλά και τα νομικά υπό την προϋπόθεση ότι η επωνυμία τους προσδιορίζει κάποιο φυσικό πρόσωπο. Αντίθετα, αποδέκτες της υποχρέωσης σεβασμού των προσωπικών δεδομένων είναι τα όργανα της ΕΕ και τα κράτη μέλη της, όταν εφαρμόζουν τη νομοθεσία της Ένωσης, αλλά και ιδιώτες, είτε φυσικά είτε νομικά πρόσωπα, όταν η επίμαχη ιδιωτική διαφορά διέπεται από το δίκαιο της ΕΕ⁷⁷.

Βάσει του άρθρου 8 παρ. 2 ΧΘΔ οι προϋποθέσεις της νόμιμης επεξεργασίας των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα είναι να γίνεται η επεξεργασία νομίμως, για καθορισμένους σκοπούς και να στηρίζεται στη συγκατάθεση του ενδιαφερομένου ή σε άλλους θεμιτούς λόγους που προβλέπονται από το νόμο. Οι προϋποθέσεις αυτές ταυτίζονται με εκείνες που θέτει το άρθρο 52 παρ. 1 για τον περιορισμό των δικαιωμάτων του Χάρτη. Για παράδειγμα η είσπραξη του φόρου και η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής εμπίπτουν στην έννοια του δημοσίου συμφέροντος, μπορούν να αποτελέσουν σκοπό επεξεργασίας προσωπικών δεδομένων και να δικαιολογήσουν τον περιορισμό του δικαιώματος στην προστασία των προσωπικών δεδομένων⁷⁸. Πάντως, θα πρέπει να επιδιώκεται σε κάθε περίπτωση δίκαιη ισορροπία μεταξύ του εν λόγω δικαιώματος και των συμφερόντων ή δικαιωμάτων τρίτων λαμβάνοντας υπόψη τις εκάστοτε περιστάσεις⁷⁹.

2.2.2. Ευρωπαϊκή Σύμβαση Δικαιωμάτων του Ανθρώπου

Το δικαίωμα στο σεβασμό της ιδιωτικής και οικογενειακής ζωής του ανθρώπου θεσπίζεται στο άρθρο 8 ΕΣΔΑ. Στο πλέγμα προστασίας του άρθρου αυτού περιλαμβάνεται και το δικαίωμα προστασίας των προσωπικών δεδομένων, ως ειδικότερη έκφανση του δικαιώματος στην ιδιωτικότητα⁸⁰. Περιορισμοί στο δικαίωμα της ιδιωτικής ζωής τίθενται με το άρθρο 8 παρ. 2 της ΕΣΔΑ κατά το οποίο παρέμβαση δημόσιας αρχής στο εν λόγω δικαίωμα είναι επιτρεπτή στην περίπτωση που, πρώτον, προβλέπεται από νόμο, δεύτερον, επιδιώκει θεμιτό σκοπό, ήτοι την

⁷⁶ Βλ. Σαρμά Δ. σε: Σαχπεκίδου Ευγ., Ταγαράς Χ., Κατ' άρθρο ερμηνεία του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, 2020, σελ. 122-124, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ.

⁷⁷ Βλ. Σαρμά Δ. σε: Σαχπεκίδου Ευγ., Ταγαράς Χ., Κατ' άρθρο ερμηνεία του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, 2020, σελ. 113, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ.

⁷⁸ Βλ. ΔΕΕ υπόθεση C-73/16, Puškár.

⁷⁹ Βλ. Σαρμά Δ. σε: Σαχπεκίδου Ευγ., Ταγαράς Χ., Κατ' άρθρο ερμηνεία του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, 2020, σελ. 124-127, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ και επίσης Παπαδημητρίου Θ., Μαργαρίτη Κ. σε: Τζέμος Β., Ο Χάρτης Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της ΕΕ: Ερμηνεία κατ' άρθρο, 2^η έκδοση, 2019, σελ. 117, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, όπου το άρθρο 8 παρ. 2 ΧΘΔ θεωρείται ως απόκλιση από τη λειτουργία του άρθρου 52 παρ. 1 ως γενικού κανόνα που θέτει τους όρους περιορισμού των δικαιωμάτων του Χάρτη και οι αιτήσεις του άρθρου 8 παρ. 2 εξειδικεύονται μετά την κατάργηση της Οδηγίας 95/46 από τις αρχές που διέπουν την επεξεργασία δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα του άρθρου 5 ΓΚΠΔ και τις αρχές νομιμότητας της επεξεργασίας του άρθρου 6 ΓΚΠΔ. Βλ. τέλος ΔΕΕ συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-92/09 και C-93/09, Volker, σκ. 65, 76 και 77 για το πότε υπάρχει επιτρεπτός περιορισμός.

⁸⁰ Βλ. ΕΔΔΑ υπόθεση Zakharov κατά Ρωσίας και υπόθεση M.N. και λοιποί κατά Σαν Μαρίνο, Θεοχαροπούλου Ελ., Φορολογική διαφάνεια και ανταλλαγή πληροφοριών σε καιρούς δημοσιονομικής και παγκόσμιας οικονομικής κρίσης, 2016, σελ. 359-361, εκδ. Αφοί Κυριακίδη – ΕΚΔΟΣΕΙΣ Α.Ε. και https://fra.europa.eu/sites/default/files/fra_uploads/fra-coe-edps-2018-handbook-data-protection_en.pdf σελ. 23.

εθνική ασφάλεια, τη δημόσια ασφάλεια, την οικονομική ευημερία της χώρας, την προάσπιση της τάξης και την πρόληψη ποινικών παραβάσεων, την προστασία της υγείας ή της ηθικής ή την προστασία των δικαιωμάτων και ελευθεριών άλλων και, τρίτον, είναι απαραίτητη σε μια δημοκρατική κοινωνία για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού⁸¹. Έτσι, η χρήση και διατήρηση προσωπικών δεδομένων συνιστά παρέμβαση στο δικαίωμα σε σεβασμό της ιδιωτικής ζωής. Ειδικώς ως προς την προϋπόθεση να είναι απαραίτητη η παρέμβαση σε μια δημοκρατική κοινωνία, η εθνική νομοθεσία πρέπει να παρέχει κατάλληλες διασφαλίσεις, ώστε τα δεδομένα προσωπικού χαρακτήρα να είναι σχετικά και όχι υπερβολικά σε σχέση με τους σκοπούς για τους οποίους αποτελούν αντικείμενο επεξεργασίας, να διατηρούνται σε μορφή που να επιτρέπει την ταυτοποίηση των προσώπων που αφορούν μόνο για το διάστημα που απαιτείται για την επίτευξη των επιδιωκόμενων σκοπών και να προστατεύονται αποτελεσματικά από κατάχρηση⁸².

Μολονότι βάσει του άρθρου 52 παρ. 3 ΧΘΔ η έννοια και η εμβέλεια των δικαιωμάτων του ΧΘΔ που αντιστοιχούν σε δικαιώματα τα οποία διασφαλίζονται στην ΕΣΔΑ είναι ίδιες με εκείνες που τους αποδίδει η τελευταία, η ΕΕ δεν έχει προσχωρήσει στην ΕΣΔΑ⁸³. Η διαφορά της ΕΣΔΑ και του ΧΘΔ έγκειται στο ότι τα δικαιώματα του Χάρτη παρουσιάζονται ως πιο σύγχρονα σε σύγκριση με εκείνα της ΕΣΔΑ και στην έκταση του πεδίου εφαρμογής, καθώς ο Χάρτης τυγχάνει εφαρμογής όταν εφαρμόζεται ενωσιακό δίκαιο⁸⁴.

2.2.3. Λοιπές διεθνείς ρυθμίσεις

Άλλες διεθνείς ρυθμίσεις για το ζήτημα αυτό είναι η Σύμβαση 108 του Συμβουλίου της Ευρώπης της 28^{ης} Ιανουαρίου 1981 η οποία αφορά την προστασία του ατόμου έναντι της αυτοματοποιημένης επεξεργασίας των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα⁸⁵, η οποία έχει ενσωματωθεί στην ελληνική έννομη τάξη με τον Ν. 2068/1992, το Διεθνές Σύμφωνο για τα Ατομικά και Πολιτικά Δικαιώματα που υιοθετήθηκε από τη Γενική Συνέλευση του ΟΗΕ με το άρθρο 17 το οποίο κυρώθηκε από την Ελλάδα με τον Ν. 2462/1997 και η σύσταση του ΟΟΣΑ της 23^{ης}-09-1980 για τις Κατευθυντήριες Γραμμές που διέπουν την προστασία της ιδιωτικής σφαίρας του ανθρώπου και τις διασυννοριακές ροές δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα.

Το δικαίωμα προστασίας των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα φυσικών προσώπων κατοχυρώνεται, επίσης, στο άρθρο 16 παρ. 1 της ΣΛΕΕ η οποία αποτελεί ιδρυτική συνθήκη της ΕΕ και συνεπώς συνιστά πρωτογενές δίκαιο της ΕΕ⁸⁶, ενώ με την παρ. 2 του ίδιου άρθρου αφενός καθορίζεται η αρμοδιότητα θέσπισης νομικού πλαισίου σε ευρωπαϊκό επίπεδο για την προστασία των φυσικών προσώπων έναντι της αθέμιτης επεξεργασίας δεδομένων από τα όργανα και τους οργανισμούς της ΕΕ και από τα κράτη μέλη της και για την ελεύθερη κυκλοφορία των δεδομένων αυτών και αφετέρου ορίζεται ότι ανεξάρτητες αρχές θα είναι αρμόδιες για την εποπτεία της τήρησης των κανόνων αυτών.

⁸¹ Βλ. για το πότε συντρέχει περίπτωση νόμιμου περιορισμού σύμφωνα με το ΕΔΔΑ κατωτέρω υπό 5.5..

⁸² Βλ. ΕΔΔΑ υποθέσεις 30562/04 και 30566/04, S. και Marper κατά Ηνωμένου Βασιλείου.

⁸³ Βλ. την υπ' αριθμ. 2/13 γνωμοδότηση του ΔΕΕ και τα ζητήματα που τέθηκαν σε αυτήν, όπως και τις σκ. 98 και 99 της απόφασης C-311/18, Schrems II.

⁸⁴ Βλ. άρθρο 51 παρ. 1 ΧΘΔ.

⁸⁵ Η έννοια των νομισματικών συμφερόντων που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 9 είναι ευρεία και περιλαμβάνει και τα δεδομένα που αφορούν τη συλλογή των φόρων, βλ. Ζωγραφόπουλο Δ. σε: Κοτσαλής Λ., Προσωπικά Δεδομένα Ανάλυση - Σχόλια – Εφαρμογή, 2016, σελ. 273, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ.

⁸⁶ Οι ιδρυτικές συνθήκες χαράσσουν το συνταγματικό πλαίσιο της ΕΕ, καθώς περιλαμβάνουν τις θεμελιώδεις διατάξεις με τις οποίες ρυθμίζονται οι στόχοι, η οργάνωση και η λειτουργία της ΕΕ και ορισμένα τμήματα του οικονομικού δικαίου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο: ΓΕΝΙΚΟΣ ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΡΟΣΤΑΣΙΑ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ

3.1. Το νομοθετικό πλαίσιο

Η προστασία των προσωπικών δεδομένων κατοχυρώθηκε σε επίπεδο παράγωγου δικαίου της ΕΕ αρχικά με την Οδηγία 95/46 η οποία στη συνέχεια καταργήθηκε από τον Γενικό Κανονισμό για την Προστασία Δεδομένων 2016/679 (εφεξής ΓΚΠΔ ή Κανονισμός). Ο ΓΚΠΔ εκδόθηκε βάσει του άρθρου 16 παρ. 2 ΣΛΕΕ, τέθηκε σε ισχύ την 25^η Μαΐου 2018 και έχει σύμφωνα με το άρθρο 288 ΣΛΕΕ άμεση και δεσμευτική ισχύ σε όλα τα κράτη μέλη της ΕΕ, χωρίς να απαιτούνται μέτρα ενσωμάτωσής του στην εθνική έννομη τάξη των κρατών μελών τα οποία, όμως, οφείλουν να θεσπίσουν τα αναγκαία μέτρα για την προσαρμογή της εθνικής τους νομοθεσίας προς το περιεχόμενο του Κανονισμού και να λάβουν συμπληρωματικά μέτρα για την πλήρη εφαρμογή του, στο μέτρο που παρέχει αυτός την ευχέρεια να εξειδικευθούν οι κανόνες του. Κατ' αυτόν τον τρόπο, καθιερώθηκε ένα ενιαίο νομικό πλαίσιο για την προστασία των προσωπικών δεδομένων σε όλα τα κράτη μέλη της ΕΕ εξαλείφοντας τις αποκλίσεις που σημειώθηκαν κατά την εφαρμογή και εκτέλεση της αρχικής Οδηγίας. Σκοπός του ΓΚΠΔ είναι η προστασία των φυσικών προσώπων έναντι της επεξεργασίας των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα αλλά συγχρόνως και η διασφάλιση της ελεύθερης κυκλοφορίας των δεδομένων αυτών.

Σε επίπεδο εθνικού δικαίου με τον Ν. 2472/1997 μετεφέρθηκε η Οδηγία 95/46 στην ελληνική έννομη τάξη. Έπειτα, ακολούθησε ο Ν. 4624/2019 ο οποίος κατήργησε τον Ν. 2472/1997, εκτός από ορισμένες διατάξεις που ρητώς παραμένουν σε ισχύ βάσει του άρθρου 84 του Ν. 4624/2019, εξειδίκευσε τους κανόνες του ΓΚΠΔ και ενσωμάτωσε την Οδηγία 2016/680. Σε συνάρτηση με όσα έχουν προαναφερθεί, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του Ν. 4624/2019 η ερμηνεία των διατάξεών του πρέπει να γίνεται σύμφωνα με το γράμμα και το πνεύμα της ενωσιακής νομοθεσίας και ειδικότερα με το άρθρο 8 παρ. 1 ΧΘΔ, το άρθρο 16 παρ. 1 ΣΛΕΕ και της σχετικής νομολογίας του ΕΔΔΑ, του ΔΕΕ και των εθνικών δικαστηρίων.

3.2. Η ΑΑΔΕ ως υπεύθυνος επεξεργασίας

Σύμφωνα με τον ορισμό που δίνεται στο άρθρο 4 περ. 7 ΓΚΠΔ, ο υπεύθυνος επεξεργασίας μπορεί να είναι μεταξύ άλλων δημόσια αρχή η οποία καθορίζει τους σκοπούς και τον τρόπο επεξεργασίας των προσωπικών δεδομένων. Όσον αφορά τους φορολογικούς ελέγχους η ΑΑΔΕ είναι ο υπεύθυνος επεξεργασίας⁸⁷, διότι επεξεργάζεται τα δεδομένα προσωπικού χαρακτήρα, προκειμένου μεταξύ άλλων να προσδιορίσει, να βεβαιώσει και να εισπράξει τα φορολογικά έσοδα, καθώς και να λάβει τα αναγκαία μέτρα για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, της φορολογικής απάτης και της παραοικονομίας και να διασφαλίσει την εφαρμογή των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας. Βάσει του ΓΚΠΔ ο υπεύθυνος επεξεργασίας έχει τη δυνατότητα να ορίσει ως εκτελούντα την επεξεργασία φυσικό ή νομικό πρόσωπο, δημόσια αρχή, υπηρεσία ή φορέα που θα επεξεργάζεται τα δεδομένα για λογαριασμό του. Με την ευχέρεια αυτή σχετίζεται το άρθρο 21 παρ. 10 ΚΦΔ κατά το οποίο η παραβίαση του φορολογικού απορρήτου συνεπάγεται

⁸⁷ Οι Υπηρεσίες οι οποίες είναι επιφορτισμένες με ελεγκτικές αρμοδιότητες, όπως οι αναφερόμενες ανωτέρω υπό 1.3., υπάγονται οργανικά στην ΑΑΔΕ και ενεργούν λειτουργικά σύμφωνα με τις Αποφάσεις και τις Οδηγίες του Διοικητή της ΑΑΔΕ με αποτέλεσμα να μην απολαμβάνουν ανεξαρτησίας ως προς τον καθορισμό των σκοπών και των μέσων επεξεργασίας και κατ' επέκταση να μην καθίστανται υπεύθυνες επεξεργασίας ούτε να συνιστούν εκτελούσες επεξεργασία ως χωριστές νομικές οντότητες, βλ. σχετικώς την υπ' αριθμ. 16/2023 Απόφαση της ΑΠΔΠΧ.

την επιβολή προστίμου στις ανάδοχες εταιρείες, που διαχειρίζονται έργα της ΑΑΔΕ. Ο εκτελών την επεξεργασία δεσμεύεται για την προστασία των προσωπικών δεδομένων και έχει το δικαίωμα να πραγματοποιήσει μόνο τη συγκεκριμένη επεξεργασία που του έχει ανατεθεί βάσει σύμβασης ή άλλης νομικής πράξης.

Η ΑΑΔΕ ως υπεύθυνη επεξεργασίας υποχρεούται να εφαρμόζει τα κατάλληλα τεχνικά και οργανωτικά μέτρα για την ασφάλεια των προσωπικών δεδομένων έναντι κινδύνων⁸⁸ σχετιζόμενων με την επεξεργασία τους με σκοπό την αποτροπή απώλειας, διαρροής, αλλοίωσης, διαβίβασης ή άλλης αθέμιτης επεξεργασίας (άρθρο 32 ΓΚΠΔ), να εφαρμόζει μέτρα προστασίας των δεδομένων ήδη από τον σχεδιασμό και εξ ορισμού (άρθρο 25 ΓΚΠΔ), να γνωστοποιήσει χωρίς υπαίτια καθυστέρηση περιστατικό παραβίασης προσωπικών δεδομένων στην ΑΠΔΠΧ και υπό προϋποθέσεις στα θιγόμενα πρόσωπα (άρθρα 33 και 34 ΓΚΠΔ) και να πραγματοποιήσει εκτίμηση αντικτύπου σχετικά με την προστασία δεδομένων, εφόσον η σχεδιαζόμενη επεξεργασία εγκυμονεί υψηλό κίνδυνο για τα δικαιώματα και τις ελευθερίες των υποκειμένων των δεδομένων, ενώ αν δεν είναι σε θέση να εφαρμόσει τα κατάλληλα μέτρα περιστολής του κινδύνου, τότε ζητά τη γνώμη της ΑΠΔΠΧ για το ζήτημα αυτό (άρθρο 36 ΓΚΠΔ). Σημειωτέον ότι πριν τη θέσπιση τυπικού ή ουσιαστικού νόμου που προβλέπει επεξεργασία δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα⁸⁹ ζητείται η γνώμη της Αρχής η οποία είναι αρμόδια προς τούτο σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ. 1 περ. γ' ΓΚΠΔ και το άρθρο 13 παρ. 1 περ. γ' του Ν. 4624/2019.

3.3. Τα δεδομένα προσωπικού χαρακτήρα και οι πηγές συλλογής τους

Τα δεδομένα προσωπικού χαρακτήρα είναι κάθε πληροφορία που αφορά φυσικό πρόσωπο ταυτοποιημένο ή ταυτοποιήσιμο, με την οποία δηλαδή η ταυτότητα του προσώπου μπορεί να εξακριβωθεί (άρθρο 4 περ. 1 ΓΚΠΔ)⁹⁰. Συνεπώς, δεν εφαρμόζεται ο ΓΚΠΔ για πρόσωπα μη ευρισκόμενα εν ζωή, για νομικά πρόσωπα⁹¹ και για ανώνυμα δεδομένα, εκτός κι αν τα τελευταία συνδυαστούν με άλλα δεδομένα με αποτέλεσμα να είναι εφικτή η ταυτοποίηση φυσικών προσώπων⁹². Κρίσιμη για την εφαρμογή του ΓΚΠΔ παρουσιάζεται σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ. 1 και άρθρο 4 περ. 6 ΓΚΠΔ η προϋπόθεση της ενσωμάτωσης των προσωπικών δεδομένων σε σύστημα αρχειοθέτησης, δηλαδή σε διαρθρωμένο αρχείο προσιτό στο κοινό, εν προκειμένω στους εξουσιοδοτημένους υπαλλήλους, με κριτήρια το ονοματεπώνυμο και τον ΑΦΜ του φορολογουμένου. Έτσι, ο Κανονισμός δεν θα εφαρμοστεί σε περίπτωση προφορικής ενημέρωσης των φορολογικών οργάνων εκ μέρους του ελεγχόμενου υπό την προϋπόθεση ότι τα

⁸⁸ Βλ. την υπ' αριθμ. 75 αιτιολογική σκέψη του ΓΚΠΔ για τους κινδύνους.

⁸⁹ Βλ. συναφώς το άρθρο 83 παρ. 31 περ. γ' ΚΦΔ με το οποίο προβλέπεται η διενέργεια μελέτης εκτίμησης αντικτύπου και προηγούμενης διαβούλευσης με την ΑΠΔΠΧ σε σχέση με τη διαδικασία λειτουργίας των συστημάτων λήψης ή καταγραφής ήχου και εικόνας του άρθρου 27 παρ. 10 του ίδιου νόμου κατά τη διάρκεια των φορολογικών ελέγχων.

⁹⁰ Δεν είναι απαραίτητο να είναι αληθής ή αποδεδειγμένη η πληροφορία για να συνιστά δεδομένο προσωπικού χαρακτήρα, βλ. Τρούλη Ε., Γενικός Κανονισμός για την Προστασία των Προσωπικών Δεδομένων και Ευθύνη για Αποζημίωση, 2023, σελ. 19, εκδ. ΣΑΚΚΟΥΛΑ.

⁹¹ Η μη προστασία των νομικών προσώπων οφείλεται στον ανθρωποκεντρικό χαρακτήρα του ΓΚΠΔ, βλ. σχετικώς άρθρο 1 παρ. 1 και 2 ΓΚΠΔ και την υπ' αριθμ. 14 αιτιολογική σκέψη του. Πρέπει να διευκρινιστεί ότι οι διοικούντες τα νομικά πρόσωπα εμπίπτουν στο προστατευτικό πλαίσιο του ΓΚΠΔ, τα μεικτά δεδομένα προστατεύονται στο μέτρο που ταυτοποιούνται φυσικά πρόσωπα και ότι, όπως έχει κριθεί από το ΔΕΕ στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-92/09 και C-93/09, Volker, προσωπικά δεδομένα συνιστούν και οι πληροφορίες που αφορούν νομικά πρόσωπα, εφόσον η επωνυμία τους προσδιορίζει φυσικό πρόσωπο. Βλ. συναφώς Τρούλη Ε., Γενικός Κανονισμός για την Προστασία των Προσωπικών Δεδομένων και Ευθύνη για Αποζημίωση, 2023, σελ. 20, εκδ. ΣΑΚΚΟΥΛΑ.

⁹² Βλ. Κανέλλο Λ., THE GDPR HANDBOOK, 2^η έκδοση, 2023, σελ. 29, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ. Έτσι, δεν είναι απαραίτητο μία πληροφορία να ταυτοποιεί από μόνη της ένα φυσικό πρόσωπο για να θεωρηθεί ως δεδομένο προσωπικού χαρακτήρα αλλά είναι δυνατό να οδηγεί σε αυτό το αποτέλεσμα ο συνδυασμός περισσότερων πληροφοριών.

ανακοινωθέντα προσωπικά δεδομένα δεν πρόκειται να περιληφθούν σε σύστημα αρχειοθέτησης. Σαφώς βάσει των ανωτέρω γίνεται αντιληπτό ότι εμπίπτουν τα φορολογικά δεδομένα στην έννοια των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα⁹³.

Τα προσωπικά δεδομένα διακρίνονται σε απλά και ειδικής κατηγορίας. Στην έννοια των ειδικών κατηγοριών δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα εμπίπτουν οι πληροφορίες που φανερώνουν τη φυλετική ή εθνοτική καταγωγή, τα πολιτικά φρονήματα, τις θρησκευτικές ή φιλοσοφικές πεποιθήσεις ή τη συμμετοχή σε συνδικαλιστική οργάνωση, τα γενετικά δεδομένα, τα βιομετρικά δεδομένα που γίνονται αντικείμενο επεξεργασίας με σκοπό την αδιαμφισβήτητη ταυτοποίηση προσώπου, τα δεδομένα που αφορούν την υγεία, τη σεξουαλική ζωή φυσικού προσώπου ή τον γενετήσιο προσανατολισμό του (άρθρο 9 παρ. 1 ΓΚΠΔ)⁹⁴. Τα εν λόγω δεδομένα λόγω του ιδιαίτερα ευαίσθητου χαρακτήρα τους, της σχέσης τους με θεμελιώδη δικαιώματα και ελευθερίες και των σημαντικών κινδύνων από την επεξεργασία τους τυγχάνουν αυξημένης προστασίας σε σύγκριση με τα απλά με την πρόβλεψη αυστηρότερων προϋποθέσεων για την επεξεργασία τους, καθώς και αυστηρότερων κυρώσεων σε περίπτωση παράνομης επεξεργασίας τους. Αντίθετα, όσα προσωπικά δεδομένα δεν διαθέτουν τα χαρακτηριστικά των ειδικών κατηγοριών δεδομένων, όπως αυτά προσδιορίζονται στο άρθρο 9 παρ. 1 ΓΚΠΔ, υπάγονται στα απλά λόγω της εξαντλητικής απαρίθμησης των πρώτων. Πάντως, πρέπει να επισημανθεί ότι ενδέχεται από απλά δεδομένα να συναχθούν δεδομένα ειδικών κατηγοριών με αποτέλεσμα η οριοθέτησή τους να καθίσταται δυσχερής σε ορισμένες περιπτώσεις⁹⁵. Τέλος, υπάρχει και ένα άλλο είδος προσωπικών δεδομένων που αφορούν ποινικές καταδίκες και αδικήματα και τα οποία υπόκειται σε αυστηρούς νομικούς όρους (άρθρο 10 ΓΚΠΔ).

Τα προσωπικά δεδομένα που επεξεργάζονται οι Υπηρεσίες της ΑΑΔΕ είναι δεδομένα ταυτοποίησης (ονοματεπώνυμο, Αριθμός Δελτίου Ταυτότητας), δεδομένα νομιμοποίησης (εξουσιοδοτήσεις, πληρεξούσια), δεδομένα επικοινωνίας (ταχυδρομική και ηλεκτρονική διεύθυνση, σταθερό και κινητό τηλέφωνο), δεδομένα οικονομικής, περιουσιακής και οικογενειακής κατάστασης (επάγγελμα, εισοδήματα, ακίνητη περιουσία, οικογενειακή κατάσταση, προστατευόμενα μέλη), δεδομένα επαγγελματικής δραστηριότητας (έναρξη, διακοπή

⁹³ ΔΕΕ υπόθεση C-201/14, Bara, σκ. 29, τα φορολογικά δεδομένα συνιστούν δεδομένα προσωπικού χαρακτήρα, εφόσον πρόκειται για πληροφορίες που αναφέρονται σε φυσικό πρόσωπο του οποίου η ταυτότητα είναι γνωστή ή μπορεί να εξακριβωθεί, όμοια διαπίστωση έγινε και στην υπόθεση C-73/16, Ruškár, σκ. 41, και υπόθεση C-496/17, Deutsche Post, σκ. 56 κατά την οποία ο ΑΦΜ είναι φορολογικό δεδομένο και συνάμα δεδομένο προσωπικού χαρακτήρα, καθώς προσδιορίζει επακριβώς ένα πρόσωπο. Βλ. επίσης την υπ' αριθμ. 29/2002 Απόφαση της ΑΠΔΠΧ κατά την οποία το εκκαθαριστικό σημείωμα περιέχει προσωπικά δεδομένα, την υπ' αριθμ. 60/2006 Απόφαση της ΑΠΔΠΧ κατά την οποία οι δηλώσεις φόρου εισοδήματος συνιστούν οικονομικά προσωπικά δεδομένα απλής μορφής και την υπ' αριθμ. 98/2013 γνωμοδότηση ΑΠΔΠΧ σελ. 7 με την οποία κρίθηκαν ορισμένα φορολογικά στοιχεία ως προσωπικά δεδομένα. Βλ. Αναστασόπουλο Δ., Επικάιρα Ζητήματα Φορολογικού Δικαίου, 2016, Φορολογικά δεδομένα και προστασία φορολογικού απορρήτου, IV, υποσ. 11, Ένωση Ελλήνων Νομικών e-ΘΕΜΙΣ κατά τον οποίο τα προσωπικά φορολογικά δεδομένα αποτελούν απλά προσωπικά δεδομένα και όχι ευαίσθητα. Βλ. επίσης Δετσαρίδη Χρ., Η δημοσιοποίηση ονομάτων οφειλετών του Δημοσίου από το Υπουργείο Οικονομικών και το δικαίωμα του πολίτη σε προστασία των προσωπικών του δεδομένων, ΔΦΝ, 2011, τ. 1479, σελ. 1763 και Ζωγραφόπουλο Δ. σε: Κοτσαλής Λ., Προσωπικά Δεδομένα Ανάλυση - Σχόλια – Εφαρμογή, 2016, σελ. 275, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ.

⁹⁴ Με τον Ν. 2472/1997 τα ειδικής κατηγορίας προσωπικά δεδομένα ονομάζονταν ευαίσθητα προσωπικά δεδομένα. Μάλιστα, τα ευαίσθητα προσωπικά δεδομένα αναφέρονται στον σκληρό πυρήνα του ιδιωτικού βίου κατά τον Δετσαρίδη Χρ., Η δημοσιοποίηση ονομάτων οφειλετών του Δημοσίου από το Υπουργείο Οικονομικών και το δικαίωμα του πολίτη σε προστασία των προσωπικών του δεδομένων, ΔΦΝ, 2011, τ. 1479, σελ. 1757-1758.

⁹⁵ Βλ. Χριστοδούλου Κ., Δίκαιο Προσωπικών Δεδομένων, 2^η έκδοση, 2020, σελ. 38, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ. Αυτό πρακτικά σημαίνει ότι πρέπει να επιλεγεί η κατάλληλη νομική βάση για την επεξεργασία τέτοιου είδους δεδομένων κατά τον Κανέλλο Λ., THE GDPR HANDBOOK, 2^η έκδοση, 2023, σελ. 455, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ.

και δραστηριότητες ατομικής επιχείρησης, έσοδα, δαπάνες), τραπεζικά δεδομένα (IBAN, ποσά τόκων καταθέσεων, υπόλοιπα τραπεζικών λογαριασμών), δεδομένα υγείας (πιστοποιητικά αναπηρίας με σκοπό τη χορήγηση φοροαπαλλαγών, συναλλαγές σχετικές με την υγεία στο μέτρο που καταδεικνύουν μαζί με την ειδικότητα του ιατρού την ενδεχόμενη πάθηση του επισκέπτη και γενικότερα έγγραφα που αποκαλύπτουν την υγεία ενός φορολογουμένου) και δεδομένα που αφορούν σε ποινικές καταδίκες και αδικήματα (συγκέντρωση στοιχείων για την πορεία μηνυτήριων αναφορών για εγκλήματα φοροδιαφυγής που έχουν υποβληθεί από υπηρεσίες της ΑΑΔΕ)⁹⁶.

Η ΑΑΔΕ συλλέγει τα εν λόγω δεδομένα είτε από τον ίδιο τον φορολογούμενο είτε από τρίτες πηγές, οι οποίες είναι δημόσιοι φορείς ή ιδιώτες (φυσικά και νομικά πρόσωπα), είτε από τις αρχές άλλων κρατών μέσω του μηχανισμού ανταλλαγής πληροφοριών, όπως αναλύθηκε παραπάνω υπό 1.4..

3.4. Οι μορφές επεξεργασίας των προσωπικών δεδομένων και η νομιμότητά τους

Η ΑΑΔΕ στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων της με σκοπό την εκπλήρωση της αποστολής της προβαίνει είτε σε αυτοματοποιημένη⁹⁷ είτε σε χειροκίνητη επεξεργασία δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα τα οποία, ενδεικτικά, συλλέγει, καταχωρεί, οργανώνει, διαρθρώνει, αποθηκεύει, διαβιβάζει, περιορίζει και καταστρέφει και τα οποία περιλαμβάνονται σε οργανωμένο σύστημα αρχειοθέτησης, όπως συμβαίνει για παράδειγμα με το πληροφοριακό σύστημα TAXISnet⁹⁸. Σαφώς η επεξεργασία μπορεί να τελείται διαδοχικά με περισσότερες από τις ως άνω πράξεις. Συνεπώς, η επεξεργασία προσωπικών δεδομένων εκ μέρους της ΑΑΔΕ εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΓΚΠΔ (άρθρο 2 παρ. 1) και του Ν. 4624/2019 (άρθρο 2).

Ειδικώς μπορεί να αναφερθεί η μορφή επεξεργασίας που συνίσταται στη διαβίβαση δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα εκ μέρους της ΑΑΔΕ προς αλλοδαπές φορολογικές διοικήσεις στο πλαίσιο της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής σε φορολογικά θέματα, σε διεθνείς και ευρωπαϊκούς οργανισμούς και υπηρεσίες στο πλαίσιο της καταπολέμησης της φοροδιαφυγής και αντιστρόφως. Επιπρόσθετα, οι Υπηρεσίες της ΑΑΔΕ έχουν την δυνατότητα να χορηγούν προσωπικά δεδομένα μεταξύ τους, σε άλλες δημόσιες αρχές και σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα υπό την επιφύλαξη του φορολογικού απορρήτου και των ισχυουσών πολιτικών ασφαλείας⁹⁹. Η διάθεση αυτή συνιστά περαιτέρω επεξεργασία για σκοπό διαφορετικό από εκείνο για τον οποίο συλλέχθηκαν τα προσωπικά δεδομένα και είναι νόμιμη όταν πραγματοποιείται για λόγους δημοσίου συμφέροντος και τελείται στο πλαίσιο άσκησης των κατά νόμο αρμοδιοτήτων των φορέων του Δημοσίου.

Η επεξεργασία των απλών προσωπικών δεδομένων είναι νόμιμη, όταν πληρούνται τουλάχιστον μία από τις προϋποθέσεις του άρθρου 6 ΓΚΠΔ, ενώ των ειδικών κατηγοριών δεδομένων, όταν

⁹⁶ Βλ. την ενημέρωση της ΑΑΔΕ για την επεξεργασία δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα από την ίδια όσον αφορά τα προσωπικά δεδομένα που συλλέγει, <https://www.aade.gr/sites/default/files/2020-06/%CE%95%CE%9D%CE%97%CE%9C%CE%95%CE%A1%CE%A9%CE%A3%CE%97%20%CE%A0%CE%9F%CE%9B%CE%99%CE%A4%CE%A9%CE%9D%20v5.pdf>.

⁹⁷ Πραγματοποιείται αυτοματοποιημένη επεξεργασία προσωπικών δεδομένων βάσει κριτηρίων για σκοπούς - μεταξύ άλλων - πρόληψης και καταπολέμησης της φοροδιαφυγής κατά το άρθρο 31 ΚΦΔ.

⁹⁸ Γενικότερα, όσον αφορά την προστασία των προσωπικών δεδομένων που παρέχεται από τις διατάξεις του ΓΚΠΔ δεν έχει σημασία η χρησιμοποιούμενη για την επεξεργασία τεχνολογία, αν δηλαδή η επεξεργασία είναι αυτοματοποιημένη ή όχι, ούτε ο τρόπος αποθήκευσης των δεδομένων αυτών, αν δηλαδή αποθηκεύονται σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή.

⁹⁹ Βλ. κατωτέρω υπό 4.6., 4.7. και 5. για την ανταλλαγή δεδομένων.

πληρούται τουλάχιστον μία από τις προϋποθέσεις του άρθρου 9 ΓΚΠΔ ή του άρθρου 22 του Ν. 4624/2019. Η επεξεργασία αμφοτέρων των κατηγοριών δεδομένων του ελεγχόμενου και τρίτων εκ μέρους της ΑΑΔΕ έγκειται στην άσκηση των προβλεπόμενων στον Ν. 4389/2016 ή σε οποιονδήποτε άλλο νόμο ή σε κανονιστική πράξη αρμοδιοτήτων της, τη συμμόρφωσή της με τις νόμιμες υποχρεώσεις της που απορρέουν από το εθνικό και ενωσιακό δίκαιο, την εκπλήρωση καθηκόντων που εκτελούνται προς το δημόσιο συμφέρον και κατά την άσκηση δημόσιας εξουσίας που της έχει ανατεθεί. Επομένως, νομικές βάσεις για την επεξεργασία των απλών δεδομένων οι οποίες μάλιστα είναι τυπικά ισοδύναμες μεταξύ τους αποτελούν η συμμόρφωση με έννομη υποχρέωση της ΑΑΔΕ ως υπευθύνου επεξεργασίας (άρθρο 6 παρ. 1 περ. γ' ΓΚΠΔ) και η εκπλήρωση καθήκοντος που εκτελείται προς το δημόσιο συμφέρον ή η άσκηση δημόσιας εξουσίας που της έχει ανατεθεί (άρθρο 6 παρ. 1 περ. ε' ΓΚΠΔ και άρθρα 5 και 26 παρ. 1 του Ν. 4624/2019)¹⁰⁰. Αντίστοιχα, νομικές βάσεις για την επεξεργασία των ειδικών κατηγοριών δεδομένων είναι η εκπλήρωση των υποχρεώσεων της ΑΑΔΕ στον τομέα της κοινωνικής προστασίας (άρθρο 9 παρ. 2 περ. β' ΓΚΠΔ και άρθρο 22 παρ. 1 περ. α' του Ν. 4624/2019), η επεξεργασία προσωπικών δεδομένων που έχουν προδήλως δημοσιοποιηθεί από το πρόσωπο στο οποίο αναφέρονται (άρθρο 9 παρ. 2 περ. ε' ΓΚΠΔ) και η συνδρομή ουσιαστικού δημόσιου συμφέροντος, βάσει του δικαίου της Ένωσης ή κράτους μέλους της (άρθρο 9 παρ. 2 περ. ζ' ΓΚΠΔ και άρθρο 22 παρ. 2 περ. α' του Ν. 4624/2019). Το επιτρεπτό της επεξεργασίας θα μπορούσε βεβαίως να βασιζέται και στην παροχή συγκατάθεσης (άρθρο 6 παρ. 1 περ. α' και 9 παρ. 2 περ. α' ΓΚΠΔ)¹⁰¹.

Η επεξεργασία δεδομένων τρίτων που συλλέγονται στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου μπορεί να στηρίζεται ομοίως σε κάποια από τις ανωτέρω νομικές βάσεις. Ωστόσο, οι πληροφορίες που συλλέγονται δυνάμει του άρθρου 15 ΚΦΔ πρέπει να σχετίζονται με φορολογική υπόθεση φορολογουμένου και να είναι αναγκαία για τη διευκόλυνση του έργου της Φορολογικής Διοίκησης, άλλως παραβιάζεται η αρχή της αναλογικότητας και η νομοθεσία για την προστασία των προσωπικών δεδομένων¹⁰². Μάλιστα, το αίτημα του Διοικητή της ΑΑΔΕ πρέπει να είναι ειδικά αιτιολογημένο ως προς την τήρηση της αρχής της αναλογικότητας.

Η παροχή πληροφοριών σχετικών με ποινικές υποθέσεις συνιστά επεξεργασία προσωπικών δεδομένων. Ωστόσο, έχει κριθεί ότι εκκρεμής ποινική δικογραφία δεν συνιστά σύστημα

¹⁰⁰ Βλ. επίσης την υπ' αριθμ. 45 αιτιολογική σκέψη του ΓΚΠΔ, καθώς και Αλεξανδροπούλου-Αιγυπτιάδου Ε., ΠΡΟΣΩΠΙΚΑ ΔΕΔΟΜΕΝΑ, 2016, σελ. 97-98, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ και την υπ' αριθμ. 157/2007 γνωμοδότηση ΝΣΚ. Το δημόσιο συμφέρον, όπως και το έργο που εμπίπτει στην άσκηση δημόσιας εξουσίας, μπορεί να συνίσταται στην πάταξη της φοροδιαφυγής και της καταχρηστικής φοροαποφυγής και στην συνεπή εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων των φορολογουμένων. Η επεξεργασία ερείδεται για παράδειγμα στο άρθρο 14 και 15 ΚΦΔ, πραγματοποιείται από τη Φορολογική Διοίκηση που συνιστά Δημόσια Αρχή και είναι αναγκαία για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου.

¹⁰¹ Υπό το προηγούμενο καθεστώς η διαβίβαση προσωπικών δεδομένων, απλών και ευαίσθητων, σε φορολογικές υπηρεσίες με σκοπό διενέργειας φορολογικών ελέγχων εδραζόταν στο άρθρο 5 παρ. 2 περ. δ' και 7 παρ. 2 περ. ε' του Ν. 2472/1997, καθώς η επεξεργασία διενεργούνταν από δημόσια αρχή και ήταν αναγκαία για την πραγματοποίηση φορολογικού ελέγχου. Επιπλέον, δεν απαιτούνταν η λήψη άδειας από την ΑΠΔΠΧ για την εν λόγω επεξεργασία, καθώς οι δημόσιες αρχές δεν λογίζονταν ως τρίτοι σύμφωνα με το άρθρο 7Α παρ. 1 περ. δ' εδ. β', ούτε η συγκατάθεση και η ενημέρωση του υποκειμένου των δεδομένων σύμφωνα με το άρθρο 82 παρ. 2 ΚΦΕ (Ν. 2238/1994), όπως τροποποιήθηκε από την παρ. 3 του άρθρου 32 του Ν. 3986/2011. Επιπλέον, είχε κριθεί από την ΑΠΔΠΧ ως νόμιμη και αναλογική η επεξεργασία οικονομικών δεδομένων φυσικών και νομικών προσώπων στο πλαίσιο φορολογικών ελέγχων. Βλ. για τα ζητήματα αυτά Ζωγραφόπουλο Δ. σε: Κοτσαλής Λ., Προσωπικά Δεδομένα Ανάλυση - Σχόλια – Εφαρμογή, 2016, σελ. 278-281, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ.

¹⁰² Βλ. Αρμαμέντο Π. σε: Μέντης Γ., ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ: Ερμηνεία κατ' άρθρο, 2021, Α' Τόμος, σελ. 232-233, 234-235, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ.

αρχειοθέτησης και ως εκ τούτου τα προσωπικά δεδομένα που περιέχει δεν προστατεύονται από τον ΓΚΠΔ. Έτσι, η προστασία αυτών των προσωπικών δεδομένων εναπόκειται στην κρίση του Εισαγγελέα ο οποίος πρέπει να εφαρμόσει την αρχή της αναλογικότητας και το πρότυπο της προβλέψιμης συνάφειας για τη χορήγηση ή μη άδειας παροχής των συγκεκριμένων δεδομένων. Εγείρονται ζητήματα αντισυνταγματικότητας αναφορικά με τη δυνατότητα αυτή της παρ. 2 του άρθρου 15 ΚΦΔ που σχετίζονται με το τεκμήριο της αθωότητας, την αρχή της μυστικότητας της ποινικής διαδικασίας και την αρχή της αναλογικότητας, καθώς δεν τίθενται στην διάταξη αυτή λεπτομερείς κανόνες που να διέπουν το πεδίο εφαρμογής και την εφαρμογή του μέτρου παρέχοντας έτσι επαρκείς εγγυήσεις έναντι του κινδύνου κατάχρησής του¹⁰³.

Η γνωστοποίηση από τρίτους σε Φορολογικές Αρχές προσωπικών δεδομένων που δεν αφορούν τους ίδιους αποτελεί σε ορισμένες περιπτώσεις επεξεργασία δεδομένων για σκοπό διαφορετικό για τον οποίο έχουν συλλεχθεί αλλά είναι επιτρεπτή σύμφωνα με το άρθρο 25 του Ν. 4624/2019. Η διαβίβαση απλών δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα από τρίτους είναι αναγκαία και συντελείται προς συμμόρφωση με έννομη υποχρέωσή τους ως υπευθύνων επεξεργασίας απορρέουσα από τη φορολογική νομοθεσία, όπως για παράδειγμα από το άρθρο 15 ΚΦΔ.

Αν στο πλαίσιο της συνδρομής των αστυνομικών οργάνων στους φορολογικούς ελεγκτές λάβουν οι αστυνομικοί υπόψη τους πληροφορίες του ελεγχόμενου ή τρίτων πρέπει να θεωρηθεί ότι καταρχήν αυτές θα καλύπτονται από το υπηρεσιακό απόρρητο. Τα προσωπικά δεδομένα όμως δεν θα προστατεύονται από τον ΓΚΠΔ, εφόσον δεν περιληφθούν από τους αστυνομικούς σε σύστημα αρχειοθέτησης. Στην περίπτωση που περιληφθούν, η επεξεργασία τους θα είναι νόμιμη, εφόσον είναι απαραίτητη για τη διαφύλαξη ζωτικού συμφέροντος του υποκειμένου των δεδομένων ή άλλου φυσικού προσώπου (άρθρο 6 παρ. 1 περ. δ' ΓΚΠΔ) ή είναι απαραίτητη για την εκπλήρωση καθήκοντος που εκτελείται προς το δημόσιο συμφέρον ή κατά την άσκηση δημόσιας εξουσίας που έχει ανατεθεί στον υπεύθυνο επεξεργασίας (άρθρο 6 παρ. 1 περ. ε' ΓΚΠΔ), και αν πρόκειται για δεδομένα ειδικών κατηγοριών δυνάμει των περ. γ' και ζ' του άρθρου 9 παρ. 2 ΓΚΠΔ αντίστοιχα.

Επιτρεπτή κατά το άρθρο 24 παρ. 1 περ. α' και β' του Ν. 4624/2019 είναι η περαιτέρω επεξεργασία από την ΑΑΔΕ απλών δεδομένων για σκοπό διαφορετικό από εκείνον για τον οποίο έγινε η συλλογή τους, όταν αποσκοπείται στο πλαίσιο εκπλήρωσης των καθηκόντων της η διασφάλιση των φορολογικών εσόδων και ο έλεγχος των παρεχόμενων από το υποκείμενο των δεδομένων πληροφοριών λόγω της ύπαρξης βάσιμων ενδείξεων για το εσφαλμένο αυτών. Υπό τις ίδιες προϋποθέσεις επιτρέπεται κατά την παρ. 2 του ίδιου άρθρου η περαιτέρω επεξεργασία ειδικών κατηγοριών προσωπικών δεδομένων, εφόσον πληρούνται επιπρόσθετα μία από τις προβλεπόμενες στο άρθρο 9 παρ. 2 ΓΚΠΔ περιπτώσεις νομικής βάσης επεξεργασίας ή του άρθρου 22 του Ν. 4624/2019.

Κατά το άρθρο 5 ΓΚΠΔ η επεξεργασία των προσωπικών δεδομένων είτε απλών είτε ειδικών κατηγοριών διέπεται από ορισμένες αρχές¹⁰⁴. Η μη τήρηση κάποιας εκ των προβλεπόμενων αρχών καθιστά την επεξεργασία μη νόμιμη η οποία δεν μπορεί να θεραπευθεί από την ύπαρξη νομικής

¹⁰³ Βλ. την υπ' αριθμ. 147/2001 Απόφαση της ΑΠΔΠΧ, Γιαννακούλα Α., Μηλαπίδου Μ., Προσωπικά Δεδομένα, 2^η έκδοση, 2023, σελ. 46-47, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ και τις εκεί αναφερόμενες αποφάσεις της ΑΠΔΠΧ και τις πράξεις της εισαγγελικής αρχής (ενδεικτικά ΓνωμΕισΑΠ 10/2021, ΔιατΕισΠρΑθ 1500/2021), καθώς και Αρμαμέντο Π. σε: Μέντης Γ., ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ: Ερμηνεία κατ' άρθρο, 2021, Α' Τόμος, σελ. 256-258, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ.

¹⁰⁴ Βλ. επίσης την υπ' αριθμ. 39 αιτιολογική σκέψη του ΓΚΠΔ.

βάσης επεξεργασίας¹⁰⁵. Η τήρηση των αρχών επεξεργασίας είναι δηλαδή προαπαιτούμενη για την ύπαρξη νομικής βάσης επεξεργασίας και απαιτείται συνεπώς η σωρευτική συμμόρφωση του υπεύθυνου επεξεργασίας με αυτές. Ειδικότερα, αυτές είναι η αρχή της νομιμότητας, αντικειμενικότητας και διαφάνειας κατά την οποία η επεξεργασία των δεδομένων πρέπει να πληροί κάποια από τις προβλεπόμενες νομικές βάσεις για να είναι σύννομη και το υποκείμενο αυτών να ενημερώνεται σχετικώς, η αρχή του περιορισμού του σκοπού σύμφωνα με την οποία η συλλογή τους γίνεται για καθορισμένους, ρητούς και νόμιμους σκοπούς, από τους οποίους δεν μπορεί να αφίσταται η περαιτέρω επεξεργασία των δεδομένων, εκτός κι αν συντρέχουν ορισμένες προϋποθέσεις, και η αρχή της ελαχιστοποίησης των δεδομένων (αρχή της αναλογικότητας) κατά την οποία τα υπό επεξεργασία δεδομένα πρέπει να είναι κατάλληλα, συναφή και να περιορίζονται στο αναγκαίο για την επίτευξη των επιδιωκόμενων σκοπών. Επιπρόσθετα, υφίσταται η αρχή της ακρίβειας σύμφωνα με την οποία τα διατηρούμενα δεδομένα πρέπει να είναι ακριβή, η αρχή του περιορισμού της περιόδου αποθήκευσης κατά την οποία τα δεδομένα πρέπει να διατηρούνται για όσο χρονικό διάστημα είναι αναγκαία για την επίτευξη των επιδιωκόμενων με την επεξεργασία σκοπών και η αρχή της ακεραιότητας και εμπιστευτικότητας κατά την οποία πρέπει να διασφαλίζεται η προστασία των δεδομένων τα οποία δεν πρέπει να αποκαλύπτονται σε μη εξουσιοδοτημένα άτομα και να μην είναι αλλοιωμένα. Τέλος, με την αρχή της λογοδοσίας ο υπεύθυνος επεξεργασίας ευθύνεται και οφείλει να αποδεικνύει ανά πάσα στιγμή την τήρηση των προβλεπόμενων στο άρθρο 5 ΓΚΠΔ αρχών και γενικότερα τη συμμόρφωσή του με τον ΓΚΠΔ¹⁰⁶.

Είναι σημαντικό να επισημανθεί ότι η επεξεργασία ως περιορισμός του δικαιώματος προστασίας προσωπικών δεδομένων υπόκειται σε άσκηση πλήρους δικαστικού ελέγχου αναλογικότητας¹⁰⁷ με τον οποίο ελέγχεται και η αρχή του σκοπού της επεξεργασίας, ενώ η ύπαρξη υπέρτερου δημοσίου συμφέροντος δεν καθιστά αυτομάτως την επεξεργασία σύννομη, αλλά κρίνεται κατά περίπτωση κατόπιν στάθμισης με το έννομο συμφέρον του υποκειμένου των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα. Έτσι, για παράδειγμα βάσει των ανωτέρω, η συλλογή και γενικότερα η επεξεργασία προσωπικών δεδομένων είναι παράνομη, εάν τελείται πέραν του επιδιωκόμενου σκοπού ή δεν είναι πρόσφορη και αναγκαία για την επίτευξή του.

3.5. Τα δικαιώματα των υποκειμένων των δεδομένων και οι περιορισμοί τους

Τα δικαιώματα που αναγνωρίζονται από τον Κανονισμό στους φορείς των δεδομένων, στο βαθμό που μπορούν να εξειδικευτούν στους φορολογούμενους, είναι τα ακόλουθα:

Α) δικαίωμα ενημέρωσης σε πληροφορίες, όπως τον σκοπό και τη νομική βάση της επεξεργασίας των προσωπικών δεδομένων, τις πηγές προέλευσης των δεδομένων και τις κατηγορίες τους (εφόσον δεν συλλέγονται από το ίδιο το υποκείμενο αλλά από άλλες πηγές), τα δικαιώματα του φορέα τους και τους τυχόν αποδέκτες τους (άρθρο 13 και 14 ΓΚΠΔ),

Β) δικαίωμα πρόσβασης με το οποίο το υποκείμενο των δεδομένων λαμβάνει επιβεβαίωση αναφορικά με αν τα δεδομένα του υπόκεινται σε επεξεργασία, πληροφορίες για την πραγματοποιούμενη επεξεργασία και αντίγραφο των δεδομένων του (άρθρο 15 ΓΚΠΔ),

¹⁰⁵ Βλ. την υπ' αριθμ. 16/2023 Απόφαση της ΑΠΔΠΧ.

¹⁰⁶ Εν αντιθέσει με το παλαιότερο νομοθετικό πλαίσιο, με τον ΓΚΠΔ η ευθύνη απόδειξης της συμμόρφωσης του υπεύθυνου επεξεργασίας προς τις διατάξεις του Κανονισμού έχει μετακυλιστεί στον ίδιο τον υπεύθυνο επεξεργασίας ο οποίος δεν υποχρεούται σε γνωστοποίηση τήρησης αρχείου στην ΑΠΔΠΧ.

¹⁰⁷ Βλ. Παπαδημητρίου Θ., Μαργαρίτη Κ. σε: Τζέμος Β., Ο Χάρτης Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της ΕΕ: Ερμηνεία κατ' άρθρο, 2^η έκδοση, 2019, σελ. 113-114, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ.

Γ) δικαίωμα διόρθωσης με το οποίο ζητείται η διόρθωση των τηρούμενων προσωπικών δεδομένων ως ανακριβών ή η συμπλήρωση αυτών¹⁰⁸ (άρθρο 16 ΓΚΠΔ)¹⁰⁹,

Δ) δικαίωμα διαγραφής με το οποίο το υποκείμενο των δεδομένων αξιώνει από τον υπεύθυνο επεξεργασίας τη διαγραφή των προσωπικών του δεδομένων που υποβάλλονται σε επεξεργασία παράνομα, όπως συμβαίνει στην περίπτωση που αυτά δεν είναι απαραίτητα πλέον για την επίτευξη των σκοπών για τους οποίους συλλέχθηκαν (άρθρο 17 ΓΚΠΔ),

Ε) δικαίωμα περιορισμού της επεξεργασίας με το οποίο ζητείται η προσωρινή διακοπή της επεξεργασίας των προσωπικών δεδομένων για όσο διάστημα εξετάζονται από τον υπεύθυνο επεξεργασίας το αίτημα διόρθωσης ανακριβών στοιχείων ή το αίτημα εναντίωσης (άρθρο 18 ΓΚΠΔ) και

Στ) δικαίωμα εναντίωσης με το οποίο το υποκείμενο των δεδομένων αντιτάσσεται στην επεξεργασία των δεδομένων του, όταν συντελείται χάριν εκπλήρωσης σκοπού δημοσίου συμφέροντος ή στο πλαίσιο άσκησης δημόσιας εξουσίας (άρθρο 21 ΓΚΠΔ)¹¹⁰.

Πάντως, τα ως άνω δικαιώματα υπόκεινται σε ορισμένους περιορισμούς¹¹¹ οι οποίοι είναι οι εξής:

Αναφορικά με το δικαίωμα ενημέρωσης η ΑΑΔΕ δικαιούται να μην κάνει δεκτό το σχετικό αίτημα¹¹², όταν ο φορολογούμενος διαθέτει ήδη τις σχετικές πληροφορίες ανεξαρτήτως του αν συλλέγονται τα δεδομένα του από τον ίδιο ή από άλλες πηγές κατά το άρθρο 13 παρ. 4 και 14 παρ. 5 περ. α' ΓΚΠΔ. Επιπλέον, εφόσον τα δεδομένα συλλέχθηκαν από άλλες πηγές, υποχρέωση ενημέρωσης δεν υπάρχει, ακόμα και στην περίπτωση που αυτά θα αποτελέσουν αντικείμενο περαιτέρω επεξεργασίας για διαφορετικό από τον αρχικό σκοπό, όταν η παροχή των πληροφοριών αποδεικνύεται αδύνατη, συνεπάγεται δυσανάλογη προσπάθεια ή είναι πιθανόν να καταστήσει αδύνατη ή να βλάψει σε μεγάλο βαθμό την επίτευξη των σκοπών της εν λόγω επεξεργασίας (άρθρο 14 παρ. 5 περ. β' ΓΚΠΔ), όταν η απόκτηση ή η κοινολόγηση προβλέπεται ρητώς από το ενωσιακό δίκαιο ή του κράτους μέλους της ΕΕ στο οποίο υπόκειται ο υπεύθυνος επεξεργασίας (άρθρο 14 παρ. 5 περ. γ' ΓΚΠΔ), όταν τα δεδομένα προσωπικού χαρακτήρα πρέπει να παραμείνουν εμπιστευτικά βάσει υποχρέωσης επαγγελματικού απορρήτου που ρυθμίζεται από το δίκαιο της Ένωσης ή κράτους μέλους της, συμπεριλαμβανομένης της εκ του νόμου υποχρέωσης τήρησης απορρήτου (άρθρο 14 παρ. 5 περ. δ' ΓΚΠΔ) ή όταν η παροχή των πληροφοριών θα έθετε σε κίνδυνο την ορθή εκτέλεση των καθηκόντων των υπηρεσιών της ΑΑΔΕ (άρθρο 32 παρ. 1 περ.

¹⁰⁸ Για παράδειγμα ενδέχεται να υπάρχει κάποιο λάθος στην οικογενειακή κατάσταση του υποκειμένου των δεδομένων.

¹⁰⁹ Το δικαίωμα διόρθωσης σε ορισμένες περιπτώσεις έχει περιορισμένη εφαρμογή λόγω των τιθέμενων περιορισμών από τη φορολογική νομοθεσία, βλ. την υπ' αριθμ. 23/2019 Απόφαση της ΑΠΔΠΧ κατά την οποία η Αρχή φαίνεται να δέχεται ότι το αίτημα μεταβολής στοιχείων της φορολογικής κατοικίας συνιστά ενάσκηση του δικαιώματος διόρθωσης το οποίο μπορεί να ικανοποιηθεί μετά την πάροδο εύλογου χρονικού διαστήματος υπό την προϋπόθεση της τήρησης της οικείας φορολογικής νομοθεσίας και διαδικασίας και ως εκ τούτου δεν υπάρχει υποχρέωση ικανοποίησης του εν λόγω δικαιώματος με μόνη την υποβολή σχετικού αιτήματος. Βλ. συναφώς ΠΟΛ.1201/2017 και την εγκύκλιο 2064/2023 για τη διαδικασία μεταβολής της φορολογικής κατοικίας και την ορθή εφαρμογή των σχετικών διατάξεων.

¹¹⁰ Βλ. και την υπ' αριθμ. 69 αιτιολογική σκέψη του ΓΚΠΔ.

¹¹¹ Δυνάμει του άρθρου 23 ΓΚΠΔ τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να περιορίζουν το πεδίο εφαρμογής των υποχρεώσεων και των δικαιωμάτων των υποκειμένων των δεδομένων που προβλέπονται από αυτόν, βλ. και την υπ' αριθμ. 73 αιτιολογική σκέψη του ΓΚΠΔ. Για παράδειγμα τέτοιοι περιορισμοί εισάγονται με τον Ν. 4624/2019.

¹¹² Βλ. την υπ' αριθμ. 62 αιτιολογική σκέψη του ΓΚΠΔ, καθώς και Κανέλλο Λ., THE GDPR HANDBOOK, 2^η έκδοση, 2023, σελ. 453, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ κατά τον οποίο δεν υφίσταται υποχρέωση ενημέρωσης και συγκατάθεσης του φυσικού προσώπου του οποίου τα δεδομένα διαβιβάζονται στις φορολογικές αρχές από τρίτους.

α' υποπ. αα' του Ν. 4624/2019), ή θα οδηγούσε στην αποκάλυψη πληροφοριών οι οποίες λόγω της φύσης τους, ιδίως λόγω των υπέρτερων εννόμων συμφερόντων τρίτου, πρέπει να παραμείνουν απόρρητες (άρθρο 32 παρ. 3 του Ν. 4624/2019). Όταν η ΑΑΔΕ επεξεργάζεται περαιτέρω τα δεδομένα για σκοπό διαφορετικό από εκείνον για τον οποίο έγινε η συλλογή τους, τότε δεν υποχρεούται, παρόμοια, σε ενημέρωση του υποκειμένου αυτών στην περίπτωση που πηγή προέλευσης των δεδομένων είναι ο τελευταίος και η παροχή των πληροφοριών σχετικά με την περαιτέρω επεξεργασία θα έθετε σε κίνδυνο την ορθή εκτέλεση των καθηκόντων της ΑΑΔΕ (άρθρο 31 παρ. 1 περ. β' του Ν. 4624/2019), την εθνική ή τη δημόσια ασφάλεια (άρθρο 31 παρ. 1 περ. γ' του Ν. 4624/2019) ή θα παρεμπόδιζε τη θεμελίωση, άσκηση ή υποστήριξη νομικών αξιώσεων και, ταυτόχρονα, το συμφέρον της ΑΑΔΕ να μην παράσχει τις πληροφορίες υπερτερεί του συμφέροντος του υποκειμένου των δεδομένων (άρθρο 31 παρ. 1 περ. δ' του Ν. 4624/2019) ή στην περίπτωση που η εν λόγω παροχή θα έθετε σε κίνδυνο την εμπιστευτική διαβίβαση δεδομένων σε δημόσιους φορείς (άρθρο 31 παρ. 1 περ. ε' του Ν. 4624/2019). Τέλος, σύμφωνα με το άρθρο 4 περ. 9 ΓΚΠΔ και την υπ' αριθμ. 31 αιτιολογική σκέψη όταν αποστέλλονται τα απαραίτητα προσωπικά δεδομένα σε δημόσιες αρχές, όπως οι φορολογικές, στο πλαίσιο ορισμένης έρευνας για το γενικό συμφέρον σύμφωνα με το δίκαιο της Ένωσης ή κράτους μέλους της δεν λογίζονται αυτές ως αποδέκτες, χωρίς αυτό να συνεπάγεται ότι οι δημόσιες αυτές αρχές απαλλάσσονται κατά την επεξεργασία των διαβιβασθέντων δεδομένων από την υποχρέωση εφαρμογής των ισχυόντων κανόνων προστασίας των δεδομένων ανάλογα με τους σκοπούς της επεξεργασίας. Η διαβίβαση αυτή εν προκειμένω επιβάλλεται από τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας. Εφόσον λοιπόν δεν θεωρούνται ως αποδέκτες, πρέπει να θεωρηθεί ότι δεν υπάρχει υποχρέωση ενημέρωσης του υποκειμένου των δεδομένων για μια τέτοια διαβίβαση από τον συνδυασμό των άρθρων 13 και 14 ΓΚΠΔ και της υπ' αριθμ. 61 αιτιολογικής σκέψης του.

Η μη ικανοποίηση του δικαιώματος πρόσβασης μπορεί να βασίζεται στο ότι τα δεδομένα καταγράφηκαν από την ΑΑΔΕ μόνο επειδή δεν μπορούν να διαγραφούν λόγω νομικών ή κανονιστικών διατάξεων υποχρέωσης διατήρησής τους, ή εξυπηρετούν αποκλειστικά σκοπούς προστασίας ή ελέγχου των δεδομένων και η παροχή πληροφοριών θα απαιτούσε δυσανάλογη προσπάθεια, ενώ τα απαραίτητα τεχνικά και οργανωτικά μέτρα καθιστούν αδύνατη την επεξεργασία για άλλους σκοπούς (άρθρο 33 παρ. 1 περ. β' του Ν. 4624/2019) ή η ενημέρωση θα συνεπαγόταν την αποκάλυψη πληροφοριών, οι οποίες σύμφωνα με διάταξη νόμου ή λόγω της φύσης τους, ιδίως λόγω των υπέρτερων έννομων συμφερόντων τρίτου, πρέπει να παραμείνουν απόρρητες (άρθρο 33 παρ. 4 του Ν. 4624/2019). Επίσης, για το δικαίωμα πρόσβασης βλ. κατωτέρω υπό 4.7..

Η ΑΑΔΕ δεν υποχρεούται σε διαγραφή δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα σύμφωνα με το άρθρο 17 παρ. 3 περ. β' ΓΚΠΔ υπό την προϋπόθεση ότι η επεξεργασία τους είναι απαραίτητη για την τήρηση νομικής υποχρέωσης επιβαλλόμενης από το ελληνικό δίκαιο ή το δίκαιο της Ένωσης ή για την εκπλήρωση καθήκοντος που εκτελείται προς το δημόσιο συμφέρον ή για την άσκηση δημόσιας εξουσίας που έχει ανατεθεί στις Υπηρεσίες της.

Αναφορικά με το δικαίωμα περιορισμού ακόμα και αν αυτό ικανοποιηθεί, τα δεδομένα ενδέχεται να εξακολουθούν να υπόκεινται σε επεξεργασία, εφόσον συντρέχουν λόγοι σημαντικού δημόσιου συμφέροντος της Ένωσης ή κράτους μέλους της (άρθρο 18 παρ. 2 ΓΚΠΔ).

Η ΑΑΔΕ μπορεί να αρνηθεί την αποδοχή του αιτήματος εναντίωσης επικαλούμενη επιτακτικούς και νόμιμους λόγους για την επεξεργασία των δεδομένων υπέρτερους των συμφερόντων, των

δικαιωμάτων και των ελευθεριών του υποκειμένου των δεδομένων ή για τη θεμελίωση, άσκηση ή υποστήριξη νομικών αξιώσεων (άρθρο 21 παρ. 1 εδ. β' ΓΚΠΔ).

Πάντως, η άσκηση του δικαιώματος πρόσβασης στα υπό επεξεργασία δεδομένα και του δικαιώματος εναντίωσης στην επεξεργασία τους εξαρτάται από την προηγούμενη ενημέρωση του υποκειμένου των εν λόγω δεδομένων. Ο περιορισμός της υποχρέωσης ενημέρωσης των υποκειμένων των δεδομένων συνεπώς πρέπει να είναι σύμφωνος με την αρχή της αναλογικότητας.

Πρέπει να επισημανθεί ότι, ενώ με το άρθρο 23 ΓΚΠΔ παρέχεται η ευχέρεια στα κράτη μέλη της ΕΕ να προβλέψουν με επιφύλαξη της αρχής της αναλογικότητας περιορισμούς των δικαιωμάτων των υποκειμένων των προσωπικών δεδομένων προς διασφάλιση ορισμένων στόχων μεταξύ των οποίων είναι και οι φορολογικοί, η ΑΠΔΠΧ με την υπ' αριθμ. 1/2020 γνωμοδότηση παρατήρησε ότι με τα άρθρα 31 έως 35 του Ν. 4624/2019 θεσμοθετούνται εκτεταμένοι περιορισμοί των δικαιωμάτων των υποκειμένων των προσωπικών δεδομένων¹¹³, χωρίς όμως ταυτόχρονα να τηρούνται οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 23 του Κανονισμού για το ελάχιστο περιεχόμενο. Ως προς το ζήτημα της συμβατότητας ή μη των περιορισμών αυτών με τον ΓΚΠΔ και τα άρθρα 7, 8 και 52 ΧΘΔ και 8 ΕΣΔΑ η Αρχή δεν απεφάνθη αλλά επιφυλάχθηκε να πάρει θέση στο πλαίσιο της άσκησης των αρμοδιοτήτων της, οπότε και δεν θα εφαρμόσει τις ως άνω ρυθμίσεις εάν κρίνει ότι συγκρούονται με τον ΓΚΠΔ ή δεν βρίσκουν έρεισμα σε «ρήτρες ανοίγματος – εξειδίκευσης»¹¹⁴. Επιπλέον, έχει ασκηθεί κριτική όσον αφορά τη θέσπιση με τον εφαρμοστικό νόμο νέων νομικών βάσεων επεξεργασίας, καθώς ο ΓΚΠΔ επιτρέπει την εξειδίκευση μόνο των νομικών βάσεων του άρθρου 6 παρ. 1 περ. γ' και ε' ΓΚΠΔ, ενώ δεν παρέχει εξουσιοδότηση για δευτερογενή επεξεργασία¹¹⁵.

3.6. Η προστασία του υποκειμένου των δεδομένων σε περίπτωση παραβίασης του ΓΚΠΔ

3.6.1. Δικαίωμα προσφυγής ενώπιον της ΑΠΔΠΧ

Ο φορολογούμενος ως υποκείμενο των δεδομένων έχει το δικαίωμα να υποβάλλει καταγγελία¹¹⁶ σε εποπτική αρχή (στην Ελλάδα πρόκειται για την ΑΠΔΠΧ) για παραβίαση της νομοθεσίας για την προστασία δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα ηλεκτρονικά στην πλατφόρμα της Αρχής στην οποία γίνεται ταυτοποίηση του χρήστη με τα διαπιστευτήρια του TAXISnet είτε εξαιρετικά μέσω email, ταχυδρομικώς ή αυτοπροσώπως. Το περιεχόμενο της καταγγελίας θα συνίσταται στην επίκληση παράνομης επεξεργασίας των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα ή παραβίασης των ασκηθέντων και ρυθμιζόμενων στα άρθρα 15 έως 22 ΓΚΠΔ δικαιωμάτων του υποκειμένου των δεδομένων.

Η ΑΠΔΠΧ διασφαλίζει την διοικητική προστασία των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα και διαθέτει κατασταλτική πειθαρχική δικαιοδοσία¹¹⁷. Η Αρχή στο πλαίσιο της ελεγκτικής της δράσης¹¹⁸ έχει τη δυνατότητα να επιβάλλει στην ΑΑΔΕ ως υπεύθυνη επεξεργασίας ή και στους

¹¹³ Τα δικαιώματα που ρυθμίζονται στα άρθρα 31-35 του Ν. 4624/2019 είναι το δικαίωμα ενημέρωσης, πρόσβασης, διαγραφής και εναντίωσης.

¹¹⁴ Για την ανάθεση του διοικητικού ελέγχου της συνταγματικότητας των νομοθετικών περιορισμών στην ΑΠΔΠΧ βλ. Λαζαράκο Γ. σε: Βλαχόπουλος Σπ., Θεμελιώδη δικαιώματα: Ατομικά, κοινωνικά και πολιτικά δικαιώματα, 2022, σελ. 241, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ.

¹¹⁵ Βλ. Κανέλλο Λ., THE GDPR HANDBOOK, 2^η έκδοση, 2023, σελ. 308-309, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ.

¹¹⁶ Το δικαίωμα αυτό προβλέπεται στο άρθρο 77 ΓΚΠΔ.

¹¹⁷ Βλ. Χριστοδούλου Κ., Δίκαιο Προσωπικών Δεδομένων, 2^η έκδοση, 2020, σελ. 4, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ.

¹¹⁸ Βλ. άρθρο 57 παρ. 1 περ. στ' ΓΚΠΔ και άρθρο 13 παρ. 1 περ. ζ' και η' Ν. 4624/2019 για την αρμοδιότητα εξέτασης της καταγγελίας.

τυχόν εκτελούντες την επεξεργασία διορθωτικά μέτρα που αφορούν πρωτογενείς κυρώσεις, δηλαδή επιβολή συμμόρφωσης προς τις διατάξεις της νομοθεσίας για τα προσωπικά δεδομένα, ή δευτερογενείς, δυνάμει του άρθρου 58 παρ. 2 ΓΚΠΔ και του 15 του Ν. 4624/2019, όπως προειδοποίηση, επίπληξη, εντολή συμμόρφωσης, πρόστιμα¹¹⁹. Οι αποφάσεις της ΑΠΔΠΧ είναι εκτελεστές πράξεις και συνεπώς η Διοίκηση οφείλει να συμμορφωθεί με το περιεχόμενό τους. Δεν έχει, όμως, και την δικαιοδοσία για να εξετάσει αιτήματα αποζημίωσης σε βάρος τους. Ειδικά, για την επιβολή προστίμων στους δημόσιους φορείς, όπως η ΑΑΔΕ, το επιβαλλόμενο πρόστιμο, το οποίο δεν επιτρέπεται να υπερβαίνει τα 10.000.000 €, εξαρτάται ως προς το ύψος του από τα προβλεπόμενα στο άρθρο 39 παρ. 2 του Ν. 4624/2019 κριτήρια, ενώ ορίζεται ότι το συνολικό ύψος του επιβαλλόμενου διοικητικού προστίμου δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό που προβλέπεται για τη βαρύτερη παράβαση διάταξης του ΓΚΠΔ ή του νόμου 4624/2019, εφόσον παραβιάστηκαν περισσότερες από μία διατάξεις. Μάλιστα, δυνάμει του άρθρου 83 παρ. 7 ΓΚΠΔ ο νομοθέτης καθορίζοντας τους όρους επιβολής προστίμων στις δημόσιες αρχές περιόρισε με την παρ. 1 του άρθρου 39 του Ν. 4624/2019 τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η Αρχή δικαιούται να επιβάλλει πρόστιμο σε βάρος των δημόσιων φορέων για παραβάσεις των υποχρεώσεών τους που απορρέουν από τον νόμο αυτόν και τον Κανονισμό.

Σε περίπτωση που η Αρχή αδρανήσει ή δεν ενημερώσει τον καταγγέλλοντα σχετικά με την πρόοδο ή την έκβαση της καταγγελίας του εντός εύλογου χρονικού διαστήματος (άρθρο 78 παρ. 2 ΓΚΠΔ), την απορρίψει εν όλω ή εν μέρει ή την κρίνει ως απαράδεκτη μπορεί ο θιγόμενος να ασκήσει δικαστική προσφυγή κατά της Αρχής. Στην προκειμένη περίπτωση θα δικαιούται να ασκήσει αίτηση ακύρωσης ενώπιον του ΣτΕ σύμφωνα με το άρθρο 20 του Ν. 4624/2019.

3.6.2. Δικαίωμα πραγματικής δικαστικής προσφυγής

Στο άρθρο 79 ΓΚΠΔ προβλέπεται το δικαίωμα του υποκειμένου των δεδομένων να ασκήσει δικαστική προσφυγή κατά του υπευθύνου επεξεργασίας ή του εκτελούντος την επεξεργασία σε περίπτωση παραβίασης των δικαιωμάτων ως αποτέλεσμα της παράνομης επεξεργασίας των δεδομένων του. Η διεθνής δικαιοδοσία των δικαστηρίων καθορίζεται από το κράτος μέλος στο οποίο ο υπεύθυνος επεξεργασίας ή ο εκτελών την επεξεργασία έχουν την εγκατάστασή τους ή από το κράτος μέλος στο οποίο το υποκείμενο των δεδομένων έχει τη συνήθη διαμονή του. Η τελευταία περίπτωση δεν θα είναι δυνατή, όταν η ΑΑΔΕ ή ο εκτελών την επεξεργασία ενεργούν κατά την άσκηση των δημόσιων εξουσιών τους.

Το άρθρο 82 ΓΚΠΔ συνιστά ειδική διάταξη αδιοπρακτικής ευθύνης του υπευθύνου επεξεργασίας και του εκτελούντος την επεξεργασία με την οποία αξιώνεται αποζημίωση και την οποία μπορεί να επικαλεστεί ο δικαιούχος στα δικαστήρια χωρίς να απαιτείται προηγούμενη ενσωμάτωσή της στην ελληνική έννομη τάξη¹²⁰. Ειδικότερα, με το άρθρο 82 ΓΚΠΔ χορηγείται το δικαίωμα σε οποιονδήποτε υπέστη υλική ή μη ζημία εξαιτίας της παραβίασης του ΓΚΠΔ να αξιώσει αποζημίωση από τον υπεύθυνο επεξεργασίας ή τον εκτελούντα την επεξεργασία με σκοπό την αποκατάσταση της υλικής ή ηθικής βλάβης του¹²¹. Μάλιστα, εφόσον αμφότερα τα δύο αυτά

¹¹⁹ Βλ. άρθρο 83 ΓΚΠΔ και 39 του Ν. 4624/2019.

¹²⁰ Βλ. Τρούλη Ε., Γενικός Κανονισμός για την Προστασία των Προσωπικών Δεδομένων και Ευθύνη για Αποζημίωση, 2023, σελ. 143, εκδ. ΣΑΚΚΟΥΛΑ.

¹²¹ Σκόπιμη κρίνεται στο σημείο αυτό η αναφορά των κρίσεων του ΔΕΕ στην απόφαση C-300/21. Πιο αναλυτικά, έγινε δεκτό, πρώτον, ότι η «παράβαση του ΓΚΠΔ» και η «ζημία» είναι δύο διακριτές προϋποθέσεις θεμελίωσης του δικαιώματος προς αποζημίωση, ενώ η παράβαση του ΓΚΠΔ δεν συνιστά ζημία per se, δεύτερον, ότι δεν απαιτείται ένα ελάχιστο όριο ως προς τη σοβαρότητα της μη υλικής ζημίας για τη γένεση αποζημιωτικής ευθύνης, εκτός κι αν η

πρόσωπα προκάλεσαν την ζημία, θεμελιώνεται ευθύνη εις ολόκληρον μεταξύ τους σύμφωνα με την παράγραφο 4. Στην παράγραφο 5 ρυθμίζεται το δικαίωμα αναγωγής του προσώπου που κατέβαλε αποζημίωση έναντι του συνυπεύθυνου. Ωστόσο, όπως προκύπτει από την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου, η ευθύνη του υπεύθυνου επεξεργασίας ή του εκτελούντα την επεξεργασία είναι νόθος αντικειμενική (μη γνήσια αντικειμενική ευθύνη) που σημαίνει ότι τα πρόσωπα αυτά ευθύνονται ανεξαρτήτως πταίσματός τους, αλλά απαλλάσσονται, εφόσον αποδείξουν ότι δεν βαρύνονται με υπαιτιότητα ως προς το γενεσιουργό γεγονός της προκληθείσας ζημίας (αντιστροφή του βάρους απόδειξης)¹²². Βεβαίως, το Δημόσιο θα είναι αυτό που θα ευθύνεται σε καταβολή αποζημίωσης.

Επιπλέον, το υποκείμενο των προσωπικών δεδομένων μπορεί να στηρίξει την αξίωση αποζημίωσης στο άρθρο 105 ΕισΝΑΚ αλλά και στα άρθρα 932 και 59 ΑΚ κατ' ανάλογη εφαρμογή, όταν εγείρει αξίωση χρηματικής ικανοποίησης για την προκληθείσα ηθική του βλάβη. Σημειωτέον ότι για τη θεμελίωση της αστικής ευθύνης, δεν απαιτείται η συνδρομή πταίσματος του οργάνου της ΑΑΔΕ αλλά αρκεί η ύπαρξη αντικειμενικής παρανομίας ως προς την επεξεργασία, πρόκειται δηλαδή για αντικειμενική ευθύνη (ΣτΕ 1183/2013)¹²³. Πέραν της αγωγής, το υποκείμενο των δεδομένων έχει τη δυνατότητα να αξιώσει την άρση της προσβολής της προσωπικότητάς του που υπέστη με την παράνομη επεξεργασία και παράλειψής της στο μέλλον δυνάμει του άρθρου 57 ΑΚ.

Δυνάμει του άρθρου 40 παρ. 2 του Ν. 4624/2019 οι οικείες διαφορές δεν ανήκουν στην δικαιοδοσία των τακτικών πολιτικών δικαστηρίων αλλά υπάγονται στη δικαιοδοσία των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ως διοικητικές διαφορές ουσίας σύμφωνα με το άρθρο 1 παρ. 2 περ. η' του Ν. 1406/1983 και ως τέτοιες εισάγονται με το ένδικο βοήθημα της αγωγής και εκδικάζονται από τα τακτικά διοικητικά δικαστήρια κατά το άρθρο 2 παρ. 2 και άρθρο 3 παρ. 1 του ίδιου νόμου.

Κατ' εφαρμογή του άρθρου 84 παρ. 1 ΓΚΠΔ και της υπ' αριθμ. 149 αιτιολογικής σκέψης του θεσπίσθηκε το άρθρο 38 του Ν. 4624/2019 το οποίο διέπει τις ποινικές κυρώσεις για παραβάσεις του Κανονισμού και του εφαρμοστικού νόμου και προστατεύει το έννομο αγαθό του δικαιώματος στην πληροφοριακή αυτοδιάθεση. Ειδικότερα, προβλέπεται βασική μορφή και διακεκριμένες μορφές δόλιας τέλεσης του εγκλήματος που αναλόγως των πραγματικών περιστατικών συνιστούν πλημμέλημα ή κακούργημα, ενώ η ποινική δίωξη για τα αδικήματα αυτά ασκείται αυτεπάγγελτα. Συνεπώς, θεσμοθετείται ένα επιπλέον μέσο παροχής έννομης προστασίας του υποκειμένου των προσωπικών δεδομένων έναντι της παράνομης επεξεργασίας των δεδομένων του.

ζημία είναι εντελώς αμελητέα, όπως συμβαίνει με την πρόκληση απλώς δυσάρεστων συναισθημάτων, και, τρίτον, ότι το δικαίωμα αποζημίωσης του άρθρου 82 ΓΚΠΔ έχει αντισταθμιστική λειτουργία και όχι κυρωτική και ότι το ύψος της καθορίζεται από τους εσωτερικούς κανόνες δικαίου του κράτους με την επιφύλαξη τήρησης των αρχών της ισοδυναμίας και αποτελεσματικότητας του δικαίου της ΕΕ.

¹²² Η ευθύνη του υπεύθυνου επεξεργασίας πρόκειται ουσιαστικά για αντικειμενική ευθύνη και ευθύνη από διακινδύνευση λόγω της αρχής της λογοδοσίας (άρθρο 5 παρ. 2 σε συνδυασμό με άρθρα 24 και 32 ΓΚΠΔ) και ειδικότερα της υποχρέωσης λήψης εκ μέρους του των κατάλληλων μέτρων και πολιτικών που θα εξασφαλίσουν την νομιμότητα της επεξεργασίας των δεδομένων και την ασφάλεια αυτών, βλ. Γιαννόπουλο Γ., Μήτρου Λ., Τσόλια Γ. σε Κοτσαλή Κ., Μενουδάκο Κ., Γενικός Κανονισμός για την Προστασία των Προσωπικών Δεδομένων (GDPR), 2^η έκδοση, 2021, σελ. 322-324, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ.

¹²³ Βλ. ΜΔΠρΑθ 11267/2023 για την κατ' άρθρα 105-106 ΕισΝΑΚ αγωγή για χρηματική ικανοποίηση λόγω ηθικής βλάβης και προσβολής της προσωπικότητας που προκλήθηκε από παράνομη επεξεργασία ευαίσθητων προσωπικών δεδομένων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο: ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΑΠΟΡΡΗΤΟ

4.1. Εισαγωγικές παρατηρήσεις

Το φορολογικό απόρρητο¹²⁴ συνιστά ειδικότερη έκφραση του δικαιώματος στην ιδιωτική ζωή και στην προστασία των προσωπικών δεδομένων και προστατεύεται από το άρθρο 2 Σ. για το σεβασμό στην ανθρώπινη αξιοπρέπεια, το άρθρο 5 Σ. για το δικαίωμα στην ελεύθερη ανάπτυξη της προσωπικότητας, το άρθρο 9 Σ. για την προστασία της ιδιωτικής ζωής, το άρθρο 9Α Σ. για το δικαίωμα στην πληροφοριακή αυτοδιάθεση, το άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' Σ., το άρθρο 8 του ΧΘΔ για την προστασία των προσωπικών δεδομένων και το άρθρο 8 της ΕΣΔΑ για την προστασία της ιδιωτικής ζωής¹²⁵.

Το φορολογικό απόρρητο θεσπίσθηκε αρχικά στην Ελλάδα με το άρθρο 12 του Ν. 1043/1917 «περί φορολογίας των εκτάκτων κερδών», με το οποίο οι εφοριακοί υπάλληλοι υποχρεούνταν σε τήρηση εχεμύθειας ως προς τα στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση τους κατά την άσκηση των καθηκόντων τους. Το φορολογικό απόρρητο ρυθμίζεται κατά τρόπο ενιαίο για όλα τα φορολογικά αντικείμενα¹²⁶ πλέον στο άρθρο 21 ΚΦΔ, καθότι πριν την κύρωση του Ν. με 4174/2013 προβλεπόταν σε διάσπαρτες διατάξεις νόμων, όπως, ενδεικτικά, στο άρθρο 85 του Ν. 2238/1994 για τη φορολογία εισοδήματος, στο άρθρο 58 ΚΦΠΑ για τον ΦΠΑ, στο άρθρο 103 του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια για τα συναφή φορολογικά αντικείμενα και στο άρθρο 46 του Ν. 3842/2010 για την φορολογία στην ακίνητη περιουσία.

4.2. Η έννοια και ο σκοπός του φορολογικού απορρήτου

Ως φορολογικό απόρρητο νοείται κάθε φορολογικό στοιχείο που δεν είναι κοινοποιήσιμο σε οποιονδήποτε τρίτο αλλά παραμένει και εξυπηρετεί τις ανάγκες της Φορολογικής Διοίκησης¹²⁷. Το φορολογικό απόρρητο αποτελεί νομική εγγύηση του φορολογουμένου και θεμελιώδη πτυχή του κράτους δικαίου, επειδή επιτελεί διττό σκοπό που αναλύεται στην προστασία αφενός του φορολογούμενου και αφετέρου του δημοσίου συμφέροντος. Η προστασία του φορολογούμενου καθίσταται αναγκαία για την εδραίωση σχέσης εμπιστοσύνης μεταξύ αυτού και των Φορολογικών Αρχών, καθώς κοινοποιούνται στις τελευταίες πληροφορίες προσωπικού, επαγγελματικού και οικονομικού περιεχομένου. Έτσι, το νομοθετικό πλαίσιο περί φορολογικού απορρήτου κατατείνει στην δημιουργία της πεποίθησης στο υποκείμενο των φορολογικών δεδομένων, ότι οι κοινοποιούμενες πληροφορίες δεν θα αποκαλυφθούν ακόμα και κατά τρόπο έμμεσο σε μη

¹²⁴ Το φορολογικό απόρρητο αποτελεί ειδικότερη μορφή του υπηρεσιακού απορρήτου, βλ. Μπουκουβάλα Β., Βεβαίωση Φορολογικών Εσόδων και Διαδικασία Διοικητικής Εκτέλεσης - Μετά τους Ν 5104/2024 (ΚΦΔ) και Ν 4978/2022 (ΚΕΔΕ), 2024, σελ. 22, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, Δετσαρίδη Χρ., Η δημοσιοποίηση ονομάτων οφειλετών του Δημοσίου από το Υπουργείο Οικονομικών και το δικαίωμα του πολίτη σε προστασία των προσωπικών του δεδομένων, ΔΦΝ, 2011, τ. 1479, σελ. 1764, Ψυχोगιού Θ., Το Φορολογικό Απόρρητο, ΔΦΝ, 2000, τ. 54, σελ. 165 και το άρθρο 26 του Ν. 3528/2007 για την υποχρέωση εχεμύθειας του δημοσίου υπαλλήλου.

¹²⁵ Βλ. Αναστασόπουλο Δ., Επίκαιρα Ζητήματα Φορολογικού Δικαίου, 2016, Φορολογικά δεδομένα και προστασία φορολογικού απορρήτου, IV, Ένωση Ελλήνων Νομικών e-ΘΕΜΙΣ και Μπακάλη Ευ., Πανταζόπουλο Π., ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ, 2^η έκδοση, 2018, σελ. 53, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ.

¹²⁶ Βλ. Γνωμ. ΝΣΚ 28/2023. Βλ. επίσης Φουφόπουλο Γ., Το δικαίωμα πρόσβασης του φορολογουμένου στα στοιχεία του φακέλου, ΔΦΝ, 2005, τ. 59, σελ. 1820, όπου αναφέρεται ότι το εν λόγω απόρρητο αποτελεί γενική αρχή του φορολογικού δικαίου και κατά συνέπεια εφαρμόζεται σε όλα τα φορολογικά αντικείμενα.

¹²⁷ Βλ. για τον ορισμό του απορρήτου Δετσαρίδη Χρ., Φορολογικό απόρρητο και δημοσιοποίηση φορολογικών στοιχείων οφειλετών του Δημοσίου υπό το πρίσμα του εθνικού και ενωσιακού νομοθέτη, ΕφημΔΔ, 2012, τ. 4, σελ. 450-451.

νομιμοποιούμενα πρόσωπα και δεν θα αποτελέσουν αντικείμενο κατάχρησης. Η μη γνωστοποίηση αυτή είναι καίριας σημασίας για τους επιχειρηματικούς κύκλους, καθώς η γνωστοποίηση εμπιστευτικών πληροφοριών σε ανταγωνιστές θα έθετε σε κίνδυνο τα έννομα συμφέροντα τους. Η δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης συνδράμει, επιπρόσθετα, στην ενθάρρυνση ειλικρινούς έκθεσης από τον φορολογούμενο στη Φορολογική Διοίκηση των σχετιζόμενων με τις φορολογικές τους υποχρεώσεις στοιχείων αποτρέποντάς τον από την απόκρυψη φορολογητέας ύλης¹²⁸. Κατ' αυτόν τον τρόπο επιτυγχάνεται και ο δεύτερος σκοπός, δηλαδή η προστασία του δημοσίου συμφέροντος, διότι η παροχή ακριβών και πλήρων στοιχείων οδηγεί σε ορθότερο προσδιορισμό της πραγματικής φορολογητέας ύλης και κατ' επέκταση σε αύξηση των δημοσίων εσόδων. Η προστασία του απορρήτου διατρέχει βεβαίως όλα τα στάδια της φορολογικής διαδικασίας περιλαμβανομένης και της πραγματοποίησης φορολογικού ελέγχου. Έτσι, λοιπόν η αυστηρή προστασία του φορολογικού απόρρητου αποτελεί αντιπαροχή της υποχρέωσης αποκάλυψης πληροφοριών.

Τα τελευταία χρόνια, όμως, παρατηρείται σταδιακή υποχώρηση της προστασίας του φορολογικού απορρήτου, καθώς και άλλων ειδών απορρήτου, όπως του τραπεζικού, λόγω της οικονομικής κρίσης και της συνακόλουθης ανάγκης κάλυψης των δημοσιονομικών ελλειμμάτων και βελτίωσης της οικονομικής αποτελεσματικότητας, της καταπολέμησης της φοροαποφυγής, της φοροδιαφυγής και της ενίσχυσης της διαφάνειας στο δημόσιο βίο. Παρόλα αυτά διατηρείται ένα αυστηρό νομοθετικό πλαίσιο το οποίο δεν μπορεί να ερμηνευθεί διασταλτικά και που σε περίπτωση μη τήρησής του απειλεί με αυστηρές κυρώσεις τους παραβάτες του, καθώς η διασφάλιση της λειτουργικότητας και ασφάλειας των πληροφοριακών συστημάτων παραμένει σημαντική για την διαβεβαίωση του υποκειμένου φορολογικών δεδομένων ως προς τη διαφύλαξη των προσωπικών του δεδομένων και κατ' επέκταση για την αποτελεσματική περιφρούρηση της αρχής της χρηστής διοίκησης και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης των διοικουμένων¹²⁹.

4.3. Υποχρέωση εχεμύθειας

Στο πλαίσιο της κατοχύρωσης του φορολογικού απορρήτου δημιουργούνται ορισμένες υποχρεώσεις προς τα όργανα δημοσίων αρχών και τους ιδιώτες. Ειδικότερα, πρόσωπα που είναι ή έχουν διατελέσει υπάλληλοι της Φορολογικής Διοίκησης και του Υπουργείου Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών ή συνδέονται ή συνδέονταν με οποιαδήποτε σχέση εργασίας ή έργου με αυτά και πρόσωπα στα οποία έχουν ή είχαν ανατεθεί αρμοδιότητες ή καθήκοντα της Φορολογικής Διοίκησης¹³⁰ υποχρεούνται να μην αποκαλύπτουν οιοδήποτε στοιχείο και πληροφορία φορολογουμένου, που περιήλθαν σε γνώση τους κατά την άσκηση των καθηκόντων τους συμπεριλαμβανομένων των δεδομένων που συλλέχθηκαν και αποτέλεσαν αντικείμενο επεξεργασίας στο πλαίσιο φορολογικού ελέγχου¹³¹. Πρέπει να διευκρινιστεί ότι η εν λόγω

¹²⁸ Για την επιδίωξη οικοδόμησης σχέσης εμπιστοσύνης και διαφύλαξης των φορολογικών στοιχείων βλ. Φορτσάκη Θ., Τσουρουφλή Α., Φορολογικό Δίκαιο, 8^η έκδοση, 2024, σελ. 507, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ και Μπουκουβάλα Β., Βεβαίωση Φορολογικών Εσόδων και Διαδικασία Διοικητικής Εκτέλεσης - Μετά τους Ν 5104/2024 (ΚΦΔ) και Ν 4978/2022 (ΚΕΔΕ), 2024, σελ. 22, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ.

¹²⁹ Βλ. Αθανασάκη Β. σε: Μέντης Γ., ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ: Ερμηνεία κατ' άρθρο, 2021, Α' Τόμος, σελ. 340-342, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ.

¹³⁰ Σύμφωνα με το άρθρο 32 του Ν. 4389/2016 ο Διοικητής της ΑΑΔΕ, το Συμβούλιο Διοίκησης, ο Εμπειρογνώμονας, το προσωπικό της, που συνδέεται με οποιαδήποτε σχέση εργασίας με την ΑΑΔΕ, και τρίτα πρόσωπα τα οποία λαμβάνουν γνώση των πληροφοριών ετέρου φορολογουμένου από τα όργανα της ΑΑΔΕ δεσμεύονται από τις διατάξεις περί φορολογικού απορρήτου.

¹³¹ Πέρα από την αναλυθείσα αποθετική διάσταση της υποχρέωσης εχεμύθειας υπάρχει και η θετική κατά την οποία η Διοίκηση οφείλει να λάβει κατάλληλα και επαρκή τεχνικά και οργανωτικά μέτρα ασφάλειας και προστασίας,

υποχρέωση εξακολουθεί να δεσμεύει τα ανωτέρω πρόσωπα ακόμα και μετά τη παύση των καθηκόντων τους. Κατ' αυτόν τον τρόπο διαπλάθεται ένα αντίστοιχο δικαίωμα του φορολογούμενου φυσικού ή νομικού προσώπου να διατηρούνται απόρρητα και να μην γνωστοποιούνται τα φορολογικά του στοιχεία και άλλες πληροφορίες που έχει συλλέξει η φορολογική αρχή σε τρίτους¹³², τα οποία είτε έχει παράσχει ο ίδιος στα αρμόδια κρατικά όργανα είτε έχουν βρεθεί κατά την αυτεπάγγελτη έρευνά τους είτε έχουν εκδοθεί από αυτά¹³³. Ανάλογη υποχρέωση βαρύνει τα πρόσωπα έναντι των οποίων υποχωρεί το φορολογικό απόρρητο¹³⁴, αλλά και κάθε τρίτο που έλαβε γνώση απόρρητων στοιχείων ή πληροφοριών¹³⁵. Μάλιστα, αν περιέλθουν στην κατοχή κάποιου προσώπου έγγραφα που περιλαμβάνουν στοιχεία ή πληροφορίες καλυπτόμενα από το απόρρητο οφείλει να τα προσκομίσει στην Φορολογική Διοίκηση¹³⁶. Τέλος, η χρήση των πληροφοριών και στοιχείων πρέπει να γίνεται αποκλειστικά και μόνο για την επίτευξη του σκοπού, για τον οποίο χορηγήθηκαν, κατά τον ελάχιστο απαιτούμενο βαθμό¹³⁷. Επομένως, οι χορηγούμενες πληροφορίες δεν μπορούν να τύχουν δευτερογενούς επεξεργασίας πέραν του αρχικού σκοπού συλλογής και τα δεδομένα που διατίθενται πρέπει να είναι αναγκαία για τον επιδιωκόμενο σκοπό, δηλαδή να είναι συναφή, πρόσφορα και όχι περισσότερα από όσα κάθε φορά απαιτούνται για την εκπλήρωση του επιδιωκόμενου σκοπού της επεξεργασίας ασχέτως του αν αποκαλύπτονται σε δημόσια αρχή ή ιδιώτη.

4.4. Στοιχεία και πληροφορίες υπαγόμενα στην προστασία του φορολογικού απορρήτου

Όσον αφορά το περιεχόμενο της έννοιας των φορολογικών στοιχείων και εν γένει πληροφοριών που χαρακτηρίζονται ως απόρρητα οριζόταν στο άρθρο 85 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 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 γνωστοποίησή τους σε οποιονδήποτε άλλον εκτός από το φορολογούμενο στον οποίο αφορούν αυτά.». Συναφώς, το ΝΣΚ έχει κάνει δεκτό ότι προστατεύεται από το φορολογικό απόρρητο το σύνολο των στοιχείων, από τα οποία δημιουργείται ή προσδιορίζεται η φορολογική ενοχή του φυσικού ή νομικού προσώπου στα πλαίσια της άμεσης ή έμμεσης φορολογίας, ανεξαρτήτως αν τα στοιχεία αυτά παρατίθενται αυτούσια ή ως πληροφορίες που προκύπτουν από αυτά¹³⁸. Έτσι, εμπίπτουν στην έννοια του

προκειμένου να μην διαρρεύσουν οι προστατευόμενες με το απόρρητο πληροφορίες, βλ. Κατρινάκη Γ., Το φορολογικό απόρρητο: δικαιολόγηση και όρια της άρσης του, ΣΥΝΗΓΟΡΟΣ, 2021, τ. 148, σελ. 28. Η διάσταση αυτή συνδέεται βεβαίως και με την αρχή της ακεραιότητας και εμπιστευτικότητας του ΓΚΠΔ.

¹³² Ως τρίτος νοείται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από το αν συνιστά κρατικό όργανο, υπάλληλο αυτού ή όχι, το οποίο δεν εξομοιώνεται από το δίκαιο με τον φορολογούμενο και δεν εμπίπτει σε κάποια από τις περιπτώσεις κάμψης του απορρήτου. Για το ζήτημα αυτό βλ. αναλυτικότερα Γνωμ. ΝΣΚ 19/2009 και 7/2011.

¹³³ Μπουκουβάλα Β., Βεβαίωση Φορολογικών Εσόδων και Διαδικασία Διοικητικής Εκτέλεσης - Μετά τους Ν 5104/2024 (ΚΦΔ) και Ν 4978/2022 (ΚΕΔΕ), 2024, σελ. 22-23, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ.

¹³⁴ Επομένως, η άρση του απορρήτου για τα πρόσωπα αυτά δεν είναι απόλυτη, βλ. σχετικώς Γνωμ. ΝΣΚ 28/2023.

¹³⁵ Για την τριτενέργεια του φορολογικού απορρήτου βλ. σχετικώς και Κατρινάκη Γ., Το φορολογικό απόρρητο: δικαιολόγηση και όρια της άρσης του, ΣΥΝΗΓΟΡΟΣ, 2021, τ. 148, σελ. 28.

¹³⁶ Η περίπτωση αυτή προφανώς αναφέρεται σε μη νομιμοποιούμενο σε άρση του απορρήτου πρόσωπο το οποίο άλλωστε δεν θα έχει και νομική βάση για την διατήρηση της επεξεργασίας των σχετικών πληροφοριών.

¹³⁷ Βλ. αιτιολογική έκθεση του Ν. 4174/2013 για την παρ. 2 του άρθρου 17 και πλέον παρ. 5 του άρθρου 21 ΚΦΔ.

¹³⁸ Βλ. Γνωμ. ΝΣΚ 19/2009. Ενδεικτικά έχει κρίνει το ΝΣΚ ότι συνιστούν απόρρητα έγγραφα οι δηλώσεις ΦΠΑ, οι συναλλαγές που υπάγονται στον ΦΠΑ (Γνωμ. ΝΣΚ 295/2010), οι πορισματικές εκθέσεις στις οποίες περιλαμβάνονται οι εκθέσεις ελέγχου (Γνωμ. ΝΣΚ 244/2010), η δήλωση έναρξης άσκησης επιτηδεύματος (Γνωμ. ΝΣΚ 12/91). Αντίθετα, με την Γνωμ. ΝΣΚ 39/89 κρίθηκε ότι τα στοιχεία της επωνυμίας και της Διεύθυνσης εταιρειών μπορούν να χορηγηθούν, διότι είναι στοιχεία δημοσιεύσιμα.

απορρήτου και οι πράξεις φορολογικών οργάνων, που εκδίδονται στο πλαίσιο φορολογικών ελέγχων και στις οποίες καταγράφεται η τέλεση ή μη φορολογικών παραβάσεων, καθώς και η τυχόν επιβολή ή μη των προβλεπόμενων κυρώσεων¹³⁹. Ωστόσο, απόρρητα φορολογικά στοιχεία δεν αποτελούν μόνο όσα αναφέρονται στον στενό κύκλο των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογουμένου, όπως σημειώματα διαπιστώσεων, εκθέσεις ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, αλλά και όσα σχετίζονται με την επιχειρηματική, επαγγελματική και την οικονομική δραστηριότητα του φορολογουμένου ή με την προσωπική ή οικογενειακή κατάστασή του και έχουν υποβληθεί ή βρίσκονται στο αρχείο της φορολογικής αρχής, όπως οι καταστάσεις πελατολογίου, συναφθείσες συμβάσεις, καταστάσεις αγορών και πωλήσεων και οι μέθοδοι παραγωγής¹⁴⁰. Το πεδίο προστασίας του φορολογικού απόρρητου, επομένως, θα πρέπει να θεωρηθεί πως καλύπτει κατ' αρχήν κάθε μη δημοσιοποιημένη από τον ίδιο τον φορολογούμενο πληροφορία, που περιήλθε σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης και τηρείται από αυτήν για κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, έστω κι αν ενσωματώθηκε σε άλλα διοικητικά έγγραφα¹⁴¹.

4.5. Κυρώσεις για την παράβαση του φορολογικού απόρρητου

Οι διατάξεις αναφορικά με τις κυρώσεις που απειλούνται σε περίπτωση αποκάλυψης στοιχείων προστατευόμενων από το φορολογικό απόρρητο ρυθμίζονται στις παραγράφους 8-12 του άρθρου 21 ΚΦΔ¹⁴². Η πρόβλεψη κυρώσεων συντείνει στην πληρέστερη προστασία του φορολογουμένου διαφυλάσσοντας την επιδιωκόμενη με την κατοχύρωση του απόρρητου εμπιστοσύνη μεταξύ του τελευταίου και της φορολογικής διοίκησης και εξωθώντας τα πρόσωπα που λαμβάνουν γνώση των απόρρητων στοιχείων και πληροφοριών σε συμμόρφωση προς την επιταγή μη αποκάλυψης αυτών. Μάλιστα, το ύψος και η αυστηρότητα των προστίμων καταδεικνύουν τη σημασία του φορολογικού απόρρητου ως προστατευτικού θεσμού¹⁴³.

Οι κυρώσεις που μπορούν να επιβληθούν σε περίπτωση παράβασης των διατάξεων περί φορολογικού απόρρητου είναι χρηματικές, πειθαρχικές και ποινικές. Ειδικότερα, η μη τήρηση του απόρρητου από τα υπόχρεα προς τούτο πρόσωπα, ανεξαρτήτως της νομικής τους φύσης, επιφέρει την επιβολή προστίμου ύψους από 1.000 έως 100.000 €¹⁴⁴. Αρμόδιο όργανο για την επιβολή του προστίμου είναι ο Διοικητής της ΑΑΔΕ ο οποίος διαθέτει διακριτική ευχέρεια για τον σκοπό αυτό λαμβάνοντας υπόψη τη βαρύτητα της παραβίασης και τις συντρέχουσες περιστάσεις. Μάλιστα,

¹³⁹ Βλ. Γνωμ. ΝΣΚ 279/2012.

¹⁴⁰ Βλ. Μπουκουβάλα Β., Βεβαίωση Φορολογικών Εσόδων και Διαδικασία Διοικητικής Εκτέλεσης - Μετά τους Ν 5104/2024 (ΚΦΔ) και Ν 4978/2022 (ΚΕΔΕ), 2024, σελ. 24, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ και Ψυχογιού Θ., Το Φορολογικό Απόρρητο, ΔΦΝ, 2000, τ. 54, σελ. 166. Βλ. όμως και Μπακάλη Ευ., Πανταζόπουλο Π., ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ, 2^η έκδοση, 2018, σελ. 54, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, όπου αναφέρεται πως ο μη προσδιορισμός των στοιχείων που εμπίπτουν στο απόρρητο ενδέχεται να προκαλέσει αμφιβολίες ως προς το ποια στοιχεία καλύπτονται πράγματι από αυτό.

¹⁴¹ Βλ. Κατρινάκη Γ., Το φορολογικό απόρρητο: δικαιολόγηση και όρια της άρσης του, ΣΥΝΗΓΟΡΟΣ, 2021, τ. 148, σελ. 27.

¹⁴² Με τον Ν. 5104/2024 επήλθε ενοποίηση του άρθρου 17 ΚΦΔ με τίτλο «Διαφύλαξη πληροφοριών απόρρητο» και του άρθρου 17Α του ίδιου νόμου με τίτλο «Κυρώσεις για παραβίαση του φορολογικού απόρρητου» και πλέον ρυθμίζονται οι διατάξεις από κοινού στο άρθρο 21.

¹⁴³ Βλ. Αθανασάκη Β. σε: Μέντης Γ., ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ: Ερμηνεία κατ' άρθρο, 2021, Α' Τόμος, σελ. 372, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ.

¹⁴⁴ Προβλέπεται, πάντως, ότι τυχόν επιβληθέν πρόστιμο διαγράφεται, εάν το πρόσωπο, σε βάρος του οποίου επιβλήθηκε, αθωώθηκε με αμετάκλητη απόφαση ποινικού δικαστηρίου ή απαλλάχθηκε με αμετάκλητο βούλευμα. Μάλιστα, οι λόγοι διαγραφής του προστίμου είναι περιορισμένοι, καθώς επισημαίνεται ότι η αθώωση ή η απαλλαγή θα πρέπει να οφείλονται σε ανυπαρξία των πραγματικών περιστατικών, που στοιχειοθετούν την αντικειμενική υπόσταση του συγκεκριμένου παραπτώματος και όχι σε λόγους, όπως η έλλειψη υποκειμενικών στοιχείων ή η παραγραφή του αδικήματος.

όσον αφορά τους δημόσιους υπαλλήλους και τους υπαλλήλους ΝΠΔΔ ορίζεται ότι τυχόν παραβίαση εκ μέρους τους συνιστά τα πειθαρχικά παραπτώματα της παράβασης καθήκοντος και της παραβίασης της υποχρέωσης εχεμύθειας, τα οποία μπορεί να επισύρουν μέχρι και την ποινή της οριστικής παύσης σύμφωνα με τις περ. γ' και η' της παρ. 1 του άρθρου 107 και την περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 109 του Κώδικα Κατάστασης Δημοσίων Πολιτικών Διοικητικών Υπαλλήλων και Υπαλλήλων ΝΠΔΔ (Ν. 3528/2007)¹⁴⁵. Πιο αυστηρές χρηματικές ποινές ύψους 200.000 €¹⁴⁶ επιφυλάσσονται προς τις ανάδοχες εταιρείες που διαχειρίζονται έργα της ΑΑΔΕ ή του Υπουργείου Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών, εφόσον η παραβίαση προέλθει από οιοδήποτε όργανό τους. Ομοίως, το πρόστιμο επιβάλλεται από τον Διοικητή της ΑΑΔΕ με απόφασή του. Παρατηρείται ότι καθιερώνεται γνήσια αντικειμενική ευθύνη, καθώς τα πρόστιμα επιβάλλονται ανεξαρτήτως πταίσματος του υποχρέου. Σε περίπτωση υποτροπής, ανεξαρτήτως χρονικού πλαισίου, επιβάλλεται στον διαπράξαντα της εκ νέου παραβίασης πρόστιμο διπλάσιο σε σχέση με το αρχικώς επιβληθέν. Όσον αφορά τις ως άνω εκτελεστές διοικητικές πράξεις ο θιγόμενος μπορεί να τις αμφισβητήσει δικαστικά¹⁴⁷. Ενδιαφέρον παρουσιάζει το γεγονός ότι δεν προβλέπονται ποινικές κυρώσεις για παραβίαση του φορολογικού απορρήτου στο άρθρο 21 ή σε άλλο άρθρο του ΚΦΔ. Πάντως, η ποινική αντιμετώπιση καθορίζεται από το άρθρο 38 του Ν. 4624/2019, το άρθρο 259 ΠΚ για την παράβαση καθήκοντος¹⁴⁸ και από το άρθρο 252 ΠΚ για την παραβίαση υπηρεσιακού απορρήτου¹⁴⁹, εφόσον βεβαίως πληρούνται η αντικειμενική υπόσταση των παραπάνω εγκλημάτων. Βεβαίως, πρέπει να επισημανθεί ότι η παραβίαση του φορολογικού απορρήτου θα θεμελιώνει και αστική ευθύνη.

4.6. Άρση του φορολογικού απορρήτου

Στο άρθρο 21 ΚΦΔ τυποποιούνται οι περιπτώσεις κάμψης του φορολογικού απορρήτου με περιοριστική απαρίθμηση των προσώπων υπέρ των οποίων προβλέπεται η άρση, τα στοιχεία που μπορούν να αποκαλυφθούν και υπό ποιους όρους¹⁵⁰. Το ΝΣΚ έχει αποφανθεί συναφώς ότι οι περιπτώσεις αυτές έχουν εξαιρετικό και τυπικό χαρακτήρα με αποτέλεσμα να μην είναι επιτρεπτή η ευρεία ή διασταλτική ερμηνεία ή η ανάλογη εφαρμογή τους αλλά και να μην είναι εφικτή η κατάργησή τους με γενικές μεταγενέστερες διατάξεις λόγω της ειδικότητας της σχετικής ρύθμισης. Ωστόσο, οι διατάξεις αυτές δεν έχουν υπερνομοθετική ισχύ με αποτέλεσμα να είναι

¹⁴⁵ Βλ. και άρθρο 33 παρ. 1 περ. στ' του Ν. 4389/2013 για την πειθαρχική ευθύνη του Διοικητή της ΑΑΔΕ, του Προέδρου και των μελών του Συμβουλίου Διοίκησης της ΑΑΔΕ και του Εμπειρογνώμονα που παρέχει συμβουλευτικές υπηρεσίες σε αυτό.

¹⁴⁶ Στην περίπτωση αυτή δεν καταλείπεται διακριτική ευχέρεια στον Διοικητή της ΑΑΔΕ αλλά προβλέπεται δέσμια αρμοδιότητα.

¹⁴⁷ Στην παρ. 11 του άρθρου 21 ΚΦΔ παρατηρείται η πρόβλεψη ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας η κλήση του θιγόμενου προσώπου για να εκθέσει τις απόψεις του, πριν την επιβολή οιασδήποτε κύρωσης, είτε χρηματικής είτε πειθαρχικής (προηγούμενη ακρόαση).

¹⁴⁸ Βλ. ΕφΑθ 615/2016 κατά την οποία η διάταξη του άρθρου 22 παρ. 4 και 6 του Ν. 2472/1997 εμποδίζει την εφαρμογή του άρθρου 259 ΠΚ λόγω της απόλυτης επικουρικότητας αυτού. Υπενθυμίζεται ότι ο Ν. 4624/2019 κατήργησε τον προαναφερθέντα νόμο και επειδή προστατεύει το ίδιο έννομο αγαθό θα εφαρμόζονται πλέον οι διατάξεις του.

¹⁴⁹ Βλ. την υπ' αριθμ. ΔΔΑΔ Δ 1093685 ΕΞ 2019/28-06-2019 εγκύκλιο με θέμα «Η πειθαρχική, ποινική και αστική ευθύνη των υπαλλήλων της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)».

¹⁵⁰ Βλ. επίσης Πολ. 1154/2018 για την εφαρμογή του πλαισίου και της πολιτικής ασφάλειας του Υπουργείου Οικονομικών και της ΑΑΔΕ για την τήρηση του φορολογικού απορρήτου ανάλογα με την περίπτωση από τα πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 17 ΚΦΔ, τις διαδικασίες χορήγησης απόρρητων στοιχείων ή πληροφοριών σε πρόσωπα εντός και εκτός της Φορολογικής Διοίκησης και της καταχώρισης και παρακολούθησης της χορήγησης αυτής και τη ρύθμιση λοιπών διαδικαστικών ή τεχνικών θεμάτων.

επιτρεπτός τυχόν περιορισμός της έκτασης εφαρμογής τους με την διεύρυνση των προβλεπόμενων εξαιρέσεων¹⁵¹.

Ανάμεσα στις περιπτώσεις κάμψης του απορρήτου συγκαταλέγονται και τα τμήματα της ίδιας ή διαφορετικής φορολογικής υπηρεσίας τα οποία άλλωστε μπορεί να χρειαστεί να ανταλλάξουν πληροφορίες του ελεγχόμενου ενόσω διαρκεί ο φορολογικός έλεγχος.

Η πρόβλεψη περιπτώσεων κάμψης του φορολογικού απορρήτου αποβλέπει κατά περίπτωση στην προστασία υπέρτερων σκοπών, όπως, ενδεικτικά, «η προαγωγή του δημοσίου συμφέροντος¹⁵², η προστασία του καλόπιστου τρίτου, η πάταξη της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής, η διασφάλιση της απαιτούμενης διαφάνειας, η διευκόλυνση της άσκησης των αρμοδιοτήτων έτερων δημοσίων υπηρεσιών, η προστασία της ακεραιότητας των φορολογικών συστημάτων και η αμοιβαία διοικητική συνεργασία και ανταλλαγή πληροφοριών»¹⁵³.

Επισημαίνεται ότι η άρση του απορρήτου με την οποία αποκαλύπτονται στοιχεία ισοδυναμεί με επεξεργασία προσωπικών δεδομένων, εφόσον βεβαίως πληρούνται τα κριτήρια για τον χαρακτηρισμό μιας πληροφορίας ως δεδομένου προσωπικού χαρακτήρα.

4.7. Η σχέση του φορολογικού απορρήτου με το δικαίωμα πρόσβασης του άρθρου 5 ΚΔΔιαδ

Με το άρθρο 5 ΚΔΔιαδ παρέχεται στον διοικούμενο, είτε αυτός είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το δικαίωμα πρόσβασης στα δημόσια έγγραφα, είτε είναι διοικητικά είτε ιδιωτικά, εφόσον φυλάσσονται από τις διοικητικές αρχές. Το άρθρο αυτό εφαρμόζεται στη διοικητική φορολογική διαδικασία, καθώς δεν υφίσταται αντίστοιχη διαδικαστική ρύθμιση στο φορολογικό δίκαιο. Ωστόσο, τίθενται ορισμένες προϋποθέσεις για την άσκηση του δικαιώματος αυτού.

Επειδή η πρόσβαση σε δημόσια έγγραφα συνιστά επεξεργασία προσωπικών δεδομένων, βάσει της παρ. 2 του ως άνω άρθρου αν το αιτούμενο έγγραφο, είτε διοικητικό είτε ιδιωτικό, περιλαμβάνει προσωπικά δεδομένα τρίτων προσώπων, τότε απαιτείται η ύπαρξη εύλογου ενδιαφέροντος του αιτούντος για την ικανοποίηση του αιτήματός του¹⁵⁴, ενώ αν περιέχει ειδικές κατηγορίες προσωπικών δεδομένων τρίτων προσώπων, τότε πρέπει να συντρέχει επιπλέον ουσιαστικά κάποια εκ των νομικών βάσεων του άρθρου 9 ΓΚΠΔ ή του Ν. 4624/2019 για την επεξεργασία τέτοιων δεδομένων¹⁵⁵. Νομική βάση για την ανακοίνωση απλών προσωπικών δεδομένων εκ μέρους της Διοίκησης φαίνεται ότι συνιστά το άρθρο 6 παρ. 1 περ. γ' ΓΚΠΔ.

¹⁵¹ Βλ. Γνωμ. ΝΣΚ 150/2012, 114/2012, 7/2011, 244/2010 και Γνωμ. Ολομ. ΝΣΚ 19/2009.

¹⁵² Αναλυτικότερα, επιδιώκεται η εκπλήρωση του σκοπού δημοσίου συμφέροντος της είσπραξης των δημοσίων εσόδων μέσω της ανεύρεσης αδήλωτης φορολογητέας ύλης που πραγματοποιείται με την διεξαγωγή ελέγχων από δημόσιες και δικαστικές αρχές ή αρχές ΝΠΔΔ ή ανεξάρτητες αρχές, βλ. Μπουκουβάλα Β., Βεβαίωση Φορολογικών Εσόδων και Διαδικασία Διοικητικής Εκτέλεσης - Μετά τους Ν 5104/2024 (ΚΦΔ) και Ν 4978/2022 (ΚΕΔΕ), 2024, σελ. 23, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ.

¹⁵³ Βλ. Αθανασάκη Β. σε: Μέντης Γ., ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ: Ερμηνεία κατ' άρθρο, 2021, Α' Τόμος, σελ. 353-354, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, η οποία εξηγεί ομοίως ότι οι σχετικές ρυθμίσεις, ενόψει του έκτακτου και εξαιρετικού χαρακτήρα τους, πρέπει να ερμηνεύονται στενά.

¹⁵⁴ Βλ. την Ε. ΔΙΔΔΔΗ/Φ.22/21821/31-12-2024 με θέμα «Πρόσβαση σε δημόσια έγγραφα - Αντικατάσταση άρθρου 5 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999 - Α' 45)», όπου αναφέρεται μάλιστα ότι δεν απαιτείται πλέον η συνδρομή εύλογου ενδιαφέροντος για την πρόσβαση στα διοικητικά έγγραφα και η συνδρομή ειδικού έννομου συμφέροντος για την πρόσβαση στα ιδιωτικά έγγραφα, όταν δεν περιέχουν δεδομένα προσωπικού χαρακτήρα τρίτου.

¹⁵⁵ Φαίνεται ότι η τροποποίηση που επέφερε το άρθρο 59 του Ν. 5143/2024 στο υπό κρίση άρθρο έλυσε το ζήτημα που είχε δημιουργηθεί ως προς τη σχέση του δικαιώματος στην προστασία των προσωπικών δεδομένων και του δικαιώματος πρόσβασης στα έγγραφα. Βλ. ειδικότερα τους προβληματισμούς για το θέμα αυτό και τις διαφορετικές απόψεις που είχαν διατυπωθεί Γκέρτσο Β., Πρεβεδούρου Ευγ., Πυργάκη Δ., ΚΩΔΙΚΑΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ: Ερμηνεία κατ' άρθρο, 2019, σελ. 93-105, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ και

Στην ίδια παράγραφο περιέχονται και άλλοι περιορισμοί του δικαιώματος, όπως η ύπαρξη δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας ή απορρήτου στο οποίο συγκαταλέγεται το τραπεζικό¹⁵⁶, αλλά προφανώς και το φορολογικό, παρόλο που το τελευταίο δεν αναφέρεται ρητώς· η απαρίθμηση των απορρήτων στο σχετικό εδάφιο είναι άλλωστε ενδεικτική¹⁵⁷ και το φορολογικό απόρρητο «προβλέπεται από ειδικές διατάξεις».

Σημαντικό είναι επίσης το τελευταίο εδάφιο της ίδιας παραγράφου το οποίο δεν άλλαξε στην ουσία του και σύμφωνα με το οποίο η αρμόδια δημόσια υπηρεσία έχει το δικαίωμα να αρνηθεί την ικανοποίηση του αιτήματος αν η ικανοποίησή του μπορεί να δυσχεράνει ουσιωδώς την έρευνα διοικητικών αρχών σχετικά με την τέλεση εγκλήματος ή διοικητικής παράβασης. Η δυνατότητα βέβαια της Διοίκησης να αρνηθεί αιτιολογημένα να κάνει δεκτό το αίτημα είναι προσωρινή και μπορεί να χρησιμοποιηθεί μέχρι την υποβολή του πορίσματος της έρευνας στην αρμόδια αρχή. Δυνάμει της διάταξης αυτής η Φορολογική Διοίκηση έχει την ευχέρεια να αρνηθεί την πρόσβαση στον φορολογούμενο στα στοιχεία που συλλέχθηκαν στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου μέχρι την ολοκλήρωσή του¹⁵⁸.

Ενδιαφέρον παρουσιάζει η νέα υπ' αριθμ. 4 παράγραφος κατά την οποία εάν συντρέχει ένας από τους αναφερόμενους στην παρ. 2 περιορισμούς, το αίτημα ικανοποιείται μόνο για το μέρος των εγγράφων που δεν εμπίπτουν στους εν λόγω περιορισμούς. Ικανοποιείται δηλαδή εν μέρει το δικαίωμα πρόσβασης σε έγγραφα.

Όταν ο φορολογούμενος υποβάλλει αίτημα παροχής εγγράφων που αφορούν φορολογικά δεδομένα του ιδίου, τότε αυτό καταρχήν θα ικανοποιηθεί, καθώς το φορολογικό απόρρητο ισχύει όχι έναντι του ιδίου αλλά έναντι τρίτων μη δικαιούμενων σε γνώση του απορρήτου προσώπων¹⁵⁹. Η μη ευόδωση του σχετικού αιτήματος του ιδίου του φορολογουμένου θα μπορούσε να δικαιολογηθεί από τους λοιπούς τιθέμενους στο άρθρο 5 ΚΔΔιαδ ή και στον ΓΚΠΔ περιορισμούς.

Αντίθετα, όταν τα έγγραφα περιέχουν πληροφορίες ετέρου φορολογουμένου, το δικαίωμα πρόσβασης υποχωρεί σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 2 ΚΔΔιαδ, διότι τα στοιχεία αυτά καλύπτονται από το φορολογικό απόρρητο και ο αιτών δεν εμπίπτει σε κάποιο από τα πρόσωπα υπέρ των

Αργυρού Αντ., Η Αρχή της Διαφάνειας και τα Προσωπικά Δεδομένα ή οι ελεγκτικοί μηχανισμοί του Κράτους και η περίπτωση των προσωπικών δεδομένων, ΕλλΔνη, 2008, τ. 49, σελ. 976.

¹⁵⁶ Βλ. εντούτοις και την υπ' αριθμ. 22/2007 Απόφαση της ΑΠΔΠΧ σύμφωνα με την οποία η επίκληση του τραπεζικού απορρήτου δεν μπορεί να εμποδίσει την ανακοίνωση των ζητηθέντων στοιχείων στον αιτούντα, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις για τη νομιμότητα της επεξεργασίας, ενόψει μάλιστα της υπέρτερης τυπικής ισχύος του ευρωπαϊκού δικαίου για την προστασία των προσωπικών δεδομένων.

¹⁵⁷ Βλ. την Ε. ΔΙΔΔΗ/Φ.22/21821/31-12-2024 με θέμα «Πρόσβαση σε δημόσια έγγραφα - Αντικατάσταση άρθρου 5 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999 - Α' 45)».

¹⁵⁸ Βλ. Πανταζόπουλο Π., Τα Συνταγματικά Όρια του Φορολογικού Ελέγχου, 2012, σελ. 192, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, κατωτέρω υπό 5.3. και Γνωμ ΝΣΚ 193/03 κατά την οποία η Διοίκηση υποχρεούται να χορηγήσει διοικητικά έγγραφα στον αιτούντα και να τον πληροφορήσει για τους αριθμούς πρωτοκόλλου των εγγράφων εσωτερικής αλληλογραφίας των Υπηρεσιών του Δημοσίου, βάσει των οποίων ζητήθηκαν πληροφορίες φορολογικού χαρακτήρα σχετικές με τον αιτούντα από τις αρμόδιες Ιταλικές Αρχές και από τις Υπηρεσίες από τις οποίες προέρχονται αυτά, καθώς συνιστούν εξωτερικά γνωρίσματα εγγράφων, υπό την προϋπόθεση ότι δεν παραβιάζεται υπό εξέλιξη έρευνα σε βάρος του.

¹⁵⁹ Βλ. Φουφόπουλο Γ., Το δικαίωμα πρόσβασης του φορολογουμένου στα στοιχεία του φακέλου, ΔΦΝ, 2005, τ. 59, σελ. 1819. Άλλωστε, το δικαίωμα πρόσβασης στα στοιχεία του φακέλου κατοχυρώνεται συνταγματικά στο άρθρο 10 παρ. 3 του Συντ. σε συνδυασμό με το άρθρο 5Α Συντ. και στην αρχή του κράτους δικαίου και σε επίπεδο ευρωπαϊκού δικαίου στο άρθρο 41 παρ. 2 περ. β' ΧΘΔ. Βλ. επίσης Πανταζόπουλο Π., Τα Συνταγματικά Όρια του Φορολογικού Ελέγχου, 2012, σελ. 416, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ ο οποίος προτείνει την επέκταση του δικαιώματος πρόσβασης του φορολογουμένου και στα προπαρασκευαστικά της καταλογιστικής πράξης στοιχεία της ελεγκτικής διαδικασίας, καθώς και Γνωμ. ΝΣΚ 193/2003 και 244/2010 και τις παραπομπές της τελευταίας.

οποίων προβλέπεται η κάμψη του απορρήτου. Βέβαια, όπως αναφέρθηκε, κατά την παρ. 4 μπορεί να ικανοποιηθεί εν μέρει το δικαίωμα αυτό στο μέτρο που δεν προσκρούει στους τιθέμενους περιορισμούς.

Πάντως, τρίτοι δύνανται να λαμβάνουν γνώση τέτοιου είδους στοιχείων, όταν κατά το άρθρο 21 παρ. 1 περ. ι' ΚΦΔ πρόκειται για φορολογούμενους που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, κατόπιν αιτήσεώς τους, και μόνο καθ' ο μέρος αυτό είναι απολύτως αναγκαίο, προκειμένου να διακριβωθεί η φορολογική ή η επαγγελματική υπόσταση άλλου φορολογούμενου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και κατ' επέκταση να προστατευθούν από εικονικούς αντισυμβαλλόμενους¹⁶⁰. Επιπλέον, πληροφορίες επιτρεπτά χορηγούνται από τη Φορολογική Διοίκηση σε τρίτους μετά από αιτιολογημένη εισαγγελική παραγγελία με την οποία διευκρινίζεται ότι δεν καλύπτονται από το φορολογικό απόρρητο (περ. θ' του ίδιου άρθρου) ή εφόσον δοθεί ρητή, ειδική, έγγραφη ή ηλεκτρονική συγκατάθεση του φορολογούμενου, που δεν έχει ανακληθεί (παρ. 7 του ίδιου άρθρου).

Για το ζήτημα της πρόσβασης σε φορολογικούς φακέλους και άρσης του φορολογικού απορρήτου έχουν εκδοθεί γνωμοδοτήσεις από το ΝΣΚ. Αναλυτικότερα, έγινε δεκτό ότι επιτρέπεται η χορήγηση στοιχείων από τον φορολογικό φάκελο τόσο στον πτωχό (Γνωμ ΝΣΚ 727/92) όσο και στον σύνδικο της πτώχευσης ως ασκούντα τη διοίκηση της εταιρικής πτωχευτικής περιουσίας στον βαθμό που τα ζητούμενα στοιχεία είναι αναγκαία για την άσκηση των καθηκόντων του (Γνωμ ΝΣΚ 417/92). Επίσης, ο λήπτης φορολογικών στοιχείων τα οποία χαρακτηρίζονται ως «πλαστά» και «εικονικά» δικαιούται να λάβει απόσπασμα της έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ, που έχει εκδοθεί για τον εκδότη των στοιχείων, κατά το μέρος που τον αφορά, καθώς όλα τα στοιχεία της συναλλαγής προκύπτουν από το τιμολόγιο στο οποίο ο αντισυμβαλλόμενος είναι εκείνος που ζητά τη χορήγηση του αποσπάσματος της έκθεσης ελέγχου και, συνεπώς, δεν τίθεται ζήτημα προσβολής φορολογικού απορρήτου (ΠΟΛ. 1232/99 με την οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών η άποψη της μειοψηφίας της Γνωμ ΝΣΚ 460/99)¹⁶¹. Επιπρόσθετα, επιτρέπεται να χορηγηθούν στοιχεία ανώνυμης εταιρείας στον διευθύνοντα σύμβουλο, στον γενικό διευθυντή ή στον πρόεδρο ΔΣ, εφόσον ανάγονται σε χρόνο που είχαν τις ιδιότητες αυτές και είναι αναγκαία για την αμφισβήτηση της προσωπικής του ευθύνης (Γνωμ ΝΣΚ 162/93). Παρόμοια, οι εταίροι προσωπικών εταιρειών και ΕΠΕ και τα μέλη κοινοπραξιών έχουν δικαίωμα να λαμβάνουν αντίγραφα στοιχείων από τους φορολογικούς φακέλους των εν λόγω εταιρειών (Γνωμ ΝΣΚ 775/91), διότι τα κέρδη των εταιρειών θεωρούνται ως κέρδη των εταίρων ή μελών αυτών και επομένως είναι φορολογικά υποκείμενα και δεν λογίζονται ως τρίτοι σε σχέση με αυτές, δικαίωμα που διατηρείται ακόμα κι αν πτώχευσαν οι τελευταίες (Γνωμ ΝΣΚ 550/89), διότι η πτώχευση δεν επιφέρει την εξαφάνιση της νομικής προσωπικότητας του νομικού προσώπου ούτε μεταβάλλει την ως άνω θέση των μελών του από φορολογική άποψη. Συναφώς, δικαιούται πρόσωπο να λάβει γνώση φορολογικών στοιχείων νομικού προσώπου, εφόσον τα στοιχεία αυτά ανάγονται σε χρόνο κατά τον οποίο είχε εξουσία οργανικής εκπροσώπησης και διοίκησης του νομικού προσώπου και υπέχει αστική ή και ποινική ευθύνη (Γνωμ ΝΣΚ 279/2012). Τέλος, σύμφωνα με την Γνωμ ΝΣΚ 549/89 σε περίπτωση έκδοσης τιμολογίων κάτω του κόστους η έκθεση ελέγχου δύναται να αναφέρεται σε φορολογικά στοιχεία συναλλαγών τρίτων, εφόσον η επίκληση τους είναι αναγκαία για τη διακρίβωση της πραγματικής φορολογητέας ύλης και την

¹⁶⁰ Με το άρθρο 85 περ. η' ΚΦΕ προβλεπόταν η χορήγηση σε επιτηδευματίες του ΑΦΜ, του αντικειμένου εργασιών και της επαγγελματικής εγκατάστασης άλλων επιτηδευματιών ανεξαρτήτως αν αποδείκνυαν έννομο συμφέρον.

¹⁶¹ Η δυνατότητα αυτή σχετίζεται και με την περ. ι' παρ. 1 του άρθρου 21 ΚΦΔ.

στήριξη της φορολογικής εγγραφής και των προβλεπόμενων από τους νόμους κυρώσεων κατά του εκδότη και του αποδέκτη των τιμολογίων. Η επίκληση αυτή συνιστά ενέργεια επιβαλλομένη στο πλαίσιο της ελεγκτικής εξουσίας των φορολογικών οργάνων από την σχετική νομοθεσία, που αποβλέποντας στην πραγμάτωση της συνταγματικής επιταγής του άρθρου 4 παρ. 1 και 5 και άρθρου 78 Σ. για ανάλογη συμμετοχή των πολιτών στα δημόσια βάρη δεν μπορεί να καταστεί ανενεργής από την εφαρμογή των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου. Συνεπώς, τα ως άνω απειλούμενα με κυρώσεις πρόσωπα μπορούν να έχουν πρόσβαση στην εν λόγω έκθεση ελέγχου.

Αντίθετα, δεν νομιμοποιείται ο αφανής εταίρος να λάβει γνώση των φορολογικών στοιχείων αφανούς εταιρείας, διότι για τα πραγματοποιηθέντα από την αφανή εταιρεία κέρδη θεωρείται φορολογικώς ανύπαρκτος και δεν δημιουργείται σχέση μεταξύ αυτού και της Φορολογικής Διοίκησης αλλά είναι τρίτος σε σχέση με την εταιρεία και φορολογικό υποκείμενο είναι ο εμφανής εταίρος (Γνωμ ΝΣΚ Ολ 710/93, βλ. όμως και άποψη μειοψηφίας). Επιπλέον, ο καταγγέλων δεν δικαιούται να λάβει γνώση των πράξεων των φορολογικών οργάνων που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο διοικητικής έρευνας και των φορολογικών στοιχείων που λήφθηκαν υπόψη και αποτέλεσαν αντικείμενο της έρευνας αυτής σε βάρος επιχείρησης, μετά την καταγγελία του, καθώς καλύπτονται από το φορολογικό απόρρητο (Γνωμ ΝΣΚ 628/02, παρόμοια κρίση υπήρξε στην Γνωμ ΝΣΚ 244/10). Ενδιαφέρον παρουσιάζει η Γνωμ ΝΣΚ 482/95 κατά την οποία δεν υπάρχει υποχρέωση γνωστοποίησης του περιεχομένου έγγραφης καταγγελίας στον καταγγελλόμενο, εφόσον η γνωστοποίηση θα είχε ως αποτέλεσμα τη δυσχέραση της έρευνας των διοικητικών αρχών για τα καταγγελλόμενα, όπως την εξαφάνιση ή συγκάλυψη στοιχείων που αποδεικνύουν τις καταγγελλόμενες πράξεις ή παραλείψεις, ή η καταγγελία δεν στηρίζει αφ' εαυτής διοικητική πράξη ή άλλο επίσημο έγγραφο της αρμόδιας αρχής, και ο καταγγελλόμενος δεν θεμελιώνει συγκεκριμένο έννομο συμφέρον να λάβει γνώση της καταγγελίας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο: ΕΙΔΙΚΟΤΕΡΑ ΖΗΤΗΜΑΤΑ

5.1. Η διακρατική διαβίβαση πληροφοριών

«Η κοινοποίηση πληροφοριών που αφορούν ταυτοποιημένο ή ταυτοποιήσιμο φυσικό πρόσωπο σε τρίτον, συμπεριλαμβανομένης μιας δημόσιας αρχής, καθώς και το μέτρο που επιβάλλει ή επιτρέπει την κοινοποίηση αυτήν, αποτελούν, υπό την επιφύλαξη της ενδεχόμενης δικαιολογήσεώς τους, παρεμβάσεις στο δικαίωμα του προσώπου αυτού στον σεβασμό της ιδιωτικής ζωής του καθώς και στο δικαίωμα προστασίας των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα που το αφορούν, ανεξαρτήτως του εάν οι πληροφορίες αυτές έχουν ευαίσθητο χαρακτήρα ή όχι και ανεξαρτήτως της μεταγενέστερης χρήσεώς τους, εκτός εάν η εν λόγω κοινοποίηση λαμβάνει χώρα τηρουμένων των διατάξεων του δικαίου της Ένωσης και, κατά περίπτωση, των διατάξεων εθνικού δικαίου που προβλέπονται προς τούτο»¹⁶².

Σύμφωνα με το άρθρο 44 ΓΚΠΔ οι διαβιβάσεις δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα που υποβάλλονται σε επεξεργασία ή προορίζονται να υποβληθούν σε επεξεργασία μετά από τη διαβίβασή τους σε τρίτη χώρα είναι νόμιμες μόνο εάν πληρούνται οι γενικές διατάξεις του ΓΚΠΔ, ήτοι τα άρθρα 5 και 6 ή 9, καθώς και οι τιθέμενες για τον υπεύθυνο επεξεργασίας και τον εκτελούντα την επεξεργασία στο Κεφάλαιο V του Κανονισμού προϋποθέσεις, μεταξύ άλλων, για περαιτέρω διαβιβάσεις δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα από την τρίτη χώρα. Σε κάθε περίπτωση το επίπεδο προστασίας των φυσικών προσώπων που εγγυάται ο Κανονισμός δεν θα πρέπει να υπονομεύεται¹⁶³.

Προϋπόθεση για το νόμιμο της διαβίβασης είναι η ύπαρξη απόφασης επάρκειας με την οποία κρίνεται ότι εξασφαλίζεται επαρκές επίπεδο προστασίας από την τρίτη χώρα¹⁶⁴ ή ελλείψει μιας τέτοιας απόφασης¹⁶⁵ η ύπαρξη κατάλληλων εγγυήσεων, εκτελεστών δικαιωμάτων και αποτελεσματικών ενδίκων μέσων για τα υποκείμενα των δεδομένων¹⁶⁶. Διαβίβαση, ακόμα κι αν δεν πληρούται κάποια από τις προηγούμενες νομικές βάσεις, είναι δυνατή για ειδικές καταστάσεις,

¹⁶² Βλ. ΔΕΕ συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-245/19 και C-246/19, σκ. 73.

¹⁶³ Βλ. την υπ' αριθμ. 101 αιτιολογική σκέψη ΓΚΠΔ στην οποία αναφέρεται ότι το επίπεδο προστασίας των φυσικών προσώπων που εξασφαλίζει ο ίδιος δεν πρέπει να υπονομεύεται κατά τη διαβίβαση προσωπικών δεδομένων σε τρίτες χώρες, αλλά και στην περίπτωση περαιτέρω διαβίβασης από τον υπεύθυνο επεξεργασίας της τρίτης χώρας σε άλλον υπεύθυνο επεξεργασίας της ίδιας τρίτης χώρας ή άλλης. Ειδικώς, στις υπ' αριθμ. 102 και 115 αιτιολογικές σκέψεις ορίζεται ότι οι διεθνείς συμφωνίες των κρατών μελών με τρίτες χώρες δυνάμει των οποίων διαβιβάζονται προσωπικά δεδομένα δεν πρέπει να προσκρούουν στις διατάξεις του ΓΚΠΔ και πρέπει να εξασφαλίζουν κατάλληλο επίπεδο προστασίας για τα θεμελιώδη δικαιώματα των υποκειμένων των δεδομένων. Παρόμοια τοποθέτηση γίνεται στην σκ. 105 της υπόθεσης C-311/18, Schrems II, του ΔΕΕ στην οποία έγινε δεκτό ότι το άρθρο 46 παρ. 1 και 2 στοιχείο γ' ΓΚΠΔ έχουν την έννοια ότι οι κατάλληλες εγγυήσεις, τα εκτελεστά δικαιώματα και τα αποτελεσματικά μέσα έννομης προστασίας πρέπει να διασφαλίζουν ότι τα δικαιώματα των ατόμων των οποίων τα δεδομένα προσωπικού χαρακτήρα διαβιβάζονται προς τρίτη χώρα βάσει τυποποιημένων ρητρών προστασίας δεδομένων τυγχάνουν ενός επιπέδου προστασίας ουσιαστικά ισοδύναμου με εκείνο που εγγυάται εντός της ΕΕ ο ΓΚΠΔ, όπως αυτός ερμηνεύεται σε συνδυασμό με τον ΧΘΔ.

¹⁶⁴ Το επίπεδο προστασίας καθορίζεται από τα κριτήρια που παρατίθενται ενδεικτικά στην παρ. 2 του άρθρου 45 ΓΚΠΔ. Βλ. σχετικώς και τις υπ' αριθμ. 104 και 105 αιτιολογικές σκέψεις ΓΚΠΔ. Για τις υπάρχουσες αποφάσεις επάρκειας βλ. https://www.dpa.gr/el/enimerwtiko/thematikes_enotites/diavivaseis_ee/apofaseis_eparkeias και https://commission.europa.eu/law/law-topic/data-protection/international-dimension-data-protection/adequacy-decisions_en.

¹⁶⁵ Σε περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί απόφαση επάρκειας, ο υπεύθυνος επεξεργασίας ακόμα και μετά τη διαβίβαση των δεδομένων δεν απαλλάσσεται από την υποχρέωση παροχής στα υποκείμενα των δεδομένων αποτελεσματικών και νομικώς ισχυρών δικαιωμάτων όσον αφορά την επεξεργασία των δεδομένων τους που πραγματοποιείται στην ΕΕ, βλ. σχετικώς την υπ' αριθμ. 114 αιτιολογική σκέψη ΓΚΠΔ.

¹⁶⁶ Οι εγγυήσεις αυτές προβλέπονται στη παρ. 2 του άρθρου 46 ΓΚΠΔ.

όπως όταν η διαβίβαση είναι απαραίτητη για σημαντικούς λόγους δημόσιου συμφέροντος το οποίο αναγνωρίζεται στο δίκαιο της ΕΕ ή στο εθνικό δίκαιο του κράτους μέλους στο οποίο υπόκειται ο υπεύθυνος επεξεργασίας και από το οποίο συνάγεται ότι είναι επιτρεπτή η διαβίβαση για τον σκοπό αυτό, υπό την προϋπόθεση ότι η διαβίβαση δεν γίνεται σε μεγάλη κλίμακα και κατά τρόπο συστηματικό¹⁶⁷. τέτοια ειδική κατάσταση αποτελεί η περίπτωση διεθνών ανταλλαγών προσωπικών δεδομένων μεταξύ φορολογικών αρχών¹⁶⁸. Τέλος, κατά το άρθρο 48 ΓΚΠΔ κάθε απόφαση διοικητικής αρχής τρίτης χώρας που απαιτεί από υπεύθυνο επεξεργασίας ή εκτελούντα την επεξεργασία να διαβιβάσει ή να κοινοποιήσει δεδομένα προσωπικού χαρακτήρα μπορεί να αναγνωρισθεί ή να είναι εκτελεστή καθ' οιονδήποτε τρόπο μόνο εάν βασίζεται σε διεθνή συμφωνία ισχύουσα μεταξύ της αιτούσας τρίτης χώρας και της ΕΕ ή κράτους μέλους, με την επιφύλαξη άλλων λόγων διαβίβασης¹⁶⁹.

Νομική βάση για τη διαβίβαση σε δημόσιες αρχές άλλων κρατών αποτελεί το άρθρο 6 παρ. 1 περ. γ' και ε' ΓΚΠΔ αλλά και τα άρθρα 24 και 26 του Ν. 4624/2019, ενώ σημαντική παρουσιάζεται και εδώ η εξαίρεση από τον χαρακτηρισμό μιας δημόσιας αρχής ως αποδέκτη υπό τις προϋποθέσεις που τίθενται στο άρθρο 4 περ. 9 ΓΚΠΔ. Το άρθρο 26 παρ. 1 του Ν. 4624/2019 ορίζει ότι η διαβίβαση δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα από δημόσιους φορείς σε άλλο δημόσιο φορέα είναι επιτρεπτή, εφόσον είναι απαραίτητη για την εκτέλεση των καθηκόντων του φορέα που διαβιβάζει ή του τρίτου στον οποίο διαβιβάζονται τα δεδομένα και εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις που επιτρέπουν την επεξεργασία σύμφωνα με το άρθρο 24. Ο τρίτος στον οποίο διαβιβάζονται τα δεδομένα επεξεργάζεται αυτά μόνο για τον σκοπό για τον οποίο διαβιβάστηκαν, ενώ η επεξεργασία για άλλους σκοπούς επιτρέπεται μόνον υπό τις τιθέμενες από το άρθρο 24 προϋποθέσεις. Ειδικώς για τη διαβίβαση ειδικών κατηγοριών δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα πέραν των ως άνω προϋποθέσεων απαιτείται η συνδρομή μίας από τις εξαιρέσεις του άρθρου 22 του ίδιου νόμου ή του άρθρου 9 παρ. 2 του ΓΚΠΔ. Έτσι, με το άρθρο 26 δημιουργείται ουσιαστικά μια νομική βάση για τη διαβίβαση δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα από δημόσιους φορείς, όταν πρόκειται για σκοπό διαφορετικό από εκείνο για τον οποίο αρχικά συλλέχθηκαν τα δεδομένα¹⁷⁰.

Βάσει του άρθρου 23 ΓΚΠΔ χορηγείται η ευχέρεια στην ΕΕ και στο κράτος μέλος στο οποίο υπόκειται ο υπεύθυνος επεξεργασίας ή ο εκτελών την επεξεργασία των δεδομένων να περιορίζουν μέσω νομοθετικού μέτρου το πεδίο εφαρμογής των υποχρεώσεων και των δικαιωμάτων του υποκειμένου των προσωπικών δεδομένων και του υπευθύνου επεξεργασίας ή του εκτελούντος την επεξεργασία, υπό την προϋπόθεση ότι οι διατάξεις του θα αντιστοιχούν σε αυτά τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις και ότι οι τιθέμενοι περιορισμοί θα σέβονται την ουσία των θεμελιωδών δικαιωμάτων και ελευθεριών και θα συνιστούν αναγκαίο και αναλογικό μέτρο σε μια δημοκρατική κοινωνία για τη διασφάλιση άλλων σημαντικών στόχων γενικού δημόσιου συμφέροντος της ΕΕ ή κράτους μέλους, ιδίως σημαντικού οικονομικού ή χρηματοοικονομικού

¹⁶⁷ Βλ. Κατευθυντήριες Γραμμές 2/2018 για παρεκκλίσεις του άρθρου 49 βάσει του Κανονισμού 2016/679 σελ. 3-5 και 10-11.

¹⁶⁸ Βλ. σχετικώς τις υπ' αριθμ. 111 και 112 αιτιολογικές σκέψεις και το άρθρο 49 ΓΚΠΔ. Επισημαίνεται ότι, εάν δεν έχει εκδοθεί απόφαση επάρκειας, το ενωσιακό δίκαιο ή το δίκαιο κράτους μέλους μπορεί, για σοβαρούς λόγους δημόσιου συμφέροντος, να προβλέπει ρητώς περιορισμούς στη διαβίβαση ειδικών κατηγοριών δεδομένων σε τρίτη χώρα. Το ζήτημα αυτό αντιμετωπιζόταν παρόμοια στις αιτιολογικές σκέψεις 56-58 της Οδηγίας 95/46.

¹⁶⁹ Βλ. Χριστοδούλου Κ., Δίκαιο Προσωπικών Δεδομένων, 2^η έκδοση, 2020, σελ. 230, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ ο οποίος διαπιστώνει πως «οι όροι της επιτρεπτής διαβίβασης δεδομένων εκτός ΕΕ είναι λιγότερο αυστηροί απ' ό,τι εντός ΕΕ».

¹⁷⁰ Βλ. την αιτιολογική έκθεση για το άρθρο 26 του Ν. 4624/2019.

συμφέροντος της ΕΕ ή κράτους μέλους, συμπεριλαμβανομένων των δημοσιονομικών και φορολογικών θεμάτων και της κοινωνικής ασφάλισης. Τέτοιοι περιορισμοί εισήχθησαν με την Οδηγία 2011/16 και τις τροποποιήσεις της, καθώς και με τον νόμο με τον οποίο ενσωματώθηκε στην ελληνική έννομη τάξη.

Πρέπει να επισημανθεί ότι εντός της ΕΕ επιτυγχάνεται ομοιόμορφο επίπεδο προστασίας λόγω της φύσης του ΓΚΠΔ με αποτέλεσμα οι διαβιβάσεις δεδομένων στο πλαίσιο ανταλλαγής πληροφοριών να υπόκεινται στη νομοθεσία αυτή. Ωστόσο, ζήτημα αποτελεί η προστασία των προσωπικών δεδομένων, όταν αυτά διαβιβάζονται σε τρίτες χώρες, καθώς ενδέχεται να μην απολαύσουν της ίδιας προστασίας τα υποκείμενα των δεδομένων αυτών¹⁷¹. Βεβαίως, ζήτημα προσβολής του φορολογικού απορρήτου από τη διαβίβαση δεδομένων δεν τίθεται, καθώς νόμιμα κάμπτεται αυτό σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ. 1 περ. δ' ΚΦΔ¹⁷².

Για το ζήτημα της προστασίας των προσωπικών δεδομένων σε τρίτες χώρες έχει ασχοληθεί το ΔΕΕ στις υποθέσεις C-362/14, Schrems¹⁷³, και C-311/18, Schrems II¹⁷⁴. Ειδικότερα, το ΔΕΕ δέχθηκε πως δεν απαιτείται η τρίτη χώρα να προσφέρει το ίδιο ακριβώς επίπεδο προστασίας των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα με εκείνο που παρέχει η έννομη τάξη της ΕΕ, ωστόσο τα μέσα που χρησιμοποιεί η χώρα αυτή θα πρέπει να αποδεικνύονται στην πράξη αποτελεσματικά, ώστε να εξασφαλίζουν προστασία ουσιαστικά ισοδύναμη με την παρεχόμενη εντός της ΕΕ. Έτσι, για την έκδοση απόφασης επάρκειας απαιτείται να διαπιστωθεί, επαρκώς αιτιολογημένα, από την Επιτροπή ότι η τρίτη χώρα εξασφαλίζει αποτελεσματικά με την εσωτερική της νομοθεσία ή με τις

¹⁷¹ Διευκρινίζεται ότι σύμφωνα με τις σκ. 83 και 88 της Απόφασης C-311/18, Schrems II, του ΔΕΕ η διαβίβαση δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα από κράτος μέλος προς τρίτη χώρα συνιστά επεξεργασία δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα κατά την έννοια του άρθρου 4 περ. 2 ΓΚΠΔ, πραγματοποιούμενη σε κράτος μέλος, επί της οποίας ο ΓΚΠΔ έχει εφαρμογή δυνάμει του άρθρου 2 παρ. 1, έστω κι αν τα εν λόγω δεδομένα αποτελέσουν αντικείμενο επεξεργασίας από τις αρχές της τρίτης χώρας.

¹⁷² Βλ. την Ε. 2042/2023 με την οποία παρέχονται διευκρινήσεις για την εφαρμογή της διεθνούς διοικητικής συνδρομής από ή προς τις ημεδαπές και αλλοδαπές ελεγκτικές Υπηρεσίες, στο πεδίο της άμεσης φορολογίας και περιγράφονται ειδικότερα οι προϋποθέσεις για την αποστολή αιτημάτων προς την αλλοδαπή, με τεκμηρίωση ως προς την εύλογη συνάφειά τους. Επισημαίνεται η πρόβλεψη της Ε., ότι το αίτημα ανταλλαγής πληροφοριών προς τις αλλοδαπές Αρχές περιέχει τους λόγους για τη μη ενημέρωση του ελεγχόμενου προσώπου στην αλλοδαπή ως προς το υποβληθέν αίτημα, γεγονός που ισοδυναμεί με περιορισμό του δικαιώματος ενημέρωσης.

¹⁷³ Στην υπόθεση αυτή το ΔΕΕ κήρυξε την απόφαση 2000/520 ανίσχυρη, καθώς η Επιτροπή δεν διαπίστωσε ότι οι Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής εξασφαλίζουν πραγματικά ικανοποιητικό επίπεδο προστασίας των θεμελιωδών δικαιωμάτων και ελευθεριών με την εσωτερική τους νομοθεσία ή με τις διεθνείς δεσμεύσεις που έχουν αναλάβει ισοδύναμο με το παρεχόμενο στην ΕΕ βάσει της (τότε ισχύουσας) Οδηγίας 95/46 υπό το πρίσμα του ΧΘΔ, αλλά απλώς εξέτασε το καθεστώς του ασφαλούς λιμένα. Επιπλέον, το ΔΕΕ έκρινε ότι στην απόφαση 2000/520 δεν γίνεται μνεία ύπαρξης ή μη κρατικών κανόνων για τον περιορισμό τυχόν επεμβάσεων στα θεμελιώδη δικαιώματα των προσώπων των οποίων τα δεδομένα διαβιβάζονται ούτε ύπαρξης ή μη αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας κατά τέτοιων επεμβάσεων, ενώ δεν υπάρχει η δυνατότητα για τα υποκείμενα των δεδομένων μέσω της διοικητικής ή της δικαστικής οδού να έχουν πρόσβαση στα δεδομένα που τους αφορούν και εφόσον χρειαστεί να εξασφαλίσουν την τροποποίηση ή τη διαγραφή τους. Μάλιστα, έγινε δεκτό ότι ρύθμιση που επιτρέπει κατά γενικευμένο τρόπο την επεξεργασία του συνόλου των προσωπικών δεδομένων που διαβιβάστηκαν από την ΕΕ στις Ηνωμένες Πολιτείες προσβάλλει το ουσιαστικό περιεχόμενο του θεμελιώδους δικαιώματος του σεβασμού της ιδιωτικής ζωής.

¹⁷⁴ Στην υπόθεση αυτή το ΔΕΕ κήρυξε ανίσχυρη την απόφαση ΑΠΙΖ, ήτοι την εκτελεστική απόφαση 2016/1250 της Επιτροπής, καθώς δεν συμβιβάζονταν με το άρθρο 45 παρ. 1 ΓΚΠΔ, όπως αυτό ερμηνεύεται σε συνδυασμό με τα άρθρα 7, 8 και 47 ΧΘΔ. Ειδικότερα ο μηχανισμός διαμεσολάβησης στον οποίο αναφέρεται η εν λόγω απόφαση δεν παρέχει μέσο δικαστικής προστασίας ενώπιον οργάνου που να προσφέρει στα άτομα των οποίων τα δεδομένα διαβιβάζονται στις Ηνωμένες Πολιτείες εγγυήσεις ουσιαστικά ισοδύναμες με εκείνες που επιβάλλει το άρθρο 47 ΧΘΔ, ενώ η θέσπιση του μηχανισμού του Διαμεσολαβητή δεν επαρκεί για τη δικαστική προστασία των υποκειμένων των προσωπικών δεδομένων. Επιπλέον, οι περιορισμοί της προστασίας των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα που απορρέουν από την νομοθεσία των Ηνωμένων Πολιτειών σχετικά με την πρόσβαση των αμερικανικών δημοσίων αρχών σε δεδομένα που διαβιβάζονται από την Ένωση στις Ηνωμένες Πολιτείες και με την εκ μέρους τους χρήση τέτοιων δεδομένων δεν οριοθετούνται με τέτοιο τρόπο, ώστε να ανταποκρίνονται σε απαιτήσεις ουσιαστικά ισοδύναμες με εκείνες που επιβάλλει το δίκαιο της ΕΕ με το άρθρο 52 παρ. 1 δεύτερη περίοδος ΧΘΔ.

διεθνείς δεσμεύσεις που έχει αναλάβει επίπεδο προστασίας των θεμελιωδών δικαιωμάτων ουσιαστικά ισοδύναμο με αυτό που εξασφαλίζεται από την έννομη τάξη της ΕΕ. Αποσκοπείται δηλαδή η διασφάλιση της συνέχειας του υψηλού επιπέδου της προστασίας του ΓΚΠΔ και στην περίπτωση διαβίβασης δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα προς τρίτη χώρα. Ειδικότερα, ρύθμιση που συνεπάγεται επέμβαση στα προστατευόμενα από τα άρθρα 7 και 8 ΧΘΔ θεμελιώδη δικαιώματα πρέπει να προβλέπει σαφείς και ακριβείς κανόνες που να διέπουν την έκταση και την εφαρμογή του οικείου μέτρου και να επιβάλλουν έναν ελάχιστο αριθμό απαιτήσεων ούτως ώστε τα πρόσωπα των οποίων τα δεδομένα αποτελούν αντικείμενο επεξεργασίας να έχουν επαρκείς εγγυήσεις ότι προστατεύονται αποτελεσματικά τα δεδομένα τους από κινδύνους κατάχρησης και από οποιαδήποτε αθέμιτη πρόσβαση ή χρήση των δεδομένων αυτών. Μια τέτοια επέμβαση πρέπει επιπρόσθετα να μην υπερβαίνει τα όρια του απολύτως αναγκαίου.

Επιπλέον, το ΔΕΕ στις υποθέσεις αυτές έκρινε πως το άρθρο 25 παρ. 6 της Οδηγίας 95/46 υπό το πρίσμα των άρθρων 7, 8 και 47 ΧΘΔ, έχει την έννοια ότι η απόφαση επάρκειας με την οποία η Επιτροπή αποφαινεται ότι τρίτη χώρα εξασφαλίζει ικανοποιητικό επίπεδο προστασίας, δεν εμποδίζει την αρχή ελέγχου κράτους μέλους να εξετάσει αίτηση προσώπου σχετικά με την προστασία των δικαιωμάτων και των ελευθεριών του έναντι της επεξεργασίας των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα που το αφορούν, τα οποία έχουν διαβιβαστεί από κράτος μέλος προς την εν λόγω τρίτη χώρα, όταν το πρόσωπο αυτό υποστηρίζει ότι η νομοθεσία και η πρακτική στην χώρα αυτή δεν εξασφαλίζουν ικανοποιητικό επίπεδο προστασίας. Ειδάλλως, τα πρόσωπα των οποίων τα δεδομένα προσωπικού χαρακτήρα διαβιβάστηκαν ή θα μπορούσαν να διαβιβαστούν προς την τρίτη χώρα θα έχαναν το δικαίωμα να υποβάλουν στις εθνικές αρχές ελέγχου αίτηση για την προστασία των θεμελιωδών τους δικαιωμάτων, δικαίωμα το οποίο κατοχυρώνεται με το άρθρο 8 παρ. 1 και 3 ΧΘΔ. Επισημαίνεται όμως ότι το ΔΕΕ είναι το μόνο αρμόδιο να διαπιστώσει την ακυρότητα πράξης της ΕΕ, όπως της απόφασης επάρκειας, καθώς ο αποκλειστικός χαρακτήρας της αρμοδιότητας αυτής αποσκοπεί στη διασφάλιση της ομοιόμορφης εφαρμογής του δικαίου της ΕΕ, ώστε να υπάρχει ασφάλεια δικαίου¹⁷⁵.

Η νομολογία Schrems δεν αφορά ειδικώς την ανταλλαγή φορολογικών πληροφοριών, ωστόσο τα πορίσματά της θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι θα μπορούν να εφαρμοστούν και στις περιπτώσεις διοικητικής συνδρομής προς τρίτες χώρες. Έτσι, πρέπει να διασφαλίζεται και στο πεδίο του φορολογικού δικαίου η απαίτηση για ύπαρξη ισοδύναμου νομικού πλαισίου προστασίας των προσωπικών δεδομένων που διαβιβάζονται σε τρίτες χώρες, καθώς και η δυνατότητα του θιγόμενου προσώπου να προσφύγει στις αρχές ελέγχου στην περίπτωση που διαβιβάζονται προσωπικά του δεδομένα σε τρίτη χώρα στην οποία δεν κατοχυρώνεται ένα τέτοιο πλαίσιο.

¹⁷⁵ Αυτό σημαίνει ότι λόγω τεκμηρίου νομιμότητας η απόφαση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής περί επάρκειας θα είναι δεσμευτική για όλα τα κράτη μέλη της ΕΕ και για τις εθνικές αρχές ελέγχου της τήρησης των κανόνων για την προστασία των προσωπικών δεδομένων σύμφωνα με το άρθρο 288 εδ. δ' ΣΛΕΕ. Αντίθετα, σύμφωνα με την υπόθεση Schrems II ελλείψει απόφασης επάρκειας η αρμόδια αρχή ελέγχου υποχρεούται κατά το άρθρο 58 παρ. 2 στοιχεία στ' και ι' ΓΚΠΔ να αναστέλλει ή να απαγορεύει τη διαβίβαση δεδομένων προς τρίτη χώρα βάσει τυποποιημένων ρητρών προστασίας δεδομένων οι οποίες έχουν θεσπισθεί από την Επιτροπή, στην περίπτωση που εκτιμά, ότι οι σχετικές ρήτρες δεν τηρούνται ή δεν μπορούν να τηρηθούν στην εν λόγω τρίτη χώρα και ότι η προστασία των διαβιβαζόμενων δεδομένων που απαιτείται από το δίκαιο της ΕΕ, ιδίως από τα άρθρα 45 και 46 του ΓΚΠΔ και από τον ΧΘΔ, δεν είναι δυνατόν να διασφαλιστεί με άλλα μέσα, εφόσον η διαβίβαση δεν έχει ήδη ανασταλεί ή τερματιστεί είτε από τον υπεύθυνο επεξεργασίας είτε από τον εκτελούντα την επεξεργασία, οι οποίοι είναι αμφοτεροί εγκατεστημένοι εντός της ΕΕ.

5.2. Ο Νόμος 4170/2013

Η αμοιβαία διοικητική συνδρομή ρυθμίζεται στον Ν. 4170/2013 ο οποίος ενσωμάτωσε την Οδηγία 2011/16 και τις έξι τροποποιήσεις της. Ειδικότερα, ο νόμος αυτός καθορίζει τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας με τη μορφή της ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των κρατών μελών της ΕΕ η οποία μπορεί να είναι αυτόματη, αυθόρμητη ή να λαμβάνει χώρα κατόπιν αιτήματος. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να αξιοποιήσει τις πληροφορίες που συγκεντρώνει από οποιονδήποτε από αυτούς τους τρόπους ανταλλαγής πληροφοριών, εν προκειμένω όμως θα μας απασχολήσει κυρίως ο τελευταίος τρόπος.

Με την ανταλλαγή πληροφοριών κατόπιν αιτήματος υποβάλλεται εξατομικευμένο και επαρκώς ορισμένο αίτημα από ένα κράτος μέλος της ΕΕ προς ένα άλλο με το οποίο αιτείται τη διαβίβαση πληροφοριών για έναν ή περισσότερους φορολογουμένους, είτε αυτοί προσδιορίζονται ονομαστικά είτε όχι¹⁷⁶. Οι εθνικές φορολογικές αρχές διαθέτουν ευχέρεια να κάνουν χρήση μιας τέτοιας αιτήσεως, ενώ το λαμβάνον κράτος μέλος υποχρεούται να ανταποκριθεί στο αίτημα αυτό, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις, όπως αυτές θα αναλυθούν ακολούθως. Σε κάθε περίπτωση η ανταλλαγή πληροφοριών γίνεται κατόπιν ειδικά αιτιολογημένης απόφασης ως προς την αναγκαιότητα και αναλογικότητα των δεδομένων, τόσο από την αιτούσα τη συνδρομή αρχή όσο και από τη λαμβάνουσα το αίτημα συνδρομής αρχή¹⁷⁷.

Προϋπόθεση της διαβίβασης των ζητούμενων πληροφοριών είναι η ύπαρξη εύλογης συνάφειας αυτών με την εφαρμογή και την επιβολή της νομοθεσίας του αιτούντος κράτους μέλους, όσον αφορά κάθε τύπο εισπραττόμενου φόρου. Πιο συγκεκριμένα, πρέπει κατά τον χρόνο υποβολής του αιτήματος, η αιτούσα αρχή να πιθανολογεί ευλόγως, ότι σύμφωνα με την εθνική της νομοθεσία αυτές είναι συναφείς με τις φορολογικές υποθέσεις ενός ή περισσότερων φορολογουμένων, είτε προσδιορίζονται ονομαστικά είτε όχι, και δικαιολογούνται για τους σκοπούς της έρευνας. Η απόδειξη της εύλογης συνάφειας τελείται με την παροχή από την αιτούσα αρχή πληροφοριών, όπως των φορολογικών σκοπών για τους οποίους ζητούνται οι πληροφορίες, και διευκρίνισης των πληροφοριών που απαιτούνται για την εφαρμογή ή την επιβολή της νομοθεσίας του αιτούντος κράτους μέλους ή της ελληνικής νομοθεσίας, όταν η αίτηση προέρχεται από ελληνική αρχή.

Στο πλαίσιο της ανταλλαγής πληροφοριών ρυθμίζεται στο άρθρο 12 η παρουσία εξουσιοδοτημένων υπαλλήλων του αιτούντος κράτους μέλους σε διοικητικές υπηρεσίες και η συμμετοχή σε διοικητικές έρευνες τελούμενες στην ελληνική επικράτεια, ενώ στο άρθρο 13 και 13Α η διεξαγωγή ταυτόχρονων ελέγχων και κοινών ελέγχων, αντίστοιχα, με σκοπό την ανταλλαγή πληροφοριών που συγκεντρώνονται από τους ελέγχους αυτούς.

Οι αρμόδιες ελληνικές Αρχές οφείλουν να απαντήσουν στο αίτημα της αιτούσας αρχής του άλλου κράτους μέλους αποστέλλοντας τις ζητούμενες πληροφορίες και να λάβουν σύμφωνα με το άρθρο 18 του Ν. 4170/2013 τα προβλεπόμενα στην νομοθεσία μέτρα για να συλλέξουν τις πληροφορίες αυτές, έστω κι αν δεν τις χρειάζονται για δικούς τους φορολογικούς σκοπούς. Εξάιρεση, ωστόσο, από την υποχρέωση παροχής των ζητούμενων πληροφοριών αποτελούν σύμφωνα με το άρθρο 17 οι περιπτώσεις κατά τις οποίες η λαμβάνουσα το αίτημα ελληνική αρχή δικαιούται να αρνηθεί να

¹⁷⁶ Για τους ορισμούς της αιτούσας και λαμβάνουσας αρχής, τις αρμοδιότητες και τα όργανα που επιφορτίζονται με αυτά τα καθήκοντα στην Ελλάδα βλ. άρθρο 4 παρ. 1- 6 και άρθρο 5 του Ν. 4170/2013.

¹⁷⁷ βλ. Κατρινάκη Γ., Το φορολογικό απόρρητο: δικαιολόγηση και όρια της άρσης του, ΣΥΝήΓΟΡΟΣ, 2021, τ. 148, σελ. 30.

διαβιβάσει τις πληροφορίες ενημερώνοντας συγχρόνως την αιτούσα αρχή του κράτους μέλους ως προς τους λόγους άρνησης, εφόσον το αιτούν κράτος μέλος αδυνατεί, για νομικούς λόγους, να παράσχει παρόμοιες πληροφορίες¹⁷⁸ ή δεν έχει εξαντλήσει τις συνήθεις πηγές πληροφόρησης τις οποίες θα μπορούσε να χρησιμοποιήσει για τη συγκέντρωση των ζητούμενων πληροφοριών χωρίς να διακυβεύεται η επίτευξη του στόχου του, η διαβίβαση θα είχε ως συνέπεια την αποκάλυψη εμπορικού, βιομηχανικού ή επαγγελματικού απορρήτου ή εμπορικής μεθόδου ή πληροφορίας η αποκάλυψη της οποίας θα ήταν αντίθετη προς τη δημόσια τάξη ή, τέλος, εφόσον η συγκέντρωση των ζητούμενων πληροφοριών για ίδιους σκοπούς θα ήταν αντίθετη στην κείμενη νομοθεσία. Δικαίωμα άρνησης δεν θεμελιώνει κατά το άρθρο 18 η απουσία συμφέροντος στις πληροφορίες αυτές για τη λαμβάνουσα το αίτημα αρχή ή το γεγονός ότι κάτοχος των πληροφοριών είναι χρηματοπιστωτικό ίδρυμα, εξουσιοδοτημένος αντιπρόσωπος ή πρόσωπο που ενεργεί υπό την ιδιότητα του πράκτορα ή του διαχειριστή ή ότι οι πληροφορίες αφορούν ιδιοκτησιακά συμφέροντα προσώπου.

Η ανταλλαγή πληροφοριών συνιστά μορφή επεξεργασίας δεδομένων και υπόκειται στον ΓΚΠΔ και τον εφαρμοστικό του νόμο σύμφωνα με το άρθρο 24 παρ. 1 του Ν. 4170/2013¹⁷⁹, ενώ οι κοινοποιούμενες πληροφορίες προστατεύονται συγχρόνως από το φορολογικό απόρρητο κατά το άρθρο 16 παρ. 1 του ίδιου νόμου. Ο σκοπός της επεξεργασίας προσωπικών δεδομένων βάσει της Οδηγίας 2011/16 συνίσταται στην εξυπηρέτηση του γενικού δημόσιου συμφέροντος και συγκεκριμένα των φορολογικών θεμάτων και των σκοπών της καταπολέμησης της φορολογικής απάτης, της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, της διασφάλισης των φορολογικών εσόδων και της προώθησης της δίκαιης φορολόγησης¹⁸⁰. Αναφορικά με το δικαίωμα ενημέρωσης και πρόσβασης του υποκειμένου των προσωπικών δεδομένων αυτά περιορίζονται στον βαθμό και για το χρονικό διάστημα που ο περιορισμός τους παρουσιάζεται ως αναγκαίο και αναλογικό μέτρο για τη διασφάλιση σημαντικών στόχων γενικού δημοσίου συμφέροντος της ΕΕ, της Ελλάδας ή άλλου κράτους μέλους, όπως δημοσιονομικών ή φορολογικών¹⁸¹. Πάντως, το υποκείμενο των δεδομένων ενημερώνεται από τις αρμόδιες αρχές του ελληνικού Υπουργείου Οικονομικών για κάθε άρνηση ή περιορισμό της δυνατότητας άσκησης των εν λόγω δικαιωμάτων και για τον λόγο αυτής, εφόσον η ενημέρωση αυτή δεν θα υπονόμει τους επιδιωκόμενους με τη διαβίβαση στόχους, καθώς και για τη δυνατότητα να προβεί σε καταγγελία στην ΑΠΔΠΧ και να ασκήσει προσφυγή ενώπιον των αρμόδιων δικαστηρίων. Υπεύθυνη επεξεργασίας και άρα υπόλογη σε περίπτωση παραβίασης της νομοθεσίας για τα προσωπικά δεδομένα είναι η Διεύθυνση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων του Υπουργείου Οικονομικών σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 24 του Ν. 4170/2013.

Οι σκοποί χρήσης των κοινοποιούμενων πληροφοριών προσδιορίζονται στο άρθρο 16 του Ν. 4170/2013 σύμφωνα με το οποίο μπορούν να χρησιμοποιούνται για την αξιολόγηση, την εφαρμογή και την επιβολή της νομοθεσίας του αιτούντος κράτους μέλους σχετικά με τους φόρους που αναφέρονται στο άρθρο 3 του ίδιου νόμου, τον ΦΠΑ και άλλους έμμεσους φόρους ή τις

¹⁷⁸ Άρα, η άρνηση θα στηρίζεται στην αρχή της αμοιβαιότητας.

¹⁷⁹ Βλ. συναφώς ΔΕΕ συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-245/19 και C-246/19, σκ. 62.

¹⁸⁰ Βλ. την υπ' αριθμ. αιτιολογική σκέψη 36 της Οδηγίας 2021/514.

¹⁸¹ Βλ. συναφώς το άρθρο 25 παρ. 1 της Οδηγίας 2021/514, όπου αναφέρεται ότι τα δικαιώματα αυτά μπορούν να περιοριστούν από τα κράτη μέλη με σκοπό την ορθή εφαρμογή της Οδηγίας και την εξυπηρέτηση των συμφερόντων τα οποία αναφέρονται στο άρθρο 23 παρ. 1 περ. ε' ΓΚΠΔ και στα οποία περιλαμβάνονται και τα φορολογικά.

υποχρεωτικές εισφορές κοινωνικής ασφάλισης¹⁸², καθώς και σε διοικητικές και δικαστικές διαδικασίες οι οποίες κινούνται κατόπιν παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας και ενδέχεται να συνεπάγονται κυρώσεις. Η χρήση εκ μέρους των ελληνικών αρχών για διαφορετικούς σκοπούς είναι δυνατή, εφόσον αφενός επιτρέπεται από την ελληνική νομοθεσία και αφετέρου το αποστέλλον τις πληροφορίες κράτος μέλος χορηγήσει σχετική άδεια, η οποία δίνεται υπό την προϋπόθεση ότι οι πληροφορίες μπορούν να χρησιμοποιηθούν για παρόμοιους σκοπούς στο ίδιο. Η εν λόγω άδεια περιττεύει, εφόσον ο επιδιωκόμενος σκοπός εμπίπτει στους επιτρεπόμενους σκοπούς που απαριθμούνται σε κατάλογο κοινοποιούμενο στις ελληνικές αρχές από το αποστέλλον τις πληροφορίες κράτος μέλος. Τα ίδια ισχύουν και αντιστρόφως, όταν δηλαδή οι ελληνικές αρχές είναι εκείνες που αποστέλλουν τις πληροφορίες. Περαιτέρω διαβίβαση των ληφθέντων πληροφοριών σε τρίτο κράτος μέλος είναι επιτρεπτή, εάν κριθεί ότι θα είναι χρήσιμες για το τρίτο κράτος μέλος, τηρηθούν οι κανόνες και οι διαδικασίες του νόμου, ενημερωθεί το κράτος μέλος από το οποίο προήλθαν αυτές για την πρόθεση αυτή και δεν αντιταχθεί. Έτσι, για παράδειγμα στην περίπτωση κατά την οποία οι ίδιες πληροφορίες κοινοποιήθηκαν διαδοχικώς και τελικώς τις έλαβαν οι ελληνικές αρχές, θα μπορούν να αξιοποιηθούν ως αποδεικτικά στοιχεία, εφόσον τηρήθηκαν οι σχετικοί κανόνες.

5.3. Νομολογιακά πορίσματα επί των σχετιζόμενων με την ανταλλαγή πληροφοριών Οδηγιών της ΕΕ

Στην υπόθεση Sabou, C-276/12, το ΔΕΕ έκρινε πως όταν η Διοίκηση προβαίνει στη συλλογή πληροφοριών, δεν υποχρεούται να γνωστοποιήσει τούτο στον φορολογούμενο και να ακούσει την άποψή του. Το ίδιο ισχύει για την αίτηση παροχής συνδρομής και την απάντηση που κοινοποιείται από τη φορολογική αρχή προς την οποία υποβλήθηκε η αίτηση, καθώς εντάσσονται στη διαδικασία συλλογής πληροφοριών και δεν συνιστούν πράξεις για τις οποίες παρίσταται ως αναγκαία η χορήγηση δικαιώματος άμυνας λόγω των συνεπειών τους στον φορολογούμενο. Ούτε βεβαίως το δίκαιο της ΕΕ απονέμει στον φορολογούμενο το δικαίωμα να παρίσταται στην εξέταση μαρτύρων την οποία πραγματοποιεί το κράτος από το οποίο ζητούνται οι πληροφορίες. Το δικαίωμα του φορολογουμένου να αμφισβητήσει τις αφορώσες τον ίδιο πληροφορίες που διαβιβάστηκαν στη φορολογική αρχή του αιτούντος κράτους μέλους καθορίζεται από τους κανόνες και τις διαδικασίες που ισχύουν στο εν λόγω κράτος μέλος και δεν ρυθμίζεται από την Οδηγία 77/799. Η δυνατότητα επέκτασης των δικαιωμάτων ενημέρωσης και ακρόασης του ελεγχόμενου και σε άλλες φάσεις του σταδίου της έρευνας εναπόκειται επίσης στα κράτη μέλη.

Ομοίως, το ΕΔΔΑ στην υπόθεση Othymia Investments B.V. κατά Ολλανδίας αποφάνθηκε πως δεν υπάρχει υποχρέωση ενημέρωσης του φορολογουμένου, αλλά και γενικότερα όλων των προσώπων που δυνητικά εμπλέκονται, ενόσω διαρκεί η έρευνα, ειδάλλως θα διακυβευόταν η αποτελεσματικότητα του φορολογικού ελέγχου¹⁸³.

¹⁸² Βλ. αναλυτικότερα το άρθρο 3 για το πεδίο εφαρμογής του μηχανισμού διοικητικής συνεργασίας στον τομέα της φορολογίας και τις φορολογικές επιβαρύνσεις που αφορά.

¹⁸³ Η έρευνα και η διαβίβαση πληροφοριών στις ισπανικές φορολογικές αρχές συνιστούσε καταρχήν παρέμβαση στα δικαιώματα του άρθρου 8 ΕΣΔΑ για προστασία του απορρήτου των προσωπικών δεδομένων. Το ΕΔΔΑ ωστόσο έκρινε πως, πρώτον, η επίμαχη παρέμβαση είχε επαρκή νομική βάση, καθώς στηριζόταν στην Οδηγία 77/799/ΕΟΚ, δεύτερον, επιδιωκόταν η οικονομική ευημερία της χώρας, άλλωστε οι οικονομίες των κρατών μελών της ΕΕ αποτελούν ενιαίο σύνολο, και, τρίτον, οι μέθοδοι έρευνας στο στάδιο της έρευνας μπορούν να είναι κρυφοί ακόμα και για πρόσωπα που δεν αφορά η έρευνα ενόψει δημοσίου συμφέροντος, επικαλούμενο την ερμηνεία του ΔΕΕ στην υπόθεση Sabou. Η παρέμβαση ήταν, επομένως, σύμφωνη με τον νόμο, επεδίωκε νόμιμο στόχο και ήταν απαραίτητη σε μία δημοκρατική κοινωνία, κριτήρια από τα οποία κρίνεται η ύπαρξη παραβίασης ή μη του άρθρου 8 ΕΣΔΑ.

Στην υπόθεση Berlioz, C-682/15, το ΔΕΕ έκρινε πως, όταν η Διοίκηση ενός κράτους μέλους υποβάλλει αίτημα παροχής πληροφοριών σε μία άλλη και η τελευταία εκδώσει απόφαση με την οποία καλείται τρίτος που δεν είναι το υπό έρευνα πρόσωπο να της παράσχει πληροφορίες, τότε αυτός έχει δυνάμει του άρθρου 47 ΧΘΔ δικαίωμα να προβάλει δικαστικώς την αντίθεση του προαναφερθέντος αιτήματος παροχής πληροφοριών προς το άρθρο 5 της Οδηγίας 2011/16 και τον παράνομο χαρακτήρα της επακόλουθης διαταγής παροχής πληροφοριών που εκδόθηκε σε βάρος του, καθώς και να ενημερωθεί για το αίτημα παροχής πληροφοριών. Δυνατότητα ελέγχου του αιτήματος αυτού έχει επίσης η λαμβάνουσα το αίτημα Αρχή και το εθνικό Δικαστήριο που τυχόν θα επιληφθεί.

Ο έλεγχος συνίσταται στην εξακρίβωση ύπαρξης ή μη προβλέψιμης συνάφειας των πληροφοριών για την έρευνα που διεξάγει η αιτούσα αρχή με την οποία νοούνται τα ποιοτικά χαρακτηριστικά που πρέπει να έχουν οι ζητούμενες πληροφορίες και με την οποία αποκλείεται η δυνατότητα «αλίευσης πληροφοριών» ή η αποστολή πληροφοριών που είναι απίθανο να αφορούν φορολογικές υποθέσεις ορισμένου φορολογουμένου. Η προβλέψιμη συνάφεια αποτελεί προϋπόθεση για την ικανοποίηση του αιτήματος παροχής πληροφοριών και προϋπόθεση νομιμότητας της απόφασης με την οποία υποχρεώνεται ορισμένος διοικούμενος σε παροχή πληροφοριών. Έτσι, η αιτούσα Αρχή μπορεί να ζητά οποιαδήποτε πληροφορία θεωρεί δικαιολογημένα αναγκαία για την έρευνά της καθορίζοντάς την, χωρίς ωστόσο να της επιτρέπεται να υπερβαίνει προδήλως το πλαίσιο της έρευνας αυτής ούτε να δημιουργεί υπερβολικό βάρος στη λαμβάνουσα Αρχή. Πάντως, η τελευταία στο πλαίσιο του μηχανισμού συνεργασίας μεταξύ φορολογικών αρχών πρέπει καταρχήν να εμπιστεύεται την αιτούσα αρχή και να δέχεται κατά τεκμήριο ότι το υποβληθέν αίτημα παροχής πληροφοριών είναι συγχρόνως σύμφωνο με το εθνικό δίκαιο της αιτούσας αρχής και αναγκαίο για τη διεξαγωγή της έρευνάς της, καθώς δεν απαιτείται από αυτήν να έχει γνώση του πραγματικού και νομικού πλαισίου που υφίσταται στο αιτούν κράτος και δεν δύναται να αντικαθιστά με τη δική της εκτίμηση την εκτίμηση της αιτούσας αρχής περί της ενδεχόμενης χρησιμότητας των ζητούμενων πληροφοριών. Για να είναι εφικτός ο έλεγχος της προβλέψιμης συνάφειας η αιτούσα αρχή αφενός παρέχει δυνάμει του άρθρου 20 παρ. 2 της Οδηγίας 2011/16 πληροφορίες, όπως η ταυτότητα του προσώπου ως προς το οποίο διενεργείται εξέταση ή έρευνα και ο φορολογικός σκοπός για τον οποίο ζητούνται οι επίμαχες πληροφορίες στο πλαίσιο της φορολογικής διαδικασίας που διεξάγεται κατά του φορολογουμένου και, κατά περίπτωση, τα στοιχεία επικοινωνίας κάθε προσώπου που εικάζεται ότι έχει στην κατοχή του τις ζητούμενες πληροφορίες, καθώς και κάθε στοιχείο που μπορεί να διευκολύνει τη συλλογή των πληροφοριών από τη λαμβάνουσα αρχή, και αφετέρου παραθέτει προσήκουσα αιτιολόγηση του επιδιωκόμενου σκοπού. Πέραν αυτών, η λαμβάνουσα αρχή, εφόσον παραστεί ανάγκη, δύναται να ζητήσει από την αιτούσα αρχή συμπληρωματικά πληροφοριακά στοιχεία που είναι αναγκαία για να εξακριβώσει την ύπαρξη προδήλως προβλέψιμης συνάφειας. Επομένως, ο διενεργούμενος από την λαμβάνουσα αρχή έλεγχος δεν περιορίζεται στη συνοπτική και τυπικής φύσης εξακρίβωση του νομοτύπου του αιτήματος παροχής πληροφοριών όσον αφορά τα ανωτέρω στοιχεία, αλλά πρέπει επίσης να παρέχει στην εν λόγω αρχή τη δυνατότητα να βεβαιώνεται ότι οι ζητούμενες πληροφορίες δεν στερούνται οποιασδήποτε προβλέψιμης συνάφειας με την ταυτότητα του ενδιαφερόμενου φορολογουμένου και του τρίτου που ενδεχομένως κατέχει πληροφορίες, καθώς και με τις ανάγκες της επίμαχης φορολογικής έρευνας. Ομοίως, το εθνικό δικαστήριο που θα επιληφθεί στο πλαίσιο τυχόν προσφυγής διοικουμένου έχει αρμοδιότητα να ελέγξει τη νομιμότητα της απόφασης – διαταγής παροχής πληροφοριών η οποία συνίσταται στη διερεύνηση της πρόδηλης έλλειψης προβλέψιμης συνάφειας.

Τέλος, στην υπόθεση Berlioz το ΔΕΕ συμπεραίνει πως το άρθρο 47 εδ. β' ΧΘΔ έχει την έννοια ότι το Δικαστήριο του λαμβάνοντας κράτους μέλους, στο πλαίσιο της άσκησης του δικαστικού του ελέγχου, πρέπει να μπορεί να έχει πρόσβαση στο αίτημα παροχής πληροφοριών του αιτούντος κράτους μέλους, καθώς και, εφόσον τούτο είναι αναγκαίο, στα συμπληρωματικά πληροφοριακά στοιχεία που η λαμβάνουσα αρχή έλαβε από την αιτούσα αρχή και τα οποία είναι αναγκαία, προκειμένου να κρίνει αν οι ζητούμενες πληροφορίες στερούνται προδήλως προβλέψιμης συνάφειας. Αντιθέτως, ο λήπτης διαταγής παροχής πληροφοριών δεν έχει δικαίωμα πρόσβασης στο σύνολο του εν λόγω αιτήματος παροχής πληροφοριών, το οποίο εξακολουθεί να αποτελεί απόρρητο έγγραφο σύμφωνα με το άρθρο 16 της Οδηγίας 2011/16, ώστε να διαφυλαχθεί η αποτελεσματικότητα της έρευνας. Προκειμένου να μπορεί να υποστηρίξει αποτελεσματικώς την άποψή του ως προς το ζήτημα της προβλέψιμης συνάφειας των ζητούμενων πληροφοριών, αρκεί, καταρχήν, ο διοικούμενος αυτός να διαθέτει τις πληροφορίες που διαλαμβάνονται στο άρθρο 20 παρ. 2 της Οδηγίας αυτής, ήτοι την ταυτότητα του φορολογουμένου για τον οποίον διενεργείται έρευνα και τον φορολογικό σκοπό για τον οποίο ζητούνται οι επίμαχες πληροφορίες, καθώς και τα συμπληρωματικά πληροφοριακά στοιχεία με την επιφύλαξη του εμπιστευτικού χαρακτήρα αυτών. Ικανοποιείται εν μέρει δηλαδή το δικαίωμα πρόσβασης του κατόχου των ζητούμενων πληροφοριών. Συμπερασματικά, η διαπίστωση της πρόδηλης έλλειψης προβλέψιμης συνάφειας του συνόλου ή μέρους των ζητούμενων πληροφοριών με τη διενεργούμενη έρευνα συνεπάγεται ότι η απόφαση περί υποχρεωτικής προσκόμισης πληροφοριών που εκδόθηκε βάσει του αιτήματος παροχής πληροφοριών έχει παράνομο χαρακτήρα.

Στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-245/19 και C-246/19 το ΔΕΕ επιβεβαιώνει όσα έγιναν δεκτά με τις προηγούμενες αποφάσεις, ότι δηλαδή το άρθρο 47 ΧΘΔ σε συνδυασμό με τα άρθρα 7, 8 καθώς και 52 παρ. 1 έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε νομοθεσία κράτους μέλους με την οποία δεν αναγνωρίζεται σε αποδέκτη απόφασης της αρμόδιας εθνικής αρχής που τον διατάσσει να κοινοποιήσει πληροφορίες και που εκδίδεται στο πλαίσιο της προβλεπόμενης από την Οδηγία 2011/16 διαδικασίας ανταλλαγής πληροφοριών κατόπιν σχετικού αιτήματος δικαίωμα αποτελεσματικής προσφυγής και άσκησης ευθείας προσφυγής κατά της απόφασης αυτής, προκειμένου να προστατευθεί έναντι αυθαίρετων ή δυσανάλογα επαχθών επεμβάσεων της δημόσιας εξουσίας στην σφαίρα της ιδιωτικής δραστηριότητάς του.

Η κατάσταση του προσώπου αυτού διαφέρει από εκείνη του φορολογουμένου που αποτελεί αντικείμενο της έρευνας και δεν είναι αποδέκτης μιας τέτοιας απόφασης. Γι' αυτόν τον λόγο και δεδομένου ότι πρόκειται για το προκαταρκτικό στάδιο της έρευνας στο οποίο συλλέγονται πληροφορίες και το οποίο δεν έχει κατ' αντιμωλίαν χαρακτήρα δεν αντιτίθεται προς το άρθρο 47 ΧΘΔ, σε συνδυασμό με τα άρθρα 7, 8 και 52 παρ. 1, η μη χορήγηση αντίστοιχου δικαιώματος στον υπό έρευνα φορολογούμενο¹⁸⁴. Μπορεί επίσης να ειπωθεί ότι η στέρηση του δικαιώματος αυτού δεν συνιστά περιορισμό του δικαιώματος πραγματικής δικαστικής προσφυγής του άρθρου 79 ΓΚΠΔ σε περίπτωση που ο εν λόγω φορολογούμενος θεωρεί ότι τα δικαιώματα που του

¹⁸⁴ Μάλιστα, το ΔΕΕ θεωρεί πως νομοθεσία κράτους μέλους της ΕΕ που στερεί το δικαίωμα άσκησης ευθείας προσφυγής κατά της απόφασης, με την οποία διατάσσεται σε παροχή πληροφοριών ο κάτοχός τους, στον φορολογούμενο στο στάδιο αυτό συνιστά νόμιμο περιορισμό του άρθρου 47 ΧΘΔ, καθώς είναι κατάλληλη και αναγκαία για την επίτευξη του σκοπού της καταπολέμησης της διεθνούς φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής που επιδιώκει η Οδηγία 2011/16 και δεν είναι δυσανάλογα επαχθής, δεδομένου ότι, αφενός, μια τέτοια απόφαση δεν επιβάλλει στον οικείο φορολογούμενο καμία νομική υποχρέωση, ούτε τον εκθέτει στον κίνδυνο επιβολής κυρώσεων και, αφετέρου, ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να προσβάλει παρεμπιπτόντως την απόφαση αυτή, στο πλαίσιο προσφυγής κατά μεταγενέστερης διορθωτικής αποφάσεως.

παρέχει ο Κανονισμός αυτός έχουν παραβιασθεί λόγω παράνομης επεξεργασίας δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα που τον αφορούν. Αντίθετα, ο φορολογούμενος έχει δικαίωμα αποτελεσματικής προσφυγής και ακρόασης σε μεταγενέστερο στάδιο της εν λόγω έρευνας το οποίο αρχίζει με την αποστολή διορθωτικής πρότασης σε αυτόν και μπορεί να καταλήξει σε διορθωτική απόφαση. Στο μεταγενέστερο αυτό στάδιο θα είναι δυνατή η εξέταση με την προσφυγή όλων των κρίσιμων για την επίλυση της διαφοράς νομικών και πραγματικών ζητημάτων περιλαμβανομένων και των αποδεικτικών στοιχείων που συνελέγησαν και χρησιμοποιήθηκαν κατά παράβαση των δικαιωμάτων και των ελευθεριών που κατοχυρώνει υπέρ του το δίκαιο της ΕΕ και επί των οποίων στηρίζεται η προσβαλλόμενη πράξη. Συνεπώς, θα είναι εφικτή η παρεμπίπτουσα προσβολή της απόφασης με την οποία διατάχθηκε η παροχή πληροφοριών και η αμφισβήτηση των προϋποθέσεων λήψης και χρήσης των αποδεικτικών στοιχείων που συνελέγησαν βάσει αυτής. Ομοίως, κρίθηκε ότι το άρθρο 47 ΧΘΔ δεν αντιτίθεται σε νομοθεσία η οποία αποκλείει τη δυνατότητα άσκησης προσφυγής κατά μιας τέτοιας απόφασης από τρίτα πρόσωπα τα οποία αφορούν οι οικείες πληροφορίες.

Το ΔΕΕ επισημαίνει ότι η έκφραση «πληροφορίες που, κατά πάσα πιθανότητα, έχουν σημασία» του άρθρου 1 παρ. 1 της Οδηγίας 2011/16 σκοπεί στο να παράσχει στην αιτούσα αρχή τη δυνατότητα να ζητήσει και να λάβει όλες τις πληροφορίες που μπορεί ευλόγως να θεωρήσει ότι θα αποδειχθούν χρήσιμες για τους σκοπούς της έρευνάς της, χωρίς ωστόσο να της επιτρέπεται να υπερβαίνει προδήλως το πλαίσιο της διεξαχθείσας έρευνας ούτε να δημιουργεί υπερβολικό βάρος στη λαμβάνουσα αρχή. Η αιτούσα αρχή διαθέτει μεν περιθώριο εκτίμησης, προκειμένου να αξιολογήσει, αναλόγως των περιστάσεων της υποθέσεως, την προβλέψιμη συνάφεια των ζητούμενων πληροφοριών, πλην όμως δεν μπορεί να ζητήσει από τη λαμβάνουσα αρχή πληροφορίες οι οποίες δεν παρουσιάζουν καμία συνάφεια με την έρευνα, ενώ η λαμβάνουσα αρχή και το Δικαστήριο που τυχόν θα επιληφθεί προσφυγής κατά της διαταγής παροχής πληροφοριών οφείλουν να ελέγχουν, αν η αιτιολογία του αιτήματος ανταλλαγής πληροφοριών που της έχει απευθύνει η αιτούσα αρχή αρκεί για να διαπιστωθεί ότι οι οικείες πληροφορίες δεν φαίνεται να στερούνται οποιασδήποτε προβλέψιμης συνάφειας, όπως είχε κριθεί στην υπόθεση *Berlioz*. Αίτημα πάντως που συνιστά «αλίευση πληροφοριών» ισοδυναμεί με αυθαίρετη ή δυσανάλογα επαχθή παρέμβαση της δημόσιας αρχής και δεν ζητώνται με αυτό χρήσιμες πληροφορίες.

Τέλος, το ΔΕΕ καταλήγει ότι το άρθρο 1 παρ. 1 και το άρθρο 5 της Οδηγίας 2011/16 έχουν την έννοια ότι απόφαση με την οποία η αρμόδια αρχή κράτους μέλους υποχρεώνει πρόσωπο που κατέχει ορισμένες πληροφορίες να της παράσχει τις πληροφορίες αυτές, προκειμένου η ίδια να ανταποκριθεί σε αίτημα ανταλλαγής πληροφοριών προερχόμενο από την αρμόδια αρχή άλλου κράτους μέλους, πρέπει να θεωρείται, από κοινού με το αίτημα αυτό, ότι αφορά πληροφορίες οι οποίες δεν φαίνεται προδήλως να στερούνται οποιασδήποτε προβλέψιμης συνάφειας, εφόσον αναφέρει την ταυτότητα του προσώπου που κατέχει τις οικείες πληροφορίες, την ταυτότητα του φορολογούμενου για τον οποίο διεξάγεται η έρευνα στο πλαίσιο της οποίας υποβλήθηκε το αίτημα ανταλλαγής πληροφοριών και την περίοδο την οποία καταλαμβάνει η έρευνα αυτή, και εφόσον αφορά συμβάσεις, τιμολογήσεις και πληρωμές, οι οποίες, ενώ δεν προσδιορίζονται με ακρίβεια, καθορίζονται βάσει κριτηρίων που ανάγονται, πρώτον, στο γεγονός ότι αυτές συνήφθησαν ή πραγματοποιήθηκαν από το πρόσωπο που κατέχει τις πληροφορίες, δεύτερον, στην περίπτωση ότι έλαβαν χώρα κατά την περίοδο την οποία καταλαμβάνει η έρευνα αυτή και, τρίτον, στη σύνδεσή τους με τον οικείο φορολογούμενο. Εφόσον πληρούνται τα κριτήρια αυτά, η πιθανολόγηση πως ορισμένες από τις ζητηθείσες πληροφορίες θα αποδειχτούν ότι δεν θα είναι σημαντικές κατά το

πέρας της έρευνας που διεξήγαγε η αιτούσα αρχή, δεν συνεπάγεται ότι οι πληροφορίες αυτές μπορούν να θεωρηθούν ως προδήλως στερούμενες οποιασδήποτε προβλέψιμης συνάφειας. Επίσης, είναι αποδεκτό το γεγονός ότι η αιτούσα αρχή δεν έχει, εξ ορισμού, ακριβή και πλήρη γνώση των ζητούμενων με την αίτηση πληροφοριών, καθώς το αίτημα αυτό και η απόφαση με την οποία διατάσσεται η παροχή τους εντάσσονται στο προκαταρκτικό στάδιο της διεξαγόμενης έρευνας, αντικείμενο της οποίας είναι η συλλογή πληροφοριών.

Η σημασία των ανωτέρω αποφάσεων έγκειται στην ανάδειξη του προσώπου που κατέχει πληροφορίες σχετικές με το υπό έρευνα φορολογούμενο και από το οποίο ζητάται η παροχή τους ως μέσου προστασίας του ελεγχόμενου λόγω της αναγνώρισης στον ίδιο της δυνατότητας αμφισβήτησης της κλήσης προς παροχή πληροφοριών, στην διευκρίνιση ότι ο υπό έρευνα φορολογούμενος δεν έχει δικαίωμα να ενημερωθεί και να προσφύγει κατά του αιτήματος παροχής πληροφοριών και της απάντησης σε αυτό, στην επισήμανση ότι οι Φορολογικές Αρχές δεν μπορούν να καταφεύγουν στον μηχανισμό ανταλλαγής πληροφοριών με σκοπό την διεξαγωγή αλιευτικών εκστρατειών ή την αναζήτηση πληροφοριών που είναι απίθανο να αφορούν φορολογικές υποθέσεις ενός φορολογουμένου και στον περιορισμό της πρόσβασης αυτών σε πληροφορίες μέσω της διεύρυνσης της έννοιας της προβλέψιμης συνάφειας. Έτσι, λοιπόν επιτυγχάνεται ως έναν βαθμό η προστασία της ιδιωτικής ζωής και των προσωπικών δεδομένων στο πεδίο της διοικητικής συνεργασίας των Φορολογικών Αρχών μεταξύ τους¹⁸⁵. Βεβαίως, βάσει των ανωτέρω πορισμάτων προστατεύονται και τα νομικά πρόσωπα στα οποία, όπως έχει αναφερθεί, δεν εφαρμόζεται ο ΓΚΠΔ. Στο σημείο αυτό πρέπει να τονιστεί ότι αν χορηγηθούν για παράδειγμα στις ελληνικές αρχές πληροφορίες με προσωπικά δεδομένα κατά παράβαση του υπό ανάλυση νόμου, το υποκείμενο των δεδομένων θα πρέπει να έχει το δικαίωμα να ασκήσει το δικαίωμα εναντίωσης και διαγραφής των εν λόγω πληροφοριών, ώστε αυτές να μην ληφθούν υπόψη από τις αρχές και άρα να μην τύχουν αντικείμενο επεξεργασίας.

Γίνεται εύλογα αντιληπτό πως η έννοια της εύλογης συνάφειας αποβλέπει μεν στην ανταλλαγή πληροφοριών στον μεγαλύτερο δυνατό βαθμό αλλά διαφυλάττει ταυτόχρονα το απόρρητο των προσωπικών δεδομένων του υποκειμένου τους, διότι εμποδίζεται η μεταβίβασή τους σε ξένες αρχές που δεν θεμελιώνουν αιτιολογημένα την ύπαρξη εύλογης συνάφειας, καθώς και η περαιτέρω δυνατότητα επεξεργασίας και χρήσης τους από αυτές¹⁸⁶. Στο ίδιο αποτέλεσμα οδηγούν και οι περιπτώσεις κατά τις οποίες η λαμβάνουσα αρχή έχει δικαίωμα άρνησης διαβίβασης των ζητούμενων πληροφοριών. Έτσι, πληρούται και η αρχή της αναλογικότητας του άρθρου 5 ΓΚΠΔ.

5.4. Συμβάσεις του ΟΟΣΑ

Στο άρθρο 26 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ για την Αποφυγή της διπλής φορολογίας σχετικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου καθορίζεται η ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των αρμοδίων αρχών των συμβαλλομένων κρατών. Η ανταλλαγή μπορεί να γίνεται

¹⁸⁵ Για το ζήτημα της ανταλλαγής πληροφοριών χωρίς τη γνώση του φορολογουμένου του οποίου οι πληροφορίες ανταλλάσσονται, τη νομολογία του ΔΕΕ και του ΕΔΔΑ και τους σχετικούς προβληματισμούς βλ. αναλυτικότερα Πέρρου Κ., Θεμελιώδη Δικαιώματα και Φορολογική Διαδικασία, 2022, σελ. 209-216, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ.

¹⁸⁶ Βλ. την υπ' αριθμ. 9 αιτιολογική σκέψη της Οδηγίας 2011/16 και 3 της Οδηγίας 2021/514.

κατόπιν αιτήματος, αυτομάτως ή εκουσίως· οι μορφές αυτές ανταλλαγής μπορούν να συνδυάζονται μεταξύ τους¹⁸⁷.

Προϋπόθεση για την ανταλλαγή πληροφοριών κατόπιν αιτήματος αποτελεί η ύπαρξη εύλογης συνάφειας των πληροφοριών για την εφαρμογή των διατάξεων της ΣΑΔΦ ή για την εφαρμογή ή την επιβολή των εσωτερικών νόμων που αφορούν φόρους κάθε τύπου και είδους που επιβάλλονται από τα Συμβαλλόμενα Κράτη ανεξαρτήτως αν τα πρόσωπα που αφορούν οι πληροφορίες θεωρούνται ως κάτοικοι οποιουδήποτε Συμβαλλόμενου Κράτους.

Με την παράγραφο 2 του άρθρου 26 διασφαλίζεται η εμπιστευτικότητα των χορηγούμενων πληροφοριών, καθώς ορίζεται ότι αυτές θεωρούνται απόρρητες στο Κράτος που τις λαμβάνει και τυγχάνουν της ίδιας αντιμετώπισης με τις πληροφορίες που συλλέγονται σύμφωνα με την εσωτερική νομοθεσία του Κράτους αυτού¹⁸⁸. Η υποχρέωση τήρησης απορρήτου καλύπτει μάλιστα και τις πληροφορίες που περιέχονται σε αίτημα παροχής συνδρομής¹⁸⁹. Προσδιορίζονται επίσης στην ίδια παράγραφο οι σκοποί για τους οποίους μπορούν να χρησιμοποιηθούν οι ανταλλασσόμενες πληροφορίες μεταξύ των οποίων είναι η βεβαίωση φόρων και αποκλείεται η χρησιμοποίησή τους για άλλους σκοπούς, εκτός κι αν είναι επιτρεπτή από τις νομοθεσίες αμφοτέρων των Συμβαλλομένων Κρατών και εγκρίνεται από την αρμόδια αρχή του παρέχοντος τις πληροφορίες Κράτους. Σημειώνεται επιπρόσθετα ότι η αποκάλυψη των πληροφοριών είναι επιτρεπτή μόνο σε πρόσωπα, αρχές και δικαστήρια που σχετίζονται με τους καθοριζόμενους σκοπούς και στα οποία περιλαμβάνονται ο φορολογούμενος και ο πληρεξούσιος δικηγόρος του¹⁹⁰.

Με τις παραγράφους 4 και 5 του ίδιου άρθρου καθιερώνεται η υποχρέωση του λαμβάνοντος το αίτημα παροχής πληροφοριών Κράτους να τις χορηγήσει. Για τον σκοπό αυτό θα χρησιμοποιήσει τα μέτρα συλλογής πληροφοριών που προβλέπει η νομοθεσία του για να τις αποκτήσει, ήτοι οι νομοθετικές πράξεις και οι διοικητικές ή δικαστικές διαδικασίες που του επιτρέπουν να συλλέγει και να παρέχει τις ζητούμενες πληροφορίες. Αντίθετα, βάσει της παραγράφου 3 το Κράτος αυτό δεν υποχρεούται, προκειμένου να ικανοποιήσει το αίτημα, να λαμβάνει διοικητικά μέτρα αντίθετα στους νόμους και τη διοικητική πρακτική του ίδιου ή του Αντισυμβαλλόμενου Κράτους ή να παρέχει πληροφορίες οι οποίες δεν μπορούν να ληφθούν βάσει των νόμων ή της συνήθους διοικητικής πρακτικής του ίδιου ή του Αντισυμβαλλόμενου Κράτους ή θα αποκάλυπταν οποιοδήποτε συναλλακτικό, επιχειρηματικό, βιομηχανικό, εμπορικό ή επαγγελματικό απόρρητο ή διαδικασία, ή πληροφορίες η αποκάλυψη των οποίων θα ήταν αντίθετη προς τη δημόσια τάξη¹⁹¹.

¹⁸⁷ Για την εξασφάλιση πληροφοριών μπορούν να χρησιμοποιηθούν πάντως και άλλες τεχνικές, όπως οι ταυτόχρονοι φορολογικοί έλεγχοι, οι φορολογικοί έλεγχοι στην αλλοδαπή και η ανταλλαγή πληροφοριών ανά κλάδο οικονομικής δραστηριότητας, βλ. ερμηνευτικά σχόλια επί του άρθρου 26, παρ. 9.1.

¹⁸⁸ Βλ. ομοίως Γνωμ. ΝΣΚ 193/2003 κατά την οποία ως απόρρητες θεωρούνται οι πληροφορίες που χαρακτηρίζονται έτσι από την εσωτερική φορολογική νομοθεσία,. Πρέπει να επισημανθεί ότι δυνάμει του όρου της αμοιβαιότητας που κατοχυρώνεται στο άρθρο 28 παρ. 1 Σ. η ελληνική φορολογική Διοίκηση νομίμως αρνείται την παροχή πληροφοριών, εφόσον το άλλο συμβαλλόμενο κράτος δεν διασφαλίζει τουλάχιστον ισοδύναμο επίπεδο προστασίας του φορολογικού απορρήτου, βλ. Κατρινάκη Γ., Το φορολογικό απόρρητο: δικαιολόγηση και όρια της άρσης του, ΣΥΝΗΓΟΡΟΣ, 2021, τ. 148, σελ. 29. Σύμφωνα με την παρ. 11 των ερμηνευτικών σχολίων επί του άρθρου 26 αν το Κράτος στο οποίο απευθύνεται το αίτημα κρίνει ότι το αιτούν Κράτος δεν συμμορφώνεται με την υποχρέωση εμπιστευτικότητας δικαιούται να αναστείλει τη συνδρομή μέχρι να δοθεί η δέουσα διαβεβαίωση ότι θα γίνει σεβαστή.

¹⁸⁹ Βλ. ερμηνευτικά σχόλια επί του άρθρου 26, παρ. 11.

¹⁹⁰ Βλ. Θεοχαροπούλου Ελ., Φορολογική διαφάνεια και ανταλλαγή πληροφοριών σε καιρούς δημοσιονομικής και παγκόσμιας οικονομικής κρίσης, 2016, σελ. 346-348, εκδ. Αφοί Κυριακίδη – ΕΚΔΟΣΕΙΣ Α.Ε., όπου αναφέρεται ότι δεν φαίνεται τα Κράτη να αναγνωρίζουν στον φορολογούμενο δικαίωμα στην πληροφόρηση.

¹⁹¹ Σύμφωνα με την παρ. 14.1 των ερμηνευτικών σχολίων επί του άρθρου 26, όταν η νομοθεσία ενός Συμβαλλόμενου Κράτους προβλέπει την ειδοποίηση του προσώπου που παρείχε τις πληροφορίες ή/και του φορολογουμένου τον οποίο αφορά το αίτημα προτού παρασχεθούν οι πληροφορίες, πρέπει να επιτρέπονται εξαιρέσεις ως προς την εκ των

Δεν δικαιούται όμως το λαμβάνον Κράτος να αρνηθεί, επειδή απλώς δεν έχει εσωτερικό ενδιαφέρον για τις πληροφορίες ή επειδή οι ζητούμενες πληροφορίες βρίσκονται στην κατοχή τράπεζας, άλλου χρηματοπιστωτικού ιδρύματος, εξουσιοδοτημένου εκπροσώπου ή προσώπου που ενεργεί ως αντιπρόσωπος ή θεματοφύλακας ή επειδή σχετίζονται με δικαιώματα κυριότητας ενός προσώπου.

Παρατηρείται ότι οι διατάξεις αυτές παρουσιάζουν μεγάλη ομοιότητα με εκείνες της Οδηγίας 2011/16 και των τροποποιήσεών της. Μάλιστα, η έννοια της προβλέψιμης συνάφειας του άρθρου 26 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ συνδέεται με εκείνη της Οδηγίας και σύμφωνα με τα ερμηνευτικά σχόλια καθιστά ανεπίτρεπτη την αλίευση πληροφοριών ή τη χορήγηση στοιχείων που είναι σχεδόν απίθανο να είναι κρίσιμα για τη διερεύνηση φορολογικών υποθέσεων ορισμένου φορολογούμενου¹⁹². Ωστόσο, δεν περιλαμβάνονται στην Πρότυπη Σύμβαση διατάξεις για την προστασία των προσωπικών δεδομένων, ενώ υπάρχει κίνδυνος οι πληροφορίες που αποστέλλονται σε τρίτες χώρες να χρησιμοποιηθούν για σκοπούς διαφορετικούς από εκείνους που επιδιώκει η διακρατική συνεργασία σε φορολογικά θέματα ή τα προσωπικά δεδομένα να μην προστατεύονται επαρκώς σε επίπεδο αντίστοιχο με το παρεχόμενο από το ευρωπαϊκό δίκαιο¹⁹³. Προβλέπεται πάντως η δυνατότητα τα Συμβαλλόμενα Κράτη που υποχρεούνται βάσει της νομοθεσίας τους να τηρούν νόμους προστασίας δεδομένων να συμπεριλάβουν διατάξεις στις διμερείς συμβάσεις τους αναφορικά με την προστασία των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα που ανταλλάσσονται¹⁹⁴. Ειδικότερα, όσον αφορά τη διαβίβαση προσωπικών δεδομένων σε τρίτες χώρες δυνάμει των ΣΑΔΦ ισχύουν όσα αναφέρθηκαν παραπάνω υπό 5.1.¹⁹⁵.

Παρόμοιες ρυθμίσεις περιέχονται στη Σύμβαση του Συμβουλίου της Ευρώπης και του ΟΟΣΑ σχετικά με την αμοιβαία διοικητική συνδρομή σε φορολογικά θέματα και στο πρωτόκολλο τροποποίησης αυτής, που κυρώθηκαν με τον Ν. 4153/2013¹⁹⁶, και στη Πολυμερή Συμφωνία Αρμόδιων Αρχών για την Αυτόματη Ανταλλαγή Πληροφοριών Χρηματοοικονομικών Λογαριασμών του ΟΟΣΑ, που κυρώθηκε με τον Ν. 4428/2016. Στις Συμβάσεις αυτές σε αντίθεση με την Πρότυπη Σύμβαση που αναλύθηκε προηγουμένως προβλέπεται ρητά η προστασία των προσωπικών δεδομένων. Ειδικότερα, στο άρθρο 22 της Σύμβασης σχετικά με την αμοιβαία διοικητική συνδρομή σε φορολογικά θέματα ορίζεται ότι οι χορηγούμενες πληροφορίες προστατεύονται με τον ίδιο τρόπο, όπως οι πληροφορίες που συλλέγονται σύμφωνα με την

προτέρων ειδοποίηση, προκειμένου να μην θιγούν η αποτελεσματική ανταλλαγή πληροφοριών και οι συναφείς προσπάθειες του αιτούντος Κράτους.

¹⁹² Βλ. ΔΕΕ C-682/15, *Berlioz*, σκ. 67.

¹⁹³ Βλ. Ζαχαράκη Ι., Ο φορολογικός έλεγχος της ΑΑΔΕ στις τραπεζικές καταθέσεις ως βασικό εργαλείο κατά της φοροδιαφυγής, 2024, σελ. 96-97, εκδ. ΣΑΚΚΟΥΛΑ.

¹⁹⁴ Βλ. ερμηνευτικά σχόλια επί του άρθρου 26, παρ. 10.

¹⁹⁵ Ενδιαφέρον παρουσιάζει η Γνωμ. ΝΣΚ 534/2006 με την οποία κρίθηκε ότι η παροχή πληροφοριών σε αλλοδαπές τελωνειακές αρχές στα πλαίσια του καθήκοντος της αμοιβαίας συνεργασίας και συνδρομής επί τελωνειακών θεμάτων δεν προσέκρουε στις διατάξεις περί φορολογικού, τελωνειακού και επαγγελματικού απορρήτου. Η διαβίβαση προσωπικών δεδομένων ήταν νόμιμη έστω κι αν τελούσαν σε τρίτη χώρα που δεν εξασφάλιζε ικανοποιητικό επίπεδο προστασίας, εφόσον είχε δοθεί άδεια της ΑΠΔΠΧ, ήταν απαραίτητη για την αντιμετώπιση εξαιρετικής ανάγκης και τη διαφύλαξη υπέρτερου δημόσιου συμφέροντος και εφόσον ο υπεύθυνος επεξεργασίας παρείχε επαρκείς εγγυήσεις για την προστασία της ιδιωτικής ζωής και των θεμελιωδών ελευθεριών και για την άσκηση των σχετικών δικαιωμάτων (όπως απαιτούνταν υπό τον Ν. 2472/1997). Έγινε επίσης δεκτό ότι υπήρχε υπέρτερο δημόσιο συμφέρον το οποίο συνίστατο στην πάταξη των τελωνειακών παραβάσεων της νομοθεσίας του αιτουμένου την πληροφορία κράτους και στον κίνδυνο να αρνηθεί ενόψει της αμοιβαιότητας το αντισυμβαλλόμενο κράτος να προσφέρει τέτοιου είδους συνδρομή σε αντίστοιχα αιτήματα των αρμοδίων ελληνικών τελωνειακών αρχών, αν δεν προβούν οι τελευταίες στην απαραίτητη συνδρομή.

¹⁹⁶ Βλ. <https://search.et.gr/el/fek/?fekId=481345>.

νομοθεσία του Κράτους που τις λαμβάνει και, στο μέτρο του αναγκαίου για τη διασφάλιση του απαραίτητου επιπέδου προστασίας των προσωπικών δεδομένων, σύμφωνα με τις εγγυήσεις της νομοθεσίας του Συμβαλλομένου Κράτους που παρέχει τις πληροφορίες. Σύμφωνα με τον Ν. 4428/2016 οι ανταλλασσόμενες πληροφορίες υπόκεινται στους κανόνες εμπιστευτικότητας και σε άλλες διασφαλίσεις που προβλέπονται στην οικεία Σύμβαση, προκειμένου να εξασφαλίζεται το απαραίτητο επίπεδο προστασίας των προσωπικών δεδομένων. Επιπρόσθετα, η Αρμόδια ελληνική Αρχή υποχρεούται να παράσχει πληροφορίες σε συμβαλλόμενη Αρχή άλλου κράτους, εφόσον η Ελλάδα ή η Ευρωπαϊκή Επιτροπή έχει κρίνει ως επαρκές το καθεστώς προστασίας δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα στο άλλο κράτος και ταυτόχρονα διασφαλίζονται σε αυτό τα δικαιώματα πρόσβασης, διόρθωσης και διαγραφής των δεδομένων και αποζημίωσης και η τήρηση της αρχής περιορισμού της περιόδου αποθήκευσής τους. Η απόφαση ανταλλαγής πληροφοριών πρέπει όμως να αιτιολογείται ειδικώς ως προς την αναγκαιότητα και αναλογικότητα των διαβιβαζόμενων δεδομένων. Δικαίωμα αναστολής αυτής της μορφής διοικητικής συνεργασίας γεννάται, όταν διαπιστώνεται η μη συμμόρφωση άλλης Αρμόδιας Αρχής με τις διατάξεις περί εμπιστευτικότητας και διασφάλισης δεδομένων, καθώς συνιστά σημαντική μη συμμόρφωση με την Πολυμερή Συμφωνία. Ενδιαφέρον τέλος παρουσιάζει η πρόβλεψη ότι δεν ικανοποιείται το δικαίωμα πρόσβασης των υποκειμένων των δεδομένων στα προσωπικά τους δεδομένα που υποβάλλονται σε επεξεργασία από τη λαμβάνουσα Αρμόδια Αρχή, εφόσον η ικανοποίηση του δικαιώματος αυτού μπορεί να θέσει σε κίνδυνο τον έλεγχο που διενεργεί η εν λόγω Αρχή.

5.5. Επαγγελματικό απόρρητο¹⁹⁷

Όπως αναφέρθηκε είναι δυνατή η κάμψη του επαγγελματικού απορρήτου βάσει του άρθρου 15 παρ. 6 ΚΦΔ. Συναφώς είχε κριθεί με την υπ' αριθμ. 157/2007 γνωμοδότηση του ΝΣΚ ότι στο πλαίσιο των νόμιμων φορολογικών ελέγχων που γίνονται σύμφωνα με τις νόμιμες διαδικασίες στις οποίες περιλαμβάνονταν ο Ν. 2472/1997 για την προστασία των προσωπικών δεδομένων (υπενθυμίζεται ότι πλέον εφαρμόζεται ο ΓΚΠΔ και ο Ν. 4624/2019) υποχωρεί το επαγγελματικό απόρρητο, όπως το ιατρικό, φαρμακευτικό, και ο υπόχρεος δεν μπορεί να αρνηθεί να υποστεί τον φορολογικό έλεγχο επικαλούμενος το επαγγελματικό απόρρητο. Ωστόσο, τίθεται το ερώτημα κατά πόσο μια τέτοια νομοθετική πρόβλεψη με την οποία υπόκεινται κάθε είδους πληροφορία σε επεξεργασία και η οποία επηρεάζει τα δικαιώματα των επαγγελματιών και των μεσαζόντων είναι συμβατή με τα δικαιώματα που κατοχυρώνει η ΕΣΔΑ. Για παράδειγμα η διενέργεια έρευνας σε δικηγορικό γραφείο αποτελεί παρέμβαση στην ιδιωτική ζωή, στην κατοικία¹⁹⁸ και στην αλληλογραφία, ενώ το επαγγελματικό απόρρητο των δικηγόρων καλύπτεται ομοίως από το δικαίωμα σεβασμού της ιδιωτικής ζωής, όπως κατοχυρώνεται στο άρθρο 8 ΕΣΔΑ¹⁹⁹. Η παραβίαση μάλιστα του απορρήτου αυτού μπορεί να έχει επιπτώσεις στην ορθή απονομή της δικαιοσύνης και στα δικαιώματα που εγγυάται το άρθρο 6 ΕΣΔΑ. Έτσι, η πρόσβαση των Φορολογικών Αρχών

¹⁹⁷ Βλ. αναλυτικότερα για το ζήτημα αυτό Φορτσάκη Θ., Τσουρουφλή Α., Φορολογικό Δίκαιο, 8^η έκδοση, 2024, σελ. 125-127, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, Πέτρου Κ., Θεμελιώδη Δικαιώματα και Φορολογική Διαδικασία, 2022, σελ. 193-194, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ και Θεοχαροπούλου Ελ., Φορολογική διαφάνεια και ανταλλαγή πληροφοριών σε καιρούς δημοσιονομικής και παγκόσμιας οικονομικής κρίσης, 2016, σελ. 367-369, εκδ. Αφοί Κυριακίδη – ΕΚΔΟΣΕΙΣ Α.Ε.. Ως επαγγελματικό απόρρητο ορίζεται το ιδιωτικό απόρρητο το οποίο εμπιστεύτηκε το ίδιο το πρόσωπο που το αφορούν οι σχετικές πληροφορίες ή τρίτο προς αυτό πρόσωπο σε ορισμένους λειτουργούς και επαγγελματίες ή περιήλθε σε γνώση τους λόγω της ιδιότητάς τους ή του επαγγέλματός τους, βλ. σχετικά την υπ' αριθμ. 157/2007 γνωμοδότηση ΝΣΚ.

¹⁹⁸ Η έννοια της κατοικίας περιλαμβάνει όλους τους επαγγελματικούς χώρους.

¹⁹⁹ Βλ. ΕΔΔΑ, Michaud κατά Γαλλίας σκ. 119.

στον προσωπικό τραπεζικό λογαριασμό²⁰⁰ δικηγόρου στο πλαίσιο διερεύνησης φορολογικής απάτης θα πρέπει να συμμορφώνεται με τις απαιτήσεις του άρθρου 8 ΕΣΔΑ, δηλαδή θα πρέπει η παρέμβαση στην ιδιωτική ζωή να είναι σύμφωνη με το νόμο²⁰¹, να επιδιώκει έναν ή περισσότερους από τους νόμιμους στόχους της παρ. 2 του άρθρου 8 ΕΣΔΑ και να είναι απαραίτητη σε μια δημοκρατική κοινωνία για την επίτευξη αυτών των στόχων²⁰². Επιπλέον, για την προαναφερθείσα πρόσβαση απαιτείται η ύπαρξη στην οικεία νομοθεσία κατάλληλων διαδικαστικών εγγυήσεων όσον αφορά την προστασία των νομικών επαγγελματικών προνομίων και του απορρήτου των ανταλλαγών μεταξύ δικηγόρου και πελάτη και την πρόβλεψη ενδίκων βοηθημάτων για την αμφισβήτηση των επιβαλλόμενων μέτρων²⁰³. Για μια τέτοια πρόσβαση απαιτείται διαταγή από δικαστική αρχή, ύπαρξη επαρκών εγγυήσεων έναντι του κινδύνου κατάχρησης και αυθαιρεσίας, όπως της δυνατότητας αποτελεσματικού ελέγχου του επίμαχου μέτρου ή της παρουσίας εκπροσώπου ή του Προέδρου Δικηγορικού Συλλόγου. Εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις αυτές, επιτρεπτά διενεργούνται έρευνες σε δικηγορικά γραφεία ή επιβάλλονται υποχρεώσεις στους δικηγόρους ως προς τις σχέσεις τους με τους πελάτες τους, όπως στην περίπτωση που υπάρχουν εύλογες αποδείξεις για τη συμμετοχή του δικηγόρου σε έγκλημα και στο πλαίσιο του αγώνα κατά του ξεπλύματος βρώμικου χρήματος²⁰⁴. Επιπρόσθετα, η δυνατότητα δικαστικής επανεξέτασης ενός μέτρου σε μεταγενέστερο στάδιο από εκείνο της εφαρμογής του μπορεί να προσφέρει επαρκή προστασία, εάν η διαδικασία εξέτασης σε προγενέστερο στάδιο θα έθετε σε κίνδυνο τον σκοπό μιας έρευνας ή επιτήρησης. Ωστόσο, η αποτελεσματικότητα μιας μεταγενέστερης δικαστικής επανεξέτασης είναι άρρηκτα συνδεδεμένη με το ζήτημα της μεταγενέστερης ειδοποίησης σχετικά με τα μέτρα επιτήρησης, ώστε να προσφέρεται η δυνατότητα αμφισβήτησης της νομιμότητας τέτοιων μέτρων εκ των υστέρων.

²⁰⁰ Στην υπόθεση M.N. και λοιποί κατά Σαν Μαρίνο το ΕΔΔΑ έκρινε πως η κατάσχεση με την έννοια της αντιγραφής τραπεζικών δεδομένων, που ανακτήθηκαν από τραπεζικές καταστάσεις, επιταγές, καταπιστευματικές διαθέσεις και emails και τα οποία εμπίπτουν στην έννοια της ιδιωτικής ζωής και της αλληλογραφίας, και η επακόλουθη αποθήκευση τέτοιων δεδομένων από τις αρχές ισοδυναμεί καταρχήν με παρέμβαση στο άρθρο 8 ΕΣΔΑ. Μάλιστα, για να είναι νόμιμη μια τέτοια παρέμβαση απαιτείται η πρόβλεψη αποτελεσματικών διαδικαστικών εγγυήσεων με τις οποίες θα παρέχεται στο πρόσωπο που υποβλήθηκε σε έρευνα και κατάσχεση η δυνατότητα προσβολής του μέτρου αυτού.

²⁰¹ Το κριτήριο αυτό πληρούται, σύμφωνα με την απόφαση M.N. και λοιποί κατά Σαν Μαρίνο του ΕΔΔΑ, όταν το επίδικο μέτρο με το οποίο εισάγεται περιορισμός έχει κάποια βάση στο εσωτερικό δίκαιο, είναι προσιτό στο πρόσωπο που αφορά και προβλέψιμο ως προς τα αποτελέσματά του. Σύμφωνα με το ΕΔΔΑ η επίλυση τυχόν προβλημάτων ερμηνείας της εσωτερικής νομοθεσίας εναπόκειται πρωτίστως στις εθνικές αρχές και το ίδιο περιορίζεται στο να εξακριβώσει εάν τα αποτελέσματα μιας τέτοιας ερμηνείας είναι συμβατά με την ΕΣΔΑ.

²⁰² Για να είναι αναγκαία η παρέμβαση θα πρέπει να συναρτάται με μια επιτακτική κοινωνική ανάγκη και να είναι ανάλογη προς τον νόμιμο στόχο που επιδιώκεται, όπως επιτάσσει το ΕΔΔΑ.

²⁰³ Το ΕΔΔΑ στην υπόθεση Sommer κατά Γερμανίας, στην οποία επαναλαμβάνει κρίσεις του σε προηγούμενες υποθέσεις, έκανε δεκτό ότι η συλλογή, αποθήκευση και διάθεση των επαγγελματικών τραπεζικών συναλλαγών και γενικότερα δεδομένων που σχετίζονται με την ιδιωτική ζωή ενός ατόμου συνιστά παρέμβαση στο δικαίωμά του για σεβασμό του επαγγελματικού απορρήτου και της ιδιωτικής του ζωής, ανεξάρτητα από το ποιος είναι ο κάτοχος του μέσου στο οποίο τηρούνται οι πληροφορίες. Στην ίδια υπόθεση το ΕΔΔΑ τελικώς απεφάνθη ότι υπήρξε παραβίαση του άρθρου 8 ΕΣΔΑ, καθώς η παρέμβαση στο δικαίωμα για σεβασμό του επαγγελματικού απορρήτου και της ιδιωτικής ζωής δεν ήταν αναλογική και επομένως δεν πληρούταν το κριτήριο ότι η παρέμβαση πρέπει να είναι απαραίτητη σε μια δημοκρατική κοινωνία. Στην απόφαση αυτή κατέληξε λαμβάνοντας υπόψη το χαμηλό όριο ελέγχου του τραπεζικού λογαριασμού, το ευρύ φάσμα των αιτημάτων για πληροφορίες που κάλυπτε όλες τις πληροφορίες σχετικά με τον τραπεζικό λογαριασμό και των τραπεζικών συναλλαγών δίνοντας πλήρη εικόνα της επαγγελματικής δραστηριότητας, παρόλο που οι σχετικές αιτήσεις ήταν περιορισμένες ως προς το χρονικό διάστημα, την επακόλουθη αποκάλυψη και τη συνεχή αποθήκευση των προσωπικών πληροφοριών του θιγόμενου δικηγόρου και τέλος την ανεπάρκεια διαδικαστικών εγγυήσεων.

²⁰⁴ Βλ. για τα ζητήματα αυτά τις υποθέσεις Sommer κατά Γερμανίας και Michaud κατά Γαλλίας του ΕΔΔΑ σκ. 130 και τις εκεί παραπομπές.

Επομένως, για να μην παραβιαστεί το άρθρο 8 ΕΣΔΑ απαιτείται δίκαιη ισορροπία μεταξύ των επιταγών του δημοσίου συμφέροντος και της προστασίας του δικαιώματος της ιδιωτικής ζωής²⁰⁵.

Αξιοσημείωτη είναι η πρόβλεψη του άρθρου 9ΑΒ παρ. 4 του Ν. 4170/2013 σύμφωνα με την οποία «Ο ενδιαμέσος, στον βαθμό που δραστηριοποιείται εντός των ορίων του νομοθετικού πλαισίου που διέπει το επάγγελμα του δικηγόρου, απαλλάσσεται από την υποχρέωση υποβολής πληροφοριών σχετικά με τη δηλωτέα διασυννοριακή ρύθμιση²⁰⁶ στην Ελλάδα, όταν η συμμόρφωση προς την εν λόγω υποχρέωση συνιστά παραβίαση της υποχρέωσης του δικηγόρου για την τήρηση απορρήτου και εχεμύθειας.».

Δυνητική βάση για την άρνηση παροχής πληροφοριών αποτελεί η παράγραφος 3 του άρθρου 26 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ για την Αποφυγή της διπλής φορολογίας σχετικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου. Πιο συγκεκριμένα, το Κράτος που γίνεται αποδέκτης αιτήματος παροχής πληροφοριών μπορεί να αρνηθεί να αποκαλύψει πληροφορίες που αφορούν το περιεχόμενο εμπιστευτικής επικοινωνίας μεταξύ δικηγόρων ή άλλων εξουσιοδοτημένων νόμιμων εκπροσώπων υπό την ιδιότητά τους αυτή και των πελατών τους στο βαθμό που η εγχώρια νομοθεσία απαγορεύει την αποκάλυψη του περιεχομένου της εν λόγω επικοινωνίας. Το περιεχόμενο όμως της επικοινωνίας αυτής είναι εμπιστευτικό μόνο εάν και στο βαθμό που τα ως άνω πρόσωπα ενεργούν υπό την ιδιότητά τους ως δικηγόροι ή άλλοι εξουσιοδοτημένοι νόμιμοι εκπρόσωποι και όχι υπό άλλη ιδιότητα. Η έκταση της προστασίας θα πρέπει όμως να ερμηνεύεται στενά. Μπορεί να τεθεί στη ΣΑΔΦ μάλιστα ρητή αναφορά στην προστασία που παρέχεται στο περιεχόμενο εμπιστευτικής επικοινωνίας μεταξύ πελάτη και δικηγόρου ή εξουσιοδοτημένου νόμιμου εκπροσώπου²⁰⁷. Ανάλογη ρητή πρόβλεψη υπάρχει στην Συμφωνία του ΟΟΣΑ σχετικά με την ανταλλαγή πληροφοριών σε φορολογικά θέματα²⁰⁸ αλλά και στο άρθρο 21 της Σύμβασης σχετικά με την αμοιβαία διοικητική συνδρομή σε φορολογικά θέματα, σύμφωνα με το οποίο δεν επιβάλλεται υποχρέωση παροχής πληροφοριών που θα αποκάλυπταν επαγγελματικό απόρρητο²⁰⁹.

Το ΔΕΕ στην υπόθεση C-305/05 έκανε δεκτό²¹⁰ ότι προστατεύεται το δικαίωμα για δίκαιη δίκη με την απαλλαγή του δικηγόρου από τις υποχρεώσεις ενημέρωσης και συνεργασίας αναφορικά με πληροφορίες που σχετίζονται με την άσκηση της αποστολής υπεράσπισης ή εκπροσώπησης του πελάτη του σε ένδικη διαδικασία ή με την παροχή συμβουλής για τον ενδεδειγμένο τρόπο κίνησης ή αποφυγής μιας ένδικης διαδικασίας, ασχέτως αν τα επίμαχα πληροφοριακά στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του ή προέκυψαν πριν, κατά τη διάρκεια ή μετά το πέρας της διαδικασίας αυτής. Αντίθετα, η παροχή λοιπών πληροφοριών δεν συγκρούεται με το εν λόγω δικαίωμα, εφόσον συντρέχει βέβαια υπέρτερο δημόσιο συμφέρον που στην υπόθεση αυτή συνίσταται στην καταστολή της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες. Το ΕΔΔΑ παρόμοια στην υπόθεση *Michaud* κατά Γαλλίας έκρινε ότι δεν παραβιάζεται το άρθρο 8 ΕΣΔΑ από την υποχρέωση του δικηγόρου να αναφέρει υποψίες για νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες

²⁰⁵ Βλ. υπόθεση *Brito Ferrinho Villa-Nova* κατά Πορτογαλίας του ΕΔΔΑ.

²⁰⁶ Για τον ορισμό της δηλωτέας διασυννοριακής ρύθμισης βλ. άρθρο 4 περ. 18-20 και Παράρτημα IV του Ν. 4170/2013.

²⁰⁷ Βλ. για το ζήτημα αυτό παρ. 19.3, 4 και 14 των ερμηνευτικών σχολίων επί του άρθρου 26.

²⁰⁸ Βλ. άρθρο 7 παρ. 3 και παρ. 84-90 των ερμηνευτικών σχολίων για το άρθρο αυτό.

²⁰⁹ Βλ. Θεοχαροπούλου Ελ., Φορολογική διαφάνεια και ανταλλαγή πληροφοριών σε καιρούς δημοσιονομικής και παγκόσμιας οικονομικής κρίσης, 2016, σελ. 367-369, εκδ. Αφοί Κυριακίδη – ΕΚΔΟΣΕΙΣ Α.Ε., όπου αναφέρεται ότι το δικηγορικό απόρρητο στην γραπτή επικοινωνία μεταξύ δικηγόρου και πελάτη διασφαλίζεται όταν η ανταλλαγή αλληλογραφία συνδέεται με τα δικαιώματα αμύνης του πελάτη του και ο δικηγόρος δεν συνδέεται με τον πελάτη του με σχέση εξαρτημένης εργασίας.

²¹⁰ Βλ. ιδίως σκ. 32- 36 της υπόθεσης αυτής.

δραστηριότητες υπό την προϋπόθεση όμως ότι η υποχρέωση αυτή δεν αφορά τον ρόλο που διαδραματίζει στην υπεράσπιση του πελάτη του²¹¹. Τα πορίσματα αυτά βεβαίως μπορούν να τύχουν εφαρμογής και στην περίπτωση του άρθρου 15 ΚΦΔ και κατά συνέπεια να μην υπάρχει υποχρέωση προς παροχή τέτοιου είδους πληροφοριών.

Συνεπώς, η διάταξη περί άρσης του επαγγελματικού απορρήτου, όταν αφορά ειδικώς το δικηγορικό απόρρητο, πρέπει να ερμηνεύεται στενά, καθώς τίθεται ζήτημα σύγκρουσης με τα άρθρα 6, 8 και 13 ΕΣΔΑ²¹². Επίσης, πρέπει να επισημανθεί ότι η Ελλάδα ως Συμβαλλόμενο Κράτος της ΕΣΔΑ υποχρεούται να εφαρμόζει τη Σύμβαση αυτή, όπως εξελίσσεται χάρη στην ερμηνεία των διατάξεών της από το ΕΔΔΑ. Ομοίως, υποστηρίζεται ότι σε περίπτωση που το ΕΔΔΑ διευρύνει το επίπεδο προστασίας ενός δικαιώματος με νεότερη νομολογία του, το ΔΕΕ οφείλει να προσαρμοστεί και να παράσχει τουλάχιστον την ίδια προστασία, ώστε να μην παρέχεται κατώτερο επίπεδο προστασίας σε σχέση με την ΕΣΔΑ²¹³. Άλλωστε, δεν είναι σπάνια η αναφορά του ΔΕΕ σε αποφάσεις του ΕΔΔΑ.

Τέλος, πρέπει να επισημανθεί ότι οι υποχρεώσεις νομιμότητας της επεξεργασίας προσωπικών δεδομένων των άρθρων 5, 6 και 9 ΓΚΠΔ που βαρύνουν τους δικηγόρους συνυπάρχουν με την υποχρέωση τήρησης του δικηγορικού απορρήτου και της εμπιστευτικότητας. Ωστόσο, δεν εμποδίζει το δικηγορικό απόρρητο την επεξεργασία προσωπικών δεδομένων πελατών και την αποστολή οικονομικών στοιχείων στην ΑΑΔΕ με σκοπό την εκπλήρωση φορολογικών υποχρεώσεων του ίδιου του δικηγόρου, αφού σε αυτή την περίπτωση η επεξεργασία είναι απαραίτητη για τη συμμόρφωση με έννομη υποχρέωση²¹⁴. Ούτε ομοίως είναι παράνομη για παράδειγμα η συλλογή προσωπικών δεδομένων με τη χορήγηση στοιχείων από διευθύνσεις φυλακών για να διαπιστωθεί αν δικηγόρος εισέπραξε χρηματικό ποσό από πελάτη του κρατούμενο²¹⁵.

5.6. Τραπεζικό απόρρητο

Συνεπεία της γενικής υποχρέωσης προστασίας που βαρύνει τα πιστωτικά ιδρύματα και της συναλλακτικής σχέσης ανάμεσα σε αυτά και τους πελάτες τους γεννάται η ειδική υποχρέωσή τους περί τήρησης του τραπεζικού απορρήτου. Το τραπεζικό απόρρητο συνιστά επαγγελματικό απόρρητο και διακρίνεται σε γενικό και ειδικό. Με το γενικό τραπεζικό απόρρητο τα πιστωτικά ιδρύματα υποχρεούνται να μην αποκαλύπτει σε τρίτους πληροφορίες πελατών τους τις οποίες απέκτησαν στο πλαίσιο της άσκησης δραστηριότητάς τους κατά το προσυμβατικό, συμβατικό και μετασυμβατικό στάδιο ή τις οποίες παρείχαν οι ίδιοι οι πελάτες στην τράπεζα. Οι πληροφορίες μπορεί να αφορούν στοιχεία χρηματοπιστωτικών συναλλαγών ή την οικονομική, περιουσιακή, επαγγελματική και προσωπική κατάσταση. Κατ' αυτόν τον τρόπο, το προσωπικό των

²¹¹ Βλ. συναφώς το άρθρο 22 παρ. 2 του Ν. 4557/2018 κατά το οποίο οι συμβολαιογράφοι, δικηγόροι, ορκωτοί ελεγκτές-λογιστές και λογιστές φοροτεχνικοί σύμβουλοι απαλλάσσονται από την υποχρέωση αναφοράς υποψιών για νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες ή χρηματοδότηση της τρομοκρατίας για πληροφορίες που λαμβάνουν από ή σχετικά με πελάτη τους, κατά την αξιολόγηση της νομικής κατάστασης του εν λόγω πελάτη ή κατά την υπεράσπισή του ή την εκπροσώπησή του σε δίκη ή σχετικά με δίκη, συμπεριλαμβανομένης της παροχής συμβουλών για την κίνηση ή την αποφυγή δίκης, ανεξαρτήτως αν οι πληροφορίες λαμβάνονται πριν, κατά τη διάρκεια ή μετά τη δίκη, καθώς και το άρθρο 29 του ίδιου νόμου για τον ρόλο της Επιτροπής Δικηγόρων στη διαδικασία αυτή.

²¹² Βλ. Αρμαμέντο Π. σε: Μέντης Γ., ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ: Ερμηνεία κατ' άρθρο, 2021, Α' Τόμος, σελ. 296, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ.

²¹³ Βλ. Τζέμο Β., Ο Χάρτης Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της ΕΕ: Ερμηνεία κατ' άρθρο, 2^η έκδοση, 2019, σελ. 647 και 648, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ.

²¹⁴ Βλ. Κανέλλο Α., THE GDPR HANDBOOK, 2^η έκδοση, 2023, σελ. 480-481, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ.

²¹⁵ Βλ. την υπ' αριθμ. 113/2001 Απόφαση της ΑΠΔΠΧ.

χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων βαρύνεται με την υποχρέωση εχεμύθειας καθ' όλη τη διάρκεια της συναλλακτικής σχέσης και μετά τη λήξη αυτής, καθώς και στην περίπτωση που δεν δημιουργήθηκε τελικώς τέτοια σχέση. Σαφώς καλύπτει και τα αρνητικά γεγονότα, όπως τη μη σύναψη σύμβασης δανείου ή τη μη ύπαρξη μισθωμένης θυρίδας²¹⁶. Με το ειδικό τραπεζικό απόρρητο διασφαλίζεται η μη κοινοποίηση σε τρίτους πληροφοριών για χρηματικές και μη τραπεζικές καταθέσεις. Τέτοιες πληροφορίες μπορεί να είναι οι κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών ή εμβάσματα ή να σχετίζονται με επιταγές, δάνεια ή εισπράξεις μέσω πιστωτικών καρτών²¹⁷. Σκοπός του τραπεζικού απορρήτου εν γένει είναι η δημιουργία σχέσης εμπιστοσύνης μεταξύ της τράπεζας και του πελάτη της μέσω της προστασίας των προσωπικών δεδομένων που διατηρεί η πρώτη. Έτσι, είναι προφανές ότι το τραπεζικό απόρρητο καλύπτει στοιχεία τα οποία αποτελούν προσωπικά δεδομένα²¹⁸ και τα οποία προστατεύει.

Το γενικό τραπεζικό απόρρητο αποτελεί εθιμική μετεξέλιξη του δικαιώματος προστασίας της προσωπικότητας φυσικών και νομικών προσώπων και εδράζεται στα άρθρα 2 παρ. 1, 5 παρ. 1, 9 παρ. 1, 19 και 25 Σ. και στα άρθρα 57, 59, 197, 198, 200, 281 και 288 ΑΚ. Αντίθετα, η προστασία του ειδικού τραπεζικού απορρήτου κατοχυρώθηκε στην Ελλάδα για πρώτη φορά με το ΝΔ της 11^{ης}-5-1929 το οποίο αντικαταστάθηκε από το ΝΔ 1059/1971. Αρχικά, προβλεπόταν το δικαίωμα στις τράπεζες να αρνούνται να παρέχουν πληροφορίες, το οποίο σταδιακά περιορίστηκε με την πρόβλεψη περιπτώσεων άρσης του τραπεζικού απορρήτου. Σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ. 1 εδ. β' του ΝΔ 1059/1971 το απόρρητο των τραπεζικών καταθέσεων κάμπτεται υπέρ των αρμόδιων για την είσπραξη και τον έλεγχο στον τομέα των δημοσίων εσόδων Υπηρεσιών της Φορολογικής Διοίκησης. Η διάταξη αυτή αποσκοπεί αφενός στην εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος με τη βελτίωση των πολιτικών είσπραξης και των κατασχέσεων μέσω της αναγνώρισης του δικαιώματος γνώσης της ύπαρξης τραπεζικών καταθέσεων και του περιεχομένου αυτών στις εν λόγω Υπηρεσίες και αφετέρου στη διασφάλιση προστασίας των προσωπικών δεδομένων με την επιβολή ποινικών και διοικητικών κυρώσεων σε βάρος των Υπηρεσιών αυτών σε περίπτωση παραβίασης του απορρήτου σύμφωνα με το άρθρο 63 παρ. 1α και 4 του Ν. 4170/2013 σε συνδυασμό με το άρθρο 8 παρ. 1 και 9 παρ. 2 του Ν. 3832/2010²¹⁹.

Η άρση του τραπεζικού απορρήτου έναντι της ΑΑΔΕ δεν απαιτεί την παρεμβολή εισαγγελικής ή δικαστικής αρχής για τον σκοπό αυτόν, όπως καταδεικνύεται από τις σχετικές νομοθετικές διατάξεις. Αντιθέτως, ο ΚΦΔ προβλέπει την υποχώρηση αυτού επιβάλλοντας ταυτόχρονα υποχρέωση διευκόλυνσης του φορολογικού ελέγχου. Ειδικότερα, τα πιστωτικά ιδρύματα υποχρεούνται να παρέχουν πληροφορίες στην ΑΑΔΕ, εφόσον έχει προηγηθεί αίτημα του Διοικητή της, με σκοπό την διασταύρωση των στοιχείων με την οποία θα γίνει ο ορθός προσδιορισμός της

²¹⁶ Βλ. Κανέλλο Λ., THE GDPR HANDBOOK, 2^η έκδοση, 2023, σελ. 121, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ.

²¹⁷ Για το τραπεζικό απόρρητο βλ. Γκόρτσο Χρ., Λιβαδά Χ., Μικρουλέα Α., Ρόκα Ν., Στοιχεία Τραπεζικού Δικαίου, 3^η έκδοση, 2016, σελ. 475-478, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ.

²¹⁸ Βλ. υπόθεση Μ.Ν. και λοιποί κατά Σαν Μαρίνο στην οποία το ΕΔΔΑ έκρινε πως τα τραπεζικά έγγραφα, όπως τα αντίγραφα καταστάσεων σχετικών με συναλλαγές και κινήσεις, επιταγές, καταπιστευματικές διαθέσεις, αποτελούν προσωπικά δεδομένα ανεξάρτητα από το αν περιέχουν ευαίσθητες πληροφορίες ή όχι και ανεξάρτητα από το ποιος είναι ο ιδιοκτήτης του μέσου από το οποίο αποκτήθηκαν οι πληροφορίες αυτές και σκ. 10 της ΣτΕ 2934/2017, στην οποία αναφέρεται ότι τα στοιχεία σχετικά με το υπόλοιπο και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου αφορούν σε μη ευαίσθητα προσωπικά δεδομένα. Βλ. επίσης Κανέλλο Λ., THE GDPR HANDBOOK, 2^η έκδοση, 2023, σελ. 24, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, όπου αναφέρεται ότι οι αριθμοί τραπεζικών καρτών συνιστούν δεδομένα προσωπικού χαρακτήρα, καθώς και ΔΕΕ συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-245/19 και C-246/19, σκ. 71 και 74.

²¹⁹ Βλ. Ζαχαράκη Ι., Ο φορολογικός έλεγχος της ΑΑΔΕ στις τραπεζικές καταθέσεις ως βασικό εργαλείο κατά της φοροδιαφυγής, 2024, σελ. 29-30, εκδ. ΣΑΚΚΟΥΛΑ.

φορολογικής υποχρέωσης και στην συνέχεια η είσπραξη της ακριβούς φορολογικής οφειλής²²⁰. Ασχέτως με την ανωτέρω διαδικασία παροχής πληροφοριών κατόπιν σχετικού αιτήματος, τα πιστωτικά ιδρύματα υποχρεούνται σε παροχή πληροφοριών και αυτομάτως. Η χορήγηση μάλιστα των στοιχείων γίνεται χωρίς να προϋποτίθεται η ενημέρωση και η συγκατάθεση του φυσικού προσώπου που αφορούν²²¹.

Κάμψη του τραπεζικού απορρήτου εισάγεται, επιπρόσθετα, με το άρθρο 62 και 62B του Ν. 4170/2013 με τα οποία προβλέφθηκε η σύσταση του Συστήματος Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών και του Αρχείου Χρηματοπιστωτικών Προϊόντων και Αναλυτικών Χρηματοπιστωτικών Συναλλαγών, αντίστοιχα, τα οποία αμφότερα αποτελούν εργαλεία φορολογικού ελέγχου σε τραπεζικούς λογαριασμούς και τα οποία διευκολύνουν τη διαβίβαση αιτημάτων παροχής πληροφοριών από τη Φορολογική Διοίκηση. Αναλυτικότερα, μέσω του Συστήματος Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών οι Υπηρεσίες της ΑΑΔΕ με ελεγκτικές αρμοδιότητες έχουν τη δυνατότητα να υποβάλλουν αιτήματα παροχής πληροφοριών για φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα και να λαμβάνουν τέτοιες πληροφορίες από τα υπόχρεα πρόσωπα, που τηρούν τα ζητηθέντα στοιχεία και προσδιορίζονται στα εν λόγω άρθρα. Με το άρθρο 62B του Ν. 4170/2013 η ΑΑΔΕ δικαιούται να απευθύνει προς τα υπόχρεα πρόσωπα αυτοματοποιημένα μαζικά αιτήματα παροχής πληροφοριών τα οποία αφορούν περισσότερα του ενός ελεγχόμενα πρόσωπα. Τα στοιχεία που ζητώνται από την ΑΑΔΕ αποτελούν το Αρχείο Χρηματοπιστωτικών Προϊόντων και Αναλυτικών Χρηματοπιστωτικών Συναλλαγών, τηρούνται σε μια βάση δεδομένων και διαβιβάζονται χωρίς την σύμπραξη των υπόχρεων προσώπων και χωρίς την ενημέρωση του προσώπου που αφορούν²²².

5.7. Η σχέση του ΓΚΠΔ με το φορολογικό και το τραπεζικό απόρρητο και συναφή διαδικαστικά ζητήματα

Η νομοθεσία για την προστασία των προσωπικών δεδομένων καλύπτει τόσο το φορολογικό όσο και το τραπεζικό απόρρητο, περιλαμβάνοντας κάθε είδους οικονομικά δεδομένα από τραπεζικές ή άλλες συναλλαγές. Έτσι, τα πιστωτικά ιδρύματα και όλοι οι εμπλεκόμενοι φορείς, όπως οι οικονομικές υπηρεσίες, πρέπει να εφαρμόζουν τη σχετική νομοθεσία χωρίς ακραίες συμπεριφορές και ερμηνείες και σε συμμόρφωση με την αρχή της αναλογικότητας²²³. Συναφώς, η ΑΠΔΠΧ έχει διευκρινίσει ότι το δικαίωμα στην προστασία των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα φυσικού προσώπου περιλαμβάνει και την προστασία του τραπεζικού και φορολογικού απορρήτου του προσώπου αυτού²²⁴.

Ως προς την σχέση του ΓΚΠΔ και του τραπεζικού απορρήτου, το τελευταίο δεσμεύει τα τραπεζικά ιδρύματα, ενώ το απόρρητο καλύπτει το σύνολο των πελατών του πιστωτικού ιδρύματος, στους οποίους περιλαμβάνονται πέρα από τα φυσικά πρόσωπα και τα νομικά, τα οποία όμως δεν προστατεύονται από τον ΓΚΠΔ. Τα τραπεζικά ιδρύματα διαχειρίζονται σαφώς προσωπικά

²²⁰ Βλ. άρθρο 15 παρ. 3 ΚΦΔ, ΓνωμΕισΑΠ 1/2014 για τη διαδικασία άρσης του τραπεζικού απορρήτου και την παροχή στοιχείων κατά τη διενέργεια φορολογικών ελέγχων με σκοπό τον προσδιορισμό, βεβαίωση και είσπραξη εσόδων του δημοσίου και Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017 περ. 7 για την εξουσιοδότηση υπογραφής.

²²¹ Βλ. Πανταζόπουλο Π., Τα Συνταγματικά Όρια του Φορολογικού Ελέγχου, 2012, σελ. 92, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ.

²²² Βλ. Φορτσάκη Θ., Τσουρουφλή Α., Φορολογικό Δίκαιο, 8^η έκδοση, 2024, σελ. 513, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ.

²²³ Βλ. Δούβλη Β., Τραπεζικό απόρρητο, προστασία προσωπικών δεδομένων και νομιμοποίηση παράνομων εσόδων κατά τη διεξαγωγή φορολογικών ελέγχων, ΔΕΕ, 2012, τ. 12, σελ. 1101.

²²⁴ Βλ. την υπ' αριθμ. 22/2007 γνωμοδότηση ΑΠΔΠΧ.

δεδομένα στο πλαίσιο της δραστηριότητάς τους και ως εκ τούτου υπάγονται στις επιβαλλόμενες από τον ΓΚΠΔ υποχρεώσεις. Επίσης, επιβάλλεται από τις διατάξεις αμοφτέρων το απόρρητο-εμπιστευτικότητα των δεδομένων (άρθρο 5 παρ. 1 περ. στ' ΓΚΠΔ). Το τραπεζικό απόρρητο όμως δεν είναι ειδικότερο του Κανονισμού, καθώς καλύπτει και τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές βάσεις του άρθρου 6 ΓΚΠΔ υπερισχύουν του τραπεζικού απορρήτου λόγω της υπερνομοθετικής ισχύος του²²⁵. Η άρση πάντως του τραπεζικού απορρήτου, επειδή συνεπάγεται αποκάλυψη προσωπικών πληροφοριών πελάτη από τη τράπεζα σε τρίτους κατά παράβαση της αρχής της εχεμύθειας, είναι σύννομη μόνο εφόσον πληρούται τουλάχιστον μία από τις νομικές βάσεις του άρθρου 6 του ΓΚΠΔ, όπως η εκπλήρωση νόμιμης υποχρέωσης του πιστωτικού ιδρύματος για λόγους δημοσίου συμφέροντος. Τέτοια υποχρέωση είναι η αποκάλυψη δεδομένων σε φορολογικό ελεγκτικό όργανο λόγω διενέργειας φορολογικού ελέγχου²²⁶.

Ομοίως, το φορολογικό απόρρητο επιδιώκει τον ίδιο σκοπό με την αρχή της εμπιστευτικότητας του ΓΚΠΔ, ωστόσο προστατεύει και τα νομικά πρόσωπα εν αντιθέσει με τον Κανονισμό. Επιπρόσθετα, μπορεί να εμπίπτουν τα φορολογικά δεδομένα στο πεδίο εφαρμογής του ΓΚΠΔ, ωστόσο, όπως αναφέρθηκε, υπάγεται στο προστατευτικό πλαίσιο του φορολογικού απορρήτου κάθε στοιχείο και πληροφορία φορολογουμένων, που περιήλθαν σε γνώση προσώπων της φορολογικής διοίκησης κατά την άσκηση των καθηκόντων τους και όχι μόνο τα στοιχεία που ταυτοποιούν το άτομο μέσω της επεξεργασίας συγκεκριμένων πληροφοριών και τα οποία περιλαμβάνονται ή πρόκειται να περιληφθούν σε σύστημα αρχειοθέτησης, όπως συμβαίνει με τον ΓΚΠΔ. Συνεπώς, το φορολογικό απόρρητο δεν είναι ειδικότερο σε σχέση με τον Κανονισμό αλλά η έννοια αυτού είναι ευρύτερη σε σχέση με εκείνη των φορολογικών προσωπικών δεδομένων που υπάγονται στο πεδίο εφαρμογής του Κανονισμού²²⁷. Σε κάθε περίπτωση οι διατάξεις για την προστασία των προσωπικών δεδομένων και του φορολογικού απορρήτου μπορούν να εφαρμόζονται παράλληλα αλλά οι αυστηρότερες διατάξεις περί φορολογικού απορρήτου θα τυγχάνουν εφαρμογής αναφορικά με τη διάδοση των καλυπτόμενων από τις νομοθεσίες αυτές δεδομένων, όταν τίθεται ζήτημα συρροής²²⁸.

Ζήτημα τίθεται ως προς την σχέση της αρμοδιότητας της ΑΠΔΠΧ με τα δικαστήρια. Ειδικότερα, το ΣτΕ στην απόφαση 561/2022 αποφάνθηκε ότι η ΑΠΔΠΧ πρέπει να εξετάσει τις υποβαλλόμενες καταγγελίες και να επιβάλλει διορθωτικά μέτρα, εφόσον απαιτούνται, ασκώντας τα καθήκοντά

²²⁵ Βλ. Χριστοδούλου Κ., Δίκαιο Προσωπικών Δεδομένων, 2^η έκδοση, 2020, σελ. 194-195, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ.

²²⁶ Βλ. Κανέλλο Λ., THE GDPR HANDBOOK, 2^η έκδοση, 2023, σελ. 459-460, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ.

²²⁷ Βλ. Αναστασόπουλο Δ., Επίκαιρα Ζητήματα Φορολογικού Δικαίου (2016), Φορολογικά δεδομένα και προστασία φορολογικού απορρήτου, IV, Ένωση Ελλήνων Νομικών e-ΘΕΜΙΣ. Βλ. αντίθετα την ιστοσελίδα της ΑΠΔΠΧ, όπου αναφέρεται ότι ο ΚΦΔ εισάγει ειδικό απόρρητο για τα φορολογικά στοιχεία με αποτέλεσμα στις περιπτώσεις επεξεργασίας των συγκεκριμένων αυτών απόρρητων φορολογικών δεδομένων να εφαρμόζονται οι διατάξεις του ΚΦΔ περί φορολογικού απορρήτου ως ειδικότερες των διατάξεων του ΓΚΠΔ και του εφαρμοστικού νόμου 4624/2019 https://dpa.gr/el/enimerwtiko/thematikes_enotites/dimosiostomeas/forologika/epexergsia_forologikwn_stoixeion.

Ομοίως, βλ. Δετσαρίδη Χρ., Φορολογικό απόρρητο και δημοσιοποίηση φορολογικών στοιχείων οφειλετών του Δημοσίου υπό το πρίσμα του εθνικού και ενωσιακού νομοθέτη, ΕφημΔΔ, 2012, τ. 4, σελ. 454 που αναφέρει ότι ο ΚΦΕ, Ν. 2238/1994, (δεν είχε κυρωθεί ακόμα ο ΚΦΔ) είναι ειδικότερος του Ν. 2472/1997 και επομένως εφαρμόζονται τα αυστηρότερα κριτήριά του για την κάμψη του απορρήτου. Παρόμοια σκέψη για ειδικό απόρρητο σε μια σειρά φορολογικών δεδομένων είχε γίνει από τη μειοψηφούσα γνώμη στη Γνωμ. ΝΣΚ 28/2023.

²²⁸ Βλ. την σκ. 4 και 5 της υπ' αριθμ. 98/2013 γνωμοδότησης ΑΠΔΠΧ, Πανταζόπουλο Π., Τα Συνταγματικά Όρια του Φορολογικού Ελέγχου, 2012, σελ. 192-193, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, Αρμαμάντο Π. σε: Μέντης Γ., ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ: Ερμηνεία κατ' άρθρο, 2021, Α' Τόμος, σελ. 217, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, καθώς και το άρθρο 37 παρ. γ' του Ν. 4386/2016.

της, ακόμα κι αν εκκρεμεί υπόθεση για τις ίδιες παραβάσεις σε δικαστήρια²²⁹. Στην απόφαση αυτή γίνεται, βέβαια, λόγος για πολιτικά δικαστήρια (εκκρεμούσε αγωγή σε αυτά), ωστόσο, θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι ισχύει το ίδιο και για τα διοικητικά δικαστήρια που έχουν αρμοδιότητα να κρίνουν την αστική ευθύνη του Δημοσίου, καθώς στο κείμενο της απόφασης αντιδιαστέλλεται το δικαίωμα άσκησης διοικητικής προσφυγής του άρθρου 77 ΓΚΠΔ ως μέσου άσκησης δημοσίων δικαιωμάτων με εκείνο της δικαστικής προσφυγής του άρθρου 79 που αποτελεί μέσο για την άσκηση ιδιωτικών δικαιωμάτων, χωρίς να αναιρεί το ένα το άλλο. Υπάρχει λοιπόν συντρέχουσα αρμοδιότητα²³⁰ μεταξύ της ΑΠΔΠΧ με τα δικαστήρια, ενώ τυχόν εκκρεμοδικία δεν εμποδίζει την Αρχή να ασκήσει τα καθήκοντά της²³¹.

Αντίθετα, έχει υποστηριχθεί πως η ΑΠΔΠΧ οφείλει να απέχει από την άσκηση των καθηκόντων της, έστω κι αν ανέλαβε πρώτη την υπόθεση, εφόσον τα δικαστήρια επιληφθούν της ίδιας υπόθεσης, εκτός κι αν συντρέχουν επείγουσες καταστάσεις κατά τις οποίες είναι αναγκαία η έκδοση απόφασης από την ΑΠΔΠΧ που θα διατάσσει τον υπεύθυνο επεξεργασίας σε συμμόρφωσή του με τις υποχρεώσεις του ΓΚΠΔ, ώστε να αποτραπεί επικείμενος άμεσος κίνδυνος. Στην τελευταία περίπτωση υποστηρίζεται ότι η απόφαση θα είχε προσωρινή εκτελεστικότητα²³².

Σε περίπτωση παράνομης επεξεργασίας προσωπικών δεδομένων που συνιστά ταυτόχρονα παραβίαση και του φορολογικού απορρήτου, αρμοδιότητα για επιβολή κυρώσεων θα έχουν περισσότερες ανεξάρτητες διοικητικές αρχές, όπως είναι η ΑΠΔΠΧ και η ΑΑΔΕ. Καταρχήν, πρέπει να σημειωθεί ότι η άμεση ισχύς του ΓΚΠΔ ως Κανονισμού κατοχυρώνει την αρμοδιότητα της ΑΠΔΠΧ να επιληφθεί μιας τέτοιας υπόθεσης, ενώ ταυτόχρονα συνάγεται από το Κεφάλαιο VIII του ΓΚΠΔ ότι επιτρέπεται η πρόβλεψη πρόσθετων εννόμων μέσων για την προστασία του υποκειμένου των δεδομένων. Μάλλον πρέπει να γίνει δεκτό ότι δεν εμποδίζονται οι δύο αυτές Αρχές να επιληφθούν της ίδιας υπόθεσης.

Ζήτημα επίσης αποτελεί το εάν μπορεί να εφαρμοστεί ή όχι η αρχή *ne bis in idem*. Επειδή πιθανότατα η διαδικασία ενώπιον της ΑΠΔΠΧ θα κινούταν σε βάρος της ΑΑΔΕ, ενώ η διαδικασία ενώπιον της ΑΑΔΕ, όπως και η ποινική διαδικασία, σε βάρος του παραβάτη της υποχρέωσης τήρησης του φορολογικού απορρήτου, δύσκολα θα ετίθετο ζήτημα εφαρμογής της εν λόγω αρχής,

²²⁹ Βλ. ΣτΕ 561/2022, «10. [...] Από τις διατάξεις που προπαρατέθηκαν (εννοούνται οι διατάξεις του ΓΚΠΔ και του Ν. 4624/2019) συνάγεται ότι η εποπτική αρχή δεν δύναται νομίμως να αρνηθεί την άσκηση της αρμοδιότητάς της να εξετάσει καταγγελία για παράνομη επεξεργασία δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα και, εάν συντρέχει νόμιμη περίπτωση, να διατάξει τα κατάλληλα μέτρα ή να επιβάλει διοικητικό πρόστιμο κατά τρόπο αποτελεσματικό, αναλογικό και αποτρεπτικό, για τον λόγο ότι εκκρεμεί ενώπιον των πολιτικών δικαστηρίων αγωγή του ιδίου φυσικού προσώπου κατά του υπευθύνου επεξεργασίας ή του εκτελούντος την επεξεργασία, που στηρίζεται στην ίδια παράβαση. [...] Εξάλλου καμία διάταξη του Κανονισμού δεν προβλέπει την δυνατότητα της εποπτικής αρχής να αρνηθεί την άσκηση των διορθωτικών αρμοδιοτήτων της για τον ανωτέρω λόγο [...]»· η Αρχή είχε κρίνει ότι η ίδια είναι «αναρμόδια να επιληφθεί της υποθέσεως, εφόσον τα ζητήματα της νομιμότητας επεξεργασίας των προσωπικών δεδομένων που καταγγέλλοντος θα κριθούν και επιλυθούν δεόντως και οπωσδήποτε οριστικά από το αρμόδιο δικαστήριο, που έχει επιληφθεί της επίδικης αγωγής».

²³⁰ Βλ. παρατηρήσεις για την απόφαση ΣτΕ 561/2022 όσον αφορά την υποχρέωση εξέτασης και αρμοδιότητας ελέγχου που έχει η ΑΠΔΠΧ σε Μποτόπουλο Κ., Αρχή Προστασίας Δεδομένων Προσωπικού Χαρακτήρα, Παράνομη η άρνηση εξέτασης καταγγελίας λόγω εκκρεμούς αγωγής για την ίδια παράβαση, ΘΠΔΔ, 2022, τ. 5, σελ. 555-557.

²³¹ Βλ. Τρούλη Ε., Γενικός Κανονισμός για την Προστασία των Προσωπικών Δεδομένων και Ευθύνη για Αποζημίωση, 2023, σελ. 262-263, εκδ. ΣΑΚΚΟΥΛΑ κατά την οποία υφίσταται δυνατότητα παράλληλης άσκησης των διοικητικών και αστικών ενδίκων βοηθημάτων και οι αποφάσεις των εθνικών αρχών προστασίας προσωπικών δεδομένων δεν έχουν δεσμευτική ισχύ.

²³² Βλ. αναλυτικότερα Χριστοδούλου Κ., Δίκαιο Προσωπικών Δεδομένων, 2^η έκδοση, 2020, Κεφάλαιο Β', §4.ΙΙΙ.2.δ.γγ.ι., σελ. 160-161, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ.

επειδή θα αφορούσαν μεν την ίδια κατ' ουσίαν παραβατική συμπεριφορά αλλά θα στρέφονταν κατά διαφορετικών προσώπων. Αυτό το ζήτημα πιθανότατα θα αφορούσε την περίπτωση της ποινικής διαδικασίας και εκείνης ενώπιον της ΑΑΔΕ. Πάντως, η ΑΠΔΠΧ, όπως έχει κρίνει σε αποφάσεις της, εφαρμόζει την αρχή *ne bis in idem* και δεσμεύεται από αποφάσεις ποινικού δικαστηρίου²³³. Τέλος, υπενθυμίζεται η πρόβλεψη του άρθρου 21 παρ. 9 ΚΦΔ κατά το οποίο το επιβληθέν από τον Διοικητή της ΑΑΔΕ πρόστιμο διαγράφεται αν το πρόσωπο σε βάρος του οποίου επιβλήθηκε αθωώθηκε με απόφαση ποινικού δικαστηρίου ή απαλλάχθηκε με βούλευμα υπό προϋποθέσεις.

²³³ Βλ. την υπ' αριθμ. 122/2012 Απόφαση της ΑΠΔΠΧ στην οποία η ίδια αρνήθηκε να ασκήσει την κυρωτική αρμοδιότητά της και να προβεί σε σχετική έρευνα, σε διαπίστωση της παράβασης και σε επιβολή κυρώσεων, καθώς διαπίστωσε ότι είχε εκδοθεί προηγούμενος απόφαση επιβολής προστίμου από άλλη αρμόδια αρχή και υπήρχε ταυτότητα πράξεων και παραβατών, χωρίς όμως να ελέγξει παράλληλα αν πληρούνται τα λοιπά κριτήρια της αρχής *ne bis in idem*, και την υπ' αριθμ. 38/2016 Απόφαση της ίδιας, καθώς και την υπ' αριθμ. 149 αιτιολογική σκέψη ΓΚΠΔ στην οποία τονίζεται ότι η επιβολή ποινικών κυρώσεων για παραβάσεις εθνικών κανόνων που θεσπίζονται κατ' εφαρμογή και εντός των ορίων του ΓΚΠΔ και διοικητικών κυρώσεων δεν θα πρέπει να οδηγεί σε παραβίαση της αρχής *ne bis in idem*. Βλ. επίσης Χριστοδούλου Κ., Δίκαιο Προσωπικών Δεδομένων, 2^η έκδοση, 2020, Κεφάλαιο Β', §4.ΙΙΙ.2.α., σελ. 156, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ κατά τον οποίο το επιβαλλόμενο από την ΑΠΔΠΧ πρόστιμο συγκεντρώνει τα χαρακτηριστικά κρυφοποινής σύμφωνα με τα κριτήρια Engel, καθώς συνιστά μέτρο δυσμενές, με αυξημένη επάχθεια και ικανότητα να προσάψει αποδοκιμασία στον καθ' ου ως εκδήλωση ενός γενικότερου κανόνα, ήτοι με γενικοπροληπτικό χαρακτήρα.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Όπως γίνεται αντιληπτό, το ευρύ φάσμα εξουσιών των αρμόδιων για τη διεξαγωγή φορολογικού ελέγχου οργάνων να λαμβάνουν γνώση κρίσιμων προσωπικών δεδομένων από τον ίδιο τον φορολογούμενο τον οποίον αφορούν ή και από τρίτους²³⁴ σε συνδυασμό με την υποχρέωση αυτών των προσώπων σε παροχή πληροφοριών έχει ως αποτέλεσμα τη συλλογή πλήθους στοιχείων από τις Φορολογικές Αρχές. Οι κίνδυνοι που προκύπτουν στο στάδιο αυτό είναι να συλλεγούν δεδομένα που δεν είναι απαραίτητα για τη διεξαγωγή του φορολογικού ελέγχου και να χρησιμοποιηθούν για διαφορετικό σκοπό. Σε ό,τι αφορά μάλιστα τον τελευταίο κίνδυνο δεν προβλέπονται ουσιαστικές κυρώσεις για το κράτος που θα χρησιμοποιήσει τις πληροφορίες που ανταλλάχθηκαν στο πλαίσιο της αμοιβαίας συνδρομής για άλλον σκοπό.

Η ύπαρξη δημοσίου συμφέροντος που εξειδικεύεται στη διενέργεια φορολογικού ελέγχου και κατ' επέκταση στη βεβαίωση και είσπραξη των φορολογικών εσόδων και καταπολέμηση της φοροδιαφυγής δεν θα πρέπει να οδηγεί από μόνη της στη νομιμοποίηση κάθε περίπτωσης επεξεργασίας των προσωπικών δεδομένων, ιδίως των ευαίσθητων, αλλά θα πρέπει να κρίνεται *ad hoc*. Μάλιστα, η τυχόν επεξεργασία τους θα πρέπει να περιορίζεται στον απολύτως αναγκαίο βαθμό για την επιδίωξη του ανωτέρω επιδιωκόμενου σκοπού, ιδίως όταν οι Φορολογικές Αρχές αποκτούν πρόσβαση σε πληροφορίες τρίτων προσώπων σε σχέση με τον ελεγχόμενο. Επομένως, καταδεικνύεται η ιδιαίτερη αξία που έχουν η αρχή της αναλογικότητας και η έννοια της προβλέψιμης συνάφειας κατά τη συλλογή δεδομένων και ιδίως σε περιπτώσεις άρσης του επαγγελματικού απορρήτου και χορήγησης ποινικών προσωπικών δεδομένων.

Όσον αφορά την προστασία των πληροφοριών των ελεγχόμενων προσώπων, είτε φυσικών είτε νομικών, η νομοθεσία για την προστασία των προσωπικών δεδομένων συμπληρώνεται από το φορολογικό απόρρητο και άλλα νομικά κείμενα που σχετίζονται με την επεξεργασία δεδομένων ή τα οποία μολονότι δεν περιέχουν διατάξεις για την προστασία των προσωπικών δεδομένων κατατείνουν εκ των πραγμάτων στην προστασία τους βάσει των διατάξεών τους. Ειδικά, ελλείψει αυτών θα ήταν ελλιπής η προστασία των πληροφοριών οποιουδήποτε ελεγχόμενου. Η συμπλήρωση αυτή αντανάκλαται ιδίως στην περίπτωση των νομικών προσώπων, τα οποία δεν προστατεύονται από τον ΓΚΠΔ²³⁵. Επιπρόσθετα, η αυστηρή και απόλυτη διατύπωση των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου επιβάλλουν στις Φορολογικές Αρχές την υποχρέωση να παρέχουν μεγαλύτερη προστασία των φορολογικών δεδομένων κατά την επεξεργασία τους²³⁶.

²³⁴ Βλ. Παπακυριάκου Θ., Φορολογικό ποινικό δίκαιο, 2005, σελ. 74-75, 82-87, εκδ. ΣΑΚΚΟΥΛΑ ο οποίος εξαιτίας των ευρειών εξουσιών σε συνδυασμό με τον μεγάλο αριθμό των περιπτώσεων άρσης του φορολογικού απορρήτου χαρακτηρίζει ως διάτρητο το φορολογικό απόρρητο αλλά και εμμέσως το δίκαιο των προσωπικών δεδομένων. Ομοίως, γίνεται λόγος για ευρύτητα εξαιρέσεων από το φορολογικό απόρρητο, για πιθανή προσβολή της αρχής της αναλογικότητας και για καταχρηστική επίκληση του δημοσίου συμφέροντος με αποτέλεσμα την αποδυνάμωση της προστασίας του φορολογούμενου και την υπονόμευση του φορολογικού ελέγχου λόγω της απροθυμίας των φορολογουμένων να αποκαλύψουν μέρος των στοιχείων τους, βλ. Πανταζόπουλο Π., Τα Συνταγματικά Όρια του Φορολογικού Ελέγχου, 2012, σελ. 387 και 394-397, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ. Βλ. επίσης για τους προβληματισμούς αναφορικά με την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ δημοσίων αρχών Κανέλλο Λ., THE GDPR HANDBOOK, 2^η έκδοση, 2023, σελ. 327-328, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, κατά τον οποίο το επικαλούμενο δημόσιο συμφέρον πρέπει να τεκμηριώνεται από την αρμόδια αρχή με σκοπό την αποφυγή καταχρηστικής επίκλησής του.

²³⁵ Βλ. Πέρρου Κ., Θεμελιώδη Δικαιώματα και Φορολογική Διαδικασία, 2022, σελ. 220, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ αναφορικά με την ανάγκη επέκτασης της νομικής προστασίας του ΓΚΠΔ και στα νομικά πρόσωπα.

²³⁶ Βλ. Δετσαρίδη Χρ., Φορολογικό απόρρητο και δημοσιοποίηση φορολογικών στοιχείων οφειλετών του Δημοσίου υπό το πρίσμα του εθνικού και ενωσιακού νομοθέτη, ΕφημΔΔ, 2012, τ. 4, σελ. 456.

Λόγω της πιθανής, ανάλογα με τις περιστάσεις, μη ύπαρξης υποχρέωσης των φορολογικών αρχών σε ενημέρωση των ελεγχόμενων για την ανταλλαγή πληροφοριών ενόψει των επιδιωκόμενων στόχων, η σχετική ενημέρωσή τους γίνεται σε επόμενο στάδιο κατά το οποίο οφείλουν να παράσχουν εξηγήσεις, γεγονός που, όπως έγινε δεκτό από τα διεθνή δικαστήρια, δεν συνιστά παραβίαση θεμελιωδών δικαιωμάτων του θιγόμενου προσώπου. Ομοίως, το δικαίωμα πρόσβασης, διόρθωσης, διαγραφής των δεδομένων που κατέχει η Φορολογική Διοίκηση, εναντίωσης και ακρόασης του υπό έρευνα προσώπου μπορούν να ασκηθούν μετά τη συλλογή των πληροφοριών, όταν κοινοποιείται το σημείωμα διαπιστώσεων με την κατάθεση των απόψεων και έπειτα με την προσβολή της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με ενδικοφανή προσφυγή ή και με δικαστική προσφυγή κατά της σχετικής απόφασης που θα εκδοθεί. Πάντως, ο κάτοχος πληροφοριών από τον οποίο ζητάται η χορήγησή τους στο πλαίσιο του μηχανισμού ανταλλαγής πληροφοριών μπορεί να προστατεύσει τα προσωπικά δεδομένα του υπό έρευνα προσώπου στο στάδιο συλλογής πληροφοριών με την αμφισβήτηση της ύπαρξης εύλογης συνάφειας και την αποτροπή αποστολής μη αναλογικών προσωπικών δεδομένων, εφόσον ευοδωθεί η αμφισβήτηση αυτή.

Η εξισορρόπηση των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων του ελεγχόμενου και της Φορολογικής Διοίκησης όσον αφορά την εξυπηρέτηση του δημόσιου συμφέροντος και την προστασία ατομικών ή και επιχειρηματικών συμφερόντων αποτελεί βασικό πυλώνα για κάθε νομοθετική ρύθμιση. Στο πλαίσιο αυτό η Πολιτεία είναι υποχρεωμένη να θεσπίζει νέους κανόνες για την προστασία της ατομικότητας, ενόψει της μελλοντικής τεχνολογικής ανάπτυξης και της αυξημένης ροής της συλλογής και ανταλλαγής πληροφοριών τόσο μεταξύ των εθνικών αρχών όσο και με τις αρχές άλλων κρατών²³⁷. Η σύγκρουση μεταξύ της αρχής του κράτους δικαίου και της αρχής της φορολογικής διαφάνειας πρέπει να επιλύεται με ισόρροπη στάθμιση και επιδίωξη πρακτικής αρμονίας λαμβάνοντας υπόψη τις αρχές της προστασίας του πυρήνα του δικαιώματος και της αναλογικότητας και τα πορίσματα των διεθνών δικαστηρίων με σκοπό τον συμβιβασμό τους ή αν αυτός δεν είναι εφικτός την αναγνώριση προτεραιότητας σε κάποιο από αυτά. Άλλωστε, η προστασία της ιδιωτικότητας του ατόμου, σε οποιαδήποτε έκφασή της, πρέπει να είναι πρωταρχική προτεραιότητα της Πολιτείας²³⁸.

Σε κάθε περίπτωση η φορολογική ελεγκτική εξουσία του κράτους πρέπει εν γένει να ασκείται σύμφωνα με τους ισχύοντες κανόνες, αρχές και ελεγκτική μεθοδολογία που με τη σειρά τους πρέπει να εναρμονίζονται με τις υπέρτερης τυπικής ισχύος των νόμων διατάξεις, ώστε να επιτυγχάνεται μια δίκαιη ισορροπία μεταξύ αφενός της συνταγματικής υποχρέωσης εξακρίβωσης

²³⁷ Βλ. Δούβλη Β., Τραπεζικό απόρρητο, προστασία προσωπικών δεδομένων και νομιμοποίηση παράνομων εσόδων κατά τη διεξαγωγή φορολογικών ελέγχων, ΔΕΕ, 2012, τ. 12, σελ. 1108, Παπαδημητρίου Θ., Μαργαρίτη Κ. σε: Τζέμος Β., Ο Χάρτης Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της ΕΕ: Ερμηνεία κατ' άρθρο, 2^η έκδοση, 2019, σελ. 120, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, όπου επισημαίνεται ο δυναμικός χαρακτήρας του δικαιώματος προστασίας προσωπικών δεδομένων που οφείλεται στην εξελικτική πορεία της σχέσης ιδιωτικότητας και τεχνολογίας ενόψει της αύξησης των τεχνολογικών μέσων χρήσης δεδομένων, καθώς και ΣτΕ 2934/2017 σκ. 10 και τις εκεί παραπομπές, όπου γίνεται λόγος για υποχρέωση της Διοίκησης να εξελίσσει και να προσαρμόζει τα υφιστάμενα τεχνολογικά μέσα της στις τεχνολογικές εξελίξεις και να μην εφαρμόζει τη φορολογική νομοθεσία ενόψει των υφιστάμενων τεχνικών δυνατοτήτων της και ελλείψεων στην οργάνωση, στελέχωση και λειτουργία των ελεγκτικών μηχανισμών της, ώστε να εκπληρώνει αποτελεσματικά το έργο της.

²³⁸ Βλ. Αναστασόπουλο Δ., Επίκαιρα Ζητήματα Φορολογικού Δικαίου, 2016, Φορολογικά δεδομένα και προστασία φορολογικού απορρήτου, VIII, Ένωση Ελλήνων Νομικών e-ΘΕΜΙΣ.

της φορολογητέας ύλης, βεβαίωσης και είσπραξης των φορολογικών εσόδων και αφετέρου της συνταγματικής υποχρέωσης σεβασμού των δικαιωμάτων του φορολογουμένου-ελεγχόμενου²³⁹.

Όσον αφορά την παραβίαση των διατάξεων του ΓΚΠΔ και του εφαρμοστικού του νόμου, αν δεν διεξαγάγει έρευνα η ΑΠΔΠΧ αυτεπαγγέλτως, απόκειται στην πρωτοβουλία του ελεγχόμενου ως υποκειμένου των προσωπικών δεδομένων να προσφύγει σε αυτήν ή στα αρμόδια ποινικά ή διοικητικά δικαστήρια. Κρίσιμη παρίσταται προς τούτο η γνώση εκ μέρους του φορολογουμένου ή της ΑΠΔΠΧ της προσβολής των προσωπικών δεδομένων. Κατά συνέπεια, εάν δεν περιέλθουν σε γνώση του τα σχετικά πραγματικά περιστατικά δεν θα δύναται να ενασκήσει τα δικαιώματά του σε βάρος των υπαιτίων προσώπων και κατ' επέκταση να προστατευθεί.

Αντίθετα, όσον αφορά ειδικότερα την παραβίαση του φορολογικού απορρήτου την αρμοδιότητα για την επιβολή κυρώσεων την έχει η Διοίκηση, καθώς πρόκειται για υπηρεσιακό ζήτημα και άρα εξαρτάται από τη βούληση των αρμόδιων οργάνων η λήψη κατασταλτικών μέτρων.

Ενόψει της έλλειψης προστασίας των νομικών προσώπων από τον ΓΚΠΔ, της ανάγκης προστασίας γενικότερα των πληροφοριών και της ενδεχόμενης αδράνειας των εσωτερικών μηχανισμών της Διοίκησης σε περίπτωση παραβίασης του φορολογικού απορρήτου, ίσως παρίσταται αναγκαία η θέσπιση ενός οργάνου ελέγχου των φορολογικών οργάνων. Το όργανο αυτό προφανώς δεν θα υποκαθιστά την ΑΠΔΠΧ αλλά θα έχει ελεγκτικό και συμβουλευτικό έργο. Αναλυτικότερα, θα λειτουργεί σε περιπτώσεις επεξεργασίας προσωπικών δεδομένων οι οποίες τελούνται στο πλαίσιο των δικαιοδοτικών καθηκόντων της ΑΑΔΕ, όπως για παράδειγμα στην περίπτωση ανταλλαγής πληροφοριών με αλλοδαπές αρχές, θα εξετάζει τις οριακές περιπτώσεις νομιμότητας, θα εκδίδει κατευθυντήριες οδηγίες προς τη Φορολογική Διοίκηση αναφορικά με την ορθή εφαρμογή της νομοθεσίας για την προστασία των προσωπικών δεδομένων και του φορολογικού απορρήτου και θα ελέγχει καταγγελίες υποβαλλόμενες στην ΑΑΔΕ, με σκοπό την παροχή καλύτερης προστασίας των προσωπικών δεδομένων και γενικότερα των πληροφοριών των φορολογουμένων.

Εν κατακλείδι, η προστασία των προσωπικών δεδομένων στο πλαίσιο των φορολογικών ελέγχων διασφαλίζεται από τα αναγνωριζόμενα από την κείμενη νομοθεσία δικαιώματα του προσώπου που αφορούν, τις εγγυήσεις του ισχύοντος δικαίου και από τις επαπειλούμενες κυρώσεις, οι οποίες λειτουργούν αποτρεπτικά.

²³⁹ Βλ. Ζαχαράκη Ι., Ο φορολογικός έλεγχος της ΑΑΔΕ στις τραπεζικές καταθέσεις ως βασικό εργαλείο κατά της φοροδιαφυγής, 2024, σελ. 42-43, εκδ. ΣΑΚΚΟΥΛΑ.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- 1) Αλεξανδροπούλου-Αιγυπτιάδου Ε., ΠΡΟΣΩΠΙΚΑ ΔΕΔΟΜΕΝΑ, 2016, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ
- 2) Αναστασόπουλος Δ., Επίκαιρα Ζητήματα Φορολογικού Δικαίου, 2016, Ένωση Ελλήνων Νομικών e-ΘΕΜΙΣ
- 3) Αργυρού Αντ., Η Αρχή της Διαφάνειας και τα Προσωπικά Δεδομένα ή οι ελεγκτικοί μηχανισμοί του Κράτους και η περίπτωση των προσωπικών δεδομένων, ΕλλΔνη, 2008, τ. 49
- 4) Βλαχόπουλος Σπ., Θεμελιώδη δικαιώματα: Ατομικά, κοινωνικά και πολιτικά δικαιώματα, 2^η έκδοση, 2022, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ
- 5) Γιαννακούλα Α., Μηλαπίδου Μ., Προσωπικά Δεδομένα, 2^η έκδοση, 2023, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ
- 6) Γκέρτσος Β., Πρεβεδούρου Ευγ., Πυργάκης Δ., ΚΩΔΙΚΑΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ: Ερμηνεία κατ' άρθρο, 2019, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ
- 7) Γκόρτσος Χρ., Λιβαδά Χ., Μικρουλέα Α., Ρόκας Ν., Στοιχεία Τραπεζικού Δικαίου, 3^η έκδοση, 2016, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ
- 8) Δετσαρίδης Χρ., Η δημοσιοποίηση ονομάτων οφειλετών του Δημοσίου από το Υπουργείο Οικονομικών και το δικαίωμα του πολίτη σε προστασία των προσωπικών του δεδομένων, ΔΦΝ, 2011, τ. 1479
- 9) Δετσαρίδης Χρ., Φορολογικό απόρρητο και δημοσιοποίηση φορολογικών στοιχείων οφειλετών του Δημοσίου υπό το πρίσμα του εθνικού και ενωσιακού νομοθέτη, ΕφημΔΔ, 2012, τ. 4
- 10) Δούβλη Β., Τραπεζικό απόρρητο, προστασία προσωπικών δεδομένων και νομιμοποίηση παράνομων εσόδων κατά τη διεξαγωγή φορολογικών ελέγχων, ΔΕΕ, 2012, τ. 12
- 11) Ζαχαράκη Ι., Ο φορολογικός έλεγχος της ΑΑΔΕ στις τραπεζικές καταθέσεις ως βασικό εργαλείο κατά της φοροδιαφυγής, 2024, εκδ. ΣΑΚΚΟΥΛΑ
- 12) Θεοχαροπούλου Ελ., Φορολογική διαφάνεια και ανταλλαγή πληροφοριών σε καιρούς δημοσιονομικής και παγκόσμιας οικονομικής κρίσης, 2016, εκδ. Αφοί Κυριακίδη – ΕΚΔΟΣΕΙΣ Α.Ε.
- 13) Κανέλλος Λ., THE GDPR HANDBOOK, 2^η έκδοση, 2023, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ
- 14) Κατρινάκης Γ., Το φορολογικό απόρρητο: δικαιολόγηση και όρια της άρσης του, ΣΥΝΗΓΟΡΟΣ, 2021, τ. 148
- 15) Κοτσαλής Κ., Μενουδάκος Κ., Γενικός Κανονισμός για την Προστασία των Προσωπικών Δεδομένων (GDPR), 2^η έκδοση, 2021, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ
- 16) Κοτσαλής Λ., Προσωπικά Δεδομένα Ανάλυση - Σχόλια – Εφαρμογή, 2016, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ
- 17) Μέντης Γ., ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ: Ερμηνεία κατ' άρθρο, 2^η έκδοση, 2021, Α' Τόμος, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ

- 18) Μπακάλης Ευ., Πανταζόπουλος Π., ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ, 2^η έκδοση, 2018, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ
- 19) Μποτόπουλος Κ., Παράνομη η άρνηση εξέτασης καταγγελίας λόγω εκκρεμούς αγωγής για την ίδια παράβαση, ΘΠΔΔ, 2022, τ. 5
- 20) Μπουκουβάλα Β., Βεβαίωση Φορολογικών Εσόδων και Διαδικασία Διοικητικής Εκτέλεσης - Μετά τους Ν 5104/2024 (ΚΦΔ) και Ν 4978/2022 (ΚΕΔΕ), 2024, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ
- 21) Πανταζόπουλος Π., Η δικονομία των φορολογικών διαφορών, 2023, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ
- 22) Πανταζόπουλος Π., Τα Συνταγματικά Όρια του Φορολογικού Ελέγχου, 2012, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ
- 23) Παπακυριάκου Θ., Φορολογικό ποινικό δίκαιο, 2005, εκδ. ΣΑΚΚΟΥΛΑ
- 24) Πέρρου Κ., Θεμελιώδη Δικαιώματα και Φορολογική Διαδικασία, 2022, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ
- 25) Σαχπεκίδου Ευγ., Ταγαράς Χ., Κατ' άρθρο ερμηνεία του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, 2020, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ
- 26) Σπηλιωτόπουλος Επ., Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, 15^η έκδοση, 2017, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ
- 27) Τζέμος Β., Ο Χάρτης Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της ΕΕ: Ερμηνεία κατ' άρθρο, 2^η έκδοση, 2019, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ
- 28) Τρούλη Ε., Γενικός Κανονισμός για την Προστασία των Προσωπικών Δεδομένων και Ευθύνη για Αποζημίωση, 2023, εκδ. ΣΑΚΚΟΥΛΑ
- 29) Φινοκαλιώτης Κ., Φορολογικό δίκαιο, 6^η έκδοση, 2020, εκδ. ΣΑΚΚΟΥΛΑ
- 30) Φορτσάκης Θ., Τσουρουφλής Α., Φορολογικό Δίκαιο, 8^η έκδοση, 2024, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ
- 31) Φουφόπουλος Γ., Το δικαίωμα πρόσβασης του φορολογουμένου στα στοιχεία του φακέλου, ΔΦΝ, 2005, τ. 59
- 32) Χριστοδούλου Κ., Δίκαιο Προσωπικών Δεδομένων, 2^η έκδοση, 2020, εκδ. ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ
- 33) Ψυχογιός Θ., Το Φορολογικό Απόρρητο, ΔΦΝ, 2000, τ. 54