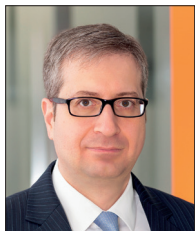




Το φορολογικό απόρρητο: δικαιολόγηση και όρια της άρσης του



Γεώργιος Κατρινάκης
Δικηγόρος - εταίρος της
δικηγορικής εταιρείας
«Μ. Ψύλλα - Β. Βύζας -
Γ. Κατρινάκης», μέλος του
δικτύου εταιρειών της PwC¹

1. Ένα ζήτημα σοβαρό και επίκαιρο

Στη συλλογική μνήμη, τουλάχιστον εκείνη των παροικούντων την φορολογική Ιερουσαλήμ, παραμένει νωπή μια πρωτοφανής υπόθεση αλληπάλληλων περιστατικών διαρροής πληροφοριών σχετικών με εκατομμύρια φορολογούμενους, εν αγνοία τους και επί σειρά ετών (τουλάχιστον από το έτος 2000 έως και το έτος 2012), όχι σε κάποια μακρινή και εξωτική χώρα, αλλά στην Ελλάδα. Διαρροές που έγιναν κατ' εξακολούθηση από τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών και οι οποίες είχαν ως συνέπεια πλήθος προσωπικών δεδομένων φορολογικού χαρακτήρα εκατομμυρίων φορολογουμένων στην Ελλάδα, από τα οποία συναγόταν και το οικονομικό και περιουσιακό προφίλ τους, καθ' όλη την προαναφερθείσα μακρά σειρά ετών, να καταστούν αντικείμενο παράνομης, μη εξουσιοδοτημένης επεξεργασίας από ιδιωτικές επιχειρήσεις συλλογής και διαχείρισης πληροφοριών, παροχής υπηρεσιών κοινωνίας της πληροφορίας και άμεσου μάρκετινγκ, επιχειρήσεων πληροφορικής και λογισμικού, καθώς και εμπορικών-εισαγωγικών επιχειρήσεων, δίχως να αποκλείεται η εμπορία των δεδομένων αυτών και η απόκτησή τους και από άλλα, αγνώστου ταυτότητας και αριθμού, τρίτα πρόσωπα. Αυτό διαπιστώθηκε από διοικητικούς ελέγχους που διενήργησε το έτος 2012 η Αρχή Προστασίας Δεδομένων Προσωπικού Χαρακτήρα σε συνεργασία με την Υποδιεύθυνση Δίωξης Ηλεκτρονικού Εγκλήματος της Ελληνικής Αστυνομίας και είχε ως συνέπεια την επιβολή από την Αρχή Προστασίας Δεδομένων Προσωπικού Χαρακτήρα σε βάρος της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών του ανώτατου προβλεπόμενου τότε από τον Ν. 2472/1997 προστίμου, ύψους 150.000 ευρώ². Το Υπουργείο Οικονομικών άσκησε μάλιστα αίτηση ακυρώσεως ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας, ισχυριζόμενο, μεταξύ άλλων, ότι το πρόστιμο των 150.000 ευρώ που επιβλήθηκε στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων ήταν υπερβολικά υψηλό και αντέκει-

το στην αρχή της αναλογικότητας, ωστόσο το Συμβούλιο της Επικρατείας απέρριψε την αίτηση ακυρώσεως του Υπουργείου Οικονομικών³.

Στην ανωτέρω υπόθεση τα δεδομένα των εκατομμυρίων φορολογουμένων που παραβιάστηκαν καλύπτονταν από τον Ν. 2472/1997 περί προστασίας του ατόμου από την επεξεργασία δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα, επί πλέον όμως καλύπτονταν και από το φορολογικό απόρρητο, αφού αποτελούσαν στοιχεία του φακέλου των φορολογουμένων που τηρούνταν και διέρρευσαν από τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών. Η υπόθεση αυτή αναδεικνύει πόσο εύθραστο είναι στην εφαρμογή του το φορολογικό απόρρητο, το οποίο, άλλωστε, ενώ ως θεσμός έτυχε εδώ και πολλά χρόνια ρητής αναγνώρισης από τον κοινό νομοθέτη, διαχρονικά επιχειρείται ο περιορισμός της εμβέλειάς του μέσω της προβλέψεως πολλών και σημαντικών εξαιρέσεων. Και είναι μεν αυτονόητο ότι το φορολογικό απόρρητο σταθμίζεται με άλλα θεμελιώδη δικαιώματα και επιτακτικούς σκοπούς δημοσίου συμφέροντος, ωστόσο η στάθμιση πρέπει να οδηγεί σε μια δίκαιη ισορροπία και πρακτική εναρμόνιση και να μην καταλήγει, ως εκ του αριθμού και της φύσεως των εξαιρέσεων και των περιορισμών, σε αναίρεση της ουσίας του φορολογικού απορρήτου. Με βάση αυτή την εισαγωγική παρατήρηση θα επικεντρωθούμε στη συνέχεια, όχι στις εξαιρέσεις και στις περιπτώσεις άρσης του φορολογικού απορρήτου, αλλά στην έννοια, στη δικαιολογητική αιτία, στη νομική θεμελίωση και στα όρια της άρσης του.

2. Η έννοια του φορολογικού απορρήτου

Με τον όρο «φορολογικό απόρρητο» νοείται το δικαίωμα του φορολογουμένου, είτε πρόκειται για φυσικό πρόσωπο είτε για νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, να διατηρούνται απρόσιτα και απροσπέλαστα για τρίτα πρόσωπα οι πληροφορίες και τα στοιχεία που συνδέονται με την ιδιότητά του αυτή και που, είτε παρέχονται από τον ίδιο στα κρατικά όργανα που είναι επιφορτισμένα με την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας, είτε αναζητούνται και αντλούνται αυτεπαγγέλτως από τα εν λόγω κρατικά όργανα, είτε εκδίδονται από αυτά τα κρατικά όργανα.

Το φορολογικό απόρρητο στην απόλυτη διάστασή του καλύπτει όλες τις μη δημοσιοποιημένες από τον ίδιο τον φορολογούμενο πληροφορίες και στοιχεία που περιέχονται σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης ή περιλαμβάνονται στον ατομικό φάκελο του φορολογουμένου, τον οποίο τηρεί η φορολογική Διοίκηση. Επίσης καλύπτει πληροφορίες και στοιχεία φορολογικού ενδιαφέροντος, το περιεχόμενο των οποίων έχει ενσωματωθεί σε άλλα διοικητικά έγγραφα. Γενικότερα δε το φορολογικό απόρρητο καλύπτει τα στοιχεία που αφορούν τον φορολογούμενο, είτε αυτούσια είτε υπό τη μορφή των προκυπτουσών από αυτά πληροφοριών.

Αποδέκτες της αξίωσης κάθε φορολογουμένου ατομικά να γίνεται σεβαστό το απόρρητο των μη δημοσιευμένων πληροφοριών και στοιχείων που τον αφορούν είναι αφ' ενός όλα τα κρατικά

1. Γραπτή απόδοση εισήγησης στο 3ο συνέδριο φορολογικού δικαίου που διοργανώθηκε από τη Νομική Βιβλιοθήκη και την Ελληνική Εταιρεία Φορολογικού Δικαίου και Δημοσιονομικών Μελετών στις 2 και 3 Δεκεμβρίου 2021.

2. Βλ. ΑΠΔΠΧ 98/2013 και 117/2014.

3. Βλ. ΣτΕ 339/2019.

όργανα που είναι επιφορτισμένα με την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας και απ' ετέρου κάθε τρίτο ως προς αυτόν πρόσωπο.

Σε ό,τι αφορά τα κρατικά όργανα που είναι επιφορτισμένα με την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας, στο δικαίωμα των φορολογουμένων αντιστοιχεί η υποχρέωσή τους για υπηρεσιακή εχεμύθεια, υποχρέωση που έχει τόσο αποθετική όσο και θετική διάσταση, αναλυόμενη απ' ενός σε υποχρέωση των κρατικών οργάνων να απέχουν από κάθε ενέργεια η οποία θα μπορούσε να οδηγήσει άμεσα ή έμμεσα στην περιέλευση σε γνώση τρίτων προσώπων μη δημοσιευμένων πληροφοριών και στοιχείων που αφορούν τους φορολογούμενους και απ' ετέρου σε υποχρέωση των κρατικών οργάνων να λαμβάνουν κατάλληλα και επαρκή τεχνικά και οργανωτικά μέτρα ασφάλειας και προστασίας για την αποτροπή της περιέλευσης σε τρίτους μη δημοσιευμένων πληροφοριών και στοιχείων που αφορούν τους φορολογούμενους, δηλαδή πληροφοριών και στοιχείων που δεν έχουν προηγουμένως δημοσιοποιηθεί από τους ίδιους τους φορολογούμενους ή με τη ρητή συγκατάθεσή τους. Επίσης τα κρατικά όργανα οφείλουν να κάνουν χρήση των πληροφοριών και στοιχείων των φορολογουμένων αποκλειστικά για την επίτευξη του σκοπού τους, δηλαδή εντός του πλαισίου των αρμοδιοτήτων τους. Η φορολογική Διοίκηση ως υποκείμενο της υποχρέωσης τήρησης του φορολογικού απορρήτου δεν νοείται ούτε αφηρημένα ούτε υπό στενή-οργανική έννοια, αλλά εξατομικεύεται στο επίπεδο του κρατικού οργάνου και δη υπό λειτουργική έννοια, είτε αυτό είναι ενταγμένο οργανικά στη φορολογική Διοίκηση είτε ασκεί αρμοδιότητες και καθήκοντα της φορολογικής Διοίκησης κατ' ανάθεση ή στο πλαίσιο σύμβασης έργου. Επίσης η υποχρέωση τήρησης του φορολογικού απορρήτου μετενεργεί, εξακολουθώντας να δεσμεύει το κρατικό όργανο και μετά από την παύση των καθηκόντων του και τη λήξη της σχέσης που το συνδέει με τη φορολογική Διοίκηση.

Όσον αφορά τα τρίτα πρόσωπα, αυτά είναι κατ' αρχήν υποχρεωμένα να απέχουν από κάθε μονομερή ενέργεια (δηλαδή δίχως τη ρητή, έγγραφη ή ηλεκτρονική συγκατάθε-

Αποδέκτες της αξίωσης κάθε φορολογουμένου ατομικά να γίνεται σεβαστό το απόρρητο των μη δημοσιευμένων πληροφοριών και στοιχείων που τον αφορούν είναι απ' ενός όλα τα κρατικά όργανα που είναι επιφορτισμένα με την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας και απ' ετέρου κάθε τρίτο ως προς αυτόν πρόσωπο

ση του φορολογουμένου) η οποία θα παραβίαζε το φορολογικό απόρρητο, όπως η συλλογή, η διατήρηση, η χρήση ή η διαβίβαση πληροφοριών και στοιχείων του φορολογουμένου, ακόμα και αν περιήλθαν σε αυτά τα τρίτα πρόσωπα τυχαία (εκ παραδρομής). Δηλαδή το φορολογικό απόρρητο τριτενεργεί, υπό την έννοια ότι η νομική δέσμευση που απορρέει από αυτό εξέρχεται των ορίων της φορολογικής Διοίκησης και επεκτείνεται σε κάθε τρίτο πρόσωπο, ακόμα και ιδιώτη, εφόσον με οποιονδήποτε τρόπο αποκτά γνώση πληροφοριών και στοιχείων του φορολογουμένου που καλύπτονται από το φορολογικό απόρρητο.

3. Δικαιολόγηση, νομική θεμελίωση και όρια στην άρση του φορολογικού απορρήτου

Όπως γίνεται ευρέως δεκτό, η καθιέρωση του φορολογικού απορρήτου εξυπηρετεί διττό σκοπό: Αφενός την προάσπιση του δημοσίου συμφέροντος, αφού η εδραίωση της πεποίθησης μεταξύ των φορολογουμένων ότι τα φορολογικά τους στοιχεία δεν θα περιέλθουν σε γνώση οποιουδήποτε τρίτου τους ενθαρρύνει να εμφανίσουν στις δηλώσεις τους (όπως υποχρεούνται άλλωστε) την πραγματική φορολογική τους ύλη, συμβάλλει δε στην οικοδόμηση σχέσεων εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογουμένων και φορολογικής αρχής και στην αποτελεσματικότερη ευόδωση των δημοσιονομικών σκοπών. Αφετέρου την προστασία κάθε φορολογούμενου, με την απαγόρευση της ανεπιθύμητης υπεισέλευσης τρίτων (που θα μπορούσαν μάλιστα να είναι ανταγωνιστές ενεργούντες αθεμίτως ή άτομα με εγκληματική προδιάθεση) σε εμπιστευ-

τικές (μη δημοσιοποιημένες) πληροφορίες που άπτονται της οικονομικής-περιουσιακής ή/και της προσωπικής-οικογενειακής του καταστάσεως.

Προεχόντως βέβαια το φορολογικό απόρρητο συνιστά αμυντικό ατομικό δικαίωμα κάθε φορολογούμενου και αποτελεί δικαιοκρατικό αντίβαρο στις ευρύτατες και δραστικές-επεμβατικές ελεγκτικές αρμοδιότητες με τις οποίες είναι εξοπλισμένη η φορολογική Διοίκηση ως κυριαρχική Διοίκηση, δηλαδή ως φορέας άσκησης δημόσιας εξουσίας και δη του σκληρού πυρήνα της κρατικής εξουσίας. Υπό την έννοια αυτή το φορολογικό απόρρητο λειτουργεί ως αντιστάθμισμα υπέρ του διοικουμένου-φορολογουμένου. Λαμβάνοντας λοιπόν υπόψη ότι η φορολογική Διοίκηση αποκτά με τον ένα ή τον άλλο τρόπο (είτε μέσω των διαδικασιών οικειοθελούς συνεργασίας των φορολογουμένων είτε μονομερώς μέσω της αξιοποίησης του ελεγκτικού της οπλοστασίου) πρόσβαση σε πληθώρα εμπιστευτικών πληροφοριών των φορολογουμένων, η τήρηση του φορολογικού απορρήτου αποτελεί βασικό συστατικό στοιχείο της αρχής της χρηστής (φορολογικής) διοίκησης και παρίσταται επιβεβλημένη από τις συνταγματικές αρχές του κράτους δικαίου, του σεβασμού και της προστασίας της αξίας του ανθρώπου και της ελεύθερης ανάπτυξης της προσωπικότητας (άρθρα 25 παρ. 1 εδ. α', 2 παρ. 1 και 5 παρ. 1 Συντ.)⁴.

Μάλιστα, εφόσον περιέρχονται σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης και δεδομένα προσωπικού χαρακτήρα φορολογουμένων φυσικών προσώπων, το φορολογικό απόρρητο συνδέεται με το ατομικό δικαίωμα στην πληροφοριακή αυτοδιάθεση, δηλαδή με το δικαίωμα του ατόμου για προστασία των προσωπικών του δεδομένων από κάθε μορφής επεξεργασία, δικαίωμα που κατοχυρώνεται (στην έκταση και υπό τις προϋποθέσεις ή περιορισμούς που κατά περίπτωση προβλέπονται) από το άρθρο 9Α

4. Βλ. όμως ΝΣΚ 326/2004, 208/2005, 235/2007, 19/2009, 114/2012, 126/2012 (νομοθετικό πλαίσιο προστασίας του φορολογικού απορρήτου που συγκεκριμενοποιεί το περιεχόμενο των άρθρων 2 παρ. 1 και 5 παρ. 1 Συντ. αλλά δεν έχει υπερνομοθετική ισχύ).

Συντ., από το άρθρο 8 ΧΘΔΕΕ, από το άρθρο 16 ΣΛΕΕ, από την, κυρωθείσα με τον Ν. 2068/1992, ευρωπαϊκή σύμβαση για την προστασία του ατόμου από την αυτοματοποιημένη επεξεργασία πληροφοριών προσωπικού χαρακτήρα, και, ήδη, από τον Γενικό Κανονισμό για την Προστασία Δεδομένων (ΕΕ) 2016/679 και από την Οδηγία (ΕΕ) 2016/680 (βλ. συναφώς Ν. 4624/2019). Δυνητικά δε συνάπτεται και με το ατομικό δικαίωμα για σεβασμό του απαραβίαστου της ιδιωτικής και οικογενειακής ζωής, καθώς και του απορρήτου των επιστολών-ανταποκρίσεων-επικοινωνιών, που κατοχυρώνεται από τα άρθρα 9 και 19 Συντ., το άρθρο 8 της ΕΣΔΑ (κυρωθείσας με το Ν.Δ. 53/1974) και το άρθρο 7 ΧΘΔΕΕ.

Εξάλλου, σε όλες τις, κυρωθείσες με νόμο και έχουσες υπερνομοθετική ισχύ κατ' άρθρο 28 παρ. 1 Συντ., διμερείς διεθνείς συμβάσεις περί αποφυγής της διπλής φορολογίας και αποτροπής της φοροδιαφυγής που έχει συνάψει η Ελλάδα με άλλα κράτη και συγκεκριμένα στο άρθρο τους περί ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των αρμοδίων αρχών των συμβαλλόμενων κρατών προβλέπεται (με χρήση ιδιαίτερης διατύπωσης στις παλαιότερες) ότι όλες οι πληροφορίες που λαμβάνει ένα συμβαλλόμενο κράτος θεωρούνται απόρρητες κατά τον ίδιο τρόπο όπως οι πληροφορίες που συλλέγονται σύμφωνα με την εσωτερική νομοθεσία του κράτους αυτού (αρχή της ισοδυναμίας) και αποκαλύπτονται μόνο σε πρόσωπα ή αρχές που εμπλέκονται στη βεβαίωση ή είσπραξη, στην αναγκαστική εκτέλεση ή δίωξη, ή στην εκδίκαση προσφυγών αναφορικά με τους καλυπτόμενους φόρους, κατ' αρχήν δε τα εν λόγω πρόσωπα και αρχές χρησιμοποιούν τις πληροφορίες μόνο για τους προαναφερθέντες σκοπούς, υφισταμένης, ωστόσο, της δυνατότητας να αποκαλύπτουν τις πληροφορίες στο πλαίσιο δημοσίων-επ' ακροατηρίω δικαστικών διαδικασιών ή σε δικαστικές αποφάσεις. Προβλέπεται επίσης ότι ουδόλως επιβάλλεται σε ένα συμβαλλόμενο κράτος η υποχρέωση να παρέχει πληροφορίες που δεν μπορούν να αποκτηθούν σύμφωνα με τη νομοθεσία ή κατά τη συνήθη διοικητική πρακτική αυτού ή του άλλου συμβαλλόμενου κράτους, ούτε επιβάλλεται η υποχρέωση σε ένα συμβαλλόμενο κράτος να

Η τήρηση του φορολογικού απορρήτου αποτελεί βασικό συστατικό στοιχείο της αρχής της χρηστής (φορολογικής) διοίκησης και παρίσταται επιβεβλημένη από τις συνταγματικές αρχές του κράτους δικαίου, του σεβασμού και της προστασίας της αξίας του ανθρώπου και της ελεύθερης ανάπτυξης της προσωπικότητας

παρέχει πληροφορίες που αποκαλύπτουν οποιοδήποτε συναλλακτικό, επιχειρηματικό, βιομηχανικό, εμπορικό ή επαγγελματικό απόρρητο ή παραγωγική διαδικασία ή πληροφορία η αποκάλυψη της οποίας θα ήταν αντίθετη με κανόνα δημόσιας τάξης. Σημειωτέον ότι η κατά συνταγματική επιταγή (άρθρο 28 παρ. 1 Συντ.) εξάρτηση της εφαρμογής των διεθνών συμβάσεων από τον όρο της αμοιβαιότητας υποχρεώνει την ελληνική φορολογική Διοίκηση να αρνηθεί την παροχή πληροφοριών όταν το άλλο συμβαλλόμενο κράτος δεν διασφαλίζει τουλάχιστον ισοδύναμο επίπεδο κατοχύρωσης του φορολογικού απορρήτου.

Διατάξεις περί φορολογικού απορρήτου υπάρχουν και στη σύμβαση του Συμβουλίου της Ευρώπης και του Ο.Ο.Σ.Α. σχετικά με την αμοιβαία διοικητική συνδρομή σε φορολογικά θέματα και στο πρωτόκολλο τροποποίησης αυτής, που κυρώθηκαν με τον Ν. 4153/2013, αποκτώντας υπερνομοθετική ισχύ κατ' άρθρο 28 παρ. 1 Συντ. Ειδικότερα, η εν λόγω διεθνής σύμβαση προβλέπει ότι ουδόλως επιβάλλεται στο συμβαλλόμενο κράτος που λαμβάνει αίτηση συνδρομής η υποχρέωση να παρέχει πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να ληφθούν σύμφωνα με τη νομοθεσία ή τη διοικητική πρακτική αυτού ή του αιτούντος κράτους, ή πληροφορίες που θα αποκάλυπταν οποιοδήποτε συναλλακτικό, επιχειρηματικό, βιομηχανικό, εμπορικό ή επαγγελματικό απόρρητο, ή μια συναλλακτική μέθοδο, ή πληροφορίες η αποκάλυψη των οποίων θα ήταν αντίθετη προς τη δημόσια τάξη. Επιπλέον, προβλέπει ότι οποιοσδήποτε πληροφορίες λαμβάνονται από ένα συμβαλλόμενο κράτος θεωρού-

νται απόρρητες και προστατεύονται κατά τον ίδιο τρόπο όπως οι πληροφορίες που συλλέγονται σύμφωνα με την εσωτερική νομοθεσία του κράτους αυτού και, στο μέτρο του αναγκαίου για τη διασφάλιση του απαραίτητου επιπέδου προστασίας των προσωπικών δεδομένων, σύμφωνα με τις εγγυήσεις που μπορεί να εξειδικεύονται από το συμβαλλόμενο κράτος που παρέχει τις πληροφορίες, όπως υπαγορεύονται από την εσωτερική του νομοθεσία, ότι οι πληροφορίες αυτές αποκαλύπτονται μόνο σε πρόσωπα ή αρχές που εμπλέκονται στη βεβαίωση, συλλογή ή είσπραξη φόρων ενός συμβαλλόμενου κράτους, στην αναγκαστική εκτέλεση ή δίωξη, ή στην εκδίκαση προσφυγών που αναφέρονται στους φόρους αυτούς, ή στην εποπτεία όλων των ανωτέρω, καθώς και ότι κατ' αρχήν μόνο τα πρόσωπα και οι αρχές αυτές μπορούν να χρησιμοποιούν τις πληροφορίες αυτές και μόνο για τους προαναφερθέντες σκοπούς, υφισταμένης ωστόσο της δυνατότητας να αποκαλύπτουν τις πληροφορίες αυτές στο δικαστήριο κατά την επ' ακροατηρίω συνεδρίαση ή σε δικαστικές αποφάσεις σχετικές με τους φόρους αυτούς.

Διατάξεις περί φορολογικού απορρήτου υπάρχουν και στον Ν. 4428/2016, με τον οποίο κυρώθηκε, αποκτώντας υπερνομοθετική ισχύ κατ' άρθρο 28 παρ. 1 Συντ., η πολυμερής συμφωνία αρμοδίων αρχών για την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών χρηματοοικονομικών λογαριασμών του Ο.Ο.Σ.Α. και η επισυναπτόμενη σ' αυτή δήλωση προσχώρησης της Ελλάδας. Συγκεκριμένα, η εν λόγω πολυμερής συμφωνία αρμοδίων αρχών προβλέπει ότι όλες οι πληροφορίες που ανταλλάσσονται υπόκεινται στους κανόνες εμπιστευτικότητας, στις λοιπές διασφαλίσεις και στους περιορισμούς χρήσης που προβλέπονται στη σύμβαση για την αμοιβαία διοικητική συνδρομή σε φορολογικά θέματα και, στο βαθμό που απαιτείται για να εξασφαλιστεί το απαραίτητο επίπεδο προστασίας των προσωπικών δεδομένων, στις διασφαλίσεις που μπορούν να προσδιοριστούν από την αρμόδια αρχή που παρέχει τις πληροφορίες, όπως απαιτείται βάσει του εσωτερικού της δικαίου. Μάλιστα η μη συμμόρφωση αρμόδιας αρχής ενός συμβαλλόμενου κράτους με τις διατάξεις περί

εμπιστευτικότητας και διασφάλισης δεδομένων θεωρείται σημαντική μη συμμόρφωση προς την πολυμερή συμφωνία αρμοδίων αρχών, η οποία δίδει το δικαίωμα στην αρμόδια αρχή άλλου συμβαλλόμενου κράτους να αναστείλει την ανταλλαγή πληροφοριών. Σε κάθε περίπτωση, η εκ μέρους της αρμόδιας αρχής της Ελλάδας ανταλλαγή πληροφοριών δυνάμει της πολυμερούς συμφωνίας αρμοδίων αρχών υπόκειται στην ελληνική νομοθεσία περί προστασίας των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα, η δε ανταλλαγή πληροφοριών γίνεται κατόπιν ειδικά αιτιολογημένης απόφασης ως προς την αναγκαιότητα και αναλογικότητα των δεδομένων, τόσο από την αιτούσα αρχή όσο και από τη λαμβάνουσα το αίτημα συνδρομής αρχή.

Εξάλλου, στο πεδίο του ενωσιακού δικαίου, η Οδηγία 2011/16/ΕΕ σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας, όπως ενσωματώθηκε στο εθνικό δίκαιο με τον Ν. 4170/2013, προβλέπει ότι οι πληροφορίες, τις οποίες λαμβάνει η ελληνική φορολογική Διοίκηση, καλύπτονται από το υπηρεσιακό απόρρητο και προστατεύονται από το φορολογικό απόρρητο δυνάμει της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας, υφισταμένης της δυνατότητας χρήσης των πληροφοριών σε δικαστικές και διοικητικές διαδικασίες που ενδέχεται να συνεπάγονται κυρώσεις και που κινούνται κατόπιν παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Επίσης η ελληνική φορολογική Διοίκηση δεν κοινοποιεί πληροφορίες στην αιτούσα αρχή άλλου κράτους-μέλους, εάν η συγκέντρωσή τους για ίδιους σκοπούς αντίκειται στην κείμενη νομοθεσία, δύναται δε να αρνηθεί τη διαβίβαση πληροφοριών σε περίπτωση που θα οδηγούσε στην αποκάλυψη ενός εμπορικού, βιομηχανικού ή επαγγελματικού απορρήτου ή μιας εμπορικής μεθόδου ή μιας πληροφορίας της οποίας η αποκάλυψη θα ήταν αντίθετη προς τη δημόσια τάξη. Περαιτέρω, κάθε είδος ανταλλαγής πληροφοριών δυνάμει των διατάξεων αυτών υπόκειται στη νομοθεσία περί προστασίας των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα, η δε 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 αρχή.

Η δε Οδηγία 2014/107/ΕΕ για την τροποποίηση της Οδηγίας 2011/16/ΕΕ, όσον αφορά την υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών στον φορολογικό τομέα, όπως ενσωματώθηκε στο εθνικό δίκαιο με τον Ν. 4378/2016, προβλέπει ότι οι αρμόδιες αρχές του ελληνικού Υπουργείου Οικονομικών είναι υπεύθυνες για κάθε ανάπτυξη των συστημάτων τους που απαιτείται προκειμένου να είναι δυνατή η ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ της Ελλάδας και των άλλων κρατών-μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης μέσω του κοινού δικτύου επικοινωνιών (CCN), καθώς και για τη διασφάλιση της ασφάλειας των συστημάτων τους, υποχρεούμενες μάλιστα, ως υπεύθυνες επεξεργασίας, να ειδοποιούν κάθε δηλωτέο πρόσωπο σε περίπτωση παραβίασης ασφάλειας που αφορά τα δεδομένα του, όταν η παραβίαση αυτή ενδέχεται να έχει αρνητικές επιπτώσεις στην προστασία των προσωπικών δεδομένων ή του ιδιωτικού βίου του.

Υπό το πρίσμα των ανωτέρω, ο κοινός νομοθέτης διαθέτει σημαντικό περιθώριο εκτίμησης κατά τη θέσπιση περιορισμών και εξαιρέσεων από το φορολογικό απόρρητο, χάριν εξυπηρετήσεως άλλων επιτακτικών σκοπών δημοσίου συμφέροντος. Ωστόσο, η αρχή της ασφάλειας του δικαίου, η οποία απορρέει από τη συνταγματική αρχή του κράτους δικαίου και ιδίως από τα άρθρα 2 παρ. 1 και 25 παρ. 1 εδ. α' Συντ. και η οποία επιβάλλει, ιδίως, τη σαφήνεια και την προβλέψιμη εφαρμογή των εκάστοτε θεσπιζόμενων κανονιστικών ρυθμίσεων, επιβάλλει στον κοινό νομοθέτη να προσδιορίζει με σαφήνεια τον επιδιωκόμενο εκάστοτε σκοπό που εξειδικεύει το δημόσιο συμφέρον σε μια δημοκρατική κοινωνία και που δικαιολογεί παρέκκλιση από το φορολογικό απόρρητο, καθώς και τη φύση και την έκταση της επεξεργασίας των απόρρητων πληροφοριών και στοιχείων των φορολογουμένων. Ενόψει δε της σύνδεσης του φορολογικού απορρήτου με συνταγματικώς κατοχυρωμένα ατομικά δικαιώματα των φορολογουμένων, οι παρέκκλίσεις πρέπει να αιτιολογούνται ειδικώς από τον κοινό νομοθέτη και υπό το πρίσμα της συνταγματικής και ενωσιακής αρχής της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' Συντ., 52 παρ. 1 ΧΘΔΕΕ) και δη υπό την τριπλή ανάλυσή της (καταλληλότητα-

προσφορότητα, αναγκαιότητα και εν στενή εννοία αναλογικότητα).

Κατ' επέκταση, κατά την ερμηνεία των διατάξεων κοινών νόμων που ρυθμίζουν το φορολογικό απόρρητο ή θέματα συναφή με αυτό, ο έλεγχος, στην εκάστοτε συγκεκριμένη περίπτωση, της εφαρμογής κάποιας εκ των περιπτώσεων κάμψεως του φορολογικού απορρήτου εκκινεί με αφετηρία το ερμηνευτικό σχήμα κανόνας-εξαίρεση, που επιβάλλει τη στενή-γραμματική ερμηνεία των προβλεπόμενων από το νόμο παρεκκλίσεων από τον κανόνα της τηρήσεως του φορολογικού απορρήτου. Μέσα στο πλαίσιο αυτό, ιδιαίτερη προσοχή πρέπει να δίδεται στον εκάστοτε επιδιωκόμενο σκοπό που δικαιολογεί την παρέκκλιση, καθώς και στη μορφή και έκταση της επιτρεπόμενης χρήσης των απορρήτων πληροφοριών και στοιχείων. Περαιτέρω, ο έλεγχος στην εκάστοτε συγκεκριμένη περίπτωση της νομιμότητας της εφαρμογής κάποιας παρέκκλισης λαμβάνει υπόψη την αρχή της αναλογικότητας. Επομένως, η συνταγματική (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' Συντ.) αρχή της αναλογικότητας πρέπει να λαμβάνεται υπόψη τόσο για την κρίση περί του εάν πρέπει να αρθεί σε συγκεκριμένη περίπτωση το φορολογικό απόρρητο όσο και για την κρίση περί του προσήκοντος μέτρου, δηλαδή της έκτασης της άρσης του φορολογικού απορρήτου, ενώ επί πλέον επιβάλλει η χρήση των απορρήτων πληροφοριών και στοιχείων από οποιοδήποτε τρίτο πρόσωπο να γίνεται στον ελάχιστο απαιτούμενο βαθμό για την επίτευξη του σκοπού για τον οποίο χορηγήθηκαν σ' αυτό. Θα πρέπει επίσης να σταθμίζονται οι δυσμενείς για τον φορολογούμενο επιπτώσεις (και συναφείς κίνδυνοι) με τον βαθμό επίτευξης, *in concreto*, του σκοπού που επιδιώκεται με την άρση του φορολογικού απορρήτου. Τέλος, όπου προβλέπεται άρση του φορολογικού απορρήτου υπέρ τρίτων ιδιωτών, η εξέταση εκάστοτε του εάν και σε ποια έκταση θα αρθεί το φορολογικό απόρρητο υπέρ συγκεκριμένου τρίτου ιδιώτη που αξιώνει πρόσβαση σε απόρρητα φορολογικά στοιχεία πρέπει να λαμβάνει υπόψη και το άρθρο 25 παρ. 3 Συντ., που απαγορεύει την καταχρηστική άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων⁵. 

5. Πρβλ. ΝΣΚ 482/1995, 324/2002, 193/2003, 107/2007, 244/2010.