



Αθήνα, 14-02-2011

Αριθ. Πρωτ.: Γ/ΕΞ/1163/14-02-2011

ΑΡΧΗ ΠΡΟΣΤΑΣΙΑΣ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ
ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ

ΓΝΩΜΟΛΟΓΗΣΗ 1/2011

Η Αρχή Προστασίας Δεδομένων Προσωπικού Χαρακτήρα συνήλθε, μετά από πρόσκληση του Προέδρου της, σε τακτική συνεδρίαση στην έδρα της, την 24/01/2011, προκειμένου να εκδώσει την παρούσα γνωμοδότηση. Παρέστησαν οι Χρ. Γεραρής, Πρόεδρος της Αρχής, και οι Λ. Κοτσαλής, Αγ. Παπανεοφύτου, Αν. Πράσσος, Αν. – Ιωάν. Μεταξάς, Αντ. Ρουπακιώτης, τακτικά μέλη της Αρχής, και το αναπληρωματικό μέλος της Αρχής Γρ. Πάντζιου, σε αντικατάσταση του τακτικού μέλους Αν. Πομπόρτση, ο οποίος αν και κλήθηκε νομίμως εγγράφως δεν παρέστη, λόγω κωλύματος. Στη συνεδρίαση παρέστη, επίσης, με εντολή του Προέδρου, ο Δημήτριος Ζωγραφόπουλος, Δικηγόρος (ΔΝ) – Νομικός ελεγκτής, ως εισηγητής, ενώ απουσίαζε κατά τη συνεδρίαση αυτή, λόγω κωλύματος, η έτερη εισηγήτρια Γεωργία Παναγοπούλου, πληροφορικός ελεγκτής. Επίσης, παρέστη, με εντολή του Προέδρου, και η Γεωργία Παλαιολόγου, υπάλληλος του Διοικητικού – Οικονομικού Τμήματος της Αρχής, ως γραμματέας.

Η Αρχή συνεδρίασε προκειμένου να γνωμοδοτήσει, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 1 στοιχ. (θ') και (ιγ') του Ν. 2472/1997 για την *Προστασία του ατόμου από την επεξεργασία δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα*, σχετικά με το εάν συνάδει με την προστασία του ατόμου από την επεξεργασία δεδομένων του προσωπικού χαρακτήρα η δημοσιοποίηση από το Υπουργείο Οικονομικών, ως υπεύθυνο επεξεργασίας, καταλόγων φορολογουμένων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 85 παρ. 3 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ). Το ερώτημα αυτό έθεσε ενώπιον της Αρχής το Υπουργείο Οικονομικών – Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων

του (εφεξής: Υπουργείο Οικονομικών – ΓΓΠΣ), ως υπεύθυνος επεξεργασίας. Η παρούσα συνεδρίαση γίνεται σε συνέχεια των τακτικών συνεδριάσεων της Αρχής των 02/12/2010, 09/12/2010, 16/12/2010, 23/12/2010 και 20/01/2010. Στη συνεδρίαση της Αρχής της 02/12/2010 είχαν κληθεί (με την υπ’ αρ. πρωτ. Γ/ΕΞ/7101/25-11-2010 κλήση), παρέστησαν και εξέφρασαν τις απόψεις τους επί του θέματος οι εκπρόσωποι της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών.

Η Αρχή έλαβε υπόψη τα ακόλουθα:

I. Με τις διατάξεις της παρ. 20 του άρθρου 8 του Ν. 3842/2010 για την αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις θεσπίστηκε η ακόλουθη ρύθμιση: «Στο άρθρο 85 παρ. 3 του ΚΦΕ μετά το τέταρτο εδάφιο προστίθεται νέο εδάφιο που έχει ως εξής: “Ο κατάλογος είναι διαθέσιμος στο διαδικτυακό τόπο της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων. Η πρόσβαση στον κατάλογο γίνεται κατόπιν ταυτοποίησης του χρήστη και περιορίζεται με βάση συγκεκριμένα ποσοτικά και ποιοτικά κριτήρια. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται όλες οι αναγκαίες λεπτομέρειες για την πρόσβαση στον κατάλογο αυτόν.”».

II. Το Υπουργείο Οικονομικών – ΓΓΠΣ, με το υπ’ αρ. πρωτ. ΓρΓΓΠ0001498ΕΞ2010 / 07.10.2010 έγγραφό του (όπως αυτό συμπληρώθηκε μεταγενέστερα), διαβίβασε στην Αρχή το σχέδιο Υπουργικής Απόφασης, που προβλέπει πλέον η προαναφερόμενη διάταξη του άρθρου 85 παρ. 3 του ΚΦΕ – όπως αυτή τροποποιήθηκε από την παρ. 20 του άρθρου 8 του Ν. 3842/2010 – ως αναγκαία για την υλοποίηση της δημοσιοποίησης των καταλόγων φορολογουμένων στο Διαδίκτυο. Το εν λόγω σχέδιο Υπουργικής Απόφασης, προβλέπει, ως προς την έκταση εφαρμογής των ρυθμίσεών της, τα ακόλουθα: «1.1 Η Γενική Γραμματεία πληροφοριακών συστημάτων καθιστά προσβάσιμους σε ηλεκτρονική μορφή τους καταλόγους φορολογουμένων, φυσικών και νομικών προσώπων, που συντάσσονται κάθε έτος από τους προϊσταμένους των δημόσιων οικονομικών υπηρεσιών της χώρας. 1.2. Οι ηλεκτρονικοί κατάλογοι των φορολογουμένων φυσικών προσώπων δημοσιοποιούνται στο διαδικτυακό τόπο της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων εντός 30 ημερών μετά το πέρας της κεντρικής εκκαθάρισης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων. Ειδικά για τα νομικά πρόσωπα, οι σχετικοί κατάλογοι δημοσιοποιούνται εντός 30 ημερών μετά τη λήξη των προθεσμιών υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος

που ισχύουν κατά περίπτωση». Σχετικά με τα στοιχεία φορολογουμένων, που δημοσιοποιούνται στο Διαδίκτυο, προβλέπονται τα ακόλουθα: «2.1 Τα στοιχεία των φυσικών προσώπων μη επιτηδευματιών που δημοσιοποιούνται στο διαδίκτυο είναι τα ακόλουθα: α) όνομα, επώνυμο και πατρώνυμο, β) ΑΦΜ, γ) περιοχή κατοικίας και ΤΚ, δ) αρμόδια ΔΟΥ, ε) το συνολικό καθαρό εισόδημα που υπόκειται σε φορολογία και στ) ο φόρος που αναλογεί στο εισόδημα. 2.2. Τα στοιχεία των φυσικών προσώπων επιτηδευματιών και των νομικών προσώπων που δημοσιοποιούνται στο διαδίκτυο είναι τα ακόλουθα: α) άνομα, επώνυμο και πατρώνυμο ή επωνυμία και τίτλος μιας επιχείρησης β) ΑΦΜ, γ) διεύθυνση έδρας και ΤΚ, δ) κύρια δραστηριότητα, ε) αρμόδια ΔΟΥ, στ) ημερομηνία έναρξης / διακοπής, ζ) τα καθαρά εισόδημα από Δ' και Ζ' πηγή, η) το συνολικό καθαρό εισόδημα που υπόκειται σε φορολογία και θ) ο φόρος που αναλογεί στο εισόδημα». Εξάλλου, σχετικά με τη διαδικασία πρόσβασης στα εν λόγω στοιχεία, προβλέπονται τα εξής: «3.1 Τα στοιχεία είναι προσβάσιμα από όλους τους ταυτοποιημένους χρήστες του πληροφοριακού συστήματος TAXISNET. Η ταυτοποίηση γίνεται μέσω των κωδικών TAXISNET που διαθέτουν οι χρήστες. 3.2. Η αναζήτηση γίνεται: α) βάσει ΑΦΜ και μέρους του επωνύμου και ονόματος του φυσικού προσώπου ή της επωνυμίας ή τίτλου μιας επιχείρησης ή β) βάσει διεύθυνσης και μέρους του επωνύμου και ονόματος του φυσικού προσώπου ή της επωνυμίας ή τίτλου μιας επιχείρησης. 3.3. Ο κάθε χρήστης δύναται να διενεργεί είκοσι ανακτήσεις πληροφοριών μηνιαίως. 3.4. Για κάθε ανάκτηση πληροφορίας το σύστημα της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων καταγράφει μόνο την ημερομηνία και τον ΑΦΜ του χρήστη που πραγματοποίησε την αναζήτηση, προκειμένου να διασφαλιστεί ο περιορισμός υπό 2.3». Σχετικά, τέλος, με την έναρξη εφαρμογής της, το εν λόγω σχέδιο Υπουργικής Απόφασης, προβλέπει: «Η παρούσα εφαρμόζεται από την 1^η Ιανουαρίου 2011. Κατά την πρώτη εφαρμογή θα αναρτηθούν στοιχεία φορολογικών καταλόγων του οικονομικού έτους 2010. Τα στοιχεία θα ανανεώνονται ετησίως χωρίς δυνατότητα ανάκτησης πληροφοριών για τα προηγούμενα έτη».

III. Στο προαναφερόμενο διαβιβαστικό έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών – ΓΓΠΣ αναφέρονται, επιπλέον, σχετικά με τη σύνταξη των καταλόγων φορολογουμένων τα εξής: «Οι κατάλογοι αυτοί συντάσσονταν μετά το πέρας της κεντρικής εκκαθάρισης από τη Μηχανογράφηση και αποστέλλονταν στις ΔΟΥ – πρακτική που έχει ατονήσει τα τελευταία έτη λόγω του απαιτούμενου όγκου των εκτυπώσεων. Περιελάμβαναν το σύνολο των

φορολογουμένων, φυσικών και νομικών προσώπων (επιτηδευματίες, μισθωτούς συνταξιούχους κ.λ.π.). Ως λοιπά στοιχεία θεωρούντο η διεύθυνση κατοικίας ή επιτηδείου και ο ΑΦΜ, άπου ήταν απαραίτητος δεδομένου ότι ο ΑΦΜ ως προσδιοριστέο στοιχείο των φορολογουμένων εμπίπτει στην έννοια των λοιπών στοιχείων, είναι απαιτητό στοιχείο για την υποβολή των πάσης φύσεως φορολογικών δηλώσεων και δεν είναι απόρρητος (βλ. γνωμοδ. ΝΣΚ υπ' αρ. 552/95). Επιπροσθέτως όπως προκύπτει από το εδάφιο η' της παρ. 5 του άρθρου 85 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 10 του άρθρου 12 του ΠΑ 186/1992 του ΚΒΣ, ως πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων επιτηδευματιών νοούνται το ονοματεπώνυμο ή επωνυμία, το επάγγελμα (δραστηριότητα), η διεύθυνση, ο ΑΦΜ και η αρμόδια ΔΟΥ. Ειδικά για τους επιτηδευματίες θεωρούμε ότι στα λοιπά στοιχεία θα πρέπει να συμπεριληφθεί η ημερομηνία έναρξης και διακοπής των δραστηριοτήτων τους, ώστε να καθίσταται αποτελεσματικότερος ο έλεγχος της γνησιότητας των εκδιδόμενων στοιχείων επί συναλλαγής μεταξύ επιτηδευματιών, οι οποίοι ενεργούν είτε ως πελάτες είτε ως προμηθευτές. Με τη νέα διάταξη το δικαίωμα πρόσβασης στο συγκεκριμένο κατάλογο φορολογουμένων, που αποτελεί δημόσια πληροφορία, περιλαμβάνει και τη χρήση του Διαδικτύου».

Εξάλλου, στο ίδιο έγγραφο αναφέρονται, σχετικά με τους σκοπούς, που επιδιώκονται με τη δημοσιοποίηση των καταλόγων φορολογουμένων κατά τα προαναφερόμενα, τα ακόλουθα: «Η δημοσιοποίηση των καταλόγων των φορολογουμένων στο διαδικτυακό τόπο της Γενικής Γραμματείας Πληροφορικών Συστημάτων αποτελεί ένα εύλογο μέτρο αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής. Με τη δυνατότητα πρόσβασης, υπό προϋποθέσεις, σε αυτή την ηλεκτρονική υπηρεσία, το Υπουργείο προσβλέπει στο να καλλιεργήσει κλίμα φορολογικής συμμόρφωσης με απώτερο στόχο την πάταξη της φοροδιαφυγής, καθόσον θα είναι πλέον προσβάσιμη η πληροφορία για το σύνολο των εισοδημάτων των φορολογουμένων. Συγκεκριμένα, μέσω της δημοσίευσης των δηλουμένων εισοδημάτων θα ασκείται κοινωνική πίεση σε φορολογουμένους που φοροδιαφεύγουν προκλητικά, προκειμένου να δηλώνουν εισοδήματα ανάλογα με τα προφανή έσοδα τους ή τον τρόπο ζωής τους.

Περαιτέρω, η δημοσιοποίηση των φορολογικών καταλόγων στο διαδίκτυο έχει ως στόχο την εξυπηρέτηση των πολιτών και των επιχειρήσεων διασφαλίζοντας στο μέγιστο δυνατό βαθμό την εγκυρότητα των συναλλαγών. Η δημοσιοποίηση των φορολογικών καταλόγων θα λειτουργήσει αποτρεπτικά στα φαινόμενα εξαπάτησης για συναλλαγές με πλαστά ή ψευδή

στοιχεία μέσω υπηρεσίας που θα δίνει τη δυνατότητα επιβεβαίωσης των στοιχείων των συναλλασσομένων μερών. Ενδεικτικά αναφέρουμε:

Επιβεβαίωση στοιχείων εκδότη ή λήπτη φορολογικού στοιχείου: Ταυτοποίηση των στοιχείων του ΑΦΜ και της ύπαρξης της επιχείρησης ως ενεργής κατά την ημερομηνία της συναλλαγής. Υποβοηθητική διαδικασία και κατά τη δημιουργία του αρχείου της συγκεντρωτικής κατάστασης πελατών / προμηθευτών ή της οριστικής δήλωσης ΦΜΥ κλπ.

Επιβεβαίωση στοιχείων συμβαλλομένων μερών: Διαδικασία αναγκαία στο στάδιο σύνταξης μισθωτηρίων συμβολαίων, καταστατικών σύστασης ή τροποποίησης εταιριών και παντός είδους συμφωνητικών, όπου είτε από κείμενες διατάξεις ο ΑΦΜ αποτελεί αναγκαίο στοιχείο του εγγράφου, είτε φορείς και επιχειρήσεις έχουν εισάγει ως απαραίτητη προϋπόθεση ολοκλήρωσης μίας συναλλαγής τους την ύπαρξη ΑΦΜ, ανάγοντας με αυτόν τον τρόπο το Υπουργείο Οικονομικών ως θεματοφύλακα των συμφερόντων τους και ως τη μόνη αξιόπιστη αρχή καταγραφής των συναλλασσομένων – φορολογουμένων».

Τέλος, στο ίδιο πάντα έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών – Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων αναφέρονται, σχετικά με την διαδικασία πρόσβασης στους εν λόγω φορολογικούς καταλόγους μέσω Διαδικτύου, τα ακόλουθα: «*Η πρόσβαση στους ηλεκτρονικούς καταλόγους θα διενεργείται από πιστοποιημένους χρήστες των ηλεκτρονικών υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών και θα υπάρχει ποσοτικός περιορισμός στον αριθμό των αναζητήσεων και των αποτελεσμάτων. Περαιτέρω η ανάκτηση πληροφοριών δε θα είναι δυνατή για προηγούμενα έτη. Με αυτόν τον τρόπο δυσχεραίνεται η μαζική εξαγωγή δεδομένων προστατεύοντας τα έτσι από επεξεργασία που δε δικαιολογείται από το σκοπό της διάταξης αυτής, όπως πχ, την εμπορική εκμετάλλευση των οικονομικών στοιχείων. Έτσι, τηρείται η αρχή της αναλογικότητας σε σχέση με την προστασία των προσωπικών δεδομένων και την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής».*

IV. Από τα έγγραφα, που υπέβαλε το Υπουργείο Οικονομικών – ΓΓΠΣ, ως συμπληρωματικά του αιτήματος γνωμοδότησης επί του σχεδίου Υπουργικής Απόφασης (Βλ. ιδίως, το με αρ. πρωτ. Αρχής Γ/ΕΙΣ/6310/22.10.2010 ενημερωτικό σημείωμα του Υπουργείου Οικονομικών – ΓΓΠΣ καθώς, επίσης, και το υπ' αρ. πρωτ. ΓρΓΓΠ 00001675 ΕΞ 2010 / 04.11.2010 έγγραφο της ίδιας υπηρεσίας), καθώς και από τα στοιχεία, που τέθηκαν υπόψη των εισηγητών της Αρχής κατά τη συνάντηση εργασίας με υπηρεσιακούς

παράγοντες της εν λόγω υπηρεσίας, στην έδρα της Αρχής, τη 03/11/2010, προκύπτει ότι το Υπουργείο Οικονομικών – ΓΓΠΣ είναι σε θέση, από τεχνική άποψη, εφόσον το επιτρέψει η Αρχή, να υλοποιήσει δύο διαφορετικές εφαρμογές σχετικά με την πρόσβαση σε δεδομένα των προαναφερομένων φορολογικών καταλόγων μέσω Διαδικτύου. Επισημαίνεται ότι – από καθαρά τεχνική άποψη – οι δύο αυτές τεχνικές εφαρμογές είναι δυνατό να λειτουργήσουν κατά τρόπο αυτόνομο, ώστε η Αρχή να δύναται: 1) είτε να επιτρέψει την υλοποίηση και των δύο αυτών εφαρμογών, 2) είτε να επιτρέψει την υλοποίηση της μίας μόνο εφαρμογής, 3) είτε να απαγορεύσει την υλοποίηση και των δύο εφαρμογών. Ειδικότερα:

V. Η πρώτη εφαρμογή αποτελεί ουσιαστικά την κύρια εφαρμογή, που έχει επεξεργαστεί το Υπουργείο Οικονομικών – ΓΓΠΣ, προκειμένου να υλοποιηθεί η σκοπούμενη δημοσιοποίηση στοιχείων των φορολογικών καταλόγων, η σύνταξη των οποίων προβλέπεται ρητά στις διατάξεις του άρθρου 85 παρ. 3 ΚΦΕ, μέσω Διαδικτύου. Πρόκειται για την εφαρμογή, η οποία αποσκοπεί – κατά το Υπουργείο Οικονομικών – πρωτίστως στην καλλιέργεια κλίματος φορολογικής συμμόρφωσης, με απώτερο στόχο την πάταξη της φοροδιαφυγής, καθόσον θα είναι πλέον προσβάσιμη ηλεκτρονικά και μέσω Διαδικτύου η πληροφορία για το σύνολο των εισοδημάτων των φορολογουμένων. Το Υπουργείο Οικονομικών – ΓΓΠΣ ρητά αποβλέπει, μέσω και της ηλεκτρονικής δημοσίευσης των δηλουμένων εισοδημάτων στο Διαδίκτυο, στην άσκηση κοινωνικής πίεσης σε φορολογουμένους που – κατά τους υπολογισμούς του – φοροδιαφεύγουν προκλητικά, προκειμένου να δηλώνουν εισοδήματα ανάλογα με τα προφανή έσοδα τους ή τον τρόπο ζωής τους.

Στο πλαίσιο της εν λόγω εφαρμογής, οι ηλεκτρονικοί κατάλογοι, που θα καταρτίζονται, θα δημοσιοποιούνται στο διαδικτυακό τόπο της ΓΓΠΣ εντός 20 ημερών από το πέρας της κεντρικής εκκαθάρισης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων. Ειδικά για τα νομικά πρόσωπα, οι σχετικοί κατάλογοι δημοσιοποιούνται εντός 30 ημερών από τη λήξη των προθεσμιών υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος που ισχύουν κατά περίπτωση. Τα στοιχεία θα ανανεώνονται ετησίως χωρίς τη δυνατότητα ανάκτησης πληροφοριών για τα προηγούμενα έτη. Η υπηρεσία θα είναι διαθέσιμη στους πιστοποιημένους χρήστες των ηλεκτρονικών

υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών. Τα στοιχεία των φορολογούμενων, που θα δημοσιεύονται, εξάγονται επίσης από τις βάσεις δεδομένων του TAXISnet. Η αυθεντικοποίηση των χρηστών της υπηρεσίας δημοσιοποίησης φορολογικών καταλόγων θα γίνεται με χρήση ζεύγους κωδικών (όνομα χρήστη και συνθηματικό), το οποίο αποδίδεται στους χρήστες μέσω της υπηρεσίας πιστοποίησης του TAXISnet, κατά τα προαναφερόμενα.

Η αναζήτηση στοιχείων γίνεται με τη συμπλήρωση συγκεκριμένων κριτηρίων και θα έχει πάντα ως αποτέλεσμα μία εγγραφή, δηλαδή τα στοιχεία ενός μόνο φορολογουμένου, ο οποίος ταυτοποιήθηκε με τα κριτήρια αναζήτησης. Εάν η αναζήτηση δεν είναι επιτυχής, ενημερώνεται ο χρήστης με μήνυμα λάθους. Όπως και στην προηγούμενη εφαρμογή, το αποτέλεσμα της αναζήτησης θα εμφανίζεται στην οθόνη του ηλεκτρονικού υπολογιστή του χρήστη, δεν θα δίνεται δυνατότητα άμεσης αποθήκευσης του αποτελέσματος σε κάποια διαρθρωμένη και επεξεργάσιμη μορφή αρχείου (πχ *.xls*, *.doc*, *.pdf*) και δεν θα μπορεί να χρησιμοποιηθεί το αποτέλεσμα αυτό ως επίσημο έγγραφο.

Θα καταγράφεται το ΑΦΜ του χρήστη, που πραγματοποίησε την αναζήτηση, και η ημερομηνία, κατά την οποία πραγματοποίησε την αναζήτηση, χωρίς να καταγράφεται κάποιο άλλο στοιχείο σχετικό με το περιεχόμενο της αναζήτησης. Σκοπός της εν λόγω καταγραφής θα είναι να υπάρχει ένας μετρητής, ο οποίος θα μηδενίζεται μετά από την πάροδο ενός μηνός, ώστε να διασφαλιστεί ότι κάθε χρήστης μπορεί να εκτελεί έως είκοσι (20) ανακτήσεις στοιχείων φορολογουμένων μηνιαίως.

Βασικό χαρακτηριστικό της πρώτης αυτής εφαρμογής αποτελεί η δυνατότητα πρόσβασης του χρήστη σε όλες τις πληροφορίες, που περιέχουν οι εν λόγω κατάλογοι φορολογουμένων, συμπεριλαμβανομένων και των πληροφοριών σχετικά με τα δηλωθέντα εισοδήματα του προσώπου (φυσικού ή νομικού), το οποίο αφορά η αναζήτηση, ή το φόρο, που αναλογεί σε αυτά.

Πρέπει να σημειωθεί σχετικά ότι το Υπουργείο Οικονομικών – ΓΓΠΣ ενημέρωσε την Αρχή με νεώτερο έγγραφό του (με αρ. πρωτ. ΓρΠΠ 0001711 ΕΞ 2010 και υπ' αρ. πρωτ Αρχής Γ/ΕΙΣ/6764/15-11-2010) για τη δυνατότητα δημοσιοποίησης *«των εισοδημάτων των φορολογουμένων σε βαθμίδες σύμφωνο με την ισχύουσα φορολογική κλίμακα του Ν. 3842/2010 (12.000 €, 16.000 €, 22.000 €, 26.000 €, 32.000 €, 40.000 €, 60.000 €, 100.000*

€, άνω των 100.000 €) και πρόβλεψη αντίστοιχης κλίμακας αναλογούντος φόρου για κάθε φορολογικό κλιμάκιο».

VI. Η δεύτερη εφαρμογή θα συνιστά ουσιαστικά μία υπηρεσία επαλήθευσης στοιχείων μητρώου φορολογουμένων, με βάση τα δεδομένα που τηρούνται στις βάσεις δεδομένων του Υπουργείου Οικονομικών – ΓΓΠΣ. Πρόκειται για υπηρεσία, που αποσκοπεί στη δυνατότητα επιβεβαίωσης των στοιχείων των συναλλασσομένων μερών με απώτερο στόχο την αποτροπή των φαινομένων εξαπάτησης σε συναλλαγές με πλαστά ή ψευδή στοιχεία. Μέσω της υπηρεσίας θα ταυτοποιείται ο ΑΦΜ και θα δηλώνεται η ύπαρξη της επιχείρησης ως ενεργής. Ενδεικτικά, θα μπορεί να γίνει επιβεβαίωση στοιχείων εκδότη ή λήπτη τιμολογίου αλλά και επιβεβαίωση στοιχείων συναλλασσόμενων μερών. Κατά το Υπουργείο Οικονομικών, η εφαρμογή θα συμβάλει στην ασφάλεια των συναλλαγών, μειώνοντας τις πιθανότητες διακίνησης πλαστών και εικονικών τιμολογίων.

Στο πλαίσιο της εν λόγω εφαρμογής, τα στοιχεία των φορολογούμενων θα εξάγονται από τις βάσεις δεδομένων του *TAXISnet*. Η αυθεντικοποίηση των χρηστών της υπηρεσίας θα γίνεται με χρήση ζεύγους κωδικών (όνομα χρήστη και συνθηματικό), το οποίο αποδίδεται στους χρήστες μέσω της υπηρεσίας πιστοποίησης του *TAXISnet*. Η αναζήτηση στοιχείων θα γίνεται με τη συμπλήρωση συγκεκριμένων κριτηρίων και θα έχει πάντα ως αποτέλεσμα μία εγγραφή, δηλαδή τα στοιχεία ενός μόνο φορολογούμενου (φυσικού ή νομικού προσώπου), ο οποίος ταυτοποιήθηκε με τα κριτήρια αναζήτησης. Εάν η αναζήτηση δεν είναι επιτυχής, θα ενημερώνεται ο χρήστης με μήνυμα λάθους. Το αποτέλεσμα της αναζήτησης θα εμφανίζεται στην οθόνη του ηλεκτρονικού υπολογιστή του χρήστη της εφαρμογής. Δεν θα δίνεται δυνατότητα άμεσης αποθήκευσης του αποτελέσματος σε κάποια διαρθρωμένη και επεξεργάσιμη μορφή αρχείου (πχ. *.xls*, *.doc*, *.pdf*) και δεν θα μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως επίσημο έγγραφο.

Δεν προβλέπεται περιορισμός στον αριθμό των αναζητήσεων και δεν θα γίνεται καμία καταγραφή σχετικά με τη χρήση της υπηρεσίας.

Συμπερασματικά, η εν λόγω εφαρμογή για τη λειτουργία της θα αντλεί πληροφορίες από τα στοιχεία των καταλόγων φορολογουμένων, όπως αυτοί προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 85 παρ. 3 ΚΦΕ, αλλά οι πληροφορίες, στις οποίες τελικά θα έχει πρόσβαση ο χρήστης της εφαρμογής, είναι λιγότερες από εκείνες, που περιέχουν συνολικά

οι κατάλογοι φορολογουμένων. Βασικό χαρακτηριστικό της αποτελεί η απουσία πληροφοριών σχετικά με τα δηλωθέντα εισοδήματα του προσώπου (φυσικού ή νομικού), το οποίο αφορά η αναζήτηση, ή το φόρο, που αναλογεί σε αυτά.

VIII. Στο σημείο αυτό πρέπει να επισημανθούν σχετικά με το μέτρο της σύνταξης καταλόγων φορολογουμένων και της δημοσιοποίησης αυτών και την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητάς του «για την αύξηση του αισθήματος ευθύνης των πολιτών, τον περιορισμό της φοροδιαφυγής και την επίτευξη της φορολογικής συμμόρφωσης και δικαιοσύνης», όπως ρητά αναφέρει το Υπουργείο Οικονομικών – ΓΓΠΣ, τα ακόλουθα: Το εν λόγω μέτρο προβλέπεται παλαιόθεν στην ελληνική έννομη τάξη, από σειρά διαδοχικών ρυθμίσεων (Βλ. σχετικά και τα έγγραφα που υποβλήθηκαν στην Αρχή με το υπ' αρ. πρωτ. Αρχής Γ/ΕΙΣ/6300/22-10-2010 τηλεμοιοτυπικό μήνυμα του Υπουργείου Οικονομικών – ΓΓΠΣ). Ειδικότερα, το άρθρο 14 του ΝΔ 3765/1957 *περί τροποποιήσεως και συμπληρώσεως των διατάξεων του ΝΔ 3323/1955 περί φορολογίας του εισοδήματος* προέβλεπε τη σύνταξη ετησίως από τον αρμόδιο οικονομικό έφορο, στη βάση των φορολογικών δηλώσεων που είχαν υποβληθεί και μετά από τις οριστικές εγγραφές, καταλόγου φορολογουμένων, που περιείχε τα ονοματεπώνυμα και λοιπά στοιχεία των προσώπων που υπόκειντο σε φορολογία, το καθαρό εισόδημα καθενός τους και το φόρο που αναλογούσε στο εισόδημα αυτό. Ο εν λόγω κατάλογος φορολογουμένων προβλεπόταν να παραμένει εκτεθειμένος καθ' όλη τη διάρκεια του οικονομικού έτους σε κατάλληλο μέρος του καταστήματος της οικείας οικονομικής εφορίας, «ώστε να δύναται να λαμβάνη γνώσιν τούτου πας τρίτος». Οι λεπτομέρειες εφαρμογής των διατάξεων του προαναφερομένου άρθρου θα καθορίζονταν με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

Στη συνέχεια, με τις διατάξεις του άρθρου 8 του Ν. 4045/1960 αντικαταστάθηκαν οι προαναφερόμενες ρυθμίσεις του άρθρου 14 του ΝΔ 3765/1957. Οι ρυθμίσεις του άρθρου 8 του Ν. 4045/1960 προέβλεπαν, μεταξύ άλλων, τη σύνταξη ετησίως από τον αρμόδιο οικονομικό έφορο καταλόγου φορολογουμένων «*κατά κλιμάκια καθαρού εισοδήματος*», τα οποία προσδιορίζονταν επακριβώς. Παρεχόταν στον Υπουργό Οικονομικών η δυνατότητα να προβλέπει στην οικεία απόφασή του για τη σύνταξη και δημοσιοποίηση των καταλόγων φορολογουμένων ότι δεν αναγράφονται στους καταλόγους φορολογούμενοι, των οποίων το καθαρό εισόδημα ήταν κατώτερο ποσού, που καθοριζόταν με την εν λόγω υπουργική

απόφαση. Εξάλλου, επιτρεπόταν η δημοσίευση από τον Τύπο ολόκληρου του καταλόγου φορολογουμένων, όπως αυτός συντασσόταν από τον αρμόδιο οικονομικό έφορο, αλλά απαγορευόταν – με την απειλή ποινών – η δια του Τύπου δημοσίευση μεμονωμένων ονομάτων φορολογουμένων ή τμημάτων μόνο του εν λόγω καταλόγου. Τέλος, με τις διατάξεις της παρ. 3 του εν λόγω άρθρου 8 του Ν. 4045/1960 προβλεπόταν διαδικασία δημοσιοποίησης καταλόγου παραβατών διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας.

Στη συνέχεια, με τις διατάξεις του άρθρου 11 του ΝΔ 4444/1964 τροποποιήθηκαν εκ νέου οι οικείες διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας σχετικά με τη σύνταξη καταλόγων φορολογουμένων και τη δυνατότητα δημοσιοποίησης αυτών δια της ανάρτησής τους στα καταστήματα των οικείων οικονομικών εφοριών. Ειδικότερα, με τις νεώτερες αυτές ρυθμίσεις οι κατάλογοι φορολογουμένων περιείχαν εφεξής στοιχεία φορολογουμένων ανάλογα με αυτά που προβλέπουν πλέον οι διατάξεις του άρθρου 85 παρ. 3 ΚΦΕ. Επιτρεπόταν η σύνταξη των εν λόγω καταλόγων ενδεχομένως και *«κατά κατηγορία επαγγέλματος»*. Τέλος, προβλεπόταν εφεξής απλώς ότι *«επιτρέπεται η δια των εφημερίδων δημοσίευσις των φορολογικών καταλόγων»*, γεγονός που σήμαινε την κατάργηση των προαναφερόμενων υποχρεώσεων που προέβλεπαν για τον Τύπο οι ως άνω διατάξεις του άρθρου 8 του Ν. 4045/1960.

Ακολούθως, το άρθρο 17 παρ. 2 του Ν. 1828/1989 προέβλεπε ότι *«ο κατάλογος των φορολογουμένων τοποθετείται σε πρόσφορη θέση του καταστήματος όχι μόνο της Οικονομικής Εφορίας αλλά και του Δήμου ή της Κοινότητας όπου εδρεύει η Οικονομική Εφορία ώστε να μπορεί να λαμβάνει γνώση αυτού οποιοσδήποτε»* (Βλ. σχετικά το προαναφερόμενο υπ' αρ. πρωτ. ΓρΓΓΠ 00001675 ΕΞ 2010 / 04.11.2010 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών – ΓΓΠΣ).

Η δυνατότητα δημοσιοποίησης καταλόγων φορολογουμένων προβλέπεται πλέον ρητά από τις διατάξεις του άρθρου 85 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ), ο οποίος κυρώθηκε από το Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/16.09.1994), όπως αυτές ισχύουν. Όπως ήδη προαναφέρθηκε, οι εν λόγω διατάξεις, όπως τροποποιήθηκαν από την παρ. 20 του άρθρου 8 του Ν. 3842/2010, προβλέπουν τη δημοσιοποίηση των καταλόγων φορολογουμένων και στο Διαδίκτυο.

Πρέπει να υπογραμμιστεί ότι αν και η δυνατότητα έντυπης δημοσιοποίησης των καταλόγων φορολογουμένων προβλέπεται ήδη από το 1957 (άρθρο 14 του ΝΔ 3765/1957), η εφαρμογή της στην πράξη δεν ήταν ούτε συνεπής ούτε ομοιόμορφη. Ειδικότερα, από τα στοιχεία που υπέβαλε στην Αρχή το Υπουργείο Οικονομικών – ΓΓΠΣ (Βλ. το προαναφερόμενο υπ’ αρ. πρωτ. Αρχής Γ/ΕΙΣ/6300/22-10-2010 τηλεομοιοτυπικό μήνυμα του Υπουργείου Οικονομικών – ΓΓΠΣ καθώς, επίσης, και τα συνημμένα στο προαναφερόμενο υπ’ αρ. πρωτ. ΓρΓΓΠ 00001675 ΕΞ 2010 / 04.11.2010 έγγραφο της ίδιας υπηρεσίας) προκύπτει ότι οι εν λόγω κατάλογοι τυπώθηκαν κατά τρόπο περιστασιακό και αποσπασματικό (πχ. στη διάρκεια της μεταπολίτευσης, κατά τα έτη 1980 και 1983). Δεν προσκομίστηκαν στην Αρχή οι σχετικές Υπουργικές Αποφάσεις για την εκτέλεση των σχετικών διατάξεων νόμου, αλλά ενημερωτικά σημειώματα των φορολογικών αρχών που αναφέρονται στη δημοσιοποίηση των εν λόγω καταλόγων φορολογουμένων, χωρίς να μνημονεύουν ρητά τις σχετικές Υπουργικές Αποφάσεις. Παραμένει, επίσης, αδιευκρίνιστο το εάν οι έντυπες εκδόσεις των εν λόγω καταλόγων φορολογουμένων κυκλοφόρησαν πραγματικά ή εάν οι κατά τόπου εφορίες προέβησαν όντως στην ανάρτησή τους. Εξάλλου, οι σχετικές εκδόσεις δεν ήταν ομοιόμορφες, αλλά το περιεχόμενό τους (ιδίως, όσον αφορά τις κατηγορίες των ενδιαφερομένων φορολογουμένων) προσδιοριζόταν εκάστοτε από τις σχετικές εγκυκλίους, κυρίως για πρακτικούς λόγους, που αφορούσαν το μεγάλο αριθμό των ενδιαφερομένων φορολογουμένων.

ΙΧ. Σχετικά με το μέτρο της δημοσιοποίησης φορολογικών καταλόγων σε άλλες έννομες τάξεις, αναφέρονται συνοπτικά τα ακόλουθα: Σύμφωνα με τα στοιχεία, που υπέβαλε στην Αρχή το Υπουργείο Οικονομικών – ΓΓΠΣ (Βλ. τα υπ’ αρ. πρωτ. Αρχής Γ/ΕΙΣ/6761/15-11-2010 και Γ/ΕΙΣ/6766/15-11-2010 τηλεομοιοτυπικά μηνύματα του Υπουργείου Οικονομικών – ΓΓΠΣ), το Υπουργείο υπέβαλε σειρά εγγραφών ερωτημάτων σε Κράτη – μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης *«σχετικά με τη δημοσίευση φορολογικών στοιχείων, με τα αντίστοιχα ονόματα των φορολογουμένων στο Διαδίκτυο»*. Έλαβε απαντήσεις από τις ακόλουθες χώρες: Ηνωμένο Βασίλειο, Ρουμανία, Κύπρο, Λετονία, Φινλανδία, Αυστρία, Σλοβενία, Σλοβακία, Ισπανία, Εσθονία και Νορβηγία. Από τις χώρες αυτές, μόνο στη Νορβηγία και στη Φινλανδία οι αρμόδιες φορολογικές αρχές προβαίνουν σε δημοσιοποίηση καταλόγων με στοιχεία φορολογουμένων στο Διαδίκτυο. Εξάλλου, και

στις δύο αυτές χώρες επιτρέπεται, επίσης, η δημοσιοποίηση καταλόγων με στοιχεία φορολογουμένων σε έντυπη μορφή καθώς, επίσης, και η δημοσίευση των καταλόγων αυτών στον Τύπο (τόσο σε έντυπη όσο και σε ηλεκτρονική μορφή).

Το Υπουργείο Οικονομικών – ΓΓΠΣ επικαλείται (Βλ. το προαναφερόμενο υπ’ αρ. πρωτ. ΓρΓΓΠ 00001675 ΕΞ 2010 / 04.11.2010 έγγραφό του) το παράδειγμα της Νορβηγίας και της Φινλανδίας, σχετικά με το μέτρο της δημοσιοποίησης φορολογικών καταλόγων, ως εξής: *«Θα θέλαμε να σημειώσουμε ότι η αποτελεσματικότητα του μέτρου έχει ήδη κριθεί στην πράξη στις σκανδιναβικές χώρες που κατέχουν την πρώτη θέση στην Ευρωπαϊκή Ένωση στα φορολογικά έσοδα, τα έσοδα από άμεσους φόρους και τα έσοδα από φυσικό και νομικό πρόσωπα ως ποσοστό του ΑΕΠ. Περαιτέρω, οι χώρες που εφαρμόζουν το μέτρο της δημοσίευσης των φορολογικών δεδομένων βρίσκονται στις 10 καλύτερες θέσεις της κατάταξης που προαναφέρθηκε για τη διαφθορά».*

Τέλος, αξίζει να αναφερθεί συνοπτικά και η περίπτωση της Ιταλίας, όπου σε ρυθμίσεις για τη δημοσιοποίηση καταλόγων φορολογουμένων δια της αναρτήσεώς τους στις έδρες φορολογικών αρχών και ΟΤΑ επιχειρήθηκε και η δημοσιοποίησή τους από τις φορολογικές αρχές στο Διαδίκτυο. Ωστόσο, η εν λόγω δημοσιοποίηση καταλόγων φορολογουμένων στο Διαδίκτυο κρίθηκε παράνομη από τον ιταλό Επόπτη για την προστασία του ατόμου από την επεξεργασία δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα (*Garante per la protezione dei dati personali*), με την απόφασή του της 06/05/2008.

Μετά από την εξέταση των προαναφερομένων στοιχείων, αφού αναγνώστηκαν τα πρακτικά των συνεδριάσεων της 02/12/2010, 09/12/2010, 16/12/2010 και 23/12/2010 άκουσε τους εισηγητές και μετά από διεξοδική συζήτηση,

Η Αρχή εκδίδει την ακόλουθη

ΓΝΩΜΟΛΟΓΗΣΗ

1. Το άρθρο 9Α του Συν/τος ορίζει ότι *«καθένας έχει δικαίωμα προστασίας από τη συλλογή, επεξεργασία και χρήση, ιδίως με ηλεκτρονικά μέσα, των προσωπικών του δεδομένων, όπως νόμος ορίζει. Η προστασία των προσωπικών δεδομένων διασφαλίζεται από ανεξάρτητη αρχή, που συγκροτείται και λειτουργεί όπως νόμος ορίζει»*. Το άρθρο 5Α του Συν/τος ορίζει τα εξής: *«1. Καθένας έχει δικαίωμα στην πληροφόρηση, όπως νόμος ορίζει. Περιορισμοί στο δικαίωμα αυτό είναι δυνατόν να επιβληθούν με νόμο μόνο εφόσον είναι απολύτως αναγκαίοι και δικαιολογούνται για λόγους εθνικής ασφάλειας, καταπολέμησης του εγκλήματος ή προστασίας δικαιωμάτων και συμφερόντων τρίτων. 2. Καθένας έχει δικαίωμα συμμετοχής στην Κοινωνία της Πληροφορίας. Η διευκόλυνση της πρόσβασης στις πληροφορίες που διακινούνται ηλεκτρονικά, καθώς και της παραγωγής, ανταλλαγής και διάδοσής τους αποτελεί υποχρέωση του Κράτους, τηρουμένων πάντοτε των εγγυήσεων των άρθρων 9, 9Α και 19»*. Τέλος, το άρθρο 25 παρ. 1 του Συν/τος ορίζει ότι *«Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. Όλα τα κρατικά όργανα υποχρεούνται να διασφαλίζουν την ανεμπόδιστη και αποτελεσματική άσκησή τους. Τα δικαιώματα αυτά ισχύουν και στις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών στις οποίες προσιδιάζουν. Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας»*.

2. Το άρθρο 8 της ΕΣΔΑ, που αναφέρεται στο δικαίωμα σεβασμού της ιδιωτικής και οικογενειακής ζωής, ορίζει ότι: *«1. Παν πρόσωπον δικαιούται εις τον σεβασμόν της ιδιωτικής και οικογενειακής ζωής του, της κατοικίας του και της αλληλογραφίας του. 2. Δεν επιτρέπεται να υπάρξη επέμβασις δημοσίας αρχής εν τη ασκήσει του δικαιώματος τούτου, εκτός εάν η επέμβασις αύτη προβλέπεται υπό του νόμου και αποτελεί μέτρον το οποίον, εις μίαν δημοκρατικήν κοινωνίαν είναι αναγκαίον δια την εθνικήν ασφάλειαν, την δημοσίαν ασφάλειαν, την οικονομικήν ευημερίαν της χώρας, την προάσπισιν της τάξεως και την*

πρόληψιν ποινικών παραβάσεων, την προστασίαν της υγείας ή της ηθικής, ή την προστασίαν των δικαιωμάτων και ελευθεριών άλλων».

3. Το άρθρο 8 του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης ορίζει για την προστασία των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα τα ακόλουθα: «1. Κάθε πρόσωπο έχει δικαίωμα στην προστασία των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα που το αφορούν. 2. Η επεξεργασία αυτών των δεδομένων πρέπει να γίνεται νομίμως, για καθορισμένους σκοπούς και με βάση τη συγκατάθεση του ενδιαφερομένου ή για άλλους θεμιτούς λόγους που προβλέπονται από το νόμο. Κάθε πρόσωπο έχει δικαίωμα να έχει πρόσβαση στα συλλεγμένα δεδομένα που το αφορούν και να επιτυγχάνει τη διόρθωσή τους. 3. Ο σεβασμός των κανόνων αυτών υπόκειται στον έλεγχο ανεξάρτητης αρχής». Εξάλλου, το άρθρο 51 παρ. 1 του ίδιου Χάρτη ορίζει ότι: «1. Οι διατάξεις του παρόντος Χάρτη απευθύνονται στα όργανα και τους οργανισμούς της Ένωσης, τηρουμένης της αρχής της επικουρικότητας, καθώς και στα κράτη μέλη, μόνον όταν εφαρμόζουν το δίκαιο της Ένωσης. Κατά συνέπεια, οι ανωτέρω σέβονται τα δικαιώματα, τηρούν τις αρχές και προάγουν την εφαρμογή τους, σύμφωνα με τις αντίστοιχες αρμοδιότητές τους». Ακολούθως, το άρθρο 52 του Χάρτη ορίζει, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα: «1. Κάθε περιορισμός στην άσκηση των δικαιωμάτων και ελευθεριών που αναγνωρίζονται στον παρόντα Χάρτη πρέπει να προβλέπεται από το νόμο και να τηρεί το βασικό περιεχόμενο των εν λόγω δικαιωμάτων και ελευθεριών. Τηρουμένης της αρχής της αναλογικότητας, περιορισμοί επιτρέπεται να επιβάλλονται μόνον εφόσον είναι αναγκαίοι και ανταποκρίνονται πραγματικά σε στόχους γενικού ενδιαφέροντος που αναγνωρίζει η Ένωση ή στην ανάγκη προστασίας των δικαιωμάτων και ελευθεριών των τρίτων. (...)». Ο Χάρτης Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης είναι εφαρμοστέος, καθόσον το αντικείμενο της γνωμοδότησεως διέπεται και από τις διατάξεις του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όπως ειδικότερα της Οδηγίας 95/46/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 24^{ης} Οκτωβρίου 1995 για την προστασία των φυσικών προσώπων έναντι της επεξεργασίας δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα και για την ελεύθερη κυκλοφορία των δεδομένων αυτών.

4. Το άρθρο 6 της Οδηγίας 95/46/EK ορίζει για τις αρχές, που πρέπει να τηρούνται ως προς την ποιότητα των δεδομένων, τα ακόλουθα: «1. Τα κράτη μέλη προβλέπουν ότι τα δεδομένα προσωπικού χαρακτήρα πρέπει: α) να υφίστανται σύννομη και θεμιτή επεξεργασία.

β) να συλλέγονται για καθορισμένους, σαφείς και νόμιμους σκοπούς και η μεταγενέστερη επεξεργασία τους να συμβιβάζεται με τους σκοπούς αυτούς. Η μεταγενέστερη επεξεργασία για ιστορικούς, στατιστικούς ή επιστημονικούς σκοπούς δεν θεωρείται ασυμβίβαστη εφόσον τα κράτη μέλη προβλέπουν κατάλληλες εγγυήσεις. γ) να είναι κατάλληλα, συναφή προς το θέμα και όχι υπερβολικά σε σχέση με τους σκοπούς για τους οποίους συλλέγονται και υφίστανται επεξεργασία. δ) να είναι ακριβή και, εφόσον χρειάζεται, να ενημερώνονται πρέπει να λαμβάνονται όλα τα εύλογα μέτρα ώστε δεδομένα ανακριβή ή ελλιπή σε σχέση με τους σκοπούς για τους οποίους έχουν συλλεγεί ή υφίστανται κατόπιν επεξεργασία, να διαγράφονται ή να διορθώνονται. ε) να διατηρούνται με μορφή που επιτρέπει τον προσδιορισμό της ταυτότητας των προσώπων στα οποία αναφέρονται μόνο κατά τη διάρκεια περιόδου που δεν υπερβαίνει την απαιτούμενη για την επίτευξη των σκοπών για τους οποίους έχουν συλλεγεί ή για τους οποίους αργότερα υφίστανται επεξεργασία. Τα κράτη μέλη προβλέπουν κατάλληλες εγγυήσεις για τα δεδομένα προσωπικού χαρακτήρα που διατηρούνται πέραν της περιόδου αυτής για σκοπούς ιστορικούς, στατιστικούς ή επιστημονικούς. 2. Εναπόκειται στον υπεύθυνο της επεξεργασίας να εξασφαλίσει την τήρηση της παραγράφου 1».

5. Το άρθρο 15 παρ. 1 του Ν. 2472/1997 ορίζει ότι: «Συνιστάται Αρχή Προστασίας Δεδομένων Προσωπικού Χαρακτήρα (Αρχή), με αποστολή την εποπτεία της εφαρμογής του παρόντος νόμου και άλλων ρυθμίσεων που αφορούν την προστασία του ατόμου από την επεξεργασία δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα καθώς και την ενάσκηση των αρμοδιοτήτων που της ανατίθενται κάθε φορά».

6. Το άρθρο 19 παρ. 1 του Ν. 2472/1997 ορίζει, μεταξύ άλλων, ότι: «Η Αρχή έχει τις εξής ιδίως αρμοδιότητες: (...) (θ') Γνωμοδοτεί για κάθε ρύθμιση που αφορά την επεξεργασία και προστασία δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα. (...) (ιγ') (...) Εξετάζει επίσης αιτήσεις του υπευθύνου επεξεργασίας με τις οποίες ζητείται ο έλεγχος και η εξακρίβωση της νομιμότητας της επεξεργασίας. (...)».

7. Οι διατάξεις του άρθρου 85 ΚΦΕ, όπως τροποποιήθηκαν πρόσφατα από την παρ. 20 του άρθρου 8 του Ν. 3842/2010 για την αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις (ΦΕΚ Α' 58/23.04.2010), έχουν ως εξής: «1. Οι δηλώσεις φόρου του παρόντος χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για

φορολογικούς σκοπούς και δεν επιτρέπεται η χρησιμοποίησή τους για δίωξη εκείνου που υπέβαλε τη δήλωση ή του προσώπου από το οποίο αυτός απέκτησε το εισόδημα, για παράβαση των κειμένων διατάξεων. 2. Οι φορολογικές δηλώσεις, τα φορολογικά στοιχεία, οι εκθέσεις, οι πράξεις προσδιορισμού αποτελεσμάτων, τα φύλλα ελέγχου, οι αποφάσεις του προϊστάμενου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και κάθε στοιχείο του φακέλου που έχει σχέση με τη φορολογία ή άπτεται αυτής είναι απόρρητα και δεν επιτρέπεται η γνωστοποίηση τους σε οποιονδήποτε άλλον εκτός από το φορολογούμενο στον οποίο αφορούν αυτά. 3. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας συντάσσει κάθε έτος, με βάση τις δηλώσεις που του επιδίδονται, κατάλογο φορολογουμένων, ο οποίος περιέχει το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τον τίτλο και τα λοιπά στοιχεία τους, το καθαρό εισόδημα από τις κατηγορίες Δ και Ζ, το συνολικό καθαρό εισόδημα το οποίο υπόκειται σε φορολογία, καθώς και το φόρο που αναλογεί σε αυτό. Ο κατάλογος αυτός καταρτίζεται μέσα σε έξι (6) μήνες από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων και συμπληρώνεται με τα αντίστοιχα στοιχεία της οριστικοποίησης της εγγραφής του υποχρέου. Τοποθετείται σε πρόσφορη θέση στο κατάστημα της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και των δήμων ή κοινοτήτων όπου εδρεύει δημόσια οικονομική υπηρεσία, ώστε να μπορεί να λαμβάνει γνώση αυτού οποιοσδήποτε. Επιτρέπεται η έκδοση καταλόγων των φορολογουμένων όλης της χώρας, καθώς και η δημοσίευσή τους στις εφημερίδες. Ο κατάλογος είναι διαθέσιμος στο διαδικτυακό τόπο της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων. Η πρόσβαση στον κατάλογο γίνεται κατόπιν ταυτοποίησης του χρήστη και περιορίζεται με βάση συγκεκριμένα ποσοτικά και ποιοτικά κριτήρια. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται όλες οι αναγκαίες λεπτομέρειες για την πρόσβαση στον κατάλογο αυτόν. Επιτρέπεται να γίνεται από τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών η προεκτύπωση στις ετήσιες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων των ποσών του καθαρού εισοδήματος μισθωτών υπηρεσιών και του αναλογούντος και παρακρατηθέντος φόρου επί αυτών, καθώς και των λοιπών διαθέσιμων στοιχείων του υποχρέου, της συζύγου του και των προσώπων που τους βαρύνουν. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 και μετά. 4. Τα στοιχεία που αναφέρονται στους καταλόγους των φορολογουμένων δεν αποτελούν απόρρητο και ο προϊστάμενος της

δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας υποχρεούται να χορηγεί, ύστερα από αίτηση, βεβαίωση για τα στοιχεία αυτά σε οποιονδήποτε τρίτο ο οποίος έχει έννομο συμφέρον και το αποδεικνύει.

5. Κατ'εξαίρεση επιτρέπεται, αποκλειστικά και μόνο: (στη συνέχεια της παραγράφου αυτής ορίζονται κατά τρόπο ειδικό και περιοριστικό έντεκα περιπτώσεις κάμψης του φορολογικού απορρήτου, όπως αυτό ορίζεται στην παρ. 2 του ίδιου άρθρου) (...) 9. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ορίζεται για όλη τη χώρα ή για ορισμένες μόνο περιφέρειες, ανάλογα με τον πληθυσμό, το ύψος του εισοδήματος πάνω από το οποίο, οι φορολογούμενοι που το αποκτούν, θα περιλαμβάνονται στους καταλόγους των φορολογουμένων, καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια αναγκαία για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 3».

Εξάλλου, οι παρ. 6, 7 και 8 του άρθρου 85 του ΚΦΕ προβλέπουν πειθαρχικές και ποινικές ευθύνες για τα πρόσωπα, που παραβιάζουν φορολογικό απόρρητο του ίδιου άρθρου.

8. Σύμφωνα με τα οριζόμενα στις προαναφερόμενες διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 1 στοιχ. (θ') και (ιγ') του Ν. 2472/1997, η Αρχή έχει αρμοδιότητα να γνωμοδοτήσει στο ερώτημα του Υπουργείου Οικονομικών – ΓΠΠΣ, ως υπευθύνου επεξεργασίας, σχετικά με το εάν συνάδει με την προστασία του ατόμου από την επεξεργασία δεδομένων του προσωπικού χαρακτήρα η δημοσιοποίηση από το Υπουργείο Οικονομικών καταλόγων φορολογουμένων στο Διαδίκτυο. Εξάλλου, από το συνδυασμό των διατάξεων αυτών, ερμηνευομένων υπό το πρίσμα του άρθρου 28 της Οδηγίας 95/46/EK, προκύπτει ότι η γνωμοδοτική αρμοδιότητα της Αρχής πρέπει να ασκείται εγκαίρως τόσο στο στάδιο καταρτίσεως νομοθετικών ή κανονιστικών ρυθμίσεων όσο και στο σχεδιασμό επιμέρους επεξεργασιών. Στην προκειμένη περίπτωση, η Αρχή δεν είχε μέχρι τώρα την ευκαιρία να εξετάσει τη συμβατότητα των ρυθμίσεων του άρθρου 85 παρ. 3 του ΚΦΕ προς κανόνες υπέρτερης τυπικής ισχύος, όπως το άρθρο 9Α του Συντάγματος, το άρθρο 8 της ΕΣΔΑ και η Οδηγία 95/46/EK. Συνεπώς, με την παρούσα γνωμοδότησή της η Αρχή πρέπει να κρίνει το κατά πόσον συνάδει με τις ρυθμίσεις για την προστασία του ατόμου από την επεξεργασία δεδομένων του προσωπικού χαρακτήρα όχι μόνο η δημοσιοποίηση από το Υπουργείο Οικονομικών, ως υπεύθυνο επεξεργασίας, καταλόγων φορολογουμένων στο Διαδίκτυο, εν όψει του ως άνω υποβληθέντος σχεδίου Υπουργικής Απόφασης, αλλά και

ευρύτερα η δημοσιοποίηση καταλόγων φορολογουμένων δια της αναρτήσεώς τους στα καταστήματα των κατά τόπους δημόσιων οικονομικών υπηρεσιών και των δήμων ή κοινοτήτων, όπου εδρεύει δημόσια οικονομική υπηρεσία, καθώς, επίσης, και η δημοσιοποίησή τους δια του Τύπου.

9. Ειδικότερα, η Αρχή έχει αρμοδιότητα να γνωμοδοτήσει σχετικά με τα προαναφερθέντα ζητήματα, καθόσον: (1) οι πληροφορίες, που περιέχονται στους καταλόγους φορολογουμένων, συνιστούν δεδομένα προσωπικού χαρακτήρα των υποκειμένων τους, εφόσον αφορούν φυσικά πρόσωπα. Αντίθετα, τα φορολογικά δεδομένα, που αναφέρονται σε νομικά πρόσωπα, δεν συνιστούν δεδομένα προσωπικού χαρακτήρα, όπως ρητά προκύπτει από τις διατάξεις των άρθρων 1 και 2 στοιχ. (γ') του Ν. 2472/1997. (2) τα προαναφερόμενα δεδομένα προσωπικού χαρακτήρα υφίστανται περισσότερες διαδοχικές και διακριτές επεξεργασίες (συλλογή, καταχώριση, οργάνωση, διατήρηση ή αποθήκευση, τροποποίηση, εξαγωγή, χρήση, διαβίβαση, συσχέτιση ή συνδυασμό, διασύνδεση, δέσμευση, διαγραφή, καταστροφή), σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 2 στοιχ. (δ') του Ν. 2472/1997, (3) οι εν λόγω επεξεργασίες είναι τουλάχιστον εν μέρει αυτοματοποιημένες, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 1 του Ν. 2472/1997, και (4) τα προαναφερόμενα δεδομένα προσωπικού χαρακτήρα τηρούνται σε αρχεία, τα οποία είναι όντως διαρθρωμένα, υπό την έννοια των διατάξεων των άρθρων 2 στοιχ. (ε') και 3 παρ. 1 του Ν. 2472/1997, καθόσον είναι προσιτά στους αρμόδιους υπαλλήλους του Υπουργείου Οικονομικών, ως υπευθύνου επεξεργασίας, με κριτήρια, τουλάχιστον, το ονοματεπώνυμο και το ΑΦΜ του φορολογουμένου.

10. Όπως προκύπτει από τις διατάξεις του άρθρου 85 ΚΦΕ, ο πρωταρχικός σκοπός των ρυθμίσεων αυτών συνίσταται στην κατοχύρωση του φορολογικού απορρήτου, ως βασικής αρχής του φορολογικού δικαίου, και, ακολούθως, στην πρόβλεψη των κατ' εξαίρεση περιοριστικά οριζόμενων περιπτώσεων κάμψης του. Στο πλαίσιο αυτό, όπως παγίως δέχεται η νομολογία των δικαστηρίων της χώρας¹ καθώς, επίσης, και η Αρχή στις σχετικές πράξεις και αποφάσεις της² και το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους στις οικείες

¹ Βλ., ενδεικτικά, ΣτΕ 245/1984, Μον. Πρ. Θεσ/κης 929/1987, Μον. Πρ. Θεσ/κης 1884/1988, Πολ. Πρωτ. Αθηνών 10131/1991 in ΝΟΜΟΣ, και τις εκεί αναφερόμενες αποφάσεις.

² Βλ. ιδίως τις αποφάσεις της Αρχής 59/1999 σχετικά με σύσταση προς τον ΟΠΑΠ, 47/2003 και 30/2007, καθώς και τις πράξεις της Αρχής με αρ. πρωτ. 1423/19.04.2005 και 3820/13.10.2005.

γνωμοδοτήσεις του³, από τις διατάξεις που θεσπίζουν το απόρρητο φορολογικών στοιχείων – και, ιδίως, από εκείνες του άρθρου 85 παρ. 2 ΚΦΕ, που ορίζει 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» – προκύπτει ότι κανόνας είναι το φορολογικό απόρρητο, το οποίο κάμπτεται μόνο στις περιπτώσεις, που θεσπίζει ρητά και κατά τρόπο περιοριστικό ο νομοθέτης. Στο πλαίσιο αυτό, όπως παγίως γίνεται δεκτό, σκοπός της καθιέρωσης του απορρήτου των φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 85 παρ. 2 ΚΦΕ, «είναι αφενός μεν η προστασία του συμφέροντος των φορολογουμένων και η εδραίωση της πεποίθησης σε αυτούς ότι τα φορολογικά τους στοιχεία δεν πρόκειται να περιέλθουν σε γνώση οιασδήποτε τρίτου, αφετέρου δε η προστασία του δημόσιου συμφέροντος, αφού στο πλαίσιο του φορολογικού απορρήτου οι φορολογούμενοι δηλώνουν ευχερέστερα πληροφορίες χρήσιμες για την ανίχνευση και εξακρίβωση της φορολογητέας ύλης από τη φορολογική αρχή»⁴. Συναφώς και η ολομέλεια του ΝΣΚ έχει δεχθεί προσφάτως⁵ ότι: «οι ρυθμίσεις που θεσπίζουν το φορολογικό απόρρητο και την προστασία του, συγκροτούν ένα αυστηρό νομοθετικό πλαίσιο που καλύπτει το σύνολο των στοιχείων εκείνων τα οποία δημιουργούν ή προσδιορίζουν τη φορολογική ενοχή του φυσικού ή νομικού προσώπου στα πλαίσια της άμεσης ή έμμεσης φορολογίας (βλ. εισηγητική έκθεση επί του άρθρου 69 του Ν.Δ. 3323/55). Είναι σαφές ότι η καθιέρωση του απορρήτου των φορολογικών στοιχείων αποβλέπει προεχόντως στην εδραίωση της πεποιθήσεως μεταξύ των φορολογουμένων ότι τα φορολογικά αυτών στοιχεία δεν θα περιέλθουν σε γνώση οιασδήποτε τρίτου. Με τον τρόπο αυτό επιδιώκεται η οικοδόμηση σχέσεων εμπιστοσύνης μεταξύ

³ Βλ. ιδίως Γνωμ. ΝΣΚ 326/2004, Γνωμ. ΟλΝΣΚ 208/2005, Γνωμ. ΝΣΚ 244/2010, in NOMOS. Επίσης, Γνωμ. ΟλΝΣΚ 19/2009, in NOMOS. Για τους λόγους, που πρόκρινε η πλειοψηφία της ΟλΝΣΚ στη γνωμοδότησή της αυτή, τροποποιήθηκαν, άλλωστε, στη συνέχεια οι διατάξεις του άρθρου 85 παρ. 5 του ΚΦΕ, οπότε και προστέθηκε εκεί το στοιχείο (θ'), που έχει ως εξής: *Η χορήγηση στοιχείων στα Γραφεία και τα μέλη του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, καθώς και στους δικηγόρους του Δημοσίου για την υποστήριξη των δικαιωμάτων του Δημοσίου ή απόκρουση των κατ' αυτού αξιώσεων τρίτων ενώπιον των δικαστηρίων*».

⁴ Βλ. ΨΥΧΟΓΙΟΣ Θεόδωρος, *Το φορολογικό απόρρητο*, ΔΦΝ, 2000. σσ. 163-170, σελ. 166, ο οποίος παραπέμπει σχετικά σε γνωμ. Εισ. ΑΠ. 36/1959 Ποιν. Χρον. Θ' σελ. 585, 182/1959 ΕΕΝ 1959 σελ. 656, 46/1956 ΕΕΝ 1957 σελ. 117, Εγκ. ΠΔ 99/77 παρ. 205

⁵ Βλ. Γνωμ. ΟλΝΣΚ 19/2009, in NOMOS.

φορολογούμενου και φορολογικής αρχής, οι οποίες υποστηρίζουν την αποτελεσματικότερη ευόδωση των δημοσιονομικών σκοπών. Είναι προφανές επίσης ότι, θεσπίζοντας ο νομοθέτης το φορολογικό απόρρητο, σκοπό έχει και την προστασία του φορολογούμενου, με την απαγόρευση υπεισελεύσεως αναρμόδιων τρίτων στον κύκλο της οικονομικής του δράσεως και γενικότερα της περιουσιακής του καταστάσεως. (...)». Συνεπώς, από την αυστηρή και απόλυτη διατύπωση των περί φορολογικού απορρήτου διατάξεων προκύπτει ότι το φορολογικό απόρρητο δεσμεύει την αρμόδια φορολογική αρχή έναντι του εκάστοτε ενδιαφερόμενου φορολογουμένου προσώπου και υποχρεώνει τα αρμόδια φορολογικά όργανα να απέχουν από κάθε ενέργεια, εξ αιτίας της οποίας τα φορολογικά στοιχεία του εν λόγω φορολογουμένου θα μπορούσαν να περιέλθουν σε οποιοδήποτε τρίτο πρόσωπο, εκτός από τις εξαιρέσεις, που ορίζονται κατά τρόπο περιοριστικό στο νόμο.

11. Ωστόσο, από τις διατάξεις του άρθρου 85 παρ. 3 και 9 ΚΦΕ προβλέπεται, επίσης ρητά, η δυνατότητα δημοσιοποίησης καταλόγων φορολογουμένων τόσο σε έντυπη μορφή (από τη Διοίκηση και δια του Τύπου) όσο, πλέον, και σε ηλεκτρονική μορφή μέσω Διαδικτύου. Οι πληροφορίες, που αναφέρονται κατά τρόπο περιοριστικό στο άρθρο 85 παρ. 3 ΚΦΕ ως στοιχεία των καταλόγων φορολογουμένων, που δύνανται να καταρτιστούν ετησίως και να δημοσιοποιηθούν, εξαιρούνται, συνεπώς, ρητά από την προστασία του φορολογικού απορρήτου, που κατοχυρώνεται, κατά τα προαναφερόμενα, στην παρ. 2 του ίδιου άρθρου. Οι πληροφορίες αυτές είναι: το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία του υπόχρεου, ο τίτλος και τα λοιπά στοιχεία τους (εδώ δύνανται να υπαχθούν και οι πληροφορίες σχετικά με το ΑΦΜ του υπόχρεου και τη δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας ή έδρας), το καθαρό εισόδημα από τις κατηγορίες Δ και Ζ (δηλαδή, τις κατηγορίες *Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις* και *Εισόδημα από υπηρεσίες ελεύθερων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή*), το συνολικό καθαρό εισόδημα το οποίο υπόκειται σε φορολογία. καθώς και το φόρο που αναλογεί σε αυτό.

12. Στην υπό κρίση περίπτωση τίθεται το ζήτημα του αναγκαίου συγκερασμού μεταξύ του δημοσίου συμφέροντος για την πάταξη της φοροδιαφυγής και της καταχρηστικής φοροαποφυγής και των επιταγών της ουσιαστικής κατοχύρωσης του θεμελιώδους δικαιώματος του ατόμου στην προστασία των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα που το αφορούν, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις υπέρτερης τυπικής ισχύος των άρθρων

9Α του Συν/τος, 8 της ΕΣΔΑ, 8 του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, της Σύμβασης 108 (1981) του Συμβουλίου της Ευρώπης για την προστασία των ατόμων από την αυτοματοποιημένη επεξεργασία προσωπικών δεδομένων, η οποία κυρώθηκε με το Ν. 2068/1992 (ΦΕΚ Α΄ 118) και τέθηκε σε ισχύ ως προς την Ελλάδα την 01/12/1995 με την Ανακοίνωση Υπ. Εξωτερικών Φ.0546/4173 (ΦΕΚ Α΄ 207/1995) και της Οδηγίας 95/46/ΕΚ, καθόσον το προαναφερόμενο δημόσιο συμφέρον προτείνεται ως λόγος δικαιολογήσεως ενός περιορισμού του συγκεκριμένου θεμελιώδους δικαιώματος.

Σύμφωνα με τη νομολογία του ΔΕΚ σχετικά με την ανάγκη εφαρμογής των επιταγών της αρχής της αναλογικότητας κατά τη θέσπιση περιορισμών στην άσκηση θεμελιωδών δικαιωμάτων του ατόμου, ο νομοθέτης διαθέτει καταρχήν ευρεία εξουσία εκτιμήσεως για την επιλογή του ενδεδειγμένου μέτρου, πού θα υλοποιεί τους σκοπούς δημοσίου συμφέροντος τους οποίους εκάστοτε επιδιώκει. Στο πλαίσιο αυτό, μπορούν να επιβληθούν περιορισμοί στην άσκηση των θεμελιωδών δικαιωμάτων, αρκεί οι περιορισμοί αυτοί να εξυπηρετούν όντως σκοπούς γενικού συμφέροντος και να μην αποτελούν, σε σχέση με τον επιδιωκόμενο με τους εν λόγω περιορισμούς σκοπό, υπέρμετρη παρέμβαση που θίγει την ίδια την υπόσταση των δικαιωμάτων που προστατεύονται (Βλ., ιδίως, ΔΕΚ, Απόφαση 12/06/2003, στην υπόθεση C-112/00, *Eugen Schmidberger, Internationale Transporte und Planzüge*, σκέψεις 77-82, και τις αποφάσεις που αναφέρονται στη σκέψη υπ' αρ. 80).

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

σχετικά, ιδίως, ΟλΣτΕ 3031/2008, σκέψη υπ' αρ. 9, και ΟλΣτΕ 2010/2010, σκέψη υπ' αρ. 24, in NOMOS).

13. Σύμφωνα με την Εισηγητική Έκθεση του Ν. 3842/2010, με τις διατάξεις της παρ. 20 του άρθρου 8 του νόμου αυτού τροποποιήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 85 παρ. 3 του ΚΦΕ, προκειμένου να επιτρέπεται στο εξής η δημοσιοποίηση ενιαίου καταλόγου φορολογουμένων δια της αναρτήσεώς του στο διαδικτυακό τόπο της ΓΓΠΣ του Υπουργείου Οικονομικών. Σχετικά με τον επιδιωκόμενο από το νομοθέτη σκοπό επεξεργασίας αναφέρονται επιγραμματικά τα εξής: *«η δημοσιότητα των φορολογικών δεδομένων συγκεκριμένων κατηγοριών φορολογουμένων, που – σύμφωνα με τα στατιστικά στοιχεία – αποφεύγουν να δηλώνουν τα πραγματικά τους εισοδήματα, αποτελεί ένα εύλογο μέτρο αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής»*. Αν και η Εισηγητική Έκθεση του Ν. 3842/2010 αναφέρεται σε συγκεκριμένες κατηγορίες φορολογουμένων (προφανώς, τις κατηγορίες εισοδημάτων Δ και Ζ) και στην ανάγκη αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής των κατηγοριών αυτών, η σαφής έννοια των διατάξεων του άρθρου 85 παρ. 3 του ΚΦΕ – όπως συμπληρώθηκαν από τις προαναφερόμενες διατάξεις της παρ. 20 του άρθρου 8 του Ν. 3842/2010 – είναι ότι η σύνταξη καταλόγων φορολογουμένων και δημοσιοποίηση των καταλόγων αυτών αφορούν το σύνολο των φορολογουμένων της χώρας. Εξάλλου, το υπό κρίση σχέδιο Υπουργικής Απόφασης, το οποίο αποσκοπεί – σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περιεχόμενη στη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 85 του ΚΦΕ νομοθετική εξουσιοδότηση – να υλοποιήσει το μέτρο της δημοσιοποίησης ενιαίου καταλόγου φορολογουμένων της χώρας στο Διαδίκτυο, αναφέρεται σε φορολογικά δεδομένα του συνόλου των φορολογουμένων της χώρας, συμπεριλαμβανομένων των κατηγοριών εισοδημάτων Δ και Ζ.

14. Σχετικά πάντοτε με τους σκοπούς της δημοσιοποίησης ενιαίου καταλόγου φορολογουμένων, και μάλιστα στο Διαδίκτυο, το Υπουργείο Οικονομικών – ΓΓΠΣ, με το προαναφερόμενο υπ' αρ. πρωτ. ΓρΓΠΠ 00001675 ΕΞ 2010 / 04.11.2010 έγγραφό του, επιχειρεί ουσιαστικά μία διεύρυνση των επιδιωκόμενων από το νομοθέτη σκοπών επεξεργασίας σε σχέση με τα διαλαμβανόμενα στην προαναφερόμενη Εισηγητική Έκθεση του Ν. 3842/2010, προβάλλοντας ενώπιον της Αρχής τα εξής: *«οι σκοποί δημοσίου συμφέροντος που εξυπηρετούνται από το μέτρο δημοσιοποίησης των φορολογικών*

καταλόγων στο διαδίκτυο είναι δύο, ένας κύριος κι ένας παρεπόμενος. Ο κύριος σκοπός αφορά στον περιορισμό της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής και στην επίτευξη φορολογικής συμμόρφωσης και δικαιοσύνης μέσω της ενίσχυσης της διαφάνειας. Ο παρεπόμενος σκοπός σχετίζεται με την επαλήθευση των στοιχείων μητρώου και τον περιορισμό των συναλλαγών με πλαστά στοιχεία και παραστατικά».

15. Οι ως άνω προβαλλόμενοι από το Υπουργείο Οικονομικών – ΓΠΠΣ σκοποί για τη δημοσιοποίηση, και μάλιστα στο Διαδίκτυο, των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα, που περιέχονται στους καταλόγους φορολογουμένων του άρθρου 85 παρ. 3 ΚΦΕ, δηλαδή ο περιορισμός της φοροδιαφυγής και καταχρηστικής φοροαποφυγής, η επίτευξη φορολογικής συμμόρφωσης και δικαιοσύνης μέσω της ενίσχυσης της διαφάνειας και η επαλήθευση των στοιχείων μητρώου και τον περιορισμό των συναλλαγών με πλαστά στοιχεία και παραστατικά, είναι καταρχήν καθορισμένοι, σαφείς και νόμιμοι, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 στοιχ. (α΄) του Ν. 2472/1997. Υπό την έννοια αυτή, οι εν λόγω επιδιωκόμενοι σκοποί επεξεργασίας αυτοί καθαυτοί δεν έρχονται σε αντίθεση με κανόνες υπέρτερης τυπικής ισχύος, όπως το άρθρο 9Α του Συντάγματος και το άρθρο 6 παρ. 1 στοιχ. (β΄) της Οδηγίας 95/46/ΕΚ.

16. Περαιτέρω, η εν λόγω Εισηγητική Έκθεση του Ν. 3842/2010 αναφέρει ότι «με την τροποποιημένη διάταξη το δικαίωμα πρόσβασης στο συγκεκριμένο κατάλογο φορολογουμένων, που αποτελεί δημόσια πληροφορία, περιλαμβάνει και τη χρήση του διαδικτύου». Η πρόσβαση στον κατάλογο θα γίνεται κατόπιν ταυτοποίησης του χρήστη και θα περιορίζεται με βάση συγκεκριμένα «ποσοτικά και ποιοτικά κριτήρια». Ειδικότερα: «η ταυτοποίηση του χρήστη που έχει πρόσβαση στο συγκεκριμένο κατάλογο επιτρέπει τη θέσπιση ποσοτικών κριτηρίων ως προς τον αριθμό των δεδομένων που θα εξαχθούν. Αυτό το μέτρο δυσχεραίνει τη μαζική εξαγωγή δεδομένων προστατεύοντάς τα έτσι από επεξεργασία που δεν δικαιολογείται από το σκοπό της διάταξης αυτής, όπως πχ. την εμπορική εκμετάλλευση των οικονομικών στοιχείων. Έτσι, επειδή η πρόσβαση στον κατάλογο δεν είναι ανοικτή, αλλά ελέγξιμη και γίνεται με βάση συγκεκριμένες διαδικασίες και ποσοτικά και ποιοτικά κριτήρια, που θα καθοριστούν από Υπουργική Απόφαση, τηρείται η αρχή της αναλογικότητας σε σχέση με την προστασία των προσωπικών δεδομένων και την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής».

17. Στο πλαίσιο αυτό, σύμφωνα με το προαναφερόμενο έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών – ΓΓΠΣ «η δημοσιοποίηση των φορολογικών καταλόγων στο διαδίκτυο κρίνεται ως αναγκαίο, πρόσφορο και αναλογικό μέτρο σε σχέση με τους σκοπούς δημοσίου συμφέροντος που εξυπηρετούνται, λαμβανομένων υπόψη των ιδιαίτερων συνθηκών που έχουν διαμορφωθεί στη χώρα μας μετά το ξέσπασμα της οικονομικής κρίσης».

Ειδικότερα, το εν λόγω μέτρο προκρίνεται από το Υπουργείο Οικονομικών – ΓΓΠΣ ως αναγκαίο «λόγω της υφιστάμενης δημοσιονομικής κατάστασης, της αυξημένης φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής και της μεγάλης έκτασης της διαφθοράς που υπάρχει στη χώρα μας», λαμβανομένων υπόψη και των σχετικών στατιστικών δεδομένων.

Ακολουθως, το εν λόγω μέτρο προκρίνεται από το Υπουργείο Οικονομικών – ΓΓΠΣ ως πρόσφορο, «διότι θα βελτιώσει τη δημοσιονομική θέση της χώρας μέσω του περιορισμού της φοροδιαφυγής και της διαφθοράς. Ειδικότερα, θα ενισχύσει τη διαφάνεια αναφορικά με τη συνεισφορά του καθενός στα φορολογικά βάρη κι έτσι θα λειτουργήσει ως κίνητρο για φορολογική αυτό-συμμόρφωση. Η διαφάνεια στα εισοδήματα που δηλώνονται μπορεί επιπλέον να αποκαλύψει και να περιορίσει μη δηλούμενα εισοδήματα που προέρχονται από παράνομες δραστηριότητες. Περαιτέρω, η χρήση του διαδικτύου κρίνεται πρόσφορη για τη δημοσιοποίηση των φορολογικών καταλόγων, διότι εκμηδενίζει αποστάσεις, χρονικούς περιορισμούς και επιτρέπει σε όλους τους πολίτες να έχουν πρόσβαση χωρίς αποκλεισμούς π.χ. άτομα με ειδικές ανάγκες (άρ. 5Α παρ. 2 Σ)».

Στη συνέχεια, το εν λόγω μέτρο προκρίνεται από το Υπουργείο Οικονομικών – ΓΓΠΣ ως αναλογικό, «διότι η δημοσιοποίηση των φορολογικών καταλόγων δεν περιλαμβάνει το σύνολο των στοιχείων της φορολογικής δήλωσης και του περιουσιολογίου, αλλά τα ελάχιστα δυνατά στοιχεία που προάγουν τη διαφάνεια σχετικά με τη φορολογική συνέπεια και συνεισφορά του καθενός στα δημόσια βάρη ανάλογα με τις δυνάμεις του (άρ. 4 παρ. 5 Σ). Έτσι, στον κατάλογο δεν περιλαμβάνονται αναλυτικά όλα τα πεδία της φορολογικής δήλωσης αλλά ούτε και τα περιουσιακά στοιχεία των φορολογουμένων, όπως ακίνητα, αυτοκίνητα ΙΧ, σκάφη αναψυχής ούτε αναλύει στοιχεία της δήλωσης κτλ. (...) Τέλος η δημοσιοποίηση των φορολογικών καταλόγων είναι το λιγότερο αυστηρό μέτρο που θα μπορούσε να επιλέξει ένα κράτος από το νομικό του οπλοστάσιο προκειμένου να επιτύχει σκοπούς όπως οι επιδιωκόμενοι. Το μέτρο της δημοσιοποίησης είναι ένα μέτρο που στοχεύει στην αύξηση του

αισθήματος ευθύνης των πολιτών μέσω της αυτό-συμμόρφωσης που θα επέλθει ως αποτέλεσμα της διαφάνειας. Συνεπώς δεν είναι μέτρο κατασταλακτικό αλλά προληπτικό και άρα ανώδυνο για τους νομοταγείς φορολογούμενους».

Τέλος, σύμφωνα με τα όσα περιέχονται στο ίδιο πάντοτε έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών – ΓΓΠΣ, «ο παρεπόμενος σκοπός που επιδιώκεται μέσω του μέτρου της δημοσιοποίησης των φορολογικών καταλόγων στο διαδίκτυο είναι ο περιορισμός των συναλλαγών με πλαστά στοιχεία και παραστατικά μέσω της υποβοήθησης κυρίως των ιδιωτών κατά τη σύνταξη ιδιωτικών συμφωνητικών. Η επιβεβαίωση των στοιχείων των συμβαλλομένων μερών μέσω της ταυτοποίησης των στοιχείων του ΑΦΜ και της ύπαρξης μιας επιχείρησης ως ενεργούς κατά την ημερομηνία της συναλλαγής είναι απαραίτητο στοιχείο για την εγκυρότητα των συναλλαγών και η δημοσιοποίηση τους στο διαδίκτυο αποτελεί ένα αποτελεσματικό εργαλείο προς αυτή την κατεύθυνση».

Το Υπουργείο Οικονομικών – ΓΓΠΣ καταλήγει στο ότι «από τα παραπάνω προκύπτει ότι υπάρχει η απαιτούμενη “συνάφεια μέσου και σκοπού” και η δημοσιοποίηση του φορολογικού καταλόγου στο διαδίκτυο θεωρούμε πως στις μέρες μας και υπό τις ειδικές συνθήκες που διανύουμε αποτελεί αναγκαίο, κατάλληλο και αναλογικό μέτρο – μεταξύ άλλων που έχει δρομολογήσει η κυβέρνηση – για την αύξηση του αισθήματος ευθύνης των πολιτών, τον περιορισμό της φοροδιαφυγής και την επίτευξη της φορολογικής συμμόρφωσης και δικαιοσύνης».

18. Καταρχάς, η Αρχή κρίνει ότι το μέτρο της δημοσιοποίησης από το Υπουργείο Οικονομικών, ως υπεύθυνο επεξεργασίας, καταλόγων φορολογουμένων δια της αναρτήσεώς τους στα καταστήματα των κατά τόπους δημόσιων οικονομικών υπηρεσιών και των δήμων ή κοινοτήτων, όπου εδρεύει δημόσια οικονομική υπηρεσία, καθώς, επίσης, και δια του Τύπου και στο Διαδίκτυο συνιστά έντονο περιορισμό του δικαιώματος του ατόμου για την προστασία του από την επεξεργασία, ιδίως με ηλεκτρονικά μέσα, των δεδομένων του προσωπικού χαρακτήρα, όπως αυτό κατοχυρώνεται ιδίως από τις προαναφερόμενες διατάξεις των άρθρων 9Α του Συν/τος, 8 της ΕΣΔΑ, 8 του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, καθώς, επίσης, από τις διατάξεις της Οδηγίας 95/46/ΕΚ και της Σύμβασης 108 (1981) του Συμβουλίου της Ευρώπης.

19. Παρά τα όσα υποστηρίζει το Υπουργείο Οικονομικών – ΓΓΠΣ, ως υπεύθυνος επεξεργασίας, το μέτρο της δημοσιοποίησης, και μάλιστα στο Διαδίκτυο, καταλόγων φορολογουμένων, δεν είναι ένα μέτρο ανώδυνο για τους ειλικρινείς φορολογούμενους, αλλά αντίθετα ενέχει σοβαρούς κινδύνους γι’ αυτούς. Ειδικότερα, το μέτρο της δημοσιοποίησης των καταλόγων φορολογουμένων ενέχει για κατηγορίες ολόκληρες ειλικρινών φορολογουμένων όχι μόνο τον κίνδυνο της αναίτιας έκθεσης των φορολογικών τους δεδομένων στη βορά της απλής περιέργειας τρίτων, αλλά, πολύ περισσότερο, στον κίνδυνο τα φορολογικά δεδομένα τους να τύχουν επεξεργασίας για σκοπούς, που επηρεάζουν άμεσα την ατομική ελευθερία συμμετοχής τους στην κοινωνική και οικονομική ζωή της χώρας. Συναφώς, η δυνατότητα άμεσης πρόσβασης σε φορολογικά δεδομένα μπορεί να επηρεάζει αθεμίτως τις συναλλακτικές σχέσεις, διότι θα είναι δυνατό να εξυπηρετούνται σκοποί ξένοι προς εκείνους, για τους οποίους τα δεδομένα αυτά έχουν συλλεγεί από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές (για παράδειγμα, θα μπορεί να γίνει χρήση των δεδομένων αυτών για τον καθορισμό τιμήματος σε αμοτεροβαρείς συμβάσεις όπως είναι οι πωλήσεις, για τον καθορισμό του ύψους ενοικίου κατοικίας, για τη διαπραγμάτευση του ύψους της αμοιβής σε σχέσεις εργασίας, για την επιλογή προσώπων προς απόλυση στο πλαίσιο της διενέργειας ατομικών ή ομαδικών απολύσεων προσωπικού, κλπ.). Εξάλλου, το μέτρο της δημοσιοποίησης καταλόγων φορολογουμένων ενέχει και σοβαρούς κινδύνους εγκληματικών ενεργειών (πχ. εκβιασμούς, κλοπές, ληστείες, απαγωγές) σε βάρος μερίδας, τουλάχιστον, των φορολογουμένων. Οι κίνδυνοι αυτοί δεν είναι απλά θεωρητικοί, αλλά, αντίθετα, είναι πολύ πιθανοί, καθόσον, όπως προκύπτει και από τα στοιχεία που υποβλήθηκαν στην Αρχή, στην επίσημη απάντησή τους προς το Υπουργείο Οικονομικών – ΓΓΠΣ οι νορβηγικές αρχές παραδέχονται ότι η νορβηγική αστυνομία έχει αποκαλύψει περιπτώσεις εγκληματικών ενεργειών, όπου είναι αποδεδειγμένο ότι στοιχεία από τους εκεί δημοσιευμένους καταλόγους φορολογουμένων χρησιμοποιήθηκαν από δράστες εγκληματικών ενεργειών για την επιλογή θυμάτων με βάση το εισόδημά τους.

20. Περαιτέρω, το Υπουργείο Οικονομικών – ΓΓΠΣ, ως υπεύθυνος επεξεργασίας, ισχυρίζεται ότι η αποτελεσματικότητα του μέτρου της δημοσιοποίησης, και μάλιστα στο Διαδίκτυο, καταλόγων φορολογουμένων, έχει ήδη δοκιμαστεί θετικά στις σκανδιναβικές

χώρες. Όμως, το επιχείρημα αυτό δεν προδικάζει την αποτελεσματικότητα εφαρμογής του μέτρου στην ελληνική έννομη τάξη, διότι η δημοσιοποίηση καταλόγων με στοιχεία φορολογουμένων στη Νορβηγία και στη Φινλανδία – τόσο σε έντυπη όσο και σε ηλεκτρονική μορφή και στο Διαδίκτυο – θεμελιώνεται πρωτίστως στις διαφορετικές συνθήκες, που επικρατούν στις χώρες αυτές για τις έννοιες της διαφάνειας, της πρόσβασης σε δημόσια έγγραφα, του φορολογικού απορρήτου και των κοινωνικών παροχών. Στο πλαίσιο της συγκριτικής επισκόπησης εννόμων τάξεων, η αξιολόγηση της συμβολής αυτού καθαυτού του μέτρου της δημοσιοποίησης καταλόγων με στοιχεία φορολογουμένων στην εδραίωση φορολογικής συνείδησης στις χώρες αυτές πρέπει να αποτιμηθεί αφού ληφθούν διεξοδικά υπόψη οι ιδιόζουσες οικονομικές, πολιτικές και κοινωνικές τους συνθήκες, οι οποίες σαφώς επηρεάζουν τα ποσοστά φορολογικής συμμόρφωσης των φορολογουμένων.

21. Αντιθέτως προς τα υποστηριζόμενα από το Υπουργείο Οικονομικών – ΓΓΠΣ, το μέτρο της δημοσιοποίησης, και μάλιστα στο Διαδίκτυο, καταλόγων φορολογουμένων, είναι αλυσιτελές για την αποκάλυψη και τον περιορισμό μη δηλούμενων εισοδημάτων που προέρχονται από παράνομες δραστηριότητες και, με τον τρόπο αυτό, για τη βελτίωση της δημοσιονομικής θέσης της χώρας μέσω του περιορισμού της φοροδιαφυγής και της διαφθοράς. Η αποκάλυψη και ο περιορισμός μη δηλούμενων εισοδημάτων, που προέρχονται από παράνομες δραστηριότητες, μπορούν να επιτευχθούν μόνο με τη διενέργεια πρόσφορων και ενδεδειγμένων ελέγχων από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές και με τη διασταύρωση από τις αρχές αυτές των πληροφοριών που συλλέγονται σχετικά με την πραγματική περιουσιακή κατάσταση των φορολογουμένων. Η βελτίωση της δημοσιονομικής θέσης της χώρας μέσω της αντιμετώπισης της καταχρηστικής φοροαποφυγής και της φοροδιαφυγής και του περιορισμού της διαφθοράς δύναται να επιτευχθούν με τη διαμόρφωση του κατάλληλου θεσμικού πλαισίου, το οποίο θα αποβλέπει πρωτίστως στην ενίσχυση των δυνατοτήτων των αρμόδιων φορολογικών αρχών να εντοπίζουν και να ελέγχουν τη φορολογητέα ύλη.

Ο νομοθέτης έχει ήδη εισάγει πληθώρα τέτοιου είδους ρυθμίσεων ιδίως με τις διατάξεις του προαναφερθέντος Ν. 3842/2010 για την αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις. Οι πρόσφορες και αναγκαίες ρυθμίσεις για την επίτευξη του σκοπού αυτού προσδιορίζονται από τον ίδιο το

νομοθέτη στην Εισαγωγική Έκθεση του πρόσφατου Ν. 3888/2010 για την εκούσια κατάργηση φορολογικών διαφορών, ρύθμιση ληξιπρόθεσμων χρεών, διατάξεις για την αποτελεσματική τιμωρία της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις (ΦΕΚ Α΄ 175/30.09.2010), όπου αναφέρονται ως αναγκαία και πρόσφορα σχετικά μέτρα τα εξής: «Το ΣΔΟΕ επανασυστήθηκε και ενισχύθηκε με δυνατότητες απευθείας επιβολής φορολογικών ποινών. Καθιερώθηκαν οι έλεγχοι στη βάση διασταυρώσεων και με βάση κριτήρια κινδύνου από τη ΓΓΠΣ. Η ΓΓΠΣ αποκτά πρόσβαση σε κάθε βάση οικονομικών δεδομένων του Δημοσίου, ώστε να υπάρχει δυνατότητα συγκέντρωσης και διασταύρωσης κάθε πληροφορίας με οικονομικό ενδιαφέρον. Καθιερώθηκαν τεκμήρια προσδιορισμού εισοδήματος, ώστε να μπορεί με βάση τα μέσα διαβίωσης να προσεγγίζεται το ελάχιστο δυνατό εισόδημα όλων των φορολογούμενων. Πολλαπλασιάζονται και αξιολογούνται τα δεδομένα – τραπεζικά και φορολογικά – από το εξωτερικό, στο πλαίσιο διεθνών διμερών συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας ή / και ανταλλαγής πληροφοριών. Από 01.01.2011 όλα τα τιμολόγια άνω των 3.000 ευρώ θα υποβάλλονται μόνο ηλεκτρονικά. Από 01.01.2011 όλες οι πληρωμές άνω των 1.500 ευρώ θα πραγματοποιούνται μόνο μέσω τραπεζικής συναλλαγής (πιστωτική ή χρεωστική κάρτα, τραπεζική κατάθεση ή επιταγή). Όλες οι επαγγελματικές συναλλαγές, συμπεριλαμβανομένης της μισθοδοσίας, θα γίνονται μόνο μέσω του τραπεζικού συστήματος». Επιπλέον, στην ίδια Εισηγητική Έκθεση αναφέρεται η ανάγκη για «μειζόνες θεσμικές αλλαγές στη διαδικασία εκδίκασης των φορολογικών και τελωνειακών διαφορών από τα Διοικητικά Δικαστήρια», καθώς, επίσης, και στην ανάγκη εισαγωγής ρυθμίσεων για το σκοπό «της δραστηκής ποινικής καταστολής της φοροδιαφυγής σε όλες της τις εκφάνσεις». Τέτοιου είδους ρυθμίσεις εισήχθησαν ήδη στην ελληνική έννομη τάξη με τις διατάξεις των νόμων 3900/2010 για τον εξορθολογισμό διαδικασιών και την επιτάχυνση της διοικητικής δίκης και άλλες διατάξεις (ΦΕΚ Α΄ 213/17.12.2010) και 3904/2010 για τον εξορθολογισμό και τη βελτίωση στην απονομή της ποινικής δικαιοσύνης και άλλες διατάξεις (ΦΕΚ Α΄ 218/23.12.2010).

Είναι ενδεικτικό ότι τόσο από τις προαναφερόμενες αναφορές του ίδιου του νομοθέτη στα αναγκαία και πρόσφορα μέτρα για την επίτευξη του εν λόγω σκοπού όσο και από την

κριτική επισκόπηση των μέτρων αυτών από την Τράπεζα της Ελλάδος⁶ απουσιάζει κάθε ειδικότερη μνεία στο μέτρο της δημοσιοποίησης, και μάλιστα στο Διαδίκτυο, καταλόγων φορολογουμένων. Το γεγονός αυτό ενισχύει την κρίση της Αρχής ότι το εν λόγω μέτρο είναι προδήλως απρόσφορο για την αποκάλυψη και τον περιορισμό μη δηλούμενων εισοδημάτων που προέρχονται από παράνομες δραστηριότητες και, με τον τρόπο αυτό, για τη βελτίωση της δημοσιονομικής θέσης της χώρας μέσω του περιορισμού της φοροδιαφυγής και της διαφθοράς.

22. Ακολούθως, παρατηρείται ότι το μέτρο της δημοσιοποίησης, και μάλιστα στο Διαδίκτυο, καταλόγων φορολογουμένων, δεν προφέρεται για την ενίσχυση της διαφάνειας αναφορικά με τη συνεισφορά του καθενός στα φορολογικά βάρη, καθόσον – όπως το ίδιο το Υπουργείο Οικονομικών – ΓΓΠΣ – αναφέρει ενώπιον της Αρχής *«η δημοσιοποίηση των φορολογικών καταλόγων δεν περιλαμβάνει το σύνολο των στοιχείων της φορολογικής δήλωσης και του περιουσιολογίου, αλλά τα ελάχιστα δυνατά στοιχεία (...)». Έτσι, στον κατάλογο δεν περιλαμβάνονται αναλυτικά όλα τα πεδία της φορολογικής δήλωσης αλλά ούτε και τα περιουσιακά στοιχεία των φορολογουμένων, όπως ακίνητα, αυτοκίνητα ΙΧ, σκάφη αναψυχής ούτε αναλύει στοιχεία της δήλωσης κτλ. (...)»*. Κατά τον τρόπο, όμως, αυτό δεν προάγεται η διαφάνεια σχετικά με τη φορολογική συνέπεια και τη συνεισφορά του καθενός στα δημόσια βάρη ανάλογα με τις δυνάμεις του, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 5 Συν/τος, καθόσον δεν παρέχονται αναλυτικές πληροφορίες ούτε για τη συνολική περιουσιακή κατάσταση του κάθε φορολογουμένου, ούτε για την ακριβή προέλευση των περιουσιακών του στοιχείων, ούτε για τον ακριβή τρόπο φορολόγησής του, ούτε για τους ακριβείς λόγους που δηλωθέντα εισοδήματα ενδεχομένως εκπίπτουν του φορολογητέου εισοδήματος, κλπ. Συνεπώς, καθ' όσον αφορά την ενίσχυση της διαφάνειας αναφορικά με τη συνεισφορά του καθενός στα φορολογικά βάρη η σκοπούμενη δημοσιοποίηση, και μάλιστα στο Διαδίκτυο, καταλόγων φορολογουμένων αποτελεί μάλλον απρόσφορο ημίμετρο, παρά αποτελεσματικό μέτρο.

23. Τέλος, παρά τα όσα υποστηρίζει το Υπουργείο Οικονομικών – ΓΓΠΣ, ως υπεύθυνος επεξεργασίας, το μέτρο της δημοσιοποίησης, και μάλιστα στο Διαδίκτυο,

⁶ Βλ. Τράπεζα της Ελλάδος, *Νομισματική Πολιτική. Ενδιάμεση Έκθεση 2010*, Αθήνα, Οκτώβριος 2010, 232 σελ., σσ. 170-181.

καταλόγων φορολογουμένων, είναι ιδιαιτέρως αμφίβολο κατά πόσο θα συνεισφέρει στην «αύξηση του αισθήματος ευθύνης των πολιτών μέσω της αυτό-συμμόρφωσης». Από το σύνολο των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας προκύπτει η νομική υποχρέωση κάθε φορολογουμένου να δηλώνει ειλικρινώς τα εισοδήματά του στις αρμόδιες φορολογικές αρχές. Όπως προαναφέρθηκε, έχει καθιερωθεί στην ελληνική έννομη τάξη αυστηρή έννοια του φορολογικού απορρήτου, προκειμένου αυτή να ενισχύσει την εκπλήρωση της σχετικής νομικής υποχρέωσης από κάθε φορολογούμενο. Η ύπαρξη νομικής υποχρέωσης και οι προβλεπόμενες διοικητικές και ποινικές κυρώσεις σε περίπτωση διαπίστωσης – μέσω των διενεργούμενων φορολογικών ελέγχων – περιπτώσεων φοροδιαφυγής και καταχρηστικής φοροαποφυγής αρκούν πλήρως για την «αυτό-συμμόρφωση» των φορολογουμένων. Ο κατά σύστημα ανειλικρινής φορολογούμενος, που δεν υπολογίζει τις αυστηρές διοικητικές και ποινικές κυρώσεις, δεν αναμένεται με τη δημοσιοποίηση των ετήσιων φορολογικών καταλόγων ότι θα «αυτό-συμμορφωθεί» προς τη φορολογική του υποχρέωση υπό το βάρος της ενδεχόμενης προσωπικής ηθικής αποδοκιμασίας από τους συμπολίτες του. Αντίθετα, η σκοπούμενη δημοσιοποίηση, και μάλιστα στο Διαδίκτυο, καταλόγων φορολογουμένων, όπως προτείνεται από το Υπουργείο Οικονομικών – ΓΠΣ, ως υπεύθυνο επεξεργασίας, δηλαδή ως μέτρο έκθεσης κάθε φορολογουμένου στην επιτήρηση οιασδήποτε τρίτου, στην κοινωνική αποδοκιμασία καθώς και στο ενδεχόμενο καταγγελίας, λειτουργεί μάλλον ως μέσο ενστάλαξης φόβου και ψυχολογικού καταναγκασμού των φορολογουμένων, το οποίο υπερβαίνει προδήλως το αναγκαίο μέτρο για τη συμμόρφωσή τους.

24. Με βάση τα προαναφερόμενα, η Αρχή σταθμίζοντας, αφενός, τις δυσμενείς επιπτώσεις, που ενέχει το επίμαχο μέτρο για την ελεύθερη συμμετοχή των ειλικρινών φορολογουμένων στην οικονομική και κοινωνική ζωή καθώς και τους κινδύνους για τη διάπραξη σε βάρος τους εγκληματικών ενεργειών και, αφετέρου, τη λίαν αμφίβολη αποτελεσματικότητα του μέτρου για τον εντοπισμό και τη σύλληψη της φορολογητέας ύλης, έχει τη γνώμη ότι η δημοσιοποίηση των φορολογικών καταλόγων δια της αναρτήσεώς τους στα καταστήματα των κατά τόπους δημόσιων οικονομικών υπηρεσιών και των δήμων ή κοινοτήτων, όπου εδρεύει δημόσια οικονομική υπηρεσία, καθώς και δια του Τύπου και στο Διαδίκτυο δεν τηρεί την αρχή της αναλογικότητας για τον επιδιωκόμενο σκοπό της πάταξης της φοροδιαφυγής. Συνεπώς, το εν λόγω μέτρο κρίνεται,

κατά πλειοψηφία, ότι δεν συνάδει προς κανόνες υπέρτερης τυπικής ισχύος, όπως τα άρθρα 9Α και 25 παρ. 1 του Συντάγματος, 8 του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, 6 παρ. 1 στοιχ. (γ') της Οδηγίας 95/46/ΕΚ και 9 παρ. 2 της Σύμβασης 108 (1981) του Συμβουλίου της Ευρώπης.

Επισημαίνεται, εξάλλου, ότι τόσο οι σκοποί δημοσίου συμφέροντος, που επιδιώκει η Πολιτεία, όσο και τα ειδικά έννομα συμφέροντα, που έχουν τρίτοι, προστατεύονται επαρκώς. Η Πολιτεία έχει ικανά πρόσφορα μέσα, όπως τα μνημονευόμενα στη σκέψη υπ' αρ. 21, ενώ κάθε τρίτος, που έχει πραγματικό έννομο συμφέρον και το αποδεικνύει να αποκτήσει πρόσβαση σε δεδομένα προσωπικού χαρακτήρα συγκεκριμένου φορολογουμένου ή συγκεκριμένων φορολογουμένων, τα οποία περιέχονται στους καταλόγους φορολογουμένων, μπορεί να έχει τη σχετική πληροφορία κατ' εφαρμογή της παρ. 4 του άρθρου 85 ΚΦΕ. Η εν λόγω διάταξη συνάδει προς τους κανόνες υπέρτερης τυπικής ισχύος των άρθρων 5 παρ. 1 και 9Α του Συντάγματος και 7 στοιχ. (στ') της Οδηγίας 95/46/ΕΚ.

25. Ωστόσο, ένα μέλος της Αρχής έχει την άποψη ότι η επεξεργασία προσωπικών δεδομένων των φορολογουμένων, με την ανάρτηση στο Διαδίκτυο στοιχείων τους εκ των φορολογικών καταλόγων, σύμφωνα με το άρθρο 85 παρ. 3 του ΚΦΕ, δεν αντίκειται στο Ν. 2472/1997, διότι η επεξεργασία των δεδομένων αυτών από το Υπουργείο Οικονομικών είναι αναγκαία προς αντιμετώπιση της εκτεταμένης και από ετών υφισταμένης φοροδιαφυγής. Προς τούτο πρέπει να ληφθεί υπόψη η δεινή οικονομική κατάσταση στην οποία βρίσκεται η Χώρα, η οποία απειλείται με χρεοκοπία, οπότε, όπως είναι ευνόητο, διακινδυνεύονται μείζονα αγαθά, που είναι υπέρτερα των προσωπικών δεδομένων των φορολογουμένων. Είναι δε, κατά την άποψη αυτή, η επεξεργασία αυτή και πρόσφορο μέσο προς περιστολή της φοροδιαφυγής, διότι θα εμπεδωθεί εκ των πραγμάτων η ειλικρίνεια των φορολογουμένων προ του κινδύνου αποκαλύψεως της τυχόν σκοπούμενης φοροδιαφυγής.

26. Σε ό,τι αφορά τη δεύτερη από τις ως άνω εφαρμογές, κρίνεται ότι η επιχειρούμενη από το Υπουργείο Οικονομικών – ΓΓΠΣ, κατά τα προαναφερόμενα, επεξεργασία δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα, που περιέχονται στους καταλόγους φορολογουμένων, για το σκοπό της επαλήθευσης των στοιχείων μητρώου και τον περιορισμό των

συναλλαγών με πλαστά στοιχεία και παραστατικά, συνάδει προς τις προαναφερόμενες διατάξεις υπέρτερης τυπικής ισχύος, προεχόντως διότι δεν αποκαλύπτονται πληροφορίες σχετικές με το εισόδημα των ενδιαφερομένων φορολογουμένων και το φόρο, που αναλογεί σε αυτό. Αν και θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι η επεξεργασία των επίμαχων δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα για τον εν λόγω θεμιτό σκοπό επεξεργασίας έχει ως έρεισμα το άρθρο 20 παρ. 4 του Ν 3842/2010 σε συνδυασμό με το άρθρο 5 αρ. 2 στοιχ. (δ΄) του Ν. 2472/1997, επισημαίνεται ότι, προς αποφυγή αμφισβητήσεων, ενδείκνυται να εισαχθεί ρητή και σαφής νομοθετική πρόβλεψη για τη διενέργεια της σχετικής επεξεργασίας με σχετική συμπλήρωση του άρθρου 20 παρ. 4 του Ν. 3842/2010.

Περαιτέρω, επισημαίνεται ότι οι κατάλογοι φορολογουμένων, από τους οποίους θα αντλεί στοιχεία η εν λόγω εφαρμογή, συνιστούν, από την κατάρτισή τους, διοικητικά έγγραφα, υπό την έννοια του άρθρου 5 του ΚΔΔ, στα οποία – σύμφωνα με την πάγια νομολογία των ελληνικών δικαστηρίων – καθένας (φυσικό ή νομικό πρόσωπο) έχει δικαίωμα πρόσβασης, εφόσον έχει τουλάχιστον εύλογο ενδιαφέρον. Επιπλέον, οι προαναφερόμενες πληροφορίες, που δεν καλύπτονται από το φορολογικό απόρρητο, συνιστούν πληροφορίες φορέων του δημόσιου τομέα (καθόσον όντως τηρούνται σε αρχεία δημόσιων υπηρεσιών) προς περαιτέρω χρήση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του Ν. 3448/2006. Συνεπώς, παρά το γεγονός ότι οι σχετικοί κατάλογοι φορολογουμένων θα καταρτίζονται από τις φορολογικές αρχές και στοιχεία από τους καταλόγους αυτούς θα τίθενται στη διάθεση των χρηστών το διαδικτυακού τόπου της ΓΓΠΣ για το σκοπό της επιβεβαίωσης των στοιχείων των συναλλασσομένων μερών με απώτερο στόχο την αποτροπή των φαινομένων εξαπάτησης σε συναλλαγές με πλαστά ή ψευδή στοιχεία, δεν δύναται, υπό το ισχύον νομικό πλαίσιο, να αποκλειστεί ακόμα και η εμπορική χρήση των πληροφοριών αυτών από οποιοδήποτε ενδιαφερόμενο (φυσικό ή νομικό) πρόσωπο και, ιδίως, από εκδοτικές επιχειρήσεις ή εταιρείες αξιολόγησης πιστοληπτικής ικανότητας. Και τούτο, διότι ούτε οι διατάξεις του άρθρου 3 του Ν. 3448/2006 ούτε άλλες διατάξεις εξαιρούν ρητά τις πληροφορίες αυτές από την περαιτέρω χρήση πληροφοριών φορέων του δημόσιου τομέα. Εκτός και εάν γίνει δεκτό ότι η επιφύλαξη τήρησης των διατάξεων για την προστασία του ατόμου από την επεξεργασία δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα της παρ. 2 του άρθρου 3 του Ν. 3448/2006 για την περαιτέρω χρήση εγγράφων του δημόσιου

τομέα μπορεί να εφαρμοστεί, προκειμένου να αποκλείσει την περαιτέρω χρήση των προαναφερόμενων πληροφοριών, που περιέχονται στους καταλόγους φορολογουμένων του άρθρου 85 παρ. 3 ΚΦΕ. Τα προαναφερόμενα τέθηκαν ήδη υπόψη των εκπροσώπων του Υπουργείου Οικονομικών – ΓΓΠΣ από τους εντεταλμένους εισηγητές της Αρχής και ήδη το Υπουργείο Οικονομικών – ΓΓΠΣ, με το ως άνω έγγραφό του (με αρ. πρωτ. ΓρΠΠ 0001711 ΕΞ 2010), ενημέρωσε την Αρχή ότι εξετάζει το ενδεχόμενο να εισαχθεί ρητή νομοθετική πρόβλεψη για μη δυνατότητα περαιτέρω χρήσης κατά το Ν. 3448/2006 των πληροφοριών, που περιέχονται στους φορολογικούς καταλόγους. Συνεπώς, είναι σκόπιμο να εισαχθεί ρητή και σαφής νομοθετική πρόβλεψη για τη μη δυνατότητα περαιτέρω χρήσης κατά το Ν. 3448/2006 των πληροφοριών, που περιέχονται στους φορολογικούς καταλόγους, πριν τεθεί σε λειτουργία η δεύτερη αυτή εφαρμογή.

27. Εξάλλου, προκειμένου να είναι σύμφωνη με τις διατάξεις των άρθρων 4 παρ. 1 και 10 του Ν. 2472/1997, η δεύτερη αυτή εφαρμογή πρέπει να πληροί τις αναγκαίες προδιαγραφές ασφαλείας. Όπως προαναφέρθηκε, η εφαρμογή αυτή θα αποτελεί μέρος του πληροφοριακού συστήματος του *TAXISnet* και η πιστοποίηση των χρηστών της υπηρεσίας θα γίνεται μέσω της υπηρεσίας πιστοποίησης του *TAXISnet* με τη χρήση των πρωτοκόλλων ασφαλούς επικοινωνίας με τους χρήστες του συγκεκριμένου πληροφοριακού συστήματος. Τα πληροφοριακά συστήματα της ΓΓΠΣ, στα οποία εντάσσονται το *TAXISnet* καθώς και η εφαρμογή για την επαλήθευση στοιχείων μητρώου, υπόκεινται σε συγκεκριμένη πολιτική ασφαλείας, η τρέχουσα έκδοση της οποίας υποβλήθηκε πρόσφατα στην Αρχή (με το υπ' αρ. πρωτ. Γ/ΕΙΣ/6837/16-11-2010 έγγραφο). Τα μέτρα ασφάλειας, που λαμβάνονται κατά το άρθρο 10 του Ν. 2472/1997, πρέπει να περιγράφονται σε ολοκληρωμένο σχέδιο ασφαλείας της εφαρμογής, το οποίο θα αποτελεί τμήμα του σχεδίου ασφαλείας για το *TAXISnet*. Επιπλέον, η αρχική ιστοσελίδα του διαδικτυακού τόπου της ΓΓΠΣ, που θα φιλοξενεί την εν λόγω υπηρεσία επαλήθευσης στοιχείων μητρώου, θα πρέπει να περιλαμβάνει κατάλληλη ενημέρωση των ενδιαφερομένων υποκειμένων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 11 του Ν. 2471/1997 και 3 παρ. 2 στοιχ. (ε') της Κανονιστικής Πράξης της Αρχής 1/1999. Ειδικότερα, θα πρέπει να παρέχεται στους φορολογούμενους, στοιχεία των οποίων περιέχονται στους καταλόγους φορολογουμένων,

ενημέρωση για το σκοπό, για τον οποίο οι χρήστες της εφαρμογής για την επαλήθευση στοιχείων μητρώου θα μπορούν να χρησιμοποιήσουν τις παρεχόμενες πληροφορίες

Ο Πρόεδρος

Η Γραμματέας

Χρίστος Γεραρής

Γεωργία Παλαιολόγου