



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Αριθμός Γνωμοδότησης: 244/2010

ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

(Τμήμα Α')

Συνεδρίαση της 17-5-2010

Σύνθεση:

Πρόεδρος: Ιωάννης Πράσιнос, Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Μέλη: Φωκίων Γεωργακόπουλος, Παναγιώτης Κιούσης, Βασίλειος Σουλιώτης,
Χριστόδουλος Μπότσιος, Ασημίνα Ροδοκάλη, Ανδρέας Γραμματικός,
Παναγιώτης Σπανός, Στυλιανή Χαριτάκη, Ευφροσύνη Μπερνικόλα,
Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγήτρια: Ασημίνα Ροδοκάλη, Νομικός Σύμβουλος του Κράτους.

Αρ. Ερωτήματος: 1074997/10850/B0012/2007 και 1006351/10086/B0012/2009 Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών/Γεν.Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων /Γεν. Δ/σης Φορολογίας/Δ/σης Φορολογίας Εισοδήματος (Δ12)/Τμ.Α'-Β'.

Περίληψη ερωτήματος: Εάν, από τις διατάξεις περί φορολογικού απορρήτου, επιτρέπεται να χορηγηθεί από τη Διοίκηση σε ιδιώτη βεβαίωση α) για τις προθεσμιακές πράξεις επί συναλλάγματος (margin trading) που διενεργήθηκαν στο όνομα και για λογαριασμό του από Τράπεζα, κατά τα έτη 2001, 2002, 2003 και 2004 β) για το εισόδημα που απέκτησε από τις πράξεις αυτές γ) σχετικά με τη παρακράτηση και απόδοση στο Δημόσιο του αναλογούντος φόρου εισοδήματος για τις συναλλαγές αυτές, με βάση τα στοιχεία που προέκυψαν από τα βιβλία και στοιχεία και τις υποβληθείσες δηλώσεις της εν λόγω τράπεζας, κατά τον τακτικό

φορολογικό έλεγχο που διενήργησε σ' αυτή το Διαπεριφερειακό Ελεγκτικό Κέντρο (Δ.Ε.Κ.) Αθηνών.

Επί του ανωτέρω ερωτήματος το Ν.Σ.Κ. (Α' Τμήμα) γνωμοδότησε ως ακολούθως:

I. ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Το ως άνω ερώτημα υποβλήθηκε κατόπιν του υπ' αριθμ. πρωτ. 5366/24-7-2007 εγγράφου του Δ.Ε.Κ. Αθηνών προς την Διεύθυνση Φορολογίας Εισοδήματος (Δ 12) του Υπουργείου Οικονομικών, στο οποίο αναφέρονται τα ακόλουθα: «Με την από 16/9/2004 επιστολή- καταγγελία προς το Γραφείο του Υφυπουργού ... ο Ι.Μ. αναφέρει ότι κατά τα έτη 2001, 2002, 2003 και 2004 στα πλαίσια της συνεργασίας του με τη Τράπεζα πραγματοποίησε προθεσμιακές πράξεις αγοράς και πώλησης συναλλάγματος και η εν λόγω Τράπεζα αρνήθηκε να του χορηγήσει έγγραφη βεβαίωση για τα εισοδήματα που προέκυψαν από τις πράξεις αυτές. Με την επιστολή- καταγγελία αυτή ζητούσε τα εξής : «ζητώ να προβείτε σε κάθε νόμιμη ενέργεια για τον έλεγχο και τη διαπίστωση της ύπαρξης τυχόν παραβάσεων νόμου εκ μέρους της παραπάνω τράπεζας, καθώς και να με ενημερώσετε για τον ακριβή τρόπο δήλωσης και φορολόγησης των εισοδημάτων μου που προέκυψαν από τις πράξεις επί συναλλάγματος (margin trading), ώστε να συνεχίσω με απόλυτη συνέπεια να εκπληρώσω τις εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις μου». Με το αριθ. πρωτ. έγγραφο της Δ/σης Φορολογίας Εισοδήματος (Δ 12) – Τμήμα Α' του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών προς τον Ι.Μ. δόθηκε απάντηση για το πώς φορολογείται το εισόδημα που απέκτησε από τις επενδύσεις που πραγματοποίησε σε παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα.

Η ως άνω επιστολή-καταγγελία του Ι.Μ. διαβιβάστηκε στην Υπηρεσία μας με το αριθμ.πρωτ. ... έγγραφο της Δ/σης Ελέγχου- Τμήμα Α', προκειμένου να γίνει έλεγχος των όσων καταγγέλλονται από αυτόν.

Κατά τον τακτικό έλεγχο, που διενήργησε η Υπηρεσία μας στη ... Τράπεζα, λήφθηκαν υπόψη όλα όσα αναφέρονται στην ως άνω σχετική επιστολή-καταγγελία και συντάχθηκε σχετική έκθεση ελέγχου για τις διαπιστώσεις επί των υποχρεώσεων της τράπεζας για την παρακράτηση και απόδοση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος του αρθ. 24 παρ. 1 περ. β του Ν. 2238/94 από προθεσμιακές πράξεις επί συναλλάγματος του Ι.Μ.

Με το αριθ. πρωτ. ... έγγραφο της Υπηρεσίας μας, ενημερώσαμε τον Ι.Μ. ότι λήφθηκαν υπόψη όλα όσα αναφέρει στην ως άνω επιστολή- καταγγελία. Σημειώνουμε δε ότι σύμφωνα με τις διατάξεις



του αρθ. 85 του Ν. 2238/94 περί απορρήτου, δεν γνωστοποιήσαμε σ' αυτόν τα αποτελέσματα του ελέγχου μας, που διατυπώθηκαν στη σχετική έκθεση ελέγχου.

Σε συνέχεια των παραπάνω ο Ι.Μ. κοινοποίησε στην Υπηρεσία μας την αριθμ.πρωτ. ... εξώδικη δήλωση, διαμαρτυρία και πρόσκληση με την οποία μας καλεί όπως εντός δέκα (10) ημερών να του χορηγήσουμε βεβαίωση, από την οποία να προκύπτουν:

α)Οι συναλλαγές επί συναλλάγματος που διενεργήθηκαν στο όνομά του και για λογαριασμό του από τη ... Τράπεζα κατά τα έτη 2001, 2002, 2003 και 2004, β)τα εισοδήματα που προέκυψαν γι' αυτόν από τις συναλλαγές αυτές και γ) οι φόροι που παρακρατήθηκαν ή έπρεπε να παρακρατηθούν και να αποδοθούν στο Ελληνικό Δημόσιο από την εν λόγω τράπεζα για τις συναλλαγές αυτές.

Κατόπιν αυτών αποστείλαμε προς τη ... Τράπεζα το αριθμ. πρωτ... έγγραφό μας και ζητάμε από αυτή να μας γνωρίσει αν χορήγησε ή όχι τις ως άνω βεβαιώσεις στον Ι.Μ. Ζητάμε επίσης από την τράπεζα όπως, σε περίπτωση που δεν χορηγήθηκαν οι βεβαιώσεις, να χορηγήσει αυτές σύμφωνα με όσα ορίζονται από το άρθ. 83 παρ. 2 του Ν. 2238/94.


Σε περίπτωση που δεν έχουν χορηγηθεί ή δεν χορηγηθούν οι βεβαιώσεις από τη Τράπεζα (στην οποία φυσικά θα επιβληθούν τα προβλεπόμενα πρόστιμα για μη χορήγηση βεβαίωσης σύμφωνα με το αρθ. 83 παρ.2 του Ν. 2238/94) και προκειμένου να απαντήσουμε στην ως άνω εξώδικη δήλωση-διαμαρτυρία και πρόσκληση, παρακαλούμε να μας γνωρίσετε αν, με βάση τις διατάξεις του αρθ. 85 του Ν. 2238/94 περί φορολογικού απορρήτου, μπορούμε να γνωστοποιήσουμε στον Ι.Μ τα παραπάνω στοιχεία, όπως αυτά προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία- στοιχεία και τις υποβληθείσες δηλώσεις της ... Τράπεζας».

Σε απάντηση του ανωτέρω εγγράφου του Δ.Ε.Κ. Αθηνών, στις 13-9-2007, η εν λόγω Τράπεζα με επιστολή της προς τον αιτούντα, την οποία κοινοποίησε προς το Δ.Ε.Κ. Αθηνών, ενημέρωσε αυτόν σχετικά με τα αιτηθέντα στοιχεία.

Εν όψει των πραγματικών αυτών περιστατικών υποβλήθηκε από την υπηρεσία το ως άνω ερώτημα.

II. ΚΡΙΣΙΜΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΚΑΙ ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΑΥΤΩΝ

A.1. Στο άρθρο 5 του ισχύοντος Συντάγματος 1975/1986/2001 ορίζονται τα ακόλουθα:
«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...».

3 

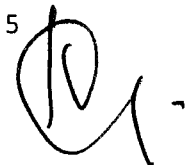


2. Στο άρθρο 5 του Ν. 2690/1999 (Κύρωση του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις –ΦΕΚ Α' 45), ο οποίος, κατά το άρθρο 1 αυτού εφαρμόζεται στο Δημόσιο, στους Ο.Τ.Α. και στα άλλα Ν.Π.Δ.Δ., όπως αυτές διαμορφώθηκαν μετά τις τροποποιήσεις που έλαβαν χώρα με την παρ. 2 του άρθρου 8 του Ν. 2880/2001 και την παρ. 2 άρθρου 11 του Ν. 3230/2004, ορίζονται, μεταξύ τα ακόλουθα: «1. Κάθε ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα, ύστερα από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των διοικητικών εγγράφων. Ως διοικητικά έγγραφα νοούνται όσα συντάσσονται από τις δημόσιες υπηρεσίες, όπως εκθέσεις, μελέτες, πρακτικά, στατιστικά στοιχεία, εγκύκλιες οδηγίες, απαντήσεις της Διοίκησης, γνωμοδοτήσεις και αποφάσεις. 2. Όποιος έχει ειδικό έννομο συμφέρον δικαιούται, ύστερα από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των ιδιωτικών εγγράφων που φυλάσσονται στις δημόσιες υπηρεσίες και είναι σχετικά με υπόθεσή του η οποία εκκρεμεί σε αυτές ή έχει διεκπεραιωθεί από αυτές. 3. Το κατά τις προηγούμενες παραγράφους δικαίωμα δεν υφίσταται στις περιπτώσεις που το έγγραφο αφορά την ιδιωτική ή οικογενειακή ζωή τρίτου, ή αν παραβιάζεται απόρρητο το οποίο προβλέπεται από ειδικές διατάξεις. Η αρμόδια διοικητική αρχή μπορεί να αρνηθεί την ικανοποίηση του δικαιώματος τούτου αν το έγγραφο αναφέρεται στις συζητήσεις του Υπουργικού Συμβουλίου, ή αν η ικανοποίηση του δικαιώματος αυτού είναι δυνατόν να δυσχεράνει ουσιωδώς την έρευνα δικαστικών, διοικητικών, αστυνομικών ή στρατιωτικών αρχών σχετικά με την τέλεση εγκλήματος ή διοικητικής παράβασης. 4. Το δικαίωμα των παρ. 1 και 2 ασκείται: α) με μελέτη του εγγράφου στο κατάστημα της υπηρεσίας, ή β) με χορήγηση αντιγράφου, εκτός αν η αναπαραγωγή τούτου μπορεί να βλάψει το πρωτότυπο. Η σχετική δαπάνη αναπαραγωγής βαρύνει τον αιτούντα, εκτός αν ο νόμος ορίζει διαφορετικά...».

3. Στο άρθρο 26 του Ν.3528/2007 «Κώδικας Δημοσίων Πολιτικών Διοικητικών Υπαλλήλων & Υπαλλήλων Ν.Π.Δ.Δ» (ΦΕΚ Α'26) ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Ο υπάλληλος οφείλει να τηρεί εχεμύθεια για θέματα που χαρακτηρίζονται ως απόρρητα από τις κείμενες διατάξεις. Οφείλει επίσης να τηρεί εχεμύθεια σε κάθε περίπτωση που αυτό επιβάλλεται από την κοινή πείρα και λογική, για γεγονότα ή πληροφορίες των οποίων λαμβάνει γνώση κατά την εκτέλεση των καθηκόντων του ή επ' ευκαιρία αυτών. 2. Η υποχρέωση εχεμύθειας δεν αντιτάσσεται στις περιπτώσεις που προβλέπεται δικαίωμα των πολιτών να λαμβάνουν γνώση των διοικητικών εγγράφων. 3. Μαρτυρία ή πραγματογνωμοσύνη για θέματα απόρρητα επιτρέπεται μόνο με άδεια του οικείου Υπουργού», ενώ στο άρθρο 107 αυτού ορίζεται ότι πειθαρχικό παράπτωμα αποτελεί, μεταξύ άλλων, και «η παράβαση της υποχρέωσης εχεμύθειας, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 26 του παρόντος» (παρ.1 περ. ζ').

4. Στο άρθρο 85 του Ν.2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (Κ.Φ.Ε., ΦΕΚ Α '151), που φέρει τον τίτλο «Φορολογικό απόρρητο», όπως ισχύει, ορίζονται μεταξύ άλλων τα 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 προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και κάθε στοιχείου 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..... 5. Κατ' εξαίρεση επιτρέπεται, αποκλειστικά και μόνο: α) Η χορήγηση στοιχείων στις υπηρεσίες του υπουργείου Οικονομικών και στους ορκωτούς εκτιμητές κατά την άσκηση των καθηκόντων τους... 6. Η παραβίαση του φορολογικού απορρήτου του άρθρου αυτού συνιστά πειθαρχικό αδίκημα που τιμωρείται κατά τις οικείες διατάξεις του πειθαρχικού δικαίου και ποινικό αδίκημα που τιμωρείται κατά τις διατάξεις του Ποινικού Κώδικα για παράβαση καθήκοντος. 7. Τις ευθύνες της προηγούμενης παραγράφου έχουν και τα πρόσωπα, που είναι υπάλληλοι κατά την έννοια του άρθρου 13 του Ποινικού Κώδικα, τα οποία νόμιμα λαμβάνουν γνώση φορολογικών απορρήτων και χρησιμοποιούν αυτά για σκοπό διάφορο εκείνου που ο νόμος επιτρέπει ή τα ανακοινώνουν με κάθε τρόπο, άμεσο ή έμμεσο, σε τρίτους.... 8. Όσοι με οποιαδήποτε ιδιότητα συμπράττουν στην εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος και από το λόγο αυτό λαμβάνουν γνώση των τραπεζικών ή άλλων συναλλαγών, υποχρεούνται να τηρούν το απόρρητο των συναλλαγών τούτων, υποκείμενοι σε αντίθετη περίπτωση στις ποινές και τα πρόστιμα των παραγράφων 6 και 7».

5. Στο άρθρο 31 του Π.Δ. 186/1992 «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων», (ΦΕΚ. Α'84) όπως ισχύει, ορίζονται, μεταξύ άλλων τα εξής: «Χωρίς έγκριση του Υπουργού Οικονομικών, καμία άλλη, πλην του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και των άλλων συναρμόδιων αρχών που εξομοιώνονται με αυτόν, δημόσια αρχή ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου ή οργανισμός δικαιούται να λαμβάνει γνώση των βιβλίων και στοιχείων που ορίζονται από τον κώδικα αυτό, εκτός εάν αυτό επιτρέπεται από σχετική διάταξη νόμου...», ενώ στο άρθρο 35 αυτού ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: «1. Αυτός που λαμβάνει γνώση επαγγελματικού μυστικού από τα φορολογικά στοιχεία ή από τα βιβλία και στοιχεία των υπόχρεων ή από οποιαδήποτε άλλη υπηρεσιακή ενέργεια του, υποχρεούται στην τήρησή του. Σε αντίθετη περίπτωση υπόκειται στις ποινές που προβλέπονται από τον Ποινικό Κώδικα... 3. Όπου από τις κείμενες διατάξεις

5




προβλέπονται διοικητικές ή ποινικές κυρώσεις, όπως ισχύουν κάθε φορά, εφαρμόζονται παράλληλα με τις κυρώσεις που ορίζονται από τις διατάξεις των άρθρων 32 και 33 του Κώδικα αυτού (Σ.Σ. ήδη άρθρο 5 Ν. 2523/97, Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων)».

6.α) Στο Ν.2343/1995 « Αναδιοργάνωση Υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 211) ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

Άρθρο 2 – Οικονομική Επιθεώρηση- «...6. Οι Οικονομικοί Επιθεωρητές κατά την άσκηση των καθηκόντων τους έχουν πρόσβαση σε κάθε πληροφορία ή στοιχείο που αφορά ή είναι χρήσιμο για την άσκηση του έργου και της αποστολής τους, μη υποκείμενοι στους περιορισμούς της νομοθεσίας περί φορολογικού, τραπεζικού, χρηματιστηριακού και επιχειρηματικού απορρήτου, υποχρεούμενοι όμως στην τήρηση των διατάξεων περί εχεμύθειας του άρθρου 72 (ήδη 26) του Υπαλληλικού Κώδικα...»

Άρθρο 3 –Ελεγκτικά Κέντρα-

«1. Συνιστώνται στο Υπουργείο Οικονομικών υπηρεσίες φορολογικού ελέγχου με τον τίτλο «Ελεγκτικά Κέντρα» και ειδικότερα, το Εθνικό ελεγκτικό Κέντρο (ΕΘ.Ε.Κ.) και τα Περιφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα (Π.Ε.Κ.).

2. Τα παραπάνω Ελεγκτικά Κέντρα, ως και οι Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ.) έχουν αρμοδιότητα τακτικού (οριστικού) φορολογικού ελέγχου...Τα Ελεγκτικά Κέντρα δύνανται να διενεργούν και προληπτικό, καθώς και προσωρινό φορολογικό έλεγχο, σε οποιαδήποτε υπόθεση της κατά τόπον αρμοδιότητάς τους, παράλληλα και ανεξάρτητα από τις Δ.Ο.Υ...

5. Το Εθνικό Ελεγκτικό Κέντρο ενεργεί και επανέλεγχο των φορολογικών υποθέσεων των Περιφερειακών Ελεγκτικών Κέντρων, τα Περιφερειακά ελεγκτικά Κέντρα ενεργούν και επανέλεγχο των φορολογικών υποθέσεων των Τοπικών Ελεγκτικών Κέντρων του π.δ. 179/2000 και τα Τοπικά Ελεγκτικά Κέντρα ενεργούν και επανέλεγχο των φορολογικών υποθέσεων των Δ.Ο.Υ...

14.Ο ελεγκτής έχει πρόσβαση σε κάθε πληροφορία ή στοιχείο που αφορά ή είναι χρήσιμο στην άσκηση του έργου του, εφαρμοζομένων αναλόγως των σχετικών διατάξεων της παραγράφου 6 του άρθρου 2 του παρόντος...»

β) Περαιτέρω, στο άρθρο 1 του Π.Δ. 280/1997 «Οργάνωση των Ελεγκτικών Κέντρων» (ΦΕΚ Α' 203) ορίζονται μεταξύ άλλων τα εξής: «1. Το Εθνικό Ελεγκτικό Κέντρο (ΕΘ.Ε.Κ.) και τα Περιφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα (Π.Ε.Κ.) είναι υπηρεσίες φορολογικού ελέγχου επιπέδου Διεύθυνσης και υπάγονται στη Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων. 2. Το ΕΘ.Ε.Κ. έχει έδρα στην Αθήνα και η κατά τόπον αρμοδιότητα του εκτείνεται σε όλη την Επικράτεια. 3. Τα

Π.Ε.Κ. έχουν διανομαρχιακή κατά τόπον αρμοδιότητα, όπως ορίζεται στην παράγραφο 2 του άρθρου 3 του παρόντος Διατάγματος.4. Το ΕΘ.Ε.Κ. και το Π.Ε.Κ.: Α) Ενεργούν: α) Τακτικό (οριστικό) φορολογικό έλεγχο, κατά τις διακρίσεις των παραγράφων 2 και 4 του άρθρου 3 του Ν. 2343/1995 β) Προληπτικό και προσωρινό φορολογικό έλεγχο, σε οποιοδήποτε υπόθεση της κατά τόπον αρμοδιότητας τους, παράλληλα και ανεξάρτητα από τις Δ.Ο.Υ. και το Σ.Δ.Ο.Ε. γ) Επανέλεγχο, κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 5 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου Β) Κοινοποιούν ή αποστέλλουν στις Δ.Ο.Υ. για κοινοποίηση, τα σημειώματα ελέγχου που προβλέπονται από τις οικείες διατάξεις, με τις παρατηρήσεις για ανεπάρκειες ή ανακρίβειες των βιβλίων και στοιχείων του Κ.Β.Σ. των ελεγχόμενων υποθέσεων και μεριμνούν για κάθε διαδικαστικό θέμα που ανακύπτει κατά τη διαδικασία κρίσης των σημειωμάτων, ενώπιον της οικείας Επιτροπής του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992). ...»

γ) Εξάλλου στο άρθρο 23 του Ν.3259/2004 « Περαιώση εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων, ρύθμιση ληξιπροθέσμων χρεών και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 149) ορίζονται μεταξύ άλλων τα εξής: «...3. Οι καθ' ύλην αρμοδιότητες του Δ.Ε.Κ. Θεσσαλονίκης είναι ίδιες με του Εθνικού Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΘ.Ε.Κ.), που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 3 του Ν.2343/1995 (ΦΕΚ 211 Α') και του Π.Δ. 280/1997 (ΦΕΚ 203 Α'), το οποίο μετονομάζεται σε Διαπεριφερειακό Ελεγκτικό Κέντρο (Δ.Ε.Κ.) Αθηνών...».

δ) Τέλος με την υπ' αριθ.1099054/1224/0006Α/9-12-2004 απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, αποφασίσθηκαν τα ακόλουθα: «1. Ορίζουμε την 20.12.2004, ως χρόνο έναρξης λειτουργίας του Διαπεριφερειακού Ελεγκτικού Κέντρου (Δ.Ε.Κ.) Θεσσαλονίκης και του Διαπεριφερειακού Ελεγκτικού Κέντρου (Δ.Ε.Κ.) Αθηνών. Από την ανωτέρω ημερομηνία παύει να λειτουργεί το Εθνικό Ελεγκτικό Κέντρο (ΕΘ.Ε.Κ.)...».

Β. Από την ερμηνεία των προπαρατεθεισών διατάξεων συνάγονται τα ακόλουθα:

1. Το δικαίωμα γνώσεως ή πληροφορήσεως θεμελιώνεται συνταγματικώς, κατ' εξοχήν, στη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 5 Α, η οποία κατοχυρώνει το δικαίωμα για πληροφόρηση με παράλληλη υποχρέωση όσων κατέχουν πληροφορίες να τις διαθέτουν, εφόσον αυτές δεν εμπίπτουν στους περιορισμούς του δευτέρου εδαφίου (λόγοι εθνικής ασφάλειας, καταπολεμήσεως του εγκλήματος ή προστασίας δικαιωμάτων τρίτων).

2. Ειδικώς το δικαίωμα προσβάσεως στα διοικητικά έγγραφα, το οποίο εμπεριέχεται στην έννοια του δικαιώματος στην πληροφόρηση, ρυθμίζεται νομοθετικώς με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2690/1999, (βλ. και προϊσχύσασα διάταξη του άρθρου 16 του ν. 1599/1986), κατ' εφαρμογή των ανωτέρω συνταγματικών επιταγών. Από τις διατάξεις αυτές προκύπτει ότι κάθε πρόσωπο έχει, κατ' αρχήν, δικαίωμα να λαμβάνει γνώση των εγγράφων, τα οποία συντάσσονται από τις δημόσιες

υπηρεσίες, στο πλαίσιο της διοικητικής δράσεως, με εξαίρεση αυτά, τα οποία περιοριστικώς αναφέρονται στην παράγραφο τρία (3) του άρθρου αυτού. Αντιστοίχως, θεσπίζεται υποχρέωση της Διοικήσεως να γνωστοποιεί, εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας, τα διοικητικά έγγραφα στον διοικούμενο, ο οποίος έχει υποβάλει σχετικό αίτημα. Για τη θεμελίωση του δικαιώματος γνώσεως δεν απαιτείται η συνδρομή εννόμου συμφέροντος του αιτούντος, αλλά αρκεί το εύλογο ενδιαφέρον του, η ύπαρξη του οποίου κρίνεται κατά την εχέφρονα κρίση του υπευθύνου της αρμόδιας δημόσιας υπηρεσίας (ΣτΕ 841/1997, 3130/2000, Γνωμ. ΝΣΚ 727/2001, 16/2003, 92/2005, 75/2006). Ως εύλογο, όμως, ενδιαφέρον δεν νοείται το ενδιαφέρον κάθε πολίτη για την εύρυθμη άσκηση από τα διοικητικά όργανα των γενικών καθηκόντων τους και την τήρηση των νόμων, αλλά εκείνο το οποίο προκύπτει, κατά τρόπο αντικειμενικό, από την ύπαρξη μιας συγκεκριμένης προσωπικής εννόμου σχέσεως, η οποία συνδέεται με το περιεχόμενο των διοικητικών στοιχείων, στα οποία ζητείται η πρόσβαση. (ΣτΕ 1214/2000).

Το δικαίωμα γνώσεως εγγράφων κάμπτεται, α) επί συνδρομής οποιασδήποτε από τις θεσπιζόμενες με τις παραγράφους 3 και 5 του άρθρου 5 Κ.Δ.Δ. εξαιρέσεις (απόρρητο από ιδιωτική ή οικογενειακή ζωή τρίτου, απόρρητο από ειδικές διατάξεις όπως λ.χ. φορολογικό απόρρητο, συζητήσεις Υπουργικού Συμβουλίου, πρόκληση ουσιώδους δυσχέρειας στην έρευνα δικαστικών, διοικητικών, αστυνομικών ή στρατιωτικών αρχών, ύπαρξη δικαιωμάτων πνευματικής ή βιομηχανικής ιδιοκτησίας) και β) στην περίπτωση καταχρήσεως δικαιώματος, κατά τη γενική διάταξη της παρ. 3 άρθρου 25 του Συντάγματος, του άρθρου 281 ΑΚ και των άρθρων 3 και 4 παρ. 3 του Κ.Δ.Δ. (Αν. Τάχου, ο.π., σελ. 221, του ιδίου, Η πρόσβαση στα διοικητικά στοιχεία, σελ. 294, Π. Λαζαράτου, Το δικαίωμα προσβάσεως στα διοικητικά στοιχεία, Δ.25, 1013, γνωμ. Ολ. Ν.Σ.Κ. 482/1995, γνωμ. Ν.Σ.Κ. 107/2007). Πάντως, ενόψει της σπουδαιότητας του δικαιώματος γνώσεως, οι ως άνω εξαιρέσεις αναφέρονται αφενός μεν εξαντλητικώς και αφετέρου, ως τέτοιες, πρέπει να ερμηνεύονται στενώς (Χρυσόγονου, Ατομικά δικαιώματα..., έκδ. 2002, 395, Χ. Χρυσανθάκη, Η σχέση κράτους-πολίτη..., έκδ. 1996, 32, Εισ. ΑΠ 6/2006). Η κρίση εάν, σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, συντρέχουν οι προϋποθέσεις ασκήσεως του δικαιώματος ανήκει στην αρμοδιότητα των δημοσίων υπηρεσιών. (Ολ. Ν.Σ.Κ. 727/2001, 482/1995, γνωμ. Ν.Σ.Κ. 107/2007), τυχόν δε απόρριψη του αιτήματος του ενδιαφερομένου πρέπει να αιτιολογείται ειδικώς, εν όψει και του ότι σχετική άρνηση της διοικήσεως αποτελεί εκτελεστή διοικητική πράξη υποκείμενη σε αίτηση ακυρώσεως (Α. Τάχου, ο.π., σελ. 216, ΣτΕ 3130/2000, 205/2000, 1397/1993).

Επομένως, στο πλαίσιο εφαρμογής των ως άνω διατάξεων του άρθρου 5 του Ν.2690/1999, επιβάλλεται στη Διοίκηση να αρνείται να γνωστοποιεί έγγραφα ή να παρέχει

στοιχεία που τηρούνται στην υπηρεσία, όταν μεταξύ άλλων παραβιάζεται απόρρητο, το οποίο προβλέπεται από ειδικές διατάξεις. Εξάλλου, οι υπάλληλοι έχουν υποχρέωση να διαφυλάσσουν το απόρρητο των πληροφοριών και στοιχείων που περιέχονται σε γνώση τους διότι δεσμεύονται και από το καθήκον εχεμύθειας του Υ.Κ. (υπηρεσιακό απόρρητο). Ειδική μνεία του καθήκοντος εχεμύθειας περιλαμβάνεται και σε διατάξεις φορολογικού περιεχομένου. Ειδικότερα, αυτοί που λαμβάνουν γνώση κατά την εφαρμογή φορολογικών διατάξεων, τραπεζικών ή άλλων συναλλαγών, υποχρεούνται να τηρούν το απόρρητο των συναλλαγών τούτων. (άρθρο 85 παρ. 8 του Ν. 2238/1994). Επίσης αυτοί που λαμβάνουν γνώση επαγγελματικού μυστικού από τα φορολογικά στοιχεία ή από τα βιβλία και στοιχεία των υποχρέων υποχρεούνται στην τήρησή του (άρθρο 35 του Π.Δ. 186/1992). Θα πρέπει τέλος να αναφερθεί ότι οι υπάλληλοι του ΔΕΚ, σύμφωνα με την παρ.6 του άρθρου 2 του Ν.2343/1995, κατά την άσκηση των καθηκόντων τους έχουν μεν πρόσβαση σε κάθε πληροφορία ή στοιχείο που αφορά ή είναι χρήσιμο για την άσκηση του έργου και της αποστολής τους, μη υποκείμενη στους περιορισμούς της νομοθεσίας περί φορολογικού, τραπεζικού, χρηματιστηριακού και επιχειρηματικού απορρήτου, υποχρεούται όμως στην τήρηση των διατάξεων περί εχεμύθειας του άρθρου 26 του Υ.Κ. Η υποχρέωση εχεμύθειας όμως των φορολογικών Αρχών δεν αντιστασεται στις περιπτώσεις των φορολογημένων που έχουν δικαίωμα να λαμβάνουν γνώση των διοικητικών εγγράφων και των πληροφοριών που τους αφορούν

Σχετικά με την υποχρέωση της Διοικήσεως να δίδει γενικώς «πληροφορίες στους ενδιαφερόμενους, η Ολομέλεια του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους με την υπ αριθμ.723/2000 γνωμοδότηση της, κατέληξε, κατά πλειοψηφία στην εξής άποψη: «Ότι ο νομοθέτης με υπόβαθρο την ρηθείσα Συνταγματική διάταξη και επιθυμία του να υλοποιήσει τη βασική και θεμελιώδη αρχή της δημοσιότητας και διαφάνειας στη δράση της Διοικήσεως, αρχικά με το Ν. 1599/1986 και στη συνέχεια με το Ν.2690/99, θέσπισε κανόνες σύμφωνα με τους οποίους κάθε ενδιαφερόμενος ή έχων ειδικό έννομο συμφέρον δικαιούται να λαμβάνει γνώση των διοικητικών ή ιδιωτικών εγγράφων, αντιστοίχως, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο νόμο αυτό. Ο νομοθέτης την κατά τη Συνταγματική διάταξη «πληροφόρηση» συγκεκριμενοποιεί, καθ' ο είχε δικαίωμα, στο δικαίωμα του «ενδιαφερόμενου πολίτη», να λάβει γνώση των διοικητικών εγγράφων, που ενδιαφέρει εν προκειμένω και δη είτε με μελέτη του εγγράφου στο κατάστημα της υπηρεσίας είτε με την χορήγηση σ' αυτόν αντιγράφου του συγκεκριμένου εγγράφου. Ο αυτός όμως νομοθέτης απέφυγε, εν γνώσει του, να υποχρεώσει τη Διοίκηση, σε παροχή, γενικώς «πληροφοριών», εκτός του παραπάνω τρόπου, μη επιθυμώντας να εμπλέξει τη Διοίκηση σε ερμηνείες ή συμπεράσματα επί εγγράφων ή να υποχρεώσει αυτή σε σύνθετες ενέργειες

9



προκειμένου να παράσχει «πληροφορία», με κίνδυνο η πληροφόρηση να είναι ατελής ή μη προσήκουσα. Για το λόγο αυτό θέτει στη διάθεση του ενδιαφερομένου αυτά τούτα τα διοικητικά έγγραφα, τα οποία εκείνος θα επιλέξει και θα ζητήσει να μελετήσει ή να λάβει αντίγραφα τους, προκειμένου ο ίδιος να διαμορφώσει γνώμη για την νομιμότητα τους και το περιεχόμενο τους χωρίς να πλανάται υποψία ότι υπήρξε «παραπληροφόρηση του» από τη Διοίκηση. Δηλαδή δι' αυτού του τρόπου εξασφαλίζεται πληρέστερα η δημοσιότητα και η διαφάνεια στη δράση της Διοικήσεως...»

3. Περαιτέρω, οι αφορώσες το φορολογικό απόρρητο ρυθμίσεις θεσπισθείσες προς το σκοπό της προστασίας των συμφερόντων των φορολογουμένων, συνιστούν ένα αυστηρό νομοθετικό πλαίσιο προστασίας του φορολογικού απορρήτου, που καλύπτει το σύνολο των στοιχείων εκείνων τα οποία δημιουργούν ή προσδιορίζουν την φορολογική ενοχή του φυσικού ή νομικού προσώπου στα πλαίσια της αμέσου ή εμμέσου φορολογίας. Η καθιέρωση του απορρήτου των φορολογικών στοιχείων αποβλέπει προεχόντως στην προστασία του συμφέροντος του φορολογουμένου, ο οποίος έτσι αποφεύγει ανεπιθύμητες υπεισελεύσεις τρίτων εντός του κύκλου των μεθόδων και ενεργειών του κατά την οργάνωση και εκτέλεση των οικονομικών_αυτού σχεδίων, προγραμμάτων και εκ τούτων αποτελεσμάτων, (βλ. γν. Ολ.Ν.Σ.Κ. 186/2002,623/1995, 112/2002). Το απόρρητο τούτο υφίσταται και δρα δεσμευτικώς μεταξύ της αρμόδιας φορολογικής αρχής και του φορολογουμένου προσώπου και δημιουργεί βασικώς την υποχρέωση της πρώτης και των αρμοδίων εν γένει οργάνων, όπως αποφεύγουν κάθε ενέργεια με την οποία το περιεχόμενο του απ' αυτούς τηρουμένου φακέλου περί του φορολογουμένου ήθελε περιέλθει σε πρόσωπο μη εξομοιούμενο υπό του δικαίου προς αυτόν τούτο τον φορολογούμενο υπέρ του οποίου λειτουργεί το ρηθέν απόρρητο (βλ.γνομ.Ολομ.ΝΣΚ 186/2001, 710/1993). Επομένως, το φορολογικό απόρρητο δεν μπορεί να αντιταχθεί κατά του φορολογουμένου, αλλά μόνο υπέρ αυτού και έναντι τρίτων και δεν είναι δυνατόν η Διοίκηση να αρνηθεί να χορηγήσει σε διοικούμενο αντίγραφο διοικητικών εγγράφων ή πληροφορίες που προκύπτουν από τέτοια έγγραφα, φορολογικού περιεχομένου, που τον αφορούν, εκτός αν υπάρχει ειδική διάταξη που απαγορεύει αυτό, όπως η, βάσει των γενικών διατάξεων του άρθρου 5 του Κ.Δ.Δ, προσωρινή δυνατότητα τέτοιας αρνήσεως εκ μέρους της Διοικήσεως, εάν αυτή κρίνει ότι η παροχή τέτοιων πληροφοριών είναι δυνατόν να δυσχεράνει ουσιωδώς την έρευνα δικαστικών, διοικητικών, αστυνομικών ή στρατιωτικών αρχών σχετικώς με την τέλεση εγκλήματος ή διοικητικής παραβάσεως (γνομ ΝΣΚ 193/2003).

Από την αυστηρή και απόλυτη διατύπωση των περί φορολογικού απορρήτου διατάξεων, σαφώς, προκύπτει ότι, τ' αναφερόμενα σ' αυτές στοιχεία, είτε αυτούσια είτε υπό μορφή εκ τούτων προκυπτουσών πληροφοριών, δεν δύνανται να χορηγηθούν σε τρίτο, έστω και

προβάλλοντα έννομο συμφέρον. (βλ. Γνωμ. Ν.Σ.Κ. 391/1972, 186/2001 Ολ.) και ότι τούτο ισχύει έναντι οποιουδήποτε φυσικού ή νομικού προσώπου δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, κάθε δημόσιας αρχής κ.λ.π. πλην των οριζομένων εξαιρέσεων στο νόμο.

Οι μόνες επιτρεπόμενες παραβιάσεις του φορολογικού απορρήτου αναφέρονται σαφώς και περιοριστικώς στην παρ.5 του άρθρου 85 του Κ.Ν. 2238/94, του νομοθέτη θέλοντος να υποδηλώσει κατ' αυτό τον τρόπο, εναργώς, την αυστηρότητα και τυπικότητα των συγκεκριμένων διατάξεων, οι οποίες λόγω της φύσεώς τους, ως αυστηρού δικαίου, δεν επιδέχονται διασταλτική ερμηνεία ή ανάλογη εφαρμογή.

Εκ των άνω παραδοχών παρέπεται αναγκαίως ότι στις διατάξεις του φορολογικού απορρήτου εντάσσονται, καλυπτόμενες απ' αυτό, και όλες οι ενέργειες και πράξεις των αρμοδίων φορολογικών οργάνων, που γίνονται στο πλαίσιο διοικητικών ερευνών σχετικώς με φορολογικές υποθέσεις εξ αφορμής υποβολής από τρίτο σχετικής καταγγελίας. Και τούτο διότι η καταγγελία αποτελεί απλό έναυσμα για πραγματοποίηση σχετικής έρευνας από τις αρμόδιες υπηρεσίες, η τυχόν δε διαπίστωση της τέλεσης ή μη φορολογικών παραβάσεων και η επιβολή ή μη των προβλεπομένων κυρώσεων στηρίζεται αποκλειστικά και μόνο στις έρευνες και τους ελέγχους των αρμοδίων κρατικών οργάνων και τα πραγματικά περιστατικά που αυτά διαπίστωσαν, συντάσσοντας τις οικείες πορισματικές εκθέσεις, στις οποίες περιλαμβάνονται οι εκθέσεις ελέγχου και κάθε άλλο φορολογικό στοιχείο των καταγγελλομένων προσώπων. (γνωμ. Ολομ. Ν.Σ.Κ. 482/95 Ολ., ατομ.γνωμ.628/2002).

Αντίθετη ερμηνευτική εκδοχή, θα οδηγούσε σε κλονισμό και αμφισβήτηση του αυστηρού χαρακτήρα των περί φορολογικού απορρήτου διατάξεων, αφού θα ήταν ευχερές στον κάθε τρίτο με μια αβάσιμη και όλως προσχηματική καταγγελία να λαμβάνει γνώση των στοιχείων του φορολογικού φακέλου του καταγγελλόμενου, με απρόβλεπτες συνέπειες για το φορολογικό μας σύστημα, αλλά και γενικότερα για την εθνική μας οικονομία.

III. Εν όψει, συνεπώς, των προεκτεθέντων, το Α' Τμήμα του Ν.Σ.Κ. γνωμοδότησε ομοφώνως ότι το υποβληθέν κατά τα ανωτέρω αίτημα πρέπει να απορριφθεί από την Υπηρεσία ως μη νόμιμο, καθόσον τα αιτούμενα στοιχεία, τα οποία λήφθηκαν υπόψη και απετέλεσαν αντικείμενο διοικητικής έρευνας σε βάρος φορολογουμένης επιχείρησης (Τράπεζας) που έλαβε χώρα μετά από καταγγελία του αιτούντος, καλύπτονται από τις περί φορολογικού απορρήτου διατάξεις του άρθρου 85 του Ν. 2238/1994. Εξάλλου, τυχόν ικανοποίηση του εν λόγω αιτήματος θα συνιστούσε επιπλέον και παραβίαση του καθήκοντος εχεμύθειας των υπαλλήλων του Δ.Ε.Κ.,

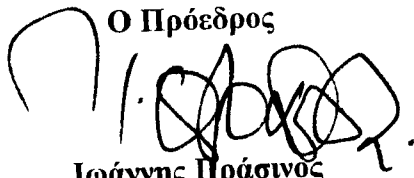


που προβλέπεται τόσο από ειδικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας κατά τα προεκτεθέντα, όσο και από το άρθρο 26 του Υπαλληλικού Κώδικα.

Θεωρήθηκε

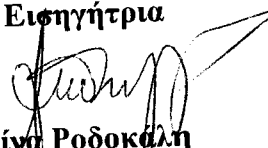
Αθήνα, 9 - 6 -2010

Ο Πρόεδρος



Ιωάννης Πράσιнос
Αντιπρόεδρος ΝΣΚ

Η Εισηγήτρια



Ασημίνα Ροδοκάλη
Νομικός Σύμβουλος του Κράτους