



**ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΔΥΤΙΚΗΣ ΑΤΤΙΚΗΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΩΝ, ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΚΑΙ ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**

ΠΜΣ "Δημόσια Διοίκηση - Δημόσιο Μάνατζμεντ"

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

«Το πλαίσιο για την ανταλλαγή πληροφοριών και τα δικαιώματα των φορολογουμένων»

“The framework for information exchange and taxpayers’ rights”

**Φωτεινή Παλιούρα (Α.Μ.: ΔΜ 2243)
Επιβλέπουσα καθηγήτρια: Δήμητρα Κούνη**

**Αθήνα
Ιούλιος 2024**

Μέλη Τριμελούς Επιτροπής

1. Δήμητρα Κούνη

2. Απόστολος Μάνθος

3. Φαίδων Κομισόπουλος

ΔΗΛΩΣΗ ΣΥΓΓΡΑΦΕΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Η κάτωθι υπογεγραμμένη Φωτεινή Παλιούρα του Ανδρέα, με αριθμό μητρώου ΔΜ 2243 φοιτήτρια του Προγράμματος Μεταπτυχιακών Σπουδών «Δημόσια Διοίκηση - Δημόσιο Μάνατζμεντ» του Τμήματος Διοίκησης Επιχειρήσεων της Σχολής Διοικητικών, Οικονομικών και Κοινωνικών Επιστημών του Πανεπιστημίου Δυτικής Αττικής, δηλώνω ότι:

«Είμαι συγγραφέας αυτής της μεταπτυχιακής εργασίας και ότι κάθε βοήθεια την οποία είχα για την προετοιμασία της, είναι πλήρως αναγνωρισμένη και αναφέρεται στην εργασία. Επίσης, οι όποιες πηγές από τις οποίες έκανα χρήση δεδομένων, ιδεών ή λέξεων, είτε ακριβώς είτε παραφρασμένες, αναφέρονται στο σύνολό τους, με πλήρη αναφορά στους συγγραφείς, τον εκδοτικό οίκο ή το περιοδικό, συμπεριλαμβανομένων και των πηγών που ενδεχομένως χρησιμοποιήθηκαν από το διαδίκτυο. Επίσης, βεβαιώνω ότι αυτή η εργασία έχει συγγραφεί από μένα αποκλειστικά και αποτελεί προϊόν πνευματικής ιδιοκτησίας τόσο δικής μου, όσο και του Ιδρύματος.

Παράβαση της ανωτέρω ακαδημαϊκής μου ευθύνης αποτελεί ουσιώδη λόγο για την ανάκληση του πτυχίου μου».

Επιθυμώ την απαγόρευση πρόσβασης στο πλήρες κείμενο της εργασίας μου μέχρι και έπειτα από αίτηση μου στη Βιβλιοθήκη και έγκριση του επιβλέποντα καθηγητή.

Ονοματεπώνυμο / Υπογραφή

Φωτεινή Παλιούρα

Στη μητέρα μου Ευαγγελία...

Ακρωνύμια και συντομογραφίες

ΑΑΔΕ: Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων

ΑΕΠ: Ακαθάριστο Εγχώριο Προϊόν

ΓΚΠΔ: Γενικός Κανονισμός για την Προστασία Δεδομένων

ΔΕΕ: Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης

ΔΣΑΔΦ: Διεθνείς Συμβάσεις για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας

ΕΔΔΑ: Ευρωπαϊκό Δικαστήριο Δικαιωμάτων του Ανθρώπου

ΕΕ: Ευρωπαϊκή Ένωση

ΕΕΠ: Ενιαία Ευρωπαϊκή Πράξη

ΕΣΔΑ: Ευρωπαϊκή Σύμβαση Δικαιωμάτων του Ανθρώπου

ΚΔΔιαδ: Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας

ΚΠΑ: Κοινό Πρότυπο Αναφοράς

ΚΦΔ: Φορολογικής Διαδικασίας

ΟΟΣΑ: Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης

ΠΣΑΑ: Πολυμερής Συμφωνία Αρμόδιων Αρχών

ΣΤΕ: Συμβούλιο της Επικρατείας

ΣυνθΕΕ: Συνθήκη της Ευρωπαϊκής Ένωσης

ΣυνθΛΕΕ: Συνθήκη για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης

ΦΠΑ: Φόρος Προστιθέμενης Αξίας

ΧΘΔΕΕ: Χάρτης Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης

.....

ΑΕΟΙ: Αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών

DAC: Οδηγία για τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας

DAC1: Τροποποίηση της DAC που εισάγει υποχρεωτική ΑΕΟΙ για πέντε κατηγορίες εισοδημάτων και κεφαλαίων

DAC2: Τροποποίηση της DAC που επεκτείνει το πεδίο εφαρμογής της υποχρεωτικής ΑΕΟΙ στους χρηματοοικονομικούς λογαριασμούς

DAC3: Τροποποίηση της DAC που εισάγει υποχρεωτική ΑΕΟΙ για τις εκ των προτέρων διασυνοριακές φορολογικές αποφάσεις και τις εκ των προτέρων συμφωνίες τιμολόγησης

DAC4: Τροποποίηση της DAC που εισάγει υποχρεωτική υποβολή εκθέσεων ανά χώρα από πολυεθνικούς ομίλους

DAC5: Τροποποίηση της DAC για την εξασφάλιση της δυνατότητας πρόσβασης των φορολογικών αρχών σε πληροφορίες που αφορούν τη νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες

DAC6: Τροποποίηση της DAC που εισάγει υποχρεωτική ΑΕΟΙ για δηλωτές διασυνοριακές φορολογικές ρυθμίσεις

DAC7: Τροποποίηση της DAC για την υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών που υποβάλλονται από Φορείς Εκμετάλλευσης Πλατφόρμας

ECOFIN: Συμβούλιο Οικονομικών και Δημοσιονομικών Θεμάτων

EOIR: Ανταλλαγή πληροφοριών κατόπιν αιτήματος

G20: Ομάδα υπουργών οικονομικών και διοικητών κεντρικών τραπεζών από 19 χώρες και την ΕΕ

SEOI: Αυθόρμητη ανταλλαγή πληροφοριών

Ευχαριστίες

Η παρούσα διπλωματική εργασία πραγματοποιήθηκε κατά τη διάρκεια της φοίτησης μου στο Μ.Π.Σ. «Δημόσια Διοίκηση - Δημόσιο Μάνατζμεντ» του Πανεπιστήμιου Δυτικής Αττικής κατά το έτος 2024 και θα ήθελα να αναφερθώ σε όλους τους ανθρώπους που συνέβαλαν, ο καθένας με τον τρόπο του, στην εκπόνηση και ολοκλήρωσή της.

Αρχικά, θα ήθελα να ευχαριστήσω ιδιαίτερα την επιβλέπουσα καθηγήτριά μου κ. Δήμητρα Κούνη για την επιστημονική και συμβουλευτική καθοδήγηση που μου προσέφερε σε όλα τα στάδια συγγραφής της εργασίας.

Επίσης, η ολοκλήρωσή της θα ήταν αδύνατη, χωρίς την πολύτιμη συμπαράσταση της οικογένειάς μου. Ευχαριστώ ολόψυχα τον σύζυγό μου Ξενοφώντα και την κόρη μου Εβελίνα για την αμέριστη αγάπη τους, την υπομονή και την κατανόηση που έδειξαν καθόλη τη διάρκεια των μεταπτυχιακών μου σπουδών.

Τέλος, θα ήθελα να ευχαριστήσω την Υπηρεσία στην οποία υπηρετώ ως υπάλληλος, τη Γενική Γραμματεία Αθλητισμού για τον πολύτιμο χρόνο που μου διέθεσε για την παρακολούθηση του Μεταπτυχιακού αυτού Προγράμματος και την εκπόνηση της παρούσας διπλωματικής.

Πίνακας Περιεχομένων

ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	9
ABSTRACT	10
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	11
ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α: Η ΑΝΤΑΛΛΑΓΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΓΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥΣ ΣΚΟΠΟΥΣ.....	14
1. Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΑΝΤΑΛΛΑΓΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ – ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΑΝΑΓΚΑΙΟΤΗΤΑ	14
ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β: ΤΟ ΙΣΧΥΟΝ ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΗΣ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΣΥΝΔΡΟΜΗΣ.....	18
1. Η ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΝΟΜΙΚΗ ΒΑΣΗ.....	18
1.1. Η Οδηγία 2011/16/ΕΕ του Συμβουλίου της 15ης Φεβρουαρίου 2011	20
• Το πρόγραμμα Fiscalis: «Κανονισμός (ΕΕ) 2021/847 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 20ής Μαΐου 2021 σχετικά με τη θέσπιση του προγράμματος «Fiscalis» για τη συνεργασία στον τομέα της φορολογίας και την κατάργηση του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 1286/2013».....	24
2. Η ΑΝΤΑΛΛΑΓΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΣΕ ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΙΠΠΕΛΟ	25
2.1. Η Πρότυπη Σύμβαση του ΟΟΣΑ για την Αποφυγή Διπλής Φορολογίας	25
2.2. Το άρθρο 26 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ.....	27
2.3. Το Παγκόσμιο Φόρουμ για τη Διαφάνεια και την Ανταλλαγή Πληροφοριών για Φορολογικούς Σκοπούς	30
2.4. Οι σημαντικότερες Πολυμερείς Διεθνείς Συμβάσεις.....	30
3. ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ – Η ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ.....	32
• Νόμος 4153/2013 (ΦΕΚ 116 Α/23-5-2013) περί κύρωσης της Σύμβασης του Συμβουλίου της Ευρώπης και του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α.)	33
• Νόμος 4170/2013 (ΦΕΚ 163 Α/12-7-2013) περί ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/16/ΕΕ.....	34
• Νόμος 4428/2016 (ΦΕΚ 190 Α/13-10-2016) περί κύρωσης της ΠΣΑΑ για την Αυτόματη Ανταλλαγή Πληροφοριών Χρηματοοικονομικών Λογαριασμών.....	35
4. ΜΟΡΦΕΣ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΣΥΝΔΡΟΜΗΣ	37
5. ΟΡΟΙ ΠΟΥ ΔΙΕΠΟΥΝ ΤΗ ΔΙΕΘΝΗ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΣΥΝΔΡΟΜΗ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΣΥΜΦΩΝΙΑΣ ΑΝΤΑΛΛΑΓΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΤΟΥ ΟΟΣΑ	39
ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ: ΤΑ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΩΝ.....	42
1. ΟΙ ΒΑΣΙΚΟΙ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΙΚΟΙ ΚΑΝΟΝΕΣ	42
2. ΟΙ ΑΡΧΕΣ ΤΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ	48
2.1. Η αρχή της νομιμότητας.....	48
2.2. Η αρχή της αναλογικότητας	48
2.3. Το δημόσιο συμφέρον	50
2.4. Η προστασία του διοικούμενου.....	50
3. ΤΑ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΩΝ ΣΤΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΑΝΤΑΛΛΑΓΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ	51
3.1. Η προστασία των θεμελιωδών δικαιωμάτων.....	51
3.2. Η προστασία των δικαιωμάτων των φορολογουμένων	54
• Το δικαίωμα της ιδιωτικότητας, του απορρήτου και της εμπιστευτικότητας	56
• Τα δικαιώματα πληροφόρησης – πρόσβασης – διαβούλευσης – επέμβασης.....	59
• Η προστασία των προσωπικών δεδομένων	62
• Το φορολογικό απόρρητο.....	66
4. Η ΠΡΟΣΤΑΣΙΑ ΤΩΝ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΩΝ	68
4.1. Σύμφωνα με το άρθρο 26 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ	68
4.2. Σύμφωνα με την Οδηγία 2011/16/ΕΕ.....	69
5. ΚΙΝΔΥΝΟΙ ΠΟΥ ΕΓΚΥΜΟΝΟΥΝ ΓΙΑ ΤΟΥΣ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥΣ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΑΝΤΑΛΛΑΓΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ	70
6. ΟΙ ΔΥΝΑΤΟΤΗΤΕΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ ΣΕ ΣΥΝΕΧΕΙΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	72
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ	74
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	81
ΑΡΘΡΑ - ΕΚΘΕΣΕΙΣ - ΜΕΛΕΤΕΣ	83
ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ	86
ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ	89

Περίληψη

Η σύγχρονη παγκοσμιοποιημένη οικονομία έχει επιφέρει σημαντικές εξελίξεις στον φορολογικό τομέα και συνακόλουθα στις φορολογικές διοικήσεις σε εθνικό, ευρωπαϊκό και διεθνές επίπεδο. Η ενίσχυση της διακρατικής φορολογικής συνεργασίας αναδεικνύεται ως το σημαντικότερο εργαλείο στην φαρέτρα των φορολογικών αρχών στο πλαίσιο των πολιτικών αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής. Από την άλλη πλευρά, πληθαίνουν οι αιτιάσεις αναφορικά με την επίδραση της ενίσχυσης και αυστηροποίησης των διαδικασιών στα δικαιώματα των φορολογουμένων. Στην παρούσα διπλωματική εργασία επιχειρείται μία ολοκληρωμένη επισκόπηση των κυριότερων εξελίξεων στον τομέα της ανταλλαγής πληροφοριών για φορολογικούς σκοπούς και ταυτόχρονα καταδεικνύεται η αλληλένδετη σχέση της με τα δικαιώματα των φορολογουμένων.

Abstract

Modern globalised economy has led to considerable progress in the taxation field and subsequently in tax authorities at national, European and international level. The enhancement of transnational tax cooperation has proved as the most significant tool in the quiver of tax authorities on the frame of policies dealing with tax evasion and tax avoidance. On the other hand, complains relating to the effect of the strengthening and tightening of the procedures on taxpayers' rights are increasing. This thesis provides an overview of the main advances in the area of information exchange for taxation reasons while simultaneously showing its interrelated connection with taxpayers' rights.

Εισαγωγή

Στη βάση της οικονομικής παγκοσμιοποίησης ακολουθείται η αδιάλειπτη ανάπτυξη της υπερεθνικής οικονομικής δομής και η μετατροπή της οικονομίας από εθνική σε υπερεθνική. Σε συνδυασμό με τον περιορισμό του κρατικού παρεμβατισμού, όλο και περισσότερες ευκαιρίες αναδύονται για τους φορολογούμενους προς την πραγματοποίηση, κατοχή και διαχείριση επενδύσεων μέσω οικονομικών ιδρυμάτων εκτός της χώρας διαμονής τους. Απότοκος του παραπάνω, καθίσταται ευχερέστερο για τους φορολογούμενους να μεταφέρουν τις χρηματοπιστωτικές τους δραστηριότητες σε ολόκληρο τον κόσμο αποφέροντας τους υψηλότερα κέρδη. Μολονότι αυτό δρα υπέρ της ελεύθερης αγοράς, παράλληλα επιτείνει την προσπάθεια απόκρυψης πλούτου από τις φορολογικές αρχές προς αποφυγή της φορολόγησης. Υπέρογκα χρηματικά ποσά διατηρούνται υπεράκτια και δεν φορολογούνται, κάτι που εντοπίζεται ως ιδιαίτερος σημαντικό ζήτημα για τις κρατικές οντότητες παγκοσμίως.

Παρά την εγγενή δυσκολία στον επακριβή υπολογισμό, οι εκτιμήσεις κάνουν λόγο για υπέρογκα ποσά διαφυγόντων δημοσίων εσόδων. Εκτιμάται ότι στην Ευρωπαϊκή Ένωση τα κέρδη από την φοροδιαφυγή και φοροαποφυγή ανέρχονταν κατά το πρόσφατο παρελθόν περίπου στο ένα τρισεκατομμύριο ευρώ ανά έτος και στις ΗΠΑ υπολογίζονταν περίπου στο ποσό των εκατό δισεκατομμυρίων δολαρίων ετησίως¹. Στα τέλη του 2022, 12 τρισεκατομμύρια δολάρια τα οποία ισοδυναμούν με το 12% του παγκόσμιου ΑΕΠ θεωρείται ότι διατηρήθηκαν υπεράκτια, χωρίς σε αυτά να περιλαμβάνονται πραγματικά περιουσιακά στοιχεία, όπως έργα τέχνης, χρυσό, γιοι ή ακίνητα².

Γίνεται συνεπώς αντιληπτό, ότι για μεγάλο χρονικό διάστημα κράτη και εδάφη ως φορολογικοί παράδεισοι διατηρούσαν μυστικούς τραπεζικούς λογαριασμούς και δεν γνωστοποιούσαν σε αρμόδιες φορολογικές αρχές πληροφορίες σχετικά με αυτούς, ενισχύοντας τη διεθνή φοροδιαφυγή. Ωστόσο, με την αυξανόμενη εισοδηματική ανισότητα και τον υπερπλουτισμό σε συνδυασμό με την υπέρογκη άνοδο του δημόσιου χρέους στην μετά Covid-19 εποχή και την εκτίναξη του ποσού χρηματοδότησης των δημοσιονομικών αναγκών στους τομείς υγειονομικής περίθαλψης και δημόσιας εκπαίδευσης, αντιμετώπισης της ραγδαίας κλιματικής αλλαγής και επένδυσης σε δημόσια έργα υποδομών, ανακύπτει δραματικά το ζήτημα της αντιμετώπισης της διεθνούς φοροδιαφυγής³.

Είναι κοινά παραδεκτό ότι ευρύτερα οι επιπτώσεις της φορολογικής απάτης και ειδικότερα

¹ Βλ. Remeur C. and Dobрева A., «Καταπολέμηση της φορολογικής απάτης», Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, 2019 στο https://what-europe-does-for-me.eu/data/pdf/focus/focus03_el.pdf

² Βλ. Alstadsæter A., Godar S., Nicolaidis P. and Zucman G., «Global Tax Evasion Report 2024», EU Tax Observatory, 2024 στο Global Tax Evasion Report 2024 - Eutax taxobservatory.eu, p. 21

³ Βλ. Alstadsæter A., Godar S., Nicolaidis P. and Zucman G., όπ.π. (υποσημ. 2), p. 26

των πρακτικών φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής δεν είναι μόνο δημοσιονομικές, αλλά και βαθιά κοινωνικές, λόγω της οικονομικής και κοινωνικής λειτουργίας που επιτελεί η φορολογία. Επί της ουσίας, σκοπός της επιβολής φόρου είναι η ανακατανομή των παραγωγικών πόρων της οικονομίας και η μετατόπιση τους προς όφελος του δημόσιου τομέα για την παραγωγή δημόσιων αγαθών υπέρ του κοινωνικού συνόλου. Στη δημοσιονομική διάσταση, μέσω της φορολογίας επιδιώκεται η δίκαιη κατανομή του εθνικού εισοδήματος, η οικονομική μεγέθυνση της χώρας, η περιφερειακή ανάπτυξη κ.α., και σε ευρύτερο κοινωνικό πλαίσιο επιδιώκεται η μείωση της οικονομικής ανισότητας μεταξύ των ατόμων⁴. Ανέκαθεν, λοιπόν, η φορολογία αποτέλεσε ζήτημα μείζονος σημασίας για τα κράτη στο επίπεδο της είσπραξης εσόδων και σε διεθνές επίπεδο. Μέσω της παγκοσμιοποιημένης οικονομικά λειτουργικής οργάνωσης συνίσταται η ενδυνάμωσή της οικονομικής αλληλεξάρτησης μεταξύ των κρατών, αφού κοινό συμφέρον τους αποτελεί η συνεργασία στον φορολογικό τομέα και η ακεραιότητα των φορολογικών τους συστημάτων.

Βασική πτυχή αυτής της συνεργασίας αποτελεί η ανταλλαγή πληροφοριών για φορολογικούς σκοπούς, ένα επίκαιρο θέμα για το οποίο τόσο η Ευρωπαϊκή Ένωση (ΕΕ), όσο και ο Οργανισμός για την Οικονομική Συνεργασία και Ανάπτυξη (ΟΟΣΑ) εργάζονται προς τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας της. Χαρακτηριστικά αναφέρουμε ότι διαχρονικά στις Συνόδους των G20 υποστηρίζεται η αναγκαιότητα αύξησης της φορολογικής διαφάνειας, ενίσχυσης της διεθνούς φορολογικής συνεργασίας και γίνεται ιδιαίτερη αναφορά στις εξελίξεις και στα αποτελέσματα της ανταλλαγής φορολογικών πληροφοριών⁵.

Είναι αλήθεια, ότι έχουν σημειωθεί σημαντικές εξελίξεις στον τομέα ανταλλαγής πληροφοριών για φορολογικούς σκοπούς, άρρηκτα συνδεδεμένες με τα επιτεύγματα στο πεδίο της τεχνολογίας τα οποία έχουν οδηγήσει σε ουσιαστική αύξηση του όγκου της πληροφορίας και συνακόλουθα σε μία αρτιότερη φορολογική διοίκηση και πιο στοχευμένη φορολογική επιβολή. Ταυτοχρόνως, εντείνεται η κριτική του κατά πόσο η ανάπτυξη και η νομοθετική θωράκιση της διαδικασίας ανταλλαγής πληροφοριών λαμβάνει επαρκώς υπόψη τα δικαιώματα των φορολογουμένων και με ποιον τρόπο δύναται να επιτευχθεί η βέλτιστη ισορροπία.

Αντικείμενο της παρούσας διπλωματικής αποτελεί η παρουσίαση του υφιστάμενου νομοθετικού πλαισίου αναφορικά με τη διαδικασία της ανταλλαγής πληροφοριών με έμφαση στο ενωσιακό δίκαιο και στις διεθνείς συμβάσεις με ελληνικό ενδιαφέρον, καθώς και η εφαρμογή και αλληλεπίδραση των μέσων που χρησιμοποιούνται από τις φορολογικές αρχές προς συμμόρφωση σε αυτό, υπό το πρίσμα του σεβασμού των δικαιωμάτων των φορολογουμένων.

Αναλυτικότερα, σκοπός του πρώτου κεφαλαίου είναι η παρουσίαση του γενικότερου

⁴ Βλ. Κοψιδάς Ο., «Δημοσιονομικό και Φορολογικό Δίκαιο», Φάκελος Σημειώσεων, Αθήνα, 2021, σ. 11

⁵ Βλ. OECD, «General Report to G20 Leaders», Hangzhou, China, 2016 και «General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors», Brazil, 2024 στο <https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/global-forum-progress-reports-to-the-g20.htm>

πλαίσιου της ανταλλαγής πληροφοριών για φορολογικούς σκοπούς με έμφαση στην ανάλυση της έννοιας και στοχεύοντας στην κατανόηση του σκοπού, αλλά και της αναγκαιότητας της στην πάταξη της διεθνούς φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής σε μια παγκοσμιοποιημένη οικονομία.

Στο δεύτερο κεφάλαιο παρατίθενται οι νομικές βάσεις σε ενωσιακό και παγκόσμιο πεδίο μέσω αναφοράς στα κύρια νομοθετικά εργαλεία που διέπουν τη διακρατική συνεργασία επί φορολογικών θεμάτων. Εν συνεχεία, σκιαγραφούνται οι βασικές διατάξεις που διέπουν την ελληνική έννομη τάξη μετά την ενσωμάτωση σε αυτήν των διεθνών Συμβάσεων και Προτύπων και τέλος, επιχειρείται μια συνολική επισκόπηση του εύρους της διαδικασίας ανταλλαγής πληροφοριών, αναλύεται το ακριβές πλαίσιο εφαρμογής των μορφών της διεθνούς διοικητικής συνδρομής, καθώς και των όρων που τη διέπουν.

Στο τρίτο κεφάλαιο της παρούσης, θα επικεντρωθούμε στα δικαιώματα των φορολογουμένων αναλύοντας τους κύριους συνταγματικούς κανόνες και τις βασικές αρχές του δικαίου. Ακολούθως, θα τα οριοθετήσουμε υπό το πρίσμα των θεμελιωδών δικαιωμάτων, αναφερόμενοι σε ένα πρώτο επίπεδο στα δικαιώματα ιδιωτικότητας, εμπιστευτικότητας και απορρήτου και ακολούθως στα δικαιώματα συμμετοχής και προστασίας των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα. Εν συνεχεία, θα προβούμε σε μία αξιολόγηση των κρίσιμων μέσων εξασφάλισης προστασίας των εν λόγω δικαιωμάτων, καθώς και των υφιστάμενων διασφαλίσεων που προκύπτουν από τα νομικά κείμενα.

Τέλος, με την ολοκλήρωση της εργασίας παραθέτουμε σειρά απόψεων και συμπερασμάτων αναφορικά με την αναγκαιότητα επίδειξης δέουσας προσοχής στα δικαιώματα των φορολογουμένων κατά τη διαδικασία ανταλλαγής πληροφοριών για φορολογικούς σκοπούς σε ένα διεθνοποιημένο περιβάλλον.

Κεφάλαιο Α: Η ανταλλαγή πληροφοριών για φορολογικούς σκοπούς

1. Η έννοια της ανταλλαγής πληροφοριών – Σκοπός και αναγκαιότητα

Η ανταλλαγή πληροφοριών για φορολογικούς σκοπούς αποτέλεσε απόρροια της διαμόρφωσης μίας παγκοσμιοποιημένης οικονομίας. Η ενίσχυση της διεθνούς κινητικότητας των φορολογουμένων, η συστηματική αύξηση διασυνοριακών συναλλαγών και χρηματοοικονομικών μέσων, η δυνατότητα άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας εκτός του τόπου μόνιμης κατοικίας, η άνευ εμποδίων κίνηση σε επίπεδο αγαθών, υπηρεσιών και κεφαλαίων και η εν γένει διεθνοποίηση της οικονομίας έδρασαν καταλυτικά, με θετικό πρόσημο υπέρ της παγκόσμιας οικονομικής ανάπτυξης. Στον αντίποδα, το ελλιπές νομοθετικό πλαίσιο και η αδυναμία διακρατικής συνεργασίας λειτούργησαν υποβοηθητικά στην εμφάνιση φαινομένων φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής και φορολογικής απάτης.

Αν και σε παγκόσμιο επίπεδο δεν υπάρχει επακριβής οριοθέτηση μεταξύ φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής, αφού εν πολλοίς η διεθνής φοροαποφυγή περιλαμβάνει τόσο μορφές καταχρηστικής φοροδιαφυγής, όσο και φοροαποφυγής που συνδέεται με την εκμετάλλευση εκ μέρους των φορολογουμένων των νομοθετικών κενών⁶, κρίνεται αναγκαίο να ορίσουμε επακριβώς τις ανωτέρω έννοιες. Με τον όρο φοροδιαφυγή ορίζεται: *«η χρήση παράνομων μέσων για την αποφυγή καταβολής φόρων, συνήθως με ψευδή δήλωση εισοδήματος στις φορολογικές αρχές»*.⁷ Αντίθετα, η φοροαποφυγή ουσιαστικά δεν αντίκειται στο γράμμα του νόμου, αλλά στο πνεύμα, όπως λόγου χάρη είναι η ίδρυση off-shore εταιρειών ή σχημάτων *«treaty shopping»*, ήτοι η χρήση παρένθετων προσώπων τα οποία εμπίπτουν σε ευεργετικές διατάξεις μιας σύμβασης προς ωφελείας άλλων προσώπων⁸. Έτσι, νομότυπα ή με νομιμοφανή τρόπο χρησιμοποιούνται κενά της φορολογικής νομοθεσίας ή αναζητούνται εναλλακτικές λύσεις επί φορολογικών διευθετήσεων και επιδιώκεται η μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης⁹. Επί της ουσίας, ως φοροαποφυγή ορίζεται: *«η χρήση νόμιμης ρύθμισης με στόχο την παράκαμψη υποχρέωσης καταβολής φόρου, γενικά με την εφαρμογή μιας σειράς τεχνητών οικονομικών ρυθμίσεων των οποίων κύριος ή αποκλειστικός σκοπός είναι να μειώσουν μια φορολογική οφειλή»* και εμφανίζεται σε ενέργειες όπως, η δήλωση μικρότερου του πραγματικού εισοδήματος, η λαθραία εισαγωγή προϊόντων, η απόκρυψη εταιρικού τζίρου και εσόδων και συνήθως συμπίπτει με την έννοια της φορολογικής απάτης¹⁰. Επίσης, αξίζει να αναφερθούμε και στην έννοια του επίσημου φορολογικού ανταγωνισμού για τον οποίο έγινε

⁶ Βλ. Αθανασάκη Β., *«Οι Γενικές Ρήτρες κατά της Φοροαποφυγής στο Διεθνές και Ευρωπαϊκό Φορολογικό Δίκαιο»*, εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2019, σ. 38

⁷ Βλ. Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, *«Ανταλλαγή φορολογικών πληροφοριών στην ΕΕ: άρτιο σύστημα, αλλά η εφαρμογή του παρουσιάζει αδυναμίες»*, Ειδική έκθεση, Τμήμα Ελέγχου IV, Υπηρεσία Εκδόσεων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, Λουξεμβούργο, 2021, σ. 8

⁸ Βλ. Αθανασάκη Β., *όπ.π.* (υποσημ. 6), σελ. 41

⁹ Βλ. Αθανασάκη Β., *όπ.π.* (υποσημ. 6), σελ. 42

¹⁰ Βλ. Κοψιδάς Ο., *όπ.π.* (υποσημ. 4), σελ. 50-52

πολύς λόγος στους κόλπους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ως μίας εφαρμοστέας εκ μέρους μίας χώρας φορολογικής πολιτικής που σκοπεύει στην προσέλκυση και ενίσχυση των επενδύσεων στην επικράτειά της προσφέροντας ευρύ φάσμα φορολογικών κινήτρων και πλεονεκτημάτων¹¹.

Οι δυσμενείς επιπτώσεις της φοροαποφυγής, φοροδιαφυγής και φορολογικής απάτης υπονομεύουν το κράτος δικαίου στον πυρήνα του. Δεν σχετίζονται μόνο με την περιστολή των δημοσιονομικών εσόδων αυτή καθαυτή, αλλά εντείνουν καταφανώς την παγκόσμια οικονομική ανισότητα και υπονομεύουν τις θεμελιώδεις αρχές της φορολογικής ισότητας και δικαιοσύνης. Ο ορθός και δίκαιος προσδιορισμός της φοροδοτικής υποχρέωσης προασπίζει τα θεμελιώδη ανθρώπινα δικαιώματα και τα συμφέροντα των φορολογουμένων, φυσικών και νομικών προσώπων.

Η οικονομική ανισότητα εντείνεται περαιτέρω, όταν τα εθνικά φορολογικά συστήματα δίνουν τη δυνατότητα στους οικονομικά ευρωστότερους να αποφεύγουν τη φορολόγηση μέσω της μεταφοράς περιουσιακών στοιχείων τους σε φορολογικούς παραδείσους¹². Οι αδιαφανείς αυτές συναλλαγές δρομολογούνται διεθνώς, μέσω μη συνεργαζόμενων κρατών και εδαφών που λειτουργούν φορολογικά ως υπεράκτια χρηματοοικονομικά κέντρα. Αρκεί να αναλογιστούμε ότι, βάσει εκτιμήσεων κατά το χρονικό διάστημα 2007-2008, το 90%-95% του υπεράκτιου χρηματοοικονομικού πλούτου δεν είχε δηλωθεί στις φορολογικές αρχές, με τεράστιες απώλειες φορολογικών εσόδων στους εθνικούς προϋπολογισμούς¹³. Διαχρονικά, άλλωστε, το τραπεζικό απόρρητο λειτούργησε ως τροχοπέδη στη διακρατική προσπάθεια ανταλλαγής φορολογικών πληροφοριών ενισχύοντας την πρακτική της διεθνούς φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής.

Με περιορισμούς στις μορφές διακρατικής φορολογικής συνεργασίας και χωρίς σαφώς προσδιορισμένη εικόνα των παγκόσμιων οικονομικών δραστηριοτήτων των φορολογουμένων τους, οι αρμόδιες αρχές, εν τοις πράγμασι, έκαναν χρήση των στοιχείων που οι τελευταίοι εκουσίως αποκάλυπταν μέσω των φορολογικών τους δηλώσεων¹⁴. Ωστόσο, σε συνέχεια του διεθνή αντίκτυπου επί των δημοσιογραφικών αποκαλύψεων για τα Paradise papers, τα Panama papers και τα Luxleaks και των επανειλημμένων κρουσμάτων φοροδιαφυγής, μέσω συστημάτων αποφυγής φορολογικών υποχρεώσεων σε συνδυασμό με την αυξανόμενη οικονομική ύφεση διαφαίνεται η έλλειψη ανοχής απέναντι στις επιζήμιες φορολογικές πρακτικές.

Κατέστη, λοιπόν, αδήριτη η ανάγκη προώθησης της φορολογικής διαφάνειας, ως μοναδικής λύσης είσπραξης δημοσίων εσόδων, σύλληψης της φορολογητέας ύλης σε παγκόσμια κλίμακα, πάταξης της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής. Ο όρος «φορολογική διαφάνεια», ως μία έννοια

¹¹ Βλ. Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, *όπ. π.* (υποσημ. 7), σελ.11

¹² Βλ. Τζαναβάρη Ν., «Οι Διεθνείς Συμβάσεις για την Αυτόματη Ανταλλαγή Φορολογικών Πληροφοριών, παρουσίαση και Ερμηνεία των Ρυθμίσεων του Διεθνούς Φορολογικού Δικαίου», εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2019, σ.19

¹³ Βλ. Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, *όπ. π.* (υποσημ. 7), σελ. 19

¹⁴ Βλ. Τζαναβάρη Ν., *όπ. π.* (υποσημ. 12), σελ. 20

καινοφανής δε φέρει επαρκή επιστημονική ανάλυση, αλλά ως απόρροια της οικονομικής κρίσης της τελευταίας δεκαετίας ο διεθνής όρος «*transparency for tax purpose*», εμφανίστηκε σε νομικά κείμενα διαφόρων κρατών, λόγω της εύλογης απαίτησης προστασίας του δημοσιονομικού συμφέροντος των κρατών¹⁵. Ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) στην έκθεση του 1998 «*Harmful Tax Competition, an emerging global issue*» επισήμανε τη διακρατική ανταλλαγή χρηματοοικονομικών πληροφοριών ως την κύρια λύση προς την επίτευξη φορολογικής διαφάνειας και έτσι κρίθηκε απαραίτητη η καθιέρωση ενός συστήματος ανταλλαγής πληροφοριών σε παγκόσμιο επίπεδο¹⁶.

Απώτερος σκοπός της φορολογικής συνεργασίας μέσω της σύναψης διμερών ή πολυμερών διεθνών συμβάσεων και ειδικότερα η συνεργασία στη βάση της περιοδικής και συστηματικής ανταλλαγής πληροφοριών φορολογικού χαρακτήρα οδηγεί στην έγκαιρη πρόληψη και αποτελεί ανάχωμα κατά των φαινομένων φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής¹⁷. Κοινή πεποίθηση αποτελεί πλέον ότι η καταπολέμηση των επιζήμιων φορολογικών πρακτικών αποσοβεί τη διάβρωση της φορολογικής βάσης των κρατών μέσω φυγής κεφαλαίων σε υπεράκτιους λογαριασμούς και καταπολεμά τον αθέμιτο φορολογικό ανταγωνισμό. Δομικό συστατικό εξασφάλισης της φορολογικής διαφάνειας, κάτι το οποίο πραγματώνεται διεθνώς δια μέσου της ανταλλαγής πληροφοριών ανάμεσα στις φορολογικές διοικήσεις των κρατών, αποτελεί η συνετή διαχείριση του δημόσιου χρήματος από την μία πλευρά, αλλά και η υποχρέωση των φορολογουμένων να εμφανίζουν το σύνολο των στοιχείων τους ως φορολογητέα ύλη από την άλλη.

Η διαδικασία ανταλλαγής πληροφοριών λαμβάνει χώρα μέσω ενός μηχανισμού που έχει αναπτυχθεί μεταξύ των φορολογικών αρχών, ο οποίος προστατεύει τις ανταλλασσόμενες πληροφορίες και συνάμα δρα προστατευτικά υπέρ των φορολογουμένων¹⁸. Οι μορφές της ανταλλαγής πληροφοριών, τις οποίες θα αναπτύξουμε διεξοδικά σε επόμενο κεφάλαιο είναι οι εξής: α) ανταλλαγή πληροφοριών κατόπιν αιτήματος, β) αυθόρμητη ανταλλαγή πληροφοριών και γ) αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών.

Στην παγκοσμιοποιημένη μας οικονομία υπάρχει αυξανόμενο ενδιαφέρον για την αμοιβαία παροχή πληροφορίας, όπου χορηγείται από την βάση της εθνικής φορολογικής διοίκησης. Ως χαρακτηριστικό παράδειγμα και με γνώμονα την επίτευξη δίκαιης φορολογίας σε παγκόσμια κλίμακα και ενίσχυσης των μηχανισμών της χρηστής φορολογικής διακυβέρνησης αναρτάται από την ΕΕ «ο κατάλογος μη συνεργάσιμων περιοχών φορολογικής δικαιοδοσίας», ο οποίος δημοσιεύεται ως παράρτημα των συμπερασμάτων που εγκρίνονται από το Συμβούλιο Οικονομικών

¹⁵ Βλ. Θεοχαροπούλου Ε., «Φορολογική Διαφάνεια και ανταλλαγή πληροφοριών, σε καιρούς δημοσιονομικής και παγκόσμιας οικονομικής κρίσης», εκδόσεις Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη, 2016, σ. 39

¹⁶ Βλ. OECD, «*Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*», 1998 στο <https://doi.org/10.1787/9789264162945-en>

¹⁷ Βλ. Τζαναβάρη Ν., όπ. π. (υποσημ. 12), σελ. 20

¹⁸ Βλ. Θεοχαροπούλου Ε., όπ. π. (υποσημ. 15), σελ. 237-239

και Δημοσιονομικών Θεμάτων (Ecofin) στον οποίον γίνεται αναφορά στις χώρες όπου δεν έχουν εκπληρώσει τις δεσμεύσεις τους αναφορικά με τα κριτήρια χρηστής φορολογικής διακυβέρνησης εντός συγκεκριμένου χρονικού πλαισίου, καθώς και αυτές που αρνούνται να το πράξουν¹⁹.

Οι δυνατότητες και τα εργαλεία στο πλαίσιο ανταλλαγής πληροφοριών τείνουν προς ενίσχυση κάτι που αποτελεί κοινό τόπο. Η διεθνής προσέγγιση για φορολογική διαφάνεια αύξησε όχι μόνο το σύνολο ανταλλαγής πληροφοριών, αλλά και τον τύπο της ανταλλασσόμενης πληροφορίας²⁰. Ειδικά την τελευταία δεκαετία, οι κυβερνήσεις έχουν αναλάβει κρίσιμες πρωτοβουλίες αξιοποιώντας την αυτόματη ανταλλαγή τραπεζικών πληροφοριών με ισχύ από το 2017, κάτι που στο παρελθόν θεωρούνταν ουτοπικό²¹. Αξίζει να σημειωθεί ότι σύμφωνα με αναλύσεις, η υπεράκτια φοροδιαφυγή έχει συρρικνωθεί κατά περίπου τρεις φορές τα τελευταία 10 χρόνια, χάριν της αυτόματης ανταλλαγής τραπεζικών πληροφοριών αποτυπώνοντας τις θετικές εξελίξεις στον τομέα πάταξης της φοροδιαφυγής, λόγω της διαφαινόμενης πολιτικής βούλησης²². Παρόλα αυτά, η διεθνής φοροδιαφυγή είναι αδύνατον να εξαλειφθεί, είτε λόγω μη δέουσας συμμόρφωσης ορισμένων υπεράκτιων χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, είτε μη κάλυψης από το πεδίο της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών περιουσιακών στοιχείων, όπως για παράδειγμα η μετατόπιση των συμμετοχών σε ακίνητα²³. Έτσι, παρά τη βελτίωση σε σχέση με την προτέρα κατάσταση υπολογίζεται πως το 25% του παγκόσμιου υπεράκτιου χρηματοοικονομικού πλούτου παραμένει αφορολόγητο, κάτι που ισχυροποιεί την άποψη υπέρ του περιθωρίου βελτίωσης²⁴.

Εν κατακλείδι θα λέγαμε, ότι η ανταλλαγή πληροφοριών σε θέματα φορολογίας, η διοικητική συνεργασία, ήτοι η διακρατική συνεργασία με τη μορφή ανταλλαγής και επεξεργασίας πληροφοριών, κοινής δράσης ή αμοιβαίας συνδρομής και γενικότερα η διεθνής συνεργασία των φορολογικών αρχών των κρατών στο πλαίσιο μίας συντονισμένης προσπάθειας ενίσχυσης της αμοιβαίας συνδρομής σε φορολογικό επίπεδο, που καταλαμβάνουν ευρύ φάσμα φόρων, αποτελεί μονόδρομο.

¹⁹ Βλ. Ενωσιακός κατάλογος μη συνεργάσιμων περιοχών φορολογικής δικαιοδοσίας (τελευταία ενημέρωση 20.02.2024) στο <https://www.consilium.europa.eu/el/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>

²⁰ Βλ. Debelva F. and Mosquera I., «*Privacy and Confidentiality in Exchange of Information Procedures: Some Uncertainties, Many Issues, but Few Solutions*», INTERTAX, Volume 45, 2017 Kluwer Law International BV, The Netherlands, page 363, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2955616

²¹ Βλ. Alstadsæter A., Godar S., Nicolaidis P. and Zucman G., όπ.π. (υποσημ. 2), p. 6

²² Βλ. Alstadsæter A., Godar S., Nicolaidis P. and Zucman G., όπ.π. (υποσημ. 2), p. 6

²³ Βλ. Alstadsæter A., Godar S., Nicolaidis P. and Zucman G., όπ.π. (υποσημ. 2), p. 8

²⁴ Βλ. Alstadsæter A., Godar S., Nicolaidis P. and Zucman G., όπ.π. (υποσημ. 2), p. 19

Κεφάλαιο Β: Το ισχύον θεσμικό πλαίσιο της διεθνούς διοικητικής συνδρομής

Η εναρμόνιση και συμμόρφωση των φορολογικών αρχών, οι οποίες κατέχουν την αρμοδιότητα διενέργειας της ανταλλαγής πληροφοριών, σε κοινούς κανόνες θεσμικά ευρέως αποδεκτούς αποτελεί αδήριτη ανάγκη. Για την ακρίβεια, η ανταλλαγή πληροφοριών για φορολογικούς σκοπούς διέπεται από συγκεκριμένο νομικό πλαίσιο και η διαδικασία εφαρμόζεται καταρχήν στη βάση διατάξεων νόμων με τους οποίους οι ενωσιακοί κανόνες ενσωματώνονται στην εσωτερική έννομη τάξη ή οι λοιπές διεθνείς συμβάσεις μετατρέπονται σε εσωτερικό δίκαιο μέσω της κύρωσης, τα οποία θα αναλυθούν στη συνέχεια. Επιπρόσθετα, η ανταλλαγή πληροφοριών διέπεται από τα οριζόμενα σε κανονιστικές πράξεις της Διοίκησης, σε λοιπές αιτιολογικές εκθέσεις, στην Ερμηνευτική Έκθεση της «Πολυμερούς Σύμβασης του Συμβουλίου της Ευρώπης και του ΟΟΣΑ σχετικά με την Αμοιβαία Διοικητική Συνδρομή σε Φορολογικά Θέματα»²⁵, καθώς και των ερμηνευτικών σχολίων επί του Άρθρου 26 «Ανταλλαγή Πληροφοριών» του «Προτύπου Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας» σχετικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου του ΟΟΣΑ²⁶.

Στο παρόν κεφάλαιο θα επιχειρηθεί η ανάλυση του βασικότερου νομικού πλαισίου σε σχέση με τη διεθνή διοικητική συνδρομή σε ευρωπαϊκό, διεθνές και εθνικό επίπεδο.

1. Η ευρωπαϊκή νομική βάση

Είναι αλήθεια, ότι από τα πρώιμα στάδια της Ένωσης το ζήτημα της φορολογίας και της φορολογικής εναρμόνισης κατείχε εξέχουσα θέση προς την πορεία της ευρωπαϊκής ολοκλήρωσης. Ήδη από το 1975 είχε επιχειρηθεί από την Επιτροπή η εναρμόνιση της φορολογίας σε επίπεδο επιχειρήσεων, κάτι το οποίο εν συνέχεια αναθεωρήθηκε δίνοντας έμφαση στην αρχή της επικουρικότητας. Η επιβεβαιωμένη ανομοιογένεια των φορολογικών συστημάτων των κρατών μελών αντικατόπτριζε κοινωνικοπολιτικές διαφορές, όπως αξίες, δημοσιονομικές ανάγκες, καταναλωτικές συνήθειες και πολλές φορές υπέκρυπτε προσπάθειες προστατευτισμού και παρά τις προσπάθειες της Επιτροπής, η εξάλειψη των στρεβλώσεων προς την προώθηση διασυνοριακών συγχωνεύσεων και η κατανομή επενδύσεων βρίσκονταν αρκετό καιρό σε τέλμα, χωρίς βέβαια οι ευρωπαϊκοί θεσμοί να επιδιώκουν τον φορολογικό φεντεραλισμό²⁷. Η πρόταση της Επιτροπής για την εφαρμογή συστήματος συμψηφισμού συνδέονταν αναπόφευκτα με την εγκαθίδρυση αποτελεσματικού μηχανισμού περιστολής της φοροδιαφυγής και της φορολογικής απάτης, χωρίς

²⁵ Βλ. OECD, «Text of the Revised Explanatory Report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters as Amended by Protocol», Explanatory Report_ENG_15_04_2010.pdf (oecd.org)

²⁶ Βλ. OECD, «Update to Article 26 of the OECD Model Tax Convention and its Commentary, Approved by the OECD Council on 17 July 2012», 205841-120718_Article 26-ENG_no cover (2).pdf (oecd.org)

²⁷ Βλ. Τσούκαλης Λ., «Η Νέα Ευρωπαϊκή Οικονομία, η πολιτική και οικονομική διάσταση της ολοκλήρωσης», εκδ. Παπαζήση, Αθήνα, 1993, σ. 177-179

περαιτέρω διοικητική επιβάρυνση κι έτσι προσεγγίζοντας στον οριστικό στόχο της ενιαίας αγοράς με την ενίσχυση της κινητικότητας κεφαλαίων, άρχισε να γίνεται αποδεκτή η ανάγκη περιορισμού των εθνικών φορολογικών πολιτικών²⁸.

Παρά τη μη πραγμάτωση της φορολογικής εναρμόνισης, καθώς τα κράτη εντός Ένωσης διαθέτουν το δικό τους φορολογικό σύστημα, διαχρονικά έχουν αναληφθεί σημαντικές πρωτοβουλίες με στόχο την καταπολέμηση της φοροαποφυγής και της φοροδιαφυγής. Σήμερα, η Επιτροπή και τα κράτη μέλη εργάζονται συντονισμένα και συνεργατικά για την αύξηση της αποτελεσματικότητας των φορολογικών τους συστημάτων, καθώς ζητούμενο αποτελεί η οικονομική ανάπτυξη, η κοινωνική δικαιοσύνη και η βελτίωση της φορολογικής ασφάλειας²⁹. Το σύγχρονο διεθνοποιημένο περιβάλλον έχει καταστήσει επιτακτική την ανάγκη σύγκλισης στον φορολογικό τομέα, όπως τονίζεται και από αξιωματούχους της ΕΕ³⁰. Το γεγονός ότι από ευρωπαϊκής σκοπιάς η μη καταβολή των φόρων συνεπάγεται μειωμένα έσοδα για τον προϋπολογισμό ως συνόλου της Ένωσης, παρότι η έκταση των φόρων που δεν καταβάλλονται είναι εκ φύσεως δύσκολο να αποσαφηνιστεί, οδήγησε στην ανάληψη δράσης.

Πρώρα, τα ευρωπαϊκά όργανα αντιλήφθηκαν ότι λόγω της ενιαίας αγοράς και της ανεμπόδιστης κυκλοφορίας αγαθών, υπηρεσιών, προσώπων και κεφαλαίων η Κοινότητα ήταν ιδιαίτερος τρωτή έναντι φαινομένων φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής κι έτσι το 1975 το Συμβούλιο ενέκρινε με ψήφισμα του σχετικά μέτρα, αποτέλεσμα των οποίων ήταν η Οδηγία 77/799/ΕΟΚ του Συμβουλίου «περί της αμοιβαίας συνδρομής των αρμόδιων αρχών των κρατών μελών στον τομέα των άμεσων φόρων και των φόρων επί των ασφαλιστρών»³¹. Η εν λόγω Οδηγία εγκαθίδρυσε την ανταλλαγή πληροφοριών για φορολογικούς σκοπούς, μέσω συστήματος πολυμερούς διοικητικής αρωγής και υιοθέτησε ένα ελάχιστο επίπεδο υποχρεωτικής διακρατικής συνεργασίας μεταξύ των κρατών μελών, μέχρι την αντικατάσταση της από την Οδηγία 2011/16/ΕΕ, η οποία τέθηκε σε εφαρμογή την 01-01-2013³².

²⁸ Βλ. Τσούκαλης Λ., *όπ. π.* (υποσημ. 27), σελ. 181-183

²⁹ Βλ. Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, *όπ. π.* (υποσημ. 7), σελ. 7

³⁰ Βλ. Αθανασάκη Β., *όπ. π.* (υποσημ. 6), σελ. 237

³¹ Βλ. Φορτσάκης Θ. και Τσουρουφλής Α., «*Φορολογικό Δίκαιο*», εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2022, σ. 401

³² Βλ. Φορτσάκης Θ. και Τσουρουφλής Α., *όπ. π.* (υποσημ. 31), σελ. 401-402

1.1. Η Οδηγία 2011/16/ΕΕ του Συμβουλίου της 15ης Φεβρουαρίου 2011³³

Η ισχύουσα οδηγία της Ευρωπαϊκής Ένωσης στον τομέα της φορολογικής διοικητικής συνεργασίας είναι η Οδηγία 2011/16/ΕΕ (DAC1)³⁴. Η Οδηγία 77/799/ΕΟΚ³⁵ του Συμβουλίου για την αμοιβαία διοικητική συνδρομή στον τομέα της φορολογίας που ίσχυε έως εκείνο το χρονικό σημείο κρίθηκε ανεπαρκής και αντικαταστάθηκε από την νέα Οδηγία η οποία είναι σαφώς νομικά επηρεασμένη από το Μοντέλο Σύμβασης του ΟΟΣΑ. Η Οδηγία 2011/16/ΕΕ αποτέλεσε απάντηση στην αυξανόμενη κινητικότητα κεφαλαίων και προσώπων, στη διεθνοποίηση των χρηματοοικονομικών μέσων, καθώς και στη συνακόλουθη υπέρμετρη αύξηση των διασυνοριακών συναλλαγών. Τα ανωτέρω είχαν ως συνέπεια τη δυσχέρεια στον ορθό προσδιορισμό του οφειλόμενου φόρου και ενθάρρυναν την φοροδιαφυγή, την φοροαποφυγή και την φορολογική απάτη, καθόσον η αρμοδιότητα ελέγχου παρέμενε σε εθνικό επίπεδο.

Μέσω της κύρωσης της DAC1 αναγνωρίζεται η επιτακτικότητα της ανάγκης αλληλοβοήθειας μεταξύ των κρατών μελών σε φορολογικά ζητήματα, εντός ενός παγκοσμιοποιημένου περιβάλλοντος³⁶ που συνάδει με το γεγονός ότι ένα κράτος μέλος μεμονωμένα δεν μπορεί να διαχειρίζεται επαρκώς το φορολογικό του σύστημα³⁷. Η νέα Οδηγία, λοιπόν, θεσπίστηκε στο πλαίσιο της διαπίστωσης ότι τα κράτη μέλη της Ένωσης δεν είναι σε θέση να διαχειρίζονται επαρκώς το δικό τους φορολογικό σύστημα και ειδικά αυτό της άμεσης φορολογίας με αρνητικές προεκτάσεις στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, χωρίς τη λήψη πληροφορίας από άλλα κράτη μέλη³⁸. Ως εκ τούτου, κρίθηκε απαραίτητη η υιοθέτηση συστηματικότερης και στενότερης διοικητικής συνεργασίας μεταξύ των φορολογικών αρχών των κρατών-μελών της ΕΕ.

Η DAC1 καθορίζει τους διαδικαστικούς κανόνες που διέπουν την ανταλλαγή πληροφοριών, βάσει των οποίων διενεργείται η διακρατική συνεργασία. Ως απώτερη επιδίωξη νοείται η πρόληψη της διασυνοριακής απάτης, της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής, της προώθησης της αυθόρμητης φορολογικής συμμόρφωσης και του περιορισμού του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού³⁹. Επιπλέον, η Οδηγία ενθαρρύνει την αμεσότητα στις επαφές μεταξύ των αρμόδιων κρατικών αρχών των κρατών της ΕΕ, αναγνωρίζει την υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών ως το προσφορότερο μέσο ορθού προσδιορισμού των φόρων σε υποθέσεις διασυνοριακών συναλλαγών και στην πάταξη της φορολογικής απάτης και επίσης αναφέρεται στο πρότυπο της «προβλέψιμης

³³ Βλ. Διαδικτυακό τόπο της ΕΕ για τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της άμεσης φορολογίας: http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/tax-cooperation-control/administrative

³⁴ Βλ. Οδηγία 2011/16/ΕΕ (DAC1) του Συμβουλίου της 15ης Φεβρουαρίου 2011 «σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας και με την κατάργηση της οδηγίας 77/799/ΕΟΚ»

³⁵ Βλ. Οδηγία 77/799/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 19ης Δεκεμβρίου 1977 «περί της αμοιβαίας συνδρομής των αρμόδιων αρχών των κρατών μελών στον τομέα των αμέσων φόρων»

³⁶ Βλ. αιτιολογική (1) της Οδηγίας 2011/16/ΕΕ, ό.π. (υποσημ. 34)

³⁷ Βλ. αιτιολογική (2) της Οδηγίας 2011/16/ΕΕ, ό.π. (υποσημ. 34)

³⁸ Βλ. Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, ό.π. (υποσημ. 7), σελ. 10

³⁹ Βλ. Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, ό.π. (υποσημ. 7), σελ. 10-11

συνάφειας» με σκοπό την πρόβλεψη ανταλλαγής φορολογικών πληροφοριών. Το πεδίο εφαρμογής της καταλαμβάνει τους παντός τύπου φόρους που εισπράττονται από τα κράτη ή τις εδαφικές και διοικητικές υποδιαίρεσεις τους, εξαιρουμένου του ΦΠΑ, των τελωνιακών δασμών και των ειδικών φόρων κατανάλωσης, που αποτελούν αντικείμενο άλλης νομοθεσίας⁴⁰.

Επιπλέον, η Οδηγία 2011/16/ΕΕ προβλέπει τρεις μορφές ανταλλαγής πληροφοριών: «α) αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών (ΑΕΟΙ), ήτοι υποχρεωτική ανταλλαγή προκαθορισμένων φορολογικών δεδομένων και δεδομένων χρηματοοικονομικών λογαριασμών, με χρήση προκαθορισμένων μορφοτύπων και σε προκαθορισμένα χρονικά διαστήματα, β) ανταλλαγή πληροφοριών κατόπιν αιτήματος (ΕΟΙΡ), υπό τη μορφή αιτημάτων για πληροφορίες που αφορούν έναν ή περισσότερους φορολογούμενους, γ) αυθόρμητη ανταλλαγή πληροφοριών (ΣΕΟΙ) – η μη ζητηθείσα διαβίβαση οποιωνδήποτε πληροφοριών κρίνει μια χώρα ότι έχουν ενδιαφέρον για μια άλλη»⁴¹.

Ως το βασικό νομικό κείμενο της ανταλλαγής πληροφοριών σε ενωσιακό επίπεδο δέχθηκε τροποποιήσεις με στόχο την περαιτέρω βελτίωση και αυστηροποίηση της.

Η 1η τροποποίηση της Οδηγίας 2011/16/ΕΕ με την Οδηγία 2014/107/ΕΕ (DAC2)⁴² του Συμβουλίου της 9ης Δεκεμβρίου 2014 εισήγαγε την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών για χρηματοοικονομικούς λογαριασμούς και αφορά σε τόκους, μερίσματα, άλλα εισοδήματα από χρηματοοικονομικούς λογαριασμούς, έσοδα από πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, υπόλοιπα λογαριασμών που τηρούνται από φορολογικούς κατοίκους άλλων κρατών μελών. Επί της ουσίας, εφαρμόζει το παγκόσμιο πρότυπο της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών για τους χρηματοοικονομικούς λογαριασμούς σε φορολογικά θέματα και εξασφαλίζει στο κράτος που αποτελεί την μόνιμη κατοικία του δικαιούχου την γνωστοποίηση πληροφοριών του, σχετικών με χρηματοοικονομικούς λογαριασμούς⁴³.

Με τη 2η τροποποίηση, με την Οδηγία 2015/2376/ΕΕ (DAC3)⁴⁴, η οποία ίσχυσε από την 1η Ιανουαρίου 2017, εισήχθη η αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών σε σχέση με τις «εκ των προτέρων διασυνοριακές αποφάσεις και συμφωνίες ενδοομιλικής τιμολόγησης», η οποία συνακόλουθα ενσωματώθηκε στην ελληνική νομοθεσία με τα άρθρα 1-6 του ν. 4474/2017⁴⁵. Επισημαίνεται ότι η ενδοομιλική τιμολόγηση συμβάλει στην εφαρμογή καταχρηστικών πρακτικών, αφού μέσω διαφόρων μεθοδεύσεων τα φορολογητέα έσοδα κατευθύνονται σε κράτη με χαμηλή φορολόγηση κι έτσι μέσω

⁴⁰ Βλ. Φορτσάκης Θ. και Τσουρουφλής Α., ό.π. (υποσημ. 31), σελ. 402

⁴¹ Βλ. Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, ό.π. (υποσημ. 7), σελ. 11

⁴² Βλ. Οδηγία (ΕΕ) 2014/107 του Συμβουλίου της 9ης Δεκεμβρίου 2014 «για την τροποποίηση της οδηγίας 2011/16/ΕΕ όσον αφορά την υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών στον φορολογικό τομέα»

⁴³ Βλ. Μπάρμπας Ν., «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013) Κατ'άρθρο ερμηνεία», εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2022, σ. 928

⁴⁴ Βλ. Οδηγία (ΕΕ) 2015/2376 του Συμβουλίου της 8ης Δεκεμβρίου 2015 «για την τροποποίηση της οδηγίας 2011/16/ΕΕ όσον αφορά την υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών στον τομέα της φορολογίας»

⁴⁵ Βλ. Φορτσάκης Θ. και Τσουρουφλής Α., ό.π. (υποσημ. 31), σελ.402

της μεταφοράς κερδών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων παραβιάζεται η αρχή των ίσων αποστάσεων⁴⁶.

Η 3η τροποποίηση η οποία αφορά στην υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή των Εκθέσεων ανά Χώρα σε επίπεδο χωρών της ΕΕ (country by country reporting, CBCR) σε σχέση με πληροφορίες Πολυεθνικών Εταιρειών εφαρμόστηκε με την Οδηγία 2016/881/ΕΕ⁴⁷ του Συμβουλίου της 25ης Μαΐου 2016 (DAC4) και έναρξη ισχύος την 5η Ιουνίου 2017. Κατ' εφαρμογή αυτής θα πρέπει στις Εκθέσεις ανά χώρα οι Πολυεθνικές Εταιρείες να παρέχουν σε ετήσια βάση στοιχεία σχετικά με οποιαδήποτε περιοχή φορολογικής δικαιοδοσίας εκτείνουν τις επιχειρηματικές τους δραστηριότητες, καθώς και πληροφορίες σχετικές με έσοδα, κέρδη, καταβληθέντες και οφειλόμενους φόρους, συσσωρευμένα κέρδη και τέλος να γνωστοποιούν διαρθρωτικά στοιχεία του Ομίλου, όπως αριθμός εργαζομένων, αναφορά περιουσιακών στοιχείων και επιχειρηματικών δραστηριοτήτων στις οποίες επιδίδεται κάθε οντότητα τους⁴⁸.

Η 4η τροποποίηση επήλθε με την Οδηγία 2016/2258/ΕΕ (DAC5)⁴⁹ του Συμβουλίου της 6ης Δεκεμβρίου 2016, η οποία αφορά στην καταπολέμηση της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες. Κατ' εφαρμογή της παραπάνω και για την παρακολούθηση των διαδικασιών δέουσας επιμέλειας που ορίζονται στην Οδηγία 2011/16/ΕΕ, οι φορολογικές αρχές θα πρέπει να έχουν πρόσβαση σε μεγάλο εύρος στοιχείων, πληροφοριών και διοικητικών εγγράφων που συνδέονται με την νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες έχοντας ως γνώμονα την καταπολέμηση της απάτης⁵⁰.

Η Οδηγία 2018/822/ΕΕ του Συμβουλίου της 25ης Μαΐου 2018 (DAC6)⁵¹ αφορά στην υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών για τις δηλωτέες διασυνοριακές ρυθμίσεις. Η εν λόγω Οδηγία αποτελεί συγκερασμό των διακρατικών συλλογικών προσπαθειών στο πεδίο της διαχρονικής μάχης κατά της φοροαποφυγής και στοχεύει στην αντιμετώπιση του προβλήματος των σχημάτων δυνητικά επιθετικού σχεδιασμού, τα οποία δρουν εκμεταλλευόμενα τα μειονεκτήματα της εσωτερικής αγοράς που προκύπτουν από τον συσχετισμό ανομοιομορφών εθνικών

⁴⁶ Βλ. Αθανασάκη Β., όπ.π. (υποσημ. 6), σελ. 45

⁴⁷ Βλ. Οδηγία (ΕΕ) 2016/881 του Συμβουλίου της 25ης Μαΐου 2016 «για την τροποποίηση της οδηγίας 2011/16/ΕΕ όσον αφορά την υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών στον τομέα της φορολογίας»

⁴⁸ Βλ. ΑΑΔΕ, Ε.2042/21-06-2023, «Παροχή διευκρινίσεων και υποδειγμάτων για την εφαρμογή της Διεθνούς Διοικητικής Συνδρομής στο πεδίο της άμεσης φορολογίας, αναφορικά με την ανταλλαγή πληροφοριών κατόπιν αιτήματος, την αυθόρμητη ανταλλαγή πληροφοριών, τη διοικητική κοινοποίηση εγγράφων και την ανατροφοδότηση, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 29 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022, Α' 206)» (ΑΔΑ:: Ω82846ΜΠ3Ζ-Φ5Κ), σελ. 23

⁴⁹ Βλ. Οδηγία 2016/2258/ΕΕ του Συμβουλίου της 6ης Δεκεμβρίου 2016 «για την τροποποίηση της οδηγίας 2011/16/ΕΕ όσον αφορά την πρόσβαση των φορολογικών αρχών σε πληροφορίες για την καταπολέμηση της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες»

⁵⁰ Βλ. ΑΑΔΕ, Ε.2042/21-06-2023, όπ.π. (υποσημ. 48), σελ. 23

⁵¹ Βλ. Οδηγία (ΕΕ) 2018/822 του Συμβουλίου της 25ης Μαΐου 2018 «για την τροποποίηση της οδηγίας 2011/16/ΕΕ όσον αφορά την υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών στον τομέα της φορολογίας σχετικά με δηλωτέες διασυνοριακές ρυθμίσεις.»

φορολογικών νομοθεσιών⁵². Επιπρόσθετα, σε αυτήν ανάγεται η αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών ως το νέο πρότυπο διεθνούς διοικητικής συνεργασίας, βούληση που αποτυπώνεται και ενισχύεται με την καταγραφή των κρατών μελών σε Κεντρικό Ευρετήριο⁵³.

Με την 6η τροποποίηση μέσω της Οδηγίας 2021/514/ΕΕ (DAC7)⁵⁴, με έναρξη ισχύος την 1η Ιανουαρίου 2023, ορίζεται νέος μηχανισμός υποβολής και ανταλλαγής πληροφοριών, σχετικά με το εισόδημα που προέρχεται από πώληση αγαθών και υπηρεσιών φορέων εκμετάλλευσης πλατφόρμας, ενώ περιλαμβάνονται και τα εισοδήματα με τη μορφή δικαιωμάτων διανοητικής ιδιοκτησίας⁵⁵. Επισημαίνεται, ότι στο άρθρο 5α αυτής προσδιορίζεται η έννοια της «εύλογης συνάφειας» και η περίπτωση αίτησης για ομάδα φορολογουμένων. Σύμφωνα με το ανωτέρω, οι ζητούμενες πληροφορίες κατά τον χρόνο υποβολής του αιτήματος πρέπει να συσχετίζονται με τις υποθέσεις φορολογικού περιεχομένου ενός ή περισσότερων προσώπων και να υπάρχει ονομαστικός προσδιορισμός ή δικαιολόγηση του σκοπού της έρευνας. Στην περίπτωση αιτήματος σχετικού με ομάδα φορολογουμένων θα πρέπει να παρέχεται λεπτομερής περιγραφή αυτής, αναφορά πραγματικών περιστατικών περί μη συμμόρφωσης στο ισχύον νομικό πλαίσιο, καθώς και επεξηγηματικά στοιχεία αναφορικά με τη συνδρομή των αιτούμενων πληροφοριών στην συμμόρφωση των φορολογούμενων⁵⁶.

Τέλος, με την Οδηγία 2023/2226/ΕΕ⁵⁷ του Συμβουλίου της 17ης Οκτωβρίου 2023 τροποποιείται εκ νέου η Οδηγία 2011/16/ΕΕ. Στο προοίμιο αυτής αναγνωρίζεται η κομβική σημασία της ανταλλαγής πληροφοριών στην πάταξη των στρεβλών πρακτικών της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής και επεκτείνεται η εφαρμογή της ανταλλαγής πληροφοριών στα κρυπτοστοιχεία. Πρόκειται για νομικό κείμενο σαφώς επηρεασμένο από το εγκεκριμένο στις 26 Αυγούστου 2022 «Πλαίσιο Αναφοράς Κρυπτοστοιχείων και τροποποιήσεις του Κοινού Προτύπου Αναφοράς» του ΟΟΣΑ⁵⁸, που στοχεύει στη φορολογική διαφάνεια επί των κρυπτοστοιχείων λαμβάνοντας υπόψη τις διεθνείς εξελίξεις. Κατά κοινή ομολογία, η ραγδαία αύξηση της αγοράς κρυπτονομισμάτων εγείρει σοβαρά ερωτηματικά, καθώς η αγορά τους εκτιμάται ότι υπερβαίνει το 1 τρισεκατομμύριο δολάρια, συγκρινόμενο με το ποσό των 20 δισεκατομμυρίων δολαρίων που υπολογίζονταν κατά το έτος 2017⁵⁹.

⁵² Βλ. Μπάρμπας Ν., όπ.π. (υποσημ. 43), σελ. 929

⁵³ Βλ. Μπάρμπας Ν., όπ.π. (υποσημ. 43), σελ. 929

⁵⁴ Βλ. Οδηγία (ΕΕ) 2021/514 του Συμβουλίου της 22ας Μαρτίου 2021 «για την τροποποίηση της οδηγίας 2011/16/ΕΕ σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας»

⁵⁵ Βλ. Μπάρμπας Ν., όπ.π. (υποσημ. 43), σελ. 930

⁵⁶ Βλ. Πέρρου Α., «Θεμελιώδη δικαιώματα και φορολογική διαδικασία», εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2022, σ. 214

⁵⁷ Βλ. Οδηγία (ΕΕ) 2023/2226 του Συμβουλίου της 17ης Οκτωβρίου 2023 «για την τροποποίηση της οδηγίας 2011/16/ΕΕ σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας»

⁵⁸ Βλ. OECD, «Crypto-asset Reporting Framework and Amendments to the Common Reporting Standard», Crypto-Asset Reporting Framework and Amendments to the Common Reporting Standard - OECD, 2022

⁵⁹ Βλ. Alstadsæter A., Godar S., Nicolaidis P. and Zucman G., όπ.π. (υποσημ. 2), p. 87

- **Το πρόγραμμα Fiscalis:** «Κανονισμός (ΕΕ) 2021/847 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 20ής Μαΐου 2021 σχετικά με τη θέσπιση του προγράμματος «Fiscalis» για τη συνεργασία στον τομέα της φορολογίας και την κατάργηση του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 1286/2013»⁶⁰.

Στο σημείο αυτό θα αναφερθούμε στο πρόγραμμα δράσης Fiscalis 2020 το οποίο θεσπίστηκε με τον ευρωπαϊκό Κανονισμό 1286/2013⁶¹ με σκοπό τη διακρατική συνεργασία στο τομέα της φορολογίας, το οποίο και αντικατοπτρίζει την μέγιστη σημασία που δίδεται σε ευρωπαϊκό επίπεδο για την διοικητική συνδρομή. Στο ανωτέρω πλαίσιο και κατά το χρονικό διάστημα 2015 - 2019, η Επιτροπή και τα κράτη μέλη της Ένωσης οργανώθηκαν σε 11 ομάδες έργου Fiscalis προκειμένου να αναλύσουν ζητήματα εφαρμογής της DAC, των συνδεδεμένων πληροφοριακών συστημάτων, καθώς και τον τρόπο αξιοποίησης των ανταλλασσόμενων πληροφοριών.

Με γενικό στόχο του προγράμματος: «να βελτιωθεί η ορθή λειτουργία των φορολογικών συστημάτων στην εσωτερική αγορά με την ενίσχυση της συνεργασίας μεταξύ των συμμετεχουσών χωρών, των φορολογικών αρχών και υπαλλήλων τους»⁶² το Fiscalis στοχεύει διαμέσου εφαρμογής της ενωσιακής φορολογικής νομοθεσίας στην ενίσχυση των μηχανισμών καταπολέμησης του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού, της φορολογικής απάτης και της φοροδιαφυγής. Τα συμπεράσματα που εξήχθησαν είναι ότι οι προς επίτευξη στόχοι πραγματώνονται με την εξασφάλιση της απρόσκοπτης ανταλλαγής πληροφοριών, τη στήριξη της συνεργασίας και την ενδυνάμωση της διοικητικής ικανότητας μεταξύ των οργάνων των κρατών μελών της ΕΕ. Η μέτρηση της επίτευξης των στόχων αποτελεί συγκερασμό διάφορων παραγόντων, όπως η διαθεσιμότητα και η πρόσβαση στα φορολογικά ευρωπαϊκά πληροφορικά συστήματα, καθώς και η ανατροφοδότηση αναφορικά με τους στόχους του προγράμματος. Επί του πρακτέου, οι επιχειρησιακοί στόχοι και οι προτεραιότητες του Προγράμματος Fiscalis συνοψίζονται στην ενδυνάμωση των ευρωπαϊκών διοικητικών φορολογικών συστημάτων και μηχανισμών μέσω λειτουργικών βελτιώσεων και εφαρμογών, καλλιέργειας δεξιοτήτων και ενίσχυσης ικανοτήτων των φορολογικών υπαλλήλων, εμβάθυνσης στην κατανόηση της ενωσιακής φορολογικής νομοθεσίας και εν γένει στην προώθηση ανταλλαγής ορθών διοικητικών πρακτικών.

Στο πλαίσιο του Fiscalis 2020 χρηματοδοτούνται κοινές δράσεις, όπως σεμινάρια, εργαστήρια, ορίζονται ομάδες έργου, επισκέψεις εργασίας με σκοπό την ανάπτυξη δεξιοτήτων,

⁶⁰ Βλ. Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, όπ. π. (υποσημ. 7), σελ. 68-70

⁶¹ Βλ. Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 1286/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 11ης Δεκεμβρίου 2013 «σχετικά με τη «θέσπιση προγράμματος δράσης για τη βελτίωση της λειτουργίας των φορολογικών συστημάτων στην Ευρωπαϊκή Ένωση για την περίοδο 2014-2020 (Fiscalis 2020) και την κατάργηση της απόφασης αριθ. 1482/2007/ΕΚ»

⁶² Βλ. άρθρο 5, παρ. 1 Κανονισμού 1286/2013, όπ. π. (υποσημ. 61)

γνώσεων και εμπειρογνωσίας των υπαλλήλων φορολογικών αρχών. Επίσης, δια μέσου της συγκρότησης ομάδων εμπειρογνομόνων και υποστηρικτικών δράσεων προάγεται η διαρθρωμένη διακρατική επιχειρησιακή συνεργασία μακρόπνοου σχεδιασμού για την αξιοποίηση της εμπειρογνωσίας, της ανάπτυξης ικανοτήτων της δημόσιας διοίκησης και συνακόλουθα της ορθής συμμετοχής και άρτιας εκτέλεσης της διαδικασίας ανταλλαγής φορολογικών πληροφοριών. Ιδιαίτερη σημασία δίδεται στην ανάπτυξη, διατήρηση, λειτουργία και έλεγχο της ποιότητας τόσο των νέων, όσο και υφιστάμενων ευρωπαϊκών πληροφοριακών συστημάτων.

2. Η ανταλλαγή πληροφοριών σε διεθνές επίπεδο

2.1. Η Πρότυπη Σύμβαση του ΟΟΣΑ για την Αποφυγή Διπλής Φορολογίας

Επεξηγηματικά, με τον όρο διπλή φορολογία νοείται το γεγονός κατά το οποίο υπάγονται σε φορολόγηση οι οικονομικές δραστηριότητες που πραγματοποιούνται στο έδαφος ενός κράτους τόσο από τον μόνιμο κάτοικο αυτού, όσο και από το σύνολο των προσώπων που δραστηριοποιούνται εντός του και συχνά οδηγεί στη φορολογία οικονομικών στοιχείων σε δύο ή περισσότερα κράτη. Το φαινόμενο της διπλής φορολογίας ενέχει «νομική» διάσταση όταν η φορολογητέα ύλη του ίδιου προσώπου κατά την ίδια χρονική περίοδο υποβάλλεται σε φόρο σε περισσότερα τους ενός κράτη υποδαυλίζοντας με τον τρόπο αυτό την άνιση μεταχείριση των φορολογουμένων⁶³.

Η διπλή ή πολλαπλή φορολογία οδήγησε στον αυτοπεριορισμό της φορολογικής εθνικής κυριαρχίας μέσω της σύναψης διακρατικών συμβάσεων προκειμένου να επιτευχθεί η αποφυγή της και εν συνεχεία να παταχθεί η φοροαποφυγή και η φοροδιαφυγή στη βάση της αρχής της αμοιβαιότητας. Πέρα από την νομική βάση σε ενωσιακό επίπεδο, μία σειρά διατάξεων που πηγάζουν από διακρατικές πολυμερείς και διμερείς συμβάσεις προβλέπουν το διεθνές πλαίσιο της ανταλλαγής πληροφοριών. Πράγματι, η απουσία γενικών αρχών διεθνούς φορολογικού δικαίου αντισταθμίζεται από ένα σημαντικά ανεπτυγμένο διεθνές συμβατικό φορολογικό δίκαιο κάτι που δεν οδηγεί σε παράλληλη υποχώρηση των εσωτερικών κανόνων των κρατών που οριοθετούν την εξουσία των φορολογικών αρχών και συνεπώς στην πράξη παρατηρείται η συνύπαρξη κανόνων διεθνούς κι εσωτερικού δικαίου με σκοπό την άρση των συγκρούσεων των φορολογικών αρχών⁶⁴.

Σε αυτό το σημείο της ανάλυσης θα πρέπει να σταθούμε στον ρόλο του Παγκόσμιου Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) με έτος ίδρυσης το 1961, ο οποίος αποτέλεσε την μετεξέλιξη του Οργανισμού Ευρωπαϊκής Οικονομικής Συνεργασίας, που είχε επιφορτιστεί με την ευθύνη οργάνωσης και εφαρμογής του σχεδίου Marshal για την οικονομική

⁶³ Βλ. Φορτσάκης Θ. και Σαββαΐδου Α., «Φορολογικό Δίκαιο», εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2014, σ. 383

⁶⁴ Βλ. Φορτσάκης Θ. και Σαββαΐδου Α, όπ.π. (υποσημ. 63), σελ. 384

ανοικοδόμηση της ευρωπαϊκής ηπείρου. Ο ΟΟΣΑ δια της διακρατικής συνεργασίας προάγει την απρόσκοπτη ενίσχυση του διεθνούς εμπορίου και αναζητά τις βέλτιστες οικονομικές πολιτικές για την οικονομική ανάπτυξη των μελών του⁶⁵. Μέσω της συγκρότησης επιτροπών αξιολογείται η πρόοδος που συντελείται σε νευραλγικούς τομείς και ως συνέπεια ανάλυσης των οικονομικών εξελίξεων ορίζεται μοντέλο κατευθυντήριων γραμμών, ως αρωγή στα κράτη προκειμένου να ανταποκριθούν στις αυξανόμενες διεθνείς απαιτήσεις. Παρά το γεγονός ότι ο Οργανισμός δεν κατέχει νομική ισχύ ως προς την επιβολή της πολιτικής του στα κράτη μέλη, ακολουθεί στρατηγική ήπιας διακυβέρνησης, μέσω συμβουλευτικής, διεξαγωγής μελετών και συνακόλουθης δημοσιοποίησής τους, πίεσης ομότιμων (peer pressure), επιδρώντας με τον τρόπο αυτό στην σύγχρονη πολιτική θεματολογία και πρακτική⁶⁶.

Ο ΟΟΣΑ στοχεύοντας, λοιπόν, στη δημιουργία ενός ισόρροπου διεθνούς φορολογικού περιβάλλοντος και με απώτερο σκοπό τη δημοσιονομική ενίσχυση στο σκέλος των εσόδων και τη διεύρυνση της φορολογικής βάσης, κατά το έτος 1963 παρουσίασε ένα κείμενο με την μορφή Σχεδίου για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, το τελικό κείμενο της οποίας δημοσιεύτηκε το 1977 ως Πρότυπη Σύμβαση, η οποία έχει επικαιροποιηθεί αρκετές φορές έως σήμερα⁶⁷. Η Πρότυπη Σύμβαση του ΟΟΣΑ προβλέπει τον βασικό μηχανισμό των συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και περιγράφει σε δύο στάδια αντιστοίχως την έκταση δικαιώματος επιβολής φόρου και την μέθοδο αποφυγής της. Τα υποκείμενα - φυσικά και νομικά πρόσωπα - υπάγονται στη σύμβαση λαμβανόμενη υπόψη της κατοικίας τους και όχι της υπηκοότητάς τους κι έτσι υιοθετείται από τα κράτη μέλη του ΟΟΣΑ ως βασικό κριτήριο φορολογίας εισοδήματος η κατοικία και όχι η υπηκοότητα⁶⁸. Το πεδίο εφαρμογής της εκτός των άμεσων φόρων εισοδήματος και κεφαλαίου, καταλαμβάνει κάθε είδους έμμεσο φόρο, με θετικές προεκτάσεις σε σχέση με την ανταλλαγή πληροφοριών και για ζητήματα συνδεδεμένα με φόρο κατανάλωσης μεταξύ των κρατών της Ένωσης, αλλά και μεταξύ μέλους της ΕΕ και τρίτου κράτους⁶⁹.

Γενικότερα, στο άρθρο 2 καθορίζονται οι φόροι που αφορούν στην Πρότυπη Σύμβαση και οι οποίοι επιβάλλονται στο σύνολο ή σε μέρος του εισοδήματος ή του κεφαλαίου, ή αφορούν ωφέλεια από εκποίηση ακίνητης περιουσίας, φόροι επί μισθών ή ημερομισθίων και φόροι από ανατίμηση κεφαλαίου⁷⁰. Επιπρόσθετα, στο άρθρο 4 παρ. 1 της Πρότυπης Σύμβασης προσδιορίζεται ως «*κάτοικος του ενός συμβαλλόμενου κράτους*» το πρόσωπο το οποίο βάσει της κείμενης νομοθεσίας του κράτους αυτού υπόκειται σε φορολογία λόγω κατοικίας ή διαμονής ή τόπου

⁶⁵ Βλ. Αθανασάκη Β., *όπ.π.* (υποσημ. 6), σελ. 97

⁶⁶ Βλ. Zapp M. «*The authority of science and the legitimacy of international organisations: OECD, UNESCO and World Bank in global education governance*», *Compare: A Journal of Comparative and International Education*, 51(7), 2021, p.p.1022-1041, <https://doi.org/10.1080/03057925.2019.1702503>

⁶⁷ Βλ. Φορτσάκης Θ. και Σαββαΐδου Α, *όπ.π.* (υποσημ. 63), σελ. 384

⁶⁸ Βλ. Φορτσάκης Θ. και Τσουρουφλής Α., *όπ.π.* (υποσημ. 31), σελ. 320

⁶⁹ Βλ. Θεοχαροπούλου Ε., *όπ.π.* (υποσημ. 15), σελ. 246-247

⁷⁰ Βλ. Φορτσάκης Θ. και Τσουρουφλής Α., *όπ.π.* (υποσημ. 31), σελ. 321

διοίκησης επιχειρήσεων ή άλλου παρόμοιου κριτηρίου⁷¹. Η Ελλάδα παρήγαγε ένα δίκτυο διμερών συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης, στις οποίες περιέχονται και διατάξεις σχετικές με την ανταλλαγή πληροφοριών, λαμβάνοντας ως πρότυπη βάση την εν λόγω συμβατικό κείμενο.

Με σκοπό την ορθή εφαρμογή της Σύμβασης και της εσωτερικής νομοθεσίας των κρατών ορίστηκε ότι οι αρμόδιες φορολογικές αρχές θα πρέπει να ανταλλάσσουν οποιαδήποτε πληροφορία είναι εμφανώς σχετική, δεδομένης της αναγκαιότητας προαγωγής και εδραίωσης των αρχών της φορολογικής ισότητας και της φορολογικής δικαιοσύνης τις οποίες αντιστρατεύεται από την μία η διπλή φορολόγηση του ίδιου προσώπου για το ίδιο εισόδημα και από την άλλη η αποφυγή καταβολής φόρου τόσο στο κράτος κατοικίας, όσο και στο κράτος της πηγής του εισοδήματος⁷².

2.2. Το άρθρο 26 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ⁷³

Η βασικότερη αναφορά σε σχέση με την ανταλλαγή πληροφοριών για φορολογικούς σκοπούς περιέχεται στο άρθρο 26 της «Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας», το οποίο παρέχει τη βάση για όλες τις μορφές ανταλλαγής τους, με κύριο σκοπό την αποφυγή της διπλής φορολογίας, την εφαρμογή της εθνικής νομοθεσίας των συμβαλλομένων κρατών και συνακόλουθα την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και της φοροαπαφυγής. Συγκεκριμένα, με αυτό καθορίζονται οι βασικές αρχές που διέπουν τη διαδικασία της διακρατικής ανταλλαγής πληροφοριών για φορολογικούς σκοπούς και αποτελεί το έρεισμα κατάρτισης των σχετικών διμερών συμβάσεων που εφαρμόζονται μεταξύ των μελών του ΟΟΣΑ, χωρίς να θίγεται η δυνατότητα διοικητικής συνδρομής και το υφιστάμενο, βάσει άλλων διεθνών συμβάσεων, πλαίσιο ανταλλαγής πληροφοριών για φορολογικούς σκοπούς. Είναι σημαντικό να αναφερθεί ότι το άρθρο 26 δεν διαπραγματεύεται γενικά την νομική και διοικητική βοήθεια, αλλά κατά βάση συνδέεται με τη διαδικασία ανταλλαγής της πληροφορίας⁷⁴.

Σύμφωνα, λοιπόν, με το εν λόγω άρθρο οι αρμόδιες αρχές των συμβαλλομένων κρατών ανταλλάσσουν πληροφορίες οι οποίες θα πρέπει να είναι εύλογα σχετικές, στο μέτρο που μπορεί να προβλεφθεί, με την εφαρμογή της Σύμβασης ή τη διαχείριση ή επιβολή της εγχώριας νομοθεσίας σε σχέση με τους κάθε είδους και μορφής φόρους που επιβάλλονται από τα συμβαλλόμενα κράτη⁷⁵. Συγκεκριμένα, στην παράγραφο 1 του άρθρου 26 σχετικά με τους φόρους εισοδήματος και

⁷¹ Βλ. Φορτσάκης Θ. και Τσουρουφλής Α., όπ.π. (υποσημ. 31), σελ. 321

⁷² Βλ. Τζαναβάρη Ν., όπ. π. (υποσημ. 12), σελ. 48

⁷³ Βλ. OECD, Article 26 of OECD Model, όπ. π. (υποσημ. 26)

⁷⁴ Βλ. Grigalashvili M. «Taxpayers' rights protection during exchange of information: Whether taxpayers' rights (right to privacy, participation rights) are sufficiently protected during exchange of information», Uppsala University, Disciplinary Domain of Humanities and Social Sciences, Faculty of Law, Department of Law, 2019, p.10, <https://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:1425963/FULLTEXT01.pdf>

⁷⁵ Βλ. Φορτσάκης Θ. και Τσουρουφλής Α., όπ.π. (υποσημ. 31), σελ. 334 και βλ. Σχόλια Πρότυπης Σύμβασης ΟΟΣΑ στο αρθρ. 26 παρ. 9

κεφαλαίου του ΟΟΣΑ αναφέρεται ότι: «Οι Αρμόδιες Αρχές των Συμβαλλόμενων Κρατών ανταλλάσσουν πληροφορίες οι οποίες είναι εύλογα συναφείς για την εφαρμογή αυτής της Σύμβασης ή τη διαχείριση ή επιβολή της εγχώριας νομοθεσίας ...». Ο όρος της «εύλογης συναφείας» θεωρείται κρίσιμο στοιχείο του άρθρου 26 και όπως αναφέρεται στην παράγραφο 5 των ερμηνευτικών αυτού σχολίων: «ο κανόνας της “εύλογης συναφείας” αποσκοπεί στο να διασφαλίσει την ανταλλαγή πληροφοριών σε φορολογικά θέματα στο μέγιστο δυνατό βαθμό ορίζοντας σαφώς ότι τα συμβαλλόμενα κράτη δεν είναι ελεύθερα να προβαίνουν σε “αλίευση πληροφοριών” ή να αιτούνται πληροφορίες οι οποίες έχουν ελάχιστη πιθανότητα να αφορούν τις φορολογικές υποθέσεις ενός συγκεκριμένου φορολογούμενου»⁷⁶.

Επισημαίνεται, ότι το άρθρο 26 έχει υποστεί διαχρονικά τροποποιήσεις, όπως στην επικαιροποιημένη σύμβαση του 1977, όπου ο σκοπός του διευρύνθηκε περαιτέρω και η ανταλλαγή πληροφοριών για φορολογικούς σκοπούς επεκτάθηκε πέραν των κατοίκων των συμβαλλομένων κρατών και στους κατοίκους τρίτων κρατών. Έτσι, όταν το αιτούν κράτος αποστέλλει αίτημα σχετικό με πληροφορίες για λογαριασμό που ανοίχτηκε από κάτοικο τρίτου κράτους, οι αρμόδιες αρχές της χώρας που λαμβάνει το αίτημα δεν μπορούν να το απορρίψουν προφασισζόμενες ότι ο τραπεζικός λογαριασμός δεν ανήκει σε μόνιμο κάτοικο⁷⁷.

Συμπληρωματικό εργαλείο για τη ρύθμιση και ενίσχυση της διαδικασίας ανταλλαγής πληροφοριών αποτελούν τα Μοντέλα ανταλλαγής πληροφοριών για φορολογικούς σκοπούς τα οποία αναπτύχθηκαν από τον ΟΟΣΑ⁷⁸. Έτσι, το 2005 η προθήκη στο άρθρο 26 νέων παραγράφων (4 και 5) επί των αρχικών αντανακλά την επεξεργασία των διατάξεων προς επίτευξη συνέπειας με τα συμφωνημένα στο «Μοντέλο Συμφωνίας για την Ανταλλαγή Πληροφοριών σε Φορολογικά Θέματα» και οι όποιες αλλαγές σκοπό είχαν στην άρση των αμφιβολιών περί ορθής ερμηνείας, όπως για παράδειγμα η αλλαγή του όρου «απαραίτητη» σε «εύλογη»⁷⁹. Η τροποποίηση στόχευε στη διευκόλυνση της διαδικασίας ανταλλαγής μεταξύ των φορολογικών αρχών και ως εκ τούτου με την νέα διατύπωση προβλέπεται ότι οι αρχές δύναται να ανταλλάσσουν οποιαδήποτε εμφανώς σχετική πληροφορία, χωρίς εντούτοις να κρίνεται απαραίτητη από την πλευρά του αιτούντος κράτους η υποβολή απαραίτητων προς αποδείξεως της αναγκαιότητας χορήγησης σχετικών πληροφοριών⁸⁰. Στο πλαίσιο αυτό κατανοούμε ότι παρά το ευρύ φάσμα των πληροφοριών που ανταλλάσσονται τα κράτη δεν μπορούν να εφαρμόζουν μεθόδους αλίευσης, καθώς η τήρηση του όρου της «εύλογης

⁷⁶ Βλ. OECD, «Implementing the Tax Transparency Standards: A Handbook for Assessors and Jurisdictions-Article 26 of the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital and its Commentary», p. 84, <https://doi.org/10.1787/9789264088016-6-en>

⁷⁷ Βλ. Grigalashvili M., όπ. π. (υποσημ. 74), p. 10

⁷⁸ Βλ. Debelva F. and Diepvens N., «The Evolution of the Exchange of Information in Direct Tax Matters: The Taxpayer's Rights under Pressure», EC Tax Review 2015, p. 210, www.researchgate.net

⁷⁹ Βλ. OECD, όπ. π. (υποσημ. 76), p. 83

⁸⁰ Βλ. Φορτσάκης Θ. και Σαββαΐδου Α, όπ.π. (υποσημ. 63), σελ. 406-407

συνάφειας» αποτελεί απαραίτητη προϋπόθεση κατά τη διαδικασία ανταλλαγής της πληροφορίας⁸¹.

Θα αποτελούσε παράλειψη να μην τονίσουμε τη σπουδαιότητα της παρ. 2, βάσει της οποίας οι ανταλλασσόμενες πληροφορίες θεωρούνται απόρρητες, όπως και οι συλλεχθείσες σύμφωνα με την εσωτερική νομοθεσία του συμβαλλόμενου κράτους. Επιπρόσθετα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 3 τα κράτη δύναται να μην παρέχουν πληροφορίες που συσχετίζονται και καλύπτουν επιχειρηματικό, βιομηχανικό, εμπορικό, συναλλακτικό, επαγγελματικό απόρρητο ή είναι αντίθετες προς την εθνική τους νομοθεσία ή τη δημόσια τάξη τους, καθώς και δεν υποχρεούνται στη λήψη σχετικών διοικητικών μέτρων⁸². Ωστόσο, δεν μπορούν να αρνηθούν την παροχή πληροφορίας επικαλούμενα ότι αυτή βρίσκεται στην κατοχή τραπεζικού ή χρηματοπιστωτικού ιδρύματος, προσώπου που τελεί ως αντιπρόσωπος ή θεματοφύλακας ή λόγω του ότι η πληροφορία συνδέεται με ιδιοκτησιακά συμφέροντα προσώπου, αλλά ούτε να επικαλεστούν ότι τα ίδια δεν έχουν εθνικό συμφέρον για την εν λόγω πληροφορία⁸³.

Η αποκάλυψη πληροφοριών σε πρόσωπα, αρχές ή φορείς μη αναφερόμενων στη Σύμβαση και συγκεκριμένα πλην του φορολογούμενου, του πληρεξούσιου του, καθώς και τυχόν μαρτύρων δεν επιτρέπεται λαμβάνοντας υπόψη τα «Ερμηνευτικά Σχόλια» του άρθρου 26, κάτι που ισχύει ανεξαρτήτως των τυχόν αντίθετων εθνικών νομοθετικών προβλέψεων σχετιζόμενων με την ελευθερία της μετάδοσης της πληροφορίας και το δικαίωμα πρόσβασης σε δημόσια έγγραφα⁸⁴. Η μη αποκάλυψη της πληροφορίας ανεξαιρέτως και άκριτα σε τρίτα άτομα, δημόσιες αρχές ή λοιπούς φορείς, πράγματι, διαμορφώνει ένα φορολογικό απόρρητο⁸⁵ το οποίο βέβαια υπόκειται σε περιορισμούς, καθώς βάσει της αναθεωρημένης εκδοχής του Προτύπου η γνωστοποίηση πληροφοριών σε άλλες κρατικές αρχές ή υπηρεσίες, πέραν των ρητά ορισμένων, καθίσταται δυνατή για σκοπούς όπως η καταπολέμηση της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες⁸⁶. Οπωσδήποτε, η βασική αλλαγή επί του άρθρου 26 συνδέεται με τη δυνατότητα των αρμόδιων αρχών να χρησιμοποιούν τις ληφθείσες πληροφορίες για διάφορο της φορολογίας σκοπού και βάσει αυτού δίνεται η δυνατότητα η ανταλλασσόμενη πληροφορία να χρησιμοποιηθεί και για τη διερεύνηση ποινικών υποθέσεων⁸⁷.

Στο σημείο αυτό τονίζεται ότι τα «Ερμηνευτικά Σχόλια» του ΟΟΣΑ δεν αποτελούν νομικά δεσμευτικά διεθνή κείμενα, αλλά έρχονται να καλύψουν τυχόν κενά ή να προτείνουν μια ερμηνευτική προσέγγιση και θα πρέπει να χρησιμοποιούνται ως μέσο ομοιόμορφης ερμηνείας των

81 Βλ. Μπάρμπας Ν., όπ.π. (υποσημ. 43), σελ. 937

82 Βλ. Φορτσάκης Θ. και Τσουρουφλής Α., όπ.π. (υποσημ. 31), σελ. 334

83 Βλ. Φορτσάκης Θ. και Τσουρουφλής Α., όπ.π. (υποσημ. 31), σελ. 335

84 Βλ. OECD, όπ.π. (υποσημ. 76)

85 Βλ. Τζαναβάρη Ν., όπ. π. (υποσημ. 12), σελ. 52-53

86 Βλ. Τζαναβάρη Ν., όπ. π. (υποσημ. 12), σελ. 53

87 Βλ. Debelva F. and Diepvens N., όπ.π. (υποσημ. 78), p. 210

διατάξεων της Πρότυπης Σύμβασης και όχι ως νομικά δεσμευτικά διεθνή κείμενα⁸⁸. Αν και υπάρχει διεθνής διάσταση απόψεων αναφορικά με τον επακριβή καθορισμό της σχέσης των ερμηνευτικών σχολίων γίνεται γενικά δεκτό ότι αυτά επηρεάζουν την ερμηνεία των διεθνών συμβάσεων⁸⁹.

2.3. Το Παγκόσμιο Φόρουμ για τη Διαφάνεια και την Ανταλλαγή Πληροφοριών για Φορολογικούς Σκοπούς

Τον Απρίλιο του 2009 οι ηγέτες των G20 διακήρυξαν το τέλος του τραπεζικού απορρήτου μέσω της παρακάτω κοινής δήλωσης: *«συμφωνούμε:...να αναληφθεί δράση κατά των μη συνεργάσιμων περιοχών δικαιοδοσίας, συμπεριλαμβανομένων των φορολογικών παραδείσων. Είμαστε έτοιμοι να εφαρμόσουμε κυρώσεις για να προστατεύσουμε τα δημόσια οικονομικά και τα χρηματοπιστωτικά μας συστήματα. Η εποχή του τραπεζικού απορρήτου έχει τελειώσει»⁹⁰.*

Το «Παγκόσμιο Φόρουμ για τη Διαφάνεια και την Ανταλλαγή Πληροφοριών για Φορολογικούς Σκοπούς» καλείται να επιτύχει τον ανωτέρω στόχο μέσω εφαρμογής των διεθνών προτύπων ανταλλαγής πληροφοριών και φορολογικής διαφάνειας αποτελώντας σήμερα τον κορυφαίο παγκόσμιο φορέα ως προς την εφαρμογή των διεθνών προτύπων διαφάνειας σε όλο τον κόσμο⁹¹. Μέσω της παρακολούθησης της βέλτιστης εφαρμογής των προτύπων, της διενέργειας αξιολογήσεων και της παροχής τεχνικής βοήθειας για τη στήριξη των μελών του εργάζεται για τη εξασφάλιση της αρτιότητας εφαρμογής των διεθνών προτύπων και των διαδικασιών της κατόπιν αιτήματος (EOIR) και αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών (ΑΕΟΙ).

2.4. Οι σημαντικότερες Πολυμερείς Διεθνείς Συμβάσεις

Σε διεθνές επίπεδο η Ελλάδα εφαρμόζει μια σειρά Πολυμερών Συμβάσεων σχετικών με την διοικητική συνδρομή, όπως αναλύονται παρακάτω:

α. Η «Πολυμερής Σύμβαση του Συμβουλίου της Ευρώπης και του ΟΟΣΑ σχετικά με την Αμοιβαία Διοικητική Συνδρομή σε Φορολογικά Θέματα (Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters)», υπογράφηκε στο Παρίσι το 1988 με έναρξη ισχύος το έτος 1995⁹². Με το Πρωτόκολλο του 2010 τροποποιήθηκε και κυρώθηκε με τον ν. 4153/2013(ΦΕΚ 116 Α/23-5-

⁸⁸ Βλ. Τζαναβάρη Ν., όπ. π. (υποσημ. 12), σελ. 53

⁸⁹ Βλ. Αθανασάκη Β., όπ.π. (υποσημ. 6), σελ. 166

⁹⁰ Βλ. G20, «London Summit – Leaders’ Statement», 2009, G20 Communique: London Summit – Leaders’ Statement» 2 April 2009 (imf.org)

⁹¹ Βλ. OECD, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, «Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Multilateral Co-operation Changing the World 10th Anniversary Report», <https://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-10-years-report.pdf>

⁹² Βλ. Φορτσάκης Θ. και Τσουρουφλής Α., όπ.π. (υποσημ. 31), σελ. 345

2013), στον οποίο θα αναφερθούμε διεξοδικά παρακάτω.

Προβλέπει ως μορφές διοικητικής συνεργασίας στο επίπεδο της ανταλλαγής πληροφοριών αυτήν της κατόπιν αιτήματος, της αυθόρμητης και της αυτόματης ανταλλαγή πληροφοριών, καταλαμβάνει συγκεκριμένες κατηγορίες άμεσων και έμμεσων φόρων εξαιρουμένων των δασμών και επίσης, στο πεδίο των φορολογικών ελέγχων προβλέπει τη συμμετοχή σε διοικητικές έρευνες, την παρουσία σε διοικητικές υπηρεσίες, την πραγματοποίηση ταυτόχρονων ελέγχων, καθώς και την συνδρομή στην είσπραξη φορολογικών απαιτήσεων και τη διοικητική κοινοποίηση εγγράφων⁹³. Επισημαίνεται, ότι η εφαρμογή της Σύμβασης διέπεται από σαφώς καθορισμένους και διατυπωμένους σε σχετικό κατάλογο όρους, διαθέσιμους στην σχετική ιστοσελίδα του Συμβουλίου της Ευρώπης⁹⁴ και μέχρι τον Σεπτέμβριο του 2023 είχαν προσχωρήσει σε αυτήν 147 κράτη⁹⁵. Την 1η Σεπτεμβρίου του 2013 η εν λόγω Σύμβαση τέθηκε σε ισχύ για την Ελλάδα και άρχισε να εφαρμόζεται την 1η Ιανουαρίου του 2014. Εξάιρεση στο παραπάνω αποτελεί η περίπτωση των ποινικών υποθέσεων, όπου δύναται να εφαρμόζεται και για προγενέστερα έτη⁹⁶.

β. Το «*Πρότυπο για την Αυτόματη Ανταλλαγή Πληροφοριών*» (Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters), που εκπόνησε ο ΟΟΣΑ το 2014 με νομικό έρεισμα το άρθρο 6 της Σύμβασης του Συμβουλίου της Ευρώπης και του ΟΟΣΑ και η οποία προβλέπει την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών για χρηματοοικονομικούς λογαριασμούς αποτέλεσε το έρεισμα για να συναφθεί η «*Πολυμερής Συμφωνία Αρμόδιων Αρχών (ΠΣΑΑ) για την Αυτόματη Ανταλλαγή Πληροφοριών Χρηματοοικονομικών Λογαριασμών*» (ν.4428/2016, ΦΕΚ Α' 190), η οποία βασίζεται στο εν λόγω Πρότυπο⁹⁷. Στο πλαίσιο της ΠΣΑΑ, οι ανταλλασσόμενες πληροφορίες υπόκεινται σε κανόνες εμπιστευτικότητας, καθώς και περιορισμούς χρήσης και τα προς ανταλλαγή στοιχεία αφορούν τα έτη 2016 και εξής⁹⁸.

γ. Η «*Πολυμερής Συμφωνία Αρμόδιων Αρχών (ΠΣΑΑ) για την Ανταλλαγή Εκθέσεων ανά χώρα*» (ν.4490/2017, Α' 150), η οποία αφορά φορολογικές πληροφορίες αξιολόγησης κινδύνων σε σχέση με τις ενδομικτικές συναλλαγές, τη διάβρωση της φορολογικής βάσης, τη μεταφορά κερδών και σκοπούς οικονομικής και στατιστικής ανάλυσης και ορίζει την αυτόματη ανταλλαγή «*Εκθέσεων*

⁹³ Βλ. ΑΑΔΕ, Ε.2042/21-06-2023, όπ.π. (υποσημ. 48), σελ. 24

⁹⁴ Βλ. Council of Europe, «*Reservations and Declarations for Treaty No.127 - Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*», Status as of 24/04/2024, Full list - Treaty Office (coe.int)

⁹⁵ Βλ. OECD, «*Jurisdictions Participating in the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*» Status as of 13/09/2023, Jurisdictions participating in the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters (MAAC) (oecd.org)

⁹⁶ Βλ. ΑΑΔΕ, Ε.2042/21-06-2023, όπ.π. (υποσημ. 48), σελ. 24

⁹⁷ Βλ. Φορτσάκης Θ. και Τσουρουφλής Α., όπ.π. (υποσημ. 31), σελ. 347

⁹⁸ Βλ. ΑΑΔΕ, Ε.2042/21-06-2023, όπ.π. (υποσημ. 48), σελ. 25

ανά χώρα»⁹⁹.

δ. Ο ομοσπονδιακός νόμος περί φορολογικής συμμόρφωσης λογαριασμών της αλλοδαπής, ευρέως γνωστή ως FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act), τον οποίον υιοθέτησαν οι ΗΠΑ το 2010 αποτέλεσε το έρεισμα υπογραφής της τελικής συμφωνίας μεταξύ των κυβερνήσεων ΗΠΑ και Ελλάδας για τη βελτίωση της διεθνούς φορολογικής συμμόρφωσης, η οποία κυρώθηκε με τον ν. 4493/2017 (ΦΕΚ Α'164) και εφαρμόζει το Μοντέλο 1Α, περί αμοιβαίας αποστολής στοιχείων χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων¹⁰⁰.

3. Το νομικό πλαίσιο – Η ελληνική περίπτωση

Με στόχο την αναφορά στο νομικό πλαίσιο που διέπει τη διαδικασία ανταλλαγής πληροφοριών στην ελληνική έννομη τάξη, στο παρόν κεφάλαιο ακολουθεί η ανάλυση των σημαντικότερων νομοθετημάτων.

Κάνοντας μία αρχική αναφορά, θα λέγαμε ότι στην ανώτερη βαθμίδα της ιεράρχησης των πηγών δικαίου στην ελληνική έννομη τάξη και μετά το Σύνταγμα, ως υπέρτατος νόμος του κράτους, τοποθετείται το ενωσιακό πρωτογενές δίκαιο, όπου περιέχονται οι Συνθήκες ίδρυσης της Ένωσης και το παράγωγο δίκαιο. Αναφορικά με το παράγωγο δίκαιο αναπτύχθηκαν διαφορετικής έντασης μέσα παρέμβασης στις εσωτερικές έννομες τάξεις των κρατών μελών. Ειδικότερα, δραστική νομοθετική πράξη αποτελεί ο Κανονισμός με γενική άμεση ισχύ και καθολική δεσμευτικότητα, χωρίς να απαιτείται έκδοση ιδιαίτερης πράξης εφαρμογής, ενώ η Οδηγία εμφανίζεται ως πρωτότυπο μέσο νομοθέτησης σε ενωσιακό επίπεδο με στόχο την προσέγγιση των διάφορων εθνικών νομοθεσιών και η οποία παράγει έννομα αποτελέσματα από μεταφοράς της στην εσωτερική έννομη τάξη, μέσω ενσωμάτωσης¹⁰¹.

Βάσει των οριζόμενων στην παρ. 1 του άρθρου 28 του Συντάγματος αναγνωρίζεται η υπερίσχυση του διεθνούς δικαίου έναντι του κοινού νόμου και υπό του τυπικού Συντάγματος καθώς: *«Οι γενικά παραδεδεγμένοι κανόνες του διεθνούς δικαίου, καθώς και οι διεθνείς συμβάσεις από την επικύρωσή τους με νόμο και τη θέση τους σε ισχύ σύμφωνα με τους όρους καθεμιάς αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του εσωτερικού ελληνικού δικαίου και υπερισχύουν από κάθε άλλη αντίθετη διάταξη νόμου»*¹⁰². Θεμελιώδης αρχή του διεθνούς δικαίου θεωρείται η αρχή *acta sunt servanda* *«οι συμφωνίες πρέπει να τηρούνται»*, ο σεβασμός της οποίας οδηγεί στην πραγμάτωση της

⁹⁹ Βλ. ΑΑΔΕ, Ε.2042/21-06-2023, όπ.π. (υποσημ. 48), σελ. 25

¹⁰⁰ Βλ. Φορτσάκης Θ. και Τσουρουφλής Α., όπ.π. (υποσημ. 31), σελ. 347

¹⁰¹ Βλ. Borchardt K.-D., *«Το αλφάβητο του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης»*, Υπηρεσία Εκδόσεων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, Λουξεμβούργο, 2011, σ. 97-98, www.24grammata.com

¹⁰² Βλ. Ακριβοπούλου Χ. και Ανθόπουλος Χ., *«Εισαγωγή στο Διοικητικό Δίκαιο»*, εκδ. Σύνδεσμος Ελληνικών Ακαδημαϊκών Βιβλιοθηκών, εκδ. Κάλλιπος, Αθήνα, 2015, σ. 30

διεθνούς συνεργασίας ρητά διατυπωμένης στο άρθρο 26 της Σύμβασης της Βιέννης¹⁰³. Βέβαια, το διεθνές πέραν του γραπτού συμβατικού δικαίου το οποίο προκύπτει από την υπογραφή διεθνών συμβάσεων στο πλαίσιο διεθνών οργανισμών ή σε επίπεδο διακρατικών εμπορικών ή οικονομικών σχέσεων περιλαμβάνει τις αναγνωρισμένες αρχές του διεθνούς δικαίου, αλλά και το άγραφο διεθνές εθιμικό δίκαιο¹⁰⁴. Το διεθνές συμβατικό δίκαιο δεν ισχύει αν δεν κυρωθεί από τη Βουλή και δεν ενταχθεί με τη μορφή νόμου στο εσωτερικό δίκαιο, καθότι η ελληνική έννομη τάξη ανήκει στα δυαδικά νομικά συστήματα¹⁰⁵. Ειδικότερα, το διεθνές δίκαιο με τη μορφή διμερών ή πολυμερών διεθνών συμβάσεων καθίσταται μέρος της ελληνικής έννομης τάξης μόνον δια της πράξης ενσωμάτωσης ή μεταφοράς του¹⁰⁶.

Βάσει της αρχής της υπεροχής οι υπέρτερες διατάξεις του ευρωπαϊκού δικαίου έχουν προβάδισμα έναντι του διεθνούς και του εθνικού δικαίου, ωστόσο, δεν αποκλείεται *in concreto* οι κανόνες που απορρέουν από διμερείς και πολυμερείς διεθνείς συμβάσεις να αποκτήσουν προβάδισμα στην περίπτωση όπου σε αυτές περιέχονται ρυθμίσεις και προβλέψεις ευρείας εφαρμογής για εκτενέστερη ανταλλαγή πληροφοριών.

Μετά από αυτές τις εισαγωγικές παρατηρήσεις θα επικεντρωθούμε εν συνέχεια στο κύριο νομοθετικό πλαίσιο το οποίο καλύπτει την ανταλλαγή πληροφοριών για φορολογικούς σκοπούς κατά την ελληνική έννομη τάξη.

- **Νόμος 4153/2013 (ΦΕΚ 116 Α/23-5-2013) περί κύρωσης της Σύμβασης του Συμβουλίου της Ευρώπης και του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α.)¹⁰⁷**

Εν μέσω οικονομικής κρίσης και βάσει του άρθρου 28 παρ. 1 του Συντάγματος η Ελλάδα με τον ν. 4153/2013 προχώρησε στην κύρωση της «*Σύμβασης του Συμβουλίου της Ευρώπης και του ΟΟΣΑ σχετικά με την αμοιβαία διοικητική συνδρομή σε φορολογικά θέματα*» και του Πρωτοκόλλου που την τροποποιεί, τα οποία υπογράφηκαν στις 21 Φεβρουαρίου 2012 από την ελληνική πλευρά στο Παρίσι.

¹⁰³ Βλ. Ρούκουνας Ε., «*Διεθνές Δίκαιο, Σχέσεις διεθνούς και εσωτερικού δικαίου, Τρόποι παραγωγής του διεθνούς δικαίου*», τόμος α', εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή, 1997, σ. 161-162

¹⁰⁴ Βλ. Ακριβοπούλου Χ. και Ανθόπουλος Χ., ό.π. (υποσημ. 102), σελ. 30

¹⁰⁵ Βλ. Ακριβοπούλου Χ. και Ανθόπουλος Χ., ό.π. (υποσημ. 102), σελ. 32

¹⁰⁶ Βλ. Borchardt K.-D., ό.π. (υποσημ. 101), σελ. 32

¹⁰⁷ Βλ. Ν. 4153/2013, «*Κύρωση της Σύμβασης του Συμβουλίου της Ευρώπης και του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α.), με τα συναφή Παραρτήματα Α' και Β' σχετικά με την αμοιβαία διοικητική συνδρομή σε φορολογικά θέματα και του Πρωτοκόλλου Τροποποίησης αυτής, όπως τροποποιήθηκε με τον ν. 4378/2016 (ΦΕΚ 55 Α/05-04-2016) : Προσαρμογή της Ελληνικής Νομοθεσίας στις διατάξεις: α) των Οδηγιών 2014/107/ΕΕ και (ΕΕ) 2015/2060, β) των Οδηγιών 2014/86/ΕΕ και 2015/121/ΕΕ, γ) της Οδηγίας 2013/61/ΕΕ και άλλες διατάξεις. Τροποποιήθηκε με τον ν. 5047/23 (ΦΕΚ 147 Α/7-9-2023) : Ενσωμάτωση της Οδηγίας (ΕΕ) 2021/514 του Συμβουλίου της 22ας Μαρτίου 2021 για την τροποποίηση της Οδηγίας 2011/16/ΕΕ σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας, διατάξεις για τη φορολογική διαδικασία, την κατάρτιση του κρατικού προϋπολογισμού, το Ταμείο Αξιοποίησης Ιδιωτικής Περιουσίας του Δημοσίου και άλλες επείγουσες ρυθμίσεις.*» (ΦΕΚ 116 Α/23-5-2013)

Τα ισχύοντα νομοθετικά εργαλεία περί ανταλλαγής πληροφοριών για φορολογικούς σκοπούς που ίσχυαν τη δεδομένη χρονική περίοδο ήταν σαφώς περιορισμένα σε σχέση με αυτά που ορίζονταν στη Σύμβαση¹⁰⁸. Στην αιτιολογική του νόμου διαφαίνεται η σκοπιμότητα αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής και της φοροαπαλλαγής και η αναγκαιότητα υιοθέτησης ενός αποτελεσματικότερου νομικού εργαλείου που προκρίνει τη διοικητική συνεργασία μεταξύ των φορολογικών αρχών των κρατών σε πολυμερές επίπεδο και καλύπτει ευρύ πεδίο άμεσων και έμμεσων φόρων. στη βάση μίας ενιαίας ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων της¹⁰⁹.

Καθίσταται σαφές ότι ένας από τους βασικούς στόχους υπογραφής και προσχώρησης στη Σύμβαση είναι η ενίσχυση της συνεργασίας των χωρών στον τομέα της ανταλλαγής πληροφοριών που καλύπτει την άμεση και έμμεση φορολογία με εξαίρεση τους τελωνειακούς δασμούς. Με τη Σύμβαση και ειδικά με το τροποποιητικό αυτής Πρωτόκολλο επιδιώκεται η συμβατότητα με τα σύγχρονα διεθνή πρότυπα διαφάνειας και ανταλλαγής πληροφοριών και επιχειρείται η διοικητική συνεργασία μεταξύ ενός διευρυμένου αριθμού κρατών, τα οποία επιθυμούν να εκμεταλλευτούν το αναπτυσσόμενο συνεργατικό περιβάλλον. Η πολυμελής Σύμβαση, καθώς και το τροποποιητικό αυτής Πρωτόκολλο ενσωματώνονται αυτούσια στο εσωτερικό δίκαιο.

• **Νόμος 4170/2013 (ΦΕΚ 163 Α/12-7-2013) περί ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/16/ΕΕ¹¹⁰**

Η ενσωμάτωση της ευρωπαϊκής Οδηγίας 2011/16/ΕΕ «*σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας και με την κατάργηση της Οδηγίας 77/799/ΕΟΚ*» στο ελληνικό δίκαιο έγινε δια του ν. 4170/2013. Όπως αναφέρεται και στην αιτιολογική, το σχετικό νομοσχέδιο προωθήθηκε κατά το χρονικό διάστημα, όπου η ελληνική οικονομία δοκιμαζόταν από τη μεγαλύτερη κρίση στην σύγχρονη ιστορία της. Με γνώμονα την αντιμετώπιση των εγγενών προβλημάτων, των χρόνιων στρεβλώσεων και των παθογενειών της ελληνικής οικονομίας και στο πλαίσιο ενός κοινού σχεδιασμού προτάσσεται η ανάγκη εγκαθίδρυσης κλίματος διαφάνειας και ισχυροποίησης της εμπιστοσύνης των φορολογούμενων προς τις αρχές, η εύρυθμη λειτουργία της αγοράς και παράλληλα η προαγωγή του δημοσίου συμφέροντος¹¹¹.

Ειδικότερα, σύμφωνα με τα άρθρα 1-24 του ν. 4170/2013 καθορίζονται οι κανόνες και η διαδικασία συνεργασίας των ελληνικών αρχών με αυτές των υπολοίπων κρατών μελών της ΕΕ με

¹⁰⁸ Βλ. Αιτιολογική Έκθεση στο σχέδιο νόμου «*Κύρωση της Σύμβασης του Συμβουλίου της Ευρώπης και του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α.), με τα συναφή Παραρτήματα Α' και Β' σχετικά με την αμοιβαία διοικητική συνδρομή σε φορολογικά θέματα και του Πρωτοκόλλου Τροποποίησης αυτής*», 2013

¹⁰⁹ Βλ. Αιτιολογική Έκθεση Ν. 4153/2013, ό.π. (υποσημ.108)

¹¹⁰ Βλ Ν. 4170/2013, «*Ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/16/ΕΕ, ρύθμιση θεμάτων της Ε.Α.Τ.Ε., αναμόρφωση Οργανισμού του Ν.Σ.Κ. και άλλες διατάξεις*» (ΦΕΚ 163 Α/12-7-2013)

¹¹¹ Βλ. Αιτιολογική Έκθεση στο σχέδιο νόμου «*Ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/16/ΕΕ, ρύθμιση θεμάτων της Ε.Α.Τ.Ε., αναμόρφωση Οργανισμού του Ν.Σ.Κ. και άλλες διατάξεις*», 2013

σκοπό την ανταλλαγή πληροφοριών σχετικών με είσπραξη φόρων (εκτός ΦΠΑ), τα άρθρα 6-8 αφορούν στην κατόπιν αιτήματος ανταλλαγή πληροφοριών και το άρθρο 9 παρ. 1 αναφέρεται στην αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών αναφορικά με φορολογικό κάτοικο κράτους μέλους στο πεδίο εισοδημάτων απασχόλησης, διευθυντικών αμοιβών, συντάξεων, εισοδημάτων προερχόμενων από ακίνητη περιουσία και προϊόντων ασφαλείας και στο άρθρο 10 γίνεται λόγος για την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών¹¹².

Σε συνδυασμό με τον ν. 4153/2013, η κύρωση του αναφερόμενου νόμου έδρασε ενισχυτικά στη βούληση της ελληνικής πλευράς προς ανάπτυξη της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής σε φορολογικά θέματα. Κρίσιμο σημείο θα πρέπει να θεωρηθεί για πρώτη φορά η εισαγωγή ρητής διάταξης νομικής πράξης του παράγωγου κοινοτικού δικαίου με την οποία αίρεται το τραπεζικό απόρρητο¹¹³.

- **Νόμος 4428/2016 (ΦΕΚ 190 Α/13-10-2016) περί κύρωσης της ΠΣΑΑ για την Αυτόματη Ανταλλαγή Πληροφοριών Χρηματοοικονομικών Λογαριασμών¹¹⁴**

Η προσχώρηση της Ελλάδας στην «Πολυμερή Συμφωνία Αρμοδίων Αρχών για την Αυτόματη Ανταλλαγή Πληροφοριών Χρηματοοικονομικών Λογαριασμών του ΟΟΣΑ» ενσωματώθηκε στο εθνικό δίκαιο με τον ν. 4428/2016. Η Πολυμερής Συμφωνία μαζί με τα Παρατήματα που τη συνοδεύουν αποτελούν το «Κοινό Παγκόσμιο Πρότυπο» του ΟΟΣΑ για την υποβολή στοιχείων, τη δέουσα επιμέλεια και την ανταλλαγή πληροφοριών σχετικά με τις πληροφορίες χρηματοοικονομικών λογαριασμών.

Όπως αναφέρεται και στην ΠΣΑΑ, στόχος της πέρα από την πάταξη της φοροαποφυγής και της φοροδιαφυγής αποτελεί η βελτίωση των όρων της διεθνούς φορολογικής συμμόρφωσης και η περαιτέρω ενίσχυση της αμοιβαίας συνδρομής σε φορολογικά θέματα. Παράλληλα, γίνεται μνεία στην ανάγκη διασφάλισης της εμπιστευτικότητας των πληροφοριών και διάθεσης της κατάλληλης υποδομής για την έγκαιρη, ακριβή και εμπιστευτική ανταλλαγής τους, μέσω αξιόπιστων διαύλων επικοινωνίας, καθώς και η δυνατότητα ταχείας επίλυσης σχετικών ερωτημάτων.

Συνοπτικά, τα κράτη που συμμετέχουν στην ΠΣΑΑ λαμβάνουν ετησίως από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα που δραστηριοποιούνται εντός των συνόρων τους χρηματοοικονομικές πληροφορίες σε σχέση με τους δηλωτέους λογαριασμούς αλλοδαπών συμφερόντων και εν συνέχεια ανταλλάσσουν τις πληροφορίες αυτές αυτόματα με τις υπόλοιπες συμβαλλόμενες χώρες. Πρόκειται για αμοιβαία σχέση ανταλλαγής πληροφοριών εφόσον η χώρα

¹¹² Βλ. Μπάρμπας Ν., όπ.π. (υποσημ. 43), σελ. 926-927

¹¹³ Βλ. Αιτιολογική Έκθεση Ν. 4170/2013, όπ.π. (υποσημ. 111)

¹¹⁴ Βλ. Ν. 4428/2016: «Κύρωση της Πολυμερούς Συμφωνίας Αρμοδίων Αρχών για την Αυτόματη Ανταλλαγή Πληροφοριών Χρηματοοικονομικών Λογαριασμών και διατάξεις εφαρμογής» (ΦΕΚ 190 Α/13-10-2016)

μας θα γίνεται αποστολέας και αποδέκτης τραπεζικών πληροφοριών για λογαριασμούς φορολογικών κατοίκων Ελλάδας σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα εκτός της επικράτειάς της¹¹⁵.

Το «Κοινό Πρότυπο Αναφοράς» αποτέλεσε παράγοντα επιτυχίας αναφορικά με τη διαδικασία της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών σε φορολογικά ζητήματα και δια της καθιέρωσης του διασφαλίστηκε η ευθυγράμμιση της υποβολής στοιχείων εκ μέρους των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων ως προς τα συμφέροντα της χώρας φορολογικής κατοικίας, βελτιώνοντας ταυτόχρονα την προβλεψιμότητα και την ποιότητα των ανταλλασσόμενων πληροφοριών. Όπως σημειώνεται και στην αιτιολογική έκθεση του ν. 4428/2016 το ΚΠΑ αναπτύχθηκε στη βάση των προανατολισμών του ΟΟΣΑ, ως αναγράφονται στην έκθεση «Αυτόματη Ανταλλαγή Πληροφοριών: τι είναι, πώς λειτουργεί, τα οφέλη, τι απομένει να γίνει;»¹¹⁶. Στην εσωτερική νομοθεσία το ΚΠΑ ενσωματώνεται ως Παράρτημα Ι του άρθρου 3 του ν. 4428/2016 και στο Παράρτημα ΙΙ περιλαμβάνονται τα Σχόλια, ως συμπληρωματικοί κανόνες υποβολής στοιχείων και δέουσας επιμέλειας, ορθής και ομοιόμορφης εφαρμογής του ΚΠΑ από τα Δηλώντα Χρηματοπιστωτικά Ιδρύματα.

Βάσει του παγκοσμίου μοντέλου αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών σε σχέση με χρηματοοικονομικούς λογαριασμούς διαβιβάζονται εισοδηματικά στοιχεία, καθώς και πληροφορίες περί αλλαγής κατοικίας, αγοράς ή διάθεση ακίνητης περιουσίας, επιστροφής φόρου προστιθέμενης αξίας, παρακράτησης φόρου στην πηγή κ.λπ.¹¹⁷. Συγκεκριμένα, το ΚΠΑ θέτει τους κανόνες υποβολής σχετικών στοιχείων και δέουσας επιμέλειας που εφαρμόζονται κατά την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών, καθορίζει το εύρος και τον μορφότυπο των ανταλλασσόμενων πληροφοριών και ορίζει τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα και τα πρόσωπα που είναι υπόχρεα αναφοράς πληροφοριών, καθορίζει τα είδη αναφερόμενων συναλλαγών και λογαριασμών καθώς και τα υπό διαβίβαση στοιχεία αυτών, βάσει συγκεκριμένων προκαθορισμένων ενδείξεων ή πληροφοριών¹¹⁸.

Εν κατακλείδι, η ευρεία υιοθέτηση τόσο της ΠΣΑΑ, όσο και του ΚΠΑ από πληθώρα κρατών αναδεικνύει την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών ως κυρίαρχο εργαλείο διεθνούς διακρατικής συνεργασίας στο φορολογικό πεδίο.

¹¹⁵ Βλ. Αιτιολογική Έκθεση στο σχέδιο νόμου «Κύρωση της Πολυμερούς Συμφωνίας Αρμόδιων Αρχών για την Αυτόματη Ανταλλαγή Πληροφοριών Χρηματοοικονομικών Λογαριασμών και διατάξεις εφαρμογής»

¹¹⁶ Βλ. Αιτιολογική Έκθεση Ν. 4428/2016, όπ. π. (υποσημ.115), σελ. 16

¹¹⁷ Βλ. OECD, «Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, Second Edition», OECD Publishing, Paris, 2017, <https://doi.org/10.1787/9789264267992-en>

¹¹⁸ Βλ. Φορτσάκης Θ. και Τσουρουφλής Α., όπ.π. (υποσημ. 31), σελ. 347-348

4. Μορφές και εφαρμογή της διεθνούς διοικητικής συνδρομής¹¹⁹

Το νομοθετικό πλαίσιο, το οποίο αναλύθηκε διεξοδικά ανωτέρω, σηματοδοτεί ότι η εφαρμογή της διεθνούς διοικητικής συνδρομής σε φορολογικά θέματα, όπως εφαρμόζεται από τις ημεδαπές και αλλοδαπές φορολογικές αρχές, διέπεται κατά βάση από τα οριζόμενα στην Οδηγία 2011/16/ΕΚ, καθώς και στο Πρότυπο Σύμβασης του ΟΟΣΑ. Η εφαρμογή της, όμως, βασίζεται και σε σειρά διατάξεων φορολογικού ενδιαφέροντος, όπως το άρθρο 35 του ν. 5104/2024 (Α'58) «*Κώδικας φορολογικής διαδικασίας*»¹²⁰. Επιπλέον, στο άρθρο 65 του ν. 4172/2013 (Α'167) «*Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος*», όπως τροποποιήθηκε, ορίζεται η Σύμβαση διοικητικής συνδρομής, ως η διεθνής σύμβαση ανταλλαγής των απαραίτητων πληροφοριών περί εφαρμογής της φορολογικής νομοθεσίας των συμβαλλόμενων μερών και καθορίζονται ως μη συνεργάσιμα κράτη εκείνα των οποίων η κατάσταση σε θέματα διαφάνειας και ανταλλαγής φορολογικών πληροφοριών: «*έχει εξεταστεί από τον ΟΟΣΑ και δεν έχει χαρακτηριστεί ως σε μεγάλο βαθμό συμμορφούμενη*» (παρ. 3)¹²¹. Τα εν λόγω κράτη είτε δεν έχουν υπογράψει σύμβαση φορολογικής διοικητικής συνδρομής με την Ελλάδα και ως εκ τούτου δεν την εφαρμόζουν ή δεν συμμετέχουν στην Κοινή Σύμβαση Συμβουλίου της Ευρώπης και του ΟΟΣΑ για αμοιβαία διοικητική συνδρομή¹²².

Κομβικό σημείο αποτελεσματικής και επιτυχούς εφαρμογής της διεθνούς διοικητικής συνδρομής ορίζεται η ορθή συνεργασία μεταξύ των φορολογικών αρχών, όπως επακριβώς αναφέρεται στα Πρότυπα και στις κατευθύνσεις που έθεσε ο ΟΟΣΑ. Έτσι, τα εργαλεία αυτά μέσω του καθορισμού βασικών αρχών, ενιαίων κανόνων, υποχρεώσεων και δικαιωμάτων παρέχουν ασφάλεια δικαίου. Το κοινό πλαίσιο καθορίζει ότι η διεθνής διοικητική συνδρομή διενεργείται μόνο μεταξύ αρμόδιων αρχών των κρατών και ως τέτοια στην Ελλάδα ορίζεται η Διεύθυνση Διεθνών Φορολογικών Σχέσεων της Γενικής Δ/σης Φορολογίας της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)¹²³.

Παρακάτω, θα αναλύσουμε τις τρεις μορφές που λαμβάνει η ανταλλαγή πληροφοριών για φορολογικούς σκοπούς στο πλαίσιο της διεθνούς διοικητικής συνδρομής:

α. Ανταλλαγή πληροφοριών κατόπιν αιτήματος, η οποία αφορά στην ανταλλαγή ειδικών και ευλόγως συναφών πληροφοριών και διαλαμβάνεται για φορολογική υπόθεση μετά από συγκεκριμένο αίτημα. Βρίσκει εφαρμογή στο πλαίσιο συγκεκριμένης υπόθεσης για την οποία

¹¹⁹ Βλ. ΑΑΔΕ, Ε.2042/21-06-2023, όπ.π. (υποσημ. 48), σελ. 2-4

¹²⁰ Βλ. άρθρο 35 ΚΦΔ

¹²¹ Βλ. άρθρο 65 Ν. 4172/2013 «*Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του, ν. 4046/2012, του ν. 4093/2021 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις*» (ΦΕΚ 167 Α/23-7-2013)

¹²² Βλ. Μπάρμπας Ν., όπ.π. (υποσημ. 43), σελ. 921

¹²³ Βλ. ΑΑΔΕ, Ε.2042/21-06-2023, όπ.π. (υποσημ. 48), σελ. 3

ένα κράτος απευθύνεται και θεωρείτο η συνηθέστερη μορφή ανταλλαγής πληροφοριών¹²⁴.

β. Αυθόρμητη ανταλλαγή πληροφοριών, η οποία λαμβάνει χώρα συστηματικά χωρίς την υποβολή προηγούμενου αιτήματος. Πραγματοποιείται κατά τη διεξαγωγή φορολογικού ελέγχου από ένα κράτος, το οποίο προωθεί σε άλλο συμβαλλόμενο κράτος πληροφορίες που ενδεχομένως ενδιαφέρουν το δεύτερο. Η εν λόγω μορφή εντοπίζεται στην αρχική Οδηγία 77/799/ΕΟΚ και διευρύνεται με την Οδηγία 2011/16/ΕΕ με την αναφορά «σε κάθε πληροφορία την οποία γνωρίζει και μπορεί να φανεί χρήσιμη σε ένα άλλο κράτος μέλος»¹²⁵.

Στο πλαίσιο της ανταλλαγής πληροφοριών η αυθόρμητη ανταλλαγή καθίσταται υποχρεωτική στις εξής περιπτώσεις¹²⁶:

- i. Στην περίπτωση όπου η αρμόδια κρατική αρχή υποθέτει ότι σε άλλο κράτος μέλος υφίσταται φοροδιαφυγή.
- ii. Όταν επιτυγχάνεται από φορολογούμενο μείωση ή απαλλαγή φόρου σε ένα κράτος, το οποίο συνεπάγεται την αύξηση φόρου ή την υπαγωγή του σε φόρο στο άλλο κράτος.
- iii. Εάν η επιχειρηματική δραστηριότητα προσώπων συμβαλλομένων κρατών ενδεχομένως συνεπάγεται μείωση ή μηδενικό φόρο στο ένα, στο άλλο ή και στα δύο συμβαλλόμενα κράτη.
- iv. Όταν υπάρχει από αρμόδια αρχή κράτους λόγος να θεωρεί ότι οι εικονικές ή πλασματικές μεταφορές κερδών εντός συνδεδεμένων επιχειρήσεων συνεπάγεται μείωση ή εξάλειψη φόρου.
- v. Κατά την περίπτωση όπου από την επεξεργασία των προωθημένων πληροφοριών προκύπτουν πληροφορίες που ενδέχεται να οδηγήσουν στην επιβολή φόρου στο δεύτερο κράτος.
- vi. Εφαρμόζεται για συγκεκριμένα νομικά πρόσωπα.

γ. Τέλος, με την ανά τακτά και εντός καθορισμένων διαστημάτων, χωρίς την απαίτηση αποστολής προηγούμενου αιτήματος, μαζική και συστηματική κοινοποίηση προκαθορισμένων πληροφοριών αναφορικά με κατηγορίες εισοδημάτων τα οποία προκύπτουν σε ένα κράτος από φορολογικό κάτοικο άλλου κράτους ορίζεται η **αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών**¹²⁷. Όπως προαναφέρθηκε, η αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών αναδεικνύεται ως η πλέον αποτελεσματική και επικρατούσα μορφή στο τομέα της ανταλλαγής φορολογικών πληροφοριών¹²⁸.

Στο πλαίσιο της διεθνούς διοικητικής συνδρομής επισημαίνεται η σημασία της

¹²⁴ Βλ. ΑΑΔΕ, Ε.2042/21-06-2023, ό.π. (υποσημ. 48), σελ. 4

¹²⁵ Βλ. Άρθρο 9 Οδηγίας 2011/16/ΕΕ, ό.π. (υποσημ. 34)

¹²⁶ Βλ. ΑΑΔΕ, Ε.2042/21-06-2023, ό.π. (υποσημ. 48), σελ. 4

¹²⁷ Βλ. Πάσσιου Δ., «Αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών στο φορολογικό τομέα», Σεμινάριο Νομική Βιβλιοθήκη, 2019, ΑΥΤΟΜΑΤΗ ΑΝΤΑΛΛΑΓΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΣΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΤΟΜΕΑ (saplegal.gr)

¹²⁸ Βλ. Θεοχαροπούλου Ε., ό.π. (υποσημ. 15), σελ. 241-242

ανατροφοδότησης (feedback), ήτοι η δυνατότητα να κληθεί η φορολογική αρχή αποδεκτής των πληροφοριών να παράσχει στοιχεία σχετικά με τη διοικητική κοινοποίηση εγγράφων, τη διακρατική συμμετοχή σε διοικητικές έρευνες, τη δυνατότητα διενέργειας ταυτόχρονων ελέγχων, καθώς και την αμοιβαία συνδρομή στην είσπραξη φόρων, ώστε να διαπιστωθεί η χρησιμότητα των ανταλλασσόμενων πληροφοριών. Η Οδηγία 2011/16/ΕΕ προβλέπει ότι η ανατροφοδότηση πρέπει να παρέχεται εντός εύλογου χρονικού διαστήματος και όχι πέραν των τριών μηνών από την γνωστοποίηση έκβασης χρησιμοποίησης των αιτούμενων πληροφοριών¹²⁹.

Επισημαίνεται, ότι το «Παγκόσμιο Φόρουμ για τη διαφάνεια και την ανταλλαγή πληροφοριών για φορολογικούς σκοπούς» ακολουθεί καθιερωμένη διαδικασία αξιολόγησης αναφορικά με το πρότυπο της ανταλλαγής πληροφοριών κατόπιν αιτήματος (EOIR), το οποίο βρίσκεται ήδη στον δεύτερο γύρο του, ενώ για το νεότερο πρότυπο της αυτόματης ανταλλαγής (ΑΕΟΙ), το Παγκόσμιο Φόρουμ έχει ήδη επανεξετάσει τα ισχύοντα εγχώρια και διεθνή νομικά πλαίσια και την αποτελεσματικότητα εφαρμογής του¹³⁰.

5. Όροι που διέπουν τη διεθνή διοικητική συνδρομή βάσει του Προτύπου Συμφωνίας Ανταλλαγής Φορολογικών Πληροφοριών του ΟΟΣΑ¹³¹

Η ανταλλαγή των πληροφοριών στις μορφές που εκτέθηκαν παραπάνω είναι υποχρεωτική. Τα συμβαλλόμενα κράτη αφού λάβουν αίτημα συνδρομής και στο πλαίσιο της κείμενης νομοθεσίας τους και των αρμοδιοτήτων τους υποχρεούνται να προβούν στις δέουσες ενέργειες - έρευνες κ.λ.π. προκειμένου να απαντήσουν στο εν λόγω αίτημα σαν να πρόκειται να ενεργήσουν για δικό τους λογαριασμό.

Επισημαίνεται, ότι βάσει της ισχύουσας εθνικής φορολογικής νομοθεσίας οι ανταλλασσόμενες πληροφορίες διέπονται από την υποχρέωση τήρησης υπηρεσιακού και φορολογικού απορρήτου¹³². Παρόλα αυτά, σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία του κράτους που λαμβάνει τις πληροφορίες και κατόπιν άδειας της αρμόδιας κρατικής αρχής του κράτους που παρέχει τις πληροφορίες, δύναται αυτές να χρησιμοποιούνται για διαφορετικούς παρόμοιους σκοπούς. Κατά βάση, αφορούν σε δικαστικές και διοικητικές διαδικασίες, οι οποίες σχετίζονται με φορολογικές παραβάσεις, υπό την αίρεση ότι δεν θίγονται οι κανόνες που ακολουθούνται και διέπουν τα δικαιώματα κατηγορουμένων και μαρτύρων σε σχετικές διαδικασίες. Ιδιαίτερη σημασία φέρει η απαίτηση εκ μέρους του κράτους που αιτείται τις πληροφορίες να έχει εξαντλήσει στο

¹²⁹ Βλ. ΑΑΔΕ, Ε.2042/21-06-2023, όπ.π. (υποσημ. 48), σελ. 15

¹³⁰ Βλ. Διαδικτυακό τόπο του Παγκόσμιου Φόρουμ: <https://www.oecd.org/tax/transparency/what-we-do/>

¹³¹ Βλ. OECD, «Agreement on Exchange of Information on Tax Matters», <https://web-archiv.oecd.org/2012-06-15/154555-2082215.pdf>

¹³² Βλ. άρθρο 21 ΚΦΔ

εσωτερικό του όλες τις συνήθειες πηγές πληροφόρησης, χωρίς να τίθεται σε κίνδυνο ο σκοπός, προτού το κράτος που λαμβάνει το αίτημα συνδρομής παράσχει σχετικά στοιχεία.

Ως έχει ήδη αναλυθεί, ιδιαίτερη μνεία γίνεται στην έννοια της «*εύλογης συνάφειας*», η οποία επί της ουσίας διασφαλίζει τη διακρατική συνεργασία και περιορίζει τη δυνατότητα των κρατών να προβαίνουν σε «*αλίευση πληροφοριών*» διάφορων προς τις φορολογικές υποθέσεις ενός προσώπου ή μιας ομάδας προσώπων. Προς απόδειξη της «*εύλογης συνάφειας*» των πληροφοριών από το αιτούν κράτος το αίτημα ανταλλαγής θα πρέπει να περιλαμβάνει επακριβώς καθορισμένα στοιχεία, όπως τη ταυτότητα του ελεγχόμενου, τις πληροφορίες που ζητούνται καθώς και τον φορολογικό σκοπό, τους λόγους για τους οποίους θεωρείται ότι το κράτος που λαμβάνει το αίτημα δύναται να τις παράσχει, το όνομα και τη διεύθυνση αυτού που πιθανόν κατέχει τις πληροφορίες. Ωστόσο, εάν στο αίτημα ανταλλαγής πληροφοριών δεν περιέχεται το όνομα ή η διεύθυνση ή και τα δύο του υπό έρευνα προσώπου τότε δεν συνίσταται «*αλίευση πληροφοριών*», θα πρέπει όμως να αναφέρονται επαρκείς πληροφορίες ταυτοποίησης. Επίσης, θα πρέπει να δηλώνεται ρητώς ότι το εν λόγω αίτημα συμφωνεί τόσο με τον νόμο, όσο και με τη διοικητική πρακτική του κράτους που αιτείται, ότι εάν οι ζητούμενες πληροφορίες ήταν εντός εσωτερικής του δικαιοδοσίας οι σχετικές πληροφορίες θα εξασφαλιζόνταν στην βάση της ισχύουσας νομοθεσίας και τέλος ότι έχουν εξαντληθεί όλα τα μέσα εξεύρεσης πληροφοριών στο εσωτερικό του κράτους, με εξαίρεση την περίπτωση όπου το παραπάνω δύναται να προκαλέσει δυσανάλογη δυσχέρεια στη διενεργούμενη έρευνα¹³³.

Το κράτος το οποίο λαμβάνει το αίτημα διοικητικής συνδρομής έχει τη δυνατότητα απόρριψης του αιτήματος στην περίπτωση που δεν τηρείται η αρχή της αμοιβαιότητας, λόγω χάρη όταν βάσει νομικών περιορισμών το αιτούν κράτος δεν δύναται να διαβιβάσει παρόμοιες πληροφορίες. Επιπρόσθετα, η απόρριψη αιτήματος συνδέεται και με τη διαδικασία συγκέντρωσης πληροφοριών που αντιβαίνουν την εθνική του νομοθεσία ή όταν με τη διαβίβαση, βιομηχανικού, εμπορικού ή επαγγελματικού απορρήτου απειλείται η δημόσια τάξη και ασφάλεια. Αξίζει να τονιστεί εκ νέου, ότι επ' ουδενί δεν μπορεί να επικαλεστεί το τραπεζικό απόρρητο ή να αρνηθεί να συνδράμει επειδή κάτοχος των πληροφοριών είναι άλλο χρηματοπιστωτικό ίδρυμα, εξουσιοδοτημένος αντιπρόσωπος ή πρόσωπο που ενεργεί υπό την ιδιότητα του πράκτορα ή του διαχειριστή ή επειδή οι πληροφορίες αφορούν ιδιοκτησιακά συμφέροντα προσώπου, όπως αναφέρεται στο εγχειρίδιο ανταλλαγής πληροφοριών του ΟΟΣΑ¹³⁴.

Σε σχέση με τη μεθοδολογία που ακολουθείται στο πλαίσιο ανταλλαγής πληροφοριών αναφέρουμε ότι αυτή διενεργείται υποχρεωτικά με τη χρήση τυποποιημένων εντύπων και σε επίπεδο Αρμόδιων Αρχών, σύμφωνα με το ενωσιακό δίκαιο. Στο εξατομικευμένο αίτημα ανταλλαγής πληροφοριών πρέπει να αναφέρονται λεπτομερώς τα επακριβή στοιχεία, καθώς και οι

¹³³ Βλ. OECD, όπ. π. (υποσημ. 131)

¹³⁴ Βλ. OECD, «*Model Manual on Exchange of Information for Tax Purposes*», 2021, <http://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/publications/EOI-manual.pdf>

ακριβείς ανάγκες του αποστολέα με γνώμονα την ικανοποίηση της εύλογης συνάφειας¹³⁵.

Η αυθόρμητη ανταλλαγή πληροφοριών θεωρείται «ζωντανή» διαδικασία, αφού αφορά συγκέντρωση πληροφοριών κατά τη διενέργεια ελέγχου ή μετά από αυτόν. Οι πληροφορίες που αξιολογήθηκαν ως χρήσιμες αποστέλλονται σε άλλο κράτος, χωρίς να απαιτείται η υποβολή προηγούμενου αιτήματος από αυτό και σε αυτήν την περίπτωση οι πληροφορίες θα πρέπει να συνδέονται με συγκεκριμένες κατηγορίες φορολογουμένων.

Σε αντιδιαστολή, η αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών δεν συνδέεται με συγκεκριμένη διαδικασία ελέγχου, ούτε καταλαμβάνει ορισμένες κατηγορίες, καθώς εκτείνεται σε ευρείες κατηγορίες φορολογουμένων και φορολογικών πληροφοριών προκαθορισμένων και συνεφωνημένων από τα συμβαλλόμενα κράτη και λαμβάνει χώρα σε αυτοματοποιημένη βάση. Με σκοπό την όσο το δυνατόν μεγαλύτερη αξιοποίηση των πλεονεκτημάτων της διενεργείται υπό συγκεκριμένες προθεσμίες που καθορίζει η Σύμβαση του Συμβουλίου και του ΟΟΣΑ.

Χρειάζεται επίσης να σημειωθεί ότι σύμφωνα με την Οδηγία 2011/16/ΕΕ τα κράτη μέλη και η Επιτροπή θα πρέπει να εξετάζουν και να αξιολογούν την πορεία της διοικητικής συνδρομής εξάγοντας χρήσιμα στατιστικά δεδομένα και ως εκ τούτου η παρακολούθηση και η περιοδική αξιολόγηση της εφαρμογής της διεθνούς διοικητικής συνδρομής των συμβαλλομένων κρατών λαμβάνοντας υπόψη λεπτομερή ποιοτικά και ποσοτικά στοιχεία κρίνεται απαραίτητη¹³⁶. Σε διεθνές επίπεδο μέσω των αξιολογήσεων (peer reviews) που διεξάγει το «Παγκόσμιο Φόρουμ για τη Διαφάνεια και την Ανταλλαγή Πληροφοριών για Φορολογικούς Σκοπούς» αντλούνται πληροφορίες σχετικά με την ύπαρξη και τήρηση του αναγκαίου νομικού πλαισίου συμμόρφωσης στις προκαθορισμένες απαιτήσεις, με τη δυνατότητα αποδοτικής συνεργασίας μεταξύ των φορολογικών διοικήσεων, βάσει των υιοθετημένων διεθνών προτύπων και της μεθοδολογίας (κατόπιν αιτήματος ανταλλαγή πληροφοριών, αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών).

Ειδικότερα, τα κράτη αξιολογούνται σε σχέση με τη συμμόρφωση τους προς τις απαιτήσεις του διεθνούς προτύπου, την παρακολούθηση της συμμόρφωσης των υπόχρεων τρίτων προς τήρηση των κανόνων δέουσας επιμέλειας κατά την εφαρμογή της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών τόσο επί διαδικαστικών θεμάτων, όσο και σε σχέση με την εφαρμογή της κείμενης νομοθεσίας, της συνεργασίας τους με τα άλλα κράτη, καθώς και την τεχνική επάρκεια που επιδεικνύουν¹³⁷.

¹³⁵ Βλ. ΑΑΔΕ, Ε.2042/21-06-2023, όπ.π. (υποσημ. 48), σελ. 9

¹³⁶ Βλ. ΑΑΔΕ, Ε.2042/21-06-2023, Εγκύκλιος, όπ.π. (υποσημ. 48), σελ. 17

¹³⁷ Βλ. ΑΑΔΕ, Ε.2042/21-06-2023, Εγκύκλιος, όπ.π. (υποσημ. 48), σελ. 18

Κεφάλαιο Γ: Τα δικαιώματα των φορολογουμένων

Το φορολογικό δίκαιο λόγω των νομικών δεσμεύσεων του αποτελεί τμήμα του δημοσίου δικαίου και διέπει τους φορείς και τους όρους άσκησης φορολογικής εξουσίας της νόμιμα δρώσας διοίκησης, ενώ ταυτόχρονα θέτει τις νομικές εγγυήσεις που παρέχονται στους φορολογούμενους υπέρ της προάσπισης των ατομικών δικαιωμάτων και θεσπίζει τους μηχανισμούς αποτελεσματικής προστασίας τους¹³⁸. Συχνά, όμως, αναφερόμαστε στην «αυτονομία» του φορολογικού δικαίου, λόγω της αποδέσμευσης του από κοινές νομικές ρυθμίσεις κατά την επιδίωξη εξυπηρέτησης του δημοσίου συμφέροντος στο πλαίσιο π.χ. καταπολέμησης της φοροδιαφυγής¹³⁹.

Στο παρόν κεφάλαιο, θα επιχειρήσουμε μία διεξοδική αναφορά στους κανόνες δικαίου και στις αρχές που πηγάζουν από το εθνικό, ευρωπαϊκό και διεθνές δίκαιο στο πλαίσιο προάσπισης των δικαιωμάτων των φορολογουμένων και θα εστιάσουμε στους κινδύνους που ελλοχεύουν κατά τη διαδικασία ανταλλαγής πληροφοριών για φορολογικούς σκοπούς.

1. Οι βασικοί συνταγματικοί κανόνες

Κατά τη διαδικασία της ανταλλαγής πληροφοριών λαμβάνουν χώρα ενέργειες οι οποίες διεισδύουν σε εκφάνσεις οικονομικής και όχι μόνο δραστηριότητας των φορολογούμενων και επιτείνουν τον κίνδυνο παραβίασης των δικαιωμάτων τους. Η περιχαράκωση αυτών των δικαιωμάτων μέσω κατοχύρωσης εγγυήσεων υπέρ των αρχών και των κανόνων που διέπουν την όλη διαδικασία κρίνεται αναπόδραστη. Οι εγγυήσεις αυτές μπορεί να κατοχυρώνονται ρητά από κανόνες που φέρουν συνταγματική ή υπερονομοθετική προέλευση, να πηγάζουν από τις γενικές αρχές του διοικητικού δικαίου ή να καθιερώνονται από ειδικές φορολογικές διαδικαστικές διατάξεις.

Σε μία γενική θεώρηση θα λέγαμε ότι τα ιστορικά και κοινωνικά δεδομένα, βάσει των οποίων δημιουργείται μια κοινωνική πραγματικότητα που εμπνέεται από συγκεκριμένες ηθικές πολιτικές και οικονομικές ιδέες είναι αυτά που διαμορφώνουν την εθνική έννομη τάξη, στην κορυφή της οποίας ως θεμελιώδης νόμος τοποθετείται το Σύνταγμα. Ο ιδιότυπος αυτός νόμος με δεσμευτικό και υποχρεωτικό περιεχόμενο για όλους, αφενός θέτει τους κανόνες άσκησης της κρατικής εξουσίας και αφετέρου επιδρά στην κοινωνική συμβίωση των πολιτών, μέσω εγγυήσεων που στοχεύουν στην κατοχύρωση των δικαιωμάτων τους¹⁴⁰. Εκτός από τις περιπτώσεις που ρητώς αναγνωρίζεται ότι η προστασία συνταγματικά κατοχυρωμένου δικαιώματος αφορά αποκλειστικά και μόνο τους Έλληνες πολίτες, φορέας δικαιώματος που φέρει συνταγματική αναγνώριση δύναται

¹³⁸ Βλ. Φορτσάκης Θ. και Τσουρουφλής Α., ό.π. (υποσημ. 31), σελ. 1

¹³⁹ Βλ. Φορτσάκης Θ. και Τσουρουφλής Α., ό.π. (υποσημ. 31), σελ. 4

¹⁴⁰ Βλ. Ακριβοπούλου Χ. και Ανθόπουλος Χ., «Εισαγωγή στο Δίκαιο και στους Συνταγματικούς Θεσμούς», εκδ. Σύνδεσμος Ελληνικών Ακαδημαϊκών Βιβλιοθηκών, εκδ. Κάλλιπος, Αθήνα, 2015, σ. 27-28

να είναι ο καθένας ανεξαρτήτως εθνικότητας¹⁴¹. Το Σύνταγμα, λοιπόν, κατοχυρώνει την προστασία των ατομικών δικαιωμάτων από τη Διοίκηση και με δέσμη κανόνων αποτυπώνει τη μέριμνα του συνταγματικού νομοθέτη για την προστασία των ατομικών δικαιωμάτων των διοικουμένων, υπό την θεώρηση των οποίων μπορούμε να εξετάσουμε και τα δικαιώματα των φορολογουμένων.

Στο Σύνταγμα, ως φορείς φορολογικής υποχρέωσης αναφέρονται οι Έλληνες πολίτες, χωρίς αυτό να επιτάσσει την αρχή της φορολόγησης τους ανεξαρτήτως του οικονομικού συνδέσμου τους με την Ελλάδα. Βάσει της κείμενης νομοθεσίας για λόγους πρακτικούς και αναγόμενους στην φορολογική δικαιοσύνη επιβαρύνονται φορολογικά τα πρόσωπα που κατοικούν ή έχουν περιουσιακά στοιχεία ή πηγές εισοδήματος στην ελληνική επικράτεια, αλλά και για τα από οπουδήποτε προερχόμενα εισοδήματα¹⁴². Προς αποφυγή της διπλής φορολόγησης συνάπτονται διακρατικές συμβάσεις που ρυθμίζουν στο πλαίσιο επίτευξης φορολογικής δικαιοσύνης περιπτώσεις προσώπων που κατοικούν ή λαμβάνουν εισόδημα στην Ελλάδα και στις συμβαλλόμενες χώρες και αναμφίβολα η φορολογική υποχρέωση καλύπτει φυσικά και νομικά πρόσωπα¹⁴³. Άλλωστε, οι αρχές της φορολογικής δικαιοσύνης και ισότητας αποτελούν ατομικά δικαιώματα του φορολογούμενου και αντικειμενικά θεωρούμενοι κανόνες δικαίου.

Κατά την παρούσα ανάλυση των συνταγματικών κανόνων θα πρέπει αρχικά να αναφερθούμε στην παρ. 1 του άρθρου 2, στο οποίο θεσπίζεται ως θεμέλιο του ελληνικού Συντάγματος και πρωταρχική υποχρέωση της Πολιτείας ο σεβασμός και η προστασία της αξίας του ανθρώπου¹⁴⁴. Η εν λόγω αρχή, η οποία συνεφαρμόζεται και ενισχύει τη συνταγματική ερμηνεία των υπόλοιπων δικαιωμάτων, κατοχυρώνεται ως θεμελιώδης αρχή γενικού περιεχομένου, ενισχύοντας τη θέση ότι τα δικαιώματα αυτά νοούνται ως αυτοσκοποί του ατόμου που απολαύει εντός των ορίων αυτονομίας του και δεν χρησιμοποιούνται ως εργαλεία για την επίτευξη κρατικών σκοπών¹⁴⁵.

Όσον αφορά στην προστασία της ιδιωτικής ζωής και των προσωπικών του δεδομένων εντός της ιδιωτικής σφαίρας του ατόμου και της προσωπικής του αυτονομίας, μία σειρά συνταγματικών διατάξεων τίθενται ως πλέγμα προστασίας. Καταρχήν, στο μέρος Β' του Συντάγματος, περί ατομικών και κοινωνικών δικαιωμάτων, κατοχυρώνεται η αρχή της ισότητας και συγκεκριμένα στην παρ. 1 του άρθρου 4 ορίζεται ότι: «Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου» και στην παρ. 5 του ίδιου άρθρου κατοχυρώνεται η φοροδοτική ισότητα στα δημόσια βάρη, όπου συνιστά την ισότητα σε φορολογικές χρηματικές παροχές των διοικουμένων προς το κράτος¹⁴⁶. Η φοροδοτική ικανότητα έχει αποδέκτες τη νομοθετική, τη δικαστική λειτουργία και τη Διοίκηση, εφαρμόζεται αναλογικά για το σύνολο των Ελλήνων, φυσικών και νομικών προσώπων, ενώ με νομοθετική

¹⁴¹ Βλ. Δαγτόγλου Π., «Συνταγματικό δίκαιο-Ατομικά δικαιώματα», εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή, 2005, σ. 104

¹⁴² Βλ. Δαγτόγλου Π., όπ. π. (υποσημ. 141), σελ. 1274

¹⁴³ Βλ. Δαγτόγλου Π., όπ. π. (υποσημ. 141), σελ. 1275

¹⁴⁴ Βλ. Τζέμος Β., «Οργανωτικό Διοικητικό Δίκαιο – Διαγράμματα», εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2013, σελ. 8

¹⁴⁵ Βλ. Ακριβοπούλου Χ. και Ανθόπουλος Χ., Συνταγματικοί Θεσμοί, όπ. π. (υποσ.140), σελ. 120

¹⁴⁶ Βλ. άρθρα 4 και 5 Συντ.

φορολογική διάταξη δύναται να ρυθμίζει διαφορετικά τα θέματα σε σχέση με τους αλλοδαπούς πολίτες¹⁴⁷.

Οι συνταγματικές επιταγές του ανωτέρω άρθρου σε συνδυασμό με τις εγγυήσεις περί ελεύθερης ανάπτυξης της προσωπικότητας του ανθρώπου και του απαραβίαστου της ιδιωτικής σφαίρας του φορολογούμενου κατά το στάδιο της φορολογικής διαδικασίας αποτυπώνονται στην παρ. 1 του άρθρου 5 παρ. 1¹⁴⁸. Πράγματι, στο πλαίσιο της ανταλλαγής πληροφοριών οι φορολογικές αρχές είναι υποχρεωμένες να εξασφαλίζουν το απαραβίαστο στην ιδιωτικότητα του φορολογούμενου, το οποίο ωστόσο, καθίσταται πρακτικά δυσχερές, αφού ο προσδιορισμός της φορολογητέας επιβάρυνσης, σύμφωνα με τις αρχές της φορολογικής ισότητας και της φορολόγησης βάσει φοροδοτικής ικανότητας εξαρτάται από την γνωστοποίηση στοιχείων που άπτονται της ιδιωτικής ζωής, όπως στοιχεία ιατρικών εξόδων, ταξιδιών κ.α. Ωστόσο, η άσκηση των καθηκόντων των αρμόδιων αρχών δεν μπορεί να υπαναχωρεί έναντι της προάσπισης της ιδιωτικής ζωής του φορολογούμενου εφόσον δεν επισέρχεται στον στενό πυρήνα της ιδιωτικότητας. Οπωσδήποτε, οι παραπάνω συνταγματικές διατάξεις δεν απαγορεύουν τον έλεγχο των προσωπικών στοιχείων, αφού σε κάθε περίπτωση η προστασία των ορίων της ιδιωτικής σφαίρας δεν μπορεί να σταθεί εμπόδιο στην άσκηση της αρμοδιότητας εκ μέρους των φορολογικών αρχών¹⁴⁹.

Συνεχίζοντας, στο άρθρο 9 και συγκεκριμένα στην παρ. 1 αναφέρεται ότι: «1. Η κατοικία του καθενός είναι άσυλο. Η ιδιωτική και οικογενειακή ζωή του ατόμου είναι απαραβίαστη. Καμία έρευνα δεν γίνεται σε κατοικία, παρά μόνο όταν και όπως ορίζει ο νόμος και πάντοτε με την παρουσία εκπροσώπων της δικαστικής εξουσίας»¹⁵⁰ κι έτσι καθορίζεται ένα ατομικό πεδίο ελευθερίας, όπου το άτομο μπορεί να δρα ανενόχλητο από κάθε εξωτερική παρέμβαση. Τα όρια προστασίας της ιδιωτικής και οικογενειακής ζωής σε σχέση με το άσυλο είναι ευρύτερα και καταλαμβάνουν ακόμα και την απαίτηση παροχής πληροφόρησης, η οποία αφορά αδικαιολογήτως σε εκφάνσεις της ιδιωτικής σφαίρας του ατόμου¹⁵¹.

Εξίσου σημαντική με την προάσπιση της ιδιωτικής και οικογενειακής ζωής θεωρείται και η διαφύλαξη των προσωπικών δεδομένων του ατόμου, όπου μετά τη συνταγματική αναθεώρηση του 2001 και το άρθρο 9α κατοχυρώνεται η πληροφοριακή αυτοδιάθεση, ενώ θεσπίζεται και ανεξάρτητη αρχή ως θεματοφύλακας τους και υπό αυτής της έννοιας, τα ατομικά δικαιώματα θεμελιώνουν το status negativus του ατόμου¹⁵². Η περιχαράκωση της ιδιωτικής ζωής από ανεξέλεγκτες εξωτερικές επιδράσεις είναι κρίσιμη και χαρακτηριστικά αναφέρουμε ότι: «Η

¹⁴⁷ Βλ. Ακριβοπούλου Χ. και Ανθόπουλος Χ., Συνταγματικοί Θεσμοί, όπ. π. (υποσ. 140), σελ. 121

¹⁴⁸ Βλ. Πανταζόπουλος Π., «Τα συνταγματικά όρια του φορολογικού ελέγχου», εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2012, σ. 139

¹⁴⁹ Βλ. Πανταζόπουλος Π. όπ. π. (υποσημ. 148), σελ. 138-140

¹⁵⁰ Βλ. άρθρο 9 Συντ.

¹⁵¹ Βλ. Δαγτόγλου, όπ. π. (υποσημ. 141), σελ. 389

¹⁵² Βλ. Ακριβοπούλου Χ. και Ανθόπουλος Χ., Συνταγματικοί Θεσμοί, όπ. π. (υποσημ. 140), σελ. 112

προστασία της ιδιωτικής ζωής του ατόμου αρνητικά θεμελιώνει την αποχή από την οποιαδήποτε πράξη παρακολούθησης ή αποκάλυψης των πτυχών που το άτομο θέλει να απομακρύνει από τους άλλους αλλά και διαμόρφωσης της ιδιωτικότητας του»¹⁵³. Σε σχέση με την ανταλλαγή πληροφοριών για φορολογικούς σκοπούς ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζει η απαγόρευση χρήσης αποδεικτικών μέσων που αποκτήθηκαν κατά παράβαση του απορρήτου των επικοινωνιών και των προστατευτικών διατάξεων περί ιδιωτικής ζωής και επεξεργασίας προσωπικών δεδομένων, που αποτυπώνεται στο άρθρο 19 παρ. 3 του Συντάγματος και για το οποίο, βάσει νομολογιακής κρίσης, η χρήση τους επιτρέπεται μόνο προς απόδειξη της αθωότητας του κατηγορουμένου¹⁵⁴.

Συνεχίζοντας, το άρθρο 20 παρ. 2¹⁵⁵ αποτελεί σημαντικό κανόνα συνταγματικής κατοχύρωσης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης του διοικούμενου σε σχέση με τη συμμετοχή στη διοικητική διαδικασία, η άσκηση του οποίου ρυθμίζεται από τον Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ΚΔΔιαδ), άρθρο 6¹⁵⁶. Συγκεκριμένα, βάσει αυτού: «*ρυθμίζεται η άσκηση του συνταγματικώς κατοχυρωμένου δικαιώματος ακρόασης από τις διοικητικές αρχές (άρθρο 20 παρ. 2), με την κλήση του διοικουμένου να διατυπώσει τις απόψεις του. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα, αφ' ενός να λάβει γνώση του συνόλου των στοιχείων του φακέλου και αφ' ετέρου να προβεί σε ανταπόδειξη*» και το εύρος εφαρμογής του συμπίπτει, ως αναφέρεται στην εισηγητική έκθεση του ν. 2690/1999, με εκείνο της συνταγματικής διάταξης¹⁵⁷. Αξίζει να επισημανθεί, ότι το ευρωπαϊκό δίκαιο υιοθετεί το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης ως αναγνωρισμένη αρχή¹⁵⁸, κάτι που σηματοδοτείται μέσω ρητής κατοχύρωσης στον Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης και συγκεκριμένα στο άρθρο 41 αυτού¹⁵⁹ και ενυπάρχει στη νομολογία των Ευρωπαϊκών Δικαστηρίων¹⁶⁰. Ωστόσο, σε ορισμένες περιπτώσεις, όπως η συνδρομή του επείγοντος, η προστασία του δημοσίου συμφέροντος, η διενέργεια διοικητικού ελέγχου, η επιβολή μέτρων διοικητικής εκτέλεσης, όπως η είσπραξη των φορολογικών υποχρεώσεων φορολογούμενου η προηγούμενη ακρόαση του διοικούμενου δεν απαιτείται¹⁶¹. Η εφαρμογή της αρχής μπορεί να αποκλείεται κατά την άσκηση διοικητικού μέτρου ελεγκτικής φύσεως, αφού προφανώς δεν μπορεί

¹⁵³ Βλ. Ακριβοπούλου Χ. και Ανθόπουλος Χ., Διοικητικό Δίκαιο, όπ. π. (υποσημ. 102), σελ. 15

¹⁵⁴ Βλ. Πέτρου Α., όπ. π. (υποσημ. 56), σελ. 203-204

¹⁵⁵ Βλ. άρθρο 20 παρ. 2 Συντ.: «*Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του*»

¹⁵⁶ Βλ. άρθρο 6 ΚΔΔιακ : «*Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα*»

¹⁵⁷ Βλ. Κουβαράς Η., «*Άρθρο 20 παρ.2: Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης*», στο Κέντρο Ευρωπαϊκού Συνταγματικού Δικαίου, 2023, σελ. 7, www.syntagmawatch.gr/my-constitution/arthro-20-par-2/ σελ. 7

¹⁵⁸ Βλ. Πρεβεδούρου Ε., «*Το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης στη νομολογία των Δικαστηρίων της Ένωσης (Το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης στη νομολογία των Δικαστηρίων της Ένωσης. (Σκέψεις με αφορμή την απόφαση ΔΕΕ της 10ης Σεπτεμβρίου 2013, C-383/13 PPU, M. G. και N. R.), ΘΠΔΔ 10/2013*», σελ. 918, www.prevedoufou.gr/επιστημονικές-δημοσιεύσεις/μελέτες

¹⁵⁹ Βλ. άρθρο 41 ΧΘΔΕΕ, [Χάρτης των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της ΕΕ - Ευρωπαϊκή Επιτροπή \(europa.eu\)](http://www.europa.eu)

¹⁶⁰ Βλ. ΔΕΚ, Hoffman-La Roche κατά Επιτροπής, απόφαση της 13ης Φεβρουαρίου 1979

¹⁶¹ Βλ. Ακριβοπούλου Χ. και Ανθόπουλος Χ., Συνταγματικοί Θεσμοί, όπ. π. (υποσημ. 140), σελ. 132

να νοηθεί «ακρόαση ενδιαφερόμενου» προγενέστερη της διενέργειας ελέγχου, της επιθεώρησης έρευνας κ.λ.π., όπου ο αιφνιδιασμός αποτελεί κρίσιμο στοιχείο¹⁶².

Η άσκηση του εν λόγω δικαιώματος προϋποθέτει την παροχή της δυνατότητας προς τον διοικούμενο να λάβει πληροφόρηση των στοιχείων στα οποία ενδεχομένως στηριχθεί διοικητική πράξη ή ενέργεια ή τα οποία μπορεί να οδηγήσουν στην έκδοση δυσμενούς διοικητικής πράξης. Άλλωστε η πληροφόρηση του πολίτη αποτελεί το μέσο άσκησης των ατομικών ουσιαστικών και διαδικαστικών του δικαιωμάτων εφόσον η ατελής πληροφόρηση και η αδυναμία πρόσβασης σε μείζονος σημασίας διοικητικά έγγραφα καθιστούν την προηγούμενη ακρόαση κενό γράμμα¹⁶³. Διά της εξέτασης των στοιχείων τα οποία περιέχονται στον φάκελο, η άσκηση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης συμβάλει στη διακρίβωση των γεγονότων και συνακόλουθα διασφαλίζει την αποτελεσματική προστασία του ενδιαφερόμενου, καθόσον παρέχει τη δυνατότητα διόρθωσης σφαλμάτων και υποβολής συμπληρωματικών στοιχείων¹⁶⁴.

Ειδικότερα, το δικαίωμα πρόσβασης στα διοικητικά στοιχεία και στα ιδιωτικά συναφή με την υπόθεσή του διοικούμενου έγγραφα βασίζεται στο άρθρο 5 του ΚΔΔιαδ, όπου λόγω έλλειψης διαδικαστικής ρύθμισης στο φορολογικό δίκαιο εφαρμόζεται και στη διοικητική φορολογική διαδικασία. Με την επιφύλαξη ύπαρξης δικαιωμάτων πνευματικής ή βιομηχανικής ιδιοκτησίας, η άσκηση του δικαιώματος κατά τις παρ. 1 και 2 του ανωτέρω άρθρου έχει αυτοτελή χαρακτήρα και δική του νομική θεμελίωση¹⁶⁵. Τονίζεται, όμως, ότι το δικαίωμα αυτό υπόκειται σε σοβαρούς περιορισμούς στη φορολογική διαδικασία¹⁶⁶ και κατ' ουσίαν οι δημόσιες υπηρεσίες μπορούν να προβούν σε αιτιολογημένη άρνηση γνωστοποίησης διοικητικού εγγράφου, όπου παραβιάζεται το απόρρητο ή δυσχεραίνεται διοικητική ή δικαστική έρευνα τέλεσης εγκλήματος ή διοικητικής παράβασης, διακρίνοντας το απόρρητο σε δημόσιο και ιδιωτικό κι έτσι εναπόκειται στη διακριτική ευχέρεια της Διοίκησης να αρνηθεί την γνωστοποίηση διοικητικού εγγράφου¹⁶⁷. Παράλληλα, στο φορολογικό δίκαιο τα παραπάνω βρίσκουν εφαρμογή στο άρθρο 28 του ν. 4987/2022 «Κύρωση Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας», καθώς στην παρ. 1 αυτού, προβλέπεται η δυνατότητα του

¹⁶² Βλ. Δαγτόγλου, όπ. π. (υποσημ. 141), σελ. 1394

¹⁶³ Βλ. Πανταζόπουλος Π., όπ. π. (υποσημ. 148), σελ. 186

¹⁶⁴ Βλ. Πρεβεδούρου Ε, όπ. π. (υποσημ. 158)

¹⁶⁵ Βλ. άρθρο 5 παρ. 1 ΚΔΔιαδ: «Πρόσβαση σε έγγραφα 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.»

¹⁶⁶ Βλ. άρθρο 5 παρ.3 εδ.ά και β' ΚΔΔιαδ: «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...ή αν η ικανοποίηση του δικαιώματος αυτού είναι δυνατόν να δυσχεράνει ουσιαστικά την έρευνα δικαστικών, "διοικητικών," αστυνομικών ή στρατιωτικών αρχών σχετικά με την τέλεση εγκλήματος ή διοικητικής παράβασης.»

¹⁶⁷ Βλ. Δαγτόγλου, όπ. π. (υποσημ. 141), σελ. 1377

φορολογούμενου να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του εντός προθεσμίας είκοσι ημερών από την κοινοποίηση σε αυτόν σχετικής έγγραφης γνωστοποίησης εκ μέρους της φορολογικής διοίκησης¹⁶⁸.

Επιπρόσθετα, με το άρθρο 10 παρ. 3 του Συντάγματος κατοχυρώνεται ειδικώς το δικαίωμα γνώσης των διοικητικών στοιχείων, το οποίο άλλωστε συνδέεται και με το άρθρο 5 παρ.1, όπου καθιερώνεται η συμμετοχή στην Κοινωνία της Πληροφορίας, μέσω του δικαιώματος πρόσβασης στις ηλεκτρονικά διακινούμενες πληροφορίες και ορίζεται η πληροφόρηση ως γενικό δικαίωμα. Συγκεκριμένα, ως δικαίωμα αναφοράς στο άρθρο 10 του Συντάγματος παρέχεται η εγγύηση πρόσβασης του ενδιαφερόμενου στις διοικητικές αρχές αξιώνοντας αιτιολογημένη απάντηση, όπου λόγω της κρισιμότητας του μπορεί να το ασκήσει έκαστος κι όχι μόνο οι Έλληνες πολίτες, καθώς και τα νομικά πρόσωπα και όχι αποκλειστικά τα εκ φύσεως φυσικά πρόσωπα¹⁶⁹. Επισημαίνεται, ότι αναφορικά με τις πράξεις καθορισμού διακρατικών σχέσεων της Ελλάδας με άλλα κράτη και στην περίπτωση όπου δεν πρόκειται για κυβερνητικές πράξεις, οι οποίες δεν υπάγονται σε ακυρωτικό έλεγχο, αυτές ελέγχονται μεν κατά το σκέλος άσκησης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης, υφίσταται όμως έντονο δημόσιο συμφέρον, το οποίο συνίσταται στην εξυπηρέτηση των διεθνών σχέσεων της χώρας και στην μη διατάραξη αυτών, εκ του οποίου δικαιολογείται, η απαγόρευση πρόσβασης στο σύνολο των στοιχείων που περιέχονται στον φάκελο, εφόσον αυτά έχουν διαβαθμιστεί ως απόρρητα¹⁷⁰.

Στο υπό ανάλυση ζήτημα, πέρα από τις λοιπές συνταγματικές αρχές επιβάλλονται και ειδικές συνταγματικές δεσμεύσεις, όπως η αρχή της νομιμότητας του φόρου, σύμφωνα με την οποία η φορολογική επιβάρυνση πρέπει να εδράζεται σε νόμο κατά το άρθρο 78¹⁷¹. Επιπλέον, στα άρθρα 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος αναγνωρίζεται η αρχή της φορολογικής ισότητας, εκ της οποίας απορρέει η καθολικότητα της φορολογικής υποχρέωσης στο σύνολο των Ελλήνων και η οποία επιτάσσει την απαγόρευση της φορολογικής διάκρισης, ενώ παράλληλα τονίζεται η ανάγκη της όμοιας φορολογικής μεταχείρισης όλων των υπηκόων των κρατών μελών της ΕΕ και των κοινοτικών επιχειρήσεων, στη βάση των διατυπώσεων του άρθρου 4 παρ. 5¹⁷².

Από τα παραπάνω γίνεται αντιληπτό ότι οι συνταγματικές διατάξεις και ιδιαιτέρως η πρόσβαση στα διοικητικά στοιχεία, καθώς και η προηγούμενη ακρόαση συνιστούν βασικές εγγυήσεις προστασίας κατά τη διοικητική φορολογική διαδικασία που καταλαμβάνουν και τον τομέα της ανταλλαγής πληροφοριών. Μολαταύτα, υποστηρίζεται ότι σημειώνεται τάση συρρίκνωσης των δικαιωμάτων αυτών σε ευρωπαϊκό επίπεδο, καθώς σταθμίζεται η κατοχύρωσή

¹⁶⁸ Βλ. Κουβαράς, όπ. π. (υποσημ. 157), σελ. 8

¹⁶⁹ Βλ. Δαγτόγλου, όπ. π. (υποσημ. 141), σελ. 1367-1378

¹⁷⁰ Βλ. Κουβαράς, όπ. π. (υποσημ. 157), σελ. 26

¹⁷¹ Βλ. Φορτσάκης Θ. και Τσουρουφλής Α., όπ. π. (υποσημ. 31), σελ. 43

¹⁷² Βλ. Φορτσάκης Θ. και Τσουρουφλής Α., όπ. π. (υποσημ. 31), σελ. 81-82

τους με την αρχή της αποτελεσματικότητας της δρώσας διοίκησης προς την οποία φαίνεται καταρχήν να αντιστρατεύονται.

2. Οι αρχές του δικαίου

2.1. Η αρχή της νομιμότητας

Η αρχή της νομιμότητας θεωρείται βασική αρχή δικαίου και αναγνωρίζεται ως θεμελιακός κανόνας εφαρμογής του κράτους δικαίου. Σύμφωνα με αυτήν είναι επιβεβλημένο για τις διοικητικές αρχές κατά την άσκηση της αρμοδιότητάς τους να ενεργούν βασιζόμενες σε κανόνες δικαίου, χωρίς παράλληλα να επιτρέπεται η διοικητική δράση να περιορίζει ατομικές ελευθερίες, αναγνωρισμένα δικαιώματα, καθώς και την ιδιοκτησία των πολιτών παρά μόνο σύμφωνα με επιφύλαξη νόμου, καθώς η υποχώρηση της αρχής αυτής δύναται να δικαιολογηθεί στο πλαίσιο προάσπισης του δημοσίου συμφέροντος και αποτελεσματικής δράσης της δημόσιας διοίκησης¹⁷³. Επιπλέον, η δράση της δημόσιας διοίκησης υπάγεται σε ένα ευρύτερο σύνολο κανόνων δικαίου ανεξαρτήτως πηγής προέλευσης, αφού διέπεται από εθνικές και ευρωπαϊκές διατάξεις και κανόνες επικυρωμένων διεθνών συνθηκών¹⁷⁴.

Η αρχή της νομιμότητας σηματοδοτεί την πρωταρχία των θεμελιωδών δικαιωμάτων έναντι των κρατικών εξουσιών, καθώς κάθε πράξη, ενέργεια ή παράλειψη της δημόσιας εξουσίας πρέπει να ερείδεται σε νόμο¹⁷⁵. Επομένως, κατά την εφαρμογή του φορολογικού δικαίου η αρχή της νομιμότητας υποχρεώνει τις αρμόδιες αρχές να ασκούν την αρμοδιότητα τους αυστηρά μέσα στο πλαίσιο που ορίζει ο φορολογικός νόμος και παράλληλα υποχρεώνει τα φορολογικά όργανα να ασκούν την αρμοδιότητα τους σεβόμενα τα δικαιώματα των ελεγχόμενων, χωρίς οι προστατευτικές διατάξεις των ατομικών ελευθεριών να αποτελούν λόγο αποχής από την άσκηση των καθηκόντων τους.

2.2. Η αρχή της αναλογικότητας

Σύμφωνα με το άρθρο 25 παρ. 1 εδαφ. δ του Συντάγματος η αρχή της αναλογικότητας κατοχυρώνεται ως συνταγματικός κανόνας της ελληνικής έννομης τάξης, η οποία θέτει το όριο περιορισμού των θεμελιωδών δικαιωμάτων¹⁷⁶. Η αρχή αυτή ως μέτρο στη δράση της δημόσιας διοίκησης κατέχει κρίσιμη θέση στη διοικητική φορολογική διαδικασία, καθώς οι φορολογικές

¹⁷³ Βλ. Ακριβοπούλου Χ. και Ανθόπουλος Χ., Διοικητικό Δίκαιο, όπ. π. (υποσημ. 102), σελ. 23

¹⁷⁴ Βλ. Σπηλιωτόπουλος Ε. και Κονδύλης Β., «Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου», τόμος Ι, εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2022, σ. 100

¹⁷⁵ Βλ. Τζέμος, Διαγράμματα, όπ. π. (υποσημ. 144), σελ. 28

¹⁷⁶ Βλ. Τζέμος Β., «Εφαρμοσμένο διοικητικό δίκαιο και αρχές δικαίου και μανάτζμεντ», Επιστημονικό Περιοδικό Ένωσης Ελλήνων Δημοσιολόγων (ΕΕΔ), 2021, σελ. 16, www.publiclawjournal.com

αρχές διαθέτουν σημαντικές εξουσίες επέμβασης στις σχέσεις των φορολογουμένων¹⁷⁷.

Η αρχή της αναλογικότητας έχοντας ως αφητηρία την απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας 2112/1984 αξιοποιείται νομολογιακά ως άμεσα συναγόμενη της αρχής του κράτους δικαίου, ενώ σε ενωσιακό επίπεδο έχει αναγνωριστεί από το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο Δικαιωμάτων του Ανθρώπου και το Δικαστήριο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, με συνέπεια την θεώρηση της ως αναπόσπαστο στοιχείο του «κοινού ευρωπαϊκού συνταγματικού πολιτισμού»¹⁷⁸. Κατέχει, λοιπόν, στο ενωσιακό δίκαιο και χάριν της νομολογίας των Δικαστηρίων προεξέχουσα σημασία ως προς το μέρος των σχετιζόμενων με τα θεμελιώδη δικαιώματα αρχών του κράτους δικαίου, περιλαμβάνοντας την υποχρέωση στάθμισης των υπό διακύβευση αγαθών και συμφερόντων, ως προς την απαγόρευση υπέρβασης των αναγκαίων μέτρων¹⁷⁹. Με άλλα λόγια, όταν υπάρχει η δυνατότητα επιλογής μεταξύ περισσοτέρων του ενός μέτρων η επιβάρυνση δεν πρέπει να είναι δυσανάλογη προς τους επιδιωκόμενους στόχους και επομένως τα διοικητικά όργανα, κατά την εφαρμογή του κοινοτικού δικαίου οφείλουν να προσφεύγουν στην πλέον ήπια δράση, όπως στην αμοιβαία αναγνώριση των εθνικών νομοθεσιών αντί της αντικατάστασης από κοινούς κανόνες και στη συνεργατική δράση αντί της κατευθυνόμενης¹⁸⁰. Με γνώμονα την προαγωγή του γενικού συμφέροντος τα ατομικά δικαιώματα τα οποία κατοχυρώνονται στο ενωσιακό δίκαιο μπορεί να περιοριστούν, όμως ο περιορισμός αυτός δεν μπορεί να είναι δυσανάλογος ως προς το προστατευόμενο συμφέρον για την συγκεκριμένη παράβαση¹⁸¹.

Σε γενικότερο πλαίσιο, κατά τη διοικητική δράση τα μέσα που χρησιμοποιούνται θα πρέπει να είναι πρόσφορα, λιγότερο επαχθή και αναγκαία προς την επίτευξη ορισμένου σκοπού¹⁸². Ειδικότερα, κατά τη φορολογική διαδικασία, η αρχή της αναλογικότητας κρίνεται ουσιωδώς σημαντική, καθώς οι φορολογικές αρχές καθίστανται έντονα επεμβατικές στις έννομες σχέσεις των φορολογουμένων σε σχέση με τις ελεγκτικές εξουσίες. Τα φορολογικά όργανα κατέχουν σοβαρά περιθώρια εκτίμησης στην περίπτωση αξιολόγησης λόγου χάρη των συλλεγόμενων στοιχείων ή στον προσδιορισμό των υπό ανταλλαγή πληροφοριών. Κοντολογίς, στο πλαίσιο των δικαιωμάτων των φορολογούμενων και κατά την επιβολή διοικητικών ή ποινικών φορολογικών κυρώσεων η αρχή της αναλογικότητας αποτελεί κατευθυντήρια γραμμή της δράσης του φορολογικού οργάνου, ενώ σε δικαστικό επίπεδο πρέπει να ελέγχεται η αναγκαιότητα λήψης του

177 Βλ. Πανταζόπουλος Π. όπ. π. (υποσημ. 148), σελ. 151

178 Βλ. Κοντιάδης Ξ. και Φωτιάδου Α., «Άρθρο 25: Αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου, προστασία θεμελιωδών δικαιωμάτων», στο Κέντρο Ευρωπαϊκού Συνταγματικού Δικαίου, 2023, σελ. 79, www.syntagmawatch.gr/my-constitution/arthro-25

179 Βλ. Borchardt K.-D., όπ. π. (υποσημ. 101), σελ. 28

180 Βλ. Πλίακος Α. και Φατούρος Α., «Κεφάλαια Ευρωπαϊκού Κοινοτικού Δικαίου», Ημιτόμος Β', εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 1996, σ. 124

181 Βλ. Δαγτόγλου, όπ. π. (υποσημ. 141), σελ. 62

182 Βλ. Τζέμος Β. «Ωριμη αναλογικότητα», στο Επιστημονικό Περιοδικό Ένωσης Ελλήνων Δημοσιολόγων (ΕΕΔ), 2019, σελ. 17, www.publiclawjournal.com

προσφορότερου μέτρου, καθώς και η αναλογία του σε αντιδιαστολή με την παράβαση¹⁸³.

Τέλος, η εφαρμογή της αρχής της αναλογικότητας εξυπηρετεί την προσαρμοστικότητα, σε συνάρτηση με την ανθεκτικότητα του δικαιώματος, καθώς η αυστηρή προσέγγιση του, δεν αποδεικνύεται χρηστική όταν ιδιάζουσες συνθήκες επιτάσσουν τον περιορισμό του δικαιώματος¹⁸⁴.

2.3. Το δημόσιο συμφέρον

Η έννοια της προάσπισης του δημοσίου συμφέροντος συνιστά καθοριστική, κατευθυντήρια αρχή και πρωταρχικό στόχο της δραστηριότητας της δημόσιας διοίκησης, καθώς αποτελεί γενική αρχή διοικητικής οργάνωσης και δράσης. Ο κοινωνικός χαρακτήρας του δημοσίου συμφέροντος, συμπίπτει με το συμφέρον του λαού ως υποκείμενο, ενώ συχνά αντίκειται σε άμεσα συμφέροντα των μελών μιας κρατικής κοινωνίας¹⁸⁵. Καθίσταται ιδιαίτερος «εύπλαστο», αφού τα χαρακτηριστικά του καθορίζονται από τον τόπο, τον χρόνο και τις κρατούσες κοινωνικοοικονομικές ιδιαιτερότητες και καθήκον του κοινού νομοθέτη είναι ο καθορισμός της ασκούμενης δημόσιας πολιτικής και του επιδιωκόμενου σκοπού στο πλαίσιο του εκάστοτε κοινωνικοπολιτικού γίνεσθαι¹⁸⁶. Η συνταγματική του αναγνώριση έρχεται δια του άρθρου 24 παρ. 1 ως δημοσίου συμφέροντος, του άρθρου 17 παρ. 2 ως δημόσιας ωφέλειας, αλλά και ειδικότερα ως προστασία της εθνικής οικονομίας μέσω του άρθρου 106 παρ. 2, καθώς και ως εθνικού συμφέροντος (άρθρο 4 §3 και 28 §2)¹⁸⁷.

Επισημαίνεται ότι, στο πλαίσιο άσκησης της διακριτικής ευχέρειας τα όργανα της δημόσιας διοίκησης, κατά την άσκηση της εξουσίας τους υποχρεούνται να επιλέγουν την νόμιμη λύση, η οποία συμβαδίζει με την εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος. Ωστόσο, η επίκληση στην προάσπιση του δημοσίου συμφέροντος δεν δύναται να θεμελιώσει την απαλλαγή της διοικητικής δράσης από την τήρηση της αρχής της νομιμότητας.

2.4. Η προστασία του διοικούμενου

Τα συμφέροντα και τα δικαιώματα του φορολογούμενου κατοχυρώνονται καταρχήν στη βάση τήρησης της αρχής της νομιμότητας που καθορίζει το σύνολο της διοικητικής δράσης, η οποία όμως κατά την άσκηση της δύναται να βλάψει τα δικαιώματα αυτά, εξού και προκύπτει η ανάγκη προστασίας τους.

Σε ένα γενικότερο πλαίσιο η προστασία του διοικούμενου διέπεται από κανόνες δικαίου

¹⁸³ Βλ. Φορτσάκης Θ. και Σαββαΐδου Α., *όπ. π.* (υποσημ. 63), σελ. 110

¹⁸⁴ Βλ. Κοντιάδης Ξ. και Φωτιάδου Α, *όπ. π.* (υποσημ. 178), σελ. 77

¹⁸⁵ Βλ. Σπηλιωτόπουλος Ε. και Κονδύλης Β., *όπ. π.* (υποσημ. 174), σελ. 28

¹⁸⁶ Βλ. Κτιστάκη Στ., *«Εισαγωγή στη Δημόσια Διοίκηση»*, εκδ. Παπαζήσης, Αθήνα, 2020, σ. 47

¹⁸⁷ Βλ. Ακριβοπούλου Χ. και Ανθόπουλος Χ., *Διοικητικό Δίκαιο*, *όπ. π.* (υποσημ. 102), σελ. 24

αρνητικού αρχικά χαρακτήρα, υπό την έννοια της παρεμπόδισης των δημοσίων οργάνων να δράσουν επιβλαβώς έναντι των έννομων συμφερόντων και δικαιωμάτων του διοικούμενου και αφετέρου θετικού χαρακτήρα, όταν συνίσταται στην υποχρέωση τους να προχωρούν σε νομικές πράξεις ή ενέργειες για την εξυπηρέτηση ορισμένου έννομου συμφέροντος και την ικανοποίηση συγκεκριμένου δημόσιου δικαιώματος του διοικούμενου¹⁸⁸. Επομένως, η προστασία του διοικούμενου καθορίζεται από κανόνες δικαίου με διττό χαρακτήρα.

Κύριο μέσο προστασίας του φορολογούμενου υπό το πρίσμα της ευρύτερης θεώρησης του ως διοικούμενος είναι η αρχή της *«ισότητας των διοικουμένων ενώπιον των δημοσίων υπηρεσιών»* με την έννοια της ισότητας απέναντι στις δημόσιες υπηρεσίες και εν συνέχεια, ιδιαίτερα σημαντικό μέσο είναι η αρχή της χρηστής διοικήσεως η οποία συμπληρωματικά ολοκληρώνει και αρτιώνει την αρχή της νομιμότητας κατά τη διοικητική δράση¹⁸⁹. Όπως καίρια υποδεικνύει ο Ε. Σπηλιωτόπουλος η εν λόγω αρχή: *«επιβάλλει στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές και να επιδιώκεται η προσαρμογή των κανόνων δικαίου προς τις επικρατούσες κοινωνικές και οικονομικές συνθήκες και απαιτήσεις»*¹⁹⁰.

Μέσω της νομολογιακής κρίσης και διεθνών κειμένων *«ενδιαμέσου νομικής δεσμευτικότητας»*, η αρχή της χρηστής διοίκησης λαμβάνει νόημα, ενώ θεσπίζεται ρητώς και στην παρ. 1 του άρθρου 41 του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όπου αναφέρεται ότι: *«Κάθε πρόσωπο έχει δικαίωμα στην αμερόληπτη, δίκαιη και ευλόγου προθεσμίας εξέταση των υποθέσεών του από τα θεσμικά και λοιπά όργανα και τους οργανισμούς της Ένωσης»*.¹⁹¹ Επιπροσθέτως, μέσα προστασίας του φορολογούμενου αποτελούν η πρόβλεψη των διαδικασιών για την άσκηση του νόμιμου δικαιώματος της υπεράσπισής πριν από την επιβολή δυσμενούς διοικητικής ενέργειας, καθώς και η παροχή δικαστικής προστασίας προς απαίτηση ακύρωσης διοικητικής πράξης, η οποία βλάπτει τα έννομα συμφέροντα του¹⁹².

3. Τα δικαιώματα των φορολογουμένων στο πλαίσιο ανταλλαγής πληροφοριών

3.1. Η προστασία των θεμελιωδών δικαιωμάτων

Γενικά, ως δικαίωμα ορίζεται η αναγνώριση εκ μέρους μιας έννομης τάξης: *«της εξουσίας στα υποκείμενά της φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή ενώσεις προσώπων για την ικανοποίηση των*

¹⁸⁸ Βλ. Σπηλιωτόπουλος Ε. και Κονδύλης Β., *όπ. π.* (υποσημ. 174), σελ. 107

¹⁸⁹ Βλ. Τζέμος, *Εφαρμοσμένο Δίκαιο*, *όπ. π.* (υποσημ. 176), σελ. 15

¹⁹⁰ Βλ. Σπηλιωτόπουλος Ε. και Κονδύλης Β., *όπ. π.* (υποσημ. 174), σελ. 108

¹⁹¹ Βλ. Τζέμος Β., *«Σύννομη κακοδιοίκηση»*, Επιστημονικό Περιοδικό Ένωσης Ελλήνων Δημοσιολόγων (ΕΕΔ), 2017, σελ. 101, www.publiclawjournal.com

¹⁹² Βλ. Σπηλιωτόπουλος Ε., *«Εισαγωγή στο Διοικητικό Δίκαιο»*, Πανεπιστημιακές Παραδόσεις, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή, 1990, σ. 27

συμφερόντων τους, τα οποία αναγνωρίζει ως έννομα» και ειδικότερα με την χρήση του όρου θεμελιώδες δικαίωμα «τονίζεται ότι η παρεχόμενη στα συμφέροντα αυτά προστασία είναι η μείζονα που μπορεί να παρασχεθεί, καθώς και ότι η πραγμάτωση ενός δικαιώματος που κρίνεται ως θεμελιώδες δεν λαμβάνει χώρα μόνο δια μέσου του Συντάγματος αλλά και μέσω της διεθνούς έννομης τάξης»¹⁹³. Πιο συγκεκριμένα, λοιπόν, με τον όρο θεμελιώδη δικαιώματα υπό τεχνικής έννοιας νοούνται τα ατομικά, κοινωνικά και πολιτικά ανθρώπινα δικαιώματα που κατοχυρώνονται με νομική δεσμευτικότητα υπερνομοθετικής ισχύος στο πλαίσιο μια έννομης τάξης¹⁹⁴. Φορέας του δικαιώματος είναι κάθε φυσικό πρόσωπο, ανεξαρτήτως ιθαγένειας, καθώς και κάθε νομικό πρόσωπο, ανεξαρτήτως της έδρας του, το οποίο αναγνωρίζεται από την έννομη τάξη ως υποκείμενο ουσιαστικών δικαιωμάτων και υποχρεώσεων¹⁹⁵.

Οι κανόνες δικαίου της εθνικής και διεθνούς έννομης τάξης, οι οποίες ρυθμίζουν τον τομέα των θεμελιωδών δικαιωμάτων επηρεάζονται στην ευρεία νομική σχέση που διέπει την κρατική εξουσία με τον άνθρωπο, τόσο ως πολίτη όσο και ως μέλος ευρύτερου κοινωνικού συνόλου¹⁹⁶. Η προάσπιση των θεμελιωδών δικαιωμάτων σε ευρωπαϊκό πλαίσιο και για συστηματικούς λόγους διακρίνεται σε συνταγματική, διεθνή και ευρωπαϊκή η οποία αρθρώνεται σε επίπεδο Συμβουλίου της Ευρώπης και ΕΕ¹⁹⁷. Συνεπώς, τα δικαιώματα αυτά μπορούν να προστατεύονται ρητά εντός του γραπτού Συντάγματος ή στο πλαίσιο γραπτού ή άγραφου κανόνα δικαίου ανώτατης εσωτερικής τυπικής ισχύος. Επίσης, προστατεύονται στο πλαίσιο τόσο του συμβατικού δημοσίου διεθνούς δικαίου, όσο και του διεθνούς εθιμικού δικαίου. Σε επίπεδο ΕΕ τα θεμελιώδη δικαιώματα κατοχυρώνονται ευρέως από το Πρωτογενές Δίκαιο της ΕΕ, όπως ο Χάρτης Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΧΘΔΕΕ), αλλά και με την Ευρωπαϊκή Σύμβαση Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ)¹⁹⁸.

Ως βασικό χαρακτηριστικό του κράτους δικαίου νοείται η νομοθέτηση κανόνων δικαίου ως εγγύηση των θεμελιωδών δικαιωμάτων των διοικούμενων έναντι της κρατικής εξουσίας τόσο κατά το ουσιαστικό τους περιεχόμενο, όσο και κατά τον τρόπο άσκησής τους¹⁹⁹. Η συνταγματική κατοχύρωση αυτών των κανόνων δικαίου με ηθικό θα λέγαμε υπόβαθρο, τα οποία χαρακτηρίζονται ατομικά δικαιώματα, εγγυώνται την ανάδειξη της ατομικότητας του ανθρώπου και αποσκοπούν στην αποτροπή εξάλειψης και αφομοίωσης του από ένα ολοκληρωτικό κράτος και μάλιστα ο συγκεκριμένος όρος τείνει να τονίσει την έμφυτη ανθρώπινη ατομικότητα που κινδυνεύει έναντι

¹⁹³ Βλ. Ακριβοπούλου Χ. και Ανθόπουλος Χ., Διοικητικό Δίκαιο, όπ. π. (υποσημ. 102), σελ. 112

¹⁹⁴ Βλ. Τζέμος Β., «Γενική θεωρία θεμελιωδών δικαιωμάτων και πρωτογενές ενωσιακό δίκαιο», 2018, σελ. 211, http://www.publiclawjournal.com/docs/2018/2_3/2018_3_2_3_tzemos.pdf

¹⁹⁵ Βλ. Χρυσόγονος Κ., «Ατομικά και κοινωνικά δικαιώματα», 4η έκδ., 2017, εκδ. Σακκουλα, Αθήνα, σ. 84

¹⁹⁶ Βλ. Ακριβοπούλου Χ. και Ανθόπουλος Χ., Διοικητικό Δίκαιο, όπ. π. (υποσημ. 102), σελ. 112

¹⁹⁷ Βλ. Τζέμος Β., Θεμελιώδη Δικαιώματα, όπ. π. (υποσημ. 194), σελ. 212

¹⁹⁸ Βλ. Τζέμος Β., όπ. π. (υποσημ. 194), σελ. 211

¹⁹⁹ Βλ. Μαυριάς Κ., «Συνταγματικό Δίκαιο», εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή, 2000, σ. 87

της αυταρχικότητας στην μπορεί να διολισθησει η ασκούμενη κρατική εξουσία²⁰⁰.

Το σύγχρονο κράτος δικαίου σημαίνει ότι η διαπνεόμενη από τη φιλελεύθερη ιδεολογία στις σχέσεις πολίτη και κράτους έννομη τάξη αναγνωρίζει δικαιώματα στον μεν και περιορίζει τις εξουσίες του δε²⁰¹. Από την άλλη πλευρά μπορούμε να δεχτούμε ότι: «οι θεωρίες του κοινωνικού συμβολαίου ερείδονται στην θεμελιακή παραδοχή ότι οι άνθρωποι ως μέλη μιας κοινωνίας εκχωρούν μέρος της ελευθερίας τους στους εκάστοτε θεσμικά κρατούντες με στόχο το κοινό συμφέρον και την πρόοδο της κοινωνίας»²⁰². Στη θεωρία, το κράτος δικαίου εδράζεται στην υπεροχή των θεμελιωδών δικαιωμάτων έναντι των δημοσίων εξουσιών και των ιδιωτικών πηγών ισχύος, κάτι που αντανakλάται στην ιδέα της πρωταρχίας των θεμελιωδών δικαιωμάτων κατά την επίλυση των συγκρούσεων που ανακύπτουν μεταξύ αυτών και των δημοσίων πολιτικών ή των δημοσίων συμφερόντων²⁰³. Στην πράξη, σαφώς, η προστασία των ανθρώπινων δικαιωμάτων προσκρούει σε σειρά εγγενών προβλημάτων.

Θεσμική αναφορά στην ανάγκη προστασίας των θεμελιωδών δικαιωμάτων σε ευρωπαϊκό επίπεδο έχουμε στο προοίμιο της Ενιαίας Ευρωπαϊκής Πράξης (1986)²⁰⁴ και στο άρθρο ΣΤ παρ. 2 της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση (ΣυνθΕΕ) σε καθεστώς ισχύος της Συνθήκης του Μάαστριχτ (1992) βάσει του οποίου: «Η Ένωση σέβεται τα θεμελιώδη δικαιώματα, όπως κατοχυρώνονται με την Ευρωπαϊκή Σύμβαση για την Προστασία των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου και των Θεμελιωδών Ελευθεριών, που υπογράφηκε στη Ρώμη στις 4 Νοεμβρίου 1950, και όπως προκύπτουν από τις κοινές συνταγματικές παραδόσεις των κρατών μελών, ως γενικές αρχές του κοινοτικού δικαίου»²⁰⁵. Η εξέλιξη της ΕΕ υπερτονίζει την αναγκαιότητα προστασίας των ατομικών δικαιωμάτων, αφού όσο περισσότερο ελέγχεται η οικονομία τόσο συχνότερα θίγονται ατομικά δικαιώματα και συμφέροντα και έτσι η αναφορά στην προστασία της οικονομικής ελευθερίας και των διαφόρων εκφάνσεών της, όπως η οικονομική ισότητα και η οικονομική δικαιοσύνη ήρθε στο προσκήνιο κατά την εποχή του κοινωνικού, παρεμβατικού κράτους²⁰⁶.

Ξεχωριστή αναφορά είναι σκόπιμο να γίνει στον Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της ΕΕ, η κατάρτιση του οποίου στην συγκέντρωση των δικαιωμάτων που προστατεύονται υπό της Ευρωπαϊκής Σύμβασης Ανθρώπινων Δικαιωμάτων του Συμβουλίου της Ευρώπης του 1950 έχει αποκρυσταλλωθεί νομολογιακά από τις κρίσεις του ΕΔΔΑ. Ο Χάρτης κατέστη νομικά δεσμευτικός από τη θέση σε ισχύ της Συνθήκης της Λισαβόνας τον Δεκέμβριο του 2009, αναγνωρίστηκε ως πρωτογενές ευρωπαϊκό δίκαιο ισότιμο με τη ΣυνθΕΕ και τη ΣυνθΛΕΕ και εξισορρόπησε σε ένα

200 Βλ. Δαγτόγλου, όπ. π. (υποσημ. 141), σελ. 5-6

201 Βλ. Μαυριάς Κ., όπ. π. (υποσημ. 199), σελ. 88

202 Βλ. Τζέμος Β., όπ. π. (υποσημ. 194), σελ. 212

203 Βλ. Τζέμος Β., όπ. π. (υποσημ. 194), σελ. 214-215

204 Βλ. Ενιαία Πράξη Ευρωπαϊκής Ένωσης, eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=CELEX:11986U/TXT

205 Βλ. άρθρο ΣΤ παρ. 2 ΣυνθΕΕ, eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=CELEX:11992M/TXT

206 Βλ. Δαγτόγλου, όπ. π. (υποσημ. 141), σελ. 51-56

βαθμό το κοινωνικοπολιτικό στοιχείο με το οικονομικό²⁰⁷. Στο μέρος που μας απασχολεί στην παρούσα εργασία ειδική μνεία θα πρέπει να γίνει στο άρθρο 7: «Σεβασμός της ιδιωτικής και οικογενειακής ζωής» και στο άρθρο 8: «Προστασία των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα» του κεφ. ΙΙ. του Χάρτη²⁰⁸.

Στο πλαίσιο αυτό γίνεται κατανοητό, ότι η εφαρμογή της θεωρίας προάσπισης των θεμελιωδών δικαιωμάτων βρίσκει σαφή εφαρμογή στη φορολογική μεταχείριση των υποκειμένων, καθώς η φορολογική νομοθεσία δεν επιτρέπεται να προβαίνει σε δυσανάλογη και αδικαιολόγητη προσβολή των δικαιωμάτων αυτών κατά τη διοικητική φορολογική διαδικασία, κάτι που επιτρέπει την επίκληση σεβασμού των ατομικών δικαιωμάτων εκ μέρους των φορολογουμένων²⁰⁹.

3.2. Η προστασία των δικαιωμάτων των φορολογουμένων

Κατά τη διαδικασία ανταλλαγής φορολογικού ενδιαφέροντος πληροφοριών μεταξύ των κρατών εγείρονται προβληματισμοί αναφορικά με τους κινδύνους που ελλοχεύουν για τα θεμελιώδη, ανθρώπινα και τα συνταγματικώς κατοχυρωμένα δικαιώματα των φορολογουμένων, λόγω της αναγκαιότητας έγκαιρης και ακριβούς πρόσβασης και χρήσης των φορολογικών πληροφοριών. Τα κράτη μέλη της ΕΕ εξασφαλίζουν ένα πολυεπίπεδο σύστημα προστασίας των δικαιωμάτων των φορολογουμένων αρχικά σε εθνικό επίπεδο, μέσω συνταγματικών εγγυήσεων και ακολούθως σε ενωσιακό επίπεδο μέσω των εξασφαλίσεων που θέτει ο ΧΘΔΕΕ και η ΕΣΔΑ δεδομένης της επικύρωσης της από όλα τα κράτη μέλη²¹⁰.

Αναμφιβόλως, οι αναδυόμενες προκλήσεις και η εντεινόμενη συζήτηση γύρω από το ζήτημα οδήγησαν στην πρόταση εκ μέρους του ΟΟΣΑ έκδοσης Χάρτη Φορολογουμένων, ο οποίος καλύπτει αφενός τα δικαιώματα των φορολογουμένων, όπως το δικαίωμα πληροφόρησης, ακρόασης, προσφυγής, ιδιωτικότητας, εμπιστευτικότητας και απορρήτου, διασφάλισης προσωπικών δεδομένων, ορθής καταβολής φόρου και αφετέρου περιλαμβάνει το σύνολο των υποχρεώσεων τους, όπως η υποχρέωση ειλικρίνειας, συνεργασίας, έγκαιρης παροχής πληροφορίας και εμπρόθεσμης πληρωμής φορολογικών οφειλών²¹¹. Η υιοθέτηση Χάρτη δικαιωμάτων ενισχύει το δικαίωμα της βεβαιότητας του φορολογούμενου, καθώς οι τελευταίοι ενημερώνονται εγκαίρως για τις συνέπειες που επισύρουν οι πράξεις ή οι παραλείψεις τους, ενδυναμώνει την εμπιστοσύνη του φορολογούμενου απέναντι στη φορολογική διοίκηση και εξισορροπεί την

207 Βλ. Τζέμος Β., όπ. π. (υποσημ. 194), σελ. 216

208 Βλ. άρθρα 7 και 8 ΧΘΔΕΕ, Χάρτης των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της ΕΕ - Ευρωπαϊκή Επιτροπή (europa.eu)

209 Βλ. Πανταζόπουλος Π. όπ. π. (υποσημ. 148), σελ. 193-194

210 Βλ. Πέρρου Α., όπ. π. (υποσημ. 56), σελ. 188

211 Βλ. Σαββαΐδου Α. και Βασιλάκη Α., «Αντιμετώπιση της διεθνούς φοροαποφυγής και φορολογική αβεβαιότητα», εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2023, σ. 23

εξουσιαστική σχέση ανάμεσα στα προαναφερόμενα μέρη²¹². Στην κατεύθυνση της περαιτέρω προάσπισης των δικαιωμάτων των φορολογουμένων, το 2016 δημοσιεύθηκε από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή ο Ευρωπαϊκός Κώδικας Φορολογουμένων, στη βάση δημιουργίας ενός προτύπου κατευθυντηρίων γραμμών και βέλτιστων διοικητικών πρακτικών, ο οποίος χωρίς να αποτελεί δεσμευτικό εργαλείο περιλαμβάνει ειδικές στρατηγικές στο πεδίο αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής και πρότυπο συμπεριφοράς, που δύναται να εφαρμόζουν οι φορολογούμενοι και οι αρμόδιες φορολογικές αρχές σε ενωσιακό επίπεδο²¹³.

Σε διεθνές επίπεδο γεννάται το ερώτημα κατά πόσον το υπάρχον διεθνές νομικό πλαίσιο ανταλλαγής πληροφοριών καθίσταται προστατευτικό, καθώς η απουσία κατάλληλου διεθνούς προτύπου νομικής προστασίας αποτελεί κίνητρο ώστε τα κράτη να προβαίνουν σε παραβίαση δικαιωμάτων κατά τη διαδικασία ανταλλαγής φορολογικών πληροφοριών²¹⁴. Το αυξανόμενο ενδιαφέρον προς την κατεύθυνση της αναγκαιότητας προστασίας του φορολογούμενου εκφράστηκε μέσω του Εγχειριδίου του 2003 του ΟΟΣΑ αναφορικά με τη Σημείωση περί των δικαιωμάτων και των υποχρεώσεων των φορολογουμένων²¹⁵. Στο παραπάνω έγγραφο, ανάγεται ως ιδιαιτέρως σημαντικό το δικαίωμα των φορολογουμένων στη μυστικότητα, χωρίς να γίνεται ειδική αναφορά στην προστασία των προσωπικών δεδομένων, η οποία αποτελεί θεμελιώδες δικαίωμα βάσει του πρωτογενούς δικαίου της ΕΕ.

Ως μία γενικότερη θεώρηση θα λέγαμε ότι το δικαίωμα σεβασμού στην ιδιωτικότητα και εμπιστευτικότητα και στην προστασία των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα είναι αλληλένδετα. Η προστασία των φορολογουμένων δύναται, λοιπόν, να εξεταστεί υπό το πρίσμα της γενικότερης προστασίας των ανθρωπίνων δικαιωμάτων με στόχο την επανάκτηση της ισορροπίας ανάμεσα στην αποτελεσματική διαδικασία ανταλλαγής πληροφοριών και στην αποδοτική προστασία των δικαιωμάτων.

Όπως έχει ήδη αναφερθεί, σε ευρωπαϊκό επίπεδο η προστασία των ανθρωπίνων δικαιωμάτων κατοχυρώνεται με την ΕΣΔΑ, η οποία υπεγράφη το 1950 από το Συμβούλιο της Ευρώπης. Με τη Συνθήκη της Λισαβόνας με ημερομηνία ισχύς την 1η Δεκεμβρίου 2009, προσχώρησε στην ΕΣΔΑ η ΕΕ και το 2013 οριστικοποιήθηκε το σχέδιο συμφωνίας προσχώρησης²¹⁶. Η Σύμβαση αποτελεί διεθνή συνθήκη προάσπισης των ανθρωπίνων δικαιωμάτων και σεβασμού των θεμελιωδών ελευθεριών στην Ευρώπη, στην οποία μετέχουν οι 47 χώρες του Συμβουλίου της Ευρώπης, 27 εκ των οποίων είναι μέλη της ΕΕ. Η σημασία της αναγνωρίζεται και στο άρθρο 6 παρ. 3 της ΣυνθΕΕ όπου ορίζεται ότι: *«Τα θεμελιώδη δικαιώματα, όπως*

²¹² Βλ. Σαββαΐδου Α. και Βασιλάκη Α., όπ. π. (υποσημ. 211), σελ. 25

²¹³ Βλ. Σαββαΐδου Α. και Βασιλάκη Α., όπ. π. (υποσημ. 211), σελ. 27-31

²¹⁴ Βλ. Grigalashvili M., όπ. π. (υποσημ. 74), p. 11

²¹⁵ Βλ. OECD, *«Taxpayers' Rights and Obligations»*, Paris: Centre for Tax Policy and Administration, 2003, Microsoft Word - FINAL Taxpayers Rights and Obligations issd to CFA April 2- (oecd.org)

²¹⁶ Βλ. ΕΣΔΑ στο [European Convention on Human Rights \(coe.int\)](http://European Convention on Human Rights (coe.int))

κατοχυρώνονται από την Ευρωπαϊκή Σύμβαση για την Προάσπιση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου και των Θεμελιωδών Ελευθεριών και όπως απορρέουν από τις κοινές συνταγματικές παραδόσεις των κρατών μελών, αποτελούν μέρος των γενικών αρχών του δικαίου της Ένωσης»²¹⁷ και παραλλήλως, οι ευρωπαίοι φορολογούμενοι απολαύουν και τις εγγυήσεις του ισχύοντος από την 1η Δεκεμβρίου 2009 ΧΘΔΕΕ.

Σε γενικές γραμμές, η θέση του φορολογούμενου ενισχύεται από την υποχρέωση δέσμευσης των κρατών σε σχέση με την προστασία της ιδιωτικής ζωής και της εμπιστευτικότητας²¹⁸. Αν και υπόκειται υπό συζήτηση το κατά πόσο η ΕΣΔΑ καλύπτει και το φορολογικό πεδίο πέραν των πολιτικών, αστικών και ποινικών υποθέσεων, το γεγονός ότι το ΕΔΔΑ εξετάζει διαφορές που ανακύπτουν από πράξεις δημοσίων αρχών σε θέματα φορολογίας δρα ενισχυτικά της άποψης αυτής²¹⁹.

- **Το δικαίωμα της ιδιωτικότητας, του απορρήτου και της εμπιστευτικότητας**

Κατά τα διαλαμβανόμενα στο άρθρο 8: «Δικαίωμα σεβασμού της ιδιωτικής και οικογενειακής ζωής» της ΕΣΔΑ, το οποίο αντιστοιχεί στο άρθρο 7 του ΧΘΔΕΕ τέσσερις είναι οι τομείς που προστατεύονται έναντι αυθαίρετων παρεμβάσεων δημοσίων αρχών, ήτοι ιδιωτική ζωή, οικογενειακή ζωή, σπίτι και αλληλογραφία²²⁰.

Η ιδιωτικότητα προσδιορίζεται ως το δικαίωμα να κρατά κανείς τις υποθέσεις του μυστικές²²¹, ενώ το δικαίωμα στην εμπιστευτικότητα σημαίνει ότι δεν πρέπει πληροφορίες συνδεδεμένες με ένα πρόσωπο ή μια οντότητα να αποκαλύπτονται σε τρίτους σκοπίμως ή ακουσίως. Βάσει αυτού του δικαιώματος, κατά τη διαδικασία ανταλλαγής πληροφοριών για φορολογικούς σκοπούς θα πρέπει οι πληροφορίες που ανταλλάσσονται να χρησιμοποιούνται και να αποκαλύπτονται μόνο στη βάση της συμφωνίας για την οποία ανταλλάσσονται²²². Ως κύρια απαίτηση ανάγεται οι ανταλλασσόμενες πληροφορίες να αντιμετωπίζονται με τον ίδιο ακριβώς τρόπο που αντιμετωπίζονται τα φορολογικά στοιχεία σε εθνικό επίπεδο. Υπενθυμίζεται ότι στο άρθρο 26 της «Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ», το οποίο αποτελεί τη βάση κατάρτισης των

²¹⁷ Βλ. άρθρο 6 παρ. 3 ΣυνθΕΕ

²¹⁸ Βλ. Debelva F. and Mosquera I., όπ. π. (υποσημ. 20), p. 367

²¹⁹ Βλ. ECHR, «Taxation and the Taxation and the European Convention on Human Rights», 2023, p. p. 14-17, FS_Taxation_ENG (coe.int)

²²⁰ Βλ. άρθρο 8 ΕΣΔΑ :«1. Κάθε πρόσωπο έχει δικαίωμα στον σεβασμό της ιδιωτικής και οικογενειακής ζωής του, της κατοικίας του και της αλληλογραφίας του. 2. Δεν επιτρέπεται παρέμβαση δημόσιας αρχής στην άσκηση αυτού του δικαιώματος, εκτός εάν η εν λόγω παρέμβαση προβλέπεται από τον νόμο και αποτελεί μέτρο, σε μια δημοκρατική κοινωνία, είναι αναγκαίο για την εθνική ασφάλεια, τη δημόσια ασφάλεια, την οικονομική ευημερία της χώρας, την προάσπιση της τάξης και την πρόληψη ποινικών παραβάσεων, την προστασία της υγείας ή της ηθικής, ή την προστασία των δικαιωμάτων και ελευθεριών τρίτων» και άρθρο 7 του ΧΘΔΕΕ, όπ.π. (υποσημ. 209)

²²¹ Βλ. Debelva F. and Mosquera I., όπ.π. (υποσημ. 20), p. 363

²²² Βλ. OECD, «Keeping It Safe: The OECD Guide on the Protection of Confidentiality of Information Exchanged for Tax Purposes», OECD Publishing, 2012, <https://web-archiver.oecd.org/2014-03-13/206532-keeping-it-safe-report.pdf>

επιμέρους διμερών «Διεθνών Συμβάσεων για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας (ΔΣΑΔΦ)», ορίζεται ειδικώς η διασφάλιση της εμπιστευτικότητας της πληροφορίας κατά την ανταλλαγή πληροφοριών, τα πρόσωπα στα οποία η πληροφορία καθίσταται διαθέσιμη και τέλος τους σκοπούς όπου η πληροφορία που συλλέχθηκε μπορεί να χρησιμοποιηθεί. Το γεγονός ότι οι ληφθείσες πληροφορίες αντιμετωπίζονται σύμφωνα με τις εγγυήσεις που θέτει το εκάστοτε εθνικό δίκαιο του κράτους αποδέκτη δεν αποτελεί τον προσφορότερο τρόπο προστασίας των φορολογικών πληροφοριών, λόγω της διαφαινόμενης αναντιστοιχίας του επίπεδου προστασίας μεταξύ των συναλλασσόμενων κρατών²²³.

Αξίζει, να σημειωθεί ότι η προάσπιση του δικαιώματος της ιδιωτικής ζωής για τον φορολογούμενο κρίνεται αρκετές φορές ως σχετική, αρκεί να αναλογιστούμε το εύρος της πληροφορίας που κατέχουν οι φορολογικές αρχές. Το γεγονός ότι τελευταίες έχουν πρόσβαση σε ιδιωτικές δαπάνες, με την επιφύλαξη του μέτρου προσδιορισμού φόρου, συνιστά είδος παρέμβασης στην ιδιωτική ζωή²²⁴. Πιο συγκεκριμένα, ο τεράστιος όγκος πληροφοριών στον οποίο η φορολογική αρχή έχει πρόσβαση προκειμένου για παράδειγμα ο φορολογούμενος να τύχει απαλλαγής φόρου τηρουμένης της αρχής της φορολογικής ισότητας και της φοροδοτικής ικανότητας συνεπάγεται την ανεξέλεγκτη επέκταση γνωστοποίησης ευαίσθητων πληροφοριών, όπως ιατρικά έξοδα, δαπάνες ταξιδιών, στην αποκάλυψη των οποίων προβαίνει εκουσίως ο ίδιος ο φορολογούμενος²²⁵. Όπως ορθά αναφέρει ο Cockfield «η χρήση τεράστιων ποσοτήτων δεδομένων μπορεί να έχει πραγματικό και δυννητικό αντίκτυπο στο δικαίωμα στην εμπιστευτικότητα και στο απόρρητο των φορολογούμενων σε περίπτωση που τα προσωπικά και επιχειρηματικά στοιχεία του μπορεί να χρησιμοποιηθούν για τη δημιουργία ενός λεπτομερούς προφίλ της ταυτότητας ενός ατόμου, συμπεριλαμβανομένων των θρησκευτικών του πεποιθήσεων, των πολιτικών του συμμαχιών και της προσωπικής του συμπεριφοράς»²²⁶.

Προκειμένου να υφίσταται νόμιμος περιορισμός στην άσκηση του δικαιώματος της ιδιωτικότητας, βάσει της παρ. 2 του άρθρου 8 της ΕΣΔΑ θα πρέπει: α) αυτό να προβλέπεται από το νόμο, β) να απαιτείται για να εξασφαλιστεί συγκεκριμένη κοινωνική απαίτηση και γ) να είναι αναγκαίος στο πλαίσιο της δημοκρατικής κοινωνίας²²⁷. Χαρακτηριστική είναι η απόφαση της 7ης Ιουλίου 2015 ΜΝ και λοιποί κατά Σαν Μαρίνο, όπου κρίθηκε ενώπιον του ΕΔΔΑ ότι υπήρξε παραβίαση του δικαιώματος στην ιδιωτική ζωή, καθόσον δεν παρασχέθηκαν εκ μέρους του Σαν Μαρίνο στους προσφεύγοντες αποτελεσματικές διαδικαστικές εγγυήσεις για την προστασία του δικαιώματος της ιδιωτικότητας, καθώς και επαρκής δικαστικός έλεγχος κατά το στάδιο που

²²³ Βλ. Πέρρου Α., όπ. π. (υποσημ. 56), σελ. 216

²²⁴ Βλ. Wöhler V., «Data protection and Taxpayers' Rights: Challenges Created by Automatic Exchange of Information», European and International Tax law and Policy Series., 2018, p. 210

²²⁵ Βλ. Πανταζόπουλος Π., όπ. π. (υποσημ. 148), σελ. 139

²²⁶ Βλ. Grigalashvili M., όπ. π. (υποσημ. 74), p. 20

²²⁷ Βλ. ΕΣΔΑ, όπ. π. (υποσημ. 220)

προηγήθηκε της ανταλλαγής πληροφοριών με τις Ιταλικές αρχές. Συνεπώς, δεν υφίσταντο σχέση ισορροπίας ανάμεσα στην εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος, στο πλαίσιο διακρατικής ανταλλαγής πληροφοριών και του δικαιώματος προστασίας της ιδιωτικής ζωής τους²²⁸.

Προκειμένου να αποσαφηνιστεί περαιτέρω το εν λόγω ζήτημα, κατά την ερμηνεία των Ευρωπαϊκών Δικαστηρίων και να συσχετιστεί με τη διαδικασία ανταλλαγής πληροφοριών κρίνεται σκόπιμη και η αναφορά στην υπόθεση F.S. Κατά Γερμανίας. Εν προκειμένω, ο φορολογούμενος ισχυρίστηκε ότι η συλλογή πληροφοριών και η διαβίβαση των δεδομένων που συλλέχθηκαν δεν ήταν νόμιμες και ειδικώς ότι η ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ φορολογικών αρχών διαφορετικών κρατών αντίκειται στο άρθρο 8 της ΕΣΔΑ. Ο εν λόγω ισχυρισμός απορρίφθηκε στη βάση ότι η ανταλλαγή των πληροφοριών αποτέλεσε πράγματι παρέμβαση στο άρθρο 8 ΕΣΔΑ, αλλά η παρέμβαση κρίθηκε δικαιολογημένη ως εξής: *«(i) σύμφωνα με το νόμο· (ii) λήφθηκε προς το συμφέρον της οικονομικής ευημερίας της χώρας, και με στόχο την πρόληψη του εγκλήματος· και (iii) ήταν απαραίτητη σε μια δημοκρατική κοινωνία για την επίτευξη του εν λόγω σκοπού»*²²⁹. Υπό αυτό το πρίσμα, η ταυτόχρονη εξέταση συλλογικών και ατομικών δικαιωμάτων, η ανάγκη αποφυγής επέκτασης του συλλογικού δικαιώματος σε βάρος του ατομικού και η εξασφάλιση κατά τους τρόπο ορθολογικό και αναλογικό αναδεικνύεται σε σημαντική πρόκληση για τις φορολογικές αρχές²³⁰.

Μία εξίσου σημαντική διάσταση του υπό εξέταση θέματος είναι η έκταση δημοσιοποίησης ευαίσθητων φορολογικών πληροφοριών εκ μέρους τρίτων προσώπων, όπως δικηγόρων, φοροτεχνικών, τραπεζικών ιδρυμάτων, ταμείων καθόσον από την νομολογία δεν προκύπτουν ενδείξεις σαφούς διαφοροποίησης του νομικού πλαισίου σε σχέση με αυτό που καλύπτει τους φορολογούμενους²³¹. Το άρθρο 8 της ΕΣΔΑ καλύπτει το επαγγελματικό απόρρητο δικηγόρων και κατ' επέκταση την πρόσβαση φορολογικών αρχών σε προσωπικό λογαριασμό δικηγόρου στο πλαίσιο διερεύνησης φορολογικής υπόθεσης²³². Επίσης, υπό τον όρο της παρέμβασης στην «κατοικία», καλύπτεται και η έρευνα σε δικηγορικό γραφείο, έδρα εταιρείας, υποκαταστήματα και οι λοιπές εγκαταστάσεις νομικού προσώπου²³³.

Ένα κρίσιμο ζήτημα των τελευταίων ετών που προκαλεί έντονο προβληματισμό κατά τη διαδικασία ανταλλαγής είναι η χρήση παρανόμως αποκτηθέντων πληροφοριών για το οποίο τόσο το ΔΕΕ, όσο και το ΕΔΔΑ έχουν κρίνει πληθώρα σχετικών υποθέσεων. Ενδεικτικά αναφέρουμε την υπόθεση KS και MS κατά Γερμανίας, η οποία αφορούσε σε εξέταση νομιμότητας πράξης καταλογισμού μετά από έρευνα στο σπίτι ενός ζευγαριού ύποπτου για φοροδιαφυγή. Η εν λόγω

²²⁸ Βλ. ΕΔΔΑ, υπόθεση M.N. κ.λ.π. κατά Αγίου Μαρίνου, απόφαση της 7ης Ιουλίου 2015

²²⁹ Βλ. Debelva F. and Diervens N., όπ. π. (υποσημ. 78), p. 217

²³⁰ Βλ. Πέρρου Α., όπ π. (υποσημ. 56), σελ. 194

²³¹ Βλ. Πέρρου Α., όπ π. (υποσημ. 56), σελ. 193

²³² Βλ. Πέρρου Α., όπ π. (υποσημ. 56), σελ. 194 και ΕΔΔΑ, υπόθεση Sommer κατά Γερμανίας, απόφαση της 27ης Απριλίου 2017

²³³ Βλ. ΕΔΔΑ, υπόθεση Lindstrand Partners Advokatybra AB κατά Σουηδίας, απόφαση της 20ης Δεκεμβρίου 2016

διαδικασία ήταν αποτέλεσμα χρήσης πληροφοριών, οι οποίες είχαν περιέλθει σε γνώση των γερμανικών μυστικών υπηρεσιών από πρώην υπάλληλο τραπεζικού ιδρύματος του Λιχτενστάιν τις οποίες και έχει αντιγράψει παρανόμως²³⁴. Το δικαστήριο έκρινε την εν λόγω επέμβαση στο άρθρο 8 της ΕΣΔΑ ως δικαιολογημένη, αφού θεώρησε τις διασφαλίσεις της γερμανικής έννομης τάξης επαρκείς, τα στοιχεία από την τράπεζα ως τα μόνα αποδεικτικά σχετικά για την ενοχή των αιτούντων και τέλος επισήμανε ότι βάσει της πάγιας νομολογίας του Γερμανικού Ομοσπονδιακού Δικαστηρίου δεν υπάρχει απόλυτη απαγόρευση χρήσης κατά την ποινική διαδικασία αποδεικτικών στοιχείων αποκτειθέντων κατά παράβαση δικονομικών κανόνων²³⁵.

Γενικά, από τη θεωρία υποστηρίζεται η περιστολή της έννοια της ιδιωτικότητας κατά το φορολογικό δίκαιο, η οποία εντούτοις είναι πιο συγκεκριμένη στο πλαίσιο της ποινικής και συνταγματικής διαδικασίας και ειδικότερα στον τομέα της αυτόματης ανταλλαγής φορολογικών πληροφοριών, το εν λόγω δικαίωμα περιστέλλεται περαιτέρω λόγω της μη παροχής προς τον φορολογούμενο ορισμένων εγγυήσεων διαδικαστικού χαρακτήρα και στην υιοθέτηση ορισμένων προστατευτικών δικλίδων έναντι της ευρείας και αδιάκριτης ανταλλαγής πληροφοριών²³⁶.

- **Τα δικαιώματα πληροφόρησης – πρόσβασης – διαβούλευσης – επέμβασης**

Διαχρονικά, η μυστικότητα κατά τη φορολογική διοικητική δράση αποτελούσε σημαντικό στοιχείο της άσκησης της κρατικής εξουσίας πανευρωπαϊκά, ωστόσο σήμερα η δημοσιότητα και η διαφανής δράση των διοικητικών οργάνων αποτελεί κατοχυρωμένο κανόνα στενά συνδεδεμένο με την πρόσβαση του ατόμου σε δημόσια πληροφορία και σε διοικητικά έγγραφα²³⁷. Παρόλα αυτά, κατά τη διαδικασία ανταλλαγής πληροφοριών ιδιαίτερος σκεπτικισμός εγείρεται αναφορικά με τον αποκλεισμό του φορολογούμενου από την πληροφόρηση, πρόσβαση και συμμετοχή στη διοικητική διαδικασία, ιδιαίτερος στο πλαίσιο της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών, αφού επικρατεί η πεποίθηση ότι η αναγνώριση δικαιωμάτων συμμετοχής τείνει να υπονομεύει το έργο των φορολογικών αρχών.

Σύμφωνα με έκθεση της Επιτροπής Φορολογικών Υποθέσεων του ΟΟΣΑ τα δικαιώματα συμμετοχής των φορολογουμένων διακρίνονται σε: «α) Δικαιώματα ενημέρωσης/κοινοποίησης β) Δικαιώματα διαβούλευσης γ) Δικαιώματα επέμβασης»²³⁸. Αναλυτικότερα, οι διαδικαστικές αυτές εγγυήσεις ορίζονται ως: α) το δικαίωμα παροχής ενημέρωσης προς τον φορολογούμενο σχετικά με τη διαδικασία ανταλλαγής της πληροφορίας, β) το δικαίωμα συμμετοχής σε υπό εξέλιξη έρευνα

²³⁴ Βλ. ECHR, όπ. π. (υποσημ. 219), p. 16

²³⁵ Βλ. Πέρρου Α., όπ π. (υποσημ. 56), σελ. 207

²³⁶ Βλ. Mazzoni G. and Reuven S., «Taxation and Human Rights: A Delicate Balance», U of Michigan Public Law Research Paper No. 52, 2016, <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2834883>

²³⁷ Βλ. Πανταζόπουλος Π., όπ. π. (υποσημ. 148), σελ. 185-186

²³⁸ Βλ. Θεοχαροπούλου Ε., όπ. π. (υποσημ. 15), σελ. 349

προκειμένου να εντοπιστούν οι εν λόγω πληροφορίες και γ) το δικαίωμα αμφισβήτησης ενώπιον αρμόδιων διοικητικών και δικαστικών αρχών, μέσω της δυνατότητας άσκησης κατάλληλων και αποτελεσματικών ένδικων μέσων και βοηθημάτων, της απόφαση των φορολογικών αρχών να διαβιβάσουν τις σχετικές με αυτών πληροφορίες σε ξένο κράτος²³⁹.

Συνεπώς, επιτρέπεται στον φορολογούμενο να λαμβάνει γνώση των ανταλλασσόμενων πληροφοριών και να αμφισβητεί διοικητικά και δικαστικά τη νομιμότητα της διαδικασίας πριν την αποστολή των πληροφοριών, να προσφεύγει κατά παράνομων πράξεων ή παραλείψεων των φορολογικών αρχών και σε περίπτωση αθέμιτης χρήσης τους να μπορεί να υπερασπιστεί τον εαυτό του σε μεταγενέστερο χρόνο, λαμβάνοντας βέβαια υπόψη τον περιοριστικό χαρακτήρα των ανωτέρω σε σχέση με τη αυτόματη ανταλλαγή πληροφορίας και την περιοδική αποστολή τους που καταλαμβάνει μεγάλες κατηγορίες φορολογουμένων²⁴⁰. Σε διεθνές επίπεδο υποστηρίζεται ότι ακόμα και οι μαζικές πληροφορίες δύναται να υπόκεινται σε αξιολόγηση διοικητικής φύσης, καθώς και να εξετάζεται κατά πόσον η διαδικασία αυτή εκθέτει σε κίνδυνο τα δικαιώματα των φορολογουμένων. Κατά μια άλλη άποψη, υποστηρίζεται ότι θα πρέπει να υιοθετηθεί προς όφελος του φορολογούμενου το δικαίωμα πρόσβασης του στους φορολογικούς φακέλους στοιχείων που βρίσκονται στην κατοχή των δημόσιων φορολογικών αρχών και να αναγνωριστεί το δικαίωμα άσκησης προσφυγών όταν ανακύψει ζήτημα παραβίασης εμπιστευτικότητας κρίσιμων και ευαίσθητων πληροφοριών²⁴¹.

Ειδικότερα, το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης, της αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας και της χρηστής απονομής δικαιοσύνης θεμελιώνεται και σε υπερεθνικό νομικό επίπεδο στο άρθρο 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ, όπου θεωρείται προεχόντως διάσταση της δίκαιης δίκης και δεσμεύουσα κάθε «δικαστηρίου», ενώ τυγχάνει εφαρμογής και σε διοικητικές αρχές οι οποίες επιβάλλουν κυρώσεις και ποινές που συνιστούν «κατηγορία ποινικής φύσης».²⁴² Αντιστοίχως, έχουν θεσπιστεί και ως θεμελιώδη δικαιώματα τόσο στο άρθ. 41 παρ. 2 του ΧΘΔΕΕ, όπου προβλέπεται το δικαίωμα κάθε προσώπου σε προηγούμενη ακρόαση (στ. α') από κοινού με το δικαίωμα πρόσβασης στον διοικητικό φάκελο (στ. β') και την υποχρέωση αιτιολόγησης των διοικητικών αποφάσεων (στ. γ')²⁴³ πριν την επιβολή κυρώσεων και γενικότερα λήψης ατομικών δυσμενών

²³⁹ Βλ. Τζαναβάρη Ν., όπ. π. (υποσημ. 12), σελ. 33-34

²⁴⁰ Βλ. Θεοχαροπούλου Ε., όπ. π. (υποσημ. 15), σελ. 350-351

²⁴¹ Βλ. Θεοχαροπούλου Ε., όπ. π. (υποσημ. 15), σελ. 351

²⁴² Βλ. άρθρο 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ: «Κάθε πρόσωπο έχει δικαίωμα η υπόθεσή του να δικαστεί δίκαια, δημόσια και εντός λογικής προθεσμίας από ανεξάρτητο και αμερόληπτο δικαστήριο που λειτουργεί νόμιμα, το οποίο θα αποφασίσει είτε ως προς αμφισβητήσεις για τα αστικής φύσης δικαιώματα και υποχρεώσεις του είτε για το βάσιμο κάθε εναντίον του κατηγορίας ποινικής φύσης. Η απόφαση πρέπει να εκδοθεί δημόσια, η είσοδος όμως στην αίθουσα των συνεδριάσεων μπορεί να απαγορευτεί για τον Τύπο και το κοινό για όλη ή μέρος της διάρκειας της δίκης προς το συμφέρον της ηθικής, της δημόσιας τάξης ή της εθνικής ασφάλειας σε δημοκρατική κοινωνία, όταν αυτό ενδείκνυται από τα συμφέροντα των ανηλίκων ή της ιδιωτικής ζωής των διαδίκων, ή στον απολύτως αναγκαίο βαθμό που κρίνει το δικαστήριο, όταν η δημοσιότητα θα μπορούσε υπό ειδικές συνθήκες να βλάψει τα συμφέροντα της δικαιοσύνης»

²⁴³ Βλ. Κουβαράς, όπ. π. (υποσημ. 157), σελ. 9

μέτρων, στο πλαίσιο της άσκησης με τρόπο νόμιμο και χρηστό της εκτελεστικής λειτουργίας²⁴⁴, όσο και στο άρθρο 47 περί χρηστής απονομής δικαιοσύνης²⁴⁵.

Έχει ενδιαφέρον το γεγονός, ότι τα οριζόμενα στην DAC1 περί διοικητικής συνεργασίας θεωρείται ότι δεν παρέχουν αποτελεσματικά εργαλεία προστασίας δικαιωμάτων συμμετοχής των φορολογουμένων, ούτε προάγουν εγγυήσεις επ'αυτών και για την πληρέστερη κατανόηση κρίνεται σκόπιμη η αναφορά στην υπόθεση Sabou. Η εν λόγω υπόθεση αποτελεί την πρώτη, όπου το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο έθεσε στην κρίση του τα δικαιώματα των φορολογουμένων στο πλαίσιο της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής. Στην υπόθεση αυτή οι φορολογικές αρχές κράτους μέλους δεν ενημέρωσαν τον κ. Sabou αναφορικά με την αίτηση συνδρομής που υπέβαλαν προς φορολογικές αρχές άλλου κράτους μέλους με αποτέλεσμα τη μη δυνατότητα διατύπωσης ερωτημάτων εκ μέρους του, καθώς και χρήσης του θεμελιώδους δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης²⁴⁶. Σύμφωνα με την απόφαση του ΕΔΔΑ δεν υπήρχε υποχρέωση ενημέρωσης του φορολογούμενου περί των ανταλλασσόμενων πληροφοριών και επιβεβαιώθηκε η ελλιπής προστασία στο πεδίο της φορολογίας, αφού κρίθηκε πως η προϋπάρχουσα της Οδηγίας 2011/16/ΕΕ, Οδηγία 77/799/ΕΟΚ δεν απένειμε ειδικά δικαιώματα στους φορολογούμενους, λειτουργούσε συντονιστικά στη διασυνοριακή μεταφορά πληροφοριών και η διασφάλιση του δικαιώματος δίκαιης δίκης εναπόκειτο στην εσωτερική νομοθεσία του εκάστοτε κράτους²⁴⁷. Το δικαστήριο εκφράζει σαφώς, ότι στόχος της Οδηγίας είναι ο συντονισμός των διαδικασιών που διέπουν τη συνεργασία μεταξύ των φορολογικών αρχών και ταυτόχρονα δηλώνει ότι τα κράτη μέλη μπορούν να παρέχουν στους φορολογούμενους το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης ή και της εμπλοκής στο στάδιο της εξέτασης μαρτύρων σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην εθνική τους νομοθεσία²⁴⁸. Το δικαστήριο έκρινε επιπρόσθετα ότι ο φορολογικός έλεγχος είναι μείζονος σημασίας και η εκ των προτέρων γνωστοποίηση των ερευνών και της ανταλλαγής πληροφοριών θέτει εν κινδύνω την αποτελεσματικότητα του²⁴⁹.

Σχετικά πρόσφατα και σε συνέχεια της έκδοσης της απόφασης για την υπόθεση Berlioz²⁵⁰ το

²⁴⁴ Βλ. Τζεμος Β., όπ. π., Σύνομη κακοδιοίκηση, (υποσημ. 191), σελ. 101

²⁴⁵ Βλ. άρθρο 47 ΧΘΔΕΕ: «1. Κάθε πρόσωπο έχει δικαίωμα στην αμερόληπτη, δίκαιη και εντός εύλογου προθεσμίας εξέταση των υποθέσεών του από τα θεσμικά και λοιπά όργανα και τους οργανισμούς της Ένωσης. 2. Το δικαίωμα αυτό περιλαμβάνει ιδίως: α) το δικαίωμα κάθε προσώπου σε προηγούμενη ακρόαση πριν να ληφθεί ατομικό μέτρο εις βάρος του, β) το δικαίωμα κάθε προσώπου να έχει πρόσβαση στον φάκελό του, τηρουμένων των νόμιμων συμφερόντων της εμπιστευτικότητας και του επαγγελματικού και επιχειρηματικού απορρήτου, γ) την υποχρέωση της διοίκησης να αιτιολογεί τις αποφάσεις της. 3. Κάθε πρόσωπο έχει δικαίωμα στην αποκατάσταση εκ μέρους της Ένωσης της ζημίας που του προξένησαν τα θεσμικά όργανα ή οι υπάλληλοί της κατά την άσκηση των καθηκόντων τους, σύμφωνα με τις γενικές αρχές που είναι κοινές στα δίκαια των κρατών μελών. 4. Κάθε πρόσωπο μπορεί να απευθύνεται στα θεσμικά όργανα της Ένωσης σε μία από τις γλώσσες των Συνθηκών και πρέπει να λαμβάνει απάντηση στην ίδια γλώσσα»

²⁴⁶ Βλ. ΕΔΔΑ, υπόθεση Sabou 22.10.2013, C-276/12

²⁴⁷ Βλ. Πέρρου Α., όπ. π. (υποσημ. 56), σελ. 209

²⁴⁸ Βλ. Grigalashvili Μ, όπ. π. (υποσημ. 74), p. 15

²⁴⁹ Βλ. Πέρρου Α., όπ. π. (υποσημ. 56), σελ. 210

²⁵⁰ Βλ. ΔΕΕ, υπόθεση Berlioz Investment Fund SA κατά Directeur de l'administration des Contributurs directes, απόφαση της 16ης Μαΐου 2017

2017 παρατηρείται μια στροφή της νομολογίας των ευρωπαϊκών Δικαστηρίων υπέρ της μεγαλύτερης προστασίας των δικαιωμάτων των φορολογουμένων στο πλαίσιο ανταλλαγής πληροφοριών²⁵¹. Βάσει της κρίσης του δικαστηρίου στην υπόθεση *Berlioz* αποτελεί γενική αρχή δικαίου της ΕΕ η προστασία φυσικού ή νομικού προσώπου από αυθαίρετη παρέμβαση δημόσιων οργάνων στην ιδιωτική σφαίρα των δραστηριοτήτων του. Κατ' εφαρμογή του άρθρου 47 του Χάρτη, περί πραγματικής προσφυγής και αμερόληπτου δικαστηρίου, αναγνωρίστηκε το δικαίωμα όπου επέτρεπε στο πρόσωπο από το οποίο ζητήθηκαν πληροφορίες να αμφισβητήσει το κύρος της αίτησης χωρίς παρόλα αυτά να έχει πλήρη πρόσβαση στο φάκελο στοιχείων, βάσει της παρ. 2 του άρθρου 20 της DAC1, περί χρήσης τυποποιημένων εντύπων²⁵².

Συμπερασματικά, θα λέγαμε ότι βασιζόμενοι στην πρακτική γίνεται αποδεκτή η υιοθέτηση της ανταλλαγής πληροφοριών για φορολογικούς σκοπούς ως μιας διοικητικής διαδικασίας, εφόσον αναγνωρίζονται στον φορολογούμενο δικαιώματα συμμετοχής.

• Η προστασία των προσωπικών δεδομένων

Δεδομένου ότι οι πληροφορίες για φορολογικούς σκοπούς αποτελούν μία ιδιαίτερη κατηγορία δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα, αφού η πρόσβαση σε αυτές δύναται να αποκαλύψει στοιχεία σχετιζόμενα με την οικογενειακή κατάσταση, την κουλτούρα, ακόμα και την υγεία του φορολογούμενου καθίστανται δικαιολογημένοι οι φόβοι που εκφράζονται διεθνώς και συνδέονται με ενδεχόμενη παραβίαση προστατευτικών διατάξεων, πρωτίστως κατά τη διαδικασία αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών.

Στο πλαίσιο ανταλλαγής πληροφοριών, η προστασία των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα αποτελεί θεμελιώδες δικαίωμα, το οποίο τελεί υπό την εγγύηση διαφόρων εργαλείων, όπως των εθνικών συνταγμάτων, της ΕΣΔΑ, του ΧΘΔΕΕ, καθώς και της ΣυνθΕΕ²⁵³. Το δικαίωμα της προστασίας των προσωπικών δεδομένων αναφέρεται ρητώς στο άρθρο 16 της ΣυνθΛΕΕ²⁵⁴, καθώς και στον ΧΘΔΕΕ και συγκεκριμένα στο άρθρο 8²⁵⁵. Αξίζει να επισημανθεί ότι, η προστασία

²⁵¹ Βλ. Πέρρου Α., όπ. π. (υποσημ. 56), σελ. 211

²⁵² Βλ. Πέρρου Α., όπ. π. (υποσημ. 56), σελ. 212

²⁵³ Βλ. Grigalashvili M, όπ. π. (υποσημ. 78), p. 20

²⁵⁴ Βλ. άρθρο 16 ΣυνθΛΕΕ: «1. Κάθε πρόσωπο έχει δικαίωμα προστασίας των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα που το αφορούν. 2. Το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο, αποφασίζοντας σύμφωνα με τη συνήθη νομοθετική διαδικασία, θεσπίζουν τους κανόνες σχετικά με την προστασία των φυσικών προσώπων έναντι της επεξεργασίας δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα από τα θεσμικά και λοιπά όργανα και τους οργανισμούς της Ένωσης, καθώς και από τα κράτη μέλη κατά την άσκηση δραστηριοτήτων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης, και σχετικά με την ελεύθερη κυκλοφορία των δεδομένων αυτών. Η τήρηση των κανόνων αυτών υπόκειται στον έλεγχο ανεξάρτητων αρχών.»

²⁵⁵ Βλ. άρθρο 8 ΧΘΔΕΕ: «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 δικαιούται να έχει πρόσβαση στα συλλεχθέντα τα δεδομένα που το αφορούν και να επιτυγχάνει τη διόρθωσή τους. 3. Ο σεβασμός των κανόνων αυτών υπόκειται στον έλεγχο ανεξάρτητης αρχής.»

των προσωπικών δεδομένων εξελίχθηκε σε ξεχωριστό δικαίωμα βασισμένο σε ειδική νομοθεσία και νομολογία με έρεισμα το άρθρο 8 της ΕΣΔΑ²⁵⁶. Αν και στην ίδια τη Σύμβαση δεν γίνεται ρητή αναφορά στην προστασία τους, λαμβάνοντας υπόψη την πρακτική του ΕΔΔΑ γίνεται κατανοητό ότι αυτή ανάγεται στη σφαίρα προστασίας της ιδιωτικής ζωής²⁵⁷, καλύπτοντας ταυτόχρονα ένα ευρύ φάσμα καταστάσεων, σχετιζόμενων με το άρθρο 10 της Σύμβασης, όπως το ενδεχόμενο υπονόμησης της ελευθερίας της έκφρασης²⁵⁸. Στο σημείο αυτό κρίνεται σκόπιμο να αναφερθούμε στην υπόθεση Satakunnan Markkinaporssi Oy και Satamedia Oy κατά Φινλανδίας, όπου από το ΕΔΔΑ κρίθηκε στην προκειμένη περίπτωση, ότι η δημοσίευση από το περιοδικό σε ακατέργαστη και αμετάβλητη μορφή φορολογικών δεδομένων δεν προστατεύεται από την ελευθερία της έκφρασης, ακόμα και εάν έγινε στο πλαίσιο διαλόγου για θέματα που εμπíπτουν στο δημόσιο συμφέρον²⁵⁹.

Ακόμα ένα εργαλείο για την προστασία των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα με προεκτάσεις και στο πεδίο ανταλλαγής φορολογικών πληροφοριών είναι ο Γενικός Κανονισμός 2016/679 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 27ης Απριλίου 2016 «για την προστασία των φυσικών προσώπων έναντι της επεξεργασίας των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα και για την ελεύθερη κυκλοφορία των δεδομένων αυτών και την κατάργηση της οδηγίας 95/46/ΕΚ (Γενικός Κανονισμός για την Προστασία Δεδομένων)», ο οποίος με ισχύ την 25 Μαΐου του 2018 αντικατέστησε την Οδηγία 95/46/ΕΚ²⁶⁰. Σημειώνεται, ότι στην εσωτερική νομοθεσία ο ΓΚΠΔ εφαρμόζεται βάσει των οριζόμενων στον ν. 4624/2019, ο οποίος ρυθμίζει και συναφή ζητήματα στο σκέλος της προστασίας των δεδομένων²⁶¹. Όπως τονίζεται στην αιτιολογική του νόμου η παγκοσμιοποίηση σε συνδυασμό με την εντεινόμενη τεχνολογική εξέλιξη υποβοήθησαν την αθρόα χρήση και ανταλλαγή προσωπικών δεδομένων φυσικών προσώπων εκ μέρους ιδιωτικών και δημόσιων οντοτήτων σε πρωτοφανή κλίμακα με αποτέλεσμα την ανάγκη υιοθέτησης ενός ισχυρού και συνεκτικού νομικού πλαισίου προκειμένου: «να ενισχυθούν η ασφάλεια δικαίου και η πρακτική ασφάλεια για τα φυσικά πρόσωπα, τους οικονομικούς παράγοντες και τις δημόσιες αρχές»²⁶².

Ειδικότερα, παραθέτουμε τις «Αρχές που διέπουν την επεξεργασία δεδομένων προσωπικού

²⁵⁶ Βλ. Πέρρου Α., όπ. π. (υποσημ. 56), σελ. 190

²⁵⁷ Βλ. Wöhrer V. όπ. π. (υποσημ. 224), p. 200

²⁵⁸ Βλ. Πέρρου Α., όπ. π. (υποσημ. 56), σελ. 190

²⁵⁹ Βλ. ΕΔΔΑ, υπόθεση Satakunnan Markkinaporssi Oy και Satamedia Oy κατά Φινλανδίας, απόφαση της 27ης Ιουνίου 2017

²⁶⁰ Βλ. Κανονισμός (ΕΕ) 2016/679 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 27ης Απριλίου 2016 «για την προστασία των φυσικών προσώπων έναντι της επεξεργασίας των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα και για την ελεύθερη κυκλοφορία των δεδομένων αυτών και την κατάργηση της οδηγίας 95/46/ΕΚ (Γενικός Κανονισμός για την Προστασία Δεδομένων)»

²⁶¹ Βλ. Ν. 4624/2019: «Αρχή Προστασίας Δεδομένων Προσωπικού Χαρακτήρα, μέτρα εφαρμογής του Κανονισμού (ΕΕ) 2016/679 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 27ης Απριλίου 2016 για την προστασία των φυσικών προσώπων έναντι της επεξεργασίας δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα και ενσωμάτωση στην εθνική νομοθεσία της Οδηγίας (ΕΕ) 2016/680 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 27ης Απριλίου 2016 και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ 137 Α/29-8-2019)

²⁶² Βλ. Αιτιολογική του ν. 4624/2019, σελ. 1-2

χαρακτήρα» του άρθρου 5 του ΓΚΠΔ, ως κατωτέρω: α) η υποβολή των δεδομένων θα πρέπει να διενεργείται με σεβασμό ως προς την αρχή της διαφάνειας του υποκειμένου και στη βάση θεμιτής και σύννομης επεξεργασίας (*«νομιμότητα, αντικειμενικότητα και διαφάνεια»*), β) δεν θα πρέπει να υποβάλλονται σε περαιτέρω επεξεργασία με τρόπο μη συμβατό ως προς τους νόμιμους, ειδικά καθορισμένους και ρητά αναφερόμενους σκοπούς για τους οποίους αρχικά συλλέχθηκαν (*«περιορισμός του σκοπού»*), γ) η επεξεργασία τους θα πρέπει να περιορίζεται στον σκοπό για τον οποίο αποτέλεσαν αντικείμενο συλλογής και ως εκ τούτου τα δεδομένα θα πρέπει να είναι κατάλληλα και συνυφασμένα του σκοπού (*«ελαχιστοποίηση των δεδομένων»*), δ) η ακρίβεια, η λήψη εύλογων μέτρων για διόρθωση και διαγραφή ανακριβών στοιχείων και η επικαιροποίηση τους είναι απαραίτητη (*«ακρίβεια»*), ε) η περίοδος αποθήκευσης τους θα πρέπει να περιορίζεται αποκλειστικά εντός του απαραίτητου για την επεξεργασία χρονικού διαστήματος και υπό μορφή που εξασφαλίζει την ταυτοποίηση του υποκειμένου. Η επέκταση της διάρκειας αποθήκευσης/αρχαιοθέτησης συνάδει μόνο για σκοπούς ερευνητικούς ή δημοσίου συμφέροντος υπό την αίρεση τήρησης οργανωτικών και κατάλληλων τεχνικών μέτρων (*«περιορισμός της περιόδου αποθήκευσης»*), στ) η εγγυημένη ασφάλεια ως προς την επεξεργασία δεδομένων θεωρείται επιβεβλημένη, όπως και η προστασία τους έναντι της απώλειας, φθοράς, καταστροφής, παράνομης ή άνευ εξουσιοδότησης επεξεργασίας ως αποτέλεσμα χρήσης οργανωτικών ή τεχνικών μέτρων (*«ακεραιότητα και εμπιστευτικότητα»*)²⁶³. Επιπρόσθετα, η *«Νομιμότητα της επεξεργασίας»* του άρθρου 6 εξασφαλίζεται, μεταξύ άλλων, με την παροχή της συναίνεσης του υποκειμένου των δεδομένων ως προς την επεξεργασία αυτών για έναν ή περισσότερους συγκεκριμένους σκοπούς. Σημειώνεται, ότι ο ΓΚΠΔ έχει εφαρμογή στα φυσικά πρόσωπα, ενώ τα νομικά πρόσωπα εξαιρούνται του πεδίου εφαρμογής του και τα δικαιώματα προστασίας δεδομένων που συνδέονται με τα δεύτερα καλύπτονται μόνο κατά τον βαθμό όπου οι πληροφορίες αφορούν φυσικά πρόσωπα.

Αναφορικά με τον Κανονισμό εγείρονται αιτιάσεις σχετικά με το κατά πόσο μπορεί να εφαρμοστεί αποτελεσματικά στο πλαίσιο της φορολογικής διαδικασίας, καθώς η πρόσβαση των φορολογικών αρχών στα προσωπικά δεδομένα εμπίπτει στο άρθρο 23, βάσει του οποίου είναι δυνατός ο περιορισμός του δικαιώματος, όταν συνιστά αναγκαίο και αναλογικό μέτρο υπέρ της διασφάλισης του συμφέροντος της Ένωσης ως συνόλου ή μεμονωμένου μέλους της, υπό την αίρεση σεβασμού των θεμελιωδών δικαιωμάτων²⁶⁴. Βάσει των ανωτέρω σαφώς και η επεξεργασία δεδομένων δεν απαγορεύεται, αλλά επιτρέπεται υπό ορισμένες προϋποθέσεις και συνθήκες, οι οποίες θα πρέπει να αποσαφηνιστούν προκειμένου να οριοθετηθεί εντός της διαδικασίας ανταλλαγής πληροφοριών σε σχέση με τα προσωπικά δεδομένα.

Αξίζει να επισημανθεί ότι στο κεφ. ΙΙΙ όπου αναφέρονται τα *«Δικαιώματα του υποκειμένου*

²⁶³ Βλ. Άρθρο 5 ΓΚΠΔ, όπ. π. (υποσημ. 260)

²⁶⁴ Βλ. Πέρρου Α., όπ. π. (υποσημ. 56), σελ. 191

των δεδομένων» προβλέπονται επιπλέον δικαιώματα πληροφόρησης και ενημέρωσης του υποκειμένου υπό τον όρο τήρησης της διαφάνειας, όπως και η δυνατότητα των κρατών να επιβάλλουν εθνικούς περιορισμούς στην εμβέλεια των κανόνων προστασίας των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα, προς όφελος του οικονομικού συμφέροντος του κράτους σε φορολογικό επίπεδο. Όμως αυτός ο περιορισμός δεν θα πρέπει αντιβαίνει, καταρχάς, τις ατομικές ελευθερίες και τα θεμελιώδη δικαιώματα και θα πρέπει να σέβεται την αρχή της αναλογικότητας, ήτοι να συνιστά αναλογικό και αναγκαίο μέτρο διασφάλισης του σκοπού στο πλαίσιο του κράτος δικαίου²⁶⁵. Στο φορολογικό σκέλος, θα λέγαμε ότι η οικονομική ευημερία της χώρας προτάσσεται ως η πιο σημαντική και κοινή αιτιολόγηση περιορισμού του δικαιώματος της ιδιωτικότητας²⁶⁶.

Στο πλαίσιο της ελληνικής νομολογίας η απόφαση 2934/2017 του ΣΤΕ είναι πρωτεύουσας σημασίας και βάσει αυτής για την πρόσβαση του φορολογικού ελέγχου σε πληροφορίες που προκύπτουν από τραπεζικούς λογαριασμούς δεν απαιτείται η στοιχειοθέτηση εύλογης υπόνοιας διάπραξης φοροδιαφυγής από τον φορολογούμενο, καθώς αυτές καλύπτουν προσωπικά δεδομένα μη ευαίσθητα και μη χρήζοντα αυξημένης προστασίας και ως εκ τούτου το ατομικό δικαίωμα προστασίας της ιδιωτικής ζωής υπαναχωρεί προς όφελος του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος²⁶⁷.

Σύμφωνα με τη Γνωμοδότηση του Ευρωπαϊού Επόπτη Προστασίας Δεδομένων, η οποία διατυπώθηκε στο Συμβούλιο για τη διοικητική συνεργασία «η τρέχουσα πρόταση αποτελεί σαφές παράδειγμα έλλειψης ευαισθητοποίησης για την προστασία των δεδομένων αφού το ζήτημα της προστασίας έχει σχεδόν πλήρως αγνοηθεί, λαμβάνοντας υπόψη ότι το άρθρο 8 του Χάρτη είναι αφιερωμένο στην προστασία των προσωπικών δεδομένων. Γενικότερα, οι αυξημένες εξουσίες που αποδίδονται στις φορολογικές αρχές για την επιβολή της φορολογικής νομοθεσίας θα πρέπει να εξισορροπούνται με την αναγνώριση των θεμελιωδών δικαιωμάτων του φορολογούμενου»²⁶⁸. Επιπρόσθετα, η επεξεργασία των προσωπικών δεδομένων προκειμένου να πληροί τα κριτήρια της αναλογικότητας, να είναι καλά ισορροπημένη σε σχέση με τον επιδιωκόμενο σκοπό και να μην υπερβαίνει τα αναγκαία όρια για την επίτευξη του νόμιμου σκοπού είναι απαραίτητο να ευθυγραμμίζεται με τις προστατευτικές προς αυτήν διατάξεις²⁶⁹.

Όπως έχει ειπωθεί σε προηγούμενο κεφάλαιο, τόσο η DAC1, όσο και το άρθρο 26 του Μοντέλου του ΟΟΣΑ (2017) επιτρέπουν στα συμβαλλόμενα κράτη τη χρήση ανταλλασσόμενων πληροφοριών υπό ορισμένες προϋποθέσεις και για μη φορολογικούς σκοπούς, όπως ποινικές υποθέσεις. Ωστόσο, όπως ήδη αναφέρθηκε, οι εγγυήσεις προστασίας των προσωπικών δεδομένων

²⁶⁵ Βλ. Κεφ III ΓΚΠΔ, όπ. π. (υποσημ. 260)

²⁶⁶ Βλ. Wöhrer V., όπ. π. (υποσημ. 224), p. 222

²⁶⁷ Βλ. ΣΤΕ, απόφαση 2934/2017

²⁶⁸ Βλ. Wöhrer V., όπ. π. (υποσημ. 224), p. 200

²⁶⁹ Βλ. Wöhrer V., όπ. π. (υποσημ. 224), p. 413

θέτουν φραγμούς ως προς τη συλλογή και την ανταλλαγή φορολογικών στοιχείων, αλλά και τη χρήση τους αποκλειστικά για τον σκοπό για τον οποίο συλλέχθησαν τα δεδομένα, καθώς και χρονικούς περιορισμούς ως προς τη διατήρησή τους.

Ένα θέμα το οποίο έχει επίσης απασχολήσει το ΕΔΔΑ, σχετιζόμενο με πληροφορίες που περιέχουν προσωπικά δεδομένα είναι η διαδικτυακή δημοσιοποίηση προσωπικών στοιχείων οφειλετών του δημοσίου στην οποία είχαν καταφύγει φορολογικές αρχές κράτους μέλους. Πρόκειται για την υπόθεση L.B. κατά Ουγγαρίας, η οποία λόγω της σπουδαιότητας της παραπέμφθηκε στη μείζονα σύνθεση του ΕΔΔΑ και σύμφωνα με την οποία στις 27 Ιανουαρίου 2016 η ουγγρικές αρχές δημοσίευσαν σε διαδικτυακή λίστα «μεγάλων φορολογικών οφειλετών», βάσει σχετικής φορολογικής νομοθεσίας πληροφορίες φορολογουμένου στις οποίες περιέχονταν προσωπικά δεδομένα, όπως όνομα και διεύθυνση κατοικίας τα οποία εν συνεχεία αναπαρήχθησαν από διαδικτυακό μέσο ενημέρωσης ως «ο εθνικός χάρτης των παραβατών φορολογικών υποχρεώσεων»²⁷⁰. Στην πρόσφατη απόφαση του ΕΔΔΑ της 9ης Μαρτίου 2023 κρίθηκε ότι υπήρξε παραβίαση του άρθρου 8 της ΕΣΔΑ και ειδικότερα ότι δόθηκε ελάχιστη ή καθόλου προσοχή στην προστασία των προσωπικών δεδομένων, αφού δεν συνυπολογίστηκε το αρνητικό ενδεχόμενο κακής χρήσης τους από το ευρύ κοινό, λαμβάνοντας υπόψη την παγκόσμια εμβέλεια του διαδικτύου²⁷¹.

- **Το φορολογικό απόρρητο**

Το φορολογικό απόρρητο συνδέεται με την εχεμύθεια που πρέπει να διέπει τα όργανα της φορολογικής διοίκησης με απώτερο σκοπό την εγκαθίδρυση κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και φορολογικής διοίκησης²⁷². Γενικά, συνιστά αμυντικό ατομικό δικαίωμα του φορολογούμενου, καθόσον λειτουργεί ως αντίβαρο στις έντονα επεμβατικές αρμοδιότητες της φορολογικής διοίκησης και καλύπτει το σύνολο των μη δημοσιοποιημένων εκουσίως στοιχείων και πληροφοριών που περιλαμβάνονται στον φορολογικό του φάκελο και τηρούνται σε γνώση της φορολογικής διοίκησης²⁷³.

Δημιουργήθηκε ως αντίβαρο στο καθήκον του φορολογούμενου να αποκαλύπτει στις φορολογικές αρχές κρίσιμα στοιχεία της οικονομικής του δραστηριότητας τα οποία μπορεί να συνδέονται με προσωπικές και οικογενειακές σχέσεις με στόχο την εδραίωση κλίματος εμπιστοσύνης και εμπιστευτικότητας και εγγύηση ότι οι αρχές δεν θα προβούν, άνευ σοβαρού

²⁷⁰ Βλ. Πέτρου Α., *όπ. π.*, (υποσημ. 56), σελ. 230

²⁷¹ Βλ. ΕΔΔΑ (Grand Chamber), L.B. V Hungary, απόφαση της 9ης Μαρτίου 2023

²⁷² Βλ. Φορτσάκης Θ. και Τσουρουφλης Α., *όπ. π.*, (υποσημ. 31), σελ. 477

²⁷³ Βλ. Κατρινάκης Γ., «*Το φορολογικό απόρρητο: δικαιολόγηση και όρια άρσης του*», Συνήγορος 148/2021, σελ. 27-28, www.pwc.com/gr/en/Άρθρο_Φορολογικό_απόρρητο_Συνήγορος

λόγου, σε διαμοιρασμό αυτών²⁷⁴. Ακριβέστερα, σύμφωνα με το άρθρο 21 του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024), τα κρατικά όργανα που είναι επιφορτισμένα με την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας, έχουν υποχρέωσή τήρησης υπηρεσιακής εχεμύθειας²⁷⁵. Μολαταύτα, το φορολογικό απόρρητο μπορεί να καμφθεί, όπου προβλέπεται περιοριστικά από τη νομοθεσία, όπως κατά τη διερεύνηση αδικήματος, άσκησης δίωξης, εκδίκασης αστικής, ποινικής, φορολογικής υπόθεσης με διάδικο το Δημόσιο, φορέα Γενικής Κυβέρνησης, αλλοδαπές φορολογικές αρχές, κατ' εφαρμογή διεθνών συμβάσεων²⁷⁶.

Δεδομένης της πρόσβασης των φορολογικών αρχών σε εμπιστευτικές πληροφορίες οι οποίες αποκαλύπτονται οικειοθελώς από τον φορολογούμενο, η τήρηση του φορολογικού απορρήτου καθίσταται επιβεβλημένη από τις συνταγματικά αναγνωρισμένες αρχές του σεβασμού του κράτους δικαίου, της προστασίας της αξίας του ανθρώπου και της ελεύθερης ανάπτυξης της προσωπικότητας του²⁷⁷. Άλλωστε, τηρουμένης της αρχής της ισοδυναμίας, σε όλες τις έχουσες υπερνομοθετική ισχύ Διμερείς Διεθνείς Συμβάσεις περί Αποφυγής της Διπλής Φορολογίας, που έχει συνάψει η Ελλάδα και οι οποίες σχετίζονται με τη διαδικασία ανταλλαγής πληροφοριών ορίζεται ότι όλες οι ληφθείσες πληροφορίες θεωρούνται απόρρητες ομοίως με τις συλλεχθείσες σύμφωνα με την εσωτερική νομοθεσία του εκάστοτε συμβαλλόμενου κράτους. Πράγματι, τόσο στον ν. 4153/2013, όσο και στον ν. 4428/2016 υπάρχουν διατάξεις περί φορολογικού απορρήτου και η αδυναμία συμμόρφωσης φορολογικής αρχής συμβαλλόμενου κράτους ως προς την εμπιστευτικότητα και τη διασφάλιση δεδομένων είναι σημαίνουσα και δύναται να οδηγήσει στην αναστολή της διαδικασίας ανταλλαγής πληροφοριών²⁷⁸. Η δε Οδηγία 2014/107/ΕΕ αναφορικά με την υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών για φορολογικούς σκοπούς, ορίζει ότι οι φορολογικές αρχές των κρατών της Ένωσης είναι επιφορτισμένες με την ευθύνη ανάπτυξης απαιτούμενων συστημάτων και διασφάλισης της ασφάλειας του κοινού δικτύου επικοινωνιών (CCN), ενώ επιφορτίζονται με την ευθύνη αναφοράς σε κάθε πρόσωπο του οποίου τα προσωπικά δεδομένα ή τα δεδομένα ιδιωτικού βίου παραβιάστηκαν²⁷⁹.

Αξίζει να τονιστεί, ότι η παραβίαση του φορολογικού απορρήτου εκ μέρους των δημοσίων υπαλλήλων και των υπαλλήλων ΝΠΔΔ συνιστά πειθαρχικό παράπτωμα βάσει των οριζόμενων στο άρθρο 21 παρ. 8 του ΚΦΔ, το οποίο μπορεί να επιφέρει την οριστική παύση από την Υπηρεσία,

²⁷⁴ Βλ. Πανταζόπουλος Π., όπ. π., (υποσημ. 148), σελ. 93-94

²⁷⁵ Βλ. άρθρο 21 ΚΦΔ: «Πρόσωπα που είναι ή έχουν διατελέσει υπάλληλοι της Φορολογικής Διοίκησης και εν γένει του Υπουργείου Οικονομικών ή συνδέονται ή συνδέονταν με οποιαδήποτε σχέση εργασίας ή έργου με αυτά, καθώς και οποιοδήποτε πρόσωπο, στο οποίο έχουν ή είχαν ανατεθεί αρμοδιότητες ή καθήκοντα της Φορολογικής Διοίκησης οφείλουν να τηρούν ως απόρρητα όλα τα στοιχεία και πληροφορίες φορολογουμένων, τα οποία περιήλθαν σε γνώση τους κατά την άσκηση των καθηκόντων τους...»

²⁷⁶ Βλ. άρθρο 21 ΚΦΔ, όπ. π. (υποσημ. 275)

²⁷⁷ Βλ. άρθρα 2 παρ. 1 και 5 παρ. 1 και 25 παρ. 1 εδ. α' Συντ.

²⁷⁸ Βλ. Κατρινάκης Γ., όπ. π., (υποσημ. 273), σελ. 29

²⁷⁹ Βλ. άρθρο 1.4 Οδηγίας 2014/107/ΕΕ

βάσει του «Κώδικα Κατάστασης Δημοσίων Πολιτικών Διοικητικών Υπαλλήλων και Υπαλλήλων Ν.Π.Δ.Δ.» (ν. 3528/2007)²⁸⁰. Αδιαμφισβήτητα η υπόθεση κατ' εξακολούθησης διαρροής προσωπικών δεδομένων συναρτώμενων με το φορολογικό προφίλ εκατομμυρίων Ελλήνων, κατά το χρονικό διάστημα 2000 – 2012 από τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών και η παράνομη χρήση και επεξεργασία τους από ιδιωτικές επιχειρήσεις συλλογής και διαχείρισης πληροφοριών, μάρκετινγκ, πληροφορικής και λογισμικού αποτέλεσε απόδειξη της τρωτότητας του φορολογικού απορρήτου²⁸¹.

Επιλογικά, γίνεται κατανοητό ότι το φορολογικό απόρρητο πρέπει να εφαρμόζεται σε αντιστοιχία με τη σημασία των θεμελιωδών δικαιωμάτων και ο περιορισμός της εμβέλειάς του, ο οποίος επιχειρείται διαχρονικά μέσω πρόβλεψης πληθώρας εξαιρέσεων, θα πρέπει να σταθμίζεται από επιτακτικούς λόγους δημοσίου συμφέροντος. Για την ακρίβεια, θα πρέπει να επιδιώκεται, μέσω τοποθέτησης των ορίων άρσης του, η εξισορρόπηση των παραπάνω και όχι η καταστρατήγηση του. Κατά την ανταλλαγή πληροφοριών για φορολογικούς σκοπούς και σύμφωνα με της αρχή της ασφάλειας δικαίου επιβάλλεται η σαφή εξειδίκευση εκ μέρους του νομοθέτη, του δημοσίου συμφέροντος προκειμένου να δικαιολογείται η κάμψη του φορολογικού απορρήτου, καθώς και η έκταση της επεξεργασίας των απόρρητων πληροφοριών και στοιχείων των φορολογουμένων.

4. Η προστασία των δικαιωμάτων των φορολογουμένων

4.1. Σύμφωνα με το άρθρο 26 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ

Όπως αναλύθηκε παραπάνω, βασικό θέμα που πραγματεύεται το άρθρο 26 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ και των ερμηνευτικών αυτού σχολίων είναι η αποτελεσματικότητα της διαδικασίας ανταλλαγής πληροφοριών και δευτερευόντως λαμβάνεται υπόψη η θέση του φορολογούμενου²⁸². Είναι αλήθεια, ότι στο πλαίσιο του εν λόγω άρθρου η «έννοια της πληροφoρίας εκλαμβάνεται με ευρύτητα», αφού οποιαδήποτε προβλέψιμα συναφής πληροφορία μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο ανταλλαγής²⁸³. Εντούτοις, όπως έχει παραπάνω αναλυθεί, η αναφορά στην «προβλέψιμα σχετική» πληροφορία της παρ.1 του άρθρου 26, προστατεύει τους φορολογούμενους, καθώς δεν επιτρέπει την καταφυγή των συμβαλλομένων κρατών σε αλιευτικές μεθόδους, δηλαδή σε αναζήτηση στερούμενων με τον σκοπό συνάφειας πληροφοριών και στην προσπάθεια πρόσβασης σε ασύνδετες και μη σχετικές πληροφορίες που αφορούν σε φορολογικές υποθέσεις

²⁸⁰ Βλ. Φορτσάκης Θ. και Τσουρουφλής Α., όπ. π, (υποσημ. 31), σελ. 478

²⁸¹ Βλ. Κατρινάκης Γ., όπ. π, (υποσημ. 273), σελ. 27

²⁸² Βλ. Grigalashvili M, όπ. π. (υποσημ. 78), p. 11

²⁸³ Βλ. Τζαναβάρη Ν., όπ. π, (υποσημ. 12), σελ. 50

συγκεκριμένου προσώπου²⁸⁴. Η εν λόγω διάταξη θα λέγαμε ότι προστατεύει τα δικαιώματα των φορολογουμένων και ταυτοχρόνως αποτρέπει τον τεράστιο όγκο αιτημάτων και τις διοικητικές επιβαρύνσεις που αυτές συνεπάγονται για το κράτος στο οποίο απευθύνεται η αίτηση²⁸⁵.

Αναντίρρητα, σαφή διασφάλιση του φορολογούμενου αποτελεί η παρ. 2 του άρθρου 26, κατά την οποία το αιτούν κράτος δεσμεύεται από υποχρέωση εμπιστευτικότητας αναφορικά με τις πληροφορίες που έλαβε από το συμβαλλόμενο κράτος στο οποίο απευθύνεται η αίτηση²⁸⁶. Εκτός από αυτό, η παρ. 2 παρέχει περαιτέρω προστασία, καθώς βάσει των συμφωνημένων: «*οι πληροφορίες που λαμβάνονται σύμφωνα με την παρ. 1 από ένα συμβαλλόμενο κράτος αντιμετωπίζονται ως απόρρητες με τον ίδιο τρόπο που αυτές συλλέγονται βάσει του εσωτερικού δικαίου αυτού του κράτους...*»²⁸⁷. Χρειάζεται επίσης να υπενθυμίσουμε, ότι οι πληροφορίες μπορούν να γνωστοποιηθούν μόνο σε διοικητικά όργανα, καθώς και πρόσωπα που φέρουν σχετική αρμοδιότητα στο πεδίο της φορολογικής διαδικασίας ή στην εκδίκαση προσφυγών σχετικών με τη φορολογική διαδικασία. Εξάλλου, η παραβίαση του απορρήτου των υπό ανταλλαγή πληροφοριών συνεπάγεται ποινικές και διοικητικές κυρώσεις στους εμπλεκόμενους, τηρουμένης της εθνικής νομοθεσίας του συμβαλλόμενου κάθε φορά κράτους και υπογραμμίζεται η δυνατότητα άρσης της υποχρέωσης παροχής πληροφορίας στην περίπτωση όπου ανακύψει σοβαρή αμφιβολία συνδεδεμένη με την διασφάλιση του απορρήτου από έτερο συμβαλλόμενο κράτος²⁸⁸. Γίνεται φανερό, ότι η υποχρέωση ανταλλαγής φορολογικών πληροφοριών από τις κρατικές οντότητες, σε καμία περίπτωση, δεν ερμηνεύεται ως επιβολή λήψης μέτρων ή παροχής αντίθετων προς την κείμενη νομοθεσία και τη διοικητική πρακτική τους πληροφοριών.

Βάσει των παραπάνω θα λέγαμε ότι αποτελεί κοινό τόπο ότι τα οριζόμενα στο άρθρο 26 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ, τα οποία δρουν συμπληρωματικά των σχετικών ρυθμίσεων του εθνικού δικαίου των συμβαλλόμενων κρατών θέτουν τα εχέγγυα του απορρήτου και παρέχουν ένα ελάχιστο επίπεδο προστασίας στους φορολογούμενους.

4.2. Σύμφωνα με την Οδηγία 2011/16/ΕΕ

Η ευρωπαϊκή Οδηγία 2011/16/ΕΕ για τη διοικητική συνεργασία περιέχει διατάξεις που αποσκοπούν την προστασία των δικαιωμάτων των φορολογουμένων. Όπως στην παρ. 1 του άρθρου 16: «*Οι πληροφορίες που κοινοποιούνται μεταξύ κρατών μελών υπό οιαδήποτε μορφή δυνάμει της*

²⁸⁴ Βλ. Τζαναβάρη Ν., όπ. π. (υποσημ. 12), σελ. 51

²⁸⁵ Βλ. Debelva F. and Diepvens N., «*Exchange of Information. An Analysis of the Scope of Article 26 OECD Model and Its Requirements: In Search for an Efficient but Balanced Procedure*», INTERTAX, Volume 44, Issue 4, 2016 Kluwer Law International BV, The Netherlands, p. 301, <https://www.academia.edu/>

²⁸⁶ Βλ. Debelva F. and Diepvens N., The Evolution of the Exchange of Information, όπ. π. (υποσημ. 78), p. 216

²⁸⁷ Βλ. article 26, OECD, «*Articles of the Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital*», <https://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf>

²⁸⁸ Βλ. Τζαναβάρη Ν., όπ. π. (υποσημ. 12), σελ. 54

παρούσας οδηγίας καλύπτονται από την υποχρέωση τήρησης του υπηρεσιακού απορρήτου και χαίρουν της προστασίας που παρέχεται σε παρόμοιες πληροφορίες δυνάμει της εθνικής νομοθεσίας του κράτους μέλους που τις έλαβε». Επιπλέον, όπως αναφέρεται στο άρθρο 25 της DAC1 όλες οι πληροφορίες θα πρέπει να ανταλλάσσονται βάσει της Οδηγίας για την Προστασία Δεδομένων Προσωπικού χαρακτήρα και συγκεκριμένα: «κάθε ανταλλαγή πληροφοριών δυνάμει της παρούσας οδηγίας υπόκειται στις εκτελεστικές διατάξεις της οδηγίας 95/46/EK»²⁸⁹. Υπενθυμίζουμε ότι η Οδηγία 95/46/EK καταργήθηκε από τον ΓΚΠΔ.

Η θέση του φορολογούμενου σε ενωσιακό επίπεδο ενισχύεται από την Οδηγία 2014/107/ΕΕ (DAC2), βάσει της οποίας: «τα Δηλώντα Χρηματοπιστωτικά Ιδρύματα και οι αρμόδιες αρχές κάθε κράτους μέλους θεωρούνται υπεύθυνοι επεξεργασίας για τους σκοπούς της οδηγίας 95/46/EK»²⁹⁰. Αυτό σημαίνει πως τα προσωπικά δεδομένα, όπως προαναφέρθηκε πρέπει να υποβάλλονται σε νόμιμη επεξεργασία, να συλλέγονται για συγκεκριμένους, σαφείς και νόμιμους σκοπούς και να μην υπόκεινται σε περαιτέρω επεξεργασία για ασυμβίβαστο με αυτούς σκοπούς. Επιπρόσθετα, θα πρέπει να υπάρχει επαρκής σχέση του λόγου για τον οποίο συλλέγονται, να είναι επικαιροποιημένα και ακριβή και να λαμβάνεται κάθε απαραίτητο μέτρο προκειμένου τα συλλεχθέντα ανακριβή ή ελλιπή στοιχεία να διαγράφονται ή να διορθώνονται. Ακόμα θα πρέπει να διατηρούνται σε μορφή όπου επιτρέπει την ταυτοποίηση των υποκειμένων τους για διάστημα όχι μεγαλύτερο του αναγκαίου που απαιτείται για τον σκοπό για τον οποίον συλλέχθηκαν²⁹¹.

Κοντολογίς, το άρθρο 25 της DAC1 και ο ΓΚΠΔ θα πρέπει συνδυαστικά να θεωρούνται ως απαραίτητη νομική βάση σε ευρωπαϊκό επίπεδο για τα δικαιώματα των φορολογουμένων, ωστόσο, ο Κανονισμός καλύπτει μόνο τα φυσικά πρόσωπα και δεν επιδρά σε αυτά με νομική προσωπικότητα.

5. Κίνδυνοι που εγκυμονούν για τους φορολογούμενους κατά την ανταλλαγή πληροφοριών

Όπως διαπιστώνει κανείς από τα προαναφερόμενα τα τρέχοντα εργαλεία για την ανταλλαγή πληροφοριών δεν προσφέρουν αποτελεσματικό πλέγμα προστασίας για τα δικαιώματα των φορολογουμένων, καθώς σοβαρά προβλήματα ανακύπτουν και οι εγγυήσεις που περιλαμβάνονται στο άρθρο 26 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ και στην Οδηγία 2011/16/ΕΕ δεν είναι αρκετές. Κατά το παρελθόν, μόνο οι φορολογικές αρχές των κρατών και υπό αυστηρό καθεστώς εμπιστευτικότητας μπορούσαν να λαμβάνουν πληροφορίες. Σήμερα, τεράστιος όγκος ψηφιοποιημένων πληροφοριών δύναται να διαμοιραστεί σε άλλες μη φορολογικές οντότητες στο πλαίσιο διερεύνησης, λόγου χάρη, ποινικών υποθέσεων. Το γεγονός αυτό καθιστά αβέβαιο το κατά πόσο αυτές οι οντότητες έχουν επίσης αυστηρή υποχρέωση τήρησης εχεμύθειας με κίνδυνο έναντι

²⁸⁹ Βλ. Debelva F. and Mosquera I., όπ. π. (υποσημ. 20), p. 368

²⁹⁰ Βλ. άρθρο 1 παρ. 5 Οδηγίας 2014/107/ΕΕ

²⁹¹ Βλ. Grigalashvili M., όπ. π. (υποσημ. 74), p. 14

της ιδιωτικότητας, εμπιστευτικότητας και της προστασία των προσωπικών δεδομένων²⁹²

Θα αποτελούσε παράλειψη να μην αναφερθούμε και στο νομικό κενό που παρουσιάζεται από την απουσία αναφοράς στα δικαιώματα συμμετοχής του φορολογούμενου, καθότι δεν προβλέπεται ρητώς σε κανένα από τα θεσμοθετημένα εργαλεία. Υπενθυμίζεται, ότι τέτοια δικαιώματα, όπως το δικαίωμα ειδοποίησης, το δικαίωμα διαβούλευσης και το δικαίωμα παρέμβασης αποτελούν μέσα επιρροής κατά την όλη διαδικασία και διαδικαστικές εγγυήσεις ζωτικής σημασίας για τον φορολογούμενο. Κρίνεται σκόπιμη η αντιμετώπιση της όλης διαδικασίας όχι ως στείρα συλλογή στοιχείων, καθώς η απουσία υιοθέτησης των ανωτέρω διαδικαστικών δικαιωμάτων δύναται να θεωρηθεί παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης το οποίο κατοχυρώνεται συνταγματικώς²⁹³. Στα ερμηνευτικά σχόλια του ΟΟΣΑ επί του άρθρου 26, όπως προστέθηκε το 2005, υποδεικνύονται τα πλεονεκτήματα από την εμπλοκή του φορολογούμενου στην διαδικασία ανταλλαγής πληροφοριών και με αφετηρία αυτό διαφαίνεται ότι η άσκηση αυτών των δικαιωμάτων ενδέχεται αφενός να δράσει αποτρεπτικά προς την αποφυγή σφαλμάτων σχετικών λόγου χάρη με την ταυτοποίηση προσώπου και αφετέρου υποβοηθητικά υπέρ της διαδικασίας ανταλλαγής πληροφοριών²⁹⁴. Γίνεται, επομένως, εύκολα αντιληπτό ότι η μη άσκηση των εν λόγω δικαιωμάτων οδηγεί σε πολλές περιπτώσεις σε ανταλλαγή ανακριβών ή εσφαλμένων στοιχείων που εν τέλει δυσχεραίνουν την όλη διαδικασία.

Με δεδομένο τα παραπάνω δεν εκπλήσσει το γεγονός ότι παρά το ότι η εσωτερική νομοθεσία ενός κράτους μπορεί να προάγει την προστασία των δικαιωμάτων συμμετοχής, παρατηρείται η τάση τα κράτη να απεμπολούν αυτές τις εγγυήσεις κατά την αυθόρμητη ή κατόπιν αιτήματος ανταλλαγής πληροφοριών προκειμένου να συμμορφωθούν με τις αιτιάσεις της αναφοράς του «Παγκόσμιου Φόρουμ για τη διαφάνεια και την ανταλλαγή πληροφοριών για φορολογικούς σκοπούς»²⁹⁵. Σε ενωσιακό επίπεδο και αναφερόμενοι αρχικά στο άρθρο 8 της ΕΣΔΑ δεν προβλέπεται ρητώς η άσκηση δικαιωμάτων συμμετοχής του υποκειμένου, καθώς δεν αποτελεί κρίσιμη απαίτηση των οριζόμενων στο εν λόγω άρθρο. Παρόλα αυτά, η ύπαρξη και ο σκοπός των διαδικαστικών εγγυήσεων αποτελεί αποφασιστικό κριτήριο στο πλαίσιο τήρησης της αρχής της αναλογικότητας κατά το ΕΔΔΑ²⁹⁶.

Εκείνο που έχει ιδιαίτερη σημασία είναι η διεύρυνση της έννοιας της «εύλογης συνάφειας», η οποία σηματοδοτείται και από την πρόσφατη νομολογία του ΔΕΕ. Στην απόφαση του 2020 Λουξεμβούργο κατά Β και λοιπών το δικαστήριο δέχτηκε ότι ένα αίτημα πληροφοριών δεν στερείται οποιαδήποτε προβλέψιμη συνάφεια, εφόσον σε αυτό αναφέρεται η ταυτότητα

²⁹² Βλ. Debelva F. and Mosquera I., *Privacy and Confidentiality*, όπ. π. (υποσημ. 20), p. 366

²⁹³ Βλ. Xavier Oberson, «*International Exchange of Information in tax matters, towards global transparency*», Edward Elgar Publishing, Cheltenham, Northampton, 2015, p. p. 238-242

²⁹⁴ Βλ. Debelva F. and Diepvens N., όπ. π. (υποσημ. 78), p. 216

²⁹⁵ Βλ. Grigalashvili M., όπ. π. (υποσημ. 74), p. 27

²⁹⁶ Βλ. Wöhler V., όπ. π. (υποσημ. 224), p. 386

προσώπου που κατέχει τις πληροφορίες, η ταυτότητα του υπό έρευνα φορολογούμενου, η περίοδος που καταλαμβάνει η έρευνα και αφού αφορά συμβάσεις, τιμολογήσεις και πληρωμές οι οποίες, ακόμα και εάν δεν αναφέρονται επακριβώς, καθορίζονται βάσει κριτηρίων αναγόμενων στο ότι συνήφθησαν από τα παραπάνω πρόσωπα κατά την προσδιορισμένη περίοδο²⁹⁷

Συνοψίζοντας, μπορούμε να επαναλάβουμε ότι η απουσία υφιστάμενου διεθνούς πλαισίου προστασίας των δικαιωμάτων των φορολογούμενων κατά την ανταλλαγή πληροφοριών, συνεπάγεται διαφοροποίηση του επιπέδου προστασίας και άμεση εξάρτηση από την εγχώρια νομοθεσία των εμπλεκόμενων κρατών.

6. Οι δυνατότητες του φορολογούμενου σε συνέχεια του φορολογικού ελέγχου

Στο σημείο αυτό κρίνεται αναγκαία η αναφορά μας στις δυνατότητες που κατέχει ο Έλληνας φορολογούμενος μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου προς προάσπιση των δικαιωμάτων του και σύμφωνα με τα οριζόμενα στον πρόσφατο κυρωμένο «*Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας*» (ν. 5104/2024). Βάσει λοιπόν του άρθρου 33 του ΚΦΔ οι αρμόδιες φορολογικές αρχές οφείλουν καταρχάς μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου να κοινοποιήσουν στον φορολογούμενο έγγραφες διαπιστώσεις, καθώς και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου²⁹⁸. Πριν την έκδοση οριστικής πράξης και εντός διαστήματος είκοσι (20) ημερών εκ της αρχικής κοινοποίησης ο ενδιαφερόμενος έχει τη δυνατότητα έγγραφης διατύπωσης γνώμης επί των αποτελεσμάτων του ελέγχου. Η εκ νέου κοινοποιούμενη οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου εκδίδεται εντός ενός μήνα από την ημέρα παραλαβής των καταγεγραμμένων απόψεων του φορολογούμενου και στηρίζεται στα διαλαμβανόμενα στοιχεία και γεγονότα της έκθεσης ελέγχου.

Σε συνέχεια της διοικητικής διαδικασίας και σε περίπτωση όπου ο φορολογούμενος αμφισβητεί πράξη αρμόδιου φορολογικού οργάνου δύναται να προβεί στην άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης αρμόδιας φορολογικής υπηρεσίας, εντός διαστήματος τριάντα (30) ημερών και σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 72 του ΚΦΔ²⁹⁹. Σε διάστημα όχι πέραν των επτά (7) ημερών η ανωτέρω υπηρεσία αποστέλλει την ενδικοφανή προσφυγή και τις απόψεις της επί αυτής στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η τελευταία οφείλει να αποφανθεί σχετικώς μέσα σε εκατόν είκοσι (120) ημέρες, καθώς διατηρεί και το δικαίωμα κλήσης του υπόχρεου προς ακρόαση. Επισημαίνεται ότι, στο στάδιο αυτό ο προσφεύγων διαθέτει τη δυνατότητα προσκόμισης νέων στοιχείων ή επίκλησης νέων πραγματικών περιστατικών προς ισχυροποίηση της θέσης του. Ο φορολογούμενος σε επόμενο στάδιο, αυστηρά

²⁹⁷ Βλ. Πέρρου Α. όπ. π. (υποσημ. 56), σελ. 213 και ΔΕΕ, υπόθεση Λουξεμβούργου κατά Β και λοιπών, απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 2020

²⁹⁸ Βλ. άρθρο 33 ΚΦΔ

²⁹⁹ Βλ. άρθρο 72 ΚΦΔ

και ουχί απευθείας, μπορεί να ασκήσει προσφυγή ενώπιον αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου κατά της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.

Συμπερασματικές Παρατηρήσεις

Για μεγάλο χρονικό διάστημα τα διαφυγόντα έσοδα από τα δημόσια ταμεία ως απόρροια εγκαθίδρυσης και συντήρησης φορολογικών παραδείσων επέτειναν την εισοδηματική ανισότητα και τον άκρατο πλουτισμό σε ευρωπαϊκό, αλλά και διεθνές επίπεδο. Ο κοινωνικός αντίκτυπος της άνιση κατανομής των οικονομικών πόρων προς όφελος των ιδιωτών με τη χρήση αθέμιτων και συχνά παράνομων μέσων σε συνδυασμό με την υπέρογκη άνοδο του δημόσιου χρέους άρχισε να γίνεται ορατός και ιδιαίτερος πειστικός. Παράλληλα η πορεία προς την ευρωπαϊκή ολοκλήρωση και οι συναφείς με αυτήν διεργασίες, ήτοι η απρόσκοπτη μετακίνηση εργαζομένων, προϊόντων και υπηρεσιών, η διευκόλυνση ως προς την έναρξη επιχειρηματικής δραστηριότητας εκτός της χώρας μόνιμης κατοικίας και εντός της Ένωσης αποτέλεσαν θετικές προεκτάσεις άμεσα συνυφασμένες με την οικονομική μεγέθυνση. Από την άλλη πλευρά τα νομικά κενά, οι ιδεολογικές αγκυλώσεις και η αδυναμία ως προς την ανάπτυξη επαρκών εργαλείων διακρατικής συνεργασίας κατά το πρώιμο στάδιο της ΕΕ υποβοήθησαν την εμφάνιση φαινομένων φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής και φορολογικής απάτης στους κόλπους της. Σαφώς το ανωτέρω δεν αποτέλεσε ευρωπαϊκό φαινόμενο, αλλά αναδείχθηκε ως παγκόσμιο οικονομικό πρόβλημα η καταπολέμηση του οποίου επιχειρήθηκε μέσω της ενδυνάμωσης της διακρατικής συνεργασίας και της οικονομικής αλληλεξάρτησης μέσω της διεθνοποιημένης λειτουργικής οργάνωσης στο φορολογικό πεδίο.

Οι αναδύμενες προκλήσεις της οικονομικής ενοποίησης ανέδειξαν τη διαφάνεια στον φορολογικό τομέα ως αδήριτη ανάγκη και πολιτική προτεραιότητα μείζονος σημασίας σε ευρωπαϊκό θεσμικό επίπεδο. Ως σημείο έναρξης θα πρέπει να θεωρηθεί η Οδηγία 77/799/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 19ης Δεκεμβρίου του 1977 με την οποία υιοθετήθηκε, κατά το αρχικό στάδιο εξέλιξης της Ένωσης, η διοικητική αρωγή μέσω της ανταλλαγής φορολογικών πληροφοριών κι έτσι εξασφαλίστηκε ένα ελάχιστο επίπεδο επιβεβλημένης διακρατικής σύμπραξης.

Τις ανεπάρκειες και τις ελλείψεις της ανωτέρω Οδηγίας στο πεδίο της διοικητικής συνδρομής, όπως λόγου χάρη την αντιμετώπιση της δυσχέρειας ορθής εκτίμησης των οφειλόμενων φόρων των κρατών μελών ήρθε εντέλει να καλύψει η ισχύουσα Οδηγία της Ευρωπαϊκής Ένωσης στον τομέα της φορολογικής διοικητικής συνεργασίας, ήτοι η Οδηγία 2011/16/ΕΕ (DAC1). Η σημασία της καθίσταται κομβική αφού με αυτήν θεσπίζονται ενωσιακά οι τρεις βασικές μορφές επί της ανταλλαγής πληροφοριών, η οποία όπως προαναφέραμε μπορεί να λάβει την μορφή της κατόπιν αιτήματος, της αυθόρμητης και τέλος της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών. Από το 2011 και έκτοτε με σειρά τροποποιήσεων επί της αρχικής DAC1, μέσω των Οδηγιών 2014/107/ΕΕ (DAC2), 2015/2376/ΕΕ (DAC3), 2016/881/ΕΕ (DAC4), 2016/2258/ΕΕ (DAC5), 2018/822/ΕΕ (DAC6), 2021/514/ΕΕ (DAC7) και τέλος της πρόσφατης Οδηγίας 2023/2226/ΕΕ κατέστη σαφής η ανάγκη ισχυροποίησης της διακρατικής διοικητικής συνεργασίας. Η αδιάλειπτη περιχαράκωση της

διαδικασίας της διακρατικής αλληλοβοήθειας για φορολογικούς σκοπούς, μέσω της βαθμιαίας αυστηροποίησης των κανόνων της Οδηγίας 2011/16/ΕΕ επιτευχθεί στη βάση της διαπίστωσης ότι τα κράτη εντός της Ένωσης δεν δύναται να διαχειρίζονται επωφελώς το δικό τους φορολογικό σύστημα χωρίς τον διαμοιρασμό πληροφορίας με άλλα κράτη μέλη.

Η παραπάνω διαπίστωση δεν περιορίζεται σε ενωσιακό επίπεδο, καθώς και η διεθνής κοινότητα στοχεύοντας πρωτίστως στην καίρια αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και της καταπολέμησης της φορολογικής απάτης προσανατολίστηκε στη σύναψη διεθνών συμβάσεων προς όφελος της φορολογικής διαφάνειας και του περιορισμού των επιζήμιων φορολογικών πρακτικών. Η προαγωγή της διεθνούς διοικητικής συνέργειας μέσω, κυρίως, της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών για φορολογικούς σκοπούς αναδεικνύεται ως το βασικό πρότυπο της διακρατικής φορολογικής συνεργασίας, ειδικά για την περίπτωση της φυγής κεφαλαίων προς τους επονομαζόμενους φορολογικούς παραδείσους.

Με εφελκυστήρι την παγκόσμια οικονομική κρίση του 2008, αλλά και τη δημοσιοποίηση οικονομικών σκανδάλων κραυγαλέας φοροδιαφυγής η συζήτηση για τη διεθνή φορολογική συνεργασία εντάθηκε. Κατά τις τελευταίες δεκαετίες σημαντικές πρωτοβουλίες ανελήφθησαν από διεθνείς οργανισμούς μείζονος σημασίας στον τομέα της διακρατικής συνεργασίας, με τον ΟΟΣΑ να αναλαμβάνει πρωτεύοντα ρόλο στο όλο εγχείρημα. Ειδικότερα, με την «*Πρότυπη Σύμβαση του ΟΟΣΑ για την Αποφυγή Διπλής Φορολογίας*» και την υιοθέτηση του κύριου μηχανισμού σύναψης συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας επιχειρήθηκε η επίτευξη ισορροπίας στο πεδίο του διεθνούς φορολογικού περιβάλλοντος με απώτερο σκοπό τη δημοσιονομική ενδυνάμωση και την πάταξη των επιζήμιων φορολογικών πρακτικών. Για την εμπέδωση των αρχών της φορολογικής ισότητας και της φορολογικής δικαιοσύνης αποκρυσταλλώθηκε η ανάγκη της ανταλλαγής οποιασδήποτε εμφανώς σχετικής πληροφορίας στο διεθνές φορολογικό περιβάλλον.

Το άρθρο 26 της «*Πρότυπης Σύμβασης για την Αποφυγή Διπλής Φορολογίας*» θα λέγαμε ότι αποτελεί το επιστέγασμα της διαδικασίας η οποία διέπει τη διεθνή διακρατική ανταλλαγή πληροφοριών για φορολογικούς σκοπούς. Με κρίσιμα στοιχεία την αναφορά στον κανόνα της «*εύλογης συνάφειας*» και απώτερο στόχο τη διασφάλιση του φορολογούμενου έναντι πρακτικών «*αλίευσης πληροφοριών*» εκ μέρους των φορολογικών αρχών, τη διαμόρφωση απορρήτου επί των ανταλλασσόμενων πληροφοριών, καθώς και τη δυνατότητα των αρμόδιων οργάνων να χρησιμοποιούν τις υπό ανταλλαγή πληροφορίες για διάφορο της φορολογίας σκοπού, όπως τη διερεύνηση ποινικών υποθέσεων, το εν λόγω άρθρο καθορίζει το πρότυπο και θέτει τα εχέγγυα και τους διαδικαστικούς κανόνες.

Είναι γεγονός ότι, στο πλαίσιο της παγκοσμιοποιημένης οικονομίας η θέσπιση διεθνών διοικητικών κανόνων από διάφορους διεθνείς οργανισμούς επέδρασε στο εθνικό διοικητικό δίκαιο. Η παραγωγή συστάσεων και η προώθηση συγκεκριμένου κώδικα συμπεριφοράς, τα οποία

περιέχονται σε διεθνείς κανόνες δικαίου που δεσμεύουν και βρίσκουν εφαρμογή εντός της δημόσιας διοίκησης σε εθνικό επίπεδο, αντικατοπτρίζουν τον πολυδιάστατο χαρακτήρα που έχει προσλάβει κατά την τρέχουσα εποχή η εφαρμογή των διοικητικών διατάξεων. Με την ανάπτυξη του λεγόμενου «παγκόσμιου διοικητικού χώρου (*Global Administrative Space*)» διαπλέκονται τα εθνικά, ευρωπαϊκά και διεθνή διοικητικά συστήματα και ως εκ τούτου προάγεται η πολυεπίπεδη συνεργασία των διοικητικών αρχών³⁰⁰. Στην πράξη αναγνωρίζεται η μετάβαση της φορολογικής διοικητικής συνδρομής από ένα μονοδιάστατο σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών σε ένα πολυσήμαντο πρότυπο διεθνούς συμμετοχής πληθώρας κρατών. Ως εκ τούτου το ενδιαφέρον από τη σύναψη διμερών συμβάσεων αποφυγής της διπλής φορολογίας μετατοπίστηκε στην σύναψη διεθνών συμφωνιών όπως η «*Πολυμερής Σύμβαση του Συμβουλίου της Ευρώπης και του ΟΟΣΑ σχετικά με την Αμοιβαία Διοικητική Συνδρομή σε Φορολογικά Θέματα (Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters)*», η «*Πολυμερής Συμφωνία Αρμόδιων Αρχών (ΠΣΑΑ) για την Ανταλλαγή Εκθέσεων ανά χώρα*», ο ομοσπονδιακός νόμος των ΗΠΑ περί φορολογικής συμμόρφωσης λογαριασμών της αλλοδαπής (FATCA).

Βάσει της διεθνοπολιτικής πραγματικότητας, το γεγονός ότι η χώρα μας αποτελεί μέλος της ΕΕ, ενός υπερεθνικού οργανισμού με ιδιότυπη νομική φυσιογνωσία, αλλά και η συμμετοχή της σε σημαντικούς διεθνείς οργανισμούς αποδεικνύουν εμπράκτως ότι η εθνική έννομη τάξη δεν είναι μονοδιάστατη και στεγανή. Σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 1 του Συντάγματος, οι διεθνείς Συμβάσεις μέσω της κύρωσης τους διά νόμου αποτελούν αναπόσπαστο κομμάτι της εσωτερικής έννομης τάξης και υπερισχύουν κάθε άλλης διάταξης νόμου, λόγω της υπεροχής του εθιμικού και συμβατικού διεθνούς δικαίου έναντι του κοινού. Κατά την ελληνική περίπτωση αναφορικά με τον τομέα της διεθνούς διοικητικής συνδρομής, με τον ν. 4153/2013 «*περί κύρωσης της Σύμβασης του Συμβουλίου της Ευρώπης και του ΟΟΣΑ*», τον ν. 4170/2013 «*περί ενσωμάτωσης της Οδηγίας 2011/16/ΕΕ*» και τέλος τον ν. 4428/2016 «*περί κύρωσης της ΠΣΑΑ για την Αυτόματη Ανταλλαγή Πληροφοριών Χρηματοοικονομικών Λογαριασμών*» η χώρα μας επικύρωσε τις σημαντικότερες διεθνείς συμφωνίες και ενσωμάτωσε το παράγωγο ευρωπαϊκό δίκαιο στην εθνική της νομοθεσία, ως εκτενώς αναφερθήκαμε σε σχετικό κεφάλαιο της παρούσης.

Κατά την τρέχουσα περίοδο η αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών ανάγεται ως το σημαντικότερο εργαλείο της διεθνούς διοικητικής συνεργασίας, κάτι που καταδείχθηκε και με την τροποποίηση της «*Πολυμερούς Συμφωνίας για την Αμοιβαία Διοικητική Συνδρομή σε Φορολογικά θέματα του ΟΟΣΑ*». Ειδικότερα, με προεξέχουσες τις ΗΠΑ οι οποίες προχώρησαν στη σύναψη διευρυνμένου αριθμού διακρατικών συμφωνιών, προωθήθηκε διεθνώς ένα νέο πολυμερές μοντέλο φορολογικής συνεργασίας ανάμεσα σε αλλοδαπές δικαιοδοσίες³⁰¹. Η σχεδόν διεθνώς καθολική

³⁰⁰ Βλ. Ακριβοπούλου Χ. και Ανθόπουλος Χ., *Διοικητικό Δίκαιο*, όπ. π. (υποσημ. 102), σελ. 22-23

³⁰¹ Βλ. Θεοχαροπούλου Ε., όπ. π. (υποσημ. 15), σελ. 307

υιοθέτηση του «Παγκόσμιου Προτύπου για την αυτόματη ανταλλαγή χρηματοοικονομικών πληροφοριών σε φορολογικά θέματα του ΟΟΣΑ» σηματοδότησε την ωρίμανση του παγκόσμιου περιβάλλοντος για τη διεθνή συνεργασία επί φορολογικών ζητημάτων. Με αφετηρία τη θέση αυτή, η εντεινόμενη προσπάθεια καθιέρωσης πολυμερών κειμένων στο πλαίσιο της ανταλλαγής πληροφοριών έθεσε σαφείς νομικές βάσεις στη διαδικασία ανταλλαγής πληροφοριών για φορολογικούς σκοπούς.

Στην πράξη βέβαια μπορεί η αποτελεσματικότητα του συστήματος ανταλλαγής πληροφοριών να αμφισβητείται. Ενδεικτικά αναφέρουμε τα πεπραγμένα ελέγχου του Ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου για το χρονικό διάστημα 2014-2019, τα οποία αποτυπώνονται στην Ειδική Έκθεση η οποία δημοσιεύθηκε σε συνέχεια της επίσκεψης σε πέντε μέλη της ΕΕ και εκ της οποίας εξήχθησαν σημαντικά συμπεράσματα ως προς το ενωσιακό σύστημα ανταλλαγής φορολογικών πληροφοριών. Σε ένα πρώτο επίπεδο βεβαιώνεται η ικανοποιητική εδραίωση και αρτιότητα του συστήματος, αλλά ταυτόχρονα γίνεται μνεία στη χαμηλή ποιότητα των υπό ανταλλαγή πληροφοριών, στην μη επαρκή αξιοποίηση τους από τις αρμόδιες αρχές και τέλος προκρίνεται η ανάγκη περαιτέρω βελτιώσεων σε θέματα που άπτονται της διασφάλισης ποιότητας των δεδομένων³⁰². Παρά τις όποιες αστοχίες του συστήματος, οι εξελίξεις στον τομέα της φορολογικής συνδρομής είναι ραγδαίες και επιτείνουν τον σκεπτικισμό αναφορικά με την επίδραση τους στα δικαιώματα των φορολογουμένων.

Πράγματι οι φορολογικές αρχές κατά τη διαδικασία ανταλλαγής πληροφοριών υπεισέρχονται σε ιδιαίτερες ευαίσθητες εκφάνσεις οικονομικής δραστηριότητας και ιδιωτικής και κοινωνικής φύσεως του ατόμου έτσι ώστε να ανακύπτει συχνά ο κίνδυνος παραβίασης δικαιωμάτων των διοικουμένων και κατ'επέκταση των φορολογουμένων. Ως πλέγμα προστασίας των ατομικών αυτών δικαιωμάτων αναδύονται διάφορες διατάξεις συνταγματικής προέλευσης, υπερονομοθετικής ισχύος, ή κανόνες που δύναται να ερείδονται στις γενικές αρχές του διοικητικού δικαίου ή να προκύπτουν από ειδικότερες διατάξεις του φορολογικού δικαίου.

Καταρχήν εκ του Συντάγματος, ως κορωνίδα της ελληνικής έννομης τάξης διάφοροι κανόνες θέτουν φραγμούς στον περιορισμό των ατομικών δικαιωμάτων του φορολογούμενου και έρχονται να τονώσουν τις εγγυήσεις προάσπισης αυτών, ιδιαίτερος δε των σχετιζόμενων με τον σεβασμό και την προστασία της ανθρώπινης υπόστασης, καθώς και την προάσπιση της ιδιωτικής σφαίρας του ατόμου, της προσωπικής του αυτονομίας και της οικογενειακής του ζωής. Επικουρικά στα ανωτέρω, οι γενικές αρχές του δικαίου, όπως η αρχή της νομιμότητας, του δημοσίου συμφέροντος, η προστασία του διοικουμένου και η αρχή της αναλογικότητας παρέχουν περαιτέρω διασφαλίσεις. Ιδιαίτερος η τελευταία ως συνταγματικώς κατοχυρωμένη αρχή που θέτει το όριο περιορισμού των θεμελιωδών δικαιωμάτων αναδεικνύεται ως προεξέχουσα σημασίας και σε

³⁰² Βλ. Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, όπ. π. (υποσημ. 7), σελ. 52

ενωσιακό νομολογιακό επίπεδο επί της φορολογικής διαδικασίας.

Κατά μία τρέχουσα θεώρηση η προάσπιση των δικαιωμάτων των φορολογουμένων κατά την ανταλλαγή των πληροφοριών δύναται να αντιμετωπιστεί πρισματικά διά της προάσπισης των θεμελιωδών δικαιωμάτων του ανθρώπου τα οποία βρίσκονται στον πυρήνα του ευρωπαϊκού εγχειρήματος και κατοχυρώνονται από τα οριζόμενα στον Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης και στην Ευρωπαϊκή Σύμβαση Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ). Ως βασικό περιεχόμενο των δικαιωμάτων αυτών γίνεται απαιτητή η επικέντρωση στην προστασία της ιδιωτικότητας, του φορολογικού απορρήτου, της εμπιστευτικότητας, της προστασίας των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα, της δυνατότητας χρήσης δικαιωμάτων συμμετοχής, όπως αυτών της πληροφόρησης, πρόσβασης, διαβούλευσης και επέμβασης.

Καθίσταται σαφές, ότι κατά τη διαδικασία ανταλλαγής πληροφοριών διάφοροι κίνδυνοι ελλοχεύουν για τους φορολογούμενους και οι όποιες εγγυήσεις περιλαμβάνονται στο άρθρο 26 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ και στην Οδηγία 2011/16/ΕΕ δεν είναι επαρκείς. Από την ανάλυση που επιχειρήθηκε στην παρούσα εργασία μπορούμε να εξάγουμε το συμπέρασμα ότι κατά την τρέχουσα κατάσταση απαιτείται επαναξιολόγηση του πλαισίου προστασίας των δικαιωμάτων των φορολογουμένων, καθόσον σε διεθνές επίπεδο το νομικό πλαίσιο ανταλλαγής πληροφοριών κρίνεται αναποτελεσματικό ως προς την προάσπιση των δικαιωμάτων τους και οι υπάρχουσες διατάξεις δεν επαρκούν. Ως πιθανή λύση προβάλλεται η υιοθέτηση ενός πολυμερούς δεσμευτικού εργαλείου για την κάλυψη των κενών και των αντινομιών του υφιστάμενου νομικού πλαισίου³⁰³. Το κοινό νομικό πλαίσιο θα υπερκεράσει τις νομικές ασάφειες που προκαλούνται εξαιτίας διαφοροποιήσεων που απαντώνται των εσωτερικών έννομων τάξεων των συμβαλλομένων κρατών. Ένα πολυμερές νομικό εργαλείο κατοχύρωσης και εγγύησης της προστασίας των δικαιωμάτων των φορολογουμένων κρίνεται σαφώς περισσότερο αποτελεσματικό σε σχέση με μία διμερή συμφωνία που τυγχάνει ευκολότερα επαναδιαπραγμάτευσης. Επιπροσθέτως, η δεσμευτικότητα και η άμεση εκτελεστότητα του ανωτέρω συμβάλει στην ενίσχυση της αρχής της βεβαιότητας του δικαίου χωρίς να απαιτείται η νομολογιακή κρίση κατά περίπτωση.

Σύμφωνα με την παρούσα ανάλυση του θέματος και δεδομένης της δυνατότητας χρήσης των ανταλλασσόμενων πληροφοριών για σκοπούς διάφορους της φορολογίας, αλλά και του γεγονότος ότι η ανταλλαγή πληροφοριών δύναται να αφορά πρόσωπο που δεν είναι κάτοικος συμβαλλόμενου κράτους και είδος φόρου που δεν καλύπτεται από τη Συνθήκη, εξάγεται το συμπέρασμα ότι το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 26 του μοντέλου του ΟΟΣΑ κρίνεται ευρύ³⁰⁴. Η απειλή για τα δικαιώματα των φορολογουμένων δεν αντισταθμίζεται από τη δυνατότητα άσκησης δικαιωμάτων συμμετοχής ή άλλων εγγυήσεων. Υπενθυμίζουμε ότι η απουσία των εν λόγω

³⁰³ Βλ. Debelva F. and Mosquera I., Privacy and Confidentiality, *όπ. π.* (υποσημ. 20), p. 377

³⁰⁴ Βλ. Debelva F. and Diepvens N., The Evolution of the Exchange of Information, *όπ. π.* (υποσημ. 78), p. 210

δικαιωμάτων, έχει αναφερθεί στην υπόθεση Sabou γεγονός που καθιστά απαραίτητη τη συμπερίληψη τους σε νέα ευρωπαϊκή Οδηγία. Η περίπτωση της νομικής κατοχύρωσης των ανωτέρω, αλλά και η θέσπιση κριτηρίων περιορισμού τους θα οδηγούσε αυτομάτως σε ευρωπαϊκούς και ενδεχομένους διεθνείς συμφωνημένους κανόνες.

Η επίτευξη ισορροπίας ανάμεσα στη διαδικασία ανταλλαγής πληροφοριών και στην προάσπιση των δικαιωμάτων των φορολογουμένων μπορεί να επιτευχθεί υπό το πρίσμα των θεμελιωδών δικαιωμάτων, καθώς ένα πολυμερές εργαλείο παροχής εγγυήσεων πρέπει να προσμετρά και τις γενικές αρχές δικαίου. Πρωταρχική και αναγκαία προϋπόθεση αποτελεί η επεξεργασία των δεδομένων να μην υπερβαίνει τα απαραίτητα για την επίτευξη του θεμιτού σκοπού όρια προς ικανοποίηση της αρχής της αναλογικότητας³⁰⁵.

Για το σεβασμό στο δικαίωμα της ιδιωτικότητας και προστασίας των προσωπικών δεδομένων του φορολογούμενου, *«υπό την έννοια της μη επέμβασης - και μάλιστα αδικαιολόγητης ή μη αναγκαίας»* τα φορολογικά συστήματα έχουν υιοθετήσει αυστηρές διατάξεις προστασίας τους, που καλύπτουν τη διαδικασία κτήσης της πληροφορίας, η οποία εκλαμβάνεται ως απόρρητη³⁰⁶. Ωστόσο, ο μεγάλος αριθμός εξαιρέσεων επί του φορολογικού απορρήτου και η συχνή αντικρουόμενη διατύπωση κανόνων οδηγούν στην *«υπέρμετρη χαλάρωση του θεσμού και τη διαρραγή του ως σταθερής αρχής προστασίας του φορολογούμενου»*³⁰⁷.

Είναι κοινά παραδεκτό, ότι με τις ραγδαίες εξελίξεις στον τεχνολογικό τομέα κατέστη δυνατή η αποθήκευση πελώριου όγκου πληροφοριών και ειδικότερα η παραγωγή, επεξεργασία, διάδοση και αποθήκευση δεδομένων με συνέπεια την υποβοήθηση του έργου των φορολογικών αρχών. Έτσι κρίσιμο στοιχείο της όλης ανάλυσης αποτελεί η θεμελιώδης σημασία του συνδεδεμένου με την ιδιωτικότητα δικαιώματος των φορολογουμένων, το οποίο αντιμάχεται του ευρύ τομέα ιδιωτικής φύσης πληροφοριών που κατέχουν οι φορολογικές αρχές και συνδέονται με την επιβολή του φόρου και τις φοροελαφρύνσεις. Όπως έχει ήδη τονιστεί, η υποχρέωση των φορολογουμένων γνωστοποίησης στις αρμόδιες φορολογικές υπηρεσίες πληροφοριών σχετικών με την ιδιωτική και επαγγελματική τους ζωή ή ο κίνδυνος να περιέλθουν αυτά τα στοιχεία σε γνώση μη εξουσιοδοτημένων αρχών είναι κάτι το οποίο οι περισσότεροι φορολογούμενοι θα ήθελαν να αποτρέψουν και αναπόδραστα προβάλλεται η ανάγκη θεσμοθέτησης διασφαλίσεων για την αποφυγή καταχρηστικής εφαρμογής της διαδικασίας ανταλλαγής πληροφοριών.

Είναι αλήθεια, ότι η τυποποίηση της όλης διαδικασίας, μέσω της υιοθέτησης διεθνώς αποδεκτών εγκεκριμένων μοντέλων, κρίνεται αποτελεσματική για την καταπολέμηση των επίσημων φορολογικών προτύπων. Από την άλλη πλευρά, οι κοινές αυτές πρακτικές, ενδέχεται να

³⁰⁵ Βλ. Wöhler V., όπ. π. (υποσημ. 224), p. 413

³⁰⁶ Βλ. Σαββαΐδου Α. και Βασιλάκη Α., όπ. π. (υποσημ. 211), σελ. 23

³⁰⁷ Βλ. Πανταζόπουλος Π., όπ. π. (υποσημ. 148), σελ. 387

επιβαρύνουν τις κυβερνήσεις με πρόσθετο διοικητικό κόστος που στην περίπτωση των μη εύρωστων οικονομιών μπορεί να αποδειχθεί ιδιαίτερος υψηλό. Επιπρόσθετα, η ανάπτυξη πληθώρας προτύπων θα μπορούσε να οδηγήσει σε κατακερματισμό των διατάξεων και ανάπτυξη αντικρουόμενων απαιτήσεων με συνέπεια την περιορισμένη αποτελεσματικότητα.

Συνοψίζοντας, μπορούμε να πούμε ότι η κλίμακα διάχυσης της παγκόσμιας φοροδιαφυγής δεν αφήνει άλλη εναλλακτική από την επιβολή διεθνούς εμπέλειας μέσω ανταλλαγής πληροφοριών για φορολογικούς σκοπούς και ανάπτυξης μηχανισμών ενθάρρυνσης της συμμόρφωσης σε αυτά. Η ταυτόχρονη, όμως, θεσμοθέτηση ενός εξειδικευμένου και δεσμευτικού προτύπου αρχών και κανόνων απαραίτητων για την ενίσχυση των δικαιωμάτων των φορολογουμένων ανάγεται ως η μόνη λύση επιτυχούς εξισορρόπησης.

Βιβλιογραφία

Συγγράμματα

Ελληνικά

Αθανασάκη Β., Οι Γενικές Ρήτρες κατά της Φοροαποφυγής στο Διεθνές και Ευρωπαϊκό Φορολογικό Δίκαιο, εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2019

Ακριβοπούλου Χ. Ανθόπουλος Χ., Εισαγωγή στο Δίκαιο και στους Συνταγματικούς Θεσμούς, εκδ. Σύνδεσμος Ελληνικών Ακαδημαϊκών Βιβλιοθηκών, εκδ. Κάλλιπος, Αθήνα, 2015

Ακριβοπούλου Χ. Ανθόπουλος Χ., Εισαγωγή στο Διοικητικό Δίκαιο, εκδ. Σύνδεσμος Ελληνικών Ακαδημαϊκών Βιβλιοθηκών, εκδ. Κάλλιπος, Αθήνα, 2015

Δαγτόγλου Π., Συνταγματικό δίκαιο - Ατομικά δικαιώματα, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή, 2005

Θεοχαροπούλου Ε., Φορολογική Διαφάνεια και ανταλλαγή πληροφοριών, σε καιρούς δημοσιονομικής και παγκόσμιας οικονομικής κρίσης, εκδόσεις Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη, 2016

Κοψιδάς Ο., Δημοσιονομικό και Φορολογικό Δίκαιο, Φάκελος Σημειώσεων, Αθήνα, 2021

Κτιστάκη Στ., Εισαγωγή στη Δημόσια Διοίκηση, εκδ. Παπαζήσης, Αθήνα, 2020

Μαυριάς Κ., Συνταγματικό Δίκαιο, Θεωρία του κράτους-Πολίτευμα-Λειτουργίες του κράτους, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή, 2000

Μπάρμπας Ν., Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013), Κατ' άρθρο ερμηνεία, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2022

Πανταζόπουλος Π., Τα συνταγματικά όρια του φορολογικού ελέγχου, εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2012

Πέρρου Α., Θεμελιώδη δικαιώματα και φορολογική διαδικασία, εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2022

Πλιάκος Α. Φατούρος Α., Κεφάλαια Ευρωπαϊκού Κοινοτικού Δικαίου, Ημιτόμος Β', εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα- Κομοτηνή 1996

Ρούκουνας Ε., Διεθνές Δίκαιο - Σχέσεις διεθνούς και εσωτερικού δικαίου, Τρόποι παραγωγής του διεθνούς δικαίου, τόμος α΄, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα- Κομοτηνή, 1997

Σαββαΐδου Α. Βασιλάκη Α., Αντιμετώπιση της διεθνούς φοροαποφυγής και φορολογική αβεβαιότητα, εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2023

Σπηλιωτόπουλος Ε., Εισαγωγή στο Διοικητικό Δίκαιο, Πανεπιστημιακές Παραδόσεις, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή, 1990

Σπηλιωτόπουλος Ε. Κονδύλης Β., Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, τόμος Ι, εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2022

Τζαναβάρη Ν., Οι Διεθνείς Συμβάσεις για την Αυτόματη Ανταλλαγή Φορολογικών Πληροφοριών, παρουσίαση και Ερμηνεία των Ρυθμίσεων του Διεθνούς Φορολογικού Δικαίου, εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2019

Τζέμος Β., Οργανωτικό Διοικητικό Δίκαιο - Διαγράμματα, εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2013

Τσούκαλης Λ., Η νέα ευρωπαϊκή οικονομία, Η πολιτική και οικονομική διάσταση της ολοκλήρωσης, εκδ. Παπαζήση, Αθήνα, 1993

Φορτσάκης Θ. Σαββαΐδου Α., Φορολογικό Δίκαιο, εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2014

Φορτσάκης Θ. Τσουρουφλής Α., Φορολογικό Δίκαιο, εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2022

Κ. Χρυσόγονος, Ατομικά και κοινωνικά δικαιώματα, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2017

Ξενόγλωσσα

Viktoria Wöhrer., Data Protection and Taxpayers' Rights: Challenges Created by Automatic Exchange of Information, IBFD, 2018

Xavier Oberson, International Exchange of Information in tax matters, towards global transparency, Edward Elgar Publishing, Cheltenham, Northampton, 2015

Άρθρα - Εκθέσεις - Μελέτες

Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, Ανταλλαγή φορολογικών πληροφοριών στην ΕΕ: άρτιο σύστημα, αλλά η εφαρμογή του παρουσιάζει αδυναμίες, Ειδική έκθεση, Τμήμα Ελέγχου IV, Υπηρεσία Εκδόσεων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, Λουξεμβούργο, 2021

Ενωσιακός κατάλογος μη συνεργάσιμων περιοχών φορολογικής δικαιοδοσίας (τελευταία ενημέρωση 20.02.2024), <https://www.consilium.europa.eu/el/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>

Κατρινάκης Γ., Το φορολογικό απόρρητο: δικαιολόγηση και όρια της άρσης του, Συνήγορος 148/2021, [www.pwc.com/gr/en/Άρθρο Φορολογικό απόρρητο Συνήγορος](http://www.pwc.com/gr/en/Άρθρο_Φορολογικό_απόρρητο_Συνήγορος)

Κοντιάδης Ξ. Φωτιάδου Α, Άρθρο 25: Αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου, προστασία θεμελιωδών δικαιωμάτων, Κέντρο Ευρωπαϊκού Συνταγματικού Δικαίου, 2023 www.syntagmawatch.gr/my-constitution/arthro-25

Κουβαράς Η., Άρθρο παρ.20: Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης, στο Κέντρο Ευρωπαϊκού Συνταγματικού Δικαίου, 2023, www.syntagmawatch.gr/my-constitution/arthro-20-par-2/

Πάσσιου Δ., Αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών στο φορολογικό τομέα, Σεμινάριο Νομική Βιβλιοθήκη, 2019 στο ΑΥΤΟΜΑΤΗ ΑΝΤΑΛΛΑΓΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΣΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΤΟΜΕΑ (saplegal.gr)

Πρεβεδούρου Ε., Το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης στη νομολογία των Δικαστηρίων της Ένωσης (Το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης στη νομολογία των Δικαστηρίων της Ένωσης. (Σκέψεις με αφορμή την απόφαση ΔΕΕ της 10ης Σεπτεμβρίου 2013, C-383/13 PPU, M. G. και N. R.), ΘΠΔΔ 10/2013», www.prevedourou.gr/επιστημονικές-δημοσιεύσεις/μελέτες

Τζέμος Β., Γενική θεωρία θεμελιωδών δικαιωμάτων και πρωτογενές ενωσιακό δίκαιο, Επιστημονικό Περιοδικό Ένωσης Ελλήνων Δημοσιολόγων (ΕΕΔ) 2018, http://www.publiclawjournal.com/docs/2018/2_3/2018_3_2_3_tzemos.pdf

Τζέμος Β., Εφαρμοσμένο διοικητικό δίκαιο και αρχές δικαίου και μάνατζμεντ, Επιστημονικό Περιοδικό Ένωσης Ελλήνων Δημοσιολόγων (ΕΕΔ), 2021, www.publiclawjournal.com

Τζέμος Β., Σύνομη κακοδιοίκηση, Επιστημονικό Περιοδικό Ένωσης Ελλήνων Δημοσιολόγων (ΕΕΔ), 2017, www.publiclawjournal.com

Τζέμος Β., Ωριμη αναλογικότητα, Επιστημονικό Περιοδικό Ένωσης Ελλήνων Δημοσιολόγων (ΕΕΔ), 2019, www.publiclawjournal.com

Alstadsæter A. Godar S. Nicolaidis P. Zucman G., Global Tax Evasion Report 2024, EU Tax Observatory, 2024, Global Tax Evasion Report 2024 - Eutax taxobservatory.eu

Borchardt K.-D., Το αλφάβητο του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, Υπηρεσία Εκδόσεων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, Λουξεμβούργο, 2011, www.24grammata.com

Council of Europe, Reservations and Declarations for Treaty No.127 - Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, Status as of 24/04/2024, Full list - Treaty Office (coe.int)

Debelva F. Diepvens N., Exchange of Information. An Analysis of the Scope of Article 26 OECD Model and Its Requirements: In Search for an Efficient but Balanced Procedure, INTERTAX, Volume 44, Issue 4, 2016 Kluwer Law International BV, The Netherlands, <https://www.academia.edu/>

Debelva F. Mosquera I., Privacy and Confidentiality in Exchange of Information Procedures: Some Uncertainties, Many Issues, but Few Solutions, INTERTAX, Volume 45, 2017 Kluwer Law International BV, The Netherlands, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2955616

Debelva F. Diepvens N., The Evolution of the Exchange of Information in Direct Tax Matters: The Taxpayer's Rights under Pressure, EC Tax Review 2015, www.researchgate.net

ECHR, Taxation and the Taxation and the European Convention on Human Rights, 2023, FS_Taxation_ENG (coe.int)

G20, London Summit – Leaders' Statement, 2009, G20 Communique: London Summit – Leaders' Statement 2 April 2009 (imf.org)

Grigalashvili M., Taxpayers' rights protection during exchange of information: Whether taxpayers' rights (right to privacy, participation rights) are sufficiently protected during exchange of information, Uppsala University, Disciplinary Domain of Humanities and Social Sciences, Faculty of Law, Department of Law, 2019, <https://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:1425963/FULLTEXT01.pdf>

Mazzoni G. Reuven S., Taxation and Human Rights: A Delicate Balance, U of Michigan Public Law Research Paper No. 52 2016, <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2834883>

OECD, Agreement on Exchange of Information on Tax Matters, <https://web-archive.oecd.org/2012-06-15/154555-2082215.pdf>

OECD, Articles of the Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital, <https://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf>

OECD, Crypto-asset Reporting Framework and Amendments to the Common Reporting Standard, Crypto-Asset Reporting Framework and Amendments to the Common Reporting Standard - OECD

OECD, General Report to G20 Leaders, Hangzhou, China, 2016, <https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/global-forum-progress-reports-to-the-g20.htm>

OECD, General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors, Brazil, 2024, <https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/global-forum-progress-reports-to-the-g20.htm>

OECD, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Multilateral Co-operation Changing the World 10th Anniversary Report, <https://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-10-years-report.pdf>

OECD, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, 1998, <https://doi.org/10.1787/9789264162945-en>

OECD, Implementing the Tax Transparency Standards: A Handbook for Assessors and Jurisdictions-Article 26 of the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital and its Commentary, <https://doi.org/10.1787/9789264088016-6-en>

OECD, Jurisdictions Participating in the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, Status as of 13/09/2023, Jurisdictions participating in the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters (MAAC) (oecd.org)

OECD, Keeping It Safe: The OECD Guide on the Protection of Confidentiality of Information Exchanged for Tax Purposes, OECD Publishing, 2012, <https://web-archive.oecd.org/2014-03-13/206532-keeping-it-safe-report.pdf>

OECD, Model Manual on Exchange of Information for Tax Purposes, 2021, <http://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/publications/EOI-manual.pdf>

OECD, Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, Second Edition, OECD Publishing, Paris, 2017, <https://doi.org/10.1787/9789264267992-en>

OECD, Taxpayers' Rights and Obligations, Paris: Centre for Tax Policy and Administration, 2003, Microsoft Word - FINAL Taxpayers Rights and Obligations issd to CFA April 2- (oecd.org)

OECD, Text of the Revised Explanatory Report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters as Amended by Protocol, Explanatory Report_ENG_ 15_04_2010.pdf (oecd.org)

OECD, Update to Article 26 of the OECD Model Tax Convention and its Commentary, Approved by the OECD Council on 17 July 2012, 205841-120718_Article 26-ENG_no cover (2).pdf (oecd.org)

Remeur C. Dobрева A., Καταπολέμηση της φορολογικής απάτης, Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, 2019, https://what-europe-does-for-me.eu/data/pdf/focus/focus03_el.pdf

Zapp M., The authority of science and the legitimacy of international organisations: OECD, UNESCO and World Bank in global education governance, Compare: A Journal of Comparative and International Education, 51(7), 2021, <https://doi.org/10.1080/03057925.2019.1702503>

Νομοθετικό Πλαίσιο

Νομοθεσία

Σύνταγμα της Ελλάδας, (ΦΕΚ 211 Α/24-12-2019)

Ν. 2690/1999 (ΦΕΚ 45 Α/9-3-1999): Κύρωση του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.

Ν. 3528/07 (ΦΕΚ 26 Α/9-2-2007): Κύρωση του Κώδικα Κατάστασης Δημοσίων Πολιτικών Διοικητικών Υπαλλήλων και Υπαλλήλων Ν.Π.Δ.Δ.

Ν. 4153/2013(ΦΕΚ 116 Α/23-5-2013): Κύρωση της Σύμβασης του Συμβουλίου της Ευρώπης και του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α.), με τα συναφή Παραρτήματα Α' και Β' σχετικά με την αμοιβαία διοικητική συνδρομή σε φορολογικά θέματα και του Πρωτοκόλλου Τροποποίησης αυτής

Ν. 4170/2013 (ΦΕΚ 163 Α/12-7-2013): Ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/16/ΕΕ, ρύθμιση θεμάτων της ΕΛ.Τ.Ε., αναμόρφωση Οργανισμού του Ν.Σ.Κ. και άλλες διατάξεις

Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α/23-7-2013): Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του, ν. 4046/2012, του ν. 4093/2021 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις

N. 4378/2016 (ΦΕΚ 55 Α/05-04-2016): Προσαρμογή της Ελληνικής Νομοθεσίας στις διατάξεις: α) των Οδηγιών 2014/107/ΕΕ και (ΕΕ) 2015/2060, β) των Οδηγιών 2014/86/ΕΕ και 2015/121/ΕΕ, γ) της Οδηγίας 2013/61/ΕΕ και άλλες διατάξεις

N. 4428/2016 (ΦΕΚ 190 Α/13-10-2016): Κύρωση της Πολυμερούς Συμφωνίας Αρμόδιων Αρχών για την Αυτόματη Ανταλλαγή Πληροφοριών Χρηματοοικονομικών Λογαριασμών και διατάξεις εφαρμογής

N. 4624/2019 (ΦΕΚ 137 Α/29-8-2019): Αρχή Προστασίας Δεδομένων Προσωπικού Χαρακτήρα, μέτρα εφαρμογής του Κανονισμού (ΕΕ) 2016/679 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 27ης Απριλίου 2016 για την προστασία των φυσικών προσώπων έναντι της επεξεργασίας δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα και ενσωμάτωση στην εθνική νομοθεσία της Οδηγίας (ΕΕ) 2016/680 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 27ης Απριλίου 2016 και άλλες διατάξεις

N. 5104/2024 (ΦΕΚ 58 Α/19-04-2024): Κύρωση Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις

E. 2042/21-06-2023, ΑΑΔΕ, Εγκύκλιος, «Παροχή διευκρινίσεων και υποδειγμάτων για την εφαρμογή της Διεθνούς Διοικητικής Συνδρομής στο πεδίο της άμεσης φορολογίας, αναφορικά με την ανταλλαγή πληροφοριών κατόπιν αιτήματος, την αυθόρμητη ανταλλαγή πληροφοριών, τη διοικητική κοινοποίηση εγγράφων και την ανατροφοδότηση, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 29 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022, Α' 206)», (ΑΔΑ:Ω82846ΜΠ3Ζ-Φ5Κ)

Αιτιολογικές Εκθέσεις επί νομοσχεδίων

Αιτιολογική Έκθεση στο σχέδιο νόμου «Κύρωση της Σύμβασης του Συμβουλίου της Ευρώπης και του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α.), με τα συναφή Παραρτήματα Α' και Β' σχετικά με την αμοιβαία διοικητική συνδρομή σε φορολογικά θέματα και του Πρωτοκόλλου Τροποποίησης αυτής»

Αιτιολογική Έκθεση στο σχέδιο νόμου «Ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/16/ΕΕ, ρύθμιση θεμάτων της Ε.Λ.Τ.Ε., αναμόρφωση Οργανισμού του Ν.Σ.Κ. και άλλες διατάξεις»

Αιτιολογική Έκθεση στο σχέδιο νόμου «Κύρωση της Πολυμερούς Συμφωνίας Αρμόδιων Αρχών για την Αυτόματη Ανταλλαγή Πληροφοριών Χρηματοοικονομικών Λογαριασμών και διατάξεις εφαρμογής»

Αιτιολογική Έκθεση στο σχέδιο νόμου «Αρχή Προστασίας Δεδομένων Προσωπικού Χαρακτήρα, μέτρα εφαρμογής του Κανονισμού (ΕΕ) 2016/679 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 27ης Απριλίου 2016 για την προστασία των φυσικών προσώπων έναντι της επεξεργασίας δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα και ενσωμάτωση στην εθνική νομοθεσία της Οδηγίας (ΕΕ) 2016/680 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 27ης Απριλίου 2016»

Ενωσιακό δίκαιο

Ενιαία Πράξη Ευρωπαϊκής Ένωσης

Ευρωπαϊκή Σύμβαση Δικαιωμάτων του Ανθρώπου

Συνθήκη της Ευρωπαϊκής Ένωσης

Συνθήκη για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης

Χάρτης των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης

Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 1286/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 11ης Δεκεμβρίου 2013 σχετικά με τη θέσπιση προγράμματος δράσης για τη βελτίωση της λειτουργίας των φορολογικών συστημάτων στην Ευρωπαϊκή Ένωση για την περίοδο 2014-2020 (Fiscalis 2020) και την κατάργηση της απόφασης αριθ. 1482/2007/ΕΚ

Κανονισμός (ΕΕ) 2016/679 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 27ης Απριλίου 2016 για την προστασία των φυσικών προσώπων έναντι της επεξεργασίας των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα και για την ελεύθερη κυκλοφορία των δεδομένων αυτών και την κατάργηση της οδηγίας 95/46/ΕΚ (Γενικός Κανονισμός για την Προστασία Δεδομένων)

Κανονισμός (ΕΕ) 2021/847 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 20ής Μαΐου 2021 σχετικά με τη θέσπιση του προγράμματος «Fiscalis» για τη συνεργασία στον τομέα της φορολογίας και την κατάργηση του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 1286/2013

Οδηγία 77/799/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 19ης Δεκεμβρίου 1977 περί της αμοιβαίας συνδρομής των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών στον τομέα των αμέσων φόρων

Οδηγία (ΕΕ) 2011/16 του Συμβουλίου της 15ης Φεβρουαρίου 2011 σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας και με την κατάργηση της οδηγίας 77/799/ΕΟΚ

Οδηγία (ΕΕ) 2014/107 του Συμβουλίου, της 9ης Δεκεμβρίου 2014 , για την τροποποίηση της οδηγίας 2011/16/ΕΕ όσον αφορά την υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών στον φορολογικό τομέα

Οδηγία (ΕΕ) 2015/2376 του Συμβουλίου της 8ης Δεκεμβρίου 2015 για την τροποποίηση της οδηγίας 2011/16/ΕΕ όσον αφορά την υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών στον τομέα της φορολογίας

Οδηγία (ΕΕ) 2016/680 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 27ης Απριλίου 2016 για την προστασία των φυσικών προσώπων έναντι της επεξεργασίας δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα από αρμόδιες αρχές για τους σκοπούς της πρόληψης, διερεύνησης, ανίχνευσης ή δίωξης ποινικών αδικημάτων ή της εκτέλεσης ποινικών κυρώσεων και για την ελεύθερη κυκλοφορία των δεδομένων αυτών και την κατάργηση της απόφασης-πλαίσιο 2008/977/ΔΕΥ του Συμβουλίου

Οδηγία (ΕΕ) 2016/881 του Συμβουλίου της 25ης Μαΐου 2016 για την τροποποίηση της οδηγίας 2011/16/ΕΕ όσον αφορά την υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών στον τομέα της φορολογίας

Οδηγία (ΕΕ) 2016/2258 του Συμβουλίου της 6ης Δεκεμβρίου 2016 για την τροποποίηση της οδηγίας 2011/16/ΕΕ όσον αφορά την πρόσβαση των φορολογικών αρχών σε πληροφορίες για την καταπολέμηση της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες

Οδηγία (ΕΕ) 2018/822 του Συμβουλίου της 25ης Μαΐου 2018 για την τροποποίηση της οδηγίας 2011/16/ΕΕ όσον αφορά την υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών στον τομέα της φορολογίας σχετικά με δηλωτέες διασυνοριακές ρυθμίσεις

Οδηγία (ΕΕ) 2021/514 του Συμβουλίου της 22ας Μαρτίου 2021 για την τροποποίηση της οδηγίας 2011/16/ΕΕ σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας

Οδηγία (ΕΕ) 2023/2226 του Συμβουλίου της 17ης Οκτωβρίου 2023 για την τροποποίηση της οδηγίας 2011/16/ΕΕ σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας

ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ

ΔΕΚ, Hoffman-La Roche κατά Επιτροπής, απόφαση της 13ης Φεβρουαρίου 1979

ΔΕΕ, υπόθεση Berlioz Investement Fund SA κατά Directeur de l'administration des Contributurs directes, απόφαση της 16ης Μαΐου 2017

ΔΕΕ, υπόθεση Λουξεμβούργου κατά Β και λοιπών, απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 2020

ΕΔΔΑ, υπόθεση Sabou, C-276/12, απόφαση της 22ης Οκτωβρίου 2013

ΕΔΔΑ, υπόθεση M.N. κ.λ.π. κατά Αγίου Μαρίνου, απόφαση της 7ης Ιουλίου 2015

ΕΔΔΑ, υπόθεση Lindstrand Partners Advokatybra AB κατά Σουηδίας, απόφαση της 20ης Δεκεμβρίου 2016

ΕΔΔΑ, υπόθεση Sommer κατά Γερμανίας, απόφαση της 27ης Απριλίου 2017

ΕΔΔΑ, υπόθεση Satakunnan Markkinapörssi Oy και Satamedia Oy κατά Φινλανδίας, απόφαση της 27ης Ιουνίου 2017

ΕΔΔΑ (Grand Chamber), L.B. V Hungary, απόφαση της 9ης Μαρτίου 2023

ΣΤΕ, απόφαση 2934/2017

Ιστοσελίδες

Διαδικτυακός τόπος της ΕΕ για τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της άμεσης φορολογίας:
http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/tax-cooperation-control/administrative

Διαδικτυακός τόπος του Παγκόσμιου Φόρουμ για τη διαφάνεια και την ανταλλαγή πληροφοριών για φορολογικούς σκοπούς: <https://www.oecd.org/tax/transparency/what-we-do/>