

ΜΠΟΡΕΙ ΜΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΡΧΗ ΝΑ ΑΝΤΙΤΑΞΕΙ ΕΝΑΝΤΙ ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΠΡΟΣΤΑΣΙΑΣ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ, ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΝΑΣΚΗΣΗ ΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΩΝ ΤΗΣ ΤΕΛΕΥΤΑΙΑΣ, ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΑΠΟΡΡΗΤΟ; – Σχολιασμός της Γνωμοδότησης 28/2023 του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους

Θεόδωρος Ρέντζιος

Υποψ. Διδάκτωρ Τμήματος
Δημόσιας Διοίκησης,
Πάντειο Πανεπιστήμιο
Κοινωνικών & Πολιτικών
Επιστημών

Το Β' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (στο εξής: «ΝΣΚ») κλήθηκε να γνωμοδοτήσει σε ερώτημα που του υπεβλήθη από τη Διεύθυνση Ελέγχων (Τμήμα ΙΒ΄) της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (στο εξής: «ΑΑΔΕ»), αναφορικά με τη δυνατότητα της τελευταίας να χορηγήσει στην Αρχή Προστασίας Δεδομένων Προσωπικού Χαρακτήρα (στο εξής: «ΑΠΔΠΧ») φορολογικά στοιχεία και πληροφορίες ενός νομικού προσώπου (εταιρείας), δεδομένης της ύπαρξης σχετικού φορολογικού απορρήτου. Στο πλαίσιο αυτό, κρίθηκε κατά πλειοψηφία ότι μια φορολογική αρχή δεν μπορεί να αντιτάξει το φορολογικό απόρρητο έναντι της ΑΠΔΠΧ, αλλά οφείλει, ως αρμόδια δημόσια αρχή να της χορηγήσει τα αιτούμενα στοιχεία για την ελεγχόμενη εταιρεία, παρέχοντάς της έτσι την προβλεπόμενη εκ του Συντάγματος και του νόμου συνδρομή προς επιτέλεση του σκοπού της.

I. ΣΥΝΤΟΜΗ ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΤΗΣ ΓΝΩΜΟΔΟΤΗΣΗΣ

Στην ΑΠΔΠΧ υπεβλήθη καταγγελία από φυσικό πρόσωπο ότι μια εταιρεία αποπειράθηκε να εγκαταστήσει κατασκοπευτικό λογισμικό στην τερματική συσκευή του τελευταίου, χωρίς τη συγκατάθεσή του και ότι από την πράξη αυτή έλαβε χώρα επεξεργασία δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα. Έτσι, στο πλαίσιο των ελεγκτικών αρμοδιοτήτων που διαθέτει, η ΑΠΔΠΧ

εξέτασε αυτεπάγγελτα δραστηριότητες της εν λόγω εταιρείας σχετικά με την εγκατάσταση τέτοιου λογισμικού¹.

Παράλληλα, η ΑΠΔΠΧ, με την υπ' αριθ. 2/2023 απόφασή της, επέβαλε στην ελεγχόμενη εταιρεία πρόστιμο 50.000 ευρώ, διότι έκρινε ότι η τελευταία, παρά τις επανειλημμένες οχλήσεις της πρώτης, δεν παρείχε σε αυτή συγκεκριμένα στοιχεία, τα οποία ζητήθηκαν και τα οποία αφορούσαν σε οικονομικά στοιχεία και στοιχεία συμβάσεων σε σχέση με τις δραστηριότητές της, κατά παράβαση του άρθρου 31 του Γενικού Κανονισμού Προστασίας Δεδομένων² (ΓΚΠΔ).

Έτσι, η ΑΠΔΠΧ, επικαλούμενη το άρθρο 15 παρ. 1 του ν. 4624/2019, σύμφωνα με το οποίο, κατά τη διενέργεια ερευνών και ελέγχων, έχει δικαίωμα πρόσβασης σε όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για τους σκοπούς του σχετικού ελέγχου και την εκτέλεση των καθηκόντων της, χωρίς να μπορεί να της αντιταχθεί κανενός είδους απόρρητο, ζήτησε από την ΑΑΔΕ να της χορηγήσει φορολογικά δεδομένα για την επίμαχη εταιρεία. Εντούτοις, η τελευταία προβληματίστηκε για τη χορήγηση των εν λόγω στοιχείων, δεδομένου ότι το άρθρο 17 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ), που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 4987/2022, προβλέπει περιοριστικά τις περιπτώσεις άρσης του φορολογικού απορρήτου έναντι συγκεκριμένων προσώπων και αρχών, στις οποίες, δεν περιλαμβάνεται ρητά η ΑΠΔΠΧ. Ως εκ τούτου, το ΝΣΚ εκλήθη να γνωμοδοτήσει σχετικά με το ερμηνευτικό ζήτημα που ανέκυψε, κατόπιν υποβολής σχετικού ερωτήματος από την ΑΑΔΕ³.

Στη Γνωμοδότηση, η συντριπτική πλειοψηφία της δωδεκαμελούς σύνθεσης του Β' Τμήματος, συμπεριλαμβανομένης της Προέδρου της σύνθεσης (και Αντιπροέδρου του ΝΣΚ), έκρινε ότι οι δημόσιες Αρχές παρέχουν συνδρομή στην ΑΠΔΠΧ για τη διενέργεια ελέγχων, υπογραμμίζοντας ότι έναντι αυτής κάμπτεται η προστασία του απορρήτου των φορολογικών δεδομένων της ελεγχόμενης εταιρείας και των συναλλασσόμενων με αυτή προσώπων, αναφορικά με τις ερευνώμενες εκ μέρους της ΑΠΔΠΧ συναλλαγές. Η δε κάμψη του εν λόγω απορρήτου δεσμεύει και την οικεία φορολογική αρχή (ΑΑΔΕ), η οποία στο πλαίσιο αυτό δεν μπορεί να αντιτάξει για τα ως άνω πρόσωπα (ελεγχόμενη εταιρεία και τρίτους) το φορολογικό απόρρητο έναντι της ΑΠΔΠΧ⁴.

Παράλληλα, η πλειοψηφία επεσήμανε ότι *«η παροχή των αιτούμενων στοιχείων δεν συνιστά αθέμιτη κοινοποίησή τους σε τρίτους, αλλά γνωστοποίηση στο κατ' εξοχήν θεσμικά αρμόδιο πολιτειακό όργανο συνταγματικής περιωπής, του οποίου τα μέλη είναι εξοπλισμένα με υψηλά εκέγγυα*

¹ Βλ. ΝΣΚ, Γνωμοδότηση 28/2023, διαθέσιμη στο [link](#) (τελευταία πρόσβαση 23.06.2023).

² 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).

³ Βλ. ΝΣΚ, Γνωμοδότηση 28/2023, ό.π.

⁴ Βλ. Ibidem.

προσωπικής και λειτουργικής ανεξαρτησίας, χωρίς ιεραρχικές δεσμεύσεις και με βασική αποστολή τη διασφάλιση της παροχής της μέγιστης προστασίας [...] στο κρίσιμο θεμελιώδες δικαίωμα των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα, και του οποίου, άλλωστε, όλα τα κρατικά όργανα έχουν υποχρέωση, σύμφωνα με το άρθρο 25 παρ. 1 εδ. β' του Συντάγματος να διασφαλίζουν την ανεμπόδιστη και αποτελεσματική άσκηση του⁵».

Έτσι, η πλειοψηφία δέχτηκε ότι «η φορολογική αρχή (ΑΑΔΕ), η οποία υπέχει υποχρέωση συνδρομής προς την Αρχή Προστασίας Δεδομένων Προσωπικού Χαρακτήρα, οφείλει να της παράσχει πρόσβαση στα αιτούμενα στοιχεία για την ουσιαστική, αποτελεσματική και αξιόπιστη εκπλήρωση της αποστολής ελέγχου της εταιρείας, που αφορά το ερώτημα, για την οποία υπάρχουν υπόνοιες για παραβατική συμπεριφορά⁶».

Το μέλος που μειοψήφησε επεσήμανε ότι δεν συνάγεται υποχρέωση της φορολογικής Αρχής σε άρση του απορρήτου και ότι δεν προκύπτει τέτοια δυνατότητα της φορολογικής διοίκησης για την παροχή των αιτουμένων από την ΑΠΔΠΧ φορολογικών στοιχείων των πάσης φύσεως συναλλαγών της ελεγχόμενης εταιρείας, καταλήγοντας ότι δεν συνάγεται υποχρέωση της ΑΑΔΕ για άρση του φορολογικού απορρήτου⁷.

II. ΟΡΙΣΜΕΝΕΣ ΣΚΕΨΕΙΣ

1. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΙΣ ΕΝΙΣΧΥΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΟΥ ΥΠΕΥΘΥΝΟΥ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑΣ

Η επαυξημένη ευθύνη του υπεύθυνου επεξεργασίας που απορρέει από τον ΓΚΠΔ συνίσταται στο γεγονός ότι οφείλει να εφαρμόζει κατάλληλα τεχνικά και οργανωτικά μέτρα και πολιτικές, ώστε να είναι σε θέση να αποδεικνύει ότι η επεξεργασία διενεργείται βάσει του ΓΚΠΔ (άρθρο 24 παρ. 1 ΓΚΠΔ). Συνεπώς, ο υπεύθυνος επεξεργασίας δεν οφείλει μόνο να αποδείξει ότι δεν ευθύνεται, αλλά και ότι κινείται εντός των ορίων που η ίδια η νομοθεσία θέτει⁸.

Ο ΓΚΠΔ, πέραν της προρρηθείσας επαυξημένης ευθύνης που επιφυλάσσει για τον υπεύθυνο επεξεργασίας, του επιβάλλει και ορισμένες νέες υποχρεώσεις⁹. Στο πλαίσιο αυτό, ο υπεύθυνος επεξεργασίας οφείλει, μεταξύ άλλων, να ενημερώνει άμεσα τόσο την εποπτική αρχή όσο και το υποκείμενο των δεδομένων για οιαδήποτε παραβίαση λαμβάνει χώρα (άρθρο 33 ΓΚΠΔ), να τηρεί, εγγράφως ή ηλεκτρονικά, αρχείο δραστηριοτήτων επεξεργασίας (άρθρο 30 ΓΚΠΔ), αλλά και να

⁵ Βλ. Ibidem.

⁶ Βλ. Ibidem.

⁷ Βλ. Ibidem.

⁸ Βλ. Γ. Γιαννόπουλο, *Γενικός Κανονισμός Προστασίας Δεδομένων: Οι νέες υποχρεώσεις και οι ευθύνες του υπεύθυνου επεξεργασίας*, ΕφημΔΔ 2017, σελ. 200.

⁹ Βλ. αναλυτικότερα για τις νέες υποχρεώσεις του υπεύθυνου επεξεργασίας σε: Φ. Παναγοπούλου-Κουτνατζή, *Ο Γενικός Κανονισμός για την Προστασία Δεδομένων 679/3026/ΕΕ: Εισαγωγή και Προστασία Δικαιωμάτων*, 2017, σελ. 31-34.

ορίζει τον Υπεύθυνο Προστασίας Δεδομένων (Data Protection Officer-DPO), όταν πρόκειται για δημόσιες αρχές, καθώς και για επεξεργασία δεδομένων μεγάλης κλίμακας. Τέλος, βάσει της αρχής της λογοδοσίας¹⁰, ο υπεύθυνος επεξεργασίας φέρει το βάρος απόδειξης της συμμόρφωσής του με τις βασικές αρχές της επεξεργασίας που προβλέπει ο ΓΚΠΔ.

2. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΙΚΗ ΚΑΙ ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΗ ΚΑΤΟΧΥΡΩΣΗ ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΠΡΟΣΤΑΣΙΑΣ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ

Σύμφωνα με το άρθρο 9Α εδ. β΄ Σ., επιβάλλεται η σύσταση και λειτουργία ανεξάρτητης αρχής με αρμοδιότητα τη διασφάλιση της προστασίας των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα. Τον ρόλο αυτό έχει αναλάβει η ΑΠΔΠΧ, η οποία συστάθηκε δυνάμει του άρθρου 15 του ν. 2472/1997, ο οποίος ενσωμάτωσε την Οδηγία 95/46/ΕΚ. Σύμφωνα με το άρθρο 84 του ν. 4624/2019, ο ν. 2472/1997 καταργείται με την επιφύλαξη μεμονωμένων διατάξεων που εξακολουθούν να ισχύουν, μεταξύ των οποίων είναι και το άρθρο 15 παρ. 1 για τη σύσταση της Αρχής¹¹. Δυνάμει, λοιπόν, του εν λόγω άρθρου, το οποίο εξακολουθεί να βρίσκεται σε ισχύ, συστήνεται η ΑΠΔΠΧ, *«με αποστολή την εποπτεία της εφαρμογής του παρόντος νόμου και άλλων ρυθμίσεων που αφορούν την προστασία του ατόμου από την επεξεργασία δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα καθώς και την ενάσκηση των αρμοδιοτήτων που της ανατίθενται κάθε φορά»*.

Πριν τη συνταγματική κατοχύρωση της ΑΠΔΠΧ με την αναθεώρηση του 2001, το Συμβούλιο της Επικρατείας (στο εξής: «ΣτΕ») έκρινε ότι η σύστασή της με τον ν. 2472/1997 δεν αντίκειται στο Σύνταγμα και ιδίως στην αρχή της λαϊκής κυριαρχίας¹². Μετά τη συνταγματική της πρόβλεψη στο άρθρο 9Α Σ., η λειτουργία της ρυθμίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 101Α Σ. σε συνδυασμό με τον ν. 3051/2002¹³. Η οργάνωση και η λειτουργία της ΑΠΔΠΧ διέπεται από το π.δ. 207/1998, το οποίο εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 20 παρ. 2 του ν. 2472/1997¹⁴. Παράλληλα, η ΑΠΔΠΧ έχει εκδώσει τον Κανονισμό Λειτουργίας της¹⁵.

Η συνταγματική κατοχύρωσή της συνεπάγεται τη μη δυνατότητα του κοινού νομοθέτη να την καταργήσει δια νόμου ή να αποψιλώσει τις αρμοδιότητές της κατά τρόπο που να μην μπορεί να επιτευχθεί ο βασικός της ρόλος¹⁶. Πέραν, όμως, από το Σύνταγμα, η ΑΠΔΠΧ κατοχυρώνεται σε ενωσιακό επίπεδο και στον ΓΚΠΔ¹⁷. Η ελληνική ΑΠΔΠΧ ακολουθεί το γαλλικό πρότυπο, ενός

¹⁰ Η οποία ρυθμίζεται με τα άρθρα 5, 77, 82 και 83 ΓΚΠΔ.

¹¹ Βλ. Φ. Παναγοπούλου, «Άρθρο 9Α», σε Σπ. Βλαχόπουλος/Ξ. Κοντιάδης/Γ. Τασόπουλος (επιμ.), *Σύνταγμα – Ερμηνεία κατ' άρθρο*, ηλεκτρονική έκδ., διαθέσιμη στο [link](#) (τελευταία πρόσβαση 25.06.2023), σελ. 25.

¹² Βλ. ΣτΕ 2779/2001, 96/2003.

¹³ Βλ. Φ. Παναγοπούλου, «Άρθρο 9Α», ό.π., σελ. 26.

¹⁴ Βλ. *Ibidem*.

¹⁵ ΦΕΚ Β΄ 879 (απόφαση 9/2022) και τροποποίησή του με ΦΕΚ Β΄ 1245 (απόφαση 40/2022).

¹⁶ Βλ. Φ. Παναγοπούλου, «Άρθρο 9Α», ό.π., σελ. 26, και εκεί παραπομπή.

¹⁷ Βλ. *Ibidem*.

συλλογικού οργάνου, και ότι το γερμανικό πρότυπο ενός μονοπρόσωπου οργάνου¹⁸, ιδρύοντας μια ανεξάρτητη δημόσια αρχή με δικό της προϋπολογισμό, μη υποκείμενη σε οποιονδήποτε διοικητικό έλεγχο¹⁹.

3. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΙΣ ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΕΣ ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΠΡΟΣΤΑΣΙΑΣ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ

Η ΑΠΔΠΧ είναι εξοπλισμένη με αποφασιστικές, ελεγκτικές, γνωμοδοτικές, κανονιστικές και κυρωτικές αρμοδιότητες, ενώ είναι επιφορτισμένη και με την εποπτεία της εφαρμογής των διατάξεων του ΓΚΠΔ (άρθρο 51 παρ. 1, αιτιολογική σκέψη 123), του ν. 4624/2019 και άλλων ρυθμίσεων που αφορούν στην προστασία του ατόμου από την επεξεργασία προσωπικών δεδομένων²⁰ (άρθρο 9 του ν. 4624/2019). Σκοπός της είναι να συμβάλλει στη συνεκτική εφαρμογή του ΓΚΠΔ σε ολόκληρη την Ευρωπαϊκή Ένωση (στο εξής: «ΕΕ») και για τον σκοπό αυτό συνεργάζεται με τις εποπτικές αρχές των κρατών μελών της τελευταίας και με την Ευρωπαϊκή Επιτροπή²¹ (άρθρο 51 παρ. 2, αιτιολογική σκέψη 123 του ΓΚΠΔ, άρθρο 10 του ν. 4624/2019). Παράλληλα, εκπροσωπεί την Ελλάδα στο Ευρωπαϊκό Συμβούλιο Προστασίας Δεδομένων (ΕΣΠΔ) και σε άλλες επιτροπές ή όργανα με αντικείμενο την προστασία δεδομένων και συνεργάζεται με αντίστοιχες αρχές τρίτων χωρών και διεθνείς οργανισμούς²² (άρθρο 50 του ΓΚΠΔ, άρθρο 10 του ν. 4624/2019).

Η ΑΠΔΠΧ είναι αρμόδια να εκτελεί τα καθήκοντά της (άρθρα 57 του ΓΚΠΔ και 13 του ν. 4624/2019) και να ασκεί τις εξουσίες που της ανατίθενται (άρθρα 58 του ΓΚΠΔ και 15 του ν. 4624/2019) στο έδαφός της (άρθρο 55 παρ. 1, αιτιολογικές σκέψεις 122, 129 του ΓΚΠΔ · άρθρο 9 του ν. 4624/2019) με πλήρη ανεξαρτησία²³ (άρθρο 52, αιτιολογικές σκέψεις 117-118, 121 του ΓΚΠΔ · άρθρο 11 του ν. 4624/2019). Ειδικότερα, η ΑΠΔΠΧ, σύμφωνα με τα άρθρα 57 ΓΚΠΔ και 13 του ν. 4624/2019, μεταξύ άλλων, παρακολουθεί και επιβάλλει την εφαρμογή του ΓΚΠΔ, του ν. 4624/2019 και άλλων ρυθμίσεων που αφορούν στην προστασία του ατόμου έναντι της προστασίας προσωπικών δεδομένων, εκδίδει οδηγίες και απευθύνει συστάσεις για κάθε θέμα που αφορά στην επεξεργασία δεδομένων (με την επιφύλαξη των καθηκόντων του ΕΣΠΔ), παρέχει, κατόπιν αιτήματος, πληροφορίες στα υποκείμενα των δεδομένων σχετικά με την άσκηση των δικαιωμάτων τους, ενώ χειρίζεται τις υποβληθείσες για παράβαση διατάξεων του ΓΚΠΔ καταγγελίες και διενεργεί έρευνες ή ελέγχους σχετικά με την εφαρμογή της νομοθεσίας περί προστασίας προσωπικών δεδομένων²⁴. Τέλος, η ΑΠΔΠΧ διαθέτει εξουσίες ελέγχου, καθώς και διορθωτικές, συμβουλευτικές

¹⁸ Όπως είναι ο Επίτροπος για την προστασία των δεδομένων.

¹⁹ Βλ. Φ. Παναγοπούλου, «Άρθρο 9Α», ό.π., σελ. 26, και εκεί παραπομπή.

²⁰ Βλ. Ibidem, σελ. 27, ό.π.

²¹ Βλ. Ibidem.

²² Βλ. Ibidem.

²³ Βλ. Ibidem, σελ. 28.

²⁴ Βλ. Ibidem.

και αδειοδοτικές εξουσίες²⁵, όπως αυτές εξειδικεύονται και αναλύονται στο άρθρο 58 του ΓΚΠΔ και στο άρθρο 15 του ν. 4624/2019.

4. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΠΙΚΛΗΣΗ ΤΟΥ ΑΠΟΡΡΗΤΟΥ ΕΝΩΠΙΟΝ ΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ

Ένα ζήτημα που έχει αποτελέσει αντικείμενο εκτεταμένης συζήτησης και προβληματισμού αφορά στη δυνατότητα να αντιταχθεί απόρρητο το πρώτον ενώπιον δικαστικών αρχών και δεύτερον απέναντι σε ελεγκτικές αρχές. Σχετικά με τις πρώτες, η νομολογία του ανώτατου ακυρωτικού διοικητικού δικαστηρίου της χώρας υπήρξε ξεκάθαρη: Τα δικαστήρια δεν θα μπορούσαν να ερευνήσουν μια υπόθεση εάν τα μέρη επικαλούνται το απόρρητο²⁶. Και τούτο, διότι λόγοι προστασίας της κρατικής ασφαλείας ή της δημόσιας τάξης «μπορούν μεν, κατ' αρχήν, να δικαιολογήσουν περιορισμό στην αρχή της ελεύθερης προσβάσεως του διαδίκου στα στοιχεία του διαβιβασθέντος στο Δικαστήριο φακέλου, δεν μπορούν, όμως, επ' ουδενί να δικαιολογήσουν την μη διαβίβαση στο Δικαστήριο των στοιχείων που η Διοίκηση χαρακτηρίζει απόρρητα. Αντίθετη εκδοχή θα υπερακόντιζε τον σκοπό του χαρακτηρισμού ορισμένων στοιχείων ως απορρήτων, θα ισοδυναμούσε με πλήρη αποκλεισμό του δικαστικού ελέγχου σε σημαντικούς τομείς της διοικητικής δράσεως και θα συνιστούσε δραστικό περιορισμό, μη ανεκτό υπό το Σύνταγμα, του δικαιώματος παροχής έννομου προστασίας²⁷».

Έτσι, η μη αποστολή των σχετικών εγγράφων, τα οποία χαρακτηρίζονται από τη διοίκηση ως απόρρητα, δύναται να οδηγήσει σε ματαίωση του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας από τα δικαστήρια²⁸. Στο πλαίσιο αυτό, υποστηρίζεται ότι πρέπει παρομοίως να κρίνεται και για τις αρχές που εκ του νόμου διαθέτουν ελεγκτική αρμοδιότητα²⁹, όπως, για παράδειγμα, η ΑΠΔΠΧ, η οποία μάλιστα είναι και συνταγματικά κατοχυρωμένη.

Συναφώς, προκάλεσε προβληματισμό η εξαίρεση της ΕΥΠ από την έως τώρα προβλεπόμενη ελεγκτική αρμοδιότητα της ΑΠΔΠΧ, με το άρθρο 10 παρ. 5 του ν. 4624/2019. Έτσι, ένα μεγάλο πεδίο κρατικής δράσης κείται εκτός ρύθμισης, προστασίας, αλλά και ελέγχου³⁰. Το προκληθέν κενό εποπτείας φαίνεται να έρχεται σε ευθεία αντίθεση με το άρθρο 8 παρ. 3 του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της ΕΕ, σύμφωνα με το οποίο, ο σεβασμός των κανόνων προστασίας δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα υπόκειται σε ανεξάρτητη αρχή, χωρίς να αναγνωρίζει εξαιρέσεις για κάποιες αρμοδιότητες³¹.

²⁵ Βλ. Ibidem.

²⁶ Βλ. ΣτΕ 2374/1969.

²⁷ Βλ. ΣτΕ 4600/2005.

²⁸ Βλ. Φ. Παναγοπούλου, «Άρθρο 19», σελ. 44, Σπ. Βλαχόπουλος/Ξ. Κοντιάδης/Γ. Τασόπουλος (επιμ.), *Σύνταγμα – Ερμηνεία κατ' άρθρο*, ό.π., και εκεί παραπομπή.

²⁹ Βλ. Ibidem.

³⁰ Βλ. Ibidem. σελ. 46.

³¹ Βλ. Ibidem, σελ. 47.

III. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ

Στην υπό κρίση περίπτωση το ΝΣΚ, υπενθυμίζοντας ότι η ελεγχόμενη εταιρεία, όπως προκύπτει από τους σκοπούς οι οποίοι αναφέρονται στο καταστατικό της, μπορεί να ενεργεί, είτε ως υπεύθυνη επεξεργασίας, είτε ως εκτελούσα την επεξεργασία σε σχέση με τις διερευνώμενες δραστηριότητες (ενδεχόμενη εγκατάσταση κατασκοπικού λογισμικού σε τερματικές συσκευές αγνώστων επί του παρόντος προσώπων), έκρινε ότι η ΑΑΔΕ οφείλει να χορηγήσει στην ΑΠΔΠΧ όλα τα αιτούμενα δεδομένα, τα οποία είναι αναγκαία, κατά την κρίση της τελευταίας, για την πρόοδο του ελέγχου και την εκτέλεση των καθηκόντων της, χωρίς να μπορεί να της αντισταχθεί το φορολογικό απόρρητο³².

Άλλωστε, το γεγονός ότι η γραμματική διατύπωση του άρθρου 17 του ΚΦΔ δεν περιλαμβάνει ρητά την ΑΠΔΠΧ ανάμεσα σε εκείνες τις αρχές έναντι των οποίων παρέχονται φορολογικά δεδομένα φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων από τη φορολογική διοίκηση, παρά την ήδη ισχύουσα κατά τον χρόνο αυτό διάταξη του άρθρου 15 παρ. 1 του ν. 4624/2019, δύναται να επιλυθεί ερμηνευτικά από τη συνταγματική περιωπή με την οποία έχει εξοπλιστεί η ΑΠΔΠΧ. Εξάλλου, αντίθετη εκδοχή, ότι δηλαδή το φορολογικό απόρρητο καταλαμβάνει και την ΑΠΔΠΧ και ότι η τελευταία δεν δύναται να έχει πρόσβαση στα φορολογικά δεδομένα της ελεγχόμενης εταιρείας, θα είχε ως αποτέλεσμα τον περιορισμό των εξουσιών της, ως εποπτικής Αρχής, κατά παράβαση του ΓΚΠΔ και του Συντάγματος³³.

Ως εκ τούτου και με βάση την ανάλυση που προηγήθηκε, η εν λόγω Γνωμοδότηση του ΝΣΚ ευθυγραμμίζεται με τις ενωσιακά, αλλά και συνταγματικά κατοχυρωμένες αρμοδιότητες της ΑΠΔΠΧ. Έτσι, καθίσταται σαφές ότι η ΑΑΔΕ, ως φορολογική αρχή, δεν μπορεί πράγματι να αντιτάξει το φορολογικό απόρρητο έναντι της ΑΠΔΠΧ, αλλά οφείλει, ως αρμόδια δημόσια αρχή, να χορηγήσει τα αιτούμενα στοιχεία για την ελεγχόμενη ανώνυμη εταιρεία. □

³² Βλ. ΝΣΚ, Γνωμοδότηση 28/2023, ό.π.

³³ Βλ. Ibidem.