



Σ.Α.Τ.Ε.

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝ. Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛ. ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (Δ12)
ΤΜΗΜΑ Α'

Αθήνα, 8 Δεκεμβρίου 2004
Αρ.Πρ.:1076424/2045/Α0012

ΠΟΛ: 1130

Ταχ. Δ/ση:Καρ. Σερβίας 10
Ταχ. Κώδ.:101 84 ΑΘΗΝΑ
Πληροφορίες: Χ. Χαττώνα
Τηλέφωνο: 210-3375317
FAX:210-3375001

ΠΡΟΣ: Ως Π.Δ.

ΘΕΜΑ: Κοινοποίηση της 326/2004 γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, σχετικά με άρση του φορολογικού απορρήτου στο στάδιο διενέργειας προανάκρισης και υποχρέωση διενέργειας ελέγχου κατόπιν παραγγελίας Εισαγγελέα ή προανακριτικού υπαλλήλου.

Σας κοινοποιούμε την 326/2004 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Ν.Σ.Κ.), που έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, για ενημέρωσή σας και εφαρμογή της στις σχετικές περιπτώσεις.

Με τη γνωμοδότηση αυτή το Ν.Σ.Κ. (Τμήμα Β') έκανε δεκτά τα εξής:

- α) Το φορολογικό απόρρητο κάμπτεται έναντι της δικαστικής αρχής και μόνο εάν έχει διαταχθεί προσηκόντως κυρία ανάκριση, προανάκριση που είναι κι αυτή μια μορφή ανάκρισης χωρίς ουσιαστική διαφοροποίηση από την προηγούμενη, ή τουλάχιστον προκαταρκτική εξέταση αφού και στην τελευταία περίπτωση ενεργείται στην ουσία ό,τι και στην προανάκριση, δεδομένου ότι και η προκαταρκτική εξέταση συνιστά «..... ένα θεσμοποιημένο στάδιο δικαστικής ανίχνευσης των αξιοποιήσιμων πράξεων».
- β) Από καμιά διάταξη νόμου δεν παρέχεται η δυνατότητα στον Εισαγγελέα, όπως παραγγείλει (ή διατάξει) ο ίδιος ή δια των προανακριτικών υπαλλήλων τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου και τη σύνταξη σχετικής έκθεσης από τα αρμόδια φορολογικά

Σ.Α.Τ.Ε.

όργανα, αφού οι παραπάνω ενέργειες εμπίπτουν αναμφίβολα στην αποκλειστική αρμοδιότητα των φορολογικών αρχών, οι οποίες είναι υποχρεωμένες να ασκούν το ελεγκτικό τους έργο υπό αυστηρές διαδικαστικές προϋποθέσεις, σύμφωνα με τις κείμενες κατ' ιδία φορολογικές διατάξεις. Βεβαίως, ένας τέτοιος έλεγχος θα μπορούσε να ζητηθεί από τον αρμόδιο Εισαγγελέα ή τους προανακριτικούς υπαλλήλους όπως διενεργηθεί από το Σ.Δ.Ο.Ε., κατ' άρθρο 4 παραγρ.3 του ν.2343/95. Η ερμηνευτική αυτή εκδοχή πηγάζει ευθέως από τον ίδιο το νόμο (ν.2343/95), ο οποίος αναθέτει στους υπαλλήλους του Σ.Δ.Ο.Ε. προανακριτικά καθήκοντα, γεγονός που υποδηλώνει τη βούληση του φορολογικού νομοθέτη να καταστήσει το Σ.Δ.Ο.Ε. ειδικό προανακριτικό όργανο σε όσες ποινικές υποθέσεις αναφύονται ζητήματα φορολογικής φύσεως για τα οποία απαιτείται η διερεύνησή τους σε σχέση με το διωκόμενο αδίκημα.



ΜΕ Ε.Υ.
Ο ΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ
Σ. ΒΟΥΛΓΑΡΗΣ

ΣΥΝΗΜΜΕΝΑ:

12 φύλλα

Αριθμός Γνωμοδοτήσεως 326/04
ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

(Τμήμα Β')

Συνεδρίαση της 24-6-2004

Σύνθεση:

Πρόεδρος: Χρήστος Τσεκούρας, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ

Μέλη: Σπ. Σκουτέρης, Α. Τζεφεράκος, Βλ. Ασημακόπουλος,
Σπ. Δελλαπέριτας, Κ. Καποτάς, Π. Κιούσης, Ηλ. Ψώνης,
Χρυσ. Αυγερινού, Νομικοί Σύμβουλοι

Εισηγητής: Στέφανος Δέτσις, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.

Αριθμός Ερωτήματος: α) 1033933/667/Α0012/2002 της Γεν. Δ/νσης Φορολογίας (Δ/νση Φορ. Εισοδήματος - Δ 12 - Τμήμα Α') και β) 1077526/6230/ΔΕ - Β'/2002 της Γεν. Δ/νσης Φορολογικών Ελέγχων (Δ/νση Ελέγχου - Τμήμα Β') του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών.

Περίληψη Ερωτήματος: α) Άρση ή μη του φορολογικού απορρήτου στο στάδιο διενέργειας προανάκρισης και β) Υποχρέωση ή μη διενέργειας φορολογικού ελέγχου κατόπιν παραγγελίας Εισαγγελέα ή προανακριτικού υπαλλήλου προς τον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. και σύνταξη της οικείας έκθεσης προς αυτόν.

Επί του ως άνω ερωτήματος, το Ν.Σ.Κ. (Β' τμήμα) εγνωμοδότησε ομοφώνως, ως ακολούθως:

I. Α. Στο άρθρο 26 του Συντάγματος 1975/1986/2001, ορίζονται τα εξής:

«1. Η νομοθετική λειτουργία ασκείται από τη Βουλή και τον Πρόεδρο της Δημοκρατίας. **Σ.Α.Τ.Ε.**

2. Η εκτελεστική λειτουργία ασκείται από τον Πρόεδρο της Δημοκρατίας και την Κυβέρνηση.

3. Η δικαστική λειτουργία ασκείται από τα δικαστήρια οι αποφάσεις τους εκτελούνται στο όνομα του Ελληνικού Λαού».

Στο Κώδικα Ποινικής Δικονομίας, ορίζονται τα ακόλουθα:

«**Άρθρο 31:** 1. Ο εισαγγελέας πλημμελειοδικών έχει δικαίωμα να ενεργεί: α) προκαταρκτική εξέταση, για να κρίνει αν υπάρχει περίπτωση ποινικής δίωξης, β) προανάκριση, για να βεβαιωθεί αξιόποινη πράξη. Μπορεί ακόμα να παρευρίσκεται ο ίδιος ή ένας από τους αντεισαγγελείς που υπάγονται σ' αυτόν κατά την ενέργεια κάθε ανακριτικής πράξης και να ενημερώνεται οποτεδήποτε ως προς τα έγγραφα που αφορούν την ανάκριση. 2. Η προκαταρκτική εξέταση ενεργείται σύμφωνα με τα άρθρα 240 και 241 ...

Άρθρο 33: 1. Η προανάκριση και η προκαταρκτική εξέταση (άρθρο 31 § 1 στοιχ. α' και β') γίνονται ύστερα από παραγγελία του εισαγγελέα πλημμελειοδικών και υπό τη διεύθυνσή του :α) από τους πταισματοδίκες και ειρηνοδίκες β) από τους βαθμοφόρους της χωροφυλακής που έχουν βαθμό τουλάχιστον υπενωμοτάρχη και γ) από τους αστυνομικούς υπαλλήλους που έχουν βαθμό τουλάχιστον υπαρχιφύλακα.

2. Αν οι παραπάνω δεν υπάρχουν ή έχουν κώλυμα και έως ότου αναλάβουν την προανάκριση, αν υπάρχει κίνδυνος από την αναβολή, η προανάκριση γίνεται από τον πρόεδρο ή το γραμματέα της κοινότητας.

3. Στις περιπτώσεις που ορίζει ο νόμος προανάκριση ενεργεί και ο ανακριτής...

Άρθρο 34: Η προανάκριση ορισμένων εγκλημάτων γίνεται και από τους δημόσιους υπαλλήλους για τους οποίους προβλέπουν ειδικοί νόμοι, πάντοτε υπό την διεύθυνση και την εποπτεία του εισαγγελέα πλημμελειοδικών...

Άρθρο 43: 1. Ο εισαγγελέας, όταν λάβει τη μήνυση ή την αναφορά, είναι υποχρεωμένος να κινήσει ποινική δίωξη, παραγγέλλοντας ανάκριση ή προανάκριση ή εισάγοντας την υπόθεση με απευθείας κλήση του κατηγορουμένου στο ακροατήριο, στις περιπτώσεις που η εισαγωγή αυτή επιτρέπεται. Αν όμως η μήνυση ή η αναφορά δεν στηρίζεται στο νόμο ή είναι προφανώς αβάσιμη στην ουσία της ή ανεπίδεκτη δικαστικής εκτίμησης την αρχειοθετεί και υποβάλλει αντίγραφο στον εισαγγελέα εφετών, αναφέροντας τους λόγους που τον οδήγησαν να μην κινήσει ποινική δίωξη. Ο Εισαγγελέας Εφετών έχει το δικαίωμα να διατάξει τον Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών να κινήσει ποινική δίωξη.

2. Επίσης ο Εισαγγελέας έχει το δικαίωμα να ενεργήσει προκαταρκτική εξέταση είτε προσωπικά είτε με κάποιον από τους ανάκριτικούς υπαλλήλους που αναφέρονται στο άρθρο 33 παρ.1 και 2 και στο άρθρο 34, για να κρίνει αν πρέπει να κινήσει ποινική δίωξη ή αντίθετα, να θέσει τη μήνυση ή την αναφορά στο αρχείο (άρθρο 31 παρ.1 στοιχ. α').

Άρθρο 212: 1. Η διαδικασία ακυρώνεται, αν εξεταστούν στην προδικασία ή στην κύρια διαδικασία: α)... Δ) οι δημόσιοι υπάλληλοι, όταν πρόκειται για στρατιωτικό ή διπλωματικό μυστικό ή μυστικό που αφορά

την ασφάλεια του κράτους εκτός αν ο αρμόδιος υπουργός με αίτηση της δικαστικής αρχής ή κάποιου από τους διαδίκους ή και αυτεπαγγέλτως τους εξουσιοδοτήσει σχετικά....

Άρθρο 239: 1. Σκοπός της ανάκρισης είναι η συλλογή των αναγκαίων αποδεικτικών στοιχείων για να βεβαιωθεί η τέλεση εγκλήματος και να αποφασιστεί αν πρέπει να εισαχθεί κάποιος σε δίκη γι' αυτό.

2. Κατά την ανάκριση γίνεται καθετί που μπορεί να βοηθήσει στην εξακρίβωση της αλήθειας, εξετάζεται και βεβαιώνεται αυτεπαγγέλτως όχι μόνο η ενοχή, αλλά και η αθωότητα του κατηγορουμένου, καθώς και κάθε στοιχείο που αφορά την προσωπικότητά του και επηρεάζει την επιμέτρηση της ποινής....

Άρθρο 243: 1. Η προανάκριση ενεργείται από οποιονδήποτε ανακριτικό υπάλληλο μετά γραπτή παραγγελία του εισαγγελέα από τον ανακριτή ενεργείται στις περιπτώσεις που ορίζει ο νόμος.....

Άρθρο 246: 1. Την κύρια ανάκριση την ενεργεί μόνο ο ανακριτής, μετά γραπτή παραγγελία του Εισαγγελέα, η οποία καθορίζει και εξειδικεύει την αξιόποινη πράξη και την ποινική διάταξη που την προβλέπει....

Άρθρο 251: Ο ανακριτής και οι ανακριτικοί υπάλληλοι που αναφέρονται στο άρθρο 33, όταν λάβουν παραγγελία του εισαγγελέα και στις περιπτώσεις του άρθρου 243 παρ.2 αυτεπαγγέλτως, οφείλουν χωρίς χρονοτριβή να συγκεντρώνουν πληροφορίες για το έγκλημα και τους υπαιτίους του, να εξετάζουν μάρτυρες και κατηγορουμένους, να μεταβαίνουν επί τόπου για ενέργεια αυτοψίας, αφού πάρουν μαζί τους, αν υπάρχει ανάγκη, ιατροδικαστές ή άλλους πραγματογνώμονες, να διεξάγουν έρευνες, να καταλαμβάνουν πειστήρια και γενικά να ενεργούν

οτιδήποτε είναι αναγκαίο για τη συλλογή και τη διατήρηση των αποδείξεων, καθώς και για την εξασφάλιση των ιχνών του εγκλήματος.

Άρθρο 261: Οι δημόσιοι υπάλληλοι γενικά στους οποίους έχει ανατεθεί έστω και προσωρινά δημόσια υπηρεσία και τα άλλα πρόσωπα που αναφέρονται στο άρθρο 212 οφείλουν, αν διαταχθούν από εκείνον που κάνει την ανάκριση, να παραδώσουν στη δικαστική αρχή τα έγγραφα και στο πρωτότυπό τους ακόμα, καθώς και κάθε άλλο αντικείμενο που βρίσκεται στην κατοχή τους λόγω των καθηκόντων τους, του λειτουργήματός ή του επαγγέλματός τους, εκτός αν δηλώσουν εγγράφως, έστω και αναιτιολόγητα, ότι πρόκειται για διπλωματικό ή στρατιωτικό μυστικό που ανάγεται στην ασφάλεια του κράτους ή μυστικό που σχετίζεται με το λειτουργήμα ή το επάγγελμά τους.».

Β. Εξάλλου στο άρθρο 85 του Κ.Ν. 2238/94 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος» που αναφέρεται στο «φορολογικό απόρρητο», ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 85

Φορολογικό Απόρρητο

«1. Οι δηλώσεις φόρου του παρόντος χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για φορολογικούς σκοπούς και δεν επιτρέπεται η χρησιμοποίησή τους για δίωξη εκείνου που υπέβαλε τη δήλωση ή του προσώπου από το οποίο αυτός απέκτησε το εισόδημα, για παράβαση των κειμένων διατάξεων.

2. Οι φορολογικές δηλώσεις, τα φορολογικά στοιχεία, οι εκθέσεις, οι πράξεις προσδιορισμού αποτελεσμάτων, τα φύλλα ελέγχου, οι αποφάσεις του Προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και κάθε στοιχείο του φακέλου που έχει σχέση με τη φορολογία ή άπτεται αυτής είναι απόρρητα και δεν επιτρέπεται η γνωστοποίησή τους σε οποιονδήποτε

άλλον εκτός από το φορολογούμενο στον οποίο αφορούν αυτά. 3. Ο Προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας συντάσσει κάθε έτος, με βάση τις δηλώσεις που του επιδίδονται, κατάλογο φορολογουμένων, ο οποίος περιέχει το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τον τίτλο και τα λοιπά στοιχεία τους, το καθαρό εισόδημα από τις κατηγορίες Δ' και Ζ' το συνολικό καθαρό εισόδημα το οποίο υπόκειται σε φορολογία, καθώς και το φόρο που αναλογεί σε αυτό. Ο κατάλογος αυτός καταρτίζεται μέσα σε έξι (6) μήνες από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων και συμπληρώνεται με τα αντίστοιχα στοιχεία της οριστικοποίησης της εγγραφής του υποχρέου. Τοποθετείται σε πρόσφορη θέση στο κατάστημα της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και των δήμων και κοινοτήτων όπου εδρεύει δημόσια οικονομική υπηρεσία, ώστε να μπορεί να λαμβάνει γνώση αυτού οποιοσδήποτε. Επιτρέπεται η έκδοση καταλόγων των φορολογουμένων όλης της χώρας, καθώς και η δημοσίευσή τους στις εφημερίδες.

4. Τα στοιχεία που αναφέρονται στους καταλόγους των φορολογουμένων δεν αποτελούν απόρρητο και ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας υποχρεούται να χορηγεί, ύστερα από αίτηση, βεβαίωση για τα στοιχεία αυτά σε οποιονδήποτε τρίτο ο οποίος έχει έννομο συμφέρον και το αποδεικνύει.

5. Κατ' εξαίρεση επιτρέπεται, αποκλειστικά και μόνο: α) Η χορήγηση στοιχείων στις υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών και στους ορκωτούς εκτιμητές για την άσκηση των καθηκόντων τους, καθώς και στις περιπτώσεις που ορίζονται από το άρθρο 1445 του Αστικού Κώδικα

β) σε ειδικά εξουσιοδοτημένους υπαλλήλους του Ιδρύματος Κοινωνικών Ασφαλίσεων (Ι.Κ.Α.) να λαμβάνουν στοιχεία από το φάκελο

του εργοδότη για την εξακρίβωση των μισθών και ημερομισθίων που αυτός κατέβαλε στο προσωπικό που απασχολεί.

γ) Σε ειδικά εξουσιοδοτημένους υπαλλήλους των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης να λαμβάνουν τα αναγκαία στοιχεία και πληροφορίες για την επιβολή φόρων, τελών, δικαιωμάτων ή εισφορών τους ή για τον έλεγχο των δηλώσεων των επιβαρύνσεων αυτών.

δ) Σε δίκες για διαφορές από εμπορικές μισθώσεις ακινήτων η χορήγηση στους ενδιαφερομένους για χρήση στο δικαστήριο αντιγράφων των μισθωτηρίων συμβολαίων, καθώς και βεβαιώσεων για το καταβαλλόμενο μίσθωμα οποιουδήποτε ακινήτου.

Ο Προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας δικαιούται να ζητήσει υπεύθυνη δήλωση του Ν.1599/86, στην οποία ο αιτών θα δηλώνει ότι τα χορηγούμενα στοιχεία θα χρησιμοποιηθούν αποκλειστικά και μόνο για δίκες του προηγούμενου εδαφίου. **Σ.Α.Τ.Ε.**

ε) Η χορήγηση στοιχείων ~~δε~~ δημόσιες υπηρεσίες, νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου και οργανισμούς που έχουν αρμοδιότητα διαχείρισης, παρακολούθησης ή ελέγχου των πάσης φύσεως χρηματοδοτήσεων, ενισχύσεων ή επιδοτήσεων που καταβάλλονται σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα και φορείς και προέρχονται από εθνικούς ή κοινοτικούς πόρους, για την άσκηση αποκλειστικά των παραπάνω αρμοδιοτήτων τους.

στ) Η χορήγηση των στοιχείων του Υποσυστήματος Μητρώου φορολογουμένων και του Αρχείου οχημάτων σε δημόσιες υπηρεσίες και ασφαλιστικά ταμεία που αποτελούν νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, από τη Γενική Γραμματεία πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, με την υποχρέωση χρησιμοποίησης αυτών αποκλειστικά για τις υπηρεσιακές τους ανάγκες.

6. Η παραβίαση του φορολογικού απορρήτου του άρθρου αυτού συνιστά πειθαρχικό αδίκημα που τιμωρείται κατά τις οικείες διατάξεις του πειθαρχικού δικαίου και ποινικό αδίκημα που τιμωρείται κατά τις διατάξεις του Ποινικού Κώδικα για παράβαση καθήκοντος. **Σ.Α.Τ.Ε.**

7. Τις ευθύνες της προηγούμενης παραγράφου έχουν και τα πρόσωπα, που είναι υπάλληλοι κατά την έννοια του άρθρου 13 του Ποινικού Κώδικα, τα οποία νόμιμα λαμβάνουν γνώση φορολογικών απορρήτων και χρησιμοποιούν αυτά για σκοπό διάφορο εκείνου που ο νόμος επιτρέπει ή τα ανακοινώνουν με κάθε τρόπο, άμεσο ή έμμεσο, σε τρίτους. Τα λοιπά πρόσωπα τιμωρούνται με ποινή φυλάκισης μέχρι έξι (6) μήνες μετά από έγκληση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας του αρμόδιου επιθεωρητή προς τον εισαγγελέα πλημμελειοδικών στην περιφέρεια του οποίου υπάγεται η δημόσια οικονομική υπηρεσία και με πρόστιμο που ορίζεται στο άρθρο 87, το οποίο επιβάλλεται με πράξη του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μετά την τελεσιδικία της απόφασης του ποινικού δικαστηρίου.

8. Όσοι με οποιαδήποτε ιδιότητα συμπράττουν στην εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος και από το λόγο αυτό λαμβάνουν γνώση των τραπεζικών ή άλλων συναλλαγών, υποχρεούνται να τηρούν το απόρρητο των συναλλαγών τούτων, υποκείμενοι σε αντίθετη περίπτωση στις ποινές και τα πρόστιμα των παραγράφων 6 και 7».

Επίσης, στο άρθρο 31 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92), ορίζονται τα εξής:

«Χωρίς έγκριση του υπουργού Οικονομικών, καμμία άλλη, πλην του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και των άλλων συναρμοδίων αρχών που εξομοιώνονται με αυτόν, δημόσια αρχή ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου ή οργανισμός δικαιούται να λαμβάνει γνώση των βιβλίων και

στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, εκτός εάν αυτό επιτρέπεται από σχετική διάταξη Νόμου.

Κατ' εξαίρεση, επιτρέπεται, χωρίς έγκριση του Υπουργού Οικονομικών, να λαμβάνουν γνώση του σχετικού περιεχομένου των βιβλίων και στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, οι δημόσιες αρχές μόνο στις περιπτώσεις που ανακύπτουν θέματα προστασίας του δημοσίου συμφέροντος και οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης για διεκδίκηση πόρων ή άλλων εννόμων δικαιωμάτων τους. Σε καμμία όμως περίπτωση, δεν επιτρέπεται στις αρχές αυτές να αφαιρούν ή να κατάσχουν τα πιο πάνω βιβλία και στοιχεία».

Τέλος, στο Ν.2343/1995 «Αναδιοργάνωση υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών και άλλες διατάξεις», ορίζονται τα ακόλουθα:

Άρθρο 4

Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος

(Σ.Δ.Ο.Ε.)

1. Συνιστάται στο Υπουργείο Οικονομικών υπηρεσία με τον τίτλο «Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.)», υπαγόμενη απευθείας στον Υπουργό Οικονομικών. Συνίσταται επίσης μια (1) θέση μετακλητού ειδικού Γραμματέα (άρθρου 28 του ν.1558/1985 - ΦΕΚ 137 Α'), ο οποίος προϊστάται της υπηρεσίας αυτής.

2. Κύρια αποστολή του Σ.Δ.Ο.Ε. είναι:

α) Ο προληπτικός έλεγχος για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας, ο εντοπισμός φορολογητέας ύλης των υποχρέων και των τεκμηρίων προσδιορισμού αυτής και γενικά η δίωξη της φοροδιαφυγής και του λαθρεμπορίου, ως και η διενέργεια προσωρινού φορολογικού ελέγχου σε ένα ή περισσότερα συγκεκριμένα θέματα και αντικείμενα της φορολογικής νομοθεσίας.

β) Η έρευνα, ανακάλυψη και δίωξη των οικονομικών εγκλημάτων, απατών, παραβάσεων και παράνομων πράξεων, σε αντικείμενα αρμοδιότητας του Υπουργείου Οικονομικών, που τελέστηκαν (είτε στο εσωτερικό είτε στο εξωτερικό) σε βάρος των οικονομικών συμφερόντων του Ελληνικού Δημοσίου, του ευρύτερου δημοσίου τομέα και της Εθνικής Οικονομίας γενικότερα.

γ) Η προστασία, σε συνεργασία με τις αρμόδιες υπηρεσίες, του αιγιαλού και της παραλίας, ως και των ανταλλάξιμων και δημόσιων κτημάτων, αρμοδιότητας του Υπουργείου Οικονομικών, από τις αυθαίρετες καταπατήσεις και κατασκευές επί αυτών, φυσικών ή νομικών προσώπων.

δ) Η πρόληψη, δίωξη και καταστολή άλλων παραβάσεων (όπως της παράνομης διακίνησης ναρκωτικών, όπλων και εκρηκτικών υλών, ψυχοτρόπων ουσιών και αρχαιοτήτων, της λαθραλιείας, λαθραμμοληψίας, παράνομης χρησιμοποίησης ειδών που τελούν υπό ειδικό τελωνειακό καθεστώς, των παραβάσεων της νομοθεσίας προστασίας του εθνικού νομίσματος, ιχθυοπαραγωγής, νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες του ν.2231/1995 (ΦΕΚ 173 Α'), που έχουν ανατεθεί με διάφορες διατάξεις και ασκούνται από τις παρακάτω διωκτικές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών:

δ1) Υπηρεσία Ελέγχου και Διακίνησης Αγαθών (ΥΠ.Ε.Δ.Α.) και τα παραρτήματα αυτής. **Σ.Α.Τ.Ε.**

δ2) Ειδική Υπηρεσία Τελωνειακών Ερευνών (Ε.Υ.Τ.Ε.) και τα παραρτήματα αυτής.

δ3) Διεύθυνση Ελέγχου Οικονομικού Εγκλήματος.

δ4) Πλοία Δίωξης Λαθρεμπορίου (Π.Δ.Λ.) και

δ5) Διευθύνσεις Παρακολούθησης και Ελέγχου αυτοκινήτων (ΔΙ.Π.Ε.Α.).

3. Το Σ.Δ.Ο.Ε. έχει αρμοδιότητα να προβαίνει σε:

α) Ελέγχους των μεταφορικών μέσων, καταστημάτων, αποθηκών και άλλων χώρων, όπου βρίσκονται εμπορεύματα και αγαθά, ανεξάρτητα από το φορέα εκμετάλλευσής του και του τελωνειακού καθεστώτος υπό το οποίο τελούν.

β) Έρευνες εγγράφων και λοιπών στοιχείων, ως και έρευνες σε άλλους χώρους που δεν αφορούν την επαγγελματική απασχόληση του ελεγχόμενου, όταν υπάρχουν στοιχεία ή βάσιμες υπόνοιες για την τέλεση οικονομικών παραβάσεων, μετά από προηγούμενη άδεια του ελεγχόμενου ή του αρμόδιου εισαγγελέα και σε περίπτωση έλλειψής αυτού, του οικείου ειρηνοδίκη. **Σ.Α.Τ.Ε.**

Όταν πρόκειται για έρευνα σε κατοικία είναι πάντοτε απαραίτητη η παρουσία του εκπροσώπου της δικαστικής αρχής και

γ) Συλλήψεις και ανακρίσεις προσώπων και έρευνες μεταφορικών μέσων, εμπορευμάτων, προσώπων, καταστημάτων, αποθηκών, οικιών και λοιπών χώρων, κατασχέσεις εμπορευμάτων και αγαθών, ως και στη διενέργεια ειδικών ανακριτικών πράξεων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ισχύουσες κάθε φορά ιδικές διατάξεις και τις διατάξεις του Κώδικα Ποινικής Δικονομίας, για τα αδικήματα που προβλέπονται από τη σχετική νομοθεσία και ανάγονται στην καθ' ύλην αρμοδιότητά του και τον τομέα των καθηκόντων του.

4. Με απόφαση του υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, είναι δυνατόν να ανατίθενται στο Σ.Δ.Ο.Ε. και αρμοδιότητες παροχής συνδρομής σε υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών, για την είσπραξη δημοσίων εσόδων.

5. Η οργάνωση, η διάρθρωση και οι αρμοδιότητες των υπηρεσιών που συγκροτούν το Σ.Δ.Ο.Ε. καθώς και τα θέματα λειτουργίας αυτών, καθορίζονται με προεδρικά διατάγματα που εκδίδονται με πρόταση των Υπουργών Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης και Οικονομικών.

6. Οι αρμοδιότητες του Σ.Δ.Ο.Ε. εκτείνονται σε όλη την ελληνική επικράτεια και ασκούνται από τις επί μέρους υπηρεσίες του, παράλληλα και ανεξάρτητα από τις άλλες υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών.

Οι υπηρεσίες του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος λειτουργούν όλο το εικοσιτετράωρο και όλες τις ημέρες της εβδομάδας, με κατάλληλη εναλλαγή του προσωπικού, το οποίο υποχρεούται σε τακτική ή και υπερωριακή εργασία και κατά τις ημέρες αργιών και τις νυκτερινές ώρες, ανάλογα με τις ανάγκες των υπηρεσιών τους. Το προσωπικό αυτών τέλει σε διαρκή ετοιμότητα, για την ταχεία επέμβασή του, όταν παρίσταται ανάγκη και θεωρείται ότι βρίσκεται σε διατεταγμένη υπηρεσία, σε κάθε τόπο και χρόνο, κάθε φορά που καθίσταται αναγκαία η παρέμβαση του, πάντοτε όμως σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία, τον κανονισμό λειτουργίας του Σ.Δ.Ο.Ε. και τις εντολές των προϊσταμένων του. **Σ.Α.Τ.Ε.**

Το Σ.Δ.Ο.Ε. συνεργάζεται και ανταλλάσσει πληροφορίες και στοιχεία, σχετικές με το αντικείμενο της αποστολής του, με άλλες υπηρεσίες του εσωτερικού και του εξωτερικού.

Οι αστυνομικές, λιμενικές, στρατιωτικές και λοιπές αρχές και υπηρεσίες υποχρεούνται, όταν τους ζητηθεί, να συνδράμουν άμεσα και αποτελεσματικά τους υπαλλήλους του Σ.Δ.Ο.Ε.....

17. Για τις προκαταρκτικές εξετάσεις και προανακρίσεις υποθέσεων αρμοδιότητας του ΣΔΟΕ για τις οποίες επιλαμβάνεται η Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής, η κατά τόπον αρμοδιότητα του Εισαγγελέα

Πλημμελειοδικών Αθηνών, επεκτείνεται σε όλη την Επικράτεια. Ο Εισαγγελέας, καθώς και οι οικείοι ανακριτικοί υπάλληλοι της Εισαγγελίας Πλημμελειοδικών Αθηνών, προτιμώνται στην περίπτωση που για την ίδια υπόθεση επελήφθησαν και άλλοι αρμόδιοι εισαγγελείς ή ανακριτικοί υπάλληλοι. Ο ανωτέρω Εισαγγελέας ενημερώνει, συνεργάζεται και μπορεί να ζητεί τη συνδρομή του συναρμοδίου Εισαγγελέα. Μετά το πέρας της προανάκρισης παραπέμπει την υπόθεση στον Εισαγγελέα του Δικαστηρίου, που είναι κατά τόπον αρμόδιο για την εκδίκαση αυτής...».

II. Από το συνδυασμό των προπαρατιθεμένων διατάξεων συνάγονται ερμηνευτικώς τα ακόλουθα: **Σ.Α.Τ.Ε.**

1) Η θεμελιώδης ενέργεια, με την οποία αρχίζει η ποινική διαδικασία, είναι η έναρξη της ποινικής δίωξης, η ενέργεια δηλαδή εκείνη, με την οποία τίθεται στην κρίση του ποινικού δικαστή η αξιόποινη πράξη που φέρεται ότι τελέσθηκε και- ενδεχομένως - ο φερόμενος ως δράστης της πράξης αυτής, για να διαπιστωθεί, αν πραγματικά τελέσθηκε η πράξη και αν ο κατηγορούμενος για την τέλεσή της είναι ο πραγματικός ένοχος.

Από τον Κ.Π.Δ. χρησιμοποιούνται επίσης και οι όροι κίνηση και άσκηση της ποινικής δίωξης. Ενώ, όμως, ο όρος κίνηση της ποινικής δίωξης ταυτίζεται με την έναρξη της ποινικής δίωξης, ο όρος άσκηση της ποινικής δίωξης έχει διπλή σημασία. Έτσι με την πρώτη, τη στενή έννοια, ταυτίζεται με την έναρξη η κίνηση της ποινικής δίωξης, ενώ με τη δεύτερη, την ευρύτερη, σημαίνει την εκπροσώπηση της κατηγορίας σε ολόκληρη τη διάρκεια της ποινικής διαδικασίας μέχρι την αμετάκλητη περάτωσή της (βλ. Αργ. Καρρά, Ποινικό Δικονομικό Δίκαιο, σελ. 276 επ.).

Η έναρξη της ποινικής δίωξης γίνεται «στο όνομα της Πολιτείας» (άρθρο 27 παρ.1 εδ. α' Κ.Π.Δ.). Δηλαδή, μοναδικός και αποκλειστικός φορέας της δίωξης των εγκλημάτων είναι η Πολιτεία και, επομένως,

ισχύει απολύτως η αρχή της κρατικής διώξεως των εγκλημάτων ή της δημόσιας κατηγορίας. Η δικαιολογητική βάση της αρχής αυτής στηρίζεται κυρίως στη σκέψη ότι το έργο της ποινικής διώξεως των εγκλημάτων, που συνεπάγεται, σε αρκετές περιπτώσεις, σοβαρές συνέπειες σε βάρος των ατόμων, τα οποία θα περιέλθουν ενδεχομένως στη θέση του κατηγορουμένου, ανήκει μόνο στην Πολιτεία, ώστε να εξασφαλίζεται η αντικειμενική και αμερόληπτη εκτίμηση και κρίση οποιασδήποτε κατηγορίας. **Σ.Α.Τ.Ε.**

2) σύμφωνα με το άρθρο 239 παρ.1 Κ.Π.Δ. σκοπός της ανακρίσεως είναι η συλλογή των αναγκαίων αποδεικτικών στοιχείων για να βεβαιωθεί η τέλεση ορισμένου εγκλήματος και να αποφασισθεί, αν πρέπει να εισαχθεί κάποιος σε δίκη γι' αυτό. Κατά δε την παρ.2 του ιδίου ως άνω άρθρου, τα ανακριτικά όργανα είναι υποχρεωμένα να ενεργούν αυτεπαγγέλτως για τη συγκέντρωση του αποδεικτικού υλικού, χωρίς δηλαδή να αναμένουν την υποβολή αντίστοιχων αιτήσεων ή προτάσεων από τους τυχόν ενδιαφερομένους και χωρίς να δεσμεύονται -κατά κανόνα- από αυτές.

Αυτό ακριβώς είναι το περιεχόμενο της αποκαλούμενης αρχής της αυτεπάγγελτης συγκεντρώσεως του αποδεικτικού υλικού ή της αρχής της ανακρίσεως. Από την αρχή αυτή συνάγεται περαιτέρω και ότι η έννοια του αποκαλούμενου «βάρους αποδείξεως» δεν έχει θέση στην ποινική διαδικασία, και, επομένως, δεν υπάρχει υποχρέωση οποιουδήποτε από τους διαδίκους (κατηγορουμένου, πολιτικώς ενάγοντος ή αστικώς υπευθύνου) να αποδείξουν είτε την τέλεση ή όχι του φερομένου ως διαπραχθέντος εγκλήματος είτε την ενοχή ή αθωότητα κάποιου προσώπου μονόπλευρα και ανάλογα με την αντίστοιχη θέση τους στη δίκη.

Ακόμα και ο εισαγγελέας, που κινεί και γενικότερα ασκεί την ποινική δίωξη, ή ο ανακριτής και οι ανακριτικοί υπάλληλοι δεν είναι

υποχρεωμένοι να αποδείξουν την ενοχή του κατηγορουμένου, αλλά εξετάζουν και βεβαιώνουν αυτεπαγγέλτως τόσο την ενοχή όσο και την αθωότητά του αναζητώντας όλα εκείνα τα στοιχεία, που είναι απαραίτητα για την τελική δικαστική εκτίμηση (βλ. Αργ.Καρρά, ό.π., σελ.356).

Περαιτέρω και σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 241 Κ.Π.Δ., η ανάκριση γίνεται «χωρίς δημοσιότητα». Αυτό σημαίνει ότι κατά τη διάρκεια της ανακρίσεως δεν επιτρέπεται σε οποιοδήποτε πολίτη να παρίσταται και να παρακολουθεί τη διενέργεια των επί μέρους ανακριτικών πράξεων. Η μυστικότητα αυτή επιβάλλεται, αφενός, γιατί είναι αναγκαία για τη διαλεύκανση των εγκλημάτων και αφετέρου γιατί θα συνεπαγόταν άσκοπη και γι' αυτό απαράδεκτη ηθική μείωση για τον κατηγορούμενο εκείνον που θα απαλλασσόταν μετέπειτα με βούλευμα, αφού η κατηγορία θα ήταν ανεπαρκής. **Σ.Α.Τ.Ε.**

Η ανάκριση μπορεί να ενεργείται είτε με τη μορφή της κύριας ανακρίσεως είτε με τη μορφή της προανακρίσεως, χωρίς να υφίσταται μεταξύ τους ουσιαστική διαφοροποίηση, αφού και τις δυο περιπτώσεις: α) έχει προηγηθεί η άσκηση ποινικής δίωξης, β) το έργο των προανακριτικών υπαλλήλων είναι ανακριτικό και μπορεί να γίνει και από τον ανακριτή στις περιπτώσεις που ορίζει ο νόμος (άρθρ. 243 παρ.1 Κ.Π.Δ.), γ) η κύρια ανάκριση ανατίθεται σε δικαστικό λειτουργό για μείζονες εγγυήσεις και αποτελεσματικότητα και αφορά κατά κανόνα κακουργήματα κατ' άρθρ. 246 παρ.3 Κ.Π.Δ. και δ) κατ' άρθρο 251 Κ.Π.Δ., η ανάκριση γίνεται από τον ανακριτή και τους προανακριτικούς υπαλλήλους του άρθρου 33 Κ.Π.Δ., οι οποίοι οφείλουν χωρίς χρονοτριβή να συγκεντρώνουν πληροφορίες για το έγκλημα και τους υπαίτιους του, να εξετάζουν μάρτυρες και κατηγορουμένους, να μεταβαίνουν επί τόπου για ενέργεια αυτοψίας, αφού πάρουν μαζί τους, αν παραστεί ανάγκη, ιατροδικαστές ή

άλλους πραγματογνώμονες, να διεξάγουν έρευνες, να καταλαμβάνουν πειστήρια και γενικά να ενεργούν ο,τιδήποτε είναι αναγκαίο για τη συλλογή και τη διατήρηση των αποδείξεων, καθώς και για την εξασφάλιση των ιχνών του εγκλήματος.

Στα άρθρα 252 επ. Κ.Π.Δ. καθορίζονται οι κατ' ιδίαν ανακριτικές πράξεις χωρίς περιορισμό ενεργείας αυτών από μόνο τον ανακριτή, πράγμα άλλωστε που θα αντέκειτο στο σκοπό της ανακρίσεως, αφού έτσι θα περιοριζόταν η δυνατότητα συλλογής αποδείξεων για τη διελεύκανση εγκλημάτων και θα αναιρείτο η βούληση του ποινικού νομοθέτη, έτσι όπως αυτή διατυπώνεται στην προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 251 Κ.Π.Δ.

Μεταξύ των ανακριτικών πράξεων (άρθρ.261 Κ.Π.Δ.) προβλέπεται και η παράδοση εγγράφων που έχουν στα χέρια τους Δημόσιοι Υπάλληλοι στα πλαίσια των καθηκόντων τους στη Δικαστική Αρχή, ως «Δικαστικής Αρχής» νοουμένης είτε προανακρίνοντος είτε τακτικού ανακριτή (βλ. Αθαν. Κονταξή, Κ.Π.Δ. υπ. Άρθρο 261 έκδοση 1989 σελ. 1200). **Σ.Α.Τ.Ε.**

3) Οι αφορώσες το φορολογικό απόρρητο ρυθμίσεις, θεσπισθείσες προς τον σκοπό της προστασίας των συμφερόντων των φορολογουμένων, συνιστούν ένα αυστηρό νομοθετικό πλαίσιο προστασίας του φορολογικού απορρήτου, που καλύπτει το σύνολο των στοιχείων εκείνων τα οποία δημιουργούν ή προσδιορίζουν την φορολογική ενοχή του φυσικού ή νομικού προσώπου στα πλαίσια της αμέσου ή εμμέσου φορολογίας (βλ. εισηγητική έκθεση επί του κωδικοποιηθέντος ήδη άρθρου 69 του Ν.Δ.3323/55).

Είναι σαφές ότι η καθιέρωση του απορρήτου των φορολογικών στοιχείων αποβλέπει προεχόντως στην εδραίωση της πεποιθήσεως μεταξύ των φορολογουμένων ότι τα φορολογικά αυτών στοιχεία δεν θα περιέλθουν σε γνώση οιαδήποτε τρίτου. Το απόρρητο τούτο υφίσταται και

δρα δεσμευτικώς μεταξύ της αρμόδιας φορολογικής αρχής και του φορολογουμένου προσώπου και δημιουργεί βασικώς την υποχρέωση της πρώτης και των αρμοδίων εν γένει οργάνων, όπως αποφεύγουν κάθε ενέργεια με την οποία το περιεχόμενο του απ' αυτούς τηρουμένου φακέλου περί του φορολογουμένου ήθελε περιέλθει σε πρόσωπο μη εξομοιούμενο υπό του δικαίου προς αυτόν τούτο τον φορολογούμενο υπέρ του οποίου λειτουργεί το ρηθέν απόρρητο (βλ. υπ' αριθμ. 710/1993 Γνωμοδότηση της ΟΛ.Ν.Σ.Κ.).

Είναι προφανές επίσης ότι, θεσπίζοντας ο νομοθέτης το φορολογικό απόρρητο, σκοπό έχει την προστασία του συμφέροντος του φορολογουμένου, ο οποίος έτσι αποφεύγει ανεπιθύμητες υπεισελεύσεις τρίτων εντός του κύκλου των μεθόδων και ενεργειών του κατά την οργάνωση και εκτέλεση των οικονομικών αυτού σχεδίων, προγραμμάτων και εκ τούτων αποτελεσμάτων.

Από τη γενικότητα και απόλυτη έκφραση των περί φορολογικού απορρήτου διατάξεων, σαφώς προκύπτει ότι, τὰ αναφερόμενα σ' αυτές στοιχεία, είτε αυτούσια είτε υπό μορφή εκ τούτων προκυπτουσών πληροφοριών, δεν δύνανται να χορηγηθούν σε τρίτο, έστω και προβάλλοντα έννομο συμφέρον. (βλ. Γνωμ.Ν.Σ.Κ. 391/1972).

Τη σπουδαιότητα της προστασίας του φορολογικού απορρήτου αποδεικνύει το γεγονός ότι τούτο ισχύει έναντι οποιουδήποτε φυσικού ή νομικού προσώπου δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, κάθε δημόσιας αρχής κ.λ.π.

Πράγματι από τότε που καθιερώθηκε η τήρηση βιβλίων και στοιχείων από τους επιτηδευματίες, θεσπίσθηκε νομοθετικά και το απόρρητό τους, ώστε εκτός από τον Οικονομικό Έφορο καμιά άλλη δημόσια, δημοτική, κοινοτική αρχή ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου, οργανισμός κ.λ.π

δικαιούται να λαμβάνει γνώση των βιβλίων και στοιχείων, χωρίς προηγούμενη έγκριση του Υπουργού Οικονομικών (βλ. Γνωμ. Ολ. Ν.Σ.Κ. 710/93, 601/75, 235/74 κ.λ.π.).

Αυτή η αυστηρή προστασία του φορολογικού απορρήτου συνιστά την αντιπαροχή στην οποία προβαίνει το κράτος λόγω του καθήκοντος του φορολογουμένου να αποκαλύπτει και να δηλώνει με ακρίβεια όλα τα περιστατικά της οικονομικής του δραστηριότητας, από τα οποία προσδιορίζεται η φύση και η έκταση της φορολογικής αξιώσεως.

Η υπεροχή της προστασίας των ατομικών συμφερόντων του φορολογουμένου έναντι του δημοσίου συμφέροντος, το οποίο συνίσταται στην εξακρίβωση της φορολογητέας ύλης, δικαιολογείται από το γεγονός ότι οι φορολογούμενοι αποκαλύπτουν ή ανακοινώνουν στα φορολογικά όργανα περί των επαγγελματικών τους σχέσεων, οι οποίες συνδέονται συχνά και με γεγονότα της προσωπικής τους ζωής, επειδή ακριβώς πιστεύουν ότι τα γεγονότα αυτά θα τηρηθούν αυστηρώς απόρρητα (ιδ. Μιχ. Κυπραίος, Στοιχεία φορολογικού δικαίου 1980 σελ. 660, που δέχεται ότι η αποκάλυψη ή χρησιμοποίηση αυτών των στοιχείων της προσωπικής ζωής του φορολογουμένου συνιστά παραβίαση του φορολογικού απορρήτου).

Σύμφωνα με τις ανωτέρω σκέψεις, οι κείμενες διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας συγκεκριμενοποιούν το περιεχόμενο των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1 και 5 παρ.1 του Συντάγματος, αφού επιβάλλουν αυξημένες ευθύνες στα φορολογικά όργανα προκειμένου να τηρηθεί μυστικός ένας κύκλος γεγονότων της επαγγελματικής και της ιδιωτικής ζωής των πολιτών, που συνδέεται άμεσα ή έμμεσα με τις φορολογικές βάσεις για την επιβολή, τη διάγνωση και τον προσδιορισμό του φόρου.

4) Κατά το παρελθόν είχε αμφισβητηθεί κατά πόσο μπορεί να απαγορευθεί στις δικαστικές αρχές να λαμβάνουν γνώση των βιβλίων και στοιχείων του φορολογουμένου ιδίως λόγω της γενικής διατυπώσεως της διάταξης του προϊσχύσαντος άρθρου 44 παρ.1 του Κ.Φ.Σ. (Π.Δ. 99/1977), με την οποία καθιερώθηκε το απόρρητο των βιβλίων και στοιχείων, υπό την έννοια ότι καμιά άλλη αρχή πλην του υπουργού Οικονομικών (δημόσια, δημοτική, κοινοτική) και κανένα άλλο πρόσωπο δημοσίου δικαίου ή οργανισμός επιτρέπεται να λαμβάνει γνώση των βιβλίων και στοιχείων του φορολογουμένου. **Σ.Α.Τ.Ε.**

Όμως υπό την ισχύ σήμερα της διάταξης του άρθρου 31 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) στην οποία ορίζεται ότι επιτρέπεται να λαμβάνουν γνώση των βιβλίων και στοιχείων του φορολογουμένου, χωρίς έγκριση του Υπουργού Οικονομικών οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές Αρχές, μόνο στις περιπτώσεις που ανακύπτουν θέματα του δημοσίου συμφέροντος, διεκδικήσεως πόρων ή άλλων, εννόμων δικαιωμάτων τους, ευχερώς μπορεί να υποστηριχθεί ότι στην παραπάνω απαγόρευση του άρθρου 31 του Κ.Β.Σ., καθιερώνεται μία εξαίρεση για την δικαστική Αρχή (δημόσια αρχή), όταν ανακύπτουν θέματα υπερτέρου δημοσίου συμφέροντος, όπως η ανίχνευση, βεβαίωση και τιμώρηση των αξιοποιήσιμων πράξεων (βλ. Αγγ.Κωνσταντινίδη, Το φορολογικό απόρρητο, Ποιν. Χρ. ΛΘ' σελ. 21 επ.).

Και παλαιότερα όμως, παρά τη γενική απαγόρευση που καθιέρωναν οι τότε ισχύουσες περί φορολογικού απορρήτου διατάξεις, είχε γίνει δεκτό (Α.Π. 182/1959, ΕΕΝ 1959 σελ. 656) ότι οι εν λόγω φορολογικές διατάξεις δεν μπορούν να θίξουν το επικρατέστερο δικαίωμα της Πολιτείας: «.. όπως προς εξασφάλισιν της δημοσίας τάξεως και του δι' αυτής θαλπομένου υπερτέρου του των ιδιωτών συμφέροντος της ολότητος, επιχειρή δια των προς τούτο εκ του Συντάγματος οργάνων της δικαστικής εξουσίας όλας τας

Σ.Α.Τ.Ε.

επιβεβλημένας δια την ανίχνευσιν, βεβαιώσιν και τιμώρησιν των αξιοποιώνων αδικημάτων πράξεις, ως αυτά λεπτομερώς προσδιορίζονται υπό των διατάξεων του ΚΠΔ. Δεν θα ήτο δε εύλογον να υποτεθή ότι ο νομοθέτης ηθέλησε να αχρηστεύση εν πολλοίς τας διατάξεις ταύτας και ν' ανατρέψη το όλον σύστημα της διώξεως, βεβαιώσεως και τιμωρήσεως των εγκλημάτων, εξαρτών την εκτέλεσιν ωρισμένων αποφασιστικών δικαστικών ενεργειών εκ της προηγουμένης εγκρίσεως της Διοικήσεως...».

Με βάση τις παραπάνω σκέψεις ο Άρειος Πάγος κατέληγε στο συμπέρασμα ότι στις απαγορευτικές περί φορολογικού απορρήτου διατάξεις περιλαμβάνεται κάθε Αρχή εκτός της δικαστικής, στην οποία επιτρέπεται απεριόριστα και χωρίς προϋποθέσεις ο έλεγχος των σχετικών φορολογικών βιβλίων και στοιχείων μόλις διαταχθεί κυρία ανάκριση, προανάκριση ή τουλάχιστον προκαταρκτική εξέταση κατά τα άρθρα 31, 33 παρ.1, 43 παρ.1 και 2, 243 παρ.1 και 246 Κ.Π.Δ.

Εδώ βεβαίως πρέπει να επισημανθεί ότι η προστασία του φορολογικού απορρήτου μπορεί να εξασθενήσει, αν κάτω από το γλωσσικό νόημα της έκφρασης «δημόσιο συμφέρον» καλύπτεται κάθε αξίωση των ποινικών αρχών. Ο παραπάνω κίνδυνος μπορεί να εξαλειφθεί μόνον από την αυστηρή και σταθερή προσήλωση στην επί του θέματος διαπλασθείσα νομολογία, η οποία επιτάσσει την δυνατότητα πρόσβασης στον «απόρρητο φάκελλο των στοιχείων» του φορολογουμένου μόνο στις περιπτώσεις ανίχνευσης, βεβαιώσεως και τιμώρησης των αξιοποιώνων πράξεων.

Επομένως, σύμφωνα με τα προεκτεθέντα, το φορολογικό απόρρητο κάμπτεται έναντι της δικαστικής αρχής και μόνο εάν έχει διαταχθεί προσηκόντως κυρία ανάκριση, προανάκριση ή τουλάχιστον προκαταρκτική εξέταση αφού και στην τελευταία περίπτωση ενεργείται

στην ουσία ό,τι και στην προανάκριση, δεδομένου ότι και η προκαταρκτική εξέταση συνιστά «... ένα θεσμοποιημένο στάδιο δικαστικής ανίχνευσης των αξιολοιμών πράξεων» (βλ. Σταμάτη, Η προκαταρκτική εξέταση στην ποινική διαδικασία και οι αρχές της νομιμότητας και της σκοπιμότητας, 1984, σελ. 44).

5) Η αρχή της διάκρισης των εξουσιών, κατοχυρώνεται στο ισχύον Σύνταγμα, από την διάταξη του άρθρου 26, η οποία απαντάται, με παραπλήσια διατύπωση σε όλα τα προϊσχύσαντα Συντάγματα και δεν περιορίζεται μόνον στον καθορισμό των αρμοδίων οργάνων για την άσκηση των κρατικών λειτουργιών, αλλά καθιερώνει και την αρχή της διάκρισης των εξουσιών, υπό την έννοια ότι η νομοθετική, εκτελεστική και δικαστική λειτουργία ασκείται κατ' αρχήν μόνον από τα όργανα που είναι ενταγμένα σε κάθε μια από αυτές, χωρίς να επιτρέπεται εφόσον δεν υφίσταται ρητή αντίθετη συνταγματική ρύθμιση που να θεσπίζει απόκλιση από τον κανόνα αυτόν- η επέμβαση των οργάνων μιας των κρατικών λειτουργιών στις αρμοδιότητες της άλλης (Α.Μάνεση, Α. εγγυήσεις τηρήσεως του Συντάγματος, II, 1965 σελ. 351 επ., Δ. Τσάτσου, Συνταγματικό Δίκαιο, τ.Β', 1992 σελ. 128 επ., Α.Μπακόπουλο, Η ανεξαρτησία της δικαστικής λειτουργίας, ΤοΣ 1986, σελ. 20 επ.).

Εξάλλου, κατά την κρατούσα άποψη, η εισαγγελική αρχή, που έχει ως κύριο έργο την άσκηση της ποινικής διώξεως και την πρόκληση των αποφάσεων των δικαστηρίων ανήκει στην δικαστική λειτουργία (βλ. Αρ. Καρρά, Ποινικό Δικονομικό Δίκαιο, 1993, αρ.208 επ., Δ.Σπινέλλη, Προβλήματα του εισαγγελικού θεσμού, ΝοΒ 26, 867 επ. με παραπέρα παραπομπές στη βιβλιογραφία).

Εφόσον, συνεπώς, οι εισαγγελικοί λειτουργοί αποτελούν όργανα της δικαστικής εξουσίας μπορεί να συναχθεί το καταρχήν, συμπέρασμα ότι η

«εντολή ενός εισαγγελέα προς όργανα της δημόσιας διοίκησης» για τη διενέργεια μιας πράξης συνιστά συνταγματικά ανεπίτρεπτη επέμβαση της δικαστικής εξουσίας στα έργα της εκτελεστικής, εκτός βεβαίως εάν υφίσταται ρητή νομοθετική πρόβλεψη για μια τέτοια απόκλιση από την εκ του Συντάγματος τιθεμένη απαγόρευση.

Εν προκειμένω, όπως ρητά προβλέπεται από το ισχύον νομικό πλαίσιο, οι φορολογικοί έλεγχοι και η έκδοση των συναφών εκθέσεων ελέγχου ανήκει στην αποκλειστική αρμοδιότητα των αρμοδίων, κατά νόμο, φορολογικών αρχών (Σ.Δ.Ο.Ε., Ε.Θ.Ε.Κ., Π.Ε.Κ. και Δ.Ο.Υ) οι οποίες είναι υποχρεωμένες να ενεργούν μέσα σε αυστηρά πλαίσια, όπως αυτά καθορίζονται από συγκεκριμένες διατάξεις (Άρθρα 66, 67 και 68 Ν.2238/94 και 3 και 4 του Ν.2343/95).

Από καμιά διάταξη νόμου δεν παρέχεται η δυνατότητα στον εισαγγελέα, όπως παραγγείλει (ή διατάξει) ο ίδιος ή δια των προανακριτικών υπαλλήλων τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου και τη σύνταξη σχετικής έκθεσης από τα αρμόδια φορολογικά όργανα, αφού οι παραπάνω ενέργειες εμπίπτουν αναμφίβολα στην αποκλειστική αρμοδιότητα των φορολογικών αρχών, οι οποίες είναι υποχρεωμένες να ασκούν το ελεγκτικό τους έργο υπό αυστηρές διαδικαστικές προϋποθέσεις σύμφωνα με τις κείμενες κατ' ίδια φορολογικές διατάξεις.

Βεβαίως, ένας τέτοιος έλεγχος θα μπορούσε να ζητηθεί από τον αρμόδιο εισαγγελέα ή τους προανακριτικούς υπαλλήλους όπως διενεργηθεί από το Σ.Δ.Ο.Ε., κατ' άρθρο 4 παρ.3 του Ν.2343/95, στις διατάξεις του οποίου ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι «..το ΣΔΟΕ είναι αρμόδιο για έλεγχο εγγράφων και λοιπών στοιχείων, συλλήψεις και ανακρίσεις προσώπων, έρευνες ... κατασχέσεις... ως και τη διενέργεια ειδικών

ανακριτικών πράξεων, κατά τα οριζόμενα στις ισχύουσες κάθε φορά ειδικές διατάξεις και τις διατάξεις του Κ.Π.Δ.....». **Σ.Α.Τ.Ε.**

Η παραπάνω ερμηνευτική εκδοχή πηγάζει ευθέως από τον ίδιο το νόμο (Ν.2343/95), ο οποίος αναθέτει στους υπαλλήλους του Σ.Δ.Ο.Ε. προανακριτικά καθήκοντα, ορίζοντας στο μεν άρθρο 4 παρ. 2 ότι κύρια αποστολή του Σ.Δ.Ο.Ε. είναι «...α) ο προληπτικός έλεγχος για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίαςβ) η έρευνα, ανακάλυψη και δίωξη των οικονομικών εγκλημάτων... σε βάρος του Ελληνικού Δημοσίου, του ευρύτερου δημόσιου τομέα και της Εθνικής Οικονομίας γενικότερα» στην δε παρ. 6 του ίδιου ως άνω άρθρου ότι «Οι αρμοδιότητες του Σ.Δ.Ο.Ε. εκτείνονται σε όλη την Επικράτεια και ασκούνται από τις επί μέρους υπηρεσίες του ...», γεγονός που υποδηλώνει την βούληση του φορολογικού νομοθέτη να καταστήσει το Σ.Δ.Ο.Ε. ειδικό προανακριτικό όργανο σε όσες ποινικές υποθέσεις αναφέρονται ζητήματα φορολογικής φύσεως για τα οποία απαιτείται η διερεύνησή τους εν σχέση με το διωκόμενο αδίκημα.

IV. Ενόψει, συνεπώς, των προεκτεθέντων στα τιθέμενα ερωτήματα προσηκούν οι κατά τα άνω αναλυτικώς δίδόμενες απαντήσεις.

ΕΘΕΩΡΗΘΗ

Αθήνα, 29/6/2004

Ο Πρόεδρος



Χρήστος Τσεκούρας

Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Ο Εισηγητής

Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.

Στέφανος Δέσης

Η γνωμοδότηση αυτή γίνεται δεκτή
Αθήνα 12 Νοεμβρίου 2004
Ο Υπουργός

Α. ΠΕΤΚΟΥΛΑΣ