

Αθήνα, 11 Απριλίου 2011

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ & ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ  
ΓΕΝ. Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ  
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ  
ΤΜΗΜΑ Β'

Ταχ. Δ/ση :Κ. Σερβίας 10  
Ταχ. Κωδ. :101 84 ΑΘΗΝΑ  
Τηλ. :210 3375203  
FAX :210 3375416

**ΠΟΛ 1082**

**Θέμα: Ανάρτηση στο Διαδίκτυο Υπουργικών Αποφάσεων στο πλαίσιο του άρθρου 39 του ν.1914/1990( Συγκρότηση Ειδικών Συνεργείων Ελέγχου).**

Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την αριθ. 45/2011 γνωμοδότηση του Α' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών κ. Δημήτριο Κουσελά.

Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό ομόφωνα ότι, η ανάρτηση σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1 έως 6 του ν.3861/2010, στο Διαδίκτυο, των Υπουργικών Αποφάσεων που εκδίδονται στο πλαίσιο του άρθρου 39 του ν. 1914/1990 , με τις οποίες συγκροτούνται Ειδικά Συνεργεία Ελέγχου, είναι επιτρεπτή μόνο στις περιπτώσεις που αυτές δεν περιλαμβάνουν τα στοιχεία εκείνα των ελεγχόμενων προσώπων , από τα οποία μπορεί να καταστεί δυνατή η, εκ μέρους τρίτων, εξακρίβωση της ταυτότητας αυτών.

Ο ΓΕΝΙΚΟΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ ΦΟΡΟΛ. & ΤΕΛΩΝ. ΘΕΜΑΤΩΝ  
ΙΩΑΝΝΗΣ ΚΑΠΕΛΕΡΗΣ

Ακριβές Αντίγραφο  
Η Προϊσταμένη της Γραμματείας



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

**Αριθμός Γνωμοδοτήσεως 45 /2011**

**ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

**Α' ΤΜΗΜΑ**

**Συνεδρίαση της 31<sup>ης</sup> Ιανουαρίου 2011**

**ΣΥΝΘΕΣΗ :**

**Πρόεδρος :** Βασίλειος Σουλιώτης, Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

**Μέλη :** Χρυσαφούλα Αυγερινού, Θεόδωρος Ψυχογιός, Κωνσταντίνος Χαραλαμπίδης, Στυλιανή Χαριτάκη, Ευροσύνη Μπερνικόλα, Γαρυφαλλιά Σκιάνη, Δήμητρα Κεφάλα, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

**Εισηγητής :** Θεόδωρος Ψυχογιός, Νομικός Σύμβουλος του Κράτους.

**Ερώτημα :** Το υπ' αριθ. 1152318 / ΔΕ-Β / 16-11-2010 / Διεύθυνση Ελέγχου Υπουργείου Οικονομικών.

**Περίληψη ερωτήματος:** Ερωτάται, αν είναι επιτρεπτή η ανάρτηση στο διαδίκτυο των αποφάσεων του Υπουργού των Οικονομικών, με τις οποίες συγκροτούνται ειδικά συνεργεία φορολογικού ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν. 1914/90.

**Ι. ΠΑΡΑΘΕΣΗ ΤΟΥ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΣ.**

Το υποβληθέν ερώτημα διαλαμβάνει, κατά το ουσιώδες μέρος του, τα ακόλουθα: « Με τις διατάξεις των άρθρων 1 έως 6 του ανωτέρω νόμου προβλέπεται η υποχρεωτική ανάρτηση στο διαδίκτυο των νόμων, των προεδρικών διαταγμάτων και των πράξεων που ορίζονται στο άρθρο 2 του εν λόγω νόμου και εκδίδονται από τα αναφερόμενα στο ίδιο άρθρο πρόσωπα και όργανα, προς το σκοπό της διασφάλισης ευρύτατης δημοσιότητας αυτών.(.....). Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν.1914/1990 (Φ.Ε.Κ.178 Α/17- 12-1990), όπως ισχύει, με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών δύναται να συγκροτούνται Ειδικά Συνεργεία Ελέγχου για τη διενέργεια ελέγχων και επανελέγχων, με αρμοδιότητα σε όλη τη χώρα. Για τις αποφάσεις αυτές δεν προβλέπεται η δημοσίευση τους στο Φ.Ε.Κ. Η υπηρεσία μας θεωρεί ότι οι, κατά τα ανωτέρω, εκδιδόμενες αποφάσεις συγκρότησης Ειδικών Συνεργείων Ελέγχου εξομοιώνονται ουσιαστικά με εντολές ελέγχου και με την έννοια αυτή συνιστούν στοιχείο του φακέλου του φορολογουμένου, με συνέπεια να εμπίπτουν, κατά τη γνώμη μας, στις διατάξεις του άρθρου 85 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.2238/1994), όπως ισχύει, περί φορολογικού απορρήτου. Σύμφωνα με τα ανωτέρω και λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 3861/2010, η υπηρεσία μας θεωρεί ότι οι αποφάσεις αυτές δεν πρέπει να αναρτώνται στο Διαδίκτυο. Περαιτέρω, σας γνωρίζουμε ότι ήδη εκκρεμούν προς διεκπεραίωση στην υπηρεσία μας συγκεκριμένες αποφάσεις που εκδόθηκαν στο πλαίσιο των ανωτέρω διατάξεων του ν.1914/1990, τις οποίες υπέγραψε πρόσφατα ο κ. Υπουργός. Τις αποφάσεις αυτές, ενόψει των παραπάνω απόψεων μας και λόγω του επείγοντος χαρακτήρα τους, προτιθέμεθα να τις διαβιβάσουμε προς εκτέλεση αρμοδίως χωρίς προηγούμενη ανάρτηση στο διαδίκτυο, κατ' εφαρμογή του ανωτέρω ν. 3861/2010. Σημειώνεται ότι οι συγκεκριμένες αποφάσεις είναι τροποποιητικές προηγούμενων αποφάσεων και εκ του λόγου αυτού δεν αναφέρονται σε αυτές στοιχεία ελεγχόμενων επιχειρήσεων αλλά μόνο στοιχεία υπαλλήλων κλπ. Κατόπιν των προαναφερόμενων και για την αποφυγή τυχόν νομικών



επιπλοκών ή αμφισβητήσεων, παρακαλούμε και για τις δικές σας απόψεις αναφορικά με το παραπάνω ζήτημα και τις ως άνω διατυπούμενες θέσεις ως προς την υποχρέωση ή μη ανάρτησης στο διαδίκτυο τόσο των αποφάσεων συγκρότησης Ειδικών Συνεργείων γενικώς όσο και των συγκεκριμένων ως άνω τροποποιητικών αποφάσεων.(.....).».

Κατόπιν των ανωτέρω το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους γνωμοδότησε ως ακολούθως:

## **ΙΙ. ΠΑΡΑΘΕΣΗ ΕΦΑΡΜΟΣΤΕΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ.**

**Στο άρθρο 5 Α παρ.1 του Συντάγματος προβλέπεται ότι:**

*«1.Καθένας έχει δικαίωμα στην πληροφόρηση, όπως νόμος ορίζει. Περιορισμοί στο δικαίωμα αυτό είναι δυνατόν να επιβληθούν με νόμο μόνο εφόσον είναι απολύτως αναγκαίοι και δικαιολογούνται για λόγους εθνικής ασφάλειας, καταπολέμησης του εγκλήματος ή προστασίας δικαιωμάτων και συμφερόντων τρίτων» .*

**Εξάλλου, στο Ν. 3861/10 (ΦΕΚ 112 Α/13-7-2010) «Ενίσχυση της διαφάνειας με την υποχρεωτική ανάρτηση νόμων και πράξεων των κυβερνητικών, διοικητικών και αυτοδιοικητικών οργάνων στο διαδίκτυο «Πρόγραμμα «Διαύγεια» και άλλες διατάξεις», ορίζονται, μεταξύ άλλων τα εξής:**

*«**Άρθρο 1 Αντικείμενο του νόμου.** Αντικείμενο του παρόντος νόμου είναι η εισαγωγή της υποχρέωσης ανάρτησης των νόμων, των προεδρικών διαταγμάτων και των πράξεων που εκδίδουν τα αναφερόμενα στο άρθρο 2 πρόσωπα και όργανα στο Διαδίκτυο και η δημιουργία των προϋποθέσεων και διαδικασιών για τη διασφάλιση ευρύτατης δημοσιότητας αυτών.*

***Άρθρο 2. Πεδίο εφαρμογής.** 1. Οι ρυθμίσεις του παρόντος νόμου εφαρμόζονται σε νόμους, προεδρικά διατάγματα, αποφάσεις και πράξεις που εκδίδουν ο Πρωθυπουργός, το Υπουργικό Συμβούλιο και τα συλλογικά κυβερνητικά όργανα, οι Υπουργοί, Αναπληρωτές Υπουργοί, Υφυπουργοί,*

Γενικοί Γραμματείς Υπουργείων και Περιφερειών, Ειδικοί Γραμματείς Υπουργείων, τα όργανα διοίκησης νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.), οι ανεξάρτητες και ρυθμιστικές διοικητικές αρχές, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους, τα όργανα διοίκησης φορέων του ευρύτερου δημόσιου τομέα στις περιπτώσεις που αναφέρονται στον παρόντα νόμο, καθώς και τα όργανα των φορέων των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης πρώτου και δεύτερου βαθμού. Οι ρυθμίσεις του παρόντος νόμου εφαρμόζονται επίσης και σε πράξεις ή αποφάσεις που εκδίδουν όργανα, στα οποία τα αναφερόμενα στην παράγραφο αυτή όργανα έχουν χορηγήσει εξουσιοδότηση προς υπογραφή ή έχουν μεταβιβάσει αρμοδιότητα. 2. (.....) 3. (.....) 4. Στο διαδίκτυο αναρτώνται: 1) νόμοι που εκδίδονται και δημοσιεύονται κατά το Σύνταγμα, 2) πράξεις νομοθετικού περιεχομένου του άρθρου 44 παρ. 1 του Συντάγματος, 3) τα προεδρικά διατάγματα κανονιστικού χαρακτήρα, 4) λοιπές πράξεις κανονιστικού χαρακτήρα με εξαίρεση τις κανονιστικές πράξεις που αφορούν την οργάνωση, διάρθρωση, σύνθεση, διάταξη, εφοδιασμό και εξοπλισμό των Ενόπλων Δυνάμεων της Χώρας, καθώς και κάθε άλλη πράξη, η δημοσιοποίηση της οποίας προκαλεί βλάβη στην εθνική άμυνα και ασφάλεια της χώρας, 5) ερμηνευτικές εγκύκλιοι και εγκύκλιοι για την εφαρμογή της νομοθεσίας, 6) οι προϋπολογισμοί, απολογισμοί, ισολογισμοί και οι επί μέρους δαπάνες Υπουργείων, κεντρικών και περιφερειακών δημόσιων υπηρεσιών, Ν.Π.Δ.Δ., φορέων του ευρύτερου δημόσιου τομέα και φορέων των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης πρώτου και δεύτερου βαθμού, 7) πράξεις διορισμού μονομελών οργάνων και συγκρότησης συλλογικών οργάνων διοίκησης των φορέων του Δημοσίου, των Ν.Π.Δ.Δ., των φορέων του ευρύτερου δημόσιου τομέα και των φορέων των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης πρώτου και δεύτερου βαθμού, καθώς και οι τροποποιήσεις αυτών, 8) πράξεις διορισμού, αποδοχής παραίτησης, αντικατάστασης ή παύσης Γενικών Γραμματέων Υπουργείων και Περιφερειών, Ειδικών Γραμματέων Υπουργείων, μελών συλλογικών οργάνων διοίκησης φορέων του Δημοσίου, των Ν.Π.Δ.Δ., των φορέων του ευρύτερου δημόσιου τομέα και φορέων των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης πρώτου και δεύτερου βαθμού, 9) πράξεις συγκρότησης αμειβόμενων ή μη επιτροπών,

ομάδων εργασίας, ομάδων έργου και συναφών οργάνων γνωμοδοτικής ή άλλης αρμοδιότητας, ανεξαρτήτως αν τα μέλη τους αμείβονται ή όχι, (.....).

**Άρθρο 3. Υποχρεώσεις ανάρτησης στο διαδίκτυο.** 1. Οι πράξεις που αναφέρονται στο άρθρο 2 του παρόντος νόμου αναρτώνται αμελλητί στο Διαδίκτυο με μέριμνα του οργάνου που τις εξέδωσε. (.....).

**Άρθρο 4. Ισχύς των πράξεων.** 1. Οι πράξεις που αναφέρονται στο άρθρο 2, όταν είναι κατά νόμο δημοσιευτές, στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ισχύουν από τη δημοσίευσή τους, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά. 2. Με εξαίρεση τις πράξεις της προηγούμενης παραγράφου, οι λοιπές πράξεις, που κατά τον παρόντα νόμο αναρτώνται στο Διαδίκτυο δεν εκτελούνται, εάν δεν έχει προηγηθεί η ανάρτησή τους στο Διαδίκτυο κατά τα οριζόμενα στον παρόντα νόμο.

**Άρθρο 5. Προστασία δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα και απόρρητα.** Η ανάρτηση των πράξεων που αναφέρονται στο άρθρο 2 στο Διαδίκτυο και η οργάνωση της αναζήτησης πληροφοριών πραγματοποιείται με την επιφύλαξη των κανόνων για την προστασία του ατόμου από την επεξεργασία δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα. Δεν αναρτώνται πράξεις, στις οποίες περιλαμβάνονται ευαίσθητα δεδομένα προσωπικού χαρακτήρα, όπως αυτά ορίζονται στην κείμενη νομοθεσία. Η ανάρτηση των πράξεων που αναφέρονται στο άρθρο 2 στο Διαδίκτυο και η οργάνωση της αναζήτησης πληροφοριών πραγματοποιείται με την επιφύλαξη των κρατικών απορρήτων, όπως προβλέπονται από την κείμενη νομοθεσία, των κανόνων πνευματικής και βιομηχανικής ιδιοκτησίας, καθώς και εταιρικού ή άλλου απορρήτου που προβλέπεται από ειδικότερες διατάξεις.

Στο άρθρο 39 του Ν. 1914/90 (ΦΕΚ 178), ορίζονται τα εξής:

**«Άρθρο 39: Συνεργεία ελέγχου και προσφυγές κατά διοικητικών κυρώσεων .** 1. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών δύναται να συγκροτούνται ειδικά συνεργεία ελέγχου από εφοριακούς υπαλλήλους για τη διενέργεια ελέγχων και επανελέγχων καθώς και για την έκδοση των

καταλογιστικών πράξεων, τη βεβαίωση και την επιδίωξη είσπραξης των εσόδων με αρμοδιότητα σε όλη τη χώρα. 2. Προϊστάμενοι των συνεργείων αυτών τοποθετούνται Οικονομικοί Επιθεωρητές ή εφοριακοί υπάλληλοι που τους ανατίθενται καθήκοντα Οικονομικών Επιθεωρητών ή που έχουν διατελέσει Επιθεωρητές ή Προϊστάμενοι υπηρεσίας Υπουργείου Οικονομικών επιπέδου Διεύθυνσης για μια τουλάχιστον τριετία, καθώς και Προϊστάμενοι Διευθύνσεων ή Τμημάτων της Κεντρικής Υπηρεσίας του Υπουργείου Οικονομικών, οι οποίοι κατά τη διάρκεια της τοποθέτησης εξομοιούνται με τους προϊσταμένους των Δ.Ο.Υ. και των περιφερειακών διευθύνσεων της ΥΠ.Ε.Ε. για όλες τις αρμοδιότητες που αφορούν έλεγχο, επανέλεγχο, καταλογισμό, βεβαίωση και επιδίωξη της είσπραξης των εσόδων και έχουν τα αυτά δικαιώματα και υποχρεώσεις με αυτούς. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού. (.....)».

Στην παράγραφο 1 του άρθρου 19 του Ν. 1839/51 (ΦΕΚ 174) ορίζεται ότι:

«1. Αι φορολογικαί δηλώσεις της αμέσου και εμμέσου φορολογίας, τα φορολογικά στοιχεία, αι εκθέσεις εκτιμήσεων και ελέγχου, τα φύλλα ελέγχου και αι πράξεις ή αι αποφάσεις των Φορολογικών Αρχών είναι απόρρητα απαγορευομένης της γνωστοποίησώς των εις οιονδήποτε τρίτον».

Τέλος, στο άρθρο 85 του κ.ν. 2238/94 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 απόρρητο και

*δεν επιτρέπεται η γνωστοποίηση τους σε οποιονδήποτε άλλον εκτός από το φορολογούμενο στον οποίο αφορούν αυτά».*

Ακολουθούν οι διατάξεις των παραγράφων 3 έως 6, που ορίζουν ρητά τις περιπτώσεις στις οποίες κάμπτεται το φορολογικό απόρρητο. Στις εν λόγω περιπτώσεις δεν συγκαταλέγεται η εντολή ελέγχου. Περαιτέρω, στις παραγράφους 6 έως 8 του ίδιου άρθρου προβλέπονται πειθαρχικές και ποινικές κυρώσεις σε βάρος όσων παραβιάζουν το φορολογικό απόρρητο. Διατάξεις περί φορολογικού απορρήτου απαντώνται επίσης στο άρθρο 58 του Ν. 2859/00 (ΚωδΦΠΑ), στο άρθρο 31 του Κ.Β.Σ.(π.δ. 186/92), στο άρθρο 103 του ν. 2961/01 (Κώδικας φορολογίας κληρονομιών) κλπ.

### **ΙΙΙ. ΘΕΣΗ ΤΗΣ ΓΝΩΜΟΔΟΤΗΣΗΣ.**

**1.** Όπως προκύπτει από τις ως παραπάνω διατάξεις του νόμου 3861/2010 (καθώς και από την εισηγητική του έκθεση), με αυτές επιδιώκεται η πληρέστερη εναρμόνιση της έννομης τάξης προς την αρχή της φανερής δράσης της διοίκησης, αφού με τις διατάξεις αυτές εισάγεται η υποχρέωση ανάρτησης πράξεων των κυβερνητικών και διοικητικών οργάνων στο διαδίκτυο, με σκοπό την επίτευξη της μέγιστης δημοσιότητας της κυβερνητικής πολιτικής και της διοικητικής δράσης, προς διασφάλιση της υπευθυνότητας, της ευθύνης και της λογοδοσίας, εκ μέρους των φορέων άσκησης της δημόσιας εξουσίας. Συγχρόνως, όμως, ο νομοθέτης, με τη ρητή διάταξη του άρθρου 5 εδάφ. 3 του ίδιου νόμου, προνοεί, όπως η ανάρτηση των πιο πάνω πράξεων στο διαδίκτυο και η οργάνωση της αναζήτησης πληροφοριών πραγματοποιούνται με την επιφύλαξη του απορρήτου, που προβλέπεται από ειδικότερες διατάξεις. Δηλαδή, με την εν λόγω διάταξη, τίθεται σαφής περιορισμός στη δημοσίευση των πράξεων στο διαδίκτυο, αν οι πράξεις αυτές εμπίπτουν σε απόρρητο, που προβλέπεται από ειδικές διατάξεις, κατ' αντιστοιχία προς τη ρύθμιση του άρθρου 5 παρ. 3 εδάφ. 1 του ν. 2690/99, με την οποία τίθεται όμοιος περιορισμός στη δυνατότητα πρόσβασης σε διοικητικά έγγραφα.

**2.** Τέτοιο απόρρητο θεσπίζεται σαφώς και από τις προαναφερόμενες διατάξεις των άρθρων 85 του Κ.Φ.Ε., 19§1 του Ν. 1839/51, 58 του Ν. 2859/00 (ΚωδΦΠΑ) κλπ., με τις οποίες οργανώνεται ο λεγόμενος θεσμός του



φορολογικού απορρήτου στην έννομη τάξη μας. Το φορολογικό απόρρητο αποτελεί ειδικότερη μορφή του υπηρεσιακού απορρήτου και το περιεχόμενό του συνίσταται στην υποχρέωση των φορολογικών αρχών να αποφεύγουν κάθε ενέργεια, με την οποία, άμεσα ή έμμεσα, το περιεχόμενο των στοιχείων, που τηρούν αυτές και που αφορούν στους φορολογουμένους, μπορεί να περιέλθει σε τρίτα πρόσωπα.

Ο νομοθέτης, με τη θέσπιση του φορολογικού απορρήτου, αποβλέπει κυρίως στην προστασία του συμφέροντος των φορολογουμένων, συνεπώς το εν λόγω απόρρητο λειτουργεί υπέρ αυτών και συνιστά την αντιπαροχή του κράτους προς το καθήκον και την υποχρέωση των φορολογουμένων να δηλώνουν με ειλικρίνεια όλα τα δεδομένα της οικονομικής τους δραστηριότητας, από τα οποία προσδιορίζεται η φύση και η έκταση της φορολογικής αξίωσης της Πολιτείας. Συγχρόνως, όμως, σκοπείται και η προάσπιση του δημοσίου συμφέροντος, αφού, λόγω του απορρήτου, επιτυγχάνεται η ενθάρρυνση των φορολογουμένων να εμφανίσουν στις δηλώσεις τους την πραγματική τους φορολογητέα ύλη (βλ. ΕγκΕισΑΠ 6/2006, ΑΠ 182/1959 ΕΕΝ 1959, 656 με σχόλια, ΓνωμΕισΑΠ 46/1956 ΕΕΝ 24,117, ΟΛΝΣΚ 19/2009 κλπ.).

3. Κατ' αρχάς, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η ανάρτηση στο διαδίκτυο των υπουργικών αποφάσεων για τη συγκρότηση ειδικών συνεργείων για τη διενέργεια ελέγχων, επανελέγχων κλπ., κατά το ως άνω άρθρο 39 άρθρου ν. 1914/90, επιβάλλεται από τη διάταξη άρθρου 2 παρ. 4 περίπτ. 9 του ν. 3861/10, όπου ως αναρτητέες αναφέρονται και «οι πράξεις συγκρότησης αμειβόμενων ή μη επιτροπών, ομάδων εργασίας, ομάδων έργου και συναφών οργάνων γνωμοδοτικής ή άλλης αρμοδιότητας, ανεξαρτήτως αν τα μέλη τους αμείβονται ή όχι», καθόσον τα συνεργεία ελέγχου δύναται να χαρακτηρισθούν ως ομάδες έργου, κατά την έννοια της ως άνω διάταξης.

Παρατηρείται, όμως, ότι, με τις διατάξεις άρθρου 39 του Ν. 1914/1990, ο νομοθέτης, κατά παρέκκλιση από τις γενικές διατάξεις, που προνοούν για την υλική και τοπική ελεγκτική αρμοδιότητα των καθιδρυμένων φορολογικών αρχών, αναθέτει στον Υπουργό Οικονομικών την αρμοδιότητα συγκρότησης ειδικών συνεργείων φορολογικού ελέγχου ενός ή περισσότερων

επιτηδευματιών,<sup>1</sup> τα οποία προβαίνουν στον έλεγχο, χωρίς να προσ απαιτείται εντολή ελέγχου από τον προϊστάμενο της οικείας φορολογικής αρχής των υπό έλεγχο επιτηδευματιών. Κατά συνέπεια, η εν λόγω υπουργική απόφαση κέκτηται σαφώς και χαρακτήρα εντολής ελέγχου, η οποία, ως γνωστόν, συνιστά απαραίτητη διαδικαστική προϋπόθεση για τη διεξαγωγή του φορολογικού ελέγχου (σχετικά με την ως άνω αναγκαιότητα της εντολής ελέγχου βλ. ΣΤΕ 1527 - 1530/2001). Κατά τούτο, η εντολή ελέγχου αποτελεί στοιχείο του σχετικού φορολογικού φακέλου του ελεγχόμενου επιτηδευματία, ο δε αριθμός και η χρονολογία της αναφέρονται οπωσδήποτε στην μετέπειτα συντασσόμενη έκθεση ελέγχου, κατ' άρθρο 21 του π.δ. 16/1989.

4. Επομένως, ενόψει των ανωτέρω, κατά την ομόφωνη γνώμη του Τμήματος, οι αναφερθείσες υπουργικές αποφάσεις περί συγκρότησης συνεργείων ελέγχου, ως αποτελούσες στοιχείο του φακέλου, που έχει σχέση με τη φορολογία ή άπτεται αυτής, εμπίπτουν στο φορολογικό απόρρητο, που θεσπίζουν οι προεκτεθείσες διατάξεις, με συνέπεια να καθίσταται ανεπίτρεπτη η γνωστοποίηση του περιεχομένου τους σε οποιονδήποτε άλλον, εκτός από το φορολογούμενο στον οποίον αναφέρονται αυτές (ή και στα πρόσωπα που, κατ' εξαίρεση, ορίζονται ρητά από τις κείμενες διατάξεις, π.χ. βλ. παράγρ. 5 του άρθρου 85 Κ.Φ.Ε.). Εξυπακούεται, ασφαλώς, ότι η ως άνω απαγόρευση ισχύει μόνο στις περιπτώσεις εκείνες, κατά τις οποίες οι εν λόγω υπουργικές αποφάσεις περιλαμβάνουν εξατομικευμένα στοιχεία των υπό έλεγχο φορολογουμένων (ονοματεπώνυμο ή επωνυμία κλπ.), από τα οποία είναι δυνατό να καταστεί γνωστή η ταυτότητα των προσώπων αυτών, ενώ δεν υφίσταται ζήτημα απαγόρευσης, αν οι αποφάσεις αυτές δεν περιλαμβάνουν τέτοια προσδιοριστικά στοιχεία (πρβλ την υπ' αριθμ. **2/2006** απόφαση της Ανεξάρτητης Αρχής Προστασίας Προσωπικών Δεδομένων, που επιτρέπει τη δημοσίευση δικαστικών αποφάσεων στο διαδίκτυο μόνο μετά την ανωνυμοποίηση των στοιχείων τους).

Κατόπιν των ανωτέρω, επί του τεθέντος ερωτήματος, το Α' Τμήμα Νομικού Συμβουλίου του Κράτους γνωμοδοτεί ομόφωνα ότι, η ανάρτηση στο διαδίκτυο των υπουργικών αποφάσεων, που εκδίδονται στο πλαίσιο του άρθρου 39 του ν. 1914/1990, με τις οποίες συγκροτούνται ειδικά συνεργεία

<sup>1</sup> Βλ. σχετική ΓνωμΝΣΚ 748/99.

φορολογικού ελέγχου, είναι επιτρεπτή μόνο στις περιπτώσεις που αυτές δεν περιλαμβάνουν τα στοιχεία εκείνα των ελεγχομένων προσώπων, από τα οποία μπορεί να καταστεί δυνατή η, εκ μέρους τρίτων, εξακρίβωση της ταυτότητας αυτών.

**Θεωρήθηκε**

**Αθήνα 18-2-2011**

**Ο Πρόεδρος**

**Βασίλειος Σουλιώτης**

**Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.**

**Ο Εισηγητής**

**Θεόδωρος Ψυχογιός**

**Νομικός Σύμβουλος του Κράτους**

Γίνεται δέκτη η απόφαση γλώση του Α' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους ως προς τα τεθέντα θέματα.

Αθήνα 2/4/11

Ο ΑΝΤΙΠΡΟΕΔΡΟΣ

ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ ΚΟΥΣΕΛΑΣ