

21 Μαρτίου 2017
Αριθμ. Πρωτ.: 216077/12786/2017
Ειδικ. Επιστήμονας: Μαρία Λιαδή
Τηλ. 2131306828

Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων
Υπόψη Διοικητή, κυρίου Γ. Πιτσιλή
Καραγεώργη Σερβίας 8
105 62 Αθήνα

Θέμα: Επαναφορά των προτάσεων του Συνηγόρου του Πολίτη για την φορολογική ισότητα ανδρών και γυναικών

Αξιότιμε κύριε Διοικητά,

Ο Συνήγορος του Πολίτη, στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων του κατά το άρ. 103 § 9 του Συντάγματος και το άρ. 3 § 5 του Ν. 3094/2003 "Συνήγορος του Πολίτη και άλλες διατάξεις", και με αφορμή τον μεγάλο αριθμό αναφορών που έχει λάβει, έχει εξετάσει επανειλημμένα ζητήματα που αφορούν τη φορολογική ισότητα των συζύγων. Τα ζητήματα ανακύπτουν από το περιεχόμενο του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, σχετικά με την φορολόγηση των συζύγων και ειδικότερα:

- α) από την υποχρέωση των συζύγων να υποβάλουν κοινή φορολογική δήλωση (βλ. άρ. 67 παρ. 4 ν. 4172/2013 και προηγούμενο άρ. 5 παρ. 1 του ν. 2238/1994) και
- β) την υποχρέωση του συζύγου να επιδώσει δήλωση για τα εισοδήματα της συζύγου του και των τέκνων τους (βλ. το άρ. 67 παρ. 4 του ν. 4172/2013 και προηγούμενο 61 παρ. 2 του ν. 2238/1994)

Ήδη μέχρι το τέταρτο έτος πλήρους λειτουργίας της, η Αρχή είχε λάβει σημαντικό αριθμό αναφορών, που σχετίζονταν με το θέμα αυτό, ώστε κρίθηκε σκόπιμο να περιληφθεί στην Ετήσια Έκθεση του Συνηγόρου του Πολίτη για το έτος 2002 ειδικό κεφάλαιο για τα



‘Ζητήματα ισότητας των δύο Φύλων στην Φορολογία της Συζυγικής Οικογένειας’¹. Στην παραπάνω έκθεση τονίζεται ότι οι εν λόγω διατάξεις, εισάγουν αντισυνταγματική ρύθμιση, και ερμηνεύονται από τη φορολογική διοίκηση με τρόπο που επιφέρουν μία σειρά από απαράδεκτες συνέπειες στη φορολόγηση των έγγαμων γυναικών (προβολή φορολογικού απορρήτου στη σύζυγο- φορολογούμενη ως προς τα στοιχεία της κοινής φορολογικής δήλωσης², αδυναμία της συζύγου- φορολογούμενης να εισπράξει την επιστροφή φόρου που της αντιστοιχεί και αργότερα να λάβει κλειδάριθμο για την ηλεκτρονική υποβολή δήλωσης, κλπ.).

Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελούν τα προβλήματα που ανακύπτουν κατά τον καθορισμό της κατοικίας των συζύγων. Η φορολογική διοίκηση κάνει γενικά δεκτό ότι *‘ο νομοθέτης, σε ορισμένες περιπτώσεις, καθιερώνει νόμιμα τεκμήρια για τον τόπο κατοικίας ορισμένων ατόμων. Αυτό συμβαίνει και με την κατοικία των συζύγων, οι σχέσεις των οποίων διέπονται από τις διατάξεις του οικογενειακού δικαίου, σύμφωνα με τις οποίες οι σύζυγοι συμβιώνουν κάτω από την ίδια στέγη’* (βλ. έγγραφο Αρ. Πρωτ. ΔΟΣ Α1053666 ΕΞ2014 προς το Συνήγορο του Πολίτη). Η πάγια αυτή θέση της διοίκησης θεμελιώνεται στο άρ. 67 παρ. 4 του ν. 4172/2013 και στο άρ 1386 ΑΚ, στο οποίο ορίζεται η υποχρέωση συμβίωσης των συζύγων. Στην πραγματικότητα, όμως, δεν αναζητείται καν ποια είναι η κατοικία αυτή, με βάση ‘όλα τα ασκούντα επιρροή πραγματικά περιστατικά’ αλλά, από τη στιγμή που υπόχρεος υποβολής της κοινής δήλωσης είναι ο σύζυγος, η κατοικία της συζύγου ταυτίζεται *κατ’ αμάχητο τεκμήριο* με την κατοικία του συζύγου³.

Ήδη από το 2002 (αρ. πρωτ. 5396/13.3.2002) μέχρι σήμερα ο Συνήγορος του Πολίτη ασχολήθηκε με περιπτώσεις που ο ένας από τους δύο συζύγους κατοικούσε στο εξωτερικό. Η Αρχή έχει τονίσει ότι είναι δυνατό οι σύζυγοι να έχουν διαφορετική κατοικία, ενώ δεν πρέπει η φορολογική διοίκηση να αγνοεί τις σύγχρονες κοινωνικοοικονομικές συνθήκες και τη σύγχρονη μορφή της οικογένειας που καθιστούν πολλές φορές απαραίτητη την χωριστή κατοικία των συζύγων, με εργασία και εγκατάσταση ενός από τους δύο στο εξωτερικό. Άλλωστε το Οικογενειακό Δίκαιο στο άρθρο 1386 ΑΚ, προβλέπει την κατ’ εξαίρεση παρέκκλιση από την υποχρέωση συμβίωσης των συζύγων, και επομένως από τον κανόνα της κοινής κατοικία τους.

¹ Βλ. Συνήγορος του Πολίτη, Ετήσια Έκθεση 2002, σελ. 187 επ. Σχετικές αναφορές περιέχουν και μεταγενέστερες Ετήσιες Εκθέσεις της Αρχής (πχ. Ετήσια Έκθεση 2003, σελ. 192, για την φορολογική μεταχείριση των τέκνων της συζύγου από προηγούμενο γάμο).

² Η διαμεσολάβηση της Αρχής αφορούσε κυρίως περιπτώσεις που η εν διαστάσει σύζυγος ζητούσε αντίγραφα των κοινών με το σύζυγό της φορολογικών δηλώσεων. Με τον ν. 3842/2010, μετά από επίμονες προσπάθειες του Συνηγόρου του Πολίτη επήλθε τροποποίηση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και δόθηκε η δυνατότητα να χορηγείται αντίγραφο της κοινής φορολογικής δήλωσης και του εκκαθαριστικού σημειώματος και στους δύο συζύγους που βρίσκονται σε διάσταση ή διάζευξη.

³ Στην ειδικότερη δε περίπτωση που η σύζυγος είναι δημόσιος υπάλληλος, φορολογείται μεν ως κάτοικος ημεδαπής αλλά συμπαρασύρει και το σύζυγο, που, ενώ κατοικεί στο εξωτερικό φορολογείται ως κάτοικος ημεδαπής.



Το 2011, εν όψει της αναμόρφωσης της φορολογικής νομοθεσίας, που είχε εξαγγελθεί, ο Συνήγορος του Πολίτη ζήτησε από τον Υπουργό Οικονομικών⁴ να εξαλειφθούν οι φορολογικές διακρίσεις σε βάρος των γυναικών, υποδεικνύοντας μία σειρά από διατάξεις αμφισβητούμενης συνταγματικότητας⁵. Παρόλ' αυτά στον ισχύοντα Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) οι παραπάνω διατάξεις επανεισήχθησαν.

Το 2014 συντάχθηκε από το Συνήγορο του Πολίτη Ειδική Έκθεση με θέμα 'Φορολογία Κατοίκων Εξωτερικού, Ζητήματα Καθορισμού και Μεταβολής της Φορολογικής Κατοικίας'⁶, η οποία αναφέρεται, ανάμεσα στα άλλα και στο ειδικότερο ζήτημα του προσδιορισμού της φορολογικής κατοικίας των συζύγων, όταν ο ένας από τους δύο κατοικεί στο εξωτερικό. Με αφορμή υποθέσεις τεκμαρτού προσδιορισμού της κατοικίας της συζύγου, στην Έκθεση αυτή η Αρχή υποβάλλει προτάσεις προς την κατεύθυνση της άρσης της άνιση μεταχείρισης των συζύγων και του προσδιορισμού της κατοικίας με βάση το πραγματικό κέντρο των βιοτικών σχέσεων και ζωτικών συμφερόντων κάθε φυσικού προσώπου χωριστά.

Πρόσφατα, το Σεπτέμβριο του 2016, ο Συνήγορος του Πολίτη σας κοινοποίησε απόφαση του ΣτΕ (αρ. απόφ. 1445/2016), το οποίο, δικάζοντας με τη διαδικασία της πιλοτικής δίκης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρ. 1 παρ. 1 του ν. 3900/2010, εξέτασε το ζήτημα της φορολογικής κατοικίας των συζύγων, καταλήγοντας ότι, ενόψει των γενικότερων κοινωνικών και ηθικών αντιλήψεων της εποχής και ανάλογα με τα κοινωνικοοικονομικά δεδομένα των συζύγων, είναι νοητή η χωριστή κατοικία αυτών. Στο έγγραφο αυτό της Αρχής (άρ. 216077/35304/26 Σεπτεμβρίου 2016), το οποίο δεν έχει απαντηθεί εγγράφως μέχρι σήμερα, ζητείται να ληφθούν μέτρα ώστε να εναρμονιστεί η πρακτική της διοίκησης με την απόφαση του ανώτατου διοικητικού δικαστηρίου, η οποία εκφράζει τις θέσεις που έχει διατυπώσει ο Συνήγορος του Πολίτη στο ζήτημα του προσδιορισμού της φορολογικής κατοικίας και στην υποχρέωση υποβολής κοινής φορολογικής δήλωσης.

Εκτός, όμως, από το ζήτημα της φορολογικής κατοικίας, η υποχρέωση του συζύγου να υποβάλει την δήλωση και για τα εισοδήματα της συζύγου επιφέρει μία σειρά από προβλήματα τεχνικής φύσης, τα οποία δεν αφορούν την ουσιαστική φορολόγηση, έχουν όμως συνέπειες στην εξυπηρέτηση των πολιτών από τη φορολογική διοίκηση. Ενδεικτικά

⁴ Βλ. Έγγραφο της Συνηγόρου του Πολίτη προς τον Υπουργό Οικονομικών με αρ. πρωτ. Φ.1000.2/22700/2011/31 Αυγούστου 2011 <https://www.synigoros.gr/resources/20111228-epistolh-forologikh-isothta-fylwn.pdf>

⁵ Τα ειδικότερα ζητήματα στα οποία αναφέρεται η επιστολή της Συνηγόρου του Πολίτη είναι: α) Τα φραστικά 'κατάλοιπα' του φορολογικού νόμου, ο οποίος περιλαμβάνει διατυπώσεις που συνιστούν έμμεσες ή άμεσες διακρίσεις (π.χ. ο φορολογούμενος και η σύζυγος), β) η υποχρέωση του συζύγου για υποβολή φορολογικής δήλωσης και για τα εισοδήματα της συζύγου και των παιδιών και η έκδοση της επιστροφής του φόρου στο όνομα του συζύγου, ακόμα και όταν αφορά αποκλειστικά εισοδήματα της συζύγου, γ) η Θειώρηση πλασματικής κοινής κατοικίας των συζύγων, ακόμα και στις περιπτώσεις που έχουν αποδεδειγμένα διαφορετική κατοικία και δ) η μη αναγνώριση τρίτεκνων οικογενειών, εάν τα παιδιά δεν είναι φυσικά τέκνα του συζύγου, αλλά της συζύγου.

⁶ Το πλήρες κείμενο της Ειδικής αυτής Έκθεσης βρίσκεται στην ιστοσελίδα της Αρχής βλ. <http://www.synigoros.gr/resources/docs/eidikh-ek8esh.pdf>



αναφέρεται ότι, παρά το ότι ο φόρος, τα τέλη και οι εισφορές που αναλογούν σε κάθε σύζυγο υπολογίζονται χωριστά στο εισόδημα του/της (άρ. 67 παρ. 4 ν. 4172/2013), τυχόν οφειλή της συζύγου συνδέεται σε κάθε περίπτωση ηλεκτρονικά με το ΑΦΜ του συζύγου. Στην περίπτωση, επομένως, που υπάρχουν οφειλές της συζύγου, ο σύζυγος λαμβάνει βεβαίωση ότι οι οφειλές αυτές δεν είναι δικές του και δεν κινείται εναντίον του διαδικασία είσπραξης, όμως δεν μπορεί να λάβει ηλεκτρονικά φορολογική ενημερότητα αλλά πρέπει να προσέλθει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., από την οποία θα λάβει ενημερότητα, επιδεικνύοντας την σχετική βεβαίωση⁷. Σε άλλη περίπτωση χρειάστηκε η παρέμβαση του Συνηγόρου του Πολίτη, προκειμένου να χορηγηθεί σε δικαιούχο σύζυγο επίδομα θέρμανσης, το οποίο είχε εσφαλμένα συμψηφιστεί με οφειλές του συζύγου της⁸.

Με το παρόν έγγραφο ο Συνήγορος του Πολίτη επαναφέρει την αναγκαιότητα για άμεση κατάργηση των άμεσων διακρίσεων λόγω φύλου που εμπεριέχονται στη φορολογική νομοθεσία και ειδικότερα στο άρ. 67 παρ. 4 ν. 4172/2013. Οι διακρίσεις αυτές, ενόψει μάλιστα της διεύρυνσης εφαρμογής του ηλεκτρονικού συστήματος υποβολής των φορολογικών δεδομένων, δεν εξυπηρετούν ούτε τον σκοπό της εύρυθμης λειτουργίας της φορολογικής διοίκησης ούτε την σκοπό της αποτελεσματικότερης είσπραξης δημοσίων εσόδων. Ειδικότερα, οι υπόχρεοι καταβολής φόρου στη χώρα μας φορολογούνται με βάση τα ατομικά τους εισοδήματα που καταχωρούν στο σύστημα TAXIS με τον προσωπικό τους, μοναδικό ΑΦΜ. Η οποιαδήποτε σχέση τους με άλλα φυσικά πρόσωπα μπορεί να επισημανθεί και, εφόσον αυτό είναι απαραίτητο, να επιτευχθεί μέσω του ηλεκτρονικού συσχετισμού των δηλώσεων, χωρίς να χρειάζεται η διαδικασία της 'κοινής' δήλωσης, η οποία παραπέμπει σαφώς στην υποβολή έγχαρτης δήλωσης.

Για το λόγο αυτό προτείνουμε:

- Να καταργηθεί άμεσα η διάταξη του άρθρου 67 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε, όσον αφορά την υποβολή κοινής φορολογικής δήλωσης των συζύγων, και
 - να καταστεί κάθε φορολογούμενος/η, έγγαμος ή μη, νομικά υπεύθυνος/η για την υποβολή και το περιεχόμενο της φορολογικής δήλωσης
 - Να φορολογείται ο/η κάθε φορολογούμενος/η με βάση τους κατάλληλους κανόνες, τους οποίους ορίζει, ανάμεσα στα άλλα, και το πραγματικό γεγονός της κατοικίας.
 - Η κοινή κατοικία της οικογένειας να αναζητείται κατά περίπτωση με βάση τη δήλωση των συζύγων και να μην είναι δίχως άλλο αυτή του συζύγου
 - Το τεκμήριο της κοινής κατοικίας των συζύγων να καταστεί μαχητό, ώστε οι σύζυγοι να μπορούν να αποδείξουν με κάθε πρόσφορο τρόπο την χωριστή κατοικία τους, όταν αυτό συμβαίνει .

⁷ Βλ. ενδεικτικά αναφορά με ΑΥ 194738

⁸ ΑΥ 224702



Αξιότιμε κύριε Διοικητά,

Ο Συνήγορος του Πολίτη, στο πλαίσιο του διαμεσολαβητικού του ρόλου αλλά και της άσκησης της αρμοδιότητάς του ως Φορέας Παρακολούθησης και Προώθησης της Εφαρμογής της Έσης Μεταχείρισης χωρίς διακρίσεις λόγω φύλου (αρ. 20 της Οδηγίας 2014/54/ΕΕ και αρ. 25 του ν. 3896/2010), θεωρεί ασύμβατη με την συνταγματική έννομη τάξη και το ευρωπαϊκό δίκαιο την παραπάνω άμεση διάκριση, κατά την οποία ο σύζυγος υποβάλλει την δήλωση για τα εισοδήματα της συζύγου του. Κατόπιν τούτου, Σας παρακαλούμε να εξετάσετε το ζήτημα και να μας ενημερώσετε για τις θέσεις Σας.

Με εκτίμηση

Ανδρέας Ι. Ποττάκης
Συνήγορος του Πολίτη