

**ΣΥΝΗΓΟΡΟΣ ΤΟΥ ΠΟΛΙΤΗ**  
ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗ ΑΡΧΗ

26 Σεπτεμβρίου 2016  
Αριθμ. Πρωτ.: 216077/35304/2016  
Ειδ. Επιστημ. Μαρία Λιαδή  
Τηλ. 2131306828

Υπουργείο Οικονομικών  
Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων  
Υπόψη Γενικού Γραμματέα  
Καραγεώργη Σερβίας 8  
105 62 Αθήνα

**Θέμα:** Επαναφορά των προτάσεων του Συνηγόρου του Πολίτη για την φορολογική κατοικία των συζύγων, εν όψει της ΣτΕ 1445/2016

Αξιότιμε κύριε Γενικό Γραμματέα,

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”, εκπόνησε το 2014 Ειδική Έκθεση με θέμα ‘Φορολογία Κατοίκων Εξωτερικού, Ζητήματα Καθορισμού και Μεταβολής της Φορολογικής Κατοικίας’<sup>1</sup>. Η Έκθεση αυτή αναφέρεται, ανάμεσα στα άλλα και στον προσδιορισμό της φορολογικής κατοικίας των συζύγων, όταν ο ένας εκ των δύο κατοικεί στην αλλοδαπή. Ειδικότερα για το ζήτημα αυτό η Αρχή έχει επισημάνει ότι:

Η έννοια της κατοικίας και της συνήθους διαμονής, όπως ορίζεται στον ΑΚ, είναι μία πραγματική κατάσταση. Προκειμένου να καθοριστεί η ‘φορολογική κατοικία’ των συζύγων, η φορολογική διοίκηση θεωρεί ότι κατά τεκμήριο αυτή είναι κοινή. Το τεκμήριο αυτό δεν προβλέπεται από κάποια ρητή διάταξη νόμου, αλλά θεμελιώνεται στην υποχρέωση κοινής φορολογικής δήλωσης των συζύγων (άρθρο 5 παρ. 1 του ν. 2238/1994) και στο άρθρο 1386 ΑΚ, που ορίζει την υποχρέωση συμβίωσής τους. Εφόσον, επομένως, οι σύζυγοι έχουν υποχρέωση να έχουν κοινή κατοικία και να υποβάλλουν κοινή φορολογική δήλωση, 9 θα πρέπει να αναζητηθεί, με βάση ‘όλα τα ασκούντα επιρροή πραγματικά περιστατικά’ (Αρ. Πρωτ. ΔΟΣ Α1053666 ΕΞ2014) ποια είναι η κατοικία αυτή.

Στην πράξη όμως σπάνια αναζητείται ο τόπος όπου βρίσκεται η οικογενειακή στέγη, δηλαδή η πραγματική κοινή τους κατοικία των συζύγων. Αντίθετα, με έρεισμα το άρθρο 61 παρ. 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, κατά το οποίο ορίζεται ότι ‘Για τους έγγαμους ...υπόχρεος σε επίδοση δήλωσης είναι ο σύζυγος και για τα εισοδήματα της συζύγου του’, τις περισσότερες φορές λαμβάνεται ως κατοικία της οικογένειας η κατοικία του συζύγου -

---

<sup>1</sup> Το πλήρες κείμενο της Ειδικής αυτής Έκθεσης βρίσκεται στην ιστοσελίδα της Αρχής βλ. <http://www.synigoros.gr/resources/docs/eidikh-ek8esh.pdf>



φορολογούμενου, ακόμα και αν αυτή προφανώς δεν συνιστά την κατοικία της οικογένειας κατά την έννοια του Αστικού Κώδικα.

Η παραπάνω διάταξη κινείται στο πνεύμα του άρθρου 1387 του παλαιού ΑΚ, που ίσχυσε μέχρι το 1983 και κατά το οποίο 'ο ανήρ είναι η κεφαλή της οικογένειας και αποφασίζει περί παντός ό,τι αφορά τον συζυγικόν βίον...'. Η διάταξη, όμως, αυτή εισάγει μία αντισυνταγματική ρύθμιση, η οποία επιφέρει μία σειρά από απαράδεκτες συνέπειες στη φορολόγηση των συζύγων (προβολή φορολογικού απορρήτου στη σύζυγο- φορολογούμενη, αδυναμία της συζύγου- φορολογούμενης να λάβει κλειδάριθμο, να εισπράξει την επιστροφή φόρου που της αντιστοιχεί κλπ.). Ιδιαίτερα, όμως, στο ζήτημα της φορολογικής κατοικίας η επίκληση της διάταξης οδηγεί στην απαράδεκτη πρακτική, να θεωρείται αυτομάτως ως κατοικία της οικογένειας η κατοικία του συζύγου – φορολογούμενου με τη δημιουργία αμάχητου τεκμηρίου. Στις περιπτώσεις όπου και οι δύο σύζυγοι είναι κάτοικοι ημεδαπής ο προσδιορισμός της κατοικίας της οικογένειας, έστω και αν παραβιάζει κατά τα παραπάνω συνταγματικές διατάξεις, δεν επιδρά στην ουσία της φορολόγησης.

Το ζήτημα της τεκμαρτής κατοικίας λαμβάνει ενδιαφέρουσες διαστάσεις στις περιπτώσεις όπου ο ένας από τις δύο συζύγους εργάζεται στην αλλοδαπή. Το Συνήγορο του Πολίτη απασχόλησαν περιπτώσεις, όπου ένας από τους δύο συζύγους κατοικεί στο εξωτερικό. Στην ειδικότερη δε περίπτωση που η σύζυγος είναι δημόσιος υπάλληλος, φορολογείται μεν ως κάτοικος ημεδαπής αλλά συμπαρασύρει και το σύζυγο, κάτοικο εξωτερικού, που φορολογείται ως κάτοικος ημεδαπής.

Ήδη από το 2002 (αρ. πρωτ. 5396/13.3.2002) ο Συνήγορος του Πολίτη είχε τονίσει ότι, η φορολογική διοίκηση δεν πρέπει 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. Ας μην ξεχνάμε ότι, την κατ' εξαίρεση παρέκκλιση από την υποχρέωση συμβίωσης των συζύγων, και επομένως από τον κανόνα της κοινής κατοικίας τους, έχει ήδη προβλέψει το Οικογενειακό Δίκαιο στο άρθρο 1386 ΑΚ.

Με βάση τα παραπάνω ο Συνήγορος του Πολίτη έχει προτείνει στην εν λόγω έκθεση:

- Να καταργηθεί άμεσα η διάταξη του άρθρου 61 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε, και να καταστεί κάθε φορολογούμενος, έγγαμος ή μη, νομικά υπεύθυνος για την υποβολή και το περιεχόμενο της φορολογικής του δήλωσης
- Να φορολογείται ο κάθε φορολογούμενος με βάση τους κατάλληλους κανόνες, τους οποίους ορίζει, ανάμεσα στα άλλα, και το πραγματικό γεγονός της κατοικίας του.
- Να είναι ελεύθεροι οι σύζυγοι να δηλώνουν την κατοικία τους, για τον καθορισμό της οποίας να φέρουν το βάρος της απόδειξης κατά τα ισχύοντα, και στη συνέχεια να φορολογούνται με βάση τις αντίστοιχες διατάξεις, ανεξάρτητα από την υποχρέωσή τους να υποβάλλουν κοινή φορολογική δήλωση
- 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
- Η κοινή κατοικία της οικογένειας να αναζητείται κατά περίπτωση με βάση τη δήλωση των συζύγων και να μην είναι δίχως άλλο αυτή του άντρα- συζύγου

Πρόσφατα, το ΣτΕ (αρ.απόφ.1445/2016), δικάζοντας με τη διαδικασία της πιλοτικής δίκης, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 1 παρ. 1 του ν. 3900/2010, εξέτασε το ζήτημα της φορολογικής κατοικίας των συζύγων στην ειδικότερη περίπτωση που ο σύζυγος ζει και



εργάζεται στο εξωτερικό ως ελεύθερος επαγγελματίας ενώ η σύζυγος είναι δικαστική λειτουργός, η οποία παρέχει τις υπηρεσίες της στην Ελλάδα. Επί του κρινόμενου ζητήματος το Δικαστήριο κατέληξε ότι:

- Η κατοικία είναι επαρκές συνδεδεμένο στοιχείο του φορολογούμενου, η ύπαρξη του οποίου θεμελιώνει τη φορολογική εξουσία ενός κράτους
- Στοιχείο προσδιοριστικό της έννοιας της κατοικίας είναι το κέντρο των βιοτικών σχέσεων και ζωτικών συμφερόντων ενός φυσικού προσώπου
- Το βάρος της απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που τεκμηριώνουν την κατοικία του προσώπου, το φέρει η φορολογική αρχή, η κρίση της οποίας για το θέμα αυτό πρέπει να είναι ειδικά αιτιολογημένη
- Εν όψει των γενικότερων κοινωνικών και ηθικών αντιλήψεων της εποχής και ανάλογα με τα κοινωνικοοικονομικά δεδομένα των συζύγων είναι νοητή η χωριστή κατοικία αυτών
- Η επίκληση της κατοικίας της συζύγου (δημοσίου λειτουργού) και του τέκνου του φορολογούμενου στην Ελλάδα, δεν είναι τα μόνα, καθοριστικά και επαρκή στοιχεία για την διαπίστωση της κατοικίας του φορολογούμενου.
- Στην περίπτωση που οι σύζυγοι έχουν διαφορετική κατοικία δεν τίθεται ζήτημα υποβολής κοινής δήλωσης φόρου εισοδήματος
- Οι περιορισμοί που ανακύπτουν από τις τεχνικές δυνατότητες του συστήματος ηλεκτρονικής υποβολής των δηλώσεων φόρου εισοδήματος, δεν ασκούν επιρροή στην υπό εξέταση περίπτωση, γιατί το σύστημα αυτό θα πρέπει να προσαρμόζεται στους κανόνες της φορολογικής διοίκησης και όχι η εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας να προσαρμόζεται στις δυνατότητες του συστήματος.

Κατόπιν της πρόσφατης τοποθέτησης των Ανώτατου Δικαστηρίου, η οποία ταυτίζεται με τις θέσεις που πάγια εκφράζει ο Συνήγορος του Πολίτη στο ζήτημα του προσδιορισμού της φορολογικής κατοικίας, και στο πλαίσιο της εφαρμογής της αρχής της χρηστής διοίκησης, σας παρακαλούμε να εκδοθεί σχετική εγκύκλιος, ώστε να εναρμονιστεί η πρακτική της φορολογικής διοίκησης με τα ανωτέρω.

Με εκτίμηση,

Ανδρέας Ι. Ποττάκης  
Συνήγορος του Πολίτη