

## ΠΟΡΙΣΜΑ

(Άρθρο 4§6 Ν. 3094/2003 «Συνήγορος του Πολίτη και άλλες διατάξεις»)

**Θέμα: Έλλειψη πληροφόρησης φορολογούμενων αναφορικά με τη δυνατότητα αμφισβήτησης του τεκμηρίου διαβίωσης του άρθρου 16§1θ ΚΦΕ<sup>1</sup>.**

Ο Συνήγορος του Πολίτη στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων του κατά το άρθρο 103§9 του Συντάγματος και το Ν.3094/2003 έχει ολοκληρώσει τη διερεύνηση αρκετών αναφορών πολιτών με τις οποίες διαμαρτύρονται για έλλειμμα πληροφόρησης σχετικά με το δικαίωμα αμφισβήτησης των φορολογικών τεκμηρίων διαβίωσης. Επειδή ο Συνήγορος του Πολίτη (εφεξής εναλλακτικά «ΣΤΠ» ή «Αρχή») διαπιστώνει την αδυναμία εξεύρεσης λύσης με τα στελέχη των Δ.Ο.Υ., συντάσσει το παρόν πόρισμα.

Με αφορμή πρόσφατες αναφορές πολιτών<sup>2</sup> ετέθη υπόψη της Αρχής το ζήτημα της νομιμότητας του τεκμηρίου διαβίωσης του άρ. 16§1θ ΚΦΕ. Ο Συνήγορος του Πολίτη επισημαίνει ότι απαραίτητη προϋπόθεση για τη νομιμότητα επιβολής τεκμηρίων αποτελεί η δυνατότητα αμφισβήτησης τους από τους πολίτες.

Ειδικότερα, γίνεται δεκτό ότι η φορολογική νομοθεσία δύναται, για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής που αποτελεί σκοπό δημόσιου συμφέροντος, όταν ο πραγματικός προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος είναι ανέφικτος ή αλυσιτελής, να προβλέπει τον τεκμαρτό προσδιορισμό του. Κατά τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας η θέσπιση τεκμηρίων περιορίζει τη φοροδιαφυγή, την καταπολέμηση της οποίας επιτάσσει η αρχή της φορολογικής ισότητας. Με τα τεκμήρια δεν επιβάλλεται φόρος επί πλασματικής φορολογητέας ύλης, αλλά καθιερώνεται ειδική μέθοδος

<sup>1</sup> Το τεκμήριο επιβλήθηκε δια του Ν. 3842/2010 άρθρο 3 παρ. 2 (ΦΕΚ Α' 58 / 23-4-2010 «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις». Το εν λόγω τεκμήριο θεσπίζει την ελάχιστη ετήσια αντικειμενική δαπάνη σε τρεις χιλιάδες (3.000€) ευρώ για τον άγαμο και σε πέντε χιλιάδες (5.000€) για τους συζύγους που υποβάλλουν κοινή δήλωση.

<sup>2</sup> 143879/2011, 143664/2011, 143539/2011, 141102/2011, 141874.

εξεύρεσης υπαρκτής μεν αλλά μη εμφανούς φορολογητέας ύλης (ΣΤΕ 4897/1987). Παράλληλα όμως το Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο κατά πάγιο τρόπο<sup>3</sup> ορίζει και τους όρους σύμφωνα με τους οποίους είναι συνταγματικά ανεκτή η θέσπιση τεκμηρίων: «... δεν αποκλείεται η θέσπιση, κατά τρόπο γενικό και απρόσωπο, τεκμηρίων προς σύλληψη φορολογητέας ύλης που διαφεύγει της φορολογίας, **αρκεί τα τεκμήρια αυτά να ανταποκρίνονται στα δεδομένα της κοινής πείρας κατά τη βάση τους και το συμπέρασμα τους... Η καθιέρωση τεκμηρίων με τα ανωτέρω χαρακτηριστικά (δηλαδή κατά τρόπο γενικό και απρόσωπο και ανταποκρινομένων στα δεδομένα της κοινής πείρας) και μάλιστα μαχητών, συνάδει με τα αρθρ. 4§5 και 78 του Συντάγματος**». Επίσης το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου που ασχολήθηκε με την προβληματική της θέσπισης αμάχητων τεκμηρίων, έκρινε ότι σύμφωνα με το άρθρο 6§2 της ΕΣΔΑ τα Κράτη οφείλουν να περιορίζουν τα τεκμήρια εντός ελλόγων κριτηρίων. Επιπλέον μπορεί να συναχθεί ότι η θέσπιση αμάχητων τεκμηρίων αντιτίθεται προς το συνταγματικό δικαίωμα της αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας<sup>4</sup>.

Στο πνεύμα αυτό ο φορολογικός νομοθέτης θέσπισε στο άρθρο 16§2 του ΚΦΕ δυνατότητα αμφισβήτησης των τεκμηρίων: «Το ετήσιο συνολικό ποσό της αντικειμενικής δαπάνης, που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να αμφισβητηθεί από τον φορολογούμενο όταν αυτό είναι μεγαλύτερο από την πραγματική δαπάνη του φορολογούμενου και των μελών που τον βαρύνουν, εφόσον αυτό αποδεικνύεται από τον υπόχρεο με βάση πραγματικά περιστατικά ή στοιχεία. Τέτοια περιστατικά συντρέχουν ιδίως στο πρόσωπο των υπόχρεων, οι οποίοι: α) υπηρετούν τη στρατιωτική θητεία τους στις Ένοπλες Δυνάμεις, β) είναι φυλακισμένοι, γ) νοσηλεύονται σε νοσοκομείο ή κλινική, δ) είναι άνεργοι και δικαιούνται βοήθημα ανεργίας, ε) συγκατοικούν με συγγενείς πρώτου βαθμού και έχουν μειωμένες δαπάνες διαβίωσης, λόγω αποδεδειγμένης συμβολής στις δαπάνες αυτές των συγγενών τους με την προϋπόθεση ότι οι τελευταίοι αυτοί έχουν εισόδημα από εμφανείς πηγές, στ) είναι ορφανοί ανήλικοι οι οποίοι έχουν στην κυριότητα τους επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης από κληρονομιά του πατέρα ή της μητέρας τους και ζ) προσκομίζουν στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται ότι για λόγους ανώτερης βίας πραγματοποίησαν δαπάνη μικρότερη από την αντικειμενική.

Όταν συντρέχει μία ή περισσότερες από τις περιπτώσεις αυτές, ο φορολογούμενος υποχρεούται να υποβάλει μαζί με τη δήλωση του και τα αναγκαία δικαιολογητικά για την απόδειξη των ισχυρισμών του. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την αλήθεια των ισχυρισμών και την ακρίβεια των αποδεικτικών στοιχείων του φορολογούμενου και μειώνει ανάλογα την ετήσια αντικειμενική δαπάνη, στην οποία αναφέρονται οι ισχυρισμοί και τα αποδεικτικά στοιχεία.»

<sup>3</sup> πρβλ. ΣΤΕ 2779/1994, 622/1993, 1694/1990

<sup>4</sup> Βλ αναλυτικά, Θ. Φορτσάκης, *Φορολογικό Δίκαιο*, Εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλας 2008, σελ. 116 κ.ε..

Εντούτοις, ο Συνήγορος του Πολίτη διερεύνησε υποθέσεις όπου πολίτες, αν και θέλησαν να αμφισβητήσουν τα τεκμήρια, οι κατά τόπους Δ.Ο.Υ. δεν παρείχαν όπως όφειλαν τις απαραίτητες πληροφορίες και διευκρινήσεις, με αποτέλεσμα να καθιστούν κατ' ουσία τα τεκμήρια αμάχητα.

Η Αρχή εστιάζει στο παρόν έγγραφο σε δύο κατηγορίες πολιτών για τις οποίες –λόγω ειδικών συνθηκών- προκύπτει αυξημένη υποχρέωση πληροφόρησης σχετικά με τη δυνατότητα αμφισβήτησης των τεκμηρίων. Αφενός, οι **κάτοικοι εξωτερικού**, οι οποίοι εξ ορισμού δεν τυγχάνουν της δυνατότητας ομοίου επιπέδου ενημέρωσης με αυτήν των λοιπών φορολογούμενων που διαμένουν μόνιμα στη χώρα. Βασικός δίαυλος ενημέρωσής τους αποτελεί το διαδίκτυο δια του οποίου άλλωστε πολλοί από αυτούς υποβάλλουν τη φορολογική τους δήλωση, ή τα ΜΜΕ. Αφετέρου, **πολίτες που δεν είχαν εισοδήματα** (ή είχαν πολύ χαμηλά εισοδήματα) τα τελευταία έτη και για το λόγο αυτό δεν κατέβαλλαν φόρους. Υπογραμμίζεται ότι η μηδενική δήλωση εισοδήματος και η μηδενική εκκαθάριση φόρου αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση για την παροχή πληθώρας κοινωνικών και προνοιακών παροχών αναγκαίων για το βιοπορισμό τους (χορήγηση τροφίμων, προνοιακού επιδόματος δωρεάν ιατροφαρμακευτικής περίθαλψης κλπ)<sup>5</sup>.

Οι παραπάνω φορολογούμενοι υπέβαλαν δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, λόγω κυριότητας ακίνητου που δεν τους απέφερε ουσιαστικά εισόδημα. Δεδομένου δε ότι οι δηλώσεις που υπέβαλαν ήταν μηδενικές (ή σχεδόν μηδενικές), δεν δήλωναν εκπεστέες δαπάνες που θα μπορούσαν να μειώσουν ή εξαλείψουν το φόρο που προέκυψε από την επιβολή του επίμαχου τεκμηρίου. Ειδικά δε για τους κατοίκους εξωτερικού θα μπορούσαν να επικαλεστούν και τις συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας που διαθέτουν υπερνομοθετική ισχύ.

Από τα στοιχεία που συγκέντρωσε ο Συνήγορος του Πολίτη από τις εμπλεκόμενες Δ.Ο.Υ., κυρίως διαπίστωσε έλλειμμα πληροφόρησης των πολιτών και άρνηση ή ανεπαρκή καθοδήγηση για τη δυνατότητα αμφισβήτησης των τεκμηρίων διαβίωσης. Επισημαίνεται ότι ούτε στο διαδικτυακό τόπο της ΓΓΠΣ (<http://www.gsis.gr/> π.χ. στην ενότητα ΣΥΧΝΕΣ ΕΡΩΤΗΣΕΙΣ-ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ) παρέχεται σχετική πληροφόρηση.

---

<sup>5</sup> Ιδίως για τη δεύτερη αυτή κατηγορία πολιτών οι συνέπειες είναι ιδιαίτερα επαχθείς καθότι πλήττονται κατά παράβαση της αρχής της αναλογικότητας συνταγματικά κατοχυρωμένα κοινωνικά δικαιώματα τους. Στο σημείο αυτό υπενθυμίζουμε την υποχρέωση που πηγάζει από το άρθρο 21§3 του Συντάγματος «*Το Κράτος μεριμνά για την υγεία των πολιτών και παίρνει ειδικά μέτρα για την προστασία της νεότητας, του γήρατος, της αναπηρίας και για την περίθαλψη των απόρων*», καθώς και την σύμφωνα με το άρθρο 25§1 Αρχή του Κοινωνικού Κράτους δικαίου: «*Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. Όλα τα κρατικά όργανα υποχρεούνται να διασφαλίζουν την ανεμπόδιστη και αποτελεσματική άσκησή τους*».

Η Αρχή θεωρεί ότι λαμβανομένης υπόψη της δυσμενέστατης οικονομικής συγκυρίας που διανύει η χώρα, η Διοίκηση όφειλε να έχει επιδείξει ιδιαίτερη ευαισθησία και να έχει προβεί με όλα τα μέσα (ηλεκτρονικά, έντυπα) που έχει στη διάθεσή της και με αυξημένη επιμέλεια στη διασφάλιση της πλήρους ενημέρωσης των φορολογούμενων για τη δυνατότητα αμφισβήτησης των τεκμηρίων διαβίωσης.

Ενόψει των ανωτέρω προτείνεται να προβλεφθεί α) η σχετική πληροφόρηση μέσω του διαδικτυακού τόπου του Υπουργείου και ενημέρωση μέσω του Τύπου πριν την υποβολή της δήλωσης, β) η αναγραφή στο εκκαθαριστικό σημείωμα της δυνατότητας και των προϋποθέσεων αμφισβήτησης της αντικειμενικής δαπάνης και μείωσης ή / και διαγραφής του αναλογούντος φόρου<sup>6</sup>, και γ) επαρκής καθοδήγηση στο θέμα αυτό από μέρους των Δ.Ο.Υ. προς τους φορολογούμενους πολίτες.

Καλλιόπη Σπανού  
Συνήγορος του Πολίτη

Βοηθός Συνήγορος: Μαίρη Κοτρωνιά  
Ειδικοί Επιστήμονες: Μάριος Πρωτοπαπάς, Καλλιόπη Στουγιάννου

---

<sup>6</sup> Για παράδειγμα, στην περίπτωση της επιβολής της εισφοράς και του τέλους επιτηδεύματος του Ν.3986/2011, το εκκαθαριστικό σημείωμα που έλαβαν οι φορολογούμενοι περιλάμβανε οδηγίες – πληροφορίες σχετικά με τη δυνατότητα και τη διαδικασία νέας εκκαθάρισης στην περίπτωση που ο υπόχρεος ενέπιπτε στις εξαιρέσεις του νόμου βάσει των οποίων δεν όφειλε το σχετικό φόρο.