

Αθήνα, 12 Ιανουαρίου 2009
Αριθμ. Πρωτ. 14113/1/28-8-2008
Χειριστές: Φλώρου Χριστίνα
Βορριά Πετρούλα
Πρωτοπαπάς Μάριος
Τηλέφωνο: 210-*****
Fax: 210-*****

Προς: Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών
κ. Γιάννη Παπαθανασίου
Καρ. Σερβίας 10
10184 Αθήνα

Γ.Γ. Φορολογικών & Τελωνειακών Θεμάτων
Γεν. Δ/ση Φορολογίας
Δ/ση Φορολογίας Εισοδήματος
Καρ. Σερβίας 10
10184 Αθήνα

ΠΟΡΙΣΜΑ

(Άρθρο 4, παρ.6 του Ν.3094/2003 / ΦΕΚ 10 Α')

ΘΕΜΑ: ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΕΛΑΦΡΥΝΣΕΙΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΥΠΑΛΛΗΛΩΝ ΠΟΥ ΥΠΗΡΕΤΟΥΝ ΣΕ ΠΕΡΙΟΧΕΣ ΕΚΤΟΣ ΤΩΝ ΝΟΜΩΝ ΑΤΤΙΚΗΣ & ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ ΚΑΙ ΣΕ ΝΗΣΙΑ ΚΑΤΩ ΤΩΝ 3100 ΚΑΤΟΙΚΩΝ. Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ ΚΑΙ Η ΑΝΑΓΚΗ ΔΙΑΧΩΡΙΣΜΟΥ ΤΗΣ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΑΠΟ ΤΗΝ ΚΑΤΟΙΚΙΑ ΩΣ ΠΡΟΥΠΟΘΕΣΗ ΓΙΑ ΤΗΝ ΧΟΡΗΓΗΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΑΠΑΛΛΑΓΩΝ.

Στον Συνήγορο του Πολίτη έχουν κατατεθεί αναφορές από πολίτες που κατοικούν σε περιοχές εκτός των νομών Αττικής & Θεσσαλονίκης και σε νησιά κάτω των 3100 κατοίκων, οι οποίοι διαμαρτύρονται για τη μη παροχή φορολογικών ελαφρύνσεων / φοροαπαλλαγών από το Υπουργείο Οικονομίας & Οικονομικών παρά τη σχετική πρόβλεψη σε διατάξεις του Κ.Φ.Ε..

Συγκεκριμένα:

1. Στρατιωτικός που υπηρετεί στη Σαμοθράκη διαμαρτυρήθηκε για την άρνηση χορήγησης κατ' άρθρο 118 Κ.Φ.Ε. της φορολογικής ελάφρυνσης που δικαιούνται οι δημόσιοι υπάλληλοι, εργαζόμενοι σε νησί με πληθυσμό μικρότερο των 3.100 κατοίκων, από τη Δ.Ο.Υ. Γουμένισσας, στην οποία υπέβαλε κατά την κρίσιμη περίοδο τη δήλωσή του (Α.Π. 10174/21-6-2007).
2. Αστυνομικός που υπηρετούσε στους Φούρνους Ικαρίας διαμαρτυρήθηκε για την άρνηση χορήγησης κατ' άρθρο 118 Κ.Φ.Ε. της φορολογικής ελάφρυνσης που δικαιούνται οι δημόσιοι υπάλληλοι, εργαζόμενοι σε νησί με πληθυσμό μικρότερο των 3.100 κατοίκων, από τη Δ.Ο.Υ. Α' Ιωαννίνων, στην οποία υπέβαλε κατά την κρίσιμη περίοδο τη δήλωσή του (Α.Π. 9694/19-6-2008).

3. Υπάλληλος που υπηρετεί σε δημόσιο νοσοκομείο στην Κέρκυρα διαμαρτυρήθηκε για την άρνηση έκπτωσης από το εισόδημά του μισθώματος που καταβάλλει λόγω μετεγκατάστασης εκτός του νομού Αττικής, από τη Δ.Ο.Υ. Χαϊδαρίου, στην οποία υπέβαλε κατά την κρίσιμη περίοδο τη δήλωσή του (Α.Π. 14113/28-8-2008).
4. Στρατιωτικός που υπηρετούσε στη Σκύρο διαμαρτυρήθηκε για την άρνηση χορήγησης κατ' άρθρο 118 Κ.Φ.Ε. της φορολογικής ελάφρυνσης που δικαιούνται οι δημόσιοι υπάλληλοι, εργαζόμενοι σε νησί με πληθυσμό μικρότερο των 3.100 κατοίκων, από τη Δ.Ο.Υ. Ζωγράφου στην οποία υπέβαλε κατά την κρίσιμη περίοδο τη δήλωσή του (Α.Π. 13713/20-8-2008).

Κοινός παρονομαστής όλων των υποθέσεων είναι το γεγονός της υποβολής της φορολογικής δήλωσης όχι στην Δ.Ο.Υ. της περιοχής, όπου οι φορολογούμενοι υπηρετούν/ούσαν λόγω της ιδιότητάς τους ως δημοσίων υπαλλήλων / λειτουργών αλλά στην Δ.Ο.Υ. όπου είχαν προηγουμένως την κατοικία τους και την προσωπική και επαγγελματική τους εγκατάσταση. Η συνέχιση της υποβολής των δηλώσεων στην προηγούμενη Δ.Ο.Υ. υπαγορεύθηκε από πρακτικούς λόγους. Συνέπεσε δε με έλλειψη ενημέρωσης από τους αρμόδιους υπαλλήλους σχετικά με τις συνέπειες που θα είχε η μη επίσημη (δια της σχετικής προβλεπόμενης δήλωσης) μεταβολή της κατοικίας τους, δηλαδή την απώλεια των φορολογικών ελαφρύνσεων που προβλέπονται από τη νομοθεσία για κατοίκους παραμεθόριων περιοχών.

Κρίσιμο στοιχείο για την κατανόηση του προβλήματος που έχει δημιουργηθεί και για την άρνηση της φορολογικής διοίκησης να χορηγήσει στις ανωτέρω περιπτώσεις τις προβλεπόμενες στον Κ.Φ.Ε. φοροαπαλλαγές είναι η έννοια της **κατοικίας** και η σχέση της με την επαγγελματική εγκατάσταση του φορολογούμενου που τυγχάνει να έχει και την ιδιότητα του δημοσίου υπαλλήλου.

Ισχύουσα νομοθεσία

Σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 118 του Κ.Φ.Ε., σε συνδυασμό με τις υπουργικές αποφάσεις που ερμηνεύουν και προσδιορίζουν τις λεπτομέρειες εφαρμογής της διάταξης αυτής, εφόσον φυσικά πρόσωπα κατοικούν μόνιμα σε νησιά με πληθυσμό κάτω των 3.100 κατοίκων, προκειμένου να υπολογισθεί ο φόρος που αναλογεί στο εισόδημά τους, το ποσό του πρώτου κλιμακίου εισοδήματος αυξάνεται κατά πενήντα τοις εκατό, ενώ τα επόμενα κλιμάκια παραμένουν ως έχουν. Προκειμένου το φυσικό πρόσωπο να δικαιούται της ελάφρυνσης αυτής, πρέπει να είναι / ήταν μόνιμος κάτοικος του νησιού ολόκληρο το έτος απόκτησης του εισοδήματος, από το οποίο ζητείται η απαλλαγή. Για τους δημοσίους υπαλλήλους που διορίζονται στα νησιά αυτά προβλέπεται ρητή εξαίρεση, καθώς αρκεί να κατοικούν στα νησιά τουλάχιστον 9 μήνες κατά το έτος απόκτησης του εισοδήματος, από το οποίο ζητείται η απαλλαγή.

Επίσης, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 8 του Κ.Φ.Ε., από το συνολικό εισόδημα του φορολογούμενου αφαιρείται το ποσό του μισθώματος που καταβάλλει ο φορολογούμενος για κύρια κατοικία δική του και της οικογένειάς του, εφόσον η ηλικία του είναι μέχρι σαράντα (40) ετών και εγκαθίσταται ή μετακινείται εκτός των νομών Αττικής και Θεσσαλονίκης. Η έκπτωση παρέχεται για τα πρώτα πέντε (5) έτη της εγκατάστασής του.

Η θέση του Υπουργείου

Σύμφωνα με τη Δ/ση Φορολογίας Εισοδήματος του Υπουργείου Οικονομίας & Οικονομικών, απαραίτητη προϋπόθεση για τη χορήγηση των ανωτέρω απαλλαγών -

ελαφρύνσεων σε δημόσιους υπαλλήλους είναι η **κύρια κατοικία** τους να βρίσκεται σε νησί με πληθυσμό κάτω των 3.100 κατοίκων, ή να βρίσκεται εκτός των νομών Αττικής και Θεσσαλονίκης. Επομένως, δεν αρκεί οι εν λόγω υπάλληλοι να υπηρετούν, διαμένοντας προσωρινά σε αυτόν τον τόπο, εάν διατηρούν τη μόνιμη κατοικία τους σε άλλο τόπο. Πρέπει να έχουν μεταφέρει την κύρια / μόνιμη κατοικία τους στον τόπο που υπηρετούν και αυτό να το αποδεικνύουν. Τούτο μπορεί να καταστεί δυνατό, **μόνον** εάν έχει δηλωθεί η μεταφορά της κατοικίας στο μητρώο της Δ.Ο.Υ., η οποία ήταν αρμόδια πριν από τη μεταβολή του τόπου κατοικίας.

Προς τεκμηρίωση της θέσης του αναφορικά με τη σημασία και την απόδειξη της μόνιμης κατοικίας, το Υπουργείο επικαλείται τη με αρ. 5109/82 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε δεκτή από το Υπουργείο Οικονομικών και κοινοποιήθηκε στις υπηρεσίες του με τη με αρ. Ν. 5772/ΠΟΛ175/24.08.1982 εγκύκλιο. Στην εν λόγω Γνωμοδότηση αναφέρεται ότι *κατοικία του προσώπου είναι ο τόπος τον οποίο, αυτό με την πραγματική του εγκατάσταση, κατέστησε το σταθερό κέντρο των βιοτικών του σχέσεων. Η επαγγελματική εγκατάσταση χωρίς τον οικιακό βίο και την κατοικία της οικογένειάς του δεν έχει κρίσιμη σημασία ως προς την κατοικία.*

Περαιτέρω, το Υπουργείο επικαλείται τις διατάξεις του άρθρου 51 του Αστικού Κώδικα (Π.Δ. 456/84, ΦΕΚ Α'164) περί κατοικίας, που ορίζουν ότι *«Το πρόσωπο έχει κατοικία τον τόπο της κύριας και μόνιμης εγκατάστασής του. Κανένας δεν μπορεί να έχει συγχρόνως περισσότερες από μία κατοικίες».*

Επίσης, το άρθρο 76 του Ν. 2238/94 (ΦΕΚ-151 Α'), όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 7 του άρθρου 8 του Ν. 2873/00 (ΦΕΚ 285 Α'), περί «Αλλαγής κατοικίας ή έδρας» ορίζει ότι *«Αν ο υπόχρεος σε δήλωση μεταβάλει την κατοικία ή τη διαμονή του, έχει υποχρέωση να υποβάλει, μέχρι τη λήξη του οικείου έτους, στον προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας, που είναι αρμόδιος πριν από τη μεταβολή, τη δήλωση που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 5 της 1027411/842/ΔΜ/26.2.1998 (ΦΕΚ 193 Β') απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, για τον τόπο της νέας κατοικίας ή διαμονής του. ... Αν δεν υποβληθεί η δήλωση που προβλέπουν οι παρ. 1 και 2, αρμοδίως επιλαμβάνεται για την επιβολή του φόρου ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που είναι αρμόδιος πριν από τη μεταβολή».*

Τέλος, κατά το Υπουργείο, η παράλειψη υποβολής της δήλωσης που προβλέπεται από την παρ. 1 του άρθρου 76 του Ν. 2238/94, καθώς και η υποβολή ανακριβούς δήλωσης, συνεπάγεται την επιβολή προστίμου που ορίζεται στο άρθρο 87 του ίδιου νόμου.

Η άποψη του Συνηγόρου του Πολίτη

Όπως προκύπτει από τις αντίστοιχες εισηγητικές εκθέσεις, η φορολογική απαλλαγή του άρθρου 118 παρ. 1 του Ν. 2238/1994 (που τέθηκε αρχικά με το άρθρο 8 του Ν. 2459/1997) σκοπό έχει τη συγκράτηση και αύξηση του πληθυσμού στα συγκεκριμένα νησιά για λόγους αναπτυξιακούς και εθνικούς.

Αντιστοίχως, η απαλλαγή του άρθρου 8 παρ.1 του Ν. 2238/1994 (πού τέθηκε δια της παρ. 2 του άρθρου 2 του Ν. 3296/2004) έχει ως σκοπό να παράσχει κίνητρα στους νέους επιστήμονες και γενικότερα στο εργατικό δυναμικό της χώρας, προκειμένου αυτό να μετακινηθεί και να δραστηριοποιηθεί στην περιφέρεια, να καλύψει θέσεις εργασίας που προσφέρονται εκεί, και παράλληλα να αποφευχθεί υπερσυσσώρευση (και η συναφής ανεργία) εργατικού δυναμικού στα αστικά κέντρα.

Όπως προβλέπεται στο άρθρο 51 του Αστικού Κώδικα, προκειμένου κάποιος να αποκτήσει κατοικία (έννοια της εκούσιας κατοικίας) απαιτούνται τρία στοιχεία: Το υλικό στοιχείο της πραγματικής εγκατάστασης σε ορισμένο τόπο, συναγόμενο από συγκεκριμένες πράξεις του προσώπου, το βουλευτικό στοιχείο της μόνιμης εγκατάστασης, ήτοι πρόθεση προς μόνιμη και σταθερή παραμονή στον συγκεκριμένο τόπο, ενώ η εγκατάσταση αυτή πρέπει επιπλέον να είναι κύρια (Γν.Νομ.Συμβ.449/2003).

Προκειμένου λοιπόν να τύχουν εφαρμογής οι υπό εξέταση διατάξεις, απαιτείται –σύμφωνα με το Υπουργείο- τόσο το υλικό όσο και το βουλευτικό στοιχείο, δηλαδή η πραγματική εγκατάσταση των φορολογουμένων στις ως άνω περιοχές αλλά και πρόθεση εγκατάστασης (βλ. χαρακτηριστικά την Γν.Νομ.Συμβ. 486/2007).

Σύμφωνα με την πάγια νομολογία των δικαστηρίων, οι δημόσιοι υπάλληλοι, ως μόνιμοι, έχουν ως εκούσια κατοικία τον τόπο υπηρεσίας τους (βλ. Ερμηνεία Α.Κ. Γεωργιάδη – Σταθόπουλου, άρθρα 51 και 54 Α.Κ.). Κατά την άποψη του Συνηγούρου του Πολίτη, πρέπει συνεπώς να γίνει δεκτό ότι το βουλευτικό στοιχείο της μόνιμης εγκατάστασης, που καταρχήν χαρακτηρίζει την απόκτηση της εκούσιας κατοικίας, προκύπτει εν προκειμένω υποχρεωτικά εκ του νόμου, δεδομένου ότι οι μεταθέσεις είναι υποχρεωτικές για τους δημόσιους υπάλληλους.

Η αντίθετη άποψη έρχεται σε ευθεία αντίθεση με το πνεύμα, αλλά και το γράμμα των ανωτέρω διατάξεων, καθώς οδηγεί στο αποτέλεσμα να καθίστανται αυτές ανεφάρμοστες για τους δημοσίους υπαλλήλους, δημιουργώντας κατ' αποτέλεσμα καθεστώς δυσμενούς διάκρισης εις βάρος τους σε σχέση με τους λοιπούς φορολογούμενους πολίτες. Παράλληλα, αποδυναμώνει τα κίνητρα που προβλέπουν τα άρθρα 118 παρ.1 και 8 παρ.1 του Κ.Φ.Ε. και ακυρώνει σε μεγάλο βαθμό τους αναπτυξιακούς και εθνικούς στόχους που τέθηκαν δια των διατάξεων αυτών από τον νομοθέτη.

Σε κάθε περίπτωση, πρέπει να επισημανθεί ότι από μόνη της η παράλειψη δήλωσης προς τη Δ.Ο.Υ. της αλλαγής διεύθυνσης αποτελεί μια τυπική παράβαση που σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να δικαιολογήσει τέτοιας έκτασης κύρωση σε βάρος του πολίτη. Εξάλλου, ο ίδιος ο νομοθέτης περιορίζει τις επιβαλλόμενες κυρώσεις για την παράλειψη υποβολής της δήλωσης αλλαγής κατοικίας ή έδρας ή την υποβολή ανακριβούς δήλωσης στην επιβολή απλού προστίμου (άρθρο 87 του Ν. 2238/1994). Η άρνηση χορήγησης των επίμαχων φοροαπαλλαγών ισοδυναμεί εν τοις πράγμασι με παράπλευρη κύρωση, μη προβλεπόμενη από τον νόμο για τη συγκεκριμένη παράβαση.

Εξ όλων των ανωτέρω συνάγεται ότι **στην περίπτωση των δημοσίων υπαλλήλων που υπηρετούν σε περιοχές εκτός νομών Αττικής & Θεσσαλονίκης και σε νησιά κάτω των 3.100 κατοίκων**, το βουλευτικό στοιχείο της κατά τον Α.Κ. έννοιας της κατοικίας προκύπτει ήδη δεσμευτικά από το υποχρεωτικό της μετάθεσης, **τα δε φορολογικά ευεργετήματα / απαλλαγές που παρέχει ο νομοθέτης και σχετίζονται με την έννοια της κατοικίας πρέπει -στην υπό εξέταση περίπτωση- να χορηγούνται με μοναδικό κριτήριο τον τόπο επαγγελματικής εγκατάστασης** του φορολογούμενου. Για τον λόγο αυτό προτείνεται η σχετική τροποποίηση των άρθρων 8 και 118 του ΚΦΕ.

Καλλιόπη Σπανού
Βοηθός Συνήγορος του Πολίτη