

## ΣΤΕ 330/2018

### Χωριστή ηλεκτρονική δήλωση φόρου εισοδήματος συζύγων -.

Ο σύζυγος υποβάλλει κατ' αρχήν κοινή φορολογική δήλωση και για το εισόδημα της συζύγου του, εφόσον αμφότεροι οι σύζυγοι συναινούν. Όταν όμως διατυπώνεται ρητώς προς τη φορολογική αρχή, η έλλειψη τέτοιας συναίνεσης από έναν έστω από τους συζύγους, οι σύζυγοι διατηρούν το δικαίωμά τους να υποβάλλουν αυτοτελώς δηλώσεις φόρου περί του εισοδήματός τους. Ακύρωση της σιωπηρής απόρριψης αίτησης φορολογούμενου συζύγου περί υποβολής χωριστής ηλεκτρονικής δήλωσης του εισοδήματος του ιδίου και διακεκριμένα προς το εισόδημα της συζύγου του.

Αριθμός 330/2018

ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ Β΄

Συνεδρίασε δημόσια στο ακροατήριό του στις 6 Δεκεμβρίου 2017, με την εξής σύνθεση: Ε. Σάρπ, Αντιπρόεδρος, Πρόεδρος του Β' Τμήματος, Ε. Νίκα, Σ. Βιτάλη, Κ. Νικολάου, Α. Γαλεριανού-Χαλκιαδάκη, Σύμβουλοι, Κ. Λαζαράκη, Ν. Σεκέρογλου, Πάρεδροι. Γραμματέας ο Ι. Μητροτάσιος, Γραμματέας του Β' Τμήματος.

Για να δικάσει την από 14 Ιουλίου 2017 αίτηση:

του ..., κατοίκου Αμαρουσίου Αττικής (οδός ...), ο οποίος δεν παρέστη, αλλά η δικηγόρος που υπογράφει την αίτηση νομιμοποιήθηκε με συμβολαιογραφικό πληρεξούσιο,

κατά της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), η οποία παρέστη με τον Χρήστο Κοραντζάνη, Πάρεδρο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.

Με την αίτηση αυτή ο αιτών επιδιώκει να ακυρωθεί η σιωπηρή απόρριψη της από 16.2.2017 (υπ' αριθμ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. Αμαρουσίου .../17.2.2017) δήλωσης-αίτησής του προς τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Αμαρουσίου.

Η εκδίκαση άρχισε με την ανάγνωση της εκθέσεως της εισηγήτριας, Παρέδρου Κ. Λαζαράκη.

Κατόπιν το δικαστήριο άκουσε τον εκπρόσωπο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, ο οποίος ζήτησε την απόρριψη της υπό κρίση αιτήσεως. Μετά τη δημόσια συνεδρίαση το δικαστήριο συνήλθε σε διάσκεψη σε αίθουσα του δικαστηρίου κ α ι

Α φ ο ύ μ ε λ έ τ η σ ε τ α σ χ ε τ ι κ ά έ γ γ ρ α φ α

Σ κ έ φ θ η κ ε κ α τ ά τ ο ν Ν ό μ ο

1. Επειδή, για την άσκηση της κρινόμενης αίτησης έχει καταβληθεί το νόμιμο παράβολο (1430298, 1908502, 3138504/2017 ειδικά γραμμάτια παραβόλου Α' σειράς).

2. Επειδή, με την αίτηση αυτή ζητείται η ακύρωση της σιωπηρής απόρριψης από τον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.) Αμαρουσίου της υπ' αριθ. πρωτ. .../17-2-2017 δήλωσης-αίτησης του αιτούντος, έγγαμου φορολογούμενου, αναφορικά με ζητήματα χωριστής από τη σύζυγό του υποβολής ηλεκτρονικής δήλωσης φόρου εισοδήματος και εκκαθάρισης αυτής.

3. Επειδή, όπως έχει γίνει παγίως δεκτό (ΣτΕ 834/2010 Ολομ., 2062/1968 Ολομ. και ΣτΕ 1215/2017, 1445/2016 7μ., 1802, 3829, 4603/2012, 2613-16/2009, 2972-80/2008, 368/2007, 1625/2001, 236/1998), καθ' ερμηνεία των άρθρων 1, 2, 63 παρ. 1, 285 παρ. 1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Κ.Δ.Δ., ν. 2717/1999, Α' 97), 1 και 73 του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας (π.δ. 331/1985, Α' 116) και 8 παρ. 4 του ν.δ. 4486/1965 (Α' 131), φορολογική διαφορά υπαγόμενη στην αρμοδιότητα των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων γεννάται από ατομικές διοικητικές πράξεις, με τις οποίες είτε επιβάλλεται αμέσως φορολογικό βάρος ή φορολογική κύρωση είτε κρίνεται αντικείμενο ευθέως συναπτόμενο με συγκεκριμένη φορολογική ή συναφή υποχρέωση συνδεόμενη με φορολογητέα ύλη ατομικώς ορισμένη, η οποία αμφισβητείται εν όλω ή εν μέρει με την προσφυγή.

4. Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου καθώς και εκείνα που προσκομίσθηκαν από τον αιτούντα, ο τελευταίος υπέβαλε στην αρμόδια για τη φορολόγησή του Δ.Ο.Υ. Αμαρουσίου την υπ' αριθ. πρωτ. .../17-2-2017 δήλωση-αίτηση, με την οποία υποστήριξε ότι η διάταξη του άρθρου 67 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε., κατά την οποία ο ίδιος είναι υπόχρεος υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος και για τα εισοδήματα της συζύγου του, ερμηνευόμενη υπό το φως των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 4 παρ. 1, 2 και 5, 5 παρ. 1, 17 παρ. 1 και 25 παρ. 1 του Συντάγματος, 8 και 14 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου και 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της Ε.Σ.Δ.Α., έχει την έννοια της καθιέρωσης μιας τέτοιας υποχρέωσης μόνο με τη συναίνεση του φορολογούμενου συζύγου. Υποστήριξε ακόμη ότι η πρακτική της έκδοσης ενιαίου εκκαθαριστικού με αναγραφή, ύστερα από την άθροιση των οφειλών των δύο συζύγων ή τον συμψηφισμό οφειλών του ενός και απαιτήσεων του άλλου έναντι του Δημοσίου, ενιαίου συνολικού ποσού πληρωμής, σε ενιαίες δόσεις, ή ενιαίου-συνολικού ποσού επιστροφής παραβιάζει το άρθρο 67 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε. κατά την ορθή έννοια αυτού. Έτσι, δήλωσε ότι αντιτίθεται στα ανωτέρω (υποβολή από τον ίδιο δήλωσης και για το εισόδημα της συζύγου του, έκδοση ενιαίου εκκαθαριστικού, προσδιορισμός ενιαίου ποσού πληρωμής ή επιστροφής ύστερα από άθροιση οφειλών ή συμψηφισμό οφειλών και απαιτήσεων των συζύγων έναντι του Δημοσίου) και ζήτησε για το χρονικό διάστημα από το φορολογικό έτος 2016 και στο εξής να μπορεί να υποβάλλει χωριστή ηλεκτρονική δήλωση φόρου του εισοδήματός του και όχι του εισοδήματος της συζύγου του, να εκδίδεται χωριστό εκκαθαριστικό, να προσδιορίζονται χωριστά το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης (δίχως άθροιση ή συμψηφισμό κατά τα ανωτέρω) και οι τυχόν δόσεις πληρωμής. Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Αμαρουσίου δεν επελήφθη της εν λόγω αίτησης-δήλωσης, η οποία, ως εκ τούτου, θεωρείται ως σιωπηρώς απορριφθείσα, όπως άλλωστε προκύπτει και από την επιγενόμενη (στις 25-6-2017) υποβολή κοινής ηλεκτρονικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του αιτούντος και της συζύγου του.

5. Επειδή, εν προκειμένω, η διαφορά που γεννάται από την προσβολή εκ μέρους του αιτούντος της απόρριψης της αιτήσεώς του περί υποβολής χωριστής ηλεκτρονικής δήλωσης για το δικό του εισόδημα και όχι και για εκείνο της συζύγου του για το χρονικό διάστημα από την υποβολή της αίτησής του και εφεξής, είναι ακυρωτική, καθόσον αποβλέπει στην τακτοποίηση της καταστάσεώς του ως φορολογούμενου και δεν συνάπτεται στενώς και αναγκαίως με σχετική ατομική φορολογική υποχρέωσή του, ήτοι με την υποχρέωση υποβολής φόρου εισοδήματος συγκεκριμένου έτους (ΣτΕ 1215/2017, πρβλ. ΣΕ 1032/2016, 3829, 4603/2012, 2106/2015, πρβλ. ΣΕ 2062/1968 Ολομ., 236/1998, 834/2010 Ολομ., 1185/2010, καθώς και ΣΕ 2560, 3617/2004, 582/2011), ούτε, κατ' επέκταση, με την επιβάρυνση από την άθροιση των οφειλών των συζύγων ή την ελάφρυνση από τον συμψηφισμό των οφειλών και των έναντι του Δημοσίου απαιτήσεων τους συγκεκριμένου έτους, όπως αβασίμως προβάλλει το Δημόσιο με το υπόμνημα που κατέθεσε μετά τη συζήτηση και μέσα στην ταχθείσα προς τούτο προθεσμία.

6. Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.δ. 3323/1955 "Περί φορολογίας του εισοδήματος" (Α' 214), όπως ίσχυαν πριν από την τροποποίησή τους με τις διατάξεις του ν.δ. 4444/1964 (Α' 221), φόρος εισοδήματος επιβαλλόταν, σύμφωνα με την αρχή του οικογενειακού εισοδήματος, με ενιαίο συνυπολογισμό των εισοδημάτων των μελών της οικογένειας, σε βάρος του συζύγου και πατέρα, ως εκ τούτου υπόχρεου σε επίδοση δήλωσης για το άθροισμα των εν λόγω εισοδημάτων. Προβλέπονταν δε ορισμένες ειδικώς

προσδιοριζόμενες εξαιρέσεις προς ενίσχυση των χαμηλών οικογενειακών εισοδημάτων (πρβλ. ΣΤΕ 3058/1978). Με τις διατάξεις του ν.δ. 4444/1964 καταργήθηκε το παραπάνω σύστημα ώστε να αποφευχθεί η μεγαλύτερη φορολογική επιβάρυνση του οικογενειακού εισοδήματος, η οποία επερχόταν από την εφαρμογή προοδευτικών φορολογικών συντελεστών στα αθροιζόμενα εισοδήματα των συζύγων, εισήχθη δε το σύστημα της φορολόγησης του ατομικού εισοδήματος και ο χωριστός υπολογισμός του φόρου στα εισοδήματα κάθε συζύγου εκτός από ορισμένες ειδικώς προσδιοριζόμενες εξαιρέσεις που αφορούσαν περιπτώσεις εισοδημάτων των συζύγων, προερχόμενων από μη πραγματική άσκηση ανεξάρτητης, χωριστής δραστηριότητας, και τέθηκαν προς αποφυγή καταστρατηγήσεων του νόμου. Περαιτέρω, προβλέφθηκε η υποβολή ενιαίας δήλωσης από τον σύζυγο και ορίσθηκε συγκεκριμένα ότι "Συνεστώτος του γάμου, ο ανήρ υποχρεούται προς δήλωσιν και των εισοδημάτων της γυναίκας, επί των οποίων ο φόρος υπολογίζεται κεχωρισμένως [...]" και ότι "Προκειμένου περί εγγάμων, δι' ους συντρέχουσιν αι προϋποθέσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 6, ο ανήρ υποχρεούται εις υποβολήν ενιαίας δηλώσεως δια τα εισοδήματα αμφοτέρων των συζύγων [...]" (άρθρα 6 παρ. 1 και 11 παρ. 2 του ν.δ. 3323/1955, όπως αντικαταστάθηκαν με το άρθρο 2 παρ. 1 και 11 του ν.δ. 4444/1964, αντιστοίχως), τούτο, δε, ήτοι "η διατήρησις του μέχρι τούδε συστήματος της υποβολής υπό του συζύγου ενιαίας δηλώσεως και δια τα εισοδήματα της συζύγου" απέβλεπε "μόνον εις την απλούστευσιν της διαδικασίας και την παρακολούθησιν της εξελίξεως του οικογενειακού εισοδήματος" (βλ. αιτιολογική έκθεση ν.δ. 4444/1964). Ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.), που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2238/1994 (Α' 151), όριζε στο άρθρο 5 ότι "1. Κατά τη διάρκεια του γάμου οι σύζυγοι έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν κοινή δήλωση των εισοδημάτων τους, στα οποία ο φόρος, τα τέλη και οι εισφορές που αναλογούν υπολογίζονται χωριστά στο εισόδημα καθενός συζύγου. Σε αυτήν την περίπτωση, το τυχόν αρνητικό αποτέλεσμα του εισοδήματος του ενός συζύγου δεν συμψηφίζεται με τα εισοδήματα του άλλου συζύγου. 2. [...]" [με τις ανωτέρω διατάξεις κωδικοποιήθηκαν ρυθμίσεις του άρθρου 6 παρ. 1 του ν.δ. 3323/1955, όπως αντικαταστάθηκαν με το άρθρο 2 του ν. 1473/1984, Α' 127· στην αιτιολογική έκθεση αυτού, οι ρυθμίσεις του οποίου απέβλεπαν, μεταξύ άλλων, στην εναρμόνιση των διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος των συζύγων προς τις νέες ρυθμίσεις του οικογενειακού δικαίου (ν. 1329/1983), αναφέρεται ότι η διατήρηση της ρύθμισης περί κοινής δήλωσης εισοδημάτων των συζύγων "κρίνεται αναγκαία, κατά κύριο λόγο, για την αντιμετώπιση των τεχνικών δυσχερειών που θα προκαλέσει η υποβολή χωριστής δήλωσης από τους συζύγους (αύξηση του αριθμού των δηλώσεων, καθυστέρηση στην εκκαθάρισή τους, σύνταξη διπλών χρηματικών καταλόγων κ.τλ.)", στο άρθρο 61 ότι "[...] 2. Για τους εγγάμους, για τους οποίους συντρέχουν οι προϋποθέσεις του πρώτου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 5, υπόχρεος σε επίδοση δήλωσης είναι ο σύζυγος και για τα εισοδήματα της συζύγου του. Ειδικά, υποχρεούνται να επιδώσουν φορολογική δήλωση ο καθένας χωριστά για το συνολικό εισόδημά του οι σύζυγοι όταν: α) Έχει διακοπεί η έγγαμη συμβίωση κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης. [...] β) Ο ένας από τους δύο συζύγους είναι σε κατάσταση πτώχευσης. γ) Ο ένας από τους δύο συζύγους έχει υποβληθεί σε δικαστική συμπαράσταση [με τις ανωτέρω διατάξεις κωδικοποιήθηκαν ρυθμίσεις της παρ. 2 του άρθρου 11 του ν.δ. 3323/1955, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 12 του ν. 1828/1989, Α' 2, η δε περ. γ αντικαταστάθηκε στη συνέχεια με το άρθρο 1 παρ. 20 του ν. 2954/2001, Α' 255], στο άρθρο 62 ότι "[...] 4. Η δήλωση συντάσσεται σε δύο αντίτυπα, σε έντυπα που παρέχονται δωρεάν από το Δημόσιο, υπογράφονται και τα δύο αντίτυπα από τον υπόχρεο και, εφόσον δηλώνονται και εισοδήματα της συζύγου, υπογράφονται και από αυτή [...]" [με τις ανωτέρω διατάξεις κωδικοποιήθηκαν ρυθμίσεις του άρθρου 12 παρ. 4 του ν.δ. 3323/1955, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 10 του ν. 1160/1981, Α' 147, και τροποποιήθηκε με το άρθρο 35 παρ. 9 του ν. 1884/1990, Α' 81], στο δε άρθρο 74 ότι "[...] 4. Για τους εγγάμους, εφόσον συντρέχει περίπτωση της παρ. 1 του άρθρου 5, η οφειλή για φόρο, τέλη και εισφορές, που αναλογούν στα εισοδήματά τους βεβαιώνεται στο όνομα του συζύγου, η ευθύνη όμως για την καταβολή της οφειλής, που αναλογεί στα εισοδήματα καθενός συζύγου, βαρύνει κάθε σύζυγο χωριστά. [...] Αν με αίτηση του ενός συζύγου ζητηθεί ο διαχωρισμός της οφειλής που προκύπτει από την κοινή δήλωση των συζύγων, ο αρμόδιος προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας υποχρεούται να του ανακοινώσει με σχετικό έγγραφό του το ποσό αυτής της οφειλής. Το έγγραφο αυτό αποτελεί νόμιμο τίτλο, η ισχύς του οποίου ανάγεται στο χρόνο που έγινε η βεβαίωση του ολικού ποσού αυτής της οφειλής. [...] [με τις ανωτέρω διατάξεις κωδικοποιήθηκαν ρυθμίσεις της παρ. 4 του άρθρου 59 του ν.δ. 3323/1955, όπως είχε αρχικά αντικατασταθεί με το άρθρο 8 παρ. 9 του ν. 1473/1984 - για την, κατά την αιτιολογική έκθεση του τελευταίου, κάλυψη του νομοθετικού κενού που υπήρχε σχετικά με τη διαδικασία για την εφαρμογή των διατάξεων περί

ευθύνης κάθε συζύγου για τον φόρο που αναλογούσε στα εισοδήματά του, καθώς και σχετικά με τον νόμιμο τίτλο είσπραξης της οφειλής, για την οποία ευθυνόταν η σύζυγος, αλλά είχε βεβαιωθεί στο όνομα του συζύγου και στη συνέχεια με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 1828/1989, που διατήρησε κατά βάση τις ρυθμίσεις του άρθρου 8 παρ. 9 του ν. 1473/1984]. Εξάλλου, με τη διάταξη της παρ. 9 του άρθρου 5 του ν. 2892/2001 (Α' 46) προβλέφθηκε δυνατότητα υποβολής της δήλωσης φόρου εισοδήματος των φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2001 και εφεξής ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου, ενώ με τις διατάξεις των παρ. 6 και 8 του άρθρου 8 του ν. 3842/2010 (Α' 58) η υποβολή με τη χρήση σύγχρονων ηλεκτρονικών μεθόδων και δικτυακών υποδομών έγινε υποχρεωτική για κάθε υπόχρεο που ασκούσε επιχείρηση ή επάγγελμα και τροποποιήθηκε συναφώς η παράγραφος 4 του άρθρου 62 του Κ.Φ.Ε.. Τέλος, η παράγραφος 4 του άρθρου 74 του Κ.Φ.Ε. αντικαταστάθηκε με το άρθρο 8 παρ. 16 περ. α του ν. 3842/2010 για τις δηλώσεις του οικονομικού έτους 2011 και εφεξής (βλ. περ. β του ίδιου άρθρου 16), ως εξής: "Για τους εγγάμους, εφόσον συντρέχει περίπτωση της παρ. 1 του άρθρου 5, η οφειλή για φόρο, τέλη και εισφορές, που αναλογούν στα εισοδήματά τους βεβαιώνεται χωριστά και η ευθύνη της καταβολής βαρύνει κάθε σύζυγο". Με την ταυτάριμη διάταξη του σχεδίου νόμου είχε προταθεί να δοθεί, από το οικονομικό έτος 2012, στους εγγάμους η δυνατότητα βεβαίωσης του φόρου που τους αναλογούσε, χωριστά στο σύζυγο και στη σύζυγο, ώστε, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση, να ικανοποιηθεί ένα πάγιο αίτημά τους, προς εφαρμογή δε της ρύθμισης αυτής "θα [υπήρχε] συγκεκριμένη ένδειξη στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (έντυπο Ε1), η συμπλήρωση της οποίας θα υποδηλώνει τη βούληση των φορολογουμένων-συζύγων για ξεχωριστή βεβαίωση του φόρου".

7. Επειδή, οι διατάξεις του Κ.Φ.Ε. καθώς και των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που εκδόθηκαν κατ' εξουσιοδότηση αυτού έπαυσαν να ισχύουν από την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013 (Α' 167), που θέσπισε νέο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (για τα φορολογικά έτη από 1-1-2014 και εφεξής, βλ. άρθρο 71 παρ. 1 και 25 αυτού, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 26 παρ. 3 του ν. 4223/2013, Α' 287). Ειδικότερα, ο ν. 4172/2013 ορίζει στο άρθρο 1 (Πεδίο εφαρμογής) ότι «1. Ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.) ρυθμίζει τη φορολογία του εισοδήματος: α) των φυσικών προσώπων, [...]», στο άρθρο 2 (Ορισμοί) ότι «[...] Για τους σκοπούς του παρόντος νοούνται ως: α) «φορολογούμενος»: κάθε πρόσωπο που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., β) [...]», στο άρθρο 11 (Εξαρθρώμενα μέλη) ότι «1. Ως "εξαρθρώμενα μέλη" του φορολογούμενου, θεωρούνται: α) ο (η) σύζυγος, εφόσον δεν έχει ίδια φορολογητέα εισοδήματα οποιασδήποτε πηγής, [...], στο δε άρθρο 67 (Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και καταβολή του φόρου), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 25 του ν. 4223/2013 και το άρθρο 8 του ν. 4374/2016 (Α' 50), ότι «1. Ο φορολογούμενος που έχει συμπληρώσει το 18ο έτος της ηλικίας του υποχρεούται να δηλώνει όλα τα εισοδήματά του, τα φορολογούμενα με οποιοδήποτε τρόπο ή απαλλασσόμενα, στη Φορολογική Διοίκηση ηλεκτρονικά. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις, η δήλωση αυτή μπορεί να υποβάλλεται στη Φορολογική Διοίκηση σε έγχαρτη μορφή. [...] 4. Οι σύζυγοι, κατά τη διάρκεια του γάμου, υποχρεούνται να υποβάλουν κοινή δήλωση για τα εισοδήματά τους στα οποία ο φόρος, τα τέλη και οι εισφορές που αναλογούν υπολογίζονται χωριστά στο εισόδημα καθενός συζύγου. Κοινή δήλωση δύνανται να υποβάλουν και τα πρόσωπα που έχουν συνάψει σύμφωνο συμβίωσης. Στην περίπτωση αυτή έχουν την ίδια φορολογική αντιμετώπιση με τους έγγαμους. Οι τυχόν ζημιές του εισοδήματος του ενός συζύγου δεν συμψηφίζονται με τα εισοδήματα του άλλου συζύγου ή του άλλου μέρους συμφώνου συμβίωσης. Υπόχρεος υποβολής δήλωσης είναι ο σύζυγος ή το μέρος συμφώνου συμβίωσης, το οποίο δηλώνεται ως υπόχρεος, και για τα εισοδήματα της συζύγου του ή του άλλου μέρους συμφώνου συμβίωσης, αντίστοιχα. Ειδικότερα, οι σύζυγοι ή τα μέρη συμφώνου συμβίωσης, υποβάλλουν χωριστή φορολογική δήλωση, ο καθένας για τα εισοδήματά του, εφόσον: α. Έχει διακοπεί η έγγαμη συμβίωση κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης. Το βάρος της απόδειξης για τη διακοπή της έγγαμης συμβίωσης ή τη λύση του συμφώνου συμβίωσης φέρει ο φορολογούμενος. β. Ο ένας από τους δύο συζύγους ή ένα από τα δύο μέρη συμφώνου συμβίωσης είναι σε κατάσταση πτώχευσης ή έχει υποβληθεί σε δικαστική συμπαράσταση. [...] 7. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται ειδικότερα ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής, ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οι εξαιρετικές περιπτώσεις για τις οποίες επιτρέπεται η μη ηλεκτρονική υποβολή της δήλωσης, καθώς και τα δικαιολογητικά ή άλλα στοιχεία τα οποία συνοποβάλλονται με αυτήν.». Εξάλλου, το άρθρο 1 (παρ. 1 και 4) των μέχρι σήμερα εκδοθεισών υπό την ισχύ του ν. 4172/2013 αποφάσεων Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων

ΠΟΛ 1088/2015 (Β' 763), 1041/2016 (Β' 926) και Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) ΠΟΛ 1034/2017 (Β' 759) αναφορικά με τον τύπο και το περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, φορολογικών ετών 2014, 2015 και 2016, αντιστοίχως, προέβλεπε ότι οι δηλώσεις φόρου εισοδήματος των εν λόγω ετών υποβάλλονται υποχρεωτικά με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου, ότι οι σύζυγοι υποχρεούνται να υποβάλουν κοινή δήλωση για τα εισοδήματά τους, εφόσον υφίσταται έγγαμη σχέση κατά τον χρόνο υποβολής της δήλωσης, ότι υπόχρεος υποβολής δήλωσης είναι ο σύζυγος και για τα εισοδήματα της συζύγου του, ότι οι σύζυγοι υποβάλλουν χωριστή φορολογική δήλωση, ο καθένας για τα εισοδήματά του, εφόσον έχει διακοπεί η έγγαμη συμβίωση κατά τον χρόνο υποβολής της δήλωσης ή ο ένας από τους δύο συζύγους είναι σε κατάσταση πτώχευσης ή έχει υποβληθεί σε δικαστική συμπαράσταση, το δε βάρος απόδειξης για τη διακοπή φέρει ο φορολογούμενος, και τέλος ότι απαραίτητη προϋπόθεση αποτελεί η ενημέρωση του Τμήματος Διοικητικής και Μηχανογραφικής Υποστήριξης της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. με τις παραπάνω μεταβολές.

8. Επειδή, ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, Α' 170/26.7.2013 – έναρξη ισχύος από την 1.1.2014, σύμφωνα με το άρθρο 67 του νόμου αυτού, που αναριθμήθηκε σε άρθρο 73 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015, Α' 129), ο οποίος καθορίζει τη διαδικασία προσδιορισμού και είσπραξης, μεταξύ άλλων, του φόρου εισοδήματος (άρθρα 1 και 2 περ. α αυτού), ορίζει στο άρθρο 30 "Προσδιορισμός φόρου" ότι "1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογουμένου [...] για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη [...] Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογουμένου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης. [...]", μεταξύ δε των πράξεων προσδιορισμού φόρου συμπεριλαμβάνεται και η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου (άρθρα 30 παρ. 2 και 32), ενώ στο άρθρο 42 "Επιστροφή φόρου" ορίζει ότι "1. Εάν ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή φόρου, η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρους με το ποσό προς επιστροφή, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς. 2. Το επιστρεπτέο ποσό καταβάλλεται στον φορολογούμενο εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή έγγραφου αιτήματος του φορολογουμένου, εκτός εάν προβλέπεται μικρότερο διάστημα από άλλη διάταξη της φορολογικής νομοθεσίας. [...]".

9. Επειδή, όπως προκύπτει από τις διατάξεις που παρατίθενται στις σκέψεις 7 και 8, με βάση την κατ' άρθρο 67 παρ. 4 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος κοινή δήλωση που υποβάλλουν οι σύζυγοι κατά τη διάρκεια του γάμου για τα εισοδήματά τους, αυτοτελώς λαμβανόμενα, εκδίδεται η κατ' άρθρ. 30 και 32 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, με την οποία καθορίζεται, ύστερα από χωριστό υπολογισμό στο εισόδημα καθενός από αυτούς των αναλογούντων φόρων, τελών και εισφορών, το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης καθενός από τους συζύγους και με την οποία συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση καθενός από αυτούς. Έτσι, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος προβλέπει, προκειμένου περί συζύγων, αφενός ως υπόχρεο για τον φόρο, τα τέλη και τις εισφορές που αναλογούν στο εισόδημά του, κάθε σύζυγο χωριστά και αφετέρου ως κατ' αρχήν διαδικαστικώς υπόχρεο προς υποβολή της ως άνω κοινής δήλωσης τον σύζυγο, ενώ ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας προβλέπει ότι η βεβαίωση του φόρου γίνεται ομοίως σε κάθε σύζυγο χωριστά. Ωστόσο, όπως προκύπτει από το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1180699 ΕΞ 2017/4-12-2017 έγγραφο της Αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας της Α.Α.Δ.Ε. προς το Δικαστήριο (αριθ. πρωτ. ΣΤΕ 4402/5-12-2017) η οφειλή για φόρο, τέλη και εισφορές που αναλογούν στα εισοδήματα των συζύγων (εξακολουθεί να) βεβαιώνεται στο όνομα του συζύγου υπό την ισχύ του ν. 4172/2013. Με άλλα λόγια, η κατά τα φαινόμενα μόνο διαδικαστική υποχρέωση του συζύγου προς υποβολή δήλωσης και για το εισόδημα της συζύγου του είναι εκείνη που, ελλείψει άλλου νομοθετικού ερείσματος, όπως αμέσως στη συνέχεια αναλύεται, επιφέρει ως άμεση συνέπεια - ενώ κατ' άρθρο 67 παρ. 4 Κ.Φ.Ε. η εκπλήρωση της οφειλής βαρύνει έκαστο των συζύγων - να καταχωρίζεται ως εισπρακτέο (σε δόσεις, κατ' άρθρο 67 παρ. 6 Κ.Φ.Ε.) ή επιστρεπτέο στα βιβλία της φορολογικής Διοίκησης στο όνομα του συζύγου το ποσό που προκύπτει από την άθροιση των φορολογικών οφειλών αμφοτέρων των συζύγων (ποσό εισπρακτέο) ή από την άθροιση των φορολογικών απαιτήσεων αμφοτέρων των συζύγων (ποσό επιστρεπτέο) ή ύστερα από συμψηφισμό της

φορολογικής οφειλής του ενός έναντι του Δημοσίου με τη φορολογική απαίτηση του άλλου έναντι του Δημοσίου (ποσό εισπρακτέο ή επιστρεπτέο). Τούτο, ωστόσο, δεν βρίσκει έρεισμα σε άλλη διάταξη του νόμου αλλά αποτελεί τελικώς, κατ' ουσίαν, απόρροια του ότι ο σύζυγος ορίζεται κατά τον νόμο ως υπόχρεος υποβολής δήλωσης και για τα εισοδήματα της συζύγου. Πράγματι, ήδη από την αντικατάσταση της παρ. 4 του άρθρου 74 του ν. 2238/1994 (με την οποία προβλεπόταν βεβαίωση της οφειλής φόρου, τελών και εισφορών, που αναλογούσαν στα εισοδήματα των συζύγων, στο όνομα του συζύγου, και διαδικασία διαχωρισμού της οφειλής που προέκυπτε από την κοινή δήλωση των συζύγων) με τη διάταξη του άρθρου 16 περ. α του ν. 3842/2010 που προέβλεπε την οικεία βεβαίωση χωριστά σε κάθε σύζυγο (βλ. σκέψη 6), αλλά και υπό το ισχύον νομοθετικό καθεστώς (βλ. σκέψεις 7-8), δεν προβλέπεται βεβαίωση της οφειλής φόρου, τελών και εισφορών που αναλογούν στα εισοδήματα των συζύγων, στο όνομα του συζύγου. Αυτό συνομολογείται στο προμνημονευόμενο ΔΕΑΦ Α 1180699 ΕΞ 2017/4-12-2017 έγγραφο, στο οποίο αναφέρεται ρητώς ότι, παρά την ανυπαρξία νομοθετικού πλαισίου υπό τον ν. 4172/2013 για τη βεβαίωση στο όνομα του συζύγου της οφειλής από φόρο, τέλη και εισφορές που αναλογούν στα εισοδήματα των συζύγων, η εφαρμογή της εκκαθάρισης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος για τους έγγαμους λειτουργεί έτσι ώστε η σχετική οφειλή να εξακολουθεί να βεβαιώνεται στο όνομα του συζύγου συνεπεία πρακτικών προβλημάτων που υπαγορεύονταν από άλλες διατάξεις νόμων (βλ. επόμενη σκέψη όπου εκτίθενται ειδικές ρυθμίσεις περί της φορολογίας των εγγάμων), εξετάζεται δε η δυνατότητα προσαρμογής του συστήματος της εκκαθάρισης των δηλώσεων φόρου εισοδήματος με βεβαίωση σε κάθε σύζυγο χωριστά προς συμμόρφωση με το νέο νομοθετικό πλαίσιο. Έρεισμα για τη βεβαίωση των επίμαχων επιβαρύνσεων στο όνομα του συζύγου δεν μπορεί να παράσχει η, εκδοθείσα κατ' επίκληση των παραγράφων 5 και 8 του άρθρου 12 του ν. 4174/2013, απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ 1274/2013 "Αποδεικτικό ενημερότητας άρθρου 12 ν. 4174/2013 [...]" (Β' 3398), στο άρθρο 3 της οποίας ορίζεται ότι "1. Για τη χορήγηση αποδεικτικού ενημερότητας ο αιτών πρέπει σωρευτικά: α. Να μην έχει συνολικές ληξιπρόθεσμες βασικές οφειλές άνω των τριάντα (30) ευρώ βεβαιωμένες στη Φορολογική Διοίκηση [...] 2. Ειδικότερα, σε ό,τι αφορά στις ως άνω ληξιπρόθεσμες οφειλές: α. [...] Για τα φυσικά πρόσωπα που διατελούν σε γάμο, λαμβάνονται υπόψη οι προσωπικές οφειλές κάθε συζύγου χωριστά και για τις συζύγους, επιπρόσθετα, οι οφειλές που είναι βεβαιωμένες στο όνομα του συζύγου τους, εφόσον σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις ευθύνονται οι ίδιες για την καταβολή αυτών. β. [...]". Τούτο, δε, διότι οι ως διατάξεις των παρ. 5 και 8 του άρθρου 12 του ν. 4174/2013 δεν παρέχουν νομοθετική εξουσιοδότηση προς ρύθμιση του ζητήματος της βεβαίωσης στο όνομα του συζύγου της οφειλής από φόρο, τέλη και εισφορές που αναλογούν στα εισοδήματα των συζύγων. Σχετικό έρεισμα δεν μπορεί άλλωστε να παράσχει ούτε η 1106485/6220/0016/ΠΟΛ 1275/2001 απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών (Β' 1685), της οποίας επίκληση γίνεται στο υπ' αριθ. πρωτ. ΔΗΛΕΔ Ζ 1180226 ΕΞ 2017/4-12-2017 έγγραφο της Προϊσταμένης της Διεύθυνσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης της Α.Α.Δ.Ε. προς το Δικαστήριο (αριθ. πρωτ. ΣΤΕ 4379/4-12-2017), και στα άρθρα 1 και 2 της οποίας προβλέπεται, αντιστοίχως, οίκοθεν συμψηφισμός του χρεωστικού υπολοίπου που οφείλεται βάσει δήλωσης φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων με τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο που προκύπτει από την εκκαθάριση της δήλωσης αυτής, καθώς και "τελικό πιστωτικό υπόλοιπο" που προκύπτει από τον συμψηφισμό των εν λόγω χρεωστικών και πιστωτικών υπολοίπων. Και αυτό - ανεξαρτήτως του κατά πόσο η εν λόγω απόφαση, εκδοθείσα κατ' επίκληση, μεταξύ άλλων, του ΚΕΔΕ (ν.δ. 356/1974, Α' 90), που στο άρθρο 83 προβλέπει, μεταξύ άλλων, περί αυτεπάγγελτου συμψηφισμού χρεών προς το Δημόσιο με απαιτήσεις των οφειλετών του κατ' αυτού, είναι, κατά το μέρος που αφορά στις προϋποθέσεις του συμψηφισμού, εφαρμοστέα μετά τον ν. 4174/2013, που περιέχει ίδια ρύθμιση στο άρθρο 42 αυτού περί συμψηφισμού κατά την επιστροφή των φόρων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του (πρβλ. άρθρα 2 παρ. 1, 2 παρ. 2, 6 παρ. 7 ΚΕΔΕ, όπως τροποποιήθηκαν με το άρθρο 7 του ν. 4224/2013, Α' 288) - προεχόντως διότι σε συμψηφισμό υπόκεινται αμοιβαίες απαιτήσεις, απαιτήσεις, δηλαδή, των οποίων ο οφειλέτης της μιας είναι δανειστής της άλλης (πρβλ. ΣΤΕ 3765/2013), ήτοι, εν προκειμένω, του ή της συζύγου από τη μια πλευρά και του Δημοσίου από την άλλη κατά του αυτού (ή της αυτής) συζύγου. Και λαμβάνει μεν χώρα διαχωρισμός των οφειλών των συζύγων ως αποτέλεσμα διοικητικών λύσεων που υιοθετεί η φορολογική Διοίκηση ελλείψει σχετικής πρόβλεψης υπό το ισχύον καθεστώς των Κ.Φ.Ε. (σε αντίθεση προς τη ρύθμιση της παρ. 4 του άρθρου 74 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε πριν από την αντικατάστασή της με το άρθρο 16α του ν. 3842/2010) και Κ.Φ.Δ., τούτο, όμως, υπό την προϋπόθεση της "έγκαιρης", όπως υπογραμμίζεται από το Δημόσιο στο ΔΕΑΦ Α 1178208 ΕΗ 2017/2911-2017 έγγραφο απόψεων (βλ. και ΔΕΑΦ Α 1180699 ΕΞ 2017/4-12-

2017 έγγραφο), αίτησης του δικαιούχου της επιστροφής συζύγου, διότι τυχόν εισπραξη του επιστρεπτέου ποσού από τον ένα σύζυγο, πριν από την υποβολή αίτησης διαχωρισμού από τον άλλο σύζυγο, καθιστά αδύνατη την επιστροφή του στον δικαιούχο σύζυγο.

10. Επειδή, όπως προαναφέρεται, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος έχει διατηρήσει για τον σύζυγο, ο οποίος είναι υπόχρεος μόνο για τον φόρο που αναλογεί στο δικό του εισόδημα, την υποχρέωση να υποβάλει τη δήλωση και για το εισόδημα της συζύγου, μολονότι αυτή μόνη είναι υπόχρεη για τον φόρο, τα τέλη και τις εισφορές που αναλογούν σε αυτό. Η διατήρηση της εν λόγω υποχρέωσης δεν υπαγορεύεται συνεπώς ούτε από τις ρυθμίσεις του Κ.Φ.Ε. περί (ουσιαστικού) υποχρέου και βαρυνόμενου με τον φόρο ούτε από τις ρυθμίσεις του Κ.Φ.Δ. περί χωριστής βεβαίωσης της οφειλής του φόρου σε κάθε σύζυγο. Εξάλλου, οι αναγόμενοι στην αντιμετώπιση τεχνικών δυσχερειών, που θα προκαλούσε η υποβολή χωριστής δήλωσης από τους συζύγους, λόγοι, όπως αυτοί αναλύονται στην αιτιολογική έκθεση του ν. 1473/1984 (αύξηση του αριθμού των δηλώσεων, καθυστέρηση στην εκκαθάρισή τους, σύνταξη διπλών χρηματικών καταλόγων), έχουν εκλείψει προ πολλού, ενόψει και της εν τω μεταξύ αλματώδους προόδου της τεχνολογίας, τις δυνατότητες της οποίας υποχρεούται να αξιοποιεί η φορολογική Διοίκηση, προς εξυπηρέτηση του έργου της (πρβλ. ΣτΕ 1738/2017 Ολ. σκ. 6, 2649/2017 Ολ. σκ. 33, 2934/2017 7μ. σκ. 10), και, σε κάθε περίπτωση, από την εισαγωγή, το πρώτον κατά το έτος 2001, της ρύθμισης περί ηλεκτρονικής υποβολής των δηλώσεων φόρου εισοδήματος. Τέλος, η υποβολή κοινής δήλωσης των συζύγων μπορεί μεν να διευκολύνει την εφαρμογή των εκάστοτε ειδικών ρυθμίσεων αναφορικά με τη φορολογία των εγγάμων [τέτοιες είναι, στον παρόντα χρόνο, και μετά την κατάργησή με το άρθρο 69 παρ. 1 του ν. 4472/2017, Α' 74, της κατ' άρθρο 18 Κ.Φ.Ε. μείωσης φόρου για ιατρικές δαπάνες, η κατ' άρθρο 17 Κ.Φ.Ε. μείωση φόρου για εξαρτώμενο μέλος - ήτοι σύζυγο δίχως, όμως, φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή κατ' άρθρο 11 παρ. 1 περ. α-, ο κατ' άρθρ. 30 -34 Κ.Φ.Ε., όπως τροποποιήθηκαν με το άρθρο 48 παρ. 2 του ν. 4305/2014, Α' 237, εναλλακτικός προσδιορισμός του εισοδήματος των συζύγων κατά τρόπο ώστε να χωρεί, υπό τις εκεί οριζόμενες προϋποθέσεις, κάλυψη της διαφοράς μεταξύ δηλωθέντος και τεκμαρτού εισοδήματος του ενός από ποσά της παρ. 2 του άρθρου 34 του άλλου (βλ. και ΠΟΛ 1076/2015 Γ.Γ.Δ.Ε.), καθώς και οι, κατ' άρθρ. 4 και 7 του ν. 4223/2013, ρυθμίσεις περί υπολογισμού και εκπτώσεων και αναστολής πληρωμής ΕΝΦΙΑ], αλλά δεν προϋποτίθεται αναγκαστικώς από αυτές, καθώς κρίσιμη είναι μόνη η εξεύρεση του αθροίσματος των εισοδημάτων των συζύγων, το οποίο (άθροισμα) μπορεί να προκύπτει και από αυτοτελείς δηλώσεις. Το αυτό δε ισχύει και για τη χορήγηση διαφόρων κοινωνικής φύσεως παροχών συναρτημένων με την πλήρωση εισοδηματικών κριτηρίων σε οικογενειακή βάση, καθώς και για την άντληση συναφών πληροφοριών από διάφορους φορείς του Δημοσίου. Το ενδεχόμενο μη υποβολής δήλωσης από τον ένα σύζυγο ή ελέγχου του ενός με συνέπεια την καθυστέρηση της εκκαθάρισης, που επισημαίνεται στο ΔΗΛΕΔ Ζ 1180226 ΕΗ2017/4-122017 έγγραφο, υφίσταται άλλωστε και στην περίπτωση που, καίτοι υπόχρεος σε κοινή δήλωση, ο ένας σύζυγος δεν δηλώνει τα εισοδήματά του ή υποβάλλεται σε έλεγχο για αυτά. Άλλωστε, η εκ μέρους των συζύγων αυτοτελής υποβολή ηλεκτρονικής δήλωσης φόρου εισοδήματος δεν προϋποθέτει ούτε συνεπάγεται τη μεταβολή της δηλωθείσας στο Μητρώο σχέσεως των φορολογουμένων [βλ. άρθρο 3 παρ. 3 της 1006/3112-2013 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Διαδικασία και δικαιολογητικά απόδοσης Αριθμού Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.)/Μεταβολής Στοιχείων και Έναρξης/Μεταβολής και Διακοπής Επιχειρηματικής Δραστηριότητας» (Β' 19/10-1-2014), η οποία εκδόθηκε κατ' επίκληση των άρθρων 10 και 11 του ν. 4174/2013 και εξακολουθεί να ισχύει σύμφωνα με το άρθρο 41 παρ. 3 περ. γ του ν. 4389/2016 (Α' 94)]. Εξάλλου, από την εξεταζόμενη άποψη δεν ασκούν επιρροή - υπό την έννοια ότι δεν συνεπάγονται υποχρέωση υποβολής κοινής δήλωσης από τον σύζυγο ως υπόχρεο και για τη δήλωση των εισοδημάτων της συζύγου - περιορισμοί τυχόν ανακλύπτοντες από τις τεχνικές ρυθμίσεις και δυνατότητες του συστήματος της κατά την παρ. 1 του άρθρου 67 του Κ.Φ.Ε. ηλεκτρονικής υποβολής των δηλώσεων φόρου εισοδήματος, σύμφωνα και με την αρχή ότι τα τεχνολογικά μέσα της Διοίκησης πρέπει να εξελίσσονται και να προσαρμόζονται αναλόγως, ώστε να εξυπηρετούν τις ανάγκες της ορθής και αποτελεσματικής εφαρμογής της φορολογικής νομοθεσίας και όχι η τελευταία να ερμηνεύεται και να εφαρμόζεται ενόψει των περιορισμών που προκύπτουν από τις υφιστάμενες τεχνικές ρυθμίσεις και δυνατότητες των ηλεκτρονικών συστημάτων της φορολογικής Διοίκησης (πρβλ. ΣτΕ 1445/2016 επταμ., σκέψη 8, επίσης απόφαση Γερμανικού Συνταγματικού Δικαστηρίου της 1010-2017 1BvR 2019/16, παρ. 52). Υπό

τα ανωτέρω δεδομένα, εφόσον δεν συντρέχει λόγος και μάλιστα προφανής λόγος δημοσίου συμφέροντος που να δικαιολογεί την υποχρεωτική υποβολή κοινής δήλωσης φόρου εισοδήματος των συζύγων, η διάταξη του άρθρου 67 παρ. 4 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ερμηνευόμενη και υπό το φως των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 4 παρ. 1, 2 και 5, 5 παρ. 1 και 25 παρ. 1 του Συντάγματος καθώς και του άρθρου 8 σε συνδυασμό με το άρθρο 14 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ν.δ. 53/1974, Α' 256) (πρβλ. ΣτΕ 1215/2017), έχει την έννοια ότι ο σύζυγος υποβάλλει κατ' αρχήν κοινή δήλωση και για το εισόδημα της συζύγου του, εφόσον αμφότεροι οι σύζυγοι συναινούν, συναίνεση η οποία μπορεί να αποτυπώνεται και στην υποβολή, καθ' εαυτήν, της κοινής δήλωσης, ενώ, στην αντίθετη περίπτωση, όταν δηλαδή διατυπώνεται ρητώς προς τη φορολογική αρχή η έλλειψη τέτοιας συναίνεσης από έναν έστω από τους συζύγους, οι σύζυγοι διατηρούν το δικαίωμά τους να υποβάλλουν αυτοτελώς δηλώσεις φόρου περί του εισοδήματός τους, σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 67 του ν. 4172/2013. Το ότι προϋποτίθεται συναίνεση αμφοτέρων των συζύγων για υποβολή κοινής δήλωσης από τον σύζυγο και για το εισόδημα της συζύγου του, συνάγεται και από τις περιπτώσεις, στις οποίες ο νομοθέτης (άρθρο 67 παρ. 4 Κ.Φ.Ε.) προβλέπει την υποβολή από τους συζύγους χωριστής δήλωσης του φόρου των εισοδημάτων αυτών. Ειδικότερα, στη μεν περίπτωση (α) της διακοπής της έγγαμης συμβίωσης κατά τον χρόνο υποβολής της δήλωσης - ήτοι ακόμη και αν κατά τη χρήση, κατά την οποία πραγματοποιήθηκε το εισόδημα, δεν είχε διακοπεί αυτή - τέτοια συναίνεση εκλείπει εκ των πραγμάτων και αυτονοήτως, στις δε περιπτώσεις (β) της πτώχευσης ή της υποβολής σε δικαστική συμπαράσταση ενός από τους δύο συζύγους, οπότε υπόχρεος σε υποβολή της δήλωσης ορίζονται ο σύνδικος και ο δικαστικός συμπαράστάτης, αντιστοίχως (άρθρο 67 παρ. 5 Κ.Φ.Ε.), δεν τίθεται ζήτημα τέτοιας συναίνεσης ως εκ της κατάστασης, στην οποία τελεί ο σύζυγος [στη μεν πτώχευση στερείται της διοίκησης της περιουσίας του, βλ. άρθρο 17 Πτωχευτικού Κώδικα, ν. 3588/2007, Α' 153, στη δε δικαστική συμπαράσταση αδυνατεί να φροντίσει τις υποθέσεις του ή και εκθέτει, μεταξύ άλλων, εαυτόν σε κίνδυνο, βλ. άρθρα 1666 επ. ΑΚ, ιδίως 1676 ΑΚ για τις συνέπειες της υποβολής σε δικαστική συμπαράσταση και 128-129 ΑΚ].

11. Επειδή, εν προκειμένω, ο αιτών, έγγαμος φορολογούμενος, κατ' αρχήν υπόχρεος, κατά τα προαναφερθέντα, σύμφωνα με το άρθρο 67 παρ. 4 του ν. 4172/2013, σε υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος και για τα εισοδήματα της συζύγου του, στο όνομα του οποίου χωρεί η βεβαίωση της οφειλής για φόρο, τέλη και εισφορές που αναλογούν στα εισοδήματα τόσο του ίδιου όσο και της συζύγου του, σύμφωνα με όσα εκτίθενται στη σκέψη 9, με έννομο συμφέρον ζητεί την ακύρωση της σιωπηρής απόρριψης της αίτησής του περί υποβολής χωριστής ηλεκτρονικής δήλωσης του εισοδήματος του ίδιου και διακεκριμένα προς το εισόδημα της συζύγου του. Είναι δε απορριπτέα ως αβάσιμα τα - παρά την παραδοχή, με το υπόμνημα του Δημοσίου, περί δυσμενών συνεπειών από τη, συνεπεία της υποβολής κοινής δήλωσης, έκδοση κοινής πράξης διοικητικού προσδιορισμού και την απομείωση τυχόν επιστρεπτέων στον (αιτούντα) σύζυγο ποσών στο πλαίσιο της, κατά το Δημόσιο, «λογιστικής τακτοποίησης» - περί του αντιθέτου προβαλλόμενα με το ίδιο υπόμνημα για μη επιτρεπτό «παρεμπιπτόντα έλεγχο προσβολής εννόμων αγαθών της συζύγου» και όχι του ίδιου του αιτούντος, καθώς και για το ενδεχόμενο, στο πλαίσιο του, κατά το Δημόσιο πάντοτε, «τελικού λογιστικού συνυπολογισμού» των αποτελεσμάτων της εκκαθάρισης του φόρου εισοδήματος των συζύγων, του συμψηφισμού οφειλών του αιτούντος με απαιτήσεις της συζύγου του έναντι του Δημοσίου, περίπτωση κατά την οποία θα προέκυπτε ελάφρυνσή του. Περαιτέρω, σύμφωνα με όσα εκτίθενται στην προηγούμενη σκέψη, ο αιτών (όπως, κατ' επέκταση, και η σύζυγός του) έχει το δικαίωμα να υποβάλλει αυτοτελώς δήλωση φόρου περί του εισοδήματός του, σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 67 του ν. 4172/2013. Υπό τα δεδομένα αυτά, με την άπρακτη πάροδο τριμήνου από την υποβολή της υπ' αριθ. πρωτ. 3511/17-2-2017 αίτησης-δήλωσης συντελέσθηκε παράλειψη οφειλόμενης νόμιμης ενέργειας της φορολογικής Διοίκησης να αποδεχθεί για τον εφεξής χρόνο χωριστή ηλεκτρονική υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος του αιτούντος (κατ' επέκταση δε και της συζύγου του) και ως εκ τούτου, κατά τα βασίμως προβαλλόμενα από τον αιτούντα, πρέπει να ακυρωθεί αυτή η παράλειψη. Ενόψει, ωστόσο, του ότι, όπως προαναφέρεται, ο αιτών και η σύζυγός του υπέβαλαν από κοινού ηλεκτρονικά στις 25-6-2017 δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, το Δικαστήριο κρίνει ότι συντρέχει, κατ' άρθρο 50 παρ. 3 περ. β του π.δ. 18/1989 (Α' 8), που προσετέθη με το άρθρο 22 του ν. 4274/2014 (Α' 147) και εφαρμόζεται και επί παραλείψεων οφειλόμενης νόμιμης

ενέργειας (ΣΤΕ Ολ. 4446/2015), λόγος το αποτέλεσμα της ακύρωσης να μην ανατρέξει στον χρόνο συντέλεσης της παράλειψης οφειλόμενης νόμιμης ενέργειας αλλά σε χρόνο προγενέστερο της δημοσίευσης της παρούσας, να ορισθεί δε ως τέτοιο χρονικό σημείο η προηγούμενη ημέρα της δημοσίευσης αυτής, στην οποία πρέπει να ανατρέξει και η οφειλόμενη νόμιμη ενέργεια της φορολογικής Διοίκησης, στην οποία και πρέπει να αναπεμφθεί προς τούτο η υπόθεση.

Δια ταύτα

Δέχεται την αίτηση.

Ακυρώνει την παράλειψη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμαρουσίου να αποδεχθεί, κατόπιν της υπ' αριθ. πρωτ. .../17-2-2017 αίτησης-δήλωσης του αιτούντος, την υπ' αυτού υποβολή για τον εφεξής χρόνο χωριστής ηλεκτρονικής δήλωσης φόρου εισοδήματος, κατά τα αναφερόμενα στο σκεπτικό.

Αναπέμπει την υπόθεση στη Διοίκηση για τις οφειλόμενες νόμιμες ενέργειές της, κατά τα αναφερόμενα στο σκεπτικό.

Ορίζει ότι τα αποτελέσματα της ακύρωσης αρχίζουν από την προηγούμενη ημέρα της δημοσίευσης της παρούσας απόφασης.

Διατάσσει την απόδοση του παραβόλου.

Επιβάλλει στο Δημόσιο τη δικαστική δαπάνη του αιτούντος, η οποία ανέρχεται σε τετρακόσια εξήντα (460) ευρώ.

Η διάσκεψη έγινε στην Αθήνα στις 13 Δεκεμβρίου 2017 και η απόφαση δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση της 14ης Φεβρουαρίου 2018.

Η Πρόεδρος του Β΄ Τμήματος                      Ο Γραμματέας του Β΄ Τμήματος

Ε. Σάρη

Ι. Μητροτάσιος