



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

Αριθμός Γνωμοδότησης 21 /2014

**ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Τμήμα Β')**

Συνεδρίαση της 13^{ης} Ιανουαρίου 2014

Σύνθεση:

Πρόεδρος : Αλέξανδρος Καραγιάννης, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ.

Μέλη: Χριστόδουλος Μπότσιος, Θεόδωρος Ψυχογιός, Ευγενία Βελώνη, Αικατερίνη Γρηγορίου, Δημήτριος Χανής, Ελένη Σβολοπούλου, Κωνσταντίνα Χριστοπούλου, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγητής : Χρήστος Κοραντζάνης, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ. (γνώμη χωρίς ψήφο)

Αριθμός Ερωτήματος: Το με αρ. πρωτ. Δ12 1141696 ΕΞ 12/10/2012 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών (Γενική Γραμματεία Φορολογικών και Τελωνιακών Θεμάτων/Γενική Δνση Φορολογίας/Δνση Φορολογίας Εισοδήματος).

Περίληψη Ερωτήματος: *Εάν οι έχοντες συνάψει Σύμφωνο Συμβίωσης υποχρεούνται να υποβάλουν κοινή δήλωση φορολογίας εισοδήματος.*

Επί του ανωτέρω ερωτήματος, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδότησε ως ακολούθως:

I. Νομοθετικό Πλαίσιο

A. Στη διάταξη του άρθρου 5 παρ.1 του ν. 2238/1994 (ΚΦΕ) ορίζεται 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 αυτή την

περίπτωση, το τυχόν αρνητικό αποτέλεσμα του εισοδήματος του ενός συζύγου δεν συμψηφίζεται με τα εισοδήματα του άλλου συζύγου.»

Συναφώς προς τα ανωτέρω η διάταξη του άρθρου 61 παρ. 2 του ίδιου νόμου ορίζει τα εξής:

« 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. Το βάρος της απόδειξης για τη διακοπή φέρει ο φορολογούμενος.

β) Ο ένας από τους δύο συζύγους είναι σε κατάσταση πτώχευσης.

γ) Ο ένας από τους δύο συζύγους έχει υποβληθεί σε δικαστική συμπαράσταση. »

B. Εξ άλλου, στη διάταξη του άρθρου 67 παρ.4 του ν. 4172/2013 (Α' 167) - Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος – η οποία, κατά το άρθρο 72 παρ. 1 αυτού, ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, ορίζονται τα εξής:

«4. Οι σύζυγοι, κατά τη διάρκεια του γάμου, υποχρεούνται να υποβάλουν κοινή δήλωση για τα εισοδήματα τους στα οποία ο φόρος, τα τέλη και οι εισφορές που αναλογούν υπολογίζονται χωριστά στο εισόδημα καθενός συζύγου. Οι τυχόν ζημιές του εισοδήματος του ενός συζύγου δεν συμψηφίζονται με τα εισοδήματα του άλλου συζύγου. Υπόχρεος υποβολής δήλωσης είναι ο σύζυγος και για τα εισοδήματα της συζύγου του.

Ειδικότερα οι σύζυγοι 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 φέρει ο φορολογούμενος.

β. Ο ένας από τους δύο συζύγους είναι σε κατάσταση πτώχευσης ή έχει υποβληθεί σε δικαστική συμπαράσταση.»

Γ. Στο ν. 3719/2008 «Μεταρρυθμίσεις για την οικογένεια, το παιδί, την κοινωνία.....» (Α' 241) ορίζονται, πλην άλλων, τα εξής:

Άρθρο 1: «*Η συμφωνία δύο ενήλικων ετερόφυλων προσώπων με την οποία οργανώνουν τη συμβίωση τους (σύμφωνο συμβίωσης) καταρτίζεται αυτοπροσώπως με συμβολαιογραφικό έγγραφο. Η ισχύς της συμφωνίας αρχίζει από την κατάθεση αντιγράφου του συμβολαιογραφικού εγγράφου στον ληξιαρχο του τόπου κατοικίας τους, το οποίο καταχωρείται σε ειδικό βιβλίο του Ληξιαρχείου*».

Άρθρο 4: «*1. Το σύμφωνο συμβίωσης λύεται: α) με συμφωνία των συμβληθέντων, που γίνεται αυτοπροσώπως με συμβολαιογραφικό έγγραφο, β) με μονομερή συμβολαιογραφική δήλωση, αφότου αυτή κοινοποιηθεί με δικαστικό επιμελητή στον άλλον και γ) αυτοδικαίως, αν συναφθεί γάμος είτε μεταξύ των συμβληθέντων είτε μεταξύ ενός από αυτούς και τρίτου. 2. Η λύση του συμφώνου συμβίωσης ισχύει από την κατάθεση του συμβολαιογραφικού εγγράφου ή της μονομερούς δήλωσης στον ληξιαρχο, όπου έχει καταχωρηθεί και η σύσταση αυτού*»

Άρθρο 13: «*Ο νόμος αυτός εφαρμόζεται σε κάθε σύμφωνο συμβίωσης, εφόσον αυτό έχει καταρτισθεί στην Ελλάδα ή ενώπιον ελληνικής προξενικής αρχής. Σε κάθε άλλη περίπτωση, εφαρμόζεται το δίκαιο που ορίζεται από τους κανόνες του ιδιωτικού διεθνούς δικαίου.*»

Στην Εισηγητική Έκθεση του νόμου αυτού αναφέρονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: «*Η συμβίωση προσώπων διαφορετικού φύλου χωρίς γάμο εμφανίζεται στις σημερινές κοινωνίες με μεγαλύτερη συχνότητα από ό,τι συνέβαινε στο παρελθόν. Ο λόγος που οδηγεί στην «ελεύθερη συμβίωση» είναι κυρίως η επιλογή πολλών ζευγαριών, που επιθυμούν μεν τη μόνιμη συμβίωση, αλλά σε πιο χαλαρή μορφή από αυτήν που γεννά ο γάμος... Η βαθμιαία, λοιπόν, μεταστροφή και εξέλιξη των κοινωνικών ηθών και των αντίστοιχων αντιλήψεων στο πεδίο της εξώγαμης συμβίωσης γέννησε την ανάγκη για νομοθετική αναγνώριση και ρύθμιση αυτής της πραγματικής κατάστασης, και οδήγησε τις περισσότερες ευρωπαϊκές νομοθεσίες στη θέσπιση σχετικών νόμων. Οι νόμοι αυτοί αφορούν είτε στην αναγνωρισμένη εξώγαμη συμβίωση ετερόφυλων ή/και ομόφυλων προσώπων (Γαλλία, Pacte Civil de Solidarite, Δανία, Νορβηγία, Σουηδία και Γερμανία), είτε στη θέσπιση της δυνατότητας σύναψης γάμου για ομόφυλα ζεύγη (Βέλγιο, Ισπανία, Μεγ. Βρετανία, Ολλανδία) ... Το προκείμενο σχέδιο νόμου αφορά αποκλειστικά στην ελεύθερη συμβίωση προσώπων*

διαφορετικού φύλου. Σκοπός των διατάξεων του είναι να θέσει ένα νομικό πλαίσιο και να ρυθμίσει συστηματικά αυτή τη μορφή συμβίωσης, οριοθετώντας με τρόπο σαφή τα δικαιώματα, τις υποχρεώσεις και τις δεσμεύσεις των συμβιούντων προσώπων. Οι ρυθμίσεις του έχουν ως αφετηρία την αρχή ότι στην ελεύθερη συμβίωση επικρατεί η ελευθερία της βούλησης των προσώπων και όχι ο θεσμικός χαρακτήρας, όπως συμβαίνει στο γάμο. Άμεση συνέπεια της παραδοχής αυτής είναι ο αμιγώς συμβατικός τύπος που απαιτείται για την κατάρτιση του «συμφώνου ελεύθερης συμβίωσης», η δυνατότητα που αναγνωρίζεται στα μέρη να ρυθμίσουν συμβατικά τις περιουσιακές τους σχέσεις και το ελευθέρως διαλυτό του συμφώνου

Ταυτόχρονα, όμως, το σχέδιο νόμου κατοχυρώνει την προστασία των τέκνων που γεννώνται από το ζεύγος των συντρόφων (πατρότητα, επώνυμο, γονική μέριμνα) και το κληρονομικό δικαίωμα του επιζώντος συντρόφου, εισάγοντας έτσι τις μόνες ρυθμίσεις υποχρεωτικού χαρακτήρα, που κείνται εκτός της πρωτοβουλίας των συμβιούντων προσώπων.

Από την προτεινόμενη νομοθετική αντιμετώπιση της ελεύθερης συμβίωσης προκύπτει με σαφήνεια ότι αυτή αποτελεί ένα καθεστώς διαφορετικό από το γάμο: πρόκειται για μία εναλλακτική μορφή μόνιμης συμβίωσης και όχι για μία μορφή «χαλαρού» γάμου.

Αυτό σημαίνει ότι δεν θίγεται, ούτε κλονίζεται στο ελάχιστο η αξία του γάμου ως θεσμού, του οποίου η σύναψη, οι έννομες συνέπειες και η λύση υπάγονται σε τελείως διαφορετικούς κανόνες αναγκαστικού δικαίου και ο οποίος εξακολουθεί να ενδιαφέρει το ίδιο σοβαρά την πολιτεία και το κοινωνικό σύνολο.»

II. Ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων

Από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγονται τα ακόλουθα:

Με το ν. 3719/2008 ο έλληνας νομοθέτης θέσπισε το σύμφωνο συμβίωσης για ετερόφυλα μόνο πρόσωπα, ως μια εναλλακτική, σε σχέση με τον γάμο, μορφή μόνιμης συμβίωσης.

Από το περιεχόμενο των ρυθμίσεων του εν λόγω νόμου και από την εισηγητική έκθεση προκύπτει ότι οι ρυθμίσεις αυτές έχουν ως αφετηρία την αρχή ότι στην ελεύθερη συμβίωση επικρατεί η ελευθερία της βούλησης των προσώπων και όχι ο θεσμικός χαρακτήρας, όπως συμβαίνει με τον γάμο, στοιχείο το οποίο κατ' εξοχήν εκφράζεται στον νόμο με την διάταξη του άρθρου 1, που ορίζει ότι η συμφωνία των

μελών καταρτίζεται με συμβολαιογραφικό και μόνο έγγραφο, χωρίς δηλαδή την ανάμειξη πολιτειακού οργάνου ή θρησκευτικού λειτουργού (ΝΣΚ 224/2010)

Συνεπώς προς την παραπάνω βασική ratio της νομοθετικής αυτής μεταβολής για ενίσχυση της ιδιωτικής αυτονομίας των συμβίων, ο νομοθέτης ενισχύει τόσο την συμβατική ελευθερία αυτορρύθμισής τους, επιτρέποντας να οργανώνουν τον κοινό τους βίο με μία απλή συμφωνία, ρυθμίζοντας αναγκαστικά ορισμένα μόνο θέματα γενικότερου ενδιαφέροντος, για την προστασία των τέκνων που γεννώνται από το ζεύγος των συμβίων (πατρότητα, επώνυμο, γονική μέριμνα) και το κληρονομικό δικαίωμα του επιζώντος συντρόφου, όσο και την αυτονομία του καθενός ατομικά, παρέχοντας ελευθερία μονομερούς αποδέσμευσης από το σύμφωνο.

Συνέπεια των ανωτέρω είναι ότι ο/η σύζυγος από γάμο, περί του οποίου πραγματεύονται διάφορες διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας δεν εξομοιώνεται με τον/την συμβίο/α του συμφώνου συμβίωσης, ούτε υπάρχει νομοθετική βούληση της κατά κανόνα αναλογικής εφαρμογής των διατάξεων της κείμενης νομοθεσίας για τον γάμο και τις συζυγικές σχέσης και στα πρόσωπα που συνδέονται με σύμφωνο συμβίωσης, τα οποία άλλωστε μη τελούντα γάμο θέλησαν να μην υπαχθούν γενικώς στις διατάξεις που ρυθμίζουν τον γάμο (ΑΠ 206/2011, ΝΣΚ 475/2011). Υπέρ της άποψης αυτής συνηγορεί και το γεγονός ότι ο νομοθέτης του συμφώνου συμβίωσης περιέλαβε διατάξεις, εκ των οποίων άλλες μεν παραπέμπουν σε διατάξεις που αφορούν τους εν γάμω συμβιούντες, άλλες δε περιέχουν ειδικές ρυθμίσεις επί ωρισμένων θεμάτων, αποκλίνουσες των ρυθμίσεων που αφορούν τους εν γάμω συμβιούντες, (άρθρο 7: διατροφή, 8: τεκμήριο πατρότητας, 9: επώνυμο τέκνων, 10: γονική μέριμνα, 11: κληρονομικό δικαίωμα, 12: αναστολή παραγραφής). Είναι προφανές ότι οι διατάξεις αυτές δεν θα ήταν αναγκαίες αν οι αντίστοιχες διατάξεις των εν γάμω συμβιούντων ήταν εφαρμοστέες και επί των εκ συμφώνου συμβιούντων, ο δε φορολογικός νομοθέτης, όπου ηθέλησε, το έπραξε ρητά (π.χ. απαλλαγή από το φ.μ.α. για την αγορά πρώτης κατοικίας: παράγραφος 14, που προστέθηκε στο άρθρο 1 του ν. 1078/1980 με την παράγραφο 4 του άρθρου 21 ν.3842/2010, Α' 58).

Πρόσθετη περί τούτου επιβεβαίωση παρέχεται και από το γεγονός ότι στο τελικό κείμενο του ν. 3719/2008 δεν συμπεριελήφθη η διάταξη που υπήρχε στο αρχικό προσχέδιο και όριζε ότι «όπου σε οποιοδήποτε άλλο νόμο γίνεται λόγος για συζύγους

οι σχετικές διατάξεις ισχύουν αναλόγως και στα πρόσωπα που έχουν συνάψει σύμφωνο συμβίωσης, εφόσον δεν υπάρχει ειδική ρύθμιση στο νόμο αυτό ή δεν αντίκεινται στις διατάξεις του» (βλ. Έφη Κουνουγέρη – Μανωλεδάκη, Σύμφωνο συμβίωσης. Η σύστασή του και οι σχέσεις των μερών κατά την διάρκεια της λειτουργίας του, Αρμεν. 2009, σελ. 1133 επ., ΝΣΚ 393/2009, 224/2010).

Κατά μείζονα λόγο δεν παρέχεται έδαφος αναλογικής εφαρμογής διατάξεων της, ισχύουσας για τους συζύγους, φορολογικής νομοθεσίας οι οποίες πρέπει να ερμηνεύονται στενά, αποκλειόμενης της διασταλτικής ερμηνείας ή της αναλογικής εφαρμογής τους στους συμβίους του συμφώνου συμβίωσης (ενδεικτικά, Φινοκαλιώτης Φορολογικό δίκαιο 2005, σελ. 82–84, με περαιτέρω παραπομπές σε νομολογία, πρβλ. ΝΣΚ 258/2010).

III. Κατ' ακολουθίαν των προεκτεθέντων, η απάντηση που προσήκει στο ανωτέρω τεθέν ερώτημα είναι αρνητική, δηλαδή ότι τα πρόσωπα που συνάπτουν σύμφωνο συμβίωσης δεν υποχρεούνται να υποβάλουν κοινή δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

Θ Ε Ω Ρ Η Θ Η Κ Ε
Αθήνα, 24^η Ιανουαρίου 2014
Ο Πρόεδρος του Τμήματος

Αλέξανδρος Γερ. Καραγιάννης
Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Ο Εισηγητής


Χρήστος Κοραντζάνης
Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.