



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 22/3/2017

Αριθμός απόφασης: 816

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8- ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333237

ΦΑΞ : 2313333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του . . του, ΑΦΜ, κατά της με αρ. ειδοποίησης/.....-2016 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων της Γ.Γ.Δ.Ε φορολογικού έτους 2015 (αρ. δήλωσης) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αρ. ειδοποίησης .../.....-2016 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων της Γ.Γ.Δ.Ε φορολογικού έτους 2015 (αρ. δήλωσης), της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από/16 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του . . του, **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ. ειδοποίησης/.....-2016 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων της Γ.Γ.Δ.Ε φορολογικού έτους 2015 καταλογίσθηκε σε βάρος της συζύγου του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 2.137,03€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 43,14€.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη, να φορολογηθεί η σύζυγος ως κάτοικος Ελλάδας και να της δοθεί το αφορολόγητο ποσό των 9.550€, καθώς και έκπτωση φόρου 2.100€, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

Ο προσφεύγων, κάτοικος εξωτερικού, υπέβαλε, για πρώτη φορά από κοινού με τη σύζυγό του, λόγω σύναψης γάμου στις/2015, την με αριθμ. δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, δηλώνοντας εισόδημα από μισθωτή εργασία, που απέκτησε η σύζυγός του, ύψους 12.245,72€,

Η σύζυγος του προσφεύγοντος, .. . του με Α.Φ.Μ., το υπό κρίση έτος ήταν κάτοικος Ελλάδος και διέμενε επί της οδού στην Επιπλέον, εργαζόταν στην ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΑΣΤΥΝΟΜΙΑ έως τις/2015, που συνάφθηκε και ο γάμος με τον προσφεύγοντα. Κατά την εκκαθάριση της δήλωσης η σύζυγος παρασύρθηκε ως κάτοικος εξωτερικού, λόγω δήλωσης του γάμου στο μητρώο της Δ.Ο.Υ., με συνέπεια να μην της δοθεί το δικαίωμα του αφορολόγητου ποσού των 9.550€ και έκπτωση φόρου έως και 2.100€.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του ο προσφεύγων επικαλείται την με αρ./.....-2016 *απόφαση του ΣτΕ*.

Επειδή, σε περίπτωση υποβολής κοινής δηλώσεως φόρου εισοδήματος από αμφοτέρους τους συζύγους, περιεχούσης εισοδήματα και της συζύγου, η σύζυγος, έχουσα ιδίαν και αυτοτελή φορολογική υποχρέωση για τον αναλογούντα στο περιεχόμενο στη δήλωση εισόδημα αυτής και για τον διά του εκκαθαριστικού σημειώματος ή του φύλλου ελέγχου βεβαιούμενο φόρο και ευθυνόμενη ευθέως γι' αυτόν, έχει δικαίωμα ασκήσεως ιδίας προσφυγής κατά των ως άνω πράξεων (εκκαθαριστικού σημειώματος ή φύλλου ελέγχου), κατά το μέρος που περιέχουν το δικό της εισόδημα, ως αμέσως εξ αυτών βαρυνόμενη. Μη ασκηθείσης όμως της εν λόγω προσφυγής από τη σύζυγο, δεν αποκλείεται, η άσκηση προσφυγής για το εισόδημά της από το σύζυγό της, νομιμοποιούμενο προς τούτο ως το πρόσωπο που κατά νόμον υποβάλλει τη σχετική δήλωση και επ' ονόματι του οποίου εκδίδεται η προσβαλλόμενη με την προσφυγή πράξη (ΔΕΦ ΑΘ 137/2012, ΣτΕ 469/1995).

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο προσφεύγων νομιμοποιείται να προσβάλλει την με αριθ. ειδοποίησης/.....-2016 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών

προσώπων της Γ.Γ.Δ.Ε φορολογικού έτους 2015 όσον αφορά τα εισοδήματα της συζύγου του, .
.... του, ΑΦΜ

Επειδή, με το άρθρο **3§1 του ν. 4172/2013** ορίζεται ότι:

«1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημα του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημα του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος. Κατ' εξαίρεση ο φορολογούμενος που είναι αλλοδαπό προσωπικό των εγκατεστημένων στην Ελλάδα γραφείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του α.ν. 89/1967 (Α' 132), όπως ισχύει, υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα»

Επειδή, με το άρθρο **4§1 του ν. 4172/2013** ορίζεται ότι:

«1. Ένα φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, εφόσον:

α) έχει στην Ελλάδα τη μόνιμη ή κύρια κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του ή το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων ήτοι τους προσωπικούς ή οικονομικούς ή κοινωνικούς δεσμούς του ή
β)».

Επειδή, με το άρθρο **67§4** του ως άνω νόμου ορίζεται ότι:

«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.....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 ή έχει λυθεί το σύμφωνο συμβίωσης 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. Για τα εισοδήματα των ανήλικων τέκνων, υπόχρεος για την υποβολή της δήλωσης είναι ο γονέας ή το μέρος συμφώνου συμβίωσης που ασκεί τη γονική μέριμνα, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στην παράγραφο 4 του άρθρου 11.»

Επειδή, με το άρθρο **16 του ν. 4172/2013**, όπως ίσχυε το έτος 2015, ορίζεται ότι: «1. Ο φόρος που προκύπτει κατά την εφαρμογή του άρθρου 15 μειώνεται κατά το ποσό των δύο χιλιάδων εκατό (2.100) ευρώ, όταν το φορολογητέο εισόδημα δεν υπερβαίνει το ποσό των είκοσι ενός χιλιάδων (21.000) ευρώ. Εάν το ποσό του φόρου είναι μικρότερο των δύο χιλιάδων εκατό (2.100) ευρώ, το ποσό της μείωσης περιορίζεται στο ποσό του αναλογούντος φόρου.

2. Για φορολογητέο εισόδημα το οποίο υπερβαίνει το ποσό των είκοσι ενός χιλιάδων (21.000) ευρώ, το ποσό της μείωσης μειώνεται κατά εκατό (100) ευρώ ανά χίλια (1.000) ευρώ του φορολογητέου εισοδήματος.

3. Όταν το φορολογητέο εισόδημα υπερβαίνει το ποσό των σαράντα δύο χιλιάδων (42.000) ευρώ δεν χορηγείται μείωση φόρου.»

Επειδή, με το άρθρο II παρ. 1 περ.4 του Α.Ν. 52/1967 (ΦΕΚ Α 134/4.8.1967) «Περί κυρώσεως της μεταξύ του βασιλείου της Ελλάδος και της Ομοσπόνδου Δημοκρατίας της Γερμανίας συμφωνίας περί αποφυγής της διπλής φορολογίας και αποτροπής της φοροδιαφυγής εν σχέσει προς τον φόρον εισοδήματος, κεφαλαίου ως και τον φόρον επιτηδεύματος» ορίζεται ότι:

«1. Εις την παρούσαν συμφωνίαν, εκτός εάν άλλως το κείμενον ορίζει:

1) ...2) ... 3) ...4) α) Ο όρος "κάτοικος ενός εκ των Συμβαλλομένων Κρατών" σημαίνει παν πρόσωπον όπερ, συμφώνως προς τους νόμους του εν λόγω Κράτους, υπόκειται εις φορολογίαν εν τω Κράτει τούτω, λόγω κατοικίας του, διαμονής, έδρας διοικήσεως ή άλλου παρομοίου κριτηρίου.

β) Εάν κατά τας διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου άτομον τι τυγχάνη κάτοικος αμφοτέρων των Συμβαλλομένων Κρατών εφαρμόζονται οι επόμενοι κανόνες:

αα) Θα θεωρήται ως κάτοικος του Συμβαλλομένου Κράτους εν τω οποίω έχει εις την διάθεσιν του μόνιμον κατοικίαν. Εάν έχη εις την διάθεσιν του μόνιμον κατοικίαν εις αμφοτέρα τα Συμβαλλόμενα Κράτη, θα θεωρήται ως κατοικος του Συμβαλλόμενου Κράτους, εκείνου μετά του οποίου συνδέεται στενότερον προσωπικώς και οικονομικώς (κέντρων ζωτικών συμφερόντων).

ββ) Εάν το Συμβαλλόμενον Κράτος εις το οποίον έχει το κέντρον των ζωτικών του συμφερόντων δεν δύναται να καθορισθή ή εάν δεν διαθέτη μόνιμον κατοικίαν εις έν των δύο Συμβαλλομένων Κρατών θα θεωρήται ως κάτοικος εκείνου του Συμβαλλομένου Κράτους εν τω οποίω έχει συνήθη διαμονήν.

γγ) εάν έχη συνήθη τόπον διαμονής εις αμφοτέρα τα Συμβαλλόμενα Κράτη εις ουδέν εξ αυτών θα θεωρήται ως κάτοικος του Συμβαλλομένου Κράτους του οποίου τυγχάνει υπήκοος.

δδ) εάν είναι υπήκοος αμφοτέρων των Συμβαλλομένων Κρατών ή ουδενός εξ αυτών, αι αρμόδιαι αρχαί των Συμβαλλομένων Κρατών θα αποφασίζωσιν επί του ζητήματος δι' αμοιβαίας συμφωνίας.»

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1445/2016 ΣτΕ , κατά την έννοια, των διατάξεων των άρθρων 3 και 4 παρ. 1 του ν. 4172/2013, σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημά του, ήτοι για εκείνο που προκύπτει τόσο στην ημεδαπή όσο και στην αλλοδαπή, υπόκειται, μεταξύ άλλων, το φυσικό πρόσωπο το οποίο έχει την κατοικία του στην Ελλάδα, έχει δηλαδή σ' αυτήν μόνιμη και κύρια πραγματική εγκατάσταση, την οποία έχει καταστήσει, σύμφωνα με τη βούληση του, το κέντρο των εν γένει βιοτικών του σχέσεων και ζωτικών συμφερόντων (πρβλ. καθ' ερμηνεία του άρθρου 51 ΑΚ, ΣτΕ 259, 3254/2011, 1113/2008 κ.ά., ΑΠ 660/2015, 1730/2009 κ.ά.), το οποίο αποτελεί στοιχείο προσδιοριστικό της έννοιας της κατοικίας.....Εξάλλου, προκειμένου να κριθεί εάν ένα φυσικό πρόσωπο έχει (ή πολλώ μάλλον μεταβάλλει την επί μακρόν διατηρούμενη από αυτό) κατοικία, πρέπει να συνεκτιμώνται όλα τα πρόσφορα στοιχεία (πρβλ. ΣτΕ

1948/1956, 3870/2002, 3973/2005, 1113/2008, 259/2011 κ.ά.), όπως ιδίως η ύπαρξη στέγης, η φυσική παρουσία του ίδιου, των μελών της οικογένειάς του (στην οποία δεν περιλαμβάνονται μόνον ο ή η σύζυγος και τα τέκνα αυτού), ο τόπος άσκησης των επαγγελματικών δραστηριοτήτων, ο τόπος των περιουσιακών συμφερόντων, ο τόπος των διοικητικών δεσμών με τις δημόσιες αρχές και φορείς (ασφαλιστικούς, επαγγελματικούς, κοινωνικούς), ο τόπος ανάπτυξης πολιτικών, πολιτισμικών ή άλλων δραστηριοτήτων. Συνεπώς, για τη θεμελίωση της προαναφερόμενης φορολογικής υποχρέωσης ενός φυσικού προσώπου, η φορολογική αρχή πρέπει να προβαίνει σε ειδικώς αιτιολογημένη κρίση αναφορικά με το εάν το πρόσωπο αυτό έχει κατοικία στην Ελλάδα, φέρουσα κατ' αρχήν και το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που τεκμηριώνουν, επαρκώς, ενόψει των συνθηκών, την ύπαρξή της».

Επειδή, όπως έχει γίνει δεκτό από τη Διοίκηση σε ορισμένες περιπτώσεις (σχετ. 1109101/2549/A0012/06-01-2007, 1016924/322/A0012/30-03-2005, 29ΓΔ/03-02-2004 έγγραφα) εφόσον η σύζυγος είναι έμμισθη δημόσιος υπάλληλος και ο σύζυγος είναι ξένος υπήκοος, ο οποίος διαμένει μόνιμα στο εξωτερικό, δεν αποκτά εισοδήματα στην ημεδαπή, αλλά στην αλλοδαπή, τα εισοδήματά του αυτά δεν θα δηλωθούν σε κοινή με τη σύζυγό του στην Ελλάδα κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ.1 του άρθρου 5 του Κ.Φ.Ε., γιατί σε αυτή την περίπτωση (και μόνο) δεν υπάρχει υποχρέωση κοινής δήλωσης των συζύγων.(...../318A0012/29-03-2007).

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψιν την ανωτέρω νομοθεσία και νομολογία, στην υπό εξέταση περίπτωση καθίσταται σαφές ότι η σύζυγος του προσφεύγοντος, . . , το έτος 2015, ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, δεδομένου ότι είχε την μόνιμη κατοικία της στην Ελλάδα και παράλληλα μισθοδοτούνταν από το Υπουργείο Εσωτερικών και Διοικητικής Ανασυγκρότησης, για τις υπηρεσίες που παρείχε στο Ελληνικό Κράτος, ως Ειδικός Φρουρός. Επομένως, δικαιούται την μείωση φόρου, έτσι όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 16 του ν. 4172/13.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, αυτή που θα έπρεπε να επαναξιολογηθεί από τη φορολογική διοίκηση είναι η φορολογική κατοικία του προσφεύγοντος συζύγου, καθότι με την σύναψη του γάμου, υφίσταντο πλέον κοινωνικοί δεσμοί με τη χώρα, οι οποίοι θα πρέπει να συνεκτιμηθούν και με άλλα στοιχεία, όπως η υπηκοότητα του προσφεύγοντος, ο τόπος διαμονής και άσκησης των επαγγελματικών δραστηριοτήτων του.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος αναφορικά με τον χαρακτηρισμό της συζύγου του είναι βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου/-2016 ενδικοφανούς προσφυγής του . . του, ΑΦΜ

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α. α.

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.