



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 25/05/2018

Αριθμός απόφασης: 2621

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
 - β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 30/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των: α) – του, ΑΦΜ και β), ΑΦΜ, κατοίκων, κατά της με αριθμό ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης 16/01/2018 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου της ΑΑΔΕ, φορολογικού έτους 2016 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την με αριθμό ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης 16/01/2018 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου της ΑΑΔΕ, φορολογικού έτους 2016 της οποίας ζητείται η μερική ή η ολική ακύρωση, ή η τροποποίηση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α 3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 30/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των: α) – του και β), 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 αριθμό ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης 16/01/2018 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου της ΑΑΔΕ, φορολογικού έτους 2016, η οποία εκδόθηκε συνεπεία της με αριθ. καταχ. αρχικής ηλεκτρονικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος

που υπέβαλε ο προσφεύγων από κοινού με τη σύζυγό του, προέκυψε συνολικό ποσό πληρωμής 1.095,45 €.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν τη μερική ή την ολική ακύρωση, ή τη τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

A) Για τον προσφεύγοντα:

Κατά την έκδοση του εκκαθαριστικού δεν ελήφθη υπόψη ότι δικαιούται τις μειώσεις φόρου στην Ελλάδα για το εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις (σύμφωνα με τον νόμο 4172, άρθρο 20, παρ. β του 2013 και ΠΟΛ. 1088, ΦΕΚ Β 763/30.04.2015, άρθρο 5, παρ. 6, περίπτωση ιγ, περίπτωση β του Ν 4172) εφόσον διατηρεί τη φορολογική του κατοικία σε άλλο κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ και αποδεικνύει ότι το φορολογητέο εισόδημα του είναι τόσο χαμηλό ώστε θα δικαιούνταν της μείωσης του φόρου δυνάμει της φορολογικής νομοθεσίας του κράτους της κατοικίας τους.

Τα ανωτέρω αποδεικνύονται με την πρωτότυπη υποβληθείσα Βεβαίωση (στην Α' Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας για να διορθωθεί η δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος Φορολογικού Έτους 2016 με επιφύλαξη) για φορολογικούς σκοπούς της φορολογικής διοίκησης του κρατιδίου-..... στην οποία αναφέρεται ότι το εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος 2016 με ημερομηνία έκδοσης 31.08.2017, ευρίσκεται κάτω από το λεγόμενο αφορολόγητο , κατά την έννοια του άρθρου 32α ΕStG (Νόμος περί Φορολογίας Εισοδήματος).

Επειδή το φορολογητέο εισόδημα στον τόπο κατοικίας ευρίσκεται κάτω από το αφορολόγητο όριο αποδεικνύεται ότι το φορολογητέο εισόδημα του είναι τόσο χαμηλό, ώστε δικαιούται της μείωσης του φόρου δυνάμει της φορολογικής νομοθεσίας του κράτους της κατοικίας του.

B) Για την προσφεύγουσα:

Δεν ελήφθη υπόψη ότι ως συνταξιούχος του ΙΚΑ, σύμφωνα με την σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και Γερμανίας, Α.Ν. 52/1967 Φ.Ε.Κ. 134/Α'/1967, Άρθρο XII παρ.1 (Βλ. σχετική ΠΟΛ.1128/14.05.01) φορολογείται μόνο στο τόπο κατοικίας της (Γερμανία).

Η σχετική πρωτότυπη Αίτηση / Βεβαίωση για την εφαρμογή της σύμβασης αποφυγής της διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και Γερμανίας έχει επίσης υποβληθεί στην Α' Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας για να διορθωθεί η δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος Φορολογικού Έτους 2016 με επιφύλαξη.

Επίσης μπορεί να εφαρμοσθεί και η Α' περίπτωση.

A) Για τον προσφεύγοντα:

Επειδή, με το άρθρο 3 §§1,2 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.

2. Ο φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημα του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.»

Επειδή, με το άρθρο 4 §§1,2 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) είναι προξενικός, διπλωματικός ή δημόσιος λειτουργός παρόμοιου καθεστώτος ή δημόσιος υπάλληλος που έχει την ελληνική ιθαγένεια και υπηρετεί στην αλλοδαπή.

2. Ένα φυσικό πρόσωπο που βρίσκεται στην Ελλάδα συνεχώς για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση φυσικών προσώπων που βρίσκονται στην Ελλάδα αποκλειστικά για τουριστικούς, ιατρικούς, θεραπευτικούς ή παρόμοιους ιδιωτικούς σκοπούς και η παραμονή τους δεν υπερβαίνει τις τριακόσιες εξήντα πέντε (365) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό. Η παρούσα παράγραφος δεν αποκλείει την εφαρμογή της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου.».

Επειδή με την παράγραφο 1 του άρθρου 4 §§1,2 του Ν. 4172/2013, ορίζεται ότι:

1. Ο φόρος που προκύπτει κατά την εφαρμογή του άρθρου 15 μειώνεται κατά το ποσό των χιλίων εννιακοσίων (1.900) ευρώ για το φορολογούμενο χωρίς εξαρτώμενα τέκνα, όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο 11, όταν το φορολογητέο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και συντάξεις δεν υπερβαίνει το ποσό των είκοσι χιλιάδων (20.000) ευρώ. Η μείωση του φόρου ανέρχεται σε χίλια εννιακόσια πενήντα (1.950) ευρώ για το φορολογούμενο με ένα (1) εξαρτώμενο τέκνο, σε δύο χιλιάδες (2.000) ευρώ για δύο (2) εξαρτώμενα τέκνα και σε δύο χιλιάδες εκατό (2.100) ευρώ για τρία (3) εξαρτώμενα τέκνα και άνω. Εάν το ποσό του φόρου είναι μικρότερο των ποσών αυτών, η μείωση του φόρου περιορίζεται στο ποσό του αναλογούντος φόρου.

Επειδή με το άρθρο 20 του Ν. 4172/2013 "Πίστωση φόρου και ρυθμίσεις για τους φορολογούμενους που δεν έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα", ορίζεται ότι:

Οι φορολογούμενοι που δεν έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα δεν δικαιούνται τις μειώσεις φόρου, σύμφωνα με τα προηγούμενα άρθρα του παρόντος Κεφαλαίου, εκτός εάν: διατηρούν τη φορολογική τους κατοικία σε άλλο κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ. και,

α) τουλάχιστον το ενενήντα τοις εκατό (90%) του παγκόσμιου εισοδήματός τους αποκτάται στην Ελλάδα ή

β) αποδεικνύουν ότι το φορολογητέο εισόδημα τους είναι τόσο χαμηλό ώστε θα δικαιούνταν της μείωσης του φόρου δυνάμει της φορολογικής νομοθεσίας του κράτους της κατοικίας τους.

Επειδή με την παράγραφο 11 του άρθρου 5 της απόφασης ΠΟΛ. 1034 (ΦΕΚ Β 759 9.3.2017) "Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, φορολογικού έτους 2016, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που υποβάλλονται με αυτή", του Διοικητή της ΑΑΔΕ, ορίζεται ότι:

11. Κατά τα λοιπά, η δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2016, συνοδεύεται, κατά περίπτωση, από τα δικαιολογητικά, ήτοι βεβαιώσεις, αποδείξεις καταβολής εξόδων νοσοκομειακής και ιατρικής περίθαλψης και λοιπά δικαιολογητικά έγγραφα και στοιχεία, όπως αυτά προβλέπονται στις ΠΟΛ.1088/2015, 1132/2015 και 1041/2016 αποφάσεις της Γ.Γ.Δ.Ε. όπως ισχύουν.

Τα ως άνω δικαιολογητικά των δηλώσεων που υποβάλλονται ηλεκτρονικά, φυλάσσονται από το φορολογούμενο για μελλοντικό έλεγχο.

Επειδή με την παράγραφο 6 περ. ιγ' του άρθρου 5 της ΠΟΛ. 1088 (ΦΕΚ Β' 763/30.04.2015) απόφασης της ΓΓΔΕ, ορίζεται ότι:

6. Για την αναγνώριση δικαιωμάτων (απαλλαγών, εξαιρέσεων κ.λπ.) προσκομίζονται σε περίπτωση φορολογικού ελέγχου τα παρακάτω δικαιολογητικά έγγραφα ή στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η συνδρομή των απαιτούμενων προϋποθέσεων:

.....
ιγ) Σε περίπτωση κατοίκων εξωτερικού που διατηρούν τη φορολογική τους κατοικία σε κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., και προκειμένου να δικαιούνται τις μειώσεις φόρου στην Ελλάδα για το εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 20 του Ν. 4172/2013, απαιτείται:

Για την εφαρμογή της περ. α' του ως άνω άρθρου, βεβαίωση της αλλοδαπής φορολογικής Αρχής για το συνολικό εισόδημά τους και για το εισόδημα που απέκτησαν στην Ελλάδα, για την εφαρμογή της περ. β' του ως άνω άρθρου, βεβαίωση της αλλοδαπής φορολογικής Αρχής, από την οποία να προκύπτει ότι το φορολογητέο εισόδημα των εν λόγω φυσικών προσώπων στο κράτος κατοικίας τους είναι τόσο χαμηλό που ενώ θα δικαιούνταν της μείωσης του φόρου δυνάμει της φορολογικής τους νομοθεσίας, δεν επωφελούνται αυτής (σχετ. οι C-39/2010, C-169/2003 και C-279/1993 αποφάσεις του ΔΕΕ).

Επειδή με τον Α.Ν. 52 της 22.6/4.8.1967. "Περί κυρώσεως της μεταξύ του βασιλείου της Ελλάδος και της Ομοσπονδίας 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.(Α 134), ορίζεται ότι:

Άρθρον XII.

1. Πάσα σύνταξις και πάσα περιοδική παροχή (πλην των αναφερομένων εις τας παραγράφους 2 και 3 συντάξεων και παροχών) κτώμεναι υπο κατοίκου ενός των Συμβαλλομένων Κρατών εκ πηγών εντός του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους φορολογούνται μόνον εις το πρώτον μνημονευθέν Κράτος.

2. Συντάξεις και περιοδικαί παροχαί καταβαλλόμεναι υπό του Δημοσίου του Βασιλείου της Ελλάδος ή οιασδήποτε εν γένει πολιτικής υποδιαίρεσεως αυτού, θα φορολογούνται μόνον εν τω Κράτει τούτω.

3. Συντάξεις και περιοδικαί παροχαί καταβαλλόμεναι υπο του Δημοσίου της Ομοσπόνδου Δημοκρατίας της Γερμανίας ή των χωρών της ή των πολιτικών υποδιαίρεσεων αυτών θα φορολογούνται μόνον εν τω Κράτει τούτω.

Άρθρον XVII.

2. Εις περίπτωσιν κατοίκου της Ομοσπόνδου Δημοκρατίας της Γερμανίας ο φόρος θα καθορίζεται ως ακολούθως:

1) Εκτος εάν εφαρμόζωνται αι διατάξεις του κατωτέρω εδαφίου 2 εξαιρείται της βάσεως αφ' ης ο φόρος της Ομοσπόνδου Δημοκρατίας της Γερμανίας επιβάλλεται, παν στοιχείον εισοδήματος εκ πηγών εντός του Βασιλείου της Ελλάδος και παν στοιχείον κεφαλαίου ευρισκόμενον εντός του Βασιλείου της Ελλάδος, όπερ συμφώνως προς την παρούσαν συμφωνίαν δύναται να φορολογηθή εις το Βασίλειον της Ελλάδος. Εν τούτοις η Ομόσπονδος Δημοκρατία της Γερμανίας διατηρεί δικαίωμα να λάβη υπ' όψιν κατά τον καθορισμόν του συντελεστού του φόρου της τα ούτω εξαιρούμενα στοιχεία εισοδήματος και κεφαλαίου.

Επειδή ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζει την από 28/01/2018 βεβαίωση συντάξεων που εκδόθηκε από την Γενική Διεύθυνση Συντάξεων του Υπουργείου Οικονομικών, για συντάξεις που καταβλήθηκαν από 01/01/2016 έως 31/12/2016, από την οποία προκύπτει καθαρό ποσό σύνταξης 4.473,54 ευρώ.

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου XII. του Α.Ν. 52 της 22.6/4.8.1967, συντάξεις και περιοδικές παροχές που καταβάλλονται σε κάτοικο της Γερμανίας από το Δημόσιο της Ελλάδας φορολογούνται μόνο στην Ελλάδα.

Επειδή ο προσφεύγων με την υπ' αριθμ./2017 δήλωση μεταβολών που υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, μετέβαλε τη φορολογική του κατοικία, με ημερομηνία μεταβολής **19/06/2017** και δηλώνει ως χώρα κατοικίας την Γερμανία.

Κατά συνέπεια ο προσφεύγων για τα εισοδήματα του φορολογικού έτους 2016 είναι υπόχρεος σε υποβολή δήλωση φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα, λαμβανομένων υπόψη των εξαιρέσεων του άρθρου XII. παρ. 3 του Α.Ν. 52 της 22.6/4.8.1967.

Επειδή στην με αριθμό καταχώρησης και ημερομηνία υποβολής 05/12/2017, δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, την οποία υπέβαλε ο προσφεύγων από κοινού με την σύζυγό του και συγκεκριμένα στους ΚΩΔ. 319 και 320 (είστε φορολ. κάτοικος αλλοδαπής και υποχρεούστε να υποβάλλετε φορ. δήλωση στην Ελλάδα;) του πίνακα 2 του εντύπου Ε 1, δηλώθηκε ΝΑΙ. Επιπλέον στο ΚΩΔ. 303 (άθροισμα καθαρών ποσών από κύριες συντάξεις) του πίνακα 4 του εντύπου Ε 1 της ως άνω δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, δηλώθηκε το ποσό των 4.473,54 ευρώ.

Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων προσκομίζει φωτοαντίγραφο της από 19/09/2017 βεβαίωσης για φορολογικούς σκοπούς της Φορολογικής

Διοίκησης του – καθώς και μετάφραση αυτού, στην οποία αναγράφεται ότι:

« Αξιότιμη κυρία –, αξιότιμε κύριε Δρ.»

Με το παρών σας βεβαιώνω ότι το φορολογητέο εισόδημά σας του ημερολογιακού έτους 2016, όπως αποδεικνύεται από το εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος 2016 με ημερομηνία έκδοσης 31.08.2017, βρίσκεται κάτω από το λεγόμενο αφορολόγητο, κατά την έννοια του άρθρου 32α ΕStG.»

Επειδή:

1) Ο προσφεύγων μετέβαλε την φορολογική του κατοικία την **19/06/2017**. Κατά συνέπεια για το φορολογικό έτος 2016 έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα και υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημα του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημα του που αποκτάται μέσα στο έτος 2016 στην Ελλάδα, λαμβανομένων υπόψη των εξαιρέσεων του άρθρου XII. παρ. 3 του Α.Ν. 52 της 22.6/4.8.1967.

2) Από την ως άνω βεβαίωση της Φορολογικής Διοίκησης του – καθώς και από τα λοιπά στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, δεν προκύπτει ότι ο προσφεύγων ήταν υπόχρεος σε υποβολή φορολογικής δήλωσης στη Γερμανία, για το έτος 2016.

Κατά συνέπεια εν προκειμένω δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περίπτωσης β' του άρθρου 20 του Ν. 4172/2013, σε συνδυασμό με την παράγραφο 6 περ. ιγ' του άρθρου 5 της ΠΟΛ. 1088 (ΦΕΚ Β' 763/30.04.2015) απόφασης της ΓΓΔΕ, καθόσον αφορούν φορολογούμενους που δεν έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα.

Β) Για τη προσφεύγουσα

Επειδή, με το άρθρο **67§4** του **ν. 4172/2013** 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.

Οι τυχόν ζημίες του εισοδήματος του ενός συζύγου ή μέρους συμφώνου συμβίωσης, 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 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, στο σκεπτικό της απόφασης **1445/2016 ΣτΕ** αναφέρεται:

"Επειδή, για τη θεμελίωση της φορολογικής εξουσίας ενός κράτους προϋποτίθεται η ύπαρξη επαρκούς συνδυαστικού στοιχείου του φορολογουμένου με αυτό. Η κατοικία αποτελεί τέτοιο στοιχείο, στο οποίο στηρίζεται, κατά γενικό κανόνα, το διεθνές φορολογικό δίκαιο και, ιδίως, το πρότυπο της Σύμβασης του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) σχετικά με τη διπλή φορολόγηση, με σκοπό την κατανομή μεταξύ των κρατών της φορολογικής αρμοδιότητας. Το διεθνές φορολογικό δίκαιο και ιδίως το ως άνω πρότυπο Σύμβασης δέχεται ότι στο κράτος κατοικίας εναπόκειται κατ' αρχήν να φορολογεί συνολικώς τον υποκείμενο στον φόρο λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία που είναι συμφυή με την προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση (πρβλ. ΔΕΚ, αποφάσεις της 14-2-1995, C-279/93, Schumacker, σκ. 32, 14-9-1999, C-391/97, Gschwind, σκ. 24, 12-12-2002, C-385/00, De Groot, σκ. 98). Ειδικότερα, στο πρότυπο της Σύμβασης του ΟΟΣΑ (άρθρο 4) προβλέπεται, για την περίπτωση που φυσικό πρόσωπο υπόκειται, κατά τη νομοθεσία εκάστου συμβαλλόμενου κράτους, σε (πλήρη) φορολογία σε αυτό και άρα είναι κάτοικος αμφοτέρων των συμβαλλομένων κρατών, ότι θεωρείται κάτοικος μόνο του κράτους στο οποίο διαθέτει -κατά τη διατύπωση του ως άνω προτύπου στις γλώσσες εργασίας του ΟΟΣΑ, αγγλική και γαλλική (βλ. Rules of Procedure of the Organisation, October 2013, 0p0pa 27 - 28)- "permanent home available to him" ή "foyer d' habitation permanent", δηλαδή μόνιμη κατοικία [όπως, άλλωστε, αποδίδεται και στο άρθρο II παρ. 1 περ. 4 υποπερ. β.αα της προμνημονευθείσας (σκ. 3) σύμβασης μεταξύ Ελλάδας και Γερμανίας ο όρος "permanent home available to him" του αυτού άρθρου του αγγλικού κειμένου αυτής), εάν δε διαθέτει τέτοια και στα δύο κράτη, θεωρείται κάτοικος του κράτους με το οποίο διατηρεί στενότερους προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς (κέντρο ζωτικών συμφερόντων) ["closer personal and economic relations-centre of vital interests", "liens personnels et économiques les plus etroits - centre des interets vitaux"] (ακολουθούν, περαιτέρω ιεραρχούμενα, άλλα κριτήρια).

Με τον προαναφερόμενο ν. 4172/2013 εισηχθή νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος οι διατάξεις του οποίου, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση αυτού, «παρακολουθούν τις εξελίξεις στη διεθνή και ευρωπαϊκή οικονομική πραγματικότητα, λαμβάνοντας υπόψη τους ορισμούς που απορρέουν αφ' ενός από τους κανόνες του διεθνούς φορολογικού δικαίου (φορολογική κατοικία, τόπος πραγματικής διοίκησης, μόνιμη εγκατάσταση)

[...] όπως αποτυπώνονται και στο Πρότυπο Σύμβασης του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης που εφαρμόζεται μεταξύ των χωρών του ΟΟΣΑ κατά τη σύναψη των Συμβάσεων περί αποφυγής διπλής φορολογίας στο εισόδημα και στο κεφάλαιο». Συγκεκριμένα, σύμφωνα με όσα εκτίθενται στην εν λόγω αιτιολογική έκθεση, με τις διατάξεις του άρθρου 3 του νέου Κ.Φ.Ε. «εισάγεται ο όρος φορολογική κατοικία στο ελληνικό δίκαιο προκειμένου να προσδιοριστούν τα υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα, ακολουθώντας τα πρότυπα του ΟΟΣΑ και της Ευρωπαϊκής Ένωσης», ενώ με τις διατάξεις του άρθρου 4 «αποσαφηνίζεται η έννοια και τα κριτήρια της φορολογικής κατοικίας. Ειδικότερα, ακολουθούνται τα διεθνή πρότυπα και κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ, συμπεριλαμβανομένων των Οδηγιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Στόχος είναι να επιτευχθεί η κατά το δυνατόν οριζόντια και καθολική εφαρμογή ενιαίου πλαισίου, εκσυγχρονίζοντας το υφιστάμενο καθεστώς και υιοθετώντας και τις γενικές αρχές για την επιβολή του φόρου βάσει της αρχής του τόπου άσκησης της πραγματικής φορολογικής διοίκησης, κριτήριο το οποίο ακολουθείται σε διεθνές και ευρωπαϊκό επίπεδο. Επιπλέον, με την παρούσα διάταξη και την αναλυτική παράθεση αναλυτικών κριτηρίων διασαφηνίζονται και επιλύονται περαιτέρω ζητήματα διπλής κατοικίας. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 4 καθορίζονται τα κριτήρια βάσει των οποίων ένα φυσικό πρόσωπο θεωρείται κάτοικος Ελλάδας. Τα κριτήρια αυτά είναι η μόνιμη ή κύρια κατοικία, η συνήθης διανομή και το κέντρο των προσωπικών, οικονομικών και κοινωνικών συμφερόντων [...].».

Κατά την έννοια, λοιπόν, σύμφωνα με όλα τα προεκτιθέμενα, 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 259/2011, ΣτΕ 3254/2011, ΣτΕ 1113/2008 κ.ά., ΑΠ 660/2015, ΣτΕ 1730/2009 κ.ά.), το οποίο αποτελεί στοιχείο προσδιοριστικό της έννοιας της κατοικίας.

Ως τέτοιο δε (δηλαδή ως στοιχείο προσδιοριστικό της έννοιας της κατοικίας) νοούμενο στην παρ. 1 του άρθρου 4 του ν. 4172/2013 και όχι ως αυτοτελές κριτήριο προσδιορισμού της φορολογικής κατοικίας, το κέντρο των βιοτικών σχέσεων και ζωτικών συμφερόντων ενός φυσικού προσώπου υφίσταται εκεί όπου το πρόσωπο αυτό αναπτύσσει τους προσωπικούς, οικονομικούς και κοινωνικούς δεσμούς του (βλ. άλλωστε τα διαλαμβανόμενα στην αιτιολογική έκθεση για το «κέντρο των προσωπικών, οικονομικών και κοινωνικών συμφερόντων» -δίχως τη διάξευση που έχει τεθεί στο κείμενο του νόμου- καθώς και για την κατά τα διεθνή πρότυπα και κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ, συμπεριλαμβανομένων των οδηγιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, έννοια αυτού).

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, ΣτΕ 3870/2002, ΣτΕ 3973/2005, ΣτΕ 1113/2008, ΣτΕ 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.

Συναφώς, το δικαστήριο της ουσίας, όταν εκδικάζει προσφυγή κατά πράξης περί της εν λόγω φορολογικής υποχρέωσης φυσικού προσώπου, οφείλει να ερευνήσει το ίδιο, κατ' ενάσκηση πλήρους δικαιοδοσίας, αν συντρέχει η αμφισβητούμενη πραγματική βάση της, δηλαδή η ύπαρξη ή μη κατοικίας αυτού στην Ελλάδα, και να κρίνει το ζήτημα, στο πλαίσιο δε αυτό, έχει την εξουσία, κατ' άρθρο 152 επ. του Κ.Δ.Δ., να διατάξει συμπλήρωση των αποδείξεων και, τελικώς, αν δεν βεβαιώνεται στον αναγκαίο βαθμό για τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά, να αποφανθεί, αφού καταλείπει το βάρος αποδείξεως μεταξύ των διαδίκων.

Περαιτέρω, και ενόψει του ότι, βάσει των γενικότερων κοινωνικών και ηθικών αντιλήψεων της εποχής αλλά και ανάλογα με τα κοινωνικοοικονομικά δεδομένα των συζύγων, είναι νοητή η χωριστή κατοικία αυτών (πρβλ. ήδη πριν από την κατάργηση με το άρθρο 2 του ν. 1329/1983, Α' 25, της κατ' άρθρο 55 ΑΚ νόμιμης κατοικίας της συζύγου, ΑΠ 163/1975 ΝοΒ11,1056, 229/1964, ΝοΒ 12,803, 835/1978, ΝοΒ 27,737, πρβλ. ομοίως ΔΕΚ, αποφάσεις της 16-5-2000, C-87/99, Zurstrassen, σκ. 19, 25-1-2007, C-329/05, Gerold Meindl, σκ. 28), σε περίπτωση που έγγαμο φυσικό πρόσωπο δεν είναι υπόχρεο σε υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος στην Ελλάδα, για τον λόγο ότι το ίδιο δεν έχει τη φορολογική κατοικία του σ' αυτήν, δεν τίθεται εν πάση περιπτώσει ζήτημα υποβολής κοινής δήλωσης φόρου εισοδήματος, κατ' άρθρο 67 παρ. 4 του ν. 4172/2013, με τον ή τη σύζυγο του, αποκλειστικώς και μόνον επειδή ο ή η σύζυγος πληροί τα κατά το άρθρο 4 παρ. 1 του εν λόγω νόμου κριτήρια για να χαρακτηριστεί φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, και τούτο ανεξαρτήτως αν η υποχρέωση υποβολής κοινής δήλωσης είναι ή όχι σύμφωνη με διατάξεις υπερνομοθετικής ισχύος.

Εξάλλου, από την εξεταζόμενη άποψη δεν ασκούν επιρροή -υπό την έννοια ότι δεν συνεπάγονται υποχρέωση υποβολής κοινής δήλωσης- περιορισμοί τυχόν ανακύπτοντες από τις τεχνικές ρυθμίσεις και δυνατότητες του συστήματος της κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου 67 ηλεκτρονικής υποβολής των δηλώσεων φόρου εισοδήματος (μη πρόβλεψη στο εν λόγω σύστημα της δυνατότητας υποβολής δήλωσης από τον ένα μόνο σύζυγο, όταν ο άλλος δεν είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας), διότι το σύστημα αυτό θα πρέπει αντιθέτως να προσαρμόζεται στους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας και να εξυπηρετεί τις ανάγκες της ορθής εφαρμογής της και όχι η εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας να προσαρμόζεται στις δυνατότητες του συστήματος.

Τέλος, σε περίπτωση που φυσικό πρόσωπο δεν θεωρείται, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις του ν. 4172/2013, φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, δεν ανακύπτει ανάγκη διευθέτησης περίπτωσης διπλής κατοικίας και άρσης σύγκρουσης της φορολογικής εξουσίας της Ελλάδας και εκείνης άλλου κράτους, όπως εν προκειμένω της Γερμανίας, ώστε να βρίσκει εφαρμογή η διάταξη του άρθρου II παρ. 1 περ. 4 υποπερ. β της Σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ αυτών (α.ν. 52/1967).»

Επειδή, στο σκεπτικό της απόφασης ΣτΕ 1215/2017 αναφέρεται:

"Όπως δε έχει κριθεί, ενόψει του ότι, βάσει των γενικότερων κοινωνικών και ηθικών αντιλήψεων της εποχής αλλά και ανάλογα με τα κοινωνικοοικονομικά δεδομένα των συζύγων, **είναι νοητή η χωριστή κατοικία αυτών, σε περίπτωση που έγγαμο φυσικό πρόσωπο δεν είναι υπόχρεο σε υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος στην Ελλάδα**, για τον λόγο ότι το ίδιο δεν έχει τη φορολογική κατοικία του σ' αυτήν, δεν τίθεται εν πάση περιπτώσει ζήτημα υποβολής κοινής δήλωσης φόρου εισοδήματος, κατ' άρθρο 67 παρ. 4 του ν. 4172/2013, με τον ή τη σύζυγο του, αποκλειστικώς και μόνον επειδή ο ή η σύζυγος πληροί τα κατά το άρθρο 4 παρ. 1 του εν λόγω νόμου κριτήρια για να χαρακτηριστεί φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, και τούτο ανεξαρτήτως αν η υποχρέωση υποβολής κοινής δήλωσης από τον σύζυγο για λογαριασμό και των δύο συζύγων είναι ή όχι σύμφωνη με διατάξεις υπερνομοθετικής ισχύος (ΣτΕ 1445/2016 7μ.).

Πολύ δε περισσότερο, σε περίπτωση που ο σύζυγος δεν είναι κατ' αρχήν υπόχρεος σε υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος για τον λόγο ότι ο ίδιος δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, δεν τίθεται ζήτημα υποβολής εκ μέρους του, ως υπόχρεου προς τούτο, δήλωσης φόρου εισοδήματος για τα εισοδήματα της συζύγου του, η οποία τυγχάνει φορολογικός κάτοικος Ελλάδας. Η τελευταία δικαιούται στην εν λόγω περίπτωση σε αυτοτελή υποβολή της σχετικής δήλωσης, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 67 του ν. 4172/2013, ηλεκτρονικά. Τούτο δε δεν αναιρείται ακόμη και στην περίπτωση που ο σύζυγος της, φορολογικός κάτοικος εξωτερικού, υποχρεωθεί για ορισμένο φορολογικό έτος σε υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος για εισόδημά του που προκύπτει στην Ελλάδα (άρθρο 3 παρ. 2 ν. 4172/2013). Κι αυτό γιατί το δικαίωμα της συζύγου να υποβάλλει αυτοτελώς δηλώσεις φόρου περί του εισοδήματος της, σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 67 του ν. 4172/2013, ερμηνευόμενη και υπό τό 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), δεν μπορεί να εξαρτάται από τη συγκυριακή απόκτηση εκ μέρους του συζύγου, φορολογικού κατοίκου εξωτερικού, εισοδημάτων που προκύπτουν στην Ελλάδα, γεγονός που θα προκαλούσε και ανασφάλεια δικαίου ως προς την τήρηση των κανόνων της φορολογικής νομοθεσίας.

Περαιτέρω, η εκ μέρους της συζύγου 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 ΠΟΛ.1006/31.12.2013 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 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 ανακύπτοντες από τις τεχνικές ρυθμίσεις και δυνατότητες του συστήματος της κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου 67 ηλεκτρονικής υποβολής των δηλώσεων φόρου εισοδήματος (μη πρόβλεψη στο εν λόγω σύστημα της δυνατότητας υποβολής δήλωσης από τη σύζυγο, όταν ο σύζυγος δεν είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας), διότι το σύστημα αυτό θα πρέπει αντιθέτως να προσαρμόζεται στους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας και να εξυπηρετεί τις ανάγκες της ορθής εφαρμογής της και όχι η εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας να προσαρμόζεται στις δυνατότητες του συστήματος (βλ. πάντως στην επόμενη σκέψη περί της δυνατότητας ενδεχομένως του ανωτέρω συστήματος να δεχθεί ήδη την υποβολή δήλωσης μόνον από τη σύζυγο, όταν ο σύζυγος δεν είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας).

Τέλος, δεν ασκεί επιρροή από την ανωτέρω άποψη η στην αυτή παρ. 1 του άρθρου 67 πρόβλεψη της δυνατότητας υποβολής έγχαρτης δήλωσης σε εξαιρετικές περιπτώσεις οριζόμενες κατ' εξουσιοδότηση της παρ. 7 του ίδιου άρθρου στο μέτρο που δεν έχει θεσπισθεί εξαίρεση από την υποχρέωση υποβολής ηλεκτρονικής δηλώσεως στην επίμαχη περίπτωση (βλ. άρθρο 1 παρ. 3-4 των μέχρι σήμερα εκδοθεισών υπό την ισχύ του ν. 4172/2013 αποφάσεων Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ.1088/17.4.2015, Β' 763, 1041/2016, Β' 926 και Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ.1034/2017, Β' 759) (πρβλ. ΣτΕ 1445/2016 7μ.).

10. Επειδή, εν προκειμένω, όπως προαναφέρεται, το αίτημα της αιτούσας, φορολογικής κατοίκου Ελλάδας, προς υποβολή χωριστής δήλωσης φόρου εισοδήματος απορρίφθηκε με την αιτιολογία ότι η δήλωση φόρου εισοδήματος πρέπει να υποβάλλεται από τον σύζυγο της ως υπόχρεο στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, καθώς, κατ' εφαρμογή του άρθρου 67 παρ. 4 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, το οικείο μηχανογραφικό σύστημα δέχεται χωριστή δήλωση φόρου εισοδήματος των συζύγων στην -μη προκύπτουσα εν προκειμένω από τα στοιχεία του Μητρώου- περίπτωση της διακοπής της έγγαμης συμβίωσης. Η αιτιολογία, όμως, αυτή δεν είναι νόμιμη, καθόσον, σύμφωνα με όσα αναφέρονται στην προηγούμενη σκέψη, δεν τίθεται ζήτημα υποβολής εκ μέρους του συζύγου της αιτούσας, φορολογικού κατοίκου εξωτερικού, δήλωσης φόρου εισοδήματος για τα εισοδήματα της αιτούσας, η οποία δικαιούται σε αυτοτελή υποβολή προς την αρμόδια για την ίδια Δ.Ο.Υ. της σχετικής δήλωσης, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 67 του ν. 4172/2013, ηλεκτρονικά, και πάντως, σε έγχαρτη μορφή μέχρι την προσαρμογή του συστήματος ηλεκτρονικής υποβολής των δηλώσεων στις κατά τα ανωτέρω ρυθμίσεις της φορολογικής νομοθεσίας εντός ευλόγου χρόνου, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβεί την προθεσμία υποβολής δηλώσεων φόρου εισοδήματος του τρέχοντος φορολογικού έτους (2017). Άλλωστε, θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι το γεγονός ότι ο σύζυγος είναι φορολογικός κάτοικος εξωτερικού, πράγμα που

προϋποθέτει και χωριστή κατοικία των συζύγων, συνιστά περίπτωση δυναμένη να αντιμετωπισθεί, για τις ανάγκες της υποβολής της δηλώσεως φόρου εισοδήματος και μόνον, ως διακοπή της έγγαμης συμβίωσης, αποδεικνυόμενη από το γεγονός ότι ο σύζυγος είναι φορολογικός κάτοικος εξωτερικού (στην προκειμένη δε περίπτωση ο σύζυγος, κατόπιν της «.....» απόφασης της Δ.Ε.Δ., έχει υπαχθεί στην αρμοδιότητα της Δ.Ο.Υ. -Κατοίκων Εξωτερικού), οπότε δεν θα υπήρχε και ανάγκη ιδιαίτερης προσαρμογής του ανωτέρω συστήματος.

Η ανάγκη δε που οδήγησε τον νομοθέτη να προβλέψει τη δυνατότητα υποβολής χωριστών δηλώσεων εκ μέρους των συζύγων σε περίπτωση διακοπής, κατά την έννοια του οικογενειακού δικαίου, της έγγαμης συμβίωσης, συντρέχει εν μέρει και στην περίπτωση που οι σύζυγοι, παρόλο που δεν έχουν διακόψει την έγγαμη συμβίωση, κατά το οικογενειακό δίκαιο, εν πάση περιπτώσει έχουν χωριστή κατοικία. Και τούτο, ανεξαρτήτως αν, όπως ήδη εκτέθηκε στην προηγούμενη σκέψη, η υποχρέωση υποβολής κοινής και για τους δύο συζύγους δήλωσης από το σύζυγο είναι ή όχι σύμφωνη με διατάξεις υπερνομοθετικής ισχύος.

Επειδή η προσφεύγουσα με την υπ' αριθμ./2010 δήλωση μεταβολών που υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, μετέβαλε τη φορολογική της κατοικία, με ημερομηνία μεταβολής **04/06/2010** και δηλώνει ως χώρα κατοικίας την Γερμανία.

Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα προσκομίζει την από 31/12/2016 βεβαίωση συντάξεων που εκδόθηκε από το Ενιαίο Ταμείο Ασφάλισης Μισθωτών (ΙΚΑ), για συντάξεις που καταβλήθηκαν από 01/01/2016 έως 31/12/2016, από την οποία προκύπτει καθαρό φορολογητέο ποσό 505,68 ευρώ.

Επειδή στην με αριθμό καταχώρησης και ημερομηνία υποβολής 05/12/2017, δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, την οποία υπέβαλε ο προσφεύγων από κοινού με την σύζυγό του και συγκεκριμένα στους ΚΩΔ. 319 και 320 (είστε φορολ. κάτοικος αλλοδαπής και υποχρεούστε να υποβάλλετε φορ. δήλωση στην Ελλάδα;) του πίνακα 2 του εντύπου Ε 1, δηλώθηκε ΝΑΙ. Επιπλέον στο ΚΩΔ. 304 (άθροισμα καθαρών ποσών από κύριες συντάξεις) του πίνακα 4 του εντύπου Ε 1 της ως άνω δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, δηλώθηκε το ποσό των 505,68 ευρώ.

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου XII. του Α.Ν. 52 της 22.6/4.8.1967, συντάξεις και περιοδικές παροχές που καταβάλλονται σε κάτοικο της Γερμανίας, πλην των αναφερομένων στην παραγρ. 2, φορολογούνται μόνο στην Γερμανία.

Επειδή με την ΑΠΟΦ 104//2001: Π.1128:Φορολ.μεταχείριση συντάξεων (Σύμβ.Ελλάδος-Γερμανίας) (.....), ορίζεται ότι:

Περαιτέρω σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων (1), (2), (3), (4) και (5) του άρθρου XII της ίδιας Σύμβασης ορίζεται ότι:

Παρ. (1): Συντάξεις και περιοδικές παροχές πλην των αναφερομένων στην παράγραφο (2) και (3), που αποκτώνται από κάτοικο ενός των Συμβαλλομένων κρατών και προέρχονται από πηγές εντός του άλλου Συμβαλλομένου κράτους, φορολογούνται μόνο στο κράτος κατοικίας του δικαιούχου της σύνταξης ή της περιοδικής παροχής.

.....
Αντίθετα εάν σύνταξη ή περιοδική παροχή καταβάλλεται από άλλο ασφαλιστικό φορέα της Ελλάδας (π.χ. ΙΚΑ, ΝΑΤ) δεν υπόκειται στις διατάξεις της παραγράφου (2) αλλά στις διατάξεις της παρ. (1) του ίδιου άρθρου και φορολογείται μόνο στη Γερμανία.

Επειδή, με το άρθρο 19 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013) ορίζεται ότι: « Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση».

Επειδή, με βάση τις παραπάνω διατάξεις, οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, όταν διαπιστωθεί από τον φορολογούμενο ότι περιέχουν λάθη ή παραλείψεις, πρέπει από 1/1/2014 και μετά να τροποποιούνται με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης (σχετ. η εγκ. ΠΟΛ 1174/2014 της Γ.Γ.Δ.Ε.).

Επειδή εν προκειμένω δεν υπεβλήθη από την προσφεύγουσα, η κατά το άρθρο 19 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013) τροποποιητική δήλωση για το φορολογητέο εισόδημα που δηλώθηκε στο ΚΩΔ. 304 (άθροισμα καθαρών ποσών από κύριες συντάξεις) του πίνακα 4 του εντύπου Ε 1 της με αριθμό καταχώρησης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 30/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των: α) – του ΑΦΜ και β), ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

1) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016

Ποσό πληρωμής : **1.095,45 ευρώ**.

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με τη με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου της ΑΑΔΕ, φορολογικού έτους 2016.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3 α/α**

ΠΑΠΟΥΤΣΑΚΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.