



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα,

16/02/2018

Αριθμός απόφασης:

1380

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.Α1036960 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 παρ.3 του άρθρου 47 του ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)

δ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (φεκ β'1440/27-04-2017) Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή) καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με αριθμό πρωτοκόλλου/31-10-2017 ενδικοφανή προσφυγή της, με ΑΦΜ, κατοίκου Στροβόλου Λευκωσίας Κύπρου , οδός, κατά της με αρ. πρωτ./3-10-2017 απορριπτικής απάντησης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Κηφισιάς, επί της με αριθμ. πρωτ./09-03-2017 αίτησης για μεταβολή φορολογικής κατοικίας το έτος 2016 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/31-10-2017 ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜη 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. πρωτ./3-10-2017 απάντηση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Κηφισιάς, απορρίφθηκε η με αριθμό πρωτοκόλλου/09-03-2017 αίτηση της προσφεύγουσας ως προς την μεταβολή φορολογικής κατοικίας της από την Ελλάδα στην Κύπρο, για το φορολογικό έτος 2016 και τη μεταφορά της στη Δ.Ο.Υ Κατοίκων Εξωτερικού .

Ειδικότερα, η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ Κηφισιάς απέρριψε την ως άνω αίτηση, δεδομένου ότι η Ελλάδα εξακολουθεί να θεωρείται το κέντρο των ζωτικών της συμφερόντων καθώς η φυσική παρουσία της στην Κύπρο για πάνω από 183 ημέρες το έτος 2016 δε συνεπάγεται αλλαγή της οικογενειακής της εστίας, αλλά και γιατί ο σύζυγός της είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος και δεν προβλέπεται υποβολή ξεχωριστής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος από τον καθένα από τους συζύγους.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η αρνητική απάντηση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Κηφισιάς και να γίνει δεκτό το αίτημά της για αλλαγή της φορολογικής κατοικίας της από την Ελλάδα στην Κύπρο, για το φορολογικό έτος 2016 προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Προκειμένου να ολοκληρωθεί η μεταφορά της φορολογικής της κατοικίας στο εξωτερικό και σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1058/2015, προσκόμισε στη Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς όλα τα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται η μόνιμη εγκατάστασή της στην Κύπρο από το έτος 2016.

2. Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι έχει μόνιμη, κύρια και πραγματική εγκατάσταση στην Κύπρο ήδη από το έτος 2016, κάτι που επιβεβαιώνεται με το από 1-9-2017 Πιστοποιητικό Φορολογικής Κατοικίας του Τμήματος Φορολογίας Λευκωσίας και η διαμονή της στην Κύπρο κατά το έτος αυτό υπερέβη τις 183 ημέρες.

3. Επιπλέον, ισχυρίζεται ότι η υποχρέωση υποβολής κοινής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος με το σύζυγό της είναι αντίθετη με τις υπερνομοθετικές ισχύος διατάξεις της Σ.Α.Δ.Φ μεταξύ Ελλάδος και Κύπρου και των αποφάσεων του ΣτΕ με αρ. 1445/2016 και 1215/2017.

Επίσης με το αρ. πρωτ. ΔΕΔ 1024081 ΕΙ 2018 ΕΜΠ /13-02-2018 έγγραφο προσκομίστηκαν στην υπηρεσία μας συμπληρωματικά, πρόσθετα δικαιολογητικά προς επίρρωση των προβαλλόμενων ισχυρισμών με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και σε συμμόρφωση της ΠΟΛ 1201/06-12-2017 Αποφάσεως του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

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 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.

Οι τυχόν ζημιές 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 με την ΠΟΛ.1201/2017 σχετικά με τη μεταβολή της φορολογικής κατοικίας σύμφωνα με το νόμο 4172/2013 και του νόμου 4174/2013: « 1. Το φυσικό πρόσωπο το οποίο πρόκειται να μεταφέρει τη φορολογική του κατοικία στο εξωτερικό οφείλει να υποβάλει, το αργότερο έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου δεκαήμερου του μηνός Μαρτίου του φορολογικού έτους που ακολουθεί το φορολογικό έτος αναχώρησης, στο Τμήμα ή Γραφείο Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογουμένους της Δ.Ο.Υ. όπου είναι υπόχρεος υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ως

φορολογικός κάτοικος Ελλάδος: αίτηση (έντυπο Μ0) με συνημμένα τα έντυπα Μ1 και Μ7 συμπληρωμένα, όπως ορίζουν οι κείμενες διατάξεις, και επιπλέον για τον ορισμό φορολογικού εκπροσώπου του στην Ελλάδα έγγραφη δήλωση με βεβαιωμένο το γνήσιο της υπογραφής τους. Παράλληλα, συνυποβάλλει τα σχετικά δικαιολογητικά κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις παρ.2 και 3 της εγκυκλίου.

Ο υπάλληλος της Δ.Ο.Υ., αφού παραλάβει τα ως άνω έντυπα, οφείλει να συμπληρώσει την ηλεκτρονική εφαρμογή για τη μεταβολή της φορολογικής κατοικίας, ακολουθώντας τις οδηγίες της Δ/νσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης της Α.Α.Δ.Ε..

2. Το προαναφερθέν φυσικό πρόσωπο οφείλει να προσκομίσει, το αργότερο έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου δεκαήμερου του μηνός Σεπτεμβρίου του φορολογικού έτους που ακολουθεί το φορολογικό έτος αναχώρησης, στο ως άνω Τμήμα ή Γραφείο της Δ.Ο.Υ.:
(α) Βεβαίωση φορολογικής κατοικίας από την αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους όπου δηλώνει φορολογικός κάτοικος, από την οποία να προκύπτει ότι είναι φορολογικός κάτοικος αυτού του κράτους. Εάν ο φορολογούμενος έχει εγκατασταθεί σε κράτος με το οποίο υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (στο εξής ΣΑΔΦΕ), μπορεί να προσκομίσει, αντί της βεβαίωσης, την προβλεπόμενη Αίτηση για την Εφαρμογή της ΣΑΔΦΕ όπου είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (δίγλωσσα έντυπα) ή

(β) Σε περίπτωση που δεν προβλέπεται η έκδοση των ανωτέρω από την αρμόδια φορολογική αρχή, αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ή, ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της σχετικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του, που υπέβαλε στο άλλο κράτος ως φορολογικός κάτοικος του κράτους αυτού.

γ) Σε περίπτωση που δεν είναι δυνατή η προσκόμιση κάποιων από τα ανωτέρω δικαιολογητικά (υπό α' ή β'), επειδή αποδεδειγμένα η αλλοδαπή φορολογική αρχή δεν τα εκδίδει, τότε απαιτείται βεβαίωση από οποιαδήποτε άλλη δημόσια ή δημοτική ή άλλη αναγνωρισμένη αρχή, με την οποία θα αποδεικνύεται η μόνιμη και σταθερή εγκατάσταση του προσώπου αυτού στο άλλο κράτος.

3. Επιπλέον των οριζόμενων στην παράγραφο 2, ο φορολογούμενος οφείλει να προσκομίσει, κατά περίπτωση, και τα κάτωθι:

α) Δικαιολογητικά που να αποδεικνύουν την ημερομηνία αναχώρησης και εγκατάστασής του στη χώρα όπου δηλώνει κάτοικος, προκειμένου να διαπιστώνεται ότι έχει συμπληρώσει τουλάχιστον 183 ημέρες στη χώρα αυτή μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος, ήτοι στο προηγούμενο έτος από εκείνο εντός του οποίου γίνεται η αίτηση μεταβολής. Τα δικαιολογητικά αυτά μπορεί να είναι, εναλλακτικά και ενδεικτικά, έγγραφα περί ανάληψης μισθωτής εργασίας, έναρξης επαγγελματικής δραστηριότητας στην εν λόγω χώρα και υπαγωγής του στην ασφαλιστική νομοθεσία της χώρας αυτής, εγγραφής σε δημοτολόγιο της εν λόγω χώρας, μίσθωσης κατοικίας, εγγραφής ή παρακολούθησης σχολείων των τέκνων στη χώρα αυτή.

Αντί των πιο πάνω επιπλέον δικαιολογητικών, ο φορολογούμενος δύναται να προσκομίζει πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας από τη χώρα στην οποία δηλώνει κάτοικος των δύο (2) προηγούμενων ετών από το έτος στο οποίο υποβάλλεται η αίτηση μεταβολής.

β) Ειδικότερα, για την περίπτωση που ένας εκ των συζύγων ή μερών συμφώνου συμβίωσης αιτείται τη μεταβολή της φορολογικής του κατοικίας ενώ ο άλλος παραμένει φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, πέραν των δικαιολογητικών της παραγράφου 2 και της περίπτωσης α' της παρούσας παραγράφου, θα πρέπει να προσκομίζονται επιπλέον και αθροιστικά και τα κάτωθι δικαιολογητικά, από τα οποία να προκύπτει ότι ο αιτούμενος τη μεταβολή πράγματι βρίσκεται εκτός Ελλάδος και έχει οργανώσει τη ζωή του στην αλλοδαπή κατά τρόπο μόνιμο ή διαρκή:

- στοιχεία για την απασχόλησή του στην αλλοδαπή, από τα οποία αποδεικνύεται ο μόνιμος ή μακροπρόθεσμος χαρακτήρας της απασχόλησης,
- στοιχεία για την ύπαρξη τραπεζικού λογαριασμού στην αλλοδαπή,
- στοιχεία για την ύπαρξη ιδιόκτητης ή μισθωμένης κατοικίας του και λογαριασμών υπηρεσιών κοινής ωφέλειας στην αλλοδαπή καθώς και
- στοιχεία για την απόκτηση φορολογικού, ασφαλιστικού ή αντίστοιχου μητρώου στην αλλοδαπή (πχ ΑΜ κοινωνικής ασφάλισης).....».

Επειδή, στο σκεπτικό της απόφασης **1445/2016 ΣτΕ** αναφέρεται ότι: «..... 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.....».

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

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.....

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 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.....».

Επειδή, στο σκεπτικό της απόφασης ΣΤΕ 1215/2017 αναφέρεται: «..... 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.

.....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 εν προκειμένω η προσφεύγουσα υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς την με αρ. πρωτ./09-03-2017 αίτηση (έντυπο Μ0), για αλλαγή φορολογικής κατοικίας με μεταφορά αυτής στην Κύπρο και τη μεταφορά του μητρώου της στην Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού υποβάλλοντας υπεύθυνες δηλώσεις για ορισμό φορολογικού εκπροσώπου και δήλωση αποδοχής του ορισμού φορολογικού εκπροσώπου.

Στη συνέχεια, προκειμένου να ολοκληρωθεί η μεταφορά της φορολογικής της κατοικίας στο εξωτερικό και σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1058/2015, προσκόμισε στη Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς τα απαραίτητα δικαιολογητικά προς απόδειξη της μόνιμης εγκατάστασής της στην Κύπρο από το έτος 2016 και συγκριμένα :

α) το από 01-09-2017 Πιστοποιητικό Φορολογικής Κατοικίας της Κύπρου (Συν. 15), με το οποίο βεβαιώνεται ότι είναι μόνιμη φορολογική κάτοικος Κύπρου για το έτος 2016,

β) Αντίγραφο της από 16/02/2017 Δήλωσης Εισοδήματος 2016 που υπέβαλε στην Κύπρου.

γ) Τα από 26/03/2016 και 26/3/2017 Συμφωνητικά Μίσθωσης Κατοικίας (Συν.8 και 9),

δ) Την από 18/4/2016 Σύμβαση Ορισμένου χρόνου και τις τροποποιήσεις αυτής (Συν. 10 έως 10στ), από τις οποίες προκύπτει ότι απασχολείται στην της Κύπρου με σχέση εξαρτημένης εργασίας από τον Απρίλιο του έτους 2016, καθώς και την από 04/05/2017 Σύμβαση Εργασίας Αορίστου Χρόνου (Συν. 12)

ε) Την από 08/08/2017 Βεβαίωση από το Δήμο Στροβόλου, από την οποία προκύπτει ότι είναι μόνιμος κάτοικος Στροβόλου από τον Φεβρουάριο του έτους 2016 (Συν. 17).

Επειδή σύμφωνα με την προσβαλλόμενη απάντηση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Κηφισιάς απερρίφθη η ως άνω αίτηση επειδή κρίθηκε ότι η προσφεύγουσα είχε το κέντρο των ζωτικών της συμφερόντων και ειδικότερα τους οικονομικούς και κοινωνικούς του δεσμούς στην Ελλάδα για το φορολογικό έτος 2016 λόγω του ότι διατηρεί έως και σήμερα έγγαμη σχέση με τον ο οποίος παραμένει φορολογικός κάτοικος Ελλάδος με κύρια κατοικία σε ακίνητο συνιδιοκτησίας με την προσφεύγουσα στη Δροσιά στο οποίο συνοικούν και τα δυο τους τέκνα.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, καθώς και με το αρ. πρωτ. ΔΕΔ 1024081 ΕΙ 2018 ΕΜΠ /13-02-2018 υπόμνημα, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι για την αλλαγή φορολογικής κατοικίας με μεταφορά αυτής στην Κύπρο, συντρέχουν στο πρόσωπό της όλες οι προϋποθέσεις διότι η μόνιμη, πραγματική και κύρια κατοικία της βρίσκεται στην Κύπρο, την οποία με ιδία βούληση έχει καταστήσει κέντρο των ζωτικών της συμφερόντων, αφού στην χώρα αυτή γεννήθηκε, της χώρας αυτής ήταν και εξακολουθεί να είναι υπήκοος, και σε αυτήν διατηρεί ισχυρούς προσωπικούς, οικονομικούς και κοινωνικούς δεσμούς. Εργάζεται δε στη Λευκωσία σε υψηλόβαθμη θέση, με υψηλές αποδοχές και με σύμβαση εξαρτημένης εργασίας αορίστου χρόνου ήδη από τον Απρίλιο του 2016. Προς επίρρωση των ως άνω ισχυρισμών της, η προσφεύγουσα συνυποβάλλει με την υπό κρίση προσφυγή καθώς και με το αρ. πρωτ. ΔΕΔ 1024081 ΕΙ 2018 ΕΜΠ /13-02-2018 συμπληρωματικό υπόμνημα εκτός των ως άνω αναφερομένων δικαιολογητικών που υπεβλήθησαν και στη Δ.Ο.Υ Κηφισιάς τα κάτωθι:

- 1) Την από **12/02/2018 Επιστολή της**με την οποία βεβαιώνεται ότι τηρεί στην εν λόγω τράπεζα της Κύπρου τον τραπεζικό λογαριασμό με αριθμό,
- 2) Την από **09/02/2018 Αναλυτική Κατάσταση Αποδοχών της από το Υπουργείο Εργασίας και Κοινωνικών Ασφαλίσεων Κύπρου** από την οποία προκύπτει ο αριθμός κοινωνικής της ασφάλισης, η επωνυμία της εργοδότης της τράπεζας, οι ετήσιες αποδοχές της έτους 2016 και 2017,
- 3) Τον τελευταίο εκδοθέντα **λογαριασμό κατανάλωσης ύδατος του Συμβουλίου Υδατοπρομήθειας Λευκωσίας** περιόδου 10 Οκτωβρίου έως 8 Δεκεμβρίου 2017 του μισθωμένου διαμερίσματος, όπου κατοικεί μόνιμα, επί της οδούστο Στρόβολο Λευκωσίας Κύπρου καθώς και την από 08/04/2016 απόδειξη πληρωμής παλαιότερου λογαριασμού κατανάλωσης ύδατος.

Επειδή το τμήμα Φορολογίας Λευκωσίας στο από 01/09/2017 Πιστοποιητικό Φορολογικής Κατοικίας, αναφέρει ότι: «.....η κα, κάτοχος κυπριακού διαβατηρίουπου διαμένει στην, 2040, Λευκωσία, είναι κάτοικος της Κυπριακής Δημοκρατίας και σύμφωνα με τον περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμο της Κυπριακής Δημοκρατίας, όλα τα εισοδήματά της από πηγές τόσο εντός όσο και εκτός της Δημοκρατίας, υπόκεινται σε φορολογία για το φορολογικό έτος 2016».

Επειδή η προσφεύγουσα προσκόμισε όλα τα προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά όπως περιγράφονται τόσο στην ΠΟΛ 1058/18-3-2015 όσο και στην ΠΟΛ 1201/2017, από τα οποία προκύπτει η ημερομηνία έναρξης της απασχόλησής της, ήτοι την 18/4/2016, ο εργοδότης της, ο μόνιμος και μακροπρόθεσμος χαρακτήρας της απασχόλησης, στοιχεία για την ύπαρξη μισθωμένης κατοικίας της και λογαριασμών υπηρεσιών κοινής ωφέλειας στην Κύπρο καθώς και στοιχεία για την απόκτηση φορολογικού, ασφαλιστικού ή αντίστοιχου μητρώου στην αλλοδαπή, τεκμηρίωσε ότι είναι φορολογικός κάτοικος της χώρας αυτής τουλάχιστον για το φορολογικό έτος 2016.

Επειδή η κρίση της φορολογικής αρχής εξηνέχθη, βασιζόμενη και μόνο ότι ο σύζυγος και τα τέκνα της προσφεύγουσας συνεχίζουν να διαμένουν στην Ελλάδα, ήτοι στοιχείων που δεν είναι, αυτά μόνα,

καθοριστικά και επαρκή για την τεκμηρίωση της φορολόγησής της στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημά της κατά το φορολογικό έτος 2016, χωρίς να συνεκτιμηθεί το σύνολο των λοιπών αποδεικτικών στοιχείων που τέθηκαν υπόψη από την προσφεύγουσα.

Επειδή όπως έχει κριθεί, με τις αποφάσεις του ΣΤΕ και 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([ΣΤΕ 1225/2017](#).).

Επειδή, βάσει της προαναφερόμενης νομολογίας για να κριθεί εάν ένα φυσικό πρόσωπο έχει κατοικία, πρέπει να συνεκτιμώνται όλα τα πρόσφορα στοιχεία, εν προκειμένω από τα ως άνω αποδεικτικά στοιχεία του φακέλου και λαμβάνοντας υπόψη τα κριτήρια που θέτει η Συμφωνία μεταξύ της Ελλάδας και Κύπρου προκύπτει ότι κατά τον κρινόμενο χρόνο, ο τρόπος άσκησης των επαγγελματικών δραστηριοτήτων, ο τρόπος των διοικητικών δεσμών με τις δημόσιες αρχές και φορείς (ασφαλιστικούς, επαγγελματικούς, κοινωνικούς), ο τρόπος ανάπτυξης πολιτικών, πολιτισμικών ή άλλων δεσμών της προσφεύγουσας είναι η Κύπρος. Ως εκ τούτου, βάσει των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το φορολογικό έτος 2016 δεν ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδος βασίμως προβάλλεται.

Επειδή η προσφεύγουσα απέδειξε ότι **ήταν φορολογικός κάτοικος** Κύπρου κατά το φορολογικό έτος 2016 και δεδομένου ότι η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ότι το κέντρο ζωτικών συμφερόντων της προσφεύγουσας και ειδικότερα οι οικονομικοί και διοικητικοί της δεσμοί είναι στην Ελλάδα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή με αριθμό πρωτοκόλλου/31-10-2017 ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ, την **ακύρωση** της με αρ. πρωτ./3-10-2017 αρνητικής απάντησης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Κηφισιάς σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.