



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,

08/09/2017

Αριθμός απόφασης:

4778

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 ημερομηνία κατάθεσης 05/05/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή του «.....», κατοίκου Μονάχου Γερμανίας, οδός «.....», με ΑΦΜ «.....» – Δ.Ο.Υ Κατοίκων Εξωτερικού, όπως εκπροσωπείται φορολογικά από τον «.....», κάτοικο Αθήνας, οδός «.....» με ΑΦΜ «.....», κατά **1)** της από 10/3/2017 πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, με αρ. ειδοποίησης «.....» και με αρ. χρηματικού καταλόγου «.....», η οποία εκδόθηκε επί της με αριθμό «.....» δήλωσης με επιφύλαξη φορολογίας εισοδήματος και **2)** κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης εκ μέρους του κ. Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης επί

της με αρ. πρωτ. «.....» επιφύλαξης σχετικά με την υποχρέωση υποβολής της με αρ. πρωτ. «.....» συμπληρωματικής δήλωσης φορολογίας Εισοδήματος έτους 2014 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την από 10/3/2017 πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, με αρ. ειδοποίησης «.....» και με αρ. χρηματικού καταλόγου «.....», η οποία εκδόθηκε επί της με αριθμό «.....» δήλωσης με επιφύλαξη φορολογίας εισοδήματος, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης .

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 05/05/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», με 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:

1) Με την από 10/3/2017 πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, με αρ. ειδοποίησης «.....» και με αρ. χρηματικού καταλόγου «.....», η οποία εκδόθηκε επί της με αριθμό «.....» τροποποιητικής δήλωσης με επιφύλαξη φορολογίας εισοδήματος επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος 3.616,98 ευρώ πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης 635,38 ευρώ.

2) Μετά την υποβολή στη Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης από τον προσφεύγοντα της με αρ. πρωτ «.....» αίτησης κατάθεσης της με αρ. πρωτ. «.....» συμπληρωματικής δήλωσης φορολογίας Εισοδήματος έτους 2014 με **επιφύλαξη** σχετικά με την υποχρέωση υποβολής της, απορρίφθηκε σιωπηρά το αίτημά του ως προς την **μη φορολόγηση** του εισοδήματος που απέκτησε στη Γερμανία από μισθωτή εργασία ως φορολογικός κάτοικος Γερμανίας το έτος αυτό.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, να γίνει δεκτή η με αριθ. πρωτ. «.....» αίτησης με επιφύλαξη περί της μη υποχρέωσής του υποβολής συμπληρωματικής Δήλωσης για το φορολογικό έτος 2014, να ακυρωθεί στο σύνολό της η προβαλλόμενη από 10/03/2017 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης και να απαλλαγεί από όλους τους, δια της ως άνω Πράξεως, επιβληθέντες εις βάρος του παντός είδους φόρους και προσαυξήσεις και να μεταφερθεί ο ΑΦΜ του στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού από το φορολογικό έτος 2014 , προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

Α'. Η ΜΟΝΙΜΗ, ΚΥΡΙΑ ΚΑΙ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΗ ΚΑΤΟΙΚΙΑ ΚΑΙ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΟΥ ΕΥΡΙΣΚΕΤΑΙ ΣΤΗ ΓΕΡΜΑΝΙΑ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014

Ισχυρίζεται ότι την 1^η Ιουλίου 2014 υπέγραψε σύμβαση εξαρτημένης εργασίας με την Εταιρία «.....» (**Συν. 4**), όπου και εργάζεται μέχρι σήμερα και καθ' όλη τη διάρκεια του έτους 2014 διέμεινε στη Γερμανία, όπως προκύπτει από το εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος της Γερμανίας (**Συν. 17β**) και επισκέφτηκε την σύζυγο του στην Ελλάδα για συνολικό διάστημα μόνο πενήντα μία (51) ημέρες.

Όλα τα παραπάνω τα γνωστοποίησε στην Οικονομική Εφορία Μονάχου προσκομίζοντας τα οικεία αποδεικτικά έγγραφα, τα οποία, όλα, ελήφθησαν υπόψη από τους αρμόδιους υπάλληλους και, ως εκ τούτου, χαρακτηρίσθηκα φορολογικός κάτοικος Γερμανίας για το φορολογικό έτος 2014.

Επομένως, εφόσον η Γερμανία έχει ασκήσει τη φορολογική της εξουσία επί του προσώπου του και τον έχει χαρακτηρίσει φορολογικό της κάτοικο κατά το φορολογικό έτος 2014, οι τυχόν φορολογικοί δεσμοί του με την Ελλάδα θα έπρεπε να εξετασθούν από τους αρμόδιους υπαλλήλους της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης αποκλειστικά και μόνο με βάση τα κριτήρια άρσεως της συγκρούσεως μεταξύ των φορολογικών δικαιοδοσιών που καθορίζει η Σύμβαση μεταξύ των δύο χωρών και ο κ. Προϊστάμενος της ως άνω Δ.Ο.Υ. όφειλε να κάνει δεκτή την επιφύλαξή του και να εισηγηθεί τη μεταφορά του στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού από το φορολογικό έτος 2014.

Β'. Η ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΚΟΙΝΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΤΩΝ ΣΥΖΥΓΩΝ ΕΙΝΑΙ ΑΝΤΙΘΕΤΗ ΜΕ ΤΙΣ ΥΠΕΡΝΟΜΟΘΕΤΙΚΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΗΣ Σ.Α.Δ.Φ. ΜΕΤΑΞΥ ΕΛΛΑΔΟΣ ΚΑΙ ΓΕΡΜΑΝΙΑΣ

Ο προσφεύγων Ισχυρίζεται ότι, εφόσον η Γερμανία τον έχει ήδη χαρακτηρίσει φορολογικό της κάτοικο, δεν τίθεται ζήτημα υποβολής κοινής δήλωσης φόρου εισοδήματος με τη σύζυγό του στην Ελλάδα, σύμφωνα με το άρθρο 67 παρ. 4 του ν. 4172/2013, αποκλειστικά και μόνο επειδή εκείνη πληρούσε κατά το φορολογικό έτος 2014 τα κατά το άρθρο 4 παρ. 1 του Ν. 4172/2013 κριτήρια.

Επίσης επικαλείται τη ΣτΕ 1445/2016 και ότι η Διοίκηση, μετά την έκδοση της ΣτΕ 1445/2016 συμμορφώθηκε με τις επιταγές της απόφασης αυτής και τις διατάξεις της διμερούς σύμβασης μεταξύ Ελλάδος και Γερμανίας και στο ηλεκτρονικό σύστημα υποβολής των δηλώσεων φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, για πρώτη φορά, προστέθηκε νέος κωδικός 320, ο οποίος συμπληρώνεται στην περίπτωση που ο σύζυγος ή το μέρος συμφώνου συμβίωσης είναι φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής, **αποδεχόμενη ουσιαστικά την περίπτωση της χωριστής φορολογικής κατοικίας των συζύγων λόγω των κοινωνικοοικονομικών συνθηκών που επικρατούν στη χώρας μας.**

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 Ομοσπονδου 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» οι διατάξεις της είναι αποκλειστικά εφαρμοστέες, καθ' όσον, είναι ειδικές σε σχέση με τις γενικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (πρβλ. ΣΕ 4078 - 80/1997 7μ.), 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 κάτοικος 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, 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 9 του ως άνω νόμου ορίζεται ότι:

«1. Εάν κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους ένας φορολογούμενος που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή, ο καταβλητέος φόρος εισοδήματος του εν λόγω φορολογούμενου, όσον αφορά στο εν λόγω εισόδημα, μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για αυτό το εισόδημα. Η καταβολή του ποσού του φόρου στην αλλοδαπή αποδεικνύεται με τα σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Η μείωση του φόρου εισοδήματος που προβλέπεται στην προηγούμενη παράγραφο δεν δύναται να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.».

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 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 στην ΠΟΛ 1058/2015 Απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε. μεταξύ άλλων ορίζεται:

«1. Τα φυσικά πρόσωπα που επιθυμούν να μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στο εξωτερικό οφείλουν να υποβάλουν, 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 υπόχρεοι υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας: αίτηση (έντυπο Μ0) με συνημμένα τα έντυπα Μ1 και Μ7 συμπληρωμένα, όπως ορίζουν οι κείμενες διατάξεις, καθώς και έγγραφη δήλωση με βεβαιωμένο το γνήσιο της υπογραφής τους, για τον ορισμό φορολογικού εκπροσώπου τους στην Ελλάδα. Παράλληλα, εφόσον διαθέτουν, συνυποβάλλουν και τα σχετικά δικαιολογητικά όπως περιγράφονται κατωτέρω. Εξαιρετικά, για όσους επιθυμούν να μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στο εξωτερικό το φορολογικό έτος 2014, ως προθεσμία υποβολής των εντύπων Μ0-Μ1-Μ7 ορίζεται η τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου δεκαήμερου του μηνός Μαΐου 2015.....

2. Τα προαναφερθέντα φυσικά πρόσωπα οφείλουν να προσκομίσουν, 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 δηλώνουν φορολογικοί κάτοικοι, από την οποία να προκύπτει ότι είναι φορολογικοί κάτοικοι αυτού του κράτους. Εάν οι φορολογούμενοι έχουν εγκατασταθεί σε κράτος με το οποίο υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (στο εξής ΣΑΔΦΕ) και εφόσον αποκτούν εισόδημα στη χώρα μας, μπορούν να προσκομίσουν, αντί της βεβαίωσης, την προβλεπόμενη Αίτηση για την Εφαρμογή της ΣΑΔΦΕ όπου είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (δίγλωσσα έντυπα) ή (β) αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλαν στο άλλο κράτος ή (γ) ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της σχετικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους.

Σε περίπτωση που δεν είναι δυνατή η προσκόμιση κάποιων από τα ανωτέρω δικαιολογητικά από την αρμόδια φορολογική αρχή, τότε απαιτείται βεβαίωση από οποιαδήποτε άλλη δημόσια ή δημοτική ή

άλλη αναγνωρισμένη αρχή με την οποία θα αποδεικνύεται ο ισχυρός δεσμός (κέντρο ζωτικών συμφερόντων) του φυσικού προσώπου με το άλλο κράτος.

3. Για τη γνησιότητα των αλλοδαπών δημοσίων εγγράφων, τα οποία έχουν συνταχθεί στο έδαφος του αλλοδαπού κράτους και περιγράφονται στην παρ. 2 της παρούσης, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τη Σύμβαση της Χάγης (Apostille) ή κατά τα διεθνή νόμιμα (προξενική διαδικασία), εφαρμόζονται οι οδηγίες της Δ/νσης Οργάνωσης (σχετ. το με αριθ. Δ6Δ 1095210 ΕΞ2014/25.06.2014 έγγραφό της). Επίσης, για τα προβλεπόμενα έγγραφα απαιτείται επίσημη μετάφραση στην Ελληνική γλώσσα.

Από τη διαδικασία αυτή εξαιρούνται οι προαναφερθείσες Αιτήσεις για την Εφαρμογή των ΣΑΔΦΕ, καθώς και τα πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας που εκδίδουν οι φορολογικές αρχές των ΗΠΑ και της Τουρκίας, στο πλαίσιο των ΣΑΔΦΕ που έχουν συναφθεί με τη χώρα μας.

4. Σε περίπτωση που φορολογούμενος υποβάλλει τα έντυπα (Μ0-Μ1-Μ7) και προσκομίσει, εμπροθέσμως, τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά, αλλά παρόλα αυτά θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ελλάδας κατά τις διατάξεις της εσωτερικής μας νομοθεσίας ([άρθρο 4 Ν.4172/2013](#)), ενημερώνεται από το Τμήμα ή Γραφείο Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογουμένους ότι το αίτημά του για μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του απορρίπτεται και η αίτηση με τα συνημμένα έντυπα και δικαιολογητικά τίθενται στο φάκελό του. Ο φορολογούμενος, στην περίπτωση αυτή, υποχρεούται να υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας (παγκόσμιο εισόδημα) το αργότερο μέχρι τη λήξη του επόμενου φορολογικού έτους από αυτό που αφορούσε το αίτημα μεταφοράς (π.χ. όσοι φορολογούμενοι υπέβαλαν σχετικά έντυπα και δικαιολογητικά που αφορούσαν το φορολογικό έτος 2014 και το αίτημά τους απορρίφθηκε, υποχρεούνται να υποβάλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος το αργότερο έως τις 31.12.2015), χωρίς την επιβολή προστίμου εκπρόθεσμης δήλωσης.».

Επειδή, στο σκεπτικό της απόφασης **ΣτΕ 1225/2017** 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, φορολογικού 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, στο σκεπτικό της απόφασης 1445/2016 ΣΤΕ αναφέρεται:

"Επειδή, για τη θεμελίωση της φορολογικής εξουσίας ενός κράτους προϋποτίθεται η ύπαρξη επαρκούς συνδετικού 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, Scumacker, 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 συμβαλλόμενων 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, Όρθρα 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 étroits - centre des interets vitaux"] (ακολουθούν, περαιτέρω ιεραρχούμενα, άλλα κριτήρια).

Με τον προαναφερόμενο ν. 4172/2013 εισήχθη 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 διάζευξη 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 καταλείψει 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 εν προκειμένω ο προσφεύγων και η σύζυγός του «.....» με τις με αρ. πρωτ. «.....» & «.....» αιτήσεις (έντυπο Μο) ζήτησαν μεταβολή της φορολογικής τους κατοικίας στην Γερμανία και τη μεταφορά του μητρώου τους στην Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού.

Η Δ.Ο.Υ Ηλιούπολης για να προβεί στην ως άνω μεταβολή, ζήτησε από τους αιτούντες να υποβάλλουν συμπληρωματική δήλωση για το φορολογικό έτος 2014, υποχρεώνοντας τον προσφεύγοντα να δηλώσει στην Ελλάδα το παγκόσμιο εισόδημά του, λαμβάνοντας υπόψη τον φόρο

που κατέβαλε στην αλλοδαπή για το έτος 2014 διότι η σύζυγος και η ανήλικη κόρη του εξακολουθούσαν το έτος 2014 να διαμένουν στην Ελλάδα λόγω άσκησης επαγγελματικής δραστηριότητας της συζύγου ως δικηγόρου, την οποία διέκοψε με ημερ/νία 31-10-2014.

Μετά την υποβολή από τους προσφεύγοντες της με αρ. πρωτ. «.....» συμπληρωματικής δήλωσης φορολογίας Εισοδήματος έτους 2014 με **επιφύλαξη** σχετικά με την υποχρέωση υποβολής της, η Δ.Ο.Υ έκανε δεκτό το αίτημα μεταφοράς τους στην Δ.Ο.Υ Κατοίκων Εξωτερικού στις 23/12/2016 από την χρήση 2015.

Η φορολογική αρχή απέρριψε σιωπηρώς την επιφύλαξη σχετικά με την υποχρέωση υποβολής της δήλωσης φορολογικού έτους 2014 και προέβη στην εκκαθάρισή της, θεωρώντας τον προσφεύγοντα κάτοικο Ελλάδος, εκδίδοντας την από 10/3/2017 προσβαλλόμενη πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, με αρ. ειδοποίησης «.....».

Επειδή σύμφωνα με τις απόψεις που απέστειλε στην υπηρεσία μας η Δ.Ο.Υ Ηλιούπολης, θεώρησε τον προσφεύγοντα κάτοικο Ελλάδος στηριζόμενη στις διατάξεις των άρθρ. 51 και 56 του Α.Κ., όπου προβλέπεται ότι το πρόσωπο έχει ως κατοικία τον τόπο της κύριας και μόνιμης εγκατάστασής του και συγκεκριμένα αναφέρει ότι: "..... Συνεπώς, για την απόκτηση κατοικίας απαιτείται πραγματική εγκατάσταση σε ορισμένο τόπο (corpus) και βούληση του ατόμου (animus) να καταστήσει τον εν λόγω τόπο κέντρο της ύπαρξής του, των βιοτικών του σχέσεων, των υλικών του συμφερόντων, του υλικού του βίου και της επαγγελματικής του εγκατάστασης. Η επαγγελματική εγκατάσταση χωρίς τον οικιακό βίο και την κατοικία της οικογένειας του ατόμου, δεν έχει κρίσιμη σημασία ως προς την κατοικία (σχετ. Ν.5772/ ΠΟΛ. 175/24-8-1982) και στην περίπτωση του προσφεύγοντος, ο ίδιος είχε εγκατασταθεί στη Γερμανία από τον Ιούλιο του 2014, όπως προκύπτει και από την σχετική σύμβαση εργασίας που υπέγραψε με την εταιρεία «.....» στις 17-6-2014, ενώ ξεκίνησε να εργάζεται σ' αυτή από τις 1/7/2014. Όμως η σύζυγός του «.....», ΑΦΜ: «.....», εξακολουθούσε να διατηρεί την επαγγελματική της εγκατάσταση στην Ελλάδα, «.....» επί της οδού «.....» την οποία διέκοψε οριστικά στις 31-10-2014. Στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, δήλωσε εισόδημα από την άσκηση του επαγγέλματός της. Η οικογενειακή εστία επομένως για τον ως άνω λόγο θεωρείται ότι ευρίσκεται στην Ελλάδα και για το φορολογικό έτος 2014 ο προσφεύγων θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ελλάδος."

Επειδή η ανωτέρω κρίση της φορολογικής αρχής εξηνέχθη, βασιζόμενη και μόνο στην άσκηση του επαγγέλματός της συζύγου μέχρι τις 31-10-2014 και του γεγονότος ότι διέμενε με την κόρη τους στην Ελλάδα το έτος 2014, ήτοι στοιχείων που δεν είναι, αυτά μόνα, καθοριστικά και επαρκή για την τεκμηρίωση της ύπαρξης κατοικίας του προσφεύγοντος στην Ελλάδα, κατά το φορολογικό έτος 2014, χωρίς να συνεκτιμηθεί το σύνολο των λοιπών αποδεικτικών στοιχείων που της έθεσε υπόψη ο προσφεύγων και αφορούν τον προσφεύγοντα.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η μόνιμη κατοικία του όπου ζει και εργάζεται ως μισθωτός στην εταιρεία «.....» από 1/7/2014 έως και σήμερα (ημερομηνία σύνταξης της ενδικοφανούς προσφυγής) ευρίσκεται στο Μόναχο και ήδη και η σύζυγός του από τον Ιανουάριο του έτους 2015 μετά της κόρης τους διαμένει πλέον μόνιμα στο εξωτερικό γεγονός που και η Δ.Ο.Υ Ηλιούπολης αποδέχεται.

Προς επίρρωση των ως άνω ισχυρισμών του, ο προσφεύγων μεταξύ άλλων συνυποβάλλει με την υπό κρίση προσφυγή τα κάτωθι δικαιολογητικά – έγγραφα (επικυρωμένα και μεταφρασμένα):

- Ακριβή μετάφραση και ακριβές αντίγραφο της από 17/06/2014 σύμβασης εργασίας του προσφεύγοντος με την εταιρεία «.....», **(Συν. 4 και 4α)**

- Ακριβή αντίγραφα των Πιστοποιητικών φορολογικής κατοικίας του προσφεύγοντος και της συζύγου του της Οικονομικής Εφορίας Μονάχου II (Βεβαίωση Διαμονής), με σχετική επικύρωση APOSTILLE **(Συν. 12α και 12β)**.

- Αντίγραφο του Εκκαθαριστικού Σημειώματος φόρου εισοδήματος της Γερμανικής Οικονομικής Εφορίας και τη μετάφραση αυτού, **(Συν. 15 και 15α)**

- Αντίγραφα των ηλεκτρονικών αεροπορικών εισιτηρίων μεταξύ Μονάχου και Αθήνας, για το έτος 2014 **(Συν. 3α, 3β, 3γ, 3δ και 3ε)**.

Επειδή από τα ως άνω έγγραφα προκύπτει ότι ο προσφεύγων το έτος 2014 εργαζόταν στην εταιρεία «.....» με σχέση εξαρτημένης εργασίας **από την 1^η Ιουλίου 2014**. Επίσης από το αντίγραφο του Εκκαθαριστικού Σημειώματος φόρου εισοδήματος της Γερμανικής Οικονομικής Εφορίας, προκύπτει ότι φορολογήθηκε στη Γερμανία για το εισόδημά του από μισθωτή εργασία και κατέβαλε και τον οικείο φόρο εισοδήματος από ΕΥΡΩ 3.026,00.

Επειδή στις διευκρινίσεις σχετικά με τον προσδιορισμό του φόρου στη σελ 3 του από 18/09/2015 εκκαθαριστικού σημειώματος της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας Μονάχου αναφέρεται ότι : ***"Δαπάνες για τη συντήρηση δύο νοικοκυριών δεν έχουν αναγνωριστεί, δεδομένου ότι ο κύριος τόπος διαβίωσης βρίσκεται στον τόπο της απασχόλησης (το διαμέρισμα στην Ελλάδα είναι σημαντικά μικρότερο από το διαμέρισμα στο Μόναχο, μόνο μια πτήση προς οικία)."*** Η φορολογική αρχή της Γερμανίας επομένως απεφάνθη ότι η κύρια κατοικία του προσφεύγοντα ευρισκόταν στο Μόναχο και χαρακτηρίζει αυτόν ως φορολογικό κάτοικο Γερμανίας για το φορολογικό έτος 2014.

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 Ελλάδος και Γερμανίας περί αποφυγής διπλής φορολογίας προκύπτει ότι κατά τον κρινόμενο χρόνο, 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), του προσφεύγοντος είναι η Γερμανία. Ως εκ τούτου, βάσει των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το φορολογικό έτος 2014 δεν ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδος βασίμως προβάλλεται.

Άλλωστε η Φορολογική Διοίκηση εναρμονιζόμενη με την ως άνω αναφερόμενη απόφαση του ΣτΕ **1445/2016** επανέφερε τον κωδ. 320 ο οποίος θα είναι προδηλωμένος από το TAXIS εάν η σύζυγος είναι φορολογική κάτοικος αλλοδαπής ή όχι.

Επειδή ο προσφεύγων απέδειξε ότι **ήταν φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής** κατά το φορολογικό έτος 2014 και δεδομένου ότι η φορολογική αρχή δεν στήριξε την άσκηση της φορολογικής της εξουσίας στο κριτήριο της μόνιμης διαμονής (ούτε άλλως τε καν προέβαλε και απέδειξε τίποτε σχετικά) , εσφαλμένα εκκαθαρίστηκε η κοινή δήλωση που υπεβλήθη **με επιφύλαξη** από τους προσφεύγοντες για τα εισοδήματα του συζύγου ως φορολογικού κατοίκου Ελλάδας και για το λόγο αυτό πρέπει **να**

γίνει εκ νέου εκκαθάριση και να φορολογηθεί ο προσφεύγων μόνο για τα εισοδήματα που τυχόν απέκτησε στην Ελλάδα και όχι για το παγκόσμιο εισόδημά του λόγω φορολογικού κατοίκου Γερμανίας, ανεξάρτητα της φορολόγησης των εισοδημάτων της συζύγου του, η οποία για το φορολογικό έτος 2014 τυγχάνει κάτοικος Ελλάδος.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

την αποδοχή της από 05/05/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», με ΑΦΜ «.....» και **α) την ακύρωση** της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης εκ μέρους του κ. Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης της με αρ. πρωτ. «.....» επιφύλαξης σχετικά με την υποχρέωση υποβολής της με αρ. πρωτ. «.....» συμπληρωματικής δήλωσης φορολογίας Εισοδήματος έτους 2014, **β) την τροποποίηση** της από 10/3/2017 πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, με αρ. ειδοποίησης «.....» και με αρ. χρηματικού καταλόγου «.....» σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.