Breadcrumb

1. Αρχική
2. Entity Print

Δημοσιεύτηκε: 21/11/2018 Ενημερώθηκε: 21/11/2018

Αλλαγή Φορολογικής Κατοικίας: το ΣτΕ καθ’ ύλην αρμόδιο επί απορριπτικών αποφάσεων των ΔΟΥ

Προβολή σε μορφή PDF

Σύντομο ιστορικό

Η αλλαγή της φορολογικής κατοικίας άπτεται της μετεγγραφής στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού (ή το τμήμα Κατοίκων Εξωτερικού των ΔΟΥ της περιφέρειας). Με την ολοκλήρωση της μετεγγραφής, ένας φορολογούμενος που διαμένει στην αλλοδαπή παύει να είναι υπόχρεος δήλωσης του παγκόσμιου εισοδήματος του στην Ελλάδα. Παρόλα αυτά, φορολογείται στη χώρα μας μόνο για εισοδήματα από εσωτερικές πηγές και βάσει των όσων προβλέπονται στις σχετικές ΣΑΔΦ (Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας) μεταξύ Ελλάδας και κράτους κατοικίας (εφόσον έχουν συναφθεί).

Το ζήτημα της μεταβολής της φορολογικής κατοικίας ήρθε ουσιαστικά στο προσκήνιο με το άρθρο 12 του ν. 3943/11. Με τις αλλαγές που έλαβαν χώρα στον παλαιό Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ - ν. 2238/94) και τις σχετικές εγκυκλίους που εκδόθηκαν (ΠΟΛ 1142/12, 1145/12 κτλ), καθορίστηκαν οι προϋποθέσεις και τα απαραίτητα δικαιολογητικά που πρέπει να υποβληθούν από τους υπόχρεους για την αλλαγή του φορολογικού τους status στην Ελλάδα.

Η θέσπιση του νέου ΚΦΕ (ν. 4172/2013) και η δημοσίευση νέων ερμηνευτικών εγκυκλίων (ΠΟΛ 1260/14, 1058/15 κτλ), οδήγησαν σε χαλάρωση των προϋποθέσεων

αλλαγής κατοικίας ως προς τα κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς (πχ Κύπρος). Τομή στην όλη διαδικασία επήλθε με την ΠΟΛ 1201/17, η οποία καθόρισε πρόσθετα δικαιολογητικά για τις περιπτώσεις οικογενειών, που μόνο ο ένας σύζυγος εργάζεται και διαμένει στο εξωτερικό. Σημειώνεται ότι η εσφαλμένη ερμηνεία των ζωτικών και οικογενειακών συμφερόντων, είχε ως αποτέλεσμα την αύξηση των διαζυγίων για φορολογικούς λόγους και των προσφυγών των φορολογουμένων έναντι ανώτερων δικαστικών αρχών.

Τι συμβαίνει στην πράξη

Δεδομένου ότι η φορολογική κατοικία σχετίζεται κυρίως με τη φορολογία εισοδήματος, οι αιτήσεις και τα συνυποβαλλόμενα δικαιολογητικά (πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας, σύμβαση εργασίας, μισθωτήριο κτλ) κατατίθενται στο τμήμα εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. του φορολογούμενου. Ο προϊστάμενος του εν λόγω τμήματος αποφασίζει αν ο φορολογούμενος πληροί τις προϋποθέσεις να μεταφερθεί στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού ή πρέπει να απορριφθεί η αίτηση του. Σε περίπτωση αρνητική απόφασης, ο φορολογούμενος οφείλει να δηλώσει το παγκόσμιο εισόδημά του στην Ελλάδα. Τα παραπάνω τελούν υπό έγκριση του Διευθυντή της αρμόδιας ΔΟΥ.

Σε αρκετές περιπτώσεις, κατά την εξέταση ενός αιτήματος αλλαγής κατοικίας, προκύπτουν επιπλοκές που δυσχεραίνουν την έκδοση απόφασης. Συνήθη ζητήματα αποτελούν:

- Ο πραγματικός χρόνος εγκατάστασης και διαμονής στο εξωτερικό εντός του υπό εξέταση έτους,
- Ο πραγματικός χρόνος διακοπής ατομικής επιχείρησης ή άσκησης ελευθέριου επαγγέλματος
- Ο πραγματικός χρόνος απομάκρυνσης από εκτελεστική θέση διοίκησης νομικού προσώπου κτλ.

Ειδικότερα, οι δύο τελευταίες περιπτώσεις εγείρουν το ζήτημα ύπαρξης ζωτικών συμφερόντων στην Ελλάδα, στα πλαίσια της άσκησης επαγγελματικής δραστηριότητας. Οι αρμόδιοι υπάλληλοι των Δ.Ο.Υ. θεωρούν ότι οι ανωτέρω δραστηριότητες απαιτούν μόνιμη διαμονή στην Ελλάδα, γεγονός το οποίο μπορεί να μη συμβαδίζει με τα πραγματικά περιστατικά.

Λαμβάνοντας υπόψη το διακύβευμα από την αλλαγή φορολογικής κατοικίας, ήτοι την απώλεια φορολογουμένων και κατ’ επέκταση φορολογητέας ύλης για το ελληνικό κράτος, εκδίδεται σημαντικός αριθμός αρνητικών αποφάσεων. Οι φορολογούμενοι, προς διασφάλιση των συμφερόντων τους και κατά τα προβλεπόμενα στο άρθρο 63 του Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών (ΚΦΔ - ν.4174/13), δύνανται να ασκήσουν ενδικοφανή προσφυγή. Με αυτή τη διαδικασία, το αίτημά τους επανεξετάζεται από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) πριν την προσφυγή στη δικαιοσύνη (διοικητικά δικαστήρια), εφόσον χρειαστεί.

Τι προβλέπει η Απόφαση του ΣτΕ

Η υπ’ αριθμόν 2105/2018 απόφαση του ΣτΕ ανατρέπει πλήρως τη διαδικασία που πρέπει να ακολουθήσει ένας φορολογούμενος, αντιτιθέμενος σε απορριπτική απόφαση της Εφορίας του.

Αναλυτικότερα, η ΔΕΔ είναι αρμόδια να επανεξετάζει αιτήματα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΚΦΔ (άρθρο 2 του ν. 4174/2013). Το συγκεκριμένο άρθρο αναφέρεται ρητά σε δημόσια έσοδα (φόρος εισοδήματος, ΦΠΑ, ΕΝΦΙΑ, φόρος δωρεών και κληρονομιών, τέλη, εισφορές, πρόστιμα κτλ). Βάσει του σκεπτικού του ΣτΕ, η αλλαγή φορολογικής κατοικίας «*αποβλέπει στην τακτοποίηση της κατάστασης του αιτούντος ως φορολογούμενου, και δεν συνδέεται στενώς και αναγκαίως, με σχετική ατομική φορολογική υποχρέωση*».

Η ανωτέρω ερμηνεία καθιστά τόσο τη ΔΕΔ όσο και τα τακτικά διοικητικά δικαστήρια αναρμόδια να αποφαίνονται επί απορριπτικών αποφάσεων μεταβολής της φορολογικής κατοικίας, δεδομένου ότι δεν έχουν ακυρωτικό χαρακτήρα.

Κλείνοντας, η τυχόν άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής δεν αναστέλλει την προθεσμία για την άσκηση της αιτήσεως ακυρώσεως. Όταν, όμως, η άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής υποδεικνύεται από τη φορολογική διοίκηση, για το εμπρόθεσμο της αιτήσεως ακυρώσεως αρκεί αυτή να ασκείται εντός 60 ημερών από της επιδόσεως της απορριπτικής της προσφυγής πράξεως ή από της συντελέσεως της σιωπηρής απορρίψεως της.

Λοιπές προεκτάσεις της απόφασης

Κάποια επιπλέον στοιχεία καθιστούν τη συγκεκριμένη απόφαση του ΣτΕ ρηξικέλευθη ως προς το ζήτημα της αλλαγής φορολογικής κατοικίας.

Πιο συγκεκριμένα, τονίζεται ότι η διοίκηση οφείλει να προσδίδει τη δέουσα σημασία σε όλους τους δεσμούς (προσωπικούς, κοινωνικούς και οικονομικούς) του φορολογουμένου ώστε να προσδιορίσει το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων. Σε αυτό το πλαίσιο, η φορολογική αρχή πρέπει να συνεκτιμά όλα τα πρόσφορα στοιχεία που προσκομίζονται από το φορολογούμενο. Σε αυτά περιλαμβάνονται η ύπαρξη στέγης, η φυσική παρουσία του ίδιου και 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) και ο τόπος ανάπτυξης πολιτικών, πολιτισμικών ή άλλων δραστηριοτήτων. Συνεπώς, η ύπαρξη μόνο ενός είδους δεσμών με την Ελλάδα, δεν μπορεί να λαμβάνει εξέχουσα στάθμιση κατά τη διαδικασία εντοπισμού της φορολογικής κατοικίας.

Ως προς το τυπικό σκέλος, οι φορολογούμενοι που προσέφυγαν (οικογένεια) προσκόμισαν πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας με ημερομηνία έναρξης μεταγενέστερη της 1ου Ιουλίου. Δηλαδή, υπό τη στενή έννοια του νόμου, δεν κάλυπταν το κατώφλι των 183 ημερών. Παρόλα αυτά, η προγενέστερη επαγγελματική απασχόληση του συζύγου, η πρόθεση και πραγματική μετεγκατάσταση της οικογενειακής εστίας εντός του έτους, συνετέλεσαν στην κατοχύρωση της φορολογικής κατοικίας στην ξένη χώρα.

Κλείνοντας, η Απόφαση επισημαίνει ότι επιβάλλεται η φορολογική αρχή να προβαίνει σε ειδικώς αιτιολογημένη κρίση αναφορικά με το εάν το πρόσωπο αυτό έχει κατοικία στην Ελλάδα. Συνεπώς, οι αποφάσεις των προϊσταμένων των Δ.Ο.Υ. πρέπει να αναλύουν ρητά τους λόγους απόρριψης ενός αιτήματος αλλαγής φορολογικής κατοικίας και να μην περιορίζονται σε μία συνοπτική αναφορά περί μη τήρησης των προβλεπόμενων προϋποθέσεων.

Συμπεράσματα

Η απόφαση 2105/2018 αναγάγει το ΣτΕ στον απόλυτο «κυρίαρχο» επί της τελικής έκβασης των υποθέσεων αλλαγής φορολογικής κατοικίας, σε περίπτωση απορριπτικής απόφασης από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Το γεγονός αυτό προκύπτει από τον ακυρωτικό χαρακτήρα που έχει το ανώτατο δικαστήριο έναντι αποφάσεων της

φορολογικής διοίκησης.

Ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζει επίσης το σκεπτικό της υπό ανάλυση απόφασης. Συγκεκριμένα, καλεί τους προϊσταμένους των Εφοριών να εξετάζουν τα ζητήματα φορολογικής κατοικίας περισσότερο ουσιαστικά, ερμηνεύοντας διασταλτικά τη σχετική νομοθεσία και συνεκτιμώντας συνολικά τα πραγματικά περιστατικά.

Heading
Ελληνικός Φορολογικός Οδηγός

Δείτε όλο τον Οδηγό