Breadcrumb

1. Αρχική
2. Entity Print

Δημοσιεύτηκε: 02/07/2015 Ενημερώθηκε: 06/07/2015

Ερμηνεία της Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Ελλάδας – Η.Α.Ε. ως προς την υπηκοότητα και τη φορολογική κατοικία.

Προβολή σε μορφή PDF

Εισαγωγή

Τελευταία έχει δημιουργηθεί έντονος προβληματισμός σχετικά με δημοσιεύματα, τα οποία αναφέρονται στην πριν ενός έτους επικυρωμένη Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολόγησης μεταξύ Ελλάδος και Ηνωμένων Αραβικών Εμιράτων (εφεξής Η.Α.Ε.) και κάνουν λόγο για την υπηκοότητα των Η.Α.Ε. ως βασική προϋπόθεση *προκειμένου να θεωρηθεί κάποιος «φορολογικός κάτοικος Η.Α.Ε.».*

Συνεπώς, εάν κάποιος δεν έχει την υπηκοότητα του κράτους αυτού, αλλά διαμένει, ζει και εργάζεται στα Η.Α.Ε. θεωρείται παρόλα αυτά Έλληνας φορολογούμενος, δηλαδή δεν μπορεί να αλλάξει την φορολογική του κατοικία.

Σε αυτή τη μελέτη θα προσπαθήσουμε να κατανοήσουμε τη διαφορά μεταξύ των εννοιών «υπηκοότητας», «κατοικίας» και «φορολογικής κατοικίας», προκειμένου να εξετάσουμε, εάν πράγματι το παραπάνω σενάριο υφίσταται.

Ορισμός έννοιας «Υπηκοότητας» (εν ευρεία έννοια «ιθαγένειας»)

Αρχικά, υπηκοότητα (υπό + ακοή) είναι η ιδιότητα του υπηκόου, ο οποίος είναι ακριβώς το πρόσωπο εκείνο που υπόκειται στην εξουσία ενός κράτους και ανήκει σε αυτό, ο πολίτης, με άλλα λόγια.

Είναι δε πολίτης, σύμφωνα με την διάταξη του ά.4 παρ.3 εδ.1 του Συντάγματος, όποιος έχει τα προσόντα που ορίζει ο νόμος, και δη ο Κώδικας της Ελληνικής Ιθαγένειας (ΚΕΙ) του 1955, όπως αυτός ισχύει μέχρι σήμερα (εν όψει της ψήφισης του νέου Κώδικα).

Από την άλλη, ο ρόλος της ιθαγένειας-υπηκοότητας ανάγεται καθαρά στην αποκλειστική αρμοδιότητα κάθε πολιτείας (domaine reserve), βάσει του άρθρου 1 της Σύμβασης της Χάγης του 1930. Επομένως, κάθε πολιτεία έχει το δικό της δίκαιο ιθαγένειας. Εφόσον δηλαδή η ρύθμιση του δικαίου της ιθαγένειας ανάγεται στην αποκλειστική αρμοδιότητα κάθε πολιτείας, έχουμε τόσα δίκαια ιθαγένειας όσες και οι υπάρχουσες πολιτείες.

Σύμφωνα εξάλλου με το άρθρα 30, 31 του Αστικού Κώδικα: *«Εφόσον ο νόμος δεν καθιερώνει άλλη ρύθμιση, αν το πρόσωπο δεν έχει ιθαγένεια, εφαρμόζεται στη θέση του δικαίου της ιθαγένειας το δίκαιο της συνήθους διαμονής και, αν δεν έχει συνήθη διαμονή, το δίκαιο της απλής διαμονής»* αλλά και *«Αν το πρόσωπο έχει ελληνική και ξένη ιθαγένεια, ως δίκαιο της ιθαγένειας εφαρμόζεται το ελληνικό δίκαιο. Αν το πρόσωπο έχει πολλαπλή ξένη ιθαγένεια, εφαρμόζεται το δίκαιο της πολιτείας με την οποία συνδέεται στενότερα.»*

Ορισμός έννοιας «Κατοικίας»

Όσον αφορά στον ορισμό της έννοιας «κατοικίας» ο Αστικός Κώδικας καθιερώνει δύο αρχές, αυτές της αποκλειστικότητας (ΑΚ 51 εδ. β) και της αναγκαιότητας (ΑΚ52, δηλαδή *«κανένας δεν μπορεί να έχει συγχρόνως περισσότερες από μία κατοικίες», ενώ* γενικότερα ο όρος αυτός χρησιμοποιείται ως η διαμονή με κάποιου είδους διάρκεια και σύνδεσης σε ορισμένο τόπο, η συνήθης με άλλα λόγια διαμονή.

Όπως ακριβώς τα άρθρα 51-53 του Αστικού Κώδικα αναφέρουν: «*Το πρόσωπο έχει κατοικία τον τόπο της κύριας και μόνιμης εγκατάστασής του. Κανένας δεν μπορεί να έχει συγχρόνως περισσότερες από μία κατοικίες. Για τις υποθέσεις που αναφέρονται στην άσκηση του επαγγέλματος λογίζεται ως ειδική κατοικία του προσώπου ο τόπος όπου ασκεί το επάγγελμά του.»* και *«Αν δεν μπορεί να αποδειχθεί*

η τελευταία κατοικία του προσώπου, ως κατοικία θεωρείται ο τόπος της διαμονής του.»

Όπως γίνεται αντιληπτό, από την φορολογική σκοπιά, ο ίδιος όρος έχει τεράστια σημασία αφού ο γενικός κανόνας παραμένει ότι η κατοικία και όχι η ιθαγένεια- δηλαδή η υπηκοότητα ενός ατόμου, είναι αυτή που καθορίζει τη χώρα φορολογίας του παγκοσμίου εισοδήματός του.

Αν ένα κράτος, σύμφωνα με τη νομοθεσία του, θεωρεί κάτοικο, φυσικό πρόσωπο, το οποίο είναι κατά τον ελληνικό νόμο κάτοικος Ελλάδας, η σύγκρουση νόμων θα λυθεί σύμφωνα με τις αρχές του ιδιωτικού δικαίου ή με βάση τις Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ) ή άλλων διεθνών συμβάσεων με απώτερο στόχο την αποφυγή της διπλής φορολογίας του ίδιου του φορολογούμενου.

Διατάξεις προβληματισμού

Το άρθρο 4 της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και Ηνωμένων Αραβικών Εμιράτων αναφέρεται στον ορισμό ενός κατοίκου, και συγκεκριμένα: *«....Στην περίπτωση των Ηνωμένων Αραβικών Εμιράτων: κάτοικος του ενός συμβαλλόμενου κράτους σημαίνει ένα φυσικό πρόσωπο που έχει τη διαμονή του στα Ηνωμένα Αραβικά Εμιράτα και την υπηκοότητα των Ηνωμένων Αραβικών Εμιράτων...»*

Σε αυτό το σημείο και ακολουθώντας την διασταλτική ερμηνεία, όπως και επιβάλλεται στους διεθνείς κανόνες, δεν γίνεται λόγος για τον «φορολογικό κάτοικο» ενός συμβαλλόμενου κράτους, αλλά για τον κάτοικο ως «υπήκοο» ενός κράτους. Τίθεται δηλαδή θέμα υπηκοότητας-ιθαγένειας, και όχι φορολογικής κατοικίας.

Εξάλλου, λίγο παραπάνω, στο άρθρο 3 παρ. 2 της ίδιας της Σ.Α.Δ.Φ. ορίζεται ρητώς ότι: *«Όσον αφορά στην εφαρμογή της Σύμβασης από ένα συμβαλλόμενο Κράτος, ανά πάσα στιγμή, κάθε όρος που δεν καθορίζεται σε αυτή, θα έχει τη έννοια ....σύμφωνα με την νομοθεσία αυτού του Κράτους...»*

Όπως αναφέρθηκε και παραπάνω, η Ελληνική νομοθεσία στον προσδιορισμό του όρου της «κατοικίας» δεν περιορίζεται από την υπηκοότητα του φυσικού προσώπου,

συνεπώς, και υπερισχύοντας της διατύπωσης της ΣΑΔΦ, πλέον δεν γίνεται λόγος για την φορολογική κατοικία του εν λόγω ατόμου, μην θέτοντας πλέον ως βασική προϋπόθεση την υπηκοότητα του άλλου συμβαλλόμενου κράτους, αλλά προφανώς τον τόπο της μόνιμης ή/και της συνήθους διαμονής του.

Για αυτό το λόγο άλλωστε οι Έλληνες, οι οποίοι αποδεικνύουν με όλα τα πρόσφορα μέσα την μόνιμη διαμονή τους στα Η.Α.Ε., μπορούν και λαμβάνουν το Πιστοποιητικό Φορολογικής Κατοικίας από το Υπουργείο Οικονομικών της χώρας αυτής, χωρίς καμία παραπομπή σε όρους «υπηκοότητας».

Επιπροσθέτως, στο άρθρο 4 παρ.3, αναφέρεται ξεκάθαρα ότι ένα φυσικό πρόσωπο είναι «κάτοικος» (εδώ έχει τη σημασία του «φορολογικού κατοίκου») του κράτους στο οποίο:

- Έχει τη μόνιμη οικογενειακή του εστία ή[1]
- Βρίσκεται το κέντρο των «ζωτικών του συμφερόντων» ή
- Έχει την συνήθη διαμονή του ή
- Έχει την υπηκοότητα του κράτους αυτού

Συνεπώς, στο απλούστατο σενάριο, της μετανάστευσης μιας οικογένειας (ανδρόγυνο και τέκνα) στα Η.Α.Ε. και της παραμονής-διαμονής τους πάνω από 183 ημέρες ανά ημερολογιακό έτος στην χώρα αυτή, εφόσον αποδεικνύεται πασιφανώς η ουσιαστική τους διαμονή εκεί, μπορούν να οριστούν για το ελληνικό φορολογικό σύστημα ως «φορολογικοί κάτοικοι εξωτερικού».

Κατάργηση παλαιότερων διατάξεων

Δεν θα πρέπει να μπερδεύει και να ανησυχεί τους φορολογούμενους η ύπαρξη των λεγόμενων «οικονομικών συμφερόντων», τα οποία είχαν εισαχθεί στην ελληνική νομοθεσία μέσα από το άρθρο 76 του Ν.2238/1994, και τα οποία αναφέρονταν στην αλλαγή της φορολογικής κατοικίας ενός φυσικού προσώπου, η οποία δεν μεταβαλλόταν αυτόματα με την αλλαγή της συνήθους διαμονής, όταν αυτό μεταφέρεται σε χώρες με προνομιακό φορολογικό καθεστώς.

Στην περίπτωση αυτή, δεν αρκούσε να παρέμενε κάποιος εκτός Ελλάδας για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των 183 ημερών προκειμένου να απαλλαγεί από τη φορολόγηση του παγκόσμιου εισοδήματός του στην Ελλάδα. Επιπροσθέτως, όριζε

ότι η ύπαρξη «σημαντικών οικονομικών συμφερόντων» αποτελεί τεκμήριο διατήρησης της φορολογικής κατοικίας στην Ελλάδα για 5 έτη από την μεταβολή της συνήθης διαμονής, με αποτέλεσμα να συνεχίσει να φορολογείται στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημά του. Ως σημαντικά οικονομικά συμφέροντα ορίζονταν η συμμετοχή σε Ο.Ε. ή σε Ε.Ε. σε ποσοστό άνω του 25%, η συμμετοχή σε Α.Ε. σε ποσοστό άνω του 5%, το εισόδημα στην Ελλάδα υπερβαίνει το 30% του παγκόσμιου εισοδήματος σε ετήσια βάση ή το ποσό των 45.000 € και τα περιουσιακά στοιχεία του φυσικού προσώπου στην Ελλάδα που παράγουν εισόδημα υπερβαίνουν το ποσό των 150.000 €.

Πρέπει να τονισθεί εδώ ότι η εφαρμογή των «οικονομικών συμφερόντων» πλέον έχει καταργηθεί, με τον νέο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 4172/2013 και τις ΠΟΛ.1177/2014, 1260/2014 και 1058/2015. Συνεπώς, εξακολουθεί να ισχύει το γεγονός της απόδειξης της φορολογικής κατοικίας στην αλλοδαπή ως το βασικό «όπλο» ορισμού ενός φορολογούμενου ως κατοίκου εξωτερικού ενώπιον των δημοσίων αρχών της χώρας.

Συμπεράσματα

Αν και οι νομοθετικες διατάξεις για τους κατοίκους εξωτερικού μεταβάλλονται πολύ συχνά, εν τούτοις η ερμηνεία τους θα πρέπει κάθε φορά να είναι προσεκτική, δεδομένου ότι αφορά σε χιλιάδες συμπολίτες μας, και μια λανθασμένη ερμηνεία θα προκαλούσε σοβαρότατες παρερμηνείες.

Εξάλλου, οι βασικές δικαιϊκές αρχές του ελληνικού συστήματος είναι δύσκολο να αλλάξουν, και δη ο Αστικός Κώδικας και οι διατάξεις διεθνούς δικαίου.

Συνεπώς, βασιζόμενοι σε αυτές μπορούμε να εξάγουμε συμπεράσματα για τις ερμηνευτικές διατάξεις που εκδίδονται κατά καιρούς πάνω στον ορισμό της φορολογικής κατοικίας ενός ατόμου.

---

[1] Η κάθε επιλογή αναιρεί την επόμενη

Heading
Ελληνικός Φορολογικός Οδηγός

Δείτε όλο τον Οδηγό