Breadcrumb

1. Αρχική
2. Entity Print

Δημοσιεύτηκε: 12/02/2019 Ενημερώθηκε: 12/02/2019

Αλλαγή Φορολογικής Κατοικίας 2019: Τρέχουσες εξελίξεις και «παγίδες» για τους κατοίκους εξωτερικού

Προβολή σε μορφή PDF

Εισαγωγή

Η διαδικασία μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας φυσικών προσώπων στο εξωτερικό αποτελεί φλέγον φορολογικό ζήτημα κατά τα τελευταία έτη. Μεγάλο πλήθος εγκυκλίων, αποφάσεων της ΔΕΔ (Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών) και του ΣτΕ (Συμβουλίου της Επικρατείας) έχουν δημοσιευτεί προς διευθέτηση πρακτικών θεμάτων που ανακύπτουν κατά την αξιολόγηση σχετικών αιτήσεων από τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ.

Η ΠΟΛ 1201/2017, με αναδρομική εφαρμογή από 01/01/2016, αποτελεί πλέον ορόσημο για τις Εφορίες κατά τη λήψη απόφασης αποδοχής ή απόρριψης μίας αίτησης για αλλαγή φορολογικής κατοικίας. Το πνεύμα της εγκυκλίου κινείται σε δύο επίπεδα:

1. Σε φορολογικό επίπεδο, εξετάζεται η ύπαρξη πιστοποιητικού φορολογικής κατοικίας, το οποίο αποδεικνύει ότι τα εισοδήματα του φυσικού προσώπου υπόκεινται σε φόρο στην άλλη χώρα.
2. Σε επίπεδο μόνιμης και διαρκούς διαμονής, εξετάζεται η σύναψη μισθωτηρίου συμβολαίου στη νέα χώρα κατοικίας, η ύπαρξη μισθωτής απασχόλησης ή έναρξης επαγγελματικής δραστηριότητας κτλ.

Το παρόν άρθρο επιδιώκει να εντοπίσει τα πιο συνηθισμένα ζητήματα που επικαλούνται οι Προϊστάμενοι των Δ.Ο.Υ. για την έκδοση αρνητικών αποφάσεων μεταφοράς φορολογικής κατοικίας. Εν συνεχεία, παρουσιάζεται συνοπτικά το σκεπτικό του ΣτΕ που ακολουθείται συνήθως κατά την αξιολόγηση σχετικών προσφυγών των φορολογουμένων καθώς και το ζήτημα αναρμοδιότητας της ΔΕΔ επί απορριπτικών αποφάσεων. Τέλος, γίνεται αναφορά στη διαδικασία και στις προθεσμίες για την αλλαγή φορολογικής κατοικίας του τρέχοντος έτους.

Συνήθη προβλήματα ενώπιον των ΔΟΥ

Η πολυετής εμπειρία μας στη διαδικασία αλλαγής φορολογικής κατοικίας, έχει αναδείξει ότι οι Εφορίες δεν ακολουθούν πανομοιότυπη διαδικασία κατά την αξιολόγηση μίας αίτησης μεταφοράς στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού. Πιο συγκεκριμένα, εντοπίζονται σημαντικές διαφορές ως προς τα απαιτούμενα δικαιολογητικά και ως προς το σκεπτικισμό που αναπτύσσεται σε περιπτώσεις που η νέα χώρα κατοικίας αποτελεί κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς. Παρόλα αυτά, δύναται να προσδιοριστούν συνοπτικά κάποια κοινά περιστατικά που οδηγούν σε απορριπτικές αποφάσεις.

Αναντιστοιχία ημερομηνιών δικαιολογητικών

Οι φορολογούμενοι εκδίδουν Πιστοποιητικό Φορολογικής Κατοικίας (ΠΦΚ) από τη χώρα διαμονής τους για το προηγούμενο έτος σε σχέση με το έτος υποβολής της σχετικής αίτησης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Παράλληλα, προσκομίζουν μισθωτήριο συμβόλαιο ή/και σύμβαση εργασίας προς απόδειξη της ύπαρξης οικονομικών και ζωτικών συμφερόντων στη νέα χώρα κατοικίας. Σε αρκετές περιπτώσεις, το ΠΦΚ έχει ημερομηνία έναρξης μετά το πρώτο εξάμηνο ή αντίστροφα, η σύμβαση εργασίας μπορεί να έχει ημερομηνία έναρξης μεταγενέστερη του μηνός Ιουλίου. Υπό αυτές τις συνθήκες, οι Προϊστάμενοι των ΔΟΥ προβαίνουν συνήθως σε αρνητική απάντηση, καθώς δεν καθίσταται σαφής η ικανοποίηση του κριτηρίου των 183 ημερών (βλ. άρθρο 4 του ν. 4172/2013). Άμεση συνέπεια είναι η πρόσκληση των φορολογουμένων σε υποβολή δήλωσης παγκοσμίου εισοδήματος για το οικείο φορολογικό έτος.

Επιτήδευμα στην Ελλάδα

Πολλοί φορολογούμενοι που μετέβησαν για εργασία και διαμονή στο εξωτερικό, συνέχιζαν να διατηρούν το «μπλοκάκι» τους στην Ελλάδα, δηλαδή παρέμεναν ως

ενεργοί ελεύθεροι επαγγελματίες. Βάσει του σκεπτικού των Δ.Ο.Υ., η ύπαρξη επιτηδεύματος στην Ελλάδα εμπίπτει στην έννοια των οικονομικών συμφερόντων, αποτελώντας αιτία απόρριψης της αίτησης του φορολογουμένου για μεταφορά της φορολογικής του κατοικίας.

Διοίκηση νομικού προσώπου

Στο ίδιο μήκος κύματος, η άσκηση διοίκησης ή διαχείρισης σε νομικό πρόσωπο που εδρεύει και δραστηριοποιείται στην Ελλάδα, συνιστά επίσης οικονομικό και ζωτικό συμφέρον. Εν ολίγοις, οι αρμόδιοι υπάλληλοι των Δ.Ο.Υ. θεωρούν ότι οι εργασίες διοίκησης και εκπροσώπησης μίας εταιρείας πραγματοποιείται μόνο με φυσική παρουσία του ασκούντος τη διοίκηση – φορολογούμενου στην Ελλάδα. Συνεπώς, η συμμετοχή στη διοίκηση εταιρείας αποτελεί παράγοντα απόρριψης της αίτησης αλλαγής φορολογικής κατοικίας.

Φυσικά, η κάθε υπόθεση αλλαγής φορολογικής κατοικίας έχει ιδιαίτερα χαρακτηριστικά που σχετίζονται με τα πραγματικά περιστατικά της προσωπικής και κοινωνικής ζωής του φορολογούμενου. Κατ’ επέκταση, τόσο οι ανωτέρω όσο και πολλά άλλοι παράγοντες ενδέχεται να επηρεάσουν το αποτέλεσμα της απόφασης της αρμόδια ΔΟΥ.

Το σκεπτικό της ΔΕΔ και του ΣτΕ επί ζητημάτων φορολογικής κατοικίας

Η ΔΕΔ και το ΣτΕ καλούνται, σε επόμενο βαθμό, να αποφανθούν επί απορριπτικών αποφάσεων που έχουν εκδοθεί βάσει αιτημάτων μεταφοράς στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού.

Σε γενικές γραμμές, υιοθετείται μία πιο ευέλικτη προσέγγιση κατά την αξιολόγηση απορριπτικών αποφάσεων, με εμβάθυνση στα πραγματικά περιστατικά. Αναφερόμενοι σε πιο ευέλικτη προσέγγιση, δεν υπονοείται ότι η ΔΕΔ και το ΣτΕ αποφασίζουν πιο «ελαστικά» υπέρ του φορολογουμένου. Επί της ουσίας, υιοθετούν μία ευρύτερη διαδικασία αξιολόγησης συνυπολογίζοντας και προσδίδοντας δέουσα σημασία σε όλους τους δεσμούς (προσωπικούς, κοινωνικούς και οικονομικούς) ενός φυσικού προσώπου ως προς την τεκμηρίωση της φορολογικής του κατοικίας. Τα ανωτέρω μπορούν να κατανοηθούν καλύτερα με την παράθεση του σκεπτικού δύο σχετικών υποθέσεων.

ΔΕΔ 10/2018

Ένας φορολογούμενος αιτήθηκε τη μεταφορά της φορολογικής του κατοικίας για το φορολογικό έτος 2017 και έλαβε απορριπτική απάντηση διότι ήταν επιτηδευματίας μέχρι τις 31/08/2017, ήτοι διάστημα μεγαλύτερο των 183 ημερών εντός του υπό εξέταση φορολογικού έτους. Λαμβάνοντας υπόψη ότι ο φορολογούμενος παρείχε υπηρεσίες εξ αποστάσεως διδασκαλίας με φυσική παρουσία στη χώρα για μικρό αριθμό ημερών μέσα στο έτος, η ΔΕΔ αποδέχθηκε την ενδικοφανή προσφυγή του και ενέκρινε την αλλαγή της φορολογικής του κατοικίας.

Η συγκεκριμένη απόφαση αποδεικνύει ότι η φύση της επαγγελματικής δραστηριότητας αποτελεί ένα σημαντικό παράγοντα για τον έλεγχο της φυσικής παρουσίας και τον προσδιορισμό των ζωτικών συμφερόντων στην Ελλάδα.

ΣτΕ 2105/2018

Ένας φορολογούμενος μετέβη σε χώρα του εξωτερικού την άνοιξη του 2015, όπου παράλληλα με την εργασιακή του απασχόληση ως μισθωτός ανέπτυξε συνδικαλιστική δράση. Η σύζυγος και τα τέκνα του φορολογούμενου (μετ)εγκαταστάθηκαν στην εν λόγω χώρα το φθινόπωρο του ίδιου έτους. Δεδομένου ότι τα ΠΦΚ του υπόχρεου και της συζύγου ανέγραφαν ημερομηνία μεταγενέστερη του πρώτου εξαμήνου, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. απέρριψε την αίτηση του φορολογουμένου για το οικείο φορολογικό έτος.

Παρόλα αυτά, το ΣτΕ προέβη σε ακύρωση της απόφασης καθώς, από τα πραγματικά περιστατικά, αποδείχθηκε η πρόθεση του φορολογουμένου για μόνιμη και διαρκή εγκατάσταση στη χώρα του εξωτερικού. Πιο συγκεκριμένα, η ουσιαστική σύναψη διοικητικών δεσμών με τις δημόσιες αρχές και τους φορείς (ασφαλιστικούς, επαγγελματικούς, κοινωνικούς) και η ανάπτυξη πολιτικών, πολιτισμικών ή άλλων δραστηριοτήτων στη νέα χώρα θεωρήθηκαν ισχυρότεροι από την ημερομηνία ενός μόνο εγγράφου (του ΠΦΚ).

Κατόπιν των ανωτέρω, οι προϊστάμενοι των Δ.Ο.Υ. καλούνται πλέον να αναλύουν τους λόγους απόρριψης ενός αιτήματος αλλαγής φορολογικής κατοικίας και να μην περιορίζονται σε μία συνοπτική αναφορά περί μη τήρησης των προβλεπόμενων προϋποθέσεων.

Αρμοδιότητα ΣτΕ επί απορριπτικών αποφάσεων

Σε επίπεδο εξελίξεων, 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.

Σύμφωνα με το σκεπτικό του Ανωτάτου Δικαστηρίου, 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). Από την άλλη πλευρά, 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.

Μεταβολή φορολογικής κατοικίας 2019

Οι φορολογούμενοι που επιθυμούν να μεταβάλουν τη φορολογική τους κατοικία για το φορολογικό έτος 2018, οφείλουν να υποβάλουν σχετική αίτηση μέχρι τις 8 Μαρτίου του τρέχοντος έτους. Η αίτηση κατατίθεται και πρωτοκολλείται από τον ίδιο τον αιτούντα, τον φορολογικό του εκπρόσωπο (αντίκλητο) ή οιοδήποτε εξουσιοδοτημένο τρίτο.

Εν συνεχεία, η υποβολή των απαραίτητων δικαιολογητικών πρέπει να ολοκληρωθεί μέχρι τις 10 Σεπτεμβρίου 2019. Το ΠΦΚ αποτελεί το βασικό αποδεικτικό έγγραφο, ενώ για τις χώρες με τις οποίες η Ελλάδα έχει συνάψει ΣΑΔΦ, μπορεί να κατατεθεί το (ισοδύναμο) δίγλωσσο έντυπο. Σημειώνεται ότι απαιτείται επίσης η κατάθεση πρόσφορων δικαιολογητικών που να αποδεικνύουν την ημερομηνία αναχώρησης και εγκατάστασής του φορολογούμενου στη νέα χώρα κατοικίας (μισθωτήριο, σύμβαση εργασίας, εγγραφή στο Δήμο κτλ.).

Η διαδικασία είναι πιο πολύπλοκη σε υποθέσεις έγγαμων, όπου μόνο ο ένας σύζυγος αιτείται τη μεταφορά της φορολογικής του κατοικίας. Σε αυτή την περίπτωση, τα

συνυποβαλλόμενα δικαιολογητικά πρέπει να αποδεικνύουν το μόνιμο και διαρκή χαρακτήρα της εγκατάστασης και απασχόλησης στο εξωτερικό. Συνεπώς, πρέπει να εμπλουτιστούν με έγγραφα ασφάλισης, μακροχρόνια σύμβαση εργασίας, ύπαρξη τραπεζικού λογαριασμού στη χώρα κατοικίας κτλ.

Πολλές είναι οι περιπτώσεις που ένας φορολογούμενος αιτείται τη μεταβολή της κατοικίας του από προγενέστερο χρόνο, ο οποίος υπερβαίνει το προηγούμενο φορολογικό έτος. Η αναδρομική εφαρμογή των διατάξεων προϋποθέτει προσκόμιση δικαιολογητικών για όλα τα έτη και ενδέχεται να χρειαστεί η υποβολή αρχικών ή τροποποιητικών φορολογικών δηλώσεων προηγουμένων ετών, κατά τα προβλεπόμενα στην ΠΟΛ 1177/2014.

Συμπεράσματα

Ομολογουμένως, η νομοθεσία που διέπει τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας έχει ερμηνευτεί σε σημαντικό βαθμό τα τελευταία έτη. Πλέον, ορίζονται με σαφήνεια τα δικαιολογητικά που πρέπει να προσκομιστούν σε κάθε περίπτωση και οι προθεσμίες κατάθεσής τους. Παρόλα αυτά, υπάρχουν αρκετές «παγίδες» που οδηγούν σε απορριπτικές αποφάσεις, ζητώντας από τους φορολογούμενους να δηλώσουν στην Ελλάδα το παγκόσμιο εισόδημα τους, υποκείμενοι στους ισχύοντες υψηλούς φορολογικούς συντελεστές.

Όπως σημειώθηκε, η αλήθεια είναι ότι η αλλαγή φορολογικής κατοικίας δεν είναι μία τόσο απλή διαδικασία. Πέραν της συγκέντρωσης των κατάλληλων δικαιολογητικών, απαιτείται ο προ-δραστικός έλεγχός τους από εξειδικευμένους φοροτεχνικούς ώστε να εκτιμηθεί το ποσοστό επιτυχίας της αίτησης καθώς και η εκτίμηση της φορολογικής επιβάρυνσης, εφόσον ο φορολογούμενος υποχρεωθεί σε δήλωση παγκόσμιου εισοδήματος.

Ας μην ξεχνάμε ότι η ανατροπή μίας αρνητικής απόφασης ενώπιον της Δ.Ο.Υ. ή του ΣτΕ αποτελεί μία χρονοβόρα και κοστοβόρα διαδικασία, με αμφίβολο αποτέλεσμα. Συνεπώς, η λήψη των κατάλληλων συμβουλών πριν την αίτηση μπορεί να διαφυλάξει τόσο την περιουσία του φορολογούμενου όσο και την ψυχική του ηρεμία.

Heading
Ελληνικός Φορολογικός Οδηγός

Δείτε όλο τον Οδηγό