

# Ευνοϊκές εξελίξεις στη μεταφορά φορολογικής κατοικίας (Κάτοικοι Εξωτερικού)

του Γιώργου Δαλιάνη με τη συνεργασία του Γιάννη Αρτσίτα και της Νίκης Χατζοπούλου\*

*Έχουμε πολλές φορές στο παρελθόν θίξει το θέμα της φορολογικής κατοικίας. Ειδικά τα τελευταία χρόνια, λόγω της κινητικότητας των εργαζομένων, η φορολογική κατοικία είναι ένα τα πιο σοβαρά ζητήματα που θα πρέπει να γνωρίζει κάθε φορολογούμενος (κάτοικος εξωτερικού ή μη), καθώς τυχόν λάθος χειρισμοί στο θέμα αυτό μπορεί να οδηγήσουν σε υπέρμετρη φορολόγηση ένα φυσικό πρόσωπο.*

Εισαγωγικά, θα πρέπει να επισημάνουμε ότι οι εξελίξεις στο θέμα της φορολογικής κατοικίας είναι συνεχείς. Και αυτό λογικό, καθώς πράγματι λόγω των τεχνολογικών εξελίξεων μπορούν πλέον πολλοί εργαζόμενοι αλλά και επιχειρηματίες να έχουν σε άλλη χώρα την εργασία τους και σε άλλη χώρα την μόνιμη κατοικία και το λεγόμενο «κέντρο ζωτικών συμφερόντων». Ποια όμως είναι τα κριτήρια για το πού θα φορολογηθούν εν τέλει;

Σε προηγούμενα άρθρα μας αναφερθήκαμε αναλυτικά στην διαδικασία και τα απαιτούμενα δικαιολογητικά για την μεταβολή φορολογικής κατοικίας στο εξωτερικό, καθώς και την φορολόγηση των κατοίκων εξωτερικού. Στο παρόν άρθρο θα αναφερθούμε στις περιπτώσεις απόρριψης της αίτησης μεταφοράς φορολογικής κατοικίας και πώς αυτές αντιμετωπίζονται από τα δικαστήρια.

Σύμφωνα με το άρθρο 4 του ν. 4172/2013, ένα φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, εφόσον:

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 και οικονομικούς δεσμούς του ή

β) είναι προξενικός, διπλωματικός ή δημόσιος λειτουργός παρόμοιου καθεστώτος ή δημόσιος υπάλληλος που έχει την ελληνική ιθαγένεια και υπηρετεί στην αλλοδαπή.

Επιπλέον, ένα φυσικό πρόσωπο που βρίσκεται στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, αθροιστικά, στη διάρκεια οποιασδήποτε δωδεκάμηνης περιόδου, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα. Αυτό 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.

Μέχρι πρόσφατα, οι πιο συνηθισμένες περιπτώσεις απόρριψης η αίτηση μεταφοράς ήταν οι ακόλουθες:

1. Στην περίπτωση που υπάρχει ενεργή ατομική επιχείρηση στην Ελλάδα.
2. Στην περίπτωση που κάποιος είναι ομόρρυθμος εταίρος σε ΟΕ ή ΕΕ.
3. Στην περίπτωση ύπαρξης σχέσης διευθύνοντος συμβούλου σε ΑΕ
4. Στην περίπτωση ύπαρξης σχέσης διαχειριστή ή μονοπρόσωπου εταίρου σε ΕΠΕ ή ΙΚΕ.

Και πράγματι, πολύ συχνά εξακολουθούν οι κατά τόπον ΔΟΥ να απορρίπτουν αιτήματα για τη μεταφορά φορολογικής κατοικίας, αποκλειστικά και μόνο επειδή π.χ. κάποιος είναι διαχειριστής σε ΙΚΕ και χωρίς να εξετάζουν το σύνολο των δικαιολογητικών που ο φορολογούμενος προσκομίζει, αν και η σχετική διάταξη

υπαγορεύει να εξετάζεται η μόνιμη ή κύρια κατοικία ή συνήθης διαμονή ή το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων, ήτοι οι προσωπικοί και οικονομικοί δεσμοί.

Σε περίπτωση που μία ΔΟΥ απορρίπτει το αίτημα μεταφοράς φορολογικής κατοικίας μονόδρομος πλέον για τον φορολογούμενο είναι η δικαστική οδός, καθώς η Δ.Ε.Δ. (Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) δεν είναι αρμόδια να κρίνει επί ζητημάτων φορολογικής κατοικίας. Επομένως, ο φορολογούμενος θα πρέπει να ασκήσει αίτηση ακύρωσης ενώπιον του κατά τόπον αρμόδιου (Τριμελούς) Διοικητικού Πρωτοδικείου.

Θα πρέπει να επισημάνουμε ότι ήδη έχει εκδοθεί σωρεία αποφάσεων που δικαιώνει φορολογούμενους των οποίων η αίτηση μεταφοράς φορολογικής κατοικίας απερρίφθη άνευ ετέρου και με μόνη αιτιολογία την ιδιότητα του νομίμου εκπροσώπου εταιρείας στην Ελλάδα, δραστηριότητα που είναι αυτονόητο ότι πλέον κανείς μπορεί να ασκήσει από οποιοδήποτε σημείο του πλανήτη. Κατωτέρω, σημειώνουμε μερικές μόνο από τις δικαστικές αποφάσεις που έχουν εκδοθεί:

**ΣτΕ 2256/2022**: Το Δικαστήριο εν προκειμένω έκρινε ότι από το σύνολο των προσκομισθέντων από την αιτούσα στοιχείων συνάγεται η πρόθεσή της να οργανώσει τη ζωή της στις Η.Π.Α. κατά μόνιμο τρόπο, έχοντας, πάντως, ήδη κατά το φορολογικό έτος 2017 καταστήσει τις Η.Π.Α. το κέντρο των εν γένει βιοτικών σχέσεων και ζωτικών συμφερόντων της. Το γεγονός αυτό δεν αναιρείται ούτε από ότι η αιτούσα διατηρούσε την ιδιότητα του διαχειριστή εταιρείας, ούτε από το ότι αυτή διατηρούσε ακίνητη περιουσία στην Ελλάδα, ενόψει του ότι και τα δύο αυτά γεγονότα δημιουργούν μεν δεσμούς με την Ελλάδα, οι οποίοι, όμως, δεν συναρτώνται αναγκαίως με φυσική παρουσία της αιτούσας στην Ελλάδα.

**ΣτΕ 2355/2022**: Στην υπόθεση αυτή κρίθηκε ότι η εκ μέρους της αιτούσας προσκόμιση άδειας παραμονής, σε συνδυασμό με τα λοιπά έγγραφα, που αυτή προσκόμισε τα οποία φορούν τον σύζυγό της, αποδεικνύουν τον μακροπρόθεσμο χαρακτήρα της διαμονής της

στο εξωτερικό. Το συμπέρασμα αυτό δεν αναιρείται, άλλωστε, εκ μόνου του λόγου ότι η αιτούσα δεν προσκόμισε στοιχεία για την απασχόλησή της στην αλλοδαπή, καθώς και την εκ μέρους της τήρηση τραπεζικού λογαριασμού σε αυτήν, καθόσον η σχετική παράλειψή της ήταν δικαιολογημένη, εφόσον αυτή δεν ανέπτυξε (και ούτε είχε, άλλωστε, υποχρέωση να αναπτύξει) καμία επαγγελματική δραστηριότητα στο Κατάρ ενόψει και του ότι, όπως διαλαμβάνεται στο προσκομισθέν από την ίδια από 2-6-2020 έγγραφο του Υπουργείου Εσωτερικών του Κράτους του ... (Γενική Διεύθυνση Διαβατηρίων), η αιτούσα υποστηρίζεται οικονομικά από το σύζυγό της.

**ΣτΕ 2592/2021**: Στην συγκεκριμένη υπόθεση η φορολογική αρχή απέρριψε το αίτημα του αιτούντος περί μεταβολής της φορολογικής του κατοικίας για το φορολογικό έτος 2017, με την αιτιολογία ότι τα ζωτικά οικονομικά συμφέροντα αυτού βρίσκονται στην Ελλάδα, καθώς και η απορρέουσα εξ αυτών προσωπική του παρουσία, ενόψει του ότι αυτός ήταν κατά το ένδικο φορολογικό έτος μοναδικός εταίρος σε δύο μονοπρόσωπες Ε.Π.Ε. και Ι.Κ.Ε.. Η φορολογική διοίκηση στήριξε την κρίση της αυτή αποκλειστικά και μόνο στο γεγονός της συμμετοχής του αιτούντος στο κεφάλαιο των ως άνω δύο εταιριών, γεγονός το οποίο θεώρησε ότι τον καθιστά εκ του νόμου φορολογικό κάτοικο Ελλάδος, εκλαμβάνοντας το γεγονός αυτό ως επαρκές για τον εντοπισμό του κέντρου των ζωτικών του συμφερόντων και κατ' επέκταση για τον προσδιορισμό της κύριας και μόνιμης κατοικίας του στην Ελλάδα. Η κρίση, όμως, αυτή, κρίθηκε από το Δικαστήριο ότι πλημμελώς αιτιολογημένη, καθώς στηρίχθηκε μόνο στο μη καθοριστικό και μη επαρκές πραγματικό γεγονός της συμμετοχής του αιτούντος στο κεφάλαιο των δύο εταιριών, ενώ από το σύνολο των προσκομισθέντων από τον αιτούντα στοιχείων συνάγεται η πρόθεσή του να οργανώσει τη ζωή του στην Κύπρο κατά μόνιμο τρόπο, έχοντας ήδη κατά το φορολογικό έτος 2017 καταστήσει την Κύπρο το κέντρο των εν γένει βιοτικών σχέσεων και ζωτικών συμφερόντων του.

**ΣτΕ 2723/2021**: Στην περίπτωση αυτή κρίθηκε ότι από το σύνολο

των στοιχείων συνάγεται η πρόθεση του αιτούντος να οργανώσει τη ζωή του στο Ηνωμένο Βασίλειο κατά μόνιμο τρόπο, έχοντας ήδη κατά το φορολογικό έτος 2017 καταστήσει το Ηνωμένο Βασίλειο το κέντρο των εν γένει βιοτικών σχέσεων και ζωτικών συμφερόντων του. Το γεγονός, εξάλλου, αυτό δεν αναιρείται από το ότι ο αιτών έως την 1-...-2018 διατηρούσε την ιδιότητα του διαχειριστή σε δύο εταιρίες, ενόψει του ότι η ιδιότητα αυτή, δεν συναρτάται με φυσική παρουσία αυτού στην Ελλάδα αφού αυτός, κατά το χρονικό διάστημα από 1-6 έως 30-6-2017, εξακολουθούσε να έχει την ιδιότητά του διαχειριστή των εν λόγω εταιριών, ζούσε και εργαζόταν, στο Ηνωμένο Βασίλειο.

**ΣΤΕ 403/2020:** Εν προκειμένω κρίθηκε ότι από το σύνολο των προσκομισθέντων από τον αιτούντα στοιχείων συνάγεται η σοβαρότητα της πρόθεσής του να οργανώσει τη ζωή του στην Ελβετία κατά μόνιμο τρόπο, έχοντας, πάντως, ήδη κατά το 2018 καταστήσει την Ελβετία το κέντρο των εν γένει βιοτικών σχέσεων και ζωτικών συμφερόντων του. Εξάλλου, ανεξαρτήτως του καθορισμού του χρονικού σημείου στο οποίο ανατρέχει η παραίτησή του από την ιδιότητα του διαχειριστή της προαναφερθείσης ημεδαπής εταιρίας, πάντως, η άσκηση των εκ της ιδιότητας αυτής καθηκόντων δεν απαιτεί κατ' ανάγκη την αυτοπρόσωπη παρουσία του διαχειριστή στην έδρα της εταιρίας για μακρά χρονικά διαστήματα – περίπτωση, άλλωστε, που η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ότι συνέτρεχε εν προκειμένω – και, ως εκ τούτου, και υπό την υποστηριζόμενη από τη φορολογική αρχή εκδοχή ότι ο αιτών διατήρησε την ιδιότητα του διαχειριστή της ημεδαπής εταιρίας έως 20-11-2018, μόνη αυτή η ιδιότητα δεν μπορεί να εξομοιωθεί με φυσική παρουσία του αιτούντος στην Ελλάδα για το αντίστοιχο χρονικό διάστημα.

Βλέπουμε, λοιπόν, ότι η νομολογία τάσσεται υπέρ των φορολογούμενων, ειδικά στις περιπτώσεις που η φορολογική αρχή απορρίπτει σωρηδόν αιτήσεις μεταφοράς χωρίς να υπεισέρχεται, όπως θα όφειλε, στην ουσία της εκάστοτε υπόθεσης. Φυσικά, αυτό επιρρίπτει ένα μεγάλο επιπρόσθετο βάρος στον φορολογούμενο, ο οποίος προκειμένου να δικαιωθεί θα πρέπει να αποτανθεί στα

δικαστήρια, με ό,τι αυτό συνεπάγεται από πλευράς χρόνου και δαπανών. Για τους λόγους αυτούς, πιστεύουμε ότι θα πρέπει να δοθούν ειδικότερες οδηγίες (ίσως με την έκδοση εγκυκλίου) προς τις φορολογικές αρχές ως προς τον τρόπο εξέτασης των αιτήσεων μεταβολής φορολογικής κατοικίας.

Δείτε το άρθρο και στο [Capital.gr](https://www.capital.gr)

**\* Ο Γιώργος Δαλιάνης είναι Διευθύνων Σύμβουλος της ARTION AE & Ιδρυτής του Ομίλου ARTION, Οικονομολόγος-Φοροτεχνικός.**

**Ο Γιάννης Αρτσιτάς είναι Senior Accountant – Φορολογία Φυσικών Προσώπων της Artion A.E.**

**Η Νίκη Χατζοπούλου είναι δικηγόρος Παρ'Αρείω Πάγω LL.M. & Διαμεσολαβήτρια, συνεργάτης της ARTION AE.**

Το ανωτέρω κείμενο έχει ενημερωτικό χαρακτήρα και σε καμία περίπτωση δεν υποκαθιστά τις εξειδικευμένες συμβουλευτικές υπηρεσίες. Για περισσότερες πληροφορίες μπορείτε να απευθυνθείτε στην ARTION A.E (Πουρνάρα 9, Μαρούσι /210 6009062 / [www.artion.gr](http://www.artion.gr))