



Διευκρινίζεται η φορολογική κατοικία στην Ελλάδα με αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας

Οι δύο νέες αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣΤΕ) με αρ. 403/20 και 418/20 που δημοσιεύθηκαν στις 5 Φεβρουαρίου 2021 διευκρινίζουν ότι μόνος ο διορισμός διαχειριστή σε μονοπρόσωπη ιδιωτική κεφαλαιουχική εταιρεία (IKE) καθώς και η συμμετοχή στη διοίκηση ανώνυμης εταιρείας (ΑΕ) στην Ελλάδα δεν αρκούν για να θεμελιώσουν φορολογική κατοικία στην Ελλάδα. Κατά συνέπεια δεν μπορεί να αμφισβητηθεί η μεταβολή φορολογικής κατοικίας Έλληνα που μετοίκησε στο εξωτερικό αλλά διατήρησε την ιδιότητα διαχειριστή/μέλους Διοικητικού Συμβουλίου- «ΔΣ» σε εταιρεία στην Ελλάδα εξ αυτής της αιτίας και μόνο. Με τον τρόπο αυτό απορρίπτονται σχετικές αιτιάσεις των φορολογικών αρχών που επανειλημμένα εστίαζαν στο θέμα αυτό προκειμένου να απορρίψουν τη μεταβολή φορολογικής κατοικίας. Ειδικότερα:

1. Η απόφαση ΣΤΕ 403/20 αναλύει αρχικά το δικαίωμα φορολόγησης και την έννοια της μόνιμης κατοικίας. Ακολούθως αναφέρει ότι η φορολογική εξουσία ενός κράτους ασκείται σε ένα πρόσωπο εφόσον υπάρχει κάποιο συνδετικό στοιχείο με αυτό. Η κατοικία αποτελεί τέτοιο συνδετικό στοιχείο σύμφωνα και με το πρότυπο της Σύμβασης του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης σχετικά με τη διπλή φορολόγηση (εφεξής: πρότυπο σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α., [OECD Model Tax Convention](#)). Εξάλλου στο κράτος κατοικίας εναπόκειται κατ' αρχήν να φορολογεί συνολικώς τον υποκείμενο στον φόρο. Αν ανακύπτει ανάγκη διευθέτησης διπλής κατοικίας και άρσης σύγκρουσης της φορολογικής εξουσίας των εμπλεκόμενων κρατών χρησιμοποιείται κατ' αρχάς το κριτήριο της μόνιμης κατοικίας (άρθ. 4 πρότυπο σύμβασης ΟΟΣΑ). Αν διαθέτει μόνιμη κατοικία σε δύο κράτη η σύμβαση προβλέπει ότι 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»).

Διαφορετικά αν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις αυτές, ακολουθούν, περαιτέρω ιεραρχούμενα, άλλα κριτήρια.

Η απόφαση αναλύοντας το άρθρ. 4 Ν.4172/2013 αναφέρει ότι υπόκειται σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημά του το φυσικό πρόσωπο που έχει την κατοικία του στην Ελλάδα, έχει, δηλαδή, σε αυτήν μόνιμη και κύρια πραγματική εγκατάσταση, την οποία έχει καταστήσει, σύμφωνα με τη βούλησή του, το κέντρο των εν γένει βιοτικών σχέσεων και ζωτικών συμφερόντων του, το οποίο αποτελεί στοιχείο προσδιοριστικό της έννοιας της κατοικίας. Επομένως το κέντρο των βιοτικών σχέσεων και ζωτικών συμφερόντων ενός φυσικού προσώπου (που δεν είναι αυτοτελές κριτήριο προσδιορισμού της φορολογικής κατοικίας), υφίσταται εκεί όπου το πρόσωπο αυτό αναπτύσσει τους προσωπικούς, οικονομικούς και κοινωνικούς του δεσμούς. Προκειμένου, εξάλλου, να κριθεί εάν ένα φυσικό πρόσωπο έχει, κατά την έννοια του νόμου (άρθρ. 4 του ν. 4172/2013), κατοικία στην Ελλάδα, ή μεταβάλλει την επί μακρόν διατηρούμενη από αυτό κατοικία, η φορολογική αρχή πρέπει να συνεκτιμά όλα τα πρόσφορα στοιχεία, όπως, ιδίως, την ύπαρξη στέγης, τη φυσική παρουσία του ίδιου και των μελών της οικογένειάς του (στην οποία δεν περιλαμβάνονται μόνον ο ή η σύζυγος και τα τέκνα), τον τόπο άσκησης των επαγγελματικών δραστηριοτήτων, τον τόπο των περιουσιακών συμφερόντων, τον τόπο των διοικητικών δεσμών με τις δημόσιες αρχές και φορείς (ασφαλιστικούς, επαγγελματικούς, κοινωνικούς) και τον τόπο ανάπτυξης πολιτικών, πολιτισμικών ή άλλων δραστηριοτήτων

Περαιτέρω 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. Σε περίπτωση μεταβολής της επί μακρόν διατηρούμενης φορολογικής κατοικίας, το βάρος απόδειξης των θεμελιωτικών της αλλαγής αυτής περιστατικών φέρει ο φορολογούμενος αλλά η Διοίκηση έχει ομοίως υποχρέωση παράθεσης ειδικής αιτιολογίας για τη θεμελίωση της κρίσης της κατόπιν συνεκτιμήσεως όλων των πρόσφορων στοιχείων που ο φορολογούμενος προσκομίζει για την απόδειξη της κατοικίας του.

Ο Ν.4172/2013 θέτει κατ' ουσίαν, τεκμήριο φορολογικής κατοικίας στην Ελλάδα για τα φυσικά πρόσωπα που διαμένουν στη χώρα για διάστημα που είναι μεγαλύτερο των 183 ημερών. Το Δικαστήριο ορίζει περαιτέρω ότι για τη συναγωγή του τεκμηρίου αυτού απαιτείται, απόδειξη από τη φορολογική αρχή της πραγματικής διαμονής του προσώπου στην Ελλάδα για το ανωτέρω ελάχιστο χρονικό διάστημα. Συναφώς κρίθηκε ότι η άσκηση των καθηκόντων που απορρέουν από τη διαχείριση ΙΚΕ δεν απαιτεί κατ' ανάγκη την αυτοπρόσωπη παρουσία του διαχειριστή στην έδρα της εταιρίας για μακρά χρονικά διαστήματα –και, ως εκ τούτου, μόνη αυτή η ιδιότητα δεν μπορεί να εξομοιωθεί με φυσική παρουσία του αιτούντος στην Ελλάδα για το αντίστοιχο χρονικό διάστημα.

2. Το ΣτΕ με την υπ' αρ. 418/20 αναφέρεται ομοίως στο θέμα της μεταβολής φορολογικής κατοικίας και κατ' αρχάς αναλύει τις παραπάνω γενικές αρχές και κανόνες που αναφέρθηκαν στην απόφαση με αρ. 403/20 (έννοια μόνιμης κατοικίας, το κέντρο ζωτικών συμφερόντων ως στοιχείο προσδιορισμού της έννοιας της μόνιμης κατοικίας και όχι ως αυτοτελές κριτήριο και περιπτωσιολογία κριτηρίων που πρέπει να συνεκτιμά η φορολογική αρχή όπως, ιδίως, την ύπαρξη στέγης, τη φυσική παρουσία του ίδιου και των μελών της οικογένειάς του (στην οποία δεν περιλαμβάνονται μόνον ο ή η σύζυγος και τα τέκνα αυτού), κλπ..

Ως προς το βάρος της απόδειξης, η απόφαση ομοίως αναφέρει ότι εναπόκειται στη φορολογική αρχή κατ' αρχάς να αποδείξει τους ισχυρισμούς της, ενώ σε περίπτωση μεταβολής της φορολογικής

κατοικίας το βάρος φέρει ο φορολογούμενος, με υποχρέωση της φορολογικής αρχής να αιτιολογεί ειδικά τη θέση της.

Το ΣτΕ καταλήγει ότι σε κάθε περίπτωση, η συμμετοχή του αιτούντος στη διοίκηση ανωνύμων εταιρειών, που εδρεύουν στην Ελλάδα, ανεξαρτήτως του αν συνεπάγεται τη διατήρηση του κέντρου των ζωτικών του συμφερόντων στην ημεδαπή, πάντως, αυτοτελώς λαμβανόμενη, δεν αρκεί για να στηρίξει την απορριπτική κρίση της διοικήσεως. Κρίθηκε δηλαδή ότι η φορολογική αρχή, προσέδωσε στο στοιχείο αυτό (της συμμετοχής στη διοίκηση) πρωταρχική σημασία για τον προσδιορισμό του κέντρου των ζωτικών του συμφερόντων και ανήγαγε το κέντρο ζωτικών συμφερόντων σε αυτοτελές κριτήριο για τον καθορισμό της φορολογικής κατοικίας του φορολογούμενου, κατά τρόπο αντίθετο προς το νόμο ([άρθ.4 παρ. 1](#) Ν.4172/2013), χωρίς παράλληλη, δηλαδή, συνεκτίμηση των λοιπών συγκροτούντων την έννοια αυτή στοιχείων. Το κέντρο όμως ζωτικών συμφερόντων είναι απλά στοιχείο που καθορίζει την έννοια της μόνιμης κατοικίας και όχι αυτοτελές κριτήριο.

3. Με τις ανωτέρω αποφάσεις του ΣτΕ ερμηνεύονται αρμοδίως οι σχετικές διατάξεις και οριοθετείται η δράση της Διοίκησης, που σε πλήθος περιπτώσεων παρουσίαζε τη συμμετοχή στο κεφάλαιο ή/και στη διοίκηση σε ημεδαπή εταιρεία ως πρόσκομμα για τη μεταβολή φορολογικής κατοικίας στο εξωτερικό.



Για περισσότερες πληροφορίες επικοινωνήστε με:

[Μαρία Τρακάδη](#) , Tax Leader, Deloitte Greece

[Γιώργος Βενιέρης](#), Partner KBVL Law Firm, Member of Deloitte Legal Network

[Σωτήρης Μπατσάκης](#) , Manager, Deloitte Greece

Για να μην λαμβάνετε emails σχετικά με αυτό το θέμα, παρακαλώ όπως αποστείλετε ένα απαντητικό email στον αποστολέα με τη λέξη “Unsubscribe” στο πεδίο του θέματος.

Combating COVID-19 with resilience

Access Global and Local Deloitte insights to help your organization manage and mitigate the risk

