



ΣΥΝΗΓΟΡΟΣ ΤΟΥ ΠΟΛΙΤΗ
ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗ ΑΡΧΗ

ΕΙΔΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ

(Ν. 3094/2003 “Συνήγορος του Πολίτη και άλλες διατάξεις”, Άρθρο 3 § 5)

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ
ΖΗΤΗΜΑΤΑ ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΥ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΟΛΗΣ
ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ

Συνήγορος του Πολίτη: Καλλιόπη Σπανού

Βοηθός Συνήγορος του Πολίτη: Μαίρη Κοτρωνιά

*Υπεύθυνοι σύνταξης: Χρυσούλα Ζαχαριάδου, Καλλιόπη Ζούβια, Μαρία Λιαδή
με τη συμβολή των: Πετρούλας Βορριά, Θεοδώρας Βούλγαρη, Ειρήνης Καμένου,
Μάριου Πρωτοπαπά, Καλλιόπης Στουγιάννου, Χριστίνας Φλώρου*

Αθήνα

Ιούλιος 2014

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

A. ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ & ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ

1. Η έννοια της φορολογικής κατοικίας
2. Απόδειξη φορολογικής κατοικίας
3. Προβλήματα που ανέκυψαν κατά την εφαρμογή των διατάξεων

B. ΘΕΜΑΤΑ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΚΑΤΟΙΚΙΑ

- 1 α. Σύζυγος – φορολογούμενος που εργάζεται και διαμένει στην αλλοδαπή
- 1 β. Δημόσιος υπάλληλος γυναίκα, με σύζυγο, εργαζόμενο και εγκατεστημένο στην αλλοδαπή
2. Τεκμήριο περί ύπαρξης φορολογικής κατοικίας στην Ελλάδα σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δικαιολογητικών
3. «Αναδρομική» αλλαγή του τόπου κατοικίας φορολογούμενου

Γ. ΘΕΜΑΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ

1. Εφαρμογή ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης σε φυσικά πρόσωπα με φορολογική κατοικία στο εξωτερικό
2. Πίστωση φόρου αλλοδαπής από χώρες χωρίς Σ.Α.Δ.Φ.
3. Ορισμός αντικλήτου φορολογούμενων, κατοίκων εξωτερικού

ΕΠΙΛΟΓΟΣ

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ - ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Ο Συνήγορος του Πολίτη κατά τα τελευταία έτη έχει γίνει αποδέκτης σημαντικού αριθμού αναφορών πολιτών σχετικά με τη φορολόγηση κατοίκων εξωτερικού. Τα ζητήματα, για τα οποία οι πολίτες απευθύνθηκαν στην Αρχή αφορούν ένα ευρύ θεματικό φάσμα και συνδέονται με τις ευρύτατες και συνεχείς μεταβολές που επήλθαν στο ελληνικό φορολογικό σύστημα κατά τα τελευταία έτη, την παράλειψη πρόβλεψης διαδικασίας αξιόπιστης πληροφόρησης των ενδιαφερομένων και κυρίως την ανελαστικότητα του φορολογικού νομοθέτη να διορθώσει τα προβλήματα που ανέκυψαν κατά την εφαρμογή των διατάξεων.

Στη συνέχεια εκτίθενται πολύ σύντομα οι βασικές αρχές που διέπουν τη φορολόγηση των κατοίκων εξωτερικού, και ειδικότερα το ζήτημα της φορολογικής κατοικίας, όπως αυτές προκύπτουν από το οικείο νομοθετικό πλαίσιο (Α) και παρουσιάζονται τα ειδικότερα ζητήματα που αντιμετώπισε ο Συνήγορος του Πολίτη, από τα οποία αναφαίνονται οι συνέπειες που είχε η διαχείριση των θεμάτων αυτών από τη φορολογική διοίκηση (Β-Γ). Τέλος διατυπώνονται τα συμπεράσματα και οι προτάσεις, που έχει υποβάλει ο Συνήγορος του Πολίτη στο Υπουργείο Οικονομικών, σχετικά με τη φορολόγηση των κατοίκων εξωτερικού.

Α. ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΚΑΙ ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ

Οι διατάξεις που ισχύουν σήμερα για τη φορολόγηση των κατοίκων εξωτερικού, διαμορφώθηκαν κατά πολύ από το ν. 3943/2011¹, με τον οποίο συμπληρώθηκαν και τροποποιήθηκαν επιμέρους διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (στο εξής ΚΦΕ²). Ο έλληνας φορολογικός νομοθέτης για τη φορολόγηση φυσικών προσώπων έχει υιοθετήσει δύο κριτήρια: το κριτήριο της «κατοικίας» του φυσικού προσώπου και το κριτήριο της «πηγής» του εισοδήματος³. Με βάση τα κριτήρια αυτά, το υποκειμενικό πεδίο εφαρμογής του ΚΦΕ, στο πλαίσιο του οποίου θεμελιώνεται η φορολογική εξουσία του ελληνικού κράτους, ορίζεται στο άρθρο 2 παρ. 1 του ΚΦΕ⁴ ως εξής:

- κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο έχει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα (κάτοικος ημεδαπής) υπόκειται σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά του

¹ «Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, στελέχωση των ελεγκτικών υπηρεσιών και άλλες διατάξεις αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών» (ΦΕΚ 66/Α'/31.3.2011). Οι διατάξεις αυτές περιλήφθηκαν σε σχέδιο νόμου, που εντάσσεται στον ευρύτερο σχεδιασμό του Υπουργείου Οικονομικών για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της διεθνούς φοροαποφυγής.

² Ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994) αποτελεί το νομοθέτημα αναφοράς μέχρι 31/12/2013, δεδομένου ότι από 1/1/2014 τέθηκαν σε ισχύ ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) και ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013).

³ Σχετικά με τα εν λόγω κριτήρια Λ.Θεοχαροπούλου, Δημοσία Οικονομική, Θεσσαλονίκη 1975, σ.296-7, Κ.Φινοκαλιώτη, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, Β' έκδοση 1999, σ.201,203, Ν. Μπάρμπα, Φορολογία Εισοδήματος, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2003, σ.170 κ.επ, Κ.Πέρρου, *Η «κατοικία» στη φορολογία εισοδήματος: έννοια, λειτουργίες και ζητήματα απόδειξης*, ΔΦΝ, Α' Μαρτίου 2013, τ. 1509, τόμος 67, σ.323 κ.επ.

⁴ Όπως αντικαταστάθηκε από τις διατάξεις του άρθρου 12 ν. 3943/2011.

- κάθε φυσικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από τον τόπο κατοικίας του ή συνήθους διαμονής του (κάτοικος εξωτερικού) –το οποίο είναι υπόχρεο από τις διατάξεις του ΚΦΕ να υποβάλει φορολογική δήλωση στην Ελλάδα, υπόκειται σε φόρο **μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα.**

1. Η έννοια της φορολογικής κατοικίας

Η έννοια της «φορολογικής κατοικίας»⁵ αποτελεί, επομένως, βασική έννοια του φορολογικού δικαίου, προκειμένου να προσδιορίζεται το Κράτος, το οποίο έχει δικαίωμα φορολόγησης του φυσικού ή νομικού προσώπου ή και της ένωσης προσώπων για το παγκόσμιο εισόδημα. Οι διατάξεις που ισχύουν εκφράζουν την πρόθεση του νομοθέτη αφενός να καθιερώσει συγκεκριμένα και αντικειμενικά κριτήρια για τον χαρακτηρισμό του φορολογούμενου ως κατοίκου ημεδαπής ή αλλοδαπής και αφετέρου να θέσει συγκεκριμένους περιορισμούς αναφορικά με τη μεταφορά της κατοικίας ενός φυσικού προσώπου από την Ελλάδα σε μη συνεργάσιμα κράτη ή σε κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς. Απώτερος στόχος των ρυθμίσεων είναι η δικαιότερη φορολογική αντιμετώπιση όλων των υπόχρεων σε φορολόγηση από το ελληνικό Κράτος και η αποτελεσματικότερη διασφάλιση των συμφερόντων του Ελληνικού Δημοσίου⁶.

Πριν από την έναρξη της ισχύος του ν. 3943/2011, η ελληνική φορολογική νομοθεσία δεν περιείχε ειδικό ορισμό της έννοιας «κατοικία». Η έννοια της «κατοικίας» για τους σκοπούς του φορολογικού δικαίου οριζόταν στον Αστικό Κώδικα (άρθρο 51ΑΚ) και *«επομένως η έννοια της κατοικίας κατά τους δύο τομείς δικαίου ταυτιζόταν, ήτοι η κατοικία του αστικού δικαίου αποτελούσε και τη “φορολογική κατοικία”»*⁷. Με τις διατάξεις του ν. 3943/2011, η έννοια της φορολογικής κατοικίας διευρύνθηκε. Ο διατυπωμένος στο νόμο πλέον όρος «φορολογική κατοικία» (tax residence) περιλαμβάνει α) την κατά το αστικό δίκαιο έννοια της κατοικίας αλλά και β) τη συνήθη διαμονή. Παρόλο που στο αστικό δίκαιο οι έννοιες της «κατοικίας» και της «συνήθους διαμονής» είναι διακριτές, στο πεδίο του φορολογικού δικαίου και για τους σκοπούς της φορολογίας εισοδήματος οι δύο καταστάσεις εξομοιώνονται.

Όσον αφορά στην κατά το αστικό δίκαιο έννοια της κατοικίας, σύμφωνα με τον Αστικό Κώδικα, για την απόκτηση κατοικίας απαιτείται να συντρέχουν αφενός το υλικό στοιχείο της πραγματικής εγκατάστασης του προσώπου σε ορισμένο τόπο (corpus) και αφετέρου το βουλευτικό στοιχείο της μόνιμης εγκατάστασης, δηλαδή η βούληση του προσώπου να καταστήσει τον τόπο αυτό ως το κέντρο των βιοτικών του (οικογενειακών, κοινωνικών, επαγγελματικών, επενδυτικών κ.λπ.) σχέσεων (animus)⁸. Τα εν λόγω εννοιολογικά στοιχεία του όρου αποτελούν πραγματικές καταστάσεις. Ακόμα και η υποκειμενική (προσωπική) διάθεση, η πρόθεση μόνιμης

⁵ Αναφορικά με την έννοια και το πεδίο εφαρμογής του όρου «φορολογική κατοικία» - ο οποίος σημειωτέον δεν απαντάται στο κείμενο του προϊσχύοντος ΚΦΕ (ν.2238/1994), αλλά πλέον χρησιμοποιείται ευρύτατα τόσο στο νέο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013) όσο και στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013) – βλ. μεταξύ άλλων σε Αιτιολογική Έκθεση ν. 3943/2011 και Πέρρου Κατερίνα, *Η «κατοικία» στη φορολογία εισοδήματος: έννοια, λειτουργίες και ζητήματα απόδειξης*, ΔΦΝ, Α' Μαρτίου 2013, τ. 1509, τόμος 67, σ.323-331.

⁶ Βλ. Αιτιολογική Έκθεση ν. 3943/2011.

⁷ Δρυλλεράκης, σ.966.

⁸ Μπαλής, Γενικές Αρχές 7^η έκδοση §14, Απόστολος Γεωργιάδης, Γενικές Αρχές σ.127.

εγκατάστασης σε ορισμένο τόπο, συνάγεται από πραγματικά περιστατικά. Σε σχέση με την κατοικία ο Αστικός Κώδικας καθιερώνει δύο αρχές: της αποκλειστικότητας (ΑΚ 51) και της αναγκαιότητας (ΑΚ52).

Όσον αφορά δε στη συνήθη διαμονή, ως τέτοια θεωρείται η διαμονή στην Ελλάδα, η οποία υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες συνολικά μέσα στο ίδιο ημερολογιακό έτος. Φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας είναι τα φυσικά πρόσωπα που, ακόμα και αν δεν κατοικούν, τουλάχιστον έχουν τη συνήθη διαμονή τους στην Ελλάδα.

Ταυτόχρονα με τις παραπάνω περιπτώσεις, προβλέπεται και η έννοια της ‘νόμιμης’ κατοικίας φυσικών προσώπων. Πρόκειται για έλληνες δημόσιους υπαλλήλους, υπαλλήλους διεθνών οργανισμών και τα προστατευόμενα μέλη της οικογένειάς τους, που συνεχίζουν να θεωρούνται ως κάτοικοι ημεδαπής, ακόμα και στις περιπτώσεις που δεν κατοικούν ούτε έχουν συνήθη διαμονή στην Ελλάδα. Εδώ εντάσσονται και οι περιπτώσεις μελών της οικογένειας (γυναίκες- σύζυγοι, παιδιά) κατοίκων εξωτερικού, τα οποία κατοικούν στην Ελλάδα, ‘συμπαράσφρονται’ όμως από τον σύζυγο και θεωρούνται κάτοικοι εξωτερικού⁹.

2. Απόδειξη της φορολογικής κατοικίας

Το φυσικό πρόσωπο που δηλώνει ότι είναι κάτοικος εξωτερικού πρέπει να υποβάλει τα καθοριζόμενα με υπουργική απόφαση δικαιολογητικά στις αρμόδιες φορολογικές αρχές μέσα στην οριζόμενη προθεσμία. Αν τα δικαιολογητικά δεν υποβληθούν ή υποβληθούν εκπρόθεσμα, το φυσικό πρόσωπο θεωρείται ότι έχει την κατοικία του στην Ελλάδα, με συνέπεια να φορολογείται για το παγκόσμιο εισόδημά του.

Επιπροσθέτως, τέθηκαν διάφοροι περιορισμοί στην αλλαγή κατοικίας από κάτοικο Ελλάδας σε κάτοικο εξωτερικού και προσδιορίστηκαν ορισμένα κριτήρια, που πρέπει να εξετάζονται από τις ελληνικές φορολογικές αρχές, όταν ένα φυσικό πρόσωπο προτίθεται να μεταφέρει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του σε άλλο κράτος. Ήδη καθιερώνεται τεκμήριο ύπαρξης κατοικίας ενός φυσικού προσώπου στην Ελλάδα (τεκμήριο εκ του νόμου) από ένα και μόνο αντικειμενικό γεγονός: την παρουσία / παραμονή του στη χώρα για ορισμένο χρονικό διάστημα, που ο νόμος θεωρεί μακρό και συνεπώς ικανό, προκειμένου να αποτελέσει κριτήριο απόδειξης της ύπαρξης κατοικίας¹⁰. Η διαμονή αυτή τεκμαίρεται ως ‘συνήθης’, ωστόσο το θεσπιζόμενο τεκμήριο είναι μαχητό. Συγκεκριμένα, όπως αναφέρεται στην ερμηνευτική εγκύκλιο ΠΟΛ 1142/2012¹¹, ο φορολογούμενος μπορεί να προβεί σε

⁹ Βλ. παρακάτω Β1.

¹⁰ Δρυλλεράκης σ. 967, Κατερίνα Σαββαΐδου, «Οι φορολογικές συνέπειες της μεταφοράς της κατοικίας σε μη συνεργάσιμα κράτη ή κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς: μια ακόμη αμφιλεγόμενη προσπάθεια του Έλληνα φορολογικού νομοθέτη για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής», ΔΦΝ, τεύχος 1517, Ιουλίου 2013, σ.986-7.

¹¹ Στη σχετική αρθρογραφία (Δρυλλεράκης σ. 967-8, Σαββαΐδου σ.987-8) διατυπώνεται η άποψη ότι το βάρος απόδειξης του αντικειμενικού γεγονότος της παραμονής κατά 183 ημέρες ετησίως φέρει καταρχήν η φορολογική αρχή, ενώ ο φορολογούμενος φέρει το βάρος κατάρριψης του τεκμηρίου. Εκφράζεται ωστόσο η εκτίμηση ότι στην πράξη η φορολογική αρχή θα αρκестεί σε έμμεση απόδειξη και επομένως το βάρος θα παραμείνει στο φορολογούμενο.

ανταπόδειξη και να αμφισβητήσει το εν λόγω τεκμήριο, προσκομίζοντας στις φορολογικές αρχές αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η διαμονή του σε άλλο κράτος π.χ. πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας, σε περίπτωση που διαμένει σε κράτος με το οποίο υφίσταται Σύμβαση για τη Αποφυγή της Διπλής Φορολόγησης (αναφέρεται στη συνέχεια ως ΣΑΔΦ).

Σε κάθε περίπτωση, όπως ρητά επισημαίνεται σε έγγραφο της Διεύθυνσης Οικονομικών Σχέσεων (ΔΟΣ) του Υπουργείου Οικονομικών προς το Συνήγορο του Πολίτη με θέμα «Ζητήματα φορολογικής κατοικίας και αλλαγής της φορολογικής κατοικίας», *«την απόφαση για τη φορολογική κατοικία εναπόκειται στη φορολογική αρχή κάθε κράτους να τη λάβει, αφού εκτιμήσει τα πραγματικά περιστατικά κάθε συγκεκριμένης περίπτωσης, με την άσκηση της ελεγκτικής της αρμοδιότητας ... το ζήτημα της κατοικίας του φυσικού προσώπου είναι πραγματικό, κρινόμενο κατά τις συγκεκριμένες περιστάσεις και ως εκ τούτου δεν μπορεί να δοθεί γενική απάντηση, αλλά κάθε περίπτωση θα πρέπει να κρίνεται από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. υπό το φως των πραγματικών περιστατικών της»¹².*

3. Προβλήματα που ανέκυψαν κατά την εφαρμογή των διατάξεων

Οι νέες διατάξεις του **ν. 3943/2011**, που αναμόρφωσαν το νομικό πλαίσιο για τη φορολόγηση των κατοίκων εξωτερικού, παρά το γεγονός ότι επεδίωκαν και ως ένα βαθμό προώθησαν την συστηματοποίηση και τον εξορθολογισμό της φορολογικής νομοθεσίας, καθώς και την εναρμόνισή της με τις γενικές αρχές και πρακτικές του διεθνούς φορολογικού δικαίου, στην πράξη δεν κατέστησαν δυνατή την επίτευξη στοιχειωδώς σταθερού κανονιστικού πλαισίου για την εφαρμογή τους και κατά συνέπεια την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους από τις φορολογικές υπηρεσίες. Αυτό οφείλεται σε μεγάλο βαθμό στη συστηματική ένταξή τους στο υφιστάμενο, πολύπλοκο και διαρκώς μεταβαλλόμενο κανονιστικό πλαίσιο των διατάξεων του ΚΦΕ σε συνδυασμό με τις ευρύτατες και συνεχείς μεταβολές που έλαβαν χώρα στο ελληνικό φορολογικό σύστημα κατά τα τελευταία έτη. Ενδεικτικά αναφέρουμε τα εξής:

Η Υπουργική Απόφαση (ΠΟΛ 1145/31.5.2012)¹³, με την οποία καθορίστηκαν τα δικαιολογητικά, τα οποία υποχρεούνται να υποβάλλουν τα φυσικά πρόσωπα που δηλώνουν ότι κατοικούν στο εξωτερικό και επομένως φορολογούνται μόνο για τα εισοδήματά τους που προκύπτουν στην Ελλάδα, καθώς και η προθεσμία υποβολής των δικαιολογητικών αυτών στις αρμόδιες φορολογικές αρχές, εκδόθηκε δώδεκα και πλέον μήνες μετά τη δημοσίευση και την έναρξη ισχύος του ν. 3943/2011 (31/3/2011). Ακόμα και έτσι όμως, παρόλο που αυτή θα έπρεπε να καθορίζει και *«τον τρόπο κλήσης των φορολογουμένων - που δηλώνουν κάτοικοι εξωτερικού -, τη διαδικασία υποβολής των δικαιολογητικών και κάθε άλλο σχετικό θέμα»¹⁴*, ωστόσο η

¹² Βλ. ΠΟΛ175/24.8.1982, με την οποία κοινοποιήθηκε η υπ' αριθμ. 5109/1982 γνωμοδότηση του ΝΣΚ).

¹³ ΦΕΚ1839/Β'/11.6.2012.

¹⁴ Άρθρο 61 παρ. 8 περίπτωση β' ΚΦΕ. Επισημαίνεται ότι διαδικαστικά ζητήματα που αφορούν την υποβολή και τη διαδικασία εξέτασης αιτημάτων μεταβολής της κατοικίας ή της συνήθους διαμονής φυσικού προσώπου, υπόχρεου σε δήλωση, ρυθμίστηκαν με την προηγούμενη ΠΟΛ 1142/31.5.2012 εγκύκλιο του Υπουργού Οικονομικών με θέμα: «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 12 του Ν.3943/2011 (ΦΕΚ Α'66/31.3.2011), περί κατοικίας και αλλαγής κατοικίας».

εκδοθείσα Υπουργική Απόφαση καθορίζει **αποκλειστικά** τα δικαιολογητικά που υποχρεούνται να υποβάλλουν τα ενδιαφερόμενα φυσικά πρόσωπα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (Δ.Ο.Υ. στην οποία ο υπόχρεος υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος ως κάτοικος αλλοδαπής), ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους οικονομικού έτους 2012 (χρήση 2011)¹⁵.

Στη συνέχεια η παραπάνω Υπουργική Απόφαση υπέστη συνεχείς τροποποιήσεις τόσο σε ό,τι αφορά τα καθορισθέντα δικαιολογητικά που υποχρεούνται να υποβάλλουν τα φυσικά πρόσωπα τα οποία δηλώνουν ότι είναι κάτοικοι εξωτερικού¹⁶ όσο και κυρίως σε ό,τι αφορά την προθεσμία υποβολής των σχετικών δικαιολογητικών για το οικονομικό έτος 2012¹⁷. Με μεταγενέστερες αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών¹⁸ επήλθαν και άλλες αλλαγές στον τρόπο φορολόγησης των κατοίκων εξωτερικού. Για παράδειγμα προβλέφθηκε ότι εξαιρούνται από την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης εισοδήματος στην Ελλάδα όσοι αποκτούν εισόδημα από την Ε' πηγή εισοδήματος (εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις) και μέχρι ποσού 500 ευρώ με βάση τις διατάξεις του άρθρου 42 του ΚΦΕ, καθώς και όσοι αποκτούν εισόδημα από τόκους καταθέσεων που φορολογούνται αυτοτελώς και εφόσον στην περίπτωση αυτή δεν έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν δήλωση φορολογίας.

Τέλος, ο ν. 3943/2011 τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 43 του ν.4141/2013¹⁹ και στη συνέχεια εκδόθηκε η ΠΟΛ1136/10.6.2013 απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών²⁰, σύμφωνα με την οποία τα φυσικά πρόσωπα που δηλώνουν κάτοικοι εξωτερικού και αποκτούν πραγματικό εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα, υποχρεούνται να προσκομίσουν για το οικονομικό έτος 2012 (χρήση 2011) και να υποβάλουν μαζί με τη δήλωση φορολογίας του εισοδήματός τους για το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012) και εφεξής, τα καθοριζόμενα με την απόφαση αυτή δικαιολογητικά. Οι ανωτέρω διατάξεις εφαρμόζονται και για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013), ενώ από 1/1/2014 και για τη χρήση 2014 έχουν τεθεί σε ισχύ οι διατάξεις του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) και του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013), που ρυθμίζουν τα υπό εξέταση ζητήματα και επιπλέον εκδόθηκαν κατ' εξουσιοδότηση διατάξεων των νομοθετημάτων αυτών οι σχετικές κανονιστικές πράξεις.

¹⁵ Επισημάνσεις και κριτική αναφορικά με τις νομοτεχνικές αστοχίες των διατάξεων των παραγράφων 7 και 8 του άρθρου 61 ΚΦΕ, όπως προστέθηκαν με την παράγραφο 5 του άρθρου 12 ν. 3943/2011, κατ' εξουσιοδότηση των οποίων εκδόθηκε η ΠΟΛ 1145/2012 Α.Ο.Υ. βλ. σε Δρυλλεράκη Ιωάννη, «Φορολογική κατοικία φυσικών προσώπων», ΔΦΝ, Α' Ιουλίου 2012, τ.1493, τόμος 66, σ.963-978. Διατυπωθείσα άποψη σχετικά με αντισυνταγματικότητα και μη δυνατότητα εφαρμογής της ΠΟΛ1145/2012 Α.Υ.Ο. σε Οικονομίδη Σ., «Η Α.Υ.Ο. πολ. 1145/31.5.2012 είναι αντισυνταγματική και ανεφάρμοστη, γι' αυτό και πρέπει να ανακληθεί», ΛΟΓΙΣΤΗΣ 2012/954.

¹⁶ ΠΟΛ 1217/17.12.2012 Α.Υ.Ο. -ΦΕΚ 3452/Β'/27.12.2012.

¹⁷ ΠΟΛ 1161/16.7.2012 Α.Υ.Ο. -ΦΕΚ 2202/Β' / 26.7.2012 (παράταση προθεσμίας μέχρι **31/12/2012**), ΠΟΛ 1216/17.12.2012 Α.Υ.Ο. -ΦΕΚ 3452/Β' / 27.12.2012 (παράταση προθεσμίας μέχρι **29/3/2013**) και ΠΟΛ 1062/28.3.2013 Α.Ο.Υ. - ΦΕΚ 884/Β'/11.4.2013(παράταση προθεσμίας μέχρι **28/6/2013**).

¹⁸ ΠΟΛ 1161/2012, ΠΟΛ 1216/2012 και ΠΟΛ 1062/2013.

¹⁹ «Ρυθμίσεις για τα δικαιολογητικά που υποβάλλουν οι κάτοικοι αλλοδαπής» (ΦΕΚ 81/Α'/5.4.2013), με τον οποίο αντικαταστάθηκαν από τότε που ίσχυσαν οι διατάξεις του άρθρου 61 παρ. 7, 8^α και 8^β του ΚΦΕ, όπως τροποποιήθηκαν με την παρ. 5 του άρθρου 12 του ν. 3943/2011. Στην αιτιολογική έκθεση που συνοδεύει τη σχετική προσθήκη-τροπολογία (μεταγενέστερα άρθρο 43 ν.4141/2013) αναφέρεται ότι η θέσπιση των προτεινόμενων διατάξεων αποσκοπεί στην απλούστευση της διαδικασίας προσκόμισης των δικαιολογητικών που απαιτούνται από τους κατοίκους που δηλώνουν ότι φορολογούνται μόνο για το εισόδημα που αποκτούν από πηγές Ελλάδας.

²⁰ ΦΕΚ 1417/Β'/11.6.2013.

B. ΘΕΜΑΤΑ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΚΑΤΟΙΚΙΑ

1.α. Σύζυγος – φορολογούμενος που εργάζεται και διαμένει στην αλλοδαπή

Μία κατηγορία περιπτώσεων είναι αυτή, κατά την οποία ο σύζυγος - φορολογούμενος εργάζεται στο εξωτερικό και τα υπόλοιπα μέλη της οικογένειας (σύζυγος και τέκνα) κατοικούν στην Ελλάδα. Στις περιπτώσεις αυτές, αρμόδιος να κρίνει το πού θα είναι η κατοικία της οικογένειας, με τα κριτήρια του ΑΚ, στα οποία παραπέμπει το Υπουργείο Οικονομικών, είναι ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. της τελευταίας κοινής κατοικίας των συζύγων. Στις υποθέσεις που εξέτασε ο Συνήγορος του Πολίτη, ο αρμόδιος προϊστάμενος θεώρησε και τα λοιπά μέλη της οικογένειας ως κατοίκους εξωτερικού. Με τον τρόπο αυτό δεν αναζήτησε την πραγματική κατοικία της οικογένειας, το *minimum* κοινής συμβίωσης των συζύγων κατά την έννοια του ΑΚ, αλλά έκρινε με μοναδικό κριτήριο την κατοικία του συζύγου, αγνοώντας όλα τα υπόλοιπα στοιχεία, τα οποία αποδεικνύουν ότι η σύζυγος – φορολογούμενη και τα κοινά τέκνα των συζύγων ζουν και αναπτύσσουν τις δραστηριότητές τους στην Ελλάδα (ότι η σύζυγος εργάζεται και είναι ασφαλισμένη στην Ελλάδα, ότι τα παιδιά φοιτούν σε ελληνικό σχολείο κλπ).

1.β. Δημόσιος υπάλληλος γυναίκα, με σύζυγο, εργαζόμενο και εγκατεστημένο στην αλλοδαπή

Η σύζυγος – φορολογούμενη ζούσε στην Ελλάδα και ο σύζυγος στην αλλοδαπή. Σε πρώτη φάση η φορολογική διοίκηση αντιμετώπισε τη σύζυγο ως κάτοικο εξωτερικού, χωρίς να εξετάσει την πραγματική της κατοικία, υπάγοντάς την αυτομάτως, κατά τη συνήθη πρακτική, στην κατοικία του συζύγου. Επειδή όμως, όπως προέκυψε από την έρευνα του Συνηγόρου του Πολίτη, η φορολογούμενη ήταν Δημόσιος Υπάλληλος, αυτή δεν μπορούσε να θεωρηθεί κάτοικος εξωτερικού, δεδομένης της υποχρέωσής της από το ν. 3528/2007 να παρέχει τις υπηρεσίες της στη θέση που έχει διοριστεί. Για το λόγο αυτό, το Υπουργείο Οικονομικών, δέχτηκε να φορολογήσει την φορολογούμενη -δημόσιο υπάλληλο- ως κάτοικο ημεδαπής, τόνισε όμως ότι αυτό θα συμπαρέσυρε και το σύζυγό της, κάτοικο εξωτερικού, ο οποίος θα φορολογούνταν στο εξής ως κάτοικος ημεδαπής.

Σε σχέση με τις παραπάνω περιπτώσεις ο Συνήγορος του Πολίτη έχει επισημάνει στο Υπουργείο Οικονομικών τα ακόλουθα:

Η έννοια της κατοικίας και της συνήθους διαμονής, όπως περιγράφηκε και όπως ορίζεται στον ΑΚ, είναι μία πραγματική κατάσταση. Στην περίπτωση όμως που οι φορολογούμενοι είναι σύζυγοι, και προκειμένου να καθοριστεί η ‘φορολογική κατοικία’ τους, θεωρείται κατά τεκμήριο ότι η κατοικία και των δύο φορολογούμενων είναι κοινή. Το τεκμήριο αυτό δεν προβλέπεται από κάποια ρητή διάταξη νόμου, αλλά θεμελιώνεται στην υποχρέωση κοινής φορολογικής δήλωσης των συζύγων (άρθρο 5 παρ. 1 του ν. 2238/1994) και στο άρθρο 1386 ΑΚ, που ορίζει την υποχρέωση συμβίωσης των συζύγων. Εφόσον, επομένως, οι σύζυγοι έχουν υποχρέωση να έχουν κοινή κατοικία και να υποβάλλουν κοινή φορολογική δήλωση,

θα πρέπει να αναζητηθεί, με βάση ‘όλα τα ασκούντα επιρροή πραγματικά περιστατικά’ (Αρ. Πρωτ. ΔΟΣ Α1053666 ΕΞ2014) ποια είναι η κατοικία αυτή.

Στην πράξη όμως, κατά την φορολόγηση των συζύγων, σπάνια αναζητείται ο τόπος όπου βρίσκεται η οικογενειακή στέγη, δηλαδή η πραγματική κοινή τους κατοικία. Αντίθετα, με έρεισμα το άρθρο 61 παρ. 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, κατά το οποίο ορίζεται ότι *‘Για τους έγγαμους ...υπόχρεος σε επίδοση δήλωσης είναι ο σύζυγος και για τα εισοδήματα της συζύγου του’*, τις περισσότερες φορές λαμβάνεται υπόψη κατευθείαν η κατοικία του συζύγου - φορολογούμενου, ακόμα και αν αυτή προφανώς είναι η επαγγελματική του κατοικία και επομένως είναι βέβαιο ότι δεν συνιστά την κατοικία της οικογένειας κατά την έννοια του Αστικού Κώδικα.

Η παραπάνω διάταξη, που καθιστά τη σύζυγο ως τρίτο πρόσωπο σε σχέση με τη φορολογική υποχρέωση της οικογένειας, κινείται στο πνεύμα του άρθρου 1387 του παλαιού ΑΚ, που ίσχυσε μέχρι το 1983 και κατά το οποίο *‘ο ανήρ είναι η κεφαλή της οικογένειας και αποφασίζει περί παντός ό,τι αφορά τον συζυγικόν βίον...’*. Η διάταξη, όμως, αυτή εισάγει μία αντισυνταγματική ρύθμιση, η οποία επιφέρει μία σειρά από απαράδεκτες συνέπειες στη φορολόγηση των συζύγων (προβολή φορολογικού απορρήτου στη σύζυγο- φορολογούμενη, αδυναμία της συζύγου- φορολογούμενης να λάβει κλειδάριθμο, να εισπράξει την επιστροφή φόρου που της αντιστοιχεί κλπ.). Ιδιαίτερα όμως στο ζήτημα της φορολογικής κατοικίας η επίκληση της διάταξης αυτής προσφέρει νόμιμη βάση στην απαράδεκτη πρακτική, να θεωρείται αυτομάτως ως κατοικία της οικογένειας η κατοικία του συζύγου – φορολογούμενου με τη δημιουργία αμάχητων τεκμηρίων κατοικίας.

Στις περιπτώσεις όπου και οι δύο σύζυγοι είναι κάτοικοι ημεδαπής ο προσδιορισμός της κατοικίας της οικογένειας, έστω και αν παραβιάζει κατά τα παραπάνω συνταγματικές διατάξεις, δεν επιδρά στην ουσία της φορολόγησης. Το ζήτημα της τεκμαρτής κατοικίας λαμβάνει ενδιαφέρουσες διαστάσεις στις περιπτώσεις όπου ο ένας από τις δύο συζύγους εργάζεται στην αλλοδαπή. Το Συνήγορο του Πολίτη απασχόλησαν περιπτώσεις, όπου ένας από τους δύο συζύγους κατοικεί στο εξωτερικό, και στις οποίες η τεκμαρτή κατοικία επιφέρει δυσμενείς επιβαρύνσεις στην περιουσία των φορολογούμενων, κατά παράβαση, ανάμεσα στα άλλα, και της αρχής της περιουσιακής αυτοτέλειας των συζύγων.

Ήδη από το 2002 (αρ. πρωτ. 5396/13.3.2002) ο Συνήγορος του Πολίτη είχε τονίσει ότι, η φορολογική διοίκηση δεν πρέπει να αγνοεί τις σύγχρονες κοινωνικοοικονομικές συνθήκες και τη σύγχρονη μορφή της οικογένειας που καθιστούν πολλές φορές απαραίτητη την χωριστή κατοικία των συζύγων, με εργασία και εγκατάσταση ενός από τους δύο στο εξωτερικό. Ας μην ξεχνάμε ότι, την κατ’ εξαίρεση παρέκκλιση από την υποχρέωση συμβίωσης των συζύγων, και επομένως από τον κανόνα της κοινής κατοικίας τους, έχει ήδη προβλέψει το Οικογενειακό Δίκαιο στο άρθρο 1386 ΑΚ.

Ο Συνήγορος του Πολίτη προτείνει:

- **Να καταργηθεί άμεσα η διάταξη του άρθρου 61 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε, και να καταστεί κάθε φορολογούμενος, έγγαμος ή μη, νομικά υπεύθυνος για την υποβολή και το περιεχόμενο της φορολογικής του δήλωσης**

- Να φορολογείται ο κάθε φορολογούμενος με βάση τους κατάλληλους κανόνες, τους οποίους ορίζει ανάμεσα στα άλλα και το πραγματικό γεγονός της κατοικίας του.
- Να είναι ελεύθεροι οι σύζυγοι να δηλώνουν την κατοικία τους, για τον καθορισμό της οποίας να φέρουν το βάρος της απόδειξης κατά τα ισχύοντα, και στη συνέχεια να φορολογούνται με βάση τις αντίστοιχες διατάξεις, ανεξάρτητα από την υποχρέωσή τους να υποβάλλουν κοινή φορολογική δήλωση
- Το τεκμήριο της κοινής κατοικίας των συζύγων να καταστεί μαχητό, ώστε οι σύζυγοι να μπορούν να αποδείξουν με κάθε πρόσφορο τρόπο την χωριστή κατοικία τους, όταν αυτό συμβαίνει
- Η κοινή κατοικία της οικογένειας να αναζητείται κατά περίπτωση με βάση τη δήλωση των συζύγων και να μην είναι δίχως άλλο αυτή του άντρα-συζύγου

2. Τεκμήριο περί ύπαρξης φορολογικής κατοικίας στην Ελλάδα σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δικαιολογητικών

Το Συνήγορο του Πολίτη, επίσης, απασχόλησαν υποθέσεις, στις οποίες το κεντρικό ζήτημα που τίθεται είναι η εφαρμογή αμάχητου τεκμηρίου περί ύπαρξης φορολογικής κατοικίας στην Ελλάδα και φορολόγησης για το παγκόσμιο εισόδημα σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής από το φορολογούμενο των δικαιολογητικών που καθορίστηκαν με τις οικείες κανονιστικές πράξεις.

Με διατάξεις του άρθρου 12 του ν. 3943/2011 είχαν προβλεφθεί και ορισμένα αμάχητα τεκμήρια περί ύπαρξης της φορολογικής κατοικίας στην Ελλάδα σε δύο περιπτώσεις:

- μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής των προβλεπόμενων δικαιολογητικών από το φυσικό πρόσωπο, που δηλώνει ότι υπόκειται σε φόρο μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα (άρθρο 12 παρ. 5 ν. 3943/2011, με το οποίο προστέθηκαν παράγραφοι 7 και 8 στο άρθρο 61 ΚΦΕ)
- μεταφοράς της κατοικίας του φυσικού προσώπου εκτός Ελλάδας σε μη συνεργάσιμα κράτη ή σε κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς (άρθρο 12 παρ. 6 ν.3943/2011, με το οποίο προστέθηκαν παράγραφοι 5 και 6 στο άρθρο 76 ΚΦΕ).

Συνέπεια της εφαρμογής των προαναφερόμενων τεκμηρίων ήταν και στις δύο αυτές περιπτώσεις η φορολόγηση του φυσικού προσώπου στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημά του.

Σύμφωνα με την οικεία αιτιολογική έκθεση επί του άρθρου 12 του σχεδίου νόμου (μετέπειτα ν.3943/2011), οι προτεινόμενες ρυθμίσεις της παραγράφου 5, με τις οποίες είχε επέλθει μια σημαντική μεταβολή στον ΚΦΕ για τον τρόπο απόδειξης της φορολογικής κατοικίας, έχουν ως στόχο «...να προσδιοριστεί και να αξιολογηθεί σε διαφορετική βάση από αυτήν που ίσχυε μέχρι σήμερα η υπαγωγή του φυσικού προσώπου στη γενική κατηγορία των «κατοίκων εξωτερικού» και να διασταυρωθεί η υπαγωγή τους ή μη στη φορολόγηση για το παγκόσμιο εισόδημά τους εφαρμόζοντας τις γενικές αρχές του διεθνούς φορολογικού δικαίου», ενώ οι ρυθμίσεις της παραγράφου 6 αποσκοπούν στο «να αντιμετωπιστεί αποτελεσματικά ο συστηματικός τρόπος φοροαποφυγής που έχει αναπτυχθεί κατά τα τελευταία κυρίως έτη».

Επισημαίνεται ότι με τις υπό εξέταση διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 5 ν.3943/2011 είχε επέλθει μεταβολή του βάρους απόδειξης μη ύπαρξης κατοικίας ή συνήθους διαμονής στην Ελλάδα²¹. Ενώ μέχρι τότε το βάρος αυτό το έφερε η ελληνική φορολογική διοίκηση, με την έννοια ότι η υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού έπρεπε να αμφισβητηθεί από τη φορολογική αρχή, αν η τελευταία κατείχε στοιχεία που θα της το επέτρεπαν, με τις ρυθμίσεις αυτές το βάρος απόδειξης ανατρεπόταν και το φυσικό πρόσωπο έπρεπε να αποδείξει στις ελληνικές φορολογικές Αρχές μέσω των προβλεπόμενων δικαιολογητικών ότι δεν έχει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα.

Κρίσιμο στοιχείο εν προκειμένω αποτέλεσαν οι συνθήκες εφαρμογής του υπό εξέταση τεκμηρίου, δεδομένου ότι, σε περίπτωση μη προσκόμισης ή εκπρόθεσμης προσκόμισης δικαιολογητικών, οι υπόχρεοι θεωρούνται ότι έχουν την κατοικία τους στην Ελλάδα και υπόκεινται σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά τους. Σχετικά με το ζήτημα αυτό, θα πρέπει να επισημανθούν τα ακόλουθα:

- Με τη σχετική εξουσιοδοτική διάταξη του νόμου προβλέφθηκε ότι με υπουργική απόφαση θα καθορίζεται ο τρόπος κλήσης των φορολογούμενων, η διαδικασία υποβολής των δικαιολογητικών και κάθε άλλο σχετικό θέμα. Ωστόσο, με τις υπουργικές αποφάσεις που εκδόθηκαν στη συνέχεια καθορίζονταν αποκλειστικά τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά που πρέπει να υποβάλλουν οι φορολογούμενοι, καθώς και ο χρόνος υποβολής τους (ταυτόχρονα με την υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος ή μέσα στις ταχθείσες προθεσμίες).

- Οι κανονιστικές ρυθμίσεις και η εγκύκλιος που ρυθμίζουν τα σχετικά θέματα δεν εκδόθηκαν εγκαίρως προκειμένου να επιτρέψουν στους φορολογούμενους να συλλέξουν και να υποβάλουν τα απαιτούμενα δικαιολογητικά μαζί με την υποβαλλόμενη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012, όπως προβλέπει ο νόμος. Το Υπουργείο Οικονομικών, μετά και τις αντιδράσεις που προκλήθηκαν από τις ομογενειακές οργανώσεις²², προσπάθησε να επιλύσει το ζήτημα με αλληπάλληλες υπουργικές αποφάσεις που τροποποιούσαν τις σχετικές προϋποθέσεις και τα απαιτούμενα δικαιολογητικά, παρέχοντας συνεχείς παρατάσεις στην προθεσμία υποβολής τους²³. Τελικά η λύση δόθηκε νομοθετικά με τις διατάξεις του ν.4141/2013 και την έκδοση της ΠΟΛ 1136/2013.

Σύμφωνα με την ασκηθείσα κριτική, δεν είναι νοητό να θεσπίζεται αμάχητο τεκμήριο περί κατοικίας στην Ελλάδα και επομένως φορολόγησης για το παγκόσμιο εισόδημα στην περίπτωση που ο φορολογούμενος υποβάλει απλώς εκπρόθεσμα τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά, ειδικά στην περίπτωση που η εκπρόθεσμη υποβολή δεν οφείλεται σε δική του υπαιτιότητα (πχ σε περίπτωση καθυστερημένης έκδοσης των δικαιολογητικών από την φορολογική αρχή της χώρας, από την οποία προκύπτει το παγκόσμιο εισόδημα του φορολογούμενου, καθώς και η μόνιμη κατοικία του ίδιου και των μελών της οικογένειάς του)²⁴.

²¹ Αιτιολογική έκθεση επί της παρ.5 του άρθρου 12 του σχεδίου νόμου του μεταγενέστερα ν. 3943/2011, Σαββαΐδου σ. 989 κ.επ., Δρυλλεράκης σ.974.

²² Σχετική από 14.12.2012 επιστολή / διάβημα της Γραμματέως του Παγκόσμιου Συμβούλιου Απόδημου Ελληνισμού ΣΑΕ Όλγας Σαραντοπούλου προς τον Υπουργό Οικονομικών για θέματα φορολόγησης ομογενών.

²³ Ανωτέρω αριθμ. 6 υποσημείωση.

²⁴ Σαββαΐδου, σ.991-992, Δρυλλεράκης σ. 974-975.

Επίσης υποστηρίχθηκε ότι η διάταξη του άρθρου 61 παρ. 7 ΚΦΕ ερχόταν σε αντίθεση με την πάγια νομολογία του ΣτΕ περί αντισυνταγματικότητας των αμάχητων τεκμηρίων. Ειδικότερα το ΣτΕ έχει δεχθεί ότι δεν προσβάλλεται το ατομικό δικαίωμα παροχής δικαστικής προστασίας που κατοχυρώνεται στο άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος, μόνο όταν το θεσπιζόμενο τεκμήριο είναι μαχητό και επομένως προβλέπεται η δυνατότητα του φορολογούμενου να προσκομίσει αντίθετη απόδειξη προκειμένου να αποφύγει τις δυσμενείς συνέπειες που συνδέονται με το θεσπισθέν τεκμήριο²⁵.

Οι διατάξεις της προστεθείσας περίπτωσης β' της παρ.8 του άρθρου 61 ΚΦΕ προβλέπουν ότι η υποχρέωση προσκόμισης των δικαιολογητικών της σχετικής κανονιστικής απόφασης καταλαμβάνει και όσους έχουν δηλώσει τόπο κατοικίας ή συνήθους διαμονής στην αλλοδαπή και υπόκεινται κατά την έναρξη ισχύος του ν.3943/2011 σε φόρο μόνο για το εισόδημά τους που προκύπτει στην Ελλάδα. Με βάση την αρχική διατύπωση της διάταξης, υποστηρίχθηκε ότι, εφόσον τα φυσικά πρόσωπα αποδείξουν ότι είναι κάτοικοι εξωτερικού και έχουν τη συνήθη διαμονή τους εκτός Ελλάδος, δε θα υποχρεούνται στο μέλλον να υποβάλλουν κάθε φορά τα σχετικά δικαιολογητικά²⁶. Ωστόσο, με τις διατάξεις της πιο πρόσφατης ΠΟΛ 1136/2013 απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών²⁷, προβλέφθηκε ότι τα φυσικά πρόσωπα που δηλώνουν κάτοικοι εξωτερικού και αποκτούν πραγματικό εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα, υποχρεούνται να προσκομίσουν για το οικονομικό έτος 2012 και να υποβάλουν μαζί με τη δήλωση φορολογίας του εισοδήματός τους για το οικονομικό έτος 2013 και εφεξής, τα καθορισθέντα με την απόφαση αυτή δικαιολογητικά. Παρατηρείται μάλιστα ότι, ενώ οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων για το οικονομικό έτος 2013 υποβάλλονταν κατά κανόνα ηλεκτρονικά, στην εν λόγω ΠΟΛ προβλέφθηκε η υποχρέωση υποβολής/προσκόμισης του σώματος των απαιτούμενων δικαιολογητικών στις Δ.Ο.Υ.

Παρά το ότι, όπως αναδείχθηκε από τα παραπάνω, έχουν επέλθει ευρύτατες μεταβολές στη φορολογική νομοθεσία και στο φορολογικό σύστημα τόσο για τους κατοίκους εξωτερικού όσο και για τους κατοίκους ημεδαπής, εντύπωση προκαλεί το γεγονός ότι **δεν υφίσταται ενημερωμένος, αξιόπιστος και ολοκληρωμένος οδηγός για τη φορολόγηση κατοίκων εξωτερικού από το Υπουργείο Οικονομικών**. Αποτέλεσμα αυτού είναι το έργο της πληροφόρησης των κατοίκων εξωτερικού για τις φορολογικές υποχρεώσεις τους να το αναλαμβάνουν ιδιωτικοί φορείς, ομογενειακές οργανώσεις, blogs φοροτεχνικών-λογιστών κ.λπ. Ο ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΟΔΗΓΟΣ ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ (στην ελληνική και αγγλική γλώσσα) που βρίσκεται αναρτημένος στο δικτυακό τόπο της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων έχει συνταχθεί τον Ιούνιο του 2008 και δεν ισχύει σήμερα, με αποτέλεσμα όχι μόνο να καθίσταται απρόσφορος για την πληροφόρηση των κατοίκων εξωτερικού αναφορικά με τις φορολογικές υποχρεώσεις τους, αλλά επιπλέον να λειτουργεί παραπλανητικά, δεδομένου ότι δεν υπάρχει ένδειξη περί μη ισχύος και/ή μεταβολής των πληροφοριών που περιλαμβάνονται σε αυτόν.

²⁵ Σαββαΐδου σ. 992.

²⁶ Δρυλλεράκης σ.975.

²⁷ Η εν λόγω κανονιστική πράξη εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων του άρθρου 61 παρ. 7 και 8^α ΚΦΕ, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 43 του ν.4141/2013, οι οποίες αντικατέστησαν από τότε που ίσχυσαν τις υπό εξέταση διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 5 του ν.3943/2011).

Ο Συνήγορος του Πολίτη προτείνει:

- Να εκπονηθεί πλήρης, αναλυτικός και επικαιροποιημένος φορολογικός οδηγός για τα φυσικά πρόσωπα, κατοίκους εξωτερικού - τουλάχιστον στην ελληνική και στην αγγλική γλώσσα ή και σε άλλη γλώσσα, διαδεδομένη στην ομογένεια (πχ γερμανική) - που θα περιλαμβάνει τις επελθούσες μεταβολές των τελευταίων ετών. Να αναρτηθεί ο οδηγός στο δικτυακό τόπο της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων, να εμπλουτισθεί με χρήσιμα πληροφοριακά στοιχεία και να επικαιροποιείται διαρκώς με τυχόν μεταγενέστερες μεταβολές, ώστε να διασφαλίζεται η άμεση πρόσβαση κάθε ενδιαφερόμενου σε χρήσιμη και οργανωμένη πληροφορία.
- Να δημιουργηθεί ανάρτηση στο δικτυακό τόπο της Γ.Γ.Π.Σ. αρχείου συχνών ερωτήσεων (F.A.Q.) με τα συνηθέστερα ερωτήματα για θέματα φορολόγησης κατοίκων εξωτερικού, καθώς και ατομικών διοικητικών λύσεων που θα μπορούσαν να παρέχουν χρήσιμη πληροφόρηση τόσο στις περιφερειακές φορολογικές υπηρεσίες όσο και στους άμεσα ενδιαφερόμενους, τους λογιστές, δικηγόρους κ.λπ.
- Να λειτουργεί – τουλάχιστον κατά την περίοδο υποβολής φορολογικών δηλώσεων – γραφείο εξυπηρέτησης κατοίκων εξωτερικού και τηλεφωνικό κέντρο που θα παρέχει εξειδικευμένη πληροφόρηση για φορολογικά θέματα που αφορούν αυτή την κατηγορία φορολογουμένων.

3. «Αναδρομική» αλλαγή του τόπου κατοικίας φορολογούμενου

Σε μία σειρά υποθέσεων που χειρίστηκε ο Συνήγορος του Πολίτη, οι φορολογούμενοι μετοίκησαν στο εξωτερικό και υπέβαλαν τη φορολογική τους δήλωση ως κάτοικοι εξωτερικού, ως όφειλαν δηλαδή, χωρίς όμως να έχουν προβεί σε αλλαγή της κατοικίας τους το Μητρώο της Δ.Ο.Υ., αναγράφοντας ωστόσο κάθε φορά τον τόπο της πραγματικής τους κατοικίας (π.χ. Μ. Βρετανία) και διορίζοντας αντίκλητο. Οι δηλώσεις αυτές γίνονταν ανεπιφύλακτα δεκτές από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. και επομένως εύλογα οι φορολογούμενοι θεωρούσαν ότι έχουν ανταποκριθεί στις φορολογικές τους υποχρεώσεις, έναντι του ελληνικού δημοσίου. Στη συνέχεια ενημερώθηκαν ότι στο Μητρώο της Δ.Ο.Υ. είναι καταχωρημένοι ως κάτοικοι εσωτερικού και, αντί να κληθούν να διορθώσουν το λάθος επιβαρυνόμενοι ενδεχομένως με το προβλεπόμενο πρόστιμο για εκπρόθεσμη καταχώρηση στοιχείων, κλήθηκαν να επανυποβάλουν όλες τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα παρελθόντα έτη, σαν να ήταν κάτοικοι Ελλάδας, δηλώνοντας δηλαδή το παγκόσμιο εισόδημά τους.

Ο Συνήγορος του Πολίτη τόνισε στις περιπτώσεις αυτές ότι η κατοικία του φυσικού προσώπου είναι ένα πραγματικό στοιχείο και για το λόγο αυτό ορθά οι πολίτες, κατά το χρόνο που μπορούσαν να αποδείξουν ότι έμεναν και εργάζονταν στην αλλοδαπή, φορολογούνταν ως κάτοικοι εξωτερικού. Η Αρχή επεσήμανε επιπλέον τη συνυπαιτιότητα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. για την έλλειψη επαρκούς

ενημέρωσης των πολιτών και την έλλειψη συντονισμού στα Τμήματα της ίδιας υπηρεσίας, εφόσον οι πολίτες ανέγραφαν ως διεύθυνση στην φορολογική τους δήλωση την κατοικία τους στο εξωτερικό.

Το Υπουργείο Οικονομικών, μέσω της Διεύθυνση Οικονομικών Σχέσεων (ΔΟΣ Α1053666 ΕΞ 2014), είχε τονίσει ότι αναδρομική αλλαγή της φορολογικής κατοικίας του φυσικού προσώπου δεν νοείται, καθώς η αλλαγή της κατοικίας διέπεται από την ειδική διάταξη του άρθρου 76 του ν. 2238/1994, η οποία δεν καταλαμβάνει αναδρομικές πέραν του οικείου έτους περιπτώσεις. Είναι βέβαια απολύτως προφανές ότι στις περιπτώσεις αυτές δεν πρόκειται για **αναδρομική αλλαγή** της κατοικίας ενός προσώπου αλλά για **διόρθωση λανθασμένων στοιχείων** ενός αρχείου, η οποία βασίζεται σε πραγματικές αποδείξεις που θα κληθεί να προσκομίσει ο φορολογούμενος.

Πρόσφατα το Υπουργείο Οικονομικών, υιοθετώντας την ανωτέρω προσέγγιση του Συνηγόρου του Πολίτη, εξέδωσε εγκύκλιο των Διευθύνσεων Φορολογίας Εισοδήματος και Επιχειρησιακού Σχεδιασμού (ΠΟΛ 1177/14.7.2014), με την οποία παρέχονται οδηγίες σχετικά με τα θέματα μεταβολής της κατοικίας ή διαμονής στο πλαίσιο εφαρμογής των διατάξεων του ν. 2238/1994 και του ν.4174/2013. Χρήζει ωστόσο επισημάνσης ότι η εγκύκλιος αυτή εκδόθηκε στις 14/7/2014 (ημερομηνία ανάρτησης:15/7/2014), τελευταία ημερομηνία της παράτασης που δόθηκε στην προθεσμία υποβολής δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, καθώς και ότι αποτελεί έγγραφο που απευθύνεται προς τις υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών, παρέχοντας οδηγίες.

Με την παραπάνω εγκύκλιο δίνεται πλέον η δυνατότητα στους φορολογούμενους που είχαν εγκατασταθεί μόνιμα ή οριστικά στην αλλοδαπή, αλλά υπέβαλαν δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος, να υποβάλουν τροποποιητικές δηλώσεις για τα έτη που αποδεικνύουν ότι είναι κάτοικοι εξωτερικού, χωρίς να είναι υποχρεωμένοι να υποβάλουν δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος με το παγκόσμιο εισόδημά τους. Κατά την εκκαθάριση των τροποποιητικών τους δηλώσεων, βέβαια, θα εφαρμοστούν οι διατάξεις για τη φορολόγηση των κατοίκων εξωτερικού, δεν θα ισχύσουν δηλαδή φοροαπαλλαγές και ποσά αφορολόγητου, όπως αυτά ίσχυαν για τους κατοίκους ημεδαπής. Ο Συνήγορος του Πολίτη ελπίζει στην συνεπή και ομοιόμορφη εφαρμογή της παραπάνω εγκυκλίου.

Ο Συνήγορος του Πολίτη προτείνει:

- **Να αναλάβει πρωτοβουλία η φορολογική αρχή, ώστε να αποσταλεί ατομική κλήση σε όλα τα φυσικά πρόσωπα, που έχουν καταχωρηθεί στο μητρώο των Δ.Ο.Υ. ως κάτοικοι εξωτερικού, προκειμένου να επικαιροποιήσουν τα αποδεικτικά στοιχεία που πιστοποιούν τη φορολογική κατοικία τους. Η ατομική κλήση θα μπορούσε να αποσταλεί μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και σε περιπτώσεις που τούτο δεν καθίσταται δυνατό ή ευχερές, στη ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας του κατοίκου εξωτερικού ή του αντικλήτου του.**
- **Να χρησιμοποιηθεί το δίκτυο των προξενικών αρχών, των ομογενειακών οργανώσεων, του ομογενειακού τύπου κ.λπ. ώστε να ενημερωθούν άμεσα οι ενδιαφερόμενοι, κάτοικοι εξωτερικού, που δεν έχουν δηλώσει την αλλαγή της κατοικίας τους, να προβούν στις απαραίτητες διαδικασίες.**

Γ. ΘΕΜΑΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ

1. Εφαρμογή αντικειμενικής δαπάνης σε φυσικά πρόσωπα με φορολογική κατοικία στο εξωτερικό

Ο Συνήγορος του Πολίτη κατά το έτος 2011 έγινε αποδέκτης μεγάλου αριθμού αναφορών που υποβλήθηκαν από φυσικά πρόσωπα με κατοικία στην αλλοδαπή, τα οποία διαμαρτύρονταν για το ποσό του φόρου που προέκυψε κατά την εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (χρήση 2010).

Στις περισσότερες περιπτώσεις, οι φορολογούμενοι-κάτοικοι εξωτερικού δε διέθεταν πραγματικό εισόδημα από την Ελλάδα και επί σειρά ετών υπέβαλλαν μέσω των αντικλήτων τους μηδενική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, από την οποία δεν προέκυπτε φόρος. Ωστόσο, για το οικονομικό έτος 2011 φορολογήθηκαν με βάση τεκμαρτό εισόδημα (συνήθως την ελάχιστη ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης) και κλήθηκαν να καταβάλουν τον αναλογούντα φόρο και επιπλέον προκαταβολή φόρου για το επόμενο έτος. Διαπιστώνεται εν προκειμένω το παράδοξο η ελληνική φορολογική αρχή να επιβάλλει φόρο - λόγω της εφαρμογής τεκμηρίου δαπάνης διαβίωσης - σε φυσικά πρόσωπα που έχουν καταχωρηθεί στο Μητρώο ως κάτοικοι εξωτερικού και κατά συνέπεια δε διαβιούν στην Ελλάδα.

Τούτο συνέβη, διότι με το ν. 3842/2010 επήλθαν σημαντικές μεταβολές στη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων. Ειδικότερα, τροποποιήθηκαν οι οικείες διατάξεις του ΚΦΕ και προβλέφθηκε ο προσδιορισμός του εισοδήματος με βάση τεκμήρια δαπανών από την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων, καθώς και από τις αντικειμενικές ετήσιες δαπάνες διαβίωσης του φορολογούμενου, της συζύγου του και των προσώπων που προστατεύονται από αυτούς (άρθρα 16 και 17 ΚΦΕ).

Ο Συνήγορος του Πολίτη με αφορμή τις υποβληθείσες αναφορές των πολιτών-κατοίκων εξωτερικού και διαπιστώνοντας έλλειμμα πληροφόρησης των ενδιαφερομένων σχετικά με το δικαίωμα αμφισβήτησης των φορολογικών τεκμηρίων διαβίωσης, **συνέταξε πόρισμα** (ΑΠ 28124/2011/17.10.2011). Στο πόρισμα αυτό γίνεται αναφορά στην κατηγορία των κατοίκων εξωτερικού, για τους οποίους-λόγω ειδικών συνθηκών- προκύπτει αυξημένη υποχρέωση πληροφόρησης, σχετικά με τη δυνατότητα αμφισβήτησης των τεκμηρίων, δεδομένου ότι δεν τυγχάνουν της δυνατότητας ομοίου επιπέδου ενημέρωσης με αυτήν των λοιπών φορολογούμενων που διαμένουν μόνιμα στη χώρα. Επίσης, επισημάνθηκε ότι οι κάτοικοι εξωτερικού θα μπορούσαν να επικαλεστούν και τις συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας που διαθέτουν υπερνομοθετική ισχύ.

Με διατάξεις του άρθρου 21 του ν.3943/2011, προστέθηκε νέα περίπτωση η' στο άρθρο 18 ΚΦΕ και προβλέφθηκε ότι η ετήσια αντικειμενική δαπάνη και η δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων δεν εφαρμόζονται για φυσικά πρόσωπα που έχουν την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή τους στην αλλοδαπή, εφόσον δεν αποκτούν εισόδημα στην Ελλάδα. Όμως οι διατάξεις αυτές ίσχυσαν από 1.1.2011 και μετά, δηλαδή για το οικονομικό έτος 2012 και εξής, χωρίς να επιλύουν τα προβλήματα που ανέκυψαν το προηγούμενο οικονομικό έτος από την εφαρμογή τεκμηρίων σε κατοίκους εξωτερικού. Επιπλέον, με τις διατάξεις αυτές δεν εξαλείφθηκε το

πρόβλημα της εφαρμογής ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης στις περιπτώσεις φορολογούμενων-κατοίκων εξωτερικού που αποκτούν πραγματικό εισόδημα στην Ελλάδα, χαμηλού συνήθως ύψους, που προέρχεται από γεωργικές επιχειρήσεις ή από τόκους καταθέσεων που φορολογούνται αυτοτελώς²⁸.

Για την αντιμετώπιση όλων αυτών των προβλημάτων, με πρόσφατες διατάξεις του ν. 4261/2014 (άρθρο 184 παρ. 2), τροποποιήθηκε περαιτέρω η περίπτωση η' του άρθρου 18 ΚΦΕ και προβλέφθηκε, για τη χρήση 2013, να μην εφαρμοστούν στα φυσικά πρόσωπα που έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην αλλοδαπή οι διατάξεις του άρθρου 16 ΚΦΕ για τις αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες, καθότι έγινε πλέον πλήρως αποδεκτό ότι «η εφαρμογή των διατάξεων των τεκμηρίων αφορά τα φυσικά πρόσωπα με φορολογική κατοικία στην Ελλάδα και δεν μπορεί να επεκτείνεται στα φυσικά πρόσωπα που αποκτούν εισοδήματα πηγής Ελλάδας», όπως αναφέρεται στην οικεία αιτιολογική έκθεση.

Επιπροσθέτως, από την εφαρμογή των διατάξεων του ΚΦΕ περί τεκμαρτού εισοδήματος, προέκυψαν ασάφειες και ερμηνευτικές δυσχέρειες σχετικά με τον καθορισμό της υποχρέωσης υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος από φυσικό πρόσωπο με φορολογική κατοικία στο εξωτερικό. Ειδικότερα, με το ν. 3943/2011, επήλθαν μεταβολές στον ΚΦΕ (άρθρο 61 παρ. 1) σχετικά με τον καθορισμό του υπόχρεου για υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και προβλέφθηκε ότι σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος υποχρεούνται και το φυσικό πρόσωπο που υπόκειται σε φόρο μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα, σύμφωνα με το άρθρο 2 του ΚΦΕ.

Ζήτημα ανέκυψε αναφορικά με την υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος από φυσικά πρόσωπα που δηλώνουν κάτοικοι εξωτερικού, τα οποία δεν αποκτούν μεν πραγματικό εισόδημα στην Ελλάδα, ωστόσο υπάγονται στις διατάξεις του ΚΦΕ περί αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών (άρθρα 16 και 17 ΚΦΕ). Το θέμα αυτό επιλύθηκε νομοθετικά με διατάξεις του ν. 4110/2013 (άρθρο 8. παρ. 1), και πλέον για τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται από το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012) και εξής, υπόχρεοι για υποβολή δήλωσης είναι και όσοι δηλώνουν κάτοικοι εξωτερικού για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα ή υπάγονται στις διατάξεις των άρθρων 16 και 17 του ΚΦΕ (αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες και δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων), ανεξάρτητα αν εμπίπτουν στην απαλλαγή της περίπτωσης η' του άρθρου 18 του ΚΦΕ.

Ο Συνήγορος του Πολίτη έχει προτείνει:

- να ενημερωθούν οι ενδιαφερόμενοι για την φύση των τεκμηρίων ως μαχητών, ώστε να τους δοθεί η δυνατότητα να τα αμφισβητήσουν και να επιτύχουν φορολόγηση με βάση το πραγματικό τους εισόδημα.
- να ενημερώνονται οι ενδιαφερόμενοι για τη δυνατότητα που έχουν να επικαλούνται τις ισχύουσες Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.) που διαθέτουν υπερνομοθετική ισχύ.

²⁸ Σχετική ρύθμιση που περιλήφθηκε στις κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 61 ΚΦΕ εκδοθείσες ΠΟΛ 1161/2012, ΠΟΛ 1216/2012 και ΠΟΛ 1062/2013 επέτεινε περαιτέρω την πολυπλοκότητα και τη δυσχέρεια συστηματικής ερμηνείας των διατάξεων του ΚΦΕ.

2. Πίστωση φόρου αλλοδαπής από χώρες χωρίς Σ.Α.Δ.Φ.

Ο Συνήγορος του Πολίτη χειρίστηκε πρόσφατα αναφορές πολιτών- φορολογικών κατοίκων Ελλάδας, που υπόκεινται σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά τους και οι οποίοι αποκτούν εισόδημα στην αλλοδαπή από χώρες, με τις οποίες δεν έχει υπογραφεί ή δεν έχει τεθεί σε ισχύ Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (Σ.Α.Δ.Φ.). Πρόκειται κυρίως για ομογενείς (φορολογικούς κατοίκους Ελλάδας) οι οποίοι λαμβάνουν σύνταξη από την Αυστραλία, χώρα με την οποία η Ελλάδα δεν έχει θέσει σε ισχύ Σ.Α.Δ.Φ. Οι αναφερόμενοι διαμαρτύρονται για τη διπλή φορολόγησή τους και τη μη δυνατότητα έκπτωσης του φόρου που καταβλήθηκε στο κράτος της αλλοδαπής από το συνολικό ποσό του φόρου που καλούνται να καταβάλουν για το παγκόσμιο εισόδημά τους.

Και στην περίπτωση αυτή, κρίσιμες είναι οι κανονιστικές μεταβολές που επήλθαν με το ν. 3943/2011. Συγκεκριμένα, με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 3 του νόμου αυτού - που ίσχυσαν από το οικονομικό έτος 2012 (χρήση 2011) - τροποποιήθηκαν διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 8 του ΚΦΕ (ν.2238/1994) και προβλέφθηκε ότι από το συνολικό ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τις φορολογικές κλίμακες της παρ.1 του άρθρου αυτού εκπίπτει: « ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε σε κράτος με το οποίο η Ελλάδα έχει θέσει σε ισχύ Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας του Εισοδήματος και του Κεφαλαίου (Σ.Α.Δ.Φ.) για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτό και μέχρι του ποσού του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα, εφόσον ο φόρος που καταβλήθηκε στο άλλο κράτος ορίζεται στις διατάξεις της Σ.Α.Δ.Φ.». Η θέσπιση της διάταξης αυτής αποσκοπούσε στην κατάργηση ρύθμισης με την οποία το Ελληνικό Δημόσιο πίστωνε φόρους χωρών, με τις οποίες δεν είχαν τεθεί σε ισχύ Σ.Α.Δ.Φ. με αποτέλεσμα απώλεια εσόδων στον κρατικό προϋπολογισμό.

Δεδομένου ότι η Ελλάδα δεν έχει συνάψει και δεν έχει θέσει σε εφαρμογή Σ.Α.Δ.Φ. με μεγάλο αριθμό κρατών (μεταξύ των οποίων και κράτη όπως η Αυστραλία ή η Ιαπωνία, όπως επισημαίνεται) και ενόψει της δυσμενούς φορολογικής μεταχείρισης που συνεπάγεται η ρύθμιση για φυσικά πρόσωπα-κατοίκους Ελλάδας που πραγματοποιούν εισοδήματα από κράτη με τα οποία η Ελλάδα δεν έχει συνάψει Σ.Α.Δ.Φ., στην Έκθεση της Επιστημονικής Υπηρεσίας της Βουλής επί του σχετικού νομοσχεδίου επισημαίνεται το ζήτημα αυτό και προτείνεται πιθανός περιορισμός του πεδίου εφαρμογής της προτεινόμενης ρύθμισης σε φόρους που καταβάλλονται σε κράτη τα οποία χαρακτηρίζονται ως συνεργάσιμα κατά το άρθρο 51^Α του ΚΦΕ.

Προς την κατεύθυνση αυτή και για την αντιμετώπιση του προβλήματος διπλής φορολόγησης που ανέκυψε στις περιπτώσεις αυτές, πρόσφατα με το άρθρο 18 παρ. 1 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ 287/Α'/31.12.2013) επήλθε νομοθετική μεταβολή στις οικείες διατάξεις του ΚΦΕ, οι οποίες ισχύουν για εισοδήματα που αποκτώνται τα οικονομικά έτη 2013 και 2014 (χρήσεις 2012 και 2013). Προβλέφθηκε λοιπόν ότι, από το συνολικό ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τις φορολογικές κλίμακες, αφαιρείται ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε σε κράτος με το οποίο η Ελλάδα δεν έχει θέσει σε ισχύ Σ.Α.Δ.Φ. για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτό και μέχρι του ποσού του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα, με εξαίρεση τα κράτη που θεωρούνται μη συνεργάσιμα ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς.

Με τις διατάξεις του νέου ΚΦΕ (ν.4172/2013) το υπό εξέταση ζήτημα έχει «οριστικά επιλυθεί», όπως αναφέρεται και στην αιτιολογική έκθεση επί του σχεδίου νόμου «Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων και άλλες διατάξεις» (ν.4223/2013). Μάλιστα, εκδόθηκε πρόσφατα η κανονιστική απόφαση περί καθορισμού δικαιολογητικών εγγράφων για την πίστωση φόρου αλλοδαπής, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 1 του ν.4172/2013 και το άρθρο 16 παρ. 2 του ν.4174/2013 (ΠΟΛ1026/2014 απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών-ΦΕΚ 170/Β΄/30.1.2014).

3. Ορισμός αντικλήτου φορολογούμενων, κατοίκων εξωτερικού

Τέλος, ο Συνήγορος του Πολίτη από τη διερεύνηση αναφορών είχε εντοπίσει προβλήματα που αφορούσαν κυρίως στο ζήτημα του διορισμού, και εν συνεχεία και της παραίτησης, αντικλήτου τόσο σε περίπτωση εκούσιου όσο και σε περίπτωση ακούσιου διορισμού²⁹. Ειδικότερα, είχε διαπιστωθεί ανυπαρξία ρυθμίσεων σε περίπτωση παραίτησης αντικλήτου του φορολογουμένου κατοίκου εξωτερικού και άρνηση των αρμοδίων υπηρεσιών να ικανοποιήσουν αιτήματα διαγραφής αντικλήτων χωρίς τη συγκατάθεση των φορολογουμένων και την αντικατάστασή τους, ακόμη και σε περίπτωση που ο αντίκλητος είχε διοριστεί ακούσια από το φορολογούμενο.

Τα προβλήματα αυτά απέρρεαν από την υποχρέωση διορισμού αντικλήτου από τους κατοίκους εξωτερικού. Σύμφωνα με το άρθρο 61 παρ. 1 του ΚΦΕ, αν ο φορολογούμενος κατοικούσε στην αλλοδαπή, υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης ήταν, αλληλεγγύως με αυτόν, οι αντιπρόσωποι ή οι πράκτορές του στην Ελλάδα.

Ο Συνήγορος του Πολίτη είχε υποδείξει τρόπο αντιμετώπισης του νομοθετικού κενού, με την αναλογική εφαρμογή συναφών διατάξεων του φορολογικού δικαίου και/ή διά των γενικών διατάξεων. Συγκεκριμένα, είχε προτείνει την αναλογική εφαρμογή διατάξεων όπως λ.χ. του Π.Δ. 331/1985 (άρθρο 66, παρ. 5), η οποία ορίζει ότι «η ιδιότητα του αντικλήτου παύει ...γ) με την παραίτηση ή την ανάκληση του διορισμού». Τα τελευταία χρόνια η θεσμοθέτηση ειδικής διαδικασίας ορισμού αντικλήτου κατά την έκδοση ΑΦΜ των κατοίκων εξωτερικού, καθώς επίσης και διαδικασίας αντικατάστασής τους σε μεταγενέστερο στάδιο, αποτελούσε αίτημα και της ίδιας της φορολογικής διοίκησης³⁰.

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να σημειωθεί ότι, το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης με την απόφασή του C-267/09, Ευρωπαϊκή Επιτροπή κατά Πορτογαλικής Δημοκρατίας, είχε αποφανθεί ότι η υποχρέωση διορισμού φορολογικού αντικλήτου ισοδυναμεί με τεκμήριο φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής εις βάρος ολόκληρης κατηγορίας φορολογουμένων, εκ μόνου του λόγου ότι δεν είναι κάτοικοι ημεδαπής, γεγονός που δεν μπορεί καθ'αυτό να δικαιολογήσει την αντίθεση τέτοιου είδους υποχρεώσεως προς τους σκοπούς της Συνθήκης. Είχε κρίνει δε ότι παραβαίνει τις υποχρεώσεις που υπέχει για διασφάλιση της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων, δυνάμει του άρθρου 56 ΕΚ, κράτος μέλος το οποίο θεσπίζει και διατηρεί σε ισχύ φορολογική ρύθμιση που υποχρεώνει τους φορολογούμενους κατοίκους αλλοδαπής

²⁹ Ετήσια Έκθεση ΣτΠ 2004, σελ. 173-174.

³⁰ Σχετικό ΑΠ 23297/10.12.2012 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού με θέμα: «Γνωστοποίηση προβλημάτων σχετικά με αντικλήτους κατοίκων εξωτερικού», που απευθύνεται στις αρμόδιες, εμπλεκόμενες Δ/νσεις της Κεντρικής Υπηρεσίας του Υπουργείου Οικονομικών.

να διορίζουν φορολογικό αντίκλητο στο εν λόγω κράτος μέλος, όταν αποκτούν εισοδήματα συνεπαγόμενα την υποβολή φορολογικής δηλώσεως.

Με τη ρύθμιση του άρθρου 8 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013) και την κατ' εξουσιοδότηση εκδοθείσα απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ 1283/2013, φαίνεται να αίρονται τα προβλήματα που είχε διαπιστώσει ο Συνήγορος του Πολίτη. Σύμφωνα με τα οριζόμενα, ο φορολογούμενος που εμπίπτει στις διατάξεις του Κώδικα και δε διαθέτει ταχυδρομική διεύθυνση στην Ελλάδα, υποχρεούται, από 1/1/2014, να ορίσει φορολογικό εκπρόσωπο με φορολογική κατοικία στην Ελλάδα, στην ταχυδρομική διεύθυνση του οποίου η Φορολογική Διοίκηση θα μπορεί να αποστέλλει κάθε είδους αλληλογραφία σχετική με το φορολογούμενο. Προβλέπεται δε ρητά ότι, το πρόσωπο που ορίζεται φορολογικός εκπρόσωπος ουδεμία ευθύνη φέρει για την εκπλήρωση ή μη των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογουμένου, σε περίπτωση δε που δεν επιθυμεί τη συνέχιση της συγκεκριμένης εκπροσώπησης, υποβάλλει στη Φορολογική Διοίκηση το έντυπο Μ7 «Δήλωση Σχέσεων Φορολογουμένου», μόνο όταν ο φορολογούμενος δεν προβαίνει στην αντικατάστασή του.

Επιπλέον, με το ν. 4170/2013, ενσωματώθηκε στο εθνικό μας δίκαιο η Οδηγία 2011/16/ΕΕ του Συμβουλίου της 15^{ης} Φεβρουαρίου 2011 σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας, στο άρθρο 13 της οποίας προβλέπεται η δυνατότητα συνδρομής μεταξύ κρατών μελών κατά τη διαβίβαση κοινοποιήσεων διοικητικού περιεχομένου σε φορολογούμενους που βρίσκονται σε ένα άλλο κράτος μέλος. Προκειμένου, ωστόσο, να μην υπάρξει καμία υπόνοια παραβίασης του ευρωπαϊκού δικαίου, με βάση την προαναφερθείσα απόφαση του Δικαστηρίου, θα έπρεπε να μην θεσπίζεται υποχρέωση ορισμού φορολογικού εκπροσώπου, αλλά ο ορισμός αυτού να είναι προαιρετικός. Άλλωστε, οι φορολογικές δηλώσεις πια υποβάλλονται ηλεκτρονικά, οι φορολογούμενοι ενημερώνονται για τις φορολογικές τους υποχρεώσεις μέσω του TAXIS και με μηνύματα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, προβλέπεται δε η ηλεκτρονική κοινοποίηση πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης (άρθρο 5 Ν. 4174/2013).

Τέλος, το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο, μετά και την ενσωμάτωση της Οδηγίας, είναι επαρκές για να εγγυηθεί την αποτελεσματική κοινοποίηση εγγράφων και αποφάσεων που προέρχονται από τις ελληνικές αρχές σε φορολογούμενους κατοίκους αλλοδαπής που διαβιούν σε ένα άλλο κράτος μέλος.

Ο Συνήγορος του Πολίτη προτείνει:

- **Να μη θεσπίζεται υποχρέωση ορισμού φορολογικού εκπροσώπου (αντικλήτου) αλλά ο ορισμός αυτός να είναι προαιρετικός.**

ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Με τις νομοθετικές μεταβολές των τελευταίων ετών επιχειρήθηκε ο επανακαθορισμός του κανονιστικού πλαισίου που διέπει το καθεστώς φορολόγησης φυσικών προσώπων, κατοίκων εξωτερικού ή/και με εισοδήματα αλλοδαπής πηγής προέλευσης, με στόχο την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, καθώς και την αποτελεσματικότερη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου. Εν τούτοις, ο Συνήγορος του Πολίτη διαπίστωσε ότι οι εφαρμοστικές ή μεταβατικές διατάξεις που προβλέφθηκαν επέτειναν την πολυπλοκότητα και την ασάφεια του κανονιστικού πλαισίου και ανέδειξαν οργανωτικά, λειτουργικά, ερμηνευτικά και λοιπά ζητήματα που η φορολογική αρχή επιχείρησε να αντιμετωπίσει αποσπασματικά, υπό την πίεση των προβλεπόμενων προθεσμιών και διαδικασιών, χωρίς να λάβει υπόψη ούτε τις ιδιαιτερότητες κάθε περίπτωσης ούτε τις ευρύτερες μεταβολές στη φορολογία ή στο φορολογικό σύστημα. Οι παραπάνω ασάφειες είχαν ως αποτέλεσμα τη δυσχέρεια των αρμόδιων περιφερειακών φορολογικών υπηρεσιών να προβούν στην ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των οικείων διατάξεων.

Επιπλέον, ο Συνήγορος του Πολίτη παρατηρεί ότι το ζήτημα της ελλιπούς πληροφόρησης των κατοίκων εξωτερικού (κυρίως ομογενών) και όσων αποκτούν εισόδημα αλλοδαπής πηγής προέλευσης, σχετικά με τις μεταβολές του φορολογικού νόμου και τις φορολογικές υποχρεώσεις τους, αναδεικνύεται ως ένα ευρύτερο, όχι όμως ήσσονος σημασίας ζήτημα. Αποτέλεσμα αυτού είναι ότι πολλές φορές, **τυχόν παραλείψεις για ζητήματα διαδικαστικού χαρακτήρα**, όπως η εκπρόθεσμη ή η μη υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την απόδειξη της φορολογικής κατοικίας, **επιφέρουν ουσιώδη μεταβολή στο καθεστώς φορολόγησής των κατοίκων εξωτερικού**.

Για τους λόγους αυτούς και ενόψει της επικείμενης έκδοσης οδηγιών από το Υπουργείο Οικονομικών για τα φυσικά πρόσωπα που πρόκειται να εγκατασταθούν στην αλλοδαπή μετά την 1 Ιανουαρίου 2014, θέτουμε υπόψη σας την παρούσα Ειδική Έκθεση του Συνηγόρου του Πολίτη. Σε αυτήν αποτυπώνεται η εμπειρία της Αρχής σε θέματα φορολογίας κατοίκων εξωτερικού μετά το ν.3943/2011, προκειμένου να αξιοποιηθεί παράλληλα με την κτηθείσα εμπειρία της φορολογικής διοίκησης, για τη διαμόρφωση και εφαρμογή του νέου θεσμικού πλαισίου του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013) και του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013).-

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΠΟΥ ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΣΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΕΙΔΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ

- Να καταργηθεί άμεσα η διάταξη του άρθρου 61 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε, και να καταστεί κάθε φορολογούμενος, έγγαμος ή μη, νομικά υπεύθυνος για την υποβολή και το περιεχόμενο της φορολογικής του δήλωσης
- Να φορολογείται ο κάθε φορολογούμενος με βάση τους κατάλληλους κανόνες, τους οποίους ορίζει ανάμεσα στα άλλα και το πραγματικό γεγονός της κατοικίας του.
- Να είναι ελεύθεροι οι σύζυγοι να δηλώνουν την κατοικία τους, για τον καθορισμό της οποίας να φέρουν το βάρος της απόδειξης κατά τα ισχύοντα, και στη συνέχεια να φορολογούνται με βάση τις αντίστοιχες διατάξεις, ανεξάρτητα από την υποχρέωσή του να υποβάλλουν κοινή φορολογική δήλωση
- Το τεκμήριο της κοινής κατοικίας των συζύγων να καταστεί μαχητό, ώστε οι σύζυγοι να μπορούν να αποδείξουν με κάθε πρόσφορο τρόπο την χωριστή κατοικία τους, όταν αυτό συμβαίνει
- Η κοινή κατοικία της οικογένειας να αναζητείται κατά περίπτωση με βάση τη δήλωση των συζύγων και να μην είναι δίχως άλλο αυτή του άντρα-συζύγου

ΕΝΗΜΕΡΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΩΝ – ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ

- Να εκπονηθεί πλήρης, αναλυτικός και επικαιροποιημένος φορολογικός οδηγός για τα φυσικά πρόσωπα, κατοίκους εξωτερικού - τουλάχιστον στην ελληνική και στην αγγλική γλώσσα ή και σε άλλη γλώσσα, διαδεδομένη στην ομογένεια (πχ γερμανική) - που θα περιλαμβάνει τις επελθούσες μεταβολές των τελευταίων ετών. Να αναρτηθεί ο οδηγός στο δικτυακό τόπο της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων, να εμπλουτισθεί με χρήσιμα πληροφοριακά στοιχεία και να επικαιροποιείται διαρκώς με τυχόν μεταγενέστερες μεταβολές, ώστε να διασφαλίζεται η άμεση πρόσβαση κάθε ενδιαφερόμενου σε χρήσιμη και οργανωμένη πληροφορία.
- Να δημιουργηθεί ανάρτηση στο δικτυακό τόπο της Γ.Γ.Π.Σ. αρχείου συχνών ερωτήσεων (F.A.Q.) με τα συνηθέστερα ερωτήματα για θέματα φορολόγησης κατοίκων εξωτερικού, καθώς και ατομικών διοικητικών λύσεων που θα μπορούσαν να παρέχουν χρήσιμη πληροφόρηση τόσο στις περιφερειακές φορολογικές υπηρεσίες όσο και στους άμεσα ενδιαφερόμενους, τους λογιστές, δικηγόρους κ.λπ.

- Να λειτουργεί – τουλάχιστον κατά την περίοδο υποβολής φορολογικών δηλώσεων – γραφείο εξυπηρέτησης κατοίκων εξωτερικού και τηλεφωνικό κέντρο που θα παρέχει εξειδικευμένη πληροφόρηση για φορολογικά θέματα που αφορούν αυτή την κατηγορία φορολογουμένων.

ΑΝΑΔΡΟΜΙΚΗ ΑΛΛΑΓΗ ΤΟΥ ΤΟΠΟΥ ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΩΝ

- Να αναλάβει πρωτοβουλία η φορολογική αρχή, ώστε να αποσταλεί ατομική κλήση σε όλα τα φυσικά πρόσωπα, που έχουν καταχωρηθεί στο μητρώο των Δ.Ο.Υ. ως κάτοικοι εξωτερικού, προκειμένου να επικαιροποιήσουν τα αποδεικτικά στοιχεία που πιστοποιούν τη φορολογική κατοικία τους. Η ατομική κλήση θα μπορούσε να αποσταλεί μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και σε περιπτώσεις που τούτο δεν καθίσταται δυνατό ή ευχερές, στη ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας του κατοίκου εξωτερικού ή του αντικλήτου του.
- Να χρησιμοποιηθεί το δίκτυο των προξενικών αρχών, των ομογενειακών οργανώσεων, του ομογενειακού τύπου κ.λπ. ώστε να ενημερωθούν άμεσα οι ενδιαφερόμενοι, κάτοικοι εξωτερικού, που δεν έχουν δηλώσει την αλλαγή της κατοικίας τους, να προβούν στις απαραίτητες διαδικασίες.

ΟΡΙΣΜΟΣ ΑΝΤΙΚΛΗΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΩΝ ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ

- Να μη θεσπίζεται υποχρέωση ορισμού φορολογικού εκπροσώπου (αντικλήτου) αλλά ο ορισμός αυτός να είναι προαιρετικός.