

ΔΕΛΤΙΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ

ΔΕΚΑΠΕΝΘΗΜΕΡΗ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ

www.dfn.gr

Πώς οι ευγενείς προθέσεις δεν επαληθεύονται στην πράξη. Η αναδρομική εφαρμογή των νεότερων κυρώσεων για τα μη εκδοθέντα και τα εικονικά φορολογικά στοιχεία – Ασπασίας Μάλλιου	1377
Συνήθη ζητήματα φορολογίας κατοίκων εξωτερικού – Δέσποινας Μαυρίδου, Μαρίας Τοπακτζιάν	1381
Διευκρινίσεις για την υποβολή αιτήσεων και την αναδρομική εφαρμογή των νεότερων και ευνοϊκότερων ρυθμίσεων Ν.4174/2013, αναφορικά με τις διοικητικές κυρώσεις για μη έκδοση, ανακριβή έκδοση, καθώς και εικονικότητα φορολογικών στοιχείων. Εγκ./πολ. 1210/2013. Η βεβαίωση και είσπραξη προστίμων Κ.Β.Σ., μετά τις αναδρομικές διατάξεις του Ν.4174/2013. Υ.Α./πολ. 1208/2013. Καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Επιτροπής του άρθρου 70B' Ν.2238/1994, καθώς και τη διαδικασία για την άσκηση ενδικοφανών προσφυγών και αιτήσεων αναστολής και για έκδοση σχετικών αποφάσεων. Υ.Α./πολ. 1209/2013 και Εγκ./πολ. 1211/2013	1387
Λογαριασμός 78: «Ιδιοπαραγωγή παγίων – Τεκμαρτά έσοδα από αυτοπαραδόσεις» από λογιστική και φορολογική σκοπιά – Διονύσιου Σταμίρη	1408
Οι τεχνικές προδιαγραφές και ο τρόπος παρακολούθησης εισροών και εκροών στους πωλητές πετρελαίου θέρμανσης	1417
Η αποστολή από τράπεζες στην Γ.Γ.Π.Σ. στοιχείων πελατών, για περιορισμό της φοροδιαφυγής. Δικαιολογητικά για ελάφρυνση από ΕΕΤΑ. κ.ά.	1423
Μην ξεχάσετε τις προθεσμίες Οκτωβρίου 2013	1434
Ο Ν.4183/2013 για την παράταση λειτουργίας της Επιτροπής άρθρ. 70 Α' Ν.2238/1994 κ.ά.	1438
Ο Ν. 4177/2013 για το ημερήσιο τέλος λαϊκών αγορών κ.ά.	1440
Η Π.Ν.Π. 9.8.2013 για την κατάσχεση κινητών στα χέρια του οφειλέτη οποτεδήποτε	1444
Φορολογική νομολογία	1445

ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΟΙ ΣΥΝΕΡΓΑΤΕΣ

Γιανναγός Νίκος, *εφοριακός*
Γρηγοράκος Θεόδωρος, *τ. αντ. ΕΣΥΛ, ορ. ελ.*
Δρίτσας Σταμάτης, *ορκωτός ελεγκτής CRP*
Δρυλλεράκης Ιωάννης, *δικηγόρος*
Δωρής Μιχάλης, *δικηγόρος, Δ.Ν.*
Θεοχαροπούλου Ελένη, *επ. καθ. Δ.Π.Θ.*
Καραβοκύρης Αντώνης, *διευθυντής υπ. Οικ.*
Καράκωστας Βελισσάριος, *επ. πρ. εφ. Δ.Δ.*
Κοσμά Μαρία, *υπ. Νομ/γίας-Ερ. Δ.Δ.Αθ.*
Κυρίμης Παναγιώτης, *επ. γεν. επίτρ. Δικ.*
Λαζαρέτου Θεοδώρα, *νομικός, Δ.Ν.*
Λεκέας Ελευθέριος, *πρόεδρος εφετών Δ.Δ.*
Μακρής Σεραφεΐμ, *ορκωτός ελεγκτής*
Μάλαμας Φωτοδότης, *δικηγόρος*
Μπάλα Ευαγγελία, *δικηγόρου, Δ.Ν.*
Μπάρμπας Νικόλαος, *αν. καθ. Α.Π.Θ.*
Παπαδημητρίου Στέλιος, *δικηγόρος*
Παπαδιαμάντης Κωνσταντίνος, *δικηγ. Δ.Ν.*
Πέρρου Κατερίνα, *δικηγόρος Μ.Δ.Ε.*
Πρέζας Αθανάσιος, *τ. εφέτης Δ.Δ.*
Ρέππας Παναγιώτης, *τ. δ/ντής υπ. Οικον.*
Σαββαΐδου Κατερίνα, *λέκτορας Α.Π.Θ.*
Σάμιος Θωμάς, *δικηγόρος*
Σκουζός Θεόδωρος, *δικηγόρος, LL.B.LL.M.*
Σταθόπουλος Δημήτρης, *τ. εφέτης Δ.Δ.*
Σωτηριάδης Σεραφεΐμ, *δικηγόρος*
Φουφόπουλος Γεώργιος, *δικηγόρος, Δ.Ε.Α.*
Φωτόπουλος Ιωάννης, *δικηγόρος, Δ.Ν.*
Φώτος Κων/νος, *πρόεδρος εφετών Δ.Δ.*
Ψυχογιός Θεόδωρος, *πάρεδρος Ν.Σ.Κ.*

ΔΕΛΤΙΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΠΟΜΟΘΕΣΙΑΣ

ΔΕΚΑΠΕΝΘΗΜΕΡΗ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ ΚΩΔΙΚΟΣ 01-3574

Ακαδημίας 71-73, 10678 Αθήνα
τηλέφωνο διεκπεραίωσης: 210 3817511
τηλέφωνο ύλης: 210 3815438, fax: 210 3828113
e-mail: info@dfn.gr

Ιδρυτής: Δημήτριος Γ. Καλδής (1914 - 2010)
Ιδιοκτήτης-Εκδότης-Διευθυντής: Ασπασία Μάλλιου
Σύμβουλος έκδοσης: Σάββας Σπέντζας
Υπεύθυνος ύλης: Νίκος Παπαϊωάννου
Διαχείριση, συνδρομές: Θωμάς Φερίζης
Υπεύθυνος επικοινωνίας: Τάσος Οικονομόπουλος
Επιμέλεια κειμένων: «Ευανάγνωστον», 210 3637070
Παραγωγή: «PRESS LINE», Μάγερ 11, 10438, Αθήνα,
210 5225479

ΣΥΝΔΡΟΜΕΣ ΕΤΟΥΣ 2013

ΤΡΑΠΕΖΕΣ - ΣΩΜΑΤΕΙΑ - ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ
238 ευρώ/έτος

ΑΝΩΝΥΜΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ
190 ευρώ/έτος

ΛΟΙΠΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ - ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ
160 ευρώ/έτος

ΔΙΚΗΓΟΡΟΙ - ΛΟΓΙΣΤΕΣ - ΛΟΙΠΑ ΦΥΣΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ
108 ευρώ/έτος

Η ετήσια συνδρομή στο Δ.Φ.Ν. μπορεί να καταβληθεί απευθείας στα γραφεία του περιοδικού ή με ταχυδρομική επιταγή ή σε εισπράκτορα ή στους τραπεζικούς λογαριασμούς 35736114 της Τράπεζας Κύπρου και 5051054922398 της Τράπεζας Πειραιώς. Ακόμη η υφιστάμενη συνδρομή ή η έναρξη νέας συνδρομής μπορεί να εξοφλείται με χρέωση πιστωτικής κάρτας VISA ή MASTERCARD μέσω της ηλεκτρονικής διεύθυνσης:
www.easypay.gr

Για περισσότερες πληροφορίες:
τηλ. 210 -3817511 και www.dfn.gr

Η συνδρομή περιλαμβάνει:

- α) ηλεκτρονική καθημερινή ενημέρωση στην τρέχουσα φορολογική επικαιρότητα
- β) ηλεκτρονική πρόσβαση στην ιστοσελίδα του Δ.Φ.Ν., όπου περιλαμβάνεται ολόκληρο το τεύχος του Δ.Φ.Ν.
- γ) είκοσι τέσσερα έντυπα δεκαπενθήμερα τεύχη
- δ) ετήσιο αναλυτικό καθ' ύλη, αλφαβητικό και αριθμητικό ευρετήριο.

Δέσποινας Π. Μαυρίδου¹

δικηγόρου, LLM International Economic Law και Μ.Δ. Φορολογικού Δικαίου

Μαρίας Μ. Τοπακιτζιάν²

δικηγόρου, ΜΔ Αστικού Δικαίου και ΜΔ Φορολογικού Δικαίου

Συνήθη ζητήματα φορολογίας κατοίκων εξωτερικού³

διάγραμμα ύλης

(α) Έννοια κατοικίας και υποχρέωση υποβολής δήλωσης για τον κάτοικο εξωτερικού	1381
(β) Προϋποθέσεις και διατυπώσεις για τη μεταφορά κατοικίας φυσικού προσώπου στην αλλοδαπή	1382

► (α) Έννοια κατοικίας και υποχρέωση υποβολής δήλωσης για τον κάτοικο εξωτερικού

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημα του υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο το οποίο έχει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα.

Το άρθρο συνεχίζει ορίζοντας ότι σε φόρο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από τον τόπο κατοικίας του ή της συνήθους διαμονής του.

Με βάση τα παραπάνω, για να φορολογηθεί κάποιο πρόσωπο στην Ελλάδα θα πρέπει είτε να είναι κάτοικος Ελλάδας, είτε να έχει τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα, είτε να έχει εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα. Ενώ αντικείμενο φορολογίας είναι είτε το παγκόσμιο εισόδημα του είτε το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα.

Η έννοια της κατοικίας ορίζεται από τα άρθρα 51 έως 56 του Αστικού Κώδικα όπου προβλέπεται ότι το πρόσωπο έχει ως κατοικία τον τόπο της κύριας και μόνιμης εγκατάστασής του. Η κατοικία διατηρείται ωσότου αποκτηθεί νέα. Αν δεν μπορεί να αποδειχθεί η τελευταία κατοικία του προσώπου, ως κατοικία θεωρείται ο τόπος της διαμονής του. Συνεπώς για την απόκτηση κατοικίας απαιτείται τόσο πραγματική εγκατάσταση σε ορισμένο τόπο, όσο και η βούληση του ατόμου να καταστήσει τον εν λόγω τόπο κέντρο της ύπαρξής του, των βιοτικών του σχέσεων, των υλικών του συμφερόντων, του υλικού του βίου και της επαγγελματικής του εγκατάστασης.

¹ Στοιχεία επικοινωνίας: despoina.mavridou@gmail.com

² Εταίρος στην Δικηγορική Εταιρεία "Μ. Τοπακιτζιάν & Μ. Παπαδοπούλου – Δικηγορική Εταιρεία Ηλιούπολης", πλ. 28^{ης} Οκτωβρίου αρ.3, τηλ. 210-9952020, e-mail: dikeilaw@gmail.com

³ Για το θέμα αυτό βλ. και εξαιρετικά ενδιαφέρον και αναλυτικό άρθρο Κ. Σαββαΐδου, λέκτορας στο Α.Π.Θ., στα τεύχη 1517 και 1519 του Δ.Φ.Ν. 2013, σελ. 979 επ. και σελ.1139 επ.

Ενώ ως συνήθης θεωρείται η διαμονή στην Ελλάδα η οποία υπερβαίνει τις 183 ημέρες συνολικά μέσα στο ίδιο ημερολογιακό έτος (σε αυτό συμπεριλαμβάνονται τόσο οι ημέρες άφιξης όσο και οι ημέρες αναχώρησης από την Ελλάδα ενώ οποιαδήποτε πλήρης ημέρα παραμονής εκτός Ελλάδας δεν συνυπολογίζεται στην προαναφερόμενη χρονική περίοδο). Η διαμονή τεκμαίρεται ως συνήθης, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει διαφορετικά.

Σύμφωνα με τα παραπάνω, αν το φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής, έχει την υποχρέωση να υποβάλλει δήλωση στην Ελλάδα μόνο στις περιπτώσεις που αποκτά εισόδημα στην Ελλάδα ή εάν υπάγεται στις διατάξεις που αφορούν τα τεκμήρια δαπανών διαβίωσης και δαπανών απόκτησης περιουσιακών στοιχείων (άρθρα 16-17 του Ν. 2238/1994 π.χ. αν έχει δευτερεύουσα κατοικία στην Ελλάδα, αν συμμετέχει ως εταίρος σε ημεδαπή ΕΠΕ, ΟΕ, ΕΕ η οποία έχει αυτοκίνητο στην Ελλάδα ή αν είναι διευθυντής σε ελληνική Α.Ε. η οποία κατέχει αυτοκίνητο στην Ελλάδα, αν κατέχει σκάφος στην Ελλάδα κ.ο.κ, όπως ορίζει το άρθρο 61 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994), ακόμα και αν, σύμφωνα με το άρθρο 18 του Ν. 2238/1994, απαλλάσσεται από αυτά εφόσον δεν αποκτά εισόδημα στην Ελλάδα.

Η τεκμηρίωση της συνήθους διαμονής πρέπει να γίνεται σε ετήσια βάση και σύμφωνα με το άρθρο 61 παράγραφος 7 του Ν.2238/1994 το φυσικό πρόσωπο που δηλώνει κάτοικος εξωτερικού και αποκτά πραγματικό εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα, υποχρεούται να υποβάλει μαζί με τη δήλωση φορολογίας του εισοδήματός του,

1) βεβαίωση από την αρμόδια φορολογική Αρχή του κράτους στο οποίο δηλώνει κάτοικος από την οποία να προκύπτει ότι είναι φορολογικός κάτοικος αυτού του άλλου κράτους ή

2) αντίγραφο της εκκαθάρισης της φορολογίας εισοδήματος ή, ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της δήλωσης που υπέβαλε στο άλλο κράτος. Η βεβαίωση αυτή χορηγείται από τη φορολογική Αρχή ή από οποιαδήποτε άλλη δημόσια ή δημοτική ή άλλη αναγνωρισμένη αρχή. Ειδικά το φυσικό πρόσωπο που απασχολείται ως αλλοδαπό προσωπικό σε επιχείρηση που υπάγεται στις διατάξεις του α.ν. 89/1967 (Α' 132) υποχρεούται να υποβάλει μαζί με τη δήλωση φορολογίας του εισοδήματος που προκύπτει στην ημεδαπή: α) αντίγραφο του αλλοδαπού διαβατηρίου, β) τη δημοσιευθείσα στο Φύλλο της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως απόφαση υπαγωγής της επιχείρησης του α.ν. 89/1967 και

γ) βεβαίωση της επιχείρησης από την οποία να προκύπτει ότι το εν λόγω φυσικό πρόσωπο απασχολείται σε επιχείρηση του α.ν. 89/1967 και ο χρόνος έναρξης αυτής της απασχόλησης.

■ (β) Προϋποθέσεις και διατυπώσεις για τη μεταφορά κατοικίας φυσικού προσώπου στην αλλοδαπή

Στην περίπτωση που το φυσικό πρόσωπο αποφασίσει να μεταφέρει τη φορολογική του κατοικία θα πρέπει σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1142/2012⁴ να ακολουθήσει τα παρακάτω βήματα:

Ο φορολογούμενος υποβάλλει στο τμήμα Μητρώου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ αίτηση γνωστοποίησης αλλαγής κατοικίας με συνημμένα τα έντυπα Μ1 και Μ7 συμπληρωμένα όπως ορίζουν οι κείμενες διατάξεις.

⁴ Δ.Φ.Ν. 2012, σελ. 979.

Στη συνέχεια το εν λόγω τμήμα της Δ.Ο.Υ προωθεί την αίτηση με τα συνημμένα έντυπα στο τμήμα Εισοδήματος της αυτής Δ.Ο.Υ., προκειμένου να αποφανθεί εάν πληρούνται ή όχι τα κριτήρια μεταφοράς όπως αυτά θα αναλυθούν παρακάτω συντάσσοντας για αυτό σχετικό σημείωμα.

Σε περίπτωση που το αίτημα του απορριφθεί, ενημερώνεται εγγράφως ότι το αίτημά του για μεταφορά απορρίπτεται και η αίτηση με τα συνημμένα έντυπα τίθεται στο φάκελό του.

Σε περίπτωση που η αίτηση γίνει δεκτή, το τμήμα Εισοδήματος προωθεί στο τμήμα Μητρώου της Δ.Ο.Υ τα έντυπα Μ1 και Μ7 με συνημμένο το σχετικό σημείωμα, στο οποίο εκτός των άλλων, θα αναφέρεται και η ημερομηνία μεταβολής της κατοικίας, προκειμένου να ολοκληρωθεί η εν λόγω διαδικασία. Η σχετική βεβαίωση μεταβολής θα αποστέλλεται από τη Δ.Ο.Υ ταχυδρομικώς στη διεύθυνση του αντικλήτου.

Σημειώνεται πως εάν η αίτηση του εν λόγω φορολογούμενου απορριφθεί αλλά έχει εν τω μεταξύ προσκομίσει βεβαίωση από την αλλοδαπή φορολογική Αρχή με την οποία η Ελλάδα έχει υπογράψει ΣΑΔΦ, τότε τίθεται θέμα διπλής κατοικίας και είναι υποχρέωση της αρμόδιας υπηρεσίας του Υπουργείου Οικονομικών (Δ/νση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων) να έρθει σε επαφή με τη φορολογική Αρχή του εξωτερικού για να επιλυθεί η εν λόγω διαφορά.

Πρέπει να σημειωθεί ότι για τη μεταφορά του φυσικού προσώπου στο εξωτερικό, δεδομένου ότι συνεχίζει να έχει την υποχρέωση υποβολής δήλωσης, θα πρέπει να ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο ο οποίος, σύμφωνα με τα όσα ορίζει το άρθρο 61 παράγραφος 1, είναι αλληλέγγυα υπόχρεος στην υποβολή της δήλωσης με το φυσικό πρόσωπο. Σ' αυτό το σημείο υπογραμμίζεται ότι στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος δεν ξεκαθαρίζεται η ευθύνη του φορολογικού αντιπροσώπου αναφορικά με την πληρωμή του φόρου. Αναφορά στο συγκεκριμένο θέμα γίνεται μόνο στη διευκρινιστική ΠΟΛ 1010/2003 η οποία ορίζει ότι «η έννοια του φορολογικού αντιπροσώπου δεν είναι ίδια με αυτή του φορολογικού εκπροσώπου. Ο φορολογικός εκπρόσωπος ως προς τη διαδικασία εφαρμόζει ότι και ο φορολογικός αντιπρόσωπος με τη διαφορά ότι δεν έχει ο φορολογικός εκπρόσωπος αλληλέγγυα ευθύνη για την καταβολή του φόρου (όπως ο φορολογικός αντιπρόσωπος).»

Σύμφωνα με την Υπουργική Απόφαση 1216/2012⁵ ειδικά για το οικονομικό έτος 2012, η προθεσμία υποβολής των δικαιολογητικών, τα οποία υποχρεούνται να υποβάλλουν τα φυσικά πρόσωπα που δηλώνουν τόπο κατοικίας ή συνήθους διαμονής στην αλλοδαπή και υπόκεινται σε φόρο μόνο για τα εισοδήματά τους που προκύπτουν στην Ελλάδα, και η οποία λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 29.03.2013. Η υποβολή των δικαιολογητικών γίνεται στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. δια του ορισθέντος αντικλήτου τους. Από την ως άνω υποχρέωση εξαιρούνται όσοι αποκτούν εισόδημα από την Ε` πηγή εισοδήματος (εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις) και μέχρι ποσού € 500 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 εισοδήματος στην Ελλάδα.

Για τη μεταφορά του προσώπου σε χώρα της αλλοδαπής θα πρέπει να εξετασθούν τα κάτωθι:

⁵ Δ.Φ.Ν. 2013, τεύχ. 1506, σελ. 146.

φορολογικά θέματα

- 1) Αν η μεταφορά έγινε σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς.
- 2) Αν η μεταφορά έγινε σε κράτος που θεωρείται μη συνεργάσιμο.
- 3) Αν η μεταφορά έγινε σε κράτος με το οποίο η Ελλάδα δεν έχει υπογράψει σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας αλλά δεν ανήκει στις παραπάνω κατηγορίες.
- 4) Αν η μεταφορά έγινε σε κράτος με το οποίο η Ελλάδα έχει υπογράψει σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας.

(α) Μεταφορά κατοικίας σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς.

Ξεκινώντας από την πρώτη κατηγορία που είναι η πιο «προβληματική», θα πρέπει αρχικά να διευκρινιστεί ποια είναι τα κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς.

Σύμφωνα με το άρθρο 51^Α του Ν.2238/1994, η μεταφορά σε κράτος εκτός Ελλάδας (ακόμη κι αν βρίσκεται σε κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης) στο οποίο το φυσικό ή νομικό πρόσωπο α) δεν υπόκειται σε φορολογία ή, εάν υπόκειται, δεν φορολογείται εν τοις πράγμασι, ή β) υπόκειται σε φόρο επί των κερδών ή των εισοδημάτων ή του κεφαλαίου, ίσο ή κατώτερο με τα εξήντα εκατοστά του φορολογικού συντελεστή που θα οφειλόταν σύμφωνα με τις διατάξεις της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας, εάν ήταν κάτοικος ή είχε την έδρα του ή διατηρούσε μόνιμη εγκατάσταση κατά την έννοια του άρθρου 100 του παρόντος Κώδικα στην Ελλάδα θεωρείται ότι γίνεται σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς.

Αυτό ουσιαστικά σημαίνει ότι για να μην απορριφθεί το αίτημα μεταφοράς θα πρέπει το φυσικό ή νομικό πρόσωπο να αποδείξει ότι η μεταφορά ήταν πραγματική και έγινε για λόγους που εξυπηρετούν τις ανάγκες του.

Με τις αλλαγές που επέφερε ο Ν. 4141/2013⁶ είναι πλέον μαχητή η διάταξη για τη μεταφορά κατοικίας σε χώρα με προνομιακό φορολογικό καθεστώς ενώ παραμένει αμάχητο το τεκμήριο για τη μεταφορά σε χώρα που ανήκει στα μη συνεργάσιμα κράτη.

Για να μπορέσει το φυσικό πρόσωπο να μεταφέρει την έδρα του σε χώρα με προνομιακό φορολογικό καθεστώς θα πρέπει να αποδείξει ότι α) δεν διαθέτει σημαντικά οικονομικά συμφέροντα στην Ελλάδα, δηλαδή κατά τη δήλωση μεταβολής της κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του, ήτοι διαζευκτικά ότι:

αα) δεν συμμετέχει σε ποσοστό τουλάχιστον 25% σε εταιρεία που υπόκειται σε φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ΚΦΕ ή δεν συμμετέχει σε ποσοστό τουλάχιστον 5% σε νομικό πρόσωπο που υπόκειται σε φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101, ή

ββ) το εισόδημα του που προκύπτει στην Ελλάδα δεν υπερβαίνει το 30% των συνολικών του εισοδημάτων ή δεν υπερβαίνει το ποσό των σαράντα πέντε χιλιάδων ευρώ, ή

γγ) η αξία των περιουσιακών του στοιχείων στην Ελλάδα, από τα οποία προκύπτει εισόδημα, δεν υπερβαίνει το 30% της αξίας των συνολικών περιουσιακών του στοιχείων ή δεν υπερβαίνει σε ύψος το ποσό των εκατόν πενήντα χιλιάδων ευρώ.

Κατά πόσον οι παραπάνω προϋποθέσεις έρχονται σε σύγκρουση με την αρχή της ελευθερίας εγκατάστασης, η οποία προστατεύεται από τη Συνθήκη της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή με τις συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας αν πρόκειται για τρίτες χώρες μένει ακόμη να διευκρινιστεί. Αξίζει να υπενθυμίσουμε σ' αυτό το σημείο πως στην υπόθεση

⁶ www.dfn.gr/Νομοθετήματα

Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas (C196/04) παράγραφο 37 το δικαστήριο είχε κρίνει πως το γεγονός πως μια εταιρεία (εξομοιώνεται σε θέματα ελευθερίας εγκατάστασης το φυσικό με το νομικό πρόσωπο σε επίπεδο Ε.Ε) έχει συσταθεί σε κράτος-μέλος με αποκλειστικό σκοπό να επωφεληθεί από μια ευνοϊκότερη νομοθεσία δεν επαρκεί από μόνο του για να μπορεί να συναχθεί ότι υφίσταται καταχρηστική άσκηση της ελευθερίας εγκατάστασης.

Όπως επίσης στην παράγραφο 42 είχε ορίσει ότι οι διατάξεις της Συνθήκης περί της ελευθερίας εγκατάστασης έχουν ως σκοπό όχι μόνο να εξασφαλίσουν εντός του κράτους, μέλους υποδοχής την ίση μεταχείριση των αλλοδαπών με τους ημεδαπούς, αλλά απαγορεύουν επίσης στο κράτος-μέλος καταγωγής να εμποδίζει την εγκατάσταση σε άλλο κράτος-μέλος ενός από τους υπηκόους του.

Σαφώς θα μπορούσε κάποιος να υπογραμμίσει πως το μέτρο αυτό είναι αναγκαίο και δικαιολογείται από την προσπάθεια της χώρας να αποφύγει τις επίπλαστες καταστάσεις οι οποίες έχουν ως μοναδικό σκοπό την αποφυγή της υπαγωγής στη νομοθεσία του κράτους-μέλους όπου το φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος. Αλλά και πάλι θα πρέπει να εξακριβωθεί αν η εν λόγω νομοθεσία υπερβαίνει το αναγκαίο προς επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρο.

Το γεγονός πως ο φορολογούμενος για να αποδείξει πως δεν έχει οικονομικά συμφέροντα στην Ελλάδα θα πρέπει να μην κατέχει ούτε το 5% σε ένα νομικό πρόσωπο ενώ ένας κάτοικος της Ε.Ε για να δικαιούται τη μείωση δαπανών του άρθρου 9 πρέπει να έχει πλέον του 90% του συνολικού εισοδήματος του στην Ελλάδα δείχνει αρκετά αντιφατικό.

Τέλος, το γεγονός ότι καλείται ο φορολογούμενος να αποδείξει ότι δεν έχει οικονομικά συμφέροντα στην Ελλάδα τη στιγμή που το κράτος διαθέτει τους μηχανισμούς αμοιβαίας συνδρομής και είσπραξης απαιτήσεων με άλλα κράτη που του επιτρέπουν να το ελέγξει αυτό δείχνει ότι οι συγκεκριμένες προϋποθέσεις υπερβαίνουν τον αναγκαίο σκοπό.

Αναφορικά με την έννοια του προνομιακού φορολογικού καθεστώτος, θα πρέπει επίσης να τονιστεί ότι δεν είναι ξεκάθαρο στον νόμο αν για τα φυσικά πρόσωπα θα πρέπει να λαμβάνουμε υπόψη τους συντελεστές της κλίμακας όπως αυτοί καθορίζονται σε κάθε χώρα ή τον εταιρικό φόρο που ισχύει σε κάθε χώρα. Η Κύπρος, για παράδειγμα, θεωρείται χώρα με προνομιακό φορολογικό καθεστώς λαμβάνοντας υπόψη μόνο τους συντελεστές που ισχύουν για τον εταιρικό φόρο. Μάλιστα η ΠΟΛ 1225/2011 υπογραμμίζει πως η έκτακτη αμυντική εισφορά που επιβάλλεται στους τόκους και στα μερίσματα που λαμβάνει εταιρεία φορολογικός κάτοικος Κύπρου δεν λαμβάνεται υπόψη στο φορολογικό συντελεστή γιατί δεν συμπεριλαμβάνεται ρητά στο πεδίο εφαρμογής της ΣΑΔΦ παρά το γεγονός ότι η συγκεκριμένη εισφορά επιβάλλεται επί συγκεκριμένων εισοδημάτων.

Αν η αίτηση για μεταφορά της έδρας του φυσικού προσώπου σε χώρα με προνομιακό φορολογικό καθεστώς απορριφθεί, το φυσικό πρόσωπο θα φορολογηθεί στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημά του για χρονικό διάστημα 5 ετών το οποίο αρχίζει από την υποβολή της δήλωσης μεταβολής της κατοικίας ή της συνήθους διαμονής.

(β) Μεταφορά κατοικίας σε μη συνεργάσιμα κράτη.

Μη συνεργάσιμα είναι τα κράτη που δεν είναι μέλη της ΕΕ και δεν έχουν συνάψει με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής. Αν ο υπόχρεος σε δήλωση μεταφέρει την κατοικία ή τη συνθήκη διαμονή του σε κράτος που εμπίπτει στον κατάλογο των κρατών

φορολογικά θέματα

που περιέχεται στην παράγραφο 4 του άρθρου 51^Α, δηλαδή σε κράτη που δεν έχουν συνάψει με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής, θεωρείται ότι έχει την κατοικία του στην Ελλάδα και υπόκειται σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά του στην Ελλάδα.

(γ) Μεταφορά σε κράτος με το οποίο η Ελλάδα δεν έχει συνάψει σύμβαση αλλά δεν πρόκειται για κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς ή μη συνεργάσιμο (π.χ. Αυστραλία, Ιαπωνία).

Σ' αυτή την περίπτωση το φυσικό πρόσωπο φορολογείται στην Ελλάδα για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα και δεν έχει δικαίωμα πίστωσης του φόρου που κατέβαλε στην αλλοδαπή, όπως συμβαίνει με τις χώρες που η Ελλάδα έχει υπογράψει σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας. Επίσης υπάρχει περίπτωση το ίδιο εισόδημα να φορολογηθεί δύο φορές δεδομένου και πάλι του γεγονότος ότι δεν υπάρχει κάποια σύμβαση που να ρυθμίζει ποια χώρα έχει δικαίωμα φορολόγησης με αποτέλεσμα κάθε χώρα να εφαρμόζει την εσωτερική της νομοθεσία.

Σημειώνεται πως από 31.03.2011 τα πρόσωπα που έχουν τη συνήθη διαμονή τους στην Ελλάδα (που υπερβαίνει τις 183), αλλά προέρχονται από χώρες με τις οποίες η Ελλάδα δεν έχει συνάψει σύμβαση αλλά δεν ανήκουν στις χώρες του 51^Α, φορολογούνται μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα και μόνο για μια τριετία. Αυτό γιατί η αρμόδια ελληνική Αρχή δεν έχει τον μηχανισμό (π.χ. ανταλλαγή πληροφοριών, διαδικασία αμοιβαίου διακανονισμού σε περίπτωση διπλής φορολογίας) να γνωρίζει και να αντιμετωπίζει σ' αυτές τις περιπτώσεις το φαινόμενο της διπλής φορολόγησης ή της διπλής μη φορολόγησης.

(δ) Μεταφορά έδρας σε χώρα με την οποία η Ελλάδα έχει υπογράψει Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας.

Σ' αυτή την περίπτωση ρυθμίζεται από τη σύμβαση η οποία υπερισχύει πάντα της εσωτερικής νομοθεσίας τόσο το ποια από τις δύο χώρες που υπογράφουν τη σύμβαση έχει το δικαίωμα να φορολογήσει το συγκεκριμένο εισόδημα, όσο και τον τρόπο εξάλειψης της διπλής νομικής φορολόγησης (αν προκύπτει).

Πιο συγκεκριμένα, στις συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας οι οποίες συντάσσονται με γνώμονα το υπόδειγμα σύμβασης του ΟΟΣΑ ορίζεται συνήθως πως εάν ένας κάτοικος συμβαλλόμενου κράτους λαμβάνει εισόδημα από πηγές στο έτερο συμβαλλόμενο κράτος ή κατέχει κεφάλαιο το οποίο σύμφωνα με τη σύμβαση μπορεί να φορολογηθεί στο κράτος πηγής το κράτος κατοικίας υποχρεούται να εξαλείψει τη διπλή φορολόγηση.

Ο τρόπος εξάλειψης της διπλής φορολόγησης επιλέγεται από τα κράτη τα οποία ακολουθούν είτε τη μέθοδο εξαίρεσης είτε τη μέθοδο πίστωσης.

Επίσης, ορίζεται τόσο η διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας για την εξάλειψη της διπλής φορολόγησης, όσο και ο τρόπος επίλυσης της διαφοράς σε περίπτωση διαφωνίας μεταξύ των δύο κρατών.

Σαφώς οι συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας δεν επιλύουν όλα τα προβλήματα των φορολογουμένων είτε πρόκειται για φυσικά είτε για νομικά πρόσωπα, αλλά σίγουρα θέτουν ορισμένους κανόνες για την αποφυγή της διπλής φορολογίας κάτι που σε καμία από τις προηγούμενες αναφερθείσες περιπτώσεις δεν μπορεί να επιτευχθεί. ❖ ❖ ❖

ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΕΥΡΕΤΗΡΙΟ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΔΙΑΦΟΡΟΥ ΦΥΣΕΩΣ

Η προώθηση διαμετακομιστικού εμπορίου. Υ.Α./πολ. 1201/2013 **1427**

ΔΗΜΟΣΙΑ ΕΣΟΔΑ

Τροποποίηση διατάξεων Α.Φ.Ε. Υ.Α./1111953/2013 **1431**

ΔΙΚΟΝΟΜΙΑ

Έφεση σε απόφαση ανακοπής. Σε μη ειλικρινή δήλωση φόρου κληρονομιάς, επί της οποίας εκδόθηκε καταλογιστική πράξη, η ταμειακή βεβαίωση του ποσού προϋποθέτει την οριστικοποίηση της οφειλής, η οποία συντελείται και με την άπρακτη παρέλευση της προθεσμίας άσκησης προσφυγής. Δ.Ε.Α. 3082/2011 **1454**

ΕΓΛΣ

Λογαριασμός 78: «Ιδιοπαραγωγή παγίων - Τεκμαρτά έσοδα από αυτοπαραδόσεις» από λογιστική και φορολογική σκοπιά. Άρθρο Διονυσίου Σταμίρη, Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή **1408**

Κ.Β.Σ.

Παράταση προθεσμίας υποβολής συγκεντρωτικών καταστάσεων Υ.Α./πολ. 1147/2013 **1432**

Κ.Ε.Δ.Ε.

Η κατάσχεση κινητών στα χέρια του οφειλέτη όλες τις ημέρες και ώρες. Π.Ν.Π. 9.8.2013/(ΦΕΚ 176 Α') **1444**

Κ.Φ.Α.Σ.

Οι τεχνικές προδιαγραφές και ο τρόπος παρακολούθησης εισορών και εκροών πετρελαίου θέρμανσης. Υ.Α./πολ. 1206/2013 **1417**

ΚΩΔΙΚΑΣ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ

Κοινοποίηση διατάξεων Κ.Φορ.Δ.αδ. Εγκ./πολ. 1207/2013 **1433**

ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ

Ρυθμίσεις επαγγελματικών θεμάτων λογιστών και του κώδικα δεοντολογίας τους. Άρθρο 46 Ν.4177/2013 **1442**

ΠΟΙΝΟΛΟΓΙΟ

Επανυπολογισμός των προστίμων μετά την εφαρμογή των νεότερων ευνοϊκότε-

ρων ρυθμίσεων του άρθρου 55 Ν.4174/2013. Υ.Α./πολ. 1208/2013 **1399**

Διευκρινίσεις για την υποβολή αιτήσεων και την αναδρομική εφαρμογή των νεότερων και ευνοϊκότερων ρυθμίσεων Ν.4174/2013, αναφορικά με τις διοικητικές κυρώσεις για τη μη έκδοση, ανακριβή έκδοση, έκδοση πλαστού ή εικονικού, λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου κ.ά. Εγκ./πολ. 1210/2013 **1387**

Πώς οι ευγενείς προθέσεις δεν επαληθεύονται στην πράξη. Η αναδρομική εφαρμογή των νεότερων κυρώσεων για τις περιπτώσεις των μη εκδοθέντων και των εικονικών φορολογικών στοιχείων. Απόψεις Α.Κ.Μ. **1377**

TAXIS

Παράταση ισχύος κωδικών πρόσβασης στο Taxisnet. Υ.Α./πολ. 1204/2013 **1433**

ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ

Η αποστολή από τράπεζες στην Γ.Γ.Π.Σ. στοιχείων πελατών, για περιορισμό της φοροδιαφυγής. Εγκ./πολ. 1191/2013 **1423**

ΦΟΡΟΛΟΓΙΕΣ

ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Βεβαίωση

Επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων. Υ.Α./πολ. 1200/2013 **1428**

Καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Επιτροπής άρθρου 70Β' Ν.2238/1994, καθώς και τη διαδικασία για την άσκηση ενδικοφανών προσφυγών και αιτήσεων αναστολής και για έκδοση σχετικών αποφάσεων. Υ.Α./πολ. 1209/2013 **1400**

Παροχή οδηγιών για την άσκηση ενδικοφανών προσφυγών αιτήσεων αναστολής και η σχετική προδικασία έκδοσης απόφασης από την Επιτροπή άρθρου 70Β' Ν.2238/1994. Εγκ./πολ. 1211/2013 **1387**

Η παράταση λειτουργίας της Επιτροπής άρθρου 70Α' Ν.2238/1994. Άρθρο τέταρτο Ν.4183/2013 **1438**

Παράταση προθεσμίας δηλώσεων φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013.

Υ.Α./πολ. 1152/2013, Υ.Α./πολ. 1153/2013 και Υ.Α./πολ. 1154/2013 **1432**

Παράταση προθεσμίας υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Άρθρο πέμπτο Ν.4183/2013 **1438**

Γενικές διατάξεις

Συνήθη ζητήματα φορολογίας κατοίκων εξωτερικού. Άρθρο Δέσποινας Μαυρίδου και Μαρίας Τοπακιτζιάν, δικηγόρων **1381**

Στ' πηγής

Παράταση προθεσμίας υποβολής της οριστικής δήλωσης απόδοσης φόρου μισθωτών υπηρεσιών. Άρθρο έκτο Ν.4183/2013 **1439**

ΕΝΙΑΙΟΥ ΤΕΛΟΥΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

Δικαιολογητικά για ελάφρυνση από ΕΕ-ΤΑ. Εγκ./πολ. 1195/2013 **1426**

ΚΙΝΗΤΡΩΝ

Τροποποιήσεις για την έκδοση απόφασης για τα επενδυτικά σχέδια σε καθεστώτα ενίσχυσης. Άρθρο 47 Ν.4177/2013 **1443**

ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ

Παράταση προθεσμίας περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. Υ.Α./πολ. 1183/2013 **1433**

ΤΕΛΟΥΣ ΛΑΪΚΩΝ ΑΓΟΡΩΝ

Το ημερήσιο τέλος λαϊκών αγορών. Άρθρο 33 Ν.4177/2013 **1440**

ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΑ

Η απαλλαγή δασμών και φόρων καυσίμων στις δεξαμενές μηχανοκίνητων Δ.Χ. Υ.Α. 5017560/2010 και Υ.Α. 5030961/2013 **1425**

Λαθρεμπορία. Δεν είναι επιτρεπτή η επιβολή πολλαπλού τέλους λαθρεμπορίας σε νομικό πρόσωπο, το οποίο, σε περίπτωση που ο εκπρόσωπός του διέπραξε λαθρεμπορία, μόνο αλληλεγγύως αστική ευθύνη υπέχει. Σ.τ.Ε. 1326/2013 **1445**

Φ.Α.Π.

Διόρθωση εκκαθαριστικών Φ.Α.Π. φυσικών προσώπων. Υ.Α./πολ. 1225/2012 **1429**

Παράταση προθεσμίας για Φ.Α.Π. φυσικών προσώπων 2011, 2012. Υ.Α./πολ. 1205/2013 **1431**

Τροποποιήσεις σε εκκαθαριστικά Φ.Α.Π. Εγκ./πολ. 1188/2013 **1431**

ΠΙΝΑΚΑΣ ΝΟΜΩΝ, ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ ΚΑΙ ΕΓΚΥΚΛΙΩΝ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΩΝ ΠΟΥ ΔΗΜΟΣΙΕΥΟΝΤΑΙ ΣΤΟ ΠΑΡΟΝ ΤΕΥΧΟΣ

Νόμοι

Π.Ν.Π. 9.8.2013 1444
4187/2013 (άρθρα 33, 46-49) 1440
4183/2013 (άρθρα τέταρτο - ένατο) 1438

υπ. Οικονομικών

Υ.Α. 5017560/2010 1425
Υ.Α. 1111953/2013 1431
Υ.Α. 5030961/2013 1425
Υ.Α./πολ. 1225/2012 1429
Υ.Α./πολ. 1147/2013 1432
Υ.Α./πολ. 1152/2013 1431
Υ.Α./πολ. 1153/2013 1432
Υ.Α./πολ. 1154/2013 1432
Υ.Α./πολ. 1183/2013 1433
Υ.Α./πολ. 1200/2013 1428
Υ.Α./πολ. 1201/2013 1427
Υ.Α./πολ. 1204/2013 1433
Υ.Α./πολ. 1206/2013 1417
Υ.Α./πολ. 1208/2013 1399
Υ.Α./πολ. 1209/2013 1400
Εγκ./πολ. 1188/2013 1431
Εγκ./πολ. 1191/2013 1423
Εγκ./πολ. 1195/2013 1426
Εγκ./πολ. 1207/2013 1433
Εγκ./πολ. 1210/2013 1387
Εγκ./πολ. 1211/2013 1404

Σ.τ.Ε.

1326/2013 1445

Διοικητικών Εφετειών Αθηνών

3082/2011 1454

ΠΛΗΡΩΜΕΝΟ ΤΕΛΟΣ
Ταχ. Γραφείο ΚΕΜΠ ΚΡΥΟΝΕΡΙΟΥ
Αριθμός Άδειας 329



ΕΝΤΥΠΟ ΚΛΕΙΣΤΟ ΑΡ. ΑΔΕΙΑΣ 430/91 ΚΕΜΠ ΚΡΥΟΝΕΡΙΟΥ

ΔΕΛΤΙΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΠΟΜΟΘΕΣΙΑΣ

Οδός Ακαδημίας 71-73, 106 78 Αθήνα, 6ος όροφος,
Γραφείο 3, τηλ: 210.38.17.511 - 210.38.01.403,
fax: 210.38.28.113

ISSN: 1106-7926