

απόψεις

Η φορολογική κατοικία φυσικών προσώπων και η μεταφορά της

Το τεύχος αυτό είναι αφιερωμένο στο θέμα της φορολογικής κατοικίας φυσικών προσώπων και της μεταφοράς της. Η φορολογική κατοικία συνιστά το πεδίο άσκησης της κρατικής εξουσίας για τη συλλογή δημοσίων εσόδων, καθώς η φορολογική κατοικία καθιστά το φορολογικό υποκείμενο που διατηρεί την ιδιότητα του φορολογικού κατοίκου Ελλάδας υπόχρεο σε καταβολή φόρου εισοδήματος στην Ελλάδα τόσο για τις ελληνικές πηγές όσο και για το παγκόσμιο εισόδημά του.

Παράλληλα, η φορολογική κατοικία, η οποία κατ' ουσία σχετίζεται με τη μόνιμη κατοικία ενός φυσικού προσώπου, αντανακλά και εντέλει συνιστά έκφραση και άσκηση του δικαιώματος προσωπικής ελευθερίας. Κατά συνέπεια, η κρατική εξουσία πρέπει όχι απλώς να ανέχεται, αλλά επιπρόσθετα πρέπει και να εγγυάται τη συνδρομή συνθηκών ικανών ώστε να διασφαλίζεται η δυνατότητα του φυσικού προσώπου να επιλέγει απρόσκοπτα την κατοικία του και τη μεταφορά της, όταν αυτό επιθυμεί την αλλαγή των συνθηκών ζωής του.

Τέλος, κατά τα τελευταία χρόνια, αφενός της παγκοσμιοποίησης κατά την οποία τα σύνορα έχουν αμβλυνθεί και οι ροές φυσικών προσώπων έχουν σημαντικά ενταθεί και αφετέρου της οικονομικής κρίσης στην Ελλάδα κατά τη διάρκεια της οποίας σημειώθηκε μαζική μετανάστευση, οι μεταφορές κατοικίας από την Ελλάδα προς το εξωτερικό αυξήθηκαν κατακόρυφα.

Σε αυτά τα δεδομένα όφειλε να προσαρμοστεί η κρατική εξουσία και με ταχεία αντανακλαστικά να διαμορφώσει συνθήκες ασφάλειας δικαίου κατά τον καθορισμό της φορολογικής κατοικίας και αντίστοιχα κατά τον καθορισμό των προϋποθέσεων της μεταφοράς της. Δυστυχώς, όμως, αυτό δεν συνέβη. Αντίθετα, κατά την τελευταία δεκαετία παρατηρήσαμε την μεγάλη αμχανία της κρατικής εξουσίας και στις τρεις επιμέρους μορφές της να διαχειριστεί το φαινόμενο αυτό και να προσαρμοστεί αντίστοιχα στις διαμορφούμενες νέες συνθήκες.

Παρατηρήσαμε την αμχανία του φορολογικού νομοθέτη, ο οποίος είτε με spasmodικές παρεμβάσεις του στο πρόσφατο παρελθόν νομοθέτησε τεκμήρια μη αναγνώρισης της μεταφοράς της κατοικίας, είτε ακόμη και σήμερα παραλείπει να υιοθε-

τήσει τον ασφαλή μηχανισμό του ΟΟΣΑ για τα κριτήρια προσδιορισμού της φορολογικής κατοικίας, επιμένοντας να διατηρεί ένα μηχανισμό κριτηρίων χωρίς ιεραρχική μεταξύ τους διασύνδεση.

Παρατηρήσαμε την εκτελεστική εξουσία και ειδικότερα τη φορολογική διοίκηση να αρνείται ανατιολόγητα και συχνά αυθαίρετα τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας. Πολλές οι πρόσφατες περιπτώσεις, κατά τις οποίες χωρίς πυξίδα, χωρίς σαφείς κεντρικές οδηγίες και κυρίως νόμω αβάσιμα και εντέλει απολύτως καταχρηστικά ο φορολογικός - ελεγκτικός μηχανισμός δεν αναγνώρισε σε δεκάδες περιπτώσεις τη μεταφορά φορολογικής κατοικίας σε φυσικά πρόσωπα, τα οποία πράγματι *corpus* και *animus* εγκατέλειψαν την Ελλάδα και εγκατέστησαν σε μια άλλη χώρα την οικογενειακή τους εστία ή/ και το κέντρο των ζωτικών τους συμφερόντων. Αρνούμενος σε πολλές περιπτώσεις να αναγνωρίσει την ύπαρξη αλλοδαπού φορολογικού πιστοποιητικού, την ύπαρξη οικογενειακών και ζωτικών δεσμών στην αλλοδαπή, ο φορολογικός - ελεγκτικός μηχανισμός επέμενε απολύτως αυθαίρετα στη διατήρηση ελληνικής φορολογικής κατοικίας, επικαλούμενος δευτερεύοντες δεσμούς με τη χώρα. Αντίθετα σε κάθε διακρατική δέσμευση (ΣΑΔΦ), η φορολογική αρχή επέμενε να χαρακτηρίζει φορολογικούς κατοίκους Ελλάδας φυσικά πρόσωπα που διατηρούσαν στη χώρα απλώς έναν τραπεζικό λογαριασμό ή μια εξοχική κατοικία.

Παρατηρήσαμε, τέλος, την αμχανία της δικαστικής εξουσίας κατά την ερμηνευτική της προσέγγιση για τον καθορισμό των κριτηρίων φορολογικής κατοικίας και κυρίως για την αναγκαία μεταξύ τους εσωτερική ιεράρχηση, όταν διαπιστώνονται δεσμοί σε περισσότερες από μία χώρες. Αμχανία, που παρατηρείται ακόμη και σήμερα, ιδίως στις περιπτώσεις που υφίσταται ΣΑΔΦ, κατά την οποία και σε αντίθεση με την προβληματική εσωτερική νομοθεσία (ΚΦΕ), ο προσδιορισμός των κριτηρίων βρίσκεται πάντα σε εσωτερική ιεραρχική αλληλουχία.

Για τους λόγους αυτούς, στο παρόν διπλό τεύχος του ΔΦΝ επιχειρείται η ερμηνευτική αποσαφήνιση των κριτηρίων καθορισμού της φορολογικής κατοικίας, με διαχωρισμό μεταξύ των περιπτώσεων που συντρέχει ΣΑΔΦ και αυτών που δεν συντρέχει. Ακόμη για λόγους συστηματικής προσέγγισης, στο παρόν τεύχος δημοσιεύονται οι πρόσφατες για το θέμα αυτό αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας και των Διευθύνσεων Επίλυσης Διαφορών Αθήνας και Θεσσαλονίκης και επιχειρείται μια κωδικοποιημένη παρουσίασή τους.

Ο δρόμος για την απρόσκοπτη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας με τη δημιουργία συνθηκών ασφάλειας δικαίου και ταυτόχρονα εγγυητικού μηχανισμού ώστε να αποφεύγεται η καταχρηστική μεταφορά της για λόγους φοροαποφυγής έχει πια ανοίξει. Φαίνεται, όμως, ότι πρέπει να κάνουμε ακόμη αρκετά, ώστε να δημιουργηθούν τα αναγκαία κρατικά αντανakλαστικά και να επιτευχθεί ισορροπία μεταξύ της απρόσκοπτης αληθούς μεταφοράς και του περιορισμού των τεχνητών μεθοδεύσεων.

Ασπασία Μάλλιου