



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Εθνικόν και Καποδιστριακόν
Πανεπιστήμιον Αθηνών

— ΙΔΡΥΘΕΝ ΤΟ 1837 —

ΝΟΜΙΚΗ

Π.Μ.Σ.: ΔΗΜΟΣΙΟ ΔΙΚΑΙΟ-ΔΗΜΟΣΙΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ (Public Law-Public Policies)

ΕΙΔΙΚΕΥΣΗ: ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ (Tax Law)

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΑΚΟ ΈΤΟΣ: 2019-2020

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

του ΚΑΡΟΛΟΥ ΤΣΟΥΝΗ του ΓΕΩΡΓΙΟΥ

A.M.: 7340011219033

**ΤΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΕΝΑΛΛΑΚΤΙΚΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ
ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΠΟΥ ΜΕΤΑΦΕΡΟΥΝ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΤΟΥΣ
ΚΑΤΟΙΚΙΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ**

Επιβλέποντες Καθηγητές:

A. Τσουρουφλής

Θ. Φορτσάκης

X. Γκόρτσος

Αθήνα, Δεκέμβριος 2020

Copyright © Τσουνής Κάρλος, Δεκέμβριος 2020

Με επιφύλαξη παντός δικαιώματος. All rights reserved.

Απαγορεύεται η αντιγραφή, αποθήκευση και διανομή της παρούσας εργασίας, εξ ολοκλήρου ή τμήματος αυτής, για εμπορικό σκοπό. Επιτρέπεται η ανατύπωση, αποθήκευση και διανομή για σκοπό μη κερδοσκοπικό, εκπαιδευτικής ή ερευνητικής φύσης, υπό την προϋπόθεση να αναφέρεται η πηγή προέλευσης και να διατηρείται το παρόν μήνυμα.

Οι απόψεις και θέσεις που περιέχονται σε αυτήν την εργασία εκφράζουν τον συγγραφέα και δεν πρέπει να ερμηνευθεί ότι αντιπροσωπεύουν τις επίσημες θέσεις του Εθνικού και Καποδιστριακού Πανεπιστημίου Αθηνών.

Θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά τον επιβλέποντα της παρούσης διπλωματικής εργασίας, Επίκουρο Καθηγητή της Νομικής Σχολής Αθηνών κ. Ανδρέα Τσουρουφλή, για τις σημαντικές υποδείξεις, τις πολύτιμες συμβουλές και την κατανόηση που επέδειξε κατά τη συγγραφή της παρούσης. Τον ευχαριστώ ιδιαίτερος, διότι κατά τη διάρκεια της παρακολούθησης του οικείου μεταπτυχιακού προγράμματος βοήθησε καταλυτικά, ενίσχυσε και επέκτεινε τη νομική μου σκέψη.

Ένα μεγάλο ευχαριστώ στους γονείς μου, Γεώργιο και Αναστασία, την αδελφή μου Ηλέκτρα, τον Αθανάσιο και την Ιωάννα, δίχως την αδιάλειπτη, ειλικρινή και ανιδιοτελή στήριξη των οποίων ουδέν θα είχα καταφέρει.

Περίληψη

Με την παρούσα διπλωματική εργασία επιχειρείται μια πρώτη ερμηνευτική προσέγγιση του νεοπαγούς θεσμικού πλαισίου της εναλλακτικής φορολόγησης φυσικών προσώπων δια μεταφοράς της φορολογικής τους κατοικίας στην Ελλάδα, όπως έχει διαμορφωθεί από τους πρόσφατους Ν. 4646/2019, 4714/2020 και 4758/2020 του Ελληνικού Κοινοβουλίου.

Το καινοτόμο, για τα ελληνικά δεδομένα, φορολογικό κίνητρο άπτεται ζητημάτων φορολογικού σχεδιασμού και απευθύνεται σε τρεις διακριτές κατηγορίες φυσικών προσώπων, ήτοι επενδυτές υψηλής οικονομικής επιφάνειας, συνταξιούχους δικαιούχους αλλοδαπής σύνταξης και λοιπά φυσικά πρόσωπα. Ανάλογα με την επιλέξιμη κατηγορία, προβλέπεται διαφορετική αλλά προνομιακή φορολογική μεταχείριση των αλλοδαπών ή και ημεδαπών εισοδημάτων, καθώς και άλλες φορολογικές απαλλαγές και εξαιρέσεις.

Στη συνέχεια, ελέγχεται η συμβατότητα των νέων ρυθμίσεων με το ελληνικό Συνταγματικό Δίκαιο και το Δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Για την πληρέστερη επισκόπηση του ζητήματος, παρουσιάζονται συγκριτικά και συνοπτικά τα αντίστοιχα φορολογικά καθεστάτα του Ηνωμένου Βασιλείου, της Ιταλίας, της Μάλτας, της Κύπρου και της Πορτογαλίας.

Πέραν των προτάσεων που παρατίθενται σε επιμέρους σημεία, εν κατακλείδι, προτείνεται ως αναγκαία η θέσπιση και στη χώρα μας νομοθετικού πλαισίου για τη λειτουργία "οικογενειακών γραφείων" που θα αναλάβουν την διεκπεραίωση των υποθέσεων που θα ανακύπτουν από την εφαρμογή των νέων ρυθμίσεων.

Abstract

This dissertation attempts a first interpretive approach to the new institutional framework of alternative taxation of individuals who transfer their tax residence to Greece, as formulated by the recent Laws 4646/2019, 4714/2020 and 4758/2020 of the Greek Parliament.

This innovative, for the Greek standards, tax incentive revolves around tax planning issues and is applicable to three distinct categories of individuals: 1) to high net worth investors, 2) to retired beneficiaries of foreign pensions, and 3) to other individuals. Depending on the eligible category, preferential tax treatment of foreign and / or domestic income is provided, as well as other tax exemptions.

Subsequently, this study focuses on the compatibility of the new regulations with the Greek Constitutional Law and the Law of the European Union. For a more thorough overview of the issue, the respective tax regimes of the United Kingdom, Italy, Malta, Cyprus and Portugal are summarized.

In conclusion, among other suggestions, it is proposed that a legal framework for the operation of "family offices" should be established in our country that will undertake the processing of cases arising from the implementation of the new tax regime.

Περιεχόμενα

| | |
|--|----|
| Συντομογραφίες..... | 8 |
| 1. Εισαγωγικά: Περί φορολογικών κινήτρων..... | 9 |
| 2. Φορολογική κατοικία. Νομοθετικές και Νομολογιακές εξελίξεις..... | 16 |
| 3. Έννοια ειδικής φορολογικής κατοικίας – Σκοπιμότητα ρύθμισης..... | 23 |
| 4. Η πρόβλεψη στο Ελληνικό Φορολογικό Δίκαιο. Άρθρα 5Α, 5Β & 5Γ Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013)..... | 26 |
| 4.1 Εναλλακτική φορολόγηση εισοδήματος αλλοδαπής φυσικών προσώπων που μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα-Άρθρο 5Α Κ.Φ.Ε..... | 27 |
| 4.1.1 Προϋποθέσεις υπαγωγής..... | 30 |
| 4.1.2 Οι επενδύσεις..... | 33 |
| 4.1.2α Απόκτηση ακίνητης περιουσίας στην Ελλάδα..... | 34 |
| 4.1.2β Άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας μέσω ατομικής επιχείρησης..... | 35 |
| 4.1.2γ Τίτλοι συμμετοχής μη εισηγμένης εταιρείας..... | 36 |
| 4.1.2δ Αγορά Ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου..... | 37 |
| 4.1.2ε Εισφορά κεφαλαίου για συμμετοχή σε Οργανισμό Εναλλακτικών Επενδύσεων..... | 37 |
| 4.1.2στ Τίτλοι που αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε ρυθμιζόμενες αγορές..... | 39 |
| 4.1.3 Διαδικασία υπαγωγής..... | 44 |
| 4.1.4 Ειδική φορολογική αντιμετώπιση..... | 47 |
| 4.1.5 Κατάργηση υπαγωγής..... | 53 |
| 4.1.6 Οι Στρατηγικές Επενδύσεις..... | 55 |
| 4.1.7 Χορήγηση και ανανέωση άδειας διαμονής για επενδυτική δραστηριότητα..... | 58 |
| 4.2 Εναλλακτική φορολόγηση εισοδήματος φυσικών προσώπων, δικαιούχων εισοδήματος από συντάξεις που προκύπτουν στην αλλοδαπή, τα οποία μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα-Άρθρο 5Β Κ.Φ.Ε..... | 60 |
| 4.2.1 Προϋποθέσεις υπαγωγής..... | 62 |
| 4.2.2 Διαδικασία υπαγωγής..... | 64 |
| 4.2.3 Ειδική φορολογική αντιμετώπιση..... | 65 |
| 4.2.4 Κατάργηση υπαγωγής..... | 69 |
| 4.3 Ειδικός τρόπος φορολόγησης εισοδήματος από μισθωτή εργασία και επιχειρηματική δραστηριότητα που προκύπτει στην ημεδαπή, φυσικών προσώπων που μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα. Άρθρο 5Γ Κ.Φ.Ε..... | 70 |
| 4.3.1 Προϋποθέσεις υπαγωγής..... | 72 |
| 4.3.2 Διαδικασία υπαγωγής..... | 73 |
| 4.3.3 Ειδική φορολογική αντιμετώπιση..... | 74 |
| 4.3.4 Κατάργηση υπαγωγής..... | 74 |
| 5. Συνταγματικότητα των διατάξεων για τους ειδικούς φορολογικούς κατοίκους..... | 75 |
| 6. Συμβατότητα των διατάξεων με τη νομοθεσία της Ευρωπαϊκής Ένωσης..... | 79 |

| | |
|---|-----|
| 7. Συγκριτική επισκόπηση..... | 84 |
| 7.1 Το παράδειγμα του Ηνωμένου Βασιλείου..... | 84 |
| 7.2 Το παράδειγμα της Ιταλίας..... | 88 |
| 7.3 Το παράδειγμα της Μάλτας..... | 93 |
| 7.4 Το παράδειγμα της Κύπρου..... | 96 |
| 7.5 Το παράδειγμα της Πορτογαλίας..... | 98 |
| 8. Αντί επιλόγου..... | 100 |
| Παράρτημα..... | 103 |
| Βιβλιογραφία..... | 109 |

Συντομογραφίες

| | |
|------------------|--|
| AK | Αστικός Κώδικας |
| ΑΕΠ | Ακαθάριστο Εγχώριο Προϊόν |
| ΑΦΜ | Αριθμός Φορολογικού Μητρώου |
| ΔΕΕ | Δικαστήριο Ευρωπαϊκής Ένωσης |
| ΔΦΝ | Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας |
| ΕΕ | Ευρωπαϊκή Ένωση |
| ΕΟΧ | Ευρωπαϊκός Οικονομικός Χώρος |
| ΕΖΕΣ | Ευρωπαϊκή Ζώνη Ελεύθερων Συναλλαγών |
| ΕΜΕ | Ετήσιες Μονάδες Εργασίας |
| ΕΣΧΑΣΕ | Ειδικά Σχέδια Χωρικής Ανάπτυξης Στρατηγικών Επενδύσεων |
| Δ.Ο.Υ. | Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία |
| ΕΜΕ | Ετήσιες Μονάδες Εργασίας |
| ΗΒ | Ηνωμένο Βασίλειο |
| ΚΕΠ | Κέντρο Εξυπηρέτησης Πολιτών |
| Κ.Φ.Ε. | Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος |
| Κ.Φ.Δ. | Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας |
| ΝΔ | Νομοθετικό Διάταγμα |
| Ο.Ε.Ε. | Οργανισμός Εναλλακτικών Επενδύσεων |
| Ο.Ο.Σ.Α. | Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης |
| Π.Μ.Δ. | Πολυμερής Μηχανισμός Διαπραγμάτευσης |
| Σ | Σύνταγμα της Ελλάδος 1975/1986/2001 |
| Σ.Α.Τ. | Σύστημα Άυλων Τίτλων |
| Σ.Α.Δ.Φ. | Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας |
| ΣΔΕΕ | Συνθήκη για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης |
| ΣτΕ | Συμβούλιο της Επικρατείας |
| ΥΑ | Υπουργική Απόφαση |
| ΦΜΑ | Φόρος Μεταβίβασης Ακινήτων |
| ΦΕΚ | Φύλλο Εφημερίδας της Κυβερνήσεως |
| ΦΣΚ | Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίων |
| HMRC | Her Majesty Revenue & Customs |
| ΙΤΑ | Income Tax Act |
| Non-Dom Resident | Non Domiciled Resident |
| RBC | Remittance Base Charge |

1. Εισαγωγικά: Περί φορολογικών κινήτρων.

Στο πλαίσιο της προσπάθειας επανεκκίνησης της ελληνικής οικονομίας σε αναπτυξιακούς ρυθμούς, μέσω εξωστρεφούς φορολογικής πολιτικής δια της προσέλκυσης φυσικών προσώπων και αλλοδαπών ιδιωτικών κεφαλαίων, έλαβαν χώρα τρεις νομοθετικές πρωτοβουλίες που εισήγαγαν φορολογικά κίνητρα για τρεις διαφορετικές κατηγορίες προσώπων, μέσω της μεταφοράς της φορολογικής τους κατοικίας στη Χώρα μας. Αρχικά, ψηφίστηκε ο φορολογικός Ν. 4646/2019¹, για την προσέλκυση κατοίκων-επενδυτών αλλοδαπής υψηλής οικονομικής επιφάνειας. Ακολούθησε ο Ν. 4714/2020² που στις σχετικές του διατάξεις επικεντρώνεται σε φυσικά πρόσωπα δικαιούχους αλλοδαπής σύνταξης. Πρόσφατα ψηφίστηκε και ο Ν. 4758/2020³, που αφορά σε εργαζόμενους και ελεύθερους επαγγελματίες που εγκαθίστανται από την αλλοδαπή στην Ελλάδα και καλύπτουν νέα θέση εργασίας.

Πρόκειται για τον θεσμό που από χρόνια είναι γνωστός στο εξωτερικό με την ορολογία του «διαμένοντος μη κατοίκου», άλλως «Non-Domiciled Resident» ή εν συντομία «Non-Dom». Το καθεστώς αυτό διατηρεί τις καταβολές του και είναι ευρέως διαδεδομένο στα αγγλοσαξονικά συστήματα⁴, επεκτάθηκε όμως και υιοθετήθηκε και από άλλα κράτη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όπως η Μάλτα, η Πορτογαλία, η Ιταλία, η Κύπρος. Επιλέγεται γενικά η φράση αυτή, για να περιγράψει έναν φορολογικό κάτοικο μιας χώρας, ο οποίος δεν έχει κάποια ιστορική σύνδεση με αυτή, ήτοι κατοικία καταγωγής, κατοικία εκ του νόμου ή κατοικία επιλογής, πέραν της μεταφοράς της νέας φορολογικής κατοικίας του. Ο νέος θεσμός «περιστρέφεται» γύρω από την έννοια των φορολογικών κινήτρων και του φορολογικού σχεδιασμού σε συνάρτηση με τη

¹ Ν. 4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12.12.2019) «Φορολογική μεταρρύθμιση με αναπτυξιακή διάσταση για την Ελλάδα του αύριο».

² Ν. 4714/2020 (ΦΕΚ Α 148/31.7.2020) «Φορολογικές παρεμβάσεις για την ενίσχυση της αναπτυξιακής διαδικασίας της ελληνικής οικονομίας, ενσωμάτωση στην ελληνική νομοθεσία των Οδηγιών (ΕΕ) 2017/1852, (ΕΕ) 2018/822, (ΕΕ) 2020/876, (ΕΕ)2016/1164, (ΕΕ) 2018/1910 και (ΕΕ) 2019/475, συνεισφορά Δημοσίου για την αποπληρωμή δανείων πληγέντων δανειοληπτών λόγω των δυσμενών συνεπειών της νόσου COVID-19 και άλλες διατάξεις»

³ Ν. 4758/2020 (ΦΕΚ Α' 242/4.12.2020) «Περιστολή του λαθρεμπορίου –Κύρωση του Πρωτοκόλλου για την εξάλειψη του παράνομου εμπορίου καπνού, διατάξεις περί κοινωφελών περιουσιών και σχολαζουσών κληρονομιών, διατάξεις για τα τέλη κυκλοφορίας και τα τέλη ταξινόμησης, κίνητρα για την προσέλκυση φορολογικών κατοίκων». Το Υπουργείο Οικονομικών κατέθεσε το νομοσχέδιο στις 23.11.2020 προς συζήτηση στη Βουλή των Ελλήνων.

⁴ Ο θεσμός προβλέφθηκε το πρώτον το μακρινό 1799 στο Ηνωμένο Βασίλειο, προκειμένου να προστατευθούν όσοι κατείχαν αλλοδαπή περιουσία από πολεμικούς φόρους. Στη συνέχεια, χρησιμοποιήθηκε από τον Μεσοπόλεμο και μετά για την προσέλκυση εταιρειών που εισάγουν ξένο συνάλλαγμα, καθώς και για την αποπληρωμή ζημιών που προκάλεσαν οι δύο παγκόσμιοι πόλεμοι.

φορολογική κατοικία, έννοιες τις οποίες θα επιχειρήσουμε ευθύς αμέσως να προσεγγίσουμε, προτού αναλύσουμε τις επιμέρους ρυθμίσεις τους.

Η προνομιακή φορολογική μεταχείριση που στοχεύει στην ανάπτυξη της οικονομίας κρίνεται δικαιολογημένη ενόψει της συνταγματικής επιταγής για προώθηση της ανάπτυξης της χώρας⁵, με την επιφύλαξη των διατάξεων του ενωσιακού δικαίου κυρίως περί κρατικών ενισχύσεων. Τα φορολογικά κίνητρα με την εισαγωγή οριζόντιων μέτρων αποτελούν εργαλείο «στα χέρια» των Κρατών, προκειμένου να αυξήσουν το ΑΕΠ τους⁶. Από τον ευρύτερο ευρωπαϊκό χώρο μπορούμε να υπενθυμίσουμε τους χαμηλούς φορολογικούς συντελεστές που προβλέπουν κάποιες χώρες για εισοδήματα από κινητές αξίες και άυλα αγαθά⁷, καθώς και από επιχειρηματική και εταιρική δραστηριότητα⁸, την πρόβλεψη χαμηλών συντελεστών φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων⁹, την παροχή φορολογικών κινήτρων διαμονής ή χορήγησης υπηκοότητας σε περίπτωση πραγματοποίησης επένδυσης ή απόκτησης ακίνητης περιουσίας σημαντικής αξίας, την ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση επιστημόνων και τεχνολογικά καταρτισμένων προσώπων που «επαναπατρίζονται»¹⁰. Αλλά και εκτός ευρωπαϊκού χώρου έχουν κάνει την εμφάνισή τους αντίστοιχες πρωτοβουλίες, με αποτέλεσμα να μην είναι υπερβολή να χαρακτηρίσουμε ως πραγματική μάχη αυτή που διεξάγεται έξω από τα σύνορά μας για

⁵ Σύμφωνα με το άρθρο 106 παρ. 1 Σ «1. Για την εδραίωση της κοινωνικής ειρήνης και την προστασία του γενικού συμφέροντος το Κράτος προγραμματίζει και συντονίζει την οικονομική δραστηριότητα στη Χώρα, επιδιώκοντας να εξασφαλίσει την οικονομική ανάπτυξη όλων των τομέων της εθνικής οικονομίας. Λαμβάνει τα επιβαλλόμενα μέτρα για την αξιοποίηση των πηγών του εθνικού πλούτου, από την ατμόσφαιρα και τα υπόγεια ή υποθαλάσσια κοιτάσματα, για την προώθηση της περιφερειακής ανάπτυξης και την προαγωγή ιδίως της οικονομίας των ορεινών, νησιωτικών και παραμεθόριων περιοχών».

⁶ Χώρες όπως το Ηνωμένο Βασίλειο παρέχουν κίνητρα τα οποία στοχεύουν στη δημιουργία ιδανικών φορολογικών συνθηκών για την άνθηση της επιχειρηματικότητας. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί το κίνητρο υπερεκπτώσεων δαπανών R&D (Research & Development), που έχει ενσωματωθεί στην πρόταση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής για τη δημιουργία Κοινής Ενοποιημένης Φορολογικής Βάσης των Εταιρειών (CCCTB) και ενός ενιαίου φορολογικού κινήτρου σε όλες τις ευρωπαϊκές χώρες (50% υπερέκπτωση δαπανών R&D για μεγάλες επιχειρήσεις και 100% για τις μικρές). Με τον Ν. 4712/2020 (ΦΕΚ Α' 146/29.07.2020) παρέχονται πλέον και στη χώρα μας κίνητρα για έρευνα και ανάπτυξη που δύνανται να συγκριθούν με τα παρεχόμενα από άλλες έννομες τάξεις. Ειδικότερα με το άρθρο 46 τροποποιήθηκε το άρθρο 22Α Κ.Φ.Ε. και προβλέφθηκε προσαύξηση 100% της έκπτωσης δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας.

⁷ Ολλανδία, Ιρλανδία, Λουξεμβούργο, Ηνωμένο Βασίλειο (patent box: Δυνατότητα εταιρειών να επιλέγουν έναν προτιμησιακό φορολογικό συντελεστή για εταιρικά κέρδη από ειδικές ευρεσιτεχνίες).

⁸ Στη Βουλγαρία ο φορολογικός συντελεστής επιχειρηματικής εταιρικής δραστηριότητας ανέρχεται στο 10%, στην Κύπρο στο 12,5%, στην Ουγγαρία στο 9%, στην Ιρλανδία στο 12,5%, στην Γεωργία και τη Σερβία στο 15%, στη Βοσνία-Ερζεγοβίνη στο 10% κ.λπ.

⁹ Φορολογικός συντελεστής φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων στην Λευκορωσία 15%, τη Βουλγαρία 10%, τη Γεωργία 20%, την Ουκρανία 17%.

¹⁰ Ιταλία. Πλέον και η χώρα μας εντάσσεται σε αυτό το «κύμα» αντιστροφής του brain drain με τον Ν. 4758/2020 που προσέθεσε το άρθρο 5Γ Κ.Φ.Ε..

την προσέλκυση φυσικών προσώπων μεγάλης περιουσιακής ή/και εισοδηματικής ικανότητας¹¹.

Από το φορολογικό μας δίκαιο μπορούμε να μνημονεύσουμε ενδεικτικά τις διατάξεις ορισμένων νόμων που εκφράζουν τον «οικονομικό παρεμβατισμό μέσω θέσπισης φορολογικών κινήτρων με τη μορφή απαλλαγών, ελαφρύνσεων ή διευκολύνσεων για την πραγματοποίηση παραγωγικών επενδύσεων, την προώθηση της οικονομικής και περιφερειακής ανάπτυξης»¹², αλλά και την πρόληψη και καταπολέμηση της φοροδιαφυγής.

Με το άρθρ. 48 του Ν. 4701/2020 προστέθηκε το άρθρο 71ΣΤ Κ.Φ.Ε. που παρέχει κίνητρα για την εφαρμογή της ηλεκτρονικής τιμολόγησης, ενώ με το άρθρο 10 του Ν. 4710/2020 προστέθηκε το άρθρο 71Ζ Κ.Φ.Ε. με το οποίο παρέχονται κίνητρα σε επιχειρήσεις παραγωγής ηλεκτρικών οχημάτων και αγαθών ή ειδών σχετικών με τα ηλεκτρικά οχήματα σε συγκεκριμένες περιοχές της χώρας.

Με τον Ν. 4608/2019¹³, ο οποίος θα αναλυθεί εκτενώς στο οικείο μέρος, εισάγονται ρυθμίσεις που αφορούν στην προσέλκυση μεγάλων επενδύσεων σε στρατηγικούς τομείς της οικονομίας με ταυτόχρονη χορήγηση σημαντικών κινήτρων και οικονομικών ενισχύσεων. Όπως αναφέρεται ρητά και στην αιτιολογική έκθεση, «το θεσμικό πλαίσιο καθίσταται πιο ελκυστικό και αποτελεσματικό για τους επενδυτές, προσφέροντας ένα μεγάλο εύρος ωφελημάτων και αποκτά συγκεκριμένη στόχευση προκειμένου να προσελκύσει στρατηγικές επενδύσεις σε όλους τους κλάδους της οικονομίας. (...) κατοχυρώνεται μία ασφαλής, διαφανής, αλλά και ταχεία διαδικασία για τους επενδυτές, θεωρακίζεται το δημόσιο συμφέρον, καθώς το νέο θεσμικό πλαίσιο εγγυάται τη μεγαλύτερη δυνατή διάχυση των ωφελειών από την υλοποίηση των επενδύσεων».

Με το άρθρο 30 του Ν. 4605/2019¹⁴ τροποποιούνται οι διατάξεις του Ν. 4399/2016 που αφορούν στα φορολογικά κίνητρα-απαλλαγές που χορηγούνται σε πολύ

¹¹ Ενδεικτική είναι η πρωτοβουλία της Ινδίας, η οποία δεν επιβάλλει φόρο σε εμβάσματα που εισέρχονται στη χώρα από εργαζόμενους εκτός αυτής και προς στήριξη των γηγενών οικογενειών τους. Επίσης τα Ηνωμένα Αραβικά Εμιράτα επιτρέπουν 100% αλλοδαπή κυριότητα επιχειρηματικής δραστηριότητας που αναπτύσσεται στο εσωτερικό της χώρας, Ασπασία Μάλλιου, Απόψεις..., ΔΦΝ 2020, τ. 74, αρ. 1677, σελ. 1677

¹² Θ. Φορτσάκης, Κ. Σαββαΐδου, Φορολογικό Δίκαιο, 4η, 2013, σελ 81 και την ενδεικτική λίστα των αναπτυξιακών νόμων που περιέχουν και φορολογικά κίνητρα

¹³ Ν. 4608/2019 (ΦΕΚ Α' 66/25.04.2019) «Ελληνική Αναπτυξιακή Τράπεζα και προσέλκυση Στρατηγικών Επενδύσεων και άλλες διατάξεις». Βλ. και άρθρο 25 παρ. 4 Ν. 3894/2010

¹⁴ Ν. 4605/2019 (ΦΕΚ Α 52/1.4.2019) «Εναρμόνιση της ελληνικής νομοθεσίας με την Οδηγία (ΕΕ) 2016/943 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 8ης Ιουνίου 2016 σχετικά με την προστασία της τεχνολογίας και των επιχειρηματικών πληροφοριών που δεν έχουν αποκαλυφθεί

μικρές και μικρές επιχειρήσεις που υπάγονται σε επενδυτικά σχέδια καθεστώτων ενισχύσεων του εν λόγω νόμου¹⁵, με το άρθρο 38 διευρύνθηκε το πεδίο εφαρμογής του Α.Ν. 89/1967, για τις εταιρείες που παρέχουν υπηρεσίες συμβουλευτικού χαρακτήρα, κεντρικής λογιστικής υποστήριξης, ελέγχου ποιότητας παραγωγής, προϊόντων, διαδικασιών και υπηρεσιών, κατάρτισης μελετών, σχεδίων και συμβάσεων, διαφήμισης και μάρκετινγκ, επεξεργασίας στοιχείων, λήψης και παροχής πληροφοριών, έρευνας και ανάπτυξης. Το φορολογικό πλεονέκτημα είναι ο σταθερός υπολογισμός των φορολογητέων τους κερδών και ότι δεν θεωρούνται φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος, ενώ με το άρθρο 95 τροποποιήθηκε και το άρθρο 23 Κ.Φ.Ε.¹⁶

Με το άρθρο Ν. 4549/2018¹⁷ παρέχονται κίνητρα αφενός για την ενίσχυση των θέσεων απασχόλησης με την προσαύξηση κατά ποσοστό 50% των εκπιπόμενων εργοδοτικών εισφορών και αφετέρου για την ενίσχυση της παραγωγής οπτικοακουστικών έργων με την αφαίρεση από το φορολογητέο εισόδημα του υποκείμενου στον φόρο ποσοστού 30% των επιλέξιμων δαπανών που πραγματοποιούνται στην Ελλάδα για κάθε οπτικοακουστικό έργο.

Με τις διατάξεις του άρθρου 353 του Ν. 4512/2018¹⁸ προστέθηκαν στον Κ.Φ.Ε. τα άρθρα 71Α, 71Β και 71Γ, εντάσσοντας σε αυτόν ρυθμίσεις που αφορούν σε

(εμπορικό απόρρητο) από την παράνομη απόκτηση, χρήση και αποκάλυψή τους (ΕΕΛ 157 της 15.6.2016) - Μέτρα για την επιτάχυνση του έργου του Υπουργείου Οικονομίας και Ανάπτυξης και άλλες διατάξεις».

¹⁵ Ειδικότερα, προβλέφθηκε η χορήγηση στον φορέα επένδυσης της δυνατότητας να κάνει χρήση φορολογικής απαλλαγής από την καταβολή φόρου εισοδήματος επί των πραγματοποιούμενων προ φόρου κερδών που προκύπτουν από το σύνολο των δραστηριοτήτων του (αφαιρουμένου του φόρου του νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας που αναλογεί στα κέρδη που διανέμονται ή αναλαμβάνονται από τους εταίρους) μέχρι του ποσού των 7.000.000 € και κατόπιν πιστοποίησης της υλοποίησης του 50% του κόστους του επενδυτικού σχεδίου.

¹⁶ Προβλέφθηκε ότι εκπίπτουν από 1.1.2014 από τα ακαθάριστα έσοδα για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος οι δαπάνες που διενεργούνται για την κάλυψη τόκων από ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ΑΕ καθώς και από χρεωστικά ομόλογα που εκδίδουν πιστωτικοί συνεταιρισμοί που λειτουργούν ως πιστωτικά ιδρύματα, ενώ για τα πάσης φύσεως ομόλογα που εκδίδονται από πιστωτικούς συνεταιρισμούς που λειτουργούν ως πιστωτικά ιδρύματα, ισχύουν αναλόγως οι φορολογικές ρυθμίσεις των παραγράφων 1,2 και 3 του άρθρου 14 Ν. 3156/2003.

¹⁷ Με το Ν. 4549/2018 (ΦΕΚ Α' 105/14.06.2018) «Διατάξεις για την ολοκλήρωση της Συμφωνίας Δημοσιονομικών Στόχων και Διαρθρωτικών Μεταρρυθμίσεων - Μεσοπρόθεσμο Πλαίσιο Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2019-2022 και λοιπές διατάξεις» προστέθηκαν τα άρθρα 71Δ και 71Ε Κ.Φ.Ε..

¹⁸ Ν. 4512/2018 (ΦΕΚ Α' 8/23.1.2018) «Ρυθμίσεις για την εφαρμογή των Διαρθρωτικών Μεταρρυθμίσεων του Προγράμματος Οικονομικής Προσαρμογής και άλλες διατάξεις». Στο άρθρο 71Α Κ.Φ.Ε. προβλέπεται η απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος των κερδών που αποκτά επιχείρηση από την πώληση προϊόντων παραγωγής της, για τα οποία χρησιμοποιήθηκε ευρεσιτεχνία διεθνώς αναγνωρισμένη στο όνομα της ίδιας, υπό την προϋπόθεση της εμφάνισης των κερδών στον ειδικό λογαριασμό αποθεματικού. Με το άρθρο 71Β Κ.Φ.Ε. παρέχεται στις ΑΕ με μετοχές εισηγμένες στο ΧΑΑ η δυνατότητα κεφαλαιοποίησης αφορολόγητων αποθεματικών αναπτυξιακών νόμων με φορολογικό συντελεστή 5%, ενώ με το 71Γ Κ.Φ.Ε. παρέχεται στις ΑΕ με μετοχές μη εισηγμένες στο ΧΑ και στις ΕΠΕ η δυνατότητα κεφαλαιοποίησης των αποθεματικών αυτών με φορολογικό συντελεστή 10%, χωρίς άλλη επιβάρυνση, με προσαύξηση των οικείων συντελεστών, ανά έτος μέχρι και 20%. Τροποποιήσεις επήλθαν και στα άρθρα 18, 19, 72, 28 Κ.Φ.Ε., θέσπιση άρθρου 28Α Κ.Φ.Δ. κ.λπ

φορολογικά κίνητρα ευρεσιτεχνίας και κίνητρα κεφαλαιοποίησης αφορολόγητων αποθεματικών εισηγμένων και μη εταιρειών.

Αναπτυξιακούς σκοπούς επιδιώκουν τα φορολογικά κίνητρα που καθιερώθηκαν στην Ελλάδα από τη δεκαετία του 1950 με σειρά νόμων για την ενίσχυση της πραγματοποίησης παραγωγικών επενδύσεων¹⁹. Με τους νόμους ΝΔ 1297/1972 και Ν. 2166/1993 παρέχονται φορολογικά κίνητρα αντιμετώπισης των φορολογικών συνεπειών που συνεπάγονται οι εταιρικοί μετασχηματισμοί, με την αναβολή (όχι απαλλαγή) φορολόγησης αφανών αποθεματικών και την απαλλαγή από τη φορολόγηση της μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων και από φορολογικές επιβαρύνσεις σύστασης εταιρειών²⁰. Σε κάθε περίπτωση, πρέπει να ελέγχεται και το ζήτημα της συμβατότητάς τους με το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Το ίδιο το Σύνταγμα²¹ κατοχυρώνει την αυξημένη τυπική ισχύ των εξαιρετικών ρυθμίσεων του ΝΔ 2687/1953 για την προστασία των κεφαλαίων του εξωτερικού και των διατάξεων του Ν. 27/1975 για τη φορολογία πλοίων. Η αυξημένη προστασία της ναυτιλίας μας που επιτυγχάνεται μέσα από μια σειρά φορολογικών απαλλαγών και ειδικών φορολογικών ρυθμίσεων, όχι μόνο όσον αφορά στην φορολογία εισοδήματος σε επίπεδο πλοιοκτήτη, αλλά και στην φορολογία κεφαλαίου, με αποτέλεσμα να είναι περισσότερο ελκυστική η ανάπτυξη της εμπορικής ναυτιλίας με την εγκατάσταση αλλοδαπών ναυτιλιακών επιχειρήσεων στην Ελλάδα²².

¹⁹ Ορισμένοι εξακολουθούν να ισχύουν όπως το ΝΔ 2867/1953 για τις επενδύσεις και την προστασία κεφαλαίων του εξωτερικού.

²⁰ Ειδικότερα, με τον ΝΔ 1297/1972 η υπεραξία δεν υπόκειται σε φόρο κατά τον χρόνο του μετασχηματισμού, αλλά εγγράφεται σε λογαριασμούς τάξεως της εταιρείας που προέρχεται από τον μετασχηματισμό και φορολογείται κατά τον χρόνο τής με οποιονδήποτε τρόπο διαλύσεως. Προβλέπεται απαλλαγή από Φ.Μ.Α. εφόσον, αφενός η συγχωνεύσιμη εταιρεία χρησιμοποιεί τα επίμαχα ακίνητα κατά τον χρόνο του μετασχηματισμού, και αφετέρου η αποκτώσα τα χρησιμοποιεί επί μία πενταετία από τον μετασχηματισμό. Επιπρόσθετα, προβλέπεται και απαλλαγή κάθε σύμβασης και κάθε πράξης από κάθε φόρο ή τέλος, ενώ πλεονεκτήματα άλλων αναπτυξιακών νόμων συνεχίζονται από τη νέα εταιρεία. Με τον Ν. 2166/1993, δεν αποκαλύπτεται η υπεραξία της εταιρείας, καθώς δεν διενεργείται αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων των μετασχηματιζόμενων εταιρειών, αλλά διαπιστώνεται η λογιστική αξία με ενοποίηση των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού και δεν φορολογείται κατά τον χρόνο του μετασχηματισμού παρά μόνο κατά τον χρόνο της διαλύσεως. Πέρα από την αναβολή της φορολογίας, προβλέπεται και απαλλαγή από φόρο υπεραξίας, Φ.Μ.Α. και από κάθε άλλο φόρο, τέλος, εισφορά (πλην Φ.Σ.Κ.), ενώ ως προς τη ζημία, αυτή εμφανίζεται σε ιδιαίτερο λογαριασμό στον ισολογισμό της νέας εταιρείας και δεν μεταφέρεται προς συμψηφισμό στα επόμενα έτη. Λοιπά πλεονεκτήματα άλλων αναπτυξιακών νόμων επίσης διατηρούνται από τη νέα εταιρεία.

²¹ Άρθρο 107 Σ «1. Η πριν από την 21 Απριλίου 1967 νομοθεσία με αυξημένη τυπική ισχύ για την προστασία κεφαλαίων εξωτερικού διατηρεί την αυξημένη τυπική ισχύ που είχε και εφαρμόζεται και στα κεφάλαια που θα εισάγονται στο εξής. Την ίδια ισχύ έχουν και οι διατάξεις των Κεφαλαίων Α΄ έως και Δ΄ του τμήματος Α΄ του νόμου 27/1975 «περί φορολογίας πλοίων, επιβολής εισφοράς προς ανάπτυξιν της εμπορικής ναυτιλίας, εγκαταστάσεως αλλοδαπών ναυτιλιακών επιχειρήσεων και ρυθμίσεως συναφών θεμάτων».

²² Με τις διατάξεις του Ν. 27/1975 ρυθμίστηκε για πρώτη φορά το φορολογικό καθεστώς των πλοίων υπό ελληνική σημαία με πρόβλεψη επιβολής σε αυτά φόρου (βάσει χωρητικότητας - tonnage tax και

Πέραν των αμιγώς φορολογικών, νομοθετικά μέτρα αναπτυξιακού χαρακτήρα με προσέλκυση πολιτών από τρίτες χώρες ισχύουν ήδη στην Ελλάδα με το Ν. 4251/2014. Καταρχάς, χορηγείται μόνιμη άδεια διαμονής επενδυτή σε πολίτες τρίτων χωρών που εισήλθαν ή διαμένουν νόμιμα στην Ελλάδα και είναι ιδιοκτήτες ακινήτων στην ημεδαπή, αξίας τουλάχιστον 250.000 €²³, το οποία δικαιούνται και να εκμισθώσουν. Μάλιστα, η εν λόγω άδεια μπορεί να ανανεώνεται για ισόχρονη διάρκεια κάθε φορά, εφόσον η ακίνητη περιουσία παραμένει στην κυριότητα και νομή τού δικαιούχου της άδειας διαμονής. Επίσης, χορηγείται άδεια διαμονής για επενδυτική δραστηριότητα στην Ελλάδα (βλ. Κεφ. 4.1.7).

Επιστρέφοντας στις διατάξεις των νόμων που θα μας απασχολήσουν στη συνέχεια, αναφέρουμε ότι αρχικά θεσμοθετήθηκε η εναλλακτική φορολόγηση εισοδήματος αλλοδαπής προέλευσης που αποκτούν φυσικά πρόσωπα υψηλού πλούτου (High Net Worth Individuals²⁴) τα οποία μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα (Ν. 4646/2019 - Non-Dom 1). Καθίσταται εμφανής η πρόθεση προσέλκυσης και ειδικής φορολόγησης διεθνών κεφαλαίων που κατέχονται από ιδιώτες και δεν χρησιμοποιούνται για επιχειρηματική δραστηριότητα, αλλά επενδύονται με παθητικό τρόπο (μετρητά, συμμετοχές, κινητές αξίες, δευτερογενή προϊόντα, ομόλογα, υβριδικά προϊόντα) και «μεταβιβάζονται» από γενιά σε γενιά. Πρόκειται για έναν μηχανισμό αρκετά απλό και με προοπτικές να καταστεί εξαιρετικά ελκυστικός, οδηγώντας σε μια ισχυρή και βιώσιμη ανάπτυξη της Χώρας²⁵. Με το νέο

ηλικίας πλοίου) και εισφοράς, με εξάντληση κάθε φορολογικής υποχρέωσης του πλοιοκτήτη, καθώς και του μετόχου ή εταίρου ημεδαπής ή αλλοδαπής εταιρείας οποιουδήποτε τύπου από τον φόρο εισοδήματος, όσον αφορά στα κέρδη που προκύπτουν από την εκμετάλλευση των πλοίων αυτών. Επίσης προβλέφθηκε φορολογικός συντελεστής με αντίστροφη προοδευτικότητα. Ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση προβλέπεται και στον Ν. 959/1979 για τη ναυτική εταιρεία με φορολογικές απαλλαγές εισοδήματος, διανομής κερδών και προϊόντος εκκαθάρισης, αλλά και προσπάθεια ευνοϊκής λογιστικής αντιμετώπισης με την τήρηση απλογραφικών βιβλίων. Τέλος, αντίστοιχες ρυθμίσεις προβλέφθηκαν και για τη φορολογική μεταχείριση των Εταιρειών Επενδύσεων στην Ποντοπόρο Ναυτιλία όπως αναλύονται λεπτομερώς στην ΠΟΛ. 1164/27-6-2001 (βλ. και άρθρ. 23 του Ν. 2843/2000)

²³ Βλ. παρ. 2 του άρθρ. 20 Ν. 4251/2014 όπως ισχύει μετά το Ν. 4686/2020

²⁴ Περίπου 230.000 φυσικά πρόσωπα περιγράφονται ως άτομα «υψηλότατης καθαρής θέσης» (Ultra high-net-worth individuals, UHNWI). Αυτή η συγκεκριμένη «μικρή αγορά» διαχειρίζεται και διακινεί πλούτο αξίας 6 τρισεκατομμυρίων €, δηλαδή ο καθένας από αυτούς τους υπερ-πλούσιους διαθέτει καθαρή θέση της τάξης των 170 εκατ. € (καθαρή αξία περιουσίας, αφού αφαιρεθεί ο ενδεχόμενος δανεισμός). Ειδικότερα, το Ηνωμένο Βασίλειο που μέχρι πρότινος αποτελούσε την μεγαλύτερη κοιτίδα Non-Dom, με τις νομοθετικές μεταρρυθμίσεις του 2017 και το Brexit από 1.1.2021 ενδέχεται να χάσει πολλούς από τους 78.000 “Non-Dom”, μεταξύ των οποίων και σημαντικό μέρος του Ελληνικού εφοπλισμού η οποίοι θα αναζητήσουν νέα εναλλακτικής φορολογική κατοικία. Από πρόσφατα στοιχεία προκύπτει πως η έξοδος των Non Dom από τη Βρετανία την τελευταία διετία έχει ρυθμό της τάξης του 17% ετησίως.

²⁵ Θα μπορούσαμε να πούμε ότι η Ελλάδα βρίσκει «απέναντί» της σε αυτές τις πρωτοβουλίες έναν μη αναμενόμενο, πολιτικά, «αντίλογο», την Κύπρο, καθώς θεωρείται ότι η καθιέρωση προγράμματος χορήγησης υπηκοότητας – διαβατηρίου, μαζί με το θεσμό non-dom για πρόσωπα υψηλής εισοδηματικής

καθεστώς, η Ελλάδα δεν χορηγεί ιθαγένεια, αποφεύγοντας να βρεθεί αντιμέτωπη όχι μόνο με αντιδράσεις για προσέλκυση εισοδημάτων αβέβαιης προέλευσης, αλλά και με αντιδράσεις, που, ενδεχομένως, να ήγειρε η Ευρωπαϊκή Επιτροπή - όπως έχει κάνει ήδη-ως προς τη χορήγηση υπηκοότητας-διαβατηρίου²⁶.

Περαιτέρω, στο πνεύμα διαμόρφωσης ευνοϊκότερου φορολογικού περιβάλλοντος για εκείνους που επιθυμούν να επιλέξουν τη χώρα μας ως κέντρο των κοινωνικών και οικονομικών τους δραστηριοτήτων, «εκμεταλλεζόμενοι» τον ευρωπαϊκό της χαρακτήρα, το εύκρατο κλίμα της και τον τρόπο ζωής της, συμπληρώθηκε η εναλλακτική φορολόγηση με την πρόβλεψη φορολογικών κινήτρων για αλλοδαπούς συνταξιούχους που θα επιλέξουν το καθεστώς του «διαμένοντος μη κατοίκου» (Ν. 4714/2020 – Non-Dom 2).

Τα παραπάνω καθίστανται εμφανή και από την ανάγνωση της αιτιολογικής έκθεσης εκάστου νόμου. Ειδικότερα, όπως αναφέρεται στην αιτιολογική έκθεση του Ν. 4646/2019 *«Στην προσπάθεια να υπερβεί η Χώρα την παρατεταμένη οικονομική κρίση, θεωρείται επιβεβλημένο να θεσπιστεί ένα πλέγμα διατάξεων προσέλκυσης φορολογικών κατοίκων υψηλής οικονομικής επιφάνειας με στόχο την αύξηση των δημοσίων εσόδων, καθώς και την επίτευξη διαφόρων παράπλευρων ωφελειών, όπως εισαγωγή κεφαλαίων στην Ελλάδα, δημιουργία επενδυτικών μονάδων ή συμμετοχή σε επενδυτικά σχήματα ή εταιρείες, θέσεις εργασίας ακόμα και αγορές ακινήτων. Ανάλογες διατάξεις έχουν εισαχθεί τα τελευταία χρόνια και σε άλλα κράτη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όπως η Ιταλία. Υπογραμμίζεται ότι με τις προτεινόμενες διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 2 εισάγεται εναλλακτικός τρόπος φορολόγησης, ο οποίος αφορά αποκλειστικά το εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης. Το φυσικό πρόσωπο εξακολουθεί να υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή, σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις του Κ.Φ.Ε.»*. Επιπλέον, στην αιτιολογική έκθεση του Ν. 4714/2020 αναφέρεται ότι *«...οι νέες διατάξεις παρέχουν τη δυνατότητα σε φυσικά πρόσωπα δικαιούχους σύνταξης που προκύπτει στην αλλοδαπή να υπαχθούν σε εναλλακτική φορολόγηση του εισοδήματός τους αλλοδαπής προέλευσης. Ανάλογες διατάξεις έχουν εισαχθεί τα τελευταία χρόνια και σε άλλα κράτη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όπως η Ιταλία, η Πορτογαλία, η Μάλτα και η Κύπρος. Υπογραμμίζεται ότι με*

θέσης, συνταξιούχους και «επαναπατριζόμενους», θα προσελκύσουν μεγάλο μέρος της υπάρχουσας και δυνητικής «πελατείας» εύπορων επιχειρηματιών και επενδυτών.

²⁶ <https://www.economix.gr/2019/12/10/stin-machi-proselkysis-ton-krison-richnete-i-ellada-se-ischy-to-non-dom/>

τις προτεινόμενες διατάξεις το φυσικό πρόσωπο υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή, σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις».

Με τον Ν. 4758/2020 (Non-Dom 3) προωθήθηκε η προσέλκυση μισθωτών ή αυτοαπασχολούμενων που μεταφέρουν την φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα, με έκπτωση 50% επί του φόρου εισοδήματος και άλλες φοροαπαλλαγές²⁷ και συμπληρώθηκε συμπληρώνεται το πλαίσιο προσέλκυσης αλλοδαπών φυσικών προσώπων. Στόχος, μεταξύ άλλων, είναι η αναστροφή του brain drain²⁸, ο επαναπατρισμός δηλαδή Ελλήνων επιστημόνων που εργάζονται στο εξωτερικό, και η απορρόφησή τους από ένα μοντέρνο, εξειδικευμένο και καινοτόμο κεφαλαιουχικό εξοπλισμό, στο πλαίσιο ενός θεσμικού μοντέλου που καλύπτει την κοινωνική συνοχή, την ποιότητα της εργασίας και του περιβάλλοντος. Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του νόμου «Το νέο άρθρο 5Γ αναμένεται να λειτουργήσει συνδυαστικά και με τη λήξη της μεταβατικής περιόδου για την οριστική έξοδο του Ηνωμένου Βασιλείου από την Ευρωπαϊκή Ένωση από την 1η Ιανουαρίου 2021, ως μοχλός προσέλκυσης φορολογικών κατοίκων αλλοδαπής, με πολλαπλασιαστικά οφέλη για τη Χώρα μας». Αναμένεται συνεπώς, οι εργαζόμενοι ή αυτοαπασχολούμενοι του Ηνωμένου Βασιλείου που θα αναγκαστούν να αναζητήσουν νέα φορολογική κατοικία, να προτιμήσουν την Χώρα μας. Τέλος, σύμμαχο στην εν λόγω πρωτοβουλία συνιστά και το θετικό ιστορικό της Χώρας μας στην αντιμετώπιση του πρώτου και δεύτερου κύματος της πανδημίας COVID-19 συγκριτικά με άλλες χώρες που εποφθαλμιούν τους δυνητικούς φορολογούμενους. Ανάλογες διατάξεις έχουν εισαχθεί τα τελευταία χρόνια και σε άλλα κράτη-μέλη της ΕΕ, όπως στην Ιταλία, τη Σουηδία, τη Γαλλία, την Ισπανία, την Ιρλανδία και την Ολλανδία.

2. Φορολογική κατοικία. Νομοθετικές και Νομολογιακές εξελίξεις.

Ένα πρόσωπο υπάγεται σε φορολόγηση του παγκόσμιου εισοδήματός του, εφόσον συντρέχει ο κοινωνικός και οικονομικός σύνδεσμος της φορολογικής κατοικίας του με την ελληνική επικράτεια. Η επιλογή αυτή του Έλληνα νομοθέτη δικαιολογείται

²⁷ Υπενθυμίζουμε ότι, επί του παρόντος, η Ελλάδα επιβάλλει φόρο 44% για κέρδη άνω των 40.000 €, που σημαίνει ότι όσοι ενταχθούν στην ρύθμιση θα καταβάλλουν φόρο μόλις 22% για κέρδη που ξεπερνούν το ανωτέρω όριο.

²⁸ Για τη συμβατότητα φορολογικών ρυθμίσεων για την αποφυγή ή αντιμετώπιση του brain drain με την Πρότυπη Σύμβαση του Ο.Ο.Σ.Α. και των Ηνωμένων Εθνών βλ. Fernando Souza de Man, “Tax measures to combat brain drain: (in) compatibility issues with double tax conventions and a potential way forward”, January 2019

από το γεγονός ότι με τη φορολογική κατοικία αποδίδεται πληρέστερα η συμμετοχή του φορολογούμενου φυσικού προσώπου στην οικονομική και κοινωνική ζωή του κράτους, το οποίο του παρέχει και τις εν ευρεία έννοια δημόσιες υπηρεσίες του²⁹. Ο ηθικός και πολιτικός σύνδεσμος της ιθαγένειας που έχει υιοθετήσει, επί παραδείγματι, το δίκαιο των ΗΠΑ για τη φορολόγηση του αντίστοιχου εισοδήματος ενός φυσικού προσώπου, μπορεί να προκαλέσει προβλήματα που σχετίζονται είτε με τη διπλή φορολογία, που αντιμετωπίζεται με βάση την Σ.Α.Δ.Φ., καθώς και τη μονομερή ρύθμιση έκπτωσης του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή, είτε με τον κίνδυνο πρόκλησης στο επίπεδο του φορολογούμενου τυχόν πολιτικής έντασης μεταξύ του κράτους της ιθαγένειας και του κράτους της μόνιμης διαμονής του.

Οι δύο μεγάλες κατηγορίες φορολογικών συνδέσμων είναι η πολιτική υπηκοότητα (*ailegeance politique*), που εκφράζεται από το σύνδεσμο της ιθαγένειας και είναι καταρχήν το σύστημα που ακολουθούν οι ΗΠΑ, και η οικονομική υπηκοότητα (*ailegeance economique*), που εκφράζεται από χωρικούς συνδέσμους, ήτοι τη φορολογική κατοικία και συνήθη διαμονή, και υποδεικνύει μία οικονομική και κοινωνική ένταξη του φορολογούμενου στο Κράτος, το οποίο έχει και απόλυτη εξουσία φορολογικής ρύθμισης εντός του εδάφους του, ενώ αντίθετα δεν έχει καμία εξουσία είσπραξης φόρου εκτός του εδάφους του (ελλείπει διεθνούς συμφωνίας).

Στο προϊσχύσαν καθεστώς η έννοια της φορολογικής κατοικίας ταυτιζόταν με εκείνη του Αστικού Κώδικα³⁰. Υιοθετούνταν δηλαδή η διάκριση σε εκούσια κατοικία³¹ και σε νόμιμη κατοικία³². Η ΑΚ 51 εδ. β' καθιερώνει την αρχή της αποκλειστικότητας της κατοικίας, σύμφωνα με την οποία το πρόσωπο δεν μπορεί να έχει ταυτοχρόνως περισσότερες από μία κατοικίες. Σήμερα όμως πολλά πρόσωπα εγκαθίστανται κατά

²⁹ Ν. Μπάρμπας, Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013) κατ' άρθρο ερμηνεία, Γ' έκδοση, 2020, σελ. 43

³⁰ Η έννοια της φορολογικής κατοικίας και της συνήθους διαμονής εισήχθησαν στο ελληνικό φορολογικό δίκαιο το πρώτον με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 1 του Ν. 3943/2011, με τις οποίες αντικαταστάθηκαν οι διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 2 του Ν. 2238/1994, σε εναρμόνιση με την έννοια της φορολογικής κατοικίας (*tax residence*) των Οδηγιών του Ο.Ο.Σ.Α. και των διατάξεων των Σ.Α.Δ.Φ.

³¹ Άρθρα 51-53 ΑΚ: *Syndromé corpus*, δηλαδή της πραγματικής εγκατάστασης *corpore* σε κάποιο τόπο και *animus*, δηλαδή της εξωτερικευμένης πρόθεσης μόνιμης και σταθερής εγκαταστάσεως.

³² Καθορίζεται από το νόμο, χωρίς να εξετάζεται αν το φυσικό πρόσωπο έχει πράγματι την κύρια κατοικία του στον εν λόγω τόπο: οι ισόβιοι δημόσιοι υπάλληλοι (όπως οι δικαστές κατά άρθρ. 88 παρ. 1 Σ) έχουν ως νόμιμη κατοικία τον τόπο διορισμού τους (Άρθρο 54 ΑΚ), οι ανήλικοι που τελούν υπό γονική μέριμνα έχουν νόμιμη κατοικία εκείνη των γονέων τους ή του γονέα που ασκεί αποκλειστικά τη γονική μέριμνα (56.1 ΑΚ) ή αν έχουν τη γονική μέριμνα και οι δύο γονείς χωρίς να έχουν την ίδια κατοικία, οι ανήλικοι έχουν τη νόμιμη κατοικία του γονέα με τον οποίο συνήθως διαμένουν. Ο ανήλικος που τελεί υπό εποπτεία ή όποιος τελεί υπό πλήρη δικαστική συμπαράσταση έχει κατοικία την κατοικία του επιτρόπου ή του δικαστικού συμπαραστάτη (56.2 ΑΚ), βλ. Δ. Παπαστερίου, Γενικές Αρχές Αστικού Δικαίου, τ.Ι/β, Θεσσαλονίκη, 1998

τρόπο σταθερό και μόνιμο σε διάφορους τόπους (πολλαπλή κατοικία). Στις περιπτώσεις αυτές, κατ' εφαρμογή της παραπάνω αρχής, ως κατοικία θα θεωρηθεί ο τόπος της κύριας εγκατάστασης. Εξαιρέση της αρχής αυτής εισάγει η ΑΚ 51 εδ. γ' ως προς τους ελεύθερους επαγγελματίες, οι οποίοι μπορεί να έχουν περισσότερες ειδικές κατοικίες (πολλαπλή ειδική κατοικία). Η ΑΚ 52 καθιερώνει την αρχή της αναγκαιότητας της κατοικίας για λόγους προστασίας των συναλλαγών. Αν το πρόσωπο μεταβάλει την κατοικία του, όπως έχει δικαίωμα, αλλά δεν αποκτήσει καινούργια, θεωρείται ως ισχύουσα η προηγούμενη κατοικία του. Σύμφωνα με την ΑΚ 53, αν δεν μπορεί να αποδειχθεί η τελευταία κατοικία ενός προσώπου, ως κατοικία του λογίζεται ο τόπος όπου διαμένει, χωρίς δηλαδή την πρόθεση μόνιμης εγκατάστασης στον τόπο αυτό³³. Η κατοικία στη θεωρία του αστικού δικαίου είναι αποκλειστική, σε αντίστιξη με τη διαμονή που είναι έννοια πραγματική και υποδηλώνει το γεγονός της φυσικής παρουσίας για κάποιο χρονικό διάστημα σε κάποιο χώρο χωρίς πρόθεση μονιμότητας ή διάρκειας³⁴. Η συνήθης διαμονή ήταν μία διαμονή κατά βάση μεγαλύτερης διάρκειας αρχικά, χωρίς τα στοιχεία της αποκλειστικότητας και μονιμότητας που χαρακτήριζαν την κατοικία³⁵.

Πλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 4 Κ.Φ.Ε.³⁶ αποσαφηνίζεται η έννοια και τα κριτήρια της φορολογικής κατοικίας. Ο ορισμός της φορολογικής κατοικίας ενός προσώπου είναι καθοριστικής σημασίας, καθώς τα πρόσωπα που έχουν τη φορολογική κατοικία στην Ελλάδα φορολογούνται για το παγκόσμιο εισόδημά τους, ενώ τα πρόσωπα που έχουν τη φορολογική τους κατοικία σε άλλο κράτος φορολογούνται στην

³³ Απ. Σ. Γεωργιάδης, Γενικές Αρχές Αστικού Δικαίου, 4η έκδοση, 2012, σελ. 149-150

³⁴ Για τις διακρίσεις της διαμονής σε προσωρινή, διαρκή, συνήθη βλ. Σπυριδάκη Α', αρ. 81.8

³⁵ Χ. Π. Παμπούκη, Η έννοια και η λειτουργία της κατοικίας στο ελληνικό φορολογικό διεθνές δίκαιο, ΔΦΝ 2015, 327

³⁶ Το άρθρο 4 του Κ.Φ.Ε. όπως ισχύει έχει ως εξής για τη φορολόγηση φυσικών προσώπων: «1. Ένα φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, εφόσον: α) έχει στην Ελλάδα τη μόνιμη ή κύρια κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του ή το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων, ήτοι τους προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς του ή, β) είναι προξενικός, διπλωματικός ή δημόσιος λειτουργός παρόμοιου καθεστώτος ή δημόσιος υπάλληλος που έχει την ελληνική ιθαγένεια και υπηρετεί στην αλλοδαπή, 2. Με την επιφύλαξη της παραγράφου 1 ένα φυσικό πρόσωπο που βρίσκεται στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, αθροιστικά, στη διάρκεια οποιασδήποτε δωδεκάμηνης περιόδου, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση φυσικών προσώπων που βρίσκονται στην Ελλάδα αποκλειστικά για τουριστικούς, ιατρικούς, θεραπευτικούς ή παρόμοιους ιδιωτικούς σκοπούς και η παραμονή τους δεν υπερβαίνει τις τριακόσιες εξήντα πέντε (365) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό, 2^α. Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων καθορίζονται οι διαδικασίες μεταβολής της φορολογικής κατοικίας των φυσικών προσώπων συμπεριλαμβανομένης της αρμόδιας υπηρεσίας για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα ή λεπτομέρειες για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου».

Ελλάδα μόνο για τα εισοδήματα των οποίων η πηγή βρίσκεται στην ελληνική επικράτεια³⁷. Ακολουθούνται πλέον τα διεθνή πρότυπα, οι κατευθυντήριες οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α., καθώς και οι σχετικές οδηγίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης³⁸.

Διακρίνουμε σε πραγματική κατοικία, πλασματική κατοικία, φυσική παρουσία στην Ελλάδα επί 183 ημέρες, χωριστή φορολογική κατοικία συζύγου στην αλλοδαπή, συνήθη κατοικία και εναλλακτική φορολογική κατοικία, η οποία αποτελεί το κύριο αντικείμενο ερμηνείας της παρούσας μελέτης.

Πραγματική φορολογική κατοικία στην Ελλάδα αποκτά ένα φυσικό πρόσωπο εφόσον διατηρεί στη Χώρα μας την μόνιμη ή κύρια κατοικία ή συνήθη διαμονή του ή το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων, δηλαδή των προσωπικών και οικονομικών δεσμών του³⁹. Απαιτείται να συντρέχουν στο πρόσωπο του φορολογουμένου οι προϋποθέσεις του προαναφερθέντος άρθρου 51 ΑΚ ή να έχει τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα, ανεξαρτήτως αν πληρούται ο κανόνας των 183 ημερών, όπως προβλεπόταν στο άρθρο 2 παρ. 1 του Ν. 2238/1994, ή να διατηρεί στη Χώρα μας το κέντρο των βιοτικών συμφερόντων, υπό την έννοια των προσωπικών, οικονομικών και κοινωνικών δεσμών. Στην απόφαση ΣτΕ 2105/2018 (σκ. 10) κρίθηκε ότι για την απόκτηση και τη μεταβολή της φορολογικής κατοικίας ενός φυσικού προσώπου πρέπει να συνεκτιμώνται όλα τα πρόσφορα στοιχεία, όπως ιδίως, η ύπαρξη στέγης, η φυσική παρουσία του ίδιου και των μελών της οικογένειάς του (στην οποία δεν περιλαμβάνονται μόνο ο/η σύζυγος και τα τέκνα του), ο τόπος άσκησης των επαγγελματικών δραστηριοτήτων, ο τόπος των περιουσιακών συμφερόντων, ο τόπος

³⁷ Τα φυσικά πρόσωπα που είναι κάτοικοι εξωτερικού και αποκτούν εισόδημα από πηγή που βρίσκεται στην Ελλάδα, οφείλουν να προσκομίσουν κατά την υποβολή της σχετικής δήλωσης τα ακόλουθα δικαιολογητικά (Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1136/10-6-2013, ΦΕΚ Β' 1417/11.6.2013): α) βεβαίωση από την αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους που δηλώνουν κάτοικοι, από την οποία να προκύπτει ότι είναι κάτοικοι αυτού του κράτους, ή β) αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, ή γ) σε περίπτωση που δεν έχει γίνει εκκαθάριση, αντίγραφο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλαν στο αλλοδαπό κράτος.

³⁸ Η ερμηνεία της φορολογικής κατοικίας να είναι αντίστοιχη με την έννοια που περιλαμβάνεται στις Σ.Α.Δ.Φ., δηλαδή με βάση το Μοντέλο του Ο.Ο.Σ.Α. και των Ερμηνευτικών αυτού (αυθεντικών) σχολίων. Όταν υπάρχει επιμέρους Σ.Α.Δ.Φ., υφίστανται ασφαλή κριτήρια για τον καθορισμό της φορολογικής κατοικίας και τη μεταφορά της, καθώς το κράτος αυτοδεσμεύεται με πράξη αυξημένης τυπικής ισχύος.

³⁹ Αρχικά, με τη διάταξη του άρθρου 115 παρ. 1 Ν. 4549/2018, η φράση «ή το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων, ήτοι τους προσωπικούς ή οικονομικούς ή κοινωνικούς δεσμούς του» αντικαθίσταται από τη φράση «ή το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων, ήτοι τους προσωπικούς, οικονομικούς και κοινωνικούς δεσμούς». Στην έννοια του κέντρου των ζωτικών συμφερόντων περιλαμβάνονται σωρευτικά: οι προσωπικοί, οι οικονομικοί και κοινωνικοί δεσμοί (βλ. και ΣτΕ 2105/2018 σκ. 7, ΣτΕ 1445/2016 σκ. 8). Με τις νέες διατάξεις του Ν. 4646/2019 επήλθαν αλλαγές στον Κ.Φ.Ε. στην κατεύθυνση της «εναρμόνισης» με τα ερμηνευτικά σχόλια του Ο.Ο.Σ.Α. Απαλείφθηκε η αναφορά σε «κοινωνικούς δεσμούς» ως στοιχείο απόκτησης της κατοικίας, καθώς αυτοί περιλαμβάνονται στην έννοια των προσωπικών δεσμών.

των διοικητικών δεσμών με τις δημόσιες αρχές και φορείς (ασφαλιστικούς, επαγγελματικούς, κοινωνικούς) και ο τόπος ανάπτυξης πολιτικών, πολιτισμικών ή άλλων δραστηριοτήτων. Συνεπώς, η φορολογική αρχή θα πρέπει να προβαίνει σε ειδικώς αιτιολογημένη κρίση και να φέρει κατ' αρχήν το βάρος της απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που την τεκμηριώνουν.

Πλασματική κατοικία στοιχειοθετείται, ανεξαρτήτως της συνδρομής των στοιχείων της πραγματικής κατοικίας, από μέλη προξενικής και διπλωματικής αντιπροσωπείας και από δημόσιους λειτουργούς που έχουν ελληνική ιθαγένεια. Το ίδιο ισχύει και για τους δημοσίους υπαλλήλους που συνδέονται με οποιαδήποτε σχέση εργασίας δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου με φορέα της Γενικής Κυβέρνησης και υπηρετούν στην αλλοδαπή.

Η φυσική παρουσία στην Ελλάδα επί 183 ημέρες συνιστά ένα αυτοτελές κριτήριο για τη θεμελίωση φορολογικής κατοικίας στην Ελλάδα, ανεξαρτήτως σύντομων χρονικών διαστημάτων παραμονής στην αλλοδαπή και ανεξαρτήτως ημερολογιακού έτους ή ετών στα οποία εκτείνεται το διάστημα αυτό⁴⁰. Αν δηλαδή ένα φυσικό πρόσωπο βρίσκεται στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των 183 ημερών αθροιστικά, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας από την πρώτη μέρα⁴¹. Δεν πληρούται ο κανόνας των 183 ημερών προκειμένου για τουριστικούς, ιατρικούς, θεραπευτικούς ή παρόμοιους ιδιωτικούς σκοπούς με φυσική παρουσία στη Χώρα μη υπερβαίνουσα τις 365 ημέρες. Εξ αντιδιαστολής προκύπτει ότι τα εν λόγω πρόσωπα αποκτούν φορολογική κατοικία στην Ελλάδα όταν βρίσκονται στη Χώρα για τους εν λόγω σκοπούς για περίοδο υπερβαίνουσα τις 365 ημέρες. Η διαφορά της νέας διάταξης συγκρινόμενη με την προϊσχύουσα πρόβλεψη του άρθρου 2 παρ. 1 εδ. γ' του Ν. 2238/1994 για την απόκτηση της συνήθους διαμονής στην Ελλάδα είναι ότι πλέον προβλέπεται τρόπος απόκτησης *φορολογικής κατοικίας*, καθώς και ότι απαιτείται η φυσική παρουσία του προσώπου στην Ελλάδα αθροιστικά για χρονικό διάστημα

⁴⁰ Σύμφωνα με την προαναφερθείσα ΣτΕ 2105/2018 (σκ. 11) καθιερώνεται, κατ' ουσίαν, τεκμήριο φορολογικής κατοικίας στην Ελλάδα για τα φυσικά πρόσωπα που διαμένουν στη χώρα για διάστημα που, συνυπολογιζόμενων και ολιγοήμερων διαστημάτων απουσίας στο εξωτερικό, είναι μεγαλύτερο του ημίσεος ενός πλήρους ημερολογιακού έτους. Για τη συναγωγή του τεκμηρίου αυτού απαιτείται, ωστόσο, η εκ μέρους της φορολογικής αρχής απόδειξη της πραγματικής διαμονής του προσώπου στην Ελλάδα για το καθορισθέν υπό του νόμου ελάχιστο χρονικό διάστημα, βλ. ΣτΕ 321/2020, 403/2020

⁴¹ Με την αναφορά της φράσης «*από την πρώτη ημέρα*» διευκρινίζεται η έναρξη του χρόνου απόκτησης της φορολογικής κατοικίας από τον φορολογούμενο. Ωστόσο, σύμφωνα με την έκθεση της Επιστημονικής Υπηρεσίας της Βουλής, για την αποφυγή ερμηνευτικών αμφισβητήσεων, σκόπιμο είναι να οριστεί ότι η διάταξη αναφέρεται σε 183 ημέρες παρουσίας στην Ελλάδα, αθροιστικώς, ανά ημερολογιακό έτος ή στη διάρκεια οποιασδήποτε δωδεκάμηνης περιόδου

υπερβαίνουν τις 183 ημέρες, μέσα στο οποίο περιλαμβάνονται χρονικά διαστήματα παραμονής στο εξωτερικό, χωρίς να απαιτείται το χρονικό αυτό διάστημα να εκτείνεται στο ίδιο ημερολογιακό έτος. Το βάρος απόδειξης της πλήρωσης του κανόνα των 183 ημερών φέρει η φορολογική αρχή, με τον φορολογούμενο να διατηρεί το δικαίωμα ανταπόδειξης με κάθε πρόσφορο μέσο⁴². Σε κάθε περίπτωση υπενθυμίζουμε ότι αποτελεί υποχρέωση της φορολογικής διοίκησης να διαπιστώνει η ίδια τους δεσμούς κάθε φυσικού προσώπου με την χώρα προκειμένου να επιβάλλει τον φόρο εισοδήματος⁴³.

Η απόκτηση χωριστής φορολογικής κατοικίας συζύγου στην αλλοδαπή είναι νοητή, όπως δέχθηκε με την απόφαση 1445/2015 το ΣτΕ, το οποίο έκρινε ότι σε περίπτωση που ένας από τους δύο συζύγους είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας και ο άλλος έχει τη φορολογική του κατοικία στην αλλοδαπή, δεν τίθεται ζήτημα υποβολής κοινής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του άρθρου 67 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε. Επιλύθηκε συνεπώς το ζήτημα της υποχρεωτικής υποβολής κοινής δήλωσης των συζύγων στην Ελλάδα, ακόμα και αν ο ένας από αυτούς είχε τη φορολογική του κατοικία στην αλλοδαπή που «απαιτούσε» η Φορολογική Διοίκηση με το επιχείρημα της συμβατότητας της λύσης με το ηλεκτρονικό σύστημα του TaxisNet. Η σύγχρονη κοινωνική πραγματικότητα της de facto χωριστής κατοικίας των συζύγων αποτυπώθηκε και στην απόφαση ΣτΕ 1215/2017 στην οποία κρίθηκε ότι υπάρχει δικαίωμα συζύγου προς υποβολή αυτοτελούς δήλωσης προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με το άρθρο 67 παρ. 1 Κ.Φ.Ε., είτε ηλεκτρονικά είτε σε έγχαρτη μορφή (μέχρι να προσαρμοστεί το σύστημα ηλεκτρονικής υποβολής των δηλώσεων φόρου εισοδήματος προς τις ουσιαστικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας), ανεξαρτήτως του αν ο άλλος σύζυγος είναι φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής ή υποχρεωθεί να δηλώσει για ορισμένο φορολογικό έτος τυχόν εισόδημα που αποκτάται στην Ελλάδα με βάση το κριτήριο της πηγής (άρθρο 3 παρ. 2 Κ.Φ.Ε.).

Συνήθης κατοικία ενός φυσικού προσώπου σε ένα κράτος αποκτάται, αν το πρόσωπο αυτό έχει καταστήσει το εν λόγω κράτος ως το διαρκές κέντρο των βιοτικών του συμφερόντων, με προτεραιότητα στους προσωπικούς και οικογενειακούς δεσμούς

⁴² Δεν εξετάζεται από τη φορολογική αρχή εάν οι φορολογούμενοι έχουν κατοικήσει στη χώρα 183 ημέρες. Οι φορολογούμενοι μπορούν να ζητήσουν τη μεταφορά της φορολογικής τους κατοικίας στο εξωτερικό, εάν και εφόσον καταθέσουν αίτηση και μάλιστα προσκομίσουν τα απαραίτητα δικαιολογητικά κατοικίας σε άλλη χώρα. Εάν δεν το κάνουν αυτό, δεν ελέγχονται από τις ελληνικές φορολογικές αρχές.

⁴³ Α. Μάλλιου, Η μεταβολή της φορολογικής κατοικίας, ΔΦΝ, 2014, 1124

του⁴⁴. Στην ΣτΕ 4166/2012, κρίθηκε ότι «τα κριτήρια καθορισμού της εννοίας της συνήθους κατοικίας αφορούν τόσο τον επαγγελματικό και προσωπικό δεσμό ενός ατόμου με συγκεκριμένο τόπο όσο και τη διάρκεια αυτού του δεσμού και πρέπει να εξετάζονται σωρευτικώς. Ως συνήθης κατοικία προσώπου που επιδιώκει την ατελή προσωρινή εισαγωγή μεταφορικού μέσου από άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, θεωρείται ο τόπος τον οποίο ο ενδιαφερόμενος έχει καταστήσει μόνιμο κέντρο των συμφερόντων του, όπου και διαμένει τουλάχιστον 183 ημέρες τον χρόνο. Στην περίπτωση ατόμου που έχει προσωπικούς και επαγγελματικούς δεσμούς σε δύο κράτη μέλη, ο τόπος της συνήθους κατοικίας του, ο οποίος καθορίζεται κατόπιν συνολικής εκτίμησης όλων των στοιχείων που ασκούν επιρροή, είναι εκείνος στον οποίο βρίσκεται το μόνιμο κέντρο των συμφερόντων του συγκεκριμένου ατόμου, στην περίπτωση κατά την οποία από τη συνολική αυτή εκτίμηση δεν είναι δυνατός αυτός ο προσδιορισμός πρέπει να δίνεται προτεραιότητα στους προσωπικούς δεσμούς».

Από την πρόσφατη νομολογία⁴⁵ επισημαίνουμε ορισμένα ζητήματα που άπτονται της φορολογικής κατοικίας, αλλά εκ.Φ.Ε.ύγουν της ερμηνευτικής προσέγγισης της παρούσας μελέτης. Ως προς τη μεταβολή της φορολογικής κατοικίας⁴⁶, η διαφορά που γεννάται από την αμφισβήτηση της νομιμότητας πράξης μεταβολής των καταχωρημένων στο φορολογικό μητρώο στοιχείων είναι ακυρωτική. Το ίδιο ισχύει και για την απόρριψη των αιτημάτων περί μεταβολής της φορολογικής κατοικίας⁴⁷. Αρμόδιο δικαστήριο για την εκδίκασή τους είναι το Τριμελές Διοικητικό Πρωτοδικείο του τόπου όπου εδρεύει η Φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη και όχι πλέον⁴⁸ το Συμβούλιο της Επικρατείας βάσει της γενικής ακυρωτικής του αρμοδιότητας. Επίσης, η φορολογική αρχή φέρει το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που τεκμηριώνουν επαρκώς την ύπαρξη της κατοικίας. Επί μεταβολής της επί μακρόν διατηρούμενης φορολογικής κατοικίας, το

⁴⁴ ΔΕΕ (C-277/89, C-262/99), ΣτΕ (4467/2001, 3710/2005, 3537/2008, 3231/2007, 4166/2012), Ν. Μπάρμπας, Ειδικοί Φόροι Κατανάλωσης, 2001, σ. 274 επ.

⁴⁵ ΣτΕ 1572/2020, 977/2020, 418/2020, 321/2020, 1212/2019, 2105/2018

⁴⁶ Σχετικά με τον τρόπο απόδειξης της φορολογικής κατοικίας παραπέμπουμε στην ΠΟΛ 1260/2014, ενώ ως προς τη διαδικασία μεταβολής της φορολογικής κατοικίας στην ΑΠΟΦ 6/2017 (ΦΕΚ Β' 4441/2017).

⁴⁷ ΣτΕ 2105/2018 σκ. 4 «διαφορά η οποία αφορά στην απόρριψη αιτήματος περί μεταβολής της φορολογικής κατοικίας του αιτούντος από το έτος 2015 και εφεξής, είναι ακυρωτική, καθόσον αποβλέπει στην τακτοποίηση της καταστάσεώς του ως φορολογουμένου και δεν συνάπτεται στενά και αναγκαιώς με σχετική ατομική φορολογική υποχρέωσή του, ήτοι με την υποχρέωση υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος για το κτηθέν εντός συγκεκριμένου έτους παγκόσμιο εισόδημά του (πρβλ. ΣτΕ 330/2018 και 1215/2017, βλ. εξ αντιδιαστολής και τη ΣτΕ 1445/2016)».

⁴⁸ Βλ. Άρθρο 362 του Ν. 4700/2020 ως προς την εκδίκαση υποθέσεων μεταβολής φορολογικής κατοικίας

βάρος απόδειξης φέρει ο φορολογούμενος. Η φορολογική αρχή οφείλει να αιτιολογεί την απόρριψη του αιτήματος για μεταβολή της φορολογικής κατοικίας.

3. Έννοια ειδικής φορολογικής κατοικίας – Σκοπιμότητα ρύθμισης.

Η ειδική φορολογική κατοικία αποτελεί μία νέα έννοια για τα ελληνικά δεδομένα. Ως ειδικός φορολογικός κάτοικος χαρακτηρίζεται εκείνος ο φορολογούμενος που δεν έχει κάποια ιστορική ή άλλη σύνδεση με το Κράτος στο οποίο εγκαθίσταται, πέραν της μεταφοράς της νέας κατοικίας του σε αυτό και της εναλλακτικής φορολόγησής του στο πλαίσιο παρεχόμενου φορολογικού κινήτρου. Η έννοια της ειδικής φορολογικής κατοικίας σχετίζεται και με την έννοια του (θεμιτού) φορολογικού σχεδιασμού (tax planning)⁴⁹, της αξιοποίησης δηλαδή των κινήτρων που παρέχει η νομοθεσία με σκοπό τη μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης. Ο υποψήφιος ειδικός φορολογικός κάτοικος επιδιώκει τη μεγαλύτερη δυνατή ωφέλεια από τις δυνατές φορολογικές προοπτικές, εντός των ορίων του νόμου, αποφεύγει τυχόν φορολογικούς κινδύνους για τις επενδυτικές του δραστηριότητες, αποβλέποντας στη μεγιστοποίηση των κερδών του. Σημαντικό ρόλο στο σημείο αυτό μπορούν να διαδραματίσουν τα «οικογενειακά γραφεία»-family offices για τα οποία θα γίνει λόγος στο οικείο μέρος⁵⁰. Η προσέλκυση ειδικών φορολογικών κατοίκων μπορεί να συμβάλει στη βελτίωση της δημοσιονομικής εικόνας ενός Κράτους, καθιστώντας το πιο ανταγωνιστικό στη διεθνή σκηνή, μέσω της επαρκούς χρηματοδότησης των αναγκών για τη λειτουργία του, της καταπολέμησης της ανεργίας, της δημιουργίας νέων θέσεων εργασίας για τη στελέχωση και διεκπεραίωση των πραγματοποιούμενων επενδύσεων και να εξασφαλίσει εν τέλει την επιθυμητή οικονομική και κοινωνική συνοχή.

Η μεταφορά της φορολογικής κατοικίας σε χώρα που εξασφαλίζει ένα ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς για πρόσωπα, τα οποία, μέσω της διεθνούς επενδυτικής τους

⁴⁹ Σύμφωνα με τη Σύσταση C(2012) 8806 της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, εφόσον η χρήση των φορολογικών διατάξεων γίνεται σε συμφωνία με το σκοπό του νομοθέτη, το πρόσωπο εντάσσεται στο πεδίο του νόμιμου και θεμιτού φορολογικού σχεδιασμού. Επιθετικός καθίσταται ο φορολογικός σχεδιασμός, επί τεχνητών διευθετήσεων για την αποφυγή φορολόγησης, επί μετατόπισης της φορολογικής βάσης σε δικαιοδοσίες με χαμηλότερους φορολογικούς συντελεστές και επί μείωσης της φορολογικής επιβάρυνσης μέσω διπλής μείωσης (πχ η ίδια ζημία αφαιρείται τόσο στο κράτος προέλευσης του εισοδήματος όσο και στο κράτος διαμονής) ή διπλής μη φορολόγησης (πχ εισόδημα που δεν φορολογείται στο κράτος προέλευσης, απαλλάσσεται από τη φορολογία στο κράτος διαμονής). Ουσιαστικά, συνίσταται στην εκμετάλλευση των τεχνικών πτυχών του φορολογικού συστήματος ή των αναντιστοιχιών μεταξύ δύο ή περισσότερων φορολογικών συστημάτων με σκοπό τη μείωση της φορολογικής υποχρέωσης.

⁵⁰ Βλ. Κεφ. 8 in fine

δραστηριότητας, μετακινούνται διαρκώς σε πολλές χώρες και σε καθεμία από αυτές διατηρούν μέρος των οικονομικών και κοινωνικών τους συμφερόντων, προκαλεί την «αναμόχλευση» της εθνικής οικονομίας με θετικό πρόσημο. Κατ' αποτέλεσμα προκύπτουν έσοδα που θα είναι προσθετικά των υπαρχόντων, γιατί χωρίς τα κίνητρα αυτά δεν θα υπήρχαν οι συγκεκριμένοι φορολογικοί κάτοικοι και οι όποιες ωφέλειες από τις παράπλευρες οικονομικές δραστηριότητες που αναπτύσσονται. Επίσης, επιτυγχάνεται η εισαγωγή κεφαλαίων, η δημιουργία επενδυτικών μονάδων, η συμμετοχή σε επενδυτικά σχήματα και εταιρείες, οι αγορές ακινήτων. Περαιτέρω, η δημιουργία «βιομηχανίας» παροχής υπηρεσιών για την εξυπηρέτηση της εγκατάστασης των προσώπων αυτών αυξάνει τη δραστηριότητα των τραπεζικών, μεσιτικών, κατασκευαστικών και λογιστικών κλάδων, ενώ παράλληλα η υψηλή αγοραστική δύναμη των προσώπων αυτών και η χαμηλή φορολόγηση των εισοδημάτων τους βοηθούν στην τόνωση της εσωτερικής κατανάλωσης με αποτέλεσμα την αύξηση του συνολικού ΑΕΠ της χώρας.

Και οι αλλοδαποί συνταξιούχοι που αποκτούν ειδική φορολογική κατοικία μπορούν να συμβάλλουν στην αύξηση των κρατικών εσόδων. Και αυτό διότι το Κράτος πέρα από τα έσοδα από την οριζόντια φορολόγηση των εισοδημάτων των εν λόγω συνταξιούχων, εισπράττει και άλλους άμεσους ή έμμεσους φόρους που προκύπτουν από την καθημερινή συναλλακτική ζωή των προσώπων αυτών, όπως Φ.Π.Α, ΕΝΦΙΑ, φόρο κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών κ.λπ. Θα λέγαμε πως αναμένεται η ενοικίαση και στη συνέχεια αγορά κατοικίας (αστικής ή/και δεύτερης), η εκτεταμένη παροχή υπηρεσιών υγείας⁵¹, καθότι η τρίτη ηλικία είναι ο βασικός «πελάτης» της και η αύξηση της κατανάλωσης μέσω της εστίασης και του λιανικού εμπορίου από καταναλωτές υψηλού εισοδήματος. Τα στατιστικά δεδομένα της Ευρωπαϊκής οικονομίας της τρίτης ηλικίας (The Silver Economy), δηλ. του συνόλου των υπηρεσιών που απευθύνονται σε καταναλωτές της τρίτης ηλικίας, υποδεικνύουν ότι, αν η Ευρωπαϊκή οικονομία της τρίτης ηλικίας ήταν κρατικό μέγεθος, με δεδομένα του 2015 και λαμβάνοντας υπόψη ηλικίες άνω των 50 ετών, θα ήταν η τρίτη σε μέγεθος (3,7 τρις €) οικονομία παγκοσμίως μετά τις Η.Π.Α. και την Κίνα. Το μέγεθος της οικονομίας αυτής στην Ευρώπη εκτιμάται ότι το 2025 θα φτάσει τα 5.7 τρις €.⁵²

⁵¹ Εφόσον οι αλλοδαποί συνταξιούχοι δεν έχουν συνεισφέρει στο τοπικό σύστημα υγείας θα είναι δίκαιο να επιβαρύνονται με μια ονομαστική μηνιαία συνδρομή για βασική υγειονομική κάλυψη.

⁵² <https://ec.europa.eu/digital-single-market/en/news/silver-economy-study-how-stimulate-economy-hundreds-millions-euros-year>

Στη Χώρα μας⁵³ οι ειδικοί φορολογικοί κάτοικοι φορολογούνται κανονικά για τα εισοδήματα από κάθε πηγή που βρίσκεται στην ημεδαπή, κατά τις γενικές διατάξεις Κ.Φ.Ε., όπως και οι άλλοι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας. Το φυσικό πρόσωπο που επιθυμεί την ένταξη στο ειδικό φορολογικό καθεστώς του μη διαμένοντος κατοίκου, με τη μεταφορά της φορολογικής του κατοικίας καθίσταται φορολογικός κάτοικος Ελλάδας κατά την έννοια των Σ.Α.Δ.Φ. που έχει συνάψει η Ελλάδα και «απολαμβάνει» για τη μεγαλύτερη δυνατή διάρκεια, συγκριτικά και με τα δεδομένα των άλλων ευρωπαϊκών κρατών, ένα πολύ ελκυστικό φορολογικό καθεστώς. Η ειδοποιός διαφορά ως προς τη φορολογική του μεταχείριση έγκειται στο γεγονός ότι, για τα αλλοδαπά εισοδήματα, είτε καταβάλλεται ένα εφάπαξ ποσό φόρου (lump sum), χωρίς να απαιτείται «αποκάλυψη» τους στην ελληνική Φορολογική Διοίκηση⁵⁴, είτε εισάγεται ευνοϊκός οριζόντιος φορολογικός συντελεστής (flat rate tax model). Για τα ημεδαπά εισοδήματα όσων «επαναπατριστούν» μπορεί να προβλέπεται υπό προϋποθέσεις σημαντική έκπτωση φόρου και φοροαπαλλαγές. Επίσης, δεν είναι δυνατή η ταυτόχρονη υπαγωγή σε περισσότερα φορολογικά «προγράμματα», ενώ κατάργηση της υπαγωγής για οποιονδήποτε λόγο ή εξάντληση της μέγιστης δυνατής διάρκειας συνεπάγεται τη φορολόγηση του παγκόσμιου εισοδήματος κατά τις γενικές διατάξεις του Κ.Φ.Ε. και διατήρηση της φορολογικής κατοικίας στην Ελλάδα. Ακόμη, τα πρόσωπα αυτά δεν απαιτείται να εκπληρώνουν τις προϋποθέσεις απόκτησης φορολογικής κατοικίας στην Ελλάδα⁵⁵. Τέλος, με εξαίρεση το καθεστώς που εισάγει το άρθρο 5Α ΚΦΕ, απαιτείται να υπάρχει σε ισχύ συμφωνία διοικητικής συνεργασίας στον τομέα της φορολογίας μεταξύ του Κράτους αναχώρησης του προσώπου και της Χώρας μας⁵⁶.

⁵³ Μέχρι στιγμής έχουν γίνει 21 αιτήσεις από επιφανείς οικονομικά ανθρώπους, με τις 18 να έχουν εγκριθεί, όπερ σημαίνει ότι 18 άνθρωποι θα κάνουν επένδυση μισού εκατομμυρίου ο καθένας στην επόμενη τριετία, ξέχωρα από τον φόρο που θα καταβάλουν σε αυτά τα χρόνια που θα έχουν εδώ τη φορολογική τους κατοικία. Αναφέρεται ότι στην πρώτη προτίμηση των επενδυτών βρίσκονται οι πολυτελείς και υπερπολυτελείς – με αξία άνω του 1 εκατ. € – κατοικίες. Βλ. <https://www.kathimerini.gr/economy/local/1086615/kroisoi-metaferoy-n-stin-ellada-ti-forologiki-toys-katoikia/>

⁵⁴ Εγείρονται ορισμένοι προβληματισμοί περί αυτού και ως προς το αν θα ήταν σκοπιμότερη η διαφάνεια αλλά φοροαπαλλαγή των αλλοδαπών εισοδημάτων.

⁵⁵ Ο “non-dom” μπορεί να διαμένει όπου επιθυμεί καθώς δεν επιβάλλεται όριο για φυσική παρουσία στην Ελλάδα. Καθώς όμως συνεκτιμώνται τυχόν περιορισμοί άλλων χωρών σχετικά με τη μόνιμη κατοικία, ενδεχομένως απαιτείται πλήρωση των σχετικών προϋποθέσεων (άρθρ. 4 Κ.Φ.Ε.) σε περίπτωση αμφισβήτησης από τη χώρα προέλευσης. Αντίθετα, τα αντίστοιχα προγράμματα της Ιταλίας απαιτούν τη φυσική παρουσία στη Χώρα τουλάχιστον για 183 ημέρες

⁵⁶ Η διοικητική συνεργασία διακρίνεται σε: α) Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού (Mutual Agreement Procedure), β) Ανταλλαγή Πληροφοριών (Exchange of Information: i. on request, ii. automatic or routine, iii. spontaneous, iv. industry-wise, v. tax examinations), γ) Συνδρομή για την είσπραξη φορολογικών απαιτήσεων (Assistance in the Collection of Taxes).

4. Η πρόβλεψη στο Ελληνικό Φορολογικό Δίκαιο. Άρθρα 5Α, 5Β & 5Γ Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013)

Στο φορολογικό μας δίκαιο και συγκεκριμένα στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, εισηχθή η -διακριτή από την έννοια του φορολογικού κατοίκου του άρθρου 4 Κ.Φ.Ε.⁵⁷- έννοια του ειδικού φορολογικού κατοίκου, αρχικά με το Ν. 4646/2019 με τον οποίο προστέθηκε το άρθρο 5Α Κ.Φ.Ε. και αφορά σε εναλλακτική φορολόγηση αλλοδαπών εισοδημάτων, με προϋπόθεση την πραγματοποίηση επένδυσης (Non-Dom 1). Με τον Ν. 4714/2020 προστέθηκε το άρθρο 5Β Κ.Φ.Ε. και διευρύνθηκε το πλαίσιο εναλλακτικής φορολόγησης, με ευνοϊκές φορολογικές ρυθμίσεις για φυσικά πρόσωπα, δικαιούχους εισοδήματος από συντάξεις που προκύπτουν στην αλλοδαπή, τα οποία μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα (Non-Dom 2). Με νομοσχέδιο που κατατέθηκε προς συζήτηση στη Βουλή την 23.11.2020 συμπληρώνεται το καθεστώς εναλλακτικής φορολόγησης με πρόβλεψη ευνοϊκής φορολόγησης εισοδημάτων από μισθωτή εργασία και επιχειρηματική δραστηριότητα όσων μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα (Non Dom 3). Το νομοσχέδιο ψηφίστηκε με το άρθρο 40 παρ. 1 του Ν. 4758/2020 (ΦΕΚ Α' 242/4.12.2020).

⁵⁷ Ενδεχομένως, κριθεί σκόπιμη ανάλογη τροποποίηση του άρθρου 4 Κ.Φ.Ε. για τη φορολογική κατοικία, με την προσθήκη της εναλλακτικής φορολογικής κατοικίας των άρθρων 5Α, 5Β και 5Γ του Κ.Φ.Ε. Η έγκριση της αίτησης υπαγωγής συνεπάγεται τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας για την οποία η Φορολογική μας Διοίκηση «*ενημερώνει τις φορολογικές αρχές του κράτους αυτού... σύμφωνα με τις διατάξεις περί διεθνούς διοικητικής συνεργασίας*» (βλ. 5Α ΚΦΕ, παρ. 3, in fine, 5Β ΚΦΕ, παρ. 3γ in fine και 5Γ ΚΦΕ, παρ. 3, in fine). Με την εκπνοή των αντίστοιχων φορολογικών προγραμμάτων, δεν καταργείται η ιδιότητα του φορολογικού κατοίκου Ελλάδος και οι φορολογούμενοι υπάγονται σε φορολόγηση για το παγκόσμιο εισόδημά τους σύμφωνα με το άρθρο 3 ΚΦΕ. Επίσης, ίσως χρειαστεί τροποποίηση των διατάξεων της παρ.4 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Ε. αναφορικά με τον «τόπο άσκησης πραγματικής διοίκησης» ως κριτήριο της φορολογικής κατοικίας νομικών προσώπων. Εφόσον, δηλαδή, ο φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής δραστηριοποιείται επιχειρηματικά /συμμετέχει σε εταιρείες στην αλλοδαπή, είναι αμφίβολο εάν θα επιλέξει να ενταχθεί στο προτεινόμενο καθεστώς, δεδομένου ότι ο τόπος κατοικίας του (Ελλάδα) και κατ' επέκταση ο τόπος λήψης των στρατηγικών αποφάσεων για τις εταιρείες του στην αλλοδαπή (Ελλάδα) μπορεί να επηρεάσει τη φορολογική κατοικία των αλλοδαπών του εταιρειών.

4.1 Εναλλακτική φορολόγηση εισοδήματος αλλοδαπής φυσικών προσώπων που μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα-Άρθρο 5Α Κ.Φ.Ε.

Κατά το άρθρο 5Α Κ.Φ.Ε.⁵⁸, οι διατάξεις του οποίου διαθέτουν αυτοτέλεια και ρυθμίζουν ολοκληρωμένα και με διακριτό τρόπο την αντιμετώπιση των ειδικών φορολογικών κατοίκων, είναι ειδικότερες όλων και ως εκ τούτου υπερισχύουν των διατάξεων του άρθρου 4 Κ.Φ.Ε. που αναφέρεται γενικά στη φορολογική κατοικία, ορίζεται ότι:

1. Ο φορολογούμενος, φυσικό πρόσωπο, που μεταφέρει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα δύναται να υπαχθεί σε εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης, όπως ορίζεται στην παράγραφο 2, για το εισόδημα που προκύπτει στην αλλοδαπή κατά την έννοια της παραγράφου 2 του άρθρου 5, εφόσον σωρευτικά:

α) δεν ήταν φορολογικός κάτοικος της Ελλάδος τα προηγούμενα επτά (7) από τα οκτώ (8) έτη πριν τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του στην Ελλάδα, και

β) αποδεικνύει ότι επενδύει ο ίδιος ή συγγενικό του πρόσωπο, κατά την έννοια της περίπτωσης στ' του άρθρου 2⁵⁹, ή μέσω νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας στο οποίο ή στην οποία, αντίστοιχα, έχει την πλειοψηφία των μετοχών ή μεριδίων, σε ακίνητα ή επιχειρήσεις ή κινητές αξίες ή μετοχές ή μερίδια σε νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες με έδρα την Ελλάδα. Το ποσό της επένδυσης αυτής δεν μπορεί να είναι μικρότερο των πεντακοσίων χιλιάδων (500.000) ευρώ. Η επένδυση πρέπει να έχει ολοκληρωθεί εντός τριών (3) ετών από την ημερομηνία υποβολής της αίτησης κατά την παράγραφο 3. Δεν απαιτείται να συντρέχει η προϋπόθεση της περίπτωσης β', εφόσον πρόκειται για φυσικό πρόσωπο που έχει αποκτήσει και διατηρεί άδεια διαμονής για επενδυτική δραστηριότητα στην Ελλάδα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 του ν. 4251/2014, όπως ισχύει. Το εν λόγω φυσικό πρόσωπο υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή, κατά την έννοια της παραγράφου 1 του άρθρου 5, σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις του παρόντος Κώδικα.

⁵⁸ Προστέθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 2 του Ν. 4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) και σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 66 ισχύει από 12-12-2019

⁵⁹ Άρθρ. 2 περ. στ' Κ.Φ.Ε.: Ως «συγγενικό πρόσωπο» νοείται ο/η σύζυγος και οι ανιόντες/κατιόντες σε ευθεία γραμμή. Τα φυσικά πρόσωπα που έχουν συνάψει σύμφωνο συμβίωσης έχουν την ίδια αντιμετώπιση με τους έγγαμους. Για την απόδειξη της ιδιότητας του «συγγενικού προσώπου», εφόσον δεν προκύπτει από τα αρχεία της Φορολογικής Διοίκησης, απαιτείται η προσκόμιση βεβαίωσης ή πιστοποιητικού ή οποιουδήποτε εγγράφου από δημόσια αρχή ημεδαπής ή αλλοδαπής κατά τον τρόπο προσκόμισης που αναφέρεται ανωτέρω.

2. Εφόσον γίνει δεκτή, σύμφωνα με τη διαδικασία που προβλέπεται στην παράγραφο 3, η υπαγωγή του φορολογούμενου σε εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης για το εισόδημα που προκύπτει στην αλλοδαπή, το φυσικό πρόσωπο καταβάλλει κάθε φορολογικό έτος φόρο κατ' αποκοπή, ανεξαρτήτως του ύψους εισοδήματος που αποκτήθηκε στην αλλοδαπή, ποσού εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ. Το φυσικό πρόσωπο έχει τη δυνατότητα να ζητήσει την επέκταση της εφαρμογής του άρθρου αυτού σε συγγενικό του πρόσωπο, κατά την έννοια της περίπτωσης στ' του άρθρου 2 και στην περίπτωση αυτή καταβάλλεται ποσό φόρου ίσο με είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ για κάθε συγγενικό πρόσωπο και δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις της φορολογίας δωρεών, κληρονομιών και γονικών παροχών. Ο φόρος της παραγράφου αυτής καταβάλλεται κάθε φορολογικό έτος σε μία (1) δόση μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μηνός Ιουλίου και δεν συμψηφίζεται με άλλες φορολογικές υποχρεώσεις ή τυχόν πιστωτικά υπόλοιπα των προσώπων που έχουν υπαχθεί στον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης. Τυχόν φόρος που έχει καταβληθεί από τα ίδια αυτά πρόσωπα στην αλλοδαπή για τα εισοδήματα που καλύπτονται από τον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης δεν συμψηφίζεται έναντι οποιασδήποτε φορολογικής τους υποχρέωσης στην Ελλάδα. Για το πρώτο έτος υπαγωγής στις διατάξεις του παρόντος το φυσικό πρόσωπο οφείλει να αποδώσει το κατ' αποκοπή ποσό φόρου εντός τριάντα (30) ημερών από την έγκριση της αίτησής του κατά την παράγραφο 3.

3. Η αίτηση μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας με υπαγωγή στον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης εισοδήματος που προκύπτει στην αλλοδαπή κατά το παρόν άρθρο υποβάλλεται στη Φορολογική Διοίκηση από το φυσικό πρόσωπο μέχρι τις 31 Μαρτίου του εκάστοτε φορολογικού έτους. Εντός της ίδιας προθεσμίας δύνανται να υποβάλουν αίτηση υπαγωγής στον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης εισοδήματος που προκύπτει στην αλλοδαπή κατά το παρόν άρθρο και φυσικά πρόσωπα που πληρούν τις προϋποθέσεις της παραγράφου 1 και έχουν ήδη μεταφέρει τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα εντός του προηγούμενου φορολογικού έτους. Εντός εξήντα (60) ημερών από την υποβολή της αίτησης, η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει την αίτηση και εκδίδει απόφαση, με την οποία την εγκρίνει ή την απορρίπτει. Με την έγκριση της αίτησης του φορολογούμενου εκδίδεται για το πρώτο έτος υπαγωγής στις διατάξεις του παρόντος πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με το άρθρο 32 παράγραφος 2 του Κ.Φ.Δ., για τον φορολογούμενο και για κάθε συγγενικό του πρόσωπο κατά την έννοια της περίπτωσης στ' του άρθρου 2 για το οποίο επεκτείνεται η εφαρμογή του άρθρου αυτού. Το φυσικό πρόσωπο δηλώνει στην αίτησή του το κράτος στο οποίο είχε την

τελευταία φορολογική κατοικία του μέχρι την υποβολή της αίτησής του. Η Φορολογική Διοίκηση ενημερώνει τις φορολογικές αρχές του κράτους αυτού σχετικά με τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του εν λόγω φορολογουμένου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί διεθνούς διοικητικής συνεργασίας όπως αυτές ισχύουν.

4. Η εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος αρχίζει από το πρώτο φορολογικό έτος για το οποίο υποβάλλεται η αίτηση του φυσικού προσώπου για την υπαγωγή του στις διατάξεις του παρόντος άρθρου και λήγει μετά το πέρας δεκαπέντε (15) φορολογικών ετών. Η υπαγωγή στις διατάξεις του παρόντος άρθρου δεν δύναται να παραταθεί πέραν των δεκαπέντε (15) φορολογικών ετών.

5. Το φυσικό πρόσωπο που εντάσσεται στις διατάξεις του παρόντος, εφόσον σε κάποιο φορολογικό έτος δεν καταβάλλει ολόκληρο το οριζόμενο στην παράγραφο 2 κατ' αποκοπή ποσό φόρου, πάυει να υπάγεται στις διατάξεις του παρόντος άρθρου από το οικείο φορολογικό έτος και εφεξής φορολογείται για το παγκόσμιο εισόδημά του βάσει των γενικών διατάξεων του παρόντος Κώδικα.

6. Το φυσικό πρόσωπο δύναται σε οποιοδήποτε φορολογικό έτος κατά τη διάρκεια της προβλεπόμενης στην παράγραφο 4 εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος να υποβάλει αίτηση για την ανάκληση της υπαγωγής του στις διατάξεις αυτές. Σε περίπτωση ανάκλησης, το φυσικό πρόσωπο υπάγεται σε φορολογία σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις για το φορολογικό έτος εντός του οποίου υποβάλλει την αίτηση ανάκλησης και εφεξής δεν υποχρεούται στην καταβολή του οριζόμενου κατ' αποκοπή ποσού φόρου για το έτος αυτό.

7. Η δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογητέο εισόδημα του προσώπου που υπάγεται στις διατάξεις του παρόντος, το οποίο τυχόν προκύπτει στην ημεδαπή, κατά την έννοια της παραγράφου 1 του άρθρου 5 του παρόντος, υποβάλλεται και η καταβολή του φόρου διενεργείται κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 67 του παρόντος Κώδικα.

8. Με την καταβολή του κατ' αποκοπή ποσού φόρου της παραγράφου 2 εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση του φυσικού προσώπου που έχει υπαχθεί στις διατάξεις του παρόντος για εισόδημα που προκύπτει στην αλλοδαπή και το φυσικό πρόσωπο απαλλάσσεται από φόρο κληρονομιών ή δωρεών περιουσίας που βρίσκεται στην αλλοδαπή.

9. Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Ανάπτυξης και Επενδύσεων καθορίζονται οι επιλέξιμες κατηγορίες επενδύσεων, ο χρόνος διατήρησής τους στην Ελλάδα, η διαδικασία απόδειξης της επένδυσης, η παρακολούθηση της

διατήρησης της επένδυσης και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος⁶⁰.

10. Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων καθορίζεται η διαδικασία υπαγωγής στις διατάξεις του παρόντος, συμπεριλαμβανομένης της μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας, η αρμόδια υπηρεσία για την υποβολή, εξέταση και έγκριση της αίτησης, τα δικαιολογητικά που συνοδεύουν την αίτηση, η ανάκλησή της, η υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, η καταβολή του φόρου, καθώς και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα ή λεπτομέρειες για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου⁶¹».

4.1.1 Προϋποθέσεις υπαγωγής

Σχετικά με τις προϋποθέσεις υπαγωγής επισημαίνεται ότι φορολογικά υποκείμενα μπορεί να είναι φυσικά και μόνον πρόσωπα⁶² που μεταφέρουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα και δύναται να υπαχθούν σε εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης για το εισόδημα που προκύπτει στην αλλοδαπή⁶³. Συνεπώς, πρώτη προϋπόθεση αποτελεί η μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του ενδιαφερόμενου φυσικού προσώπου στην Ελλάδα. Σε εναλλακτική φορολόγηση μπορεί να υπαχθεί και το φυσικό πρόσωπο που έχει ήδη μεταφέρει τη φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα κατά το προηγούμενο φορολογικό έτος, εφόσον συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις. Δεν προβλέπεται, σε αντίθεση με τα άρθρα 5B και 5Γ Κ.Φ.Ε., η προϋπόθεση της μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας από κράτος με το οποίο είναι σε ισχύ συμφωνία διοικητικής συνεργασίας στον τομέα της φορολογίας με την Ελλάδα, παρά μόνο ορίζεται ότι *μετά την υπαγωγή*, η Φορολογική Διοίκηση ενημερώνει τις φορολογικές αρχές του κράτους της τελευταίας φορολογικής κατοικίας σχετικά με την μεταφορά, σύμφωνα με τις διατάξεις περί διεθνούς διοικητικής συνεργασίας.

⁶⁰ Πρόκειται για την ΚΥΑ 147269 ΕΞ 2020 (ΦΕΚ Β' 5789/30.12.2020). Αντιλαμβανόμαστε τη σχετική αβεβαιότητα του επενδυτή στο ενδιάμεσο χρονικό διάστημα για το αν η προγραμματισμένη επένδυσή του θα υπάγεται στο καθεστώς εναλλακτικής φορολόγησης. Επίσης, οι μήνες που μεσολάβησαν προσμετρώνται στην τριετή προθεσμία που ορίζεται για την ολοκλήρωση της επένδυσης.

⁶¹ Πρόκειται για την ΥΑ Α.1/2020 (ΥΑ Α. 1036 ΦΕΚ Β' 624/26.02.2020). Αυτή η τρίμηνη σχεδόν καθυστέρηση μεταξύ ψήφισης του νόμου και έκδοσης της εφαρμοστικής απόφασης ένα μήνα πριν τη λήξη της προθεσμίας υποβολής αιτήσεων σε συνδυασμό με το ξέσπασμα της COVID-19 συντέλεσε στο να περιοριστούν οι αιτήσεις σε διψήφιο αριθμό.

⁶² Εξ αντιδιαστολής συνάγεται ότι αποκλείονται νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, όπως ορίζονται στο άρθρο 2 Κ.Φ.Ε..

⁶³ Ως εισόδημα που προκύπτει στην αλλοδαπή νοείται κάθε εισόδημα που δεν προκύπτει στην ημεδαπή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ.1 άρθρ. 5 Κ.Φ.Ε..

Δεύτερη προϋπόθεση αποτελεί να μην ήταν το φυσικό πρόσωπο φορολογικός κάτοικος της Ελλάδος τα προηγούμενα επτά από τα οκτώ έτη πριν από τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του στην Ελλάδα, με βάση τα αρχεία που διατηρούνται στη Φορολογική Διοίκηση.

Εάν ο φορολογούμενος αιτείται για πρώτη φορά την απόδοση ΑΦΜ, ή εάν εμφανίζεται στα αρχεία της Φορολογικής Διοίκησης ως φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής τα επτά από τα προηγούμενα οκτώ έτη πριν από την αίτηση μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας του, τότε δεν απαιτείται η προσκόμιση δικαιολογητικών. Σε περίπτωση που από τα αρχεία της Φορολογικής Διοίκησης δεν προκύπτει η φορολογική κατοικία του φορολογούμενου στην αλλοδαπή, για τα επτά από τα προηγούμενα οκτώ έτη πριν από την αίτηση μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας στην Ελλάδα, τότε απαιτείται να προσκομίσει αρχικά, για καθένα από τα έτη για τα οποία δεν υπάρχουν διαθέσιμα στοιχεία, *βεβαίωση φορολογικής κατοικίας* από την αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους όπου δηλώνει φορολογικός κάτοικος, από την οποία να προκύπτει ότι είναι φορολογικός κάτοικος αυτού του κράτους. Εάν ο φορολογούμενος ήταν κάτοικος κράτους με το οποίο υφίσταται Σ.Α.Δ.Φ., μπορεί να προσκομίσει, αντί της βεβαίωσης, την προβλεπόμενη Αίτηση για την Εφαρμογή της Σ.Α.Δ.Φ.⁶⁴, όπου είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (δίγλωσσα έντυπα), συμπληρωμένη, υπογεγραμμένη και σφραγισμένη από την αρμόδια αλλοδαπή φορολογική αρχή. Σε περίπτωση που δεν προβλέπεται η έκδοση των ανωτέρω από την αρμόδια φορολογική αρχή, μπορεί να προσκομίσει *αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος* ή, ελλείψει αυτής, *αντίγραφο της σχετικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του*, που υπέβαλε στο άλλο κράτος ως φορολογικός κάτοικος του κράτους αυτού. Τέλος, αν δεν είναι δυνατή η προσκόμιση κάποιων από τα ανωτέρω δικαιολογητικά, επειδή αποδεδειγμένα η αλλοδαπή φορολογική αρχή δεν τα εκδίδει, τότε απαιτείται *βεβαίωση από οποιαδήποτε άλλη δημόσια ή δημοτική ή άλλη αναγνωρισμένη αρχή*, με την οποία θα αποδεικνύεται η μόνιμη και σταθερή εγκατάσταση του προσώπου αυτού στο άλλο κράτος για το χρονικό διάστημα των επτά από τα προηγούμενα οκτώ έτη.

Τα ως άνω αλλοδαπά δημόσια έγγραφα, όπως αυτά καθορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 1 του Ν. 1497/1984 (Α'188), θα προσκομίζονται κατά τα διεθνή νόμιμα⁶⁵

⁶⁴ Βλ. Παράρτημα υπ' αρ. 1

⁶⁵ Κανονισμός ΕΕ 2016/1191, Σφραγίδα Apostille, προξενική θεώρηση, θεώρηση από το ελληνικό προξενείο, κατά τα οριζόμενα σε διεθνείς συνθήκες που έχουν κυρωθεί με νόμο από την Ελλάδα

και θα γίνονται δεκτά ευκρινή φωτοαντίγραφα από αντίγραφα αυτών που επικυρώνονται από δικηγόρους⁶⁶, ή επικυρωμένα από το πρωτότυπο αντίγραφο αυτών από συμβολαιογράφους, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, ή από πρόσωπο, αρχή ή υπηρεσία που από τον νόμο έχει τη δυνατότητα αυτή⁶⁷.

Τρίτη προϋπόθεση για να υπαχθεί το φυσικό πρόσωπο σε εναλλακτική φορολόγηση είναι να αποδεικνύει ότι επενδύει ο ίδιος ή συγγενικό του πρόσωπο, ή μέσω νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας στο οποίο ή στην οποία, αντίστοιχα, έχει την πλειοψηφία των μετοχών ή μεριδίων, σε ακίνητα ή επιχειρήσεις ή κινητές αξίες ή μετοχές ή μερίδια σε νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες με έδρα την Ελλάδα. Φορέας της επένδυσης, συνεπώς, ενδέχεται να είναι: α) ο ίδιος ο ειδικός φορολογικός κάτοικος, β) συγγενικό του πρόσωπο, αφότου υποβληθεί και γίνει δεκτή κατά την παρ. 2, εδ. β' άρθρ. 5Α Κ.Φ.Ε. αίτηση του κύριου δικαιούχου περί επέκτασης εφαρμογής του καθεστώτος σε αυτό, και γ) νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα με έδρα στην Ελλάδα όπου συμμετέχει (ο φορολογούμενος) πλειοψηφικά⁶⁸. Το ποσό της επένδυσης δεν μπορεί να είναι μικρότερο των 500.000 €, ενώ καθίσταται δυνατή η πραγματοποίηση μέχρι και τριών κατά ανώτατο όριο επενδύσεων οι οποίες είναι διακριτές μεταξύ τους⁶⁹. Αιτήσεις υπαγωγής μπορούν να υποβληθούν είτε με την έναρξη των επενδύσεων ή το αργότερο έως και τρία έτη μετά την ολοκλήρωση αυτών και οι ειδικές διατάξεις εφαρμόζονται υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω επενδύσεις πραγματοποιούνται μετά τις 12.12.2019 και έχουν ολοκληρωθεί εντός τριών ετών από την ημερομηνία υποβολής της αίτησης. Η προϋπόθεση αυτή δεν απαιτείται να συντρέχει, εφόσον πρόκειται για φυσικό πρόσωπο που έχει αποκτήσει και διατηρεί άδεια διαμονής για επενδυτική δραστηριότητα στην Ελλάδα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 του Ν. 4251/2014⁷⁰ όπως ισχύει, οπότε αρκεί η προσκόμισή της.

⁶⁶ Σύμφωνα με εδ. δ', περ. β', παρ. 2 άρθρ. 11 Ν. 2690/99 (Α' 45), όπως ισχύει.

⁶⁷ Για τα πρόσωπα, τις Υπηρεσίες και τους φορείς που διενεργούν μεταφράσεις, σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία, ισχύουν τα αναφερόμενα στο αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Δ.1002838 ΕΞ 2020/10.01.2020 έγγραφο της Διεύθυνσης Οργάνωσης. Από τη διαδικασία θεώρησης και μετάφρασης εξαιρούνται οι ΑΙΤΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ Σ.Α.Δ.Φ.Ε, όπως αυτές ισχύουν για τα κράτη με τα οποία η Ελλάδα έχει συνάψει Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας. Ειδικές προβλέψεις διέπουν τις ΑΙΤΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ Σ.Α.Δ.Φ.Ε με ΗΠΙΑ, ΤΟΥΡΚΙΑ & ΜΟΛΔΑΒΙΑ, όπως περιγράφονται στις ΠΟΛ.1107/1999, ΠΟΛ.1092/2005, ΠΟΛ.1210/2015 αντίστοιχα για κάθε κράτος. Επίσης, εξαιρούνται από τη θεώρηση με τη σφραγίδα της Χάγης τα έγγραφα και οι πράξεις τα οποία αφορούν στη φορολογική κατοικία (και συνεπώς και τα ΠΦΚ), εφόσον εκδίδονται από τις χώρες (πλέον της Κύπρου) που αναφέρονται στο με αρ. πρωτ. Δ.ΟΡΓ.Δ 1172275 ΕΞ 2017 έγγραφο.

⁶⁸ Είναι συνεπώς δυνατή η διάσταση μεταξύ φορολογούμενου και επενδυτή.

⁶⁹ Άρθρο 2 παρ. 1 ΥΑ 147269 ΕΞ 2020

⁷⁰ Άρθρ. 2 παρ. 4 ΥΑ 147269/2020, βλ. κατωτ. Κεφ. 4.1.7

Αντικείμενο της επένδυσης κατά τη διάταξη του νόμου μπορούν να αποτελέσουν: ακίνητα, επιχειρήσεις, κινητές αξίες, μετοχές ή μερίδια σε νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες με έδρα την Ελλάδα. Σε εφαρμογή της εξουσιοδοτικής διάταξης της παρ. 9 του άρθρου 5Α Κ.Φ.Ε., εξεδόθη η ΥΑ υπ' αρ. 147269 ΕΞ 2020 (ΦΕΚ Β 5789/30.12.2020): «*Επιλέξιμες κατηγορίες επενδύσεων, χρόνος διατήρησής τους στην Ελλάδα, διαδικασία απόδειξης της επένδυσης και παρακολούθηση της διατήρησης της, επένδυσης για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013, περί εναλλακτικής φορολόγησης εισοδήματος που προκύπτει στην αλλοδαπή φυσικών προσώπων που μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα*»⁷¹. Οι επιλέξιμες κατηγορίες επενδύσεων, τα δικαιολογητικά που πρέπει να συνοδεύουν καθεμία καθώς και τα εν γένει χαρακτηριστικά τους αναλύονται στο επόμενο κεφάλαιο.

4.1.2 Οι επενδύσεις

Εισαγωγικά αναφέρουμε ότι η «επενδυτική» ΚΥΑ δεν ακολουθεί τη λογική της απλότητας, της ταχύτητας των διαδικασιών και της διευκόλυνσης των ενδιαφερομένων προς υπαγωγή στο καθεστώς όπως συμβαίνει στην ΥΑ 1036/2020. Το κείμενο της είναι εκτεταμένο, με ασαφή δομή και πολύπλοκες διαδικασίες. Σε διάφορα στάδια της επένδυσης υποβάλλονται εκθέσεις αποτίμησης, παραρτήματα τεκμηρίωσης, ετήσιες αναφορές, ενώ κάθε φορά απαιτείται πιστοποίηση ορκωτού ελεγκτή λογιστή. Τα προσκομιζόμενα δικαιολογητικά ποικίλλουν αναλόγως του πιστοποιητικού εγγράφου που συνοδεύουν και της φάσης της επένδυσης στην οποία αφορούν. Στη συνέχεια, παρουσιάζεται το σύνολο των δικαιολογητικών που μπορεί να ζητηθεί για κάθε μία επιλέξιμη επένδυση. Για τις επιμέρους ρυθμίσεις «εντός» καθεμιάς επένδυσης παραπέμπουμε στις λεπτομερείς παραγράφους της ΚΥΑ. Σημειωτέον ότι η εμπλοκή στη διαδικασία δύο διαφορετικών δημόσιων φορέων (ΑΑΔΕ και Υπουργείο Ανάπτυξης) προκαλεί καθυστέρηση στην όλη διαδικασία αλλά και σύγχυση αρμοδιοτήτων.

⁷¹ Η εφαρμοστική ΚΥΑ με τις οδηγίες για την απαιτούμενη επένδυση εκδόθηκε δηλαδή τέλη Δεκεμβρίου 2020, ουσιαστικά μετά ένα χρόνο εφαρμογής του ειδικού φορολογικού καθεστώτος, με αποτέλεσμα οι ενδιαφερόμενοι που υπέβαλαν αίτηση ένταξης τον Μάρτιο του 2020 να μην γνωρίζουν για μεγάλο χρονικό διάστημα αν η σχεδιαζόμενη επένδυση υπάγεται στο καθεστώς ή όχι.

4.1.2α Απόκτηση ακίνητης περιουσίας στην Ελλάδα

Πρόκειται για αγορά ακίνητης περιουσίας στην Ελλάδα, η οποία μπορεί να συνίσταται σε κτίσματα, οικόπεδα, γήπεδα⁷² ή και η ανέγερση ακινήτου στην Ελλάδα.

Στην επένδυση αγοράς ακινήτου, ως αποδεκτό ποσό της επένδυσης, καθορίζεται το μικρότερο ποσό μεταξύ της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου κατά τον χρόνο αγοράς, προσαυξημένης κατά 10%, και της αξίας αγοράς βάσει του οικείου συμβολαίου⁷³.

Στην επένδυση ανέγερσης ακινήτου, για τον καθορισμό του ποσού της επένδυσης, ο φορολογούμενος προσκομίζει έκθεση αποτίμησης⁷⁴ η οποία περιλαμβάνει περιγραφή της επένδυσης, πιστοποίηση της ολοκλήρωσής της και το ύψος των σχετικών δαπανών βάσει παραστατικών καθώς και εγγραφών στο βιβλία εάν ο φορέας υλοποίησης είναι επιχείρηση, και στην οποία εκφέρεται άποψη για το εύλογο αυτών.

Τα δικαιολογητικά (άρθρο 5 ΥΑ 147269 ΕΞ 2020) που απαιτεί η Φορολογική Διοίκηση να προσκομιστούν τελούν σε συνάρτηση με την «ωρίμανση» της επένδυσης και παρουσιάζουν ελαφρές αποκλίσεις αναλόγως του αν αυτή δεν έχει ολοκληρωθεί στο σύνολό της κατά την αίτηση υπαγωγής του φορολογουμένου (5.1α), αν έχει πραγματοποιηθεί (5.2α) ή αν προσκομίζονται για εξυπηρέτηση λόγων παρακολούθησης της διατήρησης (5.3α)⁷⁵.

⁷² Με την επιφύλαξη ο πωλητής να μην είναι συγγενικό πρόσωπο του επενδυτή. Σε περίπτωση που ο πωλητής είναι νομικό πρόσωπο, το ποσό επένδυσης που αναλογεί σε φυσικά πρόσωπα τα οποία είναι συγγενικά κατά την ανωτέρω έννοια, με βάση τη συμμετοχή τους στο νομικό πρόσωπο άμεσα ή έμμεσα μέσω διαδοχικών συμμετοχών άλλων νομικών προσώπων, δεν λαμβάνεται υπόψη.

⁷³ Σε περίπτωση που για το ακίνητο δεν προσδιορίζεται αντικειμενική αξία ή ο φορολογούμενος επιθυμεί να τεκμηριώσει ποσό επένδυσης μεγαλύτερο του προσδιοριζόμενου βάσει της αντικειμενικής αξίας προσαυξημένης κατά 10% και μέχρι της αξίας αγοράς βάσει του οικείου συμβολαίου, για τον καθορισμό του αποδεκτού ύψους της επένδυσης υποβάλλεται από τον αιτούντα έκθεση εκτίμησης κατ' αναλογική εφαρμογή του άρθρου 17 του ν. 4548/2018 (Α' 104) για την αποτίμηση των εισφορών σε είδος. Η έκθεση πρέπει να είναι πρόσφατη και πάντως όχι προγενέστερη του εξαμήνου από την ημερομηνία της πράξης αγοράς του ακινήτου ή της ημερομηνίας της αίτησης υπαγωγής, σε περίπτωση που κατά τον χρόνο αυτό η αγορά δεν έχει πραγματοποιηθεί και η υποδεικνυόμενη σε αυτή τελική αξία να είναι τουλάχιστον ίση με το προς τεκμηρίωση ποσό επένδυσης.

⁷⁴ Σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 5 της ΥΑ147269 ΕΞ 2020 «Οι εκθέσεις αποτίμησης που υποβάλλονται για την τεκμηρίωση του κόστους της επένδυσης κατά τα οριζόμενα στην παρούσα, πρέπει να έχουν καταρτισθεί κατά περίπτωση από ορκωτούς ελεγκτές λογιστές ή ελεγκτικές εταιρείες εγγεγραμμένες στο Δημόσιο Μητρώο του ν. 4449/2017 (ΚΕΦ. Γ') (Α' 7) ή από πιστοποιημένους εκτιμητές εγγεγραμμένους στο μητρώο του ν. 4152/2013 (ΠΑΡ. Γ) (Α' 107)».

⁷⁵ Γενικά θα ζητηθούν από τη φορολογική διοίκηση: συμβολαιογραφική πράξη μεταβίβασης ακινήτου, πιστοποιητικό μεταγραφής (Υποθηκοφυλακείο), καταχώρισης εγγραπτέας πράξης (Κτηματολόγιο), πιστοποιητικό ιδιοκτησίας, κτηματολογικό φύλλο, τυχόν νόμιμα μεταγραμμένες συμβολαιογραφικές πράξεις εξόφλησης ή άρσης διαλυτικής αίρεσης, έκθεση αποτίμησης και τεκμηρίωσης του ποσού της επένδυσης, υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του Ν. 1599/1986 περί έλλειψης συγγενικής σχέσης πωλητή

4.1.2β Άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας μέσω ατομικής επιχείρησης

Πρόκειται για αγορά υφιστάμενων πάγιων εγκαταστάσεων στην Ελλάδα που περιλαμβάνουν ακίνητα (κτίσματα, οικόπεδα, γήπεδα) ή/και εξοπλισμό, καθώς και η δημιουργία νέων πάγιων εγκαταστάσεων σε ακίνητα ή/και εξοπλισμό προκειμένου να χρησιμοποιηθούν για άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας μέσω ατομικής επιχείρησης. Ισχύει και εν προκειμένω η επιφύλαξη που διατυπώθηκε ανωτέρω (βλ. υποσ. 72).

Στην επένδυση αγοράς υφιστάμενων παγίων ως αποδεκτό ύψος επένδυσης, όσον αφορά στα ακίνητα καθορίζεται, το μικρότερο ποσό μεταξύ της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου κατά το χρόνο αγοράς, προσαυξημένης κατά 10%, και της αξίας αγοράς βάσει του οικείου συμβολαίου. Σε περίπτωση που στην επένδυση περιλαμβάνεται υφιστάμενος εξοπλισμός ή/και ακίνητο για το οποίο δεν προσδιορίζεται αντικειμενική αξία ή ο φορολογούμενος επιθυμεί να τεκμηριώσει για το ακίνητο ποσό επένδυσης μεγαλύτερο του προσδιοριζόμενου βάσει της αντικειμενικής αξίας προσαυξημένης κατά 10% και μέχρι της αξίας αγοράς βάσει του οικείου συμβολαίου, για τον καθορισμό του αποδεκτού ύψους της ακολουθείται η ως άνω διαδικασία (βλ. υποσ. 72).

Στην επένδυση δημιουργίας νέων εγκαταστάσεων σε ακίνητα ή/και εξοπλισμό, για τον καθορισμό του ποσού της επένδυσης ο φορολογούμενος προσκομίζει την ως άνω έκθεση αποτίμησης, η οποία περιλαμβάνει περιγραφή της επένδυσης, πιστοποίηση της ολοκλήρωσης και έναρξης λειτουργίας, το ύψος των σχετικών δαπανών βάσει παραστατικών και εγγραφών στα βιβλία της επιχείρησης, και στην οποία εκφέρεται άποψη για το εύλογο αυτών.

Τα δικαιολογητικά που θα απαιτηθούν εν προκειμένω από την Φορολογική Διοίκηση αναφέρονται λεπτομερώς στις παρ. 1β, 2β και 3β του άρθρου 5 της ως άνω ΥΑ⁷⁶.

– επενδυτή, ιδιωτικό συμφωνητικό επενδυτή-ιδιοκτήτη, παραστατικά προκαταβολής, δήλωση πρόθεσης του ιδιοκτήτη προς πώληση, περιγραφή ανεγερθόσμου ακινήτου, παραστατικά πραγματοποιηθεισών δαπανών, προϋπολογισμός εργασιών επιβλέποντος μηχανικού, τεκμηρίωση πηγών χρηματοδότησης της επένδυσης βάσει βεβαιώσεων τριμηνιαίας κίνησης τραπεζικών καταθέσεων ή και κινητών αξιών για φυσικό πρόσωπο και ισολογισμών και λοιπών λογιστικών καταστάσεων για νομικά πρόσωπα

⁷⁶ Γενικά θα ζητηθούν από τη φορολογική διοίκηση: Συμβολαιογραφική πράξη μεταβίβασης πάγιων εγκαταστάσεων, πιστοποιητικό μεταγραφής ή καταχώρισης εγγραπτέας πράξης (αν είναι ακίνητο), τυχόν νόμιμα μεταγραμμένες συμβολαιογραφικές πράξεις εξόφλησης ή άρσης διαλυτικής αίρεσης, έκθεση αποτίμησης, υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του Ν. 1599/1986 περί έλλειψης συγγενικής σχέσης πωλητή – επενδυτή, ιδιωτικό συμφωνητικό επενδυτή-ιδιοκτήτη, παραστατικά προκαταβολής,

4.1.2γ Τίτλοι συμμετοχής μη εισηγμένης εταιρείας

Αφορά σε αγορά τίτλων συμμετοχής, σε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, και ειδικότερα σε αγορά μετοχών εδρεύουσας στην Ελλάδα Ανώνυμης Εταιρείας μη εισηγμένης σε ρυθμιζόμενη αγορά⁷⁷, ή μεριδίων σε εδρεύουσα στην Ελλάδα Ομόρρυθμη Εταιρεία ή Ετερόρρυθμη Εταιρεία ή Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης ή Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία. Η επένδυση δύναται να αφορά είτε σε απόκτηση νέων τίτλων με συμμετοχική αύξηση του μετοχικού ή εταιρικού κεφαλαίου είτε στην αγορά υφιστάμενων τίτλων (μετοχών ή μεριδίων) από μετόχους ή εταίρους, ανάλογα με την περίπτωση, με την επιφύλαξη που διατυπώθηκε ανωτέρω (βλ. υποσ. 72). Η εταιρεία στην οποία αποκτώνται οι τίτλοι πρέπει να αναπτύσσει επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα που θα τεκμηριώνεται βάσει των οικονομικών στοιχείων και του απασχολούμενου προσωπικού.

Στην επένδυση απόκτησης νέων τίτλων, το ποσό της επένδυσης ισούται με το συνολικό εισφερόμενο ποσό για τη συμμετοχή στην αύξηση του κεφαλαίου της εταιρείας (ονομαστική αξία τίτλων και τυχόν διαφορά υπέρ το άρτιο).

Στην επένδυση αγοράς υφιστάμενων τίτλων, το αποδεκτό ύψος επένδυσης καθορίζεται ως το μικρότερο ποσό μεταξύ της καθαρής θέσης της εταιρείας που αναλογεί στους μεταβιβαζόμενους τίτλους, όπως πιστοποιείται από έκθεση ορκωτού ελεγκτή λογιστή, και του τιμήματος που αναγράφεται στη συμβολαιογραφική πράξη μεταβίβασης. Σε περίπτωση που η καθαρή θέση της εταιρείας δεν προσδιορίζεται από τα τηρούμενα βιβλία ή ο φορολογούμενος επιθυμεί να τεκμηριώσει ποσό επένδυσης μεγαλύτερο αυτού που προκύπτει βάσει της καθαρής θέσης και μέχρι του τιμήματος αγοράς βάσει της οικείας συμβολαιογραφικής πράξης, υποβάλλεται από τον αιτούντα έκθεση αποτίμησης της αξίας των μετοχών ή μεριδίων της εταιρείας ως ανωτέρω (βλ. υποσ. 72). Τα δικαιολογητικά που θα απαιτηθούν εν προκειμένω από την Φορολογική

δήλωση ιδιοκτήτη ως προς την πρόθεση πώλησης, τεκμηρίωση ποσού επένδυσης, παραστατικά πραγματοποιηθεισών δαπανών, συμβάσεις, παραγγελίες, προσφορές, συγκριτικά στοιχεία αντίστοιχων επενδύσεων, τεκμηρίωση πηγών χρηματοδότησης, οικονομικές καταστάσεις, πίνακες προσωπικού που υποβλήθηκαν στο Πληροφοριακό Σύστημα ΕΡΓΑΝΗ και λοιπά στοιχεία τεκμηρίωσης της διατήρησης των εγκαταστάσεων και άσκησης επαγγελματικής δραστηριότητας

⁷⁷ Σύμφωνα με τον Ν. 4514/2018 άρθρο 4 περ. 21 «Ρυθμιζόμενη αγορά»: πολυμερές σύστημα το οποίο διευθύνει ή διαχειρίζεται διαχειριστής αγοράς και το οποίο επιτρέπει ή διευκολύνει την προσέγγιση πλειόνων συμφερόντων τρίτων για την αγορά και την πώληση χρηματοπιστωτικών μέσων - εντός του συστήματος και, σύμφωνα με τους κανόνες του οι οποίοι δεν παρέχουν διακριτική ευχέρεια - κατά τρόπο που καταλήγει στη σύναψη σύμβασης σχετικής με χρηματοπιστωτικά μέσα τα οποία είναι εισηγμένα προς διαπραγμάτευση βάσει των κανόνων ή των συστημάτων του, και το οποίο έχει λάβει άδεια λειτουργίας και λειτουργεί κανονικά

Διοίκηση αναφέρονται λεπτομερώς στις παρ. 1γ, 2γ και 3γ του άρθρου 5 της ως άνω ΥΑ⁷⁸.

4.1.2δ Αγορά Ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου

Επιλέξιμη επένδυση είναι η αγορά ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου με υπολειπόμενη διάρκεια κατά τον χρόνο αγοράς τουλάχιστον τρία (3) έτη, μέσω πιστωτικού ιδρύματος εγκατεστημένου στην Ελλάδα το οποίο αποτελεί και τον θεματοφύλακα αυτών. Το ποσό της επένδυσης ισούται με το καταβληθέν για την αγορά των ομολόγων τίμημα, όπως προκύπτει από το πιστοποιητικό του πιστωτικού ιδρύματος.

Τα δικαιολογητικά που θα ζητηθούν από τη Φορολογική Διοίκηση εν προκειμένω αναφέρονται στις παρ. 1δ, 2δ και 3δ του άρθρου 5 της ως άνω ΥΑ⁷⁹.

4.1.2ε Εισφορά κεφαλαίου για συμμετοχή σε Οργανισμό Εναλλακτικών Επενδύσεων

Επιλέξιμη επένδυση είναι η εισφορά κεφαλαίου για συμμετοχή σε Οργανισμό Εναλλακτικών Επενδύσεων, ο οποίος είναι εγκατεστημένος στην Ελλάδα και

⁷⁸ Μεταξύ των οποίων θα ζητηθούν: πρόσφατη βεβαίωση του νόμιμου εκπροσώπου της εταιρείας για την αύξηση, το ποσό, τον χρόνο εισφοράς, τον αριθμό των διακρατούμενων τίτλων, την ονομαστική αξία, το ποσό σχηματισθέντος αποθεματικού υπέρ το άρτιο, βεβαίωση συνεχούς διακράτησης των τίτλων, συμβολαιογραφική πράξη μεταβίβασης τίτλων, έκθεση ορκωτού ελεγκτή-λογιστή για την καθαρή θέση της εταιρείας, έκθεση αποτίμησης αξίας μετοχών ή μεριδίων εταιρείας, πρόσφατη βεβαίωση νόμιμου εκπροσώπου για τη συμμετοχή του επενδυτή στην εταιρεία, απόφαση αύξησης κεφαλαίου της εταιρείας, ιδιωτικό συμφωνητικό του επενδυτή με τον κάτοχο των τίτλων, παραστατικά προκαταβολής, δήλωση του κατόχου τίτλων για πρόθεση πώλησής, βεβαίωση του νόμιμου εκπροσώπου της εταιρείας για τη μη ύπαρξη περιορισμών στη μεταβίβαση των τίτλων, τεκμηρίωση του ποσού επένδυσης, τεκμηρίωση πηγών χρηματοδότησης βάσει βεβαιώσεων τριμηνιαίας κίνησης τραπεζικών καταθέσεων, ή και κινητών αξιών για φυσικά πρόσωπα και λοιπών λογιστικών καταστάσεων για νομικά πρόσωπα, οικονομικές καταστάσεις, πίνακες προσωπικού που υποβλήθηκαν στο Πληροφοριακό Σύστημα ΕΡΓΑΝΗ και λοιπά στοιχεία τεκμηρίωσης της διατήρησης των εγκαταστάσεων και άσκησης επαγγελματικής δραστηριότητας.

⁷⁹ Απαιτείται να προσκομιστούν: βεβαίωση του πιστωτικού ιδρύματος για την αγορά ομολόγων με υπολειπόμενη διάρκεια κατά το χρόνο αγοράς τουλάχιστον τρία έτη, για τον αριθμό ομολόγων, την αξία κτήσης και τη διακράτησή τους μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της βεβαίωσης, πιστοποιητικό του πιστωτικού ιδρύματος για πραγματοποιηθείσες αγορές ομολόγων με υπολειπόμενη διάρκεια κατά το χρόνο αγοράς τουλάχιστον τρία έτη και προσφορά πιστωτικού ιδρύματος για το υπολειπόμενο ποσό επένδυσης, τεκμηρίωση πηγών χρηματοδότησης βάσει βεβαιώσεων τριμηνιαίας κίνησης τραπεζικών καταθέσεων, ή και κινητών αξιών για φυσικά πρόσωπα και λοιπών λογιστικών καταστάσεων για νομικά πρόσωπα.

εποπτεύεται από την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς⁸⁰ ή του οποίου ο Διαχειριστής είναι εγγεγραμμένος στην Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς.

Εάν ο Οργανισμός Εναλλακτικών Επενδύσεων έχει εισαχθεί σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία σε ρυθμιζόμενη αγορά, που λειτουργεί στην Ελλάδα, η επένδυση πρέπει να πραγματοποιηθεί με διαμεσολαβητή επιχείρηση επενδύσεων⁸¹ η οποία παρέχει την επενδυτική υπηρεσία της διαχείρισης χαρτοφυλακίου, ή πιστωτικό ίδρυμα, με έδρα ή υποκατάστημα στην Ελλάδα, με τη δημιουργία προσωπικής μερίδας του επενδυτή στο Σύστημα Άυλων Τίτλων (ΣΑΤ) της «Ελληνικό Κεντρικό Αποθετήριο Τίτλων Α.Ε.».

Το ποσό της επένδυσης ισούται με το ποσό που εισφέρει ο φορολογούμενος για την απόκτηση μετοχών ή μεριδίων στον Οργανισμό Εναλλακτικών Επενδύσεων, όπως πιστοποιείται κατά περίπτωση από τις βεβαιώσεις του Διαχειριστή του Οργανισμού, του διαμεσολαβητή για την αγορά των τίτλων σε ρυθμιζόμενη αγορά και των πιστωτικών ιδρυμάτων στα οποία τηρούνται οι προβλεπόμενοι λογαριασμοί⁸².

Τα δικαιολογητικά που θα ζητηθούν από τη Φορολογική Διοίκηση εν προκειμένω αναφέρονται στις παρ. 1ε, 2ε και 3ε του άρθρου 5 της ως άνω ΥΑ⁸³.

⁸⁰ Πρόκειται για: i) Ανώνυμες Εταιρίες Επενδύσεων σε Ακίνητη Περιουσία (ΑΕΕΑΠ) με αποκλειστικό σκοπό τη διαχείριση χαρτοφυλακίου κινητών αξιών και ακίνητης περιουσίας, ii) Αμοιβαίο Κεφάλαιο Επιχειρηματικών Συμμετοχών κλειστού τύπου (Α.Κ.Ε.Σ.), ήτοι ομάδα περιουσίας που αποτελείται από κινητές αξίες ενσώματες ή άυλες, εταιρικά μερίδια και μετρητά, και iii) Εταιρίες Κεφαλαίου Επιχειρηματικών Συμμετοχών (ΕΚΕΣ) με αποκλειστικό σκοπό τη συμμετοχή στο κεφάλαιο επιχειρήσεων, οι οποίες εδρεύουν στην Ελλάδα ή σε άλλο κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή και σε τρίτη χώρα, εφόσον όμως δραστηριοποιούνται στην παραγωγή ή στην παροχή υπηρεσιών στην Ελλάδα.

⁸¹ Σύμφωνα με το Άρθρο 4 Ν. 4514/2018: «Επιχείρηση επενδύσεων»: κάθε νομικό πρόσωπο του οποίου η συνήθης επιχειρηματική δραστηριότητα είναι η παροχή μίας ή περισσότερων επενδυτικών υπηρεσιών σε τρίτους ή και η άσκηση μίας ή περισσότερων επενδυτικών δραστηριοτήτων σε επαγγελματική βάση. Ως επιχείρηση επενδύσεων νοείται και κάθε φυσικό πρόσωπο στο οποίο έχει χορηγηθεί σχετική άδεια από άλλο κράτος - μέλος, σύμφωνα με την Οδηγία 2014/65/ΕΕ

⁸² Σε περίπτωση τμηματικής καταβολής της συμμετοχής, σύμφωνα με τους όρους λειτουργίας του Οργανισμού Εναλλακτικών Επενδύσεων, ο επενδυτής υποχρεούται να τοποθετήσει το υπολειπόμενο ποσό της συμμετοχής του σε δεσμευμένο λογαριασμό (escrow account) στο πιστωτικό ίδρυμα που αποτελεί τον θεματοφύλακα του Οργανισμού Εναλλακτικών Επενδύσεων. Σε περίπτωση που σύμφωνα με τους όρους λειτουργίας του Οργανισμού Εναλλακτικών Επενδύσεων, προβλέπεται η σταδιακή επιστροφή κεφαλαίων, ο φορολογούμενος υποχρεούται να δημιουργήσει σε πιστωτικό ίδρυμα εγκατεστημένο στην Ελλάδα, μοναδικό τραπεζικό λογαριασμό με αποκλειστική χρήση την κατάθεση των κεφαλαίων που επιστρέφονται σε αυτόν. Ο επενδυτής οφείλει το αργότερο εντός ενός (1) έτους να επενδύσει τα κεφάλαια που επιστρέφονται και να ενημερώσει σχετικά την αρμόδια Υπηρεσία. Ο επενδυτής δύναται να προβαίνει σε άλλες πράξεις εκταμίευσης από τον λογαριασμό, με την προϋπόθεση ότι το άθροισμα του παραμένοντος υπολοίπου σε αυτόν, της ονομαστικής αξίας της παραμένουσας επένδυσης στον Οργανισμό Εναλλακτικών Επενδύσεων και του παραμένοντος υπολοίπου στον δεσμευμένο λογαριασμό (escrow account) για την περίπτωση τμηματικής καταβολής της συμμετοχής, ισούται τουλάχιστον με το ποσό της αρχικής επένδυσης βάσει της οποίας έχει υπαχθεί στις διατάξεις του 5Α Κ.Φ.Ε..

⁸³ Θα ζητηθεί: βεβαίωση εγγραφής επενδυτή ή εισφοράς ποσού συμμετοχής σε ΟΕΕ, βεβαίωση διαμεσολαβητή για δημιουργία προσωπικής μερίδας επενδυτή στο ΣΑΤ, τον ΟΕΕ που επένδυσε και τα

4.1.2στ Τίτλοι που αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε ρυθμιζόμενες αγορές

Επιλέξιμη επένδυση είναι η αγορά μετοχών ή και ομολόγων εταιρειών με έδρα στην Ελλάδα, μεριδίων Αμοιβαίων Κεφαλαίων (ETFS) ή/και ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου, τα οποία εισάγονται για διαπραγμάτευση ή αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε ρυθμιζόμενες αγορές ή πολυμερείς μηχανισμούς διαπραγμάτευσης⁸⁴, που λειτουργούν στην Ελλάδα.

Η επένδυση πρέπει να πραγματοποιηθεί με διαμεσολαβητή επιχείρηση επενδύσεων, ή πιστωτικό ίδρυμα, με έδρα ή υποκατάστημα στην Ελλάδα, με τη δημιουργία προσωπικής μερίδας του επενδυτή στο Σύστημα Άυλων Τίτλων (ΣΑΤ) της «Ελληνικό Κεντρικό Αποθετήριο Τίτλων Α.Ε.» και κωδικού πελάτη.

Ο επενδυτής υποχρεούται να τηρεί σε πιστωτικό ίδρυμα εγκατεστημένο στην Ελλάδα μοναδικό και αποκλειστικής χρήσης λογαριασμό για τις πράξεις πραγματοποίησης της επένδυσης και των μετέπειτα συναλλαγών διαχείρισης του χαρτοφυλακίου του και να μην εκταμιεύει οποιοδήποτε ποσό από ρευστοποίηση των κινητών αξιών, παρά μόνο για την επανεπένδυσή του σε κινητές αξίες επιλέξιμες για την κατηγορία αυτή, ώστε το μέσο ετήσιο υπόλοιπο του ανωτέρω λογαριασμού να μην υπερβαίνει το είκοσι τοις εκατό (20%) του ποσού της αρχικής επένδυσης.

Το ποσό της επένδυσης ισούται με το αρχικά επενδυθέν κεφάλαιο όπως προκύπτει από βεβαιώσεις του διαμεσολαβητή και του πιστωτικού ιδρύματος στο οποίο τηρείται ο αποκλειστικής χρήσης λογαριασμός του προηγούμενου εδαφίου.

Τα δικαιολογητικά που θα ζητηθούν από τη Φορολογική Διοίκηση εν προκειμένω αναφέρονται στις παρ. 1στ, 2στ και 3στ του άρθρου 5 της ως άνω ΥΑ⁸⁵.

στοιχεία της διενεργηθείσας αύξησης μετοχικού κεφαλαίου στην οποία συμμετείχε ο επενδυτής, αριθμό μετοχών, αξία κτήσης μετοχών, διακράτηση μέχρι την ημερομηνία έκδοσης, βεβαίωση πιστωτικού ιδρύματος περί ανοίγματος ειδικού λογαριασμού, τεκμηρίωση πηγών χρηματοδότησης βάσει βεβαιώσεων τριμηνιαίας κίνησης τραπεζικών καταθέσεων, ή και κινητών αξιών για φυσικά πρόσωπα και λοιπών λογιστικών καταστάσεων για νομικά πρόσωπα, βεβαίωση από το διαχειριστή του ΟΕΕ ή τον διαμεσολαβητή συνεχούς διακράτησης των τίτλων, βεβαίωση από το διαχειριστή του ΟΕΕ για τη συμμετοχή του επενδυτή σε αυτόν, τον αριθμό των μετοχών ή μεριδίων, την αξία και ημερομηνία κτήσης αυτών, τη διακράτηση από την απόκτησή τους μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της βεβαίωσης.

⁸⁴ Πολυμερής Μηχανισμός Διαπραγμάτευσης ή «ΠΜΔ»: πολυμερές σύστημα το οποίο διαχειρίζεται επιχείρηση επενδύσεων ή διαχειριστής αγοράς και το οποίο επιτρέπει την προσέγγιση πλειόνων συμφερόντων τρίτων για την αγορά και την πώληση χρηματοπιστωτικών μέσων -εντός του συστήματος και, σύμφωνα με κανόνες που δεν παρέχουν διακριτική ευχέρεια - κατά τρόπο που καταλήγει στη σύναψη σύμβασης,

⁸⁵ Βεβαίωση διαμεσολαβητή για τη δημιουργία προσωπικής μερίδας του επενδυτή στο ΣΑΤ της «Ελληνικό Κεντρικό Αποθετήριο Τίτλων Α.Ε.» και κωδικού πελάτη, για το τυχόν ποσό επένδυσης που έχει πραγματοποιηθεί στο πλαίσιο της υπαγωγής στο καθεστώς, για πραγματοποιηθείσες συναλλαγές

Ως προς τη διαδικασία απόδειξης των επιλέξιμων επενδύσεων ισχύουν τα προβλεπόμενα στο άρθρο 3 της ΥΑ 147269 ΕΞ 2020. Εν συνόψει, η απόδειξη υλοποίησης της επένδυσης πραγματοποιείται⁸⁶, είτε κατά την υπαγωγή στο καθεστώς και εφόσον έχει πραγματοποιηθεί εξ ολοκλήρου, δηλαδή εφόσον έχει υλοποιηθεί το φυσικό της αντικείμενο και έχουν καταβληθεί τυχόν δαπάνες, είτε κατόπιν υποβολής αιτήματος υλοποίησης του φορολογουμένου ανά πάσα στιγμή στην αρμόδια υπηρεσία. Αρμόδια υπηρεσία για τη διαπίστωση υλοποίησης επένδυσης κατά την υπαγωγή του φορολογούμενου στο ειδικό καθεστώς, για την παρακολούθηση διατήρησής της και μέχρι την ολοκλήρωση αυτής, είναι η Διεύθυνση Κεφαλαίων Εξωτερικού, Τμήμα Εταιρειών Ενδοομιλικών Υπηρεσιών και Αμέσων Επενδύσεων, της Γενικής Διεύθυνσης Ιδιωτικών Επενδύσεων του Υπουργείου Ανάπτυξης και Επενδύσεων. Η Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών Κατοίκων Ημεδαπής, στην οποία υποβάλλονται τα αιτήματα υπαγωγής και τα αιτήματα ολοκλήρωσης της επένδυσης, αφού επιβεβαιώσει και συμπληρώσει τα στοιχεία του Παραρτήματος Τεκμηρίωσης της Επένδυσης με τυχόν σχετικά στοιχεία που είναι διαθέσιμα στη φορολογική αρχή, διαβιβάζει αυτά με Πληροφοριακό Σημείωμα, στην αρμόδια Υπηρεσία του Υπουργείου Ανάπτυξης και Επενδύσεων για διατύπωση γνώμης όσον αφορά την απόδειξη της επένδυσης.

κατά την περίοδο αναφοράς, για το συνολικό ύψος των συναλλαγών σε αγορά και πώληση τίτλων, για το τρέχον υπόλοιπο του επενδυτικού λογαριασμού και το μέσο υπόλοιπο αυτού, βεβαίωση του πιστωτικού ιδρύματος ότι οι πραγματοποιηθείσες συναλλαγές κατά την περίοδο αναφοράς αφορούν αποκλειστικά στους προβλεπόμενους τίτλους και λοιπά στοιχεία τραπεζικού λογαριασμού, για τη δημιουργία και τήρηση λογαριασμού αποκλειστικής χρήσης, για την κίνηση του λογαριασμού αποκλειστικής χρήσης κατά την περίοδο αναφοράς και λοιπά στοιχεία τραπεζικού λογαριασμού, τεκμηρίωση πηγών χρηματοδότησης βάσει βεβαιώσεων τριμηνιαίας κίνησης τραπεζικών καταθέσεων, ή και κινητών αξιών για φυσικά πρόσωπα και λοιπών λογιστικών καταστάσεων για νομικά πρόσωπα.

⁸⁶ Καθοριστικό ρόλο στην απόδειξη υλοποίησης της επένδυσης διαδραματίζει το Παράρτημα Τεκμηρίωσης της Επένδυσης το οποίο περιλαμβάνει παρουσίαση αυτής και του σταδίου υλοποίησης της σε φυσικό και οικονομικό αντικείμενο, τα προϋπολογιζόμενα ποσά για την ολοκλήρωσή της και τις πηγές χρηματοδότησης, χρονοδιάγραμμα ολοκλήρωσης καθώς και τα κατά περίπτωση στοιχεία και δικαιολογητικά τεκμηρίωσης του άρθρου 5 της εν λόγω ΥΑ. Σε περίπτωση που η επένδυση πραγματοποιείται από συγγενικό πρόσωπο του φορολογούμενου, ή μέσω νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας στο οποίο ή στην οποία ο φορολογούμενος έχει την πλειοψηφία των μετοχών ή μεριδίων, στο Παράρτημα Τεκμηρίωσης της Επένδυσης προστίθεται ενότητα με τα στοιχεία του ως άνω συγγενικού προσώπου ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, της σχέσης του με τον φορολογούμενο και επισυνάπτονται τα δικαιολογητικά τεκμηρίωσης της παρ. 4 του άρθρου 5 της εν λόγω ΥΑ (i) Συγγενικό πρόσωπο επενδυτής: βεβαίωση ή πιστοποιητικό ή οποιοδήποτε έγγραφο δημόσιας αρχής ημεδαπής ή αλλοδαπής από το οποίο προκύπτει η συγγένεια, υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 Ν. 1599/1986 από τον επενδυτή για την πορεία της επένδυσης και τυχόν μεταβολών, (ii) Νομικό πρόσωπο/Νομική οντότητα επενδυτής: βεβαίωση του νόμιμου εκπροσώπου για το ποσοστό συμμετοχής του φορολογούμενου, απόφαση του αρμοδίου οργάνου νομίμως καταχωρημένη, οικονομικές καταστάσεις δύο τελευταίων φορολογικών ετών

Ως προς το χρόνο διατήρησης της επένδυσης, υπάρχει υποχρέωση του φορολογούμενου να διατηρεί την επένδυση για όλη την περίοδο υπαγωγής στο καθεστώς, η οποία δύναται να διαρκέσει μέχρι δεκαπέντε (15) φορολογικά έτη, με πρώτο το φορολογικό έτος εντός του οποίου υποβάλλεται η αίτηση υπαγωγής στις διατάξεις αυτές. Σε περίπτωση που η επένδυση υλοποιείται από συγγενικό πρόσωπο του φορολογούμενου ή από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα όπου ο φορολογούμενος έχει την πλειοψηφία των μετοχών ή μεριδίων, ο επενδυτής οφείλει κατά τη χρονική περίοδο που ορίζεται στο παραπάνω εδάφιο να διατηρεί την επένδυση στην Ελλάδα και για την ίδια χρονική περίοδο να διατηρείται η σχέση του φορολογούμενου με τον επενδυτή⁸⁷.

Για την παρακολούθηση της διατήρησης της επένδυσης στην Ελλάδα, μετά την ολοκλήρωση αυτής, ο φορολογούμενος οφείλει μέχρι την 31η Μαΐου κάθε έτους και οποτεδήποτε άλλοτε ζητηθεί, να υποβάλλει στην αρμόδια υπηρεσία Ετήσια Αναφορά με τα σχετικά δικαιολογητικά (άρθρο 5 παρ. 3 ΥΑ)⁸⁸. Σε περίπτωση μη εμπρόθεσμης υποβολής της Ετήσιας Αναφοράς ή διαπίστωσης μη διατήρησης της επένδυσης, η αρμόδια Υπηρεσία του Υπουργείου Επενδύσεων ενημερώνει σχετικά τη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών Κατοίκων Ημεδαπής.

Το Παράρτημα Τεκμηρίωσης της Επένδυσης και η Ετήσια Αναφορά με τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά, συνοδεύονται από σχετική έκθεση ορκωτού ελεγκτή λογιστή εγγεγραμμένου στο Δημόσιο Μητρώο του ν. 4449/2017 (ΚΕΦ. Γ'), στην οποία διαπιστώνεται η πληρότητά τους και πιστοποιείται με αιτιολόγηση βάσει αυτών και διενεργηθέντος ελέγχου η τήρηση των όρων του νόμου και της κατ' εξουσιοδότηση αυτού υπουργικής απόφασης.

⁸⁷ Ο φορολογούμενος καθώς και ο επενδυτής, εφόσον δεν είναι το ίδιο πρόσωπο, οφείλουν να δηλώνουν στην Φορολογική Διοίκηση οποιαδήποτε μεταβολή στην επένδυση ή στη μεταξύ τους σχέση, το αργότερο εντός δύο (2) μηνών από την ημερομηνία που αυτή επιτελείται.

⁸⁸ Σε περίπτωση διάστασης φορολογούμενου και επενδυτή στην Ετήσια Αναφορά επισυνάπτονται επιπλέον δικαιολογητικά δηλαδή: i) για την πραγματοποίηση της επένδυσης από συγγενικό πρόσωπο του φορολογούμενου απαιτείται υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του ν. 1599/1986, από τον φορολογούμενο και τον επενδυτή (ήτοι από το συγγενικό πρόσωπο) στην οποία δηλώνουν ότι η σχέση τους παραμένει σε ισχύ, εφόσον αυτή επιδέχεται αλλαγής, ii) για την πραγματοποίηση της επένδυσης από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα στο οποίο ή στην οποία ο φορολογούμενος έχει την πλειοψηφία των μετοχών ή μεριδίων απαιτούνται αφενός βεβαίωση του νόμιμου εκπροσώπου για τον αριθμό μετοχών ή μεριδίων που κατέχει ο φορολογούμενος και το ποσοστό συμμετοχής του βάσει αυτών στο κεφάλαιο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας και αφετέρου οικονομικές καταστάσεις του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας για το τελευταίο φορολογικό έτος.

Σχετικά με την ολοκλήρωση της επένδυσης προβλέπουν οι παρ. 1 και 2 του άρθρου 8 της ΥΑ 1036/26-2-2020 του Υπουργού Οικονομικών και Διοικητή ΑΑΔΕ, εκδοθείσα κατόπιν νομοθετικής εξουσιοδότησης της παρ. 10 του άρθρου 5Α Κ.Φ.Ε., η οποία όμως αφορά εν γένει στα διαδικαστικά θέματα υπαγωγής στο ειδικό φορολογικό καθεστώς⁸⁹. Η παρ. 1 του εν λόγω άρθρου περιορίζεται στην τηρητέα επενδυτική διαδικασία ενώπιον ΑΑΔΕ και τα συναφή δικαιολογητικά. Ειδικότερα, μετά το πέρας τριών ετών από την ημερομηνία υποβολής της αίτησης υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 5Α Κ.Φ.Ε. ο ειδικός φορολογικός κάτοικος υποχρεούται να προσέλθει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. με σχετικά δικαιολογητικά που να αποδεικνύουν την περάτωση της επένδυσης, προκειμένου να ενημερωθεί η ηλεκτρονική εφαρμογή και να εξακολουθήσει η υπαγωγή στο καθεστώς της εναλλακτικής φορολόγησης. Ο φορολογούμενος υποχρεούται να προσκομίσει τα σχετικά δικαιολογητικά περάτωσης της επένδυσης εντός προθεσμίας έξι μηνών από τη λήξη της τριετούς προθεσμίας. Εφόσον η ολοκλήρωση της επένδυσης προκύπτει από τα στοιχεία που είναι διαθέσιμα στη Φορολογική Αρχή, ο φορολογούμενος δεν υποχρεούται στην προσκόμιση σχετικών δικαιολογητικών για αυτές τις επενδύσεις.

Η παρ. 2 έχει περισσότερο ουσιαστικό, παρά διαδικαστικό χαρακτήρα αφού ρυθμίζει το πρώτον ρητά άλλη μία βασική περίπτωση άρσης του καθεστώτος υπαγωγής και τις περαιτέρω έννομες συνέπειες⁹⁰. Ειδικότερα προβλέπεται ότι με την επιφύλαξη υποβολής αίτησης ανάκλησης, *«σε περίπτωση που δεν ολοκληρωθεί η επένδυση, αίρεται η υπαγωγή στο καθεστώς εναλλακτικής φορολόγησης για το εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης και ο φορολογούμενος υπάγεται σε φορολογία σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το πρώτο έτος ένταξής του στο καθεστώς αυτό. Τα κατ' αποκοπήν ποσά φόρου που έχουν καταβληθεί δεν επιστρέφονται»*.

⁸⁹ Εκ της αναγνώσεως και μόνο των τίτλων των άρθρων της ΥΑ 1036/2020 αντιλαμβάνεται κανείς ότι από συστηματικής απόψεως το άρθρο 8 (Ολοκλήρωση της επένδυσης), θα «ολοκληρώνει» αρτιότερα την ΥΑ 147269/2020, η οποία αφορά αποκλειστικά σε επενδυτικά ζητήματα. Επίσης στην εξουσιοδοτική διάταξη της παρ. 10 δεν γίνεται ουδεμία αναφορά σε «επένδυση». Εν πάση περιπτώσει, θα μπορούσε η πρόβλεψη του άρθρου 8 να περιορίζεται μόνο στα δικαιολογητικά για την ολοκλήρωση της επένδυσης.

⁹⁰ Σε επίπεδο τυπικού νόμου προβλέπεται η άρση του καθεστώτος σε περίπτωση μη καταβολής του κατ' αποκοπή ποσού και υποβολής δήλωσης ανάκλησης υπαγωγής. Βέβαια, εφόσον *«η επένδυση πρέπει να έχει ολοκληρωθεί εντός τριών ετών»* κατά το άρθρο 5Α παρ. 1, περ. β, εδ. γ', συνάγεται σιωπηρώς ότι μη πλήρωση της προϋπόθεσης συνεπάγεται κατάργηση υπαγωγής στο καθεστώς (αλλά και φορολόγηση κατά τις γενικές διατάξεις από το πρώτο έτος;). Ωστόσο, πρόκειται για φορολογικές διατάξεις οι οποίες ερμηνεύονται στενά. Μήπως θα έπρεπε να διερευνηθεί και ο λόγος μη ολοκλήρωσης της επένδυσης και αναλόγως να κριθεί αν παρίσταται δικαιολογημένη εύλογη παράταση; Για παράδειγμα, διαφέρει ποιοτικά η παρελκυστική αποφυγή πραγματοποίησης της επένδυσης από την ματαιώσή της για λόγο που δεν ανάγεται στο πρόσωπο του επενδυτή, όπως η λύση της εταιρείας στην οποίας τις μετοχές επένδυσε, ή η υπερβολική απομείωση της αξίας της.

Για αμιγώς επενδυτικά ζητήματα, υπάρχει διακριτή νομοθετική εξουσιοδότηση⁹¹, αυτή της παρ. 9 του άρθρου 5Α Κ.Φ.Ε., που απαιτεί κοινή απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών και του Υπουργείου Ανάπτυξης και Επενδύσεων, ως οι πλέον αρμόδιοι και εξειδικευμένοι φορείς για την έκδοσή της. Σε αυτή τη νομοθετική εξουσιοδότηση στηρίζεται και η προσφάτως εκδοθείσα ΥΑ 147269/30-12-2020 με αμιγώς «επενδυτικό» χαρακτήρα. Κατά τη γνώμη μου, τόσο το πραγματικό του κανόνα δικαίου της παρ. 2 του άρθρου 8 ΥΑ 1036/2020, όσο και οι έννομες συνέπειες, αφορούν σε επενδυτικό ζήτημα για το οποίο ο εξουσιοδοτικός νόμος απαιτεί κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Υπουργού Ανάπτυξης και Επενδύσεων της παρ. 9⁹² και όχι του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. της παρ. 10.

Περαιτέρω, για να είναι η νομοθετική εξουσιοδότηση ειδική, το νομοθετικό κείμενο απαιτείται να περιέχει όχι απλώς τον καθ' ύλη προσδιορισμό του αντικειμένου της εξουσιοδοτήσεως (πχ «επένδυση»)⁹³ αλλά, επί πλέον, και την ουσιαστική ρύθμισή του, έστω και σε γενικό, ορισμένο, όμως, πλαίσιο, σύμφωνα προς το οποίο θα ενεργήσει η Διοίκηση προκειμένου να ρυθμίσει τα ειδικότερα θέματα. Ο τυπικός νόμος δεν προέβλεψε -τουλάχιστον ρητά- την έννομη συνέπεια της μη ολοκλήρωσης της επένδυσης, όπως έκανε στις δύο άλλες - κατά τη γνώμη μου - ελάχιστον σημασίας περιπτώσεις, ήτοι της μη καταβολής του κατ' αποκοπή ποσού και της δήλωσης ανάκλησης υπαγωγής σε αυτό, προβλέποντας συνάμα και τις έννομες συνέπειες⁹⁴.

⁹¹ Υπενθυμίζουμε τη διάταξη του άρθρ. 43.2.β' Σ «Εξουσιοδότηση για έκδοση κανονιστικών πράξεων από άλλα όργανα της διοίκησης επιτρέπεται προκειμένου να ρυθμιστούν ειδικότερα θέματα ή θέματα με τοπικό ενδιαφέρον ή με χαρακτήρα τεχνικό ή λεπτομερειακό». Η ειδική εξουσιοδότηση του άρθρου 43.2 Σ πρέπει να είναι ορισμένη κατά περιεχόμενο, σκοπό και έκταση, πρέπει δηλαδή να ορίζει τί, προς τί και σε ποιο βαθμό θα ρυθμιστεί, Π. Δ. Δαγτόγλου, Γενικό Διοικητικό Δίκαιο, 6η έκδοση, 2012, σελ. 85. Η κανονιστική αρμοδιότητα βάσει του άρθρου 43.2 Σ επιτρέπεται για τη ρύθμιση των μη αντικειμενικών ουσιαστικών στοιχείων του φόρου, Θ. Φορτσάκης, Κ. Σαββαΐδου, Φορολογικό Δίκαιο, 4η, 2013, σελ. 65

⁹² Το Υπουργείο Επενδύσεων θα είναι και αντικειμενικά σε θέση να εντοπίσει, αξιολογήσει, εξειδικεύσει και επιλύσει τελικά πιο αμφισβητούμενες περιπτώσεις κατά τις οποίες ενδέχεται η μη ολοκλήρωση της επένδυσης να μην καταλογίζεται στον δικαιούχο αλλά να οφείλεται σε απρόβλεπτα περιστατικά εκτός της σφαίρας ευθύνης του (πχ λύση της εταιρείας στις μετοχές της οποίας επένδυσε, απομείωση της αξίας τους). Ως εκ τούτου ο αρμόδιος φορέας μπορεί να προβλέπει τους κατάλληλους μηχανισμούς, εξαιρετικές διαδικασίες, απαιτούμενα δικαιολογητικά και δυνατότητα παράτασης προθεσμίας κατόπιν in concreto αξιολόγησης ώστε να μην καταργείται η υπαγωγή στο καθεστώς χωρίς ειδική αιτιολογία. Άλλωστε στο άρθρο 5 παρ. 1 της επενδυτικής ΥΑ147269/2020 προβλέπονται τα προσκομιζόμενα δικαιολογητικά εφόσον η επένδυση δεν έχει ολοκληρωθεί στο σύνολό της

⁹³ Εν προκειμένω η εξουσιοδοτική διάταξη της παρ. 10 όπου εδράζεται το άρθρο 8.2 ΥΑ 1036/2020 δεν αναφέρεται καθόλου στην επένδυση, άλλωστε υπάρχει άλλη εξουσιοδοτική διάταξη γι' αυτό. Η ΥΑ 1036/2020 επικεντρώνεται σε ζητήματα υπαγωγής στη διαδικασία, προσκόμισης δικαιολογητικών και δηλωτικών φορολογικών υποχρεώσεων, χωρίς οιαδήποτε μνεία περί επενδύσεων.

⁹⁴ Είμαι της άποψης ότι, η εξουσιοδοτική διάταξη (παρ. 10) δεν δύναται να θεωρηθεί ότι περιέχει την βασική ουσιαστική ρύθμιση του θέματος που επιχειρείται με την ειδικότερη ρύθμιση, ούτε συνάγεται

Τέλος, η ειδικότερη ρύθμιση άρσης υπαγωγής στο καθεστώς, φορολόγησης κατά τις γενικές διατάξεις και μάλιστα αναδρομικά από το πρώτο έτος ένταξης, αν και δικαιοπολιτικά φαίνεται ορθή, μου προκαλεί ορισμένους προβληματισμούς⁹⁵. Εν προκειμένω, με ουσιαστικό νόμο, ο οποίος δεν μου φαίνεται να «κινείται» μέσα στα όρια επιτρεπτής νομοθετικής εξουσιοδότησης, εισάγεται ρύθμιση που επηρεάζει την φορολογητέα ύλη και τον υπολογισμό του φόρου και «απειλεί» κατάργηση υφιστάμενου ευνοϊκού φορολογικού καθεστώτος, φορολογικών απαλλαγών ή εξαιρέσεων. Δεν επιτρέπεται όμως να αποτελέσει αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης οποιοδήποτε από τα ουσιώδη στοιχεία του φόρου, δηλαδή ούτε το υποκείμενο, το αντικείμενο και ο συντελεστής της φορολογίας ούτε οι φορολογικές απαλλαγές. Το ζήτημα αποκτά μεγαλύτερη πρακτική αξία για την προστασία και τις υποχρεώσεις του επενδυτή σε περίπτωση που η επένδυσή του παύσει να υφίσταται (πχ μετοχές εταιρείας που λύεται) ή απομειωθεί υπερβολικά η αξία της και καταστεί ζημιογόνος ή συντρέξει κάποιος λόγος ανωτέρας βίας. Ενδεχομένως κρινόταν σκόπιμη μια ειδικότερη προθεσμία-διαδικασία απόδειξης υλοποίησης της επένδυσης.

4.1.3 Διαδικασία υπαγωγής

Ο υποψήφιος ειδικός φορολογικός κάτοικος οφείλει να υποβάλλει εμπρόθεσμα αίτηση μεταφοράς της φορολογικής του κατοικίας στην υπηρεσία της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών Κατοίκων Ημεδαπής⁹⁶, η οποία είναι αρμόδια για την υποβολή, εξέταση, έγκριση, απόρριψή της,

αυτή γενικότερα από τον τυπικό νόμο, του οποίου οι διατάξεις από τη φύση τους είναι στενά ερμηνευτέες και δεν επιτρέπεται η συναγωγή συμπεράσματος από τη σιωπή του.

⁹⁵ Έστω φορολογούμενος επενδυτής υποβάλλει αίτηση υπαγωγής στο ειδικό καθεστώς 1-3-2020 και γίνεται δεκτός. Η τριετής προθεσμία προσκόμισης των αποδεικτικών περάτωσης της επένδυσης συνυπολογιζόμενου του επιπλέον εξαμήνου που προβλέπει η διάταξη συμπληρώνεται την 1-9-2023. Μέχρι τότε θα έχει καταβάλει στο Ελληνικό Δημόσιο 300.000 € για τα αλλοδαπά εισοδήματα συν τον φόρο που προκύπτει για τα ημεδαπά βάσει Κ.Φ.Ε.. Για κανένα από αυτά τα φορολογικά έτη δεν θα έχει δώσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση για τα αλλοδαπά του εισοδήματα, ενώ αν κληθεί εκ των υστέρων να τα γνωστοποιήσει, εύλογα θα αντιπροτείνει την προστασία της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του ότι δεν υφίσταται υποχρέωση δήλωσης. Τα πράγματα περιπλέκονται αν η μη ολοκλήρωση της επένδυσης οφείλεται σε γεγονός για το οποίο δεν τον βαρύνει υπαιτιότητα (7.1 ΥΑ 1036/2020, περισσότερα κατωτέρω για τις δηλωτικές υποχρεώσεις).

⁹⁶ Με την απόφαση Δ.ΟΡΓ.Α 1025560 ΕΞ ΦΕΚ Β' 609/26.02.2020 τροποποιήθηκαν και συμπληρώθηκαν τα άρθρα 39 και 68 της υπ' αρ. Δ.ΟΡΓ.Α 1036960 ΕΞ 2017/10.3.2017 (Β 968 και 1238) απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ως προς τη μετονομασία της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, τη συμπλήρωση των αρμοδιοτήτων της, τη σύσταση σε αυτή ενός Τμήματος με τίτλο «Τμήμα Γ1-Εφαρμογής Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών Κατοίκων Ημεδαπής», τον καθορισμό των αρμοδιοτήτων του και των κλάδων από τους οποίους προέρχεται ο Προϊστάμενος αυτού. Οι υπαγόμενοι στην εν λόγω Δ.Ο.Υ. υπόκεινται στην ελεγκτική αρμοδιότητα του 1ου Ελεγκτικού Κέντρου Αττικής (1ο

την υποβολή αίτησης ανάκλησης, την υποβολή και εξέταση των δικαιολογητικών ολοκλήρωσης της απαιτούμενης επένδυσης, καθώς και της συμπλήρωσης της σχετικής ηλεκτρονικής εφαρμογής. Η αίτηση αυτή, μαζί με τα σχετικά δικαιολογητικά, υποβάλλεται μέχρι την 31η Μαρτίου⁹⁷ εκάστου φορολογικού έτους στο Τμήμα Γ1'-Εφαρμογής Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών Κατοίκων Ημεδαπής της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών Κατοίκων Ημεδαπής⁹⁸. Εντός της ίδιας προθεσμίας δύνανται να υποβάλουν αίτηση και όσα φυσικά πρόσωπα έχουν ήδη μεταφέρει την φορολογική τους κατοικία κατά το προηγούμενο έτος και πληρούν τις απαιτούμενες προϋποθέσεις. Τα δικαιολογητικά δύνανται να παραλαμβάνονται έως και την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μηνός Μαΐου εκάστου έτους. Αιτήσεις που υποβάλλονται μετά την 31η Μαρτίου και δικαιολογητικά που υποβάλλονται μετά την 31η Μαΐου γίνονται δεκτά και εξετάζονται για το επόμενο φορολογικό έτος⁹⁹.

ΕΛ.ΚΕ. Αττικής), με έδρα την Περιφέρεια Αττικής και χωρική αρμοδιότητα που συμπεριλαμβάνει εκείνη των Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, ΙΒ' Αθηνών, Ηλιούπολης, Γλυφάδας, Καλλιθέας και Μοσχάτου.

⁹⁷ Κατ' εξαίρεση για το φορολογικό έτος 2020 οι αιτήσεις αυτές δύνανται να υποβληθούν μέχρι και 12.06.2020, ακόμα και αν δεν συνοδεύονται από τα προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά οπότε ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να τα προσκομίσει εντός της προθεσμίας των εξήντα ημερών που προβλέπεται από το νόμο για την έκδοση της απόφασης. Με την υπ' αρ. Ε.2079/5-6-2020 Απόφαση της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «*Διαδικασία υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013, περί εναλλακτικής φορολόγησης εισοδήματος που προκύπτει στην αλλοδαπή φυσικών προσώπων που μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα, στο πλαίσιο της κρίσης της πανδημίας COVID-19*» επισημάνθηκε ότι, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 38 της από 20-3-2020 ΠΝΠ, η οποία κυρώθηκε με τον Ν. 4683/2020 (Α' 83), «*Πιάσης φύσεως προθεσμίες για υποβολή αιτήματος ή διοικητικής προσφυγής ενώπιον της διοίκησης αναστέλλονται από τις 11.3.2020 για δύο (2) μήνες. Με Απόφαση του Υπουργού Εσωτερικών η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να συντέμνεται ή να παρατείνεται, εφόσον παραμένει άμεσος ο κίνδυνος διασποράς του κορωνοϊού COVID-19 και πάντως όχι πέραν της 31-12-2020*». Ακολούθως, με τη με αριθ. ΔΙΔΑΔ/Φ.64/340/οικ.9911/8-5-2020 Απόφαση του Υπουργού Εσωτερικών (Β'1799,ΑΔΑ: ΩΣ5346ΜΤΛ6-ΣΝΔ) παρατάθηκε ο χρόνος αναστολής έως και 12.6.2020.

⁹⁸ Το εν λόγω Τμήμα είναι αρμόδιο α) για την παραλαβή αιτήσεων και δικαιολογητικών φορολογουμένων, που επιθυμούν να υπαχθούν στις διατάξεις του άρθρου 5Α Κ.Φ.Ε. και την εξέταση της συνδρομής ή μη των απαιτούμενων προϋποθέσεων, των αιτήσεων ανάκλησης από το εν λόγω καθεστώς και εκ νέου υπαγωγής σε αυτό, καθώς και την εξέταση των σχετικών αρχείων, που τηρούνται στις αρμόδιες υπηρεσίες της Α.Α.Δ.Ε., για τα απαιτούμενα σχετικά δικαιολογητικά, (β) την έκδοση απόφασης έγκρισης ή απόρριψης των αιτήσεων υπαγωγής και τη σχετική ενημέρωση των φορολογουμένων, (γ) την πληροφόρηση της Διεύθυνσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων (Δ.Ο.Σ.) της Α.Α.Δ.Ε. για την ενημέρωση των φορολογικών αρχών του κράτους, στο οποίο το φυσικό πρόσωπο είχε την τελευταία φορολογική κατοικία του, μέχρι την υποβολή της αίτησής του, σχετικά με τη μεταφορά αυτής, σύμφωνα με τις διατάξεις περί διεθνούς διοικητικής συνεργασίας, όπως εκάστοτε ισχύουν, (δ) την εξέταση των διαθέσιμων στοιχείων που τηρούνται στην υπηρεσία, τα οποία αποδεικνύουν την ολοκλήρωση της επένδυσης της υποπαραγράφου β' της παρ. 1 του άρθρου 5Α Κ.Φ.Ε. ή την παραλαβή των σχετικών δικαιολογητικών από τον φορολογούμενο, (ε) την υλοποίηση των απαιτούμενων ενεργειών για την άρση υπαγωγής στο καθεστώς εναλλακτικής φορολόγησης του άρθρου 5Α Κ.Φ.Ε. φορολογουμένων, που δεν ολοκλήρωσαν την επένδυση, (στ) την ενημέρωση του Πληροφοριακού Συστήματος (Π.Σ.) της σχετικής εφαρμογής σε κάθε στάδιο της διαδικασίας υπαγωγής στο άρθρο 5Α Κ.Φ.Ε.

⁹⁹ Κατ' εξαίρεση για το φορολογικό έτος 2020 με την ως άνω υπ' αρ. Ε.2079/5.6.2020 ορίστηκε ότι, εφόσον υποβάλλεται υπεύθυνη δήλωση με την οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι πληροί τις

Η υποβολή των αιτήσεων και των συναφών δικαιολογητικών, όπως αναφέρονται στην Α. 1036/2020 και στην Ε. 2079/2020, μπορούν να υποβάλλονται ηλεκτρονικά σε μορφή σαρωμένου αντιγράφου¹⁰⁰. Η Φορολογική Διοίκηση, στη συνέχεια, συμπληρώνει τη σχετική ηλεκτρονική εφαρμογή, ακολουθώντας τις οδηγίες της Διεύθυνσης Ανάπτυξης Φορολογικών Εφαρμογών της Γενικής Διεύθυνσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης της Α.Α.Δ.Ε. Η σχετική ηλεκτρονική εφαρμογή συμπληρώνεται σε όλα στάδια της διαδικασίας υπαγωγής. Η αίτηση εγκρίνεται ή απορρίπτεται σε αποκλειστική προθεσμία 60 ημερών από τη Φορολογική Διοίκηση. Σε περίπτωση που τα δικαιολογητικά για την αίτηση υποβάλλονται από τον αιτούντα μέχρι την 31η Μαΐου, η απόφαση εκδίδεται το αργότερο έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του Ιουνίου του οικείου έτους. Η απόφαση για την έγκριση μπορεί να αναρτάται μέσω της εφαρμογής «Ψηφιακής Κοινοποίησης» στη θυρίδα του φορολογουμένου στην Προσωποποιημένη Πληροφόρηση του myTAXISnet της Α.Α.Δ.Ε. υπογεγραμμένη ψηφιακά, σύμφωνα με τις οδηγίες που έχουν δοθεί από τη Γενική Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης της Α.Α.Δ.Ε. Στη συνέχεια, η φορολογική διοίκηση ειδοποιεί τις φορολογικές αρχές του κράτους στο οποίο είχε την τελευταία του φορολογική κατοικία το πρόσωπο σχετικά με την μεταφορά της φορολογικής κατοικίας, σύμφωνα με τις διατάξεις περί διεθνούς διοικητικής συνεργασίας, όπως αυτές ισχύουν.

Ο υποψήφιος “non-dom” έχει τη δυνατότητα να ζητήσει με την αίτησή του την επέκταση εφαρμογής του καθεστώτος σε συγγενικό του πρόσωπο, υπό την προϋπόθεση της έγγραφης συναίνεσής του, είτε μέσω της αυτοπρόσωπης παρουσίας του κατά την υποβολή της αίτησης αυτού ή με βεβαιωμένο το γνήσιο της υπογραφής του από οποιαδήποτε διοικητική αρχή ή ΚΕΠ¹⁰¹. Στην περίπτωση αυτή δεν εξετάζεται η συνδρομή των προϋποθέσεων επενδυτικής δραστηριότητας για καθένα από τα συγγενικά πρόσωπα. Για τα ανήλικα, άγαμα τέκνα του δικαιούχου, εφόσον συνοικούν με αυτόν, δεν απαιτείται να ζητηθεί αντίστοιχη επέκταση με υποβολή σχετικής αίτησης, καθώς τεκμαίρεται ότι έχουν την ίδια φορολογική κατοικία με αυτόν. Η

προϋποθέσεις και ότι αδυνατεί να προσκομίσει τα απαιτούμενα δικαιολογητικά με τον προβλεπόμενο τρόπο, και κατά τα διεθνή νόμιμα, λόγω του ότι οι αντίστοιχες υπηρεσίες βρίσκονται σε αναστολή ή περιορισμό της λειτουργίας τους λόγω των συνεπειών της πανδημίας του COVID-19, υποχρεούται να τα προσκομίσει, όπως προβλέπεται στην Α.1036/2020, προς συμπλήρωση του φακέλου του σε εύλογο χρόνο και το αργότερο μέχρι και 30 Νοεμβρίου 2020.

¹⁰⁰ Σύμφωνα με τις οδηγίες με αριθ. πρωτ. 9134/10.4.2020 του Υπουργείου Ψηφιακής Διακυβέρνησης που κοινοποιήθηκαν με το ΑΤΔ Α 1044841/15.4.2020 έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Ανθρώπινου Δυναμικού και Οργάνωσης της Α.Α.Δ.Ε. για την ηλεκτρονική διακίνηση των εγγράφων.

¹⁰¹ Άρθρο 11 παρ. 1 Ν. 2690/1999, όπως ισχύει

επέκταση για τα τέκνα αυτά μπορεί να ζητηθεί, με απλή αίτησή τους, κατά τον χρόνο που συμπληρώνεται το 18ο έτος της ηλικίας τους. Η υπαγωγή ενός φορολογούμενου και των συγγενικών του προσώπων στο ειδικό φορολογικό καθεστώς δεν επιφέρει αυτοδικαίως τη μεταβολή της φορολογικής κατοικίας άλλων προσώπων που σχετίζονται με αυτά πέραν των ίδιων.

Από την πραγματοποίηση σημαντικών επενδύσεων των φορολογουμένων που υπάγονται στο ειδικό φορολογικό καθεστώς προκύπτει η βούλησή τους να καταστήσουν την Ελλάδα κέντρο των ζωτικών συμφερόντων τους και, συνεπώς, δηλώνεται ταχυδρομική διεύθυνση κύριας κατοικίας των εν λόγω φορολογούμενων στην Ελλάδα και δεν προβλέπεται ο ορισμός φορολογικού εκπροσώπου.

4.1.4 Ειδική φορολογική αντιμετώπιση

Προβλέπεται εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης των υπαγόμενων στο ειδικό φορολογικό καθεστώς για το σύνολο των εισοδημάτων αλλοδαπής προέλευσης, με την καταβολή ετήσιου κατ' αποκοπή φόρου ύψους εκατό χιλιάδων ευρώ (100.000 €, 90.930 £, 118.384 \$) και ανεξαρτήτως του ύψους εισοδήματος που αποκτήθηκε στην αλλοδαπή (άρθρο 5Α Κ.Φ.Ε., παρ. 2, εδ. α'). Αντιλαμβανόμαστε ότι όσο μεγαλύτερη είναι η αξία της περιουσίας, τόσο μεγαλύτερο το όφελος για τον "non-dom". Φορολογητέο εισόδημα ημεδαπής προέλευσης υπόκειται σε φορολόγηση βάσει των γενικών διατάξεων του Κ.Φ.Ε (άρθρο 5Α Κ.Φ.Ε., παρ. 1, εδ. ε'). Σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας του φόρου, συνεπώς, το φορολογικό αντικείμενο¹⁰² ως ουσιώδες στοιχείο του φόρου, ορίζεται σε επίπεδο τυπικού νόμου¹⁰³. Ως προς το φορολογικό

¹⁰² Γενικά αντικείμενο ενός φόρου είναι η γενεσιουργός αιτία του, το γεγονός του οποίου η επέλευση γεννά τη φορολογική υποχρέωση για την καταβολή του. Από το αντικείμενο του φόρου διαφέρει η φορολογική βάση επιβολής του, δηλαδή το μέγεθος σε σχέση με το οποίο υπολογίζεται ο φόρος, Θ. Φορτσάκης, Κ. Σαββαΐδου, Φορολογικό Δίκαιο, 4η, 2013, σελ. 24.

¹⁰³ Στον Κ.Φ.Ε. αντικείμενο φόρου είναι το ετήσιο φορολογητέο εισόδημα ημεδαπής και αλλοδαπής προέλευσης για το οποίο αποκτήθηκε δικαίωμα είσπραξης. Όπως προανέφερα, μου φαίνεται προβληματική η διάταξη του άρθρου 8.2.α' της ΥΑ 1036/2020 τόσο ως προς την νομοθετική εξουσιοδότηση βάσει της οποίας εκδόθηκε, όσο και ως προς τον επηρεασμό (αν όχι καθορισμό) του αντικειμένου και της βάσεως προσδιορισμού του φόρου με κανονιστική πράξη της Διοίκησης. Σύμφωνα με το άρθρο 78 παρ. 1 και 4 Σ όμως απαιτείται τυπικός νόμος και κατ' αρχήν απαγορεύεται η κανονιστική αρμοδιότητα για τον καθορισμό των αντικειμενικώς ουσιωδών στοιχείων του φόρου. Ειδικότερα, η διάταξη της υπουργικής απόφασης προβλέπει για την περίπτωση *μη ολοκλήρωσης της επένδυσης* τη φορολόγηση κατά τις γενικές διατάξεις Κ.Φ.Ε., ήτοι του παγκόσμιου εισοδήματος (δηλαδή και του αλλοδαπού, για το οποίο όπως θα επισημανθεί, η Φορολογική Διοίκηση δεν θα διαθέτει και επαρκή στοιχεία ή και καθόλου αν δεν υφίστανται δεσμοί διοικητικής συνεργασίας ανταλλαγής πληροφοριών) και μάλιστα *αναδρομικά* από το πρώτο έτος ένατηξής του στο καθεστώς. Πρβλ την περίπτωση της μη καταβολής του κατ' αποκοπή ποσού φόρου και της ανάκλησης υπαγωγής, όπου ρυθμίστηκε με τυπικό νόμο η φορολόγηση του παγκόσμιου εισοδήματος βάσει γενικών διατάξεων Κ.Φ.Ε. και *ex nunc*.

υποκείμενο, πέραν από τον ίδιο τον ειδικό φορολογικό κάτοικο, παρέχεται η δυνατότητα επέκτασης της εφαρμογής του καθεστώτος και σε κάθε εξαρτώμενο μέλος της οικογένειάς του, με την καταβολή ενός επιπλέον κατ' αποκοπή ποσού φόρου για κάθε μέλος ίσου με είκοσι χιλιάδες ευρώ (20.000 €)¹⁰⁴.

Ο φόρος καταβάλλεται κάθε φορολογικό έτος σε μία δόση μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μηνός Ιουλίου και δεν συμψηφίζεται με άλλες φορολογικές υποχρεώσεις ή τυχόν πιστωτικά υπόλοιπα των προσώπων που έχουν υπαχθεί στον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης. Το αργότερο ως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του Ιουνίου του οικείου έτους, εκδίδεται για το πρώτο έτος πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με το άρθρο 32 παρ. 2 Κ.Φ.Δ., για τον ειδικό φορολογικό κάτοικο και κάθε συγγενικό του πρόσωπο στο οποίο επεκτείνεται η εφαρμογή του καθεστώτος, προκειμένου ο φόρος να καταβληθεί ως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μηνός Ιουλίου. Για το πρώτο έτος, το φυσικό πρόσωπο οφείλει να αποδώσει το κατ' αποκοπή ποσό φόρου εντός τριάντα ημερών από την έγκριση της αίτησης του¹⁰⁵. Για την εκπρόθεσμη καταβολή του φόρου αυτού, εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κ.Φ.Δ., ως ισχύουν.

Σε περίπτωση μη καταβολής ολόκληρου του ποσού το αργότερο μέχρι την 31η Δεκεμβρίου του εν λόγω έτους, αίρεται το ειδικό καθεστώς και το φυσικό πρόσωπο φορολογείται για το παγκόσμιο εισόδημά του, βάσει των γενικών διατάξεων του Κ.Φ.Ε., από το οικείο φορολογικό έτος και εφεξής¹⁰⁶. Τυχόν φόρος που έχει καταβληθεί από τα ίδια αυτά πρόσωπα στην αλλοδαπή για τα εισοδήματα που καλύπτονται από τον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης δεν συμψηφίζεται έναντι οποιασδήποτε φορολογικής τους υποχρέωσης στην Ελλάδα¹⁰⁷.

¹⁰⁴ Για τα τέκνα του φορολογούμενου για τα οποία δεν απαιτείται η αίτηση υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 5Α Κ.Φ.Ε. δεν οφείλεται το κατ' αποκοπή ποσό φόρου των 20.000 €.

¹⁰⁵ Για καθένα από τα επόμενα έτη εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 5Α Κ.Φ.Ε., και υπό την προϋπόθεση ότι ο φορολογούμενος και τα συγγενικά του πρόσωπα συνεχίζουν να υπάγονται σε αυτές, εκδίδεται μία πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, το αργότερο μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μηνός Ιουνίου εκάστου φορολογικού έτους, σύμφωνα με το άρθρο 32 παρ. 2 Κ.Φ.Δ.. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται, για τη συνολική φορολογική υποχρέωση, στο όνομα του φορολογούμενου, με αναγραφή των υπαγόμενων συγγενικών του προσώπων και του ποσού του κατ' αποκοπή φόρου που τους αναλογεί, βλ. Παράρτημα υπ' αρ. 3

¹⁰⁶ Και πάλι όμως δυνάμει του δικαιώματος (άρθρο 7.1 ΥΑ 1036/2020) μη «αποκάλυψης» των αλλοδαπών εισοδημάτων δια υποβολής φορολογικών δηλώσεων, θα καθίσταται δυσχερής ο εντοπισμός και η φορολόγηση κατά τις γενικές του Κ.Φ.Ε. για το οικείο φορολογικό έτος.

¹⁰⁷ Σύμφωνα με την έκθεση επί του νομοσχεδίου της επιστημονικής Υπηρεσίας της Βουλής, ενδεχομένως η ρύθμιση αυτή δε βρίσκεται σε αρμονία προς τις ρυθμίσεις των Σ.Α.Δ.Φ. που προβλέπουν ότι ο ελληνικός φόρος, που αναλογεί σε εισόδημα που αποκτάται σε έτερο συμβαλλόμενο μέρος από φορολογικό κάτοικο Ελλάδας, μειώνεται κατά το ποσό που καταβλήθηκε στο έτερο συμβαλλόμενο κράτος επί του αυτού εισοδήματος. Σκόπιμο θα ήταν να διευκρινιστεί η δυνατότητα εφαρμογής των

Επίσης, ο ειδικός φορολογικός κάτοικος και τα υπαγόμενα συγγενικά του πρόσωπα απαλλάσσονται από φόρο δωρεών, κληρονομιών ή γονικών παροχών περιουσιακών στοιχείων που βρίσκονται στην αλλοδαπή, δυνατότητα που δεν παρέχεται στο πλαίσιο του άρθρου 5B ΚΦΕ. Η δυνατότητα μεταβίβασης της αλλοδαπής περιουσίας στην επόμενη γενιά με μηδενική οικονομική επιβάρυνση αποτελεί σίγουρα σημαντικό κίνητρο αν αναλογιστούμε το ύψος της αξίας της. Ενδεχομένως να ήταν σκόπιμο να ορίζεται ρητώς ότι για το εν λόγω εισόδημα δεν οφείλεται ούτε εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α Κ.Φ.Ε.¹⁰⁸, ότι για τις συμβάσεις και τις συναλλαγές από τις οποίες προκύπτει το εν λόγω εισόδημα δεν οφείλεται χαρτόσημο, καθώς και ότι δεν τίθεται ζήτημα εφαρμογής της διάταξης του άρθρου 21 παρ. 4 Κ.Φ.Ε., περί αδικαιολόγητης προσαύξησης περιουσίας, εφόσον διαπιστώνεται ότι η προσαύξηση δεν έχει προκύψει στην ημεδαπή.

Επίσης, δεν υπάρχει υποχρέωση δικαιολόγησης του συναλλάγματος που εισάγεται από το εξωτερικό. Προβλέπεται, δηλαδή, δυνατότητα δικαιολόγησης των αντικειμενικών δαπανών και των δαπανών απόκτησης περιουσιακών στοιχείων και με εισαγωγή συναλλάγματος¹⁰⁹. Η Φορολογική Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος του φορολογουμένου, κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 30 Κ.Φ.Ε., υποχρεούται να λάβει υπόψη τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία. Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης για τα ποσά αυτά που, μεταξύ άλλων, είναι η εισαγωγή συναλλάγματος που δεν εκχωρείται υποχρεωτικά στην Τράπεζα της Ελλάδος, εφόσον δικαιολογείται η απόκτησή του στην αλλοδαπή.

Ο “non-dom” θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ελλάδας από το φορολογικό έτος για το οποίο εγκρίνεται η αίτησή του και η υπαγωγή στο ευνοϊκό καθεστώς διαρκεί

διμερών συμβάσεων στα αλλοδαπά εισοδήματα επενδυτών όπως συμβαίνει στην περίπτωση του 5B Κ.Φ.Ε. παρ. 8 και άρθρο 5 παρ. 1 ΥΑ 1217/2020.

¹⁰⁸ Άρθρ. 43Α Κ.Φ.Ε.: «1. Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) € των φυσικών προσώπων ή σχολάζουσας κληρονομιάς. Για την επιβολή της εισφοράς λαμβάνεται υπόψη το σύνολο του εισοδήματος, όπως αυτό προκύπτει από την άθροιση των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία και συντάξεις, από επιχειρηματική δραστηριότητα, από κεφάλαιο, από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο, πραγματικό ή τεκμαρτό». Τέτοια πρόβλεψη συναντάμε υπό το καθεστώς του 5B Κ.Φ.Ε. στο άρθρο 5 παρ. 6 της ΥΑ 1217/2020

¹⁰⁹ Προστέθηκε στο άρθρο 34 Κ.Φ.Ε. νέα υποπερίπτωση δδ' στην περίπτωση δ' της παραγράφου 2, προκειμένου, ό,τι ισχύει στις περιπτώσεις κατοίκων αλλοδαπής, αντίστοιχα να ισχύει για τους ειδικούς φορολογικούς κατοίκους, δηλαδή να υπάρχει η δυνατότητα δικαιολόγησης των αντικειμενικών δαπανών και των δαπανών απόκτησης περιουσιακών στοιχείων με εισαγωγή συναλλάγματος.

για δεκαπέντε φορολογικά έτη¹¹⁰. Μετά το πέρας αυτών, συνεχίζει να αποτελεί φορολογικό κάτοικο Ελλάδος στον οποίο εφαρμόζονται οι γενικές διατάξεις Κ.Φ.Ε.¹¹¹. Η Φορολογική Διοίκηση στη ρητή εγκριτική της απόφαση ενημερώνει τον ειδικό φορολογικό κάτοικο ότι η υπαγωγή αυτή λύεται αυτοδίκαια μετά το πέρας του ανωτέρου χρονικού διαστήματος και δεν δύναται να παραταθεί πέραν των ετών αυτών.

Αναφορικά με τις δηλωτικές υποχρεώσεις: Προλογικά επισημαίνουμε ότι οι φορολογικές εν γένει διατάξεις, ως στενώς ερμηνευτέες, δεν επιδέχονται διασταλτικής ή κατ' αντιδιαστολή ερμηνείας, ούτε είναι επιτρεπτή η συναγωγή συμπεράσματος από τη σιωπή του νόμου. Κατά κανόνα, αν πρόκειται για φορολογικές διατάξεις, που δεν εμπίπτουν στον περιορισμό του άρθρου 78 του Συντάγματος και στις εκεί κατοχυρωμένες αρχές της νομιμότητας και της περιορισμένης αναδρομικότητας του φόρου (π.χ. διαδικαστικές διατάξεις *stricto sensu* και δικονομικές), εξαιρούνται από την αρχή της στενής ερμηνείας. Δεν αποκλείεται όμως εκ προοιμίου μια διάταξη να ρυθμίζει διαδικαστικά ζητήματα και ταυτόχρονα να επιδρά σε ουσιώδη στοιχεία του φόρου¹¹².

¹¹⁰ Βέβαια, ο νομοθέτης δεν κωλύεται στο μέλλον να παρατείνει ή να συντμήσει την διάρκεια ισχύος του καθεστώτος της εναλλακτικής φορολόγησης, όπως επίσης να τροποποιήσει το ποσό του κατ' αποκοπή ποσού φόρου.

¹¹¹ Η ρύθμιση περί μη παράτασης αφορά στη διάρκεια του ευνοϊκού φορολογικού καθεστώτος για την προσέλκυση των εν λόγω φορολογουμένων που έχουν μεταφέρει τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα, αποτελούν δηλαδή φορολογικούς κατοίκους της. Όπως αναφέρεται και στην παρ. 3 του άρθρου 5Α ΚΦΕ «*Η Φορολογική Διοίκηση ενημερώνει τις φορολογικές αρχές του κράτους αυτού σχετικά με τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του εν λόγω φορολογουμένου*». Συνεπώς, μετά την 15ετία, θα καλείται σε εφαρμογή το άρθρο 3 ΚΦΕ σύμφωνα με το οποίο «*Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημα του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος*». Δεν πρέπει να προκαλείται σύγχυση από τη διατύπωση της ΥΑ 1036/2020, η οποία στην παρ. 4 του άρθρου 4 αναφέρει «*Με την έγκριση της αίτησης, το φυσικό πρόσωπο θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του Ν. 4172/2013, για το φορολογικό έτος για το οποίο υποβάλλεται η αίτησή του και για δεκαπέντε (15) φορολογικά έτη*», η οποία δίνει την εντύπωση ότι η ιδιότητα του φορολογικού κατοίκου Ελλάδος «εξαφανίζεται» μετά την δεκαπενταετία. Αντίθετα στην εφαρμοστική απόφαση ΥΑ 1217/2020 για το άρθρο 5Β ΚΦΕ διευκρινίζεται το ζήτημα καθώς αναφέρεται ότι «*η υπαγωγή αυτή λύεται πέραν των ετών αυτών και εφεξής ο φορολογούμενος φορολογείται για το παγκόσμιο εισόδημα του βάσει των γενικών διατάξεων του ν. 4172/2013*». Μετά από αυτό το χρονικό διάστημα ο φορολογούμενος θα μπορούσαμε να πούμε ότι θεωρείται “*deemed-domicile*” στην Ελλάδα κατά τα ισχύοντα στο Ηνωμένο Βασίλειο. Άλλωστε, λογικά, παρότι δεν απαιτείται φυσική παρουσία στην Ελλάδα ως προϋπόθεση υπαγωγής στο άρθρο 5Α ΚΦΕ, είναι πολύ πιθανό μετά από δεκαπέντε έτη να πληρούνται τα κριτήρια του άρθρου 4 ΚΦΕ. Ενδεχομένως κρινόταν σκόπιμη αντίστοιχη τροποποίηση του άρθρου 4 ΚΦΕ ώστε πέρα από την πραγματική, την πλασματική και την φορολογική κατοικία με την πλήρωση των 183 ημερών να προστεθεί και η εναλλακτική φορολογική κατοικία.

¹¹² Διάκριση ανάμεσα σε γνήσιες διαδικαστικές διατάξεις, δηλαδή διατάξεις με αμιγώς διαδικαστικό περιεχόμενο, και σε μη γνήσιες διαδικαστικές διατάξεις, δηλαδή διατάξεις με διαδικαστικό και ταυτόχρονα ουσιαστικό περιεχόμενο, Α. Τσουρουφλής, Η διάκριση μεταξύ ουσιαστικών και διαδικαστικών φορολογικών διατάξεων, Δίκαιο Επιχειρήσεων & Εταιρειών, Τεύχος 2/2016

Σύμφωνα με την παρ. 7 του άρθρ. 5Α Κ.Φ.Ε., η δήλωση φορολογίας εισοδήματος¹¹³ για το φορολογητέο εισόδημα του προσώπου, το οποίο τυχόν προκύπτει στην ημεδαπή, κατά την έννοια της παραγράφου 1 του άρθρου 5 Κ.Φ.Ε., υποβάλλεται και η καταβολή του φόρου διενεργείται κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 67 Κ.Φ.Ε.¹¹⁴. Η κατά νομοθετική εξουσιοδότηση εκδοθείσα ΥΑ 1036/2020 στην παρ. 1 του άρθρ. 7 για τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, επαναλαμβάνει την πρόβλεψη του νόμου και προσθέτει ότι «...για τα εισοδήματα που προκύπτουν στην αλλοδαπή, κατά την έννοια της παραγράφου 2 του άρθρου 5 Κ.Φ.Ε. και τα οποία υπόκεινται στην εναλλακτική φορολόγηση δεν υφίσταται υποχρέωση δήλωσής τους»¹¹⁵. Ελλείψει αυτής της υποχρέωσης δήλωσης του αλλοδαπού εισοδήματος, δεν διευκρινίζεται συναφώς πώς θα φορολογηθεί τελικά το φυσικό πρόσωπο στις εξής περιπτώσεις: i) σε περίπτωση μη καταβολής του κατ' αποκοπή ποσού (άρ. 5Α παρ. 5 Κ.Φ.Ε.) φόρου, οπότε εφεξής φορολογείται για το παγκόσμιο εισόδημά του, ii) σε περίπτωση αίτησης ανάκλησης της υπαγωγής στο καθεστώς οπότε υπάγεται σε φορολογία σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις (άρ. 5Α παρ. 6 Κ.Φ.Ε.), και iii) σε περίπτωση μη ολοκλήρωσης της επένδυσης (άρθρο 8.2 ΥΑ 1036/2020) οπότε αίρεται η υπαγωγή του στο καθεστώς

¹¹³ Τα οριζόμενα στην υπ' αριθ. πρωτ. Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017/31.07.2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. «Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής "Με εντολή Διοικητή" σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης», όπως τροποποιήθηκε, συμπληρώθηκε και ισχύει, ως προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ. για την παραλαβή φορολογικών δηλώσεων φυσικών προσώπων, ισχύουν και για τα πρόσωπα που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5Α Κ.Φ.Ε. Με την υπ' αρ. Α. 1070/9.4.2020 Απόφαση της Α.Α.Δ.Ε. ορίζεται ότι: «ια. Προστίθενται νέοι κωδικοί 039-040 οι οποίοι συμπληρώνονται από όσους φορολογούμενους έχουν υπαχθεί στο καθεστώς του άρθρου 5Α του Ν. 4172/2013, αναφορικά με την εναλλακτική φορολόγηση εισοδήματος που προκύπτει στην αλλοδαπή φυσικών προσώπων που μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα», βλ. Παράρτημα υπ' αρ. 2, Για την έννοια και φύση της φορολογικής δήλωσης βλ. Θ. Φορτσάκης, Κ. Σαββαΐδου, Φορολογικό Δίκαιο, 4η, 2013, σελ. 492-293

¹¹⁴ «Ειδικά, φορολογούμενοι που υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 5Α υποχρεούνται να δηλώνουν όλα τα εισοδήματά τους, που προκύπτουν στην ημεδαπή, κατά την έννοια της παραγράφου 1 του άρθρου 5, ενώ για τα εισοδήματα που προκύπτουν στην αλλοδαπή, κατά την έννοια της παραγράφου 2 του άρθρου 5, και τα οποία υπόκεινται στην εναλλακτική φορολόγηση δεν υφίσταται υποχρέωση δήλωσής τους», όπως διαμορφώθηκε η παρ. 1 του άρθρ. 67 Κ.Φ.Ε. με την παρ. 3 άρθρ. 2 του Ν.4646/2019,

¹¹⁵ Από τη διάταξη της παρ. 7 άρθρου 5Α Κ.Φ.Ε. που υποβάλλει σε δήλωση φορολογίας μόνο το φορολογητέο εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή, δεν μου φαίνεται εν προκειμένω ασφαλές να συναγάγουμε εξ αντιδιαστολής το συμπέρασμα ότι το αλλοδαπό εισόδημα απαλλάσσεται της υποβολής σε δήλωση φορολογίας, ή ότι, επειδή ο τυπικός νομοθέτης σιωπά, μόνο το ημεδαπό εισόδημα υπόκειται σε φορολογική δήλωση. Ενώ γενικά οι διατάξεις του άρθρου 18 του ΚΦΔ σχετικά με την υποβολή φορολογικής δήλωσης δεν αφορούν σε κάποιο από τα ουσιώδη στοιχεία του φόρου, είμαι της άποψης ότι τα πράγματα διαφοροποιούνται υπό το καθεστώς φορολογικών κινήτρων και ειδικότερα αυτού του άρθρου 5Α Κ.Φ.Ε.. Και αυτό διότι, υπό προϋποθέσεις, η συγκεκριμένη διαδικαστική διάταξη αποκτά ουσιαστικό περιεχόμενο, στο βαθμό που, η τήρηση ή μη τήρησή της, επιδρά έμμεσα στον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, οπότε «μετατρέπεται» σε μη γνήσια διαδικαστική πράξη. Κατ' αυτόν τον τρόπο, αναγόμαστε εμμέσως στην συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της νομιμότητας του φόρου που απαιτεί τυπικό νόμο για τον καθορισμό, του φορολογικού υποκειμένου, του φορολογικού αντικειμένου, της βάσης προσδιορισμού του φόρου, των απαλλαγών-εξαιρέσεων.

εναλλακτικής φορολόγησης του εισοδήματος αλλοδαπής προέλευσης και υπάγεται σε φορολογία σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις Κ.Φ.Ε. και μάλιστα αναδρομικά από το πρώτο έτος ένταξής του στο καθεστώς αυτό¹¹⁶. Ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας θα είναι υπόχρεος υποβολής φορολογικής δήλωσης στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημά του, ήτοι αυτό που προκύπτει από μισθούς και συντάξεις, από επιχειρηματική δραστηριότητα, από κεφάλαιο και από υπεραξία μεταβίβασης ακινήτου, αλλοδαπής και ημεδαπής προέλευσης, για τα οποία η Φορολογική Διοίκηση δεν θα διαθέτει στοιχεία¹¹⁷. Επιπρόσθετα, μου φαίνεται πως η κατ' αρχήν διαδικαστική ρύθμιση της Φορολογικής Διοίκησης περί μη υποχρέωσης δήλωσης αλλοδαπού εισοδήματος (7.1) συνδυαστικά με εξωγενή παράγοντα που καταργεί το ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς (8.2), να επιδρά εμμέσως και «αρνητικά»¹¹⁸ στο αντικείμενο και στη βάση προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, για τα οποία απαιτείται τυπικός νόμος και όχι κανονιστική πράξη της Διοίκησης βάσει αρχής της νομιμότητας του φόρου. Να σημειώσουμε, τέλος, ότι στο αντίστοιχο πρόγραμμα της Ιταλίας για φυσικά πρόσωπα υψηλής εισοδηματικής

¹¹⁶ Αν δεν καταβληθεί ολόκληρο το κατ' αποκοπή ποσό φόρου, ή υποβληθεί «αίτηση» ανάκλησης του καθεστώτος, ο τυπικός νόμος πρόβλεψε ότι το πρόσωπο παύει να υπάγεται στο ειδικό καθεστώς από το οικείο φορολογικό έτος και εφεξής φορολογείται για το παγκόσμιο εισόδημά του βάσει των γενικών διατάξεων του Κ.Φ.Ε.. Επομένως, σε αυτές τις δύο περιπτώσεις το ζήτημα θα είναι ο εντοπισμός των στοιχείων που δεν θα έχουν υποβληθεί καθόλου ή εγκαίρως μέχρι την εκπνοή της προθεσμίας υποβολής φορολογικών δηλώσεων του οικείου φορολογικού έτους. Ως προς το τρίτο ζήτημα, κατά τη γνώμη μου, θα έπρεπε ο τυπικός νομοθέτης το πρώτον να προβλέπει την περίπτωση μη ολοκλήρωσης της επένδυσης ως λόγο ανατροπής υπαγωγής στο καθεστώς και τις εντεύθεν συνέπειες. Αφού το έκανε για τα δύο ελάσσονα ζητήματα τουλάχιστον από άποψη (οικονομικής) βαρύτητας, θα έπρεπε, κατά τη γνώμη μου, να το κάνει και για το μείζον και να μην συνάγεται αυτό σιωπηρώς, ήτοι την ολοκλήρωση της επένδυσης στην Ελλάδα που πέρα από την συνολική αξία των 500.000 € συνοδεύεται από πολλαπλασιαστικά οφέλη για τη Χώρα

¹¹⁷ Ενδεχομένως να διαθέτει πληροφορίες για τους τραπεζικούς και επενδυτικούς λογαριασμούς που αποστέλλονται στις ελληνικές φορολογικές αρχές βάσει μηχανισμού αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών. Αυτό όμως δεν είναι απαραίτητο καθώς δεν απαιτείται το φυσικό πρόσωπο που επιθυμεί την υπαγωγή του στο καθεστώς του 5Α ΚΦΕ να μεταφέρει τη φορολογική του κατοικία από κράτος με το οποίο είναι σε ισχύ συμφωνία διοικητικής συνεργασίας στον τομέα της φορολογίας με την Ελλάδα. Εν τέλει πέρα από την εγγενή αντιφατικότητα μεταξύ των άρθρων 7.1 και 8.2 της ΥΑ 1036/2020 που θα οδηγεί σε πρακτική αδυναμία διάγνωσης της φοροδοτικής ικανότητας και φορολόγησης του φορολογούμενου λόγω «απόκρυψης» των αλλοδαπών εισοδημάτων του, ο προβληματισμός εστιάζεται και στη σκέψη μήπως η εν λόγω αδιαφάνεια «καταλήξει» σε νομιμοποίηση εσόδων από παράνομη δραστηριότητα, επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό και φοροαποφυγή καθώς θα «παρέχεται χώρος» τεχνητών διευθετήσεων και μετατόπισης της φορολογικής βάσης σε δικαιοδοσίες με χαμηλότερους φορολογικούς συντελεστές.

¹¹⁸ Από φορολογική και δημοσιονομική άποψη καθώς φαίνεται πιθανό να μην εισπραχθούν ποτέ φόροι εκ των αλλοδαπών εισοδημάτων. Η Διοίκηση με τη «συμπεριφορά» της δείχνει να μην επιδιώκει ούτε την απλή πληροφόρησή της για τα αλλοδαπά εισοδήματα, άρα «προστατεύεται» ο φορολογούμενος και βάσει των αρχών της ασφάλειας του δικαίου, της χρηστής διοίκησης και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του δικαιουμένου, που εκπορεύονται από την αρχή του κράτους δικαίου. Είμαι της άποψης ότι οι υπαγόμενοι στο ειδικό φορολογικό καθεστώς του άρθρου 5Α Κ.Φ.Ε. θα έπρεπε να υπέχουν τις ίδιες δηλωτικές υποχρεώσεις με τους υπόλοιπους φορολογούμενους με «ενισχυμένη» εφαρμογή του φορολογικού απορρήτου ώστε να αποκτήσουν πρακτικό αντίκρισμα οι διατάξεις που αποβλέπουν σε φορολόγηση του παγκόσμιου εισοδήματος ή κατά τις γενικές διατάξεις του Κ.Φ.Ε..

θέσης χωρίς απαίτηση επένδυσης, η δυνατότητα μη υποβολής δήλωσης για τα καλυπτόμενα αλλοδαπά εισοδήματα προβλέφθηκε με νόμο¹¹⁹.

4.1.5 Κατάργηση υπαγωγής

Σε περίπτωση κατάργησης υπαγωγής στο καθεστώς του ειδικού φορολογικού κατοίκου, το φυσικό πρόσωπο θα φορολογείται για το παγκόσμιο εισόδημά του, βάσει των γενικών διατάξεων του Κ.Φ.Ε., κατά κανόνα από το οικείο φορολογικό έτος και δεν θα υποχρεούται εφεξής στην καταβολή του οριζόμενου κατ' αποκοπήν ποσού φόρου.

Δικαίωμα του ειδικού φορολογικού κατοίκου είναι σε οποιοδήποτε φορολογικό έτος να υποβάλει αίτηση ανάκλησης¹²⁰ υπαγωγής του στις ειδικές διατάξεις του άρθρου 5Α Κ.Φ.Ε. Η αίτηση ανάκλησης υποβάλλεται από τον φορολογούμενο μέχρι την 31η του μηνός Μαρτίου του φορολογικού έτους για το οποίο ζητείται ανάκληση της υπαγωγής στον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης εισοδήματός του στην αλλοδαπή και ενημερώνεται από τη Φορολογική Διοίκηση η σχετική ηλεκτρονική εφαρμογή της. Έπειτα από την υποβολή της αίτησης ανάκλησης, νέα αίτηση υπαγωγής στον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης του εισοδήματος αλλοδαπής μπορεί να γίνεται δεκτή, με τις κάτωθι προϋποθέσεις και όρους:

α) αν έχει ολοκληρωθεί η επένδυση, νέα αίτηση υπαγωγής μπορεί να υποβληθεί οποτεδήποτε εντός δεκαπενταετίας από την αρχική υπαγωγή, χωρίς να απαιτείται νέα επένδυση, και, εφόσον γίνει δεκτή, θα ισχύει για τόσα έτη όσα υπολείπονται ως τη συμπλήρωση του ως άνω χρονικού διαστήματος,

β) αν η ανάκληση λάβει χώρα εντός της τριετούς προθεσμίας που προβλέπεται για την ολοκλήρωση της επένδυσης και αυτή δεν έχει ολοκληρωθεί ακόμα, υπό την προϋπόθεση ότι ο φορολογούμενος παραμένει φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, δύναται να υποβάλει εκ νέου αίτηση και, εφόσον αυτή γίνει δεκτή, θα υπαχθεί εκ νέου στον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης για τόσα έτη όσα υπολείπονται ως τη συμπλήρωση

¹¹⁹ Άρθρο 1 παρ. 153 Ν. 232/2016. Βλ. κατωτ. κεφ. 7.2

¹²⁰ Κατά νομική ακριβολογία, εν προκειμένω δεν πρόκειται περί αιτήσεως, αλλά δηλώσεως του φορολογουμένου προς τη Φορολογική Διοίκηση, δεδομένου ότι οι συνέπειές της (υπαγωγή σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις) επέρχονται από και διά της υποβολής της, χωρίς να συναρτώνται από την κρίση της Φορολογικής Διοίκησης.

του χρονικού διαστήματος της δεκαπενταετίας και υπό την προϋπόθεση ολοκλήρωσης της επένδυσης εντός του χρόνου που υπολείπεται της αρχικής τριετίας,

γ) αν η ανάκληση λάβει χώρα εντός της τριετούς προθεσμίας που προβλέπεται για την ολοκλήρωση της επένδυσης, χωρίς αυτή να έχει ολοκληρωθεί, και ο φορολογούμενος κατέστη στο μεταξύ φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής, δύναται να υποβάλει εκ νέου αίτηση μόνο μετά την ολοκλήρωση της αρχικής επένδυσης και, εφόσον αυτή γίνει δεκτή, ο φορολογούμενος θα υπαχθεί εκ νέου στον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης για τόσα έτη όσα υπολείπονται ως τη συμπλήρωση της δεκαπενταετίας και υπό την προϋπόθεση ότι θα προβεί σε νέα επένδυση με βάση την περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 5Α Κ.Φ.Ε.

Αίτηση ανάκλησης του κύριου δικαιούχου συνεπάγεται αυτόματα και ανάκληση της υπαγωγής των συγγενικών του προσώπων. Τα συγγενικά πρόσωπα, δύναται να υποβάλουν αίτηση ανάκλησης στο όνομά τους, χωρίς αυτή να επηρεάζει τους λοιπούς υπαγόμενους. Αίτηση ανάκλησης δύναται να υποβάλλει ο "non-dom" και για κάποιο από τα συγγενικά του πρόσωπα, για τα οποία ζήτησε την επέκταση της εφαρμογής των σχετικών διατάξεων, κατόπιν σχετικής εξουσιοδότησης. Επίσης, σε περίπτωση διακοπής της έγγαμης σχέσης ή λύσης του συμφώνου συμβίωσης με τον κύριο δικαιούχο που ζήτησε την υπαγωγή των συγγενικών του προσώπων, παύει και η υπαγωγή των προσώπων αυτών στις σχετικές διατάξεις. Λήξη ισχύος του καθεστώτος επέρχεται και με την ενηλικίωση των άγαμων τέκνων του κύριου δικαιούχου, εφόσον δεν υποβληθεί αίτηση υπαγωγής τους, και με την τέλεση γάμου των ανήλικων τέκνων του, καθώς «κλονίζεται» το τεκμήριο ότι διατηρούν την ίδια φορολογική κατοικία με τον δικαιούχο ανιόντα τους.

Όπως προαναφέραμε, κατάργηση υπαγωγής στο καθεστώς επέρχεται σε περίπτωση μη καταβολής ολόκληρου του ποσού του κατ' αποκοπή φόρου, το αργότερο μέχρι την 31η Δεκεμβρίου του εν λόγω έτους και αν παρέλθει δεκαπενταετία από την υπαγωγή στο καθεστώς καθόσον δεν προβλέπεται δυνατότητα παράτασης. Σε περίπτωση θανάτου του κύριου δικαιούχου, αυτοδικαίως καταργείται η υπαγωγή στο καθεστώς. Ενδεικτικά, θα μπορούσε να διατηρείται το καθεστώς, αν με διαθήκη καθίσταται κληρονόμος πρόσωπο που πληροί όλες τις προϋποθέσεις ή, ελλείψει διαθήκης, αν υποβάλλεται αίτηση από κληρονόμο με όλα τα απαραίτητα δικαιολογητικά εντός εύλογης προθεσμίας.

Τέλος, σε περίπτωση που δεν ολοκληρωθεί η επένδυση και με την επιφύλαξη του δικαιώματος ανάκλησης, αίρεται η υπαγωγή και το πρόσωπο υπάγεται σε

φορολογία κατά τις γενικές διατάξεις από το πρώτο έτος ένταξής του στο καθεστώς. Τα κατ' αποκοπήν ποσά φόρου που έχουν καταβληθεί δεν επιστρέφονται (βλ. παρατηρήσεις ανωτέρω).

4.1.6 Οι Στρατηγικές Επενδύσεις

Ο Ν. 4608/2019 εισήγαγε σημαντικά κίνητρα για την προσέλκυση μεγάλων επενδύσεων σε στρατηγικούς τομείς της οικονομίας μας¹²¹. Ως στρατηγικές επενδύσεις (Σ.Ε.) νοούνται οι επενδύσεις οι οποίες, λόγω της στρατηγικής τους βαρύτητας για την εθνική ή και την τοπική οικονομία, μπορούν να επιφέρουν σημαντικά ποσοτικά και ποιοτικά αποτελέσματα για την αύξηση της απασχόλησης, την παραγωγική ανασυγκρότηση και την ανάδειξη του φυσικού και πολιτιστικού περιβάλλοντος της χώρας, με κύρια χαρακτηριστικά την εξωστρέφεια, την καινοτομία, την ανταγωνιστικότητα, τον καθολικό σχεδιασμό, την εξοικονόμηση φυσικών πόρων στην προοπτική της κυκλικής οικονομίας και την υψηλή προστιθέμενη αξία, ιδίως σε τομείς οικονομικών δραστηριοτήτων διεθνώς εμπορεύσιμων προϊόντων ή υπηρεσιών.

Οι ΣΕ διακρίνονται στις εξής κατηγορίες, σύμφωνα με τις τροποποιήσεις που επέφερε το άρθρο 218 του Ν. 4635/2019:

α) «Στρατηγικές Επενδύσεις 1» που δημιουργούν κατά τρόπο βιώσιμο τουλάχιστον 120 Ετήσιες Μονάδες Εργασίας (ΕΜΕ) και ο συνολικός προϋπολογισμός τους είναι μεγαλύτερος των 100.000.000 €, καθώς και οι επενδύσεις που δημιουργούν κατά τρόπο βιώσιμο τουλάχιστον 75 νέες ΕΜΕ και ο συνολικός προϋπολογισμός τους είναι μεγαλύτερος των 40.000.000 €, και μπορούν να λάβουν τα κίνητρα ειδικής χωροθέτησης, το κίνητρο σταθεροποίησης του φορολογικού συντελεστή, το κίνητρο

¹²¹ Τα κίνητρα που προσφέρονται στο νέο πλαίσιο και επιλέγονται είτε διαζευκτικά είτε σωρευτικά είναι τα εξής: Α. ΕΣΧΑΣΕ, Β. Ταχεία αδειοδότηση, Γ. Σταθερό φορολογικό καθεστώς για όλους, Δ. Κλιμακούμενα φορολογικά κίνητρα, όπως φορολογική απαλλαγή (για συγκεκριμένες κατηγορίες επενδύσεων άνω από τα όρια του Αναπτυξιακού Νόμου) ή επιταχυνόμενη απόσβεση, Ε. Επιδότηση μισθολογικού κόστους και ενισχύσεις για έργα Έρευνας & Ανάπτυξης, ΣΤ. Ευνοϊκή φορολογία για στελέχη επιχειρήσεων, Ζ. Εναλλακτικές μορφές επίλυσης διαφορών (Διαιτησία). Επίσης, προβλέφθηκε η επιδότηση μισθολογικού κόστους εργαζομένων που τελούν σε μειονεκτική θέση και ατόμων με αναπηρία, ενισχύσεις για έργα έρευνας και ανάπτυξης και η δυνατότητα εναλλακτικών μορφών επίλυσης διαφορών μέσω διαιτησίας. Βλ. και άρθρ. 25 παρ. 4 Ν. 3894/2010: Παγιοποίηση φορολογικού καθεστώτος για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα από την έναρξη λειτουργίας της στρατηγικής επένδυσης, διενέργεια αφορολόγητων αποθεματικών, η διαδικασία και ο χρόνος επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου φόρου προστιθέμενης αξίας, μείωση ή απαλλαγή από τέλη, ειδικούς φόρους και δικαιώματα ή αμοιβές τρίτων

της επιτάχυνσης της διαδικασίας αδειοδότησης διαζευκτικά ή σωρευτικά κατόπιν αίτησης,

β) «Στρατηγικές Επενδύσεις 2» που δημιουργούν κατά τρόπο βιώσιμο τουλάχιστον 50 νέες ΕΜΕ και ο συνολικός προϋπολογισμός τους είναι μεγαλύτερος των 30.000.000 €. Ειδικά οι επενδύσεις στον τομέα της βιομηχανίας πρέπει να δημιουργούν τουλάχιστον 75 νέες ΕΜΕ και ο συνολικός προϋπολογισμός τους να είναι μεγαλύτερος των 30.000.000 €. Στην κατηγορία αυτή χορηγείται το κίνητρο της επιτάχυνσης της διαδικασίας αδειοδότησης και τα φορολογικά κίνητρα και τα κίνητρα ενίσχυσης δαπανών, διαζευκτικά ή σωρευτικά.

γ) «Εμβληματικές επενδύσεις», οι οποίες υλοποιούνται από διακεκριμένες, διεθνούς φήμης νομικές οντότητες που κατατάσσονται στις πρώτες θέσεις στον κλάδο τους παγκοσμίως ή σε ευρωπαϊκό επίπεδο, συμπεριλαμβανομένων ιδίως όσων προωθούν την πράσινη οικονομία και την οικονομία χαμηλού ενεργειακού και περιβαλλοντικού αποτυπώματος. Επίσης, στην κατηγορία αυτή εντάσσονται επενδύσεις στον τομέα της βιομηχανίας και του τουρισμού, οι οποίες δημιουργούν κατά τρόπο βιώσιμο τουλάχιστον 200 ΕΜΕ, ο συνολικός προϋπολογισμός τους είναι μεγαλύτερος των 200.000.000 € και μπορούν να λάβουν το κίνητρο χωροθέτησης, τα φορολογικά κίνητρα, τα κίνητρα επιτάχυνσης της διαδικασίας αδειοδότησης και τα κίνητρα ενίσχυσης δαπανών, διαζευκτικά ή σωρευτικά.

δ) «Στρατηγικές επενδύσεις ταχείας αδειοδότησης», οι οποίες δημιουργούν τουλάχιστον 30 νέες ΕΜΕ, ο συνολικός προϋπολογισμός υπερβαίνει τα 20.000.000 € και μπορούν να λάβουν το κίνητρο της σταθεροποίησης του φορολογικού συντελεστή και της επιτάχυνσης της διαδικασίας αδειοδότησης.

ε) «Αυτοδίκαια εντασσόμενες Στρατηγικές Επενδύσεις», όπως εκείνες του Ευρωπαϊκού Ταμείου Στρατηγικών Επενδύσεων (EFSD) και οι επενδύσεις του άρθρου 8 του Ν. 4271/2014 (Α'144) για τα «Ευρωπαϊκά Ενεργειακά Έργα Κοινού Ενδιαφέροντος – Projects of Common Interest (PCI)». Οι επενδύσεις της κατηγορίας αυτής μπορούν, ύστερα από σχετικό αίτημα, να λάβουν τα κίνητρα της σταθεροποίησης του φορολογικού συντελεστή και της επιτάχυνσης της διαδικασίας αδειοδότησης διαζευκτικά ή σωρευτικά.

Για κάθε φορέα ΣΕ, οι διατάξεις του άρθρου 16 του Ν. 4251/2014 εφαρμόζονται ως προς δέκα, κατ' ανώτατο αριθμό, στελέχη των επενδυτικών σχημάτων για όλες τις κατηγορίες ΣΕ. Από φορολογικής σκοπιάς, προβλέπεται ότι όσα από τα στελέχη αυτά δεν έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα, θα

θεωρείται ότι τη διατηρούν στην αλλοδαπή και θα υπόκεινται σε φόρο μόνο για τα εισοδήματά τους που προκύπτουν στην Ελλάδα και αποκτώνται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος. Συμπεριλαμβάνεται και ο/η σύζυγος στον βαθμό που δεν ασκεί επαγγελματική δραστηριότητα στην Ελλάδα και τα εξαρτώμενα τέκνα αυτών¹²². Πλέον, χορηγείται ένα ισχυρότατο κίνητρο να επιλέξουν το καθεστώς “Non-dom 1”, να μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα και να ωφεληθούν από τις ευνοϊκές ρυθμίσεις.

Παράλληλα, προβλέπεται σταθεροποίηση του συντελεστή φορολογίας εισοδήματος για δώδεκα έτη από την ολοκλήρωση του επενδυτικού σχεδίου. Ο φορέας μπορεί να κάνει χρήση του παγιοποιημένου συντελεστή φορολογίας εισοδήματος από το φορολογικό έτος ολοκλήρωσης και έναρξης παραγωγικής λειτουργίας της επένδυσης, ενώ, αν μειωθεί ο συντελεστής, εφαρμόζεται ο εκάστοτε μειωμένος συντελεστής, δηλαδή ωφελείται ο επενδυτικός τομέας¹²³.

Δυνατή καθίσταται για τις ΣΕ η φορολογική απαλλαγή από την καταβολή φόρου εισοδήματος επί των πραγματοποιούμενων προ φόρου κερδών, τα οποία προκύπτουν με βάση τη φορολογική νομοθεσία από το σύνολο των δραστηριοτήτων της επιχείρησης μετά από την αφαίρεση του φόρου που αναλογεί στα κέρδη που διανέμονται ή αναλαμβάνονται. Το ποσό της φορολογικής απαλλαγής συνιστά ισόποσο αφορολόγητο αποθεματικό, το οποίο θα φορολογηθεί όπως ορίζει ο νόμος σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης και υπολογίζεται με βάση το ποσό της επιλέξιμης δαπάνης. Ο φορέας μπορεί να αξιοποιήσει το σύνολο της δικαιούμενης φορολογικής απαλλαγής μέσα σε δεκαπέντε φορολογικά έτη και όχι σε διάστημα μικρότερο των τριών φορολογικών ετών από το έτος θεμελίωσης του δικαιώματος χρήσης του κινήτρου.

Περαιτέρω, προβλέπεται επιτάχυνση των φορολογικών αποσβέσεων των παγίων που έχουν ενταχθεί στο εγκεκριμένο σχέδιο επένδυσης με προσαύξηση των φορολογικών συντελεστών απόσβεσης κατά 100%. Σε περίπτωση που ο αρχικός συντελεστής απόσβεσης είναι ανώτερος του 20%, ο τελικός προσαυξημένος

¹²² Με τη διάταξη αυτή παρέχεται ένα σημαντικό κίνητρο προς συγκεκριμένα στελέχη-φορολογικούς κατοίκους εξωτερικού, που έχουν την ευθύνη και υλοποιούν τις κρίσιμες επιχειρηματικές επενδυτικές αποφάσεις, να επιλέξουν ως επενδυτικό προορισμό τη χώρα μας, εφόσον εισάγεται με τον τρόπο αυτό η εξαίρεση από την υποχρέωση φορολόγησης στην Ελλάδα του παγκόσμιου εισοδήματος των φυσικών αυτών προσώπων.

¹²³ Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρ. 12 του Ν. 4608/2019 για τις επενδύσεις που χαρακτηρίζονται ως στρατηγικές εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις σταθεροποίησης του φορολογικού συντελεστή της παρ. 1 του άρθρ. 67, Ν. 4399/2016

συντελεστής δεν μπορεί να υπερβαίνει το 40%. Επιπλέον, αποκλειστικά για τις μεταποιητικές επιχειρήσεις, οι αποσβέσεις των μηχανημάτων και του μηχανολογικού εξοπλισμού εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα κατά τον χρόνο της πραγματοποίησής τους, προσαυξημένες κατά ποσοστό 30%¹²⁴.

Το ενδιαφερόμενο πρόσωπο απαιτείται να υποβάλει προς την «Ελληνική Εταιρεία Επενδύσεων και Εξωτερικού Εμπορίου Α.Ε.» αίτηση για τον χαρακτηρισμό ενός σχεδίου ως Σ.Ε., καθώς και πλήρη φάκελο με όλα τα στοιχεία που απαιτούνται. Η Διυπουργική Επιτροπή Στρατηγικών Επενδύσεων αποφασίζει για τον χαρακτηρισμό ενός επενδυτικού σχεδίου ως ΣΕ και την ένταξη σε ορισμένη κατηγορία κατόπιν εισήγησης του Υπουργού Οικονομίας και Ανάπτυξης. Εν συνεχεία, ο ενδιαφερόμενος φορέας επένδυσης υποβάλλει προς την ανωτέρω εταιρεία αίτηση για τον χαρακτηρισμό του σχεδίου ως ΣΕ, την ένταξη στην αντίστοιχη κατηγορία και τα κίνητρα που επιθυμεί να λάβει, καθώς και πλήρη φάκελο με όλα τα απαιτούμενα στοιχεία. Εντός 45 ημερών κατόπιν αξιολόγησης και γνωμοδότησης η ως άνω εταιρεία δημοσιεύει τα στοιχεία και καλεί τα ενδιαφερόμενα μέρη σε δημόσια διαβούλευση. Εν συνεχεία, η Διυπουργική Επιτροπή Στρατηγικών Επενδύσεων εντός 30 ημερών αποφασίζει για τον χαρακτηρισμό της επενδυτικής πρότασης ως ΣΕ. Σε καταφατική περίπτωση, κατόπιν ολοκλήρωσης της διαδικασίας αδειοδότησης, εκδίδεται υπουργική απόφαση με την οποία χορηγούνται και εξειδικεύονται οι παρεχόμενες στον επενδυτικό φορέα ενισχύσεις, ορίζονται οι υποχρεώσεις του και οι κυρώσεις σε περίπτωση μη τήρησης των όρων της επένδυσης¹²⁵.

4.1.7 Χορήγηση και ανανέωση άδειας διαμονής για επενδυτική δραστηριότητα

Στην παρ. 1 του άρθρου 5Α Κ.Φ.Ε. ορίζεται ότι δεν απαιτείται να συντρέχει η προϋπόθεση της απόδειξης της επένδυσης, εφόσον πρόκειται για φυσικό πρόσωπο που έχει αποκτήσει και διατηρεί άδεια διαμονής για επενδυτική δραστηριότητα στην Ελλάδα¹²⁶, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 του Ν. 4251/2014, όπως ισχύει.

¹²⁴ Όπως αντικαταστάθηκε η περ. α' της παρ. 2 του άρθρ. 12 Ν. 4608/2019 με την παρ. 1 του άρθρ. 43 του Ν. 4712/2020

¹²⁵ Επισημαίνεται ότι οι ενισχύσεις χορηγούνται κατόπιν της αίτησης του φορέα της επένδυσης ως μεμονωμένες ενισχύσεις, είτε βάσει του Κανονισμού (ΕΕ) υπ' αριθ. 651/2014 της Επιτροπής της 17ης Ιουνίου 2014 όπως ισχύει, είτε κατόπιν εγκριτικής απόφασης της Ευρωπαϊκής Επιτροπής

¹²⁶ Έτσι και η ΥΑ 147269 ΕΞ 2020 στο άρθρο 2 παρ. 4: «Στην περίπτωση φυσικού προσώπου που έχει αποκτήσει και διατηρεί άδεια διαμονής για επενδυτική δραστηριότητα στην Ελλάδα ως επενδυτής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 του ν. 4251/2014 (Α' 80), όπως ισχύει, προκειμένου να υπαχθεί

Πρόκειται, αρχικά, για άδειες διαμονής σε πολίτες τρίτων χωρών (εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης) στο πλαίσιο πραγματοποίησης επενδυτικών σχεδίων μετά από θετική αξιολόγηση από το Υπουργείο Οικονομίας, Υποδομών, Ναυτιλίας και Τουρισμού. Η μόνη προϋπόθεση που πρέπει να πληρούται είναι ο θετικός αντίκτυπος της επένδυσης στην εθνική ανάπτυξη και οικονομία μέσω, λόγου χάρη, της κατασκευής και δημιουργίας νέων εγκαταστάσεων, της αναδιάρθρωσης υφιστάμενων επιχειρήσεων, της επένδυσης σε βιομηχανικές μονάδες κ.λπ.¹²⁷. Στις περιπτώσεις αυτές αρκεί ο ειδικός φορολογικός κάτοικος-επενδυτής να προσκομίσει στη Φορολογική Διοίκηση την άδεια διαμονής του, η οποία αρχικά είναι πενταετής, αλλά δύναται να ανανεώνεται για ισόχρονο διάστημα κάθε φορά, εφόσον συνεχίζεται η υλοποίηση της επένδυσης ή η λειτουργία αυτής μετά την ολοκλήρωσή της.

Η ίδια πρόβλεψη περί μη ανάγκης απόδειξης της επένδυσης καταλαμβάνει και τους ειδικούς φορολογικούς κατοίκους-επενδυτές, οι οποίοι είναι κάτοχοι θεώρησης εισόδου (Visa D) και πραγματοποιούν «Στρατηγικές Επενδύσεις» κατόπιν απόφασης της Διυπουργικής Επιτροπής Στρατηγικών Επενδύσεων περί υπαγωγής στον Ν. 3894/2010. Η άδεια διαμονής των εν λόγω προσώπων (μέχρι 10 πολίτες τρίτων χωρών) έχει δεκαετή διάρκεια με δυνατότητα ισόχρονης ανανέωσης¹²⁸.

Τέλος, παρόμοια αντιμετώπιση προβλέπεται για πρόσωπα που έχουν ήδη πραγματοποιήσει επένδυση σε μία από τις εξής κατηγορίες: α) εισφορά κεφαλαίου τουλάχιστον 400.000 € σε εταιρεία η οποία έχει έδρα ή εγκατάσταση στην Ελλάδα, για την απόκτηση μετοχών σε αύξηση μετοχικού κεφαλαίου ή ομολόγων κατά την έκδοση ομολογιακού δανείου, β) εισφορά κεφαλαίου τουλάχιστον 400.000 € σε Ανώνυμη Εταιρεία Επενδύσεων σε Ακίνητη Περιουσία (ΑΕΕΑΠ) του άρθρ. 21 του Ν. 2778/1999, γ) εισφορά κεφαλαίου τουλάχιστον 400.000 € σε Εταιρεία Κεφαλαίου Επιχειρηματικών Συμμετοχών (ΕΚΕΣ) του άρθρου 5 του Ν. 2367/1995, δ) αγορά ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου, με αξία κτήσης τουλάχιστον 400.000 € και

στις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013 δεν απαιτείται να συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης της παρ. 1 του ίδιου άρθρου».

¹²⁷ Βλ. και παρ. Α1 του άρθρ. 16 του Ν. 4251/2014. Στην υπ' αρ. 53969/2014 Κ.Υ.Α. καθορίζεται το ύψος της επένδυσης, η αρμόδια υπηρεσία και τα δικαιολογητικά για την υπαγωγή στις διατάξεις της παρ. Α του άρθρου 16 του Ν. 4251/2014, καθώς και ο αριθμός των αδειών διαμονής φυσικών προσώπων που είναι απαραίτητες για την εύρυθμη λειτουργία της επένδυσης. Με τον Ν. 4546/2018 προβλέφθηκε ότι για την αίτηση χορήγησης ή ανανέωσης της άδειας διαμονής πρέπει να προσκομίζεται και παράβολο ύψους 150 €.

¹²⁸ Βλ. και παρ. Β1 του άρθρ. 16 του Ν. 4251/2014. Στην Κ.Υ.Α. 30825/2014 καθορίζονται τα απαιτούμενα δικαιολογητικά χορήγησης εθνικών θεωρήσεων εισόδου, καθώς και χορήγησης και ανανέωσης τίτλου διαμονής σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4251/2014.

υπολειπόμενη διάρκεια τουλάχιστον 3 έτη μέσω πιστωτικού ιδρύματος εγκατεστημένου στην Ελλάδα το οποίο αποτελεί και τον θεματοφύλακά τους, ε) προθεσμιακή κατάθεση ύψους τουλάχιστον 400.000 € σε ημεδαπό πιστωτικό ίδρυμα, ετήσιας τουλάχιστον διάρκειας με πάγια εντολή ανανέωσης, στ) αγορά μετοχών, εταιρικών ομολόγων ή και ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου, αξίας κτήσης τουλάχιστον 800.000 €, ζ) αγορά μεριδίων αξίας κτήσης τουλάχιστον 400.000 € σε αμοιβαίο κεφάλαιο το οποίο έχει συσταθεί στην Ελλάδα ή άλλη χώρα και έχει ως σκοπό την επένδυση αποκλειστικά σε μετοχές, εταιρικά ομόλογα ή και ομόλογα του Ελληνικού Δημοσίου¹²⁹.

4.2 Εναλλακτική φορολόγηση εισοδήματος φυσικών προσώπων, δικαιούχων εισοδήματος από συντάξεις που προκύπτουν στην αλλοδαπή, τα οποία μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα-Άρθρο 5B Κ.Φ.Ε.

Επέκταση των προβλέψεων για την εναλλακτική φορολόγηση επέφερε το άρθρο 5B Κ.Φ.Ε., οι διατάξεις του οποίου διαθέτουν, επίσης, αυτοτέλεια και ρυθμίζουν πλήρως και με αυτοτελή τρόπο την αντιμετώπιση των ειδικών φορολογικών κατοίκων, είναι ειδικότερες όλων και ως εκ τούτου υπερισχύουν των διατάξεων του άρθρου 4 Κ.Φ.Ε., που αναφέρεται γενικά στη φορολογική κατοικία, ορίζοντας ότι: ¹³⁰

1. Με την επιφύλαξη του άρθρου 5Α, φυσικό πρόσωπο, δικαιούχος εισοδήματος από σύνταξη, σύμφωνα με το άρθρο 12, που προκύπτει στην αλλοδαπή, το οποίο μεταφέρει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, υπάγεται σε εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης, όπως ορίζεται στην παρ. 2, για το εισόδημα που προκύπτει στην αλλοδαπή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 5, εφόσον σωρευτικά:

- α) δεν ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδας τα προηγούμενα πέντε (5) από τα έξι (6) έτη πριν από τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του στην Ελλάδα, και*
- β) μεταφέρει τη φορολογική του κατοικία από κράτος με το οποίο είναι σε ισχύ συμφωνία διοικητικής συνεργασίας στον τομέα της φορολογίας με την Ελλάδα.*

¹²⁹ Βλ. και διατάξεις του άρθρ. 4 του Ν. 4514/2018 και παρ. Γ1 άρθρ. 16 του Ν. 4251/2014 όπως ισχύει μετά το άρθρ. 42 του Ν. 4605/2019, Κ.Υ.Α. 46440/19 για τον καθορισμό των δικαιολογητικών, διαδικασιών και λοιπών θεμάτων που αφορούν στη χορήγηση άδειας εισόδου και διαμονής στην Ελλάδα σε πολίτες τρίτων χωρών, για επένδυση σε τίτλους ή τραπεζική κατάθεση, βάσει της παρ. Γ του άρθρ. 16 του Ν. 4251/2014.

¹³⁰ Προστέθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 1 του Ν. 4714/2020 (ΦΕΚ Α' 148/31-7-2020) και, σύμφωνα με την παρ. 51 του άρθρου 72 Κ.Φ.Ε., εφαρμόζεται για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1-1-2020 και μετά.

2. α) Εφόσον γίνει δεκτή, σύμφωνα με τη διαδικασία που ορίζεται στην παρ. 3, η υπαγωγή του φορολογούμενου σε εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης για το εισόδημα που προκύπτει στην αλλοδαπή, το φυσικό πρόσωπο καταβάλλει κάθε φορολογικό έτος αυτοτελώς φόρο με συντελεστή επτά τοις εκατό (7%) για το σύνολο του εισοδήματός του που αποκτήθηκε στην αλλοδαπή.

β) Ο φόρος καταβάλλεται για κάθε φορολογικό έτος σε μία (1) δόση μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μηνός Ιουλίου και δεν συμψηφίζεται με άλλες φορολογικές υποχρεώσεις ή τυχόν πιστωτικά υπόλοιπα του προσώπου που έχει υπαχθεί στον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης. Με την καταβολή του φόρου αυτού εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση του φυσικού προσώπου για το εισόδημα αυτό.

3. α) Η αίτηση μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας με υπαγωγή στον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης εισοδήματος που προκύπτει στην αλλοδαπή κατά το παρόν άρθρο υποβάλλεται στη Φορολογική Διοίκηση από το φυσικό πρόσωπο συνταξιούχο μέχρι τις 31 Μαρτίου του εκάστοτε φορολογικού έτους. Εντός της ίδιας προθεσμίας δύνανται να υποβάλουν αίτηση υπαγωγής στον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης εισοδήματος που προκύπτει στην αλλοδαπή κατά το παρόν και φυσικά πρόσωπα που πληρούν τις προϋποθέσεις της παρ. 1 και έχουν ήδη μεταφέρει τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα εντός του προηγούμενου φορολογικού έτους.

β) Εντός εξήντα (60) ημερών από την υποβολή της αίτησης, η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει την αίτηση και εκδίδει απόφαση, με την οποία την εγκρίνει ή την απορρίπτει, αναλόγως της συνδρομής ή μη των προϋποθέσεων της παρ. 1.

γ) Το φυσικό πρόσωπο δηλώνει στην αίτησή του το κράτος στο οποίο είχε την τελευταία φορολογική κατοικία του μέχρι την υποβολή της αίτησής του. Η Φορολογική Διοίκηση ενημερώνει τις φορολογικές αρχές του κράτους αυτού σχετικά με τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του εν λόγω φορολογουμένου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί διεθνούς διοικητικής συνεργασίας.

4. Η εφαρμογή του παρόντος αρχίζει από το επόμενο φορολογικό έτος για το οποίο υποβάλλεται η αίτηση του φυσικού προσώπου για την υπαγωγή του στις διατάξεις του παρόντος και λήγει μετά το πέρας δεκαπέντε (15) φορολογικών ετών. Η υπαγωγή στις διατάξεις του παρόντος είναι δυνατή για τα προσεχή δεκαπέντε (15) φορολογικά έτη.

5. Το φυσικό πρόσωπο που εντάσσεται στις διατάξεις του παρόντος, εφόσον σε κάποιο φορολογικό έτος δεν καταβάλλει ολόκληρο το ποσό του οριζόμενου στην παρ. 2 φόρου, παύει να υπάγεται στις διατάξεις του παρόντος από το οικείο φορολογικό έτος και

εφεξής φορολογείται για το παγκόσμιο εισόδημά του βάσει των γενικών διατάξεων του παρόντος Κώδικα.

6. Το φυσικό πρόσωπο μπορεί σε οποιοδήποτε φορολογικό έτος κατά τη διάρκεια του χρονικού διαστήματος της παρ. 4 να υποβάλει αίτηση για την ανάκληση της υπαγωγής του στις διατάξεις αυτές. Σε περίπτωση ανάκλησης, το φυσικό πρόσωπο φορολογείται σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις για το φορολογικό έτος εντός του οποίου υποβάλλει την αίτηση ανάκλησης και εφεξής δεν υποχρεούται στην καταβολή του οριζόμενου ποσού φόρου για το έτος αυτό σύμφωνα με την παρ. 2.

7. Η δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογητέο εισόδημα του προσώπου που υπάγεται στις διατάξεις του παρόντος, το οποίο τυχόν προκύπτει στην ημεδαπή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 5, υποβάλλεται και η καταβολή του φόρου διενεργείται κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 67.

8. Οι παρ. 1 έως 7 του παρόντος δεν επηρεάζουν την εφαρμογή των διεθνών συμβάσεων που έχουν κυρωθεί από την Ελλάδα για την αποφυγή της διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου.

9. Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων καθορίζονται η διαδικασία υπαγωγής στις διατάξεις του παρόντος, συμπεριλαμβανομένης της μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας, η αρμόδια υπηρεσία για την υποβολή, εξέταση και έγκριση της αίτησης, τα δικαιολογητικά που συνοδεύουν την αίτηση, η ανάκλησή της, η υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, η καταβολή του φόρου, καθώς και κάθε άλλο ειδικότερο θέμα για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος¹³¹».

4.2.1 Προϋποθέσεις υπαγωγής

Το φορολογικό κίνητρο αφορά σε φυσικά πρόσωπα τα οποία, πρώτον, είναι δικαιούχοι εισοδήματος από σύνταξη που προκύπτει στην αλλοδαπή, δεύτερον, δεν ήταν φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας τα προηγούμενα πέντε από τα έξι έτη πριν από τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας τους στην Ελλάδα και, τρίτον, μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία από κράτος με το οποίο είναι σε ισχύ συμφωνία διοικητικής

¹³¹ Πρόκειται για την υπ' αρ. Α. 1217/28.09.2020 (ΦΕΚ Β 4215/29.9.2020) απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. Η απόφαση εκδόθηκε μία ημέρα πριν από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής αιτήσεων για την ένταξη στο καθεστώς του 2020 σύμφωνα με το άρθρο 8 αυτής. Ως εκ τούτου, αποκλείστηκαν συνταξιούχοι που είχαν ήδη μετοικήσει στην Ελλάδα το 2019, ενώ για όσους μετοίκησαν το 2020 η διαδικασία αναβλήθηκε αυτόματα για το 2021.

συνεργασίας στον τομέα της φορολογίας με την Ελλάδα¹³². Οι ανωτέρω τρεις ουσιαστικές προϋποθέσεις πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά.

Ως προς την πρώτη εκ των ανωτέρω προϋποθέσεων, για την απόδειξη της ιδιότητας του δικαιούχου εισοδήματος από συντάξεις που προκύπτουν στην αλλοδαπή, απαιτείται η προσκόμιση οποιουδήποτε εγγράφου από τον ασφαλιστικό φορέα ή άλλη δημόσια αρχή ή επαγγελματικό ταμείο ή ασφαλιστική εταιρεία, από το οποίο να προκύπτει η καταβολή σύνταξης στην αλλοδαπή, από κύριο και επικουρικό φορέα υποχρεωτικής ασφάλισης, από επαγγελματικά ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο, ή η καταβολή ασφαρίσματος (εφάπαξ ή με τη μορφή περιοδικής παροχής) στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων.

Η πλήρωση της δεύτερης προϋπόθεσης διαπιστώνεται με βάση τα αρχεία που τηρούνται στη Φορολογική Διοίκηση. Ειδικότερα, εάν το φυσικό πρόσωπο αιτείται για πρώτη φορά την απόδοση ΑΦΜ ή εάν εμφανίζεται στα αρχεία της Φορολογικής Διοίκησης ως φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής τα πέντε από τα έξι προηγούμενα έτη πριν από την αίτηση μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας του, δεν απαιτείται η προσκόμιση δικαιολογητικών. Σε περίπτωση που από τα αρχεία της Φορολογικής Διοίκησης δεν προκύπτει η φορολογική κατοικία του φορολογουμένου στην αλλοδαπή, για τα πέντε από τα έξι προηγούμενα έτη πριν από την αίτηση μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας στην Ελλάδα, τότε απαιτείται να υποβάλλει και να προσκομίσει, για καθένα από τα έτη για τα οποία δεν υπάρχουν διαθέσιμα στοιχεία, τα ίδια έγγραφα που προαναφέρθηκαν εκτενώς¹³³.

Το φυσικό πρόσωπο που υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 5B Κ.Φ.Ε. δεν μπορεί να υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5A Κ.Φ.Ε.. Επίσης, εάν έχει υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5A Κ.Φ.Ε., δεν μπορεί να υπαχθεί στις διατάξεις του 5B Κ.Φ.Ε., διότι δεν πληρούται η πρώτη προϋπόθεση περί κατοίκου αλλοδαπής.

¹³² Η συνδρομή της προϋπόθεσης αυτής εξετάζεται αυτεπαγγέλτως από το Γ' Τμήμα Διεθνούς Διοικητικής Συνεργασίας στον Τομέα της Φορολογίας της Διεύθυνσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων της Α.Α.Δ.Ε. (ενδεικτικά, ύπαρξη Σ.Α.Δ.Φ., σύμβαση ανταλλαγής πληροφοριών κ.λπ).

¹³³ Βλ. υποκεφ. 4.1.1: Ήτοι, βεβαίωση φορολογικής κατοικίας, ή αίτηση για την εφαρμογή της Σ.Α.Δ.Φ.Ε. ή αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, ή, ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της σχετικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, ή βεβαίωση από οποιαδήποτε άλλη δημόσια ή δημοτική ή άλλη αναγνωρισμένη αρχή, με την οποία θα αποδεικνύεται η μόνιμη και σταθερή εγκατάσταση του προσώπου αυτού στο άλλο κράτος.

4.2.2 Διαδικασία υπαγωγής

Το ενδιαφερόμενο φυσικό πρόσωπο συνυποβάλλει αίτηση μαζί με τα απαιτούμενα δικαιολογητικά στην αρμόδια υπηρεσία, ήτοι στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών Κατοίκων Ημεδαπής της Α.Α.Δ.Ε., το αργότερο έως την 31η Μαρτίου του εκάστοτε φορολογικού έτους¹³⁴. Εντός της ίδιας προθεσμίας δύνανται να υποβάλουν αίτηση και όσα φυσικά πρόσωπα έχουν ήδη μεταφέρει τη φορολογική τους κατοικία κατά το προηγούμενο έτος και πληρούν τις απαιτούμενες προϋποθέσεις. Στην αίτηση δηλώνεται και το κράτος της τελευταίας, μέχρι την υποβολή της αίτησής, φορολογικής κατοικίας.

Αφού παραλάβει την ως άνω αίτηση και τα δικαιολογητικά¹³⁵, η αρμόδια Φορολογική Αρχή συμπληρώνει τη σχετική ηλεκτρονική εφαρμογή σε όλα τα στάδια της διαδικασίας υπαγωγής, ακολουθώντας τις οδηγίες της Γενικής Διεύθυνσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης της Α.Α.Δ.Ε.. Η αίτηση και τα εν λόγω δικαιολογητικά υποβάλλονται με ψηφιακή απεικόνιση (scan) μέσω μηνύματος ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ¹³⁶ ή ταχυδρομικά (με φυσικό φάκελο) είτε με συστημένη επιστολή ή με υπηρεσία ταχυμεταφοράς. Είναι, επίσης, δυνατή η κατάθεση των αιτήσεων και στο γραφείο πρωτοκόλλου της Δ.Ο.Υ.. Ημερομηνία υποβολής της αίτησης θεωρείται η ημερομηνία που προκύπτει από τη σφραγίδα του Ταχυδρομείου ή της υπηρεσίας ταχυμεταφοράς ή η ημερομηνία

¹³⁴ Αιτήσεις που θα υποβάλλονται μετά την 31η Μαρτίου θα γίνονται δεκτές και θα εξετάζονται για το επόμενο φορολογικό έτος. Ειδικά όμως για το έτος 2020, σύμφωνα με την παρ. 51 του άρθρου 72 Κ.Φ.Ε., η οποία προστέθηκε με την παρ.1 του άρθρου 14 του Ν. 4714/2020: «...Ειδικά για τις αιτήσεις υπαγωγής στον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης εισοδήματος που προκύπτει στην αλλοδαπή, οι οποίες θα υποβληθούν εντός του έτους 2020 κατ' εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 5B, η προθεσμία υποβολής της σχετικής αίτησης ορίζεται στις 30.9.2020». Αιτήσεις που υποβάλλονται μετά τις 30.09.2020 γίνονται δεκτές και εξετάζονται προκειμένου για την υπαγωγή του φορολογουμένου στον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης για το επόμενο φορολογικό έτος. Η Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών Κατοίκων Ημεδαπής εξετάζει τις ως άνω αιτήσεις και εκδίδει απόφαση έως την 27.10.2020 (άρθρ. 8 ΥΑ Α 1217/2020).

¹³⁵ Η αίτηση παραλαμβάνεται, ακόμα και αν δεν συνοδεύεται από τα προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά κατά τον χρόνο υποβολής της. Το φυσικό πρόσωπο πρέπει να προσκομίσει τα σχετικά προβλεπόμενα δικαιολογητικά προς συμπλήρωση του φακέλου του εντός της προθεσμίας των εξήντα ημερών που προβλέπεται από τον νόμο για την έκδοση της απόφασης. Εξαιρετικά, για το φορολογικό έτος 2020, οι αιτήσεις παραλαμβάνονται, ακόμα και αν δεν συνοδεύονται από τα πρωτότυπα σχετικά δικαιολογητικά κατά τον χρόνο υποβολής τους, εφόσον υποβάλλεται υπεύθυνη δήλωση με την οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι πληροί τις προϋποθέσεις και ότι αδυνατεί να τα προσκομίσει με τον προβλεπόμενο τρόπο, και κατά τα διεθνή νόμια, λόγω των συνεπειών της πανδημίας του COVID-19. Ο φορολογούμενος υποχρεούται να προσκομίσει τα δικαιολογητικά προς συμπλήρωση του φακέλου του σε εύλογο χρόνο και το αργότερο μέχρι και 30.11.2020.

¹³⁶ Ο κατάλογος των διευθύνσεων ηλεκτρονικού ταχυδρομείου των αρμοδίων υπηρεσιών της Α.Α.Δ.Ε. για την αποστολή των ως άνω μηνυμάτων δημοσιοποιείται στην ιστοσελίδα της Α.Α.Δ.Ε. (www.aade.gr).

αποστολής του μηνύματος ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, αντίστοιχα. Το αποδεικτικό του ταχυδρομείου ή της υπηρεσίας ταχυμεταφοράς ή το αυτοματοποιημένο μήνυμα που αποστέλλεται ως απάντηση στο ηλεκτρονικό μήνυμα του φορολογουμένου αποτελεί γι' αυτόν αποδεικτικό υποβολής της αίτησης και επέχει θέση απόδειξης παραλαβής εκ μέρους του αποδέκτη.

Στη συνέχεια, η Φορολογική Αρχή εξετάζει την αίτηση εντός εξήντα ημερών και, εφόσον διαπιστώσει τυχόν ελλείψεις, ενημερώνει τον αιτούντα για τη συμπλήρωση ή την υποβολή των ορθών δικαιολογητικών. Εντός της ίδιας προθεσμίας εκδίδει απόφαση, με την οποία εγκρίνει ή απορρίπτει την αίτηση¹³⁷.

Η απόφαση για την έγκριση μπορεί να αναρτάται μέσω της εφαρμογής «Ψηφιακής Κοινοποίησης» στη θυρίδα του φορολογουμένου στην Προσωποποιημένη Πληροφόρηση του myTAXISnet της Α.Α.Δ.Ε., υπογεγραμμένη ψηφιακά. Εκ της ανωτέρω ανάρτησης, το φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 Κ.Φ.Ε., για το φορολογικό έτος για το οποίο υποβάλλεται η αίτησή του και για δεκαπέντε φορολογικά έτη συνολικά¹³⁸. Παράλληλα ορίζεται και διεύθυνση κατοικίας στην Ελλάδα. Η ως άνω Δ.Ο.Υ. στη ρητή εγκριτική της απόφαση ενημερώνει τον φορολογούμενο ότι η υπαγωγή αυτή λύεται πέραν των ετών αυτών και εφεξής η φορολόγησή του πραγματοποιείται επί του παγκοσμίου εισοδήματός του βάσει των γενικών διατάξεων του Κ.Φ.Ε. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. μετά την έγκριση της σχετικής αίτησης ενημερώνει άμεσα το Τμήμα Γ' Διεθνούς Διοικητικής Συνεργασίας στον Τομέα της Φορολογίας της Διεύθυνσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων της Α.Α.Δ.Ε. σχετικά με το κράτος της τελευταίας φορολογικής κατοικίας του φυσικού προσώπου που υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 5B Κ.Φ.Ε..

4.2.3 Ειδική φορολογική αντιμετώπιση

Εφόσον γίνει δεκτή η αίτηση, ο “non-dom” καθίσταται φορολογικός κάτοικος Ελλάδος και υποβάλλεται σε φορολόγηση των ελληνικών πηγών εισοδήματός του με βάση τις γενικές διατάξεις του Κ.Φ.Ε., ενώ για το σύνολο του αλλοδαπού εισοδήματός

¹³⁷ Ειδικά για το 2020, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εξετάζει τις υποβαλλόμενες αιτήσεις και εκδίδει απόφαση έως την 27.10.2020.

¹³⁸ Η υπαγωγή ενός φορολογούμενου στις διατάξεις του άρθρου 5B Κ.Φ.Ε. δεν επιφέρει αυτοδικαίως την μεταβολή της φορολογικής κατοικίας άλλων προσώπων που σχετίζονται με αυτόν, πέραν του κύριου δικαιούχου. Επίσης, ορθότερη η διευκρίνιση ότι θεωρείται φορολογικός κάτοικος και υπάγεται στο ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς το πολύ για 15 έτη. Μετά την παρέλευση αυτών, δεν παύει να διατηρεί τη φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα και γι' αυτό φορολογείται για το παγκόσμιο εισόδημά του.

του υποβάλλεται σε φορολογία με οριζόντιο φορολογικό συντελεστή 7%, εκτός κι αν αυτό απαλλάσσεται του φόρου στο κράτος κατοικίας δυνάμει διατάξεων ΣΑΔΦ. Με την καταβολή του ποσού του φόρου επέρχεται εξάντληση κάθε φορολογικής υποχρέωσης για τα αλλοδαπά εισοδήματα, λαμβάνοντας υπόψη και τις διεθνείς συμβάσεις που έχουν κυρωθεί από την Ελλάδα για την αποφυγή της διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου¹³⁹. Αντιλαμβανόμαστε ότι η εν λόγω φορολόγηση του αλλοδαπού εισοδήματος του φορολογούμενου καθίσταται πολύ ελκυστική.

Τυχόν φόρος που έχει καταβληθεί από τον “non-dom” συνταξιούχο στην αλλοδαπή για τα εισοδήματα που καλύπτονται από τον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης εκπίπτει με βάση τις διατάξεις του άρθρου 9 Κ.Φ.Ε.¹⁴⁰ ή της τυχόν εφαρμοστέας Σ.Α.Δ.Φ., εφόσον είτε προβλέπεται από τις Σ.Α.Δ.Φ. δικαίωμα φορολόγησης και στα δύο κράτη είτε δεν υφίσταται Σ.Α.Δ.Φ. με το κράτος πηγής του εισοδήματος. Σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις, ο φορολογούμενος Έλληνας κάτοικος που θα λάμβανε σύνταξη από την αλλοδαπή θα υπόκειτο σε φορολογία, σύμφωνα με την *ελληνική κλίμακα*, και συμψηφισμό του φόρου που είχε πληρωθεί στην αλλοδαπή. Σύμφωνα με τις διατάξεις των Σ.Α.Δ.Φ., τα ποσά των (ιδιωτικών) συντάξεων φορολογούνται στη χώρα της οποίας ο λαμβάνων τη σύνταξη είναι *φορολογικός κάτοικος*. Επομένως, η αλλοδαπή χώρα ουσιαστικά χάνει το δικαίωμα φορολόγησης της σύνταξης και με το ειδικό φορολογικό καθεστώς ο φορολογούμενος έχει μεγάλο όφελος από τη μείωση του φόρου και από τη φορολόγηση όλων των αλλοδαπών εισοδημάτων μόνο με 7%¹⁴¹. Στην αιτιολογική έκθεση του Ν. 4714/2020 επισημαίνεται πάντως ότι *«Οι Σ.Α.Δ.Φ., σύμφωνα και με την Πρότυπη Σύμβαση του Ο.Ο.Σ.Α., συνήθως επιφυλάσσουν δικαίωμα φορολόγησης των συντάξεων του δημοσίου τομέα στο*

¹³⁹ Η χώρα αναχώρησης δεν αποποιείται των φορολογικών της δικαιωμάτων, συνεπώς ο εξαιρετικά μικρός φορολογικός συντελεστής 7% επί των εισοδημάτων αλλοδαπής των ειδικών φορολογικών κατοίκων, συνταξιούχων αλλοδαπής, αφορά στην Ελληνική φορολογική επιβάρυνση και δεν αποστερεί τις χώρες αναχώρησης από τα δικαιώματά τους εκ φόρων από εισοδήματα εθνικής τους προέλευσης που η οικεία ΣΑΔΦ επιφυλάσσει για τα ίδια. Ειδικά όσον αφορά τα εισοδήματα από ακίνητη περιουσία, στις περισσότερες των περιπτώσεων, κάθε χώρα φορολογεί τον τόπο κτήσης, συνεπώς, ανεξάρτητα τη φορολογική κατοικία του εκμισθωτή, απαιτεί τον αναλογούντα επί των μισθωμάτων φόρο. Το αυτό συμβαίνει και με τις συντάξεις που απονέμονται από φορέα της αλλοδαπής και ειδικά τις Κυβερνητικές συντάξεις. Φυσικά, ενδέχεται να υφίσταται διαφορετική διευθέτηση βάσει ΣΑΔΦ.

¹⁴⁰ «1. Εάν κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους ένας φορολογούμενος που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή, ο καταβλητέος φόρος εισοδήματος του εν λόγω φορολογούμενου, όσον αφορά στο εν λόγω εισόδημα, μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για αυτό το εισόδημα. Η καταβολή του ποσού του φόρου στην αλλοδαπή αποδεικνύεται με τα σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, 2. Η μείωση του φόρου εισοδήματος που προβλέπεται στην προηγούμενη παράγραφο δεν δύναται να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα».

¹⁴¹ Ειδικά σε χώρες που οι συντελεστές φορολόγησης είναι πολύ υψηλοί.

κράτος πηγής. Επομένως, για τις συντάξεις που καταβάλλονται από αντισυμβαλλόμενο κράτος λόγω προηγούμενης υπηρεσίας στον δημόσιο τομέα, κατά κανόνα θα εξακολουθεί να παρακρατείται φόρος στο κράτος πηγής και μετά από τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του φορολογούμενου. Αντιθέτως, οι λεγόμενες ιδιωτικές συντάξεις, εφόσον προβλέπεται στις Σ.Α.Δ.Φ. αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης του κράτους κατοικίας, θα φορολογούνται μόνο βάσει του συντελεστή που προβλέπεται στο άρθρο 5B Κ.Φ.Ε.».

Το αλλοδαπό εισόδημα δεν επιβαρύνεται με την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α Κ.Φ.Ε.. Σε αντίθεση με την πρόβλεψη στο άρθρο 5Α Κ.Φ.Ε., το φυσικό πρόσωπο που έχει υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5B Κ.Φ.Ε. δεν απαλλάσσεται από φόρο κληρονομιάς, δωρεών ή γονικής παροχής για περιουσία που βρίσκεται στην αλλοδαπή, κάτι το οποίο θα μπορούσε να λειτουργήσει ως επιπλέον κίνητρο. Δεν έχει τεθεί καμία προϋπόθεση πραγματοποίησης επένδυσης και καμία απαίτηση ελάχιστης παραμονής στη χώρα. Επίσης, δεν υφίσταται κανένας περιορισμός ούτε ως προς την υπηκοότητα του αιτούντος την υπαγωγή, ούτε ως προς τον τόπο εγκατάστασης εντός της χώρας¹⁴². Αντιθέτως, παρέχεται ένας ουσιαστικά χαμηλός φορολογικός συντελεστής για μεγάλη χρονική διάρκεια, ενώ δεν προβλέπεται δυνατότητα επέκτασης σε συγγενικά πρόσωπα του δικαιούχου¹⁴³.

Ο φορολογούμενος υποχρεούται να δηλώνει όλα τα εισοδήματά του που προκύπτουν στην ημεδαπή, κατά την έννοια της παρ. 1 του άρθρου 5 Κ.Φ.Ε. και τα εισοδήματα που προκύπτουν στην αλλοδαπή, κατά την έννοια της παρ. 2 του άρθρου 5 Κ.Φ.Ε., και τα οποία υπόκεινται στην εναλλακτική φορολόγηση¹⁴⁴. Ως προς την

¹⁴² Στην Ιταλία τίθεται ως προϋπόθεση η εγκατάσταση σε συγκεκριμένες περιοχές, ενώ στην Μάλτα το ύψος της απαιτούμενης επένδυσης (αγοράς ή μίσθωσης ακινήτου) εξαρτάται από την περιοχή.

¹⁴³ Προκειμένου να μη λειτουργεί ως αντικίνητρο για τον υπαγόμενο η διάσπαση του στενού οικογενειακού του πυρήνα στην αλλοδαπή, θα μπορούσαν να εισαχθούν ειδικότερες φορολογικές ρυθμίσεις ισόχρονης με την υπαγωγή του δικαιούχου, διάρκειας μόνο για τον/την σύζυγο του δικαιούχου Διαφορετικά στη Μάλτα, βλ. Κεφ. 7.3 το αντίστοιχο *Retirement Programme (MRP, 2012)*

¹⁴⁴ Όπως διαμορφώθηκε η διάταξη της παρ. 1 του άρθρ. 67 Κ.Φ.Ε. με την παρ. 2 άρθρ. 1 Ν. 4714/2020. Να διευκρινίσουμε ότι για όσα φυσικά πρόσωπα πληρούν τις προϋποθέσεις της παρ. 1 του άρθρου 5B Κ.Φ.Ε. και έχουν ήδη μεταφέρει τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα εντός του φορολογικού έτους 2019, η δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2019 υποβάλλεται μέχρι και την 31.10.2020. Στην περίπτωση αυτή, ο φόρος που ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 5B Κ.Φ.Ε. καταβάλλεται εφάπαξ εντός τριάντα ημερών από την έγκριση της αίτησης του φορολογούμενου, ήτοι μέχρι την 26.11.2020. Σε περίπτωση που έχουν ήδη υποβληθεί και εκκαθαριστεί δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και δεδομένου ότι συντρέχει λόγος επανεκκαθάρισης, προκειμένου για την εναλλακτική φορολόγηση του εισοδήματος που προκύπτει στην αλλοδαπή, οι φορολογούμενοι υποβάλλουν τροποποιητικές δηλώσεις χειρόγραφα (χωρίς να παρεμβαίνουν σε κάποιο από τα πεδία αυτής, με την ένδειξη στο σώμα της δήλωσης: «ΓΙΑ ΣΚΟΠΟΥΣ ΕΝΑΛΛΑΚΤΙΚΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΠΟΥ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ ΣΤΗΝ ΑΛΛΟΔΑΠΗ», βάσει του άρθρου 5B Κ.Φ.Ε.) στην αρμόδια για τη φορολογία τους Δ.Ο.Υ. της αρχικής δήλωσης μέχρι την ως άνω οριζόμενη προθεσμία χωρίς την επιβολή κυρώσεων, προσκομίζοντας την εγκριτική απόφαση της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών Κατοίκων Ημεδαπής. Σε περίπτωση που

παραλαβή φορολογικών δηλώσεων, ισχύουν τα οριζόμενα στην περ. 121 της υπ' αρ. πρωτ. Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017/31.07.2017 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «*Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής “Με εντολή Διοικητή” σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης*», όπως ισχύει¹⁴⁵.

Στη συνέχεια, εκδίδεται πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 Κ.Φ.Δ., για τη συνολική φορολογική υποχρέωση που αντιστοιχεί στα εισοδήματα που προκύπτουν στην ημεδαπή και τα εισοδήματα που προκύπτουν στην αλλοδαπή και τα οποία υπόκεινται στην εναλλακτική φορολόγηση. Ο φόρος καταβάλλεται για κάθε φορολογικό έτος σε μία δόση μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μηνός Ιουλίου εκάστου έτους και δεν συμψηφίζεται με άλλες φορολογικές υποχρεώσεις ή τυχόν πιστωτικά υπόλοιπα του προσώπου που έχει υπαχθεί στον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης. Για την εκπρόθεσμη καταβολή του φόρου αυτού, εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κ.Φ.Δ., ως ισχύουν. Το αργότερο μέχρι την 31η Δεκεμβρίου του οικείου φορολογικού έτους πρέπει να καταβληθεί ολόκληρο το ποσό φόρου, αλλιώς αίρεται η υπαγωγή στο καθεστώς από το ίδιο έτος και εφεξής η φορολόγηση ακολουθεί τις γενικές διατάξεις του Κ.Φ.Ε.. Τέλος, η μέγιστη χρονική διάρκεια ισχύος του ευνοϊκού καθεστώτος είναι τα δεκαπέντε έτη με έναρξη εφαρμογής το επόμενο της υποβολής αίτησης φορολογικό έτος¹⁴⁶.

έχει ήδη καταβληθεί αχρεώστητα φόρος, θα ακολουθείται, επίσης, η ίδια διαδικασία μέσω της υποβολής των τροποποιητικών δηλώσεων χειρόγραφα..

¹⁴⁵ Όργανα στα οποία μεταβιβάζεται η αρμοδιότητα ή τα οποία εξουσιοδοτούνται να υπογράψουν είναι τα εξής: Οποιοσδήποτε υπάλληλος Δ.Ο.Υ. στη χωρική αρμοδιότητα της οποίας βρίσκεται η τελευταία, δηλωθείσα στο μητρώο της Φορολογικής Διοίκησης, διεύθυνση κατοικίας ή κύριας διαμονής του φορολογουμένου. Κατ' εξαίρεση: 1) ... 2) ... 3) Για κατοίκους αλλοδαπής που έχουν υποχρέωση υποβολής δήλωσης στην Ελλάδα, περιλαμβανομένων και των φυσικών προσώπων που είναι κάτοικοι αλλοδαπής και συμμετέχουν σε νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες της ημεδαπής, οποιοσδήποτε υπάλληλος της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, εάν η διεύθυνση του φυσικού προσώπου κατοίκου αλλοδαπής υπάγεται ως προς τη φορολογία εισοδήματος σε οποιαδήποτε Δ.Ο.Υ. της περιοχής του Νομού Αττικής. Σε περίπτωση που η διεύθυνση προσωρινής διαμονής του φυσικού προσώπου κατοίκου αλλοδαπής υπάγεται σε οποιαδήποτε Δ.Ο.Υ. εκτός της περιοχής του Νομού Αττικής, οποιοσδήποτε υπάλληλος της Δ.Ο.Υ. της πρωτεύουσας του Νομού. Σε περίπτωση που η διεύθυνση του φυσικού προσώπου κατοίκου αλλοδαπής υπάγεται σε Δ.Ο.Υ. των νομών Δωδεκανήσου και Κυκλάδων αρμόδιος είναι ο υπάλληλος της Δ.Ο.Υ. στην οποία υπάγεται. Αν λειτουργούν σε κάποια πρωτεύουσα νομού περισσότερες Δ.Ο.Υ., οποιοσδήποτε υπάλληλος της Α' Δ.Ο.Υ. της πρωτεύουσας αυτού του νομού, εκτός του νομού Θεσσαλονίκης, όπου αρμόδιος είναι υπάλληλος της Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης. 5) ... 6) ... 7) ... 8) ... 9) Τροποποιητική δήλωση παραλαμβάνεται από οποιονδήποτε υπάλληλο της Δ.Ο.Υ. όπου έχει υποβληθεί η αρχική δήλωση.

¹⁴⁶ Παρέλευση της δεκαπενταετίας δεν συνεπάγεται την άρση της ιδιότητας του συνταξιούχου ως φορολογικού κατοίκου Ελλάδας. Όπως αναφέρεται και στην παρ. 3γ του άρθρου 5B ΚΦΕ «*Η Φορολογική Διοίκηση ενημερώνει τις φορολογικές αρχές του κράτους αυτού σχετικά με τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του εν λόγω φορολογουμένου*». Συνεπώς, μετά την 15ετία, θα καλείται σε εφαρμογή το άρθρο 3 ΚΦΕ σύμφωνα με το οποίο «*Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημα του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος*». Δεν πρέπει να προκαλείται σύγχυση από τη διατύπωση της ΥΑ 1217/2020, η οποία στην παρ. 3, εδ. γ' του

4.2.4 Κατάργηση υπαγωγής

Το φυσικό πρόσωπο δύναται, σε οποιοδήποτε φορολογικό έτος κατά τη διάρκεια της περιόδου υπαγωγής στον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης, να υποβάλει αίτηση (δήλωση) ανάκλησης υπαγωγής στις διατάξεις αυτές, μέχρι την 31η του μηνός Μαρτίου του φορολογικού έτους για το οποίο ζητείται η ανάκληση. Παράλληλα, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ενημερώνει τη σχετική ηλεκτρονική εφαρμογή. Συνέπεια της κατάργησης του καθεστώτος είναι η φορολόγηση του προσώπου για το παγκόσμιο εισόδημά του κατά τις γενικές διατάξεις του Κ.Φ.Ε. για το φορολογικό έτος εντός του οποίου επέρχεται η κατάργηση και η μη υποχρέωση καταβολής του οριζόμενου στην παρ. 2α άρθρ. 5B Κ.Φ.Ε. ποσού. Εκ νέου υπαγωγή του φυσικού προσώπου στις διατάξεις του άρθρου 5B Κ.Φ.Ε. δεν είναι δυνατή.

Μορφή κατάργησης αποτελεί και η μη καταβολή ολόκληρου του κατ' αποκοπή ποσού φόρου σε κάποιο φορολογικό έτος, το αργότερο μέχρι την 31η Δεκεμβρίου του έτους αυτού. Επίσης, μετά το πέρας δεκαπενταετίας καταργείται αυτοδικαίως η υπαγωγή στο καθεστώς, καθώς δεν προβλέπεται δυνατότητα παράτασης. Τέλος, αυτοδίκαιη κατάργηση του καθεστώτος επέρχεται με τον θάνατο του συνταξιούχου. Παραπέμπουμε και εν προκειμένω στην πρόταση της Μάλτας για διατήρηση του καθεστώτος μέσω κληρονομικής διαδοχής.

άρθρου 4 αναφέρει «Με την έγκριση της αίτησης, το φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 4172/2013, για το φορολογικό έτος για το οποίο υποβάλλεται η αίτηση του και για δεκαπέντε (15) φορολογικά έτη συνολικά», η οποία δίνει την εντύπωση ότι η ιδιότητα του φορολογικού κατοίκου Ελλάδος αίρεται μετά την δεκαπενταετία. Σε αντίθεση με την αντίστοιχη εφαρμοστική απόφαση ΥΑ 1036/2020 για το άρθρο 5A ΚΦΕ, εν προκειμένω διευκρινίζεται το ζήτημα στο τέλος της οικείας παραγράφου όπου αναφέρεται ότι «η υπαγωγή αυτή λύεται πέραν των ετών αυτών και εφεξής ο φορολογούμενος φορολογείται για το παγκόσμιο εισόδημα του βάσει των γενικών διατάξεων του ν. 4172/2013». Μετά από αυτό το χρονικό διάστημα ο φορολογούμενος θα μπορούσαμε να πούμε ότι θεωρείται “deemed-domicile” στην Ελλάδα κατά τα ισχύοντα στο Ηνωμένο Βασίλειο. Άλλωστε, λογικά, παρότι δεν απαιτείται φυσική παρουσία στην Ελλάδα ως προϋπόθεση υπαγωγής στο άρθρο 5B ΚΦΕ, είναι πολύ πιθανό μετά από δεκαπέντε έτη να πληρούνται τα κριτήρια του άρθρου 4 ΚΦΕ. Ενδεχομένως κρινόταν σκόπιμη αντίστοιχη τροποποίηση του άρθρου 4 ΚΦΕ ώστε πέρα από την πραγματική, την πλασματική και την φορολογική κατοικία με την πλήρωση του κανόνα των 183 ημερών να προστεθεί και η εναλλακτική φορολογική κατοικία του άρθρου 5B ΚΦΕ.

4.3 Ειδικός τρόπος φορολόγησης εισοδήματος από μισθωτή εργασία και επιχειρηματική δραστηριότητα που προκύπτει στην ημεδαπή, φυσικών προσώπων που μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα. Άρθρο 5Γ Κ.Φ.Ε.

Με το άρθρο 40 του σχεδίου νόμου «Περιστολή του λαθρεμπορίου –Κύρωση του Πρωτοκόλλου για την εξάλειψη του παράνομου εμπορίου καπνού, διατάξεις περί κοινωφελών περιουσιών και σχολαζουσών κληρονομιών, διατάξεις για τα τέλη κυκλοφορίας και τα τέλη ταξινόμησης, κίνητρα για την προσέλκυση φορολογικών κατοίκων», που κατατέθηκε στη Βουλή στις 23.11.2020, συμπληρώνεται το πλαίσιο προσέλκυσης αλλοδαπών φυσικών προσώπων δια μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας στην Ελλάδα. Το καθεστώς αυτό θα λειτουργεί συμπληρωματικά με τα άλλα δύο καθεστώτα εναλλακτικής φορολόγησης και θα απευθύνεται σε φυσικά πρόσωπα που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις της πραγματοποίησης υψηλής επένδυσης ή της καταβολής αλλοδαπής σύνταξης. Επιπλέον, αποβλέπει στην αναστροφή του brain drain, δηλαδή στον επαναπατρισμό μισθωτών και επαγγελματιών που εγκατέλειψαν τη χώρα μας τα τελευταία χρόνια. Τέλος, εκμεταλλεύεται επιτυχώς μια πολιτική συγκυρία, ήτοι το Brexit που οδηγεί πολλά πρόσωπα, επιχειρήσεις και εταιρείες σε αναζήτηση πρόσφορου εδάφους σε άλλα κράτη και μια «ιστορική» συγκυρία, ήτοι το γεγονός ότι η Χώρα μας έχει ανταποκριθεί επιτυχώς μέχρι στιγμής στις προκλήσεις της πανδημίας COVID-19. Με την ψήφιση του άρθρου 40 παρ. 1 του Ν. 4758/2020 (ΦΕΚ Α' 242/4.12.2020), προστέθηκε το νέο άρθρο 5Γ Κ.Φ.Ε., το οποίο έχει ως εξής¹⁴⁷:

1. Ο φορολογούμενος, φυσικό πρόσωπο, που μεταφέρει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπάγεται σε φορολόγηση, όπως ορίζεται στην παρ. 2, για το εισόδημα από μισθωτή εργασία που αποκτά στην Ελλάδα κατά την έννοια της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 5, εφόσον σωρευτικά:

- α) δεν ήταν φορολογικός κάτοικος της Ελλάδος τα προηγούμενα πέντε (5) από τα έξι (6) έτη πριν από τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του στην Ελλάδα,*
- β) μεταφέρει τη φορολογική του κατοικία από κράτος μέλος της ΕΕ ή του ΕΟΧ ή από κράτος με το οποίο είναι σε ισχύ συμφωνία διοικητικής συνεργασίας στον τομέα της φορολογίας με την Ελλάδα,*

¹⁴⁷ Στο άρθρο 72 Κ.Φ.Ε. προστίθεται νέα παρ. 62 ως εξής: «62. Οι διατάξεις του άρθρου 5Γ έχουν εφαρμογή για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2021 και μετά».

γ) παρέχει υπηρεσίες στην Ελλάδα στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης κατά την έννοια της παρ. 2 του άρθρου 12, που ασκείται είτε σε ημεδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα είτε σε μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα και

δ) δηλώνει ότι θα παραμείνει στην Ελλάδα τουλάχιστον για μία διετία.

2. Εφόσον η αίτηση του φορολογούμενου σύμφωνα με τη διαδικασία που προβλέπεται στην παρ. 3 γίνει δεκτή, το φυσικό πρόσωπο απαλλάσσεται από τον φόρο εισοδήματος και από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α για το πενήντα τοις εκατό (50%) του εισοδήματός του από μισθωτή εργασία που αποκτά στην Ελλάδα μέσα στο φορολογικό έτος, επιφυλασσομένων των παρ. 60 και 61 του άρθρου 72. Για την υποβολή της δήλωσης και την καταβολή του φόρου του φυσικού προσώπου έχει εφαρμογή το άρθρο 67.

3. Η αίτηση μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας για την υπαγωγή στις διατάξεις του παρόντος υποβάλλεται στη Φορολογική Διοίκηση από το φυσικό πρόσωπο εντός του έτους ανάληψης της υπηρεσίας του σύμφωνα με την περ. γ' της παρ. 1 και όχι πέραν της 31 ης Ιουλίου του έτους αυτού. Εντός εξήντα (60) ημερών από την υποβολή της αίτησης, η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει την αίτηση και εκδίδει απόφαση, με την οποία την εγκρίνει ή την απορρίπτει, αναλόγως της συνδρομής ή μη των προϋποθέσεων της παρ. 1. Το φυσικό πρόσωπο δηλώνει στην αίτησή του το κράτος στο οποίο είχε την τελευταία φορολογική κατοικία του μέχρι την υποβολή της αίτησής του. Η Φορολογική Διοίκηση ενημερώνει τις φορολογικές αρχές του κράτους αυτού σχετικά με τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του εν λόγω φορολογούμενου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί διεθνούς διοικητικής συνεργασίας, όπως αυτές ισχύουν.

4. Οι διατάξεις του παρόντος έχουν εφαρμογή για τα εισοδήματα του φορολογικού έτους για το οποίο υποβάλλεται η αίτηση του φυσικού προσώπου σύμφωνα με την παρ. 3 και λήγει μετά το πέρας επτά (7) συνολικά φορολογικών ετών. Η υπαγωγή στις διατάξεις του παρόντος δεν δύναται να παραταθεί πέραν των επτά (7) φορολογικών ετών.

5. Το φυσικό πρόσωπο που εντάσσεται στις διατάξεις του παρόντος, εφόσον σε κάποιο φορολογικό έτος δεν πληροί τις προϋποθέσεις των περ. γ' και δ' της παρ. 1, παύει να υπάγεται στις διατάξεις του παρόντος άρθρου από το οικείο φορολογικό έτος και εφεξής φορολογείται για το σύνολο του εισοδήματός του από μισθωτή εργασία που αποκτά στην Ελλάδα.

6. Οι παρ. 1 έως και 6 εφαρμόζονται αποκλειστικά για την πλήρωση νέων θέσεων εργασίας.

7. Οι παρ. 1 έως και 5 εφαρμόζονται ανάλογα και για τα φυσικά πρόσωπα που μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα, με σκοπό να ασκήσουν ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα. Το πενήντα τοις εκατό (50%) του εισοδήματός τους από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν στην Ελλάδα μέσα στο φορολογικό έτος απαλλάσσεται από τον φόρο εισοδήματος και από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α για επτά (7) συναπτά φορολογικά έτη. Η αίτηση μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας για την υπαγωγή στις διατάξεις του παρόντος υποβάλλεται στη Φορολογική Διοίκηση από το φυσικό πρόσωπο εντός του φορολογικού έτους έναρξης των εργασιών του στην Ελλάδα και όχι πέραν της 31 ης Ιουλίου του έτους αυτού.

8. Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων καθορίζονται η διαδικασία υπαγωγής στις διατάξεις του παρόντος, συμπεριλαμβανομένης της μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας, η αρμόδια υπηρεσία για την υποβολή, εξέταση και έγκριση της αίτησης, τα δικαιολογητικά που συνοδεύουν την αίτηση, τα δικαιολογητικά για την απόδειξη συνδρομής των προϋποθέσεων του παρόντος, καθώς και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα ή λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου»¹⁴⁸.

4.3.1 Προϋποθέσεις υπαγωγής

Η ρύθμιση αφορά σε φυσικά πρόσωπα που μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα και:

α) δεν ήταν φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας τα προηγούμενα πέντε από τα έξι έτη πριν από τη μεταφορά της κατοικίας τους¹⁴⁹,

¹⁴⁸ Αναμένεται η έκδοση της σχετικής ΚΥΑ.

¹⁴⁹ Εν αναμονή έκδοσης της σχετικής ΚΥΑ παραπέμπουμε σε όσα εκτέθηκαν ανωτέρω για την εν λόγω προϋπόθεση. Επισημαίνουμε ότι δεν τίθεται κανένας περιορισμός υπηκοότητας ή εθνικότητας όπως συμβαίνει στο αντίστοιχο πρόγραμμα *Regressar* της Πορτογαλίας, όπου κυρίαρχος σκοπός είναι η αναστροφή του “brain-drain”, οπότε απευθύνεται αποκλειστικά σε φυσικά πρόσωπα με Πορτογαλική υπηκοότητα που εγκατέλειψαν την χώρα κυρίως λόγω της οικονομικής κρίσης του 2009.

β) η χώρα αναχώρησης είναι κράτος μέλος της ΕΕ¹⁵⁰ ή του ΕΟΧ¹⁵¹ ή κράτος με το οποίο η Ελλάδα έχει σε ισχύ συμφωνία διοικητικής συνεργασίας στον τομέα της φορολογίας,

γ) παρέχουν υπηρεσίες στην Ελλάδα στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης, είτε σε ημεδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα¹⁵², είτε σε μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής επιχείρησης¹⁵³ στην Ελλάδα, και

δ) δηλώνουν ότι θα παραμείνουν στην Ελλάδα τουλάχιστον για μία διετία.

Οι ίδιες προϋποθέσεις απαιτείται να συντρέχουν αναλογικά και για τα φυσικά πρόσωπα που μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα, με σκοπό να ασκήσουν επιχειρηματική δραστηριότητα. Ως προς τους μισθωτούς, διευκρινίζεται ότι η πρόβλεψη αφορά αποκλειστικά στην πλήρωση νέων θέσεων εργασίας. Η διάταξη αυτή χρήζει περαιτέρω διευκρίνισης ως προς το ποιες θεωρούνται νέες θέσεις, πώς θα αποδεικνύεται η πλήρωσή τους και πώς θα επιτευχθεί η κατάχρηση της διάταξης.

4.3.2 Διαδικασία υπαγωγής

Ο υποψήφιος ειδικός φορολογικός κάτοικος πρέπει να υποβάλλει στην αρμόδια υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης αίτηση μεταφοράς της φορολογικής του κατοικίας μέχρι την 31η Ιουλίου του έτους ανάληψης της υπηρεσίας του ή έναρξης των

¹⁵⁰ Αυστρία, Βέλγιο, Βουλγαρία, Γαλλία, Γερμανία, Δανία, Εσθονία, Ιρλανδία, Ισπανία, Ιταλία, Ολλανδία, Κροατία, Κύπρος, Λετονία, Λιθουανία, Λουξεμβούργο, Μάλτα, Ουγγαρία, Πολωνία, Πορτογαλία, Ρουμανία, Σλοβακία, Σλοβενία, Σουηδία, Τσεχία, Φινλανδία.

¹⁵¹ Ισλανδία, Λιχτενστάιν, Νορβηγία. Η Ελβετία είναι μέλος της ΕΖΕΣ αλλά δεν συμμετέχει στον ΕΟΧ. Συνδέεται με την Ευρωπαϊκή Ένωση με διμερείς συμφωνίες.

¹⁵² Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρ. 12 Κ.Φ.Ε. «εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες: α) στο πλαίσιο σύμβασης εργασίας, σύμφωνα με το εργατικό δίκαιο, β) βάσει σύμβασης, προφορικής ή έγγραφης, με την οποία το φυσικό πρόσωπο αποκτά σχέση εξαρτημένης εργασίας με άλλο πρόσωπο, το οποίο έχει το δικαίωμα να ορίζει και να ελέγχει τον τρόπο, το χρόνο και τον τόπο εκτέλεσης των υπηρεσιών, γ) οι οποίες ρυθμίζονται από τη νομοθεσία περί μισθολογίου και ειδικών μισθολογίων των υπαλλήλων και λειτουργών του Δημοσίου, δ) ως διευθυντής ή μέλος του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, ε) ως δικηγόρος έναντι πάγιας αντιμισθίας για την παροχή νομικών υπηρεσιών, στ) βάσει έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου, με φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες τα οποία δεν υπερβαίνουν τα τρία (3) ή, εφόσον υπερβαίνουν τον αριθμό αυτόν, ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) του ακαθάριστου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα προέρχεται από ένα (1) από τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που λαμβάνουν τις εν λόγω υπηρεσίες και εφόσον δεν έχει την εμπορική ιδιότητα, ούτε διατηρεί επαγγελματική εγκατάσταση που είναι διαφορετική από την κατοικία του».

¹⁵³ Στην έννοια της μόνιμης εγκατάστασης αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα περιλαμβάνονται και τα γραφεία του α.ν.89/1967, στα οποία μπορούν να απασχολούνται τα φυσικά πρόσωπα που μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στη χώρα μας προκειμένου για την υπαγωγή τους στις διατάξεις του άρθρου αυτού. Η ρύθμιση φαίνεται πως εκμεταλλεύεται στο μέγιστο βαθμό και την πολιτική συγκυρία του Brexit καθώς αναμένεται υψηλή ανταπόκριση από επιχειρήσεις που θα μετεγκατασταθούν από το City του Λονδίνου.

εργασιών του στην Ελλάδα. Εν αναμονή της ΥΑ, παρατηρούμε ότι διαφοροποιείται η ημερομηνία παραδεκτής υποβολής αίτησης υπαγωγής σε σχέση με τα φορολογικά καθεστώτα των άρθρων 5Α και 5Β ΚΦΕ, όπου ορίζεται η 31η Μαρτίου. Στην αίτηση δηλώνεται το κράτος αναχώρησης, ώστε εν συνεχεία να ενημερώσει η Φορολογική Διοίκηση τις φορολογικές αρχές του σχετικά με τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας. Από την ημερομηνία υποβολής της αίτησης αφετηριάζεται η εξηκονθήμερη προθεσμία της φορολογικής Αρχής για την έγκριση ή την απόρριψή της.

4.3.3 Ειδική φορολογική αντιμετώπιση

Αν γίνει δεκτή η αίτηση, ο ειδικός φορολογικός κάτοικος Ελλάδας απαλλάσσεται από τον φόρο εισοδήματος και την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α Κ.Φ.Ε. για το 50% του εισοδήματός του από μισθωτή εργασία ή επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα. Επίσης, δεν προσδιορίζεται ετήσια αντικειμενική δαπάνη κατοικίας και επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης¹⁵⁴. Για την υποβολή της δήλωσης και την καταβολή του φόρου έχει εφαρμογή το άρθρο 67 Κ.Φ.Ε.. Η υπαγωγή στο ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς μπορεί να διαρκέσει το πολύ για μία επταετία χωρίς δυνατότητα παράτασης¹⁵⁵.

4.3.4 Κατάργηση υπαγωγής

Επέρχεται, αρχικά, αυτοδικαίως με την παρέλευση της ανωτέρω επταετίας. Επίσης, αν κατά τη διάρκεια ενός φορολογικού έτους δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις γ' και δ' στο πρόσωπο του ειδικού φορολογικού κατοίκου, δηλαδή αν διακοπεί η εργασιακή σχέση ή δεν παραμένει στην Ελλάδα τουλάχιστον για μία διετία. Στην τελευταία περίπτωση το φυσικό πρόσωπο θα υπόκειται σε φορολόγηση για το σύνολο

¹⁵⁴ Προσθήκη νέας περ. ι' στο άρθρ. 33 Κ.Φ.Ε.: «ι) Προκειμένου για φυσικά πρόσωπα που υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 5Γ, για το ποσό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης, η οποία προκύπτει βάσει της κατοικίας ή του επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης».

¹⁵⁵ Παρέλευση της επταετίας δεν συνεπάγεται την άρση της ιδιότητας του δικαιούχου ως φορολογικού κατοίκου Ελλάδας. Όπως αναφέρεται και στην παρ. 3 εδ. δ' του άρθρου 5Γ ΚΦΕ «Η Φορολογική Διοίκηση ενημερώνει τις φορολογικές αρχές του κράτους αυτού σχετικά με τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του εν λόγω φορολογουμένου». Συνεπώς, μετά την επταετία, θα καλείται σε εφαρμογή το άρθρο 3 ΚΦΕ σύμφωνα με το οποίο «Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημα του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος».

του εισοδήματός του από μισθωτή εργασία ή επιχειρηματική δραστηριότητα βάσει των γενικών διατάξεων του Κ.Φ.Ε..

5. Συνταγματικότητα των διατάξεων για τους ειδικούς φορολογικούς κατοίκους

Κατά κανόνα οι εξαιρέσεις που εισάγονται με τις ανωτέρω ρυθμίσεις πρέπει να δικαιολογούνται τόσο σε αναφορά με το γενικό κανόνα της ισότητας του άρθρου 4 παρ. 1 Σ, όσο και σε αναφορά με τον ειδικό κανόνα της φορολογικής ισότητας ως ισότητας ενώπιον των δημόσιων βαρών του άρθρου 4 παρ. 5 Σ¹⁵⁶.

Στο άρθρο 4 παρ. 1 του Σ ορίζεται ότι «Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου» και στην παρ. 5 ότι «Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν αδιακρίτως στα δημόσια βάρη αναλόγως των δυνάμεών τους». Το Σύνταγμά μας κατοχυρώνει ρητά τις δύο αρχές της φορολογικής ισότητας: α) την αρχή της καθολικότητας του φόρου (αρχή του πανδήμου της φορολογίας) και β) την αρχή της φορολογίας βάσει φοροδοτικής ικανότητας. Η φορολογική επιβάρυνση πρέπει να επιβάλλεται στο σύνολο των Ελλήνων. Όμως, παρά την αναφορά του Συντάγματος σε Έλληνες πολίτες γίνεται δεκτό ότι φορολογική υποχρέωση υπέχουν και οι αλλοδαποί βάσει της κυριαρχικής εξουσίας του Κράτους να επιβάλλει φόρο όχι μόνο στα άτομα που έχουν την ιθαγένειά του, αλλά και σε άτομα που μετέχουν στον κοινωνικό και οικονομικό του βίο, συνεισφέροντας στη λειτουργία του¹⁵⁷. Επίσης, καθιερώνεται φορολογική ισότητα μόνο υπέρ των Ελλήνων, έτσι ώστε να μην είναι απαγορευμένη η ευμενέστερη ή δυσμενέστερη μεταχείριση των αλλοδαπών (εκτός κοινοτικών) σε σχέση με τους Έλληνες¹⁵⁸.

Διακρίσεις στη φορολογική μεταχείριση είναι δυνατόν να προβλεφθούν για την επίτευξη των οικονομικών στόχων του σύγχρονου παρεμβατικού Κράτους στο πλαίσιο και της συνταγματικής επιταγής του άρθρου 106 παρ. 1 Σ, εφόσον δεν παραβιάζονται διατάξεις του κοινοτικού δικαίου. Δεν αποκλείεται η εκ μέρους του κοινού νομοθέτη διαφορετική φορολογική μεταχείριση κατηγοριών φορολογουμένων, εφόσον η μεταχείριση αυτή δεν είναι αυθαίρετη, αλλά στηρίζεται σε γενικά και αντικειμενικά κριτήρια που ανταποκρίνονται στις ιδιαίτερες συνθήκες υπό τις οποίες τελεί κάθε

¹⁵⁶ Θ. Φορτσάκης, Κ. Σαββαΐδου, Φορολογικό Δίκαιο, 4η, 2013, σελ 78.

¹⁵⁷ Κων. Δ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, έκδ. ΣΤ', 2020, σελ. 152. Για την αρχή του οικονομικού και κοινωνικού συνδέσμου βλ. σχ. Σμπαρούνη, Δημοσία Οικονομική, 1956, 333. Το άρθρο 2 Κ.Φ.Ε. προβλέπει ότι σε φόρο εισοδήματος υπόκεινται τα φυσικά πρόσωπα που έχουν την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή τους στην Ελλάδα, καθώς και εκείνα που αποκτούν εισόδημα στη χώρα μας.

¹⁵⁸ Θυμίζουμε ότι οι αλλοδαπές προσωπικές εταιρείες υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων, ενώ οι ελληνικές σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων.

κατηγορία. Συνεπώς, απαγορεύονται οι αθέμιτες διακρίσεις και επιτρέπονται εκείνες οι νομοθετικές διαφοροποιήσεις που ερείδονται σε αντικειμενικά κριτήρια και τελούν σε συνάρτηση προς το αντικείμενο της ρύθμισης. Πρόκειται για την προβληματική των ορίων της φορολογικής ισότητας, όπως αυτά τελικά διαμορφώνονται μέσα από τη «δοκιμασία» των φορολογικών κινήτρων και της εισαγωγής διαφοροποιήσεων με βάση τη διαφορά των καταστάσεων¹⁵⁹.

Ως προς την παροχή φορολογικών κινήτρων επισημαίνουμε ότι οι διαφοροποιήσεις της φορολογίας έχουν συνταγματική βάση. Τόσο το άρθρο 78 παρ. 4 Σ επιτρέπει στον νομοθέτη να θεσπίζει φορολογικής απαλλαγές ή εξαιρέσεις, όσο και το άρθρο 106 παρ. 1 Σ εξάρει τον σκοπό της οικονομικής ανάπτυξης της χώρας και δικαιολογεί επαρκώς τη διαφορετική μεταχείριση εφόσον αυτή είναι συμβατή και με το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης¹⁶⁰.

Ως προς τη διαφοροποίηση με βάση τη διαφορά των καταστάσεων, θυμίζουμε, πρώτον, τις προβλέψεις για το αφορολόγητο ελάχιστο ποσό διαβίωσης που αντιστοιχεί στην ανάγκη διαφορετικής αντιμετώπισης των οικονομικά ασθενέστερων με βάση *αντικειμενικά κριτήρια κόστους ζωής*. Δεύτερον, τη διαφορετική φορολόγηση ορισμένων επαγγελμάτων ή επιχειρήσεων¹⁶¹ ή πηγών εισοδήματος¹⁶² εφόσον δικαιολογείται από τις ουσιωδώς διαφορετικές *συνθήκες απόκτησης των εν λόγω εισοδημάτων*. Δεν αποκλείεται και η διαφορετική φορολόγηση του εισοδήματος λόγω των *ιδιαίτερων χαρακτηριστικών και περιστάσεων*¹⁶³. Τρίτον, δεν παραβιάζει την αρχή της φορολογικής ισότητας η φορολόγηση *ορισμένου κύκλου προσώπων* αν τα πρόσωπα

¹⁵⁹ Θ. Φορτσάκης, Κ. Σαββαΐδου, Φορολογικό Δίκαιο, 4η, 2013, σελ. 78-81

¹⁶⁰ Ο επιδιωκόμενος σκοπός της εθνικής οικονομίας μπορεί να δικαιολογήσει τη διασταλτική ερμηνεία των σχετικών απαλλακτικών διατάξεων, κατά παρέκκλιση της γενικής αρχής της στενής ερμηνείας των φορολογικών διατάξεων, Θ. Φορτσάκης, Κ. Σαββαΐδου, Φορολογικό Δίκαιο, 4η, 2013, σελ. 82

¹⁶¹ ΣτΕ 4354/1985, 1754/1990

¹⁶² Δικαιολογημένη διαφοροποίηση μεταξύ των εισοδημάτων μισθωτών και ελεύθερων επαγγελματιών έναντι των εισοδημάτων από την άσκηση γεωργικής επιχείρησης, βλ. και ΣτΕ 1135/1991 και ΣτΕ 497/2000 σε ΔΦΝ 2000, σελ. 1294

¹⁶³ Για παράδειγμα, επικίνδυνες συνθήκες εργασίας σε συνδυασμό με την ανάγκη διασφάλισης του δημοσίου συμφέροντος, βλ. ΣτΕ 4290/1980. Στην ΣτΕ 693/2011 κρίθηκε ότι η επιβολή της εισφοράς του άρθρου 18 του Ν. 3758/2009 μόνο σε φυσικά πρόσωπα και σχολάζουσες κληρονομίες και όχι σε νομικά πρόσωπα παραβιάζει την αρχή της φορολογικής ισότητας. Ωστόσο, αξιολογή η μειοψηφία κατά την οποία «*η μη υπαγωγή στην επίδικη εισφορά των εισοδημάτων των νομικών προσώπων δεν υπερβαίνει τα όρια της ενχέρειας του νομοθέτη να καθορίζει με γενικά και αντικειμενικά κριτήρια τον ενδεδειγμένο τρόπο και χρόνο φορολόγησης διαφόρων κατηγοριών φορολογουμένων και ως εκ τούτου δεν παραβιάζει το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος*». Βλ. και ΔΕφΑθ 1303/2012 όπου λαμβάνονται υπόψη λόγοι δημοσίου συμφέροντος: οι πιεστικές δημοσιονομικές ανάγκες του Κράτους και οι ιδιαίτερες συνθήκες της οικονομικής κρίσης

αυτά τελούν υπό διαφορετικές συνθήκες έναντι των υπόλοιπων φορολογουμένων¹⁶⁴. Τέταρτον, επιτρέπεται η διαφορετική φορολογική μεταχείριση ορισμένων προϊόντων, εφόσον τα προϊόντα αυτά παράγονται υπό διαφορετικές συνθήκες¹⁶⁵. Πέμπτον, η ιδιαιτερότητα και το απρόβλεπτο γεγονότων ανωτέρας βίας δικαιολογούν προνομιακό φορολογικό καθεστώς υπέρ των φορολογουμένων.

Όπως έχει κατ' επανάληψη τονίσει η νομολογία¹⁶⁶ «δεν αποκλείονται οι διακρίσεις και διαστολές, όταν αυτές δεν είναι αυθαίρετες...ειδικότερα δε περί φορολογίας, δεν κωλύεται ο νομοθέτης να προβαίνει, λόγω των ειδικότερων συνθηκών σε διαφορετική φορολογική μεταχείριση των εις φόρον υποκειμένων δια της καθιέρωσης προνομίων, απαλλαγών κ.λπ.». Με τη ΣτΕ (Ολ) 1685/2013 κρίθηκε ότι με τη διάταξη «του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος, με την οποία θεσπίζεται η αρχή της φορολογικής ισότητας και της καθολικότητας του φόρου, δεν αποκλείεται η διαφορετική φορολογική μεταχείριση κατηγοριών φορολογουμένων, εφ' όσον η μεταχείριση αυτή δεν είναι αυθαίρετη αλλά στηρίζεται σε γενικά και αντικειμενικά κριτήρια ανταποκρινόμενα στις ιδιαίτερες συνθήκες κάθε κατηγορίας, ενόψει και των εκάστοτε κοινωνικοοικονομικών συνθηκών. Παρέχεται δε ευρεία σχετική ευχέρεια στον κοινό νομοθέτη να διαμορφώνει το κατάλληλο, κατά την εκτίμησή του, φορολογικό σύστημα».

Όπως αναφέρεται στη ΣτΕ 1087/2017, στο άρθρο 78 παρ. 1 ορίζεται ότι «Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος», ενώ στην παράγραφο 4 του ίδιου άρθρου προβλέπεται ότι «... οι απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τη φορολογία ... δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης». Αναφέρονται ρητά τα στοιχεία που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο φορολογικής επιβαρύνσεως (εισόδημα, περιουσία, δαπάνες ή συναλλαγές), και συναφώς προκύπτει

¹⁶⁴ ΣτΕ 1317/1979 σε ΔΦΝ 1979, σελ. 875. Επιτρεπτή η επιβολή με το Ν. 257/1976 έκτακτης εφάπαξ εισφοράς επί των προσώπων που έλαβαν δάνεια, πιστώσεις και κάθε είδους χρηματοδοτήσεις σε δραχμές από διάφορους δημόσιους και ιδιωτικούς πιστωτικούς οργανισμούς για την αντιμετώπιση της αμυντικής προσπάθειας της χώρας, Ομοίως και η έκτακτη εφάπαξ εισφορά του άρθρου 30 του Ν. 1579/1985 στο καθαρό εισόδημα που αποκτούσαν ορισμένα πρόσωπα από την άσκηση του επαγγέλματός τους, καθώς στηριζόταν σε αντικειμενικά κριτήρια και εισήγαγε διαφοροποιημένους συντελεστές ανάλογα με το ύψος του συνολικού εισοδήματος, βλ. και βλ. ΣτΕ 1290/1995 σε Διδικ 1997, σελ. 464

¹⁶⁵ ΣτΕ 3423/1991 που κάνει δεκτή την ευνοϊκότερη φορολογία κατανάλωσης δευτερογενών λιπαντικών σε σχέση με τα πρωτογενή, διότι διαφοροποιούνται οι συνθήκες παραγωγής και η χρησιμοποιούμενη πρώτη ύλη

¹⁶⁶ ΣτΕ 1228/63, 3095-97/76, 2912/80, 4446/84, 4354/1985, 2254/87, 2060/90, 1135/1991, 3423/1991, 323/93, 1642/93, 444/1995, 2269/95, 3136/97, 1305/99, 97/2000, 3439/2000, 2974/2001, 4135/2001, 110/2010, 3485/2007, 1972/2012, 2527/2013, 2563/2015, 1222/2017, 2809/2017, 1773/2018

ότι ο νομοθέτης είναι, κατ' αρχήν, ελεύθερος να καθορίζει τις διάφορες μορφές των οικονομικών επιβαρύνσεων για τη δημιουργία δημοσίων εσόδων προς κάλυψη των δαπανών του Κράτους, που δύνανται να επιβληθούν στους βαρυνόμενους πολίτες με διάφορους τρόπους, περιορίζεται, όμως, από ορισμένες γενικές αρχές, με τις οποίες επιδιώκεται από τον συνταγματικό νομοθέτη η πραγμάτωση της φορολογικής δικαιοσύνης και του κράτους δικαίου γενικότερα.

Στη ΣτΕ 1768/2018 (σκ. 9) και ΣτΕ 361/2019 (σκ. 7) αναφέρεται ότι «ο φόρος δεν αποκλείεται να βαρύνει ορισμένο μόνο κύκλο προσώπων ή πραγμάτων εφόσον πλήττει ορισμένη φορολογητέα ύλη, η οποία, κατ' αυτόν τον τρόπο, επιτρέπει την επιβάρυνση του συγκεκριμένου αυτού κύκλου φορολογουμένων βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων που τελούν σε συνάφεια με το ρυθμιζόμενο θέμα. Από τις ως άνω διατάξεις του Συντάγματος συνάγεται, επίσης, ότι ο νομοθέτης έχει ευρεία ευχέρεια να διαμορφώνει εκάστοτε το οικείο φορολογικό σύστημα, πάντοτε, όμως, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές ρυθμίσεις γίνονται βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων, καθώς και να φορολογεί ή να μη φορολογεί ορισμένη ύλη, εκτιμώντας τις εκάστοτε κρατούσες κοινωνικοοικονομικές συνθήκες».

Η συγκέντρωση δημοσίων εσόδων, η εξυπηρέτηση της οικονομίας μέσω της προσέλκυσης επενδύσεων, κατοίκων και επιχειρήσεων, και η δημιουργία κατάλληλων υποδομών για την ασφάλεια του κράτους αποτελούν ένα διαρκές ζητούμενο με αποτέλεσμα κάθε φορά το φορολογικό σύστημα να διαμορφώνεται ως μηχανισμός διατάξεων με ευρεία εξουσιοδότηση στον κοινό νομοθέτη να διαμορφώσει την πολιτική του βάσει των εκάστοτε συνθηκών.

Συμπερασματικά, προκύπτει ότι οι διατάξεις του άρθρου 5Α Κ.Φ.Ε. είναι συμβατές με τις προβλέψεις του Συντάγματος δεδομένου ότι προβλέπουν μία νέα κατηγορία φορολογουμένων, η διαφορετική φορολογική μεταχείριση της οποίας στηρίζεται σε γενικά και αντικειμενικά κριτήρια λαμβάνοντας υπόψη το διεθνές περιβάλλον και τις ισχύουσες κοινωνικοοικονομικές συνθήκες¹⁶⁷.

Ομοίως, ως προς τις διατάξεις του άρθρου 5Β Κ.Φ.Ε., η προσδοκία αυτή που εξυπηρετεί το εθνικό συμφέρον της αναθέρμανσης της ελληνικής οικονομίας μέσω της κατανάλωσης, της διακίνησης αγαθών και της παροχής υπηρεσιών από τους εν λόγω

¹⁶⁷ Υπενθυμίζουμε ενδεικτικά ότι άλλοι συντελεστές ισχύουν στα φυσικά και άλλοι στα νομικά πρόσωπα. Ακόμα, με διαφορετικό τρόπο και διαφορετικούς συντελεστές φορολογίας αντιμετωπίζεται το εισόδημα που προέρχεται από διαφορετικές πηγές εισοδήματος (π.χ. από εργασία, από εκμετάλλευση ακινήτων - ενοίκια, από εκμετάλλευση κεφαλαίου - τόκοι, μερίσματα, δικαιώματα κ.λπ., από υπεραξία ακινήτων ή τίτλων, από επιχειρηματική δραστηριότητα, από προσαύξηση περιουσίας κ.λπ.)

ειδικούς φορολογικούς κατοίκους «φαίνεται να μπορεί να συνιστά ικανό έως και αναγκαίο λόγο για την διαφοροποίηση της φορολογικής μεταχείρισης των αλλοδαπών έναντι των ελληνικών συντάξεων και για το λόγο αυτό, ίσως θα μπορούσε να δικαιολογηθεί η δυσμενής διακριτική μεταχείριση, καθώς ο φορολογικός νομοθέτης είναι ελεύθερος να επιλέγει διαφορετική φορολογική αντιμετώπιση»¹⁶⁸.

6. Συμβατότητα των διατάξεων με τη νομοθεσία της Ευρωπαϊκής Ένωσης

Με στόχο τη δημιουργία κοινής αγοράς και την πραγμάτωση της οικονομικής ολοκλήρωσης μέσω της καθιέρωσης περιβάλλοντος υγιούς ανταγωνισμού στην ΕΕ, προβλέπεται η εναρμόνιση των φορολογικών νομοθεσιών των κρατών-μελών στον τομέα των έμμεσων φόρων¹⁶⁹. Αντιθέτως, δεν υπάρχει ειδική πρόβλεψη για την εναρμόνιση των άμεσων φόρων¹⁷⁰. Τα κράτη-μέλη διατηρούν κατ' αρχήν¹⁷¹ την αποκλειστική αρμοδιότητα για τη ρύθμιση της άμεσης φορολογίας βάσει της αρχής της φορολογικής κυριαρχίας τους και της αρχής της επικουρικότητας της ΕΕ¹⁷². Παρόλα

¹⁶⁸ Α. Μάλλιου, Η συνεχιζόμενη παροχή κινητήρων, για την προσέλκυση αλλοδαπών ιδιωτικών κεφαλαίων, ΔΦΝ, 2020, τόμος 74, αρ. 1670, σελ. 689-690, η οποία επισημαίνει ότι ενδεχόμενο πρόβλημα δικαιολόγησης της διακριτικής μεταχείρισης προκαλεί η ένταξη στο ευνοϊκό αυτό φορολογικό καθεστώς και των λοιπών αλλοδαπών πηγών εισοδήματος διότι δεν φαίνεται να συντρέχει άμεση σύνδεση μεταξύ της ιδιότητας του συνταξιούχου και του κτώμενου εισοδήματος.

¹⁶⁹ Σύμφωνα με το άρθρο 113 ΣΛΕΕ «Το Συμβούλιο, αποφασίζοντας ομόφωνα σύμφωνα με ειδική νομοθετική διαδικασία και μετά από διαβούλευση με το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και την Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή, εκδίδει διατάξεις για την εναρμόνιση των νομοθεσιών περί των φόρων κύκλου εργασιών, των ειδικών φόρων καταναλώσεως και των λοιπών έμμεσων φόρων, στο βαθμό που η εναρμόνιση αυτή είναι αναγκαία για να εξασφαλισθεί η εγκαθίδρυση και η λειτουργία της εσωτερικής αγοράς και να αποφευχθούν οι στρεβλώσεις του ανταγωνισμού», ενώ σύμφωνα με το άρθρο 114 ΣΛΕΕ «1. Το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο, αποφασίζοντας σύμφωνα με τη συνήθη νομοθετική διαδικασία και μετά από διαβούλευση με την Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή, εκδίδουν τα μέτρα τα σχετικά με την προσέγγιση των νομοθετικών, κανονιστικών και διοικητικών διατάξεων των κρατών μελών που έχουν ως αντικείμενο την εγκαθίδρυση και τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, 2. Η παράγραφος 1 δεν εφαρμόζεται στις φορολογικές διατάξεις, στις διατάξεις για την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων και στις διατάξεις για τα δικαιώματα και τα συμφέροντα των μισθωτών.»

¹⁷⁰ Νομική βάση για την εναρμόνιση των άμεσων φόρων παρέχει το άρθρο 115 ΣΛΕΕ «το Συμβούλιο, αποφασίζοντας ομόφωνα, σύμφωνα με ειδική νομοθετική διαδικασία, και μετά από διαβούλευση με το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και την Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή, εκδίδει οδηγίες για την προσέγγιση των νομοθετικών, κανονιστικών και διοικητικών διατάξεων των κρατών μελών, οι οποίες έχουν άμεση επίπτωση στην εγκαθίδρυση ή τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς».

¹⁷¹ Σταθμό στη διαδικασία θετικής εναρμόνισης των άμεσων φόρων αποτέλεσαν οι Οδηγίες συγχωνεύσεων και διασπάσεων (90/434/ΕΟΚ, βλ. 2009/133/ΕΚ), μητρικών - θυγατρικών εταιρειών (90/435/ΕΟΚ, βλ. 2011/96/ΕΕ), η πολυμερής σύμβαση διαιτησίας (Arbitration Convention) για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων (90/436/ΕΟΚ), τόκων και δικαιωμάτων (2003/49/ΕΚ), εισοδημάτων από τόκους και αποταμιεύσεις (2003/48/ΕΚ, πλέον 2015/2060/ΕΕ), διοικητικής συνεργασίας στο πεδίο των άμεσων και έμμεσων φόρων (77/779, 2011/16/ΕΕ και 2014/107/ΕΕ ως προς την υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών), ΑΤΑΔ 2016/1164

¹⁷² Η Ένωση δρα μέσα στα όρια των αρμοδιοτήτων που της αναθέτει και των στόχων που της ορίζει η Συνθήκη στους τομείς που δεν υπάρχουν στην αποκλειστική της αρμοδιότητα, δηλαδή παρεμβαίνει

αυτά, πρέπει να την ασκούν σύμφωνα προς το ενωσιακό δίκαιο και να αποφεύγουν τις διακρίσεις βάσει της εθνικότητας.

Με την επιφύλαξη των θεμελιωδών ελευθεριών της ΕΕ¹⁷³ και των ενωσιακών κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων¹⁷⁴, δεν τίθεται ζήτημα συμβατότητας των διατάξεων περί θέσπισης καθεστώτος εναλλακτικής φορολόγησης στην Ελλάδα με σκοπό την προσέλκυση αλλοδαπών φυσικών προσώπων υψηλής καθαρής θέσης. Στην αιτιολογική έκθεση του Ν. 4646/2019 (Non-Dom 1), στο κεφάλαιο της συνοπτικής παρουσίασης των σχολίων επί των άρθρων αναφέρεται πως «Δεν κρίθηκε σκόπιμο να ενσωματωθεί κανένα από τα 18 σχόλια καθόσον στόχευση είναι η προσέλκυση φορολογικών κατοίκων μεγάλης οικονομικής επιφάνειας στα πρότυπα του ιταλικού μοντέλου NON – DOM, το οποίο θεσπίστηκε το 2017 και δεν έχει απασχολήσει την Ευρωπαϊκή Επιτροπή ως προς τη συμβατότητά του με το ευρωπαϊκό δίκαιο, σε αντίθεση με τα αντίστοιχα μοντέλα της Κύπρου και τη Μάλτας». Στις ανωτέρω χώρες θα μπορούσαμε να προσθέσουμε και το Ηνωμένο Βασίλειο¹⁷⁵.

Ως προς το “Non-Dom 2” μνημονεύουμε τις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-168/19 και C-169/19 στις οποίες το ΔΕΕ¹⁷⁶ έκρινε ότι ο ιταλικός παρακρατούμενος

μόνο εάν και στον βαθμό που οι στόχοι της προβλεπόμενης δράσης είναι αδύνατο να επιτευχθούν επαρκώς από τα κράτη-μέλη με βάση την αρχή της αναλογικότητας.

¹⁷³ Βλ. άρθρ. 18 και 21 ΣΛΕΕ. Η γενική απαγόρευση των διακρίσεων βάσει εθνικότητας εξειδικεύεται στην ελευθερία κίνησης προϊόντων και αγαθών, προσώπων, κεφαλαίων, παροχής υπηρεσιών, καθώς και στην ελευθερία κίνησης, εγκατάστασης και κατοικίας που αφορά και σε “non economically active” πρόσωπα, όπως είναι οι συνταξιούχοι.

¹⁷⁴ Τα ζητήματα ανταγωνισμού και των κρατικών ενισχύσεων ανήκουν στην αποκλειστική αρμοδιότητα της ΕΕ. Στο πλαίσιο της αρνητικής εναρμόνισης κομβικό ρόλο διαδραματίζει το ΔΕΕ, δια της αποστολής προδικαστικού ερωτήματος από εθνικό δικαστήριο και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή (Commission) μέσω της κίνησης διαδικασίας παράβασης (infringement procedure).

¹⁷⁵ Έχουν υπάρξει «φωνές» περί διακριτικής μεταχείρισης, καθώς οι ημεδαποί “non-dom” φορολογούμενοι αντιμετωπίζονται ευνοϊκότερα από τους υπόλοιπους φορολογούμενους, αφού δεν φορολογούνται με τον ίδιο τρόπο, ακόμα και όταν έχουν παραμείνει στο ΗΒ για 14 χρόνια. Επίσης, από τον χώρο της Premier League, πολλοί αθλητές “non-dom” υπόκεινται μεν σε φόρο εισοδήματος στο ΗΒ για τον μισθό τους, άλλα εισοδήματά τους όμως, όπως από πνευματικά δικαιώματα, διαφεύγουν της φορολόγησης στο ΗΒ, καθώς αποδίδονται σε νομικά πρόσωπα εγκατεστημένα σε δικαιοδοσίες με χαμηλότερους ή και μηδενικούς συντελεστές. Συνεπώς, τα ποσά αυτά προκύπτουν στην αλλοδαπή και εφόσον δεν τα μεταφέρουν στο ΗΒ, διαφεύγουν της φορολόγησης σε αυτό λόγω της remittance basis. Ενόητο είναι ότι δεν προκύπτει όμοια μεταχείριση για τους υπόλοιπους αθλητές που φορολογούνται βάσει της arising basis.

¹⁷⁶ Βλ. επίσης: C-241/14 (Bukovansky), C-336/96 (Gilly): «σκ. 36: Μολονότι το κριτήριο της ιθαγενείας χρησιμοποιείται στο άρθρο 14, παράγραφος 1, δεύτερη περίοδος, για την κατανομή της φορολογικής αρμοδιότητας, τέτοιες διαφοροποιήσεις δεν μπορούν να θεωρούνται ότι συνιστούν δυσμενείς διακρίσεις απαγορευόμενες από το άρθρο 48 της Συνθήκης. Συγκεκριμένα, οι διαφοροποιήσεις αυτές απορρέουν, ελλείψει μέτρων ενοποίησης ή εναρμόνισης σε κοινοτικό πλαίσιο ιδίως βάσει του άρθρου 220, δεύτερη περίπτωση, της Συνθήκης, από την αρμοδιότητα που έχουν τα συμβαλλόμενα μέρη να καθορίζουν, προκειμένου να εξαλείψουν τη διπλή φορολογία, τα κριτήρια της μεταξύ τους κατανομής της φορολογικής τους εξουσίας» και «σκ. 46 αν το κράτος της κατοικίας όφειλε να υπολογίσει πίστωση φόρου υψηλότερη από το τμήμα του εθνικού φόρου που αναλογεί στα εισοδήματα αλλοδαπής πηγής, θα αναγκαζόταν να μειώσει κατ' αντίστοιχο ποσό τον αναλογούντα στα λοιπά εισοδήματα φόρο του, πράγμα το οποίο θα είχε

φόρος σύμφωνα με τη φορολογική συνθήκη Ιταλίας-Πορτογαλίας για τις ακαθάριστες συντάξεις συνταξιοδότησης που καταβάλλονται σε πρώην Ιταλούς δημόσιους υπαλλήλους που έχουν μεταφέρει την κατοικία τους στην Πορτογαλία, είναι συμβατός με το δίκαιο της ΕΕ. Η διαφορετική μεταχείριση απορρέει από την κατανομή της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των συμβαλλομένων μερών της ιταλοπορτογαλικής σύμβασης και από τις διαφορές που υφίστανται μεταξύ των φορολογικών καθεστώτων των συμβαλλομένων μερών¹⁷⁷. Τα άρθρα 18 και 21 ΣΛΕΕ δεν αντιτίθενται σε φορολογικό καθεστώς που απορρέει από συναφθείσα μεταξύ δύο κρατών μελών σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, δυνάμει της οποίας η φορολογική αρμοδιότητα των κρατών αυτών, όσον αφορά τη φορολόγηση των συντάξεων γήρατος, κατανέμεται αναλόγως του αν οι δικαιούχοι των συντάξεων αυτών ασκούσαν δραστηριότητα εμπίπτουσα στον ιδιωτικό ή στον δημόσιο τομέα¹⁷⁸ και, στην τελευταία αυτή περίπτωση, ανάλογα με το αν έχουν την ιθαγένεια του κράτους μέλους κατοικίας¹⁷⁹. Οι συνταξιούχοι του ιδιωτικού και του δημόσιου τομέα μπορούν να υπόκεινται σε διαφορετικές εθνικές φορολογικές ρυθμίσεις. Το Δικαστήριο υπενθυμίζει τη νομολογία του κατά την οποία τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα, στο πλαίσιο διμερών συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, να καθορίζουν τα κριτήρια για τη μεταξύ τους κατανομή της φορολογικής τους αρμοδιότητας, δεδομένου ότι οι συμβάσεις αυτές δεν αποσκοπούν στο να διασφαλίζουν ότι η

ως αποτέλεσμα απόλεια φορολογικών εισόδων για το κράτος αυτό και θα μπορούσε, συνεπώς, να συνιστά προσβολή της κυριαρχίας του όσον αφορά την άμεση φορολογία», C-602/17 (Sauvage και Lejeune)

¹⁷⁷ Πρόκειται για την «προβληματική» των disparities λόγω της έλλειψης εναρμόνισης στην άμεση φορολογία. Σύμφωνα με την C-403/03 (Schempp (D)) αν η άνιση μεταχείριση οφείλεται σε διαφοροποιήσεις μεταξύ των φορολογικών συστημάτων των κρατών-μελών, αποδίδεται σε disparities οι οποίες δεν «αφορούν» το Ευρωπαϊκό Δίκαιο. Κατά την C-513/04 (Kerckhaert-Morres), πρόκειται για τις συνέπειες της εφαρμογής της ίδιας φορολογικής ρύθμισης σε εσωτερικές και διασυνοριακές καταστάσεις από την παράλληλη άσκηση της φορολογικής κυριαρχίας δύο κρατών μελών. Αντίθετα, οι διακρίσεις (discriminations) και οι περιορισμοί (restrictions) προέρχονται από μία και μόνο δικαιοδοσία και αποτελούν «πρόβλημα» μίας μόνο χώρας. Λαμβάνουν χώρα όταν ένα μειονέκτημα προκαλείται από το Κράτος-Μέλος που διατηρεί το εσωτερικό του δίκαιο και άμεσα ή έμμεσα διακρίνει ανάμεσα σε εσωτερικές και διασυνοριακές καταστάσεις ή εμποδίζει την άσκηση των ενωσιακών ελευθεριών. Αντιμετωπίζονται δια της αρνητικής εναρμόνισης και απαγορεύονται αν δεν μπορούν να δικαιολογηθούν.

¹⁷⁸ Σύμφωνα με την σκέψη 20 «Ομοίως, ο καθορισμός του κράτους που οφείλει να καταβάλλει τη σύνταξη γήρατος (του λεγόμενου καταβάλλοντος κράτους) ως αρμοδίου κράτους για τη φορολογία των συντάξεων που εισπράχθηκαν από τον δημόσιο τομέα δεν μπορεί, καθεαυτός, να έχει επιπτώσεις στους φορολογουμένους τους οποίους αφορά, στο μέτρο που το αν η φορολογική μεταχείριση των εμπλεκόμενων φορολογουμένων είναι ευνοϊκή ή δυσμενής δεν απορρέει στην πραγματικότητα από την επιλογή του στοιχείου συνδέσεως, αλλά από το ύψος της φορολογίας που επιβάλλει το αρμόδιο κράτος, ελλείψει εναρμόνισης σε ενωσιακό επίπεδο των κλιμάκων των αμέσων φόρων»

¹⁷⁹ Σύμφωνα με τη σκ. 19 «οσάκις, στην περίπτωση διμερούς συμβάσεως συναφθείσας μεταξύ κρατών μελών για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, γίνεται χρήση του κριτηρίου της ιθαγένειας σε διάταξη που έχει ως σκοπό την κατανομή της φορολογικής αρμοδιότητας, δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι η διαφοροποίηση αυτή λόγω ιθαγένειας αποτελεί απαγορευόμενη διάκριση»

φορολόγηση σε ένα κράτος δεν θα είναι υψηλότερη από τη φορολόγηση σε άλλο κράτος. Στο πλαίσιο αυτό, τα κράτη μέλη μπορούν μεταξύ άλλων να κατανείμουν τη φορολογική αρμοδιότητα βάσει κριτηρίων όπως είναι το κριτήριο του καταβάλλοντος κράτους ή το κριτήριο της ιθαγένειας

Αναφέρουμε ότι στην Ιταλία γίνεται λόγος για τη συμβατότητα με το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης του ΝΔ 30-4-2019 (“Decreto Grescita”, “Growth Decree”) που ισχύει από 1.1.2020 και προβλέπει τη φορολόγηση μόνο του 50% του εισοδήματος οποιουδήποτε μισθωτού, αυτό-απασχολούμενου, επιχειρηματία διατηρήσει τη φορολογική κατοικία στη χώρα για δύο χρόνια και απασχοληθεί εκεί. Ειδικότερα για τις αθλητικές δραστηριότητες έχουν εγερθεί ανησυχίες ως προς το ότι το ανωτέρω καθεστώς εισάγει ανταγωνιστικό πλεονέκτημα για τους Ιταλικούς συλλόγους στους οποίους μεταγράφονται οι υπαγόμενοι Non-dom. Με δεδομένο ότι οι αθλητές λαμβάνουν τους μισθούς τους καθαρούς, οι σύλλογοι καταβάλλουν το μισθό σε αυτούς και τις ασφαλιστικές εισφορές στο ταμείο του κράτους. Με το ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς εξοικονομούν χρήματα όταν προσλαμβάνουν αθλητές Non-dom, καθώς καταβάλλουν λιγότερους παρακρατούμενους φόρους στο Ιταλικό Δημόσιο. Στο πλαίσιο αυτό ζητήθηκε από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή, με την κίνηση της διαδικασίας παράβασης να αποφανθεί αν το νέο ιταλικό σχέδιο συνιστά παράνομη κρατική ενίσχυση που επηρεάζει την αγορά μεταξύ των Κρατών-Μελών και στρεβλώνει τον ανταγωνισμό¹⁸⁰.

Στο πλαίσιο της προώθησης της εναρμόνισης και της διασφάλισης της λειτουργίας της κοινής αγοράς καθώς και του περιορισμού κατάχρησης των θεμελιωδών ελευθεριών, η Ευρωπαϊκή Ένωση καλείται να αντιμετωπίσει ενδεχόμενο επιβλαβή φορολογικό ανταγωνισμό στον τομέα της άμεσης φορολογίας. Ειδικότερα, να εξασφαλίσει ότι δεν θα ανακύπτουν περιπτώσεις διπλής μη φορολόγησης και φοροαποφυγής στον τομέα της άμεσης φορολογίας. Αναφορικά με τα εξαιρετικά φορολογικά καθεστώτα που προσεγγίζουμε στην παρούσα εργασία, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή καλείται να αναλύσει το μέγεθος και τον αντίκτυπό τους, συμπληρώνοντας τις υπάρχουσες μελέτες περί κέρδους-ζημίας των κινήτρων σε κάθε χώρα αυτοτελώς, με τις έννομες συνέπειες που προκαλούνται σε διασυνοριακό επίπεδο. Ειδικότερα, το κόστος της εξαίρεσης από τη φορολόγηση των εισοδημάτων αλλοδαπής πηγής και την

¹⁸⁰https://www.greens-efa.eu/files/assets/docs/letter_to_the_european_commission_-_italian_decree_on_personal_income_tax_for_non-residents.pdf

αξιολόγηση του ζητήματος της δυσμενούς διακριτικής μεταχείρισης που ενδεχομένως συνεπάγονται τα παρεχόμενα φορολογικά κίνητρα έναντι των ημεδαπών κατοίκων.

Καθώς η αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών συνιστά ένα αναντικατάστατο εργαλείο στην προσπάθεια καταπολέμησης της φοροδιαφυγής και της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομη δραστηριότητα, η ΕΕ θα πρέπει να εξασφαλίζει ότι δεν δημιουργούνται νέα «κενά» σχετικά με την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών και ότι υπάρχει ισχυρή εποπτεία των πιστωτικών ιδρυμάτων ως προς τις δηλωτικές υποχρεώσεις. Το γεγονός που επισημάναμε και ανωτέρω ως προς το δικό μας άρθρο 5Α ΚΦΕ και την δυνατότητα του φυσικού προσώπου να «προέρχεται» από χώρα με την οποία η Ελλάδα δεν διατηρεί σε ισχύ συμφωνία διοικητικής συνεργασίας στον τομέα της φορολογίας προκαλεί έναν πρώτο προβληματισμό. Επιπρόσθετα, οι εν λόγω επενδυτές δεν υποχρεούνται να υποβάλλουν δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα αλλοδαπά τους εισοδήματα, καθιστώντας τον προβληματισμό πιο έντονο.

Χώρες που συνδυάζουν την προνομιακή φορολογική αντιμετώπιση ως προς τους άμεσους φόρους με το «σχεδιασμό» της φορολογικής κατοικίας έχουν «σημανθεί» ως ύποπτες, από την άποψη ότι ενδέχεται να καταστρατηγήσουν το Κοινό Πρότυπο Αναφοράς για την ανταλλαγή των πληροφοριών. Ο ΟΟΣΑ έχει δημοσιεύσει μια «μαύρη» λίστα¹⁸¹ με χώρες που προβλέπουν ελάχιστες προϋποθέσεις απόκτησης φορολογικής κατοικίας και υψηλά φορολογικά πλεονεκτήματα ώστε να χρησιμοποιηθεί για τη δέουσα επιμέλεια των τραπεζών για μη παράκαμψη του κοινού προτύπου αναφοράς¹⁸². Μεταξύ αυτών των κρατών συμπεριλαμβάνεται και η Κύπρος (Residence by Investment) και η Μάλτα (Malta Residence Programme), αλλά όχι άλλες ευρωπαϊκές χώρες με παρόμοια χαρακτηριστικά, όπως η Πορτογαλία και η Ελλάδα (ενδεχομένως). Ειδικότερα, δυνητικά υψηλού κινδύνου συστήματα Citizenship By Investment / Resident By Investment είναι εκείνα που παρέχουν πρόσβαση σε χαμηλό συντελεστή φόρου εισοδήματος για αλλοδαπά χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και δεν απαιτούν το πρόσωπο να περάσει σημαντικό χρονικό διάστημα στην

¹⁸¹ <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/residence-citizenship-by-investment/>

¹⁸² Για παράδειγμα, ανακρίβειες ως προς το CRS μπορεί να λάβουν χώρα αν δεν γνωστοποιούνται στο πιστωτικό ίδρυμα όλες οι απαραίτητες πληροφορίες, όπως θα συμβαίνει όταν το πρόσωπο δεν κατοικεί στην πραγματικότητα ή όχι μόνο στη δικαιοδοσία του CBI/RBI, αλλά ισχυρίζεται ότι διαμένει σε αυτή μόνο για φορολογικούς σκοπούς και παρέχει στο πιστωτικό ίδρυμα μόνο τα σχετικά δικαιολογητικά βάσει του συστήματος CBI/RBI. Σχέδια που ενδέχεται να είναι υψηλού κινδύνου είναι εκείνα που παρέχουν στους φορολογούμενους πρόσβαση σε χαμηλό συντελεστή φόρου προσωπικού εισοδήματος μικρότερο από 10% για αλλοδαπά χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και δεν απαιτούν σημαντική φυσική παρουσία τουλάχιστον 90 ημερών στη δικαιοδοσία που προσφέρει Σχέδιο CBI / RBI.

τοποθεσία που προσφέρει το πρόγραμμα. Εν προκειμένω, μου φαίνεται να εντάσσεται στην κατηγορία RBI το φορολογικό καθεστώς του άρθρου 5Α ΚΦΕ, καθώς όπως προαναφέραμε με την καταβολή του κατ' αποκοπή ποσού φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του επενδυτή για τα αλλοδαπά εισοδήματα, ενώ δεν απαιτείται η πλήρωση των προϋποθέσεων του άρθρου 4 ΚΦΕ

7. Συγκριτική επισκόπηση.

7.1 Το παράδειγμα του Ηνωμένου Βασιλείου.

Το καθεστώς “non-dom” υιοθετεί εδώ και πολλά χρόνια η Μεγάλη Βρετανία, που προβλέπει χαμηλή φορολογική επιβάρυνση σε όσους επιλέγουν τη χώρα, για να εγκαταστήσουν τη φορολογική τους έδρα¹⁸³. Σύμφωνα με τα επίσημα στοιχεία, το διάστημα 2018-2019, από φόρους σε εισόδημα και κεφαλαιακά κέρδη, αλλά και από ασφαλιστικές εισφορές, το Ηνωμένο Βασίλειο είχε έσοδα περίπου 7,8 εκ. £, μέγεθος μειωμένο λόγω Brexit, σε σχέση με τις αρχικές προβλέψεις.

Για την υπαγωγή στο καθεστώς του “non-dom” απαιτείται η υποβολή φορολογικής δήλωσης¹⁸⁴. Υπάρχει η δυνατότητα φορολόγησης σε δύο βάσεις, στην arising basis και στην remittance basis. Κάθε φορολογικό έτος¹⁸⁵ παρέχεται η δυνατότητα επιλογής της βάσης επί της οποίας θα συντελεστεί φορολόγηση. Στην arising basis φορολογείται το παγκόσμιο εισόδημα¹⁸⁶. Ακόμη και αν το αλλοδαπό εισόδημα έχει φορολογηθεί σε άλλη χώρα, παραμένει η δυνατότητα φορολόγησής του στο HB και θα πρέπει να γίνει η σχετική μνεία στη φορολογική δήλωση. Στις περισσότερες περιπτώσεις βέβαια, χορηγείται πίστωση υπό την εφαρμογή των διατάξεων των Σ.Α.Δ.Φ..

Η remittance basis, ως εναλλακτικός τρόπος φορολόγησης των φορολογικών κατοίκων μη διαμενόντων στο HB (“Non-Doms”), συνεπάγεται τη φορολόγηση των

¹⁸³ Κατά το 2014-2015 επιδίωξαν την υπαγωγή σε εναλλακτική φορολόγηση περίπου 121.300, εκ των οποίων οι 85.400 ήταν φορολογικοί κάτοικοι HB και οι 35.800 αλλοδαποί HMRC, Statistics on Non-Domiciled Taxpayers in the UK 2007-08 to 2018-19

¹⁸⁴ Πρόκειται για την Self-Assessment Tax Return Form και υποβάλλεται ξεχωριστά ανεξαρτήτως συζυγικής σχέσης

¹⁸⁵ 6 Απριλίου με 5 Απριλίου του επόμενου έτους

¹⁸⁶ Προοδευτικοί φορολογικοί συντελεστές: 20% για εισόδημα μέχρι 31.785 λίρες, 40% για εισόδημα μέχρι 150.000 λίρες και 45% για μεγαλύτερο από 150.000 λίρες. Φορολογικοί συντελεστές επί των κεφαλαιακών κερδών: 18% και 28% ανάλογα με φοροδοτική ικανότητα. Επί των μερισμάτων: 0%, 7,5%, 38,1%. «Αφορολόγητο» όριο 12.500 £ και 12.000 £ ως προς τα κεφαλαιακά κέρδη. Επίσης, απαλλάσσονται αλλοδαπά εισοδήματα μέχρι 2.000 £ που δεν επαναπατρίζονται στο HB.

εισοδημάτων και κερδών που πηγάζουν εντός του ΗΒ και, αναφορικά με τα αλλοδαπά εισοδήματα, μόνο αυτών που «επαναπατρίζονται», μεταφέρονται ή χρησιμοποιούνται για συναλλαγές στο ΗΒ, είτε για τον ίδιο τον “non-dom” είτε για οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο. Η remittance basis εφαρμόζεται αυτομάτως στους ειδικούς φορολογικούς κατοίκους που έχουν *unremitted* αλλοδαπά εισοδήματα και κέρδη που δεν υπερβαίνουν τις 2.000 £, οπότε διατηρούνται και οι προβλεπόμενες προσωπικές φοροαπαλλαγές. Διαφορετικά, απαιτείται αίτηση του ενδιαφερόμενου για υπαγωγή στο καθεστώς της remittance basis, ώστε η φορολογική διοίκηση να μην υπάγει αυτομάτως τον φορολογούμενο στο καθεστώς της arising basis όπου δηλώνεται το παγκόσμιο εισόδημα¹⁸⁷. Η remittance basis συνεπάγεται μηδενική φορολογική επιβάρυνση για τα πρώτα έξι χρόνια και, στη συνέχεια, αν επιλεγεί για το μέλλον, ακολουθείται από ετήσια επιβάρυνση αντίστοιχη του δικού μας ετήσιου κατ’ αποκοπή ποσού, την remittance basis charge, ύψους 30.000 £, αν το πρόσωπο ήταν κάτοικος ΗΒ για τα προηγούμενα 7 από 9 χρόνια, αν είναι δηλαδή long-term resident και 60.000 λίρες για τα προηγούμενα 12 από τα 14 χρόνια¹⁸⁸. Επιλογή του ειδικού αυτού φορολογικού καθεστώτος συνεπάγεται απώλεια προσωπικών επιδομάτων, απαλλαγών από τον φόρο εισοδήματος και αφορολόγητων κεφαλαιακών κερδών. Προβλέπεται φόρος κληρονομίας για όσα περιουσιακά στοιχεία βρίσκονται εντός ΗΒ, εκτός αν «παύσει» η ιδιότητα του non-dom, οπότε υπάρχει καθολική φορολογική υποχρέωση.

Από τον Απρίλιο του 2017, επήλθε περιορισμός του καθεστώτος των “non-dom” για φορολογικούς σκοπούς¹⁸⁹, καθώς, αν ένα πρόσωπο γεννήθηκε στο ΗΒ και έχει κατοικία προέλευσης στο ΗΒ δεν μπορεί να επιλέξει την remittance basis ως προς τη φορολόγηση του εισοδήματος, των κεφαλαιακών κερδών και κληρονομίας, αλλά υποχρεωτικά θα φορολογηθεί βάσει της arising basis. Για παράδειγμα, ο εικοσάχρονος Α, γεννηθείς στο ΗΒ το οποίο αποτελεί και την κατοικία καταγωγής του, εγκαθίσταται και απασχολείται στη Νέα Ζηλανδία για πολλά χρόνια, οπότε αποκτά κατοικία

¹⁸⁷ Δεν αποκλείεται πάντως για κάποιο φορολογικό έτος να επιλέξουν τη φορολόγηση του παγκόσμιου εισοδήματός τους, αν αυτό εξυπηρετεί καλύτερα τον φορολογικό σχεδιασμό τους.

¹⁸⁸ Ο κατ’ αποκοπή φόρος ύψους 90.000 £ για τα προηγούμενα 17 από 20 φορολογικά έτη καταργήθηκε από τις 6 Απριλίου 2017, οπότε εισήχθη ο θεσμός του deemed domicile (βλ. κατ.). Εξακολουθεί να επιβάλλεται ωστόσο για τα φορολογικά έτη 2015, 2016, 2017 εφόσον το πρόσωπο είχε τη φορολογική του κατοικία εντός ΗΒ για 17 από τα προηγούμενα 20 έτη.

¹⁸⁹ Η ρύθμιση εντάσσεται στη γενικότερη προσπάθεια περιορισμού των “non-dom” στο ΗΒ: Αρχικά, προβλεπόταν μόνο φορολόγηση των εισοδημάτων που πηγάζουν στο ΗΒ ή επαναπατρίζονται σε αυτό. Εν συνεχεία, προβλέφθηκε κατ’ αποκοπή φόρος ανάλογα με τα διανυθέντα εντός ΗΒ χρόνια. Τέλος, με τη θέσπιση του deemed domiciled resident καθίσταται αναπόφευκτη η φορολόγηση του παγκόσμιου εισοδήματος μετά από ορισμένα χρόνια. Συνεπώς, αυτή είναι η πρώτη χρονικά αιτία της κλιμακούμενης εξόδου εύπορων ξένων από το Λονδίνο προς τρίτες χώρες, και συμπληρωματικά το Brexit.

επιλογής. Στο πλαίσιο απόσπασης για τον εργοδότη του, επιστρέφει στο HB για μία διετία χωρίς την πρόθεση επαναπατρισμού σε αυτό. Εάν είχε επιστρέψει στο HB πριν από την 6.4.2017, ο B θα αντιμετωπιζόταν ως ειδικός φορολογικός κάτοικος και θα μπορούσε να επικαλεστεί την remittance basis. Αν επιστρέψει μετά την 6.4.2017, λόγω της πλήρωσης των προϋποθέσεων του νέου νόμου, θα αντιμετωπιστεί ως φορολογικός κάτοικος HB και θα φορολογηθεί για τα παγκόσμια εισοδήματά του κατά την arising basis.

Παρομοίως δεν θα μπορεί να επιλέξει την remittance basis αν ήταν κάτοικος HB τα τελευταία 15 από 20 χρόνια. Για παράδειγμα, κατά την 6.4.2017 ο B είναι μη διαμένων κάτοικος HB για περισσότερα από 15 χρόνια κατά την τελευταία 20ετία. Συνεπώς θεωρείται deemed domicile καθώς και πάλι θα πληρούνται οι προϋποθέσεις του νέου νόμου. Αν ο ειδικός φορολογικός κάτοικος κατά το φορολογικό έτος 2019 προβεί σε εκποίηση ακίνητης περιουσίας του στην αλλοδαπή και καταθέσει το τίμημα σε αλλοδαπό τραπεζικό λογαριασμό, τότε κατά την υποβολή της φορολογικής δήλωσης για το 2019-2020, δεν θα μπορεί να επικαλεστεί την remittance basis καθώς το μη «επαναπατρισθέν» αλλοδαπό εισόδημα και κεφάλαιο θα υπερβαίνει ασφαλώς τις 1.999 £. Συνεπώς, θα φορολογηθεί σύμφωνα με την arising basis, ήτοι για το παγκόσμιο εισόδημα και πρέπει να δηλώσει και τα αλλοδαπά κέρδη που προέκυψαν από την ανωτέρω συναλλαγή.

Για την πληρότητα της ανάλυσης επισημαίνουμε ότι στην έννομη τάξη του Ηνωμένου Βασιλείου¹⁹⁰ γίνεται, αφενός, λόγος για ordinary residence¹⁹¹ και tax residence που σχετίζεται με τη φορολογική κατοικία, και αφετέρου, για domicile¹⁹², που διακρίνεται σε domicile of origin¹⁹³, domicile of dependence¹⁹⁴, domicile of

¹⁹⁰ <https://www.gov.uk/government/publications/residence-domicile-and-remittance-basis-rules-uk-tax-liability/guidance-note-for-residence-domicile-and-the-remittance-basis-rdr1>

¹⁹¹ Πλήρωση του κανόνα των 91 ημερών και φορολόγηση για τα αλλοδαπά κεφάλαια.

¹⁹² Το κράτος στο οποίο ένα πρόσωπο διατηρεί μόνιμη κατοικία ή ουσιώδεις δεσμούς με αυτό. Βασικές αρχές που διέπουν την έννοια της κατοικίας όπως διαμορφώνεται μέσα από τη νομολογία είναι οι εξής: Ένα πρόσωπο δεν μπορεί να μην έχει κατοικία. Μπορεί να υπάρχει μόνο μία κατοικία κάθε φορά. Υπό κανονικές συνθήκες ένα πρόσωπο θεωρείται κάτοικος της χώρας όπου έχει μόνιμα το σπίτι του. Η υπάρχουσα κατοικία διατηρείται μέχρι την απόκτηση νέας. Διακρίνεται από την εθνικότητα, την υπηκοότητα και τη φορολογική κατοικία. Η ποιοτική διαφορά μεταξύ της κατοικίας καταγωγής και της κατοικίας επιλογής έγκειται στη δυσκολία παραίτησης από την πρώτη όπως σχολιάζεται και στην υπόθεση Winans vs AG (1904) AC 287, 73 LJKB 613 HL

¹⁹³ Η γέννηση οδηγεί αυτοδικαίως στην κτήση ως τόπου κατοικίας του τόπου κατοικίας των γονέων. Η domicile of origin μπορεί να μεταβληθεί μόνο δια υιοθεσίας. Είναι δυνατή η αναστολή – αδρανοποίησή της σε περίπτωση απόκτησης κατοικίας εξάρτησης ή επιλογής και η αναβίωσή της σε περίπτωση απώλειας των τελευταίων.

¹⁹⁴ Πρόκειται για την κατοικία που αποδίδεται εκ του νόμου σε ένα πρόσωπο ελλείψει δικαιοπρακτικής του ικανότητας ή λόγω της νομικής του εξάρτησης από άλλο πρόσωπο. Εξαρτώμενα πρόσωπα είναι οι

choice¹⁹⁵ και deemed domicile¹⁹⁶. Φορολογικός κάτοικος HB θεωρείται όποιος βρίσκεται στη χώρα για 183 ημέρες ή περισσότερες ανά φορολογικό έτος και φορολογείται για το παγκόσμιο εισόδημά του, καταρχήν βάσει της arising basis. Αν η επιστροφή στο HB είναι αναπόφευκτη, κατ' εξαίρεση γίνεται δεκτό το αίτημα μη απόκτησης της ανωτέρω ιδιότητας με την απόδειξη ότι δεν συντρέχει ίδιο πταίσμα¹⁹⁷.

Για τον ασφαλή καθορισμό του καθεστώτος της φορολογικής κατοικίας προσώπων που διατηρούν συνδέσμους με το HB γίνεται χρήση του Statutory Residence Test¹⁹⁸, το αποτέλεσμα του οποίου υποδεικνύει αν υπόκειται σε φορολόγηση το παγκόσμιο εισόδημα των ελεγχόμενων. Υπάρχουν τέσσερα συστατικά στοιχεία: 1) Ο

ανήλικοι, οι παντρεμένες προ 01.01.1974 γυναίκες και τα πρόσωπα που δεν έχουν επαρκή πνευματική ικανότητα.

¹⁹⁵ Δίνεται δυνατότητα μεταβολής του τόπου κατοικίας με τη συμπλήρωση 16 ετών και τη συνδρομή και απόδειξη ορισμένων προϋποθέσεων με minimum standard την απόδειξη της εγκατάλειψης της Χώρας όπου διατηρούνταν ο τόπος κατοικίας και την εγκατάσταση σε άλλη Χώρα, καθώς και ισχυρή απόδειξη του σκοπού μόνιμης εγκατάστασης ή επ' αόριστον εγκατάστασης στη νέα Χώρα. Η αλλαγή της πρόθεσης και μόνη δεν επαρκεί, για να τερματίσει την κατοικία επιλογής, οπότε είναι απαραίτητο να εξεταστούν όχι μόνο οι προθέσεις ενός ατόμου κατά τη στιγμή της έρευνας, αλλά και οι προθέσεις αυτού του ατόμου για μεγαλύτερο χρονικό διάστημα

¹⁹⁶ Από 6 Απριλίου 2017 εφαρμόζονται οι εν λόγω ρυθμίσεις που επηρεάζουν τον τρόπο με τον οποίο αντιμετωπίζεται ένα πρόσωπο που, ενώ δεν διατηρεί την κατοικία του στο HB (non-dom), φορολογείται σε αυτό. Για τον χαρακτηρισμό του deemed domicile απαιτείται να ικανοποιείται μία από τις δύο συνθήκες: Συνθήκη Α: Το πρόσωπο γεννήθηκε στο HB, η κατοικία καταγωγής ήταν το HB και υπήρξε κάτοικος HB για το 2017-2018 και μετά. Συνθήκη Β: το πρόσωπο ήταν κάτοικος HB τουλάχιστον 15 από τα 20 έτη πριν από το επίμαχο φορολογικό έτος. Βλέπουμε ότι, ακόμα και αν δεν υπάρχει τη συγκεκριμένη χρονική στιγμή τόπος κατοικίας εντός Ηνωμένου Βασιλείου, η HMRC μπορεί να μεταχειριστεί ένα πρόσωπο ως κάτοικό της υπό προϋποθέσεις.

¹⁹⁷ Η νομολογία αποβλέπει στην ποιότητα της παρουσίας ενός προσώπου στη χώρα. Στην υπόθεση Cooper v Cadwalader (1903-1911), κρίθηκε ότι ένας Αμερικανός πολίτης με τη συνήθη διαμονή του στη Νέα Υόρκη και χωρίς επιχειρηματική δραστηριότητα στο Ηνωμένο Βασίλειο, αποτελεί φορολογικό κάτοικο Ηνωμένου Βασιλείου και υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος σε αυτό, λόγω της συχνότητας των επισκέψεων στη χώρα (περίπου δύο μήνες συνεχόμενους κάθε χρόνο) στην οποία κατέβαλλε ενοίκιο για τη διαμονή και άλλα ποσά για δικαιώματα σκοποβολής. Στην υπόθεση Loewenstein v de Salis (1924-26), κρίθηκε ότι ιδρύεται φορολογική κατοικία στο Ηνωμένο Βασίλειο και υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος Βέλγος που διατηρεί την κατοικία του στις Βρυξέλλες και επισκεπτόταν το Ηνωμένο Βασίλειο κάθε χρόνο χρησιμοποιώντας κυνηγετικό εξοπλισμό που ανήκε σε εταιρεία της οποίας ήταν Διευθύνων Σύμβουλος και κατείχε ποσοστό μεγαλύτερο από 90%. Τέλος, στην υπόθεση Inland Revenue Commissioners v Lysaght: HL (1928), κρίθηκε ότι αποτελεί φορολογικό κάτοικο Ηνωμένου Βασιλείου πρόσωπο το οποίο επισκέπτεται τη χώρα και για λιγότερο από τρεις μήνες, ακόμα και αν διαμένει σε ξενοδοχεία.

¹⁹⁸ <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/residence-domicile-and-remittance-basis/rdrm11000>. Αν συντρέχει το υπ' αρ. 2 κριτήριο κατ' αποκλεισμό του υπ' αρ. 3 και 4, ένα πρόσωπο δεν θεωρείται φορολογικός κάτοικος HB. Αντιθέτως, θα θεωρείται αν δεν συντρέχει το υπ' αρ. 2 και συντρέχει οποιοδήποτε εκ των 3, 4.

χρόνος που διανύθηκε εντός HB ανά φορολογικό έτος¹⁹⁹, 2) Το Automatic Overseas Test²⁰⁰, 3) Το Automatic Residence Test²⁰¹, και 4) Το Sufficient Ties Test²⁰².

7.2 Το παράδειγμα της Ιταλίας.

Η γειτονική χώρα διαθέτει στο οπλοστάσιο της τέσσερα σημαντικά φορολογικά κίνητρα για την προσέλκυση φυσικών προσώπων διαφορετικής προέλευσης και χαρακτηριστικών στο εσωτερικό της χώρας δια της μεταφοράς της φορολογικής τους κατοικίας²⁰³. Βασική διαφορά συγκριτικά με την ελληνική πρόβλεψη συνιστά η προϋπόθεση φυσικής παρουσίας στην Ιταλία. Επιμέρους διαφορές θα εντοπιστούν στην εκάστοτε ρύθμιση. Ειδικότερα:

1) Στο άρθρο 24 του Ιταλικού Φορολογικού Κώδικα, όπως διαμορφώθηκε μετά τις τροποποιήσεις που επέφεραν οι παρ. 152-159 του άρθρου 1 του Ν. 232/2016, προβλέφθηκε εναλλακτικός τρόπος φορολόγησης για τα φυσικά πρόσωπα που μεταφέρουν την κατοικία τους στην Ιταλία για φορολογικούς σκοπούς (“New Resident Regime - Res Non Dom”), με έναρξη ισχύος την 1 Ιανουαρίου 2017. Το μοντέλο της Ιταλίας προβλέπει για τον ειδικό φορολογικό κάτοικο σταθερή εφάπαξ καταβολή ετήσιου φόρου 100.000 € και για κάθε συγγενικό πρόσωπο²⁰⁴ 25.000 € για αλλοδαπά

¹⁹⁹ Κανόνας των 183 ημερών ανά φορολογικό έτος. Θεωρείται ότι έχει διανυθεί μία ολόκληρη ημέρα στο HB, αν κατά την τελευταία ώρα του 24ώρου το πρόσωπο βρίσκεται εντός HB. Κατ’ εξαίρεση λαμβάνονται υπόψη και άλλες παράμετροι, όπως οι deeming rules (ιδιότητα φορολογικού κατοίκου HB κατά τη διάρκεια προηγούμενου φορολογικού έτους, παρουσία εντός HB για τουλάχιστον 30 ημέρες με αποφυγή συμπλήρωσης 24ώρου), οι transit-day rules (αφορά στη διέλευση από το HB για τη μετάβαση σε άλλη χώρα, οπότε τίθεται ως προϋπόθεση η μη διεξαγωγή επιχειρηματικής δραστηριότητας και η άμεση αναχώρηση) και άλλοι εξαιρετικοί λόγοι (πένθος, εθελοντισμός)

²⁰⁰ Φορολογικός κάτοικος HB για ένα ή περισσότερα από τα προηγούμενα τρία φορολογικά έτη, αλλά κατά τη διάρκεια του τρέχοντος φορολογικού έτους δεν συμπληρώθηκαν περισσότερες από 16 ημέρες εντός HB. Επίσης, μη συμπλήρωση περισσότερων από 46 ημέρες στο HB και μη φορολογικός κάτοικος HB τα προηγούμενα τρία φορολογικά έτη. Απασχόληση εκτός HB και μη υπέρβαση 91 ημερών. Απασχόληση εντός HB όχι περισσότερες από 31 ημέρες και για λιγότερο από τρεις ώρες την ημέρα

²⁰¹ Κανόνας των 183 ημερών ανά φορολογικό έτος. Κατοικία στο HB και συμπλήρωση 91 συνεχόμενων ημερών (τις 30 εντός του φορολογικού έτους). Ανυπαρξία κατοικίας στο εξωτερικό. Απασχόληση στο HB για 365 ημέρες με επουσιώδεις διακοπές

²⁰² Μέλη της οικογένειας εντός HB. Διαμονή, δηλαδή μέρος διαθέσιμο για συνεχόμενο χρονικό διάστημα 91 ημερών (εξαιρούνται συνεπώς τα ξενοδοχεία). Σαράντα ημέρες απασχόλησης τουλάχιστον τριών ωρών την ημέρα. Περισσότερες από 90 ημέρες τουλάχιστον κατά το ένα από τα δύο προηγούμενα φορολογικά έτη. Περισσότερες ημέρες εντός HB συγκριτικά με άλλες χώρες.

²⁰³ Αντίστοιχη προβληματική ως προς τη συνταγματική συμβατότητα των φορολογικών κινήτρων εγείρεται και από επιστημονικούς κύκλους της Ιταλίας καθώς κατά γενική ομολογία τα παρεχόμενα καθεστώτα συνιστούν αποκλίσεις από τις θεμελιώδεις αρχές του άρθρου 3 και 53 του Ιταλικού Συντάγματος, ήτοι της φορολογικής ισότητας, της φοροδοτικής ικανότητας και της προοδευτικότητας του φόρου.

²⁰⁴ Σύζυγος, μέρος αστικής ένωσης, φυσικά ή υιοθετημένα τέκνα και εκλιπόντων αυτών οι κατιόντες τους, γονείς και εκλιπόντων αυτών οι ανιόντες τους, θετοί γονείς, γαμπρός, νύφη, πεθερός, πεθερά, αδελφός, αδελφή

εισοδήματα, με εξάντληση κάθε φορολογικής υποχρέωσης για αυτά²⁰⁵. Με την παρ. 153 του άρθρου 1 του ίδιου νόμου προβλέφθηκε ότι τα υπαγόμενα πρόσωπα δεν υπέχουν δηλωτικές υποχρεώσεις για τα εισοδήματα αυτά²⁰⁶. Επισημαίνεται ότι εισοδήματα που πηγάζουν στην Ιταλία φορολογούνται κανονικά σε αυτή²⁰⁷. Επιπλέον, δεν υπάρχει υποχρέωση δήλωσης οικονομικών στοιχείων αλλοδαπών επιχειρηματικών δραστηριοτήτων και επενδύσεων και προβλέπεται απαλλαγή από τη φορολόγηση αλλοδαπής χρηματοοικονομικής και ακίνητης περιουσίας²⁰⁸. Τέλος, προβλέπεται περιορισμός του φόρου κληρονομιάς και δωρεών μόνο επί της περιουσίας που βρίσκεται εντός Ιταλίας κατά την κληρονομική διαδοχή ή δωρεά.

Οι προϋποθέσεις ένταξης στο ευνοϊκό καθεστώς για τον “non-dom” είναι: α) Να μεταφέρει τη φορολογική κατοικία του στην Ιταλία²⁰⁹, β) να ήταν φορολογικός κάτοικος άλλων χωρών πλην Ιταλίας για τουλάχιστον 9 από τα 10 φορολογικά έτη που προηγούνται του έτους για το οποίο ζητεί να ενταχθεί στο καθεστώς Non-Dom²¹⁰, γ) να εγκριθεί η αίτησή του από τις ιταλικές φορολογικές αρχές²¹¹, δ) να έχει διαμονή ή

²⁰⁵ Συμπεριλαμβάνονται αλλοδαπά εισοδήματα από αυτό-απασχόληση, επιχειρηματική δραστηριότητα μέσω μόνιμης εγκατάστασης, μισθωτή εργασία, ακίνητη περιουσία, τόκους, κεφαλαιακά κέρδη. Εξαιρείται η υπεραξία από την πώληση ειδικών συμμετοχών για την πρώτη πενταετία από την υπαγωγή για λόγους πρόληψης φοροαποφυγής.

²⁰⁶ Με νόμο και όχι με κανονιστική πράξη της Διοίκησης. Παραπέμπουμε στην ανάπτυξη που προηγήθηκε ως προς την απαλλαγή από δηλωτικές υποχρεώσεις αλλοδαπών εισοδημάτων των υπαγόμενων στο καθεστώς του άρθρου 5Α Κ.Φ.Ε. με την ΥΑ 1036/2020, άρθρο 7, παρ. 1.

²⁰⁷ Προοδευτικοί συντελεστές φορολογίας εισοδήματος (23%-43%), κεφαλαίων και μερισμάτων (26%), τοπικών φόρων (3%).

²⁰⁸ Πρόκειται για τον φόρο πολυτελείας IVAFE (Imposta sul valore delle Attività Finanziarie detenute all' Estero) και IVIE (Imposta sul valore degli immobili situati all'estero) που εισήχθησαν στο Ιταλικό Δίκαιο με το Ν. 214/2011 για τη φορολόγηση των αλλοδαπών χρηματοοικονομικών προϊόντων και της αλλοδαπής ακίνητης περιουσίας, αντιστοίχως.

²⁰⁹ Όπως και στο άρθρο 5Α ΚΦΕ δεν τίθεται η προϋπόθεση η χώρα αναχώρησης να διατηρεί με τη χώρα νέας φορολογικής κατοικίας συμφωνία διοικητικής συνεργασίας στον τομέα της φορολογίας, όπως Σ.Α.Δ.Φ. (DTA), Συμβάσεις Ανταλλαγής Πληροφοριών (TIEAs), Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)

²¹⁰ Η φορολογική κατοικία καθορίζεται με βάση τα τρία εναλλακτικά κριτήρια που ορίζονται στο άρθρο 2 (2) ΙΤΑ, δηλαδή (i) *εγγραφή* στο μητρώο δήμων κατοίκων, (ii) *κατοικία* στην Ιταλία σύμφωνα με το άρθρο. 43 (1) του Ιταλικού Αστικού Κώδικα, ή (iii) *διαμονή* στην Ιταλία σύμφωνα με το άρθρο. 43 (2) του Ιταλικού Αστικού Κώδικα. Εξαιρούνται της δυνατότητας υπαγωγής στο καθεστώς προηγούμενοι κάτοικοι κρατών που έχουν ενταχθεί σε μαύρη λίστα καθώς σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ. 2 του ΙΤΑ Ιταλοί υπήκοοι που μεταφέρουν την κατοικία τους σε αυτά εξακολουθούν να θεωρούνται φορολογικοί κάτοικοι Ιταλίας, εκτός αν αποδείξουν το αντίθετο. Κατά τα λοιπά, εθνικότητα ή υπηκοότητα δεν επηρεάζουν την τύχη της υπαγωγής στο πρόγραμμα. Η χρονική προϋπόθεση πρέπει να συντρέχει και για τα συγγενικά πρόσωπα που δύνανται να υπαχθούν στο καθεστώς, τα στοιχεία των οποίων πρέπει να αναφέρονται λεπτομερώς στην φορολογική δήλωση ή το υποβαλλόμενο tax ruling.

²¹¹ Η διαδικασία εκκινεί είτε με τη σχετική μνεία στην ετήσια φορολογική δήλωση και επισύναψη όλων των δικαιολογητικών με απόλυτη πληρότητα είτε με την υποβολή ξεχωριστού αιτήματος με λιγότερα απαιτούμενα δικαιολογητικά (tax ruling), στην αρμόδια υπηρεσία, ήτοι στη Divisione Contribuenti dell' Agenzia delle Entrate, via Cristoforo Colombo, no. 426 c/d – 00145-Ρώμη και με αυτοπρόσωπη υποβολή αίτησης και ταχυδρομικά αλλά και ηλεκτρονικά στα e-mail: interpello@pec.agenziaentrate.it και div.contr.interpello@agenziaentrate.it. Η Φορολογική Διοίκηση πρέπει να απαντήσει εντός 120

φορολογική κατοικία στην Ιταλία ή να είναι δηλωμένος στο μητρώο των μόνιμων κατοίκων Ιταλίας για το μεγαλύτερο μέρος του φορολογικού έτους, δηλαδή τουλάχιστον για 183 ημέρες, ακόμα και εάν οι μέρες αυτές προκύπτουν αθροιστικά στη διάρκεια του έτους και δεν είναι συνεχόμενες. Βλέπουμε ότι δεν απαιτείται η προϋπόθεση πραγματοποίησης επένδυσης όπως στο άρθρο 5Α Κ.Φ.Ε..

Σύμφωνα με τον ιταλικό νόμο, τόσο ο ίδιος ο “non-dom” όσο και συγγενικό του πρόσωπο μπορούν με αίτησή τους να ζητήσουν ανά πάσα στιγμή την ανάκληση του ειδικού καθεστώτος, χωρίς, όμως, να παρέχεται μετέπειτα δυνατότητα επανένταξης, ενώ αυτό λήγει ύστερα από 15 χρόνια, χωρίς δυνατότητα περαιτέρω ανανέωσης, οπότε τόσο ο “non-dom” όσο και τυχόν συγγενικά του πρόσωπα θα υπόκεινται σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά τους²¹².

2) Φορολογικά κίνητρα προβλέφθηκαν με τις παρ. 273-274 του άρθρου 1 Ν. 145/2018, με έναρξη ισχύος την 1 Ιανουαρίου 2019, για την προσέλκυση αλλοδαπών συνταξιούχων που θα μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στη νότια Ιταλία, (“Foreign Pensioners’ Regime”)²¹³. Εξυπηρετούνται κατεξοχήν σκοποί δημογραφικής πολιτικής και σε αυτό το σημείο υπερτερεί ουσιωδώς το αντίστοιχο καθεστώς του άρθρου 5Β ΚΦΕ που δεν θέτει οιοδήποτε τοπικό ή δημογραφικό περιορισμό.

Η φορολογική πρόβλεψη εξασφαλίζει φορολόγηση όλων των αλλοδαπών εισοδημάτων, και όχι μόνο των αλλοδαπών συντάξεων, με συντελεστή 7%, ανεξαρτήτως υπηκοότητας ή ηλικίας των υπαγόμενων. Για τα καλυπτόμενα εισοδήματα, προβλέπεται απαλλαγή από οποιονδήποτε πρόσθετο φόρο εισοδήματος, τοπικό φόρο ή φόρο πολυτελείας (IVIE, IVAFE), ενώ για όσο διαρκεί το καθεστώς, οι δικαιούχοι δεν υπέχουν τις ετήσιες δηλωτικές υποχρεώσεις για τα αλλοδαπά εισοδήματα ή ούτε υποχρέωση αναφοράς απόκτησης ακινήτων στην αλλοδαπή ακίνητα (quadro RW). Δεν καλύπτονται από τον οριζόντιο συντελεστή 7% οι φόροι

ημερών. Η απάντηση στο tax ruling δεν είναι δεσμευτική για τον ενδιαφερόμενο και δεν προσβάλλεται. Δεσμευτικότητα αναπτύσσει μόνο για την ιταλική Φορολογική Αρχή.

²¹² Αν η δήλωση ανάκλησης γίνει από τον “non-dom”, αίρεται το καθεστώς και για τα συγγενικά του πρόσωπα. Αντίθετα, ανάκληση από τα συγγενικά πρόσωπα δεν επηρεάζει τον κύριο δικαιούχο. Ο κύριος δικαιούχος έχει το δικαίωμα να ανακαλέσει την υπαγωγή κάποιου συγγενικού προσώπου εκ των υστέρων, διατηρώντας την για τον εαυτό του. Οι σχετικές τροποποιήσεις πρέπει να επισημαίνονται στην εκάστοτε φορολογική δήλωση. Αν η δήλωση ανάκλησης υποβληθεί για φορολογικό έτος για το οποίο έχει ήδη καταβληθεί ο κατ’ αποκοπή φόρος, προβλέπεται δυνατότητα επιστροφής. Η υπαγωγή ενός συγγενικού προσώπου στο καθεστώς του “non-dom” έχει παρακολουθηματικό χαρακτήρα. Εκπνέει με το πέρας της δεκαπενταετίας ανεξάρτητα από το έτος υπαγωγής.

²¹³ Η ρύθμιση αφορά σε εγκατάσταση της φορολογικής κατοικίας σε περιοχές του Ιταλικού Νότου και με πληθυσμό μικρότερο από 20.000, όπως Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sicily, Sardinia.

κληρονομιάς και δωρεών. Τα ποσά που πηγάζουν στην Ιταλία υπόκεινται κανονικά σε φόρο εισοδήματος κατά τις γενικές διατάξεις.

Οι προϋποθέσεις υπαγωγής του ενδιαφερόμενου φυσικού προσώπου στο πρόγραμμα είναι: α) να μην ήταν φορολογικός κάτοικος Ιταλίας τα προηγούμενα πέντε τουλάχιστον φορολογικά έτη, β) να λαμβάνει αλλοδαπή σύνταξη και παρόμοια εισοδήματα²¹⁴ από αλλοδαπούς δημόσιους ή ιδιωτικούς φορείς²¹⁵, γ) η μεταφορά της φορολογικής κατοικίας να πραγματοποιείται από χώρα με την οποία υφίσταται σύμβαση διοικητικής συνεργασίας με την Ιταλία, δ) η εγκατάσταση της φορολογικής κατοικίας σε συγκεκριμένες δημοτικές κοινότητες με πληθυσμό λιγότερο από 20.000 κατοίκους²¹⁶.

Η υπαγωγή στο καθεστώς συντελείται από το πρώτο φορολογικό έτος κατά το οποίο μεταφέρεται η φορολογική κατοικία και γίνεται η σχετική μνεία στη φορολογική δήλωση και μπορεί να διαρκέσει συνολικά έξι φορολογικά έτη. Το ποσό του φόρου καταβάλλεται εφάπαξ και εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας. Επίσης, δεν προβλέπεται δυνατότητα επέκτασης εφαρμογής σε συγγενικά πρόσωπα και δεν υπάρχει δυνατότητα πίστωσης του φόρου που κατεβλήθη στην αλλοδαπή για το επίμαχο εισόδημα. Ιδιαίτερο χαρακτηριστικό του προγράμματος αποτελεί η δυνατότητα του υπαγόμενου δικαιούχου να εξαιρέσει από την εναλλακτική φορολόγηση μία ή περισσότερες χώρες πηγής αλλοδαπού εισοδήματος με τη φορολογική του δήλωση (cherry-picking basis). Σε αυτές τις περιπτώσεις τα εν λόγω εισοδήματα θα υπόκεινται σε συνήθη φορολογία και θα πιστώνεται ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή.

²¹⁴ Περιλαμβάνονται τα ποσά που καταβλήθηκαν για προηγούμενη απασχόληση εκτός από την εξαρτημένη εργασία, συντάξεις αναπηρίας και συντάξεις επιζώντων. Το καθεστώς δεν φαίνεται να είναι διαθέσιμο σε άτομα που λαμβάνουν κοινωνική ασφάλιση ή συντάξεις πολέμου, δεδομένου ότι βάσει του ιταλικού φόρου εισοδήματος τέτοια είδη συντάξεων εξαιρούνται.

²¹⁵ Καθώς δε γίνεται διάκριση των συντάξεων δημόσιας και ιδιωτικής απασχόλησης και σύμφωνα με τα άρθρα 18 και 19.2 Πρότυπης Σύμβουσα, τα οποία η Ιταλία ακολουθεί στις ΣΑΔΦ, ορθότερο όπως θεωρηθεί ότι το ειδικό καθεστώς καταλαμβάνει κυρίως όσους λαμβάνουν ιδιωτικές συντάξεις, καθώς αυτές φορολογούνται στο κράτος κατοικίας του λήπτη τους. Επίσης, ίσως περιορίζεται το αντικειμενικό πεδίο εφαρμογής της διάταξης καθώς φαίνεται ότι δεν μπορούν να το επιλέξουν φυσικά πρόσωπα που έχουν απασχοληθεί σε Ιταλική εταιρεία στην αλλοδαπή και έχουν παραμείνει στη χώρα εκείνη μετά τη συνταξιοδότηση. Επίσης, το καθεστώς δεν είναι διαθέσιμο για Ιταλούς συνταξιούχους οι οποίοι τα τελευταία χρόνια, λόγω του αντίκτυπου της οικονομικής κρίσης και των πενιχρών ιταλικών συντάξεων, μετανάστευσαν προς αναζήτηση ηπιότερου φορολογικού συστήματος (πχ στην Πορτογαλία)

²¹⁶ Το γεγονός ότι το ειδικό καθεστώς δεν καταλαμβάνει ολόκληρη την Ιταλική χερσόνησο, ενδεχομένως οδηγήσει σε μελλοντικό έλεγχο αν παραβιάζεται η απαγόρευση κρατικών ενισχύσεων που προβλέπει το άρθρο 107 ΣΛΕΕ, λαμβάνοντας υπόψη ότι οι επιλέξιμοι δήμοι επιλέγονται αποκλειστικά βάσει αριθμητικών δεικτών και όχι βάσει οικονομικών (εν)δεικτών που υποδηλώνουν ότι το βιοτικό επίπεδο στις περιοχές αυτές είναι ασυνήθιστα χαμηλό.

3) Με τις παρ. 1 και 2 του άρθρου 16 του ΝΔ 147/2015 όπως ισχύει με το ΝΔ 34/30.4.2019 (Growth Decree, “Impatriate” Workers and Entrepreneurs), η Ιταλία εισήγαγε φορολογικά κίνητρα προσέλκυσης φυσικών προσώπων που αναπτύσσουν ένα ευρύ φάσμα επαγγελματικής δραστηριότητας, χωρίς να απαιτεί -όπως μέχρι πρότινος- εξειδικευμένα προσόντα. Δεν πρόκειται κατά κυριολεξία για πρωτοβουλία στοχεύουσα σε επαναπατρισμό (“*impatriates*”) καθώς δεν τίθεται κανένας περιορισμός εθνικότητας ή υπηκοότητας των υποψήφιων φορολογούμενων.

Δικαιούχοι υπαγωγής είναι μεταξύ άλλων: α) μισθωτοί, αυτοαπασχολούμενοι, ελεύθεροι επαγγελματίες με 24μηνη προϋπηρεσία στην αλλοδαπή, β) πτυχιούχοι αλλοδαπής, γ) καλλιτέχνες, δ) αθλητές κοκ.

Προϋποθέσεις υπαγωγής του ενδιαφερόμενου προσώπου είναι: α) η μεταφορά της φορολογικής του κατοικίας στην Ιταλία και η φυσική παρουσία του στη χώρα για τουλάχιστον 183 ημέρες, β) να μην ήταν φορολογικός κάτοικος Ιταλίας τα προηγούμενα δύο χρόνια πριν τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας, γ) πρόθεση διατήρησης της φορολογικής κατοικίας στην Ιταλία για τα επόμενα δύο χρόνια, και δ) απασχόληση ή επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ιταλία.

Η ευνοϊκή φορολογική αντιμετώπιση έγκειται στην έκπτωση ύψους 70% του φόρου επί του εν λόγω εισοδήματός για πέντε χρόνια από τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας ή και 90% αν η φορολογική κατοικία αφορά σε παραμεθόριο περιοχή της νότιας Ιταλίας²¹⁷. Προβλέπεται και δυνατότητα παράτασης ισχύος του καθεστώτος για μία πενταετία με μείωση της έκπτωσης φόρου εισοδήματος στο 50%, εφόσον ο υπαγόμενος προβεί σε αγορά ακίνητης περιουσίας στην Ιταλία εντός 12 μηνών πριν ή μετά τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας ή υπάρχει ένα εξαρτώμενο μέλος²¹⁸.

4) Τέλος, με το άρθρο 44 του ΝΔ 78/2010, όπως ισχύει από 1.1.2011, δόθηκαν κίνητρα για την επιστροφή στην Ιταλία ερευνητών που διαμένουν στο εξωτερικό, στο πλαίσιο της αναστροφής του “brain-drain”. Και πάλι δεν πρόκειται για ρύθμιση αποσκοπούσα στην επιστροφή Ιταλών επιστημόνων που «μετανάστευσαν» στην αλλοδαπή, καθώς δεν τίθεται προϋπόθεση υπηκοότητας ή εθνικότητας.

²¹⁷ Η ρύθμιση για τις παραμεθόριες περιοχές δεν αφορά σε αθλητές για τους οποίους προβλέπεται μόνο έκπτωση φόρου εισοδήματος 50%. Βλ. και προβληματική αν συνιστούν παράνομες κρατικές ενισχύσεις ανωτέρω (Κεφ. 6)

²¹⁸ Σε περίπτωση που υπάρχουν τρία τουλάχιστον εξαρτώμενα μέλη η μείωση φτάνει το 90%

Συνοπτικά προϋποθέσεις υπαγωγής αποτελούν: α) η ιδιότητα καθηγητή ή ερευνητή, κατόχου πανεπιστημιακού πτυχίου ή ισοδύναμου τίτλου κατόπιν αναγνώρισής του στην ημεδαπή, β) πραγματοποίηση τεκμηριωμένων ερευνητικών ή διδακτικών δραστηριοτήτων σε δημόσια ή ιδιωτικά ερευνητικά κέντρα ή πανεπιστήμια της αλλοδαπής για τουλάχιστον δύο συνεχή έτη, γ) μεταφορά της φορολογικής κατοικίας στην Ιταλία και φυσική παρουσία 183 ημερών, δ) άσκηση ερευνητικής δραστηριότητας σε δημόσιο ή ιδιωτικό πανεπιστήμιο, ερευνητικό κέντρο, εταιρεία της ημεδαπής, ή διδακτικής δραστηριότητας σε πανεπιστήμια, σχολεία, γραφεία, εταιρείες του ιδιωτικού ή δημοσίου τομέα της ημεδαπής.

Η ευνοϊκή φορολογική αντιμετώπιση έγκειται στην έκπτωση 90% του φόρου εισοδήματος που αποκτούν από τις *οικείες* πηγές. Η χρονική διάρκεια υπαγωγής στο ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς είναι 6 έτη με δυνατότητα παράτασης²¹⁹.

7.3 Το παράδειγμα της Μάλτας.

Γενικά, το ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς της Μάλτας προβλέπει οριζόντια φορολόγηση του *αλλοδαπού* εισοδήματος που *μεταφέρεται* στη Χώρα από τον κύριο δικαιούχο ή το εξαρτώμενο πρόσωπο, με φορολογικό συντελεστή 15% και ελάχιστο ετήσιο κατ' αποκοπή φόρο 15.000 €. Για τα υπόλοιπα εισοδήματα ο φορολογικός συντελεστής ανέρχεται στο 35%. Απαιτείται να πληρούνται και να αποδεικνύονται οι εξής γενικές προϋποθέσεις:

- α) πραγματοποίηση επένδυσης, κυρίως η αγορά ή εκμίσθωση ακινήτου²²⁰,
- β) η μη παράλληλη υπαγωγή σε άλλο ειδικό φορολογικό πρόγραμμα²²¹,
- γ) η αρνητική προϋπόθεση της ανάγκης προσφυγής στο ασφαλιστικό σύστημα, της χώρας τόσο του ίδιου του δικαιούχου, όσο και των εξαρτώμενων μελών,
- δ) η κατοχή έγκυρων ταξιδιωτικών εγγράφων,
- ε) η κατοχή ασφαλιστήριου συμβολαίου υγειονομικής περίθαλψης του δικαιούχου και των εξαρτώμενων μελών

²¹⁹ Παράταση δύο ετών, ήτοι συνολικά 8 έτη, σε περίπτωση απόκτησης ενός εξαρτώμενου μέλους ή ακίνητης περιουσίας στην Ιταλία ακόμα και κατά συνιδιοκτησία. Παράταση 5 ετών, ήτοι συνολικά 11 έτη, επί δύο εξαρτώμενων μελών και παράταση 7 ετών, ήτοι συνολικά 13 έτη, επί τριών τουλάχιστον εξαρτώμενων μελών.

²²⁰ Κυριότητα επί ακίνητης περιουσίας αξίας τουλάχιστον 220.000 € ή 275.000 € ανάλογα με την περιοχή, εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας αξίας μισθωμάτων τουλάχιστον 8.750 € ή 9.600 € ετησίως ανάλογα με την περιοχή. Για το πρόγραμμα GRP και για την περιοχή του Gozo απαιτείται ελάχιστη αξία ακίνητης περιουσίας ύψους 250.000 €.

²²¹ Δυνατή είναι υπό προϋποθέσεις η διαδοχική υπαγωγή μεταξύ ορισμένων προγραμμάτων.

στ) η γλωσσική επάρκεια (Αγγλικά-Μαλτέζικα)

ζ) άλλα κριτήρια καταλληλότητας²²²

Αρμόδια υπηρεσία υποβολής της αίτησης είναι η International & Corporate Tax Unit, AM Business Centre, Labour Road, Zejtun, ZTN 2401, ενώ για το εκάστοτε πρόγραμμα προβλέπεται επιβάρυνση με μη επιστρεπτέο διοικητικό τέλος²²³. Παρέχεται η δυνατότητα επέκτασης του προγράμματος και σε εξαρτώμενα πρόσωπα²²⁴. Οι υπαγόμενοι διατηρούν το δικαίωμα επίκλησης των διατάξεων των Σ.Α.Δ.Φ. για τις μεθόδους αποφυγής της διπλής φορολόγησης, προβλέπεται πίστωση του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή. Η καταβολή του φόρου πρέπει να έχει πραγματοποιηθεί μέχρι την 30η Απριλίου εκάστου φορολογικού έτους.

Κατάργηση του καθεστώτος επέρχεται με τους εξής τρόπους: 1) κατ' επιλογή του δικαιούχου με δήλωση ανάκλησης στη Φορολογική Αρχή, 2) με τον θάνατό του, εκτός αν με διαθήκη καθιστά μοναδικό κληρονόμο του πρόσωπο το οποίο ικανοποιεί όλες τις προϋποθέσεις ή, ελλείψει διαθήκης, υποβάλλεται αίτηση από έναν μόνο κληρονόμο με όλα τα απαραίτητα δικαιολογητικά εντός 183 ημερών από τον θάνατο, 3) σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής ή μη ανταπόκρισης σε κλήση – αίτημα παροχής πληροφοριών από τις φορολογικές αρχές, 4) επιγενόμενη έλλειψη κάποιας ουσιαστικής προϋπόθεσης. Επί μη γνωστοποίησης ουσιαστών μεταβολών προβλέπεται διοικητικό πρόστιμο ύψους 5.000 ευρώ. Ειδικότερα προβλέπονται²²⁵:

²²² Εκτιμάται η συμπεριφορά και ηθική εκάστου δικαιούχου όπως υποδηλώνεται από ενδείκτες όπως: φήμη, χαρακτήρας, ποινικό μητρώο, καταδίκη για απάτη, απολύσεις ή κωλύματα πρόσβασης σε επάγγελμα, πτώχευση, τρομοκρατία, ξέπλυμα μαύρου χρήματος, εγκλήματα κατά της ανθρωπότητας, ενδοοικογενειακή βία, προγενέστερες σχέσεις με τη Δημόσια Διοίκηση της Χώρας

²²³ Το ύψος του διοικητικού τέλους κυμαίνεται από 5.500 € μέχρι 6.000 € ανάλογα με την περιοχή.

²²⁴ Εξαρτώμενα πρόσωπα: α) Το πρόσωπο με το οποίο ο δικαιούχος βρίσκεται σε σταθερή και διαρκή σχέση, β) τέκνα ηλικίας 18-25 συμπεριλαμβανομένων των υιοθετημένων ή των τελούντων υπό την εποπτεία του δικαιούχου, ο/η σύζυγος του δικαιούχου που δε είναι οικονομικά ενεργά, γ) αδέρφια και άμεσοι ανιόντες συγγενείς του δικαιούχου, του/της συζύγου ή του προσώπου που διατηρεί σταθερή και διαρκή σχέση

²²⁵ Το πρόγραμμα “High Net Worth Individuals Rules, 2011” που ομοιάζει με το καθεστώς του άρθρου 5Α ΚΦΕ αντικαταστάθηκε από τους Κανόνες για το Πρόγραμμα Κατοικίας (2014) και από τους Κανόνες για το Πρόγραμμα Παγκόσμιας Κατοικίας (2013), αλλά εξακολουθεί να ισχύει για όσους έχουν ήδη υπαχθεί σε αυτό και δεν δήλωσαν την «υπαγωγή» τους στα μεταγενέστερα προγράμματα. Βασικά του χαρακτηριστικά: α) επένδυση αγοράς ακίνητης περιουσίας μετά την 1.1.2011 αξίας τουλάχιστον 400.000 € ή μίσθωση ακινήτου για τουλάχιστον 20.000 € ετησίως, β) δυνατότητα επέκτασης σε συγγενικά πρόσωπα, γ) 15% φορολόγηση των μεταφερόμενων στη Μάλτα εισοδημάτων – υπόλοιπα εισοδήματα με 35%, δ) ελάχιστο κατ' αποκοπή ποσό φόρου ύψους 20.000 € για τον κύριο δικαιούχο και 2.500 € για κάθε εξαρτώμενο μέλος, ε) ο δικαιούχος να μην είναι υπήκοος Μάλτας, στ) διοικητικό πρόστιμο 10.000 € επί μη γνωστοποίησης ελλείπουσας προϋπόθεσης. Αν ο υποψήφιος προέρχεται από Τρίτη Χώρα απαιτείται επιπλέον υπογραφή του “The Qualifying Contract” κατά το οποίο υποχρεούται να συνεισφέρει στην Κυβέρνηση της Μάλτας το ποσό των 500.000 € για τον ίδιο και 150.000 € για κάθε εξαρτώμενο μέλος. Το ελάχιστο κατ' αποκοπή ποσό φόρου σε αυτή την περίπτωση διαμορφώνεται στα 25.000 € για τον κύριο δικαιούχο και 5.000 € για κάθε εξαρτώμενο μέλος.

1) The Residence Programme Rules (RP, 2014): Αντικατέστησε το προηγούμενο High Net Worth Individuals Programme και αφορά σε πρόσωπα που αποδεικνύουν στη Φορολογική Διοίκηση ότι είναι πολίτες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου ή της Ελβετίας, αλλά όχι υπήκοοι Μάλτας. Ισχύει η γενική φορολογική πρόβλεψη και απαιτείται η πλήρωση των ανωτέρω γενικών προϋποθέσεων.

2) The Global Residence Programme (GRP, 2013): Αφορά σε πρόσωπα που δεν είναι υπήκοοι της Ευρωπαϊκής Ένωσης, της Ελβετίας, της Ισλανδίας, της Νορβηγίας ή του Λιχτενστάιν και δεν είναι επί μακρόν διαμένοντες κάτοικοι Μάλτας. Διπλή υπηκοότητα του υποψηφίου, αποτελεί κώλυμα υπαγωγής αν προέρχεται από τις παραπάνω χώρες. Προσκομιζόμενα δημόσια έγγραφα της αλλοδαπής πρέπει να συνοδεύονται από Επισημείωση (Apostille), σύμφωνα με την Διεθνή Σύμβαση της Χάγης της 5ης Οκτωβρίου 1961 και να μεταφράζονται στην αγγλική γλώσσα από δικηγόρο ή συμβολαιογράφο. Καθίσταται δυνατή η επαγγελματική απασχόλησή τους στη Χώρα υπό την προϋπόθεση έγκυρης απόκτησης άδειας εργασίας. Ισχύει η γενική φορολογική πρόβλεψη και απαιτείται η πλήρωση των ανωτέρω γενικών προϋποθέσεων.

3) The Malta Retirement Programme (MRP, 2012): Είναι το πρόγραμμα προσέλκυσης υπηκόων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (πλην Μάλτας), του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου και της Ελβετίας, που δεν τελούν σε σχέση εξαρτημένης εργασίας και λαμβάνουν σύνταξη, η οποία μεταφέρεται εξ ολοκλήρου στη Μάλτα και καλύπτει τουλάχιστον το 75% του φορολογητέου εισοδήματός τους. Ισχύει η γενική φορολογική πρόβλεψη αλλά διαφοροποιείται το ετήσιο κατ' αποκοπή ποσό φόρου για το αλλοδαπό εισόδημα και ανέρχεται σε 7.500 € ως προς τον κύριο δικαιούχο και 500 € για κάθε εξαρτώμενο μέλος. Βλέπουμε δηλαδή ότι σε αντίθεση με το δικό μας αντίστοιχο καθεστώς του άρθρου 5B του ΚΦΕ, στην Μάλτα είναι δυνατή η επέκταση του «συνταξιοδοτικού» καθεστώτος σε συγγενικά πρόσωπα. Κατ' εξαίρεση, το διοικητικό τέλος για την παραδεκτή υποβολή της αίτησης ανέρχεται σε 2.500 €.

4) UN Pensions Programme (UNPP, 2015): Δικαιούχοι υπαγωγής είναι όσοι αποδεικνύουν ότι λαμβάνουν εισόδημα, είτε από σύνταξη των Ηνωμένων Εθνών είτε από ευεργέτημα χηρείας, εκ του οποίου τουλάχιστον το 40% μεταφέρεται στη Μάλτα. Επίσης απαιτείται να μην είναι κάτοικοι ή επί μακρόν διαμένοντες ή υπήκοοι Μάλτας. Για την αίτηση υπαγωγής στο πρόγραμμα προβλέπεται επιβάρυνση με διοικητικό τέλος ύψους 3.500 € - 4.000 €. Η σύνταξη καθαυτή και το ευεργέτημα χηρείας

απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος. Κατά τα λοιπά ισχύει η γενική φορολογική πρόβλεψη. Το ύψος του κατ' αποκοπή φόρου για το αλλοδαπό εισόδημα ανέρχεται σε 10.000 € για τον δικαιούχο και επιπλέον 5.000 € στην περίπτωση που και οι δύο σύζυγοι λαμβάνουν σύνταξη από τα Ηνωμένα Έθνη.

5) The Returned Migrants Scheme: Αφορά σε πρόσωπα που γεννιούνται στη Μάλτα, αλλά απουσιάζουν από τη χώρα για τουλάχιστον 20 από τα προηγούμενα 25 χρόνια πριν από τον επαναπατρισμό τους, και σε μη υπηκόους Μάλτας που πληρούν ορισμένα εισοδηματικά κριτήρια. Προβλέπεται φορολόγηση αλλοδαπών εισοδημάτων με σταθερό συντελεστή ύψους 15% και ελάχιστη ετήσια φορολογική επιβάρυνση 2.325 €. Το ελάχιστο εισόδημα που απαιτείται να λαμβάνεται στη Μάλτα κάθε χρόνο ορίζεται σε 14.000 € για τον κύριο δικαιούχο και επιπλέον 2.400 € για κάθε εξαρτώμενο μέλος. Λοιπά εισοδήματα που πηγάζουν στη Μάλτα φορολογούνται προοδευτικά με συντελεστές 15%, 25%, 35%. Τέλος, προβλέπεται αφορολόγητο όριο 5.900 € για έγγαμους και 4.200 € για άγαμα πρόσωπα ή έγγαμα με ξεχωριστή φορολόγηση εισοδήματος εκάστου.

7.4 Το παράδειγμα της Κύπρου.

1) Πρόκειται για την απαλλαγή από την Έκτακτη Αμυντική Εισφορά για την Άμυνα της Δημοκρατίας της Κύπρου (Special Defence Contribution, SDC), η οποία εξασφαλίζεται με την υποβολή της «δήλωσης φυσικού προσώπου για εξαίρεση ως μη κάτοικος (non-domiciled)»²²⁶ και την πλήρωση των απαιτούμενων προϋποθέσεων.

Η ευνοϊκή φορολογική πρόβλεψη συνίσταται στην απαλλαγή από τη φορολόγηση των μερισμάτων και των τόκων, είτε αλλοδαπής είτε ημεδαπής προέλευσης. Τα κέρδη από μισθώματα υπόκεινται στον συνήθη Φόρο Εισοδήματος με 20% έκπτωση και προβλέπεται απαλλαγή από τέλη χαρτοσήμου. Κατ' ουσία, πρόκειται για τις σημαντικότερες πηγές εισοδήματος των προσώπων υψηλής οικονομικής επιφάνειας.

²²⁶ Βλ. τον υπ' αρ. 118/2002 Βασικό Νόμο, όπως ισχύει μετά τις τροποποιήσεις των Ν. 162/2003, 32/2009, 187/2015 και την υπ' αρ. 8/28-6-2016 Εγκύκλιο του Υπ. Οικονομικών της Κυπριακής Δημοκρατίας με θέμα: «Μη υποχρέωση καταβολής έκτακτης εισφοράς για την άμυνα της Δημοκρατίας από άτομα που δεν έχουν κατοικία (domicile) στην Κύπρο. Ο περί Έκτακτης Εισφοράς για την Άμυνα της Δημοκρατίας (Τροποποιητικός) Νόμος υπ' αρ. 119/2015». Πριν από την τροποποίηση και για τους "non-dom" προβλεπόταν φόρος κεφαλαιακών κερδών επί μερισμάτων 17%, τόκων 30% και μισθωμάτων 3% (στο 75% αυτού του εισοδήματος ο συντελεστής οριζόταν σε 2,25%).

Δικαιούχος υπαγωγής μπορεί να είναι το φυσικό πρόσωπο που: α) δεν ήταν φορολογικός κάτοικος Κύπρου²²⁷ για τουλάχιστον 17 από τα προηγούμενα 20 έτη πριν από έτος υποβολής της αίτησης, ή β) παρά την ύπαρξη κατοικίας καταγωγής στην Κύπρο, αποδεικνύει την ύπαρξη και διατήρηση κατοικίας επιλογής σε άλλη χώρα και εφόσον δεν ήταν φορολογικός κάτοικος Κύπρου για 20 συνεχόμενα έτη πριν το έτος υποβολής της δήλωσης, ή γ) ότι από το 1995 μέχρι και το 2014 δεν ήταν φορολογικός κάτοικος Κύπρου. Η αίτηση²²⁸ υποβάλλεται στο Τμήμα Διαχείρισης Δηλώσεων στο Επαρχιακό Γραφείο του Τμήματος Φορολογίας κατά το πρώτο έτος απόκτησης εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, ενοίκια για τα οποία συντρέχει λόγος απαλλαγής από την SDC και ανά τριετία. Μέγιστη χρονική διάρκεια του ευνοϊκού καθεστώτος ορίζονται τα 17 έτη.

2) Η Κύπρος παρέχει ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς σε δικαιούχους εισοδήματος από αλλοδαπή σύνταξη. Ειδικότερα, προβλέπεται κατ' επιλογή του φορολογούμενου είτε φορολόγηση με οριζόντιο φορολογικό συντελεστή 5% για εισοδήματα που υπερβαίνουν τις 3.420 € ετησίως, οπότε το εν λόγω ποσό εξαιρείται και η φορολόγηση καταλαμβάνει το επιπλέον, είτε σύμφωνα με τους συντελεστές της φορολογίας εισοδήματος, οπότε η σύνταξη προστίθεται στο ατομικό εισόδημα.

3) Ως προς τα παρεχόμενα φορολογικά κίνητρα για τον επαναπατρισμό φυσικών προσώπων που μεταφέρουν την επαγγελματική τους δραστηριότητα εντός συνόρων, προβλέπεται 50% έκπτωση φόρου εισοδήματος από μισθωτή εργασία με δεκαετή διάρκεια ισχύος υπό την προϋπόθεση οι ετήσιες αποδοχές του ενδιαφερόμενου να υπερβαίνουν τις 100.000 €. Αν δεν υπερβαίνουν το ποσό αυτό, το υπαγόμενο πρόσωπο δικαιούται μείωση 20% από το φόρο εισοδήματος για κάθε έτος μέχρι το τέλος του 2020 με μέγιστο εξαιρούμενο ποσό τις 8.550 € ετησίως. Η ευνοϊκή αυτή

²²⁷ Ένα πρόσωπο θεωρείται φορολογικός κάτοικος Κύπρου: 1) με την πλήρωση του κανόνα των 183 ημερών, 2) κατ' εξαίρεση, με την πλήρωση του κανόνα των 60 ημερών αν δεν υπάρχει φορολογική κατοικία σε άλλη χώρα, ούτε πληρούται ο κανόνας των 183 ημερών σε άλλη χώρα, έχει κυριότητα ή μισθώνει ακίνητη περιουσία και διεξάγει επιχειρηματική δραστηριότητα ή τελεί σε σχέση εξαρτημένης εργασίας στην Κύπρο. Για σκοπούς υπολογισμού των ημερών διαμονής στη Δημοκρατία: α) η ημέρα αναχώρησης από τη Δημοκρατία λογίζεται ως ημέρα εκτός της Δημοκρατίας, β) η ημέρα άφιξης στη Δημοκρατία λογίζεται ως ημέρα στη Δημοκρατία, γ) η άφιξη στη Δημοκρατία και αναχώρηση από τη Δημοκρατία την ίδια ημέρα λογίζεται ως μια ημέρα στη Δημοκρατία και δ) η αναχώρηση από τη Δημοκρατία και επιστροφή στη Δημοκρατία την ίδια ημέρα λογίζεται ως μια ημέρα εκτός της Δημοκρατίας.

²²⁸ Τα συνοποβαλλόμενα δικαιολογητικά για την απόδειξη 1) της κατοικίας καταγωγής: ληξιαρχική πράξη γέννησης του αιτούντος ή των γονέων του, διαβατήριο, πιστοποιητικό κατοικίας, 2) της κατοικίας επιλογής και των λοιπών προϋποθέσεων: πιστοποιητικά αλλοδαπών φορολογικών αρχών, έγγραφα αλλοδαπών τοπικών αρχών, λογαριασμοί κοινής ωφέλειας, συμβάσεις εργασίας, έγγραφα πληρωμής ασφαλιστικών εισφορών.

πρόβλεψη δεν εφαρμόζεται σε πρόσωπα που ήταν φορολογικοί κάτοικοι Κύπρου για τουλάχιστον 3 από τα 5 χρόνια πριν τη μετεγκατάστασή τους ή και κατά το προηγούμενο φορολογικό έτος. Υφίσταται υποχρέωση συνεισφοράς στο Εθνικό Σύστημα Υγείας ύψους 1,7% μέχρι τις 29.2.2020 και 2,65% από 1.3.2020, ενώ ενδέχεται να προβλεφθεί και απαλλαγή από κοινωνικοασφαλιστικές εισφορές για περιορισμένη χρονική περίοδο.

Στην γειτονική χώρα δεν επιβάλλονται φόροι πολυτελείας, κληρονομιών και δωρεών, κεφαλαίου από εκποίηση αλλοδαπής ακίνητης περιουσίας και μετοχών, εκτός αν στις μετοχές αυτές αντιστοιχεί ενεργητικό, το 40% του οποίου αναφέρεται σε ακίνητη περιουσία στην ημεδαπή. Η αίρεση αυτή δεν ισχύει, αν τα ακίνητα βρίσκονται στην αλλοδαπή. Προβλέπονται μειωμένοι ή και μηδενικοί φόροι παρακράτησης σε αλλοδαπά μερίσματα, τόκους, δικαιώματα και συντάξεις. Τέλος, έχει θεσπιστεί το κατάλληλο νομοθετικό πλαίσιο για τη λειτουργία οικογενειακών γραφείων-“family offices”.

7.5 Το παράδειγμα της Πορτογαλίας

1) Το φορολογικό καθεστώς για τους “Non-Habitual Residents, NHRs”²²⁹ της Πορτογαλίας αποσκοπεί στην προσέλκυση επενδυτών και επιχειρηματιών υψηλής καθαρής αξίας, δικαιούχων αλλοδαπής σύνταξης και παθητικών εισοδημάτων, εισοδηματιών από δικαιώματα πνευματικής ή βιομηχανικής ιδιοκτησίας και τεχνογνωσίας. Μέγιστη χρονική διάρκεια υπαγωγής στο καθεστώς ορίζονται τα δέκα συνεχόμενα έτη²³⁰.

Ειδικότερα, προβλέπεται ειδικός φορολογικός συντελεστής 20% για ημεδαπά εισοδήματα ανεξαρτήτως ύψους αυτών²³¹ από μισθωτή εργασία και αυτό-απασχόληση, καθώς και από επιχειρηματικές, επιστημονικές, τεχνολογικές και καλλιτεχνικές δραστηριότητες (“high value-added activities”). Τα αλλοδαπά εισοδήματα από τις

²²⁹ Το καθεστώς εισήχθη με το Ν. 249/23.9.2009 και χρησιμοποιήθηκε ευρύτατα ως αντίδοτο στη μεγάλη οικονομική κρίση του 2011 και την προσφυγή στα δάνεια της Ευρωπαϊκής Ένωσης και του Διεθνούς Νομισματικού Ταμείου. Σήμερα, ο αριθμός των “NHRs” ανέρχεται σε 10.000.

²³⁰ Βλ. άρθρ. 16, 72 και 81 του πορτογαλικού Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων (Codigo do IRS) και τις Υπουργικές Αποφάσεις υπ’ αρ. 12/7-1-2010 και κυρίως την υπ’ αρ. 230/23-7-2019 με έναρξη ισχύος την 1.1.2020 όπου αναφέρονται οι ισχύουσες ειδικεύσεις και επαγγέλματα.

²³¹ Ο «συνήθης» φορολογικός συντελεστής Πορτογαλίας κυμαίνεται από 14,5% (για εισόδημα 0-7.091 €) έως 48% (για εισόδημα μεγαλύτερο από 80.640 €).

ανωτέρω πηγές εξαιρούνται της φορολόγησης υπό προϋποθέσεις²³². Εφόσον βάσει και της εκάστοτε ΣΑΔΦ, τα εισοδήματα από μισθώματα, κεφαλαιακά κέρδη, τόκους, μερίσματα και δικαιώματα φορολογούνται στο κράτος κατοικίας και το τελευταίο (εν προκειμένω, η Πορτογαλία) επιλέγει να μην τα φορολογεί για μια δεκαετία, αυτά τελικά λαμβάνονται αφορολόγητα.

Τα εισοδήματα από αλλοδαπές συντάξεις μέχρι πρότινος παρέμεναν αφορολόγητα, καθώς οι περισσότερες Σ.Α.Δ.Φ. επιφυλάσσουν το αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης στο κράτος κατοικίας. Κατόπιν έντονης κριτικής από την ΕΕ από 1.4.2020 προβλέπεται φορολόγηση με συντελεστή 10%²³³. Συμπεριλαμβάνονται περιοδικές παροχές ή εφάπαξ καταβληθέντα ποσά από ασφαλιστικές εταιρείες, συνταξιοδοτικά ταμεία, συνταξιοδοτικά προγράμματα αποταμίευσης και άλλα καθεστώτα κοινωνικής ασφάλισης και παρέχεται δυνατότητα έκπτωσης του φόρου που τυχόν καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για τα καλυπτόμενα εισοδήματα.

Προβλέπεται απαλλαγή από φόρο κληρονομιάς ή δωρεών για τα άμεσα μέλη της οικογένειας (επιβάρυνση 10% προς άλλα πρόσωπα), από φόρους πολυτελείας²³⁴ και από τη φορολόγηση κεφαλαίων που μεταφέρονται με έμβασμα στη χώρα.

Δικαιούχοι υπαγωγής είναι πολίτες της ΕΕ, του ΕΟΧ και της Ελβετίας ή επενδυτές-κάτοχοι “Golden-Visa” α) που δεν ήταν φορολογικοί κάτοικοι Πορτογαλίας τα προηγούμενα πέντε χρόνια πριν από τη μεταφορά της φορολογικής τους κατοικίας²³⁵, β) αποδεικνύουν ότι είναι φορολογικοί κάτοικοι της για το οικείο

²³² Αλλοδαπά εισοδήματα από μισθωτή εργασία απαλλάσσονται, αν έχουν φορολογηθεί στο άλλο Κράτος σύμφωνα με τις οικείες Σ.Α.Δ.Φ. ή αν δεν εφαρμόζεται Σ.Α.Δ.Φ., το εισόδημα φορολογείται ουσιαστικά στο κράτος πηγής και δεν θεωρείται ότι παράγεται στην Πορτογαλία, βλ. άρθρο 18 του Código do IRS. Αλλοδαπά εισοδήματα από μερίσματα, τόκους, κεφαλαιακά κέρδη, μισθώματα, καθώς και από αυτό-απασχόληση και ελεύθερη δραστηριότητα, εφόσον μπορεί να υπόκεινται σε φόρο στο κράτος πηγής βάσει ΣΑΔΦ ή Πρότυπης ΣύμβΟΟΣΑ και δεν θεωρείται ότι πηγάζουν στην Πορτογαλία ή ότι αποκτήθηκαν στους φορολογικούς παραδείσους της υπ’ αρ. 150/13-2-2004 Απόφασης. Η Πορτογαλία έχει συνάψει Σ.Α.Δ.Φ. με 79 κράτη μεταξύ των οποίων και η Ελλάδα.

²³³ Όσοι έχουν υπαχθεί ήδη στο καθεστώς ή έχουν υποβάλει τη σχετική αίτηση στη Φορολογική Διοίκηση μέχρι την 1.4.2020 εξακολουθούν να δικαιούνται πλήρη φοροαπαλλαγή για την προβλεπόμενη δεκαετία. Αξίζει να αναφερθούμε στην ανάκληση των Σ.Α.Δ.Φ. με Σουηδία και Νορβηγία και στον τερματισμό της Σ.Α.Δ.Φ. μεταξύ Πορτογαλίας και Φινλανδίας από 1.1.2019, καθώς η σκανδιναβική πλευρά θεωρούσε ότι με τις οικείες διατάξεις περιορίζεται το δικαίωμα φορολόγησης των ιδιωτικών συντάξεων που λαμβάνουν οι Φινλανδοί κάτοικοι Πορτογαλίας.

²³⁴ Για την ακρίβεια, στην Πορτογαλία δεν υπάρχουν φόροι πολυτέλειας. Η απόκτηση ακίνητης περιουσίας φορολογείται με συντελεστή 7,5% και τέλη χαρτοσήμου 0,8%. Για την κατοχή ακίνητης περιουσίας στην ημεδαπή, το 2017 προβλέφθηκε παράλληλα με τον κύριο φόρο (0,3% - 0,45%) και συμπληρωματικός φόρος (0,7% - 1,5%) για αντικειμενικές αξίες υπερβαίνουσες τις 600.000 € ανεξάρτητα από τη χώρα κατοικίας του ιδιοκτήτη (Imposto Municipal Sobre Imoveis, IMI).

²³⁵ Ένα πρόσωπο θεωρείται φορολογικός κάτοικος αν: α) πληρούται ο κανόνας των 183 ημερών, β) αν δεν πληρούται ο κανόνας των 183 ημερών και διαθέτει μόνιμη κατοικία στην Πορτογαλία την 31η Δεκεμβρίου του οικείου έτους.

φορολογικό έτος και γ) είναι κύριοι ή μισθώνουν ακίνητο σε αυτή. Η αίτηση και τα δικαιολογητικά²³⁶ πρέπει να υποβληθούν ηλεκτρονικά στη Φορολογική Διοίκηση μέχρι την 31^η Μαρτίου εκάστου έτους, η οποία αποφαίνεται εντός 2 εβδομάδων.

2) Με το Πρόγραμμα Regressar²³⁷ εισήχθη ειδικό φορολογικό κίνητρο έκπτωσης 50% επί του φόρου εισοδήματος από μισθωτή εργασία και επιχειρηματική δραστηριότητα, για πέντε έτη, για τον επαναπατρισμό προσώπων που θα μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Πορτογαλία το 2019 ή το 2020. Ειδικότερες προϋποθέσεις αποτελούν να μην ήταν το φυσικό πρόσωπο κάτοικος Πορτογαλίας για τα προηγούμενα τρία έτη (από το 2019 ή 2020), να ήταν κάτοικος Πορτογαλίας πριν από την 31.12.2015, να καθίσταται φορολογικός κάτοικος Πορτογαλίας εκ νέου το 2019 ή το 2020, να μην έχει αιτηθεί την υπαγωγή στο καθεστώς “NHR” και να εκπληρώνει τις φορολογικές υποχρεώσεις του για όλα τα έτη υπαγωγής.

8. Αντί επιλόγου

Ένα περαιτέρω μέτρο στην κατεύθυνση ολοκλήρωσης της εναλλακτικής φορολόγησης στη Χώρα μας θα μπορούσε να αποτελέσει η θεσμοθέτηση δομών διαχείρισης ιδιωτικών περιουσιών. Από τη μία πλευρά, τα ανεπτυγμένα κράτη με τις ισχυρές βιομηχανικές και παραγωγικές δραστηριότητες παράγουν αποτέλεσμα, δηλαδή πλούτο, και από την άλλη, οι αναπτυσσόμενες χώρες «ανταγωνίζονται» την αξιοποίησή του, μέσα σε ένα εκσυγχρονισμένο περιβάλλον ελεύθερης διακίνησης κεφαλαίων. Η διαχείριση των σωρευμένων περιουσιών θα μπορούσε να επιτευχθεί με τη θέσπιση νομικού πλαισίου για τη μεταφορά, εγκατάσταση και δραστηριοποίηση των λεγόμενων «οικογενειακών γραφείων»-family offices²³⁸. Πρόκειται για νομικά πρόσωπα που διαχειρίζονται σχεδόν κάθε πτυχή της οικονομικής και κοινωνικής ζωής

²³⁶ Εφόσον αποκτηθεί πορτογαλικό ΑΦΜ (Numero de Identificao Fiscal, NIF), πρέπει να προσκομιστεί υπεύθυνη δήλωση μη διατήρησης φορολογικής κατοικίας στην Πορτογαλία τα προηγούμενα 5 έτη, φορολογικές δηλώσεις τελευταίων 5 ετών, συμβόλαιο αγοράς ακινήτου ή συμφωνητικό εκμίσθωσης ακινήτου στην ημεδαπή.

²³⁷ Βλ. άρθρ. 12^Α Código do IRS, άρθρ. 259 του Ν. 71/31-12-2018 και την υπ’ αρ. 20.210/2019 Εγκύκλιο

²³⁸ Οι δομές αυτές μπορούν να θεσμοθετηθούν και να λειτουργήσουν σε περιβάλλον ηπειρωτικού δικαίου, όπως και το ελληνικό, διατηρώντας τα πλεονεκτήματα των εμπιστευμάτων (trusts κατά το common law), ήτοι του διαχωρισμού του τελικού δικαιούχου από την περιουσία του με την εμφάνιση προς τους τρίτους άλλου προσώπου ως «κυρίου»-διαχειριστή αυτής και διασφάλιση διαχείρισης της περιουσίας με δομημένο και επαγγελματικά εξειδικευμένο τρόπο, βλ. Α. Μάλλιου, «Η προσέλκυση πλούτου φυσικών προσώπων, αναγκαιότητα για τη χώρα;», ΔΦΝ 2020, τ. 74, αρ. 1662, σελ. 145. Θα μπορούσε ενδεχομένως να αξιοποιηθεί, αρχικά, η νομική μορφή των «γραφείων» του ΑΝ 89/1967 με τις ανάλογες τροποποιήσεις.

ατόμων υψηλού πλούτου²³⁹. Ενδεικτικά, τα γραφεία διαχείρισης οικογενειακής περιουσίας παρέχουν συμβουλευτικές και διαχειριστικές υπηρεσίες αναφορικά με τη μετεγκατάσταση της οικογένειας στη χώρα υποδοχής, επενδύσεις στην κινητή και ακίνητη περιουσία, τοποθετήσεις κεφαλαίων, ρύθμιση φορολογικών και λογιστικών υποχρεώσεων, τη μισθοδοσία του απασχολούμενου προσωπικού, τη μεταβίβαση της περιουσίας στην επόμενη γενιά (Estate planner για τον σχεδιασμό επιχειρησιακής διαδοχής), τη διεκπεραίωση γραφειοκρατικών υποθέσεων κ.ο.κ. Με αυτόν τον τρόπο προσελκύονται έτι περαιτέρω οι υποψήφιοι “non-dom”, καθώς αφενός διασφαλίζεται η ευχερής συνδιαχείριση της περιουσίας τους από εξειδικευμένους επαγγελματίες, αφετέρου παρέχονται όλα τα εχέγγυα προστασίας της ιδιωτικότητάς τους, καθώς μεταξύ τελικού δικαιούχου και τρίτων μεσολαβεί ο επενδυτικός μηχανισμός.

Κίνητρα για την εγκατάσταση αντίστοιχων δομών στη Χώρα μας θα μπορούσαν να αποτελέσουν η δυνατότητα έκπτωσης δαπανών²⁴⁰, η ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση²⁴¹ των ετήσιων κερδών που προκύπτουν αποκλειστικά από παθητική δραστηριότητα²⁴², ένα ελκυστικό κατώτατο όριο κεφαλαιακής συγκέντρωσης ή και χρονικής διακράτησης ή και απασχόλησης προσωπικού και ένα κατώτατο ποσό επενδύσεων στην Ελλάδα²⁴³. Κίνητρο αποτελεί πλέον η ύπαρξη ολοκληρωμένου πλαισίου εναλλακτικής φορολόγησης στη Χώρα μας που θα εξασφαλίσει στα ανωτέρω νομικά πρόσωπα πελατεία και ευρύ αντικείμενο δραστηριότητας.

Πέρα από την ανωτέρω πρόταση, δύο άλλες παράμετροι που φαίνονται να είναι με το μέρος της ελληνικής πλευράς και ενδεχομένως διαδραματίσουν κομβικό ρόλο στην αποδοτικότητα των νέων ρυθμίσεων είναι το επικείμενο Brexit, καθώς και η απόλυτα επιτυχής αντιμετώπιση της πρώτης φάσης της πανδημικής κρίσης και η

²³⁹ Η ρύθμιση καθίσταται «επιβεβλημένη» ενόψει του προγράμματος “Non-Dom 1” και της δυνατότητας επέκτασης σε συγγενικά πρόσωπα του κυρίου δικαιούχου, καθώς είναι εξαιρετικά πιθανό τα εν λόγω πρόσωπα να θελήσουν να εγκαταστήσουν στη Χώρα μας το «οικογενειακό τους γραφείο». Αντιλαμβανόμαστε βεβαίως πως το ενδιαφέρον των εν λόγω δομών θα επεκταθεί αυτομάτως και στο πεδίο εφαρμογής των δύο άλλων νόμων που σχετίζονται με τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας.

²⁴⁰ Αντί της μεταφοράς των περιουσιακών στοιχείων σε εξωχώριες εταιρείες.

²⁴¹ Φόρος εισοδήματος ίσος με τον ισχύοντα φόρο εισοδήματος από μερίσματα (5%) και εξάντληση φορολογικής υποχρέωσης σε επίπεδο φυσικού και νομικού προσώπου.

²⁴² Τοποθέτηση των εισφερθέντων κεφαλαίων (μετρητών, μετοχών, συμμετοχών, ομολόγων, δευτερογενών προϊόντων, επενδυτικών μεριδίων, υβριδικών προϊόντων) σε επιλεγείσες επενδύσεις. Επί ενεργητικής παραγωγικής δραστηριότητας θα αίρεται το ευνοϊκό καθεστώς και θα καλούνται σε εφαρμογή οι γενικές διατάξεις του Κ.Φ.Ε. για το σύνολο της επιχειρηματικής δράσης.

²⁴³ <https://www.europeanbusiness.gr/page.asp?pid=7069>

ικανοποιητική διαχείριση της μεταγενέστερης έξαρσης, συγκριτικά με άλλα κράτη, που παραδοσιακά εποφθαλμιούν τους δυνητικούς ειδικούς φορολογικούς κατοίκους.

Η συνεχώς αυξανόμενη προβολή της χώρας μας στην παγκόσμια σκηνή μετά τη βαθιά οικονομική και πλέον πανδημική κρίση απαιτεί την κατάστρωση στρατηγικών σχεδιασμών στις διεθνείς οικονομικές σχέσεις με γνώμονα την τόνωση της ανταγωνιστικότητας μέσω της προσέλκυσης επιχειρηματικής πρωτοβουλίας και παραγωγικής ικανότητας. Με την προσθήκη των άρθρων 5Α, 5Β και 5Γ Κ.Φ.Ε. διαμορφώνεται πλέον ένα κατάλληλο θεσμικό πλαίσιο προσέλκυσης κεφαλαίων και επενδύσεων αλλοδαπών φυσικών προσώπων διαφορετικής «προέλευσης», το οποίο έχει αρχίσει ήδη να αποφέρει καρπούς. Ενόψει των ανωτέρω κρίνεται ουσιώδης η υποστήριξη της φορολογικής διοίκησης για την έγκαιρη και ορθή διεκπεραίωση των υποθέσεων με προσωπικό που θα έχει την απαραίτητη τεχνογνωσία και πληροφόρηση των νέων καθεστώτων καθώς και πρόσβαση σε αρμόδιους φορείς, όπως σε στελέχη του υπουργείου, για την επίλυση ειδικών ζητημάτων.

Τα εξεταζόμενα φορολογικά κίνητρα μας οδηγούν αναπόφευκτα στο ερώτημα αν θα ήταν αποτελεσματικό ένα φορολογικό σύστημα με εντονότερο επενδυτικό χαρακτήρα και για τους Έλληνες φορολογικούς κατοίκους οι οποίοι θα συνέβαλλαν στην ανάπτυξη της επιχειρηματικότητας και κατ' επέκταση θα πολλαπλασίαζαν τα φορολογικά έσοδα της χώρας. Από τη στιγμή που αναγνωρίζουμε ότι οι φορολογούμενοι ανταποκρίνονται στα φορολογικά κίνητρα και ότι, αν ένα κράτος παρέχει ένα σαφές φορολογικό καθεστώς με χαμηλούς συντελεστές, θα προσελκύσει επενδυτές, γιατί να μην επιδιώξουμε αυτά τα θετικά αποτελέσματα για όλες και όλους τους Έλληνες;

Παράρτημα

1. Αίτηση Εφαρμογής Σ.Α.Δ.Φ.

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

HELLENIC REPUBLIC
MINISTRY OF FINANCE

1ο αντίγραφο για την Ελληνική Φορολογική Αρχή - 1st copy for the Hellenic Tax Authority

ΑΙΤΗΣΗ
ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΣΥΜΒΑΣΗΣ ΑΠΟΦΥΓΗΣ ΤΗΣ ΔΙΠΛΗΣ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΜΕΤΑΞΥ ΕΛΛΑΔΟΣ ΚΑΙ (1)
CLAIM
FOR THE APPLICATION OF THE DOUBLE TAXATION
CONVENTION BETWEEN GREECE AND (1)

Αυτή η αίτηση ισχύει για ένα ημερολογιακό έτος - This claim is valid for one calendar year

I. ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟΣ ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΣ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

BENEFICIAL OWNER OF THE INCOME (block letters)

Πλήρες όνομα / επωνυμία / τίτλος

Full Name or Name of firm

Νομική μορφή

Legal form

Δραστηριότητα / επάγγελμα

Activity / profession

Πλήρης δ/ση (οδός, πόλη, ταχ. κώδικας, χώρα)

Full address (street, city, postal code, country)

Όνομα και διεύθυνση αντιπροσώπου στην Ελλάδα

Name and address of Representative in Greece (if any)

Ημερομηνία σχετικού συμφωνητικού - Date of Power of Attorney (if any)

II. Ο ΚΑΤΑΒΑΛΩΝ ΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ

PAYER OF THE INCOME

Πλήρες όνομα / επωνυμία / τίτλος

Full Name or Name of firm

Νομική μορφή

Legal form

Δραστηριότητα / επάγγελμα

Activity / profession

Πλήρης δ/ση (οδός, πόλη, ταχ. κώδικας)

Full address (street, city, postal code)

III. ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ - DESCRIPTION OF THE INCOME

IV. ΕΤΟΣ ΚΤΗΣΗΣ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

YEAR DURING WHICH THE INCOME BECAME DUE

V. ΛΟΙΠΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ - FURTHER DETAILS

Κατά τη διάρκεια του ημερολογιακού έτους εντός του οποίου αποκτήθηκε το εισόδημα:

During any calendar year in which the above specified income became due:

- α) ασχοληθήκατε με εμπόριο ή άλλες εργασίες μέσω μιας μόνιμης εγκατάστασης που βρίσκεται στην Ελλάδα ; NAI-YES
 OXI-NO
were you engaged in trade or business in Greece through a permanent establishment situated therein?
- β) ήσαστε εταίρος μιας προσωπικής εταιρείας που ιδρύθηκε και λειτουργεί στην Ελλάδα; NAI-YES
 OXI-NO
were you a member of a partnership created or organized within Greece?
- γ) ήσαστε μέτοχος μιας ανώνυμης εταιρείας που ιδρύθηκε και λειτουργεί κατά τους ελληνικούς νόμους; NAI-YES
 OXI-NO
did you possess a holding in a company created under Hellenic law?

Για οποιαδήποτε καταφατική απάντηση στις ερωτήσεις της περίπτωσης V, να δοθούν λεπτομερή στοιχεία (π.χ. ποσοστό συμμετοχής κ.λπ.) στην ένδειξη «Παρατηρήσεις».
If any answer to be given under (V) is «yes», give full particulars (e.g. percentage of participation e.t.c.) under item «Observations».

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ - OBSERVATIONS

VI. ΔΗΛΩΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΥ - DECLARATION OF THE BENEFICIARY

Δηλώνω ότι είμαι ο πραγματικός δικαιούχος του εισοδήματος που αναφέρεται στην προηγούμενη σελίδα και ότι τα αναφερόμενα σ' αυτή την αίτηση είναι απολύτως ακριβή.
I hereby declare that I am beneficially entitled to the income stated overleaf and that the particulars given in this Claim are true in every respect.

Τόπος και ημερομηνία - Place and date

Υπογραφή και σφραγίδα του δικαιούχου
Signature and stamp of the beneficiary

VII. ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΟ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΡΧΗΣ ΤΗΣ ΧΩΡΑΣ ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ ΤΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΥ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ.

CERTIFICATION BY THE TAX AUTHORITY OF THE BENEFICIARY'S RESIDENCE COUNTRY

(i) (3) INDIVIDUALS - COMPANIES (2) = ΦΥΣΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ - ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ (2)

I certify that the beneficiary is / was (3) during the year specified overleaf, a resident of (1) within the meaning of the a/m Double Taxation Convention.

Πιστοποιώ ότι ο δικαιούχος είναι ή ήταν, (3) κατά το έτος που ορίζεται ανωτέρω, κάτοικος (1) κατά την έννοια των διατάξεων της προαναφερόμενης Σύμβασης.

(ii) (3) PARTNERSHIPS (4) - ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ (4)

I certify that the whole, or percent of, (3) the capital of the beneficiary is owned directly by partners/members (3), residents of (1) within the meaning of the a/m Double Taxation Convention.

Πιστοποιώ ότι όλο το κεφάλαιο, ή τοις εκατό τους κεφαλαίου, (3) του δικαιούχου ανήκει άμεσα σε εταίρους/μέλη (3) (φορολογικούς) κατοίκους (1) κατά την έννοια των διατάξεων της προαναφερόμενης Σύμβασης.

Τόπος και ημερομηνία - Place and date

Υπογραφή - Signature

Τίτλος - Designation

Σφραγίδα - Official Stamp of the Tax Authority

ΣΗΜΕΙΩΣΗ - NOTES

- (1) The name of the Contracting State - Το όνομα του Συμβαλλόμενου Κράτους.
- (2) And any other entity which is a taxable unit - και οποιοδήποτε άλλο νομικό πρόσωπο το οποίο είναι φορολογικό υποκείμενο.
- (3) Delete as necessary - Διαγράψτε κατά περίπτωση.
- (4) And any other entity which is not a taxable unit - και οποιοδήποτε άλλο νομικό πρόσωπο το οποίο δεν είναι φορολογικό υποκείμενο.

2/2

ΠΡΟΣΟΧΗ: Οι δύο σελίδες αυτού του εντύπου θα πρέπει να εκτυπώνονται στις δύο όψεις ενός μόνο φύλλου

ATTENTION: Both pages of this document should be printed in one sheet of paper

2ο αντίγραφο για την Αλλοδαπή Φορολογική Αρχή - 2nd copy for the Foreign Tax Authority

ΑΙΤΗΣΗ
ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΣΥΜΒΑΣΗΣ ΑΠΟΦΥΓΗΣ ΤΗΣ ΔΙΠΛΗΣ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΜΕΤΑΞΥ ΕΛΛΑΔΟΣ ΚΑΙ (1)
CLAIM
FOR THE APPLICATION OF THE DOUBLE TAXATION
CONVENTION BETWEEN GREECE AND (1)

Αυτή η αίτηση ισχύει για ένα ημερολογιακό έτος - This claim is valid for one calendar year

I. ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟΣ ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΣ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

BENEFICIAL OWNER OF THE INCOME (block letters)

Πλήρες όνομα / επωνυμία / τίτλος

Full Name or Name of firm

Νομική μορφή

Legal form

Δραστηριότητα / επάγγελμα

Activity / profession

Πλήρης δ/ση (οδός, πόλη, ταχ. κώδικας, χώρα)

Full address (street, city, postal code, country)

Όνομα και διεύθυνση αντιπροσώπου στην Ελλάδα

Name and address of Representative in Greece (if any)

Ημερομηνία σχετικού συμφωνητικού - Date of Power of Attorney (if any)

II. Ο ΚΑΤΑΒΑΛΩΝ ΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ

PAYER OF THE INCOME

Πλήρες όνομα / επωνυμία / τίτλος

Full Name or Name of firm

Νομική μορφή

Legal form

Δραστηριότητα / επάγγελμα

Activity / profession

Πλήρης δ/ση (οδός, πόλη, ταχ. κώδικας)

Full address (street, city, postal code)

III. ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ - **DESCRIPTION OF THE INCOME**

IV. ΕΤΟΣ ΚΤΗΣΗΣ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

YEAR DURING WHICH THE INCOME BECAME DUE

V. ΛΟΙΠΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ - **FURTHER DETAILS**

Κατά τη διάρκεια του ημερολογιακού έτους εντός του οποίου αποκτήθηκε το εισόδημα:

During any calendar year in which the above specified income became due:

α) ασχοληθήκατε με εμπόριο ή άλλες εργασίες μέσω μιας μόνιμης εγκατάστασης που βρίσκεται στην Ελλάδα ;
were you engaged in trade or business in Greece through a permanent establishment situated therein?

NAI-YES
 OXI-NO

β) ήσαστε εταίρος μιας προσωπικής εταιρείας που ιδρύθηκε και λειτουργεί στην Ελλάδα;
were you a member of a partnership created or organized within Greece?

NAI-YES
 OXI-NO

δ) ήσαστε μέτοχος μιας ανώνυμης εταιρείας που ιδρύθηκε και λειτουργεί κατά τους ελληνικούς νόμους;
did you possess a holding in a company created under Hellenic law?

NAI-YES
 OXI-NO

Για οποιαδήποτε καταφατική απάντηση στις ερωτήσεις της περίπτωσης V, να δοθούν λεπτομερή στοιχεία (π.χ. ποσοστό συμμετοχής κ.λπ.) στην ένδειξη «Παρατηρήσεις».
If any answer to be given under (V) is «yes», give full particulars (e.g. percentage of participation e.t.c.) under item «Observations».

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ - OBSERVATIONS

VI. ΔΗΛΩΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΥ - DECLARATION OF THE BENEFICIARY

Δηλώνω ότι είμαι ο πραγματικός δικαιούχος του εισοδήματος που αναφέρεται στην προηγούμενη σελίδα και ότι τα αναφερόμενα σ' αυτή την αίτηση είναι απολύτως ακριβή.
I hereby declare that I am beneficially entitled to the income stated overleaf and that the particulars given in this Claim are true in every respect.

Τόπος και ημερομηνία - Place and date

Υπογραφή και σφραγίδα του δικαιούχου
Signature and stamp of the beneficiary

VII. ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΟ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΡΧΗΣ ΤΗΣ ΧΩΡΑΣ ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ ΤΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΥ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ.

CERTIFICATION BY THE TAX AUTHORITY OF THE BENEFICIARY'S RESIDENCE COUNTRY

(i) (3) INDIVIDUALS - COMPANIES (2) = ΦΥΣΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ - ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ (2)

I certify that the beneficiary is / was (3) during the year specified overleaf, a resident of (1) within the meaning of the a/m Double Taxation Convention.

Πιστοποιώ ότι ο δικαιούχος είναι ή ήταν, (3) κατά το έτος που ορίζεται ανωτέρω, κάτοικος (1) κατά την έννοια των διατάξεων της προαναφερόμενης Σύμβασης.

(ii) (3) PARTNERSHIPS (4) - ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ (4)

I certify that the whole, or percent of, (3) the capital of the beneficiary is owned directly by partners/members (3), residents of (1) within the meaning of the a/m Double Taxation Convention.

Πιστοποιώ ότι όλο το κεφάλαιο, ή τοις εκατό τους κεφαλαίου, (3) του δικαιούχου ανήκει άμεσα σε εταίρους/μέλη (3) (φορολογικούς) κατοίκους (1) κατά την έννοια των διατάξεων της προαναφερόμενης Σύμβασης.

Τόπος και ημερομηνία - Place and date

Υπογραφή - Signature

Τίτλος - Designation

Σφραγίδα - Official Stamp of the Tax Authority

ΣΗΜΕΙΩΣΗ - NOTES

- (1) The name of the Contracting State - Το όνομα του Συμβαλλόμενου Κράτους.
- (2) And any other entity which is a taxable unit - και οποιοδήποτε άλλο νομικό πρόσωπο το οποίο είναι φορολογικό υποκείμενο.
- (3) Delete as necessary - Διαγράψτε κατά περίπτωση.
- (4) And any other entity which is not a taxable unit - και οποιοδήποτε άλλο νομικό πρόσωπο το οποίο δεν είναι φορολογικό υποκείμενο.

2/2

ΠΡΟΣΟΧΗ: Οι δύο σελίδες αυτού του εντύπου θα πρέπει να εκτυπώνονται στις δύο όψεις ενός μόνο φύλλου

ATTENTION: Both pages of this document should be printed in one sheet of paper

2. Προσθήκη περίπτωσης υπ' αρ. 20 στον Πίνακα 2 του Εντύπου Ε1

13364

ΕΦΗΜΕΡΙΔΑ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΩΣ

Τεύχος Β' 1267/09.04.2020

| ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ | | ΔΗΛΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2019 | | | | Ε1 | |
|---|-------|--|---|-------------------|-----------------------------------|----------------------------|--|
| ΑΑΔΕ | | ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΠΟΥ ΑΠΟΚΤΗΘΗΚΑΝ ΑΠΟ 1-1-2019 ΕΩΣ 31-12-2019 | | | | ΥΠΟΒΑΛΕΤΑΙ ΣΕ ΕΝΑ ΑΝΤΙΤΥΠΟ | |
| Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων | | Προς τη Δ.Ο.Υ.: | | ΑΡ. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗΣ | | ΕΚΠΡΟΣΒΕΣΜΗ | |
| ΠΙΝΑΚΑΣ 1. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ (ΜΕ ΚΕΦΑΛΑΙΑ) | | ΕΠΙΘΥΜΩ (ΟΓΩΣ ΣΤΗΝ ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ) | ΟΝΟΜΑ | ΟΝ. ΠΑΤΕΡΑ | ΑΡ. ΤΑΥΤΟΤΗΤΑΣ | ΑΡΧ. ΦΟΡΩ. ΜΗΤΡΩΟΥ | |
| ΔΕΥΤΕΡΩΝ ΚΑΤΟΙΚΩΝ Η ΕΓΓΕΓΜΕΝΩΣ ΓΙΑ ΕΠΙΘΥΜΩΣ | | ΤΗΛΕΚΩΝΟ | | | | Α.Μ.Κ.Α. | |
| ΕΠΙΘΥΜΩ (ΟΓΩΣ ΣΤΗΝ ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ) | | ΟΝΟΜΑ | ΟΝ. ΠΑΤΕΡΑ | ΑΡ. ΤΑΥΤΟΤΗΤΑΣ | ΑΡΧ. ΦΟΡΩ. ΜΗΤΡ. ΣΥΖΥΓΙΟΥ / Μ.Σ.* | | |
| ΔΕΥΤΕΡΩΝ ΚΑΤΟΙΚΩΝ Η ΕΓΓΕΓΜΕΝΩΣ ΓΙΑ ΕΠΙΘΥΜΩΣ | | ΤΗΛΕΚΩΝΟ | | | | Α.Μ.Κ.Α. | |
| ΕΠΙΘΥΜΩ | ΟΝΟΜΑ | ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ | ΔΕΥΤΕΡΩΝ (ΟΔΩΣ ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΑΧ.ΚΩΔ. ΣΥΝΟΜΩΝ ΓΟΝΙΜ. Ή ΧΩΡΙΚ) | ΤΗΛΕΚΩΝΟ | ΑΡΧ. ΦΟΡΩ. ΜΗΤΡ. ΕΚΠΡΩΟΥ | | |
| Χωριστή Δήλωση συζύγων | | | | | ΝΑΙ / ΟΧΙ | Α.Φ.Μ. ΣΥΖΥΓΙΟΥ | |
| ΠΙΝΑΚΑΣ 2. ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ | | | | Υπόχρεου / Μ.Σ.Σ* | Συζύγου / Μ.Σ.Σ* | | |
| 1. Υποβάλλετε δήλωση με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα για πρώτη φορά; _____ 327 ΝΑΙ / 1 ΟΧΙ 2. Είστε φορολ. κάτοικος αλλοδαπής και υποχρεούστε να υποβάλλετε φορ. δήλωση στην Ελλάδα; _____ 319 ΝΑΙ / 1 ΟΧΙ 3. Ανήκετε στην κατηγορία της παραγρ. 4 του άρθρου 30 Κ.Φ.Ε.; _____ 015 ΝΑΙ / 1 ΟΧΙ 4. Εξαιρείστε από την προσκόμιση αποδείξεων; _____ 023 ΝΑΙ / 1 ΟΧΙ 5. Υποβάλλετε η δήλωση από κλημ. σχολεί, κλημ. μεσεγγιόχο, προσηρ. δικηγρ. ή σύνολο πτωχευσης ή δικ. εκκαθαριστ.; _____ 329 ΝΑΙ / 1 ΟΧΙ 6. Υποβάλλετε η δήλωση από επίτροπο, κηδεμόνα ανηλίκου ή δικ. συμπαραστάτη; _____ 330 ΝΑΙ / 1 ΟΧΙ 7. Υποβάλλεται η δήλωση από κληρονόμο του φορολογούμενου που απεβίωσε; _____ 331 ΝΑΙ / 1 ΟΧΙ 8. Είστε συνταξιούχος και γεννηθήκατε μέχρι 31-12-1954; _____ 013 ΝΑΙ / 1 ΟΧΙ 9. Έχετε κάνει έναρξη επιτηδεύματος για πρώτη φορά από 1/1/2017 και μετά; _____ 017 ΝΑΙ / 1 ΟΧΙ 10. Ασκέτε επιχειρ. δραστηρ. και φορολογείστε με τις διατάξεις περ. στ' παρ. 2 άρθρ. 12 Κ.Φ.Ε.; _____ 019 ΝΑΙ / 1 ΟΧΙ 11. Ασκέτε επιχειρ. δραστηρ. με ιδιότητα εμπορική και γεννηθήκατε μέχρι την 31-12-1957; _____ 027 ΝΑΙ / 1 ΟΧΙ 12. Ασκέτε επιχειρηματική δραστηριότητα και είστε ασφαλισμένος στον ΕΦΚΑ (ΟΓΑ); _____ 021 ΝΑΙ / 1 ΟΧΙ 13. Είστε κατ' επάγγελμα αγρότης; _____ 037 ΝΑΙ / 1 ΟΧΙ 14. Είστε κάτοικος χώρας ΕΕ (εκτός Ελλάδας) ή ΕΟΧ και αποκτήσατε στην Ελλάδα τουλάχιστον το 90% του παγίου; εισοδ. κλημ. _____ 385 ΝΑΙ / 1 ΟΧΙ 15. Έχετε εισοδήματα ή/και περιουσία (ακίνητα, καταθέσεις κλπ.) στην αλλοδαπή; _____ 029 ΝΑΙ / 1 ΟΧΙ 16. Ανήκετε στην κατηγορία των ολικά τυφλών, βαρά κινητικά αναπήρων με ποσοστ. αναπ. από 80% και άνω; _____ 906 ΝΑΙ / 1 ΟΧΙ 17. Ανήκετε στην κατηγορία των αναπήρων με ποσοστό αναπηρίας από 80% και άνω; _____ 913 ΝΑΙ / 1 ΟΧΙ 18. Ανήκετε στην κατηγορία της παρ.5 του άρθρου 8 ν. 3023/2002; _____ 011 ΝΑΙ / 1 ΟΧΙ 19. Φυλοεξέλιξη Φ.Π. υπόχρεο σε δήλωση εκτός εκείνων του πίνακα 8; _____ 007 ΝΑΙ / 1 ΟΧΙ 20. Έχετε υποχθεί στο καθεστώς του άρθρου 5Α του ν.4172/2013; _____ 039 ΝΑΙ / 1 ΟΧΙ | | | | | | | |
| ΠΙΝΑΚΑΣ 3. ΜΕΙΩΣΗ ΦΟΡΟΥ ΛΟΓΩ ΑΝΑΠΗΡΙΑΣ | | | | | | | |
| 1. Δικαιούστε μείωση φόρου 200 ευρώ λόγω αναπηρίας από 67% και άνω; _____ 001 ΝΑΙ / 1 ΟΧΙ 2. Αριθμός προσώπων του πίνακα 8 με αναπηρία 67% και άνω (αριθμητικά) _____ 005 ΝΑΙ / 1 ΟΧΙ 3. Δικαιούστε μείωση φόρου 200 ευρώ σύμφωνα με τις διατάξεις περ. β, γ και δ' άρθρ. 17 Κ.Φ.Ε. _____ 009 ΝΑΙ / 1 ΟΧΙ | | | | | | | |
| ΠΙΝΑΚΑΣ 4. ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΜΕΙΩΣΕΙΣ | | | | | | | |
| Α. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΗ ΕΡΓΑΣΙΑ ΚΑΙ ΣΥΝΤΑΞΕΙΣ-ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΘΕΝΤΕΣ ΦΟΡΟΙ ΚΑΙ ΜΕΙΩΣΕΙΣ | | | | | | | |
| 1. Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια κλπ (εκτός περ.2,3) _____ 301 ΝΑΙ / 302 ΟΧΙ 2. Άθροισμα καθαρών ποσών από κύριες συντάξεις (εκτός περ. 1,3) _____ 303 ΝΑΙ / 304 ΟΧΙ 3. Άθροισμα καθαρών ποσών από επικουρικές συντάξεις, μερίσματα κλπ (εκτός περ. 1,2) _____ 321 ΝΑΙ / 322 ΟΧΙ 4. Αμοιβές μελών ΔΣ της περ.δ' παρ.2 του άρθρ.12 Κ.Φ.Ε., δικα, ΕΠΕ, ΙΚΕ, ΟΕ, ΕΕ κλπ. _____ 325 ΝΑΙ / 326 ΟΧΙ 5. Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα της περ.στ' παρ.2 του άρθρ.12 Κ.Φ.Ε. _____ 307 ΝΑΙ / 308 ΟΧΙ 6. Άθροισμα καθαρών ποσών από παροχή εργασίας με εργόσημο _____ 309 ΝΑΙ / 310 ΟΧΙ 7. Εισόδημα από οικοδομικά έσοδα, αυτοαφάλιση κλπ _____ 311 ΝΑΙ / 312 ΟΧΙ 8. Εισόδημα των περ. 1,2,3,4,6 πίν. 4Α και παρ. 4 άρθρ. 13 Κ.Φ.Ε. χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση _____ 343 ΝΑΙ / 344 ΟΧΙ 9. Εισοφόρος σε ασφαλιστικούς οργαν. υποχρ. ασφαλισής που αποδίδονται από τον ίδιο τον ασφαλισμένο _____ 351 ΝΑΙ / 352 ΟΧΙ 10. Φόρος που παρακρατήθηκε στους μισθούς, συντάξεις, αμοιβές μελών ΔΣ (περ. 1,2,3 και 4) _____ 315 ΝΑΙ / 316 ΟΧΙ 11. Ποσό που παρακρατήθηκε για ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α Κ.Φ.Ε. _____ 333 ΝΑΙ / 334 ΟΧΙ 12. Φόρος που παρακρατήθηκε στην περίπτωση 8 _____ 347 ΝΑΙ / 348 ΟΧΙ 13. Ποσό ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρ. 43Α Κ.Φ.Ε. που παρακρατήθηκε στην περ. 8 _____ 349 ΝΑΙ / 350 ΟΧΙ 14. Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης _____ 389 ΝΑΙ / 390 ΟΧΙ 15. Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα των περ. 14 και 17 _____ 651 ΝΑΙ / 652 ΟΧΙ 16. Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδ. προελ. όπου η Ελλάδα, βάσει ΣΑΔΦ, έχει αποκλίστ. θωαίωμα φορολ. _____ 391 ΝΑΙ / 392 ΟΧΙ 17. Αποδοχές για υπηρεσ. που παρέχ. στην αλλοδαπή από φορολ. κάτοικο Ελλάδας και καταβάλ. από ημετέρες εταιρίες _____ 393 ΝΑΙ / 394 ΟΧΙ 18. Ασφάλισμα ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξοδοτικών συμβολαίων που καταβάλλονται από αλλοδαπούς φορείς χωρίς νόμιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα _____ 395 ΝΑΙ / 396 ΟΧΙ | | | | | | | |
| Β. ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΑΞΙΩΜΑΤΙΚΩΝ ΚΑΙ ΚΑΤΟΤΕΡΟΥ ΠΑΡΩΜΑΤΟΣ ΕΜΠΟΡΙΚΟΥ ΝΑΥΤΙΚΟΥ | | | | | | | |
| 1. Άθροισμα καθαρ. αποδοχών που καταβλήθηκαν σε ευρώ καθώς και σε ξένο νόμισμα μετά τη μετατροπή σε ευρώ _____ 255 ΝΑΙ / 256 ΟΧΙ | | | | | | | |

Οι κωδικοί 039 – 040 λειτουργούν συνδυαστικά με τους κωδικούς 029 – 030 της γραμμής (15) του ίδιου πίνακα, με το λεκτικό «Έχετε εισοδήματα ή / και περιουσία (ακίνητα, καταθέσεις κλπ.) στην αλλοδαπή;». Από την φύση της η ειδική φορολογική κατοικία, αναφέρεται σε φορολογία οι πηγές της οποίας εδράζονται στην αλλοδαπή, συνεπώς θεωρούμε ότι εξ' αντικειμένου θα πρέπει να συμπληρωθούν οι συγκεκριμένοι κωδικοί.

3. Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Αρ. 5Α Ν. 4172/2013

| | | | |
|---|--|---|--|
| <p>ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ ΑΑΔΕ Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων www.aade.gr</p> | | <p>ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΑΡ. 5Α Ν. 4172/2013</p> | |
| <p>Α. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΔΗΜΟΣΙΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ (Δ.Ο.Υ.) ΕΤΟΣ ΥΠΑΤΟΓΗΣ: ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ:</p> | | <p>Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΚΑΙ ΕΝΑΛΛΑΚΤΙΚΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΗΜΕΔΑΠΗΣ</p> | |
| <p>Β. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΩΝ ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ: ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ: ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΣΥΓΓΕΝΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ:</p> | | <p>ΑΡ. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΜΗΤΡΩΟΥ:</p> | |
| <p>ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ ΣΥΓΓΕΝΙΚΟΥ ΠΡΟΣΩΠΟΥ: ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ ΣΥΓΓΕΝΙΚΟΥ ΠΡΟΣΩΠΟΥ: ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ ΣΥΓΓΕΝΙΚΟΥ ΠΡΟΣΩΠΟΥ: ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ ΣΥΓΓΕΝΙΚΟΥ ΠΡΟΣΩΠΟΥ:</p> | | <p>ΑΡ. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΜΗΤΡΩΟΥ: ΑΡ. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΜΗΤΡΩΟΥ: ΑΡ. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΜΗΤΡΩΟΥ: ΑΡ. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΜΗΤΡΩΟΥ:</p> | |
| <p>Γ. ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΣ</p> | | <p>100.000 €</p> | |
| <p>ΑΡΙΘΜΟΣ ΣΥΓΓΕΝΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΟΦΕΙΛΗΣ ΠΡΟΕΞΜΙΑ ΕΞΟΦΛΗΣΗΣ ΦΟΡΟΥ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ ΠΡΑΞΗΣ</p> | | <p>ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟ ΓΙΑ ΣΥΓΓΕΝΙΚΑ 20.000 € ΠΡΟΣΩΠΑ - €</p> | |
| <p>ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ ΟΦΕΙΛΗΣ:</p> | | <p>100.000 €</p> | |
| <p>Σημείωση: Σε περίπτωση αμφισβήτησης της καταλογιστικής αυτής πράξης κατά τις διατάξεις του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ., ο υπόχρεος οφείλει να υποβάλει, εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση αυτής, ενδικοφανή προσφυγή, με αίτημα την επανεξέταση της πράξης από την Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Ε.</p> | | | |
| <p>Άσκηση προσφυγής κατά της πράξης απευθείας στα Διοικητικά Δικαστήρια είναι απαράδεκτη.</p> | | | |
| | | <p>ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ Α.Α.Ε. ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΣΣΙΑΣ</p> | |

Βιβλιογραφία

- Α. Τσουρουφλής, Η διάκριση μεταξύ ουσιαστικών και διαδικαστικών φορολογικών διατάξεων, Δίκαιο Επιχειρήσεων & Εταιρειών, Τεύχος 2/2016
- Απ. Σ. Γεωργιάδης, Γενικές Αρχές Αστικού Δικαίου, 4η έκδοση, 2012, σελ. 149-150
- Α. Μάλλιου, Η μεταβολή της φορολογικής κατοικίας, ΔΦΝ, 2014, 1124
- Α. Μάλλιου, «Η προσέλκυση πλούτου φυσικών προσώπων, αναγκαιότητα για τη χώρα;», ΔΦΝ 2020, τ. 74, αρ. 1662, σελ. 145
- Α. Μάλλιου, Η συνεχιζόμενη παροχή κινήτρων, για την προσέλκυση αλλοδαπών ιδιωτικών κεφαλαίων, ΔΦΝ, 2020, τ. 74, αρ. 1670, σελ. 689-690
- Α. Μάλλιου, Απόψεις..., ΔΦΝ 2020, τ. 74, αρ. 1677, σελ. 1677
- Θ. Φορτσάκης, Κ. Σαββαΐδου, Φορολογικό Δίκαιο, 4η, 2013, σελ 24, 78-82, 492-493
- Ν. Μπάρμπας, Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013) κατ' άρθρο ερμηνεία, Γ' έκδοση, 2020
- Ν. Μπάρμπας, Ειδικοί Φόροι Κατανάλωσης, 2001, σ. 274 επ.
- Π. Δ. Δαγτόγλου, Γενικό Διοικητικό Δίκαιο, 6η έκδοση, 2012, σελ. 85, 98-99
- Χ. Π. Παμπούκη, Η έννοια και η λειτουργία της κατοικίας στο ελληνικό φορολογικό διεθνές δίκαιο, ΔΦΝ 2015, 327
- Κων. Δ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, έκδ. ΣΤ', 2020, σελ. 152
- Abolishing non-domiciled status, Prem Sikka, TAXTAKES "Perspectives on building a better tax system to benefit everyone in the UK", Oct. 2017, p. 22

Διαδικτυακές πηγές

- <https://www.forin.gr/articles/article/29750/eidikoi-foreologikoi-katoikoi-non-dom-foreologika-kinhtra-proselkushs-fusikwn-proswpwn-megalou-ploutou-sthn-ellada>
- <https://www.e-foreologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=217468>
- <https://cfr.gov/mt/en/inlandrevenue/personaltax/Pages/Special-Schemes.aspx>
- <https://banks.com.gr/ellada-anoigei-tis-pyles-kai-tous-forous-gia-tin-foreologiki-egkatastasi-plousion-allodapon/>
- <https://banks.com.gr/erchetai-stin-ellada-o-thesmos-tou-diamenontos-katoikou-non-domiciled-resident-non-dom/>
- <https://www.economix.gr/2019/12/10/stin-machi-proselkysis-ton-krison-richnete-i-ellada-se-ischy-to-non-dom/>
- <https://ec.europa.eu/digital-single-market/en/news/silver-economy-study-how-stimulate-economy-hundreds-millions-euros-year>
- <https://www.kathimerini.gr/economy/local/1086615/kroisoi-metaferoyn-stin-ellada-ti-foreologiki-toys-katoikia/>
- <https://www.gov.uk/government/publications/residence-domicile-and-remittance-basis-rules-uk-tax-liability/guidance-note-for-residence-domicile-and-the-remittance-basis-rdr1>
- <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/residence-domicile-and-remittance-basis/rdrm11000>
- <https://cfr.gov/mt/en/inlandrevenue/personaltax/Pages/Special-Schemes.aspx>
- <https://taxinsights.ey.com/archive/archive-news/italy-introduces-new-tax-measures-to-attract-foreign.aspx>
- [https://www.mof.gov.cy/mof/TAX/taxdep.nsf/All/0D73178BF2726F42C22582280036FECD/\\$file/TD038_2016.pdf?OpenElement](https://www.mof.gov.cy/mof/TAX/taxdep.nsf/All/0D73178BF2726F42C22582280036FECD/$file/TD038_2016.pdf?OpenElement)
- [https://www.mof.gov.cy/mof/tax/taxdep.nsf/All/F0108DB5D0A98380C225821800421515/\\$file/EE%202016_08.pdf?OpenElement](https://www.mof.gov.cy/mof/tax/taxdep.nsf/All/F0108DB5D0A98380C225821800421515/$file/EE%202016_08.pdf?OpenElement)
- [https://www.mof.gov.cy/mof/TAX/taxdep.nsf/All/495DA540D3D2BDD6C22582280036FECC/\\$file/%CE%A4%CE%A6%20038_2016.pdf?OpenElement](https://www.mof.gov.cy/mof/TAX/taxdep.nsf/All/495DA540D3D2BDD6C22582280036FECC/$file/%CE%A4%CE%A6%20038_2016.pdf?OpenElement)
- <https://www.globalcitizensolutions.com/nhr-portugal-tax-regime/>
- <https://www.europeanbusiness.gr/page.asp?pid=7069>
- <https://taxinsights.ey.com/archive/archive-news/italy-introduces-new-tax-measures-to-attract-foreign.aspx>