

Επί τον τύπον των φόρων...

Ματιές στο αποτύπωμα των τελευταίων εξελίξεων
στη φορολογία στην Ελλάδα και τον Κόσμο

Επιμέλεια:

Πέτρος Πανταζόπουλος,

Δικηγόρος - Εταίρος στη ΔΕ Φορτσάκης Διακόπουλος Μυλωνογιάννης και Συνεργάτες

Κατερίνα Σιδερωμένου, Κατερίνα Καλαμπαλίκη,

Δικηγόροι στη ΔΕ Φορτσάκης Διακόπουλος Μυλωνογιάννης και Συνεργάτες

A. Διεθνές και Ενωσιακό Φορολογικό Δίκαιο

DAC 6 - Στο τέλος Απριλίου 2021 η πρώτη ανταλλαγή των πληροφοριών από ενδιάμεσους

Με το Ν. 4714/2020 ενσωματώθηκε η Οδηγία 2018/822/ΕΕ (DAC 6) καθώς και η Οδηγία 2020/876/ΕΕ, δυνάμει των οποίων τροποποιήθηκε η Οδηγία 2011/16/ΕΕ (DAC), όσον αφορά την υποχρεωτική ανταλλαγή πληροφοριών για τις «δηλωτέες διασυνοριακές ρυθμίσεις». Βάσει των διατάξεων του νόμου, οι σύμβουλοι των φορολογούμενων, λοιπά πρόσωπα («ενδιάμεσοι») και σε ορισμένες περιπτώσεις οι ίδιοι οι φορολογούμενοι έχουν υποχρέωση να γνωστοποιούν στις φορολογικές αρχές τις διασυνοριακές συναλλαγές τους, εφόσον αυτές πληρούν συγκεκριμένες προϋποθέσεις, εντός προθεσμίας 30 ημερών. Ακολούθως, οι φορολογικές αρχές των Κρατών - Μελών θα ανταλλάξουν αυτόματα τις πληροφορίες αυτές εντός μηνός από το τέλος του τριμήνου κατά το οποίο υποβλήθηκαν οι δηλώσεις. Με την Οδηγία 2020/876/ΕΕ, η οποία εκδόθηκε εν μέσω της επιδημιολογικής κρίσης λόγω του COVID 19, δόθηκε παράταση στις αρχικές προθεσμίες τόσο της γνωστοποίησης των δηλωτέων διασυνοριακών συναλλαγών εκ μέρους των υπόχρεων προσώπων όσο και της ανταλλαγής των πληροφοριών αυτών μεταξύ των Κρατών - Μελών, ενώ δόθηκε δικαίωμα στις αρμόδιες εθνικές φορολογικές αρχές, όπως παρατείνουν τις προθεσμίες αυτές έως και τρεις μήνες. Στο πλαίσιο αυτό, με την υπ' αρ. 1071/2021

απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ προβλέφθηκε ότι η προθεσμία δήλωσης των δηλωτέων διασυνοριακών συναλλαγών που έλαβαν χώρα από 25 Ιουνίου 2018 έως 30 Ιουνίου 2020 έληγε στις 28 Φεβρουαρίου 2021 ενώ για αυτές που είχαν λάβει χώρα από 1 Ιουλίου 2020 έως 31 Ιανουαρίου 2021 στις 3 Μαρτίου. Στις 30 Απριλίου 2021 αναμένεται να λάβει χώρα η πρώτη αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των φορολογικών αρχών όλων των Κρατών-Μελών.

Τροποποίηση Οδ. 2011/16 για τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας (DAC 7)

Στις 22 Μαρτίου 2021 το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης υιοθέτησε την τροποποίηση της Οδηγίας 2011/16/ΕΕ σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας, η οποία προβλέπει την επέκταση των υποχρεώσεων γνωστοποίησης και ανταλλαγής πληροφοριών στις πωλήσεις που διενεργούνται μέσω φορέων εκμετάλλευσης ψηφιακών πλατφορμών (DAC 7). Σύμφωνα με τις διατάξεις της νέας Οδηγίας, οι φορείς εκμετάλλευσης ψηφιακών πλατφορμών θα έχουν την υποχρέωση να γνωστοποιούν στις αρμόδιες φορολογικές αρχές πληροφορίες που σχετίζονται με τα εισοδήματα πωλητών, είτε κατοίκων Κρατών - Μελών είτε εκμισθωτών ακίνητης περιουσίας που βρίσκεται σε Κράτος - Μέλος, οι οποίοι χρησιμοποιούν τις πλατφόρμες τους για την άσκηση «σχετικής δραστηριότητας». Ταυτόχρονα προβλέπεται και η ανά έτος υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ

των φορολογικών διοικήσεων των Κρατών - Μελών αναφορικά με τα εισοδήματα αυτά. Στόχος της τροποποίησης της Οδηγίας είναι να εξασφαλιστεί ότι τα εισοδήματα που αποκτώνται από φυσικά πρόσωπα και επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν ψηφιακές πλατφόρμες για την πώληση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών δεν θα εκφεύγουν της φορολογίας.

Όσον αφορά τις δηλωτέες «σχετικές δραστηριότητες», αυτές περιλαμβάνουν τη μίσθωση ακινήτων, την παροχή προσωπικών υπηρεσιών, την πώληση αγαθών καθώς και τη μίσθωση οποιουδήποτε μέσου μεταφοράς. Η αρχική Πρόταση Οδηγίας περιλάμβανε και την επένδυση και δανειοδότηση στο πλαίσιο της συμμετοχικής χρηματοδότησης (crowdfunding) ωστόσο η δραστηριότητα αυτή δεν συμπεριλήφθηκε στο τελικό κείμενο που εγκρίθηκε από το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο.

Η DAC 7 εισάγει και μια σειρά άλλων αλλαγών στην Οδηγία προς το σκοπό διευκόλυνσης της ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των Κρατών - Μελών. Ειδικότερα, θεσπίζεται η υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών και για εισοδήματα από δικαιώματα (royalties) και εισάγονται διατάξεις για τις περιπτώσεις ομαδοποιημένων αιτημάτων παροχής πληροφοριών. Οι διατάξεις της νέας Οδηγίας που αφορούν τις υποχρεώσεις γνωστοποίησης πρέπει να ενσωματωθούν στο δίκαιο των Κρατών - Μελών μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2022 και θα αρχίσουν να εφαρμόζονται από την 1 Ιανουαρίου 2023, με την πρώτη ανταλλαγή πληροφοριών



μεταξύ των αρμόδιων αρχών των Κρατών - Μελών να λαμβάνει χώρα μέχρι τις 31 Ιανουαρίου 2024. Στο μεταξύ, η Επιτροπή έχει ήδη ξεκινήσει τις διαδικασίες για την εκ νέου τροποποίηση της Οδηγίας με την DAC 8, η οποία θα προβλέπει την ανταλλαγή πληροφοριών όσον αφορά εναλλακτικούς τρόπους πληρωμής και επενδύσεων όπως είναι τα κρυπτοπεριουσιακά στοιχεία και το ηλεκτρονικό χρήμα.

Η Σουηδία θα τερματίσει τις ΣΑΔΦ με την Ελλάδα και την Πορτογαλία

Το Υπουργείο Οικονομικών της Σουηδίας ανακοίνωσε ότι στις 23 Μαρτίου 2021 υποβλήθηκαν ενώπιον της βουλής της χώρας δύο νομοσχέδια που προβλέπουν τη λήξη ισχύος των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας που έχει συνάψει με την Ελλάδα και την Πορτογαλία. Οι δύο Συμβάσεις προβλέπεται να τερματιστούν μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2021 έτσι ώστε να παύσουν να εφαρμόζονται από την 1η Ιανουαρίου 2022. Σύμφωνα με το Υπουργείο, ο λόγος της λήξης των Συμβάσεων είναι ότι τόσο η Ελλάδα όσο και η Πορτογαλία έχουν θεσπίσει φορολογικές διατάξεις οι οποίες, κατ' ουσία, επιτρέπουν σε Σουηδούς φορολογούμενους που μεταφέρουν σε αυτές τη φορολογική τους κατοικία να πληρώνουν πολύ χαμηλούς ή καθόλου φόρους επί συγκεκριμένων εισοδημάτων

(συντάξεις, υπεραξία) που προέρχονται από τη Σουηδία (τα λεγόμενα «non-dom» καθεστώτα).

Β. Νομοθετικές και νομολογιακές εξελίξεις στην Ελλάδα

Νέα καθεστώτα non - dom

Με το άρθρο 5Α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013), που αποβλέπει στην προσέλκυση ιδιωτών υψηλής εισοδηματικής επιφάνειας, δίνεται η δυνατότητα σε κατοίκους αλλοδαπής να υπαχθούν σε έναν εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης στη χώρα μας, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις: (α) τα εν λόγω πρόσωπα δεν ήταν φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος τα προηγούμενα επτά από τα οκτώ έτη πριν τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας τους στη χώρα μας και (β) πραγματοποιούν επένδυση ποσού τουλάχιστον πεντακοσίων χιλιάδων (500.000) € σε ακίνητα, επιχειρήσεις, κινητές αξίες, μετοχές ή μερίδια σε νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες με έδρα την Ελλάδα. Εφόσον υπαχθούν στο εν λόγω καθεστώς εναλλακτικής φορολόγησης οι επενδυτές οφείλουν να καταβάλουν ετήσιο φόρο ποσού 100.000 ευρώ κατ' αποκοπή για το σύνολο του εισοδήματός τους, που προκύπτει στην αλλοδαπή, ενώ μπορούν να συμπεριλάβουν

στο καθεστώς αυτό και μέλη της οικογένειάς τους με επιπλέον κατ' αποκοπή ετήσιο φόρο 20.000 € ανά συγγενικό πρόσωπο. Επιπροσθέτως, απαλλάσσονται από το φόρο δωρεάς και κληρονομιάς της αλλοδαπής περιουσίας τους. Η μέγιστη διάρκεια υπαγωγής στο εν λόγω φορολογικό καθεστώς εναλλακτικής φορολόγησης είναι τα 15 έτη.

Αντίστοιχη δυνατότητα μεταφοράς της φορολογικής τους κατοικίας στην Ελλάδα για μέγιστη διάρκεια 15 φορολογικών ετών δόθηκε και στους συνταξιούχους αλλοδαπής, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι ακόλουθες δύο προϋποθέσεις, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 5B ΚΦΕ: (α) δεν ήταν φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας τα προηγούμενα πέντε από τα έξι έτη πριν από τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του στην Ελλάδα, και (β) μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία από κράτος, με το οποίο είναι σε ισχύ συμφωνία διοικητικής συνεργασίας στον τομέα της φορολογίας με την Ελλάδα. Οι συνταξιούχοι αλλοδαπής, που υπάγονται στο εν λόγω καθεστώς φορολόγησης οφείλουν να καταβάλουν αυτοτελώς ετήσιο φόρο με συντελεστή επτά 7% επί του συνόλου του εισοδήματός τους, που αποκτήθηκε στην αλλοδαπή, εκτός κι αν αυτό απαλλάσσεται του φόρου στο κράτος κατοικίας τους δυνάμει διατάξεων των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ). Αντίθετα με το άρθρο 5Α, το φορολογικό καθεστώς για τους συνταξιούχους δεν προβλέπει απαλλαγή από το φόρο κληρονομιάς ή δωρεάς της περιουσίας στην αλλοδαπή, το οποίο θα μπορούσε να λειτουργήσει ως επιπλέον κίνητρο.

Τέλος, με το άρθρο 5Γ ΚΦΕ, το οποίο βασίζεται σε αντίστοιχα πρότυπα άλλων ευρωπαϊκών χωρών, επιδιώκεται η ανατροπή του brain drain, μέσω του επαναπατρισμού των Ελλήνων, που απουσιάζουν χρόνια στο εξωτερικό, αλλά και της προσέλκυσης αλλοδαπού εργατικού δυναμικού υψηλών προσόντων, που επιθυμεί να καταστήσει την Ελλάδα κράτος φορολογικής κατοικίας του. Στο πλαίσιο αυτό παρέχεται σε φυσικά πρόσωπα, που μεταφέρουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα, η δυνατότητα απαλλαγής από τον φόρο εισοδήματος και από την ειδική ει-

σφορά αλληλεγγύης για το πενήντα τοις εκατό (50%) του εισοδήματός τους από μισθωτή εργασία και από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, που αποκτούν στην Ελλάδα μέσα στο εκάστοτε φορολογικό έτος, για διάστημα επτά (7) συναπτόν φορολογικών ετών, υπό την προϋπόθεση ότι συντρέχουν σωρευτικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις: (α) δεν ήταν φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος τα προηγούμενα πέντε (5) από τα έξι (6) έτη πριν από τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας τους στην Ελλάδα, (β) μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία από κράτος μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ. ή από κράτος με το οποίο είναι σε ισχύ συμφωνία διοικητικής συνεργασίας στον τομέα της φορολογίας με την Ελλάδα, (γ) παρέχουν υπηρεσίες στην Ελλάδα στο πλαίσιο μισθωτής εργασιακής σχέσης ή μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα με σκοπό να ασκήσουν ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα και (δ) δηλώνουν ότι θα παραμείνουν στην Ελλάδα τουλάχιστον για μία διετία.

Family offices

Μία ακόμα πρωτοβουλία για την εισροή κεφαλαίων στην Ελλάδα συνιστά και η πρόβλεψη για τη σύσταση εταιρειών ειδικού σκοπού διαχείρισης οικογενειακής περιουσίας και επενδύσεων (που κατέχουν και πραγματοποιούν τα ενδιαφερόμενα φυσικά πρόσωπα και η οικογένειά τους είτε άμεσα είτε έμμεσα, μέσω νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων) γνωστών και ως family offices, η οποία εισηχθη στην ελληνική νομοθεσία με το άρθρο 71Η ΚΦΕ. Τα family offices στην Ελλάδα μπορούν να συσταθούν με οποιαδήποτε από τις προβλεπόμενες νομικές μορφές, εκτός των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, ενώ πρέπει να πληρούν σωρευτικά τις ακόλουθες προϋποθέσεις: (α) να απασχολούν στην Ελλάδα προσωπικό τουλάχιστον πέντε (5) ατόμων εντός δώδεκα (12) μηνών από την ίδρυσή τους και εφεξής, (β) να πραγματοποιούν στην Ελλάδα δαπάνες λειτουργίας τουλάχιστον 1.000.000 € ετησίως και (γ) τα μέλη των οικογενειών (σύζυγοι, γονείς και άγαμα τέκνα) να είναι φορολογικοί κά-

τοικοι Ελλάδας. Η μέθοδος φορολόγησης που προβλέπεται είναι αυτή του κόστους πλέον του περιθωρίου κέρδους (Cost plus Method - CPM), ήτοι ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων με την προσθήκη ενός σταθερού ποσοστού κέρδους 7% επί των ετήσιων εξόδων και αποσβέσεων της εταιρείας, πλην του φόρου εισοδήματος. Οι προϋποθέσεις, που πρέπει να πληρούνται σωρευτικά για τη λειτουργία τους και συγκεκριμένα η εφαρμογή τους μόνο σε οικογένειες δύο γενεών αποτελούμενων από γονείς, συζύγους και άγαμα τέκνα και μάλιστα, εφόσον όλοι οι ανωτέρω είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος σε συνδυασμό με την προϋπόθεση πραγματοποίησης υπέρογκων δαπανών λειτουργίας ποσού τουλάχιστον 1.000.000 € καθιστούν, πάντως, τη σύσταση και λειτουργία τέτοιων εταιρειών στη χώρα μας δυσχερή.

Νέα απόφαση για την αλληλέγγυα ευθύνη για φορολογικά χρέη

Με την υπ' αρ. Α 1082/7.4.2021 απόφασή της η ΑΑΔΕ ορίζει ακόμα εννέα (ενδεικτικές) περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας των προσώπων που ασκούν καθήκοντα διοίκησης σε νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες για τη μη καταβολή ή μη απόδοση των οριζόμενων στις διατάξεις του άρθρου 50 παρ. 1 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας οφειλών των τελευταίων. Μεταξύ αυτών είναι η αποδεδειγμένη και παρατεταμένη αδυναμία ασκήσεως καθηκόντων διοίκησης λόγω βαριάς ασθένειας, η εκκαθάριση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, η αποδεδειγμένη αποκλειστική ανάθεση συγκεκριμένων καθηκόντων διοίκησης και εκπροσώπησης που δεν άπτονται των φορολογικών υποχρεώσεων του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, η ύπαρξη αμετάκλητης αθωωτικής απόφασης ποινικού δικαστηρίου ή αμετάκλητου απαλλακτικού βουλεύματος ή απόφαση δικαστηρίου βάσει των οποίων διαπιστώνεται ρητά η έλλειψη υπαιτιότητας, η παραίτηση προγενέστερη της κρίσιμης περιόδου και η περίπτωση κατά την οποία πρόσωπα που αν και φέρουν μία από τις ιδιότητες που προβλέπονται στην παρ. 1 του άρθρου 50 ΚΦΔ

δεν έχουν πραγματική ανάμιξη στη διοίκηση/διαχείριση των υποθέσεων του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας.

Δικαστικός συμβιβασμός σε φορολογικές διαφορές

Με την απόφαση ΣτΕ 17/2021 το Ανώτατο Δικαστήριο κλήθηκε να απαντήσει επί του ζητήματος κατά πόσον το δικαστήριο το οποίο επιλαμβάνεται της διαφοράς για τον κύριο φόρο και ενώπιον του οποίου ανακύπτει, συναφώς, παρεμπιπτόντως ζήτημα στοιχειοθέτησης ή μη παράβασης ΚΒΣ για την κρίσιμη διαχειριστική περίοδο, δεσμεύεται από τα πρακτικά του δικαστικού συμβιβασμού που αφορούν το παρεμπιπτόν ζήτημα ή οφείλει να εξετάσει το ζήτημα αυτό στην ουσία του και να αποφανθεί επ' αυτού. Το Δικαστήριο έκρινε ότι τα πρακτικά δικαστηρίου, στα οποία καταχωρίζεται δήλωση περί συμβιβασμού μεταξύ των διαδίκων, δεν παράγουν δεδικασμένο κατά την έννοια του άρθρου 197 ΚΔΔ και άρα το δικαστήριο της ουσίας οφείλει να εκφέρει αυτοτελή κρίση για το εν λόγω ζήτημα. Λόγω της σπουδαιότητάς της η υπόθεση παραπέμφθηκε στην επταμελή σύνθεση του Β' Τμήματος.

Αντισυνταγματικό το άρθρο 382 Ν 4700/2020

Με τις με αριθμό 331-334/2021 αποφάσεις της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας κρίθηκε ότι η διάταξη του άρθρου 382 του Ν 4700/2020, με την οποία προβλέπεται η δυνατότητα επανόδου επί ενδίκων βοηθημάτων ή μέσω των οποίων είχαν απορριφθεί στο διάστημα από 1.1.2011 μέχρι την 22.12.2017 ως απαράδεκτα λόγω μη καταβολής του αναλογικού παραβόλου σε φορολογικές και τελωνειακές εν γένει διαφορές, ανεξαρτήτως του ότι δεν εφαρμόζεται, ούτε ευθέως ούτε κατ' αναλογία, στα ένδικα βοηθήματα και μέσα, τα οποία υπάγονται στην αρμοδιότητα του Συμβουλίου της Επικρατείας, είναι αντίσχυρη ως αντικείμενη στις διατάξεις των άρθρων 26, 4 και 87 του Συντάγματος, εφόσον, πάντως, με τον Ν 4700/2020 δεν μεταβλήθηκε το νομοθετικό καθεστώς επί του οποίου είχε στηριχθεί η απόρριψη. 