



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312346

Αθήνα, 14-11-2024

Αριθμός απόφασης: 3014

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Ν.5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α'58),

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία **01/07/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή τηςμε **ΑΦΜ.....**, κατοίκου....., επί της οδού..... κατά:

α) της με αριθμόΠράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς χρονολογίας φορολογίας 14-07-2022, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Κ. Αττικής, β) του Σημειώματος για Πληρωμή ποσού 147.257,10€ (Τ.Ο.:) και γ) του Σημειώματος για Πληρωμή ποσού 102,40€ (Τ.Ο.:), καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμόΠράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς χρονολογίας φορολογίας 14-07-2022, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Κ. Αττικής και τα ως άνω αναφερόμενα Σημειώματα Πληρωμής, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του ΚΕ.ΦΟ.Κ. Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 01/07/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής τηςμε ΑΦΜ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ.(αρ. φακ.....) Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς-Γονικής Παροχής, χρονολογίας φορολογίας 14-07-2022, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Κ. Αττικής, προέκυψε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος δωρεάς ποσού **131.000,00€**, το οποίο μέχρι την εξόφλησή του κατόπιν επιβολής τόκων εκπρόθεσμης καταβολής είχε ανέλθει σε 147.257,10€, ενώ της επιβλήθηκε και πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης άρ. 53 Ν.5104/2024 που με την εξόφληση ανήλθε σε 102,40€, εμπεριέχον τέλος χαρτοσήμου και τέλος Ο.Γ.Α..

Η υπ' αριθ.προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατόπιν εκκαθάρισης της υπ' αριθμ. πρωτ. στο ΚΕ.ΦΟ.Κ. Αττικής(αριθμός δήλωσηςκαι αριθμός φακέλου .-) Δήλωσης Φόρου Δωρεάς από την προσφεύγουσα με επιφύλαξη, λόγω της διανομής σε αυτήν του χρηματικού ποσού των 655.000,00€ στις 14-07-2022 από το εμπίστευμα του αγγλοαμερικανικού δικαίου, ιδρυτής του οποίου ήταν ο θείος της προσφεύγουσας,, που υπήρξε κάτοικος εξωτερικού για περισσότερο από 10 έτη.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή, να ακυρωθεί η υπ' αριθμ.Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς του ΚΕ.ΦΟ.Κ. Αττικής και να επιστραφούν ως αχρεωστήτως καταβληθέντα τα σχετικά ποσά φόρου που κατέβαλε βάσει των σχετικών Σημειωμάτων για Πληρωμή φόρου δωρεάς, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Κατ' ουσίαν παράβαση του άρθρου 34 παρ.1 του ν.2961/2001 και των διατάξεων περί δωρεάς του Αστικού Κώδικα - εσφαλμένος νομικός χαρακτηρισμός των υπό κρίση πραγματικών περιστατικών.
2. Ανεπίτρεπτη διαφορετική μεταχείριση μεταξύ αλλοδαπών εμπιστευμάτων με αντικείμενο περιουσία της αλλοδαπής και αλλοδαπών εμπιστευμάτων με αντικείμενο περιουσία της ημεδαπής - αντίθεση με την υπερνομοθετική αρχή της ισότητας.
3. Υποχρέωση αναγνώρισης φορολογικής απαλλαγής λόγω εγκατάστασης Έλληνα υπηκόου στην αλλοδαπή για δέκα (10) τουλάχιστον συναπτά έτη κατ' άρθρο 25 παρ. 2 περ. ε' του ν.2961/2001.
4. Απαγορευμένη έκδοση εγκυκλίου καθ' υπέρβαση εξουσιών και καθηκόντων της φορολογικής διοίκησης, σύμφωνα με την οποία επιβάλλεται το πρώτον φορολογικό βάρος, κατά παράβαση των αρχών της φανεράς δράσης της διοίκησης και της νομιμότητας του φόρου και
5. Ανεπίτρεπτη διαφορετική μεταχείριση μεταξύ των παρεμφερών αλλοδαπών θεσμών του ιδρύματος (foundation) και εμπιστεύματος (..... - αντίθεση με την υπερνομοθετική αρχή της ισότητας.

Επειδή, η προσφεύγουσα στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της, αναφέρει ως προσβαλλόμενες πράξεις τη με αριθμό/04-06-2024 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς χρονολογίας φορολογίας 30-03-2023, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Κ. Αττικής,

το Σημείωμα για Πληρωμή ποσού 31.752,00€ (Τ.Ο.:), και το Σημείωμα για Πληρωμή ποσού 102,40€ (Τ.Ο.:), για το σύνολο των οποίων έχει ήδη υποβάλλει την υπ' αριθμ.-2024 και μεενδικοφανή προσφυγή, πλην όμως από το σύνολο των συνημμένων στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή εγγράφων, προκύπτει αφενός το αντικείμενο κατά του οποίου στρέφεται και αφετέρου η φορολογική αρχή κατά της οποίας στρέφεται (ΚΕ.ΦΟ.Κ. Αττικής), χωρίς ωστόσο να γίνεται ορθή μνεία του αριθμού της πράξης της φορολογικής διοίκησης.

Συνεπώς, η Υπηρεσία μας κρίνει ότι η εν λόγω ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να αντιμετωπιστεί ως στρεφόμενη κατά των συνημμένων σε αυτήν ως σχετικών εγγράφων, υπ' αριθμ.πράξης του ΚΕ.ΦΟ.Κ. Αττικής, με την οποία της επιβλήθηκε η καταβολή συνολικού ποσού φόρου δωρεάς 131.000,00€ και των σχετικών Σημειωμάτων Πληρωμής ποσού 147.257,10€ και 102,40€.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ.1 του Ν.5104/2024, ορίζεται ότι:

«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται στην Υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία αυτή ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού. Οι ανωτέρω προθεσμίες αναστέλλονται κατά το χρονικό διάστημα από 1η έως 31η Αυγούστου. ...»

Επειδή, η δυνατότητα άσκησης προσφυγής αφορά σε πράξεις, εκ των οποίων απορρέουν διαφορές ουσίας που αναφέρονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών (π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου) και όχι σε πράξεις που εκδίδονται στα πλαίσια της διαδικασίας της διοικητικής εκτέλεσης, κατά των οποίων προβλέπεται η άσκηση ανακοπής προς επίλυση διαφορών αναφυόμενων στο στάδιο της είσπραξης των βαρών αυτών (πρβλ. ΣΤΕ 2864/1996, 3354/1991).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 44 του Ν.5104/2024, ορίζεται ότι:

«2. Εκτελεστοί τίτλοι από τον νόμο είναι:

α) στην περίπτωση άμεσου προσδιορισμού φόρου, ο προσδιορισμός του φόρου, όπως προκύπτει ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης ή με την ενημέρωση της Φορολογικής Διοίκησης σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 36 του παρόντος, εφόσον έχει προηγηθεί η υπενθύμιση του άρθρου 63α του Εκτελεστικού Κανονισμού 282/2011 του Συμβουλίου, της 15ης Μαρτίου 2011, για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (L 77),

β) στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προσδιορισμού του φόρου,

γ) στην περίπτωση εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου,

δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου,
ε) στην περίπτωση ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, η πράξη ενδιάμεσου προσδιορισμού του φόρου,
στ) σε περίπτωση έκδοσης οριστικής δικαστικής απόφασης, η απόφαση αυτή,
ζ) σε περίπτωση επιβολής προστίμων, οι αντίστοιχες πράξεις,
η) σε περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής, η απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών,
θ) σε περίπτωση Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού, η απόφαση Αμοιβαίου Διακανονισμού,
ι) στην περίπτωση του άρθρου 74, η πράξη ακύρωσης ή τροποποίησης που εκδίδεται σύμφωνα με το άρθρο αυτό,
ια) το πρακτικό εξώδικης επίλυσης φορολογικής διαφοράς που εκδίδεται από την Επιτροπή του άρθρου 16 του ν. 4714/2020 (Α' 148).»

Επειδή, τα προσβαλλόμενα σημειώματα πληρωμής δεν εμπίπτουν στο στάδιο προσδιορισμού του φόρου, επομένως δεν αποτελούν εκτελεστές διοικητικές πράξεις υποκείμενες σε ενδικοφανή προσφυγή, αλλά ανάγονται στο στάδιο είσπραξης - διοικητικής εκτέλεσης (βλ. Σ.τ.Ε. 2999/2013, 1566/2012) και ως εκ τούτου η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη ως προς αυτά.

Συνεπώς, εν προκειμένω, η μόνη παραδεκτώς προσβαλλόμενη πράξη αποτελεί η υπ' αριθμ.η οποία και θα πρέπει να θεωρηθεί, κατ' εκτίμηση του περιεχομένου της ενδικοφανούς προσφυγής, ως η προσβαλλόμενη πράξη.

Επειδή, στο άρθρο 34 Α του Ν. 2961/2001 ορίζονται τα εξής:

«Α. Κτήση αιτία δωρεάς

1. Κτήση περιουσίας αιτία δωρεάς, για την επιβολή του φόρου είναι:

α) αυτή που προέρχεται από δωρεά η οποία συνιστάται κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα,
β) αυτή που προέρχεται από κάθε παροχή, παραχώρηση ή μεταβίβαση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου χωρίς αντάλλαγμα, έστω και αν δεν καταρτίστηκε έγγραφο...»

Επειδή, στο άρθρο 40 1α του Ν. 2961/2001 ορίζονται τα εξής:

«1. Κατ' εξαίρεση η φορολογική υποχρέωση γεννιέται: α) Κατά το χρόνο πλήρωσης της αίρεσης, όταν η δωρεά ή η γονική παροχή εξαρτάται από αναβλητική και όχι καθαρά εξουσιαστική αίρεση. Αν όμως τα αντικείμενα της δωρεάς ή της γονικής παροχής περιέρχονται στην κατοχή του δωροδόχου ή του τέκνου πριν από την πλήρωση της αίρεσης, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο της περιέλευσης αυτών.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 85 παρ.2 του Ν. 2961/2001 υπόχρεοι σε δήλωση σε δωρεές και γονικές παροχές για τις οποίες δεν καταρτίστηκε συμβολαιογραφικό έγγραφο, καθώς και σε κάθε άλλη περίπτωση υπόχρεος για την υποβολή της δήλωσης είναι ο δωροδόχος, ή το τέκνο ή οι κληρονόμοι του.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 86 του ως άνω νόμου, ορίζεται ότι:

«1. Η δήλωση, ανεξάρτητα αν οφείλεται ή όχι φόρος, εφόσον καταρτίζεται συμβολαιογραφικό έγγραφο, υποβάλλεται πριν από τη σύνταξη του οικείου συμβολαιογραφικού εγγράφου της δωρεάς ή γονικής παροχής ή προίκας. Προκειμένου για δωρεές ή γονικές παροχές που δεν έγιναν αμέσως αποδεκτές, υποβάλλεται νέα δήλωση από αυτόν που αποδέχεται, πριν από την κατάρτιση του συμβολαίου αποδοχής [...]

3. Αν δεν συντάχθηκε συμβολαιογραφικό έγγραφο για τη σύσταση της δωρεάς ή γονικής παροχής ή αυτό συντάχθηκε στην αλλοδαπή αλλά όχι ενώπιον Ελληνικής Προξενικής Αρχής, η δήλωση γι' αυτήν υποβάλλεται μέσα σε έξι (6) μήνες από την παράδοση στο δωρεοδόχο του αντικειμένου της δωρεάς ή γονικής παροχής.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 17 παρ. 4 του Ν. 2961/2001: «Σε περιουσιακά στοιχεία που βρίσκονται στην αλλοδαπή, αλλά αποκτώνται και φορολογούνται στην ημεδαπή, εφόσον με τελευταία διάταξη του κληρονομούμενου έχουν τεθεί υπό διαχείριση εμπιστοσύνης (in trust) του αγγλοαμερικανικού δικαίου, οι δικαιούχοι των χρηματικών ποσών που εισπράττονται κάθε φορά φορολογούνται για τα ποσά αυτά αμέσως, εκτός αν από άλλη αιτία απαλλάσσονται, εκείνοι όμως στους οποίους τελικά περιέρχεται η περιουσία φορολογούνται για την πλήρη κυριότητα της περιουσίας αυτής κατά το χρόνο που θα περιέλθει σε αυτούς.»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ.1114/2017 με θέμα “Φορολογική μεταχείριση αλλοδαπού εμπιστεύματος (trust) και αλλοδαπού ιδρύματος (foundation)”: «..Το trust, άλλως εμπίστευμα - θεσμός με προέλευση το αγγλοσαξονικό δίκαιο - αποτελεί ιδίομορφο καθεστώς διαχείρισης και εκκαθάρισης περιουσίας, το οποίο στερείται νομικής προσωπικότητας και δημιουργείται είτε με δήλωση του κυρίου της περιουσίας είτε με μεταβίβαση αυτής, εν ζωή είτε με διαθήκη. Ο ιδρυτής του εμπιστεύματος (settlor ή trustor) συμβάλλεται με πράξη συστάσεως (settlement) με τον εμπιστευματούχο (trustee) και του μεταβιβάζει περιουσιακά στοιχεία, τα οποία αυτός διαχειρίζεται προς όφελος άλλων προσώπων εμπιστευματοδόχων ή ωφελούμενων (beneficiaries) ή και του ίδιου (εμπιστευματούχου) ή και του ιδρυτή του εμπιστεύματος για εξυπηρέτηση ορισμένου σκοπού, τον οποίο ορίζει. Ειδικότερα, ο εμπιστευματούχος αποκτά την περιουσία του ιδρυτή διακριτά από τη δική του περιουσία και οφείλει να τη διατηρεί και να την αποδίδει σύμφωνα με τους όρους του εμπιστεύματος, οι δε δικαιούχοι-ωφελούμενοι είναι φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή οντότητες, τα οποία απολαμβάνουν των ωφελειών του εμπιστεύματος από τους εμπιστευματούχους, είτε μέσω τακτικών πληρωμών, είτε με τη λήξη του εμπιστεύματος, επίσης βάσει των όρων που έθεσε ο ιδρυτής του (εν ζωή ή μετά θάνατον)....

Σε διαφορετική περίπτωση, όταν δηλαδή οι διανομές γίνονται προς πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που έχουν εισφέρει κεφάλαια στις εν λόγω οντότητες (δηλαδή σε τρίτα ωφελούμενα πρόσωπα), έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί φορολογίας κληρονομιών ή δωρεών (αναλόγως εάν διενεργούνται μετά το θάνατο του ιδρυτή ή εν ζωή αυτού) και τα όσα ειδικότερα αναλύονται στο Κεφάλαιο 3 της παρούσας....

3. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΤΑ ΤΗ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗ/ΔΙΑΝΟΜΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ - ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΩΝ, ΔΩΡΕΩΝ

3.1. Γενικό νομοθετικό πλαίσιο

Σύμφωνα με τον Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια, ο οποίος κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του ν. 2961/2001 (ΦΕΚ 266 Α', στο εξής ο «Κώδικας»), κάθε μορφής περιουσία (κινητή ή ακίνητη) που βρίσκεται στην

Ελλάδα και ανήκει είτε σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς καθώς και η ευρισκόμενη στην αλλοδαπή ενσώματη ή ασώματη κινητή περιουσία Έλληνα υπηκόου που έχει την κατοικία του οπουδήποτε αλλά και αλλοδαπού που έχει την κατοικία του στην Ελλάδα και μεταβιβάζεται αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής υποβάλλεται σε φόρο. Εξαιρείται η κινητή περιουσία της αλλοδαπής Έλληνα υπηκόου που είναι εγκατεστημένος σε αυτή για δέκα (10) τουλάχιστον συναπτά έτη, η οποία απαλλάσσεται από τον φόρο κληρονομιάς. Επιπλέον φορολογείται και η ευρισκόμενη στην αλλοδαπή κινητή περιουσία αλλοδαπού υπηκόου, που δωρίζεται σε ημεδαπό ή αλλοδαπό, που έχει την κατοικία του στην Ελλάδα (άρθρα 3 και 35 του Κώδικα)....

3.2. Αλλοδαπό εμπίστευμα (trust)

3.2.1. Αλλοδαπό εμπίστευμα (trust), που έχει συσταθεί με διάταξη τελευταίας βούλησης, με αντικείμενο κινητή περιουσία της αλλοδαπής

3.2.1.1. Εφαρμογή της παραγράφου 4 του άρθρου 17 του Κώδικα
Κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 17 του Κώδικα, σε περιουσιακά στοιχεία που βρίσκονται στην αλλοδαπή, αλλά αποκτώνται και φορολογούνται στην ημεδαπή, εφόσον με τελευταία διάταξη του κληρονομούμενου έχουν τεθεί υπό διαχείριση εμπιστοσύνης (in trust) του αγγλοαμερικανικού δικαίου, οι δικαιούχοι (beneficiaries) των χρηματικών ποσών που εισπράττονται κάθε φορά φορολογούνται για τα ποσά αυτά αμέσως, εκτός αν από άλλη αιτία απαλλάσσονται, εκείνοι όμως στους οποίους τελικά περιέρχεται η περιουσία φορολογούνται για την πλήρη κυριότητα της περιουσίας αυτής κατά το χρόνο που θα περιέλθει σε αυτούς.

Οι προαναφερθείσες διατάξεις αντιμετωπίζουν μόνο την περίπτωση που τα κληρονομαϊκά περιουσιακά στοιχεία, τα οποία έχουν τεθεί υπό διαχείριση εμπιστοσύνης (trust), με τελευταία διάταξη του κληρονομούμενου, βρίσκονται στην αλλοδαπή, με την απαραίτητη προϋπόθεση ωστόσο ότι φορολογούνται στην Ελλάδα. Συγκεκριμένα αφορούν μόνο την ενσώματη ή ασώματη κινητή περιουσία της αλλοδαπής.

3.2.1.2. Περιουσία μη φορολογητέα στην Ελλάδα

Κινητά περιουσιακά στοιχεία που βρίσκονται στην αλλοδαπή, έχουν τεθεί υπό διαχείριση εμπιστοσύνης (in trust) με τελευταία διάταξη του κληρονομούμενου και αποκτώνται στην ημεδαπή, απαλλάσσονται από τον φόρο, εφόσον η συγκεκριμένη περιουσία δεν είναι φορολογητέα στην Ελλάδα, όχι όμως και από την υποχρέωση υποβολής δήλωσης. Παράδειγμα: trust κινητής περιουσίας που έχει συστήσει Έλληνας εγκατεστημένος στο εξωτερικό για περισσότερο από δέκα έτη (άρθρο 25 παρ.2 περ. ε του Κώδικα).

3.2.2. Αλλοδαπό εμπίστευμα (trust), που έχει συσταθεί με πράξη εν ζωή, με αντικείμενο κινητή περιουσία της αλλοδαπής

Trust το οποίο έχει συσταθεί με πράξη εν ζωή του ιδρυτή και στο οποίο έχουν εισφερθεί κινητά περιουσιακά στοιχεία ευρισκόμενα στην αλλοδαπή, με τον όρο αυτά να περιέλθουν στους δικαιούχους (beneficiaries) είτε σε συγκεκριμένη χρονική στιγμή είτε περιοδικά ενόσω ζει ο ιδρυτής, αντιμετωπίζεται με εφαρμογή των περί δωρεάς διατάξεων του Κώδικα (άρθρο 34), με δωρητή τον ιδρυτή (settlor) και δωρεοδόχο το δικαιούχο (beneficiary) και εφαρμογή της αντίστοιχης κλίμακας (ή συντελεστή φόρου), με βάση τη μεταξύ τους συγγενική (ή μη) σχέση.

Trust το οποίο έχει συσταθεί με πράξη εν ζωή του ιδρυτή και στο οποίο έχουν εισφερθεί κινητά περιουσιακά στοιχεία ευρισκόμενα στην αλλοδαπή, με τον όρο αυτά να περιέλθουν στους δικαιούχους (beneficiaries) κατά το χρόνο θανάτου του ή υπό οποιαδήποτε αναβλητική αίρεση μετά το θάνατό του, αντιμετωπίζεται με εφαρμογή των περί δωρεάς αιτία θανάτου διατάξεων του Κώδικα (άρθρο 39 παρ. 2, 40 παρ. 1 περ. α), με δωρητή τον ιδρυτή και δωρεοδόχους αιτία

θανάτου τους ωφελούμενους (beneficiaries). (Σημειώνεται ότι μέχρι την πλήρωση της αναβλητικής αίρεσης, η διαχείριση των περιουσιακών στοιχείων του διέπεται από τις περί φορολογίας εισοδήματος διατάξεις, κατά τα αναφερόμενα στις υποπαρ. 2.1.1. και 2.2.1. της παρούσας)...

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με την προσκομιζόμενη με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή από 6.4.1995 Πράξη Σύστασης Εμπιστεύματος «.....», προκύπτει ότι το εν λόγω συστάθηκε την 06.04.1995 με πράξη εν ζωή....., με έδρα τοκαι όχι με διάταξη τελευταίας βούλησης και σε αυτό ορίζονται ως δικαιούχοι (beneficiaries) η προσφεύγουσα ανιψιά του..... καθώς και άλλα φιλανθρωπικά αντικείμενα ή σκοποί ή άλλα πρόσωπα που θα αποφασίσουν οι Εμπιστευματούχοι (trustee) (εξαιρώντας τους ίδιους τους Εμπιστευματούχους).

Σύμφωνα με την προσκομιζόμενη από 06.04.1995 επιστολή τουπρος τους διευθυντές τηςεμπιστευματούχους):

-Το περιεχόμενο της επιστολής, όπως αναφέρει ο «δεν είναι σε καμία περίπτωση δεσμευτικό για τον», ο οποίος έχει αναλάβει τη διαχείριση των περιουσιακών στοιχείων του εμπιστεύματος.

-Η επιστολή δεν μπορεί να ερμηνευτεί ωσάν να δημιουργεί

-Η επιστολή αποσκοπεί στο να δώσει οδηγίες στον, απευθύνεται αυστηρώς εμπιστευτικά σε αυτόν και δεν πρέπει να αποκαλυφθεί σε κανένα άλλο πρόσωπο.

-Ο Φαφαλιός Παναγιώτης αναφέρεται στην επιστολή του για διανομές υπέρ της προσφεύγουσας τόσο όσο ο ίδιος είναι εν ζωή (κατόπιν αιτημάτων του ίδιου προς τον) όσο και μετά το θάνατό του, προκειμένου να εξασφαλίσει οικονομικά τόσο την ίδια όσο και τους απογόνους της.

Επειδή βάσει των ανωτέρω, η πίστωση τον Ιούλιο του 2022, συνολικού ποσού 655.000,00 € στον τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας, που πραγματοποιήθηκε μετά το θάνατο του....., δεν εμπίπτει στις διατάξεις περί φορολογίας κληρονομιάς και η από 06.04.1995 επιστολήπρος τους διευθυντές της....., την οποία η προσφεύγουσα χαρακτηρίζει κατά το Αγγλοσαξονικό δίκαιο ως.....», δεν αποτελεί με κανέναν τρόπο διάταξη τελευταίας βούλησης του..... Αντιθέτως, στην επιστολή αυτή αναφέρεται η αληθινή βούληση του....., που ήταν η οικειοθελής παροχή περιουσιακού οφέλους χωρίς αντάλλαγμα στην ανιψιά....., προκειμένου να την εξασφαλίσει οικονομικά, γεγονός που αποτυπώνεται και στις διάφορες διανομές που έλαβε από το η προσφεύγουσα, τόσο κατά τη διάρκεια της ζωής του θείου της όσο και μετά τον θάνατό του.

Επίσης, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 17§4 του «ΚΩΔΙΚΑ» καθώς τα περιουσιακά στοιχεία του.....», που βρίσκονται στην αλλοδαπή και αποκτώνται και φορολογούνται στην ημεδαπή δεν είχαν τεθεί υπό διαχείριση εμπιστοσύνης (..... με διάταξη τελευταίας βούλησης αλλά με πράξη εν ζωή..... Προκύπτει δηλαδή, ότι το παραπάνω ποσό που εμβάστηκε από το.....» στον τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας αποτελεί μεταβίβαση κινητής περιουσίας ως δωρεά αιτία θανάτου, η οποία υποβάλλεται σε φόρο βάσει των άρθρων 34, 39§2, 40§1α του Ν. 2961/2001 «ΚΩΔΙΚΑ» και της ΠΟΛ 1114/24.07.2017 και σε καμία περίπτωση δεν εμπίπτει στις διατάξεις περί φορολογίας κληρονομιάς. Προς τούτο και ο έλεγχος δεν εξέτασε αν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του

άρθρου 25§2 περίπτωση ε' του «ΚΩΔΙΚΑ» περί απαλλαγής κινητής περιουσίας που βρίσκεται στην αλλοδαπή Έλληνα υπηκόου που είναι εγκατεστημένος σε αυτή για δέκα (10) τουλάχιστον συναπτά έτη.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 9 του Ν.5104/2024: «1. Ο Διοικητής δύναται να εκδίδει ερμηνευτικές εγκυκλίους, καθώς και οδηγίες για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας. Οι ερμηνευτικές εγκυκλίους δημοσιεύονται στον ιστότοπο της ΑΑΔΕ και ισχύουν από τη δημοσίευσή τους.» Αναφορικά με την ΠΟΛ 1114/24.07.2017, με αυτήν παρέχονται οδηγίες για την αντιμετώπιση ζητημάτων που αναφύονται κατά την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας (μεταξύ άλλων και του «ΚΩΔΙΚΑ»), από τη Διεύθυνση Εφαρμογής Φορολογίας Κεφαλαίου και Περιουσιολογίου και τη Διεύθυνση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας κι ως εγκύκλιος έχει ως σκοπό την ομοιόμορφη ερμηνεία κι εφαρμογή των νόμων και συνεπώς τον περιορισμό ανασφαλειών, που συνδέονται με τη νομική ερμηνεία. Συνεπώς ο έλεγχος την ανέφερε και την έλαβε υπόψη του, σύμφωνα με την ως άνω διάταξη του άρθρου 9 του ΚΦΔ.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ορθώς εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη κατ' εφαρμογή των άρθρ. 44§2 (με παραπομπή στις κατηγορίες του άρθρ. 29§1) και 86§3 του «ΚΩΔΙΚΑ», επιβάλλοντας στο διανεμηθέν ποσό των 655.000,00€ φόρο δωρεάς αιτία θανάτου με συντελεστή 20% (Β' κατηγορία) ύψους 131.000,00€. Περαιτέρω, επιβλήθηκαν τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής (άρθρ. 52 Κ.Φ.Δ.) και πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης άρθρ.53 Κ.Φ.Δ., δεδομένου ότι η δήλωση φόρου δωρεάς αιτία θανάτου υποβλήθηκε εκπρόθεσμα, ενώ έπρεπε να είχε υποβληθεί μέχρι τις 14-01-2023 σύμφωνα με το άρθρ. 86§3 του «ΚΩΔΙΚΑ».

Ως εκ τούτου,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία 01-07-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τηςμε **ΑΦΜ**, και την **επικύρωση** της με αριθμό**Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς** χρονολογίας φορολογίας 14-07-2022, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Κ. Αττικής

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αριθρ.....) **Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς-Γονικής Παροχής,** χρονολογίας φορολογίας 14-07-2022
Συνολικό ποσό: 131.000,00€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.