ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604529

Καλλιθέα, 12/01/2023
Αριθμός απόφασης: 110

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (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 Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **23/09/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ....., με **ΑΦΜ** ....., κατοίκου Αθηνών, επί της οδού ....., κατά: α) της υπ' αριθμ. ...../22-07-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς χρονολογίας φορολογίας 04/01/2017, β) της υπ' αριθμ. ...../22-07-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς χρονολογίας φορολογίας 05/01/2017, γ) της υπ' αριθμ. ...../22-07-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς χρονολογίας φορολογίας 05/12/2017, δ) της υπ' αριθμ. ...../22-07-2022 Οριστικής Πράξης

Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς χρονολογίας φορολογίας 30/08/2018, ε) της υπ' αριθμ. ...../22-07-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς χρονολογίας φορολογίας 16/04/2018, στ) της υπ' αριθμ. ...../22-07-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς χρονολογίας φορολογίας 11/10/2018 και ζ) της υπ' αριθμ. ...../22-07-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς χρονολογίας φορολογίας 22/11/2018 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καθώς και τις από 22/07/2022 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου δωρεάς, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 23/09/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ....., με **ΑΦΜ** ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα καθώς οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν την 28/07/2022, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. ...../22-07-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς χρονολογίας φορολογίας 04/01/2017 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος δωρεάς ποσού 100.000,00 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης ποσού 50.000,00 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 150.000,00 ευρώ.

Με την υπ' αριθμ. ...../22-07-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς χρονολογίας φορολογίας 05/01/2017 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος δωρεάς ποσού 160.000,00 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης ποσού 80.000,00 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 240.000,00 ευρώ.

Με την υπ' αριθμ. ...../22-07-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς χρονολογίας φορολογίας 05/12/2017 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος δωρεάς ποσού 4.000,00 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης ποσού 2.000,00 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 6.000,00 ευρώ.

Με την υπ' αριθμ. ...../22-07-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς χρονολογίας φορολογίας 30/08/2018 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος δωρεάς ποσού 10.000,00 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης ποσού 5.000,00 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 15.000,00 ευρώ.

Με την υπ' αριθμ. ...../22-07-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς χρονολογίας φορολογίας 16/04/2018 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος δωρεάς ποσού

10.000,00 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης ποσού 5.000,00 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 15.000,00 ευρώ.
Με την υπ' αριθμ. ...../22-07-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς χρονολογίας φορολογίας 11/10/2018 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος δωρεάς ποσού 4.974,57 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης ποσού 2.487,29 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 7.461,86 ευρώ.
Με την υπ' αριθμ. ...../22-07-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς χρονολογίας φορολογίας 22/11/2018 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος δωρεάς ποσού 6.000,00 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης ποσού 3.000,00 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 9.000,00 ευρώ.
Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν μετά τον μερικό φορολογικό έλεγχο για την διαπίστωση της εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 34 του «Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια» (σ.σ. «ΚΩΔΙΚΑΣ» στο εξής), ο οποίος κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του Ν.2961/2001, που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα για τα φορολογικά έτη 2017 - 2018 σύμφωνα με τις με αριθμό ...../02-03-2022 και ...../22-07-2022 εντολές μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οι οποίες εκδόθηκαν κατόπιν του από 06/09/2021 Υπηρεσιακού Σημειώματος της ΣΤ' εποπτείας του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. «ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ» περί πιστώσεων για τις οποίες τυγχάνουν εφαρμογή οι διατάξεις του Ν.2961/2001.
Από τον έλεγχο αυτό διαπιστώθηκε ότι: α) για το έτος 2017 εμβάσματα ποσών 500.000,00 €, 800.000,00 € και 20.000,00 € αποτελούν δωρεά αιτία θανάτου, με δωρητή τον ιδρυτή του trust, ... (settler) και δωρεοδόχο αιτία θανάτου την προσφεύγουσα ..... (beneficiary), με χρονολογία φορολογίας τις ημερομηνίες που εμβάστηκαν τα εν λόγω ποσά στον τραπεζικό λογαριασμό της και β) για το έτος 2018 εμβάσματα ποσών 50.000,00 €, 50.000,00 €, 24.872,87 € και 30.000,00 € αποτελούν δωρεά αιτία θανάτου, με δωρητή τον ιδρυτή του trust, ... (settler) και δωρεοδόχο αιτία θανάτου την προσφεύγουσα ..... (beneficiary), με χρονολογία φορολογίας τις ημερομηνίες που εμβάστηκαν τα εν λόγω ποσά στον τραπεζικό λογαριασμό της.
Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς :

- Απαγορευμένη έκδοση εγκυκλίου καθ' υπέρβαση εξουσιών και καθηκόντων της φορολογικής διοίκησης, σύμφωνα με την οποία επιβάλλεται το πρώτον φορολογικό βάρος, κατά παράβαση της αρχών της φανερής δράσης της διοίκησης και της νομιμότητας του φόρου.
- Κατ' ουσίαν παράβαση του άρθρου 9 του ν. 4174/2013: η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων.
- Κατ' ουσίαν παράβαση της περ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 25 του ν. 2961/2001: όφειλε να αναγνωριστεί από τη φορολογική αρχή ότι χωρεί απαλλαγή λόγω εγκατάστασης Έλληνα υπηκόου στην αλλοδαπή για δέκα (10) τουλάχιστον συναπτά έτη - ουσιώδης πλάνη

περί τα πράγματα.

- Κατ' ουσίαν παράβαση της παρ. 1 του άρθρου 34 του ν. 2961/2001 και των διατάξεων περί δωρεάς του Αστικού Κώδικα: εσφαλμένος νομικός χαρακτηρισμός του υπό κρίση ιστορικού - ουσιώδης πλάνη περί τα πράγματα/εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών - μη απόδειξη της ύπαρξης άτυπης δωρεάς

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 καταρτίσθηκε 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 δωρεοδόχου 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 δωρεοδόχος, ή το τέκνο ή οι κληρονόμοι του.

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 κληρονομουμένου 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 ιδιόμορφο 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 κληρονομουμένου 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 κληρονομιαία περιουσιακά στοιχεία, τα οποία έχουν τεθεί υπό διαχείριση εμπιστοσύνης (trust), με τελευταία διάταξη του κληρονομουμένου, 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 κληρονομουμένου 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 (setttor) 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 trust διέπεται από τις περί φορολογίας εισοδήματος διατάξεις, κατά τα αναφερόμενα στις υποπαρ. 2.1.1. και 2.2.1. της παρούσας)...»*

Επειδή από τα οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου προκύπτουν τα εξής : Σύμφωνα με την από 6.4.1995 Πράξη Σύστασης Εμπιστεύματος «.....»:

-Το εν λόγω trust, συστάθηκε την 06.04.1995 **με πράξη εν ζωή** του ....., με έδρα το Jersey και **όχι με διάταξη τελευταίας βούλησης** και σε αυτό ορίζονται ως δικαιούχοι η προσφεύγουσα ανιψιά του, ... καθώς και τυχόν φιλανθρωπικά αντικείμενα ή σκοποί και άλλα πρόσωπα που θα αποφασίσουν οι Εμπιστευματούχοι (trustee) (εξαιρώντας τους ίδιους τους Εμπιστευματούχους).

Σύμφωνα με την προσκομιζόμενη από 06.04.1995 επιστολή του ..... προς τους διευθυντές της ..... (εμπιστευματούχος):

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

-Η επιστολή δεν μπορεί να ερμηνευτεί ωσάν να δημιουργεί trust.

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

-Ο ..... αναφέρεται στην επιστολή του για διανομές υπέρ της προσφεύγουσας ..... τόσο όσο ο ίδιος είναι εν ζωή (κατόπιν αιτημάτων του ίδιου προς τον trustee)

όσο και μετά το θάνατό του, προκειμένου να εξασφαλίσει οικονομικά τόσο την ίδια όσο και τους απογόνους της.

Επειδή βάσει των ανωτέρω, οι πιστώσεις έτους 2017, συνολικού ποσού 1.320.000,00 € και οι πιστώσεις έτους 2018, συνολικού ποσού 154.872,87 € στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας, που πραγματοποιήθηκαν μετά το θάνατο του ....., **δεν εμπίπτουν στις διατάξεις περί φορολογίας κληρονομιάς** και η από 06.04.1995 επιστολή του ..... προς τους διευθυντές της ....., την οποία η προσφεύγουσα χαρακτηρίζει κατά το Αγγλοσαξονικό δίκαιο ως «Letter of Wishes», 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 του ....., προκειμένου να την εξασφαλίσει οικονομικά, **γεγονός που αποτυπώνεται και στις διάφορες διανομές που έλαβε από το trust η προσφεύγουσα, τόσο κατά τη διάρκεια της ζωή 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 (trust) με διάταξη τελευταίας βούλησης αλλά με **πράξη εν ζωή του** ..... Προκύπτει δηλαδή, ότι τα παραπάνω ποσά που εμβάστηκαν από το «.....» στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας αποτελούν 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 εμπίπτουν 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 ΚΦΔ** : *«1. Ο Διοικητής δύναται να εκδίδει ερμηνευτικές εγκυκλίους, καθώς και οδηγίες για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι 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 ορθώς ο έλεγχος την ανέφερε και την έλαβε υπόψη του, σύμφωνα με την ως άνω διάταξη του άρθρου 9 του ΚΦΔ.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από **23/09/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ....., με **ΑΦΜ** ..... και την επικύρωση :

α) της υπ' αριθμ. ...../22-07-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς χρονολογίας φορολογίας 04/01/2017 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	100.000,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής	50.000,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	**150.000,00 €**

β) της υπ' αριθμ. ...../22-07-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς χρονολογίας φορολογίας 05/01/2017 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	160.000,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής	80.000,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	**240.000,00 €**

γ) της υπ' αριθμ. ...../22-07-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς χρονολογίας φορολογίας 05/12/2017 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	4.000,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής	2.000,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	**6.000,00 €**

δ) της υπ' αριθμ. ...../22-07-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς χρονολογίας φορολογίας 30/08/2018 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	10.000,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής	5.000,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	**15.000,00 €**

ε) της υπ' αριθμ. ...../22-07-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς χρονολογίας φορολογίας 16/04/2018 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	10.000,00 €

Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής	5.000,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	**15.000,00 €**

στ) της υπ' αριθμ. ...../22-07-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς χρονολογίας φορολογίας 11/10/2018 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	4.974,57 €
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής	2.487,29 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	**7.461,86 €**

ζ) της υπ' αριθμ. ...../22-07-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς χρονολογίας φορολογίας 22/11/2018 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	6.000,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής	3.000,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	**9.000,00 €**

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.