



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 17.6.2024

Αριθμός απόφασης: 1854

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312348

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

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

γ. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

ε. 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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **21.2.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, με αναγραφόμενη στην υπό κρίση προσφυγή διεύθυνση κατοικίας στις, κατά της με αριθ. /23.1.2024 Οριστικής Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς αιτία θανάτου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Μυκόνου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Μυκόνου.

6. Την έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Μυκόνου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 21.2.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ 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' αριθ. /23.1.2024 Οριστική Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς αιτία θανάτου, χρόνου φορολογίας την 10.8.2023, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Μυκόνου, προσδιορίστηκε στον υπόχρεο προσφεύγοντα φόρος ύψους 410.050,00 € (=10% Χ (4.900,500,00 € - αφορολόγητο 800.000,00 €)) για δωρεά ύψους 4.900,500,00 € (5.400.000,00 \$) από τον από 2.6.2023 αποβιώσαντα ΑΦΜ (ο οποίος είχε συνάψει σύμφωνο συμβίωσης με τον προσφεύγοντα) και ειδικότερα από το ίδρυμα '..... (που είχε ιδρύσει ο, με έδρα το), βάσει της με αρ. .../2024 (Ζ/2024) δήλωσης φόρου δωρεάς. Η εν λόγω δήλωση υποβλήθηκε με επιφύλαξη ως προς την έλλειψη συνδρομής των προϋποθέσεων επιβολής φόρου δωρεάς, η οποία απορρίφθηκε με την έκδοση της υπό κρίση προσβαλλόμενης πράξης.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, της προσβαλλόμενης πράξης και την επιστροφή του καταβληθέντος ποσού φόρου εντόκως, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Η χρηματική διανομή που έλαβε ο προσφεύγων από το ίδρυμα '..... εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων του ν. 2961/2001 περί δωρεάς, ωστόσο εν προκειμένω ο προσφεύγων απαλλάσσεται του φόρου βάσει των διατάξεων της περ. ζ' του άρθρου 43 του ν. 2961/2001 καθώς το υπό κρίση περιουσιακό στοιχείο ευρισκόταν κατά το χρόνο της δωρεάς στην αλλοδαπή, όλη η περιουσία του δωρητή δημιουργήθηκε στην αλλοδαπή, και ο δωρητής ήταν κάτοικος αλλοδαπής πλέον των 10 ετών και το έτος 2022 μετέφερε στην φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα. Η εν λόγω απαλλακτική διάταξη αναφέρεται σε δωρητή ελληνικής υπηκοότητας, ωστόσο δεν δικαιολογείται η εξάρτηση της χορήγησης της απαλλαγής από τον παράγοντα της υπηκοότητας καθώς το ελληνικό κράτος δεν συνεισέφερε στη δημιουργία της περιουσίας του δωρητή στην αλλοδαπή όπου διέμενε όλη του τη ζωή. Άλλωστε η εν λόγω διάκριση βάσει εθνικότητας αντίκειται στις διατάξεις της ΕΣΔΑ περί προστασίας της ιδιοκτησίας και απαγόρευσης των διακρίσεων.

2. Δεν πληρείται η προϋπόθεση της ελληνικής κατοικίας του προσφεύγοντος δωρεοδόχου του άρθρου 35 παρ. 1 του ν. 2961/2001 για την υπαγωγή σε φόρο δωρεάς, καθώς, αν και ο προσφεύγων έχει τη φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα, δεν θα πρέπει να συγχέεται η έννοια της φορολογικής κατοικίας με την έννοια της κατοικίας όπως αυτή αναφέρεται στην εν λόγω διάταξη του άρθρου 35 παρ. 1 του ν. 2961/2001 και προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα, και χαρακτηρίζεται από το στοιχείο της μονιμότητας και την επιλογή του προσώπου να έχει σε έναν τόπο την μόνιμη εγκατάστασή του δηλαδή να την καταστήσει επίκεντρο της ζωής των δραστηριοτήτων και των σχέσεων του. Η παραμονή του προσφεύγοντος στην Ελλάδα δε διαθέτει μόνιμο χαρακτήρα ούτε προκύπτει ότι ο προσφεύγων είχε την πρόθεση να καταστήσει την Ελλάδα επίκεντρο της ζωής των δραστηριοτήτων και των σχέσεων του. Αντιθέτως το μεγαλύτερο μέρος των κοινωνικών και προσωπικών σχέσεων του είναι στο Μονακό στο Ηνωμένο Βασίλειο και τις ΗΠΑ. Προς απόδειξη του ισχυρισμού του προσκομίζει δικαιολογητικά όπως λογαριασμούς ρεύματος σε ακίνητο του, κάρτα διαμονής του προσφεύγοντος στο, αντίγραφο του του διαβατηρίου του προσφεύγοντος από τις ΗΠΑ, αντίγραφο της φορολογικής δήλωσης έτους 2022 στις ΗΠΑ (έντυπο 1040), αντίγραφα τιμολογίων διαμονής του προσφεύγοντος σε ξενοδοχείο στο Ηνωμένο Βασίλειο κλπ.

3. Έλλειψη αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης, κατά παράβαση των διατάξεων του με το άρθρο 37 του ν. 4987/2022, σύμφωνα με τις οποίες η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να περιλαμβάνει μεταξύ άλλων τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον υπό κρίση προσδιορισμό του φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, καθώς και του άρθρου 64 του ΚΦΔ.

Επειδή, στο άρθρο 64 του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, στο άρθρο 65 του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, στο άρθρο 32 του ν. 4987/2022 'Διοικητικός προσδιορισμός φόρου' ορίζεται ότι: «1. Στις περιπτώσεις που κατά τη φορολογική νομοθεσία η φορολογική δήλωση δεν συνιστά άμεσο προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου.

2. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση.

3. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει τον φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά, στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου.»

Επειδή, στο άρθρο 72 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «29. Για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από τυχερά παίγνια, οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εφαρμόζονται από 1.1.2015. Κατ' εξαίρεση για τις υποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 1 και του Ενάτου Κεφαλαίου του Κώδικα».

Επειδή, στο άρθρο 10 του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «1. α) Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που πρόκειται να καταστεί υπόχρεο σε καταβολή ή παρακράτηση φόρου, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία, ή σε υποβολή οποιασδήποτε δήλωσης που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, υποβάλλει δήλωση εγγραφής στο φορολογικό μητρώο. Με την εγγραφή η Φορολογική Διοίκηση αποδίδει μοναδικό Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) σε κάθε φορολογούμενο κατά τα οριζόμενα στο επόμενο άρθρο. Στη δήλωση εγγραφής περιλαμβάνονται τα προσωπικά στοιχεία του φορολογούμενου, σε περίπτωση φυσικού προσώπου, καθώς και η επωνυμία, ο διακριτικός τίτλος και η έδρα, σε περίπτωση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας. Προκειμένου για νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, η δήλωση εγγραφής υποβάλλεται μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από τη νόμιμη σύστασή τους.

... γ) Με απόφαση του Διοικητή ορίζονται ο τρόπος, ο χρόνος, η διαδικασία υποβολής της δήλωσης εγγραφής και έναρξης στο φορολογικό μητρώο, καθώς και κάθε άλλο αναγκαίος θέμα για την εφαρμογή των περ. α` και β`. Με όμοια απόφαση μπορεί να ορίζονται άλλες κατηγορίες προσώπων, για τις οποίες απαιτείται εγγραφή στο φορολογικό μητρώο, καθώς και

επιπλέον στοιχεία τα οποία πρέπει να δηλώνονται από τον φορολογούμενο με τη δήλωση εγγραφής και έναρξης, πέραν των αναφερόμενων στις περ. α` και β`.

... 3. α) Ο φορολογούμενος, φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, υποχρεούται να ενημερώνει τη Φορολογική Διοίκηση για μεταβολές στα στοιχεία εγγραφής ή έναρξής του με την υποβολή δήλωσης μεταβολών στο φορολογικό μητρώο. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την πραγματοποίηση της μεταβολής. Ειδικά ο φορολογούμενος που είναι υποκείμενος στον Φ.Π.Α., για τη μεταβολή καθεστώτος Φ.Π.Α. στο οποίο υπάγεται, υποβάλλει δήλωση μετάταξης μέσα στην ίδια ανωτέρω προθεσμία, εκτός αν προβλέπεται διαφορετικά από τον Κώδικα Φ.Π.Α.. Η υποχρέωση ενημέρωσης για μεταβολές στα στοιχεία φορολογούμενου φυσικού προσώπου, που δεν αφορούν την επιχειρηματική δραστηριότητά του, δεν υπόκειται σε προθεσμία. Ο φορολογούμενος δεν μπορεί να επικαλείται έναντι της Φορολογικής Διοίκησης τις μεταβολές των στοιχείων του μέχρι τον χρόνο ενημέρωσής της.

Επειδή, στο άρθρο 20 του ν. ν. 4987/2022 'Δήλωση με επιφύλαξη' ορίζεται ότι: «1. Όταν ο φορολογούμενος αμφιβάλλει σχετικά με την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, έχει δικαίωμα να υποβάλει φορολογική δήλωση με επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική ή αόριστη επιφύλαξη θεωρείται άκυρη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα. Ο Διοικητής δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για την οποία διατυπώθηκε η επιφύλαξη μέσα σε ενενήντα (90) ημέρες από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στην Ειδική Διοικητική Διαδικασία, σύμφωνα με το άρθρο 63.

2. Ομοίως, μπορεί να διατυπωθεί επιφύλαξη σε ό,τι αφορά τον χαρακτηρισμό της φορολογητέας ύλης και την υπαγωγή της σε άλλη φορολογία, σε άλλη κατηγορία, σε μειωμένο φορολογικό συντελεστή ή σε σχέση με τυχόν εφαρμοστέες εκπώσεις και απαλλαγές. Ειδικά προκειμένου για την υπαγωγή σε άλλη φορολογία ή κατηγορία, αν γίνει δεκτή η επιφύλαξη, η δήλωση θεωρείται ότι υποβλήθηκε εμπρόθεσμα για τη φορολογία ή κατηγορία αυτή. Η επιφύλαξη δεν συνεπάγεται την αναστολή της είσπραξης του φόρου. Σε περίπτωση αποδοχής της επιφύλαξης από τον Διοικητή, ο φόρος που τυχόν καταβλήθηκε αχρεωστήτως, επιστρέφεται σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 42.

3. Με απόφαση του Διοικητή ορίζονται οι αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 του ν. 2961/2001, ορίζεται ότι:

«1.Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα μετά οριζόμενα στον παρόντα νόμο.
2.Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 34, περ. Β του ν. 2961/2001, ορίζεται ότι:

«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

[...]

3. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να χαρακτηρίσει ως δωρεά, ολικά ή μερικά κάθε παραχώρηση περιουσίας, που γίνεται εικονικά με τον τύπο σύμβασης με αντάλλαγμα, αλλά υποκρύπτει δωρεά κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 1 [...]

Β. Κτήση αιτία γονικής παροχής

Κτήση περιουσίας αιτία γονικής παροχής για την επιβολή του φόρου είναι η παροχή περιουσίας στο τέκνο από οποιονδήποτε γονέα του, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1509 του Α.Κ., είτε για τη δημιουργία ή τη διατήρηση οικονομικής ή οικογενειακής αυτοτέλειας είτε για την έναρξη ή την εξακολούθηση επαγγέλματος, μέχρι το ποσό που δεν υπερβαίνει το μέτρο το οποίο επιβάλλουν οι περιστάσεις. Στα πιο πάνω ποσά συνυπολογίζονται οι προγενέστερες δωρεές ή γονικές παροχές των γονέων προς τα τέκνα τους.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 35 του ν. 2961/2001, ορίζεται ότι:

«1. Σε φόρο υποβάλλεται:

- α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, που δωρίζεται,
- β) η κείμενη στην αλλοδαπή κινητή γενικά περιουσία Έλληνα υπηκόου, που δωρίζεται,
- γ) η κείμενη στην αλλοδαπή κινητή γενικά περιουσία αλλοδαπού υπηκόου, που δωρίζεται σε ημεδαπό ή αλλοδαπό, ο οποίος έχει την κατοικία του στην Ελλάδα,
- δ) η κινητή περιουσία που παραδίδεται πριν από το θάνατο του ανιόντος στους κατιόντες με βάση σύμβαση νέμησης.

2. Ως κείμενη στην Ελλάδα κινητή περιουσία θεωρείται η κατά τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 3, οι οποίες εφαρμόζονται ανάλογα».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 38 του ν. 2961/2001, ορίζεται ότι:

«1. Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δωρεοδόχος ή το τέκνο.»

Επειδή, με το άρθρο 39, παρ. 1 του ν. 2961/2001, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 39 Χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης

1. Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο της σύνταξης του εγγράφου της δωρεάς ή της γονικής παροχής. Προκειμένου για μεταβίβαση κινητών, αν η παράδοση του αντικειμένου της δωρεάς ή της γονικής παροχής έγινε χωρίς να συνταχθεί συμβόλαιο ή αν το συμβόλαιο συντάχθηκε μετά την παράδοση του αντικειμένου της δωρεάς ή της γονικής παροχής, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο της παράδοσης.

2. Σε περίπτωση δωρεάς αιτία θανάτου η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του δωρητή, εφόσον δεν υπάρχει κάποια άλλη αναβλητική αίρεση. ...»

Επειδή, με την περ. ζ' του άρθρου 43 'Απαλλαγές από το φόρο' του ν. 2961/2001, η οποία προστέθηκε με το άρθρο 6 του ν. 4714/2020 και τροποποιήθηκε το άρθρο 147 του ν. 4887/2022, ορίζεται ότι:

«..Γ. Λοιπές απαλλαγές

....ζ) Οι δωρεές κινητών περιουσιακών στοιχείων που βρίσκονται, κατά τον χρόνο της δωρεάς, στην αλλοδαπή, από Έλληνα υπήκοο, που είναι εγκατεστημένος στην αλλοδαπή για δέκα (10) τουλάχιστον συνεχόμενα έτη και, σε περίπτωση μετεγκατάστασής του στην Ελλάδα δεν έχει παρέλθει διάστημα μεγαλύτερο των πέντε (5) ετών, εκτός αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι αυτά είχαν αποκτηθεί κατά τα τελευταία δώδεκα (12) έτη στην ημεδαπή.

Για τους Έλληνες υπηκόους, που είναι εγκατεστημένοι στην αλλοδαπή για είκοσι (20) τουλάχιστον συνεχόμενα έτη και δεν έχουν μετεγκατασταθεί κατά τον χρόνο της δωρεάς στην Ελλάδα, τα δωρούμενα κινητά περιουσιακά στοιχεία που βρίσκονται κατά τον χρόνο της δωρεάς στην αλλοδαπή.

Δεν περιλαμβάνονται στην απαλλαγή αυτή περιουσίες δημοσίων υπαλλήλων, στρατιωτικών και υπαλλήλων επιχειρήσεων που εδρεύουν στην Ελλάδα, εφόσον τα πρόσωπα αυτά εγκαταστάθηκαν στην αλλοδαπή λόγω της ιδιότητάς τους αυτής.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 44 του ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«1.Ειδικά η γονική παροχή ή η δωρεά προς τα πρόσωπα που υπάγονται στην Α` κατηγορία της παρ. 1 του άρθρου 29 οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου, καθώς και η γονική παροχή ή η δωρεά χρηματικών ποσών προς τα ως άνω πρόσωπα, η οποία διενεργείται με μεταφορά χρημάτων μέσω χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, υπόκεινται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%), μετά την αφαίρεση εφάπαξ αφορολογήτου ποσού οκτακοσίων χιλιάδων (800.000) ευρώ. Οι δωρεές και γονικές παροχές του προηγούμενου εδαφίου δεν συνυπολογίζονται στην αιτία θανάτου κτήση περιουσίας μεταξύ των αυτών προσώπων.

2. Η αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής κτήση χρηματικών ποσών, πλην των προβλεπομένων στην παρ. 1, υπόκειται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται αυτοτελώς με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%), προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στην Α' κατηγορία, με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στη Β' κατηγορία και με συντελεστή σαράντα τοις εκατό (40%), προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στη Γ' κατηγορία.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 85 του ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«Σε σύσταση δωρεών και γονικών παροχών υπόχρεοι για την υποβολή της δήλωσης είναι οι συμβαλλόμενοι. Εάν συντάσσεται συμβολαιογραφικό έγγραφο, η δήλωση συμπληρώνεται από τον συμβολαιογράφο που θα καταρτίσει τη συμβολαιογραφική πράξη. Δεν έχουν υποχρέωση να υποβάλουν δήλωση οι δικαιούχοι της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 25. Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) καθορίζονται οι λεπτομέρειες εφαρμογής της παρούσας διάταξης και εξαιρέσεις από αυτήν.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 51 του Αστικού Κώδικα 'Κατοικία': «Το πρόσωπο έχει Κατοικία τον τόπο της κύριας και μόνιμης εγκατάστασής του. Κανένας δεν μπορεί να έχει συγχρόνως περισσότερες από μία κατοικίες. Για τις υποθέσεις που αναφέρονται στην άσκηση του επαγγέλματος λογίζεται ως ειδική Κατοικία του προσώπου ο τόπος όπου ασκεί το επάγγελμά του.»

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. ΔΕΦΚ Β 1008556 ΕΞ 2024/22.1.2024 απαντητικό έγγραφο της Δ/νσης Εφαρμογής Φορολογίας Κεφαλαίου & Περιουσιολογίου με θέμα «Φορολόγηση δωρεάς χρημάτων προς ωφελούμενο αλλοδαπού ιδρύματος (foundation), μετά το θάνατο του ιδρυτή» σε σχετικό ερώτημα της Δ.Ο.Υ. για το υπό κρίση ζήτημα:

“...4. Όπως προκύπτει από το ερώτημα και τα σχετικά έγγραφα που μας έχετε αποστείλει, εν προκειμένω ο δωρητής, ο οποίος ήταν αλλοδαπός υπήκοος και απεβίωσε στις 2/6/2023, ήταν ιδρυτής αλλοδαπού foundation με έδρα το, η διαχείριση της περιουσίας του οποίου έχει ανατεθεί σε διοικητικό συμβούλιο και το οποίο έχει ως σκοπό, με βάση το καταστατικό του, την ανάληψη των εξόδων για την ανατροφή και την εκπαίδευση, τη χορηγία και την υποστήριξη, εν γένει του βιοπορισμού και της οικονομικής στήριξης υπό την ευρύτερη έννοια των δικαιούχων, στους οποίους περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, ο ιδρυτής, ο/η σύζυγός του, οι φίλοι, οι συγγενείς του (άρθρο 6 του καταστατικού). Στο πλαίσιο αυτό λειτουργίας του foundation, σύμφωνα με την από 31/7/2023 απόφαση του Συμβουλίου του foundation, έγινε μεταφορά χρηματικού ποσού ύψους 5.400.000 δολαρίων μεταξύ αλλοδαπών τραπεζών και

στις 10/8/2023 πιστώθηκε ο λογαριασμός του ωφελούμενου δωρεοδόχου, με τον οποίο ο ιδρυτής του foundation είχε συνάψει το από 31/5/2022 σύμφωνο συμβίωσης στη Στη συνέχεια, για την ανωτέρω δωρεά του χρηματικού ποσού, ο δωρεοδόχος, ο οποίος είναι αλλοδαπός υπήκοος κάτοικος Ελλάδας, υπέβαλε στη ΔΟΥ Μυκόνου την από 22/12/2023 δήλωση φόρου δωρεάς με επιφύλαξη, κατά τις διατάξεις του άρθρου 20 του ΚΦΔς ζητώντας απαλλαγή από το φόρο δωρεάς με βάση τις διατάξεις της παρ. ζ άρθρου 43 του Κώδικα (ν. 2961/2001), επειδή, όπως ισχυρίζεται, ο ίδιος δεν είναι μόνιμος κάτοικος Ελλάδας, ενώ ο δωρητής ήταν εγκατεστημένος στην αλλοδαπή για περισσότερα από δέκα έτη. Όπως, ωστόσο, προκύπτει από το μητρώο της υπηρεσίας σας ο δωρεοδόχος, είχε λάβει ΑΦΜ ως κάτοικος Μυκόνου από 7/10/2022.

Ενόψει των ανωτέρω συνάγεται ότι στη συγκεκριμένη περίπτωση, η μεταφορά του χρηματικού ποσού σύμφωνα με την από 31/7/2023 απόφαση του Συμβουλίου του συνιστά δωρεά αιτία θανάτου, με δωρητή τον ιδρυτή του και δωρεοδόχο το πρόσωπο με το οποίο είχε συνάψει σύμφωνο συμβίωσης και ο οποίος είναι κάτοικος Ελλάδας. Η συγκεκριμένη δωρεά υπόκειται σε φόρο, με την Κλίμακα της Α Κατηγορίας, δηλαδή με συντελεστή 10%, μετά την αφαίρεση αφορολογήτου ποσού 800.000 ευρώ, εφόσον η μεταφορά του ποσού των 5.400.000 δολαρίων (κατά μετατροπή 4.900.500 ευρώ) έχει πραγματοποιηθεί διατραπεζικά (σχετ. άρθρ. 44 σε συνδ. με άρθρ. 35 παρ. 1 περ. V ν. 2961/2001).

Η απαλλακτική διάταξη της παρ. ζ του άρθρου 43 ν. 2961/2001 την οποία επικαλείται ο υπόχρεος και για την οποία έχει υποβάλει τη δήλωση με επιφύλαξη, δεν έχει εφαρμογή εν προκειμένω, εφόσον με βάση τη γραμματική διατύπωση της διάταξης η εν λόγω απαλλαγή αφορά περιοριστικά δωρεές που πραγματοποιούνται με δωρητές Έλληνες υπηκόους που είναι εγκατεστημένοι στην αλλοδαπή για δέκα τουλάχιστον συνεχόμενα έτη και όχι αλλοδαπούς. Τέλος, η ως άνω από 22/12/2023 δήλωση φόρου δωρεάς, σύμφωνα με όσα προεκτέθηκαν, είναι εμπρόθεσμη, εφόσον υποβλήθηκε εντός της εξαμήνης προθεσμίας από τη μεταφορά/παράδοση των χρημάτων (10/8/2023), η οποία πραγματοποιήθηκε με βάση την απόφαση του Συμβουλίου του ιδρύματος (31/7/2023).

Επειδή, με την παρούσα προσφυγή προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι αν και η υπό κρίση δωρεά που αφορά τη χρηματική διανομή που έλαβε ο προσφεύγων από το ίδρυμα '.....' εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων του ν. 2961/2001, εν προκειμένω πρέπει να εφαρμοστεί η απαλλαγή που προβλέπεται με την περίπτωση ζ' του άρθρου 43 του ν. 2961/2001.

Ωστόσο η επικαλούμενη απαλλαγή της περίπτωσης ζ' του άρθρου 43 του ν. 2961/2001 αφορά δωρεά κινητών περιουσιακών στοιχείων που πραγματοποιείται, όπως ρητά προβλέπεται, από Έλληνα υπήκοο, που είναι εγκατεστημένος στην αλλοδαπή για δέκα (10) τουλάχιστον συνεχόμενα έτη και, σε περίπτωση μετεγκατάστασής του στην Ελλάδα δεν έχει παρέλθει διάστημα μεγαλύτερο των πέντε (5) ετών (εκτός αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι αυτά είχαν αποκτηθεί κατά τα τελευταία δώδεκα (12) έτη στην ημεδαπή).

Επισημαίνεται ότι η εν λόγω διάταξη προστέθηκε με το άρθρο 6 του ν.4714/2020 προκειμένου, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του ως άνω νόμου, να επεκταθεί και στη φορολογία των δωρεών όμοια απαλλακτική ρύθμιση που έχει θεσπιστεί στη φορολογία κληρονομιών με το ν. 3943/2011. Σύμφωνα, δε, με την αιτιολογική έκθεση του ν. 3943/2011, η εν λόγω απαλλακτική ρύθμιση (που είχε καταργηθεί με το άρθρο 25 του ν. 3842/2010) επαναφέρθηκε σε ισχύ καθώς «...η κατάργησή της πιθανόν να λειτουργήσει αποτρεπτικά στις προθέσεις των Ελλήνων του εξωτερικού και να μην «περάσει» η ελληνική τους ταυτότητα στις επόμενες γενιές. Εξάλλου, ελληνική υπηκοότητα έχουν (εκ καταγωγής) και οι Έλληνες κάτοικοι

εξωτερικού τρίτης, τέταρτης κ.λπ. γενιάς, οι οποίοι – πιθανότατα - δεν έχουν σχέση με την Ελλάδα.»

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η εν λόγω ρύθμιση αφορά μόνο περιπτώσεις δωρεών που πληρούν τις προϋποθέσεις της ως άνω διάταξης και σε κάθε περίπτωση δωρεές που πραγματοποιούνται μόνο από Έλληνα υπήκοο, για τους σκοπούς που προσδιορίζονται ως ανωτέρω.

Εν προκειμένω, δεδομένου ότι σύμφωνα με τα στοιχεία του μητρώου του συστήματος Taxis ο (αποβιώσας) δωρητής ήταν υπήκοος Ηνωμένου Βασιλείου, δεν έχει εφαρμογή η επικαλούμενη διάταξη στην υπό κρίση περίπτωση, και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι απορριπτέος ως αβάσιμος (σχετ. ΔΕΦΚ Β ΕΞ 2024/22.1.2024).

Επειδή, με την παρούσα προσφυγή προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ. 1 του άρθρου 35 του ν. 2961/2001 για την επιβολή φόρου στην υπό κρίση δωρεά (με χρόνο φορολογίας την 10.8.2023) καθώς η παραμονή του προσφεύγοντος στην Ελλάδα δε διαθέτει μόνιμο χαρακτήρα ούτε προκύπτει ότι ο προσφεύγων είχε την πρόθεση να καταστήσει την Ελλάδα επίκεντρο της ζωής των δραστηριοτήτων και των σχέσεων του.

Ωστόσο, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του μητρώου του συστήματος Taxis ο προσφεύγων είναι κάτοικος Ελλάδος. Συγκεκριμένα, με την από 7.10.2022 δήλωση απόδοσης ΑΦΜ, ο προσφεύγων δήλωσε ότι είναι κάτοικος Ελλάδος, και με διεύθυνση κατοικίας στον, η οποία δεν έχει μεταβληθεί μέχρι την έκδοση της παρούσας απόφασης. Σύμφωνα, δε, με το άρθρο 10 του ν. 4987/2022 ο φορολογούμενος δεν μπορεί να επικαλείται έναντι της Φορολογικής Διοίκησης τις μεταβολές των στοιχείων του μέχρι τον χρόνο ενημέρωσής της.

Περαιτέρω, η κύρια κατοικία του προσφεύγοντος και το κέντρο των προσωπικών του δεσμών ήταν κατά το κρίσιμο χρόνο στην Ελλάδα. Ειδικότερα, ο προσφεύγων είχε συνάψει σύμφωνο συμβίωσης με τον από 2.6.2023 αποβιώσαντα δωρητή, ο οποίος ήταν κάτοικος Ελλάδας από την 8.9.2022, και σύμφωνα με την δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 που υποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα από κοινού με τον ως κύρια κατοικία τους είχε δηλωθεί μονοκατοικία στην, επιφανείας κυρίων χώρων 495 τ.μ. και βοηθητικών 191 τ.μ. με πισίνα.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω είναι απορριπτέος ως αναπόδεικτος ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι κατά το υπό κρίση χρονικό διάστημα δεν είχε την κατοικία του στην Ελλάδα.

Επειδή, με την παρούσα προσφυγή προβάλλεται ο ισχυρισμός περί έλλειψης αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης. Ωστόσο η υπ' αριθ. /23.1.2024 προσβαλλόμενη πράξη είναι πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς με την οποία προσδιορίστηκε στον υπόχρεο προσφεύγοντα φόρος ύψους 410.050,00 € βάσει της αρ. /2024 (Ζ /2024) υποβληθείσας από τον προσφεύγοντα δήλωσης φόρου δωρεάς. Η εν λόγω δήλωση υποβλήθηκε με επιφύλαξη ως προς την έλλειψη συνδρομής των προϋποθέσεων επιβολής φόρου δωρεάς, η οποία απορρίφθηκε με την έκδοση της υπό κρίση προσβαλλόμενης πράξης. Στην ως άνω πράξη αναφέρεται το σχετικό νομικό πλαίσιο για την έκδοσή της, το αντικείμενο της φορολογίας και τα στοιχεία του προσδιορισμού του φόρου. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή, η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ.1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **21.2.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ και την επικύρωση της με αριθμό/23.1.2024 Οριστικής Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς αιτία θανάτου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Μυκόνου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2023

Υπ' αριθ. /23.1.2024 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς του ν. 2961/2001:

ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ

410.050,00 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

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

**Η Προϊσταμένη του
Τμήματος Επανεξέτασης Α4
ΕΥΑΓΓΕΛΙΑ ΤΕΡΖΑΚΟΥ**

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