



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 19-12-2024

Αριθμός απόφασης: 2706

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζιά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), εφεξής Κ.Φ.Δ.

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.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 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 (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 με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»
4. Την με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, **με ΑΦΜ:**, κατοίκου, επί της οδού, κατά της υπ' αριθμ./15-07-2024 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς αιτία θανάτου έτους 2024, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
5. Την ως άνω πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **20-08-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη 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./15-07-2024 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς αιτία θανάτου καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα ποσό κύριου φόρου 7.353,62€,

Την 12-06-2024 η προσφεύγουσα υπέβαλε τη με αριθμό φακέλου/2024 και με αριθμό/2024 δήλωση φόρου δωρεάς του ν. 2961/2001 προς το άλλοτε αρμόδιο τμήμα κεφαλαίου της Δ.Ο.Υ., η οποία έλαβε αρ. πρωτ./12-06-2024. Η δήλωση αυτή αφορούσε δωρεά χρηματικού ποσού 40.000,00\$, ήτοι 36.768,09€, από τη δωρήτρια (θεία) της προσφεύγουσας με ΑΦΜ, κατοίκου εν ζωή Ηνωμένων Πολιτειών Αμερικής, η οποία απεβίωσε στην αλλοδαπή την 02-01-2024, προς την προσφεύγουσα (ανιψιά),

Το εν λόγω χρηματικό ποσό αποτελούσε μέρος του τιμήματος που προήλθε από την πώληση της ευρισκόμενης στις Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής κατοικίας της αποβιωσάσης δωρήτριας, και το οποίο διανεμήθηκε μετά το θάνατό της στους δικαιούχους (beneficiaries), μεταξύ των οποίων και η προσφεύγουσα, σύμφωνα με τα όσα ρητά και αναλυτικά ορίζονται στο από 08-11-2023 προσκομιζόμενο με την παρούσα από την αντίδικο «ΑΝΑΚΛΗΤΟ ΚΑΤΑΠΙΣΤΕΥΜΑ ΤΗΣ». Το εν λόγω έγγραφο αποτελεί μετάφραση εκ του εις την αγγλική γλώσσα

συνταχθέντος συνημμένου εγγράφου, υπό τον τίτλο «..... REVOCABLE TRUST», το οποίο κατ' ορθότερη μετάφραση αποδίδεται στην ελληνική γλώσσα ως: «ΑΝΑΚΛΗΤΟ ΕΜΠΙΣΤΕΥΜΑ ΤΗΣ», αντί του μεταφρασθέντος εν προκειμένω: «ΑΝΑΚΛΗΤΟ ΚΑΤΑΠΙΣΤΕΥΜΑ ΤΗΣ».

Το προαναφερθέν TRUST συστάθηκε με πράξη εν ζωή της ιδρύτριας (settler) με την οποία μεταβίβασε στον εαυτό της ως «Καταπιστευματοδόχο», ή ορθότερα εμπιστευματούχο (trustee) την αναλυτικώς αναφερόμενη σε αυτό περιουσία και όλες τις επενδύσεις και επανεπενδύσεις αυτής και τις προσθήκες σε αυτήν («Περιουσία του Καταπιστεύματος»). Μετά το θάνατό της και σύμφωνα με το σχετικό όρο του ανωτέρω trust (ΕΝΟΤΗΤΑ 8), ορίστηκε ότι θα υπηρετήσει ως «Διάδοχος Καταπιστευματοδόχος» του παρόντος Καταπιστεύματος η

Κατόπιν δε των ανωτέρω, η προσφεύγουσα υπέβαλε την ανωτέρω αναφερόμενη με αρ. 1806/2024 δήλωση φόρου δωρεάς Ν. 2961/2001 για το χρηματικό ποσό των 40.000,00\$, ήτοι σε ευρώ 36.768,09€, το οποίο αποτελούσε το μερίδιό της ως δωρεοδόχου αιτία θανάτου βάσει του παραπάνω TRUST.

Εν συνεχεία, βάσει της ως άνω δήλωσης, την 15-07-2024 εκδόθηκε η με αρ./2024 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς και υπολογίστηκε φόρος επί δωρεάς χρημάτων αιτία θανάτου, αυτοτελώς με συντελεστή 20% επί του δωρισθέντος ποσού 36.768,09€, ήτοι φόρος ποσού 7.353,62€, δεδομένου ότι επρόκειτο για δικαιούχο που υπάγεται στη Β' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ (άρθρο 44 παρ. 2 ν. 2961/2001).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την τροποποίηση της ως άνω πράξης και τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης του φόρου, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι λανθασμένα η Δ.Ο.Υ. προέβη σε αυτοτελή φορολόγηση της δωρεάς με ποσοστό 20% σύμφωνα με το αρ. 44§2 του ν. 2961/2001, όταν έπρεπε να εφαρμοστεί η φορολογική κλίμακα του αρ. 29§2 του ν. 2961/2001 στην κατηγορία Β, καθώς ο εμπιστευματούχος εξομοιώνεται με εκτελεστή διαθήκης ή διαχειριστή περιουσίας ο δε ωφελούμενος με κληρονόμο/κληροδόχο ή δωρεοδόχο αιτία θανάτου. Σύμφωνα εξάλλου με την ΠΟΛ 1114/2017: «...Ο ωφελούμενος κληρονόμος/δωρεοδόχος φορολογείται επί της αξίας των αποκτώμενων περιουσιακών στοιχείων σε σχέση με τον κληρονομούμενο-ιδρυτή με βάση τη μεταξύ τους συγγενική (ή μη) σχέση και εφαρμογή της αντίστοιχης κλίμακας υπολογισμού φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 34§1 του ν. 2961/2001: 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, σύμφωνα με το αρ. 35§1 του ν. 2961/2001: 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.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 38§1 του ν. 2961/2001: 1. Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δωρεοδόχος ή το τέκνο.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 39§1 του ν. 2961/2001: 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, σύμφωνα με το αρ. 40§1 του ν. 2961/2001: 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 το αρ. 44§1,2 του ν. 2961/2001, όπως ισχύει με την κωδικοποίηση του 4839/2021: 1. Το υπόλοιπο της περιουσίας, πλην των χρηματικών ποσών, που αποκτάται αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής, το οποίο απομένει μετά την αφαίρεση των εκπτώσεων και απαλλαγών

που προβλέπονται στα άρθρα 41 και 43, υποβάλλεται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29, οι οποίες εφαρμόζονται ανάλογα.

Από το φόρο που προκύπτει εκπίπτει: α) ο φόρος που αναλογεί στις προγενέστερες δωρεές, γονικές παροχές ή προίκες, που συνυπολογίζονται σύμφωνα με το άρθρο 36, με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 και β) ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε ή οριστικά και τελεσίδικα βεβαιώθηκε στην αλλοδαπή για τις δωρεές και γονικές παροχές κινητών που έγιναν εκεί, με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 32.

2. Η αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής κτήση χρηματικών ποσών 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 αρ. 45 του ν. 2961/2001: Όπου στις διατάξεις του παρόντος για τη φορολογία των κτήσεων αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής ορίζεται ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων για τις κτήσεις αιτία θανάτου, νοείται αντί του κληρονομούμενου ο δωρητής ή ο γονέας, αντί χρόνου θανάτου κληρονομούμενου ο χρόνος κατάρτισης της σύμβασης ή, προκειμένου για άτυπες δωρεές ή γονικές παροχές, ο χρόνος παράδοσης των αντικειμένων των δωρεών ή γονικών παροχών, προκειμένου για δωρεές αιτία θανάτου, ο χρόνος θανάτου του δωρητή, αντί κτήσης αιτία θανάτου η κτήση αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής και αντί δικαιούχου αιτία θανάτου ο δωρεοδόχος ή το τέκνο.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 17§4 του ν. 2961/2001: 4. 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: 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).[...]

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). Το ύψος του φόρου είναι συνάρτηση της κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης αξίας της περιουσίας αυτής και του βαθμού συγγένειας του υπόχρεου σε καταβολή του φόρου/δικαιοδόχου (κληρονόμου ή δωρεοδόχου) προς το δικαιοπάροχο (κληρονομούμενο, δωρητή). Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά κανόνα κατά το χρόνο θανάτου ή κατά το χρόνο σύστασης της δωρεάς ή της γονικής παροχής (σύνταξης του συμβολαιογραφικού εγγράφου ή παράδοσης προκειμένου για κινητά) ή κατ' εξαίρεση σε μεταγενέστερο χρονικό σημείο, στις περιπτώσεις που ρητά ορίζονται στα άρθρα 7 και 8 και 40 του Κώδικα (πλήρωση αίρεσης, λήξη προθεσμίας κ.λπ.). Στη δωρεά αιτία θανάτου η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του δωρητή, εφόσον δεν υπάρχει κάποια άλλη αναβλητική αίρεση ή άλλος λόγος μετάθεσης του χρόνου φορολογίας.[...]

(Σημειώνεται ότι, για την επιβολή του φόρου δωρεάς, απόκτηση περιουσίας αιτία δωρεάς είναι τόσο αυτή που συνιστάται κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα όσο και κάθε μεταβίβαση

περιουσίας χωρίς αντάλλαγμα και χωρίς νόμιμη υποχρέωση, η οποία έχει ως αποτέλεσμα τη μείωση της περιουσίας κάποιου προσώπου και την αντίστοιχη ισόποση προσαύξηση της περιουσίας κάποιου άλλου.)

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 κληρονομαία 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.[...]

3.2.2. 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 σκοπό ο εμπιστευματούχος (trustee) μετά το θάνατο του ιδρυτή (settlor) να διανείμει αυτούσια την περιουσία ή το προϊόν της εκποίησης αυτής στα ωφελούμενα πρόσωπα (beneficiaries), αντιμετωπίζεται κατά περίπτωση με βάση τις περί κληρονομιών ή δωρεών αιτία θανάτου διατάξεις του Κώδικα και ο μὲν εμπιστευματούχος εξομοιώνεται με εκτελεστή διαθήκης ή διαχειριστή περιουσίας ο δε ωφελούμενος με κληρονόμο/κληροδόχο ή δωρεοδόχο αιτία θανάτου (άρθρα 2,37, 39 παρ. 2, 61). Ο ωφελούμενος-κληρονόμος/δωρεοδόχος φορολογείται επί της αξίας των αποκτώμενων περιουσιακών στοιχείων, σε σχέση με τον

κληρονομούμενο-ιδρυτή, με βάση τη μεταξύ τους συγγενική (ή μη) σχέση και εφαρμογή της αντίστοιχης κλίμακας υπολογισμού φόρου. (Σημειώνεται ότι μετά την αιτία θανάτου (ή δωρεάς αιτία θανάτου) κτήση, εφόσον συντρέχει περίπτωση μεταγενέστερων αποδόσεων (όπως π.χ. μισθώματα από ακίνητα, μερίσματα μετοχών κ.λπ.), θα τύχουν εφαρμογής οι περί φορολογίας εισοδήματος διατάξεις στο πρόσωπο του ωφελούμενου πλέον (δεδομένου ότι μετά την κατά τα ως άνω κτήση περιουσίας, αυτή αποτελεί προσωπική περιουσία του κληρονόμου ή αιτία θανάτου δωρεοδόχου).

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 37 του ν. 2961/2001: Σε περίπτωση δωρεάς αιτία θανάτου περιουσιακών στοιχείων, τα οποία κατά το χρόνο του θανάτου του δωρητή αποτελούν την όλη περιουσία αυτού, εφαρμόζονται για τη φορολογία αυτής οι διατάξεις του παρόντος νόμου που αναφέρονται στις κληρονομίες.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 77 του ΚΦΔ : «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, η φορολογική δήλωση αποτελεί ουσιώδη θεσμό του φορολογικού δικαίου, με τον οποίο ο φορολογούμενος συμπράττει στη φορολογική διαδικασία, παρέχοντας στη φορολογική αρχή τα αναγκαία στοιχεία για την διευκόλυνση του έργου της. Με τον τρόπο αυτό ο φορολογούμενος κατ' αρχήν δεσμεύεται για τα στοιχεία που περιλαμβάνει στη φορολογική του δήλωση, ταυτόχρονα όμως δεσμεύει και τη φορολογική αρχή, η οποία δεν μπορεί να κρίνει ανεξέλεγκτα αλλά μόνο με τα στοιχεία που αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς της, ενώ ταυτόχρονα δεν μπορεί αναιτιολόγητα να απομακρυνθεί από τα στοιχεία που έχει περιλάβει στη δήλωσή του ο φορολογούμενος.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, το εν λόγω TRUST συστάθηκε την 8^η Νοεμβρίου 2023 στη Φλόριντα των Ηνωμένων Πολιτειών, με πράξη εν ζωή της με ΑΦΜ, κατοίκου εν ζωή Ηνωμένων Πολιτειών Αμερικής, η οποία και απεβίωσε στην αλλοδαπή την 02-01-2024 και όχι με διάταξη τελευταίας βούλησης και σ' αυτό ορίζονται ως δικαιούχοι μεταξύ άλλων και η προσφεύγουσα (ανιψιά της).

Επειδή, για την επιβολή του φόρου δωρεάς, απόκτηση περιουσίας αιτία δωρεάς είναι τόσο αυτή που συνίσταται κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα, όσο και κάθε μεταβίβαση περιουσίας χωρίς

αντάλλαγμα και χωρίς νόμιμη υποχρέωση, η οποία έχει ως αποτέλεσμα τη μείωση της περιουσίας κάποιου προσώπου και την αντίστοιχη ισόποση προσαύξηση της περιουσίας κάποιου άλλου.

Επειδή, στο σχετικό από 22-03-2024 ένταλμα πληρωμής εντολής εξωτερικού της Alpha Bank, το οποίο προσκομίσθηκε από την ίδια την προσφεύγουσα κατά την υποβολή της δήλωσης γίνεται αναφορά σε δωρεά (Gift or Donation), που μεταφέρθηκε στον τραπεζικό λογαριασμό της.

Επειδή, η διανομή που έγινε υπέρ της προσφεύγουσας έλαβε χώρα αφενός μετά τον θάνατο της και αφετέρου μετά την εκποίηση του ακινήτου της θανούσης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο ανωτέρω TRUST, γεγονός που καταδεικνύει ότι η αληθινή βούληση της θανούσης, ήταν η οικειοθελής παροχή περιουσιακού οφέλους χωρίς αντάλλαγμα στην ανιψιά της (δωρεά) με διπλή αναβλητική αίρεση, καθώς η δωρεά θα λάβαινε χώρα όχι μόνο μετά τον θάνατο της δωρεοδόχου αλλά και μετά την πώληση της κατοικίας της από τον επιστευματούχο.

Επειδή, το ποσό των 40.000,00\$, ήτοι 36.768,09€, που εμβάστηκε στον τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας αποτελεί μεταβίβαση κινητής περιουσίας ευρισκόμενης στην αλλοδαπή ως δωρεά αιτία θανάτου και δη χρηματικού ποσού που φορολογείται βάσει των διατάξεων του αρ. 44§2 του ν. 2961/2001. Επιπλέον η εφαρμογή κλίμακας στην οποία αναφέρεται η προσφεύγουσα με επίκληση της ΠΟΛ 1114/2017 δεν είναι αυτή του αρ. 29§2 του ν. 2961/2001, αλλά εκείνη που ορίζεται στο αρ. 44§2, ήτοι 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, καθώς αφορά φορολόγηση χρηματικών ποσών και όχι οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 20-08-2024 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ:,

Οριστική φορολογική υποχρέωση:

Με την υπ' αριθμ. /15-07-2024 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς αιτία θανάτου

ΧΡΟΝΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ 2024	Βάσει απόφασης
------------------------	----------------

	ΔΕΔ
Αναλογών φόρος τρέχουσας δήλωσης βάσει των διατάξεων του ν. 4839/2021	7.353,62€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	7.353,62€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α7
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.