



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312349

E-mail : ded.ath@aade.gr

Αθήνα, 19 / 12 / 2024

Αριθμός απόφασης: 3493

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α) του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,

β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ) Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),

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

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **20-09-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID:) ενδικοφανή προσφυγή της με Α.Φ.Μ., κατοίκου Αθηνών, οδός, Τ.Κ. 11471, κατά της με αριθ. /2024 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Κ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Κ. Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **20-09-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID:) ενδικοφανούς προσφυγής της, με **Α.Φ.Μ.**, η οποία υποβλήθηκε 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:

Κατόπιν της με αριθμό/2024 δήλωσης φόρου δωρεάς αιτία θανάτου (αριθμός φακέλου Z-...../2024) που υπεβλήθη στο ΚΕ.ΦΟ.Κ. Αττικής και παρελήφθη την 23-07-2024, με την οποία δηλώνεται δωρεά αιτία θανάτου προς την προσφεύγουσα χρηματικού ποσού 45.657,93 €, ήτοι 50.000,00 \$ (με αξία ισοτιμίας συναλλάγματος ευρώ — δολαρίου 1,09510 την 08-01-2024), με ημερομηνία μεταφοράς την 8η Ιανουαρίου 2024, από το Ίδρυμα «.....» με διεύθυνση επικοινωνίας στο Λιχτενστάιν, ιδρυτής του οποίου ήταν ο παππούς της προσφεύγουσας, εκδόθηκε η υπ' αριθ./23-07-2024 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Κ. Αττικής, ποσού **4.565,80 €**.

Η προσφεύγουσα, ζητά να γίνει δεκτή η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή της και να ακυρωθεί η σχετική προσβαλλόμενη πράξη, ισχυριζόμενη ότι εσφαλμένα η Προϊσταμένη του ΚΕ.ΦΟ.Κ. Αττικής προέβη στην έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου υπολογίζοντας φόρο για την από 08.01.2024 παροχή δωρεάς του Ιδρύματος, δίχως να λάβει υπ' όψιν το αφορολόγητο όριο, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο εδ. γ' της παρ. 1 του άρ. 44 του Ν. 2961/2001 καθώς πρόκειται για τραπεζική μεταφορά από το Ίδρυμα «.....» προσκομίζοντας σχετικά έγγραφα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Ν.2961/2001, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 1 – Επιβολή Φόρου

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 τις διατάξεις του άρθρου 29 του Ν.2961/2001, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 29 – Κατάταξη φορολογουμένων - Φορολογικές κλίμακες

1. Οι δικαιούχοι της κτήσης, ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται σε τρεις κατηγορίες Α , Β και Γ . Στην Α κατηγορία υπάγονται: α) ο σύζυγος του κληρονομούμενου, β) το πρόσωπο το οποίο είχε συνάψει σύμφωνο συμβίωσης με τον κληρονομούμενο κατά τις διατάξεις του ν. 3719/2008 και το οποίο λύθηκε με το θάνατο αυτού, εφόσον η συμβίωση είχε διάρκεια τουλάχιστον δύο ετών, γ) οι κατιόντες πρώτου βαθμού (τέκνα από νόμιμο γάμο, τέκνα χωρίς γάμο έναντι της μητέρας, αναγνωρισθέντα εκούσια ή δικαστικά έναντι του πατέρα, νομιμοποιηθέντα με επιγενόμενο γάμο ή δικαστικά έναντι και των δύο γονέων), δ) οι κατιόντες εξ αίματος δεύτερου βαθμού και ε) οι ανιόντες εξ αίματος πρώτου βαθμού. Στη Β κατηγορία υπάγονται: α) οι κατιόντες εξ αίματος τρίτου και επόμενων βαθμών, β) οι ανιόντες εξ αίματος δεύτερου και επόμενων βαθμών, γ) τα εκούσια ή δικαστικά αναγνωρισθέντα τέκνα έναντι των ανιόντων του πατέρα που τα αναγνώρισε, δ) οι κατιόντες του αναγνωρισθέντος έναντι του αναγνωρίσαντος και των ανιόντων αυτού, ε) οι αδελφοί (αμφιθαλείς ή ετεροθαλείς), στ) οι συγγενείς εξ αίματος τρίτου βαθμού εκ πλαγίου, ζ) οι πατριοί και οι μητριές, η) τα τέκνα από προηγούμενο γάμο του συζύγου, θ) τα τέκνα εξ αγχιστείας (γαμπροί - νύφες) και ι) οι ανιόντες εξ αγχιστείας (πεθεροί - πεθερές). Στη Γ κατηγορία υπάγεται οποιοσδήποτε άλλος εξ αίματος ή εξ αγχιστείας συγγενής του κληρονομούμενου ή εξωτικός. [.....].».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 39 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 40 του Ν.2961/2001, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 40 – Μετάθεση χρόνου γένεσης φορολογικής υποχρέωσης

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 44 του Ν.2961/2001 όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 56 του ν.4839/2021, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 44 – Υπολογισμός του φόρου

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 τον φόρο που προκύπτει εκπίπτει: α) ο φόρος που αναλογεί στις προγενέστερες δωρεές και γονικές παροχές, 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.

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 αφορολόγητου 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, στην αιτιολογική έκθεση του ν.4839/2021, ως προς το άρθρο 56 αναφέρονται τα εξής :

«Με την αξιολογούμενη ρύθμιση αυξάνεται το αφορολόγητο ποσό του φόρου στους δικαιούχους της Α' κατηγορίας της φορολογικής κλίμακας για δωρεές και γονικές παροχές περιουσιακών στοιχείων και χρηματικών ποσών και δεν συνυπολογίζονται στην αιτία θανάτου κτήση περιουσίας μεταξύ των ίδιων προσώπων και, συγκεκριμένα, για δωρεές και γονικές παροχές που πραγματοποιούνται από την 1η.10.2021.

Διάταξη νόμου

Άρθρο πεντηκοστό έκτο

Αύξηση αφορολόγητου ποσού δωρεών και γονικών παροχών περιουσιακών στοιχείων, χρηματικών ποσών - Τροποποίηση του άρθρου 44 του ν. 2961/2001

1. Στο άρθρο 44 του Κώδικα διατάξεων φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από τυχερά παίγνια, ο οποίος κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του ν. 2961/2001 (Α'266):

α) η περ. α) της παρ. 1 επικαιροποιείται,

β) προστίθεται στην παρ. 1 νέα εδάφια τρίτο και τέταρτο,

γ) η παρ. 2 τροποποιείται ως προς την αύξηση του αφορολόγητου ποσού για δωρεές και γονικές παροχές περιουσιακών στοιχείων και χρηματικών ποσών και τον μη συνυπολογισμό αυτών στην αιτία θανάτου κτήση περιουσίας, και οι ως άνω παράγραφοι διαμορφώνονται ως εξής:

«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 τον φόρο που προκύπτει εκπίπτει:

α) ο φόρος που αναλογεί στις προγενέστερες δωρεές και γονικές παροχές, 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.

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 αφορολόγητου 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. 1α, 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.»

2. Η παρ. 1 εφαρμόζεται για δωρεές και γονικές παροχές, οι οποίες συστήνονται από την 1 η Οκτωβρίου 2021.

Για την εφαρμογή του τρίτου και του τέταρτου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 44 του ν. 2961/2001 (Α'266), όπως τροποποιείται με την παρ. 1 του παρόντος, δωρεές και γονικές παροχές που έχουν διενεργηθεί μέχρι την ημερομηνία αυτή, δεν συνυπολογίζονται σύμφωνα με το άρθρο 36, περί συνυπολογισμού προγενέστερων δωρεών και γονικών παροχών.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45 του Ν.2961/2001, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 45 – Αναλογική εφαρμογή διατάξεων

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 τις διατάξεις της ΠΟΛ 1114/2017, με θέμα «Φορολογική μεταχείριση αλλοδαπού εμπιστεύματος (trust) και αλλοδαπού ιδρύματος (foundation)», μεταξύ άλλων ορίζεται ότι:

« [.....]

2.1.2. Φορολογική μεταχείριση των εισοδημάτων που αποκτά ο ιδρυτής αλλοδαπού εμπιστεύματος (trust) ή αλλοδαπού ιδρύματος (foundation), φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, από το αλλοδαπό εμπίστευμα (trust) ή αλλοδαπό ίδρυμα (foundation), λόγω της ιδιότητάς του ως ένας εκ των δικαιούχων (beneficiaries) των ωφελειών του

α. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 36 του ν. 4172/2013, ο όρος «μερίσματα» σημαίνει το εισόδημα που προκύπτει, μεταξύ άλλων, από τις διανομές των κερδών από κθε είδους νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, καθώς και κάθε άλλο συναφές διανεμόμενο ποσό.

β. Όπως διευκρινίσθηκε με την ΠΟΛ.1042/26.1.2015 εγκύκλιό μας, στην έννοια του μερίσματος εμπíπτον, μεταξύ άλλων, και οι διανομές κερδών των καταπιστευμάτων.

γ. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 66 του ν. 4172/2013 εισήχθησαν διατάξεις περί ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιρειών που αφορούν στη συμπερίληψη στο φορολογητέο εισόδημα φορολογούμενου που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, φυσικού ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, του μη διανεμηθέντος εισοδήματος νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας που είναι φορολογικός κάτοικος άλλης χώρας, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι προϋποθέσεις α' έως δ' της ίδιας παραγράφου (σχετ. ΠΟΛ.1076/17.3.2014 εγκύκλιος).

δ. Κατόπιν των ανωτέρω και δεδομένου ότι το αλλοδαπό εμπίστευμα (trust) και το αλλοδαπό ίδρυμα (foundation) αποτελούν, με βάση τις διατάξεις του νέου Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013), νομικές οντότητες, οι διανομές κερδών προς τους ιδρυτές - δικαιούχους αυτών, φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή οντότητες, αποτελούν εισόδημα από μερίσματα και φορολογούνται με βάση τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ.1042/26.1.2015 εγκύκλιό μας.

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω εφαρμόζονται μόνο σε περίπτωση που οι καταβολές από τις ανωτέρω νομικές οντότητες γίνονται προς πρόσωπα (δικαιούχους) που έχουν εισφέρει δικά τους κεφάλαια προς τις οντότητες αυτές, διότι μόνο στην περίπτωση αυτή πληρείται η έννοια του μερίσματος, ως εισοδήματος από κεφάλαιο του δικαιούχου που έχει κατατεθεί με σκοπό τη συμμετοχή στα κέρδη άλλου νομικού προσώπου ή οντότητας.

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. Εξάιρεση αποτελεί η περίπτωση κατά την οποία, επέρχεται θάνατος του ιδρυτή του εμπιστεύματος και ο δικαιούχος κληρονόμος λαμβάνει, μετά την αιτία θανάτου ή δωρεάς αιτία θανάτου κτήση των περιουσιακών στοιχείων, αποδόσεις από αυτά (π.χ. μισθώματα, μερίσματα, κλπ), αυτές συνιστούν εισόδημα του κληρονόμου ή του αιτία θανάτου δωρεοδόχου και φορολογούνται με βάση τις διατάξεις του Κώδικα φορολογίας Εισοδήματος στο όνομά του, δεδομένου ότι τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία αποτελούν πλέον προσωπική του περιουσία (κατά τα αναφερόμενα στην υποπαρ. 3.2.4 της παρούσας).

[.....]

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

3.3. Αλλοδαπό Ίδρυμα («foundation»)

Το αλλοδαπό ίδρυμα («foundation») ως θεσμός δεν ρυθμίζεται από την ελληνική έννομη τάξη ούτε και από το νόμο περί φορολογίας κληρονομιών και δωρεών, με την εξαίρεση αλλοδαπών ιδρυμάτων που επιδιώκουν αποδεδειγμένα σκοπούς εθνωφελείς ή θρησκευτικούς ή σε ευρύτερο κύκλο φιλανθρωπικούς ή εκπαιδευτικούς ή καλλιτεχνικούς ή κοινωφελείς κατά την έννοια του άρθρου 1 του ν. 4182/2013 (άρθρο 25 παρ.3 περ.β' ν.2961/2001), οπότε για τη φορολογική του αντιμετώπιση θα αναζητηθούν και εν προκειμένω οι διατάξεις του εσωτερικού δικαίου που προσομοιάζουν περισσότερο με τις ρυθμίσεις του και ικανοποιούν την αληθινή βούληση του ιδρυτή του αλλά και το γενικό πλαίσιο επιβολής των φόρων κληρονομιών και δωρεών. Θα πρέπει δηλαδή να εξετάζονται κατά περίπτωση οι επιμέρους διατάξεις και ορισμοί της ιδρυτικής του πράξης και των εσωτερικών κανονισμών και όλες εν γένει οι παράμετροι που προσδιορίζουν τη διαχείριση και περαιτέρω διάθεση της περιουσίας του ιδρύματος (με βάση τα εκάστοτε πραγματικά δεδομένα και τα στοιχεία που προσκομίζονται). Δεδομένου μάλιστα

ότι το Συμβούλιο του ιδρύματος μπορεί να έχει εκτεταμένες αρμοδιότητες ως προς τον προσδιορισμό των δικαιωμάτων των δικαιούχων αλλά και την ανάκληση ή τροποποίηση του κανονισμού και του καταστατικού ή μπορεί να δεσμεύεται πλήρως από τις οδηγίες του ιδρυτή και να μην έχει ελεύθερη εξουσία διάθεσης των περιουσιακών του στοιχείων, είναι σαφές ότι και για τον προσδιορισμό των φορολογικών υποχρεώσεων των δικαιούχων, κρίσιμο στοιχείο είναι τι ακριβώς ορίζει ο κανονισμός ή το καταστατικό του ιδρύματος, όπως αυτά έχουν διαμορφωθεί κατά το χρόνο θανάτου του ιδρυτή, και ειδικότερα τί ορίζουν αυτά ως προς την διαχείριση των περιουσιακών στοιχείων και τις παροχές για το χρόνο που ο ιδρυτής βρίσκεται εν ζωή και κατά τον χρόνο ακριβώς που πραγματοποιούνται οι συγκεκριμένες παροχές. Έτσι, εάν για παράδειγμα ορίζεται η καταβολή χρηματικών ποσών ή λοιπών κινητών περιουσιακών στοιχείων στους δικαιούχους ενόσω ζει ο ιδρυτής, οι εν λόγω παροχές θα πρέπει να αντιμετωπίζονται ως δωρεές από τον ιδρυτή προς τους δικαιούχους. Εάν ορίζεται ότι μετά το θάνατο του ιδρυτή οι δικαιούχοι εγκαθίστανται ως κληρονόμοι/ δωρεοδόχοι αιτία θανάτου κατά περίπτωση στο σύνολο της περιουσίας του ιδρύματος, ο κάθε δικαιούχος θα φορολογηθεί για την αξία του οριζόμενου ποσοστού ή αντικειμένου που του περιέρχεται αιτία θανάτου, ανάλογα με τη συγγένειά του με τον ιδρυτή με χρόνο φορολογίας είτε το χρόνο θανάτου είτε άλλο μεταγενέστερο χρόνο, εφόσον ορίζεται άλλος χρόνος στον κανονισμό του ιδρύματος (αίρεση, προθεσμία κ.λπ.). Εάν π.χ. ορίζεται ότι εν ζωή ή μετά το θάνατο του ιδρυτή οι δικαιούχοι θα λαμβάνουν περιοδικά διάφορα χρηματικά ποσά, θα εφαρμοσθεί το άρθρο 14 του Κώδικα για τη φορολόγηση των παροχών - διηνεκών, ισόβιων ή ορισμένου χρόνου. Θα επιβληθεί δηλαδή εν προκειμένω στους δικαιούχους είτε φόρος δωρεάς είτε φόρος κληρονομιάς, ανάλογα με την αιτία, με βάση τη σχέση με τον ιδρυτή (ενώ δεν συντρέχει περίπτωση επιβολής φόρου εισοδήματος στις εν λόγω παροχές). [.....]»

Επειδή, με την παραπάνω εγκύκλιο διευκρινίζεται μεταξύ άλλων η περίπτωση των φορολογικών υποχρεώσεων που αφορούν σε περιουσιακά στοιχεία τα οποία προέρχονται από αλλοδαπό ίδρυμα (foundation) καθώς στον νόμο περί της φορολογίας κληρονομιών δεν ρυθμίζεται ως θεσμός το αλλοδαπό ίδρυμα (foundation). Στο πλαίσιο των ανωτέρω οδηγιών σημειώνεται ότι κρίσιμο στοιχείο για τον προσδιορισμό των φορολογικών υποχρεώσεων είναι το τι ακριβώς ορίζει ο κανονισμός ή το καταστατικό του ιδρύματος, και ειδικότερα τί ορίζουν αυτά ως προς την διαχείριση των περιουσιακών στοιχείων και τις παροχές, τον χρόνο των παροχών και τη βάση που καταβάλλονται (κληρονομιά/δωρεά), και τέλος διευκρινίζεται ότι ο αναλογών φόρος κληρονομιάς/δωρεάς που επιβαρύνει τον ωφελούμενο του αλλοδαπού ιδρύματος, ρυθμίζεται ανάλογα με την συγγένεια που υφίσταται με τον ιδρυτή.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του νέου ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 9 - Ερμηνευτικές εγκύκλιοι και οδηγίες

1. Ο Διοικητής δύναται να εκδίδει ερμηνευτικές εγκυκλίους, καθώς και οδηγίες για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι δημοσιεύονται στον ιστότοπο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων και ισχύουν από τη δημοσίευσή τους.
2. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων. [.....]»

Επειδή σύμφωνα με την πάγια νομολογία, τόσο του Συμβουλίου της Επικρατείας, όσο και του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, οι φορολογικές διατάξεις που χορηγούν απαλλαγές ερμηνεύονται στενά (βλ. Ε. Παπαδημητρίου «Κανόνες ερμηνείας και εφαρμογής των κοινοτικών διατάξεων περί απαλλαγών από τον Φ.Π.Α» ΔΦΝ 63:842, Ι.Δ. Αναστόπουλος, «Φορολογικό Δίκαιο», 1992, σελ.115-116-Θ. Φορτσάκης, «Φορολογικό Δίκαιο», 2008, σελ. 85-86 - Κ. Φινοκαλιώτης, «Φορολογικό Δίκαιο», 2011, σελ. 90-95 επ., ΣτΕ 1774/2010, ΣτΕ 828/1984, ΣτΕ 103/1990, ΣτΕ 2090/1980, ΣτΕ 3645/1985, ΣτΕ 2052/1990, ΣτΕ

2312/1992, ΣΤΕ 1890/1994, ΔΕΚ Αποφ. της 12/6/1979, Υπ. 126/78, ΔΕΚ 15/6/1989, Υπ. 348/87, ΔΕΚ 20/6/1990, Υπ. 185/89 κ.ά.),

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 77 του νέου ΚΦΔ, 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, εν προκειμένω, στην υπό κρίση περίπτωση δηλώθηκε με την υπ' αρ./2024 Δήλωση Φόρου Δωρεάς Αιτία Θανάτου, από την πλευρά της προσφεύγουσας δωρεά αιτία θανάτου από το αλλοδαπό Ίδρυμα «.....», ιδρυτής του οποίου αναφέρεται ότι είναι ο παππούς της προσφεύγουσας,, ποσό ύψους 45.657,93 €, με ημερομηνία μεταφοράς την 08-01-2024.

Η αρμόδια υπηρεσία (ΚΕ.ΦΟ.Κ. Αττικής) σύμφωνα με τις ειδικότερες διευκρινίσεις που δόθηκαν στην ανωτέρω Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ στην ΠΟΛ. 1114/2017 προσδιόρισε την φορολογική υποχρέωση της υποβληθείσας από την πλευρά της προσφεύγουσας δήλωσης βασιζόμενη στην συγγενική σχέση που υφίσταται με τον ιδρυτή του Ιδρύματος και φορολόγησε την υπό κρίση χρηματική συναλλαγή με συντελεστή που αντιστοιχεί στην Α' κατηγορία φορολογικής κλίμακας του άρθ. 29 παρ. 1 ν.2961/2001, φορολογώντας το παραπάνω χρηματικό ποσό με συντελεστή 10% κατ' εφαρμογή του άρθ. 44 παρ. 2 του ν.2961/2001, ήτοι επιβάλλοντας φόρο ποσού 4.565,80 € (45.657,93 X 10%).

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα η Προϊσταμένη του ΚΕ.ΦΟ.Κ. Αττικής προέβη στην έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου, υπολογίζοντας φόρο για την από 08-01-2024 παροχή δωρεάς του Ιδρύματος, δίχως να λάβει υπ' όψιν το αφορολόγητο όριο, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο εδ. γ' της παρ. 1 του άρθ. 44 του Ν. 2961/2001 καθώς η περίπτωση της υπό κρίση συναλλαγής αφορά σε τραπεζική μεταφορά και εμπίπτει στην ανωτέρω διάταξη που προβλέπει αφορολόγητο ποσό μέχρι 800.000,00 ευρώ.

Η προσφεύγουσα κατά το ενδικοφανές στάδιο και προς τεκμηρίωση των ισχυρισμών της προσκόμισε :

Α) Επιστολή του αλλοδαπού Ιδρύματοςμε έδρα το Λίχτενσταιν, στην οποία αναφέρεται ότι ιδρυτής του εν λόγω ιδρύματος είναι ο αποβιώσας παππούς της προσφεύγουσας και ότι δωρήθηκε στην προσφεύγουσα το ποσό των 50.000,00 Δολαρίων ΗΠΑ την 08/01/2024.

Β) Εικόνα ALPHA BANK από συσκευή κινητού στην οποία απεικονίζονται τα εξής στοιχεία:

Αριθμός συναλλαγής:

Ημερομηνία 10/01/2024

Λογαριασμός GR.....

Ποσό (EUR) 45.438,02 (Π)

Τοκισμός από 10/01/2024

Αιτιολογία

Γ) Επιστολή της εταιρείας «.....» η οποία απευθύνεται στον πελάτηκαι αναφέρει ότι ακολουθώντας τις οδηγίες του εν λόγω πελάτη (.....) πραγματοποίησε την 08/01/2024 στην προσφεύγουσα καταβολή ποσού **50.058,70** Δολάρια ΗΠΑ με αναφορά «**ΔΙΑΝΟΜΗ 2024**».

Επειδή η προσφεύγουσα επικαλείται για την υπό κρίση δωρεά αιτία θανάτου προερχόμενη από ίδρυμα αλλοδαπής, την ανωτέρω απαλλακτική φορολογική διάταξη που αφορά σε γονικές παροχές/ δωρεές του εδ. γ' της παρ. 1 του άρθ. 44 του Ν. 2961/2001, χωρίς από την πλευρά της να παρέχονται καταρχήν στοιχεία ως προς την ιδρυτική πράξη και τους εσωτερικούς κανονισμούς του ιδρύματος καθώς ως αναφέρθηκε κρίσιμο στοιχείο για την ασφαλή εκτίμηση των δεδομένων της εν λόγω υπόθεσης είναι το τι ακριβώς ορίζει ο κανονισμός ή το

καταστατικό του ιδρύματος, πως ρυθμίστηκαν οι παροχές προς την προσφεύγουσα σε τι χρόνο, ποιο ύψος και σε τι βάση, περαιτέρω και στα ανωτέρω προσκομισθέντα στοιχεία απεικονίζεται πίστωση ποσού **45.438,02 €** με αιτιολογία «.....» χωρίς να παρέχονται στοιχεία και δεδομένα δικαιούχων των σχετικών τραπεζικών λογαριασμών και στο άλλο έγγραφο/επιστολή με φερόμενο εκδότη την εταιρεία «.....» αναφέρεται καταβολή ποσού **50.058,70** Δολάρια στην προσφεύγουσα κατ' εντολή του Ιδρύματος με αναγραφόμενο λόγο/ειδοποίηση καταβολής «ΔΙΑΝΟΜΗ 2024», χωρίς περαιτέρω επίσης πληροφόρησης ως προς το πλαίσιο διανομής ποσών στην προσφεύγουσα.

Κατόπιν των ανωτέρω οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, περί εσφαλμένης επιβολής φόρου με την προσβαλλόμενη πράξη, βασιζόμενοι στο ότι η περίπτωση της υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 44 του ν.2961/2001 περί αφορολόγητου ποσού, απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

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), σύμφωνα με την οποία η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νόμοι, 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 από **20-09-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID:) ενδικοφανούς προσφυγής της, με **Α.Φ.Μ.**και την **επικύρωση** της με αριθ./2024 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου γονικής παροχής δωρεάς, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Κ. Αττικής.

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

Φορολογικό έτος 2024

ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΓΟΝΙΚΗΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΔΩΡΕΑΣ Ποσό: 4.565,80 €.

(Ως η με αριθ./2024 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου γονικής παροχής δωρεάς, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Κ. Αττικής).

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη του
Τμήματος Επανεξέτασης Α3**

ΚΑΡΑΓΕΩΡΓΟΥ ΑΝΘΟΥΛΑ

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.