



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

E-mail : ded.ath@aade.gr

Αθήνα, 26-06-2025

Αριθμός απόφασης: 2133

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

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

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

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

4. Τη με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, κατοίκου κατά της με αριθμό Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς χρονολογίας φορολογίας 30-03-2023, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Κ. Αττικής, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Κ. Αττικής, της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις του ΚΕ.ΦΟ.Κ. Αττικής.

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

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

Με την υπ' αριθ. **Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς-Γονικής Παροχής**, χρονολογίας φορολογίας 27-06-2024, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Κ. Αττικής, προέκυψε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος δωρεάς ποσού **70.000,00€**, το οποίο μέχρι την εξόφλησή του κατόπιν επιβολής τόκων εκπρόθεσμης καταβολής είχε ανέλθει σε **70.511,00€**, ενώ της επιβλήθηκε και πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης άρ. 53 Ν.5104/2024 που με την εξόφληση ανήλθε σε **102,40€**, εμπεριέχον τέλος χαρτοσήμου και τέλος Ο.Γ.Α..

Η υπ' αριθ. προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατόπιν εκκαθάρισης της υπ' αριθμ. πρωτ. στο ΚΕ.ΦΟ.Κ. Αττικής Δήλωσης Φόρου Δωρεάς από την προσφεύγουσα με επιφύλαξη, λόγω της διανομής σε αυτήν του χρηματικού ποσού των **350.000,00€ στις 24-06-2024** από το εμπίστευμα του αγγλοαμερικανικού δικαίου (trust) με την επωνυμία ιδρυτής του οποίου ήταν ο θείος της προσφεύγουσας, που υπήρξε κάτοικος εξωτερικού για περισσότερο από 10 έτη.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, την αναδρομική αναγνώριση της ανυπαρξίας της φορολογικής της υποχρέωσης, τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης και την επιστροφή τυχόν αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Κατ' ουσίαν παράβαση του άρθρου 43, παρ.2 Γ' περ. ζ) εδ. β' του ν.2961/2001 – Απαλλαγή δωρεών κινητής περιουσίας κείμενης στην αλλοδαπή από Έλληνα υπήκοο εγκατεστημένο στην αλλοδαπή για τουλάχιστον δέκα συναπτά έτη.
2. Κατ' ουσίαν παράβαση του άρθρου 34 παρ.1 του ν.2961/2001 και των διατάξεων περί δωρεάς του Αστικού Κώδικα – εσφαλμένος νομικός χαρακτηρισμός των υπό κρίση πραγματικών περιστατικών.
3. Ανεπίτρεπτη διαφορετική μεταχείριση μεταξύ αλλοδαπών εμπιστευμάτων με αντικείμενο περιουσία της αλλοδαπής και αλλοδαπών εμπιστευμάτων με αντικείμενο περιουσία της ημεδαπής – αντίθεση με την υπερνομοθετική αρχή της ισότητας.
4. Υποχρέωση αναγνώρισης φορολογικής απαλλαγής λόγω εγκατάστασης Έλληνα υπηκόου στην αλλοδαπή για δέκα (10) τουλάχιστον συναπτά έτη κατ' άρθρο 25 παρ. 2 περ. ε' του ν.2961/2001.
5. Απαγορευμένη έκδοση εγκυκλίου καθ' υπέρβαση εξουσιών και καθηκόντων της φορολογικής διοίκησης, σύμφωνα με την οποία επιβάλλεται το πρώτον φορολογικό βάρος, κατά παράβαση των αρχών της φανεράς δράσης της διοίκησης και της νομιμότητας του φόρου και
6. Ανεπίτρεπτη διαφορετική μεταχείριση μεταξύ των παρεμφερών αλλοδαπών θεσμών του ιδρύματος (foundation) και εμπιστεύματος (trust) – αντίθεση με την υπερνομοθετική αρχή της ισότητας.

Επειδή, στο άρθρο 34Α 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 παρ. 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, με τις διατάξεις του άρθρου 86 του ως άνω νόμου, ορίζεται ότι:

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

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

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

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ.1114/2017 με θέμα “Φορολογική μεταχείριση αλλοδαπού εμπιστεύματος (trust) και αλλοδαπού ιδρύματος (foundation)”: «..Το trust, άλλως εμπίστευμα - θεσμός με προέλευση το αγγλοσαξονικό δίκαιο - αποτελεί 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 ωφελομένων (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-ωφελοόμενοι είναι φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή οντότητες, τα οποία απολαμβάνουν των ωφελειών του εμπιστεύματος από τους εμπιστευματούχους, είτε μέσω τακτικών πληρωμών, είτε με τη λήξη του εμπιστεύματος, επίσης βάσει των όρων που έθεσε ο ιδρυτής του (εν ζωή ή μετά θάνατον)....

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

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

3.1. Γενικό νομοθετικό πλαίσιο

Σύμφωνα με τον Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια, ο οποίος κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του ν. 2961/2001 (ΦΕΚ 266 Α', στο εξής ο «Κώδικας»), κάθε μορφής περιουσία (κινητή ή ακίνητη) που βρίσκεται στην Ελλάδα και ανήκει είτε σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς καθώς και η ευρισκόμενη στην αλλοδαπή ενσώματη ή ασώματη κινητή περιουσία Έλληνα υπηκόου που έχει την κατοικία του οπουδήποτε αλλά και αλλοδαπού που έχει την κατοικία του στην Ελλάδα και μεταβιβάζεται αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής υποβάλλεται σε φόρο. Εξαιρείται η κινητή περιουσία της αλλοδαπής Έλληνα υπηκόου που είναι εγκατεστημένος σε αυτή για δέκα (10) τουλάχιστον συναπτά έτη, η οποία απαλλάσσεται από τον φόρο κληρονομιάς. Επιπλέον φορολογείται και η ευρισκόμενη στην αλλοδαπή κινητή περιουσία αλλοδαπού υπηκόου, που δωρίζεται σε ημεδαπό ή αλλοδαπό, που έχει την κατοικία του στην Ελλάδα (άρθρα 3 και 35 του Κώδικα)....

3.2. Αλλοδαπό εμπίστευμα (trust)

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

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

Οι προαναφερθείσες διατάξεις αντιμετωπίζουν μόνο την περίπτωση που τα 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.

3.2.1.2. Περιουσία μη φορολογητέα στην Ελλάδα

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

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

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

Trust το οποίο έχει συσταθεί με πράξη εν ζωή του ιδρυτή και στο οποίο έχουν εισφερθεί κινητά περιουσιακά στοιχεία ευρισκόμενα στην αλλοδαπή, με τον όρο αυτά να περιέλθουν στους δικαιούχους (beneficiaries) κατά το χρόνο θανάτου του ή υπό οποιαδήποτε αναβλητική αίρεση μετά το θάνατό του, αντιμετωπίζεται με εφαρμογή των περί δωρεάς αιτία θανάτου διατάξεων του Κώδικα (άρθρο 39 παρ. 2, 40 παρ. 1 περ. α), με δωρητή τον ιδρυτή και δωρεοδόχους αιτία θανάτου τους ωφελούμενους (beneficiaries). (Σημειώνεται ότι μέχρι την πλήρωση της αναβλητικής αίρεσης, η διαχείριση των περιουσιακών στοιχείων του trust διέπεται από τις περί φορολογίας εισοδήματος διατάξεις, κατά τα αναφερόμενα στις υποπαρ. 2.1.1. και 2.2.1. της παρούσας)...

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η αρμόδια φορολογική αρχή μη νομίμως απέρριψε τους προσλαμβανόμενους στη δήλωση επιφύλαξης ισχυρισμούς της, με την αιτιολογία ότι τα υπό κρίση πραγματικά περιστατικά δεν εμπίπτουν στην απαλλαγή καταβολής φόρου δωρεάς του άρθρου 43 παρ.2 περ.ζ' του ΚΩΔΙΚΑ, σημειώνοντας επί της δήλωσής της «ΔΕΝ ΕΜΠΙΠΤΕΙ ΣΕ ΑΠΑΛΛΑΓΗ άρθρο 43 παρ.Γ' περ. ζ' (μετεγκατάσταση>5 ετών)».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 43 παρ. Γ' περ. ζ' του ν.2961/2001 ορίζεται ότι:

«Απαλλάσσονται από το φόρο: [...] 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.[...]».

Επειδή, από το ίδιο το γράμμα της ως άνω διάταξης, προκύπτει σαφώς ότι για να τύχει απαλλαγής φόρου η δωρεά κινητού περιουσιακού στοιχείου Έλληνα εγκατεστημένου στο εξωτερικό για 10 ή 20 συναπτά έτη, θα πρέπει αυτός είτε να μην έχει εγκατασταθεί στην

Ελλάδα κατά το χρόνο της δωρεάς (στην περίπτωση των 20 ετών) είτε να μην έχει παρέλθει χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των 5 ετών από την μετεγκατάστασή του στην Ελλάδα (στην περίπτωση των 10 ετών). Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, μετά την παράθεση και της αιτιολογικής έκθεσης του ν. 4714/2020 με τον οποίο εισήχθη η παραπάνω απαλλαγή, ότι το κριτήριο της μετεγκατάστασης στην περίπτωση της δωρεάς θα έπρεπε να είναι εντελώς αδιάφορο δεδομένου ότι η δωρεά αιτία θανάτου ενεργοποιείται μετά το θάνατο του διαθέτη/δωρητή, βάσει και του σκοπού της διάταξης, που είναι η επέκταση και στη φορολογία δωρεών της αντίστοιχης απαλλαγής που ισχύει στη φορολογία κληρονομιών στο άρθρο 25 παρ. 2 περ. ε', πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Τούτο δε, διότι η εν λόγω απαλλακτική διάταξη θέτει ρητώς και σαφώς ως προϋπόθεση εφαρμογής της το να μην έχει εγκατασταθεί ο δωρητής στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των πέντε ετών από την πραγματοποίηση της δωρεάς. Τούτο, εξάλλου, αναφέρεται και στην παρατεθείσα από την προσφεύγουσα αιτιολογική έκθεση του ν. 4714/2020, στην οποία αναφέρεται ότι «Σε κάθε περίπτωση θα πρέπει να αποδεικνύεται (...) , σε περίπτωση μετεγκατάστασης του δωρητή στην Ελλάδα, ότι δεν έχει παρέλθει μεγάλο χρονικό διάστημα από την παραμονή του στο εξωτερικό. Εύλογο θεωρείται εν προκειμένω το διάστημα των πέντε (5) ετών.».

Εν προκειμένω, πρόκειται για δωρεά αιτία θανάτου, χρηματικού ποσού ύψους 350.000,00 €, προερχόμενου από εμπιστευμα (trust του αγγλοσαξωνικού δικαίου) με έδρα την αλλοδαπή. Το εν λόγω ποσό εμβάστηκε στην Ελλάδα, με δικαιούχο (ωφελούμενη) την προσφεύγουσα στις 27.06.2024. Ο ιδρυτής του σύμφωνα με όσα η ίδια η προσφεύγουσα αναφέρει στην ενδικοφανή προσφυγή της (σελ. 11) είχε μετακομίσει από το Λονδίνο στις Η.Π.Α. περί το έτος 1940 και μάλιστα υπηρέτησε στον Αμερικανικό Στρατό κατά τον Β' Παγκόσμιο Πόλεμο, ενώ επέτρεψε στην Ελλάδα μετά το έτος 1971. Ο ως άνω ιδρυτής του απεβίωσε στην Ελλάδα και συγκεκριμένα στην Κηφισιά στις 30.08.1996, όπως αποδεικνύεται από την προσκομιζόμενη από την προσφεύγουσα ληξιαρχική πράξη θανάτου του Ληξιαρχείου Κηφισιάς, επομένως είχε εγκατασταθεί στην Ελλάδα πέραν της πενταετίας προ του θανάτου του. Κατά συνέπεια, ορθώς και συννόμως η αρμόδια φορολογική αρχή δεν εφάρμοσε την παραπάνω απαλλακτική διάταξη του άρθρου 43 παρ. Γ' περ. ζ' του ΚΩΔΙΚΑ στην υπό κρίση περίπτωση, διότι ο δωρητής είχε εγκατασταθεί στην Ελλάδα πέραν της πενταετίας προ του θανάτου του και, ως εκ τούτου, δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής της.

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

Σύμφωνα με την προσκομιζόμενη απόεπιστολή τουπρος τους διευθυντές της(εμπιστευματούχους):

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

-Η επιστολή δεν μπορεί να ερμηνευτεί ως αν να δημιουργεί .

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

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

Επειδή βάσει των ανωτέρω, η πίστωση τον Ιούνιο του 2024, συνολικού ποσού 350.000,00 € στον τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας, που πραγματοποιήθηκε μετά το θάνατο του, δεν εμπίπτει στις διατάξεις περί φορολογίας κληρονομιάς και η απόεπιστολή τουπρος τους διευθυντές της, την οποία η προσφεύγουσα χαρακτηρίζει κατά το Αγγλοσαξονικό δίκαιο ως δεν αποτελεί με κανέναν τρόπο διάταξη τελευταίας βούλησης του Αντιθέτως, στην επιστολή αυτή αναφέρεται η αληθινή βούληση του, που ήταν η οικειοθελής παροχή περιουσιακού οφέλους χωρίς αντάλλαγμα στην ανιψιά του, προκειμένου να την εξασφαλίσει οικονομικά.

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ορθώς εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη κατ' εφαρμογή των άρθρ. 44§2 (με παραπομπή στις κατηγορίες του άρθρ. 29§1) και 86§3 του «ΚΩΔΙΚΑ», επιβάλλοντας στο διανεμηθέν ποσό των 350.000,00€ φόρο δωρεάς αιτία θανάτου με

συντελεστή 20% (Β' κατηγορία) ύψους 70.000,00€. Περαιτέρω, επιβλήθηκαν τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής (άρθ. 52 Κ.Φ.Δ.) και πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης άρθ.53 Κ.Φ.Δ., δεδομένου ότι η δήλωση φόρου δωρεάς αιτία θανάτου υποβλήθηκε εκπρόθεσμα, ενώ έπρεπε να είχε υποβληθεί μέχρι τις 27-12-2024 σύμφωνα με το άρθ. 86§3 του «ΚΩΔΙΚΑ».

Ως εκ τούτου,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, και την επικύρωση της με αριθμό Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς χρονολογίας φορολογίας 27-06-2024, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Κ. Αττικής

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

Η υπ' αριθ. Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς-Γονικής Παροχής, χρονολογίας φορολογίας 27-06-2024
Συνολικό ποσό: 70.000,00€

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.