



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ  
ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ  
1 - ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ  
ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΚΑΙ ΠΕΡΙΟΥΣΙΟΛΟΓΙΟΥ  
ΤΜΗΜΑ Β΄  
2 - ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ  
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ  
ΤΜΗΜΑΤΑ Α΄-Β΄**

Ταχ. Δ/ση : Καρ. Σερβίας 8  
Ταχ. Κώδικας : 101 84 ΑΘΗΝΑ

Τηλέφωνο : 210 3375872  
210 3375311-312  
2103375314, 316  
Fax : 210 3375834  
210 3375001  
E-Mail : defk.b@mofadm.gr  
d12.a@yo.syzefxis.gov.gr  
d12.b@yo.syzefxis.gov.gr  
Url : [www.aade.gr](http://www.aade.gr)

**ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ  
ΑΔΑ:ΨΤ9Θ46ΜΠ3Ζ-7ΜΚ**

**Αθήνα, 24 -7-2017  
ΠΟΛ. 1114**

**ΠΡΟΣ** Ως προς τον πίνακα διανομής

**Θέμα: Φορολογική μεταχείριση αλλοδαπού εμπιστεύματος (trust) και αλλοδαπού ιδρύματος (foundation).**

Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στη Φορολογική Διοίκηση σχετικά με το ανωτέρω θέμα και ειδικότερα ως προς τα ζητήματα που ανακύπτουν κατά τη φορολόγηση στην Ελλάδα των περιουσιακών στοιχείων που έχουν ανατεθεί σε διαχείριση εμπιστοσύνης (trust) ή έχουν μεταβιβασθεί σε ίδρυμα (foundation) της αλλοδαπής και των εισοδημάτων που αποκτώνται στα πλαίσια της εν λόγω διαχείρισης που πραγματοποιείται προς όφελος των δικαιούχων του, σας γνωρίζουμε τα εξής:

## **1. ΓΕΝΙΚΑ**

**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).

**Το «ίδρυμα» (foundation)** αποτελεί παρεμφερή με το trust θεσμό, που προσφέρει στον ιδρυτή του δυνατότητες διαχείρισης και διάθεσης της περιουσίας του είτε εν ζωή είτε αιτία θανάτου, προς όφελος κάποιων προσώπων. Πρόκειται, ειδικότερα, για μία νομική οντότητα που συνήθως διαθέτει νομική προσωπικότητα κατά το αλλοδαπό δίκαιο της έδρας του, χωρίς όμως να παρουσιάζει χαρακτηριστικά εταιρείας, στην οποία ο ιδρυτής μεταφέρει περιουσιακά στοιχεία. Κατά τη συνήθη πρακτική, η διαχείριση των εν λόγω στοιχείων, καθώς και η διαχείριση εν γένει του ιδρύματος ανατίθεται στο Συμβούλιο (ή Διοικητικό Συμβούλιο), με σκοπό την εκπλήρωση των επιθυμιών του ιδρυτή. Η λειτουργία του ιδρύματος διέπεται από το καταστατικό του, καθώς και εσωτερικούς κανονισμούς. Με τους κανονισμούς ορίζονται οι δικαιούχοι και προσδιορίζεται το είδος και το εύρος των παροχών που τους χορηγούνται, καθώς και οι τελικοί δικαιούχοι των περιουσιακών στοιχείων του ιδρύματος. Τόσο οι κανονισμοί όσο και διατάξεις αυτών μπορούν να ανακαλούνται ή να τροποποιούνται. Το Συμβούλιο μπορεί, επίσης, να τροποποιεί το καταστατικό και τους κανονισμούς ή να προβαίνει στη λύση του ιδρύματος, με τους όρους και τις προϋποθέσεις που προβλέπονται σε αυτούς, κατά κανόνα σύμφωνα με τις επιθυμίες και τις οδηγίες του ιδρυτή, οι οποίες είναι δεσμευτικές. Η διάθεση των περιουσιακών στοιχείων του ιδρύματος προς τα οριζόμενα πρόσωπα, πραγματοποιείται, επίσης, σύμφωνα με τις οδηγίες του ιδρυτή, είτε εν ζωή αυτού είτε μετά θάνατον.

Επισημαίνεται ότι τα βασικά χαρακτηριστικά των ιδρυμάτων που περιγράφονται ανωτέρω, αναφέρονται με την επιφύλαξη των επιμέρους πραγματικών δεδομένων, όπως προκύπτουν κατά περίπτωση από τα καταστατικά ή τους κανονισμούς αυτών. Κατά συνέπεια, ανάλογη με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε υπόθεσης θα είναι και η φορολογική αντιμετώπιση αυτών.

## **2. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ – ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ**

### **2.1. Μετά την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013**

#### **2.1.1. Φορολογική μεταχείριση αλλοδαπού εμπιστεύματος (trust) και αλλοδαπού ιδρύματος (foundation) που αποκτά εισόδημα στην Ελλάδα**

α. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. δ' του άρθρου 2 του ν. 4172/2013, ως νομική οντότητα νοείται κάθε μόνιμο εταιρικής ή μη οργάνωσης και κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα που δεν είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο, όπως κάθε μορφής καταπίστευμα ή εμπίστευμα ή οποιοδήποτε μόνιμο παρόμοιας φύσης, καθώς και κάθε μορφής ίδρυμα ή σωματείο ή οποιοδήποτε μόνιμο παρόμοιας φύσης.

β. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. ζ' του άρθρου 45 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και οντοτήτων υπόκεινται οι νομικές οντότητες που ορίζονται στο άρθρο 2 του Κ.Φ.Ε. και δεν περιλαμβάνονται σε μια από τις προηγούμενες περιπτώσεις (του άρθρου 45).

γ. Με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 3 του ν.4172/2013, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι ο φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος, όπως αυτό ορίζεται στην παρ. 1 του άρθρου 5 του ως άνω νόμου. Για τη διαπίστωση του εάν το αλλοδαπό εμπίστευμα ή ίδρυμα έχει

την φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα, εφαρμόζονται οι διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 4 του ΚΦΕ.

δ. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι τα τυχόν εισοδήματα από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα που αποκτούν στην Ελλάδα οι ως άνω αλλοδαπές νομικές οντότητες (ιδρύματα και trusts) φορολογούνται με βάση τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 64 του ν. 4172/2013, δηλαδή ενεργείται παρακράτηση φόρου (15% ή 20%, κατά περίπτωση), με την οποία επέρχεται εξάντληση της φορολογικής τους υποχρέωσης, στο βαθμό που αυτές δεν διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα (σχετ. η ΠΟΛ. 1042/2015 εγκύκλιός μας).

Όσον αφορά στα εισοδήματα από ακίνητη περιουσία που αποκτώνται από τις ως άνω νομικές οντότητες στην Ελλάδα, αυτά φορολογούνται με βάση τα όσα έχουν ειδικότερα διευκρινισθεί στην ΠΟΛ. 1138/2015 εγκύκλιό μας, ήτοι ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα με συντελεστή φορολόγησης 29%.

Τέλος, για τα εισοδήματα (υπεραξία) που αποκτούν από μεταβίβαση τίτλων του άρθρου 42 του ν. 4172/2013 έχουν εφαρμογή τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ. 1032/2015 εγκύκλιό μας, δηλαδή αυτά δεν φορολογούνται στην Ελλάδα, εκτός αν θεωρηθεί ότι οι ανωτέρω νομικές οντότητες διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα.

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω εφαρμόζονται με την επιφύλαξη των διατάξεων των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.). Επομένως, στην περίπτωση που το εμπίστευμα/ίδρυμα είναι φορολογικός κάτοικος χώρας με την οποία η Ελλάδα έχει συνάψει Σ.Α.Δ.Φ., έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της αντίστοιχης Σύμβασης που ισχύει, ενώ σε διαφορετική περίπτωση εφαρμόζονται οι διατάξεις της εσωτερικής νομοθεσίας.

### **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 κάθε είδους νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, καθώς και κάθε άλλο συναφές διανεμόμενο ποσό.

β. Όπως διευκρινίσθηκε με την ΠΟΛ. 1042/2015 εγκύκλιό μας, στην έννοια του μερίσματος εμπίπτουν, 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. 1076/2014 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. 1042/2015 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. Εξαίρεση 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).

Τονίζεται ότι, υπό τις ανωτέρω προϋποθέσεις, στο φορολογητέο εισόδημα του εκάστοτε ιδρυτή-δικαιούχου (είτε φυσικού είτε νομικού προσώπου ή οντότητας) περιλαμβάνεται και το μη διανεμηθέν εισόδημα του εμπιστεύματος/ιδρύματος, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται ρητά στο άρθρο 66 του ν. 4172/2013.

ε. Τέλος, σημειώνεται ότι οι εμπιστευματούχοι (trustees) του αλλοδαπού εμπιστεύματος ή οι διαχειριστές του αλλοδαπού ιδρύματος δεν έχουν στη φορολογία εισοδήματος ίδια φορολογική υποχρέωση για τα εισοδήματα από πηγή Ελλάδας, τα οποία είναι εισοδήματα του εμπιστεύματος/ιδρύματος, αλλά φορολογούνται μόνο για την επαγγελματική αμοιβή που ενδεχομένως λαμβάνουν λόγω των παρεχόμενων υπηρεσιών διαχείρισης σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις του ν. 4172/2013, βάσει της κατηγορίας εισοδήματος που αποκτάται, όπως αυτή προκύπτει από τους συμφωνηθέντες όρους του εμπιστεύματος και της μορφής τους (φυσικό ή νομικό πρόσωπο). Τα ανωτέρω ισχύουν με την επιφύλαξη των οριζόμενων στις διατάξεις των οικείων Σ.Α.Δ.Φ..

## **2.2. Πριν την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013**

Όσον αφορά στα εισοδήματα που έχουν προκύψει για διαχειριστικές περιόδους που άρχισαν πριν από την 1.1.2014, ισχύουν τα ακόλουθα:

### **2.2.1. Φορολογική μεταχείριση αλλοδαπού εμπιστεύματος (trust) και αλλοδαπού ιδρύματος (foundation) που αποκτά εισόδημα στην Ελλάδα**

α. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 101 του ν. 2238/1994, σε φόρο υπόκεινται οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρίας, καθώς και οι κάθε είδους αλλοδαποί οργανισμοί που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων.

Επισημαίνεται ότι τα ως άνω αφορούν στα αλλοδαπά ιδρύματα (foundations), καθώς και τα αλλοδαπά εμπιστεύματα (trusts) δεν περιλαμβάνονται στα υποκείμενα φόρου του άρθρου 101 του ν. 2238/1994 και, ως εκ τούτου, δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

β. Κατόπιν των ανωτέρω, τα τυχόν εισοδήματα από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα που απέκτησαν στην Ελλάδα τα αλλοδαπά ιδρύματα (foundations) φορολογούνται με βάση τις διατάξεις των άρθρων 12, 24-27 και 54 (εισόδημα από κινητές αξίες) του ν. 2238/1994, δηλαδή ενεργείται παρακράτηση φόρου με βάση τον εκάστοτε ισχύοντα συντελεστή, με την οποία επέρχεται εξάντληση της φορολογικής τους υποχρέωσης, καθώς και τις διατάξεις του άρθρου 13 (εισόδημα από δικαιώματα) του ίδιου νόμου, δηλαδή υποβάλλεται ειδική αυτοτελής δήλωση, με την οποία επέρχεται, εξίσου, εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης και πάντοτε στο βαθμό που τα ως άνω νομικά πρόσωπα δεν διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα.

Όσον αφορά στα εισοδήματα από ακίνητη περιουσία που αποκτήθηκαν στην Ελλάδα, αυτά προσδιορίζονται με βάση τα άρθρα 20 – 23 του ν. 2238/1994 και φορολογούνται με τις διατάξεις του άρθρου 109 του ίδιου νόμου.

Επίσης, για τα εισοδήματα (υπεραξία) από μεταβίβαση εισηγμένων ή μη τίτλων που αποκτήθηκαν από τα ως άνω νομικά πρόσωπα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 38 και 13, αντίστοιχα, του ίδιου νόμου.

Τα ανωτέρω εφαρμόζονται μόνο για τα αλλοδαπά ιδρύματα (foundations), δεδομένου ότι τα εισοδήματα των αλλοδαπών εμπιστευμάτων (trusts) φορολογούνται απευθείας στο όνομα των δικαιούχων – ιδρυτών τους, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην παρακάτω υποπερ. 2.2.2.2..

## **2.2.2. Φορολογική μεταχείριση των εισοδημάτων που απέκτησε ο ιδρυτής αλλοδαπού εμπιστεύματος (trust) ή αλλοδαπού ιδρύματος (foundation), φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, λόγω της ιδιότητάς του ως ένας εκ των δικαιούχων (beneficiaries) των ωφελειών του**

### **2.2.2.1. Φορολογική μεταχείριση του ιδρυτή αλλοδαπού ιδρύματος (foundation)**

α. Αν ο ιδρυτής - δικαιούχος είναι φυσικό πρόσωπο, η οποιαδήποτε ωφέλεια που αποκτήθηκε από αυτό συνιστά εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4 του ν. 2238/1994, δηλαδή εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ίδιου νόμου (Ζ3).

β. Αν ο ιδρυτής - δικαιούχος είναι νομικό πρόσωπο, οι διανομές κερδών που έλαβε από το αλλοδαπό ίδρυμα αποτελούν εισόδημα από μερίσματα, το οποίο φορολογείται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 109 του ν. 2238/1994.

### **2.2.2.2. Φορολογική μεταχείριση του ιδρυτή αλλοδαπού εμπιστεύματος (trust)**

Δεδομένου ότι το αλλοδαπό εμπίστευμα (trust) δεν περιλαμβάνεται στα υποκείμενα φόρου του ν. 2238/1994, ο ιδρυτής φορολογείται για τα εισοδήματα που απέκτησε λόγω της ιδιότητάς του ως δικαιούχος των ωφελειών του ανάλογα με τη μορφή του (φυσικό ή νομικό πρόσωπο) και την πηγή του εισοδήματος που αποκτήθηκε, ως εξής:

α. Εάν ο ιδρυτής – δικαιούχος είναι φυσικό πρόσωπο και η ωφέλεια που αποκτήθηκε προέρχεται από τόκους, φορολογείται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 12 ή 24 του ν. 2238/1994, αντίστοιχα, ενώ αν προέρχεται από λοιπές κινητές αξίες φορολογείται με βάση τις διατάξεις των άρθρων 24-27 του ίδιου νόμου. Περαιτέρω, αν η ωφέλεια προέρχεται από υπεραξίες μεταβίβασης μετοχών μη εισηγμένων σε χρηματιστήριο φορολογείται με τις διατάξεις του άρθρου 13, ενώ αν προέρχεται από υπεραξίες μεταβίβασης μετοχών εισηγμένων σε χρηματιστήριο απαλλάσσεται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 38. Επίσης, αν η ωφέλεια προέρχεται από εκμετάλλευση ακινήτων, φορολογείται με βάση όσα ορίζονται με τις διατάξεις των άρθρων 20-23 του ν. 2238/1994.

β. Εάν ο ιδρυτής - δικαιούχος είναι νομικό πρόσωπο, για το προσδιορισμό του εισοδήματός του έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 105 του ν. 2238/1994 και η φορολόγησή του πραγματοποιείται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 109 του ίδιου νόμου.

**2.2.3.** Τέλος, σημειώνεται ότι οι εμπιστευματούχοι (trustees) του αλλοδαπού εμπιστεύματος ή οι διαχειριστές του αλλοδαπού ιδρύματος, δεν έχουν στη φορολογία εισοδήματος ίδια φορολογική υποχρέωση για τα εισοδήματα από πηγή Ελλάδας, τα οποία είναι εισοδήματα του ιδρυτή του εμπιστεύματος ή του ίδιου του ιδρύματος, αντίστοιχα, αλλά φορολογούνται μόνο για την επαγγελματική αμοιβή που ενδεχομένως λαμβάνουν λόγω των παρεχόμενων υπηρεσιών διαχείρισης σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2238/1994, βάσει της κατηγορίας εισοδήματος που αποκτάται, όπως αυτή προκύπτει από τους συμφωνηθέντες όρους του εμπιστεύματος και της μορφής τους (φυσικό ή νομικό πρόσωπο). Τα ανωτέρω ισχύουν με την επιφύλαξη των οριζόμενων στις διατάξεις των οικείων Σ.Α.Δ.Φ..

## **2.3. Φορολογική μεταχείριση του προϊόντος που προκύπτει από τη λύση του αλλοδαπού εμπιστεύματος (trust) και αλλοδαπού ιδρύματος (foundation)**

### **2.3.1. Μετά την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013**

α. Με τις διατάξεις του άρθρου 57 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι το προϊόν της εκκαθάρισης θεωρείται διανομή κέρδους κατά το φορολογικό έτος εντός του οποίου ολοκληρώθηκε η εκκαθάριση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, στο βαθμό που το εν λόγω προϊόν υπερβαίνει το καταβεβλημένο κεφάλαιο.

β. Περαιτέρω, με την ΠΟΛ. 1059/2015 εγκύκλιό μας διευκρινίστηκε ότι το προϊόν της εκκαθάρισης, με βάση τις ως άνω διατάξεις αντιμετωπίζεται ως μέρισμα, για την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 36 του ν. 4172/2013.

γ. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι σε περίπτωση λύσης του αλλοδαπού εμπιστεύματος ή ιδρύματος, το ποσό που έχει οριστεί κατά τη σύστασή του ότι θα ληφθεί από τον δικαιούχο – ιδρυτή με τη διάλυση της νομικής οντότητας εξομοιώνεται με προϊόν εκκαθάρισης. Ως εκ τούτου, θεωρείται διανομή κέρδους και κατ' επέκταση θα αντιμετωπιστεί φορολογικά ως μέρισμα του δικαιούχου, φυσικού ή νομικού προσώπου ή οντότητας, στο βαθμό που υπερβαίνει το αρχικώς καταβεβλημένο κεφάλαιο.

### **2.3.2. Πριν την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013**

α. Σε περίπτωση λύσης του αλλοδαπού ιδρύματος (foundation), τα ποσά που καταβάλλονται, στο βαθμό που υπερβαίνουν το αρχικώς εισφερθέν κεφάλαιο, για τον δικαιούχο φυσικό πρόσωπο συνιστούν εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4 του ν. 2238/1994, δηλαδή εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ίδιου νόμου (Ζ3), ενώ για τον δικαιούχο νομικό πρόσωπο συνιστούν εισόδημα από κινητές αξίες αλλοδαπής προέλευσης και φορολογούνται σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις του ν. 2238/1994.

β. Υπενθυμίζεται ότι για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος η λύση του αλλοδαπού εμπιστεύματος (trust) είναι φορολογικά αδιάφορη, καθώς εφαρμόζονται τα αναφερόμενα στην ως άνω υποπερ. 2.2.2.2..

## **2.4. Δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων κατά τη σύσταση αλλοδαπού εμπιστεύματος ή ιδρύματος για τον ιδρυτή του, φυσικό πρόσωπο, ανεξάρτητα εάν αυτός αποτελεί έναν από τους δικαιούχους των ωφελειών του**

α. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β' του άρθρου 32 του ν. 4172/2013, ως ετήσια δαπάνη του φορολογούμενου, της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του, λογίζονται, μεταξύ άλλων χρηματικών ποσών, αυτά που πραγματικά καταβάλλονται για την αγορά επιχειρήσεων ή σύσταση ή αύξηση του κεφαλαίου επιχειρήσεων που λειτουργούν ατομικώς ή με τη μορφή ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης ή ανώνυμης εταιρείας ή περιορισμένης ευθύνης εταιρίας ή ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας ή αστικής εταιρίας ή αγορά εταιρικών μεριδίων και χρεογράφων γενικώς.

β. Εξάλλου, με τις διατάξεις της περ. β' του άρθρου 17 του ν. 2238/1994, όπως αυτές ίσχυαν από 1/1/1995 και μέχρι την κατάργησή τους με την παρ. 10 του άρθρου 4 του ν. 3091/2002, ήτοι μέχρι 31/12/2002, ως ετήσια δαπάνη του φορολογούμενου, της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του, λογίζονταν, μεταξύ άλλων χρηματικών ποσών, αυτά που πραγματικά καταβάλλονται για την αγορά επιχειρήσεων ή σύσταση ή αύξηση του κεφαλαίου επιχειρήσεων που λειτουργούν ατομικώς ή με τη μορφή ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας ή περιορισμένης ευθύνης εταιρίας ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας ή αστικής εταιρίας ή αγορά εταιρικών μεριδίων και χρεογράφων γενικώς.

γ. Ενόψει των ανωτέρω και δεδομένου ότι ούτε πριν ούτε μετά την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013 η εισφορά κεφαλαίων σε εμπίστευμα ή ίδρυμα συνιστούσε τεκμήριο απόκτησης πε-

ριουσιακών στοιχείων, συνάγεται ότι το φυσικό πρόσωπο, ιδρυτής αλλοδαπού εμπιστευματος ή ιδρύματος δεν βαρύνεται με τη σχετική δαπάνη απόκτησης περιουσιακού στοιχείου (τεκμήριο).

### **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). 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.

#### **3.2.1.2. 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)

#### **3.2.3. Αλλοδαπό εμπίστευμα (trust) που έχει συσταθεί με διάταξη τελευταίας βούλησης ή με πράξη εν ζωή με αντικείμενο ακίνητη περιουσία της αλλοδαπής**

Η ακίνητη περιουσία της αλλοδαπής που μεταβιβάζεται αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής δεν υπόκειται σε φόρο.

#### **3.2.4. Αλλοδαπό εμπίστευμα (trust), που έχει συσταθεί με διάταξη τελευταίας βούλησης ή με πράξη εν ζωή, με αντικείμενο κινητή ή ακίνητη περιουσία της ημεδαπής**

Στις συγκεκριμένες περιπτώσεις εμπιστεύματος δεν βρίσκει εφαρμογή η ρύθμιση της παραγράφου 4 του άρθρου 17, αλλά αναζητούνται και βρίσκουν εφαρμογή οι διατάξεις του εσωτερικού δικαίου που προσομοιάζουν περισσότερο με εκείνες του trust και ικανοποιούν την αληθινή βούληση του ιδρυτή.

Έτσι, μπορεί για παράδειγμα ο ιδρυτής/διαθέτης να επιθυμεί να εγκαταστήσει εκτελεστή διαθήκης, να συστήσει καταπίστευμα, να εγκαταστήσει κληρονόμο, να ορίσει την απόδοση χρηματικού ποσού μετά την πλήρωση αναβλητικής αίρεσης ή προθεσμίας κ.λπ.. Περαιτέρω, μπορεί η διαχείριση του trust/απόδοση περιουσιακών στοιχείων να διενεργείται εν ζωή του ιδρυτή, οπότε να πρόκειται για μεταβίβαση περιουσίας εν ζωή ή να πρόκειται για trust το οποίο έχει μεν συσταθεί με πράξη εν ζωή του ιδρυτή, προκειμένου όμως τα περιουσιακά στοιχεία που έχουν εισφερθεί σε αυτό να περιέλθουν στους δικαιούχους με το θάνατό του (δωρεά αιτία θανάτου) ή εφόσον κατά το θάνατό του έχουν συμπληρώσει κάποια ηλικία, αναβλητική αίρεση ή προθεσμία κ.λπ.. Σημειώνεται ότι και στην περίπτωση αυτή, μέχρι την πλήρωση της αίρεσης, προθεσμίας, τη συμπλήρωση ηλικίας κ.λπ., η διαχείριση των περιουσιακών στοιχείων του trust διέπεται ως

ανωτέρω από τις περί φορολογίας εισοδήματος διατάξεις, κατά τα αναφερόμενα στις υποπαρ. 2.1.1. και 2.2.1. της παρούσας.

Σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις εφαρμόζονται οι αντίστοιχες φορολογικές διατάξεις του Κώδικα.

Για παράδειγμα:

- Trust το οποίο έχει συσταθεί με σκοπό να διανέμονται από τον εμπιστευματούχο χρηματικά ποσά ή άλλα περιουσιακά στοιχεία (παροχές κ.λπ.) στα ωφελούμενα πρόσωπα ενόσω ζει ο ιδρυτής, αντιμετωπίζεται με βάση τις περί δωρεών διατάξεις του Κώδικα (άρθρα 34 επόμε. σε συνδ. με 44 παρ. 2) 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. (Αντίθετα, οι διανομές ποσών προς τον ίδιο τον ιδρυτή-ωφελούμενο αντιμετωπίζονται φορολογικά (ως εισόδημα αυτού), σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν στις υποπαρ. 2.1.2. και 2.2.2. της παρούσας).
- 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).
- Trust, στο οποίο ορίζεται μεταξύ άλλων, με διάταξη τελευταίας βούλησης, ότι συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία θα περιέλθουν στον ωφελούμενο μετά τη συμπλήρωση ορισμένης ηλικίας, ενώ μέχρι τότε αυτός θα εισπράττει περιοδικά συγκεκριμένα χρηματικά ποσά, θα φορολογηθεί (ο ωφελούμενος) ως κληρονόμος αφενός κατά το χρόνο θανάτου για την αξία των περιοδικών παροχών (άρθρο 14 του Κώδικα) και αφετέρου κατά τη συμπλήρωση της προβλεπόμενης ηλικίας, ως κληρονόμος των λοιπών στοιχείων, με συνυπολογισμό του φόρου κληρονομίας που καταβλήθηκε.
- Περίπτωση κατά την οποία ακίνητη περιουσία αλλοδαπού υπηκόου, ευρισκόμενη στην Ελλάδα, που έχει τεθεί σε διαχείριση εμπιστοσύνης (trust), έχει μεταγραφεί στο όνομα του trustee, ο οποίος, προκειμένου να την διαχειριστεί για τους σκοπούς του trust προς όφελος του δικαιούχου, έχει προβεί σε αποδοχή κληρονομίας, δύναται να αντιμετωπισθεί ως καταπίστευμα (άρθρο 17 παρ. 1 του Κώδικα), με βεβαρημένο τον trustee (που φορολογείται ως επικαρπωτής) και καταπιστευματοδόχο τον ωφελούμενο (πλήρης κύριος).

### **3.2.5. Φορολογική αντιμετώπιση ιδρυτή και εμπιστευματούχου**

Σημειώνεται ότι κατά την εισφορά περιουσιακών στοιχείων στο trust από τον ιδρυτή δεν γεννάται φορολογική υποχρέωση δωρεάς στο πρόσωπο του εμπιστευματούχου. Επίσης δεν

μπορεί να θεωρηθεί ότι γεννιέται φορολογική υποχρέωση δωρεάς στην περίπτωση κατά την οποία περιουσιακά στοιχεία επανέρχονται στην περιουσία του ιδρυτή, εφόσον, όπως προαναφέρθηκε, η σύσταση του trust έγινε για λόγους διαχείρισης της περιουσίας του ιδρυτή. Στην περίπτωση λύσης του trust και επιστροφής των περιουσιακών του στοιχείων στον ιδρυτή, ισχύουν τα αναφερόμενα ανωτέρω, στην παρ. 2.3 της παρούσας.

### **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.)

Σημειώνεται επίσης ότι σε περίπτωση μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων (κατά κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα) σε ίδρυμα από τρίτα (πλην του ιδρυτή) πρόσωπα χωρίς

αντάλλαγμα, θα εξεταστεί η εφαρμογή των περί δωρεών διατάξεων κατά το στάδιο της απόκτησης των περιουσιακών αυτών στοιχείων από το ίδρυμα.

Τέλος, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι γεννιέται φορολογική υποχρέωση δωρεάς στην περίπτωση κατά την οποία δικαιούχος παροχών κ.λπ. είναι ο ίδιος ο ιδρυτής, ή σε περίπτωση κατά την οποία μεταβιβάζονται στον ιδρυτή περιουσιακά στοιχεία του ιδρύματος, που ο ίδιος έχει εισφέρει, εφόσον η σύσταση του ιδρύματος έγινε για λόγους διαχείρισης της περιουσίας. Εάν ωστόσο στο ίδρυμα έχει περιέλθει για οποιονδήποτε λόγο ή από οποιοδήποτε πρόσωπο η κυριότητα ακίνητης περιουσίας, τόσο κατά την κτήση όσο και κατά την περαιτέρω μεταβίβαση των εν λόγω στοιχείων στα ωφελούμενα πρόσωπα, θα εξεταστούν οι όροι και οι δεσμεύσεις του καταστατικού και των κανονισμών, αλλά κυρίως τα πραγματικά δεδομένα της κάθε περίπτωσης, με βάση τα οποία θα επιβληθούν οι οικείοι φόροι.

**Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ Α.Α.Δ.Ε.  
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ**

**ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΠΟΔΕΚΤΩΝ**

**I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ**

1. Αποδέκτες Πίνακα Γ΄
2. Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών – Τμήμα Α΄ (με την παράκληση να αναρτηθεί στην ιστοσελίδα της Α.Α.Δ.Ε.)
3. Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών – Τμήμα Ε΄ (με την παράκληση να αναρτηθεί στην Ηλεκτρονική Βιβλιοθήκη).

**II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ**

1. Αποδέκτες Πίνακα Β (περίπτωση 3)
2. Αποδέκτες Πίνακα Ζ (περιπτώσεις 1 και 5)
2. Αποδέκτες Πίνακα Η΄ (περιπτώσεις 1 έως και 3, 5 έως και 9)
3. Αποδέκτες Πίνακα Ι΄

**IV .ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ**

1. Γραφείο Υπουργού
2. Γραφείο Υφυπουργού
3. Γραφείο Διοικητή Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
4. Γραφείο Προϊσταμένου Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης
5. Γραφεία κ. κ. Γενικών Διευθυντών
6. Διευθύνσεις, Αυτοτελή Τμήματα και Αυτοτελή Γραφεία της Α.Α.Δ.Ε.
7. Δ/ση Νομικής Υποστήριξης της Α.Α.Δ.Ε.
8. Δ/ση Εφαρμογής Φορολογίας Κεφαλαίου και Περιουσιολογίου – Τμήματα Α΄ και Β΄
9. Δ/ση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας – Τμήματα Α΄ και Β΄