



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 19/07/2023  
Αριθμός απόφασης: 954

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19  
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα  
Τηλέφωνο : 213 1604 553  
E-mail : ded.ath@aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

**1.** Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

**4.** Την με ημερομηνία κατάθεσης **12/04/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανή προσφυγή του Ν.Π.Δ.Δ. με την επωνυμία ..... με Α.Φ.Μ. ...., με έδρα **ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ**, οδός ....., κατά της υπ' αριθμόν ...../30.03.2023 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

**6.** Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

**7.** Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 12/04/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του Ν.Π.Δ.Δ. με την επωνυμία ..... με Α.Φ.Μ. ...., η οποία υποβλήθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

### ΣΥΝΤΟΝΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Το προσφεύγον Ν.Π.Δ.Δ. κατέστη εκ διαθήκης κληρονόμος του θανόντος ..... με Α.Φ.Μ. .... (αποβιώσας στις 27/06/2017), κατόπιν αποποιήσεων των εκ διαθήκης κληρονόμων ..... με Α.Φ.Μ. .... (τέκνο του θανόντος) και του ιδρύματος με έδρα στο ..... και επωνυμία ..... (Α.Φ.Μ. ....), σύμφωνα με τις υπ' αριθμ. .... /30-11-2017 και ..... /08-11-2021 αντίστοιχα, Εκθέσεις δήλωσης απολύτου αποποίησης κληρονομιάς που υπέβαλαν ενώπιον του Ειρηνοδικείου ..... (σχετ. και το υπ' αριθμόν ..... /15-12-2021 Πιστοποιητικό εκθέσεων δηλώσεων αποποιήσεων του εν λόγω Δικαστηρίου).

Η κληρονομιά αφορά στην πλήρη κυριότητα κατά ποσοστό 17,50% εξ αδιαιρέτου ενός γηπέδου εκτάσεως 997,13 τ.μ. ή όσης έκτασης και αν είναι, κειμένου επί της οδού ..... και στη θέση «.....» (.....) του Δήμου ..... της Περιφερειακής Ενότητας ....., το οποίο περιγράφεται με λεπτομέρεια στο υπ' αριθμόν ..... /19-11-1982 συμβόλαιο της Συμβολαιογράφου .....

Το προσφεύγον υπέβαλε την υπ' αριθμόν ..... /12-04-2022 δήλωση φόρου κληρονομιάς, με δηλωθείσα φορολογητέα αξία το ποσό των 594.434,66 €, επί της οποίας υπολογίστηκε φόρος με συντελεστή 0,5%, σύμφωνα με το άρθρο 29, παρ. 5 του Ν. 2961/2001, ήτοι ποσό 2.972,17 €.

Στη συνέχεια εκδόθηκε η υπ' αριθμόν ..... /10-10-2022 εντολή ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και διενεργήθηκε έλεγχος Φορολογίας Κληρονομιών και συντάχθηκε η από 30/03/2023 Έκθεση Ελέγχου. Σύμφωνα με αυτήν, ο έλεγχος έκρινε ότι μη ορθώς το προσφεύγον υπολόγισε και κατέβαλε φόρο κληρονομιάς με συντελεστή 0,5%, διότι ως κληρονόμος κατόπιν αποποίησης, οφείλει τον φόρο που θα κατέβαλε ο αμέσως προηγούμενος αποποιηθείς, εφόσον αυτός ο φόρος είναι μεγαλύτερος, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 30 του Ν. 2961/2001. Δεδομένου ότι στην προκειμένη περίπτωση, ο αμέσως προηγούμενος αποποιηθείς ήταν το νομικό πρόσωπο με έδρα στο ..... και επωνυμία ..... (Α.Φ.Μ. ....) και το οποίο (κατά την κρίση του ελέγχου) θα όφειλε φόρο κληρονομιάς με βάση την κλίμακα της Γ' κατηγορίας του άρθρου 29 του Ν. 2961/2001 (ως εξωτικός), που αντιστοιχεί σε ποσό 202.673,86 €, ήτοι μεγαλύτερο από τον ήδη βεβαιωθέντα φόρο του προσφεύγοντος, καταλόγισε την προκύπτουσα διαφορά ύψους **199.701,69 €**.

Το προσφεύγον, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

**1<sup>ος</sup> λόγος:** Η διάταξη του άρθρου 30 του Ν. 2961/2001 πρέπει να υποχωρήσει έναντι της μεταγενέστερης και ειδικότερης διάταξης του άρθρου 25, παρ. 3 του Ν. 2961/2001, σκοπός της οποίας είναι η αυτοτελής φορολόγηση των κληρονομιών που αποκτούν τα αναφερόμενα σε αυτήν πρόσωπα.

**2<sup>ος</sup> λόγος:** Επικουρικά, ακόμη και το αποποιηθέν νομικό πρόσωπο με έδρα στο Ισραήλ και επωνυμία ..... (Α.Φ.Μ. ....) θα υπαγόταν στην αυτοτελή φορολόγηση της παρ. 5 και όχι στην κλίμακα της κατηγορίας Γ' της παρ. 2 του Ν. 2961/2001.

Ως προς τον 1<sup>ο</sup> ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 25, παρ. 3 του Ν. 2961/2001:

«Υπόκεινται σε αυτοτελή φορολόγηση, κατά τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 29, οι κτήσεις, εφόσον δικαιούχοι είναι:

α) τα ν.π.δ.δ., οι νομαρχιακές αυτοδιοικήσεις, οι δήμοι, οι κοινότητες, οι ιεροί ναοί, οι ιερές μονές, το Ιερό Κοινό του Πανάγιου Τάφου, η Ιερά Μονή του Όρους Σινά, το Οικουμενικό Πατριαρχείο Κωνσταντινουπόλεως, το Πατριαρχείο Ιεροσολύμων, το Πατριαρχείο Αλεξανδρείας, η Εκκλησία της Κύπρου, η Ορθόδοξη Εκκλησία της Αλβανίας και

β) Τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα, τα οποία υπάρχουν ή συνιστώνται νόμιμα στην Ελλάδα ή σε άλλο κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου, καθώς και τα λοιπά αντίστοιχα αλλοδαπά με τον όρο της αμοιβαιότητας και οι περιουσίες του άρθρου 50 του ν. 4182/2013 (Α' 185), εφόσον επιδιώκουν αποδεδειγμένα σκοπούς εθνικούς ή θρησκευτικούς ή φιλανθρωπικούς ή εκπαιδευτικούς ή πολιτιστικούς ή γενικά επωφελείς για την κοινωνία εν όλω ή εν μέρει, κατά την έννοια του άρθρου 1 του ν. 4182/2013».

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 29, παρ. 5 του Ν. 2961/2001:

«Η αιτία θανάτου κτήση χρηματικών ποσών από τα πρόσωπα που ορίζονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 25 υπόκειται σε φόρο ο οποίος υπολογίζεται αυτοτελώς με συντελεστή πέντε δέκατα τοις εκατό (0,5%). Η αιτία θανάτου κτήση των λοιπών περιουσιακών στοιχείων από τα πρόσωπα αυτά υπόκειται σε φόρο ο οποίος υπολογίζεται αυτοτελώς με συντελεστή πέντε δέκατα τοις εκατό (0,5%)».

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 30 του Ν. 2961/2001: «Σε περίπτωση αποποίησης της κληρονομιάς ή κληροδοσίας, αυτός που καθίσταται δικαιούχος της κτήσης από την αιτία αυτή οφείλει το φόρο, τον οποίο θα κατέβαλε ο αποποιηθείς κατά την επαγωγή προς αυτόν, εφόσον ο φόρος αυτός είναι μεγαλύτερος».

**Επειδή** με την Ε. 2033/2023 με θέμα «Παροχή οδηγιών για τον υπολογισμό του φόρου κληρονομιάς που οφείλουν τα πρόσωπα της παρ. 3 του άρθρου 25 ν. 2961/2001» διευκρινίστηκαν τα εξής:

«Παρέχουμε διευκρινίσεις και οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 25 παρ. 3, 29 παρ. 5 και 30 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) (εφεξής καλούμενος Κώδικας), σχετικά με τον υπολογισμό του φόρου κληρονομιάς που οφείλουν τα πρόσωπα της παρ. 3 του άρθρου 25 του Κώδικα, όταν καθίστανται κληρονόμοι μετά από αποποίηση.

1. Σύμφωνα με τον Αστικό Κώδικα με τον θάνατο του προσώπου η περιουσία αυτού, ως σύνολο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων (δηλαδή τόσο το ενεργητικό όσο και το παθητικό της κληρονομιάς), μεταβιβάζεται στους κληρονόμους του είτε εκ του νόμου είτε εκ διαθήκης (1710 Α.Κ.). Η κληρονομική διαδοχή από τον νόμο επέρχεται όταν δεν υπάρχει διαθήκη, ή όταν η διαδοχή από διαθήκη ματαιωθεί ολικά ή μερικά. Ο κληρονόμος δικαιούται να αποποιηθεί, κατά βούληση, την κληρονομία που έχει επαχθεί σ' αυτόν από διαθήκη ή εξ αδιαθέτου, οπότε η κτήση αναιρείται εξ αρχής και θεωρείται σαν να μην έγινε (1847 Α.Κ.).

Όταν ο κληρονόμος αποποιηθεί την κληρονομία, αυτή επάγεται σ' εκείνον που θα είχε κληθεί (δηλαδή θα καθίστατο κληρονόμος), αν το πρόσωπο που αποποιήθηκε, δεν ζούσε κατά τον χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου (1856 Α.Κ.).

2. Σύμφωνα με τον Κώδικα διατάξεων φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από τυχερά παίγνια, κάθε μεταβίβαση περιουσίας αιτία θανάτου υπόκειται σε φόρο, υπόχρεος για την καταβολή του οποίου είναι ο δικαιούχος της κτήσης (άρθρα 2, 3 και 5 του Κώδικα). Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά τον χρόνο θανάτου (άρθρο 6), ενώ, κατ' εξαίρεση, σε περίπτωση αποποίησης της κληρονομιάς ή κληροδοσίας, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά τον χρόνο της αποποίησης της κληρονομιάς ή κληροδοσίας, για αυτόν που έγινε δικαιούχος συνεπεία της αποποίησης (περ. η' του άρθρου 7 του Κώδικα).

Ο φόρος κληρονομιάς υπολογίζεται βάσει κλίμακας και αποτελεί συνάρτηση της μεταβιβαζόμενης περιουσίας και της συγγενικής σχέσης του κληρονόμου και του κληρονομούμενου (παρ. 1 του άρθρου 29 του Κώδικα).

Σε περίπτωση αποποίησης της κληρονομιάς για τον υπολογισμό του φόρου που οφείλει ο εξ αποποιήσεως κληρονόμος λαμβάνεται υπόψη η συγγενική του σχέση με τον κληρονομούμενο.

Επίσης, με το άρθρο 30 του Κώδικα ορίζεται: «Σε περίπτωση αποποίησης της κληρονομιάς ή κληροδοσίας αυτός που καθίσταται δικαιούχος της κτήσης από την αιτία αυτή οφείλει τον φόρο, τον οποίο θα κατέβαλε ο αποποιηθείς κατά την επαγωγή προς αυτόν, εφόσον ο φόρος αυτός είναι μεγαλύτερος». Με τη συγκεκριμένη διάταξη επιδιώκεται η προστασία των συμφερόντων του Δημοσίου από μεθοδευμένες με σκοπό τη φοροδιαφυγή αποποιήσεις.

Περαιτέρω, με τη διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 25 του Κώδικα, η οποία προστέθηκε με την παρ. 9 του άρθρου 25 ν. 3842/2010 (Α'58) και τροποποιήθηκε ακολούθως με το άρθρο 15 ν. 4484/2017 (Α'110), ορίζεται ότι «Υπόκεινται σε αυτοτελή φορολόγηση, κατά τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 29, οι κτήσεις, εφόσον δικαιούχοι είναι: α) τα Ν.Π.Δ.Δ., οι νομαρχιακές αυτοδιοικήσεις, οι δήμοι, οι κοινότητες, οι ιεροί ναοί, οι ιερές μονές, το Ιερό Κοινό του Πανάγιου Τάφου, η Ιερά Μονή του Όρους Σινά, το Οικουμενικό Πατριαρχείο Κωνσταντινουπόλεως, το Πατριαρχείο Ιεροσολύμων, το Πατριαρχείο Αλεξανδρείας, η Εκκλησία της Κύπρου, η Ορθόδοξη Εκκλησία της Αλβανίας και β) Τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα, τα οποία υπάρχουν ή συνιστώνται νόμιμα στην Ελλάδα ή σε άλλο κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου, καθώς και τα λοιπά αντίστοιχα αλλοδαπά με τον όρο της αμοιβαιότητας και οι περιουσίες του άρθρου 50 του ν. 4182/2013 (Α 185), εφόσον επιδιώκουν αποδεδειγμένα σκοπούς εθνικούς ή θρησκευτικούς ή φιλανθρωπικούς ή εκπαιδευτικούς ή πολιτιστικούς ή γενικά επωφελείς για την κοινωνία εν όλω ή εν μέρει, κατά την έννοια του άρθρου 1 του ν. 4182/2013.».

Με τη διάταξη δε της παρ. 5 του άρθρου 29 του Κώδικα προβλέπεται ότι οι αιτία θανάτου κτήσεις περιουσιακών στοιχείων από τα ανωτέρω πρόσωπα υπόκεινται σε φόρο που υπολογίζεται αυτοτελώς με συντελεστή 0,5%. Σημειώνεται ότι πριν από τον ν. 3842/2010, με τον οποίο θεσπίστηκε η αυτοτελής φορολόγηση, τα ανωτέρω πρόσωπα απαλλάσσονταν από τον φόρο κληρονομιάς.

3. Ενόψει των ανωτέρω και ειδικά σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 25 του Κώδικα, για τον υπολογισμό του φόρου κληρονομιάς για συγκεκριμένες και ειδικά κατονομαζόμενες στον νόμο κατηγορίες προσώπων που έχουν συγκεκριμένα χαρακτηριστικά, δεν εφαρμόζονται οι φορολογικές κλίμακες της παρ. 1 του άρθρου 29, αλλά προβλέπεται η αυτοτελής φορολόγηση των κτηθέντων αιτία θανάτου περιουσιακών στοιχείων με συντελεστή 0,5% (άρθρο 29 παρ. 5 του Κώδικα). Η εν λόγω διάταξη είναι σαφής και ανεπιφύλακτη και δεν περιέχει καμία εξαίρεση, έτσι ώστε εφαρμόζεται σε κάθε περίπτωση που καθίσταται κληρονόμος με οποιονδήποτε τρόπο κάποιο από τα πρόσωπα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της.

Συνεπώς, σε περίπτωση που ο εξ αποποίησης κληρονόμος εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της ανωτέρω διάταξης της παρ. 3 του άρθρου 25 του Κώδικα, η οποία ως μεταγενέστερη και ειδικότερη κασιχύει της ως άνω γενικής διάταξης του άρθρου 30 του Κώδικα, εφαρμόζεται σε κάθε περίπτωση η διάταξη αυτή ως προς τη φορολόγησή του και όχι το άρθρο 30 του Κώδικα. Σε αντίθετη περίπτωση, θα αίρονταν η αυτοτελής φορολόγηση των ανωτέρω ειδικά οριζόμενων στον νόμο προσώπων».

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, προκύπτει ότι ορθώς το προσφεύγων φορολογήθηκε αυτοτελώς με συντελεστή 0,5%.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται αποδεκτός.

Ως προς τον 2<sup>ο</sup> ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Γενομένου δεκτού του 1<sup>ου</sup> ως άνω ισχυρισμού, παρέλκει η εξέταση του παρόντος.

**Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **12/04/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του Ν.Π.Δ.Δ. με την επωνυμία ..... με Α.Φ.Μ. .... και την ακύρωση της υπ' αριθμόν ...../30.03.2023 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

**Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:**

0,00 €

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

**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.