

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΕΞ. ΕΠΕΙΓΟΝ  
ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ  
Μοσχάτο 10 Μαΐου 2023  
ΑΔΑ:9ΓΒΑ46ΜΠ3Ζ-Η4Ρ  
Ε. 2033

Χανδρή 1 & Θεσ/κης

18346 Μοσχάτο 2104802703 [defk.a@aade.gr](mailto:defk.a@aade.gr) [www.aade.gr](http://www.aade.gr)

Θέμα: «Παροχή οδηγιών για τον υπολογισμό του φόρου κληρονομίας που οφείλουν τα πρόσωπα της παρ. 3 του άρθρου 25 ν. 2961/2001»

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

### Α) ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ

Εγκύκλιος που αφορά την 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).

### Β) ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Περιεχόμενο της εγκυκλίου είναι η παροχή οδηγιών για τον υπολογισμό του φόρου κληρονομίας που οφείλουν τα πρόσωπα της παρ. 3 του άρθρου 25 του Κώδικα, όταν καθίστανται κληρονόμοι μετά από αποποίηση.

### Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Η εγκύκλιος αφορά τις Δ.Ο.Υ. και τους φορολογούμενους.

Παρέχουμε διευκρινίσεις και οδηγίες για την ορθή και ομοίμορφη 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 κληρονομίας 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 κληρονομιαίας περιουσίας), μεταβιβάζεται στους κληρονόμους του είτε εκ του νόμου είτε εκ διαθήκης (1710 ΑΚ). 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 ΑΚ). 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 ΑΚ).

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 κληρονομίας ή κληροδοσίας, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά τον χρόνο της αποποίησης της κληρονομίας ή κληροδοσίας, για αυτόν που έγινε δικαιούχος συνεπεία της αποποίησης (περ. η' του άρθρου 7 του Κώδικα).

Ο φόρος κληρονομίας 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 κληρονομίας 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 κληρονομίας 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 κληρονομίας.

3. Ενόψει των ανωτέρω και ειδικά σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 25 του Κώδικα, για τον υπολογισμό του φόρου κληρονομίας 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 κατισχύει 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.

## **Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ**

**ΤΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ**

### **ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ**

#### **I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ**

**1. Αποδέκτες Πίνακα Γ' (περίπτωση 7)**

**2. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗΣ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΩΝ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗΣ (ΔΙ.Σ.ΤΕ.ΠΛ) για ανάρτηση στην ιστοσελίδα της ΑΑΔΕ και την Ηλεκτρονική Βιβλιοθήκη ΑΑΔΕ**

#### **II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ**

**1. Γραφείο Υπουργού**

**2. Γραφείο Υφυπουργού**

**3. Γραφείο Γενικού Γραμματέα Φορολογικής Πολιτικής και Δημόσιας Περιουσίας**

**4. Αποδέκτες Πίνακα Β' (περίπτωση 3)**

**5. Αποδέκτες Πίνακα Γ' (περιπτώσεις 1 έως και 6)**

**6. Αποδέκτες Πίνακα Ζ' (περιπτώσεις 1 και 7)**

**7. Αποδέκτες Πίνακα Η' (περιπτώσεις 1 έως και 3, 5 έως και 9)**

**8. Υπουργείο Δικαιοσύνης (με την παράκληση να ενημερώσει όλα τα Υποθηκοφυλακεία, τους Δικηγορικούς και τους Συμβολαιογραφικούς Συλλόγους)**

### **III.ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ**

- 1. Γραφείο Διοικητή Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων**
- 2. Γραφεία Προϊσταμένου Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας**
- 3. Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Λειτουργιών**
- 4. Γενική Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης**
- 5. Διευθύνσεις, Αυτοτελή Τμήματα και Αυτοτελή Γραφεία της Γ.Δ.Φ.**
- 6. Διεύθυνση Νομικής Υποστήριξης**
- 7. Διεύθυνση Εφαρμογής Φορολογίας Κεφαλαίου και Περιουσιολογίου  
**- Τμήματα Α΄ και Β΄****