



Σ.Α.Τ.Ε.

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Αθήνα, 5 Νοεμβρίου 2004

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Αρ.Πρ.:1019431/114/A0013

ΓΕΝ. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

ΠΟΛ.1122

ΤΜΗΜΑ Α'

Ταχ. Δ/ση :Ερμού 23-25

ΠΡΟΣ: ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ

Ταχ. Κώδ. :101 84 ΑΘΗΝΑ

ΠΙΝΑΚΑ ΔΙΑΝΟΜΗΣ

Τηλέφωνο :210-3253767

FAX :210-3236438

E-mail :kefalaio-a1@ky.ypoik.gr

ΘΕΜΑ: Μεταβίβαση ακινήτου με γονική παροχή ή δωρεά με ανέκκλητη πληρεξουσιότητα, με ή χωρίς προσύμφωνο, μετά το θάνατο του εντολέα.

Σας κοινοποιούμε την 120/03 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε δεκτή από τον κ. Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, και παρακαλούμε για την εφαρμογή της.

Με τη γνωμοδότηση αυτή έγινε ομόφωνα δεκτό ότι τόσο επί προσυμφώνου γονικής παροχής όσο και επί ανέκκλητης πληρεξουσιότητας με ισχύ αυτής και μετά το θάνατο του παρέχοντος:

α) εάν μοναδικός κληρονόμος του παρέχοντος είναι ο δικαιούχος της γονικής παροχής, τότε αυτός φορολογείται στα πλαίσια της κληρονομικής διαδοχής. Εάν όμως παρά ταύτα, ο αιτία κληρονομιάς αποκτήσας το προοριζόμενο για γονική παροχή πράγμα προχωρήσει στην κατάρτιση αυτοσύμβασης γονικής παροχής, τότε - εκτός του φόρου κληρονομιάς - οφείλει φόρο και για τη μεταβίβαση αυτή.

Σ.Α.Τ.Ε.

β) εάν υφίστανται περισσότεροι κληρονόμοι, συντρέχουν δύο μεταβιβάσεις, ήτοι μία αιτία κληρονομικής διαδοχής στο πρόσωπο των κληρονόμων αμέσως από τον κληρονομούμενο, και μία περαιτέρω μεταβίβαση αιτία γονικής παροχής, από τους πιο πάνω κληρονόμους – με σύμβαση ή αυτοσύμβαση – προς το δικαιούχο της γονικής παροχής.

Καθεμιά των ως άνω μεταβιβάσεων υπόκειται στον οικείο φόρο κληρονομιάς ή γονικής παροχής αντίστοιχα. [Σ.Α.Τ.Ε.](#)

Κατά την αντιμετώπιση των πιο πάνω εφαρμόζονται οι οικείες διατάξεις του ν.2961/01 για τη φορολογία κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών μεταξύ των οποίων και :

άρθρο 3 παρ. 3: Θεωρείται ότι ανήκει στην κληρονομιά το τίμημα από την εκποίηση ακινήτου που πραγματοποίησε ο κληρονομούμενος μέσα στην προηγούμενη του θανάτου του πενταετία. Επιτρέπεται η απόδειξη για το αντίθετο με κάθε νόμιμο μέσο. Ως τίμημα από την εκποίηση λαμβάνεται η αντικειμενική αξία αυτού (ή η αγοραία αξία, όπου δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα), εφόσον είναι μεγαλύτερη από το τίμημα που αναγράφεται στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο.

άρθρο 7 περ. ια: Κατ' εξαίρεση η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο της οριστικής ρύθμισης των έννομων σχέσεων που απορρέουν από προσύμφωνο μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων από τον κληρονομούμενο.

άρθρο 21 παρ. 1 περ. Α: Από την αξία της κληρονομιάς περιουσίας και από κάθε μερίδα κατ' αναλογία, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά από το διαθέτη, εκπίπτονται τα βέβαια και εκκαθαρισμένα χρέη του κληρονομούμενου, που νόμιμα υφίστανται κατά το χρόνο θανάτου αυτού και αποδεικνύονται από δημόσιο έγγραφο προγενέστερο του θανάτου ή από ιδιωτικό έγγραφο που απέκτησε βεβαία χρονολογία προ του θανάτου του κληρονομούμενου.

άρθρο 39 παρ. 1: Η φορολογική υποχρέωση στις δωρεές και γονικές παροχές γεννιέται κατά το χρόνο σύνταξης του εγγράφου.

[Σ.Α.Τ.Ε.](#)

άρθρο 40 παρ. 1 περ. γ: Κατ' εξαίρεση, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο σύνταξης του εγγράφου αποδοχής της δωρεάς ή της γονικής παροχής, όταν αυτή γίνεται με ιδιαίτερο έγγραφο.

Σ.Α.Τ.Ε.

άρθρο 41 περ. 1: Οι διατάξεις του προαναφερθέντος άρθρου 21 (περί εκπτώσεως χρεών) δεν εφαρμόζονται αναλογικά και στη φορολογία δωρεών και γονικών.

Ενόψει όλων των παραπάνω, είναι δυνατόν να ανακύψουν οι πιο κάτω ενδεικτικά αναφερόμενες περιπτώσεις:

α) Σύνταξη πληρεξουσίου εγγράφου για τη μεταβίβαση ακινήτου με δωρεά ή γονική παροχή ή πώληση με ανέκκλητη πληρεξουσιότητα ισχύουσα και μετά το θάνατο του εντολέα - Θάνατος αυτού - Σύνταξη οριστικού συμβολαίου δωρεάς ή γονικής παροχής ή πώλησης μετά το θάνατο.

Δεδομένου ότι η σύνταξη του πληρεξουσίου εγγράφου δεν δημιουργεί υποχρέωση του κληρονομούμενου, κατά το χρόνο θανάτου του εντολέα το ακίνητο μεταβιβάζεται αιτία θανάτου στους κληρονόμους αυτού, οι οποίοι και θα υπαχθούν κατά το χρόνο αυτό σε φόρο κληρονομιάς, χωρίς την αναγνώριση παθητικού.

Αν ο δικαιούχος της δωρεάς ή της γονικής παροχής ή της πώλησης (ανεξάρτητα αν είναι και κληρονόμος του εντολέα) προχωρήσει περαιτέρω στη σύνταξη συμβολαίου μεταβίβασης με βάση την πληρεξουσιότητα, οφείλεται φόρος δωρεάς ή γονικής παροχής ή μεταβίβασης με αντάλλαγμα αντίστοιχα.

β) Σύνταξη προσυμφώνου γονικής παροχής ή δωρεάς με δικαίωμα αυτοσύμβασης ισχύον και μετά το θάνατο του εκ προσυμφώνου δωρητή ή γονέα - Θάνατος αυτού - Σύνταξη οριστικού συμβολαίου δωρεάς ή γονικής παροχής μετά το θάνατο σε εκτέλεση του προσυμφώνου.

Με το θάνατο του εκ προσυμφώνου δωρητή ή γονέα μεταβιβάζεται στους κληρονόμους αυτού αφενός το ακίνητο και αφετέρου η εκ προσυμφώνου υποχρέωση για κατάρτιση οριστικού συμβολαίου. Στην περίπτωση αυτή:

i) Αν εκ του προσυμφώνου δικαιούχος είναι τρίτο πρόσωπο (πλην του κληρονόμου), κατά το χρόνο θανάτου αναβάλλεται η φορολογική υποχρέωση για τους κληρονόμους και αυτή θα γεννηθεί κατά το χρόνο σύνταξης του οριστικού συμβολαίου, οπότε ως ενεργητικό θα δηλωθεί το ακίνητο και ως

παθητικό η εκ του προσυμφώνου υποχρέωση για σύνταξη οριστικού συμβολαίου, η αξία της οποίας ισούται με την αξία του ακινήτου. Ο δωρεοδόχος ή το τέκνο θα υπαχθεί στον οικείο φόρο δωρεάς ή γονικής παροχής κατά το χρόνο σύνταξης του οριστικού συμβολαίου.

- ii) **Αν ο εκ προσυμφώνου δικαιούχος είναι και κληρονόμος του θανόντος**, υπόκειται σε φόρο κληρονομιάς, χωρίς την αναγνώριση της υποχρέωσης για κατάρτιση οριστικού συμβολαίου ως παθητικού της κληρονομιάς, κατά το χρόνο θανάτου, αφού προηγείται εκ του νόμου η αιτία θανάτου κτήση. Αν βέβαια ο εκ προσυμφώνου δωρεοδόχος ή τέκνο (κληρονόμος) προχωρήσει περαιτέρω και στην κατάρτιση οριστικού συμβολαίου, εκτός του φόρου κληρονομιάς οφείλει και φόρο δωρεάς ή γονικής παροχής.
- iii) **Αν υπάρχουν περισσότεροι κληρονόμοι ή περισσότεροι εκ προσυμφώνου δικαιούχοι** της δωρεάς ή της γονικής παροχής εφαρμόζονται αναλογικά τα προαναφερθέντα στις περιπτώσεις i και ii κατά το ποσοστό εκάστου.

γ) Σύνταξη προσυμφώνου πώλησης με δικαίωμα αυτοσύμβασης ισχύον και μετά το θάνατο του εκ προσυμφώνου πωλητή - Θάνατος αυτού - Σύνταξη οριστικού συμβολαίου πώλησης μετά το θάνατο σε εκτέλεση του προσυμφώνου.

Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται τα προαναφερθέντα στην περίπτωση β (ανάλογα αν ο εκ προσυμφώνου αγοραστής έχει και την ιδιότητα του κληρονόμου ή όχι). Εξετάζεται όμως επιπλέον αν, μέχρι το θάνατο του εκ προσυμφώνου πωλητή, είχε καταβληθεί το τίμημα της μεταβίβασης. Οπότε διακρίνουμε:

- i) **Αν είχε εξοφληθεί ολόκληρο το τίμημα μέσα στην τελευταία προ του θανάτου πενταετία**, τούτο αποτελεί ενεργητικό για τον κληρονόμο είτε αυτός είναι εκ προσυμφώνου αγοραστής είτε όχι.
- ii) **Αν είχε εξοφληθεί ολόκληρο το τίμημα πριν την τελευταία προ του θανάτου πενταετία**, τούτο δεν λαμβάνεται υπόψη στην κληρονομιαία περιουσία.
- iii) **Αν δεν είχε εξοφληθεί το τίμημα και ο εκ προσυμφώνου αγοραστής είναι και κληρονόμος**, τούτο δεν αποτελεί φορολογητέο αντικείμενο επί της ουσίας (αφού ενεργητικό της κληρονομιάς είναι η απαίτηση του κληρονόμου κατά του εαυτού του για εξόφληση του τιμήματος και αντίστοιχα παθητικό της

κληρονομιάς είναι η υποχρέωση του κληρονόμου για εξόφληση του τιμήματος στον εαυτό του).

- iv) **Αν δεν είχε εξοφληθεί το τίμημα και ο εκ προσυμφώνου αγοραστής δεν είναι κληρονόμος**, η απαίτηση για την εξόφληση του τιμήματος αποτελεί ενεργητικό της κληρονομιάς περιουσίας.
- v) **Αν υπάρχουν περισσότεροι κληρονόμοι ή περισσότεροι εκ προσυμφώνου αγοραστές**, εφαρμόζονται αναλογικά τα προαναφερθέντα στις περιπτώσεις i, ii, iii, iv κατά το ποσοστό εκάστου.

δ) Σύμβαση πληρεξουσίου εγγράφου για τη μεταβίβαση ακινήτου με δωρεά ή γονική παροχή ή πώληση με ανέκκλητη πληρεξουσιότητα - Θάνατος του εντολοδόχου.

Επειδή, όπως προαναφέρθηκε, με τη σύμβαση πληρεξουσίου εγγράφου παρέχεται απλά η εντολή για κατάρτιση ορισμένης δικαιοπραξίας, με το θάνατο του εντολοδόχου κανένα δικαίωμα ή υποχρέωση δεν μεταβιβάζεται στους κληρονόμους αυτού και συνεπώς δεν υπάρχει αντικείμενο φορολογίας.

ε) Σύμβαση προσυμφώνου γονικής παροχής ή δωρεάς με δικαίωμα αυτοσύμβασης ισχύον και μετά το θάνατο του εκ προσυμφώνου δωρεοδόχου ή τέκνου - Θάνατος αυτού - Σύμβαση οριστικού συμβολαίου δωρεάς ή γονικής παροχής μετά το θάνατο.

Με το θάνατο του εκ προσυμφώνου δωρεοδόχου ή του τέκνου οι κληρονόμοι αυτού αποκτούν την απαίτηση για κατάρτιση του οριστικού συμβολαίου, η οποία αποτελεί αντικείμενο φόρου κληρονομιάς κατά το χρόνο θανάτου και η αξία της οποίας ισούται με την αξία του ακινήτου κατά το χρόνο αυτό.

Αν οι κληρονόμοι προβούν περαιτέρω στην κατάρτιση του οριστικού συμβολαίου, οφείλεται κατά το χρόνο αυτό ο οικείος φόρος δωρεάς ή γονικής παροχής.

Σ.Α.Τ.Ε.

στ) Σύμβαση προσυμφώνου πώλησης με δικαίωμα αυτοσύμβασης ισχύον και μετά το θάνατο του εκ προσυμφώνου αγοραστή - Θάνατος αυτού - Σύμβαση οριστικού συμβολαίου μετά το θάνατο.

Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται τα προαναφερθέντα στην περίπτωση ε, εξετάζεται όμως επιπλέον αν μέχρι το θάνατο του εκ προσυμφώνου αγοραστή είχε

εξοφληθεί το τίμημα της μεταβίβασης, οπότε, αν υπάρχει υπόλοιπο (ή ολόκληρο) τιμήματος προς καταβολή, το ποσό τούτο ως υποχρέωση του κληρονομούμενου μεταβιβάζεται στους κληρονόμους του και αποτελεί παθητικό της κληρονομιάς (εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή του από τους κληρονόμους).

Σ.Α.Τ.Ε.

Τα παραπάνω θέτουμε υπόψη σας και παρακαλούμε για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους στις ανάλογες περιπτώσεις.

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΜΑΡΙΑ ΡΗΓΑΚΗ

Ακριβές αντίγραφο

Η Προϊσταμένη της Γραμματείας

Σ.Α.Τ.Ε.

ΣΥΝΗΜΜΕΝΑ: Γνωμοδότηση ΝΣΚ 120/2003

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
ΕΙΔΙΚΟ ΓΡΑΦΕΙΟ ΝΟΜ. ΣΥΜΒΟΥΛΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Αριθμός Γνωμοδοτήσεως 120/03
ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Β' Τμήμα)

Συνεδρίαση της 27-3-2003

Σύνθεση:

Προεδρεύων: Γρ. Κρόμπας, Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Μέλη: Θεμ.Αμπλιανίτης, Σπ.Σκουτέρης, Αλ.Τζεφεράκος, Β. Ασημακόπουλος, Σ. Δελλαπόρτας, Φ. Γεωργακόπουλος, Κ. Καποτάς, Π. Κιούσης, Χ. Αυγερινού, Νομικοί Σύμβουλοι..

Εισηγητής: Θεόδωρος Ψυχογιός, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.

Αριθμός Ερωτήματος: 1)1019431/114/A0013/12-11-2001 Υπ. Οικονομικών, Δ/ση Φορ. Κεφαλαίου, Τμ.Α'. 2)1045051/346/A0013/26-6-02 Υπ.Οικονομίας και Οικ/κών, /Δνση Φορ.Κεφαλαίου Τμ. Α'.

Περίληψη Ερωτήματος: Δυνατότητα μεταβίβασης ακινήτου με γονική παροχή ή δωρεά με ανέκκλητη πληρεξουσιότητα, με ή χωρίς προσύμφωνο, μετά το θάνατο του εντολέα με αυτοσύμβαση του λήπτη και φορολογική μεταχείριση των σχετικών μεταβιβάσεων.

Σ.Α.Τ.Ε.

Ι.ΙΣΤΟΡΙΚΟ.

Από το διδόμενο πραγματικό του ως άνω ερωτήματος προκύπτουν τα εξής:

α) Βάσει συμβολαιογραφικών πληρεξουσιών, δόθηκε από μητέρα στα δύο τέκνα της η αμετάκλητη εντολή, ισχύουσα και μετά το θάνατο της, να μεταβιβάσουν τα

τέκνα στους εαυτούς τους λόγω γονικής παροχής και κατά ψιλή κυριότητα ορισμένα ακίνητα. Η εντολέας πέθανε χωρίς να ανακαλέσει την εντολή. Στο διάστημα που μεσολάβησε από τη σύνταξη του πληρεξουσίου και μέχρι το θάνατο της εντολέως, δεν έγιναν τα σχετικά συμβόλαια γονικής παροχής.

β) Γονέας προτίθεται να μεταβιβάσει στα παιδιά του ακίνητο με γονική παροχή, συντάσσοντας συμβολαιογραφικό προσύμφωνο γονικής παροχής, με το οποίο θα δίνεται η υπόσχεση γονικής παροχής και συγχρόνως η πληρεξουσιότητα να ενεργήσουν και για λογαριασμό του γονέα και να συντάξουν το οριστικό συμβόλαιο στο μέλλον, ακόμα και μετά το θάνατο του εντολέως.

Ενόψει όλων των ανωτέρω τίθεται το ερώτημα εάν είναι δυνατόν μετά το θάνατο της εντολέως να συνταχθεί από τους εντολοδόχους συμβόλαιο γονικής παροχής, με τη δοθείσα αμετάκλητη ειδική εντολή και πληρεξουσιότητα, με ή χωρίς προσύμφωνο, έχουσα και μεταθανάτια ισχύ, ή αυτό δεν είναι δυνατό, καθότι ήδη έχουν αποκτήσει τα ακίνητα λόγω κληρονομίας και συνεπώς οφείλεται φόρος κληρονομίας και όχι γονικής παροχής.

II. ΠΑΡΑΘΕΣΗ ΣΧΕΤΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ.

1) Κατά τις οικείες διατάξεις του κληρονομικού δικαίου (άρθρ. 1710, 1846 Α.Κ), με το θάνατο του προσώπου η περιουσία του ως σύνολο, περιέρχεται, είτε με διαθήκη, είτε εξ αδιαθέτου, σε ένα ή περισσότερα πρόσωπα, τα οποία την αποκτούν αυτοδικαίως.

Σύμφωνα με τα άρθρα 1, 2, 3 ν. δ. 118/73 και ήδη του κωδ. νόμου 2961/2001, σε φόρο κληρονομίας υπόκειται κάθε μεταβίβαση περιουσίας αιτία θανάτου, για την καταβολή του οποίου υπόχρεος είναι ο δικαιούχος της κτήσης.

Κατά την ισχύουσα νομοθεσία, για τη φορολογία δωρεών και γονικών παροχών (άρθρα 1 και 34 ν.δ. 118/73 και ήδη κ.ν.2961/2001), κτήση περιουσίας αιτία δωρεάς για την επιβολή του οικείου φόρου είναι κάθε δωρεά που συνιστάται κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα, καθώς και κάθε άλλη παροχή, παραχώρηση ή μεταβίβαση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου χωρίς αντάλλαγμα, έστω και αν γι' αυτή δεν καταρτίσθηκε έγγραφο, κτήση δε αιτία γονικής παροχής για την επιβολή του φόρου είναι η παροχή περιουσίας των

τέκνων από οποιοδήποτε γονέα του, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ.1509 Α.Κ.

Περαιτέρω με το άρθρο 216 του Α.Κ. πληρεξουσιότητα είναι η με δικαιοπραξία παρεχόμενη εξουσία αντιπροσώπευσης. Η πληρεξουσιότητα και η εντολή παύουν με το θάνατο (ή την κηρυχθείσα αφάνεια) του αντιπροσωπευομένου ή του εντολέως, εφόσον δεν συνάγεται το εναντίον, δηλαδή διαφορετική θέληση του αντιπροσωπευομένου ή του εντολέως (άρθρα 223, 726 Α.Κ.).

Εξάλλου, προσύμφωνο, κατ' άρθρο 166 Α.Κ. είναι η σύμβαση με την οποία τα μέρη ανέλαβαν την υποχρέωση να συνάψουν ορισμένη σύμβαση, ενώ στο άρθρο 235 Α.Κ. ορίζεται ότι ο αντιπρόσωπος δεν μπορεί να επιχειρήσει στο όνομα του αντιπροσωπευομένου δικαιοπραξία με τον εαυτό του ατομικά ή με την ιδιότητά του ως αντιπρόσωπου άλλου εκτός αν ο αντιπροσωπευόμενος είχε επιτρέψει τη δικαιοπραξία ή αυτή συνίσταται αποκλειστικά στην εκπλήρωση υποχρέωσης. Αυτοσύμβαση που δεν έχει περιβληθεί τον τύπο του συμβολαιογραφικού εγγράφου είναι άκυρη.

III. ΘΕΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΝΩΜΟΛΟΓΗΣΗΣ.

Ενόψει των ως άνω νομοθετικών ρυθμίσεων το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους γνωμοδότησε ως ακολούθως:

Η από προσύμφωνο υποχρέωση μεταβίβασης πράγματος μεταβιβάζεται στους καθολικούς διαδόχους του υποχρέου και επομένως οι εκ του προσυμφώνου δικαιούχοι δύνανται νομίμως να στραφούν κατά των κληρονόμων του υποχρέου, εφόσον η σχετική ενοχή είναι κληρονομητή. (βλ. Γ. Μπαλή Γεν. Αρχαί παρ. 58, Γεωργιάδη – Σταθόπουλο Κληρον. δίκ. υπό άρθρο 1710 σελ. 38 αρ. 50, Γ. Π. Παναγιωτόπουλο, Περί φόρου κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, σελ. 47, Α.Π. 337/65 ΝοΒ 14.124, Εφ. Θεσ. 103/70, ΝοΒ 18.580 με σύμφωνα σχόλια Γ. Ράμμου).

Η θέση αυτή δεν μεταβάλλεται στη περίπτωση, που για την κατάρτιση της οριστικής σύμβασης έχει παρασχεθεί στο δικαιούχο δικαίωμα αυτοσύμβασης και μετά θάνατο του υποχρέου, επί τη βάσει σχετικώς χορηγηθείσας πληρεξουσιότητας.

Εξάλλου, ούτε η πληρεξουσιότητα παύει δια του θανάτου του πληρεξουσιοδοτούντος, εάν αυτή έχει παρασχεθεί και για πράξεις έχουσες σχέση με την κληρονομία μετά το θάνατο του τελευταίου (βλ. Σταθόπουλο- Γεωργιάδη, ο.π. υπ' αρ. 1710 Α.Κ. σελ. 38 αρ.46), καθ' όσον στη περίπτωση αυτή ισχύει η διάταξη του άρθρου 223 Α.Κ., κατά την οποία, εάν συνάγεται το αντίθετο, η πληρεξουσιότητα δεν παύει από το θάνατο του αντιπροσώπου ή του αντιπροσωπευομένου (βλ. Σταθόπουλο- Γεωργιάδη, Γεν. Αρχ. Αστ. δικ. έκδ. 1978 υπό αρ. 223 σελ. 389 αρ.13, κατά τους οποίους η πληρεξουσιότητα χαρακτηρίζεται ως μεταθανάτια ενέργεια, αν αρχίζει να ισχύει για πρώτη φορά μετά το θάνατο του πληρεξουσιοδοτούντος, αλλά και Α.Π. 337/65 ο.π. για πληρεξουσιодότηση αυτοσύμβασης επί προικοδότησης μετά το θάνατο του προικοδότη).

Εφόσον όμως ο εκ του προσυμφώνου ή του πληρεξουσίου δικαιούχος της μεταβίβασης συμπίπτει με το πρόσωπο του υποχρέου, όπως μπορεί να συμβεί όταν ο πρώτος είναι μοναδικός κληρονόμος του δευτέρου, τότε η υποχρέωση προς μεταβίβαση προς το πρόσωπο του δικαιούχου αποσβήνεται λόγω συγχύσεως, αφού ήδη αυτός έχει καταστεί κύριος του αντικειμένου της μεταβίβασης αιτία κληρονομικής διαδοχής (βλ. ad hoc ΣτΕ 1337/87).

Συνεπώς δεν τίθεται ζήτημα υλοποίησης της εκ του προσυμφώνου ή της πληρεξουσιότητας (ή εντολής) μεταβίβασης των ήδη κληρονομιών στοιχείων με αυτοσύμβαση αιτία γονικής παροχής, δοθέντος ότι η μεταβίβαση έχει ήδη επέλθει εξ άλλης αιτίας (κληρονομική διαδοχή), για την οποία γεννάται και η αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση.

Εξυπακούεται ότι, εάν παρά ταύτα, ο ως άνω αιτία κληρονομίας αποκτήσας το προοριζόμενο προς γονική παροχή πράγμα, προχωρήσει στην κατάρτιση αυτοσύμβασης γονικής παροχής, τότε εκτός του φόρου κληρονομίας οφείλει φόρο και για τη μεταβίβαση αυτή, αφού, ως γνωστόν, η φορολογική αρχή, υποβαλλομένης της σχετικής φορολογικής δηλώσεως, δεν δύναται να αποστεί της φορολόγησης της δηλούμενης μεταβίβασης αδιαφόρως προς την εγκυρότητα αυτής ή μη (βλ. ΣτΕ 3692/02, ΟΛΝΣΚ 588/02, ΝΣΚ 87/03).

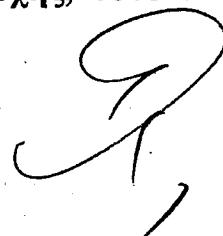
Στην περίπτωση όμως περισσοτέρων συγκληρονόμων συντρέχουν δύο μεταβιβάσεις, ήτοι μία αιτία κληρονομικής διαδοχής στο πρόσωπο των

κληρονόμων αμέσως από τον κληρονομούμενο και μία περαιτέρω μεταβίβαση αιτία γονικής παροχής από τους πιο πάνω κληρονόμους - με σύμβαση ή αυτοσύμβαση - προς τον δικαιούχο της γονικής παροχής. Το διακριτό των δύο μεταβιβάσεων και αντίστοιχα των υποχρέων και δικαιούχων προσώπων είναι προδήλως αναμφισβήτητο, τόσο κατά το αστικό όσο και κατά το φορολογικό δίκαιο, δοθέντος ότι εκάτερα των ως άνω μεταβιβάσεων φορολογείται κατά διάφορο τρόπο, χρόνο, αιτία και υπόχρεο πρόσωπο.

Σημειώνεται εν τέλει ότι στα πλαίσια των ελεγκτικών του αρμοδιοτήτων (άρθρο 73 ν.δ. 118/73) ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., προς αποτροπή τυχόν αποφυγής φορολογικών υποχρεώσεων, δύναται εκάστοτε να εξετάζει παρεμπιπτόντως αστικής φύσεως θέματα (βλ. ΣτΕ 6113/95) και ιδίως, εν προκειμένω, εάν η κατά τα άνω χορηγηθείσα πληρεξουσιότητα έρχεται σε αντίθεση προς την αρχή της απαγόρευσης των κληρονομικών συμβάσεων (άρθρο 368 Α.Κ.), εκτός εάν ήδη έχουν κρίνει περί τούτου τα καθ' ύλην αρμόδια πολιτικά δικαστήρια (για περιπτώσεις τέτοιας αντίθεσης βλ. ολ Α.Π. 18/90, ΝοΒ 1990, 1339, Μπαλή Ενοχ. Δίκ. Έκδ. β' παρ. 75, Γεωργιάδη - Σταθόπουλο Ενοχ. Δίκ. υπό άρθρ. 368 Α.Κ., Ι. Δεληγιάννη, Η πληρεξουσιότητα, παρ. 108, Ρ. Παντελίδου, Αρμ. 1991, 437).

Πάντως, κατά την άποψη των Νομικών Συμβούλων Β. Ασημακόπουλου και Φ. Γεωργακόπουλου, με την οποία συμφώνησε ο εισηγητής Πάρεδρος Θ. Ψυχογιός, τα τιθέμενα προς το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους ερωτήματα πρέπει να έχουν ως αφορμή συγκεκριμένο πραγματικό ζήτημα, που απασχόλησε πράγματι τις αρμόδιες υπηρεσίες. Συνεπώς το Ν.Σ.Κ. δεν θα έπρεπε να γνωμοδοτήσει επί του δευτέρου των ως άνω ερωτημάτων, δοθέντος ότι αυτό δεν έχει απασχολήσει πράγματι καμία υπηρεσία, αλλά τίθεται επί υποθετικής και θεωρητικής βάσεως από την ερωτώσα υπηρεσία.

❖ Ενόψει των ανωτέρω, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους γνωμοδότησε ότι τόσο επί προσυμφώνου γονικής παροχής όσο και επί ανέκκλητης πληρεξουσιότητας, με ισχύ αυτής και μετά το θάνατο του παρέχοντος αυτή, εάν μοναδικός κληρονόμος του παρέχοντος είναι ο δικαιούχος της γονικής παροχής, τότε αυτός



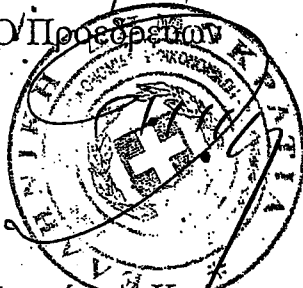
φορολογείται στα πλαίσια της κληρονομικής διαδοχής, ενώ εάν υφίστανται περισσότεροι κληρονόμοι, τότε οι κληρονομικές μερίδες των λοιπών συγκληρονόμων δύνανται να μεταβιβασθούν στον δικαιούχο αιτία γονικής παροχής, για την οποία και θα καταβληθεί από τον αποκτώντα ο νομίμως προβλεπόμενος φόρος.

ΕΘΕΩΡΗΘΗ

Αθήνα

7-4-03

Ο Πρόεδρος



Γρηγόριος Κρόμπας

Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Ο Εισηγητής

Θεόδωρος Ψυχογιός

Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.

ΑΘΗΝΑ, - - 2 - - 7 - - 2004

Ο ΥΦΥΠΟΥΡΓΟΣ
ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΝ

Σ.Α.Τ.Ε.

ΑΔΑΜ ΡΕΓΚΟΥΖΑΣ