



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

**ΑΑΔΕ**Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
1.ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΩΝ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΝ
ΚΑΙ ΕΠΙΣΤΡΟΦΩΝ
ΤΜΗΜΑΤΑ Α΄, Β΄, Γ΄

Αθήνα, 21 Ιουνίου 2023

Ε. 2043

Ταχ. Δ/ση Πανεπιστημίου 20
 Ταχ. Κώδικας 10672, Αθήνα
 Τηλέφωνο 210 3605159
 210 3635044
 210 3614303

ΠΡΟΣ: Ως Πίνακα Διανομής

E-Mail dideisep@aade.gr

2. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΚΑΙ ΠΕΡΙΟΥΣΙΟΛΟΓΙΟΥ
ΤΜΗΜΑ Β΄

Ταχ. Δ/ση : Χανδρή 1 &
 Θεσσαλονίκης
 Ταχ. Κώδικας : 18346, Μοσχάτο
 Τηλέφωνο : 210 4802493
 E-Mail : defk@aade.gr
 Url : www.aade.gr

ΘΕΜΑ: Παροχή διευκρινίσεων και οδηγιών σχετικά με την υποβολή δήλωσης και τον προσδιορισμό φόρου κληρονομιάς και την ευθύνη κληρονόμων για τα χρέη του αποβιώσαντος στη Φορολογική Διοίκηση στην περίπτωση ύπαρξης διάταξης διαθήκης, σύμφωνα με την οποία τα χρέη του αποβιώσαντος διαθέτη βαρύνουν μόνο έναν ή ορισμένους εκ των κληρονόμων.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ**Α) ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ**

Εγκύκλιος που αφορά στην παροχή διευκρινίσεων και οδηγιών σχετικά με την υποβολή δήλωσης και τον προσδιορισμό φόρου κληρονομιάς και την ευθύνη των κληρονόμων για τα χρέη του αποβιώσαντος στη Φορολογική Διοίκηση στην περίπτωση ύπαρξης διάταξης διαθήκης, σύμφωνα με την οποία τα χρέη του αποβιώσαντος διαθέτη βαρύνουν μόνο έναν ή ορισμένους εκ των κληρονόμων.

Β) ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Με την παρούσα εγκύκλιο παρέχονται διευκρινίσεις για την ορθή και ενιαία εφαρμογή των βασικών διατάξεων του Αστικού Κώδικα (Α.Κ.) και 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), σχετικά με την υποβολή δήλωσης

και τον προσδιορισμό φόρου κληρονομιάς και την ευθύνη των κληρονόμων έναντι του Δημοσίου για τα χρέη του αποβιώσαντος στη Φορολογική Διοίκηση στις περιπτώσεις κατά τις οποίες αποβιώσαντες οφειλέτες του Δημοσίου καταλείπουν τα χρέη τους με διαθήκη σε έναν ή ορισμένους εκ των κληρονόμων τους.

Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Υποθέσεις κληρονομιάς εκ διαθήκης με οφειλές στη Φορολογική Διοίκηση.

Με αφορμή ερωτήματα που έχουν τεθεί στις Υπηρεσίες μας αναφορικά με το θέμα της παρούσας, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

A. Αντιμετώπιση χρεών αποβιώσαντος από φόρους, τέλη ή άλλα δικαιώματα προς το Δημόσιο, δήμους και κοινότητες ή νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου στη φορολογία κληρονομιών

1. Κατά τις διατάξεις του άρθρου 1710 ΑΚ 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.

2. Σύμφωνα με τον Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχερά Παιγνία (ν. 2961/2001), σε φόρο κληρονομιάς υπάγεται η καθαρή ωφέλεια που αποκτά ο κληρονόμος. Δηλαδή ο φόρος επιβάλλεται στην καθαρή θέση της αξίας της κάθε κληρονομικής μερίδας αυτοτελώς.

3. Επιπροσθέτως στον Κώδικα ρυθμίζονται οι εκπτώσεις χρεών και βαρών (άρθρα 21-24) που αφορούν στον υπολογισμό του φόρου κληρονομιάς. Ειδικότερα με την παρ. 1Γ του άρθρου 21 του ως άνω Κώδικα, η οποία εφαρμόζεται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας για τον υπολογισμό του φόρου κληρονομιάς, προβλέπεται ότι, από την αξία της κληρονομιαίας περιουσίας και από κάθε μερίδα κατ' αναλογία, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά από τον διαθέτη, εκπίπτουν, τα χρέη του κληρονομούμενου από φόρους, τέλη ή άλλα δικαιώματα προς το Δημόσιο, δήμους και κοινότητες ή νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, έστω και αν ο τίτλος, στον οποίο στηρίζεται η βεβαίωση αυτών, έγινε οριστικός και τελεσίδικος μετά τον θάνατο του κληρονομούμενου. Από την ανωτέρω διάταξη προκύπτει ρητώς ότι, μεταξύ των εκ του νόμου εκπιπτόμενων χρεών, αναγνωρίζονται και τα χρέη από φόρους.

4. Επίσης, στην περ. ε) της παρ. 1 του άρθρου 67 του Κώδικα ορίζεται ότι στη δήλωση φόρου κληρονομιάς, μεταξύ άλλων, αναγράφονται λεπτομερώς τα χρέη και βάρη της κληρονομιάς. Σε κάθε περίπτωση, η ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων ελέγχεται στο στάδιο του φορολογικού ελέγχου.

B. Ευθύνη των συγκληρονόμων για χρέη του αποβιώσαντα διαθέτη στην περίπτωση ύπαρξης όρου της διαθήκης, σύμφωνα με τον οποίο τα χρέη βαρύνουν μόνο έναν ή ορισμένους εκ των συγκληρονόμων

1. Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 1885 ΑΚ «Οι απαιτήσεις και τα χρέη της κληρονομιάς διαιρούνται αυτοδικαίως μεταξύ των συγκληρονόμων ανάλογα με τη μερίδα του καθενός». Όπως γίνεται δεκτό από τη θεωρία και τη νομολογία, με τη διάταξη αυτή εισάγεται ο

αυτοδίκαιος μερισμός των απαιτήσεων και των χρεών της κληρονομίας μεταξύ των συγκληρονόμων, ανάλογα με τη μερίδα καθενός. Η αυτοδίκαιη διαίρεση των απαιτήσεων και των χρεών της κληρονομίας γίνεται σε κάθε περίπτωση διαδοχής, δηλαδή της διαδοχής εκ διαθήκης, της εξ αδιαθέτου καθώς και της αναγκαστικής διαδοχής. Ως «χρέη» της κληρονομίας νοούνται οπωσδήποτε και οι (ενοχικές) υποχρεώσεις της κληρονομίας, δηλαδή οι υφιστάμενες κατά το χρόνο του θανάτου του προσώπου υποχρεώσεις του προς τρίτους (βλ. Απ. Γεωργιάδη-Μιχ. Σταθόπουλου, Αστικός Κώδικας κατ' άρθρο ερμηνεία, Δίκαιο & Οικονομία Π.Ν. Σάκκουλας, 1998, τόμος Χ, Κληρονομικό Δίκαιο (άρθρο 1885), σελ. 74 επ.).

2. Κατόπιν των ανωτέρω, σχετικά με τη ρήτρα διαθήκης, με την οποία ο διαθέτης επιβάλλει υποχρέωση καταβολής χρέους της κληρονομίας σε έναν ή ορισμένους μόνον κληρονόμους, όπως γίνεται δεκτό από τη θεωρία, ο διαθέτης δεν μπορεί να αποτρέψει τη διαίρεση των χρεών με διάταξη της διαθήκης του και τούτο διότι αφενός η διάταξη αυτή θα περιείχε ανεπίτρεπτη διάθεση ξένων απαιτήσεων (των δανειστών), αφετέρου με τον τρόπο αυτό θα μεταβαλλόταν το πρόσωπο του οφειλέτη των απαιτήσεων, παρά τη ρύθμιση της ΑΚ 1885. Η σχετική ρήτρα της διαθήκης δεν μπορεί να θίγει το δικαίωμα του κληρονομικού δανειστή να ενάγει τον καθένα από τους συγκληρονόμους για την καταβολή του κληρονομικού χρέους, ανάλογα με τη μερίδα τους (βλ. Ψούνη, Κληρονομικό Δίκαιο II, Δίκαιο & Οικονομία Π.Ν. Σάκκουλας, 2004, σελ. 416, με παραπομπή σε Φίλιο, ΚληρΔ §19 II και Βουζίκια, ΚληρΔ §164 I).

3. Διαφορετικό είναι το ζήτημα ότι η τυχόν διάταξη του κληρονομούμενου, με την οποία ο κληρονομούμενος επιβαρύνει με χρέος μόνο κάποιον ή κάποιους από τους συγκληρονόμους κατά λόγο διάφορο της κληρονομικής τους μερίδας, δύναται να ισχύει ως προς τις εσωτερικές σχέσεις των συγκληρονόμων, χωρίς όμως να θίγονται τα δικαιώματα των δανειστών της κληρονομίας (βλ. Βουζίκια, Κληρονομικό Δίκαιο, Γραφικά Τέχνα Χ. Παπούλια & Σία, Αθήνα 1976, τόμος Β, σελ. 514). Επομένως, ο διαθέτης μπορεί να διανείμει τα χρέη διαφορετικά μεταξύ των συγκληρονόμων του, εντούτοις, μια τέτοια ρύθμιση με τη διαθήκη, η οποία είναι επιτρεπτή στο πλαίσιο της ΑΚ 1890, έχει μόνο ενοχική ενέργεια (Ψούνη, ό.π., με παραπομπή σε Φίλιο, ΚληρΔ §19 Α II, Απ. Γεωργιάδη-Μιχ. Σταθόπουλου, ό.π. ΑΚ 1890 αρ. 13-14 κ.α.) και επομένως δεν μπορεί να αντισταθμεί έναντι του δανειστή της κληρονομίας, δηλαδή του Δημοσίου, σε περίπτωση ύπαρξης οφειλών της κληρονομίας έναντι του Δημοσίου.

**Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ**

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Αποδέκτες Πίνακα Γ
2. Διεύθυνση Στρατηγικής Τεχνολογιών Πληροφορικής
3. Διεύθυνση Επικοινωνίας
4. Ηλεκτρονική Βιβλιοθήκη ΑΑΔΕ

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Αποδέκτες Πινάκων Α' (πλην των αποδεκτών προς ενέργεια) και Δ'
2. Κεντρική Υπηρεσία του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους
3. Γραφείο Υφυπουργού Οικονομικών
4. Γραφείο Γενικού Γραμματέα Φορολογικής Πολιτικής και Δημόσιας Περιουσίας

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο Διοικητή ΑΑΔΕ
2. Γραφείο Προϊσταμένου Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας
3. Διεύθυνση Νομικής Υποστήριξης της ΑΑΔΕ
4. Διεύθυνση Εφαρμογής Φορολογίας Κεφαλαίου και Περιουσιολογίου - Τμήμα Β'
5. Διεύθυνση Διαδικασιών Εισπράξεων και Επιστροφών: Τμήματα Α' - Γ'