

ΕΞ. ΕΠΕΙΓΟΝ
ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ
ΑΔΑ:



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**Ι. ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
1. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ**

ΤΜΗΜΑ Α΄

Ταχ. Δ/ση : Καρ. Σερβίας 10

Ταχ. Κώδικας : 101 84 Αθήνα

Τηλέφωνο : 2103375318,

Email : deaf@aade.gr

Url : www.aade.gr

**2. ΔΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ & ΠΕΡΙΟΥΣΙΟΛΟΓΙΟΥ**

ΤΜΗΜΑ Β΄

Ταχ. Δ/ση : Χανδρή 1 &
Θεσσαλονίκης

Ταχ. Κώδικας : 18346 Μοσχάτο

Τηλέφωνο : 210-4802172

E-Mail : defk@aade.gr

Αθήνα, 23 Μαΐου 2023

Αριθ. Πρωτ.: Ε. 2036

ΠΡΟΣ: Ως Πίνακα Διανομής

**ΙΙ. ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗΣ
ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΩΝ
ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ Α΄ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ**

ΘΕΜΑ: Φορολογική μεταχείριση αναδρομικών εισοδημάτων που καταβάλλονται στους κληρονόμους των δικαιούχων.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Α) ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ

Αντικείμενο της εγκυκλίου είναι η ερμηνεία των διατάξεων της παρ.4 του άρθρου 60 του

ν.4172/2013.

Β) ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Περιεχόμενο της εγκυκλίου είναι η παροχή διευκρινίσεων για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 60 του ν.4172/2013 σε ό,τι αφορά την καταβολή αναδρομικών στους κληρονόμους των ασφαλισμένων.

Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Η εγκύκλιος αφορά στα φυσικά πρόσωπα-κληρονόμους στα οποία καταβάλλονται ποσά αναδρομικών συντάξεων ασφαλισμένων που απεβίωσαν.

Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με το άρθρο 7 του ν. 4172/2013 (Α' 167) εφεξής ΚΦΕ, ορίζεται ότι: « 1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα.

2. Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων:

α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις,

β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα,

γ) εισόδημα από κεφάλαιο και

δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.»

2. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 60 του ν.4172/2013 (Α 167), στα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις που καταβάλλονται αναδρομικά, σύμφωνα με το άρθρο 12, καθώς και στις πρόσθετες αμοιβές που δεν συμπεριλαμβάνονται στις τακτικές αποδοχές, διενεργείται παρακράτηση με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) στο καταβαλλόμενο ποσό ανεξάρτητα από το έτος στο οποίο ανάγονται για να φορολογηθούν τα εισοδήματα αυτά.

3. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια (που κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του ν.2961/2001) (εφεξής Κώδικας) επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής και στα κέρδη από τυχερά παίγνια, υπόχρεος για την καταβολή του οποίου είναι κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια από τις αιτίες αυτές . Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 ,κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι -μεταξύ άλλων και κατεξοχήν- η κτήση από κληρονομία . Στην περίπτωση αυτή και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 η φορολογική υποχρέωση για την καταβολή του φόρου κληρονομιάς γεννιέται κατά τον χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, με την επιφύλαξη της μετάθεσης του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης από τον νόμο, όπως ειδικότερα ορίζεται στις επιμέρους περιπτώσεις του άρθρου 7 του Κώδικα. Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 105 του Κώδικα για περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκτηθεί με κληρονομιά ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας υποχρεώνεται, μετά από αίτηση του υπόχρεου σε φόρο, να χορηγεί σε αυτόν πιστοποιητικό, στο οποίο να φαίνεται η υποβολή της δήλωσης φόρου κληρονομιάς, καθώς και η ολική ή μερική εκπλήρωση των υποχρεώσεων του ή η απαλλαγή του από αυτές για λόγους που αναφέρονται στον νόμο. Επίσης, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 82 του Κώδικα όταν στην κληρονομία περιλαμβάνονται κινητές αξίες και λοιπά κινητά γενικά πράγματα που έχουν κατατεθεί σε τράπεζες και λοιπά νομικά ή

φυσικά πρόσωπα, ο φόρος κληρονομιάς που αναλογεί επιμεριστικά στην αξία τους καταβάλλεται πριν από την ανάληψή τους και τη χορήγηση του πιστοποιητικού του άρθρου 105.

4. Επιπλέον, στις αποφάσεις του Διοικητή της ΑΑΔΕ σχετικά με τον τύπο και περιεχόμενο της βεβαίωσης αποδοχών ή συντάξεων, της βεβαίωσης των αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα και της βεβαίωσης εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα καθώς και την υποβολή αυτών με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου, για έκαστο φορολογικό έτος, προβλέπεται ότι για τα αναδρομικά ποσά που αφορούν αποβιώσαντες και τα οποία δηλώνονται από τους κληρονόμους ως στοιχείο της κληρονομιάς περιουσίας, εφόσον έχουν εισπραχθεί από τους κληρονόμους και όχι από τον αποβιώσαντα, δεν αποστέλλεται αρχείο από τον Φορέα που καταβάλλει τα εν λόγω ποσά, καθώς αυτά δεν εμπίπτουν στην έννοια του εισοδήματος (ενδεικτικά οι Α.1275/2021 και Α.1006/2023 αποφάσεις).

5. Επίσης, όπως έχει διευκρινιστεί από την Διοίκηση, ποσά που αφορούν αυξήσεις μισθού ή σύνταξης θανόντος προσώπου και αναφέρονται σε προγενέστερο του θανάτου του χρονικό διάστημα, καταβάλλονται δε στους κληρονόμους αυτού, αποτελούν κληρονομιαίο στοιχείο και ως εκ τούτου θα υπαχθούν σε φόρο κληρονομιάς. Τούτο, ως άμεση απόρροια της γενικής αρχής του κληρονομικού δικαίου (Α.Κ. άρθρο 1710 επ.) κατά την οποία αντικείμενο κληρονομικής διαδοχής αποτελεί το ενιαίο περιουσιακό σύνολο του αποβιώσαντος, που είναι δεκτικό χρηματικής αποτίμησης, δηλαδή, δικαιώματα και υποχρεώσεις του θανόντος, αλλά και έννομες καταστάσεις και προσδοκίες και γενικά, ενοχικά δικαιώματα και περιουσιακές σχέσεις τούτου. Τα ποσά αυτά, όσον αφορά τους κληρονόμους του θανόντος, δεν συγκεντρώνουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος, δηλαδή περιοδικότητα, σταθερή και διαρκώς εκμεταλλεύσιμη πηγή, αντάλλαγμα προσωπικής εργασίας ή άλλης δραστηριότητας ή καρπούς περιουσιακών στοιχείων. Συνεπώς, τα ποσά αυτά για τους κληρονόμους δεν αποτελούν εισόδημα και δεν φορολογούνται για το λόγο αυτό, ούτε υφίσταται υποχρέωση παρακράτησης φόρου εισοδήματος κατά την καταβολή τους στους δικαιούχους.

6. Όπως ενημερώθηκε η υπηρεσία μας, ο e-Ε.Φ.Κ.Α. (πρώην Ε.Φ.Κ.Α.) μετά την προσκόμιση του πιστοποιητικού του άρθρου 105 του ν.2961/2001 καταβάλλει στους κληρονόμους των ασφαλισμένων μελών του αναδρομικά ποσά συντάξεων σε εκτέλεση δικαστικών αποφάσεων. Ωστόσο, κατά την καταβολή των ποσών προβαίνει σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος είκοσι τοις εκατό (20%) κατ' επίκληση των διατάξεων της παρ.4 του άρθρου 60 του ΚΦΕ και χορηγεί έντυπη βεβαίωση αποδοχών-συντάξεων στο όνομα των κληρονόμων όπου στη στήλη των αναδρομικών συντάξεων αναγράφεται η ένδειξη «ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΑ».

7. Από τα ανωτέρω, όμως, προκύπτει ότι οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 60 του ΚΦΕ περί διενέργειας παρακράτησης είκοσι τοις εκατό (20%) σε ποσά που καταβάλλονται αναδρομικά βάσει νόμου, δικαστικής απόφασης ή συλλογικής σύμβασης, αναφέρονται σε εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις κατά το άρθρο 12 του ΚΦΕ. Αντίθετα, οι ως άνω διατάξεις δεν εφαρμόζονται σε ποσά που καταβάλλονται μετά θάνατον στους κληρονόμους του ασφαλισμένου καθώς αυτά, ως στοιχείο της κληρονομιάς περιουσίας, δεν αποτελούν εισόδημα, αλλά υπόκεινται σε φόρο μόνο στο πλαίσιο της κληρονομικής διαδοχής σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις, κατά τις οποίες οι δικαιούχοι-κληρονόμοι οφείλουν να υποβάλουν δήλωση φόρου κληρονομιάς.

8. Προκειμένου για την επιστροφή του παραπάνω αχρεωστήτως παρακρατηθέντος φόρου, και για λόγους χρηστής διοίκησης, οι κληρονόμοι θα πρέπει να υποβάλλουν, σύμφωνα με την περ. γ της παρ.1 του άρθρου 1 της Α.1042/2023 απόφασης Διοικητή ΑΑΔΕ, τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους που έλαβαν τα σχετικά ποσά στην αρμόδια Δ.Ο.Υ, αναγράφοντας στους κωδ.611-612 («Φόροι για τους οποίους δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση») της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (Έντυπο Ε1) το πόσο του φόρου που παρακρατήθηκε από τα ποσά που έλαβαν από τον Ε.Φ.Κ.Α. Η συμπλήρωση των ως άνω κωδικών θα γίνεται βάσει της σχετικής βεβαίωσης για τον παρακρατηθέντα φόρο που τους έχει χορηγηθεί από τη αρμόδια υπηρεσία του Ε.Φ.Κ.Α, η οποία και θα πρέπει να προσκομίζεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Περαιτέρω, το σύνολο του χρηματικού ποσού ως στοιχείο της κληρονομιάς περιουσίας, εφόσον δεν έχει ήδη αναγραφεί, συμπληρώνεται στους κωδικούς 781-782, καθώς δεν εμπίπτει στο εννοιολογικό πεδίο καμίας κατηγορίας εισοδήματος. Οι εν λόγω τροποποιητικές δηλώσεις θα παραλαμβάνονται χωρίς κυρώσεις σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της παρ.2 του άρθρου 54 ΚΦΔ (ν. 4987/2022), εφαρμοζομένων σε κάθε περίπτωση των διατάξεων του άρθρου 19 του κώδικα αυτού.

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ., αφού διενεργήσει έλεγχο προκειμένου να διαπιστωθεί ότι δεν έχει ήδη γίνει επιστροφή ή συμψηφισμός του παραπάνω φόρου στη δήλωση του κληρονόμου, θα προβαίνει σε εκκαθάριση της υποβληθείσας τροποποιητικής δήλωσης, ώστε να συμψηφιστεί ο παρακρατούμενος φόρος.

**Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ ΑΡΧΗΣ
ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ:

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Όλες οι Δ.Ο.Υ.
2. Διεύθυνση Στρατηγικής Τεχνολογιών Πληροφορικής (με την παράκληση να αναρτηθεί στην ιστοσελίδα της ΑΑΔΕ και στην Ηλεκτρονική Βιβλιοθήκη της ΑΑΔΕ)

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Γραφείο κ. Υπουργού Οικονομικών
2. Γραφείο κ. Υφυπουργού Οικονομικών
3. Γραφείο κ. Γενικού Γραμματέα Φορολογικής Πολιτικής και Δημόσιας Περιουσίας
4. Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (Δ.Ε.Δ.)
5. Φορολογικές Περιφέρειες
6. Περιοδικό «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗ»
7. Αποδέκτες πινάκων Α' (εκτός 2 & 3), Η' , Θ' ,Ι' ,ΙΘ'

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο κ. Διοικητή Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
2. Γραφείο Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας
3. Γραφεία κ.κ. Γενικών Δ/ντών
4. Αυτοτελές Τμήμα Συντονισμού, Μεταρρυθμιστικών Δράσεων και Επικοινωνίας
5. Δ/νση Νομικής Υποστήριξης
6. Δ/νση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας – Τμήμα Α'
7. Δ/νση Εφαρμογής Φορολογίας Κεφαλαίου & Περιουσιολογίου
8. Διεύθυνση Επιχειρησιακών Διαδικασιών