



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΔΙΚΑΙΟΣΥΝΗΣ
ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΓΡΑΦΙΚΟΣ ΣΥΛΛΟΓΟΣ
ΕΦΕΤΕΙΟΥ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ

Αριστοτέλους 22, 546 23
τηλ.221-127, 270-968
fax.263-139

Θεσσαλονίκη 29-2-2000
Αριθ.πρωτ. 127

**ΕΓΚΥΚΛΙΟΣ
ΠΡΟΣ
ΟΛΑ ΤΑ ΜΕΛΗ ΤΟΥ ΣΥΛΛΟΓΟΥ**

Σας διαβιβάζουμε το με αριθμ.πρωτ.1069027/350ΠΕ/Α0013/ΠΟΛ.1035/
2-2-2000 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα: Κοινοποίηση της
αριθ.458/99 γνωμοδότησης του ΝΣΚ, για να λάβετε γνώση.

Με συναδελφικούς χαιρετισμούς

Ο Γεν. Γραμματέας
Ε. Σαρρής



Ο Πρόεδρος
Ι. Κωτούλας



Αρ. Πρωτ. 124
15 / 2 / 2000

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝ.Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ 13η ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ
ΤΜΗΜΑ Α'

Αθήνα, 2 Φεβρουαρίου 2000

Αρ.Πρωτ.:1069027/350 ΠΕ/Α0013

ΠΟΛ. 1035

Handwritten signature and date: 21/2/00

ΠΡΟΣ: ως Π.Δ.

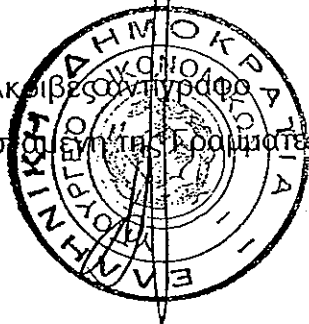
Ταχ. Δ/ση :Κ.Σερβίας 10
Ταχ.Κώδικας:101 84 ΑΘΗΝΑ
Πληροφορίες:Μ.Καδιανού-Ποιμενίδου
Τηλέφωνο :3375231

ΘΕΜΑ: «Κοινοποίηση της αριθ. 458/99 γνωμοδότησης του ΝΣΚ»

Σας κοινοποιούμε την αριθ. 458/99 γνωμοδότηση του Δ' Τμήματος του ΝΣΚ που έγινε δεκτή από τον Υπουργό των Οικονομικών και παρακαλούμε για την εφαρμογή της.

Σύμφωνα με την ανωτέρω γνωμοδότηση επιλύονται διάφορα προβλήματα που γεννήθηκαν από την εφαρμογή των άρθρων 1400 και 1401 του ΑΚ - σε περίπτωση λύσεως του γάμου.

Ακριβές αντίγραφο
Η Προϊσταμένη της Γραμματείας



Ο Προϊσταμένος της Διεύθυνσης
ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ ΔΑΝΗΣ

Συν.: 1

ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ:

13η Δ/ση Φορολογίας Κεφαλαίου Τμήμα Α' (50)

Η.Π.04.02.2000/Κ.Χ.

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Αριθμός Γνωμοδοτήσεως

458/99

ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Τμήμα Δ'

Συνεδρίαση 10-6-1999

Σύμβαση

Πρόεδρος : Πέτρος Κυριαζής, Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Νομικοί Σύμβουλοι : Γ. Πατρινέλης, Θ. Αμπλιανίτης, Χ. Τσεκούρας,
Π. Κισσούδης, Γ. Κρόμπας, Α. Τζεφεράκος, Κ.
Μανωλής, Βλ. Βούκαλης, Κ. Καποτάς.

Εισηγητής : Βλ. Βούκαλης, Νομικός Σύμβουλος.

Αριθμ. Ερωτήματος : Το υπ' αριθ. 1016150/76/Α0013/5-2-1998 του
Υπουργείου Οικονομικών, Δ/νση Φορολ. Κεφαλαίου-
Τμήμα Α'

Περίληψη Ερωτήματος : 1. Σε περίπτωση λύσεως του γάμου η αξίωση
του επιζώντος συζύγου για την απόδοση των προσαυξήσεων εκ της
συμβολής του, (άρθρα 1400, 1401 ΑΚ), συνιστά χρέος της

κληρονομίας που βαρύνει τους κληρονόμους του θανόντος συζύγου. Ερωτάται εάν είναι δυνατόν να γίνεται η εκτίμηση για τον προσδιορισμό του φόρου κληρονομίας των κληρονομιαίων ακινήτων με τις πραγματικές αξίες που πιθανόν να είναι διπλάσιες των αντικειμενικών (δηλαδή άλλες οι αξίες ενεργητικού και άλλες του παθητικού για τα ίδια ακίνητα).

2. Πως θα αντιμετωπίζεται το θέμα αν είναι περισσότεροι του ενός οι κληρονόμοι και με διαφορετικές αποφάσεις δικαστηρίων υποχρεώνονται να καταβάλλουν διαφορετικά ποσά (για τα αποκτήματα του γάμου) και κατά συνέπεια θα δηλώσουν ως παθητικό.

3. Αν η απόφαση του δικαστηρίου, ~~είναι~~ κηρύσσεται προσωρινά εκτελεστή, θα πρέπει να αφαιρείται ως παθητικό από την κληρονομία το ποσό αυτό.

4. Θα πρέπει να διενεργείται έρευνα για τον τρόπο καταβολής της χρηματικής αποζημίωσης προς τον επιζώντα σύζυγο από τους συγκληρονόμους (ιδίως όταν είναι τέκνα) και ο καταλογισμός φόρου άτυπης δωρεάς, όταν συντρέχει περίπτωση, δεδομένου ότι εκδίδονταν δικαστικές αποφάσεις που αναγνωρίζουν το ζητούμενο με την αγωγή πολύ μεγάλο ποσό συμμετοχή του συζύγου στα αποκτήματα του γάμου, χωρίς να εξετάζονται κατ'ουσία από το δικαστήριο, τα υποβαλλόμενα στοιχεία λόγω ερημοδικίας των εναγομένων (ιδίως τέκνων) ή η αποδοχή της ιστορικής βάσης της αγωγής.

Επί των ως άνω ερωτημάτων το Δ' τμήμα του ΝΣΚ, εγνωμοδότησε ως ακολούθως:

Η ερωτώσα υπηρεσία με το ως άνω έγγραφο, ερώτημα, εκθέτει τα παρακάτω:



Με τις διατάξεις του άρθρου 1400 ΑΚ, όπως τούτο ισχύει με το Ν.1329/1983 (ΦΕΚ Α' 25) ορίζεται ότι, σε περίπτωση λύσης ή ακύρωσης του γάμου ή διάστασης των συζύγων διάρκειας μεγαλύτερης των τριών ετών καθένας από τους συζύγους μπορεί να αξιώνει να του αποδοθεί ένα μέρος από την περιουσία, η οποία δημιουργήθηκε (αυξηήθηκε) κατά τη διάρκεια του γάμου εφόσον ο ίδιος συνέβαλε με οποιοδήποτε τρόπο στην αύξηση αυτή. Κατά μαχητό τεκμήριο η συμβολή του συζύγου ανέρχεται στο ένα τρίτο (1/3) της αύξησης. Έχει γίνει δεκτό από τη Διοίκηση (σχετική υπ' αριθ. 779/1984 γνωμοδότηση της Νομικής Δ/νσης) ότι η διαφορά που ενδέχεται να προκύψει μεταξύ των συζύγων από την εφαρμογή του άρθρου 1400 ΑΚ, μπορεί να επιλυθεί όχι μόνο με την έκδοση σχετικής τελεσίδικης απόφασης, αλλά και συμβιβαστικά μεταξύ των κληρονόμων του υποχρέου και του επιζήσαντος συζύγου.

Σε κάθε όμως περίπτωση πρέπει να αποδεικνύεται όχι μόνο η ύπαρξη και το ύψος της απαίτησης που αναγνωρίστηκε με δικαστική απόφαση ή με σύμβαση μεταξύ δικαιούχου και υποχρέου ή υποχρέων, αλλά και η εξόφληση της απαίτησης αυτής με συμβολαιογραφικό έγγραφο το οποίο ως δημόσιο έγγραφο παρέχει τα εχέγγυα διασφάλισης του δικαιώματος του Δημοσίου από τα τέλη χαρτοσήμου. Το ποσοστό συμμετοχής του ή της συζύγου στα αποκτήματα του γάμου που αναγνωρίζεται είτε με συμβολαιογραφικό έγγραφο, θεωρείται παθητικό της κληρονομίας.

Επειδή σε ορισμένες αποφάσεις ή συμβολαιογραφικά έγγραφα αναφέρεται, ότι για τον προσδιορισμό του ύψους της αξίωσης του επιζώντος συζύγου ελήφθη η αγοραία αξία των ακινήτων και όχι η αντικειμενική (άρθρο 41 ν.1249/1982) με αποτέλεσμα να δημιουργούνται διάφορα φορολογικά θέματα.

Ειδικότερα γεννιώνται τα ερωτήματα του παρατέθηκαν εν αρχή, και επί των οποίων εκτίθενται τα ακόλουθα:

I: Στα άρθρ. 1400, 1401 ΑΚ, που θεσπίσθηκαν διά του άρθρ.15 του Ν.1329/1983 ορίζονται τα ακόλουθα:

Άρθρο 1400 "Αν ο γάμος λυθεί ή ακυρωθεί και η περιουσία ενός συζύγου, αφότου τελέσθηκε ο γάμος αυξηθεί, ο άλλος σύζυγος, εφόσον συνέβαλε με οποιονδήποτε τρόπο στην αύξηση αυτή, δικαιούται να απαιτήσει την απόδοση του μέρους της αύξησης το οποίο προέρχεται από την δική του συμβολή. Τεκμαίρεται ότι η συμβολή αυτή ανέρχεται στο ένα τρίτο της αύξησης, εκτός αν αποδειχθεί μεγαλύτερη, ή μικρότερη, ή καμία συμβολή".

Άρθρ.1401: "Η αξίωση του προηγούμενου άρθρου, δεν γεννιέται σε περίπτωση θανάτου, στο πρόσωπο των κληρονόμων του συζύγου που πέθανε. Επίσης δεν εκχωρείται ούτε κληρονομείται, εκτός αν έχει αναγνωρισθεί συμβατικά ή έχει επιδοθεί αγωγή. Η αξίωση παραγράφεται δύο χρόνια μετά τη λύση ή ακύρωση του γάμου".

Το εκ των ως άνω διατάξεων δικαίωμα των συζύγων είναι ενοχικό, όπως ρητά αναφέρεται στην Εισηγητική Έκθεση του νόμου και προκύπτει άλλωστε από το κείμενο των διατάξεων αυτών, ποιουμένων χρήση των όρων "..... δικαιούται να απαιτήσει...." (άρθρ.1400 ΑΚ) ή "η αξίωση" (άρθρ.1401). Εξ άλλου, από το γεγονός, ότι οι υπολογισμοί με τους οποίους εξευρίσκεται η αποδοτέα αύξηση αναγκαστικά γίνονται σε χρήμα, εξάγεται το συμπέρασμα, ότι η σχετική αξίωση είναι χρηματική (Α.Γαζή, προβλήματα από το Νέο οικογενειακό Δίκαιο ΝοΒ 35 σ.115 κ.ε.) - έστω και αν καθίσταται δυνατή η ικανοποίηση της διά της

καταδίκης του υποχρέου σε απόδοση αυτοσίου πράγματος προ
ικανοποίηση της. ως αναφέρεται και στην Εισηγητική Έκθεση του
νόμου.

Γενικά και χωρίς καμία εξαίρεση γίνεται δεκτό, ότι οι
διάταξεις αυτές εφαρμόζονται και υπέρ του επιζώντος συζύγου σε
περίπτωση λύσης του γάμου, διά του θανάτου του άλλου συζύγου
(Α.Γαζή, ο.π., σ.1094, Ι.Σπυριδάκη: Εγχειρίδιο Αστ. Δικαίου,
τομ.4ος Οικογ.Δίκαιο, εκδ.1983, σ.119. Επίσης ατομ. γνώμοδοτηση
789/1984 Νομ. Δ/σης Υπουργείου Οικ/κών και εγκ.
Κ.6728/159/ΠΟΛ282/8-89-86 Υπουργείου Οικ/κών).

II. Η αξίωση του επιζώντος συζύγου για την απόδοση των
προσαυξημάτων εκ της συμβολής του, συνιστά χρέος της κληρονομίας,
που βαρύνει τους κληρονόμους του θανόντος συζύγου, ανάλογα με το
ποσοστό συμμετοχής τους στην κληρονομία. σαν τέτοιο χρέος θα
πρέπει η αξίωση αυτή να αντιμετωπίζεται και σε σχέση με τη
φορολογία της κληρονομίας (εγκ. Κ.6725/159 ΠΟΛ 282/8-7-86
Υπουργείου Οικονομικών, Α.Γαζή, ο.π., σ.1102). - Ορισμένοι
ερευνητές φαίνεται να υποστηρίζουν ότι περαιτέρω, ότι το μέρος
της κληρονομίας που αντιστοιχεί στην αξίωση αυτή, δεν πρέπει καν
να υπολογίζεται στον προσδιορισμό της κληρονομίας ως συνιστούν
περιουσία του επιζώντος συζύγου.

Μια τέτοια λειτουργία όμως του θεσμού αυτού, όσο κι αν φαίνεται
περισσότερο πρόσφορη για την πραγμάτωση του σκοπού του, δεν
μπορεί να γίνει αποδεκτή, αφού η συμμετοχή των συζύγων στην
προσαύξηση της περιουσίας δεν έχει εμπράγματο χαρακτήρα. Ο
υπολογισμός του φόρου κληρονομίας στην περίπτωση αυτή θα πρέπει
να γίνεται, συνεπώς, με βάση τις προβλέψεις του άρθρ.21 του

Ν.Δ/τος 118/1973, που ρυθμίζουν τα της έκπτωσης των χρεών της κληρονομίας (και επαρκούν για την αντιμετώπιση των προκύπτοντων ζητημάτων).

Κατά την παρ.1 του άρθρ.21 του Ν.Δ/τος 118/1973 "περί φορολογίας κληρονομιών, δωρεών κ.λ.π." τα βέβαια και εκκαθαρισμένα χρέη του κληρονομούμενου, τα νομίμως υφιστάμενα κατά το χρόνο του θανάτου του, εκπίπτονται από την αξία της κληρονομιαίας περιουσίας, αν αποδεικνύονται, μεταξύ άλλων, με δημόσιο έγγραφο ή δικαστική απόφαση που είναι προγενέστερα του θανάτου του κληρονομούμενου. Κατά τις παρ.3 και 5 όμως του ίδιου άρθρου δύναται με αίτηση του υποχρέου (σε φόρο κληρονομίας) να εκπίπτεται και κάθε άλλο χρεος, μη περιλαμβανόμενο στις ως άνω περιοριστικές διατάξεις, εφόσον από τα προσαγόμενα στοιχεία ήθελε πεισθεί ο Οικ. Έφορος ητιολογημένα, για την ύπαρξη και το ύψος αυτού. Στην περίπτωση αυτή πρόκειται για χρέος της κληρονομίας, που αναφαίνεται κατά το θάνατο του κληρονομούμενου και του οποίου η γενεσιουργός αιτία ανάγεται σε γεγονότα προϋφιστάμενα του θανάτου του, αφορώντα την περιουσία του. Και ναι μεν δεν υφίσταται στην περίπτωση αυτή δημόσιο έγγραφο ή δικαστική απόφαση, προγενέστερα του θανάτου του υποχρέου για την υπαγωγή στην παρ.1 του άρθρ.21 του Ν.Δ/τος 118/1973. Πλην όμως, όταν προσάγεται συμβολαιογραφική πράξη συμβιβασμού με τους λοιπούς συγκληρονόμους του αποβιώσαντος συζύγου, που είναι εκ του νόμου υπόχρεοι, ως εκ της ιδιότητας τους αυτής, να αποδόσουν στην επιβιώσασα σύζυγο την επαύξηση της περιουσίας του θανόντος, που προήλθε από τη συμβολή της διαρκούντος του γάμου πρέπει τα χρέη αυτά να εκπίπτονται από το παθητικό της κληρονομίας γιατί αποτελούν "χρέη της κληρονομίας" σύμφωνα με την παρ.5 του άρθρ.21 του Ν.Δ/τος 118/1973. Η πράξη αυτή συνιστά αποδεικτικό στοιχείο.

ὅτι ασκήθηκε, εκ μέρους του δικαιούχου, η αξίωση του αυτή και κατά συνεκδοχή ότι υφίσταται χρέος της κληρονομίας. Εφόσον, εξ άλλου, με την πράξη αυτή προσδιορίζεται το ύψος της αξίωσης σύμφωνα με το τεκμήριο του άρθρ.1400 ΑΚ, υφίσταται και η απόδειξη για το ύψος του χρέους. Συντρεχόντων όμως των στοιχείων αυτών, δυνατότητα του Οικονομικού Εφόρου για τη μη αποδοχή του χρέους, κατ'ενάσκηση της διακριτικής ευχέρειας της παρ.3 του άρθρ.21 του Ν.Δ/τος 118/1973, υφίσταται μόνο, εφόσον ο έφορος διαθέτει ικανά στοιχεία ανταπόδειξης του νομίμου τεκμηρίου του άρθρου 1400 ΑΚ.

III. Η αξίωση του δικαιούχου συζύγου είναι ενοχική και εφόσον από το νόμο δεν προκύπτει κάτι άλλο, είναι πάντοτε κατά το γενικό κανόνα της 287 ΑΚ, χρηματική έστω και αν καθίσταται δυνατή η ικανοποίησή της διά της καταδίκης του υποχρέου σε απόδοση αυτούσιου πράγματος προς ικανοποίησή της. Ακολούθως, προσδιορισμός του ύψους της αξίωσης πρέπει να καθορίζεται με τελεσίδικη απόφαση δικαστηρίου ή με συμβιβασμό μεταξύ επιζώντος συζύγου (δικαιούχου) και κληρονόμων θανόντος υποχρέου, άλλως δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από την κληρονομία και το τεκμήριο του τρίτου εδαφίου της παρ.1 του 1400 ΑΚ είναι, από πλευράς φορολογίας, χωρίς αξία, αφού είναι ενδεχόμενο ο δικαιούχος να μην ασκήσει ποτέ το δικαίωμά του ή και να παραιτηθεί απ'αυτό.

Σε περίπτωση που δεν υπάρχουν κληρονόμοι του υποχρέου, ο δικαούχος θα επιδιώξει αναγνώριση της αξίωσής του με αντίδικο το Δημόσιο, ενόψει της εκ του φόρου απαίτησης αυτού.

Σημειώνεται ότι και στην περίπτωση του συμβιβασμού, αυτός δεν είναι δεσμευτικός για τον προϊστάμενο της ΑΟΥ, εάν μπορεί να αποδείξει, κατά τη φορολογική διαδικασία, κάτι διαφορετικό, με πλήρη όμως τεκμηρίωση των απόψεών του.

Επίσης η κατ'άρθρο 1400 ΑΚ απόδοση στο δικαιούχο χρηματικής παροχής ή παροχής κινητού πράγματος, είτε με δικαστική απόφαση είτε με συμβιβασμό γίνεται, υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 3%, πλέον εισφορά επ'αυτού 20% υπέρ ΟΓΑ (σχτ. Γνμ. 779/1984, 725/1984 Ν.Δ.Υπ.).

Τέλος με την υπ'αριθ. 440/1990 γνωμοδότηση ΝΣΚ κρίθηκε ότι η πιθανή αξίωση, για την οποία το άρθρο 1400ΑΚ., του ενός των συζύγων κατά του άλλου, πρέπει να αποδεικνύεται έναντι του Δημοσίου κατά τρόπο αναμφισβήτητο, γιατί το ποσό αυτής αποτελεί χρέος του συζύγου(θανόντος ή διαζευγμένου) προς τον άλλο και συνάπως, κατά το ποσό αυτό η περιουσία του υποχρέου είναι μειωμένη. Ειδικά όσον αφορά την περίπτωση του θανάτου, η κατά το ποσό της αξίωσης περιουσία του θανόντος ουδέποτε περιέχεται στους κληρονόμους τούτου.

Πάντως, σε κάθε περίπτωση αναγνώρισης (συμβατικώς ή δικαστικώς) της αξίωσης πρέπει να αποδεικνύεται και η εκπλήρωση αυτής, διαφορετικά ανακύπτει φορολογικό ενδιαφέρον. Ως απόδειξη εκπλήρωσης είναι, κατ'αρχήν, εκείνη που έχει υπέρ αυτής "το τεκμήριο της αλήθειας του περιεχομένου και της γνησιότητας της υπογραφής έναντι τρίτων", χωρίς να αποκλείεται το δικαίωμα της φορολογικής αρχής να αποδείξει το εναντίον σε κάθε περίπτωση. Τέτοια απόδειξη είναι εκείνη που προκύπτει από αναγκαστική εκτέλεση δικαστικής απόφασης ή από συμβολαιογραφικό έγγραφο, με βεβαίωση του συμβολαιογράφου σ'αυτό ότι το ποσό της αξίωσης καταβλήθηκε ενώπιόν του. Απόδειξη ωσαύτως αποτελεί και η παρακατάθεση της δικαστικώς ή συμβολαιογραφικώς αναγνωρισμένης οφειλής στο ταμείο παρακαταθηκών και δανείων και ανάληψη αυτής

από το δικαιούχο, με την απαραίτητη προϋπόθεση ότι, με τη διαδικασία αυτή, δε θα καταστραφηθούν οι διατάξεις που αφορούν το χαρτόσημο σε εξοφλητικές αποδείξεις και το Δημόσιο θα εισπράξει κάθε ποσό που θα εισέπραττε αν η εξόφληση θα γινόταν με συμβολαιογραφικό π.χ. έγγραφο.

Αν ο υπόχρεος σύζυγος πεθάνει, η υποχρέωσή του από την 1400 ΑΚ μεταβαίνει στους κληρονόμους του, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται και ο επιζών δικαιούχος (εξ αδιαθέτου διαδοχή ΑΚ 1820, 1821, νόμιμη μοίρα ΑΚ 1825), ο οποίος κληρονομεί και μέρος της υποχρέωσης του ΑΚ 1400, ίσου με την κληρονομική του μερίδα, δηλ. υποχρέωση προς τον εαυτό του ως δικαιούχου και συνεπεία σύγκλησης, κατ' άρθρο 453 ΑΚ, στο ίδιο πρόσωπο της ιδιότητας υποχρέου και δικαιούχου επέρχεται απόσβεση της αξίωσης.

IV. Σύμφωνα με όσα ανωτέρω αναπτύχθηκαν στα ερωτήματα που τίθεται κατά την ομόφωνη γνώμη των μελών του Δ' Τμήματος του ΝΣΚ προσήκει η ακόλουθη απάντηση:

1. Επί του πρώτου ερωτήματος : Εάν είναι δυνατόν να γίνεται η εκτίμηση (για τον υπολογισμό του φόρου κληρονομίας) των κληρονομιαίων ακινήτων με τις αντικειμενικές αξίες και το παθητικό με τις πραγματικές αξίες που πιθανόν να είναι διπλάσιες των αντικειμενικών (δηλαδή άλλες οι αξίες ενεργητικού και άλλες του παθητικού για τα ίδια ακίνητα).

Ως ήδη αναφέρθηκε η αξίωση του δικαιούχου συζύγου είναι ενοχική και εφόσον από το νόμο δεν προκύπτει κάτι άλλο, είναι πάντοτε κατά το γενικό κανόνα της 183ΑΚ, χρηματική έστω και αν καθίσταται δυνατή η ικανοποίησή της, διά της καταδίκης του υποχρέου σε απόδοση αυτοουσίου πράγματος προς ικανοποίηση της (Εισηγ. Έκθεση ν.1321/1983).

Επομένως πρόκειται περί "χρέους" της κληρονομίας, όταν μεταβιβάζεται αυτούσιο ακίνητο και το ποσό που θα αφαιρεθεί από το παθητικό της κληρονομίας, θα είναι βεβαίως η αντικειμενική αξία του ακινήτου ως υπελογίσθη και για τον φόρο κληρονομίας και όχι η αγοραία αξία αυτού. Διότι δεν είναι δυνατόν η αξία της κληρονομιαίας περιουσίας να υπολογισθεί με την αντικειμενική τιμή και η έκπτωση της αξίας του ίδιου ακινήτου "ως χρέους της κληρονομίας" να γίνει με διαφορετικό τρόπο.

2. Επί του δευτέρου ερωτήματος και μάλιστα πώς θα αντιμετωπίζεται το θέμα αν είναι περισσότερα του ενός οι κληρονόμοι και με διαφορετικές αποφάσεις δικαστηρίων υποχρεώνονται να καταβάλλουν διαφορετικά ποσά (για τα αποκτήματα του γάμου) και τα οποία κατά συνέπεια, θα δηλώσουν ως παθητικό.

Η αξίωση του δικαιούχου συζύγου είναι ενοχική και πάντοτε χρηματική με το τεκμήριο δε του άρθρου 1400 ΑΚ τεκμαίρεται ότι η συμβολή αυτή ανέρχεται στο ένα τρίτο της αύξησης, εκτός αν αποδειχθεί μεγαλύτερη ή μικρότερη ή καμμία συμβολή. Εξ αυτού συνάγεται ότι υπάρχει δυνατότητα του οικονομικού εφόρου για τη μη αποδοχή του χρέους, και ενάσκηση της διακριτικής ευχέρειας και εφόσον αυτός διαθέτει ικανά στοιχεία ανταπόδειξης του νομίμου τεκμηρίου του άρθρου 1400 ΑΚ. Και τούτο γιατί επί κληρονομικής τουλάχιστον διαδοχής του υποχρέου, ο αρμόδιος Προϊστάμενος ΔΟΥ, δύναται να αποκρούσει τις ως άνω αποδείξεις, εφόσον το Δημόσιο δεν δεσμεύεται ει δικαστικού δεδικασμένου και διαθέτει αντίθετα αποδεικτικά στοιχεία (ούτω Ατομική Γνωμοδότηση αριθ.440/1990, Νομικού Συμβούλου Υπουργείου Οικονομικών).

Επί του τρίτου ερωτήματος Αν η απόφαση του δικαστηρίου δεν κηρύσσεται προσωρινά εκτελεστή θα πρέπει να αφαιρείται ως παθητικό από την κληρονομιά το ποσό αυτό;

Ως ήδη αναφέρθηκε ο προσδιορισμός του ύψους της αξίωσης πρέπει να καθορίζεται με τελεσίδικη απόφαση δικαστηρίου ή με συμβιβασμό μεταξύ επιζώντος συζύγου (δικαιούχου) και κληρονόμων θανόντος υποχρέου, άλλως δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από την κληρονομία και το τεκμήριο του τρίτου εδαφίου της παρ.1 του 1400ΑΚ είναι, από πλευράς φορολογίας, χωρίς αξία, αφού είναι ενδεχόμενο ο δικαιούχος να μην ασκήσει ποτέ το δικαίωμά του ή να παραιτηθεί από αυτό.

4. Επί του τετάρτου ερωτήματος

Εάν θα πρέπει να διενεργείται έρευνα για τον τρόπο καταβολής της χρηματικής αποζημίωσης, προς τον επιζώντα σύζυγο από τους συγκληρονόμους (ιδίως όταν είναι τέκνα) και ο κληρονόμος φόρου άτυπης δωρεάς, όταν συντρέχει περίπτωση, δεδομένου ότι εκδίδονται δικαστικές αποφάσεις που αναγνωρίζουν το ζητούμενο με την αγωγή πολύ μεγάλο ποσοστό, συμμετοχή του συζύγου στα αποκτήματα του γάμου, χωρίς να εξετάζονται κατ'ουσία από το δικαστήριο, τα υποβαλλόμενα στοιχεία λόγω ερημοδικίας των εναγομένων (ιδίως τέκνου) ή η αποδοχή της ιστορικής βάσης της αγωγής.

Γίνεται δεκτό (βλέπε γνώμη πλειοψηφίας στην υπ' αριθμ. 725/1984 γνωμοδότηση της Συνέλευσης προϊσταμένων Νομικών Συμβούλων, του Δημοσίου) ότι αν αντί της μεταβίβασης ακινήτου, αποδίδεται στο δικαιούχο χρηματική παροχή ή παροχή κινητού πράγματος, δεν ανακύπτει φορολογική υποχρέωση (από εισόδημα ή δωρεά), αφού η παροχή αυτή αποτελεί εκπλήρωση προβλεπόμενης από το νόμο υποχρέωσης. Τούτο βεβαίως θα πρέπει να ισχύει εφόσον

αποδεδειγμένα η χρηματική αυτή παροχή που δίδεται στο δικαιούχο σύζυγο αντιπροσωπεύει την συμβολή αυτού στην αύξηση της περιουσίας του άλλου συζύγου η οποία τεκμαίρεται ότι ανέρχεται στο ένα τρίτο της αύξησης, εκτός αν αποδειχθεί μεγαλύτερη, ή μικρότερη, ή καμμία συμβολή. Δεδομένου δε ότι το Δημόσιο, δεν δεσμεύεται από το δικαστικό δεδικασμένο (ως ανωτέρω) και εφόσον ο έφορος διαθέτει ικανά στοιχεία ανταπόδειξης του νομίμου τεκμηρίου του άρθρου 1400 ΑΚ, τότε ως προς το υπερβάλλον χρηματικό ποσό (δηλαδή από το ποσό που δεν αφορά σε πραγματική συμβολή σε επαύξηση της περιουσίας του άλλου συζύγου) θα ανακύπτει ζήτημα φορολογίας δωρεάς.

Εθεωρήθη την 30/6/99

Ο Πρόεδρος του Δ Τμήματος ΝΣΚ



Πέτρος Κυριαζής

Αντιπρόεδρος ΝΣΚ

Ο Εισηγητής

Βλάσιος Χ. Βούκαλης

Νομικός Σύμβουλος Κράτους