

Θεσσαλονίκη 20 Απριλίου 1989

Π ρ ο ς

Αριθμ. πρωτ. 338

Τους κ.κ. Συμβολαιογράφους Περιφέρειας μα

Ζας κοινοποιούμε το με αριθμ. πρωτ. 1036773/558/0013/ΠΟΔ. 1087/13.3.1989
έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών που αφορά την φορολογία της επικαρπίας
ως αυτοτελούς εμπράγματος δικαιώματος, για να λάβετε γνώση.

Με συναδελφικούς χαιρετισμούς

Ο Πρόεδρος

Απ. Μαργαριτόπουλος



Η Γεν. Γραμματέας

Βαρ. Βλάβα

Με αφορμή συνεχή ερωτήματα που μας υποβάλλονται, για το θέμα που περιληπτικά αναφέρεται πιο πάνω και για να εκλείψει κάθε αμφισβήτηση, που φαίνεται να υπάρχει γύρω από αυτό, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

A 1 - Κατά την ισχύουσα νομοθεσία, τη σχετική με τη φορολογία των κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών (άρθρ. 1, 3, 5, 6, 9, 29, 34 του ν. δ. 118/1973, ΦΕΚ Α' 202), κάθε μεταβίβαση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου (είτε κινητού είτε ακίνητου είτε ενσώματου είτε ασώματου), αιτία θανάτου ή αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής φορολογείται και υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι το φυσικό ή νομικό πρόσωπο στο οποίο μεταβιβάζεται το περιουσιακό αυτό στοιχείο. Το ύψος του φόρου, με το οποίο βαρύνεται ο δικαιούχος της κτήσης (κληρονόμος-κληροδόχος, δωρεοδόχος ή δικαιούχος της γονικής παροχής), είναι συνάρτηση της αξίας (αγοραίας ή φορολογητέας για τις περιοχές που ισχύει το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού) της μεταβιβαζόμενης περιουσίας και του βαθμού συγγενείας του δικαιοδόχου (κληρονόμου-κληροδόχου ή δωρεοδόχου) προς το δικαιοπάροχο (κληρονομούμενο ή δωρητή)

Χρόνος φορολογίας είναι - κατά κανόνα - ο χρόνος θανάτου του κληρονομούμενου (επαγωγής της κληρονομίας) ή, προκειμένου για δωρεές ή γονικές παροχές, ο χρόνος κατάρτισης του οριστικού μεταβιβαστικού συμβολαίου (δωρητηρίου). Αν δεν καταρτίστηκε έγγραφο ή αν το αντικείμενο της δωρεάς ή γονικής παροχής παραδόθηκε πριν από την κατάρτιση του εγγράφου, χρόνος φορολογίας είναι ο χρόνος παράδοσης του αντικειμένου αυτής. Σε περίπτωση δωρεάς αιτία θανάτου χρόνος φορολογίας είναι ο χρόνος θανάτου του δωρητή.

Περαιτέρω, όταν διαχωρίζεται η επικαρπία από την κυριότητα και αυτή μεταβιβάζεται ως αυτοτελές εμπράγματο δικαίωμα, φορολογείται αμέσως, ενώ αναβάλλεται η φορολογία της φιλής κυριότητας στο χρόνο που θα συνενωθεί σ' αυτή, κατά οποιοδήποτε τρόπο, η επικαρπία, οπότε ο φόρος υπολογίζεται στην αξία της πλήρους κυριότητας του πράγματος κατά το χρόνο συνένωσης και κατά τους ειδικότερους ορισμούς του άρθρου 16 ν. δ. 118/1973. Κατά το άρθρο αυτό, σε περίπτωση που λαμβάνει

ρείται και μετά την κατεδάφιση και -συνεπώς-κατά το χρόνο της κατεδάφισης θα φορολογηθεί ο φιλός κύριος για την αξία της πλήρους κυριότητας του οικοπέδου.

Αν, στην περίπτωση αυτή, αντί του σεισμού την κατεδάφιση έκανε ο φιλός κύριος, με συναίνεση της επικαρπιας, στην αξία της πλήρους κυριότητας του οικοπέδου θα προστεθεί και η αξία των κτισμάτων που κατεδαφίστηκαν, γιατί ο φορολογούμενος δεν μπορεί "οικελά βουλήσει" να αλλοιώσει τη φορολογική του υποχρέωση.

Αν μετά την κατεδάφιση ανεγερθεί νέα οικοδομή και παραχωρηθεί δικαίωμα οίκησης στη Γ, πρόκειται για νέα σύσταση οίκησης από το Β προς τη Γ και θα υπαχθεί στον οικείο φόρο.

2.-Για την υπαγωγή σε φόρο της επικαρπίας ο προσδιορισμός της αξίας της γίνεται με βάση την αξία της πλήρους κυριότητας του πράγματος κατά το χρόνο που γεννιέται η φορολογική ενοχή και τη διάρκεια της επικαρπίας.

Έτσι, προκειμένου για επικαρπία ισόβια ή αόριστου χρόνου η αξία της ορίζεται σε ποσοστό της αξίας της πλήρους κυριότητας, ανάλογα με την ηλικία του επικαρπωτή κατά το χρόνο φορολογίας.

Ανάλογα με τη διάρκειά της ή τις προϋποθέσεις, με τις οποίες δημιουργείται, η επικαρπία διακρίνεται σε:

α) Ισόβια ή αόριστου χρόνου (παρ. 4 άρθρο 15). Η αξία της είναι ποσοστό της αξίας της πλήρους κυριότητας και κυμαίνεται από τα 8/10 ως το 1/10 αυτής, ανάλογα με το αν ο επικαρπωτής δεν έχει υπερβεί το 20ό έτος της ηλικίας του ή έχει υπερβεί το 20ό, 30ό... ή 80ό έτος της ηλικίας του.

Η κλιμάκωση της επικαρπίας σε ποσοστό της αξίας της πλήρους κυριότητας έγινε βάσει του βιολογικού νόμου της πιθανής διάρκειας ζωής του επικαρπωτή. Όσο μεγαλύτερος σε ηλικία είναι ο επικαρπωτής, τόσο βραχύτερη πιθανολογείται η διάρκεια της ζωής του και άρα και η ωφέλεια που αυτός θα έχει από την επικαρπία. Συνεπώς και η αξία της πρέπει να είναι μικρότερη.

β) Ορισμένου χρόνου (παρ. 5 άρθρο 15). Η αξία της είναι ίση με το 1/20 της αξίας της πλήρους κυριότητας για κάθε χρόνο διάρκειάς της και μέχρι τα 8/10 της αξίας της πλήρους κυριότητας κατ'ανώτατο όριο.

γ) Υπέρ πολλών προσώπων κοινώς και αδιαίρετως (παρ. 6 άρθρο 15)

Στην περίπτωση αυτή, αν η επικαρπία παύει με το θάνατο και του τελευταίου δικαιούχου, η αξία της υπολογίζεται με την ηλικία του

νεότερου απ' αυτούς και μερίζεται μεταξύ τους σε μέρη ανάλογα με τους αριθμούς που εκφράζουν το πολλαπλάσιο της επικαρπίας με βάση την ηλικία τους.

Αν όμως η επικαρπία παύει με το θάνατο οποιουδήποτε από τους δικαιούχους, το ποσοστό αυτής συναρτάται με την ηλικία του μεγαλύτερου και κατανέμεται μεταξύ τους ισομερώς.

Παράδειγμα:

Ο Α' αφήνει την επικαρπία ενός ακινήτου, αξίας 30.000.000 δρχ. στο γυιό του Β' (ηλικίας 64 ετών) και στον έγγονό του Γ' (ηλικίας 36 ετών) και ορίζει ότι αυτή θα λήξει με το θάνατο οποιουδήποτε από τους δύο.

Η αξία της επικαρπίας, στην περίπτωση αυτή, θα υπολογισθεί με βάση την ηλικία του γιου του Β' (πρεσβύτερος από τους δικαιούχους) και θα έχουμε:

- Ηλικία του Β' 64 ετών και αξία επικαρπίας 3/10

- Ηλικία του Γ' 36 ετών και αξία επικαρπίας 6/10

και συνολική αξία: $30.000.000 \times \frac{9}{10} = \frac{30.000.000 \times 9}{10} = 9.000.000$ δρχ.

Η αξία αυτή της επικαρπίας θα μοιρασθεί σε 2 μέρη, οπότε η μερίδα του καθενός θα είναι $(9.000.000 : 2) = 4.500.000$ δραχμές και αυτή θα φορολογηθεί.

Αν όμως, στο παράδειγμα αυτό, ο διαθέτης όριζε ότι η επικαρπία θα διαρκούσε μέχρι το θάνατο και του τελευταίου δικαιούχου, τότε η αξία της θα υπολογιζόταν με βάση την ηλικία του νεότερου από τους δικαιούχους και θα είχαμε:

Αξία: $30.000.000 \times \frac{6}{10} = \frac{30.000.000 \times 6}{10} = 18.000.000$ δρχ.

και αξία μερίδας:

- Γυιός Β' $\frac{9}{3} = 3$ 18.000.000

$$X = \frac{18.000.000 \times 3}{9} = 6.000.000 \text{ δρχ.}$$

Για την αξία αυτή θα φορολογηθεί ο Β'

- Έγγονός Γ' $\frac{6}{3} = 2$ 18.000.000

$$X = \frac{18.000.000 \times 2}{6} = 12.000.000 \text{ δρχ.}$$

Για την αξία αυτή θα φορολογηθεί ο Γ'

δ) Εξαρτημένη από τη ζωή τρίτου προσώπου (παρ. 7 άρθρ. 15)

Η αξία της επικαρπίας, εφόσον η διάρκειά της εξαρτάται από τη διάρκεια ζωής τρίτου προσώπου, ορίζεται σε ποσοστό της αξίας της πλήρους κυριότητας, με βάση την ηλικία του πρεσβύτερου μεταξύ του επικαρπωτή και του τρίτου προσώπου.

Παράδειγμα

Ο Α' με διαθήκη του αφήνει την επικαρπία ενός ακινήτου στη γυναίκα του Β, η οποία κατά το χρόνο επαγωγής έχει ηλικία 54 ετών, και την φιλή κυριότητα στο γυιό Γ' και ορίζει ότι η γυναίκα του θα έχει την επικαρπία για όσο χρόνο θα ζει ο αδελφός του κληρονομούμενου Δ', ο οποίος κατά το θάνατο του διαθέτη είναι ηλικίας 76 ετών.

Στην περίπτωση αυτή η αξία της επικαρπίας θα υπολογισθεί σε ποσοστό της αξίας της πλήρους κυριότητας με βάση την ηλικία του αδελφού του Δ' και όχι την ηλικία της επικαρπίας Β', γιατί ο Δ' είναι μεγαλύτερος από τη Β'. Δηλαδή, η αξία της επικαρπίας εδώ θα είναι ίση με τα $\frac{2}{10}$ της αξίας της πλήρους κυριότητας και όχι τα $\frac{4}{10}$ αυτής, όπως θα συνέβαινε αν η διάρκειά της δεν εξαρτιόταν από τη ζωή του τρίτου, αλλά από ζωή της επικαρπώτριας Β'.

3.- Η επικαρπία είναι δυνατόν να παύσει νωρίτερα από το χρόνο που αρχικά είχε ορισθεί και για τον οποίο φορολογήθηκε, είτε λόγω θανάτου του επικαρπωτή είτε από άλλο λόγο που προβλέπεται από το νόμο και δεν οφείλεται στη βούληση των μερών (φιλού κυρίου-επικαρπωτή). Στην περίπτωση αυτή, αν η αξία της επικαρπίας για το χρονικό διάστημα που πραγματικά διήρκεσε είναι μικρότερη από εκείνη για την οποία φορολογήθηκε αρχικά, γίνεται νέα εκμίσθωση και ο φόρος που τυχόν βεβαιώθηκε ή καταβλήθηκε επιπλέον εκπέμπεται ή επιστρέφεται-κατά περίπτωση-ως αχρεώστητος (παρ. 8 άρθρ. 15).

4.- Σε περίπτωση που η φιλή κυριότητα μεταβιβάζεται αυτοτελώς με επαχθή αιτία και καταβάλλεται για αυτό φόρος μεταβίβασης (Φ. Μ. Α.), η επικαρπία, είτε παρακρατείται από τον κύριο (πώλητή) είτε μεταβιβάζεται κι' αυτή αυτοτελώς σε τρίτο, με το θάνατο του επικαρπωτή θεωρείται, κατά πλάσμα δικαίου, ότι κληρονομείται και θα υπαχθεί σε φόρο κληρονομίας, που θα βαρύνει τον αγοραστή, στην φιλή κυριότητα του οποίου συνενώνεται (άρθρ. 3 παρ. 4 ν. δ. 118'73, όπως ισχύει). Ο φόρος υπολογίζεται με βάση την ηλικία του:

- α) φιλού κυρίου, αν ο θάνατος επήλθε μέχρι και τη 2 Ιανουαρίου 1989,
- β) του επικαρπωτή κατά το χρόνο θανάτου του, αν ο θάνατος επήλθε από 3 Ιανουαρίου 1989 (ημέρα έναρξης ^{ισχύος} του νόμου ν. 1828/1989) και μεταγενέστερα.

-Σημειώνεται πως η κατά τα άνω υπαγωγή σε φόρο της επικαρπίας, όταν η φιλή κυριότητα είχε αποτελέσει αντικείμενο μεταβίβασης με επαχθή αιτία, καταλαμβάνει μόνο συμβάσεις πώλησης φιλής κυριότητας που καταρτίστηκαν από 5 Ιουνίου 1981 (ημερομηνία έναρξης ισχύος του ν. 1160/81, ΦΕΚ. Α' 147) και μεταγενέστερα.

Είναι ενδεχόμενο όμως, στις πιο πάνω περιπτώσεις, πριν από το θάνατο του επικαρπωτή, η επικαρπία να συνενωθεί με την κυριότητα, είτε λόγω παραίτησης του επικαρπωτή είτε λόγω συμβατικής (πώλησης, δωρεάς, γον. παροχής) μεταβίβασής της στον φίλο κύριο. Η αξία της επικαρπίας εδώ θα υπολογισθεί με βάση την ηλικία του:

α) επικαρπωτή, αν λαμβάνει χώρα παραίτηση (μονομερής, αναιτιώδης, δικαιοπραξία), οπότε η κτήση θεωρείται, κατά τη φορολογική νομοθεσία, ως δωρεά.

β) φιλού κυρίου, αν λαμβάνει χώρα πώληση ή δωρεά ή γονική παροχή, κατά εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 15 του ν. δ. 118/1973.

Β.1. - Κατά το αστικό δίκαιο (άρθρα 973, 1142, 1166 επ., 1188 Α.Κ.), δικαίωμα είναι η εξουσία που αναγνωρίζεται από το νόμο και αποβλέπει στην ικανοποίηση συμφερόντων που κρίνονται προστατευτέα. Η κυριότερη διάκριση των δικαιωμάτων είναι σε ενοχικά και εμπράγματα. Εμπράγματα δικαιώματα είναι εκείνα που παρέχουν άμεση και απόλυτη εξουσία του προσώπου (υποκειμένου) επί του πράγματος (αντικειμένου), η οποία (εξουσία) στρέφεται κατά παντός.

Ενοχικά δικαιώματα είναι εκείνα, δυνάμει των οποίων μπορεί να απαιτηθεί κάποιος από κάποιον άλλο ορισμένη παροχή, δηλαδή ορισμένη πράξη ή παράλειψη.

2. - Τα εμπράγματα δικαιώματα, υπό την ανωτέρω έννοια, ορίζονται αποκλειστικά στο νόμο, ο αριθμός τους είναι κλειστός (NUMERUS CLAUSUS) και, εκτός από αυτά, δεν αναγνωρίζονται άλλα. Τα δικαιώματα αυτά είναι η κυριότητα, οι δουλείες, το ενέχυρο και η υποθήκη (ΑΚ. 973).

Ειδικότερα, όσον αφορά τις δουλείες, αυτές διακρίνονται σε πραγματικές και προσωπικές. Και πραγματικές δουλείες (SERVITUTES PRAEDIORUM) είναι εκείνες που συνιστώνται προς αποκλειστική ωφέλεια ορισμένου ακινήτου (υπέρ του εκάστοτε κυρίου... "ΑΚ. 1118), ενώ προσωπικές (SERVITUTES PERSONALES) είναι εκείνες που συνιστώνται προς αποκλειστική ωφέλεια ορισμένου προσώπου (είτε φυσικού είτε νομικού Α.Κ. 1142 επ.)

Προσωπικές δουλείες είναι η επικαρπία και η οικησιμότητα, αλλά και οι περιορισμένες προσωπικές δουλείες (άρθρ. 1188 ΑΚ) που παρέχουν περιορισμένη μόνο χρησιμοποίηση του πράγματος (Μπαλής Εμπρ. παρ. 129).

Κατά ταύτα, επικαρπία (άρθρο 1142 ΑΚ.) είναι το εμπράγματο δικαίωμα σε ξένο (αλλότριο) πράγμα, που παρέχει στον επικαρπωτή την εξουσία για πλήρη χρήση και κάρπωση του πράγματος με διατήρηση του ουσίας (υπόστασης) αυτού ακέραιης (ΑΚ. 1142). Η απόσπαση της επικαρπίας από την πλήρη κυριότητα (PROPRIETAS PLAEANA) και η παραχώρησή της σε άλλον καθιστά αυτή (κυριότητα) φιλή (PROPRIETAS NUDA).

Η επικαρπία συνιστάται είτε με δικαιοπραξία εν ζωή είτε με χρησιμησίαια. Στο παλαιό οικογενειακό δίκαιο αναγνωρίζονταν περιπτώσεις σύστασης επικαρπίας από το νόμο, όπως του πατέρα, ως φορέα της πατρικής εξουσίας, στην περιουσία του τέκνου (ΑΚ. 1157) και του συζύγου, ως προικολήπτη, στην προικιακή περιουσία (ΑΚ. 1412, 1414). Οι διατάξεις αυτές καταργήθηκαν με το άρθρο 17 ν. 1329/1983. Ως δικαιοπραξία νοείται μόνο η σύμβαση και όχι η μονομερής δικαιοπραξία (προβλ. ΑΚ. 1143) εδ. 2^η ... δια συμφωνίας. Είναι δυνατή η σύσταση επικαρπίας και με δωρεά αιτία θανάτου, δεδομένου ότι η δωρεά αυτή, κατά την κρατούσα γνώμη, ανήκει στις δικαιοπραξίες εν ζωή.

Συνηθέστερη μορφή σύστασης επικαρπίας είναι με δικαιοπραξία αιτία θανάτου, δηλαδή με διαθήκη. Στην περίπτωση της διαθήκης η σύσταση της επικαρπίας έχει το χαρακτήρα κληρονομικής εγκατάστασης ή κληροδοσίας (ΑΚ. 1714, 1996).

Η επικαρπία είναι δικαίωμα προσωποπαγές και, εφόσον δεν ορίστηκε διαφορετικά κατά την απόσπασή της από την κυριότητα, είναι αμεταβίβαστη. Είναι όμως δυνατή η μεταβίβαση σε άλλον του δικαιώματος ενάσκησης της επικαρπίας και ισχύει μόνο για όσο χρονικό διάστημα διαρκεί η επικαρπία (ΑΚ. 1166).

Η διάταξη του άρθρου 1166 ΑΚ., που καθιερώνει την αρχή αυτή του αμεταβίβαστου της επικαρπίας, είναι ενδοτικού χαρακτήρα και συνεπώς μπορούν οι συμβαλλόμενοι να συμφωνήσουν τη δυνατότητα μεταβίβασης περαιτέρω αυτοτελώς της επικαρπίας.

Η μεταβίβαση από τον επικαρπωτή περαιτέρω αυτοτελώς της επικαρπίας, παρά την απαγόρευση που θεσπίζει η διάταξη του άρθρου 1166 ΑΚ., είναι άκυρη. Η άκυρότητα που πλήττει τη δικαιοπραξία διάθεσης (αφού σ' αυτή αναφέρεται η απαγόρευση του νόμου), είναι σχετική και υπάρχει μόνο υπέρ του φίλου κυρίου, ο οποίος και έχει δικαίωμα να την επικαλεσθεί. Ενόψει τούτου, η συμβατική προς τον φίλο κύριο μεταβίβαση της επικαρπίας, παρά την έλλειψη σχετικής συμφωνίας κατά το διαχωρισμό της από την κυριότητα, ενέχει παραίτηση τούτου από το δικαίωμα του αμφισβήτησης της εγκυρότητας της μεταβίβασης αυτής. Με άλλα λόγια, στην περίπτωση αυτή, αυτοαναιρείται το δικαίωμα του φίλου κυρίου για την κατένευση προβολή της ακυρότητας της μεταβίβαστικής προς αυτόν πράξης της επι-

καρπίας και συνεπώς η μεταβίβαση λογίζεται έγκυρη.

Περαιτέρω, ο νόμος (ΑΚ. 1166) ορίζει πως η επικαρπία αποσβήνεται, εφόσον δεν ορίστηκε διαφορετικά, είτε με το θάνατο του επικαρπωτή (1166 ΑΚ) είτε μόλις ενωθεί κατά οποιοδήποτε τρόπο με την κυριότητα στο ίδιο πρόσωπο (ΑΚ. 1168) είτε με παραίτηση (δηλαδή μονομερή, αναιτιώδη και απευθυντέα στον κύριο δικαιοπραξία ΑΚ. 1169) είτε με καταστροφή του δουλεύοντος πράγματος είτε τέλος με αχρησία ή αδυναμία άσκησης αυτής (ΑΚ. 1170).

Γ. 1. - Ενόψη όλων όσων ανωτέρω εκτεθήκανε γίνεται φανερό πως η μεταβίβαση της επικαρπίας, είτε συμβατικώς είτε μονομερώς, δημιουργεί φορολογική υποχρέωση αντιστοιχη προς την αιτία της μεταβίβασης της (δηλ. είναι μεταβίβαση με αντάλλαγμα ή με κληρονομιά ή με δωρεά).

2. - Για τον τρόπο φορολογίας της επικαρπίας, όταν δικαιούχος-επικαρπωτής είναι φυσικό πρόσωπο πρέπει να διακρίνουμε:

α) Την περίπτωση που, κατά το διαχωρισμό της επικαρπίας από την κυριότητα, είχε υπαχθεί σε φόρο, εκτός από την επικαρπία και η φιλή κυριότητα. Οπότε:

αα) Αν η επικαρπία αποσβήνεται με το θάνατο του επικαρπωτή ή τη λήξη του χρόνου διάρκειας αυτής, δεν υπάρχει φορολογική υποχρέωση, γιατί -κατά το διαχωρισμό- φορολογήθηκε και η επικαρπία και η φιλή κυριότητα (δηλαδή η πλήρης κυριότητα) και το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου λογίζεται ικανοποιημένο.

αβ) Αν, πριν από τη φυσιολογική απόσβεση του δικαιώματος της επικαρπίας (θάνατο επικαρπωτή ή λήξη του χρόνου διάρκειάς της), λάβει χώρα παραίτηση (μέ μονομερή, αναιτιώδη και απευθυντέα δικαιοπραξία) του επικαρπωτή, οπότε επαυξάνεται προδήλως η περιουσία του φιλού κυρίου, κατά την αξία της επικαρπίας για τον υπόλοιπο χρόνο που θα την καρπώνονταν ο παραιτηθείς επικαρπωτής, ανακύπτει θέμα υπαγωγής του φιλού κυρίου (ωφελουμένου από την παραίτηση) σε φόρο δωρεάς, ενόψη και των σχετικών διατάξεων του άρθρου 34 παρ. 1 περ. Β* του ν. δ. 118/1973. Στην περίπτωση αυτή έχει γίνει δεκτό (Υπ. Οικ. Ν. 1635/5/1983 ΠΟΛ. 113), ότι ο φόρος δωρεάς θα προσδιορισθεί με βάση την αξία της δωρούμενης επικαρπίας, η οποία αντιστοιχεί σε ποσοστό της αξίας της πλήρους κυριότητας του χρόνου παραίτησης, σε συνάρτηση με την ηλικία του παραιτούμενου επικαρπωτή, λογιζομένου ως δωρητή. Πρέπει να τονισθεί εδώ ότι η λύση αυτή αποτελεί ευνοϊκή για τον φιλό κύριο αντιμετώπιση, δεδομένου ότι συνιστά απόκλιση από την διάταξη του άρθρου 15, κατά την οποία η αξία της επικαρπίας προσδιορίζεται με βάση την

ηλικία του επικαρπωτή και είναι προφανές πως επικαρπωτής από και δια της δικαιοπραξίας της παραίτησης γίνεται ο φίλος κύριος. Η λύση αιτιολογείται από το γεγονός ότι η παραίτηση είναι μονομερής και αναιτιώδης και ενδεχομένως και εναντίον της θέλησης του φίλου κυρίου και θα ήταν αδικαιολογήτως αυστηρή η τυπική προσκόληση στο γράμμα του νόμου.

αγ) Αν κατά τη διάρκεια της επικαρπίας ο επικαρπωτής μεταβιβάσει συμβατικώς το δικαίωμα της επικαρπίας στον φίλο κύριο, ο οικείος φόρος θα υπολογιστεί στην αξία της επικαρπίας του χρόνου κατάρτισης της μεταβιβαστικής σύμβασης με βάση την ηλικία του φίλου κυρίου, κατ'εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 15 και τούτο γιατί η μεταβίβαση του δικαιώματος της επικαρπίας αποτελεί προϋπόθεση της βούλησης του φορολογουμένου φίλου κυρίου και είναι αναπλτρεπτο, κατά απαρέγκλητη βασική αρχή του φορολογικού δικαίου, ο φορολογούμενος με τη βούλησή του να μεταβάλλει τη φορολογική του υποχρέωση.

Άλλωστε κατ'ΑΚ.3 με την ιδιωτική βούληση δεν μπορεί να αποτραπεί η εφαρμογή κανόνων δημόσιας τάξης και οι κανόνες του φορολογικού δικαίου είναι προεχόντως δημόσιας τάξης (IUS COGENS). Πρέπει να σημειωθεί εδώ και πρέπει να δοθεί ιδιαίτερη προσοχή πως, στην καθημερινή πρακτική, εμφανίζονται δικαιοπραξίες που, παρά το χαρακτηρισμό τους ως "παραίτησεις", αποτελούν ^{πραγματικές} συμβάσεις μεταβίβασης του δικαιώματος της επικαρπίας και τούτο - προφανώς - οφείλεται είτε στη σύγχυση της έννοιας της παραίτησης (ως μονομερούς, αναιτιώδους και απευθυντέας δικαιοπραξίας) με εκείνη της σύμβασης, όπου τα εννοιολογικά στοιχεία είναι η "πρόταση", η "αποδοχή" και η "αιτία", είτε σε σκοπιμότητα, για υπαγωγή δηλαδή της σύμβασης σε ηπιότερη φορολογική επιβάρυνση.

Έτσι, εμφανίζονται συχνά συμβολαιογραφικές πράξεις που χαρακτηρίζονται ως παραίτησεις, αλλά που το περιεχόμενό τους είναι καθαρή σύμβαση, αφού π.χ. ορίζουν πως ο Α' (επικαρπωτής) παραιτείται υπέρ του Β' (φίλου κυρίου) λόγω δωρεάς ή γονιμής παροχής και ο Β', πριν παρισταταί, αποδέχεται τούτο και υπογράφει την πράξη.

Στην περίπτωση αυτή πρόκειται σαφώς περί συμβάσεως, παρά το χαρακτηρισμό της ως παραίτησης, και είναι υποχρεωτική η υποβολή φορολογικής δήλωσης πριν από την κατάρτισή της, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 112 του ν.δ.118/73.

Τουναντίον, στην περίπτωση της απλής παραίτησης δεν είναι αναγκαία η πριν από αυτή (παραίτηση) υποβολή φορολογικής δήλωσης, αφού, όπως προαναφέρθηκε, η παραίτηση είναι μονομερής δικαιοπραξία και κατ'άρθρο 112 ν.δ.118/73,

112 ν.δ.118/73, σε συνδυασμό με το άρθρο 105 ίδιου νόμου, μόνο προκειμένης κατάρτισης εμπράγματης σύμβασης που αφορά αντικείμενο που αποκτήθηκε με κληρονομιά, δωρεά - γον. παροχή, είναι αναγκαία η υποβολή φορολογικής δήλωσης.

Σημειώνεται πάντως, ότι στην περίπτωση αυτή της παραίτησης, ο φίλος κύριος, στον οποίο περιέρχεται αυτοδίκαια η επικαρπία, οφείλει, μέσα στην προθεσμία των άρθρων 62 και 86 του ν.δ.118/73, να υποβάλει την οικεία φορολογική δήλωση.

Συνεπώς, πρέπει να επιδεικνύετε ιδιαίτερη προσοχή στο να διακρίνετε αν μία δικαιοπραξία είναι μονομερής ή σύμβαση και δεν πρέπει να αρκείθε μόνο στον απλό χαρακτηρισμό της, ως παραίτησης.

β) Την περίπτωση που κατά το διαχωρισμό της επικαρπίας από την κυριότητα φορολογήθηκε μόνο η επικαρπία και όχι και η φιλή κυριότητα (ή δε φορολογήθηκε ούτε η επικαρπία γιατί παρακρατήθηκε από το δικαιοπάροχο και συνεπώς δεν υπήρχε γι' αυτή φορολογική υποχρέωση). Οπότε:

βα) Αν πριν από τη συνένωση της επικαρπίας στην κυριότητα, μεταβιβάσθει περαιτέρω αυτοτελώς η φιλή κυριότητα (αιτία θανάτου ή δωρεάς ή γονιμής παροχής), δεν οφείλεται φόρος για τη μεταβίβαση αυτή (μία ή και περισσότερες). Μόνο κατά τη συνένωση της επικαρπίας στην κυριότητα ο τότε φίλος κύριος θα φορολογηθεί για την αξία της πλήρους κυριότητας του χρόνου τούτου (συνένωσης) με το βαθμό συγγενείας που έχει προς τον αρχικώς διαχωρίσαντα την επικαρπία από την κυριότητα και με την αιτία της αρχικής μεταβιβαστικής παράξης (δωρεά, κληρονομιά, γον. παροχή), εκτός εάν ο φόρος που προκύπτει με βάση το βαθμό συγγενείας του προς το δικαιοπάροχό του (από τον οποίο περιήλθε σ' αυτόν η φιλή κυριότητα) είναι μεγαλύτερος, οπότε θα καταβληθεί ο μεγαλύτερος μεταξύ των δύο φόρος. Τυχόν βελτιώσεις που έγιναν στο χρονικό διάστημα που μεσολάβησε μέχρι τη συνένωση, δεν υπολογίζονται κατά τον προσδιορισμό της αξίας της πλήρους κυριότητας. (Σχετ. και Υπ. Οικ. 101 7694/245/6-2-89 ΠΟΛ. 1050).

ββ) Αν η φιλή κυριότητα δε μεταβιβάσθει περαιτέρω αυτοτελώς, κατά τη συνένωση σ' αυτή της επικαρπίας ο φίλος κύριος θα φορολογηθεί στην αξία της πλήρους κυριότητας του χρόνου συνένωσης. Τυχόν βελτιώσεις που έγιναν στο ενδιάμεσο χρονικό διάστημα δεν υπολογίζονται για τον προσδιορισμό της αξίας της πλήρους κυριότητας.

Σημειώνεται πρόσθετα πως οι δαπάνες για τη βελτίωση του ακινήτου μπορεί να έχουν γίνει είτε από τον επικαρπωτή είτε από τον φίλο κύριο. Οπότε, αν έχουν γίνει από τον επικαρπωτή και πρόκειται για:

α) δαπάνες συνήθους συντήρησης του πράγματος κατά τις αντιλήψεις

των συναλλαγών και βάσει της νόμιμης ενοχικής σχέσης (ΑΚ.1152,1155, 1156) ή τακτικής εκμετάλλευσής του (ΑΚ.1157), για τις οποίες έχει νόμιμη υποχρέωση, δεν λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό της αξίας του ακινήτου για υπαγωγή του στο φόρο, β) δαπάνες επωφελείς, δηλαδή δαπάνες συνεπεία των οποίων επήλθε αύξηση της αξίας του πράγματος (ΑΚ.1103), λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό της αξίας του ακινήτου, γιατί από τη διενέργειά τους ο επικαρπωτής έχει αντίστοιχη απαίτηση κατά του κυρίου του πράγματος. Ερευνητέο τυγχάνει αν η απαίτηση αυτή αποσβέσθηκε (εξοφλήθηκε) ή όχι. Γιατί αν δεν εξοφλήθηκε μπορεί να χαρακτηριστεί ως άτυπη δωρεά προς τον κύριο.

Αν όμως οι δαπάνες έχουν γίνει από τον φιλό κύριο και συνεπεία αυτών αυξήθηκε η αξία του ακινήτου, είναι προφανές πως δεν πρέπει να υπολογισθούν στην αξία τούτου.

Οι πιο πάνω δαπάνες, είτε έγιναν από τον επικαρπωτή είτε από τον φιλό κύριο, θα λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό της αξίας του ακινήτου, μόνο αν αποδεικνύεται η διενέργειά τους από επίσημα στοιχεία (π.χ. τιμολόγια θεωρημένα, εργοδοτικές εισφορές κ.λ.π.).

Στις ανωτέρω περιπτώσεις (βα) και (ββ) η επικαρπία δε θα υπαχθεί σε φόρο και αυτοτελώς, κατά τη συνένωσή της στην κυριότητα, γιατί διαφορετικά θα φορολογιόταν δύο φορές το ίδιο αντικείμενο, δηλαδή και ως στοιχείο της πλήρους κυριότητας και αυτοτελώς, πράγμα που θα ήταν αντίθετο προς τη θεμελιώδη αρχή που κυριαρχεί στο φορολογικό δίκαιο, της μη υπαγωγής δηλαδή σε φόρο δύο φορές των αυτών προσώπων για το ίδιο αντικείμενο από την ίδια αιτία (NON BIS IN IDEM). Σχετική με την αρχή ^{αυτή} και η Υπ.Οικ.Κ.7020/431/76 (Γνμ.363/76 Ν.Σ.Κ.).

3.-Αν η επικαρπία περιέρχεται σε νομικό πρόσωπο και δεδομένου ότι η διάρκεια ύπαρξης (ζωής) του νομικού προσώπου είναι πολύ μεγάλη ή -ακόμη- είναι αόριστη, αφού λόγω του σκοπού τους δε διαλύονται, έχει γίνει δεκτό (Υπ.Οικ.Α.11257/126/15-11-1980) ότι, για την αξία της επικαρπίας του νομικού προσώπου (φιλανθρωπικού ιδρύματος, κοινωφελούς σωματείου, τράπεζας, εταιρίας κ.λ.π.), εφαρμόζεται ποσοστό στην αξία της πλήρους κυριότητας, ως εάν το νομικό πρόσωπο δεν έχει υπερβεί την ηλικία των 20 ετών, δηλαδή ποσοστό 8/10 της αξίας της πλήρους κυριότητας.

Είναι αυτονόητο πως, αν η επικαρπία είναι ορισμένου χρόνου, αυτή θα υπολογισθεί και για το νομικό πρόσωπο με το 1/20 για κάθε χρόνο διάρκειάς της και μέχρι τα 8/10 της αξίας της πλήρους κυριότητας, κατά τα οριζόμενα ανωτέρω (κεφάλαιο Α παράγραφος 2β).

4.-Σε περίπτωση που η επικαρπία μεταβιβάζεται στον φιλό κύριο συμβατικώς, ως αυτοτελές εμπράγματο δικαίωμα, σε καμιά περίπτωση η

αιτία μεταβίβασής της δεν μπορεί να οδηγήσει σε φοροαπαλλαγή, γιατί είναι δεδομένο πως, κατά τα προεκτεθέντα, τυγχάνει ανεπίτρεπτο από το νόμο ο υπόχρεος σε φόρο να μεταβάλλει τη φορολογική του υποχρέωση "οικετα βουλήσει".

Παράδειγμα:

Έστω ότι ο Α΄ δωρίζει στο γυιό του την φιλή κυριότητα ενός ακινήτου και καταβάλλεται ο φόρος δωρεάς για την φιλή κυριότητα.

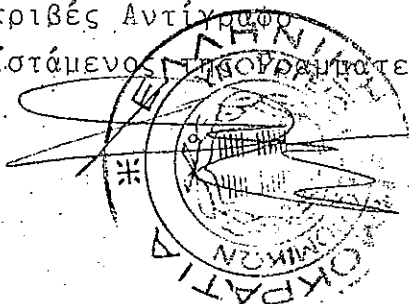
Αν ο επικαρπωτής πεθάνει, οπότε έχουμε φυσιολογική απόσβεση της επικαρπίας ως αυτοτελούς εμπράγματος δικαιώματος. (ΑΚ. 1167), αλλά αυτοφύσει και η συνένωσή της στην κυριότητα, δεν υπάρχει φορολογική υποχρέωση του φιλού κυρίου, αφού δεν κληρονόμησε την επικαρπία.

Σε περίπτωση όμως που ο επικαρπωτής, πριν από το θάνατό του, μεταβιβάσει συμβατικά με γονική παροχή την επικαρπία στον φιλό κύριο, αυτός δε θα φορολογηθεί με τις διατάξεις περί γονικής παροχής, αλλά με εκείνες περί δωρεών, γιατί η αρχική αιτία της μεταβίβασης είναι η δωρεά και ο υπόχρεος δεν μπορεί να μεθοδεύσει, περιγράφοντας το νόμο, την υπαγωγή του σε ελαφρότερη φορολογία.

Άλλως έχει το πράγμα αν και η αιτία της αρχικής μεταβιβαστικής της φιλής κυριότητας πράξης ήταν γονική παροχή (ή προίκα), οπότε και η μεταβίβαση της επικαρπίας με γονική παροχή θα φορολογηθεί με τις ευνοϊκές διατάξεις περί γονικών παροχών.

Κάθε προγενέστερη διαταγή μας, που ενδεχομένως ρυθμίζει διαφορετικά τα θέματα που ρυθμίζονται με τη διαταγή αυτή, καταργείται.

Ακριβές Αντίγραφο
Ο Προϊστάμενος της Γραμματείας



Ο ΥΠΟΥΡΓΟΣ

ΔΗΜ. ΤΣΟΒΟΛΛΑΣ