



10 / 9 / 99

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝ.Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ (Δ13η)
ΤΜΗΜΑ Α'

Αθήνα, 13 Αυγούστου 1999
Αρ.Πρωτ.:1055759/284/Α0013
ΠΟΛ. 1172

Διευθύντρια
14/9/99

ΠΡΟΣ: ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΩΣ Π.Δ.

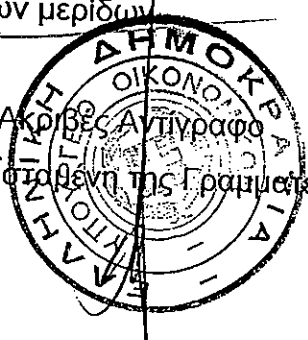
Ταχ. Δ/ση :Κ.Σερβίας 10
Ταχ.Κώδικας:101 84 ΑΘΗΝΑ
Πληροφορίες:Μ.Καδιανού-Ποιμενίδου
Τηλέφωνο :3375231

ΘΕΜΑ: Κοινοποίηση γνωμοδότησης του ΝΣΚ

Σας κοινοποιούμε την με αριθ. 329/1999 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, που έγινε αποδεκτή από τον Υπουργό των Οικονομικών και παρακαλούμε για την εφαρμογή της.

Με την γνωμοδότηση αυτή έγινε δεκτό ότι είναι επιτρεπτή η χορήγηση πιστοποιητικού του άρθρου 105 του ΝΔ 118/73 για την κατάρτιση συμβολαίου διανομής επίκοινων κληρονομιαίων ακινήτων μεταξύ κληρονόμων και τρίτου αφού η διατήρηση ή μη της υπεγγυότητας των κοινών πραγμάτων δεν εξαρτάται από τα πρόσωπα που μετέχουν στην διανομή, αλλά από την αξία των λαμβανομένων φυσικών μερίδων

Ακριβές Αντίγραφο
Η Προϊσταμένη της Γραμματείας



Ο Προϊστάμενος της Διεύθυνσης
ΔΑΝΗΣ ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ

ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ:

Δ 13η Δ/ση Φορ. Κεφαλαίου - Τμήμα Α'
Η.Π.18.08.1999/Κ.Χ.

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
ΕΙΔΙΚΟ ΝΟΜΙΚΟ ΓΡΑΦΕΙΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Αριθμός Γνωμοδοτήσεως 329 / 99

ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

(Δ' Τμήμα)

Συνεδρίαση της 13-5-1999

Σύνθεση

Προεδρεύων : Πέτρος Κυριαζής, Αντ/δρος Ν.Σ.Κ.

Νομικοί Σύμβουλοι : Γ. Πατρινέλης, Θ. Αμπλιανίτης, Χρ. Τσεκούρας,
Π. Κισσούδης, Γ. Κρόμπας, Β. Ασημακόπουλος,
Κ. Μανωλής, Β. Βούκαλης.

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

Ερώτημα : Αρ. πρωτ. 1123478/616/Α0013/23-12-98 Υπουργ. Οικονομικών,
Δ/νση Κεφαλαίου, Τμ. Α'.

Περίληψη ερωτήματος: Ερωτάται εάν είναι επιτρεπτή η χορήγηση πιστοποιητικού του άρθρου 105 του Ν.Δ. 118/73 για την κατάρτιση συμβολαίου διανομής επίκοινων κληρονομιαίων ακινήτων μεταξύ κληρονόμου και τρίτου, ως και αν είναι αναγκαία η ολοσχερής καταβολή του επιμεριστικού φόρου πριν από τη χορήγηση του άνω πιστοποιητικού.

Ι. ΠΑΡΑΘΕΣΗ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟΥ

Με το προαναφερόμενο ερώτημα και τη συνοδεύουσα αυτό αίτηση της Ευανθίας συζ. Ιωαν. Μηλιοπούλου (αρ. πρωτ. 1123478/6-11-98) δίδονται τα εξής πραγματικά περιστατικά:

Το έτος 1994 η αιτούσα απέκτησε, με αγορά, κατά πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή τα πενήντα εκατοστά (50%) εξ αδιαιρέτου ενός οικοπέδου, συνολικού εμβαδού 466,70 τετρ. μέτρων, μετά των επ'αυτού δύο (2) αυτοτελών, συνεχομένων, ισογείων κατοικιών, που βρίσκεται στο Δήμο Παπάγου Αττικής.

Τα υπόλοιπα 50% εξ αδιαιρέτου του αυτού οικοπέδου ανήκουν στον Ευθύμιο Θέμελη, περιήλθαν δε σ'αυτόν από κληρονομία των γονέων του, τον επιμεριστικώς αναλογούντα φόρο της οποίας κληρονομίας εξακολουθεί, μερικά, να οφείλει και σήμερα.

Ακολούθως με το αριθ. 2631/1998 "προσύμφωνο σύστασης κάθετης συνιδιοκτησίας, διανομής υφισταμένων και μελλοντικών κτισμάτων, σύστασης δουλειών αποκλειστικής χρήσης" η αιτούσα προσυμφώνησε με τον Ευθύμιο Θέμελη τη διανομή των υφισταμένων σήμερα επί του οικοπέδου ισογείων κατοικιών, σε τρόπο ώστε η μία ισόγεια κατοικία (εμβαδού 105,67 τετρ.μέτρων) να περιέλθει στην πλήρη και αποκλειστική κυριότητα, νομή και κατοχή του Ε.Θέμελη και η άλλη (εμβαδού 72,52 τετρ.μέτρων) στη πλήρη και αποκλειστική κυριότητα, νομή και κατοχή, της αιτούσης χωρίς να μεταβληθεί το αδιαίρετο ποσοστό της συγκυριότητας στο οικόπεδο.

Στη συνέχεια η αιτούσα προκειμένου να προβεί στην οριστικοποίηση του ανωτέρω συμβολαιογραφικού προσυμφώνου με αυτοσύμβαση, ζήτησε από την αρμόδια ΔΟΥ Χολαργού να εκδώσει το απαιτούμενο από το άρθρ.112 παρ.1 Ν.Δ. 118/1973 πιστοποιητικό του άρθρ.105 παρ.1, του ίδιου Ν.Δ/τος, αναφορικά με τη φορολογική υποχρέωση του αντισυμβαλλομένου της στο προσύμφωνο, κατά χρήση ρητής και ειδικής ανέκκλητης εντολής και πληρεξουσιότητας που της χορήγησε αυτός με το προσύμφωνο.



Επί του αιτήματος αυτού η αιτούσα έλαβε από τη ΔΟΥ την απάντηση ότι το πιστοποιητικό του άρθρ.105 παρ.1 Ν.Δ. 118/1973 χορηγείται μόνο σε περίπτωση που το κληρονομιαίο ακίνητο διανέμεται μεταξύ συγκληρονόμων και όχι μεταξύ συγκληρονομόμων και τρίτων.

Με το υποβαλλόμενο ερώτημα η Διοίκηση ζητεί να γνωμοδοτήσει το Ν.Σ.Κ. επί του εκκρεμούς ζητήματος. Μνημονεύεται ότι ήδη το Ν.Σ.Κ. έχει εκδόσει επί του θέματος την υπ'αριθμ.249/75 γνωμοδότησή του, όπου υποστηρίζεται η άποψη ότι επί διανομής των επικοίκων κληρονομιαίων πραγμάτων δεν υφίσταται κώλυμα προς χορήγηση του πιστοποιητικού του άρθρ.105 του Ν.Δ.118/73, δεδομένου ότι διά της διανομής οι κληρονόμοι δεν εξέρχονται της κυριότητας επί των κληρονομιαίων αλλά παραμένουν στην κυριότητα επί διαιρετού τμήματος αυτών.

II. ΠΑΡΑΘΕΣΗ ΤΩΝ ΕΦΑΡΜΟΣΤΕΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ

Από τα άρθρα 112, 105 και 82 του Ν.Δ.118/73 προβλέπονται τα ακόλουθα:

"Απαγορεύεται η σύνταξις συμβολαιογραφικού εγγράφου μεταβιβάζοντος την κυριότητα ή συνιστώντος εμπράγματα δικαιώματα επί ακινήτου ή κινητού κτηθέντος αιτία θανάτου ή δωρεάς ή προικός, ως και η σύνταξις συμβολαιογραφικού εγγράφου, δι' ού εξοφλείται ή εκχωρείται εν όλω ή εν μέρει απαίτησις κτηθείσα εκ τινός των ανωτέρω αιτιών, αν δεν προσαρτηθή υπό του συμβολαιογράφου εις το παρ'αυτού συντασσόμενον συμβόλαιον το κατά την παράγραφον 1 του άρθρου 105 πιστοποιητικόν, γενομένης ρητής μνείας περί τούτου εις το συμβολαιογραφικόν έγγραφον"(άρθρ. 112 παρ.1) .

"Η κατά την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού καταβολή του οφειλόμενου φόρου σε δόσεις παρέχεται μόνο αν το ακίνητο, που αποκτήθηκε αιτία θανάτου, βρίσκεται στην κυριότητα του οφειλέτη κληρονόμου. Προκειμένου τούτο να μεταβιβασθεί ή βαρυνθεί με εμπράγματα δικαιώματα, ολόκληρος ο φόρος που επιμεριστικά αναλογεί σ'αυτό καθίσταται απαιτητός και καταβάλλεται πριν από τη χορήγηση πιστοποιητικού, για το οποίο ορίζει το άρθρο 112.

Μπορεί όμως το πιστοποιητικό αυτό να χορηγηθεί και πριν από την ολοσχερή καταβολή του επιμεριστικώς αναλογούντος φόρου, με τη ρητή εντολή ο φόρος να παρακρατηθεί από το συμβολαιογράφο και να αποδοθεί απ'αυτόν στη δημόσια οικονομική υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.), το αργότερο μέσα σε τρεις ημέρες από τη σύνταξη του οικείου συμβολαίου" (άρθρ.82 παρ.7).

"Επιφυλασσομένης της εφαρμογής των διατάξεων των παραγράφων 5, 6 και 7 του άρθρου 82, ο οικονομικός έφορος υποχρεούται, επί τη αιτήσεϊ του εις φόρον υποχρέου, όπως χορηγή εις τούτον πιστοποιητικόν εμφαίνον την υποβολήν της φορολογικής δηλώσεως, ως και την εκπλήρωσιν εν όλω ή εν μέρει των υποχρεώσεών του ή την απαλλαγήν του εξ αυτών διά τους εν τω νόμω λόγους ή ότι το Δημόσιον εξέπεσε του δικαιώματός του διά την επιβολήν φόρου λόγω παραγραφής" (άρθρ.105 παρ.1).

Ως γνωστόν, εξάλλου, ο θεσμός και η διαδικασία της διανομής των κοινών πραγμάτων προβλέπονται από τα άρθρα 798 επ. του Αστ.Κώδικα και 478 επ. Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας.

ΙΙΙ.ΘΕΣΗ ΤΗΣ ΓΝΩΜΟΔΟΤΗΣΗΣ

Το Ν.Σ.Κ. μετ'εκτίμησιών ως άνω εκτιθεμένων γνωμοδότησε ως ακολούθως:

α) Η διανομή (η οποία διακρίνεται σε δικαστική και εξώδικη) αποτελεί τη νομική πράξη με την οποία τερματίζεται η κοινωνία δικαιώματος και έκαστος κοινωνός αντί του ιδανικού μεριδίου λαμβάνει την κυριότητα συγκεκριμένου διαιρετού μέρους του κοινού πράγματος (φυσική μερίδα). Στα πλαίσια της διανομής είναι επίσης επιτρεπτή η πλήρης αποχώρηση κοινωνού (ή κοινωνών) δια της καταβολής προς αυτόν της χρηματικής αξίας της ιδανικής του μερίδας. (βλ. προαναφερόμενα άρθρα του Α.Κ. και Κ.ΠολΔ).

Αναμφισβήτητο τυγχάνει ότι τόσο η εξώδικη όσο και η δικαστική διανομή περιέχουν διάθεση με αντάλλαγμα, το οποίο συνίσταται στη φυσική μερίδα που έλαχε σε έκαστο κοινωνό ή στο εκ μέρους του εισπραχθέν χρηματικό αντιστάθμισμα ή σε αμφότερα (βλ. Μπαλή, Εμπράγματο Δίκαιον εκδ. Β' σελ. 271, Γεωργιάδη-Σταθόπουλο. Κατ'άρθρο ερμηνεία Α.Κ. υπό το άρθρο 799, Παπαγτωνίου Κληρον. Δικ. σελ.406, Ι. Φωτόπουλο, Φορολ. Μεταβίβασης Ακινήτων εκδ.1999 σελ. 140, ΑΠ 404/74 ΝοΒ 22-1383, ΑΠ 652/72 ΝοΒ 21-38).

β) Με βάση τη γραμματική ερμηνεία των παρατεθεισών διατάξεων του Ν.Δ. 118/73, που ομιλούν για μεταβίβαση της κυριότητας καθώς επίσης με βάση την αναφερθείσα παραδοχή ως προς τη φύση της διανομής θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι οι σχετικές υποχρεώσεις, που προβλέπονται από τις ρηθείσες διατάξεις (δηλ. ολοσχερής καταβολή φόρου, προσκόμιση του σχετικού πιστοποιητικού) υφίστανται αδιακρίτως και σε κάθε περίπτωση διανομής κοινών κληρονομιαίων (ή δωρηθέντων κλπ) πραγμάτων.

Εντούτοις η ερμηνευτική προσέγγιση των πιο πάνω διατάξεων μέσω της RATIO αυτών συνηγορεί στην εξαγωγή διαφορετικού συμπεράσματος.

Συγκεκριμένα, οι υποχρεώσεις που καθιερώνονται με τις εν λόγω διατάξεις του Ν.Δ. 118/73 δεν αποτελούν κυρώσεις κατά του εις φόρον υποχρέου για τη μη υποβολή φορολογικής δήλωσης ή τη μη καταβολή του σχετικού φόρου, αλλά αποσκοπούν στη διασφάλιση των απαιτήσεων του Δημοσίου που προέρχονται από την κτήση περιουσίας αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής και στην αποτροπή της φοροδιαφυγής. Συνεπώς η κατ'άρθρον 112 παρ.1 Ν.Δ. 118/73 υφιστάμενη υποχρέωση προσκόμισης του κατ'άρθρ.105 του ίδιου Ν.Δ/τος πιστοποιητικού δεν αποβλέπει στη δέσμευση της περιουσίας του υποχρέου σε κάθε περίπτωση, αλλά στοχεύει στη διατήρηση της ιδιότητας των πιο πάνω στοιχείων της περιουσίας ως υπεγγύων για την πληρωμή του φόρου διά της αποτροπής της αποξένωσης αυτών από την κυριότητα του υποχρέου προσώπου μέχρις ότου εξοφληθεί ο βαρύνων αυτά επιμεριστικός φόρος (βλ. Γνωμ. Ν.Σ.Κ. 798/78, 249/75 Εγκ. Υπουργ. Οικονομικών 53/1973 και 35/1982, Γ. Παναγιωτόπουλο, Φορολ. Κληρονομιών, σελ. 1115).

Ομοίως, η υποχρέωση προς ολοσχερή καταβολή του επιμεριστικού φόρου κατά το άρθρο 82 παρ.7 εξαρτάται από τη μείωση ή εξάλειψη της υφιστάμενης υπεγγυότητας των κληρονομιαίων πραγμάτων του εις φόρον υποχρέου.

γ) Κατά συνέπεια η ερμηνεία των κρίσιμων διατάξεων δεν θα πρέπει να εστιασθεί στο θεωρητικό χαρακτήρα της διανομής ως διαθέσεως, αλλά, με γνώμονα τη RATIO των ερμηνευόμενων διατάξεων του Ν.Δ.118/73, θα πρέπει να εξετάζεται σε εκάστη συγκεκριμένη περίπτωση, εάν η διανομή έχει ως αποτέλεσμα την (ολική ή μερική) αποξένωση ή μη του υποχρέου από τα εις φόρον υπέγγυα περιουσιακά στοιχεία. Ως εκ τούτου με βάση της προλεχθείσες διαπιστώσεις θα πρέπει να διακρίνουμε ως ακολούθως:

(αα) Στην περίπτωση που ο υπόχρεος έλαβε εκ του επικοίνου φυσική μερίδα ίση ή μεγαλύτερη κατ' αξία της ιδανικής του μερίδας τότε ασφαλώς δεν επέρχεται μείωση της υπεγγυότητας της περιουσίας του και συνεπώς δεν υφίσταται κώλυμα προς χορήγηση του ανωτέρω πιστοποιητικού ούτε υποχρέωση ολοσχερούς καταβολής του μη ληξιπροθέσμου επιμεριστικού φόρου.

ββ) Αντιθέτως στην περίπτωση που ο υπόχρεος έλαβε φυσική μερίδα μικρότερη κατ' αξία της ιδανικής του μερίδας συντρέχει κώλυμα προς χορήγηση του πιστοποιητικού και υποχρέωση ολοσχερούς καταβολής του επιμεριστικού φόρου.

γγ) Το ίδιο με την αμέσως προηγούμενη (υπό ββ) περίπτωση ισχύει και στην εκδοχή που ο υπόχρεος κοινωνός εξήλθε εντελώς της κοινωνίας με ταυτόχρονη είσπραξη χρηματικού αντισταθμίματος, αφού στα χέρια του δεν παραμένει πλέον κανένα υπέγγυο περιουσιακό στοιχείο.

Οι πιο πάνω διακρίσεις ισχύουν τόσο για την διανομή μεταξύ των συγκληρονόμων όσο και μεταξύ συγκληρονόμου και τρίτου, όπως συμβαίνει στην εξεταζόμενη περίπτωση, αφού η διατήρηση ή μη της υπεγγυότητας των κοινών πραγμάτων δεν εξαρτάται από τα πρόσωπα που μετέχουν στη διανομή, αλλά από την αξία των λαμβανομένων φυσικών μερίδων.

Εξυπακούεται ότι η αξία των ιδανικών και φυσικών μερίδων θα ορισθεί εκ μέρους της αρμόδιας ΔΟΥ είτε σύμφωνα με τη διαδικασία του λεγόμενου αντικειμενικού συστήματος εκτίμησης των ακινήτων (Ν.1249/82, άρθρ.41), όπου εφαρμόζεται αυτό, είτε σύμφωνα με την προεκτίμηση του άρθρου 8 του Α.Ν. 1521/50 έτις λοιγί περιπτώσεις.

δ) Τέλος, κρίνεται απαραίτητο να επισημανθεί ότι η προεκτιθέμενη θέση της εισηγήσεως δεν έρχεται σε αντίθεση με την υπ' αριθμ.199/90 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. κατά την οποία επί

διανομής επικοίνων είναι απαραίτητη η προσκόμιση αποδεικτικού ενημερότητας (βλ. αρθρ. 26 Ν.1882/90, ως ισχύει, και Α.Υ.Ο. 2048300/6844-11/9-8-90 και ήδη Α.Υ.Ο.1013368/6976/23-2-99.).

Και τούτο διότι το αποδεικτικό ενημερότητας αποτελεί κυρίως μέσο πίεσης προς τον οφειλέτη οιασδήποτε οφειλής προς το Δημόσιο (Ολομ. ΣτΕ 3438/98, ΦορΕπιθ.1998 σελ.2200) -και μη σχετιζόμενης έτι με το μεταβιβαζόμενο πράγμα- να καταβάλει αυτήν, άλλως καθίσταται νομικώς αδύνατη η κατάρτιση της σχετικής δικαιοπραξίας και μάλιστα ανεξάρτητα αν δι'αυτής ο οφειλέτης καθίσταται περισσότερο φερέγγυος (π.χ. ο αγοραστής ακινήτου, αυτοκινήτου κλπ).

Εξάλλου η χορήγηση αποδεικτικού ενημερότητας προϋποθέτει την καταβολή μόνον του ήδη ληξιπρόθεσμου χρέους του οφειλέτη όχι δε και του μη ληξιπρόθεσμου μέρους αυτού κατ'αντίθεση προς τα αξιούμενα από τις ειρημένες διατάξεις του Ν.Δ. 118/73.

Επομένως εν προκειμένω δεν υφίσταται έδαφος ανάλογης εφαρμογής των γενόμενων δεκτών περί του αποδεικτικού ενημερότητας με την πιο πάνω αναφερόμενη γνωμοδότηση.

Ως εκ τούτου στο τεθέν ερώτημα το ΝΣΚ ομόφωνα εγνωμοδότησε σύμφωνα προς όσα ανωτέρω αναλυτικώς εκτίθενται.

ΕΘΕΩΡΗΘΗ

Αθήνα, 1/6/99

Ο Εισηγητής



Πέτρος Κυριαζής
Αντ/δρος Ν.Σ.Κ.

Γίνεται δεκτό
Αθήνα 9/8/99
Ο ΥΦΥΠΟΥΡΓΟΣ

θεοδ. Ψυχογιός
Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΔΡΥΖ

