

Θεσσαλονίκη 20.1.2005

Αρ.Πρωτ.57

Προς
Τα μέλη του Συμβολαιογραφικού Συλλόγου
Εφετείου Θεσσαλονίκης

Σας αποστέλλουμε την με αριθμό 562/2004
γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ.

Με τη εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό, κατά βάση, ότι
η αποδοχή της πρότασης επικαρπίας δωρεάς επικαρπίας αιτία
θανάτου από το δωρεοδόχο είναι επιτρεπτή και μετά το θάνατο
του δωρητή και κατά συνέπεια η σχετική συμβολαιογραφική
πράξη μεταγραφτέα.

Με συναδελφικούς χαιρετισμούς

Ο Πρόεδρος

Η Γεν. Γραμματέας

Ε. Σαρρής

Χρ. Φαρδής-Πανταζή

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
& ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Αθήνα, 3 Ιανουαρίου 2005
Αρ.Πρωτ.1000632/777/Α0013

ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ (Δ.13)
ΤΜΗΜΑ Α΄

Ταχ. Δ/ση : Ερμού 23-25 ΠΡΟΣ: ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΠΙΝΑΚΑ
Ταχ. Κώδικας : 101 84 Αθήνα ΔΙΑΝΟΜΗΣ
Πληροφορίες : Αθανάσιος Χρήστου
Τηλέφωνο : 210 - 32 53 767
FAX : 210 - 32 36 438
E-mail : kefalaio-a1@ky.ypoik.gr ΠΟΛ:1002

ΘΕΜΑ: Κοινοποίηση της 562/2004 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ.

Σας κοινοποιούμε την 562/04 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε δεκτή από τον κ.Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών και παρακαλούμε για την εφαρμογή της.

Με τη γνωμοδότηση αυτή έγιναν δεκτά τα εξής:

α) Η από το δωρεοδόχο αποδοχή της πρότασης του δωρητή προς κατάρτιση δωρεάς επικαρπίας αιτία θανάτου είναι επιτρεπτή και μετά το θάνατο του δωρητή, ανεξάρτητα δε από το επιτρεπτό ή μη αυτής, η φορολογική αρχή δεν δικαιούται να απόσχει από την επιβολή του αναλογούντος φόρου με την οίκοθεν επίκληση της ακυρότητας της καταρτισθείσης δικαιοπραξίας.

β) Η τυχόν μετά το θάνατο του δωρητή αποδοχή της πρότασης δωρεάς από το δωρεοδόχο, ανεξάρτητα από το επιτρεπτό ή μη αυτής, δεν μεταβάλλει τις υποχρεώσεις του ψιλού κυρίου, ενώ στην περίπτωση κατά την οποία είχε ζητηθεί η άμεση φορολόγηση της ψιλής κυριότητας, η σχετική φορολογική υποχρέωση έχει επέλθει ήδη από την υποβολή της σχετικής δήλωσης.

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΔΗΜΗΤΡΑ ΤΣΑΜΗ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
& ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Αριθμός Γνωμοδοτήσεως: 562/2004
ΤΟΥ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
Ολομελείας
Συνεδρίαση της 5-11-2004

Σύνθεση:

Πρόεδρος: Κωνσταντίνος Ε. Μπακάλης

Αντιπρόεδροι: Γεώργιος Πουλάκος, Γρηγόριος Κρόμπας, Ιωάννης Πράσιнос.

Νομικοί Σύμβουλοι: Σπυρίδων Σκουτέρης, Πασχάλης Κισσούδης, Δημήτριος Λάκκας, Ηλίας Παπαδόπουλος, Νικόλαος Κατσίμπας, Θεόδωρος Θεοφανόπουλος, Ιωάννης Πετρόπουλος, Γεώργιος Κατράνης, Νικόλαος Μαυρίκας, Χαρίκλεια Παλαιολόγου, Δημήτριος Παπαγεωργόπουλος, Ευάγγελος Τριτάς, Ιωάννης Μάσβουλας, Σπυρίδων Δελλαπόρτας, Σωτήριος Παπαγεωργακόπουλος, Δημήτριος Αναστασόπουλος, Κρίτων Μανωλής, Βλάσιος Βούκαλης, Κωνσταντίνος Καποτάς, Φώτιος Τάτσης, Θεόδωρος Ηλιάκης, Παναγιώτης Κιούσης, Νικηφόρος Καντούρας, Βασίλειος Σουλιώτης, Χρήστος Παπαδόπουλος, Ανδρέας Φυτράκης, Ιωάννης Τρίαντος, Μιχαήλ Απέσσος, Πέτρος Τριανταφυλλίδης, Ηλίας Ψώνης, Ηλίας Δροσογιάννης, Ιωάννης Διονυσόπουλος.

Ερώτημα: Αρ. Πρωτ.: 1124797/947/Α/Α0013/96, του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών /Δ/νσης Φορολογίας Κεφαλαίου, επί του οποίου εκδόθηκε αρχικώς η υπ' αρ.87/2003 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ., της οποίας ζητήθηκε η παραπομπή στην Ολομέλεια με το υπ' αριθμ. 1023884/209 π.ε./Α0013/20-9-04 έγγραφο της ίδιας υπηρεσίας.

Περίληψη Ερωτήματος: Α) Αν είναι νόμιμη η αποδοχή από τον δωρεοδόχο της προτάσεως του δωρητή προς σύναψη συμβάσεως δωρεάς επικαρπίας αιτία θανάτου, εφόσον η αποδοχή λαμβάνει χώρα μετά το θάνατο του δωρητή και Β) Ποιες φορολογικές υποχρεώσεις γεννιούνται στην, κατά τα παραπάνω, αποδοχή της δωρεάς αιτία θανάτου, τόσο στην περίπτωση που έχει ζητηθεί η άμεση φορολόγηση της ψιλής κυριότητας, όσο και στη περίπτωση που έχει αναβληθεί η φορολόγηση αυτής.

Επί του ως άνω ερωτήματος, που παραπέμφθηκε ενώπιον της Ολομελείας μετά την έκδοση της υπ' αρ. 87/2003 γνωμοδοτήσεως του Δ. Τμήματος το Ν.Σ.Κ. γνωμοδότησε ως ακολούθως:

I. Τα παραπάνω διατυπωμένα υποερωτήματα τίθενται ενόψει του ακόλουθου ιστορικού:

Το έτος 1986 συνιστάται από τον Α γονική παροχή της ψιλής κυριότητας προς τον Β με ισόβια παρακράτηση της επικαρπίας υπέρ του Α και της συζύγου του Γ, η οποία δεν συμβάλλεται στο συμβόλαιο αυτό και μέχρι σήμερα δεν έχει αποδεχθεί την πρόταση αυτή της δωρεάς αιτία θανάτου της επικαρπίας. Ο Β ζητά την άμεση φορολόγηση της ψιλής κυριότητας. Το έτος 1989 πεθαίνει ο Α. Το Σεπτέμβριο του έτους 1996 πεθαίνει ο Β και κληρονομείται από τους Δ και Ε (σύζυγο και τέκνο). Σημειώνεται ότι από το 1989 μέχρι και σήμερα (χρόνο υποβολής του αρχικού ερωτήματος) το ακίνητο δηλώνεται ως ιδιοκατοίκηση από τον Β.

Σήμερα, η Γ προτίθεται να προβεί σε αποδοχή της δωρεάς αιτία θανάτου της επικαρπίας.

II. Κρίσιμες νομικές διατάξεις - Ανάλυση, ερμηνεία αυτών.

A. Στον Αστικό Κώδικα ορίζονται μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:

Άρθρο 1143 Επικαρπία - Σύσταση. "Η επικαρπία συνιστάται με δικαιοπραξία ή με χρησικτησία."

Άρθρο 1166 "Η επικαρπία, εφόσον δεν ορίστηκε διαφορετικά, είναι αμεταβίβαστη".

Άρθρο 1167 "Απόσβεση της επικαρπίας. Η επικαρπία, εφόσον δεν ορίστηκε διαφορετικά, αποσβήνεται με το θάνατο του επικαρπωτή. Επικαρπία υπέρ νομικού προσώπου εκλείπει μαζί μ' αυτό."

Άρθρο 1185 "Πρόταση για σύμβαση. Όποιος προτείνει τη σύναψη σύμβασης δεσμεύεται όλο το χρονικό διάστημα, μέσα στο οποίο μπορεί να την αποδεχτεί, εκείνος στον οποίο έγινε η πρόταση."

Άρθρο 187 "Απόσβεση πρότασης. Η πρόταση για τη σύναψη σύμβασης αποσβήνεται αν αποκρούστηκε ή αν δεν έγινε αποδεκτή έγκαιρα κατά τις διατάξεις των άρθρων 189 έως 194."

Άρθρο 188 "Θάνατος ή ανικανότητα μετά την πρόταση. Η πρόταση, εφόσον απ' αυτήν δεν συνάγεται το αντίθετο, παραμένει ισχυρή και αν ακόμη πριν γίνει δεκτή, αυτός που την έκανε ή αυτός στον οποίο απευθύνεται πέθανε ή έγινε ανίκανος για δικαιοπραξία."

Άρθρο 189 "Αποδοχή της πρότασης. Η αποδοχή της πρότασης για τη σύναψη σύμβασης απαιτείται να περιέλθει σ' αυτόν που πρότείνει μέσα στην προθεσμία που είχε τάξει. Αν δεν είχε τάξει προθεσμία, η αποδοχή πρέπει να περιέλθει σ' αυτόν έως τη στιγμή που κατά τις περιστάσεις ήταν υποχρεωμένος να την περιμένει."

Άρθρο 192 "Κατάρτηση της σύμβασης. Η σύμβαση συντελείται μόλις περιέλθει σ' αυτόν που πρότείνει η δήλωση αποδοχής της πρότασής του."

Άρθρο 194 "Αν η σύμβαση καταρτίζεται με συμβολαιογραφικό έγγραφο χωρίς να είναι ταυτόχρονα παρόντα και τα δύο μέρη,

συντελείται, αν δεν οριστεί κάτι άλλο, μόλις συνταχθεί το συμβολαιογραφικό έγγραφο για την αποδοχή της πρότασης. Στην περίπτωση αυτή η πρόταση αποσβήνεται από τη στιγμή που θα περάσει η κατά τις περιστάσεις εύλογη προθεσμία για την αποδοχή της πρότασης."

Άρθρο 438 "Σύσταση. Για τη σύσταση δωρεάς απαιτείται συμβολαιογραφικό έγγραφο.

Άρθρο 2032 Δωρεά αιτία θανάτου. - Έννοια. "Αν δωρεά συμφωνηθεί με την αναβλητική αίρεση αν προαποβιώσει ο δωρητής ή αν πεθάνουν συγχρόνως και οι δύο συμβαλλόμενοι, χωρίς να έχει στο μεταξύ ο δωρεοδόχος την απόλαυση των αντικειμένων που δωρίζονται (δωρεά αιτία θανάτου), εφαρμόζονται οι διατάξεις για τις δωρεές, εφόσον ο νόμος δεν ορίζει διαφορετικά."

B. Στο εφαρμοστέο διαχρονικά Ν.Δ. 118/1973 "περί Κώδικος Φορολογίας Κληρονομιών, δωρεών, προικών και κερδών εκ λαχείων", (ΦΕΚ Α' 202), ορίζονται τα ακόλουθα:

Άρθρο 34: Κτήσεις περιουσίας αιτία δωρεάς, δια την επιβολήν του φόρου είναι: Α) Η εκ δωρεάς συνιστωμένης κατά τις διατάξεις του Αστικού κώδικος", Άρθρο 38 ότι "Υπόχρεως εις τον φόρον είναι ο δωρεοδόχος". Άρθρο 39 ότι "Η φορολογική υποχρέωσις γεννάται κατά τον χρόνον της συντάξεως του εγγράφου της δωρεάς..." 2. Επί δωρεάς αιτία θανάτου η φορολογική υποχρέωσις γεννάται κατά του χρόνου θανάτου του δωρητού, εφ' όσον δεν υφίσταται άλλη τις αναβλητική αίρεσις."

Άρθρο 40 1 "... Κατ' εξαίρεση η φορολογική υποχρέωσις γεννάται κατά τον χρόνον της συντάξεως του εγγράφου αποδοχής της δωρεάς υπό του δωρεοδόχου, όταν αυτή γίνηται δι' ιδιαιτέρου εγγράφου. Εάν τα αντικείμενα δωρεάς παραδίδονται προ της συντάξεως του εγγράφου αποδοχής ταύτης, η φορολογική υποχρέωσις γεννάται κατά τον χρόνον της παραδόσεως τούτων.....

Κατ' εξαίρεσιν η φορολογική υποχρέωσις γεννάται κατά τον χρόνον της συνενώσεως της επικαρπίας μετά της ψιλής κυριότητος όταν αντικείμενον της δωρεάς είναι η ψιλή κυριότης πλην των περιπτώσεων της παρ. 5 του άρθρου 16 του παρόντος".

Άρθρο 41: Αι διατάξεις των άρθρων 9 έως και 16.... Εφαρμόζονται αναλόγως και επί των αιτία δωρεάς κτωμένων περιουσιών". Άρθρο 16 "1. Η ψιλή κυριότης ακινήτων υποβάλλεται εις φόρον κατά τον χρόνον της συνενώσεως μετ' αυτής της επικαρπίας, ο δε φόρος υπολογίζεται επί της κατά τον χρόνον τούτον αξίας της πλήρους κυριότητος.... 5. Η ψιλή κυριότης ακινήτων εις φόρον όταν ο ψιλός κύριος, με δήλωση που θα υποβάλει στον αρμόδιο οικονομικό έφορο οποτεδήποτε, ζητήσει την άμεση φορολόγηση της ψιλής κυριότητος. Στην περίπτωση αυτή χρόνος φορολογίας είναι ο χρόνος υποβολής της δήλωσης".

B. Από την κατά συνδυασμό εφαρμογή και ερμηνεία των προπαρατεθεισών διατάξεων συνάγονται σαφώς τα εξής:

1) Η σύσταση ή η μεταβίβαση επικαρπίας με δικαιοπραξία εν ζωή απαιτεί σύμβαση, η κατάρτιση της οποίας, ελλείψει ειδικών διατάξεων, υπόκειται στις ρυθμίσεις των γενικών διατάξεων του Α.Κ. τόσο σε σχέση προς τις προϋποθέσεις συνάψεως της συμβάσεως, όσο και ως προς τον απαιτούμενο τύπο, προκειμένου περί ακινήτου, κατ' άρθρο 369 Α.Κ. (ήτοι συμβολαιογραφικό έγγραφο), ενώ απαιτείται και μεταγραφή του μεταβιβαστικού συμβολαίου κατ' άρθρ. 1192 Α.Κ.

2) Η σύμβαση καταρτίζεται, εφ' όσον συμπέσουν οι δηλώσεις βουλήσεως των συμβαλλομένων, ενώ η πρόταση παραμένει ισχυρή παρά το θάνατο του προτείναντος, αν δεν συνάγεται το εναντίον από την πρόταση.

3) Ειδικά, όμως, επί συμβάσεως που καταρτίζεται συμβολαιογραφικά, η αποδοχή της προτάσεως προς κατάρτιση της συμβάσεως δεν απαιτείται να περιέλθει στον προτείνοντα, αλλά αρκεί η σύνταξη του συμβολαιογραφικού εγγράφου περί αποδοχής της προτάσεως.

4) Τα παραπάνω δεν μεταβάλλονται από το γεγονός ότι ο δωρεοδόχος δεν είναι άμεσα συμβαλλόμενος στη σχετική σύμβαση, αλλά τρίτος, καθόσον και πάλιν απαιτείται η αποδοχή από αυτόν της συμβάσεως μεταξύ κυρίου και ψιλού κυρίου, στην οποία συμφωνήθηκε παρακράτηση της επικαρπίας υπέρ του δωρητή και μετά το θάνατό του υπέρ τρίτου (βλ. ΣτΕ 538/2001, Γεωργιάδη - Σταθόπουλου, "Εμπράγματο Δίκαιο" Σελ. 63 επ.). Σημειώνεται, πάντως, ότι επί μεταβιβάσεως της ψιλής κυριότητας εκ μέρους του κυρίου, δεν νοείται, κατ' ακριβολογία, παρακράτηση του δικαιώματος της επικαρπίας, καθόσον τέτοιο ανεξάρτητο δικαίωμα δεν υφίσταται και επομένως, προς νομότυπη σύσταση της επικαρπίας στην εν λόγω περίπτωση στο πρόσωπο του μεταβιβάσαντος απαιτούνται δύο διακεκριμένες δικαιοπραξίες και μεταγραφές, ήτοι: α) της μεταβιβάσεως της ψιλής κυριότητας και β) της συστάσεως της επικαρπίας (βλ. ΣτΕ Ολ. 2134/1976, 538/2001, 895/1982, 3807/1992, 668/1995, Α.Π. Ολ. 489/1956, 204/1957 κ.λ.π.).

III. Αντιμετώπιση των υποερωτημάτων

1. Ως προς το ζήτημα αν η δωρεά αιτία θανάτου - η οποία τυγχάνει εν ζωή δικαιοπραξία και η οποία αποτελεί σύμβαση δωρεάς υπό την αναβλητική αίρεση της προαποβιώσεως του δωρητή ή της ταυτόχρονης απωβιώσεως αμφοτέρων των συμβαλλομένων - μπορεί να τελειωθεί μετά τον θάνατο του δωρητή διά της αποδοχής, κατά τον χρόνο αυτό, της προτάσεως του δωρητή από τον δωρεοδόχο, κατά την ενώπιον της Ολομελείας συζήτηση αναπτύχθηκαν και διατυπώθηκαν δύο γνώμες:

Α) Κατά την πλειοψηφήσασα γνώμη, απαρτισθείσα εκ του Προέδρου του ΝΣΚ Κ.Μπακάλη και των Νομικών Συμβούλων Σ.Σκουτέρη, Π.Κισσούδη, Η.Παπαδοπούλου, Ν.Κατσίμπα, Ι.Πετροπούλου, Ν.Μαυρίκα, Χ.Παλαιολόγου, Δ.Παπαγεωργόπουλου, Ε.Τρίτα, Ι.Μάσβουλα, Σ.Παπαγεωργακοπούλου, Κ.Μανώλη, Βλ.Βούκαλη, Κ.Καποτά, Φ.Τάτση, Θ.Ηλιάκη, Π.Κιούση, Ν.Κανιούρα, Β.Σουλιώτη, Χ.Παπαδόπουλου, Α.Φυτράκη, Ι.Τριάντου, Μ.Απέσσου, Π.Τριανταφυλλίδη, Η.Ψώνη, Η.Δροσογιάννη, Ι.Διονυσοπούλου (ψηφοί 28), από καμία διάταξη δεν απαγορεύεται η ως άνω αποδοχή μετά τον θάνατο του δωρητή. Αντιθέτως, ρητώς αναφέρεται στη διάταξη του άρθρου 188 ΑΚ ότι, και μετά τον θάνατο του προτείναντος, η πρόταση παραμένει ισχυρή παρά τον επισυμβάντα θάνατο του.

Πράγματι δεν θα έχει νόημα η μετά θάνατο ισχύς της προτάσεως, αν δεν ήταν δυνατή η αποδοχή αυτής από το δωρεοδόχο μετά το θάνατο του δωρητή.

[(παραβ.- Γεωργιάδη - Σταθόπουλου, "Αστικός Κώδικας, (1998) σ. 902, σημ. 2, - Βαθρακοκοίλη, "Αστικός Κώδικας", β' τόμος, (1994), σ. 2495, Παπαχρήστου, "Κληρονομικό δίκαιο", (1983), σ. 571, - Σπυριδάκη, "Αστικός Κώδιξ", (1997), υπ' άρθρο 2032 σημ. 2, - Δεληγιάννη - Π.Κορνηλάκη, "Ειδικό ενοχικό", (1992), σ. 33, -Φίλιου, "Δωρεά αιτία θανάτου", (1972), σ. 92, - Γιαννοπούλου, "Γενικές Αρχές αστικού Δικαίου", (1961), 579, σ. 222, - Τούση, "Γενικές Αρχές αστικού Δικαίου", παρ. 109, σ. 571 και ΣτΕ 3741/1982, Πρωτ. Πατρών 523/1974, ΝοΒήμα 22, σ. 1219, -1221, Πρωτ. Χανίων 29/1960, Ε.Ε.Ν. σελ. 883, - Εφ. Πατρών 608/1973, ΝοΒ 22, σ.1204)].

Και είναι μεν αληθές ότι η επικαρπία παύει με το θάνατο του αρχικού επικαρπωτή, πλην, όμως τούτο δεν αποκλείει τη μεταγενέστερη σύσταση αυτής δια της αποδοχής της προτάσεως του δωρητή από τον δωρεοδόχο (πρβλ. ΣτΕ 3741/1982 επταμελούς συνθέσεως, έμμεση κρίση).

Β) Κατά την μειοψηφήσασα γνώμη, απαρτισθείσα εκ των Αντιπροέδρων του ΝΣΚ Γ.Πουλάκου, Γρ.Κρόμπα, Ι.Πράσινου, και των Νομικών Συμβούλων Δ.Λάκκα, Θ.Θεοφανοπούλου, Γ.Κατράνη, Σ.Δελλαπόρτα, Δ.Αναστασοπούλου, (ψηφοί 8), ενόψει του γεγονότος ότι, κατά τη διάταξη του άρθρου 2032 Α.Κ., βασικό στοιχείο της δωρεάς αιτία θανάτου (η οποία τυγχάνει εν ζωή δικαιοπραξία) είναι ότι αποτελεί σύμβαση δωρεάς υπό την αναβλητική αίρεση της προαποβιώσεως του δωρητή ή της ταυτόχρονης αποβιώσεως των συμβαλλομένων, καθίσταται προφανές ότι η εν λόγω σύμβαση δεν είναι δυνατό να καταρτισθεί μετά το θάνατο του δωρητή, αφού μετά την επέλευση του θανάτου δεν είναι νοητή οποιασδήποτε συμφωνία ως προς την ως άνω αναβλητική αίρεση. Άρα το χρονικό όριο, μέχρι του οποίου ευλόγως δύναται να θεωρείται επιτρεπτή η κατ' άρθρο 194 Α.Κ. κατάρτιση του συμβολαίου περί αποδοχής από το δωρεοδόχο της προτάσεως του δωρητή για σύναψη της

συμβάσεως αιτία θανάτου δωρεάς, είναι η ημερομηνία του θανάτου του δωρητή. (βλ. Τούση "Κληρον Δίκαιον" έκδ. 1969, σελ. 799, Α.Παπαχρήστου, "Κληρον Δίκαιον" έκδ. 1983, σελ. 574, Κατρά ΕΛΔ 1978, σελ. 186).

Επιχείρημα υπέρ της ως άνω υποστηριζόμενης απόψεως, ειδικά επί δωρεάς επικαρπίας αιτία θανάτου, είναι ότι η μη κατάρτιση της σχετικής συμβάσεως μέχρι του χρόνου θανάτου του δωρητή έχει ως συνέπεια την αυτοδίκαιη υποστροφή της επικαρπίας στον ψιλό κύριο και την απόσβεση αυτής ως αυθυπάρκτου δικαιώματος (βλ. άρθρο 1167 Α.Κ., Α.Π. 1657/2001 ΝοΒ 2002, σελ. 1677, Ολ. ΝΣΚ 588/2002), με συνέπεια να εκλείπει το αντικείμενο της επιδιωκόμενης μεταβίβασης.

Επισημαίνεται, πάντως, ότι σε κάθε περίπτωση και ανεξαρτήτως της νομιμότητας ή μη της μετά θάνατο αποδοχής της προτάσεως προς κατάρτιση της ως άνω συμβάσεως, και του παραδεκτού ή μη αυτής, κατά την ομόφωνη γνώμη της Ολομελείας, καθίσταται προφανές ότι το ζήτημα εν προκειμένω στερείται φορολογικού ενδιαφέροντος, καθόσον, ως προκύπτει από το πραγματικό του τεθέντος ερωτήματος, η ενδιαφερομένη απλώς προτίθεται να προβεί στην αποδοχή της εν λόγω προτάσεως. Η πρόθεση αυτή όμως δεν δύναται να απασχολήσει τη φορολογική αρχή, έως ότου υλοποιηθεί. Αλλά και εάν ακόμη υλοποιηθεί, είναι αυτονόητο ότι, μετά την υποβολή της σχετικής φορολογικής δηλώσεως και την κατάρτιση του οικείου συμβολαίου, η φορολογική αρχή δεν δικαιούται να απόσχει από την επιβολή του αναλογούντος φόρου με την οίκοθεν επίκληση τυχόν ακυρότητας της καταρτισθείσης δικαιοπραξίας (βλ. ΣτΕ 3692/2002, Ολ. ΝΣΚ 588/2002).

2. Ως προς το ζήτημα που αναφέρεται στις φορολογικές υποχρεώσεις που γεννιούνται στην, κατά τα παραπάνω μετά τον θάνατο του προτείναντος αποδοχή της δωρεάς και δη τόσο στην περίπτωση που έχει ζητηθεί η άμεση φορολόγηση της ψιλής κυριότητας, όσο και στην περίπτωση που έχει αναβληθεί η φορολόγηση αυτής, παρατηρούνται τα ακόλουθα:

Κατά την έννοια των άνω διατάξεων του Ν.Δ. 118/73, στην περίπτωση συμβάσεως με την οποία δωρίζεται σε ορισμένο πρόσωπο η ψιλή κυριότητα πράγματος, του οποίου η επικαρπία δωρίζεται σε άλλον, η μεν επικαρπία φορολογείται αμέσως κατά την κατάρτιση της συμβάσεως (ή, επί δωρεάς αιτία θανάτου, κατά το θάνατο του δωρητή), η δε ψιλή κυριότητα και, εφόσον δεν υποβληθεί αίτημα για άμεση φορολόγηση της, υπόκειται σε φόρο κατά την επάνοδο σ' αυτή της επικαρπίας και επί της αξίας που έχει τότε η πλήρης κυριότητα του δωρηθέντος, εκτός αν εν τω μεταξύ μεταβιβασθεί (η ψιλή κυριότητα) επ' ανταλλάγματι, οπότε φορολογείται η αξία της κατά τη μεταβίβαση της αυτή (βλ. ΣτΕ 538/2001).

Περαιτέρω, κατά την έννοια των αυτών διατάξεων, επί δωρεάς της ψιλής κυριότητας η φορολογική υποχρέωση αναβάλλεται μεν μέχρι

του χρόνου επανόδου σ' αυτή (συνενώσεως) της επικαρπίας, όχι όμως πέραν του χρόνου τούτου.

Συνεπώς, για την γένεση της φορολογικής υποχρεώσεως αρκεί το γεγονός της λήξεως της επικαρπίας και της επανόδου της στην ψιλή κυριότητα και δεν αναιρείται η δια του τρόπου αυτού γεννηθείσα φορολογική υποχρέωση εκ της τυχόν υποχρεώσεως του δωρεοδόχου, δια της συμβάσεως της δωρεάς, να συστήσει επικαρπία υπέρ τρίτου προσώπου ή της τυχόν υπάρξεως εκκρεμούς προτάσεως προς τρίτο πρόσωπο για σύσταση επικαρπίας λόγω δωρεάς, εφόσον μέχρι του θανάτου του πρώτου επικαρπωτή δεν είχε συσταθεί αυτή (ΣτΕ 3741/1982).

Στην προκειμένη περίπτωση του ερωτήματος και με την εκδοχή ότι δεν είχε ζητηθεί η άμεση φορολόγηση της ψιλής κυριότητας, πρέπει να γίνει δεκτό ότι, για τους σκοπούς του φορολογικού νόμου, αρκεί για τη γένεση του φορολογικού δικαιώματος του Δημοσίου η συνένωση της επικαρπίας με την ψιλή κυριότητα, η δε μεταγενέστερη δια της αποδοχής της άνω περιγραφομένης προτάσεως σύσταση αυτής, και ανεξάρτητα από το επιτρεπτό ή μη της τοιαύτης συστάσεως, ουδεμία ασκεί επιρροή επί του γεννημένου ήδη φορολογικού δικαιώματος του Δημοσίου και δεν επάγεται εκ νέου αναβολή της φορολογήσεως.

Επομένως, η τυχόν μετά τον θάνατο του δωρητή αποδοχή της κρίσιμης δωρεάς αιτία θανάτου εκ μέρους της συζύγου του Γ δεν μεταβάλλει τις υποχρεώσεις του ψιλού κυρίου, ενώ στην περίπτωση που είχε ζητηθεί η άμεση φορολόγηση της ψιλής κυριότητας η σχετική φορολογική υποχρέωση έχει επέλθει ήδη από την υποβολή της δηλώσεως.

IV. Απάντηση

Με βάση τα προαναλυθέντα, στα τιθέμενα υποερωτήματα, προσήκουν, κατά τη γνώμη της Ολομελείας του Ν.Σ.Κ., οι ακόλουθες απαντήσεις:

α) Επί του πρώτου σκέλους του ερωτήματος, κατά την κρατήσασα γνώμη, ότι η από το δωρεοδόχο αποδοχή της προτάσεως του δωρητή προς κατάρτιση δωρεάς επικαρπίας αιτία θανάτου είναι επιτρεπτή και μετά τον θάνατο του δωρητή, ομοφώνως δε ότι, ανεξάρτητα από το επιτρεπτό ή μη αυτής, η φορολογική αρχή δεν δικαιούται να απόσχει από την επιβολή του αναλογούντος φόρου με την οίκοθεν επίκληση της ακυρότητας της καταρτισθείσης δικαιοπραξίας.

β) Επί του δευτέρου σκέλους του ερωτήματος ομοφώνως ότι η τυχόν μετά τον θάνατο του δωρητή αποδοχή της κρίσιμης δωρεάς από τη σύζυγο του Γ- και ανεξάρτητα από το επιτρεπτό ή μη αυτής, αυτή δεν μεταβάλλει τις υποχρεώσεις του ψιλού κυρίου, ενώ στην περίπτωση κατά την οποία είχε ζητηθεί η άμεση φορολόγηση της ψιλής κυριότητας, η

σχετική φορολογική υποχρέωση έχει επέλθει ήδη από την υποβολή της σχετικής δηλώσεως.

Θεωρήθηκε

Αθήνα 15 Νοεμβρίου 2004

Ο Εισηγητής

Ο Πρόεδρος του ΝΣΚ

Παν. Κιούσης

Νομικός Σύμβουλος του Κράτους

Κων/νος Ε. Μπακάλης