

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
ΕΙΔ. ΓΡΑΦΕΙΟ ΝΟΜ. ΣΥΜΒΟΥΛΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Αριθμός Γνωμοδοτήσεως 87/03

ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

(Β' Τμήμα)

Συνεδρίαση της 27-2-2003

Σύνθεση

Προεδρεύων: Γρ. Κρόμπας, Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Μέλη: Θεμ.Αμπλιανίτης, Σπ.Σκουτέρης, Αλ.Τζεφεράκος, Β. Ασημακόπουλος, Σ. Δελλαπόρτας, Φ. Γεωργακόπουλος, Κ. Καποτάς, Π. Κιούσης, Νομικοί Σύμβουλοι.

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

Αρ.Ερωτημάτων: α)1061323/386/Α0013/14-12-2001 Γεν.Δ/ση Φορ. Δ/ση Φορ. Κεφ. Τμ. Α'. β)1124797/947 Α/Α0013/11-2-96 της ίδιας Διεύθυνσης.

Περίληψη Ερωτημάτων: Α. Εάν είναι νόμιμη η αποδοχή από τον δωρεοδόχο της πρότασης 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 αιτίας θανάτου, τόσο στη περίπτωση που έχει ζητηθεί η άμεση φορολόγηση της ψιλής κυριότητας, όσο και στη περίπτωση που έχει αναβληθεί η φορολόγηση αυτής.

I. ΠΑΡΑΘΕΣΗ ΤΟΥ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΣ.

Με το ως άνω υπό στοιχ. β' έγγραφο της ερωτώσης υπηρεσίας εκτίθενται τα ακόλουθα:

Το 1986 συνιστάται από τον Α γονική παροχή της ψιλής κυριότητας προς το 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 1989 πεθαίνει ο Α. Το Σεπτέμβριο του 1996 πεθαίνει ο Β και κληρονομείται από τους Δ και Ε (σύζυγο και τέκνο). Σημειώνεται ότι από το 1989 μέχρι και σήμερα το ακίνητο δηλώνεται ως ιδιοκατοίκηση από τον Β. Σήμερα, η Γ προτίθεται να προβεί σε αποδοχή της δωρεάς αιτία θανάτου της επικαρπίας.

Ενόψει των ανωτέρω γεννήθηκαν τα ως άνω διατυπούμενα ερωτήματα, επί των οποίων το Ν.Σ.Κ. γνωμοδότησε ομόφωνα ως ακολούθως:

II. ΕΦΑΡΜΟΣΤΕΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Από τον Αστικό Κώδικα προβλέπονται τα ακόλουθα:

Άρθρ.1143 Α.Κ. -Σύσταση. Η επικαρπία συνιστάται με δικαιοπραξία ή με χρησικτησία.

Άρθρ. 1166 Α.Κ. Η επικαρπία, εφόσον δεν ορίστηκε διαφορετικά, είναι αμεταβίβαστη.

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

Άρθρ.185 Α.Κ.-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.

Άρθρ.187 Α.Κ. -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.

Άρθρ.188 Α.Κ.-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.

Αρθρ.189 Α.Κ.- 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.

Αρθρ.192 Α.Κ. -Κατάρτιση της σύμβασης. Η σύμβαση συντελείται μόλις περιέλθει σ' αυτόν που πρότείνει η δήλωση αποδοχής της πρότασής του.

Αρθρ. 194 Α.Κ. - Αν η σύμβαση καταρτίζεται με συμβολαιογραφικό έγγραφο χωρίς να είναι ταυτόχρονα παρόντα και τα δύο μέρη, συντελείται, αν δεν έχει 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.

Αρθρ.438 Α.Κ - Σύσταση. Για τη σύσταση δωρεάς απαιτείται συμβολαιογραφικό έγγραφο.

Δωρεά αιτία θανάτου. Αρθρ.2032.Α.Κ- Εννοια. 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.

Στο εφαρμοστέο διαχρονικά Ν.Δ. 118/1973 («περί Κώδικος Φορολογίας Κληρονομικών, δωρεών, προικών και κερδών εκ λαχείων», Α' 202), ορίζοντο 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», στο άρθρο 38 § 1 ότι «υπόχρεως εις τον φόρον είναι ο δωρεοδόχος», στο άρθρο 39 ότι «η φορολογική υποχρέωσις γεννάται κατά τον χρόνον της συντάξεως του εγγράφου της δωρεάς....» (§ 1εδ. 1)

Επί δωρεάς αιτία θανάτου η φορολογική υποχρέωσις γεννάται κατά τον χρόνον θανάτου του δωρητού, εφ' όσον δεν υφίσταται άλλη τις αναβλητική αίρεσις. (§ 2).

Άρθρο 40 § 1γ: «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 τ' αντικείμενα δωρεάς παραδίδονται προ της συντάξεως του εγγράφου αποδοχής ταύτης, η φορολογική υποχρέωσις γεννάται κατά τον χρόνον της παραδόσεως τούτων».

Άρθρο 40 § 1δ εδ.1: «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 16... εφαρμόζονται αναλόγως και επί των αιτία δωρεάς κτωμένων περιουσιών», στο δε άρθρο 16 του εν λόγω Ν.Δ/τος, ορίζετο ότι «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^ο Η ψιλή κυριότης ακινήτων υπόκειται 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.»

III. ΘΕΣΗ ΤΗΣ ΓΝΩΜΟΛΟΓΗΣΗΣ.

1. Όπως προκύπτει από τις εκτεθείσες διατάξεις του Αστικού Κώδικα, 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 σύναψης της συμβάσεως, όσο και ως προς τον απαιτούμενο τύπο, προκειμένου περί ακινήτου, κατ' άρθρ. 369 Α.Κ. (ήτοι συμβολαιογραφικό έγγραφο), ενώ απαιτείται και μεταγραφή του μεταβιβαστικού συμβολαίου κατ' άρθρ.1192 Α.Κ.

Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές 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 τη πρόταση (άρθρ. 188). Ειδικά όμως επί συμβάσεως που καταρτίζεται συμβολαιογραφικά, η αποδοχή της πρότασης προς κατάρτιση της σύμβασης δεν απαιτείται να περιέλθει στον προτείναντα κατά τα οριζόμενα

στη διάταξη του άρθρου 189 Α.Κ., αλλά αρκεί η σύνταξη του συμβολαιογραφικού εγγράφου περί αποδοχής της πρότασης (άρθρο 194 Α.Κ.).

2. Το 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 σύμβασης μεταξύ κυρίου και υιού κυρίου, στην οποία συμφωνήθηκε παρακράτηση της επικαρπίας υπέρ του δωρητή και μετά το θάνατό του υπέρ τρίτου (βλ. ΣτΕ 538/01, Γεωργιάδη Σταθόπουλο Εμπράγμ. Δίκ. σελ. 63 επ.). Σημειώνεται, πάντως, ότι επί μεταβίβασης 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 μεταβίβασης της ψιλής κυριότητας και β) της σύστασης της επικαρπίας (βλ. ολ ΣτΕ 2134/1976, 538/01, 895/1982, 3807/1992, 668/1995).

3. Κατόπιν των ανωτέρω και ενόψει του γεγονότος ότι, κατά τη διάταξη του αναφερθέντος 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 προαποβίωσης του δωρητή ή της ταυτόχρονης αποβίωσης των συμβαλλομένων, καθίσταται προφανές ότι η εν λόγω σύμβαση δεν είναι δυνατό να καταρτιστεί μετά το θάνατο του δωρητή, αφού μετά την επέλευση του θανάτου δεν είναι νοητή οιαδήποτε 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 πρότασης του δωρητή για σύναψη της συμβάσεως αιτία θανάτου δωρεάς, είναι η ημερομηνία του θανάτου του δωρητή.

4. Σημειώνεται ότι το μη επιτρεπτό της τοιαύτης μετά θάνατο αποδοχής της πρότασης προς κατάρτιση δωρεάς αιτία θανάτου αποτελεί την κρατούσα στη θεωρία εποψη (βλ. Τούση Κληρον. Δίκαιον έκδ. 1969, σελ. 799, Α. Παπαδημητρίου, Κληρον. Δίκαιον έκδ. 1983, σελ. 574, Κατρά ΕΛΔ 1978, σελ. 186, Ξενοβάν, Θ. ΙΕ, σελ. 403), ενώ αντίθετη άποψη υποστηρίζεται από την υπ αριθμ. 508/73 ΝοΒ 22.1204 απόφαση του Εφετείου Πατρών, με το σκεπτικό

ότι από καμία διάταξη δεν απαγορεύεται η ως άνω αποδοχή μετά θάνατο του δωρητή και από τον καθηγητή Π. Φίλιο (Δωρεά αιτία θανάτου 1972, σελ.92).

Ένα επί πλέον επιχείρημα υπέρ της ως άνω ομόφωνα υποστηριζόμενης άποψης, ειδικά επί δωρεάς **επικαρπίας** αιτία θανάτου, είναι ότι η μη κατάρτιση της σχετικής σύμβασης μέχρι του χρόνου θανάτου του δωρητή έχει ως συνέπεια την αυτοδίκαιη υποστροφή της επικαρπίας στον ψιλό κύριο και την απόσβεση αυτής ως αυθύπαρκτου δικαιώματος (βλ. άρθρο 1167 Α.Κ., Α.Π. 1657/01 ΝοΒ 2002, σελ. 1677, ολΝΣΚ 588/02), με συνέπεια να εκλείπει το αντικείμενο της επιδιωκόμενης μεταβίβασης.

5. Εν πάση περιπτώσει, ανεξάρτητα από τη νομιμότητα ή μη της μετά θάνατον αποδοχής της πρότασης προς κατάρτιση της ως άνω σύμβασης, είναι 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 πρότασης. Η τοιαύτη πρόθεση όμως δεν δύναται να απασχολήσει τη φορολογική αρχή, έως ότου υλοποιηθεί, αλλά και εάν ακόμη υλοποιηθεί, είναι γνωστό ότι, μετά την υποβολή της σχετικής φορολογικής δήλωσης 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 3692/02, ΟΛΝΣΚ 588/02 κλπ).

6. Εξάλλου ως προς το υπό στοιχ. γ' ερώτημα δεν τίθεται ζήτημα ερμηνευτικής απόκλισης από τις προπαρατεθείσες σαφείς διατάξεις των άρθρων 40§1δ', 41 και 16 του ν.δ. 118/73. Κατά συνέπεια η τυχόν μετά το θάνατο του δωρητή αποδοχή της κρίσιμης δωρεάς αιτία θανάτου εκ μέρους της συζύγου του Γ δεν μεταβάλλει τις φορολογικές υποχρεώσεις των ψιλών κυρίων.

Και τούτο διότι, είτε στην περίπτωση που είχε ζητηθεί η άμεση φορολόγηση της ψιλής κυριότητας (άρθρο 16§5ε' ν.δ. 118/73), είτε στην περίπτωση που η φορολόγηση αυτής είχε αναβληθεί μέχρι το χρόνο συνένωσης της ψιλής κυριότητας με την επικαρπία (άρθρο 16§1 και 40§1δ'), η σχετική φορολογική υποχρέωση του ψιλού κυρίου έχει επέλθει και δη στην μεν πρώτη περίπτωση

από την υποβολή της δήλωσης, ενώ στη δεύτερη περίπτωση από το θάνατο του επικαρπωτή – δωρητή.

Είναι βέβαιο επομένως ότι οιαδήποτε μετά ταύτα σύσταση επικαρπίας δεν ανατρέπει ούτε επηρεάζει τις ήδη κατά τα ως άνω γεννηθείσες φορολογικές υποχρεώσεις των ψιλών κυρίων.

❖ Συνεπώς το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους γνώμοδότησε ομόφωνα:

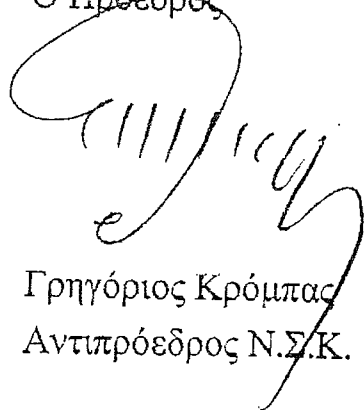
A. επί μεν του πρώτου ερωτήματος ότι η από τη δωρεοδόχο αποδοχή της πρότασης του δωρητή προς κατάρτιση δωρεάς επικαρπίας αιτία θανάτου δεν είναι επιτρεπτή μετά το θάνατο του δωρητή, αλλά στην περίπτωση που η εν λόγω αποδοχή λάβει χώρα, η φορολογική αρχή δεν δύναται να αποστεί της επιβολής του φόρου επί της σχετικής μεταβίβασης και

B. επί του δευτέρου ερωτήματος ότι η τυχόν μετά το θάνατο του δωρητή αποδοχή της δωρεάς αιτία θανάτου εκ μέρους της δωρεοδόχου συζύγου του δεν μεταβάλλει σε κάθε περίπτωση τις φορολογικές υποχρεώσεις των ψιλών κυρίων.

Εθεωρήθη

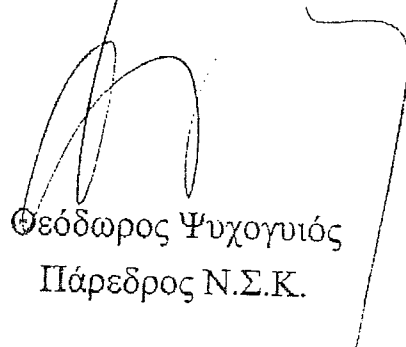
Αθήνα 6.3.03

Ο Πρόεδρος



Γρηγόριος Κρόμπας
Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Ο Εισηγητής



Θεόδωρος Ψυχογιός
Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.