



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΔΙΚΑΙΟΣΥΝΗΣ
ΣΥΝΤΟΝΙΣΤΙΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ
ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΓΡΑΦΙΚΩΝ
ΣΥΛΛΟΓΩΝ ΕΛΛΑΔΟΣ

ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΗ

Αθήνα, 10 Φεβρουαρίου 2026

αριθμ. πρωτ. 22

Προς τους συμβολαιογράφους

Ταχ.Δ/ση : Γ. Γενναδίου 4 - Τ.Κ.106 78, Αθήνα
Τηλέφωνα : 210-3307450,60,70,80,90
E-mail : notaries@notariat.gr
Ιστότοπος : www.enotariat.gr

Θέμα: Φορολογική αντιμετώπιση μεταβολών σε κοινόκτητους και κοινόχρηστους χώρους κατά τη σύσταση ή τροποποίηση συστάσεων οριζοντίων ή καθέτων ιδιοκτησιών (Εγκύκλιος Ε.2002/02.02.2026, ΑΔΑ: 633Ε46ΜΠ3Ζ-ΝΤΗ της ΑΑΔΕ)

Κυρίες και κύριοι Συνάδελφοι,

αποστέλλεται συνημμένα, προς ενημέρωσή σας, η υπ' αριθμόν **Ε.2002/02.02.2026 (ΑΔΑ: 633Ε46ΜΠ3Ζ-ΝΤΗ) Εγκύκλιος του Διοικητού της ΑΑΔΕ**, με την οποία παρέχονται οδηγίες σχετικά με την φορολογική αντιμετώπιση μεταβολών σε κοινόκτητους και κοινόχρηστους χώρους, που επέρχονται κατά τη σύσταση ή τροποποίηση συστάσεων οριζοντίων ή καθέτων ιδιοκτησιών και ειδικότερα όταν πραγματοποιείται:

- α. Παραχώρηση δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης.
- β. Κατάργηση δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης.
- γ. Επαύξηση επιφάνειας κτίσματος οριζόντιας ή κάθετης ιδιοκτησίας,
λόγω επέκτασης σε κοινόκτητο ή κοινόχρηστο χώρο.
- δ. Ταυτόχρονη επέκταση σε κοινόκτητο ή κοινόχρηστο χώρο, παραχώρηση τμήματος σε κοινή χρήση και μείωση της συνολικής επιφάνειας της ιδιοκτησίας.

Προς πληρέστερη ενημέρωσή Σας, συναποστέλλεται η σχετική ΠΟΛ **1050/21.2.1996** εγκύκλιος του Υπουργείου Οικονομικών (Δ/ση Φορολογίας Κεφαλαίου).

Με τιμή

Η Πρόεδρος

Λένα Κοντογεώργου



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΚΑΙ ΠΕΡΙΟΥΣΙΟΛΟΓΙΟΥ
ΤΜΗΜΑ Β'

ΕΞ ΕΠΕΙΓΟΝ

ΑΔΑ: 633Ε46ΜΠ3Ζ-ΝΤΗ
Αθήνα, 2 Φεβρουαρίου 2026

Ε. 2002

Ταχ. Δ/ση : Πειραιώς 180
Ταχ. Κώδικας : 17778 Μοσχάτο
Τηλέφωνο : 213 1410517
E-Mail : defk@aade.gr
Url : www.aade.gr

ΠΡΟΣ: Ως πίνακα διανομής

ΘΕΜΑ: Παροχή διευκρινίσεων για την επιβολή φόρου μεταβίβασης ακινήτων κατά τη σύσταση ή τροποποίηση συστάσεων οριζοντίων ή καθέτων ιδιοκτησιών λόγω επεμβάσεων σε κοινόκτητους και κοινόχρηστους χώρους.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

A) ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ

Εγκύκλιος που αφορά στη φορολογική αντιμετώπιση κατά τη σύσταση ή τροποποίηση συστάσεων οριζοντίων ή καθέτων ιδιοκτησιών όταν επέρχονται μεταβολές σε κοινόκτητους και κοινόχρηστους χώρους.

B) ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Με την παρούσα εγκύκλιο παρέχονται οδηγίες αναφορικά με τις περιπτώσεις σύστασης ή τροποποίησης σύστασης οριζοντίων ή καθέτων ιδιοκτησιών όταν πραγματοποιείται:

- α. Παραχώρηση δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης.
- β. Κατάργηση δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης.
- γ. Επαύξηση επιφάνειας κτίσματος οριζόντιας ή κάθετης ιδιοκτησίας λόγω επέκτασης σε κοινόκτητο ή κοινόχρηστο χώρο.
- δ. Ταυτόχρονη επέκταση σε κοινόκτητο ή κοινόχρηστο χώρο, παραχώρηση τμήματος σε κοινή χρήση και μείωση της συνολικής επιφάνειας της ιδιοκτησίας.

Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Η εγκύκλιος αφορά στις υπηρεσίες της Φορολογικής Διοίκησης, και στους φορολογούμενους.

Σε συνέχεια ερωτημάτων για το ως άνω θέμα και των οδηγιών που έχουν παρασχεθεί με την ΠΟΛ. 1050/1996 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών σας γνωρίζουμε τα εξής:

1. Σύσταση οριζοντίων ιδιοκτησιών.

Στο άρθρο 1002 («Ιδιοκτησία ορόφου») του Αστικού Κώδικα (π.δ. 456/1984, Α` 164) ορίζεται ότι «κυριότητα χωριστή σε όροφο οικοδομής ή σε διαμέρισμα ορόφου μπορεί να συσταθεί μόνο με δικαιοπραξία του κυρίου του όλου ακινήτου». Τα άρθρα 1-5 και 13 του ν. 3741/1929 (Α` 4) προβλέπουν ότι επί οριζόντιας ιδιοκτησίας ιδρύεται κυρίως μεν χωριστή κυριότητα σε όροφο οικοδομής ή διαμέρισμα ορόφου, **παρεπομένως δε και αναγκαστική συγκυριότητα, η οποία αποκτάται αυτοδικαίως, κατ' ανάλογη μερίδα, στα μέρη του όλου ακινήτου που παραχωρούνται για κοινή χρήση από όλους τους οροφοκτύτες.** Μεταξύ των μερών αυτών περιλαμβάνονται, κατά ενδεικτική στις διατάξεις αυτές απαρίθμηση, το έδαφος, τα θεμέλια, οι πρωτότοιχοι, η στέγη, οι καπνοδόχοι, οι αυλές, τα φρεάτια ανελκυστήρων, οι εγκαταστάσεις κεντρικής θερμάνσεως.

Ο προσδιορισμός των κοινοκτητών και κοινοχρήστων αυτών μερών γίνεται είτε με τη συστατική της οροφοκτησίας δικαιοπραξία είτε με ιδιαίτερες συμφωνίες μεταξύ όλων των οροφοκτητών, που πρέπει να καταρτισθούν με συμβολαιογραφικό έγγραφο και να μεταγραφούν. Οποιοδήποτε μέρος του όλου ακινήτου που δεν ορίσθηκε ή δεν ορίσθηκε εγκύρως, με τον συστατικό της οροφοκτησίας τίτλο, ότι αποτελεί αντικείμενο της αποκλειστικής κυριότητας κάποιου συνιδιοκτήτη, **υπάγεται αυτοδικαίως από τον νόμο, κατ' εφαρμογή του ανωτέρω κανόνα, στα αντικείμενα της αναγκαστικής συγκυριότητας επί του εδάφους και θεωρείται κοινόκτητο και κοινόχρηστο μέρος του ακινήτου (ΣτΕ 1616/2025, ΣτΕ 4762/2014 7μ. σκ. 7, πρβλ. ΑΠ 505/2022, 23/2000 Ολομ.).**

2. Επιπλέον, με βάση τις ανωτέρω διατάξεις επιτρέπεται, με ειδική συμφωνία των συνιδιοκτητών της οικοδομής, που καταρτίζεται με συμβολαιογραφικό έγγραφο και μεταγράφεται, το δικαίωμα χρήσεως σε κάποιο από τα κοινά μέρη να παραχωρηθεί αποκλειστικώς σε ορισμένους από τους συνιδιοκτήτες ή και σε έναν από αυτούς, όποτε δημιουργούνται περιορισμοί της αναγκαστικής συγκυριότητας επί των κοινοκτητών και κοινοχρήστων πραγμάτων, από την οποία απορρέει και το δικαίωμα συμμετοχής στη χρήση τους (ΣτΕ 1616/2025, 4762/2014 σκ. 7, πρβλ. ΑΠ 505/2022). Οι χώροι αυτοί δεν μπορούν να μεταβιβαστούν μόνοι τους, αλλά αποτελούν πάντοτε παρακολούθημα ή αναπόσπαστο μέρος μίας οριζόντιας ιδιοκτησίας προς ωφέλεια του εκάστοτε κυρίου αυτής (βλ. σχετ. ΑΠ 5/1991,

31/2001, 551/2003, 1051/2003, 729/2006 καθώς και ΠΟΛ. 1022/2004 εγκύκλιος Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, ΥΠΕΘΟΟ 138311 ΕΞ 2024 Β' 6326/2024)).

3. Σύσταση καθέτων ιδιοκτησιών.

Τα άρθρα 1, 2 παρ. 1, 3, 4, 5 και 13 του νόμου 3741/1929, 1 παρ. 1 και 2 του ν.δ. 1024/1971 "περί διηρημένης ιδιοκτησίας επί οικοδομημάτων ανεγειρομένων επί ενιαίου οικοπέδου" (Α' 232), 1002 και 1117 ΑΚ και 480Α Κ.Πολ.Δ, προβλέπουν ότι στην περίπτωση σύστασης κάθετης ιδιοκτησίας, χωριστής, δηλαδή, ιδιοκτησίας σε περισσότερα οικοδομήματα, που έχουν ανεγερθεί ή πρόκειται να ανεγερθούν σε κοινό οικόπεδο, αλλά σε ορισμένο για κάθε συνιδιοκτήτη τμήμα του, ο κύριος κάθε χωριστής οικοδομής είναι συγκύριος του όλου οικοπέδου και ταυτόχρονα αποκλειστικός κύριος της οικοδομής του.

4. Περαιτέρω, με ειδικότερες διατάξεις προβλέφθηκε υπό συγκεκριμένες προϋποθέσεις η δυνατότητα μονομερούς τροποποίησης των συστάσεων οριζοντίων ή καθέτων ιδιοκτησιών, χωρίς να απαιτείται δηλαδή η συναίνεση του συνόλου των συνιδιοκτητών των οριζοντίων ή καθέτων ιδιοκτησιών (βλ. σχετ. άρθρα 98 ν. 4495/2017, Α' 167, και 16 ν. 5142/2024, Α' 158). Στις ως άνω περιπτώσεις, η σχετική δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτων υποβάλλεται μονομερώς σύμφωνα με τα οριζόμενα στις αντίστοιχες διατάξεις.

5. Επιβολή φόρου μεταβίβασης ακινήτων κατά τη σύσταση ή την τροποποίηση σύστασης οριζοντίων ή καθέτων ιδιοκτησιών.

Σύμφωνα με το άρθρο 22 του Κώδικα Φορολογίας Περιουσίας (ν. 5219/2025, Α' 130, εφεξής «ΚΦΠ»), ο φόρος μεταβίβασης ακινήτων επιβάλλεται σε κάθε μεταβίβαση κυριότητας ακινήτου ή άλλου εμπράγματος δικαιώματος επί ακινήτου από επαχθή αιτία, υπόχρεος δε για την καταβολή του είναι ο αγοραστής (άρθρα 22 και 24 ΚΦΠ) και η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά τον χρόνο σύνταξης του συμβολαίου (άρθρο 26 ΚΦΠ).

Ως μεταβίβαση για την επιβολή του φ.μ.α. σύμφωνα με το άρθρο 22 του ΚΦΠ νοείται μεταξύ άλλων και:

- α) η διάθεση της πλήρους ή της ψιλής κυριότητας ανεξάρτητα από το εάν αυτή τελεί υπό αναβλητική ή διαλυτική αίρεση ή υπό τον όρο της εξώνησης,
- β) η σύσταση επικαρπίας, οίκησης ή δουλείας που προβλέπεται στα άρθρα 1188 έως 1191 του Αστικού Κώδικα (π.δ. 456/1984, Α' 164),
- γ) η παραίτηση από την κυριότητα σε ακίνητο ή από εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου
- δ) η διανομή μεταξύ των συγκυρίων ή η ανταλλαγή ακινήτων,
- ε) η σύσταση, απόσβεση ή η μεταβίβαση μαζί με το δεσπόζον ακίνητο πραγματικής δουλείας που προβλέπονται στα άρθρα 1118 επ. του Αστικού Κώδικα.
- στ) η περαιτέρω, πλην της πρώτης, μεταβίβαση του τίτλου μεταφοράς συντελεστή δόμησης, και

ζ) η παραχώρηση του δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης επί κοινόκτητων κύριων, βοηθητικών ή ειδικών χώρων κτισμάτων ή επί κοινόκτητου τμήματος οικοπέδου ή αγροτεμαχίου.

6. Φόρος μεταβίβασης ακινήτων κατά τη σύσταση ή τροποποίηση σύστασης οριζοντίων ή καθέτων ιδιοκτησιών, επιβάλλεται μόνο όταν επί του γηπέδου υφίστανται κτίσματα και εφόσον συντελείται μεταβίβαση με επαχθή αιτία, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ΚΦΠ, μεταξύ των συνιδιοκτητών των οριζοντίων ή καθέτων ιδιοκτησιών. Σε οικόπεδο χωρίς κτίσματα όπου διανέμονται οι μελλοντικές οριζόντιες ή κάθετες ιδιοκτησίες, εφόσον δεν τροποποιούνται τα ποσοστά εξ αιδιαιρέτου συγκυριότητας των οικοπεδούχων στο κοινό οικόπεδο, δεν οφείλεται φόρος (βλ. και ΠΟΛ. 1050/1996).

7. Επιπλέον, με το τελευταίο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 30 του ΚΦΠ, σχετικά με την επανάληψη ή διόρθωση συμβολαίου ορίζεται ότι, εάν με μεταγενέστερο συμβόλαιο διευκρινίζεται ότι το τμήμα ή η έκταση του ακινήτου που μεταβιβάστηκε είναι μικρότερα από αυτά που περιγράφονται στο αρχικό συμβόλαιο, δεν οφείλεται φόρος.

8. Φορολογική αντιμετώπιση των μεταβολών που επέρχονται σε κοινόκτητους ή κοινόχρηστους χώρους κατά τη σύσταση ή τροποποίηση σύστασης οριζοντίων ή καθέτων ιδιοκτησιών.

Για την επιβολή φ.μ.α., εφόσον έχουν επέλθει μεταβολές στα κοινά μέρη οικοδομής ή γηπέδου με τη σύσταση ή την τροποποίηση σύστασης οριζοντίων ή καθέτων ιδιοκτησιών, πρέπει να εξετάζεται, κατά περίπτωση, εάν υφίστανται κτίσματα κατά τον χρόνο φορολογίας και εάν πραγματοποιείται μεταβίβαση μεταξύ των συνιδιοκτητών σύμφωνα με την ως άνω έννοια. Ειδικότερα:

9. Σύσταση ή τροποποίηση σύστασης οριζοντίων ή καθέτων ιδιοκτησιών και παραχώρηση δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης σε κοινόκτητους ή κοινόχρηστους χώρους.

Σύμφωνα με τη του άρθρου 22 του ΚΦΠ ως μεταβίβαση για την επιβολή του φόρου μεταβίβασης ακινήτων, θεωρείται η παραχώρηση δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης επί κοινόκτητων κύριων, βοηθητικών χώρων κτισμάτων ή επί κοινόκτητου τμήματος οικοπέδου ή αγροτεμαχίου. Συνεπώς, εφόσον με την τροποποίηση σύστασης οριζοντίων ή καθέτων ιδιοκτησιών παραχωρείται δικαίωμα αποκλειστικής χρήσης σε κοινόκτητο ή κοινόχρηστο χώρο οφείλεται φ.μ.α. (βλ. σχετ. ΥΠΕΘΟΟ 138311 ΕΞ 2024 και ΠΟΛ. 1022/2004).

10. Ωστόσο, δεν επιβάλλεται φ.μ.α. για την παραχώρηση δικαιωμάτων αποκλειστικής χρήσης επί των κοινόκτητων ή κοινόχρηστων χώρων, όταν δεν έχουν ανεγερθεί κτίσματα, δεδομένου ότι με την οροφοκτησία επί ακινήτου χωρίς κτίσματα και τη σύσταση καθέτων ιδιοκτησιών δεν συντελείται οιαδήποτε μορφής μεταβίβαση μεταξύ των συνιδιοκτητών. Η μη επιβολή φόρου σε συστάσεις ή

τροποποιήσεις συστάσεων προς πάσης ανέγερσης έγκειται στο ότι οι συγκύριοι, ως προς τις μελλοντικές ιδιοκτησίες, αναπόσπαστο μέρος των οποίων είναι και τα δικαιώματα αποκλειστικής χρήσης αυτών, έχουν μόνο δικαίωμα προσδοκίας κτήσης αυτών, το οποίο θα πραγματοποιηθεί με την ανέγερσή τους. Ως εκ τούτου, τα δικαιώματα αποκλειστικής χρήσης επί κοινόκτητων ή κοινόχρηστων χώρων της μελλοντικής οικοδομής ή επί κοινόκτητου ή κοινόχρηστου χώρου ακάλυπτου οικοπέδου ή γηπέδου, τα οποία εμπεριέχονται στις μελλοντικές οριζόντιες ή κάθετες ιδιοκτησίες, δεν φορολογούνται κατά τη σύσταση ή την τροποποίηση σύστασης οριζοντίων ή καθέτων ιδιοκτησιών, καθώς δεν επιβάλλεται φόρος ούτε και για τις ιδιοκτησίες στις οποίες ανήκουν (βλ. σχετ. ΑΠ 1051/2003).

11. Εφόσον οι αποκλειστικές χρήσεις προσδιοριστούν με συμβολαιογραφική πράξη τροποποίησης σύστασης οριζοντίων ή καθέτων ιδιοκτησιών και κατά το χρόνο σύνταξης του συμβολαίου τα κτίσματα έχουν ανεγερθεί, επιβάλλεται επ' αυτών φόρος μεταβίβασης ακινήτων.

12. Τροποποίηση οριζοντίων ή καθέτων ιδιοκτησιών και κατάργηση δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης επί κοινόκτητων ή κοινόχρηστων χώρων.

Για την κατάργηση δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης δεν οφείλεται φόρος μεταβίβασης ακινήτων, λαμβάνοντας υπόψη ότι:

α) ο φόρος μεταβίβασης ακινήτων επιβάλλεται σε περίπτωση μεταβίβασης εμπραγμάτου δικαιώματος επ' αυτού καθώς και στις περιπτώσεις που ορίζονται ειδικά στον νόμο (άρθρο 22 ΚΦΠ),

β) το δικαίωμα αποκλειστικής χρήσης σε κοινόκτητο χώρο δεν συνιστά εμπράγματο δικαίωμα σύμφωνα με τους ορισμούς του Αστικού Κώδικα και

γ) η κατάργηση δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης και η θέση της εν λόγω επιφάνειας σε κοινή χρήση δεν περιλαμβάνεται στις αναφερόμενες περιπτώσεις, τις οποίες ο νόμος υπολαμβάνει ως μεταβίβαση για την επιβολή φ.μ.α.

13. Τροποποίηση οριζοντίων ή καθέτων ιδιοκτησιών και επαύξηση επιφάνειας κτίσματος λόγω επέκτασης σε κοινόκτητο ή κοινόχρηστο χώρο.

Σε περίπτωση τροποποίησης της σύστασης οριζοντίων ή καθέτων ιδιοκτησιών, κατά την οποία επαυξάνεται η επιφάνεια υφιστάμενων κτισμάτων σε σχέση με την αρχική σύσταση, συνεπεία επέκτασης της οριζόντιας ή κάθετης ιδιοκτησίας επί κοινόκτητου ή κοινόχρηστου χώρου, επιβάλλεται φόρος μεταβίβασης ακινήτων επί της αξίας της καταληφθείσας έκτασης, καθώς στην περίπτωση αυτή, λαμβάνει χώρα μεταβίβαση κατά την έννοια του άρθρου 22 του ΚΦΠ από τους λοιπούς συνιδιοκτήτες.

Τα ανωτέρω εφαρμόζονται και σε περιπτώσεις μονομερούς τροποποίησης σύστασης, σύμφωνα με την παρ. 7 του άρθρου 98 του ν. 4495/2017, καθόσον σε αυτές τεκμαίρεται η συναίνεση όλων των συνιδιοκτητών.

14. Τροποποίηση οριζοντίων ή καθέτων ιδιοκτησιών με ταυτόχρονη επέκταση σε κοινόκτητο ή κοινόχρηστο χώρο, παραχώρηση τμήματος σε κοινή χρήση και μείωση της συνολικής επιφάνειας της ιδιοκτησίας.

Όταν η τροποποίηση της σύστασης οριζοντίων ή καθέτων ιδιοκτησιών συνεπάγεται αφενός παραχώρηση τμήματος της οριζόντιας ή κάθετης ιδιοκτησίας σε κοινή χρήση και, αφετέρου επέκτασή της σε κοινόκτητο ή κοινόχρηστο χώρο, με αποτέλεσμα τη συνολική μείωση της επιφάνειας της ιδιοκτησίας σε σύγκριση με την αρχική σύσταση, δεν οφείλεται φόρος μεταβίβασης ακινήτων, διότι η συνακόλουθη μείωση της επιφάνειας της ιδιοκτησίας δεν συνεπάγεται κτήση εμπραγμάτου δικαιώματος, αλλά αντίθετα απώλεια εξουσίας επί μέρους του ακινήτου (ΑΚ 973). Ως εκ τούτου, η μεταβολή που επέρχεται στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν εντάσσεται στο πεδίο εφαρμογής του φόρου μεταβίβασης ακινήτων (άρθρα 22 επ. ΚΦΠ). Εξάλλου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2 ΚΦΠ, και σε περιπτώσεις διόρθωσης ή επανάληψης συμβολαιογραφικών πράξεων, όταν με μεταγενέστερη συμβολαιογραφική πράξη διευκρινίζεται ότι η πραγματική έκταση του μεταβιβασθέντος ακινήτου είναι μικρότερη από την αναφερόμενη στο αρχικό συμβόλαιο, δεν οφείλεται φόρος.

**Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ
ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ ΑΡΧΗΣ
ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ**

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Αποδέκτες Πίνακα Γ' (περιπτώσεις 6 και 9)
2. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗΣ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΩΝ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗΣ (ΔΙ.Σ.ΤΕ.ΠΛ) για ανάρτηση στην ιστοσελίδα της ΑΑΔΕ και την Ηλεκτρονική Βιβλιοθήκη ΑΑΔΕ
3. Διεύθυνση Επικοινωνίας (Δ.ΕΠΙΚ.)

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Γραφείο Υπουργού
2. Γραφείο Υφυπουργού
3. Γραφείο Γενικής Γραμματέως Φορολογικής Πολιτικής
4. Αποδέκτες Πίνακα Β' (περίπτωση 3)
5. Αποδέκτες Πίνακα Γ' (περιπτώσεις 1 έως και 5, 7, και 8)
6. Αποδέκτες Πίνακα Ζ' (περιπτώσεις 1 και 7)
7. Αποδέκτες Πίνακα Η' (περιπτώσεις 1 έως και 3, 5 έως και 9)
8. Αποδέκτες Πίνακα ΙΑ'

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο Διοικητή ΑΑΔΕ
2. Γραφείο Προϊσταμένου Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας
3. Γραφείο Προϊσταμένου Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Λειτουργιών
4. Διευθύνσεις, Αυτοτελή Τμήματα και Αυτοτελή Γραφεία της ΓΔΦ
5. Διεύθυνση Νομικής Υποστήριξης της ΑΑΔΕ
6. Διεύθυνση Εφαρμογής Φορολογίας Κεφαλαίου και Περιουσιολογίου – Τμήματα Α' και Β'

Ακριβές Αντίγραφο
Κεντρικό Πρωτόκολλο
ΣΠΥΡΟΠΟΥΛΟΥ ANNA

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝ. Δ/ΝΣΗ Φ/ΓΙΑΣ & Δ.Π.
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ Φ/ΓΙΑΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ (ΥΣΗ)
ΤΜΗΜΑ Β'

ΑΘΗΝΑ, 21 Φεβρουαρίου 1996
ΑΡΙΘ. ΠΡΩΤ. 1093990/68/80013
ΠΟΛ. 1050
ΠΡΟΣ: Αποδέκτες, ως Π.Δ.

ΤΑΧ. Δ/ΝΣΗ : Κ. ΣΕΡΒΙΑΣ 10
101 84 ΑΘΗΝΑ
ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ: Ε. ΛΙΑΠΗ
ΤΗΛΕΦΩΝΟ : 3313400 (εσ. 232 & 238)

ΘΕΜΑ: Φορολογικές υποχρεώσεις που δημιουργούνται σε περιπτώσεις σύνταξης συμβολαιογραφικών πράξεων που αφορούν σύσταση, τροποποίηση ή κατάργηση οριζοντίων ή καθετών ιδιοκτησιών.

I. ΓΕΝΙΚΑ

Λόγω της ιδιαίτερης σημασίας που παρουσιάζει το πιο πάνω θέμα της συχνότητας με την οποία εμφανίζεται και του μεγάλου αριθμού των εγκυκλίων και των λύσεων που έχουν εκδοθεί κατά καιρούς κρίθηκε σκόπιμο και αναγκαίο να παραθεσούμε τις λύσεις αυτές σε ενιαίο κείμενο ώστε να μπορείτε να αντιμετωπίζετε σωστά κάθε περίπτωση σύστασης, τροποποίησης ή κατάργησης οριζόντιας ιδιοκτησίας, που σας εμφανίζεται.

II. ΙΣΧΥΟΥΣΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 1 του α.ν. 1521/1950 ορίζεται ότι σε κάθε εξ επαχθούς αιτίας μεταβίβαση ακινήτου ή εμπράχματου επί ακινήτου δικαιώματος επιβάλλεται φόρος επί της αξίας αυτών. Στην έννοια του όρου μεταβίβαση περιλαμβάνεται και η διανομή ακινήτων μεταξύ των συγγενών τους.
2. Επί συστάσεως οριζοντίου ιδιοκτησίας εφόσον επί του οικοπέδου υπάρχουν κτίσματα όπως έχει δεχθεί και το Σ.Τ.Ε. με την αριθ. 121/79 απόφαση επέρχεται έμμεσα διανομή των υπάρχοντων κτισμάτων μεταξύ των κατ' ιδανικά μερίδια συγγενών και συνεπώς οφείλεται φόρος μεταβίβασης που υπολογίζεται στην αξία των κτισμάτων και του οικοπέδου. Ενώ επί μη υπάρξεως κτισμάτων δεν επέρχεται διανομή αφού οι συνιδιοκτήτες και μετά τη σύσταση της οριζοντίου ιδιοκτησίας παραμένουν συγγενείς επί του οικοπέδου χωρίς να αποκτούν στην πραγματικότητα πλήρη και διακεκριμένη ιδιοκτησία επί διαμερισμάτων των οποίων η ανέγερση δεν άρχισε ακόμη και συνεπώς δεν οφείλεται Φ.Μ.Α.
Επίσης επί καταργήσεως συστάσεως οριζοντίου ιδιοκτησίας επί οικοπέδου στο οποίο υφίστανται κτίσματα οφείλεται φόρος μεταβίβασης (ανταλλαγής) γιατί μ' αυτή επέρχεται συνένωση των

κτισμάτων των αυτοτελών σιζοντίων ιδιοκτησιών. Και στην περίπτωση αυτή ο φόρος υπολογίζεται επί της αξίας των κατά τη συνένωση μεριδίων, οικοπέδου και κτισμάτων.¹

Ενόψη των ανωτέρω στα καταρτιζόμενα στις περιπτώσεις αυτές συμβόλαια θα πρέπει σαφώς να διευκρινίζεται αν στο οικοπέδο επί του οποίου συνιστάται, τροποποιείται ή καταργείται οριζόντια ιδιοκτησία υπάρχουν ή όχι κτίσματα.

III. ΥΠΟΒΟΛΗ ΔΗΛΩΣΗΣ

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 7 του κ.ν. 1521/1950 ορίζεται ότι, για κάθε μεταβίβαση οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται προ της σύστασης του συμβολαίου να επιδώσουν κοινή δήλωση φόρου μεταβίβασης στον Προϊστάμενο της ΔΟΥ.

Συνεπώς, οι συμβαλλόμενοι έχουν υποχρέωση, πριν από την κατάρτιση της συμβολαιογραφικής πράξης, να υποβάλλουν φορολογική δήλωση σε όλες τις περιπτώσεις σύστασης τροποποίησης ή κατάργησης οριζόντιας ή κάθετης ιδιοκτησίας, έστω και αν επί του οικοπέδου δεν υπάρχουν κτίσματα.² Διευκρινίζεται ότι η υποχρέωση αυτή υπάρχει στην περίπτωση που οι συμβολαιογραφικές αυτές πράξεις αφορούν ακίνητο (οικόπεδο - οικοδομή) που ανήκει σε περισσότερα από ένα πρόσωπα είτε φυσικά, είτε νομικά. Στην περίπτωση όμως που το ακίνητο ανήκει σε ένα μόνο πρόσωπο, είτε φυσικό είτε νομικό, κατά την κατάρτιση της συμβολαιογραφικής πράξης δεν υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης και καταβολής φόρου γιατί δεν επέρχεται διανομή έστω κι αν υπάρχουν στο οικοπέδο κτίσματα.³

Κατ' εξαίρεση υποχρέωση υποβολής δήλωσης υπάρχει όταν μοναδικός οικοπεδούχος προβαίνει σε πράξη σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας σε οικοπέδο επί του οποίου ανεγείρεται ή πρόκειται να ανεγερθεί από αρχολάβο πολυόροφη οικοδομή με το σύστημα της αντιπαροχής, δεδομένου ότι, στη δήλωση πρέπει να συμπεριλάβει και ο αρχολάβος.

Υποχρέωση, επίσης υποβολής δήλωσης φόρου μεταβίβασης υπάρχει και σε περίπτωση κατάρτισης συμβολαιογραφικής πράξης σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας επί ακινήτου με συμβαλλόμενους πλὺ κύριο και επικαρπώτῃ με την οποία εξαπολυθούν τα πρόσωπα αυτά να έχουν τα ίδια δικαιώματα και στις διαιρετές οριζόντιες ιδιοκτησίες, χωρίς να συντελεστεί καμιά μεταβίβαση μεταξύ τους, με αποτέλεσμα στις περιπτώσεις αυτές, να μην οφείλεται φόρος μεταβίβασης.

2. Προκειμένου να χορηγηθεί αντίγραφο της φορολογικής δήλωσης στους συμβαλλόμενους θα διενεργείται αυτοψία στο ακίνητο που δηλώνεται, για να διαπιστωθεί αν υπάρχουν ή όχι κτίσματα στο

1. Κ. 5727/58/28.4.81/ΠΟΛ.84

2. Κ. 7462/82/30.4.83 ΠΟΛ. 138

3. Κ. 8052/86/20.10.83

οικοπέδο και σε καταφύγική περίπτωση θα εξακολουθώνεται το εμβαδόν αυτών. Αυτοί θα ενεργείται και στην περίπτωση που υποβάλλεται δήλωση μεταβίβασης από οποιαδήποτε αιτία δικαιώματος υφούν, γιατί και στην περίπτωση αυτή, συντρέχει ο ίδιος λόγος.

Εξυπακούεται πως δεν θα διενεργείται αυτοί στο ακίνητο στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες κάποι υποχρουν κτίσματα επί του οικοπέδου δεν συντελείται οποιαδήποτε μεταβίβαση και συνεπώς δεν γεννάται φορολογική υποχρέωση όπως π.χ. με την πράξη σύστασης οριζόντιες ιδιοκτησίας επί οικοπέδου που υπάρχουν κτίσματα και οι συγχύοι εξακολουθούν να παραμένουν συγχύοι με τα ίδια ποσά σε κάθε μία από τις διακεκριμένες οριζόντιες ιδιοκτησίες που συνιστώνται με την πράξη.

3. Οι φύλακες μεταγραφών θα πρέπει να αρνούνται την μεταγραφή των πιο πάνω συμβολαιογραφικών πράξεων, έστω και αν έχουν ήδη καταρτισθεί, αν δεν προσκομίζεται σ' αυτούς και αντίγραφο της οικείας φορολογικής δήλωσης.1

4. Στις περιπτώσεις που ήδη έχει συνταχθεί η συμβολαιογραφική πράξη, και εκ των υστέρων μεταγράφεται χωρίς να έχει υποβληθεί δήλωση Φ.Μ.Α., θα πρέπει να υποβληθεί δήλωση Φ.Μ.Α. και η φορολογική υποχρέωση ή όχι των συγχύων θα εξαρτηθεί από το γεγονός αν κατά την κατάσταση της συμβολαιογραφικής πράξης, υπάρχουν ή όχι κτίσματα επί του οικοπέδου και συντελείται κάποια μεταβίβαση με τη μορφή διανομής, ανταλλαγής κ.λ.π. Το γεγονός αυτό είναι πραγματικό και η εξέταση του ανάγεται αποκλειστικά στην αρμοδιότητα του Ποριστικού της ΔΟΥ. Χρόνος φορολογίας στις περιπτώσεις αυτές είναι ο χρόνος σύνταξης της συμβολαιογραφικής πράξης. Συνεπώς, κατά την υποβολή της οικείας δήλωσης εκτός από τον κύριο φόρο θα καταβληθεί και φόρος εκπροθέσμου υποβολής δήλωσης 3% κατά μήνα καθυστέρησης που δεν δύναται να υπερβεί το 50% του κύριου φόρου.

5. Κατά την σύνταξη συμβολαιογραφικών πράξεων σύστασης, τροποποίησης ή κατάργησης οριζόντιες ή κάθετης ιδιοκτησίας στην οικεία δήλωση θα αναγράφεται προσωρινή εκτίμηση μόνο όταν με τις πράξεις αυτές γεννάται υποχρέωση καταβολής φόρου.

IV. ΕΝΝΟΙΑ ΚΤΙΣΜΑΤΟΣ

1. Με το άρθρο 1002 ΑΚ ορίζεται ότι είναι δυνατή η χωριστή κυριότητα επί ορόφου οικοδομής ή διαμερισματος ορόφου και ότι ορόφοι, θεωρούνται και τα υπόγεια.

Σημειώνεται ότι οι θεμελιώσεις της οικοδομής, αποτελούν κοινά μέρη αυτής στα οποία υπάρχει αυτοδίκαια από το νόμο αναγκαστική συγχυστικότητα των συνιδιοκτησιών του ακινήτου και συνεπώς δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογίας.

1. Κ. 7462/82/30.9.83/ΠΟΛ.138

2. Δεν λαμβάνονται υπόψη τα κτίσματα, έστω και αν κατά την σύνταξη των πιο πάνω πράξεων υπάρχουν, εφόσον έχει εκδοθεί άδεια καταδάφισης η οποία πρέπει να πραγματοποιηθεί εντός έτους από το χρόνο έκδοσης της άδειας. Αν δεν καταδεικνύουν τα κτίσματα μέσα στην προθεσμία αυτή, υποβάλλεται συμπληρωματική δήλωση εντός μηνός από τη λήξη της, άλλως η φοιτική δήλωση του φορολογουμένου προς την αρμόδια ΔΟΥ θεωρείται ανεπιβεβαιωμένη. Σε περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί άδεια καταδάφισης, υπάρχει όμως πρωτόκολλο καταδάφισης, οπότε το κτίσμα δεν λαμβάνεται υπόψη κατά τον υπολογισμό της αξίας του όλου ακινήτου. Αν το κτίσμα δεν καταδεικνύεται εντός μηνός από την υποβολή της δήλωσης, ο φορολογούμενος υποχρεούται να υποβάλλει συμπληρωματική δήλωση και να καταβάλει τον οικείο φόρο.

Αυτονόητο είναι ότι στις ως άνω δύο περιπτώσεις θα προσκομίζεται στην αρμόδια ΔΟΥ και η άδεια καταδάφισης ή το πρωτόκολλο καταδάφισης αντίστοιχα.

3. Αν το κτίσμα δεν έχει στέγη (ακαπές), τούτο δεν λαμβάνεται υπόψη κατά τον υπολογισμό της αξίας του όλου ακινήτου έστω κι αν δεν υπάρχει άδεια καταδάφισης. Διευκρινίζεται ότι, αυτό αναφέρεται σε κτίσμα πεπαλαιωμένο το οποίο δεν θα περιλαμβάνεται στην πράξη σύστασης οριζόντιας ή κάθετης ιδιοκτησίας.

4. Τις περιπτώσεις κατάρτισης συμβολαιογραφικών πράξεων σύστασης, τροποποίησης ή κατάσχεσης οριζόντιας ή κάθετης ιδιοκτησίας σε οικοπέδο στο οποίο υπάρχουν κτίσματα και ανήκει σε περισσότερα από ένα φυσικά ή νομικά πρόσωπα, για την επιβολή ή όχι φόρου μεταβίβασης, θα πρέπει να ερευνάται αν με τις πράξεις αυτές συντελείται έμμεσα μεταβίβαση εμποσμάτων δικαιωμάτων μεταξύ των συσχετιζόμενων με τη μορφή διανομής, ανταλλαγής, πώλησης ή δωρεάς. Ενδέχεται με τις πιο πάνω πράξεις να μη συντελεστεί οποιoδήποτε μεταβίβαση και συνεπώς να μη γεννάται φορολογική υποχρέωση.¹

Υ. ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΟΦΕΙΛΗΣ Ή ΟΧΙ Φ.Μ.Α. ΚΑΤΑ ΤΗ ΣΥΝΤΑΞΗ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΗ Ή ΚΑΤΑΡΤΙΣΗ ΟΡΙΖΟΝΤΙΑΣ Ή ΚΑΘΕΤΗΣ ΙΔΙΟΚΤΗΣΙΑΣ

1. Οφείλεται φόρος μεταβίβασης (διανομής) κατά την κατάσχεση πράξης οριζόντιας ιδιοκτησίας ή τροποποίηση αυτής σε οικοπέδο με κτίσματα τα οποία βρίσκονται στο στάδιο του εκ μέρους αρμέ σκελετού, έκαστος δε των συσχετιζόμενων λαμβάνει συσχετιζόμενη οριζόντια ιδιοκτησία, διότι και οι τα κτίσματα βρίσκονται στο στάδιο του σκελετού, δημιουργούν την βάση για την αυθυπαρξία των οριζόντιων ιδιοκτησιών.

Για τον υπολογισμό της αξίας θα ληφθούν υπόψη τα κτίσματα στο στάδιο που βόσκονται.1

2. Κατ' εφαρμογή της πολυοδικής νομοθεσίας, μπορεί να αυξηθεί το ποσοστό κάλυψης ή ο συντελεστής δόμησης των οικοπέδων ορισμένης περιοχής. Αν επί των οικοπέδων αυτών υπήρχαν κτίσματα και είχαν καταρτισθεί μεταξύ των συγκυρίων πράξεις οριζοντίων ιδιοκτησιών των οποίων τα ποσοστά συμμετοχής στο οικοπέδο εξαντλούσαν τη συνολική έκταση αυτού, ανακύπτει θέμα τροποποίησης της αρχικής πράξης σύστασης οριζοντίων ιδιοκτησιών. Με την τροποποίηση της πράξης ενδέχεται να συνιστώνται και νέες οριζόντιες ιδιοκτησίες, ώστε καθένας από τους συγκυρίους να πάσχει νέα οριζόντια ιδιοκτησία που μελλοντικά θα ανεγερθεί, της οποίας το εμβαδόν δεν είναι ανάλογο με το ποσοστό συμμετοχής του στο οικοπέδο. Στην περίπτωση αυτή συντελείται μεταβίβαση από τους συγκυρίους που παίρνουν μικρότερη σε εμβαδόν ιδιοκτησία σε εκείνους του συγκυρίου που παίρνουν μεγαλύτερη από την αναλογούσα στο ποσοστό συμμετοχής τους στο οικοπέδο. Και αν μεν για τη μεταβίβαση αυτή καταβληθεί τίμημα, θα οφείλεται φόρος μεταβίβασης, άλλως φόρος δωρεάς ή χονικής παροχής. Ο φόρος αυτός θα υπολογίζεται στην αξία των επιπλέον της συμμετοχής του συγκυρίου, ποσοστών του οικοπέδου, που αντιστοιχούν στην οριζόντια ιδιοκτησία καθώς και στην αξία των αναλογούντων σ' αυτά κοινοκτητών και κοινοχρήστων χώρων της οικοδομής.2

3. Δεν οφείλεται φόρος μεταβίβασης (διανομής) στις εξής περιπτώσεις:

- α) Σε σύσταση ή τροποποίηση πράξης οριζόντιας ιδιοκτησίας σε οικοπέδο με κτίσματα όταν οι συνιδιοκτήτες παραμένουν συγκύριοι στα κτίσματα με τα αυτά ποσοστά που έχουν στο οικοπέδο
- β) όταν ο κύριος οικοδομής που ανεγέρθηκε σε τμήμα κρινού οικοπέδου (κατά τις διατάξεις της κάθετης ιδιοκτησίας), τροποποιεί με την σύμπραξη και του άλλου συνιδιοκτήτη του οικοπέδου την πράξη σύστασης κάθετης ιδιοκτησίας, προκειμένου η οικοδομή του να υπαχθεί στην οροφότητα του Ν. 3741/29. Τούτο δε γιατί και στις δύο περιπτώσεις δεν συντρέχει το στοιχείο της μετάθεσης κυριότητας.3
- γ) Σε περίπτωση σύστασης πράξης τροποποίησης οριζόντιας ιδιοκτησίας επί οικοπέδου με κτίσματα με την οποία διαιρούνται αυτοτελείς ιδιοκτησίες που ανήκουν σε περισσότερους από ένα συνιδιοκτήτες, ώστε να περιέλθει σε καθέναν απ' αυτούς αυτοτελής ιδιοκτησία της αξίας προς το εξ αδιαιρέτου μερίδιό του, στην διαιρουμένη ιδιοκτησία συντελείται διανομή και οφείλεται φόρος διανομής.

1. Κ.4252/58/10.6.1986/ΠΟΛ.199 ΓΝΩΜ. 282/86.

2. Κ.2280/33/27.3.86/ΠΟΛ.113/86

3. Ν.2141/13.5.93/ΠΟΛ.121/83-ΓΝΩΜ.642/83

Αν όμως η αυτοτελής ιδιοκτησία που διαιρείται, ανήκει σε ένα πρόσωπο, τότε δεν συντελείται καμία μεταβίβαση αφού ο ιδιοκτήτης των ιδιοκτησιών που θα προέλθουν από τη διάρθρωση, παραμένει ο ίδιος και επομένως δεν οφείλεται φόρος.

4. Σε περίπτωση σύνταξης πράξης τροποποίησης οριζόντιας ιδιοκτησίας επί οικοδομής (με κτίσματα) με την οποία συνενώνονται αυτοτελείς ιδιοκτησίες που ανήκουν σε περισσότερα από ένα πρόσωπα συντελείται συνένωση ακινήτου και οφείλεται φόρος ανταλλαγής.

Αν όμως οι αυτοτελείς ιδιοκτησίες που συνενώνονται ανήκουν σε ένα πρόσωπο, τότε δεν συντελείται καμία ανταλλαγή ακινήτων αφού η ιδιοκτησία που θα προκύψει από τη συνένωση θα ανήκει στο ίδιο πρόσωπο και επομένως δεν οφείλεται φόρος.

5. Σε περίπτωση σύνταξης πράξης τροποποίησης οριζόντιας ιδιοκτησίας με την οποία ένα τμήμα αυτοτελούς ιδιοκτησίας προστίθεται σε αυτοτελή ιδιοκτησία άλλου προσώπου και καταβάλλεται από τον αποκτώντα τίμημα, συντελείται μεταβίβαση με αντάλλαγμα και οφείλεται φόρος μεταβίβασης με ακέραιο συντελεστή. Αν όμως από την τροποποιητική πράξη δεν προκύπτει η κατάβολη ανταλλάγματος τότε πρόκειται για μεταβίβαση ακινήτου λόγω δωρεάς, και οφείλεται φόρος δωρεάς.

Σε περίπτωση όμως που με την σύνταξη πράξης τροποποίησης οριζόντιας ιδιοκτησίας, τμήμα αυτοτελούς ιδιοκτησίας προστεθεί σε άλλη αυτοτελή ιδιοκτησία του ίδιου ιδιοκτήτη, δεν συντελείται καμία μεταβίβαση και συνεπώς δεν οφείλεται φόρος.

6. Σε περίπτωση σύνταξης πράξης οριζόντιας ιδιοκτησίας σε οικόπεδο στο οποίο υπάρχει ένας όροφος με την οποία οι συνιδιοκτήτες παραμένουν συγκύριοι στον όροφο αυτό με τα ίδια ποσοστά που έχουν στο οικόπεδο και προσδιορίζονται οι μελλοντικές ιδιοκτησίες που θα περιέλθουν στον καθένα, δεν συντελείται μεταβίβαση όχι μόνο για το κτίσμα, αλλά και για τις αυτοτελείς ιδιοκτησίες που δεν έχουν ακόμη ανεγερθεί, αφού η αυτοτελής ιδιοκτησία που θα περιέλθει στον καθένα συγκύριο αντιστοιχεί στο εξ αδιαιρέτου ποσοστό συμμετοχής του στο οικόπεδο.¹

7. Σε περίπτωση σύστασης οριζόντιας ή κάθετης ιδιοκτησίας σε οικόπεδο στο οποίο υπάρχουν κτίσματα και διανέμονται τόσο τα κτίσματα όσο και οι μελλοντικές οριζόντιες ή κάθετες ιδιοκτησίες οφείλεται φόρος μόνο για τις ιδιοκτησίες στις οποίες υπάρχουν κτίσματα.²

8. Σε περίπτωση σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας σε οικόπεδο επί του οποίου έχουν ανεγερθεί κτίσματα από εργολάβο με το σύστημα της αντιπροχής και κατά την οποία οι οικοπεδούχοι εξέρχονται της κοινωνίας ως προς ορισμένες οριζόντιες ιδιοκτησίες με τη

1. Α.13612/97/18.11.83/ΠΟΛ.177

2. 1073176/294/Β0013/11.11.94/ΠΟΛ.1250-ΓΝΣΜ.299/94.

δημιουργία ατομικών ιδιοκτησιών διακεκομμένων αυτοτελών και ανεξάρτητων και περαιτέρω παραμένουν οι ίδιοι αρχικοί κοινωνοί στην κοινωνία επί των λοιπών οριζοντίων ιδιοκτησιών, οφείλεται πόρος, μεταβίβασης (διδonmής), μόνο επί των εξερχομένων της κοινωνίας μερίδων των αρχικών οικοπεδούχων - κοινωνών και όχι για τις μερίδες που παραμένουν στην κοινωνία δηλ. σε εκείνες τις οριζόντιες ιδιοκτησίες οι οποίες στο μέλλον θα μεταβιβασθούν απ' αυτούς στους κατασκευαστές ή σε τρίτους που θα υποδειχθούν απ' αυτούς κατά τους όρους του ερχολαβικού. Επιστημαίνεται ότι αυτό θα ισχύει και σε κάθε άλλη περίπτωση σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας σε οικόπεδο με περισσότερους από ένα συγκυρίους οι οποίοι αναλαμβάνουν οι ίδιοι να ανεξάρτητη την οικοδομή.

Σε περίπτωση τροποποίησης ή κατάργησης της πιο πάνω πράξης σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας πριν τη μεταβίβαση των υποσχεθέντων με το ερχολαβικό προσύμφωνο ποσοστών στην ερχολήπτρια εταιρία ή σε τρίτους τη υποδείξει τους, δεδομένου ότι μέχρι τη μεταβίβαση σ' αυτή με οριστικό συμβόλαιο, εξακολουθούν να παραμένουν συγκυρίοι οι οικοπεδούχοι, με το ίδιο ποσοστό συμμετοχής τους στο οικόπεδο, προκειμένου να επιβληθεί ή όχι ΦΜΑ θα πρέπει να ερευνηθεί εάν με την τροποποίηση αυτή συντελείται κάποια μεταβίβαση μεταξύ των οικοπεδούχων μόνο με τη μορφή διανομής, ανταλλαγής, αφού ο ερχολάβος απλά συνυπογράφει χωρίς να αποκτά κυριότητα με τη σύσταση ή τροποποίηση της πράξης.

9. Δεν οφείλεται πόρος μεταβίβασης όταν μοναδικός οικοπεδούχος που ανέθεσε σε ερχολάβο την ανέγερση οικοδομής με το σύστημα της αντιπαροχής, συστήσει, τροποποιήσει ή καταργήσει οριζόντια ιδιοκτησία με τη σύμπραξη και του ερχολάβου - πριν τη μεταβίβαση με οριστικό συμβόλαιο σ' αυτόν των υποσχεθέντων ποσοστών με το ερχολαβικό προσύμφωνο - αφού κύριος του οικοπέδου είναι ένας και δεν συντελείται κάποια μεταβίβαση.

10. Δεν οφείλεται πόρος μεταβίβασης, όταν σε οικόπεδο που ανήκει κατά ψιλή κυριότητα στον Α' και κατ' επικρασία στο Β', στο οποίο έχει ανεγερθεί οικοδομή με το σύστημα της αντιπαροχής, συστήσουν μερικτή πράξη οριζόντιας ιδιοκτησίας, προσδιορίζοντας ως αυτοτελή και ανεξάρτητη ιδιοκτησία ένα όροφο με την αναλογία ποσοστού επί του οικοπέδου, εξακολουθώντας να παραμένουν σ' αυτό κατ' επικρασία ο ένας και κατ' επικρασία ο άλλος και περαιτέρω με συμπληρωματική πράξη ανακατανομούν τα υπόλοιπα ποσοστά οικοπέδου στις λοιπές οριζόντιες ιδιοκτησίες, πριν ακόμη μεταβιβαστούν στον ερχολάβο τα υποσχεθέντα με το ερχολαβικό προσύμφωνο ποσοστά οικοπέδου, ο οποίος απλά και μόνο θα πρέπει να συμπράξει στη δήλωση.

11. Σε περίπτωση που οι Α,Β,Γ, συγκυρίοι εξ' αδιαιρέτου σε οικόπεδο με κτίσματα με ορισμένο ποσοστό συνιδιοκτησίας έκαστος, προβαίνουν σε πράξη σύστασης κάθετης ιδιοκτησίας και διανομής κτισμάτων, ώστε ο Α' να περιοριστεί στην χρήση της μιας καθετού,

ο Β' στην χρήση της άλλης καθεύτου (οικόπεδου και κτισμάτων) και ο Γ' να παραμένει συγκύριος στις επιμέρους καθεύτες με το ίδιο ποσοστό συνιδιοκτησίας (οικόπεδου και κτισμάτων), για την συγκεκριμένη αυτή πράξη οφείλεται φόρος διανομής μόνο για τους Α και Β και όχι για τον Γ ο οποίος εξακολουθεί να παραμένει συγκύριος τόσο στο οικόπεδο, όσο και στα κτίσματα με το ίδιο ποσοστό.¹

12. Όταν σε οικόπεδο με κτίσματα που ανήκει εξ' αδιαιρέτου σε δύο πρόσωπα με ορισμένο ποσοστό συνιδιοκτησίας, συσταθεί κάθετος ιδιοκτησία σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3741/29 και του άρθρου 3 του ν. 1024/71 και έκαστος των συγκυρίων αποκτήσει το αποκλειστικό δικαίωμα της χρήσης ορισμένου τμήματος οικοπέδου μετά κτισμάτων και περαιτέρω - επειδή βάσει των πολεοδομικών διατάξεων καθεμιά από τις καθεύτες ιδιοκτησίες αποτελεί πλέον άρτιο και οικοδομήσιμο οικόπεδο - προβούν σε διανομή οικοπέδου και κτισμάτων, για την πράξη αυτή, δεδομένου ότι σε καθεμία από τους συγκυρίους με την αρχική πράξη καθεύτου ιδιοκτησίας παρέχεται το δικαίωμα της αποκλειστικής χρήσης ορισμένου τμήματος του οικοπέδου και κατά συνέπεια και της αποκλειστικής κυριότητας των κτισμάτων, είτε αυτά ανεγέρθησαν από τους συγκυρίους ή υπήρχαν επί του οικοπέδου, θα οφείλεται φόρος διανομής μόνο για την αξία του οικοπέδου στο οποίο υπάρχει συγκυριότητα και με τις ισχύουσες σήμερα πολεοδομικές διατάξεις μπορεί να διανεμηθεί.²

13. Αν σε οικόπεδο με κτίσματα, που ανήκει κατ' επικαρπία στον Α' και κατά ψιλή κυριότητα εξ' αδιαιρέτου με ορισμένο ποσοστό στους Β και Γ, συσταθεί πράξη οριζόντιας ιδιοκτησίας, ώστε οι Β και Γ να πάρουν συγκεκριμένες οριζόντιες ιδιοκτησίες κατά ψιλή κυριότητα και ο Α να εξακολουθεί να παραμένει κατ' επικαρπία σε όλες τις επί μέρους ιδιοκτησίες θα οφείλεται φόρος διανομής, μόνο για την αξία της ψιλής κυριότητας που διανέμεται και όχι για την επικαρπία στην οποία εξακολουθεί να παραμένει ο Α σε όλες τις οριζόντιες ιδιοκτησίες.

14. Σε οικόπεδο με κτίσματα έχει συσταθεί κάθετος ιδιοκτησία ο Α έχει τη χρήση του ενός τμήματος και ο Β τη χρήση του άλλου τμήματος, τροποποιώντας οι ανωτέρω συγκύριοι του οικοπέδου τη σύσταση ώστε ο ένας εξ' αυτών να αποκτήσει τη χρήση επί πλέον τατοχωνικών μέτρων οικοπέδου, χωρίς να αλλάξει το ποσοστό συμμετοχής τους στο οικόπεδο, τότε η συμβολαιογραφική αυτή πράξη φορολογείται ως περιορισμένη προσωπική δουλεία.³

1 . 1042314/535/15.6.90.

2 . 1067975/880/Β0013/3.10.90.

3 . 1113190/437/1.2.1996 πο1.1025 ΓΝ24.254/90

15. Σε περίπτωση που με διαθήκη έχουν περιέλθει συγκεκριμένες οριζόντιες ιδιοκτησίες σε καθένα από τους κληρονόμους, χωρίς να γίνεται με τη διαθήκη αυτή ιδιαίτερη αναφορά στο εμβαδόν και το ποσοστό συμμετοχής στο οικοπέδο, και οι κληρονόμοι με την πράξη της αποδοχής που μετέχρασαν, καθόρισαν το εμβαδόν των διαμερισμάτων και ήδη προβαίνουν στην κατάρτιση συμπληρωματικής πράξης σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας ώστε να προσδιορίσουν μόνο τα ποσοστά του οικοπέδου που θα αναλογούν σε κάθε οριζόντια ιδιοκτησία δεν οφείλεται φόρος διανομής για την κατάρτιση της πράξης αυτής, διότι στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν συντρέχει το στοιχείο μετάθεσης κατά οποιοδήποτε τρόπο κυριότητας ή άλλου εμπράχματου δικαιώματος, αλλ' απλώς με τη συμπληρωματική αυτή πράξη καθορίζονται τα ποσοστά συμμετοχής εξ αδιαιρέτου στο ενιαίο οικόπεδο, η κυριότητα του οποίου έχει ήδη μεταβιβαστεί με την μεταγραφή . 1.

16. Έχει νομολογηθεί ότι σύσταση οριζόντιας ιδιοκτησίας επέρχεται αυτόματα με την εκποίηση από τον κύριο ή τους συγκεκριμένους εξ αδιαιρέτου ενός ορόφου πολυόροφης οικοδομής σε τρίτο, ο οποίος θα ανήκει αποκλειστικά σ' αυτόν, εφόσον η εκποιητική αυτή δικαιοπραξία περιλαμβάνει ακριβή και πλήρη περιγραφή του αντικειμένου της οριζόντιας ιδιοκτησίας, ώστε να εξατομικεύεται τούτο, χωρίς όμως να είναι αναγκαίο η περιγραφή αυτή να γίνεται στο σώμα της δικαιοπραξίας, με την οποία συνίσταται, αλλά απλώς να προκύπτει και από σχεδιάγραμμα που έχει προσκοπθεί σ' αυτό. Συνεπώς, και στη περίπτωση αυτή, από φορολογικής πλευράς θα έχουν εφαρμογή τα αναφερόμενα στην προηγούμενη παράγραφο 15.2.

17. Σε περίπτωση πράξης σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας σε οικόπεδο στο οποίο πρόκειται να ανεγερθεί πολυόροφη οικοδομή με το σύστημα της αντιπροχής, εφόσον η καταρτιζόμενη από τους οικοπεδούχους πράξη είναι καθαρή σύσταση οριζοντίων ιδιοκτησιών, δεν υπόκειται σε φόρο μεταβίβασης.

Σε περίπτωση όμως που τροποποιούνται είτε άμεσα είτε έμμεσα τα ποσοστά εξ αδιαιρέτου συγκεκριμένης των οικοπεδούχων στο κοινό οικόπεδο, ώστε η αξία του ποσοστού οικοπέδου που θα περιέλθει σε καθένα οικοπεδούχο είναι δυσανάλογη με την αξία της ιδανικής του μερίδας, για την επί πλέον αξία, εφόσον καταβάλλεται τίμημα, οφείλεται φόρος μεταβίβασης, άλλως φόρος δωρεάς. 3

18. Δεν οφείλεται φόρος μεταβίβασης σε περίπτωση πράξης σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας σε οικόπεδο χωρίς κτίσματα με την οποία διανέμονται οι μελλοντικές οριζόντιες ιδιοκτησίες, εφόσον δεν τροποποιούνται τα ποσοστά εξ αδιαιρέτου συγκεκριμένης των

1. N.2555/21/6.11.1987/ΠΟΛ.310-ΓΝΩΜ.788/87.

2. 1091921/1599/Β0013/11.9.89

3. N.2212/35/7.9.89/ΠΟΛ.1208-ΓΝΩΜ.678/88.

οικοπεδούχων στο κοινό οικοπέδο, έστω κι αν η επιφάνεια των διαμερισμάτων που μελλοντικά θα αναχθούν και θα ανήκουν σε έκαστο των συγκυρίων θα είναι δυσανάλογη με τα χιλιοστά που παίρνουν.

19. Τέλος, σε οικόπεδο με κτίσματα στο οποίο έχει συσταθεί κάθετος ιδιοκτησία, ο Α έχει τη χρήση του ενός τμήματος και ο Β τη χρήση του άλλου τμήματος τροποποιώντας την ανωτέρω σύσταση ώστε ο ένας απ' αυτούς να αποκτήσει δικαίωμα χρήσης επί πλέον τετραγωνικών μέτρων οικοπέδου, χωρίς να αλλάξει το ποσοστό συμμετοχής τους στο οικόπεδο, η πράξη αυτή θα φορολογηθεί σαν σύμβαση σύστασης περιορισμένης προσωπικής δουλειάς άρθρο ΑΚ 1188 και εφόσον γίνεται με αντάλλαγμα θα υπόκειται σε φόρο μεταβίβασης ακινήτου, άλλως σε φόρο δωρεάς.

20. Μετά την κοινοποίηση της παρούσας κάθε άλλη διάταξη αντίθετου περιεχομένου παύει να ισχύει.



Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ

ΠΙΛΑΤΗΣ ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ

1. 1113190/437/Β0013/1.2.1996-ΓΝΩΜ.254/1990.