

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη 14.3.96

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΔΙΚΑΙΟΣΥΝΗΣ

Αριθμ. πρωτ. 166

ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΓΡΑΦΙΚΟΣ ΣΥΛΛΟΓΟΣ

ΕΦΕΤΕΙΟΥ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ

Αριστοτέλους 22, 54623

τηλ.221-127, 270-968

Ε Γ Κ Υ Κ Λ Ι Ο Σ

ΠΡΟΣ

ΟΛΑ ΤΑ ΜΕΛΗ ΤΟΥ ΣΥΛΛΟΓΟΥ

Σας κοινοποιούμε την με αρ.πρωτ.1023290/68/Β0013/ΠΟΛ.1050/21-2-96, εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών, που αφορά τη φορολογία κατά τη σύσταση, τροποποίηση και κατάργηση οριζοντίων ή καθέτων ιδιοκτησιών.

Σημειώνουμε, ότι συνοψίζει πλήρως την πρακτική, όπως διαμορφώθηκε από εγκυκλίους και γνωμοδοτήσεις μέχρι σήμερα, και ως και τούτου είναι πολύ χρήσιμη.

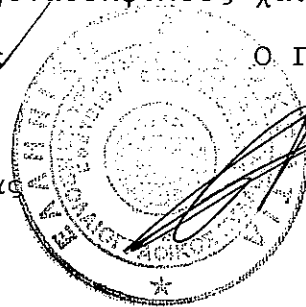
Με συναδελφικούς χαιρετισμούς

Ο Πρόεδρος

Ο Γεν. Γραμματέας

Ι.Κωτούλας

Ι.Τσάνης



166
12 / 3 / 96

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΓΕΝ.Δ/ΝΣΗ Φ/ΓΙΑΣ & Δ.Π.  
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ Φ/ΓΙΑΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ (13Η)  
ΤΜΗΜΑ Β'

ΑΘΗΝΑ, 21 Φεβρουαρίου 1996  
ΑΡΙΘ.ΠΡΩΤ. 1023290/68/Β 0013  
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 καθέτων 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 παραθέσουμε 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

κτισιμάτων των αυτοτελών οριζοντίων ιδιοκτησιών. Και στην περίπτωση αυτή ο φόρος υπολογίζεται επί της αξίας των κατά τη συνένωση περιδίων, οικοπέδου και κτισμάτων.<sup>1</sup>

Ενώση των ανωτέρω στα καταρτιζόμενα στις περιπτώσεις αυτές συμβολαία θα πρέπει σαφώς να διευκολύνεται 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 α.ν. 1521/1950 ορίζεται ότι, για κάθε μεταβίβαση οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται προ της σύνταξης 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 κατάκτησης οριζόντιας ή κάθετης ιδιοκτησίας έστω και αν επί του οικοπέδου δεν υπάρχουν κτίσματα.<sup>2</sup> Διευκολύνεται 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 διάνοη έστω κι αν υπάρχουν στο οικοπέδο κτίσματα.<sup>3</sup>

Κατ' εξαίρεση υποχρέωση υποβολής δήλωσης υπάρχει όταν μοναδικός οικοπεδούχος προβαίνει σε πράξη σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας σε οικοπέδο επί του οποίου ανευρίσκεται ή πρόκειται να ανευρεθεί από εργολάβο πολυόροφη οικοδομή με το σύστημα της αντιπροσχής, δεδομένου ότι, στη δήλωση πρέπει να συμπράξει και ο εργολάβος.

Υποχρέωση, επίσης υποβολής δήλωσης φόρου μεταβίβασης υπάρχει και σε περίπτωση κατάρτισης συμβολαιογραφικής πράξης σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας επί ακινήτου με συμβαλλόμενους πλὴν κύριο και επικαρπώτη με την οποία εξαπολύθουν 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 χρησιμοποιηθεί αντίγραφο της φορολογικής δήλωσης στους συμβαλλόμενους θα διενεργείται αυτοπία 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 καταφάκτική περίπτωση θα εξακολουθώνεται το εμβαδόν αυτών. Αυτωγία θα ενεργείται και στην περίπτωση που υποβάλλεται δήλωση μεταβίβασης από οποιαδήποτε αιτία δικαιώματος υψούν, γιατί και στην περίπτωση αυτή, συντάχσει ο ίδιος λόγος.

Εξυπακούεται πως δεν θα διενεργείται αυτωγία στο ακίνητο στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες κάποις υπόχουν κτίσματα επί του οικοπέδου δεν συντελείται οποιαδήποτε μεταβίβαση και συνεπώς δεν γεννιάται φορολογική υποχρέωση όπως π.χ. με την πράξη σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας επί οικοπέδου που υπάρχουν κτίσματα και οι συγκύριοι εξακολουθούν να παραμένουν συγκύριοι με τα ίδια ποσοστά 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 συγκυρίων θα εξαρτηθεί από το γεγονός αν κατά την κατάρτιση της συμβολαιογραφικής πράξης, υπόχουν 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 Προισταμένου 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 οριζόντιας ή κάθετης ιδιοκτησίας στην οικεία δήλωση θα αναγράφεται προσωρινή εκτίμηση μόνο όταν με τις πράξεις αυτές γεννιάται υποχρέωση καταβολής φόρου. 2

#### 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 συγκυριότητα 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 καταδεικνύονται τα κτίσματα μέσα στην προθεσμία αυτή, υποβάλλεται συμπληρωματική δήλωση εντός μηνός από τη λήξη της, άλλως η αρχική δήλωση του φορολογουμένου προς την αρμόδια ΔΟΥ θεωρείται ενειλικρινής. 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 (ασκεπές), 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. Στις περιπτώσεις κατάρτισης συμβολαιογραφικών πράξεων σύστασης, τροποποίησης ή κατάρτισης οριζόντιας ή κάθετης ιδιοκτησίας σε οικόπεδο 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 συσκευίων με τη μορφή διανομής, ανταλλαγής, πώλησης ή δωρεάς. Ενδέχεται με τις πιο πάνω πράξεις να μη συντελείται οποιαδήποτε μεταβίβαση και συνεπώς να μη γεννάται φορολογική υποχρέωση.]

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

1. Οφείλεται φόρος μεταβίβασης (διανομής) κατά την κατάρτιση πράξης οριζόντιας ιδιοκτησίας ή τροποποίηση αυτής σε οικόπεδο με κτίσματα τα οποία βρίσκονται στο στάδιο του εκ υπετών αρμέ σκελετού, έκαστος δε των συσκευίων λαμβάνει συσκευομένη οριζόντια ιδιοκτησία, διότι κάποι 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 βολσκονται.1

2. Κατ' εφαρμογή της πολεοδομικής 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 πάρει 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 γενικής 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 κοινού 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 κιοιότητας.3

γ) Σε περίπτωση σύνταξης 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 καθένα απ' αυτούς αυτοτελής ιδιοκτησία της αξίας προς το εξ' αδιαιρέτου μερίδιό του, στην διαιρουμένη ιδιοκτησία συντελείται διανομή και οφείλεται φόρος διανομής.

1. Κ.4252/58/10.6.1988/ΠΟΛ.199 ΓΝΩΜ. 282/86.

2. Κ.2280/33/27.3.86/ΠΟΛ.113/86

3. Ν.2141/13/5.9.83/ΠΟΛ.121/83-ΓΝΩΜ.642/83

Αν όμως η αυτοτελής ιδιοκτησία που διακρίνεται, ανήκει σε ένα πρόσωπο, τότε δεν συντελείται καμία μεταβίβαση αφού ο ιδιοκτήτης των ιδιοκτησιών που θα προέλθουν από τη διαίρεση, παρ'ότι 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 τμήμα, συντελείται μεταβίβαση με αντάλλαγμα και οφείλεται φόρος μεταβίβασης με ακέραιο συντελεστή. Αν όμως από την τροποποιητική πράξη δεν προκύπτει η καταβολή 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 παρ'ότι ανήκουν 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'αδικριέτου ποσοστό συμμετοχής του στο οικόπεδο.<sup>1</sup>

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.<sup>2</sup>

8. Σε περίπτωση σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας σε οικόπεδο επί του οποίου έχουν ανεγερθεί κτίσματα από εργολάβο με το σύστημα της αντιπαροχής 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-ΓΝΩΜ.299/94.

δημιουργία ατομικών ιδιοκτησιών διακεκοιμένων αυτοτελών και ανεξάρτητων και περαιτέρω παραμένουν οι ίδιοι αρχικοί κοινωνοί στην κοινωνία επί των λοιπών οριζόντιων ιδιοκτησιών, οφείλεται φόρος, μεταβίβασης (διανομής), μόνο επί των εξερχομένων της κοινωνίας μερίδων των αρχικών οικοπεδούχων - κοινωνιών 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 οικοπέδο με περισσότερους από ένα συγκύριους οι οποίοι αναλαμβάνουν οι ίδιοι να ανεξείρουν 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 εταιρεία ή σε τρίτους τη υποδείξει τους, δεδομένου ότι μέχρι τη μεταβίβαση σ' αυτή με οριστικό συμβόλαιο, εξακολουθούν να παραμένουν συγκύριοι οι οικοπεδούχοι, με το ίδιο ποσοστό συμμετοχής τους στο οικοπέδο, προκειμένου να επιβληθεί ή όχι ΦΜΑ θα πρέπει να ερευνητάι εάν με την τροποποίηση αυτή συντελείται κάποια μεταβίβαση μεταξύ των οικοπεδούχων μόνο με τη μορφή διανομής, ανταλλαγής, αφού ο ερχολάβος απλά συνυποχράφει χωρίς να αποκτά κυριότητα με τη σύσταση ή τροποποίηση της πράξης.

9. Δεν οφείλεται φόρος μεταβίβασης όταν μοναδικός οικοπεδούχος που ανέθεσε σε ερχολάβο την ανέγερση οικοδομής με το σύστημα της αντιπροσχής, 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 φόρος μεταβίβασης, όταν σε οικοπέδο που ανήκει κατά πωλή κυριότητα στον Α' και κατ' επικράτεια στο Β', στο οποίο έχει ανεγερθεί οικοδομή με το σύστημα της αντιπροσχής, συστήσουν μερική πράξη οριζόντιας ιδιοκτησίας, προσδιορίζοντας ως αυτοτελή και ανεξάρτητη ιδιοκτησία ένα όροφο με την αναλογία ποσοστού επί του οικοπέδου, εξακολουθώντας να παραμένουν σ' αυτό κατά πωλή κυριότητα ο ένας και κατ' επικράτεια 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, οι οποίοι απλά και μόνο θα πρέπει να συμπράξουν στη δήλωση.

11. Σε περίπτωση που οι Α, Β, Γ, συγκύριοι εξ αδιαιρέτου σε οικοπέδο 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 καθέτου,

1 . Ν.2975/44/16.12.86/ΠΟΛ.346-ΓΝΩΜ.910/86.



ο Β' στην χρήση της άλλης καθετου (οικοπέδου και κτισμάτων) και ο Γ' να παραμένει συγκύριος στις επιμέρους καθετες με το ίδιο ποσοστό συνιδιοκτησίας (οικοπέδου 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 οικοπέδο, όσο και στα κτίσματα με το ίδιο ποσοστό.<sup>1</sup>

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 συκυρίων αποκτήσει το αποκλειστικό δικαίωμα της χρήσης ορισμένου τμήματος οικοπέδου μετά κτισμάτων και περαιτέρω - επειδή βάσει των πολεοδομικών διατάξεων καθενιά από τις καθετες ιδιοκτησίες αποτελεί πλέον άρτιο και οικοδομήσιμο οικόπεδο - προβούν σε διανομή οικοπέδου και κτισμάτων, για την πράξη αυτή, δεδομένου ότι σε καθένα από τους συκυρίους με την αρχική πράξη καθετου ιδιοκτησίας παρέχεται το δικαίωμα της αποκλειστικής χρήσης ορισμένου τμήματος του οικοπέδου και κατά συνέπεια και της αποκλειστικής κυριότητας των κτισμάτων, είτε αυτά ανεξέρθησαν από τους συκυρίους ή υπήρχαν επί του οικοπέδου, θα οφείλεται φόρος διανομής μόνο για την αξία του οικοπέδου στο οποίο υπάρχει συκυριότητα και με τις ισχύουσες σήμερα πολεοδομικές διατάξεις μπορεί να διανεμηθεί.<sup>2</sup>

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 τετοαχωνικών μέτρων οικοπέδου, χωρίς να αλλάζει το ποσοστό συμμετοχής τους στο οικόπεδο, τότε η συμβολαιογραφική αυτή πράξη φορολογείται ως περιορισμένη προσωπική δουλειά.<sup>3</sup>

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 μετέγραψαν, 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 οικοπέδο, η κυριότητα του οποίου έχει ήδη μεταβιβάσει με την μεταγραφή . 1

16. Έχει νομολογηθεί ότι σύσταση οριζόντιας επέρχεται αυτόματα με την εκποίηση από τον κύριο ή τους συγκυρίους 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 οικοπέδο 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 συγκυριότητας των οικοπεδούχων στο κοινό οικοπέδο, 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 οικοπέδο χωρίς κτίσματα με την οποία διανέμονται οι μελλοντικές οριζόντιες ιδιοκτησίες, εφόσον δεν τροποποιούνται τα ποσοστά εξ αδιαιρέτου συγκυριότητας των

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

2.. 1091921/1599/Β0013/11.9.89

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

οικοπεδούχων στο κοινό οικόπεδο, έστω κι αν η επιφάνεια των διαμερισμάτων που μελλοντικά θα ανεγερθούν 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 οικόπεδου, χωρίς να αλλάξει το ποσοστό συμμετοχής τους στο οικόπεδο, η πράξη αυτή θα φορολογηθεί σαν σύμβαση σύστασης περιορισμένης προσωπικής δουλείας άρθρο ΑΚ 1188 και εφόσον γίνεται με αντάλλαγμα θα υπόκειται σε φόρο μεταβίβασης ακινήτου, άλλως σε φόρο δωρεάς<sup>1</sup>.

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



Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ

ΠΙΛΑΤΗΣ ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ