

Θεσσαλονίκη 6.12.2006
Αρ.Πρωτ.1311

Προς:
Τα μέλη του Συμβολαιογραφικού Συλλόγου
Εφετείου Θεσσαλονίκης

Θέμα: Φορολόγηση της εξόδου κοινωνού επί διανομής.

Σας κοινοποιούμε την υπ' αριθμ.ΠΟΛ.1006/2006 απόφαση του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, με την οποία έγινε αποδεκτή η αριθμ.463/05 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, την οποία επίσης συνημμένα αποστέλλουμε.

Σύμφωνα με την άνω Γνωμοδότηση, σε περίπτωση διανομής κατά την οποία ένας εκ των κοινωνών λαμβάνει αυτούσια τη μερίδα του και εξέρχεται της κοινωνίας, οι δε λοιποί παραμένουν κοινωνοί σε μία ή περισσότερες μερικότερες κοινωνίες, με αναμορφωμένα ποσοστά, οφείλεται φόρος μεταβίβασης λόγω διανομής και από αυτούς για τα απαρτίζοντα τις κοινωνίες αυτές μερίδια με μειωμένο φορολογικό συντελεστή κατά το ¼.

Με συναδελφικούς χαιρετισμούς

Η Πρόεδρος

Η Γεν. Γραμματέας

Ιωάννα Χρυσάλα-Μπιλίσση

Πολυξένη Παρατήρα

ΠΟΛ.1006/17-01-06: Κοινοποίηση της υπ' αριθμ.463/2005 Γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ.

Σας κοινοποιούμε την υπ' αριθ. 463/2005 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών και παρακαλούμε για την ομοιόμορφη εφαρμογή της σε ανάλογες περιπτώσεις.

Με την ανωτέρω Γνωμοδότηση έγινε δεκτό ότι σε περίπτωση διανομής κατά την οποία ένας των κοινωνιών λαμβάνει αυτούσια τη μερίδα του και εξέρχεται της κοινωνίας, οι δε λοιποί παραμένουν κοινωνοί σε μία ή περισσότερες μερικότερες κοινωνίες, με αναμορφωμένα ποσοστά, οφείλεται φόρος μεταβίβασης λόγω διανομής και από αυτούς για τα απαρτίζοντα τις κοινωνίες αυτές μερίδια με μειωμένο φορολογικό συντελεστή κατά το 1/4.

Η ανωτέρω ερμηνεία υπαγορεύεται από τη διάταξη της παρ. 1 Α' εδ. γ' του άρθρου 4 του Ν. 1587/1950, όπως τροποποιήθηκε με τη διάταξη του άρθρου 15 παρ. 2 του Ν. 1473/1984 (Φ.Ε.Κ. 127 Α' /7-9-1984) και ισχύει σήμερα, σύμφωνα με την οποία οι διατάξεις περί διανομής ακινήτων εφαρμόζονται ανάλογα και στην περίπτωση δημιουργίας μιας ή περισσότερων μερικότερων κοινωνιών για τα μερίδια που απαρτίζουν τις κοινωνίες αυτές. Επίσης, με την ίδια διάταξη προβλέπεται ότι σε περαιτέρω αυτούσια διανομή των ακινήτων μεταξύ των συγκυρίων της μερικότερης κοινωνίας, από το φόρο που αναλογεί στη νέα αυτή διανομή, εκπίπτει ο φόρος που καταβλήθηκε κατά τη δημιουργία της μερικότερης κοινωνίας.

Ενόψει των ανωτέρω είναι δυνατό να ανακύψουν οι πιο κάτω ενδεικτικά αναφερόμενες περιπτώσεις:

1) Οι Α, Β και Γ είναι συγκύριοι εξ αδιαιρέτου κατά 1/3 σε τρία ακίνητα, τα Φ, Χ και Ψ. Προβαίνουν σε διανομή των ακινήτων τους, κατά την οποία ο Α λαμβάνει κατά πλήρη και αποκλειστική κυριότητα το ακίνητο Φ και εξέρχεται της κοινωνίας, οι δε Β και Γ παραμένουν συγκύριοι εξ αδιαιρέτου επί των ακινήτων Χ και Ψ με αναμορφωμένα ποσοστά συνιδιοκτησίας. Επειδή η νέα κοινωνία των Β και Γ επί των ακινήτων Χ και Ψ συνιστά μία μερικότερη κοινωνία σε σχέση με την αρχική, οφείλεται φόρος διανομής τόσο από τον Α όσο και από τους Β και Γ για τα απαρτίζοντα την κοινωνία αυτή μερίδια.

2) Οι Α, Β, Γ, Δ και Ε είναι συγκύριοι εξ αδιαιρέτου κατά 1/5 σε τρία ακίνητα, τα Φ, Χ και Ψ. Προβαίνουν σε διανομή των ακινήτων τους, κατά την οποία ο Α λαμβάνει κατά πλήρη και αποκλειστική κυριότητα το ακίνητο Φ και εξέρχεται της κοινωνίας, οι Β και Γ λαμβάνουν από κοινού και εξ αδιαιρέτου το ακίνητο Χ και οι Δ και Ε από κοινού και εξ αδιαιρέτου το ακίνητο Ψ. Επειδή δημιουργούνται δύο μερικότερες κοινωνίες σε σχέση με την αρχική, οφείλεται φόρος διανομής τόσο από

τον Α όσο και από τους Β και Γ και τους Δ και Ε για το απαρτίζοντα τις κοινωνίες αυτές μερίδια.

3) Οι Α, Β, Γ και Δ είναι συγκύριοι εξ αδιαιρέτου κατά 1/4 σε τρία ακίνητα, τα Φ, Χ και Ψ. Προβαίνουν σε διανομή των ακινήτων τους, κατά την οποία οι Α και Β λαμβάνουν από κοινού και εξ αδιαιρέτου το ακίνητο Φ, οι δε Γ και Δ παραμένουν συγκύριοι εξ αδιαιρέτου στα υπόλοιπα ακίνητα, Χ και Ψ, με αναμορφωμένο ποσοστά συνιδιοκτησίας. Στην περίπτωση αυτή δεν έχουμε ατομική έξοδο συγκυρίου από την κοινωνία με ανάληψη αυτούσιας της μερίδας του, αλλά από την αρχική κοινωνία δημιουργούνται δύο νέες μερικότερες κοινωνίες, έτσι ώστε οφείλεται φόρος διανομής από όλους τους κοινωνούς για τα απαρτίζοντα τις κοινωνίες αυτές μερίδια.

Σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις κατά τις οποίες δημιουργούνται μία ή περισσότερες μερικότερες κοινωνίες οφείλεται φόρος μεταβίβασης με μειωμένο συντελεστή στο 1/4 (φόρος διανομής) όχι μόνο από αυτόν που λαμβάνει αυτούσια τη μερίδα του και εξέρχεται της κοινωνίας, αλλά και από τους συγκυρίους που παραμένουν σε κοινωνία για τα απαρτίζοντα τις μερικότερες κοινωνίες μερίδια.

4) Οι Α, Β, Γ και Δ είναι συγκύριοι εξ αδιαιρέτου κατά 1/4 σε δέκα διαμερίσματα πολυώροφου οικοδομής, η οποία έχει υπαχθεί στο καθεστώς της οριζόντιας ιδιοκτησίας κατά τις διατάξεις του Ν. 3741/1929. Προβαίνουν σε μερική διανομή των τεσσάρων διαμερισμάτων λαμβάνοντας ο καθένας ένα από αυτά κατά πλήρη και αποκλειστική κυριότητα, ενώ επί των υπολοίπων έξι διαμερισμάτων εξακολουθούν και παραμένουν οι ίδιοι, οι Α, Β, Γ και Δ, εξ αδιαιρέτου συγκύριοι. Στην περίπτωση αυτή έχουμε απλώς μερική διανομή των κοινών ακινήτων (εν προκειμένω τεσσάρων διαμερισμάτων), τα δε μη διανεμόμενα κοινά ακίνητα δεν αποτελούν μια μερικότερη κοινωνία σε σχέση με την αρχική, αφού παραμένουν οι ίδιοι συγκύριοι εξ αδιαιρέτου επί των υπολοίπων έξι διαμερισμάτων. Ως εκ τούτου, επιβάλλεται φόρος διανομής μόνο επί των εξερχόμενων της κοινωνίας μεριδίων, δηλαδή μόνο επί των τεσσάρων διαμερισμάτων.

Κάθε προηγούμενη αντίθετη ερμηνεία της Διοίκησης αναφορικά με το παραπάνω θέμα παύει να ισχύει.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Προϊσταμένη της Γραμματείας

Η Προϊσταμένη της Διεύθυνσης
ΔΗΜΗΤΡΑ ΤΣΑΜΗ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
ΕΙΔΙΚΟ ΓΡΑΦΕΙΟ
ΝΟΜΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Αριθμός Γνωμοδοτήσεως: 463/2005
ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Τμήμα Β')

Συνεδρίαση της 4-10-2005

Περίληψη Ερωτήματος: Ερωτάται ποιες φορολογικές υποχρεώσεις δημιουργούνται σε περίπτωση εξόδου από την κοινωνία ενός κοινωνού (συγκυρίου) με ανάληψη αυτούσιας της μερίδας του και συνέχιση αυτής μεταξύ των λοιπών συγκυρίων.

Επί του ως άνω ερωτήματος το Β' Τμήμα του Ν.Σ.Κ. εγνωμοδότησε ως ακολούθως:

Ι. 1) Σύμφωνα με το άρθρο 1 του Ν. 1587/1950 "Περί κυρώσεως, τροποποιήσεως και συμπληρώσεως του υπ' αριθμ. 1521/1950 Α.Ν. "Περί φόρου μεταβιβάσεως", (ΦΕΚ 294 Α') σε κάθε με επαχθή αιτία μεταβίβαση ακινήτου ή εμπραγμάτου δικαιώματος επί ακινήτου επιβάλλεται φόρος επί της αξίας αυτών. Στην έννοια του όρου "μεταβίβαση" για την επιβολή του Φ.Μ.Α. υπάγεται μεταξύ άλλων και η διανομή ακινήτων μεταξύ των συγκυρίων τους. (άρθρο 1 παρ. 3 περ. ζ' του ανωτέρου νόμου).

Περαιτέρω το άρθρο 4 παράγραφος 1 Α' του αυτού 'ως άνω νόμου όριζε: "1. Ο φόρος μεταβιβάσεως επί της αξίας του ακινήτου ή του πραγματικού επί του ακινήτου δικαιώματος ορίζεται:

Α) Εις 2% επί αυτούσιας διανομής ακινήτων μεταξύ των συγκυρίων αυτών. Εάν κατά την διανομήν αι μερίδες των δικαιούχων δεν είναι ισομερείς προς τας ιδανικάς τοιαύτας και καταβάλλεται προς συμπλήρωσιν μιάς ή πλειόνων μερίδων τίμημα, ο φόρος μεταβιβάσεως ο αναλογών επί της αξίας του τμήματος της μερίδας δι' ό καταβάλλεται τίμημα ορίζεται εις 9 %, εκτός εάν πρόκειται περί οικοπέδου του οποίου η διανομή καθίσταται ανέφικτος λόγω μη πληρώσεως των προϋποθέσεων των προβλεπομένων υπό των διατάξεων περί κανονισμού της πολεοδομικής υπηρεσίας και συντρέχει η περίπτωσης α' του εδαφίου β' της παρούσης παραγράφου ότε ο φόρος ορίζεται εις 4% .. .".

Οι ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 4 § 1 Α είχαν ερμηνευθεί, αυθεντικά με την αυτοτελή διάταξη του άρθρου 2, παρ. 5 του Ν. 3104/54 ως εξής: "Η αληθής έννοια των διατάξεων του εδαφίου Α' της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του νόμου 1587/1950 είναι όπι, επί αυτούσιου διανομής ακινήτων, εις τον υπό της εν λόγω διατάξεως προβλεπόμενον φόρον υπόκεινται μόνον τα ατομικώς εξερχόμενα της κοινωνίας μερίδια. Εάν

δια της διανομής δημιουργούνται πλείονες μερικώτεροι κοινωνίες, δεν οφείλεται φόρος μεταβιβάσεως δια τα απαρτίζοντα τις κοινωνίες αυτές μερίδια".

Το ως άνω άρθρο 4 παρ. 1 Α' αντικαταστάθηκε με το άρθρο 4 § 1 του Ν. 1078/1980 (ΦΕΚ 238, Α') ως εξής: "1. Ο φόρος μεταβιβάσεως επί της αξίας του ακινήτου ή του εμπραγμάτου επί του ακινήτου δικαιώματος υπολογίζεται:

Α) Επί αυτούσιου διανομής ακινήτων μεταξύ συγκυρίων, βάσει των συντελεστών της περιπτώσεως Γ' της παρούσης παραγράφου, μειούμενος εις το τέταρτον. Εάν κατά την διανομήν αι μερίδες των δικαιούχων δεν είναι ισομερείς προς τις ιδανικάς τοιαύτας και καταβάλλεται προς συμπλήρωσιν μιάς ή πλειόνων μερίδων τίμημα, ο φόρος μεταβιβάσεως ο αναλογών επί της αξίας του τμήματος της μερίδας, δι' ο καταβάλλεται τίμημα, υπολογίζεται βάσει των συντελεστών της περιπτώσεως Γ' της παρούσης παραγράφου, εκτός εάν πρόκειται περί οικοπέδου του οποίου η διανομή καθίσταται ανέφικτος λόγω μη πληρώσεως των προϋποθέσεων των προβλεπομένων υπό των διατάξεων περί κανονισμού της Πολεοδομικής Υπηρεσίας και συντρέχει η υποπερίπτωσης (α) της περιπτώσεως Β' της παρούσης παραγράφου, ότε ο φόρος υπολογίζεται κατά τις εν τη περίπτωση ταύτη οριζόμενα".

Ακολουθώς με το άρθρο 9 παρ. 1 του Ν. 1326/1983 ορίστηκε ότι "Στο τέλος της δεύτερης περιόδου του κεφαλαίου Α' της παρ. 1 του άρθρου 4 του Α.Ν. 1521/50 (ΦΕΚ Α' 243) προστίθεται περίοδος που έχει ως εξής:

"Οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται ανάλογα και στην περίπτωση δημιουργίας περισσοτέρων της μιας μερικότερων κοινωνιών, για τις μερίδια που απαρτίζουν τις κοινωνίες αυτές. Σε περαιτέρω αυτούσια διανομή των ακινήτων μεταξύ των συγκυρίων της μερικότερης κοινωνίας, από το φόρο, που αντιλογεί στη νέα αυτά διανομή, εκπίπτει ο φόρος που καταβλήθηκε κατά τη δημιουργία της μερικότερης κοινωνίας".

Τέλος με τη διάταξη του άρθρου 15, παρ. 2 του Ν. 1473/84 ορίστηκε ότι: "Το τρίτο εδάφιο της περίπτωσης Α' της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του Ν. 1587/50 αντικαθίσταται ως εξής: "Οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται ανάλογα και στη περίπτωση δημιουργίας μιας ή περισσοτέρων μερικότερων κοινωνιών για τις μερίδια που απαρτίζουν τις κοινωνίες αυτές". Πρόκειται για αντικατάσταση της γενομένης ως άνω προσθήκης δια του νόμου 1326/83.

II. Από τα προεκτεθέντα συνάγεται ότι αρχικά με τον Ν. 1587/1950 (άρθρο 4 παρ. 1 Α, όπως αυτό ερμηνεύτηκε αυθεντικά με την αυτοτελή διάταξη του αρθ. 2, παρ. 5, Ν. 3104/54), σε φόρο μεταβίβασης λόγω διανομής υπόκειντο μόνο τα ατομικώς εξερχόμενα της κοινωνίας μερίδια, ενώ εάν με τη διανομή εδημιουργούντο πλείονες μερικώτερες κοινωνίες δεν οφείλετο φόρος μεταβίβασης για τις απαρτίζοντες κοινωνίες αυτές μερίδια. Στη συνέχεια, με τη διάταξη του άρθρου 9, παρ.

1, του Ν. 1316/83 και χωρίς οποιαδήποτε αναφορά στην προαναφερθείσα διάταξη του άρθρου 2, παρ. 5, του Ν. 3104/1954 προστέθηκε εδάφιο στο τέλος της δεύτερης περιόδου της περίπτωσης Α της παρ. 1 του άρθρου 4 του ως άνω νόμου, σύμφωνα με την οποία εφεξής από 4.2.1983 στην περίπτωση κατά την οποία με την διανομή δημιουργούνται περισσότερες της μιας μερικότερες κοινωνίες οφείλετο φόρος διανομής -και για τα μερίδια που απαρτίζουν τις μερικώτερες αυτές κοινωνίες.

Η διατύπωση της ως άνω διάταξης, δημιουργήσε αμφιβολίες για το αν σε φορολογία υπήγετο κάθε περίπτωση δημιουργίας μερικώτερων κοινωνιών ή μόνο η περίπτωση της δημιουργίας περισσοτέρων] από μιας, δηλαδή δύο, τριών κ.λ.π. Τις δημιουργηθείσες ως άνω αμφιβολίες διέλυσε κατά τρόπο κατηγορηματικό λόγω της σαφούς και αδιαστίκτου διατυπώσεως της η επακολουθούσα διάταξη του άρθρου 15, παρ. 2 του Ν. 1473/84, σύμφωνα με την οποία από την ισχύ του νόμου αυτού υπόκειται σε φόρο μεταβίβασης λόγω διανομής όχι μόνον οι κοινωνός ο οποίος λαμβάνει αυτούσια την μερίδα του και εξέρχεται της κοινωνίας αλλά και οι λοιποί κοινωνοί σε κάθε περίπτωση.

Συνεπώς, από την έναρξη ισχύος της ως άνω διάταξης, δηλ. από 7.9.19784 οι κοινωνοί που απαρτίζουν τις μερικώτερες κοινωνίες που δημιουργήθησαν λόγω της αμοιβαίας μεταβίβασης ιδανικών μεριδίων από τον ένα κοινωνό προς τον άλλο υπόκεινται σε φόρο μεταβίβασης με μειωμένο συντελεστή κατά το 1/4.

III. Κατόπιν των ανωτέρω, στο τεθέν ερώτημα αρμόζει η απάντηση ότι σε περίπτωση διανομής κατά την οποία ένας των κοινωνών λαμβάνει αυτούσια την μερίδα του και εξέρχεται της κοινωνίας οι δε λοιποί παραμένουν κοινωνοί σε μια ή περισσότερες μερικώτερες κοινωνίες, με αναμορφωμένα ποσοστά οφείλεται φόρος μεταβίβασης λόγω διανομής και από αυτούς για τα απαρτίζοντα τις κοινωνίες αυτές μερίδια με μειωμένο φορολογικό συντελεστή κατά το 1/4.