



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 26/06/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1926

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213-1312 349
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58).

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

δ. Της υπ' αριθμ. Α.1165/22.11.2022 (ΦΕΚ Β' 6009/25.11.2022) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 29.2.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, κατοίκου Αττικής, οδός αριθμός, κατά της υπ' αριθμ. πρωτ. /9.2.2024 απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, με την οποία απορρίφθηκε η υπ' αριθμ. πρωτ. /10.1.2024 αίτησή της άρθρου 63B παρ. 2 ΚΦΔ προς ακύρωση του άμεσου προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτων (ΦΜΑ) που προέκυψε κατόπιν εκκαθάρισης της υπ' αριθμ. /16.11.2023 δήλωσής της ΦΜΑ και επιστροφή ως αχρεωστήτως καταβληθέντος του συνολικού ποσού φόρου

που κατέβαλε δυνάμει της δήλωσης αυτής ΦΜΑ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο 4 υπ' αριθμ. πρωτ. /9.2.2024 απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, με την οποία απορρίφθηκε η υπ' αριθμ. πρωτ. /10.1.2024 αίτηση της προσφεύγουσας άρθρου 63B παρ. 2 ΚΦΔ προς ακύρωση του άμεσου προσδιορισμού ΦΜΑ που προέκυψε κατόπιν εκκαθάρισης της υπ' αριθμ. /16.11.2023 δήλωσής της ΦΜΑ και επιστροφή ως αχρεωστήτως καταβληθέντος του συνολικού ποσού φόρου που κατέβαλε δυνάμει της δήλωσης αυτής ΦΜΑ, της οποίας (απάντησης) ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ως άνω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από 29.2.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. πρωτ. /9.2.2024 απάντησή του ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης απέρριψε την υπ' αριθμ. πρωτ. /10.1.2024 αίτηση της προσφεύγουσας άρθρου 63B παρ. 2 ΚΦΔ προς ακύρωση του άμεσου προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτων (ΦΜΑ) που προέκυψε κατόπιν εκκαθάρισης της υπ' αριθμ. /16.11.2023 δήλωσής της ΦΜΑ και επιστροφή ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, λόγω πρόδηλης έλλειψης φορολογικής υποχρέωσης, του συνολικού ποσού ΦΜΑ και δημοτικού φόρου (3%) ύψους 584,86 € που κατέβαλε δυνάμει της δήλωσης αυτής ΦΜΑ, αποφαινόμενος ότι δε συντρέχουν οι λόγοι που περιοριστικά αναφέρονται στο άρθρο 63B παρ. 1 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ), ειδικότερα δε ότι η κατάργηση της πράξης σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας επί υφιστάμενου κτίσματος, που εν προκειμένω συνεπάγεται κατάργηση της υφιστάμενης δουλείας επικαρπίας και σύσταση δουλείας οίκησης, αποτελεί έμμεση μεταβίβαση ακινήτου κατά την έννοια του άρθρου 1 α.ν. 1521/1950 (που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 1587/1950).

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της ως άνω απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης και την επιστροφή ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, λόγω πρόδηλης έλλειψης φορολογικής υποχρέωσης, του ως άνω συνολικού ποσού ΦΜΑ και δημοτικού φόρου (3%) ύψους 584,86 € που κατέβαλε δυνάμει της προαναφερθείσας υπ' αριθμ. /16.11.2023 δήλωσής της ΦΜΑ, προβάλλοντας, συνοπτικά, το λόγο ότι εν προκειμένω υπάρχει πρόδηλη έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης, δεδομένου ότι προκειμένου περί δουλειών φορολογείται μόνον η σύσταση και όχι η τροποποίηση της σύμβασης ως προς τον τρόπο άσκησης του δικαιώματος, στη συγκεκριμένη δε περίπτωση γίνεται με το συμβόλαιο μετάπτωση της επικαρπίας σε οίκηση, το δε δικαίωμα οίκησης θα ασκείται από το ίδιο πρόσωπο στο ίδιο ακριβώς διαμέρισμα που ασκούνταν το δικαίωμα της επικαρπίας.

Παράλληλα, η προσφεύγουσα προβάλλει και τα εξής:

α) Με την κατάργηση της οροφοκτησίας δε μεταβάλλεται το ιδιοκτησιακό καθεστώς του όλου ακινήτου. Ήταν μόνη κυρία όλων των οριζοντίων ιδιοκτησιών και μέσω αυτών και ολόκληρου του

οικοπέδου. Μετά την κατάργηση της οροφοκτησίας είναι η μόνη κυρία όλου του οικοπέδου με τα συστατικά και παρατήματά του, όπως είναι το κτήριο. Πλην όμως το κτήριο δεν είναι αντικείμενο ιδιαίτερου εμπράγματος δικαιώματος. Επομένως, η κατάργηση δεν μετέβαλε τα εμπράγματα δικαιώματά της και κατά συνέπεια δεν υπάρχει φορολογική της υποχρέωση από την κατάργηση.

β) Η αιτιολογία της απορριπτικής απόφασης για το ότι με την κατάργηση της οροφοκτησίας επί υπάρχοντος κτίσματος έχουμε έμμεση μεταβίβαση του ακινήτου, καθώς με αυτήν επέρχεται συνένωση των κτισμάτων και αυτοτελών ιδιοκτησιών, είναι εντελώς αστήρικτη στο νόμο. Όταν δεν υφίσταται καθεστώς οροφοκτησίας, ισχύει ο θεμελιώδης κανόνας των άρθρων 953 και 954 Αστικού Κώδικα, κατά τον οποίο τα κτίσματα είναι συστατικά του οικοπέδου και δεν μπορεί να είναι αντικείμενο ιδιαίτερου εμπράγματος δικαιώματος. Δηλαδή, όταν δεν υπάρχει οροφοκτησία, δεν υπάρχει ξεχωριστό δικαίωμα επί των κτισμάτων. Όταν όμως υφίσταται καθεστώς οροφοκτησίας, υπάρχουν δύο ιδιοκτησιακά δικαιώματα: το δικαίωμα επί του διαμερίσματος ως κτίσματος και το δικαίωμα επί του οικοπέδου, το οποίο ανήκει στο διαμέρισμα και τον ιδιοκτήτη του κατά ορισμένο ποσοστό. Όταν όμως συμβαίνει ο ιδιοκτήτης όλων των οριζοντίων ιδιοκτησιών να είναι ένα και μόνο πρόσωπο, όπως συμβαίνει στην περίπτωση της, είναι ο μοναδικός ιδιοκτήτης και του οικοπέδου. Συνεπώς, με την κατάργηση της οροφοκτησίας στην περίπτωση αυτή απλώς παύουν τα διαμερίσματα να έχουν νομική οντότητα, αλλά ως συστατικά του οικοπέδου ανήκουν στην ίδια ως μόνη κυρία όλου του οικοπέδου. Μόνη κυρία του οικοπέδου ήταν και πριν την κατάργηση της οροφοκτησίας, αλλά και μετά.

γ) Εάν συστηνόταν εξαρχής δουλεία -επικαρπίας ή οίκησης-, υποκείμενο της φορολογίας θα ήταν μόνον ο αποκτών δικαίωμα δουλείας, δηλαδή ο πατέρας της Ουδεμία φορολογική υποχρέωση θα είχε η ίδια ως ψιλή κυρία του βεβαρημένου ακινήτου.

δ) Με την επιβάρυνση επικαρπίας ήταν ψιλή κυρία και θα ανακτούσε την πλήρη κυριότητα του διαμερίσματος με το θάνατο του πατέρα της. Με τη μετατροπή της επικαρπίας σε οίκηση δεν άλλαξε τίποτε για την ίδια, αφού εξακολουθεί να είναι ψιλή κυρία και το δικαίωμα της οίκησης θα αποσβεστεί πάλι με το θάνατο του πατέρα της.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 1 και 5 α.ν. 1521/1950 (που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 1587/1950), όπως ίσχυαν για το έτος 2023 (έτος υπογραφής του ως άνω υπ' αριθμ./20.12.2023 συμβολαίου της Συμβολαιογράφου - περί κατάργησης σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας και μετατροπής δικαιώματος επικαρπίας σε δικαίωμα οίκησης): «1. Εφ' **εκάστης** εξ επαχθούς αιτίας **μεταβιβάσεως** ακινήτου ή πραγματικού επί ακινήτου δικαιώματος [...] επιβάλλεται φόρος επί αξίας αυτών. 2. [...]. 5. Ως αξία λογίζεται η αγοραία αξία, την οποία έχει το ακίνητον ή το πραγματικόν επί του ακινήτου δικαίωμα [...] **κατά την ημέραν της μεταβιβάσεώς των.**»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 3 παρ. 1 περ. ε' α.ν. 1521/1950, όπως ίσχυε για το έτος 2023 (έτος υπογραφής του ως άνω υπ' αριθμ./20.12.2023 συμβολαίου της Συμβολαιογράφου περί κατάργησης σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας και μετατροπής δικαιώματος επικαρπίας σε δικαίωμα οίκησης): «Διά τον καθορισμόν της αξίας του ακινήτου ή του πραγματικού δικαιώματος επί του ακινήτου [...] λαμβάνεται υπ' όψει: α) [...], ε) **η ημέρα της υπογραφής του οριστικού συμβολαίου** εις τας λοιπάς περιπτώσεις.»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 1 και 5 και του άρθρου 3 παρ. 1 περ. ε' α.ν. 1521/1950 (όπως ίσχυε για το έτος 2023 (έτος υπογραφής του

ως άνω υπ' αριθμ./20.12.2023 συμβολαίου της Συμβολαιογράφου
..... περί κατάργησης σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας και μετατροπής δικαιώματος
επικαρπίας σε δικαίωμα οίκησης)), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΜΑ είναι, καταρχήν,
ο χρόνος υπογραφής του οριστικού μεταβιβαστικού συμβολαίου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 3 α.ν. 1521/1950, όπως ίσχυαν κατά την
ημερομηνία υπογραφής του ως άνω υπ' αριθμ./20.12.2023 συμβολαίου της Συμβολαι-
ογράφου περί κατάργησης σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας και μετατροπής
δικαιώματος επικαρπίας σε δικαίωμα οίκησης (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την
επιβολή του ΦΜΑ στην υπό κρίση περίπτωση): «Εν τη εννοία του όρου μεταβιβάσεως διά την
εφαρμογήν του παρόντος νόμου είναι: α) [...], β) η σύστασις επικαρπίας, οικήσεως ή άλλης
δουλείας εκ των προβλεπομένων υπό των άρθρων 1188 έως 1191 του Αστικού Κώδικος, γ) [...],
ζ) η διανομή ακινήτων κ.λπ. μεταξύ των συγκυρίων των, η) [...]».

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν συναφώς με τις παρ. II-V της υπ' αριθμ. πρωτ.
1023290/68/Β0013/ΠΟΛ.1050/21.2.1996 εγκυκλίου του Υπουργείου Οικονομικών
(«Φορολογικές υποχρεώσεις που δημιουργούνται σε περιπτώσεις σύνταξης συμβολαιογραφικών
πράξεων που αφορούν σύσταση, τροποποίηση ή κατάργηση οριζοντίων ή καθέτων
ιδιοκτησιών»): «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 εμπράγματος επί ακινήτου
δικαιώματος επιβάλλεται φόρος επί της αξίας αυτών. Στην έννοια του όρου μεταβίβαση
περιλαμβάνεται και η διανομή ακινήτων μεταξύ των συγκυρίων τους. 2. Επί συστάσεως
οριζοντίου ιδιοκτησίας, εφόσον επί του οικοπέδου υπάρχουν κτίσματα, όπως έχει δεχθεί και το
ΣτΕ με την αριθ. 121/79 απόφαση, επέρχεται έμμεσα διανομή των υπαρχόντων κτισμάτων
μεταξύ των κατ' ιδανικά μερίδια συγκυρίων 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 συγκύριοι 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** συσταθείσης οριζοντίου ιδιοκτησίας
επί οικοπέδου, στο οποίο υφίστανται κτίσματα, οφείλεται φόρος μεταβίβασης (ανταλλαγής), γιατί
μ' αυτή επέρχεται **συνένωση** των κτισμάτων των αυτοτελών οριζοντίων ιδιοκτησιών. Και στην
περίπτωση αυτή ο φόρος υπολογίζεται επί της αξίας των κατά τη συνένωση μεριδίων, οικοπέδου
και κτισμάτων. Ενόψει των ανωτέρω στα καταρτιζόμενα στις περιπτώσεις αυτές συμβόλαια θα
πρέπει σαφώς να διευκρινίζεται αν στο οικόπεδο, 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 κατάργησης οριζόντιας ή κάθετης ιδιοκτησίας, έστω
και αν επί του οικοπέδου δεν υπάρχουν κτίσματα. 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 οικόπεδο κτίσματα.

[...]. Υποχρέωση επίσης υποβολής δήλωσης φόρου μεταβίβασης υπάρχει και σε περίπτωση κατάρτισης συμβολαιογραφικής πράξης **σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας επί ακινήτου με συμβαλλομένους ψιλό κύριο και επικαρπωτή**, με την οποία εξακολουθούν τα πρόσωπα αυτά να έχουν **τα ίδια δικαιώματα** και στις διαιρετές οριζόντιες ιδιοκτησίες, **χωρίς να συντελείται καμία μεταβίβαση μεταξύ τους**, με αποτέλεσμα στις περιπτώσεις αυτές να μην οφείλεται φόρος μεταβίβασης. 2. [...]. Εξυπακούεται πως δεν θα διενεργείται αυτοψία στο ακίνητο στις περιπτώσεις εκείνες, κατά τις οποίες, καίτοι υπάρχουν κτίσματα επί του οικοπέδου, δεν συντελείται οποιαδήποτε μεταβίβαση και συνεπώς δεν γεννάται 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 μια** από τις διακεκριμένες οριζόντιες ιδιοκτησίες που συνιστώνται με την πράξη. 3. [...]. IV. ΕΝΝΟΙΑ ΚΤΙΣΜΑΤΟΣ. 1. Με το άρθρο 1002 ΑΚ ορίζεται ότι είναι δυνατή η χωριστή κυριότητα επί ορόφου ή διαμερίσματος ορόφου και ότι όροφοι θεωρούνται και τα υπόγεια. [...]. 2. [...]. 4. Στις περιπτώσεις κατάρτισης συμβολαιογραφικών πράξεων σύστασης, τροποποίησης ή κατάργησης 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** εμπραγμάτων δικαιωμάτων μεταξύ των συγκυρίων 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 ΚΑΤΑΡΓΗΣΗ ΟΡΙΖΟΝΤΙΑΣ Ή ΚΑΘΕΤΗΣ ΙΔΙΟΚΤΗΣΙΑΣ. 1. Οφείλεται φόρος μεταβίβασης (διανομής) κατά την κατάργηση πράξης οριζόντιας ιδιοκτησίας ή τροποποίηση αυτής σε οικόπεδο με κτίσματα, τα οποία βρίσκονται στο στάδιο του εκ μπετόν αρμέ σκελετού, έκαστος δε των συγκυρίων λαμβάνει συγκεκριμένη οριζόντια ιδιοκτησία, διότι, καίτοι τα κτίσματα βρίσκονται στο στάδιο του σκελετού, δημιουργούν την βάση για την αυθυπαρξία των οριζόντιων ιδιοκτησιών. [...]. 2. [...]. 3. **Δεν οφείλεται** φόρος μεταβίβασης (διανομής) στις εξής περιπτώσεις: α) Σε σύσταση ή τροποποίηση πράξης οριζόντιας ιδιοκτησίας σε οικόπεδο με κτίσματα, όταν οι συνιδιοκτήτες παραμένουν συγκύριοι στα κτίσματα, με τα αυτά ποσοστά που έχουν στο οικόπεδο. β) [...]. 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 καθέναν απ' αυτούς αυτοτελής ιδιοκτησία ίσης αξίας προς το εξ αδιαίρετου μερίδιό του, στην διαιρουμένη ιδιοκτησία συντελείται διανομή και οφείλεται φόρος διανομής. 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 διαίρεση 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 δε συντελείται καμιά 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 ιδίου ιδιοκτήτη, δεν συντελείται καμία μεταβίβαση και συνεπώς δεν οφείλεται φόρος. 6. [...]. 10. Δεν οφείλεται φόρος μεταβίβασης, όταν σε οικόπεδο που ανήκει κατά ψιλή κυριότητα στον Α' και κατ' επικαρπία στον Β', στο οποίο έχει ανεγερθεί οικοδομή με το σύστημα της αντιπαροχής, συστήσουν μερική πράξη οριζόντιας ιδιοκτησίας, προσδιορίζοντας ως αυτοτελή και ανεξάρτητη ιδιοκτησία έναν όροφο με την αναλογία ποσοστού επί του οικοπέδου, εξακολουθώντας να παραμένουν σ' αυτό κατά ψιλή κυριότητα ο ένας και κατ' επικαρπία ο άλλος και περαιτέρω με συμπληρωματική πράξη ανακατανομίζουν τα υπόλοιπα ποσοστά οικοπέδου στις λοιπές οριζόντιες ιδιοκτησίες, πριν ακόμη μεταβιβαστούν στον εργολάβο τα υποσχεθέντα με το εργολαβικό προσύμφωνο ποσοστά οικοπέδου, ο οποίος απλά και μόνο θα πρέπει να συμπράξει στη δήλωση. 11. [...]. 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. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63B παρ. 1, 2 και 4 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022), όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής από την προσφεύγουσα της ως άνω υπ' αριθμ./16.11.2023 δήλωσής της ΦΜΑ (16.11.2023): «1. Άμεσος προσδιορισμός φόρου [...] δύναται να ακυρωθεί [...] με τη διαδικασία του παρόντος άρθρου, για έναν από τους εξής λόγους: α) για **πρόδηλη** έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης, β) για αριθμητικό ή υπολογιστικό λάθος. 2. Για την ακύρωση [...] υποβάλλεται αίτηση του φορολογούμενου μέσα σε προθεσμία τριών (3) ετών από την κοινοποίηση της πράξης ή, σε περίπτωση άμεσου προσδιορισμού του φόρου, από την υποβολή της δήλωσης. [...]. 3. [...]. 4. Κατά της πράξης της Φορολογικής Διοίκησης, με την οποία απορρίπτεται η αίτηση του φορολογούμενου [...], χωρεί άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 63.»

Επειδή, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην Αιτιολογική Έκθεση επί της ομοίου περιεχομένου διάταξης του άρθρου 63B παρ. 1 ν. 4174/2013: «...Για να είναι παραδεκτή η αίτηση ακύρωσης ή τροποποίησης απαιτείται η πρόδηλη έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης να προκύπτει **αμέσως** από **έγγραφα** ή **άλλα στοιχεία** που είτε προσκομίζει ο φορολογούμενος είτε είναι διαθέσιμα στην αρμόδια υπηρεσία, χωρίς να απαιτούνται ελεγκτικές επαληθεύσεις, και στην έννοια αυτής εμπίπτουν, ενδεικτικά, περιπτώσεις, κατά τις οποίες εκδόθηκαν πράξεις προσδιορισμού φόρου για εισοδήματα που ο φορολογούμενος είχε ήδη συμπεριλάβει σε δήλωσή του, και όχι περιπτώσεις, όπου ο φορολογούμενος επικαλείται την ύπαρξη νέων πραγματικών περιστατικών, εκτός αν πρόκειται για επιγενόμενους (οψιγενείς) λόγους. Η έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης μπορεί να είναι ολική ή μερική. [...].»

Επειδή, με το μοναδικό λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι εν προκειμένω υπάρχει πρόδηλη έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης και ειδικότερα ότι:

α) Κατά το άρθρο 1174 ΑΚ η επικαρπία είναι προσωπική δουλεία. Κατά το άρθρο 1183 ΑΚ προσωπική δουλεία είναι και η οίκηση. Ο επικαρπωτής έχει πλήρες δικαίωμα χρήσης του ακινήτου, αλλά και εκμετάλλευσής του με οποιοδήποτε τρόπο. Για παράδειγμα, αν πρόκειται για επικαρπία ακινήτου, μπορεί να κατοικήσει ο ίδιος ή να το εκμισθώσει σε τρίτους. Αντίθετα η οίκηση, όταν συμφωνείται ως οίκηση πλήρων δικαιωμάτων και όχι απλώς ως συνοίκηση, παρέχει πλήρες δικαίωμα χρήσης του ακινήτου, όχι όμως και δικαίωμα εκμετάλλευσης. Έτσι, ο έχων δικαίωμα οίκησης έχει το δικαίωμα να διαμένει, όχι όμως και να το εκμισθώσει. Στη συγκεκριμένη περίπτωση προκύπτει από την ανάγνωση του συμβολαίου ότι πρόκειται για αποκλειστική οίκηση πλήρων δικαιωμάτων, που αποκλείει τη χρήση του ακινήτου στον ψιλό κύριο (βλ. σελ. 1 φύλλου 9 του συμβολαίου). Κοινό χαρακτηριστικό των δύο προσωπικών δουλειών είναι ότι ο κύριος του ακινήτου στερείται ολοκληρωτικά του δικαιώματος χρήσης, δηλαδή μετατρέπεται σε ψιλό κύριο. Η έννοια του ψιλού κυρίου δε δίνεται από το νόμο και σε κάθε περίπτωση «ψιλός κύριος» δεν υπάρχει, μόνον όταν ο κύριος στερείται τη χρήση, επειδή υπάρχει επικαρπία, αλλά και σε κάθε άλλη περίπτωση που τρίτος έχει εμπράγματο -και όχι ενοχικό- δικαίωμα, το οποίο αποκλείει ολοκληρωτικά στον κύριο τη χρήση του ακινήτου.

Πάντως, η επικαρπία και η οίκηση είναι εμπράγματα δικαιώματα και πιο συγκεκριμένα προσωπικές δουλείες, δηλαδή δουλείες που συνδέονται και υπάρχουν όσο ζει και υπάρχει ο δικαιούχος. Εξαιτίας της ομοιότητάς τους κατά το άρθρο 1187 ΑΚ η οίκηση ρυθμίζεται με αναλογική εφαρμογή των διατάξεων του ΑΚ για την επικαρπία. Με το ίδιο πνεύμα αντιμετωπίζουν την οίκηση και οι φορολογικοί νόμοι. Συγκεκριμένα, ο Κώδικας Κληρονομικών στο άρθρο 16 ορίζει ότι για την επιβολή του φόρου η οίκηση εξομοιώνεται με την επικαρπία, ενώ το άρθρο 3 παρ. 4 του ν. 1587/1950 για τη μεταβίβαση ακινήτων ορίζει ότι στη σύσταση της οίκησης εφαρμόζεται ό,τι ορίζει ο Κώδικας Κληρονομιών. Φορολογικά λοιπόν οίκηση και επικαρπία σε ακίνητο είναι το ίδιο πράγμα.

β) Εν προκειμένω, η ίδια είχε την πλήρη κυριότητα στο οροφδιαμέρισμα του ορόφου και την ψιλή κυριότητα στο οροφδιαμέρισμα του ισογείου και στην υπόγεια αποθήκη, ενώ η επικαρπία είχε παρακρατηθεί από τον πατέρα της ισοβίως. Στο κτίριο δεν υπήρχε άλλος χώρος που να αποτελεί αντικείμενο χωριστής ιδιοκτησίας, δηλαδή η ίδια ήταν κυρία όλων των οριζοντίων ιδιοκτησιών (διαμερισμάτων και αποθήκης).

Προκειμένου να καταργηθεί το καθεστώς της οριζόντιας ιδιοκτησίας επί του ακινήτου και συνακόλουθα να μετατραπεί αναγκαστικώς το δικαίωμα επικαρπίας του σε δικαίωμα οίκησης επί των ιδίων οριζοντίων ιδιοκτησιών, υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Σπάρτης την ως άνω υπ' αριθμ. δήλωση ΦΜΑ.

Τόσο η ίδια όσο και ο πατέρας της εναντιώθηκαν στην επιβολή φόρου με e-mail που απέστειλαν στις 17.11.2023 στο Τμήμα Κεφαλαίου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης.

Με την υπ' αριθμ./20.12.2023 πράξη της συμβολαιογράφου καταργήθηκε το καθεστώς της οροφκτησίας ν. 3741/1929 στο όλο οικοδόμημα, ενώ με την ίδια πράξη μετατράπηκε το δικαίωμα της ισόβιας επικαρπίας του πατέρα της σε ισόβιο δικαίωμα οίκησης.

γ) Κατά το άρθρο 1 παρ. 3 εδ. β' ν. 1587/1950 στην έννοια του όρου «μεταβίβαση» εμπίπτει και η «σύστασις επικαρπίας, οικήσεως ή άλλης δουλείας εκ των προβλεπομένων υπό των άρθρων 1188 έως 1191 του Αστικού Κώδικος». Είναι λοιπόν κάτι περισσότερο από σαφές ότι προκειμένου περί δουλειών φορολογείται μόνον η σύσταση και όχι η τροποποίηση της σύμβασης

ως προς τον τρόπο άσκησης του δικαιώματος. Στη συγκεκριμένη περίπτωση γίνεται με το συμβόλαιο μετάπτωση της επικαρπίας σε οίκηση. Το δικαίωμα οίκησης θα ασκείται από το ίδιο πρόσωπο στο ίδιο ακριβώς διαμέρισμα που ασκούσαν το δικαίωμα της επικαρπίας. Δηλαδή δεν υφίσταται αύξηση του μεγέθους του ακινήτου, στο οποίο θα ασκείται το δικαίωμα της οίκησης, ενώ το δικαίωμα της προσωπικής δουλείας της επικαρπίας, που έχει φορολογηθεί, συνεχίζεται ως προσωπική δουλεία οίκησης, η οποία φορολογικά εξομοιώνεται με την επικαρπία. Τέλος, το δικαίωμα θα αποσβεστεί με το θάνατο του δικαιούχου.

δ) Με την κατάργηση της οροφοκτησίας δε μεταβάλλεται το ιδιοκτησιακό καθεστώς του όλου ακινήτου. Ήταν μόνη κυρία όλων των οριζοντίων ιδιοκτησιών και μέσω αυτών και ολόκληρου του οικοπέδου. Μετά την κατάργηση της οροφοκτησίας είναι η μόνη κυρία όλου του οικοπέδου με τα συστατικά και παρατήματά του, όπως είναι το κτήριο. Πλην όμως το κτήριο δεν είναι αντικείμενο ιδιαίτερου εμπράγματος δικαιώματος. Επομένως, η κατάργηση δεν μετέβαλε τα εμπράγματα δικαιώματά της και κατά συνέπεια δεν υπάρχει φορολογική της υποχρέωση από την κατάργηση.

ε) Η αιτιολογία της απορριπτικής απόφασης για το ότι με την κατάργηση της οροφοκτησίας επί υπάρχοντος κτίσματος έχουμε έμμεση μεταβίβαση του ακινήτου, καθώς με αυτήν επέρχεται συνένωση των κτισμάτων και αυτοτελών ιδιοκτησιών, είναι εντελώς αστήρικτη στο νόμο. Όταν δεν υφίσταται καθεστώς οροφοκτησίας, ισχύει ο θεμελιώδης κανόνας των άρθρων 953 και 954 Αστικού Κώδικα, κατά τον οποίο τα κτίσματα είναι συστατικά του οικοπέδου και δεν μπορεί να είναι αντικείμενο ιδιαίτερου εμπράγματος δικαιώματος. Δηλαδή, όταν δεν υπάρχει οροφοκτησία, δεν υπάρχει ξεχωριστό δικαίωμα επί των κτισμάτων. Όταν όμως υφίσταται καθεστώς οροφοκτησίας, υπάρχουν δύο ιδιοκτησιακά δικαιώματα: το δικαίωμα επί του διαμερίσματος ως κτίσματος και το δικαίωμα επί του οικοπέδου, το οποίο ανήκει στο διαμέρισμα και τον ιδιοκτήτη του κατά ορισμένο ποσοστό. Όταν όμως συμβαίνει ο ιδιοκτήτης όλων των οριζοντίων ιδιοκτησιών να είναι ένα και μόνο πρόσωπο, όπως συμβαίνει στην περίπτωση της, είναι ο μοναδικός ιδιοκτήτης και του οικοπέδου. Συνεπώς, με την κατάργηση της οροφοκτησίας στην περίπτωση αυτή απλώς παύουν τα διαμερίσματα να έχουν νομική οντότητα, αλλά ως συστατικά του οικοπέδου ανήκουν στην ίδια ως μόνη κυρία όλου του οικοπέδου. Μόνη κυρία του οικοπέδου ήταν και πριν την κατάργηση της οροφοκτησίας, αλλά και μετά.

στ) Εάν συστηνόταν εξαρχής δουλεία -επικαρπίας ή οίκησης-, υποκείμενο της φορολογίας θα ήταν μόνον ο αποκτών δικαίωμα δουλείας, δηλαδή ο πατέρας της Ουδεμία φορολογική υποχρέωση θα είχε η ίδια ως ψιλή κυρία του βεβαρημένου ακινήτου.

ζ) Με την επιβάρυνση επικαρπίας ήταν ψιλή κυρία και θα ανακτούσε την πλήρη κυριότητα του διαμερίσματος με το θάνατο του πατέρα της. Με τη μετατροπή της επικαρπίας σε οίκηση δεν άλλαξε τίποτε για την ίδια, αφού εξακολουθεί να είναι ψιλή κυρία και το δικαίωμα της οίκησης θα αποσβεστεί πάλι με το θάνατο του πατέρα της.

η) Κατόπιν αυτών είναι βέβαιο ότι υπάρχει προφανής έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί, ανεξαρτήτως του αν πράγματι σε περίπτωση κατάργησης σύστασης οριζοντίων ιδιοκτησιών, στις δύο (2) από τις συνολικά τρεις (3) από τις οποίες ο μεν πατέρας έχει την επικαρπία, το δε τέκνο την ψιλή κυριότητα, αμφότεροι κατά 100%, ενώ στην τρίτη εξ αυτών το τέκνο έχει την πλήρη κυριότητα κατά 100%, δεν οφείλεται ΦΜΑ, πάντως, ακόμα και σε καταφατική απάντηση, η σχετική έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης σε μια τέτοια περίπτωση

δεν είναι κάτι που προκύπτει «προδήλως», κατά την έννοια της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 63B παρ. 1 ΚΦΔ, αφού αφορά σε ερμηνεία διάταξης νόμου και εφαρμογή της στην υπό κρίση περίπτωση («υπαγωγή των κρίσιμων πραγματικών περιστατικών στον εφαρμοστέο κανόνα δικαίου»), ενώ, όπως επισημαίνεται και στην Αιτιολογική Έκθεση επί της ομοίου περιεχομένου διάταξης του άρθρου 63B παρ. 1 ν. 4174/2013, η πρόδηλη έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης συνίσταται σε έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης που προκύπτει «αμέσως» (ήτοι χωρίς να απαιτούνται ελεγκτικές επαληθεύσεις) από αποδεικτικά μέσα (έγγραφα ή άλλα στοιχεία) που είτε προσκομίζει ο φορολογούμενος είτε είναι διαθέσιμα στην αρμόδια υπηρεσία. Για το λόγο αυτό, ο μοναδικός λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 29.2.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, ΑΦΜ, **και την επικύρωση** της υπ' αριθμ. πρωτ./9.2.2024 απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης.

Η συνολική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική συνολική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας:

ΦΜΑ

Κύριος φόρος	567,83 €
ΠΛΕΟΝ Δημοτικού φόρου (3%)	17,03 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>584,86 €</u>

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.