



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Αριθμός Γνωμοδότησης 355/2012

ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Τμήμα Β')

Συνεδρίαση της 18^{ης} Ιουνίου 2012

Σύνθεση :

Προεδρεύων : Αλέξανδρος Καραγιάννης, Νομικός Σύμβουλος του Κράτους, αρχαιότερος των παρισταμένων Νομικών Συμβούλων του Τμήματος, λόγω κωλύματος του προέδρου του Τμήματος Φωκίωνα Γεωργακόπουλου, Προέδρου του ΝΣΚ.

Μέλη : Θεόδωρος Ψυχογιός, Παναγιώτης Παναγιωτουνάκος, Γεώργιος Κανελλόπουλος, Ευγενία Βελώνη, Δημήτριος Χανής, Αφροδίτη Κουτούκη, Δημήτριος Αναστασόπουλος, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγητής : Παναγιώτης Παναγιωτουνάκος, Νομικός Σύμβουλος του Κράτους.

Αριθμός Ερωτήματος: υπ' αριθ. πρωτ. Δ12 1023712 ΕΞ 2011/11-2-2011 Υπουργείου Οικονομικών – Γενική Διεύθυνση Φορολογίας – Διεύθυνση Φορολογίας Εισοδήματος – Τμήμα Α'.

Περίληψη ερωτήματος: Ερωτάται εάν, κατά τη σύνταξη συμβολαιογραφικού εγγράφου τροποποίησης υφιστάμενης σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας, προκειμένου να παραχωρηθεί η αποκλειστική χρήση τμήματος χώρου (πυλωτής, ταράτσας κλπ.) σε ιδιοκτήτη οριζόντιας ιδιοκτησίας της ίδιας οικοδομής, απαιτείται να προσκομίζεται ή όχι στο συμβολαιογράφο, κατά περίπτωση, υπεύθυνη δήλωση της παραγράφου 1

του άρθρου 81 ή το αντίγραφο της δήλωσης του άρθρου 11 του ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ΚΦΕ).

Επί του ανωτέρω ερωτήματος, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδότησε ως ακολούθως:

I.- Διατάξεις

A).- Στις διατάξεις των άρθρων 11 και 81 του ν. 2238/1994 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος» (Α' 151), όπως ισχύουν, ορίζονται μεταξύ άλλων τα εξής:

«ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β΄

ΑΥΤΟΤΕΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΕΙΔΙΚΩΝ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΩΝ

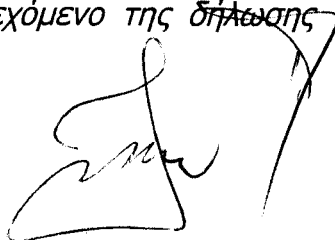
Άρθρο 11

Αυτοτελής φορολόγηση εισοδήματος από ακίνητα.

Επιβάλλεται αυτοτελώς φορολογία με συντελεστή (είκοσι πέντε τοις εκατό) (25%), στον οποίο περιλαμβάνεται ο φόρος εισοδήματος, τα τέλη χαρτοσήμου και η εισφορά Ο.Γ.Α. στο χαρτόσημο, στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση κοινόχρηστων χώρων, γενικώς, σε οικοδομές, που από τον κανονισμό της οροφокτησίας ανήκουν στους ιδιοκτήτες των διηρημένων ιδιοκτησιών της.

Το ποσό του φόρου που αναλογεί αποδίδεται από το διαχειριστή της πολυκατοικίας με δήλωση, η οποία υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του μήνα Δεκεμβρίου του οικείου έτους, στη δημόσια οικονομική υπηρεσία στην περιφέρεια της οποίας βρίσκεται το εκμισθούμενο ακίνητο. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται σε τρία αντίτυπα από τα οποία το πρώτο κατατίθεται στην αρμόδια φορολογική αρχή και τα άλλα δύο, αφού θεωρηθούν, παραδίδονται στον υπόχρεο. Τα αντίτυπα αυτά αντικαθιστούν τα πιστοποιητικά που απαιτούνται από οποιαδήποτε αρχή ή ενδιαφερόμενο, για την απόδειξη της εκπλήρωσης της φορολογικής υποχρέωσης.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζεται το περιεχόμενο της δήλωσης



εισόδοις αυτής του φόρου και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή αυτής της παραγράφου ».

«Άρθρο 81

Υποχρεώσεις συμβολαιογράφων, υποθηκοφυλάκων, τραπεζών κ.λπ.

1. Οι συμβολαιογράφοι υποχρεούνται να αρνηθούν τη σύνταξη συμβολαιογραφικών εγγράφων για τις περιπτώσεις α` και β` της παραγράφου 1 του άρθρου 10 και τις περιπτώσεις ε` της παραγράφου 1 και δ` της παραγράφου 2 του άρθρου 11 του Ν. 2523/1997 αν δεν προσκομιστεί υπεύθυνη δήλωση του υπόχρεου εις διπλούν, από την οποία να προκύπτει ότι:

α) τα μισθώματα του ακινήτου που μεταβιβάζεται ή υποθηκεύεται δηλώθηκαν εμπρόθεσμα στη φορολογία εισοδήματος κατά την τελευταία διετία πριν από τη μεταβίβαση, ή την εγγραφή της υποθήκης ή ότι το γεωργικό εισόδημα από την εκμετάλλευση του ακινήτου που μεταβιβάζεται δηλώθηκε στη φορολογία εισοδήματος κατά την τελευταία διετία πριν από τη μεταβίβαση ή

β) το μεταβιβαζόμενο ή υποθηκευόμενο ακίνητο δεν απέφερε εισόδημα κατά το χρόνο που ήταν κύριος, επικαρπωτής ή νομέας του και πάντως όχι πέραν των πέντε (5) ετών από το χρόνο της μεταβίβασης ή της εγγραφής της υποθήκης.

Η υπεύθυνη δήλωση μνημονεύεται στο σχετικό συμβόλαιο. Το ένα αντίτυπο της υπεύθυνης δήλωσης οφείλουν οι συμβολαιογράφοι ή οι υποθηκοφύλακες να στέλνουν μέσα στον επόμενο μήνα από τη σύνταξη του συμβολαιογραφικού εγγράφου ή την εγγραφή της υποθήκης στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για τη φορολογία αυτού που μεταβιβάζει ακίνητο ή παραχωρεί υποθήκη.

Ειδικά, σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσής των, αντί για την προσκόμιση της πιο πάνω υπεύθυνης δήλωσης, απαιτείται η προσκόμιση πιστοποιητικού του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, από το οποίο να προκύπτει ότι δηλώθηκαν τα μισθώματα του μεταβιβαζόμενου ή υποθηκευόμενου ακινήτου την τελευταία διετία πριν από τη μεταβίβαση ή την εγγραφή της υποθήκης. Δεν

απαιτείται η υποβολή της υπεύθυνης δήλωσης ή του πιστοποιητικού, όταν η εγγραφή υποθήκης γίνεται ύστερα από δικαστική απόφαση ή από το νόμο.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζεται ο τύπος και το περιεχόμενο της υπεύθυνης δήλωσης και του πιστοποιητικού, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα για την εφαρμογή αυτής της παραγράφου....

2...3...4...

«9. Όσοι παραβαίνουν τις υποχρεώσεις, που προβλέπονται από τις παραγράφους 1, 2, 4 έως 8, υπόκεινται σε πρόστιμο που ορίζεται στο άρθρο 4 του Ν. 2523/1997. Στο ίδιο πρόστιμο υπόκειται και ο υπόχρεος που θα υποβάλλει ψευδή υπεύθυνη δήλωση.

10. ...11. ...12...19.»

(Η παρ. 9 15 αντικαταστάθηκε ως άνω με την παρ. 1 άρθρ.26 Ν.3220/2004, Α' 15).

Β.- Στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 ν. 2523/1997 «Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις» (Α' 179) και ειδικότερα στο ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ' με τίτλο ΑΛΛΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 10

Κυρώσεις σε όσους δεν δηλώνουν το εισόδημα από ακίνητα

1. Όσοι αποκτούν εισόδημα από ακίνητα και είναι υπόχρεοι να υποβάλλουν δήλωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν 2238/1994, αν δεν δηλώσουν το εισόδημα αυτό στερούνται το δικαίωμα:

α) Να εγείρουν αγωγή έξωσης ή να μεταβιβάσουν την κυριότητα με οποιονδήποτε τρόπο ή να συστήσουν εμπράγματα δικαιώματα, για μια πενταετία από τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, στα ακίνητα για τα οποία δεν έχουν δηλωθεί τα μισθώματα.

β) Να παραχωρήσουν υποθήκη για μια δεκαετία από τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, σε ακίνητα για τα οποία δεν έχουν δηλωθεί τα μισθώματα.

2.Τα εισοδήματα από εκμίσθωση ακινήτων ή από δωρεάν παραχώρηση, που δηλώνονται εκπρόθεσμα, φορολογούνται αυτοτελώς, χωρίς καμιά έκπτωση ή μείωση, με συντελεστή πενήντα τοις εκατό (50%), εφόσον μέσα σε τρεις (3) μήνες από την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης ζητηθεί το πιστοποιητικά, που προβλέπεται από την παράγραφο 1 του άρθρου 81 του ν. 2238/1994.

Για την καταβολή του φόρου αυτού ευθύνεται στο ακέραιο και ο τελευταίος, ύστερα από σύμβαση, διακάτοχος του ακινήτου.

Για τη διαδικασία της βεβαίωσης του φόρου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 74 του ν. 2238/1994».

Γ.- Στις διατάξεις των άρθρων 973, και 1118 έως 112 και 1124ΑΚ, για τα εμπράγματα δικαιώματα και τις πραγματικές δουλείες ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 973

Εμπράγματα δικαιώματα

Δικαιώματα που παρέχουν εξουσία άμεση και εναντίον όλων πάνω στο πράγμα (εμπράγματα δικαιώματα) είναι η κυριότητα, οι δουλείες, το ενέχυρο και η υποθήκη».

«Πραγματικές δουλείες

«Άρθρο 1118

Έννοια

Πάνω σε ακίνητο μπορεί να αποκτηθεί εμπράγματο δικαίωμα υπέρ του εκάστοτε κυρίου άλλου ακινήτου, που να του παρέχει κάποια ωφέλεια (πραγματική δουλεία).

Άρθρο 1119

Με την πραγματική δουλεία ο κύριος του δουλεύοντος φέρει το βάρος είτε να ανέχεται κάποια χρησιμοποίηση του ακινήτου του από τον κύριο του δεσπόζοντος είτε να παραλείπει ορισμένες πράξεις, τις οποίες θα είχε δικαίωμα να επιχειρεί ως κύριος.

Άρθρο 1120

Πραγματικές δουλείες κατά την έννοια του προηγούμενου άρθρου είναι ιδίως: η δουλεία οδού, η δουλεία διοχέτευσης ή αποχέτευσης ή άντλησης νερού ή ποτισμού θρεμμάτων του δεσπόζοντος, ή βοσκής ή ξύλευσης, η δουλεία εκπομπής στο δουλεύον του νερού της στέγης του δεσπόζοντος, η δουλεία εξώστη ή προστέγου πάνω στο δουλεύον ή στήριξης της οικοδομής πάνω στο γειτονικό κτίριο, η δουλεία υπονόμου, η δουλεία μη ανέγερσης, μη παρεμπόδισης του φωτός ή της θέας του δεσπόζοντος.

Άρθρο 1121

Σύσταση

Οι πραγματικές δουλείες συνιστώνται με δικαιοπραξία ή με χρησικτησία. Οι διατάξεις για τη χρησικτησία ακινήτων και για τη μεταβίβασή τους με συμφωνία εφαρμόζονται αναλόγως και στη σύσταση των πραγματικών δουλειών.

Άρθρο 1122

Περισσότεροι κύριοι

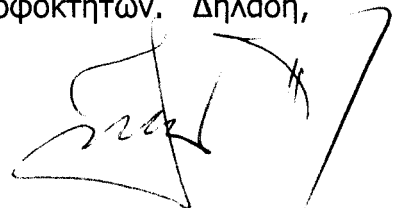
Αν το δεσπόζον ή το δουλεύον ακίνητο ανήκει σε περισσότερους, για τη σύσταση δουλείας με δικαιοπραξία απαιτείται η Συναίνεση όλων».

« Άρθρο 1124

Έκταση της δουλείας

Το δικαίωμα της δουλείας εκτείνεται μόνο έως την εξυπηρετούμενη ανάγκη του δεσπόζοντος. Νέες ανάγκες του, σε περίπτωση αμφιβολίας, δεν συνεπάγονται διαφορετική επιβάρυνση για τον κύριο του δουλεύοντος».

Δ. Εξάλλου, με τη σύσταση οριζόντιας ή κάθετης ιδιοκτησίας επί οικοπέδου, όπως συνάγεται από τα άρθρα 1002, 1117 του Α.Κ. και από τις διατάξεις του ν. 3741/1929, ιδρύεται χωριστή και αποκλειστική κυριότητα επί ορόφου οικοδομής ή διαμερίσματος ορόφου αυτής, με αναγκαστική συγκυριότητα της οριζόντιας ή κάθετης ιδιοκτησίας επί του οικοπέδου. Η αναγκαστική αυτή συγκυριότητα επί του οικοπέδου αποκτάται αυτοδίκαια, κατ' ανάλογη μερίδα και επί των μερών του όλου ακινήτου, που χρησιμεύουν στην κοινή χρήση όλων των οροφокτητών. Δηλαδή,



οποιοδήποτε μέρος του όλου ακινήτου (οικοπέδου και κτίσματος), που δεν ορίστηκε με τον τίτλο σύστασης της οριζόντιας ή κάθετης ιδιοκτησίας ότι αποτελεί αντικείμενο της αποκλειστικής κυριότητας κάποιου συνιδιοκτήτη υπάγεται στα αντικείμενα της αναγκαστικής συγκυριότητας και θεωρείται κοινόκτητο και κοινόχρηστο μέρος του ακινήτου, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται το έδαφος, οι αυλές, οι θεμελιώσεις, η πυλωτή, η τάρτασα (δώμα) κ.λ.π. Με συμφωνία όλων των συνιδιοκτητών, που γίνεται με συμβολαιογραφικό έγγραφο που μεταγράφεται, μπορεί, σύμφωνα με τα άρθρα 5 και 13 του ν. 3741/1929, να παραχωρηθεί η χρήση των χώρων αυτών αποκλειστικά σε έναν ή ορισμένους ιδιοκτήτες ορόφου ή διαμερίσματος, αλλά μόνο της οικοδομής στην οποία υπάρχουν οι χώροι αυτοί. Ο περιορισμός της χρήσης των χώρων αυτών από τους λοιπούς ιδιοκτήτες έχει απλώς το χαρακτήρα δουλείας σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 13 του ν. 3741/29, χωρίς όμως να είναι πραγματική δουλεία με την έννοια των άρθρων 1118 και 1119 του Α.Κ., δεδομένου ότι χωρίς ποσοστό συμμετοχής επί του οικοπέδου, δεν μπορούν να υπάρξουν ως ανεξάρτητες ιδιοκτησίες και επομένως να πάρουν χαρακτήρα «δουλεύοντος» ακινήτου, όπως προϋποθέτει η έννοια της πραγματικής δουλείας. Συνεπώς, οι χώροι αυτοί δεν μπορούν να μεταβιβαστούν μόνοι τους, αλλά αποτελούν πάντοτε παρακολουθήμα ή αναπόσπαστο μέρος μιας οριζόντιας ή κάθετης ιδιοκτησίας προς ωφέλεια του εκάστοτε κυρίου αυτής (περί των ανωτέρω βλ. ΟΛΑΠ 5/1991, ΕΛΛΔ/νη 32,750, ΑΠ 448/1996, ΑΠ 396/1997, ΑΠ 395/1999, ΟΛΑΠ 23/2000, ΑΠ 1311/2001, ΑΠ 1305/2002, ΑΠ 818/2003, ΑΠ 792/2006, ΑΠ 2117/2007 κ.ά.)

II.- ΕΡΜΗΝΕΙΑ.

Από τις ανωτέρω διατάξεις και πάγιες νομολογιακές παραδοχές, αυτοτελώς και σε συνδυασμό ερμηνευόμενες, συνάγονται τα ακόλουθα:

α) Επί των μισθωμάτων που εισπράττονται από την εκμίσθωση κοινοχρήστων χώρων οικοδομών, όπου ισχύει το σύστημα της οριζόντιας ιδιοκτησίας, επιβάλλεται αυτοτελώς φόρος σε ποσοστό 25%, στον οποίο περιλαμβάνονται ο φόρος εισοδήματος, τα τέλη χαρτοσήμου και η εισφορά

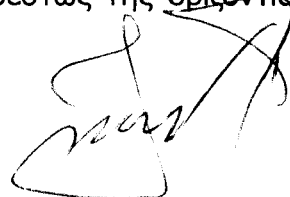
υπέρ ΟΓΑ στο χαρτόσημο, ο οποίος αποδίδεται στην οικεία φορολογική αρχή με δήλωση σε τρία (3) αντίγραφα του διαχειριστή της οικοδομής μέχρι το τέλος του Δεκεμβρίου του οικείου έτους, εκ των οποίων τα δύο (2) παραδίδονται στο διαχειριστή, ως πιστοποιητικά εκπλήρωσης της σχετικής φορολογικής υποχρέωσης των συνιδιοκτητών της οικοδομής (συνεκμισθωτών οφειλετών του φόρου), κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στην οικεία διάταξη (άρθρο 11 ΚΦΕ).

β) Προς διασφάλιση καταβολής του φόρου αυτού, καθορίζεται, ρητώς, ως αναγκαία προϋπόθεση σύνταξης των συμβολαιογραφικών εγγράφων τόσο για τη μεταβίβαση της κυριότητας ακινήτων όσο για τη σύσταση επ' αυτών εμπραγμάτων δικαιωμάτων, η υποβολή στο συμβολαιογράφο από τον οποιοδήποτε υπόχρεο καταβολής του φόρου υπεύθυνης δήλωσης είτε περί καταβολής του είτε περί μη απόδοσης σχετικών εισοδημάτων από εκμίσθωση του ακινήτου που μεταβιβάζεται ή επί του οποίου η σύσταση εμπράγματος δικαιώματος, κατά τα χρονικά διαστήματα που αναφέρονται ειδικότερα στη διάταξη του άρθρου 81 ΚΦΕ.

γ) Η υποχρέωση υποβολής της άνω δήλωσης αφορά τη σύσταση οποιουδήποτε, κατά την έννοια όμως του αστικού δικαίου, εμπραγμένου δικαιώματος επί ακινήτου, τουτέστιν των εμπραγμάτων δικαιωμάτων περί των οποίων το άρθρο 973 ΑΚ, μεταξύ των οποίων και αυτά των πραγματικών δουλειών των άρθρων 1118 και 1119 ΑΚ, που ενδιαφέρουν εν προκειμένω.

δ) Οι ως άνω φορολογικές διατάξεις, λόγω της φύσης τους, αλλά και της επιβολής με αυτές διαδικαστικών υποχρεώσεων στους φορολογούμενους (υποβολή δηλώσεων) κατά τη μεταβίβαση ακινήτων τους ή σύστασης εμπραγμάτων δικαιωμάτων επ' αυτών που συνιστούν περιορισμό της οικονομικής τους ελευθερίας για λόγους, βεβαίως, δημοσίου συμφέροντος, απαγορεύσεων, κατ' ουσίαν, σύνταξης συμβολαίων στους συμβολαιογράφους επ' απειλή μάλιστα κυρώσεων σε βάρος των παραβατών αυτών, είναι στενώς ερμηνευτέες, μη επιδεχόμενες διασταλτικής ερμηνείας ή ανάλογης εφαρμογής.

ε) Συνακολούθως προς τα ανωτέρω, επειδή ο κατά τα ανωτέρω περιορισμός της χρήσεως των λοιπών οροφωκτιών επί κοινοχρήστου χώρου υπέρ συνιδιοκτήτη επί οικοδομής, όπου ισχύει το καθεστώς της οριζόντιας



ιδιοκτησίας, έχει μεν χαρακτήρα δουλείας, όχι όμως πραγματικής δουλείας, με την έννοια των άρθρων του ΑΚ ή άλλης ειδικής διάταξης, δεν απαιτείται, κατά τη σύνταξη συμβολαιογραφικού εγγράφου τροποποίησης υφιστάμενης σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας, προκειμένου να καθοριστεί η αποκλειστική χρήση τμήματος χώρου (πυλωτής, ταράτσας κλπ.) από ιδιοκτήτη οριζόντιας ιδιοκτησίας της ίδιας οικοδομής, να προσκομίζεται στο συμβολαιογράφο, κατά περίπτωση, υπεύθυνη δήλωση της παραγράφου 1 του άρθρου 81 ή το αντίγραφο της δήλωσης του άρθρου 11 του ΚΦΕ.

III.- Κατόπιν των ανωτέρω, επί του τιθεμένου ερωτήματος αρμόζει η απάντηση που αναφέρεται στην προηγούμενη παράγραφο και ειδικότερα στο υπό στοιχείο ε αυτής.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 21-6-2012

Ο Προεδρεύων

Αλέξανδρος Γερ. Καραγιάννης

Νομικός Σύμβουλος του Κράτους

Ο Εισηγητής

Παναγιώτης Παναγιωτουνάκος

Νομικός Σύμβουλος του Κράτους

