



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΕΞ ΕΠΕΙΓΟΝ

Αθήνα, 2 Φεβρουαρίου 2026
Ε.2002

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

ΠΡΟΣ: Ως πίνακα διανομής

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

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 αδιαιρέτου 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 τίμημα 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'