



Σ.Α.Τ.Ε.

Να σταλεί με e mail

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
& ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝ.ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

1) Δ/ΝΣΗ 12^η Φορολογίας Εισ/τος

Τμήματα Α', Β', Γ'

τηλ.: 210-3375375, 377

2) Δ/ΝΣΗ 13^η Φορολογίας Κεφαλαίου

τηλ.: 210-3253772, 757, 748

3) Δ/ΝΣΗ 14^η Φ.Π.Α. – Τμήμα Α'

τηλ.: 210-3647203-5

4) Δ/ΝΣΗ 15^η Κ.Β.Σ.

τηλ.: 210-3638389, 3610030

5) Δ/ΝΣΗ 16^η Είσπρ. Δημ. Εσόδων

τηλ.: 210-3636489, 3614303, 3636872

6) Δ/ΝΣΗ Τελών & Ειδικών Φορολογιών

τηλ. : 210-3642922, 3642570

Β. Γεν.Δ/νση Φορολογικών Ελέγχων

Δ/νση Ελέγχου-Τμήματα Α', Β', Γ'

Τηλ.: 210-3375206, 063, 172

Αθήνα, 12 Οκτωβρίου 2004

Αρ. Πρωτ.: 1081029/6403/0016

ΠΟΛ.: 1103

ΠΡΟΣ: Ως Π.Δ.

ΘΕΜΑ: Προσωπική ευθύνη για πληρωμή φορολογικών εσόδων από πρόσωπα που ο νόμιμος τίτλος εισπραξης δεν έχει εκδοθεί στο όνομά τους (συνυπόχρεοι κλπ).

ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ

Όπως σας είναι γνωστό, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, η βεβαίωση των φορολογικών εσόδων πραγματοποιείται σε δύο στάδια.

Το πρώτο στάδιο χαρακτηρίζεται ως βεβαίωση με την ευρεία έννοια του όρου ή φορολογική βεβαίωση. Το δεύτερο στάδιο χαρακτηρίζεται ως βεβαίωση με τη στενή έννοια του όρου ή ταμειακή βεβαίωση ή βεβαίωση κατά ΚΕΔΕ.

Βεβαίωση με την ευρεία έννοια

Βεβαίωση με την ευρεία έννοια είναι η διαδικασία προσδιορισμού, από τις κατά νόμο διοικητικές ή άλλες Αρχές, της χρηματικής απαίτησης του Δημοσίου, του είδους της,

(της προέλευσής της) της αιτίας, για την οποία οφείλεται, του έτους που αφορά και τον υπόχρεο προς πληρωμή.

Οι οριστικές πράξεις των αρμοδίων αρχών που περιέχουν τα ανωτέρω στοιχεία χαρακτηρίζονται νόμιμοι τίτλοι είσπραξης. Τέτοιοι τίτλοι είναι: η οριστική πράξη επιβολής προστίμου, η πράξη προσδιορισμού φόρου (το φύλλο ελέγχου όταν αυτό έχει καταστεί οριστικό, ή η πράξη συμβιβασμού των αποτελεσμάτων του ελέγχου), η απόφαση του δικαστηρίου που τροποποιεί ή αποδέχεται τα αποτελέσματα του ελέγχου, το φύλλο εκκαθάρισης των υποβαλλομένων φορολογικών δηλώσεων, κ.λπ.

Βεβαίωση με τη στενή του όρου έννοια

Η βεβαίωση του εσόδου με την ευρεία έννοια του όρου, όπως αναπτύχθηκε παραπάνω, δεν παρέχει το δικαίωμα στο Δημόσιο να επιδιώξει την είσπραξη από τον υπόχρεο. Το έσοδο έχει μεν προσδιοριστεί, (έχει αποκτηθεί ο νόμιμος τίτλος είσπραξης), όμως το Δημόσιο δεν έχει ακόμη αποκτήσει τίτλο ενεργοποίησης της διαδικασίας εν γένει εισπράξεως του εσόδου. Για να προχωρήσει το Δημόσιο στην επιδίωξη της είσπραξης συγκεκριμένου εσόδου πρέπει το έσοδο αυτό να βεβαιωθεί και με τη στενή έννοια του όρου, ήτοι να βεβαιωθεί ταμειακά. Η ταμειακή βεβαίωση ή βεβαίωση κατά ΚΕΔΕ, συντελείται με την παραλαβή των χρηματικών καταλόγων (που είναι παραστατικά στοιχεία των νόμιμων τίτλων είσπραξης), την καταχώρισή τους στο βιβλίο εισπρακτέων εσόδων της Δ.Ο.Υ. και την απόδοση αριθμού βεβαίωσης από το βιβλίο αυτό (αριθμό τριπλοτύπου βεβαίωσης ή ΑΤΒ όπως έχει επικρατήσει να αποκαλείται)

Αποτελέσματα ταμειακής βεβαίωσης

Με την πραγματοποίηση της βεβαίωσης με τη στενή του όρου έννοια ή της ταμειακής βεβαίωσης (βεβαίωση κατά Κ.Ε.Δ.Ε.) επέρχονται τα ακόλουθα:

- α)** Το Δημόσιο αποκτά εκτελεστό τίτλο είσπραξης.
- β)** Τα έσοδα (ως βεβαίωση) εμφανίζονται στον Κρατικό Προϋπολογισμό.

γ) Το Δημόσιο υποχρεούται να αποστείλει προς τον υπόχρεο ατομική ειδοποίηση για την πληρωμή της οφειλής.

δ) Καθορίζεται η ημερομηνία καταβολής του χρέους, σε συνδυασμό πάντοτε με τις οικείες φορολογικές διατάξεις επιβολής του εσόδου και των διατάξεων του άρθρου 5 του Κ.Ε.Δ.Ε..

ε) Προσδιορίζεται η ημερομηνία που το χρέος καθίσταται ληξιπρόθεσμο, καθώς και η ημερομηνία έναρξης επιβάρυνσης του (ανάλογα με τον τρόπο καταβολής του) με προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής.

στ) Προσδιορίζεται η έναρξη του χρόνου παραγραφής του εσόδου σε συνδυασμό με τις σχετικές διατάξεις του Δημοσίου Λογιστικού.

ζ) Μόνο μετά την ταμειακή βεβαίωση και εφόσον το χρέος δεν πληρωθεί εμπρόθεσμα το Δημόσιο δικαιούται να λάβει τα προβλεπόμενα αναγκαστικά, δικαστικά, ασφαλιστικά ή διοικητικά μέτρα σε βάρος του οφειλέτη ή των συνυποχρέων - συνυπευθύνων για την πληρωμή του εσόδου, με εξαίρεση τις διατάξεις του άρθρου 8 του ΚΕΔΕ που επιτρέπουν τη λήψη μέτρων για μη ληξιπρόθεσμα χρέη.

Ορθή σύνταξη των χρηματικών καταλόγων με την αναγραφή των συνυποχρέων

Για την απόδοση των μέτρων είσπραξης των εσόδων που δεν καταβάλλονται εμπρόθεσμα (ληξιπρόθεσμα χρέη) σημαντικό ρόλο έχει η ορθότητα σύνταξης (από τη βεβαιούσα Αρχή) των νόμιμων τίτλων είσπραξης, η αναγραφή σ'αυτούς εκτός των πρωτοφειλετών και των συνυποχρέων προσώπων (των προσώπων που ευθύνονται με την προσωπική τους περιουσία για την πληρωμή ολόκληρου ή μέρους του εσόδου που προσδιορίζεται στον νόμιμο τίτλο είσπραξης), αλλά και η μεταφορά αυτών στις αντίστοιχες εγγραφές των χρηματικών καταλόγων, που συντάσσονται από τη βεβαιούσα Αρχή και αποστέλλονται στο τμήμα Εσόδων της αρμόδιας ΔΟΥ.

Η ανωτέρω διαδικασία ενώ ορίζεται ρητά στο άρθρο 55 του Π.Δ.16/89 (ΦΕΚ 6 Α/1989 Κανονισμός Λειτουργίας των ΔΟΥ) δεν τηρείται πάντοτε από τις βεβαιούσες Αρχές, (ενώ είναι σχετικά εύκολο να εξευρεθούν τα συνυπόχρεα πρόσωπα κατά το χρόνο του ελέγχου ή της σύνταξης των τίτλων είσπραξης), με αποτέλεσμα να περνά

μεγάλο χρονικό διάστημα μέχρι να κινηθεί η διαδικασία για να ληφθούν μέτρα είσπραξης σε βάρος τους (δεν δεσμεύεται ούτε η χορήγηση αποδεικτικού ενημερότητας) και να μεταφέρεται η ευθύνη της έρευνας για την ανεύρεση των συνυποχρέων προσώπων στα δικαστικά τμήματα των Δ.Ο.Υ. Πολλές οφειλές από φορολογικά έσοδα δεν θα είχαν καταστεί επισφαλείς ή ανεπίδεκτες είσπραξης αν είχε γίνει εξ αρχής ο εντοπισμός και η αναγραφή των συνυποχρέων προσώπων (ιδίως οφειλές Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ο.Ε., Κοινοπραξιών κ.λπ.).

Δεδομένου ότι το ύψος των ληξιπροθέσμων οφειλών που υφίσταται σήμερα στις Δ.Ο.Υ. από φορολογικά έσοδα είναι αρκετά σημαντικό και αυξάνεται κάθε χρόνο, απαιτείται να καταβληθεί από τις υπηρεσίες σας κάθε δυνατή προσπάθεια για ορθή σύνταξη των χρηματικών καταλόγων αλλά και να παρασχεθεί κάθε βοήθεια στα δικαστικά τμήματα των Δ.Ο.Υ. για έρευνα προς εντοπισμό συνυποχρέων προσώπων στις ήδη ληξιπρόθεσμες οφειλές.

Ενδεικτική παράθεση διατάξεων συνυποχρέωσης ανά φορολογία

Κατωτέρω παρατίθενται ενδεικτικά οι διατάξεις κατά φορολογία, που ορίζουν συνυποχρέωση καταβολής φορολογικών εσόδων μαζί με τον πρωτοφειλέτη (φυσικό ή νομικό πρόσωπο), ώστε να διευκολυνθείτε στο έργο σας, τόσο κατά την κατάρτιση των νόμιμων τίτλων είσπραξης, όσο και κατά την σύνταξη των χρηματικών καταλόγων.

Από τη λήψη της εγκυκλίου αυτής:

- α)** οι υπηρεσίες που συντάσσουν χρηματικούς καταλόγους, υποχρεούνται να αναγράφουν τα συνυπόχρεα με τον πρωτοφειλέτη πρόσωπα, με τα πλήρη στοιχεία τους στο χρηματικό κατάλογο, καθώς και το ποσοστό ευθύνης τους (μερικώς ή αλληλεγγύως και σε ολόκληρο με τον πρωτοφειλέτη).
- β)** Το δικαστικό τμήμα της κάθε Δ.Ο.Υ., με τη συνεργασία και τη βοήθεια των τμημάτων που έχουν διενεργήσει τη βεβαίωση (βεβαίωση με την ευρεία έννοια) πρέπει να ερευνήσει και να εντοπίσει τα συνυπόχρεα πρόσωπα στα ήδη

βεβαιωμένα έσοδα, καθώς και στις περιπτώσεις που η συνυποχρέωση καταβολής, γεννάται μετά τη βεβαίωση του εσόδου.

A) ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

A-A. ΕΥΘΥΝΗ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΟΥΝΤΩΝ ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 2 ΤΟΥ Ν. 2238/1994

1. Συνυπόχρεοι για την καταβολή πρόσθετων φόρων εισοδήματος

Με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 2 του ν.2523/1997, καθορίζονται τα πρόσωπα που ευθύνονται σε ολόκληρο με τους φορολογούμενους για την καταβολή των πρόσθετων φόρων σε ορισμένες ειδικές περιπτώσεις όπως:

- α) Σε περίπτωση σχολάζουσας κληρονομίας ή επιδικίας ή μεσεγγύησης, κατά περίπτωση, ο κηδεμόνας ή ο προσωρινός διαχειριστής ή ο μεσεγγυούχος
- β) Σε περίπτωση ανηλίκων ή δικαστικώς ή νομίμως απαγορευμένων ή αυτών που βρίσκονται υπό δικαστική αντίληψη, κατά περίπτωση, ο επίτροπος ή ο κηδεμόνας ή ο αντιλήπτορας, και
- γ) Σε περίπτωση αποβιώσαντος φορολογούμενου, οι κληρονόμοι του των οποίων η ευθύνη εκτείνεται μέχρι το ποσό της κληρονομικής μερίδας του καθενός.

2. Συνυπεύθυνοι σε περίπτωση εκχώρησης ή μεταβίβασης περιουσιακού στοιχείου κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 13 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.2238/1994).

Με τις διατάξεις των περιπτώσεων α' και β' της παρ.1 του άρθρου 13 του ν.2238/1994 ορίζεται, ότι φορολογείται αυτοτελώς λογιζόμενο ως εισόδημα με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%):

- α) Κάθε κέρδος ή ωφέλεια που προέρχεται από τη μεταβίβαση ολόκληρης επιχείρησης με τα άυλα στοιχεία αυτής, όπως αέρας, επωνυμία, σήμα, προνόμια κ.τ.λ. ή υποκαταστήματος, όπως αυτό ορίζεται από τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 9 του Κ.Β.Σ., καθώς και εταιρικών μερίδων ή μεριδίων, ποσοστών συμμετοχής σε κοινωνία αστικού δικαίου που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα, ή σε κοινοπραξία, εκτός κοινοπραξίας τεχνικών έργων, της παρ.2 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ. Με μεταβίβαση εταιρικών μερίδων ή μεριδίων εξομοιώνεται και η μη συμμετοχή εταίρου στην αύξηση του κεφαλαίου προσωπικής εταιρίας ή εταιρίας περιορισμένης ευθύνης.
- β) Κάθε κέρδος ή ωφέλεια που προέρχεται από την εκχώρηση ή μεταβίβαση αυτοτελώς κάθε δικαιώματος, το οποίο είναι συναφές με την άσκηση της επιχείρησης ή του επαγγέλματος, όπως του δικαιώματος της μίσθωσης ή υπομίσθωσης ή του προνομίου ή του διπλώματος ευρεσιτεχνίας και άλλων παρόμοιων δικαιωμάτων, καθώς και της άδειας κυκλοφορίας των αυτοκινήτων οχημάτων ή μοτοσικλετών δημοσίας χρήσης που μεταβιβάζονται. Με εκχώρηση εξομοιώνεται και η παραίτηση από μισθωτικά δικαιώματα.
- γ) Κάθε ποσό που καταβάλλεται, πέρα από τα μισθώματα, από το μισθωτή προς τον εκμισθωτή, σε περίπτωση μίσθωσης ακινήτου μόνου του ή μαζί με τον οποιονδήποτε εξοπλισμό ή εγκατάσταση που τυχόν διαθέτει.
- Με τις διατάξεις της ίδιας πιο πάνω παραγράφου ορίζεται, ότι ο δικαιούχος του κέρδους ή της ωφέλειας, που προκύπτει από την εφαρμογή της, επιβαρύνεται με τον οικείο φόρο και καταβάλλει αυτόν εφάπαξ με την υποβολή δήλωσης στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία της περιφέρειας όπου βρίσκεται η έδρα της επιχείρησης της οποίας μεταβιβάζεται ή εκχωρείται το περιουσιακό στοιχείο, πριν την από τη με οποιονδήποτε τρόπο μεταβίβαση ή εκχώρηση του οικείου περιουσιακού στοιχείου. Σε περίπτωση εκχώρησης ή μεταβίβασης περιουσιακού στοιχείου από τα αναφερόμενα στη διάταξη αυτή, χωρίς να υποβληθεί η οικεία δήλωση από το δικαιούχο του κέρδους ή της ωφέλειας για να καταβληθεί με βάση αυτή ο φόρος εφάπαξ, το πρόσωπο που αποκτά το περιουσιακό στοιχείο είναι αλληλεγγύως και εις ολόκληρον συνυπεύθυνο με τον μεταβιβάζοντα ή εκχωρούντα για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται.

Τα ως άνω εφαρμόζονται ανάλογα και για την αναφερόμενη πιο πάνω αυτοτελή φορολόγηση κάθε ποσού που καταβάλλεται, πέρα από τα μισθώματα, από το μισθωτή προς τον εκμισθωτή.

Επιπλέον, με τις διατάξεις της παρ.2 του ίδιου πιο πάνω άρθρου και νόμου ορίζεται, ότι φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή πέντε τοις εκατό (5%) η πραγματική αξία πώλησης μετοχών ή παραστατικών τίτλων μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών ή αλλοδαπό χρηματιστήριο ή σε άλλο διεθνώς αναγνωρισμένο χρηματιστηριακό θεσμό, που μεταβιβάζονται από ιδιώτες ή από φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά. Για την καταβολή του φόρου αυτού και την υποβολή της σχετικής δήλωσης έχουν εφαρμογή τα αναφερόμενα, μεταξύ άλλων, στις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου.

Από τις πιο πάνω διατάξεις του άρθρου 13 του ν.2238/1994 προκύπτει, ότι στις αναφερόμενες σε αυτές περιπτώσεις αυτοτελούς φορολόγησης, συνυπεύθυνος αλληλεγγύως και εις ολόκληρον για την καταβολή του σχετικού φόρου στην περίπτωση μη υποβολής της σχετικής δήλωσης και εφάπαξ καταβολής του φόρου, είναι και ο αποκτών, φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το υπόψη περιουσιακό στοιχείο ή ποσό, κατά περίπτωση.

3. Συνυπεύθυνοι σε περίπτωση εγκατάστασης φορολογούμενου στο εξωτερικό ή αλλοδαπού φορολογούμενου.

Με τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 62 του ν.2238/1994 ορίζεται, ότι αν πριν από την έναρξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης, ο φορολογούμενος πρόκειται να εγκατασταθεί οριστικά στο εξωτερικό ή να μεταναστεύσει στο εξωτερικό για χρονικό διάστημα πάνω από έτος ή να μεταφέρει στην αλλοδαπή την περιουσία του που βρίσκεται στην Ελλάδα, θεωρείται ότι λήγει η διαχειριστική περίοδος στην ημερομηνία αυτή και υποχρεούται να υποβάλει δήλωση και να καταβάλει το φόρο που αναλογεί στο συνολικό εισόδημά του, το οποίο απέκτησε μέχρι τη χρονολογία της

αναχώρησής του ή της μεταφοράς της περιουσίας του στο εξωτερικό. Σε αυτήν την περίπτωση, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να ζητήσει κάθε αναγκαία εγγύηση, κατά την κρίση του, για να διασφαλίσει τα συμφέροντα του Δημοσίου και ο φορολογούμενος δικαιούται, εφόσον συναινεί και ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, να διορίσει πρόσωπο φερέγγυο ως αντιπρόσωπό του στην Ελλάδα, για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεών του.

Επίσης, οι αλλοδαποί οι οποίοι απέκτησαν εισόδημα που φορολογείται στην Ελλάδα, έχουν υποχρέωση, προτού αναχωρήσουν στο εξωτερικό να υποβάλουν δήλωση γι' αυτό το εισόδημά τους και να καταβάλουν το φόρο που αναλογεί σε αυτό. Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται ανάλογα τα παραπάνω μέτρα για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου.

4. Υπόχρεοι για την καταβολή φόρου εισοδήματος που προκύπτει από την κοινή δήλωση φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων των συζύγων.

Οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 74 του ν.2238/1994 ορίζουν, ότι για τους εγγάμους οι οποίοι έχουν υποχρέωση κατά τη διάρκεια του γάμου να υποβάλλουν κοινή δήλωση των εισοδημάτων τους (παράγραφος 1 άρθρο 5 ν.2238/1994), η οφειλή για φόρο, τέλη και εισφορές, που αναλογούν στα εισοδήματά τους βεβαιώνεται στο όνομα του συζύγου, η ευθύνη όμως για την καταβολή της οφειλής, που αναλογεί στα εισοδήματα καθενός συζύγου, βαρύνει καθένα σύζυγο χωριστά.

Επίσης, στην περίπτωση που το εισόδημα του ενός συζύγου, το οποίο προέρχεται από επιχείρηση που εξαρτάται οικονομικά από τον άλλο σύζυγο, προστίθεται στα εισοδήματα του άλλου συζύγου και φορολογείται στο όνομά του, τότε για την καταβολή της οφειλής η οποία αναλογεί επιμεριστικά στο εισόδημα που προστίθεται και φορολογείται στο όνομα του ενός συζύγου, ευθύνεται εις ολόκληρον και ο άλλος σύζυγος.

Με τις ίδιες διατάξεις προβλέπεται, ότι αν με αίτηση του ενός συζύγου ζητηθεί μετά την έκδοση του εκκαθαριστικού σημειώματος, ο διαχωρισμός της οφειλής που προκύπτει από την κοινή δήλωση των συζύγων, ο αρμόδιος προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας υποχρεούται να του ανακοινώσει με σχετικό έγγραφό του το ποσό αυτής της οφειλής.

Στην περίπτωση αυτή, ο σύζυγος δεν ευθύνεται για την καταβολή του φόρου που αναλογεί στο εισόδημα της συζύγου, ανεξάρτητα αν λόγω υποβολής κοινής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος στο όνομα του συζύγου, ο φόρος για τα εισοδήματα και των δύο συζύγων βεβαιώνεται συνολικά στο όνομα του συζύγου.

Επιπλέον, στις περιπτώσεις σχολάζουσας κληρονομίας, επιδικίας, μεσεγγύησης και ανηλίκων ή προσώπων που έχουν υποβληθεί σε δικαστική συμπαράσταση, για την καταβολή του φόρου που αφορά τη σχολάζουσα κληρονομία, την επιδικία, τον ανήλικο κ.λ.π., ευθύνεται σε ολόκληρο και ο κηδεμόνας της σχολάζουσας κληρονομίας, ο επίτροπος του ανηλίκου κ.λ.π.

5. Ευθύνη αγοραστή ακινήτου για την πληρωμή φόρου εισοδήματος που αναλογεί επιμεριστικά στο εισόδημα από μισθώματα, που δεν δηλώθηκαν.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 77 του ν.2238/1994, αν μεταβιβαστεί η κυριότητα ακινήτου, ο νέος κύριος είναι αλληλεγγύως και σε ολόκληρο συνυπεύθυνος με τον προκάτοχο για την πληρωμή του φόρου των τριών πριν από τη μεταβίβαση ετών που αναλογεί επιμεριστικά στο εισόδημα του ακινήτου που μεταβιβάστηκε και προκύπτει από την εγγραφή που υπάρχει κατά την ημέρα της μεταβίβασης.

Ίδια υποχρέωση υπάρχει για το χαρτόσημο και τα τέλη ύδρευσης. Οι συμβολαιογράφοι έχουν υποχρέωση να υπενθυμίζουν τη διάταξη αυτή στους

συμβαλλομένους και να αναγράφουν τούτο ρητά στο συμβόλαιο της αγοραπωλησίας.

A-B. ΕΥΘΥΝΗ ΔΙΟΙΚΟΥΝΤΩΝ ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ ΑΡΘΡΟΥ 101 Ν.2238/1994.

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 115 του ν.2238/1994, τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές ή διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές των ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών ή συνεταιρισμών κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσής τους, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα σύμφωνα με το νόμο αυτό, καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. Στις ανώνυμες εταιρείες που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως μαζί με τα πιο πάνω πρόσωπα, για την πληρωμή των κατά το προηγούμενο εδάφιο οφειλόμενων φόρων της διαλυόμενης εταιρείας και εκείνη που την απορρόφησε ή η νέα εταιρεία που συστήθηκε, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους.
2. Από τη διατύπωση των αναφερόμενων πιο πάνω διατάξεων προκύπτει, ότι τα πρόσωπα που αναφέρονται σε αυτές, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή των συγκεκριμένων φόρων, ανεξάρτητα από το χρόνο που βεβαιώθηκαν οι φόροι αυτοί, μόνον όταν έχουν την ιδιότητα του διευθυντή, διαχειριστή, διευθύνοντα συμβούλου ή εκκαθαριστή ημεδαπής ανώνυμης εταιρείας ή συνεταιρισμού κατά το χρόνο διαλύσεως, συγχωνεύσεως ή μετατροπής, κατά περίπτωση.

Σύμφωνη με τα ως άνω είναι και η αρ. 173/2001 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. (Γ' Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, με την οποία γνωμοδότησε αυτό, ότι προσωπικώς και αλληλεγγύως ευθυνόμενοι κατ' εφαρμογή των πιο πάνω διατάξεων, είναι τα

αναφερόμενα στις διατάξεις αυτές πρόσωπα εκ μόνης της εν λόγω ιδιότητάς τους, δηλαδή εκείνοι οι οποίοι εξελέγησαν ή διορίσθηκαν ως τέτοιοι με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης ή του Διοικητικού Συμβουλίου της Α.Ε. ή του συνεταιρισμού και στη συνέχεια αποδέχθηκαν τα ανατεθέντα σε αυτούς καθήκοντα. Ο νομοθέτης δηλαδή, με τις πιο πάνω διατάξεις καθιέρωσε πρόσθετη υποχρέωση για την κάλυψη φορολογικών υποχρεώσεων του νομικού προσώπου, την οποία όμως περιόρισε μεταξύ ορισμένου μόνο κύκλου προσώπων και δη μεταξύ εκείνων τα οποία ασκούν τη διοίκηση και έχουν τη διαχείριση της εταιρείας και επομένως, την κύρια, αν όχι και την μόνη, ευθύνη για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της εταιρείας. Στον κύκλο αυτό των προσώπων δεν μπορούν να περιληφθούν και άλλα πρόσωπα, όπως είναι τα έχοντα την ιδιότητα του αναπληρωτή των ρητώς και περιοριστικώς αναφερόμενων στο νόμο προσώπων (αξιωματούχων), π.χ. αντιπρόεδρος Δ.Σ., αναπληρωτές του Διευθύνοντος Συμβούλου Α.Ε., έστω και αν τα πρόσωπα αυτά ενδεχομένως άσκησαν διοίκηση ή αναμείχθηκαν στη διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων. Όσον αφορά ειδικότερα στους εκκαθαριστές Α.Ε. και συνεταιρισμών, το Ν.Σ.Κ., με την ίδια πιο πάνω γνωμοδότησή του γνωμοδότησε, ότι αυτοί υπέχουν προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη υπό την προϋπόθεση ότι αποδέχτηκαν τον διορισμό τους και ανέλαβαν τα καθήκοντα του εκκαθαριστή, μη αρκούντος δηλαδή του διορισμού τους και μόνο.

Όταν κατά τον κρίσιμο χρόνο που αναφέρεται στις ίδιες πιο πάνω διατάξεις, τα υπόψη πρόσωπα δεν φέρουν ή έχουν απολέσει τις συγκεκριμένες ιδιότητες, δεν υπέχουν τέτοια ευθύνη, όπως επίσης δεν υπέχουν ευθύνη και τα πρόσωπα που είναι απλά μέλη του διοικητικού συμβουλίου χωρίς παράλληλα να έχουν μία από τις πιο πάνω ιδιότητες.

Η απώλεια των πιο πάνω ιδιοτήτων μπορεί να οφείλεται και σε παραίτηση, ρητή ή σιωπηρή, του συγκεκριμένου προσώπου από τις συγκεκριμένες θέσεις, αρκεί όμως το δικαίωμα παραίτησεως να μην έχει ασκηθεί καταχρηστικά, καθ' υπέρβαση δηλαδή των ορίων της καλής πίστης π.χ. να ασκήθηκε λίγο πριν τη

διάλυση ή το μετασχηματισμό του νομικού προσώπου με σκοπό να αποφύγει ο παραιτούμενος την πληρωμή του οφειλόμενου από αυτόν προσωπικώς φόρου. Η ενδεχόμενη καταχρηστική άσκηση του συγκεκριμένου δικαιώματος, ως πραγματικό περιστατικό, θα πρέπει να εκτιμάται από την αρμόδια κάθε φορά φορολογούσα αρχή και σε περίπτωση διαφωνίας με το φορολογούμενο, από τα διοικητικά δικαστήρια.

Στην περίπτωση ανωνύμων εταιρειών που συγχωνεύονται (είτε με απορρόφηση είτε με σύσταση νέας εταιρείας), μαζί με τα αναφερόμενα πιο πάνω άτομα, ευθύνεται αλληλεγγύως για την πληρωμή των φόρων που αφορούν σε υποχρεώσεις της διαλυόμενης εταιρείας, ανεξάρτητα από το χρόνο κατά τον οποίο βεβαιώθηκαν αυτοί, και εκείνη που την απορρόφησε ή η νέα εταιρεία που συστήθηκε.

Τέλος, όπως ορίζεται με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 1 του ίδιου πιο πάνω άρθρου και νόμου, στην περίπτωση φόρων οι οποίοι αφορούν σε χρήσεις πριν από την έναρξη της εκκαθάρισης του διαλυόμενου νομικού προσώπου, και ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους, τα πρόσωπα που κατέχουν μία από τις πιο πάνω ιδιότητες, έχουν δικαίωμα αναγωγής κατά των προσώπων που διετέλεσαν σύμβουλοι, μέλη ή μέτοχοι του διαλυόμενου προσώπου κατά το χρόνο της διάλυσης.

3. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 2 του ίδιου πιο πάνω άρθρου και νόμου ορίζεται, ότι τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές και γενικά εντεταλμένοι στη διοίκηση του νομικού προσώπου, κατά το χρόνο της διάλυσης των λοιπών νομικών προσώπων του άρθρου 101 του ν.2238/1994, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα σύμφωνα με τον νόμο αυτό, καθώς και των φόρων που παρακρατούνται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους.
4. Με τις αναφερόμενες στην προηγούμενη παράγραφο διατάξεις ορίζεται κατά τρόπο παρόμοιο με αυτόν που αναφέρεται στις διατάξεις της παρ. 1 του

άρθρου 115 του ν.2238/1994, ότι τα πρόσωπα που είχαν την ιδιότητα του διευθυντή, διαχειριστή και γενικά εντεταλμένου στη διοίκηση των λοιπών (πλην δηλαδή ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών και συνεταιρισμών) νομικών προσώπων του άρθρου 101 του ν.2238/1994 (Ε.Π.Ε., αλλοδαπές επιχειρήσεις, νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα κ.λ.π.) κατά το χρόνο διάλυσής τους, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από τα νομικά πρόσωπα αυτά, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. Κατά συνέπεια, τα αναφερόμενα στην παρ. 2 του παρόντος Κεφαλαίου έχουν ανάλογη εφαρμογή, κατά περίπτωση, και για την ευθύνη των υπόψη προσώπων.

5. Επίσης, με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 115 του ν.2238/1994, όπως οι διατάξεις αυτές προστέθηκαν με την παρ. 6 του άρθρου 22 του ν.2648/1998 και ισχύουν, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 48 του ίδιου νόμου, από 01-12-1998, ορίζεται, ότι τα πρόσωπα που αναφέρονται στις παρ. 1 και 2 του πιο πάνω άρθρου, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για τους παρακρατούμενους φόρους και κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου που εκπροσωπούν, ως εξής:
 - α) Αν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ως άνω ιδιότητες από τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης του φόρου και μετά.
 - β) Αν δεν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις πιο πάνω ιδιότητες κατά το χρόνο που υπήρχε η υποχρέωση παρακράτησης του φόρου.
6. Με τις αναφερόμενες στην προηγούμενη παράγραφο διατάξεις, η ευθύνη των οριζόμενων στις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 115 του ν.2238/1994 προσώπων, επεκτείνεται και κατά το χρόνο λειτουργίας των νομικών προσώπων του άρθρου 101 του ίδιου πιο πάνω νόμου, μόνον όμως για τους παρακρατούμενους φόρους. Ειδικότερα:
 - α) Εάν έχει διενεργηθεί η παρακράτηση του φόρου από το νομικό πρόσωπο, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής του, όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις

ιδιότητες που αναφέρονται στις παρ. 1 και 2 του άρθρου 115 του ν.2238/1994, από την ημέρα που έληξε η προθεσμία απόδοσης του φόρου και μετά.

β) Εάν δεν έχει γίνει η παρακράτηση του φόρου από το νομικό πρόσωπο, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής του, όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ιδιότητες που αναφέρονται στις παρ. 1 και 2 του ίδιου πιο πάνω άρθρου και νόμου, κατά το χρόνο που υπήρχε η υποχρέωση παρακράτησης του φόρου.

Τα πιο πάνω πρόσωπα ευθύνονται δηλαδή για βεβαιωθέντες φόρους κατά την 1-12-1998 καθώς και για ποσά που βεβαιώνονται μετά την ημερομηνία αυτή και αναφέρονται σε προγενέστερες χρήσεις.

7. Επιπλέον, και για το σκοπό εφαρμογής των αναφερομένων στο μέρος Α – Α παράγραφος 2 της παρούσας διατάξεων του άρθρου 13 του ν.2238/1994, στις περιπτώσεις που αποκτών το περιουσιακό στοιχείο ή ποσό είναι νομικό πρόσωπο, από τα αναφερόμενα στις διατάξεις του άρθρου 101 του ν.2238/1994, τότε ισχύουν όσα έχουν ήδη αναφερθεί πιο πάνω σχετικά με την ευθύνη διοικούντων νομικά πρόσωπα βάσει **των διατάξεων του άρθρου 115 του ίδιου νόμου.**

8. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 21 του ν.2810/2000 ορίζεται, ότι δύο ή περισσότερες Αγροτικές Συνεταιριστικές Οργανώσεις (Α.Σ.Ο.) μπορεί να συγχωνευθούν είτε με τη σύσταση νέας συνεταιριστικής οργάνωσης, στην οποία ενσωματώνονται οι συγχωνευόμενες, είτε με την απορρόφηση μιάς ή περισσότερων υφιστάμενων συνεταιριστικών οργάνωσεων από άλλη, η οποία ήδη λειτουργεί. Με τις διατάξεις δε της παραγράφου 5 του ίδιου πιο πάνω άρθρου και νόμου ορίζεται, ότι η συγχώνευση συνεπάγεται, από την ημέρα που συντελείται, την καθολική διαδοχή της νέας συνεταιριστικής οργάνωσης σε όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των οργάνωσεων που συγχωνεύθηκαν. Η νέα συνεταιριστική οργάνωση υποκαθίσταται αυτοδικαίως σε όλα γενικά τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της συγχωνευθείσας οργάνωσης.

9. Από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου προκύπτει, ότι κατά τους αναφερόμενους σε αυτές μετασχηματισμούς και τη συνεπεία αυτών καθολική διαδοχή της νέας συνεταιριστικής οργάνωσης σε όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των οργάνωσεων που μετασχηματίσθηκαν, η νέα αυτή συνεταιριστική οργάνωση ευθύνεται και για τις φορολογικές υποχρεώσεις των μετασχηματιζομένων Α.Σ.Ο. . Κατά συνέπεια, για την ευθύνη της νέας συνεταιριστικής οργάνωσης θα έχουν ανάλογη εφαρμογή όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω σχετικά με την ευθύνη διοικούντων νομικά πρόσωπα, και ειδικότερα όσα αφορούν στις διατάξεις 1 και 3 του άρθρου 115 του ν.2238/1994.
10. Τέλος, δεδομένου τόσο του σκοπού των αναφερόμενων πιο πάνω διατάξεων του άρθρου 115 του ν.2238/1994, ως ειδικών διατάξεων που αφορούν στην ευθύνη των διοικούντων τα νομικά πρόσωπα που αναφέρονται στις διατάξεις του άρθρου 101 του ίδιου πιο πάνω νόμου, ο οποίος συνίσταται στην είσπραξη των αναφερομένων σε αυτές απαιτήσεων του Δημοσίου, όσο και του ειδικού και εξαιρετικού χαρακτήρα τους, η υπόψη ευθύνη των αναφερόμενων σε αυτές προσώπων περιορίζεται αποκλειστικά και μόνο στην καταβολή των φόρων (παρακρατούμενων και μη) και κατά συνέπεια, η ευθύνη αυτή δεν καταλαμβάνει την αυτοτελή υποχρέωση του νομικού προσώπου του οποίου αυτοί είναι διευθυντές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εκκαθαριστές κ.λ.π., για υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Α- Γ. ΕΥΘΥΝΗ ΠΛΟΙΟΚΤΗΤΩΝ – ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΩΝ ΚΑΙ ΑΝΤΙΚΛΗΤΩΝ ΓΙΑ ΦΟΡΟ ΚΑΙ ΕΙΣΦΟΡΑ ΠΛΟΙΩΝ (ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ 1 ΑΡΘΡΟΥ 4 Ν.27/1975).

Όσον αφορά τα πρόσωπα – (πρωτοφειλέτη και συνυπόχρεο) – που βαρύνονται με το φόρο και την εισφορά πλοίων του ν.27/1975, αυτά ορίζονται με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 4 του προαναφερθέντος νόμου και έχουν ως εξής:

“1. Ο φόρος και η εισφορά βαρύνει:

Τους πλοιοκτήτας ή πλοιοκτητριάς εταιρείας, τους εγγεγραμμένους εις το οικείον νηολόγιον κατά την πρώτην ημέραν εκάστου ημερολογιακού έτους, ανεξαρτήτως της κατοικίας ή της διανομής ή της έδρας αυτών εν τη ημεδαπή ή εν τη αλλοδαπή.

Αλληλεγγύως υπόχρεος προς καταβολήν του φόρου και της εισφοράς είναι και πας κατ' εντολήν του πλοιοκτήτου ή οιασδήποτε Αρχής ή εξ οιασδήποτε άλλης αιτίας διαχειριζόμενος το πλοίον και εισπράττων τους ναύλους ως και ο αντίκλητος αυτού ο αποδεχθείς εγγράφως τον διορισμόν του”.

Σημειώνεται ότι οι διατάξεις αυτής της παραγράφου είναι αυξημένης τυπικής ισχύος, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 107 του ισχύοντος Συντάγματος (2001) και δεν είναι δυνατή η τροποποίησή τους, παρά μόνο από αναθεωρητική Βουλή.

Β) ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

1. Ευθύνη τελευταίου κατόχου ακινήτου που αποκτήθηκε αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής

Σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία περί φορολογίας κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών το φυσικό ή νομικό πρόσωπο που αποκτά περιουσία αιτία θανάτου, δωρεάς (ή γονικής παροχής) είναι υποχρεωμένο να υποβάλει την οικεία δήλωση φόρου και να καταβάλει το φόρο που αναλογεί στην κατά το χρόνο επαγωγής αξία τους. Σε περίπτωση ανικανότητάς του, υποχρέωση για την υποβολή της δήλωσης έχει ο κατά περίπτωση νόμιμος αντιπρόσωπός του.

Γενική αρχή στη φορολογία κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών είναι ότι ο φόρος βαρύνει το δικαιούχο της κτήσης και συνεπώς η βεβαίωση αυτού γίνεται στο όνομα του κληρονόμου, δωρεοδόχου ή του τέκνου αντίστοιχα. Οι γενικές διατάξεις του Αστικού Κώδικα, του Εμπορικού Νόμου, του Κανονισμού Λειτουργίας των Δ.Ο.Υ. και του ΚΕΔΕ για την ευθύνη εταίρων, μελών, διοικούντων νομικών προσώπων και εταιρειών, την ευθύνη των εγγυητών

κ.λ.π. εφαρμόζονται ανάλογα και στη φορολογία κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών.

Μοναδική εξαίρεση της ως άνω γενικής αρχής (ότι υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο δικαιούχος της κτήσης) αποτελεί το άρθρο 83 του ν. 2961/2001, με το οποίο καθιερώνεται αλληλέγγυα σε ολόκληρο ευθύνη άλλων, πλην του δικαιούχου της κτήσης, προσώπων, τα οποία απέκτησαν συμβατικά και κατέχουν, κατά το χρόνο που ανακύπτουν ή πρέπει να εκπληρωθούν φορολογικές υποχρεώσεις, τα μεταβιβασθέντα με κάποια από τις προαναφερθείσες αιτίες ακίνητα.

Δηλαδή ο τίτλος βεβαίωσης του φόρου, καθίσταται εκτελεστός **και κατά τρίτου προσώπου** - εκείνου του τελευταίου κατόχου - το οποίο καμία ανάμειξη δεν είχε στη διαδικασία απόκτησης του τίτλου.

Η αλληλέγγυα αυτή ευθύνη θεσπίζεται για τον τελευταίο κάτοχο του μεταβιβασθέντος ακινήτου σε περίπτωση αδυναμίας είσπραξης του φόρου από τον κυρίως βαρυνόμενο με αυτόν δικαιούχο της κτήσης. Η ευθύνη του τρίτου από σύμβαση κατόχου ακινήτου **δεν** αποτελεί κύρια αυτού φορολογική υποχρέωση, αλλά είναι ενοχικής μορφής και παρακολουθεί τον εκάστοτε κάτοχο του ακινήτου.

Η ευθύνη ανακύπτει κατά το στάδιο **της πληρωμής και όχι της βεβαίωσης** του φόρου και πηγάζει από τον τίτλο που απέκτησε ο κληρονόμος-κληροδόχος, ο δωρεοδόχος ή το τέκνο και βάσει του βεβαιωθέντος φόρου.

Σύμφωνα με την παράγραφο 7 του άρθρου 2 του ν. 2523/1997 η αλληλέγγυα αυτή ευθύνη του τρίτου κατόχου εκτείνεται και στο ποσό του οφειλόμενου από τον κληρονόμο- κληροδόχο, δωρεοδόχο ή τέκνο πρόσθετου φόρου, περιοριζόμενη όμως μέχρι του ύψους του φόρου που επιμεριστικά αναλογεί στα ακίνητα που κατέχει.

Σχετικά:**Άρθρα 5, 38, 61, 83, 85 και 90 του ν. 2961/2001****Άρθρο 2 παρ. 7 του ν. 2523/1997****2. Ευθύνη αγοραστού ακινήτου για το Φ.Μ.Α.**

Σύμφωνα με τις διατάξεις **του άρθρου 1 και 5** του **α.ν.1521/1950**, σε κάθε μεταβίβαση ακινήτου ή εμπράγματος επί ακινήτου δικαιώματος με επαχθή αιτία, καθώς και σε κάθε μεταβίβαση πλοίου με ελληνική σημαία, επιβάλλεται φόρος επί της αξίας αυτών, ο οποίος βαρύνει τον αγοραστή, καθώς και κάθε άλλο πρόσωπο που αναφέρεται στις προαναφερόμενες διατάξεις.

Για πέντε (5) χρόνια από την υπογραφή του οριστικού συμβολαίου **ευθύνεται αλληλέγγυα** μαζί με τον αγοραστή και κάθε άλλος κάτοχος του περιουσιακού στοιχείου που μεταβιβάζεται, για το φόρο μεταβίβασης και τις προσαυξήσεις του άρθρου 9 του ως άνω νόμου.

Η έννομη συνέπεια της εν λόγω φορολογικής αλληλέγγυας ευθύνης, σε συσχετισμό με την αλληλέγγυα ενοχή του ιδιωτικού δικαίου, συνίσταται στο ότι, κάθε αλληλεγγύως υπεύθυνος ευθύνεται παράλληλα με τον κυρίως υπόχρεο (αρχικό οφειλέτη) για το σύνολο του κύριου και πρόσθετου φόρου που οφείλεται τόσο με βάση τη δήλωση Φ.Μ.Α., όσο και με την καταλογιστική πράξη ή τη σχετική δικαστική απόφαση.

Με την εγκύκλιο **ΥΠ.ΟΙΚ. 46401/111-126/ΠΟΛ.20/16.03.1969** κατόπιν της 205/1969 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. ορίζεται ότι με τον όρο κάτοχος εννοείται ο αγοραστής ή κάθε άλλο πρόσωπο το οποίο μεταγενέστερα απόκτησε το συγκεκριμένο εμπράγματο δικαίωμα και όχι αυτός που έχει με τη στενή έννοια κατοχή (άρθρο 974 Α.Κ.), δηλαδή τη φυσική εξουσία επί του ακινήτου όπως π.χ. μισθωτής, θεματοφύλακας, χρησάμενος κ.λπ.

Για κάθε θέμα που αφορά στη διαδικασία βεβαίωσης και είσπραξης Φ.Μ.Α. γίνεται παραπομπή, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 **του άρθρου 12 του α.ν. 1521/1950**, στις διατάξεις φορολογίας εισοδήματος όπου στο **άρθρο 74 παράγραφος 1 του ν.2238/1994** κατονομάζονται ειδικότερα οι τίτλοι

βεβαίωσης του φόρου εισοδήματος και επομένως κατά παραπομπή και του Φ.Μ.Α.

Τονίζουμε επίσης ότι, τα της βεβαίωσης Φ.Μ.Α. διέπονται και από τις διατάξεις του **άρθρου 50 του π.δ.16/1989 (Φ.Ε.Κ. 6^Α/05.01.1989)** “Περί κανονισμού λειτουργίας των Οικονομικών Υπηρεσιών”, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του **άρθρου 25 του ν.1882/1990** “Περί περιστολής της φοροδιαφυγής”, όπου αναφέρονται οι ποινικές κυρώσεις για τη μη καταβολή χρεών, καθώς και τα πρόσωπα στα οποία επιβάλλονται οι εν λόγω κυρώσεις.

Σχετικά:

Άρθρο 1 του α.ν.1521/1950

Άρθρο 12 του ν.1521/1950

Άρθρο 74 του ν.2238/1994

Άρθρο 50 του π.δ.16/1989

Άρθρο 25 του ν.1882/1990

3. Ευθύνη λοιπών προσώπων για καταβολή του Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας

α. Με την παράγραφο 2 του άρθρου 22 του Ν. 2459/97 ορίζονται ως μόνοι υπόχρεοι για την καταβολή του φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας και:

- 1) ο πατέρας ή η μητέρα για τη περιουσία των ανήλικων άγαμων τέκνων,
- 2) ο κηδεμόνας για την ακίνητη περιουσία σχολάζουσας κληρονομιάς.

Στις ανωτέρω περιπτώσεις, ο αρμόδιος για τη σύνταξη του τίτλου βεβαίωσης οφείλει να αναγράφει τα πλήρη στοιχεία του υπόχρεου για την καταβολή του φόρου (ονοματεπώνυμο, Α.Φ.Μ., διεύθυνση κλπ).

β. Ευθύνες των τελευταίων κατόχων από σύμβαση:

Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθ. 31 του Ν. 2459/97 καθιερώνεται ευθύνη σε ολόκληρο, μαζί με τους υπόχρεους σε φόρο ακίνητης περιουσίας και των τελευταίων κατόχων ακινήτων από σύμβαση εμπράγματος χαρακτήρα.

Για να θεμελιωθεί η ευθύνη απαιτείται:

I) να υπάρχει τίτλος, βάσει του οποίου να βεβαιώθηκε σε βάρος του υπόχρεου ο φόρος, ο οποίος θα αποτελέσει και τον τίτλο για την είσπραξη του φόρου από τον τρίτο διακάτοχο (σχετ. η 106/1995 γνωμοδότηση Δ' Τμήματος ΝΣΚ) και

II) το ακίνητο να αποκτήθηκε με σύμβαση (εμπράγματη δικαιοπραξία) από τον κυρίως υπόχρεο σε φόρο, η οποία καταρτίστηκε μεταξύ αυτού ή των δικαιοδόχων του και του τρίτου διακατόχου (σχετ. η 205/1969 γνωμοδότηση, ΠΟΛ 20/1969).

Κατά συνέπεια ο κάτοχος ακινήτου που το απέκτησε με αναγκαστικό πλειστηριασμό, καθώς και οι γενικοί ή ειδικοί διάδοχοί του, δεν ευθύνονται, σύμφωνα με τα παραπάνω, για το φόρο που βεβαιώθηκε σε βάρος του υπόχρεου (του καθ' ου ο πλειστηριασμός).

Διευκρινίζεται ότι ο τελευταίος κάτοχος από σύμβαση δεν ευθύνεται για ολόκληρο το φόρο που οφείλεται από τον υπόχρεο (δικαιοπάροχό του) αλλά μόνο για το φόρο που επιμεριστικά αναλογεί στο ακίνητο που κατέχει.

γ. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 31 του Ν. 2459/97, ορίζεται, ότι:

1) οι κηδεμόνες σχολάζουσας κληρονομιάς και
2) οι νόμιμοι αντιπρόσωποι των υπόχρεων σε φόρο, ευθύνονται σε ολόκληρο, μαζί με τους κυρίους υπόχρεους σε φόρο, για την πληρωμή των πρόσθετων φόρων που γεννήθηκαν και οφείλονται από δικές τους πράξεις ή παραλείψεις.

δ. Τέλος, με την παρ. 1 άρθ. 28 του Ν. 2459/97 ορίζεται ότι, για τη διαδικασία βεβαίωσης του φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας, εφαρμόζονται ανάλογα οι ειδικές διατάξεις για την επιβολή του φόρου εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα και με τα οριζόμενα στον Κ.Ε.Δ.Ε. (Ν.Δ. 356/1994), ενώ κατά τα λοιπά ισχύουν οι γενικές διατάξεις του Αστικού Κώδικα.

4. Ευθύνη λοιπών προσώπων για καταβολή του ειδικού φόρου επί των ακινήτων

α. Με τις διατάξεις των άρθρων 15 έως 18 του ν. 3091/2002 επιβλήθηκε φόρος 3% επί της αξίας της ακίνητης περιουσίας εταιρειών και για τα εμπράγματα δικαιώματα ψιλής κυριότητας ή επικαρπίας που έχουν αυτές, σε ακίνητα τα οποία βρίσκονται στην Ελλάδα.

β. Ακολούθως, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 16 του ιδίου νόμου ορίζεται, ότι **ευθύνονται σε ολόκληρο μαζί με τον υπόχρεο** για την καταβολή του φόρου αυτού και τα παρένθετα πρόσωπα. Ως συνυπόχρεο παρένθετο πρόσωπο ορίζεται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο που συμμετέχει με οποιαδήποτε μορφή ή ποσοστό σε νομικό πρόσωπο, της παραγράφου 1 του άρθρου 15, που έχει κυριότητα ή επικαρπία σε ακίνητο ή συμμετέχει σε τρίτο νομικό πρόσωπο που έχει κυριότητα ή άλλα εμπράγματα δικαιώματα σε ακίνητο ή παρεμβάλλεται με οποιονδήποτε τρόπο στη σειρά των συμμετοχών στο κεφάλαιο ενός νομικού προσώπου.

γ. Περαιτέρω δε, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου, αν η κυριότητα ή η επικαρπία σε ακίνητο μεταβιβασθούν, **συνυπόχρεος σε ολόκληρο** για την καταβολή του επιμεριστικά αναλογούντος οφειλόμενου φόρου και των προσαυξήσεων - εκτός από τον υπόχρεο - είναι και ο νέος κύριος ή επικαρπωτής.

Σχετικά:

Φ.Μ.Α.Π.

Άρθρο 22 ν. 2459/1997

Άρθρο 28 ν. 2459/1997

Άρθρο 31 ν. 2459/1997

Για κάθε θέμα που αφορά τη διαδικασία βεβαίωσης και είσπραξης του φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας και του ειδικού φόρου επί των ακινήτων, γίνεται παραπομπή στις σχετικές διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος.

Ειδικός φόρος

Άρθρο 16 ν. 3091/2002

Γ) ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)

Γ-Α. Ευθύνη εις ολόκληρον καταβολής του φόρου

1. ν.2859/2000 (ΦΕΚ 248Α')

Άρθρο 55

Για την καταβολή του οφειλόμενου φόρου ευθύνονται αλληλεγγύως και εις ολόκληρον με τον υπόχρεο και οι εξής:

α) οι αναφερόμενοι στις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 36 και της περίπτωσης β' της παραγράφου 4 του άρθρου 38,

β) οι νόμιμοι εκπρόσωποι των νομικών προσώπων κατά το χρόνο διάλυσης, συγχώνευσης ή μετατροπής τους, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης του φόρου.

γ) το πρόσωπο που μεταβιβάζει, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 5, για το φόρο που οφείλεται μέχρι το χρόνο της μεταβίβασης.

δ) το μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο, στην περίπτωση λήψης αγαθών ή υπηρεσιών, για τις οποίες υπόχρεος στο φόρο ορίζεται ο εγκατεστημένος εκτός της χώρας υποκείμενος στο φόρο ή ο φορολογικός του αντιπρόσωπος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 35.

2. ν.2859/2000 (ΦΕΚ 248Α')

Άρθρο 36 παρ.7

Τις υποχρεώσεις που προβλέπει το άρθρο αυτό έχουν κατά περίπτωση και τα εξής πρόσωπα:

α) ο εκκαθαριστής, ο κηδεμόνας, ο προσωρινός διαχειριστής και ο μεσεγγυούχος στις περιπτώσεις κληρονομίας και μεσεγγύησης,

- β) ο επίτροπος, ο κηδεμόνας και ο αντιλήπτορας στις περιπτώσεις ανηλίκων, απόντων, δικαστικά ή νόμιμα απαγορευμένων και των προσώπων που βρίσκονται υπό δικαστική αντίληψη,
- γ) ο προσωρινός ή οριστικός σύνδικος, σε περίπτωση πτώχευσης του υποκείμενου στο φόρο.
- δ) ο φορολογικός αντιπρόσωπος, στις περιπτώσεις που ορίζεται υπόχρεος στο φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 35.
- ε) οι κληρονόμοι και οι δωρεοδόχοι του υποκείμενου στο φόρο για τις φορολογικές υποχρεώσεις του, μέχρι το θάνατό του ή τη σύσταση της δωρεάς εν ζωή,
- στ) κάθε πρόσωπο το οποίο, με βάση νόμο ή δικαστική απόφαση, υποκαθιστά τον υποκείμενο στο φόρο,
- ζ) ο εκπρόσωπος ή μέλος της ένωσης προσώπων, κατ'ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος,
- η) ο ιδρυτής της επιχείρησης για τις υποχρεώσεις αυτής μέχρι το χρόνο έναρξης της λειτουργίας της επιχείρησης.

3. ν.2859/2000 (ΦΕΚ 248Α')

Άρθρο 26 παρ. 12

“Με την επιφύλαξη των οριζομένων στο άρθρο 36, υπόχρεος στο φόρο που οφείλεται κατά την έξοδο των αγαθών από το καθεστώς του παρόντος άρθρου είναι καταρχήν ο εκμεταλλευτής φορολογικής αποθήκης ή ο εναποθέτης των αγαθών, κατά περίπτωση. Όταν η έξοδος των αγαθών δε γίνεται από τα πρόσωπα αυτά, υπόχρεο στο φόρο είναι το πρόσωπο που πραγματοποιεί την έξοδο των αγαθών από το καθεστώς αυτό, ανεξάρτητα αν ενεργεί για δικό του λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου. Ωστόσο ο εκμεταλλευτής φορολογικής αποθήκης ευθύνεται έναντι του Δημοσίου, για τον οφειλόμενο φόρο, αλληλεγγύως και εις ολόκληρον, όταν δεν είναι ο ίδιος κύριος των αγαθών που εξέρχονται από τη φορολογική αποθήκη.

4. ν.2859/2000 (ΦΕΚ 248Α')

Άρθρο 38 παρ.4 περ.β'

Όταν ο υποκείμενος στο φόρο διακόπτει οριστικά τις εργασίες της επιχείρησής του και αναχωρεί εκτός του εσωτερικού της χώρας ή μεταφέρει εκτός αυτού την οικονομική του δραστηριότητα, υποχρεούται, πριν από την αναχώρηση ή τη μεταφορά της δραστηριότητάς του:

α) να επιδώσει τις προβλεπόμενες από το άρθρο αυτό δηλώσεις και να καταβάλει τον οφειλόμενο φόρο,

β) να ορίσει στην Ελλάδα αντιπρόσωπό του φερέγγυο, που αναλαμβάνει την ευθύνη εκπλήρωσης των υποχρεώσεων που προβλέπονται από τον παρόντα νόμο.

Στις παραπάνω περιπτώσεις η Φορολογική Αρχή μπορεί να ζητά κάθε αναγκαία εγγύηση, που κατά την κρίση της διασφαλίζει τα συμφέροντα του Δημοσίου.

Σε περίπτωση εισαγωγής αγαθών, ο υπόχρεος στο φόρο καταθέτει διασάφηση εισαγωγής ή άλλο τελωνειακό παραστατικό έγγραφο στο τελωνείο εισαγωγής, σύμφωνα με τις τελωνειακές διατάξεις.

5. ν.2859/2000 (ΦΕΚ 248Α')**Άρθρο 5 παρ.4**

“Δε θεωρείται ως παράδοση αγαθών η μεταβίβαση αγαθών επιχείρησης ως συνόλου, κλάδου ή μέρους της από επαχθή ή χαριστική αιτία ή με τη μορφή εισφοράς σε υφιστάμενο ή συνιστώμενο νομικό πρόσωπο. Στην περίπτωση αυτή το πρόσωπο που αποκτά τα αγαθά θεωρείται, για την εφαρμογή του νόμου αυτού, ότι υπεισέρχεται ως διάδοχος στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του προσώπου που μεταβιβάζει. Η διάταξη αυτή δεν έχει εφαρμογή αν το πρόσωπο που μεταβιβάζει ή το πρόσωπο που αποκτά τα αγαθά ενεργεί πράξεις για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου”.

Γ-Β. Υπόχρεοι στο φόρο**ν.2859/2000 (ΦΕΚ 248Α')****Άρθρο 35**

1. Για την παράδοση αγαθών, την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, υπόχρεοι στο φόρο είναι:

α) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενος στο φόρο, για τις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις,

β) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό άλλου κράτους-μέλους υποκείμενος στο φόρο, για τις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις, εκτός των πράξεων που αναφέρονται στην κατωτέρω περίπτωση δ' υποπεριπτώσεις αα' και ββ'.

γ) ο φορολογικός αντιπρόσωπος του εγκατεστημένου σε τρίτη χώρα υποκείμενου στο φόρο, για τις πραγματοποιούμενες από αυτόν πράξεις, εκτός των πράξεων που αναφέρονται στην κατωτέρω περίπτωση δ' υποπεριπτώσεις αα' και ββ'.

δ) ο λήπτης των αγαθών και υπηρεσιών, εφόσον είναι υποκείμενος στο φόρο, στις κατωτέρω περιπτώσεις φορολογητέων πράξεων:

αα) παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 15, και στο τιμολόγιο ή άλλο ισοδύναμο με αυτό στοιχείο που εκδίδεται, γίνεται ρητή αναφορά ότι πρόκειται για παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται μετά από ενδοκοινοτική απόκτηση κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 15 και αναγράφεται τόσο ο αριθμός φορολογικού μητρώου, με τον οποίο ο υποκείμενος αυτός πραγματοποίησε την ενδοκοινοτική απόκτηση και τη μετέπειτα παράδοση αγαθών, όσο και ο αριθμός φορολογικού μητρώου του παραλήπτη, ο οποίος καθίσταται υπόχρεος για την καταβολή του φόρου της παράδοσης αυτής,

ββ) παροχή υπηρεσιών των παραγράφων 2, περίπτωση γ', 3 και 4 του άρθρου 14,

γγ) σε κάθε περίπτωση που δεν υπάρχει φορολογικός αντιπρόσωπος,

ε) το πρόσωπο που πραγματοποιεί ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών.

στ) οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο, το οποίο αναγράφει το φόρο στα τιμολόγια που εκδίδει ή σε άλλα ισοδύναμα με αυτά στοιχεία.

ζ) ο υποκείμενος, που ως αγοραστής ή εισαγωγέας αγαθών ή λήπτης υπηρεσιών έτυχε μερικής ή ολικής απαλλαγής από το φόρο με υπουργικές αποφάσεις.

2. Οποιοδήποτε πρόσωπο χρεώνει φόρο σε φορολογικό στοιχείο που εκδίδει, έστω και αν ο φόρος αυτός είναι μεγαλύτερος του προβλεπόμενου, υποχρεούται στην απόδοση του φόρου αυτού στο Δημόσιο.
3. Για την εισαγωγή αγαθών, υπόχρεος στο φόρο είναι ο λογιζόμενος ως κύριος των εισαγόμενων αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις της τελωνειακής νομοθεσίας.
4. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών:
 - α) ορίζεται ο τρόπος καταβολής του φόρου στις περιπτώσεις που υπόχρεος είναι ο λήπτης υποκείμενος στο φόρο,
 - β) είναι δυνατόν να ορίζεται ότι υπόχρεος στο φόρο είναι ο εγκατεστημένος σε τρίτη χώρα υποκείμενος στο φόρο, εφόσον υπάρχει σύμβαση αμοιβαίας συνδρομής μεταξύ της Ελλάδος και της χώρας εγκατάστασής του,
 - γ) είναι δυνατόν να ορίζεται ως υπόχρεος στο φόρο, ο λήπτης αγαθών ή υπηρεσιών και σε άλλες περιπτώσεις, εκτός αυτών που αναφέρονται στην περίπτωση δ' της παραγράφου 1.
 - δ) ορίζεται κάθε διαδικαστικό θέμα και λεπτομέρεια για την εφαρμογή του άρθρου αυτού.

Γ- Γ. Λοιπές διαδικαστικές διατάξεις

Σ.Α.Τ.Ε.

ν.2859/2000 (ΦΕΚ 248Α')**Άρθρο 59**

1. Διατάξεις νόμων που αφορούν θέματα διαδικασίας για την επιβολή του φόρου εισοδήματος ισχύουν αναλόγως και για την εφαρμογή του παρόντος νόμου, εφόσον στις διατάξεις του δεν ορίζεται διαφορετικά.
2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να ρυθμίζεται κάθε διαδικαστικό θέμα και λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου.

Γ-Δ. Ευθύνη διοικούντων νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 ν.2238/94, κατά τη διάρκεια λειτουργίας τους ως προς το ΦΠΑ (ΑΕ, ΕΠΕ, συνεταιρισμοί, δημόσιες, δημοτικές, κοινοτικές επιχειρήσεις, αλλοδαπές εταιρείες και οργανισμοί)

ν.2648/98 (ΦΕΚ 238Α')**Άρθρο 22 παρ.7**

Οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 115 του ν.2238/1994 εφαρμόζονται και για την περίπτωση β' του άρθρου 45 του ν.1642/1986 (ΦΕΚ 125Α'), ήδη άρθρο 55 Ν.2859/2000, καθώς και για οφειλές φόρου κύκλου εργασιών.

Από το συνδυασμό των διατάξεων των προαναφερόμενων άρθρων (22 παραγ. 7 Ν. 2648/98 και Ν.2859/2000) και του άρθρου 115 του ΚΦΕ προκύπτουν τα εξής ως προς την ευθύνη των διοικούντων κατά τη διάρκεια λειτουργίας των Νομικών Προσώπων για το ΦΠΑ:

Εάν ο ΦΠΑ είχε χρεωθεί στα τιμολόγια κλπ και δεν αποδόθηκε ευθύνονται και οι μεταγενέστεροι διοικούντες το νομικό πρόσωπο. Δηλαδή ευθύνονται όλα τα

πρόσωπα που είχαν μια από τις ως άνω ιδιότητες από τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης του φόρου και μετά (Άρθρο 115 παραγ.3α ΚΦΕ).

Εάν δεν χρεώθηκε ο ΦΠΑ στα παραστατικά στοιχεία τότε ευθύνονται μόνο οι διοικούντες κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, δηλαδή ουσιαστικά κατά το χρόνο έκδοσης των φορολογικών στοιχείων (Άρθρο 115 παραγ.3β ΚΦΕ).

Όταν γίνει έλεγχος και χρεωθεί ΦΠΑ ευθύνονται οι διοικούντες στο συγκεκριμένο χρόνο του ελέγχου και σε περίπτωση αλλαγής διοίκησης και οι μετέπειτα διοικούντες το νομικό πρόσωπο. (Άρθρο 115 παραγ. 3α ΚΦΕ, σε συνδυασμό με το άρθρο 22 παραγ. 7.ν2648/98 και άρθρο 55 ν.2859/2000).

Τα ανωτέρω ισχύουν από 1-12-1998 ημερομηνία ισχύος του άρθρου 22 παράγ. 6 του ν.2648/98, όπως προκύπτει από το άρθρο 48 του ιδίου νόμου.

Δ) ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΕΙΔΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΩΝ

1. Στις ειδικές φορολογίες δεν υπάρχουν ειδικές διατάξεις που καθορίζουν τη συνυπευθυνότητα, πλην των κατωτέρω περιπτώσεων:
 - α) Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν.1676/1986, όσοι έχουν την ιδιότητα του διοικητή, διευθυντή, εντεταλμένου ή συμπράττοντος συμβούλου διαχειριστή, εκκαθαριστή και γενικά κάθε εντεταλμένου στη διεύθυνση των προσώπων του άρθρου 17 του νόμου αυτού, είτε άμεσα από το νόμο, είτε με ιδιωτική βούληση, είτε με δικαστική απόφαση, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα με τα πρόσωπα αυτά, για την καταβολή του φόρου, που οφείλεται και αν ακόμη αυτά διαλύθηκαν ή συγχωνεύθηκαν ή μετέφεραν την έδρα τους στο εξωτερικό.

Σε περίπτωση συγχώνευσης προσώπου, που δεν εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 17, με πρόσωπο του άρθρου αυτού, για την καταβολή του φόρου

ευθύνεται αλληλεγγύα με τους κατά την προηγούμενη παράγραφο υπόχρεους και το πρόσωπο, που προήλθε από τη συγχώνευση.

β) Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 42ζ του ν.δ.400/70, όπως οι διατάξεις αυτές προστέθηκαν με την παρ.2 του άρθρου 25 του π.δ.252/1996 με τις οποίες ορίζεται ότι ο φορολογικός αντιπρόσωπος, τον οποίο υποχρεούνται να διορίσουν στην Ελλάδα, οι ασφαλιστικές επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες σε άλλο κράτος – μέλος του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου, εφόσον συνάπτουν ασφαλιστήρια συμβόλαια που αφορούν κινδύνους ή ασφαλιστικές υποχρεώσεις που βρίσκονται στην Ελλάδα, για τα ασφάλιστρα των οποίων εφαρμόζεται η Ελληνική νομοθεσία (Τέλη Χαρτοσήμου, Φόρος Κύκλου Εργασιών κ.λπ.), έχει όλες τις υποχρεώσεις και τα δικαιώματα που έχουν οι ασφαλιστικές επιχειρήσεις οι εγκατεστημένες στην Ελλάδα, ευθύνεται δε αλληλεγγύως με τον εντολέα του.

2. Επισημαίνεται ότι, όταν πρόκειται για υποχρεώσεις Νομικών Προσώπων, Εμπορικών Εταιρειών, Συνεταιρισμών, Κοινοπραξιών κ.λπ., εφαρμόζονται ανάλογα τα προβλεπόμενα περί ευθύνης, των εταίρων, μελών, διοικούντων κ.λπ., για την καταβολή τους από τον Εμπορικό Νόμο, τον Αστικό Κώδικα κ.λπ. και επιπρόσθετα, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 55 του π.δ.16/1989 “Κανονισμός λειτουργίας Δημοσίων Οικονομικών Υπηρεσιών (Δ.Ο.Υ.) και των Τοπικών Γραφείων και καθήκοντα υπαλλήλων αυτών” (ΦΕΚ Α 6/05.01.1989) τίτλοι είσπραξης οι οποίοι δεν περιέχουν τα ακριβή στοιχεία των υπόχρεων φυσικών προσώπων όταν πρόκειται για εταιρείες, ορίζεται ότι δε γίνονται δεκτοί για βεβαίωση από τις Δ.Ο.Υ.
3. Με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 16 του ν.2367/1953 στις μεταβιβάσεις των αυτοκινήτων οχημάτων κατά χρήση και εκμετάλλευση, παρακρατούμενης της κυριότητας από τον πωλητή, υπόχρεοι για την καταβολή των τελών κυκλοφορίας είναι και οι δύο.
Επομένως μετά του εκμεταλλευτή του αυτοκινήτου ευθύνεται αλληλεγγύως για την καταβολή των τελών κυκλοφορίας και ο ιδιοκτήτης του αυτοκινήτου.

Εξάλλου με τις διατάξεις της παρ.3 του ίδιου άρθρου και νόμου, προκειμένου περί λεωφορείων εντεταγμένων στα Κ.Τ.Ε.Λ. για την καταβολή των τελών κυκλοφορίας υπόχρεοι μετά των ιδιοκτητών ή κατόχων είναι και τα Κ.Τ.Ε.Λ.

Τέλος, με τις διατάξεις της περ.γ της παρ.2 του άρθρου 20 του ν.2948/2001 ορίζεται ότι σε περίπτωση συνιδιοκτησίας, για τα τέλη κυκλοφορίας και το τυχόν πρόστιμο ευθύνονται εις ολόκληρο όλοι οι συνιδιοκτήτες του αυτοκινήτου οχήματος.

4. Οι διατάξεις των νόμων που αφορούν τις ειδικές φορολογίες (τέλη χαρτόσημου, ΦΚΕ ασφαλιστρων, Φόρο Συγκέντρωσης Κεφαλαίων, τέλη συνδρομητών κινητής τηλεφωνίας, εισφορά υπέρ ΕΛΓΑ, πρόστιμο για το τέλος ψυχαγωγικών τεχνικών παιγνίων κ.τ.λ) παραπέμπουν, κατά κανόνα ως προς τη βεβαίωση στα οριζόμενα από τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Σχετική είναι η εγκύκλιος 1023432/248/ΠΟΛ 1069/ Τ.Κ ΕΦ / 3-3-1999.

Ε) ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ Κ.Β.Σ.

Ευθύνη καταβολής προστίμου Κ.Β.Σ.

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ.4 του ν.2523/1997 ορίζεται ότι:
 “Ειδικά, για τη βεβαίωση και καταβολή των προστίμων, που προβλέπονται από το άρθρο 8 και για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, βεβαίωση και καταβολή των προστίμων που προβλέπονται από το άρθρο 5, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του ν.2238/1994.
 Για τα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος”.
2. Σύμφωνα με την παραπάνω διάταξη, οι διατάξεις του ν.2238/94 με τις οποίες ρυθμίζεται η βεβαίωση, η διοικητική επίλυση της διαφοράς και η καταβολή του φόρου εισοδήματος εφαρμόζονται ανάλογα και για πρόστιμα του άρθρου 5 του ν.2523/97, αφού σύμφωνα με την διάταξη αυτή για τα “πρόστιμα” που δεν

συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, κύρια φορολογία νοείται η “φορολογία εισοδήματος”.

3. Συνεπώς οι σχετικές διατάξεις, φορολογικές ή μη (π.χ. άρθρο 115 του ν.2238/94, άρθρα 27,28 Εμπ.Ν. κλπ), με τις οποίες ρυθμίζονται θέματα καταβολής του “φόρου εισοδήματος” και ειδικότερα καθορίζονται με αυτές τα πρόσωπα που ευθύνονται για την καταβολή του φόρου εφαρμόζονται αναλόγως και για τα πρόστιμα του Κ.Β.Σ.

[Σ.Α.Τ.Ε.](#)

ΣΤ) ΛΟΙΠΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

1) Ευθύνη ομορρύθμου μέλους

(Άρθρο 22 του Εμπορικού Νόμου)

Οι εταίροι ομόρρυθμης εταιρίας ευθύνονται αλληλεγγύως και εις ολόκληρο για την εκπλήρωση των εταιρικών υποχρεώσεων.

Καθιερώνεται δηλαδή απεριόριστη και εις ολόκληρο ευθύνη κάθε ομορρύθμου εταίρου για τις υποχρεώσεις (του νομικού προσώπου) της εταιρίας.

Συμφωνία, η οποία ρυθμίζει διαφορετικά την ευθύνη των εταίρων, ισχύει μόνο στις εσωτερικές τους σχέσεις και όχι για το Δημόσιο.

Ο εταίρος ο οποίος αποχωρεί από την εταιρία εξακολουθεί να ευθύνεται για τις εταιρικές υποχρεώσεις που είχαν γεννηθεί μέχρι της δημοσιεύσεως της αποχώρησής του.

Νέος εταίρος, που εισέρχεται στην εταιρία υπό τις προϋποθέσεις του νόμου, εκτός αντίθετης συμφωνίας, ευθύνεται μόνο για τα εταιρικά χρέη, που δημιουργήθηκαν μετά την είσοδό του στην εταιρία.

Νέος εταίρος, ο οποίος εισέρχεται στην εταιρία μετά από μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων παλαιού εταίρου, ευθύνεται όχι μόνο για τα νέα αλλά και για τα παλαιά εταιρικά χρέη, ενώ η ευθύνη του μεταβιβάζοντος για τα παλαιά χρέη εξακολουθεί να υφίσταται.

2) Ευθύνη ετερορρύθμου μέλους

(Άρθρα 27, 28 Εμπ. Ν.)

“Ο ετερόρρυθμος συνεταίρος δεν ημπορεί να κάμει καμίαν πράξιν διαχειρίσεως, ή να εργασθεί εις υποθέσεις της εταιρείας ουδέ κατ’ επιτροπήν” (άρθρο 27).

“Ο ετερόρρυθμος συνεταίρος ο παραβαίνων την εις το ανωτέρω άρθρον διαλαμβανομένην απαγόρευσιν, υπόκειται αλληλεγγύως με τους ομορρύθμους συνεταίρους εις όλα τα χρέη και εις όλας τας υποχρεώσεις της εταιρείας” (άρθρ.28).

Ως εκ τούτου η ευθύνη του ετερορρύθμου εταίρου, αν δεν έχει αναμειχθεί στη διαχείριση της Ε.Ε. περιορίζεται στο ποσό της εισφοράς του, όπως αυτό ορίζεται στο καταστατικό της εταιρείας. Αν το ποσό αυτό έχει κατατεθεί στην εταιρεία και δεν έχει αναληφθεί δεν υπάρχει καμμία ευθύνη του ετερορρύθμου εταίρου για καταβολή χρεών της εταιρείας.

**3) Ευθύνη μελών κοινοπραξιών, κοινωνιών και αστικών εταιρειών
(άρθρο 4 ν.1882/90)**

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι προκειμένου για κοινοπραξίες επιτηδευματιών, κοινωνίες αστικού δικαίου και αστικές εταιρείες, το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος αυτών και κοινοποιείται στα μέλη τους, το καθένα από τα οποία ευθύνεται εις ολόκληρο.

Τα μέλη των κοινοπραξιών, κοινωνιών και αστικών εταιρειών, που ασκούν επιχείρηση, ευθύνονται αλληλέγγυα και σε ολόκληρο για τις κύριες και πρόσθετες οφειλές από φόρους, τέλη, εισφορές και πρόστιμα για φορολογικές παραβάσεις γενικά που αφορούν τις συγκεκριμένες εταιρείες και είναι βεβαιωμένες στο όνομά τους.

4) Ευθύνη εγγυητών για τα χρέη των πρωτοφειλετών (Α.Κ.847, 851, 854 και άρθρο 86 Κ.Ε.Δ.Ε.)

Ο εγγυητής ευθύνεται για την εκάστοτε έκταση της κύριας οφειλής καθώς και για τις συνέπειες που προκύπτουν εξαιτίας πταίσματος ή υπερημερίας του πρωτοφειλέτη.

Η έννοια του όρου ευθύνη είναι ταυτόσημη με την έννοια του όρου ενοχή με συνέπεια ο εγγυητής να ενέχεται και με την περιουσία του προς πληρωμή του δανειστή (Δημοσίου) για λογισμό του πρωτοφειλέτη.

Επί πολλών δε συνεγγυητών υπάρχει ευθύνη εις ολόκληρο για τον καθένα από τους εγγυητές και αν ακόμα δεν ανέλαβαν από κοινού την εγγύηση.

Επίσης, σύμφωνα με το άρθρο 86 του Κ.Ε.Δ.Ε. οι εγγυητές ευθύνονται προς το Δημόσιο ως οι πρωτοφειλέτες, στερούμενοι μάλιστα του δικαιώματος της διζήσεως.

Νόμιμος τίτλος, σε βάρος των εγγυητών και των συνεγγυητών του Δημοσίου, αποτελεί ο εκτελεστός τίτλος σε βάρος των πρωτοφειλετών.

5. Εξαίρεση στην εφαρμογή διατάξεων σχετικών με ευθύνη διοικούντων Νομικά πρόσωπα που ορίζονται στο άρθρο 101 ν.2238/94. (παρ.5 άρθρ.19 Ν.2741/99)

Εξαίρεση θεσπίζεται με την παραπάνω διάταξη, στην οποία ορίζεται ότι:

“Οι διατάξεις του άρθρου 115 του ν.2238/1994, όπως ισχύουν, όπως επίσης και οποιεσδήποτε άλλες διατάξεις νόμων, που προβλέπουν ατομική και αλληλέγγυο ευθύνη φυσικών προσώπων με νομικά πρόσωπα ή προσωπική κράτηση ή άλλα μέτρα διοικητικού καταναγκασμού ή ποινική ευθύνη για τη μη καταβολή φόρων, τελών, εισφορών, δασμών προς το Δημόσιο ή Ν.Π.Δ.Δ. συμπεριλαμβανομένων των οργανισμών κύριας και επικουρικής ασφάλισης, δεν έχουν εφαρμογή επί προσώπων που διορίστηκαν ή εκλέχθηκαν στη διοίκηση υπό εκκαθάριση εταιρειών των νόμων 1386/1983, 1892/1990 και 2000/1991 ή ανωνύμων εταιρειών, θυγατρικών του Ο.Α.Ε., ως εκπρόσωποί του και με πρόταση αυτού”.

6. Συνυπευθυνότητα σε μέρος και σε όλον

Άρθρο 480 Α.Κ.

Σε περίπτωση αμφιβολίας η ενοχή δεν είναι εις ολόκληρον

Αν περισσότεροι οφείλουν διαιρετή παροχή ή αν περισσότεροι έχουν δικαίωμα σε διαιρετή παροχή, σε περίπτωση αμφιβολίας κάθε οφειλέτης έχει την υποχρέωση να καταβάλει και κάθε δανειστής έχει το δικαίωμα να λάβει ίσο μέρος.

Άρθρο 481 Α.Κ.

Παθητική ενοχή εις ολόκληρον

“Οφειλή εις ολόκληρον υπάρχει όταν σε περίπτωση περισσότερων οφειλετών της ίδιας παροχής καθένας απ’ αυτούς έχει την υποχρέωση να την καταβάλει ολόκληρη, ο δανειστής όμως έχει το δικαίωμα να την απαιτήσει μόνο μια φορά”.

Z. ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΓΝΩΜΟΔΟΤΗΣΕΙΣ

1) Γνωμ.: 802/77: Η συμβιβαστική επίλυση της διαφοράς για όλο το χρέος (εξωπτωχευτικός συμβιβασμός) με έναν από τους ευθυνομένους “εις ολόκληρο” οφειλέτες, ενεργεί υποκειμενικά, δηλαδή ωφελεί μόνο το συμβιβασθέντα και όχι τους λοιπούς συνοφειλέτες του, οι οποίοι εξακολουθούν να ευθύνονται καθένας στο ακέραιο, μέχρις της πλήρους εξοφλήσεως του χρέους.

2) Γνωμ.: 951/77: Σε περίπτωση περάτωσης της πτώχευσης οφειλέτη του Δημοσίου με πτωχευτικό συμβιβασμό (δικαστικός συμβιβασμός) και μετά την καταβολή σ’ αυτό του ποσοστού που όρισε ο συμβιβασμός το υπόλοιπο μη προνομιακό χρέος που παραμένει ως φυσική ενοχή θα πρέπει “ως μη έχον λόγον υπάρξεως να διαγράφεται”. Εξαίρεση από τα παραπάνω αποτελούν οι περιπτώσεις πτώχευσης των νομικών προσώπων π.χ. ημεδαπών και

αλλοδαπών Α.Ε., Συνεταιρισμών, Ε.Π.Ε. κ.λπ. όπου εξακολουθεί να υφίσταται η ευθύνη των εκπροσώπων τους έναντι του Δημοσίου (παρ.1, 2 άρθρου 115 ν.2238/94, άρθρου 45 περ.β' ν.1642/86) για το υπόλοιπο ποσοστό του μη προνομιακού χρέους από φόρο εισοδήματος, παρακρατούμενους φόρους και Φ.Π.Α. που δεν κάλυψε ο πτωχευτικός συμβιβασμός (Γνωμ.883/78).

3) Γνωμ.: 367/83:

α) Οι εταίροι που απεχώρησαν από Ο.Ε. προ της κηρύξεώς της σε κατάσταση πτώχευσης ευθύνονται για τα χρέη αυτής που ανάγονται στο χρονικό διάστημα προ της εξόδου τους εις ολόκληρον με το ν.π. και τους ομορρύθμους εταίρους που παρέμειναν. Δεν επιδρά επί της προσωπικής τους ευθύνης ούτε η πτώχευση ούτε ο χρόνος βεβαίωσης των αξιώσεων του Δημοσίου ως δημοσίων εσόδων.

β) Πτωχευτικός συμβιβασμός που καταρτίστηκε με το νομικό πρόσωπο της πτωχευσάσης Ο.Ε. και ο συνεπεία αυτού περιορισμός των πτωχευτικών αξιώσεων, εφόσον καταλαμβάνει και τις αξιώσεις του Δημοσίου, περιορίζει μόνον την απαίτηση του Δημοσίου κατά της εταιρίας στην έκταση αυτή, όχι όμως και τις απαιτήσεις των εταίρων που συμπτώχευσαν με αυτή εφόσον ο μεταξύ της εταιρίας και των πιστωτών συμβιβασμός δεν επεκτείνεται και επ'αυτών.

4) Γνωμ. 738/84: Εάν Ε.Ε. δεν διαθέτει περιουσία κινητή ή ακίνητη και επειδή οι ετερρόρυθμοι εταίροι έχουν καταβάλει το ποσό της εισφοράς τους, μόνος υπόχρεος απομένει το ομόρρυθμο μέλος αυτής εις βάρος του οποίου μπορούν να εκδοθούν όλα τα αναγκαστικά μέτρα.

5) Γνωμ. 175/88: Τα ομόρρυθμα μέλη Ο.Ε. η οποία μετατράπηκε σε Ε.Ε. και κηρύχθηκε εν συνεχεία σε κατάσταση πτώχευσης ευθύνονται προσωπικώς για τα χρέη της Ο.Ε., η δε πτώχευση της Ε.Ε. αφορά και την Ο.Ε. και τους συμπτωχεύοντες με αυτή ομορρύθμους εταίρους εφόσον η παύση πληρωμών ανάγεται σε χρόνο προγενέστερο της μετατροπής.

6) Γνωμ. 406/91: Η προσωπική και αλληλέγγυα ευθύνη ομορρύθμου εταίρου Ε.Ε. μετά της εταιρίας αυτής για την καταβολή των χρεών της προς το Δημόσιο δεν αποσβέννεται ούτε λόγω της συγχωνεύσεως της Ε.Ε. με άλλες σε Ανώνυμο εταιρία ούτε λόγω πτωχεύσεως της τελευταίας. Η ευθύνη αυτή δεν επηρεάζεται επίσης από την ανάληψη από την Α.Ε., σύμφωνα με το καταστατικό της των υποχρεώσεων της ετερορρύθμου εταιρίας.

7) Γνωμ. 266/94: Με τη γνωμοδότηση αυτή εκτός των άλλων έγινε δεκτό ότι η διάταξη του άρθρου 15 παρ.1 του ν.2065/92 δεν έχει αναδρομική ισχύ και ως εκ τούτου προκειμένου περί ημεδαπών εταιριών περιορισμένης ευθύνης η κατά τη διάταξη του άρθρου 17_παρ.2 ν.δ. 3843/58 όπως ισχύει σήμερα – ευθύνη, θεμελιώνεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες η διάλυση των εταιριών αυτών πραγματοποιείται μετά τη δημοσίευση του ν.2065/92 ήτοι μετά τις 30.06.92.

Συνεπώς η εν λόγω διάταξη δεν δύναται να τύχει εφαρμογής **α)** στην περίπτωση κατά την οποία η διάλυση της ως άνω εταιρίας προηγήθηκε της δημοσιεύσεως του ν.2065/92, η δε βεβαίωση του χρέους προς το Δημόσιο, επακολούθησε της δημοσιεύσεως αυτού και **β)** στην περίπτωση κατά την οποία, τόσο η διάλυση όσο και η βεβαίωση του χρέους αυτής προς το Δημόσιο προηγήθηκαν της δημοσιεύσεως αυτού.

8) Γνωμ. 61/95: Οι διατάξεις του άρθρου 10 ν.542/77 εφαρμόζονται και επί εκπροσώπων εταιριών, που αναφέρονται στο ως άνω άρθρο, των οποίων οι επιχειρήσεις τέθηκαν υπό την εκκαθάριση του άρθρου 46 ή 46α ν.1892/90, χωρίς να έχουν λυθεί προηγουμένως τα Νομικά Πρόσωπα των επιχειρήσεων αυτών. Ως χρόνος ενεργοποίησης της ευθύνης από το άρθρο 10 ν.542/77 εν προκειμένω για την περίπτωση δηλ. εταιρίας η οποία δεν λύθηκε και τέθηκε υπό την ως άνω εκκαθάριση ή ήδη εκκαθαρίστηκε, νοείται ο χρόνος περάτωσης της εκκαθάρισης αφού η περάτωση της εκκαθάρισης των ως άνω προβληματικών και υπερχρεωμένων επιχειρήσεων έχει ως συνέπεια τη διάλυση των εταιριών αυτών.

9) Γνωμ. 601/98: Η σύναψη συμφωνίας του άρθρου 44 ν.1892/90 ενεργεί (ωφελεί) και υπέρ των προσώπων που ευθύνονται προσωπικά για την καταβολή των χρεών της επιχείρησης προς το Δημόσιο από ΦΠΑ και παρακρατούμενους φόρους.

10) Γνωμ. 547/95: Με τη γνωμοδότηση αυτή έγινε δεκτό ότι η αλληλέγγυος και εις ολόκληρον ευθύνη των μελών των κοινοπραξιών, που προβλέπεται από τη διάταξη της παραγράφου 10 του άρθρου 4 του ν.1882/1990, καταλαμβάνει και χρέη βεβαιωθέντα τόσο εν ευρεία έννοια (φορολογική βεβαίωση) όσο και εν στενή έννοια (ταμειακή βεβαίωση) πριν από την ημερομηνία ισχύος της διάταξης αυτής (21.3.1990) αρκεί φορολογικό υποκείμενο να ήταν κατά τους τότε ορισμούς του φορολογικού νόμου η κοινοπραξία.

11) Γνωμ. 460/98. Με τη γνωμοδότηση αυτή γίνεται δεκτό ότι τα μέλη σωματείου δεν υπέχουν καμία απολύτως προσωπική ευθύνη για τις βεβαιωθείσες σε βάρος του σωματείου οφειλές. Το ίδιο ισχύει και για τα μέλη της διοίκησης σωματείου τα οποία δεν συνέπραξαν και δεν συμμετείχαν καθ' οιονδήποτε τρόπο σε αντισυμβατικές ή άδικες πράξεις που τέλεσε άλλο μέλος της διοίκησης του σωματείου.

Για πράξεις ή παραλείψεις των οργάνων που αντιπροσωπεύουν το νομικό πρόσωπο, οι οποίες έγιναν κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους και γεννούν υποχρέωση αποζημίωσης ευθύνεται το νομικό πρόσωπο και εις ολόκληρο με αυτό και το υπαίτιο πρόσωπο (άρθρο 71 Α.Κ.).

Σε περίπτωση όμως που κάποιο μέλος του σωματείου προβεί στην έκδοση και διακίνηση πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων (τιμολογίων κ.ά.) επ' ονόματι ανύπαρκτου, κατ' ουσία, σωματείου με σκοπό να αποκομίσει σε βάρος αυτού παράνομα οικονομικά οφέλη εξαπατώντας τις φορολογικές αρχές και γενικότερα το Δημόσιο, έχει άμεση προσωπική ευθύνη για όλες τις προβλεπόμενες από την κείμενη νομοθεσία συνέπειες ως ο πραγματικός “επιτηδευματίας” και οι σχετικές καταλογιστικές πράξεις θα πρέπει να

εκδίδονται σε βάρος του ή να εκδοθούν σε βάρος του, εάν έχει προηγηθεί βεβαίωση σε βάρος του σωματείου.

Παρακαλούμε για τα θέματα που αναφέρονται στην εγκύκλιο αυτή να ενημερωθούν όλοι οι υπάλληλοι που ασχολούνται με την κατάρτιση νόμιμων τίτλων είσπραξης ή τη σύνταξη χρηματικών καταλόγων, καθώς και όλοι οι υπάλληλοι του δικαστικού τμήματος και του τμήματος εσόδων των Δ.Ο.Υ., ώστε να προβαίνουν στις απαραίτητες έρευνες και ενέργειες όπου αυτό απαιτείται.

Σ.Α.Τ.Ε.

Ο ΥΦΥΠΟΥΡΓΟΣ
ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
Αδάμ Ρεγκούζας

Ακριβές Αντίγραφο

Η Προϊσταμένη της Γραμματείας