

Προσωπική ευθύνη για πληρωμή φορολογικών εσόδων από πρόσωπα που ο νόμιμος τίτλος είσπραξης δεν έχει εκδοθεί στο όνομά τους

Νένα Π. Διονυσοπούλου, ΔΙΚΗΓΟΡΟΣ

[Α] ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η διαδικασία βεβαίωσης δημοσίων εσόδων γίνεται αυτεπάγγελα και κατά δέσμια αρμοδιότητα εκ μέρους της Διοίκησης καθώς προκαθορίζεται από το φορολογικό Νόμο τόσο ως προς τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και τον τρόπο υπολογισμού αυτής (λογιστικό, μαθηματικό ή βάσει συντελεστών), όσο και ως προς τον προσδιορισμό των υπόχρεων εις φόρο προσώπων (πρωτοφειλετών και αλληλεγγύως συνυπεύθυνων). Κατά την κρατούσα θεωρία πραγματοποιείται σε δύο στάδια.

Στο πρώτο στάδιο (**βεβαίωση με την με την ευρεία έννοια**), η φορολογική διοίκηση προσδιορίζει βάσει των σχετικών διατάξεων του Νόμου :

- την χρηματική απαίτηση του Δημοσίου,
- το είδος της, (την προέλευσή της),
- την αιτία για την οποία οφείλεται,
- το έτος που αφορά
- και τον υπόχρεο προς πληρωμή (άρθρα 30 και 37 του Ν 4174/2013).

Εκδίδει δηλαδή μία εκτελεστή ατομική διοικητική πράξη (άρθρο 45 παρ. 2 του Ν 4174/2013). Σε αυτή την κατηγορία υπάγονται :

- στην περίπτωση άμεσου προσδιορισμού φόρου, ο προσδιορισμός του φόρου, όπως προκύπτει ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης,

- στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προσδιορισμού του φόρου,
- στην περίπτωση εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου,
- στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου,
- στην περίπτωση προληπτικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προληπτικού προσδιορισμού του φόρου,
- σε περίπτωση επιβολής προστίμων οι αντίστοιχες πράξεις,
- σε περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής, η απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.
- σε περίπτωση Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού, η απόφαση Αμοιβαίου Διακανονισμού.

Δίπλα στις προαναφερόμενες διοικητικές πράξεις, θα προσθέσουμε και τις οριστικές αποφάσεις των Διοικητικών Δικαστηρίων, που αποδέχονται ή τροποποιούν τις ανωτέρω ατομικές διοικητικές πράξεις, όταν οι τελευταίες αμφισβητούνται από το φορολογούμενο.

Με τον τρόπο αυτό 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 και να γνωστοποιηθεί αυτό στον φορολογούμενο κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 5 του 4174/2013**. Τότε και μόνο τότε :

- α) Το Δημόσιο αποκτά εκτελεστό τίτλο είσπραξης.
- β) Το έσοδο (ως βεβαίωση) εμφανίζεται στον Κρατικό Προϋπολογισμό.
- γ) Το Δημόσιο υποχρεούται να αποστείλει προς τον υπόχρεο (πρωτοφειλέτη και συνυπόχρεο) ατομική ειδοποίηση για την πληρωμή της οφειλής (σε αντίθετη περίπτωση οι διαδικασίες αναγκαστικής είσπραξης που θ' ακολουθήσουν πάσχουν από απόλυτη ακυρότητα).
- δ) Καθορίζεται η ημερομηνία καταβολής του χρέους.

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 (άρθρο 53 Ν 4174/2013 και ΠΟΛ 1252/2015) .

στ) Προσδιορίζεται η έναρξη του χρόνου παραγραφής του εσόδου κατά τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 51 του Ν 4174/2013 και του Δημοσίου Λογιστικού (σχετική η ΠΟΛ 1154/2016).

ζ) Μόνο μετά την ταμειακή βεβαίωση και εφόσον το χρέος δεν πληρωθεί εμπρόθεσμα το Δημόσιο δικαιούται να λάβει τα προβλεπόμενα αναγκαστικά διοικητικά μέτρα σε βάρος του οφειλέτη ή των συνυποχρέων - συνυπευθύνων για την πληρωμή του εσόδου (άρθρα 45 – 50 Ν 4174/2013), όπως για παράδειγμα η κατάσχεση κινητής (και εις χείρας τρίτου) και ακίνητης περιουσίας, η μη λήψη φορολογικής ενημερότητας κλπ.

Στην παρούσα μελέτη θ' αποπειραθούμε να κατονομάσουμε όσους ευθύνονται αλληλέγγυα με τους αρχικούς οφειλέτες, μνημονεύοντας ρητά τις λοιπές προϋποθέσεις που θέτει ο φορολογικός Νόμος - όπου αυτές υπάρχουν - ανά αντικείμενο φορολογίας και δη διαχρονικά.

[B] ΓΕΝΙΚΟΙ ΚΑΝΟΝΕΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ

(α) Το ποιος είναι νόμω υπόχρεως στην καταβολή φόρου, τέλους ή παρακρατούμενου φόρου ορίζεται από τον ειδικό φορολογικό Νόμο που διέπει το εκάστοτε φορολογικό αντικείμενο και ισχύει κατά το χρόνο γένεσης της σχετικής υποχρέωσης (θέμα που θα εξετασθεί αναλυτικά στο κεφάλαιο [Γ] της παρούσης μελέτης).

Σημειώνουμε δε πως τα θέματα που αφορούν την **επιβολή προστίμων ή πρόσθετων φόρων** ορίζονται πλέον ενιαία στις διατάξεις των άρθρων 54 – 62 του Ν 4174/2013 κι έχουν διεξοδικά ερμηνευτεί στην ΠΟΛ 1252/2015.

Προ της εφαρμογής του Ν 4174/2013 προβληματική υπήρχε ως προς το ποιος ήταν νόμω υπόχρεως στην καταβολή των προσθέτων φόρων και προστίμων που επιβάλλονταν σε περιπτώσεις υποβολής εκπρόθεσμης ή ανα-

κριβούς δήλωσης. Δεν είναι λίγες οι περιπτώσεις που, ελλείψει σχετικής ρητής νομοθετικής μνείας θεωρήθηκαν νόμω υπόχρεοι σε καταβολή αυτών και οι συνυπόχρεοι στην καταβολή του κυρίως φόρου. Αυτή η πρακτική δεν ήταν ωστόσο σύννομη καθώς αφενός οι πρόσθετοι φόροι και τα πρόστιμα αποτελούν ταυτόσημες διοικητικές κυρώσεις, οι οποίες επαυξάνουν το ποσό της κύριας οφειλής κι αφετέρου τα πρόστιμα επιβάλλονται σε ρητά κατονομαζόμενα πρόσωπα που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις που απορρέουν από τη φορολογική νομοθεσία.

(β) Η ρηξικέλευθη διάταξη του **άρθρου 60 του Ν 4174/2013 θεωρεί πρωτοφειλέτες** και ουχί αλληλέγγυα ευθυνόμενους εις ολόκληρον, επιβάλλοντας αυτοτελή πρόστιμα – όμοια με αυτά στα οποία υπόκειται ο νόμω υπόχρεως στη δήλωση και καταβολή φόρου, τέλους ή παρακρατούμενου φόρου - ΚΑΙ σε όσους (αποδεδειγμένα κατά την άποψη της γράφουσας) παρεμποδίζουν ή αποπειρώνται να παρεμποδίσουν τις ενέργειες και την εκτέλεση καθηκόντων της Φορολογικής Διοίκησης κατά την άσκηση των εξουσιών της σύμφωνα με τον ΚΦΔ ή υποθάλπουν ή υποκινούν άλλο πρόσωπο ή συνεργούν με άλλο πρόσωπο για τη διάπραξη παράβασης του προαναφερθέντος Νόμου υπόκειται στα ίδια πρόστιμα που υπόκειται ο φορολογούμενος.

(γ) Το κύριο χαρακτηριστικό της ευθύνης του συνυπόχρεου προσώπου είναι η έλλειψη ίδιας φορολογικής υποχρέωσης αυτού για καταβολή του οφειλόμενου από τον πρωτοφειλέτη φόρου, τέλους, προστίμου κλπ και η πρόσθετη ευθύνη του προς πληρωμή του βεβαιωθέντος σε βάρος του πρωτοφειλέτη φόρου (τέλους, προστίμου κλπ), η οποία ανάγεται για πρώτη φορά στο στάδιο της είσπραξής του.

Έτσι, συνυπόχρεα είναι τα πρόσωπα που υπέχουν προσωπική ευθύνη συνήθως με το σύνολο της προσωπικής τους περιουσίας χωρίς να έχει εκδοθεί στο όνομά τους νόμιμος τίτλος.

Στην περίπτωση του συνυπόχρεου το Δημόσιο μπορεί να απαιτήσει από αυτόν συγχρόνως ή διαδοχικά ολόκληρη την οφειλή, αλλά θα την εισπράξει μόνο μία φορά (αλληλέγγυα ευθύνη ή ευθύνη εις ολόκληρον).

(δ) Το θέμα της υπεγγυότητας της κινητής και ακίνητης περιουσίας, τόσο ως προς τα φυσικά όσο και ως προς τα νομικά πρόσωπα (συνυπευθυνότητα) δεν ρυθμίζεται ενιαία.

Σημείο αναφοράς είναι οι διατάξεις που βρίσκουμε στον Αστικό Κώδικά (άρθρα 480 – 495). Ακολουθως, διάσπαρτες διατάξεις υφίστανται σε διάφορα νομοθετήματα εμπορικού δικαίου ή και φορολογικού. Τέλος, διαπιστώνουμε πως ανάλογα με την προέλευση του φόρου (προερχόμενος δηλαδή από θετική ενέργεια του φορολογούμενου ή προϊόν μεταγενέστερου καταλογισμού) οι κατονομαζόμενοι ως συνυπεύθυνοι σε καταβολή διαφοροποιούνται .

Σε γενικές γραμμές, όταν δηλαδή ειδικός φορολογικός νόμος δεν ορίζει διαφορετικά, ισχύουν τα ακόλουθα :

1- φυσικά πρόσωπα

Ειδικά σε περιπτώσεις καταλογισμού πρόσθετων φόρων, συνυπόχρεοι για την καταβολή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 2 του Ν. 2523/1997, κατονομάζονται *expressis verbis* οι :

- Σε περίπτωση σχολάζουσας κληρονομίας ή επιδικίας ή μεσεγγύησης, κατά περίπτωση, ο κηδεμόνας ή ο προσωρινός διαχειριστής ή ο μεσεγγυούχος
- 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,
- Σε περίπτωση αποβιώσαντος φορολογούμενου, οι κληρονόμοι του των οποίων η ευθύνη εκτείνεται μόνο μέχρι το ποσό της κληρονομικής μερίδας του καθενός.

2- νομικά πρόσωπα

(i) Στις ομόρρυθμες εταιρίες (τόσο κατά τις διατάξεις του Εμπορικού Νόμου, όσο και με τις νεότερες διατάξεις των άρθρων 249 – 258 του Ν 4072/2012) και στις κοινοπραξίες (άρθρο 293 του Ν4072/2012) που ασκούν εμπορικές πράξεις: οι εταίροι ευθύνονται απεριόριστα (δηλαδή με την προσωπική τους περιουσία) και εις ολόκληρο για την εκπλήρωση των εταιρικών υποχρεώσεων. Ο εταίρος ο οποίος αποχωρεί από την εταιρία εξακολουθεί να ευθύνεται για τις εταιρικές υποχρεώσεις που είχαν γεννηθεί μέχρι της δημοσιεύσεως της αποχώρησής του. Ο 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. Συμφωνία, η οποία ρυθμίζει διαφορετικά την ως άνω ευθύνη των εταίρων, ισχύει μόνο στις εσωτερικές τους σχέσεις και όχι για το Δημόσιο.

(ii) Στις **ετερόρρυθμες εταιρίες** (τόσο κατά τις διατάξεις του Εμπορικού Νόμου, όσο και με τις νεότερες διατάξεις των άρθρων 271-283 του Ν 4072/2012) : 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.

(iii) Στις **κοινοπραξίες, κοινωνίες αστικού δικαίου και αστικές εταιρείες**, σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 1 εδ. β του άρθρου 9 του Ν 2523/1997 το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος αυτών και κοινοποιείται στα μέλη τους, το καθένα από τα οποία ευθύνεται εις ολόκληρον.

(iv) **Κεφαλαιουχικές εταιρίες** : Η ex lege, γνήσια και αντικειμενική, αλληλέγγυα και εις ολόκληρον (υπό προϋποθέσεις) ευθύνη με το υπόχρεο νομικό πρόσωπο ως προς την καταβολή βεβαιωμένων φόρων, τόκων, προστίμων και λοιπών παρακρατούμενων φόρων ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους όπως αποτυπώνεται στη διάταξη του άρθρου 50 του Ν 4174/2013.

Αφορά πρόσωπα που είναι :

- **πρόεδροι,**
- **διευθυντές,**
- **διαχειριστές (ΚΑΘΕ τύπου προσωπικής ή κεφαλαιουχικής εταιρίας)**
- **διευθύνοντες σύμβουλοι,**
- **εντεταλμένοι στη διοίκηση**
- **εκκαθαριστές κάθε είδους νομικού προσώπου ή οντότητας κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσής τους,**

οι οποίοι ευθύνονται **προσωπικά και αλληλέγγυα** με το σύνολο της προσωπικής τους περιουσίας για την πληρωμή του φόρου, τόκων και προστίμων που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους.

Ο νεοτερισμός του Ν 4172/2013 ως προς την προσωπική ευθύνη μετόχων που κατέχουν συγκεκριμένο ποσοστό μετοχικού κεφαλαίου δημιουργεί ωστόσο την ακόλουθη προβληματική : έχει στην πράξη παρατηρηθεί μέτοχοι να θεωρούνται αίφνης συνυπόχρεοι στην καταβολή ληξιπρόθεσμων οφειλών της εταιρίας από την οποία είτε αποχώρησαν εν όσο αυτή λειτουργούσε κανονικά, είτε αυτή διαλύθηκε/μετασηματίστηκε προ της δημοσίευσης του Ν4172/2013. Θεωρούμε δεδομένο πως τα πρόσωπα αυτά έχουν ασκήσει ανακοπές κατά των σχετικών ατομικών βεβαιώσεων και των σε αυτές αναφερόμενων χρηματικών καταλόγων θεωρώντας την ως άνω διάταξη ανίσχυρη ως αντίθετη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου καθώς τροποποιεί αναδρομικά εις βάρος τους – και δη, με τρόπο επαχθή - το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο γενέσεως της αντίστοιχης υποχρέωσης της εταιρίας της οποίας υπήρξαν μέτοχοι.

Σε κάθε περίπτωση η προαναφερθείσα διάταξη καταλύει την διαχρονικά τόσο σε θεωρητικό όσο και πρακτικό επίπεδο υποστηριζόμενη αυτοτέλεια της κεφαλαιουχικής εταιρίας. Για την κατάφορη παραβίαση της ασφάλειας δικαίου, της αρχής της αναλογικότητας και της φοροδοτικής ικανότητας της μειοψηφίας μίας κεφαλαιουχικής εταιρίας στην οποία ο Νόμος δίνει ορισμένα δικαιώματα ως προς τον επίκαιρο έλεγχο των πεπραγμένων από την πλειοψηφία εκλεγείσας διοίκησης και μάλιστα υπό προϋποθέσεις (πρακτικά μετά από προσφυγή στη Δικαιοσύνη) δεν θα γράψουμε λέξη παραπάνω. Φρονούμε πως είναι αυτονόητο.

Για τους παρακρατούμενους φόρους, το ΦΠΑ και όλους τους επιρριπτόμενους φόρους η ευθύνη επιμερίζεται διαφορετικά καθώς :

α) Αν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα ανωτέρω αναφερόμενα πρόσωπα που είχαν μία από τις ως άνω ιδιότητες από τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης του φόρου και μετά ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα.

β) Αν δεν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα ανωτέρω αναφερόμενα πρόσωπα, που είχαν μία από τις πιο πάνω ιδιότητες κατά το χρόνο που υπήρχε η υποχρέωση παρακράτησης του φόρου ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα (στην προκειμένη περίπτωση από το λεκτικό της διάταξης του

άρθρου 50 παρ. 2 περ β δεν διαφαίνεται ευθύνη για τους μετέπειτα νόμιμους εκπροσώπους) .

(ν) Επί συγχώνευσης και διάσπασης εταιριών ισχύουν τα όσα αναφέρονται στο άρθρο 50 του Ν 4172/2013 (σε συμμόρφωση με όσα αναφέρονται στις διατάξεις του άρθρου 75 παρ. 1α και 2 και του άρθρου 85 του Ν2190/1920). Συγκεκριμένα, καθιερώνεται αλληλέγγυα ευθύνη για την πληρωμή των οφειλόμενων φόρων του διαλυόμενου νομικού προσώπου και για εκείνο που το απορρόφησε ή το νέο νομικό πρόσωπο που συστήθηκε ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. Ταυτόχρονα, αν κατά το χρόνο διάλυσης νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας δεν έχουν εξοφληθεί όλες οι φορολογικές υποχρεώσεις του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, περιλαμβανόμενων των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, οι κατά το χρόνο διάλυσης αυτών μέτοχοι ή εταίροι κεφαλαιουχικών εταιριών με ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον δέκα (10%) τοις εκατό ευθύνονται αλληλεγγύως με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα για την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, μέχρι του ποσού των αναληφθέντων κερδών ή απολήψεων σε μετρητά ή σε είδος λόγω της ιδιότητας του μετόχου ή εταίρου κατά τα τρία (3) τελευταία έτη προ της λύσης.

(ε) ως προς το περιεχόμενο και τις συνέπειες της ευθύνης συνοπτικά αναφέρουμε τα ακόλουθα :

- Ο αλληλεγγύως (συν)υπεύθυνος προς καταβολή υποχρεούται παράλληλα και αυτοτελώς (δηλαδή ταυτόχρονα με τον πρωτοφειλέτη) στην πλήρη και ολοσχερή αποπληρωμή της βεβαιωθείσας οφειλής.
- Ιδιωτική συμφωνία μεταξύ πρωτοφειλέτη και συνυπεύθυνου ο Νόμος δεν αναγνωρίζει καθώς πρόκειται για διατάξεις δημοσίας τάξεως.
- Η Διοίκηση από τη μεριά της κατά δέσμια αρμοδιότητα, βάσει των σχετικών διατάξεων περί αναγκαστικής είσπραξης του ν 4174/2013 ή/και του ΚΕΔΕ (στις περιπτώσεις που δεν καλύπτεται από τον ΚΦΔ), θα προβεί σε μέτρα αναγκαστικής είσπραξης κατά πάντων και δη ταυτόχρονα – όπως μας έχει δείξει πλέον η εμπειρία μας - μέχρι την πλήρη και ολοσχερή εξόφληση της βεβαιωμένης οφειλής μετά των σχετικών τόκων και λοιπών προσαυξήσεων. Πρακτικά δηλαδή θα επιβάλει ταυτόχρονα κατασχέσεις εις χείρας τρίτων ή θα προχωρήσει επίσης ταυτόχρονα σε

πλειστηριασμούς κατά της κινητής και ακίνητης περιουσίας αμφοτέρων. Αντίστοιχα, αμφότεροι -πρωτοφειλέτης και συνυπόχρεως- δύνανται να προβούν ταυτόχρονα στη ρύθμιση του ληξιπρόθεσμου χρέους.

Δεν πρέπει να ξεχνάμε δε, πως σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 46 του ν 4174/2013 η Φορολογική Διοίκηση δύναται, προκειμένου να διασφαλίζει την είσπραξη φόρων σε επείγουσες περιπτώσεις ή για να αποτραπεί επικείμενος κίνδυνος για την είσπραξη των φόρων, να προβαίνει με βάση τον εκτελεστό τίτλο του άρθρου 45 του ΚΦΔ πριν τη λήξη της προθεσμίας καταβολής της οφειλής και χωρίς δικαστική απόφαση στην επιβολή συντηρητικής κατάσχεσης κινητών, ακινήτων, εμπραγμάτων δικαιωμάτων σε αυτά, απαιτήσεων και γενικά όλων των περιουσιακών στοιχείων του οφειλέτη του Δημοσίου είτε βρίσκονται στα χέρια του είτε στα χέρια τρίτου. Η συντηρητική κατάσχεση τρέπεται αυτοδίκαια σε αναγκαστική με την πάροδο της νόμιμης προθεσμίας καταβολής της οφειλής και έχει τις συνέπειες της αναγκαστικής κατάσχεσης από το χρόνο της εγγραφής της. Δεδομένου ότι ο όρος «οφειλέτης» χρησιμοποιείται γενικά, θεωρούμε πως οι ανωτέρω περιγραφόμενες ενέργειες καταλαμβάνουν τόσο τους πρωτοφειλέτες όσο και τους κατονομαζόμενους στους οικείους φορολογικούς Νόμους συνυπεύθυνους σε καταβολή.

[Γ] ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

1. ΥΠΟΧΡΕΟΙ

Φυσικά πρόσωπα :

(i) Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 3 και 67 του Ν 4172/2013 ο φορολογούμενος που έχει συμπληρώσει το 18^ο έτος της ηλικίας του και έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται ετησίως σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι για το παγκόσμιο εισόδημά του. Εξάιρεση στον κανόνα συνιστά η φορολόγηση του εισοδήματος του αλλοδαπού προσωπικού γραφείων εγκατεστημένων στην Ελλάδα κατά τις διατάξεις του ΑΝ 89/1967, το οποίο

φορολογείται στην Ελλάδα μόνο ως προς το εισόδημα εντός της Επικράτειας.

(ii) Η οικονομική μετανάστευση των Ελλήνων που παρατηρήθηκε τα τελευταία χρόνια έχει ρυθμισθεί νομοθετικά ως προς τις φορολογικές της επιπτώσεις αφενός στο άρθρο 4 κι αφετέρου στην παράγραφο 2 του άρθρου 3 του Ν 4172/2013. Έτσι λοιπόν, ο έλληνας φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος (για το θέμα αυτό μπορείτε να συμβουλευτείτε στο αρχείο του Κόμβου σχετικά άρθρα καθώς και τις ΣτΕ 1445/2016, ΔΕΑΦ Α 1036150 ΕΞ 2016/2.3.2016 – και ΠΟΛ.1058/18.3.2015).

(iii) Οι σύζυγοι καθώς και τα πρόσωπα που έχουν συνάψει σύμφωνο συμβίωσης (οι τελευταίοι δυνητικά), σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 67 παρ. 4 του Ν 4172/2013 κατά τη διάρκεια του γάμου, υποχρεούνται να υποβάλουν κοινή δήλωση για τα εισοδήματά τους στα οποία ο φόρος, τα τέλη και οι εισφορές που αναλογούν υπολογίζονται χωριστά στο εισόδημα καθενός συζύγου. Παρόλο που λεκτικά δεν υπάρχει σχετική μεία, θεωρούμε πως σε περίπτωση αμφιβολίας νόμω υπόχρεως για καταβολή του αναλογούντος φόρου είναι ο κάθε σύζυγος ξεχωριστά.

ΣΥΝΥΠΟΧΡΕΟΙ

(i) υπενθυμίζουμε πως ο φορολογικός αντιπρόσωπος (άρθρο 8 ν 4174/2013) δε θεωρείται συνυπόχρεως προς πληρωμή εκτός εξαιρετικών περιπτώσεων που απαριθμούνται εξαντλητικά σε διάσπαρτες διατάξεις φορολογικών Νόμων.

(ii) Σύμφωνα με την διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 77 του Ν. 2238/1994 θεμελιούταν αλληλέγγυα και σε ολόκληρο συνυπευθυνότητα του αγοραστή ακινήτου για την πληρωμή φόρου εισοδήματος που αναλογεί επιμεριστικά στο εισόδημα από μισθώματα των τριών πριν από τη μεταβίβαση ετών, που δεν δηλώθηκαν από τον πωλητή .

Νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες : Σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 45 του Ν 4172/2013, σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται:

- α) οι κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,
 - β) οι προσωπικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,
 - γ) τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα, με εξαίρεση μόνο τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου,
 - δ) συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών,
 - ε) κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα,
 - στ) κοινοπραξίες,
 - ζ) οι νομικές οντότητες που ορίζονται στο άρθρο 2 του Κ.Φ.Ε. και δεν περιλαμβάνονται σε μια από τις προηγούμενες περιπτώσεις.
- Οι δε εξαιρέσεις από τον ως άνω κανόνα απαριθμούνται αποκλειστικά στο άρθρο 46 του Ν 4172/2013.

2. ΣΥΝΥΠΟΧΡΕΟΙ στην καταβολή φόρου εισοδήματος βάσει των διατάξεων του Ν 4172/2013 λογίζονται τα πρόσωπα που αναφέρονται στο κεφάλαιο [Β].(δ).2 i-iv, ενώ για την περίοδο ισχύος του Ν 2238/1994 ίσχυαν τα οριζόμενα στα άρθρα 101 και 115 του προαναφερθέντος Νόμου.

[Δ] ΦΠΑ

ΥΠΟΧΡΕΟΙ

Το ποιος είναι νόμω υπόχρεως στην καταβολή ΦΠΑ απαριθμείται εξαντλητικά και ανά περίπτωση στις διατάξεις των άρθρων 3, 35, 39 έως και 47γ του Ν 2859/2000.

ΣΥΝΥΠΟΧΡΕΟΙ

Για την καταβολή του οφειλόμενου φόρου ευθύνονται αλληλεγγύως και εις ολόκληρο με τον υπόχρεο τα αναφερόμενα στο άρθρο 55 του Ν 2859/2000 πρόσωπα, και πιο συγκεκριμένα :

- α) ο εκκαθαριστής, ο κηδεμόνας, ο προσωρινός διαχειριστής και ο μεσεγγυούχος, στις περιπτώσεις κληρονομιάς 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 θάνατο 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.

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

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

ια) 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')

ιβ) ο εκμεταλλευτής φορολογικής αποθήκης όταν δεν είναι ο ίδιος κύριος των αγαθών που εξέρχονται από τη φορολογική αποθήκη (άρθρο 26 παρ. 12)

Υπενθυμίζουμε πως η συνυπευθυνότητα των νόμιμων εκπροσώπων των νομικών προσώπων ορίζεται στο άρθρο 50 παρ. 2 του ν 4174/2013.

[Ε] ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΠΛΟΙΩΝ

ΥΠΟΧΡΕΟΙ

Ο φόρος πλοίων βαρύνει τους πλοιοκτήτες ή πλοιοκτήτριες εταιρείες, τους εγγεγραμμένους στο οικείο νηολόγιο κατά την πρώτη ημέρα κάθε ημερολογιακού έτους, ανεξάρτητα από την κατοικία ή τη διαμονή ή την έδρα αυτών στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή, όπως ορίζεται στη διάταξη του άρθρου 4 του Ν 27/1975

ΣΥΝΥΠΟΧΡΕΟΙ

Από το συνδυασμό των διατάξεων του άρθρου 4 του Ν. 27/1975 και των άρθρων 8 και 50 του Ν. 4174/2013 προκύπτει ότι, αλληλεγγύως υπόχρεος προς καταβολή του φόρου είναι και οποιοσδήποτε με εντολή του πλοιοκτήτη ή οποιασδήποτε Αρχής ή από οποιαδήποτε άλλη αιτία διαχειρίζεται

το πλοίο και εισπράττει τους ναύλους, καθώς και ο νόμιμος εκπρόσωπος και εγγυητής του πλοιοκτήτη, αποδεχθείς εγγράφως τον διορισμό του. Σε περίπτωση εκούσιας μεταβίβασης της κυριότητας του πλοίου ο νέος πλοιοκτήτης τυγχάνει εξ ολοκλήρου υπόχρεος μαζί με τους κατά την μεταβίβαση υπόχρεους δικαιοπαρόχους του σε πληρωμή του φόρου που βαρύνει το πλοίο κατά το χρόνο της μεταβίβασης.

[ΣΤ] ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

1. ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΕΣ, ΔΩΡΕΕΣ, ΓΟΝΙΚΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ

ΥΠΟΧΡΕΟΙ

Γενική αρχή στη φορολογία κληρονομιών (άρθρο 61 του Ν 2961/2001), δωρεών και γονικών παροχών (άρθρα 38, 85, 90 του Ν 2961/2001) είναι ότι ο φόρος βαρύνει το δικαιούχο της κτήσης και συνεπώς η βεβαίωση αυτού γίνεται στο όνομα του κληρονόμου, δωρεοδόχου ή του τέκνου αντίστοιχα.

ΣΥΝΥΠΟΧΡΕΟΙ

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 83 του Ν. 2961/2001 αλληλέγγυα εις ολόκληρον ευθύνη θεσπίζεται και για τον τελευταίο κάτοχο του (αρχικά – αιτία θανάτου ή δυνάμει χαριστικής δικαιοπραξίας εν ζωή) μεταβιβασθέντος ακινήτου σε περίπτωση αδυναμίας είσπραξης του φόρου από τον κυρίως βαρυνόμενο με αυτόν. 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 αυτή ανακύπτει μόλις κατά το στάδιο της πληρωμής και όχι της βεβαίωσης του φόρου και πηγάζει από τον τίτλο που απόκτησε 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.

2. ΠΩΛΗΣΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ (ΦΜΑ)

ΥΠΟΧΡΕΟΙ

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.

ΣΥΝΥΠΟΧΡΕΟΙ

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 5 του ΑΝ 1521/1950, 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.

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.

Υπενθυμίζουμε πως 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.

3. ΦΟΡΟΣ ΜΕΓΑΛΗΣ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ (ΦΜΑΠ)

ΥΠΟΧΡΕΟΙ

Οι υποκείμενοι σε καταβολή ΦΜΑΠ σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 του Ν 2459/1997 είναι οι :

- νομείς των ακινήτων σε περίπτωση επιδικίας, οι οποίοι σε περίπτωση που το επιληφθέν δικαστήριο αποφανθεί τελεσιδικώς διαφορετικά έχουν δικαίωμα αναγωγής κατά του κυρίου που αναγνωρίσθηκε δικαστικά.
- Στα ακίνητα για τα οποία έχει συναφθεί σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης, υπόχρεος σε φόρο είναι ο μισθωτής τους για όσο χρόνο διαρκεί η σύμβαση.
- Στα ακίνητα των επιχειρήσεων, που έχουν πωληθεί από τραπεζικά-πιστωτικά ιδρύματα με παρακράτηση της κυριότητας μέχρι της αποπληρωμής του τιμήματος, υπόχρεος σε καταβολή ΦΜΑΠ είναι ο αγοραστής από το χρόνο σύναψης των οριστικών συμβολαίων, εφόσον χρησιμοποιούνται για τη λειτουργία της αγοράστριας επιχείρησης.
- Ο πατέρας ή η μητέρα, για την περιουσία των ανήλικων άγαμων τέκνων, τα οποία φορολογούνται ξεχωριστά.
- Ο κηδεμόνας, για την ακίνητη περιουσία σχολάζουσας κληρονομιάς.
- Ο οικοπεδούχος, για την αξία του οικοπέδου, σε περίπτωση ανέγερσης πολυκατοικίας με αντιπαροχή, μέχρι να μεταβιβασθούν τα διαμερίσματα σε τρίτο ή στον εργολάβο .

ΣΥΝΥΠΟΧΡΕΟΙ

(i) 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:

-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)

-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.

Υπενθυμίζουμε πως οι τελευταίοι κάτοχοι έχουν δικαίωμα να ασκήσουν τα δικαιώματα του υπόχρεου μόνο ως προς την ακύρωση ή τροποποίηση των οριστικών πράξεων του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, ακόμη και μετά την πάροδο της νόμιμης προθεσμίας, οπωσδήποτε όμως μέσα σε ένα έτος από την έγγραφη ειδοποίηση τους για πληρωμή από τη δημόσια οικονομική υπηρεσία.

(ii) παράλληλα με τα ανωτέρω αναφερόμενα πρόσωπα, η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 33 κατονομάζει ως συνυπεύθυνους εις ολόκληρον μαζί με τους κυρίους υπόχρεους σε φόρο, για την πληρωμή των πρόσθετων φόρων που γεννήθηκαν και οφείλονται από δικές τους πράξεις ή παραλείψεις τους

- κηδεμόνες σχολάζουσας κληρονομιάς
- νόμιμους αντιπροσώπους των υπόχρεων σε φόρο

(iii) κατά τα λοιπά, εφαρμόζονται αναλογικά αφενός οι γενικές διατάξεις του Αστικού Κώδικα κι αφετέρου οι ειδικές διατάξεις για την επιβολή του φόρου εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων.

4. Έκτακτο Ειδικό Τέλος Ηλεκτροδοτούμενων Δομημένων Επιφανειών (Ε.Ε.Τ.Η.Δ.Ε.)

Η διάταξη της παραγράφου 4 του άρθρου 53 του Ν 4021/2011 δεν αφήνει περιθώρια παρερμηνείας. Νόμω υπόχρεως στην καταβολή του τέλους είναι ο κύριος και ο επικαρπωτής κάθε ηλεκτροδοτούμενης για οικιστική ή εμπορική χρήση δομημένης επιφάνειας ακινήτου που υπάγεται κατά τη 17η Σεπτεμβρίου κάθε έτους στο τέλος ακίνητης περιουσίας που προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 24 του ν. 2130/1993. Σε περίπτωση συγκυριότητας γίνεται επιμερισμός ανάλογα με το ποσοστό συνιδιοκτησίας επί του ακινήτου (ΠΟΛ 1035/2014).

Στην πράξη ωστόσο η διαδικασία παρουσίασε προβλήματα καθώς δεν ήταν ξεκάθαρο το ιδιοκτησιακό καθεστώς των ακινήτων, πολλώ δε μάλλον το εάν αυτά ήταν αδιάλειπτα ηλεκτροδοτούμενα. Χρειάστηκε να εκδοθεί πλειάδα διευκρινιστικών εγκυκλίων προκειμένου να βεβαιωθεί το τέλος στους νόμω υπόχρεους σε καταβολή (ενδεικτικά αναφέρουμε τις ΠΟΛ 1251/2011, 1057/2012, 1244/2011, 1056/2012 και 1272/2013).

5. ΕΝΙΑΙΟΣ ΦΟΡΟΣ ΙΔΙΟΚΤΗΣΙΑΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

ΥΠΟΧΡΕΟΙ

Οι νόμω υπόχρεοι, ήτοι όσοι διαθέτουν εμπράγματο ή ενοχικό δικαίωμα που περιγράφεται στην διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 1 του Ν 4223/2013 απαριθμούνται αποκλειστικά στις παρ. 1 και 2 του άρθρου 2 του ως άνω Νόμου και είναι οι ακόλουθοι:

(i) Αυτός που αποκτά δικαίωμα σε ακίνητο από οποιαδήποτε αιτία, από την ημερομηνία σύνταξης του οριστικού συμβολαίου κτήσης ή από την ημερομηνία τελεσιδικίας της δικαστικής απόφασης με την οποία αναγνωρίζεται δικαίωμα ή καταδικάζεται ο δικαιοπάροχος σε δήλωση βουλήσεως.

(ii) Ο υπερθεματιστής, από την ημερομηνία σύνταξης της κατακυρωτικής έκθεσης.

(iii) Ο κληρονόμος και ειδικότερα:

- ο εκ διαθήκης κληρονόμος, εφόσον έχει δημοσιευθεί διαθήκη μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου του προηγούμενου της φορολογίας έτους.
- Ο εξ αδιαθέτου κληρονόμος, εφόσον δεν έχει δημοσιευθεί διαθήκη μέχρι και την 31 η Δεκεμβρίου του προηγούμενου της φορολογίας έτους.

(iv) Όποιος έχει αποκτήσει δικαίωμα σε ακίνητο με οριστικό συμβόλαιο δωρεάς αιτία θανάτου, εφόσον ο θάνατος επήλθε μέχρι και την 31 η Δεκεμβρίου του προηγούμενου της φορολογίας έτους.

(v) Αυτός που αποκτά δικαίωμα με προσύμφωνο αγοράς, εφόσον σε αυτό προβλέπεται η κατάρτιση της εμπράγματης δικαιοπραξίας με αυτοσύμβαση, με εξαίρεση το εργολαβικό προσύμφωνο.

(vi) Ο δικαιούχος ακινήτου από το Δημόσιο ή τον Οργανισμό Εργατικής Κατοικίας ή Οργανισμό Τοπικής Αυτοδιοίκησης ή Ν.Π.Δ.Δ. και για το χρονικό διάστημα πριν από τη σύνταξη οριστικού παραχωρητηρίου, εφόσον έχει παραλάβει το ακίνητο.

(vii) Ο κηδεμόνας, για την ακίνητη περιουσία σχολάζουσας κληρονομιάς, διαχωρισμένη από την ατομική του περιουσία, για όσο διάστημα τη διαχειρίζεται.

(viii) Ο εκτελεστής διαθήκης ή εκκαθαριστής κληρονομιάς για την κληρονομιαία ακίνητη περιουσία, διαχωρισμένη από την ατομική του περιουσία, για όσο διάστημα τη διαχειρίζεται και τη διοικεί.

(ix) Ο μεσεγγυούχος ακίνητης περιουσίας, για την υπό μεσεγγύηση περιουσία, διαχωρισμένη από την ατομική του περιουσία, για όσο διάστημα διαρκεί η μεσεγγύηση.

(x) Ο σύνδικος της πτώχευσης, για την πτωχευτική ακίνητη περιουσία, διαχωρισμένη από την ατομική του περιουσία.

(xi) Ο νομέας επίδικου ακινήτου. Αν το ακίνητο εκνικηθεί με τελεσίδικη απόφαση, ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. που καταβλήθηκε δεν επιστρέφεται.

(xii) Ο εργολάβος, για ακίνητο το οποίο, αν και συμφωνήθηκε να μεταβιβασθεί δεν έχει μεταβιβαστεί από τον γηπεδούχο στον εργολάβο ή σε τρίτα πρόσωπα που αυτός θα είχε υποδείξει, εφόσον έχουν παρέλθει τέσσερα (4) έτη από την ημερομηνία θεώρησης από την Ελληνική Αστυνομία της οικοδομικής άδειας για την έναρξη των εργασιών ή έχουν εκμισθωθεί ή χρησιμοποιηθεί με οποιονδήποτε τρόπο εντός των τεσσάρων (4) αυτών ετών από τον εργολάβο.

(xiii) Ο κάτοχος ακινήτου που ανήκει σε φορέα της Γενικής Κυβέρνησης, χωρίς τη συναίνεση του φορέα.

(xiv) Ο Ο.Τ.Α. για ακίνητο που δεσμεύει για οποιονδήποτε λόγο και για το χρονικό διάστημα κατά το οποίο εκκρεμεί η καταβολή σχετικής αποζημίωσης.

ΣΥΝΥΠΟΧΡΕΟΙ

Ειδικά ως προς τα νομικά πρόσωπα και οντότητες, καίτοι δεν αναφέρεται ρητά, ισχύει η συνυπευθυνότητα όπως αυτή αναλύθηκε στο κεφάλαιο [B].(δ).2 i-iv .

[Z] ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ

Σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στην παράγραφο 1β και γ του άρθρου 40 του ΠΔ της 28-7-1931, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει σήμερα υπόχρεως στην πληρωμή του τέλους και του προστίμου (σε περίπτωση ελέγχου) είναι τόσο ο εκδότης του εγγράφου (όπως λχ η σύμβαση δανείου), όσο και ο κυκλοφορών/αποδεχθείς/χρησιμοποιών αυτό. Η υποχρέωση πληρωμής του τέλους, όπως και των προσαυξήσεων και προστίμων επί ελλιπούς ή παντελούς έλ-

λειψης σήμανσης είναι μεν αυτοτελής για το καθένα από τα παραπάνω αναφερόμενα πρόσωπα αλλά γεννά την αλληλέγγυα προς πληρωμή ευθύνη των υπολοίπων. Η ως άνω υποχρέωση δεν αίρεται στην περίπτωση που το έγγραφο συντάχθηκε είτε ιδιωτικά, είτε ενώπιον της κατά τόπο αρμόδιας Προξενικής Αρχής αλλά η εκπλήρωση της παροχής (έστω και μερική) που αυτό αφορά λαμβάνει χώρα εντός της ελληνικής Επικράτειας (σχετική η ΠΟΛ.1027/ 10.1.1990).

Ειδικά για την καταβολή του αναλογούντος χαρτοσήμου επί μεταβίβασης ή ενεχυρίασης ή διαπραγμάτευση στο ελληνικό Χρηματιστήριο τόσο η ευθύνη όσο και η συνυπευθυνότητα βαρύνει τον κύριο του τίτλου, τον συμπράξας χρηματιστή ή μεσίτη ή οιοσδήποτε ιδιώτη ή δημόσιο λειτουργό κατά τα ορίζονται στο άρθρο 46 του ως άνω Νόμου, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 του Ν 2523/1997.

[Η] ΤΕΛΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ

Τίτλος κυριότητας ενός αυτοκινήτου είναι η άδεια κυκλοφορίας αυτού, συνεπώς νόμω υπόχρεως σε καταβολή των σχετικών τελών είναι ο επ' αυτής αναγραφόμενος ιδιοκτήτης /κάτοχος. Σε περίπτωση που υπάρχουν περισσότεροι του ενός κάτοχοι, ευθύνονται όλοι εις ολόκληρον. Οι διατάξεις της υποπαραγράφου Ε7 του άρθρου πρώτου του ν.4093/2012, διευκρινίζουν πως δεν επέρχεται μεταβίβαση της κυριότητας αυτοκινήτου οχήματος, εάν δεν καταβληθούν προηγουμένως τα τέλη κυκλοφορίας του έτους εντός του οποίου λαμβάνει χώρα η μεταβίβαση και τα τέλη κυκλοφορίας προηγουμένων ετών, τα οποία τυχόν οφείλονται για το χρόνο που το όχημα βρισκόταν στην κατοχή του μεταβιβάζοντος, συμπεριλαμβανομένων των προβλεπόμενων από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις προστίμων.

Υπενθυμίζουμε πως :

- οι ΠΟΛ 1133/2015 και 1147/2015 δίνουν σαφείς οδηγίες τους ιδιοκτήτες οχημάτων που είτε έπесαν θύματα κλοπής των οχημάτων τους, είτε καίτοι προχώρησαν σε προφορική συμφωνία μεταβίβασης του οχήματος τους, η τελευταία δεν έλαβε ποτέ τον τύπο δημοσιότητας που απαιτεί ο Νόμος.

- νομολογιακά, επί μεταβίβασης, απαλλάσσονται τη καταβολής των αντιστοίχων τελών χρήσης μηχανημάτων και οι εργολάβοι δημοσίων έργων κατ' εφαρμογή του άρθρου 20 του Ν 2052/1992 (ΣτΕ 3382/2014).

- σε περίπτωση κατά την οποία αυτοκίνητο καταληφθεί να κυκλοφορεί άνευ της κατά νόμο άδειας (άρθρο 4 ν. 2367/1953), το πρόστιμο επιβάλλεται εις βάρος του υποχρέου για την καταβολή των τελών, που είναι ο ιδιοκτήτης ή ο κάτοχος στον οποίο έχει παραχωρηθεί η χρήση και εκμετάλλευση του αυτοκινήτου. Δεν είναι δε κάτοχος, κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, και συνεπώς δεν υπόκειται σε τέλη κυκλοφορίας και πρόστιμο, το πρόσωπο που οδηγεί απλώς το αυτοκίνητο, μη κτώμενο την ιδιότητα αυτήν (του "κατόχου") εκ μόνου του λόγου ότι οδηγεί το αυτοκίνητο. Ωστόσο σε περίπτωση που το όχημα που ανήκει κατά κυριότητα σε νομικό ή φυσικό πρόσωπο που βάσει διατάξεων νόμου απαλλάσσεται των τελών κυκλοφορίας παραχωρηθεί προς χρήση ή εκμετάλλευση προς τρίτους, θα πρέπει να καταβληθεί το σύνολο των ετησίων τελών κυκλοφορίας. Στην τελευταία περίπτωση συνυπόχρεοι προς καταβολή θεωρούνται τόσο ο κάτοχος όσο και ο εκμεταλλευτής του οχήματος.