



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

**Αριθμός Γνωμοδοτήσεως 400/2013**

**ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ  
(Τμήμα Β')**

**Συνεδρίαση της 25<sup>ης</sup> Νοεμβρίου 2013**

**Σύνθεση:**

**Προεδρος:** Αλέξανδρος Καραγιάννης, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ.

**Μέλη:** Χριστόδουλος Μπότσιος, Θεόδωρος Ψυχογιός, Ευγενία Βελώνη, Αικατερίνη Γρηγορίου, Ελένη Σβολοπούλου και Κωνσταντίνα Χριστοπούλου Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

**Εισηγητής:** Παναγιώτης Πανάγος, Πάρεδρος ΝΣΚ (γνώμη χωρίς ψήφο).

**ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΣ:** Το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΣ Γ1120582 ΕΞ2013/29-7-2013 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών (Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων/Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων & Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων/Διεύθυνση Επιχειρησιακού Σχεδιασμού/Τμ. Α').

**ΠΕΡΙΛΗΨΗ ΕΡΩΤΗΜΑΤΩΝ:** Ερωτάται: **α)** Αν η εταιρεία με την επωνυμία «Μετοχική εταιρεία εκμετάλλευσης κτήματος Β.....», είναι ομόρρυθμη, όπως έχει καταχωρηθεί στα βιβλία του Πρωτοδικείου Αθηνών ή αστική εταιρεία, όπως αναφέρεται στις υπ' αριθμ. 6226/2005 και 1612/2010 αποφάσεις του Εφετείου Αθηνών και του Αρείου Πάγου, αντίστοιχα. **β)** Αν μετά τη λύση της εταιρείας (έτος 1929) εξακολουθεί να λειτουργεί Γενική Συνέλευση για ορισμό εκκαθαριστών. **γ)** Ποια δικαιολογητικά θα προσκομίσουν οι εκκαθαριστές της εν λόγω εταιρείας για τον ορισμό τους. **δ)** Αφού η εταιρεία βρίσκεται σε στάδιο εκκαθάρισης, αν απαιτείται να καταχωρηθεί στο υποσύστημα Μητρώου TAXIS, το σύνολο των κληρονόμων ή το 70% αυτών, οι οποίοι είναι γνωστοί κατά

προφορική δήλωση του πληρεξουσίου δικηγόρου της ή να καταχωρηθούν μόνο τα στοιχεία της εταιρείας και, αντί των κληρονόμων, οι εκκαθαριστές αυτής.

Επί των ως άνω ερωτημάτων το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδότησε ως εξής:

### **I. Ιστορικό**

Εκ του εγγράφου της ερωτώσης Υπηρεσίας και των στοιχείων του φακέλου της υποθέσεως προκύπτει το ακόλουθο πραγματικό, με βάση το οποίο υποβλήθηκαν τα εν θέματι ερωτήματα:

*«...Η εταιρεία με την επωνυμία "Μετοχική εταιρεία εκμετάλλευσης κτήματος Β....", ζήτησε από τη Δ.Ο.Υ. ΣΤ' Αθηνών να της χορηγήσει Α.Φ.Μ., προσκομίζοντας το 6896/11-2-1924 εταιρικό συμβόλαιο και το 12218/15-9-2011 ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης γραφείου της εταιρείας, προκειμένου να εκπληρώσει τις φορολογικές της υποχρεώσεις που προκύπτουν από την κατοχή ακινήτου. Επειδή από το ανωτέρω εταιρικό δεν προκύπτει η νομική μορφή της εταιρείας, η Δ.Ο.Υ. ΣΤ' Αθηνών με το 9433/2-5-2012 έγγραφο της, ζήτησε από την Υπηρεσία μας, να της γνωρίσουμε, με ποια νομική μορφή, θα αποδώσει Α.Φ.Μ. στην εν λόγω εταιρεία. Στη συνέχεια η Υπηρεσία μας, με το ΔΕΣΓ1094880 ΕΞ/22-7-2012 έγγραφο, διαβίβασε το ανωτέρω έγγραφο της Δ.Ο.Υ με τα συνημμένα σε αυτό, στις Διευθύνσεις, Φορολογίας Εισοδήματος και Ελέγχων, για τα κατά λόγο αρμοδιότητάς τους, θέματα. Παράλληλα, η ως άνω εταιρεία προσέφυγε στο Συνήγορο του Πολίτη, ο οποίος με το 151910/45225/20-12-2012 έγγραφο του προς τη Δ.Ο.Υ ΣΤ' Αθηνών και την Υπηρεσία μας, επισημαίνει ότι, είναι υποχρέωση της Διοίκησης, να διεκπεραιώνει σύντομα τις υποθέσεις των πολιτών. Η Διεύθυνση Φορολογίας Εισοδήματος, με το Δ12Β1031270 ΕΞ/21-2-2013 έγγραφο της, η Διεύθυνση Ελέγχων, με το ΔΕΛ Α 1049225 ΕΞ/19-3-2013 έγγραφο της καθώς και η Υπηρεσία μας, με το ΔΕΣ Γ 1048731 ΕΞ/20-3-2013 έγγραφο, προς τη Δ.Ο.Υ., αποφάνθηκαν, μεταξύ άλλων, ότι το θέμα, ως πραγματικό γεγονός, ανάγεται στην ελεγκτική αρμοδιότητα του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ακολούθως, η Διεύθυνση Ελέγχων με το ΔΕΛ Α 1064382/ΕΞ/12-4-2013 έγγραφο της, μας*

διαβίβασε το 8979/29-3-2013 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΣΤ' Αθηνών με τα συνημμένα σε αυτό, με το οποίο, η Δ.Ο.Υ. επανέρχεται, αιτούμενη την υποβολή από τις Υπηρεσίες μας, σχετικών ερωτημάτων, προς το Νομικό Συμβούλιο. Σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στο 6896/1924 εταιρικό συμβόλαιο, του συμβολαιογράφου Αθηνών, Αναστασάκη Νικολάου του Γεωργίου, ιδρύθηκε από τους συμβαλλόμενους, εταιρεία με την επωνυμία "Μετοχική εταιρεία εκμετάλλευσης κτήματος Β....." έχουσα πενταετή χρονική διάρκεια, με σκοπό τη τοπογράφηση, ρυμοτομία, ύδρευση και εγκατάσταση ηλεκτρισμού, του κτήματος Βούλας συνολικής έκτασης 1.100 στρεμμάτων, τη διαίρεση αυτού σε οικόπεδα και την μεταπώληση αυτών προς συνοικισμό, έναντι κέρδους. Ως εταιρικό κεφάλαιο, οι συνέταιροι (μέλη), συνεισφέρουν κατά λόγο της μερίδας του έκαστος, ολόκληρο το κτήμα Βούλας, ενώ ως διευθυντές, διαχειριστές και εκκαθαριστές της εταιρείας, ορίζονται οι Β.Μ., Ν.Σ., Χ.Λ. Στο ως άνω εταιρικό, αναφέρεται ρήτρα ότι, σε περίπτωση θανάτου ενός των μελών, υπεισέρχονται στην θέση του, οι κληρονόμοι αυτού, καθώς ότι σε περίπτωση θανάτου ή παραιτήσεως ενός εκ των τριών αναφερομένων μελών, (διευθυντών, διαχειριστών, εκκαθαριστών) η συνέλευση των μετόχων συνέρχεται σύμφωνα με τους όρους του εταιρικού και κατά πλειοψηφία αποφασίζει, την εκλογή του αντικαταστάτη του. Η ως άνω εταιρεία, φέρεται καταχωρημένη, στο Λεξικογραφημένο Ευρετήριο Εταιρειών του Πρωτοδικείου Αθηνών, ως ομόρρυθμη εταιρεία με αρ. 781/1924, ενώ σε αποφάσεις δικαστηρίων (ΕΦ. Αθ. 6226/2005 και Α.Π.1612/2010) που αναγνωρίζεται ως κυρία συγκεκριμένων ακινήτων, αναγράφεται ως υπό εκκαθάριση τελούσα αστική εταιρεία με την επωνυμία «Μετοχική εταιρεία εκμετάλλευσης κτήματος Β.....». Στην 6226/2005 απόφαση του Εφετείου Αθηνών, αναφέρεται ότι με το αριθμ 1/16-12-1991 πρακτικό της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της εταιρείας, έχουν οριστεί ως εκκαθαριστές η Ε.Ο. ο Χ.Κ. και η Θ.Β., οι οποίοι, άσκησαν το έτος 2002, αναγνωριστική αγωγή, ενώπιον του Πρωτοδικείου Αθηνών, διεκδικώντας από το Δήμο Βούλας, την κυριότητα συγκεκριμένης έκτασης. Στην 1612/2010 απόφαση του Αρείου Πάγου, αναφέρεται ότι, η υπό εκκαθάριση αστική εταιρεία με την επωνυμία «Μετοχική εταιρεία εκμετάλλευσης κτήματος Β.....» εκπροσωπείται νομίμως, από τους εκκαθαριστές αυτής, 1.Ε.Ο. 2.Χ.Κ. και 3.

*Ε.Π. Η Δ.Ο.Υ στα σχετικά έγγραφα της αναφέρει ότι, ζητήθηκε από τον πληρεξούσιο δικηγόρο της ως άνω εταιρείας ..... να προσκομίσει το συγκεκριμένο πρακτικό καθώς και τα στοιχεία των μελών της εταιρείας. Αντί αυτών, προσκόμισε στη Δ.Ο.Υ., δημοσίευση πρόσκλησης μελών, της υπό εκκαθάρισης εταιρείας, με ημερομηνία 13-3-2012, και την 6226/2005 απόφαση, του Εφετείου Αθηνών. Επιπλέον δήλωσε προφορικά στη Δ.Ο.Υ. ότι στο ενδιάμεσο διάστημα έχουν επέλθει διαδοχικοί θάνατοι των μελών και οι κληρονόμοι αυτών, είναι αδύνατο σήμερα να εξευρεθούν στο σύνολο τους. Μετά από έρευνα κατάφερε να συγκεντρώσει από το σύνολο των κληρονόμων μόνο το 70% αυτών...».*

## **II. ΕΠΙ ΤΩΝ ΕΡΩΤΗΜΑΤΩΝ**

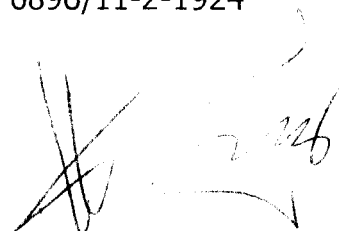
### **A. Επί του πρώτου και τρίτου ερωτήματος.**

Κατά το άρθρο 20, του ισχύοντος εν προκειμένω, Εμπορικού Νόμου: *«Ομόρρυθμος (εταιρεία) είναι η συστανομένη μεταξύ δύο ή και πολλών, σκοπόν έχοντων να συνεμπορεύονται υπό επωνυμίαν εταιρικήν».* Η επιστήμη και η νομολογία και τελικά, το άρθρο 784 του Α.Κ. Κώδικα, συμπλήρωσαν τον παραπάνω ορισμό, προσθέτοντας ότι η ομόρρυθμη εταιρεία έχει δική της νομική προσωπικότητα, διακεκριμένη από αυτήν των εταίρων της. Συνέπεια τούτου είναι ότι έχει δική της νομική ύπαρξη, επωνυμία, κατοικία (έδρα), ιθαγένεια και δική της περιουσία. Το άρθρο 741 Α.Κ. ορίζει ότι η επιδίωξη του κοινού σκοπού της εταιρείας (που είναι ιδίως οικονομικός) γίνεται με κοινές εισφορές των εταίρων. Εξάλλου, οι διατάξεις του Αστικού Κώδικα περί εταιρειών (άρθρα 741-784) αφορούν, βασικά, τις αστικές εταιρείες, επικουρικώς, όμως, εφαρμόζονται και στις εμπορικές προσωπικές εταιρείες. Η απόκτηση της νομικής προσωπικότητας της προσωπικής εταιρείας επέρχεται με την κατά νόμο δημοσίευση του καταστατικού της στα ειδικά βιβλία του αρμόδιου πρωτοδικείου, το δε πέρας αυτής επέρχεται από τη στιγμή που θα τελειώσει η εκκαθάριση της εταιρείας και η διανομή του καθαρού ενεργητικού στους πρώην εταίρους. Η νομική προσωπικότητα της Ο.Ε. παραμένει αναλλοίωτη και όταν τροποποιηθεί το καταστατικό της, εξακολουθεί δε και μέχρι το πέρας της εκκαθάρισεως για τις ανάγκες αυτής. Η νομική

προσωπικότητα της εταιρείας έχει ορισμένες συνέπειες, όπως: Έχει επωνυμία, κατοικία (έδρα), ιθαγένεια και όργανα (φυσικά πρόσωπα) που την εκπροσωπούν και διοικούν (διαχειρίζονται) τις εταιρικές υποθέσεις και την εταιρική περιουσία. Έδρα της εταιρείας (κατοικία) είναι ο τόπος, όπου λειτουργεί η διοίκηση (διαχειριστές) αυτής. Τέλος, ιδιαίτερης σημασίας είναι και το γεγονός ότι η ομόρρυθμη εταιρεία έχει την εμπορική ιδιότητα κατά το ουσιαστικό κριτήριο, δηλαδή, από τη δραστηριότητα που αναπτύσσει (εμπορικές πράξεις). Οι ομόρρυθμοι εταίροι τόσο των ομορρύθμων όσο και των ετερορρύθμων εταιρειών είναι έμποροι.

Εκ των ανωτέρω συνάγεται, ότι ο νομοθέτης, λόγω της ιδιαίτερης σημασίας των προσωπικών εταιρειών στις εν γένει βιοτικές και οικονομικές σχέσεις, θέσπισε, αποβλέποντας κυρίως στην κατοχύρωση της ασφάλειας των συναλλαγών, ένα ιδιαίτερα αυστηρό τυπικό, αναφορικά με την απόκτηση της νομικής προσωπικότητας της προσωπικής εταιρείας, η οποία επέρχεται με την κατά νόμο δημοσίευση του καταστατικού της στα ειδικά βιβλία του αρμόδιου Πρωτοδικείου. Πριν την κατά νόμο δημοσίευση του καταστατικού, η προσωπική εταιρεία δεν δύναται να συμβάλλεται, ούτε γίνεται υποκείμενο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων. Σε περίπτωση δε που οι εταίροι της υπό σύσταση προσωπικής εταιρείας, συνάψουν δικαιπραξίες με τρίτους, πριν τη δημοσίευση του καταστατικού της, γίνονται οι ίδιοι φορείς των σχετικών δικαιωμάτων και υποχρεώσεων.

Εν όψει των ανωτέρω, στην προκειμένη περίπτωση, δεν ασκεί ουδεμία επιρροή στον νομικό χαρακτηρισμό της συγκεκριμένης εταιρείας το γεγονός ότι στο υπ' αριθμ. 6896/11-2-1924 εταιρικό της συμβόλαιο δεν προσδιορίζεται η νομική της μορφή. Με δεδομένο ότι, η εν λόγω εταιρεία υποβλήθηκε στις κατά νόμο προβλεπόμενες διατυπώσεις δημοσιότητας και δη στην καταχώριση του καταστατικού της στα ειδικά βιβλία του αρμόδιου πρωτοδικείου, απέκτησε νομική προσωπικότητα ως ομόρρυθμη εταιρεία και τέτοιας μορφής εταιρεία αποτελεί έναντι όλων και της φορολογικής Αρχής. Δεν ασκεί δε ουδεμία επιρροή για τον νομικό χαρακτηρισμό της συγκεκριμένης εταιρείας το γεγονός ότι στο υπ' αριθμ. 6896/11-2-1924



εταιρικό της συμβόλαιο δεν προσδιορίζεται η νομική της μορφή. Επίσης, δεν ασκεί επιρροή επί του ζητήματος αυτού, ούτε το γεγονός ότι στην υπ' αριθμ. 1612/2010 απόφαση του Αρείου Πάγου αναφέρεται «ως υπό εκκαθάριση τελούσα αστική εταιρεία με την επωνυμία «Μετοχική εταιρεία εκμετάλλευσης κτήματος Β.....», διότι στην εν λόγω απόφαση, το ανώτατο Δικαστήριο, δενπραγματεύθηκε ούτε ευθέως ούτε παρεμπιπτόντως το ζήτημα της νομικής μορφής της ανωτέρω εταιρείας.

Κατόπιν των ανωτέρω, κατά την ομόφωνη γνώμη των μελών του Τμήματος, επί των ως άνω ερωτημάτων αρμόζει η απάντηση ότι εταιρεία με την επωνυμία «Μετοχική εταιρεία εκμετάλλευσης κτήματος Β.....», είναι ομόρρυθμη, όπως έχει καταχωρισθεί στα οικεία βιβλία του Πρωτοδικείου Αθηνών, οι δε εκκαθαριστές αυτής θα προσκομίσουν για τον ορισμό τους τα δικαιολογητικά που απαιτούνται για τον διορισμό εκκαθαριστών ομόρρυθμης εταιρείας.

#### **Β. Επί του δευτέρου ερωτήματος.**

Από τον συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 777, 778 του Α.Κ. και 64 παρ.2 εδ. 1, 786 παρ. 3 του Κ.Πολ.Δ., που εφαρμόζονται, κατ' επιταγή του άρθρου 18 του Εμπ.Ν. και επί ομόρρυθμης εταιρείας (σημειωτέον ότι σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 294 του ν. 4072/2012 «Βελτίωση επιχειρηματικού περιβάλλοντος - Νέα εταιρική μορφή κλπ», ΦΕΚ Α' 86, αυτός εφαρμόζεται και στις εταιρείες, οι οποίες κατά την έναρξη της ισχύος του δεν τελούν σε εκκαθάριση ή σε πτώχευση, ενώ από την έναρξη ισχύος του καταργούνται οι διατάξεις των άρθρων 18-28, 38,39, 47-50 και 64 του Εμπορικού Νόμου), προκύπτει ότι: α) το στάδιο της εκκαθάρισεως ακολουθεί υποχρεωτικά και αυτοδικαίως τη λύση της εταιρείας, β) η εταιρεία λογίζεται ότι εξακολουθεί και μετά τη λύση της, εφόσον το απαιτούν οι ανάγκες και ο σκοπός της εκκαθάρισεως και ειδικότερα η περαιώση των εκκρεμών δικαστικών υποθέσεων και ο προσδιορισμός του ενεργητικού της εταιρικής περιουσίας, ώστε να προπαρασκευαστεί η διανομή μεταξύ των εταίρων, είτε εξωδίκως είτε δικαστικώς, γ) η εκκαθάριση, αν δεν συμφωνήθηκε κάτι άλλο, ενεργείται από όλους τους εταίρους από κοινού ή από εκκαθαριστή, που έχει διορισθεί με ομόφωνη απόφαση, με τους οποίους

η εταιρεία παρίσταται στο δικαστήριο και εκπροσωπείται. Σε περίπτωση διαφωνίας των εταίρων, ο εκκαθαριστής, συμβατικός, νόμιμος ή δικαστικός, διορίζεται ή αντικαθίσταται από το Δικαστήριο, κατ'άρθρ. 786 παρ. 1 και 3 ΚΠολΔ, με αίτηση ενός από τους εταίρους και η αντικατάσταση γίνεται μόνο για σπουδαίους λόγους. (ΕφΛαρ 167/2008, ΕΠΙΣΚΕΔ 2008/684, ΕφΛαρ 641/2001, ΕΠΙΣΚΕΜΠΔ 2002/151, ΕφαΘ 3431/1999 ΕΛΛΔνη 41. 181). Αν στο καταστατικό δεν ορίζεται διαφορετικά, εκκαθαριστές είναι όλοι οι εταίροι που ενεργούν από κοινού (μόνιμοι εκκαθαριστές). Μπορεί όμως με το καταστατικό ή με ομόφωνη απόφαση της συνέλευσης των εταίρων να ανατεθεί η εξουσία εκκαθάρισης σε έναν ή περισσότερους από τους εταίρους ή σε τρίτους (καταστατικοί εκκαθαριστές).

Στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με το δοθέν πραγματικό, στην εταιρική σύμβαση της εν λόγω εταιρείας υπάρχει ρήτρα ότι σε περίπτωση θανάτου ενός των μελών, υπεισέρχονται στην θέση του, οι κληρονόμοι αυτού, καθώς και η ρήτρα ότι σε περίπτωση θανάτου ή παραιτήσεως ενός εκ των τριών αναφερομένων μελών, (διευθυντών, διαχειριστών, εκκαθαριστών), η συνέλευση των μετόχων συνέρχεται, σύμφωνα με τους όρους του εταιρικού, και κατά πλειοψηφία αποφασίζει, την εκλογή του αντικαταστάτη του. Επομένως, ανεξάρτητα από το γεγονός ότι, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, η αντικατάσταση εκκαθαριστή, για κάποιον από τους παραπάνω λόγους, δύναται να χωρήσει και με αίτηση ενός μόνο από τους εταίρους, κατά την προβλεπόμενη διαδικασία και τις σχετικές προϋποθέσεις της εταιρικής σύμβασης, εν προκειμένω υπάρχει ρητή πρόβλεψη στο καταστατικό της εταιρείας ότι δύναται, προφανώς στο στάδιο της εκκαθάρισης αυτής και με απόφαση της γ.σ. των εταίρων και μάλιστα κατά πλειοψηφία, να διορισθεί νέος εκκαθαριστής. Επομένως, κατά την ομόφωνη γνώμη των μελών του Τμήματος, η απάντηση επί του ερωτήματος αυτού είναι καταφατική.

#### **Γ. Επί του τέταρτου ερωτήματος.**

##### **1. Εφαρμοστέες διατάξεις και ερμηνεία και εφαρμογή αυτών.**

**α.** Στο άρθρο 31 του ν. 2515/1997 (Α' 154), που φέρει τον τίτλο «Υποχρεωτική χορήγηση Αριθμού Φορολογικού Μητρώου» ορίζεται ότι: «Χορηγείται υποχρεωτικά Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) σε όλα τα

*φυσικά και νομικά πρόσωπα, καθώς και στις ενώσεις προσώπων που έχουν την κατοικία τους ή την επαγγελματική τους εγκατάσταση ή διενεργούν πράξεις φορολογικού ενδιαφέροντος εντός της Ελληνικής Επικρατείας. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζεται και ανακαθορίζεται ο χρόνος, ο τρόπος, η διαδικασία χορήγησης του Α.Φ.Μ., ο αριθμός των ψηφίων του, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. για τη χορήγησή του, οι πράξεις, οι συναλλαγές και δραστηριότητες φορολογικού ενδιαφέροντος, οι εξαιρέσεις, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για τη διαδικασία χορήγησης του Α.Φ.Μ. Επίσης με όμοιες αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται τα δικαιολογητικά και η διαδικασία ενάρξεως, μεταβολών ή διακοπών των δραστηριοτήτων των φορολογουμένων, καθώς και το ύψος του παράβολου χαρτοσήμου, υπέρ του Δημοσίου, για τις ενέργειες αυτές».*

**β.** Με τις προπαρατεθείσες διατάξεις, στις οποίες ορίζεται ότι χορηγείται υποχρεωτικά Αριθμός Φορολογικού Μητρώου σε όλα τα φυσικά και νομικά πρόσωπα καθώς και στις ενώσεις προσώπων, εισάγεται υποχρέωση γενικού και απρόσωπου χαρακτήρα, με την οποία επιχειρείται η αναδιάρθρωση των δημοσίων οικονομικών υπηρεσιών του Κράτους με την καθιέρωση ενός συστήματος μηχανοργάνωσης και ηλεκτρονικής διαχείρισης των φορολογικών δεδομένων των πολιτών (TAXIS), που αποσκοπεί, στην εξυπηρέτηση ενός δημοσίου σκοπού, δηλαδή στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και τη διεύρυνση της φορολογικής βάσης (πρβλ ΣΤΕ 582/2011).

**2. α.** Κατ'έξουσιοδότηση της ανωτέρω διατάξεως εκδόθηκε η υπ' αριθμ. 1027411/842/ΔΜ/26.2.1998 (ΦΕΚ Β' 193) απόφαση του Υπουργού των Οικονομικών, «Υποχρεωτική χορήγηση Αριθμού Φορολογικού Μητρώου (ΑΦΜ) και διαδικασίες απόδοσής του», η οποία, ως ισχύει, ορίζει τα εξής:

Στο άρθρο 4: «Απόδοση ΑΦΜ.....2. Η απόδοση ΑΦΜ στα Νομικά Πρόσωπα και Ενώσεις Προσώπων διενεργείται ταυτόχρονα με την υποβολή δήλωσης έναρξης εργασιών. Ο ΑΦΜ των Νομικών Προσώπων και Ενώσεων Προσώπων παραμένει ο ίδιος και δεν επηρεάζεται από οποιαδήποτε μεταβολή των προσώπων αυτών. Ο ΑΦΜ που αποδόθηκε σε νομικό πρόσωπο ή σε

ένωση προσώπων απενεργοποιείται με τη δήλωση διακοπής των εργασιών τους.....».

Στο άρθρο 5: «*Δήλωση Απόδοσης ΑΦΜ – Δικαιολογητικά. .... 4. Για την απόδοση ΑΦΜ στα Νομικά πρόσωπα και Ενώσεις Προσώπων υποβάλλεται το έντυπο "Δήλωση Έναρξης / Μεταβολής Εργασιών Μη Φυσικού Προσώπου". Η δήλωση αυτή υποβάλλεται μέσα σε ένα μήνα από τη δημοσίευση του καταστατικού. Συνυποβάλλεται δε και η δήλωση Σχέσεων Φορολογουμένου, στην οποία το Νομικό Πρόσωπο και η Ένωση Προσώπων δηλώνει τις σχέσεις που απορρέουν από την επιχειρηματική τους δραστηριότητα, με άλλα φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή ενώσεις προσώπων. Μετά την παραλαβή των παραπάνω δηλώσεων και δικαιολογητικών παραδίδεται στον υπόχρεο από τη ΔΟΥ αντίγραφο του εντύπου "Αποδεικτικό Παραλαβής Δηλώσεων Μητρώου και Δικαιολογητικών».*

Επίσης, κατ' εξουσιοδότηση της ίδιας ως άνω διατάξεως εκδόθηκε και η υπ' αριθμ. υπ' αριθμ. 1070576/2627/Δ.Μ./ΠΟΛ1102/14-7-2005 Α.Υ.Ο.Ο «Ανακαθορισμός διαδικασιών και δικαιολογητικών κατά την υποβολή δηλώσεων έναρξης, μεταβολής και διακοπής εργασιών» (Β' 1062), ως ισχύει, στην οποία, ως ισχύει, μεταξύ άλλων, ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 1: «*1. Κάθε Φυσικό ή Νομικό Πρόσωπο ή Ένωση Προσώπων όπως αυτά αναφέρονται στο άρθρο 3 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000), όπως ισχύει, υποχρεούται να υποβάλλει στον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. δήλωση έναρξης εργασιών σύμφωνα με το άρθρο 36 του Κώδικα Φ.Π.Α. πριν από την πραγματοποίηση οποιασδήποτε συναλλαγής στα πλαίσια της επαγγελματικής του δραστηριότητας. Η μίσθωση ακινήτου για επαγγελματική στέγη δε θεωρείται συναλλαγή. Ειδικά τα Νομικά Πρόσωπα και οι Ενώσεις Προσώπων υποβάλλουν τη δήλωση έναρξης εργασιών εντός τριάντα ημερών από την ημερομηνία δημοσίευσης του καταστατικού ή την ημερομηνία σύστασης στις περιπτώσεις που δεν απαιτείται δημοσίευση. 2. Τα ημεδαπά και αλλοδαπά Φυσικά Πρόσωπα υποβάλλουν το έντυπο (Μ2) "Δήλωση Έναρξης/Μεταβολής Εργασιών Φυσικού Προσώπου" συμπληρώνοντας το τετραγωνίδιο με την ένδειξη "Έναρξη". 3. Τα ημεδαπά και αλλοδαπά Νομικά Πρόσωπα και οι Ενώσεις Προσώπων, υποβάλλουν το*

έντυπο (Μ3) "Δήλωση Εναρξης/Μεταβολής Εργασιών μη Φυσικού Προσώπου" συμπληρώνοντας το τετραγωνίδιο με την ένδειξη "Εναρξη" ...».

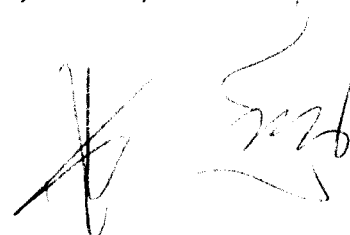
Άρθρο 2: «Συνυποβαλλόμενες Δηλώσεις. 1. Τα πρόσωπα που περιγράφονται στην παρ. 1 του άρθρου 1 της απόφασης αυτής συνυποβάλλουν, με την δήλωση έναρξης/μεταβολής εργασιών υποχρεωτικά, κατά περίπτωση, τις παρακάτω έντυπες δηλώσεις: α) "Δήλωση Δραστηριοτήτων Επιχείρησης" (Μ6). Στη δήλωση αυτή αναγράφονται όλες οι λοιπές δραστηριότητες, πέραν αυτών που έχουν ήδη αναγραφεί στα έντυπα Μ2 ή Μ3. Όλες οι δραστηριότητες περιγράφονται αναλυτικά και σύμφωνα με τους Κωδικούς Αριθμούς Δραστηριότητας (ΚΑΔ), όπως ισχύουν κάθε φορά. Μία (1) από αυτές δηλώνεται ως κύρια, οι δε λοιπές ως δευτερεύουσες. β) "Δήλωση Σχέσεων Φορολογουμένου" (Μ7). Η δήλωση αυτή υποβάλλεται από τα παραπάνω πρόσωπα προκειμένου να δηλώσουν τις σχέσεις που απορρέουν από την επιχειρηματική τους δραστηριότητα με άλλα φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή ενώσεις προσώπων, όπως αυτές αναγράφονται στις οδηγίες του εντύπου. γ) "Δήλωση Μελών Μη Φυσικού Προσώπου" (Μ8). Η δήλωση αυτή υποβάλλεται μόνο από τα Νομικά Πρόσωπα και τις Ενώσεις Προσώπων με την αναγραφή των στοιχείων των μελών τους ή των εταίρων τους, του ποσοστού και του είδους συμμετοχής τους».

Άρθρο 5: «Δήλωση Μεταβολής εργασιών. 1. Τα Φυσικά και Νομικά Πρόσωπα καθώς και οι Ενώσεις Προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 1 της παρούσας, για οποιαδήποτε μεταβολή των αρχικά δηλωθέντων στοιχείων, όπως αλλαγή της επωνυμίας, του τόπου επαγγελματικής εγκατάστασης, του αντικειμένου εργασιών, των μελών ή εταίρων, πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και παραδόσεων αγαθών, ίδρυση ή κατάργηση υποκαταστημάτων - γραφείων - αποθηκών κ.λ.π., υποχρεούνται να υποβάλλουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. την αντίστοιχη Δήλωση Μεταβολής εργασιών. Η δήλωση μεταβολής υποβάλλεται εντός τριάντα (30) ημερών από το χρόνο που έγιναν οι μεταβολές. 2. Τα Φυσικά Πρόσωπα συμπληρώνουν το έντυπο (Μ2) "Δήλωση Έναρξης/ Μεταβολής Εργασιών Φυσικού Προσώπου" και τα Νομικά Πρόσωπα και οι Ενώσεις Προσώπων το έντυπο (Μ3) "Δήλωση Έναρξης/Μεταβολής Εργασιών Μη Φυσικού Προσώπου" συμπληρώνοντας

αντίστοιχα, το τετραγωνίδιο με την ένδειξη "Μεταβολή". 3. Με τη Δήλωση Μεταβολής εργασιών συνυποβάλλονται υποχρεωτικά, όπου απαιτείται, οι δηλώσεις του άρθρου 2 και τα Δικαιολογητικά των άρθρων 3 και 4 της παρούσας...».

Άρθρο 8: «...4. Οι δηλώσεις έναρξης, μεταβολής και διακοπής εργασιών καθώς και οι Συνυποβαλλόμενες Δηλώσεις του άρθρου 2 της παρούσας, συμπληρώνονται και υποβάλλονται στη Δ.Ο.Υ. εις απλούν από τον υπόχρεο ή το νόμιμο εκπρόσωπό του και επέχουν θέση υπεύθυνης δήλωσης του άρθρου 8 του ν. 1599/86 . Σε περίπτωση που οι εν λόγω δηλώσεις υποβάλλονται από τρίτο πρόσωπο, προσκομίζεται εξουσιοδότηση με βεβαιωμένο το γνήσιο της υπογραφής από οποιαδήποτε διοικητική αρχή».

**β.** Από τις προπαρατεθείσες διατάξεις προκύπτει ότι, όσον αφορά την χορήγηση Α.Φ.Μ. σε ημεδαπά και αλλοδαπά νομικά πρόσωπα και ενώσεις προσώπων, κατά τις διατάξεις της, κατ' εξουσιοδότηση εκδοθείσας, υπ' αριθμ. 1070576/2627/Δ.Μ./ΠΟΛ1102/14-7-2005 Α.Υ.Ο.Ο., απαιτείται η υποβολή του εντύπου Μ3 «Δήλωση Έναρξης/Μεταβολής Εργασιών μη Φυσικού Προσώπου», εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία δημοσίευσης του καταστατικού ή την ημερομηνία σύστασης, στις περιπτώσεις που δεν απαιτείται δημοσίευση, συμπληρώνοντας το τετραγωνίδιο με την ένδειξη «Έναρξη». Περαιτέρω, στις διατάξεις του άρθρου 2, της ίδιας Α.Υ.Ο.Ο., αναφέρονται οι δηλώσεις, τις οποίες, υποχρεούνται, να συνυποβάλλουν κατά περίπτωση, τα πρόσωπα, που περιγράφονται στο άρθρο 1 παρ. 1, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται: Το Έντυπο Μ7 «Δήλωση Σχέσεων Φορολογουμένου» με την οποία δηλώνεται ο εκπρόσωπος του μη φυσικού προσώπου. Το Έντυπο Μ8 «Δήλωση Μελών Μη Φυσικού Προσώπου», με την οποία δηλώνονται τα στοιχεία των μελών ή των εταίρων καθώς το ποσοστό και το είδος συμμετοχής τους στο μη Φυσικό Πρόσωπο. Ομοίως, με τις διατάξεις του άρθρου 8 της ίδιας Α.Υ.Ο.Ο., ορίζεται ότι, οι δηλώσεις έναρξης, μεταβολής και διακοπής εργασιών καθώς και οι συνυποβαλλόμενες δηλώσεις, συμπληρώνονται και υποβάλλονται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., εις απλούν, από τον



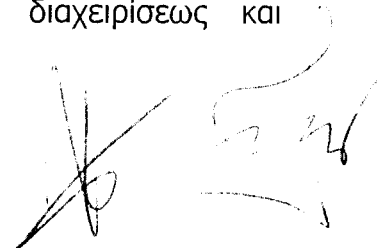
υπόχρεο ή το νόμιμο εκπρόσωπο του και επέχουν θέση υπεύθυνης δήλωσης του άρθρου 8 του ν. 1599/86.

Το υποχρεωτικό της χορηγήσεως Αριθμού Φορολογικού Μητρώου, ενόψει του σκοπού της θεσπίσεως της διατάξεως του άρθρου 31 του ν. 2515/1997, ο οποίος είναι η καθιέρωση ενός συστήματος μηχανοργάνωσης και ηλεκτρονικής διαχείρισης των φορολογικών δεδομένων των πολιτών, για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και τη διεύρυνση της φορολογικής βάσης, αναφέρεται στην υποχρέωση των φυσικών και νομικών προσώπων να λάβουν Α.Φ.Μ., αφού συμπληρώσουν και συγκεντρώσουν, με επιμέλειά τους, τα απαιτούμενα στοιχεία και δικαιολογητικά και τα προσκομίσουν στη αρμόδια Δ.Ο.Υ., στην αρμοδιότητα της οποίας ανάγεται η χορήγηση, ύστερα από έλεγχο των στοιχείων αυτών και εφ' όσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που θέτουν οι ανωτέρω διατάξεις.

**3.** Από της άλλης πλευράς, ο θάνατος εταίρου ομόρρυθμης εταιρείας αποτελεί φορολογική μεταβολή, η οποία πρέπει να δηλωθεί στην αρμοδία Δ.Ο.Υ. Όσον αφορά δε τους κατά νόμο υπεισερχόμενους στη θέση του θανόντος εταίρου, από τον συνδυασμό των άρθρων των άρθρων 1710, 1884, 785-805, 773 Α.Κ., συνάγεται ότι: i) Ο θάνατος του εταίρου ομόρρυθμης εταιρείας συνεπάγεται τη λύση της μόνο όταν στην εταιρική σύμβαση δεν προβλέπεται συμφωνία των εταίρων για συνέχιση ης εταιρείας μεταξύ των λοιπών επιζώντων είτε μεταξύ των λοιπών επιζώντων και των κληρονόμων του θανόντος. ii) Η εταιρική συμμετοχή περιέρχεται στους κληρονόμους κατά τους κανόνες της κληρονομικής διάδοσης, είτε κατονομάζονται οι κληρονόμοι είτε όχι. iii). Στην περίπτωση κατά την οποία η εταιρική σύμβαση προβλέπει τη συνέχιση της εταιρείας με τους κληρονόμους του θανόντος εταίρου, οι κληρονόμοι υπεισέρχονται στην εταιρική θέση του, με την ίδια εταιρική ιδιότητα, την οποία είχε ο θανών και η εταιρεία συνεχίζεται αδιαλείπτως μεταξύ των επιζώντων και των υποκατασταθέντων στη θέση του αποθανόντος και οι κληρονόμοι αποκτούν περισσότερες και ισάριθμες αυτοτελείς εταιρικές συμμετοχές. Επομένως, στην περίπτωση προσωπικής εταιρείας, στο καταστατικό της οποίας προβλέπεται η ρήτρα ότι η εταιρεία συνεχίζεται και μετά τον θάνατο εταίρου, μεταξύ των λοιπών εταίρων και των

κληρονόμων του θανόντος, και εφόσον από το καταστατικό δεν συνάγεται άλλο τι, η προσωπική εταιρία για το χρονικό διάστημα, από του θανάτου του εταίρου μέχρι την τροποποίηση του καταστατικού της, προκειμένου να λάβει ΑΦΜ, υποχρεούται στην υποβαλλόμενη δήλωση μεταβολής (Μ3) «έναρξης-μεταβολής εργασιών μη φυσικού προσώπου», της ανωτέρω ΑΥΟ, να αναφέρει ως νέα μέλη της τον καθένα από τους κληρονόμους του αποβιώσαντος με αυτοτελή εταιρική συμμετοχή (βλ. 633/2004 ατομ. Γν/ση Ν.Σ.Κ., η οποία έγινε δεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών).

4. Στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με το δοθέν πραγματικό, η εταιρεία με την επωνυμία «*Μετοχική εταιρεία εκμετάλλευσης κτήματος.....*», η οποία ευρίσκεται σε στάδιο εκκαθάρισης, και η οποία κατά το καταστατικό της, σε περίπτωση θανάτου ενός των μελών, υπεισέρχονται στην θέση του, οι κληρονόμοι αυτού, και ότι σε περίπτωση θανάτου ή παραιτήσεως ενός εκ των τριών αναφερομένων μελών, (διευθυντών, διαχειριστών, εκκαθαριστών) η συνέλευση των μετόχων συνέρχεται σύμφωνα με τους όρους του εταιρικού και κατά πλειοψηφία αποφασίζει, την εκλογή του αντικαταστάτη του, αδυνατεί, παρότι προσκλήθηκε νόμιμα, να προσκομίσει, διά του ο νομίμου εκπροσώπου της, τα απαιτούμενα, κατά τις ανωτέρω διατάξεις, δικαιολογητικά για την απόδοση Α.Φ.Μ., μεταξύ των οποίων και πλήρη κατάλογο των μελών ή των εταίρων της εταιρείας καθώς και το ποσοστό και το είδος συμμετοχής τους. Υπό τα ανωτέρω, όμως, δεδομένα δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις των προπαρατεθεισών διατάξεων και συγκεκριμένα η καταγραφή στα σχετικά έγγραφα όλων των εταίρων και των ποσοστών συμμετοχής τους στην εταιρεία και, συνακολούθως, η αρμοδία Δ.Ο.Υ. δεν δύναται να χορηγήσει Α.Φ.Μ. στην ως άνω εταιρεία ούτε δύναται να καταχωρήσει μόνο τα στοιχεία της εταιρείας και αντί των κληρονόμων τους εκκαθαριστές αυτής, οι οποίοι, υπό την προϋπόθεση ότι διορίστηκαν νόμιμα, πράγμα που οφείλουν να αποδείξουν στη φορολογική αρχή με την προσκομιδή των προβλεπομένων εγγράφων στοιχείων, δεν υποκαθιστούν τους ελλείποντες κληρονόμους των αρχικών μετόχων, αλλά απλώς εκπροσωπούν νομίμως την εταιρεία ενώπιον της φορολογικής Αρχής, δυνάμενοι να ασκήσουν τις προβλεπόμενες πράξεις διαχειρίσεως και



εκπροσωπήσεως αυτής, μεταξύ των οποίων είναι η υποβολή και της σχετικής αίτησης για την απόδοση Α.Φ.Μ. στην εταιρεία.

Ενόψει των ανωτέρω, κατά την ομόφωνη γνώμη των μελών του Τμήματος, η απάντηση επί του τετάρτου ερωτήματος είναι αρνητική.

**III.** Κατ' ακολουθίαν των προεκτεθέντων, στα τεθέντα ερωτήματα αρμόζουν οι ως άνω αναλυτικώς διδόμενες για το καθένα απαντήσεις.

**ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ**  
**Αθήνα, 6η Δεκεμβρίου 2013**  
**Ο Πρόεδρος του Τμήματος**

  
**Αλέξανδρος Γερ. Καραγιάννης**  
**Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.**

**Ο Εισηγητής**

  
**Παναγιώτης Θ. Πανάγος**  
**Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.**