



Σ.Α.Τ.Ε.

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ  
ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΓΕΝ. Δ/ΝΣΗ ΦΟΡ/ΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ  
Δ/ΝΣΗ ΜΗΤΡΩΟΥ

ΤΜΗΜΑ: Β'

Ταχ. Δ/ση : Καρ. Σερβίας 10  
Ταχ. Κωδ. : 101 84  
Πληροφορίες : Μ. Παπαδοπούλου  
Τηλέφωνο : 210-3375186-187  
Φαξ : 210-3375041  
e-mail : [mitrwo-b1@Ky.ypoik.gr](mailto:mitrwo-b1@Ky.ypoik.gr)

Αθήνα 31 Ιανουαρίου 2005  
Αριθ. Πρωτ.:1009294/335/ΔΜ

ΠΟΛ:1013

ΠΡΟΣ: Ως Π.Δ.

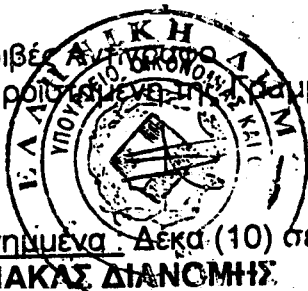
**ΘΕΜΑ: "Κοινοποίηση της αρ. 633/04 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. (ατομικής), σχετικά με τον τρόπο που υπεισέρχονται στη θέση θανόντος εταίρου (προσωπικής εταιρίας ή ΕΠΕ) οι κληρονόμοι αυτού, για την ανάλογη υποβολή από την υπόχρεη εταιρία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του εντύπου (Μ3) «Δήλωση Έναρξης /Μεταβολής Εργασιών μη Φυσικού Προσώπου».**

Κοινοποιούμε κατωτέρω την 633/04 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. (ατομική), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών κ. Α. Ρεγκούζα.

Με την εν λόγω Γνωμοδότηση έγιναν δεκτά τα εξής:

- α) Στην περίπτωση προσωπικής εταιρίας (Ο.Ε. και Ε.Ε.) στο καταστατικό της οποίας προβλέπεται η ρήτρα ότι "αυτή συνεχίζεται και μετά τον θάνατο εταίρου μεταξύ των λοιπών εταίρων και των κληρονόμων του θανόντος", και εφόσον βεβαίως από το καταστατικό δεν συνάγεται άλλο τι, η προσωπική εταιρία για το χρονικό διάστημα από το θάνατο του εταίρου μέχρι την τροποποίηση του καταστατικού της, υποχρεούται στη δήλωση μεταβολής (Μ3) "έναρξης /μεταβολής εργασιών μη φυσικού προσώπου" να αναφέρει ως νέα μέλη της τον καθένα από τους κληρονόμους του αποβιώσαντος με αυτοτελή εταιρική συμμετοχή και
- β) Επί θανάτου εταίρου Ε.Π.Ε., στο καταστατικό της οποίας προβλέπεται γενικώς η συνέχιση της εταιρίας μεταξύ των επιζώντων και των κληρονόμων αυτού, οι τελευταίοι καθίστανται αυτοδικαίως με την επαγωγή της κληρονομιάς συνδικαιούχοι κατ' ιδανικά μερίδια της εταιρικής μερίδας, τελώντας σε κοινωνία δικαιώματος, στην οποία αφορά και η φορολογική μεταβολή που πρέπει να δηλωθεί.

Ακριβές Αντίγραφο  
Η Προϊστάμενη της Διευρηματείας



Συνημμένα Δέκα (10) σελίδες  
ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ  
ΑΦΡΟΔΙΤΗ ΜΑΣΙΚΑ

Σ.Α.Τ.Ε.

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ  
& ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Αθήνα 10 Δεκεμβρίου 2004

Αρ. πρωτ.: 1585 (π. 2002)

ΕΙΔΙΚΟ ΓΡΑΦΕΙΟ  
ΝΟΜΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Σ.Α.Τ.Ε.

Ακαδημίας 68 & Χαρ. Τρικούπη.

106 78 ΑΘΗΝΑ.

Τηλέφωνο 210- 3809216, 3809681.

ΓΝΩΜΟΔΟΤΗΣΗ υπ' αριθ.: 633/04  
(Ατομική)

Αριθμός ερωτήματος: υπ' αριθμ. πρωτ. 1050709 / 1279. / ΔΜ / 13-6-2002  
Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών  
Ελέγχων - Δ/σης Μητρώου - Τμήμ. Β'.

Περίληψη: Ερωτάται:

α)εάν, επί προσωπικής εταιρίας (ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης), στο καταστατικό της οποίας προβλέπεται η μετά από το θάνατο εταίρου συνέχισή της μεταξύ των επιζώντων και των κληρονόμων του, και κατά το χρονικό διάστημα από του θανάτου του μέχρι τη δημοσίευση της σχετικής τροποποίησης του καταστατικού της, ο καθένας από αυτούς αποκτά αυτοτελή συμμετοχή στην εταιρία ή δημιουργείται κοινωνία κληρονόμων επί της συμμετοχής αυτής, οπότε από την εταιρία υποβάλλεται, αναλόγως, η δήλωση μεταβολής σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 36 παρ. 1 περ. β του ν..2859/2000 «Κύρωση του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (εμπεριέχουσα την κωδικοποιηθείσα διάταξη του άρθρο 29 του ν.1642/1986 περί επιβολής ΦΠΑ) και την κατ' εξουσιοδότηση του τελευταίου άρθρου και εκείνης του άρθρου 31 του ν. 2515/1997 εκδοθείσα απόφαση του Υπουργού Οικονομικών υπ' αριθ. πρωτ. ΑΥΟ 1068526/2620/ΔΜ/ 9-6-98 (ΠΟΛ 1169) και

β) εάν η λύση που θα δοθεί επί του ανωτέρω ερωτήματος ισχύει και επί εταιρίας περιορισμένης ευθύνης, δηλαδή εάν οι κληρονόμοι εταίρου ΕΠΕ υπεισέρχονται στην εταιρική του μερίδα με αυτοτελείς εταιρικές μερίδες ή ως κοινωνία.

### **Σ.Α.Τ.Ε.**

Επί των ανωτέρω δύο αυτοτελών κατ' ουσίαν ερωτημάτων λεκτέα τα ακόλουθα:

I.- Στις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1 του ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (248 Α') (ΚώδΦΠΑ), πρώην άρθρ. 29 του ν. 1642/86 « Για την εφαρμογή του φόρου προστιθέμενης αξίας και άλλες διατάξεις» (125 Α') (ΦΠΑ), ορίζεται ότι «ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις παρακάτω δηλώσεις: α) δήλωση έναρξης των εργασιών του, η οποία υποβάλλεται πριν από την έναρξη των εργασιών αυτών...β) δήλωση μεταβολών - μετάταξης, με την οποία δηλώνεται οποιαδήποτε μεταβολή, όπως αλλαγή της επωνυμίας, του τόπου επαγγελματικής εγκατάστασης, του αντικειμένου εργασιών, την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και παραδόσεων αγαθών που απαλλάσσονται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28, την ίδρυση ή κατάργηση υποκαταστημάτων, την αλλαγή των τηρουμένων βιβλίων Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και του καθεστώτος φόρου προστιθέμενης αξίας που ανήκει. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται εντός τριάντα (30) ημερών από το χρόνο που έγιναν οι μεταβολές αυτές γ) δήλωση οριστικής παύσης...» (όπως η προθεσμία αυτή ορίστηκε με το άρθρ.11 παρ. 1 του ν.3052/2002). Επίσης στην παρ. 9 του ίδιου άρθρου του ΚωδΦΠΑ (πρώην παρ. 9 του άρθρου 29 ν.1642/1986) ορίζεται ότι με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών «ορίζονται α) ο τύπος, το περιεχόμενο και η διαδικασία υποβολής των δηλώσεων...».

Επίσης στις διατάξεις του τρίτου εδαφίου του άρθρου 31 του ν. 2515/97 (Α' 154 ) ορίζεται ότι με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών «καθορίζονται τα

δικαιολογητικά και η διαδικασία ενάρξεων, μεταβολών ή διακοπών των δραστηριοτήτων των φορολογουμένων, καθώς και το ύψος του παραβόλου χαρτοσήμου υπέρ του Δημοσίου για τις ενέργειες αυτές» .

Κατ' εξουσιοδότηση εκ των ανωτέρω διατάξεων εκδόθηκε η υπ' αριθ. 1068526/2620/ΔΜ/9-6-98 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (ΑΥΟ) (ΠΟΛ. 1169) «Καθορισμός διαδικασιών και δικαιολογητικών κατά την υποβολή δηλώσεων έναρξης, μεταβολής και διακοπής εργασιών», σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 5 και περ. γ του άρθρου 2 της οποίας προκειμένου να δηλωθεί, ως μεταβολή κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, η αλλαγή των μελών ή εταιρών της, η ενδιαφερόμενη εταιρία πρέπει να υποβάλει τη δήλωση (Μ3) «έναρξης/ μεταβολής εργασιών μη φυσικού προσώπου» διατηρώντας τα σχετικά δικαιολογητικά (βλ. αρθρ. 5 της ΑΥΟ 1021848/454/ΔΜ/5-3-2-3 , Β' 319).

II.- Κατόπιν αυτών, επειδή πράγματι ο θάνατος του εταίρου προσωπικής εταιρίας και ΕΠΕ ενέχει αλλαγή του προσώπου του εταίρου (βλ. και ΑΠ 296/2000, ΔΕΕ 7/2000 σελ. 729) και συνεπώς αποτελεί φορολογική μεταβολή, η οποία πρέπει να δηλωθεί στη Δ.Ο.Υ. σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, τίθενται τα ειδικότερα ερωτήματα ως προς τους κατά νόμο υπεισερχόμενους στην θέση του εταίρου αυτού, η απάντηση των οποίων εξαρτάται από τα ισχύοντα στο ιδιωτικό δίκαιο, ιδίως δε στο εμπορικό και το κληρονομικό. Ειδικότερα **Σ.Α.Τ.Ε.**

#### II.-Α. – Επί του πρώτου ερωτήματος.

Στη διάταξη του άρθρου 1710 ΑΚ ορίζεται ότι «Κατά το θάνατο του προσώπου η περιουσία του ως σύνολο (κληρονομία) περιέρχεται από το νόμο ή από διαθήκη σε ένα ή περισσότερα πρόσωπα (κληρονόμοι).», στη διάταξη του άρθρου 1884 ΑΚ ότι «Αν οι κληρονόμοι είναι περισσότεροι, η κληρονομία γίνεται κοινή κατά το λόγο της μερίδα του καθενός. Αν δεν ορίζει διαφορετικά ο νόμος, στην κοινωνία μεταξύ των συγκληρονόμων εφαρμόζονται οι γενικές διατάξεις για την κοινωνία», δηλαδή τα άρθρ. 785-805 ΑΚ, στην ισχύουσα δε και επί των προσωπικών εμπορικών εταιριών διάταξη του άρθρου 773 Α.Κ. ότι «Η εταιρία

λύνεται με το θάνατο ενός από τους εταίρους. Μπορεί όμως να συμφωνηθεί ότι η εταιρία θα συνεχιστεί είτε μεταξύ των λοιπών εταίρων είτε μεταξύ αυτών και των κληρονόμων εκείνου που πέθανε...».

Από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων συνάγονται τα ακόλουθα:: α) επειδή η ανωτέρω διάταξη του πρώτου εδαφίου του άρθρου 773 ΑΚ είναι προφανώς ενδοτικού δικαίου, όπως προκύπτει από το επόμενο εδάφιο της ίδιας διάταξης, ο θάνατος του εταίρου ομόρρυθμης εταιρίας συνεπάγεται τη λύση της μόνον όταν στην εταιρική σύμβαση δεν προβλέπεται συμφωνία - ρήτρα των εταίρων για συνέχιση της εταιρίας μεταξύ είτε των λοιπών επιζώντων είτε μεταξύ αυτών και των κληρονόμων του θανόντος, η συμφωνία δε αυτή μπορεί προφανώς να πάρει διάφορες αποχρώσεις και διαστάσεις ερευνητέες σε κάθε περίπτωση, β) να μεν η εταιρική συμμετοχή περιέρχεται στους κληρονόμους κατά τους κανόνες της κληρονομικής διαδοχής, είτε κατονομάζονται οι κληρονόμοι είτε όχι, η συμφωνία δε αυτή κατ' άρθρο 773 ΑΚ, σύμφωνα με την κρατούσα και ορθότερη γνώμη, ακόμη και υπό την εκδοχή ότι πρόκειται για κληρονομική σύμβαση είναι επιτρεπτή (παρά δηλ. το άρθρο 368 ΑΚ), αποτελούσα συμφωνία του εταιρικού δικαίου δεσμευτική για τους λοιπούς εταίρους και τους κληρονόμους ως προς τη συνέχιση της εταιρίας ( βλ. Σταθόπουλου – Γεωργιάδη, Αστικός Κώδιξ, υπό άρθρο 774, παρ. 6), γ) καθόσον αφορά στην τελευταία περίπτωση, της πρόβλεψης δηλ. για συνέχιση της εταιρίας με τους κληρονόμους του θανόντος εταίρου, οι κληρονόμοι αυτοί υπεισέρχονται εο ipso στη εταιρική θέση του και η εταιρία συνεχίζεται αδιαλείπτως μεταξύ των επιζώντων και των υποκατασταθέντων στη θέση του αποθανόντος. Υπεισέλευση του κληρονόμου στη εταιρική θέση του θανόντος σημαίνει ότι ο κληρονόμος υπεισέρχεται με την αυτή εταιρική ιδιότητα την οποία είχε ο θανών, δηλ. προκειμένου περί ομορρύθμου ή ετερορρύθμου, ως ομόρρυθμος ή αντιστοίχως ως ετερόρρυθμος εταίρος (Σταθόπουλος- Γεωργιάδης, ό.π., υπό άρθρο 774 παρ. 5, σελ. 88 και 89, Κ. Ρόκκα, Μελέται Εμπορικού Δικαίου, Υπεισέλευσις κληρονόμων εις ομόρρυθμον εταιρεία – ανάκλησις

διαχειριστού, σελ.179, Κ. Καυκάς, Ενοχικόν Δίκαιον, υπό άρθρο 773, σελ. 157), και δ) ως προς το δυσχερές ζήτημα του εταιρικού δικαίου της νομικής θέσης των κληρονόμων εταίρου της προσωπικής εταιρίας στην περίπτωση πρόβλεψης στο καταστατικό της για συνέχιση αυτής μεταξύ των επιζώντων εταίρων και των κληρονόμων του (βλ. εκτενώς περί αυτού αντί άλλων πολλών Ν. Ρόκκα «Το δίκαιο των προσωπικών εταιριών, τόμος πρώτος, ομόρρυθμη εταιρία από Π. Σελέκο, σελ. 432 έως 437, Νομική Βιβλιοθήκη, έκδοση 2001, όπου παρατίθενται σχεδόν το σύνολο των απόψεων που έχουν διατυπωθεί σε νομολογία και επιστήμη), η κρατούσα και ορθότερη άποψη επί του ενδιαφέροντος εν προκειμένω ζητήματος, εάν, δηλαδή, δημιουργούνται περισσότερες αυτοτελείς εταιρικές συμμετοχές ή μήπως η εταιρική συμμετοχή του κληρονομούμενου εταίρου παραμένει μία και αποτελεί αντικείμενο της κοινωνίας των κληρονόμων του κατ' άρθρον 1884 επ. Α. Κ., δέχεται ότι, οι κληρονόμοι του που εισέρχονται στην προσωπική εταιρία με βάση τη ρήτρα συνέχισης αποκτούν περισσότερες και ισάριθμες αυτοτελείς εταιρικές συμμετοχές (πρβλ ΕφΑθ 2040/90, ΕλΔ 31, 1520, ΕφΠειρ 312/02, ΔΕΕ 2002, 711, Σταθόπουλος – Γεωργιάδης ό.π. υπό το άρθρο 774 ΑΚ, παρ. 13 σελ. 90 και υπό το άρθρο 786 ΑΚ παρ. 28, σελ.154, Ν. Ρόκκας Εταιρίες, σελ. 82).

Κατόπιν ανωτέρω επί του ερωτήματος αυτού αρμόζει η απάντηση ότι στην περίπτωση προσωπικής εταιρίας (Ο.Ε., Ε.Ε.) στο καταστατικό της οποίας προβλέπεται η ρήτρα ότι αυτή «συνεχίζεται και μετά τον θάνατο εταίρου μεταξύ των λοιπών εταίρων και των κληρονόμων του θανόντος», και εφόσον βεβαίως 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 υποχρεούται στη 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.

**Β).- Επί του δευτέρου ερωτήματος.**

Σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3190/1955 «περί εταιρειών περιορισμένης ευθύνης» του άρθρου 1 «1. Επί της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης διά τας εταιρικάς υποχρεώσεις ευθύνεται μόνον η εταιρεία διά της παρουσίας αυτής . 2. Τα εταιρικά μερίδια δεν δύνανται να παρασταθώσι διά μετοχών», του άρθρου 6 παρ.2 εδάφ. α) «το εταιρικό έγγραφον δέον να περιέχει α) το όνομα, το επώνυμον και το επάγγελμα των εταίρων, την κατοικίαν και την ιθαγένειαν αυτών»...ε) «το κεφάλαιον της εταιρείας, την μερίδα συμμετοχής και τα τυχόν πλείονα εταιρικά μερίδια εκάστου εταίρου, ως και την βεβαίωσιν των ιδρυτών περί καταβολής του κεφαλαίου», του άρθρου 12 παρ. 1, «έκαστος εταίρος έχει δικαίωμα μιας τουλάχιστον ψήφου εν τη συνελεύσει. Εάν έχη πλείονα εταιρικά μερίδια, ο αριθμός των ψήφων είναι ανάλογος του αριθμού αυτών», του άρθρου 13 «μη ορίζοντος άλλως του παρόντος νόμου, α αποφάσεις της συνελεύσεως λαμβάνονται δια πλειοψηφίας πλέον του ημίσεος του όλου αριθμού των εταίρων, εκπροσωπούντων πλέον του ημίσεος του όλου εταιρικού κεφαλαίου του», του άρθρ. 27 «1. Το εταιρικόν μερίδιον ή τα τυχόν πλείονα εταιρικά μερίδια εκάστου εταίρου αποτελούσι την μερίδα συμμετοχής αυτού. 2. Μόνον δι' ολόκληρον την μερίδα συμμετοχής δύναται να εκδοθεί έγγραφον υπό της εταιρείας όπερ αποτελεί απλώς απόδειξιν περί της εταιρικής ιδιότητος.. 3. Εάν το εταιρικόν μερίδιον περιέλθη εις πλείονας δέον ούτοι να υποδείξωσιν εγγράφως προς την εταιρείαν κοινόν εκπρόσωπον. Μη υποδειχθέντος τοιούτου εκπροσώπου αι προς ένα εξ αυτών ανακοινώσεις της εταιρείας επάγονται αποτελέσματα έναντι πάντων...», του άρθρου 28 ότι «1. Εκτός αντιθέτου διατάξεως του καταστατικού και υπό την επιφύλαξιν του άρθρου 29 παρ. 1 το εταιρικόν μερίδιον είναι μεταβιβάστον διά πράξεως εν ζωή. 2. Εις το καταστατικόν δύναται να ορισθή ότι η μεταβίβασις του εταιρικού μεριδίου επιτρέπεται μόνον υπό ωρισμένας προϋποθέσεις ίδια δε ότι επί ίσοις όροις προτιμώνται οι εταίροι. Εν τη τελευταία περιπτώσει, ασκουμένου του δικαιώματος προτιμήσεως υπό πλειόνων εταίρων συντρέχουσιν άπαντες κατά λόγον της συμμετοχής αυτών.

**Σ.Α.Τ.Ε.**

## Σ.Α.Τ.Ε.

3. Η μεταβίβασις του εταιρικού μεριδίου γίνεται μόνον διά συμβολαιογραφικού εγγράφου περιλαμβάνοντος και το όνομα, το επάγγελμα, την κατοικίαν και την ιθαγένειαν του προς τον η μεταβίβασις επάγεται δε αποτελέσματα ως προς την εταιρείαν από της εγγραφής εις το κατά το άρθρον 25 βιβλίον των εταίρων. Η εγγραφή εφόσον ετηρήθησαν αι κατά το καταστατικόν και τον νόμον προϋποθέσεις της μεταβίβασεως γίνεται αιτήσσει του μεταβιβάζοντος ή του προς τον η μεταβίβασις επί τη προσκομίσει αντιγράφου της γενομένης πράξεως... 4.» και τέλος του άρθρ. 29 «1. Εν τω καταστατικώ δεν δύναται να ορίζεται ότι απαγορεύεται η μεταβίβασις του εταιρικού μεριδίου αιτία θανάτου ή λόγω προικός. Δύναται όμως να ορίζεται ότι το εταιρικόν μερίδιον θα εξαγοράζηται κατά τας περιπτώσεις ταύτας υπό προσώπου υποδεικνυομένου παρά της εταιρείας κατά την πραγματικήν αυτού αξίαν προσδιοριζόμενην υπό του Προέδρου των πρωτοδικών κατά την διαδικασίαν του άρθρου 634 της Πολιτικής Δικονομίας. 2. Η κατά την προηγουμένην παράγραφον υπόδειξις υπό της εταιρείας δύναται να γίνη εντός μηνός από της εγγραφής της αιτία θανάτου ή λόγω προικός μεταβιβάσεως εις το κατά το άρθρον 25 βιβλίον των εταίρων διά δηλώσεως αυτής προς τον κληρονόμον τον κληροδόχον ή τον προικολήπτην. Η δήλωσις κοινοποιείται και προς τους εταίρους οίτινες έχουσι δικαίωμα προτιμήσεως εν τη εξαγορά εάν δηλώσωσι τούτο εγγράφως προς την εταιρείαν εντός μηνός. Ασκουμένου του δικαιώματος προτιμήσεως υπό πλειόνων εταίρων συντρέχουσιν άπαντες κατά λόγον της συμμετοχής αυτών. 3. Εν περιπτώσει μεταβιβάσεως του εταιρικού μεριδίου αιτία θανάτου η εις το κατά το άρθρον 25 βιβλίον των εταίρων εγγραφή γίνεται μετά την υπό του κληρονόμου ή του κληροδόχου προσαγωγήν προς την εταιρείαν των εγγραφών νομιμοποιήσεως αυτού...».

Από τις διατάξεις αυτές που σκιαγραφούν το βασικό καθεστώς της ΕΠΕ συνάγονται τα ακόλουθα: α) ο νόμος εισάγει ένα ζεύγος εννοιών, το εταιρικό μερίδιο και την εταιρική μερίδα, το οποίο δεν υπάρχει με τη μορφή αυτή σε άλλη



εταιρία (περί αυτών βλ. σχετικώς στην κλασσική μονογραφία του Γ. Σχινά, Το εταιρικό μερίδιο κι η μερίς συμμετοχής εις τας εταιρίας περιορισμένης ευθύνης ΕΕμπΔ 1956,313). Ως εταιρική μερίδα νοείται η σε καθορισμένο έναντι της μονάδας ποσοστό συμμετοχή του εταίρου στα έννομα αποτελέσματα που απορρέουν από τη σύσταση, τη λειτουργία ή τη λύση εταιρίας και ειδικότερα τέτοια συμμετοχή τόσο σε δικαιώματα χρηματικά ή αποτιμητά σε χρήμα ή μη αποτιμητά σε χρήμα, όπως είναι το δικαίωμα συμμετοχής στα καθαρά εταιρικά κέρδη που προκύπτουν από τον ετήσιο ισολογισμό, το δικαίωμα συμμετοχής στο προϊόν της εκκαθάρισης της περιουσίας της εταιρίας που λύθηκε, το δικαίωμα γνώσης της πορείας των εταιρικών υποθέσεων, το δικαίωμα συμμετοχής στη συνέλευση των εταίρων, που αποτελεί το ανώτατο όργανο διοίκησης της εταιρίας, όσον και σε υποχρεώσεις, όπως είναι η υποχρέωση για εισφορές προς συγκρότηση ή αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου, με το οποίο καλύπτονται οι εταιρικές ζημιές (ΕΦΑΘ 4345/1991, ΕλλΔνη. 1993, 615, κ.ά.), β) από τη διατύπωση δε ιδίως του άρθρου 29, κατά το οποίο στο καταστατικό της ΕΠΕ δεν μπορεί να προβλεφθεί απαγόρευση μεταβίβασης του εταιρικού μεριδίου αιτία θανάτου (κατ' ακολουθίαν δε και της εταιρικής μερίδας), (συνάγεται) ότι, όταν ο εταίρος πεθάνει, η εταιρία δεν λύεται, η μερίδα συμμετοχής του στην εταιρία περιέρχεται από το νόμο ή από διαθήκη στον κληρονόμο ή κληροδόχο και η εταιρία συνεχίζεται μεταξύ των λοιπών εταίρων και του κληρονόμου ή κληροδόχου (βλ. ΑΠ 1129/1981, ΕΕΝ 1982, 768). Ο νομοθέτης δηλ. έκρινε ότι το συμφέρον του κληρονόμου αξίζει να προστατευθεί, πολύ περισσότερο από τη βούληση των εταίρων να μην εισέλθει νέο πρόσωπο στην εταιρία, γ) η μερίδα συμμετοχής στην εταιρία αυτή, ως σύνολο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, αν περιέλθει σε δύο ή περισσότερους κληρονόμους εταίρου ΕΠΕ δημιουργεί μεταξύ αυτών σχέση κοινωνίας κατά ιδανικά μέρη, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες γενικές διατάξεις των άρθρ. 1710, 1884 και 785 επ., περί κοινωνίας, του ΑΚ. δηλ. οι κληρονόμοι, κατ' αρχήν, καθίστανται συνδικαιούχοι της μερίδας συμμετοχής στην εταιρία ανάλογα με την

**Σ.Α.Τ.Ε.**

κληρονομική μερίδα του καθενός (βλ. ΕισΠΠΑθ. 1481/1970 ΕΕμπΔ 1971, σελ. 47, με παρατηρήσεις Ν. Ρόκα, σελ. 119, του ιδίου Εμπορικές Εταιρίες, τέταρτη αναθ. Έκδοση, σελ. 363 σημ. υπ' αριθ. 4).

Κατόπιν αυτών, λαμβανομένου υπόψη του ουσιώδους της μεταβολής που μπορεί να επιφέρει στη λειτουργία της ΕΠΕ η επαύξηση του αριθμού των μερίδων της λόγω της αναγκαίας διπλής πλειοψηφίας (εταίρων και μεριδίων- κεφαλαίου) προς λήψη αποφάσεως κατ' άρθρο 13, για την οποία τυχόν πρόθεση, αντίστοιχη δήλωση βουλήσεως και σχετική συμφωνία των εταίρων ΕΠΕ πρέπει να διατυπώνεται σαφώς και ειδικώς στο καταστατικό, για να μπορεί να εγερθεί το επίσης το ζήτημα διανομής και τυχόν αυτοτέλειας νέων μερίδων, πρέπει να γίνει δεκτό ότι στην περίπτωση της ρήτρας, γενικώς και αορίστως, σε καταστατικό ΕΠΕ, «περί συνεχίσεώς της με τους κληρονόμους του εταίρου στην περίπτωση θανάτου του», ως εν προκειμένω δίδεται από την υπηρεσία, δεν εισάγεται ιδιαίτερη πρόβλεψη, περί ταυτόχρονης με την επαγωγή της κληρονομίας διανομής της εταιρικής μερίδας στους κληρονόμους του εταίρου και τη δημιουργία αυτοτελών εταιρικών μερίδων με αύξηση των εταίρων της, αλλά διατυπώνεται απλώς η βούληση των εταίρων, που απηχεί την υπό του άνω άρθρου 29 παρ. 1 προβλεπόμενη ρύθμιση, δηλαδή για τη συνέχιση της ΕΠΕ με τις αυτές κατ' αριθμόν μερίδες, όντος αδιαφόρου δηλ. εν προκειμένω του αριθμού των κληρονόμων.

Συνεπώς επί θανάτου εταίρου ΕΠΕ, στο καταστατικό της οποίας προβλέπεται γενικώς η συνέχιση της εταιρίας μεταξύ των επιζώντων και των κληρονόμων αυτού, οι τελευταίοι καθίστανται αυτοδικαίως με την επαγωγή της κληρονομίας συνδικαιούχοι κατ' ιδανικά μερίδια της εταιρικής μερίδας τελώντας σε κοινωνία δικαιώματος, στην οποία αφορά και η φορολογική μεταβολή που πρέπει να δηλωθεί.

Σημειώνεται πάντως ότι για να προκαλέσει η μεταβίβαση αιτία θανάτου του εταιρικού μεριδίου ΕΠΕ αποτελέσματα ως προς την εταιρία, στο προκείμενο

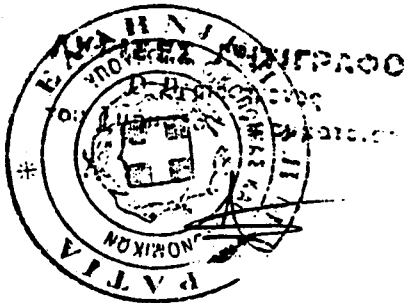

**Σ.Α.Τ.Ε.**

πλαίσιο του φορολογικού δικαίου, πρέπει οι κληρονόμοι να έχουν γνωστοποιήσει τη μεταβίβαση αυτή στην εταιρία και να έχουν ζητήσει την εγγραφή της στο τηρούμενο από το διαχειριστή της ΕΠΕ βιβλίο των εταίρων, κατ' ανάλογη εφαρμογή και κάλυψη του κενού της διατάξεως του άνω άρθρου 28 παρ. 3, από τη γνωστοποίηση δε αυτή και εγγραφή αυτή επέρχονται τα αποτελέσματα της εν λόγω μεταβίβασης, οπότε η εταιρία, εφόσον δεν γνωρίζει με άλλο τρόπο τη μεταβολή αυτή, υποχρεούται να υποβάλλει τη σχετική δήλωση μεταβολής (Μ3) θεωρώντας την κοινωνία αυτή ως νέο εταίρο της.

IV.- Κατόπιν των ανωτέρω, επειδή οι κληρονόμοι του εταίρου του πρώτου ερωτήματος υπεισέρχονται με αυτοτελείς συμμετοχές στην προσωπική εταιρία, του δε δευτέρου εν κοινωνία, πρέπει να υποβάλλεται αναλόγως και η δήλωση μεταβολής μη φυσικού προσώπου (Μ3) της ως άνω αποφάσεως του Υπουργού, ήδη, Οικονομίας και Οικονομικών.

Σ.Α.Τ.Ε.

Πάρεδρος ΝΣΚ  
Παναγιώτης Παγαγιωτουνάκος



Η γνωμοδότηση αυτή  
δίνεται δευτερά.

26/1/2005  
Ο ΥΦΥΠΟΥΡΓΟΣ.

Α. ΨΕΥΔΟΥΖΑΣ