

Αθήνα 16/11/2017

ΓΝΩΜΟΔΟΤΗΣΗ

ΘΕΜΑ: Κοινοπραξία δημοσίων τεχνικών έργων. Αποβίωση μελών αυτής. Φορολογικές υποχρεώσεις.

Ερώτηση:

Εταιρεία-Μέλος υπέβαλε το ακόλουθο ερώτημα:

«Σε μία κατασκευαστική κοινοπραξία συμμετέχουν δύο φυσικά πρόσωπα και το ένα εξ αυτών πεθαίνει, ως προς τον κύριο του έργου η κ/ξ θεωρείται διαλυμένη και όλες τις υποχρεώσεις τις αναλαμβάνει το εναπομείναν μέλος. Το ερώτημα λοιπόν είναι τι συμβαίνει ως προς τη φορολογική διοίκηση, παύει δηλαδή η κοινοπραξία και διαλύεται ή συνεχίζει με κάποιο "διαφορετικό" σχήμα;»

Απάντηση:

Αγαπητοί Κύριοι,

σχετικά με το ερώτημά σας και εφόσον αναφέρεστε σε Ανάδοχη Κοινοπραξία Δημοσίου Έργου, έχουμε να παρατηρήσουμε τα εξής:

1) Στο άρθρο 167, του Ν.4412/16, με θέμα «Δημόσιες Συμβάσεις Έργων, Προμηθειών και Υπηρεσιών (προσαρμογή στις Οδηγίες 2014/24/ΕΕ και 2014/25/ΕΕ)», αναφέρονται τα εξής

Άρθρο 167 Πτώχευση, θάνατος

1. Αν ο ανάδοχος πτωχεύσει, η σύμβαση διαλύεται αυτοδίκαια.

2. Σε περίπτωση πτώχευσης ενός ή μερικών από τα μέλη της κοινοπραξίας εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρούσας παραγράφου.

Αν τα μέλη της κοινοπραξίας ήταν δύο και πτωχεύσει το ένα, η κοινοπραξία θεωρείται διαλυμένη ως προς τον κύριο του έργου και η εργολαβία συνεχίζεται υποχρεωτικά για το σύνολο του έργου από το άλλο μέλος μόνο, το οποίο αναλαμβάνει έναντι του κυρίου του έργου όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του μέλους που πτώχευσε και που απορρέουν από την εργολαβική σύμβαση. Αν τα μέλη της κοινοπραξίας ήταν περισσότερα από δύο, η κοινοπραξία συνεχίζεται έναντι του κυρίου του έργου από τα λοιπά μέλη. Απαιτήσεις ή υποχρεώσεις του μέλους ή της κοινοπραξίας που συνεχίζει το έργο έναντι του μέλους που πτώχευσε κρίνονται κατά τις διατάξεις του πτωχευτικού δικαίου. Η παράγραφος αυτή εφαρμόζεται ανάλογα και σε περίπτωση πτώχευσης δύο ή περισσότερων μελών της κοινοπραξίας. Αν κηρυχθούν σε πτώχευση δύο ή περισσότερα από τα μέλη της κοινοπραξίας και από την αιτία αυτή εκτίθεται σε κίνδυνο η προσήκουσα εκτέλεση της εργολαβικής σύμβασης, ο κύριος του έργου μπορεί κατά την κρίση του να διαλύσει τη σύμβαση, αζημίως γι' αυτόν.

3. Αν ο ανάδοχος είναι ατομική επιχείρηση και αποβιώσει αυτός που την ασκεί, η σύμβαση διαλύεται αυτοδίκαια, εκτός αν εγκριθεί από την προϊσταμένη αρχή η αποπεράτωση των εργασιών από τους κληρονόμους, οι οποίοι στην περίπτωση αυτή αναλαμβάνουν όλες τις υποχρεώσεις και τα δικαιώματα του αναδόχου. Η έγκριση γίνεται ύστερα από αίτηση των κληρονόμων που πρέπει να υποβληθεί

ΣΤΑΥΡΟΣ ΕΥΑΓ. ΓΙΑΝΝΙΡΗΣ

ΟΙΚΟΝΟΜΟΛΟΓΟΣ - ΦΟΡΟΤΕΧΝΙΚΟΣ
ΠΤΥΧΙΟΥΧΟΣ Ο.Ε. ΠΑΝ/ΜΙΟΥ ΑΘΗΝΩΝ Α.Μ.6413
Φοροτεχνικός Σύμβουλος ΣΑΤΕ

μέσα σε ανατρεπτική προθεσμία τριάντα (30) ημερών από το θάνατο του αναδόχου.

4. Σε περίπτωση θανάτου ενός ή περισσότερων φυσικών προσώπων που μετείχαν στην κοινοπραξία με τις ατομικές τους επιχειρήσεις, εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρούσας παραγράφου. **Αν μέλη της κοινοπραξίας ήταν δύο φυσικά πρόσωπα που μετείχαν σε αυτήν με τις ατομικές τους επιχειρήσεις και πεθάνει ο ένας, η κοινοπραξία θεωρείται διαλυμένη ως προς τον κύριο του έργου και η εργολαβία συνεχίζεται για το σύνολο του έργου υποχρεωτικά από το άλλο μέλος που αναλαμβάνει απέναντι στον κύριο του έργου όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις αυτού που πέθανε.** Οι σχέσεις που προκύπτουν από την εργολαβία μεταξύ των κληρονόμων του θανόντα και του άλλου μέλους της κοινοπραξίας ρυθμίζονται κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα. Αν τα μέλη της κοινοπραξίας ήταν περισσότερα από δύο, η κοινοπραξία συνεχίζεται μεταξύ των λοιπών που αναλαμβάνουν απέναντι στον κύριο του έργου όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του θανόντος, που προκύπτουν από την εργολαβική σύμβαση, ενώ κατά τα λοιπά εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις των προηγούμενων εδαφίων.

2) Στην Δ15Α 1096972 ΕΞ 2014/1.7.2014, συνημμένη απάντηση της Δ/σης Βιβλίων & Στοιχείων του Υπουργείου Οικονομικών σε σχετικό ερώτημα του Συνδέσμου μας, αναφέρει τα εξής:

«.....»

Αναφορικά με την αποβίωση μέλους κοινοπραξίας κατασκευής δημόσιου τεχνικού έργου έχουν δοθεί οι ακόλουθες διευκρινήσεις (έγγραφο 1054134/501/5.10.2004):

«Σύμφωνα με την Ατομική Γνωμοδότηση Ν.Υ.Δ. 553/83 η κοινοπραξία αποτελεί κατά το δίκαιο εταιρεία χαρακτηριζόμενη ως «ανώμαλη ομόρρυθμη εταιρεία» ή όπως συνήθως λέγεται στην πράξη «εταιρεία εν τοις πράγμασι».

Οι διατάξεις δε του άρθρου 773 του Αστικού Κώδικα ορίζουν ότι «Η εταιρεία λύνεται με το θάνατο ενός από τους εταίρους. Μπορεί όμως να συμφωνηθεί ότι η εταιρεία θα συνεχισθεί είτε μεταξύ των λοιπών εταίρων είτε μεταξύ αυτών και των κληρονόμων εκείνου που πέθανε. Η ανηλικότητα των κληρονόμων δεν παραβάπτει το κύρος της συμφωνίας».

Όταν το ιδιωτικό συμφωνητικό της κοινοπραξίας δεν ορίζεται ότι οι κληρονόμοι των μελών της μπορεί να υπεισέλθουν σε αυτή, η κοινοπραξία μπορεί να συνεχιστεί, με τη συμμετοχή της κοινωνίας που θα συσταθεί από τους κληρονόμους για την συνέχιση της ατομικής επιχείρησης του αποβιώσαντος μέλους με την προϋπόθεση ότι συναινεί το εναπομείναν μέλος και θα γίνει νέα έγγραφη συμφωνία η οποία θα κατατεθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Τα προαναφερόμενα μπορούν να εφαρμοσθούν, εφόσον βέβαια δεν αντίκεινται σε ειδικότερες διατάξεις νόμων που διέπουν την «κατασκευή δημόσιων έργων» και οι οποίες ως ειδικότερες κατισχύουν των διατάξεων του άρθρου 2 παρ. 2 του ΠΔ186/1992 .

Εάν από τις ειδικές αυτές διατάξεις δεν επιτρέπεται η είσοδος των κληρονόμων στην κοινοπραξία, τότε η κοινοπραξία, η οποία απαρτίζεται από δύο μέλη, με το θάνατο του ενός μέλους λύεται αυτοδίκαια.

.....»

Κατόπιν αυτών και εφόσον πρόκειται για Κοινοπραξία Ανάδοξη Δημοσίου Έργου, ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΓΝΩΜΗ ΜΑΣ, ισχύουν τα εξής:

Α) Η Κοινοπραξία **λύεται αυτοδίκαια**.

Β) Το εναπομείναν μέλος αναλαμβάνει Υποχρεωτικά τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις αυτού που πέθανε.

Γ) Εάν το εναπομείναν μέλος είναι επιτηδευματίας (ατομική επιχείρηση), παρακολουθεί πλέον τις δαπάνες και τα έσοδα του έργου στα βιβλία του σύμφωνα με τα ΕΛΠ (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα). Εάν δεν είναι επιτηδευματίας, πρέπει να προχωρήσει σε έναρξη της δραστηριότητας, στην αρμόδια ΔΟΥ και να τηρεί και σε αυτή την περίπτωση βιβλία και στοιχεία σύμφωνα με τα ΕΛΠ, όπου θα παρακολουθεί πλέον τις δαπάνες και τα έσοδα του έργου.

Με Εκτίμηση,

Σταύρος Γιαννίρης
Φοροτεχνικός Σύμβουλος ΣΑΤΕ

Συν.: Απάντηση Δ/σης Βιβλίων & Στοιχείων του ΥΠΟΙΚ σε επιστολή ΣΑΤΕ



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ
ΕΣΟΔΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ
ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ & ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ (15^η)
ΤΜΗΜΑ Α'

Αθήνα, 01/07/2014

Αρ. Πρωτ.: Δ15Α 1096972 ΕΞ 2014

Ταχ. Δ/ση : Καρ. Σερβίας 10
Ταχ. Κώδικας : 101 84 ΑΘΗΝΑ
Πληροφορίες : Δ. Καρύδη
Τηλέφωνο : 210-3638389
FAX : 210-3641620

ΠΡΟΣ: ΠΑΝΕΛΛΗΝΙΟ ΣΥΝΔΕΣΜΟ ΤΕΧΝΙΚΩΝ
ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ
Φειδίου 14-16
10678 ΑΘΗΝΑ

ΘΕΜΑ: «Κοινοπραξία δημοσίων τεχνικών έργων. Αποβίωση - Πτώχευση μελών αυτής. Φορολογικές υποχρεώσεις.»

Απαντώντας στην από 12.6.2014 επιστολή σας, αναφορικά με το θέμα και όσον αφορά την αρμοδιότητά μας, σας πληροφορούμε τα ακόλουθα:

Οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του προϊσχύοντος Κ.Β.Σ. (πδ186/1992) όριζαν τις προϋποθέσεις σύστασης κοινοπραξίας προκειμένου αυτή να αποκτήσει την ιδιότητα του επιτηδευματία δηλαδή να αναγνωριστεί αυτή φορολογικά. Οι ίδιες διατάξεις όριζαν ότι εξαιρετικά ως μέλη κοινοπραξίας μπορεί να υπεισέλθουν οι κληρονόμοι αποβιώσαντος μέλους, εφόσον προβλέπεται ρητά στο συμφωνητικό που κατατέθηκε στη Δ.Ο.Υ..

Με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. όπως ισχύουν από 1.1.2013, καταργήθηκαν οι προαναφερόμενες διατάξεις του Κ.Β.Σ. και στον νέο Κώδικα, δεν υπάρχουν πλέον διατάξεις σχετικές με τη σύσταση της κοινοπραξίας. Από 1. 1.2013 η κοινοπραξία διέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 293 του ν. 4072/2012 (Φ.Ε.Κ. 86 Α'/11.4.2012). Για την εν λόγω κοινοπραξία εφαρμόζονται, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 293 του πιο πάνω αναφερομένου νόμου (4072/2012), αναλόγως οι διατάξεις για την ομόρρυθμη εταιρεία. Με την εγκύκλιο μας ΠΟΛ 1004/2013 διευκρινίστηκε ότι οι κοινοπραξίες που είχαν συσταθεί με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ. (πδ 186/1992) εξακολουθούν να ισχύουν, μέχρι ολοκλήρωσης του σκοπού τους.

Ειδικότερα όσον αφορά τα ερωτήματα τα οποία θέτετε στην επιστολή σας, σας γνωρίζουμε ότι αυτά έχουν ήδη απαντηθεί από την υπηρεσία μας κατά το παρελθόν.

Αναφορικά με την αποβίωση μέλους κοινοπραξίας κατασκευής δημόσιου τεχνικού έργου έχουν δοθεί οι ακόλουθες διευκρινήσεις(έγγραφο 1054134/501/5.10.2004):

«Σύμφωνα με την Ατομική Γνωμοδότηση Ν.Υ.Δ. 553/83 η κοινοπραξία αποτελεί κατά το δίκαιο εταιρεία χαρακτηριζόμενη ως «ανώμαλη ομόρρυθμη εταιρεία» ή όπως συνήθως λέγεται στην πράξη «εταιρεία εν τοις πράγμασι».

Οι διατάξεις δε του άρθρου 773 του Αστικού Κώδικα ορίζουν ότι «Η εταιρεία λύνεται με το θάνατο ενός από τους εταίρους. Μπορεί όμως να συμφωνηθεί ότι η εταιρεία θα συνεχιστεί είτε μεταξύ των λοιπών εταίρων είτε μεταξύ αυτών και των κληρονόμων εκείνου που πέθανε. Η ανηλικότητα των κληρονόμων δεν παραβιάζει το κύρος της συμφωνίας.»

Όταν στο ιδιωτικό συμφωνητικό της κοινοπραξίας δεν ορίζεται ότι οι κληρονόμοι των μελών της μπορεί να υπεισέλθουν σε αυτή, η κοινοπραξία μπορεί να συνεχιστεί, με τη συμμετοχή της κοινωνίας που θα συσταθεί από τους κληρονόμους για τη συνέχιση της ατομικής επιχείρησης του αποβιώσαντος μέλους, με την προϋπόθεση ότι συναινεί το εναπομείναν μέλος και θα γίνει νέα έγγραφη συμφωνία η οποία θα κατατεθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Τα προαναφερόμενα μπορούν να εφαρμοσθούν, εφόσον βέβαια δεν αντίκεινται σε ειδικότερες διατάξεις νόμων που διέπουν την «κατασκευή δημοσίων έργων» και οι οποίες ως ειδικότερες κατischύουν των διατάξεων του άρθρου 2 παρ. 2 του ΠΔ186/1992.

Εάν από τις ειδικές αυτές διατάξεις δεν επιτρέπεται η είσοδος των κληρονόμων στην κοινοπραξία, τότε η κοινοπραξία, η οποία απαρτίζεται από δύο μέλη, με το θάνατο του ενός μέλους λύεται αυτοδίκαια.».

Όσον αφορά την περίπτωση πτώχευσης των μελών κοινοπραξίας σας γνωρίζουμε ότι επίσης από τη Διοίκηση κατά το παρελθόν έχει διευκρινιστεί (έγγραφο 1047715/328/16.5.1994) ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 35 του πδ 609/1985 (ΦΕΚ 223Α') σε περίπτωση πτώχευσης του ενός από τα δύο μέλη κοινοπραξίας αυτή θεωρείται διαλυμένη ως προς το κύριο του έργου και η εργολαβία συνεχίζεται υποχρεωτικά για το σύνολο του έργου από το άλλο μέρος μόνο που αναλαμβάνει απέναντι στον κύριο του έργου όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του μέλους που πτώχευσε και απορρέουν από την εργολαβική σύμβαση.

Τέλος διευκρινίζεται ότι στην περίπτωση αποχώρησης για οποιοδήποτε λόγο όλων των μελών, πλην του ενός, η κοινοπραξία λύεται αυτοδίκαια.

Ακριβές Αντίγραφο
Ο Προϊστάμενος της Γραμματείας

Ο ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΗΣ Δ/ΝΤΗΣ
ΣΑΪΤΗΣ ΕΥΘΥΜΙΟΣ