

Λ.Κ.(μ)

**Αριθμός 1413/2021**  
**ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ**  
**ΤΜΗΜΑ Β΄**

Συνεδρίασε δημόσια στο ακροατήριό του στις 11 Δεκεμβρίου 2019, με την εξής σύνθεση: Ε Σάρπ, Αντιπρόεδρος, Πρόεδρος του Β΄ Τμήματος, Α. Σδράκα, Φρ. Γιαννακού, Σύμβουλοι, Ν. Σεκέρογλου, Μ. Σκανδάλη, Πάρεδροι. Γραμματέας η Αν. Ζυγουρίτσα, Γραμματέας του Β΄ Τμήματος.

Για να δικάσει την από 25 Σεπτεμβρίου 2018 αίτηση:

του Σταύρου - Αλεξάνδρου Ευσταθίου του Κωνσταντίνου, κατοίκου Ζωγράφου Αττικής (Γ. Παπανδρέου 106B), ο οποίος παρέστη με τον δικηγόρο Ευστάθιο Μπακάλη (Α.Μ. 27173), που τον διόρισε με ειδικό πληρεξούσιο,

κατά της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), η οποία παρέστη με τη Δέσποινα Γάκη, Πάρεδρο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.

Με την αίτηση αυτή ο αναιρεσείων επιδιώκει να αναιρεθεί η υπ' αριθμ. 2517/2018 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών.

Η εκδίκαση άρχισε με την ανάγνωση της εκθέσεως του εισηγητή, Παρέδρου Ν. Σεκέρογλου.

Κατόπιν το δικαστήριο άκουσε τον πληρεξούσιο του αναιρεσείοντος, ο οποίος ανέπτυξε και προφορικά τους προβαλλόμενους λόγους αναιρέσεως και ζήτησε να γίνει δεκτή η αίτηση και την αντιπρόσωπο της Ανεξάρτητης Αρχής, η οποία ζήτησε την απόρριψη της.

Μετά τη δημόσια συνεδρίαση το δικαστήριο συνήλθε σε διάσκεψη σε αίθουσα του δικαστηρίου κ α ι

./.

Αφού μελέτησε τα σχετικά έγγραφα  
Σκέφθηκε κατά τον Νόμο

1. Επειδή, για την άσκηση της κρινόμενης αίτησης καταβλήθηκε το νόμιμο παράβολο (e-παράβολο με κωδικό πληρωμής 2349722039 5811230051).

2. Επειδή, με την υπό κρίση αίτηση ζητείται η αναίρεση της 2517/2018 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, με την οποία έγινε εν μέρει δεκτή προσφυγή του αναιρεσείοντος κατά της 1995/2016 απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών. Με την τελευταία αυτή απόφαση είχε απορριφθεί η 2009/2016 ενδικοφανής προσφυγή του αναιρεσείοντος κατά α) της 2666/2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009, με την οποία προσδιορίσθηκαν φορολογητέα κέρδη ύψους 1.794.090,02 για την άτυπη εταιρία, που είχαν συστήσει, κατά τη φορολογική αρχή, ο αναιρεσείων και ο Σ.Ρ., από την αγοραπωλησία τριών αγροτεμαχίων και βάσει αυτών καταλογίσθηκε κύριος φόρος ύψους 448.522,51 ευρώ μαζί με πρόσθετο φόρο σε ποσοστό 120% (538.227,01 ευρώ) λόγω μη υποβολής δηλώσεως, β) της 2667/2015 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ, με την οποία βεβαιώθηκαν σε βάρος της ως άνω άτυπης εταιρίας δύο αυτοτελείς παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και επιβλήθηκαν ισάριθμα πρόστιμα συνολικού ύψους 781,33 ευρώ και γ) της 2668/2015 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 4 του ν. 2523/1997, ύψους 300 ευρώ, στην ως άνω άτυπη εταιρία. Με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση έγινε εν μέρει δεκτή η προσφυγή του αναιρεσείοντος και ακυρώθηκαν εν μέρει η 1995/2016 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών και η 2666/2015 πράξη ως προς την επιβολή πρόσθετου φόρου και επιβλήθηκε από το δικαστήριο αντί του πρόσθετου φόρου ύψους 538.227,01 ευρώ, πρόστιμο, ύψους 224.261,25 ευρώ, και τόκοι, ύψους 78.581,14 ευρώ, κατά το άρθρο 72 παρ. 17 του Κώδικα Φορολογίας Διαδικασίας (ν.

4174/2013, Α' 170).

3. Επειδή, η παράγραφος 3 του άρθρου 53 του π.δ. 18/1989 (Α' 8), όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 12 παρ. 1 του ν. 3900/2010 (Α' 213) και, περαιτέρω, με το άρθρο 15 παρ. 2 του ν. 4446/2016 (Α' 240), ορίζει ότι «Η αίτηση αναιρέσεως επιτρέπεται μόνον όταν προβάλλεται από τον διάδικο με συγκεκριμένους ισχυρισμούς που περιέχονται στο εισαγωγικό δικόγραφο ότι δεν υπάρχει νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας ή ότι υπάρχει αντίθεση της προσβαλλομένης αποφάσεως προς τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας ή άλλου ανωτάτου δικαστηρίου είτε προς ανέκκλητη απόφαση διοικητικού δικαστηρίου. Το απαραδέκτο του προηγούμενου εδαφίου καλύπτεται, εάν μέχρι την πρώτη συζήτηση της υπόθεσης περιέλθει εγγράφως σε γνώση του δικαστηρίου με πρωτοβουλία του διαδίκου, ακόμη και αν δεν γίνεται επίκλησή της στο εισαγωγικό δικόγραφο, απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας ή άλλου ανωτάτου δικαστηρίου είτε ανέκκλητη απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, που είναι αντίθετη προς την προσβαλλόμενη απόφαση». Επιπλέον, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 53 του π.δ. 18/1989, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 12 παρ. 1 του ν. 3900/2010, «Δεν επιτρέπεται η άσκηση αίτησης αναιρέσεως όταν το ποσό της διαφοράς που άγεται ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας είναι κατώτερο από σαράντα χιλιάδες ευρώ (...)». Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, προκειμένου να κριθεί παραδεκτή αίτηση αναιρέσεως, απαιτείται, κατ' αρχήν, η συνδρομή των προϋποθέσεων και των δύο παραγράφων, δηλαδή απαιτείται και το ποσό της διαφοράς (συμφώνως προς την παράγραφο 4) να μην είναι κατώτερο από σαράντα χιλιάδες ευρώ και η συνδρομή των αναφερομένων στην παράγραφο 3 προϋποθέσεων (βλ. ΣτΕ 1405, 2537/2017 7μ., 3663 - 67/2015 7μ., 1873/2012 7μ. κ.ά.). Ειδικότερα, κατά την έννοια της παραγράφου 3, ο αναιρεσείων βαρύνεται, επί ποινή ολικού ή μερικού απαραδέκτου της αίτησής του, να τεκμηριώσει με ειδικούς και συγκεκριμένους ισχυρισμούς

./.

που περιλαμβάνει στο εισαγωγικό δικόγραφο ότι με καθένα από τους προβαλλόμενους λόγους τίθεται συγκεκριμένο, κρίσιμο για την επίλυση της διαφοράς, νομικό ζήτημα, ήτοι ζήτημα ερμηνείας διάταξης νόμου ή γενικής αρχής του ουσιαστικού ή δικονομικού δικαίου, που κρίθηκε με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση και επί του οποίου είτε δεν υπάρχει νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας είτε οι σχετικές κρίσεις και παραδοχές της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης έρχονται σε αντίθεση με μη ανατραπείσα νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας ή άλλου ανωτάτου δικαστηρίου ή, ελλείψει αυτών, προς ανέκκλητη/τελεσίδικη απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, ως τέτοια δε νομολογία νοείται η διαμορφωθείσα επί του αυτού κρίσιμου νομικού ζητήματος και όχι επί ανάλογου ή παρόμοιου (ΣτΕ 1365/2017 7μ., 167-169/2017 7μ. κ.ά.). Εξάλλου, κατά την έννοια της παρ. 4, σε περίπτωση κατά την οποία ενδικοφανής προσφυγή κατά περισσοτέρων καταλογιστικών πράξεων της φορολογικής αρχής απορρίπτεται με μία απόφαση της φορολογικής διοικήσεως και το διοικητικό δικαστήριο εκδίδει μία απόφαση επ' αυτής, η απόφαση επί της ενδικοφανούς προσφυγής αναλύεται σε τόσες απορριπτικές πράξεις όσες και οι προσβληθείσες με την ενδικοφανή προσφυγή, και ως ποσό της διαφοράς που άγεται ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας λαμβάνεται κατ' αρχήν το χρηματικό ποσό που αντιστοιχεί χωριστά σε κάθε μία από τις πράξεις αυτές (ΣτΕ 2230, 1070/2019, 172/2018 επταμ., 2934/2017 επταμ., 1897, 886/2016 επταμ., 2698/2015 επταμ.),

4. Επειδή, το ποσό της αγομένης ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας διαφοράς προσδιορίζεται, κατά τα εκτεθέντα στην προηγούμενη σκέψη, ως προς κάθε μία από τις ένδικες πράξεις της φορολογικής αρχής, οι οποίες προσβλήθηκαν με την προαναφερθείσα ενδικοφανή προσφυγή και, στην συνέχεια, με προσφυγή ενώπιον του δικάσαντος διοικητικού εφετείου. Επομένως, η κρινόμενη αίτηση είναι απορριπτέα ως απαράδεκτη, καθ' ό μέρος αφορά στην απόρριψη, με την 1995/2016 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης

Διαφορών, της ενδικοφανούς προσφυγής του αναιρεσειόντος κατά α) της 2667/2015 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ, συνολικού ύψους 781,33 ευρώ και β) της 2668/2015 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 4 του ν. 2523/1997 συνολικού ύψους 300 ευρώ του Προϊσταμένου ΚΕΦΟΜΕΠ. Το ύψος, όμως, του επιβληθέντος φόρου εισοδήματος με την 2666/2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ανέρχεται σε 448.522,51 ευρώ, και είναι ανώτερο του ορίου των 40.000 ευρώ. Επομένως, ως προς την εν λόγω πράξη καθώς και την απόρριψη, κατά το αντίστοιχο μέρος, της ενδικοφανούς προσφυγής του αναιρεσειόντος η κρινόμενη αίτηση είναι, κατ' αρχήν, εξ απόψεως ποσού, παραδεκτή και περαιτέρω εξεταστέα.

5. Επειδή, στην παρ. 1 του άρθρου 78 του Συντάγματος ορίζεται ότι: «Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που να καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος.». Περαιτέρω, στο Τμήμα Πρώτο, με τίτλο «Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων» του ν. 2238/1994 [Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ) Α' 151], όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, ορίζεται στο άρθρο 2 ότι «1. Σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα ανεξάρτητα από την ιθαγένεια και τον τόπο κατοικίας ή διαμονής του (...). 4. Σε φόρο υπόκεινται επίσης, οι ομόρρυθμες και οι ετερόρρυθμες εταιρίες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, οι συμμετοχικές ή αφανείς καθώς και οι κοινοπραξίες της παρ. 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992, ΦΕΚ 84 Α')», στο άρθρο 28 ότι «3. Θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις: α) Το κέρδος από την άσκηση επιχείρησης αγοραπωλησίας ακινήτων γενικά, εκτός από τις επιχειρήσεις, που αναφέρονται στο άρθρο 34, των οποίων το καθαρό κέρδος εξευρίσκεται με ειδικό τρόπο. (...) 4.

Τα κατά το άρθρο αυτό εισοδήματα και κέρδη των επιχειρήσεων, που λειτουργούν με τη μορφή ομόρρυθμης, ετερόρρυθμης, περιορισμένης ευθύνης και ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας, κοινοπραξίας, κοινωνίας και αστικής εταιρίας κερδοσκοπικού χαρακτήρα, καθώς και συνεταιρισμών θεωρείται ότι αποκτήθηκαν: α) Στις περιπτώσεις της ομόρρυθμης, ετερόρρυθμης, περιορισμένης ευθύνης και ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας, της κοινοπραξίας, κοινωνίας και αστικής εταιρίας κερδοσκοπικού χαρακτήρα από κάθε έναν εταίρο ή μέλος, για το ποσοστό των κερδών που του αναλογεί από τη συμμετοχή του στην εταιρία, κοινοπραξία ή κοινωνία.», ενώ στο Τμήμα Δεύτερο, με τίτλο «Φορολογία Εισοδήματος Νομικών Προσώπων» του ΚΦΕ, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, ορίζεται στο άρθρο 98 ότι «Επιβάλλεται φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα από κάθε πηγή, που αποκτάται από κάθε νομικό πρόσωπο από αυτά που αναφέρονται στο άρθρο 101» και στο άρθρο 101 ότι «1. Στο φόρο υπόκεινται: α) Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες. β) Οι δημόσιες και δημοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα. γ) Οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα και οι ενώσεις τους. δ) Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρίας, καθώς και οι κάθε είδους αλλοδαποί οργανισμοί που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων. ε) Οι ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης. στ) Οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρίες. 2. Επίσης, στο φόρο αυτόν υπόκεινται και τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου, στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους ιδρύματα.».

6. Επειδή, δεδομένου ότι οι αναφερόμενες στην προηγούμενη σκέψη διατάξεις του ΚΦΕ συνεπάγονται φορολογικές αλλά και λειτουργικές υποχρεώσεις (υποβολή φορολογικών δηλώσεων, τήρηση βιβλίων και στοιχείων κ.α.) των υπαγόμενων σε αυτές προσώπων καθώς και σοβαρούς περιορισμούς στα περιουσιακά τους δικαιώματα και στην οικονομική τους ελευθερία, πρέπει, ενόψει και των συνταγματικών αρχών

της νομιμότητας και της βεβαιότητας του φόρου καθώς και της ασφάλειας δικαίου, να ερμηνεύονται στενά (πρβλ. ΣτΕ 176/2018, 3334, 295/2017, 2121/2016, 3327/2015, 3379/1998 επταμ. κ.α.). Εκ τούτου έπεται ότι η απαρίθμηση στις διατάξεις του ΚΦΕ των φυσικών και νομικών προσώπων που υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος είναι εξαντλητική και όχι ενδεικτική και δεν είναι δυνατή η αναλογική ή διασταλτική εφαρμογή των διατάξεων αυτών και σε άλλα, πλην των ρητώς αναφερομένων σε αυτές, πρόσωπα. Συνεπώς, νομικό μόρφωμα, όπως είναι η «άτυπη εταιρία», η οποία δεν αναφέρεται ρητώς στις ως άνω (άλλα ούτε και σε άλλες ισχύουσες κατά τον κρίσιμο εν προκειμένω χρόνο) διατάξεις που καθορίζουν τα πρόσωπα που υπάγονται στον φόρο εισοδήματος, δεν μπορεί να είναι υποκείμενο του προβλεπομένου στον προαναφερθέντα Κώδικα φόρου εισοδήματος των φυσικών ή νομικών προσώπων.

7. Επειδή, όπως προκύπτει από την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, στο πλαίσιο φορολογικού ελέγχου στον αναιρεσεύοντα, το αρμόδιο Υποθηκοφυλακείο διαβίβασε στην φορολογική αρχή τα υπ' αριθμ. 32403/14.2.2008 και 32423/28.2.2008 συμβόλαια αγοράς και πώλησης αγροτεμαχίων. Ειδικότερα, σύμφωνα με το 32403/14.2.2008 συμβόλαιο ο Σ.Ρ. και ο αναιρεσειών αγόρασαν κατά ποσοστό 1% ο πρώτος και 99% ο δεύτερος, τρία αγροτεμάχια άρτια και οικοδομήσιμα, με συνολικό κόστος απόκτησης 2.875.909,98 ευρώ. Με το 32423/28.2.2008 συμβόλαιο πώλησαν τα ανωτέρω αγροτεμάχια έναντι τιμήματος 4.670.000 ευρώ σε εταιρία. Ο αναιρεσειών στη δήλωση φόρου εισοδήματος του οικονομικού έτους 2009 στον κωδικό ΚΑ 781 (όπου καταχωρούνται τα ποσά από διάθεση περιουσιακών στοιχείων) δήλωσε ποσό 4.739.644,90 ευρώ και στον κωδικό ΚΑ 735 (δαπάνη για αγορά ακινήτων κ.λπ.) δήλωσε ποσό 228.527,80 ευρώ στο οποίο δεν συμπεριλαμβανόταν το κόστος αγοράς των επίδικων ακινήτων. Αντιθέτως, ο Σ.Ρ. στη δήλωση φόρου εισοδήματος του ίδιου έτους δεν δήλωσε κάποιο ποσό στον κωδικό ΚΑ 781 ή στον κωδικό ΚΑ 735. Κατ' εκτίμηση των ανωτέρω στοιχείων, ο

έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη α) ότι η πώληση των αγροτεμαχίων, που είχαν μεγάλη αξία και έκταση, έγινε σε συντομότατο διάστημα από την απόκτησή τους (μόλις 14 ημέρες), β) ότι βάσει και άλλων συμβολαίων αγοράς και πώλησης ακινήτων, που ήταν σε γνώση του ελέγχου, ο Σ.Ρ. και ο αναιρεσείων είχαν προβεί και στο παρελθόν σε αγορά και πώληση ακινήτων, κατά συστηματικό τρόπο και γ) ότι επί ακινήτων υπάρχει επιχείρηση και όταν διενεργείται μία μόνο πράξη πώλησης με σκοπό την πραγματοποίηση κέρδους, δέχθηκε ότι ο Σ.Ρ. και ο αναιρεσείων απέκτησαν και πώλησαν ακίνητα για την επίτευξη κέρδους και όχι την αξιοποίηση των κεφαλαίων τους και ότι τα πρόσωπα αυτά είχαν τα χαρακτηριστικά μελών άτυπης εταιρίας, που είχαν συστήσει μεταξύ τους, χωρίς νομική προσωπικότητα, καθώς δεν είχε συνταχθεί συστατικό έγγραφο και δεν είχε υποβληθεί στις διατυπώσεις δημοσιότητας, που προβλέπονται από το νόμο. Κατά τον έλεγχο, ο Σ.Ρ. και ο αναιρεσείων άσκησαν ως μέλη της άτυπης αυτής εταιρίας εμπορική δραστηριότητα, από την οποία η άτυπη εταιρία απέκτησε εισόδημα του άρθρου 28 ΚΦΕ. Το εισόδημα αυτό ήταν η διαφορά μεταξύ της αξίας πώλησης των ακινήτων και της αξίας απόκτησής τους, δοθέντος δε ότι το συνολικό κόστος απόκτησης των ακινήτων ήταν 2.875.909,98 ευρώ και πωλήθηκαν έναντι 4.670.000 ευρώ, ο έλεγχος υπολόγισε ωφέλεια από την πώλησή τους 1.794.090,02 ευρώ, για την οποία δεν είχε υποβληθεί από την εταιρία δήλωση φόρου εισοδήματος. Βάσει των συμπερασμάτων αυτών συντάχθηκε το 375/12.11.2015 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, που κοινοποιήθηκε στα μέλη της άτυπης εταιρίας με προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος και κλήθηκαν τα εν λόγω μέλη της άτυπης εταιρίας να εκφράσουν τις απόψεις τους, χωρίς όμως αυτά να ανταποκριθούν. Ακολούθως, ο έλεγχος προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη από την πώληση σε 1.794.090,02 ευρώ, τα οποία και υπήγαγε σε φόρο με συντελεστή 25%, ο δε φόρος 448.522,51 ευρώ που προέκυψε καταλογίσθηκε με την επίδικη 2666/22.12.2015 οριστική πράξη



διορθωτικού προσδιορισμού του Προϊσταμένου ΚΕΦΟΜΕΠ μαζί με πρόσθετο φόρο λόγω μη υποβολής δήλωσης σε ποσοστό 120% στην άτυπη εταιρία. Στην πράξη αυτή αναφέρεται ως υπόχρη η άτυπη εταιρεία με τα μέλη της, προσδιορίζεται το ποσοστό συμμετοχής του κάθε μέλους σε αυτή (99% για τον αναιρεσείοντα) και ορίζεται ότι τα μέλη ευθύνονται αλληλεγγύως για την πληρωμή των φορολογικών επιβαρύνσεων. Ο αναιρεσείων άσκησε, μεταξύ άλλων, κατά της ανωτέρω πράξεως την 2009/28.1.2016 ενδικοφανή προσφυγή, η οποία απερρίφθη με την 1995/27.5.2016 απόφαση του Προϊσταμένου της ΔΕΔ. Κατά της εν λόγω απορριπτικής απόφασης ο αναιρεσείων άσκησε προσφυγή, η οποία απερρίφθη εν μέρει με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση. Ειδικότερα, το δικάσαν εφετείο έκρινε ότι ο αναιρεσείων και ο Σ. Ρ. συμφώνησαν να αγοράσουν από κοινού τα επίμαχα ακίνητα και από κοινού να τα μεταπωλήσουν αμέσως στην τελική αγοράστρια και να επωφεληθούν κατά το ποσοστό της συγκυριότητάς του ο καθένας από τη διαφορά μεταξύ του τιμήματος αγοράς και πώλησης. Συνεπώς, κατά το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών, ενήργησαν όχι ως απλοί κοινωνοί του δικαιώματος συγκυριότητας αλλά ως μέλη προσωπικής άτυπης εταιρίας, στην οποία συμβλήθηκαν καταβάλλοντας αντί εταιρικής μερίδας τη συμμετοχή τους στο τίμημα της αγοράς και απέβλεψαν μέσω της αγοράς και της από κοινού ανάληψης του ποσού του τιμήματος στην κάρπωση της ωφέλειας κατά το ίδιο ποσοστό από την πώληση των ακινήτων. Επομένως, η εμπορική δραστηριότητα της αγοράς και μεταπώλησης των ακινήτων, που σκοπό είχε όχι την αξιοποίησή τους αλλά την απόκτηση κέρδους από την άμεση ρευστοποίησή τους σε μεγαλύτερο τίμημα από εκείνο, έναντι του οποίου είχαν αποκτηθεί τα ακίνητα, ασκήθηκε, κατά το δικάσαν εφετείο, υπό εταιρική μορφή προσωπικής εταιρίας, που συστάθηκε σιωπηρώς χωρίς τη σύνταξη καταστατικού και τη τήρηση των διατυπώσεων δημοσιότητας. Η εταιρία δε αυτή, αν και δεν απέκτησε νομική προσωπικότητα, από την άποψη της φορολογικής μεταχείρισής της,

αποτελεί, κατά το δικάσαν εφετείο, αυτοτελές υποκείμενο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων διακρινόμενο από τα φυσικά πρόσωπα - μέλη της και υπέχει ίδια υποχρέωση καταβολής φόρου για την όποια ωφέλεια προήλθε από την πώληση των ακινήτων. Κατ' ακολουθία των ανωτέρω, το δικάσαν εφετείο έκρινε ότι η αξίωση του Δημοσίου να βεβαιώσει φόρο εισοδήματος για την ωφέλεια που προέκυψε από τη μεταπώληση των ακινήτων υπόκειται στη δεκαπενταετή παραγραφή του άρθρου 84 παρ. 5 του ΚΦΕ, εφόσον η υποχρέωση να δηλώσει την ωφέλεια και να καταβάλει τον αναλογούντα φόρο βάρυνε ως αυτοτελές υποκείμενο φόρου του άρθρου 2 του ΚΦΕ την εταιρία του αναιρεσειόντος και του Σ.Ρ. Συναφώς, το δικάσαν εφετείο απέρριψε τον λόγο της προσφυγής ότι εφαρμοστέα εν προκειμένω ήταν η πενταετής παραγραφή και ότι δεν συνέτρεχε περίπτωση παρατάσεως της προθεσμίας αυτής σε δεκαετία λόγω υπάρξεως συμπληρωματικών στοιχείων ως ερειδόμενο στην εσφαλμένη προϋπόθεση ότι υποκείμενο της φορολογικής ενοχής ήταν ο αναιρεσειών ατομικώς ως φυσικό πρόσωπο, ενώ εν προκειμένω η αξίωση του Δημοσίου υφίστατο έναντι της άτυπης εταιρίας ως αυτοτελούς προσώπου, διάφορου των μελών της. Τέλος το διοικητικό εφετείο δέχθηκε την προσφυγή μόνον καθό μέρος αφορούσε τον πρόσθετο φόρο, τον οποίο διέγραψε και, αντ' αυτού, επέβαλε, κατά τα εκτεθέντα στη σκέψη 2, πρόστιμο και τόκους.

8. Επειδή, με την κρινόμενη αίτηση προβάλλεται ότι το δικάσαν εφετείο κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 4 και 84 του ΚΦΕ έκρινε ότι δεν είχε παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φόρου αναφορικά με το φερόμενο κέρδος που προήλθε από την αγοραπωλησία των επίδικων ακινήτων. Ειδικότερα, ο αναιρεσειών προβάλλει ότι είναι εσφαλμένη η κρίση του δικάσαντος εφετείου σύμφωνα με την οποία η επίδικη επιχειρηματική δραστηριότητα αγοραπωλησίας ακινήτων ασκήθηκε από την άτυπη εταιρία που είχε συσταθεί από τον ίδιο και τον Σ.Ρ. και δεν είχε υποβάλει

δήλωση φορολογίας εισοδήματος και, ότι, συνεπώς, το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φόρου υπέκειτο, εν προκειμένω, στη δεκαπενταετή παραγραφή του άρθρου 84 παρ. 5 του ΚΦΕ. Κατά τον αναιρεσειόντα, εφόσον το άρθρο 2 παρ. 4 του ΚΦΕ δεν περιλαμβάνει την άτυπη εταιρία μεταξύ των υποκειμένων του φόρου εισοδήματος, το φερόμενο κέρδος από την αγοραπωλησία των επίδικων ακινήτων αποτελούσε εισόδημα των φυσικών προσώπων που την διενήργησαν, ήτοι του αναιρεσειόντος και του Σ.Ρ., το δε δικαίωμα του δημοσίου να επιβάλει φόρο επ' αυτού του εισοδήματος υπέκειτο στη πενταετή παραγραφή του άρθρου 84 παρ. 1 του ΚΦΕ. Προς θεμελίωση του παραδεκτού του λόγου, προβάλλεται, μεταξύ άλλων, ότι δεν υπάρχει νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας επί του ως άνω νομικού ζητήματος. Ο ισχυρισμός περί μη υπάρξεως νομολογίας, κατά το χρόνο άσκησης της υπό κρίση αιτήσεως (22.11.2018), για το ως άνω ζήτημα είναι βάσιμος και, συνεπώς, ο λόγος προβάλλεται παραδεκτώς. Όπως δε έγινε δεκτό στη σκέψη 6, δεν μπορούσε να είναι, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον ΚΦΕ, υποκείμενο του φόρου εισοδήματος, «άτυπη» εταιρεία, δηλαδή εταιρεία την οποία η φορολογική αρχή και στη συνέχεια το δικάσαν διοικητικό εφετείο θεώρησε ότι συνεστήθη σιωπηρώς εκ μόνον του λόγου ότι δύο φυσικά πρόσωπα είχαν ασκήσει από κοινού δραστηριότητα, το κέρδος από την άσκηση της οποίας μπορούσε υπό προϋποθέσεις να αποτελεί, κατά νόμο, κέρδος υποκείμενο σε φόρο εισοδήματος (επ' ονόματι, πάντως, και φυσικού προσώπου και όχι, κατ' ανάγκην, νομικού προσώπου). Συνεπώς, το δικάσαν εφετείο έσφαλε κρίνοντας ότι μπορούσε να φορολογηθεί το κέρδος από την επίδικη αγοραπωλησία ακινήτου ως εισόδημα της «άτυπης εταιρίας» και ότι η σχετική αξίωση του Δημοσίου υπέκειτο σε δεκαπενταετή παραγραφή λόγω του ότι η εταιρεία αυτή δεν είχε υποβάλει δήλωση φόρου εισοδήματος. Επομένως, για τον λόγο αυτό πρέπει να γίνει εν μέρει δεκτή η υπό κρίση αίτηση και να αναιρεθεί η προσβαλλόμενη απόφαση κατά το

μέρος που αφορά την 1995/2016 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με την οποία απερρίφθη η ενδικοφανής προσφυγή του αναιρεσείοντος κατά της 2666/2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009, τόσο ως προς το κεφάλαιο του κυρίου φόρου όσο και ως προς το παρεπόμενο κεφάλαιο που αφορά την επιβλητέα κύρωση (πρόσθετο φόρο ή πρόστιμο και τόκους), και να απορριφθεί κατά τα λοιπά, σύμφωνα με τα κριθέντα στη σκέψη 6. Κατόπιν τούτου παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση των υπόλοιπων λόγων αναιρέσεως. Ενόψει δε του ότι η υπόθεση δεν χρειάζεται διευκρίνιση κατά το πραγματικό, πρέπει να κρατηθεί, να εκδικασθεί η προσφυγή, να γίνει δεκτή για τον ίδιο ως άνω λόγο ότι η άτυπη εταιρία, το εισόδημα της οποίας φορολογήθηκε με την επίδικη πράξη, δεν μπορούσε να είναι, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον ΚΦΕ, υποκείμενο του φόρου εισοδήματος και να ακυρωθούν τόσο η 1995/2016 απόφαση κατά το μέρος της με το οποίο απερρίφθη η ενδικοφανής προσφυγή του αναιρεσείοντος - προσφεύγοντος κατά της 2666/2015 πράξης, όσο και η τελευταία αυτή πράξη.

#### **Δ ι ά τ α ύ τ α**

Δέχεται εν μέρει την αίτηση.

Αναιρεί, κατά τα εκτιθέμενα στο αιτιολογικό, την 2517/2018 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, μόνο ως προς το μέρος που αφορά την 1995/2016 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών καθό μέρος με αυτήν απερρίφθη η ενδικοφανής προσφυγή του αναιρεσείοντος κατά της 2666/2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009.

Απορρίπτει κατά τα λοιπά.

Διατάσσει την απόδοση στον αναιρεσείοντα του καταβληθέντος παραβόλου.

Επιβάλλει στο Δημόσιο τη δικαστική δαπάνη του αναιρεσείοντος, η οποία ανέρχεται στο ποσό των εννιακοσίων είκοσι (920) ευρώ.

Κρατεί την υπόθεση, δικάζει την προσφυγή, κατά το μέρος που στρέφεται κατά της 1995/2016 απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών καθό μέρος με αυτήν απερρίφθη η ενδικοφανής προσφυγή του αναιρεσειόντος - προσφεύγοντος κατά της 2666/2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009, την δέχεται και ακυρώνει τόσο την 1995/2016 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών κατά το ως άνω μέρος της, όσο και την 2666/2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009, σύμφωνα με τα εκτιθέμενα στο αιτιολογικό.

Διατάσσει την επιστροφή στον αναιρεσειόντα - προσφεύγοντα τυχόν αχρεωστήτως καταβληθέντος με βάση τις ακυρούμενες πράξεις ποσού νομιμοτόκως από την άσκηση της προσφυγής ή, σε περίπτωση καταβολής μετά την άσκηση της προσφυγής, από την καταβολή με εφαρμοστέο επιτόκιο εκείνο του άρθρου 53 (παρ. 2 και 4) του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, Α' 170).

Διατάσσει την απόδοση στον αναιρεσειόντα αναιρεσειόντα - προσφεύγοντα του παραβόλου που κατέβαλε για την άσκηση της προσφυγής.

Εκτιμώντας τις περιστάσεις, απαλλάσσει το Δημόσιο από τη δικαστική δαπάνη του αναιρεσειόντος - προσφεύγοντος για την δίκη επί της προσφυγής.

Η διάσκεψη έγινε στην Αθήνα στις 19 Δεκεμβρίου 2019

Η Πρόεδρος του Β' Τμήματος

Η Γραμματέας του Β' Τμήματος

Ε. Σάρπ

Αν. Ζυγουρίτσα

και η απόφαση δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση της 22ας Σεπτεμβρίου 2021.

Ο Πρόεδρος του Β' Τμήματος

Η Γραμματέας του Β' Τμήματος

Μ. Πικραμένος

Αν. Ζυγούριτσα