



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

**Αριθμός γνωμοδοτήσεως 136/2022**  
**ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**  
**(Β΄ Τμήμα)**  
**Συνεδρίαση της 20<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 2022**

**Σύνθεση:**

**Πρόεδρος:** Αικατερίνη Γρηγορίου, Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

**Μέλη:** Αλέξανδρος Ροϊλός, Παναγιώτα-Ελευθερία Δασκαλέα-Ασημακοπούλου, Ιουλία Σφυρή, Ευτυχία Κασομένου, Ιωάννης Αλεξανδράκης, Νικόλαος Πατηνιώτης, Χρυσούλα Τσιαβού, Παναγιώτης Πανάγος, Κωνσταντίνα Νασοπούλου Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους

**Εισηγήτρια:** Μαρία – Θωμαή Μένταλη, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.(γνώμη χωρίς ψήφο).

**Αριθμός ερωτήματος:** Το έγγραφο με αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΛ ΙΑ199531ΕΞ2022/20-10-2022 της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης, Διεύθυνσης Ελέγχου, Τμήματος ΙΑ΄ Μητρώου και Εικόνας Φορολογούμενων.

**Περίληψη ερωτήματος:** Προκειμένου να διαπιστωθεί αν η Φορολογική Διοίκηση έχει καταχωρήσει ορθά στο φορολογικό μητρώο τις μεταβολές που αφορούν συγκεκριμένη κοινωνία δικαιώματος εκμετάλλευσης ξενοδοχειακής επιχείρησης, ερωτάται: α) ποιο το δεδικασμένο που προκύπτει από τη με αριθμό 320/2014 απόφαση του Αρείου Πάγου και την με αριθμό 21/2021 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Ηρακλείου και αν ορθά συμμορφώθηκε προς αυτό ή τυχόν έσφαλε που έλαβε υπόψη της τη μεταγενέστερη (έτους 2016) της πρώτης απόφασης συμβολαιογραφική πράξη κατά τις σχετικές καταχωρήσεις και β) εάν είναι δυνατή η μεταβίβαση του ποσοστού συμμετοχής σε κοινωνία δικαιώματος, χωρίς τη συναίνεση των λοιπών κοινωνιών.

Στο παραπάνω ερώτημα, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδότησε ως εξής:

### **Ιστορικό:**

Στο έγγραφο της υπηρεσίας και στα στοιχεία του φακέλου που το συνοδεύουν εκτίθενται τα ακόλουθα:

**1.** Οι Ι.Θ., Μ. Σ. και Ι.Σ., συγκύριοι τριών ακινήτων κατά ποσοστό συγκυριότητας εξ αδιαιρέτου 50%, 25% και 25%, αντίστοιχα, που βρίσκονται στη κτηματική περιφέρεια του Δήμου Γαζίου Ν. Ηράκλειου Κρήτης, ανήγειραν επ' αυτών και επί αυθαιρέτως καταληφθείσας έκτασης, που ανήκει στο Ελληνικό Δημόσιο, συνολικής (κατά την άδεια) επιφανείας 55.860 τ.μ., ξενοδοχείο. Από το έτος 1968 το ξενοδοχείο εκμισθώθηκε από τους τότε συγκύριους των ακινήτων και από το 1972 και μετέπειτα από την εταιρία «Ι.Θ. Α.Ε.», αντί του Ι.Θ., στην εταιρεία «G.... L.... Ε.Π.Ε.», συμφερόντων του ομίλου «Η», η οποία το εκμεταλλεύτηκε επί σειρά ετών μέχρι και το έτος 1998, οπότε και αποβλήθηκε από το μίσθιο.

**2.** Εν συνεχεία, ο Μ. Σ. και οι κληρονόμοι του Ι.Σ. πώλησαν το ανήκον σ' αυτούς συνολικό ποσοστό συγκυριότητας, 50% εξ αδιαιρέτου, επί των ως άνω ακινήτων και των επί αυτών κτιριακών εγκαταστάσεων, δυνάμει του με αριθμ. ..../28.12.98 συμβολαίου αγοραπωλησίας της Συμβολαιογράφου Αθηνών Μαρίας Γασπαρινάτου - Τζουγανάτου, το οποίο περιήλθε, κατά ποσοστό συγκυριότητας εξ αδιαιρέτου 49% στην εταιρεία «Ξ.Η. Α.Ε.» και κατά ποσοστό συγκυριότητας εξ αδιαιρέτου 1% στον Α.Ρ. Ο τελευταίος, με το με αριθμό ..../2006 συμβόλαιο της ίδιας ως άνω Συμβολαιογράφου, μεταβίβασε το δικό του ποσοστό (1%) στην εταιρεία «Ξ.Η. Α.Ε.».

**3.** Η εταιρεία «Ι.Θ. Α.Ε.» άσκησε κατά του Μ. Σ. και των κληρονόμων Ι.Σ. ενώπιον του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Ηρακλείου την από 23.04.1998 με αριθμό εκθ. καταθ. 2197/1998 αγωγή, με αίτημα τη διανομή των εκεί αναφερόμενων ακινήτων, κυρίως με τη μορφή της επιδίκασης στην ίδια της επ' αυτών λειτουργούσας ξενοδοχειακής επιχείρησης, διαφορετικά με αυτούσια διανομή ή με πώληση σε πλειστηριασμό. Η ίδια εταιρεία, στη συνέχεια, άσκησε την από 10.02.1999 με αριθμ. εκθ. καταθ. 1004/1999 αγωγή κατά του Μ. Σ., των κληρονόμων Ι.Σ., της εταιρείας «Ξ.Η. Α.Ε.» και του Α.Ρ., με αίτημα την ακύρωση της πώλησης που έγινε με το προαναφερόμενο με αριθμό ..../28.12.98 συμβόλαιο. Επί της πρώτης αγωγής, η εταιρεία «Ξ.Η. Α.Ε.» και ο Α.Ρ. άσκησαν την από 17.02.1999 με αριθμό καταθ. 1204/1999 κύρια

παρέμβαση κατά όλων των διαδικών της πιο πάνω αγωγής, με αίτημα να αναγνωρισθεί η συγκυριότητα αυτών στα περιγραφόμενα σ' αυτήν επίκοινα ακίνητα και να διανεμηθούν αυτά με τη μορφή της επιδίκασης στους ίδιους της επί των ακινήτων λειτουργούσας ξενοδοχειακής επιχείρησης, άλλως να διαταχθεί η πώλησή τους με πλειστηριασμό. Κατά τη συζήτηση της πρώτης αγωγής και της πιο πάνω κύριας παρέμβασης, στη δικάσιμο της 21.04.1999 η ενάγουσα εταιρεία «Ι.Θ. Α.Ε.» παραιτήθηκε του δικογράφου της αγωγής.

4. Η από 17.02.1999 με αριθμό καταθ. 1204/1999 κύρια παρέμβαση της εταιρείας «Ξ.Η. Α.Ε.» και του Α. Ρ., η οποία, κατ' εφαρμογή του άρθρου 268 παρ. 6 Κ.Πολ.Δ, αξιολογήθηκε ως αγωγή, συνεκδικάστηκε, τελικώς, με την δεύτερη, κατά σειρά, αγωγή της εταιρείας «Ι.Θ. Α.Ε.». Επ' αυτών εκδόθηκε, κατ' έφεση, η με αριθμό 112/2011 τελεσίδικη απόφαση του Εφετείου Κρήτης, με την οποία έγινε δεκτή μερικώς η πιο πάνω κύρια παρέμβαση – αγωγή της εταιρείας «Ξ.Η. Α.Ε.» και του Α. Ρ., μόνον, όμως, ως προς το αίτημα αναγνώρισης της συγκυριότητας επί των εν λόγω ακινήτων και απορρίφθηκε η αγωγή της εταιρείας «Ι.Θ. Α.Ε.». Συγκεκριμένα, με την ως άνω απόφαση κρίθηκε ότι με το πιο πάνω συμβόλαιο αγοραπωλησίας η εταιρεία «Ξ.Η. Α.Ε.» και ο Α. Ρ. απέκτησαν συγκυριότητα, κατά ποσοστό 49% και 1% εξ αδιαιρέτου αντίστοιχα, επί των ανωτέρω ακινήτων και ότι δημιουργήθηκε κοινωμία δικαιώματος επ' αυτών (εδάφους και κτιριακών εγκαταστάσεων) με την εταιρεία «Ι.Θ. Α.Ε.» (50%). Περαιτέρω, έγινε δεκτό ότι δεν αποδείχθηκε ότι η εταιρεία «Ξ.Η. Α.Ε.» και ο Α. Ρ. είχαν τη συνεκμετάλλευση της επιχείρησης του εν λόγω ξενοδοχείου, την οποία είχαν οι αρχικοί συγκύριοι Ι. Θ. (και αντ' αυτού μετέπειτα από το 1972 η εταιρεία «Ι.Θ. Α.Ε.») και οι Μ. Σ. και Ι. Σ., οι οποίοι την εκμίσθωσαν από το 1968 μέχρι το 1998 στην εταιρεία «G..... L..... Ε.Π.Ε.», μετέπειτα δε η εκμετάλλευση αυτής της επιχείρησης συνεχίστηκε από τους ίδιους ή τους κληρονόμους τους, άσχετα αν η οικογένεια Σ. μεταβίβασε το δικό της συνολικό ποσοστό επί του εδάφους και των κτιριακών εγκαταστάσεων στους ανωτέρω αγοραστές, χωρίς τη δημιουργία κοινωμίας επί του δικαιώματος της επιχείρησης του ξενοδοχείου.

5. Η εταιρεία «Ξ.Η. Α.Ε.» και ο Α.Ρ. άσκησαν, ενώπιον του Αρείου Πάγου, την από 7-11-2011 αίτηση και τους από 7-8-2013 πρόσθετους λόγους επ' αυτής κατά της πιο πάνω απόφασης του Εφετείου Κρήτης και ζήτησαν την αναίρεσή της. Επ' αυτών εκδόθηκε η με αριθμό 320/2014 απορριπτική απόφαση του Αρείου Πάγου, στην οποία αναφέρεται, μεταξύ άλλων, ότι το Εφετείο δεν δέχθηκε ότι με το με αριθμό

...../1998 συμβόλαιο μεταβιβάσθηκε στους αναιρεσιόντες η ιδανική μερίδα των δικαιοπαρόχων τους επί της επιχείρησης εκμετάλλευσης της ξενοδοχειακής μονάδας.

**6.** Μετά την έκδοση της απόφασης του Αρείου Πάγου, οι κληρονόμοι των Μ.Σ. και Ι.Σ., η εταιρεία «Ξ.Η. Α.Ε.» και ο Α.Ρ. προέβησαν στην σύναψη του με αριθμό ...../29.07.2016 συμβολαίου του Συμβολαιογράφου Αθηνών Αθανασίου Πετράκη, σχετικά με τη μεταβίβαση του 50% της κοινωνίας εκμετάλλευσης του ξενοδοχείου, με φερόμενη επωνυμία «ΚΟΙΝΩΝΙΑ Ι.Θ. Α.Ε, Κληρονόμοι Ι. & Μ. Σ» και την αποσαφήνιση των με αριθμό ...../1998 και ...../2006 αγοραπωλητηρίων συμβολαίων της Συμβολαιογράφου Μαρίας Γασπαρινάτου-Τζουγανάτου. Με το νεότερο συμβόλαιο συμπλήρωσαν, διευκρίνισαν και αποσαφήνισαν τα πιο πάνω προγενέστερα συμβόλαια, δηλώνοντας, μεταξύ άλλων, ότι αντικείμενο της σύμβασης πώλησης, δυνάμει αυτών, ήταν η πώληση των ακινήτων επί των οποίων έχει ανεγερθεί η ξενοδοχειακή μονάδα ως εμπορική επιχείρηση μαζί με όλα τα ενσώματα και ασώματα αντικείμενα, μέρη, πράγματα και εγκαταστάσεις των κτιρίων μετά των συστατικών, παραρτημάτων, προσαυξημάτων, παρακολουθημάτων αυτών και της φήμης, πελατείας κ.λ.π., ως και η επιχείρηση που λειτουργεί με τη μορφή κοινωνίας δικαιώματος.

**7.** Ενώπιον του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Ηρακλείου η μεν εταιρεία «Ξ.Η. Α.Ε.» άσκησε κατά της εταιρείας «Ι.Θ. Α.Ε.» την από 5.12.2018 αγωγή, με αίτημα να καθορισθεί ο τρόπος διοίκησης και χρήσης της εν λόγω ξενοδοχειακής μονάδας, η δε εταιρεία «Ι.Θ. Α.Ε.» άσκησε κατά της εταιρείας «Ξ.Η. Α.Ε.», του Α.Ρ. και των κληρονόμων των Ι.Σ. & Μ. Σ. την από 19.02.2019 αγωγή, με αίτημα να αναγνωρισθεί ότι είναι άκυρη η μεταβίβαση της εταιρικής συμμετοχής που περιέχεται στα με αριθμό ...../28.12.1998, ...../2006 και ...../29.07.2016 πιο πάνω συμβόλαια. Οι πιο πάνω αγωγές συνεκδικάσθηκαν και επ' αυτών εκδόθηκε η με αριθμό 21/2021 οριστική, απορριπτική αμφοτέρων των αγωγών, απόφαση. Το Πολυμελές Πρωτοδικείο Ηρακλείου απέρριψε την μεν πρώτη αγωγή ως ενεργητικά ανομιμοποίητη, κρίνοντας ότι η εταιρεία «Ξ.Η. Α.Ε.», σύμφωνα με το δεδικασμένο που παράγεται από τη με αριθμό 112/2011 απόφαση του Εφετείου Κρήτης, δεν είναι φορέας του δικαιώματος συγκυριότητας επί της επιχείρησης εκμετάλλευσως του ξενοδοχείου και συνεπώς δεν νομιμοποιείται ενεργητικά να ασκήσει δικαιώματα που προσήκουν σε κοινωνό στην κοινωνία εκμετάλλευσης, τη δε δεύτερη αγωγή ως προς τους κληρονόμους των

Ι.Σ. & Μ. Σ., ως ανομιμοποίητη παθητικά, σύμφωνα με το πιο πάνω δεδικασμένο και ως προς την εταιρεία «Ξ.Η. Α.Ε.» και του Α.Ρ., ως απαράδεκτη διότι προσκρούει στο πιο πάνω δεδικασμένο, σχετικά με το εάν αυτοί «έχουν καταστεί μέλη της της εν τοις πράγμασι ομόρρυθμης εταιρίας εκμετάλλευσης του ξενοδοχείου ....., άλλως εάν δυνάμει των αναφερομένων συμβολαιογραφικών πράξεων μεταβίβασης των ποσοστών συγκυριότητας επί των ακινήτων και των επ'αυτών κτηριακών εγκαταστάσεων, συμμεταβιβάσθηκε η εταιρική συμμετοχή των δικαιοπάροχων και ως προς τους λοιπούς». Στην παραπάνω απόφαση δεν διαλαμβάνεται κρίση σχετικά με τις έννομες συνέπειες, που επήλθαν με το με αριθμό .../29.07.2016 συμβόλαιο, το οποίο συντάχθηκε μετά την έκδοση της απόφασης του Εφετείου Κρήτης. Η εταιρεία «Ξ.Η. Α.Ε.», όπως προκύπτει από το από 21.07.2022 ηλεκτρονικό μήνυμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. προς τη Διεύθυνση Ελέγχων, άσκησε έφεση κατά της παραπάνω απόφασης, η οποία επρόκειτο να συζητηθεί ενώπιον του Εφετείου Κρήτης κατά τη δικάσιμο της 08.11.2022.

**8.** Η Φορολογική Αρχή, κατόπιν της έκδοσης της με αριθμό 320/2014 απορριπτικής απόφασης του Αρείου Πάγου, με την με αριθμό ...../8.4.2016 πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου προέβη σε μεταβολή στο μητρώο της επωνυμίας της κοινωνίας από «ΚΟΙΝΩΝΙΑ Ι.Θ. Α.Ε. – Ξ.Η. Α.Ε.» σε «ΚΟΙΝΩΝΙΑ Ι.Θ. Α.Ε., ΚΛΗΡΟΝΟΜΟΙ Ι. & Μ. Σ.». Στη συνέχεια, κατόπιν της σύνταξης του με αριθμό .../29.07.2016 συμβολαίου και της κατάθεσης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. δήλωσης των κληρονόμων Ι.Σ. και Μ.Σ. περί αποχώρησής τους από την κοινωνία, η Φορολογική Αρχή, με την από 26.10.2017 πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, διόρθωσε την επωνυμία της κοινωνίας με καταχώρηση στο μητρώο από 29.07.2016 σε «ΚΟΙΝΩΝΙΑ Ι.Θ. Α.Ε – Ξ.Η. Α.Ε.». Ο Γ.Θ., διαχειριστής της κοινωνίας, άσκησε κατά της τελευταίας μεταβολής της επωνυμίας ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (Δ.Ε.Δ.) και κατά της σιωπηρής απόρριψης αυτής την από 23.12.2017 αίτηση ακύρωσης ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας από την οποία, τελικώς, παραιτήθηκε (βλ. τα με αριθμ. 784/2018 πρακτικά συνεδριάσεως του Συμβουλίου της Επικρατείας, Τμήμα Β΄ της 21ης Νοεμβρίου 2018). Μετά την παραίτηση, η επωνυμία της κοινωνίας παραμένει «ΚΟΙΝΩΝΙΑ Ι.Θ. Α.Ε – Ξ.Η. Α.Ε.».

**9.** Σε συνέχεια της έκδοσης της με αριθμό 21/2021 απόφασης του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Ηρακλείου, ο Γ.Θ., διαχειριστής της κοινωνίας, με την από 14.05.2021

αίτησή του προς τη Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, επικαλούμενος την απόφαση αυτή, ζητά την τροποποίηση της επωνυμίας της κοινωνίας από «ΚΟΙΝΩΝΙΑ Ι.Θ. Α.Ε. – Ξ.Η. Α.Ε.» σε «ΚΟΙΝΩΝΙΑ Ι.Θ. Α.Ε., ΚΛΗΡΟΝΟΜΟΙ Ι. & Μ. Σ.», προκειμένου, όπως ισχυρίζεται, να αποτυπώνεται στο φορολογικό μητρώο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. η πραγματικότητα και η ορθή επωνυμία της κοινωνίας, ότι, δηλαδή, μέλη της παραμένουν οι κληρονόμοι Ι. & Μ. Σ., με την αιτιολογία ότι μέχρι σήμερα δεν έχουν μεταβιβάσει νομίμως στην «Ξ.Η. Α.Ε.» τη συμμετοχή τους στην κοινωνία, δοθέντος ότι το άλλο μέλος της κοινωνίας ουδέποτε συναίνεσε στην είσοδο της «Ξ.Η. Α.Ε.» σε αυτήν.

**10.** Κατόπιν αυτών υποβλήθηκε το έγγραφο του ερωτήματος με το οποίο τίθενται τα εξής ζητήματα: « ...1. Πώς ερμηνεύονται η υπ' αριθμόν 320/2014 απόφαση του Αρείου Πάγου και η υπ' αριθμόν 21/2021 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Ηρακλείου και ποιο είναι το δεδικασμένο που παράγεται από αυτές; Τούτο με δεδομένο ότι το υπ' αριθμόν (ερμηνευτικού χαρακτήρα) συμβόλαιο με αριθμό 24630/29.7.2016, καταρτίσθηκε μετά την έκδοση της υπ' αριθμόν 320/2014 απόφασης του Αρείου Πάγου, ενώ το Πολυμελές Πρωτοδικείο Ηρακλείου στην υπ' αριθμόν 21/2021 απόφαση του ουδέν διαλαμβάνει περί αυτού, παρά το γεγονός ότι το επικαλέσθηκαν οι διάδικοι. 2. Είναι δυνατή η μεταβίβαση του ποσοστού συμμετοχής σε κοινωνία δικαιώματος, χωρίς τη συναίνεση των λοιπών κοινωνών; Σημειώνεται ότι το Πολυμελές Πρωτοδικείο Ηρακλείου, αναφέρεται σε αδυναμία διάθεσης της συμμετοχής σε εταιρεία χωρίς τη συμφωνία των λοιπών εταίρων, παραβλέποντας ότι στη συγκεκριμένη περίπτωση υπήρχε κοινωνία δικαιώματος και όχι εταιρεία. Παρακαλούμε για την άμεση και κατά προτεραιότητα εξέταση των ανωτέρω ερωτημάτων και για την έκδοση γνωμοδότησης επ' αυτών, δεδομένου ότι τα ζητήματα που τίθενται στον παρόν έγγραφο δυσχεραίνουν το έργο της υπηρεσίας, καθόσον τίθενται σε αμφιβολία αν η Φορολογική Διοίκηση ορθά συμμορφώθηκε με το ως άνω δεδικασμένο ή παρά το δεδικασμένο τούτο, έσφαλε που έλαβε υπόψη της τη μεταγενέστερη συμβολαιογραφική πράξη κατά τις καταχωρήσεις μεταβολών στα μέλη και την επωνυμία της κοινωνίας».

**11.** Αναφέρεται, επίσης, ότι, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου 24423 που τηρείται στο Ειδικό Νομικό Γραφείο Δημοσίων Εσόδων, η «Ξ.Η. Α.Ε.» άσκησε ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας την από 3 Ιουνίου 2016 αίτηση κατά του Υπουργού Οικονομικών, στην οποία παρενέβη η κοινωνία με την επωνυμία

«ΚΟΙΝΩΝΙΑ Ι.Θ. Α.Ε., ΚΛΗΡΟΝΟΜΟΙ Ι. & Μ. Σ.» και η εταιρεία «Ι.Θ. Α.Ε.», με αίτημα την ακύρωση της από 8.4.2016 (εκ παραδρομής στο δικόγραφο αναφέρεται από 18.4.2016) πράξης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, με την οποία, στο μητρώο της εν λόγω Δ.Ο.Υ. μεταβλήθηκε η επωνυμία της κοινωνίας δικαιώματος από «ΚΟΙΝΩΝΙΑ Ι.Θ. Α.Ε. – Ξ.Η. Α.Ε.» σε «ΚΟΙΝΩΝΙΑ Ι. Θ. Α.Ε. – ΚΛΗΡΟΝΟΜΟΙ Ι. και Μ. Σ.». Επ' αυτών, εκδόθηκε η με αριθμό 1762/2019 απόφαση του Σ.τ.Ε., με την οποία έγινε δεκτή η αίτηση και ακυρώθηκε η πιο πάνω με αριθμό .../8.4.2016 πράξη της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης και παραπέμφθηκε η υπόθεση στη Διοίκηση για νέα κρίση.

**12.** Με την ανωτέρω απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας έγιναν δεκτά τα εξής: «8. Επειδή, υπό τα εκτεθέντα ανωτέρω δεδομένα, η προσβαλλόμενη πράξη, με την οποία στο μητρώο της αρμόδιας ΔΟΥ διεγράφη από την επωνυμία της κοινωνίας, η οποία εκμεταλλεύεται το προαναφερθέν ξενοδοχείο, η αιτούσα εταιρεία, είναι πλημμελώς αιτιολογημένη. Και τούτο, διότι, ναι μεν τα πολιτικά δικαστήρια έκριναν, με βάση τα πραγματικά στοιχεία που είχαν τεθεί υπόψη του Πρωτοδικείου Ηρακλείου (απόφαση Πρωτοδικείου 155/2000) και του Εφετείου Κρήτης (απόφαση Εφετείου 112/2011), αμετακλήτως, ότι με το υπ' αριθμ. .../1998 συμβόλαιο δεν μεταβιβάστηκε στην αιτούσα και στον Α.Ρ. ποσοστό επί της επιχειρήσεως του ξενοδοχείου και ότι, το γεγονός ότι ο Γ.Φ., μέλος του Διοικητικού Συμβουλίου της αιτούσας, διορίστηκε το 1998 συνδιαχειριστής του ξενοδοχείου, χωρίς να αποδειχθεί ότι άσκησε πράγματι συνδιαχείριση με τον πραγματικό διαχειριστή Γ.Θ., δεν είναι στοιχείο ικανό να οδηγήσει στο συμπέρασμα ότι η αιτούσα και ο Α.Ρ. κατέστησαν συνεκμεταλλευτές του ξενοδοχείου, η φορολογική, όμως, αρχή, προκειμένου να προβεί το 2016 σε μεταβολή στην, αφορώσα την εκμεταλλευόμενη το ξενοδοχείο επιχείρηση, εγγραφή στο φορολογικό μητρώο [η οποία (μεταβολή) πρέπει, κατά τα προεκτεθέντα, να αποτυπώνει την πράγματι υφιστάμενη κατάσταση ως προς τον φορέα της επιχειρήσεως κατά τον χρόνο της μεταβολής] έπρεπε να ερευνήσει -συνεκτιμώντας και, ενδεχομένως, υπάρχοντα στο πληροφοριακό σύστημα Taxisnet φορολογικά στοιχεία ως προς την εν λόγω επιχείρηση και τους εμφανιζομένους ως εκμεταλλευομένους αυτήν- αν τυχόν, με βάση στοιχεία μεταγενέστερα του ανωτέρω συμβολαίου, μεταβιβάστηκε στη συνέχεια στην αιτούσα από τους κληρονόμους των Ι. και Μ.Σ. το φερόμενο ως ανήκον στους τελευταίους ποσοστό της επίμαχης επιχειρήσεως, ή αν πράγματι οι εν λόγω κληρονόμοι εξακολουθούν να έχουν

ποσοστό στην επιχείρηση του ξενοδοχείου και να ασχολούνται με την εκμετάλλευση αυτής. Συνεπώς, πρέπει να γίνει δεκτή η κρινόμενη αίτηση, κατά τα βασίμως προβαλλόμενα, να απορριφθεί η παρέμβαση, να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη και η υπόθεση να παραπεμφθεί στην αρμόδια φορολογική αρχή για νέα κρίση, με βάση τα εκτεθέντα ανωτέρω».

**13.** Επί του με αριθμό 228-1316/30.11.2022 εγγράφου του Ειδικού Νομικού Γραφείου Δημοσίων Εσόδων στην Α.Α.Δ.Ε. (Τμήμα Α'), προς την Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου σχετικά με τις ενέργειές της, μετά την έκδοση της πιο πάνω απόφασης του ΣΤΕ, με το με αριθμό 56124/2022 έγγραφο της πιο πάνω Δ.Ο.Υ. δόθηκε η ακόλουθη απάντηση: «Μετά την έκδοση της με αριθμό 1762/2019 απόφασης στην από 3.6.2016 αίτηση ακύρωσης που άσκησε η εταιρεία «Ξ.Η. Α.Ε» ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας, η Δ.Ο.Υ. δεν προχώρησε σε καμία ενέργεια. Η Υπηρεσία μας είχε ήδη κατόυσία συμμορφωθεί με το διατακτικό της απόφασης, αφού από 26.10.2017, αναδρομικά από 29.07.2016 είχε μεταβάλλει την επωνυμία της κοινωνία από «ΚΟΙΝΩΝΙΑ Ι.Θ. - ΚΛΗΡΟΝΟΜΟΙ Ι. ΚΑΙ Μ. Σ.» σε «ΚΟΙΝΩΝΙΑ Ι.Θ. Α.Ε. – Ξ.Η. Α.Ε.», δυνάμει του με αριθμ. .../29.07.2016 συμβολαίου του Συμβολαιογράφου Αθηνών Αθανασίου Πετράκη, με το οποίο οι κληρονόμοι του Ι. και Μ. Σ. μεταβίβασαν στην εταιρεία «Ξ.Η. Α.Ε.» το ποσοστό της επιχείρησης που τους ανήκε».

### **Νομοθετικό Πλαίσιο**

**14.** Στο άρθρο 31 του ν. 2515/1997 (Α' 154) ορίζεται:

*«Άρθρο 31 Υποχρεωτική χορήγηση Αριθμού Φορολογικού Μητρώου.*

*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».

15. Στα άρθρα 3 και 10 του ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» (Α' 170), όπως το άρθρο 10 αντικαταστάθηκε με το άρθρο 355 παρ.1 του ν. 4512/2018, (Α' 5), ορίζεται:

*«Άρθρο 3 Ορισμοί*

*Για τους σκοπούς του Κώδικα, ισχύουν οι έννοιες των όρων, όπως εκάστοτε ορίζονται στην κείμενη νομοθεσία, εκτός αν τους αποδίδεται ρητώς διαφορετική έννοια στον Κώδικα. Οι παρακάτω ορισμοί ισχύουν για τους σκοπούς του Κώδικα:*

*α)...., β)...., γ)...., δ) ως «νομική οντότητα» νοείται: κάθε μόνωμο εταιρικής ή μη οργάνωσης και κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα που δεν είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο, όπως ιδίως ... κοινωνίες αστικού δικαίου»*

*«Άρθρο 10 Εγγραφή στο φορολογικό μητρώο.*

*1.α. Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που πρόκειται να καταστεί υπόχρεο σε καταβολή ή παρακράτηση φόρου, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία ή σε υποβολή οποιασδήποτε δήλωσης που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα υποβάλλει δήλωση εγγραφής στο φορολογικό μητρώο.*

*Στη δήλωση εγγραφής περιλαμβάνονται τα προσωπικά στοιχεία του φορολογούμενου, σε περίπτωση φυσικού προσώπου, καθώς και η επωνυμία, ο διακριτικός τίτλος και η έδρα, σε περίπτωση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας. Προκειμένου για νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, η δήλωση εγγραφής υποβάλλεται εντός τριάντα (30) ημερών από τη νόμιμη σύσταση αυτών.*

*β. Κάθε πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, ή νομική οντότητα, που πρόκειται να ασκήσει δραστηριότητες επιχειρηματικού περιεχομένου υποβάλλει δήλωση έναρξης στο φορολογικό μητρώο. Η δήλωση έναρξης υποβάλλεται πριν την πραγματοποίηση της πρώτης συναλλαγής στο πλαίσιο άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας.*

*Εάν δεν έχει προηγηθεί δήλωση εγγραφής, αυτή γίνεται ταυτόχρονα με τη δήλωση έναρξης.*

Προκειμένου για νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που πρόκειται να ασκήσουν δραστηριότητες επιχειρηματικού περιεχομένου, ως χρόνος έναρξης θεωρείται ο χρόνος της νόμιμης σύστασης αυτών...

γ. Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων ορίζονται ο τρόπος, ο χρόνος, η διαδικασία υποβολής της δήλωσης εγγραφής και έναρξης στο φορολογικό μητρώο, καθώς και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή των παραγράφων 1α και 1β του παρόντος. Με όμοια απόφαση μπορεί να ορίζονται άλλες κατηγορίες προσώπων για τις οποίες απαιτείται εγγραφή στο φορολογικό μητρώο καθώς και επιπλέον στοιχεία τα οποία πρέπει να δηλώνονται από τον φορολογούμενο με τη δήλωση εγγραφής και έναρξης, πέραν των αναφερόμενων στις παραγράφους 1α και 1β.

Με την εγγραφή η Φορολογική Διοίκηση αποδίδει μοναδικό Αριθμό Φορολογικού Μητρώου σε κάθε φορολογούμενο κατά τα οριζόμενα στο επόμενο άρθρο.

δ... 3α. Ο φορολογούμενος, φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, υποχρεούται να ενημερώνει τη Φορολογική Διοίκηση για μεταβολές στα στοιχεία εγγραφής ή έναρξης του με την υποβολή δήλωσης μεταβολών στο φορολογικό μητρώο...».

**16.** Στα άρθρα 4, 6 και 7 της με αριθμό ΠΟΛ 1006/31.12.2013 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων «Διαδικασία και δικαιολογητικά απόδοσης Αριθμού Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), μεταβολής στοιχείων και έναρξης, μεταβολής και διακοπής επιχειρηματικής δραστηριότητας» (Β' 19/2014), που εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση των άρθρων 10 και 11 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όπως τα άρθρα 4 και 7 ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με τη με αριθμό Α1257/2021 (Β'6180) όμοια απόφαση, ορίζονται τα εξής:

*«Άρθρο 4 – Δήλωση έναρξης Επιχειρηματικής Δραστηριότητας*

*... 1. Τα φυσικά πρόσωπα και τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες, ημεδαπά και αλλοδαπά υποβάλλουν το έντυπο Δ211 «Δήλωση έναρξης, μεταβολής, διακοπής εργασιών επιχείρησης», συμπληρώνοντας την ένδειξη «Έναρξη». Η επωνυμία του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, αναγράφεται επί του εντύπου της δήλωσης, όπως ακριβώς αναγράφεται στο καταστατικό του ή το συστατικό του*

έγγραφο ή το έγγραφο από το οποίο προκύπτει η ύπαρξή του, στις περιπτώσεις που δεν απαιτείται συστατικό έγγραφο. 2...»

«Άρθρο 6 – Δικαιολογητικά.

Τα πρόσωπα του άρθρου 4 της παρούσας, κατά την υποβολή της δήλωσης έναρξης επιχειρηματικής δραστηριότητας, συνυποβάλλον υποχρεωτικά, τα παρακάτω δικαιολογητικά:

1... 6α...β. Οι Κοινωνίες Αστικού Δικαίου που συστήνονται για τη συνεκμετάλλευση κοινού πράγματος κινητού ή ακινήτου, υποβάλλουν αποδεικτικό συνιδιοκτησίας...».

«Άρθρο 7 – Δήλωση Μεταβολής Επιχειρηματικής Δραστηριότητας

1. Τα πρόσωπα του άρθρου 4 της παρούσας υποχρεούνται να ενημερώνουν τη Φορολογική Διοίκηση, για τις μεταβολές που αφορούν στην επωνυμία, το διακριτικό τίτλο, τη διεύθυνση των επαγγελματικών εγκαταστάσεων, την έδρα ή το αντικείμενο της δραστηριότητας τους καθώς και τις λοιπές πληροφορίες, που παρασχέθηκαν, κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης έναρξης επιχειρηματικής δραστηριότητας, εντός δέκα (10) ημερών, από το χρόνο που έγιναν οι μεταβολές ή από το χρόνο έκδοσης της ανακοίνωσης του Γ.Ε.ΜΗ., όπου απαιτείται. Τα φυσικά και τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες, υποβάλλουν το έντυπο Δ211 «Δήλωση έναρξης, μεταβολής, διακοπής εργασιών επιχείρησης» συμπληρώνοντας την ένδειξη «Μεταβολή» και συνυποβάλλονται υποχρεωτικά, όπου απαιτείται, τα δικαιολογητικά των άρθρων 6 της παρούσας...».

17. Στα άρθρα 321, 322, 324 και 325 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας (Α'182/1985) ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 321

Όσες οριστικές αποφάσεις των πολιτικών δικαστηρίων δεν μπορούν να προσβληθούν με ανακοπή ερημοδικίας και έφεση είναι τελεσίδικες και αποτελούν δεδικασμένο».

«Άρθρο 322

1. Το δεδικασμένο εκτείνεται στο ουσιαστικό ζήτημα που κρίθηκε, αν η απόφαση έκρινε οριστικά για μια έννομη σχέση που έχει προβληθεί με αγωγή, ανταγωγή, κύρια

παρέμβαση ή ένσταση συμψηφισμού. Το δεδικασμένο εκτείνεται επίσης και στο δικονομικό ζήτημα που κρίθηκε οριστικά. 2...».

«Άρθρο 324

Δεδικασμένο υπάρχει μεταξύ των ίδιων προσώπων με την ίδια ιδιότητα μόνο για το δικαίωμα που κρίθηκε και εφόσον πρόκειται για το ίδιο αντικείμενο και την ίδια ιστορική και νομική αιτία».

«Άρθρο 325

Το δεδικασμένο ισχύει υπέρ και κατά 1) των διαδίκων, 2) εκείνων που έγιναν διάδοχοί τους όσο διαρκούσε η δίκη ή μετά το τέλος της, 3) εκείνων που νέμονται ή κατέχουν το επίδικο πράγμα στο όνομα κάποιου διαδίκου ή διαδόχου του, αδιάφορο αν πρόκειται για σχέσεις εμπράγματα ή ενοχικές. Το δεδικασμένο δεν ισχύει απέναντι σε εκείνον που απέκτησε δικαιώματα σύμφωνα με τις διατάξεις του ουσιαστικού δικαίου με μεταβίβαση από μη δικαιούχο».

**18.** Στα άρθρα 785 και 793 του Αστικού Κώδικα (Α'164/1984) ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 785 - Έννοια.

Αν ένα δικαίωμα ανήκει σε πολλούς από κοινού, εφόσον ο νόμος δεν ορίζει διαφορετικά, υπάρχει ανάμεσά τους κοινωνία κατ'ιδανικά μέρη. Σε περίπτωση αμφιβολίας λογίζεται ότι τα μέρη είναι ίσα»

«Άρθρο 793 Α.Κ. - Διάθεση της μερίδας.

Κάθε κοινωνός έχει δικαίωμα να διαθέσει το μερίδιό του. Για τη διάθεση ολόκληρου του κοινού αντικειμένου απαιτείται να συμπράξουν όλοι».

### **Ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων**

Από τις προαναφερόμενες διατάξεις, ερμηνευόμενες αυτοτελώς, αλλά και σε συνδυασμό μεταξύ τους, ενόψει και όλου του νομικού πλαισίου εντός του οποίου εντάσσονται, του σκοπού που εξυπηρετούν και την υπαγωγή σ'αυτές των πραγματικών περιστατικών, που τέθηκαν υπόψη του Τμήματος από την ερωτούσα υπηρεσία, συνάγονται τα ακόλουθα:

**19.** Με το άρθρο 31 του ν. 2515/1997 κατέστη υποχρεωτική η εγγραφή στο φορολογικό μητρώο, με απόκτηση αριθμού φορολογικού μητρώου, για όλα τα φυσικά και νομικά πρόσωπα και ενώσεις προσώπων που έχουν κατοικία ή

επαγγελματική εγκατάσταση ή διενεργούν πράξεις φορολογικού ενδιαφέροντος στην Ελλάδα και παρασχέθηκε στον Υπουργό Οικονομικών εξουσιοδότηση να καθορίσει με αποφάσεις του, μεταξύ άλλων, τα δικαιολογητικά και τη διαδικασία έναρξης, μεταβολών ή διακοπών των δραστηριοτήτων των φορολογουμένων.

**20.** Με το άρθρο 10 του ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζεται, επίσης, ότι είναι υποχρεωτική η εγγραφή στο φορολογικό μητρώο για κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που πρόκειται να διενεργήσει πράξεις φορολογικού ενδιαφέροντος στην Ελλάδα. Η δήλωση εγγραφής υποβάλλεται πριν την πραγματοποίηση οποιασδήποτε συναλλαγής στο πλαίσιο άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Στη δήλωση εγγραφής περιλαμβάνονται τα στοιχεία που εξατομικεύουν το φορολογούμενο φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα. Στοιχεία, τα οποία μεταξύ άλλων, δηλώνονται στο έντυπο Δ211 «Δήλωση έναρξης, μεταβολής, διακοπής εργασιών επιχείρησης» είναι το Α.Φ.Μ., η επωνυμία, η μορφή του μη φυσικού προσώπου, τα στοιχεία του τυχόν υπάρχοντος καταστατικού, η ημερομηνία έναρξης επιχείρησης, η διεύθυνση της άσκησης της δραστηριότητας, η διεύθυνση της αλληλογραφίας, η κατηγορία τήρησης βιβλίων, ο τρόπος και τόπος τήρησης βιβλίων, η υπαγωγή ή μη σε καθεστώς Φ.Π.Α., ο τρόπος άσκησης της δραστηριότητας (συνέχεια, εποχικά, πλανόδια), η εγγραφή ή μη σε επιμελητήριο ή σύλλογο, η περιγραφή της δραστηριότητας. Αντίστοιχα, κάθε μεταβολή στα στοιχεία εγγραφής ή έναρξης απαιτείται να δηλώνεται από το φορολογούμενο στη Φορολογική Διοίκηση με την υποβολή δήλωσης μεταβολής στο φορολογικό μητρώο εντός της οριζόμενης στο νόμο προθεσμίας.

**21.** Οι πράξεις εγγραφής στο φορολογικό μητρώο και οι τυχόν εκ των υστέρων επερχόμενες μεταβολές των καταχωρημένων σε αυτό στοιχείων αποτελούν ατομικές εκτελεστές διοικητικές πράξεις, η δε διαφορά, που γεννάται από την προσβολή τους είναι ακυρωτική, καθόσον δεν συνάπτεται στενώς και αναγκαίως με σχετική ατομική φορολογική υποχρέωση και ελέγχονται από τον ακυρωτικό δικαστή. Οι πράξεις αυτές πρέπει να αποτυπώνουν την υφιστάμενη, κατά τον χρόνο της εγγραφής ή της μεταβολής, πραγματική κατάσταση του φορολογουμένου (πρβλ. ΣτΕ 1572/2020, 1762/2019).

**22.** Η μεταβολή των καταχωρημένων στο μητρώο στοιχείων ενεργείται, κατ' αρχήν, μόνον κατόπιν αιτήματος του φορολογουμένου και μετά από τον εκ μέρους της Φορολογικής Αρχής έλεγχο της ακρίβειάς τους. Κατ' εξαίρεση, επιτρέπεται η αυτεπάγγελη μεταβολή των στοιχείων αυτών, εφόσον συντρέχει προς τούτο

νόμιμος δικαιολογητικός λόγος, όπως συμβαίνει σε περιπτώσεις διάστασης μεταξύ των καταχωρημένων στο φορολογικό μητρώο και στο δελτίο ταυτότητας ή σε άλλα δημόσια έγγραφα στοιχείων του φορολογουμένου. Συνεπώς, λόγω των συνεπειών που έχει η δήλωση ενάρξεως επαγγελματικής δραστηριότητας για τον υποβάλλοντα την δήλωση, αλλά και για την Φορολογική Αρχή, η εγγραφή στο φορολογικό μητρώο και κάθε μεταβολή αυτής πρέπει να αποτυπώνει την πραγματική κατάσταση που υπάρχει κατά τον χρόνο της εγγραφής ή της μεταβολής ως προς τον φορέα της επιχειρήσεως.

**23.** Νομική οντότητα, της οποίας η επωνυμία καταχωρείται στο φορολογικό μητρώο είναι, σύμφωνα με το άρθρο 3 περ. δ' του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και η κοινωνία αστικού δικαίου. Από την καταχώρηση της επωνυμίας της προκύπτει, μεταξύ άλλων, ο φορέας της επιχειρήσεως που υπέχει τις σχετικές φορολογικές υποχρεώσεις. Προκειμένου να αποτυπώνεται η υφιστάμενη πραγματική κατάσταση μιας κοινωνίας στο φορολογικό μητρώο, στην επωνυμία της θα πρέπει να διαλαμβάνονται τα ονόματα όλων των μελών αυτής.

**24.** Για την εγγραφή στο φορολογικό μητρώο των μελών της κοινωνίας και τις τυχόν εκ των υστέρων επερχόμενες μεταβολές των καταχωρημένων σε αυτό στοιχείων, σύμφωνα με το άρθρο 6 της με αριθμό ΠΟΛ 1006/31.12.2013 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (Β' 19/2014), απαιτείται η υποβολή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. αποδεικτικού συνιδιοκτησίας. Η ρύθμιση αυτή είναι σύμφωνη με τις διατάξεις των άρθρων 785 και 793 Α.Κ., από τις οποίες προκύπτει ότι κοινωνία, κατ' ιδανικά μέρη, υφίσταται, όταν ένα δικαίωμα ανήκει σε περισσότερα φυσικά ή νομικά πρόσωπα. Η κοινωνία δεν θεμελιώνεται σε δικαιοπραξία, αλλά στο γεγονός ότι ένα δικαίωμα ανήκει σε πολλούς. Ως εκ τούτου δημιουργείται, εκ του νόμου, ανεξάρτητα από την ύπαρξη ορισμένου κοινού σκοπού μεταξύ των κοινωνιών.

**25.** Η διάταξη του άρθρου 793 Α.Κ. καθιερώνει το δικαίωμα της ελεύθερης διάθεσης της ιδανικής μερίδας του καθενός από τους κοινωνούς, χωρίς δηλαδή τη σύμπραξη των λοιπών κοινωνιών, η οποία απαιτείται μόνο για τη διάθεση ολόκληρου του κοινού αντικειμένου. Το δικαίωμα της ελεύθερης διάθεσης της ιδανικής μερίδας επί του κοινού πράγματος προσδίδει από πλευράς διαθέσεως αυτοτέλεια στη μερίδα του καθενός από του κοινωνούς και αποτελεί τύπο της κοινωνίας, υπό την έννοια ότι το δικαίωμα αυτό δεν μπορεί να αποκλειστεί με εμπράγματα ενέργεια (Ερμηνεία Α.Κ Γεωργιάδη Σταθόπουλου 1982 τόμος IV σελ. 182). Περαιτέρω, γίνεται δεκτό ότι δεν

είναι επιτρεπτή, χωρίς τη συναίνεση των συγκοινωνών, η διάθεση ιδανικών μεριδίων των κοινωνών, όταν με την διάθεση αυτή συνιστάται αυτοτελής και ανεξάρτητη ιδιοκτησία σε συγκεκριμένο μέρος του κοινού πράγματος και η δημιουργία χωριστής κυριότητας επί μέρους του κοινού πράγματος.

**26.** Από τις διατάξεις των άρθρων 321, 322, 324, 330 και 331 ΚΠολΔ, προκύπτει ότι από την τελεσίδικη απόφαση, ακόμη και εσφαλμένη, παράγεται δεδικασμένο που ισχύει μεταξύ των διαδίκων μερών και όταν το αντικείμενο της νέας δίκης, που διεξάγεται μεταξύ των ίδιων προσώπων, είναι διαφορετικό από εκείνο της δίκης που προηγήθηκε, έχει όμως ως αναγκαία προϋπόθεση την ύπαρξη του δικαιώματος που κρίθηκε στη δίκη εκείνη. Το δεδικασμένο καλύπτει, όχι μόνο το δικαίωμα που κρίθηκε, δηλαδή την έννομη σχέση που διαγνώσθηκε, αλλά και την ιστορική αιτία που έγινε δεκτή από την απόφαση, υπό την έννοια των περιστατικών, τα οποία ήταν αναγκαία για τη διάγνωση της έννομης σχέσης, καθώς και τη νομική αιτία, δηλαδή το νομικό χαρακτηρισμό που το Δικαστήριο προσέδωσε στα πραγματικά περιστατικά, κατά την υπαγωγή τους στη σχετική διάταξη του νόμου. Δεδικασμένο δημιουργείται και από τις αιτιολογίες της τελεσίδικης αποφάσεως, όταν δηλαδή οι αιτιολογίες αυτές αποτελούν στοιχεία του δικαιώματος που κρίθηκε στη δίκη και έτσι ανήκουν στο διαγνωστικό μέρος της αποφάσεως, στο οποίο υπάρχει η κρίση του δικαστηρίου, καταφατική ή αποφατική, για το δικαίωμα, έχοντας έτσι τα προσόντα διατακτικού (ΑΠ 128/2008).

**27.** Η με αριθμό 112/2011 τελεσίδικη απόφαση του Εφετείου Κρήτης, η οποία κατέστη αμετάκλητη με την με αριθμό 320/2014 απόφαση του Αρείου Πάγου, παράγει δεδικασμένο μεταξύ των διαδίκων και των διαδόχων τους ως προς την έννομη σχέση που έκρινε, αλλά και την ιστορική αιτία που έγινε δεκτή από την απόφαση, καθώς και τη νομική αιτία, δηλαδή το νομικό χαρακτηρισμό που το δικαστήριο προσέδωσε σε συγκεκριμένα πραγματικά περιστατικά. Το Συμβούλιο της Επικρατείας με τη με αριθμό 1762/2019 απόφασή του, η οποία παρατίθεται στο ιστορικό, προσδιορίζει σαφώς τα όρια της δέσμευσης της Φορολογικής Διοίκησης από την απόφαση του πολιτικού δικαστηρίου και, ερμηνεύοντας τις κρίσιμες και στην προκειμένη περίπτωση διατάξεις, δέχεται ότι η Φορολογική Διοίκηση έπρεπε να ερευνήσει, αν τυχόν, με βάση στοιχεία μεταγενέστερα του με αριθμ. .../28.12.98 συμβολαίου αγοραπωλησίας της Συμβολαιογράφου Αθηνών Μαρίας Γασπαρινάτου - Τζουγανάτου που έλαβε υπόψη το πολιτικό δικαστήριο, προκύπτει ότι

μεταβιβάσθηκε στην εταιρεία «Ξ.Η Α.Ε.» από τους κληρονόμους των Ι. και Μ. Σ. το φερόμενο ως ανήκον στους τελευταίους ποσοστό της επίμαχης επιχειρήσεως ή αν πράγματι οι εν λόγω κληρονόμοι εξακολουθούν να έχουν ποσοστό στην επιχείρηση του ξενοδοχείου και να ασχολούνται με την εκμετάλλευση αυτής.

**28.** Η Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με τα άρθρα 95 παρ. 5 του Συντάγματος και 3 παρ. 1 του ν. 3068/2002, έχει συμμορφωθεί προς την ανωτέρω ακυρωτική απόφαση, δοθέντος ότι έχει λάβει υπόψη της τα μεταγενέστερα στοιχεία που της κοινοποιήθηκαν (συμβόλαιο με αριθμό .../29.07.2016 του Συμβολαιογράφου Αθηνών Αθανασίου Πετράκη, σχετικά με τη μεταβίβαση του 50% της κοινωνίας εκμετάλλευσης του ξενοδοχείου, με φερόμενη επωνυμία «ΚΟΙΝΩΝΙΑ Ι.Θ. Α.Ε., Κληρονόμοι Ι. & Μ. Σ» και την αποσαφήνιση των με αριθμό .../1998 και .../2006 αγοραπωλητηρίων συμβολαίων της Συμβολαιογράφου Μαρίας Γασπαρινάτου-Τζουγανάτου) και έχει ενεργήσει σύμφωνα με αυτά.

**29.** Η με αριθμό 21/2021 οριστική απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Ηρακλείου, που τέθηκε υπόψη της Διοίκησης με την από 14.05.2021 αίτηση του Γ.Θ., δεν είναι τελεσίδικη και ως εκ τούτου δεν παράγεται από αυτή δεδικασμένο μεταξύ των διαδίκων. Η απόφαση αυτή, εξάλλου, δεν περιέχει καταψηφιστική διάταξη και δεν είναι προσωρινά εκτελεστή. Επομένως, δεν αποτελεί μεταγενέστερο στοιχείο, που δικαιολογεί την εκ νέου μεταβολή της επωνυμίας της κοινωνίας.

**30.** Εξάλλου, σύμφωνα με το ερώτημα και το δοθέν ιστορικό, δεν αμφισβητείται ότι η συνεκμετάλλευση του ξενοδοχείου αποτελεί κοινωνία δικαίωματος. Δίδεται δε ότι η μεταβίβαση από τους κληρονόμους των Μ.Σ. και Ι.Σ. στην εταιρεία «Ξ.Η Α.Ε.» αφορά την ιδανική τους μερίδα επί του όλου κοινού πράγματος και όχι επί συγκεκριμένου μέρους αυτού και δεν επιδιώκει τη δημιουργία χωριστής ιδιοκτησίας επί μέρους του κοινού πράγματος. Επομένως, δεν απαιτείται η συναίνεση των συγκαινωνών για τη μεταβίβαση αυτή και το συμβόλαιο με αριθμό .../29.07.2016 του Συμβολαιογράφου Αθηνών Αθανασίου Πετράκη, με το οποίο έλαβε χώρα, δεν πάσχει για το λόγο ότι η μεταβίβαση έγινε χωρίς τη συναίνεση των συγκαινωνών.

### **Απάντηση**

Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, στο τεθέν ερώτημα το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β΄) γνωμοδοτεί ομόφωνα ως εξής:

31. α) Λαμβάνοντας υπόψη τη με αριθμό 320/2014 απόφαση του Αρείου Πάγου, την με αριθμό 21/2021 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Ηρακλείου και το συμβόλαιο με αριθμό ...../29.07.2016 του Συμβολαιογράφου Αθηνών Αθανασίου Πετράκη γίνεται δεκτό ότι η Φορολογική Διοίκηση έχει καταχωρήσει ορθά στο φορολογικό μητρώο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. τις μεταβολές που αφορούν την κοινωνία με την επωνυμία «ΚΟΙΝΩΝΙΑ Ι.Θ. Α.Ε. – Ξ.Η. Α.Ε.».

β) Είναι δυνατή η μεταβίβαση του ποσοστού της μερίδας κοινωνού χωρίς τη συναίνεση των λοιπών κοινωνών.

### **ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ**

**Αθήνα, 18 Ιανουαρίου 2023**

**Η Πρόεδρος**

**Η Εισηγήτρια**

**Αικατερίνη Ι. Γρηγορίου**

**Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.**

**Μαρία – Θωμαή Μένταλη**

**Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.**

AIKATERINI  
GRIGORIOU

Ψηφιακά  
υπογεγραμμένο από  
AIKATERINI  
GRIGORIOU  
Ημερομηνία:  
2023.01.18 17:12:53  
EET

Ψηφιακά  
υπογεγραμμένο  
από MARIA THOMAI  
MENTALI  
Ημερομηνία:  
2023.01.18  
13:56:29 EET