

**ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ**

ΑΔΑ: ΩΧΚΕ46ΜΠ3Ζ-ΔΦ9

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ - Υπογεγραμμένο Από:  
MAGDALINI FIORETOU  
Ημερομηνία: 2022.10.24 11:10:28 EEST



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ  
ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ  
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ  
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

ΤΜΗΜΑΤΑ Β΄, Α΄

Ταχ. Δ/νση : Καρ. Σερβίας 10

Ταχ. Κώδικας : 101 84 Αθήνα

Τηλέφωνα : 210 3375311

Email : deaf@aade.gr

Url : www.aade.gr

Αθήνα, 20 Οκτωβρίου 2022

Αρ. Πρωτ: Ε.2076

ΠΡΟΣ: Ως Πίνακα Διανομής

ΠΕΔΜΕΔΕ  
Αρ. Πρ.: 1297 Ημερ. 22-10-2022  
Πρόεδρος .....  
Γεν. Γραμ. ....  
.....

**ΘΕΜΑ: Φορολογική μεταχείριση αφανούς εταιρείας με βάση τις διατάξεις του ν. 4172/2013 (Α΄ 167).**

ΠΕΡΙΛΗΨΗ
<b>A) ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ</b> Εγκύκλιος που αφορά τη φορολογική μεταχείριση της αφανούς εταιρείας με βάση τις διατάξεις του ν.4172/2013 (ΚΦΕ).
<b>B) ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ</b> Περιεχόμενο της εγκυκλίου είναι η παροχή οδηγιών σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση της αφανούς εταιρείας, σύμφωνα με τον ΚΦΕ.
<b>Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ</b> Η εγκύκλιος αφορά τους εταίρους φυσικά ή νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες (εμφανείς και αφανείς) τυχόν υφιστάμενων αφανών εταιρειών.

Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

**1.** Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. δ΄ του άρθρου 2 του ν. 4172/2013 (εφεξής: ΚΦΕ) ως «νομική οντότητα» νοείται κάθε μόνρφωμα εταιρικής ή μη οργάνωσης και κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα που δεν είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο, όπως ιδίως συνεταιρισμός, οργανισμός, υπεράκτια ή εξωχώρια εταιρεία, κάθε μορφής εταιρεία ιδιωτικών επενδύσεων, κάθε μορφής καταπίστευμα ή εμπίστευμα ή οποιοδήποτε μόνρφωμα παρόμοιας φύσης, κάθε μορφής ίδρυμα ή σωματείο ή οποιοδήποτε μόνρφωμα παρόμοιας φύσης, κάθε μορφή προσωπικής

επιχείρησης ή οποιαδήποτε οντότητα προσωπικού χαρακτήρα, κάθε μορφής κοινή επιχείρηση, κάθε μορφής εταιρείας διαχείρισης κεφαλαίου ή περιουσίας ή διαθήκης ή κληρονομιάς ή κληροδοσίας ή δωρεάς, κάθε φύσης κοινοπραξία, κάθε μορφής εταιρεία αστικού δικαίου, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες, κοινωνίες αστικού δικαίου.

2. Με τις διατάξεις της περ. ε' του άρθρου 45 του ΚΦΕ ορίζεται ότι σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται οι κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα.

3. Εξάλλου, με τις διατάξεις των άρθρων 285 - 292 του ν. 4072/2012 (Α' 86), ρυθμίζονται ζητήματα σχετικά με τη σύσταση και λειτουργία της αφανούς εταιρείας.

Ειδικότερα, με τις διατάξεις του άρθρου 285 του ν. 4072/2012 προβλέπεται ότι με τη σύμβαση της αφανούς εταιρείας ο ένας από τους εταίρους (εμφανής εταίρος) παραχωρεί σε άλλον ή άλλους εταίρους (αφανείς εταίρους) δικαίωμα συμμετοχής στα αποτελέσματα μιας ή περισσότερων εμπορικών πράξεων ή εμπορικής επιχείρησης, που διενεργεί στο όνομα του, αλλά προς το κοινό συμφέρον των εταίρων. Η αφανής εταιρεία δεν έχει νομική προσωπικότητα και δεν καταχωρίζεται στο Γ.Ε.ΜΗ. Οι όροι της εταιρικής συμφωνίας αποδεικνύονται μόνο με έγγραφη συμφωνία των συμβαλλόμενων μερών. Για τη συμφωνία αυτή εφαρμόζεται η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 393 Κ.Πολ.Δ.

Με τις διατάξεις του άρθρου 287 του ν.4072/2012 ορίζεται ότι οι τρίτοι αποκτούν δικαιώματα και αναλαμβάνουν υποχρεώσεις μόνον έναντι του εμφανούς εταίρου.

Με τις διατάξεις του άρθρου 288 του ν.4072/2012 προβλέπεται ότι τη διαχείριση της αφανούς εταιρείας ασκεί ο εμφανής εταίρος και περαιτέρω ότι τα αποκτώμενα από τη διαχείριση της εταιρείας ανήκουν στον εμφανή εταίρο.

Επίσης, με τις διατάξεις του άρθρου 290 του ν.4072/2012 ορίζεται ότι με την εταιρική σύμβαση ορίζονται τα δικαιώματα ελέγχου του αφανούς εταίρου σε σχέση με τις πράξεις ή την επιχείρηση, που αποτελούν αντικείμενο της αφανούς εταιρείας. Το δικαίωμα που αναφέρεται στο άρθρο 755 του Αστικού Κώδικα αφορά μόνο τα βιβλία και έγγραφα του εμφανούς εταίρου που έχουν σχέση με τις παραπάνω πράξεις ή την επιχείρηση.

4. Άλλωστε, και στην αιτιολογική έκθεση του ν. 4072/2012, αναφέρεται ότι η αφανής εταιρεία συνιστάται ατύπως, παραμένει «εσωτερική», χωρίς νομική προσωπικότητα και χωρίς καταχώριση στο Γ.Ε.ΜΗ., είναι δε η εταιρεία στην οποία οι εταιρικές πράξεις (εμπορικής φύσεως) διενεργούνται στο όνομα του «εμφανούς» εταίρου, για λογαριασμό όμως ενός ή περισσότερων «αφανών» εταίρων. Η αφανής εταιρεία αποτελεί εταιρεία και ρυθμίζεται ως εταιρεία.

5. Όπως έχει κριθεί από τη δικαστηριακή νομολογία, τόσο πριν την έναρξη ισχύος του ν. 4072/2012 όσο και μετά, αφανής ή μετοχική εταιρεία, είναι η προσωπική, χωρίς νομική προσωπικότητα εταιρεία, με απουσία ανάπτυξης του εταιρικού δεσμού προς τα έξω, στην οποία ο μεταξύ των εταίρων εταιρικός δεσμός καταλαμβάνει τις προς τα έξω σχέσεις των εταίρων. Η αφανής εταιρεία συνεπεία του εσωτερικού χαρακτήρα της δεν διαθέτει εταιρική περιουσία, δηλαδή περιουσία που να έχει φορέα το νομικό πρόσωπο, αφού στερείται νομικής προσωπικότητας, ή τους εταίρους, όπως στην αστική εταιρεία χωρίς νομική προσωπικότητα. Το μόνο περιουσιακής φύσης δικαίωμα των αφανών εταίρων αποτελεί το δικαίωμα επί των κερδών. Ειδικότερα, οι αφανείς εταίροι μετέχουν μόνον ενοχικά στα αποτελέσματα της δραστηριότητας του εμφανούς εταίρου και όχι ως κοινωνοί των δικαιωμάτων και συνοφειλέτες των υποχρεώσεων που δημιουργεί η δράση του εμφανούς, συμμετέχοντας μόνο στη κατανομή των κερδών και ζημιών που προκύπτουν από τη δράση του εμφανούς, ενώ προς τα έξω εμφανίζεται ένας εταί-

ρος, που ονομάζεται εμφανής, προς διάκριση από τους αφανείς, ο οποίος αναπτύσσει δραστηριότητα έναντι των τρίτων ιδίω ονόματι. Στο όνομα δε αυτού γεννιούνται και οι υποχρεώσεις και αυτός φέρει την ευθύνη για την εκπλήρωσή τους με το σύνολο της περιουσίας του (ΑΠ 1355/2019, ΑΠ 1234/2015, ΜΠρ Πάτρας 2/2019).

**6.** Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι η αφανής εταιρεία αποτελεί μεν υποκείμενο του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, ωστόσο, με βάση τόσο τις διατάξεις του ν.4072/2012 όσο και τη δικαστηριακή νομολογία, καθίσταται σαφές ότι αυτή δεν προβάλλεται στις συναλλαγές με τρίτους, ακόμα και αν είναι η φορολογική αρχή, αλλά υφίσταται ως εταιρεία για τις εσωτερικές σχέσεις των εταίρων μεταξύ τους, σύμφωνα και με όσα εκτέθηκαν ανωτέρω. Κατά συνέπεια, δεν είναι δυνατή η υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος από αφανή εταιρεία ως τέτοια. Τα έσοδα που αποκτώνται από τη δραστηριότητα της αφανούς εταιρείας φορολογούνται στο όνομα του εμφανούς εταίρου κατά περίπτωση και ανάλογα με την μορφή του (ατομική επιχείρηση, νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα).

Αν ύστερα από τη διενέργεια ελέγχου διαπιστωθεί η ύπαρξη αφανούς εταιρείας και η απόκρυψη φορολογητέας ύλης, τότε εκδίδεται από τη Φορολογική Διοίκηση πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου στο όνομα του ασκούντος την επιχείρηση ως εμφανούς εταίρου αφανούς εταιρείας, στην περίπτωση δε αυτή, ο εφαρμοζόμενος συντελεστής φορολογίας επί των καθαρών κερδών είναι ο οριζόμενος από τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 58 του ΚΦΕ, ως υποκείμενο του φόρου σύμφωνα με την περ. ε' του άρθρου 45 του ΚΦΕ.

**Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ ΑΑΔΕ  
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ**