

The background of the slide is a close-up, slightly blurred image of a book's pages. The text on the pages is mostly illegible due to the blur, but some words like 'legal', 'ing', and 'me' are visible. The lighting is soft, creating a professional and academic atmosphere.

Δικηγορικές εταιρείες:

Κωδικοποίηση σχετικών
φορολογικών διατάξεων

Νοέμβριος 2024

Περιεχόμενα

1. ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ, ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ ΚΑΙ ΓΝΩΜΟΔΟΤΗΣΕΙΣ

1.1. Οι διατάξεις του Κώδικα Δικηγόρων για τις δικηγορικές εταιρείες

1.2. Η νομική φύση της δικηγορικής εταιρείας και οι υποχρεώσεις τήρησης λογιστικού συστήματος

1.3. Οι εισφορές (αρθ. 52 § 1, 2 ΚΔ) και τα μερίδια των εταίρων της δικηγορικής εταιρείας (αρθ. 52 § 3, 4 ΚΔ)

1.4. Η διανομή των κερδών της δικηγορικής εταιρείας μεταξύ των εταίρων (αρθ. 49 § 1, 54 § 2, 3 του Κώδικα Δικηγόρων)

1.5. Η ευθύνη των εταίρων ως προς τις φορολογικές υποχρεώσεις της δικηγορικής εταιρείας (αρθ. 54 § 4, 5, 6 Κώδικα Δικηγόρων)

1. Νομοθετικές διατάξεις, εγκύκλιοι και γνωμοδοτήσεις

1.1. Οι διατάξεις του Κώδικα Δικηγόρων για τις δικηγορικές εταιρείες

Παρατίθενται οι διατάξεις των άρθρων 49, 52 και 54 του Κώδικα Δικηγόρων (Ν. 4194/2013 - ΚΔ) που ρυθμίζουν ζητήματα σχετικά με τις δικηγορικές εταιρείες και έχουν φορολογικές προεκτάσεις. Συγκεκριμένα ενδιαφέρουν τα ακόλουθα θέματα, τα οποία θα αναπτυχθούν ενδελεχώς στη συνέχεια:

- Η νομική φύση της δικηγορικής εταιρείας (αρθ. 49 § 1).
- Οι εισφορές (αρθ. 52 § 1, 2) και τα μερίδια των εταίρων (αρθ. 52 § 3, 4) .
- Η διανομή των κερδών της δικηγορικής εταιρείας μεταξύ των εταίρων (αρθ. 49 § 1, 54 § 2, 3) .
- Η ευθύνη των εταίρων ως προς τις φορολογικές υποχρεώσεις της δικηγορικής εταιρείας (αρθ. 54 § 4, 5, 6).

1. Νομοθετικές διατάξεις, εγκύκλιοι και γνωμοδοτήσεις

1.1. Οι διατάξεις του Κώδικα Δικηγόρων για τις δικηγορικές εταιρείες

Άρθρο 49 Ν. 4194/2013: Ίδρυση Δικηγορικής Εταιρείας - Έδρα - Υποκαταστήματα – Νομική προσωπικότητα - Εταιρική επωνυμία

1. Αστική Επαγγελματική Δικηγορική εταιρεία (στο εξής η «Δικηγορική Εταιρεία» ή η «Εταιρεία») επιτρέπεται να συσταθεί μόνο μεταξύ εν ενεργεία δικηγόρων (στο εξής οι «Εταίροι») με αποκλειστικό σκοπό την παροχή δικηγορικών υπηρεσιών (οπουδήποτε, εντός ή εκτός Ελλάδος) και τη διανομή αποκλειστικά μεταξύ των Εταίρων (κατά τη μέθοδο, που θα συμφωνούν κατά την αδέσμευτη κρίση τους) των συνολικών κερδών, που θα προκύπτουν από τη δραστηριότητα της εταιρείας.

2. Με την επιφύλαξη της παραγράφου 5 του άρθρου 52 του Κώδικα, Εταίρος Δικηγορικής Εταιρείας απαγορεύεται να συμμετέχει σε άλλη Δικηγορική Εταιρεία ή να ασκεί ατομική δικηγορία και γενικά να ενεργεί για δικό του λογαριασμό ή για λογαριασμό άλλου πράξεις αντίθετες με τα συμφέροντα της εταιρείας.

3. Η έδρα της εταιρείας ορίζεται με το Καταστατικό στην περιφέρεια του Δικηγορικού Συλλόγου, στον οποίο είναι εγγεγραμμένος ένας από τους Εταίρους και καταχωρείται σε ειδικό βιβλίο (Μητρώο εταιρειών), που τηρείται για το σκοπό αυτόν από το Δικηγορικό Σύλλογο της έδρας της εταιρείας.

4. Η Δικηγορική Εταιρεία δύναται να ιδρύει υποκαταστήματα στην Ελλάδα σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα και στο εξωτερικό σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις της νομοθεσίας της Ε.Ε. και της νομοθεσίας του εκάστοτε κράτους υποδοχής. Προϋπόθεση για τη σύννομη λειτουργία του υποκαταστήματος είναι ο διορισμός υπεύθυνου εκπροσώπου για το υποκατάστημα της Εταιρείας, ο οποίος δύναται να είναι είτε Εταίρος της Εταιρείας είτε συνεργάτης της δικηγόρος που συνδέεται με την Εταιρεία με σταθερή σχέση. Η απόφαση της Δικηγορικής Εταιρείας για ίδρυση υποκαταστήματος γνωστοποιείται εντός δέκα (10) ημερών στο Δικηγορικό Σύλλογο της έδρας της Εταιρείας και του Υποκαταστήματος και καταχωρείται στα βιβλία εταιρειών αυτών των Δικηγορικών Συλλόγων.

5. Η Δικηγορική Εταιρεία δύναται να απασχολεί δικηγόρους μη Εταίρους και με σχέση αποκλειστικής παροχής υπηρεσιών κατά τα προβλεπόμενα στο άρθρο 48 του Κώδικα. Ασκούμενοι δικηγόροι μπορούν να ασκούνται σε Δικηγορικές Εταιρείες και να κάνουν παραστάσεις στα δικαστήρια με οποιονδήποτε από τους Εταίρους ή τους συνεργάτες της Δικηγορικής Εταιρείας. Κάθε Εταιρεία μπορεί να έχει τόσους ασκούμενους δικηγόρους όσους ατομικά έχουν δικαίωμα οι Εταίροι της, σύμφωνα με τον Κώδικα.

6. Η Δικηγορική Εταιρεία αποκτά νομική προσωπικότητα από την εγγραφή της στο Μητρώο Εταιρειών του Δικηγορικού Συλλόγου της έδρας της ή από την πάροδο άπρακτης της προθεσμίας που προβλέπεται στην παράγραφο 4 του άρθρου 50.

7. Αν δεν ορίζεται διαφορετικά στο καταστατικό, σε περίπτωση θανάτου, δικαστικής συμπαράστασης, παραίτησης ή παύσης από το λειτούργημα κάποιου από τους Εταίρους, εάν οι Εταίροι που απομένουν είναι τουλάχιστον δύο (2), η Εταιρεία συνεχίζεται μεταξύ τους.

8. Η εταιρική επωνυμία, στην οποία περιέχεται ο τίτλος «ΔΙΚΗΓΟΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ», περιλαμβάνει υποχρεωτικά κατά το στάδιο της ίδρυσης της τα ονοματεπώνυμα ή μόνο τα επώνυμα ενός ή περισσότερων Εταίρων. Αν δεν ορίζεται διαφορετικά στο Καταστατικό, η επωνυμία της εταιρείας διατηρείται και μετά την αποχώρηση ή το θάνατο εκείνου του Εταίρου, το όνομα του οποίου περιλαμβάνεται στην επωνυμία. Σε περίπτωση που ο Εταίρος, το όνομα του οποίου περιλαμβάνεται στην εταιρική επωνυμία, τελεί σε αναστολή από τη δικηγορία, θα πρέπει καθ' όλη τη διάρκεια της αναστολής, κάτω από την εταιρική επωνυμία να αναγράφεται ευκρινώς το όνομα του υπό αναστολή Εταίρου με τη σημείωση ότι τελεί σε αναστολή.

1. Νομοθετικές διατάξεις, εγκύκλιοι και γνωμοδοτήσεις

1.1. Οι διατάξεις του Κώδικα Δικηγόρων για τις δικηγορικές εταιρείες

Άρθρο 52 Ν. 4194/2013: Εισφορές - Εταιρική Περιουσία - Εταιρικές Μερίδες

1. Οι Εταίροι εισφέρουν υποχρεωτικά στην Εταιρεία την εργασία τους. Συμπληρωματικά επιτρέπεται αποκλειστικά και μόνο για την εξυπηρέτηση των αναγκών της Εταιρείας η εισφορά σε χρήμα ή σε κινητά πράγματα και η χρήση κινητών και ακινήτων πραγμάτων. Επιτρέπεται επίσης η κτήση κυριότητας ακινήτου από την Εταιρεία για την επαγγελματική της εγκατάσταση και μόνον. Η αποτίμηση των εισφορών, καθώς και οι τυχόν απολείψεις και επιστροφές οποιωνδήποτε ποσών στους Εταίρους, λόγω αποχώρησης ή για οποιονδήποτε άλλο λόγο, αποφασίζονται από τους Εταίρους της Δικηγορικής Εταιρείας.

2. Οι εισφορές των Εταίρων και κάθε τι άλλο, που αποκτάται με οποιονδήποτε τρόπο στο όνομα ή για λογαριασμό της Εταιρείας, ανήκει στην Εταιρεία.

3. Τα μερίδια κάθε Εταίρου ορίζονται ελεύθερα από τη Γενική Συνέλευση σε εκατοστιαία ποσοστά και δεν συνδέονται με την εισφορά του Εταίρου.

4. Με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης που λαμβάνεται σύμφωνα με όσα προβλέπονται στο Καταστατικό με την απαιτούμενη απαρτία και πλειοψηφία, τα μερίδια ανακατανέμονται είτε με την είσοδο ή αποχώρηση Εταίρου είτε με την αποβολή αυτού για σπουδαίο λόγο, είτε για οποιονδήποτε άλλο λόγο. Αν δεν ορίζεται σχετικά στο Καταστατικό, απαιτείται απόφαση των Εταίρων που εκπροσωπούν τα 3/4 των μεριδίων. Η μεταβολή των μεριδίων για οποιονδήποτε λόγο συνιστά τροποποίηση του Καταστατικού.

5. Με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των Εταίρων μπορεί να προβλεφθεί ότι αμοιβές από συμμετοχή σε Διοικητικά Συμβούλια ή από έμμισθη εντολή μπορούν να εισπραχθούν από τον Εταίρο απευθείας εφόσον η είσπραξη αυτή δεν γίνεται από την Εταιρεία αλλά ατομικά από τον Εταίρο.

1. Νομοθετικές διατάξεις, εγκύκλιοι και γνωμοδοτήσεις

1.1. Οι διατάξεις του Κώδικα Δικηγόρων για τις δικηγορικές εταιρείες

Άρθρο 54 Ν. 4194/2013 (προ της τροποποίησής του με τους Ν. 4745/2020 και 4820/2021): Δικαιώματα - Διανομή εσόδων - Ευθύνη των Εταίρων - Διαφορές μεταξύ των Εταίρων - Σχέσεις με εντολείς

1. Κάθε Εταίρος έχει δικαίωμα να πληροφορείται αυτοπροσώπως για την πορεία των εταιρικών υποθέσεων, να εξετάζει τα βιβλία και τα έγγραφα σχετικά με τη διαχείριση. Αντίθετη συμφωνία είναι άκυρη.

2. Η ετήσια διανομή καθαρών εσόδων γίνεται μέσα σε τρεις (3) μήνες από το κλείσιμο της διαχειριστικής περιόδου, όπως ορίζεται στο Καταστατικό.

3. Οι Εταίροι μετέχουν στα κέρδη και τις ζημίες της Εταιρείας με βάση τα ποσοστά των μεριδίων τους. Το Καταστατικό δύναται να προβλέπει διαφορετική μέθοδο διανομής των κερδών, καθώς και την καταβολή εκτάκτων αμοιβών για τους Εταίρους, που θα επιδεικνύουν ιδιαίτερη δραστηριότητα, ζήλο, απόδοση και συνεργασία. Κατά τα ποσά αυτά μειώνονται ανάλογα τα έσοδα των λοιπών Εταίρων.

Άρθρο 54 Ν. 4194/2013 (μετά την τροποποίησή του με τους Ν. 4745/2020 και 4820/2021): Δικαιώματα - Διανομή εσόδων - Ευθύνη των Εταίρων - Διαφορές μεταξύ των Εταίρων - Σχέσεις με εντολείς

1. Κάθε Εταίρος έχει δικαίωμα να πληροφορείται αυτοπροσώπως για την πορεία των εταιρικών υποθέσεων, να εξετάζει τα βιβλία και τα έγγραφα σχετικά με τη διαχείριση. Αντίθετη συμφωνία είναι άκυρη.

2. Η ετήσια διανομή καθαρών εσόδων γίνεται μέσα σε τρεις (3) μήνες από το κλείσιμο της διαχειριστικής περιόδου, όπως ορίζεται στο Καταστατικό.

3. Οι Εταίροι μετέχουν στα κέρδη και τις ζημίες της Εταιρείας με βάση τα ποσοστά των μεριδίων τους. Το Καταστατικό δύναται να προβλέπει διαφορετική μέθοδο διανομής των κερδών, καθώς και την καταβολή εκτάκτων αμοιβών για τους Εταίρους, που θα επιδεικνύουν ιδιαίτερη δραστηριότητα, ζήλο, απόδοση και συνεργασία. Κατά τα ποσά αυτά μειώνονται ανάλογα τα έσοδα των λοιπών Εταίρων. **Με απόφαση του αρμοδίου, σύμφωνα με το Καταστατικό, οργάνου της Δικηγορικής Εταιρείας, είναι δυνατή η διανομή προσωρινών καθαρών κερδών στους εταίρους. Το ποσό που διανέμεται δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό των κερδών, που προκύπτει με βάση την ετήσια διανομή καθαρών εσόδων της παρ. 2.**

Τα δύο τελευταία εδάφια της παρ.3 προστέθηκαν με το άρθρο 11 Ν.4745/2020,ΦΕΚ Α 214/6.11.2020.

Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση, δόθηκε η δυνατότητα στις δικηγορικές εταιρείες να διανέμουν στους εταίρους τους κέρδη της τρέχουσας εταιρικής χρήσης έναντι των ετήσιων κερδών που προκύπτουν με βάση τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις για τη χρήση αυτή. Η ρύθμιση του άρθρου 11 κρίθηκε αναγκαία, έτσι ώστε να μη συγχέονται από τη φορολογική αρχή οι απολήψεις των εταίρων των δικηγορικών εταιρειών με τις προβλεπόμενες αμοιβές ή παροχές σε είδος κατά τα άρθρα 12 και 13 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ).

Έκθεση της Επιστημονικής Υπηρεσίας της Βουλής:

Χρήζει διευκρίνισης τουλάχιστον, ως προς τη φορολογική μεταχείριση των προσωρινών απολήψεων που υπερβαίνουν τα ετήσια κέρδη, δηλαδή αν θεωρείται ότι έχουν καταβληθεί έναντι κερδών της επόμενης χρήσης ή ότι συνιστούν δανεισμό ή χρηματική «διευκόλυνση» της εταιρείας προς τους εταίρους. Ελλείψει τέτοιας ρύθμισης, δεν φαίνεται να επιτυγχάνεται ο σκοπός για τον οποίο προτείνεται η διάταξη, ο οποίος είναι να «μην συγχέονται από τη φορολογική αρχή οι απολήψεις των εταίρων δικηγορικών εταιρειών με τις προβλεπόμενες αμοιβές ή παροχές σε είδος κατά τα άρθρα 12 και 13 του ν.4172/2013» (ΚΦΕ).

1. Νομοθετικές διατάξεις, εγκύκλιοι και γνωμοδοτήσεις

1.1. Οι διατάξεις του Κώδικα Δικηγόρων για τις δικηγορικές εταιρείες

<p>Άρθρο 54 Ν. 4194/2013 (προ της τροποποίησής του με τους Ν. 4745/2020 και 4820/2021): Δικαιώματα - Διανομή εσόδων - Ευθύνη των Εταίρων - Διαφορές μεταξύ των Εταίρων - Σχέσεις με εντολείς</p>	<p>Άρθρο 54 Ν. 4194/2013 (μετά την τροποποίησή του με τους Ν. 4745/2020 και 4820/2021): Δικαιώματα - Διανομή εσόδων - Ευθύνη των Εταίρων - Διαφορές μεταξύ των Εταίρων - Σχέσεις με εντολείς</p>
<p>4. Ο Εταίρος που δεν είναι διαχειριστής, ευθύνεται έναντι των λοιπών Εταίρων και της Εταιρείας μόνο για την επιμέλεια που επιδεικνύει στις δικές του υποθέσεις, όπως αυτή οριοθετείται, ερμηνεύεται και εφαρμόζεται σύμφωνα με το άρθρο 746 του Αστικού Κώδικα.</p> <p>5. Η Εταιρεία ευθύνεται έναντι τρίτων, κατά τις διατάξεις για την ευθύνη των δικηγόρων, για πράξεις ή παραλείψεις των Εταίρων ή συνεργατών δικηγόρων, εφόσον αυτές έγιναν κατά τη διαχείριση ή την αντιπροσώπευση της Εταιρείας. Ο υπαίτιος για την πράξη ή παράλειψη Εταίρος ευθύνεται σε ολόκληρο.</p>	<p>4. Ο Εταίρος που δεν είναι διαχειριστής, ευθύνεται έναντι των λοιπών Εταίρων και της Εταιρείας μόνο για την επιμέλεια που επιδεικνύει στις δικές του υποθέσεις, όπως αυτή οριοθετείται, ερμηνεύεται και εφαρμόζεται, σύμφωνα με το άρθρο 746 του Αστικού Κώδικα.</p> <p>5. Για τις πάσης φύσεως υποχρεώσεις της εταιρείας ευθύνεται μόνο η εταιρεία με την παρουσία της. Τα άρθρα 759, 783 Α.Κ. και η παρ. 1 του άρθρου 270 του ν. 4072/2012 (Α` 86) δεν έχουν εφαρμογή στις σχέσεις της εταιρείας και των εταίρων της με εντολείς της ή τρίτους. Ειδικά: α) έναντι του Δημοσίου και των φορέων κοινωνικής ασφάλισης εφαρμόζονται, για χρέη που δημιουργούνται μετά τη θέση σε ισχύ της παρούσας, κατ` αναλογία οι προβλέψεις προσωπικής, αλληλέγγυας και εις ολόκληρον ευθύνης των προσώπων του άρθρου 50 του ν. 4174/2013 (Α`170) και του άρθρου 31 του ν. 4321/2015 (Α` 32), τα οποία διατηρούν δικαίωμα αναγωγής κατά των λοιπών μελών της εταιρείας κατά την αναλογία συμμετοχής τους στην εταιρεία, σύμφωνα με την παρ. 3, β) έναντι των εντολέων της, η εταιρεία ευθύνεται, κατά τις διατάξεις για την ευθύνη των δικηγόρων (άρθρα 160 του παρόντος και 73 του ΕισΝΚΠολΔ (π.δ. 503/1985, Α` 182), για πράξεις ή παραλείψεις των εταίρων ή συνεργατών δικηγόρων, εφόσον αυτές έγιναν κατά τον χειρισμό υπόθεσης εντολέα της εταιρείας και διατηρεί δικαίωμα αναγωγής κατά του υπαιτίου εταίρου, κατά το ποσό που η εταιρεία θα ικανοποιήσει τον τρίτο. Αν η εταιρεία έχει ασφαλιστεί για την αστική ευθύνη έναντι τρίτων, δικαίωμα αναγωγής κατά του υπαιτίου εταίρου έχει η εταιρεία μόνο για το ποσό που δεν καλύφθηκε από την ασφαλιστική εταιρεία και την ασφαλιστική αποζημίωση.</p>

Η παρ.5 αντικαταστάθηκε με το άρθρο 187 Ν.4820/2021,ΦΕΚ Α 130/23.7.2021. Η ανάγκη αντικατάστασης της υφιστάμενης διάταξης προέκυψε από το γεγονός ότι, μετά την έναρξη ισχύος του Ν. 4072/2012 είχε διευρυνθεί υπέρμετρα η ευθύνη των εταίρων των δικηγορικών εταιρειών. Συγκεκριμένα, η παρ. 1 του άρθρου 270 σε συνδυασμό με τα άρθρα 249 και 258 παρ. 1 του Ν. 4072/2012 θεμελίωσαν την ευθεία, απεριόριστη και εις ολόκληρον ευθύνη των εταίρων της αστικής (επομένως και της δικηγορικής) εταιρείας για τα χρέη του νομικού προσώπου. Ελλείπει δε ειδικότερης ρύθμισης στον Ν. 4194/2013, η οποία να κατισχύει της ως άνω γενικής διάταξης, η τελευταία ήταν η μόνη εφαρμοστέα. Με τη νέα διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 54 του Ν. 4194/2013, θεσπίστηκε ειδική διάταξη, η οποία προσδιόρισε και οριοθέτησε τα ζητήματα ευθύνης των εταίρων δικηγορικών εταιρειών τόσο έναντι των εντολέων τους όσο και αναφορικά με τις πάσης φύσεως υποχρεώσεις της εταιρείας έναντι τρίτων.

1. Νομοθετικές διατάξεις, εγκύκλιοι και γνωμοδοτήσεις

1.1. Οι διατάξεις του Κώδικα Δικηγόρων για τις δικηγορικές εταιρείες

Άρθρο 54 Ν. 4194/2013 (προ της τροποποίησής του με τους Ν. 4745/2020 και 4820/2021): Δικαιώματα - Διανομή εσόδων - Ευθύνη των Εταίρων - Διαφορές μεταξύ των Εταίρων - Σχέσεις με εντολείς

Άρθρο 54 Ν. 4194/2013 (μετά την τροποποίησή του με τους Ν. 4745/2020 και 4820/2021): Δικαιώματα - Διανομή εσόδων - Ευθύνη των Εταίρων - Διαφορές μεταξύ των Εταίρων - Σχέσεις με εντολείς

6. Η Εταιρεία έχει δικαίωμα αναγωγής κατά του υπαιτίου Εταίρου κατά το ποσό που η Εταιρεία θα ικανοποιήσει τον τρίτο. Στην περίπτωση που η Εταιρεία έχει ασφαλιστεί για την αστική ευθύνη έναντι τρίτων, δικαίωμα αναγωγής κατά του υπαιτίου εταίρου έχει η Εταιρεία μόνο για το ποσό που δεν καλύφθηκε από την ασφαλιστική Εταιρεία και την ασφαλιστική αποζημίωση.

7. Κάθε διαφορά που προκύπτει από την ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων του νόμου ή του Καταστατικού της Εταιρείας είτε μεταξύ των Εταίρων είτε μεταξύ αυτών και της Εταιρείας, επιλύεται από τη Διαιτησία του οικείου Δικηγορικού Συλλόγου μετά από προσφυγή εκείνου ή εκείνων που έχουν έννομο συμφέρον, μέσα σε αποσβεστική προθεσμία τριών (3) μηνών από τη γέννηση της διαφοράς. Οι διαιτητές ορίζονται για τρία (3) χρόνια από το Διοικητικό Συμβούλιο του οικείου Δικηγορικού Συλλόγου. Συνεχίζουν πάντως την άσκηση των καθηκόντων τους για όσες υποθέσεις έχουν αναλάβει κατά τη διάρκεια της θητείας τους.

1. Νομοθετικές διατάξεις, εγκύκλιοι και γνωμοδοτήσεις

1.2. Η νομική φύση της δικηγορικής εταιρείας και οι υποχρεώσεις τήρησης λογιστικού συστήματος

1.2.1. Η φορολόγηση της δικηγορικής εταιρείας κατά τον ΚΦΕ

Η δικηγορική εταιρεία, ως εταιρεία αστικού δικαίου, εντάσσεται στα νομικά πρόσωπα της παρ. ζ' του άρθρου 45 του Ν. 4172/2013 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος – ΚΦΕ), το οποίο παραπέμπει στο άρθρο 2 ΚΦΕ (σχετική αναφορά και στο έγγραφο της ΑΑΔΕ: [📁 ΔΕΑΦ Β 1107928 ΕΞ 2017/12.07.2017: Ευθύνη εταίρων δικηγορικών εταιρειών, παρ. 4](#)). Ως εκ τούτου, όλα τα έσοδα που αποκτά θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα (αρθ. 47 παρ. 2 ΚΦΕ).

- Τα κέρδη της δικηγορικής εταιρείας προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 21 έως και 28 του ΚΦΕ, στις οποίες παραπέμπει το άρθρο 47 παρ. 1 ΚΦΕ. Οι εν λόγω διατάξεις ρυθμίζουν ζητήματα έκπτωσης δαπανών, φορολογικών αποσβέσεων, αποτίμησης αποθεμάτων, επισφαλών απαιτήσεων, μεταφοράς ζημιών και μεθόδου προσδιορισμού εσόδων. (βλ. ειδικά για την εκπεσιμότητα δαπανών δικηγόρων την απόφαση [📁 ΔΕΔ Α 4503/2021: Λογιστικές διαφορές - Δαπάνες δικηγόρου - Εκπίπτουν οι δαπάνες ένδυσης - Τεκμηρίωση δαπανών γευμάτων και άλλων](#))
- Για τον προσδιορισμό των κερδών των νομικών προσώπων που τηρούν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 21-28 ΚΦΕ, στο βαθμό που δεν προβλέπεται ειδικότερη ρύθμιση από τις διατάξεις των άρθρων 47-57 ΚΦΕ. Από τις διατάξεις αυτές ενδιαφέρον για τις δικηγορικές εταιρείες παρουσιάζει ιδίως το άρθρο 49 ΚΦΕ, που περιλαμβάνει τον κανόνα περιορισμού των τόκων (thin capitalization rule) και προβλέπει ότι το υπερβαίνον κόστος δανεισμού εκπίπτει κατά το φορολογικό έτος στο οποίο προκύπτει και μόνο έως ποσοστό 30% των κερδών προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA) της φορολογούμενης δικηγορικής εταιρείας.
- Τα προκύπτοντα με βάση τις ανωτέρω διατάξεις κέρδη της δικηγορικής εταιρείας υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων με συντελεστή 22% (αρθ. 58 παρ. 1 ΚΦΕ) ανεξαρτήτως του τηρούμενου από αυτήν λογιστικού συστήματος.

1. Νομοθετικές διατάξεις, εγκύκλιοι και γνωμοδοτήσεις

1.2. Η νομική φύση της δικηγορικής εταιρείας και οι υποχρεώσεις τήρησης λογιστικού συστήματος

1.2.2. Το τηρούμενο λογιστικό σύστημα – απλογραφικό ή διπλογραφικό

Απλογραφικό λογιστικό σύστημα

Η δικηγορική εταιρεία με κύκλο εργασιών μικρότερο από 1.500.000 ευρώ θεωρείται πολύ μικρή οντότητα [άρθρο 2 παρ. 3 που παραπέμπει στο άρθρο 1 παρ. 2(γ) του Ν. 4308/2014 - ΕΛΠ] και δεν υποχρεούται να συντάσσει ισολογισμό (άρθρο 3 παρ. 11 ΕΛΠ), εφόσον καταρτίζει κατάσταση αποτελεσμάτων (άρθρο 16 παρ. 8 ΕΛΠ). Συνεπώς, δύναται να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλία εσόδων – εξόδων) για την παρακολούθηση των εξής στοιχείων (άρθρο 3 παρ. 12 ΕΛΠ):

- α) Πάσης φύσεως έσοδα διακεκριμένα σε έσοδα από παροχή υπηρεσιών και λοιπά έσοδα.
- β) Πάσης φύσεως κέρδη.
- γ) Πάσης φύσεως αγορές περιουσιακών στοιχείων, διακεκριμένα σε αγορές εμπορευμάτων, υλικών (πρώτων ή βοηθητικών υλών), παγίων και αγορές λοιπών περιουσιακών στοιχείων.
- δ) Πάσης φύσεως έξοδα, διακεκριμένα σε αμοιβές προσωπικού συμπεριλαμβανομένων εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς, αποσβέσεις, έξοδα από τη λήψη λοιπών υπηρεσιών και λοιπά έξοδα.
- ε) Πάσης φύσεως ζημίες.
- στ) Πάσης φύσεως φόρους και τέλη, ξεχωριστά κατά είδος.

Διπλογραφικό λογιστικό σύστημα

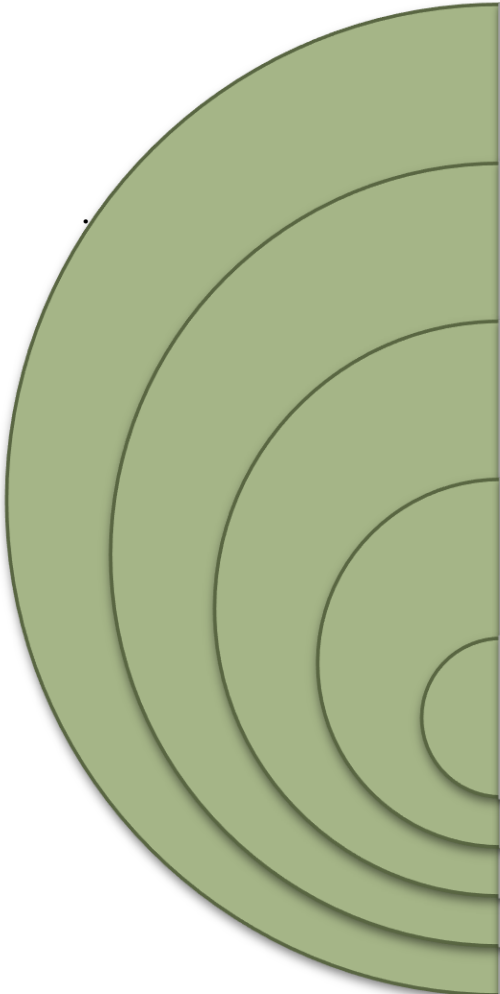
Εφόσον η δικηγορική εταιρεία πραγματοποιήσει κύκλο εργασιών μεγαλύτερο από 1.500.000 ευρώ για δύο συνεχόμενα φορολογικά έτη (άρθρο 2 παρ. 9 ΕΛΠ), χαρακτηρίζεται ως μικρή οντότητα. Η αλλαγή κατηγορίας μεγέθους ενεργοποιείται από την περίοδο που έπεται των δύο εν λόγω διαδοχικών περιόδων. Εφεξής συντάσσει ισολογισμό και έχει υποχρέωση εφαρμογής του διπλογραφικού συστήματος (άρθρο 3 παρ. 10 ΕΛΠ). Τηρεί:

- α) Αρχείο στο οποίο καταχωρείται αναλυτικά κάθε συναλλαγή και γεγονός (ημερολόγιο).
- β) Αρχείο με τις μεταβολές κάθε τηρούμενου λογαριασμού (αναλυτικό καθολικό).
- γ) Σύστημα συγκέντρωσης του αθροίσματος των αυξήσεων και μειώσεων (χρεώσεων και πιστώσεων), καθώς και το υπόλοιπο κάθε τηρούμενου λογαριασμού (ισοζύγιο).

1. Νομοθετικές διατάξεις, εγκύκλιοι και γνωμοδοτήσεις

1.3. Οι εισφορές (αρθ. 52 § 1, 2 ΚΔ) και τα μερίδια των εταίρων της δικηγορικής εταιρείας (αρθ. 52 § 3, 4 ΚΔ)

1.3.1. Εισαγωγικά



Η υποχρεωτική εισφορά του εταίρου προς τη δικηγορική εταιρεία συνίσταται στην εργασία του. **Συμπληρωματικά**, αποκλειστικά και μόνο για την εξυπηρέτηση των αναγκών της εταιρείας, επιτρέπεται η εισφορά σε χρήμα ή σε κινητά πράγματα και η χρήση κινητών και ακινήτων πραγμάτων. Οι εισφορές αποτιμώνται ελεύθερα με απόφαση των εταίρων της δικηγορικής εταιρείας.

Η εισφορά του εταίρου δεν συνδέεται με τα μερίδιά του στην εταιρεία, τα οποία ορίζονται ελεύθερα από τη Γενική Συνέλευση σε εκατοστιαία ποσοστά.

Οι εταίροι μετέχουν στα κέρδη και τις ζημίες της εταιρείας με βάση καταρχήν τα ποσοστά των μεριδίων τους, εκτός αν προβλέπεται διαφορετική μέθοδος διανομής στο καταστατικό.

Τα μερίδια ανακατανέμονται είτε με την είσοδο ή αποχώρηση Εταίρου είτε με την αποβολή αυτού για σπουδαίο λόγο, είτε για οποιονδήποτε άλλο λόγο με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης. Η μεταβολή των μεριδίων για οποιονδήποτε λόγο συνιστά τροποποίηση του Καταστατικού.

Η ανακατανομή των μεριδίων και των ποσοστών συμμετοχής στα κέρδη και τις ζημίες της εταιρείας **δεν συνεπάγεται την απόκτηση εισοδήματος από υπεραξία λόγω μεταβίβασης τίτλων υπέρ του αποχωρήσαντος εταίρου ή των εναπομεινάντων εταίρων** ([ΠΟΛ. 1146/2016 - παρ. 6 και 8](#))

1. Νομοθετικές διατάξεις, εγκύκλιοι και γνωμοδοτήσεις

1.3. Οι εισφορές (αρθ. 52 § 1, 2 ΚΔ) και τα μερίδια των εταίρων της δικηγορικής εταιρείας (αρθ. 52 § 3, 4 ΚΔ)

1.3.2. Οι εισφορές των εταίρων στη δικηγορική εταιρεία

Η [ΠΟΛ. 1146/2016 - Διευκρινίσεις σχετικά με τη διανομή - κατανομή κερδών στους εταίρους -μέλη των δικηγορικών εταιρειών, μετά την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013](#) κάνει μνεία στην ιδιάζουσα φύση της αστικής δικηγορικής εταιρείας, στην οποία η προσωπική εργασία των εταίρων είναι απαραίτητη για τη σύστασή της, σε αντιδιαστολή με τις λοιπές εταιρείες, προσωπικές και κεφαλαιουχικές, στις οποίες οι εισφορές των εταίρων δύνανται να συνίστανται αποκλειστικά σε χρήμα ή σε είδος.

- Τη σημασία της εισφερόμενης εργασίας των εταίρων για την δικηγορική εταιρεία καταδεικνύει και ο περιορισμός που υφίσταται για τους εταίρους αυτής να συμμετέχουν σε άλλη δικηγορική εταιρεία ή να ασκούν ατομική δικηγορία.
- Οι εταίροι δεν μπορούν να χειρίζονται για δικό τους λογαριασμό υποθέσεις και να δικαιούνται οι ίδιοι γι' αυτές δικηγορικές αμοιβές, αλλά θα πρέπει να τις εισφέρουν στην εταιρεία (βλ. και [ΑΠ 476/2023](#)). Συνακόλουθα, οι νέοι εταίροι οφείλουν να υποβάλουν δήλωση παύσης εργασιών, εφόσον ασκούσαν ελεύθερο επάγγελμα.
- [ΔΕΔ 614/2024](#): Υπόθεση περίπτωσης σύναψης εργολαβικό από δικηγόρο, πριν εισέλθει ως εταίρος σε δικηγορική εταιρεία. Από την είσοδό του και μετά, οι αμοιβές από το εργολαβικό τιμολογήθηκαν από την εταιρεία και φορολογήθηκαν ως εισόδημα στο όνομά της με συντελεστή 22%. Το ότι υπήρχε πρόβλεψη στο καταστατικό και έχει συμφωνηθεί μεταξύ των εταίρων ότι τα συγκεκριμένα κέρδη θα διανεμηθούν κατά προτεραιότητα και κατά παρέκκλιση από το γενικό σύστημα διανομής στον εταίρο αυτό, είναι κάτι διαφορετικό που δεν μετέβαλε το γεγονός ότι αρχικός δικαιούχος του εισοδήματος είναι η δικηγορική εταιρεία. Θεωρώντας η φορολογική αρχή την αμοιβή από το εργολαβικό ως προσωπικό εισόδημα του εταίρου και φορολογώντας το ως τέτοιο, τέθηκε ζήτημα διπλής φορολόγησης του συγκεκριμένου εισοδήματος τόσο στο πρόσωπο του φυσικού προσώπου, το οποίο έτσι κι αλλιώς δεν δικαιούται πλέον να ασκεί ατομικό επάγγελμα, όσο και της εταιρείας. Η ΔΕΔ δέχθηκε την ενδικοφανή προσφυγή και ακύρωσε την προσβαλλόμενη πράξη προσδιορισμού.
- **ΕΠΙΦΥΛΑΞΗ:** Παρά τον ως άνω περιορισμό, η παρ. 5 του άρθρ. 52 ΚΔ προβλέπει ότι είναι δυνατό να μην καθίστανται εταιρική περιουσία τα εισοδήματα των εταίρων που προέρχονται από: τη συμμετοχή τους σε ΔΣ ανωνύμων εταιρειών και από έμμισθη εντολή (άρθρ. 42 επ. ΚΔ). Με απόφαση της ΓΣ, τα εισοδήματα αυτά εισπράττονται από και ανήκουν στον εταίρο, χωρίς να είναι υποχρεωμένος να τα εισφέρει ή αποδώσει στην εταιρεία. **Το εν λόγω εισόδημα φορολογείται κατ' εξαίρεση, λοιπόν, στο όνομα του εταίρου ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες κατ' άρθρο 12 παρ. 2 (ε) ΚΦΕ, με την κλίμακα συντελεστών του άρθρου 15 ΚΦΕ, ήτοι από 9% - 44%.**

1. Νομοθετικές διατάξεις, εγκύκλιοι και γνωμοδοτήσεις

1.3. Οι εισφορές (αρθ. 52 § 1, 2 ΚΔ) και τα μερίδια των εταίρων της δικηγορικής εταιρείας (αρθ. 52 § 3, 4 ΚΔ)

1.3.3. Ειδικότερα η μεταβίβαση των μεριδίων των εταίρων στη δικηγορική εταιρεία

- Οι εισφορές των εταίρων δεν συνδέονται με τα μερίδια των εταίρων, με βάση τα οποία καταρχήν ορίζεται η συμμετοχή στα κέρδη και τις ζημίες της δικηγορικής εταιρείας.
- Επομένως, το εισόδημα της δικηγορικής εταιρείας βασίζεται κυρίως στο προσωπικό στοιχείο των συμμετεχόντων σε αυτή προσώπων, όπως αυτό εκδηλώνεται με τον βαθμό της επιστημονικής ειδίκευσης, τον κύκλο γνωριμιών, τη φήμη των προσώπων αυτών, δηλαδή ιδιοτήτων που από τη φύση τους είναι αμεταβίβαστες και δεν συνδέονται με τη δημιουργία υπεραξίας, με την έννοια ενός περιουσιακού οφέλους που μένει ως παρακαταθήκη στη δικηγορική εταιρεία, όπως συμβαίνει στην περίπτωση της πλειονότητας των εταιρειών, στις οποίες οι εισφορές είναι αμιγώς περιουσιακής φύσεως.
- **Συνεπεία των προσωποπαγών στοιχείων τα οποία εισφέρουν οι εταίροι, η αποχώρηση εταίρου από την εταιρεία, με ή χωρίς ταυτόχρονη είσοδο νέου εταίρου σε αυτή, δεν συνεπάγεται αυτόματα και την απόκτηση εισοδήματος από υπεραξία υπέρ του αποχωρήσαντος εταίρου ή των εναπομεινάντων εταίρων, λόγω της ανακατανομής των εταιρικών μεριδίων και των ποσοστών συμμετοχής στα κέρδη και τις ζημίες της εταιρείας. Επομένως, δεν τυγχάνει εφαρμογής το άρθρο 42 ΚΦΕ.**
- Συνακόλουθα, για τα κέρδη που διανέμονται στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης προς τους αποχωρήσαντες εταίρους δικηγορικής εταιρείας για τους μήνες συμμετοχής τους σε αυτή, αυτά χαρακτηρίζονται ως μέρισμα και έχουν εφαρμογή οι οδηγίες για τη συμπλήρωση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, όπως ισχύουν, καθόσον **δεν ασκεί επιρροή στη φύση του αποκτώμενου εισοδήματος η τυχόν αποχώρηση του μέλους πριν το τέλος του φορολογικού έτους από τα κέρδη του οποίου λαμβάνει μερίδιο κατά τα ανωτέρω.**

1. Νομοθετικές διατάξεις, εγκύκλιοι και γνωμοδοτήσεις

1.3. Οι εισφορές (αρθ. 52 § 1, 2 ΚΔ) και τα μερίδια των εταίρων της δικηγορικής εταιρείας (αρθ. 52 § 3, 4 ΚΔ)

1.3.3. Ειδικότερα η μεταβίβαση των μεριδίων των εταίρων στη δικηγορική εταιρεία - συνέχεια

Το ότι η μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων της δικηγορικής εταιρείας δεν γεννά υπεραξία καθιστάμενη αντικείμενο φορολόγησης **είχε διατυπωθεί και υπό τον προγενέστερο ΚΦΕ Ν. 2238/1994** στην υπ' αριθ. [📁 118/2003 γνωμοδότηση του ΝΣΚ](#), που έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών με την υπ' αριθ. [📁 1087197/1849/Α0012/1.10.2003 εγκύκλιο](#).

Συγκεκριμένα, είχαν γίνει δεκτά τα εξής:

- ❖ Από τη ρητή διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 25 του Π.Δ. 518/1989 (προϊσχύον κανονιστικό πλαίσιο για τις δικηγορικές εταιρείες) προέκυπτε καταρχήν μεν ότι η είσοδος μέλους στη δικηγορική εταιρεία συνεπάγεται κατά τροποποίηση του Καταστατικού της μεταβολή στα ποσοστά συμμετοχής των μελών στα κέρδη και τις ζημίες, τούτέστιν κατ' ανάγκην μεταβίβαση ποσοστών στον εισερχόμενο εταίρο από τους λοιπούς, χωρίς μάλιστα εξ αυτού να αποκλείεται και η ύπαρξη οφέλους ή κέρδους (πρβλ. ΣτΕ 1722/1997).
- ❖ **Η διάταξη όμως του άρθρου 13 του Ν. 2238/1994 (Αυτοτελής φορολόγηση εισοδήματος από επιχειρήσεις ή επαγγέλματα) δεν μπορεί να εφαρμοστεί στην περίπτωση της μεταβίβασης αυτής, διότι η διάταξη αναφέρεται σε μεταβίβαση ολόκληρης επιχείρησης ή μεριδίου επιχείρησης, η οποία λειτουργεί είτε ως εμπορική εταιρία είτε ως κοινωνία που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα, στις οποίες δεν περιλαμβάνονται ως εκ της ιδιαζούσης φύσεώς τους οι δικηγορικές εταιρείες, των οποίων το εισόδημα δεν αποτελεί εισόδημα από εμπορική επιχείρηση.**
- ❖ Τούτο επιβεβαιώνεται επίσης και από τη διατύπωση της παραγράφου 11 του άρθρου 3 του Ν. 2753/1999 (Απλοποιήσεις και ελαφρύνσεις στη φορολογία εισοδήματος και άλλες διατάξεις), η οποία εξουσιοδοτεί τον Υπουργό Οικονομικών να προσδιορίσει με απόφασή του το ελάχιστο ποσό της υπεραξίας από την εν λόγω μεταβίβαση επιχείρησης ή μεριδίου της λαμβάνοντας υπόψη, μεταξύ άλλων, και την «επιχειρηματική αμοιβή», η οποία δεν νοείται όμως κατά τα ανωτέρω στις δικηγορικές εταιρείες, και από το οποίο προκύπτει, εμμέσως πλην σαφώς, **βούληση του νομοθέτη για μη εφαρμογή της εν λόγω διατάξεως του Ν. 2238/1994 στις μη εμπορικές επιχειρήσεις.**
 - **Φορολόγηση, συνεπώς, κέρδους ή ωφέλειας από τη μεταβίβαση τέτοιου μεριδίου δικηγορικής εταιρείας θα συνεπαγόταν ανεπίτρεπτη, προκειμένου περί φορολογικών διατάξεων, αναλογική εφαρμογή της εν λόγω διατάξεως του άρθρου 13 Ν. 2238/1994.**

1. Νομοθετικές διατάξεις, εγκύκλιοι και γνωμοδοτήσεις

1.4. Η διανομή των κερδών της δικηγορικής εταιρείας μεταξύ των εταίρων (αρθ. 49 § 1, 54 § 2, 3 του Κώδικα Δικηγόρων)

1.4.1. Εισαγωγικά

- ❖ Τα **συνολικά κέρδη** που προκύπτουν από τη δραστηριότητα της δικηγορικής εταιρείας **διανέμονται αποκλειστικά μεταξύ των εταίρων της**, κατά τη μέθοδο που θα συμφωνούν κατά την αδέσμευτη κρίση τους (αρθ. 49 παρ. 1 ΚΔ). Η ετήσια διανομή καθαρών εσόδων γίνεται μέσα σε τρεις μήνες από το κλείσιμο της διαχειριστικής περιόδου, όπως ορίζεται στο καταστατικό (αρθ. 54 παρ. 2 ΚΔ).
- ❖ Συνεπεία της πρόβλεψης αυτής, **δεν υπάρχει δυνατότητα μεταφοράς των κερδών εις νέον για τη δημιουργία αποθεματικού.**
- ❖ Επίσης, **δεν υπάρχει δυνατότητα διανομής κερδών στους συνεργαζόμενους δικηγόρους ή στο διοικητικό προσωπικό.**

Χωρίς ειδική καταστατική πρόβλεψη:

Οι εταίροι μετέχουν στα κέρδη και τις ζημιές της δικηγορικής εταιρείας με βάση τα ποσοστά των μεριδίων τους, τα οποία ορίζονται ελεύθερα από τη Γενική Συνέλευση σε εκατοστιαία ποσοστά και δεν συνδέονται με την εισφορά εκάστου εταίρου (αρθ. 54 παρ. 2 και 52 παρ. 3 ΚΔ).

Με ειδική καταστατική πρόβλεψη (I):

Διαφορετική μέθοδος διανομής: Είναι δυνατή η αποσύνδεση της διανομής κερδών από τα μερίδια συμμετοχής των εταίρων και η αντί αυτής σύνδεση της διανομής με τα ποσοστά συμμετοχής των εταίρων στα κέρδη - ζημιές της εταιρείας (αρθ. 54 παρ. 3 ΚΔ και [ΠΟΛ. 1146/2016, παρ. 8](#)).

Πώς γίνεται η διανομή των κερδών;

Με ειδική καταστατική πρόβλεψη (II) + απόφαση οργάνου:

Είναι δυνατή η καταβολή εκτάκτων αμοιβών για τους Εταίρους, που θα επιδεικνύουν ιδιαίτερη δραστηριότητα, ζήλο, απόδοση και συνεργασία. Κατά τα ποσά αυτά θα μειώνονται ανάλογα τα έσοδα των λοιπών Εταίρων (αρθ. 54 παρ. 3 ΚΔ)

Με απόφαση του αρμοδίου, κατά το καταστατικό, οργάνου:

Είναι δυνατή η διανομή προσωρινών καθαρών κερδών στους εταίρους. Το ποσό που διανέμεται δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό των κερδών, που προκύπτει με βάση την ετήσια διανομή καθαρών εσόδων που προκύπτουν αναφορικά με την κλεισμένη διαχειριστική περίοδο (αρθ. 54 παρ. 3 ΚΔ).

1. Νομοθετικές διατάξεις, εγκύκλιοι και γνωμοδοτήσεις

1.4. Η διανομή των κερδών της δικηγορικής εταιρείας μεταξύ των εταίρων (αρθ. 49 § 1, 54 § 2, 3 του Κώδικα Δικηγόρων)

1.4.2. Φορολόγηση των διανεμόμενων κερδών

Τα διανεμόμενα κέρδη και οι προσωρινές απολήψεις κερδών από τη δικηγορική εταιρεία προς τους εταίρους εμπίπτουν στην έννοια του μερίσματος, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 36 ΚΦΕ. Η φορολόγησή τους τόσο σε επίπεδο νομικού προσώπου όσο και σε επίπεδο εταίρων συναρτάται προς το λογιστικό σύστημα – απλογραφικό ή διπλογραφικό – που τηρεί η δικηγορική εταιρεία.

Δικηγορική εταιρεία που τηρεί απλογραφικό σύστημα

- Κατά τη διανομή κερδών στους εταίρους δικηγορικών εταιρειών που τηρούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα, δεν τίθεται θέμα παρακράτησης φόρου, **διότι τα κέρδη αυτά φορολογούνται μόνο στο όνομα του νομικού προσώπου, με συντελεστή 22%** (αρθ. 47 παρ. 4 ΚΦΕ, που παραπέμπει στα άρθρα 21-28 ΚΦΕ και ερμηνευτική εγκύκλιος [ΠΟΛ. 1042/2015, παρ. 3](#)).

Δικηγορική εταιρεία που τηρεί διπλογραφικό σύστημα

- Τα μερίσματα που καταβάλλει δικηγορική εταιρεία που τηρεί διπλογραφικά βιβλία, όπως και οι προσωρινές απολήψεις κερδών, φορολογούνται στο όνομα του νομικού προσώπου με συντελεστή 22% και πραγματοποιείται επιπλέον **παρακράτηση φόρου με συντελεστή 5%**. **Ο παρακρατούμενος φόρος εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση των εταίρων αναφορικά με το συγκεκριμένο είδος εισοδήματος** (αρθ. 62 παρ. 1 και 36 παρ. 2 ΚΦΕ).
- Ο παρακρατηθείς φόρος αποδίδεται από τη δικηγορική εταιρεία μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής του μερίσματος ή της προσωρινής απόληψης.

1. Νομοθετικές διατάξεις, εγκύκλιοι και γνωμοδοτήσεις

1.4. Η διανομή των κερδών της δικηγορικής εταιρείας μεταξύ των εταίρων (αρθ. 49 § 1, 54 § 2, 3 του Κώδικα Δικηγόρων)

1.4.3. Ειδικά για τις προσωρινές απολήψεις κερδών

- ❖ Δυνάμει καταστατικής πρόβλεψης είναι δυνατή η καταβολή προσωρινών απολήψεων κερδών στους εταίρους της δικηγορικής εταιρείας, ήτοι η διανομή κερδών της τρέχουσας εταιρικής χρήσης έναντι των κερδών που προκύπτουν με βάση τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις για τη χρήση αυτή, με βάση προσωρινό λογαριασμό.
- ❖ Φορολογικά, οι απολήψεις κερδών αντιμετωπίζονται όπως τα διανεμόμενα κέρδη, κατά τα **προαναφερθέντα**.
- ❖ Στο τελευταίο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 54 ΚΔ προβλέπεται ότι το ποσό που διανέμεται ως προσωρινά κέρδη δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό των κερδών που προκύπτει με βάση την ετήσια διανομή καθαρών εσόδων βάσει των κλεισμένων ετήσιων οικονομικών καταστάσεων.
 - ❑ Ωστόσο, δεν έχει διευκρινιστεί αν οι απολήψεις που εν τέλει τυχόν υπερβαίνουν τα ετήσια κέρδη θεωρείται ότι καταβάλλονται έναντι των κερδών της επόμενης χρήσης ή ότι συνιστούν δανεισμό ή χρηματική διευκόλυνση της εταιρείας προς τους εταίρους, ώστε να προσδιοριστεί αναλόγως και η φορολογική αντιμετώπιση του υπερβάλλοντος (από την Έκθεση της Επιστημονικής Υπηρεσίας της Βουλής επί του άρθρου 11 Ν. 4745/2020 που τροποποίησε την παρ. 3 του άρθρου 54 ΚΔ).

1. Νομοθετικές διατάξεις, εγκύκλιοι και γνωμοδοτήσεις

1.4. Η διανομή των κερδών της δικηγορικής εταιρείας μεταξύ των εταίρων (αρθ. 49 § 1, 54 § 2, 3 του Κώδικα Δικηγόρων)

1.4.4. Φορολόγηση των έκτακτων αμοιβών (αρθ. 54 παρ 3 ΚΔ)

Εφόσον προβλέπεται ρητώς από το νόμιμα δημοσιευμένο καταστατικό της δικηγορικής εταιρίας και ληφθεί σχετική απόφαση από το αρμόδιο όργανο, είναι δυνατή η καταβολή έκτακτων αμοιβών προς τους εταίρους που επιδεικνύουν ιδιαίτερη δραστηριότητα, ζήλο, απόδοση και συνεργασία.

- ❑ **Οι έκτακτες αμοιβές μπορούν να προέρχονται αμιγώς από τα κέρδη της δικηγορικής εταιρείας.** Πρόκειται δηλαδή για περίπτωση κατανομής των κερδών κατά τρόπο διαφορετικό από τον συνήθως προβλεπόμενο, εξ ου και στο άρθρο 54 του Κώδικα περί Δικηγόρων αναφέρονται στο πλαίσιο της διανομής κερδών.
- ❑ **Η φορολογική τους αντιμετώπιση είναι ίδια με τα διανεμόμενα κέρδη και τις απολήψεις κερδών – διαφοροποιείται δε ανάλογα με το τηρούμενο λογιστικό σύστημα.**
- ❑ Σε κάθε περίπτωση το σύνολο του φόρου για τα μερίσματα πρέπει να αποδοθεί μέχρι ένα μήνα μετά την υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος. Βλ. [📁 ΠΟΛ 1223/2015 παρ. 4 περ. i](#): Χρόνος απόκτησης του δικαιώματος είσπραξης των διανεμόμενων κερδών (μερισμάτων), όπως αυτά προκύπτουν από τις σχετικές εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία, θεωρείται η τελευταία ημέρα του επόμενου μήνα από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της εμπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους. Αν έχουν διενεργηθεί προσωρινές απολήψεις κερδών ή διανομή κερδών παρελθουσών χρήσεων, χρόνος κτήσης του εισοδήματος αυτού θεωρείται ο χρόνος που λαμβάνει χώρα η απόληψη ή η διανομή αυτών (πίστωση ή καταβολή). Οδηγίες σχετικά με την παρακράτηση φόρου στις προσωρινές απολήψεις κερδών έχουν δοθεί με την ΠΟΛ.1042/26.1.2015 εγκυκλιό μας. Επισημαίνεται ότι για τα ίδια πιο πάνω πρόσωπα, που τηρούν βιβλία με την απλογραφική μέθοδο, χρόνος απόκτησης του δικαιώματος είσπραξης του συνόλου των κερδών που προκύπτουν από αυτά θεωρείται η ημερομηνία στην οποία έκλεισε η διαχείριση.

1. Νομοθετικές διατάξεις, εγκύκλιοι και γνωμοδοτήσεις

1.4. Η διανομή των κερδών της δικηγορικής εταιρείας μεταξύ των εταίρων (αρθ. 49 § 1, 54 § 2, 3 του Κώδικα Δικηγόρων)

1.4.4. Φορολόγηση των έκτακτων αμοιβών (αρθ. 54 παρ 3 ΚΔ) - συνέχεια

- ❑ Εναλλακτικά, οι έκτακτες αμοιβές μπορούν να προέρχονται από τα ακαθάριστα έσοδα της δικηγορικής εταιρείας και να μην συνιστούν προϊόν της διανομής κερδών.
- ❑ Για ειδικά ζητήματα που αφορούν στη φορολόγηση των έκτακτων αμοιβών έχει εκδοθεί από την ΑΑΔΕ το έγγραφο [📁 ΔΕΑΦ Α 1107672 ΕΞ 2015/12.8.2015: Φορολογική μεταχείριση εκτάκτων αμοιβών εταίρων δικηγορικών εταιρειών](#), το οποίο αναφέρεται στα εξής:

A. Η έκτακτη αμοιβή που προβλέπεται ότι καταβάλλεται στους εταίρους μέλη δεν είναι εκπεστέα από τα ακαθάριστα έσοδα της δικηγορικής εταιρείας.

Το λογιστικό αποτέλεσμα για τις δικηγορικές εταιρείες που επιλέγουν την καταβολή έκτακτων αμοιβών προς τους εταίρους διαμορφώνεται μετά την εν λόγω καταβολή, είναι δε προσαυξημένο κατά το ποσό των καταβληθεισών έκτακτων αμοιβών.

Γίνεται συναφώς μνεία στην υπ' αριθ. [📁 118/2003 γνωμοδότηση του ΝΣΚ](#), που έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών με την υπ' αριθ. [📁 1087197/1849/A0012/1.10.2003 εγκύκλιο](#). Σύμφωνα με τη γνωμοδότηση του ΝΣΚ: «[...] Οι δικηγορικές εταιρείες, κατά τον λογιστικό προσδιορισμό των φορολογητέων καθαρών κερδών τους, δεν μπορούν να εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους οποιασδήποτε μορφής και φύσεως αμοιβή και εν γένει απολαβή που καταβάλλουν στους εταίρους μέλη τους, ανεξαρτήτως μάλιστα του είδους των παρεχόμενων σ' αυτή έργων, υπηρεσίας κλπ. Τουτ' αυτό συνακολουθώς ισχύει και για την ειδική αμοιβή που καταβάλλει η δικηγορική εταιρεία σε μέλος της [...], η οποία δεν μπορεί να θεωρηθεί εν πάση περιπτώσει ως παραγωγική δαπάνη της εταιρείας, διότι αυτή, έστω και αν αφορά εξαιρετικές υπηρεσίες του λαμβάνοντος προς αυτήν, δεν παύει να αποτελεί παροχή υπηρεσιών περιλαμβανόμενων στο καθαυτό αντικείμενο της δικηγορικής εταιρείας. Άλλωστε, η [...] έκπτωση της ειδικής αμοιβής από τα καθαρά κέρδη της δικηγορικής εταιρείας δεν αποτελεί παρά ελεύθερη, βάσει πάντως ειδικής κατά το καταστατικό και αιτιολογημένης απόφασης των μελών της, διανομή μεταξύ αυτών των φορολογουμένων στο όνομά της κερδών με εξάντληση της εξ αυτών φορολογικής υποχρέωσής τους».

- ❑ Η εν λόγω γνωμοδότηση είχε εκδοθεί υπό τον προϊσχύσαντα ΚΦΕ (Ν. 2238/1994), ο οποίος προέβλεπε ρητώς στο άρθρο 31 παρ. 1 περ. α στοιχ. αα, ότι από τα ακαθάριστα έσοδα των υπόχρεων της παραγράφου 4 του άρθρου 2 (μεταξύ των οποίων οι αστικές κερδοσκοπικές εταιρείες, όπως είναι οι δικηγορικές εταιρείες) δεν εκπίπτουν οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές των εταίρων ή μελών τους.

1. Νομοθετικές διατάξεις, εγκύκλιοι και γνωμοδοτήσεις

1.4. Η διανομή των κερδών της δικηγορικής εταιρείας μεταξύ των εταίρων (αρθ. 49 § 1, 54 § 2, 3 του Κώδικα Δικηγόρων)

1.4.4. Φορολόγηση των έκτακτων αμοιβών (αρθ. 54 παρ 3 ΚΔ) – συνέχεια

Ο ισχύων ΚΦΕ 4172/2013 δεν περιλαμβάνει αντίστοιχη ρητή περιοριστική πρόβλεψη στο άρθρο 23 περί μη εκπιπόμενων επιχειρηματικών δαπανών. Ωστόσο, κατά την εγκύκλιο [ΠΟΛ. 1113/2015 - Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 \(ΦΕΚ 167Α'\)](#):

«Ως προς τη φορολογική μεταχείριση των αμοιβών των μελών προσωπικών εταιρειών (Ο.Ε., Ε.Ε.) και αστικών εταιρειών που δεν προέρχονται από τα κέρδη:

i) Οι αμοιβές φυσικού προσώπου μέλους προσωπικής ή αστικής εταιρείας, το οποίο ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα (μέσω ατομικής επιχείρησης) και λαμβάνει αμοιβή από την εταιρεία για την εκτέλεση συγκεκριμένου έργου που αυτή του ανέθεσε στα πλαίσια της άσκησης της επιχειρηματικής του δραστηριότητας εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της προσωπικής ή αστικής εταιρείας.

ii) Οι αμοιβές φυσικού προσώπου μέλους προσωπικής ή αστικής εταιρείας το οποίο δεν ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και λαμβάνει αμοιβές για υπηρεσίες που απορρέουν από τη συμμετοχή του στην εταιρεία δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της προσωπικής ή αστικής εταιρείας».

Περαιτέρω διευκρινίσεις δόθηκαν με την [ΠΟΛ. 1139/2015 - Διευκρινίσεις σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση των αμοιβών των μελών προσωπικών εταιρειών \(Ο.Ε., Ε.Ε.\) και αστικών εταιρειών μετά την έκδοση της ΠΟΛ.1113/2015 εγκυκλίου μας](#), κατά την παρ. 6 της οποίας:

- ✓ Οι αμοιβές λόγω παροχής υπηρεσιών διαχείρισης ή/και εκπροσώπησης του εταίρου προς την εταιρεία εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας αυτής (ΔΕΑΦ 1064780 ΕΞ2015/11.05.2015 έγγραφο της ΑΑΔΕ)
- ✓ Λοιπές αμοιβές προσωπικής εργασίας ως εταιρική εισφορά των εταίρων δεν εκπίπτουν, καθόσον οι αμοιβές αυτές έχουν εν τοις πράγμασι την έννοια των απολήψεων έναντι κερδών (ΠΟΛ. 1113/2015)
- ✓ Η παροχή εργασίας ενός εταίρου προς την εταιρεία πέραν της εταιρικής του εισφοράς (πλην παροχής υπηρεσιών διαχείρισης/εκπροσώπησης) θα πρέπει να εξετάζεται ως ζήτημα πραγματικό από τις αρμόδιες για τον έλεγχο φορολογικές υπηρεσίες για το αν ενέχει εν τοις πράγμασι τα χαρακτηριστικά της εξαρτημένης εργασίας και αν οι υπόψη αμοιβές εκπίπτουν εν τέλει από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας.

1. Νομοθετικές διατάξεις, εγκύκλιοι και γνωμοδοτήσεις

1.4. Η διανομή των κερδών της δικηγορικής εταιρείας μεταξύ των εταίρων (αρθ. 49 § 1, 54 § 2, 3 του Κώδικα Δικηγόρων)

1.4.4. Φορολόγηση των έκτακτων αμοιβών (αρθ. 54 παρ 3 ΚΔ) – συνέχεια

B. Η καταβολή έκτακτων αμοιβών δεν δημιουργεί πρόβλημα στην ηλεκτρονική υποβολή της δήλωσης φόρου εισοδήματος του νομικού προσώπου – δικηγορικής εταιρείας που τηρεί απλογραφικό λογιστικό σύστημα

Τόσο το έγγραφο [📁 ΔΕΑΦ Α 1107672 ΕΞ 2015/12.8.2015: Φορολογική μεταχείριση εκτάκτων αμοιβών εταίρων δικηγορικών εταιρειών](#) όσο και η [📁 ΠΟΛ. 1146/2016 - Διευκρινίσεις σχετικά με τη διανομή - κατανομή κερδών στους εταίρους -μέλη των δικηγορικών εταιρειών, μετά την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013](#) παραπέμπουν ως προς την ηλεκτρονική υποβολή της δήλωσης της δικηγορικής εταιρείας που καταβάλει έκτακτες αμοιβές στην εγκύκλιο [📁 ΔΕΑΦ Β 1089508 ΕΞ 2015/29.6.2015: Διευκρινίσεις ως προς τη συμπλήρωση του εντύπου δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων \(Ν\)](#) και συνάγουν ότι:

- Σε δικηγορικές εταιρίες με απλογραφικά βιβλία δύναται, λόγω πρόβλεψης του καταστατικού έκτακτων αμοιβών, να διανέμονται κέρδη διαφορετικά από τα προκύπτοντα με βάση το καταστατικό της εταιρείας ή να χορηγούνται έκτακτες αμοιβές στους εταίρους, χωρίς ωστόσο να δημιουργείται πρόβλημα στην ηλεκτρονική υποβολή της δήλωσης φόρου εισοδήματος του νομικού προσώπου.

Σύμφωνα με την εν λόγω [📁 ΔΕΑΦ Β 1089508 ΕΞ 2015/29.6.2015](#) εγκύκλιο:

- Κατά το μέρος που αφορά στην κατανομή των κερδών των νομικών προσώπων της περ. β' του άρθρου 45 του ν.4172/2013 (προσωπικών εταιρειών) που τηρούν απλογραφικά βιβλία στους εταίρους/μέλη τους, η κατανομή αυτή θα γίνεται με βάση τα λογιστικά κέρδη που προκύπτουν από τα βιβλία της εταιρείας (κωδικοί 016 και 100), αφαιρουμένου του φόρου εισοδήματος που αναλογεί (κωδικοί 004 και 523), κατά το ποσοστό συμμετοχής των μελών στην υπόψη εταιρεία.
- Επιπλέον, επισημαίνεται ότι σε περίπτωση που τα υπόψη νομικά πρόσωπα εμφανίζουν στα βιβλία τους ζημία (λογιστική) από προηγούμενα έτη, αυτή θα πρέπει να αφαιρείται προκειμένου να γίνεται η κατανομή κερδών στους εταίρους/μέλη τους.
- Ως εκ τούτου και δεδομένου ότι η σχετική πληροφορία δεν απεικονίζεται στο έντυπο Ν, το σχετικό πεδίο του Πίνακα 1 όπου αναγράφονται τα κέρδη, παραμένει ανοιχτό για τροποποίηση από το εκάστοτε νομικό πρόσωπο.

1. Νομοθετικές διατάξεις, εγκύκλιοι και γνωμοδοτήσεις

1.5. Η ευθύνη των εταίρων ως προς τις φορολογικές υποχρεώσεις της δικηγορικής εταιρείας (αρθ. 54 § 4, 5, 6 Κώδικα Δικηγόρων)

1.5.1. Εισαγωγικά

Η δικηγορική εταιρεία ευθύνεται με την περιουσία της για τις πάσης φύσεως υποχρεώσεις της.

Ειδικά, όμως, για τις **φορολογικές υποχρεώσεις** της δικηγορικής εταιρείας ισχύουν τα εξής:

Οφειλές που δημιουργούνται **μετά τις 23.07.2021**

Για φορολογικές οφειλές που γεννώνται μετά τις **23.07.2021** (ημερομηνία θέσεως σε ισχύ του Ν. 4820/2021 που τροποποίησε το άρθρο 54 παρ. 5 του Κώδικα Δικηγόρων) **ευθύνονται προσωπικά, αλληλέγγυα και εις ολόκληρον οι διαχειριστές της δικηγορικής εταιρείας**, οι οποίοι διατηρούν δικαίωμα αναγωγής κατά των λοιπών μελών της εταιρείας, κατά την αναλογία συμμετοχής τους στη δικηγορική εταιρεία. Αυτό προκύπτει δυνάμει της νομοθετικής πρόβλεψης του ισχύοντος άρθρου 54 παρ. 5 του Κώδικα Δικηγόρων, το οποίο παραπέμπει ρητώς στο **άρθρο 50 του ν. 4174/2013 [Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ) - νυν 5104/2024, άρθρο 49]**.

Οφειλές που δημιουργήθηκαν **πριν τις 23.07.2021**

Για φορολογικές οφειλές που γεννήθηκαν **πριν τις 23.07.2021** **ευθύνονται ομοίως προσωπικά, αλληλέγγυα και εις ολόκληρον οι διαχειριστές της δικηγορικής εταιρείας**, με τους όρους και τις προϋποθέσεις του άρθρου 50 ΚΦΔ (νυν άρθρο 49 Ν. 5104/2024). Αυτό προκύπτει ερμηνευτικά από την προϊσχύσασα διάταξη του άρθρου 54 παρ. 5 του Κώδικα Δικηγόρων, όπως η ερμηνεία αυτή δόθηκε με το έγγραφο της ΑΑΔΕ:

ΔΕΑΦ Β 1107928 ΕΞ 2017/12.07.2017: Ευθύνη εταίρων δικηγορικών εταιρειών.

1. Νομοθετικές διατάξεις, εγκύκλιοι και γνωμοδοτήσεις

1.5. Η ευθύνη των εταίρων ως προς τις φορολογικές υποχρεώσεις της δικηγορικής εταιρείας (αρθ. 54 § 4, 5, 6 Κώδικα Δικηγόρων)

1.5.2. Το ισχύον άρθρο 49 Ν. 5104/2024 (ΚΦΔ)

1. Τα πρόσωπα, που είναι εκτελεστικοί πρόεδροι, διευθυντές, γενικοί διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθώς και τα πρόσωπα που ασκούν εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή διοίκηση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου εισοδήματος, παρακρατούμενου φόρου, κάθε επιρριπτόμενου φόρου, Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) και του Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝΦΙΑ), που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους, όπως και για τους τόκους, πρόστιμα, προσαυξήσεις και οποιεσδήποτε διοικητικές χρηματικές κυρώσεις επιβάλλονται επ' αυτών, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι κατωτέρω προϋποθέσεις:

- α. τα ανωτέρω πρόσωπα είχαν μια από τις ανωτέρω ιδιότητες είτε κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας είτε κατά τον χρόνο λύσης, διάλυσης ή συγχώνευσής τους είτε κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισής τους,
- β. οι οφειλές κατέστησαν ληξιπρόθεσμες κατά τη διάρκεια της θητείας τους υπό κάποια εκ των ανωτέρω ιδιοτήτων με την επιφύλαξη των επόμενων εδαφίων.

Αν οι οφειλές διαπιστώνονται μετά από έλεγχο, ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα κατά την έννοια της παρούσας νοούνται μόνο τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των περ. α) και γ) κατά το φορολογικό έτος ή την περίοδο στην οποία ανάγονται οι οφειλές αυτές.

Εάν οι φορολογικές οφειλές της παρούσας έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, η αλληλέγγυα ευθύνη βαραίνει και τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των περ. α) και γ) κατά τον χρόνο που κάθε δόση της ρύθμισης κατέστη ληξιπρόθεσμη ή η ρύθμιση απωλέσθηκε.

Για τα ποσά των τόκων, των προσαυξήσεων, των προστίμων και των λοιπών χρηματικών κυρώσεων, η αλληλέγγυα ευθύνη βαραίνει τα πρόσωπα που είναι αλληλεγγύως υπεύθυνα για την κύρια οφειλή επί της οποίας υπολογίζονται και επιβάλλονται τα ποσά αυτά,

- γ. οι εν λόγω οφειλές δεν καταβλήθηκαν ή δεν αποδόθηκαν στο Δημόσιο **από υπαιτιότητα** των ανωτέρω προσώπων. Το βάρος απόδειξης για την μη ύπαρξη υπαιτιότητας, φέρουν τα πρόσωπα της παρούσας.

1. Νομοθετικές διατάξεις, εγκύκλιοι και γνωμοδοτήσεις

1.5. Η ευθύνη των εταίρων ως προς τις φορολογικές υποχρεώσεις της δικηγορικής εταιρείας (αρθ. 54 § 4, 5, 6 Κώδικα Δικηγόρων)

1.5.2. Το ισχύον άρθρο 49 Ν. 5104/2024 (ΚΦΔ)

2. Στα νομικά πρόσωπα που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως με τα πρόσωπα της παρ. 1 για την πληρωμή των οφειλομένων φόρου εισοδήματος, παρακρατούμενου φόρου, κάθε επιρριπτόμενου φόρου, Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και του Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) και των επ' αυτών τόκων, προστίμων, προσαυξήσεων και οποιωνδήποτε χρηματικών κυρώσεων του διαλυόμενου νομικού προσώπου και εκείνο που το απορρόφησε ή το νέο νομικό πρόσωπο που συστήθηκε, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους.

3. Οι τελευταίοι κύριοι ή φιλοί κύριοι ή επικαρπωτές ή επιφανειούχοι των ακινήτων ευθύνονται σε ολόκληρο μαζί με τους υπόχρεους για την πληρωμή του ΕΝ.Φ.Ι.Α. που βαρύνει το δικαίωμα που απέκτησαν, εκτός αν αυτό αποκτήθηκε από επαχθή αιτία. Τα πρόσωπα αυτά έχουν δικαίωμα να ασκήσουν ενδικοφανή προσφυγή σύμφωνα με το άρθρο 72 εντός εξήντα (60) ημερών από την κοινοποίηση της οικείας πράξης της Φορολογικής Διοίκησης.

4. Πρόσωπα που ευθύνονται για την καταβολή φόρου εκ μέρους του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας σύμφωνα με το παρόν άρθρο δύνανται να ασκήσουν έναντι της Φορολογικής Διοίκησης, παράλληλα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, οποιοδήποτε δικαίωμα θα είχε στη διάθεση του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα.

5. Από την εφαρμογή του παρόντος εξαιρούνται οι αρχηγοί των διπλωματικών αποστολών και των προξενικών αρχών για τα χρέη του διαπιστευόντος ή αποστέλλοντος κράτους αντίστοιχα.

1. Νομοθετικές διατάξεις, εγκύκλιοι και γνωμοδοτήσεις

1.5. Η ευθύνη των εταίρων ως προς τις φορολογικές υποχρεώσεις της δικηγορικής εταιρείας (αρθ. 54 § 4, 5, 6 Κώδικα Δικηγόρων)

1.5.3. Σημειώσεις

- Οι διατάξεις του πρώην άρθρου 50 Ν. 4174/2013 (νυν 49 Ν. 5104/2024) τροποποιήθηκαν με το άρθρο 34 του Ν. 4646/12.12.2019. Δυνάμει των τροποποιητικών διατάξεων, **η αλληλέγγυα ευθύνη για φορολογικές οφειλές περιορίστηκε στα πρόσωπα που πράγματι ασκούν διοίκηση και ως εκ τούτου έχουν την δυνατότητα να ενεργούν στο όνομα και για λογαριασμό του νομικού προσώπου/οντότητας (εν προκειμένω της δικηγορικής εταιρείας).**
- Αποφεύγονται έτσι περιπτώσεις αλληλέγγυας ευθύνης προσώπων που είναι προδήλως αμέτοχα στην δημιουργία των φορολογικών υποχρεώσεων και στη μη εξόφλησή τους (π.χ. οι εκκαθαριστές). Για την ταυτότητα του λόγου, **η αλληλέγγυα ευθύνη δεν πρέπει να καταλαμβάνει τους διοικούντες που διαδέχθηκαν εκείνους οι οποίοι άφησαν ανεξόφλητες τις φορολογικές υποχρεώσεις του νομικού προσώπου.**
- **Η προγενέστερη ρύθμιση επέβαλλε ένα είδος αντικειμενικής ευθύνης, που δεν αφορούσε μόνο τα πρόσωπα που είχαν ασκήσει πραγματική διοίκηση κατά τη διάρκεια της οποίας δημιουργήθηκαν και έμειναν ανεξόφλητες οι φορολογικές υποχρεώσεις, αλλά επεκτεινόταν στα πρόσωπα που διαδέχθηκαν τους ανωτέρω στη διοίκηση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας. Τα τελευταία, ενώ δεν είχαν οποιαδήποτε συμμετοχή στη δημιουργία της φορολογικής υποχρέωσης και στην μη εκπλήρωσή της, ευθύνονταν αλληλεγγύως με τα πρόσωπα που προκάλεσαν την οφειλή. (Απόσπασμα από την Αιτιολογική Έκθεση του Ν. 4646/2019, βλ. και [📁 ΣτΕ ΟΛ. 355/2023](#). Για την αντικειμενική ευθύνη στις φορολογικές οφειλές πρβλ. και [απόφαση ΔΕΕ στην υπόθεση C-613/23 📁](#)).**

1. Νομοθετικές διατάξεις, εγκύκλιοι και γνωμοδοτήσεις

1.5. Η ευθύνη των εταίρων ως προς τις φορολογικές υποχρεώσεις της δικηγορικής εταιρείας (αρθ. 54 § 4, 5, 6 Κώδικα Δικηγόρων)

1.5.4. Ερμηνευτικές εγκύκλιοι:

📁 **Ε. 2173/30.10.2020:**
Αλληλέγγυα ευθύνη
διοικούντων του άρθρου 50
του ν.4174/2013, όπως
τροποποιήθηκε και ισχύει.

- Η εγκύκλιος 2173/2020 ερμηνεύει γενικά τις διατάξεις του άρθρου 50 ΚΦΔ, όπως ισχύει σήμερα.
- Πρόσωπα για τα οποία συντρέχουν σωρευτικά όλες οι λοιπές προϋποθέσεις, οι οποίες αναφέρονται στη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 50 ΚΦΔ, καθίστανται καταρχήν αλληλεγγύως υπεύθυνα και τεκμαίρεται η υπαιτιότητά τους εκ μόνης τις ιδιότητάς τους για τις οφειλές που δημιουργούνται κατά τη διάρκεια της θητείας τους. Ωστόσο, πρόκειται για μαχητό τεκμήριο, καθόσον το βάρος απόδειξης για τη μη ύπαρξη υπαιτιότητας, φέρουν τα εν λόγω πρόσωπα.
- Η εγκύκλιος περιλαμβάνει ειδική μνεία αναφορικά με την ευθύνη των εταίρων δικηγορικών εταιρειών. Αναφέρει ότι, βάσει νόμου, **ορίζονται οι διαχειριστές ως τα πρόσωπα τα οποία διοικούν, διαχειρίζονται και εκπροσωπούν την εταιρεία δικαστικά και εξώδικα από κοινού ή μεμονωμένα, σύμφωνα με όσα προβλέπονται στο Καταστατικό και στην απόφαση εκλογής ή επιλογής τους (άρθρο 53 παρ. 5 του Ν. 4194/2013)** και, επομένως, ευθύνονται προσωπικά και αλληλεγγύως με τη δικηγορική εταιρεία για τις φορολογικές υποχρεώσεις της. Γίνεται δε ρητή παραπομπή στο ΔΕΑΦ Β 1107928 ΕΞ 2017 έγγραφο της ΑΑΔΕ.

📁 **ΔΕΑΦ Β 1107928 ΕΞ
2017/12.07.2017:** Ευθύνη
εταίρων δικηγορικών
εταιρειών.

- Στο έγγραφο αυτό, που δημοσιεύτηκε προ της τροποποίησης του άρθρου 50 ΚΦΔ με το Ν. 4646/2019, αλλά διατηρείται σε ισχύ με τη μεταγενέστερη εγκύκλιο Ε. 2173/2020, σημειώνεται ότι, **μετά την έναρξη ισχύος του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), εφαρμόζονται επί των δικηγορικών εταιρειών μόνο οι διατάξεις του άρθρου 50 του Ν. 4174/2013 (νυν 49 Ν. 5104/2024) για την αλληλέγγυα ευθύνη.**
- Επομένως, **μόνο οι διαχειριστές της δικηγορικής εταιρείας ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα** για τις φορολογικές οφειλές της εταιρείας με τους όρους και τις προϋποθέσεις του άρθρου 50 ΚΦΔ (νυν 49 Ν. 5104/2024), όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 34 Ν. 4646/2019.

📁 **Α. 1082 /07.04.2021:**
Περιπτώσεις έλλειψης
υπαιτιότητας για τη μη
στοιχειοθέτηση της
αλληλέγγυας ευθύνης
σύμφωνα με τις διατάξεις
του άρθρου 50 του ν. 4174/
2013.

- Ορίζονται ενδεικτικά περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας των προσώπων που αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 50 ΚΦΔ (νυν 49 Ν. 5104/2024), όπως: Αποδεδειγμένη και παρατεταμένη αδυναμία ασκήσεως καθηκόντων διοίκησης λόγω βαριάς ασθένειας, αποδεδειγμένη μη πραγματική ανάμειξη στη διοίκηση/διαχείριση των υποθέσεων του νομικού προσώπου (δικηγορικής εταιρείας), παραίτηση προγενέστερη της κρίσιμης περιόδου, για την οποία έχουν τηρηθεί οι διατυπώσεις δημοσιότητας, ακόμα και αν δεν έχει ενημερωθεί η φορολογική διοίκηση, ύπαρξη αμετάκλητης αθωωτικής απόφασης ποινικού δικαστηρίου ή τελεσίδικη απόφαση δικαστηρίου βάσει των οποίων διαπιστώνεται ρητά η έλλειψη υπαιτιότητας σχετικά με τη δημιουργία ή τη μη καταβολή της φορολογικής οφειλής από τον αλληλεγγύως ευθυνόμενο (βλ. εφαρμογή της εγκυκλίου ενδεικτικά στις **αποφάσεις ΔΕΔ** 📁 **A 528/2023**, 📁 **A 556/2023**)

