

**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**

**ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**

**ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**

**ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ**

**Δ/ΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΤΜΗΜΑΤΑ: Α', Β'**

**ΠΟΛ. 1146**

ΠΡΟΣ: Ως Πίνακας Διανομής

<b>Ταχ. Δ/νση:</b>	<b>Καρ. Σερβίας 10</b>
<b>Ταχ. Κώδικας: Πληροφορίες : Τηλέφωνο:</b>	<b>101 84 Αθήνα</b> <b>Β. Δασουράς, Ε. Πλάνη</b> <b>210.3375314-5, 312</b>
<b>Fax:</b>	<b>210. 3375001</b>
<b>e-mail:</b>	<a href="mailto:d12.a@yo.syzefxis.gov.gr">d12.a@yo.syzefxis.gov.gr</a> <a href="mailto:d12.b@yo.syzefxis.gov.gr">d12.b@yo.syzefxis.gov.gr</a>

**ΘΕΜΑ:** Διευκρινίσεις σχετικά με τη διανομή - κατανομή κερδών στους εταίρους -μέλη των δικηγορικών εταιρειών, μετά την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013.

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

1. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 49 του ν.4194/2013 (Κώδικας Δικηγόρων) ορίζεται ότι οι δικηγορικές εταιρείες διανέμουν αποκλειστικά μεταξύ των εταίρων (κατά τη μέθοδο που θα συμφωνούν κατά την αδέσμευτη κρίση τους) τα συνολικά κέρδη που προκύπτουν από τη δραστηριότητα της εταιρείας.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 54 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι η ετήσια διανομή καθαρών εσόδων γίνεται μέσα σε τρεις (3) μήνες από το κλείσιμο της διαχειριστικής περιόδου, όπως ορίζεται στο καταστατικό, ενώ με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι

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.

3. Επιπλέον, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 52 του ν.4194/2013 ορίζεται ότι 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 απολήψεις και επιστροφές οποιωνδήποτε ποσών στους εταίρους, λόγω αποχώρησης ή για οποιονδήποτε άλλο λόγο, αποφασίζονται από τους εταίρους της δικηγορικής εταιρείας.

4. Ακόμη, με τις διατάξεις της παρ. 3 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου ορίζεται ότι τα μερίδια κάθε εταίρου ορίζονται ελεύθερα από τη Γενική Συνέλευση σε εκατοστιαία ποσοστά και δεν συνδέονται με την εισφορά του εταίρου.

5. Με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 49 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται επίσης ότι 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.

6. Το ως άνω νομοθετικό πλαίσιο που διέπει τη λειτουργία των αστικών δικηγορικών εταιρειών καταδεικνύει την ιδιόζουσα 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. 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. Κατά συνέπεια, 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 εναπομείναντων εταίρων, λόγω της ανακατανομής των εταιρικών μεριδίων και των ποσοστών συμμετοχής στα κέρδη και τις ζημίες της εταιρείας. Η αποτίμηση των εισφορών, καθώς και οι τυχόν απολήψεις και επιστροφές οποιωνδήποτε ποσών στους εταίρους, λόγω αποχώρησης ή για οποιονδήποτε άλλο λόγο, αποφασίζονται από τους εταίρους της δικηγορικής εταιρείας.

Τη σημασία της εισφερόμενης εργασίας των εταίρων για την δικηγορική εταιρεία καταδεικνύει εξάλλου και ο περιορισμός που υφίσταται για τους εταίρους αυτής να συμμετέχουν σε άλλη δικηγορική εταιρεία ή να ασκούν ατομική δικηγορία. Έτσι, κατά τη διανομή των κερδών της δικηγορικής εταιρείας στους εταίρους της είναι δυνατόν να μην λαμβάνονται υπόψη μόνο τα ποσοστά των μεριδίων τους στην εταιρεία, αλλά και άλλες παράμετροι που σχετίζονται με την εισφορά της εργασίας τους, όπως είναι η απόδοση, ο ζήλος που επιδεικνύουν κατά την άσκηση των καθηκόντων τους, κ.λπ.

7. Με το αριθ. ΔΕΑΦ Α 1107672 ΕΞ2015/ 12.8.2015 έγγραφό μας διευκρινίστηκε επίσης ότι, σε δικηγορικές εταιρείες 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.

8. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω συνάγεται, ότι αν από το νόμιμο δημοσιευμένο καταστατικό της δικηγορικής εταιρείας, προβλέπονται ρητώς διαφορετικά ποσοστά συμμετοχής των εταίρων - μελών στα κέρδη - ζημίες της εταιρείας από τις μερίδες συμμετοχής τους στην εταιρεία, τότε κατά τη διανομή των κερδών λαμβάνονται υπόψη τα ποσοστά συμμετοχής τους στα κέρδη, ανεξάρτητα των μερίδων συμμετοχής τους στην εταιρεία. Προϋπόθεση για τη διανομή των κερδών μεταξύ των εταίρων- μελών βάσει των ανωτέρω, είναι η τήρηση των διατυπώσεων που ορίζονται στις οικείες διατάξεις (ν.4194/2013) και τον φορολογικό νόμο (συστατικό έγγραφο και δημοσίευση αυτού κ.λπ.).

Τέλος, και δεδομένου ότι κατά την αποχώρηση εταίρου από τη δικηγορική εταιρεία δεν αποκτάται και υπεραξία από μεταβίβαση τίτλων, διευκρινίζεται ότι για τα κέρδη που διανέμονται στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης προς τους αποχωρήσαντες εταίρους δικηγορικής εταιρείας για τους μήνες

συμμετοχής τους σε αυτή, 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.

Κάθε άλλη διαταγή με αντίθετο περιεχόμενο παύει να ισχύει.

## **Ο ΓΕΝΙΚΟΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**

**ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ**

### **ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ:**

#### **I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ**

1. Δ.Ο.Υ.
2. Οικονομικές Επιθεωρήσεις- Όλους τους Επιθεωρητές στις έδρες τους
3. Κεντρική Υπηρεσία ΣΔΟΕ και Περιφερειακές Διευθύνσεις του
4. ΔΕΚ
5. Περιοδικό «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗ»
6. Π.Ο.Ε.--- Δ.Ο.Υ.
7. Αποδέκτες πινάκων Α΄ και Η΄
8. Αποδέκτες πινάκων Ι΄, ΙΒ΄ (εκτός 1), ΙΓ΄, ΙΖ΄, ΙΣΤ΄ και ΙΗ΄
9. Αποδέκτες πινάκων ΚΒ΄ και ΚΓ΄
10. ΣΥΝΔΕΣΜΟΣ ΔΙΚΗΓΟΡΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΕΛΛΑΔΟΣ, Βουκουρεστίου 25, Τ.Κ. 106 71, Αθήνα

#### **II. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ**

1. Γραφείο. κ. Αναπληρωτή Υπουργού
2. Γραφείο. κ. Γενικού Γραμματέα Δημόσιων Εσόδων
3. Γραφεία κ.κ. Γενικών Διευθυντών

4. Όλες τις Διευθύνσεις, Τμήματα και Ανεξάρτητα Γραφεία
5. Αυτοτελές Τμήμα Συντονισμού Μεταρρυθμιστικών Δράσεων και Επικοινωνίας
6. Δ/ση Νομικής Υποστήριξης της Γ.Γ.Δ.Ε.
7. Διεύθυνση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας - Τμήματα Α' (5), Β' (5), Γ'(2)
8. Δ/ΝΣΗ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗΣ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗΣ
9. Γραφείο κ. Αναπ. Διευθυντή Άμεσης Φορολογίας.
10. Δ/ση Επιθεώρησης Υπηρεσιών