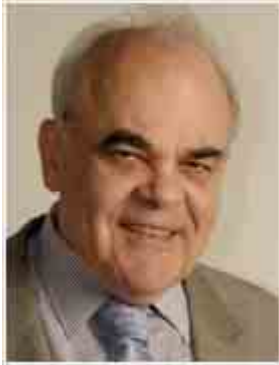


**Ανάλυση: Οι μέθοδοι καταβολής και φορολογίας των κεφαλαίων**

## **Αμοιβές μελών διοικήσεως Ανώνυμων Εταιρειών και ΕΠΕ**

Οι αμοιβές μελών διοικήσεως ανώνυμης εταιρείας και εταιρείας περιορισμένης ευθύνης καθώς και ο λογιστικός χειρισμός τους χρήζουν πολλών διευκρινίσεων.



Ο Γεώργιος Στ.  
Αληφαντής.

### **I. Αμοιβές μελών διοικήσεως ανώνυμης εταιρείας**

#### **1. Έννοια αμοιβών.**

Αμοιβές μελών διοικητικού συμβουλίου ανώνυμης εταιρείας νοούνται οι με οποιονδήποτε τρόπο παρεχόμενες σε αυτούς ωφέλειες, σε ανταμοιβή των παρασχεθεισών υπηρεσιών τους προς την εταιρεία.

Με βάση τις διατάξεις της εμπορικής και φορολογικής νομοθεσίας, οι αμοιβές των διοικητικών συμβούλων της ανώνυμης εταιρείας μπορεί να συνίσταται:

- α) Σε ποσοστά επί των κερδών, και
- β) Σε λοιπές αμοιβές, όπως:
  - πάγια κατά συνεδρίαση αποζημίωση ή έξοδα παραστάσεως
  - αμοιβές λόγω ειδικών σχέσεων
  - ετήσια κατ' αποκοπή αμοιβή
  - αμοιβή καταβαλλόμενη με οποιονδήποτε άλλο τρόπο.

#### **2. Διάκριση αμοιβών βάσει του εμπορικού νόμου.**

Οι αμοιβές που καταβάλλονται στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου της ανώνυμης εταιρείας διακρίνονται βάσει των διατάξεων της εμπορικής και φορολογικής νομοθεσίας:

α) Σε αμοιβές καταβαλλόμενες στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου , σύμφωνα με το άρθρο 24 του κωδ. Ν. 2190/1920.

Στην κατηγορία αυτή υπάγονται οι εξής αμοιβές:

- Ποσοστά επί των κερδών
- Πάγια κατά συνεδρίαση αποζημίωση (έξοδα παραστάσεως)
- Αμοιβές καταβαλλόμενες στο Διευθύνοντα Σύμβουλο.
- Εκτός μισθού αμοιβές και αποζημιώσεις.

β) Σε αμοιβές καταβαλλόμενες στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου , σύμφωνα με το άρθρο 23α του κωδ. Ν. 2190/1920 .

Στην κατηγορία αυτή υπάγονται οι εξής αμοιβές:

- Μισθοί μελών διοικητικού συμβουλίου λόγω σύμβασης εξαρτημένης εργασίας.
- Αμοιβές μελών διοικητικού συμβουλίου λόγω σύμβασης ανεξαρτήτων υπηρεσιών (παροχή νομικών ή οικονομικών κ.λπ. υπηρεσιών).
- Μισθοί και αμοιβές διευθυντών που τελούν υπό την έγκριση της γενικής συνέλευσης.

γ) Αμοιβές καταβαλλόμενες από ελευθεριότητα της εταιρείας (άρθρο 25, παρ. 5, Ν. 2238/1994).

### **3. Αμοιβές καταβαλλόμενες στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου , σύμφωνα με το άρθρο 24 του κωδ. Ν. 2190/1920.**

Το άρθρο 24 κωδ. Ν. 2190/1920 αναφέρει τα εξής:

"1. Πάσα επί των κερδών χορηγούμενη εις μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου αμοιβή, δέον να λαμβάνηται εκ του απομένοντος υπολοίπου των καθαρών κερδών μετά την αφαίρεσιν των κρατήσεων διά τακτικών αποθεματικών και του απαιτουμένου ποσού προς διανομήν του πρώτου μερίσματος υπέρ των μετόχων, ίσου τουλάχιστον προς 6% επί του καταβεβλημένου εταιρικού κεφαλαίου.

2. Πάσα ετέρα, μη καθοριζόμενη κατά ποσόν υπό του Καταστατικού, χορηγούμενη δε εξ ουιούδηποτε λόγου εις σύμβουλον αμοιβή ή αποζημίωσις, θεωρείται βαρύνουσα την Εταιρεία, μόνον, εάν εγκριθή δι' ειδικής αποφάσεως της τακτικής Γενικής Συνελεύσεως. Αύτη δύναται να μειωθή υπό του δικαστηρίου εάν κατ' αγαθήν κρίσιν είναι υπέρογκος και αντετάχθησαν κατά της ληφθείσης αποφάσεως μέτοχοι εκπροσωπούντες το 1/10 του εταιρικού κεφαλαίου.

3. Η διάταξις της προηγουμένης παραγράφου δεν εφαρμόζεται προκειμένου περί αμοιβών οφειλομένων εις μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου δι' υπηρεσίας αυτών παρεχομένας εις την Εταιρείαν επί τη βάσει ειδικής σχέσεως μισθώσεως εργασίας ή εντολής."

Σημειώνεται ότι το υπ. Ανάπτυξης με το έγγραφο Κ2-16674/21.11.2007 γνωστοποίησε ότι

"μετά την κατάργηση του υποχρεωτικού ποσοστού 6% επί του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου θα γίνει άμεσα πρόταση της Υπηρεσίας μας για την προσαρμογή των διατάξεων του άρθρου 3 του Α.Ν. 148/1967 με τις νέες ρυθμίσεις του άρθρου 45 του Κ.Ν. 2190/1920, προκειμένου να αρθούν οι ερμηνευτικές δυσκολίες".

Από τα ανωτέρω προκύπτουν τα εξής :

Διανεμόμενα κέρδη. Καταβάλλονται μετά την έγκρισή τους από τη τακτική γενική συνέλευση των μετόχων από το απομένον υπόλοιπο μετά την αφαίρεση των κρατήσεων για τακτικό αποθεματικό και του απαιτούμενου ποσού για διανομή του πρώτου μερίσματος. Τα διανεμόμενα κέρδη στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου αποτελούν εισόδημα κινητών αξιών (άρθρο 24, παρ. 1, περ. α, Ν. 2238/1994). Χρόνος κτήσεως του εισοδήματος είναι ο χρόνος έγκρισης αυτών από τη γενική συνέλευση των μετόχων (άρθρο 26, παρ. 1, περ. α, Ν. 2238/1994). Κατά την καταβολή από τα διανεμόμενα κέρδη στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου παρακρατείτε φόρος εισοδήματος 25% κατά την καταβολή ή πίστωση των δικαιούχων με τα εισοδήματα αυτά και σε κάθε περίπτωση μέσα σε ένα μήνα από την έγκριση του ισολογισμού από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων. Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του μέλους του διοικητικού συμβουλίου για τα διανεμόμενα σε αυτούς κέρδη. Ο άνω παρακρατηθείς φόρος αποδίδεται εντός του πρώτου δεκαπενθημέρου του επόμενου από την παρακράτηση μήνα. (άρθρο 54, παρ.1 και 6, περ. ζ, του Ν. 2238/1994). Επίσης παρακρατείτε χαρτόσημο 1,2% το οποίο αποδίδεται εντός δύο μηνών από την έγκριση του ισολογισμού από την τακτική γενική συνέλευση ("Διανεμόμενα Κέρδη Α Ε και ΕΠΕ", Γ. Αληφαντή, έκδοση 6η, Πάμισος 2011, σελ. 62.).

#### **Έξοδα παραστάσεως ή πάγια κατά συνεδρίαση αποζημίωση.**

Καταβάλλονται μετά από απόφαση του διοικητικού συμβουλίου της ανώνυμης εταιρείας. Τα έξοδα παραστάσεως αποτελούν εισόδημα κινητών αξιών (άρθρο 24, παρ. 1, περ. α, Ν. 2238/1994) και κατά την καταβολή παρακρατείτε από τα καταβαλλόμενα έξοδα παραστάσεως φόρος εισοδήματος 35% (άρθρο 54, παρ. 5, Ν. 2238/1994). Η παρακράτηση ενεργείται κατά το χρόνο που καταβάλλονται τα έξοδα παραστάσεως στο σύμβουλο ή εγγράφονται σε πίστωση του δικαιούχου (άρθρο 54, παρ. 6, περ. α, Ν. 2238/1994). Επίσης, παρακρατείτε τέλος χαρτόσημου 1,2% (άρθρο 15ε, παρ. 7, Κ.Τ.Χ.). Η είσπραξη από το μέλος του διοικητικού συμβουλίου των εξόδων παραστάσεως, πραγματοποιείται με την έκδοση από την ανώνυμη εταιρεία απόδειξης επαγγελματικής δαπάνης (άρθρο 15, παρ. 1 και 2, του Κ.Β.Σ), με την οποία θα λογιστικοποιηθεί η άνω αμοιβή. Ο άνω φόρος αποδίδεται εντός του πρώτου δεκαπενθημέρου του επόμενου από την παρακράτηση μήνα. (άρθρο 60, παρ. 2, Ν. 2238/1994) Επίσης, το άνω τέλος χαρτοσήμου αποδίδεται εξ ολοκλήρου με αποδεικτικό πληρωμής του Δημόσιου Ταμείου εντός πέντε ημερών από την ημερομηνία της σχετικής εξοφλητικής απόδειξης ή της σχετικής πιστωτικής εγγραφής με βάση τις διατάξεις του άρθρου 3, παρ.1, του Κ.Τ.Χ., όπως τροποποιημένο ισχύει από 22.10.1998 με το άρθρο 27, παρ. 1, του Ν. 2648/1998.

Χρόνος κτήσεως του εισοδήματος από το μέλος του διοικητικού συμβουλίου είναι ο χρόνος καταβολής ή πίστωσης των εξόδων παραστάσεως στο όνομα του δικαιούχου (άρθρο 26, παρ. 7, Ν. 2238/1994)

Στη συνέχεια, τα άνω έξοδα παραστάσεως πρέπει να εγκριθούν με ειδική απόφαση της τακτικής γενικής συνέλευσης η οποία θα συνέλθει για να εγκρίνει τις οικονομικές

καταστάσεις της χρήσεως κατά τη διάρκεια της οποίας καταβλήθηκαν τα άνω έξοδα παραστάσεως. Στην περίπτωση αυτή δεν αρκεί η εγκρίνουσα τις οικονομικές καταστάσεις απόφαση, αλλά απαιτείται όπως τα έξοδα παραστάσεως εγκριθούν με ειδική απόφαση της τακτικής γενικής συνέλευσης των μετόχων. Αυτή μπορεί να μειωθεί από το δικαστήριο εάν κατά αγαθή κρίση είναι υπέρογκος και αντιταχθήκαν κατά της ληφθείσας αποφάσεως μέτοχοι εκπροσωπώντας το 1/10 του εταιρικού κεφαλαίου (άρθρο 24, παρ. 2, κωδ. Ν. 2190/1920). Σημειώνεται ότι η τακτική γενική συνέλευση δεν μπορεί να εγκρίνει εκ των προτέρων τα έξοδα παραστάσεως που θα καταβληθούν στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου για την επόμενη χρήση ή για όλες τις χρήσεις που διαρκεί η θητεία τους ("Διανεμόμενα Κέρδη Α Ε και ΕΠΕ", Γ. Αληφαντής, έκδοση 6η, Πάμισος 2011, σελ. 64 έως 81.).

Τα έξοδα παραστάσεως εκπίπτουν φορολογικά ως έξοδα της επιχείρησης εφόσον εγκριθούν σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2, του άρθρου 24, του Ν. 2190/1920, δηλαδή από την τακτική γενική συνέλευση, όπως αναφέρουμε ανωτέρω (άρθρο 105, παρ. 6, περ. γ, Ν.2238/1994).

Παράδειγμα : Το διοικητικό συμβούλιο της ανώνυμης εταιρείας Α αποφάσισε κατά τη συνεδρίαση που πραγματοποιήθηκε τον Ιανουάριο 2011 όπως στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου καταβάλλονται κάθε μήνα και μέχρι δύο συνεδριάσεις το μήνα το ποσό 500,00 ευρώ ως έξοδα παραστάσεως. Από τα έξοδα αυτά θα παρακρατηθεί φόρος εισοδήματος 35% και τέλος χαρτοσήμου 1,2% και σε κάθε μέλος του διοικητικού συμβουλίου θα καταβληθεί ευρώ 319,00 βάσει απόδειξης επαγγελματικής δαπάνης. Οι σύμβουλοι θα δηλώσουν το άνω εισόδημα με τα λοιπά εισοδήματα τους του έτους 2011, πλην, όμως, τα έξοδα παραστάσεως δεν θα συναθροισθούν με τα λοιπά εισοδήματα του έτους 2011 (ενοίκια, μισθοί κ.ά.) επειδή για τα έξοδα παραστάσεως, με τη φορολογία εισοδήματος με συντελεστή 35%, εξαντλήθηκε η φορολογική υποχρέωση για τα εισοδήματα αυτά. Στη συνέχεια, στην τακτική γενική συνέλευση που θα συνέλθει μέχρι 30.6.2012 για να εγκρίνει τις οικονομικές καταστάσεις της χρήσεως 2011 τα άνω έξοδα παραστάσεως θα πρέπει να εγκριθούν με ειδική απόφαση της τακτικής γενικής συνέλευσης. Τη διαδικασία αυτή απαιτεί και ο φορολογικός νόμος 2238/1994 άρθρο 105 (παρ. 6, περ.γ,) για τη φορολογική έκπτωση των εξόδων παραστάσεως.

Αμοιβές διευθύνοντος συμβούλου. Ο διευθύνων σύμβουλος στην περίπτωση που δεν λαμβάνει αμοιβή από την ανώνυμη εταιρεία συνδέεται με αυτή με σχέση εντολής. Στην περίπτωση, όμως, που λαμβάνει αμοιβή συνδέεται με την ανώνυμη εταιρεία με σχέση ανεξαρτήτων υπηρεσιών. Ο διευθύνων σύμβουλος δεν δικαιούται επιδόματα δώρων εορτών, άδειας και αποζημίωση λόγω καταγγελίας της συμβάσεως εργασίας.(Α.Π. 1364/1990, Δ.Ε.Ν. 1991, σελ.1189 "Διανεμόμενα Κέρδη Α Ε και ΕΠΕ", Γ. Αληφαντής, έκδοση 6η, Πάμισος 2011, σελ. 37 κ.ε.). Επίσης, εξαιρούνται από την ασφάλιση του Ι.Κ.Α. υπό την προϋπόθεση ότι δεν λαμβάνουν αμοιβές υποκείμενες στη φορολογία μισθωτών υπηρεσιών (Σ.τ.Ε. 2376/1991 "Διανεμόμενα Κέρδη Α Ε και ΕΠΕ", Γ. Αληφαντής, έκδοση 6η, Πάμισος 2011, σελ. 131)

Οι αμοιβές του διευθύνοντος συμβούλου καταβάλλονται, καταρχήν μετά από απόφαση του διοικητικού συμβουλίου. Κατά την καταβολή παρακρατείτε από τις καταβαλλόμενες αμοιβές φόρος εισοδήματος 35% και χαρτόσημο 1,2% (με τις ίδιες διατάξεις που αναφέρονται ανωτέρω στα έξοδα παραστάσεως) και τα οποία αποδίδονται σύμφωνα με τα αναφερόμενα ανωτέρω στα έξοδα παραστάσεως. ("Διανεμόμενα Κέρδη Α Ε και ΕΠΕ", Γ. Αληφαντής, έκδοση 6η, Πάμισος, Αθήνα 2011, σελ. 86)

Στη συνέχεια, όπως ορίζεται στο άρθρο 24, παρ. 2, του Ν. 2190/1920, οι άνω αμοιβές του

διευθύνοντας συμβούλου πρέπει να εγκριθούν με ειδική απόφαση της τακτικής γενικής συνέλευσης, όπως αναλυτικά αναφέρουμε ανωτέρω για την έγκριση των εξόδων παραστάσεως. Αυτή μπορεί να μειωθεί από το δικαστήριο εάν κατά αγαθή κρίση είναι υπέρογκος και αντιταχθήκαν κατά της ληφθείσας αποφάσεως μέτοχοι εκπροσωπώντας το 1/10 του εταιρικού κεφαλαίου (άρθρο 24, παρ. 2, κωδ. Ν. 2190/1920).

Οι αμοιβές του διευθύνοντας συμβούλου εκπίπτουν φορολογικά ως έξοδα της επιχείρησης εφόσον εγκριθούν από την τακτική γενική συνέλευση (άρθρο 105, παρ. 6, περ. γ, Ν.2238/1994)

Εκτός μισθού αμοιβές π.χ. αμοιβή ως εκπρόσωπος της ανώνυμης εταιρείας για τη συμμετοχή σε συνέδριο εξωτερικού κ.λπ.

Ως προς την αρχική έγκριση των εκτός μισθού αμοιβών από το διοικητικό συμβούλιο, την καταβολή τους, τη φορολογία τους και τη τελική έγκριση τους από την τακτική γενική συνέλευση ισχύουν τα ανωτέρω αναφερόμενα στα έξοδα παραστάσεως.

Οι εκτός μισθού αμοιβές εκπίπτουν φορολογικά ως έξοδα της επιχείρησης εφόσον εγκριθούν από την τακτική γενική συνέλευση (άρθρο 105, παρ. 6, περ.γ, Ν.2238/1994)

Αποζημιώσεις. Οι αποζημιώσεις καταβάλλονται με απόφαση της τακτικής γενικής συνέλευσης( Πολ. Πρωτ. Θεσ/νίκης 32922/1997 και Α.Π. 421/2000).

Ως προς τη φορολογία τους ισχύουν οι εξής διατάξεις ("Διανεμόμενα Κέρδη ΑΕ και ΕΠΕ", Γ. Αληφαντής, έκδοση 6η, Πάμισος, Αθήνα 2011, σελ. 98 έως 100 και 148):

α) Φορολογούνται ως εφάπαξ αποζημιώσεις , βάσει του άρθρου14, παρ.1, του Ν. 2238/1994 εφόσον το ποσό της αποζημίωσης έχει υπολογισθεί βάσει διατάξεως Νόμου

β) Φορολογούνται ως δωρεά αποζημίωση , βάσει του άρθρου 17, παρ. 2, του Ν. 1473/1984,εφόσον το ποσό της αποζημίωσης δεν έχει υπολογισθεί βάσει διατάξεως Νόμου.

#### **4. Αμοιβές καταβαλλόμενες στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου, σύμφωνα με το άρθρο 23α του κωδ. Ν. 2190/1920 .**

Μισθοί μελών διοικητικού συμβουλίου. Τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου μπορούν να προσφέρουν και άλλες υπηρεσίες, εκτός από εκείνες που υποχρεούνται να προσφέρουν στην ανώνυμη εταιρεία ως μέλη του διοικητικού συμβουλίου. Οι υπηρεσίες αυτές μπορεί να αφορούν τη διεύθυνση ενός τομέα δράσεως της επιχειρήσεως ή και ολόκληρης της επιχείρησης , αλλά και την εποπτεία και τις κατευθύνσεις του διοικητικού συμβουλίου (Εφ. Θεσ/νίκης 447/2003, ΔΕΝ 2008, σελ. 1276)

Στην προκειμένη περίπτωση παρατηρούμε ότι σε ένα μέλος του διοικητικού συμβουλίου ανώνυμης εταιρείας μπορεί να ανατεθεί, παράλληλα προς τα εκ του καταστατικού και του νόμου καθήκοντά του και παροχή εργασίας διαφόρου φύσεως και δη εξαρτημένη εργασία με τακτικό μισθό, ο καθορισμός του οποίου δεν υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 24, του κωδ. Ν. 2190/1920 στις οποίες αναφερόμαστε ανωτέρω, αλλά στις διατάξεις του άρθρου 23α, του κωδ. Ν.2190/1920.

Οι συμβάσεις των μελών διοικητικού συμβουλίου με την ανώνυμη εταιρεία για την παροχή

υπηρεσιών στην εταιρεία πρέπει προηγουμένως να έχουν προεγκριθεί από την τακτική ή έκτακτη γενική συνέλευση των μετόχων, εν συνεχεία, να καταρτισθούν οι συμβάσεις αυτές και ακολούθως να καταβληθούν οι αμοιβές αυτές. Όμως, μπορεί να εγκριθούν και εκ των υστέρων όπως αναφέρουμε στη συνέχεια.

Οι προϋποθέσεις καταρτίσεως των συμβάσεων με τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου είναι σύμφωνα με το άρθρο 23α, του κωδ. Ν 2190/1920 οι εξής:

α) Απαιτείται άδεια της γενικής συνέλευσης των μετόχων.

β) Η άδεια της γενικής συνέλευσης δεν παρέχεται, εάν στην απόφαση αντιτάχθηκαν μέτοχοι εκπροσωπώντας τουλάχιστον το ένα τρίτο (1/3) του εκπροσωπούμενου στη συνέλευση μετοχικού κεφαλαίου.

γ) Η άδεια αυτή μπορεί να παρασχεθεί και μετά τη σύναψη της σύμβασης, εκτός εάν στην απόφαση αντιτάχθηκαν μέτοχοι οι οποίοι εκπροσωπούν τουλάχιστον το 1/20 του εκπροσωπούμενου στη συνέλευση μετοχικού κεφαλαίου.

Εισόδημα μισθωτών υπηρεσιών. Εάν το μέλος του διοικητικού συμβουλίου για τις συγκεκριμένες υπηρεσίες τις οποίες προσφέρει στην ανώνυμη εταιρεία, συνδέεται με σχέση εξαρτημένης εργασίας με τακτικό μισθό και συγχρόνως ασφαλίζεται στο Ι.Κ.Α. τότε το εισόδημα αυτό αποτελεί εισόδημα μισθωτών υπηρεσιών φορολογούμενο με τις γενικές διατάξεις και από τους μισθούς αυτούς θα παρακρατηθεί φόρος μισθωτών υπηρεσιών (υπ. Οικονομικών πολ.1141/1992).

Παράδειγμα : Το διοικητικό συμβούλιο ανώνυμης εταιρείας προτίθεται να αναθέσει σε μέλος του τη διεύθυνση του εργοστασίου της εταιρείας βάσει σύμβασης εξαρτημένης εργασίας. Για το λόγο αυτόν, και πριν από την κατάρτιση της σύμβασης εργασίας με το άνω μέλος του διοικητικού συμβουλίου , πρέπει να συγκληθεί η γενική συνέλευση των μετόχων της εταιρείας (τακτική ή έκτακτη), η οποία να προεγκρίνει τη σύμβαση αυτή. Σημειώνεται ότι, η γενική συνέλευση μπορεί να επιτρέψει στο διοικητικό συμβούλιο όπως καταρτίζει συμβάσεις με τα μέλη του θέτοντας συγχρόνως και τις αρχές εντός των οποίων αυτές θα καταρτίζονται. Ακολούθως, το διοικητικό συμβούλιο θα καταρτίσει τη σύμβαση με βάσει την απόφαση της γενικής συνέλευσης και τέλος θα καταβληθεί ο εγκριθείς μισθός.

Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις. Στην περίπτωση, όμως, που το μέλος του διοικητικού συμβουλίου για τις αμέσως ανωτέρω υπηρεσίες, τις οποίες προσφέρει στην ανώνυμη εταιρεία με σχέση εξαρτημένης εργασίας και με τακτικό μισθό δεν ασφαλίζεται στο Ι.Κ.Α., αλλά σε άλλο ασφαλιστικό ταμείο, τότε το εισόδημα αυτό αποτελεί εισόδημα "εξ εμπορικών επιχειρήσεων" (άρθρο 28, παρ. 3, περ. στ., Ν. 2238/1994). και από τους μισθούς αυτούς θα παρακρατηθεί φόρος 35% Στην περίπτωση αυτή, με την παρακράτηση του φόρου 35%, εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση. Ο συντελεστής παρακράτησης εφαρμόζεται στο ποσό που προκύπτει μετά την αφαίρεση των ασφαλιστικών εισφορών και των αναλογούντων τελών χαρτοσήμου Η απόδοση του άνω φόρου γίνεται με τις διμηνιαίες ή μηνιαίες δηλώσεις τις παρ. 1, του άρθρου 59, του Ν. 2238/1994 (άρθρο 55, παρ. 1, περ. α., Ν. 2238/1994). Το τέλος χαρτοσήμου 1,2% από 1.1.2002 έχει καταργηθεί με την Π.Ν.Π. 21.12.2001 (υπ. Οικονομικών πολ.1069/2002, ΔΕΝ 2002, σελ.342, "Φορολογία Χαρτοσήμου" Π. Ρέππα, Έκδοση 5η, Σάκκουλα 2010, σελ.731).

Οι άνω μισθοί εκπίπτουν φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με τις

ίδιες προϋποθέσεις οι οποίες ισχύουν για τη φορολογική έκπτωση των μισθών του λοιπού προσωπικού των επιχειρήσεων (υπαγωγή των μισθών σε ασφαλιστικές εισφορές των ασφαλιστικών ταμείων, κ.λπ.)

### **5. Παροχές άνευ νομίμου ή συμβατικής υποχρέωσης**

Πρόκειται για αμοιβές ή παροχές που καταβάλλονται στα μέλη διοικήσεως της ανώνυμης εταιρείας άνευ νομίμου ή συμβατικής υποχρέωσης π.χ. καταβολή φόρων που βαρύνουν τα μέλη διοικήσεως, καταβολή ενοικίου, τηλεφωνικών τελών ασφαλιστρών των μελών διοικήσεως, αγορά αυτοκινήτου στο όνομα των μελών διοικήσεως, πώληση ακινήτου της εταιρείας στα μέλη διοικήσεως με τιμή μικρότερη της αντικειμενικής αξίας, πώληση μετοχών ιδιοκτησίας της εταιρείας με τιμή μικρότερη της τιμής κτήσεως κ.λπ. (άρθρο 25, παρ. 5, Ν. 2238/1994).

Οι παροχές άνευ νομίμου ή συμβατικής υποχρέωσης, φορολογούνται με συντελεστή 35% . Με την παρακράτηση εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου για τα εισοδήματα αυτά. (άρθρο 54, παρ. 5, Ν. 2238/1994).

Σημειώνεται ότι οι άνω αμοιβές ή παροχές αποτελούν περιπτώσεις εκτάκτου ελέγχου των άρθρων 40 και 40α του κωδ. Ν. 2190/1920 για να διαπιστωθεί εάν υπάρχει ωφέλεια του διοικητικού συμβούλου από τις αμοιβές ή παροχές αυτές σε βάρος της ανώνυμης εταιρείας.

## **II. Αμοιβές διαχειριστών εταιρείας περιορισμένης ευθύνης**

Εισόδημα. Από τις διαχειριστικές χρήσεις που αρχίζουν από 1.1.2003 και μετά θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις ο μισθός και κάθε είδους απολαβές που καταβάλλονται από τις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης σε εταίρους της για υπηρεσίες που προσφέρουν σε αυτή, εφόσον οι εταίροι είναι ασφαλισμένοι για τις υπηρεσίες αυτές σε οποιοδήποτε ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο εκτός του Ι.Κ.Α. (άρθρο 28, παρ.3, περ.στ, Ν. 2238/1994). Από τις αμοιβές αυτές παρακρατείται φόρος με συντελεστή 35%. Με την παρακράτηση εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου για τα εισοδήματα αυτά. Ο συντελεστής παρακράτησης εφαρμόζεται στο ποσό που προκύπτει μετά την αφαίρεση των ασφαλιστικών εισφορών και των αναλογούντων τελών χαρτοσήμου και αποδίδεται με διμηνιαίες ή μηνιαίες δηλώσεις του άρθρου 59, παρ.1, Ν. 2238/1994 (άρθρο 55, παρ.1, περ.α, Ν. 2238/1994)

Εάν, όμως, οι εταίροι των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης για τις προσφερόμενες υπηρεσίες (της σύμβασης εργασίας) ασφαλιζονται στο Ι.Κ.Α. τότε θεωρούνται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.(υπ. Οικονομικών 1004215/2008, Ατομικές Λύσεις 2008, σελ.417) και παρακρατείται φόρος μισθωτών υπηρεσιών.

Φορολογική έκπτωση. Από τις διαχειριστικές χρήσεις των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης που αρχίζουν από 1.1.2003 και μετά εκπίπτουν από τα ακαθάριστα των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές των εταίρων της , εφόσον τα πρόσωπα αυτά για τις υπηρεσίες που παρέχουν σε αυτές έχουν ασφαλισθεί έχουν ασφαλισθεί σε οποιοδήποτε ασφαλιστικό λογαριασμό ή ταμείο (άρθρο 31, παρ. 1, περ. α, Ν.2238/1994).

Έγκριση μισθού από τη συνέλευση των εταίρων. Για τον καθορισμό της αμοιβής του διαχειριστή, ο Ν. 3190/1955 δεν καθορίζει κάποια διαδικασία , παρόμοια με αυτή που θέτει το άρθρο 23α, του κωδ. Ν. 2190/1920 για τις αμοιβές των μελών διοικήσεως της ανώνυμης

εταιρείας. Ο διαχειριστής εταίρος μπορεί να λαμβάνει αμοιβή, ως αντάλλαγμα προσφοράς προσωπικής εργασίας στην εταιρεία. Στην περίπτωση αυτή, ο καθορισμός της αμοιβής γίνεται είτε με το καταστατικό είτε με τη συναίνεση όλων των εταίρων βάσει των άρθρων 35, παρ.1, και 50 του Ν. 3190/1955 και, επίσης, πρέπει να έχει δημοσιευθεί η απόφαση της συνέλευσης των εταίρων σύμφωνα με το άρθρο 8, του Ν. 3190/1955. ( Διοικ. Εφετείο Τρίπολης 155/2001, Δελτίο Συνδέσμου Α.Ε. και Ε.Π.Ε. 2004, σελ. 13).

**Άρθρο του ΓΕΩΡΓΙΟΥ ΣΤ. ΑΛΗΦΑΝΤΗ**

**Διδάσκοντας στο ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΑ**

**Συμβούλου στην εταιρεία δικηγόρων ΡΟΤΑΜΙΤΙΣΒΕΚΡΙΣ**