

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΟ ΜΕΡΟΣ

Σελ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΑΜΟΙΒΕΣ ΜΕΛΩΝ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ

| | | |
|--------|---|----|
| 1.1. | Γενικά..... | 51 |
| 1.2. | Έννοια αμοιβών | 51 |
| 1.3. | Διάκριση αμοιβών βάσει του εμπορικού νόμου | 51 |
| 1.4. | Διάκριση των αμοιβών βάσει του Ε.Λ.Π. | 53 |
| 1.5. | Διάκριση των αμοιβών βάσει της φορολογίας εισοδήματος | 54 |
| 1.6. | Αμοιβές μελών Διοικητικού Συμβουλίου και Διευθύνοντος Συμβούλου βάσει του άρθρου 24, του Ν. 2190/1920 και του άρθρου 109 του Ν. 4548/2018..... | 57 |
| 1.6.1. | Διοικητικό Συμβούλιο | 57 |
| 1.6.2. | Διευθύνων Σύμβουλος ή Εντεταλημένος Σύμβουλος | 58 |
| 1.6.3. | Αμοιβές διοικητικού συμβουλίου (μελών και Διευθύνοντος Συμβούλου) βάσει του άρθρου 24, Ν. 2190/1920) και του άρθρου 109 του Ν. 4548/2018..... | 60 |
| 1.7. | Αμοιβές μελών διοικήσεως και διευθυντών βάσει ειδικών σχέσεων με την ανώνυμη εταιρεία (άρθρο 23α, Ν. 2190/1920 και το άρθρο 99, Ν. 4548/2018..... | 63 |
| 1.7.1. | Παροχή άλλων υπηρεσιών από τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου | 63 |
| 1.7.2. | Γενικοί Διευθυντές - Διευθύνοντες Υπάλληλοι | 63 |
| 1.7.3. | Σχέση που συνδέει τα πρόσωπα εμπιστοσύνης, εποπτείας ή διεύθυνσης με την ανώνυμη εταιρεία | 64 |
| 1.7.4. | Αμοιβές μελών διοικήσεως (συμβούλων και διευθυντών) βάσει του άρθρου 23α, Ν. 2190/1920) και του άρθρου 99, του Ν. 4548/2018. | 66 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΟΙ ΝΕΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 77 ΕΩΣ 115 ΤΟΥ Ν. 4548/2018 ΓΙΑ ΤΟ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ

| | |
|---------------|----|
| Εισαγωγή..... | 73 |
|---------------|----|

Κεφάλαιο Α

| | |
|---|----|
| Διορισμός, αρμοδιότητες και αποφάσεις του διοικητικού συμβουλίου | |
| Άρθρο 77. Γενικές διατάξεις για το διοικητικό συμβούλιο..... | 74 |
| Άρθρο 78. Εκλογή διοικητικού συμβουλίου από τη γενική συνέλευση ή ορισμός στο καταστατικό..... | 75 |
| Άρθρο 79. Απευθείας διορισμός του διοικητικού συμβουλίου από μέτοχο | 75 |
| Άρθρο 80. Εκλογή διοικητικού συμβουλίου βάσει καταλόγων..... | 76 |
| Άρθρο 81. Αναπληρωματικά μέλη | 76 |
| Άρθρο 82. Ελληπές διοικητικό συμβούλιο | 77 |

Σελ.

| | |
|--|----|
| Άρθρο 83. Προϋποθέσεις εκλογιμότητας των μελών του διοικητικού συμβουλίου | 78 |
| Άρθρο 84. Ελλειψήματα διορισμού των εκπροσώπων της εταιρείας..... | 78 |
| Δημοσιότητα προσώπων τα οποία διοικούν την εταιρεία..... | 79 |
| Άρθρο 85. Θτεία του διοικητικού συμβουλίου | 79 |
| Άρθρο 86. Αρμοδιότητες και έκταση εξουσιών του διοικητικού συμβουλίου | 80 |
| Άρθρο 87. Ανάθεση αρμοδιοτήτων του διοικητικού συμβουλίου σε μέλη του ή τρίτους | 80 |
| Άρθρο 88. Πράξεις εκπροσώπησης εταιρείας | 81 |
| Άρθρο 89. Πρόεδρος του διοικητικού συμβουλίου | 82 |
| Άρθρο 90. Τόπος συνεδρίασης του διοικητικού συμβουλίου..... | 82 |
| Άρθρο 91. Συχνότητα συνεδριάσεων και σύγκληση του διοικητικού συμβουλίου | 83 |
| Άρθρο 92. Λήψη αποφάσεων από το διοικητικό συμβούλιο | 84 |
| Άρθρο 93. Πρακτικά συνεδριάσεων και αποφάσεων διοικητικού συμβουλίου | 84 |
| Άρθρο 94. Προσυπογραφή πρακτικού χωρίς συνεδρίαση | 85 |
| Άρθρο 95. Ελλειψματικές αποφάσεις του διοικητικού συμβουλίου | 85 |

Κεφάλαιο Β

Καθήκοντα διοικητικού συμβουλίου, συγκρούσεις συμφερόντων και ευθύνη

| | |
|--|-----|
| Άρθρο 96. Καθήκοντα διοικητικού συμβουλίου | 88 |
| Άρθρο 97. Υποχρέωση πίστωσης - Συγκρούσεις συμφερόντων..... | 89 |
| Άρθρο 98. Απαγόρευση ανταγωνισμού | 90 |
| Άρθρο 99. Διαφάνεια και εποπτεία των συναλλαγών με συνδεδεμένα μέρη (Άρθρο 9γ της Οδηγίας 2007/36/ΕΚ, Οδηγία 2017/828/ΕΕ)..... | 90 |
| Άρθρο 100. Χορήγηση άδειας για την κατάρτιση συναλλαγής με συνδεδεμένο μέρος (Άρθρο 9γ της Οδηγίας 2007/36/ΕΚ, Οδηγία 2017/828/ΕΕ)..... | 93 |
| Άρθρο 101. Δημοσιότητα των συναλλαγών με συνδεδεμένα μέρη (Άρθρο 9γ της Οδηγίας 2007/36/ΕΚ, Οδηγία 2017/828/ΕΕ) | 96 |
| Άρθρο 102. Ευθύνη μελών του διοικητικού συμβουλίου | 97 |
| Άρθρο 103. Άσκηση των αξιώσεων της εταιρείας..... | 99 |
| Άρθρο 104. Άσκηση των αξιώσεων της εταιρείας ύστερα από αίτημα της μειοψηφίας..... | 100 |
| Άρθρο 105. Διορισμός ειδικού εκπροσώπου για άσκηση της αγωγής..... | 101 |
| Άρθρο 106. Λοιπές διατάξεις..... | 103 |
| Άρθρο 107. Ευθύνη για άμεση ζημία τρίτων | 104 |
| Άρθρο 108. Έγκριση συνοδικής διαχείρισης..... | 104 |

Κεφάλαιο Γ

Αμοιβές διοικητικού συμβουλίου

| | |
|---|-----|
| Άρθρο 109. Διαδικασία και προϋποθέσεις χορήγησης αμοιβών | 104 |
| Άρθρο 110. Πολιτική αποδοχών (Άρθρο 9α της Οδηγίας 2007/36/ΕΚ, Οδηγία 2017/828/ΕΕ) | 106 |
| Άρθρο 111. Περιεχόμενο της πολιτικής αποδοχών (Άρθρο 9α της Οδηγίας 2007/36/ΕΚ, Οδηγία 2017/828/ΕΕ)..... | 108 |
| Άρθρο 112. Έκθεση αποδοχών (Άρθρο 9β της Οδηγίας 2007/36/ΕΚ, Οδηγία 2017/828/ΕΕ) | 109 |
| Άρθρο 113. Πρόγραμμα διάθεσης μετοχών σε μέλη του διοικητικού συμβουλίου | |

| | Σελ. |
|--|------|
| και το προσωπικό | 111 |
| Άρθρο 114. Δωρεάν διάθεση μετοχών σε μέλη του διοικητικού συμβουλίου και το προσωπικό | 112 |
| Κεφάλαιο Δ | |
| Μονομελές διοικητικό όργανο | |
| Άρθρο 115. Δυνατότητα διορισμού μονομελούς διοικητικού οργάνου (σύμβουλος-διαχειριστής) | 114 |

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ

ΑΜΟΙΒΕΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΩΝ ΣΥΜΒΟΥΛΩΝ ΓΙΑ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΟΥ ΠΡΟΣΦΕΡΟΥΝ ΣΤΗΝ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ ΝΟΜΟΥ Ή ΤΟΥ ΚΑΤΑΣΤΑΤΙΚΟΥ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΔΙΑΝΕΜΟΜΕΝΑ ΚΕΡΔΗ ΣΤΑ ΜΕΛΗ ΤΟΥ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ

| | |
|---|-----|
| 3.1. Στοιχεία τα οποία λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των διανεμόμενων κερδών | 115 |
| 3.2. Διάθεση του «υπολοίπου» των καθαρών κερδών | 116 |
| 3.3. Φορολογικές υποχρεώσεις λόγω διανομής κερδών στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου που προκύπτουν μετά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και μέχρι την έγκρισή τους από τη γενική συνέλευση..... | 118 |
| 3.4. Φορολογικές υποχρεώσεις που προκύπτουν μετά την έγκριση της διάθεσης των κερδών από τη γενική συνέλευση..... | 118 |
| 3.4.1. Εισόδημα - Οι διανομές των κερδών από κάθε είδους νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, χαρακτηρίζεται από το φορολογικό νόμο 4172/2013 ως «μέρισμα» | 118 |
| 3.4.2. Παρακράτηση φόρου από τα διανεμόμενα κέρδη..... | 119 |
| 3.4.3. Χρόνος καταβολής της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής | 119 |
| 3.4.4. Απόδοση του φόρου..... | 119 |
| 3.4.5. Εξάντληση φορολογικής υποχρέωσης | 119 |
| 3.4.6. Χαρτόσημο αμοιβών μελών διοικητικού συμβουλίου | 120 |
| 3.4.7. Απόδοση τέλους χαρτοσήμου | 120 |
| 3.4.8. Ασφαλιστικές εισφορές | 120 |
| 3.5. Η λογιστική των αμοιβών των μελών του διοικητικού συμβουλίου..... | 120 |
| 3.5.1. Αμοιβές καταβαλλόμενες βάσει του άρθρου 109 (παρ. 1 και 2), Ν. 4548/2018 | 122 |
| 3.5.2. Η λογιστική των αμοιβών του άρθρου 109 (παρ. 1 και 2), Ν. 4548/2018..... | 122 |
| 3.5.2.1. Αμοιβές στα μέλη διοικήσεως της εταιρείας από τα κέρδη..... | 123 |
| 3.5.3. Αναφορά στο προσάρτημα των ποσών που δόθηκαν στην περίοδο για αμοιβές σε μέλη διοικητικών, διαχειριστικών και εποπτικών συμβουλίων στα πλαίσια των καθηκόντων τους | 125 |
| 3.5.4. Έκθεση αποδοχών ρυθμιζόμενη με την πολιτική αποδοχών | 126 |
| 3.6. Προκαταβολή αμοιβών έναντι των κερδών | 126 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ΠΑΓΙΑ ΚΑΤΑ ΣΥΝΕΔΡΙΑΣΗ ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗ Ή ΕΞΟΔΑ ΠΑΡΑΣΤΑΣΕΩΣ

| | | |
|----------|--|-----|
| 4.1. | Γενικά | 127 |
| 4.1.1. | Πώς καθορίζονται | 127 |
| 4.1.2. | Φορολογία εισοδήματος εξόδων παραστάσεως - Λοιπές κρατήσεις | 127 |
| 4.2. | Έξοδα παραστάσεως καθοριζόμενα από το καταστατικό ή από την πολιτική αποδοχών | 131 |
| 4.2.1. | Πώς καθορίζονται | 131 |
| 4.2.2. | Η λογιστική | 131 |
| 4.2.3. | Φορολογική αναγνώριση της δαπάνης εξόδων παραστάσεως καθορισμένων από το καταστατικό | 132 |
| 4.3. | Έξοδα παραστάσεως καταβαλλόμενα με την έγκριση της γενικής συνέλευσης | 132 |
| 4.3.1. | Πώς καθορίζονται | 132 |
| 4.3.2. | Η λογιστική των εξόδων παραστάσεως που τελούν υπό την έγκριση της γενικής συνέλευσης | 134 |
| 4.3.2.1. | Γενικά | 134 |
| 4.3.2.2. | Η λογιστική των αμοιβών (έξοδα παραστάσεως, εκτός μισθού αμοιβές, αποζημιώσεις) βάσει των απόψεων του ΣΛΟΤ | 136 |
| 4.3.3. | Φορολογική αναγνώριση της δαπάνης εξόδων παραστάσεως υπό αίρεση. | 138 |
| 4.3.4. | Εισόδημα | 139 |
| 4.4. | Έξοδα κινήσεως καταβαλλόμενα στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου (ή αποζημίωση κατ' αποκοπή έναντι δαπανών αναληφθείσας υπηρεσίας) | 140 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 ΛΟΙΠΕΣ ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΕΙΣ (εκτός μισθού αμοιβές -παροχές άνευ ανταλλάγματος - αποζημιώσεις λόγω αποχωρήσεως)

| | | |
|--------|---|-----|
| 5.1. | Έννοια λοιπών αμοιβών | 143 |
| 5.2. | Εκτός μισθού αμοιβές | 145 |
| 5.2.1. | Έννοια | 145 |
| 5.2.2. | Αμοιβές Διευθύνοντος ή Εντεταλμένου Συμβούλου | 147 |
| 5.2.3. | Η λογιστική των εκτός μισθού αμοιβών | 149 |
| 5.2.4. | Φορολογική αναγνώριση εκτός μισθού αμοιβών | 149 |
| 5.2.5. | Φορολογία και χαρτόσημο, εκτός μισθού αμοιβών | 151 |
| 5.3. | Παροχές άνευ ανταλλάγματος | 151 |
| 5.3.1. | Έννοια | 151 |
| 5.3.2. | Παροχές άνευ ανταλλάγματος κατά τον εμπορικό νόμο | 152 |
| 5.3.3. | Αμοιβές που κρίθηκαν ως παροχές άνευ ανταλλάγματος | 153 |
| 5.3.4. | Πότε τα ταξίδια των μελών του διοικητικού συμβουλίου θεωρούνται ως παροχές άνευ ανταλλάγματος | 154 |

| | Σελ. |
|--|------|
| 5.3.5. Φορολογική αναγνώριση παροχών άνευ ανταπληγάματος | 155 |
| 5.3.6. Φορολογία παροχών άνευ ανταπληγάματος | 156 |
| 5.3.7. Παρακράτηση και απόδοση φόρου | 157 |
| 5.3.8. Χαρτόσημο παροχών άρθρου 26, παρ. 5, Ν.Δ. 3323/1955..... | 158 |
| 5.3.9. Η λογιστική των παροχών άνευ ανταπληγάματος | 158 |
| 5.4. Αποζημιώσεις λόγω αποχωρήσεως | 159 |
| 5.4.1. Αποχώρηση διοικητικού συμβούλιου - καταβολή αποζημιώσεως | 159 |
| 5.4.2. Φορολογία και χαρτόσημο της οικειοθελώς καταβαλλόμενης αποζημιώσεως σε μέλη του διοικητικού συμβουλίου..... | 159 |
| 5.4.3. Φορολογική αναγνώριση της οικειοθελώς καταβαλλόμενης αποζημιώσεως σε μέλος του διοικητικού συμβουλίου | 160 |
| 5.4.4. Η λογιστική των οικειοθελών αποζημιώσεων λόγω αποχώρησης μελών διοικητικού συμβουλίου | 161 |

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΑΜΟΙΒΕΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΩΝ ΣΥΜΒΟΥΛΩΝ ΓΙΑ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΟΥ ΠΡΟΣΦΕΡΟΥΝ ΣΤΗΝ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΑ ΑΠΟ ΑΥΤΕΣ ΠΟΥ ΥΠΟΧΡΕΟΥΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟ ΝΟΜΟ Ή ΤΟ ΚΑΤΑΣΤΑΤΙΚΟ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΑΜΟΙΒΕΣ ΣΤΑ ΜΕΛΗ ΤΟΥ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ ΛΟΓΩ ΕΙΔΙΚΩΝ ΣΧΕΣΕΩΝ

| | |
|---|-----|
| 6.1. Αμοιβές λόγω ειδικών σχέσεων | 162 |
| 6.1.1. Αμοιβές λόγω συμμετοχής στη διοίκηση και εποπτεία της εταιρείας. | 162 |
| 6.1.2. Αμοιβές λόγω ειδικών σχέσεων | 162 |
| 6.2. Έγκριση συμβάσεων εξαρτημένης εργασίας ή εντολής μέχρι 31.12.2018... | 165 |
| 6.2.1. Προϋποθέσεις εγκρίσεως | 165 |
| 6.2.2. Καθορισμός αμοιβών | 169 |
| 6.2.3. Χορήγηση μελλοντικής αυξήσεως | 172 |
| 6.2.4. Μισθοί μελών διοικητικού συμβουλίου οι οποίοι προϋπήρξαν υπάλληλοι της ανώνυμης εταιρείας | 173 |
| 6.3. Έγκριση συμβάσεων με συνδεδεμένα πρόσωπα από 1.1.2019 βάσει των άρθρων 99 έως 101 του Ν. 4548/2018 | 174 |
| 6.3.1 Γενικά περί των νέων διατάξεων του άρθρου 99..... | 174 |
| 6.3.2 Ποια είναι τα συνδεδεμένα πρόσωπα | 177 |
| 6.3.3 Ποιες συμβάσεις δεν μπορεί να καταρτίσει η ανώνυμη εταιρεία εάν δεν έχει ληφθεί ειδική άδεια | 178 |
| 6.3.4 Ποιες πράξεις και συμβάσεις εξαιρούνται από τις ρυθμίσεις του άρθρου 99 | 178 |
| 6.3.5 Έννοια τρεχουσών συναλλαγών | 179 |
| 6.3.6 Ποσοτικό κριτήριο διάκρισης των συναλλαγών της εταιρείας με συνδεδεμένα πρόσωπα | 180 |
| 6.3.7 Προϋποθέσεις χορηγήσεως της άδειας | 181 |
| Ειδική άδεια με απόφαση του διοικητικού συμβουλίου..... | 181 |

Σελ.

| | | |
|-------------|---|-----|
| | Ειδική άδεια με απόφαση της γενικής συνέλευσης των μετόχων | 182 |
| | Περίπτωση όπου το διοικητικό συμβούλιο κατόρθωσε τη σύμβαση πριν χορηγηθεί άδεια από τη γενική συνέλευση | 182 |
| | Η συναλλαγή αφορά μέτοχο της εταιρείας | 183 |
| | Τροποποίησης της καταρτισθείσας συναλλαγής | 183 |
| | 6.3.8. Κατόρθωση έκθεσης αξιολόγησης | 183 |
| | 6.3.9. Ανακοίνωση και δημοσιότητα | 184 |
| | 6.3.10 Συμβάσεις της εταιρείας και του μοναδικού της μετόχου..... | 185 |
| | 6.3.11 Οι διατάξεις του άρθρου 101 δεν θίγουν τις διατυπώσεις δημοσίωσης προνομιακών πληροφοριών..... | 185 |
| | 6.3.12 Μεταγενέστερη απόκτηση στοιχείων του ενεργητικού | 185 |
| 6.4. | Φορολογική αναγνώριση δαπάνης μισθών μελών διοικητικού συμβουλίου..... | 189 |
| | 6.4.1. Γενικές αρχές φορολογικής έκπτωσης των μισθών των μελών του διοικητικού συμβουλίου | 189 |
| | 6.4.2. Κρίση του Σ.τ.Ε. για την προέγκριση των αμοιβών από τη γενική συνέλευση των μετόχων | 191 |
| | 6.4.3. Φορολογική έκπτωση εργοδοτικών εισφορών μέχρι 31.12.2013..... | 194 |
| | 6.4.4. Ασφάλιστρα ομαδικής ασφάλισης προσωπικού | 194 |
| 6.5. | Φορολογία μισθού που καταβάλλεται στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου ανώνυμης εταιρείας..... | 194 |
| | 6.5.1. Γενικά..... | 194 |
| | 6.5.2. Φορολογία μισθών μελών διοικητικού συμβουλίου. | 196 |
| | 6.5.2.1. Φορολογία μισθών από 1.1.2014 | 196 |
| | 6.5.2.2. Φορολογία μισθών από 30.6.1992 έως 31.12.2013 | 196 |
| | 6.5.2.3. Φορολογία μισθών από 1.1.1985 έως 29.6.1992 | 199 |
| 6.6. | Παρακράτηση φόρου εισοδήματος από μισθούς που καταβάλλονται στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου ανώνυμης εταιρείας..... | 200 |
| | 6.6.1. Παρακράτηση φόρου εισοδήματος από 1.1.2014 | 200 |
| | 6.6.2. Παρακράτηση φόρου εισοδήματος μέχρι 31.12.2013 | 200 |
| | 6.6.2.1. Μισθοί φορολογούμενοι ως εισόδημα εμπορικών επιχειρήσεων.. | 200 |
| | 6.6.2.2. Μισθοί φορολογούμενοι ως εισόδημα μισθωτών υπηρεσιών | 203 |
| | 6.6.3. Χαρτόσημο μισθών μελών διοικητικού συμβουλίου | 203 |
| | 6.6.4. Χορήγηση βεβαίωσης στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου για τους καταβαλλόμενους σε αυτούς μισθούς | 204 |
| 6.7. | Φορολογία αμοιβών συμβούλων ελευθέρων επαγγελματιών - Παρακράτηση φόρου | 205 |
| 6.8. | Μισθοί μελών διοικητικού συμβουλίου ανώνυμης ναυτιλιακής εταιρείας . | 205 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΗ ΑΣΦΑΛΙΣΗ ΜΕΛΩΝ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ

| | | |
|-------------|--|-----|
| 7.1. | Ασφάλιση στον Ε.Φ.Κ.Α. - Ασφαλιστικές εισφορές αμοιβών μελών διοικητικού συμβουλίου ανώνυμης εταιρείας | 206 |
|-------------|--|-----|

| | Σελ. |
|--|------|
| 7.1.1.1. Μέλη διοικητικού συμβουλίου τα οποία λαμβάνουν αμοιβές. - Διατάξεις ασφάλισης από 1.1.2020 | 206 |
| 7.1.1.2. Γενικοί διευθυντές, εντεταθμένοι Διευθύνοντες ή συμπράττοντες σύμβουλοι..... | 209 |
| 7.1.1.3. Διανομή κερδών..... | 210 |
| 7.1.2. Μέλη διοικητικού συμβουλίου ανώνυμης επαγγελματικής ή βιοτεχνικής ή εμπορικής εταιρείας εφόσον είναι μέτοχοι με ποσοστό μετοχών τουλάχιστον 3%. - Διατάξεις ασφάλισης από 1.1.2020..... | 210 |
| 7.1.3. Φορολογική έκπτωση ασφαλιστικών εισφορών | 212 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8

ΛΥΣΗ ΣΥΜΒΑΣΕΩΣ ΕΞΑΡΤΗΜΕΝΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΜΕΛΩΝ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ

| | |
|--|-----|
| 8.1. Λύση συμβάσεως εργασίας..... | 214 |
| 8.2. Καταγγελία συμβάσεως εργασίας ιδρυτικών μελών και μετόχων - υπαλλήλων της ανώνυμης εταιρείας | 215 |
| 8.3. Φορολογία αποζημιώσεως που καταβάλλεται από νομικά πρόσωπα σε μέλη του διοικητικού συμβουλίου λόγω λύσεως της σχέσεως που τους συνδέει..... | 216 |
| 8.3.1. Γενικά..... | 216 |
| 8.3.2. Αυτοτελής φορολογία εισοδήματος..... | 217 |
| 8.3.3. Φόρος δωρεάς..... | 218 |
| 8.4. Χαρτόσημο αποζημιώσεως | 218 |
| 8.5. Φορολογική αναγνώριση αποζημιώσεως που καταβάλλεται στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου χωρίς νόμιμη υποχρέωση..... | 219 |
| 8.6. Η λογιστική των αποζημιώσεων λόγω λύσεως της σχέσεως εργασίας | 220 |
| 8.7. Παράδειγμα υπολογισμού αποζημιώσεως που καταβάλλεται σε μέλος του διοικητικού συμβουλίου | 224 |

ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟ

ΑΜΟΙΒΕΣ ΔΙΕΥΘΥΝΤΩΝ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9

| | |
|--|-----|
| 9.1. Γενικά..... | 226 |
| 9.2. Αμοιβές διευθυντών λαμβανόμενες ως ποσοστά από τα κέρδη της χρήσεως | 226 |
| 9.3. Υποχρεώσεις της ανώνυμης εταιρείας που προκύπτουν από τη διανομή κερδών στους διευθυντές και στους διαχειριστές | 227 |
| 9.3.1. Φορολογικές υποχρεώσεις | 227 |
| 9.3.2. Ασφαλιστικές υποχρεώσεις | 227 |
| 9.4. Συμβάσεις με γενικούς διευθυντές και διευθυντές μέχρι 31.12.2018..... | 228 |
| 9.4.1. Συμβάσεις απαγορευμένες | 228 |
| 9.4.2. Συμβάσεις καταρτιζόμενες μετά από έγκριση της γενικής συνέλευσης | 230 |

Σελ.

| | |
|--|-----|
| 9.4.3. Επιτρεπόμενες συμβάσεις | 230 |
| 9.5. Συμβάσεις με γενικούς διευθυντές και διευθυντές. Πολιτική αποδοχών διοικητικών στελεχών από 1.1.2019 βάσει των άρθρων 110 έως 112 του Ν. 4548/2018) | 232 |
| 9.5.1. Γενικά | 232 |
| 9.5.2. Τι πρέπει να προσέχουμε στο καταστατικό της ανώνυμης εταιρείας σχετικά με τις συμβάσεις των συνδεδεμένων και διοικητικών στελεχών της εταιρείας | 233 |
| 9.5.2.1. Σχετικά με τις αποδοχές των μελών του διοικητικού συμβουλίου, του γενικού διευθυντή και του αναπληρωτή του και των διοικητικών στελεχών | 233 |
| 9.5.2.2. Σχετικά με τις λοιπές συμβάσεις με τους γενικούς διευθυντές, και τους διευθυντές της ανώνυμης εταιρείας | 234 |
| 9.5.2.3. Σχετικά με τη διανομή κερδών της χρήσεως στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου | 235 |
| 9.5.3. Πολιτική αποδοχών | 235 |
| 9.5.4. Περιεχόμενο της πολιτικής αποδοχών (Άρθρο 9α της Οδηγίας 2007/36/ΕΚ, Οδηγία 2017/828/ΕΕ)..... | 239 |
| 9.5.5. Έκθεση αποδοχών (άρθρο 9β της Οδηγίας 2007/36/ΕΚ, Οδηγία 2017/828/ΕΕ.) | 240 |
| 9.6. Οι «παροχές άνευ ανταλλάγματος» που λαμβάνουν τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και οι διευθυντές θεωρούνται κατά νόμιμο μαχητό τεκμήριο ως εισόδημα κινητών αξιών | 242 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10

| | |
|-----------------------------|-----|
| ΠΡΑΚΤΙΚΑ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ | 244 |
|-----------------------------|-----|

ΜΕΡΟΣ ΤΕΤΑΡΤΟ ΑΜΟΙΒΕΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΩΝ Ε.Π.Ε.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 11 ΠΕΡΙ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΕΩΣ ΚΑΙ ΕΚΠΡΟΣΩΠΗΣΕΩΣ ΤΗΣ Ε.Π.Ε.

| | |
|--|-----|
| 11.1. Γενικά περί διαχείρισεως της Ε.Π.Ε. | 250 |
| 11.2. Διαφορές ως προς την εκπροσώπηση (διαχείριση) μεταξύ Ε.Π.Ε., προσωπικών εταιρειών και Α.Ε..... | 250 |
| 11.3. Διακρίσεις της διαχείρισεως..... | 251 |
| 11.3.1. Νόμιμη διαχείριση και εκπροσώπηση της Ε.Π.Ε. | 251 |
| 11.3.2. Κατ' εξουσιοδότηση διαχείριση και εκπροσώπηση της Ε.Π.Ε. | 251 |
| 11.3.2.1. Ανάθεση της διαχείρισεως σε εταίρο..... | 252 |
| 11.3.2.2. Ανάθεση της διαχείρισεως σε μη εταίρο | 252 |
| 11.4. Απαγόρευση διορισμού διαχειριστών Ε.Π.Ε. | 254 |
| 11.5. Εξουσία διαχειριστών | 254 |

| | Σελ. |
|--------------------------------------|------|
| 11.6. Υποχρεώσεις διαχειριστών | 255 |
| 11.7. Ευθύνη των διαχειριστών | 256 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 12 Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ Η ΔΙΑΘΕΣΗ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ

| | |
|---|-----|
| 12.1. Η διάθεση των κερδών της Ε.Π.Ε. | 257 |
| 12.1.1. Σύγκληση γενικής συνέλευσης της Ε.Π.Ε. | 257 |
| 12.1.2. Η διάθεση του αποτελέσματος των Ε.Π.Ε..... | 257 |
| 12.1.3. Προσωρινές απολήψεις κερδών προσωπικών εταιρειών και νομικών οντοτήτων | 261 |
| 12.2. Γενικά περί αμοιβής διαχειριστή - εταίρου | 261 |
| 12.3. Τρόπος φορολογίας μισθού ή οποιασδήποτε άλλης απολαβής που καταβάλλεται σε εταίρους Ε.Π.Ε. στην οποία συμμετέχουν | 262 |
| 12.4. Παρακράτηση φόρου από αμοιβή διαχειριστή εταίρου..... | 262 |
| 12.5. Φορολογική αναγνώριση μισθού διαχειριστή εταίρου..... | 263 |
| 12.5.1. Φορολογική έκπτωση αμοιβών | 263 |
| 12.5.2. Φορολογική έκπτωση ασφαλιστικών εισφορών | 263 |
| 12.6. Χαρτοσήμανση αμοιβής διαχειριστή - εταίρου | 264 |
| 12.7. Χαρτόσημο κερδών Ε.Π.Ε. | 264 |
| 12.8. Ασφάλιση διαχειριστών εταίρων..... | 265 |
| 12.9. Η διάθεση των κερδών της Ε.Π.Ε. | 265 |
| 12.9.1. Παράδειγμα διανομής κερδών | 265 |
| 12.9.2. Φορολογία διανεμόμενων κερδών Ε.Π.Ε. και χρονοδιάγραμμα απόδοσης φόρων και υποβολής δηλώσεων. | 269 |
| 12.10. Σύνταξη και έλεγχος οικονομικών καταστάσεων | 269 |
| 12.11. Δημοσίευση των εγκεκριμένων ετήσιων οικονομικών καταστάσεων και των σχετικών εκθέσεων των διαχειριστών και των ελεγκτών της εταιρείας..... | 270 |
| 12.12. Φορολογικά θέματα εταιρειών περιορισμένης ευθύνης..... | 271 |
| 12.12.1. Διανομή κερδών Ε.Π.Ε. με απόφαση της έκτακτης γενικής συνέλευσης | 271 |
| 12.12.2. Ζημία από την εκκαθάριση αλλοδαπής εταιρείας περιορισμένης ευθύνης | 271 |
| 12.12.3. Εισοδήματα από Ε.Π.Ε. εσωτερικού και εξωτερικού..... | 271 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 12α ΔΙΑΘΕΣΗ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΩΝ ΟΜΟΡΡΥΘΜΩΝ ΚΑΙ ΕΤΕΡΟΡΡΥΘΜΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ

| | |
|--|-----|
| 12α.1. Η σύνταξη χρηματοοικονομικών καταστάσεων από τις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες..... | 272 |
| 12α.1.1. Οι διατάξεις της εμπορικής νομοθεσίας | 272 |
| 12α.1.2. Οι διατάξεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων..... | 272 |

Σελ.

| | |
|---|-----|
| 12α.1.3. Τήρηση λογιστικών βιβλίων | 273 |
| 12α.1.4. Χρόνος περάτωσης της κατάρτισης των χρηματοοικονομικών κα- ταστάσεων | 274 |
| 12α.1.5. Έγκριση χρηματοοικονομικών καταστάσεων | 275 |
| 12α.2. Διανομή κερδών και ζημιών από τις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες | 275 |
| 12α.2.1. Οι διατάξεις του εμπορικού νόμου | 275 |
| 12α.2.1.1. Γενικά περί διάθεσης κερδών | 275 |
| 12α.2.1.2. Σχηματισμός τακτικού και αφορολογήτων αποθεματικών | 276 |
| 12α.2.2. Χρόνος υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων | 276 |
| 12α.3. Η φορολογία των κερδών της ομόρρυθμης και ετερόρρυθμης εταιρείας ... | 276 |
| 12α.3.1. Ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες τηρούσες διπλογραφικά βιβλία | 276 |
| 12α.3.1.1. Συντελεστής φορολογίας κερδών | 276 |
| 12α.3.1.2. Διανεμόμενα κέρδη | 276 |
| 12α.3.1.3. Χρόνος απόκτησης του δικαιώματος είσπραξης των διανεμόμε- νων κερδών | 277 |
| 12α.3.1.4. Ποσοστό παρακράτησης φόρου από τα διανεμόμενα μερίσματα | |
| 12α.3.1.5. Χρόνος παρακράτησης | 277 |
| 12α.3.1.6. Εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης κυρίως για τα φυσικά πρόσωπα | 277 |
| 12α.3.1.7. Μη εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες | 278 |
| 12α.3.1.8. Εξαιρέσεις από την παρακράτηση του φόρου | 278 |
| 12α.3.1.9. Υπόχρεος για τη διενέργεια της παρακράτησης | 278 |
| 12α.3.2. Ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες τηρούσες απλογραφικά βιβλία | 278 |
| 12α.3.2.1. Συντελεστής φορολογίας κερδών | 278 |
| 12α.3.2.2. Διανεμόμενα κέρδη. Δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου, καθό- σον τα κέρδη αυτά φορολογούνται μόνο στο όνομα του νομι- κού προσώπου ή της νομικής οντότητας | 279 |
| 12α.3.2.3. Χρόνος απόκτησης του δικαιώματος είσπραξης των διανεμόμε- νων κερδών | 279 |
| 12α.4. Προσωρινές απολήψεις κερδών ή διανομή κερδών παρελθουσών χρήσε- ων, προσωπικών εταιρειών και νομικών οντοτήτων | 279 |
| 12α.4.1. Οι διατάξεις του εμπορικού νόμου | 279 |
| 12α.4.2. Φορολογία προσωρινών απολήψεων | 279 |
| 12α.4.2.1. Προσωπικές εταιρείες τηρούσες διπλογραφικά βιβλία | 279 |
| 12α.4.2.2. Προσωπικές εταιρείες τηρούσες απλογραφικά βιβλία | 279 |
| 12α.4.3. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος | 280 |
| 12α.5. Προσωπικές εταιρείες οι οποίες εμπίπτουν στις διατάξεις των άρθρων 150 και 154 του Ν. 4548/2018 | 280 |
| 12α.5.1. Τήρηση διπλογραφικών βιβλίων | 280 |
| 12α.5.2. Ετήσια και ενοποιημένη έκθεσης διαχείρισης του ή των διαχειρι- στών | 280 |

| | Σελ. |
|--|------|
| 12α.5.3. Δημοσίευση οικονομικών καταστάσεων | 281 |
| 12α.5.4. Τακτικός έλεγχος χρηματοοικονομικών καταστάσεων | 282 |
| Φορολογική μεταχείριση αμοιβών μελών προσωπικών εταιρειών (ομόρρυθμων, ετερορρυθμων και αστικών εταιρειών) | 282 |
| 12α.6. Πότε προκύπτει σύμβαση εξηρημένης εργασίας και πότε σύμβαση εταιρείας | 282 |
| 12α.7. Η προσφορά υπηρεσιών του εταίρου στην εταιρεία | 283 |
| 12α.7.1. Εταιρική εργασιακή σχέση (εισφορά εργασίας) | 284 |
| 12α.7.2. Παροχή πρόσθετης εργασίας από τον εταίρο στην εταιρεία | 285 |
| 12α.8. Οι αμοιβές λόγω παροχής υπηρεσιών διαχείρισης ή/και εκπροσώπησης του εταίρου προς την εταιρεία: α) χαρακτηρίζονται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία και β) εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των εταιρειών | 286 |
| 12α.9. Αμοιβές φυσικού προσώπου μέλους προσωπικών εταιρειών (Ο.Ε., Ε.Ε.) και αστικών εταιρειών οι οποίες απορρέουν από τη συμμετοχή του στην εταιρεία και δεν προέρχονται από τα κέρδη..... | 287 |
| 12α.10. Διευκρινίσεις του Υπ. Οικονομικών (με την πολ. 1139/ 30.06.2015)..... | 288 |
| 12α.11. Φορολογική μεταχείριση ασφαλιστικών εισφορών μελών προσωπικών εταιρειών (Ο.Ε., Ε.Ε.) και αστικών εταιρειών | 288 |
| 12α.12. Έξοδος εταίρου από την εταιρεία. Αυτοτελής φόρος υπεραξίας..... | 289 |
| 12α.13. Παράδειγμα διανομής και φορολογίας ομόρρυθμης εταιρείας..... | 290 |
| 12α.14. Συμπηφισμός φορολογικών ζημιών ομόρρυθμης και ετερόρρυθμης εταιρείας | 292 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 13

ΠΕΡΙ ΑΜΟΙΒΗΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΗ ΜΗ ΕΤΑΙΡΟΥ

| | |
|---|-----|
| 13.1. Γενικά..... | 293 |
| 13.2. Φορολογική αναγνώριση μισθού διαχειριστή μη εταίρου | 293 |
| 13.3. Παρακράτηση φόρου και χαρτοσήμου από αμοιβές που καταβάλλονται σε διαχειριστές μη εταίρους..... | 294 |
| 13.4. Ασφάλιση στο Ι.Κ.Α. διαχειριστών ΕΠΕ μη εταίρων..... | 294 |
| 13.5. Ασφάλιση στον Ε.Φ.Κ.Α. | 294 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 14

ΠΕΡΙ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΩΝ ΑΜΟΙΒΩΝ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΩΝ Ε.Π.Ε.

| | |
|--|-----|
| 14.1. Σε ποιους λογαριασμούς καταχωρούνται οι αμοιβές των διαχειριστών | 296 |
|--|-----|

ΜΕΡΟΣ ΠΕΜΠΤΟ

Η ΔΙΑΘΕΣΗ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΗΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 15

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ (ΚΕΡΔΟΣ Ή ΖΗΜΙΑ ΧΡΗΣΕΩΣ)

| | |
|---|-----|
| 15.1. Έννοια καθαρών κερδών..... | 297 |
| 15.2. Κατηγορίες οντοτήτων και εταιρειών..... | 297 |

Σελ.

| | | |
|---------|--|-----|
| 15.3. | Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των πολύ μικρών επιχειρήσεων | 298 |
| 15.3.1. | Οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες, οι ατομικές επιχειρήσεις κ.α. οποίες έχουν κύκλο εργασιών μέχρι ευρώ 1.500.000 χαρακτηρίζονται ως πολύ μικρές οντότητες (επιχειρήσεις) | 298 |
| 15.3.2. | Ανώνυμες εταιρείες, Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε., ετερόρρυθμες κατά μετοχές και Ο.Ε. ή Ε.Ε όταν όλοι οι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη | 302 |
| 15.4. | Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των μικρών επιχειρήσεων | 306 |
| 15.4.1. | Οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες, οι ατομικές επιχειρήσεις κ.α. οποίες έχουν κύκλο εργασιών άνω των ευρώ 1.500.000 χαρακτηρίζονται ως μικρές οντότητες (επιχειρήσεις) | 307 |
| 15.4.2. | Μικρές ανώνυμες εταιρείες, Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε, ετερόρρυθμες κατά μετοχές και ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες όταν όλοι οι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη | 307 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 16

Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΤΗΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ

| | | |
|----------|---|-----|
| 16.1. | Το σύστημα φορολογίας εισοδήματος της ανώνυμης εταιρείας και της ΕΠΕ που καθιέρωσε ο Ν. 2065/1992 | 314 |
| 16.2. | Περί του φόρου εισοδήματος της ανώνυμης εταιρείας | 318 |
| 16.2.1. | Γενικά | 318 |
| 16.2.2. | Διάκριση του φόρου εισοδήματος της ανώνυμης εταιρείας | 318 |
| 16.3. | Λοιποί μη ενσωματούμενοι στο λειτουργικό κόστος φόροι | 321 |
| 16.4. | Ο φόρος εισοδήματος και οι λοιποί μη ενσωματούμενοι στο λειτουργικό κόστος φόροι είναι εταιρικά βάρη | 322 |
| 16.5. | Φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων βάσει του Ν. 4172/2013 | 323 |
| 16.5.1. | Αντικείμενο του φόρου | 323 |
| 16.5.2. | Υποκείμενο του φόρου | 324 |
| 16.5.3. | Απαλλασσόμενα νομικά πρόσωπα | 324 |
| 16.5.4. | Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα- Έννοια κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα | 325 |
| 16.5.5. | Διανομή ή Κεφαλαιοποίηση κερδών | 326 |
| 16.5.6. | Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες | 326 |
| 16.5.7. | Είσπραξη ενδοομιλικών μερισμάτων - Απαλλογή από το φόρο εισοδήματος. Σε ποιες περιπτώσεις παρέχεται απαλλογή | 327 |
| 16.5.8. | Το ποσό των εισπραττόμενων μερισμάτων που απαλλογείται της φορολογίας εμφανίζεται σε ειδικό λογαριασμό αποθεματικού | 328 |
| 16.5.9. | Φορολογικός συντελεστής (άρθρο 58, Ν. 4172/2013) | 329 |
| 16.5.10. | Φορολογητέο εισόδημα νομικών προσώπων | 329 |
| 16.6. | Εκκαθάριση νομικών προσώπων | 330 |
| 16.7. | Μερίσματα (Έννοια μερισμάτων - Παρακράτηση φόρου - Εξάντληση φορολογικής υποχρέωσης) | 330 |
| 16.7.1. | Έννοια του όρου «μερίσματα» βάσει του Ν. 4172/2013 | 330 |

| | Σελ. |
|--|------|
| 16.7.2. Θεωρείται ως μέρος οποιοσδήποτε διανέμεται από νομικά πρόσωπα (ανώνυμες εταιρείες, Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε. προσωπικές και οντότητες) οι οποίες τηρούν διπλογραφικά βιβλία..... | 330 |
| 16.7.3. Προσωπικές εταιρείες και οντότητες οι οποίες τηρούν απλογραφικά βιβλία - Διανομή κερδών. Δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου, καθόσον τα κέρδη αυτά φορολογούνται μόνο στο όνομα του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας | 331 |
| 16.8. Παρακράτηση φόρου από μερίσματα | 331 |
| 16.8.1. Ποσοστό παρακράτησης | 331 |
| 16.8.2. Χρόνος παρακράτησης..... | 332 |
| 16.8.3. Προσωρινές απολήψεις κερδών προσωπικών εταιρειών και νομικών οντοτήτων | 334 |
| 16.8.4. Εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης για τους μετόχους: | |
| α) ημεδαπά φυσικά πρόσωπα ή..... | 334 |
| β) φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του και δεν διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που δεν ασκούν δραστηριότητα στην Ελλάδα μέσω γραφείου, παραρτήματος, κ.λπ | 334 |
| 16.8.5. Μέτοχοι ημεδαπά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, ή μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα των αλλοδαπών νομικών προσώπων..... | 334 |
| 16.8.6. Εξαιρέσεις από την παρακράτηση φόρου μερισμάτων | 334 |
| 16.8.7. Υπόχρεος για τη διενέργεια της παρακράτησης | 335 |
| 16.8.8. Απόδοση φόρου μερισμάτων | 335 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 17

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΑΚΤΙΚΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟΥ ΚΑΙ ΠΡΩΤΟΥ ΜΕΡΙΣΜΑΤΟΣ - ΔΙΑΘΕΣΗ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ ΚΕΡΔΩΝ

| | |
|--|-----|
| 17.1. Κέρδη επί των οποίων υπολογίζεται το τακτικό αποθεματικό και το πρώτο μέρος..... | 336 |
| 17.2. Τακτικό αποθεματικό | 338 |
| 17.3. Διανομή μερισμάτων..... | 340 |
| 17.3.1. Γενικά περί διανομής μερισμάτων από τα κέρδη της ανώνυμης εταιρείας | 340 |
| 17.3.2. Προϋποθέσεις και περιορισμός διανομής ποσών | 342 |
| 17.4. Διάθεση του «υπολοίπου» των καθαρών κερδών | 345 |
| 17.5. Επιστροφή παράνομα εισπραχθέντων ποσών | 345 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 18

Η ΕΠΙΒΡΑΒΕΥΣΗ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΟΤΗΤΑΣ ΤΟΥ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ ΣΤΟ ΤΕΛΟΣ ΤΗΣ ΧΡΗΣΕΩΣ

| | |
|---|-----|
| 18.1. Αμοιβές λόγω επιβράβευσης των προσπαθειών του προσωπικού..... | 346 |
| 18.1.1. Τρόποι επιβράβευσης..... | 346 |

Σελ.

| | | |
|-----------|---|-----|
| 18.1.2. | Η λογιστική των αμοιβών..... | 346 |
| 18.2. | Έκτακτες παροχές καταβληθόμενες στο προσωπικό ως επιβράβευση των επιτυχών προσπαθειών του | 347 |
| 18.2.1. | Η λογιστική των εκτάκτων αμοιβών..... | 347 |
| 18.2.2. | Πότε οι έκτακτες αμοιβές θεωρούνται ότι περιλαμβάνονται στην έννοια των τακτικών αμοιβών..... | 347 |
| 18.2.3. | Ασφαλιστικές εισφορές επί των εκτάκτων παροχών..... | 348 |
| 18.2.4. | Εισόδημα και χαρτόσημο εκτάκτων παροχών | 349 |
| 18.3. | Διανομή κερδών στο προσωπικό των ανωνύμων εταιρειών..... | 352 |
| 18.3.1. | Η διάθεση των κερδών της ανώνυμης εταιρείας..... | 352 |
| 18.3.2. | Ποσοστό των κερδών που διατίθεται στο προσωπικό..... | 352 |
| 18.3.3. | Φορολογία διανεμόμενων κερδών στο προσωπικό ανωνύμων εταιρειών | 354 |
| 18.3.3.1. | Εισόδημα | 354 |
| 18.3.3.2. | Χρόνος κτήσεως εισοδήματος | 354 |
| 18.3.3.3. | Παρακράτηση φόρου..... | 355 |
| 18.3.4. | Χαρτόσημο αμοιβών | 355 |
| 18.3.5. | Ασφαλιστικές εισφορές | 356 |
| 18.3.6. | Τα ποσοστά των κερδών που διανέμονται στο προσωπικό δεν θεωρούνται τακτικές αποδοχές..... | 357 |
| 18.3.7. | Σε ποιες περιπτώσεις η διανομή κερδών στο προσωπικό θεωρείται δωρεά..... | 357 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 19

ΑΠΑΓΟΡΕΥΣΕΙΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ ΚΕΡΔΩΝ

| | | |
|-------|--|-----|
| 19.1. | Οι εταιρείες απαγορεύεται να διανείμουν κέρδη όταν το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων εγκαταστάσεως δεν καλύπτεται από προαιρετικά αποθεματικά και υπόλοιπο κερδών εις νέο | 360 |
| 19.2. | Η ανώνυμη εταιρεία απαγορεύεται να διανείμει κέρδη όταν το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων γίνει μικρότερο από το άθροισμα του μετοχικού κεφαλαίου και των αποθεματικών που απαγορεύεται η διανομή τους | 360 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 20

ΔΗΜΟΣΙΕΥΣΗ ΚΑΙ ΕΓΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΔΙΑΘΕΣΕΩΣ ΚΕΡΔΩΝ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ

| | | |
|---------|---|-----|
| 20.1. | Υποχρεώσεις της ανώνυμης εταιρείας από την ημέρα κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων έως την έγκριση αυτών..... | 363 |
| 20.1.1. | Χρόνος περατώσεως λογιστικών εργασιών τέλους χρήσεως - Υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος..... | 363 |
| 20.1.2. | Υπογραφή των χρηματοοικονομικών καταστάσεων..... | 363 |
| 20.1.3. | Πρόσκλησης της γενικής συνέλευσης..... | 364 |
| 20.1.4. | Δημοσίευση της πρόσκλησης της γενικής συνέλευσης | 364 |
| 20.1.5. | Δικαιώματα μετόχων πριν τη τακτική γενική συνέλευση..... | 365 |

| | Σελ. |
|--|------|
| 20.1.6. Τόπος όπου συνέρχεται η γενική συνέλευση | 366 |
| 20.1.7. Χρόνος σύγκλησης της τακτικής γενικής συνέλευσης..... | 366 |
| 20.1.8. Έγκριση των ετήσιων και των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων από την τακτική γενική συνέλευση | 367 |
| 20.1.9. Έγκριση συνολικής διαχείρισης και απαίτησή των ελεγκτών | 369 |
| 20.1.10. Εγκυρότητα αποφάσεων γενικής συνέλευσης | 369 |
| 20.1.11. Αναβολή γενικής συνέλευσης..... | 370 |
| 20.2. Δημοσίευση χρηματοοικονομικών καταστάσεων και έκθεσης διαχείρισης... | 370 |
| 20.3. Παράδειγμα διανομής κερδών ανώνυμης εταιρείας | 373 |
| 20.3.1. Υπολογισμός στοιχείων «Πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων» | 374 |
| 20.3.2. Υπολογισμός προκαταβολής φόρου εισοδήματος | 378 |
| 20.3.3. Λογιστικές εγγραφές φορολογίας και διάθεσης κερδών | 378 |
| 20.3.3.1. Αποτέλεσμα μετά φορολογία - Προκαταβολή φόρου - Μέρισμα | 378 |
| 20.3.3.2. Η λογιστική των αμοιβών των μελών του διοικητικού συμβουλίου καταβληθείσες μέχρι 31.12.2018 | 380 |
| 20.3.3.3. Η λογιστική των αμοιβών των μελών του διοικητικού συμβουλίου από 1.1.2019 | 386 |
| 20.3.4. Χρονοδιάγραμμα απόδοσης φόρων και υποβολή δηλώσεων | 387 |
| 20.4. Έγκριση συνολικής διαχείρισης..... | 387 |
| 20.5. Ευθύνη για την κατάρτιση και τη δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων και της έκθεσης διαχείρισης | 388 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 21

ΔΙΟΡΘΩΣΗ ΛΑΘΟΥΣ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 28, ΤΟΥ Ν. 4308/2014 ΚΑΙ ΥΠΟΒΟΛΗ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΤΙΚΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

| | |
|---|-----|
| 21.1. Έννοια λογιστικού λάθους | 390 |
| 21.2. Η διόρθωση των λαθών βάσει του άρθρου 28 των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ν. 4308/2014) ή του ΔΛΠ 8 | 390 |
| 21.3. Η διόρθωση του λάθους βάσει οδηγιών της ΑΑΔΕ..... | 393 |
| 21.4. Υποβολή εκπρόθεσμη τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος λόγω διόρθωσης λάθους..... | 394 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 22

ΔΙΑΝΟΜΗ ΠΡΟΜΕΡΙΣΜΑΤΟΣ

| | |
|--|-----|
| 22.1. Γενικά περί της διανομής προσωρινού μερίσματος από τις ανώνυμες εταιρείες | 396 |
| 22.2. Σύνταξη προσωρινών οικονομικών καταστάσεων..... | 397 |
| 22.3. Λογιστικά βιβλία που θα καταχωρηθούν οι προσωρινές οικονομικές καταστάσεις | 398 |
| 22.4. Καθορισμός από το διοικητικό συμβούλιο του καταβλητέου προμερίσματος..... | 400 |
| 22.5. Χρόνος κτήσεως εσόδου από προμερίσματα..... | 401 |

Σελ.

| | |
|-------------------------------------|-----|
| 22.6. Διανομή εικονικών κερδών..... | 402 |
|-------------------------------------|-----|

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 23
Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΟΥ ΑΡΝΗΤΙΚΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ
(Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΖΗΜΙΩΝ)

| | |
|---|-----|
| 23.1. Η «διάθεση» του αρνητικού αποτελέσματος | 403 |
| 23.2. Η λογιστική της μελλοντικής καλύψεως του αρνητικού αποτελέσματος..... | 403 |
| 23.2.1. Γενικά περί της λογιστικής αποσβέσεως των ζημιών | 403 |
| 23.2.2. Ορθός συμψηφισμός ζημιών με μελλοντικά κέρδη..... | 405 |
| 23.2.3. Λανθασμένος συμψηφισμός ζημιών με μελλοντικά κέρδη | 406 |
| 23.2.4. Συμπέρασμα | 407 |
| 23.3. Συμψηφισμός ζημίας με μελλοντικά κέρδη..... | 407 |
| 23.4. Απόσβεση ζημίας ανώνυμης εταιρείας με μείωση του μετοχικού κεφαλαίου | 408 |
| 23.5. Απόσβεση ζημίας ανώνυμης εταιρείας με διάθεση τακτικού αποθεματικού | 410 |
| 23.6. Απόσβεση ζημίας με τη θετική διαφορά επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία..... | 411 |
| 23.7. Η αύξηση των ζημιών των ανώνυμων εταιρειών και των ΕΠΕ τις οδηγεί στη λύση τους (ή στο νομικό θάνατο)..... | 412 |
| 23.7.1. Γενικά..... | 412 |
| 23.7.2. Κατώτατα όρια των ιδίων κεφαλαίων της ανώνυμης εταιρείας..... | 413 |
| 23.7.3. Κατώτατα όρια των ιδίων κεφαλαίων της ΕΠΕ | 417 |
| 23.8. Οι ζημίες επηρεάζουν τη διανομή των κερδών και αποθεματικών της ανώνυμης εταιρείας..... | 417 |
| 23.9. Περί του αρνητικού φορολογικού αποτελέσματος (ή της φορολογικής ζημίας) | 418 |
| 23.9.1. Μεταφορά ζημιών (από επιχειρηματική δραστηριότητα) άρθρο 27, Ν. 4172/2013..... | 418 |
| 23.9.2. Συμψηφισμός φορολογικής ζημίας με τα φορολογητέα κέρδη της ίδιας χρήσεως..... | 420 |
| 23.9.2.1. Διατάξεις βάσει του Ν. 2238/1994..... | 420 |
| 23.9.2.2. Διατάξεις βάσει του Ν. 4172/2013..... | 424 |
| 23.9.3. Συμψηφισμός φορολογικής ζημίας με τα φορολογητέα κέρδη επόμενων χρήσεων | 425 |
| 23.10. Απαγορεύσεις μεταφοράς της φορολογικής ζημίας..... | 434 |
| 23.10.1. Απαλλασσόμενες της φορολογίας εισοδήματος δεν μπορούν να μεταφέρουν τη φορολογική ζημία | 434 |
| 23.10.2. Οι επιχειρήσεις δεν μπορούν να μεταφέρουν στην επόμενη χρήση για συμψηφισμό τη φορολογική ζημία που προέρχεται από έσοδα απαλλασσόμενα του φόρου ή φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο | 434 |
| 23.11. Απώλεια του δικαιώματος μεταφοράς της ζημίας | 435 |
| 23.12. Η τεχνική μεταφοράς για συμψηφισμό της φορολογικής ζημίας στα επόμενα πέντε (5) έτη | 436 |
| 23.12.1. Η μεταφορά της ζημίας στις επόμενες πέντε (5) χρήσεις επιτρέπεται | |

| | Σελ. |
|--|------|
| μόνο εάν οι χρήσεις αυτές έχουν κέρδη..... | 436 |
| 23.12.2. Η ζημία δεν μεταφέρεται στην επόμενη χρήση, όταν το αποτέλεσμα της επόμενης χρήσεως είναι ζημιογόνο | 437 |
| 23.12.3. Ο συμπηφισμός των μεταφερόμενων ζημιών με τα κέρδη της χρήσεως προηγείται του σχηματισμού αφορολογήτων εκπτώσεων ... | 437 |
| 23.13. Τα διανεμόμενα κέρδη (μερίσματα, αμοιβές Δ.Σ. κ.λπ.) δεν μπορούν να συμπηφισθούν με μεταφερόμενες φορολογικές ζημίες - Φορολογική Ζημία προερχόμενη από έσοδα συμμετοχών..... | 439 |
| 23.14. Κεφαλαιοποίηση ή διανομής κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος - Ύπαρξη φορολογικών ζημιών | 441 |
| 23.14.1. Τα διανεμόμενα κέρδη των νομικών προσώπων τα οποία απαλλιάσσονται του φόρου εισοδήματος | 441 |
| 23.14.2. Διανομή κερδών από τα μεγαλύτερα των φορολογικών, βάσει Δ.Λ.Π., κέρδη | 442 |
| 23.14.3. Διανομή κερδών χρήσεως παρά την ύπαρξη φορολογικών ζημιών. Τα διανεμόμενα κέρδη φορολογούνται και επίσης αυξάνουν τις φορολογικές ζημίες | 442 |
| 23.14.3.1. Διανέμονται κέρδη της τρέχουσας χρήσεως ενώ η δήλωση φορολογίας εισοδήματός της χρήσεως αυτής εμφανίζει μεταφερόμενες φορολογικές ζημίες προηγούμενων χρήσεων | 442 |
| 23.14.3.2. Διανέμονται λογιστικά κέρδη της τρέχουσας χρήσεως και η δήλωση φορολογίας εισοδήματος της ίδιας επιχείρησης εμφανίζει φορολογικές ζημίες οι οποίες έχουν προκύψει από φορολογική αναμόρφωση των λογιστικών κερδών της τρέχουσας χρήσης... | 443 |
| 23.14.3.3. Το φορολογικό αποτέλεσμα του τρέχοντος φορολογικού έτους, είναι ζημιογόνο όμως λόγω συμπηφισμού των «προσωρινών διαφορών» | 444 |
| 23.14.4. Διανομή κερδών προηγούμενων χρήσεων και φορολογικές ζημίες. Τα διανεμόμενα κέρδη προηγούμενων χρήσεων για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος, φορολογούνται αλλά δεν αυξάνουν τις φορολογικές ζημίες..... | 444 |
| 23.14.5. Οι φορολογικές ζημίες παρελθουσών χρήσεων δεν μπορούν να συμπηφισθούν με αφορολόγητα αποθεματικά | 445 |
| 23.15. Μεταβολή ιδιοκτησίας επιχείρησης και μεταφορά ζημιών. | 445 |
| 23.15.1. Ο αντικαταχρηστικός κανόνας της παρ. 5, του άρθρου 27, του Ν. 4172/2013 περί μη μεταφοράς των φορολογικών ζημιών. | 446 |
| 23.15.2. Πως εφαρμόζονται οι προϋποθέσεις της παρ. 5, του άρθρου 27 περί μη μεταφοράς των φορολογικών ζημιών. | 447 |
| 23.15.2.1. Μεταβολή της άμεσης συμμετοχής | 447 |
| 23.15.2.2. Μεταβολή της έμμεσης συμμετοχής | 448 |
| 23.15.2.3. Ως προς τη μεταβολή των δικαιωμάτων ψήφου | 449 |
| 23.16. Φορολογική μεταχείριση ζημιών που προκύπτουν στην αλληλοδαπή | 449 |
| 23.16.1. Γενικά | 449 |
| 23.16.2. Ζημίες από την άσκηση οποιασδήποτε άλλης δραστηριότητας | 450 |

Σελ.

| | |
|--|-----|
| 23.16.3. Ζημίες από εκκαθάριση αλληλοδαπής εταιρείας | 451 |
|--|-----|

ΜΕΡΟΣ ΕΚΤΟ

ΔΙΑΘΕΣΗ Ή ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ ΚΑΙ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ ΚΕΡΔΩΝ ΕΙΣ ΝΕΟΝ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 24

ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗ Ή ΔΙΑΘΕΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΜΕΝΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ ΚΑΙ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ ΚΕΡΔΩΝ ΕΙΣ ΝΕΟΝ

| | |
|---|-----|
| 24.1. Το σύστημα φορολογίας της ανώνυμης εταιρείας και της ΕΠΕ που καθιέρωσε ο Ν. 2065/1992 | 453 |
| 24.2. Διάθεση ή κεφαλαιοποίηση από 30.6.1992 και μετά αποθεματικών και υπολοίπου κερδών εις νέον φορολογηθέντων με το σύστημα που ίσχυε προ του Ν. 2065/1992 | 453 |
| 24.3. Φορολογημένα αποθεματικά και υπόλοιπο κερδών εις νέον σχηματισθέντα από φορολογημένα κέρδη ισολογισμών που έληξαν μέχρι 29.6.1992 | 455 |
| 24.3.1. Φορολογημένα αποθεματικά και υπόλοιπο κερδών εις νέον σχηματισθέντα από κέρδη διαχειριστικών χρήσεων που έληξαν μέχρι 30.12.1991 | 455 |
| 24.3.2. Φορολογημένα αποθεματικά και υπόλοιπο κερδών εις νέον σχηματισθέντα από κέρδη διαχειριστικών χρήσεων που έληξαν από 31.12.1991 έως 29.6.1992 | 457 |
| 24.4. Διάθεση ή κεφαλαιοποίηση αποθεματικών και υπολοίπου κερδών εις νέον που σχηματίσθηκαν από κέρδη διαχειριστικών χρήσεων που κλείνουν από 30.6.1992 και μετά | 459 |
| 24.5. Φορολογημένα αποθεματικά άρθρου 8, Ν. 2579/1998 | 459 |
| 24.5.1. Φορολογία αφορολόγητων αποθεματικών βάσει του άρθρου 8 του Ν. 2579/1998 | 459 |
| 24.5.2. Φορολογία αφορολόγητων αποθεματικών που σχηματίσθηκαν μέχρι 29.6.1992 και εμφανίζονται την 17.2.1998 στα έκτακτα αποθεματικά και στο υπόλοιπο κερδών εις νέον | 460 |
| 24.5.3. Παρατηρήσεις για το αφορολόγητο αποθεματικό «Έκπτωση επί της εφ' άπαξ καταβολής φόρου εισοδήματος» | 463 |
| 24.6. Λοιπά θέματα κεφαλαιοποιήσεως φορολογημένων αποθεματικών | 464 |
| 24.7. Διανομή ή κεφαλαιοποίηση φορολογημένων αποθεματικών προηγούμενων χρήσεων βάσει του Ν. 4172/2013 | 464 |
| 24.7.1. Γενικά περί φορολογίας αποθεματικών προηγούμενων χρήσεων .. | 464 |
| 24.7.1.1. Θεωρείται ως μέροςμα όποιο ποσό διανέμεται από νομικά πρόσωπα (ανώνυμες εταιρείες, Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε. προσωπικές και οντότητες) που τηρούν διπλογραφικά βιβλία | 464 |
| 24.7.1.2. Διανομή ή κεφαλαιοποίηση κερδών παρελθουσών χρήσεων | 465 |
| 24.7.1.3. Διανομή ή κεφαλαιοποίηση αποθεματικών από κέρδη παρελθουσών χρήσεων των ΕΠΕ και των προσωπικών εταιρειών | 465 |

| | Σελ. |
|--|------|
| 24.7.1.4. Έγκριση της διανομής αποθεματικών ή κερδών προηγούμενων χρήσεων από τη γενική συνέλευση των μετόχων ή εταιρών..... | 466 |
| 24.7.2. Πρόσωπα άρθρου 45 με διπλογραφικά λογιστικά βιβλία-φορολογία αποθεματικών προηγούμενων χρήσεων. (Υπ. Οικονομικών πολ. 1059/2015)..... | 468 |
| 24.7.2.1. Διανομή ή κεφαλαιοποίηση αφορολόγητων αποθεματικών προηγούμενων χρήσεων (ή αποθεματικά για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων)... | 468 |
| 24.7.2.2. Διανομή ή κεφαλαιοποίηση αποθεματικών προηγούμενων χρήσεων που έχουν φορολογηθεί κατ' ειδικό τρόπο (π.χ. αποθεματικά από τόκους καταθέσεων) | 469 |
| 24.7.2.3. Αφορολόγητα αποθεματικά αναπτυξιακών νόμων | 470 |
| 24.7.2.4. Αφορολόγητα αποθεματικά από επιχορηγήσεις παγίων | 471 |
| 24.7.2.5. Αφορολόγητα αποθεματικά που σχηματίζονται με βάση τις διατάξεις του νέου Κ.Φ.Ε. (Ν. 4172/2013) | 472 |
| 24.7.2.6. Αφορολόγητα αποθεματικά που σχηματίζονται με βάση τα απαλλασσόμενα της φορολογίας εισοδήματος ενδοεταιρικά μερίσματα (άρθρο 48, Ν. 4172/2013)..... | 472 |
| 24.7.2.7. Αφορολόγητα αποθεματικά από την υπερτίμηση αναγκαστικής απαλλοτριώσεως ακινήτου..... | 472 |
| 24.7.2.8. Κέρδη του φορολογικού έτους που έληξε. - Διανομή κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων..... | 474 |
| 24.7.3. Πρόσωπα άρθρου 45 με απλογραφικά λογιστικά βιβλία-φορολογία αποθεματικών προηγούμενων χρήσεων..... | 475 |
| 24.8. Μετατροπή ανώνυμης εταιρείας, Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε. σε προσωπική εταιρεία - Φορολογία αποθεματικών | 475 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 25

ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΑΝΑΠΤΥΞΙΑΚΩΝ ΝΟΜΩΝ

| | |
|--|-----|
| 25.1. Γενικά..... | 476 |
| 25.2. Φορολογία κεφαλαιοποιούμενων αφορολόγητων αποθεματικών | 476 |
| 25.2.1. Γενικές αρχές φορολογίας | 476 |
| 25.2.2. Αποθεματικά αναπτυξιακών νόμων | 477 |
| 25.2.2.1. Ανωνύμων εταιρειών με μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο. | 477 |
| 25.2.2.2. Λοιπών ανωνύμων εταιρειών και ΕΠΕ | 480 |
| 25.2.3. Ειδικά αφορολόγητα αποθεματικά επενδύσεων..... | 482 |
| 25.2.3.1. Εμπορικών επιχειρήσεων | 482 |
| 25.2.3.2. Βιομηχανικών κ.λπ. επιχειρήσεων άρθρου 2 Ν. 1892/1990..... | 482 |
| 25.2.4. Συνέπειες σε περίπτωση διαλύσεως της επιχείρησης ή μειώσεως του κεφαλαίου μετά την κεφαλαιοποίηση αφορολόγητων αποθεματικών. | 483 |
| 25.2.4.1. Αναπτυξιακών νόμων..... | 483 |

Σελ.

| | |
|---|-----|
| 25.2.4.2. Ειδικά αποθεματικά άρθρα 22, Ν. 1828/1989 | 484 |
| 25.2.4.3. Ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού εμπορικών επιχειρήσεων | 485 |
| 25.2.4.4. Μέχρι ποιο σημείο μπορεί να μειωθεί το μετοχικό κεφάλαιο με βάση τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας | 485 |
| 25.3. Ποιο όργανο είναι αρμόδιο για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου με κεφαλαιοποίηση αποθεματικών | 485 |
| 25.4. Πώς θα διανεμηθούν οι νέες μετοχές | 485 |
| 25.5. Καταχώρηση πληροφοριών για αύξηση του κεφαλαίου | 485 |
| 25.6. Απαλλοτρίωση από το φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου | 486 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 26

ΔΙΑΝΟΜΗ ΚΕΡΔΩΝ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ

| | |
|---|-----|
| 26.1. Διανομή ή κεφαλαιοποίηση κερδών παρελθουσών χρήσεων | 487 |
| 26.2. Ποιο όργανο είναι αρμόδιο για τη διάλυση των αποθεματικών της εταιρείας. | 487 |
| 26.2.1. Τι ίσχυε μέχρι 31.12.2018 | 487 |
| 26.2.2. Η νέα διάταξη του Ν. 4548/2018 η οποία ισχύει από 1.1.2019 | 491 |
| 26.3. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος | 491 |
| 26.4. Διανομή κερδών παρελθουσών χρήσεων σε μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου και στο προσωπικό ανώνυμης εταιρείας με απόφαση έκτακτης Γενικής Συνέλευσης | 492 |
| 26.5. Διανομή κερδών και αποθεματικών προηγούμενων χρήσεων με απόφαση του διοικητικού συμβουλίου | 492 |
| 26.6. Λοιπά θέματα | 493 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 27

«ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΣΤΗ ΕΥΛΟΓΗ ΑΞΙΑ»

| | |
|---|-----|
| 27.1. Εμφάνιση στον ισολογισμό του λογαριασμού «Διαφορές από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στη εύλογη αξία» | 494 |
| 27.2. Η λογιστική του λογαριασμού «Διαφορές από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στη εύλογη αξία» | 495 |
| 27.3. Πότε κεφαλαιοποιούνται ή διανέμονται οι «Διαφορές από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στη εύλογη αξία» | 495 |
| 27.4. Αναβαλλόμενη φορολογία επί της διαφοράς εύλογης αξίας από την επιμέτρηση στην εύλογη αξία | 495 |
| 27.5. Παράδειγμα | 496 |
| 27.6. Πληροφορίες στο προσάρτημα | 501 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 28

Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΛΑΜΒΑΝΟΜΕΝΩΝ ΔΩΡΕΑΝ ΜΕΤΟΧΩΝ

| | |
|--|--|
| 28.1. Η λογιστική των λαμβανόμενων δωρεάν μετοχών λόγω κεφαλαιοποίησε- | |
|--|--|

| | Σελ. |
|---|------|
| ως ιδίων κεφαλαίων | 502 |
| 28.2. Κεφαλαιοποίηση φορολογημένων αποθεματικών και υπολοίπου κερδών εις νέον | 505 |
| 28.3. Κεφαλαιοποίηση αφορολόγητων αποθεματικών | 505 |

ΜΕΡΟΣ ΕΒΔΟΜΟ

ΟΙ ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΤΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΤΗΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 29

Η ΑΥΞΗΣΗ ΤΟΥ ΜΕΤΟΧΙΚΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΤΗΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ

| | |
|---|-----|
| 29.1. Μετοχικό κεφάλαιο | 507 |
| 29.1.1. Αρχικό κεφάλαιο | 507 |
| 29.1.2. Όργανα αύξησεως μετοχικού κεφαλαίου ανώνυμης εταιρείας | 508 |
| 29.2. Αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου από την καταστατική γενική συνέλευση | 508 |
| 29.2.1. Γενικά | 508 |
| 29.2.2. Στο καταστατικό δεν υπάρχει διάταξη για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου | 509 |
| 29.2.3. Τα αποθεματικά της ανώνυμης εταιρείας υπερβαίνουν το 1/4 του καταβλημένου μετοχικού κεφαλαίου | 509 |
| 29.2.4. Ποσοστά καταστατικής γενικής συνέλευσης για αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου ή τακτική αύξηση κεφαλαίου | 509 |
| 29.3. Αύξηση μετοχικού κεφαλαίου με συνήθη γενική συνέλευση ή έκτακτη αύξηση κεφαλαίου | 510 |
| 29.3.1. Αύξηση κεφαλαίου κατά την πρώτη πενταετία από τη σύσταση της ανώνυμης εταιρείας, εφόσον προβλέπεται από το καταστατικό | 511 |
| 29.3.2. Αύξηση κεφαλαίου που επιβάλλεται από διάταξη νόμου | 512 |
| 29.3.3. Αύξηση κεφαλαίου με κεφαλαιοποίηση αποθεματικών | 512 |
| 29.4. Αύξηση μετοχικού κεφαλαίου με απόφαση του διοικητικού συμβουλίου | 513 |
| 29.4.1. Γενικά | 513 |
| 29.4.2. Το διοικητικό συμβούλιο έχει δικαίωμα από το καταστατικό να αυξάνει το μετοχικό κεφάλαιο | 514 |
| 29.4.3. Η γενική συνέλευση μπορεί να εκχωρήσει το δικαίωμα στο διοικητικό συμβούλιο να αυξάνει το μετοχικό κεφάλαιο | 515 |
| 29.4.4. Η γενική συνέλευση μπορεί να ανανεώσει το δικαίωμα του διοικητικού συμβουλίου να αυξάνει το μετοχικό κεφάλαιο | 515 |
| 29.4.5. Παράδειγμα | 516 |
| 29.4.5.1. Αύξηση μετοχικού κεφαλαίου την 30.9.2020 με απόφαση του διοικητικού συμβουλίου | 516 |
| 29.4.5.2. Αυξήσεις μετοχικού κεφαλαίου την 30.10.2020 και την 31.1.2021 από τη συνήθη γενική συνέλευση | 517 |
| 29.4.5.3. Τροποποιήσεις καταστατικού | 517 |
| 29.5. Αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου αρχικά από το Διοικητικό Συμβούλιο και στη συνέχεια από τη γενική συνέλευση | 517 |

Σελ.

| | | |
|-----------------|--|-----|
| 29.6. | Διαδικασία αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου..... | 518 |
| 29.6.1. | Τι αναφέρει η απόφαση του αρμόδιου οργάνου για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου | 518 |
| 29.6.2. | Καταβολή και πιστοποίηση της καταβολής του κεφαλαίου | 519 |
| 29.6.3. | Δικαίωμα προτίμησης των παλαιών μετόχων | 522 |
| 29.6.4. | Περιορισμός ή αποκλεισμός του δικαιώματος | 523 |
| 29.6.5. | Δυνατότητα μερικής κάλυψης του κεφαλαίου σε περιπτώσεις αύξησης | 523 |
| 29.6.6. | Διάθεση νέων μετοχών με τιμές έκδοσης διαφορετικές..... | 524 |
| 29.6.7. | Εκποίηση αδιάθετων κλασματικών υπολοίπων..... | 524 |
| 29.6.8. | Σύμβαση ανάληψης μετοχών | 524 |
| 29.7. | Έξοδα αύξησης κεφαλαίου | 525 |
| 29.7.1. | Η λογιστική των εξόδων αύξησης κεφαλαίου | 525 |
| 29.7.2. | Φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου | 525 |
| 29.7.3. | Απαλλοτρίωση από το φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου | 526 |
| 29.8. | Η λογιστική της αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου | 527 |
| 29.9. | Καταθέσεις χρημάτων από μετόχους για αύξηση μετοχικού κεφαλαίου..... | 527 |
| 29.10. | Αύξηση κεφαλαίου με εισφορές σε είδος | 528 |
| 29.10.1. | Εισφερόμενα είδη και αποτίμησή τους..... | 528 |
| 29.10.2. | Δυνατότητα μη αποτίμησης των εταιρικών εισφορών | 530 |
| 29.10.3. | Αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου με συμψηφισμό χρεών | 531 |
| 29.11. | Μερική καταβολή του μετοχικού κεφαλαίου | 532 |
| 29.12. | Απαγόρευση απαλλοτρίωσης από την υποχρέωση καταβολής εισφοράς ή επιστροφή εισφοράς | 535 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 29α**ΠΟΣΑ ΠΡΟΟΡΙΖΟΜΕΝΑ ΓΙΑ ΑΥΞΗΣΗ ΜΕΤΟΧΙΚΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ**

| | | |
|---------------|---|-----|
| 29α.1. | Καταθέσεις των μετόχων για αύξηση του κεφαλαίου | 536 |
| 29α.2. | Προθεσμία καταβολής του ποσού του μετοχικού κεφαλαίου..... | 537 |
| 29α.3. | Καταθέσεις μετόχων με προορισμό την μελλοντική αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου | 537 |
| 29α.4. | Ο έλεγχος του λογαριασμού 42.00 «Καταθέσεις μετόχων» | 540 |
| 29α.5. | Χαρτόσημο επί των ποσών των καταθέσεων | 541 |
| 29α.6. | Απόφαση γενικής συνέλευσης των μετόχων για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου..... | 542 |
| 29α.7. | Η λογιστική της αύξησης κεφαλαίου | 544 |
| 29α.8. | Αναίρεση της ανέκκλητης δέσμευσης | 546 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 30**Η ΜΕΙΩΣΗ ΤΟΥ ΜΕΤΟΧΙΚΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ**

| | | |
|--------------|---|-----|
| 30.1. | Γενικά..... | 547 |
| 30.2. | Περιπτώσεις μείωσης του μετοχικού κεφαλαίου | 548 |

| | Σελ. |
|--|------|
| 30.2.1. Υποχρεωτική μείωση του μετοχικού κεφαλαίου | 548 |
| 30.2.2. Εκούσια μείωση του μετοχικού κεφαλαίου | 549 |
| 30.2.2.1. Πραγματική μείωση κεφαλαίου | 550 |
| 30.2.2.2. Ονομαστική μείωση κεφαλαίου | 550 |
| 30.3. Οι προϋποθέσεις μείωσης του μετοχικού κεφαλαίου | 552 |
| 30.3.1. Απόφαση καταστατικής γενικής συνέλευσης | 552 |
| 30.3.2. Εξασφάλιση των δανειστών | 554 |
| 30.3.3. Τροποποίηση του καταστατικού - Δημοσιότητα | 555 |
| 30.4. Περιορισμοί στη μείωση του μετοχικού κεφαλαίου | 555 |
| 30.4.1. Γενικός περιορισμός | 555 |
| 30.4.2. Υποχρεώσεις της ανώνυμης εταιρείας από την κεφαλαιοποίηση των ωφελειών γενικά που προκύπτουν από την αναπροσαρμογή των παγίων και των αφορολόγητων αποθεματικών | 556 |
| 30.4.3. Μέχρι ποιο ποσό μπορεί να μειωθεί το μετοχικό κεφάλαιο με βάση τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας..... | 558 |
| 30.5. Η λογιστική της μείωσης του μετοχικού κεφαλαίου | 561 |
| 30.5.1. Μείωση με επιστροφή στους μετόχους της ονομαστικής αξίας | 561 |
| 30.5.2. Εξαγορά και ακύρωση ορισμένου αριθμού μετοχών | 562 |
| 30.5.3. Ζημία που προκύπτει σε μείωση του μετοχικού κεφαλαίου και σε α- ντίστοιχη μείωση της ονομαστικής αξίας των μετοχών της - Ζημία λόγω συμμετοχής σε εταιρεία η οποία εκκαθαρίστηκε | 565 |
| 30.6. Εξαγοράσιμες μετοχές | 566 |
| 30.7. Μείωσης του κεφαλαίου της αποκτώσας εταιρείας σε μετασχηματισμό του άρθρου 54, του Ν. 4172/2013 | 567 |
| 30.8. Μείωση του κεφαλαίου της αποκτώσας εταιρείας στην περίπτωση ανταλλα- γής τίτλων βάσει του άρθρου 53 του Ν. 4172/2013 | 568 |
| 30.9. Ειδικοί τρόποι μείωσης κεφαλαίου. Μείωση κεφαλαίου σε είδος..... | 568 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 31

ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΜΕΤΟΧΙΚΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

| | |
|---|-----|
| 31.1. Γενικά..... | 569 |
| 31.2. Η λογιστική της αποσβέσεως του μετοχικού κεφαλαίου | 571 |
| 31.3. Φορολογία εισοδήματος κατά τη διάλυση της ανώνυμης εταιρείας..... | 574 |
| 31.3.1. Τι ισχύει μέχρι 31.12.2013 με τις διατάξεις του Ν. 2238/ 1994 | 574 |
| 31.3.2. Τι ισχύει από 1.1.2014 με τις διατάξεις του Ν. 4172/ 2013 | 574 |

ΜΕΡΟΣ ΟΓΔΟΟ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ ΔΙΕΘΝΩΝ ΟΜΙΛΩΝ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 32

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΥΡΩΠΑΙΚΩΝ ΟΜΙΛΩΝ

| | |
|--|--|
| 32.1. Είσπραξη ενδοομιλικών μερισμάτων - Απαλλοτρίωση από φόρο εισοδήματος - | |
|--|--|

| | Σελ. |
|--|------|
| Διατάξεις που ισχύουν από 1.1.2014 (άρθρο 48, παρ.1, Ν.4172/2013)..... | 578 |
| 32.1.1. Είσπραξη ενδοομιλικών μερισμάτων όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 48..... | 578 |
| 32.1.1.1. Απαλλοαγή από φόρο εισοδήματος | 578 |
| 32.1.2. Οι αλληλαγές του άρθρου 8, του Ν. 4378/2016 στη φορολογική νομοθεσία για τα ενδοομιλικά μερίσματα..... | 579 |
| 32.1.2.1. Φορολογική μεταχείριση των υβριδικών δανείων μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων | 579 |
| 32.1.2.2. Φορολογική μεταχείριση μη γνήσιων ρυθμίσεων στον βαθμό που δεν τίθενται σε εφαρμογή για βάσιμους εμπορικούς λόγους | 580 |
| 32.1.2.3. Αλληλαγές στο Παράρτημα Α1 του Ν. 2578/1998 | 580 |
| 32.1.2.4. Έναρξη ισχύος των διατάξεων του άρθρου 8, του Ν. 4378/2016. | 580 |
| 32.1.3. Εμφάνιση αφορολογήτων εσόδων από μερίσματα στα λογιστικά βιβλία του λήπτη - μετόχου | 581 |
| 32.1.3.1. Διατάξεις που ισχύουν για ισολογισμούς από 1.1.2014 και μετά. | 581 |
| 32.1.3.2. Δαπάνες που αναλογούν στα απαλλοασσόμενα μερίσματα | 581 |
| 32.1.3.3. Παράδειγμα εφαρμογής του άρθρου 48, του Ν. 4172/2013 | 582 |
| 32.1.3.4. Επιχειρήσεις με ζημιόγωνα αποτελέσματα..... | 583 |
| 32.1.3.5. Διανομή ή κεφαλαιοποίηση του άνω αποθεματικού..... | 583 |
| 32.1.3.6. Ζημίες και διανομή αποθεματικού | 584 |
| 32.1.3.7. Η λογιστική σχηματισμού του αποθεματικού | 584 |
| 32.1.4. Είσπραξη ενδοομιλικών μερισμάτων όταν δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 48 | 585 |
| 32.1.5. Ο λήπτης (νομικό πρόσωπο) δεν πληροί την προϋπόθεση διακράτησης του ποσοστού συμμετοχής (24 μήνες) κατά το χρόνο χορήγησης του φορολογικού πλεονεκτήματος | 588 |
| 32.1.5.1. Πρέπει να καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση εγγυητική επιστολή, υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου, ίση με το ποσό του φόρου που θα όφειλε να καταβάλει σε περίπτωση μη χορήγησης της απαλλοαγής..... | 588 |
| 32.1.5.2. Εάν ο φορολογούμενος παύει να διακρατεί το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής πριν τη συμπλήρωση των 24 μηνών, η εγγύηση καταπίπτει υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου | 589 |
| 32.1.5.3. Εάν ο λήπτης δικαιούχος δεν καταθέσει εγγυητική επιστολή και φορολογηθεί θα πρέπει να υποβάλει κατά το χρόνο της συμπλήρωσης των 24 μηνών τροποποιητική δήλωση προκειμένου να ληφθεί υπόψη το σχετικό ποσό εισοδήματος, ως απαλλοασσόμενο έσοδο..... | 589 |
| 32.1.5.4. Εάν η προϋπόθεση διακράτησης πληρωθεί πριν την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους συμπλήρωσης της ως άνω προϋπόθεσης..... | 589 |
| 32.2. Πληρωμή ενδοεταιρικών μερισμάτων σε μητρικές φορολογικούς κατοίκους χωρών Ευρωπαϊκής Ένωσης.- Διατάξεις που ισχύουν από 1.1.2014.. | 591 |
| 32.2.1. Απαλλοαγή από την παρακράτηση φόρου εισοδήματος (άρθρο 63, | |

| | Σελ. |
|--|------|
| παρ.1, Ν.4172/2013) | 591 |
| 32.2.2. Φορολογική μεταχείριση των μερισμάτων που λαμβάνουν νομικά πρόσωπα από την κοινοπραξία στην οποία συμμετέχουν..... | 592 |
| 32.2.3. Στην έννοια της διανομής κερδών περιλαμβάνεται και η διανομή ή κεφαλαιοποίηση κερδών παρελθουσών χρήσεων..... | 595 |
| 32.3. Τι ισχύει για τα διανεμόμενα κέρδη μεταξύ θυγατρικών και μητρικών εταιρειών διαφορετικών κρατών μελών | 596 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 33

ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΕΣ ΑΛΛΟΔΑΠΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ (άρθρο 66, Ν. 4172/2013)

| | |
|---|-----|
| 33.1. Η διάταξη του άρθρου 66, του Ν. 4172/2013 | 601 |
| 33.2. Η ερμηνευτική εγκύκλιος της ΑΑΔΕ Ε 2018/20 | 603 |
| 33.α. Γενικά..... | 603 |
| 33.β. Προϋποθέσεις εφαρμογές άρθρου 66 ΚΦΕ | 603 |
| 33.β.1. Ορισμός ελεγχόμενων αλληλοδαπών εταιρειών | 603 |
| 33.β.2. Το κριτήριο της συμμετοχής (άρθρο 66 παράγραφος 1 εδάφιο α ΚΦΕ) | 604 |
| 33.β.3. Το κριτήριο του καταβληθέντος φόρου (άρθρο 66 παράγραφος 1 εδάφιο β ΚΦΕ) | 604 |
| 33.γ. Το κριτήριο του εισοδήματος (άρθρο 66 παράγραφος 1 εδάφιο γ ΚΦΕ) | 605 |
| 33.δ. Ορισμός συνδεδεμένων εταιριών για τους σκοπούς του άρθρου 66 | 606 |
| 33.ε. Κατηγορίες εισοδήματος που καταλαμβάνονται από τη διάταξη..... | 607 |
| 33.στ. Κανόνες υπολογισμού φορολογητέου εισοδηματίες της ΕΑΕ | 608 |
| 33.ζ. Διανομή κερδών από την ΕΑΕ..... | 609 |
| 33.η. Εκποίηση της συμμετοχής σε ΕΑΕ | 609 |
| 33.θ. Μείωση φορολογικής υποχρέωσης φορολογουμένου (πίσωση φόρου ΕΑΕ) | 610 |
| 33.ι. Μη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 66 επί εταιριών που ασκούν ουσιαστική οικονομική δραστηριότητα | 611 |
| 33.ια. Δηλώσεις φυσικών προσώπων..... | 611 |
| 33.ιβ. Ναυτιλιακές εταιρείες..... | 612 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 34

ΚΑΝΟΝΑΣ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΟΚΩΝ (άρθρο 49, ν. 4172/2013)

| | |
|--|-----|
| 34.1. Εισαγωγή στην έννοια του κανόνα περιορισμού τόκων | 613 |
| 34.2. Φορολογική έκπτωση κόστους δανεισμού. Τι ισχύει από 1.1.2019. | 613 |
| 34.3. Ο ορισμός του «υπερβαίνοντος κόστους δανεισμού», βάσει του άρθρου 11, του Ν. 4601/2019. | 614 |
| 34.4. Έννοια του όρου ΕΒΙΤΔΑ.- Τι ισχύει από 1.1.2019..... | 615 |
| 34.5. Ποιο ποσό αναγνωρίζεται ως «κόστος δανεισμού». | 616 |
| 34.6. Το υπερβαίνον κόστος δανεισμού που δεν μπορεί να εκπεσθεί κατά το τρέχον έτος, μεταφέρεται στα επόμενα έτη. | 617 |
| 34.7. Εξαιρέση, από την εφαρμογής του «υπερβαίνοντος κόστους δανεισμού». | 618 |
| 34.8. Εξαιρούνται από τον κανόνα περιορισμού των τόκων οι χρηματοπιστωτικές | |

| | Σελ. |
|---------------------------------------|------|
| επιχειρήσεις | 618 |
| 34.9. Μεταβατική διάταξη | 619 |
| 34.10. Παράδειγμα | 621 |
| 34.11. Θέματα ομίλων | 621 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 34α

Υπεραξία από τη μεταβίβαση τίτλων συμμετοχής.

Απαλλογή από τη φορολογία εισοδήματος (Άρθρο 48Α, Ν. 4172/2013)

| | |
|---|-----|
| 34.α.1. Η διάταξη του άρθρου 48Α του Ν. 4172/2013 | 622 |
| 34.α.2. Ποια νομικά πρόσωπα απαλλάσσονται από τη φορολογία εισοδήματος επί της υπεραξίας κατά τη μεταβίβαση τίτλων συμμετοχής βάσει του άρθρου 48Α, του Ν. 4172/2013 | 622 |
| 34.α.3. Τι νοείται ως μεταβίβαση τίτλων συμμετοχής σε νομικό πρόσωπο για την εφαρμογή του άρθρου 48Α, του Ν. 4172/2013 | 623 |
| 34.α.4. Ανταλλαγή τίτλων βάσει του άρθρου 53, Ν. 4172/2013 | 623 |
| 34.α.5. Νομικά πρόσωπα των οποίων οι τίτλοι μεταβιβάζονται | 624 |
| 34.α.5.1 Νομικά πρόσωπα με διπλογραφικά βιβλία. Η αφορολόγητη υπεραξία εμφανίζεται σε λογαριασμό αφορολογήτου αποθεματικού | 625 |
| 34.α.5.2. Επιχειρηματικές δαπάνες που συνδέονται με τη μεταβιβαζόμενη συμμετοχή | 625 |
| 34.α.5.3. Παράδειγμα εφαρμογής του άρθρου 48Α, του Ν. 4172/2013. .. | 625 |
| 34.α.5.4. Επιχειρήσεις με απλογραφικά βιβλία | 626 |
| 34.α.6. Επιχειρήσεις με ζημιογόνα αποτελέσματα | 626 |
| 34.α.7. Διανομή ή κεφαλαιοποίηση του άνω αποθεματικού | 626 |
| 34.α.8. Ζημίες και διανομή αποθεματικού | 627 |
| 34.α.9. Ζημίες από αποτίμηση των συμμετοχών | 627 |
| 34.α.10. Ζημίες που προκύπτουν από την αποτίμηση των συμμετοχών κατά την εκκαθάριση του νομικού προσώπου | 627 |

ΜΕΡΟΣ ΕΝΑΤΟ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 35

ΛΥΣΗ ΚΑΙ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ

| | |
|--|-----|
| 35.1. Λύση και εκκαθάριση ανώνυμης εταιρείας | 629 |
| 35.1.1. Οι διατάξεις του Ν. 4548/2018 | 629 |
| 35.1.1.1. Λόγοι λύσεως της ανώνυμης εταιρείας | 629 |
| 35.1.1.2. Λύση της εταιρείας με δικαστική απόφαση ύστερα από αίτηση του έχοντος έννομο συμφέρον | 629 |
| 35.1.1.3. Λύση της εταιρείας με δικαστική απόφαση ύστερα από αίτηση των μετόχων | 631 |
| 35.1.1.4. Περί των εκκαθαριστών της ανώνυμης εταιρείας | 632 |
| 35.1.1.5. Τρόπος διενέργειας της εκκαθάρισης | 634 |
| 35.1.1.6. Σχέδιο επιτάχυνσης και περάτωσης της εκκαθάρισης | 636 |

| | Σελ. |
|---|------|
| 35.1.2. Εκκαθάριση ανώνυμης εταιρείας..... | 636 |
| 35.1.2.1. Καταχώρηση στο Γ.Ε.ΜΗ. | 636 |
| 35.1.2.2. Χρόνος έναρξης της περιόδου της εκκαθάρισης. - Κεφαλαιουχικές εταιρείες | 637 |
| 35.1.2.3. Κατά το στάδιο της εκκαθάρισης η ανώνυμη εταιρεία εξακολουθεί να υφίσταται ως νομικό πρόσωπο | 638 |
| 35.1.2.4. Διορισμός εκκαθαριστών | 638 |
| 35.1.2.5. Συμβάσεις εκκαθαριστών | 639 |
| 35.1.2.6. Αμοιβές εκκαθαριστών..... | 639 |
| 35.1.2.7. Οι εκκαθαριστές διαχειρίζονται τις υποθέσεις της ανώνυμης εταιρείας και την εκπροσωπούν προς τα έξω και ενώπιον των δικαστηρίων | 639 |
| 35.1.2.8. Ευθύνη εκκαθαριστών για χρέη προς το Δημόσιο..... | 640 |
| 35.2. Υποχρεώσεις των εκκαθαριστών..... | 641 |
| 35.2.1. Ισολογισμός λήξης τελευταίας χρήσης λειτουργίας της επιχείρησης | 641 |
| 35.2.2. Ισολογισμός έναρξης εκκαθάρισης | 642 |
| 35.2.2.1. Νομικά πρόσωπα που τίθενται σε εκκαθάριση | 642 |
| 35.2.2.2. Νομικά πρόσωπα σε αδράνεια..... | 643 |
| 35.2.3. Πράξεις κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισης | 644 |
| 35.2.4. Ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις | 646 |
| 35.2.5. Ισολογισμός λήξης εκκαθάρισης..... | 647 |
| 35.3. Περάτωση της εκκαθάρισης - Διαγραφή της εταιρείας..... | 648 |
| 35.4. Αναβίωση, συγχώνευση και διάσπαση της ηλυθείσας ανώνυμης εταιρείας . | 650 |
| 35.5. Ειλεγκτές κατά την εκκαθάριση | 654 |
| 35.6. Έγκριση οικονομικών καταστάσεων..... | 654 |
| 35.7. Φορολογία εισοδήματος κατά τη διάλυση της ανώνυμης εταιρείας..... | 654 |
| 35.7.1. Γενικά..... | 654 |
| 35.7.1.1. Τι ίσχυε μέχρι 31.12.2013 με τις διατάξεις του Ν. 2238/1994 | 654 |
| 35.7.1.2. Τι ισχύει από 1.1.2014 με τις διατάξεις του Ν. 4172/2013 | 654 |
| 35.7.1.3. Συμψηφισμός μεταφερόμενων ζημιών..... | 656 |
| 35.7.2. Αφορολόγητα αποθεματικά επί εκκαθάρισης εταιρειών.-Φορολόγηση αφορολόγητων αποθεματικών του ν. 2238/1994 με βάση τις διατάξεις των παρ.12 και 13 του άρθρου 72 του ν.4172/2013 στην περίπτωση υπό εκκαθάριση εταιρειών..... | 657 |
| 35.7.3. Υποχρεώσεις της ανώνυμης εταιρείας από την κεφαλαιοποίηση των ωφελειών γενικά που προκύπτουν από την αναπροσαρμογή των παγίων και των αφορολογητών αποθεματικών..... | 659 |
| 35.8. Φορολογικά θέματα νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπό εκκαθάριση | 662 |
| 35.8.1. Υποβολή δήλωσης και καταβολή φόρου (άρθρο 68, Ν. 4172/2013) | 662 |
| 35.8.2. Χρόνος έναρξης της περιόδου της εκκαθάρισης..... | 664 |
| 35.8.3. Εκκαθάριση προσωπικών εταιρειών | 664 |
| 35.9. Ζημία που προκύπτει από την εκκαθάριση | 665 |
| 35.9.1. Ζημία που προκύπτει από την εκκαθάριση εταιρείας ή κοινοπραξίας | 665 |
| 35.9.2. Ζημία από την εκκαθάριση αλληλοδαπής εταιρείας | 665 |

Σελ.

| | |
|---|-----|
| 35.9.3. Φορολογική μεταχείριση ζημίας σε περίπτωση εκκαθάρισης..... | 666 |
|---|-----|

ΜΕΡΟΣ ΔΕΚΑΤΟ
ΟΙ ΜΕΤΑΣΧΗΜΑΤΙΣΜΟΙ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 52 ΚΑΙ 54 Ν.4172/2013

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 36
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ
ΣΤΟΥΣ ΜΕΤΑΣΧΗΜΑΤΙΣΜΟΥΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

| | |
|--|-----|
| Οι νόμοι για φορολογικά κίνητρα επι μετασχηματισμών επιχειρήσεων από το έτος 1957 έως το Ν. 4172/2013 (μετατροπές, συγχωνεύσεις, απορροφήσεις, διασπάσεις και εισφορές κλάδων) | 667 |
|--|-----|

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 37
ΣΥΓΧΩΝΕΥΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΣΠΑΣΕΙΣ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ
(Βάσει των νέων διατάξεων του άρθρου 54, του Ν. 4172/2013
μετά τις τροποποιήσεις του άρθρου 60, του Ν. 4438/2016).

| | |
|--|-----|
| 37.1. Ποιες είναι οι προϋποθέσεις εφαρμογής των άρθρων 52 έως 54, του Ν. 4172/2013 | 670 |
| 37.1.1. Πεδίο εφαρμογής | 670 |
| 37.1.2. Οι άνω προϋποθέσεις πρέπει να πληρούνται σωρευτικά | 670 |
| 37.1.3. Πρόσθετες φορολογικές υποχρεώσεις υπαγωγής στο άρθρο 54..... | 670 |
| 37.1.3.1. Εισφέρουσες και λήπτριες έχουν τη φορολογική τους κατοικία τους στην Ελλάδα ή σε άλλο κράτος - μέλους της Ε.Ε. | 670 |
| 37.1.3.2. Παρέχεται η δυνατότητα στη Φορολογική Διοίκηση να επιβάλει προϋποθέσεις | 671 |
| 37.2. Σε ποιες περιπτώσεις εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 54..... | 671 |
| 37.2.1. Μεταβίβαση στοιχείων ενεργητικού και παθητικού..... | 671 |
| 37.2.1.1. Η εισφέρουσα και η λήπτρια φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος μεταβιβάζουν κλάδο που βρίσκεται στην Ελλάδα ή σε άλλο κράτος - μέλος της Ε.Ε..... | 671 |
| 37.2.1.2. Η εισφέρουσα είναι φορολογικός κάτοικος άλλου κράτους - μέλους της Ε.Ε. και η λήπτρια εταιρεία είναι κάτοικος Ελλάδος. Η μεταβίβαση δεν συνδέεται με την εκτός Ελλάδος μόνιμη εγκατάσταση της λήπτριας εταιρείας..... | 672 |
| 37.2.1.3. Η εισφέρουσα εταιρεία είναι κάτοικος Ελλάδος ή άλλου κράτους - μέλους της Ε.Ε. με μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα (το αναφέρεται η αιτιολογική) και η λήπτρια εταιρεία είναι φορολογικός κάτοικος άλλου κράτους - μέλους της Ε.Ε. Η μεταβίβαση συνδέεται με μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα της λήπτριας εταιρείας | 673 |
| 37.2.2. Μεταβίβαση κλάδου δραστηριότητας που συνιστά μόνιμη εγκατάσταση σε άλλο κράτος - μέλος της Ε.Ε. | 673 |
| 37.3. Επιπρόσθετες προϋποθέσεις υπαγωγής στο άρθρο 54..... | 674 |

| | Σελ. |
|--|------|
| 37.3.1. Στη συγχώνευση με απορρόφηση η λήπτρια είναι υφιστάμενη | 674 |
| 37.3.2. Στη διάσπαση (ανεξάρτητα εάν είναι προβλεπόμενη από τον εμπορικό νόμο ή εάν αποτελεί μερική διάσπαση) οι λήπτριες μπορεί να είναι υφιστάμενες ή νέες εταιρείες | 675 |
| - Η διαφορά της μερικής διάσπασης από την προβλεπόμενη με τις διατάξεις του άρθρου 52 εισφορά ενεργητικού | 675 |
| 37.3.3. Έννοια του κλάδου στη μερική διάσπαση..... | 675 |
| 37.3.3.1. Η λήπτρια κατά τη μεταβίβαση του κλάδου προβαίνει σε αύξηση του μετοχικού της κεφαλαίου, αποδίδοντας στην εισφέρουσα εταιρεία μετοχές | 675 |
| - Αρνητική καθαρή θέση του κλάδου | 675 |
| 37.3.3.2. Ο εισφερόμενος κλάδος θα πρέπει να εξάγει αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα | 676 |
| 37.3.3.3. Η εισφέρουσα και η λήπτρια πρέπει να είναι λειτουργούσες (ή η λήπτρια να συστήνεται) πριν και μετά την εισφορά | 676 |
| 37.3.4. Η υπαγωγή στις διατάξεις των άρθρων 52 έως και 54 του Ν. 4172/2013 δεν είναι υποχρεωτική | 676 |
| 37.3.5. Εξακολουθούν να παραμένουν σε ισχύ οι διατάξεις του Ν.2578/1998..... | 677 |
| 37.3.6. Πως αποδεικνύεται η υπαγωγή στο άρθρο 54..... | 677 |
| 37.3.7. Περισσότερες λήπτριες και εισφέρουσες εταιρείες..... | 677 |
| 37.4. Το νέο άρθρο 54, του Ν. 4172/2013 – Συγχωνεύσεις και διασπάσεις | 677 |
| 37.4.1. Συγχωνεύσεις και διασπάσεις..... | 677 |
| 37.4.2. Έννοια της συγχώνευσης εταιρειών..... | 677 |
| - Στη συγχώνευση με απορρόφηση η απορροφούσα λήπτρια πρέπει να υφίσταται | 677 |
| - Συγχώνευση με ίδρυση νέας εταιρείας..... | 678 |
| 37.4.3. Έννοια της διάσπασης εταιρειών | 678 |
| 37.4.3.1. Η παρ.3 του άρθρου 54 | 678 |
| 37.4.3.2. Διάσπαση εταιρειών προβλεπόμενες από το εταιρικό δίκαιο | 679 |
| 37.4.3.3. Διάσπαση εταιρειών μη προβλεπόμενες από το εταιρικό δίκαιο .. | 679 |
| - Διαφορά μερικής διάσπασης από εισφορά ενεργητικού | 679 |
| - Έννοια κλάδου δραστηριότητας..... | 680 |
| - Παράδειγμα | 680 |
| 37.5. Σε ποιες περιπτώσεις οι διατάξεις του άρθρου 54 δεν εφαρμόζονται | 681 |
| - Απορρόφηση ανώνυμης εταιρείας από Ε.Π.Ε. | 681 |
| - Συγχώνευση με εξαγορά..... | 681 |
| - Μετατροπές επιχειρήσεων..... | 681 |
| - Μετασχηματισμοί ατομικών επιχειρήσεων και προσωπικών εταιριών..... | 681 |
| 37.6. Αποτίμηση των εισφερομένων στοιχείων, διαπίστωση της πραγματικής αξίας και της σχέσης ανταλλαγής. Πρώτο φορολογικό έτος λήπτριας - Υποβολή φορολογικής δήλωσης..... | 681 |
| - Πραγματική αξία των μετασχηματιζόμενων εταιρειών..... | 681 |
| - Πρώτο φορολογικό έτος λήπτριας..... | 681 |

| | Σελ. |
|--|------|
| - Υποβολή φορολογικής δήλωσης από την εισφέρουσα | 682 |
| 37.7. Παράδειγμα. Συγχώνευση με απορρόφηση βάσει του άρθρου 54, Ν. 4172/2013 και του Ν. 4601/2019 | 682 |
| 37.8. Η συγχώνευση ή η διάσπαση βάσει του άρθρου 54 δεν συνεπάγεται φορολόγηση της προκύπτουσας υπεραξίας | 685 |
| 37.8.1. Σε επίπεδο λήπτριας δεν τίθεται θέμα υπεραξίας κατά το χρόνο του μετασχηματισμού | 685 |
| 37.8.1.1. Η διάταξη της παρ. 8 του άρθρου 54 | 685 |
| - Μη φορολόγηση της προκύπτουσας υπεραξίας..... | 685 |
| - Αύξηση μετοχικού κεφαλαίου | 686 |
| 37.8.1.2. Η όποια υπεραξία θα φορολογηθεί στη λήπτρια εταιρεία κατά το χρόνο της μεταβίβασης των εισφερόμενων στοιχείων..... | 686 |
| - Περίπτωση περαιτέρω μετασχηματισμού..... | 686 |
| 37.8.1.3. Απεικόνιση υπεραξίας για τη λήπτρια (απορροφώσα) εταιρεία.... | 686 |
| - Οι απόψεις της ΕΛΤΕ σχετικά με την εμφάνιση της υπεραξίας | 686 |
| 37.8.2. Ανταλλαγή και αποτίμηση λαμβανόμενων τίτλων | 687 |
| 37.8.2.1. Αποτίμηση λαμβανόμενων τίτλων. - Η διάταξη της παρ. 16, του άρθρου 54 | 687 |
| - Μέτοχος της αποκτώμενης εταιρείας είναι φυσικό πρόσωπο | 687 |
| - Μέτοχος της αποκτώμενης εταιρείας είναι νομικό πρόσωπο..... | 688 |
| - Ζημία η οποία προκύπτει κατά την ανταλλαγή | 688 |
| - Μείωσης του κεφαλαίου της αποκτώσας εταιρείας | 688 |
| 37.8.2.2. Ο μέτοχος ή εταίρος της εισφέρουσας εταιρείας δεν υπόκειται σε φόρο για την υπεραξία που αποκτά, με εξαίρεση τη χρηματική καταβολή..... | 688 |
| 37.8.2.3. Ανταλλαγή τίτλων | 688 |
| 37.8.3. Προϋποθέσεις προκειμένου η λήπτρια εταιρεία ή εταιρείες να προβαίνουν σε χρηματική καταβολή πέραν της έκδοσης ή μεταβίβασης τίτλων | 689 |
| - Μεταβίβαση ιδίων τίτλων..... | 690 |
| - Μετοχές άλλων εταιρειών | 690 |
| - Φορολογία λόγω μείωσης του κεφαλαίου της αποκτώσας εταιρείας | 690 |
| 37.9. Αποσβέσεις από τη λήπτρια των στοιχείων ενεργητικού της εισφέρουσας . | 690 |
| - Παράδειγμα | 690 |
| 37.10. Αποθεματικά και προβλέψεις της εισφέρουσας | 692 |
| - Αφορολόγητα αποθεματικά προερχόμενα από προηγούμενο μετασχηματισμό της εισφέρουσας με το Ν.Δ. 1297/1972 | 693 |
| - Σε περίπτωση που η εισφέρουσα έχει ενταχθεί στους αναπτυξιακούς Ν.2601/ 1998, Ν.3299/2004 και Ν.3908/2011 | 693 |
| α) Συνεχίζουν να ενεργούνται αφορολόγητες εκπτώσεις..... | 693 |
| β) Δεν επιτρέπεται κεφαλαιοποίηση των άνω αποθεματικών και προβλέψεων | 693 |
| - Ένταξη της εισφέρουσας ή του κλάδου σε ειδικό καθεστώς | 693 |
| 37.11. Φορολογικές ζημίες εισφέρουσας..... | 693 |

| | Σελ. |
|--|------|
| - Απώλεια του δικαιώματος μεταφοράς | 693 |
| - Η εισφέρουσα εταιρεία κατά τον χρόνο της εισφοράς έχει ζημία-Εμφάνιση της ζημίας σε ειδικό λογαριασμό | 693 |
| - Περίπτωση διασυνωριακού μετασχηματισμού | 694 |
| - Κρίσιμος χρόνος για το δικαίωμα μεταφοράς της ζημίας | 694 |
| - Παράδειγμα | 694 |
| 37.12. Υπεραξία που δημιουργείται υπέρ της λήπτριας εταιρείας κατά τη συγχώνευση ή διάσπαση. - Φορολογική αντιμετώπιση του Goodwill | 695 |
| Η μητρική απορροφά τη θυγατρική | 696 |
| Η θυγατρική απορροφά τη μητρική | 696 |
| 37.13. Μη εφαρμογή ευεργετημάτων | 697 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 38

ΕΙΣΦΟΡΑ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ ΕΝΑΝΤΙ ΤΙΤΛΩΝ.

(Βάσει των νέων διατάξεων του άρθρου 52, του Ν. 4172/2013
μετά τις τροποποιήσεις του άρθρου 32, του Ν. 4465/2017)

| | |
|---|-----|
| 38.1. Ποιες είναι οι προϋποθέσεις εφαρμογής των άρθρων 52 έως 54, του Ν. 4172/2013 | 698 |
| 38.1.1. Πεδίο εφαρμογής | 698 |
| 38.1.2. Οι άνω προϋποθέσεις πρέπει να πληρούνται σωρευτικά | 698 |
| 38.1.3. Πρόσθετες φορολογικές υποχρεώσεις υπαγωγής στο άρθρο 52 | 698 |
| 38.1.3.1. Εισφέρουσες και λήπτριες έχουν τη φορολογική τους κατοικία τους στην Ελλάδα ή σε άλλο κράτος - μέλος της Ε.Ε. | 698 |
| 38.1.3.2. Εισφέρουσες και λήπτριες έχουν το ίδιο φορολογικό καθεστώς . | 699 |
| 38.1.3.3. Παρέχεται η δυνατότητα στη Φορολογική Διοίκηση να επιβάλει προϋποθέσεις | 699 |
| 38.2. Πεδίο εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 52 | 699 |
| 38.2.1. Η εισφέρουσα και η λήπτρια, φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος, εισφέρουν ενεργητικό | 700 |
| 38.2.2. Η εισφέρουσα είναι φορολογικός κάτοικος άλλου κράτους - μέλους της Ε.Ε. και η λήπτρια εταιρεία είναι κάτοικος Ελλάδος. Η μεταβίβαση δεν συνδέεται με την εκτός Ελλάδος μόνιμη εγκατάσταση της λήπτριας εταιρείας | 700 |
| 38.2.3. Η εισφέρουσα εταιρεία είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος ή άλλου κράτους - μέλους της Ε.Ε. με μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και η λήπτρια εταιρεία κάτοικος άλλου κράτους - μέλους της Ε.Ε. Η μεταβίβαση συνδέεται με μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα της λήπτριας εταιρείας | 701 |
| 38.2.4. Σε μεταβίβαση κλάδου ή κλάδων δραστηριότητας που συνιστούν μία ή περισσότερες μόνιμες εγκαταστάσεις που ευρίσκονται σε άλλο κράτος - μέλος της Ε.Ε. | 702 |
| - Μη εφαρμογή ευεργετικών διατάξεων | 702 |
| - Παράδειγμα | 702 |

Σελ.

| | |
|--|------------|
| 38.2.5. Μετατροπή υποκαταστήματος σε θυγατρική εταιρεία..... | 703 |
| - Εισφορά ελληνικού υποκαταστήματος εγκατεστημένου στην αλλοδαπή..... | 703 |
| 38.3. Επιπρόσθετες προϋποθέσεις υπαγωγής εισφοράς ενεργητικού έναντι τίτλων στο άρθρο 52..... | 703 |
| 38.3.1. Η εισφέρουσα να μην λύεται μετά την εισφορά..... | 703 |
| 38.3.2. Η λήπτρια μπορεί να είναι υφιστάμενη ή νεοϊδρυόμενη..... | 703 |
| 38.3.3. Η λήπτρια κατά τη μεταβίβαση του κλάδου προβαίνει σε αύξηση του μετοχικού της κεφαλαίου, αποδίδοντας στην εισφέρουσα εταιρεία μετοχές..... | 703 |
| - Αρνητική καθαρή θέση του κλάδου..... | 704 |
| 38.3.4. Ο εισφερόμενος κλάδος θα πρέπει να εξάγει αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα..... | 704 |
| 38.3.5. Η εισφέρουσα και η λήπτρια πρέπει να είναι λειτουργούσες (ή η λήπτρια να συστήνεται) πριν και μετά την εισφορά..... | 704 |
| 38.3.6. Η υπαγωγή στις διατάξεις των άρθρων 52 έως και 54 του Ν. 4172/2013 δεν είναι υποχρεωτική..... | 704 |
| 38.3.7. Εξακολουθούν να παραμένουν σε ισχύ οι διατάξεις του Ν. 2578/1998..... | 704 |
| 38.3.8. Πως αποδεικνύεται η υπαγωγή στο άρθρο 52..... | 704 |
| 38.4. Το νέο άρθρο 52, του Ν. 4172/2013 - Εισφορές ενεργητικού έναντι τίτλων | 704 |
| 38.4.1. Ποιες εισφορές ενεργητικού έναντι τίτλων αφορά το άρθρο 52..... | 704 |
| 38.5. Έννοια εισφοράς ενεργητικού – κλάδου..... | 705 |
| 38.5.1. Έννοια εισφοράς ενεργητικού..... | 705 |
| 38.5.2. Έννοια κλάδου - Η διάταξη του άρθρου 52..... | 705 |
| - Κλάδος συμμετοχών..... | 705 |
| - Εταιρείες με αυτοτελή κλάδο εκμετάλλευσης ακινήτων..... | 705 |
| 38.5.3. Έννοια τμήματος επιχείρησης..... | 706 |
| 38.5.4. Η νομολογία..... | 706 |
| 38.5.4.1. Έννοια επιχείρησης..... | 706 |
| 38.5.4.2. Η διάκριση του κλάδου δεν μπορεί να γίνει ανάλογα με τα πρόσωπα τα οποία η επιχείρηση χρησιμοποιεί για την εξεύρεση πελατών..... | 707 |
| - Παράδειγμα..... | 707 |
| 38.5.4.3. Κλάδος χρηματοδοτικής μίσθωσης..... | 707 |
| 38.6. Αποτίμησης των εισφερομένων στοιχείων, διαπίστωσης της σχέσης ανταλλαγής - Πρώτο φορολογικό έτος λήπτριας..... | 709 |
| 38.7. Παράδειγμα - Εισφορά κλάδου βάσει του Ν. 4172/2013..... | 709 |
| 38.8. Η εισφορά ενεργητικού δεν συνεπάγεται φορολόγηση της προκύπτουσας υπεραξίας..... | 713 |
| 38.8.1. Σε επίπεδο λήπτριας εταιρείας δεν τίθεται θέμα υπεραξίας κατά τον χρόνο του μετασχηματισμού..... | 713 |
| 38.8.1.1. Η διάταξη της παρ. 3, του άρθρου 52..... | 713 |
| - Αύξηση μετοχικού κεφαλαίου..... | 713 |
| 38.8.1.2. Η όποια υπεραξία θα προσδιορισθεί και θα φορολογηθεί στη λή- | |

| | Σελ. |
|---|------|
| πτρια εταιρεία κατά τον χρόνο της μεταβίβασης των εισφερόμενων στοιχείων..... | 714 |
| - Μεταβίβαση..... | 714 |
| - Περίπτωση περαιτέρω μετασχηματισμού..... | 714 |
| 38.8.1.3. Απεικόνιση υπεραξίας για τη λήπτρια (απορροφώσα) εταιρεία.... | 714 |
| - Οι απόψεις της ΕΛΤΕ σχετικά με την εμφάνιση της υπεραξίας. -Τήρηση των λογαριασμών τάξεως | 714 |
| 38.8.2. Αποτίμηση λαμβανόμενων τίτλων από την εισφέρουσα | 714 |
| 38.8.2.1. Η διάταξη της παρ. 7, του άρθρου 52 | 714 |
| 38.8.2.2. Η υπεραξία στα βιβλία της εισφέρουσας εταιρείας | 715 |
| 38.8.2.3. Μεταβίβαση των αποκτώμενων τίτλων εντός τριετίας | 715 |
| 38.8.3. Αρνητική καθαρής θέση του κλάδου..... | 715 |
| 38.9. Αποσβέσεις από τη λήπτρια των στοιχείων ενεργητικού της εισφέρουσας . | 716 |
| - Παράδειγμα | 716 |
| 38.10. Αποθεματικά και προβλέψεις της εισφέρουσας | 718 |
| - Αφορολόγητα αποθεματικά προερχόμενα από προηγούμενο μετασχηματισμό της εισφέρουσας με το Ν.Δ. 1297/1972 | 718 |
| - Περίπτωση που η εισφέρουσα έχει ενταχθεί στους αναπτυξιακούς Ν.2601/1998, Ν.3299/2004 και Ν.3908/2011 | 718 |
| α) Συνεχίζουν να ενεργούνται αφορολόγητες εκπτώσεις..... | 718 |
| β) Δεν επιτρέπεται κεφαλαιοποίηση των άνω αποθεματικών και προβλέψεων | 718 |
| - Ένταξη της εισφέρουσας ή του κλάδου σε ειδικό καθεστώς | 719 |
| 38.11. Φορολογικές ζημίες εισφέρουσας..... | 719 |
| - Απώλεια του δικαιώματος μεταφοράς | 719 |
| - Η εισφέρουσα εταιρεία κατά τον χρόνο της εισφοράς έχει λογιστική ζημία | |
| - Εμφάνιση της ζημίας σε ειδικό λογαριασμό | 719 |
| - Περίπτωση διασυνωριακού μετασχηματισμού..... | 719 |
| - Κρίσιμος χρόνος για το δικαίωμα μεταφοράς της ζημίας..... | 719 |
| 38.12. Μη εφαρμογή ευεργετημάτων | 721 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 39

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΚΙΝΗΤΡΑ ΓΙΑ ΜΕΤΑΣΧΗΜΑΤΙΣΜΟΥΣ ΚΑΤΑ ΤΑ ΑΡΘΡΑ 52 ΕΩΣ ΚΑΙ 55 ΤΟΥ Ν. 4172/2013

| | |
|--|-----|
| 39.1. Άρθρο 61, Ν. 4438/2016..... | 723 |
| 39.2. Άρθρο 61, Ν. 4438/2016 ισχύον από 26.5.2022 | 723 |
| 39.3. Η ερμηνευτική οδηγία του άρθρου 61, Ν. 4438/2016 πριν την τροποποίηση με το Ν. 4935/2022..... | 724 |
| 39.4. Χρόνος ισχύος των φορολογικών ευεργετημάτων..... | 726 |
| 39.5. Ισχύς των διατάξεων του Ν. 2166/1993, του Ν.Δ.1297/1972 και του Ν. 2515/1993 | 726 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 40

ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΣΤΑ ΚΙΝΗΤΡΑ ΚΑΙ ΣΤΙΣ ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ

Σελ.

**ΓΙΑ ΤΙΣ ΣΥΓΧΩΝΕΥΣΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΜΕΤΑΞΥ
ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΝΟΜΩΝ**

| | |
|--|-----|
| 40.1. Ποιες εταιρείες μπορούν να συγχωνευθούν | 727 |
| 40.2. Στη συγχώνευση με απορρόφηση, η λήπτρια είναι: | 728 |
| 40.3. Ποιες εταιρείες μπορούν να διασπασθούν | 728 |
| 40.4. Στη διάσπαση, η λήπτρια είναι: | 730 |
| 40.5. Προϋποθέσεις (γενικά) | 730 |
| 40.6. Βασικές προϋποθέσεις..... | 730 |
| 40.7. Διαδικασία του μετασχηματισμού καθορίζεται βάσει των διατάξεων της εταιρικής νομοθεσίας | 731 |
| 40.8. Εκτίμηση περιουσιακών στοιχείων εισφερόμενου κλάδου | 733 |
| 40.9. Σχέση ανταλλαγής μετοχών | 733 |
| 40.10. Ανταλλαγή και αποτίμηση λαμβανόμενων τίτλων | 734 |
| 40.11. Ανταλλαγή τίτλων | 735 |
| 40.12. Προϋποθέσεις προκειμένου η λήπτρια εταιρεία ή εταιρείες να προβαίνουν σε χρηματική καταβολή πέραν της έκδοσης ή μεταβίβασης τίτλων | 736 |
| 40.13. Οικονομικές καταστάσεις για την εκτίμηση (απορροφώσας και απορροφούμενης) | 738 |
| 40.14. Οικονομικές καταστάσεις απορροφούμενης κατά το χρόνο έγκρισης | 738 |
| 40.15. Οικονομικές καταστάσεις μετασχηματισμού της απορροφώσας..... | 739 |
| 40.16. Πρώτο φορολογικό έτος λήπτριας..... | 739 |
| 40.17. Υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος..... | 740 |
| 40.18. Συναλλαγές της απορροφούμενης μέχρι την έγκριση από τη διοίκηση | 740 |
| 40.19. Κεφάλαιο λήπτριας εταιρείας | 741 |
| 40.20. Μείωσης του κεφαλαίου της αποκτώσας εταιρείας..... | 741 |
| 40.21. Φορολογία υπεραξίας σε επίπεδο λήπτριας κατά το χρόνο του μετασχηματισμού | 742 |
| 40.22. Η όποια υπεραξία θα προσδιορισθεί και θα φορολογηθεί στη λήπτρια εταιρεία κατά τον χρόνο της μεταβίβασης των εισφερόμενων στοιχείων | 743 |
| 40.23. Εμφάνιση της υπεραξίας στα βιβλία της λήπτριας..... | 743 |
| 40.24. Ο μέτοχος ή εταίρος της εισφέρουσας εταιρείας δεν υπόκειται σε φόρο για την υπεραξία που αποκτά, με εξαίρεση τη χρηματική καταβολή..... | 744 |
| 40.25. Απόσβεση υπεραξίας – Goodwill. Λογιστικές απόψεις | 745 |
| 40.26. Φορολογικές απόψεις για την υπεραξία | 745 |
| 40.27. Φορολογία μεταβίβασης ακινήτων | 750 |
| 40.28. Μεταφορά Ζημιών..... | 752 |
| 40.29. Μεταφορά αποθεματικών & προβλέψεων απορροφούμενης | 753 |
| 40.30. Εμφάνιση ιδιαιτέρως των αφορολογητών αποθεματικών αναπτυξιακών νόμων | 754 |
| 40.31. Αποσβέσεις παγίων απορροφούμενης..... | 756 |
| 40.32. Περιορισμοί έκδοσης ονομαστικών μετοχών..... | 757 |
| 40.33. Απαλλαγή από κάθε φόρο, τέλη χαρτοσήμου ή οποιοδήποτε άλλο τέλλο υπέρ του Δημοσίου, καθώς και από κάθε εισφορά ή δικαιώματα υπέρ ο- | |

| | Σελ. |
|--|------|
| ποιουδήποτε τρίτου | 758 |
| 40.34. Φόρος εισοδήματος μεταβιβαζόμενων αυτοκινήτων | 759 |
| 40.35. Φ.Π.Α. | 760 |
| 40.36. Μεταβίβαση εισφερόμενων μετοχών | 762 |
| 40.37. Φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων..... | 763 |
| 40.38. Η οδηγία του Υπ. Οικονομικών πολ. 1388/2001 για το φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου | 764 |
| 40.39. Διάλυση συγχωνεύουσας ή νέας εταιρείας | 766 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 41

ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΣΤΑ ΚΙΝΗΤΡΑ ΚΑΙ ΣΤΙΣ ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΙΣΦΟΡΑ ΚΛΑΔΩΝ ΜΕΤΑΞΥ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΝΟΜΩΝ

| | |
|---|-----|
| 41.01. Ποιες εταιρείες μπορούν να εισφέρουν κλάδους..... | 767 |
| 41.02. Μετατροπή υποκαταστήματος αθλοδοπής επιχείρησης σε ανώνυμη εταιρεία | 768 |
| 41.03. Προϋποθέσεις (γενικά) | 770 |
| 41.04. Βασικές προϋποθέσεις | 770 |
| 41.05. Επιπρόσθετες προϋποθέσεις : | |
| α) Η εισφέρουσα να μην λύεται μετά την εισφορά | 770 |
| β) Ο εισφερόμενος κλάδος θα πρέπει να εξάγει αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα | 771 |
| γ) Η λήπτρια μπορεί να είναι υφιστάμενη ή νεοϊδρυόμενη | 771 |
| δ) Η λήπτρια κατά τη μεταβίβαση του κλάδου προβαίνει σε αύξηση του μετοχικού της κεφαλαίου, αποδίδοντας στην εισφέρουσα εταιρεία μετοχές..... | 771 |
| ε) Η εισφέρουσα και η λήπτρια πρέπει να είναι λειτουργούσες (ή η λήπτρια να συστήνεται) πριν και μετά την εισφορά | 771 |
| 41.06. Διαδικασία του μετασχηματισμού καθορίζεται βάσει των διατάξεων της εταιρικής νομοθεσίας | 771 |
| 41.07. Εκτίμηση περιουσιακών στοιχείων εισφερόμενου κλάδου | 773 |
| 41.08. Σχέση ανταλλαγής μετοχών | 773 |
| 41.09. Συναλλαγές της απορροφούμενης μέχρι την έγκριση από τη διοίκηση | 775 |
| 41.10. Κεφάλαιο λήπτριας εταιρείας | 775 |
| 41.11. Προσωρινή λογιστική κατάσταση | 775 |
| 41.12. Πρώτο φορολογικό έτος λήπτριας | 777 |
| 41.13. Φορολογία υπεραξίας σε επίπεδο λήπτριας | 777 |
| 41.14. Η όποια υπεραξία θα προσδιορισθεί και θα φορολογηθεί στη λήπτρια εταιρεία κατά τον χρόνο της μεταβίβασης των εισφερόμενων στοιχείων | 778 |
| 41.15. Εμφάνιση της υπεραξίας στα βιβλία της λήπτριας..... | 780 |
| 41.16. Φορολογία υπεραξίας σε επίπεδο εισφέρουσας..... | 780 |
| 41.17. Μεταβίβαση των αποκτώμενων τίτλων εντός τριετίας | 781 |
| 41.18. Κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας από τη λήπτρια | 781 |
| 41.19. Φορολογία μεταβίβασης ακινήτων | 782 |

| | Σελ. |
|--|------|
| 41.20. Μεταφορά Ζημιών..... | 785 |
| 41.21. Μεταφορά αποθεματικών & προβλέψεων απορροφούμενης..... | 786 |
| 41.22. Εμφάνιση ιδιαιτέρως των αφορολογήτων αποθεματικών αναπτυξιακών νόμων..... | 788 |
| 41.23. Αποσβέσεις παγίων απορροφούμενης..... | 789 |
| 41.24. Περιορισμοί έκδοσης ονομαστικών μετοχών..... | 791 |
| 41.25. Απαλλογή από κάθε φόρο, τέλη χαρτοσήμου ή οποιοδήποτε άλλο τέλος υπέρ του Δημοσίου, καθώς και από κάθε εισφορά ή δικαιώματα υπέρ οποιουδήποτε τρίτου..... | 791 |
| 41.26. Φόρος εισοδήματος μεταβιβαζόμενων αυτοκινήτων..... | 793 |
| 41.27. Φ.Π.Α..... | 794 |
| 41.28. Φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων..... | 796 |
| 41.29. Η οδηγία του Υπ. Οικονομικών πολ. 1388/2001 για το φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου..... | 796 |
| 41.30. Διάλυση συγχωνεύουσας ή νέας εταιρείας..... | 798 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 42

ΑΝΤΑΛΛΑΓΗ ΤΙΤΛΩΝ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΕΥΕΡΓΕΤΗΜΑΤΑ (βάσει του άρθρου 53, του Ν. 4172/2013)

| | |
|--|-----|
| 42.1. Σε ποιες περιπτώσεις εφαρμόζεται το άρθρο 53, του Ν. 4172/2013..... | 800 |
| 42.2. Έννοια του όρου «ανταλλαγή τίτλων» για την εφαρμογή του άρθρου 53.. | 806 |
| 42.2.1. Η διάταξη του άρθρου 53, του Ν. 4172/2013..... | 806 |
| 42.2.2. Η αποκτώσα, μετά την εισφορά των μετοχών της αποκτώμενης πρέπει να κατέχει την απόλυτη πλειοψηφία των μετοχών της αποκτώμενης..... | 806 |
| 42.2.3. Η αποκτώσα, αποκτά μετοχές εισηγμένες στο χρηματιστήριο..... | 806 |
| 42.2.4. Η πράξη της ανταλλαγής έχει την έννοια της εισφοράς σε είδος..... | 807 |
| 42.2.5. Η απόκτηση της απόλυτης πλειοψηφίας από περισσότερους μετόχους πρέπει να γίνεται ταυτόχρονα..... | 807 |
| 42.2.6. Οι διατάξεις του άρθρου 53 ισχύουν και στις περιπτώσεις που ήδη υφίσταται η προβλεπόμενη πλειοψηφία..... | 807 |
| 42.3. Πότε η αποκτώσα μπορεί να προβεί σε χρηματική καταβολή..... | 807 |
| 42.3.1. Η χρηματική καταβολή δεν θα υπερβαίνει το 10% της ονομαστικής αξίας των τίτλων που εκδίδει ή μεταβιβάζει..... | 807 |
| 42.3.2. Η χρηματική καταβολή αποτελεί συμπληρωματικό αντίτιμο των μετοχών της αποκτώμενης..... | 807 |
| 42.3.3. Σε αντίλλαγμα των τίτλων της αποκτώμενης, η αποκτώσα μπορεί να μεταβιβάζει και ίδιους τίτλους..... | 808 |
| 42.4. Σε ποιες περιπτώσεις εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53..... | 808 |
| 42.5. Ποιες είναι οι προϋποθέσεις εφαρμογής των άρθρων 52, 53 και 54, του Ν. 4172/2013..... | 809 |
| 42.5.1. Πεδίο εφαρμογής..... | 809 |
| 42.5.2. Οι άνω προϋποθέσεις πρέπει να πληρούνται σωρευτικά..... | 810 |

| | Σελ. |
|---|------|
| 42.6. Παρέχεται η δυνατότητα στη Φορολογική Διοίκηση να επιβάλλει προϋποθέσεις..... | 810 |
| 42.7. Φορολογικά ευεργετήματα | 811 |
| 42.7.1. Ο μέτοχος ή ο εταίρος της αποκτώμενης δεν υπόκεινται σε φόρο υπεραξίας κατά το χρόνο της ανταλλαγής | 811 |
| 42.7.2. Ο μέτοχος ή εταίρος δεν αποδίδει στους τίτλους που λαμβάνει ως αντάλλαγμα, μεγαλύτερη «φορολογητέα αξία»..... | 811 |
| 42.7.3. Λοιπά θέματα φορολογίας της υπεραξίας..... | 811 |
| 42.7.3.1. Φορολογία υπεραξίας..... | 811 |
| 42.7.3.2. Δεν αποδίδει στους τίτλους μεγαλύτερη φορολογική αξία | 811 |
| 42.7.3.3. Για φορολογικούς σκοπούς οι αποκτώμενοι τίτλοι έχουν αξία ίση με εκείνη των τίτλων (της αποκτώμενης) που κατείχε πριν την ανταλλαγή | 811 |
| 42.7.3.4. Ο μέτοχος της αποκτώμενης εταιρείας είναι φυσικό πρόσωπο..... | 812 |
| 42.7.3.5. Ο μέτοχος της αποκτώμενης εταιρείας είναι νομικό πρόσωπο | 812 |
| 42.7.3.6. Κατά την ανταλλαγή προκύψει ζημία από την αποτίμηση των μετοχών της αποκτώμενης | 812 |
| 42.7.3.7. Μείωση του κεφαλαίου της αποκτώσας εταιρείας | 812 |
| 42.7.3.8. Περίπτωση χρηματικής καταβολής | 812 |
| 42.7.3.9. Αποτίμηση των αποκτώμενων τίτλων | 813 |
| 42.8. Παράδειγμα | 813 |
| 42.9. Ανταλλαγή τίτλων βάσει του άρθρου 48.4, Ν. 4172/2013 | 814 |

ΜΕΡΟΣ ΕΝΔΕΚΑΤΟ

ΔΙΑΘΕΣΗ ΜΕΤΟΧΩΝ ΣΤΟΥΣ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 43

ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΜΕΤΟΧΩΝ ΣΤΟ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟ

| | |
|---|-----|
| 43.1. Εισαγωγή | 815 |
| 43.2. Οι από 1.1.2019 νέες διατάξεις του Ν. 4548/2018 | 816 |
| 43.3. Το κείμενο των νέων διατάξεων του Ν. 4548/2018 | 819 |
| 43.3.1. Πρόγραμμα διάθεσης μετοχών σε μέλη του διοικητικού συμβουλίου και το προσωπικό (άρθρο 113, Ν. 4548/2018)..... | 819 |
| 43.3.2. Δωρεάν διάθεση μετοχών σε μέλη του διοικητικού συμβουλίου και το προσωπικό (άρθρο 114, Ν. 4548/2018)..... | 825 |
| 43.4. Βασικά στοιχεία για τη διάθεση μετοχών στο προσωπικό βάσει του Ν. 4548/2018 | 826 |
| 43.4.1. Απόφαση γενικής συνέλευσης με αυξημένη απαρτία και πλειοψηφία | 826 |
| 43.4.2. Οι δικαιούχοι εργαζόμενοι/μέλη του διοικητικού συμβουλίου..... | 827 |
| 43.4.3. Ανώτατος αριθμός μετοχών που είναι δυνατόν να διατεθούν | 827 |
| 43.4.4. Απόκτηση από την ανώνυμη εταιρεία των μετοχών τις οποίες θα διαθέσει στο προσωπικό | 828 |

Σελ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 44

ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΙΔΙΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ ΓΙΑ ΔΙΑΝΟΜΗ ΣΤΟ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟ

| | | |
|----------|---|-----|
| 44.1. | Απόκτηση ιδίων μετοχών για διανομή στο προσωπικό. - Ίδιες μετοχές - παράγωγη κτήση (άρθρο 49, Ν. 4548/2018)..... | 829 |
| 44.2. | Τρόποι και προϋποθέσεις απόκτησεως ιδίων μετοχών για διανομή στο προσωπικό..... | 831 |
| 44.3. | Αναστολή δικαιωμάτων ιδίων μετοχών..... | 832 |
| 44.4. | Αποτίμηση ιδίων μετοχών και πληροφορίες στις οικονομικές καταστάσεις..... | 832 |
| 44.5. | Αναφορά στην έκθεση διαχείρισης..... | 833 |
| 44.6. | Το όριο του 1/10 των υφιστάμενων μετοχών της ανώνυμης εταιρείας..... | 833 |
| 44.7. | Οι ανώνυμες εταιρείες απαγορεύονται να αποκτήσουν δικές τους μετοχές όταν το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων γίνει μικρότερο από το άθροισμα του μετοχικού κεφαλαίου και των αποθεματικών που απαγορεύεται η διανομή τους..... | 833 |
| 44.8. | Προϋποθέσεις διάθεσης των μετοχών..... | 835 |
| 44.9. | Χρόνος παραμονής των ιδίων μετοχών στα «χέρια» της ανώνυμης εταιρείας..... | 836 |
| 44.10. | Αγορά ιδίων μετοχών για διανομή στο προσωπικό και διάθεση αυτών..... | 836 |
| 44.10.1. | Γενικά..... | 836 |
| 44.10.2. | Αγορά ιδίων μετοχών..... | 837 |
| 44.10.3. | Διάθεση των μετοχών στο προσωπικό της ανώνυμης εταιρείας για επιβράβευση εργασίας παρασχεθείσα στο παρελθόν..... | 838 |
| 44.10.4. | Διάθεση των μετοχών στο προσωπικό συνδεδεμένης επιχείρησης .. | 841 |
| 44.10.5. | Διάθεση μετοχών αθλοδαπής μητρικής στο προσωπικό της ημεδαπής θυγατρικής..... | 842 |
| 44.11. | Αποτίμηση ιδίων μετοχών..... | 843 |
| 44.12. | Πληροφορίες στην έκθεση του διοικητικού συμβουλίου για τις ίδιες μετοχές..... | 843 |
| 44.13. | Πληροφορίες στο προσάρτημα για τις ίδιες μετοχές..... | 844 |
| 44.14. | Πληροφορίες στο προσάρτημα για τις αμοιβές των μελών διοικήσεως..... | 844 |
| 44.15. | Ενημέρωση μετόχων..... | 844 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 45

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΜΕΤΟΧΩΝ ΣΤΟ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟ ΜΕ ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΠΡΟΑΙΡΕΣΗΣ

Για την ικανοποίηση του δικαιώματος προαίρεσης η ανώνυμη εταιρεία θα χρησιμοποιήσει ίδιες μετοχές τις οποίες απέκτησε βάσει του άρθρου 49, του Ν. 4548/2018.

| | | |
|-------|---|-----|
| 45.1. | Πρόγραμμα διάθεσης ιδίων μετοχών. Τι ισχύει από 1.1.2019 βάσει του Ν. 4548/2018. (άρθρο 113, Ν. 4548/2018)..... | 845 |
| 45.2. | Χορήγηση δικαιώματος αγοράς μετοχών..... | 845 |
| 45.3. | Διαδικασία χορήγησης δικαιωμάτων προαίρεσης επί ιδίων μετοχών..... | 846 |

| | Σελ. |
|---|------|
| 45.3.1. Απόφαση γενικής συνέλευσης των μετόχων | 846 |
| 45.3.2. Θέσπιση προγράμματος διάθεσης μετοχών με απόφαση του διοικητικού συμβουλίου | 847 |
| 45.3.3. Έκδοση πιστοποιητικών..... | 848 |
| 45.3.4. Εταιρείες με μετοχές σε ρυθμιζόμενη αγορά | 848 |
| 45.4. Κρατήσεις..... | 848 |
| 45.4.1. Κατά τη χορήγηση του δικαιώματος προαίρεσης | 848 |
| 45.4.2. Κατά την άσκηση του δικαιώματος προαίρεσης και την παράδοση μετοχών | 848 |
| 45.5. Φορολογική έκπτωση των εξόδων που δημιουργούνται από τη διάθεση ίδιων μετοχών στο προσωπικό | 856 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 46

Για την ικανοποίηση του δικαιώματος προαίρεσης η ανώνυμη εταιρεία θα προβεί σε αύξηση κεφαλαίου

| | |
|--|-----|
| 46.1. Πρόγραμμα διάθεσης μετοχών με αύξηση κεφαλαίου. Τι ισχύει από 1.1.2019 βάσει του Ν. 4548/2018. (άρθρο 113, Ν. 4548/2018) | 857 |
| 46.2. Φορολογία εισοδήματος | 861 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 47

ΔΩΡΕΑΝ ΔΙΑΘΕΣΗ ΜΕΤΟΧΩΝ ΣΕ ΜΕΛΗ ΤΟΥ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ ΚΑΙ ΤΟ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟ (ΑΡΘΡΟ 114, Ν. 4548/2018)

| | |
|---|-----|
| 47. Δωρεάν διάθεση μετοχών σε μέλη του διοικητικού συμβουλίου και το προσωπικό (άρθρο 114, ν. 4548/2018) | 864 |
| 47.1. Διάθεση δωρεάν ίδιων μετοχών οι οποίες αποκτώνται ή έχουν ήδη αποκτηθεί, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 49, του Ν. 4548/2018. | 864 |
| 47.1.1. Γενικά για τη διάταξη 114, Ν. 4548/2018 | 864 |
| 47.1.2. Κρατήσεις :..... | 865 |
| 47.1.3. Φορολογική έκπτωση των εξόδων που δημιουργούνται από τη διάθεση ίδιων μετοχών στο προσωπικό | 870 |
| 47.2. Διάθεση ίδιων μετοχών οι οποίες αποκτώνται με αύξηση κεφαλαίου με κεφαλαιοποίηση μη διανεμηθέντων κερδών, διανεμητών αποθεματικών και διάφορα από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο..... | 870 |
| 47.2.1. Γενικά..... | 871 |
| 47.2.2. Ολοκλήρωση της διαδικασίας για αύξηση του κεφαλαίου της ανώνυμης εταιρείας με κεφαλαιοποίηση αποθεματικών | 872 |
| 47.2.3. Διάθεση των μετοχών στο προσωπικό της ανώνυμης εταιρείας..... | 873 |
| 47.2.4. Απαλλογή από το φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου | 874 |
| 47.3. Καταχώρηση πληροφοριών στο προσάρτημα για την αύξηση κεφαλαίου. | 874 |
| 47.4. Συμφωνίες με τις οποίες παρέχεται δικαίωμα προαίρεσης για μεταβίβαση ή απόκτηση μετοχών μη εισηγμένων σε ρυθμιζόμενη αγορά | 874 |

Σελ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 48 ΑΜΟΙΒΕΣ ΜΕ ΜΕΤΟΧΕΣ

| | |
|---|-----|
| 48.1. Βάσει των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π.) | 876 |
| 48.2. Τύποι αμοιβών που βασίζονται σε μετοχές | 876 |
| 48.3. Παροχές στο προσωπικό που εξαρτώνται από την αξία της μετοχής..... | 877 |
| 48.3.1. Γενικά | 877 |
| 48.3.2. Αμοιβές με μετοχές, ως κίνητρο | 878 |
| 48.4. Αρχική καταχώρηση στα λογιστικά βιβλία | 879 |
| 48.5. Παράδειγμα | 879 |
| 48.6. Αποτίμηση στην εύλογη αξία | 884 |
| 48.7. Γνωστοποιήσεις | 885 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 49 ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΕΚΔΟΣΗ ΜΕΤΟΧΩΝ ΥΠΕΡ ΤΟ ΑΡΤΙΟ

| | |
|--|-----|
| 49.1. Γενικά περί της «διαφοράς από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο» | 886 |
| 49.2. Ονομαστική αξία μετοχής | 886 |
| 49.3. Εσωτερική ή πραγματική αξία μετοχής. Διαφορά από την τρέχουσα ή αγοραία αξία | 886 |
| 49.4. Είσοδος νέων μετόχων στην ανώνυμη εταιρεία | 887 |
| 49.5. Νομική φύση της διαφοράς από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο | 888 |
| 49.6. Εμφάνιση της διαφοράς υπέρ το άρτιο στον ισολογισμό..... | 889 |
| 49.7. Σκοπός της διαφοράς υπέρ το άρτιο | 890 |
| 49.8. Κάλυψη ζημιών με το ποσό της διαφοράς από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο | 890 |
| 49.9. Κεφαλαιοποίηση της διαφοράς υπέρ το άρτιο..... | 891 |
| 49.10. Φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου | 891 |
| 49.11. Η αύξηση μετοχικού κεφαλαίου Α.Ε. με έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο και η καταβολή του συνόλου του ποσού από ένα μέτοχο | 892 |

ΜΕΡΟΣ ΔΩΔΕΚΑΤΟ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 50

| | |
|--|-----|
| ΚΙΝΗΤΡΑ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΜΕΣΩ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΩΝ ΚΑΙ ΕΤΑΙΡΙΚΩΝ ΜΕΤΑΣΧΗΜΑΤΙΣΜΩΝ Ν. 4935/2022 | 893 |
|--|-----|

ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΟ ΜΕΡΟΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΑΜΟΙΒΕΣ ΜΕΛΩΝ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ

1.1. Γενικά

Στην ανώνυμη εταιρεία υπάρχει η εξής αρχή, η οποία συνδέει τα αποτελέσματα αυτής, με τις ικανότητες και τις αμοιβές των μελών του διοικητικού συμβουλίου. «Ο διοικών την ανώνυμη εταιρεία πρέπει, για να αποφέρει αυτή κέρδη, να είναι ικανός προς τούτο και να αφοσιούται στο έργο του, τα οποία (κέρδη), κατά τα δεδομένα της κοινής πείρας, δεν επιτυγχάνονται χωρίς ανάλογη αμοιβή».

Μεταξύ των αμοιβών των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου και των κερδών της ανώνυμης εταιρείας, πρέπει να υπάρχει τέτοια σχέση, ώστε οι αμοιβές να μην εκμηδενίζουν τα κέρδη.

1.2. Έννοια αμοιβών

Αμοιβές των διοικητικών συμβούλων ανώνυμης εταιρείας νοούνται οι με οποιονδήποτε τύπο παρεχόμενες σε αυτούς ωφέλειες, σε ανταμοιβή των παρασχεθεισών υπηρεσιών τους προς την εταιρεία (βλέπε «Η φορολογία του εισοδήματος», Ν. και Χ. Τότση, τόμος Α', Αθήνα 1975, σελ. 343 και τόμος Β, Αθήνα 1994 σελ. 527).

Με βάση τις διατάξεις της εμπορικής νομοθεσίας, οι αμοιβές των διοικητικών συμβούλων μπορεί να συνίστανται:

- 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.

1.3. Διάκριση αμοιβών βάσει του εμπορικού νόμου

Οι αμοιβές που καταβάλλονται στα μέλη της διοικήσεως ανώνυμης εταιρείας διακρίνονται βάσει των διατάξεων του εμπορικού νόμου:

α) σε αμοιβές καταβαλλόμενες στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου, σύμφωνα με το άρθρο 24 του Ν. 2190/1920, και από 1.1.2019 βάσει του άρθρου 109 του Ν. 4548/2018.

β) σε αμοιβές καταβαλλόμενες στα μέλη διοικήσεως ανώνυμης εταιρείας, βάσει του άρθρου 23α του Ν. 2190/1920 και από 1.1.2019 βάσει του άρθρου 99, του Ν. 4548/2018.

Στην πρώτη κατηγορία των αμοιβών περιλαμβάνονται οι αμοιβές που λαμβάνουν τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου για τις υπηρεσίες που είναι υποχρεωμένα από το νόμο ή το καταστατικό να προσφέρουν στην ανώνυμη εταιρεία. Επίσης, περιλαμβάνονται και οι παροχές που γίνονται στα μέλη του διοικητικού συμβου-

λίου, χωρίς να υπάρχει από την ανώνυμη εταιρεία συμβατική ή νόμιμη υποχρέωση γι' αυτό.

Οι αμοιβές που ρυθμίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 24 και από 1.1.2019 από το άρθρο 109 του Ν. 4548/2018 είναι οι εξής:

- Ποσοστά επί των κερδών
- Πάγια κατά συνεδρίαση αποζημίωση (έξοδα παραστάσεως)
- Αμοιβές καταβαλλόμενες από ελευθεριότητα της εταιρείας
- Εκτός μισθού αμοιβές

Στην δεύτερη κατηγορία των αμοιβών περιλαμβάνονται οι αμοιβές που λαμβάνουν τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου για υπηρεσίες που προσφέρουν στην ανώνυμη εταιρεία, πέρα από όσες υποχρεούνται να προσφέρουν από το νόμο ή το καταστατικό, λόγω σύμβασης εξαρτημένης υπηρεσίας (μισθωτοί) ή ανεξαρτήτων υπηρεσιών (ελεύθεροι επαγγελματίες).

Επίσης, στην ίδια κατηγορία ανήκουν και οι αμοιβές που λαμβάνουν οι διευθυντές της ανώνυμης εταιρείας.

Οι αμοιβές που καθορίζονται με το άρθρο 23α και από 1.1.2019 από το άρθρο 99 του Ν. 4548/2018 είναι:

- 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.

Η παραστατική απεικόνιση της άνω διάκρισης των αμοιβών είναι η εξής:

| Σχέση που συνδέει τα μέλη διοικήσεως με την ανώνυμη εταιρεία | Οργανόγραμμα | | Αμοιβές καταβαλλόμενες βάσει του Ν. 4548/ 2018 |
|--|--|---|---|
| | Εντολής ή Παροχής ανεξαρτήτων υπηρεσιών | <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; text-align: center;"> Διοικητικό Συμβούλιο Μέλη Δ.Σ. Α,Β,Γ κ.ά. Διευθύνων ή Εντεταλμένος Σύμβουλος </div> | |
| Εξαρτημένης εργασίας ή Παροχή υπηρεσιών ελεύθερου επαγγελματία | <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; text-align: center;"> Γενικός Διευθυντής (Μη μέλος Δ.Σ.) </div> <div style="display: flex; justify-content: space-around; margin-top: 10px;"> <div style="text-align: center;"> ↓ Μέλη Δ.Σ. με ειδική σχέση </div> <div style="text-align: center;"> ↓ Διευθύνοντες υπάλληλοι </div> </div> <div style="text-align: center; margin-top: 10px;"> ↓ Λοιπό προσωπικό </div> | | Άρθρο 99 Ως προς τις αποδοχές ισχύουν τα άρθρα 109 έως 114 |

1.4. Διάκριση των αμοιβών βάσει των Ε.Λ.Π.

Οι αμοιβές των διοικητικών συμβούλων συνίστανται:

- Σε ποσοστά επί των κερδών (ή διανεμόμενα κέρδη στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου).
- Σε λοιπές αμοιβές που βαρύνουν το λειτουργικό κόστος της ανώνυμης εταιρείας.
- Σε παροχές άνευ ανταλλάγματος που βαρύνουν τα ανόργανα αποτελέσματα.

Τα διανεμόμενα κέρδη στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου είναι αμοιβές που λαμβάνονται από τα κέρδη της ανώνυμης εταιρείας, όπως αυτά διαμορφώθηκαν μετά την αφαίρεση από τα έσοδα (οργανικά και ανόργανα) των εξόδων (λειτουργικών και ανοργάνων) της εταιρείας.

Η πηγή άντλησης των διανεμόμενων κερδών στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου είναι το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού «Καθαρό κέρδος περιόδου μετά από φόρους».

Οι λοιπές αμοιβές στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου καταβάλλονται σε αυτούς χωρίς να ερευνάται αν η ανώνυμη εταιρεία έχει θετικό (κέρδος) ή αρνητικό (ζημία) αποτέλεσμα. Θεωρούνται έξοδα που βαρύνουν το λειτουργικό κόστος, δηλαδή η ανάληψη τους δημιουργεί έσοδο (εισόδημα) στην ανώνυμη εταιρεία, εκτός από τις παροχές άνευ ανταλλάγματος.

Στην κατηγορία των αμοιβών αυτών περιλαμβάνονται οι εξής αμοιβές:

α. Έξοδα παραστάσεως. Τα έξοδα αυτά καταβάλλονται στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου, επειδή λαμβάνουν μέρος στις συνεδριάσεις του διοικητικού συμβουλίου. Καταχωρούνται στο λογαριασμό των Ε.Λ.Π. 64.01.00 «Αμοιβές συνεδριάσεων μελών διοικητικού συμβουλίου».

β. Εκτός μισθού αμοιβές. Οι αμοιβές αυτές καταβάλλονται για υπηρεσίες που προσφέρουν τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου στην ανώνυμη εταιρεία βάσει του νόμου ή του καταστατικού (ή ως μέλη του διοικητικού συμβουλίου), π.χ. αμοιβή που λαμβάνει ο Διευθύνων Σύμβουλος για τις υπηρεσίες που προσφέρει στην ανώνυμη εταιρεία ως μέλος του διοικητικού συμβουλίου και όχι ως μισθωτός (Υπ. Οικονομικών 1047053/1989 Λογιστής 1990, σελ. 83, Α.Π. 1364/1990 ΔΕΝ 1991, σελ. 1189 και Εφ. Αθηνών 4583/1989 Δελτίο Συνδέσμου ΑΕ και ΕΠΕ 1990, σελ. 405).

Οι αμοιβές αυτές καταχωρούνται στο λογαριασμό των Ε.Λ.Π. 64.01.02 «Εκτός μισθού αμοιβές μελών διοικητικού συμβουλίου».

γ. Μισθός. Όταν τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου προσφέρουν συγχρόνως κι άλλες υπηρεσίες στην ανώνυμη εταιρεία με σύμβαση εξαρτημένης εργασίας, ο μισθός που καταβάλλεται καταχωρείται στους τριτοβάθμιους λογαριασμούς του λογαριασμού των Ε.Λ.Π. 60 «Παροχές σε εργαζομένους». Στην περίπτωση, όμως, που προσφέρουν υπηρεσίες ελεύθερου επαγγελματία, οι αμοιβές καταχωρούνται στο λογαριασμό των Ε.Λ.Π. 64.01 «Αμοιβές για υπηρεσίες».

Παροχές άνευ ανταλλάγματος. Ο όρος αυτός καθιερώθηκε από τη φορολογική νομοθεσία (άρθρο 26, παρ. 5, Ν.Δ. 3323/1955, όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 25, παρ. 5, του Ν. 2238/1994). Θεωρεί ο φορολογικός νομοθέτης ως παροχές άνευ ανταλλάγματος τις πράξεις ελευθεριότητας της ανώνυμης εταιρείας προς τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και τους διευθυντές της. Οι δωρεές υπό την ευρεία έννοια και γενικώς οι πράξεις ελευθεριότητας δεν ανήκουν στην εξουσία του διοικητικού συμβουλίου, επειδή δεν αποτελούν τρόπο επιδίωξης του εταιρικού σκοπού.

Γ' αυτό καταχωρούνται στο λογαριασμό των Ε.Λ.Π. 67 «Ασύνηθη έξοδα, ζημίες και πρόστιμα», όταν οι παροχές αυτές είναι ασυνήθιστα υψηλές σε σχέση με το μέγεθος της επιχείρησης. Αλλιώς, καταχωρούνται στο λογαριασμό των Ε.Λ.Π. 64.01.03 «Παροχές στα μέλη διοικητικού συμβουλίου».

1.5. Διάκριση των αμοιβών, βάσει της φορολογίας εισοδήματος

Εισόδημα μέχρι 31.12.2013: Η διάκριση των αμοιβών βάσει των διατάξεων του εμπορικού νόμου σε αμοιβές του άρθρου 24 και σε αμοιβές του άρθρου 23α του Ν. 2190/1920 έχει σπουδαία σημασία, από φορολογικής πλευράς. Όπως στη συνέχεια αναλυτικά αναφέρουμε, οι πρώτες από τις άνω αμοιβές φορολογούνται μέχρι 31.12.2013 ως εισόδημα από κινητές αξίες, ενώ η φορολογία των υπολοίπων εξαρτάτο από τη σύμβαση που κατάρτιζαν τα μέλη της διοικήσεως με την ανώνυμη εταιρεία. Έτσι, οι αμοιβές που καταβάλλοντο βάσει του άρθρου 23α, μπορεί να αποτελούσαν για τον λαμβάνοντα εισόδημα μισθωτών υπηρεσιών ή εμπορικών επιχειρήσεων (εξαρτάται από την ασφάλιση στο Ι.Κ.Α. ή στα λοιπά ασφαλιστικά ταμεία), εφόσον καταρτίσθηκε με αυτόν σύμβαση εξαρτημένης εργασίας ή εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών, εφόσον το μέλος της διοικήσεως πρόσφερε υπηρεσίες οι οποίες φορολογικώς θεωρούνται ως τοιαύτες.

Ο φορολογικός νόμος (Ν. 2238/1994) επέβαλλε και άλλη μια διάκριση στις αμοιβές των μελών διοικητικού συμβουλίου της ανώνυμης εταιρείας. Η διάκριση συνίστατο στη φορολογία των αμοιβών με εξάντληση της φορολογικής υποχρεώσεως ή στη φορολογία τους με τις γενικές διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος, δηλαδή οι αμοιβές συναιθροίζοντο με τα λοιπά εισοδήματα του συμβούλου, ώστε να διαμορφωθεί το τελικό φορολογητέο εισόδημά του.

Αμοιβές φορολογούμενες εφάπαξ ήταν μέχρι 31.12.2013 και με εξάντληση, συγχρόνως, της φορολογικής υποχρεώσεως οι αμοιβές που αποτελούσαν για το σύμβουλο εισόδημα:

- Από κινητές αξίες
- Από εμπορικές επιχειρήσεις

Αμοιβές φορολογούμενες με τις γενικές διατάξεις είναι οι αμοιβές που αποτελούσαν για το σύμβουλο εισόδημα:

- Από μισθωτές υπηρεσίες
- Από ελευθέρια επαγγέλματα

Εισόδημα από 1.1.2014. Από 1.1.2014 βάσει των διατάξεων του Ν. 4172/2013 οι αμοιβές του άρθρου 23α και οι αμοιβές του άρθρου 24 και από 1.1.2019 οι αμοιβές των άρθρων 99 και 109 αντίστοιχα του Ν. 4548/2018 θεωρούνται εισόδημα από μισθούς και συντάξεις με εξαίρεση: α) τα διανεμόμενα κέρδη στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου τα οποία ως μερίσματα εντάσσονται στα εισοδήματα από κεφάλαιο και β) στις υπηρεσίες από ελευθέρια επαγγέλματα όταν τις προσφέρουν τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου στην ανώνυμη εταιρεία τα οποία χαρακτηρίζονται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Φορολογική αναγνώριση της δαπάνης: Με το Ν. 2238/1994 θεωρείται ως φορολογικά εκπιπτόμενη δαπάνη οι αμοιβές και οι αποζημιώσεις που καταβάλλονται βάσει των διατάξεων του άρθρου 24, παρ. 2 του Ν. 2190/1920 (άρθρο 105, παρ. 6, περ. γ, Ν. 2238/1994). Από 1.1.2014, και παρά το γεγονός ότι ο νόμος 4172/2013 δεν συμπεριέλα-

βε την απαίτηση της άνω διάταξης του Ν. 2238/1994, εν τούτοις, για να εκπεσθούν φορολογικά τα έξοδα του άρθρου 24 ως δαπάνη της ανώνυμης εταιρείας πρέπει να εγκριθούν εκ των υστέρων με ειδική απόφαση της τακτικής γενικής συνέλευσης των μετόχων, σύμφωνα με το άρθρο 24 του κωδ. Ν. 2190/1920. Με την έγκριση των εξόδων του άρθρου 24 από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων καλύπτονται οι βασικές αρχές φορολογικής έκπτωσης των δαπανών που θέτει το άρθρο 22, του Ν. 4172/2013 ήτοι: α) της παραγωγικότητας, δηλαδή ότι οι δαπάνες πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και β) της αλήθειας των συναλλαγών και γ) της καταχώρησης στα λογιστικά βιβλία της ανώνυμης εταιρείας. Επίσης, οι μισθοί και οι λοιπές αμοιβές οι καταβαλλόμενες σε μέλη του διοικητικού συμβουλίου, οι οποίοι έχουν συνάψει συμβάσεις (εξαρτημένης εργασίας, παροχής ανεξαρτήτων υπηρεσιών κ.λπ.), εκπίπτουν φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα της ανώνυμης εταιρείας. Αντιθέτως, οι παροχές άνευ ανταλλάγματος δεν εκπίπτουν. Στην περίπτωση, όμως, που οι δωρεές ή πράξεις ελευθεριότητας συμβάλλουν, έστω και εμμέσως, στη δημιουργία εισοδήματος, μπορεί να εκπεσθούν.

Από 1.1.2019 στη αποκλειστική αρμοδιότητα της γενικής συνέλευσης των μετόχων της ανώνυμης εταιρείας είναι εκτός των άλλων και η έγκριση για την παροχή αμοιβών ή προκαταβολής αμοιβών κατά το άνω άρθρο 109 (άρθρο 117, Ν. 4548/2018.)

Επίσης, αμοιβή ή παροχή που χορηγείται σε μέλος του διοικητικού συμβουλίου και δεν ρυθμίζεται στο νόμο ή το καταστατικό βαρύνει την εταιρεία, μόνο αν εγκριθεί με ειδική απόφαση της γενικής συνέλευσης με την επιφύλαξη των οριζόμενων στα άρθρα 110 έως 112 (άρθρο 109, παρ. 1, δεύτερο εδάφιο, Ν. 4548/2018, όπως τροποποιημένο με την παρ. 8, του άρθρου 49 του Ν. 4587/2018).

Οι διευθύνοντες σύμβουλοι υπεύθυνοι για τις φορολογικές υποχρεώσεις. Δεν αρκεί να έχουν τα φυσικά πρόσωπα και κάποιο αξίωμα στο διοικητικό συμβούλιο της ανώνυμης εταιρείας για την ατομική ευθύνη τους στις φορολογικές υποχρεώσεις της εταιρείας, αλλά απαιτείται να ήταν κατά το κρίσιμο χρόνο, εντεταλμένα στη διοίκηση, διαχείριση ή εκπροσώπησή της (Σ.τ.Ε. 1000/2018 Δελτίο Συνδέσμου Α.Ε. και ΕΠΕ 12/2018, Ν.Σ.Κ. γνωμοδότηση 192/2018).

Η παραστατική απεικόνιση της διάκρισης των αμοιβών βάσει των διατάξεων φορολογίας εισοδήματος είναι η εξής:

| Αμοιβές καταβαλλόμενες βάσει του Ν. 4548/2018 | Λ/σμός Ε.Λ.Π. | Είδη αμοιβών | Χαρτ. | Φορολογία Εισοδήματος | | | |
|---|---------------|--|------------------|---------------------------|-----------------------------|--------------------------|-----------------------------------|
| | | | | Εισόδημα | Τρόπος Φορολογίας Εφάπαξ | Με τις γενικές διατάξεις | |
| | | | | | | | Αναγνώριση εξόδου |
| άρθρο 109 | 62.02 | Διανεμόμενα κέρδη | 1,2% | Από κεφάλαιο | 5% ⁽³⁾ | — | — |
| | 53.04 | | | | | | |
| | 64.01.00 | Έξοδα παραστάσεως | 1,2% | Από μισθούς | — | Ναι | Ναι |
| | 64.01.02 | Εκτός μισθού αμοιβές | 1,2% | Από μισθούς | — | Ναι | Ναι |
| άρθρο 99 Ως προς τις αποδοχές ισχύουν τα άρθρα 109 έως 114, του Ν. 4548/2018 | 67 ή 64.01.03 | Παροχές άνευ ανταλλάγματος | — ⁽¹⁾ | Από μισθούς | — | Ναι | Στη κρίση του φορολογικού ελεγκτή |
| | 64.01.01 | Αμειβόμενη εντολή (π.χ. Δικηγόρος) | — | Από επιχειρηματική αμοιβή | — | Ναι | Ναι |
| | 64.01.03 | Αμοιβές λοιπών ελευθέρων επαγγελματιών | — | Από επιχειρηματική αμοιβή | — | Ναι | Ναι |
| | 60 | Μισθός | — ⁽²⁾ | Από μισθούς | — | Ναι | Ναι |

(1) Με την απόφαση του Σ.τ.Ε. 2232/1990 (Λογιστής 1991, σελ. 56) κρίθηκε ότι οι παροχές σε χρήμα ή σε είδος του άρθρου 26, παρ. 5 του Ν.Δ. 3323/1955 (όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 25, παρ. 5, του Ν. 2238/1994) των ανώνυμων εταιρειών δεν αποτελούν αμοιβές των μελών διοικητικού συμβουλίου, αφού καταβάλλονται χωρίς νόμιμη ή συμβατική υποχρέωση και συνεπώς δεν υπόκεινται στο προβλεπόμενο από το άρθρο 15ε παρ. 7 του Κ.Τ.Χ. τέλος 1,2% (βλέπε παρ. 5.3.8).

(2) Από 1.1.2002 καταργήθηκε το τέλος χαρτοσήμου 1,2% για τις αμοιβές που καταβάλλει ανώνυμη εταιρεία σε μέλη του διοικητικού συμβουλίου λόγω συμβάσεως εργασίας που έχουν καταρτίσει τα άνω μέλη με την ανώνυμη εταιρεία. (Π.Ν.Π. 21.12.2001, πρώτο άρθρο Ν. 2990/2002, Υπ. Οικονομικών παρ. 1069/2002).

(3) Στα κέρδη που διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες με τη μορφή, εκτός των άλλων, αμοιβών και ποσοστών στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και στους διευθυντές και αμοιβών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό που εγκρίνονται από γενικές συνελεύσεις από 1.1.2012 και μετά ενεργείται παρακράτηση με συντελεστή ως παρ. 16.8.1.

1.6. Αμοιβές μελών Διοικητικού Συμβουλίου και Διευθύνοντος Συμβούλου βάσει του άρθρου 24, του Ν. 2190/1920 και του άρθρου 109 του Ν. 4548/2018.

1.6.1. Διοικητικό Συμβούλιο

Γενικά: Το Διοικητικό Συμβούλιο είναι το όργανο που διοικεί και συγχρόνως εκπροσωπεί την ανώνυμη εταιρεία. Κατέχει την κυριότερη θέση στην εταιρική δράση και από τις ενέργειες την ηθική και τις ικανότητες των μελών του εξαρτάται η επιτυχία ή αποτυχία της εταιρείας.

Το Διοικητικό Συμβούλιο είναι όργανο συλλογικό (άρθρο 18, παρ. 1 του Ν. 2190/1920 και άρθρο 77, Ν. 4548/2018). Τούτο σημαίνει ότι το διοικητικό συμβούλιο εκφράζει τη βούληση της ανώνυμης εταιρείας, όταν τα μέλη του (οι σύμβουλοι) συμπράξουν γι' αυτό. Αντιθέτως, τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου δεν είναι όργανα της ανώνυμης εταιρείας και η προσωπική έκφραση γνώμης από αυτούς δεν αποτελεί βούληση της ανώνυμης εταιρείας. Τις εξουσίες του συμβουλίου τις έχει το όργανο και όχι οι σύμβουλοι. Ως εκ τούτου, ο σύμβουλος δεν μπορεί μόνος του να προβεί σε ορισμένες ενέργειες ελέγχου ή επιβλέψεως της ανώνυμης εταιρείας εκτός αν το συμβούλιο του παράσχει αυτή την εξουσία. Στην περίπτωση, όμως, που το Διοικητικό Συμβούλιο του μεταβιβάσει ορισμένες ή και όλες τις εξουσίες του, τότε ο σύμβουλος (Διευθύνων Σύμβουλος ή Εντεταλμένος Σύμβουλος) δεν ενεργεί ως πρόσωπο, αλλιά ως διοικητικό συμβούλιο.

Σχέση που συνδέει τους διοικητικούς συμβούλους με την ανώνυμη εταιρεία. Τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου της ανώνυμης εταιρείας καθώς και οι εκκαθαριστές ανωνύμων εταιρειών δεν συνδέονται με το νομικό πρόσωπο της εταιρείας με σχέση εξαρτημένης εργασίας. Η σχέση τους διέπεται από τις διατάξεις που διέπουν τη λειτουργία της εταιρείας (νόμος, καταστατικό κ.λπ.), συμπληρωματικά δε εφαρμόζονται οι διατάξεις περί εντολής, αντιπροσωπεύσεως, πληρεξουσιότητας, σε ορισμένες δε περιπτώσεις και οι κανόνες περί μισθώσεως ανεξαρτήτων υπηρεσιών (έγγραφο Υπ. Εργασίας 2671/1986 ΔΕΝ 1987, σελ. 1034 Μον. Πρωτ. Αθηνών 291/1995 ΔΕΝ 1997 σελ. 969).

Επομένως, τα άνω πρόσωπα μπορεί να ανακληθούν οποτεδήποτε από αυτούς που έχουν δικαίωμα διορισμού τους, χωρίς να απαιτείται καταγγελία και συνδρομή σπουδαίου λόγου. (Α.Π. 1364/1990 ΔΕΝ 1991, σελ. 1189) και το δικαίωμα αυτό ανήκει στη γενική συνέλευση των μετόχων η οποία αποφασίζει με τη συνήθη απαρτία και πλειοψηφία, αντίθετη δε ρήτρα είναι άκυρη (Πρωτ. Αθηνών 177/2002 Δελτίο Συνδέσμου Α.Ε. και Ε.Π.Ε. 2004 σελ. 14).

Με βάση τις διατάξεις του Ν. 2190/1920 (άρθρα 18, 23 και 24), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Αστικού Κώδικα, τις περί εντολής διατάξεις των άρθρων 713 και επόμενα και τις περί μισθώσεως εργασίας διατάξεις των άρθρων 648 και επόμενα του Αστικού Κώδικα, τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου ανώνυμης εταιρείας μπορούν να παρέχουν τις υπηρεσίες τους σε αυτήν συνδεόμενα με το νομικό πρόσωπο με τις εξής συμβάσεις (Εφετείο Αθηνών 365/1972 ΔΕΝ 28, σελ. 637, Μον. Πρωτ. Αθηνών 291/1995, ΔΕΝ 1997 σελ. 969):

α) Με σύμβαση εντολής, εάν παρέχουν στην ανώνυμη εταιρεία υπηρεσίες άνευ αμοιβής που απορρέουν από την άσκηση των καθηκόντων τους που καθορίζονται στο Νόμο και το καταστατικό.

β) Με σύμβαση ανεξαρτήτων υπηρεσιών εάν παρέχουν τις υπηρεσίες τους με τακτική

αμοιβή. Στην περίπτωση αυτή δεν δικαιούνται δώρα εορτών και επιδόματος άδειας, γιατί αυτά προϋποθέτουν την ύπαρξη σχέσεως εργασίας (Α.Π. 1364/1990 ΔΕΝ 1991, σελ. 1189).

1.6.2. Διευθύνων σύμβουλος ή εντεταλμένος σύμβουλος

Γενικά: Το διοικητικό συμβούλιο μπορεί να μεταβιβάσει την εξουσία του ή μέρος αυτής σε ένα από τα μέλη του. Στην περίπτωση αυτή, ο σύμβουλος ενεργεί ως «Διοικητικό Συμβούλιο». Για να γίνει η μεταβίβαση αυτή πρέπει να υπάρχει σχετική πρόβλεψη στο καταστατικό (άρθρο 22, παρ. 3, Ν. 2190/1920 άρθρο 87, Ν. 4548/2018).

Όταν το διοικητικό συμβούλιο της ανώνυμης εταιρείας, κατά πρόβλεψη του καταστατικού αυτής, αναθέσει σε άλλο πρόσωπο, είτε μέλος αυτού, είτε και μη μέλος, την άσκηση της εξουσίας αυτού περί τη διοίκηση και διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων, το πρόσωπο αυτό ασκεί ίδια εξουσία υπό ίδια ευθύνη και πρωτοβουλία, είναι όργανο της εταιρείας και υποβάλλεται στο καθεστώς του διοικητικού συμβουλίου της εταιρείας.

Όταν το άνω πρόσωπο που του ανατέθηκε η άσκηση της εξουσίας των εταιρικών υποθέσεων:

- Είναι, συγχρόνως, μέλος του διοικητικού συμβουλίου, ονομάζεται Διευθύνων ή Εντεταλμένος Σύμβουλος.
- Στην περίπτωση, όμως, που δεν είναι μέλος του διοικητικού συμβουλίου, ονομάζεται Γενικός Διευθυντής.

Σύμφωνα με την απόφαση του Εφετείου Αθηνών 365/1972 (ΔΕΝ τόμος 28, σελ. 637), ο εντεταλμένος σύμβουλος είναι «όργανο της ΑΕ, διοικεί ίδια πρωτοβουλία και ευθύνη και εις ουδένα υπόκειται».

Ο εντεταλμένος σύμβουλος, ο οποίος ασκεί την εξουσία του διοικητικού συμβουλίου, διαφέρει του υπαλλήλου της εταιρείας, ο οποίος δεν είναι όργανο, αλλά συνδέεται με εργασιακή σύμβαση και καλείται συνήθως «Τεχνικός Διευθυντής» ή «Γενικός Διευθυντής».

Αντικείμενο της απασχολήσεως του Διευθύνοντος Συμβούλου. Το αντικείμενο της, κατά τη σύμβαση, απασχολήσεως του Διευθύνοντος Συμβούλου, έχει σχέση με το έργο του, που κατά το καταστατικό της ανώνυμης εταιρείας ο Διευθύνων Σύμβουλος επωμίζεται και συνίσταται στην εν γένει εποπτεία των εργασιών της ανώνυμης εταιρείας (Α.Π. 45/1997 Δελτίο Συνδέσμου ΑΕ και ΕΠΕ 1998 σελ. 6).

Σχέση που συνδέει τον Διευθύνοντα Σύμβουλο με την ανώνυμη εταιρεία. Ο Διευθύνων Σύμβουλος δεν συνδέεται με την εταιρεία με εργασιακή σχέση, αλλά είναι όργανο της και ασκεί ίδια εξουσία, δεν έχει δε την ιδιότητα του υπαλλήλου αυτής. Συνδέεται με την εταιρεία με σχέση εντολής κι όταν ακόμη αμείβεται με αυτή την ιδιότητα, η σχέση του διέπεται από τις διατάξεις του εμπορικού νόμου (Α.Π. 1364/1990, ΔΕΝ 1991, σελ. 1189). Αν λαμβάνει αμοιβή, και μάλιστα τακτικά προσδιοριζόμενη, συνδέεται ως προς την παροχή των υπηρεσιών του με σχέση παροχής ανεξαρτήτων υπηρεσιών, αφού λόγω της ιδιότητάς του ως διευθύνοντος συμβούλου ασκεί εξουσία ως προς τη διοίκηση και διαχείριση της εταιρείας με δική του ευθύνη και πρωτοβουλία, είναι όργανο της εταιρείας και υποβάλλεται στο καθεστώς που διέπει το διοικητικό συμβούλιο (Εφ. Αθηνών 4583/1989 Δελτίο Συνδέσμου ΑΕ και ΕΠΕ 1990, σελ. 405, Εφ. Αθηνών 1916/2005 Δελτίο Συνδέσμου ΑΕ και ΕΠΕ 2006 σελ. 394, Α.Π. 465/2013, ΕΕμπΔ 2013 σελ. 374).

Έτσι, σύμφωνα με το άρθρο 18, παρ. 4, του Ν. 2190/1920, ο Διευθύνων Σύμβουλος μπορεί να ανακληθεί οποτεδήποτε, από αυτούς που έχουν δικαίωμα διορισμού του και

ακόμα να αντικατασταθεί με άλλον. Δεν απαιτείται καταγγελία και συνδρομή σπουδαίου λόγου για τη λύση της συμβάσεως ούτε δικαιούται τα προβλεπόμενα από την εργατική νομοθεσία επιδόματα εορτών Χριστουγέννων και Πάσχα ή άδειας, αφού αυτά προϋποθέτουν σχέση εξαρτημένης εργασίας. (Α.Π. 1364/1990, ΔΕΝ 1991, σελ. 1189 και Εφ. Αθηνών 4583/1989 Δελτίο Συνδέσμου ΑΕ και ΕΠΕ 1990, σελ. 405 Εφ. Αθηνών 1916/2005 Δελτίο Συνδέσμου ΑΕ και ΕΠΕ 2006 σελ. 394, Α.Π. 544/2010, ΕΕμπΔ 2010, σελ. 615).

Δεν αποκλείεται να συρρέουν στο ίδιο πρόσωπο και οι δυο ιδιότητες, δηλαδή του Διευθύνοντος Συμβούλου και του υπαλλήλου της ανώνυμης εταιρείας με εργασιακή σύμβαση π.χ. του Οικονομικού Διευθυντή, οπότε, αν η τελευταία προϋπήρχε του διορισμού του μισθωτού και ως Διευθύνοντος Συμβούλου, δεν απαιτείται έγκριση της συναφθείσας εργασιακής συμβάσεως με απόφαση της γενικής συνέλευσης, όπως αναλυτικά αναφέρουμε στην επόμενη παρ. 6.2 (Α.Π. 1364/1990 ΔΕΝ 1991 σελ. 1189 και Α.Π. 1204/1995 Δελτίο Συνδέσμου ΑΕ και ΕΠΕ 1997 σελ. 164, Α.Π. 544/2010, ΕΕμπΔ 2010, σελ. 615).

Η σύμβαση μεταξύ Διευθύνοντος Συμβούλου και ανώνυμης εταιρείας χαρακτηρίζεται ως ανεξαρτήτων υπηρεσιών όταν: α) το κατά τη σύμβαση αντικείμενο της απασχολήσεως του Διευθύνοντος Συμβούλου είχε σχέση με το έργο του, που κατά το καταστατικό της ανώνυμης εταιρείας ο Διευθύνων Σύμβουλος επωμίζεται και συνίσταται ειδικότερα στην εν γένει εποπτεία των εργασιών της ανώνυμης εταιρείας, β) ο Διευθύνων Σύμβουλος καθορίζει τον τόπο, χρόνο και τρόπο εκτελέσεως της εργασίας του, και γ) δεν υπόκειται στη νομική εξάρτηση της εταιρείας, την έλλειψη της οποίας (εξάρτησης) δεν αποκλείει η υποχρέωση της προς το Διοικητικό Συμβούλιο της ανώνυμης εταιρείας αναφοράς του, η οποία μόνη δεν αίρει το χαρακτηρισμό της συμβάσεως ως τοιαύτης ανεξαρτήτων υπηρεσιών. (Α.Π. 45/1997 Δελτίο Συνδέσμου ΑΕ και ΕΠΕ 1998 σελ. 5 και Α.Π. 1204/1995 Δελτίο Συνδέσμου ΑΕ και ΕΠΕ 1997 σελ. 164).

Στην περίπτωση που η γενική συνέλευση των μετόχων διορίζει, π.χ. ένα μηχανολόγο - ηλεκτρολόγο ως Διευθύνοντα Σύμβουλο, αυτός προσφέρει στην ανώνυμη εταιρεία τις υπηρεσίες του Διευθύνοντος Συμβούλου και όχι τις υπηρεσίες του μηχανολόγου - ηλεκτρολόγου. Για να προσφέρει παράλληλα και τις υπηρεσίες του μηχανολόγου - ηλεκτρολόγου απαιτείται ιδιαίτερη σύμβαση, η οποία καταρτίζεται βάσει των διατάξεων του άρθρου 23α του Ν. 2190/1920, όπως αναλυτικά αναφέρουμε στην επόμενη παρ. 6.2 (Α.Π. 916/1995 Δελτίο Συνδέσμου ΑΕ και ΕΠΕ 1996 σελ. 107, Α.Π. 842/1999 Επιθεώρηση 2000 σελ. 738).

Παράδειγμα: Διευθύνων Σύμβουλος κατάρτισε σύμβαση με το διοικητικό συμβούλιο ανώνυμης εταιρείας επιγραφόμενη ως «σύμβαση εργασίας ορισμένου χρόνου» αναλαμβάνοντας, κατά τη διατύπωση της σύμβασης, «το έργο της οργάνωσης της εταιρείας τόσο εσωτερικά όσο και από την άποψη της επιχειρηματικής δραστηριότητας» και παρέχοντας τις υπηρεσίες του στα γραφεία της ανώνυμης εταιρείας, αλλά και οπουδήποτε αλλού, στο εσωτερικό και στο εξωτερικό, ήταν αναγκαίο, καθόριζε ο ίδιος τον τόπο, χρόνο και τρόπο της απασχόλησής του, μη υποκείμενος, ως προς αυτά, στη νομική εξάρτηση της ανώνυμης εταιρείας. Αλλά και το αντικείμενο της, κατά τη σύμβαση, απασχολήσεώς του, έχει σχέση με το έργο, που κατά το καταστατικό της εταιρείας επωμίζεται ο Διευθύνων Σύμβουλος της ανώνυμης εταιρείας και συνίσταται στην εν γένει εποπτεία των εργασιών της. Κατά συνέπεια, η ανωτέρω σύμβαση, ως σύμβαση παροχής ανεξαρτήτων υπηρεσιών, δεν μπορεί να θεμελιώσει οποιαδήποτε δικαιώματα που απορρέουν από σύμβαση εξαρ-

τημένως εργασίας και ειδικότερα αξιώσεις για καταβολή μισθών υπερημερίας (Α.Π. 45/1997 Δελτίο Συνδέσμου ΑΕ και ΕΠΕ 1998 σελ. 6).

1.6.3. Αμοιβές διοικητικού συμβουλίου (μελών και Διευθύνοντος Συμβούλου) βάσει του άρθρου 24, Ν. 2190/1920 και του άρθρου 109 του Ν. 4548/2018.

Τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου καθώς και ο Διευθύνων ή Εντεταλημένος Σύμβουλος, είναι ενδεχόμενο να λαμβάνουν αμοιβή από την ανώνυμη εταιρεία, επειδή συμμετέχουν στα όργανα διοίκησης της ανώνυμης εταιρείας.

Οι αμοιβές που καταβάλλονται στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου ρυθμίζονται μέχρι 31.12.2018 από το άρθρο 24 του Ν. 2190/1920:

Άρθρον 24

«1. Πάσα επί των κερδών χορηγούμενη εις μέλη του διοικητικού συμβουλίου αμοιβή, δέον να λαμβάνεται εκ του απομένοντος υπολοίπου των καθαρών κερδών μετά την αφαίρεσιν των κρατήσεων δια τακτικόν αποθεματικόν και του απαιτούμενου 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 οιοδήποτε λόγου εις σύμβουλον αμοιβή ή αποζημίωσις θεωρείται βαρύνουσα την εταιρείαν, μόνον, εάν εγκριθῆ δι' ειδικῆς αποφάσεως της τακτικῆς γενικῆς συνελεύσεως. Αὕτη δύναται να μειωθῆ υπό του Δικαστηρίου εάν κατ' αγαθήν κρίσιν εἶναι υπέρρογκος και αντετάχθησεν κατά της ληφθείσης αποφάσεως μέτοχοι εκπροσωποῦντες το 1/10 του εταιρικού κεφαλαίου.

3. Η διάταξις της προηγουμένης παραγράφου δεν εφαρμόζεται προκειμένου περί αμοιβῶν οφειλομένων εις μέλη του διοικητικού συμβουλίου δι' υπηρεσίας αὐτῶν παρεχομένης εις την εταιρείαν ἐπὶ τη βάσει ειδικῆς σχέσεως μισθώσεως εργασίας ἢ εντολῆς».

Οι αμοιβές οι οποίες καταβάλλονται στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου από 1.1.2019 ρυθμίζονται από το άρθρο 109, του Ν. 4548/2018.

Με τα άρθρα 109 επ. αναμορφώνεται το καθεστώς αμοιβῶν του διοικητικού συμβουλίου. Η παράγραφος 1 του άρθρου 109 ορίζει το γενικό πλαίσιο χορήγησης αμοιβῶν ή άλλων παροχῶν στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου. Η παράγραφος 2 ορίζει τις προϋποθέσεις για την χορήγηση αμοιβῆς στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου, συνιστάμενης σε συμμετοχή στα κέρδη της χρήσης. Η παράγραφος 3 αναφέρεται σε αμοιβές σε μέλη του διοικητικού συμβουλίου για υπηρεσίες προς την εταιρεία βάσει ειδικῆς σχέσεως. Τέτοιου είδους αμοιβές καταβάλλονται υπό τους όρους του άρθρου 99. Οι διατάξεις των άρθρων 109 επ. (όπως άλλωστε και εκείνες του άρθρου 99) δεν ισχύουν προκειμένου περί αποζημιώσεων και δαπανῶν που καταβάλλονται δυνάμει κατά νόμο εγκριμένης, όπου απαιτείται, έννομης σχέσης (π.χ. δαπάνες στο πλαίσιο εργασίας ή εντολής) ή/και προβλέπονται εκ του νόμου (π.χ. ΑΚ 723), όπως άλλωστε ισχύει και σήμερα, κατά πάγια θέση της νομολογίας. Η παράγραφος 4 ρυθμίζει το ζήτημα της προκαταβολῆς αμοιβῶν στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου. Τέλος, η παράγραφος 5 ρυθμίζει τη διαδικασία του δικαστικού ελέγχου του υπέρρογκου της αμοιβῆς ή παροχῆς που καταβλήθηκε ή αποφασίσθηκε να καταβληθῆ σε συγκεκριμένο μέλος του διοικητικού συμβουλίου. (αιτιολογική έκθεση Ν. 4548/2018, άρθρο 109).

Το κείμενο του άρθρου 109 «Διαδικασία και προϋποθέσεις χορήγησης αμοιβῶν» του Ν. 4548/2018 όπως τροποποιημένο με το άρθρο 49 (παρ. 8 και 9) του Ν. 4587/2018 ισχύει αναφέρει τα εξής:

Άρθρο 109

«Διαδικασία και προϋποθέσεις χορήγησης αμοιβών

1. Τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου δικαιούνται να λάβουν αμοιβή ή άλλες παροχές, σύμφωνα με το νόμο και τα οριζόμενα στο καταστατικό και, κατά περίπτωση, την πολιτική αποδοχών της εταιρείας. Αμοιβή ή παροχή που χορηγείται σε μέλος του διοικητικού συμβουλίου και δεν ρυθμίζεται στο νόμο ή το καταστατικό βαρύνει την εταιρεία, μόνο αν εγκριθεί με ειδική απόφαση της γενικής συνέλευσης με την επιφύλαξη των οριζόμενων στα άρθρα 110 έως 112.

2. Αμοιβή συνιστάμενη σε συμμετοχή στα κέρδη της χρήσεως παρέχεται μόνον αν αυτό προβλέπεται στο καταστατικό. Το ύψος της ανωτέρω αμοιβής προσδιορίζεται με απόφαση της γενικής συνέλευσης, η οποία αποφασίζει με απλή απαρτία και πλειοψηφία. Αμοιβή χορηγούμενη από τα κέρδη της χρήσεως λαμβάνεται από το υπόλοιπο των καθαρών κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση των νόμιμων κρατήσεων για τακτικό αποθεματικό και τη διανομή του ελάχιστου μερίσματος υπέρ των μετόχων. Επί εταιρειών με μετοχές εισηγμένες σε ρυθμιζόμενη αγορά η παρούσα παράγραφος ισχύει με την επιφύλαξη των οριζόμενων στα άρθρα 110 έως 112.

3. Αμοιβή σε μέλη του διοικητικού συμβουλίου για υπηρεσίες προς την εταιρεία βάσει ειδικής σχέσης, όπως ενδεικτικώς, από σύμβαση εργασίας, έργου ή εντολής καταβάλλεται με τις προϋποθέσεις των άρθρων 99 έως 101.

4. Η γενική συνέλευση μπορεί να επιτρέψει προκαταβολή αμοιβής για το χρονικό διάστημα μέχρι την επόμενη τακτική γενική συνέλευση. Η προκαταβολή της αμοιβής τελεί υπό την αίρεση της έγκρισής της από την επόμενη τακτική γενική συνέλευση.

5. Με την εξαίρεση των αμοιβών της παραγράφου 3, αμοιβή ή παροχή που καταβλήθηκε ή αποφασίστηκε να καταβληθεί σε συγκεκριμένο μέλος του διοικητικού συμβουλίου κατά τα ανωτέρω, μπορεί να μειωθεί από το δικαστήριο αν, με τις υφιστάμενες συνθήκες, είναι κατά εύλογη κρίση υπέρογκη και αντιτάχθηκαν στην απόφαση αυτή μέτοχοι που εκπροσωπούν το ένα δέκατο (1/10) του κεφαλαίου. Η αίτηση προς το δικαστήριο υποβάλλεται εντός αποκλειστικής προθεσμίας δύο (2) μηνών από την έγκριση της γενικής συνέλευσης από μετόχους που εκπροσωπούν το ένα εικοστό (1/20) του μετοχικού κεφαλαίου και αντιτάχθηκαν στην απόφαση αυτή. Το δικαστήριο εκδικάζει την ανωτέρω αίτηση κατά τη διαδικασία της εκούσιας δικαιοδοσίας και αποφαινεται λαμβάνοντας υπόψη, ιδίως, τις αρμοδιότητες και τις ευθύνες του συμβούλου, τις προσπάθειες που έχει καταβάλει, το επίπεδο αντίστοιχων αμοιβών των συμβούλων σε άλλες παρόμοιες εταιρείες, και την κατάσταση, την απόδοση και τις προοπτικές της εταιρείας».

Στην κατηγορία των ανωτέρω αμοιβών περιλαμβάνονται οι αμοιβές που λαμβάνουν τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου, για τις υπηρεσίες που είναι υποχρεωμένα από το νόμο ή το καταστατικό να προσφέρουν στην ανώνυμη εταιρεία. Επίσης, περιλαμβάνονται και οι παροχές που γίνονται στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου, χωρίς να υπάρχει από την ανώνυμη εταιρεία συμβατική ή νόμιμη υποχρέωση γι' αυτό.

Οι αμοιβές που ρυθμίζονται από τις διατάξεις των ανωτέρω άρθρων είναι οι εξής:

- Ποσοστά επί των κερδών
- Πάγια κατά συνεδρίαση αποζημίωση (έξοδα παραστάσεως)
- Αμοιβές καταβαλλόμενες από ελευθεριότητα της εταιρείας
- Εκτός μισθού αμοιβές

Έγκριση αμοιβών. Οι αμοιβές που καταβάλλονται μέχρι 31.12.2018 στα μέλη της διοικήσεως της ανώνυμης εταιρείας βάσει του άρθρου 24 του Ν. 2190/1920, εγκρίνονται εκ των υστέρων από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων. Οι αμοιβές που καταβάλλονται από τα κέρδη της χρήσεως προτείνονται από το διοικητικό συμβούλιο, καταβάλλονται, όμως, στους δικαιούχους, μετά από την έγκριση του ισολογισμού και του πί-

νακα διανομής κερδών από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων. Επίσης, τα έξοδα παραστάσεως και οι «εκτός μισθού αμοιβές» καταβάλλονται στα μέλη της διοικήσεως με απόφαση του διοικητικού συμβουλίου, τελούν, όμως, υπό την αίρεση της εγκρίσεως αυτών από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων.

Από 1.1.2019 στη αποκλειστική αρμοδιότητα της γενικής συνέλευσης των μετόχων της ανώνυμης εταιρείας είναι εκτός των άλλων και η έγκριση για την παροχή αμοιβών ή προκαταβολής αμοιβών κατά το άνω άρθρο 109 (άρθρο 117, Ν. 4548/2018.)

Επίσης, αμοιβή ή παροχή που χορηγείται σε μέλος του διοικητικού συμβουλίου και δεν ρυθμίζεται στο νόμο ή το καταστατικό βαρύνει την εταιρεία, μόνο αν εγκριθεί με ειδική απόφαση της γενικής συνέλευσης με την επιφύλαξη των οριζόμενων στα άρθρα 110 έως 112 (άρθρο 109, παρ. 1, δεύτερο εδάφιο, Ν. 4548/2018 όπως τροποποιημένο με το άρθρο 49 (παρ. 8) του Ν. 4587/2018 ισχύει).

Ως εκ τούτου οι ανωτέρω διαδικασίες έγκρισης οι οποίες ίσχυαν μέχρι 31.12.2018 και αναφέρονται ανωτέρω, εξακολουθούν να εφαρμόζονται από 1.1.2019 και για τις καταβλητέες αμοιβές (ποσοστά επί των κερδών, έξοδα παραστάσεως, εκτός μισθού αμοιβές).

Περισσότερες πληροφορίες για το θέμα της εγκρίσεως των άνω αμοιβών παρέχουμε στις επόμενες παρ. 3.2 (διανεμόμενες αμοιβές), 4.3.1. (έξοδα παραστάσεως), 5.2.1 (εκτός μισθού αμοιβές).

Περιορισμός των αμοιβών. Οι αμοιβές των μελών του διοικητικού συμβουλίου που καταβάλλονται βάσει του άρθρου 24 του Ν. 2190/1920, μέχρι 31.12.2018 ελέγχονται ως προς το υπέρογκο αυτών από το δικαστή με τη διαδικασία που ορίζει η παρ. 2 του ίδιου άρθρου.

Ο νομοθέτης, θέλοντας να προστατεύσει τη μειοψηφία των μετόχων από υπερβολικές παροχές υπέρ των μελών του διοικητικού συμβουλίου, θέσπισε με το άρθρο 24 του Ν. 2190/1920, την εξουσία του δικαστή, ο οποίος μπορεί να μειώσει την παροχή αυτή, εφόσον: α) αυτή είναι υπέρογκος και β) αντετάχθηκαν κατά της ληφθείσας αποφάσεως μέτοχοι εκπροσωπώντας το 1/10 του εταιρικού κεφαλαίου.

Η ίδια διαδικασία επιβλήθηκε από 1.1.2019 βάσει της ανωτέρω παρ. 5, του άρθρου 109 και για τις αμοιβές των μελών του διοικητικού συμβουλίου οι οποίες κατά εύλογη κρίση είναι υπέρογκες και αντετάχθηκαν στην απόφαση αυτή μέτοχοι οι οποίοι εκπροσωπούν το 1/10 του κεφαλαίου. Η ψηφοφορία για τη μείωση των μισθών είναι φανερή (άρθρο 131, παρ. 2, Ν. 4548/2018).

Η εξαίρεση για τις οφειλόμενες αμοιβές βάσει ειδικής σχέσεως μισθώσεως εργασίας, έργου ή εντολής. Μέχρι 31.12.2018 η παρ. 3, του άρθρου 24 του Ν. 2190/1920 αναφέρει ότι η διάταξη της παρ. 2 του ίδιου άρθρου, δηλαδή έγκριση των καταβλητέων αμοιβών στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου με ειδική απόφαση της τακτικής γενικής συνέλευσης των μετόχων της εταιρείας δεν εφαρμόζεται προκειμένου περί αμοιβών οφειλόμενων στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου για τις προσφερόμενες από αυτούς προς την ανώνυμη εταιρεία υπηρεσίες βάσει ειδικής σχέσεως μισθώσεως εργασίας ή εντολής.

Η άνω διάταξη δεν εισάγει εξαίρεση από τον κανόνα που θέτει το άρθρο 23α παρ. 2 του Ν. 2190/1920, σύμφωνα με την οποία οι επιτρεπόμενες συμβάσεις, που μπορούν να καταρτίσουν τα μέλη διοικήσεως της ανώνυμης εταιρείας με αυτήν, πρέπει να προεγκρίνονται από τη γενική συνέλευση των μετόχων (βλέπε επόμενη παρ. 6.2).

Η εξαίρεση της παρ. 3 του άρθρου 24 του Ν. 2190/1920, όπως έκριναν τα δικαστήρια, αφορά απλώς και μόνον υπαλλήλους της ανώνυμης εταιρείας, οι οποίοι προσλήφθη-

καν, ως υπάλληλοι της ανώνυμης εταιρείας πριν από την εκλογή τους ως συμβούλων της ανώνυμης εταιρείας (Α.Π. 32/1975 (ολομ.) ΔΕΝ 1975 σελ. 215).

Επομένως, εάν η ιδιότητα του υπαλλήλου προϋπήρχε της εκλογής του ως μέλος του διοικητικού συμβουλίου, τότε δεν απαιτείται έγκριση της συναφθείσας εργασιακής συμβάσεως με απόφαση της γενικής συνέλευσης των μετόχων (Α.Π. 1364/1990, ΔΕΝ 1991 σελ. 1189, Α.Π. 609/1995 Δελτίο Συνδέσμου Α.Ε και Ε.Π.Ε 1997 σελ. 217, Εφετείο Αθηνών 10025/1991 Επιθεώρηση 1993 σελ. 267).

Από 1.1.2019 ισχύει η διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 109 η οποία αναφέρει ότι αμοιβή σε μέλη του διοικητικού συμβουλίου για υπηρεσίες προς την εταιρεία βάσει ειδικής σχέσης, όπως ενδεικτικώς από σύμβαση εργασίας, έργου ή εντολής καταβάλλεται υπό τις προϋποθέσεις των άρθρων 99 έως 101. Δηλαδή από 1.1.2019 ισχύει η ανωτέρω νομολογία των δικαστηρίων η οποία είχε προκύψει από την ερμηνεία της παρ. 3, του άρθρου 24, του κωδ. Ν. 2190/1920.

1.7. Αμοιβές μελών διοικήσεως και διευθυντών βάσει ειδικών σχέσεων με την ανώνυμη εταιρεία. (άρθρο 23α Ν. 2190/1920 και άρθρο 99 Ν.4548/2018)

1.7.1. Παροχή άλλων υπηρεσιών από τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου

Τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου είναι δυνατόν, παράλληλα με τα καθήκοντά τους ως συμβούλων, να προσφέρουν στην ανώνυμη εταιρεία κι άλλες υπηρεσίες, διαφόρου φύσεως, καταρτίζοντας συμβάσεις με την ανώνυμη εταιρεία (εξαρτημένης εργασίας παροχής ανεξαρτήτων υπηρεσιών αμειβόμενης εντολής κ.λπ.). Αντί η ανώνυμη εταιρεία να προσλάβει τρίτα πρόσωπα για τεχνικούς, οικονομικούς κ.λπ. συμβούλους ή υπαλλήλους, μπορεί να αναθέσει τις εργασίες αυτές στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου. (Α.Π. 1204/1995 Δελτίο Συνδέσμου Α.Ε και Ε.Π.Ε 1997 σελ. 164).

Για τις υπηρεσίες αυτές τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου δικαιούνται αμοιβής. Η σύμβαση παροχής των υπηρεσιών, στην οποία πρέπει απαραίτητως να αναφέρεται και η αμοιβή, μέχρι 31.12.2018 εγκρίνεται με τη διαδικασία του άρθρου 23α, του Ν. 2190/1920.

Από 1.1.2019 βάσει της παρ. 3, του άρθρου 109, του Ν. 4548/2018 οι αμοιβές σε μέλη του διοικητικού συμβουλίου για υπηρεσίες προς την εταιρεία βάσει ειδικής σχέσης, όπως ενδεικτικώς από σύμβαση εργασίας, έργου ή εντολής καταβάλλονται υπό τις προϋποθέσεις των άρθρων 99 έως 101 (βλέπε επόμενη παρ.6.3)

Η άνω παρ. 3 αναφέρεται σε αμοιβές σε μέλη του διοικητικού συμβουλίου για υπηρεσίες προς την εταιρεία βάσει ειδικής σχέσεως. Τέτοιου είδους αμοιβές καταβάλλονται υπό τους όρους του άρθρου 99. Οι διατάξεις των άρθρων 109 επ. (όπως άλλωστε και εκείνες του άρθρου 99) δεν ισχύουν προκειμένου περί αποζημιώσεων και δαπανών που καταβάλλονται δυνάμει κατά νόμο εγκεκριμένης, όπου απαιτείται, έννομης σχέσης (π.χ. δαπάνες στο πλαίσιο εργασίας ή εντολής) ή/και προβλέπονται εκ του νόμου (π.χ. ΑΚ 723), όπως άλλωστε ισχύει και σήμερα, κατά πάγια θέση της νομολογίας. (αιτιολογική έκθεση Ν. 4548/2018, άρθρο 109, βλέπε παρ. 4.4).

1.7.2. Γενικοί Διευθυντές - Διευθύνοντες Υπάλληλοι

Γενικοί Διευθυντές ή Διευθύνοντες της ανώνυμης εταιρείας είναι οι ευρισκόμενοι επικεφαλής της όλης επιχείρησης ή κάποιου κλάδου αυτής, αδιάφορα από τον τίτλο τον οποίο

φέρουν. Επίσης, ως διευθυντές νοούνται και οι υπάλληλοι της ανώνυμης εταιρείας οι διευθύνοντες την όλη επιχείρηση ή ορισμένο κλάδο αυτής. (Α.Π. 627/1974 ΔΕΝ 1974 σελ. 834 και Α.Π. 1642/1995 Δελτίο Συνδέσμου ΑΕ και ΕΠΕ 1996 σελ. 293).

Όταν το διοικητικό συμβούλιο αναθέτει ένα μέρος ή και όλη την εξουσία του σε ένα μέλος του, αυτός ονομάζεται «Διευθύνων Σύμβουλος ή Εντεταλμένος Σύμβουλος» και οι αμοιβές που λαμβάνει ρυθμίζονται μέχρι 31.12.2018 από το άρθρο 24 του Ν. 2190/1920 και από 1.1.2019 από το άρθρο 109, παρ. 1, του Ν. 4548/2018.

Όταν, όμως, η εξουσία ανατίθεται σε πρόσωπο εκτός του διοικητικού συμβουλίου, αυτός ονομάζεται «Γενικός Διευθυντής» και οι αμοιβές του ρυθμίζονται από το άρθρο 23α του Ν. 2190/1920. (Α.Π. 1642/1995 Δελτίο Συνδέσμου ΑΕ και ΕΠΕ 1996 σελ. 293).

Δεν αποκλείεται στο Διευθύνοντα Σύμβουλο να ανατεθεί συγχρόνως και η Γενική Διεύθυνση της ανώνυμης εταιρείας, οπότε στην περίπτωση αυτή οι αμοιβές του ως Γενικού Διευθυντή ρυθμίζονται μέχρι 31.12.2018 από το άρθρο 23α του Ν. 2190/1920. (Α.Π. 1271/1983 ΔΕΝ 1984 σελ. 426, Λογιστής 1985 σελ. 103). Από 1.1.2019 εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 109 έως 114 του Ν. 4548/2018 (άρθρο 99, παρ. 3, περ. β, Ν. 4548/2018).

Διευθύνοντες Υπάλληλοι είναι όσοι κατέχουν στην επιχείρηση θέση διευθύνσεως, ώστε να παίρνουν πρώτες αποφάσεις και να κατευθύνουν το σχετικό τομέα της δραστηριότητας της υποκείμενοι μόνο στις γενικές οδηγίες της διοικήσεως και διακρινόμενοι από τους άλλους υπαλλήλους ως προς τις δυνατότητες κινήσεως και πρωτοβουλιών. (Εφετείο Πειραιά 754/1987, ΔΕΝ 1987, σελ. 766).

Οι Διευθύνοντες Υπάλληλοι ασκούν δικαιώματα που προσιδιάζουν συχνά στον εργοδότη, π.χ. εισηγούνται για την πρόσληψη ή απόλυση προσωπικού, διατηρούν πρωτοβουλία και διαθέτουν ανεξαρτησία στη λήψη των αποφάσεων, συνάπτουν δικαιοπραξίες σοβαρού αντικειμένου (Α.Π. 2060/1986, ΔΕΝ 1988, σελ. 133).

Ενδεικτικό στοιχείο της θέσεως του Διευθύνοντος Υπαλλήλου είναι ο μεγάλος μισθός συγκρινόμενος με το μισθό των άλλων υπαλλήλων. Η άνω απόφαση (Εφετείο Πειραιά 754/1987) έκρινε, ότι είναι Διευθύνων Υπάλληλος ο επικεφαλής της προσλήψεως πληρωμάτων μεγάλης ναυτιλιακής επιχειρήσεως, ο οποίος έχει την ευθύνη της επιλογής των πληρωμάτων όλων των βαθμίδων.

Επίσης, είναι Διευθύνων Υπάλληλος ο διοικητικός διευθυντής πωλήσεων μεγάλης επιχειρήσεως. Το γεγονός ότι δεν προσλαμβάνει και απολύει προσωπικό, όπως έκρινε το δικαστήριο (Εφετείο Πειραιά 1181/1987 ΔΕΝ 1988, σελ. 135), δεν έχει ιδιαίτερη σημασία, γιατί στις σύγχρονες μεγάλες επιχειρήσεις οι προσλήψεις και απολύσεις γίνονται από το διευθυντή προσωπικού.

Ακόμη, είναι Διευθύνων Υπάλληλος ο διευθυντής συγκροτήματος και στη συνέχεια διευθυντής μάρκετινγκ και εμπορικός διευθυντής μεγάλης επιχειρήσεως, που έχει ευρύ κύκλο καθηκόντων, διαπραγματεύμενος συμβάσεις προμηθείας υλικών και πωλήσεως προϊόντων της εταιρείας μεγάλης αξίας και έχει ελεύθερο ωράριο. (Μον. Πρωτ. Αθηνών 3005/1987 ΔΕΝ 1988, σελ. 136).

1.7.3. Σχέση που συνδέει τα πρόσωπα εμπιστοσύνης, εποπτείας ή διεύθυνσης με την ανώνυμη εταιρεία

Γενικά. Οι διοικητές, διευθύνοντες ή συμπράττοντες σύμβουλοι, οι εντεταλμένοι σύμβουλοι, οι γενικοί διευθυντές και γενικά τα μέλη της διοικήσεως της ανώνυμης εταιρείας, είτε ανήκουν στο διοικητικό συμβούλιο είτε διευθύνουν την όλη επιχείρηση ή κάποιο

κλήδο αυτής, εφόσον έχουν συνάψει συμβάσεις εργασίας με την εταιρεία, προστατεύονται από την εργατική νομοθεσία, θεωρούμενοι μισθωτοί. (Α.Π. 1204/1995 Δελτίο Συνδέσμου ΑΕ και ΕΠΕ 1997 σελ. 164).

Η εργατική νομοθεσία τα άνω πρόσωπα τα θεωρεί ως «πρόσωπα εμπιστοσύνης - εποπτείας ή διεύθυνσης». Η διάκριση έγινε για πρώτη φορά στην ιστορία του εργατικού κινήματος στη Διεθνή Συνδιάσκεψη Εργασίας της Ουάσινγκτον για τον περιορισμό των ωρών εργασίας στις βιομηχανικές επιχειρήσεις. Στο άρθρο 2 (εδάφιο α') του νόμου 2269/1920 ορίζεται ότι οι διατάξεις της Διεθνούς αυτής σύμβασης δεν εφαρμόζονται σε πρόσωπα που κατέχουν θέσεις εποπτείας ή διεύθυνσεως ή θέση εμπιστευτική. Ως εκ τούτου, τα άνω πρόσωπα δεν δικαιούνται αμοιβή για υπερεργασία και υπερωρία, ούτε αμοιβή για νυκτερινή εργασία, καθώς επίσης και πρόσθετη αμοιβή στην περίπτωση που απασχοληθούν Σάββατο, Κυριακή ή εξαιρεσίμη εορτή. Επίσης, δεν δικαιούνται κανονική άδεια και επιδόματος αδείας, ούτε αποζημίωση λόγω εκτός έδρας απασχολήσεως. Στη συνέχεια, παραθέτουμε ανάλυση των διατάξεων της εργατικής νομοθεσίας, καθώς επίσης και αποφάσεις δικαστηρίων βάσει των οποίων, για τα πρόσωπα διοικήσεως της ανώνυμης εταιρείας, δεν ισχύει το εργατικό δίκαιο όταν απασχολούνται εκτός χρονικών ορίων (ημερήσιων και εβδομαδιαίων) και εκτός έδρας, και επίσης δεν εφαρμόζονται σε αυτούς οι διατάξεις για την κανονική άδεια των μισθωτών.

Αντιθέτως, όπως έχουν κρίνει τα δικαστήρια, τα άνω πρόσωπα δικαιούνται επιδόματος δώρου Χριστουγέννων και Πάσχα (Α.Π. 919/1986 ΔΕΝ 1987, σελ. 418, Εφετείο Πειραιά 754/1987, ΔΕΝ 1987, σελ. 765), ενώ όταν καταγγεληθεί η σύμβασή τους δικαιούνται αποζημίωση με βάση τις διατάξεις περί καταγγελίας της σύμβασεως εργασίας.

Ποια θεωρούνται πρόσωπα εμπιστοσύνης - εποπτείας ή διεύθυνσης. Όπως έχουν κρίνει τα δικαστήρια (σχετ. αποφάσεις Α.Π. 919/1986, 81/1984, 230/1985, Εφετείου Πειραιά 754/1987, Εφετείου Αθηνών 10060/1987), για να χαρακτηριστεί μισθωτός ως πρόσωπο εμπιστοσύνης - εποπτείας ή διεύθυνσης, πρέπει να πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

- α) Μισθωτός της απολύτου εμπιστοσύνης του κυρίου της επιχείρησης.
- β) Μισθωτός με αυξημένα τυπικά και ουσιαστικά προσόντα, διοικητικές ικανότητες και ικανότητα ανάληψης επιχειρηματικών πρωτοβουλιών.
- γ) Μισθωτός περιβεβλημένος με ευρύτερες εξουσίες και επιχειρηματική πρωτοβουλία.
- δ) Μισθωτός που να επηρεάζει αποφασιστικά την εν γένει εξέλιξη της επιχείρησης και ιδία του οικονομικού της αποτελέσματος και
- ε) Μισθωτός που να λαμβάνει σημαντικά υψηλό μισθό συγκριτικά με το μισθό των άλλων υπαλλήλων.

Σχετική είναι και η απόφαση 90972/2021 του Υπουργού Εργασίας και Κοινωνικών Υποθέσεων.

Στην προηγούμενη παρ. 1.7.2. «έννοια διευθύνοντος υπαλλήλου», παραθέτουμε αρκετά πορίσματα της νομολογίας, βάσει των οποίων κρίνεται τότε ένας υπάλληλος είναι πρόσωπο εμπιστοσύνης ή όχι.

Εξαιρέσεις από την εφαρμογή διατάξεων της εργατικής νομοθεσίας. Από τη διάταξη του άρθρου 2, εδάφιο α', της Διεθνούς Σύμβασης της Ουάσινγκτον, που κυρώθηκε με το Ν. 2269/1920 και από το συνδυασμό της διατάξεως αυτής με το άρθρο 1 παρ. 2 του Β.Δ. της 24.7./21.8.1920, το άρθρο 1 παρ. 4 του Α.Ν. 539/1945 και τον Α.Ν. 690/1945

προκύπτει ότι τα πρόσωπα εμπιστοσύνης - εποπτείας ή διεύθυνσης εξαιρούνται των διατάξεων:

- Περί χρονικών ορίων εργασίας (Α.Π. 919/1986 ΔΕΝ 1987 σελ. 418, Α.Π. 81/1984 ΔΕΝ 1985 σελ. 132).
- Περί αδειών και επιδόματος αδείας (Α.Π. 919/1986 ΔΕΝ 1987 σελ. 418, Α.Π. 81/1984 ΔΕΝ 1985 σελ. 132 Α.Π. 1030/2005 ΔΕΝ 2005 σελ. 1334).
- Αμοιβής νυκτερινής και κατά Κυριακήν εργασίας και περί εβδομαδιαίας αναπαύσεως (Α.Π. 919/1986 ΔΕΝ 1987 σελ. 418 Α.Π. 1030/2005 ΔΕΝ 2005 σελ. 1334).
- Περί αποζημιώσεως για παράνομη υπερωρία και περί υπερεργασιακής αμοιβής (Α.Π. 230/1985 ΔΕΝ 1986, σελ. 17 Α.Π. 1030/2005 ΔΕΝ 2005 σελ. 1334).
- Περί αμοιβής για εργασία το Σάββατο (Εφ. Αθηνών 10060/1987 ΔΕΝ 1988 σελ. 82).
- Περί αποζημιώσεως εκτός έδρας (Εφετείο Αθηνών 10060/1987, ΔΕΝ 1988 σελ. 82).

1.7.4. Αμοιβές μελών διοικήσεως (συμβούλων και διευθυντών) βάσει του άρθρου 23α, Ν. 2190/1920 και του άρθρου 99 του Ν. 4548/2018

Στην περίπτωση που σ' ένα μέλος του διοικητικού συμβουλίου ανώνυμης εταιρείας έχει ανατεθεί, παράλληλα προς τα εκ του καταστατικού και του νόμου καθήκοντά του, και παροχή εργασίας διαφόρου φύσεως και δη εξαρτημένη εργασία με τακτικό μισθό, η υπηρεσιακή έναντι της ανώνυμης εταιρείας θέση του μέλους του διοικητικού συμβουλίου καθίσταται δισυπόστατος και διέπεται:

- Κατά μεν τα καθήκοντά του ως μέλους του διοικητικού συμβουλίου υπό των κανόνων του εμπορικού δικαίου, συμπληρουμένων υπό των διατάξεων του Αστικού Κώδικα.
- Κατά τα λοιπά καθήκοντά του υπό των κανόνων του εργατικού δικαίου, εφόσον βάσει ειδικής συμβάσεως προσφέρει εξαρτημένη εργασία στην ανώνυμη εταιρεία, σύμφωνα με το ισχύον μέχρι 31.12.2018 άρθρο 23α, του Ν. 2190/1920:

«Άρθρο 23α⁽¹⁾»

Συμβάσεις της εταιρείας με μέλη του διοικητικού συμβουλίου

1. α) Με την επιφύλαξη των διατάξεων που εκάστοτε διέπουν τις συναλλαγές πιστωτικών και χρηματοδοτικών ιδρυμάτων με πρόσωπα τα οποία έχουν ειδική σχέση με αυτά, καθώς και του άρθρου 16α του παρόντος νόμου, δάνεια της εταιρείας προς τα πρόσωπα της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου απαγορεύονται και είναι απολύτως άκυρα. Η απαγόρευση του προηγούμενου εδαφίου ισχύει και για την παροχή πιστώσεων προς τα πρόσωπα αυτά με οποιονδήποτε τρόπο ή την παροχή εγγυήσεων ή ασφαλειών υπέρ αυτών προς τρίτους.

β) Κατ' εξαίρεση, η παροχή εγγύησης ή άλλης ασφάλειας υπέρ των προσώπων της παραγράφου 5 επιτρέπεται μόνον εφόσον: αα) η εγγύηση ή η ασφάλεια υπηρετεί το εταιρικό συμφέρον, ββ) η εταιρεία έχει δικαίωμα αναγωγής κατά του πρωτοφειλέτη ή του προσώπου υπέρ του οποίου παρέχεται η ασφάλεια, γγ) προβλέπεται ότι οι λαμβάνοντες την εγγύηση ή την ασφάλεια θα ικανοποιούνται μόνο μετά την πλήρη εξόφληση ή τη συναίνεση όλων των πιστωτών με απαιτήσεις που είχαν ήδη γεννηθεί κατά το χρόνο της υποβολής σε δημοσιότητα, σύμφωνα με την επόμενη περίπτωση γ' και δδ) ληφθεί προηγουμένως άδεια της γενικής συνέλευσης, η οποία όμως δεν παρέχεται, εάν στην απόφαση αντιτάχθηκαν μέτοχοι εκπροσωπούντες τουλάχιστον το ένα δέκατο (1/10) του εκπροσωπούμενου στη συνέλευση μετοχικού κεφαλαίου ή το ένα

(1) Όπως τροποποιημένο με το Ν. 3604/2007 ισχύει.

εικοστό (1/20), εάν πρόκειται για εταιρείες με μετοχές εισηγμένες σε χρηματιστήριο. Το διοικητικό συμβούλιο υποβάλλει στη γενική συνέλευση έκθεση για τη συνδρομή των προϋποθέσεων της παρούσας υποπαραγράφου.

γ) Η απόφαση της γενικής συνέλευσης, που λαμβάνεται σύμφωνα με την προηγούμενη υποπερίπτωση δδ', η οποία περιέχει τα βασικά στοιχεία της εγγύησης ή της ασφάλειας, και ιδίως το ύψος και τη διάρκεια τους, καθώς και την έκθεση του διοικητικού συμβουλίου, υπόκειται στη δημοσιότητα του άρθρου 7β. Η ισχύς της εγγύησης ή της ασφάλειας αρχίζει μόνο από τη δημοσιότητα αυτή.

2. Απαγορεύεται και είναι άκυρη η σύναψη οποιωνδήποτε άλλων συμβάσεων της εταιρείας με τα πρόσωπα της παραγράφου 5 χωρίς ειδική άδεια της γενικής συνέλευσης. Η απαγόρευση αυτή δεν ισχύει προκειμένου για πράξεις και δεν εξέρχονται των ορίων των τρεχουσών συναλλαγών της εταιρείας με τρίτους.

Επί εταιρείας με κιντές αξίες εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά, η απαγόρευση: α) ισχύει για τα συνδεδεμένα με αυτήν πρόσωπα, όπως αυτά ορίζονται στο ΔΛΠ 24 και β) προκειμένου για πράξεις που αποτιμώνται σε τουλάχιστον 10% του ενεργητικού της, ισχύει ακόμη και αν οι πράξεις αυτές δεν εξέρχονται των ορίων των τρεχουσών συναλλαγών της εταιρείας με τρίτους.

3. Η άδεια της γενικής συνέλευσης κατά την προηγούμενη παράγραφο 2 δεν παρέχεται, εάν στην απόφαση αντιτάχθηκαν μέτοχοι εκπροσωπούντες τουλάχιστον το ένα τρίτο (1/3) του εκπροσωπούμενου στη συνέλευση μετοχικού κεφαλαίου.

4. Η άδεια της παραγράφου 2 μπορεί να παρασχεθεί και μετά τη σύναψη της σύμβασης, εκτός εάν στην απόφαση αντιτάχθηκαν μέτοχοι που εκπροσωπούν τουλάχιστον το ένα εικοστό (1/20) του εκπροσωπούμενου στη συνέλευση μετοχικού κεφαλαίου.

5. Οι απαγορεύσεις των παραγράφων 1 και 2 ισχύουν για τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου, τα πρόσωπα που ασκούν έλεγχο επί της εταιρείας, τους συζύγους και τους συγγενείς των προσώπων αυτών εξ αίματος ή εξ αγχιστείας μέχρι του τρίτου βαθμού, καθώς και τα νομικά πρόσωπα που ελέγχονται από τους ανωτέρω. Ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο θεωρείται ότι ασκεί έλεγχο επί της εταιρείας, εάν συντρέχει μια από τις περιπτώσεις της παραγράφου 5 του άρθρου 42ε. Το καταστατικό μπορεί να επεκτείνει την εφαρμογή του παρόντος άρθρου και σε άλλα πρόσωπα, όπως ιδίως στους γενικούς διευθυντές και διευθυντές της εταιρείας.

Οι συμβάσεις της παραγράφου 1 επιτρέπονται εφόσον συνάπτονται μεταξύ ή παρέχονται υπέρ νομικών προσώπων που υπόκειται σε ενοποίηση μεταξύ τους σύμφωνα με τα άρθρα 90 έως 109, υπό τις προϋποθέσεις των παραγράφων 2, 3 και 4.

6. Οι απαγορεύσεις των παραγράφων 1 και 2 ισχύουν και στις συμβάσεις που συνάπτουν τα πρόσωπα της παραγράφου 5 με νομικά πρόσωπα ελεγχόμενα από την εταιρεία κατά την έννοια της παραγράφου 5 του άρθρου 42ε ή με ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες εταιρείες, στις οποίες ομόρρυθμο μέλος είναι η εταιρεία, καθώς και στις συμβάσεις εγγυήσεων ή ασφαλείων που παρέχονται από τα πρόσωπα αυτά.

7. Συμβάσεις της παραγράφου 2 που συνάπτονται μεταξύ του μοναδικού μετόχου και της εταιρείας, την οποία αυτός εκπροσωπεί, καταχωρίζονται στα πρακτικά της γενικής συνέλευσης ή του διοικητικού συμβουλίου ή καταρτίζονται εγγράφως επί ποινή ακυρότητας. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στις τρέχουσες συναλλαγές της εταιρείας».

Από 1.1.2019, για την κατάρτιση συμβάσεων των συνδεδεμένων μερών, μεταξύ των οποίων υπάγονται και τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου με την ανώνυμη εταιρεία, ισχύει το άρθρο 99, του Ν. 4548/2018. Ως προς τις αποδοχές αυτών ισχύουν τα άρθρα 109 έως 114 του Ν. 4548/2018.

Το άρθρο αναφέρεται στις συναλλαγές της εταιρείας με συνδεδεμένα πρόσωπα (related party transactions), δηλαδή με πρόσωπα, που μπορούν να ασκήσουν έλεγχο ή αθέμιτη ε-

πιρροή σ' αυτήν. Με τις ρυθμίσεις του παρόντος το ελληνικό δίκαιο εναρμονίζεται προς το άρθρο 9γ της Οδηγίας 2007/36/ΕΚ, όπως αυτό εισήχθη δυνάμει της Οδηγίας 2017/828/ΕΕ. Οι ρυθμίσεις αφορούν όλες τις ανώνυμες εταιρείες, εισηγμένες και μη (η παραπάνω Οδηγία αφορά μόνο τις εισηγμένες), υπάρχουν όμως ειδικές διατάξεις για τις εισηγμένες. Επισημαίνεται επίσης, πέραν των διατάξεων του νόμου, ότι σε περίπτωση συμβάσεων με αλληλοδαπά νομικά πρόσωπα, η μεν ελληνική εταιρεία θα πρέπει να συμμορφωθεί με το άρθρο 99, ενώ το επιτρεπτό της σύμβασης για το αλληλοδαπό νομικό πρόσωπο θα εξαρτηθεί από το δίκαιο που διέπει το πρόσωπο αυτό. Η παράγραφος 1 εισάγει την γενική αρχή της απαγόρευσης τέτοιων συναλλαγών χωρίς την τήρηση των προϋποθέσεων που προβλέπονται στα άρθρα 99 έως 101. Πρόκειται για συμβάσεις της εταιρείας με τα πρόσωπα αυτά ή για παροχή ασφαλειών και εγγυήσεων προς τρίτους υπέρ των προσώπων αυτών. Όπως και στην παρ. 1 του ισχύοντος άρθρου 23α παρ. 1 του κωδ. Ν. 2190/1920 διατηρείται και εδώ η επιφύλαξη της ειδικής ρύθμισης των συναλλαγών πιστωτικών και χρηματοδοτικών ιδρυμάτων. Οι παράγραφοι 2 και 3 ορίζουν το πεδίο εφαρμογής του συστήματος ρυθμίσεων των άρθρων 99-101 και τις εξαιρέσεις από αυτό αντιστοίχως. Για τον προσδιορισμό του προσωπικού πεδίου εφαρμογής, η παράγραφος 2 παραπέμπει στις διατάξεις του λογιστικού δικαίου. Συγκεκριμένα για μεν τις εισηγμένες γίνεται αναφορά στα πρόσωπα που ορίζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 24 και 27, ενώ για τις μη εισηγμένες καλύπτονται τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου, τα πρόσωπα που ελέγχουν την εταιρεία, τα στενά μέλη της οικογένειας τούτων, όπως αυτά ορίζονται στο Παράρτημα Α του Ν. 4308/2014 για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, και τα νομικά πρόσωπα που ελέγχονται από τα πρόσωπα αυτά. Το καταστατικό πάντως μπορεί να διευρύνει τον κύκλο των προσώπων που υπάγονται στη ρύθμιση. Το αντικειμενικό πεδίο εφαρμογής των ρυθμίσεων διαλαμβάνει κατ' αρχήν το σύνολο των συναλλακτικών σχέσεων μεταξύ της εταιρείας και των συνδεδεμένων με αυτήν προσώπων. Με τη νέα ρύθμιση δεν υπάρχει πλέον η διάκριση μεταξύ δανειακών και πιστωτικών συμβάσεων, από τη μία μεριά, και «άλλων συμβάσεων», από την άλλη, αλλα όλης οι συμβάσεις υπάγονται σε ενιαίο καθεστώς, όπως επιτάσσει και η Οδηγία. Από το πεδίο εφαρμογής των ρυθμίσεων εξαιρούνται (παρ. 3), μεταξύ άλλων, οι γνωστές υπό το προηγούμενο καθεστώς του άρθρου 23α του κωδ. Ν. 2190/1920 «τρέχουσες συναλλαγές» της εταιρείας, οι συμβάσεις που συνήφθησαν από πιστωτικά ιδρύματα βάσει μέτρων που αποσκοπούν στη διαφύλαξη της σταθερότητάς τους, κατόπιν έγκρισης της αρμόδιας αρχής που είναι υπεύθυνη για την προληπτική εποπτεία, οι συμβάσεις της εταιρείας με 100% θυγατρική της ή θυγατρική, στην οποία δεν μετέχει κανένα πρόσωπο συνδεδεμένο, σύμφωνα με την παράγραφο 2, και συμβάσεις της εταιρείας με άμεσα ή έμμεσα ελεγχόμενη από αυτήν εταιρεία, οι οποίες συνάπτονται προς το συμφέρον και προς όφελος της εταιρείας αυτής ή από την οποία δεν κινδυνεύουν τα συμφέροντα της τελευταίας και τα συμφέροντα των μετόχων μειοψηφίας. Εξαιρούνται επίσης και οι συμβάσεις που αφορούν τις αποδοχές των μελών του διοικητικού συμβουλίου της εταιρείας και των διοικητικών στελεχών της, αφού ως προς τα πρόσωπα αυτά εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 109 έως 114 για τις αμοιβές. Ειδικά ως προς τα διοικητικά στελέχη θα πρέπει να σημειωθεί ότι επί εισηγμένων εταιρειών οι ρυθμίσεις των άρθρων 110 έως 112 εφαρμόζονται στα στελέχη αυτά, μόνο αν το προβλέπει το καταστατικό. Αν το καταστατικό δεν περιέχει τέτοια πρόβλεψη, τα διοικητικά στελέχη θα πρέπει να υπάγονται κανονικά στο άρθρο 99, με την προϋπόθεση πάντως ότι η υπαγωγή αυτή προβλέπεται από το καταστατικό, σύμφωνα με την παρ. 2 περίπτωση γ'.

Η παράγραφος 5 εισάγει, τέλος, ένα ποσοτικό κριτήριο διάκρισης των συναλλαγών της

εταιρείας με συνδεδεμένα πρόσωπα. Σύμφωνα με αυτό, συναλληγή της εταιρείας με συνδεδεμένα πρόσωπα, της οποίας η αξία υπερβαίνει σε αποτίμηση το δέκα τοις εκατό (10%) του ενεργητικού της εταιρείας τεκμαίρεται ότι δεν συνιστά συνήθη ως προς το μέγεθος συναλληγή και δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως «τρέχουσα», κατά την παράγραφο 3. Το τεκμήριο είναι μαχτό, επί εισηγμένων όμως η υπέρβαση του 10% αποκλείει το χαρακτηρισμό της συναλληγής ως τρέχουσας. Για τον υπολογισμό του ανωτέρω ποσοτικού ορίου λαμβάνονται υπόψη στο σύνολό τους (αθροιστικά) οι συναλληγές που ολοκληρώθηκαν με το συνδεδεμένο μέρος ή άλλο πρόσωπο άμεσα ή έμμεσα ελεγχόμενο από αυτό, κατά το ίδιο οικονομικό έτος (παράγραφος 5 εδάφιο γ'). Η πρόβλεψη αυτή σκοπεί στην αποτροπή της καταστράτηγησης (μέσω του κατακερματισμού των συναλληγών ή της διαμεσολήθνης παρένθετων προσώπων) του συστήματος προστασίας των άρθρων 99 έως 101 ως προς τις συναλληγές με συνδεδεμένα πρόσωπα. (αιτιολογική έκθεση Ν. 4548/2018, άρθρο 99).

Σύμφωνα με την παρ. 4, του άρθρου 99, του Ν. 4548/2018 όπως τροποποιημένη με την παρ. 6, του άρθρου 49, του Ν. 4587/2018 ισχύει εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής της παρ. 1, του άρθρου 99, Ν. 4548/2018 εκείνες οι συναλληγές, για τις οποίες ο νόμος προϋποθέτει έγκριση από τη γενική συνέλευση των μετόχων και οι σχετικές διατάξεις αντιμετωπίζουν ειδικώς τη δίκαιη μεταχείριση όλων των μετόχων και προστατεύουν επαρκώς τα συμφέροντα της εταιρείας, καθώς και των μετόχων που δεν αποτελούν συνδεδεμένα μέρη, συμπεριλαμβανομένων των μετόχων μειοψηφίας. Στις συναλληγές αυτές πρέπει π.χ. να υπαχθούν οι εταιρικοί μετασχηματισμοί (συγχώνευση, διάσπαση, μετατροπή), η αύξηση ή η μείωση του μετοχικού κεφαλαίου, η απόκτηση ιδίων μετοχών κ.λπ., πράξεις για τις οποίες το δίκαιο της ανώνυμης εταιρείας (και μάλιστα σε ενωσιακό επίπεδο) έχει εισαγάγει εξειδικευμένο σύστημα προστασίας των συμφερόντων των μετόχων. Με τη νέα ρύθμιση η παραπάνω εξαίρεση ισχύει ανεξάρτητα από το αν την προβλέπει το καταστατικό (αιτιολογική έκθεση Ν. 4587/2018).

Το κείμενο του άρθρου 99 «Διαφάνεια και εποπτεία των συναλληγών με συνδεδεμένα μέρη (Άρθρο 9γ της Οδηγίας 2007/36/ΕΚ, Οδηγία 2017/828/ΕΕ)» του Ν. 4548/2018 όπως τροποποιημένο με το άρθρο 49 (παρ. 5 και 6) του Ν. 4587/2018 ισχύει αναφέρει τα εξής:

«Άρθρο 99

Διαφάνεια και εποπτεία των συναλληγών με συνδεδεμένα μέρη (Άρθρο 9γ της Οδηγίας 2007/36/ΕΚ, Οδηγία 2017/828/ΕΕ)

1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων που εκάστοτε διέπουν τις συναλληγές πιστωτικών και χρηματοδοτικών ιδρυμάτων με πρόσωπα τα οποία έχουν ειδική σχέση με αυτά, καθώς και της παραγράφου 3 του άρθρου 51 του παρόντος νόμου, απαγορεύεται και είναι άκυρη η σύναψη οποιωνδήποτε συμβάσεων της εταιρείας με πρόσωπα της παραγράφου 2 του παρόντος άρθρου, καθώς και η παροχή ασφαλειών και εγγυήσεων προς τρίτους υπέρ των προσώπων αυτών, χωρίς ειδική άδεια παρεχόμενη με απόφαση του διοικητικού συμβουλίου ή, με τους όρους του άρθρου 100, της γενικής συνέλευσης των μετόχων.

2. Η απαγόρευση της παραγράφου 1 ισχύει για τα ακόλουθα πρόσωπα (συνδεδεμένα μέρη):

(α) Επί εταιρειών με μετοχές εισηγμένες σε ρυθμιζόμε-νη αγορά, τα πρόσωπα που ορίζονται ως συνδεδεμένα με αυτήν κατά το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 24, καθώς και τα νομικά πρόσωπα που ελέγχονται από αυτά, σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 27.

(β) Ως προς τις λοιπές εταιρείες, τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου, τα πρόσωπα που ελέγχουν την εταιρεία, τα στενά μέλη οικογένειας των προσώπων αυτών, όπως αυτά ορίζονται στο Παράρτημα Α' του ν. 4308/2014, καθώς και τα νομικά πρόσωπα που ελέγχονται από τους

παραπάνω. Ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο θεωρείται ότι ελέγχει την εταιρεία, αν συντρέχει μια από τις περιπτώσεις του άρθρου 32 του ν. 4308/2014.

(γ) Τα πρόσωπα, ως προς τα οποία έχει επεκταθεί με καταστατική πρόβλεψη η εφαρμογή του παρόντος άρθρου και των άρθρων 100 και 101 και, ιδίως, τους γενικούς διευθυντές και τους διευθυντές της εταιρείας.

3. Η παράγραφος 1 του παρόντος άρθρου δεν ισχύει προκειμένου για:

(α) Πράξεις που δεν εξέρχονται των ορίων των τρεχουσών συναλλαγών της εταιρείας με τα πρόσωπα της παραγράφου 2. Ως τρέχουσες συναλλαγές νοούνται εκείνες, που είναι συνήθεις σε σχέση με τις εργασίες και το αντικείμενο της επιχειρηματικής δραστηριότητας της εταιρείας, ως προς το είδος και το μέγεθός τους και συνάπτονται με τους συνήθεις όρους της αγοράς. Επί εταιρείας με μετοχές εισηγμένες σε ρυθμιζόμενη αγορά, το διοικητικό συμβούλιο θεσπίζει εσωτερική διαδικασία για την περιοδική αξιολόγηση του κατά πόσον πληρούνται οι συγκεκριμένες προϋποθέσεις. Τα πρόσωπα της παραγράφου 2 του παρόντος άρθρου δεν συμμετέχουν στην αξιολόγηση αυτή.

(β) Συμβάσεις που αφορούν τις αποδοχές των μελών του διοικητικού συμβουλίου της εταιρείας, του γενικού διευθυντή και του τυχόν αναπληρωτή του, καθώς και των διοικητικών στελεχών της, όπως αυτά ορίζονται στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο, 24 ως προς τις οποίες εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 109 έως 114.

(γ) Συμβάσεις που συνήφθησαν από πιστωτικά ιδρύματα βάσει μέτρων που αποσκοπούν στη διαφύλαξη της σταθερότητάς τους, κατόπιν έγκρισης της αρμόδιας αρχής που είναι υπεύθυνη για την προληπτική εποπτεία.

(δ) Συμβάσεις της εταιρείας με τους μετόχους της, εφόσον η δυνατότητα κατάρτισης προσφέρεται σε όλους τους μετόχους της εταιρείας, με τους ίδιους όρους, και διασφαλίζεται η ίση μεταχείριση όλων των μετόχων και η προστασία των συμφερόντων της εταιρείας.

(ε) Συμβάσεις της εταιρείας με εκατό τοις εκατό (100%) θυγατρική της ή θυγατρική, στην οποία δεν μετέχει κανένα πρόσωπο συνδεδεμένο, σύμφωνα με την παράγραφο 2 ή συμβάσεις παροχής ασφαλειών ή εγγυήσεων υπέρ αυτών.

(στ) Συμβάσεις της εταιρείας με θυγατρική ή ασφάλιες ή εγγυήσεις υπέρ θυγατρικής, οι οποίες συνάπτονται ή παρέχονται προς το συμφέρον της εταιρείας, της θυγατρικής της και των μετόχων τους που δεν είναι συνδεδεμένα μέρη, συμπεριλαμβανομένων των μετόχων μειοψηφίας, ή από τις οποίες δεν κινδυνεύουν τα συμφέροντα τούτων. Στην περίπτωση αυτή συντάσσεται έκθεση από τα πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 101, η οποία αξιολογεί κατά πόσο υπάρχει επαρκής προστασία των συμφερόντων αυτών. Αναφορά στο περιεχόμενο της έκθεσης γίνεται στο προσάρτημα σύμφωνα με την παράγραφο 31 του άρθρου 29 του Ν. 4308/2014. Τα προηγούμενα εδάφια δεν εφαρμόζονται σε εταιρείες με μετοχές μη εισηγμένες σε ρυθμιζόμενη αγορά⁽¹⁾.

(ζ) Συναλλαγές που εμπíπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 19.

4. Εξαιρούνται από την εφαρμογή της παραγράφου 1 οι συναλλαγές, ως προς τις οποίες ο νόμος προϋποθέτει έγκριση από τη γενική συνέλευση, εφόσον οι σχετικές νομοθετικές διατάξεις αντιμετωπίζουν ειδικώς και προστατεύουν επαρκώς τη δίκαιη μεταχείριση όλων των μετόχων, των συμφερόντων της εταιρείας και των μετόχων που δεν αποτελούν συνδεδεμένα μέρη, συμπεριλαμβανομένων των μετόχων μειοψηφίας⁽²⁾.

5. Τεκμαίρεται ότι σύμβαση της εταιρείας με τα πρόσωπα της παραγράφου 2 του παρόντος άρθρου δεν είναι συνήθης ως προς το μέγεθός της, αν η αξία της αποτιμάται τουλάχιστον σε δέ-

(1) Περ. στ, παρ. 3 άρθρου 99, Ν. 4548/2018, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 49, παρ. 5, του Ν. 4587/2018.

(2) Παρ. 4, άρθρου 99, Ν. 4548/2018, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 49, παρ. 6 του Ν. 4587/2018.

κα τοις εκατόν (10%) του ενεργητικού της εταιρείας, σύμφωνα με τον τελευταίο δημοσιευμένο ισολογισμό και, αν τέτοιος δεν υπάρχει, σύμφωνα με ισολογισμό που συντάσσεται προς το σκοπό αυτό.

Επί εταιρείας με μετοχές εισηγμένες σε ρυθμιζόμενη αγορά, η υπέρβαση του ποσοστού αυτού αποκλείει το χαρακτηρισμό της συναλλαγής ως τρέχουσας, κατά την έννοια της παραγράφου 3 περίπτωση α' του παρόντος άρθρου. Για τον υπολογισμό του ανωτέρω ποσοστικού ορίου λαμβάνονται υπόψη στο σύνολό τους αθροιστικά οι συναλλαγές που ολοκληρώθηκαν με το συνδεδεμένο μέρος ή άλλο πρόσωπο άμεσα ή έμμεσα ελεγχόμενο από αυτό, κατά το ίδιο οικονομικό έτος».

Στην κατηγορία των ανωτέρω αμοιβών περιλαμβάνονται σύμφωνα με το άρθρο 99, παρ. 3, περ. β, οι αμοιβές που λαμβάνουν τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου για υπηρεσίες που προσφέρουν στην ανώνυμη εταιρεία, πέρα από όσες υποχρεούνται να προσφέρουν από το νόμο ή το καταστατικό, λόγω σύμβασης εξαρτημένης υπηρεσίας (μισθωτοί) ή ανεξαρτήτων υπηρεσιών (ελεύτεροι επαγγελματίες) (άρθρο 109, παρ. 3, Ν. 4548/2018 και αιτιολογική έκθεση άρθρου 99).

Επίσης, στην ίδια κατηγορία ανήκουν και οι αμοιβές που λαμβάνουν οι διευθυντές της ανώνυμης εταιρείας, εφόσον το καταστατικό επεκτείνει την εφαρμογή των ανωτέρω άρθρων και στα πρόσωπα αυτά (άρθρο 99, παρ. 2, περ. γ, Ν. 4548/2018).

Οι αμοιβές που καθορίζονται βάσει των ανωτέρω άρθρων είναι:

- Μισθοί μελών διοικητικού συμβουλίου λόγω συμβάσεως εξαρτημένης εργασίας.
- Αμοιβές μελών διοικητικού συμβουλίου λόγω συμβάσεως ανεξαρτήτων υπηρεσιών (παροχή νομικών ή οικονομικών κ.λπ. υπηρεσιών).
- Μισθοί και αμοιβές διευθυντών που τελούν υπό έγκριση της γενικής συνέλευσης όταν επιβάλλεται από το καταστατικό.

Έγκριση αμοιβών. Οι ανωτέρω αμοιβές που καταβάλλονται στα μέλη της διοικήσεως της ανώνυμης εταιρείας, εγκρίνονται εκ των προτέρων από τα αρμόδια όργανα της ανώνυμης εταιρείας (διοικητικό συμβούλιο, γενική συνέλευση) όπως αναλυτικά αναφέρουμε στις επόμενες παρ. 6.2 και 6.3.

Ειδικά για τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου, οι οποίοι προϋπήρξαν υπάλληλοι της ανώνυμης εταιρείας, πριν από την εκλογή τους στο διοικητικό συμβούλιο, δεν απαιτείται προέγκριση της συμβάσεως αυτής από τη γενική συνέλευση των μετόχων (Α.Π. 32/1975 (Ολομ.) ΔΕΝ 1975, σελ. 215).

Περιορισμός αμοιβών. Οι διατάξεις του άρθρου 23α και του άρθρου 99 του Ν. 4548/2018 θέτουν περιορισμούς στη δικαιοπρακτική συναλλαγή ορισμένων προσώπων μεταξύ των οποίων και τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου, καθώς και εκ του ότι τα πρόσωπα αυτά λόγω της ιδιότητας και της θέσεως αυτών στην εταιρεία, είναι δυνατόν να συντελέσουν αποφασιστικώς στη σύναψη επιζημιών για την εταιρεία συμβάσεων.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η μεταξύ ανώνυμης εταιρείας και μέλους του διοικητικού συμβουλίου συναπτόμενη σύμβαση, εφόσον εξέρχεται των ορίων «της τρεχούσης συναλλαγής της εταιρείας με τρίτους» (για την έννοια του μέτρου της τρεχούσης συναλλαγής (βλέπε παρ. 6.2.1 και 6.3.5), είναι υποβλητέα επί ποινή ακυρότητας, στην προηγούμενη έγκριση, δηλαδή άδεια της γενικής συνέλευσης των μετόχων, παρεχομένη με αυξημένη πλειοψηφία (Α.Π. (Ολομ.) 32/1975, ΔΕΝ 1975, σελ. 215). Πιο συγκεκριμένα: μέχρι 31.12.2018 οι συμβάσεις του άρθρου 23α καταρτίζονται εφόσον για τη σύμβαση αυτή δεν αντετάχθηκαν μέτοχοι εκπροσωπούντες τουλάχιστον το 1/3 του στη συνέλευση εκπροσωπούμενου μετοχικού κεφαλαίου (άρθρο 23α, παρ. 2, Ν. 2190/1920).

Η αυτή προϋπόθεση, δηλαδή της προηγούμενης εγκρίσεως της γενικής συνελεύσε-

ως, απαιτείται και στην περίπτωση κατά την οποία το διοικητικό συμβούλιο, βάσει προβλήψεως του καταστατικού, εκλέξει προσωρινά μέχρι τη γενική συνέλευση συμβούλους σε αντικατάσταση παραιτηθέντων, αποθανόντων κ.λπ. και συγχρόνως καταρτίσει με αυτούς διαφόρους συμβάσεις (Α.Π. 32/1975 (Ολομ.) ΔΕΝ 1975 σελ. 215).

Την έλλειψη της άδειας θεραπείει η εκ των υστέρων έγκριση της γενικής συνέλευσης, εκτός εάν στην απόφαση αντιτάχθηκαν μέτοχοι που εκπροσωπούν τουλάχιστον το 1/20 του εκπροσωπούμενου στη συνέλευση μετοχικού κεφαλαίου (άρθρο 23α, παρ. 4, κωδ. Ν. 2190/1920 όπως τροποποιημένο με τον Ν. 3604/2007 ισχύει).

Σημειώνεται ότι πριν την ισχύ του Ν. 3604/2007 την εκ των υστέρων έγκριση απέκλειε ο νόμος (Α.Π. 32/1975 (Ολομ.) ΔΕΝ 1975 σελ. 215).

Για τους υπαλλήλους της ανώνυμης εταιρείας οι οποίοι έχουν προσληφθεί ως υπάλληλοι, πριν από την εκλογή τους ως συμβούλων στην ανώνυμη εταιρεία, δεν ισχύει η απαγόρευση του άρθρου 23α, παρ. 2 για τη σύμβαση εξαρτημένης εργασίας που έχουν καταρτίσει με την ανώνυμη εταιρεία, ενώ η διάταξη του άρθρου 24, παρ. 2 τους εξαιρεί από τους περιορισμούς της παρ. 2 του ίδιου άρθρου του Ν. 2190/1920 (Α.Π. 32/1975 (Ολομ.) ΔΕΝ 1975 σελ. 215).

Από 1.1.2019 ισχύει η παρ. 3 του άρθρου 100, του Ν.4548/2018, η οποία αναφέρει τα εξής: *«Εντός δέκα (10) ημερών από τη δημοσίευση της ανακοίνωσης της χορήγησης άδειας από το διοικητικό συμβούλιο κατά την παράγραφο 2 του άρθρου 101, μέτοχοι που εκπροσωπούν το ένα εικοστό (1/20) του κεφαλαίου, μπορούν να ζητήσουν τη σύγκληση γενικής συνέλευσης για να αποφασίσει αυτή για το ζήτημα της παροχής της άδειας. Το καταστατικό μπορεί να μειώσει το ποσοστό αυτό μέχρι το ένα τις εκατό (1%) του κεφαλαίου. Η σύμβαση της παραγράφου 1 του άρθρου 99 ή η παροχή εγγύησης ή ασφάλειας, για την οποία χορηγήθηκε άδεια από το διοικητικό συμβούλιο θεωρείται οριστικά έγκυρη μόνο μετά την άπρακτη παρέλευση της προθεσμίας των δέκα (10) ημερών ή τη λήψη της άδειας από τη γενική συνέλευση ή την έγγραφη δήλωση του συνόλου των μετόχων προς την εταιρεία ότι δεν προτίθενται να ζητήσουν τη σύγκληση της γενικής συνέλευσης».*

Η ψηφοφορία για τη μείωση των αποδοχών είναι φανερή (άρθρο 131, παρ. 2, Ν. 4548/2018).

Η άνω διάταξη διαφυλάσσει συναφώς τη δυνατότητα να παραπεμφθεί το θέμα στη γενική συνέλευση, αν ζητήσει αυτό μειοψηφία του 5% του μετοχικού κεφαλαίου εντός δέκα (10) ημερών από τη δημοσίευση της ανακοίνωσης της χορήγησης άδειας από το διοικητικό συμβούλιο ή όταν η λήψη απόφασης από το τελευταίο είναι αδύνατη, π.χ. λόγω σύγκρουσης συμφερόντων των περισσότερων μελών του (παρ. 3 του άρθρου 97). Παρέχεται μάλιστα η δυνατότητα καταστατικής πρόβλεψης ότι το δικαίωμα αυτό το έχει μικρότερη μειοψηφία, όχι κατώτερη του 1% (αιτιολογική έκθεση Ν. 4548/2018, άρθρο 100, παρ. 3).

Ανακοίνωση – Δημοσιότητα στο Γ.Ε.Μ.Η. Το διοικητικό συμβούλιο ανακοινώνει την παροχή άδειας για την κατάρτιση συναλλαγής είτε από το ίδιο είτε από τη γενική συνέλευση, καθώς και την άπρακτη παρέλευση της προθεσμίας της παραγράφου 3 του άρθρου 100. Η ανακοίνωση αυτή υποβάλλεται σε δημοσιότητα πριν από την ολοκλήρωση της συναλλαγής. Ανακρίβεια της ανακοίνωσης δεν αντιτάσσεται στους τρίτους, εκτός αν η εταιρεία αποδείξει ότι οι τρίτοι γνώριζαν την ανακρίβεια αυτή. (άρθρο 101, παρ.2, Ν. 4548/2018).

Αντίγραφα πρακτικών συνεδριάσεων του διοικητικού συμβουλίου, για τα οποία υπάρχει υποχρέωση καταχώρισής τους στο Γ.Ε.Μ.Η., σύμφωνα με το άρθρο 12 του Ν. 4548/2018 ή άλλες διατάξεις, υποβάλλονται στην αρμόδια υπηρεσία Γ.Ε.Μ.Η. μέσα σε προθεσμία είκοσι (20) ημερών από τη συνεδρίαση του διοικητικού συμβουλίου. (άρθρο 93, παρ.3, Ν. Ν. 4548/2018).