



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**  
**ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**  
**ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**  
**ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ**  
**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ**  
**ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ**  
**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ Α' ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ**  
**ΤΜΗΜΑ Β'**

Αθήνα, 10 Φεβρουαρίου 2015

Ταχ. Δ/ση: Καρ. Σερβίας 10

**ΠΟΛ.: 1044**

Ταχ. Κώδ.: 101 84 Αθήνα

Πληροφορίες: Ε. Καπούτσου, Β. Δασουράς

**ΠΡΟΣ: ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ Π.Δ.**

Τηλέφωνο: 210 – 33.75.312

ΦΑΞ: 210 – 33.75.001

**ΘΕΜΑ: Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 44, 45 και 46 του νέου Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013).**

Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις των άρθρων 44, 45 και 46 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α'), αναφορικά με το αντικείμενο της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, τα υποκείμενα του φόρου και τα απαλλασσόμενα νομικά πρόσωπα, και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

**Άρθρο 44**

**Αντικείμενο της φορολογίας εισοδήματος νομικών  
προσώπων και νομικών οντοτήτων**

Με τις διατάξεις του άρθρου 44 του ν. 4172/2013 ορίζεται το αντικείμενο φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Συγκεκριμένα, φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων είναι αυτός που επιβάλλεται ετησίως στα κέρδη που πραγματοποιούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες όπως αυτές ορίζονται στα άρθρα 2 και 45 του ν. 4172/2013.

Ως κέρδη, στα οποία επιβάλλεται ο φόρος, νοούνται τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση το άρθρο 47 του ίδιου πιο πάνω νόμου. Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 47 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι όλα τα έσοδα που αποκτούν τα αναφερόμενα στο άρθρο 45 νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, και συνεπώς τα κέρδη τους θεωρούνται κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα. Τα κέρδη δε αυτά προσδιορίζονται, σύμφωνα με την παρ. 1 του πιο πάνω άρθρου και νόμου, με βάση τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ' του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων»), ήτοι με βάση τις διατάξεις των άρθρων 21 έως και 28 του ν. 4172/2013, εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά στο Κεφάλαιο Β' του Μέρους Τρίτου, περί φορολογητέου εισοδήματος των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Τα ανωτέρω ισχύουν και για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία, κατά ρητή διατύπωση της παρ. 4 του άρθρου 47 του ν. 4172/2013.

Διευκρινίζεται ότι τα αναφερόμενα πιο πάνω εφαρμόζονται τόσο σε νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα όσο και σε αυτά που δεν έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα αλλά διατηρούν στη χώρα μας μόνιμη εγκατάσταση, δεδομένου ότι με βάση τις διατάξεις της περ. ε' της παρ. 1 του άρθρου 5 του ν. 4172/2013, εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή είναι το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα που ασκείται στην ημεδαπή μέσω μόνιμης εγκατάστασης. Στην έννοια της μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα περιλαμβάνεται και η άσκηση δραστηριότητας στη χώρα μας μέσω γραφείου ή παραρτήματος, κ.λπ. από αλλοδαπά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

## **Άρθρο 45**

### **Υποκείμενα του φόρου**

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 45 του ν. 4172/2013 ορίζονται τα πρόσωπα που υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Συγκεκριμένα, στον ως άνω φόρο υπόκεινται:

- α) οι κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστάθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,
- β) οι προσωπικές εταιρείες που συστάθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,
- γ) τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστάθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα, με εξαίρεση μόνο τα κάθε είδους έσοδα που

πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου,

δ) οι συνεταιρισμοί και οι ενώσεις αυτών,

ε) οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, οι συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα,

στ) οι κοινοπραξίες και

ζ) οι λοιπές νομικές οντότητες που ορίζονται στο άρθρο 2 του Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013) και δεν περιλαμβάνονται σε μια από τις προηγούμενες περιπτώσεις.

2. Κατόπιν των ανωτέρω, διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

α) Ως **κεφαλαιουχικές εταιρείες** που συστάθηκαν στην ημεδαπή νοούνται ιδίως οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, οι ανώνυμες εταιρείες ΟΤΑ, οι ημεδαπές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες, ενώ ως **προσωπικές** νοούνται οι ημεδαπές ομόρρυθμες εταιρείες, οι ετερόρρυθμες εταιρείες και οι ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρείες.

Ως κεφαλαιουχικές ή προσωπικές εταιρείες που συστάθηκαν στην αλλοδαπή και είναι υποκείμενα φόρου στην Ελλάδα νοούνται αυτές που είτε έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα σύμφωνα με τις παρ. 3 και 4 του άρθρου 4 του ν. 4172/2013, είτε διατηρούν στη χώρα μας μόνιμη εγκατάσταση σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν. 4172/2013 ή τις Σ.Α.Δ.Φ., είτε αποκτούν εισόδημα από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα στην Ελλάδα, για τα οποία δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 63 του ν. 4172/2013.

Διευκρινίζεται ότι για το χαρακτηρισμό και την υπαγωγή στα πρόσωπα του άρθρου 45 μιας μόνιμης εγκατάστασης αλλοδαπής εταιρείας στην Ελλάδα λαμβάνεται υπόψη η νομική μορφή της έδρας, δεδομένου ότι η μόνιμη εγκατάσταση δεν έχει αυτοτελή νομική προσωπικότητα. Συνεπώς, μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα αλλοδαπής κεφαλαιουχικής εταιρείας περιλαμβάνεται στα πρόσωπα της περ. α' του άρθρου 45 του ν. 4172/2013, ενώ μόνιμη εγκατάσταση στη χώρα μας αλλοδαπής προσωπικής εταιρείας περιλαμβάνεται στα πρόσωπα της περ. β' του ίδιου πιο πάνω άρθρου και νόμου. Τα πιο πάνω έχουν εφαρμογή και για τα υποκαταστήματα αλλοδαπών δικηγορικών εταιρειών, τα οποία αντιμετωπίζονται ως νομικά πρόσωπα των περ. α' ή β' του άρθρου 45 του ν. 4172/2013, ανάλογα με τη νομική μορφή της έδρας, και όχι ως ημεδαπές αστικές εταιρείες.

β) Όσον αφορά τα **μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου** που συστάθηκαν στην αλλοδαπή, ισχύουν τα αναφερόμενα πιο πάνω στην περίπτωση α' της παρούσας παραγράφου.

Τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων με εξαίρεση τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο επιβολής φόρου εισοδήματος. Ενδεικτικά αναφέρονται περιπτώσεις τέτοιων εσόδων, όπως οι εισφορές (συνδρομές) και τα δικαιώματα εγγραφής των μελών τους, τα έσοδα από εράνους, κρατικές επιχορηγήσεις, χορηγίες ιδιωτών ή επιχειρήσεων, δωρεές τρίτων, λαχειοφόρους κληρώσεις, από διαφημίσεις που καταχωρούνται σε περιοδικά που εκδίδονται και διανέμονται μόνο στα μέλη τους δωρεάν, καθώς και τα έσοδα από τη διάθεση φυλλαδίων και λοιπών εντύπων πνευματικού περιεχομένου των Ιερών Μονών (σχετική η Γνμδ ΝΣΚ 389/2000).

Αντίθετα, τα έσοδα που αποκτούν τα πιο πάνω πρόσωπα από δραστηριότητα η οποία δεν συνιστά άσκηση της μη κερδοσκοπικής αποστολής τους αποτελούν αντικείμενο φορολογίας, έστω και αν διατίθενται για την εκπλήρωση του μη κερδοσκοπικού σκοπού τους, δεδομένου ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. γ' του άρθρου 45 του ν. 4172/2013, μόνο τα έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογίας (σχετ. η αριθ. 383/1973 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους). Έσοδα που αποτελούν αντικείμενο φορολογίας, πέραν αυτών που προέρχονται από κεφάλαιο (τόκοι, εισόδημα από ακίνητη περιουσία, κ.λπ.) και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, είναι για παράδειγμα και οι συνδρομές από τρίτους - μη μέλη, τα έσοδα από την έκδοση και πώληση περιοδικών, βιβλίων, εντύπων, κ.λπ. σε τρίτους - μη μέλη των πιο πάνω προσώπων καθώς και από τις διαφημίσεις που καταχωρούνται σε αυτά, τα έσοδα από τις διαφημίσεις σε φανέλες αθλητικών σωματείων, τα έσοδα (δίδακτρα) από λειτουργία ιδιωτικών σχολείων, εργαστηρίων, κ.λπ., τα έσοδα από την πώληση εικόνων, από την εκμετάλλευση ξενώνων και ραδιοφωνικών σταθμών από τις Ιερές Μονές, κ.λπ.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση η διαπίστωση της πραγματοποίησης εσόδων κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού των πιο πάνω προσώπων ανάγεται, ως θέμα πραγματικό, στην ελεγκτική αρμοδιότητα της φορολογικής αρχής, η οποία κρίνει επί του τεταγμένου σκοπού τους και για τον τρόπο κτήσης και διάθεσης των εσόδων τους.

Με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι με τα πρόσωπα της περ. γ' του άρθρου 45 του ν. 4172/2013 εξομοιώνονται και οι διπλωματικές και οι προξενικές αρχές ξένων κρατών που είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα. Κατά συνέπεια, τα έσοδα που αποκτούν οι εγκατεστημένες στη χώρα μας πρεσβείες και προξενεία, από όπου και αν προέρχονται (εισόδημα από τόκους, εκμίσθωση ακινήτων, κ.λπ.), υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος

νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, με εξαίρεση αυτά που αποκτούν στα πλαίσια άσκησης της κρατικής λειτουργίας τους, όπως για παράδειγμα το εισόδημα από την ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτων που ανήκουν σε ξένα κράτη και στα οποία εγκαθίστανται οι πρεσβείες ή τα προξενεία αυτών, τα έσοδα από θεωρήσεις διαβατηρίων, από επικυρώσεις, κ.λπ. Τονίζεται ότι τα ανωτέρω τελούν υπό την επιφύλαξη όσων τυχόν ειδικότερα ορίζονται στις Συμβάσεις για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας, καθώς και στις διεθνείς συμβάσεις της Βιέννης επί των διπλωματικών σχέσεων (ν.δ. 503/1970) και επί των προξενικών σχέσεων (ν. 90/1975).

Τέλος, επισημαίνεται ότι τα αναφερόμενα πιο πάνω για τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, δηλαδή για τα πρόσωπα της περ. γ' του άρθρου 45 του ν. 4172/2013, δεν έχουν εφαρμογή στις αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρείες, καθόσον αποτελούν διακριτά υποκείμενα του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, σύμφωνα με την περ. ε' του ίδιου πιο πάνω άρθρου και νόμου και δεν περιλαμβάνονται στα πρόσωπα της περ. γ' του άρθρου 45 του ν. 4172/2013. Για τις αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρείες ισχύουν τα αναφερόμενα πιο κάτω στην περ. δ' της παρούσας.

**γ)** Όσον αφορά στους **συνεταιρισμούς**, σε αυτούς περιλαμβάνονται οι κάθε είδους αστικοί (καταναλωτικοί, προμηθευτικοί, πιστωτικοί, κ.λπ.), οικοδομικοί, αγροτικοί, κ.λπ. συνεταιρισμοί, καθώς και οι Κοινωνικές Συνεταιριστικές Επιχειρήσεις (Κοιν.Σ.Επ.), δεδομένου ότι με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 2 του ν. 4019/2011 η Κοιν. Σ.Επ. είναι αστικός συνεταιρισμός.

**δ) Κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες**

**i)** Όσον αφορά στις κοινωνίες αστικού δικαίου (άρθρο 785 ΑΚ) που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, με τις διατάξεις της περ. ε' του άρθρου 45 του ν.4172/2013 αυτές είναι υποκείμενα στο φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων και επομένως, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές, εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, δηλαδή αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπόκεινται σε φορολογία για τα εισοδήματά τους που προκύπτουν είτε στην Ελλάδα είτε στην αλλοδαπή. Τα προηγούμενα ισχύουν και για τις κοινωνίες κληρονομικού δικαίου (άρθρο 1884 ΑΚ), εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα.

**ii)** Όσον αφορά στις αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα (άρθρο 741 ΑΚ), αυτές είναι υποκείμενα του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, σύμφωνα με την περ. ε' του άρθρου 45 του ν. 4172/2013, και επομένως,

σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές οι αστικές εταιρείες, αδιάφορα αν έχουν σκοπό κερδοσκοπικό ή μη κερδοσκοπικό, αποτελούν υποκείμενα του φόρου και υπάγονται σε φορολογία για τα εισοδήματά τους που προκύπτουν είτε στη Ελλάδα είτε στην αλλοδαπή.

**iii)** Τέλος, ως υποκείμενα φόρου στις διατάξεις του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, περιλαμβάνονται και οι συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα (άρθρα 285 επ. του ν. 4072/2012).

**ε)** Στις διατάξεις της περ. στ' του άρθρου 45 ως υποκείμενα φόρου περιλαμβάνονται και οι κοινοπραξίες (άρθρο 293 του ν. 4072/2012).

**στ)** Διευκρινίζεται ότι στην έννοια των νομικών οντοτήτων της περ. δ' του άρθρου 2 του ν. 4172/2013 εμπίπτουν και τα Κ.Τ.Ε.Λ. που δεν έχουν μετατραπεί σε ανώνυμες εταιρείες.

Περαιτέρω, επισημαίνεται ότι στην ίδια έννοια των νομικών οντοτήτων εμπίπτουν καταρχήν τα κληροδοτήματα που αποτελούν κεφάλαια αυτοτελούς διαχείρισης και στερούνται νομικής προσωπικότητας (άρθρο 96 α.ν. 2039/1939 και νυν άρθρο 50 παρ. 2 του ν. 4182/2013), καθώς και οι ειδικοί λογαριασμοί των εκπαιδευτικών ιδρυμάτων που συνιστώνται για την αξιοποίηση των κονδυλίων επιστημονικής έρευνας, εκπαίδευσης, κ.λπ. Ωστόσο, δεδομένου ότι τα πιο πάνω κληροδοτήματα και οι ειδικοί λογαριασμοί δεν αποτελούν αυτοτελή νομικά πρόσωπα (αριθ. 74/2004 και 354/2003 γνωμοδοτήσεις του Ν.Σ.Κ.) και η περιουσία τους περιέρχεται στα νομικά πρόσωπα υπέρ των οποίων έχει καταληφθεί ή στα εκπαιδευτικά ιδρύματα, κατά περίπτωση, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι οι πιο πάνω νομικές οντότητες δεν έχουν αυτοτελή φορολογική υποχρέωση, αλλά τα εισοδήματά τους φορολογούνται στο όνομα των προσώπων την περιουσία των οποίων προσαυξάνουν, με βάση την προβλεπόμενη για τα τελευταία φορολογική μεταχείριση.

## **Άρθρο 46**

### **Απαλλασσόμενα νομικά πρόσωπα**

**1.** Με τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν. 4172/2013, όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με την περ. 9 της υποπαρ. Δ1 της παρ. Δ του άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014, ορίζονται τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος. Συγκεκριμένα, από το φόρο εισοδήματος απαλλάσσονται:

α) οι φορείς γενικής κυβέρνησης, με εξαίρεση το εισόδημα που αποκτούν από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου. Οι κεφαλαιουχικές εταιρείες οι οποίες χαρακτηρίζονται ως φορείς γενικής κυβέρνησης δεν εμπίπτουν στα απαλλασσόμενα πιο

πάνω πρόσωπα και επομένως φορολογούνται για το σύνολο των εισοδημάτων τους, εκτός και αν σε αυτές συμμετέχει το κράτος ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου με ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%), οπότε φορολογούνται μόνο για τα αναφερόμενα πιο πάνω εισοδήματά τους (εισόδημα από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου).

β) η Τράπεζα της Ελλάδος,

γ) οι εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου και οι οργανισμοί συλλογικών επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ), που είναι εγκατεστημένοι στην ημεδαπή ή σε άλλο κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ) ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου (ΕΟΧ),

δ) οι διεθνείς οργανισμοί, υπό τον όρο ότι η απαλλαγή από το φόρο προβλέπεται βάσει διεθνούς συμβάσεως που έχει κυρωθεί στην ημεδαπή ή τελεί υπό τον όρο της αμοιβαιότητας και

ε) το Ταμείο Αξιοποίησης Ιδιωτικής Περιουσίας του Δημοσίου Α.Ε. (ΤΑΙΠΕΔ), σύμφωνα με τη νομοθεσία που το διέπει.

Αναλυτικά, για καθένα από τα πιο πάνω πρόσωπα διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

#### **α) Φορείς γενικής κυβέρνησης**

ι) Με τις διατάξεις των περ. β' έως και στ' της παρ. 1 του άρθρου 14 του ν. 4270/2014 «Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ) – δημόσιο λογιστικό και άλλες διατάξεις» δίνονται οι ακόλουθοι ορισμοί:

Γενική Κυβέρνηση: περιλαμβάνει τρία υποσύνολα, εφεξής αποκαλούμενα υποτομείς: της Κεντρικής Κυβέρνησης, των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ) και των Οργανισμών Κοινωνικής Ασφάλισης (ΟΚΑ), σύμφωνα με τους κανόνες και τα κριτήρια του Ευρωπαϊκού Συστήματος Λογαριασμών (ΕΣΟΛ).

Υποτομέας της Κεντρικής Κυβέρνησης: περιλαμβάνει την Κεντρική Διοίκηση και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου (ΝΠΔΔ), καθώς και τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που περιλαμβάνονται στη Γενική Κυβέρνηση και δεν ανήκουν στους υποτομείς των ΟΤΑ και των ΟΚΑ.

Υποτομέας ΟΤΑ: περιλαμβάνει (αα) τους ΟΤΑ, οι οποίοι αποτελούνται από τους Δήμους (ΟΤΑ Α' βαθμού) και τις Περιφέρειες (ΟΤΑ Β' βαθμού) και (ββ) τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου που ανήκουν, ελέγχονται ή χρηματοδοτούνται από τους ΟΤΑ.

Υποτομέας ΟΚΑ: περιλαμβάνει Ασφαλιστικά Ταμεία, Οργανισμούς Απασχόλησης και Οργανισμούς Παροχής Υπηρεσιών Υγείας.

Κεντρική Διοίκηση ή Δημόσιο ή Κράτος: περιλαμβάνει την Προεδρία της

Δημοκρατίας, τα Υπουργεία και τις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις, καθώς και τις Ανεξάρτητες Αρχές που δεν έχουν νομική προσωπικότητα. Για λόγους στατιστικής ταξινόμησης, η Βουλή των Ελλήνων περιλαμβάνεται και αυτή στην Κεντρική Διοίκηση, σύμφωνα με τον Κανονισμό της, ως προς τον προϋπολογισμό εξόδων και τον ισολογισμό-απολογισμό αυτής.

Οι φορείς εκτός Κεντρικής Διοίκησης, που περιλαμβάνονται στους υποτομείς της Γενικής Κυβέρνησης, προσδιορίζονται, ανά υποτομέα, από το Μητρώο Φορέων Γενικής Κυβέρνησης, που τηρείται με ευθύνη της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής και αποτελούν ξεχωριστά νομικά πρόσωπα που εποπτεύονται από φορείς της Κεντρικής Διοίκησης ή από ΟΤΑ.

Οι πιο πάνω διατάξεις του άρθρου 14 του ν. 4270/2014 ισχύουν από 1.1.2015, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 183 του ίδιου νόμου και συνεπώς μέχρι την 31.12.2014 ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 1B του ν. 2362/1995, με τις οποίες δίνονται παρόμοιοι ορισμοί με τους πιο πάνω και οι οποίες προβλέπουν επίσης τήρηση Μητρώου Φορέων Γενικής Κυβέρνησης με ευθύνη της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής.

ii) Κατόπιν των ανωτέρω, ως φορείς γενικής κυβέρνησης, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοούνται αυτοί που περιλαμβάνονται στο Μητρώο Φορέων Γενικής Κυβέρνησης που τηρείται από την Ελληνική Στατιστική Αρχή (ΕΛΣΤΑΤ) με βάση τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 1B του ν. 2362/1995 ή της παρ. 1 του άρθρου 14 του ν. 4270/2014, κατά περίπτωση. Διευκρινίζεται ότι επειδή το Μητρώο αυτό μεταβάλλεται συνεχώς, θα χρησιμοποιείται κάθε φορά το τελευταίο δημοσιευμένο που υφίσταται κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης φόρου εισοδήματος και αφορά στο χρόνο λήξης του φορολογικού έτους στη διάρκεια του οποίου γεννάται η σχετική φορολογική υποχρέωση.

Περαιτέρω και δεδομένου ότι στο εν λόγω Μητρώο περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, και οι φορείς της Κεντρικής Διοίκησης ή Δημοσίου ή Κράτους, έχει ανακύψει το ερώτημα κατά πόσο οι φορείς αυτοί (εφεξής Ελληνικό Δημόσιο) φορολογούνται για το εισόδημα που αποκτούν από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου ή απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος για τα πάσης φύσεως εισοδήματά τους. Με την παρούσα διευκρινίζεται ότι επειδή το Ελληνικό Δημόσιο δεν περιλαμβάνεται στα υποκείμενα του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του ν. 4172/2013 και κατ' επέκταση στο πεδίο εφαρμογής του νόμου αυτού, εξαιρείται της φορολογίας εισοδήματος, για το κάθε μορφής εισόδημά του, συμπεριλαμβανομένου αυτού που προκύπτει από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου. Είναι δε αυτονόητο ότι στο εισόδημα αυτό, λόγω της πιο πάνω απαλλαγής, δεν ενεργείται και καμία παρακράτηση



φόρου. Τυχόν ποσά που έχουν ήδη παρακρατηθεί από την 1.1.2014 μέχρι την έκδοση της παρούσας στο εισόδημα του Ελληνικού Δημοσίου (π.χ. τόκους καταθέσεων) και έχουν αποδοθεί, δεν αναζητούνται από τους υπόχρεους σε παρακράτηση, ενώ αυτά που δεν έχουν ακόμη αποδοθεί θα πρέπει να αποδοθούν κανονικά ακολουθώντας όλες τις προβλεπόμενες, κατά περίπτωση, διαδικασίες.

Διευκρινίζεται ότι στο ως άνω απαλλασσόμενο εισόδημα του Ελληνικού Δημοσίου περιλαμβάνεται και το εισόδημα που προκύπτει από κοινωφελείς περιουσίες που διατίθενται υπέρ του Δημοσίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4182/2013 «Κώδικας κοινωφελών περιουσιών, σχολαζουσών κληρονομιών και λοιπές διατάξεις», όπως για παράδειγμα από περιουσίες που υπάγονται στην άμεση διαχείριση του Υπουργείου Οικονομικών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του ν. 4182/2013.

Τα αναφερόμενα πιο πάνω έχουν ανάλογη εφαρμογή και για τις υπηρεσίες, οργανωτικές, διοικητικές μονάδες, κ.λπ. που στερούνται ίδιας νομικής προσωπικότητας και υπάγονται στους φορείς της Κεντρικής Διοίκησης (Υπουργεία, κ.λπ.), όπως για παράδειγμα οι στρατιωτικές εκμεταλλεύσεις εξυπηρέτησης προσωπικού που αποτελούν μονάδες του Υπουργείου Εθνικής Άμυνας, καθώς και για τις αποκεντρωμένες δημόσιες υπηρεσίες, όπως για παράδειγμα το Μετοχικό Ταμείο Πολιτικών Υπαλλήλων (παρ. 1 άρθρου 19 του ν. 2386/1996).

Περαιτέρω, για τους λοιπούς φορείς γενικής κυβέρνησης που περιλαμβάνονται στο ως άνω Μητρώο Φορέων Γενικής Κυβέρνησης της ΕΛΣΤΑΤ, με τις διατάξεις του κοινοποιούμενου νόμου ορίζεται ρητά ότι αυτοί απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος, με εξαίρεση τα εισοδήματά τους από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, ήτοι τα εισοδήματα από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα, ακίνητη περιουσία, υπεραξία από μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας και τίτλων των άρθρων 36, 37, 38, 39, 41 και 42 του ν. 4172/2013, αντίστοιχα, τα οποία φορολογούνται με βάση τις κείμενες διατάξεις. Εξαίρεση αποτελούν οι κεφαλαιουχικές εταιρίες (Α.Ε., Ε.Π.Ε., κ.λπ.) που περιλαμβάνονται στο πιο πάνω Μητρώο, οι οποίες φορολογούνται για τα κάθε είδους εισοδήματά τους (όχι μόνο για αυτά από κεφάλαιο ή υπεραξία από μεταβίβαση κεφαλαίου) σύμφωνα με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις που εφαρμόζονται και στις λοιπές κεφαλαιουχικές εταιρείες.

Τα αναφερόμενα πιο πάνω για τις κεφαλαιουχικές εταιρείες δεν έχουν εφαρμογή για αυτές που περιλαμβάνονται στο Μητρώο Φορέων Γενικής Κυβέρνησης και στις οποίες συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα το κράτος ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου με ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%). Οι εν λόγω εταιρείες φορολογούνται μόνο για τα εισοδήματά τους

από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου και απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων για τα λοιπά εισοδήματα που τυχόν αποκτούν.

Για τη διαπίστωση της συμμετοχής με ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) του κράτους ή νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου σε κεφαλαιουχικές εταιρείες που περιλαμβάνονται στο Μητρώο Φορέων Γενικής Κυβέρνησης, προκειμένου για την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων, οι εταιρείες αυτές πρέπει να έχουν διαθέσιμα για επίδειξη σε ενδεχόμενο έλεγχο από την αρμόδια φορολογική αρχή τα σχετικά δικαιολογητικά με τα οποία αποδεικνύεται η πιο πάνω συμμετοχή, όπως ιδρυτικός νόμος, συστατικό έγγραφο/πράξη, καταστατικό νόμιμα δημοσιευμένο με τροποποιήσεις αυτού, κ.λπ.

Διευκρινίζεται ότι, προκειμένου να έχουν εφαρμογή τα ανωτέρω, το σχετικό ποσοστό συμμετοχής θα πρέπει να ανέρχεται στο 100% καθ' όλη τη διάρκεια του φορολογικού έτους.

### **β) Τράπεζα της Ελλάδος**

Με την περίπτωση β' διατηρείται η απαλλαγή της Τράπεζας της Ελλάδος από το φόρο εισοδήματος για τα πάσης φύσεως εισοδήματά της.

### **γ) Εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου και ΟΣΕΚΑ, που είναι εγκατεστημένοι στην ημεδαπή ή σε άλλο κράτος - μέλος της ΕΕ ή του ΕΟΧ**

i) Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 2 του ν. 4099/2012 ορίζεται ότι στις διατάξεις των άρθρων 2 έως και 106 του νόμου αυτού υπάγονται οι οργανισμοί συλλογικών επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ) και οι εταιρείες διαχείρισης των άρθρων 12 έως 35, που έχουν λάβει άδεια σύστασης ή λειτουργίας στην Ελλάδα. Οι εν λόγω ΟΣΕΚΑ δύνανται να λαμβάνουν τη μορφή του αμοιβαίου κεφαλαίου ή ανώνυμης εταιρείας επενδύσεων μεταβλητού κεφαλαίου (ΑΕΕΜΚ) όπως ορίζεται στο άρθρο 4 του ίδιου νόμου.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 103 του ν. 4099/2012 ορίζεται ότι τα εισοδήματα από κινητές αξίες που αποκτούν οι ΟΣΕΚΑ από την ημεδαπή ή αλλοδαπή, πλην μερισμάτων ημεδαπής, απαλλάσσονται της φορολογίας, και δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου.

Ειδικά για τους τόκους ομολογιακών δανείων που αποκτούν οι ΟΣΕΚΑ, η απαλλαγή ισχύει με την προϋπόθεση ότι οι τίτλοι από τους οποίους προκύπτουν οι τόκοι έχουν αποκτηθεί τουλάχιστον 30 ημέρες πριν από το χρόνο που έχει οριστεί για την εξαργύρωση των τοκομεριδίων. Σε αντίθετη περίπτωση, ενεργείται παρακράτηση φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 12 και 54 του ν. 2238/1994 (τώρα πλέον 62 και 64 του ν. 4172/2013) και με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του ΟΣΕΚΑ και των μεριδιούχων για τα εισοδήματα αυτά.

**ii)** Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 27 του ν. 3371/2005, ως Ανώνυμη Εταιρεία Επενδύσεων Χαρτοφυλακίου (Α.Ε.Ε.Χ.) νοείται η ανώνυμη εταιρεία που έχει αποκλειστικό σκοπό τη διαχείριση του χαρτοφυλακίου της, σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου αυτού, ενώ με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 28 του ίδιου πιο πάνω νόμου ορίζεται ότι η Α.Ε.Ε.Χ. διέπεται από τις διατάξεις του ίδιου νόμου και συμπληρωματικά από τις διατάξεις του κ.ν. 2190/1920.

Με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 39 του ν. 3371/2005 ορίζεται ότι τα εισοδήματα από κινητές αξίες, που αποκτούν οι εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου από την ημεδαπή ή αλλοδαπή, απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος και δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου. Ειδικά για τους τόκους ομολογιακών δανείων, η απαλλαγή ισχύει με την προϋπόθεση ότι οι τίτλοι από τους οποίους προκύπτουν οι τόκοι έχουν αποκτηθεί τουλάχιστον 30 ημέρες πριν από το χρόνο που έχει οριστεί για την εξαργύρωση των τοκομεριδίων. Σε αντίθετη περίπτωση, ενεργείται παρακράτηση φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 12 και 54 του ν. 2238/1994 (τώρα πλέον 62 και 64 του ν. 4172/2013) και με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση της εταιρείας επενδύσεων χαρτοφυλακίου για τα εισοδήματα αυτά.

**iii)** Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι οργανισμοί συλλογικών επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ), που είναι εγκατεστημένοι στην ημεδαπή και έχουν λάβει άδεια σύστασης ή λειτουργίας στην Ελλάδα, απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος που επιβάλλεται με τις διατάξεις του ν. 4172/2013, για τα κάθε είδους εισοδήματα που αποκτούν, μη εφαρμοζομένων των όσων ορίζονται στην παρ. 2 του άρθρου 103 του ν. 4099/2012, ενώ εξακολουθούν να υποχρεούνται σε καταβολή φόρου σύμφωνα με τα αναφερόμενα στις παρ. 3 και 4 του άρθρου 103 του ν. 4099/2012.

Οι διατάξεις της περ. γ' του άρθρου 46 του ν. 4172/2013 έχουν εφαρμογή και για τους ΟΣΕΚΑ που είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου.

Τέλος, αναφορικά με τις εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου, διευκρινίζεται ότι οι διατάξεις της περ. γ' του άρθρου 46 προβλέπουν απαλλαγή για τις ανώνυμες εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου που διέπονται από τις διατάξεις του ν. 3371/2005 και όχι για αυτές που είναι εγκατεστημένες σε άλλο κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου, δεδομένου η αναφορά στο νόμο σε αυτούς «που είναι εγκατεστημένοι στην ημεδαπή ή σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου», καταλαμβάνει, όπως προκύπτει και από τη σχετική αιτιολογική έκθεση, μόνο τους ΟΣΕΚΑ.

Περαιτέρω, οι πιο πάνω, διεπόμενες από τις διατάξεις του ν. 3371/2005, Α.Ε.Ε.Χ. απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος που επιβάλλεται με τις διατάξεις του ν. 4172/2013, για τα κάθε είδους εισοδήματά τους, μη εφαρμοζομένων των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 39 του ν. 3371/2005, ενώ εξακολουθούν να υποχρεούνται σε καταβολή φόρου σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην παρ. 3 του άρθρου 39 του ν. 3371/2005.

#### **δ) Διεθνείς οργανισμοί**

Στους διεθνείς οργανισμούς που απαλλάσσονται από το φόρο βάσει διεθνούς σύμβασης που έχει κυρωθεί στην ημεδαπή με νόμο εμπίπτουν, μεταξύ άλλων, η Τράπεζα Ανασυγκρότησης και Ανάπτυξης (α.ν. 766/1945), ο Οργανισμός Ηνωμένων Εθνών (ν. 412/1947), ο Ευρωπαϊκός Οργανισμός Διπλωμάτων Ευρεσιτεχνίας (ν. 1607/1986), το Ευρωπαϊκό Πανεπιστημιακό Ινστιτούτο (ν. 1628/1986), ο Ευρωπαϊκός Οργανισμός για την Ασφάλεια της Αεροναυτιλίας (ν. 3315/2005), ο Ευρωπαϊκός Οργανισμός Πυρηνικών Ερευνών (ν. 3519/2006), ο Ευρωπαϊκός Οργανισμός Δημοσίου Δικαίου (ν. 3774/2009), κ.λπ.

#### **ε) ΤΑΙΠΕΔ Α.Ε.**

Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 1 του ν. 3986/2011 έχει συσταθεί ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία «ΤΑΜΕΙΟ ΑΞΙΟΠΟΙΗΣΗΣ ΙΔΙΩΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ Α.Ε.» (Ταμείο).

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 11 του άρθρου 2 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι η μεταβίβαση των περιουσιακών στοιχείων στο Ταμείο, σύμφωνα με την παράγραφο 5, καθώς και η μεταγραφή της απόφασης του Διοικητικού Συμβουλίου του Ταμείου που προβλέπεται στην παράγραφο 6, απαλλάσσονται από κάθε φόρο, τέλος, εισφορά, αμοιβή ή δικαίωμα υπέρ του Δημοσίου ή οποιουδήποτε τρίτου, συμπεριλαμβανομένου του φόρου εισοδήματος για το κάθε μορφής εισόδημα που προκύπτει από τη δραστηριότητα του Ταμείου.

Επίσης, με τις διατάξεις της παρ. 13 του ίδιου πιο πάνω άρθρου και νόμου ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι το Ταμείο απολαμβάνει όλων των διοικητικών, οικονομικών, φορολογικών, δικαστικών, ουσιαστικού και δικονομικού, δικαίου προνομίων και ατελειών του Δημοσίου.

Επομένως, το ΤΑΙΠΕΔ Α.Ε. απαλλάσσεται από το φόρο εισοδήματος με βάση τη νομοθεσία που το διέπει.

2. Περαιτέρω, επισημαίνεται ότι το εισόδημα που αποκτούν τα πρόσωπα των περ. β' έως και ε' του άρθρου 46 του ν. 4172/2013 δεν υπόκειται σε παρακράτηση φόρου με βάση τις διατάξεις των άρθρων 62 και 64 του ν. 4172/2013, δεδομένου ότι τα πρόσωπα αυτά απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος για το σύνολο των εισοδημάτων τους.

Ειδικά για τους ΟΣΕΚΑ που είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος - μέλος ΕΕ/ΕΟΧ, προκειμένου να μην διενεργείται παρακράτηση φόρου στα εισοδήματα που τυχόν αποκτούν στη χώρα μας, θα πρέπει να προσκομίζουν στους υπόχρεους σε παρακράτηση δικαιολογητικά έγγραφα από τις αρμόδιες αρχές, επίσημα μεταφρασμένα στην ελληνική γλώσσα, από τα οποία να προκύπτει ότι είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου.

Όσον αφορά στα πρόσωπα της περ. α' του άρθρου 46 του ν. 4172/2013, δηλαδή στους φορείς γενικής κυβέρνησης, δεδομένου ότι αυτοί φορολογούνται για το εισόδημα που αποκτούν από κεφάλαιο ή υπεραξία από μεταβίβαση κεφαλαίου, με εξαίρεση το Ελληνικό Δημόσιο και τις λοιπές υπηρεσίες που απαλλάσσονται για το συνολικό εισόδημά τους σύμφωνα με τα αναφερόμενα ανωτέρω, διενεργείται παρακράτηση στα πιο πάνω εισοδήματα που αποκτούν με βάση τις διατάξεις των άρθρων 62 και 64 του ν. 4172/2013.

3. Περαιτέρω, επισημαίνεται ότι εκτός από τα απαλλασσόμενα με βάση τις διατάξεις του άρθρου 46 νομικά πρόσωπα, σε ισχύ διατηρούνται απαλλαγές από το φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που προκύπτουν από διεθνείς συμφωνίες, συμβάσεις, κ.λπ. που έχουν κυρωθεί με νόμο, όπως για παράδειγμα για την Ευρωπαϊκή Τράπεζα Επενδύσεων (Συνθήκη Λειτουργίας Ευρωπαϊκής Ένωσης, ν. 3671/2008). Επίσης, σε ισχύ διατηρούνται απαλλαγές από το φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του ν. 4172/2013 που προκύπτουν από ειδικές διατάξεις νόμων που είτε δεν καταργήθηκαν με την παρ. 1 του άρθρου 12 του ν. 3842/2010 είτε θεσπίστηκαν μεταγενέστερα. Κατά συνέπεια, φορείς γενικής κυβέρνησης, όπως προσδιορίζονται πιο πάνω, για τους οποίους προβλέπεται απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος με βάση ειδικές διατάξεις νόμων που διατηρούνται σε ισχύ, σύμφωνα με τα ανωτέρω, απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος, σύμφωνα με όσα ορίζονται στις ειδικές αυτές διατάξεις νόμων, μη εφαρμοζομένων στην περίπτωση αυτή των διατάξεων της περ. α' του άρθρου 46 του ν. 4172/2013 με βάση τις οποίες φορολογούνται για το εισόδημά τους από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου. Επιπλέον, από το φόρο εισοδήματος απαλλάσσονται και οι εταιρείες των οποίων το μετοχικό κεφάλαιο ανήκει εξ

ολοκλήρου, άμεσα ή έμμεσα, στο ΤΑΙΠΕΔ, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 13 του άρθρου 2 του ν. 3986/2011.

4. Οι διατάξεις των άρθρων 44 έως και 46 του ν. 4172/2013 ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2014 και μετά.

Ακριβές Αντίγραφο  
Η Προϊσταμένη του Αυτοτελούς  
Τμήματος Διοίκησης

**Η ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ  
ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ  
ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ ΣΑΒΒΑΪΔΟΥ**

www.sate.gr