



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΕΞ. ΕΠΕΙΓΟΝ  
ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ**ΑΑΔΕ**Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ  
ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ  
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ  
ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΚΑΙ ΠΕΡΙΟΥΣΙΟΛΟΓΙΟΥ  
ΤΜΗΜΑ Β'**

ΑΔΑ:  
Αθήνα, 6 Ιουλίου 2022

Ε. 2051

Ταχ. Δ/υση : Χανδρή 1 & Θεσ/νίκης ΠΡΟΣ Ως πίνακας διανομής  
 Ταχ. Κώδικας : 18346 - Μοσχάτο  
 Αττικής  
 Τηλέφωνο : 210 4802703  
 E-Mail : [defk.b@aade.gr](mailto:defk.b@aade.gr)  
 Url : [www.aade.gr](http://www.aade.gr)

**Θέμα : «Απόδειξη συνδρομής των προϋποθέσεων εφαρμογής του όρου της αμοιβαιότητας για την ευνοϊκή φορολόγηση των αλλοδαπών μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικών προσώπων που είναι εγκατεστημένα σε τρίτες χώρες και αποκτούν περιουσία αιτία θανάτου ή δωρεάς»**

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

### Α) ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ

Εγκύκλιος που αφορά την παροχή οδηγιών για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 25 παρ. 3 περ. β' (σε συνδ. με το άρθρο 43 ενότ. Β περ. α') του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από τυχερά παίγνια (που κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του ν. 2961/2001- ΦΕΚ Α' 266), ως προς την απόδειξη συνδρομής των προϋποθέσεων εφαρμογής του όρου της αμοιβαιότητας για την ευνοϊκή φορολόγηση των αλλοδαπών μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικών προσώπων που αποκτούν περιουσία αιτία θανάτου ή δωρεάς.

### Β) ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Περιεχόμενο της εγκυκλίου αποτελεί η παροχή οδηγιών σχετικά με την απόδειξη συνδρομής των προϋποθέσεων εφαρμογής του όρου της αμοιβαιότητας για την ευνοϊκή φορολόγηση των αλλοδαπών μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικών προσώπων που αποκτούν περιουσία αιτία θανάτου ή δωρεάς.

### Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Η εγκύκλιος αφορά τις Δ.Ο.Υ. και τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα που είναι εγκατεστημένα σε τρίτες χώρες (χώρες εκτός από τα κράτη μέλη της Ε.Ε. και του Ε.Ο.Χ.), τα οποία επιδιώκουν αποδεδειγμένα σκοπούς εθνικούς ή θρησκευτικούς ή φιλανθρωπικούς ή εκπαιδευτικούς ή πολιτιστικούς ή γενικά επωφελείς για την κοινωνία και αποκτούν περιουσία στην Ελλάδα αιτία θανάτου ή δωρεάς.

Με αφορμή ερωτήματα που μας υποβάλλονται σχετικά με την ευνοϊκή φορολόγηση, με τον όρο της αμοιβαιότητας, των αλλοδαπών μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικών προσώπων που είναι εγκατεστημένα σε τρίτες χώρες και αποκτούν περιουσία αιτία θανάτου ή δωρεάς, παρέχουμε οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 25 παρ. 3 περ. β' (σε συνδυασμό με το άρθρο 43 ενότ. Β περ. α) του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από τυχερά παίγνια, που κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του ν. 2961/2001- ΦΕΚ Α' 266 (εφεξής «Κώδικας»).

**1.** Με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 3 περ. β' του Κώδικα ορίζεται μεταξύ άλλων ότι υπόκεινται σε αυτοτελή φορολόγηση με συντελεστή πέντε τοις χιλίοις (0,5%) οι κτήσεις αιτία θανάτου, εφόσον δικαιούχοι είναι τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα, τα οποία υπάρχουν ή συνιστώνται νόμιμα στην Ελλάδα ή σε άλλο κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου, καθώς και τα λοιπά αντίστοιχα αλλοδαπά με τον όρο της αμοιβαιότητας, εφόσον επιδιώκουν αποδεδειγμένα σκοπούς εθνικούς ή θρησκευτικούς ή φιλανθρωπικούς ή εκπαιδευτικούς ή πολιτιστικούς ή γενικά επωφελείς για την κοινωνία εν όλω ή εν μέρει, κατά την έννοια του άρθρου 1 του ν. 4182/2013 (σχετική η Πολ. 1138/2017).

Οι πιο πάνω διατάξεις εφαρμόζονται ανάλογα [δηλαδή υπαγωγή στην αυτοτελή φορολόγηση με συντελεστή πέντε τοις χιλίοις(0,5%), εφόσον συντρέχουν οι ίδιες ως άνω προϋποθέσεις] και στην αιτία δωρεάς κτήση, κατ' εφαρμογή του άρθρου 43 ενότ. Β' περίπτωση α' του Κώδικα. Η διάταξη αυτή (για τη φορολόγηση των δωρεών) βρίσκεται σε αναστολή για δωρεές που πραγματοποιούνται προς τα ως άνω νομικά πρόσωπα από 26/10/2020 μέχρι και 31/12/2022 και συνεπώς, μέχρι την ημερομηνία αυτή, τα εν λόγω μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα απαλλάσσονται πλήρως από τον φόρο δωρεάς [άρθρο 300 ν. 4738/2020, όπως ισχύει ύστερα από την τροποποίησή του με το άρθρο 54 ν. 4949/2022 (Α' 126)].

**2.** Επιπλέον, κατά την έννοια των προαναφερόμενων διατάξεων, τα μη κερδοσκοπικά νομικά πρόσωπα που εδρεύουν σε τρίτες χώρες (χώρες εκτός από την Ελλάδα, την Ευρωπαϊκή Ένωση και τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο), υπόκεινται στην ευνοϊκή φορολόγηση του 0,5% (ή την πλήρη απαλλαγή για τις αιτία δωρεάς κτήσεις μέχρι 31/12/2022), μόνο υπό τον όρο της αμοιβαιότητας.

Στον όρο της αμοιβαιότητας περιλαμβάνεται:

α) η πρόβλεψη αντίστοιχης απαλλαγής ή ευνοϊκότερης φορολόγησης για τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα στη νομοθεσία της χώρας, στο έδαφος της οποίας εδρεύει και υπό το νομικό καθεστώς της οποίας έχει συσταθεί και λειτουργεί το αιτούμενο την απαλλαγή ή την ευνοϊκότερη φορολογική μεταχείριση νομικό πρόσωπο. Η ταυτότητα νομοθετικών ρυθμίσεων της Ελλάδας με το αλλοδαπό κράτος αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση για την εφαρμογή της απαλλαγής ή ευνοϊκής φορολόγησης. Ως εκ τούτου η απαλλαγή ή μειωμένη φορολόγηση του αλλοδαπού νομικού προσώπου παρέχεται με τη ρητή και σαφή προϋπόθεση αντίστοιχης νομοθετικής πρόβλεψης από το κράτος της έδρας του για τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα (σχετ. και η γνμ. ΝΣΚ 1020/1967) ή

β) η ανυπαρξία αντίστοιχης φορολογικής υποχρέωσης στο αλλοδαπό κράτος, το οποίο είτε δεν έχει θεσμοθετήσει είτε έχει καταργήσει την επιβολή φόρου κατά την αιτία θανάτου ή δωρεάς

κτήση (είτε για τα νομικά αυτά πρόσωπα είτε γενικότερα) και αυτό έχει πράγματι ως αποτέλεσμα τη μη επιβολή των φόρων αυτών σε βάρος των ελληνικών νομικών προσώπων. (σχετ. η γνμ. ΝΣΚ 420/2002- ΠΟΛ 1261/2002).

**3.** Προκειμένου να κριθεί εάν συντρέχουν για το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο που εδρεύει σε τρίτη - πλην Ε.Ε. και ΕΟΧ- χώρα και αποκτά αιτία θανάτου ή δωρεάς περιουσία στην Ελλάδα οι προϋποθέσεις για τη φορολόγησή του με τον ευνοϊκό συντελεστή πέντε τοις χιλίοις (0,5%) (ή για την πλήρη απαλλαγή του από τον φόρο δωρεάς μέχρι 31/12/2022), θα πρέπει να εξετάζεται καταρχήν από τη φορολογική διοίκηση (και να προκύπτει από την οικεία δήλωση και τα επισυναπτόμενα έγγραφα):

- εάν συντρέχει ο όρος της αμοιβαιότητας,

-εάν το νομικό πρόσωπο έχει ιδρυθεί και εξακολουθεί νόμιμα να υπάρχει σύμφωνα με τους νόμους του αλλοδαπού κράτους και

-εάν είναι μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και επιδιώκει σκοπούς εθνικούς (για το κράτος στο οποίο έχει συσταθεί) ή θρησκευτικούς ή φιλανθρωπικούς ή εκπαιδευτικούς ή πολιτιστικούς ή γενικά επωφελείς για την κοινωνία.

**4.** Για την απόδειξη της συνδρομής του όρου της αμοιβαιότητας προσκομίζεται βεβαίωση της φορολογικής ή οποιασδήποτε δημόσιας αρχής του κράτους της έδρας του νομικού προσώπου, από την οποία προκύπτει ότι, κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης για την κληρονομιά ή τη δωρεά, συντρέχει ο όρος της αμοιβαιότητας (κατά τα προαναφερόμενα στην παράγραφο 2). Η Φορολογική Διοίκηση αποδέχεται οποιοδήποτε έγγραφο δημόσιας αρχής (βεβαίωση, πιστοποιητικό, απόσπασμα, εκτύπωση από την επίσημη ιστοσελίδα της αρχής κ.λ.π.).

Για την απόδειξη της νόμιμης σύστασης και λειτουργίας του νομικού προσώπου καθώς και για τον μη κερδοσκοπικό χαρακτήρα αυτού και την επιδίωξη σκοπών εθνικών (για το κράτος στο οποίο έχει συσταθεί) ή θρησκευτικών ή φιλανθρωπικών ή εκπαιδευτικών ή πολιτιστικών ή γενικά επωφελών για την κοινωνία προσκομίζεται αντίστοιχα βεβαίωση της φορολογικής ή οποιασδήποτε δημόσιας αρχής του κράτους της έδρας του νομικού προσώπου, από την οποία προκύπτουν τα προαναφερόμενα.

Τα προαναφερόμενα δημόσια έγγραφα της αλλοδαπής γίνονται δεκτά εφόσον η γνησιότητά τους βεβαιώνεται κατά τα διεθνή νόμιμα (σφραγίδα, apostille, προξενική θεώρηση κατά τα οριζόμενα σε διεθνείς συμβάσεις που έχουν κυρωθεί με νόμο στην Ελλάδα, θεώρηση από τις ελληνικές προξενικές αρχές, κατά περίπτωση).

**5.** Στην περίπτωση που στο αλλοδαπό κράτος δεν υφίσταται τέτοια αρχή ή η αρχή δεν εκδίδει την ως άνω βεβαίωση, γίνεται δεκτό έγγραφο που φέρει την υπογραφή του νομίμου εκπροσώπου του νομικού προσώπου με το οποίο δηλώνεται τόσο η συνδρομή του όρου της αμοιβαιότητας με ταυτόχρονη επίκληση της ισχύουσας αλλοδαπής νομοθεσίας, όσο και ο επωφελής για την κοινωνία χαρακτήρας και οι σκοποί του νομικού προσώπου καθώς και ότι δεν είναι δυνατή η έκδοση βεβαίωσης από δημόσια αρχή, ή ότι δεν προβλέπεται διαδικασία για την έκδοση τέτοιας βεβαίωσης από δημόσια αρχή. Η έγγραφη δήλωση του νομίμου εκπροσώπου λαμβάνεται υπόψη μόνο εφόσον το αιτούν νομικό πρόσωπο κατά το χρόνο που υποβάλλεται η δήλωση είναι εγκατεστημένο σε κράτος με το οποίο είναι σε ισχύ συμφωνία διοικητικής συνεργασίας στον τομέα της φορολογίας με την Ελλάδα που καλύπτει τόσο το χρόνο υποβολής της δήλωσης όσο και το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης.

6. Εφόσον δεν συντρέχει ή δεν αποδεικνύεται η αμοιβαιότητα, σύμφωνα με τα πιο πάνω, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα περί ευνοϊκής φορολογικής μεταχείρισης και το αιτούν πρόσωπο υπάγεται, ως κληρονόμος ή δωρεοδόχος, στην κλίμακα της Γ' κατηγορίας του άρθρου 29 του Κώδικα.

**Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ ΑΡΧΗΣ  
ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ  
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ**

**ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ**

**I.ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ**

1. Αποδέκτες Πίνακα Γ' (περίπτωση 6)
2. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗΣ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΩΝ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗΣ (ΔΙ.Σ.ΤΕ.ΠΛ) για ανάρτηση στην ιστοσελίδα της ΑΑΔΕ και την Ηλεκτρονική Βιβλιοθήκη ΑΑΔΕ

**II.ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ**

1. Γραφείο Υπουργού
2. Γραφείο Υφυπουργού
3. Γραφείο Γενικού Γραμματέα Φορολογικής Πολιτικής και Δημόσιας Περιουσίας
4. Αποδέκτες Πίνακα Β' (περίπτωση 3)
5. Αποδέκτες Πίνακα Γ' (περιπτώσεις 1 έως και 5)
6. Αποδέκτες Πίνακα Ζ' (περιπτώσεις 1 και 7)
7. Αποδέκτες Πίνακα Η' (περιπτώσεις 1 έως και 3, 5 έως και 9)
8. Αποδέκτες Πίνακα Ι'
9. Αποδέκτες Πίνακα ΙΑ' (περιπτώσεις 2 και 3)
10. Αποδέκτες Πίνακα ΙΒ' (περιπτώσεις 1 και 7)

**III.ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ**

1. Γραφείο Διοικητή ΑΑΔΕ
2. Γραφεία Γενικών Διευθυντών
3. Διευθύνσεις, Αυτοτελή Τμήματα και Αυτοτελή Γραφεία της ΓΔΦΔ
4. Δ/νση Νομικής Υποστήριξης της ΑΑΔΕ
5. Γενική Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης
6. Δ/νση Εφαρμογής Φορολογίας Κεφαλαίου και Περιουσιολογίου – Τμήματα Α' και Β'