



**Cyprus
Chamber
of Commerce
and Industry**

Λευκωσία 3/11/2022

ΠΡΟΣ: Όλα τα Μέλη

ΑΠΟ: Τμήμα Υπηρεσιών, Εμπορίου και Ψηφιοποίησης

Αγ. Μέλη,

Σας εσωκλείεται ενημέρωση από το Τμήμα Φορολογίας με θέμα «Απαλλαγή από το Φόρο Εισοδήματος της αμοιβής για πρώτη εργοδότηση που ασκείται στη Δημοκρατία.

Με εκτίμηση

Ζαχαρίας Μανιταράς

Λειτουργός

Τμ. Υπηρεσιών, Εμπορίου και Ψηφιοποίησης



**Cyprus
Chamber
of Commerce
and Industry**

Nicosia 3/11/22

TO: All Members

FROM: Department of Services, Trade, and Digitization

Dear Members,

We enclose a briefing by the Tax Department on "Tax Exemption for First Employment in the Republic of Cyprus."

Yours faithfully

Zacharias Manitaras
Officer
Department of Services, Trade, and Digitization



ΚΥΠΡΙΑΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Αρ. Φακέλου: 05.13.005, 13.40.020.001

Αρ. Τηλ.: 22602000

Ηλεκτρ. Ταχυδρομείο: commissioner@tax.mof.gov.cy



ΤΜΗΜΑ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
TAX DEPARTMENT

ΚΕΝΤΡΙΚΑ ΓΡΑΦΕΙΑ
1471 ΛΕΥΚΩΣΙΑ

Εγκύκλιος 10/2022

1 Νοεμβρίου, 2022

Προς Προσωπικό Τμήματος Φορολογίας

Απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος
της αμοιβής για πρώτη εργοδότηση που ασκείται στη Δημοκρατία
(περί Φορολογίας του Εισοδήματος (ΦΕ) Νόμος άρθρα 8(21Α) και 8(23Α))

Η παρούσα εγκύκλιος παρέχει διευκρινίσεις ως προς την εφαρμογή των απαλλαγών που προνοούνται στα άρθρα 8(21Α) και 8(23Α) του περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμου Ν.118(Ι)/2002, όπως τροποποιήθηκε (περί ΦΕ Νόμος), που εισήχθησαν στο βασικό Νόμο με τον τροποποιητικό Νόμο 121(Ι)/2022¹.

Σημειώνεται ότι με τη δημοσίευση του τροποποιητικού Νόμου 121(Ι)/2022, η εφαρμογή των απαλλαγών των άρθρων 8(21) και 8(23) τερματίζεται για νέες εργοδοτήσεις, δηλαδή για εργοδοτήσεις που αρχίζουν από την 26.7.2022 και έπειτα.

Όσα άτομα ήταν κατά την 26.7.2022 δικαιούχοι της απαλλαγής του άρθρου 8(21) (ανεξάρτητα εάν μέχρι την εν λόγω ημερομηνία επωφελήθηκαν της συγκεκριμένης απαλλαγής λόγω του ότι η εργοδότησή τους άρχισε κατά το έτος 2021) ή της απαλλαγής του άρθρου 8(23), και οι οποίοι δεν εμπίπτουν στις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 8(23Α), θα συνεχίσουν να διεκδικούν τη σχετική απαλλαγή μέχρι την εξάντληση της χρονικής περιόδου της κάθε απαλλαγής όπως ορίζεται στο σχετικό άρθρο.

Ι. Διευκρινίσεις που αφορούν στην εφαρμογή και των δύο απαλλαγών που χορηγούνται βάσει των άρθρων 8(21Α) και 8(23Α)

1. Πεδίο εφαρμογής

(α) Πρώτη εργοδότηση

Με βάση τις πρόνοιες και των δύο άρθρων, η απαλλαγή χορηγείται έναντι αμοιβής από «πρώτη εργοδότηση που ασκείται στη Δημοκρατία».

Ο όρος «πρώτη εργοδότηση στη Δημοκρατία» ερμηνεύεται στην επιφύλαξη (iv) του άρθρου 8(23Α) και στη δεύτερη επιφύλαξη του άρθρου 8(21Α) ως εξής:

«άτομο θεωρείται ότι έχει «έναρξη πρώτης εργοδότησης στη Δημοκρατία» όταν για πρώτη φορά ασκεί μισθωτές υπηρεσίες στη Δημοκρατία είτε σε εργοδότη κάτοικο της Δημοκρατίας είτε σε εργοδότη μη κάτοικο της Δημοκρατίας, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η περιστασιακή πλήρης ή μερική εργοδότηση στη Δημοκρατία για περίοδο που δεν υπερβαίνει συνολικά τις εκατόν είκοσι (120) ημέρες σε ένα φορολογικό έτος και ο όρος «πρώτη εργοδότηση στη Δημοκρατία» ερμηνεύεται ανάλογα».

¹ Επίσημη Εφημερίδα Παρ. Ι(Ι), Αρ. 4905, ημερομηνία δημοσίευσης 26.7.2022

Για τους σκοπούς του παραπάνω ορισμού «**περιστασιακή εργοδότηση**» θα θεωρείται οποιαδήποτε πλήρης (full time) ή μερική (part time) εργοδότηση που ασκείται στη Δημοκρατία είτε:

- (i) με βάση συμβόλαιο, συνολικής διάρκειας (περιλαμβανομένων και τυχόν ανανεώσεων και των περιόδων κατά τις οποίες το άτομο δυνατό να εκτελούσε τα καθήκοντά του εκτός της Δημοκρατίας) που δεν ξεπερνά τις 120 ημέρες, είτε
- (ii) χωρίς συμβόλαιο, και η συνολική διάρκεια της εργοδότησης δεν υπερβαίνει τις 120 ημέρες.

Επισημαίνεται ότι, η περίοδος επί δοκιμασίας (probation period) που δυνατό να προνοείται σε συμβόλαια εργοδότησης συνιστά μέρος της εν λόγω εργοδότησης και δεν δύναται να διαχωριστεί από αυτή.

Άτομο δεν θεωρείται ότι έχει πρώτη εργοδότηση ή παύει να θεωρείται ότι έχει πρώτη εργοδότηση στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- (i) όταν σε οποιοδήποτε παρελθοντικό χρόνο είχε ασκήσει μισθωτές υπηρεσίες στη Δημοκρατία, οι οποίες δεν συνιστούσαν περιστασιακή εργοδότηση,
- (ii) όταν τερματίσει το συμβόλαιο της πρώτης εργοδότησης και συνάψει νέο συμβόλαιο εργοδότησης με άλλο εργοδότη.

Επισημαίνεται ωστόσο ότι, σε περίπτωση που ο άλλος εργοδότης είναι μέλος του ιδίου ενοποιημένου ομίλου για λογιστικούς σκοπούς (βλέπε άρθρο 2 του περί ΦΕ Νόμου για ορισμό), τότε θεωρείται ότι το συγκεκριμένο άτομο διατηρεί την πρώτη του εργοδότηση,

- (iii) αναφορικά με δεύτερη ή περισσότερες εργοδοτήσεις σε άλλους εργοδότες που τρέχουν παράλληλα με την πρώτη εργοδότηση. Σε τέτοια περίπτωση η απαλλαγή θα χορηγείται μόνο επί της αμοιβής της πρώτης εργοδότησης.

Επισημαίνεται ωστόσο ότι, σε περίπτωση που ο/οι άλλος/οι εργοδότης/ες είναι μέλος/η του ιδίου ενοποιημένου ομίλου για λογιστικούς σκοπούς (βλέπε άρθρο 2 του περί ΦΕ Νόμου για ορισμό) με τον πρώτο εργοδότη, τότε θεωρείται ότι και οι συγκεκριμένες εργοδοτήσεις συνιστούν πρώτη εργοδότηση και η απαλλαγή χορηγείται και επί της αμοιβής από αυτές τις άλλες εργοδοτήσεις.

(Βλέπε Παράρτημα Ι για παραδείγματα προς αποσαφήνιση του όρου «πρώτη εργοδότηση»).

(β) Αμοιβή από (πρώτη) εργοδότηση

Η αμοιβή από εργοδότηση θεωρείται οποιοδήποτε κέρδος ή όφελος (περιλαμβανομένων των οφελών σε είδος, επιδομάτων, φιλοδωρημάτων απόδοσης, κ.α.) από μισθωτές υπηρεσίες που ασκούνται στη Δημοκρατία, το οποίο εμπίπτει στις πρόνοιες των άρθρων 5(1)(β) και 5(2)(β) του περί ΦΕ Νόμου, αλλά **δεν περιλαμβάνει:**

- (i) οποιοδήποτε κέρδος ή όφελος από μισθωτές υπηρεσίες ατόμου που είναι κάτοικος της Δημοκρατίας και οι οποίες ασκούνται εκτός της Δημοκρατίας σε ξένο εργοδότη, είτε αυτές απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος με βάση το άρθρο 36(5) του περί ΦΕ Νόμου, είτε όχι.

Επισημαίνεται ότι, η αμοιβή από μισθωτές υπηρεσίες που ασκούνται εκτός της Δημοκρατίας από άτομο που είναι κάτοικος της Δημοκρατίας και εργοδοτείται από εταιρεία κάτοικο της Δημοκρατίας, ή από μόνιμη εγκατάσταση στη Δημοκρατία εταιρείας μη κάτοικου της Δημοκρατίας, για λογαριασμό του εργοδότη του (κατ'επέκταση δεν απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος με βάση το άρθρο 36(5), διότι δεν παρέχονται σε ξένο εργοδότη) συνιστούν αμοιβή από εργοδότηση στη Δημοκρατία.

- (ii) οποιαδήποτε ποσά εισοδήματος απαλλάσσονται του φόρου με βάση τις διατάξεις του άρθρου 8.

- (iii) κέρδος ή όφελος από κατοχή αξιώματος.

Επισημαίνεται ωστόσο ότι στην περίπτωση ατόμου που λαμβάνει αμοιβή από εργοδότηση στη Δημοκρατία και παράλληλα λαμβάνει αμοιβή ως Εκτελεστικός Σύμβουλος (Executive Director), είτε στην ίδια εταιρεία, είτε σε άλλη εταιρεία που ανήκει στον ίδιο ενοποιημένο όμιλο για λογιστικούς σκοπούς, η αμοιβή του ως Εκτελεστικός Σύμβουλος (Executive Director) συνυπολογίζεται στην αμοιβή του από εργοδότηση.

(Βλέπε Παράρτημα II για παραδείγματα προς αποσαφήνιση του τι συνιστά «αμοιβή»).

(γ) Φορολογική κατοικία δικαιούχων

Δικαιούχοι της απαλλαγής των άρθρων 8(21A) και 8(23A) είναι τόσο άτομα κάτοικοι της Δημοκρατίας, όσο και άτομα μη κάτοικοι της Δημοκρατίας.

2. Γενικές διευκρινίσεις

(α) Άτομο δύναται για κάθε φορολογικό έτος να διεκδικεί μόνο μία εκ των απαλλαγών των εδαφίων (21), (21A), (23) και (23A) του άρθρου 8.

(β) Για κάθε φορολογικό έτος δύναται να γίνεται εναλλαγή των απαλλαγών που διεκδικούνται και να χορηγείται διαφορετική απαλλαγή από αυτή που χορηγήθηκε κατά το προηγούμενο έτος, νοουμένου ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις για εφαρμογή της κάθε απαλλαγής (βλέπε Παράρτημα IV, παράδειγμα 3).

(γ) Η απαλλαγή χορηγείται και σε άτομα που εργοδοτούνται σε εταιρείες τις οποίες έχουν συστήσει τα ίδια ή πρόσωπα συνδεδεμένα μαζί τους. Ωστόσο, επισημαίνεται ότι, σε τέτοιες περιπτώσεις, όταν οι εταιρείες είναι αδρανείς ή το μέγεθος της δραστηριότητάς τους δεν δικαιολογεί την καταβολή της συγκεκριμένης αμοιβής, ή οι οποίες δεν έχουν εγγραφεί στο Τμήμα Κοινωνικών Ασφαλίσεων ως εργοδότες, ή δεν έχουν εγγραφεί στο φορολογικό μητρώο ή δεν έχουν συμμορφωθεί με τις υποχρεώσεις τους αναφορικά με την υποβολή δηλώσεων εργοδότη, θα θεωρείται ότι δεν υπάρχει παροχή μισθωτών υπηρεσιών του ατόμου προς την εταιρεία και γι' αυτό δεν θα χορηγείται η απαλλαγή του άρθρου 8(21A) ή του άρθρου 8(23A).

Επισημαίνεται ότι στις συγκεκριμένες περιπτώσεις, δεν αμφισβητείται η φορολόγηση του εισοδήματος υπό το σχήμα της εταιρείας. Εντούτοις δεν θα γίνεται αποδεκτό ότι υφίσταται πραγματική εργατοϋπαλληλική σχέση και άσκηση μισθωτών υπηρεσιών για σκοπούς χορήγησης της απαλλαγής.

II. Διευκρινίσεις που αφορούν στην εφαρμογή της απαλλαγής που χορηγείται με βάση το άρθρο 8(21A)

Με βάση το άρθρο 8(21A) απαλλάσσεται από το φόρο εισοδήματος το είκοσι τοις εκατόν (20%) της αμοιβής από πρώτη εργοδότηση στη Δημοκρατία με μέγιστο ποσό απαλλαγής τις €8.550, από άτομο το οποίο:

(α) εργοδοτείτο εκτός της Δημοκρατίας σε εργοδότη μη κάτοικο της Δημοκρατίας για τρία (3) συνεχή έτη αμέσως πριν από την έναρξη της εργοδότησής του στη Δημοκρατία, και

(β) του οποίου η έναρξη πρώτης εργοδότησης στη Δημοκρατία γίνεται μετά τις 26.7.2022

Η απαλλαγή χορηγείται για επτά (7) φορολογικά έτη, αρχής γενομένης από το φορολογικό έτος που έπεται το έτος εργοδότησης στη Δημοκρατία.

Πεδίο εφαρμογής

Δικαιούχοι για τη συγκεκριμένη απαλλαγή είναι άτομα τα οποία πληρούν σωρευτικά τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

- (i) Εργοδοτούντο εκτός της Δημοκρατίας σε ξένο εργοδότη, δηλαδή εργοδοτούντο υπό το καθεστώς πλήρους (full time) εργοδότησης σε εργοδότη που δεν είναι κάτοικος της Δημοκρατίας και ασκούσαν τις μισθωτές τους υπηρεσίες εκτός της Δημοκρατίας.

Επισημαίνεται ότι για τους σκοπούς της παραπάνω προϋπόθεσης, η εργοδότηση σε ξένο εργοδότη περιλαμβάνει και εργοδοτήσεις σε πέραν του ενός ξένου εργοδότη.

- (ii) Η εργοδότηση που αναφέρεται στην προϋπόθεση (i) πιο πάνω αφορά περίοδο τουλάχιστον τριών συνεχόμενων ετών αμέσως πριν την έναρξη της εργοδότησης στη Δημοκρατία, δηλαδή αφορά συνολική περίοδο τουλάχιστο 36 συναπτων μηνών αμέσως πριν την έναρξη της εργοδότησης στη Δημοκρατία.

Επισημαίνεται ότι για τους σκοπούς της παραπάνω προϋπόθεσης, η φράση «αμέσως πριν την έναρξη της εργοδότησης στη Δημοκρατία» ερμηνεύεται ως να μην έχει μεσολαβήσει περίοδος που να υπερβαίνει τους 4 μήνες μεταξύ της ημερομηνίας τερματισμού της εργοδότησης σε ξένο εργοδότη και της ημερομηνίας έναρξης της πρώτης εργοδότησης στη Δημοκρατία.

(Βλέπε Παράρτημα III για παραδείγματα αναφορικά με την εφαρμογή του άρθρου 8(21Α)).

III. Διευκρινίσεις που αφορούν στην εφαρμογή της απαλλαγής που χορηγείται με βάση το άρθρο 8(23Α)

Με βάση το άρθρο 8(23Α) απαλλάσσεται από το φόρο εισοδήματος το πενήντα τοις εκατόν (50%) της αμοιβής από πρώτη εργοδότηση στη Δημοκρατία:

(α) ατόμου, το οποίο δεν ήταν κάτοικος της Δημοκρατίας για χρονική περίοδο τουλάχιστον δέκα (10) συνεχόμενων ετών αμέσως πριν από την έναρξη της εργοδότησής του στη Δημοκρατία και του οποίου

(β) η αμοιβή από την πρώτη εργοδότηση στη Δημοκρατία υπερβαίνει τις €55.000 ετησίως κατά το πρώτο ή δεύτερο έτος εργοδότησης.

Η απαλλαγή χορηγείται σε κάθε φορολογικό έτος στο οποίο η αμοιβή του ατόμου από την πρώτη εργοδότηση στη Δημοκρατία υπερβαίνει τις €55.000, μέχρι τη συμπλήρωση 17 φορολογικών ετών από το φορολογικό έτος έναρξης της πρώτης εργοδότησης (συμπεριλαμβανομένου).

1. Εφαρμογή της απαλλαγής σε άτομα με πρώτη εργοδότηση από 1.1.2022

(α) Το άτομο δεν ήταν κάτοικος της Δημοκρατίας για χρονική περίοδο τουλάχιστον δέκα (10) συνεχόμενων ετών αμέσως πριν από την έναρξη της εργοδότησής του στη Δημοκρατία

Στα φορολογικά έτη που προσμετρούνται **δεν λαμβάνεται υπόψη το φορολογικό έτος έναρξης της εργοδότησης στη Δημοκρατία**, ανεξάρτητα της ημερομηνίας έναρξης της εργοδότησης στη Δημοκρατία, και ανεξάρτητα αν κατά το έτος έναρξης της εργοδότησης στη Δημοκρατία το άτομο ήταν κάτοικος ή δεν ήταν κάτοικος της Δημοκρατίας.

Δηλαδή, για τα άτομα τα οποία έχουν έναρξη πρώτης εργοδότησης στη Δημοκρατία κατά το έτος 2022, για να πληρούν την προϋπόθεση των δέκα συνεχόμενων ετών μη φορολογικής κατοικίας στη Δημοκρατία, θα πρέπει να μην ήταν κάτοικοι της Δημοκρατίας για όλα τα έτη από το 2012 μέχρι το 2021, ανεξάρτητα αν κατά το 2022 δεν ήταν κάτοικοι της Δημοκρατίας.

(β) Η αμοιβή του ατόμου κατά το πρώτο ή δεύτερο έτος εργοδότησης υπερβαίνει τις €55.000 ετησίως

Άτομο για να είναι επιλέξιμο της απαλλαγής θα πρέπει η πραγματική αμοιβή του από την πρώτη του εργοδότηση στη Δημοκρατία κατά το πρώτο ή δεύτερο έτος εργοδότησής του να υπερβαίνει τις €55.000 ετησίως. Δηλαδή η αμοιβή που κλήθηκε από το άτομο κατά την πρώτη ή τη δεύτερη 12μηνη περίοδο από την ημερομηνία έναρξης της πρώτης εργοδότησής του στη Δημοκρατία να υπερβαίνει τις €55.000.

Επισημαίνονται ότι:

- (i) Για σκοπούς καθορισμού της αμοιβής λαμβάνεται υπόψη η αμοιβή, όπως αυτή ορίζεται στο Μέρος I της παρούσας εγκυκλίου.
- (ii) Στον καθορισμό της αμοιβής λαμβάνονται υπόψη τυχόν φιλοδωρήματα απόδοσης (bonus) που έλαβε το άτομο, νοουμένου ότι η καταβολή τους προνοείται στους όρους εργοδότησης του ατόμου και πραγματοποιείται στη βάση σχεδίου φιλοδωρημάτων απόδοσης του εργοδότη ή στη βάση αντικειμενικών και μετρήσιμων κριτηρίων.

- (iii) Σε περίπτωση αύξησης της αμοιβής ατόμου κατά τη διάρκεια του πρώτου ή δεύτερου έτους της πρώτης του εργοδότησης στη Δημοκρατία, η απόφαση για την αύξηση θα πρέπει να τεκμηριώνεται με τροποποίηση των όρων εργοδότησης και να κοινοποιείται στον υπάλληλο πριν την εκπνοή του δεύτερου έτους (δεύτερη 12μηνη περίοδο) της εργοδότησής του. Αύξηση, η οποία καταβάλλεται σε άτομο αναδρομικά μετά την εκπνοή του δεύτερου έτους της εργοδότησης δεν θα λαμβάνεται υπόψη.

(Βλέπε Παράρτημα IV για παραδείγματα αναφορικά με την παραχώρηση της απαλλαγής με βάση την αμοιβή)

(γ) Η απαλλαγή χορηγείται σε κάθε έτος στο οποίο η αμοιβή από πρώτη εργοδότηση υπερβαίνει τις €55.000

Νοούμενου ότι η αμοιβή του ατόμου κατά το πρώτο ή δεύτερο έτος εργοδότησης υπερβαίνει τις €55.000 ετησίως (παράγραφος (β) πιο πάνω), η απαλλαγή χορηγείται σε οποιοδήποτε φορολογικό έτος (μέχρι τη συμπλήρωση 17 φορολογικών ετών από το έτος έναρξης της εργοδότησης (συμπεριλαμβανομένου)), στο οποίο η πραγματική αμοιβή από πρώτη εργοδότηση υπερβαίνει τις €55.000, με εξαίρεση το έτος έναρξης και το έτος τερματισμού της πρώτης εργοδότησης.

Αναφορικά με τη χορήγηση της απαλλαγής κατά το έτος έναρξης της πρώτης εργοδότησης, η απαλλαγή χορηγείται σε περίπτωση που η πραγματική αμοιβή του ατόμου κατά τους 12 πρώτους μήνες της εργοδότησής του (ή σε περίπτωση που η πρώτη εργοδότηση δεν υπερβαίνει τους 12 μήνες, η αμοιβή του για τη συνολική διάρκεια της εργοδότησής του) υπερβαίνει τις €55.000.

Αντίστοιχα, αναφορικά με τη χορήγηση της απαλλαγής κατά το έτος τερματισμού της πρώτης εργοδότησης, η απαλλαγή χορηγείται σε περίπτωση που η πραγματική αμοιβή του ατόμου κατά τους 12 τελευταίους μήνες της εργοδότησής του (ή σε περίπτωση που η πρώτη εργοδότηση δεν υπερβαίνει τους 12 μήνες, η αμοιβή του για τη συνολική διάρκεια της εργοδότησής του) υπερβαίνει τις €55.000.

Σε περίπτωση που σε οποιοδήποτε φορολογικό έτος (εντός της περιόδου των 17 φορολογικών ετών από το φορολογικό έτος έναρξης της εργοδότησης (συμπεριλαμβανομένου)) η αμοιβή του ατόμου από πρώτη εργοδότηση μειωθεί στις €55.000 ή πιο κάτω, η απαλλαγή δεν χορηγείται για το συγκεκριμένο φορολογικό έτος, ενώ δύναται να χορηγηθεί σε οποιοδήποτε από τα υπολειπόμενα μελλοντικά φορολογικά έτη, στο οποίο η αμοιβή από πρώτη εργοδότηση υπερβαίνει τις €55.000.

Σημειώνεται ότι στο φορολογικό έτος στο οποίο δεν χορηγείται η απαλλαγή του άρθρου 8(23Α) δύναται να χορηγηθεί η απαλλαγή του άρθρου 8(21Α) ή του άρθρου 8(21), νοούμενου ότι το άτομο πληροί τις προϋποθέσεις των εν λόγω άρθρων και ότι το συγκεκριμένο έτος εμπίπτει στην περίοδο των επτά ή πέντε φορολογικών ετών αντίστοιχα, που έπονται του έτους έναρξης της πρώτης εργοδότησής του στη Δημοκρατία.

(Βλέπε Παράρτημα IV για παραδείγματα αναφορικά με την παραχώρηση της απαλλαγής με βάση αμοιβή)

(δ) Ο Έφορος Φορολογίας (Έφορος) ικανοποιείται ότι η αυξομείωση στην ετήσια αμοιβή από εργοδότηση στη Δημοκρατία δεν αποτελεί ρύθμιση που αποσκοπεί στη χορήγηση της απαλλαγής

Στόχος της συγκεκριμένης πρόνοιας είναι να διασφαλίσει ότι οι τυχόν διακυμάνσεις στο ύψος της ετήσιας αμοιβής ατόμου, οι οποίες έχουν ως αποτέλεσμα την παραχώρηση της απαλλαγής σε κάποια φορολογικά έτη και τη μη παραχώρησή της σε άλλα, είναι πραγματικές και ότι δεν αποτελούν ρυθμίσεις που αποσκοπούν στη χορήγηση της απαλλαγής. Ως εκ τούτου, σε τέτοιες περιπτώσεις, ο εργοδότης και ο υπάλληλος θα πρέπει να είναι σε θέση να υποβάλουν στον Έφορο επαρκή και ικανοποιητικά στοιχεία που να αιτιολογούν, υποστηρίζουν και τεκμηριώνουν τις εν λόγω διακυμάνσεις.

(ε) Η απαλλαγή χορηγείται για χρονική περίοδο δεκαεπτά (17) φορολογικών ετών, αρχής γενομένης από το φορολογικό έτος πρώτης εργοδότησης στη Δημοκρατία

Η απαλλαγή χορηγείται στο έτος έναρξης της πρώτης εργοδότησης στη Δημοκρατία και στα αμέσως επόμενα 16 συναπτά φορολογικά έτη, νοουμένου ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις χορήγησης της απαλλαγής, ανεξάρτητα από:

- (i) τον μήνα έναρξης της πρώτης εργοδότησης και
- (ii) τον αριθμό των ετών στα οποία εν τέλει το άτομο επωφελήθηκε της απαλλαγής, είτε λόγω τερματισμού της πρώτης εργοδότησης, είτε λόγω μείωσης της αμοιβής, είτε λόγω μετάβασης του ατόμου εκτός της Δημοκρατίας είτε για οποιοδήποτε άλλο λόγο.

Δηλαδή, τα 17 φορολογικά έτη αποτελούν το μέγιστο αριθμό ετών που άτομο μπορεί να επωφεληθεί της απαλλαγής και η χρονική περίοδος των 17 φορολογικών ετών καθορίζεται λαμβάνοντας υπόψη μόνο το έτος έναρξης της πρώτης εργοδότησης και δεν δύναται να επιμηκυνθεί ή να παραταθεί ή να ανασταλεί για οποιοδήποτε λόγο.

2. Εφαρμογή της απαλλαγής με βάση τις μεταβατικές διατάξεις (πρώτη εργοδότηση πριν την 1.1.2022)

2.1. Πεδίο εφαρμογής (επιλέξιμοι δικαιούχοι)

Το άρθρο 8(23Α) (δεύτερη επιφύλαξη) περιλαμβάνει μεταβατικές διατάξεις με βάση τις οποίες η απαλλαγή του 50% της αμοιβής από πρώτη εργοδότηση χορηγείται και στις ακόλουθες τρεις κατηγορίες ατόμων, των οποίων η έναρξη της πρώτης εργοδότησης στη Δημοκρατία επισυνέβη πριν την 1.1.2022, νοουμένου ότι για περίοδο δέκα (10) συνεχόμενων ετών αμέσως πριν την έναρξη της εργοδότησής τους στη Δημοκρατία (βλέπε Μέρος III, παράγραφο 1(α)), δεν ήταν κάτοικοι της Δημοκρατίας:

(α) Άτομο το οποίο επωφελήθηκε της απαλλαγής του άρθρου 8(23) και έχει συνεχή εργοδότηση στη Δημοκρατία από το έτος έναρξης της εργοδότησής του μέχρι και το φορολογικό έτος 2021

Η συγκεκριμένη κατηγορία περιλαμβάνει άτομα, -

- (i) τα οποία επωφελήθηκαν της απαλλαγής του άρθρου 8(23), ανεξάρτητα αν σε κάποιο φορολογικό έτος δεν επωφελήθηκαν της εν λόγω απαλλαγής για το λόγο ότι η αμοιβή τους δεν υπερέβαινε τις €100.000, και
- (ii) τα οποία για όλα τα έτη από το έτος έναρξης της εργοδότησής τους στη Δημοκρατία μέχρι και το φορολογικό έτος 2021 ασκούσαν μισθωτές υπηρεσίες στη Δημοκρατία για ολόκληρο ή μέρος του φορολογικού έτους, ανεξαρτήτως αν κατά τα εν λόγω έτη ήταν κάτοικοι της Δημοκρατίας και ανεξαρτήτως αν σε κάποιο φορολογικό έτος διεκδίκησαν την απαλλαγή του άρθρου 36(5) του περί ΦΕ Νόμου.

(β) Άτομο, του οποίου η πρώτη εργοδότηση στη Δημοκρατία άρχισε μεταξύ των ετών 2016 και 2021, με αμοιβή που υπερέβαινε τις πενήντα πέντε χιλιάδες ευρώ (€55.000) ετησίως

Η συγκεκριμένη κατηγορία περιλαμβάνει άτομα, -

- (i) τα οποία είχαν έναρξη πρώτης εργοδότησης στη Δημοκρατία μεταξύ των ετών 2016 και 2021 (συμπεριλαμβανομένων), και
- (ii) των οποίων η αμοιβή από την πρώτη εργοδότηση στη Δημοκρατία υπερέβαινε τις €55.000 για τους πρώτους δώδεκα (12) μήνες εργοδότησής τους.

Στη συγκεκριμένη κατηγορία δύναται να ενταχθούν επίσης και άτομα που είναι δικαιούχοι της απαλλαγής του άρθρου 8(23), τα οποία έχουν πρώτη εργοδότηση στη Δημοκρατία μεταξύ των ετών 2016 και 2021, και τα οποία δεν μπορούν να ενταχθούν στην κατηγορία (α) πιο πάνω για το λόγο ότι η εργοδότησή τους στη Δημοκρατία δεν ήταν συνεχής.

(γ) Άτομο, του οποίου η πρώτη εργοδότηση στη Δημοκρατία άρχισε μεταξύ των ετών 2016 και 2021, με αμοιβή που δεν υπερέβαινε τις πενήντα πέντε χιλιάδες ευρώ (€55.000) ετησίως και εντός χρονικής περιόδου έξι (6) μηνών από την 26.7.2022 η αμοιβή υπερβεί τις πενήντα πέντε χιλιάδες ευρώ (€55.000) ετησίως:

Η συγκεκριμένη κατηγορία περιλαμβάνει άτομα, -

- (i) τα οποία είχαν έναρξη πρώτης εργοδότησης στη Δημοκρατία μεταξύ των ετών 2016 και 2021 (συμπεριλαμβανομένων), και
- (ii) των οποίων η αμοιβή από την πρώτη εργοδότηση στη Δημοκρατία δεν υπερέβαινε τις €55.000 για τους πρώτους δώδεκα (12) μήνες εργοδότησής τους, και
- (iii) των οποίων η αμοιβή για την 12μηνη περίοδο που λήγει στις 26.1.2023 (6 μήνες μετά τη δημοσίευση του Νόμου) υπερβαίνει τις €55.000, ανεξάρτητα από το εάν η αύξηση στην αμοιβή σε ποσό πέραν των €55.000 διενεργήθηκε εντός της περιόδου των έξι μηνών από την 26.7.2022, ή σε οποιοδήποτε προγενέστερο χρόνο.

(Βλέπε Παράρτημα V για παραδείγματα αναφορικά με τη χορήγηση της απαλλαγής με βάση τις μεταβατικές διατάξεις).

2.2. Προϋποθέσεις χορήγησης της απαλλαγής

Πλην των πιο πάνω διαφοροποιήσεων όσον αφορά την επιλεξιμότητα των ατόμων που είχαν έναρξη εργοδότησης στη Δημοκρατία πριν την 1.1.2022 για τη χορήγηση της απαλλαγής, η απαλλαγή στα εν λόγω άτομα γίνεται υπό τις ίδιες προϋποθέσεις και με τους ίδιους όρους που ισχύουν στην περίπτωση ατόμου, του οποίου η πρώτη εργοδότηση στη Δημοκρατία άρχισε από την 1.1.2022 και μετέπειτα (βλέπε Μέρος I και Μέρος III παράγραφοι 1(γ) και (δ)).

Κατά συνέπεια, τα εν λόγω άτομα δεν δύνανται να διεκδικήσουν την απαλλαγή του άρθρου 8(23Α) σε περίπτωση που κατά την 1.1.2022 δεν διατηρούσαν την πρώτη τους εργοδότηση στη Δημοκρατία, ενώ θα παύσουν να είναι δικαιούχοι της απαλλαγής από την ημερομηνία τερματισμού της πρώτης τους εργοδότησης στη Δημοκρατία (βλέπε Μέρος I, παράγραφος 1(α)).

2.3. Περίοδος χορήγησης της απαλλαγής

Η απαλλαγή στις εν λόγω περιπτώσεις χορηγείται από το φορολογικό έτος 2022 και μέχρι τη συμπλήρωση 17 φορολογικών ετών μετρώντας από το έτος έναρξης της πρώτης εργοδότησης στη Δημοκρατία (συμπεριλαμβανομένου).

IV. Γενικές Διατάξεις

Περιπτώσεις που δεν καλύπτονται από την παρούσα εγκύκλιο, να διαβιβάζονται στον Έφορο για λήψη απόφασης.

Σωτήρης Α. Μαρκίδης
Έφορος Φορολογίας

Κοινοποίηση:

1. Γενικό Ελεγκτή της Δημοκρατίας
2. Γενική Λογίστρια της Δημοκρατίας
3. Γενικό Διευθυντή Υπουργείου Οικονομικών
4. Πρόεδρο Εφοριακού Συμβουλίου
5. Παγκύπριο Δικηγορικό Σύλλογο
6. Σύνδεσμο Εγκεκριμένων Λογιστών Κύπρου (ΣΕΛΚ)
7. Σύνδεσμο Εσωτερικών Ελεγκτών Κύπρου
8. Σύνδεσμο Εταιρειών Παροχής Διοικητικών Υπηρεσιών (CFA)
9. Cyprus Investment Funds Association
10. The Institute of Financial Accountants
11. Cyprus Payroll Management Association (CPMA)
12. Κυπριακό Εμπορικό και Βιομηχανικό Επιμελητήριο (ΚΕΒΕ)
13. Ομοσπονδία Εργοδοτών και Βιομηχάνων (ΟΕΒ)

Παράρτημα Ι

Παρατίθενται παραδείγματα προς αποσαφήνιση του όρου «**πρώτη εργοδότηση**». Για τους σκοπούς των συγκεκριμένων παραδειγμάτων αγνοούνται οι υπόλοιπες προϋποθέσεις παραχώρησης της απαλλαγής με βάση τα άρθρα 8(21Α) και 8(23Α).

Παράδειγμα 1

Άτομο, το οποίο εργοδοτείτο στη Δημοκρατία με βάση τρίμηνη σύμβαση εργοδότησης υπό το καθεστώς πλήρους εργοδότησης κατά την περίοδο 1.6.2009 – 31.8.2009, εργοδοτείται στην εταιρεία Α την 1.9.2022.

Στην προκειμένη περίπτωση η εργοδότηση κατά την περίοδο 1.6.2009 – 31.8.2009 θεωρείται περιστασιακή εργοδότηση (<120 ημέρες) και η εργοδότηση του ατόμου στην εταιρεία Α θεωρείται πρώτη εργοδότηση.

Παράδειγμα 2

Όπως στο παράδειγμα 1, αλλά το άτομο εργοδοτήθηκε επιπρόσθετα στη Δημοκρατία και την περίοδο 1.11.2009 – 31.1.2010 με καθεστώς μερικής απασχόλησης σε άλλο εργοδότη.

Στην προκειμένη περίπτωση η περιστασιακή εργοδότηση του ατόμου κατά το έτος 2009 υπερβαίνει τις 120 ημέρες. Κατ'επέκταση δεν αγνοείται και συνεπώς η εργοδότηση του ατόμου στην εταιρεία Α δεν θεωρείται πρώτη εργοδότηση.

Παράδειγμα 3

Άτομο, το οποίο μέχρι και το έτος 2016 δεν είχε εργοδοτηθεί στη Δημοκρατία, την 1.2.2017 εργοδοτείται εκτός της Δημοκρατίας σε ξένο εργοδότη. Βάσει των όρων εργοδότησής του στον ξένο εργοδότη, το άτομο μεταβαίνει στη Δημοκρατία, από την οποία παρέχει τις μισθωτές του υπηρεσίες για συνολική περίοδο 106 περίπου ημερών ανά φορολογικό έτος (κατά μέσο όρο). Την 1.9.2022, το άτομο τερματίζει την εργοδότησή του στον ξένο εργοδότη και εργοδοτείται στην εταιρεία Α, η οποία δεν ανήκει στον ίδιο ενοποιημένο όμιλο για λογιστικούς σκοπούς με τον ξένο εργοδότη.

Στην προκειμένη περίπτωση η εργοδότηση στην εταιρεία Α δεν θεωρείται πρώτη εργοδότηση καθώς η εργοδότηση του ατόμου στη Δημοκρατία στον ξένο εργοδότη δεν ήταν περιστασιακή (ασκείτο σε συστηματική βάση με βάση συμβόλαιο εργοδότησης, η διάρκεια του οποίου υπερβαίνει τις 120 ημέρες).

Παράδειγμα 4

Άτομο, το οποίο δεν είχε εργοδοτηθεί στη Δημοκρατία μέχρι το έτος 2021, την 1.8.2022 εργοδοτείται στη Δημοκρατία στην εταιρεία Α. Την 1.10.2022, και ενόσω το άτομο εργοδοτείται στην εταιρεία Α, συνάπτει νέα εργοδότηση με την εταιρεία Β. Οι εταιρείες Α και Β δεν ανήκουν στον ίδιο ενοποιημένο όμιλο για λογιστικούς σκοπούς.

Στην προκειμένη περίπτωση η εργοδότηση στην εταιρεία Α θεωρείται πρώτη εργοδότηση, ενώ η εργοδότηση στην εταιρεία Β δεν θεωρείται πρώτη εργοδότηση.

Παράδειγμα 5

Όπως στο παράδειγμα 4, αλλά οι εταιρείες Α και Β ανήκουν στον ίδιο ενοποιημένο όμιλο για λογιστικούς σκοπούς.

Στην προκειμένη περίπτωση η εργοδότηση στην εταιρεία Α και η εργοδότηση στην εταιρεία Β θεωρούνται πρώτη εργοδότηση.

Παράδειγμα 6

Άτομο, το οποίο δεν είχε εργοδοτηθεί στη Δημοκρατία μέχρι το έτος 2021, την 1.11.2022 και ενώ εργοδοτείται σε ξένο εργοδότη που δεν διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στη Δημοκρατία, εγκαθίσταται στη Δημοκρατία, από την οποία θα παρέχει τις μισθωτές του υπηρεσίες εξ'αποστάσεως προς τον ξένο εργοδότη.

Στην προκειμένη περίπτωση η εξ'αποστάσεως παροχή μισθωτών υπηρεσιών προς τον ξένο εργοδότη θεωρείται πρώτη εργοδότηση.

Παράδειγμα 7

Όπως στο παράδειγμα 6, αλλά το άτομο πριν την εγκατάστασή του στη Δημοκρατία εργοδοτείτο σε δύο ξένους εργοδότες, στους οποίους μετά την εγκατάστασή του στη Δημοκρατία θα συνεχίσει να παρέχει μισθωτές υπηρεσίες εξ' αποστάσεως.

Στην προκειμένη περίπτωση η εξ'αποστάσεως παροχή μισθωτών υπηρεσιών και προς τους δύο ξένους εργοδότες θεωρείται πρώτη εργοδότηση.

Παράδειγμα 8

Όπως στο παράδειγμα 6, αλλά το άτομο και ενόσω παρέχει εξ'αποστάσεως μισθωτές υπηρεσίες προς τον ξένο εργοδότη, στις 15.12.2022 συνάπτει νέα εργοδότηση με την εταιρεία Α.

Στην προκειμένη περίπτωση η εξ'αποστάσεως παροχή μισθωτών υπηρεσιών προς τον ξένο εργοδότη θεωρείται πρώτη εργοδότηση, ενώ η εργοδότηση στην εταιρεία Α δεν θεωρείται πρώτη εργοδότηση.

Παράδειγμα 9

Άτομο, το οποίο δεν είχε εργοδοτηθεί στη Δημοκρατία μέχρι το έτος 2017, την 1.1.2018 εργοδοτείται στην εταιρεία Α. Την 1.10.2020 τερματίζει την εργοδότησή του στην εταιρεία Α και συνάπτει νέα εργοδότηση με την εταιρεία Β. Οι εταιρείες δεν ανήκουν στον ίδιο ενοποιημένο όμιλο για λογιστικούς σκοπούς.

Στην προκειμένη περίπτωση η εργοδότηση του ατόμου στην εταιρεία Β δεν θεωρείται πρώτη εργοδότηση.

Παράδειγμα 10

Όπως στο παράδειγμα 9, αλλά το άτομο την 1.1.2022 τερματίζει την εργοδότησή του στην εταιρεία Β και συνάπτει ξανά νέα εργοδότηση με την εταιρεία Α.

Στην προκειμένη περίπτωση η εργοδότηση του ατόμου στην εταιρεία Α την 1.1.2022 δεν θεωρείται πρώτη εργοδότηση.

Παράδειγμα 11

Όπως στο παράδειγμα 9, αλλά αντί το άτομο να εργοδοτηθεί στην εταιρεία Β, είτε απασχολείται ως αυτοεργοδοτούμενος, είτε δεν εργοδοτείται πουθενά. Την 1.1.2022 συνάπτει ξανά νέα εργοδότηση με την εταιρεία Α.

Στην προκειμένη περίπτωση η εργοδότηση του ατόμου στην εταιρεία Α την 1.1.2022 δεν θεωρείται πρώτη εργοδότηση.

Παρατίθενται παραδείγματα προς αποσαφήνιση του τι συνιστά «αμοιβή από (πρώτη) εργοδότηση». Για τους σκοπούς των συγκεκριμένων παραδειγμάτων να θεωρηθεί ότι όλες οι υπό αναφορά εργοδοτήσεις συνιστούν πρώτη εργοδότηση.

Παράδειγμα 1

Άτομο εργοδοτείται στη Δημοκρατία στην εταιρεία Α την 1.8.2022 από την οποία για το έτος 2022 έλαβε αμοιβή ύψους €40.000 και οφέλη σε είδος αξίας €3.000.

Η αμοιβή από πρώτη εργοδότηση του συγκεκριμένου ατόμου για το έτος 2022 ανέρχεται σε €43.000.

Παράδειγμα 2

Άτομο εργοδοτείται στη Δημοκρατία στην εταιρεία Α την 1.8.2022 από την οποία για το έτος 2022 έλαβε αμοιβή ύψους €60.000. Την 1.10.2022 και ενόσω εργοδοτείται στην εταιρεία Α διορίζεται ως εκτελεστικός Διευθυντής στην εταιρεία Β από την οποία για το 2022 έλαβε αμοιβή ύψους €20.000. Οι εταιρείες Α και Β είναι μέλη του ίδιου ενοποιημένου ομίλου για λογιστικούς σκοπούς.

Η αμοιβή από πρώτη εργοδότηση του συγκεκριμένου ατόμου για το έτος 2022 ανέρχεται σε €80.000.

Παράδειγμα 3

Όπως στο παράδειγμα 2, αλλά το άτομο την 1.10.2022 διορίζεται ως μη εκτελεστικός Διευθυντής στην εταιρεία Β.

Η αμοιβή ως μη εκτελεστικός Διευθυντής δεν συνιστά αμοιβή από εργοδότηση. Κατ' επέκταση, η αμοιβή του ατόμου από πρώτη εργοδότηση για το έτος 2022 ισούται με την αμοιβή που έλαβε για την εργοδότησή του στην εταιρεία Α μόνο, δηλαδή ανέρχεται σε €60.000.

Παράδειγμα 4

Άτομο, διορίζεται την 1.9.2022 ως Διευθύνων Σύμβουλος (Managing Director) και εκτελεστικός Διευθυντής (Executive Director) στην εταιρεία Α, από την οποία το 2022 λαμβάνει αμοιβή ως Διευθύνων Σύμβουλος ύψους €100.000 και ως εκτελεστικός Διευθυντής ύψους €30.000. Την 1.10.2022 διορίζεται επίσης ως μη εκτελεστικός Διευθυντής (non-Executive Director) στην εταιρεία Β, η οποία ανήκει στον ίδιο ενοποιημένο όμιλο για λογιστικούς σκοπούς με την εταιρεία Α, από την οποία λαμβάνει αμοιβή ως μη εκτελεστικός Διευθυντής ύψους €30.000

Η αμοιβή από εργοδότηση στη Δημοκρατία του συγκεκριμένου ατόμου ισούται μόνο με την αμοιβή του ως Διευθύνων Σύμβουλος και ως εκτελεστικός Διευθυντής στην εταιρεία Α και δεν συμπεριλαμβάνει την αμοιβή του ως μη εκτελεστικός Διευθυντής στην εταιρεία Β, ανεξάρτητα αν οι εταιρείες Α και Β ανήκουν στον ίδιο ενοποιημένο όμιλο για λογιστικούς σκοπούς. Κατ' επέκταση, η αμοιβή του ατόμου από πρώτη εργοδότηση για το έτος 2022 ισούται με €130.000.

Παράδειγμα 5

Άτομο εργοδοτείται στη Δημοκρατία στην εταιρεία Α την 1.1.2023. Την περίοδο 1.4.2023 – 15.7.2023 αποσπάται σε εταιρεία εκτός της Δημοκρατίας, η οποία ανήκει στον ίδιο ενοποιημένο όμιλο για λογιστικούς σκοπούς με την εταιρεία Α. Για το έτος 2023, το άτομο είναι κάτοικος της Δημοκρατίας και λαμβάνει αμοιβή ύψους €50.000 από την εταιρεία Α και €20.000 από την εταιρεία κάτοικο εξωτερικού (η οποία απαλλάσσεται του φόρου εισοδήματος με βάση το άρθρο 36(5)).

Η αμοιβή του ατόμου από πρώτη εργοδότηση στη Δημοκρατία δεν συμπεριλαμβάνει την αμοιβή που απαλλάσσεται με βάση το άρθρο 36(5) και ως εκ τούτου για το έτος 2023 ανέρχεται σε €50.000.

Παράδειγμα 6

Όπως στο παράδειγμα 5, αλλά το άτομο αντί να αποσπαστεί σε εταιρεία μη κάτοικο της Δημοκρατίας, αποστέλλεται από τον εργοδότη του (εταιρεία Α) σε εταιρεία μη κάτοικο της Δημοκρατίας (είτε ανήκει στον ίδιο ενοποιημένο όμιλο για λογιστικούς σκοπούς είτε όχι) για παροχή υπηρεσιών για λογαριασμό της εταιρείας Α. Η αμοιβή του ατόμου για το έτος 2023 ανήλθε σε €70.000, εκ των οποίων €20.000 αφορούσαν στην περίοδο κατά την οποία παρείχε υπηρεσίες για λογαριασμό της εταιρείας Α εκτός της Δημοκρατίας.

Στην προκειμένη περίπτωση, καθότι το άτομο για το φορολογικό έτος 2023 είναι κάτοικος της Δημοκρατίας, η αμοιβή του για την περίοδο 1.4.2023 – 15.7.2023 κατά την οποία ασκούσε μισθωτές υπηρεσίες εκτός της Δημοκρατίας συνιστά αμοιβή από εργοδότηση στη Δημοκρατία (καθότι οι εν λόγω μισθωτές υπηρεσίες ασκούνται για λογαριασμό της εταιρείας Α), με αποτέλεσμα η αμοιβή του ατόμου από πρώτη εργοδότηση στη Δημοκρατία να ανέρχεται σε €70.000.

Παράδειγμα 7

Όπως στο παράδειγμα 5, αλλά το άτομο αποσπάται σε εταιρεία μη κάτοικο της Δημοκρατίας για την περίοδο 1.4.2023 – 31.5.2023 (μικρότερη των 90 ημερών) για την οποία λαμβάνει αμοιβή ύψους €20.000.

Στην προκειμένη περίπτωση η αμοιβή του ατόμου για την περίοδο 1.4.2023 – 31.5.2023 κατά την οποία ασκούσε μισθωτές υπηρεσίες εκτός της Δημοκρατίας σε ξένο εργοδότη, ούτε απαλλάσσεται με βάση το άρθρο 36(5) (περίοδος μικρότερη των 90 ημερών), ούτε συνιστά αμοιβή από πρώτη εργοδότηση στη Δημοκρατία (οι υπηρεσίες ασκούνται εκτός της Δημοκρατίας σε ξένο εργοδότη), ανεξάρτητα αν ο ξένος εργοδότης ανήκει στον ίδιο ενοποιημένο όμιλο για λογιστικούς σκοπούς με την εταιρεία Α.

Παρατίθενται παραδείγματα αναφορικά με την **εφαρμογή του άρθρου 8(21Α)**. Για τους σκοπούς των παρακάτω παραδειγμάτων θεωρείται ότι το άτομο δεν παύει να έχει πρώτη εργοδότηση στη Δημοκρατία.

Παράδειγμα 1

Άτομο, το οποίο για την περίοδο 1.7.2019 – 31.7.2022 (37 συναπτοί μήνες) εργοδοτείτο με καθεστώς πλήρους εργοδότησης εκτός της Δημοκρατίας σε ξένο εργοδότη, την 1.9.2022 (μετά την 26.7.2022) έχει έναρξη πρώτης εργοδότησης στη Δημοκρατία.

Το άτομο δικαιούται την απαλλαγή για τα φορολογικά έτη 2023 – 2029 (συμπεριλαμβανομένων).

Παράδειγμα 2

Όπως στο παράδειγμα 1, αλλά το άτομο για την περίοδο 1.7.2019 – 31.7.2022 (37 συναπτοί μήνες) εργοδοτείτο με καθεστώς μερικούς εργοδότησης εκτός της Δημοκρατίας σε ξένο εργοδότη.

Το άτομο δεν δικαιούται την απαλλαγή καθότι δεν πληροί την προϋπόθεση της εργοδότησης εκτός της Δημοκρατίας σε ξένο εργοδότη.

Παράδειγμα 3

Όπως στο παράδειγμα 1, αλλά το άτομο έχει έναρξη πρώτης εργοδότησης στη Δημοκρατία στις 15.2.2023.

Το άτομο δεν δικαιούται την απαλλαγή καθότι η περίοδος που μεσολαβεί μεταξύ της ημερομηνίας του τερματισμού της εργοδότησης εκτός της Δημοκρατίας σε ξένο εργοδότη και της ημερομηνίας έναρξης της πρώτης εργοδότησης στη Δημοκρατία υπερβαίνει τους 4 μήνες.

Παράδειγμα 4

Άτομο, το οποίο για την περίοδο 1.7.2018 – 30.9.2020 εργοδοτείτο με καθεστώς πλήρους εργοδότησης εκτός της Δημοκρατίας στο ξένο εργοδότη Α και για την περίοδο από 1.10.2020 – 31.7.2022 εργοδοτείτο επίσης με καθεστώς πλήρους εργοδότησης εκτός της Δημοκρατίας στο ξένο εργοδότη Β, την 1.9.2022 έχει έναρξη πρώτης εργοδότησης στη Δημοκρατία.

Το άτομο δικαιούται την απαλλαγή για τα φορολογικά έτη 2023 – 2029 (συμπεριλαμβανομένων), καθότι η εργοδότησή του εκτός της Δημοκρατίας σε ξένο εργοδότη υπερβαίνει τους 36 συναπτούς μήνες αμέσως πριν την έναρξη της πρώτης εργοδότησης στη Δημοκρατία.

Παράδειγμα 5

Όπως στο παράδειγμα 4, αλλά η εργοδότηση του ατόμου στο ξένο εργοδότη Α ήταν υπό το καθεστώς μερικούς εργοδότησης.

Το άτομο δεν δικαιούται την απαλλαγή καθότι δεν πληροί την προϋπόθεση της εργοδότησης εκτός της Δημοκρατίας σε ξένο εργοδότη για 36 συναπτούς μήνες (η εργοδότηση υπό το καθεστώς μερικής εργοδότησης αγνοείται).

Παράδειγμα 6

Όπως στο παράδειγμα 4, αλλά η εργοδότηση του ατόμου στο ξένο εργοδότη Β ήταν για την περίοδο 1.1.2021 μέχρι 31.7.2022.

Το άτομο δεν δικαιούται την απαλλαγή καθότι δεν πληροί την προϋπόθεση της εργοδότησης εκτός της Δημοκρατίας σε ξένο εργοδότη για 36 συναπτούς μήνες (κατά την περίοδο Οκτωβρίου - Δεκεμβρίου του 2020 το άτομο δεν εργοδοτείτο), ανεξάρτητα αν η συνολική του εργοδότηση εκτός της Δημοκρατίας σε ξένο εργοδότη υπερβαίνει τους 36 μήνες.

Παράρτημα IV

(άρθρο 8(23Α))

Παρατίθενται παραδείγματα αναφορικά με την **παραχώρηση της απαλλαγής του άρθρου 8(23Α) με βάση την αμοιβή**. Για τους σκοπούς των παρακάτω παραδειγμάτων αγνοούνται οι υπόλοιπες προϋποθέσεις χορήγησης της απαλλαγής.

Παράδειγμα 1

Άτομο έχει έναρξη πρώτης εργοδότησης στη Δημοκρατία την 1.6.2022 με ετήσια αμοιβή ύψους €80.000. Κατά το πρώτο έτος εργοδότησής του στη Δημοκρατία η ετήσια αμοιβή του παρέμεινε σταθερή.

Το άτομο δικαιούται την απαλλαγή το έτος 2022, διότι παρόλο ότι η πραγματική αμοιβή του για το 2022 είναι μικρότερη των €55.000, εντούτοις η αμοιβή κατά τους 12 πρώτους μήνες της εργοδότησής του υπερβαίνει τις €55.000.

Παράδειγμα 2

Όπως στο παράδειγμα 1, αλλά το άτομο τερματίζει την πρώτη του εργοδότηση στη Δημοκρατία στις 31.1.2023 (συνολική περίοδος εργοδότησης 8 μήνες).

Το άτομο δεν δικαιούται την απαλλαγή, διότι παρόλο που η αμοιβή του σε ετήσια βάση υπερβαίνει τις €55.000, η πραγματική αμοιβή του για τη συνολική περίοδο της εργοδότησής ανέρχεται σε €53.333 (δεν υπερβαίνει τις €55.000).

Παράδειγμα 3

Άτομο έχει έναρξη πρώτης εργοδότησης στη Δημοκρατία την 1.5.2022 με ετήσια αμοιβή ύψους €50.000. Την 1.8.2023 ο εργοδότης του ατόμου του κοινοποιεί ότι από 1.9.2023 η ετήσια αμοιβή του αυξάνεται σε €60.000.

Η ετήσια αμοιβή του ατόμου κατά το δεύτερο έτος εργοδότησής του (περίοδος 1.5.2023 – 30.4.2024) ανέρχεται σε €56.667 ($€50.000 \cdot 4/12 + €60.000 \cdot 8/12$), δηλαδή υπερβαίνει τις €55.000, με αποτέλεσμα το άτομο να είναι επιλέξιμο τις απαλλαγής, την οποία θα δικαιούται να διεκδικήσει ως ακολούθως:

Φορολογικό Έτος	Πραγματική αμοιβή	Σχόλια
2022 (έτος έναρξης εργοδότησης)	€50.000 για τους 12 πρώτους μήνες εργοδότησης	< €55.000 → το άτομο δεν δικαιούται την απαλλαγή
2023	€53.333 ($€50.000 \cdot 8/12 + €60.000 \cdot 4/12$)	< €55.000 → το άτομο δεν δικαιούται την απαλλαγή, παρόλο που η ετήσια αμοιβή του αυξήθηκε άνω των €55.000 εντός του 2023. * Για το συγκεκριμένο έτος το άτομο δύναται να διεκδικήσει την απαλλαγή του άρθρου 8(21Α) νοουμένου ότι αμέσως πριν την έναρξη της πρώτης του εργοδότησης στη Δημοκρατία εργοδοτείτο για τουλάχιστο 3 συνεχή έτη εκτός της Δημοκρατίας σε ξένο εργοδότη.
2024	€60.000	> €55.000 → το άτομο δικαιούται την απαλλαγή

Παράδειγμα 4

Όπως στο παράδειγμα 3, αλλά η αύξηση της ετήσιας αμοιβής κοινοποιείται στο άτομο την 1.6.2024 (δηλαδή μετά την εκπνοή περιόδου 24 μηνών από την ημερομηνία έναρξης της εργοδότησης και ταυτόχρονα του καταβάλλεται αναδρομικά η αύξηση της αμοιβής για την περίοδο 1.9.2023 – 31.5.2024.

Το άτομο δεν έχει δικαίωμα διεκδίκησης της απαλλαγής για οποιοδήποτε έτος, καθότι η αύξηση της ετήσιας αμοιβής του άνω των €55.000 κοινοποιήθηκε στο άτομο μετά την εκπνοή των δύο ετών από την ημερομηνία έναρξης της εργοδότησης

Σημειώνεται ότι ο ίδιος χειρισμός εφαρμόζεται και στην περίπτωση που η κοινοποίηση της αύξησης της αμοιβής γίνεται στο άτομο πριν την εκπνοή 24 μηνών από την ημερομηνία έναρξης της εργοδότησης, αλλά η αύξηση της αμοιβής καταβάλλεται στο άτομο αναδρομικά μετά την εκπνοή των 24 μηνών.

Παράρτημα V

(άρθρο 8(23A), μεταβατικές διατάξεις)

Παραδείγματα αναφορικά με τη χορήγηση της απαλλαγής του άρθρου 8(23A) με βάση τις μεταβατικές διατάξεις

Παράδειγμα 1

Άτομο που ήταν δικαιούχος της απαλλαγής του άρθρου 8(23), είχε έναρξη πρώτης εργοδότησης στη Δημοκρατία την 1.1.2013. Την 1.6.2017 το άτομο αποστέλλεται από τον εργοδότη του εκτός της Δημοκρατίας για να παρέχει μισθωτές υπηρεσίες για λογαριασμό άλλης εταιρείας του ίδιου ενοποιημένου ομίλου για λογιστικούς σκοπούς για περίοδο τριών ετών. Την 31.5.2020 το άτομο επιστρέφει στη Δημοκρατία και συνεχίζει την εργοδότησή του στον πρώτο του εργοδότη.

Το άτομο δεν είναι δικαιούχος της απαλλαγής του 8(23A), καθότι παρόλο που ήταν δικαιούχος της απαλλαγής του 8(23), εντούτοις η εργοδότησή του στη Δημοκρατία δεν ήταν συνεχής. Κατά συνέπεια, το 2022 (κατά το οποίο συμπληρώνεται η περίοδος των δέκα ετών από την έναρξη της εργοδότησής του στη Δημοκρατία) θα είναι το τελευταίο έτος που θα δικαιούται να διεκδικήσει την απαλλαγή του άρθρου 8(23) νοουμένου ότι η αμοιβή του υπερβαίνει τις €100.000.

Παράδειγμα 2

Όπως στο παράδειγμα 1, αλλά το άτομο είχε έναρξη πρώτης εργοδότησης στη Δημοκρατία την 1.1.2016.

Στη προκειμένη περίπτωση το άτομο θα είναι δικαιούχος της απαλλαγής του άρθρου 8(23A) με βάση το σημείο (ii) των μεταβατικών διατάξεων (εργοδότηση εντός του 2016 με αμοιβή > €55.000).

Παράδειγμα 3

Άτομο, το οποίο δεν είχε εργοδοτηθεί στη Δημοκρατία μέχρι το έτος 2016, την 1.1.2017 εργοδοτείται στην εταιρεία Α. Την 1.10.2019, και χωρίς η σύμβαση εργοδότησης του ατόμου να έχει τερματιστεί, η εταιρεία Α μεταθέτει ή αποσπά το άτομο σε άλλη συνδεδεμένη εταιρεία εκτός της Δημοκρατίας (που δεν ανήκει κατ' ανάγκη στον ίδιο ενοποιημένο όμιλο για λογιστικούς σκοπούς) για περίοδο 3 ετών. Την 1.10.2022 το άτομο επιστρέφει στη Δημοκρατία και συνεχίζει να παρέχει τις μισθωτές του υπηρεσίες στην εταιρεία Α.

Στην προκειμένη περίπτωση, καθότι η σύμβαση εργοδότησης του ατόμου στην εταιρεία Α δεν είχε τερματιστεί κατά την μετάθεση/απόσπασή του, η εργοδότηση του στην εταιρεία Α μετά την επιστροφή του στη Δημοκρατία θεωρείται πρώτη εργοδότηση.

Παράδειγμα 4

Άτομο είχε έναρξη πρώτης εργοδότησης στη Δημοκρατία την 1.1.2021 με ετήσια αμοιβή ύψους €54.000. Την 1.12.2022 (εντός 6 μηνών από την ημερομηνία δημοσίευσης του άρθρου 8(23A) στην επίσημη εφημερίδα της Δημοκρατίας – 26.7.2022) ο εργοδότης του ατόμου του κοινοποιεί ότι από 1.12.2022 η ετήσια αμοιβή του αυξάνεται σε €63.000.

Στην προκειμένη περίπτωση η πραγματική αμοιβή του ατόμου για τη 12μηνη περίοδο που λήγει την 26.1.2023 ανέρχεται €55.500 ($€54.000 * 10/12 + €63.000 * 2/12$), δηλαδή υπερβαίνει τις €55.000, με αποτέλεσμα το άτομο να είναι επιλέξιμο τις απαλλαγής, την οποία θα δικαιούται να διεκδικήσει ως ακολούθως:

Φορολογικό Έτος	Πραγματική αμοιβή	Σχόλια
2022	€54.750 (€54.000*11/12 + €63.000*1/12)	< €55.000 → το άτομο δεν δικαιούται την απαλλαγή
2023	€63.000	> €55.000 → το άτομο δικαιούται την απαλλαγή

Παράδειγμα 5

Όπως το παράδειγμα 4, αλλά από 1.12.2022 η ετήσια αμοιβή του ατόμου αυξάνεται σε €57.000.

Το άτομο δεν δικαιούται την απαλλαγή σε κανένα φορολογικό έτος, καθότι η πραγματική αμοιβή του για τη 12μηνια περίοδο που λήγει την 26.1.2023 ανέρχεται €54.500 (< €55.000 (€54.000 * 10/12 + €57.000 * 2/12)), ανεξαρτήτως του ότι η ετήσια αμοιβή του αυξήθηκε σε ποσό πέραν των €55.000 εντός της περιόδου των έξι μηνών από την ημερομηνία δημοσίευσης του άρθρου 8(23Α) στην επίσημη εφημερίδα της Δημοκρατίας.

