



ΚΥΠΡΙΑΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Αρ. Φακέλου: 05.13.005, 13.40.020.001

Αρ. Τηλ.: 22602000

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

Εγκύκλιος 4/2024



ΤΜΗΜΑ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
TAX DEPARTMENT

ΚΕΝΤΡΙΚΑ ΓΡΑΦΕΙΑ

1471 ΛΕΥΚΩΣΙΑ

8 Ιουλίου, 2024

Προς Προσωπικό Τμήματος Φορολογίας

**Απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος
του 50% της αμοιβής από εργοδότηση που ασκείται στη Δημοκρατία**

(περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμος, άρθρο 8(23A))

Η παρούσα εγκύκλιος παρέχει διευκρινίσεις ως προς την εφαρμογή της απαλλαγής που προνοείται στο άρθρο 8(23A) του περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμου Ν.118(I)/2002, όπως τροποποιήθηκε με τον Τροποποιητικό Νόμο 51(I)/2023¹ («Τροποποιητικός Νόμος»).

2. Σημειώνεται ότι με τη δημοσίευση του Τροποποιητικού Νόμου, η εφαρμογή της απαλλαγής του άρθρου 8(23A), όπως ίσχυε πριν την ημερομηνία δημοσίευσης με βάση τον τροποποιητικό νόμο 121(I)/2022, τερματίζεται για νέες εργοδοτήσεις, δηλαδή για εργοδοτήσεις που αρχίζουν από την 30.6.2023 και έπειτα.

3. Όσα άτομα ήταν κατά την 30.6.2023 δικαιούχοι της απαλλαγής του άρθρου 8(23A) ως ίσχυε πριν την ημερομηνία δημοσίευσης του Τροποποιητικού Νόμου (ανεξάρτητα εάν μέχρι την εν λόγω ημερομηνία επωφελήθηκαν της συγκεκριμένης απαλλαγής), και οι οποίοι δεν πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 8(23A) όπως τροποποιήθηκε με τον Τροποποιητικό Νόμο, θα συνεχίσουν να επωφελούνται της απαλλαγής του 50% της αμοιβής από πρώτη εργοδότηση σύμφωνα με τις πρόνοιες του άρθρου 8(23A) ως ίσχυε πριν τη δημοσίευση του Τροποποιητικού Νόμου (τέταρτη επιφύλαξη άρθρου 8(23A)).

4. Η αναφορά σε άρθρα στην παρούσα εγκύκλιο παραπέμπει στον περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμο Ν.118(I)/2002, όπως τροποποιήθηκε και η αναφορά στο άρθρο 8(23A) αναφέρεται στο άρθρο 8(23A) όπως τροποποιήθηκε με τον Τροποποιητικό Νόμο, εκτός αν αναφέρεται διαφορετικά.

I. Η απαλλαγή του άρθρου 8(23A)

5. Με βάση το άρθρο 8(23A), άτομο δύναται σε ένα φορολογικό έτος να διεκδικήσει απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος του πενήντα τοις εκατόν (50%) της αμοιβής του από εργοδότηση στη Δημοκρατία νοουμένου ότι:

- (i) είναι επιλέξιμο της απαλλαγής (βλέπε Μέρος II), και

¹ Επίσημη Εφημερίδα Παρ. I(I), Αρ. 4951, ημερομηνία δημοσίευσης 30.6.2023

- (ii) η αμοιβή του από εργοδότηση στη Δημοκρατία για το συγκεκριμένο έτος υπερβαίνει τις €55.000, με ειδική πρόνοια για το έτος έναρξης της πρώτης εργοδότησης στη Δημοκρατία (βλέπε Μέρος III).

II. Επιλεξιμότητα ατόμων για διεκδίκηση της απαλλαγής

6. Με βάση το άρθρο 8(23A), άτομο είναι επιλέξιμο απαλλαγής από το φόρο εισοδήματος του πενήντα τοις εκατόν (50%) της αμοιβής του από εργοδότηση στη Δημοκρατία όταν πληρούνται σωρευτικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- (i) δεν ήταν κάτοικος της Δημοκρατίας για χρονική περίοδο τουλάχιστον δέκα πέντε (15) συνεχόμενων ετών αμέσως πριν από το έτος έναρξης της πρώτης του εργοδότησης στη Δημοκρατία (βλέπε παραγράφους 13 και 14), και
- (ii) έχει έναρξη πρώτης εργοδότησης στη Δημοκρατία από την 1.1.2022 και μετέπειτα, και
- (iii) η αμοιβή του από οποιαδήποτε εργοδότηση στη Δημοκρατία υπερβαίνει τις €55.000 κατά τους πρώτους δώδεκα ή τους επόμενους δώδεκα μήνες από την ημερομηνία έναρξης της πρώτης του εργοδότησης (βλέπε παραγράφους 15 μέχρι 17).

7. Επιλέξιμοι της απαλλαγής του άρθρου 8(23A) είναι άτομα κάτοικοι της Δημοκρατίας και άτομα μη κάτοικοι της Δημοκρατίας υπό τις ίδιες προϋποθέσεις.

8. Για τους σκοπούς του άρθρου 8(23A), οι όροι «πρώτη εργοδότηση στη Δημοκρατία» και «αμοιβή από εργοδότηση στη Δημοκρατία» ερμηνεύονται ως ακολούθως:

9. Ο όρος «**έναρξη πρώτης εργοδότησης στη Δημοκρατία**» ερμηνεύεται στο σημείο (iv) της πρώτης επιφύλαξης του άρθρου 8(23A) ως εξής:

«άτομο θεωρείται ότι έχει «έναρξη πρώτης εργοδότησης στη Δημοκρατία» όταν για πρώτη φορά μετά από περίοδο δεκαπέντε (15) συνεχόμενων φορολογικών ετών κατά την οποία δεν ασκούσε οποιοδήποτε μισθωτές υπηρεσίες στη Δημοκρατία, αρχίζει να ασκεί μισθωτές υπηρεσίες στη Δημοκρατία είτε σε εργοδότη κάτοικο της Δημοκρατίας είτε σε εργοδότη μη κάτοικο της Δημοκρατίας και ο όρος «πρώτη εργοδότηση στη Δημοκρατία» ερμηνεύεται ανάλογα».

10. Με βάση τον παραπάνω ορισμό, καθίσταται σαφές ότι άτομο, το οποίο κατά τα δεκαπέντε (15) φορολογικά έτη που προηγούνται του έτους έναρξης της εργοδότησής του στη Δημοκρατία, έχει ασκήσει οποιοδήποτε μισθωτές υπηρεσίες στη Δημοκρατία, οποιασδήποτε διάρκειας, είτε για λογαριασμό εργοδότη που είναι κάτοικος της Δημοκρατίας, είτε για λογαριασμό εργοδότη που δεν είναι κάτοικος της Δημοκρατίας, δεν θεωρείται ότι έχει «έναρξη πρώτης εργοδότησης στη Δημοκρατία». Συνεπώς, και ανεξάρτητα αν πληροί τις υπόλοιπες προϋποθέσεις χορήγησης της απαλλαγής, δεν είναι επιλέξιμο για την απαλλαγή. Στο σημείο αυτό επισημαίνεται ότι η έννοια της «**περιστασιακής εργοδότησης**» που περιλαμβάνετο στο άρθρο 8(23A) ως ίσχυε πριν τη δημοσίευση του Τροποποιητικού Νόμου, δεν υφίσταται πλέον.

(Βλέπε Παράρτημα I για παραδείγματα προς αποσαφήνιση του όρου «έναρξη πρώτης εργοδότησης στη Δημοκρατία»).

11. Ως αμοιβή από εργοδότηση στη Δημοκρατία θεωρείται οποιοδήποτε κέρδος ή όφελος (περιλαμβανομένων των οφελών σε είδος, επιδομάτων, φιλοδωρημάτων απόδοσης, κ.α.) από μισθωτές υπηρεσίες που ασκούνται στη Δημοκρατία (δηλαδή με φυσική παρουσία του ατόμου-εργοδοτούμενου στη Δημοκρατία), σε ένα ή περισσότερους εργοδότες, είτε τέτοιοι εργοδότες είναι κάτοικοι της Δημοκρατίας, είτε μη κάτοικοι της Δημοκρατίας, το οποίο εμπίπτει

στις πρόνοιες των άρθρων 5(1)(β) και 5(2)(β) του περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμου Ν.118(Ι)/2002, 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), 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) **συνιστά 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, συνδεδεμένη ή μη, η αμοιβή του ως Εκτελεστικός Σύμβουλος (Executive Director) συνυπολογίζεται στην αμοιβή του από εργοδότηση.

(Βλέπε Παράρτημα ΙΙ για παραδείγματα προς αποσαφήνιση του τι συνιστά «αμοιβή από εργοδότηση στη Δημοκρατία».)

12. Για τον σκοπό εξέτασης κατά πόσο ένα άτομο πληροί τις προϋποθέσεις (i) και (iii) της παραγράφου 6 διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

- (i) **Το άτομο δεν ήταν κάτοικος της Δημοκρατίας για χρονική περίοδο τουλάχιστον δεκαπέντε (15) συνεχόμενων ετών αμέσως πριν από την έναρξη της πρώτης του εργοδότησης στη Δημοκρατία**

13. 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.

14. Δηλαδή, για τα άτομα τα οποία έχουν έναρξη πρώτης εργοδότησης στη Δημοκρατία κατά το έτος 2023, για να πληρούν την προϋπόθεση των δεκαπέντε συνεχόμενων ετών μη φορολογικής κατοικίας στη Δημοκρατία, θα πρέπει να μην ήταν κάτοικοι της Δημοκρατίας για όλα τα έτη από το 2008 μέχρι το 2022 (συμπεριλαμβανομένων), ανεξάρτητα αν κατά το 2023 δεν ήταν κάτοικοι της Δημοκρατίας.

- (ii) **Η αμοιβή του ατόμου κατά το πρώτο ή δεύτερο έτος που έπεται της ημερομηνίας έναρξης της πρώτης εργοδότησής του στη Δημοκρατία υπερβαίνει τις €55.000 ετησίως**

15. Άτομο για να είναι επιλέξιμο της απαλλαγής θα πρέπει η **πραγματική αμοιβή** από την εργοδότησή του στη Δημοκρατία κατά το πρώτο ή δεύτερο έτος που έπεται της ημερομηνίας έναρξης της πρώτης του εργοδότησης στη Δημοκρατία να υπερβαίνει τις €55.000 ετησίως. Δηλαδή η αμοιβή που κτήθηκε από το άτομο κατά τους πρώτους δώδεκα ή τους επόμενους

δώδεκα μήνες από την ημερομηνία έναρξης της πρώτης εργοδότησής του στη Δημοκρατία να υπερβαίνει τις €55.000.

16. Επισημαίνονται τα ακόλουθα:

- (i) Για σκοπούς καθορισμού της αμοιβής λαμβάνεται υπόψη η αμοιβή, όπως αυτή ορίζεται στην παράγραφο 11.
- (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 που έπεται της ημερομηνίας έναρξης 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 τη συμπλήρωση περιόδου δύο ετών από την ημερομηνία έναρξης της πρώτης του εργοδότησης στη Δημοκρατία. Αύξηση, η οποία καταβάλλεται σε άτομο αναδρομικά μετά τη συμπλήρωση περιόδου δύο ετών από την ημερομηνία έναρξης της πρώτης του εργοδότησης δεν θα λαμβάνεται υπόψη.

17. Σε περίπτωση που κατά τη διάρκεια των δύο ετών που έπονται της ημερομηνίας έναρξης της πρώτης εργοδότησης ατόμου στη Δημοκρατία, το άτομο απουσιάσει από την εργασία του λόγω λήψης **νεομισμένης άδειας ασθενείας ή/και άδειας μητρότητας ή/και άδειας πατρότητας ή/και γονικής άδειας**, και κατά τη διάρκεια της απουσίας του λαμβάνει από τον εργοδότη του μειωμένη αμοιβή ή δεν λαμβάνει αμοιβή, με αποτέλεσμα η συνολική αμοιβή του κατά το πρώτο ή/και το δεύτερο έτος από την ημερομηνία έναρξης της πρώτης του εργοδότησης στη Δημοκρατία να μην υπερβαίνει τις €55.000, τότε, νοουμένου ότι:

- (i) με βάση τη φύση των καθηκόντων του, η συνέχιση της εργοδότησής του μετά τη λήξη της άδειάς του θεωρείται πρακτικά δυνατή και
- (ii) κατά τη διάρκεια της απουσίας του ατόμου η σύμβαση εργοδότησης του παραμένει σε ισχύ και το άτομο τεκμηριώνει την πρόθεσή του να επιστρέψει στην εργοδότησή του με τη λήξη της άδειας ή το άτομο συνάπτει νέα εργοδότηση με ημερομηνία έναρξης όχι αργότερα από την πρώτη ημέρα του μήνα που έπεται της ημερομηνίας λήξης της άδειας, και
- (iii) με τη λήξη της άδειας το άτομο επιστρέφει στην εργοδότησή του ή ξεκινά νέα εργοδότηση (βλέπε σημείο (ii) πιο πάνω),

για σκοπούς εξακρίβωσης της επιλεξιμότητάς του για την απαλλαγή του άρθρου 8(23A) και μόνο (και όχι για σκοπούς διεκδίκησης της απαλλαγής σε συγκεκριμένο έτος), κατά την περίοδο της απουσίας του θα λογίζεται ότι λαμβάνει τη συνήθη αμοιβή του με βάση τη σύμβαση εργοδότησής του που βρισκόταν σε ισχύ αμέσως πριν την εν λόγω περίοδο απουσίας του.

18. Περιπτώσεις ατόμων που δεν πληρούν τα σημεία (i) μέχρι (iii) της παραγράφου 17 για το λόγο ότι κατά τη διάρκεια της απουσίας τους η εργοδότησή τους τερματίστηκε και δεν σύναψαν ή/και άρχισαν νέα εργοδότηση με τη λήξη της άδειάς τους, να υποβάλλονται στον Έφορο Φορολογίας (ο «Έφορος») για λήψη απόφασης ως προς την επιλεξιμότητά τους για την απαλλαγή.

(Βλέπε Παράρτημα III για παραδείγματα αναφορικά με την επιλεξιμότητα ατόμου για διεκδίκηση της απαλλαγής με βάση την αμοιβή.)

III. Η απαλλαγή παρέχεται σε κάθε έτος στο οποίο η αμοιβή από εργοδότηση υπερβαίνει τις €55.000

19. Νοουμένου ότι το άτομο είναι επιλέξιμο της απαλλαγής (βλέπε Μέρος II), η απαλλαγή παρέχεται σε οποιοδήποτε φορολογικό έτος (μέχρι τη συμπλήρωση 17 φορολογικών ετών από το έτος έναρξης της πρώτης του εργοδότησης (συμπεριλαμβανομένου) ή μέχρι την κατάργηση του εν λόγω άρθρου όποιο από τα δύο επισυμβεί νωρίτερα βλέπε Μέρος IV), στο οποίο η πραγματική αμοιβή από την εργοδότηση που ασκείται στη Δημοκρατία υπερβαίνει τις €55.000.

20. Ειδικά για το έτος έναρξης της πρώτης εργοδότησης, στη Δημοκρατία, σύμφωνα με το σημείο (iii) της πρώτης επιφύλαξης του άρθρου 8(23A), η απαλλαγή παρέχεται σε περίπτωση που η συνολική πραγματική αμοιβή του ατόμου από οποιαδήποτε εργοδότηση που ασκείται στη Δημοκρατία υπερβαίνει τις €55.000 κατά τους πρώτους 12 μήνες από την ημερομηνία έναρξης της πρώτης του εργοδότησης στη Δημοκρατία. Δηλαδή, στην περίπτωση ατόμου που έχει έναρξη πρώτης εργοδότησης στη Δημοκρατία την 1.9.2023, η απαλλαγή θα παρασχεθεί κατά το έτος 2023 σε περίπτωση που η συνολική πραγματική αμοιβή του από οποιαδήποτε εργοδότηση που ασκείται στη Δημοκρατία υπερβαίνει τις €55.000 κατά την περίοδο 1.9.2023 μέχρι 31.8.2024.

21. Επισημαίνεται ότι, για το έτος τερματισμού της εργοδότησης δεν υφίσταται ειδική πρόνοια και ως εκ τούτου η απαλλαγή παρέχεται μόνο σε περίπτωση που η συνολική πραγματική αμοιβή του ατόμου από οποιαδήποτε εργοδότηση που ασκείται στη Δημοκρατία υπερβαίνει τις €55.000 για το εν λόγω φορολογικό έτος.

22. 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 εργοδότηση μειωθεί στις €55.000 ή πιο κάτω, η απαλλαγή δεν παρέχεται για το συγκεκριμένο φορολογικό έτος, ενώ δύναται να παρασχεθεί σε οποιοδήποτε από τα υπολειπόμενα μελλοντικά φορολογικά έτη, στα οποία η αμοιβή από εργοδότηση υπερβαίνει τις €55.000.

23. Σημειώνεται ότι στο φορολογικό έτος στο οποίο δεν παρέχεται η απαλλαγή του άρθρου 8(23A), δύναται να παρασχεθεί η απαλλαγή του άρθρου 8(21A) ή του άρθρου 8(21), νοουμένου 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 III για παραδείγματα αναφορικά με την παροχή της απαλλαγής με βάση την αμοιβή.)

24. Επισημαίνεται ότι, με βάση το σημείο (ii) της πρώτης επιφύλαξης του άρθρου 8(23A), σε περίπτωση που σε κάποιο φορολογικό έτος η αμοιβή μειώνεται κάτω των €55.000, η απαλλαγή του άρθρου 8(23A) παραχωρείται στα έτη που προηγούνται ή έπονται της μείωσης νοουμένου ότι ο Έφορος ικανοποιείται ότι η αυξομείωση στην ετήσια αμοιβή από εργοδότηση στη Δημοκρατία δεν αποτελεί ρύθμιση που αποσκοπεί στη χορήγηση της απαλλαγής

25. Η συγκεκριμένη πρόνοια αποσκοπεί στο να διασφαλίσει ότι οι τυχόν διακυμάνσεις στο ύψος της ετήσιας αμοιβής ατόμου, οι οποίες έχουν ως αποτέλεσμα την παροχή της απαλλαγής σε κάποια φορολογικά έτη και τη μη παροχή 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.

IV. Περίοδος κατά την οποία παρέχεται η απαλλαγή

26. Τηρουμένης της παραγράφου 28 πιο κάτω, η απαλλαγή παρέχεται για χρονική περίοδο δεκαεπτά (17) φορολογικών ετών, αρχής γενομένης από το φορολογικό έτος πρώτης εργοδότησης στη Δημοκρατία δηλαδή, η απαλλαγή παρέχεται 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 φορολογικών ετών στα οποία εν τέλει το άτομο επωφεληθήκε της απαλλαγής, είτε λόγω μείωσης της αμοιβής, είτε λόγω μετάβασης του ατόμου εκτός της Δημοκρατίας είτε για οποιοδήποτε άλλο λόγο.

27. Δηλαδή, τα 17 φορολογικά έτη αποτελούν το μέγιστο αριθμό φορολογικών 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.

28. Ανεξάρτητα εάν η περίοδος των 17 συναπτών φορολογικών ετών από το έτος έναρξης της πρώτης εργοδότησης στη Δημοκρατία έχει εξαντληθεί ή όχι, η απαλλαγή σταματά να παρέχεται σε όλα τα επιλέξιμα άτομα με την κατάργηση του άρθρου 8(23Α).

V. Μεταβατικές Διατάξεις - Παροχή της απαλλαγής σε άτομα που έχουν έναρξη πρώτης εργοδότησης στη Δημοκρατία πριν την 1.1.2022

(α) Πεδίο εφαρμογής (επιλέξιμοι δικαιούχοι)

29. Το άρθρο 8(23Α) (δεύτερη επιφύλαξη) περιλαμβάνει μεταβατικές διατάξεις με βάση τις οποίες η απαλλαγή του 50% της αμοιβής από εργοδότηση παρέχεται και σε τρεις κατηγορίες ατόμων (βλέπε παράγραφο 31 πιο κάτω), των οποίων η έναρξη της πρώτης εργοδότησης στη Δημοκρατία επεσυνέβη πριν την 1.1.2022, νοουμένου ότι:

- (i) για περίοδο δεκαπέντε (15) συνεχόμενων ετών αμέσως πριν την έναρξη της πρώτης εργοδότησής τους στη Δημοκρατία (βλέπε Μέρος ΙΙ, παράγραφο 6(i)), δεν ήταν κάτοικοι της Δημοκρατίας, και
- (ii) είχαν συνεχή εργοδότηση στη Δημοκρατία από το έτος έναρξης της πρώτης εργοδότησής τους μέχρι και το φορολογικό έτος 2021 (βλέπε παράγραφο 30 πιο κάτω).

30. Για τους σκοπούς της δεύτερης επιφύλαξης του άρθρου 8(23Α), άτομο θεωρείται ότι έχει **συνεχή εργοδότηση στη Δημοκρατία** από το έτος έναρξης της πρώτης εργοδότησής του μέχρι και το φορολογικό έτος 2021 όταν από την ημερομηνία έναρξης της πρώτης του εργοδότησης στην Δημοκρατία μέχρι και τις 31.12.2021 δεν υφίσταται οποιοδήποτε διάστημα κατά το οποίο το άτομο δεν ασκούσε οποιαδήποτε εργοδότηση στη Δημοκρατία, ανεξάρτητα αν κατά την εν λόγω περίοδο μεσολάβησε αλλαγή εργοδότη, ή λήψη νενομισμένης άδειας ασθένειας ή/και άδειας μητρότητας ή/και άδειας πατρότητας ή/και γονικής άδειας ή άσκηση εργοδότησης εκτός της Δημοκρατίας σε εργοδότη κάτοικο της Δημοκρατίας που δεν διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση εκτός της Δημοκρατίας. Άτομο δεν θεωρείται ότι έχει συνεχή εργοδότηση στη Δημοκρατία εάν, για παράδειγμα, κατά την εν λόγω περίοδο μεσολάβησε οποιοδήποτε διάστημα κατά το οποίο το άτομο ήταν άνεργο ή ασκούσε μισθωτές υπηρεσίες εκτός της

Δημοκρατίας σε εργοδότη μη κάτοικο της Δημοκρατίας ή σε μόνιμη εγκατάσταση που διατηρεί εκτός της Δημοκρατίας εργοδότης κάτοικος της Δημοκρατίας.

31. Οι τρεις κατηγορίες ατόμων που εμπίπτουν στις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 8(23A) είναι οι ακόλουθες:

(i) Άτομο το οποίο επωφελήθηκε της απαλλαγής του άρθρου 8(23)

Η συγκεκριμένη κατηγορία αφορά άτομα, 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.

(ii) 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 αφορά άτομα, -

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

(iii) 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 του έχει υπερβεί τις πενήντα πέντε χιλιάδες ευρώ (€55.000) ετησίως

Η συγκεκριμένη κατηγορία αφορά άτομα, -

- τα οποία είχαν έναρξη πρώτης εργοδότησης στη Δημοκρατία μεταξύ των ετών 2016 και 2021 (συμπεριλαμβανομένων), και
- των οποίων η αμοιβή από την πρώτη εργοδότηση στη Δημοκρατία δεν υπερέβαινε τις €55.000 για τους πρώτους δώδεκα (12) μήνες εργοδότησής τους, και
- των οποίων η αμοιβή για την 12μηνη περίοδο που λήγει στις 26.1.2023 (6 μήνες μετά τη δημοσίευση του περί Φορολογίας του Εισοδήματος ((Τροποποιητικού) (Αρ. 6)Νόμου Ν.121(Ι)/2022² 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.

Για το σκοπό του καθορισμού της αμοιβής του ατόμου ούτως ώστε να αποφασιστεί κατά πόσο αυτό είναι επιλέξιμο της απαλλαγής του άρθρου 8(23A) με βάση τη συγκεκριμένη διάταξη, εφαρμόζονται οι πρόνοιες της παραγράφου 17 της παρούσας εγκυκλίου αναφορικά με τη λήψη νομιμομένης άδειας ασθένειας ή/και άδειας μητρότητας ή/και άδειας πατρότητας ή/και γονικής άδειας.

² Επίσημη Εφημερίδα Παρ. Ι(Ι), Αρ. 4905, ημερομηνία δημοσίευσης 26.7.2022

(Βλέπε Παράρτημα IV για παραδείγματα αναφορικά με την παροχή της απαλλαγής με βάση τις μεταβατικές διατάξεις.)

(β) Προϋποθέσεις για την παροχή απαλλαγής

32. Πλην των πιο πάνω διαφοροποιήσεων όσον αφορά την επιλεξιμότητα των ατόμων που είχαν έναρξη εργοδότησης στη Δημοκρατία πριν την 1.1.2022 για την παροχή της απαλλαγής, η απαλλαγή στα εν λόγω άτομα παρέχεται 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 II και Μέρος III).

(γ) Περίοδος κατά την οποία παρέχεται η απαλλαγή

33. Η απαλλαγή στις συγκεκριμένες περιπτώσεις παρέχεται από το φορολογικό έτος 2022 και μέχρι τη συμπλήρωση 17 φορολογικών ετών από το έτος έναρξης της πρώτης εργοδότησης στη Δημοκρατία (συμπεριλαμβανομένου). Για παράδειγμα, εάν το έτος έναρξης της πρώτης εργοδότησης στη Δημοκρατία ήταν το έτος 2019, τότε η απαλλαγή παρέχεται από το έτος 2022 μέχρι το έτος 2035. Όπως και στην περίπτωση των ατόμων που έχουν έναρξη πρώτης εργοδότησης στη Δημοκρατία από 1.1.2022 (βλέπε παράγραφο 28), η απαλλαγή σταματά να παρέχεται με την κατάργηση του άρθρου 8(23A), ανεξάρτητα εάν η περίοδος των 17 συναπτών φορολογικών ετών από το έτος έναρξης της πρώτης εργοδότησης στη Δημοκρατία έχει εξαντληθεί ή όχι.

VI. Διαδικαστικά και άλλα θέματα που αφορούν την παροχή της απαλλαγής

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

35. Για κάθε φορολογικό έτος δύναται να γίνεται εναλλαγή των απαλλαγών που διεκδικούνται και να παρέχεται διαφορετική απαλλαγή από αυτή που χορηγήθηκε κατά το προηγούμενο έτος, νοουμένου ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις για εφαρμογή της κάθε απαλλαγής (βλέπε Παράρτημα III, παράδειγμα 16).

36. Η απαλλαγή παρέχεται 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 παρέχεται η απαλλαγή του άρθρου 8(21A) ή του άρθρου 8(23A) πριν και μετά τον Τροποποιητικό Νόμο.

37. Επισημαίνεται ότι στις περιπτώσεις της παραγράφου 36 πιο πάνω, 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.

38. Στη Δήλωση Εισοδήματος Ατόμου για το φορολογικό έτος 2022 (Έντυπο (Τ.Φ.1 Μισθωτού) 2022) και για τα μετέπειτα φορολογικά έτη, η αμοιβή από εργοδότηση για την οποία διεκδικείται απαλλαγή με βάση το άρθρο 8(23A) σημειώνεται στον πίνακα του Μέρους 4.A1 «Μισθωτές Υπηρεσίες» με κωδικό 13 (στήλη 3). Η αμοιβή από πρώτη εργοδότηση για την οποία διεκδικείται απαλλαγή με βάση το άρθρο 8(23A) όπως ίσχυε πριν τη δημοσίευση του Τροποποιητικού Νόμου σημειώνεται με κωδικό 12.

39. Άτομα, τα οποία είναι επιλέξιμα της απαλλαγής του άρθρου 8(23Α) και για το φορολογικό έτος 2022 ήταν και επιλέξιμα της απαλλαγής του άρθρου 8(23Α), όπως ίσχυε πριν τον Τροποποιητικό Νόμο, και στη Δήλωση Εισοδήματός τους για το έτος 2022 έχουν διεκδικήσει απαλλαγή με κωδικό 12 (απαλλαγή του 50% της αμοιβής από πρώτη εργοδότηση στη Δημοκρατία), σε περίπτωση τερματισμού της πρώτης τους εργοδότησης δεν χάνουν την επιλεξιμότητά τους, και συνεπώς το δικαίωμά τους, να διεκδικήσουν σε μελλοντική Δήλωση Εισοδήματος την απαλλαγή του άρθρου 8(23Α) με κωδικό 13, με την επιφύλαξη της παραγράφου 40 πιο κάτω.

40. Παρά την παράγραφο 39 πιο πάνω, άτομα τα οποία κατά το έτος τερματισμού της πρώτης τους εργοδότησης στη Δημοκρατία διεκδικήσουν την απαλλαγή με κώδικα 12 (δηλαδή σύμφωνα με τις πρόνοιες του άρθρου 8(23Α) ως ίσχυε πριν τον Τροποποιητικό Νόμο) στη βάση του ότι η αμοιβή από την πρώτη τους εργοδότηση υπερβαίνει τις €55.000 κατά τους δώδεκα τελευταίους μήνες πριν τον τερματισμό, αλλά δεν υπερβαίνει τις €55.000 κατά το φορολογικό έτος στο οποίο η πρώτη εργοδότηση τερματίστηκε (βλέπε παράγραφο 18 πιο πάνω), καθίστανται αυτόματα **ΜΗ** επιλέξιμοι για να διεκδικήσουν την απαλλαγή του 50% σύμφωνα με τις πρόνοιες του άρθρου 8(23Α) για οποιοδήποτε φορολογικό έτος έπεται του έτους τερματισμού της πρώτης τους εργοδότησης. Σε περίπτωση που η διεκδίκηση της απαλλαγής με κώδικα 12 αποδίδεται σε λάθος, και νοουμένου ότι δεν έχει παρέλθει περίοδος 3 ετών από την προθεσμία υποβολής της δήλωσης εισοδήματος για το έτος τερματισμού της εργοδότησης, δύναται να υποβληθεί αναθεωρημένη δήλωση, με βάση το άρθρο 5B του περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμο Ν.4/78, όπως τροποποιήθηκε.

41. Σύμφωνα με το άρθρο 41 του περί ΦΕ Νόμου, ο φόρος εισοδήματος που προκύπτει επί των αποδοχών υπαλλήλων καταβάλλεται από τον εργοδότη μέσω παρακράτησης σύμφωνα με τους περί Παρακρατήσεως Φόρων εξ' αποδοχών Κανονισμούς του 1969, όπως τροποποιήθηκαν. Ως εκ τούτου έκαστος εργοδότης είναι υπεύθυνος για την ορθή παρακράτηση του φόρου εισοδήματος που προκύπτει επί των αποδοχών των υπαλλήλων του, περιλαμβανομένων και των υπαλλήλων που είναι δικαιούχοι της απαλλαγής του άρθρου 8(23Α), σύμφωνα και με τη Δήλωση για Διεκδίκηση Φορολογικών Εκπτώσεων (έντυπο Τ.Φ.59).

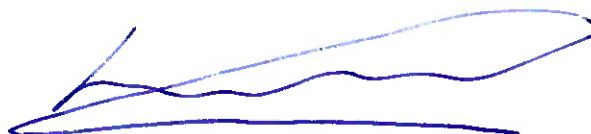
42. Δεδομένου ότι η παροχή της απαλλαγής του άρθρου 8(23Α) στους επιλέξιμους δικαιούχους σε ένα φορολογικό έτος προϋποθέτει αμοιβή από εργοδότηση στη Δημοκρατία που υπερβαίνει τις €55.000 στο υπό αναφορά έτος, σε περίπτωση που υπάλληλος διεκδικεί την απαλλαγή του άρθρου 8(23Α), αλλά η εργοδότησή του τερματίζεται πριν τη συμπλήρωση αμοιβής από εργοδότηση στη Δημοκρατία που υπερβαίνει τις €55.000 στο υπό αναφορά έτος, εφαρμόζονται τα ακόλουθα:

- (i) Ο υπάλληλος, κατά τη γνωστοποίηση του τερματισμού της εργοδότησής του, υποβάλλει στον υφιστάμενο εργοδότη του αναθεωρημένο έντυπο Τ.Φ.59, στο οποίο δηλώνει, μεταξύ άλλων, την αναμενόμενη αμοιβή του από εργοδότηση στη Δημοκρατία, η οποία είναι επιλέξιμη της απαλλαγής του άρθρου 8(23Α), για την περίοδο από την ημερομηνία του τερματισμού της υφιστάμενης εργοδότησής του μέχρι την 31 Δεκεμβρίου του ιδίου έτους. Η αναμενόμενη αμοιβή που δηλώνεται στο αναθεωρημένο έντυπο Τ.Φ.59 πρέπει να υπολογίζεται με βάση τη συμφωνηθείσα αμοιβή, όπως προνοείται σε συμφωνία εργοδότησης που έχει ήδη συναφθεί μέχρι και την ημερομηνία υποβολής του αναθεωρημένου εντύπου, ενώ στο αναθεωρημένο έντυπο θα πρέπει απαραίτητα να δηλώνεται το όνομα / επωνυμία του νέου εργοδότη. Ο υφιστάμενος εργοδότης προβαίνει σε παρακράτηση φόρου με βάση το αναθεωρημένο έντυπο Τ.Φ.59.
- (ii) Σε περίπτωση που ο υπάλληλος δεν υποβάλει στον υφιστάμενο εργοδότη του αναθεωρημένο έντυπο Τ.Φ.59, ή υποβάλει αναθεωρημένο έντυπο Τ.Φ.59, στο οποίο όμως δεν έχει δηλώσει το όνομα / επωνυμία του νέου του εργοδότη, ο υφιστάμενος

εργοδότης οφείλει να υπολογίσει ξανά τον φόρο εισοδήματος του συγκεκριμένου υπαλλήλου βάσει της συνολικής πραγματικής αμοιβής του μέχρι την ημερομηνία τερματισμού της εργοδότησής του (και όχι με βάση την αναμενόμενη αμοιβή του για το έτος), χωρίς να εφαρμόσει την απαλλαγή του άρθρου 8(23A), αλλά εφαρμόζοντας την απαλλαγή των άρθρων 8(21) ή 8(21A) εάν ο υπάλληλος είναι δικαιούχος τέτοιας απαλλαγής.

Ο υφιστάμενος εργοδότης παρακρατεί τον οφειλόμενο φόρο που προκύπτει με βάση τον πιο πάνω υπολογισμό από οποιαδήποτε πληρωμή (περιλαμβανομένης της αμοιβής για δεδουλευμένη υπηρεσία, υπερωρίες, αντιμισθία για δεδουλευμένη άδεια ανάπαυσης / περίοδο προειδοποίησης, αναλογία 13^{ου} μισθού, φιλοδώρημα, χαριστική πληρωμή (είτε υπόκειται σε φόρο εισοδήματος στο επίπεδο του υπαλλήλου είτε όχι), κ.α.) που θα προβεί προς τον υπάλληλο από την ημερομηνία γνωστοποίησης του τερματισμού της εργοδότησης και μετέπειτα. Η παρακράτηση φόρου να ανέρχεται μέχρι το συνολικό ποσό της/των πληρωμής/ών.

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



Σωτήρης Α. Μαρκίδης
Έφορος Φορολογίας

Κοινοποιήσεις:

Γενικό Ελεγκτή της Δημοκρατίας
Γενικό Λογιστή της Δημοκρατίας
Γενικό Διευθυντή Υπουργείου Οικονομικών
Πρόεδρο Εφοριακού Συμβουλίου
Παγκύπριο Δικηγορικό Σύλλογο
Σύνδεσμο Εγκεκριμένων Λογιστών Κύπρου (ΣΕΛΚ)
Σύνδεσμο Εσωτερικών Ελεγκτών Κύπρου
Σύνδεσμο Εταιρειών Παροχής Διοικητικών Υπηρεσιών (CFA)
Cyprus Investment Funds Association
The Institute of Financial Accountants
Σύνδεσμο Τραπεζών Κύπρου
Σύνδεσμο Ασφαλιστικών Εταιρειών Κύπρου
Cyprus Payroll Management Association (CPMA)
Κυπριακό Εμπορικό και Βιομηχανικό Επιμελητήριο (ΚΕΒΕ)
Ομοσπονδία Εργοδοτών και Βιομηχάνων (ΟΕΒ)
Cyprus VAT Association (CYVA)

Παράρτημα Ι

Παρατίθενται παραδείγματα προς αποσαφήνιση του όρου «**έναρξη πρώτης εργοδότησης στη Δημοκρατία**».

Για τους σκοπούς των συγκεκριμένων παραδειγμάτων:

- (i) αγνοούνται οι υπόλοιπες προϋποθέσεις για την παροχή της απαλλαγής με βάση το άρθρο 8(23Α), και
- (ii) η αναφορά σε εταιρείες αναφέρεται σε εταιρείες που έχουν τη φορολογική κατοικία τους στη Δημοκρατία, εκτός και αν δηλώνεται διαφορετικά.

Παράδειγμα 1

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

Στην προκειμένη περίπτωση η εργοδότηση του ατόμου κατά την περίοδο 1.6.2009 – 31.8.2009 εμπίπτει στα δεκαπέντε (15) συνεχόμενα φορολογικά έτη που προηγούνται του έτους έναρξης της εργοδότησης του ατόμου στην εταιρεία Α. Συνεπώς, έστω και αν η εργοδότηση του ατόμου κατά το έτος 2009 ήταν για μικρή χρονική περίοδο (92 ημέρες), η έναρξη της εργοδότησής του στην εταιρεία Α την 1.9.2022, δεν θεωρείται έναρξη πρώτης εργοδότησης στη Δημοκρατία.

Παράδειγμα 2

Άτομο εργοδοτείτο στη Δημοκρατία για την περίοδο 1.9.1994 – 30.6.2008. Την 1.9.2008 μετέβη εκτός της Δημοκρατίας όπου και παρέμεινε μέχρι τις 30.11.2023. Την 1.2.2024 εργοδοτείται στην εταιρεία Α.

Στην προκειμένη περίπτωση η εργοδότηση του ατόμου στη Δημοκρατία από το έτος 1994 μέχρι το έτος 2008 δεν εμπίπτει στα δεκαπέντε (15) συνεχόμενα φορολογικά έτη που προηγούνται του έτους έναρξης της εργοδότησης του στην εταιρεία Α. Συνεπώς, η έναρξη της εργοδότησης του ατόμου στην εταιρεία Α την 1.2.2024, θεωρείται έναρξη πρώτης εργοδότησης στη Δημοκρατία.

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. Κατά τη διάρκεια της εργοδότησής του στον ξένο εργοδότη, το άτομο μεταβαίνει περιστασιακά στη Δημοκρατία, απ' όπου παρέχει τις μισθωτές του υπηρεσίες για συνολική περίοδο 3 περίπου μηνών ανά φορολογικό έτος (κατά μέσο όρο). Την 1.9.2022, το άτομο τερματίζει την εργοδότησή του στον ξένο εργοδότη και εργοδοτείται στην εταιρεία Α.

Στην προκειμένη περίπτωση η έναρξη της εργοδότησης του ατόμου στην εταιρεία Α δεν θεωρείται έναρξη πρώτης εργοδότησης, καθότι κατά την περίοδο των δεκαπέντε (15) συνεχόμενων φορολογικών ετών που προηγούνται του έτους έναρξης της εργοδότησής του στην εταιρεία Α, ασκούσε μισθωτές υπηρεσίες στη Δημοκρατία, έστω σε ξένο εργοδότη.

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.

Στην προκειμένη περίπτωση η έναρξη της εργοδότησης του ατόμου στην εταιρεία Α την 1.8.2022 θεωρείται η ημερομηνία έναρξης της πρώτης του εργοδότησης στη Δημοκρατία.

Παράδειγμα 5

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 ημερομηνία εγκατάστασης του ατόμου στη Δημοκρατία θεωρείται ως η ημερομηνία έναρξης της πρώτης του εργοδότησης στη Δημοκρατία.

Παράδειγμα 6

Άτομο, το οποίο δεν είχε εργοδοτηθεί στη Δημοκρατία μέχρι το έτος 2021, την 1.9.2022 εγκαθίσταται στη Δημοκρατία και ξεκινά να παρέχει υπηρεσίες ως αυτοεργοδοτούμενος. Την 1.10.2023 ξεκινά εργοδότηση στην εταιρεία Α.

Στην προκειμένη περίπτωση το άτομο θεωρείται ότι έχει ημερομηνία έναρξης πρώτης εργοδότησης στη Δημοκρατία 1.10.2023.

Παράρτημα II

Παρατίθενται παραδείγματα προς αποσαφήνιση του τι συνιστά «αμοιβή από εργοδότηση στη Δημοκρατία».

Για τους σκοπούς των συγκεκριμένων παραδειγμάτων η αναφορά σε εταιρείες αναφέρεται σε εταιρείες που έχουν τη φορολογική κατοικία τους στη Δημοκρατία, εκτός και αν δηλώνεται διαφορετικά.

Παράδειγμα 7

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

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

Παράδειγμα 8

Άτομο έχει έναρξη πρώτης εργοδότησης στη Δημοκρατία την 1.8.2022 στην εταιρεία Α, από την οποία για το έτος 2022 έλαβε αμοιβή ύψους €60.000. Την 1.10.2022 και ενόσω το άτομο 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 δεν είναι συνδεδεμένες.

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

Παράδειγμα 9

Όπως στο παράδειγμα 8, 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 εργοδότηση στη Δημοκρατία για το έτος 2022 ισούται με την αμοιβή που έλαβε για την εργοδότησή του στην εταιρεία Α μόνο, δηλαδή ανέρχεται σε €60.000.

Παράδειγμα 10

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 εργοδότηση στη Δημοκρατία για το έτος 2022 ισούται με €130.000.

Παράδειγμα 11

Άτομο έχει έναρξη πρώτης εργοδότησης στη Δημοκρατία την 1.1.2023 στην εταιρεία Α. 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 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 12

Όπως στο παράδειγμα 11, 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 ασκούντο για λογαριασμό της εταιρείας Α), με αποτέλεσμα η αμοιβή του ατόμου από εργοδότηση στη Δημοκρατία να ανέρχεται σε €70.000.

Παράδειγμα 13

Όπως στο παράδειγμα 11, 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 εργοδότηση στη Δημοκρατία (οι υπηρεσίες ασκούνται εκτός της Δημοκρατίας σε ξένο εργοδότη), ανεξάρτητα αν ο ξένος εργοδότης ανήκει ή όχι στον ίδιο ενοποιημένο όμιλο για λογιστικούς σκοπούς με την εταιρεία Α.

Παρατίθενται παραδείγματα αναφορικά με την **επιλεξιμότητα ατόμου για διεκδίκηση της απαλλαγής** και αναφορικά με την **παροχή της απαλλαγής** με αποκλειστικό κριτήριο την αμοιβή.

Για τους σκοπούς των παρακάτω παραδειγμάτων θεωρείται ότι οι υπόλοιπες προϋποθέσεις παροχής της απαλλαγής ικανοποιούνται.

Παράδειγμα 14

Άτομο έχει έναρξη πρώτης εργοδότησης στη Δημοκρατία την 1.7.2023 με ετήσια αμοιβή ύψους €80.000. Κατά το πρώτο έτος εργοδότησής του στη Δημοκρατία η ετήσια αμοιβή του παρέμεινε σταθερή.

Το άτομο είναι επιλέξιμο της απαλλαγής καθότι η αμοιβή του από εργοδότηση στη Δημοκρατία υπερβαίνει τις €55.000 κατά τους πρώτους δώδεκα μήνες από την ημερομηνία έναρξης της πρώτης του εργοδότησης στη Δημοκρατία (1.7.2023 – 30.6.2024).

Επίσης, το άτομο δικαιούται την απαλλαγή το έτος 2023, διότι παρόλο ότι η πραγματική αμοιβή του για το 2023 είναι μικρότερη των €55.000 ($€80.000 * 6/12 = €40.000$), εντούτοις η αμοιβή κατά τους 12 πρώτους μήνες της εργοδότησής του υπερβαίνει τις €55.000 (€80.000).

Παράδειγμα 15

Όπως στο παράδειγμα 14, αλλά το άτομο τερματίζει την πρώτη του εργοδότηση στη Δημοκρατία στις 31.1.2024 (συνολική περίοδος εργοδότησης 7 μήνες). Τον Φεβρουάριο του 2024 παρέμεινε στη Δημοκρατία ως άνεργος και την 1.3.2024 αποχώρησε από τη Δημοκρατία και δεν επέστρεψε μέχρι και τις 30.6.2025.

Το άτομο δεν είναι επιλέξιμο της απαλλαγής, διότι παρόλο που η ετήσια αμοιβή του με βάση το συμβόλαιο εργοδότησής του υπερβαίνει τις €55.000, η αμοιβή του από εργοδότηση στη Δημοκρατία δεν υπερβαίνει τις €55.000 ούτε κατά το πρώτο έτος που έπεται της ημερομηνίας έναρξης της πρώτης του εργοδότησης του στη Δημοκρατία ($1.7.2023 - 30.6.2024: €80.000 * 7/12 = €46.667$), ούτε κατά το δεύτερο ($1.7.2024 - 30.6.2025$: το άτομο ήταν εκτός της Δημοκρατίας).

Παράδειγμα 16

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.

Το άτομο καθίσταται επιλέξιμο της απαλλαγής κατά το δεύτερο έτος που έπεται της ημερομηνίας έναρξης της πρώτης του εργοδότησης του στη Δημοκρατία (1.5.2023 – 30.4.2024) διότι η αμοιβή του κατά την εν λόγω περίοδο υπερβαίνει τις 55.000 ($€50.000 * 4/12 + €60.000 * 8/12 = €56.667$). Ως εκ τούτου, το άτομο δικαιούται να διεκδικήσει την απαλλαγή 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 ($€50.000 * 8/12 + €60.000 * 4/12$)	< €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(21).
2024	€60.000	> €55.000 → το άτομο δικαιούται την απαλλαγή

Το άτομο θα δικαιούται να διεκδικήσει την απαλλαγή για κάθε έτος στο οποίο η αμοιβή του υπερβαίνει τις €55.000, μέχρι και το έτος 2038.

Παράδειγμα 17

Όπως στο παράδειγμα 16, αλλά η αύξηση της ετήσιας αμοιβής κοινοποιείται στο άτομο την 1.6.2024 (δηλαδή μετά την παρέλευση δύο ετών από την ημερομηνία έναρξης της πρώτης του εργοδότησης στη Δημοκρατία) και ταυτόχρονα του καταβάλλεται αναδρομικά η αύξηση της αμοιβής για την περίοδο 1.9.2023 – 31.5.2024.

Το άτομο δεν είναι επιλέξιμο της απαλλαγής και 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 παρέλευση δύο ετών από την ημερομηνία έναρξης της πρώτης του εργοδότησης στη Δημοκρατία.

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

Παράδειγμα 18

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. Την 1.7.2023, η εργοδότηση του ατόμου τερματίζεται (για οποιοδήποτε λόγο) και το άτομο δεν εργοδοτείται πια μέχρι το τέλος του έτους.

Το άτομο είναι επιλέξιμο της απαλλαγής διότι η αμοιβή του από εργοδότηση στη Δημοκρατία κατά το πρώτο έτος που έπεται της ημερομηνίας έναρξης της πρώτης του εργοδότησης στη Δημοκρατία (1.6.2022 – 31.5.2023) υπερβαίνει τις €55.000. Ως εκ τούτου, το άτομο δικαιούται να διεκδικήσει την απαλλαγή ως ακολούθως:

Φορολογικό Έτος	Πραγματική αμοιβή	Σχόλια
2022 (έτος έναρξης πρώτης εργοδότησης)	€80.000 για τους 12 πρώτους μήνες εργοδότησης	> €55.000 → το άτομο δικαιούται την απαλλαγή παρά του ότι δεν έχει λάβει αμοιβή εντός του έτους 2022 που υπερβαίνει τις €55.000, καθότι το έτος 2022 συνιστά το έτος έναρξης πρώτης εργοδότησης
2023 (έτος τερματισμού εργοδότησης)	€40.000 (€80.000*6/12)	< €55.000 → το άτομο δεν δικαιούται την απαλλαγή με βάση το άρθρο 8(23Α) με βάση τον Τροποποιητικό Νόμο, παρόλο που η ετήσια αμοιβή του με βάση το συμβόλαιο εργοδότησής του υπερβαίνει τις €55.000 εντός του 2023 * Για το συγκεκριμένο έτος, καθότι το άτομο διατηρούσε την πρώτη του εργοδότηση στη Δημοκρατία, δύναται να διεκδικήσει την απαλλαγή του άρθρου 8(23Α) ως ίσχυε πριν τον Τροποποιητικό Νόμο. Ωστόσο, σημειώνεται ότι από το έτος 2024 και μετέπειτα το άτομο: - δεν δύναται να διεκδικήσει την απαλλαγή του άρθρου 8(23Α) ως ισχύει με βάση τον Τροποποιητικό Νόμο (βλέπε παράγραφο 40 της εγκυκλίου), και - δεν δύναται να διεκδικήσει την απαλλαγή του άρθρου 8(23Α) ως ίσχυε πριν τον Τροποποιητικό Νόμο, καθότι δεν διατηρεί την πρώτη του εργοδότηση στη Δημοκρατία.

Παράδειγμα 19

Όπως το παράδειγμα 18, αλλά το άτομο την 1.10.2023 εργοδοτείται στη Δημοκρατία σε άλλο εργοδότη με ετήσια αμοιβή €100.000.

Στην προκειμένη περίπτωση, η συνολική αμοιβή του ατόμου από εργοδότηση στη Δημοκρατία κατά το έτος 2023 ανέρχεται σε €65.000 (€40.000 από την πρώτη εργοδότηση + €100.000 * 3/12). Ως εκ τούτου, το άτομο δικαιούται να διεκδικήσει την απαλλαγή το έτος 2023.

Παράδειγμα 20

Άτομο έχει έναρξη πρώτης εργοδότησης στη Δημοκρατία την 1.9.2023 με ετήσια αμοιβή ύψους €60.000. Την περίοδο 3.6.2024 – 3.11.2024 το άτομο απουσιάζει από την εργασία του λόγω λήψης άδειας μητρότητας. Κατά την εν λόγω περίοδο το άτομο δεν λαμβάνει οποιαδήποτε αμοιβή από τον εργοδότη του. Την 4.11.2024 το άτομο επιστρέφει στην εργασία του με τον ίδιο εργοδότη, και συνεχίζει να εργοδοτείται μέχρι και την 31.12.2025 με την ίδια ετήσια αμοιβή.

Όπως αναφέρεται στην παράγραφο 17 της παρούσας εγκυκλίου, για σκοπούς ελέγχου της επιλεξιμότητας ατόμου για διεκδίκηση της απαλλαγής και μόνο, για την περίοδο της απουσίας του από την εργασία του λόγω λήψης άδειας μητρότητας θα λογίζεται ότι λάμβανε τη συνήθη αμοιβή του με βάση το συμβόλαιο εργοδότησής του. Ως εκ τούτου, παρόλο που η πραγματική αμοιβή του ατόμου δεν υπερέβαινε τις €55.000 ούτε κατά το πρώτο ούτε κατά το δεύτερο έτος που έπονται της ημερομηνίας έναρξης της πρώτης του εργοδότησης στη Δημοκρατία (€45.000 και €50.000 αντίστοιχα), εντούτοις για σκοπούς ελέγχου της επιλεξιμότητάς του θεωρείται ότι η αμοιβή του τόσο κατά το πρώτο, όσο και κατά το δεύτερο έτος που έπονται της ημερομηνίας έναρξης της πρώτης εργοδότησης στη Δημοκρατία, ανερχόταν σε €60.000 ετησίως. Ως εκ τούτου, το άτομο είναι επιλέξιμο της απαλλαγής, την οποία δικαιούται να διεκδικήσει ως ακολούθως:

Φορολογικό Έτος	Πραγματική αμοιβή	Σχόλια
2023 (έτος έναρξης εργοδότησης)	€45.000 για τους 12 πρώτους μήνες εργοδότησης (€60.000*9/12 για περίοδο από 1.9.2023 μέχρι 3.6.2024)	< €55.000 → το άτομο δεν δικαιούται την απαλλαγή
2024	€35.000 (€60.000*7/12 για περίοδο από 1.1.2024 μέχρι 3.6.2024 και 4.11.2024 μέχρι 31.12.2024))	< €55.000 το άτομο δεν δικαιούται την απαλλαγή παρόλο που η ετήσια αμοιβή του με βάση το συμβόλαιο εργοδότησής του υπερβαίνει τις €55.000 εντός του 2024 * 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.
2025	€60.000	> €55.000 → το άτομο δικαιούται την απαλλαγή

Παραδείγματα αναφορικά με την παροχή της απαλλαγής με βάση τις μεταβατικές διατάξεις

Παράδειγμα 21

Άτομο που ήταν δικαιούχος της απαλλαγής του άρθρου 8(23), είχε έναρξη πρώτης εργοδότησης στη Δημοκρατία την 1.1.2013. Την 1.6.2017, και χωρίς η σύμβαση πρώτης εργοδότησής του να τερματιστεί, 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 επιλέξιμος 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 22

Άτομο που ήταν δικαιούχος της απαλλαγής του άρθρου 8(23), είχε έναρξη πρώτης εργοδότησης στη Δημοκρατία την 1.1.2015. Την 31.12.2018 τερματίζεται η πρώτη εργοδότηση του ατόμου (για οποιοδήποτε λόγο) και το άτομο αποφασίζει να λάβει μία περίοδο ανάπαυσης πριν την αναζήτηση νέας εργασίας. Την 1.2.2019 το άτομο εργοδοτείται σε νέο εργοδότη στη Δημοκρατία.

Το άτομο δεν είναι επιλέξιμο 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 2024 (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 23

Άτομο, το οποίο δεν είχε εργοδοτηθεί στη Δημοκρατία μέχρι το έτος 2016, την 1.1.2017 εργοδοτείται στην εταιρεία Α με αμοιβή €60.000. Την 30.9.2019 τερματίζει την εργοδότησή του στην εταιρεία Α και την 1.10.2019 εργοδοτείται στη Δημοκρατία στην εταιρεία Β.

Το άτομο είναι επιλέξιμο της απαλλαγής του άρθρου 8(23A), καθότι έχει έναρξη πρώτης εργοδότησης στη Δημοκρατία μεταξύ των ετών 2016 και 2021 με αμοιβή που υπερέβαινε τις €55.000 ετησίως και η εργοδότησή του στη Δημοκρατία από την ημερομηνία έναρξης της πρώτης εργοδότησης μέχρι την 31.12.2021 ήταν συνεχής, ανεξάρτητα αν στην εν λόγω περίοδο υπήρξε αλλαγή εργοδότησης.

Παράδειγμα 24

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(23Α) 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 12μηνιαία 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 της 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 25

Όπως στο παράδειγμα 24, αλλά το άτομο κατά την περίοδο 1.11.2022 – 30.11.2022 απουσίαζε από την εργασία του λόγω λήψης άδειας ασθενείας. Κατά την εν λόγω περίοδο το άτομο δεν λαμβάνει οποιαδήποτε αμοιβή από τον εργοδότη του. Την 1.12.2022 το άτομο επιστρέφει στην εργασία του με τον ίδιο εργοδότη.

Όπως αναφέρεται στην παράγραφο 17 της παρούσας εγκυκλίου, για σκοπούς ελέγχου της επιλεξιμότητας ατόμου για διεκδίκηση της απαλλαγής και μόνο, για την περίοδο της απουσίας του από την εργασία του λόγω λήψης άδειας ασθενείας θα λογίζεται ότι λάμβανε τη συνήθη αμοιβή του με βάση το συμβόλαιο εργοδότησής του. Ως εκ τούτου, παρόλο που η πραγματική αμοιβή του ατόμου δεν υπερέβαινε τις €55.000 ($€54.000 * 9/12 + €63.000 * 2/12 = €51.000$) κατά την περίοδο 27.1.2022 – 26.1.2023, εντούτοις για σκοπούς ελέγχου της επιλεξιμότητάς του θεωρείται ότι η αμοιβή του κατά την εν λόγω περίοδο ανερχόταν σε €55.500 ετησίως (βλέπε παράδειγμα 24). Ως εκ τούτου, το άτομο είναι επιλέξιμο της απαλλαγής, την οποία δικαιούται να διεκδικήσει ως ακολούθως:

Φορολογικό Έτος	Πραγματική αμοιβή	Σχόλια
2022	€50.250 ($€54.000 * 10/12 + €63.000 * 1/12$)	< €55.000 → το άτομο δεν δικαιούται την απαλλαγή
2023	€63.000	> €55.000 → το άτομο δικαιούται την απαλλαγή

Παράδειγμα 26

Όπως στο παράδειγμα 24, αλλά από 1.12.2022 η ετήσια αμοιβή του ατόμου αυξάνεται σε €57.000.

Το άτομο δεν είναι επιλέξιμο της απαλλαγής και ως εκ τούτου δεν δικαιούται να διεκδικήσει την απαλλαγή σε κανένα φορολογικό έτος, καθότι, παρόλο που η ετήσια αμοιβή του με βάση τους όρους εργοδότησής 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, η πραγματική αμοιβή του για τη 12μηνη περίοδο που λήγει την 26.1.2023 ανέρχεται σε €54.500 ($< €55.000$ ($€54.000 * 10/12 + €57.000 * 2/12$)).

Συγκριτικοί Πίνακες των διατάξεων για την παραχώρηση της απαλλαγής με βάση το άρθρο 8(23Α) ως ίσχυε πριν και ως ισχύει μετά τη δημοσίευση του Τροποποιητικού Νόμο Ν.51(Ι)/2023

ΠΙΝΑΚΑΣ 1

		Άρθρο απαλλαγής	
		Άρθρο 8(23Α) Ν.51(Ι)/2023 <u>εργοδότηση 1.1.2022</u>	Άρθρο 8(23Α) Ν. 121(Ι)/2022 <u>εργοδότηση 1.1.2022 - 29.6.2023</u>
1	Εργοδότηση	Εργοδότηση στη Δημοκρατία μετά από 15 έτη απουσίας (θεωρείται «πρώτη εργοδότηση ³ »)	Πρώτη εργοδότηση στη Δημοκρατία ανέκαθεν (εξαιρουμένης περιστασιακής)
2	Ύψος απαλλαγής	50% απαλλαγή της αμοιβής από οποιαδήποτε εργοδότηση στη Δημοκρατία	50% απαλλαγή της αμοιβής από την πρώτη εργοδότηση στη Δημοκρατία
3	Ελάχιστη αμοιβή	> €55.000	> €55.000
4	Περίοδος απαλλαγής	17 έτη ή μέχρι την κατάργηση του άρθρου 8(23Α), όποιο από τα δύο επισυμβεί νωρίτερα	17 έτη ή μέχρι τον τερματισμό της πρώτης εργοδότησης, όποιο επισυμβεί νωρίτερα
5	Σχετική εγκύκλιος	Υφιστάμενη Εγκύκλιος	Εγκύκλιος 10/2022
6	Περίοδος κατά την οποία το άτομο δεν ήταν κάτοικος της Δημοκρατίας	Τουλάχιστο 15 έτη πριν το έτος έναρξης της πρώτης εργοδότησης ³	Τουλάχιστο 10 έτη πριν το έτος έναρξης της πρώτης εργοδότησης
Εφαρμοστέο άρθρο ανάλογα με την ημερομηνία έναρξης εργοδότησης			
7	Εργοδότηση από 01.01.2022 - 25.07.2022	✓	✓
8	Εργοδότηση από 26.07.2022 - 29.06.2023	✓	✓
9	Εργοδότηση από 30.06.2023	✓	

³ Σύμφωνα με τον Τροποποιητικό Νόμο Ν.51(Ι)/2023, άτομο θεωρείται ότι έχει «έναρξη πρώτης εργοδότησης στη Δημοκρατία» όταν για πρώτη φορά, μετά από περίοδο δεκαπέντε (15) συνεχόμενων φορολογικών ετών κατά την οποία δεν ασκούσε οποιοσδήποτε μισθωτές υπηρεσίες στη Δημοκρατία, αρχίζει να ασκεί μισθωτές υπηρεσίες στη Δημοκρατία είτε σε εργοδότη κάτοικο της Δημοκρατίας είτε σε εργοδότη μη κάτοικο της Δημοκρατίας και ο όρος «πρώτη εργοδότηση στη Δημοκρατία» ερμηνεύεται ανάλογα και διαφέρει από την έννοια του όρου «πρώτη εργοδότηση» πριν την τροποποίηση Ν. 121(Ι)/2022.

ΠΙΝΑΚΑΣ 2

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ		
Μετάβαση από το άρθρο 8(21)² στο άρθρο 8(23A) δικαιούνται άτομα που:	Άρθρο 8(23A) N.51(I)/2023	Άρθρο 8(23A) N. 121(I)/2022
	<p>➤ έχουν έναρξη πρώτης εργοδότησης στη Δημοκρατία (όπως ορίζεται στη γραμμή 1 του ΠΙΝΑΚΑ 1) κατά τα έτη 2016 - 2021 με αρχική αμοιβή (πρώτοι 12 μήνες) που υπερέβαινε τις €55.000 ΚΑΙ έχουν συνεχή εργοδότηση στη Δημοκρατία από την ημερομηνία έναρξης της πρώτης τους εργοδότησης μέχρι και το φορολογικό έτος 2021.</p> <p style="text-align: center;">ή</p> <p>➤ έχουν έναρξη πρώτης εργοδότησης στη Δημοκρατία (όπως ορίζεται στη γραμμή 1 του ΠΙΝΑΚΑ 1) κατά τα έτη 2016-2021 με αρχική αμοιβή (πρώτοι 12 μήνες) που δεν υπερέβαινε τις €55.000, αλλά με αμοιβή που για την περίοδο 27.1.2022 - 26.1.2023 υπερβαίνει τις €55.000 ΚΑΙ έχουν συνεχή εργοδότηση στη Δημοκρατία από την ημερομηνία έναρξης της πρώτης τους εργοδότησης μέχρι και το φορολογικό έτος 2021</p>	ή
Μετάβαση από το άρθρο 8(23) στο άρθρο 8(23A) δικαιούνται άτομα που:	επωφελήθηκαν της απαλλαγής με βάση το άρθρο 8(23) και έχουν συνεχή εργοδότηση στη Δημοκρατία από το έτος έναρξης της πρώτης εργοδότησης μέχρι και το έτος 2021.	επωφελήθηκαν της απαλλαγής με βάση το άρθρο 8(23) και έχουν συνεχή εργοδότηση στη Δημοκρατία από το έτος έναρξης της πρώτης εργοδότησης μέχρι και το έτος 2021.
Περίοδος παροχής της απαλλαγής, είτε γίνεται μετάβαση από το άρθρο 8(21), είτε από το άρθρο 8(23):	Η απαλλαγή παρέχεται από το έτος 2022 μέχρι τη συμπλήρωση 17 ετών από το έτος έναρξης της πρώτης εργοδότησης στη Δημοκρατία (συμπεριλαμβανομένου) ή μέχρι την κατάργηση του άρθρου 8(23A), όποιο επισυμβεί νωρίτερα.	Η απαλλαγή παρέχεται από το έτος 2022 μέχρι τη συμπλήρωση 17 ετών από το έτος έναρξης της πρώτης εργοδότησης στη Δημοκρατία (συμπεριλαμβανομένου) ή μέχρι τον τερματισμό της πρώτης εργοδότησης, όποιο επισυμβεί νωρίτερα.

Σημειώσεις

1. Με βάση τις Μεταβατικές Διατάξεις, η απαλλαγή του άρθρου 8(23Α) (είτε με βάση τον Τροποποιητικό Νόμο, είτε ως ίσχυε πριν τη δημοσίευση του Τροποποιητικού Νόμου) παρέχεται νοουμένου ότι πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις χορήγησης της απαλλαγής που εφαρμόζονται στην περίπτωση ατόμου που έχει έναρξη πρώτης εργοδότησης στη Δημοκρατία από 1.1.2022 (βλέπε Μέρος V, παράγραφος 32).
2. Άτομο το οποίο ήταν δικαιούχος της απαλλαγής του άρθρου 8(23Α) πριν τη δημοσίευση του Τροποποιητικού Νόμου, συνεχίζει να είναι δικαιούχος της απαλλαγής του 50% της αμοιβής του από πρώτη εργοδότηση στη Δημοκρατία, νοουμένου ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 8(23Α), ως ίσχυε πριν τη δημοσίευση του Τροποποιητικού Νόμου (βλέπε παράγραφο 3).
3. Όλες οι πιο πάνω απαλλαγές παρέχονται ανεξάρτητα αν το άτομο μετά την έναρξη της πρώτης του εργοδότησης στη Δημοκρατία γίνεται κάτοικος της Δημοκρατίας ή παραμένει μη κάτοικος (βλέπε Μέρος II, παράγραφος 7).