



ΚΥΠΡΙΑΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Αρ. Φακέλου: 05.13.001



ΤΜΗΜΑ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
TAX DEPARTMENT

ΚΕΝΤΡΙΚΑ ΓΡΑΦΕΙΑ

1471 ΛΕΥΚΩΣΙΑ

Ερμηνευτική Εγκύκλιος: 2017/4 – Φόρος Εισοδήματος

24 Ιουλίου 2017

Προς όλο το Φοροθετικό Προσωπικό

Απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος για έναρξη εργοδότησης στη Δημοκρατία σύμφωνα με τα άρθρα 8(21) και 8(23) του περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμου αρ.118(I)/2002, όπως τροποποιήθηκε.

Η παρούσα εγκύκλιος παρέχει διευκρινίσεις ως προς την εφαρμογή των απαλλαγών που προνοούνται στα άρθρα 8(21) και 8(23), όπως αυτά ίσχυαν πριν και μετά τη θέσπιση του τροποποιητικού Νόμου 187(I)/2015¹.

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

- (i) Για τα φορολογικά έτη μέχρι και το 2014, οι απαλλαγές δεν χορηγούνται ταυτόχρονα εντός ενός φορολογικού έτους, αλλά επιλέγεται μόνο η μία από τις δύο. Για τα έτη 2015 και μετέπειτα, σε περίπτωση που διεκδικείται η έκπτωση με βάση το άρθρο 8(23) δεν μπορεί να διεκδικηθεί η έκπτωση του άρθρου 8(21).
- (ii) Για κάθε φορολογικό έτος δύναται να γίνεται εναλλαγή και να χορηγείται διαφορετική απαλλαγή από αυτή που χορηγήθηκε κατά το προηγούμενο έτος, νοουμένου ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις για εφαρμογή της κάθε απαλλαγής.
- (iii) Απαλλαγή μπορεί να χορηγηθεί σε άτομα που είναι φορολογικοί ή μη φορολογικοί κάτοικοι Κύπρου κατά τα έτη εργοδότησης τους στη Δημοκρατία.
- (iv) Απαλλαγή μπορεί να χορηγηθεί σε άτομα των οποίων η έναρξη της εργοδότησης γίνεται αργότερα στο φορολογικό έτος όταν έχουν ήδη συμπληρώσει πέραν των 183 ημερών στην Κύπρο στο εν λόγω φορολογικό έτος, νοουμένου ότι κατά το προηγούμενο φορολογικό έτος (δηλαδή το έτος που προηγείται του έτους εργοδότησης) ήταν μη φορολογικοί κάτοικοι Κύπρου.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1

Άτομο ήταν μη φορολογικός κάτοικος Κύπρου μέχρι το 2015 και κατά τις 5/2/2016 αφίχθηκε στην Κύπρο όπου εργοδοτήθηκε στις 4/10/2016. Το άτομο αυτό δικαιούνται είτε την απαλλαγή 20% από το έτος 2017, είτε την απαλλαγή 50% (αν οι απολαβές του είναι πέραν των €100.000 ετησίως) από το έτος 2016.

- (v) Η κάθε απαλλαγή δύναται να παραχωρείται σε άτομο το οποίο είχε εργασθεί προηγουμένως στη Δημοκρατία, νοουμένου ότι η εργοδότηση στο εξωτερικό (πριν να επανέλθει για

¹ Επίσημη Εφημερίδα Παρ. Ι(Ι), Αρ. 4545, ημερομηνία δημοσίευσης 17.12.2015

εργοδότηση στην Κύπρο) δεν αποτελούσε απόσπασση ή μετάθεση στον ίδιο εργοδότη, στον οποίο και επανέρχεται για εργοδότηση στην Κύπρο.

Σημειώνεται ότι η απαλλαγή δύναται να εφαρμόζεται και στην περίπτωση που δεν πρόκειται για πρώτη εργοδότηση.

- (vi) Η κάθε απαλλαγή χορηγείται και στην περίπτωση που άτομο ασκεί την εργοδότησή του στην Κύπρο με τον ίδιο εργοδότη στον οποίο εργοδοτείτο στο εξωτερικό, καθώς και στην περίπτωση που εντός της σχετικής περιόδου για την απαλλαγή του 8(21) ή του 8(23), το άτομο αλλάζει εργοδότη.

Στην περίπτωση αποφοίτων που ολοκληρώνουν τις σπουδές τους στο εξωτερικό και επιστρέφουν για εργοδότηση στην Κύπρο, δικαιούνται της απαλλαγής νοουμένου ότι κατά το προηγούμενο φορολογικό έτος ήταν κάτοικοι εκτός της Δημοκρατίας.

- (vii) Κάθε απαλλαγή δύναται να χορηγηθεί ταυτόχρονα με την έκπτωση που προνοείται στο άρθρο 36(5) του περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμου, το οποίο αφορά την αμοιβή για παροχή μισθωτών υπηρεσιών εκτός της Δημοκρατίας για συνολική περίοδο πέραν των 90 ημερών. Οπότε για την αμοιβή από την άσκηση εργοδότησης στη Δημοκρατία εφαρμόζεται μία από τις απαλλαγές του άρθρου 8(21) ή 8(23), αν πληρούνται οι σχετικές προϋποθέσεις και για την αμοιβή από την άσκηση εργοδότησης εκτός της Δημοκρατίας εφαρμόζεται η έκπτωση του άρθρου 36(5).

- (viii) Η απαλλαγή χορηγείται και σε άτομα που εργοδοτούνται σε εταιρείες τις οποίες έχουν συστήσει τα ίδια άτομα, δηλαδή το άτομο είναι διευθυντής ή και μέτοχος της εταιρείας.

Διευκρινίσεις που αφορούν στην εφαρμογή της απαλλαγής του άρθρου 8(21):

- (i) Απαλλάσσεται του φόρου εισοδήματος -

- το είκοσι τοις εκατόν (20%) της αμοιβής ή €8.550, οποιοδήποτε είναι το μικρότερο·
- από οποιαδήποτε εργοδότηση που ασκείται στη Δημοκρατία·
- από άτομο το οποίο ήταν κάτοικος εκτός της Δημοκρατίας κατά το έτος που προηγείται του έτους έναρξης της εργοδότησης του στη Δημοκρατία.

- (ii) Η απαλλαγή αρχίζει από την 1η Ιανουαρίου του έτους που ακολουθεί το έτος στο οποίο άρχισε η εργοδότηση και -

- αναφορικά με εργοδότηση που άρχισε πριν από το έτος 2011 συμπεριλαμβανομένου, χορηγείται στα επόμενα τρία έτη που έπονται του έτους εργοδότησης·
- αναφορικά με εργοδότηση που άρχισε μετά το έτος 2012 συμπεριλαμβανομένου, χορηγείται στα επόμενα πέντε έτη αλλά το 2020 αποτελεί το τελευταίο έτος στο οποίο χορηγείται η απαλλαγή για οποιαδήποτε περίπτωση και μετά καταργείται.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2

Άτομο που ήταν μη φορολογικός κάτοικος κατά το έτος 2011, ξεκίνησε την εργοδότησή του κατά το 2012. Δικαιούται την εφαρμογή της απαλλαγής για τα έτη 2013-2017 (επόμενα πέντε έτη).

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 3

Άτομο που ήταν μη φορολογικός κάτοικος κατά το έτος 2018, ξεκίνησε την εργοδότησή του κατά το 2019. Δικαιούται την εφαρμογή της απαλλαγής για το έτος 2020 μόνο (τελευταίο έτος εφαρμογής της απαλλαγής το 2020).

Διευκρινίσεις που αφορούν στην εφαρμογή της απαλλαγής του άρθρου 8(23):

Η απαλλαγή αυτή εφαρμόζεται στην περίπτωση φορολογούμενου που η αμοιβή από την άσκηση εργοδότησης του εντός της Κύπρου υπερβαίνει τα €100.000 ετησίως.

Η απαλλαγή αυτή θεσπίστηκε με τον Τροποποιητικό Νόμο 16(I)/2011 και εφαρμοζόταν για έναρξη εργοδότησης από 1.1.2012, με τη χορήγηση της απαλλαγής για πέντε έτη συμπεριλαμβανομένου του έτους έναρξης εργοδότησης.

Με τον Τροποποιητικό Νόμο 187(I)/2015, η σχετική απαλλαγή άλλαξε, κυρίως ως προς την επέκταση της απαλλαγής σε δέκα έτη και επιπλέον τέθηκε ο περιορισμός ότι η απαλλαγή δεν χορηγείται σε άτομο το οποίο ήταν φορολογικός κάτοικος Κύπρου-

- σε οποιαδήποτε 3 από τα 5 φορολογικά έτη που προηγούνται του έτους εργοδότησης, και
- κατά το έτος που προηγείται του έτους που άρχισε η εργοδότηση.

Όσον αφορά άτομο με έναρξη εργοδότησης κατά τα έτη 2012, 2013 ή 2014 τα οποία ήδη ελάμβαναν την απαλλαγή 50% -

- η απαλλαγή συνεχίζει να χορηγείται μέχρι να συμπληρωθούν δέκα έτη
- δεν εφαρμόζεται ο περιορισμός να μην ήταν φορολογικός κάτοικος 3 από τα 5 έτη πριν την εργοδότησή του.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 4

Άτομο ήταν φορολογικός κάτοικος Κύπρου κατά τα έτη 2009-2013. Έφυγε από Κύπρο στα έτη 2014-2015. Επέστρεψε Μάρτη 2016 και εργοδοτήθηκε.

Τα πέντε έτη που προηγούνται του έτους εργοδότησης είναι 2011-2015 και από αυτά ήταν φορολογικός κάτοικος τα 3 (2011-2013). Επομένως το άτομο δεν δικαιούται της απαλλαγής.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 5

Άτομο εργοδοτείτο σε αλλοδαπό εργοδότη στο εξωτερικό και μετατέθηκε στην Κύπρο κατά το 2010 μέχρι το 2012. Για τα εν λόγω έτη του χορηγήθηκε η απαλλαγή του άρθρου 8(21), καθότι η έναρξη εργοδότησης του στην Κύπρο ήταν πριν το 2012 που δεν εφαρμόζεται το άρθρο 8(23). Στη συνέχεια στα έτη 2013-2015 μετατέθηκε και πάλι στο εξωτερικό. Κατά το Νοέμβριο 2016, εργοδοτήθηκε σε νέο εργοδότη στην Κύπρο με απολαβές πέραν των €100.000 ετησίως. Εφόσον τα τρία από τα πέντε τελευταία έτη και το έτος πριν την εργοδότησή του ήταν μη κάτοικος Κύπρου, τότε δικαιούται την απαλλαγή του άρθρου 8(23) για τα έτη από το 2016 μέχρι το 2025 στα οποία ο μισθός του υπερβαίνει τα €100.000 ετησίως.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 6

Άτομο εργοδοτείτο σε αλλοδαπό εργοδότη στο εξωτερικό και μετατέθηκε στην Κύπρο κατά το 2012, με μισθό πάνω των €100.000 ετησίως, οπότε για το έτος 2012 του χορηγήθηκε η απαλλαγή του άρθρου 8(23). Στη συνέχεια στα έτη 2013-2015 μετατέθηκε και πάλι στο εξωτερικό. Κατά το Νοέμβριο 2016, εργοδοτήθηκε σε νέο εργοδότη στην Κύπρο με απολαβές πέραν των €100.000 ετησίως. Εφόσον τα τρία από τα τελευταία πέντε έτη και το έτος πριν την εργοδότησή του ήταν μη κάτοικος Κύπρου, τότε δικαιούται την απαλλαγή του άρθρου 8(23) για τα έτη από το 2016 μέχρι το 2024 (για 9 έτη, αφού έχει ήδη επωφεληθεί της απαλλαγής στο έτος 2012) στα οποία ο μισθός του υπερβαίνει τα €100.000 ετησίως.

Διευκρινίζονται τα ακόλουθα ως προς την εφαρμογή της απαλλαγής του άρθρου 8(23):

- (i) Η απαλλαγή τυγχάνει εφαρμογής σε οποιοδήποτε από εκείνα τα δέκα έτη κατά τα οποία οι απολαβές ξεπερνούν τα €100.000 ετησίως. Εάν σε οποιοδήποτε από εκείνα τα 10 έτη οι ετήσιες απολαβές δεν ξεπερνούν τις €100.000 ετησίως, τότε το φορολογούμενο άτομο μπορεί να διεκδικήσει την απαλλαγή του άρθρου 8(21) εάν το χρονικό πλαίσιο των πέντε (5) ετών δεν έχει ήδη εκπνεύσει.
- Σημειώνεται ότι η απαλλαγή 50% χορηγείται σε οποιαδήποτε από τα επόμενα δέκα έτη όπου οι απολαβές ξεπερνούν τις €100.000 ετησίως, έστω και αν κατά την έναρξη της εργοδότησης, οι πραγματικές απολαβές δεν ξεπερνούν τις €100.000 στο συγκεκριμένο φορολογικό έτος, νοουμένου ότι οι συγκεκριμένες απολαβές ξεπερνούν τις €100.000 υπολογιζόμενες σε ετήσια βάση.

- (ii) Η απαλλαγή 50% εφαρμόζεται όπου τα εισοδήματα από την εργοδότηση υπερβαίνουν το ποσό των €100.000 σε ετήσια βάση, έστω και αν τα πραγματικά εισοδήματα εντός ενός φορολογικού έτους δεν υπερβαίνουν τις €100.000 λόγω του ότι το συμβόλαιο εργοδότησης ξεκινά ή λήγει ή διακόπτεται εντός αυτού του φορολογικού έτους. Επίσης, η απαλλαγή εφαρμόζεται στην περίπτωση που η εργοδότηση διαρκεί για περίοδο λιγότερη από ένα έτος εφόσον η αμοιβή για την εν λόγω περίοδο ξεπερνά τις €100.000.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 7

Άτομο που κατά το 2011 δεν ήταν φορολογικός κάτοικος της Κύπρου, ήρθε στην Κύπρο και εργοδοτήθηκε στις 15/6/2012 με μηνιαίο μισθό €8.500. Για το 2012 δικαιούται της απαλλαγής 50% καθώς για το 2012 είχε εισόδημα €55.250 (6,5 μήνες @ €8.500) αλλά σε ετήσια βάση (προέκταση 12 μηνών) το εισόδημα είναι πέραν των €100.000 (12μήνες@€8.500 =€102.000).

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 8

Άτομο ήρθε στην Κύπρο στις 2/1/2015 και κατά το 2014 δεν ήταν κάτοικος της Δημοκρατίας και επίσης δεν ήταν κάτοικος της Δημοκρατίας σε οποιαδήποτε 3 από τα 5 έτη κατά τα έτη 2010-2014. Εργοδοτήθηκε την 1/4/2015 με ετήσιο μισθό €110.000 για τα χρόνια 2015-2017 και για επόμενα χρόνια ο ετήσιος μισθός μειώθηκε στις €95.000. Αυτό σημαίνει ότι μπορεί να διεκδικήσει απαλλαγή του 8(23) για τα έτη 2015-2017 ενώ για τα έτη 2018-2020 την απαλλαγή του 8(21). Δεν μπορούν και τα δύο είδη των απαλλαγών των άρθρων 8(21) και 8(23) να διεκδικηθούν ταυτόχρονα.

- (iii) Η μέγιστη περίοδος για την οποία εφαρμόζεται η απαλλαγή, είναι δέκα έτη συμπεριλαμβανομένου του έτους έναρξης της εργοδότησης. Τα δέκα έτη προσμετρούν είτε ο φορολογούμενος είναι κάτοικος είτε μη κάτοικος, είτε εργοδοτείται στη Δημοκρατία είτε όχι, είτε επωφελείται της απαλλαγής είτε όχι (π.χ. αν σε κάποιο έτος η ετήσια αμοιβή μειώνεται κάτω από €100.000 τότε για το εν λόγω έτος δεν δικαιούται της απαλλαγής, αλλά θα δικαιούται της απαλλαγής στα επόμενα έτη όπου η ετήσια αμοιβή υπερβαίνει €100.000).

Η αυξομείωση στην ετήσια αμοιβή δεν πρέπει να αποτελεί καταχρηστική (εικονική) ρύθμιση για να ωφεληθεί ο μισθωτός της απαλλαγής· διαφορετικά ο Έφορος Φορολογίας δεν χορηγεί την απαλλαγή.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 9

Άτομο που ήταν μη κάτοικος της Δημοκρατίας για 3 από τα 5 έτη πριν το 2012, εργοδοτείται πρώτη φορά στη Δημοκρατία στις 2/1/2012 με ετήσιες απολαβές ως εξής:

	Μισθός €	Άρθ. 8(21) Έτος	Άρθ. 8(23) Έτος		Ποσό Απαλλαγής €
2012	€150.000	-	1 ^ο	Χορηγείται απαλλαγή Άρθρου 8(23)	75.000
2013	€150.000	1 ^ο	2 ^ο	Χορηγείται απαλλαγή Άρθρου 8(23)	75.000
2014	€108.000	2 ^ο	3 ^ο	Χορηγείται απαλλαγή Άρθρου 8(23)	54.000
2015	€98.000	3 ^ο	4 ^ο	Χορηγείται απαλλαγή Άρθρου 8(21)	8.550
2016	€99.000	4 ^ο	5 ^ο	Χορηγείται απαλλαγή Άρθρου 8(21)	8.550
2017	€110.000	5 ^ο	6 ^ο	Χορηγείται απαλλαγή Άρθρου 8(23)	55.000
2018	€92.000	-	7 ^ο	Δεν χορηγείται καμία απαλλαγή	-
2019	€95.000	-	8 ^ο	Δεν χορηγείται καμία απαλλαγή	-
2020	€100.000	-	9 ^ο	Χορηγείται απαλλαγή Άρθρου 8(23)	50.000
2021	€101.000	-	10 ^ο	Χορηγείται απαλλαγή Άρθρου 8(23)	50.500
2022	€150.000	-	-	Δεν χορηγείται καμία απαλλαγή	-

Τα δέκα έτη προσμετρούν από το 2012 και το 2021 είναι το τελευταίο έτος για το οποίο δύναται να χορηγηθεί η απαλλαγή 50%.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 10

Άτομο εργοδοτείται για τα έτη 2015-2018 με αμοιβή €80.000 ετησίως (4έτη@€80.000=€320.000). Όμως για να ωφεληθεί της απαλλαγής δηλώνεται εικονικά η αμοιβή ως εξής:

2015	€110.000
2016	€50.000
2017	€110.000
2018	€ 50.000
	€ 320.000

Σε αυτή την περίπτωση δεν χορηγείται η απαλλαγή 50%.

- (iv) Για σκοπούς υπολογισμού του κατώτατου ορίου των €100.000 για εφαρμογή της απαλλαγής 50%, λαμβάνονται υπόψη τα εισοδήματα που αφορούν αμοιβή από την εργοδότηση, συμπεριλαμβανομένου επιδομάτων και μπόνους, καθώς και οποιοδήποτε άλλη αμοιβή φορολογείται βάσει των άρθρων 5(1)(β) και 5(2)(β)² του περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμου.
- (v) Η αμοιβή για παροχή μισθωτών υπηρεσιών εκτός της Δημοκρατίας, για την οποία παραχωρείται η έκπτωση του άρθρου 36(5), δεν συνυπολογίζεται στα εισοδήματα για σκοπούς κάλυψης του κατώτατου ορίου των €100.000 ετησίως για την εφαρμογή της απαλλαγής 50%, καθότι τα εισοδήματα πρέπει να αφορούν εργοδότηση που ασκείται στη Δημοκρατία.
- (vi) Η απαλλαγή χορηγείται και στην περίπτωση όπου η άσκηση εργοδότησης στην Κύπρο γίνεται σε δύο ή περισσότερους εργοδότες από τους οποίους οι απολαβές συμποσούνται σε πέραν των €100.000 υπολογιζόμενο σε ετήσια βάση.

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

Η παρούσα εγκύκλιος εφαρμόζεται στις περιπτώσεις που είναι υπό εξέταση και δεν έχουν διευθετηθεί. Σε καμιά περίπτωση δεν θα ανοιχθούν υποθέσεις που έχουν εξεταστεί και διευθετηθεί και για τις οποίες δεν εκκρεμεί εμπρόθεσμη ένσταση.


Γιάννης Τσαγκάρης
Έφορος Φορολογίας

Κοινοποίηση:

1. Γενικό Ελεγκτή της Δημοκρατίας
2. Γενικό Διευθυντή Υπουργείου Οικονομικών

² Οποιαδήποτε κέρδη ή άλλα οφέλη από οποιοδήποτε αξίωμα ή μισθωτές υπηρεσίες, που ασκούνται στη Δημοκρατία, περιλαμβανομένης της κατ' εκτίμηση ετήσιας αξίας καταλύματος, στέγης και διατροφής ή οικίας, καθώς και κάθε άλλου επιδόματος, χρηματικής ή άλλης μορφής, που χορηγείται αναφορικά με παρεχόμενες μισθωτές υπηρεσίες στο άτομο το οποίο παρέχει τις μισθωτές υπηρεσίες ή σε οποιοδήποτε μέλος της οικογένειάς του.

3. Πρόεδρο Εφοριακού Συμβουλίου
4. Σύνδεσμο Εγκεκριμένων Λογιστών Κύπρου (ΣΕΛΚ)
5. Σύνδεσμο Εγκεκριμένων Λογιστών Αμερικής (CPA)
6. Σύνδεσμο Πτυχιούχων Εγκεκριμένων Λογιστών Κύπρου
7. Σύνδεσμο Ανεξάρτητων Λογιστών Κύπρου
8. The Institute of Financial Accountants
9. Σύνδεσμο Εσωτερικών Ελεγκτών Κύπρου
10. Σύνδεσμος Εταιρειών Παροχής Διοικητικών Υπηρεσιών (CFA)