

Εφαρμοστική Οδηγία 04/2020

Θέμα: Εφαρμογή των διατάξεων περί φορολογικής κατοικίας και μόνιμης εγκατάστασης σύμφωνα με τον περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμου (άρθρο 2) στο πλαίσιο της κρίσης που προκλήθηκε λόγω της πανδημίας COVID-19.

1. Εισαγωγή

1. Είναι γεγονός ότι σε παγκόσμιο επίπεδο, η πανδημία Covid-19 οδήγησε στη λήψη ειδικών μέτρων, μεταξύ των οποίων ήταν – και εξακολουθεί να είναι - η επιβολή ταξιδιωτικών περιορισμών, η υποχρεωτική παραμονή στην οικία, η παροχή τηλεργασίας ή/και αναστολή των συμβάσεων εργασίας. Τα εν λόγω μέτρα θέτουν περιορισμούς που αφορούν στη φυσική παρουσία των ατόμων στο χώρο εργασίας και κατ' επέκταση να εγείρονται ανησυχίες που σχετίζονται με την ενδεχόμενη επίδραση στο καθεστώς της φορολογικής κατοικίας φυσικών και νομικών προσώπων/οντοτήτων, αλλά και στη μόνιμη εγκατάσταση των επιχειρήσεων.
2. Στο πλαίσιο αυτό ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α.) εξέδωσε πρόσφατα γενικές κατευθύνσεις για την ερμηνεία τυχόν προκληθέντων φορολογικών ζητημάτων και παρόλο που οι κατευθύνσεις αυτές δεν είναι δεσμευτικές, το Τμήμα Φορολογίας θα τις ακολουθήσει εκεί όπου ενδείκνυται. Διευκρινίζεται ότι οι πρόνοιες της παρούσας Οδηγίας θα εφαρμόζονται μόνο εφόσον ο εκάστοτε φορολογούμενος επιλέξει να υπαχθεί στις πρόνοιες αυτής. Σε κάθε άλλη περίπτωση θα εφαρμόζεται η ισχύουσα νομοθεσία της Δημοκρατίας. Διευκρινίζεται περαιτέρω ότι η παρούσα εγκύκλιος δεν λαμβάνει υπόψη της την πιθανή διαφορετική φορολογική μεταχείριση άλλων κρατών για τα παρακάτω ζητήματα και ως εκ τούτου η παρούσα αναφέρεται αποκλειστικά στη φορολογική μεταχείριση των κάτωθι ζητημάτων από την πλευρά της Δημοκρατίας.
3. Επισημαίνεται επίσης ότι οι πιο κάτω παράγραφοι μπορεί να επηρεάζουν όχι μόνο την ερμηνεία του άρθρου 2 του περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμου όπως τροποποιήθηκε, σχετικά με τους όρους «κάτοικος στη Δημοκρατία» και «μόνιμη εγκατάσταση» και αντίστοιχα τις διατάξεις των συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας.
4. Λόγω της κατάστασης αυτής προβλέφθηκε, μεταξύ άλλων, η προσωρινή απαγόρευση εισόδου και εξόδου από την επικράτεια της Δημοκρατίας φυσικών προσώπων που προέρχονται από ή μεταβαίνουν σε πληττόμενες από τον Covid-19 περιοχές του εξωτερικού. Με βάση τα παραπάνω, **το διάστημα από 21 Μαρτίου 2020 έως 9 Ιουνίου 2020** προσδιορίζεται ως η περίοδος αντικειμενικής αδυναμίας μετακίνησης λόγω της πανδημίας και κατά συνέπεια δεν λαμβάνεται υπόψη κατά την εφαρμογή των αναφερόμενων νομοθετικών διατάξεων, όπως επεξηγείται πιο κάτω. Στις περιπτώσεις που το διάστημα που θα λαμβάνεται υπόψη για σκοπούς εφαρμογής των εν λόγω νομοθετικών διατάξεων μπορεί να εκτείνεται πριν την 21^η Μαρτίου 2020 ή μετά την 9^η Ιουνίου 2020, ανά περίπτωση, ο φορολογούμενος απαιτείται να επικαλείται και να προσκομίζει σχετικά δικαιολογητικά που να αποδεικνύουν την αντικειμενική αδυναμία μετακίνησης του, λόγω της πανδημίας Covid-19.

2. Θέματα που σχετίζονται με την μόνιμη εγκατάσταση.

5. Το πρόβλημα που μπορεί να προκύψει είναι η συνεχής παραμονή προσώπων σε χώρα άλλη από αυτή που συνήθως εργάζονται ή η εξ αποστάσεως παροχή εργασίας κατά τη διάρκεια της κρίσης του COVID-19 με την δημιουργία «μόνιμης εγκατάστασης» και κατά συνέπεια να οδηγήσει στη γένεση φορολογικών υποχρεώσεων.
6. Τονίζεται ότι η κατάσταση που δημιουργήθηκε λόγω του COVID-19 δεν θα δημιουργήσει οποιεσδήποτε αλλαγές στον καθορισμό της μόνιμης εγκατάστασης. Συγκεκριμένα, οι

δραστηριότητες που ασκούνται στην Δημοκρατία από πρόσωπα που παραμένουν στη Δημοκρατία αποκλειστικά εξαιτίας των έκτακτων περιστάσεων που συνδέονται με την πανδημία (COVID-19), δεν θα θεωρούνται ως δραστηριότητες που δημιουργούν μόνιμη εγκατάσταση στη Δημοκρατία, παρά μόνο προσωρινές δραστηριότητες που προκλήθηκαν από **ανεπιθύμητους** παράγοντες.

7. **Αποσαφηνίζεται** ότι η παρουσία προσώπων στη Δημοκρατία, εφόσον έχει προσωρινό χαρακτήρα και οφείλεται στους εργασιακούς περιορισμούς που προκύπτουν από κυβερνητικές οδηγίες και έχουν τεθεί στο πλαίσιο καταπολέμησης της πανδημίας Covid-19, όπως για παράδειγμα τα πρόσωπα που εργάζονται εξ αποστάσεως (μισθωτοί, διευθυντές κ.ά.) δεν θα δημιουργήσουν νέες μόνιμες εγκαταστάσεις για τον εργοδότη τους. Παρομοίως, όταν οι υπάλληλοι επιχειρήσεων συνάπτουν συμφωνίες στο όνομα της επιχείρησης σε κράτος διαφορετικό από αυτό της συνήθους εργασίας τους λόγω των περιορισμών της πανδημίας Covid-19, δεν συμβάλλουν στη δημιουργία μόνιμης εγκατάστασης για την επιχείρηση στο κράτος αυτό. Τα πιο πάνω ισχύουν και στην περίπτωση των αντιπροσώπων.
8. Επιπρόσθετα, υπάρχουν περιπτώσεις όπου πρόσωπα που παρέμειναν στο εξωτερικό εξαιτίας περιορισμών που άπτονται αποκλειστικά της πανδημίας (COVID-19) και που σε κάθε άλλη περίπτωση θα βρίσκονταν στη Δημοκρατία για την παροχή των υπηρεσιών τους ή γενικότερα την άσκηση των δραστηριοτήτων τους. Στις περιπτώσεις αυτές δεν θα συνυπολογίζεται αυτό το διάστημα των ημερών που το πρόσωπο παρέμεινε στο εξωτερικό για σκοπούς καθορισμού μόνιμης εγκατάστασης στη Δημοκρατία. Στην ουσία, θα θεωρείται ότι τα πρόσωπα αυτά ασκούσαν τις δραστηριότητες τους από τη Δημοκρατία.
9. Όπως έχει αναφερθεί προηγουμένως, θα πρέπει να συνεκτιμώνται τα πραγματικά περιστατικά ώστε να αξιολογείται ο βαθμός μονιμότητας των σχετικών δραστηριοτήτων του υπαλλήλου ή/και αντιπροσώπου στη Δημοκρατία, ενδεχομένως σε σύγκριση με τα αντίστοιχα περιστατικά πριν ή/και μετά την κρίση της πανδημίας.

3. Θέματα που σχετίζονται με τη φορολογική κατοικία.

A. Φορολογική κατοικία εταιρειών.

10. Εταιρεία η οποία είναι μη φορολογικός κάτοικος στη Δημοκρατία δεν θα θεωρείται ότι αποκτά φορολογική κατοικία στη Δημοκρατία λόγω παραμονής επί του εδάφους της Δημοκρατίας προσωπικού, διευθυντών, αντιπροσώπων ή εργαζόμενων με σύμβαση παροχής υπηρεσίας της εταιρείας αυτής, όταν οι λόγοι παραμονής τους στη Δημοκρατία σχετίζονται αποκλειστικά με την πανδημία (COVID-19).
11. Επίσης, η φορολογική κατοικία εταιρείας στη Δημοκρατία δεν θα επηρεαστεί από την μη δυνατότητα διευθυντή να ταξιδέψει στη Δημοκρατία για να παραστεί σε συνεδρία του Διοικητικού Συμβουλίου, όταν οι λόγοι που δεν μπορεί να ταξιδέψει στη Δημοκρατία σχετίζονται αποκλειστικά με την πανδημία (COVID-19), όπως ενδεικτικά αναφέρονται παραπάνω.
12. Διευκρινίζεται ότι για κάθε περίπτωση θα συνεκτιμώνται τα πραγματικά γεγονότα και περιστάσεις πριν να ληφθεί η τελική απόφαση. Θα πρέπει να τηρούνται όλα τα απαραίτητα στοιχεία για τεκμηρίωση της όποιας κατάστασης.

B. Φορολογική κατοικία φυσικών προσώπων στη Δημοκρατία (κανόνας 183 ημερών, κανόνας 60 ημερών):

13. Για φυσικό πρόσωπο που βρίσκεται ήδη στη Δημοκρατία και η παρουσία, καθώς και η παραμονή του στη Δημοκρατία οφείλεται αποκλειστικά σε λόγους που άπτονται της πανδημίας (COVID-19) και των σχετικών ταξιδιωτικών περιορισμών, τότε δεν θα υπολογίζεται και κατά συνέπεια δεν θα λαμβάνεται υπόψη η περίοδος από 21 Μαρτίου 2020 έως 9 Ιουνίου 2020 για σκοπούς καθορισμού της φορολογικής κατοικίας του φυσικού προσώπου αυτού στη Δημοκρατία, ούτως ώστε να προκύπτει φορολόγηση του εισοδήματός του.
14. Διευκρινίζεται περαιτέρω, ότι προς αποφυγή κατάχρησης, φυσικό πρόσωπο που παραμένει στη Δημοκρατία για περίοδο πέραν των 183 ημερών και επιθυμεί να κάνει χρήση της παρούσας Οδηγίας, θα πρέπει να προσκομίζει τα σχετικά αποδεικτικά στοιχεία προς στήριξη των ισχυρισμών του. Ενδεικτικά αναφέρεται ότι η προσκόμιση πιστοποιητικού φορολογικής κατοικίας θα μπορούσε

να αποτελέσει ένα από τα τεκμήρια προς στήριξη των ισχυρισμών του καθώς επίσης θα μπορεί/πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι πραγματικές συνθήκες των προηγούμενων χρόνων.

15. Επιπλέον σε περίπτωση που φυσικό πρόσωπο παραμένει στο εξωτερικό εξαιτίας λόγων που άπτονται της πανδημίας (COVID-19) και των σχετικών ταξιδιωτικών περιορισμών και υπό άλλες συνθήκες θα βρίσκονταν στη Δημοκρατία, τότε για σκοπούς καθορισμού της φορολογικής του κατοικίας και για σκοπούς φορολογίας φυσικών προσώπων θα θεωρείται σύμφωνα με τη νομοθεσία ότι το φυσικό πρόσωπο βρισκόταν στη Δημοκρατία· δηλαδή, θα αγνοούνται/ δεν θα λαμβάνονται υπόψη οι ημέρες που βρίσκεται στο εξωτερικό για την περίοδο από 21 Μαρτίου 2020 μέχρι 9 Ιουνίου 2020, η οποία μπορεί να παραταθεί ανάλογα της περίπτωσης και των συνθηκών.
16. Τα πιο πάνω ισχύουν επίσης και στην περίπτωση των φυσικών προσώπων που είναι φορολογικοί κάτοικοι σύμφωνα με τον κανόνα των 60 ημερών και δεν θεωρούνται ως φορολογικοί κάτοικοι σε άλλο κράτος. Δηλαδή, θα αγνοείται η παραμονή του προσώπου στο εξωτερικό κατά την πιο πάνω αναφερόμενη περίοδο και θα θεωρείται για σκοπούς φορολόγησης ότι το πρόσωπο αυτό βρισκόταν στη Δημοκρατία, νοουμένου πάντοτε ότι οι υπόλοιπες προϋποθέσεις που ορίζονται στο άρθρο 2 του περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμου, όπως τροποποιήθηκε, πληρούνται π.χ. διατηρεί μόνιμη κατοικία στη Δημοκρατία, ασκεί επιχείρηση στη Δημοκρατία, εργοδοτείται στη Δημοκρατία ή κατέχει αξίωμα στη Δημοκρατία και δεν παρέμεινε σε οποιαδήποτε άλλο κράτος πέραν των 183 ημερών λαμβάνοντας υπόψη τις πιο πάνω πρόνοιες (σε οποιαδήποτε χρόνο κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους ή στη λήξη του φορολογικού έτους).
17. Διευκρινίζεται ότι η κάθε περίπτωση, όπως παρατίθεται πιο πάνω, θα θεωρείται ξεχωριστή και θα εξετάζεται χωρίς καμιά αναφορά σε άλλη, με βάση αποκλειστικά τα δικά της δεδομένα.

3. Εφαρμογή των άρθρων 8(23) και 36(5) του περί Φόρου Εισοδήματος Νόμου.

18. Διευκρινίζεται ότι για σκοπούς εφαρμογής του άρθρου 8(23) του Περί Φορολογίας Εισοδήματος Νόμου, όπως τροποποιήθηκε θα παραχωρείται η απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο αυτό σε περίπτωση που δικαιούχος της απαλλαγής αυτής υφίσταται μείωση στο εισόδημά του από εργοδότηση, ήτοι λάβει ποσό μικρότερο από τις €100.000 ετησίως που προβλέπει το άρθρο, εξαιτίας μειώσεων που έγιναν αποκλειστικά για λόγους των έκτακτων μέτρων που λαμβάνει η κυβέρνηση ή/και οι εργοδότες στα πλαίσια της πανδημίας (COVID-19). Το φυσικό πρόσωπο αυτό θα θεωρείται ότι έλαβε εισόδημα από εργοδότηση άνω των €100.000 ετησίως αποκλειστικά για τους σκοπούς του άρθρου αυτού με την προϋπόθεση ότι υπάρχουν αποδεικτικά στοιχεία, όπως το πιστοποιητικό αποδοχών, μηνιαίες μισθοδοσίες, απόφαση του εργοδότη για καθολική ή επιλεκτική μείωση των μισθών, κλπ.
19. Αναφορικά με την εφαρμογή του άρθρου 36(5), διευκρινίζεται ότι αν το πρόσωπο αδυνατούσε να μεταβεί στο εξωτερικό για εκτέλεση της εργασίας κατά την περίοδο της εφαρμογής των περιορισμών που άπτονται αποκλειστικά της πανδημίας (Covid-19) – σύμφωνα με τη συνήθη πρακτική του συμβολαίου εργοδότησής του - , τότε, λαμβάνοντας υπόψη τόσο τις πραγματικές συνθήκες ως επίσης και την πρακτική των προηγούμενων ετών, ο τρόπος φορολόγησης του δεν θα επηρεασθεί με οποιονδήποτε τρόπο. Πρέπει ωστόσο να επισημανθεί ότι θα πρέπει να τηρούνται όλα τα απαραίτητα στοιχεία για το σκοπό αυτό (βλέπε παράδειγμα 2)

Παραδείγματα:

1. Αν το φυσικό πρόσωπο παραμένει στη Δημοκρατία για 220 ημέρες μέχρι το τέλος του 2020, εκ των οποίων οι 60 ημέρες αφορούν την περίοδο ύπαρξης των ταξιδιωτικών περιορισμών γιατί η συνήθης διαμονή του δεν είναι στη Δημοκρατία, τότε ο αριθμός αυτός (60 ημέρες) δεν θα συνυπολογίζεται για τον καθορισμό της φορολογικής κατοικίας (δηλ. 183 ημέρες)εφόσον το πρόσωπο επιλέξει να υπαχθεί στις πρόνοιες της παρούσας [και ανεξάρτητα αν είναι ή όχι φορολογικός κάτοικος σε άλλη χώρα].
2. Αν το φυσικό πρόσωπο παραμένει στη Δημοκρατία για 325 ημέρες, εκ των οποίων οι 60 ημέρες είναι λόγω της πανδημίας και των περιοριστικών μέτρων και για 40 ημέρες μετέβη στο εξωτερικό, τότε οι 60 ημέρες θα θεωρούνται ως μέρες παραμονής στο εξωτερικό και θα συνυπολογιστούν με τις 40 που ήταν στο εξωτερικό, ούτως ώστε οι ημέρες που θεωρούνται ότι ήταν στο εξωτερικό είναι 100, για σκοπούς εφαρμογής του άρθρου 36(5) με την προϋπόθεση ότι τηρούνται οι όροι της παραγράφου 19.

3. Οι ημέρες πραγματικής παραμονής προσώπου στη Δημοκρατία είναι 30 ενώ τις υπόλοιπες παρέμεινε στο εξωτερικό. Αν κατά τη περίοδο των περιοριστικών μέτρων παρέμεινε εξ ολοκλήρου στο εξωτερικό, τότε οι μέρες αυτές μπορεί να συνυπολογιστούν στο κανόνα των 60 ημερών και να θεωρηθούν ως μέρος του συνόλου για να θεωρηθεί ως φορολογικός κάτοικος με την προϋπόθεση ότι ικανοποιούνται όλες οι προϋποθέσεις αναφορικά με τον κανόνα των 60 ημερών.

Ημερομηνία έκδοσης: 27 Οκτωβρίου 2020