



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

ΑΔΑ: ΩΖΒΞ46ΜΠ3Ζ-ΣΗΞ

Αθήνα, 22-07-2020

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΧΕΣΕΩΝ  
ΤΜΗΜΑ Α' – ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ**

Ταχ. Δ/νση : Καρ. Σερβίας 8  
Ταχ. Κώδικας : 10184 Αθήνα  
Τηλέφωνο : +30 210 3375 864  
E-Mail : [dos@aaade.gr](mailto:dos@aaade.gr)

Ε. 2113

Προς: Αποδέκτες Π.Δ.

**ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ  
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ  
ΤΜΗΜΑΤΑ Α'- Β'**

Ταχ. Δ/νση : Καρ. Σερβίας 10  
Ταχ. Κώδικας : 10184 Αθήνα  
Τηλέφωνο : +30 210 3375 311, 312, 317, 318  
E-Mail : [d12.admin@yo.syzefxis.gov.gr](mailto:d12.admin@yo.syzefxis.gov.gr)

**Θέμα:** Εφαρμογή των διατάξεων περί φορολογικής κατοικίας και μόνιμης εγκατάστασης σύμφωνα με τον ν. 4172/2013 («Κ.Φ.Ε.») και τους κανόνες των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος και Κεφαλαίου («Σ.Α.Δ.Φ.»), και αντιμετώπιση ζητημάτων διασυνοριακών εργαζομένων σύμφωνα με τις διατάξεις των Σ.Α.Δ.Φ., στο πλαίσιο της κρίσης που προκλήθηκε λόγω της πανδημίας COVID-19.

1. Σε παγκόσμιο επίπεδο, η πανδημία COVID-19 οδήγησε στη λήψη ειδικών μέτρων, τα οποία συνίστανται, ιδίως, σε επιβολή ταξιδιωτικών περιορισμών, υποχρεωτική παραμονή στην οικία, παροχή τηλεργασίας ή/και αναστολή των συμβάσεων εργασίας. Τα εν λόγω μέτρα θέτουν περιορισμούς που αφορούν στη φυσική παρουσία των ατόμων στον χώρο

εργασίας τους και κατ' επέκταση, έχουν εγείρει 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.), βάσει ανάλυσης των κανόνων του διεθνούς συμβατικού πλαισίου και των ερμηνευτικών Σχολίων της Πρότυπης Σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α. (OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, έκδοση 21<sup>ης</sup> Νοεμβρίου 2017, στο εξής: «**Πρότυπη Σύμβαση**»), εξέδωσε πρόσφατα γενικές κατευθύνσεις για την ερμηνεία τυχόν προκληθέντων φορολογικών ζητημάτων.

**3.** Καθώς τα εν λόγω ερμηνευτικά ζητήματα μπορεί να ανακύψουν κατά την εφαρμογή τόσο των διατάξεων του εσωτερικού δικαίου όσο και των υφιστάμενων διμερών μεταξύ της Ελλάδας και άλλων συμβαλλόμενων Κρατών συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας, οι παρεχόμενες ερμηνευτικές οδηγίες αφορούν στις έννοιες και τους ορισμούς τόσο του ισχύοντος Κ.Φ.Ε. όσο και των Σ.Α.Δ.Φ., όπως ισχύουν κατά περίπτωση.

Σημειώνουμε ότι ο ισχύων Κ.Φ.Ε., όπως αναφέρεται στις Αιτιολογικές Εκθέσεις των άρθρων 4 και 6 του ν. 4172/2013 και του άρθρου 1 του ν. 4646/2019 ακολουθεί την Πρότυπη Σύμβαση και τις κατευθυντήριες Οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α. Οι Σ.Α.Δ.Φ. κατισχύουν του εσωτερικού δικαίου, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Συντάγματος, αλλά, παράλληλα, αλληλεπιδρούν με αυτό, όπου προβλέπεται, όπως αναλύεται παρακάτω.

**4.** Στην Ελλάδα, με σειρά αποφάσεων που εκδόθηκαν κατ' εξουσιοδότηση : **α)** του άρθρου ένατου της από 14.03.2020 ΠΝΠ (Α' 64) «Κατεπείγοντα μέτρα αντιμετώπισης της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού COVID-19» και **β)** του άρθρου εξηκοστού όγδοου της από 20.03.2020 ΠΝΠ (Α' 68) «Κατεπείγοντα μέτρα για την αντιμετώπιση των συνεπειών του κινδύνου διασποράς του κορωνοϊού COVID-19, την στήριξη της κοινωνίας και της επιχειρηματικότητας και τη διασφάλιση της ομαλής λειτουργίας της αγοράς και της δημόσιας διοίκησης» προβλέφθηκε, μεταξύ άλλων, η προσωρινή απαγόρευση εισόδου και εξόδου από την Ελληνική Επικράτεια φυσικών προσώπων που προέρχονται από ή μεταβαίνουν σε πληττόμενες από τον COVID-19 περιοχές του εξωτερικού.

Με βάση τα παραπάνω, το διάστημα από **18 Μαρτίου έως 15 Ιουνίου 2020** προσδιορίζεται για σκοπούς εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 4 και 6 του ΚΦΕ ως **περίοδος αντικειμενικής αδυναμίας μετακίνησης λόγω της πανδημίας**. Συνεπώς, το διάστημα αυτό δεν λαμβάνεται υπόψη κατά την εφαρμογή των διατάξεων αυτών.

**5.** Το διάστημα που δεν λαμβάνεται υπόψη ανά περίπτωση μπορεί να είναι μεγαλύτερο, καθώς εξαρτάται και από τους περιορισμούς που έχουν θέσει άλλες χώρες για την είσοδο

πολιτών στην επικράτειά τους. Στις περιπτώσεις αυτές το διάστημα που δεν θα λαμβάνεται υπόψη για σκοπούς εφαρμογής των άρθρων 4 και 6 του ΚΦΕ μπορεί να εκτείνεται και πριν την 18<sup>η</sup> Μαρτίου 2020 ή και μετά την 15<sup>η</sup> Ιουνίου 2020, ανά περίπτωση (π.χ. από 9 Μαρτίου 2020 είχαν ανασταλεί ήδη οι πτήσεις από Ελλάδα προς Βόρεια Ιταλία και από 14 Μαρτίου 2020 για όλη την Ιταλία, ενώ, αντίστροφα, οι πτήσεις προς Γαλλία ξεκίνησαν πάλι από 1<sup>η</sup> Ιουλίου 2020). Για να μην ληφθούν υπόψη χρονικά διαστήματα πριν την 18<sup>η</sup> Μαρτίου ή και μετά την 15<sup>η</sup> Ιουνίου 2020, ο φορολογούμενος απαιτείται να επικαλείται και να προσκομίζει σχετικά δικαιολογητικά που να αποδεικνύουν την αντικειμενική αδυναμία μετακίνησής του, λόγω της πανδημίας COVID-19.

## **I. Φορολογική Κατοικία.**

### **A. Ζητήματα φορολογικής κατοικίας φυσικών προσώπων:**

#### **A1. Εφαρμογή των διατάξεων της εσωτερικής νομοθεσίας (παρ. 1 & 2 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Ε.)**

**6.** Για τα πρόσωπα που είναι φορολογικοί κάτοικοι αλλοδαπής και βρίσκονται στην Ελλάδα για το διάστημα από 18 Μαρτίου έως 15 Ιουνίου 2020, το διάστημα αυτό δεν λαμβάνεται υπόψη για σκοπούς εφαρμογής του άρθρου 4 ΚΦΕ. Για το διάστημα πριν την 18<sup>η</sup> Μαρτίου ή από την 15<sup>η</sup> Ιουνίου 2020 και μετά θα εξετάζεται ανά περίπτωση η τυχόν λήψη μέτρων περιορισμού της κυκλοφορίας και αδυναμίας μετακίνησης.

**7.** Ειδικότερα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του Κ.Φ.Ε., όπως τροποποιήθηκε με τον ν. 4646/2019 (ΦΕΚ Α 201/ 12.12.2019), αποσαφηνίστηκε η έννοια και τα κριτήρια της φορολογικής κατοικίας, ακολουθώντας τα διεθνή πρότυπα και κατευθυντήριες οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α., συμπεριλαμβανομένων των Οδηγιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, καθώς και, όσον αφορά την περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 4 Κ.Φ.Ε., τη σειρά και την ορολογία που προβλέπει η Πρότυπη Σύμβαση (βλ. σχετ. τις Αιτιολογικές Εκθέσεις επί του άρθρου 4 του ν. 4172/2013 και του άρθρου 1 του ν. 4646/2019).

**8.** Η έξαρση της πανδημίας COVID-19 έχει δημιουργήσει δύο διαφορετικές συνθήκες:

**α)** φυσικά πρόσωπα που μένουν προσωρινά μακριά από τη μόνιμη κατοικία τους (για επαγγελματικούς ή άλλους λόγους) και έχουν εγκλωβιστεί στην Ελλάδα (χώρα υποδοχής),

**β)** φυσικά πρόσωπα που εργάζονται σε ένα κράτος (κράτος τρέχουσας κατοικίας) όπου και έχουν αποκτήσει φορολογική κατοικία, και επιστρέφουν προσωρινά στην Ελλάδα (κράτος της προηγούμενης κατοικίας τους) εξαιτίας της πανδημίας COVID-19.

**9.** Κατόπιν των ανωτέρω, για την εφαρμογή των διατάξεων των παρ.1 και 2 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Ε. , λόγω COVID-19 διευκρινίζονται τα κάτωθι:

**α)** αναφορικά με την εφαρμογή της περίπτωσης α΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του ΚΦΕ και ακολουθώντας την παράγραφο 19 και 19.1 των ερμηνευτικών σχολίων του άρθρου 4 της Πρότυπης Σύμβασης σχετικά με την έννοια της συνήθους διαμονής, διευκρινίζεται ότι αυτή βρίσκεται εκεί που το φυσικό πρόσωπο είναι συστηματικά ή συνήθως παρόν. Η συνήθης διαμονή δεν προσδιορίζεται με βάση συγκεκριμένο αριθμό ημερών αλλά αναφέρεται στη συχνότητα, τη διάρκεια και την τακτικότητα της διαμονής που αποτελεί μέρος της καθορισμένης ρουτίνας της ζωής του φυσικού προσώπου και όχι μέρος μεταβατικών συνθηκών. Κατά συνέπεια η έννοια της συνήθους διαμονής δεν προσδιορίζεται με βάση συγκεκριμένο χρονικό διάστημα αλλά ερμηνεύεται με τρόπο ώστε να καλύπτεται μία επαρκής χρονική περίοδος που να είναι ικανή ώστε να εξακριβωθεί η συχνότητα, η διάρκεια και η τακτικότητα της διαμονής η οποία αποτελεί μέρος της παγιωμένης ρουτίνας της ζωής του φυσικού προσώπου. **Η παγιωμένη αυτή ρουτίνα της ζωής του φυσικού προσώπου δεν επηρεάζεται από τις εξαιρετικές συνθήκες που δημιουργήθηκαν λόγω της έξαρσης του ιού COVID-19 και της λήψης μέτρων για την αντιμετώπιση αυτής.**

**β)** αναφορικά με την παράγραφο 2 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Ε., διευκρινίζεται ότι η περίοδος αντικειμενικής αδυναμίας μετακίνησης λόγω της πανδημίας COVID 19 όπως αυτή προσδιορίζεται στην παράγραφο 4 της παρούσας, δεν λαμβάνεται υπόψη κατά τον υπολογισμό των εκατόν ογδόντα τριών (183) ημερών του α εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Ε.

Ως προς το β εδάφιο της ως άνω παραγράφου διευκρινίζεται ότι η παραμονή στην Ελλάδα ενός προσώπου ως μέτρο ατομικής προστασίας και ασφάλειας εντάσσεται στην έννοια των «παρόμοιων ιδιωτικών σκοπών». Επισημαίνεται ότι για την εφαρμογή του εδαφίου αυτού μπορούν να συντρέχουν στο ίδιο πρόσωπο και άλλοι, τουριστικοί, ιατρικοί, θεραπευτικοί ή παρόμοιοι ιδιωτικοί σκοποί. Στη περίπτωση αυτή όλα τα διαστήματα τα οποία αφορούν αυτούς τους σκοπούς δεν προσμετρώνται κατά τον υπολογισμό των ημερών παραμονής του στην Ελλάδα και μόνο εφόσον (μετά την αφαίρεση των παραπάνω διαστημάτων) το εναπομένον διάστημα υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες το εν λόγω φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος

Ελλάδας.

## **A.2. Εφαρμογή των κανόνων των Σ.Α.Δ.Φ.**

**10.** Λόγω της πανδημίας COVID-19 μπορεί να ανακύψει θέμα διπλής κατοικίας σε φυσικά πρόσωπα που είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας και βρίσκονται στην αλλοδαπή. Ειδικότερα: Συμβαλλόμενο Κράτος σε Σ.Α.Δ.Φ., μπορεί να θεωρεί κάτοικό του- κατ' εφαρμογή της εσωτερικής του νομοθεσίας- ένα πρόσωπο φορολογικό κάτοικο Ελλάδας το οποίο, παραμένει εκτάκτως σε αυτό λόγω της πανδημίας COVID-19:

**α)** επειδή βρέθηκε εκεί για επαγγελματικούς ή άλλους λόγους, π.χ. διακοπές (κράτος υποδοχής στην αλλοδαπή), ή

**β)** επειδή επέστρεψε προσωρινά στο Κράτος που είχε προηγούμενα την κατοικία του πριν από την απόκτηση φορολογικής κατοικίας στην Ελλάδα λόγω της εργασίας του (κράτος προηγούμενης κατοικίας στην αλλοδαπή).

Εν προκειμένω το ζήτημα της κατοικίας αντιμετωπίζεται ως εξής:

Μία, κατά τα παραπάνω, προσωρινή απομάκρυνση και διακοπή της σχέσης με την Ελλάδα ως κράτος κατοικίας δεν θα αλλάξει την κατοικία του προσώπου, όπως την καθορίζουν οι κανόνες των Σ.Α.Δ.Φ.

**11.** Ειδικότερα, στην περίπτωση υπό (α') είναι σχεδόν απίθανο το φυσικό πρόσωπο να έχει μόνιμη οικογενειακή εστία που να βρίσκεται στη διάθεσή του ανά πάσα στιγμή στο Κράτος υποδοχής στην αλλοδαπή. Εάν ωστόσο, για παράδειγμα, το πρόσωπο αυτό έχει προβεί στην ενοικίαση κατοικίας στο Κράτος υποδοχής στην αλλοδαπή για εύλογο χρονικό διάστημα και ταυτόχρονα έχει μισθώσει την κατοικία του στην Ελλάδα, και δεν έχει πλέον στην Ελλάδα μόνιμη εστία στη διάθεσή του, θα θεωρείται κάτοικος του Κράτους υποδοχής στην αλλοδαπή.

**12.** Εάν το φυσικό πρόσωπο διαθέτει μόνιμη εστία και στα δύο Συμβαλλόμενα Κράτη, οι διατάξεις των Σ.Α.Δ.Φ. δίνουν προτεραιότητα στο Κράτος με το οποίο το πρόσωπο διατηρεί στενότερους προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς (κέντρο ζωτικών συμφερόντων). Σύμφωνα με τις εν λόγω διατάξεις τα πραγματικά περιστατικά πρέπει να εξετάζονται στο σύνολό τους, κι επομένως να λαμβάνονται υπόψη παράγοντες όπως οι οικογενειακές και κοινωνικές σχέσεις του προσώπου, οι ενασχολήσεις του, οι πολιτικές, πολιτιστικές και άλλες δραστηριότητές του, ο τρόπος άσκησης των επιχειρηματικών του δραστηριοτήτων, ο τρόπος από τον οποίο διαχειρίζεται την περιουσία του κλπ.

**13.** Η εφαρμογή του ανωτέρω κανόνα κρίνεται αποτελεσματική στην περίπτωση υπό (α'), αλλά στην περίπτωση υπό (β') ενδέχεται να μην επιλύσει το ζήτημα, εφόσον το πρόσωπο

που προσωρινά εγκαταστάθηκε στο προηγούμενο Κράτος κατοικίας του στην αλλοδαπή διαθέτει στενούς δεσμούς με αυτό. Στην αμέσως παραπάνω περίπτωση ή στην περίπτωση που δεν δύναται να καθορισθεί το Κράτος στο οποίο ένα πρόσωπο έχει το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων, προτεραιότητα δίνεται στο Συμβαλλόμενο Κράτος στο οποίο το πρόσωπο έχει συνήθη διαμονή. Ως τόπος συνήθους διαμονής νοείται ο τόπος στον οποίο το πρόσωπο ζει συνήθως, υπό την έννοια της φυσικής του παρουσίας. Για τον σκοπό αυτό, λαμβάνονται υπ' όψιν όλες οι διαμονές που πραγματοποιεί το πρόσωπο σε ένα Κράτος, και όχι μόνο στη μόνιμη εστία του.

**14.** Συνεπώς για σκοπούς Σ.Α.Δ.Φ. για όσο διάστημα διαρκεί η πανδημία COVID-19, δεν αρκεί μία απλή διαπίστωση σε ποιο από τα Συμβαλλόμενα Κράτη διανύθηκαν οι περισσότερες ημέρες, διότι η συνήθης διαμονή αναφέρεται στη συχνότητα, διάρκεια και τακτικότητα της διαμονής που αποτελεί μέρος της παγιωμένης ρουτίνας της ζωής του φυσικού προσώπου και όχι σε έκτακτες συνθήκες όπως στην προκειμένη περίπτωση. Η παγιωμένη αυτή ρουτίνα της ζωής του φυσικού προσώπου δεν επηρεάζεται από τις εξαιρετικές συνθήκες που δημιουργήθηκαν λόγω της έξαρσης της πανδημίας COVID-19 και της λήψης μέτρων για την αντιμετώπιση αυτής.

## **B. Ζητήματα φορολογικής κατοικίας νομικών προσώπων/οντοτήτων:**

### **B.1. Εφαρμογή των διατάξεων της εσωτερικής νομοθεσίας (παρ. 3 & 4 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Ε.)**

**15.** Ο τόπος άσκησης της διοίκησης της επιχείρησης συνιστά βασικό παράγοντα για τον καθορισμό της φορολογικής της κατοικίας. Πραγματικά περιστατικά που αφορούν στον τόπο λήψης των αποφάσεων ή και στην κατοικία των προσώπων που συμμετέχουν στα όργανα της διοίκησης εξετάζονται υπό το φως των ιδιαίτερων συνθηκών λειτουργίας των επιχειρήσεων (κατ' οίκον εργασία, περιορισμοί ταξιδιών, κλπ) που δημιουργήθηκαν λόγω της έξαρσης της πανδημίας COVID-19.

Με τις διατάξεις του άρθρου 4 του Κ.Φ.Ε. ακολουθούνται τα διεθνή πρότυπα και κατευθυντήριες οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α., συμπεριλαμβανομένων των οδηγιών της Ε.Ε., ώστε να επιτευχθεί η κατά το δυνατόν οριζόντια και καθολική εφαρμογή ενιαίου πλαισίου, εκσυγχρονίζοντας το υφιστάμενο καθεστώς και υιοθετώντας και τις γενικές αρχές για την επιβολή του φόρου βάσει της αρχής του τόπου άσκησης της πραγματικής φορολογικής

διοίκησης, κριτήριο το οποίο ακολουθείται σε διεθνές και ευρωπαϊκό επίπεδο (βλ. Αιτιολογική Έκθεση του άρθρου 4 του ν. 4172/2013).

Για σκοπούς εφαρμογής των διατάξεων αυτών δε θα λαμβάνεται υπόψη το διάστημα **18 Μαρτίου έως 15 Ιουνίου 2020**. Για το διάστημα πριν την 18<sup>η</sup> Μαρτίου ή από την 15<sup>η</sup> Ιουνίου 2020 και μετά θα εξετάζεται ανά περίπτωση η τυχόν λήψη μέτρων περιορισμού της κυκλοφορίας και αδυναμίας μετακίνησης.

**16.** Κατόπιν των ανωτέρω και λαμβανομένων υπόψη των πρόσφατων λόγω της πανδημίας COVID-19 κατευθυντήριων οδηγιών του Ο.Ο.Σ.Α., διευκρινίζονται τα κάτωθι:

Για τον καθορισμό της φορολογικής κατοικίας μιας επιχείρησης με βάση τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Ε. δε θα λαμβάνεται υπόψη η παρουσία ενός φυσικού προσώπου στην Ελλάδα που οφείλεται στους περιορισμούς που έχουν εφαρμοστεί στο πλαίσιο του περιορισμού της εξάπλωσης της πανδημίας COVID-19.

Το γεγονός αυτό προϋποθέτει ότι από τα πραγματικά περιστατικά θα αποδεικνύεται η προσωρινή αλλαγή της τοποθεσίας των διευθυντικών και άλλων στελεχών που προκύπτει ως απόρροια της έκτακτης κατάστασης λόγω της πανδημίας COVID-19 και ως εκ τούτου, η αλλαγή αυτή μεμονωμένα δε θα συνεπάγεται μεταβολή της φορολογικής κατοικίας της εταιρίας (π.χ. περίπτωση διευθυντή εταιρείας-φορολογικού κατοίκου αλλοδαπής, ο οποίος λόγω ταξιδιωτικών περιορισμών παραμένει για κάποιο χρονικό διάστημα στην Ελλάδα).

Εντούτοις, δεδομένου ότι ο τόπος άσκησης της πραγματικής διοίκησης συνιστά μία έννοια που βασίζεται στα πραγματικά περιστατικά και τις συνθήκες της εκάστοτε περίπτωσης, όπως άλλωστε αναφέρεται και στην αιτιολογική έκθεση του ν.4172/2013, θα πρέπει για τον προσδιορισμό της φορολογικής κατοικίας της εταιρίας να συνεκτιμώνται και λοιποί παράγοντες και να λαμβάνονται υπόψη όλα τα γεγονότα και οι περιστάσεις. Εν προκειμένω, τα γεγονότα που εμπíπτουν στις επιμέρους περιπτώσεις της παραγράφου 4 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Ε. (τόπος λήψης των αποφάσεων ή άσκησης της καθημερινής διοίκησης, τόπος συνεδριάσεων ή κατοικία της πλειοψηφίας των μετόχων) ενδεχομένως να μην μπορούν να ληφθούν υπόψη, καθόσον επηρεάζονται εξίσου από τις ιδιάζουσες επικρατούσες συνθήκες εργασίας. Ωστόσο, αυτά μπορούν να συνεκτιμηθούν με γνώμονα το πώς είχαν διαμορφωθεί πριν την έξαρση της πανδημίας COVID 19 (ποιός θεωρούταν ο συνήθης τόπος άσκησης πραγματικής διοίκησης), πώς εξελίσσονται κατά τη διάρκειά της και σε κάθε περίπτωση, πώς θα διαμορφωθούν μετά την έξαρση της πανδημίας, ενώ βοηθητικό ρόλο θα έχει η σύγκριση των γεγονότων στις διαφορετικές αυτές χρονικές περιόδους.

Σε κάθε περίπτωση, τα νομικά πρόσωπα/οντότητες θα πρέπει να είναι σε θέση να αποδεικνύουν με κάθε πρόσφορο μέσο τη φορολογική τους κατοικία, τηρώντας αρχείο σχετικό με τα γεγονότα και περιστάσεις που αφορούν στην καλόπιστη παρουσία τους σε διαφορετικό κράτος, τα οποία θα πρέπει να οφείλονται αποκλειστικά σε λόγους ανωτέρας βίας που ανέκυψαν εξαιτίας της πανδημίας, ώστε να μην τεθεί το όποιο θέμα μεταβολής της κατοικίας.

Σημειωτέον, δεν αποκλείεται η αναδρομική μεταβολή της κατοικίας, εφόσον τα ευρήματα του ελέγχου καταδείξουν ότι η μεταβολή του τόπου άσκησης της πραγματικής διοίκησης οφείλεται σε άλλους λόγους.

## **B.2. Εφαρμογή των κανόνων των Σ.Α.Δ.Φ.**

**17.** Εφόσον σε σχέση με νομικό πρόσωπο/νομική οντότητα, που θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, προκύψει ζήτημα διπλής κατοικίας σε σχέση με αντισυμβαλλόμενο Κράτος λόγω προσωρινής μετεγκατάστασης ή αποκλεισμού του διευθύνοντος συμβούλου ή άλλων ανώτερων στελεχών του/της λόγω πανδημίας COVID-19 σε αυτό, τυγχάνουν εφαρμογής οι σχετικοί κανόνες των Σ.Α.Δ.Φ. οι οποίοι διασφαλίζουν, ότι μία οντότητα έχει την κατοικία της μόνο σε ένα εκ των Συμβαλλόμενων Κρατών.

**18.** Συγκεκριμένα, στην πλειονότητα των Σ.Α.Δ.Φ. που έχει συνάψει η Ελλάδα το μοναδικό κριτήριο για τον καθορισμό της κατοικίας μίας νομικής οντότητας αποτελεί ο τόπος της πραγματικής διοίκησης. Ως τόπος της πραγματικής διοίκησης μίας επιχείρησης, όπως αυτός ερμηνεύεται στην Πρότυπη Σύμβαση, νοείται ο τόπος στον οποίο λαμβάνονται στην ουσία οι σημαντικές διαχειριστικές και εμπορικές αποφάσεις που είναι απαραίτητες για τη διεξαγωγή των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της επιχείρησης συνολικά. Για τον δε καθορισμό αυτού, πρέπει να εξετάζονται όλα τα πραγματικά περιστατικά.

**19.** Δεδομένου ότι η προσωρινή αλλαγή του τόπου φυσικής παρουσίας των διευθυνόντων συμβούλων και άλλων ανώτερων διοικητικών στελεχών μίας επιχείρησης λόγω της πανδημίας COVID-19 αποτελεί ένα εξαιρετικό γεγονός, δεν μπορεί να εξεταστεί μεμονωμένα και να επιδρά στον καθορισμό του «συνήθους» τόπου πραγματικής διοίκησης. Η κατάσταση που διαμορφώνεται από μια τέτοια προσωρινή αλλαγή δεν αρκεί από μόνη της κατά την εξέταση του σχετικού να καθορίσει τη φορολογική κατοικία του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας.



## **II. Μόνιμη εγκατάσταση επιχειρήσεων.**

**20.** Κατά την εφαρμογή των διατάξεων των Σ.Α.Δ.Φ. περί μόνιμης εγκατάστασης σε γενικές γραμμές δεν είναι πιθανό να δημιουργηθεί ζήτημα αλλαγής του προσδιορισμού της λόγω του εξαιρετικού και προσωρινού χαρακτήρα των ειδικών περιστάσεων, που προκαλεί η πανδημία. Παρακάτω ακολουθούν διευκρινίσεις που αφορούν:

**α)** στο κατά πόσον οι υπάλληλοι επιχειρήσεων που παρέχουν εργασία εξ αποστάσεως σε Κράτος διαφορετικό από αυτό της συνήθους εργασίας τους, λόγω των περιορισμών της πανδημίας COVID-19, θεωρείται ότι δημιουργούν μόνιμη εγκατάσταση για την επιχείρηση στο Κράτος αυτό,

**β)** στο κατά πόσον οι υπάλληλοι επιχειρήσεων που συνάπτουν τακτικά συμφωνίες στο όνομα της επιχείρησης σε Κράτος διαφορετικό από αυτό της συνήθους εργασίας τους λόγω των περιορισμών της πανδημίας COVID-19, συμβάλλουν στη δημιουργία μόνιμης εγκατάστασης για την επιχείρηση στο Κράτος αυτό και

**γ)** στο κατά πόσον επηρεάζεται από τις εν λόγω συνθήκες το χρονικό όριο πάνω από το οποίο ένα εργοτάξιο ή έργο κατασκευής ή εγκατάστασης συνιστά μόνιμη εγκατάσταση.

**Γ. Παροχή εργασίας εξ αποστάσεως σε Κράτος διαφορετικό από αυτό της συνήθους εργασίας (π.χ. χρήση της οικίας του υπαλλήλου ως τόπου άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας – “Home office”)**

### **Γ1. Εφαρμογή των διατάξεων της εσωτερικής νομοθεσίας (άρθρο 6 του Κ.Φ.Ε.)**

**21.** Με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα των αλλοδαπών νομικών προσώπων και περιλαμβάνεται ένας κατάλογος παραδειγμάτων σε καμία περίπτωση εξαντλητικός, καθένα από τα οποία μπορεί να θεωρηθεί εκ πρώτης όψεως ότι συνιστά περίπτωση μόνιμης εγκατάστασης και περαιτέρω, ακολουθείται η Πρότυπη Σύμβαση, καθώς και οι σχετικές κατευθυντήριες οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α. Για τον προσδιορισμό της έννοιας της μόνιμης εγκατάστασης απαιτείται η ύπαρξη καθορισμένου τόπου για τη διεξαγωγή των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων και η συγκέντρωση ορισμένου, επαρκούς βαθμού μονιμότητας του τόπου αυτού, καθώς επίσης και η μέσω αυτού διεξαγωγή πλήρως ή εν μέρει της δραστηριότητας της επιχείρησης (βλ. Αιτιολογική Έκθεση ν. 4172/2013 άρθρο 6).

Σε κάθε περίπτωση από μόνο του το γεγονός της παρουσίας ενός φυσικού προσώπου στην Ελλάδα για το χρονικό διάστημα, από 18 Μαρτίου έως 15 Ιουνίου 2020 δεν λαμβάνεται υπόψη για τη θεμελίωση μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα με βάση το άρθρο 6 Κ.Φ.Ε. Για το διάστημα πριν την 18<sup>η</sup> Μαρτίου ή μετά την 15<sup>η</sup> Ιουνίου 2020, εξετάζεται ανά περίπτωση η ύπαρξη ανάλογων περιορισμών.

Πιο συγκεκριμένα:

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 6 του ν. 4172/2013, «μόνιμη εγκατάσταση» ορίζεται ο καθορισμένος τόπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων μέσω του οποίου διεξάγονται εν όλω ή εν μέρει οι δραστηριότητες της επιχείρησης.

**22.** Κατόπιν των ανωτέρω και λαμβανομένων υπόψη των πρόσφατων λόγω της πανδημίας COVID-19 κατευθυντήριων οδηγιών του Ο.Ο.ΣΑ., διευκρινίζονται τα κάτωθι:

Δε θα λαμβάνεται υπόψη για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 6 του ν.4172/2013 η παρουσία ενός φυσικού προσώπου στην Ελλάδα, εφόσον έχει προσωρινό χαρακτήρα και οφείλεται στους εργασιακούς περιορισμούς που προκύπτουν από κυβερνητικές οδηγίες και έχουν τεθεί στο πλαίσιο της εξάλειψης της πανδημίας COVID-19. Άλλωστε, η περιορισμένη μεταφορά της επιχειρηματικής δραστηριότητας στην οικία, για παράδειγμα, ενός ατόμου για λόγους ανωτέρας βίας δεν εμπίπτει αυτή καθ' αυτή στην έννοια της μόνιμης εγκατάστασης, εκτός εάν η τοποθεσία αυτή χρησιμοποιείται σε συνεχή βάση για σκοπούς της επιχείρησης, κατόπιν απαίτησης και της τελευταίας, ή καθιερωθεί για μεγάλο χρονικό διάστημα ακόμη και μετά το πέρας των περιοριστικών μέτρων της πανδημίας, ώστε να θεωρηθεί ότι αποκτά επαρκή βαθμό μονιμότητας.

Σε κάθε περίπτωση, η ύπαρξη ή μη μόνιμης εγκατάστασης εναπόκειται στον έλεγχο, με βάση τα πραγματικά περιστατικά και τις συνθήκες της εκάστοτε περίπτωσης, οι οποίες θα πρέπει να συνεκτιμηθούν συνολικά, λαμβανομένου, εξίσου, υπόψη του πώς αυτά είχαν διαμορφωθεί πριν, κατά τη διάρκεια, αλλά κυρίως μετά την έξαρση της πανδημίας, ενώ τα νομικά πρόσωπα/οντότητες θα πρέπει να είναι σε θέση να αποδεικνύουν με κάθε πρόσφορο μέσο εάν αποκτούν ή όχι μόνιμη εγκατάσταση στην ημεδαπή, τηρώντας σχετικό αρχείο (όπως αναφέρθηκε αντίστοιχα στην ενότητα περί φορολογικής κατοικίας). Σημειωτέον, δεν αποκλείεται εξίσου η αναδρομική ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης, εφόσον τα ευρήματα του ελέγχου καταδείξουν ότι η μεταβολή του τόπου άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας οφείλεται σε λόγους διαφορετικούς των επιβεβλημένων από την πανδημία COVID-19 και παράλληλα αποκτιέται επαρκής βαθμός μονιμότητας.

## **Γ2. Εφαρμογή των κανόνων των Σ.Α.Δ.Φ.**

**23.** Στην πλειονότητα των Σ.Α.Δ.Φ. που έχει συνάψει η Ελλάδα η μόνιμη εγκατάσταση ορίζεται ως ένας καθορισμένος τόπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων μέσω του οποίου διεξάγονται οι εργασίες της επιχείρησης εν όλω ή εν μέρει. Προκειμένου ένας τόπος να θεωρηθεί ως τέτοιος, σύμφωνα με τα ερμηνευτικά Σχόλια της Πρότυπης Σύμβασης, πρέπει αφενός να είναι στη διάθεση της επιχείρησης αφετέρου να έχει ορισμένο βαθμό μονιμότητας.

**24.** Ως προς την πρώτη προϋπόθεση, το γεγονός ότι ένα μέρος των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της επιχείρησης διεξάγεται σε τόπο όπως η οικία του υπαλλήλου δεν συνεπάγεται ότι αυτή ως τόπος είναι στη διάθεση της επιχείρησης, απλά και μόνον επειδή ένας υπάλληλος της τη χρησιμοποιεί. Ως προς τη δεύτερη προϋπόθεση, προκειμένου η οικία ενός υπαλλήλου να συνιστά μόνιμη εγκατάσταση της επιχείρησης, πρέπει να γίνεται συνεχής χρήση αυτής για την άσκηση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της επιχείρησης. Επίσης πρέπει η επιχείρηση να έχει ζητήσει από τον υπάλληλο να τη χρησιμοποιεί για την άσκηση των εν λόγω δραστηριοτήτων. Εν προκειμένω, η παροχή εξ αποστάσεως εργασίας κατά τη διάρκεια της πανδημίας COVID-19 δεν αποτελεί απαίτηση της επιχείρησης, αλλά επιβάλλεται από κυβερνητικές οδηγίες, ενώ τα γραφεία της επιχείρησης εξακολουθούν να διατίθενται στους υπαλλήλους της, ακόμα και αν η πρόσβαση είναι περιορισμένη ή αδύνατη λόγω των μέτρων για την αντιμετώπιση της διάδοσης του COVID-19.

**25.** Επομένως, λαμβάνοντας υπ' όψιν την εξαιρετική φύση της πανδημίας COVID-19 και στον βαθμό που η εξ αποστάσεως εργασία δεν αποτελέσει νέο κανόνα με την πάροδο του χρόνου, η εργασία που παρέχεται από την οικία δεν οδηγεί σε δημιουργία μόνιμης εγκατάστασης για την επιχείρηση, αφενός επειδή ο τόπος από τον οποίο διεξάγονται οι επιχειρηματικές δραστηριότητες της επιχείρησης στερείται μονιμότητας, αφετέρου επειδή, με εξαίρεση τον ίδιο τον υπάλληλο, η επιχείρηση δεν έχει πρόσβαση ή έλεγχο στον τόπο αυτό.

#### **Δ. Εξαρτημένοι αντιπρόσωποι/πράκτορες.**

##### **Δ1. Εφαρμογή των διατάξεων της εσωτερικής νομοθεσίας (παρ. 5 του άρθρου 6 Κ.Φ.Ε.)**

**26.** Με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 6 του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι όταν ένα πρόσωπο ενεργεί για λογαριασμό της επιχείρησης και έχει εξουσιοδότηση, την οποία ασκεί συνήθως στην ημεδαπή να συνάπτει συμφωνίες στο όνομα της επιχείρησης, τότε η

επιχείρηση αυτή θεωρείται ότι έχει τη μόνιμη εγκατάσταση της στην Ελλάδα αναφορικά με τις δραστηριότητες που το πρόσωπο αυτό αναλαμβάνει για λογαριασμό της, εκτός αν οι δραστηριότητες του εν λόγω προσώπου περιορίζονται σε εκείνες που ορίζονται στην παρ. 4, οι οποίες έστω και αν ασκούνται μέσω ενός καθορισμένου τόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, δεν καθιστούν τον τόπο αυτό μόνιμη εγκατάσταση κατά τις διατάξεις της παραγράφου αυτής. Αντιθέτως, μία επιχείρηση δεν θεωρείται ότι έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα αν η δραστηριότητά της περιορίζεται στη διεξαγωγή εργασιών μέσω μεσίτη, γενικού αντιπροσώπου με προμήθεια ή οποιουδήποτε άλλου ανεξάρτητου πράκτορα, εφόσον τα πρόσωπα αυτά ενεργούν στο πλαίσιο της συνήθους επιχειρηματικής τους δραστηριότητας, σύμφωνα με την παρ. 6 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου.

**27.** Ιδίως όσον αφορά στον εξαρτημένο αντιπρόσωπο, η δραστηριότητα του οποίου στην ημεδαπή συνιστά καθοριστικό παράγοντα για την ύπαρξη ή μη μόνιμης εγκατάστασης της αλλοδαπής επιχείρησης, τα κύρια χαρακτηριστικά αυτού συνίστανται στη σύναψη συμφωνιών δεσμευτικών για την αλλοδαπή επιχείρηση (είτε αυτές οι συμφωνίες συνάπτονται κυριολεκτικά στο όνομα της επιχείρησης είτε όχι) και στον έλεγχο του από την επιχείρηση κατά τη διεξαγωγή και εκτέλεση των εργασιών, οι οποίες σχετίζονται με την κύρια δραστηριότητα της επιχείρησης.

**28.** Κατόπιν των ανωτέρω και λαμβανομένων υπόψη των πρόσφατων, λόγω της κρίσης COVID-19, κατευθυντήριων οδηγιών του Ο.Ο.Σ.Α., διευκρινίζεται, για σκοπούς εφαρμογής της παρ. 5 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Ε., ότι:

- το γεγονός ότι αλλοδαπός (εργοδότης ή μη) αναθέτει προσωρινά (λόγω COVID-19) την εξουσία σύναψης συμβάσεων για λογαριασμό του σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο που είναι κάτοικος Ελλάδας, δεν θεμελιώνει μόνιμη εγκατάσταση του αλλοδαπού με βάση τις διατάξεις αυτές.

- το γεγονός ότι ένα πρόσωπο, φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής, το οποίο διαθέτει τα χαρακτηριστικά εξαρτημένου πράκτορα με βάση το άρθρο 6 του Κ.Φ.Ε., εγκλωβίζεται προσωρινά στην Ελλάδα λόγω των περιορισμών, δεν εγείρει εξ αυτού του λόγου ζήτημα δημιουργίας / ύπαρξης μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα.

Η δραστηριότητα που λαμβάνει χώρα στην Ελλάδα κατά τα παραπάνω για το διάστημα από 18 Μαρτίου έως 15 Ιουνίου 2020 δεν λαμβάνεται υπόψη. Για το διάστημα πριν την 18<sup>η</sup> Μαρτίου ή από την 15<sup>η</sup> Ιουνίου 2020 και μετά θα εξετάζεται ανά περίπτωση η τυχόν λήψη μέτρων περιορισμού της κυκλοφορίας και αδυναμίας μετακίνησης.

Σε κάθε περίπτωση, θα πρέπει να συνεκτιμώνται τα πραγματικά περιστατικά ώστε να αξιολογείται ο βαθμός μονιμότητας των σχετικών δραστηριοτήτων του αντιπροσώπου

στην ημεδαπή, ενδεχομένως σε σύγκριση με τα αντίστοιχα περιστατικά πριν ή/και μετά την κρίση της πανδημίας.

## **Δ2. Εφαρμογή των κανόνων των Σ.Α.Δ.Φ.**

**29.** Η πλειονότητα των Σ.Α.Δ.Φ. που έχει συνάψει η Ελλάδα περιλαμβάνουν διατάξεις στο άρθρο περί μόνιμης εγκατάστασης, οι οποίες ορίζουν τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες μία επιχείρηση θεωρείται ότι έχει μόνιμη εγκατάσταση σε ένα Κράτος λόγω της δραστηριότητας σε αυτό ενός προσώπου που ενεργεί για την επιχείρηση, ήτοι ενός εξαρτημένου αντιπροσώπου. Σύμφωνα με τις εν λόγω διατάξεις, όταν οι δραστηριότητες που ασκεί ένας αντιπρόσωπος σε ένα Κράτος προορίζεται να έχουν ως αποτέλεσμα την τακτική σύναψη συμφωνιών, οι οποίες εκτελούνται από την αλλοδαπή επιχείρηση, τότε η επιχείρηση αυτή πρέπει να θεωρείται ότι έχει επαρκή φορολογική υποχρέωση στο Κράτος αυτό, εκτός εάν ο αντιπρόσωπος ασκεί τις δραστηριότητες αυτές στο πλαίσιο της συνήθους επιχειρηματικής του δραστηριότητας (ανεξάρτητος αντιπρόσωπος). Συνεπώς, το καίριο ζήτημα συνίσταται στην τακτικότητα της σύναψης συμβάσεων για λογαριασμό της επιχείρησης.

Η προϋπόθεση ότι ένας εξαρτημένος αντιπρόσωπος έχει την εξουσιοδότηση, και την ενασκεί τακτικά, να συνάπτει συμφωνίες στο όνομα της επιχείρησης, όπως ερμηνεύεται στα Σχόλια της Πρότυπης Σύμβασης, σημαίνει ότι η παρουσία που διατηρεί μία επιχείρηση σε ένα Κράτος δεν πρέπει να είναι αμιγώς προσωρινή ή μεταβατική προκειμένου να θεωρείται ότι η επιχείρηση έχει μόνιμη εγκατάσταση, και κατ' επέκταση φορολογική παρουσία, σε αυτό το Κράτος. Επομένως, η εξ αποστάσεως εργασία η οποία επιβάλλεται από κυβερνητικές οδηγίες για όσο διάστημα διαρκεί η πανδημία COVID-19 δεν δύναται να συνδεθεί με "συστηματική" άσκηση των δραστηριοτήτων ενός υπαλλήλου σε ένα Κράτος, καθώς δεν πληρείται το κριτήριο της μονιμότητας.

**30.** Επισημαίνεται ότι η ως άνω προσέγγιση δεν καταλαμβάνει περιπτώσεις που ένας υπάλληλος μίας επιχείρησης σύναπτε συστηματικά συμφωνίες στο όνομα της επιχείρησης στο Κράτος κατοικίας του σε διάστημα και πριν την εμφάνιση της πανδημίας COVID-19.

## **Ε. Τεχνικά έργα/Εργοτάξια**

### **Ε1. Εφαρμογή των διατάξεων της εσωτερικής νομοθεσίας (παρ. 3 άρθρου 6 ΚΦΕ)**

**31.** Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Ε., το εργοτάξιο ή ένα έργο κατασκευής ή συναρμολόγησης ή δραστηριότητες επίβλεψης που συνδέονται με αυτά

θεωρείται ότι συνιστά μόνιμη εγκατάσταση, μόνον εφόσον διαρκεί για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των τριών (3) μηνών.

**32.** Όπως αναφέρεται και στην Αιτιολογική Έκθεση, για τη θεμελίωση μόνιμης εγκατάστασης του εργοταξίου στην Ελλάδα απαιτείται χρονικό διάστημα τουλάχιστον τριών (3) μηνών, ενώ η ρύθμιση αυτή αφορά αποκλειστικά σε εργοτάξια χωρών με τις οποίες η Ελλάδα δεν έχει υπογράψει Σ.Α.Δ.Φ., δεδομένου ότι σε αντίθετη περίπτωση κατισχύουν οι διατάξεις της σύμβασης.

**33.** Κατόπιν των ανωτέρω και λαμβανομένων υπόψη των πρόσφατων σχετικών κατευθυντήριων οδηγιών του Ο.Ο.Σ.Α., και τα διαστήματα κατά τα οποία υπήρξε προσωρινή διακοπή εργασιών λόγω COVID-19 λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του τριμήνου για τη θεμελίωση της μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα.

## **E2. Εφαρμογή των κανόνων των Σ.Α.Δ.Φ.**

**34.** Σύμφωνα με τις Σ.Α.Δ.Φ. που έχει συνάψει η Ελλάδα, το χρονικό όριο πάνω από το οποίο ένα εργοτάξιο ή έργο κατασκευής ή εγκατάστασης συνιστά μόνιμη εγκατάσταση ορίζεται, ανά περίπτωση, μεταξύ τριών (3) και δώδεκα (12) μηνών. Σύμφωνα με τα ερμηνευτικά σχόλια της Πρότυπης Σύμβασης, ένα εργοτάξιο ή έργο κατασκευής ή εγκατάστασης δεν θεωρείται ότι παύει να υπάρχει όταν οι εργασίες αναστέλλονται προσωρινά, συμπεριλαμβανομένων προσωρινών διακοπών λόγω πχ. έλλειψης υλικών ή ζητημάτων ανθρωπίνου δυναμικού.

**35.** Επομένως, σύμφωνα και με τις πρόσφατες σχετικές κατευθυντήριες οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α., το διάστημα κατά το οποίο λαμβάνει χώρα τυχόν διακοπή εργασιών σε ένα εργοτάξιο ή έργο κατασκευής ή εγκατάστασης λόγω της σε εξέλιξη πανδημίας συνυπολογίζεται στο απαιτούμενο διάστημα προκειμένου να προσδιορισθεί αν συμπληρώνεται ο χρόνος για τη θεμελίωση μόνιμης εγκατάστασης με βάση τις διατάξεις αυτές.

## **III. Διασυνοριακοί εργαζόμενοι – Εφαρμογή των κανόνων των Σ.Α.Δ.Φ. για την φορολόγηση εισοδήματος από εξαρτημένη εργασία.**

**36.** Στο πλαίσιο των μέτρων που λαμβάνονται για την αποζημίωση των μισθών από το Κράτος σε περιπτώσεις αναστολής συμβάσεων εργασίας κατά τη διάρκεια της πανδημίας COVID-19, στην οποία έχουν προβεί ή αναμένεται να προβούν ορισμένες επιχειρήσεις, ανακύπτουν ζητήματα φορολογικής μεταχείρισης των λόγω αποζημιώσεων στις

περιπτώσεις διασυνοριακών εργαζομένων, οι οποίοι κατοικούν σε ένα Κράτος, αλλά εργάζονται σε άλλο, όπου και μεταβαίνουν καθημερινά ή τουλάχιστον μία φορά την εβδομάδα.

**37.** Στην πλειονότητα των Σ.Α.Δ.Φ. που έχει συνάψει η Ελλάδα για την κατανομή του δικαιώματος φορολόγησης του εισοδήματος από εξαρτημένη εργασία μεταξύ του Κράτους κατοικίας και του Κράτους παροχής της απασχόλησης προβλέπονται διατάξεις σύμφωνα με τις οποίες μισθοί, ημερομίσθια και άλλες παρόμοιες αμοιβές φορολογούνται μόνο στο Κράτος κατοικίας, εκτός εάν η απασχόληση ασκείται στο άλλο συμβαλλόμενο Κράτος (Κράτος πηγής) (άρθρο 15 Πρότυπης Σύμβασης). Επισημαίνεται ότι η εξαρτημένη εργασία παρέχεται στο Κράτος στο οποίο ο υπάλληλος έχει φυσική παρουσία τη στιγμή που ασκεί τις δραστηριότητες για τις οποίες καταβάλλεται η αμοιβή. Προβλέπεται αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης στο Κράτος κατοικίας, εκτός εάν:

- 1) Ο δικαιούχος της αμοιβής παρευρίσκεται στο Κράτος πηγής για χρονική περίοδο ή περιόδους που υπερβαίνουν συνολικά τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες σε οποιαδήποτε δωδεκάμηνη περίοδο που αρχίζει ή τελειώνει στο οικείο φορολογικό έτος ή
- 2) Η αμοιβή καταβάλλεται από ή για λογαριασμό ενός εργοδότη, ο οποίος είναι κάτοικος του Κράτους πηγής ή
- 3) Η αμοιβή βαρύνει μια μόνιμη εγκατάσταση την οποία ο εργοδότης διατηρεί στο Κράτος πηγής.

Εάν συντρέχει οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις 1 έως 3, τότε αποκτά δικαίωμα φορολόγησης της αμοιβής αυτής και το Κράτος πηγής. Το Κράτος κατοικίας ενεργεί για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις.

**38.** Στο πλαίσιο των μέτρων αναστολής των συμβάσεων εργασίας λόγω της πανδημίας COVID-19 ο διασυνοριακός εργαζόμενος δεν παρέχει μεν εξαρτημένη εργασία στο Κράτος πηγής (αλλά λαμβάνει αποζημίωση από αυτό) με αποτέλεσμα είτε να παραμένει στο Κράτος αυτό μη απασχολούμενος είτε να επιστρέφει στο Κράτος κατοικίας.

**39.** Για την αντιμετώπιση των περιπτώσεων αυτών διευκρινίζονται τα ακόλουθα: Σύμφωνα με τις οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α. βάσει της Πρότυπης Σύμβασης οι εν λόγω αποζημιώσεις εξομοιώνονται με τις αποζημιώσεις διακοπής της εργασιακής σχέσης, οι οποίες εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων περί εξαρτημένης εργασίας (άρθρο 15 της Πρότυπης Σύμβασης) και ως τέτοιες θεωρείται ότι προκύπτουν στο Κράτος στο οποίο ο υπάλληλος θα είχε άλλως εργαστεί. Στην περίπτωση των διασυνοριακών εργαζομένων, αυτό θα είναι

το Κράτος στο οποίο παρείχεται η εξαρτημένη εργασία πριν από τη λήψη κυβερνητικών μέτρων για την αντιμετώπιση του COVID-19 με αποτέλεσμα να μην επηρεάζεται το δικαίωμα φορολόγησης του Κράτους πηγής.

## **Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**

**ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ**

### **ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ:**

#### **I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΠΡΟΣ ΕΝΕΡΓΕΙΑ:**

1. Αποδέκτες Πίνακα Γ' (πλην 1 και 2)
2. Υπηρεσίες Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων
3. Διεύθυνση Στρατηγικής Τεχνολογιών Πληροφορικής  
(με την παράκληση να αναρτηθεί στην ιστοσελίδα της ΑΑΔΕ και στην Ηλεκτρονική Βιβλιοθήκη της ΑΑΔΕ)

#### **II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΠΡΟΣ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ:**

1. Γραφείο κ. Υπουργού Οικονομικών
2. Γραφείο κ. Υφυπουργού Οικονομικών
3. Περιοδικό «Φορολογική Επιθεώρηση»

#### **III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ:**

1. Γραφείο κ. Διοικητή Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
2. Γραφείο κ. Γενικού Διευθυντή Φορολογικής Διοίκησης
3. Διεύθυνση Νομικής Υποστήριξης
4. Αυτοτελές Τμήμα Συντονισμού, Μεταρρυθμιστικών Δράσεων και Επικοινωνίας
5. Διεύθυνση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων – Τμήμα Α'
6. Διεύθυνση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας – Τμήματα Α' και Β'