

**ΥΠΟΕΡΓΟ: ΥΠΟΕΡΓΟ 3 «ΔΡΑΣΕΙΣ ΒΕΛΤΙΩΣΗΣ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ ΕΠΙΜΟΡΦΩΤΙΚΩΝ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΩΝ 2022-2023»**

**της Πράξης «ΔΡΑΣΕΙΣ ΣΥΝΕΧΙΖΟΜΕΝΗΣ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ 2022-2023 (Β' ΦΑΣΗ
ΔΡΑΣΕΩΝ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ)»
κωδ. ΟΠΣ 5176668**

ΤΙΤΛΟΣ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ:

**«ΘΕΜΑΤΑ ΚΙΝΗΤΡΩΝ ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΡΟΣΕΛΚΥΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΚΑΤΟΙΚΩΝ
ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΚΑΙ ΞΕΝΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ»**

ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΥΛΙΚΟ

Κωδικός εκπαιδευτικού υλικού: 850

Κωδικός Πιστοποίησης προγράμματος:

Ταύρος, Δεκέμβριος 2022

**ΥΠΟΕΡΓΟ: ΥΠΟΕΡΓΟ 3 «ΔΡΑΣΕΙΣ ΒΕΛΤΙΩΣΗΣ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ ΕΠΙΜΟΡΦΩΤΙΚΩΝ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΩΝ 2022-2023»**

ΤΙΤΛΟΣ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ:

**«ΘΕΜΑΤΑ ΚΙΝΗΤΡΩΝ ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΡΟΣΕΛΚΥΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΚΑΤΟΙΚΩΝ
ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΚΑΙ ΞΕΝΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ»**

ΟΜΑΔΑ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Συντάκτες/-κτριες (αλφ.):
Χριστίνα-Χίλντα Αλυσανδράτου
Ανθίπη Διακοστεργίου
Μιχαήλ Κοσμίδης
Δημήτριος Μπουρίκος
Ευαγγελία Τερζάκου
Ματθαίος Χαπίδης

Συντονιστής:
Δρ. Σαράντης Κουγιού,
Υπεύθυνος Σπουδών και Έρευνας του ΙΝ.ΕΠ,
συντονιστής τομέα δημόσιας διοίκησης και διακυβέρνησης.

Αξιολογητές/τριες:
ΒΑΣΙΛΙΚΗ ΑΝΑΣΤΟΠΟΥΛΟΥ
Δρ ΠΑΝΑΓΙΩΤΑ ΜΙΧΕΛΗ

Πίνακας Περιεχομένων

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 - ΤΟ ΜΑΚΡΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝ ΚΑΙ Η ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΗ ΠΡΟΤΑΣΗ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ / ΚΥΡΙΑ ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΑ ΚΙΝΗΤΡΑ ΚΑΙ Ο ΡΟΛΟΣ ΤΗΣ ENTERPRISE GREECE (ΑΛΥΣΑΝΔΡΑΤΟΥ)	7
ΕΝΟΤΗΤΑ Α - ΤΟ ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΟ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝ	7
A.1. Η Ελλάδα αλλάζει γρήγορα: Το μακροοικονομικό περιβάλλον.....	7
A.2. Προοπτικές, προβλέψεις και τάσεις	8
A.3. Εθνικό Σχέδιο Ανάκαμψης & Ανθεκτικότητας: Ελλάδα 2.0	10
A.4. Γιατί Ελλάδα	11
A.5. Ενδεικτικά έργα – επενδυτικές ευκαιρίες	12
ΕΝΟΤΗΤΑ Β – ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΑ ΚΙΝΗΤΡΑ	13
B.1. Κύρια επενδυτικά κίνητρα	13
B.1.1. Επενδυτικός νόμος	13
B.1.2. Νόμος περί στρατηγικών επενδύσεων	16
B.2. Άλλοι χρηματοδοτικοί οργανισμοί.....	20
B.3. Σχέδιο Αναπτυξιακής Μετάβασης.....	22
ΕΝΟΤΗΤΑ Γ – Ο ΡΟΛΟΣ ΤΗΣ ENTERPRISE GREECE	23
Γ.1. Υπηρεσίες/Κύριοι Πυλώνες	23
Γ.1.1 Χαρτοφυλάκιο έργων.....	23
Γ.1.2. Διαμεσολαβητής του επενδυτή	24
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ (ΧΑΠΙΔΗΣ)	25
ΕΝΟΤΗΤΑ Α – ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΦΟΡΟΥ ΚΑΙ ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ	25
A.1. Υποκείμενο Φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων	25
A.2. Μόνιμη εγκατάσταση νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων	26
ΕΝΟΤΗΤΑ Β – ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΦΟΡΟΥ – ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	28
B.1. Αντικείμενο Φόρου νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.....	28
B.2. Εκπιπόμενες Επιχειρηματικές Δαπάνες.....	28
B.2.1. Κριτήρια έκπτωσης δαπανών	28
B.2.2. Ειδικές περιπτώσεις δαπανών για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα υπερ-έκπτωσης	29
B.2.2.1. Δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας (Άρθρο 22 Α ΚΦΕ)	29
B.2.2.2. Χορήγηση προσαυξημένης έκπτωσης για συγκεκριμένες δαπάνες που αφορούν τους εργαζόμενους και την προστασία του περιβάλλοντος (Άρθρο 22 Β ΚΦΕ)	30
B.2.2.3. Προσαυξημένη έκπτωση διαφημιστικής δαπάνης κατά τα φορολογικά έτη 2020, 2021 και 2022 (Άρθρο 22Γ του Κ.Φ.Ε)	32
B.2.2.4. Προσαυξημένη απόσβεση για εταιρικά επιβατικά αυτοκίνητα μηδενικών ή χαμηλών ρύπων έως 50 γρ. CO2/χλμ	34
B.2.2.5. Προσαυξημένη έκπτωση για δαπάνες που αφορούν πράσινη οικονομία (άρθρο 22Ε)	35
ΕΝΟΤΗΤΑ Γ – ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ	36
Γ.1. Νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες (Διπλογραφικά- Απλογραφικά Βιβλία)	36
Γ.2. Αγροτικοί συνεταιρισμοί και οι ομάδες παραγωγών	36
ΕΝΟΤΗΤΑ Δ – ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	36
Δ.1. Πίστωση Φόρου	36
Δ.2. Πίστωση Φόρου αλλοδαπής	36
ΕΝΟΤΗΤΑ Ε – ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ	37
E.1. Βεβαίωση προκαταβολής	37
E.2. Μειωμένη προκαταβολή φόρου εισοδήματος (μειωμένος συντελεστής βεβαίωσης)	37
E.3. Πίστωση Φόρου	38
ΕΝΟΤΗΤΑ Ζ	38
Z.1. Κίνητρα για εταιρίες ειδικού σκοπού διαχείρισης οικογενειακής περιουσίας (ΕΕΣΔΟΠ) (Άρθρο 71Η Κ.Φ.Ε.)	38
Z.1.1. Αντικείμενο Φόρου-Υπαγόμενες επιχειρήσεις.....	38
Z.1.2. Φορολογική αντιμετώπιση	38
Z.1.3. Κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε	39
Z.2. Εμποροβιομηχανικές Εταιρίες του α.ν. 89/1967	42

Z.2.1. Υπαγόμενες επιχειρήσεις	42
Z.2.2. Φορολογική μεταχείριση των υπαγόμενων επιχειρήσεων	42
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 - ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ-ΚΙΝΗΤΡΑ ΑΡΘΡΩΝ 5Α ΚΑΙ 5Β ΤΟΥ ΚΦΕ ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΡΟΣΕΛΚΥΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ (ΔΙΑΚΟΣΤΕΡΓΙΟΥ)	44
ΕΝΟΤΗΤΑ Α	44
3.Α.1. Πρόλογος.....	44
3.Α.2. Φορολογική κατοικία	44
3.Α.2.1. Φορολογική κατοικία-διατάξεις εσωτερικής νομοθεσίας	45
3.Α.2.2. Μεταβολή φορολογικής κατοικίας	46
3.Α.2.3. Φορολογική κατοικία με βάση την Πρότυπη Σύμβαση του ΟΟΣΑ	46
3.Α.2.4. Διπλή κατοικία και ΣΑΔΦΕ	47
3.Α.2.5. Φορολογική κατοικία εργαζομένων σε θεσμικά όργανα της Ε.Ε.	48
3.Α.2.6. Μελέτες περιπτώσεων	48
3.Α.3. Φορολόγηση φορολογικών κατοίκων ημεδαπής και αλλοδαπής	49
3.Α.3.1. Εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή και στην αλλοδαπή.....	49
3.Α.3.2. Πίστωση φόρου αλλοδαπής.....	50
3.Α.4. Άρθρο 5Α-Εναλλακτική Φορολόγηση Εισοδήματος που προκύπτει στην αλλοδαπή, φυσικών προσώπων που μεταφέρουν την φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα	51
3.Α.4.1. Προϋποθέσεις υπαγωγής.....	52
3.Α.4.2. Αίτηση μεταφοράς-φορολόγηση	52
3.Α.4.3. Υποβολή δήλωσης-Έκδοση πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου	52
3.Α.4.4. Καταβολή φόρου, εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, μη καταβολή φόρου, αίτηση ανάκλησης	53
3.Α.4.5. Δικαιολόγηση αντικειμενικών δαπανών και δαπανών απόκτησης περιουσιακών στοιχείων με εισαγωγή συναλλάγματος.....	54
3.Α.4.6. Εναλλακτική Φορολόγηση άρθρου 5Α-Επενδύσεις.....	54
3.Α.5. Άρθρο 5Β-Εναλλακτική Φορολόγηση Εισοδήματος φυσικών προσώπων, δικαιούχων εισοδήματος από συντάξεις, τα οποία μεταφέρουν την φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα ...	54
3.Α.5.1. Προϋποθέσεις υπαγωγής.....	54
3.Α.5.2. Αίτηση μεταφοράς-φορολόγηση	55
3.Α.5.4. Καταβολή φόρου, μη καταβολή φόρου, αίτηση ανάκλησης	56
3.Α.6. Ψηφιακοί Νομάδες	57
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 - ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ-ΚΙΝΗΤΡΑ ΑΡΘΡΟΥ 5Γ ΤΟΥ ΚΦΕ ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΡΟΣΕΛΚΥΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ (ΤΕΡΖΑΚΟΥ)	57
ΕΝΟΤΗΤΑ Α - ΝΟΜΟΙ	57
4.Α.1. Εισαγωγή	57
4.Α.2. Νομοθετικό πλαίσιο – Βασικές διατάξεις	58
4.Α.2.1. Νόμος	58
4.Α.2.2. Σχετικές αποφάσεις – Εγκύκλιοι	59
ΕΝΟΤΗΤΑ Β - ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ – ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΟΥ ΕΙΔΙΚΟΥ ΤΡΟΠΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 5Γ ΤΟΥ ΚΦΕ	59
4.Β.1. Φορολογικά κίνητρα των διατάξεων του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ	59
4.Β.1.1. Οι προϋποθέσεις υπαγωγής και τα απαιτούμενα δικαιολογητικά	60
4.Β.1.2. Η διαδικασία και η προθεσμία υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 5Γ	61
4.Β.1.3. Πώς υποβάλλεται η αίτηση και τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά	61
4.Β.1.4. Έκδοση Απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών Κατοίκων Ημεδαπής	62
4.Β.1.5. Διάρκεια υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ	62
4.Β.1.6. Ερμηνεία της νέας θέσης εργασίας - Πότε υφίσταται νέα θέση εργασίας.....	62
4.Β.2. Ειδικότερα θέματα/ περιπτώσεις υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ	63
4.Β.2.1. Ταυτόχρονη υπαγωγή στις διατάξεις των άρθρων 5Α ή 5Β	63
4.Β.2.2. Εταίρος ή/και διαχειριστής ΕΠΕ και ΙΚΕ	63
4.Β.3. Ειδικότερα θέματα/ περιπτώσεις ΜΗ υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ	64
4.Β.3.1. Δημόσιοι Υπάλληλοι ή λειτουργοί	64
4.Β.3.2. Μισθωτός σε Ατομική επιχείρηση	64
4.Β.4. Άρση της υπαγωγής από τις διατάξεις του άρθρου 5Γ	64
4.Β.5. Φορολόγηση εισοδήματος φυσικού προσώπου που έχει υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου	

5Γ του ΚΦΕ.....	64
4.Β.6. Διενέργεια Παρακράτησης φόρου εισοδήματος φυσικού προσώπου που έχει υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5Γ	65
4.Β.7. Τι οφείλει να κάνει ο εκκαθαριστής μισθοδοσίας φυσικού προσώπου που έχει υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5Γ	65
4.Β.8. Λοιπά θέματα	65
ΕΝΟΤΗΤΑ Γ – ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ/ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΩΝ	66
4.Γ.1. Περίπτωση 1 ^η	66
4.Γ.2. Περίπτωση 2 ^η	66
4.Γ.3. Περίπτωση 3 ^η	66
4.Γ.4. Περίπτωση 4 ^η	67
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 - ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΑ ΚΙΝΗΤΡΑ ΠΡΟΣΕΛΚΥΣΗΣ ΞΕΝΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ-ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ (ΜΠΟΥΡΙΚΟΣ)	67
ΕΝΟΤΗΤΑ Α.....	67
5.Α.1. Εισαγωγή.....	67
5.Α.2. Βασικές έννοιες τελωνειακών διαδικασιών-καθεστώτων κινήτρων	68
5.Α.3. Ο ρόλος των τελωνειακών διαδικασιών στη διεθνή ανταγωνιστικότητα- προσέλκυση επενδύσεων.....	71
5.Α.3.1 Κομβικός ο ρόλος των τελωνείων	71
5.Α.3.2. Τελωνεία και ενάρετος αναπτυξιακός κύκλος	72
5.Α.3.3. Άμεσες ξένες επενδύσεις (ΑΞΕ) και επενδυτικό περιβάλλον	72
5.Α.3.4. Τελωνειακός εκσυγχρονισμός ως εθνικό ανταγωνιστικό πλεονέκτημα	73
5.Α.4. Θέση της Ελλάδας σε επίσημες αξιολογήσεις-δείκτες ως προς τελωνειακές διαδικασίες	73
5.Α.4.1. Οικονομική Επιτροπή για την Ευρώπη/ΟΗΕ (UNECE).....	74
5.Α.4.2. Doing Business της Παγκόσμιας Τράπεζας.....	74
5.Α.4.3. Δείκτης Απόδοσης Εφοδιαστικής (LPI) της Παγκόσμιας Τράπεζας.....	75
5.Α.5. Το τελωνειακό καθεστώς της ελεύθερης ζώνης	77
5.Α.5.1. Ενωσιακές τελωνειακές διατάξεις	77
5.Α.5.1.1. Επιλέξιμα εμπορεύματα	77
5.Α.5.1.2. Διάρκεια παραμονής στο καθεστώς	77
5.Α.5.1.3. Καθορισμός των Ελευθέρων Ζωνών (άρθρο 243 Καν. 952/2013)).....	77
5.Α.5.1.4. Κτήρια και δραστηριότητες εντός των Ελευθέρων Ζωνών (άρθρο 244 Καν. 952/2013)....	78
5.Α.5.1.5. Διαχείριση των εμπορευμάτων στις Ελεύθερες Ζώνες.....	78
5.Α.5.1.5.1. Ενωσιακά εμπορεύματα στις Ελεύθερες Ζώνες (άρθρο 246 Καν. 952/2013)	78
5.Α.5.1.5.2. Μη Ενωσιακά εμπορεύματα σε ελεύθερες ζώνες (άρθρο 247 Καν. 952/2013).....	78
5.Α.5.1.6. Έξοδος εμπορευμάτων από ελεύθερες ζώνες (άρθρο 248)	78
5.Α.5.2. Εθνικό τελωνειακό δίκαιο και κανονιστικές ρυθμίσεις (άρθρο 39 ν. 2960/2001 και σχετικό κανονιστικό πλαίσιο).....	78
5.Α.5.2.1. Βασικές έννοιες	78
5.Α.5.2.2. Ίδρυση και Λειτουργία Ελεύθερης Ζώνης.....	79
5.Α.6. Το καθεστώς τελωνειακής αποθήκευσης	83
5.Α.6.1. Ορισμός.....	83
5.Α.6.2. Οφέλη για τις επιχειρήσεις	83
5.Α.6.3. Το θεσμικό πλαίσιο	84
5.Α.6.4. Αρμόδιες αρχές για αδειοδότηση- παρακολούθηση- έλεγχο.....	84
5.Α.6.5. Ρόλοι των εμπλεκόμενων επιχειρήσεων στο καθεστώς	84
5.Α.6.6. Εμπορεύματα που εξυπηρετεί το καθεστώς	85
5.Α.6.7. Η τρέχουσα κατάσταση στην Ελλάδα	85
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6- ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΚΑΙ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΣΤΗ ΜΕΤΑΝΑΣΤΕΥΤΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ ΚΑΙ ΜΕΤΑΝΑΣΤΕΥΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΑΤΟΜΩΝ ΚΑΙ ΜΕΤΑΝΑΣΤΕΥΣΗ ΣΤΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΩΝ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΩΝ GOLDEN VISA ΚΑΙ ΣΤΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΑΣΚΗΣΗΣ ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ (ΚΟΣΜΙΔΗΣ)	86
ΕΝΟΤΗΤΑ Α	86
6.Α.1. Εισαγωγή.....	86
6.Α.2. Μεταναστευτική νομοθεσία: εισαγωγή στις βασικές έννοιες και στους βασικούς ορισμούς της ενωσιακής και ελληνικής μεταναστευτικής νομοθεσίας	86
6.Α.3. Μεταναστευτική νομοθεσία: εισαγωγή στις βασικές διαδικασίες της νόμιμης μετανάστευσης	

για εργασία στο πλαίσιο της ελληνικής πολιτικής νόμιμης μετανάστευσης (ν. 4251/2014)	88
6.A.4. «Μεταναστευτική νομοθεσία: ευκαιρίες νόμιμης μετανάστευσης για εργασία σε πλαίσιο επενδυτικού ενδιαφέροντος»	91
6.A.5. Μεταναστευτική νομοθεσία: ευκαιρίες νόμιμης μετανάστευσης ανεξάρτητων οικονομικά ατόμων	95
6.A.6. Μεταναστευτική νομοθεσία: ευκαιρίες νόμιμης μετανάστευσης στο πλαίσιο της άσκησης επενδυτικής δραστηριότητας από πολίτες τρίτων χωρών.....	97
6.A.7. Μεταναστευτική νομοθεσία: ευκαιρίες νόμιμης μετανάστευσης στο πλαίσιο των προγραμμάτων Golden Visa	100
6.A.8. Αποτίμηση	102
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΚΑΙ ΠΗΓΕΣ ΑΝΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟ.....	104
ΠΗΓΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ ΚΑΙ ΣΧΕΤΙΚΟ ΥΛΙΚΟ (1).....	104
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ (2)	105
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ & ΠΗΓΕΣ (3)	106
Βιβλιογραφία – Πηγές (4)	107
ΠΗΓΕΣ- ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ (5)	107
Βιβλιογραφία – Νομοθεσία (6)	108
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ - ΠΗΓΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ ΣΥΝΟΛΙΚΑ	109

ΕΝΟΤΗΤΑ Α - ΤΟ ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΟ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝ

A.1. Η Ελλάδα αλλάζει γρήγορα: Το μακροοικονομικό περιβάλλον

Η χώρα επιδεικνύει μια σημαντική δυναμική στο μακροοικονομικό της περιβάλλον. Η ανάκαμψη της οικονομικής δραστηριότητας το 2021 ήταν ταχύτερη (+8,3%). Σ' αυτή την εξέλιξη συνέβαλαν η άνοδος της κατανάλωσης των νοικοκυριών, η οποία υποστηρίχθηκε από τη βελτίωση του πραγματικού διαθέσιμου εισοδήματός τους, η επιτάχυνση της δημόσιας κατανάλωσης, η αύξηση της επενδυτικής δαπάνης των επιχειρήσεων και η ταχεία ανάκαμψη των εξαγωγών αγαθών και υπηρεσιών, κυρίως λόγω της ανάκτησης σημαντικού μέρους των τουριστικών εσόδων.

Στη διάρκεια του β' τριμήνου του 2022, ο αναπτυξιακός ρυθμός παρέμεινε ιδιαίτερα υψηλός (+7,7% έναντι της αντίστοιχης περιόδου του 2021), χάρη κυρίως στη συμβολή της ιδιωτικής κατανάλωσης και της επενδυτικής δαπάνης των επιχειρήσεων.¹

Το 2021 η χώρα πέτυχε **εντυπωσιακή αύξηση στην προσέλκυση ξένων άμεσων επενδύσεων** της τάξης του **89,2%**. Σύμφωνα με τα στοιχεία της Τράπεζας της Ελλάδος, οι (καθαρές) εισροές ξένων άμεσων επενδύσεων (ΞΑΕ) στην Ελλάδα ξεπέρασαν τα 5,3 δισ. ευρώ, έναντι 2,8 δισ. το ίδιο διάστημα του 2020. Οι εξαιρετικές επιδόσεις της χώρας μας συνεχίστηκαν και κατά το **A' ενιάμηνο του 2022**, όπου οι εισροές Ξένων Άμεσων Επενδύσεων στην Ελλάδα για το διάστημα Ιαν-Σεπτ 2022 ανήλθαν σε 5.300 εκατ. ευρώ, σε σχέση με 4.191,6 εκατομμύρια το ίδιο διάστημα του 2021, παρουσιάζοντας **αύξηση της τάξης του 26,4%**. Πρόκειται για επίπεδα ρεκόρ, τα οποία επιβεβαιώνουν την προσπάθεια που γίνεται από την κυβέρνηση συνολικά στο κομμάτι της προσέλκυσης.

Οι **εξαγωγές πλησίασαν τα 40 δισ. ευρώ το 2021** (39.9 δισ ευρώ), μια **αύξηση της τάξεως του 29,5%** το 2021 σε σχέση με το 2020, καταγράφοντας ιστορικό υψηλό, εξέλιξη βεβαίως που σχετίζεται με τις σημαντικές προσπάθειες που γίνονται τα τελευταία χρόνια, ήδη από την εποχή της κρίσης, για την ενίσχυση της εξωστρέφειας των ελληνικών επιχειρήσεων. Εξαιρετικές ήταν οι επιδόσεις και κατά το **A' ενιάμηνο 2022**, όπου η συνολική αξία των εξαγωγών ανήλθε στο ποσό των 40.554,3 εκατ. ευρώ έναντι 28.742,7 εκατ. Ευρώ κατά το ίδιο διάστημα του έτους 2021, παρουσιάζοντας **αύξηση, σε ευρώ 41,1%**. Η αντίστοιχη αξία χωρίς τα πετρελαιοειδή παρουσίασε αύξηση κατά 4.992,4 εκατ. ευρώ, δηλαδή 23,8% και η αντίστοιχη αξία χωρίς τα πετρελαιοειδή και τα πλοία παρουσίασε αύξηση κατά 4.986,5 εκατ. ευρώ, δηλαδή 23,9%, σε σχέση με το χρονικό διάστημα Ιανουαρίου-Σεπτεμβρίου 2021.²

Ρίχνοντας μια γενική ματιά στις εξελίξεις, μπορεί κανείς να σταθεί στους θετικούς ρυθμούς μεταβολής στις αξίες των ακινήτων, στην επενδυτική κινητικότητα και την ενίσχυση της κατασκευαστικής δραστηριότητας που καταγράφηκαν το 2021. Στην αγορά κατοικιών συνέχισαν να καταγράφονται ανοδικές τάσεις στις τιμές, τόσο κατά τη διάρκεια του 2021 όσο και το α' τρίμηνο του 2022. Βάσει των στοιχείων-εκτιμήσεων που συλλέγονται από τα πιστωτικά ιδρύματα, οι ονομαστικές τιμές των διαμερισμάτων το α' τρίμηνο του 2022 ήταν αυξημένες σε ετήσια βάση κατά 8,6% (προσωρινά στοιχεία), ενώ για το 2021, με βάση τα αναθεωρημένα στοιχεία, οι τιμές των διαμερισμάτων αυξήθηκαν με μέσο ετήσιο ρυθμό 7,4%.

Κατά τους πρώτους μήνες του 2022, εκτός από τις αξίες, παραμένουν θετικοί και άλλοι δείκτες που σχετίζονται με την αγορά κατοικιών. Ειδικότερα, το πρώτο δίμηνο του 2022 ο δείκτης οικοδομικής δραστηριότητας κατοικιών της ΕΛΣΤΑΤ συνεχίζει να αυξάνεται, καταγράφοντας σε όρους όγκου μέση ετήσια αύξηση 35,7%. Ο δείκτης επιχειρηματικών προσδοκιών για την κατασκευή κατοικιών του ΙΟΒΕ, κατά το πρώτο πεντάμηνο του 2022, σημείωσε βελτίωση έναντι της αντίστοιχης περιόδου του 2021 (64,0%).

¹ <https://www.bankofgreece.gr/statistika/ekswterikos-tomeas/ameses-ependyseis/roes>

² <https://www.statistics.gr/el/statistics/-/publication/SFC02/->

Το πρώτο εξάμηνο 2022 οι καθαρές ξένες άμεσες επενδύσεις στην Ελλάδα για την αγορά ακινήτων καταγράφουν υψηλό ετήσιο ρυθμό αύξησης (70,8%) σε σχέση με την ίδια περίοδο του 2021 και ανήλθαν στα 788,4 εκατομμύρια ευρώ.

Είναι σημαντική η αναφορά στο γεγονός πως σημειώθηκε σημαντική επενδυτική δραστηριότητα στον κλάδο των επαγγελματικών ακινήτων, κατά το δεύτερο εξάμηνο του 2021 και τους πρώτους μήνες του 2022, η οποία αφορά τόσο αγοραπωλησίες όσο και ανακατασκευές ή νέες αναπτύξεις. Τα νούμερα αυτά δείχνουν την τάση και το επενδυτικό ενδιαφέρον τόσο από Έλληνες όσο και από ξένους επενδυτές.

Η διεθνής ανταγωνιστικότητα της ελληνικής οικονομίας βελτιώθηκε γενικά το 2021, εξέλιξη που αναμένεται να συνεχιστεί και το 2022, παρά την επιδείνωση του διεθνούς περιβάλλοντος και τις επιπτώσεις του υψηλού πληθωρισμού. Η βελτίωση αναμένεται να συνεχιστεί και σε όρους διαρθρωτικής ανταγωνιστικότητας όμως, επικουρούμενη και από τις μεταρρυθμίσεις του Εθνικού Σχεδίου Ανάκαμψης και Ανθεκτικότητας. Στο ΑΕΠ, αξίζει να αναγνωριστεί η σημαντική συμβολή που είχε ο τομέας των υπηρεσιών, κυρίως λόγω του τουρισμού, καθώς και ο βιομηχανικός τομέας.

Η υλοποίηση σημαντικών διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων την προηγούμενη δεκαετία έχει καταστήσει πιο ευέλικτη την αγορά εργασίας, με τις προοπτικές στην αγορά εργασίας να παραμένουν θετικές, παρά την επίταση των πληθωριστικών πιέσεων και τις επιπτώσεις από τον πόλεμο στην Ουκρανία.³

Με βάση τις εποχικά προσαρμοσμένες εκτιμήσεις απασχόλησης και ανεργίας για τον μήνα Σεπτέμβριο 2022, το **εποχικά διορθωμένο ποσοστό ανεργίας ανήλθε σε 11,8%** έναντι του αναθεωρημένου προς τα άνω 13,3% τον Σεπτέμβριο του 2021 και του αναθεωρημένου προς τα κάτω 12,1% τον Αύγουστο του 2022!⁴

A.2. Προοπτικές, προβλέψεις και τάσεις

Η ιδιωτική κατανάλωση, οι επενδύσεις και οι θετικές προοπτικές του τουριστικού τομέα συνεχίζουν να στηρίζουν την οικονομική δραστηριότητα. Παρά τις προκλήσεις που αντιμετωπίζει η ελληνική οικονομία σε ένα περιβάλλον όπου κυριαρχούν οι κίνδυνοι για την ανάπτυξη, εξακολουθούν να υπάρχουν σημαντικές θετικές ειδήσεις. Μια πρόσφατη εξέλιξη είναι πως η Ελλάδα βγήκε πλέον από το καθεστώς της ενισχυμένης εποπτείας της ΕΕ, καθώς υλοποίησε τον κύριο όγκο των δεσμεύσεων πολιτικής που είχε αναλάβει έναντι της ζώνης του ευρώ και αυτό παρά τις αντίξοες συνθήκες που προκάλεσαν η υγειονομική και η γεωπολιτική κρίση.

Η έξοδος της χώρας από την ενισχυμένη εποπτεία έχει πολλαπλά οφέλη, καθώς ενισχύει τη θέση της στις διεθνείς αγορές, παρέχει πρόσθετη ώθηση στην αναπτυξιακή δυναμική της και στην προσέλκυση επενδύσεων, προσδίδει βαθμούς ελευθερίας στην άσκηση οικονομικής πολιτικής, στο πλαίσιο βέβαια των υφιστάμενων κανόνων που ισχύουν για όλα τα ευρωπαϊκά κράτη-μέλη και φέρνει πιο κοντά την επίτευξη και του τελευταίου στόχου, αυτού της ανάκτησης της επενδυτικής βαθμίδας. Η επανάκτηση της επενδυτικής βαθμίδας από τους οίκους αξιολόγησης το 2023 είναι ο μεγάλος πλέον στόχος.⁵

Παράλληλα, έχει αναβαθμιστεί και η πιστοληπτική ικανότητα της ελληνικής οικονομίας. Πρόσφατα είχαμε την αναβάθμιση από τον ιαπωνικό οίκο αξιολόγησης R&I που αναβάθμισε την πιστοληπτική ικανότητα της ελληνικής οικονομίας, όπου ήταν ο τέταρτος οίκος αξιολόγησης, μετά την Standard & Poor's, την DBRS και την SCOPE Ratings, που αποδίδει, στο Ελληνικό Δημόσιο, βαθμίδα πιστοληπτικής ικανότητας ισοδύναμη με BB+, δηλαδή μία μόλις βαθμίδα πριν την επενδυτική.

³ <https://www.bankofgreece.gr/ekdoseis-ereyna/ekdoseis/ekthesh-nomismatikhs-politikhs>

⁴ <https://www.statistics.gr/el/statistics/-/publication/SJO02/>

⁵ <https://www.cnn.gr/oikonomia/anaptyxi/story/325166/h-ellada-exilthe-apo-to-kathestos-enisxymenis-epopteias-tis-ee-ta-epomena-vimata>

Πρόκειται για την 11η αναβάθμιση της ελληνικής οικονομίας την τελευταία τριετία.

Από αυτό δεν μπορούσε να απουσιάζει η πολύ θετική πορεία των ταξιδιωτικών εισπράξεων. Την περίοδο **Ιανουαρίου – Σεπτεμβρίου 2022**, οι **ταξιδιωτικές εισπράξεις αυξήθηκαν κατά 78,3%** σε σύγκριση με την αντίστοιχη περίοδο του 2021, ενώ η **εισερχόμενη ταξιδιωτική κίνηση αυξήθηκε κατά 103,9%** σε σύγκριση με την αντίστοιχη περίοδο του 2021.⁶

Στα θετικά επίσης συγκαταλέγονται τα εξής:

- Από τις **χειμερινές προβλέψεις 2022** της Κομισιόν, ξεχωρίζει ότι η Ελλάδα κατατάσσεται στις λίγες χώρες που δεν προβλέπεται να περάσουν ύφεση. Με την τέταρτη καλύτερη επίδοση για φέτος και με την πέμπτη καλύτερη το 2023, η Κομισιόν λέει κάτι ακόμα πιο σημαντικό: στο κομμάτι της προσέλκυσης επενδύσεων, η ελληνική οικονομία, προβλέπεται να κλείσει τη χρονιά στην πρώτη θέση σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης, η μοναδική χώρα με διψήφιο ποσοστό (+11,5%). Προβλέπεται επίσης να συνεχιστεί η τάση και το 2023 (+6,3%), στέλνοντας τη χώρα στη δεύτερη θέση σε όλη την Ευρώπη, μετά τη Σλοβακία.⁷
- Στα τέλη Νοεμβρίου 2022, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ενέκρινε **θετική προκαταρκτική αξιολόγηση του αιτήματος πληρωμής της δεύτερης δόσης στην Ελλάδα** για ποσό ύψους 3,6 δισ. ευρώ —1,7 δισ. ευρώ σε επιχορηγήσεις και 1,9 δισ. ευρώ σε δάνεια— **στο πλαίσιο του μηχανισμού ανάκαμψης και ανθεκτικότητας (ΜΑΑ)**, του βασικού εργαλείου του NextGenerationEU. Να αναφερθεί πως το ελληνικό σχέδιο ανάκαμψης και ανθεκτικότητας θα υποστηριχθεί με 17,4 δισ. ευρώ σε επιχορηγήσεις και 12,7 δισ. ευρώ σε δάνεια, εκ των οποίων 4 δισ. ευρώ εκταμιεύθηκαν στην Ελλάδα ως προχρηματοδότηση στις 9 Αυγούστου 2021. Ένα πρώτο αίτημα της Ελλάδας για πληρωμή αξιολογήθηκε θετικά από την Επιτροπή στις 28 Φεβρουαρίου 2022, και συνακόλουθα εκταμιεύτηκαν 3,6 δισ. ευρώ στις 8 Απριλίου 2022.⁸

Επιπροσθέτως, η ανακοίνωση μεγάλων επενδύσεων στην Ελλάδα από σημαντικές εταιρίες του εξωτερικού αποτελούν αξιολογούμενες εξελίξεις που ενισχύουν τις μεσοπρόθεσμες προοπτικές της οικονομίας, αλλάζοντας την εικόνα της Ελλάδας ως επενδυτικού προορισμού. Η Ελλάδα έχει αλλάξει θεαματικά τα τελευταία δύο χρόνια, με τη χώρα να κερδίζει διαρκώς έδαφος στον παγκόσμιο οικονομικό χάρτη, να πραγματοποιεί το ένα μεγάλο deal μετά το άλλο, να είναι χώρα υποδοχής εμβληματικών επενδύσεων.

Δεν είναι λίγα τα μεγάλα διεθνή ονόματα που επέλεξαν τη χώρα μας για τις επενδύσεις τους, όπως για παράδειγμα η πρόσφατη ανακοίνωση της **Google** για την ανάπτυξη Cloud Region με τρία data centers στη χώρα μας, όπου η Ελλάδα αναδεικνύεται σε περιφερειακό κόμβο για την παροχή υπηρεσιών Cloud. Η **Microsoft** επίσης για τη δημιουργία data center region στην Αττική, ένα project ύψους 400 εκατ. ευρώ, η **Pfizer**, η **Volkswagen**, η **Cisco**, η **Blackstone** ενώ τα νούμερα ανεβαίνουν κατά πολύ εάν συνυπολογιστούν σημαντικά επενδυτικά πλάνα που υλοποιούν εγχώριοι ισχυροί παίκτες, όπως οι Lamda Development, ΓΕΚ ΤΕΡΝΑ, Mytilineos κ.ά.

Σύμφωνα με τη σχετική μελέτη της PwC Ελλάδας, το 2021, οι ελληνικές επιχειρήσεις προσέλκυσαν μέσα από Εξαγορές και Συγχωνεύσεις, εκδόσεις εταιρικών ομολόγων και αυξήσεις μετοχικού κεφαλαίου και αποκρατικοποιήσεις το 2021 συνολικά κεφάλαια ύψους 12 δισ. ευρώ. Αντλώντας ώθηση από την ανάκαμψη της οικονομίας, οι εγχώριες επιχειρήσεις κατέγραψαν χρονιά-ρεκόρ, θέτοντας τη βάση για ακόμα υψηλότερα επίπεδα το 2022.

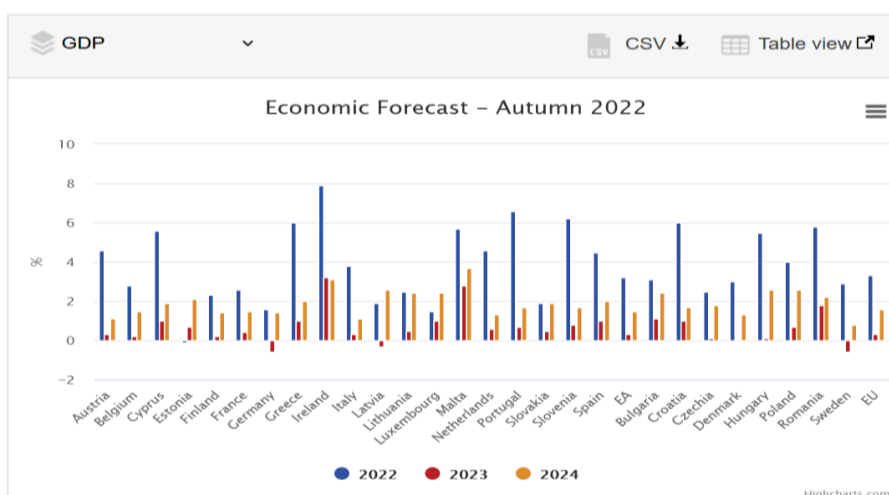
Αναφορικά με τις προβλέψεις, το σημαντικό είναι πως τόσο αναλυτές των οίκων αξιολόγησης, όσο και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή βλέπουν ανάπτυξη **άνω του 6% για την Ελλάδα φέτος**, μετά τα ισχυρά

⁶ <https://www.bankofgreece.gr/enimerosi/grafeio-typoy/anazhthsh-enhmerwsewn/enhmerwseis?announcement=6802e355-d9bf-4556-a6e7-22188e1a60e8>

⁷ https://economy-finance.ec.europa.eu/document/download/1a6a5006-02ae-40d2-b003-a9630a2cbd62_en?filename=ip187_en_2.pdf

⁸ https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/el/ip_22_7150

στοιχεία του β' τριμήνου, ενώ εκτιμούν πως η μεγέθυνση του ονομαστικού ΑΕΠ αναμένεται να μειώσει τον δείκτη του ελληνικού χρέους κάτω από το 170%.⁹



Η διατήρηση της δυναμικής της ανάπτυξης το προσεχές διάστημα αποτελεί βέβαια την κυριότερη πρόκληση που αντιμετωπίζει η οικονομική πολιτική. Στην κατεύθυνση αυτή, ιδιαίτερα σημαντικό είναι το ευρωπαϊκό μέσο ανάκαμψης NextGenerationEU (NGEU) για την επιτάχυνση των μεταρρυθμίσεων και την αύξηση των δημόσιων και ιδιωτικών επενδύσεων με στόχο τον ψηφιακό μετασχηματισμό, την πράσινη μετάβαση, την αύξηση της απασχόλησης, την ενίσχυση της γνώσης και των εργασιακών δεξιοτήτων, ιδιαίτερα των νέων.

Καταλυτικό ρόλο για την επίτευξη των στόχων του Εθνικού Σχεδίου Ανάκαμψης και Ανθεκτικότητας καλείται να διαδραματίσει ένα υγιές και ισχυρό εγχώριο τραπεζικό σύστημα, σε συνεργασία με τους εμπλεκόμενους διεθνείς χρηματοπιστωτικούς φορείς. Ταυτόχρονα, ιδιαίτερα κρίσιμη είναι η ανάσχεση των πληθωριστικών πιέσεων, προκειμένου να προστατευθούν η ανταγωνιστικότητα της οικονομίας και το πραγματικό διαθέσιμο εισόδημα των καταναλωτών.

A.3. Εθνικό Σχέδιο Ανάκαμψης & Ανθεκτικότητας: Ελλάδα 2.0

Το Εθνικό Σχέδιο Ανάκαμψης & Ανθεκτικότητας Ελλάδα 2.0 ξεκίνησε ως πρωτοβουλία από την Ευρώπη. Η οποία θα ενισχύσει την πορεία ανάκαμψης των κρατών-μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, το NextGenerationEU. Στο επίκεντρο του NextGenerationEU βρίσκεται ο Μηχανισμός Ανάκαμψης και Ανθεκτικότητας (Recovery and Resilience Facility - RRF).

Κύριος στόχος του ταμείου είναι η χρηματοδότηση μεταρρυθμιστικών και επενδυτικών προγραμμάτων στις χώρες που πλήττονται περισσότερο, με απώτερο σκοπό μια πιο βιώσιμη και ανθεκτική Ευρώπη. Το ταμείο ανέρχεται συνολικά σε €750 δισ. για τη χορήγηση ενισχύσεων στα 27 κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Από το συνολικό ποσό του ταμείου, τα €390 δισ. αφορούν επιχορηγήσεις και τα €360 δισ. θα έχουν τη μορφή δανείων.

Ο Μηχανισμός Ανάκαμψης και Ανθεκτικότητας διαρθρώνεται γύρω από έξι πυλώνες: πράσινη μετάβαση· ψηφιακός μετασχηματισμός· οικονομική συνοχή, παραγωγικότητα και ανταγωνιστικότητα· κοινωνική και εδαφική συνοχή· υγεία και οικονομική, κοινωνική και θεσμική ανθεκτικότητα· πολιτικές για την επόμενη γενιά.

Το Εθνικό Σχέδιο Ανάκαμψης και Ανθεκτικότητας Ελλάδα 2.0 εγκρίθηκε στις 13 Ιουλίου 2021 από το Συμβούλιο Οικονομικών Δημοσιονομικών Θεμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Ecofin). Το «Ελλάδα 2.0» περιλαμβάνει 106 επενδύσεις και 68 μεταρρυθμίσεις, καταμεμημένες σε 4 πυλώνες και συγκεντρώνει 31,16 δισ. ευρώ εκ των οποίων ευρωπαϊκοί πόροι 30,5 δισ. ευρώ (18,43 δισ. ευρώ ενισχύσεις και 12,73 δισ. ευρώ δάνεια) για να κινητοποιήσει 60 δισ. ευρώ συνολικές επενδύσεις στη

⁹ https://economy-finance.ec.europa.eu/economic-forecast-and-surveys/economic-forecasts/autumn-2022-economic-forecast-eu-economy-turning-point_en

χώρα στα επόμενα πέντε χρόνια.¹⁰

Το Ελληνικό Σχέδιο Ανάκαμψης και Ανθεκτικότητας αποτελείται από τέσσερις πυλώνες:

- 1) Πράσινη μετάβαση
- 2) Ψηφιακό μετασχηματισμό
- 3) Απασχόληση, δεξιότητες και κοινωνική συνοχή
- 4) Ιδιωτικές επενδύσεις και μετασχηματισμό της οικονομίας.

Με οικονομικούς όρους, ο πρωταρχικός στόχος του Σχεδίου είναι να καλύψει το μεγάλο κενό σε επενδύσεις, εθνικό προϊόν και απασχόληση, κενό ενδημικό των επιδόσεων της ελληνικής οικονομίας κατά την τελευταία δεκαετία που επιδεινώθηκε λόγω της πανδημίας του COVID-19. Σε αυτό το πλαίσιο, το ελληνικό Σχέδιο Ανάκαμψης και Ανθεκτικότητας αποσκοπεί στο να κινητοποιήσει σημαντικές δυνάμεις από τον ιδιωτικό τομέα χρησιμοποιώντας: (α) σε σημαντικό βαθμό Συμπράξεις Δημόσιου και Ιδιωτικού Τομέα για την πραγματοποίηση δημοσίων επενδύσεων, (β) Εταιρείες Παροχής Ενεργειακών Υπηρεσιών για την πραγματοποίηση έργων ενεργειακής απόδοσης στον δημόσιο τομέα και (γ) συγχρηματοδοτήσεις μέσω ποικίλων χρηματοδοτικών εργαλείων ώστε να συγκεντρώσει σημαντικότερα επιπρόσθετα ιδιωτικά κεφάλαια για τις επιλέξιμες ιδιωτικές επενδύσεις.

Στόχος είναι, το Σχέδιο Ελλάδα 2.0 να προκαλέσει σημαντική αύξηση του ΑΕΠ, και να καταστήσει τις επενδύσεις και τις εξαγωγές κινητήρια δύναμη της ελληνικής οικονομίας. Στην ιστοσελίδα <https://greece20.gov.gr/proskliseis-xrimatodotisis/> αναρτώνται οι προσκλήσεις χρηματοδότησης για δημόσια έργα, δράσεις και ενισχύσεις που απευθύνονται σε διάφορους αποδέκτες (ενδεικτικά: Δημόσιοι φορείς, ΟΤΑ, επιχειρήσεις, ιδιώτες/πολίτες κ.ά.).

A.4. Γιατί Ελλάδα

Οι λόγοι που καθιστούν τη χώρα μας ελκυστικό επενδυτικό προορισμό, αναφέρονται παρακάτω ενδεικτικά:

- ✓ **Η γεωστρατηγική θέση της χώρας μας**, βρισκόμενη στο σταυροδρόμι τριών ηπείρων. Η γεωγραφική αυτή θέση έδωσε στη χώρα μας τη δυνατότητα να είναι ο σύνδεσμος της Ευρώπης με τις χώρες της Ασίας και της Αφρικής. Οι χερσαίες και οι θαλάσσιες συγκοινωνίες και οι μεταφορές των προϊόντων μεταξύ των τριών αυτών ηπείρων γίνονται διά μέσου της ηπειρωτικής Ελλάδας ή των θαλασσών της καθιστώντας τη φυσικά ένα στρατηγικό hub διαμεταφορών.
- ✓ Η Ελλάδα αποτελεί **βασικό κράτος μέλος της ΕΕ**, ενώ είναι μέλος σημαντικών διεθνών οργανισμών, ιδρυτικό μέλος ΟΗΕ, παλαιό μέλος NATO κλπ.
- ✓ Η Ελλάδα διαθέτει και βελτιώνει συνεχώς το **φιλο-επενδυτικό περιβάλλον** της
- ✓ Διαθέτει **Τοπ ανθρώπινο δυναμικό**:
 - Εργατικό δυναμικό υψηλής πολυπλοκότητας: Η Ελλάδα καταλαμβάνει συνολικά τη 16η θέση (από 132 χώρες) στη διάσταση Ανθρώπινου Κεφαλαίου & Έρευνας του Παγκόσμιου Δείκτη Καινοτομίας για το 2021, με την υποστήριξη της σχεδόν καθολικής εγγραφής του πληθυσμού στην τριτοβάθμια εκπαίδευση και του υψηλού ποσοστού αποφοίτων από επιστημονικούς και μηχανικούς τομείς. (~23%)
 - Το ποσοστό των αποφοίτων (τριτοβάθμιας εκπαίδευσης) στην Ελλάδα έφτασε το 32,7% του συνολικού πληθυσμού μεταξύ 25 και 64 ετών το 2020.¹¹
 - Η Ελλάδα κατατάχθηκε στη 19η από τις 112 χώρες στον Δείκτη Αγγλικής Επάρκειας το 2021.¹²
- ✓ Καταγράφει μια **ισχυρή επενδυτική εμπιστοσύνη**. Η φετινή, τέταρτη έκδοση της έρευνας, EY Attractiveness Survey Ελλάδα 2022, επιβεβαιώνει ότι η ελκυστικότητα της χώρας μας ως επενδυτικού προορισμού παραμένει ανθεκτική, παρά το κλίμα αυξημένης αβεβαιότητας και απαισιοδοξίας που δημιούργησαν ο πόλεμος στην Ουκρανία και η ραγδαία αύξηση των τιμών της ενέργειας. Σύμφωνα με αυτή, το ποσοστό των επιχειρήσεων που σχεδιάζουν να

¹⁰ <https://greece20.gov.gr/to-plires-sxedio/>

¹¹ EY Attractiveness Survey 2022

¹² EF English Proficiency Index

επενδύσουν, ή να επεκτείνουν τις δραστηριότητές τους στην Ελλάδα έφτασε στο 37% από 34% πέρσι και 28% το 2020 και το 75% των επενδυτών εκτιμούν ότι η εικόνα της χώρας θα βελτιωθεί κατά την επόμενη τριετία.

Όπως και τις προηγούμενες χρονιές, οι συμμετέχοντες αξιολόγησαν τις επιμέρους συνιστώσες της ελκυστικότητας της χώρας, αναδεικνύοντας συγκριτικά πλεονεκτήματα και αδύναμα σημεία. Η ποιότητα ζωής (75%), οι υποδομές μεταφορών και logistics (73%), οι υποδομές τηλεπικοινωνιών και ψηφιακές υποδομές (72%), η εσωτερική αγορά της Ελλάδας (72%), καθώς και οι δεξιότητες του ανθρώπινου δυναμικού (70%), αναδεικνύονται στα ισχυρά χαρτιά της ελκυστικότητας της χώρας.

- ✓ Υλοποιεί ένα **ελκυστικό πρόγραμμα αποκρατικοποιήσεων** με επιτάχυνση του προγράμματος το 2022 και το 2023. Το χαρτοφυλάκιο του ΤΑΙΠΕΔ είναι διευρυμένο και απαρτίζεται από περιουσιακά στοιχεία, τα οποία συνοψίζονται σε τρεις κατηγορίες¹³:
 - Αξιοποίηση Γης
 - Υποδομές
 - Εταιρικό Χαρτοφυλάκιο

Το ΤΑΙΠΕΔ υλοποιεί τις δράσεις και το πλάνο αξιοποίησης της δημόσιας περιουσίας σύμφωνα με το Επιχειρησιακό Πρόγραμμα Αξιοποίησης (Asset Development Plan – ADP), το οποίο ανανεώνεται κάθε έξι μήνες.

- ✓ Η χώρα μας βρίσκεται σε μια **μετάβαση στην Πράσινη Ενέργεια-ΑΠΕ**.
 - Η Ελλάδα εφαρμόζει ένα ολοκληρωμένο μοντέλο βιώσιμης ανάπτυξης και διαθέτει Εθνικό Σχέδιο για την Ενέργεια και το Κλίμα (2021-30) με ένα νέο αναθεωρημένο στόχο των 25 GW εγκατεστημένης ισχύος ΑΠΕ έως το 2030, από τα 10GW (Μάρτιος 2022) που είναι έως σήμερα.
 - Υλοποιεί το σχέδιο δίκαιης αναπτυξιακής μετάβασης για την Απολιγνιτοποίηση της χώρας.
 - Η Ελλάδα βρέθηκε στη 16^η θέση του δείκτη της ΕΥ το 2022 για τις ανανεώσιμες πηγές ενέργειας, ΕΥ Renewable Energy Country Attractiveness Index (RECAI 60), ενώ καταλαμβάνει τη **δεύτερη θέση παγκοσμίως με βάση τις επιδόσεις των χωρών προσαρμοσμένες, έχοντας λάβει υπόψη το μέγεθος του ΑΕΠ** τους, σύμφωνα με την τελευταία έκδοση της εξαμηνιαίας έρευνας. Η έρευνα αξιολογεί τις 40 κορυφαίες οικονομίες του κόσμου και τις κατατάσσει ως προς την ελκυστικότητα των επενδυτικών ευκαιριών σε ανανεώσιμες πηγές ενέργειας (ΑΠΕ).¹⁴
- ✓ Διακρίνεται για τη **συνεχή ανάπτυξη των υποδομών της** σε όλα τα επίπεδα.
- ✓ **Ψηφιακός μετασχηματισμός.** Η Ελλάδα έχει κάνει άλματα τα τελευταία δυο χρόνια, και συνεχίζει να εκπλήσσει με τις εξελίξεις. Στο E-γον αυτή τη στιγμή υπάρχουν 11 κατηγορίες με 1.459 ψηφιακές υπηρεσίες για τον πολίτη. Αυτές είναι εξελίξεις που γίνονται αντιληπτές στο διεθνές κοινό και ανεβάζουν την δημοφιλία της χώρας μας.
- ✓ Το **άνοιγμα των κλάδων.** Οι επενδυτικές ευκαιρίες διαθέσιμες πλέον σε περισσότερους κλάδους της ελληνικής οικονομίας, πλην των ιστορικά γνωστών του τουρισμού και των τροφίμων-ποτών. Πλέον η Ελλάδα παρουσιάζει μια διαποικίληση της οικονομίας της που αποτελεί πηγή αυξημένου ενδιαφέροντος από τη διεθνή επενδυτική σκηνή.

A.5. Ενδεικτικά έργα – επενδυτικές ευκαιρίες

Υπάρχει ένας μεγάλος αριθμός δημόσιων και ιδιωτικών φορέων που μπορεί να παρακολουθεί κανείς και ιδιαίτερα η επενδυτική κοινότητα, προκειμένου να ενημερώνεται για τρέχοντα και επικείμενα έργα. Ενδεικτικά παραδείγματα αφορούν στα παρακάτω:

¹³ <https://hradf.com/axiopiisi-chartofilakiou/>

¹⁴ https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_gl/topics/power-and-utilities/ey-recai-60-v2.pdf

- ΤΑΙΠΕΔ
- ΕΤΑΔ
- ΥΠΑΑΠΕΔ
- Τράπεζες
- Υπουργεία
- ΑΕΕΑΠ
- ΕΦΚΑ κλπ

ΕΝΟΤΗΤΑ Β – ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΑ ΚΙΝΗΤΡΑ

Β.1. Κύρια επενδυτικά κίνητρα

Τα διαθέσιμα κίνητρα στην Ελλάδα είναι πολλά μέσω διαφόρων προγραμμάτων και για διάφορα επίπεδα προϋπολογισμού επενδύσεων. Τα πιο σημαντικά είναι ο επενδυτικός νόμος, το ΕΣΠΑ, οι Στρατηγικές επενδύσεις- Fast Track, τα Κίνητρα για δημιουργία θέσεων απασχόλησης, τα Κίνητρα για έρευνα και ανάπτυξη, τα Κίνητρα για κέντρα ενδοομιλικών συναλλαγών, τα Κίνητρα για ηλεκτροκίνηση, τα διάφορα φορολογικά κίνητρα, καθώς και το Ταμείο Ανάκαμψης, για το οποίο έγινε ήδη αναφορά στην Ενότητα Α.3.

Μια χαρτογράφηση όλων των υφιστάμενων κινήτρων της χώρας μπορεί να βρει κανείς στον οδηγό **“Investment Incentives for Businesses”**, τον οποίο ετοίμασε και επιμελήθηκε ο οργανισμός ENTERPRISE GREECE και είναι διαθέσιμος στην ιστοσελίδα του σε αγγλική γλώσσα¹⁵. Στις παρακάτω ενότητες θα εξεταστούν τα δυο πιο σημαντικά εργαλεία χρηματοδότησης, δηλαδή ο αναπτυξιακός νόμος και ο νόμος στρατηγικών επενδύσεων.

Β.1.1. Επενδυτικός νόμος

Εισαγωγή

Ο επενδυτικός νόμος ανέκαθεν αποτελούσε το βασικό εργαλείο για ιδιωτικές επενδύσεις στη χώρα μας και έχει λειτουργήσει καταλυτικά σε πολλές από τις επιχειρηματικές δραστηριότητες. Το σχέδιο νόμου για τη βελτίωση του, ψηφίστηκε και βγήκε σε ΦΕΚ στις 4 Φεβρουαρίου του 2022¹⁶.

Ο νέος νόμος έχει ως κύριο σκοπό του να προωθήσει την οικονομική ανάπτυξη της χώρας με τη χορήγηση κινήτρων σε συγκεκριμένες δραστηριότητες και κλάδους, προκειμένου να επιτευχθούν ο ψηφιακός και τεχνολογικός μετασχηματισμός των επιχειρήσεων, η πράσινη μετάβαση, η δημιουργία οικονομικών κλίμακας, να στηριχθούν οι καινοτόμες επενδύσεις και όσες επιδιώκουν την εισαγωγή νέων τεχνολογιών της «Βιομηχανίας 4.0», της ρομποτικής και της τεχνητής νοημοσύνης. Γενικά να ενισχυθεί η απασχόληση με εξειδικευμένο προσωπικό, να στηριχθεί η νέα επιχειρηματικότητα και να ενισχυθούν οι λιγότερο ευνοημένες περιοχές της χώρας και περιοχές που εντάσσονται στο Σχέδιο Δίκαιης Αναπτυξιακής Μετάβασης (ΣΔΑΜ). Εισάγονται επίσης με αυτόν αποτελεσματικές και αποδοτικές διαδικασίες αξιολόγησης και ελέγχου υλοποίησης επενδυτικών σχεδίων και προβλέπεται αξιολόγηση εντός 45 ημερών από τη λήξη του καθεστώτος, ή εντός 30 ημερών για τις περιπτώσεις της άμεσης αξιολόγησης.

Καθεστώς ενίσχυσης

Ο νέος νόμος θέσπισε **13 καθεστώτα χορήγησης κρατικών ενισχύσεων** σε επενδυτικά σχέδια, τα οποία αφορούν τις κατηγορίες:

1. Ψηφιακός και τεχνολογικός μετασχηματισμός επιχειρήσεων,
2. Πράσινη μετάβαση - Περιβαλλοντική αναβάθμιση επιχειρήσεων,
3. Νέο Επιχειρείν,
4. Καθεστώς Δίκαιης Αναπτυξιακής Μετάβασης,
5. Έρευνα και εφαρμοσμένη καινοτομία,
6. Αγροδιατροφή - πρωτογενής παραγωγή και μεταποίηση γεωργικών προϊόντων - αλιεία και

¹⁵ <https://www.enterprisegreece.gov.gr/o-organismos/media-center/ekdoseis/ependiste-stin-elladapliofories-ependites>

¹⁶ Ν. 4887/2022 «Αναπτυξιακός Νόμος- Ελλάδα Ισχυρή Ανάπτυξη» (ΦΕΚ 16/Α/4.2.2022)

- υδατοκαλλιέργεια,
7. Μεταποίηση - Εφοδιαστική αλυσίδα,
8. Επιχειρηματική εξωστρέφεια,
9. Ενίσχυση τουριστικών επενδύσεων,
10. Εναλλακτικές μορφές τουρισμού,
11. Μεγάλες επενδύσεις,
12. Ευρωπαϊκές αλυσίδες αξίας,
13. Επιχειρηματικότητα 360ο.

Χάρτης Περιφερειακών Ενισχύσεων

Στο πλαίσιο αυτό ψηφίστηκε ο νέος **ΧΑΡΤΗΣ ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΩΝ ΕΝΙΣΧΥΣΕΩΝ** για το 2022 – 2027, όπου προβλέπονται προσαυξημένα ποσοστά ενισχύσεων στο σύνολο σχεδόν των Περιφερειών της χώρας με τα νέα ποσοστά να φτάνουν δυνητικά έως 60% για τις μεγάλες επιχειρήσεις, 70% για τις μεσαίες και 80% για τις μικρές επιχειρήσεις.

Ο περιφερειακός χάρτης της Ελλάδας καθορίζει τις ελληνικές περιφέρειες που είναι επιλέξιμες για περιφερειακές επενδυτικές ενισχύσεις. Ο χάρτης προσδιορίζει επίσης τις μέγιστες εντάσεις ενίσχυσης στις επιλέξιμες περιφέρειες. Η ένταση της ενίσχυσης είναι το μέγιστο ποσό κρατικής ενίσχυσης που μπορεί να χορηγηθεί ανά δικαιούχο, και εκφράζεται ως ποσοστό των επιλέξιμων επενδυτικών δαπανών. Για τις περιοχές δίκαιης μετάβασης εφαρμόζεται επιπλέον προσαύξηση 10%.

Είδη ενισχύσεων

Στα επενδυτικά σχέδια τα οποία υπάγονται στα καθεστώτα ενισχύσεων του νόμου παρέχονται τα ακόλουθα είδη ενισχύσεων:

α. Φορολογική απαλλαγή, η οποία συνίσταται στην απαλλαγή από την καταβολή φόρου εισοδήματος επί των πραγματοποιούμενων προ φόρου κερδών, τα οποία προκύπτουν με βάση την οικεία φορολογική νομοθεσία, από το σύνολο των δραστηριοτήτων της επιχείρησης, αφαιρουμένου του φόρου του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας που αναλογεί στα κέρδη που διανέμονται ή αναλαμβάνονται από τους εταίρους. Το ποσό της φορολογικής απαλλαγής υπολογίζεται ως ποσοστό επί της αξίας των ενισχυόμενων δαπανών του επενδυτικού σχεδίου ή και της αξίας του καινούριου μηχανολογικού και λοιπού εξοπλισμού, ο οποίος αποκτάται με χρηματοδοτική μίσθωση (leasing) και συνιστά ισόποσο αποθεματικό, το οποίο τηρείται σε διακριτό λογαριασμό στις οικονομικές τους καταστάσεις.

β. Επιχορήγηση, η οποία συνίσταται στη δωρεάν παροχή από το Δημόσιο χρηματικού ποσού, για την κάλυψη τμήματος των ενισχυόμενων δαπανών του επενδυτικού σχεδίου και προσδιορίζεται ως ποσοστό αυτών.

γ. Επιδότηση χρηματοδοτικής μίσθωσης (leasing), η οποία συνίσταται στην κάλυψη από το Δημόσιο τμήματος των καταβαλλόμενων δόσεων χρηματοδοτικής μίσθωσης (leasing), η οποία συνάπτεται για την απόκτηση καινούριου μηχανολογικού και λοιπού εξοπλισμού, προσδιορίζεται ως ποσοστό επί της αξίας απόκτησής τους και εμπεριέχεται στις καταβαλλόμενες δόσεις. Η επιδότηση της χρηματοδοτικής μίσθωσης (leasing) δεν μπορεί να υπερβαίνει τα επτά (7) έτη, και η προθεσμία άρχεται από την ημερομηνία ολοκλήρωσης της επένδυσης.

δ. Επιδότηση του κόστους της δημιουργούμενης απασχόλησης, η οποία συνίσταται στην κάλυψη από το Δημόσιο μέρους του μισθολογικού κόστους των νέων θέσεων εργασίας που δημιουργούνται και συνδέονται με το επενδυτικό σχέδιο και για τις οποίες δεν λαμβάνεται καμία άλλη κρατική ενίσχυση.

ε. Χρηματοδότηση επιχειρηματικού κινδύνου, που αφορά στο καθεστώς «Νέο Επιχειρείν», και συνίσταται στην επιδότηση επιτοκίου δανείων μειωμένης εξασφάλισης ή των εξόδων ασφάλισης των δανείων υψηλού κινδύνου που καταβάλλονται στα πιστωτικά ιδρύματα που τα χορηγούν.

Τα είδη ενισχύσεων των περ. α', β' και γ' παρέχονται μεμονωμένα ή συνδυαστικά και συνυπολογίζονται για τον καθορισμό του συνολικού ποσού ενίσχυσης του κάθε επενδυτικού

σχεδίου. Το είδος ενίσχυσης της περ. δ' παρέχεται αυτοτελώς και μόνο για τις δαπάνες του μισθολογικού κόστους των νέων θέσεων εργασίας.

Ελάχιστο ύψος επενδυτικών σχεδίων

Για την υπαγωγή στα καθεστώτα του νόμου απαιτείται η ύπαρξη ελάχιστου ύψους του επιλέξιμου κόστους του επενδυτικού σχεδίου, το οποίο προσδιορίζεται με βάση το μέγεθος του φορέα, και συγκεκριμένα ανέρχεται στο:

- α. ποσό του ενός εκατομμυρίου (1.000.000) ευρώ για μεγάλες επιχειρήσεις,
- β. ποσό των πεντακοσίων χιλιάδων (500.000) ευρώ για μεσαίες επιχειρήσεις,
- γ. ποσό των διακοσίων πενήντα χιλιάδων (250.000) ευρώ για μικρές επιχειρήσεις,
- δ. ποσό των εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ για πολύ μικρές επιχειρήσεις,
- ε. ποσό των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ για τις Κοινωνικές Συνεταιριστικές Επιχειρήσεις (Κοιν.Σ.Επ.), καθώς και τους Αγροτικούς Συνεταιρισμούς (Α.Σ.), τους Αστικούς Συνεταιρισμούς, τις Ομάδες Παραγωγών (Ομ.Π.), Οργανώσεις Παραγωγών (Ο.Π.), και τις Αγροτικές Εταιρικές Συμπράξεις (Α.Ε.Σ.).

Ανώτατα ποσά χορηγούμενων ενισχύσεων

1. Το συνολικό ποσό ενίσχυσης ανά υποβαλλόμενο επενδυτικό σχέδιο δεν μπορεί να υπερβεί το ποσό των δέκα εκατομμυρίων (10.000.000) ευρώ, με εξαίρεση όσα από τα καθεστώτα του Μέρους Β' ορίζουν είτε μεγαλύτερο, είτε μικρότερο ποσό, με την επιφύλαξη των περιορισμών του άρθρου 4 του Γ.Α.Κ. και της παρ. 5 του άρθρου 30 του νόμου.
2. Οι παρεχόμενες σε κάθε φορέα επενδυτικού σχεδίου ενισχύσεις, στις οποίες περιλαμβάνονται και οι ενισχύσεις σε συνεργαζόμενες ή συνδεδεμένες επιχειρήσεις, δεν μπορεί να υπερβούν σωρευτικά τα είκοσι εκατομμύρια (20.000.000) ευρώ για μεμονωμένη επιχείρηση και τα τριάντα εκατομμύρια (30.000.000) ευρώ για το σύνολο των συνεργαζόμενων ή συνδεδεμένων επιχειρήσεων, με την επιφύλαξη των περιορισμών του άρθρου 4 του Γ.Α.Κ. Οι περιορισμοί αυτοί ισχύουν για τα επενδυτικά σχέδια, τα οποία υπάγονται στο παρόν και για χρονική περίοδο τριών (3) ετών από την υποβολή της αίτησης του φορέα για υπαγωγή του επενδυτικού σχεδίου του. Ως ποσό ενίσχυσης, ανά υποβαλλόμενο επενδυτικό σχέδιο, λαμβάνεται υπόψη το εγκριθέν με την απόφαση υπαγωγής. Το υπερβάλλον ποσό ενίσχυσης περικόπτεται αναλογικά κατά είδος ενίσχυσης και ομάδα δαπανών. Τα ανώτατα όρια της παρούσας προσαυξάνονται κατά πενήντα τοις εκατό (50 %) στις περιπτώσεις που η ενίσχυση δίδεται με τη μορφή της φορολογικής απαλλαγής, με εξαίρεση τα όσα ειδικότερα ορίζονται στο καθεστώς της «Δίκαιης Αναπτυξιακής Μετάβασης».
3. Τα ανώτατα όρια προσαυξάνονται κατά 50% στις περιπτώσεις που η ενίσχυση δίδεται με τη μορφή της φορολογικής απαλλαγής, με εξαίρεση τα όσα ειδικότερα ορίζονται στο καθεστώς της «Δίκαιης Αναπτυξιακής Μετάβασης»

Χρηματοδοτικό σχήμα επενδυτικών σχεδίων

1. Κάθε φορέας συμμετέχει στο κόστος του επενδυτικού σχεδίου είτε με ίδια κεφάλαια, είτε με εξωτερική χρηματοδότηση.
2. Στο είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ενισχυόμενου κόστους του επενδυτικού σχεδίου δεν πρέπει να περιλαμβάνεται κρατική ενίσχυση, δημόσια στήριξη ή παροχή.

Ορισμός μεγέθους επιχείρησης

Το μέγεθος της επιχείρησης ορίζεται σύμφωνα με την Ευρωπαϊκή Επιτροπή και τον σχετικό Οδηγό χρήσης του ορισμού των ΜΜΕ. Φαίνεται στον πίνακα παρακάτω¹⁷:

17

<https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwj4gaDu8sv7AhVEhP0HHUGWDHoQFnoECBUQAQ&url=https%3A%2F%2Fec.europa.eu%2Fdocsroom%2Fdocuments%2F42921%2Fattachments%2F1%2Ftranslations%2Fel%2Frenditions%2Fpdf&usg=AOvVaw2HV91vjTfDxVnkQSxTOWXA>

Κατηγορία επιχείρησης	Αριθμός απασχολούμενων: Μονάδα ετήσιας εργασίας (ΜΕΕ)	Ετήσιος κύκλος εργασιών	ή	Ετήσιος συνολικός ισολογισμός
Μεσαία επιχείρηση	< 250	≤ 50 εκατ. ευρώ (το 1996 40 εκατ. ευρώ)	ή	≤ 43 εκατ. ευρώ (το 1996 27 εκατ. ευρώ)
Μικρή επιχείρηση	< 50	≤ 10 εκατ. ευρώ (το 1996 7 εκατ. ευρώ)	ή	≤ 10 εκατ. ευρώ (το 1996 5 εκατ. ευρώ)
Πολύ μικρή επιχείρηση	< 10	≤ 2 εκατ. ευρώ (χωρίς προηγούμενη αναφορά)	ή	≤ 2 εκατ. ευρώ (χωρίς προηγούμενη αναφορά)

Ανοιχτά Καθεστώτα

Η παρακολούθηση των προκηρύξεων των καθεστώτων παρακολουθείται στην παρακάτω ιστοσελίδα: <https://ependyseis.mindev.gov.gr/el/idiotikes/prokirikseis>

Η υποβολή γίνεται αποκλειστικά μέσω του Πληροφοριακού Συστήματος του Αναπτυξιακού Νόμου (Π.Σ.-Αν.).

Όλος ο νόμος φαίνεται **ΕΔΩ**.¹⁸

B.1.2. Νόμος περί στρατηγικών επενδύσεων

Εισαγωγή

Ο Νόμος 4864/2021 (ΦΕΚ Α' 237), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, επιτυγχάνει ενοποίηση όλων των διατάξεων περί στρατηγικών επενδύσεων σε ένα ενιαίο κείμενο, διασφαλίζει την απαραίτητη νομική σαφήνεια και δημιουργεί ελκυστικότερες συνθήκες για τους υποψήφιους στρατηγικούς επενδυτές.

Το νομοσχέδιο περιλαμβάνει νέες κατηγορίες στρατηγικών επενδύσεων σε σύγχρονους τομείς της οικονομίας «Στρατηγικές Επενδύσεις 1», «Στρατηγικές Επενδύσεις 2», «Εμβληματικές Επενδύσεις Εξαιρετικής Σημασίας», «Στρατηγικές Επενδύσεις Ταχείας Αδειοδότησης», «Αυτοδίκαια εντασσόμενες Στρατηγικές Επενδύσεις», ενώ παράλληλα προάγει την έρευνα και την ανάπτυξη, τη βιοτεχνολογία, τη ρομποτική, την τεχνητή νοημοσύνη, τη διαστημική βιομηχανία, τον ψηφιακό μετασχηματισμό των επιχειρήσεων, την παροχή υπολογιστικού νέφους (cloud computing), τα κέντρα δεδομένων (data centers), τη δημιουργία μόνιμων εγκαταστάσεων κινηματογραφικών παραγωγών (studios), τον ιατρικό τουρισμό, την αγροδιατροφή, τη διαχείριση απορριμμάτων και αποβλήτων, τα Επιχειρηματικά Πάρκα και τα Σημαντικά Έργα Κοινού Ευρωπαϊκού Ενδιαφέροντος (IPCEIs).

¹⁸ http://www.et.gr/idoocs-nph/search/pdfViewerForm.html?args=5C7QrtC22wGGrezhDLcpZ3dtvSoClrL89jIOERdkaTXtII9LGdkF53UIxssx942CdyqxSQYNUqAGCF0IfB9HI6qSYtMQEkEHLwnFqmgJSA5WIsLuV-nRwO1oKqSe4BIOTSpEWYhszF8P8UqWb_zFijA1jh2TAuDDVA4SeDCzkG0JkBywqvt07-yX0vsA5pG1f

Μέσω του νόμου, διευκολύνεται ο χαρακτηρισμός μιας επένδυσης ως στρατηγικής καθώς μειώνονται τα απαιτούμενα οικονομικά μεγέθη, ενώ επίσης εισάγονται νέα κεφαλαιακά κίνητρα σε ειδικές κατηγορίες επενδύσεων, όπως η νέα κατηγορία Στρατηγικών Επενδύσεων υπό τον τίτλο «Εμβληματικές Επενδύσεις Εξαιρετικής Σημασίας» που συνδέονται με τους πόρους του Ταμείου Ανάκαμψης. Επίσης, εφαρμόζονται ευνοϊκότερες ρυθμίσεις για τις επενδύσεις που υλοποιούνται σε περιοχές που εντάσσονται στα Εδαφικά Σχέδια Δίκαιης Αναπτυξιακής Μετάβασης, με σκοπό τη μέγιστη επενδυτική ανάπτυξη των συγκεκριμένων περιοχών. Όλο το σχετικό θεσμικό πλαίσιο μπορεί να διαβάσει κανείς στην ιστοσελίδα: <https://ependyseis.mindev.gov.gr/el/stratigikes/p/thesmikoplaisio>

Ορισμός στρατηγικών επενδύσεων

Ως «στρατηγικές επενδύσεις» νοούνται οι επενδύσεις, οι οποίες, λόγω της στρατηγικής τους βαρύτητας για την εθνική ή την τοπική οικονομία, μπορεί να επιφέρουν ποσοτικά και ποιοτικά αποτελέσματα σημαντικής έντασης για την αύξηση της απασχόλησης, την παραγωγική ανασυγκρότηση και την ανάδειξη του φυσικού και πολιτιστικού περιβάλλοντος της χώρας σύμφωνα με τις αρχές της κοινωνικά δίκαιης, δίχως αποκλεισμούς, ισόρροπης και αειφόρου ανάπτυξης, με κύρια χαρακτηριστικά την προσέλκυση επενδυτικών κεφαλαίων, την εξωστρέφεια και εξαγωγική δραστηριότητα, την καινοτομία, την ανταγωνιστικότητα, τον καθολικό σχεδιασμό, την εξοικονόμηση φυσικών πόρων στην προοπτική της κυκλικής οικονομίας και την υψηλή προστιθέμενη αξία, ιδίως σε τομείς οικονομικών δραστηριοτήτων διεθνώς εμπορεύσιμων προϊόντων ή υπηρεσιών.

Κατηγορίες και κριτήρια ένταξης

Οι στρατηγικές επενδύσεις διακρίνονται σε επιμέρους κατηγορίες, ανάλογα με τις προϋποθέσεις υπαγωγής ανά κατηγορία:

A.1 Στρατηγικές επενδύσεις 1

- Συνολικός Προϋπολογισμός: > 75.000.000 € ή
- Συνολικός Προϋπολογισμός: > 40.000.000 € & Ετήσιες Μονάδες Εργασίας (ΕΜΕ): 75

A.2 Στρατηγικές επενδύσεις 2

- Συνολικός Προϋπολογισμός: > 20.000.000 € και αφορά σε έναν ή περισσότερους από τους τομείς: αγροδιατροφή, έρευνα και καινοτομία, βιοτεχνολογία, πολιτιστική και δημιουργική βιομηχανία, ρομποτική, τεχνητή νοημοσύνη, ιατρικός τουρισμός, διαχείριση απορριμμάτων και αποβλήτων, διαστημική βιομηχανία, ή εφόσον η επένδυση αφορά ψηφιακό μετασχηματισμό της επιχείρησης ή την παροχή υπηρεσιών υπολογιστικού νέφους (cloud computing)
- Συνολικός Προϋπολογισμός: > 30.000.000 € και ΕΜΕ: ≥ 50
- Οι επενδύσεις εντός Οργανωμένων Υποδοχέων Μεταποιητικών και Επιχειρηματικών Δραστηριοτήτων: Συνολικός Προϋπολογισμός: > 20.000.000 € και ΕΜΕ: ≥ 40

A.3 Εμβληματικές επενδύσεις

Επενδύσεις οι οποίες υλοποιούνται από διακεκριμένες νομικές οντότητες και προωθούν την πράσινη οικονομία, την καινοτομία, την τεχνολογία, την οικονομία χαμηλού ενεργειακού και περιβαλλοντικού αποτυπώματος, καθώς και επενδύσεις που ενισχύουν σημαντικά την Ελληνική οικονομία και την ανταγωνιστικότητά της σε διεθνές επίπεδο

A.4 Στρατηγικές επενδύσεις ταχείας αδειοδότησης

- Συνολικός Προϋπολογισμός: > 20.000.000 € και ΕΜΕ: ≥ 30
- Συνολικός Προϋπολογισμός: > 10.000.000 €, ΕΜΕ: ≥ 30 και αποτελούν μέρος επένδυσης, η οποία έχει ήδη χαρακτηριστεί ως στρατηγική και έχει ολοκληρωθεί η υλοποίησή της
- Συνολικός Προϋπολογισμός: > 15.000.000 €, διατηρούνται ΕΜΕ: ≥ 100 και αποτελούν υφιστάμενες επενδύσεις, στρατηγικές ή μη, οι οποίες προβαίνουν σε αναδιάρθρωση ή εκσυγχρονισμό ή επέκταση των εγκαταστάσεών τους

A.5 Αυτοδίκαια εντασσόμενες στρατηγικές επενδύσεις

- Συμπράξεις Δημοσίου και Ιδιωτικού Τομέα (ΣΔΙΤ) (ανεξαρτήτως ορίου)
- Ευρωπαϊκά Ενεργειακά Έργα Κοινού Ενδιαφέροντος (PCI) (ανεξαρτήτως ορίου)

- Σημαντικά Έργα Κοινού Ευρωπαϊκού Ενδιαφέροντος (IPCEI) (ανεξαρτήτως ορίου)
- Επενδύσεις χωρικής οργάνωσης των επιχειρήσεων (ανάπτυξη επιχειρηματικών πάρκων ν.3982/2011), σε έκταση ≥ 500 στρεμμάτων και με συνολικό προϋπολογισμό $> 10.000.000$ ευρώ

Ειδικές ρυθμίσεις για επενδύσεις Ανανεώσιμων Πηγών Ενέργειας (Α.Π.Ε.)

Επενδύσεις σε μονάδες παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας χαρακτηρίζονται ως Στρατηγικές Επενδύσεις, εφόσον, σωρευτικά με τις επιμέρους προϋποθέσεις της κατηγορίας που επιθυμούν να ενταχθούν, πληρούν και τις παρακάτω δύο (2) προϋποθέσεις:

α. Εμπίπτουν σε μια από τις κάτωθι κατηγορίες:

- Συστήματα που συνδυάζουν σταθμό ηλεκτροπαραγωγής από Α.Π.Ε. και σύστημα παραγωγής «πράσινου» υδρογόνου, εφόσον η παραγόμενη ηλεκτρική ενέργεια χρησιμοποιείται αποκλειστικά για την παραγωγή υδρογόνου
- Εγκαταστάσεις θαλάσσιων αιολικών ή/και πλωτών φωτοβολταϊκών πάρκων
- Έργα Α.Π.Ε. που διασυνδέουν περιοχές της Επικράτειας που δεν έχουν διασυνδεθεί και δεν προβλέπεται να διασυνδεθούν με το Εθνικό Σύστημα Μεταφοράς Ηλεκτρικής Ενέργειας μέσω υποβρύχιου καλωδίου, σύμφωνα με το εγκεκριμένο, κατά την αίτηση υπαγωγής, Δεκαετές Πρόγραμμα Ανάπτυξης (Δ.Π.Α.) του Εθνικού Συστήματος Μεταφοράς Ηλεκτρικής Ενέργειας (Ε.Σ.Μ.Η.Ε.)
- Έργα Α.Π.Ε. πλήρως ελεγχόμενης ηλεκτροπαραγωγής σύμφωνα με την παρ. 14 του άρθρου 2 του ν. 4414/ 2016 (Α' 149)

β. Έχουν προϋπολογισμό κατ' ελάχιστον εβδομήντα πέντε εκατομμύρια (75.000.000) ευρώ ¹⁹

Κίνητρα και ενισχύσεις

Α. Εγκατάσταση και Φορολογική Κατοικία (Άρθρο 1, Παρ. 2)

Έως δέκα (10) στελέχη του φορέα επένδυσης με τις οικογένειές τους έχουν δικαίωμα εγκατάστασης στην Ελλάδα, ενώ δύναται να διατηρούν τη φορολογική τους κατοικία στο εξωτερικό, για όσα εισοδήματα δεν αποκτούνται στην Ελλάδα.

Β. Κίνητρο χωροθέτησης - ΕΣΧΑΣΕ (Άρθρο 7)

Δίδεται η δυνατότητα κατάρτισης Ειδικών Σχεδίων Χωρικής Ανάπτυξης Στρατηγικών Επενδύσεων (ΕΣΧΑΣΕ), το οποίο εγκρίνεται με την έκδοση Προεδρικού Διατάγματος.

Γ. Φορολογικά κίνητρα (Άρθρο 8)

Προσφέρονται τα παρακάτω Φορολογικά Κίνητρα:

1. Σταθεροποίηση φορολογικού συντελεστή εισοδήματος για 12 έτη, από την ολοκλήρωση του επενδυτικού σχεδίου.
2. Δυνατότητα φορολογικής απαλλαγής που συνίσταται στην απαλλαγή από την καταβολή φόρου εισοδήματος επί των πραγματοποιούμενων προ φόρου κερδών, τα οποία προκύπτουν, με βάση τη φορολογική νομοθεσία, από το σύνολο των δραστηριοτήτων της επιχείρησης, μετά από την αφαίρεση του φόρου του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ο οποίος αναλογεί στα κέρδη που διανέμονται ή αναλαμβάνονται. Ο φορέας μπορεί να αξιοποιήσει το σύνολο της δικαιούμενης φορολογικής απαλλαγής μέσα σε δεκαπέντε (15) φορολογικά έτη και όχι σε διάστημα μικρότερο των τριών (3) φορολογικών ετών από το έτος θεμελίωσης του δικαιώματος χρήσης του κινήτρου
3. Δυνατότητα επιτάχυνσης των φορολογικών αποσβέσεων των παγίων που έχουν ενταχθεί στο συγκεκριμένο σχέδιο επένδυσης με προσαύξηση των οικείων συντελεστών κατά ποσοστό 100%. Ο τελικός προσαυξημένος συντελεστής δεν μπορεί να υπερβαίνει το 40%, σε περίπτωση που ο αρχικός συντελεστής απόσβεσης είναι ανώτερος του 20%.

Δ. Κίνητρο ταχείας αδειοδότησης (Άρθρο 9)

Για την έκδοση οποιασδήποτε απαιτούμενης άδειας ή έγκρισης για την εκτέλεση έργων, την εγκατάσταση ή λειτουργία στρατηγικής επένδυσης, συμπεριλαμβανομένων των χωροταξικών

¹⁹ <https://ependyseis.mindev.gov.gr/el/stratigikes/p/katigories-kai-kinitra>

αδειών, ορίζεται προθεσμία σαράντα πέντε (45) ημερολογιακών ημερών.

Ε. Κίνητρα ενίσχυσης δαπανών (Άρθρο 10)

Για τις επενδύσεις που χαρακτηρίζονται ως στρατηγικές, παρέχονται ενισχύσεις με τη μορφή επιχορήγησης, οι οποίες συνίστανται στην παροχή χρηματικού ποσού για την κάλυψη τμήματος των ενισχυόμενων δαπανών και προσδιορίζονται ως ποσοστό επ' αυτών.

Ε.1. Ενισχυόμενες κατηγορίες δαπανών

A. Ενισχύσεις για την πρόσληψη εργαζομένων σε μειονεκτική θέση και ατόμων με αναπηρία, σύμφωνα με τα άρθρα 32 και 33 του Κανονισμού (ΕΕ) 651/2014. Η εν λόγω ενίσχυση αθροιζόμενη με τυχόν άλλες κρατικές ενισχύσεις που λαμβάνει ο φορέας της επένδυσης δεν μπορεί να υπερβαίνει τα 5.000.000 ευρώ (ανά επενδυτικό σχέδιο).

B. Ενισχύσεις για έργα έρευνας και ανάπτυξης, σύμφωνα με το άρθρο 25 του Κανονισμού (ΕΕ) 651/2014, εφόσον το έργο αφορά σε βιομηχανική έρευνα, πειραματική ανάπτυξη ή μελέτες σκοπιμότητας. Η χορηγούμενη ενίσχυση της κατηγορίας αυτής, αθροιζόμενη με άλλες τυχόν κρατικές ενισχύσεις που λαμβάνει ο φορέας δεν μπορεί να υπερβαίνει τα:

- 20.000.000 ευρώ/επενδυτικό σχέδιο, για έργα βιομηχανικής έρευνας
- 15.000.000 ευρώ/επενδυτικό σχέδιο, για έργα πειραματικής ανάπτυξης
- 7.500.000 ευρώ/επενδυτικό σχέδιο, για έργα μελετών σκοπιμότητας και προετοιμασίας

Ε.2. Ενισχύσεις για τις «Εμβληματικές Επενδύσεις Εξαιρετικής Σημασίας»

Τα επενδυτικά σχέδια, που εντάσσονται στις «Εμβληματικές Επενδύσεις Εξαιρετικής Σημασίας» δύνανται, με απόφαση της Δ.Ε.Σ.Ε., να λάβουν και ενισχύσεις, διαζευκτικά ή σωρευτικά, με την ακόλουθη μορφή:

1. Της επιχορήγησης, η οποία συνίσταται στην παροχή χρηματικού ποσού από το Δημόσιο για την κάλυψη τμήματος των ενισχυόμενων δαπανών και προσδιορίζονται ως ποσοστό επ' αυτών.
2. Της επιδότησης χρηματοδοτικής μίσθωσης, η οποία συνίσταται στην κάλυψη από το Δημόσιο τμήματος των καταβαλλόμενων δόσεων χρηματοδοτικής μίσθωσης, που συνάπτεται για την απόκτηση καινούργιου μηχανολογικού και λοιπού εξοπλισμού και προσδιορίζεται ως ποσοστό επί της αξίας απόκτησης αυτού που επιμερίζεται και εμπεριέχεται στις καταβαλλόμενες δόσεις
3. Της επιδότησης του κόστους της δημιουργούμενης απασχόλησης, η οποία συνίσταται στην κάλυψη από το Δημόσιο μέρους του μισθολογικού κόστους των νέων θέσεων εργασίας, που δημιουργούνται και συνδέονται με το επενδυτικό σχέδιο.

Οι παραπάνω ενισχύσεις χορηγούνται ως μεμονωμένες ενισχύσεις, είτε βάσει του Κανονισμού (Ε.Ε.) 651/2014, είτε κατόπιν εγκριτικής απόφασης της Ευρωπαϊκής Επιτροπής. Για τη συγκεκριμένη κατηγορία, επενδύσεις οι οποίες υλοποιούνται εντός των Ζωνών Απολιγνιτοποίησης (Ζ.ΑΠ.) μπορούν να λάβουν τη συγκεκριμένη ενίσχυση σε ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%), επί του προβλεπόμενου, στον Κανονισμό (ΕΕ) 651/2014 ποσοστού της έντασης ενίσχυσης. Οι επενδύσεις που υλοποιούνται εκτός Ζ.ΑΠ., μπορούν να λάβουν την ενίσχυση του προηγούμενου εδαφίου σε ποσοστό ογδόντα τοις εκατό (80%). **Το σύνολο των κινήτρων για κάθε κατηγορία [εδώ](#)^{20 21}.**

Διαδικασία αξιολόγησης και ένταξης στρατηγικών επενδύσεων

Ο ενδιαφερόμενος φορέας επένδυσης οφείλει να υποβάλει προς την «Ελληνική Εταιρεία Επενδύσεων και Εξωτερικού Εμπορίου Α.Ε.» (Enterprise Greece), αίτηση προκειμένου το επενδυτικό του σχέδιο να χαρακτηριστεί Στρατηγική Επένδυση, να ενταχθεί σε μία (1) από τις κατηγορίες του άρθρου 2 του Ν. 4864/2021 και να λάβει τα κίνητρα της συγκεκριμένης κατηγορίας, τα οποία έχει αιτηθεί. Κατεβάστε [εδώ](#) Πίνακα με Κατηγορίες, Κριτήρια και Κίνητρα του Ν. 4864/2021.

Μέσα σε προθεσμία σαράντα πέντε (45) ημερολογιακών ημερών από την κατάθεση του φακέλου της

²⁰ <https://ependyseis.mindev.gov.gr/uploads/photos/kinitra-stratigikon-ependiseon-nomos-4864-2021-el.pdf>

²¹ <https://ependyseis.mindev.gov.gr/el/stratigikes/p/katigories-kai-kinitra>

επενδυτικής πρότασης, η «Ελληνική Εταιρεία Επενδύσεων και Εξωτερικού Εμπορίου Α.Ε.» αξιολογεί και γνωμοδοτεί σχετικά με την πληρότητα του φακέλου και τη σκοπιμότητα ένταξης της επένδυσης στη διαδικασία Στρατηγικών Επενδύσεων.

Η γνωμοδότηση και τα λοιπά στοιχεία του εισηγητικού φακέλου της επενδυτικής πρότασης διαβιβάζονται στη Γενική Γραμματεία Ιδιωτικών Επενδύσεων και Συμπράξεων Δημοσίου και Ιδιωτικού Τομέα (ΓΓΙΕ & ΣΔΙΤ) του Υπουργείου Ανάπτυξης και Επενδύσεων, η οποία διαβιβάζει περαιτέρω τον εισηγητικό φάκελο της επενδυτικής πρότασης στη Συντονιστική Επιτροπή Στρατηγικών Επενδύσεων (Σ.Ε.Σ.Ε.) και εν συνεχεία προετοιμάζει την οικεία συνεδρίαση της Διυπουργικής Επιτροπής Στρατηγικών Επενδύσεων (Δ.Ε.Σ.Ε.).

Η Δ.Ε.Σ.Ε., μέσα σε προθεσμία τριάντα (30) ημερολογιακών ημερών από την περιέλευση του εισηγητικού φακέλου στη ΓΓΙΕ & ΣΔΙΤ, αποφασίζει για τον χαρακτηρισμό ή μη της επενδυτικής πρότασης ως στρατηγικής, για την υπαγωγή της σε κάποια από τις κατηγορίες του άρθρου 2, για το προϋπολογισθέν κόστος υλοποίησης ή τις δημιουργούμενες θέσεις απασχόλησης, καθώς και για τα χορηγούμενα κίνητρα. Η απόφαση της Δ.Ε.Σ.Ε. δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Υλοποίηση και παρακολούθηση Στρατηγικών Επενδύσεων

Οι Στρατηγικές Επενδύσεις υλοποιούνται και παρακολουθούνται από τη Γενική Διεύθυνση Στρατηγικών Επενδύσεων της ΓΓΙΕ & ΣΔΙΤ. Σκοπός της Γενικής Διεύθυνσης Στρατηγικών Επενδύσεων είναι η εφαρμογή της εθνικής επενδυτικής πολιτικής για την προσέλκυση στρατηγικών επενδύσεων, η παρακολούθηση της προόδου των επενδυτικών σχεδίων που έχουν υπαχθεί στο καθεστώς των Στρατηγικών Επενδύσεων του άρθρου 1 του Κεφαλαίου Α' του ν. 3894/2010 (Α' 204), του άρθρου 10 του ν. 4608/2019 και του άρθρου 2 του ν. 4864/2021. Στο πλαίσιο αυτό, έχει την ευθύνη για:

- a) Το σχεδιασμό, οργάνωση, παρακολούθηση και έλεγχο των Στρατηγικών Επενδύσεων
- b) Την αδειοδότηση των Στρατηγικών Επενδύσεων, ως υπηρεσία μιας στάσης
- c) Την εξειδίκευση παροχής κινήτρων στις Στρατηγικές Επενδύσεις, σύμφωνα με το εθνικό και ενωσιακό δίκαιο
- d) Τη διευκόλυνση και το συντονισμό της χορήγησης αδειών για έργα που υπάγονται στο πεδίο εφαρμογής των Στρατηγικών Επενδύσεων ως αυτοδίκαια εντασσόμενα ή κατόπιν ειδικής νομοθετικής πρόβλεψης

Η Γενική Διεύθυνση Στρατηγικών Επενδύσεων δρα σαν υπηρεσία μιας στάσης (one stop shop) και προσφέρει στον επενδυτή²²:

- Επιτάχυνση διαδικασιών
- Έκδοση Ειδικών Σχεδίων Χωρικής Ανάπτυξης Στρατηγικών Επενδύσεων (ΕΣΧΑΣΕ) – Χωροθέτηση
- Κεντρική Αδειοδότηση

Κόστη

Για την κάλυψη του διοικητικού κόστους διεκπεραίωσης του επενδυτικού φακέλου από την Enterprise Greece απαιτείται η καταβολή διαχειριστικής αμοιβής, που ανέρχεται συνολικά σε 0,1% του συνολικού κόστους της επένδυσης και δεν μπορεί να είναι μικρότερη από ΕΥΡΩ 50.000 ούτε να υπερβαίνει τα ΕΥΡΩ 250.000.

Το 25% της διαχειριστικής αμοιβής καταβάλλεται με την υποβολή της αίτησης, ενώ το υπολειπόμενο 75% καταβάλλεται πριν από τη συνεδρίαση της ΔΕΣΕ, στην ημερήσια διάταξη της οποίας έχει εισαχθεί προς εξέταση η επενδυτική πρόταση. Σε περίπτωση που τελικά η επενδυτική πρόταση δεν χαρακτηριστεί από τη ΔΕΣΕ ως Στρατηγική επιστρέφεται το 75% του συνόλου της διαχειριστικής αμοιβής. Όλος ο νόμος φαίνεται **ΕΔΩ**²³.

B.2. Άλλοι χρηματοδοτικοί οργανισμοί

Πολύ σημαντική είναι και η ύπαρξη άλλων χρηματοδοτικών οργανισμών στην Ελλάδα, όπως μεταξύ

²² <https://ependyseis.mindev.gov.gr/el/stratigikes/p/stratigikes-ependisis>

²³ <https://ependyseis.mindev.gov.gr/uploads/photos/fek-2021-tefxos-a-00237-downloaded-18-07-2022.pdf>

άλλων:

- η **Ελληνική Αναπτυξιακή Τράπεζα** (πρώην ΕΤΕΑΝ ΑΕ), που αποτελεί συνδυετικό κρίκο στον οικονομικό κύκλο της χρηματοδότησης μεταξύ της μικρομεσαίας επιχείρησης και της τράπεζας, αναλαμβάνοντας εκείνο το μέρος του επιχειρηματικού κίνδυνου της μικρομεσαίας επιχείρησης που δεν αναλαμβάνει η τράπεζα. Ο συμπληρωματικός αυτός ρόλος την καθιερώνει ως θεσμό αναφοράς για την ανάπτυξη της μικρομεσαίας επιχειρηματικότητας. Υπάρχουν πολλά τρέχοντα προγράμματα, όπως το Ταμείο Εγγυοδοσίας Καινοτομίας, ΤΕΠΙΧ II με επενδυτικά δάνεια²⁴
- Το **EquiFund** περισσότερο αφορά σε κινητροδότηση τεχνολογικών ΜΜΕ. Αποτελεί μια πρωτοβουλία του Ελληνικού Κράτους και του Ευρωπαϊκού Ταμείου Επενδύσεων (ΕΤΑΕ) και δημιουργήθηκε με απώτερο σκοπό την επιτάχυνση της εξέλιξης του τομέα κεφαλαίων επιχειρηματικών συμμετοχών στην Ελλάδα. Ο σκοπός αυτός επιτυγχάνεται με τη διοχέτευση κεφαλαίων από το EquiFund σε ενδιάμεσους χρηματοοικονομικούς φορείς, δηλαδή σε επιλεγμένες από το ΕΤΑΕ ομάδες διαχείρισης (Fund partners), με την κατάλληλη τεχνογνωσία, οι οποίες στη συνέχεια προβαίνουν, με επαγγελματικό και ανεξάρτητο τρόπο, στην επιλογή των επιχειρηματικών σχημάτων και ιδεών που θα χρηματοδοτήσουν.²⁵
- **ELEVATE GREECE**. Το Elevate Greece αποτελεί μια πρωτοβουλία της Ελληνικής Κυβέρνησης, η οποία έχει ως στόχο τη χαρτογράφηση νεοφυών επιχειρήσεων και την υποστήριξη της ανάπτυξής τους, με απώτερο σκοπό την ανάδειξη ενός ισχυρού οικοσυστήματος καινοτομίας. Η πρωτοβουλία ξεκινάει με την ψηφιακή πύλη μέσω της οποίας οι ελληνικές νεοφυείς επιχειρήσεις μπορούν να υποβάλουν αίτηση για την επίσημη πιστοποίηση από την αρμόδια αρχή του Υπουργείου Ανάπτυξης και Επενδύσεων, την Γενική Γραμματεία Έρευνας και Καινοτομίας (ΓΓΕΚ).²⁶
- Οι **ελληνικές και διεθνείς Τράπεζες** που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα προσφέρουν στους επιχειρηματίες ένα μεγάλο φάσμα χρηματοδοτικών εργαλείων που προσαρμόζονται στις ανάγκες τους και συμπληρώνουν τα προαναφερθέντα εργαλεία στην κάλυψη των αναγκών χρηματοδότησης που δεν ικανοποιούνται από άλλες πηγές ή από το μετοχικό κεφάλαιο. Τα τελευταία χρόνια έχει ενισχυθεί η παρουσία και Διεθνών Τραπεζών. Πιο συγκεκριμένα:
 - Ο Όμιλος ΕΤΕπ, η **Ευρωπαϊκή Τράπεζα Επενδύσεων** (<http://www.eib.org>). Η ΕΤΕπ παρέχει χρηματοδότηση και τεχνογνωσία για υγιή και βιώσιμα επενδυτικά έργα στην Ελλάδα από το 1963. Η ΕΤΕπ επένδυσε περίπου 18,9 δισ. ευρώ μεταξύ 2010-2020 στην Ελλάδα, κυρίως σε έργα υποδομής, ΜΜΕ και ενέργειας. Πιο πρόσφατα, το 2021, η Ελλάδα έγινε ο μεγαλύτερος κατά κεφαλήν δικαιούχος δέσμευσης του Ομίλου ΕΤΕπ, συμπεριλαμβανομένων 2,7 δισεκατομμυρίων ευρώ μέσω ενός νέου Ευρωπαϊκού Ταμείου Εγγυήσεων για την αντιμετώπιση του COVID.
 - **Ευρωπαϊκό Ταμείο Στρατηγικών Επενδύσεων (ΕΤΣΕ) – Σχέδιο Γιούνκερ**. Η Ελλάδα κατέχει τη δεύτερη θέση (Μάρτιος 2022) μεταξύ όλων των χωρών της ΕΕ σε απορρόφηση κεφαλαίων (ανά € του ΑΕΠ), με εγκρίσεις για 22 επενδυτικά σχέδια σε διάφορους τομείς, με συνολική χρηματοδότηση περίπου 2,9 δισ. ευρώ, που αναμένεται να ενεργοποιήσουν πρόσθετες επενδύσεις 14,1 δισ.
 - Η **Ευρωπαϊκή Τράπεζα Ανασυγκρότησης και Ανάπτυξης (ΕΒΡΔ)** (www.ebrd.com). Ευρωπαϊκή Τράπεζα Ανασυγκρότησης και Ανάπτυξης (ΕΤΑΑ) χρηματοδοτεί 94 έργα με 6,1 δισ. ευρώ (από τον Αύγουστο του 2022), που αφορούν επενδύσεις σε Βιομηχανία, Εμπόριο & Αγροτικές επιχειρήσεις, χρηματοπιστωτικά ιδρύματα (ελληνικές τράπεζες, μετοχικά ταμεία) και βιώσιμες υποδομές.
 - Το **IFC**, μέλος του Ομίλου της Παγκόσμιας Τράπεζας (<http://www.ifc.org>). Το IFC (WBG) έχει επίσης πραγματοποιήσει άμεσες επενδύσεις στην Ελλάδα κατά την περίοδο 2015-2020. Από το 21^ο έτος, το μακροπρόθεσμο δεσμευμένο

²⁴ <https://hdb.gr/category/prokyrikseis/trexouses-prokyrikseis/>

²⁵ <https://equifund.gr/>

²⁶ <https://elevategreece.gov.gr/el/>

χαρτοφυλάκιο του IFC με Έλληνες χορηγούς παγκοσμίως ανερχόταν σε 191 εκατομμύρια δολάρια, ενώ το χαρτοφυλάκιο του IFC στην Ελλάδα ήταν 317 εκατομμύρια δολάρια.

- Η **Τράπεζα Εμπορίου και Ανάπτυξης του Εύξεινου Πόντου (<http://www.bstdb.org>)** είναι ο οικονομικός πυλώνας της Οικονομικής Συνεργασίας Ευξείνου Πόντου (ΟΣΕΠ). Ενέκρινε 32 έργα στην Ελλάδα (έως 30 Ιουνίου 2022) συνολικής επένδυσης 899 εκατ. ευρώ (Βιομηχανίες, Ενέργεια, Υπηρεσίες κοινής ωφέλειας, Τηλεπικοινωνίες, Πληροφορική)
- Παράλληλα, στην Ελλάδα δραστηριοποιούνται **εταιρείες διαχείρισης κεφαλαίων επιχειρηματικών συμμετοχών** (venture capital και private equity). Συνολικά στην Ελλάδα δραστηριοποιούνται πάνω από 20 εταιρείες κεφαλαίων επιχειρηματικών συμμετοχών που διαχειρίζονται περίπου 1,2 δισ. Ευρώ. Οι εταιρείες αυτές είναι μέλη της Ένωσης Ελληνικών Εταιρειών Επιχειρηματικών Συμμετοχών (www.hvca.gr), που ιδρύθηκε το 2003 στην Αθήνα.

B.3. Σχέδιο Αναπτυξιακής Μετάβασης

Ένα πολύ σημαντικό νομοθέτημα για τη χώρα μας, είναι επίσης αυτό για τη Δίκαιη Αναπτυξιακή Μετάβαση (Ν.4872/ΦΕΚ Α' 247/10-12-2021- Δίκαιη Αναπτυξιακή Μετάβαση, ρύθμιση ειδικότερων ζητημάτων απολιγνιτοποίησης και άλλες επείγουσες διατάξεις).

Αφορά στο mega project της απολιγνιτοποίησης που καλείται η Ελλάδα να ολοκληρώσει μέσα σε ένα συγκεκριμένο χρονικό ορίζοντα. Σκοπός του νόμου είναι η δίκαιη αναπτυξιακή μετάβαση των περιοχών της Περιφέρειας Δυτικής Μακεδονίας και του Δήμου Μεγαλόπολης που εξαρτώνται από την εξόρυξη και χρήση του λιγνίτη και των Περιφερειών Βορείου Αιγαίου, Νοτίου Αιγαίου και Κρήτης που εξαρτώνται από τη χρήση πετρελαίου για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας, όπως οι περιοχές αυτές αναφέρονται στα Εδαφικά Σχέδια Δίκαιης Αναπτυξιακής Μετάβασης (ΕΣΔΙΜ), που συνοδεύουν το Πρόγραμμα ΕΣΠΑ - ΔΑΜ 2021-2027.

Τον Ιούνιο 2022 εγκρίθηκε από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή (ΕΣΠΑ) το ελληνικό Πρόγραμμα Δίκαιης Αναπτυξιακής Μετάβασης (Πρόγραμμα ΔΑΜ) και τα τρία Εδαφικά Σχέδια Δίκαιης Αναπτυξιακής Μετάβασης που το συνοδεύουν, συνολικού προϋπολογισμού περίπου 1,63 δισ. ευρώ. Σύμφωνα με την ανακοίνωση, πρόκειται για το 1ο Πρόγραμμα Δίκαιης Αναπτυξιακής Μετάβασης που εγκρίνεται σε ευρωπαϊκό επίπεδο, γεγονός που επικυρώνει με τον πιο επίσημο τρόπο το υψηλό επίπεδο και την ποιότητα του εθνικού σχεδιασμού για τη μετάβαση της χώρας μας σε κλιματικά ουδέτερη οικονομία. Αυτή η πρωτιά καθιστά πλέον εφικτή τη χρηματοδότηση έργων και επενδύσεων που θα δώσουν νέα πνοή ανάπτυξης στις επηρεαζόμενες περιοχές, με βιώσιμο και κοινωνικά δίκαιο τρόπο²⁷.

Η Ελλάδα θα αξιοποιήσει 1.63 δισ. για την άμβλυση των επιπτώσεων της ενεργειακής και κλιματικής μετάβασης στην τοπική οικονομία και κοινωνία, εκ των οποίων 1,38 δισ. ευρώ αποτελούν κοινοτικούς πόρους του Ευρωπαϊκού Ταμείου Δίκαιης Μετάβασης. Το Πρόγραμμα θα στηρίξει την ενεργειακή ανεξάρτηση από τον λιγνίτη στη Δυτική Μακεδονία, τη Μεγαλόπολη και τους παρακείμενους δήμους και τη σταδιακή κατάργηση των σταθμών παραγωγής ενέργειας από ορυκτά καύσιμα στα νησιά του Βορείου και Νοτίου Αιγαίου και την Κρήτη. Η υποστήριξη του Ταμείου Δίκαιης Μετάβασης θα προωθήσει τη διαφοροποίηση και τον εκσυγχρονισμό της οικονομίας, συμπεριλαμβανομένης της δημιουργίας νέων θέσεων εργασίας και της επανειδίκευσης των ανθρώπων που επηρεάζονται από τη μετάβαση²⁸.

Τα τρία (3) διακριτά Εδαφικά Σχέδια Δίκαιης Μετάβασης (ΕΣΔΙΜ):

1. ΕΣΔΙΜ Δυτικής Μακεδονίας
2. ΕΣΔΙΜ Μεγαλόπολης (και όμορων περιοχών Γορτυνίας και Τρίπολης)
3. ΕΣΔΙΜ Νήσων Βορείου Νοτίου Αιγαίου και Κρήτης

Λίγο περισσότεροι από τους μισούς πόρους του Προγράμματος θα στηρίξουν την επιχειρηματικότητα μέσω χρηματοδότησης υφιστάμενων και νέων επιχειρήσεων, επιχειρηματικών

²⁷ <https://www.sdam.gr/node/429>

²⁸ <https://www.espa.gr/el/Pages/NewsFS.aspx?item=1482>

υποδομών και της ανάπτυξης ισχυρότερων δεσμών μεταξύ των εταιρειών και της έρευνας και της καινοτομίας.

Ένα άλλο μεγάλο μέρος των κονδυλίων (20,4% του συνόλου) θα ενισχύσει το ανθρώπινο δυναμικό και τις δεξιότητες του εργατικού δυναμικού στις πληγείσες περιοχές (skilling-upskilling-reskilling) και θα προωθήσει την απασχόληση. Η στήριξη του Ταμείου στοχεύει επίσης στην ενεργειακή μετάβαση, την προσαρμογή της χρήσης γης και την κυκλική οικονομία (ενεργειακές αναβαθμίσεις, ενίσχυση της αυτοπαραγωγής μέσω ενεργειακών κοινοτήτων, ανανεώσιμων πηγών ενέργειας, ηλεκτροκίνησης και συστημάτων αποθήκευσης ενέργειας).²⁹

Οργάνωση διοίκησης δίκαιης αναπτυξιακής μετάβασης

Δύο είναι οι κύριοι φορείς που προβλέπονται από το νόμο για τη διοίκηση της δίκαιης αναπτυξιακής μετάβασης:

- a) Η Ειδική Υπηρεσία Δίκαιης Αναπτυξιακής Μετάβασης» (Ειδική Υπηρεσία ΔΑΜ)
- b) Το νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου (Ν.Π.Ι.Δ.) με τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «Ελληνική Εταιρεία Δίκαιης Αναπτυξιακής Μετάβασης Α.Ε. (ΕΛ.Ε.Δ.Α.Μ.)» και διακριτικό τίτλο «ΜΕΤΑΒΑΣΗ Α.Ε.»

Όλος ο νόμος φαίνεται **ΕΔΩ**³⁰.

ΕΝΟΤΗΤΑ Γ – Ο ΡΟΛΟΣ ΤΗΣ ENTERPRISE GREECE

Γ.1. Υπηρεσίες/Κύριοι Πυλώνες

Η **Enterprise Greece** είναι ο αρμόδιος εθνικός φορέας, υπό την εποπτεία του Υπουργείου Εξωτερικών, που προσελκύει ξένες άμεσες επενδύσεις στην Ελλάδα και προωθεί τις εξαγωγές ελληνικών προϊόντων και υπηρεσιών στο εξωτερικό. Ως μέλος πλέον του μηχανισμού Οικονομικής Διπλωματίας του Υπουργείου Εξωτερικών, συνεργάζεται στενά με το δίκτυο των Πρεσβειών, των Προξενείων και των Γραφείων ΟΕΥ, μεταξύ άλλων, σε όλες τις σημαντικές αγορές του κόσμου, ώστε να επιτυγχάνει συνέργειες και να υλοποιεί κοινές δράσεις, εξοικονομώντας πόρους και αξιοποιώντας τα συγκριτικά πλεονεκτήματα της χώρας, για την επίτευξη αποτελεσμάτων με το μεγαλύτερο δυνατό θετικό αντίκτυπο.

Γ.1.1 Χαρτοφυλάκιο έργων

Δυο είναι οι υπηρεσίες του επενδυτικού πυλώνα που αναλύονται στο παρόν, οι οποίες έως σήμερα έχουν λειτουργήσει καταλυτικά σε πολλές των περιπτώσεων: α) το χαρτοφυλάκιο έργων που διατηρεί ο οργανισμός αλλά και β) η υπηρεσία του Διαμεσολαβητή του Επενδυτή.

Το χαρτοφυλάκιο έργων, αποτελεί ουσιαστικά ένα matchmaking ελληνικών και ξένων επιχειρήσεων. Στο πλαίσιο αυτής της διαδικασίας ο Οργανισμός συλλέγει το επενδυτικό ενδιαφέρον ξένων και ελληνικών επιχειρήσεων και επενδυτών και πιθανά διαθέσιμα επενδυτικά έργα στην Ελλάδα (χαρτοφυλάκιο). Σκοπός αυτής της διαδικασίας είναι η ενίσχυση των επιχειρηματικών συνεργασιών ελληνικών και ξένων εταιρειών με στόχο την υλοποίηση επενδύσεων στην Ελλάδα.

Η υπηρεσία αυτή παρέχεται δωρεάν και πραγματοποιείται με απόλυτη εμπιστευτικότητα για να καλύψει την αυξανόμενη ζήτηση και προσφορά επενδυτικών έργων που δέχεται ο Οργανισμός στο πλαίσιο των επαφών του με τη διεθνή επιχειρηματική κοινότητα, ενώ στο εν λόγω χαρτοφυλάκιο εντάσσονται μεταξύ άλλων ακίνητα μεγάλου μεγέθους και ώριμα αδειοδοτικά (ready to build), τα οποία μπορούν να αξιοποιηθούν για επενδυτική παραγωγική δραστηριότητα.

²⁹ <https://www.espa.gr/el/Pages/NewsFS.aspx?item=1482>

³⁰ http://www.et.gr/docs-nph/search/pdfViewerForm.html?args=5C7QrtC22wEzH9d6xfVpRXdtvSoClrL8eXsj_nay5EF5MXD0LzQTLWPU9yLzB8V68knBzLCmTXKaO6fpVZ6Lx3UnKl3nP8NxdnJ5r9cmWyJWelDvWS_18kAEhATUkJb0x1LIIdQ163nV9K--td6SIuRPdZ8mO1ad3uTwI23bSmrE-RIDeUjgoet5X1NWAyWzI

Η διαδικασία matchmaking περιλαμβάνει σε πρώτο στάδιο τη διαμόρφωση σχετικών project teasers με στοιχεία που συλλέγονται από τους ιδιοκτήτες τους. Αντικειμενικός σκοπός αυτών είναι η συνοπτική περιγραφή των έργων χωρίς αναφορές στην ταυτότητα των ιδιοκτητών τους, καθώς και σε εμπιστευτικού ή ευαίσθητου χαρακτήρα δεδομένα.

Επίσης για την ένταξη στη διαδικασία οι ιδιοκτήτες καλούνται να υπογράψουν συμφωνητικό εμπιστευτικότητας (Δήλωση Πρόθεσης), γεγονός που αποτελεί απαραίτητη προϋπόθεση, ώστε στο εξής να μπορεί ο οργανισμός να προωθεί ενεργά το έργο τους. Η επιστολή πάντοτε υπογράφεται από τον ιδιοκτήτη του έργου. Σε περίπτωση που προκύψει ενδιαφέρον από δυνητικούς επενδυτές για συγκεκριμένο/α έργο/α, ενημερώνεται σχετικά η ελληνική πλευρά και εφόσον ληφθεί η συγκατάθεσή της, κοινοποιούνται τα στοιχεία στον υποψήφιο επενδυτή και έρχονται οι δύο πλευρές σε επαφή.

Έως σήμερα έχουν καταγραφεί στη βάση του οργανισμού περί τα 350 έργα κυρίως σε τομείς αιχμής, δηλαδή τουρισμό, ακίνητα, επιστήμες υγείας, ενέργεια.

Γ.1.2. Διαμεσολαβητής του επενδυτή

Ο θεσμός του «Διαμεσολαβητή του Επενδυτή» αποτελεί διεθνή πρακτική, η οποία συνδράμει στην απεμπλοκή και διευκόλυνση υλοποίησης επενδυτικών σχεδίων. Ο Διαμεσολαβητής διαχειρίζεται και μεριμνά για επενδυτικά σχέδια άνω των δύο εκατομμυρίων (2.000.000) ευρώ, κατά τη διαδικασία υλοποίησης των οποίων ανέκυψαν συγκεκριμένα προβλήματα με τη δημόσια διοίκηση, όπως γραφειοκρατικά εμπόδια, καθυστερήσεις, διαφωνίες ή άλλες δυσχέρειες, με συνέπεια την αναχαίτιση της πορείας υλοποίησής τους. Η υπηρεσία παρέχεται στους επενδυτές σε συνέχεια διατύπωσης αιτήματος από τον ενδιαφερόμενο επενδυτή σχετικά με ένα υφιστάμενο πρόβλημα που αντιμετωπίζει. Η υπηρεσία παρέχεται χωρίς καμία χρέωση. Περισσότερες πληροφορίες [ΕΔΩ](#)³¹.

Τέλος, να αναφερθεί πως στο πλαίσιο της έγκυρης και πάντα top notch ενημέρωσης που παρέχει ο οργανισμός Enterprise Greece, συντάσσει και επικαιροποιεί ενημερωτικούς οδηγούς για διάφορα θέματα, για αδειοδοτικές διαδικασίες σε βασικούς κλάδους, όπως ο τουρισμός, η ενέργεια, η βιομηχανία, κλπ. Όλο το υλικό μπορεί να βρεθεί [ΕΔΩ](#)³².

³¹ <https://www.enterprisegreece.gov.gr/ependyste-sthn-ellada/o-diamesolabhths/syxnes-erothseis/#%CF%80%CE%BF%CE%B9%CE%B1-%CE%B4%CE%B9%CE%BF%CE%B9%CE%BA%CE%B7%CF%84%CE%B9%CE%BA%CE%AE-%CE%B4%CE%BF%CE%BC%CE%AE-%CF%80%CE%B1%CF%81%CE%AD%CF%87%CE%B5%CE%B9-%CF%84%CE%B9%CF%82-%CF%85%CF%80%CE%B7%CF%81%CE%B5%CF%83%CE%AF%CE%B5%CF%82-%CF%84%CE%BF%CF%85-%C2%AB%CE%B4%CE%B9%CE%B1%CE%BC%CE%B5%CF%83%CE%BF%CE%BB%CE%B1%CE%B7%CF%84%CE%AE%CE%BB-%CE%B3%CE%B9%CE%B1-%CF%84%CE%B9%CF%82-%CE%B5%CF%80%CE%B5%CE%BD%CE%B4%CF%8D%CF%83%CE%B5%CE%B9%CF%82-%CF%83%CF%84%CE%B7%CE%BD-%CE%B5%CE%BB%CE%BB%CE%AC%CE%B4%CE%B1>

³² <https://www.enterprisegreece.gov.gr/o-organismos/media-center/ekdoseis/ependiste-stin-ellada-plirofories-ependites>

ΕΝΟΤΗΤΑ Α – ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΦΟΡΟΥ ΚΑΙ ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ

Α.1. Υποκείμενο Φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων

Το νομικό πλαίσιο βάσει του οποίου νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες υπάγονται σε φορολογία εισοδήματος τίθεται στο άρθρο 3 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ). Ειδικότερα ορίζεται ότι: «Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος. Κατ' εξαίρεση ο φορολογούμενος που είναι αλλοδαπό προσωπικό των εγκατεστημένων στην Ελλάδα γραφείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του α.ν. 89/1967 (Α' 132), όπως ισχύει, υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα.³³

Ο φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος»³⁴. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 45 του ΚΦΕ απαριθμούνται τα πρόσωπα που υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Συγκεκριμένα, στον ως άνω φόρο υπόκεινται οι παρακάτω περιπτώσεις νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων:

- α) οι κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστάθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,
- β) οι προσωπικές εταιρείες που συστάθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,
- γ) τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστάθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,
- δ) οι συνεταιρισμοί και οι ενώσεις αυτών,
- ε) οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, καθώς και οι συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα,
- στ) οι κοινοπραξίες, και
- ζ) οι λοιπές νομικές οντότητες που ορίζονται στο άρθρο 2 του Κ.Φ.Ε. και δεν περιλαμβάνονται σε μια από τις προηγούμενες περιπτώσεις.

Για κάθε μία από τις παραπάνω περιπτώσεις παρέχονται περαιτέρω διευκρινήσεις³⁵:

Κεφαλαιουχικές και προσωπικές εταιρείες

Ως κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστάθηκαν στην ημεδαπή νοούνται ιδίως οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, οι ανώνυμες εταιρείες ΟΤΑ, οι ημεδαπές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες, ενώ ως προσωπικές εταιρείες νοούνται οι ημεδαπές ομόρρυθμες εταιρείες, οι ετερόρρυθμες εταιρείες και οι ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρείες.

Ως κεφαλαιουχικές ή προσωπικές εταιρείες που συστάθηκαν στην αλλοδαπή και είναι υποκείμενα φόρου στην Ελλάδα, νοούνται αυτές που είτε έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα σύμφωνα με τις παρ. 3 και 4 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Ε, είτε διατηρούν στη χώρα μας μόνιμη εγκατάσταση σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν. 4172/2013 ή τις Συμφωνίες Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.), είτε αποκτούν εισόδημα από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα στην Ελλάδα, για τα οποία δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 63 του Κ.Φ.Ε.

Για το χαρακτηρισμό και την υπαγωγή στα πρόσωπα του άρθρου 45 μιας μόνιμης εγκατάστασης αλλοδαπής εταιρείας στην Ελλάδα λαμβάνεται υπόψη η νομική μορφή της έδρας, δεδομένου ότι η μόνιμη εγκατάσταση δεν έχει αυτοτελή νομική προσωπικότητα. Συνεπώς, μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα αλλοδαπής κεφαλαιουχικής εταιρείας περιλαμβάνεται στα πρόσωπα της περ. α' του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε, ενώ μόνιμη εγκατάσταση στη χώρα μιας αλλοδαπής προσωπικής εταιρείας περιλαμβάνεται στα πρόσωπα της περ. β' του ίδιου πιο πάνω άρθρου και νόμου.

³³ Ν.4172/2013 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος), παρ.1, άρθρο 3

³⁴ Ν.4172/2013 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος), παρ.2, άρθρο 3

³⁵ ΠΟΛ.1044/2015-Εγκύκλιος Υπουργείου Οικονομικών

Μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου

Στην κατηγορία αυτή κατατάσσονται τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστάθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή, και στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα. Για τα πρόσωπα αυτά εξαιρούνται του φόρου εισοδήματος μόνο τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου.

Οι συνεταιρισμοί και οι ενώσεις αυτών

Στους συνεταιρισμούς, περιλαμβάνονται οι κάθε είδους αστικοί (καταναλωτικοί, προμηθευτικοί, πιστωτικοί, κ.λπ.), οικοδομικοί, αγροτικοί, κ.λπ. συνεταιρισμοί, καθώς και οι ενώσεις των εν λόγω συνεταιρισμών, οι οποίοι συστήνονται με βάση τις διατάξεις του ν. 1667/1986 περί συνεταιρισμών. Συμπεριλαμβάνεται επίσης και η Κοινωνική Συνεταιριστική Επιχείρηση (Κοιν.Σ.Επ.), δεδομένου ότι με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 2 του ν. 4019/2011 η Κοιν. Σ.Επ. είναι αστικός συνεταιρισμός.

Οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, οι συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες

Οι οντότητες αυτής της κατηγορίας υπόκεινται στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων βάσει της περ. ε' του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε

Οι κοινωνίες αστικού δικαίου του άρθρου 785 του Αστικού Κώδικα (ΑΚ) που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, υπόκεινται σε φορολογία για τα εισοδήματά τους που προκύπτουν είτε στην Ελλάδα είτε στην αλλοδαπή. Το αυτό ισχύει και για τις κοινωνίες κληρονομικού δικαίου του άρθρου 1884 του ΑΚ, εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα.

Οι αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα του άρθρου 741 του ΑΚ είναι υποκείμενα φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων για τα εισοδήματά τους που προκύπτουν είτε στην Ελλάδα είτε στην αλλοδαπή.

Οι συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες είναι υποκείμενα φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα (άρθρα 285 επ. του ν. 4072/2012).

Οι κοινοπραξίες του άρθρου 293 του ν. 4072/2012

Με την ως άνω διάταξη του ν. 4072/12 έχει εισαχθεί η έννοια της κοινοπραξίας ως εταιρείας χωρίς νομική προσωπικότητα, και η έννοια αυτή έχει υιοθετηθεί από την κείμενη φορολογική νομοθεσία (περιπτ. στ' του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε).

Λοιπές νομικές οντότητες που ορίζονται στο άρθρο 2 του Κ.Φ.Ε.

Στην κατηγορία αυτή εντάσσονται οι λοιπές νομικές οντότητες που ορίζονται στο άρθρο 2 του Κ.Φ.Ε. και δεν περιλαμβάνονται σε μια από τις προηγούμενες περιπτώσεις. Στην έννοια των νομικών οντοτήτων αυτής της κατηγορίας εμπίπτουν μεταξύ άλλων και τα κληροδοτήματα που αποτελούν κεφάλαια αυτοτελούς διαχείρισης και στερούνται νομικής προσωπικότητας (άρθρο 96 α.ν. 2039/1939 και νυν άρθρο 50 παρ. 2 του ν. 4182/2013), καθώς και οι ειδικοί λογαριασμοί των εκπαιδευτικών ιδρυμάτων που συνιστώνται για την αξιοποίηση των κονδυλίων επιστημονικής έρευνας, εκπαίδευσης, κ.λπ.

Ωστόσο, δεδομένου ότι τα πιο πάνω κληροδοτήματα και οι ειδικοί λογαριασμοί δεν αποτελούν αυτοτελή νομικά πρόσωπα (αριθ. 74/2004 και 354/2003 γνωμοδοτήσεις του Ν.Σ.Κ.) και η περιουσία τους περιέρχεται στα νομικά πρόσωπα υπέρ των οποίων έχει καταληφθεί ή στα εκπαιδευτικά ιδρύματα, κατά περίπτωση, οι πιο πάνω νομικές οντότητες δεν έχουν αυτοτελή φορολογική υποχρέωση, αλλά τα εισοδήματά τους φορολογούνται στο όνομα των προσώπων την περιουσία των οποίων προσαυξάνουν, με βάση την προβλεπόμενη για τα τελευταία φορολογική μεταχείριση.

A.2. Μόνιμη εγκατάσταση νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων

A.2.1. Έννοια μόνιμης εγκατάστασης

Με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Κ.Φ.Ε ορίζεται η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα των αλλοδαπών νομικών προσώπων, συμπληρωματικά με την έννοια της φορολογικής κατοικίας. Η έννοια αυτή χρησιμοποιείται, κυρίως, για να προσδιοριστεί το δικαίωμα επιβολής φορολογίας στα κέρδη μιας επιχείρησης, σύμφωνα με τα άρθρα 3 και 4 του ΚΦΕ.

Ο ορισμός της έννοιας της μόνιμης εγκατάστασης στο άρθρο 6 του ΚΦΕ στηρίζεται στο μοντέλο του ΟΟΣΑ για τις Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.), καθώς και στις σχετικές κατευθυντήριες οδηγίες. Ειδικότερα, η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης ορίζεται ως «ο καθορισμένος τόπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων μέσω του οποίου διεξάγονται εν όλω ή εν μέρει οι δραστηριότητες της επιχείρησης»³⁶.

Συμπερασματικά, από το συνδυασμό των διατάξεων της εσωτερικής νομοθεσίας (άρθρο 6 Κ.Φ.Ε) και των διατάξεων των διεθνών Σ.Α.Δ.Φ. που κατισχύουν των πρώτων, καθορίζεται εάν μια αλλοδαπή εταιρεία αποκτά στην Ελλάδα μόνιμη εγκατάσταση ή όχι, και στη συνέχεια καθορίζεται εάν τα κέρδη της εν λόγω εγκατάστασης θα υπαχθούν σε φορολογία στην Ελλάδα ή όχι.

A.2.2. Όροι και προϋποθέσεις για την απόκτηση μόνιμης εγκατάστασης

Με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ΚΦΕ παρατίθεται αναλυτικός ενδεικτικός, κατάλογος, σύμφωνα με τον οποίο «ο όρος μόνιμη εγκατάσταση περιλαμβάνει κυρίως:

- α) τόπο της διοίκησης,
- β) υποκατάστημα,
- γ) γραφείο,
- δ) εργοστάσιο,
- ε) εργαστήριο, και
- στ) ορυχείο, μεταλλείο, πηγή πετρελαίου ή αερίου, λατομείο ή οποιονδήποτε άλλο τόπο εξόρυξης φυσικών πόρων.³⁷»

Όσον αφορά τον ορισμό του εργοταξίου με τις ίδιες διατάξεις ορίζεται ότι «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»³⁸.

Εξαιρέσεις στην απόκτηση μόνιμης εγκατάστασης

Με την παρ. 4 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Ε ορίζονται πλέον συγκεκριμένες περιπτώσεις οι οποίες αποτελούν εξαιρέσεις για την υποχρέωση δημιουργίας μόνιμης εγκατάστασης. Αναλυτικότερα αναφέρεται ότι ο όρος «μόνιμη εγκατάσταση» θεωρείται ότι δεν περιλαμβάνει:

- α) τη χρήση εγκαταστάσεων αποκλειστικά για το σκοπό της αποθήκευσης, έκθεσης ή παράδοσης αγαθών ή εμπορευμάτων που ανήκουν στην επιχείρηση,
- β) τη διατήρηση αποθέματος αγαθών ή εμπορευμάτων που ανήκουν στην επιχείρηση αποκλειστικά με σκοπό την αποθήκευση, έκθεση ή παράδοση,
- γ) τη διατήρηση αποθέματος αγαθών ή εμπορευμάτων που ανήκουν στην επιχείρηση αποκλειστικά με σκοπό την επεξεργασία από άλλη επιχείρηση,
- δ) τη διατήρηση καθορισμένου τόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων αποκλειστικά με σκοπό την αγορά αγαθών ή εμπορευμάτων ή τη συλλογή πληροφοριών για την επιχείρηση,
- ε) τη διατήρηση ενός καθορισμένου τόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων αποκλειστικά με σκοπό τη διεξαγωγή για την επιχείρηση κάθε άλλης δραστηριότητας προπαρασκευαστικού ή βοηθητικού χαρακτήρα,
- στ) τη διατήρηση ενός καθορισμένου τόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων αποκλειστικά με σκοπό το συνδυασμό εργασιών που αναφέρονται στις προηγούμενες περιπτώσεις α' έως ε', εφόσον η συνολική δραστηριότητα του καθορισμένου τόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων που προκύπτει από τον εν λόγω συνδυασμό έχει προπαρασκευαστικό ή βοηθητικό χαρακτήρα.

Με την παράγραφο 5 του άρθρου 6 του ΚΦΕ ορίζεται ότι, ανεξάρτητα από τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 6 του ν. 4172/2013 που καθορίζουν την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης, όταν ένα πρόσωπο, εκτός από τον ανεξάρτητο πράκτορα για τον οποίο εφαρμόζονται ειδικότερες διατάξεις, ενεργεί για λογαριασμό μιας αλλοδαπής επιχείρησης και έχει εξουσιοδότηση, την οποία ασκεί συνήθως στην ημεδαπή, να συνάπτει συμφωνίες στο όνομα της, τότε η επιχείρηση αυτή θεωρείται ότι έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα αναφορικά με τις δραστηριότητες που το

³⁶ Ν.4172/2013 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος), παρ.1, άρθρο 6

³⁷ Ν.4172/2013 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος), παρ.2, άρθρο 6

³⁸ Ν.4172/2013 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος), παρ.3, άρθρο 6

πρόσωπο αυτό αναλαμβάνει για λογαριασμό της, εκτός αν οι δραστηριότητες του εν λόγω προσώπου περιορίζονται σε εκείνες που ορίζονται παραπάνω (περ. α έως στ – παρ. 4 άρθρου 6), οι οποίες έστω και αν ασκούνται μέσω ενός καθορισμένου τύπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, δεν καθιστούν τον τόπο αυτό μόνιμη εγκατάσταση κατά τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 6 του ΚΦΕ.

Με την παρ. 6 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Ε, ορίζεται ότι 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.

Τέλος, σύμφωνα με την παρ. 7 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Ε, το γεγονός ότι μία επιχείρηση που είναι φορολογικός κάτοικος στην Ελλάδα ελέγχει ή ελέγχεται από μία άλλη επιχείρηση που είναι κάτοικος άλλου κράτους ή που διεξάγει εργασίες μέσω μόνιμης εγκατάστασης ή με άλλον τρόπο σε αυτό το άλλο κράτος δεν καθιστά από μόνο του την πρώτη επιχείρηση μόνιμη εγκατάσταση της δεύτερης.

ΕΝΟΤΗΤΑ Β – ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΦΟΡΟΥ – ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

Β.1. Αντικείμενο Φόρου νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων

Με τις διατάξεις του άρθρου 44 του Κ.Φ.Ε ορίζεται ότι φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων είναι αυτός που επιβάλλεται ετησίως στα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που πραγματοποιούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες όπως αυτές ορίζονται στα άρθρα 2 και 45 του Κ.Φ.Ε.

Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 47 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται ότι όλα τα έσοδα που αποκτούν τα αναφερόμενα στο άρθρο 45 νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, και συνεπώς τα κέρδη τους θεωρούνται κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζονται, με βάση τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ' του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων»), ήτοι με βάση τις διατάξεις των άρθρων 21 έως και 28 του Κ.Φ.Ε, εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά στο Κεφάλαιο Β' του Μέρους Τρίτου, περί φορολογητέου εισοδήματος των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Τα ανωτέρω ισχύουν και για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία, καθώς και για τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που δεν έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα αλλά διατηρούν στη χώρα μας μόνιμη εγκατάσταση. Στην έννοια της μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα περιλαμβάνεται και η άσκηση δραστηριότητας στη χώρα μας μέσω γραφείου ή παραρτήματος, κ.λπ. από αλλοδαπά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

Β.2. Εκπιπόμενες Επιχειρηματικές Δαπάνες

Β.2.1. Κριτήρια έκπτωσης δαπανών

Με το άρθρο 22 του ΚΦΕ τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου αποτελέσματος. Σύμφωνα με εν λόγω διάταξη, κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Περαιτέρω, το άρθρο 22 πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το επόμενο άρθρο 23 περί μη εκπιπόμενων δαπανών, αφού ο κανόνας είναι ότι εκπίπτει μόνο όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπόμενων δαπανών του άρθρου 23.

Για την έκπτωση των δαπανών, το άρθρο 22 καθιερώνει τρία κριτήρια που αναλύονται στη συνέχεια.

A. Η δαπάνη πραγματοποιείται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης

B. Η δαπάνη αντιστοιχεί σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση

Γ. Η δαπάνη εγγράφεται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με τα κατάλληλα δικαιολογητικά³⁹

B.2.2. Ειδικές περιπτώσεις δαπανών για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα υπερ-έκπτωσης

B.2.2.1. Δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας (Άρθρο 22 Α ΚΦΕ)

Φορολογική Αντιμετώπιση

Με τις διατάξεις του άρθρου 22Α του ν.4172/2013 ορίζεται, ότι οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, στις οποίες περιλαμβάνονται και οι αποσβέσεις του εξοπλισμού και των οργάνων, που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες εκτέλεσης της επιστημονικής και της τεχνολογικής έρευνας, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων κατά τον χρόνο της πραγματοποίησής τους προσαυξημένες κατά ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%).

Κριτήρια Χαρακτηρισμού Δαπανών

Τα κριτήρια χαρακτηρισμού των δαπανών της παρούσας καθορίζονται με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Ανάπτυξης και Επενδύσεων, η οποία εκδίδεται ύστερα από εισήγηση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.⁴⁰

Αν προκύψουν ζημίες μετά από την αφαίρεση του ως άνω ποσοστού, αυτές μεταφέρονται με βάση το άρθρο 27. Η έκπτωση του 100% επί των υπόψη δαπανών διενεργείται από τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Ως δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας νοούνται τα ποσά που πράγματι επιβαρύνθηκε η επιχείρηση, δηλαδή η δαπάνη που προκύπτει μετά την αφαίρεση των επιδοτήσεων ή επιχορηγήσεων που έχει λάβει η επιχείρηση με σκοπό την εκτέλεση – υλοποίηση ερευνητικών προγραμμάτων. Επίσης, με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 22Α του ν.4172/2013 προβλέπεται ο έλεγχος και η πιστοποίηση των δαπανών αυτών να διενεργείται, από τη Γενική Γραμματεία Έρευνας και Τεχνολογίας του Υπουργείου Ανάπτυξης και Επενδύσεων εντός χρονικού διαστήματος δέκα (10) μηνών.

Περαιτέρω, εισάγεται νέα εναλλακτική διαδικασία υποβολής και εξέτασης αιτημάτων των επιχειρήσεων για τον έλεγχο και την πιστοποίηση των δαπανών για έρευνα και ανάπτυξη της παρ. 2 του άρθρου 22Α του ν. 4172/2013 με την προσθήκη παρ. 3 στο παρόν άρθρο. Πιο συγκεκριμένα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 22Α του ΚΦΕ, όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 12 του ν. 4965/2022 και ισχύει για τα αιτήματα πιστοποίησης δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, τα οποία αφορούν στο φορολογικό έτος 2022 και εφεξής, ορίζεται ότι:

«α) Για αιτούμενο ύψος δαπανών άνω του ποσού των εξήντα χιλιάδων (60.000) ευρώ, συγχρόνως με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης, η επιχείρηση υποβάλλει στη Γενική Γραμματεία Έρευνας και Καινοτομίας του Υπουργείου Ανάπτυξης και Επενδύσεων, τα απαραίτητα δικαιολογητικά, τα οποία συνοδεύονται υποχρεωτικά από έκθεση ελέγχου όπως αυτή περιγράφεται στο άρθρο 32 του ν. 4449/2017 (Α' 7), εφεξής «Έκθεση Διασφάλισης», για την πραγματοποίηση των δαπανών και το ύψος αυτών.

Η Έκθεση Διασφάλισης υπογράφεται από ορκωτό ελεγκτή - λογιστή ή ελεγκτική εταιρεία που είναι εγγεγραμμένος/η στο Δημόσιο Μητρώο με την αντίστοιχη ασφαλιστική κάλυψη, σύμφωνα με όσα ορίζονται στα άρθρα 14 και 37 του ν. 4449/2017, μετά από τη διενέργεια σχετικού ελέγχου, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Χ.Π.Α.) και τη φορολογική νομοθεσία. Η εν λόγω Έκθεση Διασφάλισης καταρτίζεται εγγράφως, σύμφωνα με τις απαιτήσεις των σχετικών διεθνών προτύπων και πιο συγκεκριμένα του Διεθνούς Προτύπου Αναθέσεων Διασφάλισης 3000 με τίτλο: «ΑΝΑΘΕΣΕΙΣ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ΕΚΤΟΣ ΑΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥΣ ΚΑΙ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΕΙΣ ΙΣΤΟΡΙΚΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ», και αποτελεί εργασία που εντάσσεται στους υποχρεωτικούς ελέγχους.

³⁹ Ν.4172/2013 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος), άρθρο 22

⁴⁰ Αριθμ. 100335/2019, Απόφαση Υπουργών Παιδείας, Έρευνας Θρησκευμάτων-Οικονομικών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

β) Η Γενική Γραμματεία Έρευνας και Καινοτομίας προβαίνει σε έλεγχο επί του φυσικού αντικειμένου, ήτοι ελέγχει εάν οι πραγματοποιηθείσες δαπάνες αφορούν σε δραστηριότητες έρευνας και τεχνολογίας. Ο έλεγχος και η πιστοποίηση των δαπανών, σύμφωνα με τη διαδικασία της παρούσας, διενεργούνται από την αρμόδια Υπηρεσία μέσα σε χρονικό διάστημα έξι (6) μηνών. Μετά από την άπρακτη παρέλευση της εν λόγω προθεσμίας θεωρείται ότι οι σχετικές δαπάνες έχουν εγκριθεί.

γ) Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Ανάπτυξης και Επενδύσεων καθορίζεται η διαδικασία ελέγχου από τη Γενική Γραμματεία Έρευνας και Καινοτομίας. Η διενέργεια του ελέγχου των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας από ορκωτούς ελεγκτές λογιστές ή ελεγκτικές εταιρείες, όπως ορίζεται στο παρόν, θεωρείται υποχρεωτικός έλεγχος. Οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές ή ελεγκτικές εταιρείες, που διενεργούν τον εν λόγω έλεγχο, εφαρμόζουν αναλογικά τις διατάξεις περί απαγόρευσης παροχής μη ελεγκτικών υπηρεσιών που ισχύουν για τη διενέργεια υποχρεωτικού ελέγχου οντοτήτων δημοσίου συμφέροντος, όπως αυτές ορίζονται στον Κανονισμό ΕΕ 537/2014 (L 158) και τον ν. 4449/2017, για τις οντότητες μη δημοσίου συμφέροντος.

δ) Οι εκθέσεις ελέγχου της παρ. 3α υπόκεινται σε δειγματοληπτικό έλεγχο που διενεργείται από τη Γενική Γραμματεία Έρευνας και Καινοτομίας του Υπουργείου Ανάπτυξης και Επενδύσεων. Ο δειγματοληπτικός αυτός έλεγχος διενεργείται σε ετήσια βάση και αφορά κατ' ελάχιστον στο δεκαπέντε τοις εκατό (15%) των κατατεθειμένων εκθέσεων ελέγχου. Αν κατά τον ως άνω δειγματοληπτικό έλεγχο διαπιστώνονται παραβάσεις των διατάξεων, ως προς την ακρίβεια και την πληρότητα της έκθεσης από τον ορκωτό ελεγκτή - λογιστή ή/και την ελεγκτική εταιρεία, η υπόθεση διαβιβάζεται στην Ε.Λ.Τ.Ε. για περαιτέρω έλεγχο και την επιβολή κυρώσεων της παρ. 10 του άρθρου 35 του ν. 4449/2017»⁴¹.

Β.2.2.2. Χορήγηση προσαυξημένης έκπτωσης για συγκεκριμένες δαπάνες που αφορούν τους εργαζόμενους και την προστασία του περιβάλλοντος (Άρθρο 22 Β ΚΦΕ)

ι) Με την περίπτωση (α) του άρθρου 22Β ορίζεται ότι για τη δαπάνη αγοράς μηνιαίων ή ετήσιων καρτών απεριορίστων διαδρομών μέσω μαζικής μεταφοράς χορηγείται στην επιχείρηση δυνατότητα έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδά της, κατά τον χρόνο πραγματοποίησής της, προσαυξημένης κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%).

Οι διατάξεις της περ. α' εφαρμόζονται, για δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2020 και μετά.

Ως έτος πραγματοποίησης των δαπανών αυτών νοείται το έτος στο οποίο πραγματοποιείται η δαπάνη αγοράς καρτών απεριορίστων διαδρομών μέσω μαζικής μεταφοράς.

Στο πεδίο εφαρμογής αυτής εμπίπτει η αγορά όλων των ειδών καρτών απεριορίστων διαδρομών μέσω μαζικής μεταφοράς (μηνιαίων, τριμηνιαίων, εξαμηνιαίων και ετήσιων). Η δαπάνη προσαυξημένη κατά τριάντα τοις εκατό (30%) αναγνωρίζεται προς έκπτωση, είτε το σχετικό ποσό καταβάλλεται από την επιχείρηση απευθείας στον προμηθευτή για την αγορά των καρτών, είτε δίνεται ως αποζημίωση στους εργαζόμενους της για την κάλυψη της σχετικής δαπάνης από τους ίδιους (βάσει των προσκομιζόμενων αποδεικτικών αγορών).

Σημειώνεται ότι η καταβολή της εν λόγω αποζημίωσης στους εργαζόμενους εξαιρείται από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία βάσει των διατάξεων της περ. ιβ' της παρ. 1 του άρθρου 14 του ΚΦΕ, οι οποίες τέθηκαν με το άρθρο 5 του ν. 4646/2019 και εφαρμόζονται για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 1.1.2020 και μετά. Επιπροσθέτως, για λόγους συστηματικής ερμηνείας των διατάξεων και ενόψει του επιδιωκόμενου σκοπού του νόμου για την έμμεση αύξηση του διαθέσιμου εισοδήματος των εργαζομένων, χωρίς να προκύψει επιβάρυνση για την επιχείρηση, η χορήγηση καρτών στους εργαζόμενους που έχουν αγορασθεί από την επιχείρηση δεν συνιστά παροχή σε είδος, μη εφαρμοζομένων των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 13 του ΚΦΕ⁴².

ii) Με την περίπτωση (β), του άρθρου 22Β του ΚΦΕ όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 7 του ν. 4710/2020, ορίζεται ότι για τη δαπάνη μίσθωσης εταιρικού επιβατικού αυτοκινήτου μηδενικών ρύπων, με μέγιστη Λ.Τ.Π.Φ. (Λιανική Τιμή Προ Φόρων) έως τις σαράντα χιλιάδες (40.000) ευρώ, χορηγείται στην επιχείρηση δυνατότητα έκπτωσης του μισθώματος από τα ακαθάριστα έσοδά της, κατά τον χρόνο πραγματοποίησής της, προσαυξημένης κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) και

⁴¹ Ν.4172/2013 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος), παρ.3, άρθρο 22Α

⁴² Ε.2031/2021 Εγκύκλιος της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)

για το υπερβάλλον ποσό κατά ποσοστό εικοσιπέντε τοις εκατό (25%). Τα αντίστοιχα ποσοστά για αυτοκίνητα χαμηλών ρύπων έως 50 γρ. CO₂/χλμ, είναι τριάντα τοις εκατό (30%) και για το υπερβάλλον ποσό δεκαπέντε τοις εκατό (15%).

Προκειμένου να διαπιστωθεί εάν τα εταιρικά αυτοκίνητα είναι μηδενικών ή χαμηλών ρύπων έως 50 γρ. CO₂/χλμ, λαμβάνονται υπόψη τα αναγραφόμενα στην άδεια κυκλοφορίας των οχημάτων, ενώ η Λιανική Τιμή Προ Φόρων (Λ.Τ.Π.Φ.) οχήματος κατά μάρκα, μοντέλο, τύπο, παραλλαγή και έκδοση αυτού είναι η τιμή που προκύπτει από τους υποβαλλόμενους τιμοκαταλόγους στην Αρμόδια Τελωνειακή Αρχή από τους επίσημους αντιπροσώπους/διανομείς αυτοκινήτων ή άλλα υπόχρεα πρόσωπα, όπως αυτά ορίζονται στην Α.1203/2019 (Β' 1933) Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ, συμπεριλαμβανομένης και της αξίας του πρόσθετου/προαιρετικού (EXTRA) εξοπλισμού, προ Φ.Π.Α. και τέλους ταξινόμησης και αναγράφεται στη «Βεβαίωση Ανώτατης προτεινόμενης Λιανικής Τιμής προ Φόρων» που χορηγείται σχετικά από τους τελευταίους. Σε περίπτωση που τα πρόσωπα αυτά δεν δύνανται να χορηγήσουν τη σχετική βεβαίωση, η ΛΤΠΦ λαμβάνεται εναλλακτικά από την αναγραφόμενη στα οικεία παραστατικά πώλησης αξία, προ Φ.Π.Α. και τέλους ταξινόμησης, μη συνυπολογιζόμενων τυχόν εκπτώσεων που έχουν χορηγηθεί.

Οι διατάξεις της περ. β' του άρθρου 22B του Κ.Φ.Ε εφαρμόζονται για δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2020 και μετά. Ως έτος πραγματοποίησης των δαπανών αυτών, νοείται το έτος που αυτές αφορούν.

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω, παρατίθεται το ακόλουθο παράδειγμα⁴³:

Ανώνυμη εταιρεία στο φορολογικό έτος 2020 μισθώνει εταιρικό επιβατικό αυτοκίνητο με εκπομπή ρύπων 20g CO₂/Km με Λ.Τ.Π.Φ. 60.000 ευρώ, μηνιαίο μίσθωμα 1.000 ευρώ και διάρκεια μίσθωσης πέντε έτη (λειτουργική μίσθωση). Η εταιρεία εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της δαπάνη ύψους 12.000 ευρώ (1.000€ * 12 μήνες) και επιπλέον εξωλογιστικά με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος συνολικό ποσό ύψους 3.000 ευρώ το οποίο προκύπτει ως εξής: 30% επί του ποσού της δαπάνης μίσθωσης που αναλογεί στη ΛΤΠΦ έως τις 40.000 ευρώ [(12.000*40.000/60.000)*30%=2.400] και επιπλέον 15% επί της ποσού της δαπάνης μίσθωσης που αναλογεί στις υπόλοιπες 20.000 ευρώ (υπερβάλλον των 40.000 ευρώ ποσό) [(12.000*20.000/60.000)*15%=600] δεδομένου ότι η ΛΤΠΦ υπερβαίνει το όριο των 40.000 κατά 20.000 ευρώ.

Επομένως, η επιχείρηση σε κάθε ένα από τα φορολογικά έτη μίσθωσης 2020 έως και 2024 θα εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά της το ποσό (μίσθωμα) των 12.000 ευρώ και επιπλέον για κάθε ένα από τα πιο πάνω φορολογικά έτη θα εκπέσει εξωλογιστικά με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος το ποσό των 3.000 ευρώ.

iii) Η περίπτωση (γ), η οποία προστέθηκε με το άρθρο 12 του ν. 4646/2019 και αντικαταστάθηκε με το άρθρο 7 του ν. 4710/2020, ορίζει ότι για τη δαπάνη αγοράς, εγκατάστασης και λειτουργίας δημόσια προσβάσιμων σημείων φόρτισης οχημάτων μηδενικών ή χαμηλών ρύπων έως 50 g CO₂/Km, χορηγείται στην επιχείρηση δυνατότητα έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδά της, όπως ορίζονται κατά την κείμενη νομοθεσία, κατά τον χρόνο πραγματοποίησής της, προσαυξημένης κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%).

Εάν, το σύνολο της ηλεκτρικής ενέργειας που απορροφάται για την ηλεκτροδότηση των δημόσια προσβάσιμων σημείων φόρτισης προέρχεται από Ανανεώσιμες Πηγές Ενέργειας (ΑΠΕ), όπως αυτό αποδεικνύεται αποκλειστικά με τη χρήση Εγγυήσεων Προέλευσης του άρθρου 15 του ν. 3468/2006 (Α' 129), τότε το ποσοστό έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων διαμορφώνονται σε 70%. Εφόσον οι παραπάνω δαπάνες γίνονται αποκλειστικά και μόνον για τη χρήση των σημείων φόρτισης από τους εργαζόμενους της επιχείρησης (μη δημόσια προσβάσιμα σημεία φόρτισης), το ποσοστό προσαύξησης είναι τριάντα τοις εκατό (30%).

Για την καλύτερη κατανόηση παρατίθεται το ακόλουθο παράδειγμα⁴⁴:

⁴³ Ε.2031/2021 Εγκύκλιος της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)

Ανώνυμη εταιρεία στο φορολογικό έτος 2020 προβαίνει στην αγορά και εγκατάσταση δημόσια προσβάσιμων σημείων φόρτισης οχημάτων μηδενικών ρύπων αξίας 50.000 ευρώ.

Η εταιρεία θα εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά της ποσό ύψους €50.000 για το έτος 2020 και επιπλέον για το ίδιο έτος θα εκπέσει εξωλογιστικά με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος το ποσό των 25.000 ευρώ (50.000*50%). Στο υπόψη παράδειγμα, στην περίπτωση κατά την οποία η αγορά και η εγκατάσταση των σημείων φόρτισης διενεργούνταν αποκλειστικά για χρήση τους από τους εργαζομένους της επιχείρησης και συνεπώς δεν αφορούσε δημόσια προσβάσιμα σημεία φόρτισης, το ποσοστό προσαύξησης θα ανέρχονταν σε 30% αντί του 50%.

iv) Η περίπτωση (δ), η οποία προστέθηκε με το άρθρο 7 του ν.4710/2020, ορίζει ότι για τη δαπάνη αγοράς ελαφρού επαγγελματικού ηλεκτρικού οχήματος (κατηγορία N1 μέχρι 3,5 τόνοι μικτό βάρος) μηδενικών ρύπων χορηγείται στην επιχείρηση δυνατότητα έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδά της, κατά το χρόνο πραγματοποίησής της, προσαυξημένης κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%). Το ποσοστό προσαύξησης της έκπτωσης για τη δαπάνη αγοράς αντίστοιχων οχημάτων χαμηλών ρύπων έως 50 γρ. CO₂/χλμ. ορίζεται σε τριάντα τοις εκατό (30%). Οι διατάξεις της περίπτωσης αυτής εφαρμόζονται για δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2020 και μετά. Ως έτος πραγματοποίησης των δαπανών αυτών νοείται το έτος το οποίο αυτές αφορούν.

v) Η περίπτωση (ε), η οποία προστέθηκε με το άρθρο 7 του ν.4710/2020, ορίζει ότι για τη δαπάνη αγοράς οχημάτων τύπου L, μοτοποδηλάτων και μοτοσυκλετών, καθώς και οχημάτων παντός εδάφους και άλλων μικρών οχημάτων με τρεις ή τέσσερις τροχούς, μηδενικών ρύπων ή χαμηλών ρύπων έως 50 g. CO₂/χλμ χορηγείται στην επιχείρηση δυνατότητα έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδά της, κατά τον χρόνο πραγματοποίησής της, προσαυξημένης κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%).

Οι διατάξεις της περίπτωσης αυτής εφαρμόζονται σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 65 του 4710/2020 από τη δημοσίευση του νόμου, ήτοι από 23/07/2020. Ως έτος πραγματοποίησης των δαπανών αυτών νοείται το έτος που αυτές αφορούν.

B.2.2.3. Προσαυξημένη έκπτωση διαφημιστικής δαπάνης κατά τα φορολογικά έτη 2020, 2021 και 2022 (Άρθρο 22Γ του Κ.Φ.Ε)

Με τις διατάξεις του άνω άρθρου, όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 148 του ν. 4876/2021 ορίζεται προσαυξημένη έκπτωση διαφημιστικής δαπάνης κατά τα φορολογικά έτη 2020, 2021 και 2022. Με την υπόψη διάταξη δίνεται κίνητρο στις επιχειρήσεις να πραγματοποιούν δαπάνες διαφήμισης, με σκοπό την τόνωση της κατανάλωσης και ως εκ τούτου την ενίσχυση του εμπορίου, τις οποίες για τα φορολογικά έτη 2020, 2021 και 2022 θα εκπίπτουν, υπό προϋποθέσεις, από τα ακαθάριστα έσοδα τους προσαυξημένες κατά ποσοστό 100%, 60% και 30%, αντίστοιχα.

Πιο συγκεκριμένα, με την πιο πάνω διάταξη ορίζεται ότι η διαφημιστική δαπάνη που πραγματοποιεί επιχείρηση κατά τα φορολογικά έτη 2020, 2021 και 2022, κατά το μέρος που η εν λόγω δαπάνη αφορά:

α) στην ανάρτηση σε χώρους που νόμιμα προορίζονται για υπαίθρια διαφήμιση, διαφημιστικών και χορηγικών μηνυμάτων ή επί πληρωμή δημοσιεύσεων ή

β) στην αγορά χρόνου ή χώρου, με σκοπό τη μετάδοση ή καταχώριση δια των ακόλουθων Μέσων Ψυχαγωγίας:

βα) της τηλεόρασης,

ββ) του ραδιοφώνου,

βγ) του κινηματογράφου,

βδ) του διαδικτύου,

βε) των υπηρεσιών κοινωνικής δικτύωσης και των λοιπών ψηφιακών μέσων και εργαλείων εφόσον η μετάδοση ή η καταχώριση στις υποπερ. βδ) και βε) πραγματοποιήθηκε από επιχείρηση που έχει καταχωρισθεί στο Μητρώο Επιχειρήσεων Ηλεκτρονικών Μέσων Ενημέρωσης του άρθρου 52 του ν. 4339/2015 (Α'133) και

βστ) των εφημερίδων και περιοδικών,

εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων κατά τον χρόνο της πραγματοποίησής της,

⁴⁴ Ε.2031/2021 Εγκύκλιος της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)

προσαυξημένη κατά ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) για το φορολογικό έτος 2020, κατά εξήντα τοις εκατό (60%) για το φορολογικό έτος 2021 και κατά τριάντα τοις εκατό (30%) για το φορολογικό έτος 2022 υπό τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

(i) η διαφημιστική δαπάνη της επιχείρησης για το φορολογικό έτος 2020 ανέρχεται τουλάχιστον στο ισόποσο της προ εκδόσεως πιστωτικών τιμολογίων κύκλου εργασιών (τζίρου) διαφημιστικής δαπάνης στα οριζόμενα στις περ. α) και β) για το έτος 2019 και

(ii) η διαφημιστική δαπάνη της επιχείρησης για τα φορολογικά έτη 2021 και 2022 ανέρχεται τουλάχιστον στο εκατόν πέντε τοις εκατό (105%) του ποσού της προ εκδόσεως πιστωτικών τιμολογίων κύκλου εργασιών (τζίρου) διαφημιστικής δαπάνης στα οριζόμενα στις περ. α) και β) για το έτος 2019.

Οι διατάξεις του άρθρου αυτού έχουν εφαρμογή για τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, που πραγματοποιούν τις πιο πάνω δαπάνες, ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησης των βιβλίων τους (απλογραφικά ή διπλογραφικά).

Η προσαυξημένη έκπτωση επί των υπόψη δαπανών διενεργείται εξωλογιστικά με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος στα έτη πραγματοποίησης των εν λόγω δαπανών.

Αν προκύψουν ζημιές μετά από την αφαίρεση των ως άνω ποσοστών, αυτές μεταφέρονται με βάση το άρθρο 27 του Κ.Φ.Ε..

Όπως ρητά προκύπτει από τις πιο πάνω διατάξεις εκπίπτει προσαυξημένη σύμφωνα με τις προϋποθέσεις του άρθρου 22Γ του ΚΦΕ η διαφημιστική δαπάνη αποκλειστικά κατά το μέρος που αφορά το κόστος διαφήμισης των περ. α' (ανάρτηση σε χώρους που νόμιμα προορίζονται για υπαίθρια διαφήμιση) και β' (αγορά χρόνου ή χώρου στα μέσα) του υπόψη άρθρου. Λοιπές δαπάνες διαφήμισης ή τυχόν παρεπόμενες δαπάνες/αμοιβές για υπηρεσίες που παρέχονται προς τις διαφημιζόμενες επιχειρήσεις δεν εμπίπτουν στις υπόψη διατάξεις. Σε περίπτωση που από τα σχετικά λογιστικά στοιχεία δεν προκύπτει σαφώς το ποσό που αναλογεί στη διαφημιστική δαπάνη του άρθρου αυτού, ο φορολογούμενος οφείλει να τεκμηριώσει με κάθε πρόσφορο μέσο το ποσό της διαφημιστικής δαπάνης που εμπίπτει στη διάταξη αυτή.

Ως δαπάνη διαφήμισης, για την εφαρμογή του άρθρου αυτού νοείται το ποσό που απομένει μετά την αφαίρεση τυχόν φόρων ή λοιπών επιβαρύνσεων. Περαιτέρω, η προϋπόθεση που τίθεται στην περ. β' του υπόψη άρθρου, με βάση την οποία η μετάδοση ή η καταχώριση στις υποπερ. βδ) και βε) πρέπει να έχει πραγματοποιηθεί από επιχείρηση που έχει καταχωρισθεί στο Μητρώο Επιχειρήσεων Ηλεκτρονικών Μέσων Ενημέρωσης του άρθρου 52 του ν. 4339/2015 (Α' 133) αναφέρεται στις επιχειρήσεις που εν τέλει μεταδίδουν ή καταχωρούν τη διαφήμιση και όχι σε τυχόν επιχειρήσεις που μεσολαβούν μεταξύ του διαφημιζόμενου και των υπόψη επιχειρήσεων, όπως για παράδειγμα διαφημιστές ή διαφημιστικές επιχειρήσεις.

Σε περίπτωση κατά την οποία η επιχείρηση που μεταδίδει ή καταχωρεί τη διαφήμιση καταχωρισθεί στο Μητρώο Επιχειρήσεων Ηλεκτρονικών Μέσων Ενημέρωσης του άρθρου 52 του ν.4339/2015 κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους της διαφημιζόμενης επιχείρησης, στις υπόψη διατάξεις εμπίπτουν μόνο οι δαπάνες που πραγματοποιούνται μετά την καταχώρησή της στο εν λόγω Μητρώο.

Επισημαίνεται ότι οι προϋποθέσεις (i) και (ii) των υπόψη διατάξεων εξετάζονται μεμονωμένα και δε χρειάζεται να πληρούνται αθροιστικά, καθόσον κάθε προϋπόθεση εφαρμόζεται ξεχωριστά για κάθε ένα έτος προκειμένου οι δαπάνες να εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα κατά το έτος πραγματοποίησής τους. Επομένως, εάν μια επιχείρηση πληροί τις υπόψη προϋποθέσεις σε ένα εκ των δύο ετών, δικαιούται να εκπέσει τις δαπάνες διαφήμισης προσαυξημένες σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 22Γ στο έτος αυτό, ανεξάρτητα εάν στο άλλο έτος δεν δικαιούται την αντίστοιχη έκπτωση.

Περαιτέρω, επισημαίνεται ότι για την πλήρωση των προϋποθέσεων (i) και (ii) συγκρίνεται η προ εκδόσεως πιστωτικών τιμολογίων κύκλου εργασιών (τζίρου) διαφημιστική δαπάνη των περ. α' και β' του άρθρου 22Γ του ΚΦΕ του φορολογικού έτους 2019 (έτος βάσης) με την αντίστοιχη δαπάνη προ εκδόσεως πιστωτικών τιμολογίων κύκλου εργασιών (τζίρου) για τα φορολογικά έτη 2020, 2021 και 2022 αντίστοιχα.

Οι προϋποθέσεις (i) και (ii) θέτουν ένα ελάχιστο όριο διαφημιστικών δαπανών προκειμένου για τη σύγκριση τους μεταξύ του έτους βάσης 2019 και των ετών 2020, 2021 και 2022. Πιο συγκεκριμένα, για το έτος 2020 οι υπόψη δαπάνες διαφήμισης θα πρέπει να είναι ίσες ή και μεγαλύτερες από τις αντίστοιχες δαπάνες του έτους 2019, ενώ για τα φορολογικά έτη 2021 και 2022 θα πρέπει να είναι προσαυξημένες κατά 5% και άνω.

Διευκρινίζεται ότι στις διατάξεις αυτές εμπίπτουν και οι επιχειρήσεις οι οποίες κατά το φορολογικό έτος 2019 δεν διενήργησαν καμία αντίστοιχη δαπάνη διαφήμισης, συμπεριλαμβανομένων των επιχειρήσεων που εμφανίζονται στο μητρώο ως ευρισκόμενες «σε αδράνεια» εντός του 2019 (για όλο ή μέρος του έτους) καθώς και των επιχειρήσεων οι οποίες έκαναν έναρξη εργασιών μετά την 1.1.2020.

Για την καλύτερη κατανόηση παρατίθεται το ακόλουθο παράδειγμα⁴⁵:

Ανώνυμη εταιρεία κατά τα έτη 2019 και 2020 λαμβάνει υπηρεσίες διαφήμισης από εταιρεία η οποία καταχωρήθηκε στο Μητρώο Επιχειρήσεων Ηλεκτρονικών Μέσων Ενημέρωσης του άρθρου 52 του ν.4339/2015 την 1.5.2020. Στο φορολογικό έτος που έληξε 31.12.2019 έλαβε τιμολόγια από την υπόψη εταιρεία αξίας 50.000€ και για το φορολογικό έτος 2020 έλαβε τιμολόγια αξίας 10.000€ από 1.1.2020 έως 30.4.2020 και 40.000€ από 1.5.2020 έως 31.12.2020. Επομένως, στο φορολογικό έτος 2020 δικαιούται να εκπέσει προσαυξημένη κατά 100% τη διαφημιστική δαπάνη των 40.000€, ήτοι συνολικά 80.000€ (40.000€ βάσει λογιστικών στοιχείων και 40.000€ εξωλογιστικά), καθόσον πληρείται η προϋπόθεση (i) του άρθρου 22Γ, δεδομένου ότι η διαφημιστική δαπάνη της επιχείρησης για το φορολογικό έτος 2019 θεωρείται μηδενική (υπηρεσία από εταιρεία μη καταχωρημένη στο Μητρώο).

Αναφορικά με τον χρόνο έκπτωσης των δαπανών διαφήμισης, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους, ήτοι στο φορολογικό έτος το οποίο αυτές αφορούν.

B.2.2.4. Προσαυξημένη απόσβεση για εταιρικά επιβατικά αυτοκίνητα μηδενικών ή χαμηλών ρύπων έως 50 γρ. CO₂/χλμ

Με τις διατάξεις του άρθρου 78 του ν. 4646/2019, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν. 4710/2020 προστέθηκε νέο εδάφιο στην παράγραφο 4 του άρθρου 24 του ΚΦΕ, με το οποίο ορίζεται ότι για τη δαπάνη απόσβεσης εταιρικού επιβατικού αυτοκινήτου μηδενικών ρύπων, με μέγιστη Λιανική Τιμή Προ Φόρων (ΛΤΠΦ) έως τις 40.000 ευρώ, χορηγείται στην επιχείρηση δυνατότητα έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδά της, προσαυξημένης κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) και για το υπερβάλλον ποσό, ποσοστό εικοσιπέντε τοις εκατό (25%). Τα αντίστοιχα ποσοστά για αυτοκίνητα χαμηλών ρύπων έως 50 γρ. CO₂/χλμ είναι τριάντα τοις εκατό (30%) και δεκαπέντε τοις εκατό (15%).

Με την υπόψη διάταξη χορηγείται έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, προσαυξημένη κατά 50% για τις περιπτώσεις δαπανών απόσβεσης που αφορούν στην αγορά εταιρικών οχημάτων μηδενικών ρύπων και 25% για τις περιπτώσεις δαπανών απόσβεσης που αφορούν στην αγορά εταιρικών οχημάτων χαμηλών ρύπων έως 50 γρ. CO₂/χλμ, για τη δαπάνη απόσβεσης που αναλογεί στο ποσό της Λιανικής Τιμής Προ Φόρων (ΛΤΠΦ) έως τις 40.000 ευρώ. Για το ποσό της δαπάνης απόσβεσης που αναλογεί στο υπερβάλλον των € 40.000 ποσό της ΛΤΠΦ, οι δαπάνες απόσβεσης προσαυξάνονται κατά 25% και 15%, αντίστοιχα. Η επιπλέον έκπτωση σε ποσοστό 50% και 25%, (ή 30% και 15%, κατά περίπτωση) επί των υπόψη δαπανών διενεργείται εξωλογιστικά με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος στα έτη απόσβεσης των υπόψη εταιρικών οχημάτων.

Για την καλύτερη κατανόηση παρατίθεται το ακόλουθο παράδειγμα⁴⁶:

Ανώνυμη εταιρεία στο φορολογικό έτος 2020 προβαίνει στην αγορά εταιρικού οχήματος (μέσο μεταφοράς ατόμων) μηδενικών ρύπων αξίας 70.000 ευρώ το οποίο έχει Λ.Τ.Π.Φ. 50.000 ευρώ. Ο συντελεστής απόσβεσης για το όχημα αυτό ανέρχεται σε 50%, σύμφωνα με τον πίνακα της παρ. 4 του άρθρου 24 ΚΦΕ. Άρα η απόσβεση διενεργείται σε δυο έτη (στο παράδειγμά μας: στα έτη 2020 και 2021). Η εταιρεία θα διενεργήσει φορολογική απόσβεση ύψους €35.000 (70.000 X 50%) σε καθένα από τα έτη 2020 και 2021. Επιπλέον δικαιούται να εκπέσει φορολογικά, με την υποβολή της

⁴⁵ Ε.2033/2021 Εγκύκλιος της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)

⁴⁶ Ε.2206/2021 Εγκύκλιος της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)

δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, επιπλέον απόσβεση συνολικού ύψους € 15.750 σε κάθε ένα από τα έτη αυτά, το οποίο προκύπτει ως εξής: 50% επί του ποσού της ετήσιας απόσβεσης που αναλογεί στην ΛΤΠΦ έως 40.000 ευρώ $((35.000 \cdot 40.000 / 50.000) \cdot 50\% = 14.000)$, και 25% επί του ποσού της ετήσιας απόσβεσης που αναλογεί στην ΛΤΠΦ που υπερβαίνει το όριο των 40.000 ευρώ, ήτοι στις €10.000 $((35.000 \cdot 10.000 / 50.000) \cdot 25\% = 1.750)$

Επομένως, η επιχείρηση σε κάθε ένα από τα φορολογικά έτη 2020 και 2021 θα εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά της ως απόσβεση το ποσό των 50.750 ευρώ (35.000 ευρώ βάσει συντελεστή του πίνακα της παρ. 4 άρθρου 24 ΚΦΕ, προσαυξημένο κατά 15.750 ευρώ, ήτοι κατά το ποσό που προκύπτει βάσει της κλίμακας του τέταρτου και πέμπτου εδαφίου της ίδιας παραγράφου και άρθρου). Στην περίπτωση κατά την οποία μετά την αφαίρεση των ανωτέρω προσαυξημένων αποσβέσεων που διενεργούνται εξωλογιστικά προκύψουν ζημίες, αυτές μεταφέρονται για συμψηφισμό με μελλοντικά κέρδη με βάση τις διατάξεις του άρθρου 27 ΚΦΕ.

Προκειμένου να διαπιστωθεί εάν τα εταιρικά αυτοκίνητα είναι μηδενικών ή χαμηλών ρύπων έως 50 γρ. CO₂/χλμ, λαμβάνονται υπόψη τα αναγραφόμενα στην άδεια κυκλοφορίας των οχημάτων, ενώ η ΛΤΠΦ οχήματος κατά μάρκα, μοντέλο, τύπο, παραλλαγή και έκδοση αυτού, είναι η τιμή που προκύπτει από τους υποβαλλόμενους τιμοκαταλόγους στην Αρμόδια Τελωνειακή Αρχή από τους επίσημους αντιπροσώπους/διανομείς αυτοκινήτων ή άλλα υπόχρεα πρόσωπα, όπως αυτά ορίζονται στην Α. 1203/29.05.2019 (Β' 1933) Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ, συμπεριλαμβανομένης και της αξίας του πρόσθετου/προαιρετικού (EXTRA) εξοπλισμού, προ Φ.Π.Α. και τέλους ταξινόμησης και αναγράφεται στη «Βεβαίωση Ανώτατης προτεινόμενης Λιανικής Τιμής προ Φόρων» που χορηγείται σχετικά από τους τελευταίους. Σε περίπτωση που τα πρόσωπα αυτά δεν δύνανται να χορηγήσουν τη σχετική βεβαίωση, η ΛΤΠΦ λαμβάνεται εναλλακτικά από την αναγραφόμενη στα οικεία παραστατικά πώλησης αξία, προ Φ.Π.Α. και τέλους ταξινόμησης, μη συνυπολογιζόμενων τυχόν εκπτώσεων που έχουν χορηγηθεί.

Οι πιο πάνω διατάξεις με τις οποίες επήλθαν τροποποιήσεις στην παρ. 4 του άρθρου 24 ΚΦΕ εφαρμόζονται, για δαπάνες απόσβεσης που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2020 και μετά.

Με την αριθ. ΥΠΕΝ/ΑΤΗ/90485/323 (ΦΕΚ Β 4504/30.9.2021) απόφαση των Υπουργών Οικονομικών, Περιβάλλοντος και Ενέργειας και του Διοικητή της ΑΑΔΕ καθορίστηκε η διαδικασία, οι όροι και οι λεπτομέρειες χορήγησης των ενισχύσεων που αφορά την προσαυξημένη έκπτωση αποσβέσεων οχημάτων μηδενικών και χαμηλών ρύπων σε επιχειρήσεις που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα σε νησιωτικούς δήμους.

B.2.2.5. Προσαυξημένη έκπτωση για δαπάνες που αφορούν πράσινη οικονομία (άρθρο 22Ε)

Το άρθρο 22Ε τέθηκε όπως προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 86 του ν. 4941/2022 και εφαρμόζεται για δαπάνες που πραγματοποιούνται και πάγια που αποκτώνται στα φορολογικά έτη 2023, 2024 και 2025, σύμφωνα με την παράγραφο 80 του άρθρου 72 του ν.4172/2013.

Ειδικότερα με τις διατάξεις του άρθρου 22 Ε ορίζεται ότι:

1. Οι δαπάνες που αφορούν σε πράσινη οικονομία, ενέργεια και ψηφιοποίηση εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των μικρομεσαίων επιχειρήσεων, εξαιρουμένων όσων δραστηριοποιούνται στους τομείς της πρωτογενούς γεωργικής παραγωγής, της αλιείας και υδατοκαλλιέργειας, κατά τον χρόνο της πραγματοποίησής τους, προσαυξημένες κατά ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%). Μικρομεσαίες επιχειρήσεις νοούνται αυτές που πληρούν τις προϋποθέσεις του Παραρτήματος της Σύστασης της Επιτροπής 2003/361/ΕΚ της 6ης Μαΐου 2003.

Η παρούσα έχει εφαρμογή και για τη δαπάνη απόσβεσης στοιχείων του ενεργητικού των μικρομεσαίων επιχειρήσεων που αποκτώνται με σκοπό την ενίσχυση της πράσινης οικονομίας, ενέργειας και ψηφιοποίησης, εφόσον η επιχείρηση δεν εφαρμόζει προσαυξημένη έκπτωση της δαπάνης απόσβεσης σύμφωνα με το άρθρο 24 και τις περ. δ' και ε' του άρθρου 22Β.

Σε περίπτωση πώλησης του πάγιου στοιχείου για το οποίο εφαρμόστηκε το κίνητρο της προσαυξημένης έκπτωσης της δαπάνης απόσβεσης, το κίνητρο αυτό παύει να παρέχεται, δίχως

όμως να αίρεται η ήδη χορηγηθείσα προσαυξημένη έκπτωση.

Η παρούσα εφαρμόζεται μόνο για συγκεκριμένες δαπάνες αγαθών ή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται με τη λήψη ηλεκτρονικού τιμολογίου, από επιχειρήσεις που διαθέτουν συγκεκριμένους ΚΑΔ δραστηριότητας ή κωδικούς σύμφωνα με το σύστημα ταξινόμησης της Νίκαιας (Nice Classification, NCL) προκειμένου για επιχειρήσεις αλλοδαπής.

Η χορήγηση της ενίσχυσης δυνάμει του παρόντος πραγματοποιείται σύμφωνα με τους κανόνες των κρατικών ενισχύσεων, όπως αυτοί εξειδικεύονται στην απόφαση του επόμενου εδαφίου.

Αν προκύψουν ζημίες μετά την αφαίρεση του ποσοστού της παρ. 1, αυτές μεταφέρονται με βάση το άρθρο 27.

Με την αριθ.139818 (ΦΕΚ Β' 5083/28-09-2022) Κοινή Απόφαση των Υπουργών Οικονομικών-Περιβάλλοντος και Ενέργειας-Επικρατείας, καθορίστηκαν οι προϋποθέσεις, διαδικασία και είδη δαπανών που πραγματοποιούνται από μικρομεσαίες επιχειρήσεις, προκειμένου για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 22Ε.

ΕΝΟΤΗΤΑ Γ – ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

Γ.1. Νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες (Διπλογραφικά- Απλογραφικά Βιβλία)

Με βάση τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 58 του Κ.Φ.Ε, όπως αυτή ισχύει μετά την τροποποίησή της, με βάση τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 120 του ν.4799/2021 ορίζεται ότι:

α) Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, εξαιρουμένων των πιστωτικών ιδρυμάτων που εμπίπτουν στην περ. β' της παρούσας παραγράφου, καθώς και οι υπόχρεοι των περ. β', γ', δ', ε', στ' και ζ' του άρθρου 45 που τηρούν απλογραφικά βιβλία, φορολογούνται με συντελεστή είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%) για τα εισοδήματα των φορολογικών ετών 2019 και 2020. Για τα εισοδήματα του φορολογικού έτους 2021 και εφεξής ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου μειώνεται σε είκοσι δύο τοις εκατό (22%).

β) Τα πιστωτικά ιδρύματα της περ. 1 της παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. 4261/2014, εφόσον έχουν ενταχθεί και για τα φορολογικά έτη που υπάγονται στις ειδικές διατάξεις του άρθρου 27Α, φορολογούνται με συντελεστή είκοσι εννέα τοις εκατό (29%).

Γ.2. Αγροτικοί συνεταιρισμοί και οι ομάδες παραγωγών

Με την παράγραφο 2 του άρθρου 58, ορίζεται ότι τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν οι αγροτικοί συνεταιρισμοί του ν.4384/2016 και οι νομικές οντότητες που αναγνωρίζονται από το Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων ως Ομάδες και Οργανώσεις παραγωγών του άρθρου 27 του Κανονισμού (Ε.Ε.) 1305/2013 και περιλαμβάνονται στο τηρούμενο Μητρώο Οργανώσεων Παραγωγών και Ομάδων (ΜΟΠΟ) δυνάμει του άρθρου 7 παράγραφος 1 της υπ' αριθμ. 397/18235/2017 απόφασης (Β' 601) φορολογούνται με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%).

ΕΝΟΤΗΤΑ Δ – ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Δ.1. Πίστωση Φόρου

Με τις διατάξεις της παράγραφο 3 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε προσδιορίζεται ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, ο οποίος υπολογίζεται με βάση την ετήσια φορολογική δήλωση του φορολογούμενου και το ποσό της φορολογικής οφειλής καθορίζεται με βάση τα άρθρα 31 (άμεσος προσδιορισμός του φόρου που προκύπτει χωρίς περαιτέρω ενέργεια, ταυτόχρονα με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης) και 32 (διοικητικός προσδιορισμός του φόρου) του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013), μετά την έκπτωση:

α) του φόρου που παρακρατήθηκε,

β) του φόρου που προκαταβλήθηκε και

γ) του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή με βάση το άρθρο 9 του Κ.Φ.Ε .

Δ.2. Πίστωση Φόρου αλλοδαπής

Όσον αφορά στην πίστωση του φόρου αλλοδαπής, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του ΚΦΕ προβλέπεται, ότι εάν κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους ένας φορολογούμενος

(νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα) που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 4, αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή, ο καταβλητέος φόρος εισοδήματος του εν λόγω φορολογούμενου, όσον αφορά στο εν λόγω εισόδημα, μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για αυτό το εισόδημα. Η καταβολή του ποσού του φόρου στην αλλοδαπή αποδεικνύεται με τα σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον ΚΦΔ (άρθρο 16 του ν.4174/2013) και όπως αυτά καθορίζονται στην ΠΟΛ.1026/22.01.2014 (ΦΕΚ 170Β').

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 9 του ΚΦΕ ορίζεται, ότι η μείωση αυτή του φόρου εισοδήματος, κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή, δεν δύναται να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα. Επισημαίνεται, ότι σε περίπτωση πιστωτικού υπολοίπου, το ποσό αυτό δεν επιστρέφεται, καθόσον σε αντίθετη περίπτωση (επιστροφής) δεν θα είχαμε επιστροφή φόρου, αφού αυτός δεν θα είχε αποδοθεί προηγουμένως στο Ελληνικό Δημόσιο (όπως συμβαίνει με τους παρακρατούμενους ή την προκαταβολή), αλλά απλώς μία καταβολή ποσού από το Δημόσιο προς το νομικό πρόσωπο, μη προβλεπόμενη από το νόμο.

Όσον αφορά στη σειρά έκπτωσης⁴⁷ των φόρων που προβλέπονται στις περιπτώσεις α' (του φόρου που παρακρατήθηκε), β' (του φόρου που προκαταβλήθηκε) και γ' (του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή σύμφωνα με το άρθρο 9), διευκρινίζεται ότι αυτοί θα πρέπει να εκπίπτουν από το συνολικό ποσό φόρου με την σειρά που ορίζουν οι εν λόγω διατάξεις, ήτοι, πρώτα ο φόρος που παρακρατήθηκε, μετά ο προκαταβλητέος φόρος και τέλος ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή.

Περαιτέρω, με αφορμή τις υπ' αριθμ. 652/2020 και 653/2020 αποφάσεις του ΣτΕ, διευκρινίσθηκε⁴⁸ από την Διοίκηση ότι ο φόρος που καταβάλλεται από πρόσωπο του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε σε χώρα με την οποία υφίσταται ΣΑΔΦ για εισόδημα που προκύπτει και φορολογείται εκεί σύμφωνα με την οικεία ΣΑΔΦ, εκπίπτει από το συνολικό ποσό φόρου του προσώπου αυτού στην Ελλάδα, με τους όρους και τις προϋποθέσεις και μέχρι του ύψους που ορίζουν οι εφαρμοστέες διατάξεις της οικείας ΣΑΔΦ που προβλέπουν την πίστωση του φόρου και αφαιρείται κατά προτεραιότητα έναντι των λοιπών φόρων της παρ. 3 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε.

Επισημαίνεται ότι για τις περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν υφίσταται ΣΑΔΦ με τη χώρα στην οποία προκύπτει και φορολογείται το εισόδημα αλλοδαπής εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ. 1060/2015 εγκύκλιο.

ΕΝΟΤΗΤΑ Ε – ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ

Ε.1. Βεβαίωση προκαταβολής

Με τις διατάξεις των παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Ε ορίζεται, με βάση τη δήλωση που υποβάλλει το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα και τους λοιπούς τίτλους βεβαίωσης που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας βεβαιώνεται ποσό ίσο με ογδόντα τοις εκατό (80%) του φόρου που προκύπτει για τον φόρο που αναλογεί στο εισόδημα του διανυόμενου φορολογικού έτους.

Περαιτέρω με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι το ποσοστό του πρώτου εδαφίου της παρ. 1 αυξάνεται σε εκατό τοις εκατό (100%) ειδικά για τις τραπεζικές ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες και τα υποκαταστήματα αλλοδαπών τραπεζών που λειτουργούν νόμιμα στην Ελλάδα.

Ε.2. Μειωμένη προκαταβολή φόρου εισοδήματος (μειωμένος συντελεστής βεβαίωσης)

Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 71 προβλέπεται η υπό προϋποθέσεις μειωμένη προκαταβολή φόρου εισοδήματος κατά πενήντα τοις εκατό (50%) του ισχύοντος ποσοστού που

⁴⁷ ΠΟΛ.1060/2015 Εγκύκλιος του Υπουργείου Οικονομικών

⁴⁸ Ε. 2089/2021 Εγκύκλιος της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)

βεβαιώνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 71 του Κ.Φ.Ε., για νεοϊδρυόμενα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα.

Τα μειωμένα ποσοστά προκαταβολής φόρου εισοδήματος εφαρμόζονται μόνο για τα πρώτα τρία (3) οικονομικά έτη από τη δήλωση έναρξης των εργασιών τους, η οποία προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36 του ν.2859/2000 «περί Κώδικα Φ.Π.Α.». Η μείωση αυτή δεν εφαρμόζεται για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που προέρχονται από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις οποιουδήποτε νόμου.

Ε.3. Πίστωση Φόρου

Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Ε ορίζεται ότι από το ποσό του φόρου που βεβαιώνεται εκπίπτει ο φόρος που παρακρατείται από πηγή Ελλάδος, εφόσον συντρέχει περίπτωση.

ΕΝΟΤΗΤΑ Ζ

Ζ.1. Κίνητρα για εταιρίες ειδικού σκοπού διαχείρισης οικογενειακής περιουσίας (ΕΕΣΔΟΠ) (Άρθρο 71Η Κ.Φ.Ε.)

Ζ.1.1. Αντικείμενο Φόρου-Υπαγόμενες επιχειρήσεις

Με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 25 του ν.4778/3021, προστέθηκε άρθρο 71Η στον Κ.Φ.Ε το οποίο σύμφωνα με την παράγραφο 4 του ίδιου άρθρου 25 εφαρμόζεται από το φορολογικό έτος 2021 και εφεξής.

Αποκλειστικός σκοπός των εταιριών ειδικού σκοπού διαχείρισης οικογενειακής περιουσίας κατά το άρθρο 25 του ν. 4778/2021, είναι να παρέχουν υποστήριξη στα φυσικά πρόσωπα τα οποία είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος και στα μέλη των οικογενειών τους κατά τη διοίκηση και διαχείριση των περιουσιακών στοιχείων και επενδύσεων τους, που κατέχουν είτε άμεσα είτε έμμεσα, μέσω νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων. Οι εταιρίες ειδικού σκοπού δύναται να λειτουργούν με οποιαδήποτε από τις νομικές μορφές του άρθρου 45 ΚΦΕ, πλην αυτής των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα της περ. γ του άρθρου 45. Στις εταιρίες ειδικού σκοπού διαχείρισης οικογενειακής περιουσίας μπορούν να συμμετέχουν μέλη της οικογένειας, καθώς και νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες στις οποίες συμμετέχουν τα φυσικά πρόσωπα κάτοικοι Ελλάδος ή/και μέλη της οικογένειας αυτών.

Ζ.1.2. Φορολογική αντιμετώπιση

Τα ακαθάριστα έσοδα από τις παρεχόμενες υπηρεσίες των εταιριών ειδικού σκοπού διαχείρισης οικογενειακής περιουσίας, τα οποία εισπράττονται υποχρεωτικά μέσω τραπεζικών εμβασμάτων, προσδιορίζονται με την προσθήκη ποσοστού κέρδους στο σύνολο των πάσης φύσεως εξόδων και αποσβέσεων τους, πλην του φόρου εισοδήματος (μέθοδος κόστους πλέον περιθώριο κέρδους). Το ποσοστό κέρδους ορίζεται με επτά τοις εκατό (7%).

Για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος της εταιρείας, τα έξοδα επί των οποίων υπολογίζεται το ποσοστό κέρδους, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της, εφόσον τεκμηριώνονται από αντίστοιχα παραστατικά στοιχεία που πληρούν τις προϋποθέσεις του ν.4308/2014.

Αν για οποιονδήποτε λόγο τα έσοδα της εταιρείας, όπως προκύπτουν από τα βιβλία που τηρεί, είναι μεγαλύτερα από τα έσοδα, όπως προσδιορίζονται με τη μέθοδο του κόστους πλέον περιθώριο κέρδους λαμβάνονται υπόψη τα έσοδα που προκύπτουν από τα βιβλία.

Ο φόρος εισοδήματος υπολογίζεται με τον συντελεστή της παρ. 1 του άρθρου 58 του ΚΦΕ. Για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και την καταβολή του φόρου των εταιριών ειδικού σκοπού διαχείρισης οικογενειακής περιουσίας εφαρμόζονται τα άρθρα 68 και 71 του ΚΦΕ αντίστοιχα. Οι διατάξεις περί παρακράτησης Φόρου έχουν εφαρμογή και για τις πληρωμές που πραγματοποιούν οι εταιρείες ειδικού σκοπού διαχείρισης οικογενειακής περιουσίας.

Ζ.1.3. Κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε⁴⁹

Κατά εξουσιοδότηση της παραγράφου 3 του άρθρου 25 του ν. 4778/2021 εκδόθηκε η Α.1043/2022 (Β'1638) κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με την οποία καθορίστηκαν οι λεπτομέρειες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 71Η. Ειδικότερα με τις διατάξεις της Απόφασης ορίζονται τα ακόλουθα:

Άρθρο 1 Σύσταση της ΕΕΣΔΟΠ – Αρμόδια Δ.Ο.Υ.

1. Η διαχείριση των χρηματικών ροών και της οικογενειακής περιουσίας φυσικών προσώπων με φορολογική κατοικία στην Ελλάδα δύναται, δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 71Η του Κ.Υ.Ε., να πραγματοποιείται από Εταιρεία Ειδικού Σκοπού Διαχείρισης Οικογενειακής Περιουσίας (ΕΕΣΔΟΠ) η οποία μπορεί να λειτουργεί με οποιαδήποτε από τις μορφές νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας από τις αναφερόμενες στο άρθρο 45 του Κ.Υ.Ε. πλην της μορφής του νομικού προσώπου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα της περ. γ' του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε. Η ΕΕΣΔΟΠ μπορεί να έχει συσταθεί στην Ελλάδα ή στην αλλοδαπή.
2. Εάν η ΕΕΣΔΟΠ συστήνεται στην Ελλάδα ως κεφαλαιουχική ή προσωπική εταιρεία, εφαρμόζονται οι διατάξεις περί του Γενικού Εμπορικού Μητρώου (Γ.Ε.ΜΗ.) όπως αναφέρονται στον ν. 4635/2019 (Α'167). Στο ίδιο ισχύει και σε περίπτωση ίδρυσης υποκαταστήματος στην Ελλάδα από συσταθείσα στην αλλοδαπή ΕΕΣΔΟΠ.
3. Αρμόδια για την παραλαβή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των ΕΕΣΔΟΠ ορίζεται η Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ) Φ.Α.Ε. Αθηνών.

Άρθρο 2 Σκοπός της ΕΕΣΔΟΠ

1. Η ΕΕΣΔΟΠ έχει αποκλειστικό σκοπό τη διοίκηση και διαχείριση των περιουσιακών στοιχείων και επενδύσεων, που κατέχουν είτε άμεσα είτε έμμεσα, μέσω νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων, τα φυσικά πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 71Η και τα μέλη των οικογενειών τους, όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο 3 της παρούσας, καθώς και η διαχείριση των δαπανών, που πραγματοποιούνται από τα φυσικά πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 71Η και τα μέλη των οικογενειών τους για την κάλυψη των αναγκών τους και του κόστους της εν γένει διαβίωσής τους και των φιλανθρωπικών και πολιτιστικών δράσεών τους. Στα περιουσιακά στοιχεία και επενδύσεις μπορούν να βρίσκονται στην Ελλάδα ή την αλλοδαπή.
2. Η ΕΕΣΔΟΠ δεν επιτρέπεται να ασκεί οποιαδήποτε άλλη δραστηριότητα πέραν του αποκλειστικού σκοπού της.

Άρθρο 3 Καθορισμός φυσικών προσώπων – μελών οικογένειας και συμμετοχή στην ΕΕΣΔΟΠ

1. Στο φυσικό πρόσωπο της παρ. 1 του άρθρου 71Η πρέπει να έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε., συμπεριλαμβανομένων των περιπτώσεων μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας στην Ελλάδα κατ' εφαρμογή των κείμενων διατάξεων ή των ειδικότερων διατάξεων των άρθρων 5Α, 5Β και 5Γ του Κ.Φ.Ε.

2. Ως μέλη της οικογένειας κατά την έννοια της παρ. 2 του άρθρου 71Η του Κ.Υ.Ε. νοούνται:

- α) Ο έτερος των συζύγων/μέρος συμφώνου συμβίωσης (Μ.Σ.Σ.), β) τα άγαμα τέκνα των συζύγων/Μ.Σ.Σ.,
 - γ) τα άγαμα τέκνα του συντηρούντος ή του ετέρου των συζύγων/Μ.Σ.Σ., εφόσον η επιμέλεια έχει νομίμως ανατεθεί για μεν τα τέκνα του/της συντηρούντος σε αυτόν/αυτήν, για δε τα τέκνα του/της ετέρου των συζύγων/Μ.Σ.Σ. σε αυτόν/αυτήν, δ) οι απευθείας ανιόντες (ήτοι οι ανιόντες σε ευθεία γραμμή γονείς, παππούδες, γιαγιάδες κ.ο.κ.) των συζύγων/Μ.Σ.Σ.
3. Μέτοχοι, εταίροι ή μέλη στην ΕΕΣΔΟΠ είναι τα φυσικά πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 71Η του Κ.Υ.Ε.. Επίσης, μπορούν να συμμετέχουν ως μέτοχοι, εταίροι ή μέλη:
- α) Σα φυσικά πρόσωπα μέλη της οικογένειας, όπως αυτά ορίζονται ανωτέρω,
 - β) νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες με φορολογική κατοικία στην Ελλάδα ή στην αλλοδαπή, στα οποία ή στις οποίες συμμετέχουν πλειοψηφικά, φυσικά πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 71Η του

⁴⁹ Α.1043/2022 Κοινή Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ «Καθορισμός των υπηρεσιών που δύνανται να παρέχουν οι εταιρείες ειδικού σκοπού διαχείρισης οικογενειακής περιουσίας και λοιπά ζητήματα για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 71Η του ν. 4172/2013 (Α' 167), περί κινήτρων για εταιρείες ειδικού σκοπού διαχείρισης οικογενειακής περιουσίας (ΕΕΣΔΟΠ).»

Κ.Υ.Ε. ή/και μέλη της οικογένειάς τους.

4. Οι συμμετέχοντες στην ΕΕΣΔΟΠ γνωστοποιούνται στο Σμήμα Διοικητικής και Μηχανογραφικής Υποστήριξης της αρμόδιας Δ.Ο.Υ τόσο κατά τη σύστασή της όσο και σε κάθε μεταγενέστερη αυτής μεταβολή, εντός των προθεσμιών που ορίζονται στην παρ. 3α' του άρθρου 10 του ν. 4174/2013 (Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών, Κ.Υ.Ε.).

Άρθρο 4 Υπηρεσίες που δύναται να παρέχει η ΕΕΣΔΟΠ

1. Οι υπηρεσίες που δύναται να παρέχει η ΕΕΣΔΟΠ για την επίτευξη του σκοπού της είναι ενδεικτικά οι ακόλουθες:

α) Υπηρεσίες συνδεδεμένες με την προσωπική και κοινωνική ζωή των μελών της οικογένειας, ήτοι υπηρεσίες δημοσίων σχέσεων, συνοδείας ασφαλείας, στατικών φυλάκων, μαγείρων, οικονόμων, δασκάλων, παιδαγωγών και βρεφοκόμων, οδηγών, τεχνικών, κηπουρών, καθαριότητας, προμήθειας αγαθών και διαχείριση φιλανθρωπικού έργου,

β) υπηρεσίες διοικητικής υποστήριξης, ήτοι γραμματειακή υποστήριξη, διαχείριση του ανθρώπινου δυναμικού που εργάζεται για λογαριασμό του φυσικού προσώπου και των μελών της οικογένειας, λογιστική παρακολούθηση και πληρωμή δαπανών κάθε είδους, διαχείριση τραπεζικών λογαριασμών, τεχνική υποστήριξη για τη διαχείριση και συντήρηση ακινήτων και του περιβάλλοντος χώρου αυτών και οργάνωση επαγγελματικών ταξιδιών,

γ) υπηρεσίες χρηματοοικονομικής διαχείρισης, ήτοι διαχείριση επενδύσεων και διαχείριση των μεταβιβάσεων πλούτου,

δ) υπηρεσίες στρατηγικού σχεδιασμού, ήτοι επιχειρηματικές συμβουλές, στρατηγικός σχεδιασμός για την ακίνητη περιουσία, σχεδιασμός για τη διαδοχή και εκπαιδευτικός σχεδιασμός,

ε) λοιπές συμβουλευτικές υπηρεσίες, ήτοι υπηρεσίες φορολογικού συμβούλου, νομικές υπηρεσίες, υπηρεσίες μηχανικών, ιατρών, συμβουλές για συμμόρφωση και υποστήριξη στη διαχείριση κινδύνου και υπηρεσίες κυβερνοασφάλειας.

Η ΕΕΣΔΟΠ θα πρέπει, κατά τη σύσταση της, να δηλώσει ως κύρια και μοναδική δραστηριότητα τον ΚΑΔ 66301102 «Υπηρεσίες διαχείρισης οικογενειακής περιουσίας» και δεν δύναται να παρέχει λοιπές υπηρεσίες ή να διενεργεί δαπάνες οι οποίες δεν σχετίζονται με την επίτευξη του σκοπού της.

2. Για την παροχή των υπηρεσιών των περ. α' έως και ε' απασχολούνται εργαζόμενοι διαφόρων ειδικοτήτων ή αυτές δύναται να ανατίθεται σε τρίτα πρόσωπα, ανεξάρτητα από το κράτος στο οποίο είναι εγκατεστημένα, υπό την επιφύλαξη των οριζόμενων στην περ. ιγ' του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. περί των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Ε..

Στα φυσικά πρόσωπα που συμμετέχουν στην ΕΕΣΔΟΠ δεν μπορεί να είναι και εργαζόμενοι σε αυτή.

Άρθρο 5 Προϋποθέσεις εφαρμογής

Πέραν των ανωτέρω οριζόμενων στα άρθρα 1 έως 4 της παρούσας, για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 71Η του Κ.Φ.Ε. πρέπει να πληρούνται σωρευτικά και οι πιο κάτω προϋποθέσεις:

α) Η ΕΕΣΔΟΠ να απασχολεί στην Ελλάδα προσωπικό τουλάχιστον πέντε (5) ατόμων εντός δώδεκα (12) μηνών από την ίδρυσή της και εφεξής, όπως αποδεικνύεται από την υποβολή των σχετικών εντύπων στο σχετικό Πληροφοριακό Σύστημα (Π.Σ.). Ειδικά για το πρώτο φορολογικό έτος, η ως άνω προϋπόθεση δύναται να συμπληρωθεί οποτεδήποτε εντός του διαστήματος των δώδεκα μηνών από την έναρξη λειτουργίας της και πρέπει να διατηρείται εφεξής. Σε περίπτωση που κατά τον χρόνο υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του πρώτου φορολογικού έτους έχει συμπληρωθεί το διάστημα των δώδεκα (12) μηνών και δεν πληρούται η υπόψη προϋπόθεση, η δήλωση υποβάλλεται μη εφαρμοζόμενων όσων ορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 71Η του Κ.Φ.Ε., αλλά εφαρμοζόμενων των γενικών διατάξεων του Κ.Υ.Ε.. Σε περίπτωση που κατά τον χρόνο υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του πρώτου φορολογικού έτους δεν έχει συμπληρωθεί το διάστημα των δώδεκα (12) μηνών και δεν πληρούται η υπόψη προϋπόθεση, η δήλωση υποβάλλεται εφαρμοζόμενων όσων ορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 71Η του Κ.Φ.Ε..

Εάν παρέλθει το δωδεκάμηνο και δεν έχει πληρωθεί η προϋπόθεση αυτή, η ΕΕΣΔΟΠ υποχρεούται να φορολογηθεί με τις γενικές διατάξεις για το έτος αυτό, υποβάλλοντας για τον σκοπό αυτό τροποποιητική δήλωση. Κατά τα επόμενα φορολογικά έτη η ΕΕΣΔΟΠ πρέπει να απασχολεί τουλάχιστον πέντε (5) άτομα, ανά μήνα και καθόλη τη διάρκεια του φορολογικού έτους. Σε

περίπτωση που ο αριθμός των απασχολούμενων μειώνεται κάτω του ελάχιστου ορίου, λόγω αποχώρησης για οποιαδήποτε αιτία, ήτοι οικειοθελής αποχώρηση, λήξη σύμβασης εργασίας ορισμένου χρόνου, συνταξιοδότηση, καταγγελία σύμβασης εργασίας πριν από τη λήξη της, χωρίς να υπάρχει αντικατάσταση μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα, η προϋπόθεση θεωρείται ότι δεν καλύπτεται,

β) η ΕΕΣΔΟΠ να πραγματοποιεί στην Ελλάδα δαπάνες λειτουργίας τουλάχιστον ενός εκατομμυρίου (1.000.000) ευρώ ετησίως σε κάθε φορολογικό έτος. Σε περίπτωση που το πρώτο φορολογικό έτος είναι μικρότερο των δώδεκα (12) μηνών, για τον έλεγχο πλήρωσης της προϋπόθεσης αυτής οι πραγματοποιηθείσες δαπάνες λειτουργίας ανάγονται σε ετήσιο ποσό. Ως δαπάνες λειτουργίας που πραγματοποιούνται στην Ελλάδα θεωρούνται οι πάσης φύσεως δαπάνες που πραγματοποιούνται από την ΕΕΣΔΟΠ για τη λειτουργία της στην ημεδαπή, ήτοι για τη διαχείριση της οικογενειακής περιουσίας, όπως αυτές λαμβάνονται υπόψη στην έννοια των πάσης φύσεως εξόδων και αποσβέσεων, ως βάση υπολογισμού των ακαθάριστων εσόδων του άρθρου 6 της παρούσας.

Άρθρο 6 Προσδιορισμός ακαθάριστων εσόδων και φορολογητέου εισοδήματος – Υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και θέματα Φ.Π.Α.

1. Σα ακαθάριστα έσοδα της ΕΕΣΔΟΠ προσδιορίζονται με την προσθήκη ποσοστού κέρδους επτά τοις εκατό (7%) στο σύνολο των πάσης φύσεως εξόδων, συμπεριλαμβανομένων των αποσβέσεων, με εξαίρεση τον φόρο εισοδήματος, εκτός αν τα έσοδα που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία είναι μεγαλύτερα από τα έσοδα που υπολογίζονται κατά τα ανωτέρω, οπότε λαμβάνονται υπόψη τα έσοδα που προκύπτουν από τα βιβλία.

2. Για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος της ΕΕΣΔΟΠ, από τα ακαθάριστα έσοδα, τα οποία δεν μπορεί να είναι μικρότερα από αυτά που προσδιορίζονται με την προσθήκη του περιθωρίου κέρδους επτά τοις εκατό (7%), εκπίπτουν τα έξοδα επί των οποίων υπολογίζεται το ποσοστό κέρδους, εφόσον τεκμηριώνονται από αντίστοιχα παραστατικά στοιχεία που πληρούν τις προϋποθέσεις του ν. 4308/2014 (Α' 251) και η τμηματική ή ολική εξόφλησή τους έχει πραγματοποιηθεί μέσω τραπεζικού λογαριασμού της εταιρείας, χωρίς να εξετάζονται οι λοιπές προϋποθέσεις των άρθρων 22 και 23 του ΚΥΕ, με την επιφύλαξη της περ. ιγ' του άρθρου 23 του ΚΥΕ.

3. Σα ακαθάριστα έσοδα της ΕΕΣΔΟΠ, όπως προσδιορίζονται σύμφωνα με την παρ. 1, εισπράττονται υποχρεωτικά μέσω τραπεζικών εμβασμάτων σε αναγνωρισμένη τράπεζα.

4. Για τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος, την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, και την καταβολή του φόρου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 58, 68 και 71 του Κ.Υ.Ε., ενώ για τις πληρωμές που πραγματοποιούν οι ΕΕΣΔΟΠ έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του Μέρους Τέταρτου «Παρακράτηση Φόρου» του Κ.Υ.Ε.

5. Αναφορικά με τον Υ.Π.Α., σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. 2859/2000, οι εσωτερικές πράξεις που διενεργούνται μεταξύ της ΕΕΣΔΟΠ και των προσώπων που συμμετέχουν σε αυτή κατά την έννοια των παρ. 1 και 2 του άρθρου 71Η του Κ.Υ.Ε., αποτελούν πράξεις που διενεργούνται εντός ενιαίας οντότητας και εκτός του πεδίου εφαρμογής του Υ.Π.Α.

Άρθρο 7 Έλεγχος συνδρομής και συνέπειες μη τήρησης προϋποθέσεων

1. Έως το τέλος του επομένου από την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος μήνα η ΕΕΣΔΟΠ υποχρεούται να αποστείλει στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών τα ακόλουθα δικαιολογητικά, προκειμένου να διαπιστωθεί η τήρηση των προϋποθέσεων της παρούσας, ήτοι: - Τα έντυπα του Π.Σ., από τα οποία να προκύπτουν τα στοιχεία απασχόλησης των εργαζομένων στην ΕΕΣΔΟΠ για διάστημα 12 μηνών, - αντίγραφο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, όπως ορίζονται στον ν. 4308/2014, - υπεύθυνη δήλωση του νομίμου εκπροσώπου της ΕΕΣΔΟΠ αναφορικά με τα μέλη αυτής (εταίρους / μετόχους), - υπεύθυνη δήλωση του νομίμου εκπροσώπου της ΕΕΣΔΟΠ ότι η εταιρεία παρείχε υποστήριξη αποκλειστικά στο φυσικό πρόσωπο και στα μέλη της οικογένειας του και δεν έχει ασκήσει οποιαδήποτε άλλη δραστηριότητα πέραν του αποκλειστικού σκοπού της, - έγγραφα περί μεταβολής των προβλεπόμενων στην παρ. 2 του άρθρου 3 ιδιοτήτων των μελών της οικογένειας (οικογενειακή κατάσταση, ανηλικότητα, απόφαση επιμέλειας και διατροφής), - αποδεικτικά για τη διενέργεια των δαπανών και των εσόδων μέσω τραπεζικών λογαριασμών και εμβασμάτων αντίστοιχα.

2. Η αρμόδια ως άνω Υπηρεσία υποχρεούται να αποφανθεί εντός ενός μηνός από την προσκόμιση των δικαιολογητικών περί της ύπαρξης των προϋποθέσεων ένταξης στο άρθρο 71Η του Κ.Φ.Ε.. Σε περίπτωση που διαπιστωθεί ότι τα ως άνω δικαιολογητικά δεν είναι πλήρη ή επαρκή και απαιτείται η τυχόν συμπλήρωση αυτών αναρτάται στην προσωποποιημένη πληροφόρηση του υπόχρεου, το

αργότερο εντός τριών (3) εργασίμων ημερών από την παρέλευση της πιο πάνω προθεσμίας, πρόσκληση κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 14 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας - ΚΦΔ), προκειμένου ο υπόχρεος να προσκομίσει τα έγγραφα που λείπουν. Εάν ο φορολογούμενος δεν ανταποκριθεί εντός τριάντα (30) ημερών από την ανάρτηση ή από την εξέταση αυτών διαπιστωθεί η μη πλήρωση των προϋποθέσεων του άρθρου 71Η του Κ.Φ.Ε. και της παρούσας, εκδίδεται εντολή ελέγχου από την αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία.

3. Για τον έλεγχο της συνδρομής των προϋποθέσεων που ορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 71Η του Κ.Φ.Ε., η Φορολογική Αρχή δύναται να ζητεί κάθε πρόσφορο και αναγκαίο αποδεικτικό στοιχείο.

4. Σε περίπτωση μη τήρησης μιας ή περισσότερων εκ των προϋποθέσεων και των οριζόμενων στο άρθρο 71Η του Κ.Φ.Ε. και στην παρούσα, ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος της ΕΕΣΔΟΠ γίνεται με βάση τις γενικές διατάξεις του Κ.Φ.Ε.

2.2. Εμποροβιομηχανικές Εταιρίες του α.ν. 89/1967

2.2.1. Υπαγόμενες επιχειρήσεις

Με τις διατάξεις του άρθρου 1 του α.ν. 89/1967, όπως ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους με το άρθρο 27 του ν.3427/2005, ορίζεται, ότι αλλοδαπές εταιρίες μπορούν να εγκαθίστανται στην Ελλάδα σύμφωνα με τις διατάξεις του εν λόγω νόμου, με αποκλειστικό σκοπό να παρέχουν στα κεντρικά τους καταστήματα ή σε συνδεδεμένες με αυτές, υπό την έννοια του άρθρου 42ε του κν.2190/1920, και μη εγκατεστημένες στην Ελλάδα επιχειρήσεις, υπηρεσίες συμβουλευτικού χαρακτήρα, κεντρικής λογιστικής υποστήριξης, έλεγχοι ποιότητας παραγωγής, προϊόντων, διαδικασιών και υπηρεσιών, κατάρτισης μελετών, σχεδίων και συμβάσεων, διαφήμισης και μάρκετινγκ, επεξεργασίας στοιχείων, λήψης και παροχής πληροφοριών και έρευνας και ανάπτυξης.

Για την υπαγωγή στις διατάξεις του νόμου αυτού απαιτείται ειδική άδεια, η οποία χορηγείται με απόφαση του Υπουργού Ανάπτυξης, που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως εντός πενήντα (50) ημερών από την υποβολή σχετικής αίτησης στη Διεύθυνση Κεφαλαίων Εξωτερικού του Υπουργείου Ανάπτυξης.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 4 του α.ν.89/1967, όπως ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους από το άρθρο 30 του ν.3427/2005, στις διατάξεις του νόμου αυτού υπάγονται κατόπιν σχετικής αιτήσεως και ημεδαπές εταιρίες, εφόσον παρέχουν αποκλειστικά τις ως άνω υπηρεσίες σε υποκαταστήματα τους στην αλλοδαπή ή σε συνδεδεμένες με αυτές και μη εγκατεστημένες στην Ελλάδα εταιρίες.

Οι εγκαθιστάμενες εταιρίες υποχρεούνται: α) εντός δώδεκα (12) μηνών από την ημερομηνία που εκδίδεται η προβλεπόμενη απόφαση να απασχολούν στην Ελλάδα προσωπικό τουλάχιστον τεσσάρων ατόμων και β) να έχουν δαπάνες λειτουργίας στην Ελλάδα τουλάχιστον εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ετησίως.

2.2.2. Φορολογική μεταχείριση των υπαγόμενων επιχειρήσεων

Με βάση τις διατάξεις του άρθρου 2 του α.ν.89/1967, όπως αντικαταστάθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.3427/2005, ορίζεται ότι τα ακαθάριστα έσοδα των εταιριών του άρθρου 1 του εν λόγω νόμου από τις παρεχόμενες υπηρεσίες τους, τα οποία εισπράττονται υποχρεωτικά μέσω τραπεζικών εμβασμάτων, προσδιορίζονται με την προσθήκη ενός ποσοστού κέρδους στο σύνολο των πάσης φύσεως εξόδων και αποσβέσεων τους, πλην του φόρου εισοδήματος (μέθοδος cost-plus).

Το εφαρμοζόμενο σε κάθε εταιρεία ποσοστό κέρδους προκύπτει από την εφαρμογή των κριτηρίων κανονιστικής απόφασης μετά από έλεγχο Επιτροπής, η οποία συνιστάται στο Υπουργείο Ανάπτυξης συγκροτείται με απόφαση του ίδιου Υπουργού. Το ως άνω ποσοστό κέρδους επανεξετάζεται ανά πενταετία ή νωρίτερα εφόσον διαφοροποιούνται σημαντικά οι συνθήκες της αγοράς.

Για τον καθορισμό των ποσοστών κέρδους, τα οποία δεν μπορεί να είναι κατώτερα από πέντε τοις εκατό (5%), λαμβάνονται υπόψη ιδίως το είδος των παρεχόμενων από αυτές υπηρεσιών, ο κλάδος δραστηριότητας και οι Οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α. για τις χρεώσεις εντός ομίλων επιχειρήσεων.

Αν για οποιονδήποτε λόγο τα έσοδα της εταιρείας όπως προκύπτουν από τα βιβλία που τηρεί, είναι μεγαλύτερα από τα έσοδα που προσδιορίζονται με την εν λόγω μέθοδο, λαμβάνονται υπόψη τα

έσοδα που προκύπτουν από τα βιβλία.

Για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος της εταιρείας, όλα τα έξοδα επί των οποίων υπολογίζεται το ποσοστό κέρδους εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της, εφόσον τεκμηριώνονται από αντίστοιχα παραστατικά στοιχεία που πληρούν τις προϋποθέσεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων – ΕΛΠ).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 - ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ-ΚΙΝΗΤΡΑ ΑΡΘΡΩΝ 5Α ΚΑΙ 5Β ΤΟΥ ΚΦΕ ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΡΟΣΕΛΚΥΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ (ΔΙΑΚΟΣΤΕΡΓΙΟΥ)

ΕΝΟΤΗΤΑ Α

3.Α.1. Πρόλογος

Στη ενότητα αυτή θα ασχοληθούμε αρχικά με την έννοια της φορολογικής κατοικίας, όπως εισήχθη στον νέο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013), προκειμένου να προσδιοριστούν τα υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα, ακολουθώντας τα διεθνή πρότυπα και τις κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ, συμπεριλαμβανομένων και των Οδηγιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Σημειώνεται ότι, με τον προσδιορισμό της φορολογικής κατοικίας, που περιλαμβάνεται στο άρθρο 4 του Κ.Φ.Ε. καθιερώθηκαν συγκεκριμένα και αντικειμενικά κριτήρια για τον χαρακτηρισμό του φορολογικού κατοίκου ημεδαπής και αλλοδαπής, τα οποία είναι κρίσιμα για την υπαγωγή στη φορολογία αλλά και για τη χορήγηση των φορολογικών πλεονεκτημάτων που προβλέπονται για τους φορολογικούς κατοίκους της Ελλάδας.

Εν συνεχεία, θα αναφερθούμε στα άρθρα 3 (υποκείμενα του φόρου), 5 (εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή), 9 (πίστωση φόρου αλλοδαπής) και 20 (πίστωση φόρου και ρυθμίσεις για τους φορολογούμενους που δεν έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα) του ΚΦΕ, προκειμένου να γίνει κατανοητός ο διαφορετικός τρόπος φορολόγησης μεταξύ φορολογικών κατοίκων Ελλάδος και αλλοδαπής αλλά και να αποσαφηνισθεί ο τρόπος αποφυγής της διπλής φορολόγησης.

Επιπλέον, θα εξετάσουμε αναλυτικά τα κίνητρα που θεσπίστηκαν προκειμένου φορολογικοί κάτοικοι αλλοδαπής να μεταφέρουν την φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα (κίνητρα προσέλκυσης). Ειδικότερα θα αναφερθούμε στην διαδικασία και τις προϋποθέσεις υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν.4172/2013, το οποίο προστέθηκε στον Κ.Φ.Ε. με την παρ.1 του άρθρου 2 του ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12.12.2019), περί εναλλακτικής φορολόγησης εισοδήματος που προκύπτει στην αλλοδαπή φυσικών προσώπων που μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα. Επίσης, θα εξετάσουμε την διαδικασία και τις προϋποθέσεις υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 5Β του ν.4172/2013, όπως προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 1 του ν. 4714/2020 (ΦΕΚ Α' 148/31.07.2020), περί εναλλακτικής φορολόγησης εισοδήματος φυσικών προσώπων, δικαιούχων εισοδήματος από συντάξεις που προκύπτουν στην αλλοδαπή, τα οποία μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα. Τέλος, θα κάνουμε μία συνοπτική αναφορά στην φορολόγηση των ψηφιακών νομμάτων.

Στόχος των ανωτέρω είναι ο εμπλουτισμός των γνώσεων των στελεχών του κλάδου Οικονομικών και Εμπορικών Υποθέσεων-ΟΕΥ του Υπουργείου Εξωτερικών αναφορικά με τα θέματα της φορολογικής κατοικίας και της φορολόγησης φορολογικών κατοίκων ημεδαπής και αλλοδαπής, αλλά και η εξοικείωσή τους με τα κίνητρα περί εναλλακτικής φορολόγησης του εισοδήματος φυσικών προσώπων, των άρθρων 5Α και 5Β του ΚΦΕ, προκειμένου με την σειρά τους να παράσχουν έγκυρη πληροφόρηση σε όσους επιθυμούν να μεταφέρουν την φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα (είτε σε επενδυτές που θα πραγματοποιήσουν επένδυση τουλάχιστον 500.000 ευρώ είτε σε συνταξιούχους).

3.Α.2. Φορολογική κατοικία

Η έννοια «φορολογική κατοικία» αποτελεί βασική έννοια του φορολογικού δικαίου, προκειμένου να προσδιοριστεί το κράτος το οποίο έχει δικαίωμα φορολόγησης του φυσικού ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας για το παγκόσμιο εισόδημα. Επιπλέον, η έννοια της φορολογικής κατοικίας αποτυπώνεται στο Πρότυπο της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας επί του εισοδήματος και

του κεφαλαίου του ΟΟΣΑ (Model Tax Convention on Income and on Capital <https://www.oecd.org/tax/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>), στις Συμβάσεις για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας αλλά και σε ειδικότερες διατάξεις που περιλαμβάνονται σε πρωτόκολλα της Συνθήκης για την Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

3.A.2.1. Φορολογική κατοικία-διατάξεις εσωτερικής νομοθεσίας

Με βάση τις διατάξεις της εσωτερικής νομοθεσίας και ειδικότερα με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 4 του ΚΦΕ ορίζεται ότι:

«1. Ένα φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, εφόσον:

- α) έχει στην Ελλάδα τη μόνιμη ή κύρια κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του ή το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων, ήτοι τους προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς του ή
- β) είναι προξενικός, διπλωματικός ή δημόσιος λειτουργός παρόμοιος καθεστώτος ή δημόσιος υπάλληλος που έχει την ελληνική ιθαγένεια και υπηρετεί στην αλλοδαπή

2. Με την επιφύλαξη της παραγράφου 1 ένα φυσικό πρόσωπο που βρίσκεται στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, αθροιστικά, στη διάρκεια οποιασδήποτε δωδεκάμηνης περιόδου, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση φυσικών προσώπων που βρίσκονται στην Ελλάδα αποκλειστικά για τουριστικούς, ιατρικούς, θεραπευτικούς ή παρόμοιους ιδιωτικούς σκοπούς και η παραμονή τους δεν υπερβαίνει τις τριακόσιες εξήντα πέντε (365) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό.»

Σημειώνεται ότι η περίπτωση α', όπως είχε τροποποιηθεί με την παρ.1 του άρθρου 115 του ν.4549/2018 (ΦΕΚ Α' 105/14.06.2018) και εφαρμοζόταν, σύμφωνα με την παρ.18 του άρθρου αυτού από το φορολογικό έτος 2018 και επόμενα, αντικαταστάθηκε ως άνω με την παρ.1 του άρθρου 1 του ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12.12.2019), και σύμφωνα με την παρ.1 άρθρου 66 του αυτού νόμου, εφαρμόζεται από τη δημοσίευσή του.

Η περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του ΚΦΕ σχετικά με τον καθορισμό κριτηρίων για τον προσδιορισμό της φορολογικής κατοικίας τροποποιήθηκε με βάση τη σειρά και την ορολογία που προβλέπει το Πρότυπο της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας επί του εισοδήματος και του κεφαλαίου του ΟΟΣΑ.

Στο πλαίσιο αυτό απαλείφθηκε η αναφορά στους «κοινωνικούς δεσμούς», καθώς οι κοινωνικοί δεσμοί σύμφωνα με τα ερμηνευτικά σχόλια του ως άνω Προτύπου Σύμβασης του ΟΟΣΑ περιλαμβάνονται στην έννοια των προσωπικών δεσμών. Επιπλέον, αναδιατυπώθηκε η σχετική πρόβλεψη για το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων, αφού για την αξιολόγηση των πραγματικών στοιχείων που συνιστούν το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων ενός προσώπου πρέπει να συνεκτιμώνται όλα τα στοιχεία των προσωπικών και οικονομικών δεσμών του σε έναν τόπο, εκεί δηλαδή όπου το πρόσωπο αυτό αναπτύσσει στενούς προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς (βλ. ΣτΕ 2105/2018 σκέψη 7, ΣτΕ 1445/2016 σκέψη 8)⁵⁰.

Σημειώνεται επίσης, ότι η παράγραφος 2, όπως είχε αντικατασταθεί με την παρ.2 του άρθρου 21 του ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α' 287/31.12.2013), αντικαταστάθηκε ως άνω με την παρ.2 του άρθρου 1 του ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12.12.2019), και σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 66 του αυτού νόμου, εφαρμόζεται από τη δημοσίευσή του.

Επισημαίνουμε ότι, για την 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 την αντιμετώπιση ζητημάτων διασυνοριακών εργαζομένων σύμφωνα με τις διατάξεις των Σ.Α.Δ.Φ., στο πλαίσιο της κρίσης που προκλήθηκε λόγω της πανδημίας COVID-19, εκδόθηκαν οι Ε.2113/22.07.2020 και Ε.2130/25.06.2021 διαταγές.

Ειδικότερα, στην Ε.2113/2020 εγκύκλιο διαταγή, αναφορικά με την εφαρμογή της περίπτωσης α' της

⁵⁰ Αιτιολογική Έκθεση άρθρου 1 ν.4646/2019

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, διευκρινίσθηκε 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.

3.A.2.2. Μεταβολή φορολογικής κατοικίας

Σημειώνεται ότι, σε περίπτωση που ένα φυσικό πρόσωπο από φορολογικός κάτοικος Ελλάδας γίνεται φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής, οφείλει να ακολουθήσει την διαδικασία μεταβολής της φορολογικής του κατοικίας. Στην ΠΟΛ.1201/2017 Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ καθορίστηκε η διαδικασία μεταβολής φορολογικής κατοικίας για αιτήσεις που υποβάλλονται εντός του επομένου από την αναχώρηση έτους, ενώ στην ΠΟΛ.1177/2014 εγκύκλιο, καθορίζεται η διαδικασία μεταβολής φορολογικής κατοικίας για αιτήσεις που υποβάλλονται πέραν του επομένου από την αναχώρηση έτους.

Ειδικότερα, με βάση την Α.1034/2022 Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ, τα φυσικά πρόσωπα τα οποία αιτούνται μεταβολής της φορολογικής τους κατοικίας για το έτος 2021, ακολουθούν τη διαδικασία που ορίζεται στην υπό στοιχεία ΠΟΛ.1201/2017 Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ, ενώ για προγενέστερα του 2021 έτη, ακολουθούν τη διαδικασία της υπό στοιχεία ΠΟΛ.1177/2014 εγκυκλίου, αλλά με τα δικαιολογητικά που προβλέπονται στην υπό στοιχεία ΠΟΛ.1201/2017 Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ. Η αίτηση για την μεταβολή της φορολογικής κατοικίας μπορεί να υποβληθεί και ηλεκτρονικά μέσω της ψηφιακής πύλης [my aade > Τα αιτήματά μου](https://www1.aade.gr/gsisapps5/myaade/#!/myforologikesd)

Για τις περιπτώσεις που το αίτημα για μεταφορά της φορολογικής κατοικίας απορριφθεί ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στο Τριμελές Διοικητικό Πρωτοδικείο. Ειδικότερα, με τις διατάξεις του άρθρου 362 του ν.4700/2020 ορίζεται ότι στην αρμοδιότητα του τριμελούς διοικητικού πρωτοδικείου υπάγονται οι ακυρωτικές διαφορές, οι οποίες γεννώνται από την προσβολή ατομικών διοικητικών πράξεων που αφορούν απόρριψη αιτήματος περί μεταβολής φορολογικής κατοικίας από τη Φορολογική Αρχή. Για την εκδίκαση των ως άνω διαφορών αρμόδιο κατά τόπο είναι το τριμελές διοικητικό πρωτοδικείο, στην περιφέρεια του οποίου εδρεύει η Φορολογική Αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη⁵¹.

Ωστόσο, στις περιπτώσεις εκείνες που προσβάλλεται πράξη προσδιορισμού φόρου με την οποία τίθενται και ζητήματα εξέτασης της φορολογικής κατοικίας του προσφεύγοντος, απαιτείται η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής κατά το άρθρο 63 Κ.Φ.Δ. για το παραδεκτό της ασκήσεως της προσφυγής, δεδομένου ότι η πράξη προσδιορισμού του φόρου, στο πλαίσιο της οποίας ανακύπτει και ζήτημα σχετιζόμενο με τη φορολογική κατοικία, προσβάλλεται με προσφυγή ενώπιον του αρμοδίου διοικητικού δικαστηρίου⁵².

3.A.2.3. Φορολογική κατοικία με βάση την Πρότυπη Σύμβαση του ΟΟΣΑ

Σύμφωνα με το άρθρο 4 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ (OECD MODEL TAX CONVENTION) φορολογικός κάτοικος ορίζεται ως ακολούθως:

ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ 1: Για τους σκοπούς της παρούσας Σύμβασης, ο όρος «κάτοικος του ενός Συμβαλλομένου Κράτους» σημαίνει οποιοδήποτε πρόσωπο το οποίο, σύμφωνα με τους νόμους του Κράτους αυτού, υπόκειται σε φορολογία σε αυτό λόγω της κατοικίας, της διαμονής του, την έδρα διοίκησης ή οποιουδήποτε άλλου κριτηρίου παρόμοιας φύσης και περιλαμβάνει επίσης το Κράτος

⁵¹ Περιοδικό «Φορολογική Επιθεώρηση», ετήσιος οδηγός 2022, σελ.867

⁵² ΠΟΛ.1234/2018 Εγκύκλιος Διαταγή

αυτό και οποιαδήποτε πολιτική υποδιαίρεση ή τοπική αρχή αυτού καθώς επίσης και αναγνωσμένο συνταξιοδοτικό ταμείο του Κράτους αυτού. Ο όρος αυτός ωστόσο δεν περιλαμβάνει οποιοδήποτε πρόσωπο το οποίο φορολογείται στο Κράτος αυτό μόνο για εισόδημα που προέρχεται από πηγές μέσα από το εν λόγω Κράτος ή κεφάλαιο που βρίσκεται στο εν λόγω Κράτος⁵³.

[1. For the purposes of this Convention, the term “resident of a Contracting State” means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature, and also includes that State and any political subdivision or local authority thereof as well as a recognised pension fund of that State. This term, however, does not include any person who is liable to tax in that State in respect only of income from sources in that State or capital situated therein⁵⁴].

ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ 2: Αν, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1, ένα φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και των δύο Συμβαλλομένων κρατών, τότε η νομική του κατάσταση καθορίζεται ως εξής:

α. Θεωρείται ότι είναι κάτοικος μόνο του Κράτους στο οποίο διαθέτει μόνιμη κατοικία (permanent home). Αν διαθέτει μόνιμη κατοικία και στα δύο Κράτη, θεωρείται κάτοικος του Κράτους με το οποίο διατηρεί στενότερους προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς (κέντρο ζωτικών συμφερόντων – centre of vital interests).

β. Αν το Κράτος στο οποίο το πρόσωπο αυτό έχει το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων δεν μπορεί να καθοριστεί, ή εάν το πρόσωπο δεν διαθέτει μόνιμη κατοικία σε κανένα από τα δύο Κράτη, θεωρείται κάτοικος του Κράτους στο οποίο έχει την συνήθη διαμονή του (habitual abode).

γ. Αν έχει συνήθη διαμονή και στα δύο Κράτη ή σε κανένα από αυτά, θεωρείται κάτοικος του Κράτους του οποίου είναι Υπήκοος (national).

δ. Αν είναι υπήκοος και στα δύο κράτη ή κανενός από αυτά, οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλομένων Κρατών διευθετούν το ζήτημα με αμοιβαία συμφωνία (mutual agreement).

[Where by reason of the provisions of paragraph 1 an individual is a resident of both Contracting States, then his status shall be determined as follows: a) he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has a permanent home available to him; if he has a permanent home available to him in both States, he shall be deemed to be a resident only of the State with which his personal and economic relations are closer (centre of vital interests); b) if the State in which he has his centre of vital interests cannot be determined, or if he has not a permanent home available to him in either State, he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has an habitual abode; c) if he has an habitual abode in both States or in neither of them, he shall be deemed to be a resident only of the State of which he is a national; d) if he is a national of both States or of neither of them, the competent authorities of the Contracting States shall settle the question by mutual agreement.⁵⁵]

3.A.2.4. Διπλή κατοικία και ΣΑΔΦΕ

Εάν υφίσταται ΣΑΔΦΕ το θέμα της διπλής κατοικίας επιλύεται μέσω της εφαρμογής των διατάξεων περί φορολογικής κατοικίας της οικείας Σύμβασης (παρ. 2 άρθρο 4 Πρότυπης Σύμβασης ΟΟΣΑ). Επιπλέον έχει εφαρμογή η διαδικασία αμοιβαίου διακανονισμού [άρθρο 25 Πρότυπης Σύμβασης ΟΟΣΑ⁵⁶]. Εάν δεν υφίσταται ΣΑΔΦΕ, η φορολογική κατοικία του φυσικού προσώπου προσδιορίζεται από την ελληνική φορολογική διοίκηση. Επομένως, σε περίπτωση που με βάση τα αναφερόμενα στην παρ.3.2.2 της παρούσας, η αίτηση για μεταφορά της φορολογικής κατοικίας ενός φυσικού προσώπου απορριφθεί, αλλά το φυσικό πρόσωπο προσκομίσει βεβαίωση από την αλλοδαπή φορολογική αρχή κράτους με το οποίο υφίσταται Σ.Α.Δ.Φ.Ε., ότι έχει εγγραφεί ως φορολογικός κάτοικος αυτής της άλλης χώρας, τότε τίθεται θέμα διπλής κατοικίας. Σε αυτήν την περίπτωση, ο

⁵³ OECD Model Tax Convention, Commentary of Article 4: “8.3. The application of the second sentence, however, has inherent difficulties and limitations. It has to be interpreted in the light of its object and purpose, which is to exclude persons who are not subjected to comprehensive taxation (full liability to tax) in a State, because it might otherwise exclude from the scope of the Convention all residents of countries adopting a territorial principle in their taxation, a result which is clearly not intended”, σελ.107

⁵⁴ OECD Model Tax Convention, Article 4, par.1, σελ.30

⁵⁵ OECD Model Tax Convention, Article 4, par.2, σελ.30

⁵⁶ OECD Model Tax Convention, Article 25, σελ.44-45

φορολογούμενος δύναται να αιτηθεί την διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού (άρθρο 63Α, ν.4172/2013 και Α.1226/2020 Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ) και η αρμόδια Υπηρεσία της ΑΑΔΕ (Δ/νση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων) έρχεται σε επαφή με την αλλοδαπή φορολογική αρχή, προκειμένου να επιλυθεί η εν λόγω διαφορά.

3.A.2.5. Φορολογική κατοικία εργαζομένων σε θεσμικά όργανα της Ε.Ε.

Ένα φυσικό πρόσωπο που εργάζεται σε θεσμικό όργανο της Ε.Ε., και έχει εγκατασταθεί, απλώς και μόνο λόγω της ασκήσεως των καθηκόντων του στην υπηρεσία της Ένωσης, στην επικράτεια ενός κράτους μέλους, άλλου από το κράτος της φορολογικής κατοικίας την οποία έχει κατά το χρόνο της εισόδου του στην υπηρεσία της Ένωσης, θεωρείται και στις δύο αυτές χώρες ότι διατηρεί την προηγούμενη κατοικία του εφόσον αυτή ευρίσκεται σε κράτος μέλος της Ένωσης (π.χ. εάν κατά το χρόνο της εισόδου του στην υπηρεσία του θεσμικού οργάνου της Ε.Ε. ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, θεωρείται ότι συνεχίζει να έχει την φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα). Η διάταξη αυτή εφαρμόζεται ομοίως και για τον ή τη σύζυγο στο μέτρο που αυτός ή αυτή δεν ασκεί ιδίαν επαγγελματική δραστηριότητα, καθώς και για τα τέκνα των οποίων έχουν την επιμέλεια και τα οποία συντηρούνται από τα πρόσωπα που αναφέρονται στο παρόν⁵⁷.

3.A.2.6. Μελέτες περιπτώσεων

Μελέτη Περίπτωσης 1: Φυσικό πρόσωπο, έγγαμος με 1 τέκνο, ανέλαβε μισθωτή εργασία στην αλλοδαπή, όπου και μετέβη μαζί με την οικογένεια του, προκειμένου να εργασθεί και να διαμείνει μόνιμα. Εν συνεχεία, προσήλθε στη Δ.Ο.Υ. για δήλωση μεταβολής φορολογικής κατοικίας, προσκομίζοντας τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά προκειμένου να ολοκληρωθεί η μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του στην αλλοδαπή.

Ενδεικτική Απάντηση (υπό την αίρεση εξέτασης του συνόλου των πραγματικών περιστατικών και των σχετικών δικαιολογητικών): Ο φορολογούμενος μεταβάλλει την φορολογική του κατοικία και θεωρείται φορολογικός κάτοικος εξωτερικού.

Μελέτη περίπτωσης 2: Φυσικό πρόσωπο, άγαμος, προέβη σε έναρξη επιχείρησης στην αλλοδαπή, όπου και μετέβη, προκειμένου να εργασθεί και να διαμείνει μόνιμα. Εν συνεχεία, προσήλθε στη Δ.Ο.Υ. για δήλωση μεταβολής φορολογικής κατοικίας, προσκομίζοντας τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά προκειμένου να ολοκληρωθεί η μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του στην αλλοδαπή.

Ενδεικτική Απάντηση (υπό την αίρεση εξέτασης του συνόλου των πραγματικών περιστατικών και των σχετικών δικαιολογητικών): Ο φορολογούμενος μεταβάλλει την φορολογική του κατοικία και θεωρείται φορολογικός κάτοικος εξωτερικού.

Μελέτη περίπτωσης 3: Πρώην υπάλληλος της Ευρωπαϊκής Επιτροπής (Θεσμικό Όργανο της ΕΕ), Έλληνας υπήκοος. Έχει ακίνητη περιουσία στην Ελλάδα. Επίσης διαθέτει ΑΦΜ στην ΔΟΥ Κατοίκων εξωτερικού. Πριν εργασθεί στην ΕΕ ήταν φορολογικός κάτοικος Βελγίου. Έχει συνταξιοδοτηθεί από την ΕΕ. Έχει κατοικία και ζωτικά συμφέροντα και στην Ελλάδα και στο Βέλγιο (εισοδήματα από μερίσματα-παθητικό εισόδημα). Πού θα έχει φορολογική κατοικία μετά την συνταξιοδότησή του; (με δεδομένο ότι δύναται να διαμένει 6 μήνες στο Βέλγιο και 6 μήνες στην Ελλάδα)

Ενδεικτική απάντηση (υπό την αίρεση εξέτασης του συνόλου των πραγματικών περιστατικών και των σχετικών δικαιολογητικών): Σύμφωνα με το Πρωτόκολλο (Αριθ.7) περί Προνομίων και Ασυλιών της ΕΕ, εφόσον οι εργαζόμενοι στα Θεσμικά Όργανα της ΕΕ διατηρούν την φορολογική κατοικία που είχαν κατά το χρόνο εισόδου τους στην υπηρεσία του Θεσμικού Οργάνου, ο εν λόγω φορολογούμενος, κατά τη διάρκεια της εργασίας του ήταν φορολογικός κάτοικος Βελγίου. Ωστόσο, μετά την συνταξιοδότησή του έχει κατοικία και ζωτικά συμφέροντα και στα δύο κράτη (Ελλάδα και Βέλγιο). Επίσης δύναται να διαμένει 6 μήνες στο Βέλγιο και 6 μήνες στην Ελλάδα. Το στοιχείο το οποίο θα κρίνει την φορολογική του κατοικία τελικά είναι η βούληση του φορολογούμενου δηλαδή το ποια χώρα θα επιλέξει ο ίδιος ως κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων και της συνήθους

⁵⁷ Πρωτόκολλο Αριθ. 7 περί των Προνομίων & των Ασυλιών Ευρωπαϊκής Ένωσης, άρθρο 13

διαμονής του και θα την καταστήσει φορολογική του κατοικία.

3.A.3. Φορολόγηση φορολογικών κατοίκων ημεδαπής και αλλοδαπής

Σύμφωνα με το άρθρο 3 του ΚΦΕ, ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημα του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημα του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος. Ο φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημα του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.

Ωστόσο, σύμφωνα με το άρθρο 20 του ΚΦΕ «Πίστωση φόρου και ρυθμίσεις για τους φορολογούμενους που δεν έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα», οι φορολογούμενοι που δεν έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα δεν δικαιούνται τις μειώσεις φόρου για το εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, εκτός εάν: διατηρούν τη φορολογική τους κατοικία σε άλλο κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ. και τουλάχιστον το ενενήντα τοις εκατό (90%) του παγκόσμιου εισοδήματός τους αποκτάται στην Ελλάδα ή αποδεικνύουν ότι το φορολογητέο εισόδημα τους είναι τόσο χαμηλό ώστε θα δικαιούνταν της μείωσης του φόρου δυνάμει της φορολογικής νομοθεσίας του κράτους της κατοικίας τους.

Παράδειγμα 1: Έστω φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, ο οποίος εργάζεται στη Γερμανία και εισπράττει ενοίκια από την Ελλάδα. Υποχρεούται να συμπεριλάβει στην δήλωσή φορολογίας εισοδήματός του και τις δύο κατηγορίες εισοδήματος (από μισθωτές υπηρεσίες και από ενοίκια).

Παράδειγμα 2: Έστω φορολογικός κάτοικος Ιταλίας, ο οποίος εργάζεται ως μισθωτός στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα μικρότερο των 183 ημερών, και εισπράττει στην Ιταλία μερίσματα. Υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα και να συμπεριλάβει μόνο το εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες της Ελλάδας. Σημειώνεται ότι, το φυσικό αυτό πρόσωπο δεν θα έχει τις μειώσεις φόρου του άρθρου 16 του ΚΦΕ που έχουν οι μισθωτοί φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος.

3.A.3.1. Εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή και στην αλλοδαπή

Σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 5 του ΚΦΕ:

«Εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή είναι κάθε εισόδημα πηγής Ελλάδας και ιδίως:

- α) το εισόδημα από μισθωτή εργασία που ασκείται στην ημεδαπή, καθώς και το εισόδημα από μισθωτή εργασία που ασκείται στην αλλοδαπή και καταβάλλεται από το Ελληνικό Δημόσιο,
- β) το εισόδημα από συντάξεις που καταβάλλονται από το Ελληνικό Δημόσιο, από ημεδαπό κύριο και επικουρικό φορέα υποχρεωτικής ασφάλισης, καθώς και από επαγγελματικά ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο στην Ελλάδα,
- γ) το εισόδημα από υπηρεσίες διοίκησης, συμβουλευτικές και τεχνικές που παρέχονται στην ημεδαπή, μέσω μόνιμης εγκατάστασης,
- δ) το εισόδημα από καλλιτεχνικές και αθλητικές δραστηριότητες που παρέχονται στην ημεδαπή,
- ε) το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα που ασκείται στην ημεδαπή, μέσω μόνιμης εγκατάστασης
- στ) το εισόδημα από τη μεταβίβαση παγίων περιουσιακών στοιχείων από αλλοδαπό που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην ημεδαπή,
- ζ) το εισόδημα από ακίνητη περιουσία και το εισόδημα από λοιπά δικαιώματα που προκύπτουν από την ακίνητη περιουσία, εφόσον τα ακίνητα βρίσκονται στην ημεδαπή,
- η) το εισόδημα από την πώληση ακίνητης περιουσίας, η οποία βρίσκεται στην ημεδαπή,
- θ) το εισόδημα από την πώληση ολόκληρης επιχείρησης, εταιρικών μεριδίων ή ποσοστών συμμετοχής, μετοχών, εισηγμένων ή μη ομολόγων και παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων, εφόσον οι παραπάνω τίτλοι έχουν εκδοθεί από ημεδαπή επιχείρηση,
- ι) το εισόδημα από μερίσματα ή λοιπά διανεμόμενα ποσά από νομικό πρόσωπο που έχει τη φορολογική του κατοικία στην ημεδαπή,
- ια) το εισόδημα από μερίσματα ή λοιπά διανεμόμενα ποσά από τις νομικές οντότητες που έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην ημεδαπή,
- ιβ) το εισόδημα από τόκους καταβληθέντες ή πιστωθέντες που οφείλονται από φορολογικό κάτοικο

Ελλάδας ή αλλοδαπής μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην ημεδαπή,
ιγ) το εισόδημα από δικαιώματα που πιστώνεται ή καταβάλλεται από φορολογικό κάτοικο ημεδαπής ή αλλοδαπής μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην ημεδαπή.

Ως εισόδημα, που προκύπτει στην αλλοδαπή, νοείται κάθε εισόδημα που δεν προκύπτει στην ημεδαπή, σύμφωνα με τα ως άνω.»

Παράδειγμα: Τι αποτελεί εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης:

-Μισθός από εργασία που ασκείται στην αλλοδαπή.

-Σύνταξη που καταβάλλεται από αλλοδαπό φορέα ασφάλισης.

-Το εισόδημα από υπηρεσίες διοίκησης, συμβουλευτικές και τεχνικές που παρέχονται στην αλλοδαπή.

-Το εισόδημα από καλλιτεχνικές και αθλητικές δραστηριότητες που παρέχονται στην αλλοδαπή κλπ.

3.A.3.2. Πίστωση φόρου αλλοδαπής

Σύμφωνα με το άρθρο 9 του ΚΦΕ,

«Εάν κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους ένας φορολογούμενος που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή, ο καταβλητέος φόρος εισοδήματος του εν λόγω φορολογούμενου, όσον αφορά στο εν λόγω εισόδημα, μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για αυτό το εισόδημα.

Η μείωση του φόρου εισοδήματος που προβλέπεται στην προηγούμενη παράγραφο δεν δύναται να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.»

Η καταβολή του ποσού του φόρου στην αλλοδαπή αποδεικνύεται με τα παρακάτω δικαιολογητικά έγγραφα: - Για τις χώρες με τις οποίες υπάρχει Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (Σ.Α.Δ.Φ.), βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, από την οποία να προκύπτει ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή. - Για τις λοιπές χώρες, με τις οποίες δεν υφίσταται Σ.Α.Δ.Φ, βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής ή Ορκωτού Ελεγκτή. - Σε περίπτωση παρακράτησης φόρου από νομικό ή φυσικό πρόσωπο, απαιτείται βεβαίωση από το πρόσωπο αυτό, θεωρημένη από την αρμόδια φορολογική αρχή, ή βεβαίωση Ορκωτού Ελεγκτή. Η θεώρηση αυτή δεν απαιτείται όταν η παρακράτηση διενεργείται από δημόσιο φορέα, ασφαλιστικό οργανισμό ή χρηματοπιστωτικό ίδρυμα. Η βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής θα πρέπει να φέρει την επισημείωση της Χάγης [ν. 1497/1984 (ΦΕΚ Α188/27-11-1984)], εφόσον το αλλοδαπό κράτος εμπίπτει στην κατάσταση των κρατών που έχουν προσχωρήσει στη Σύμβαση της Χάγης, όπως έχει συμπληρωθεί και ισχύει. Για τα κράτη τα οποία δεν έχουν προσχωρήσει στην ανωτέρω Σύμβαση, ισχύει η προξενική θεώρηση. Η σχετική βεβαίωση υποβάλλεται πρωτότυπη και απαιτείται η επίσημη μετάφρασή της στην Ελληνική γλώσσα⁵⁸.

Επομένως, εάν ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή είναι υψηλότερος από το φόρο που αναλογεί για το εν λόγω εισόδημα στην Ελλάδα, δεν διενεργείται επιστροφή του επιπλέον φόρου αλλοδαπής στο φορολογούμενο. Δεν πραγματοποιείται πίστωση φόρου όταν υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής της Διπλής Φορολογίας του Εισοδήματος (ΣΑΔΦΕ), εφόσον από τις διατάξεις της οικείας ΣΑΔΦΕ προβλέπεται ότι το συγκεκριμένο εισόδημα απαλλάσσεται από το φόρο στην αλλοδαπή και φορολογείται μόνο στην Ελλάδα. Επίσης, στην περίπτωση που στην αλλοδαπή επιβλήθηκε υψηλότερος φορολογικός συντελεστής από αυτόν που ορίζεται από τις διατάξεις της οικείας ΣΑΔΦΕ, θα πιστώνεται μόνο ο φόρος που προκύπτει βάσει του συντελεστή που ορίζεται στη διμερή ΣΑΔΦΕ⁵⁹.

Μελέτη περίπτωσης 1: Φορολογικός κάτοικος Ελλάδας εργάζεται ως μισθωτός στην αλλοδαπή και του παρακρατείται από την μισθοδοσία του φόρος με συντελεστή 18%. Στην δήλωση που υποβάλλει στην Ελλάδα αναγράφει το εισόδημά του και τον φόρο που παρακρατήθηκε και προσκομίζει και δικαιολογητικά που το βεβαιώνουν. Έστω ότι το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα φορολογείται με 22%. Θα επιβαρυνθεί με την διαφορά φόρου μεταξύ του 22% της Ελλάδας και του 18% της αλλοδαπής. Η παραπάνω διαδικασία (η μέθοδος της πίστωσης) είναι ο γενικός κανόνας και ισχύει μόνο όταν έχουν και οι δύο χώρες δικαίωμα φορολόγησης. Στην πράξη μπορεί οι ΣΑΔΦΕ να ορίζουν ότι το συγκεκριμένο εισόδημα μπορεί να το φορολογήσει μόνο η μία χώρα.

⁵⁸ ΠΟΛ. 1026/2014 Απόφαση του ΓΓΔΕ

⁵⁹ ΠΟΛ.1067/2015 Εγκύκλιος Διαταγή, παρ.3, άρθρου 9

Μελέτη περίπτωσης 2: Φορολογικός κάτοικος Ελλάδος λαμβάνει σύνταξη από αλλοδαπή χώρα, με την οποία η οικεία ΣΑΔΦΕ προβλέπει να φορολογείται μόνο εκεί. Τότε αυτή η σύνταξη αναγράφεται στη δήλωση που θα υποβληθεί στην Ελλάδα στα αφορολόγητα εισοδήματα και στα απαλλασσόμενα της εισφοράς⁶⁰.

Στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος, σε κάθε πίνακα ξεχωριστής κατηγορίας εισοδήματος, προβλέπονται κωδικοί για το αντίστοιχο εισόδημα που προκύπτει στην αλλοδαπή, καθώς επίσης και κωδικοί για την αναγραφή των τυχόν φόρων που έχουν καταβληθεί στην αλλοδαπή για τα εισοδήματα αυτά.

Σημείωση: Κατά την εκκαθάριση των δηλώσεων, αν ο δηλωθείς φόρος αλλοδαπής υπερβαίνει το φόρο κλίμακας/φορολογικό συντελεστή που υπολογίζεται εάν το εισόδημα αυτό φορολογούνταν στην Ελλάδα, τότε κατά την εκκαθάριση, ο φόρος αλλοδαπής που θα συμψηφιστεί θα έχει περιοριστεί στο ποσό φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα. Ο φόρος αλλοδαπής συμψηφίζεται μόνο με το ποσό φόρου που υπολογίζεται για την κατηγορία που ανήκει το συγκεκριμένο εισόδημα αλλοδαπής. Επιπρόσθετα, ο φόρος αλλοδαπής συμψηφίζεται, αλλά δεν επιστρέφεται.

3.Α.4. Άρθρο 5Α-Εναλλακτική Φορολόγηση Εισοδήματος που προκύπτει στην αλλοδαπή, φυσικών προσώπων που μεταφέρουν την φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα

Το άρθρο 5Α του ΚΦΕ προστέθηκε με την παρ.1 του άρθρου 2 του ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α΄ 201/12.12.2019), και σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 66 του αυτού νόμου, εφαρμόζεται από τη δημοσίευσή του. Με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.4949/30.06.2022 (ΦΕΚ Α΄126) προστέθηκε δεύτερο, τρίτο και τέταρτο εδάφιο στην παρ.5 του άρθρου 5Α του ΚΦΕ και μεταβατική διάταξη στο άρθρο 72 του ΚΦΕ. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 184 του ν.4964/30.07.2022 (ΦΕΚ Α΄150) τροποποιήθηκε η παρ.3 του άρθρου 5Α του ΚΦΕ.

Σημειώνεται ότι, στις 25.11.2022 κατατέθηκε στη Βουλή Σχέδιο Νόμου με τίτλο «Ενσωμάτωση στην ελληνική νομοθεσία της Οδηγίας (ΕΕ) 2019/2235 - Κύρωση Πρόσθετης Πράξης στο Νέο Συνυποσχετικό μεταξύ του Ελληνικού Δημοσίου και της Ναυτιλιακής Κοινότητας και φορολογικές ρυθμίσεις για τη ναυτιλία - Επείγουσες φορολογικές και τελωνειακές ρυθμίσεις – Θεσμικό πλαίσιο λειτουργίας της Κεντρικής Μονάδας Κρατικών Ενισχύσεων και του Δικτύου Κρατικών Ενισχύσεων – Μισθολογικές ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις», που περιλαμβάνει στο άρθρο 11 αυτού τροποποίηση των παρ.3, 5, 9 και 10 του άρθρου 5Α του ΚΦΕ.

Επισημαίνεται ότι, με την Α.1036/2020 Απόφαση Υπουργού Οικονομικών και Διοικητή ΑΑΔΕ, καθορίστηκε η διαδικασία και προϋποθέσεις υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013, περί εναλλακτικής φορολόγησης εισοδήματος που προκύπτει στην αλλοδαπή φυσικών προσώπων που μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα και ορίστηκε ως αρμόδια η Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών Κατοίκων Ημεδαπής. Επίσης, με την Ε.2150/2021 εγκύκλιο δόθηκαν διευκρινίσεις ως προς τη διαδικασία υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν.4172/2013.

Επιπλέον, με την αριθμ.147269 ΕΞ 2020 Κ.Υ.Α. Υπουργών Οικονομικών και Ανάπτυξης και Επενδύσεων καθορίστηκαν οι επιλέξιμες κατηγορίες επενδύσεων, ο χρόνος διατήρησής τους στην Ελλάδα, η διαδικασία απόδειξης της επένδυσης και παρακολούθηση της διατήρησής της, επένδυσης για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013, περί εναλλακτικής φορολόγησης εισοδήματος που προκύπτει στην αλλοδαπή φυσικών προσώπων που μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα.

Τέλος, με την Α.1130/2020 Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ καθορίστηκε ο τύπος και το περιεχόμενο της Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013 περί εναλλακτικής

⁶⁰ Ε.2009/2019 Εγκύκλιος Διαταγή

φορολόγησης εισοδήματος που προκύπτει στην αλλοδαπή φυσικών προσώπων που μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα.

3.A.4.1. Προϋποθέσεις υπαγωγής

Ο φορολογούμενος, φυσικό πρόσωπο, που μεταφέρει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα δύναται να υπαχθεί σε εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης, για το εισόδημα που προκύπτει στην αλλοδαπή κατά την έννοια της παραγράφου 2 του άρθρου 5, εφόσον σωρευτικά:

α) δεν ήταν φορολογικός κάτοικος της Ελλάδος τα προηγούμενα επτά (7) από τα οκτώ (8) έτη πριν τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του στην Ελλάδα, και

β) αποδεικνύει ότι επενδύει ο ίδιος ή συγγενικό του πρόσωπο, κατά την έννοια της περίπτωσης στ' του άρθρου 2, ή μέσω νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας στο οποίο ή στην οποία, αντίστοιχα, έχει την πλειοψηφία των μετοχών ή μεριδίων, σε ακίνητα ή επιχειρήσεις ή κινητές αξίες ή μετοχές ή μερίδια σε νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες με έδρα την Ελλάδα. Το ποσό της επένδυσης αυτής δεν μπορεί να είναι μικρότερο των πεντακοσίων χιλιάδων (500.000) ευρώ. Η επένδυση πρέπει να έχει ολοκληρωθεί εντός τριών (3) ετών από την ημερομηνία υποβολής της αίτησης.

Δεν απαιτείται να συντρέχει η προϋπόθεση της περίπτωσης β', εφόσον πρόκειται για φυσικό πρόσωπο που έχει αποκτήσει και διατηρεί άδεια διαμονής για επενδυτική δραστηριότητα στην Ελλάδα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 του ν. 4251/2014, όπως ισχύει. (Golden Visa)

3.A.4.2. Αίτηση μεταφοράς-φορολόγησης

Η αίτηση μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας με υπαγωγή στον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης εισοδήματος που προκύπτει στην αλλοδαπή υποβάλλεται στη Φορολογική Διοίκηση από το φυσικό πρόσωπο μέχρι την 31η Μαρτίου του εκάστοτε φορολογικού έτους (και με βάση το κατατεθέν στις 25.11 σχέδιο νόμου συνοδεύεται από αποδεικτικό για τη μεταφορά του ελάχιστου ποσού της επένδυσης της περ.β' της παρ.1 σε λογαριασμό χρηματοπιστωτικού ιδρύματος εγκατεστημένου στην Ελλάδα).

Εφόσον γίνει δεκτή, η υπαγωγή του φορολογούμενου σε εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης για το εισόδημα που προκύπτει στην αλλοδαπή, το φυσικό πρόσωπο καταβάλλει κάθε φορολογικό έτος φόρο κατ' αποκοπή, ανεξαρτήτως του ύψους εισοδήματος που αποκτήθηκε στην αλλοδαπή, ποσού εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ.

Το φυσικό πρόσωπο έχει τη δυνατότητα να ζητήσει την επέκταση της εφαρμογής του άρθρου αυτού σε συγγενικό του πρόσωπο, κατά την έννοια της περίπτωσης στ' του άρθρου 2, και στην περίπτωση αυτή καταβάλλεται ποσό φόρου ίσο με είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ για κάθε συγγενικό πρόσωπο και δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις της φορολογίας δωρεών, κληρονομιών και γονικών παροχών.

Το εν λόγω φυσικό πρόσωπο υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή, κατά την έννοια της παραγράφου 1 του άρθρου 5, σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις του παρόντος Κώδικα.

Η αίτηση για την υπαγωγή στις διατάξεις του άρθρου 5Α του ΚΦΕ μπορεί να υποβληθεί και ηλεκτρονικά μέσω της ψηφιακής πύλης my aade > Τα αιτήματά μου <https://www1.aade.gr/gsisapps5/myaade/#!/myforologikesd>

3.A.4.3. Υποβολή δήλωσης-Έκδοση πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου

Όσοι φορολογούμενοι υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν.4172/2013, αναφορικά με την εναλλακτική φορολόγηση εισοδήματος που προκύπτει στην αλλοδαπή φυσικών προσώπων που μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα, υποχρεούνται να δηλώνουν όλα τα εισοδήματά τους, που προκύπτουν στην ημεδαπή, κατά την έννοια της παραγράφου 1 του άρθρου 5 του Κ.Φ.Ε., ενώ για τα εισοδήματα που προκύπτουν στην αλλοδαπή, κατά την έννοια της παραγράφου 2 του άρθρου 5 του Κ.Φ.Ε., και τα οποία υπόκεινται στην εναλλακτική φορολόγηση δεν υφίσταται υποχρέωση δήλωσής τους ⁶¹.

⁶¹ Περιοδικό «Φορολογική Επιθεώρηση», ετήσιος οδηγός 2022, σελ.863-864

Οι κωδικοί 039-040 του Εντύπου Ε1 (Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος) είναι προσυμπληρωμένοι και αφορούν στους φορολογούμενους που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5Α ΚΦΕ, σχετικά με την εναλλακτική φορολόγηση εισοδήματος που προκύπτει στην αλλοδαπή φυσικών προσώπων που μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα. Για φορολογούμενους που υπάγονται στις εν λόγω διατάξεις και πραγματοποίησαν επενδύσεις, από την 12/12/2019 και μετά, οι οποίες αποτελούν προϋπόθεση για την ένταξή τους στο άρθρο 5Α⁶².

Για κάθε ένα από τα έτη εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 5Α του ν.4172/2013, και υπό την προϋπόθεση ότι ο φορολογούμενος και τα συγγενικά του πρόσωπα συνεχίζουν να υπάγονται σε αυτές, εκδίδεται μία πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, το αργότερο μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μηνός Ιουνίου εκάστου φορολογικού έτους.

Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται, για τη συνολική φορολογική υποχρέωση, στο όνομα του φορολογούμενου, με αναγραφή των συγγενικών του προσώπων που υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν.4172/2013, και του ποσού του κατ' αποκοπή φόρου που τους αναλογεί.

3.Α.4.4. Καταβολή φόρου, εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, μη καταβολή φόρου, αίτηση ανάκλησης

Ο φόρος καταβάλλεται κάθε φορολογικό έτος σε μία (1) δόση μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μηνός Ιουλίου και δεν συμψηφίζεται με άλλες φορολογικές υποχρεώσεις ή τυχόν πιστωτικά υπόλοιπα των προσώπων που έχουν υπαχθεί στον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης. Τυχόν φόρος που έχει καταβληθεί από τα ίδια αυτά πρόσωπα στην αλλοδαπή για τα εισοδήματα που καλύπτονται από τον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης δεν συμψηφίζεται έναντι οποιασδήποτε φορολογικής τους υποχρέωσης στην Ελλάδα.

Για την εκπρόθεσμη καταβολή του φόρου αυτού, εφαρμόζονται οι διατάξεις του ν. 4174/2013 ως ισχύουν. Με την καταβολή του κατ' αποκοπή ποσού φόρου εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση του φυσικού προσώπου που έχει υπαχθεί στις διατάξεις του παρόντος για εισόδημα που προκύπτει στην αλλοδαπή και το φυσικό πρόσωπο απαλλάσσεται από φόρο κληρονομιών ή δωρεών περιουσίας που βρίσκεται στην αλλοδαπή.

Η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 5Α αρχίζει από το πρώτο φορολογικό έτος για το οποίο υποβάλλεται η αίτηση του φυσικού προσώπου για την υπαγωγή του και λήγει μετά το πέρας δεκαπέντε (15) φορολογικών ετών. Η υπαγωγή στις διατάξεις του παρόντος άρθρου δεν δύναται να παραταθεί πέραν των δεκαπέντε (15) φορολογικών ετών.

Το φυσικό πρόσωπο που εντάσσεται στις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013, εφόσον σε κάποιο φορολογικό έτος, και το αργότερο μέχρι την τριακοστή πρώτη (31) Δεκεμβρίου του έτους αυτού, δεν καταβάλλει ολόκληρο το κατ' αποκοπή ποσό φόρου, παύει να υπάγεται στις διατάξεις του εν λόγω άρθρου από το οικείο φορολογικό έτος και εφεξής φορολογείται για το παγκόσμιο εισόδημά του βάσει των γενικών διατάξεων του ν.4172/2013. (Επίσης, με βάση το κατατεθέν στις 25.11 σχέδιο νόμου, το φυσικό πρόσωπο που εντάσσεται στις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν.4172/2013, εφόσον διαπιστωθεί μετά την παρέλευση της τριετίας ότι δεν ολοκλήρωσε την επένδυση κατά τα οριζόμενα στην περ.β' της παρ.1, αίρεται η υπαγωγή του στις διατάξεις του παρόντος άρθρου από το έτος ένταξής του και φορολογείται για το παγκόσμιο εισόδημά του βάσει των γενικών διατάξεων του παρόντος Κώδικα).

Το φυσικό πρόσωπο δύναται σε οποιοδήποτε φορολογικό έτος κατά τη διάρκεια της προβλεπόμενης ως άνω εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος να υποβάλει αίτηση για την ανάκληση της υπαγωγής του στις διατάξεις αυτές.

⁶² Α.1034/2022 Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ, περ.ιε, παρ.18

3.A.4.5. Δικαιολόγηση αντικειμενικών δαπανών και δαπανών απόκτησης περιουσιακών στοιχείων με εισαγωγή συναλλάγματος

Κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς μεταξύ του τεκμαρτού και πραγματικού εισοδήματος, η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να λάβει υπόψη τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία. Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης για τα ποσά που μεταξύ άλλων είναι εισαγωγή συναλλάγματος που δεν εκχωρείται υποχρεωτικά στην Τράπεζα της Ελλάδος, εφόσον δικαιολογείται η απόκτησή του στην αλλοδαπή.

Δεν απαιτείται η δικαιολόγηση της απόκτησης αυτού του συναλλάγματος, μεταξύ άλλων (π.χ. για τα πρόσωπα που είναι φορολογικοί κάτοικοι άλλου κράτους, για τα πρόσωπα που είχαν διαμείνει για τρία (3) τουλάχιστον χρόνια στην αλλοδαπή και η εισαγωγή του συναλλάγματος γίνεται μέσα σε δύο (2) χρόνια από τη μετοικεσία τους), για τα πρόσωπα που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5Α. (παρ.1&2 άρθρου 34 ΚΦΕ).

3.A.4.6. Εναλλακτική Φορολόγηση άρθρου 5Α-Επενδύσεις

Ενδεικτικά αναφέρονται κάποιες επιλέξιμες κατηγορίες επενδύσεων με βάση την με την αριθμ. 147269 ΕΞ 2020 Κ.Υ.Α. Υπουργών Οικονομικών και Ανάπτυξης και Επενδύσεων:

- Απόκτηση ακίνητης περιουσίας στην Ελλάδα, επένδυση αγοράς ακινήτου, επένδυση ανέγερσης ακινήτου,
- Αγορά υφιστάμενων ή δημιουργία νέων πάγιων εγκαταστάσεων στην Ελλάδα για άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας μέσω ατομικής επιχείρησης, επένδυση αγοράς υφιστάμενων παγίων, επένδυση δημιουργίας νέων εγκαταστάσεων σε ακίνητα ή/και εξοπλισμό,
- Απόκτηση τίτλων συμμετοχής σε εταιρεία, μη εισηγμένων σε ρυθμιζόμενη αγορά, επένδυση απόκτησης νέων τίτλων, επένδυση αγοράς υφιστάμενων τίτλων,
- Αγορά ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου,
- Εισφορά κεφαλαίου για συμμετοχή σε Οργανισμό Εναλλακτικών Επενδύσεων,
- Αγορά τίτλων που αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε ρυθμιζόμενες αγορές.

Ο φορολογούμενος υποχρεούται να διατηρεί την επένδυση στην Ελλάδα για όλη την περίοδο υπαγωγής του στις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013, η οποία δύναται να διαρκέσει μέχρι δεκαπέντε (15) φορολογικά έτη, με πρώτο το φορολογικό έτος εντός του οποίου υποβάλλεται η αίτηση υπαγωγής στις διατάξεις αυτές.

Σε περίπτωση που η επένδυση υλοποιείται από συγγενικό πρόσωπο του φορολογούμενου κατά την έννοια της περ.στ' του άρθρου 2 του ν.4172/2013 ή από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα όπου ο φορολογούμενος έχει την πλειοψηφία των μετοχών ή μεριδίων, ο επενδυτής οφείλει κατά τη χρονική περίοδο που ορίζεται στο παραπάνω εδάφιο να διατηρεί την επένδυση στην Ελλάδα και για την ίδια χρονική περίοδο να διατηρείται η σχέση του φορολογούμενου με τον επενδυτή.

3.A.5. Άρθρο 5B-Εναλλακτική Φορολόγηση Εισοδήματος φυσικών προσώπων, δικαιούχων εισοδήματος από συντάξεις, τα οποία μεταφέρουν την φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα

Το άρθρο 5B προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 1 του ν.4714/2020 (ΦΕΚ Α'148/13.07.2020) και σύμφωνα με το άρθρο 14 του αυτού νόμου, έχει εφαρμογή για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2020 και μετά.

Σημειώνεται ότι με την Α.1217/2020 Απόφαση Υπουργού Οικονομικών και Διοικητή ΑΑΔΕ, καθορίσθηκε η διαδικασία και οι προϋποθέσεις υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 5B του ν. 4172/2013, περί εναλλακτικής φορολόγησης εισοδήματος φυσικών προσώπων, δικαιούχων εισοδήματος από συντάξεις που προκύπτουν στην αλλοδαπή, τα οποία μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα και ορίσθηκε ως αρμόδια η Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών Κατοίκων Ημεδαπής.

3.A.5.1. Προϋποθέσεις υπαγωγής

Με την επιφύλαξη του άρθρου 5Α, φυσικό πρόσωπο, δικαιούχος εισοδήματος από σύνταξη, σύμφωνα με το άρθρο 12, που προκύπτει στην αλλοδαπή, το οποίο μεταφέρει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, υπάγεται σε εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης, για το εισόδημα που

προκύπτει στην αλλοδαπή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 5, εφόσον σωρευτικά:

α) δεν ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδας τα προηγούμενα πέντε (5) από τα έξι (6) έτη πριν από τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του στην Ελλάδα, και

β) μεταφέρει τη φορολογική του κατοικία από κράτος με το οποίο είναι σε ισχύ συμφωνία διοικητικής συνεργασίας στον τομέα της φορολογίας με την Ελλάδα.

Για την απόδειξη της ιδιότητας του δικαιούχου εισοδήματος από συντάξεις που προκύπτουν στην αλλοδαπή, απαιτείται η προσκόμιση οποιουδήποτε εγγράφου από τον ασφαλιστικό φορέα ή άλλη δημόσια αρχή ή επαγγελματικό ταμείο ή ασφαλιστική εταιρία, από το οποίο να προκύπτει η καταβολή σύνταξης, στην αλλοδαπή, από κύριο και επικουρικό φορέα υποχρεωτικής ασφάλισης, από επαγγελματικά ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο, ή η καταβολή ασφαλισματος (εφάπαξ ή με τη μορφή περιοδικής παροχής) στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων.

3.A.5.2. Αίτηση μεταφοράς-φορολόγηση

Η αίτηση μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας με υπαγωγή στον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης εισοδήματος που προκύπτει στην αλλοδαπή υποβάλλεται στη Φορολογική Διοίκηση από το φυσικό πρόσωπο συνταξιούχο μέχρι τις 31 Μαρτίου του εκάστοτε φορολογικού έτους.

Εφόσον γίνει δεκτή, η υπαγωγή του φορολογούμενου σε εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης για το εισόδημα που προκύπτει στην αλλοδαπή, το φυσικό πρόσωπο καταβάλλει κάθε φορολογικό έτος αυτοτελώς φόρο με συντελεστή επτά τοις εκατό (7%) για το σύνολο του εισοδήματός του που αποκτήθηκε στην αλλοδαπή, εκτός κι αν αυτό απαλλάσσεται του φόρου στο κράτος κατοικίας δυνάμει διατάξεων των ΣΑΔΦΕ.

Το φυσικό πρόσωπο που υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 5B δεν μπορεί να υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5A του ν. 4172/2013. (παρ.5, άρθρου 3, Α.1217/2020). Εάν το φυσικό πρόσωπο έχει υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5A του ν. 4172/2013 δεν μπορεί να υπαχθεί στις διατάξεις του 5B διότι δεν πληρείται η πρώτη προϋπόθεση περί κατοίκου αλλοδαπής. (παρ.5, άρθρου 3, Α.1217/2020). Το φυσικό πρόσωπο, με τη μεταφορά της φορολογικής του κατοικίας, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας κατά την έννοια των Συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας που έχει συνάψει η Ελλάδα. Η αίτηση για την υπαγωγή στις διατάξεις του άρθρου 5B του ΚΦΕ μπορεί να υποβληθεί και ηλεκτρονικά μέσω της ψηφιακής πύλης my aade > Τα αιτήματά μου <https://www1.aade.gr/gsisapps5/myaade/#!/myforologikesd>

3.A.5.3. Υποβολή δήλωσης-Έκδοση πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου

Φορολογούμενοι που υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 5B υποχρεούνται να δηλώνουν όλα τα εισοδήματά τους που προκύπτουν στην ημεδαπή, κατά την έννοια της παρ. 1 του άρθρου 5 του ΚΦΕ, και τα εισοδήματα που προκύπτουν στην αλλοδαπή, κατά την έννοια της παρ. 2 του άρθρου 5 του ΚΦΕ, και τα οποία υπόκεινται στην εναλλακτική φορολόγηση.

Η δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογητέο εισόδημα του προσώπου που υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 5B, το οποίο τυχόν προκύπτει στην ημεδαπή, κατά την έννοια της παρ.1 του άρθρου 5 του ν.4172/2013, υποβάλλεται και η καταβολή του φόρου διενεργείται κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 67 του ν.4172/2013, ενώ για τα εισοδήματα που προκύπτουν στην αλλοδαπή, κατά την έννοια της παρ. 2 του άρθρου 5 του ν.4172/2013, και τα οποία υπόκεινται στην εναλλακτική φορολόγηση υφίσταται υποχρέωση δήλωσης τους, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ν.4172/2013, αλλά η καταβολή του φόρου θα διενεργηθεί με βάση τα οριζόμενα ως άνω.

Οι ως άνω διατάξεις δεν επηρεάζουν την εφαρμογή των διεθνών συμβάσεων που έχουν κυρωθεί από την Ελλάδα για την αποφυγή της διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου. Για τον φορολογούμενο που υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 5B ΚΦΕ, εκδίδεται μία πράξη διοικητικού/διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 ΚΦΔ, για τη συνολική φορολογική του υποχρέωση, που αντιστοιχεί στα εισοδήματα που φορολογούνται κατ' εφαρμογή των γενικών διατάξεων του ΚΦΕ ή διατάξεων υπέρτερης τυπικής ισχύος και τα εισοδήματα που προκύπτουν στην αλλοδαπή και τα οποία υπόκεινται στην εναλλακτική φορολόγηση.

Τυχόν φόρος που έχει καταβληθεί από τον φορολογούμενο στην αλλοδαπή για τα εισοδήματα που καλύπτονται από τον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης, εκπίπτει από τον φόρο της παραγράφου αυτής, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 4172/2013 ή της τυχόν εφαρμοστέας ΣΑΔΦΕ, εφόσον είτε προβλέπεται από τις ΣΑΔΦΕ δικαίωμα φορολόγησης και στα δύο κράτη, είτε δεν υφίσταται ΣΑΔΦΕ με το κράτος πηγής του εισοδήματος.

Ο τύπος της ανωτέρω πράξης για το φορολογικό έτος 2021 και εφεξής, είναι αυτός που ορίζεται στο Παράρτημα ΣΤ' της Α.1034/2022 «Πράξη Διοικητικού/Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου με την οποία συνίσταται και βεβαιώνεται οφειλή υπαγόμενου στο άρθρο 5B ΚΦΕ» και στο Παράρτημα Ζ' της Α.1034/2022 «Πράξη Διοικητικού/Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου με την οποία συνίσταται και βεβαιώνεται απαίτηση και οφειλή υπαγόμενου στο άρθρο 5B ΚΦΕ», αντιστοίχως που αποτελούν αναπόσπαστο μέρος αυτής.

Στο εισόδημα που προκύπτει στην αλλοδαπή των φυσικών προσώπων που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5B του ΚΦΕ δεν επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013 (Α.1217/2020)⁶³.

Οι κωδικοί 041-042 του εντύπου Ε1 (Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος), είναι προσυμπληρωμένοι και αφορούν στους φορολογούμενους που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5B ΚΦΕ. Η υπαγωγή στις συγκεκριμένες διατάξεις αποδεικνύεται με την εγκριτική απόφαση που εκδίδεται από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών Κατοίκων Ημεδαπής.

Οι φορολογούμενοι που υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 5B του ΚΦΕ, φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή επτά τοις εκατό (7%) για το σύνολο του εισοδήματός τους που αποκτήθηκε στην αλλοδαπή, ακόμη κι αν αυτό φορολογείται σύμφωνα με άλλες διατάξεις του ΚΦΕ με χαμηλότερο συντελεστή ή απαλλάσσεται του φόρου, εκτός κι αν αυτό φορολογείται διαφορετικά δυνάμει διατάξεων των ΣΑΔΦΕ ή άλλων διεθνών συνθηκών.

Φορολογούμενοι που υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 5B του ΚΦΕ και αποκτούν εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης, δηλώνουν τα εν λόγω εισοδήματα στους κωδικούς εισοδημάτων αλλοδαπής προέλευσης των επιμέρους υποπινάκων του πίνακα 4 του εντύπου Ε1 ακόμη και αν απαλλάσσονται του φόρου ή φορολογούνται με χαμηλότερο του 7% συντελεστή φόρου δυνάμει άλλων διατάξεων του ΚΦΕ προκειμένου να φορολογηθούν με βάση τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 5B. Στους ίδιους κωδικούς δηλώνονται και τα εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης που φορολογούνται με χαμηλότερο συντελεστή δυνάμει διατάξεων των ΣΑΔΦΕ ή άλλων διεθνών συνθηκών, προκειμένου να φορολογηθούν κατ' εφαρμογή αυτών. Τα εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης που απαλλάσσονται του φόρου δυνάμει διατάξεων ΣΑΔΦΕ ή άλλων διεθνών συνθηκών συμπληρώνονται στους σχετικούς κωδικούς του πίνακα 6 του εντύπου Ε1.

Τυχόν φόρος που έχει καταβληθεί από τον φορολογούμενο στην αλλοδαπή για τα εισοδήματα που καλύπτονται από τον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης, εκπίπτει από τον φόρο της περίπτωσης αυτής με βάση τις διατάξεις του άρθρου 9 ΚΦΕ, μέχρι τον φόρο που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα, εφόσον είτε προβλέπεται από τις ΣΑΔΦΕ δικαίωμα φορολόγησης και στα δύο κράτη, είτε δεν υφίσταται ΣΑΔΦΕ με το κράτος πηγής του εισοδήματος. Τυχόν υπερβάλλον ποσό φόρου δεν επιστρέφεται.

Το εισόδημα που αποκτούν στην ημεδαπή οι ανωτέρω φορολογούμενοι, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογείται με τις γενικές διατάξεις του ΚΦΕ⁶⁴.

3.Α.5.4. Καταβολή φόρου, μη καταβολή φόρου, αίτηση ανάκλησης

Ο φόρος του άρθρου 5B του ν. 4172/2013, για το εισόδημα που προκύπτει στην αλλοδαπή, καταβάλλεται σε μία (1) δόση μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μηνός Ιουλίου εκάστου έτους

⁶³ Περιοδικό «Φορολογική Επιθεώρηση», ετήσιος οδηγός 2022, σελ.864

⁶⁴ Α.1034/2022 Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ, περ.ιστ', παρ.18

και δε συμψηφίζεται με άλλες φορολογικές υποχρεώσεις ή τυχόν πιστωτικά υπόλοιπα του προσώπου που έχει υπαχθεί στις συγκεκριμένες διατάξεις. Με την καταβολή του φόρου αυτού εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση του φυσικού προσώπου για το εισόδημα που προκύπτει στην αλλοδαπή. Στο εν λόγω εισόδημα που προκύπτει στην αλλοδαπή δεν επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013.

Για την εκπρόθεσμη καταβολή του φόρου αυτού, εφαρμόζονται οι διατάξεις του ν. 4174/2013 ως ισχύουν. Το φυσικό πρόσωπο που εντάσσεται στις διατάξεις του άρθρου 5B του ν. 4172/2013, εφόσον σε κάποιο φορολογικό έτος, και το αργότερο μέχρι την τριακοστή πρώτη (31) Δεκεμβρίου του έτους αυτού, δεν καταβάλλει ολόκληρο το ποσό φόρου (με συντελεστή επτά τοις εκατό (7%) για το σύνολο του εισοδήματός του που αποκτήθηκε στην αλλοδαπή), παύει να υπάγεται στις διατάξεις του εν λόγω άρθρου από το οικείο φορολογικό έτος και εφεξής φορολογείται για το παγκόσμιο εισόδημά του βάσει των γενικών διατάξεων του ν.4172/2013.

Το φυσικό πρόσωπο δύναται σε οποιοδήποτε φορολογικό έτος κατά τη διάρκεια της προβλεπόμενης ως άνω εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος να υποβάλει αίτηση για την ανάκληση της υπαγωγής του στις διατάξεις αυτές. Εκ νέου υπαγωγή του φυσικού προσώπου στις διατάξεις του άρθρου 5B δεν είναι δυνατή.

Το φυσικό πρόσωπο που έχει υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5B του ν.4172/2013 δεν απαλλάσσεται από φόρο κληρονομιών ή δωρεών περιουσίας που βρίσκεται στην αλλοδαπή. Η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 5B αρχίζει από το πρώτο φορολογικό έτος για το οποίο υποβάλλεται η αίτηση του φυσικού προσώπου για την υπαγωγή του και λήγει μετά το πέρας δεκαπέντε (15) φορολογικών ετών. Η υπαγωγή στις διατάξεις του παρόντος άρθρου δεν δύναται να παραταθεί πέραν των δεκαπέντε (15) φορολογικών ετών.

3.A.6. Ψηφιακοί Νομάδες

Με το άρθρο 11 του ν.4825/2021 θεσπίστηκε στην εθνική μεταναστευτική νομοθεσία μία νέα κατηγορία εθνικής θεώρησης και συνεπακόλουθα άδειας διαμονής που αφορά τους ψηφιακούς νομάδες.

Για τους ψηφιακούς νομάδες έχουν εφαρμογή οι γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος και ειδικότερα το άρθρο 4 για την φορολογική κατοικία. Επίσης με τις Ε.2113/2020 και Ε.2130/2021 εγκυκλιούς διαταγές δόθηκαν οδηγίες για την 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 διασυννοριακών εργαζομένων σύμφωνα με τις διατάξεις των Σ.Α.Δ.Φ., στο πλαίσιο της κρίσης που προκλήθηκε λόγω της πανδημίας COVID-19.⁶⁵

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 - ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ-ΚΙΝΗΤΡΑ ΑΡΘΡΟΥ 5Γ ΤΟΥ ΚΦΕ ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΡΟΣΕΛΚΥΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ (ΤΕΡΖΑΚΟΥ)

ΕΝΟΤΗΤΑ Α - ΝΟΜΟΙ

4.A.1. Εισαγωγή

Με το νέο άρθρο 5Γ του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) συμπληρώνεται το φορολογικό πλαίσιο προσέλκυσης επενδύσεων και ανθρώπινου κεφαλαίου που θεσπίστηκε διαδοχικά με τα άρθρα 5Α και 5B του ΚΦΕ. Η συγκεκριμένη διάταξη αποσκοπεί να λειτουργήσει ως μοχλός προσέλκυσης φορολογικών κατοίκων αλλοδαπής, με πολλαπλασιαστικά οφέλη για τη χώρα μας. Συγκεκριμένα, με τη διάταξη αυτή θεσπίστηκε ειδικός τρόπος φορολόγησης εισοδήματος από μισθωτή εργασία και

⁶⁵ <https://www.oecd.org/tax/treaties/guidance-tax-treaties-and-the-impact-of-the-covid-19-crisis.htm>

επιχειρηματική δραστηριότητα που προκύπτει στην ημεδαπή, φυσικών προσώπων που μεταφέρουν την φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα.

4.A.2. Νομοθετικό πλαίσιο – Βασικές διατάξεις

4.A.2.1. Νόμος

Άρθρο 5Γ – ν.4172/2013, Ειδικός τρόπος φορολόγησης εισοδήματος από μισθωτή εργασία και επιχειρηματική δραστηριότητα που προκύπτει στην ημεδαπή, φυσικών προσώπων που μεταφέρουν την φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα.

«1. Ο φορολογούμενος, φυσικό πρόσωπο, που μεταφέρει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπάγεται σε φορολόγηση, όπως ορίζεται στην παρ. 2, για το εισόδημα από μισθωτή εργασία που αποκτά στην Ελλάδα κατά την έννοια της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 5, εφόσον σωρευτικά:

α) δεν ήταν φορολογικός κάτοικος της Ελλάδος τα προηγούμενα πέντε (5) από τα έξι (6) έτη πριν από τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του στην Ελλάδα,

β) μεταφέρει τη φορολογική του κατοικία από κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ. ή από κράτος με το οποίο είναι σε ισχύ συμφωνία διοικητικής συνεργασίας στον τομέα της φορολογίας με την Ελλάδα,

γ) παρέχει υπηρεσίες στην Ελλάδα στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης κατά την έννοια της παρ. 2 του άρθρου 12, που ασκείται είτε σε ημεδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα είτε σε μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα και

δ) δηλώνει ότι θα παραμείνει στην Ελλάδα τουλάχιστον για μία διετία.

2. Εφόσον η αίτηση του φορολογούμενου σύμφωνα με τη διαδικασία που προβλέπεται στην παρ. 3 γίνει δεκτή, το φυσικό πρόσωπο απαλλάσσεται από τον φόρο εισοδήματος και από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α για το πενήντα τοις εκατό (50%) του εισοδήματός του από μισθωτή εργασία που αποκτά στην Ελλάδα μέσα στο φορολογικό έτος, επιφυλασσομένων των παρ. 60 και 61 του άρθρου 72. Για την υποβολή της δήλωσης και την καταβολή του φόρου του φυσικού προσώπου έχει εφαρμογή το άρθρο 67.

3. Για ανάληψη υπηρεσίας που λαμβάνει χώρα μέχρι και την 2α Ιουλίου του εκάστοτε έτους, η αίτηση για υπαγωγή στις διατάξεις του παρόντος άρθρου υποβάλλεται για το έτος ανάληψης υπηρεσίας και μέχρι το τέλος του έτους αυτού. Η αίτηση δύναται να υποβάλλεται και εντός του επόμενου από την ανάληψη υπηρεσίας έτους και κρίνεται για υπαγωγή στο έτος αυτό. Για ανάληψη υπηρεσίας που λαμβάνει χώρα μετά την 2α Ιουλίου του εκάστοτε έτους, η αίτηση για υπαγωγή στις διατάξεις του παρόντος άρθρου υποβάλλεται για το επόμενο έτος από την ανάληψη υπηρεσίας και μέχρι το τέλος του έτους αυτού. Εντός εξήντα (60) ημερών από την υποβολή της αίτησης η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει την αίτηση και εκδίδει απόφαση, με την οποία την εγκρίνει ή την απορρίπτει, αναλόγως της συνδρομής ή μη των προϋποθέσεων της παρ.1.

Εάν τα απαιτούμενα δικαιολογητικά προσκομισθούν μέχρι την 31η Μαρτίου του επόμενου από την υποβολή του αιτήματος έτους, η απόφαση απόρριψης της αίτησης λόγω μη προσκόμισης των απαιτούμενων δικαιολογητικών ανακαλείται, η αίτηση επανεξετάζεται και εκδίδεται από τη Φορολογική Διοίκηση νέα απόφαση εντός εξήντα (60) ημερών από την προσκόμιση των δικαιολογητικών. Ειδικά για το έτος 2022 τα δικαιολογητικά του προηγούμενου εδαφίου επιτρέπεται να προσκομισθούν μέχρι και την 29η Απριλίου 2022.

Το φυσικό πρόσωπο δηλώνει στην αίτησή του το κράτος στο οποίο είχε την τελευταία φορολογική κατοικία του μέχρι την υποβολή της αίτησής του. Η Φορολογική Διοίκηση ενημερώνει τις φορολογικές αρχές του κράτους αυτού σχετικά με τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του εν λόγω φορολογουμένου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί διεθνούς διοικητικής συνεργασίας, όπως αυτές ισχύουν.

4. Οι διατάξεις του παρόντος έχουν εφαρμογή για τα εισοδήματα του φορολογικού έτους για το οποίο υποβάλλεται η αίτηση του φυσικού προσώπου σύμφωνα με την παρ. 3 και λήγει μετά το πέρας επτά (7) συνολικά φορολογικών ετών. Η υπαγωγή στις διατάξεις του παρόντος δεν δύναται να

παραταθεί πέραν των επτά (7) φορολογικών ετών.

5. Το φυσικό πρόσωπο που εντάσσεται στις διατάξεις του παρόντος, εφόσον σε κάποιο φορολογικό έτος δεν πληροί τις προϋποθέσεις των περ. γ' και δ' της παρ. 1, παύει να υπάγεται στις διατάξεις του παρόντος άρθρου από το οικείο φορολογικό έτος και εφεξής φορολογείται για το σύνολο του εισοδήματός του από μισθωτή εργασία που αποκτά στην Ελλάδα.

6. Οι παρ. 1 έως και 5 εφαρμόζονται αποκλειστικά για την πλήρωση νέων θέσεων εργασίας.

7. Οι παρ. 1 έως και 5 εφαρμόζονται ανάλογα και για τα φυσικά πρόσωπα που μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα, με σκοπό να ασκήσουν ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα. Το πενήντα τοις εκατό (50%) του εισοδήματός τους από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν στην Ελλάδα μέσα στο φορολογικό έτος απαλλάσσεται από τον φόρο εισοδήματος και από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α για επτά (7) συναπτά φορολογικά έτη. Η αίτηση για την υπαγωγή στις διατάξεις της παρούσας παραγράφου υποβάλλεται σύμφωνα με την παρ. 3 και ως ανάληψη υπηρεσίας νοείται η έναρξη εργασιών.

8. Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύνανται να παρατείνονται οι προθεσμίες υποβολής των αιτήσεων των παρ. 3 και 7, να καθορίζονται η διαδικασία υπαγωγής στις διατάξεις του παρόντος, συμπεριλαμβανομένης της μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας, η αρμόδια υπηρεσία για την υποβολή, εξέταση και έγκριση της αίτησης, τα δικαιολογητικά που συνοδεύουν την αίτηση, τα δικαιολογητικά για την απόδειξη συνδρομής των προϋποθέσεων του παρόντος, καθώς και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα ή λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου.»

Σημειώνεται, ότι το άρθρο 5Γ προστέθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 40 του ν. 4758/2020 (Α' 242) και ισχύει σύμφωνα με την παρ. 10 του άρθρου 81 του αυτού νόμου για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2021 και μετά. Επίσης, τροποποιήθηκε ως άνω με το άρθρο 53 του ν.4916/2022 (Α' 65) και σύμφωνα με το άρθρο 92 του αυτού νόμου οι τροποποιημένες παρ. 1 έως και 4 του άρθρου 53 ισχύουν για αιτήσεις για ανάληψη υπηρεσίας ή έναρξη εργασιών που έλαβαν χώρα από την 01η.1.2022 και μετά.

4.Α.2.2. Σχετικές αποφάσεις – Εγκύκλιοι

Για την εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων έχουν εκδοθεί:

- Η Α.1087/15-04-2021 (Β'1691) Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Διαδικασία και προϋποθέσεις υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ν.4172/2013 (Α'167), περί ειδικού τρόπου φορολόγησης εισοδήματος από μισθωτή εργασία και επιχειρηματική δραστηριότητα που προκύπτει στην ημεδαπή, φυσικών προσώπων που μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα»,
- Η Α.1089/05-07-2022 (Β' 3594) Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Τροποποίηση της υπό στοιχεία Α. 1087/2021 απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ «Διαδικασία και προϋποθέσεις υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ν. 4172/2013 (Α' 167), περί ειδικού τρόπου φορολόγησης εισοδήματος από μισθωτή εργασία και επιχειρηματική δραστηριότητα που προκύπτει στην ημεδαπή, φυσικών προσώπων που μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα» (Β' 1691»,
- Η Ε.2224/01-12-2021 εγκύκλιος του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Παροχή διευκρινίσεων για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 5Γ του ν. 4172/2013 (Α' 167)» και
- Η Ε.2029/24-03-2022 εγκύκλιος του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Παροχή συμπληρωματικών διευκρινίσεων για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 5Γ του ν. 4172/2013 (Α' 167)».

ΕΝΟΤΗΤΑ Β - ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ – ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΟΥ ΕΙΔΙΚΟΥ ΤΡΟΠΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 5Γ ΤΟΥ ΚΦΕ

4.Β.1. Φορολογικά κίνητρα των διατάξεων του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ

Φυσικό πρόσωπο που μεταφέρει τη φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα και εντάσσεται στις διατάξεις του άρθρου 5Γ απαλλάσσεται από τον φόρο εισοδήματος και από την ειδική εισφορά

αλληλεγγύης του άρθρου 43Α για το πενήντα τοις εκατό (50%) του εισοδήματός του από μισθωτή εργασία ή/ και επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτά στην Ελλάδα μέσα στο φορολογικό έτος. Επίσης, το φυσικό πρόσωπο που έχει υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου αυτού απαλλάσσεται από την ετήσια αντικειμενική δαπάνη, η οποία προκύπτει βάσει κατοικίας (κύριας και δευτερευουσών) ή/και επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης, ανεξαρτήτως αριθμού οχημάτων (Ε.2029/24-03-2022, παρ.3).

4.Β.1.1. Οι προϋποθέσεις υπαγωγής και τα απαιτούμενα δικαιολογητικά

Φυσικό πρόσωπο που μεταφέρει την φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 5Γ, εφόσον σωρευτικά:

1) δεν ήταν φορολογικός κάτοικος της Ελλάδος τα προηγούμενα πέντε (5) από τα έξι (6) έτη πριν από τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του στην Ελλάδα.

Η πλήρωση της προϋπόθεσης αυτής, διαπιστώνεται με βάση τα αρχεία που τηρούνται στην Φορολογική Διοίκηση. Ειδικότερα, εάν το φυσικό πρόσωπο αιτείται για πρώτη φορά την απόδοση ΑΦΜ, ή εάν εμφανίζεται στα αρχεία της Φορολογικής Διοίκησης ως φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής τα πέντε (5) από τα έξι (6) προηγούμενα έτη πριν από την αίτηση μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας του δεν απαιτείται η προσκόμιση δικαιολογητικών.

Σε περίπτωση που από τα αρχεία της ΑΑΔΕ δεν προκύπτει η φορολογική κατοικία του φορολογουμένου στην αλλοδαπή, για τα πέντε (5) από τα έξι (6) προηγούμενα έτη πριν την αίτηση μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας στην Ελλάδα, τότε απαιτείται να προσκομίσει, για καθένα από τα έτη για τα οποία δεν υπάρχουν διαθέσιμα στοιχεία:

(α) Βεβαίωση φορολογικής κατοικίας από την αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους όπου δηλώνει φορολογικός κάτοικος, από την οποία να προκύπτει ότι είναι φορολογικός κάτοικος αυτού του κράτους. Εάν ο φορολογούμενος ήταν κάτοικος κράτους με το οποίο υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (στο εξής ΣΑΔΦΕ), μπορεί να προσκομίσει, αντί της βεβαίωσης, την προβλεπόμενη Αίτηση για την Εφαρμογή της ΣΑΔΦΕ όπου είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (δίγλωσσα έντυπα), συμπληρωμένη, υπογεγραμμένη και σφραγισμένη από την αρμόδια αλλοδαπή φορολογική αρχή ή

(β) Σε περίπτωση που δεν προβλέπεται η έκδοση των ανωτέρω από την αρμόδια φορολογική αρχή, αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ή, ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της σχετικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του, που υπέβαλε στο άλλο κράτος ως φορολογικός κάτοικος του κράτους αυτού.

(γ) Σε περίπτωση που δεν είναι δυνατή η προσκόμιση κάποιων από τα ανωτέρω δικαιολογητικά (υπό α' ή β'), επειδή αποδεδειγμένα η αλλοδαπή φορολογική αρχή δεν τα εκδίδει, τότε απαιτείται βεβαίωση από οποιαδήποτε άλλη δημόσια ή δημοτική ή άλλη αναγνωρισμένη αρχή, με την οποία θα αποδεικνύεται η μόνιμη και σταθερή εγκατάσταση του προσώπου αυτού στο άλλο κράτος. (Α.1087/15-04-2021, άρθρο 3, παρ.2).

2) μεταφέρει τη φορολογική του κατοικία από κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ. ή από κράτος με το οποίο είναι σε ισχύ συμφωνία διοικητικής συνεργασίας στον τομέα της φορολογίας με την Ελλάδα.

Ο ενδιαφερόμενος για να υπαχθεί στις συγκεκριμένες διατάξεις δηλώνει στην αίτησή του το κράτος στο οποίο είχε την τελευταία φορολογική κατοικία του μέχρι τον χρόνο υποβολής της αίτησής του (Α.1087/15-04-2021 άρθρο 4, παρ.1). Η Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών Κατοίκων Ημεδαπής, ως αρμόδια Υπηρεσία, εξετάζει αυτεπάγγελτα τη συνδρομή αυτής της προϋπόθεσης (Α.1087/15-04-2021, άρθρο 3, παρ.4).

3) δηλώνει ότι θα παραμείνει στην Ελλάδα τουλάχιστον για μία διετία.

Για την πλήρωση της προϋπόθεσης αυτής, απαιτείται το φυσικό πρόσωπο να υποβάλλει μαζί με την αίτησή του υπεύθυνη δήλωση με την οποία θα δηλώνει ότι θα παραμείνει στην Ελλάδα τουλάχιστον για μια διετία αρχής γενομένης από την 1η Ιανουαρίου του πρώτου έτους υπαγωγής του στις διατάξεις του άρθρου αυτού. (Α.1087/15-04-2021, άρθρο 3, παρ.6).

4) α) παρέχει υπηρεσίες στην Ελλάδα στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης κατά την έννοια της παρ. 2 του άρθρου 12, που ασκείται είτε σε ημεδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα είτε σε μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα, αποκλειστικά για την πλήρωση νέων θέσεων εργασίας

Για την απόδειξη της παροχής υπηρεσιών στο πλαίσιο μισθωτής εργασίας απαιτείται η προσκόμιση δικαιολογητικών, όπως, ενδεικτικά κατά περίπτωση, μπορεί να είναι: σύμβαση εργασίας ορισμένου ή αορίστου χρόνου, σύμβαση με την οποία το φυσικό πρόσωπο αποκτά σχέση εξαρτημένης εργασίας με άλλο πρόσωπο το οποίο έχει το δικαίωμα να ορίζει και να ελέγχει τον τρόπο, τον χρόνο και τον τόπο εκτέλεσης των υπηρεσιών, το έντυπο αναγγελίας πρόσληψης, δημοσίευση στο ΓΕΜΗ της πράξης με την οποία το πρόσωπο ορίζεται ως διευθυντής, μέλος Διοικητικού Συμβουλίου εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, σύμβαση παροχής νομικών υπηρεσιών έναντι πάγιας αντιμισθίας. (Α.1087/15-04-2021, άρθρο 3, παρ.5).

Για την απόδειξη της νέας θέσης εργασίας απαιτείται η προσκόμιση υπεύθυνης δήλωσης του εργοδότη με την οποία θα βεβαιώνεται ότι ο αιτών καλύπτει νέα θέση εργασίας. (Α.1087/15-04-2021, άρθρο 3, παρ.7). ή

β) ασκεί ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα,

Για την απόδειξη της προϋπόθεσης της άσκησης ατομικής επιχείρησης απαιτείται η προσκόμιση βεβαίωσης έναρξης εργασιών ατομικής επιχείρησης. (Α.1087/15-04-2021, άρθρο 3, παρ.8).

4.B.1.2. Η διαδικασία και η προθεσμία υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 5Γ

Το φυσικό πρόσωπο που μεταφέρει τη φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα και θέλει να υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5Γ υποβάλλει αίτηση στην αρμόδια Υπηρεσία που ορίζεται η Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών Κατοίκων Ημεδαπής της ΑΑΔΕ. (Α.1087/15-04-2021, άρθρο 2).

Οι αιτήσεις υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 5Γ για ανάληψη υπηρεσίας ή έναρξη εργασιών που έλαβαν χώρα από την 01η.1.2022 και μετά, υποβάλλονται ως εξής:

α) Για ανάληψη υπηρεσίας ή έναρξη εργασιών που λαμβάνει χώρα μέχρι και την 2α Ιουλίου του εκάστοτε έτους, η αίτηση για υπαγωγή στις διατάξεις του παρόντος άρθρου υποβάλλεται για το έτος ανάληψης υπηρεσίας ή έναρξης εργασιών και μέχρι το τέλος του έτους αυτού. Η αίτηση δύναται να υποβάλλεται και εντός του επόμενου από την ανάληψη υπηρεσίας ή έναρξης εργασιών έτους και κρίνεται για υπαγωγή στο έτος αυτό.

β) Για ανάληψη υπηρεσίας ή έναρξης εργασιών που λαμβάνει χώρα μετά την 2α Ιουλίου του εκάστοτε έτους, η αίτηση για υπαγωγή στις διατάξεις του παρόντος άρθρου υποβάλλεται για το επόμενο έτος από την ανάληψη υπηρεσίας ή έναρξης εργασιών και μέχρι το τέλος του έτους αυτού. (σχετ. παρ.3 και 7 του άρθρου 5Γ ΚΦΕ, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 53 του ν.4916/2022).

4.B.1.3. Πώς υποβάλλεται η αίτηση και τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά

Η αίτηση και τα δικαιολογητικά υποβάλλονται με ψηφιακή απεικόνιση (scan), μέσω μηνύματος ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στην προαναφερόμενη αρμόδια υπηρεσία είτε α) με αποστολή αιτήματος μέσω της πλατφόρμας «Τα Αιτήματά μου» στην ψηφιακή πύλη myAADE (<https://www1.aade.gr/gsisapps5/myaade/#!/arxiki>) ή β) με φυσικό φάκελο ταχυδρομικά με συστημένη επιστολή ή με υπηρεσία ταχυμεταφοράς. Είναι, επίσης, δυνατή η κατάθεση των αιτήσεων και στο γραφείο πρωτοκόλλου της ως άνω υπηρεσίας.

Ημερομηνία υποβολής της αίτησης θεωρείται η ημερομηνία που προκύπτει από τη σφραγίδα του ταχυδρομείου ή της υπηρεσίας ταχυμεταφοράς ή η ημερομηνία αποστολής του μηνύματος ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, αντίστοιχα. Το αποδεικτικό του ταχυδρομείου ή της υπηρεσίας ταχυμεταφοράς ή το αυτοματοποιημένο μήνυμα που αποστέλλεται ως απάντηση στο ηλεκτρονικό μήνυμα του φορολογουμένου, αποτελεί γι' αυτόν αποδεικτικό υποβολής της αίτησης και επέχει θέση απόδειξης παραλαβής εκ μέρους του αποδέκτη. (Α.1087/15-04-2021, άρθρο 4, παρ.2).

Η αίτηση παραλαμβάνεται ακόμα και αν δεν συνοδεύεται από τα προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά κατά τον χρόνο υποβολής της, εξετάζεται και, εφόσον διαπιστωθούν ελλείψεις, ενημερώνεται άμεσα ο αιτών για τη συμπλήρωση ή την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών εντός της προθεσμίας των εξήντα (60) ημερών που προβλέπεται από τον νόμο για

την έκδοση της απόφασης. (Α.1087/15-04-2021, άρθρο 4, παρ.4).

Εντούτοις, προκειμένου να γίνει αποδεκτή, πρέπει υποχρεωτικά να συνοδεύεται, κατά περίπτωση, από:

1. Προσκόμιση δικαιολογητικών για την απόδειξη ύπαρξης εργασιακής σχέσης (ενδεικτικά: Σύμβαση ορισμένου ή αορίστου χρόνου, έντυπο αναγγελίας πρόσληψης, δημοσίευση στο ΓΕΜΗ της πράξης ορισμού διευθυντή ή μέλους Δ.Σ. εταιρείας ή σύμβαση παροχής νομικών υπηρεσιών έναντι πάγιας αντιμισθίας).
2. Υπεύθυνη δήλωση περί παραμονής του στην Ελλάδα για μια διετία από το έτος υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ.
3. Υπεύθυνη δήλωση του εργοδότη ότι ο αιτών καλύπτει νέα θέση εργασίας.
4. Βεβαίωση έναρξης εργασιών ατομικής επιχείρησης. (Ε.2224/01-12-2021, παρ.22).

4.B.1.4. Έκδοση Απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών Κατοίκων Ημεδαπής

Η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει την αίτηση και εκδίδει απόφαση, εντός εξήντα (60) ημερών από την υποβολή της αίτησης, με την οποία την εγκρίνει ή την απορρίπτει, αναλόγως της συνδρομής ή μη των προϋποθέσεων της παρ. 1.του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ. Σε περίπτωση απόρριψης αίτησης, λόγω μη προσκόμισης των απαιτούμενων δικαιολογητικών η απόφαση δύναται να ανακληθεί, εάν τα απαιτούμενα δικαιολογητικά προσκομισθούν μέχρι την 31 Μαρτίου του επόμενου από την υποβολή του αιτήματος έτους. Η αίτηση επανεξετάζεται και εκδίδεται από τη Φορολογική Διοίκηση νέα απόφαση εντός εξήντα (60) ημερών από την προσκόμιση των δικαιολογητικών. (Α.1089/2022, παράγραφος 4 άρθρο 1).

4.B.1.5. Διάρκεια υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ

Η υπαγωγή στις διατάξεις του άρθρου 5Γ λήγει μετά το πέρας επτά (7) συνολικά φορολογικών ετών από την έκδοση της εγκριτικής απόφασης του αρμόδιου Προϊσταμένου και εφεξής φορολογείται για το σύνολο του εισοδήματός του με τις γενικές διατάξεις.

4.B.1.6. Ερμηνεία της νέας θέσης εργασίας - Πότε υφίσταται νέα θέση εργασίας

Με τις Ε.2224/01-12-2021 και Ε.2029/24-03-2022 εγκυκλίους του Διοικητή της ΑΑΔΕ δόθηκαν διευκρινίσεις για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ αναφορικά με την έννοια της νέας θέσης εργασίας. Ειδικότερα, με την παρ. 4 της Ε.2029/24-03-2022 εγκυκλίου διευκρινίζεται ότι νέα θέση εργασίας υφίσταται τόσο σε περίπτωση αύξησης (σε απόλυτους αριθμούς) του αριθμού των απασχολούμενων, κατά την ημέρα ανάληψης υπηρεσίας από το φυσικό πρόσωπο που αιτείται την υπαγωγή του στις διατάξεις του παρόντος άρθρου, όσο και στην περίπτωση που ο αιτών προσλαμβάνεται για να καλύψει νέα θέση σε υφιστάμενο τμήμα ή σε υφιστάμενη ειδικότητα ή για να καλύψει νέα ειδικότητα ή θέση σε νέο τμήμα στο οργανόγραμμα του ημεδαπού νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας ή της μόνιμης εγκατάστασης αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα, ακόμα και αν ο αριθμός των απασχολούμενων συνολικά δεν αυξάνεται.

Σε κάθε περίπτωση προϋπόθεση για να πληρούται ο σκοπός της διάταξης του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ για τη δημιουργία της νέας θέσης εργασίας είναι να μην προκύψει ακολούθως μείωση των θέσεων εργασίας της ίδιας ειδικότητας ή των ίδιων καθηκόντων με αυτή που καταλαμβάνει ο υπαχθείς στις διατάξεις, για εύλογο χρονικό διάστημα, το οποίο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των έξι μηνών. Από την έκδοση της ως άνω εγκυκλίου, κάθε άλλη εγκύκλιος με αντίθετο περιεχόμενο ως προς την ερμηνεία της έννοιας της νέας θέσης εργασίας, για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ, παύει να ισχύει. Τα οριζόμενα στην Ε.2029/24-03-2022 για την έννοια της νέας θέσης εργασίας εφαρμόζονται και για τις περιπτώσεις εργαζομένων που έχουν ήδη υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5Γ.

Περαιτέρω, με την παρ. 4 της Ε.2224/01-12-2021 έχει αποσαφηνιστεί ότι:

α) δεν θεωρείται ότι επέρχεται μείωση των θέσεων εργασίας σε περιπτώσεις που η μείωση του αριθμού των εργαζομένων εντός του πιο πάνω διαστήματος, οφείλεται σε οικειοθελή αποχώρηση, εργαζόμενου, λήξη σύμβασης ορισμένου χρόνου, συνταξιοδότηση σε καταγγελία σύμβασης εργασίας πριν τη λήξη της για σπουδαίο λόγο που αφορά τον εργαζόμενο.

β) επέρχεται αύξηση των θέσεων εργασίας στις περιπτώσεις απόσπασης ή δανεισμού εργαζομένου από αλλοδαπή επιχείρηση σε ελληνική επιχείρηση, εφόσον με την εν λόγω σύμβαση (δανεισμού ή απόσπασης) η ελληνική επιχείρηση έχει το δικαίωμα να ορίζει και να ελέγχει τον τρόπο, το χρόνο και τον τόπο εκτέλεσης των υπηρεσιών κατά τη διάρκεια της απόσπασης ή του δανεισμού, και η ελληνική επιχείρηση έχει αναλάβει επίσης την υποχρέωση καταβολής του κόστους της μισθοδοσίας του εν λόγω εργαζόμενου.

γ) η Α.Α.Δ.Ε. δύναται να αναζητά και να επαληθεύει τα στοιχεία για τον ακριβή αριθμό των εργαζομένων, κατά περίπτωση, από τα νομικά πρόσωπα, τις νομικές οντότητες ή τις αλλοδαπές επιχειρήσεις με μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, καθώς και από άλλες δημόσιες αρχές, όπως το πληροφοριακό σύστημα Εργάνη του Υπουργείου Εργασίας και Κοινωνικών Υποθέσεων, τον Οργανισμό Απασχόλησης Εργατικού Δυναμικού (ΟΑΕΔ), ή το Σώμα Επιθεώρησης Εργασίας (ΣΕΠΕ).
Περίπτωση Μεταβολής της θέσης εργασίας.

Σε περίπτωση που μεταβάλλεται η θέση εργασίας του υπαχθέντος φυσικού προσώπου στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ, ο φορολογούμενος ενημερώνει την αρμόδια υπηρεσία Δ.Ο.Υ. για την αλλαγή εργοδότη και υποβάλλει την υπεύθυνη δήλωση εκ μέρους του νέου εργοδότη περί πλήρωσης νέας θέσης εργασίας, προκειμένου να συνεχίσει να υπάγεται στον ειδικό τρόπο φορολόγησης του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ για τόσα έτη όσα υπολείπονται ως τη συμπλήρωση του χρονικού διαστήματος της παρ. 4 του άρθρου 5Γ. Ο φορολογούμενος που έχει υπαχθεί στο άρθρο 5Γ του ΚΦΕ ως μισθωτός και εν συνεχεία απωλέσει την ιδιότητα αυτή, αλλά εντός χρονικού διαστήματος δώδεκα (12) μηνών προβεί σε έναρξη εργασιών ατομικής επιχείρησης, ενημερώνει την αρμόδια υπηρεσία για τη μεταβολή αυτή, προκειμένου να συνεχίσει να υπάγεται στον ειδικό τρόπο φορολόγησης του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ, για τόσα έτη όσα υπολείπονται ως τη συμπλήρωση του χρονικού διαστήματος της παρ. 4 του άρθρου 5Γ.

Ομοίως, ο φορολογούμενος ο οποίος υπήχθη στις εν λόγω διατάξεις λόγω έναρξης εργασιών ατομικής επιχείρησης, αλλά μεταγενέστερα παύει τη δραστηριότητα αυτή και αναλαμβάνει μισθωτή εργασία, ενημερώνει την αρμόδια υπηρεσία για τη μεταβολή αυτή και συνεχίζει να υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις της περ. γ' της παρ. 1 και της παρ. 6 του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ, για τόσα έτη όσα υπολείπονται ως τη συμπλήρωση του χρονικού διαστήματος της παρ. 4 του παρόντος άρθρου. (Α.1087/15-04-2021, άρθρο 4, παράγραφος 6).

Περίπτωση διαδοχικών συμβάσεων ορισμένου χρόνου στον ίδιο εργοδότη

Με την Ε.2029/24-03-2022 εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι στην περίπτωση διαδοχικών συμβάσεων ορισμένου χρόνου στον ίδιο εργοδότη, δεν θεωρείται ότι μεταβάλλεται η θέση εργασίας του υπαχθέντος στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ φυσικού προσώπου, το οποίο συνεχίζει να υπάγεται στον ειδικό τρόπο φορολόγησης του άρθρου αυτού. (Ε.2029/24-03-2022, παρ.4).

4.Β.2. Ειδικότερα θέματα/ περιπτώσεις υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ

4.Β.2.1. Ταυτόχρονη υπαγωγή στις διατάξεις των άρθρων 5Α ή 5Β

Φυσικό πρόσωπο δύναται να υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ, ενώ έχει υπαχθεί στις διατάξεις των άρθρων 5Α ή 5Β του ΚΦΕ, και το αντίστροφο, εφόσον κατά τον χρόνο της υπαγωγής πληρούνται οι προϋποθέσεις εκάστου άρθρου. (Α.1087/15-04-2021, άρθρο 3 §10)

4.Β.2.2. Εταίρος ή/και διαχειριστής ΕΠΕ και ΙΚΕ

Φυσικό πρόσωπο για τις υπηρεσίες που παρέχει ως εταίρος ή/και διαχειριστής ΕΠΕ και ΙΚΕ δύναται να υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5Γ, καθώς με τις διατάξεις της περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ΚΦΕ ορίζεται ότι για τους σκοπούς του ΚΦΕ, εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες ως διευθυντής ή μέλος του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας. Περαιτέρω από τη Διοίκηση έγινε δεκτό ότι οι αμοιβές εταίρων και διαχειριστών ΕΠΕ και ΙΚΕ καθώς και οι αμοιβές εκπρόσωπων και εταίρων ΟΕ και ΕΕ για τις υπηρεσίες που παρέχουν με βάση την ιδιότητα τους αυτή προς τις υπόψη εταιρείες, εξομοιώνονται με τις αμοιβές διευθυντών ή μελών ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας και χαρακτηρίζονται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία (Α.1118/2021 Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ, ΔΕΑΦΑ 1064780 ΕΞ 2015/11.5.2015).

Συνεπώς και τα ως άνω πρόσωπα δύνανται να υπαχθούν στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ, εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι προϋποθέσεις υπαγωγής, συμπεριλαμβανομένης και της πλήρωσης της νέας θέσης εργασίας. (Ε. 2224/2021, παράγραφος 5)

4.Β.3. Ειδικότερα θέματα/ περιπτώσεις ΜΗ υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ

4.Β.3.1. Δημόσιοι Υπάλληλοι ή λειτουργοί

Φυσικό πρόσωπο που μεταφέρει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα με σκοπό να παρέχει μισθωτή εργασία σύμφωνα με την περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ΚΦΕ (υπηρεσίες οι οποίες ρυθμίζονται από τη νομοθεσία περί μισθολογίου και ειδικών μισθολογίων των υπαλλήλων και λειτουργών του Δημοσίου), ΔΕΝ δύναται να υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5Γ. (Α.1087/15-04-2021, άρθρο 3).

4.Β.3.2. Μισθωτός σε Ατομική επιχείρηση

Φυσικό πρόσωπο που μεταφέρει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα και παρέχει υπηρεσίες στην Ελλάδα στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης κατά την έννοια της παρ. 2 του άρθρου 12 του ΚΦΕ, που ασκείται σε ατομική επιχείρηση, δεν δύναται να υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ καθώς η ατομική επιχείρηση δεν εντάσσεται στην έννοια του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, διότι αποτελεί δραστηριότητα που ασκείται από φυσικό πρόσωπο χωρίς να παρεμβάλλεται νομικό πρόσωπο και συνεπώς δεν πληρούνται σωρευτικά οι προϋποθέσεις του νόμου.

4.Β.4. Άρση της υπαγωγής από τις διατάξεις του άρθρου 5Γ

Το φυσικό πρόσωπο που έχει ενταχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ, εφόσον σε κάποιο φορολογικό έτος δεν πληροί τις προϋποθέσεις των περ. γ' και δ' της παρ. 1 του άρθρου αυτού, παύει να υπάγεται στις διατάξεις από το οικείο φορολογικό έτος και εφεξής και φορολογείται για το σύνολο του εισοδήματός του από μισθωτή εργασία ή επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτά στην Ελλάδα σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις του ΚΦΕ. (Α.1087/2021, άρθρο 4 παράγραφος 5).

Η εκ νέου υπαγωγή του φυσικού προσώπου στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ, εάν έχει υπάρξει άρση αυτής, είναι δυνατή, εφόσον η νέα αίτηση υπαγωγής υποβληθεί οποτεδήποτε εντός του χρονικού διαστήματος της παρ. 4 του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ. Στην περίπτωση που ο φορολογούμενος παρέμεινε φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, δεν εξετάζονται εκ νέου οι προϋποθέσεις των περ. α' και β' της παρ.1 του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ. Στην περίπτωση που ο φορολογούμενος κατέστη στο μεταξύ φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής, δύναται να υποβάλει αίτηση αλλά θα εξετάζονται εκ νέου όλες οι προϋποθέσεις της παρ. 1 του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ. Σε κάθε μια από τις ως άνω περιπτώσεις, εφόσον γίνει δεκτή η αίτηση, η υπαγωγή θα ισχύει για τόσα έτη όσα υπολείπονται ως τη συμπλήρωση του ως άνω χρονικού διαστήματος, ήτοι έως τη συμπλήρωση επταετίας από την αρχική υπαγωγή στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ. (Α.1087/15-04-2021, άρθρο 4 παράγραφος 7).

4.Β.5. Φορολόγηση εισοδήματος φυσικού προσώπου που έχει υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ

Εισόδημα από μισθωτή εργασία :Το πενήντα τοις εκατό (50%) του εισοδήματος από μισθωτή εργασία που προέρχεται από την πλήρωση της νέας θέσης εργασίας απαλλάσσεται από τον φόρο εισοδήματος και από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ΚΦΕ, ενώ το υπόλοιπο πενήντα τοις εκατό (50%) του εισοδήματος φορολογείται με την κλίμακα της παρ. 1 του άρθρου 15 του ΚΦΕ, συναθροιζόμενο με τυχόν λοιπά εισοδήματα που φορολογούνται με την ίδια κλίμακα και η φορολόγησή τους άρχεται εκ του κατώτερου φορολογικού συντελεστή. (Ε.2224/01-12-2021, παράγραφος 6).

Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα: Το πενήντα τοις εκατό (50%) του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, απαλλάσσεται από τον φόρο εισοδήματος και από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ΚΦΕ, ενώ το υπόλοιπο πενήντα τοις εκατό (50%) φορολογείται με την κλίμακα της παρ. 1 του άρθρου 15 του ΚΦΕ, συναθροιζόμενο με τυχόν λοιπά εισοδήματα που

φορολογούνται με την ίδια κλίμακα και η φορολόγησή τους άρχεται εκ του κατώτερου φορολογικού συντελεστή. (Ε.2224/01-12-2021, παράγραφος 15).

4.Β.6. Διενέργεια Παρακράτησης φόρου εισοδήματος φυσικού προσώπου που έχει υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5Γ

Από μισθωτή εργασία: Οι μισθωτοί που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ, απαιτείται να προσκομίσουν στον εκκαθαριστή της μισθοδοσίας τους, την σχετική εγκριτική απόφαση υπαγωγής τους στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ του αρμόδιου Προϊσταμένου, προκειμένου να διενεργείται παρακράτηση φόρου εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ΚΦΕ για το πενήντα τοις εκατό (50%) του εισοδήματος τους από μισθωτή εργασία που αποκτούν στην Ελλάδα μέσα στο φορολογικό έτος και για το υπόλοιπο πενήντα τοις εκατό (50%) να μην διενεργείται παρακράτηση φόρου.

Δεδομένου ότι στην ως άνω εγκριτική απόφαση γίνεται ρητή αναφορά στα στοιχεία συγκεκριμένου εργοδότη ο οποίος βεβαιώνει ότι ο αιτών καλύπτει νέα θέση εργασίας, η κατά τα ανωτέρω αναφερόμενη παρακράτηση φόρου στο πενήντα τοις εκατό (50%) του εισοδήματος διενεργείται αποκλειστικά από τον αναφερόμενο στην απόφαση εργοδότη. (Ε.2224/01-12-2021, παράγραφοι 11, 12).

Από επιχειρηματική αμοιβή: Φυσικό πρόσωπο που έχει κάνει έναρξη εργασιών ατομικής επιχείρησης, έχει υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ και αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, για την παρακράτηση φόρου εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 62 και 64 του ΚΦΕ και οι οδηγίες που δόθηκαν με την ΠΟΛ.1120/2014 εγκύκλιο, ήτοι διενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) σύμφωνα με την περ. δ' παρ. 1 του άρθρου 64 του ΚΦΕ επί των συνολικών ακαθάριστων αμοιβών (και όχι επί του πενήντα τοις εκατό (50%) αυτών). (Ε.2224/01-12-2021, παράγραφος 18).

4.Β.7. Τι οφείλει να κάνει ο εκκαθαριστής μισθοδοσίας φυσικού προσώπου που έχει υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5Γ

Ο εκκαθαριστής μισθοδοσίας, όταν λάβει γνώση της σχετικής εγκριτικής απόφασης υπαγωγής του μισθωτού στις διατάξεις του άρθρου 5Γ, οφείλει να διενεργεί παρακράτηση φόρου εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ΚΦΕ για το πενήντα τοις εκατό (50%) του εισοδήματος του από μισθωτή εργασία που αποκτά στην Ελλάδα.

Στη δήλωση παρακρατούμενων φόρων από μισθωτή εργασία και συντάξεις ο εκκαθαριστής δηλώνει το σύνολο των αποδοχών του υπαχθέντος στις διατάξεις του 5Γ εργαζόμενου, αλλά παρακρατεί και αποδίδει φόρο μόνο για το πενήντα τοις εκατό (50%) του εισοδήματος τους από μισθωτή εργασία.

Για δηλώσεις παρακρατούμενων φόρων από μισθωτή εργασία και συντάξεις που τυχών έχουν υποβληθεί πριν την έκδοση της εγκριτικής απόφασης δεν οφείλεται να υποβληθεί τροποποιητική δήλωση παρακρατούμενων φόρων.

4.Β.8. Λοιπά θέματα

- **Ύψος εισοδήματος επί του οποίου υπολογίζεται το ελάχιστο απαιτούμενο ποσό δαπανών με ηλεκτρονικά μέσα, φυσικών προσώπων που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5Γ.**

Για τα φυσικά πρόσωπα που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ, το πραγματικό εισόδημα επί του οποίου υπολογίζεται το ελάχιστο απαιτούμενο ποσό δαπανών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής, όπως προβλέπεται στις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της περίπτωσης β' της παρ. 6 του άρθρου 15 του ΚΦΕ, είναι το σύνολο του εισοδήματος που λαμβάνει από μισθωτή εργασία και επιχειρηματική δραστηριότητα, ήτοι τόσο το πενήντα τοις εκατό (50%) του εισοδήματος που φορολογείται με τις γενικές διατάξεις όσο και το πενήντα τοις εκατό (50%) του εισοδήματος που απαλλάσσεται του φόρου εισοδήματος και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ΚΦΕ. Τυχόν εισοδήματά τους από μισθωτή εργασία και επιχειρηματική δραστηριότητα που δεν έχουν υπαχθεί στην εν λόγω διάταξη, καθώς και εισοδήματα από ακίνητη περιουσία, συναθροίζονται με το σύνολο των υπαχθέντων στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ εισοδημάτων τους για τον υπολογισμό του πραγματικού εισοδήματος. (Ε.2224/01-12-2021 και Ε.2029/24-03-2022).

- **Προσδιορισμός τεκμαρτού εισοδήματος με βάση τις διατάξεις του άρθρου 31 του ΚΦΕ**

φυσικών προσώπων που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5Γ. Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη προκειμένου για φυσικά πρόσωπα που υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 5Γ, δεν εφαρμόζεται για το ποσό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης, η οποία προκύπτει βάσει της κατοικίας (κύριας και δευτερευουσών) ή/και επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης (ανεξαρτήτως αριθμού οχημάτων). (σχετ. περ. 1 άρθρο 33 του ΚΦΕ, Ε.2029/24-03-2022).

- **Υφίσταται υποχρέωση δήλωσης τυχόν εισοδημάτων αλλοδαπής που αποκτά υπαχθέν φυσικό πρόσωπο στις διατάξεις.** Ο φορολογούμενος που υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 5Γ υποχρεούται να δηλώνει όλα τα εισοδήματα του που προκύπτουν στην ημεδαπή, κατά την έννοια της παρ. 1 του άρθρου 5 του ΚΦΕ, και τα τυχόν εισοδήματα που προκύπτουν στην αλλοδαπή, κατά την έννοια της παρ.2 του άρθρου 5 του ΚΦΕ. (Α. 1087/15-04-2021, άρθρο 5, παρ.2)

ΕΝΟΤΗΤΑ Γ – ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ/ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΩΝ

4.Γ.1. Περίπτωση 1^η

Ο Γιάννης Π. εδώ και 8 χρόνια εργάζεται σε εταιρεία πληροφορικής στο Λονδίνο και του έγινε πρόταση να έρθει να εργαστεί σε εταιρεία ίδιου αντικειμένου στην Ελλάδα από 01/03/2022, που ανοίγει νέο παράρτημα στην Θεσσαλονίκη.

Μπορεί να υπαχθεί στις ευνοϊκές διατάξεις του άρθρου 5Γ για το έτος 2022, εάν λάβουμε υπόψη ότι όταν έφυγε για Αγγλία είχε αμελήσει να μεταβάλει την φορολογική του κατοικία και στο μητρώο της Δ.Ο.Υ. όλα τα έτη εμφανίζεται ως κάτοικος Ελλάδος;

Απάντηση

Ναι μπορεί, αρκεί να προσκομίσει στην Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών Κατοίκων Ημεδαπής της ΑΑΔΕ βεβαίωση φορολογικής κατοικίας από την φορολογική αρχή της Μ. ΒΡΕΤΑΝΙΑΣ από την οποία να προκύπτει ότι είναι φορολογικός κάτοικος αυτού του κράτους, τουλάχιστον για τα 5 τελευταία έτη(έτη 2017-2021) ή αντί της βεβαίωσης, την προβλεπόμενη Αίτηση για την Εφαρμογή της ΣΑΔΦΕ όπου είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (δίγλωσσα έντυπα), συμπληρωμένη, υπογεγραμμένη και σφραγισμένη από την αρμόδια αλλοδαπή φορολογική αρχή. (Α.1087/15-04-2021, άρθρο 3, παρ.2).

4.Γ.2. Περίπτωση 2^η

Η Μαρία Κ. εδώ και 5 χρόνια εργάζεται ως γιατρός με ειδικότητα ενδοκρινολόγου στη Σουηδία.

Το Σεπτέμβριο του 2022, προκηρύχθηκαν θέσεις γιατρών της ειδικότητας της στο Πανεπιστημιακό νοσοκομείο της Κρήτης και σκέφτεται να υποβάλει αίτηση.

Ο πατέρας της, την συμβουλεύει να υποβάλει την αίτηση και να γυρίσει πίσω και την ενημερώνει για τα νέα φορολογικά κίνητρα που έχουν θεσμοθετηθεί για τα πρόσωπα που επιστρέφουν στην Ελλάδα. Η Μαρία ζητά και την δική σας συμβολή για τα φορολογικά κίνητρα.

Απάντηση

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ και της Α. 1087/2021, φυσικό πρόσωπο που μεταφέρει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα με σκοπό να παρέχει μισθωτή εργασία σύμφωνα με την περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ΚΦΕ (υπηρεσίες οι οποίες ρυθμίζονται από τη νομοθεσία περί μισθολογίου και ειδικών μισθολογίων των υπαλλήλων και λειτουργών του Δημοσίου), ΔΕΝ δύναται να υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5Γ. (Α.1087/15-04-2021, άρθρο 3).

Συνεπώς, η Μαρία Κ. δεν μπορεί να υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ εργαζόμενη ως γιατρός στο Πανεπιστημιακό νοσοκομείο της Κρήτης.

Ωστόσο, μπορεί να υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5Γ εάν η Μαρία Κ. επιλέξει να ασκήσει ελεύθερο επάγγελμα ή να εργαστεί ως μισθωτή σε ιδιωτική κλινική.

4.Γ.3. Περίπτωση 3^η

Ο Κώστας έχει μεγαλώσει στην Αυστραλία, από Έλληνες γονείς.

Οι γονείς του, συνταξιούχοι πια, σκέφτονται να γυρίσουν πίσω στην Ελλάδα και συγκεκριμένα στην Κάλυμνο, που είναι ο τόπος καταγωγής τους.

Ο Κώστας, έχοντας επισκεφτεί το νησί τον περασμένο καλοκαίρι και έχοντας ακούσει για τα νέα

φορολογικά κίνητρα σκέφτεται πολύ σοβαρά να γυρίσει και εκείνος πίσω και να ανοίξει μια επιχείρηση στο χώρο της εστίασης.

Ανησυχεί όμως ότι μέχρι το τέλος του έτους δεν θα έχει προλάβει να οργανωθεί και να υποβάλει την σχετική αίτηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Ζητά τη συμβουλή σας.

Απάντηση

Σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ν.4916/2022 (Α' 65) και ισχύει για αιτήσεις για ανάληψη υπηρεσίας ή έναρξη εργασιών που έλαβαν χώρα από την 01η.1.2022 και μετά, η αίτηση υπαγωγής υποβάλλεται ως το τέλος του επομένου έτους από την ανάληψη υπηρεσίας ή έναρξη εργασιών (σχετ. παρ. 3 και 7 του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 53 του ν.4916/2022).

Συνεπώς, ο Κώστας δύναται να υποβάλει αίτηση ως το τέλος του επόμενου έτους από την έναρξη εργασιών της επιχείρησής του.

4.Γ.4. Περίπτωση 4^η

Η Άννα εδώ και 7 χρόνια εργάζεται στην Γαλλία, στο χώρο της διαφήμισης. Τον Σεπτέμβριο του 2022, της έγινε πρόταση να έρθει να εργαστεί στην Ελλάδα σε τμήμα marketing φαρμακευτικής εταιρείας. Είναι μια πρόταση που την ενδιαφέρει πολύ, αλλά θα ήθελε να συνεχίσει τη συνεργασία της με τους Γάλλους πελάτες της και ταυτόχρονα να διερευνήσει τις ευκαιρίες που τυχόν θα της δοθούν στο χώρο της διαφήμισης στην ελληνική αγορά.

Ζητά τη συμβουλή σας σχετικά με τα φορολογικά κίνητρα που πρόσφατα έχουν θεσμοθετηθεί.

Απάντηση

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 9 του άρθρου 3 της Α. 1087/2021, φυσικό πρόσωπο που αποκτά εισόδημα από μισθωτή εργασία και από επιχειρηματική δραστηριότητα που προκύπτει στην ημεδαπή, δύναται να υπαχθεί στον ειδικό τρόπο φορολόγησης του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ, για το σύνολο των ως άνω εισοδημάτων του, εφόσον πληρούνται οι λοιπές προϋποθέσεις του παρόντος άρθρου, για κάθε μία από τις ως άνω κατηγορίες εισοδήματος.

Συνεπώς, η Άννα δύναται να υπαχθεί στις ευνοϊκές διατάξεις του άρθρου 5Γ και για τις δυο δραστηριότητες, δηλαδή μπορεί να υπαχθεί στην εναλλακτική φορολόγηση του άρθρου 5Γ και για το εισόδημα της από την μισθωτή εργασία στο τμήμα MARKETING της φαρμακευτικής εταιρείας και για το εισόδημά της από την άσκηση ατομικής επιχείρησης. Περαιτέρω, στα πλαίσια άσκησης της ατομικής της επιχείρησης δύναται να έχει πελάτες τόσο στο εσωτερικό όσο και στο εξωτερικό της χώρας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 - ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΑ ΚΙΝΗΤΡΑ ΠΡΟΣΕΛΚΥΣΗΣ ΞΕΝΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ-ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ (ΜΠΟΥΡΙΚΟΣ)

ΕΝΟΤΗΤΑ Α

5.Α.1. Εισαγωγή

Το παρόν Κεφάλαιο ασχολείται με την ανάδειξη συγκεκριμένων τελωνειακών διαδικασιών-καθεστώτων ως κίνητρα («τελωνειακά κίνητρα») για την προσέλκυση ξένων επιχειρήσεων και επενδύσεων στην Ελλάδα με σκοπό να εμπλουτιστεί η «εργαλειοθήκη» των Συμβούλων Οικονομικών και Εμπορικών Υποθέσεων του Υπ. Εξωτερικών στις επαφές τους με ενδιαφερόμενους επενδυτές της αλλοδαπής.

Προκειμένου να ενισχυθεί η ανωτέρω προσπάθεια, απαιτείται γνωστική εξοικείωση με τέσσερα επιμέρους πεδία:

α) Βασικές έννοιες των τελωνειακών διαδικασιών-καθεστώτων κινήτρων,

β) Διασύνδεση (θεωρητική και εμπειρική) μεταξύ τελωνειακών διαδικασιών και της προσέλκυσης ξένων επιχειρήσεων- επενδύσεων,

γ) Λειτουργία των πλέον σημαντικών/ εμβληματικών τελωνειακών κινήτρων στην Ελλάδα (ελεύθερη ζώνη και τελωνειακή αποθήκευση- καθεστώς 07), και

δ) Αρμόδιες τελωνειακές υπηρεσίες της ΑΑΔΕ προς περαιτέρω πληροφόρηση και συμβουλευτική.

5.A.2. Βασικές έννοιες τελωνειακών διαδικασιών-καθεστώτων κινήτρων

Οι τελωνειακές διαδικασίες, έχοντας στον πυρήνα τους την επιβολή δασμών κατά τη διέλευση των συνόρων, συνιστούν έναν παγκόσμια και αρχαίο θεσμό. Για την ακρίβεια, ο τελωνειακός θεσμός φαίνεται να ακολουθεί την ιστορική εξέλιξη του ανθρώπινου πολιτισμού από τη Μεσοποταμία και την αρχαία Ελλάδα, μέχρι τις μέρες μας, διατηρώντας ως θεμελιώδες στοιχείο του την επιβολή δασμών (με πολλές και διάφορες ονομασίες) και την τελωνειακή επιτήρηση των εισαγομένων και διερχομένων εμπορευμάτων από λιμένες και χερσαία συνοριακά σημεία, ως έκφραση κυριαρχίας αλλά και μεθόδου προσπορισμού πόρων για την εξυπηρέτηση των κυρίαρχων (από φυλές, αυτοκρατορίες μέχρι τις σύγχρονες εθνικές κρατικές οντότητες και τις τελωνειακές ενώσεις) (βλ. χαρακτηριστικά Asakura, 2003).

Η επιβολή δασμού και η τελωνειακή επιτήρηση των εμπορευμάτων, κατέστησαν αναγκαία στο πεδίο της πρακτικής εφαρμογής, μια σειρά εργαλείων, από την ανάπτυξη τελωνειακών μονάδων («τελωνεία», δηλαδή μόνιμα κλιμάκια εξουσιοδοτημένων κρατικών υπαλλήλων), την καθιέρωση κωδικοποίησης των εμπορευμάτων, την ύπαρξη δασμολογίου με πίνακα των δασμών εισαγωγής και εξαγωγής ανά εμπόρευμα μέχρι την επιβολή διαδικασιών διευκόλυνσης του διαμετακομιστικού εμπορίου (πχ., διαμετακόμιση/ transit, ελεύθερες ζώνες), την ανάπτυξη της βιομηχανίας (μεταποίηση εμπορευμάτων) και μεθόδων δίκυψης του λαθρεμπορίου.

Η σημασία των τελωνειακών διαδικασιών για τις διεθνείς οικονομικές σχέσεις ήταν τέτοια που οδήγησε στη δημιουργία ενός εκ των πρώτων διεθνών οργανισμών (αρχικά ως Συμβούλιο Τελωνειακής Συνεργασίας, σήμερα ως Παγκόσμιος Οργανισμός Τελωνείων/ ΠΟΤ) στο συγκεκριμένο πεδίο, με σκοπό τον καθορισμό κοινών ορισμών και τυποποιήσεων διαδικασιών προς διευκόλυνση τους διεθνούς εμπορίου.

Η ανάγκη της διεθνούς συνεργασίας έγινε ακόμα πιο επιτακτική λόγω του γεγονότος ότι τα τελωνεία και οι τελωνειακές διαδικασίες άρχισαν να χρησιμοποιούνται επιπρόσθετα ως εργαλείο εποπτείας του διεθνούς εμπορίου, όχι μόνο για σκοπούς εισπραχίας δασμών αλλά και ευρύτερους πολιτικούς, κοινωνικούς και οικονομικούς, όπως για την ασφάλεια και προστασία μέσω της εφαρμογής περιορισμών και απαγορεύσεων, την προώθηση των εξαγωγών και την οικονομική ανάπτυξη, καθώς και την προώθηση νομισματικών και οικονομικών ενώσεων.

Την ίδια περίοδο καταγράφεται και η πρώτη προσπάθεια διακρατικών τελωνειακών ενώσεων, δηλαδή η εγκαθίδρυση ενιαίου τελωνειακού εδάφους μεταξύ χωρών που σήμαινε άρση των μεταξύ τους δασμών και επιβολή κοινού δασμολογίου έναντι τρίτων χωρών (BENELUX). Ειδικότερα στην Ευρώπη, η οικοδόμηση της Ευρωπαϊκής Ένωσης στηρίχθηκε εξ αρχής στη δημιουργία Τελωνειακής Ένωσης ως σταδίου μάλιστα μιας ολόενα και περισσότερο ολοκληρωμένης οικονομικής ενοποίησης (Ενιαία Αγορά).

Η ουσία της τελωνειακής ένωσης είναι ότι τα μέλη της εφαρμόζουν τους ίδιους δασμούς στα προϊόντα που εισάγονται στην επικράτειά τους από τον υπόλοιπο κόσμο, και ότι δεν επιβάλλουν δασμούς στο εσωτερικό της. Στην περίπτωση της ΕΕ αυτό σημαίνει ότι δεν καταβάλλονται τελωνειακοί δασμοί κατά τη διακίνηση προϊόντων από ένα κράτος μέλος σε άλλο. Η Τελωνειακή Ένωση της ΕΕ είναι μία από τις λίγες αποκλειστικές αρμοδιότητες της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ, 2020).

Κάπως, έτσι, αναπτύχθηκε ένα πολύπλοκο και πολυεπίπεδο θεσμικό τελωνειακό περιβάλλον, μια αρχιτεκτονική με διεθνείς (διεθνές τελωνειακό δίκαιο), ευρωπαϊκούς/ενωσιακούς (ενωσιακό τελωνειακό δίκαιο) και εθνικούς κανόνες (εθνικό τελωνειακό δίκαιο). Στο διεθνές επίπεδο, αρχικά με

τον ΠΟΤ και αργότερα με την Οικονομική Επιτροπή του ΟΗΕ για την Ευρώπη και τον Παγκόσμιο Οργανισμό Εμπορίου, θεσπίστηκαν διεθνείς κανόνες για την περιγραφή και κωδικοποίηση των εμπορευμάτων, την προσωρινή εισαγωγή, τη διαμετακόμιση, τα εμπορευματοκιβώτια, τη δασμολογητέα αξία, την απλούστευση και εναρμόνιση των τελωνειακών διαδικασιών- καθεστώτων.

Στην περίπτωση της Ελλάδας, η τελωνειακή νομοθεσία αποτελεί αποκλειστική αρμοδιότητας της Ευρωπαϊκής Ένωσης (άρθρο 3 παρ.1 της ΣΛΕΕ), μαζί με τη θέσπιση κανόνων ανταγωνισμού, τη νομισματική πολιτική, τη διατήρηση των βιολογικών πόρων της θάλασσας στο πλαίσιο της κοινής αλιευτικής πολιτικής και την κοινή εμπορική πολιτική.

Η αποστολή των τελωνειακών αρχών εξειδικεύεται στα ακόλουθα (άρθρο 3 Καν. 952/2013):

- Εποπτεία του διεθνούς εμπορίου,
- Προστασία των δημοσιονομικών συμφερόντων της ΕΕ και των κρατών μελών,
- Προστασία της ΕΕ από το αθέμιτο και παράνομο εμπόριο, με παράλληλη στήριξη των νόμιμων επιχειρηματικών δραστηριοτήτων,
- Διαφύλαξη της ασφάλειας και της προστασίας της ΕΕ και των κατοίκων της, καθώς και της προστασίας του περιβάλλοντος, και
- Διατήρηση της κατάλληλης ισορροπίας ανάμεσα στους τελωνειακούς ελέγχους και τη διευκόλυνση του αθέμιτου εμπορίου.

Δεδομένης της αποκλειστικής αρμοδιότητας της ΕΕ στο πεδίο της τελωνειακής ένωσης, οι θεμελιώδεις έννοιες και οι γενικοί κανόνες των τελωνειακών διαδικασιών για τα εμπορεύματα που εισέρχονται στο τελωνειακό έδαφος της ΕΕ ή εξέρχονται από αυτό, καθορίζονται στο αντίστοιχο ενωσιακό δίκαιο, και ειδικότερα στον Ενωσιακό Τελωνειακό Κώδικα (Κανονισμός 952/2013). Η τελωνειακή νομοθεσία συμπληρώνεται και εξειδικεύεται με τους Κανονισμούς 2015/2446 και 2015/2447, το κοινοτικό δασμολόγιο (Κανονισμός 2658/1987, όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει) και το κοινοτικό καθεστώς ατελειών (Κανονισμός 1186/2009).

Οι βασικοί ορισμοί αναφέρονται στην τελωνειακή επιτήρηση, στα πρόσωπα που αναλαμβάνουν την ευθύνη να δηλώσουν εμπορεύματα στις τελωνειακές αρχές, τις τελωνειακές διατυπώσεις που πρέπει να ακολουθήσουν, το χαρακτήρα των εμπορευμάτων που καθορίζει και κανόνες για τη διαχείρισή τους και τα σύνολα ειδικών τελωνειακών κανόνων στα οποία μπορούν να υπαχθούν τα εμπορεύματα (τελωνειακά καθεστώτα). Αναλυτικότερα:

- «Τελωνειακή επιτήρηση»: ενέργειες στις οποίες προβαίνουν γενικά οι τελωνειακές αρχές, ώστε να εξασφαλίζουν την τήρηση της τελωνειακής νομοθεσίας και, ενδεχομένως, άλλων διατάξεων που ισχύουν για τα εμπορεύματα που αποτελούν το αντικείμενο αυτών των ενεργειών (άρθρο 5 παρ. 27 Καν. 952/2013).
- «Διασαφιστής»: πρόσωπο που καταθέτει τελωνειακή διασάφηση, διασάφηση προσωρινής εναπόθεσης, συνοπτική διασάφηση εισόδου, συνοπτική διασάφηση εξόδου, διασάφηση επανεξαγωγής ή γνωστοποίηση επανεξαγωγής στο όνομά του ή το πρόσωπο στο όνομα του οποίου υποβάλλεται η εν λόγω διασάφηση ή ανακοίνωση (άρθρο 5 παρ. 15 Καν. 952/2013).
- «Τελωνειακές διατυπώσεις»: το σύνολο των ενεργειών στις οποίες οφείλουν να προβαίνουν ένα πρόσωπο και οι τελωνειακές αρχές για τη συμμόρφωση προς την τελωνειακή νομοθεσία (άρθρο 5 παρ. 8 Καν. 952/2013).
- «Τελωνειακή διασάφηση»: πράξη με την οποία ένα πρόσωπο δηλώνει, με τους απαιτούμενους τύπους και διαδικασίες, τη βούλησή του να υπαγάγει εμπορεύματα σε συγκεκριμένο τελωνειακό καθεστώς, με αναφορά, ενδεχομένως, τυχόν ειδικών ρυθμίσεων που θα πρέπει να εφαρμοσθούν (άρθρο 5 παρ.12 Καν. 952/2013).
- «Τελωνειακός χαρακτήρας»: ο χαρακτήρας εμπορεύματος ως ενωσιακού ή μη ενωσιακού (άρθρο 5 παρ. 22 Καν. 952/2013).
- «Ενωσιακά εμπορεύματα»: τα εμπορεύματα που υπάγονται σε οποιαδήποτε από τις ακόλουθες κατηγορίες (άρθρο 5 παρ. 23 Καν. 952/2013):
 - α) εμπορεύματα που παράγονται εξ ολοκλήρου στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης, χωρίς να ενσωματώνονται σε αυτά εμπορεύματα που εισάγονται από χώρες ή εδάφη εκτός του τελωνειακού εδάφους της Ένωσης,

- β) εμπορεύματα που έχουν εισαχθεί στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης από χώρες ή εδάφη εκτός του εν λόγω εδάφους και τίθενται σε ελεύθερη κυκλοφορία,
- γ) εμπορεύματα που παράγονται ή παράγονται στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης, είτε αποκλειστικά από εμπορεύματα που αναφέρονται στο στοιχείο β) είτε από εμπορεύματα που αναφέρονται στα στοιχεία α) και β).
- «Μη ενωσιακά εμπορεύματα»: εμπορεύματα άλλα από εκείνα που αναφέρονται στα ενωσιακά εμπορεύματα ή που έχουν απολέσει τον τελωνειακό τους χαρακτήρα ως ενωσιακών εμπορευμάτων (άρθρο 5 παρ. 24 Καν. 952/2013).
 - «Τελωνειακό καθεστώς»: οποιοδήποτε από τα ακόλουθα καθεστώτα στο οποίο μπορούν να υπαχθούν τα εμπορεύματα σύμφωνα με τον Κώδικα (άρθρο 5 παρ. 16)
 - α) θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία,
 - β) ειδικά καθεστώτα,
 - γ) εξαγωγή.
 - «Θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία»: Μη ενωσιακά εμπορεύματα που εισέρχονται/εισάγονται στην ενωσιακή για ιδιωτική χρήση ή κατανάλωση εντός του τελωνειακού εδάφους της Ένωσης και για τα οποία απαιτούνται: α) η είσπραξη κάθε οφειλόμενου εισαγωγικού δασμού, β) η είσπραξη, ενδεχομένως, άλλων επιβαρύνσεων σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις οικείες ισχύουσες διατάξεις για την είσπραξη αυτών των επιβαρύνσεων, γ) η εφαρμογή μέτρων εμπορικής πολιτικής, απαγορεύσεων και περιορισμών, εφόσον η εφαρμογή των εν λόγω μέτρων δεν απαιτείται νωρίτερα, και δ) η διεκπεραίωση των λοιπών προβλεπόμενων διατυπώσεων που καθορίζονται σχετικά με την εισαγωγή των εμπορευμάτων. Η θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία προσδίδει σε κάθε μη ενωσιακό εμπόρευμα τον τελωνειακό χαρακτήρα του ενωσιακού εμπορεύματος (άρθρο 201 Καν. 952/2013).
 - «Ειδικά καθεστώτα»: α) διαμετακόμιση: περιλαμβάνει την εξωτερική και την εσωτερική διαμετακόμιση, β) αποθήκευση: περιλαμβάνει την τελωνειακή αποταμίευση και τις ελεύθερες ζώνες, γ) ειδικές χρήσεις: περιλαμβάνουν την προσωρινή εισαγωγή και τον ειδικό προορισμό, δ) τελειοποίηση: περιλαμβάνει την τελειοποίηση προς επανεξαγωγή και την τελειοποίηση προς επανεισαγωγή (άρθρο 201 Καν. 952/2013).
 - «Εξωτερική διαμετακόμιση»: Τα μη ενωσιακά εμπορεύματα μπορούν να διακινούνται από ένα σημείο του τελωνειακού εδάφους της Ένωσης σε άλλο, χωρίς να υπάγονται στα ακόλουθα: α) εισαγωγικούς δασμούς, β) λοιπές επιβαρύνσεις όπως προβλέπονται σε άλλες σχετικές ισχύουσες διατάξεις, γ) μέτρα εμπορικής πολιτικής, εφόσον αυτά δεν απαγορεύουν την είσοδο ή την έξοδο των εμπορευμάτων στο ή από το τελωνειακό έδαφος της Ένωσης (άρθρο 226 Καν. 952/2013).
 - «Εσωτερική διαμετακόμιση»: τα ενωσιακά εμπορεύματα μπορούν να διακινούνται από ένα σημείο του τελωνειακού εδάφους της Ένωσης σε άλλο με διέλευση από χώρα ή έδαφος εκτός του εν λόγω τελωνειακού εδάφους, χωρίς μεταβολή του τελωνειακού τους χαρακτηρισμού (άρθρο 227 Καν. 952/2013).
 - «Αποθήκευση»: Τα μη ενωσιακά εμπορεύματα μπορούν να αποθηκεύονται στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης, χωρίς να υπόκεινται σε οποιοδήποτε από τα ακόλουθα: α) εισαγωγικούς δασμούς, β) λοιπές επιβαρύνσεις όπως προβλέπονται σε άλλες σχετικές ισχύουσες διατάξεις, γ) μέτρα εμπορικής πολιτικής, εφόσον αυτά δεν απαγορεύουν την είσοδο ή την έξοδο των εμπορευμάτων στο ή από το τελωνειακό έδαφος της Ένωσης (άρθρο 237 παρ.1 Καν. 952/2013).
 - «Τελωνειακή αποταμίευση»: Τα μη ενωσιακά εμπορεύματα μπορούν να αποθηκεύονται σε εγκαταστάσεις ή κάθε άλλο χώρο εγκεκριμένο για το συγκεκριμένο καθεστώς από τις τελωνειακές αρχές και τελούν υπό τελωνειακή επιτήρηση («αποθήκες τελωνειακής αποταμίευσης») (άρθρο 240 Καν. 952/2013).
 - «Προσωρινή εισαγωγή»: Τα μη ενωσιακά εμπορεύματα που προορίζονται για επανεξαγωγή μπορούν να αποτελούν αντικείμενο ειδικής χρήσης στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης με πλήρη ή μερική απαλλαγή από εισαγωγικούς δασμούς και χωρίς να υπόκεινται σε: α) λοιπές επιβαρύνσεις όπως προβλέπονται σε άλλες σχετικές ισχύουσες διατάξεις, β) μέτρα εμπορικής πολιτικής, εφόσον αυτά δεν απαγορεύουν την είσοδο ή την έξοδο των εμπορευμάτων στο ή από το τελωνειακό έδαφος της Ένωσης (άρθρο 250 Καν. 952/2013).
 - «Ειδικός προορισμός»: Τα εμπορεύματα μπορούν να τίθενται σε ελεύθερη κυκλοφορία με απαλλαγή από δασμούς ή με μειωμένο δασμολογικό συντελεστή λόγω του ειδικού τους

- προορισμού (πχ., εφοδιασμός πλοίων) (άρθρο 254 Καν. 952/2013).
- «Τελειοποίηση προς επανεξαγωγή»: Μη ενωσιακά εμπορεύματα μπορούν να υποβάλλονται στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης σε μια ή περισσότερες εργασίες τελειοποίησης χωρίς τα εν λόγω εμπορεύματα να υπόκεινται σε κάποιο από τα εξής: α) εισαγωγικούς δασμούς, β) λοιπές επιβαρύνσεις όπως προβλέπονται σε άλλες σχετικές ισχύουσες διατάξεις, γ) μέτρα εμπορικής πολιτικής, εφόσον αυτά δεν απαγορεύουν την είσοδο ή την έξοδο των εμπορευμάτων στο ή από το τελωνειακό έδαφος της Ένωσης (άρθρο 256 Καν. 952/2013).
 - «Τελειοποίηση προς επανεισαγωγή»: Ενωσιακά εμπορεύματα μπορούν να εξάγονται προσωρινά εκτός του τελωνειακού εδάφους της Ένωσης για να υποβληθούν σε εργασίες τελειοποίησης. Τα μεταποιημένα προϊόντα που προκύπτουν από τις εργασίες αυτές μπορούν να τίθενται σε ελεύθερη κυκλοφορία με ολική ή μερική απαλλαγή από τον εισαγωγικό δασμό, κατόπιν αιτήσεως του δικαιούχου της άδειας ή οιοδήποτε άλλου προσώπου εγκατεστημένου εντός του τελωνειακού εδάφους της Ένωσης, υπό τον όρο ότι το εν λόγω πρόσωπο έχει λάβει τη συγκατάθεση του κατόχου της άδειας και ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις της άδειας (άρθρο 259 Καν. 952/2013).
 - «Εξαγωγή»: Ενωσιακά εμπορεύματα που προορίζονται για έξοδο από το τελωνειακό έδαφος της Ένωσης (άρθρο 269 Καν. 952/2013).
 - «Επανεξαγωγή»: Μη ενωσιακά εμπορεύματα που προορίζονται για έξοδο από το τελωνειακό έδαφος της Ένωσης υπάγονται σε διασάφηση επανεξαγωγής που υποβάλλεται στο αρμόδιο τελωνείο (άρθρο 270 Καν. 952/2013).

Είναι εμφανές από τις βασικές έννοιες της τελωνειακής νομοθεσίας ότι προκύπτει ένα ιδιαίτερα εκτεταμένο πλέγμα διαδικασιών/ νομικών κανόνων για τη διαχείριση τόσο των εισαγομένων όσο και των εξαγομένων εμπορευμάτων. Η διεθνής εφοδιαστική αλυσίδα εμπορευμάτων που στηρίζεται σε κάθε μέσο μεταφοράς για την κάλυψη αναγκών των καταναλωτών και της βιομηχανίας, αναγκαστικά στηρίζεται και υπακούει σε αυτές τις τελωνειακές διαδικασίες.

Η προτυποποίηση, η απλοποίηση και η ψηφιοποίηση αυτών των διαδικασιών θεωρείται σήμερα βασικός παράγοντας ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος κάθε χώρας στις διεθνείς εφοδιαστικές ροές και ειδικότερα στην ανάπτυξη εμπορευματικών κέντρων και εφοδιαστικής, αντλώντας προστιθέμενη αξία τόσο από τη μεταφορά και αποθήκευση των εμπορευμάτων όσο και από την παροχή συνοδευτικών υπηρεσιών και μεταποιητικών δραστηριοτήτων. Η συμβολή των τελωνειακών διαδικασιών στην προσέλκυση ξένων επιχειρήσεων και επενδύσεων έχει ειδικό βάρος λόγω της ύπαρξης τελωνειακών ενώσεων (άρα μη επιβολής δασμών και ισοδύναμων επιβαρύνσεων μεταξύ των κρατών εταίρων) αλλά και της διεθνούς μείωσης των δασμολογικών εμποδίων.

Στην περίπτωση της Ελλάδας μάλιστα, η στάθμιση και συμβολή των τελωνειακών διαδικασιών στη διεθνή εφοδιαστική αλυσίδα είναι ακόμα μεγαλύτερη για τους εξής λόγους:

- α) Αποτελεί κράτος μέλος της ΕΕ που συνορεύει με τρίτες χώρες,
- β) Αποτελεί χώρα με στρατηγική γεωγραφική θέση στην Ανατολική Μεσόγειο, ως πύλη των εμπορευματικών ροών από την Ασία (ιδιαίτερα την Κίνα) λόγω των θαλάσσιων διαδρομών,
- γ) Κατέχει εξαιρετικά ευνοϊκή γεωγραφική θέση στις ροές προς την κεντρική και βόρεια Ευρώπη σε σχέση με τους λιμένες- πύλες της Β. Ευρώπης, και
- δ) Οι πρόσφατες γεωπολιτικές εξελίξεις στη Ρωσία και τη Μαύρη Θάλασσα, την καθιστούν ευνοϊκή εναλλακτική διαδρομή για την διεθνή εφοδιαστική αλυσίδα κρίσιμων εμπορευμάτων, όπως τα ενεργειακά προϊόντα και τα πρωτογενή προϊόντα της βιομηχανίας τροφίμων.

5.A.3. Ο ρόλος των τελωνειακών διαδικασιών στη διεθνή ανταγωνιστικότητα- προσέλκυση επενδύσεων

5.A.3.1 Κομβικός ο ρόλος των τελωνείων

Σύμφωνα με τη διαθέσιμη βιβλιογραφία αλλά και τις μελέτες και τα στρατηγικά κείμενα της ΕΕ (βλ. χαρακτηριστικά Chang, 2022), ο εκσυγχρονισμός (προτυποποίηση, απλοποίηση, ψηφιοποίηση) των τελωνειακών διοικήσεων-διαδικασιών, είναι ένας σημαντικός καταλύτης για την οικονομική ανάπτυξη και αναγκαία συνθήκη για την πλήρη αξιοποίηση των μέτρων ανοικτότητας/

φιλελευθεροποίησης του διεθνούς εμπορίου (πχ., μείωση ή εκμηδένιση δασμών, ποσοστώσεων).

Καθώς οι δασμοί και άλλα εμπόδια εμπορίου μειώνονται ή ελαχιστοποιούνται μέσω των παγκόσμιων και περιφερειακών εμπορικών διαπραγματεύσεων, ο εκσυγχρονισμός των τελωνείων καθίσταται ολοένα και περισσότερο σημαντικός για κάθε χώρα που ενδιαφέρεται να προσελκύσει άμεσες ξένες επενδύσεις.

Καθώς οι δασμοί μειώνονται, πολυεθνικές και άλλες επιχειρήσεις αναζητούν περιοχές με φιλικές επιχειρηματικές πρακτικές προκειμένου να αποφασίσουν να επενδύσουν. Χώρες που αδυνατούν να ευθυγραμμιστούν με τα παγκόσμια πρότυπα για την τελωνειακή διοίκηση, ανακαλύπτουν ότι οι επενδυτές απλώς δεν μπορούν να καλύψουν υψηλά κόστη logistics που προκαλούνται από τις μη αποδοτικές τελωνειακές διαδικασίες. Οι χώρες αυτές ανακαλύπτουν ότι οι άμεσες ξένες επενδύσεις «μεταναστεύουν» σε χώρες με εκσυγχρονισμένες (sophisticated) τελωνειακές διοικήσεις.

Επιπρόσθετα, η τελωνειακή αναποτελεσματικότητα συνεπάγεται μια σημαντική φορολογική επιβάρυνση, «κρυφή» αλλά πολύ πραγματική, εις βάρος των καταναλωτών και της εμπορευματικής κοινότητας- φόροι που συνιστούν «έσοδα» που δεν καρπώνεται η κυβέρνηση αλλά μάλλον συνιστούν νεκρή σπατάλη για την οικονομία.

Επειδή οι τελωνειακές διαδικασίες μπορεί να είναι ένα σημαντικό εμπόδιο στο εμπόριο, χώρες με αναποτελεσματικές τελωνειακές διοικήσεις χάνουν την αξιοπιστία τους έναντι χωρών- εταίρων που έχουν παραχωρήσει ευνοϊκό δασμολογικό καθεστώς. Δεδομένης της απουσίας μιας ομοιόμορφης τελωνειακής λειτουργίας, τα οφέλη της ανοικτότητας της αγοράς ουσιαστικά «αναστέλλονται» για τις χώρες με αποτελεσματικές τελωνειακές διοικήσεις, ενώ οι μη αποτελεσματικές τελωνειακές διαδικασίες λειτουργούν στην πράξη ως παρα-δασμολογικά εμπόδια.

5.A.3.2. Τελωνεία και ενάρτετος αναπτυξιακός κύκλος

Η επιταχυνόμενη τάση υπέρ της φιλελευθεροποίησης του εμπορίου, παγκόσμια και περιφερειακά, τοποθετεί τον εκσυγχρονισμό των τελωνείων στην καρδιά ενός αγώνα- αμοιβαία επωφελούς- για αριστεία, διαμορφώνοντας έτσι έναν ενάρτετο κύκλο σε τέσσερα βήματα:

- Αυξημένα επίπεδα εμπορικής φιλελευθεροποίησης καθίστανται μια παγκόσμια πραγματικότητα μέσω του Παγκόσμιου Οργανισμού Εμπορίου και των περιφερειακών διαπραγματεύσεων.
- Η εμπορική φιλελευθεροποίηση διευκολύνει την ανάγκη επένδυσης πέρα από τα δασμολογικά εμπόδια, και οι επενδυτές είναι ελεύθεροι να αναζητήσουν περιβάλλοντα φιλικά στην επιχειρηματικότητα, αντί να επενδύσουν σε χώρες υψηλών δασμών που θα ήθελαν να δραστηριοποιηθούν.
- Χώρες που εκσυγχρονίζουν τις τελωνειακές διοικήσεις, βλέπουν αυξανόμενες ροές άμεσων ξένων επενδύσεων, πιέζοντας έτσι και τις λοιπές χώρες να ανταποκριθούν σε αυτή την εξέλιξη.
- Η βελτίωση των τελωνειακών διοικήσεων καθιστά εφικτή την περαιτέρω φιλελευθεροποίηση διασφαλίζοντας ότι οι χώρες θα ωφεληθούν από τις διαπραγματευόμενες εμπορικές παραχωρήσεις. Υψηλότερα επίπεδο εμπορικής φιλελευθεροποίησης αυξάνουν τα ανταγωνιστικά οφέλη του τελωνειακού εκσυγχρονισμού.
- Το κόστος της μη συμμετοχής σε αυτόν τον ενάρτετο κύκλο γίνεται ολοένα και επαχθέστερο με όρους απώλειας άμεσων ξένων επενδύσεων και αυξανόμενης οικονομικής απομόνωσης.

5.A.3.3. Άμεσες ξένες επενδύσεις (ΑΞΕ) και επενδυτικό περιβάλλον

Παραδοσιακά, οι ΑΞΕ επηρεάζονταν από την ύπαρξη των δασμολογικών εμποδίων. Υψηλά εμπορικά εμπόδια σε μια χώρα δημιουργούν το κίνητρο για επενδύσεις προς εξυπηρέτηση των καταναλωτών αυτών των χωρών που δεν εξαρτάται από την αποδοτικότητα του εργατικού δυναμικού, την διαθεσιμότητα συγκεκριμένων πρώτων υλών, την πρόσβαση σε άλλες αγορές ή τη διατήρηση ενός αποτελεσματικού εμπορικού νόμου. Παραδοσιακά οι αγορές που προστατεύονται από εμπορικά εμπόδια, πέφτουν κάτω από τα παγκόσμια πρότυπα επειδή τα αγαθά και οι υπηρεσίες που προσφέρουν δεν δοκιμάζονται από τον διεθνή ανταγωνισμό.

Όταν τα δασμολογικά και παρα-δασμολογικά εξαλείφονται, οι επενδυτικές αποφάσεις γίνονται ολοένα και περισσότερο στη βάση της ικανότητας μια αγοράς να παρέχει ένα περιβάλλον ευνοϊκό για την ίδρυση και λειτουργία ανταγωνιστικών μεταποιητικών δραστηριοτήτων για να εξυπηρετήσουν την περιφερειακή αγορά και να εξαγάγουν παγκόσμια. Η διαθεσιμότητα εργαζομένων, ένα σταθερό οικονομικό σύστημα και ένα αποτελεσματικό νομικό σύστημα είναι εξαιρετικής βαρύτητας για τη λήψη αποφάσεων ΑΞΕ. Το ίδιο σημαντικό είναι ο ρόλος των logistics-η ικανότητα να διατηρείς ένα αξιόπιστο, χαμηλού κόστους σύστημα ροής των πρώτων υλών και στοιχείων σε μια παραγωγική δραστηριότητα και ένα αποτελεσματικό σύστημα διανομής των τελικών προϊόντων.

5.A.3.4. Τελωνειακός εκσυγχρονισμός ως εθνικό ανταγωνιστικό πλεονέκτημα

Τα logistics έχουν κρίσιμη σημασία. Κάθε μεταποιητική δραστηριότητα πρέπει να έχει πρόσβαση σε πηγές πρώτων υλών και στοιχείων. Πολλές εισροές μπορεί να είναι διαθέσιμες τοπικά, ποσοτικά και ποιοτικά. Καμία, ωστόσο, αγορά δεν μπορεί να παράγει όλες τις αναγκαίες εισροές για τις σύνθετες μεταποιητικές λειτουργίες.

Βοηθούμενες από τις τεχνολογικές βελτιώσεις στην ανταλλαγή πληροφοριών, οι παγκόσμιες επιχειρήσεις δημιουργούν εκπλεπυσμένα συστήματα διαχείρισης εφοδιαστικής αλυσίδας για να μετακινήσουν εμπορεύματα γρήγορα και οικονομικά σε όλο τον κόσμο.

Ο ρόλος της τελωνειακής διοίκησης σε αυτή την πρόσβαση και διαχείριση της εφοδιαστικής αλυσίδας είναι κρίσιμης σημασίας, λόγω:

- Χρόνος τελωνειακής εκκαθάρισης/απελευθέρωσης: Ο χρόνος αυτός δεν προσεγγίζεται πια σε εβδομάδες ή μέρες αλλά σε ώρες,
- Κάθε τελωνειακή διοίκηση που μπορεί να παρέχει αξιόπιστες, έγκαιρες ή αυτόματες/άμεσες ή και προ- άφιξης διαδικασίες τελωνισμού, δημιουργεί ένα σημαντικό συγκριτικό πλεονέκτημα προσέλκυσης,
- Προβλεψιμότητα- οι διακοπές/ διαταραχές δημιουργούν κόστη στην εφοδιαστική αλυσίδα (πχ., ανάγκη διατήρησης αποθέματος), και
- Διαφάνεια- αλλαγές σε δασμολογική κατάταξη ή δασμολογητέα αξία,

Οι χώρες που εγκαίρως αναγνωρίζουν το ανταγωνιστικό πλεονέκτημα του τελωνειακού εκσυγχρονισμού, λαμβάνουν το μεγαλύτερο μερίδιο των κερδών. Η εμπειρία των αναπτυγμένων χωρών περιλαμβάνει πολλά παραδείγματα μικρών χωρών που έχουν αξιοποιήσει παράγοντες, όπως η ευνοϊκή τοποθεσία, οι σύγχρονες μεταφορές, η εμπορική κουλτούρα για να βελτιώσουν τη θέση τους στην παγκόσμια κατάταξη των μεγαλύτερων εμπορικών οικονομιών. Αυτές οι επιτυχίες δεν θα μπορούσαν να έχουν επιτευχθεί χωρίς σύγχρονες τελωνειακές υπηρεσίες. Επίσης, η εμπειρία δείχνει ότι ο τελωνειακός εκσυγχρονισμός και η διευκόλυνση του εμπορίου είναι συμβατά με την αύξηση των εσόδων και την επιβολή της νομιμότητας.

5.A.4. Θέση της Ελλάδας σε επίσημες αξιολογήσεις-δείκτες ως προς τελωνειακές διαδικασίες

Η παγκόσμια έρευνα για τη διευκόλυνση του ψηφιακού και βιώσιμου εμπορίου, ξεκίνησε το 2015 και έκτοτε πραγματοποιείται κάθε δυο χρόνια, παρέχοντας εξαιρετικά χρήσιμα και συγκριτικά στοιχεία για επιμέρους όψεις και των τελωνειακών διαδικασιών. Η τελευταία διαθέσιμη έρευνα του 2021 στηρίχθηκε στη χαρτογράφηση και αξιολόγηση συνολικά 58 μέτρων, συμπεριλαμβανομένης μιας νέας δέσμης μέτρων για τη «Διευκόλυνση του Εμπορίου σε Καιρούς Κρίσης» που αναφέρονται σε άμεσα και μακροπρόθεσμα μέτρα που στοχεύουν στην αντιμετώπιση καταστάσεων κρίσης όπως η πανδημία COVID-19 (UNECE, 2021).

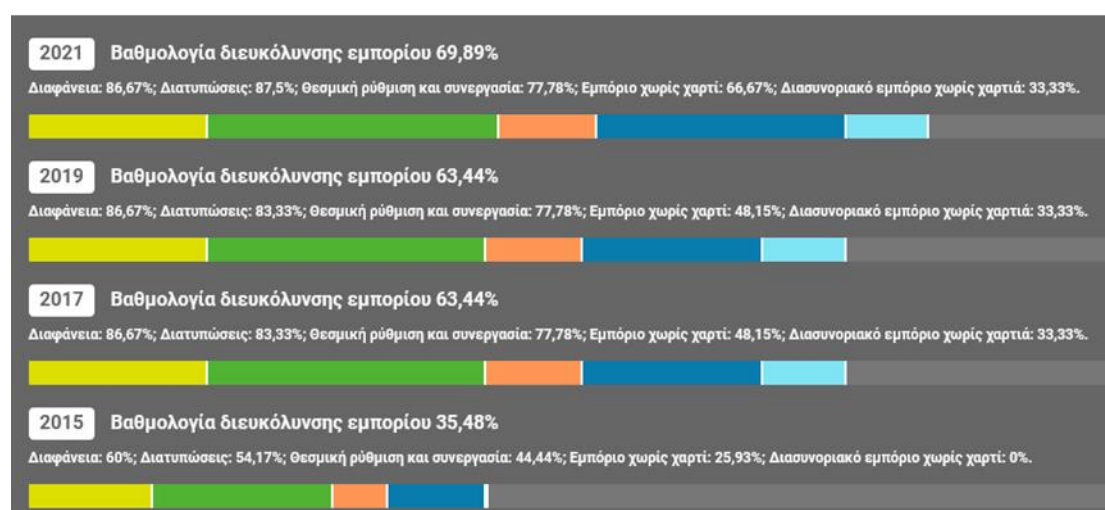
Τα αποτελέσματα της έρευνας επιτρέπουν στις χώρες να παρακολουθούν την πρόοδο στην εφαρμογή μέτρων για βιώσιμη και ψηφιακή διευκόλυνση του εμπορίου και χρησιμεύουν ως βάση αποδεικτικών στοιχείων για τη χάραξη πολιτικής βοηθώντας στον εντοπισμό τομέων όπου απαιτούνται περισσότερο προσπάθειες για την αντιμετώπιση των εναπομενόντων πολιτικών, νομικών, κανονιστικών και τεχνικών εμποδίων. ως ανάγκες για ανάπτυξη ικανοτήτων και τεχνική

βοήθεια. Τα κράτη μέλη μπορούν να επωφεληθούν από τις εμπειρίες άλλων χωρών και να διδαχθούν από καλές πρακτικές (UNECE, 2021).

Σύμφωνα με τα διαθέσιμα στοιχεία αυτής της έρευνα για την περίοδο 2015-2021, η Ελλάδα έχει κάνει άλματα προόδου όσον αφορά την τελωνειακή συμβολή, κλείνοντας σημαντικά το χάσμα που υπήρχε με τις εθνικές διοικήσεις που είχαν τις καλύτερες επιδόσεις τόσο σε επίπεδο διατυπώσεων όσο και ελέγχων. Είναι χαρακτηριστικό το στοιχείο της έρευνας ότι ο συνολικός βαθμός επίδοσης της χώρας αυξήθηκε από το 35,4% το 2015 στο 70% το 2021. Αναλυτικότερα ανά επιμέρους δείκτη (βλ. και Γράφημα 1):

- Διαφάνεια: Αύξηση από το 60% το 2015 στο 86,6% το 2021.
- Διατυπώσεις: Αύξηση από το 54,1% το 2015 στο 87,5% το 2021.
- Διεθνές εμπόριο χωρίς χαρτί: Αύξηση από το 48% το 2019 στο 67% το 2021.
- Διασυνοριακό εμπόριο χωρίς χαρτί: Αύξηση από το 0% το 2015 στο 33,3% το 2021.

Γράφημα 1. Διευκόλυνση του εμπορίου στην Ελλάδα, 2015-2021



Πηγή: <https://www-untfsurvey-org>

5.A.4.1. Οικονομική Επιτροπή για την Ευρώπη/ΟΗΕ (UNECE)

5.A.4.2. Doing Business της Παγκόσμιας Τράπεζας

Η έρευνα Doing Business (2005-2020) καταγράφει το χρόνο και το κόστος που σχετίζεται με την υλικοτεχνική διαδικασία εξαγωγής και εισαγωγής αγαθών (συνολικός δείκτης διασυνοριακών εμπορικών συναλλαγών), και ειδικότερα τρεις επιμέρους διαστάσεις των διαδικασιών εξωτερικού εμπορίου, με σημαντική τελωνειακή συμβολή (World Bank, 2022):

α) Συμμόρφωση με τα έγγραφα

Η συμμόρφωση με έγγραφα καταγράφει το χρόνο και το κόστος που σχετίζεται με τη συμμόρφωση με τις απαιτήσεις τεκμηρίωσης όλων των κρατικών υπηρεσιών της οικονομίας προέλευσης, της οικονομίας προορισμού και οποιωνδήποτε οικονομικών διαμετακόμισης. Ο στόχος είναι να μετρηθεί η συνολική επιβάρυνση της προετοιμασίας της δέσμης εγγράφων που θα επιτρέψουν την ολοκλήρωση του διεθνούς εμπορίου για το ζεύγος προϊόντος και συνεργατών που αναλήφθηκε στη μελέτη περίπτωσης.

β) Συμμόρφωση στα σύνορα

Η συμμόρφωση στα σύνορα καταγράφει το χρόνο και το κόστος που σχετίζεται με τη συμμόρφωση με τους τελωνειακούς κανονισμούς της οικονομίας και με κανονισμούς που σχετίζονται με άλλες επιθεωρήσεις που είναι υποχρεωτικές προκειμένου η αποστολή να περάσει τα σύνορα της οικονομίας, καθώς και το χρόνο και το κόστος διεκπεραίωσης που πραγματοποιείται στο λιμάνι ή

σύνορο. Ο χρόνος και το κόστος για αυτό το τμήμα περιλαμβάνει χρόνο και κόστος για τις διαδικασίες εκτελωνισμού και επιθεώρησης που διεξάγονται από άλλους φορείς (πχ., φυτοϋγειονομικοί έλεγχοι).

γ) Εσωτερική μεταφορά

Οι εγχώριες μεταφορές συλλαμβάνουν το χρόνο και το κόστος που σχετίζεται με τη μεταφορά της αποστολής από μια αποθήκη στη μεγαλύτερη επιχειρηματική πόλη της οικονομίας στο πιο ευρέως χρησιμοποιούμενο λιμάνι ή χερσαία σύνορα της οικονομίας. Αυτό το σύνολο διαδικασιών καταγράφει το χρόνο (και το κόστος) της πραγματικής μεταφοράς, τυχόν καθυστερήσεις στην κυκλοφορία και έλεγχοι της οδικής αστυνομίας, καθώς και ο χρόνος φόρτωσης ή εκφόρτωσης στην αποθήκη ή στα σύνορα.

Σε σύνολο 190 χωρών, η συγκριτική κατάταξη της Ελλάδας καταδεικνύει τη σημαντική πρόοδο στο πεδίο του διασυνοριακού εμπορίου (34η) και στις διαδικασίες έναρξης επιχειρηματικής δραστηριότητας (11η) (βλ. και Γράφημα 2).

Γράφημα 2. Κατάταξη της Ελλάδας ανά θεματικό πεδίο, 2020



Πηγή: World Bank, 2020

5.A.4.3. Δείκτης Απόδοσης Εφοδιαστικής (LPI) της Παγκόσμιας Τράπεζας

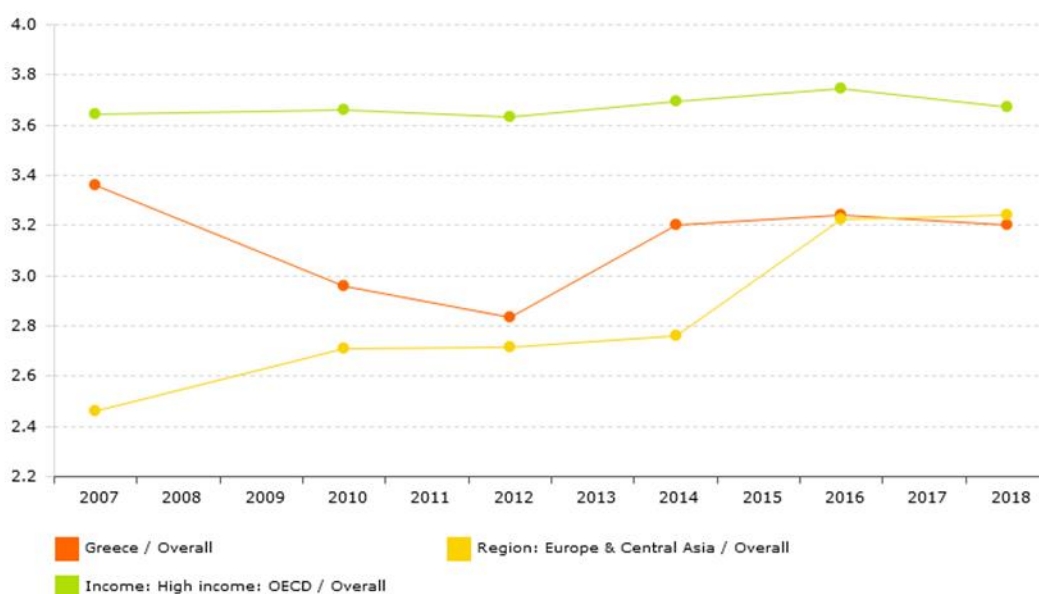
Ο δείκτης LPI της Παγκόσμιας Τράπεζας (2007-2018) κατατάσσει τις χώρες σε έξι διαστάσεις του εμπορίου -- συμπεριλαμβανομένων των τελωνειακών επιδόσεων, της ποιότητας της υποδομής και της επικαιρότητας των αποστολών. Τα δεδομένα που χρησιμοποιούνται στην κατάταξη προέρχονται από έρευνα επαγγελματιών logistics στους οποίους γίνονται ερωτήσεις σχετικά με τις ξένες χώρες στις οποίες δραστηριοποιούνται.

Η απόδοση εφοδιαστικής (LPI) είναι ο σταθμισμένος μέσος όρος των βαθμολογιών της χώρας στις έξι βασικές διαστάσεις:

- Η αποτελεσματικότητα του εκτελωνισμού τελωνειακής διαχείρισης και διαχείρισης των συνόρων («Τελωνείο»).
- Η ποιότητα του εμπορίου και των υποδομών μεταφορών (Υποδομές»).
- Η ευκολία διευθέτησης αποστολών σε ανταγωνιστικές τιμές
- Η επάρκεια και η ποιότητα των υπηρεσιών logistics—μεταφορές, αποστολή και τελωνειακή μεσιτεία («Ποιότητα υπηρεσιών logistics»).
- Δυνατότητα παρακολούθησης και ιχνηλάτησης αποστολών («Παρακολούθηση και ανίχνευση»).
- Η συχνότητα με την οποία οι αποστολές φτάνουν στους παραλήπτες εντός προγραμματισμένων ή αναμενόμενων χρόνων παράδοσης

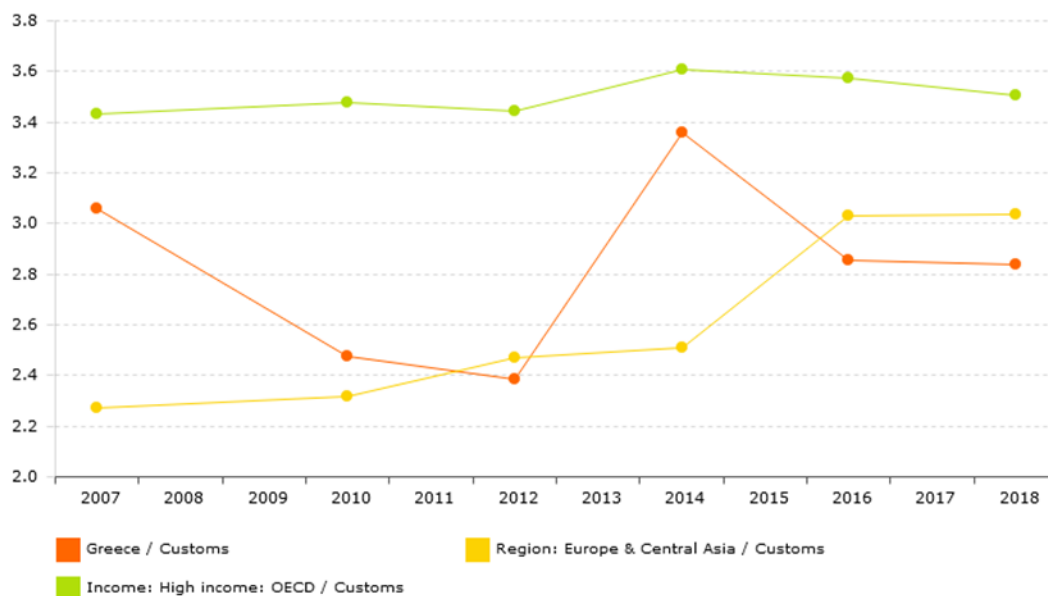
Το LPI χρησιμοποιεί τυπικές στατιστικές τεχνικές για τη συγκέντρωση των δεδομένων σε έναν ενιαίο δείκτη που μπορεί να χρησιμοποιηθεί για συγκρίσεις μεταξύ των χωρών. Η Ελλάδα φαίνεται να καταγράφει πορεία σύγκλισης με την ευρύτερη ευρωπαϊκή περιφέρεια αλλά και τις υψηλότερες εισοδηματικά χώρες, τόσο με βάση το συνολικό δείκτη (Γράφημα 3) όσο ειδικά και με το δείκτη την αποτελεσματικότητα των τελωνείων (Γράφημα 4).

Γράφημα 3. Συνολικός δείκτης LPI το 2018: Ελλάδα συγκριτικά με ευρωπαϊκή περιφέρεια και τις υψηλότερες εισοδηματικά χώρες του κόσμου



Πηγή: World Bank, 2018

Γράφημα 4. Δείκτης LPI τελωνείων το 2018: Ελλάδα συγκριτικά με ευρωπαϊκή περιφέρεια και τις υψηλότερες εισοδηματικά χώρες του κόσμου



Πηγή: World Bank, 2018

5.A.5. Το τελωνειακό καθεστώς της ελεύθερης ζώνης

5.A.5.1. Ενωσιακές τελωνειακές διατάξεις

5.A.5.1.1. Επιλέξιμα εμπορεύματα

Η Ελεύθερη Ζώνη (ΕΖ) είναι ένα καθεστώς αποθήκευσης με τον Ενωσιακό Τελωνειακό Κώδικα (Καν. 952/2013). Ως τέτοιο καθεστώς, παρέχει τις ακόλουθες δυνατότητες για τα εμπορεύματα:

- Μη ενωσιακά εμπορεύματα

Μπορούν να αποθηκεύονται στο τελωνειακό έδαφος της ΕΕ χωρίς να υπόκεινται σε: εισαγωγικούς δασμούς, λοιπές επιβαρύνσεις από άλλες σχετικές ισχύουσες διατάξεις και μέτρα εμπορικής πολιτικής (εφόσον αυτά δεν απαγορεύουν την είσοδο ή την έξοδο των εμπορευμάτων από το τελωνειακό έδαφος της ΕΕ)

- Ενωσιακά εμπορεύματα

Μπορούν να υπάγονται σε καθεστώς ελεύθερης ζώνης, σύμφωνα με την ενωσιακή νομοθεσία που διέπει συγκεκριμένους τομείς ή με στόχο να επωφεληθούν από απόφαση για την επιστροφή ή διαγραφή των εισαγωγικών δασμών (άρθρο 237 Καν. 952/2013).

5.A.5.1.2. Διάρκεια παραμονής στο καθεστώς

Η διάρκεια παραμονής στο καθεστώς είναι απεριόριστη.

Σε εξαιρετικές περιπτώσεις, οι τελωνειακές αρχές έχουν την ευχέρεια να τάσουν προθεσμία για την εκκαθάριση του καθεστώτος αποθήκευσης και ιδίως όταν, λόγω του είδους και της φύσης των εμπορευμάτων, ενδέχεται, σε περίπτωση μακροχρόνιας αποθήκευσης, να απειλείται η υγεία των ανθρώπων, των ζώων ή των φυτών, ή το περιβάλλον (άρθρο 238 Καν. 952/2013)

5.A.5.1.3. Καθορισμός των Ελευθέρων Ζωνών (άρθρο 243 Καν. 952/2013))

- Δυνατότητα των κρατών μελών να καθορίζουν τμήματα του τελωνειακού εδάφους ως ελεύθερες ζώνες. Το κ-μ καθορίζει τα γεωγραφικά όριά της και ορίζει τα σημεία εισόδου-εξόδου.
- Τα κ-μ ανακοινώνουν πληροφορίες στην Επιτροπή σχετικά με τις ελεύθερες ζώνες τους που λειτουργούν.
- Οι Ελεύθερες Ζώνες περιφράσσονται. Η περίμετρος και τα σημεία εισόδου-εξόδου

υπόκεινται σε τελωνειακή επιτήρηση.

- Τα πρόσωπα, τα εμπορεύματα και τα μεταφορικά μέσα που εισέρχονται σε ελεύθερη ζώνη ή εξέρχονται από αυτή, μπορούν να υποβάλλονται σε τελωνειακούς ελέγχους.

5.A.5.1.4. Κτήρια και δραστηριότητες εντός των Ελευθέρων Ζωνών (άρθρο 244 Καν. 952/2013)

- Κάθε κατασκευή κτιρίου σε ΕΖ προϋποθέτει την προηγούμενη έγκριση των τελωνειακών αρχών.
- Επιτρέπεται η άσκηση όλων των δραστηριοτήτων βιομηχανικής ή εμπορικής φύσης ή παροχής υπηρεσιών με προηγούμενη γνωστοποίηση στις τελωνειακές αρχές.
- Οι τελωνειακές αρχές μπορούν να επιβάλουν περιορισμούς ή απαγορεύσεις στις προηγούμενες δραστηριότητες, ανάλογα με τη φύση των εμπορευμάτων ή τις ανάγκες της τελωνειακής επιτήρησης, των απαιτήσεων ασφάλειας και προστασίας.
- Οι τελωνειακές αρχές μπορούν να απαγορεύσουν την άσκηση δραστηριότητας σε ΕΖ στα πρόσωπα τα οποία δεν παρέχουν τα απαραίτητα εχέγγυα για την τήρηση των τελωνειακών διατάξεων.

5.A.5.1.5. Διαχείριση των εμπορευμάτων στις Ελεύθερες Ζώνες

5.A.5.1.5.1. Ενωσιακά εμπορεύματα στις Ελεύθερες Ζώνες (άρθρο 246 Καν. 952/2013)

- Τα ενωσιακά εμπορεύματα μπορούν να εισέρχονται, να αποθηκεύονται, να διακινούνται, να χρησιμοποιούνται, να μεταποιούνται ή να καταναλώνονται ενόσω βρίσκονται σε ΕΖ.
- Σε αυτές τις περιπτώσεις, τα ανωτέρω εμπορεύματα δεν θεωρείται ότι υπάγονται σε καθεστώς ΕΖ.
- Κατόπιν αίτησης του ενδιαφερομένου, οι τελωνειακές αρχές πιστοποιούν τον τελωνειακό χαρακτήρα του ενωσιακού εμπορεύματος σε οποιοδήποτε από τα κατωτέρω εμπορεύματα: τα ενωσιακά που εισέρχονται στην ΕΖ, ενωσιακά που έχουν υποβληθεί σε εργασίες τελειοποίησης στην ΕΖ, τα εμπορεύματα που έχουν τεθεί σε ελεύθερη κυκλοφορία σε ΕΖ.

5.A.5.1.5.2. Μη Ενωσιακά εμπορεύματα σε ελεύθερες ζώνες (άρθρο 247 Καν. 952/2013)

Τα μη ενωσιακά εμπορεύματα μπορούν, ενώ παραμένουν σε ελεύθερη ζώνη, να τεθούν σε ελεύθερη κυκλοφορία ή να υπαχθούν σε καθεστώς τελειοποίησης προς επανεξαγωγή, προσωρινή εισαγωγής ή ειδικού προορισμού, υπό τους όρους που ισχύουν για τα εν λόγω καθεστώτα. Σε αυτές τις περιπτώσεις, τα εμπορεύματα δεν θεωρείται ότι υπάγονται σε καθεστώς ελεύθερης ζώνης.

5.A.5.1.6. Έξοδος εμπορευμάτων από ελεύθερες ζώνες (άρθρο 248)

- Με την επιφύλαξη μη τελωνειακής νομοθεσίας, τα εμπορεύματα σε ΕΖ μπορούν να εξάγονται ή να επανεξάγονται από το τελωνειακό έδαφος της ΕΕ ή να μεταφέρονται σε άλλο τμήμα του τελωνειακού εδάφους της ΕΕ.
- Τα άρθρα 134-149 εφαρμόζονται σε εμπορεύματα που εξέρχονται από την ΕΖ και μεταφέρονται σε άλλα τμήματα του τελωνειακού εδάφους της ΕΕ.

5.A.5.2. Εθνικό τελωνειακό δίκαιο και κανονιστικές ρυθμίσεις (άρθρο 39 ν. 2960/2001 και σχετικό κανονιστικό πλαίσιο)

5.A.5.2.1. Βασικές έννοιες

- Ελεύθερη ζώνη: Αποτελεί τμήμα του τελωνειακού εδάφους της χώρας, διακριτά από το υπόλοιπο τελωνειακό έδαφος, όπου εμπορεύματα τρίτων χωρών που αποτίθενται σε αυτές θεωρούνται ως προς την εφαρμογή των εισαγωγικών δασμών, φόρων και μέτρων εμπορικής πολιτικής ως μη ευρισκόμενα στο τελωνειακό έδαφος της χώρας.
- Φορέας Διαχείρισης της Ελεύθερης Ζώνης: Νομικό πρόσωπο το οποίο έχει οριστεί ως υπεύθυνο για την άσκηση της συνολικής διαχείρισης της Ελεύθερης Ζώνης.
- Εγκατεστημένη επιχείρηση στην Ελεύθερη Ζώνη: Οποιοδήποτε πρόσωπο, άλλο από τον Φορέα Διαχείρισης, στο οποίο έχει επιτραπεί η εγκατάσταση εντός του χώρου της Ελεύθερης Ζώνης για την άσκηση δραστηριοτήτων βιομηχανικής ή εμπορικής φύσης ή παροχής υπηρεσιών.

5.A.5.2.2. Ίδρυση και Λειτουργία Ελεύθερης Ζώνης

A) Ίδρυση της Ελεύθερης Ζώνης

1ο βήμα:

Αίτηση του Φορέα Διαχείρισης στην ΑΑΔΕ
(Γενική Διεύθυνση Τελωνείων & ΕΦΚ)

1.1. Μελέτη σκοπιμότητας

- Προσδοκώμενη συμβολή στην αύξηση διακίνησης εμπορευμάτων από τρίτες χώρες
- Γενικότερα οικονομικά οφέλη

1.2. Οικονομικές καταστάσεις αιτούντα (τελευταίας τριετίας)

1.3. Τοπογραφικό διάγραμμα του προτεινόμενου χώρου

2ο βήμα: Γνωμοδοτήσεις εμπλεκόμενων Υπουργείων

- Υπ. Ανάπτυξης και κατά περίπτωση:
- Υπ. Εξωτερικών (αν συμμετέχουν εγκατεστημένοι εκτός Ελλάδας) και
- Υπ. Εθνικής Άμυνας (αν πρόκειται για παραμεθόριο περιοχή)

3ο βήμα:

Αξιολόγηση πλήρωσης κριτηρίων ΑΕΟ
(κατά τόπο αρμόδια Τελωνειακή Περιφέρεια)

- Απουσία ιστορικού σοβαρής παράβασης ή επανειλημμένων παραβάσεων της τελωνειακής νομοθεσίας και των φορολογικών κανόνων- απουσία ιστορικού σοβαρών ποινικών αδικημάτων σχετιζόμενων με την οικονομική του δραστηριότητα
- Οικονομική φερεγγυότητα (ικανοποιητική οικονομική επιφάνεια)

4ο βήμα:

Αυτοψία προτεινόμενου χώρου
(κατά τόπο αρμόδιο Τελωνείο Ελέγχου)

5ο βήμα:

Αναλυτικό χρονοδιάγραμμα ενεργειών για τη διαμόρφωση του χώρου και των εσωτερικών διαδικασιών της Ελεύθερης Ζώνης
(max 3 χρόνια- παράταση μόνο κατόπιν δεόντως αιτιολογημένου λόγου)

Η επιτυχής ολοκλήρωση των προηγούμενων βημάτων οδηγεί στην:

ΕΚΔΟΣΗ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΥΠ. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΓΙΑ ΤΗΝ ΙΔΡΥΣΗ ΤΗΣ ΕΛΕΥΘΕΡΗΣ ΖΩΝΗΣ

B) Λειτουργία της Ελεύθερης Ζώνης

6ο βήμα:

Αξιολόγηση κριτηρίων (κατά τόπο αρμόδια Τελωνειακή Περιφέρεια)

- Υψηλό επίπεδο ελέγχου των δραστηριοτήτων του και της ροής των εμπορευμάτων
- Κατάλληλα μέτρα για την ασφάλεια και προστασία της διεθνούς αλυσίδας εφοδιασμού (υποδομές, διαδικασίες, προσωπικό, ταυτοποίηση επιχειρηματικών εταίρων)

7ο βήμα:

Νέα αυτοψία του χώρου (κατά τόπο αρμόδιο Τελωνείο Ελέγχου)

8ο βήμα:

Έκδοση πιστοποιητικού ΑΕΟ για την ασφάλεια και προστασία

9ο βήμα:

Έγκριση Λογιστικής Αποθήκης

Η επιτυχής ολοκλήρωση των προηγούμενων βημάτων οδηγεί στην:

ΕΚΔΟΣΗ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΙΟΙΚΗΤΗ ΑΑΔΕ

II. ΕΓΚΑΤΕΣΤΗΜΕΝΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΕΝΤΟΣ ΤΗΣ ΕΛΕΥΘΕΡΗΣ ΖΩΝΗΣ

1ο βήμα:

Αίτηση εταιρείας:

- Περιγραφή δραστηριοτήτων
- Αντίγραφο σύμβασης με Φορέα Διαχείρισης ΕΖ ή βεβαίωση περί συμφωνίας εγκατάστασης
- Φορολογική ενημερότητα
- Οικονομικές καταστάσεις τελευταίας τριετίας
- Έγγραφα σύστασης και εκπροσώπησης εταιρείας
- Τοπογραφικό
- Λοιπές άδειες και εγκρίσεις

2ο βήμα:

Αξιολόγηση πλήρωσης κριτηρίων

(αρμόδια τελωνειακή αρχή)

3ο βήμα:

Αυτοψία

(αρμόδια τελωνειακή αρχή)

Η επιτυχής ολοκλήρωση των προηγούμενων βημάτων οδηγεί στην:

ΕΓΚΡΙΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΑΠΟΘΗΚΗΣ

ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΡΜΟΔΙΑ ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΗ ΑΡΧΗ

III. ΕΛΕΥΘΕΡΕΣ ΖΩΝΕΣ: ΤΡΕΧΟΥΣΑ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Το τελωνειακό καθεστώς της Ελεύθερης Ζώνης λόγω των ειδικών ευνοϊκών όρων διαχείρισης των εμπορευμάτων που συνεπάγεται (αναστολή καταβολής δασμών, ΦΠΑ, λοιπών φόρων εισαγωγής, ελάχιστες διατυπώσεις) αποτελεί στην πράξη ένα από τα πλέον διευκολυντικά καθεστώτα αποθήκευσης για την εξυπηρέτηση και διευκόλυνση της διεθνούς εφοδιαστικής αλυσίδας και αναπτύσσεται κυρίως στις μεγάλες και κομβικές λιμενικές πύλες των κρατών (βλ. αναλυτικότερα για τη συμβολή στην αποδοτικότητα των logistics, Stefani, D, et al, 2021).

Αυτή είναι και η περίπτωση της Ελλάδας. Στη βάση των συγκριτικών ανταγωνιστικών πλεονεκτημάτων γεωγραφικής- μεταφορικής θέσης της χώρας στις διεθνείς ροές εμπορευμάτων, και ειδικότερα η κομβική θέση της χώρας στον άξονα εμπορευματικών ροών Ανατολής- Δύσης και στην ευρύτερη Ανατολική Μεσόγειο ως πύλης πρόσβασης προς την Κεντρική και Ανατολική Ευρώπη σε σχέση με τους λιμένες της Βόρειας Ευρώπης, καθιστούν ιδιαίτερα ευνοϊκή την ανάπτυξη του τελωνειακού καθεστώτος της Ελεύθερης Ζώνης (βλ. Γράφημα 4 και Γράφημα 5).

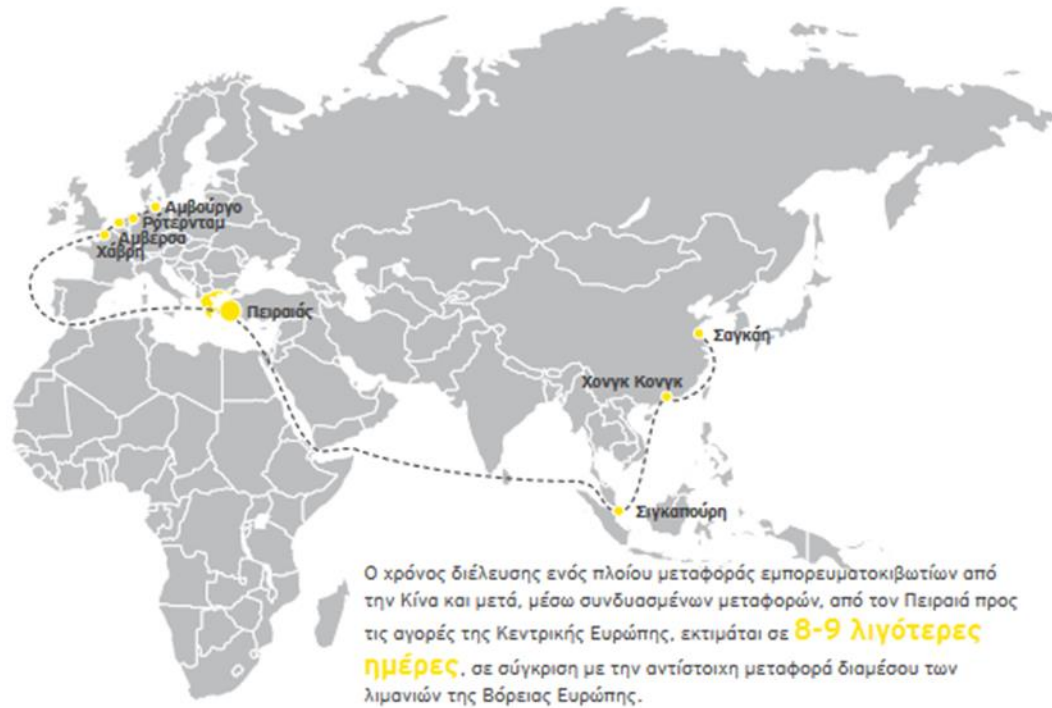
Γράφημα 5. Ο κομβικός ρόλος της Ελλάδας στην ΝΑ Ευρώπη



Η Ελλάδα είναι ο φυσικός ναυτιλιακός κόμβος της Ανατολικής Μεσογείου.

Πηγή: ΕΥ (2021)

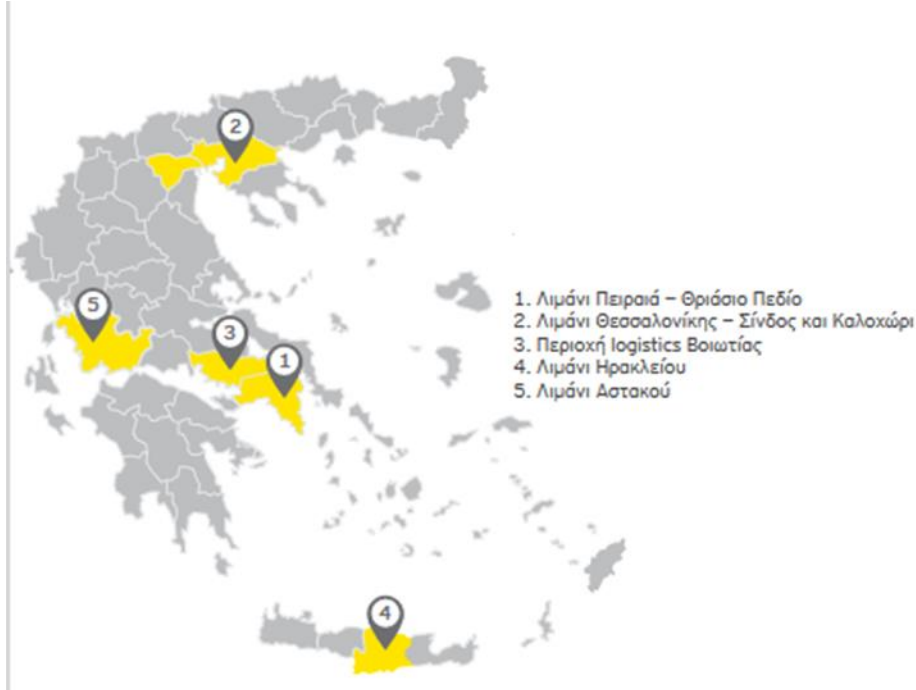
Γράφημα 6. Ο κομβικός ρόλος της Ελλάδας στις εμπορικές ροές από Ασία προς Κεντρική και Βόρεια Ευρώπη



Πηγή: ΕΥ (2021)

Στην Ελλάδα έχουν αδειοδοτηθεί και λειτουργούν πέντε (5) ελεύθερες ζώνες (βλ. Γράφημα 7). Οι ελεύθερες ζώνες βρίσκονται σε λιμένες (Πειραιάς, Θεσσαλονίκη, Ηράκλειο και Αστακός Αιτωλοακαρνανίας), με εξαίρεση αυτή της Οινόης ου βρίσκεται στην ενδοχώρα της χώρας. Είναι εμφανές ότι οι συγκεκριμένες τοποθεσίες είναι εξαιρετικά κομβικές στο διεθνές μεταφορικό σύστημα της χώρας μας και της ΕΕ ευρύτερα, συνδέονται με τις πύλες εισόδου της χώρας στους άξονες Νότος- Βορράς και Ανατολή- Δύση αλλά και με τα εσωτερικά εμπορευματικά και βιομηχανικά κέντρα της χώρας μας (πχ., Θριάσιο πεδίο, Σχηματάρι- Οινόη, Σίνδος).

Γράφημα 7. Ελεύθερες Ζώνες στην Ελλάδα



Πηγή: ΕΥ (2021)

Η ανάπτυξη της ελεύθερης ζώνης στον Πειραιά αποτελεί ένα από τα πιο σημαντικά επιχειρηματικά επιτεύγματα που αντανακλάται στην αύξηση διακίνησης εμπορευματοκιβωτίων και την κατάταξη συνολικά του λιμένα στο ευρωπαϊκό λιμενικό σύστημα μεταφορών. Αναλυτικότερα, όσον αφορά τη διαχρονική αύξηση εμπορευματοκιβωτίων στον Πειραιά, η εξέλιξη είναι εντυπωσιακή: Από 830.995 εμπορευματοκιβώτια το 2009, σημειώθηκε αύξηση στα 3.585.155 το 2017 και στα 5.311.776 το 2021 (βλ. Γράφημα 8).

Γράφημα 8. Διακίνηση Λιμένα Πειραιά (εμπορευματοκιβώτια ελεύθερης ζώνης)

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΚΙΝΗΣΗΣ ΛΙΜΕΝΑ ΠΕΙΡΑΙΩΣ													
	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
ΔΙΑΚΙΝΗΣΗ ΠΛΟΙΩΝ													
ΑΚΤΟΠΛΟΙΑ	20.558	20.946	17.412	14.083	13.219	13.764	13.943	13.954	13.344	13.220	14.510	9.888	11.052
ΚΡΟΥΑΖΙΕΡΑ		823	936	763	711	606	621	625	576	524	622	76	379
ΔΙΑΚΙΝΗΣΗ ΕΠΙΒΑΤΩΝ													
ΑΚΤΟΠΛΟΙΑ	19.418.937	18.471.761	17.656.134	15.916.710	15.373.315	16.780.579	15.809.524	15.178.279	15.555.123	15.679.520	16.551.054	10.372.523	11.896.187
ΚΡΟΥΑΖΙΕΡΑ		1.145.402	1.485.828	1.198.047	1.302.591	1.055.556	980.149	1.094.135	1.055.559	961.632	1.098.091	16.640	303.665
ΔΙΑΚΙΝΗΣΗ ΟΧΗΜΑΤΩΝ													
ΕΠΙΒΑΤΗΓΑ ΕΧ	587.087	548.175	515.800	412.604	399.714	422.063	423.323	462.166	511.191	538.294	597.235	397.854	514.754
ΦΟΡΤΗΓΑ	236.316	231.396	198.550	179.472	177.186	188.714	199.243	205.378	212.772	220.653	219.926	194.328	222.011
ΔΙΚΥΚΛΑ	μη διαθέσιμα	μη διαθέσιμα	117.741	119.065	113.814	115.130	110.223	113.043	116.745	118.114	124.591	85.072	98.701
ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ													
ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΟΚΙΒΩΤΙΑ (TEUS)	830.995	1.198.219	1.679.004	2.734.014	3.163.755	3.585.155	3.327.779	3.736.616	4.145.079	4.907.908	5.648.054	5.437.509	5.311.776

Πηγή: ΟΛΠ (2022)

Η εντυπωσιακή ανάπτυξη του Πειραιά και ειδικότερα της ελεύθερης ζώνης του στη διακίνηση εμπορευματοκιβωτίων, αντανακλάται και στην κατάταξη του συγκεκριμένου λιμένα σε συγκριτικά με τους λοιπούς λιμένες της Ευρώπης. Σύμφωνα με τα τελευταία διαθέσιμα στοιχεία για το 2021, ο Πειραιάς κατέχει πλέον την 5η υψηλότερη θέση στην Ευρώπη όταν το 2007 κατείχε την 17η θέση! (βλ. Γράφημα 9).

Γράφημα 9. Τα 15 σημαντικότερα λιμάνια διακίνησης εμπορευματοκιβωτίων στην Ευρώπη το 2021

Rank 2021	Rank 2020	Rank 2007	Port	Container traffic 2021 in 1000 TEU	Growth 2020-2021	Growth 2019-2021	Growth 2007-2021
1	1	1	Rotterdam (NL)	15,300	8%	3.2%	41.8%
2	2	3	Antwerp (BE) (*)	12,020	-0.1%	1.4%	47.8%
3	3	2	Hamburg (DE)	8,715	2.2%	-5.9%	-11.9%
4	5	8	Valencia (ES)	5,614	3.4%	3.2%	84.5%
5	4	17	Piraeus (EL)	5,317	-2.2%	-5.9%	287.3%
6	7	4	Bremerhaven (DE)	5,019	5.2%	3.3%	2.6%
7	6	6	Algeciras (ES)	4,797	-6.1%	-6.4%	40.3%
8	9	10	Barcelona (ES)	3,531	19.4%	6.2%	31.3%
9	8	7	Giulia Tauro (IT)	3,147	-1.5%	24.7%	-8.7%
10	10	9	Le Havre/Rouen (FR) (+)	3,070	25.6%	18.2%	9.1%
11	11	12	Marsaxlokk (MT)	2,970	21.7%	1.2%	56.3%
12	12	14	Genoa (IT)	2,558	7%	-2.2%	37.9%
13	13	62	Gdansk (PL)	2,118	10.1%	2.2%	2085.8%
14	14	11	Zeebrugge (BE)	2,077	15.1%	23.9%	2.8%
15	15	-	Sines (PT)	1,824	13.2%	28.2%	1116.0%

Πηγή: www.porteconomics.eu

5.A.6. Το καθεστώς τελωνειακής αποθήκευσης

5.A.6.1. Ορισμός

Τελωνειακό καθεστώς που επιτρέπει την αποθήκευση μη ενωσιακών και ενωσιακών εμπορευμάτων με απαλλαγή από το ΦΠΑ με σκοπό να αποτελέσουν αντικείμενο εξαγωγής, αποστολής σε άλλο κράτος μέλος της ΕΕ ή και εφοδιασμού πλοίων και αεροσκαφών (ΑΑΔΕ, 2018).

5.A.6.2. Οφέλη για τις επιχειρήσεις

- Ενίσχυση της επιχειρηματικής δραστηριότητας στον τομέα των logistics.
- Δυνατότητα αποθεματοποίησης μεγάλου όγκου εμπορευμάτων.
- Εξοικονόμηση ρευστότητας για τις επιχειρήσεις.
- Δυνατότητα μεταβίβασης της κυριότητας των εμπορευμάτων με απαλλαγή από ΦΠΑ των αποθηκευτικών χώρων.

- Δυνατότητα παροχής υπηρεσιών με απαλλαγή από ΦΠΑ εντός των αποθηκευτικών χώρων (πχ., συσκευασία).
- Δυνατότητα συνδυασμού διευκολύνσεων στον τομέα του ΦΠΑ και απλουστευμένων τελωνειακών διαδικασιών.
- Διευκόλυνση της προώθησης των εγχώριων προϊόντων σε διεθνείς αγορές.

5.A.6.3. Το θεσμικό πλαίσιο

Τελωνειακό καθεστώς- απαλλαγή ΦΠΑ- Εγκεκριμένος οικονομικός φορέας	Διατάξεις
Απαλλαγή ΦΠΑ	Άρθρο 25 ν. 2859/2000, ΠΟΛ 1184/2018
Θέση εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία	Άρθρο 201 Καν. 952/2013
Θέση εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία με καθεστώς 07	Προσάρτημα Δ1 του Καν. 341/2016
Εγκεκριμένοι Οικονομικοί Φορείς	Άρθρα 38-41 Καν. 952/2013

5.A.6.4. Αρμόδιες αρχές για αδειοδότηση- παρακολούθηση- έλεγχο

	Τελωνειακές Περιφέρειες	Τελωνεία Ελέγχου	ΕΛ.Υ.Τ
Έκδοση αδειών – Επανεξέταση – Τροποποίηση – Ακύρωση –Αναστολή - Ανάκληση αδειών	✓		
Παρακολούθηση μηνιαίας κατάστασης αποθεμάτων		✓	
Παρακολούθηση εγγύησης		✓	
Έλεγχοι καθεστώτος (ετήσιοι-μη τακτικοί)		✓	
Εκ των υστέρων έλεγχοι καθεστώτος		✓	✓

5.A.6.5. Ρόλοι των εμπλεκόμενων επιχειρήσεων στο καθεστώς

- «Δικαιούχος καθεστώτος τελωνειακής αποθήκευσης»: Το υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο το οποίο διαθέτει την κυριότητα των εμπορευμάτων που υπάγονται στο καθεστώς τελωνειακής αποθήκευσης της παρούσας ή το πρόσωπο στο οποίο έχει μεταβιβασθεί η κυριότητα των εμπορευμάτων εντός του καθεστώτος
- «Διαχειριστής αποθήκης τελωνειακής αποθήκευσης -Κάτοχος άδειας»: Οποιοδήποτε φυσικό ή νομικό πρόσωπο το οποίο διαθέτει άδεια από την αρμόδια τελωνειακή αρχή να αποθηκεύει στα πλαίσια άσκησης της οικονομικής του δραστηριότητας σε αποθήκες τελωνειακής αποθήκευσης, εμπορεύματα δικής του κυριότητας ή κυριότητας τρίτων.
- Η «Αποθήκη τελωνειακής αποθήκευσης»: Αποθηκευτικές εγκαταστάσεις ή οποιοσδήποτε άλλος χώρος έχει εγκριθεί από τις τελωνειακές αρχές στα πλαίσια αδειοδότησης Εγκεκριμένων Οικονομικών Φορέων.

Οι αποθήκες τελωνειακής αποθήκευσης διακρίνονται σε:

- Δημόσιες αποθήκες: ανήκουν σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο – διαχειριστή αποθήκης της παρούσας και χρησιμοποιούνται από οποιοδήποτε πρόσωπο για την αποθήκευση εμπορευμάτων και
- Ιδιωτικές αποθήκες: χρησιμοποιούνται για την αποθήκευση εμπορευμάτων κυριότητας του διαχειριστή της αποθήκης - δικαιούχου της άδειας.

5.A.6.6. Εμπορεύματα που εξυπηρετεί το καθεστώς

1. Μη ενωσιακά εμπορεύματα.
2. Ενωσιακά εμπορεύματα.
3. Εξαιρούνται:
 - a. Εμπορεύματα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, όπως αυτά ορίζονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις της ενωσιακής και εθνικής νομοθεσίας,
 - b. Εμπορεύματα υποκείμενα σε φόρο κατανάλωσης και οχήματα υποκείμενα σε τέλος ταξινόμησης, κατά τις διατάξεις της εθνικής τελωνειακής νομοθεσίας.

5.A.6.7. Η τρέχουσα κατάσταση στην Ελλάδα

Το 2020, αδειοδοτημένες αποθήκες είχαν 6 επιχειρήσεις και οι δραστηριοποιούμενες επιχειρήσεις ως δικαιούχοι του καθεστώτος ήταν 6, με διακίνηση εμπορευμάτων αξίας 37,2 εκατ. ευρώ. Το 2022, αδειοδοτημένες αποθήκες έχουν 15 επιχειρήσεις, οι δραστηριοποιούμενες επιχειρήσεις ως δικαιούχοι του καθεστώτος ξεπέρασαν τις 50, με διακίνηση εμπορευμάτων αξίας 706 εκατ. ευρώ.

Τα στοιχεία αυτά δείχνουν αύξηση των συγκεκριμένων αποθηκών κατά 150%, αύξηση των δραστηριοποιούμενων επιχειρήσεων κατά 337% και αύξηση της αξίας εμπορευμάτων στο συγκεκριμένο καθεστώς κατά 1.800%!



ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6- ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΚΑΙ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΣΤΗ ΜΕΤΑΝΑΣΤΕΥΤΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ ΚΑΙ ΜΕΤΑΝΑΣΤΕΥΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΑΤΟΜΩΝ ΚΑΙ ΜΕΤΑΝΑΣΤΕΥΣΗ ΣΤΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΩΝ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΩΝ GOLDEN VISA ΚΑΙ ΣΤΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΑΣΚΗΣΗΣ ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ (ΚΟΣΜΙΔΗΣ)

ΕΝΟΤΗΤΑ Α

6.A.1. Εισαγωγή

Η μετανάστευση, ως φαινόμενο, συνιστά σε εθνικό, ευρωπαϊκό, αλλά και διεθνές επίπεδο μια πολιτική πραγματικότητα, η οποία συνδυάζει πτυχές ανθρωπιστικού, κοινωνικού, εργασιακού, αλλά και αναπτυξιακού χαρακτήρα. Η σταδιακή διαμόρφωση ενός καθεστώτος ελεύθερης κυκλοφορίας αγαθών και υπηρεσιών σε ένα παγκόσμιο εργασιακό και οικονομικό περιβάλλον, στο πλαίσιο και των σχετικών συμφωνιών του Παγκοσμίου Οργανισμού Εμπορίου (ΠΟΕ), η ανάπτυξη νέων τεχνολογιών πληροφορικής, οι οποίες δημιούργησαν μια νέα πραγματικότητα για την απασχόληση και το επιχειρείν και η ελαχιστοποίηση του χρόνου και του κόστους των διεθνών μετακινήσεων προσώπων / εργαζομένων έθεσαν το ζήτημα της μετανάστευσης σε πρώτη προτεραιότητα.

Ειδικότερα, η νόμιμη μετανάστευση, δηλαδή η διαδικασία νόμιμης μετακίνησης ενός προσώπου ή ενός εργαζομένου από χώρα σε χώρα με στόχο την αναζήτηση ευκαιριών ή καλύτερου εργασιακού περιβάλλοντος συνιστούν μια σημαντική παράμετρο της παγκόσμιας οικονομίας. Στο πλαίσιο αυτό, τα κράτη σε ευρωπαϊκό, αλλά και σε διεθνές επίπεδο, αξιοποιούν τις διάφορες πτυχές της νόμιμης μετανάστευσης, ως έναν από τους μοχλούς αντιμετώπισης των σύγχρονων προκλήσεων, όπως η ενίσχυση της απασχόλησης και η ικανοποίηση των αναγκών των εθνικών αγορών εργασίας, η βιωσιμότητα των ασφαλιστικών συστημάτων και η ενίσχυση των εθνικών αναπτυξιακών πολιτικών μέσω της εργασιακής μετανάστευσης και της μετανάστευσης για επενδύσεις.

Η Ευρωπαϊκή Ένωση, στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων της για τη μετανάστευση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 της Συνθήκης για τη Λειτουργία της ΕΕ έχει αναλάβει μια σειρά νομοθετικών πρωτοβουλιών στον τομέα της νόμιμης μετανάστευσης. Στόχος των πρωτοβουλιών αυτές ήδη από το έτος 2001 είναι η διαμόρφωση ενός κοινού πλαισίου κανόνων αφενός σχετικά με τους όρους και τις προϋποθέσεις εισδοχής και διαμονής συγκεκριμένων κατηγοριών πολιτών τρίτων χωρών, αφετέρου με το ελάχιστο πλαίσιο των δικαιωμάτων που αυτοί οι πολίτες τρίτων χωρών απολαμβάνουν στην Ευρωπαϊκή Ένωση κατά την διαμονή και εργασία τους.

Η Ελλάδα, ανταποκρινόμενη στις αντίστοιχες προκλήσεις της ελληνικής οικονομίας και ελληνικής εργασιακής πραγματικότητας, σε ένα διαρκώς μεταβαλλόμενο και ανταγωνιστικό ευρωπαϊκό και διεθνές περιβάλλον, έχει διαμορφώσει και υλοποιεί ένα συνεκτικό θεσμικό πλαίσιο στον τομέα της νόμιμης μετανάστευσης, το οποίο βασίζεται α) στις εθνικές διαδικασίες για τη νόμιμη μετανάστευση, όπως αυτές έχουν διαμορφωθεί και υλοποιούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Μετανάστευσης και Κοινωνικής Ένταξης (ν. 4251/2014) και β) στο ενωσιακό κεκτημένο όπως αυτό έχει διαμορφωθεί από το έτος 2001 έως και σήμερα και έχει ενσωματωθεί στην ελληνική έννομη τάξη.

Στο πλαίσιο των ανωτέρω, στόχος του παρόντος κεφαλαίου είναι να εισαγάγει τον αναγνώστη / εκπαιδευόμενο στις βασικές έννοιες / ορισμούς και στις βασικές διαδικασίες της νόμιμης μετανάστευσης για εργασία στο πλαίσιο της ελληνικής πολιτικής νόμιμης μετανάστευσης, καθώς επίσης και να αποτυπώσει, αφενός τις βασικές κατηγορίες αδειών διαμονής πολιτών τρίτων χωρών στελεχών (εργαζόμενοι υψηλής ειδίκευσης, εργαζόμενοι σε πλαίσιο ενδοεταιρικής μετάθεσης, στελέχη επιχειρήσεων) και εύπορων οικονομικά ατόμων (ανεξάρτητα οικονομικά άτομα, ψηφιακοί νομάδες), αφετέρου της βασικές κατηγορίες αδειών διαμονής επενδυτικού χαρακτήρα (επενδύσεις σε ακίνητη περιουσία, επενδύσεις σε άυλους τίτλους – καταθέσεις και άδειες διαμονής για επενδυτική δραστηριότητα).

6.A.2. Μεταναστευτική νομοθεσία: εισαγωγή στις βασικές έννοιες και στους βασικούς ορισμούς της ενωσιακής και ελληνικής μεταναστευτικής νομοθεσίας

Οι βασικές έννοιες που καταγράφονται στη νόμιμη μετανάστευση, διεθνών, αλλά και σε ευρωπαϊκό

επίπεδο είναι οι ακόλουθοι:

Πολίτης (υπήκοος) τρίτης χώρας: ο πολίτης κράτους που δεν έχει υπηκοότητα κάποιου κ-μ της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Νόμιμη μετανάστευση: η μετανάστευση σύμφωνα με το εφαρμοστέο νομικό πλαίσιο του κράτους. Ταξιδιωτικό έγγραφο: έγγραφο που εκδίδεται από μια κυβέρνηση ή ένα διεθνή οργανισμό, το οποίο συνιστά αποδεκτή απόδειξη ταυτότητας με σκοπό την είσοδο (του κατόχου) σε άλλο κράτος.

Θεώρηση: η έγκριση από τις αρμόδιες αρχές ενός κράτους σε διαβατήριο ή πιστοποιητικό ταυτότητας μη υπηκόου του, ο οποίος επιθυμεί να εισέλθει, να φύγει ή να διέλθει μέσω του εδάφους του κράτους, η οποία (έγκριση) υποδηλώνει ότι η αρχή, κατά τη στιγμή της έκδοσης, θεωρεί ο κάτοχος εμπίπτει σε μια κατηγορία μη υπηκόων που μπορούν να εισέλθουν, να εγκαταλείψουν ή να διέλθουν της επικράτειας του κράτους σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού. Η θεώρηση καθορίζει τα κριτήρια εισδοχής, διέλευσης ή εξόδου από το κράτος.

Θεώρηση βραχείας διάρκειας (ή ομοιόμορφη θεώρηση εισόδου ή θεώρηση τύπου C): η έγκριση ή η απόφαση ενός κ-μ της ΕΕ με σκοπό τη διέλευση μέσω της επικράτειάς του ή την προβλεπόμενη διαμονή στο έδαφος ενός ή περισσοτέρων ή όλων των κ-μ της ΕΕ για περίοδο διάρκειας έως 90 ημερών σε οποιαδήποτε περίοδο 180 ημερών.

Θεώρηση μακράς διάρκειας (ή εθνική θεώρηση ή θεώρηση τύπου D): η έγκριση ή η απόφαση που εκδίδεται από ένα κ-μ της ΕΕ σύμφωνα με το εθνικό δίκαιο ή το ενωσιακό δίκαιο, η οποία απαιτείται για την είσοδο με σκοπό προβλεπόμενη διαμονή σε αυτό το κ-μ της ΕΕ διαστήματος μεγαλύτερου των τριών μηνών.

Μετανάστευση μακράς διάρκειας: η μετακίνηση ατόμων που αλλάζουν τη χώρα συνήθους διαμονής τους για περίοδο τουλάχιστον ενός έτους, έτσι ώστε η χώρα προορισμού να γίνει αποτελεσματικά η νέα χώρα συνήθους διαμονής τους.

Προσωρινή μετανάστευση: η μετανάστευση με συγκεκριμένο κίνητρο ή / και σκοπό και για συγκεκριμένη χρονική περίοδο με την πρόθεση ότι μετά την περίοδο θα υπάρξει επιστροφή στη χώρα προέλευσης ή θα εκκινήσει διαδικασία αναχώρησης.

Μετανάστευση για οικογενειακούς λόγους: συνιστά μια γενική ιδέα που καλύπτει: α) την οικογενειακή επανένωση του συζύγου, του γονέα, των παιδιών ή άλλων συγγενών, β) το σχηματισμό οικογένειας ή νέου γάμου μετανάστη με μόνιμο κάτοικο ή πολίτη του κράτους ή γ) οικογένεια που συνοδεύει ένα μέλος της οικογένειας που εισέρχεται την ίδια στιγμή, ως πρωτεύων μετανάστης.

Μετανάστευση για λόγους εργασίας / εργασιακή μετανάστευση: η μετακίνηση προσώπων από ένα κράτος σε ένα άλλο κράτος (εξωτερική μετανάστευση) ή εντός του κράτους διαμονής τους (εσωτερική μετανάστευση) με σκοπό την απασχόληση.

Μετανάστης υψηλής ειδίκευσης (highly skilled - επίπεδο ΕΕ): ένας εργαζόμενος μετανάστης (πολίτης τρίτης χώρας), ο οποίος αναζητά απασχόληση σε κ-μ της ΕΕ και έχει την απαιτούμενη επαρκή και ειδική ικανότητα, όπως αυτή αποδεικνύεται από υψηλότερα επαγγελματικά προσόντα.

Μετανάστης εργαζόμενος χαμηλής ειδίκευσης: ένας εργαζόμενος μετανάστης, του οποίου το επίπεδο εκπαίδευσης, επαγγελματικής εμπειρίας ή προσόντων τον καθιστά επιλέξιμο να ασκήσει μόνο ένα τυπικά χαμηλής ειδίκευσης επάγγελμα.

Εποχιακός εργαζόμενος: ο πολίτης τρίτης χώρας που διατηρεί τον κύριο τόπο διαμονής του σε τρίτη χώρα και παραμένει νόμιμα και προσωρινά στο έδαφος κ-μ της ΕΕ για να ασκήσει δραστηριότητα που εξαρτάται από το πέρασμα των εποχών, υπό μία ή περισσότερες συμβάσεις ορισμένου χρόνου που συνάπτονται απευθείας μεταξύ του πολίτη τρίτης χώρας και του εργοδότη που είναι εγκατεστημένος σε αυτό το κ-μ της ΕΕ (έως 9 μήνες ανά 12 μήνες).

Ακολούθως, η πρώτη ουσιαστική προσπάθεια εκσυγχρονισμού της μεταναστευτικής νομοθεσίας αποτέλεσε ο ν. 2910/2001, «Είσοδος και παραμονή Αλλοδαπών στην Ελληνική Επικράτεια, κτήση της Ελληνικής Ιθαγένειας με πολιτογράφηση και άλλες διατάξεις» (Α' 91), ενώ η πρώτη προσπάθεια ευρωπαϊκής προσαρμογής της εθνικής νομοθεσίας περί νόμιμης μετανάστευσης ήταν ο ν. 3386/2005, «Είσοδος, διαμονή και κοινωνική ένταξη υπηκόων τρίτων χωρών στην Ελληνική Επικράτεια» (Α' 212), ο οποίος προχώρησε σε μια σειρά από καινοτομίες, οι οποίες εφαρμόζονται έως σήμερα στη εθνική, αλλά και στην ευρωπαϊκή μεταναστευτική πολιτική (λ.χ. ενιαία άδεια διαμονής για εργασία με ενσωμάτωση σε αυτή της άδειας εργασίας αλλοδαπού).

Τα τελευταία έτη, η εθνική πολιτική νόμιμης μετανάστευσης στη χώρα μας έχει αναμορφωθεί και κωδικοποιηθεί με τις διατάξεις του ν. 4251/2014, «Κώδικας Μετανάστευσης και Κοινωνικής Ένταξης» (Α' 80) και βασίζεται σε δύο πυλώνες πολιτικής και διοικητικής δράσης. Ειδικότερα: οι δύο πυλώνες πολιτικής είναι οι ακόλουθοι:

α) η ενσωμάτωση στην ελληνική έννομη τάξη σειράς Οδηγιών της ΕΕ, οι οποίες έχουν υιοθετηθεί δυνάμει του άρθρου 79 της Συνθήκης για τη Λειτουργία της ΕΕ και οι οποίες ρυθμίζουν αφενός τους όρους και τις προϋποθέσεις εισδοχής και διαμονής συγκεκριμένων κατηγοριών πολιτών τρίτων χωρών, αφετέρου το πλαίσιο των δικαιωμάτων που αυτές οι κατηγορίες, αλλά και ευρύτερα οι εργαζόμενοι πολίτες τρίτων χωρών απολαμβάνουν κατά την διαμονή τους στα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Τα ενωσιακά νομοθετήματα, τα οποία έχουν ενσωματωθεί στην ελληνική έννομη τάξη και εφαρμόζονται στο πλαίσιο της πολιτικής νόμιμης μετανάστευσης είναι τα εξής:

- i) Οδηγία 2003/86/ΕΚ «σχετικά με το δικαίωμα οικογενειακής επανένωσης»,
 - ii) Οδηγία 2003/109/ΕΚ «σχετικά με το καθεστώς υπηκόων τρίτων χωρών οι οποίοι είναι επί μακρόν διαμένοντες»,
 - iii) Οδηγία 2011/51/ΕΕ «που τροποποιεί την οδηγία 2003/109/ΕΚ του Συμβουλίου επεκτείνοντας το πεδίο εφαρμογής της και στους δικαιούχους διεθνούς προστασίας»,
 - iv) Οδηγία 2009/50/ΕΚ «σχετικά με τις προϋποθέσεις εισόδου και διαμονής υπηκόων τρίτων χωρών με σκοπό την απασχόληση υψηλής ειδίκευσης»,
 - v) Οδηγία 2011/98/ΕΕ «σχετικά με ενιαία διαδικασία υποβολής αίτησης για τη χορήγηση στους υπηκόους τρίτων χωρών ενιαίας άδειας διαμονής και εργασίας στην επικράτεια κράτους μέλους και σχετικά με κοινό σύνολο δικαιωμάτων για τους εργαζομένους από τρίτες χώρες που διαμένουν νομίμως σε κράτος μέλος»,
 - vi) Οδηγία 2014/36/ΕΕ «σχετικά με τις προϋποθέσεις εισόδου και διαμονής υπηκόων τρίτων χωρών με σκοπό την εποχιακή εργασία»,
 - vii) Οδηγία 2014/66/ΕΕ «σχετικά με τις προϋποθέσεις εισόδου και διαμονής υπηκόων τρίτων χωρών στο πλαίσιο ενδοεταιρικής μετάθεσης»,
 - viii) Οδηγία 2016/801/ΕΕ «σχετικά με τις προϋποθέσεις εισόδου και διαμονής υπηκόων τρίτων χωρών με σκοπό την έρευνα, τις σπουδές, την πρακτική άσκηση, την εθελοντική υπηρεσία, τις ανταλλαγές μαθητών ή τα εκπαιδευτικά προγράμματα και την απασχόληση των εσωτερικών άμισθων βοηθών (au pair)»,
 - ix) Οδηγία 2004/81/ΕΚ «σχετικά με τον τίτλο παραμονής που χορηγείται στους υπηκόους τρίτων χωρών θύματα εμπορίας ανθρώπων ή συνέργειας στη λαθρομετανάστευση, οι οποίοι συνεργάζονται με τις αρμόδιες αρχές» &
- β) η άσκηση των εθνικών αρμοδιοτήτων από πλευράς των ελληνικών αρχών, οι οποίες άπτονται, αφενός του καθορισμού του όγκου εισδοχής (volumes of admission) των πολιτών τρίτων χωρών, ήτοι του αριθμού των πολιτών τρίτων χωρών που εισέρχονται ετησίως στη χώρα μας για λόγους εργασιακούς, αφετέρου της υιοθέτησης και εφαρμογής εθνικών ρυθμίσεων αναφορικά με την εισδοχή και διαμονή κατηγοριών πολιτών τρίτων χωρών, οι οποίες κατηγορίες δεν ρυθμίζονται σε ενωσιακό δίκαιο.

Η διαδικασία εισδοχής και διαμονής ενός πολίτη τρίτης χώρας, είτε αυτός εισέρχεται σύμφωνα με το ενωσιακό δίκαιο, όπως αυτό έχει ενσωματωθεί στην ελληνική έννομη τάξη (Οδηγίες της ΕΕ), είτε αυτός εισέρχεται σύμφωνα με το εθνικό δίκαιο, είναι διττή, ήτοι προϋποθέτει και περιλαμβάνει το

στάδιο χορήγησης της εθνικής θεώρησης εισόδου (πρώτο στάδιο) και το στάδιο χορήγησης της άδειας διαμονής (δεύτερο στάδιο).

Σημειώνεται ότι, κατά παρέκκλιση του ανωτέρω κανόνα, α) κάποιες κατηγορίες πολιτών τρίτων χωρών έχουν τη δυνατότητα να εισέλθουν και να διαμείνουν (με σκοπό την εργασία) προσωρινά επί τη βάσει εθνικής θεώρησης εισόδου χωρίς να απαιτείται ή χωρίς να έχουν το δικαίωμα υποβολής αιτήματος για άδεια διαμονής (λ.χ. εργαζόμενοι στην αλιεία, εποχικά εργαζόμενοι, πάροχοι υπηρεσιών, tour leaders), ενώ β) κάποιες κατηγορίες πολιτών τρίτων χωρών έχουν τη δυνατότητα πρόσβασης σε άδεια ή δελτίο διαμονής δυνάμει ληφθείσας ομοιόμορφης θεώρησης εισόδου ή δυνάμει δικαιώματος εισδοχής υπό καθεστώς απαλλαγής της υποχρέωσης λήψης ομοιόμορφης θεώρησης (visa free status) και όχι δυνάμει ληφθείσας εθνικής θεώρησης εισόδου (λ.χ. πολίτης τρίτης χώρας, ο οποίος είναι μέλος οικογένειας Έλληνα ή πολίτη ΕΕ, επενδυτής, ψηφιακός νομάς).

Στο ανωτέρω πλαίσιο, οι διαδικασίες εισδοχής και διαμονής για απασχόληση, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Μετανάστευσης και Κοινωνικής Ένταξης (ν. 4251/2014) είναι δύο, ήτοι:

α) η διαδικασία εισδοχής μετά από διαπίστωση ύπαρξης διαθέσιμης θέσης εργασίας σύμφωνα με την εθνική διαδικασία ελέγχου της αγοράς εργασίας σε εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 11 και 12 ν. 4251/2014:

1ο στάδιο (προαπαιτούμενο): κάθε δύο έτη εκδίδεται η κοινή υπουργική απόφαση, η οποία περιλαμβάνει τον αριθμό θέσεων εργασίας ανά περιφέρεια, ειδικότητα και είδος απασχόλησης, οι οποίες είναι διαθέσιμες σε αλλοδαπούς, πολίτες τρίτων χωρών, ώστε αυτοί να εισέλθουν και να απασχοληθούν στη χώρα μας δυνάμει σχετικού αιτήματος εργοδότη στην Ελλάδα. Οι θέσεις αφορούν σε εξαρτημένη εργασία, σε εργασία υψηλής ειδίκευσης (Οδηγία 2009/50ΕΚ), σε προσωρινή εργασία (αλιεία) και σε εποχική εργασία (Οδηγία 2014/36/ΕΚ – αφορά σε γεωργία, κτηνοτροφία, μελισσοκομία).

2ο στάδιο: η διαδικασία ξεκινά με την αίτηση του εργοδότη στην αρμόδια υπηρεσία μίας στάσης (υπηρεσία αλλοδαπών και μετανάστευσης), όπου έχει την έδρα του ο εργοδότης και θα παρασχεθεί η εργασία. Εφόσον ο εργοδότης πληροί τις απαιτούμενες προϋποθέσεις για τη μετάκληση – απασχόληση ενός ή περισσότερων πολιτών τρίτων χωρών (εισόδημα) και εφόσον υπάρχει διαθέσιμη θέση εργασίας, σύμφωνα με την ανωτέρω ΚΥΑ, η αρμόδια υπηρεσία εκδίδει έγκριση μετάκλησης. Η σχετική έγκριση διαβιβάζεται στην οικεία προξενική αρχή.

3ο στάδιο: ο πολίτης τρίτης χώρας, εργαζόμενος για λογαριασμό του οποίου έχει εγκριθεί η μετάκλησή του στην Ελλάδα για λόγους απασχόλησης προσέρχεται την ελληνική προξενική αρχή του τόπου κατοικίας του ή του τόπου της συνήθους διαμονής του (ο οποίος έχει δηλωθεί υπευθύνως από πλευράς του εργοδότη κατά την αίτηση μετάκλησης) και αιτείται την χορήγηση εθνικής θεώρησης εισόδου. Η ελληνική προξενική αρχή, εφόσον πληρούνται οι γενικές και ειδικές προϋποθέσεις στο πρόσωπο του πολίτη τρίτης χώρας, χορηγεί στον αιτούντα αλλοδαπό την απαιτούμενη εθνική θεώρηση εισόδου για εργασία.

4ο στάδιο: ο πολίτης τρίτης χώρας εισέρχεται στην ελληνική επικράτεια υποβάλει το αίτημα για την απαιτούμενη κατά περίπτωση άδεια διαμονής, ξεκινάει την παροχή της εργασίας αμέσως μετά την υποβολή του αιτήματος και, ακολούθως, λαμβάνει την προβλεπόμενη άδεια διαμονής για εργασία.

β) η κατά παρέκκλιση διαδικασία εισδοχής, χωρίς τον έλεγχο της αγοράς εργασίας, αλλά με ύπαρξη διαθέσιμου συμβολαίου απασχόλησης, εφόσον πληρούνται ειδικά κριτήρια από πλευράς του εργοδότη. Στην περίπτωση αυτή ο πολίτης τρίτης χώρας, εφόσον διαθέτει σχετική σύμβαση εργασίας με εργοδότη, ο οποίος πληροί συγκεκριμένες προϋποθέσεις αιτείται και λαμβάνει εθνική θεώρηση εισόδου για εργασία, εισέρχεται και άμεσα υποβάλει αίτημα και λαμβάνει την απαιτούμενη άδεια διαμονής. Η διαδικασία αυτή εφαρμόζεται σε σειρά κατηγοριών πολιτών τρίτων χωρών (λ.χ. στελέχη επιχειρήσεων, ενδοεταιρική μετάθεση, άδειες ειδικού σκοπού, εθνικές θεωρήσεις για εργασία).

Οι κατηγορίες αδειών διαμονής, όπως αυτές προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Μετανάστευσης και Κοινωνικής Ένταξης, είναι οι ακόλουθες:

1. Άδειες διαμονής για εργασία και επαγγελματικούς λόγους: 1.1 Οι εργαζόμενοι με εξαρτημένη εργασία - παροχή υπηρεσιών ή έργου, 1.2 Οι εργαζόμενοι ειδικού σκοπού, 1.3 Επενδυτική δραστηριότητα, 1.4 Εργαζόμενοι σε απασχόληση υψηλής ειδίκευσης (EU Blue Card / «Μπλε Κάρτα της ΕΕ») & 1.5 Εργαζόμενοι σε απασχόληση στο πλαίσιο ενδοεταιρικής μετάθεσης (ICT Directive).

2. Άδειες διαμονής για σπουδαστές, εθελοντές και ερευνητές: 2.1 Σπουδαστές σε τριτοβάθμια εκπαίδευση, 2.2. Σπουδαστές σε μη κρατικές – τριτοβάθμιες δομές εκπαίδευσης, 2.3. Ερευνητές & 2.4 Εθελοντική υπηρεσία.

3. Άδειες διαμονής μακράς διάρκειας: 3.1 Άδεια διαμονής επί μακρόν, 3.2 Άδεια διαμονής δεύτερης γενιάς & 3.3 Άδεια διαμονής δεκαετούς διάρκειας.

4. Άδειες διαμονής για οικογενειακή επανένωση: 4.1 Άδεια για οικογενειακή επανένωση σύμφωνα με την Οδηγία 2003/86/ΕΚ, 4.2 Άδεια / δελτίο διαμονής για οικογενειακή επανένωση μέλους οικογένειας Έλληνα πολίτη, 4.3 Άδεια / δελτίο διαμονής για οικογενειακή επανένωση μέλους οικογένειας πολίτη κράτους μέλους ΕΕ που ασκεί ελεύθερη κυκλοφορία & 4.4. Αυτοτελής άδεια διαμονής μέλους οικογένειας πολίτη τρίτης χώρας.

5. Άδειες διαμονής για ανθρωπιστικούς, εξαιρετικούς και άλλους λόγους: 5.1 Άδεια διαμονής για λόγους δημοσίου συμφέροντος, 5.2 Άδεια διαμονής για ανθρωπιστικούς λόγους & 5.3 Άδεια διαμονής για εξαιρετικούς λόγους.

Η πολιτική και οι διαδικασίες νόμιμης μετανάστευσης εμπλέκουν μια σειρά από υπηρεσίες της χώρας στα διάφορα στάδια διαδικασίας, ως εξής:

α) οι προξενικές υπηρεσίες του Υπουργείου Εξωτερικών, οι οποίες είναι αρμόδιες, αφενός για την χορήγηση των εθνικών ή ομοιόμορφων θεωρήσεων σε πολίτες τρίτων χωρών, αφετέρου στην ολοκλήρωση των απαιτούμενων ελέγχων στο πλαίσιο της εφαρμογής των διαδικασιών για την οικογενειακή επανένωση (διακρίβωση οικογενειακής σχέσης και γνησιότητα των σχετικών δικαιολογητικών),

β) οι υπηρεσίες του Υπουργείου Μετανάστευσης και Ασύλου (ΓΓ Μεταναστευτικής Πολιτικής), οι οποίες είναι αρμόδιες για την διαμόρφωση της εθνικής και ενωσιακής πολιτικής για τη νόμιμη μετανάστευση, καθώς επίσης και για την χορήγηση αδειών διαμονής πολιτών τρίτων χωρών επιλεγμένων κατηγοριών και

γ) οι υπηρεσίες μίας στάσης των Διευθύνσεων Αλλοδαπών και Μετανάστευσης των Αποκεντρωμένων Διοικήσεων της χώρας, οι οποίες είναι αρμόδιες για την χορήγηση των περισσότερων κατηγοριών αδειών διαμονής πολιτών τρίτων χωρών.

6.A.4. «Μεταναστευτική νομοθεσία: ευκαιρίες νόμιμης μετανάστευσης για εργασία σε πλαίσιο επενδυτικού ενδιαφέροντος»

α) Η Οδηγία 2009/50/ΕΚ για την «Μπλε Κάρτα» της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όπως αυτή ενσωματώθηκε στην ελληνική έννομη τάξη με τα άρθρα 109 – 124 του ν. 4251/2014, αφορά στον προσδιορισμό των προϋποθέσεων εισδοχής και διαμονής πολιτών τρίτων χωρών με σκοπό την άσκηση στην Ελλάδα, αλλά και στα άλλα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, απασχόλησης υψηλής ειδίκευσης. Οι βασικές έννοιες στο πλαίσιο εφαρμογής της Οδηγίας είναι οι εξής:

Απασχόληση υψηλής ειδίκευσης: η απασχόληση προσώπου, το οποίο προστατεύεται με βάση την ελληνική εργατική νομοθεσία ως μισθωτός, που παρέχει γνήσια και αποτελεσματική εργασία για λογαριασμό ή υπό την καθοδήγηση άλλου, ανεξάρτητα από τον νομικό τύπο που η σχέση αυτή έχει περιβληθεί, αμείβεται και έχει την απαιτούμενη επαρκή και ειδική γνώση, που αποδεικνύεται από υψηλά επαγγελματικά προσόντα.

Επαγγελματική εμπειρία: ο χρόνος πραγματικής και νόμιμης άσκησης συγκεκριμένου επαγγέλματος.
Τίτλος σπουδών τριτοβάθμιας εκπαίδευσης: Διπλώματα, πιστοποιητικά ή άλλοι τίτλοι τυπικών προσόντων, εκδοθέντος από αρμόδια αρχή με τα οποία πιστοποιείται η επιτυχής ολοκλήρωση προγράμματος εκπαίδευσης μεταδευτεροβάθμιου επιπέδου, δηλαδή μιας δέσμης μαθημάτων που παρέχονται από εκπαιδευτικό ίδρυμα, το οποίο αναγνωρίζεται από το κράτος στο οποίο βρίσκεται ως ίδρυμα ανώτατης εκπαίδευσης. Για τους σκοπούς του παρόντος, ένας τίτλος σπουδών τριτοβάθμιας εκπαίδευσης λαμβάνεται υπόψη, υπό τον όρο ότι οι σπουδές που απαιτήθηκαν για την απόκτησή του διήρκεσαν τουλάχιστον τρία (3) έτη.

Οι ειδικές προϋποθέσεις που θα πρέπει να πληρούνται, πέραν των γενικών προϋποθέσεων (ασφάλιση, να μην συντρέχουν λόγοι δημόσιας τάξης – ασφάλειας), ώστε ένας πολίτης τρίτης χώρας να εισέλθει στην Ελλάδα και να λάβει άδεια διαμονής για την άσκηση απασχόλησης υψηλής ειδίκευσης είναι:

- i) η ύπαρξη διαθέσιμης θέσης εργασίας στην κοινή υπουργική απόφαση, η οποία περιλαμβάνει τον αριθμό θέσεων εργασίας ανά περιφέρεια, ειδικότητα και είδος απασχόλησης, οι οποίες είναι διαθέσιμες σε αλλοδαπούς, πολίτες τρίτων χωρών, ώστε αυτοί να εισέλθουν και να απασχοληθούν στη χώρα μας δυνάμει σχετικού αιτήματος εργοδότη στην Ελλάδα,
- ii) η υποβολή αιτήματος από πλευράς του ενδιαφερόμενου εργοδότη, το οποίο αφενός περιλαμβάνει το αίτημα για την διαθέσιμη θέση εργασίας, αφετέρου στοιχειοθετεί ότι ο πολίτης τρίτης χώρας έχει τα τυπικά και ουσιαστικά προσόντα για να ασκήσει δραστηριότητα υψηλής ειδίκευσης,
- iii) η σύναψη έγκυρης σύμβαση εργασίας με αντικείμενο την απασχόληση υψηλής ειδίκευσης, διάρκειας ενός τουλάχιστον έτους στην Ελλάδα, η οποία περιλαμβάνει ως αμοιβή (μικτές αποδοχές) τουλάχιστον 31.500 ευρώ ετησίως,
- iv) αποδείξεις ότι ο πολίτης τρίτης χώρας, στην περίπτωση που ο εργοδότης αιτείται την απασχόλησή του σε νομοθετικά ρυθμιζόμενο επάγγελμα, πληροί τις προϋποθέσεις της οικείας ειδικής εθνικής νομοθεσίας ή
- v) αποδείξεις ότι ο πολίτης τρίτης χώρας, στην περίπτωση που ο εργοδότης αιτείται την απασχόλησή του σε μη νομοθετικά ρυθμιζόμενο επάγγελμα, αποδεικνύει την κατοχή υψηλών επαγγελματικών προσόντων, ήτοι τίτλο σπουδών τριτοβάθμιας εκπαίδευσης ή, εφόσον αυτό προβλέπεται, κατά παρέκκλιση, από την εθνική νομοθεσία, πέντε τουλάχιστον έτη επαγγελματικής εμπειρίας επιπέδου ανάλογου προς τίτλο σπουδών τριτοβάθμιας εκπαίδευσης και σχετικής με το επάγγελμα ή τον τομέα που προσδιορίζεται στη σύμβαση εργασίας.

Η ισχύς της «Μπλε κάρτας» είναι διετής, ενώ εάν σύμβαση εργασίας καλύπτει μικρότερη περίοδο, η άδεια διαμονής εκδίδεται για τη διάρκεια της σύμβασης εργασίας προσαυξημένη κατά τρεις μήνες. Η άδεια διαμονής αυτή παρέχει πρόσβαση σε ένα ευρύ πλαίσιο αυξημένων εργασιακών και κοινωνικών / ασφαλιστικών δικαιωμάτων επί τη βάση της αρχής της ίσης μεταχείρισης με τους ημεδαπούς σε μια σειρά από τομείς, ενώ, παράλληλα, ο πολίτης τρίτης χώρας έχει τη δυνατότητα να συνοδεύεται άμεσα από τα μέλη της οικογένειάς του κατά παρέκκλιση της περιόδου αναμονής της Οδηγίας 2003/86/ΕΚ, εφόσον αποδεικνύει προσωπικό εισόδημα σταθερό και τακτικό και επαρκές για τις ανάγκες του ιδίου και της οικογένειάς του.

Επίσης, η άδεια διαμονής αυτή παρέχει υπό ευνοϊκότερους όρους πρόσβαση στο καθεστώς του «επί μακρόν διαμένοντος», ήτοι πέντε έτη νόμιμης και αδιάλειπτης διαμονής στην επικράτεια της ΕΕ, ως κατόχου «Μπλε κάρτας της ΕΕ και δύο έτη νόμιμης και αδιάλειπτης διαμονής, αμέσως πριν από την υποβολή της σχετικής αίτησης, ως κατόχου «Μπλε κάρτας της ΕΕ» στο κ-μ που υποβάλλεται η αίτηση για το καθεστώς επί μακρόν. Σημειώνεται ότι οι υπόλοιποι αλλοδαποί για να έχουν πρόσβαση στο καθεστώς «επί μακρόν» σε ένα κράτος μέλος θα πρέπει να διαμένουν σε αυτό επί πέντε συναπτά έτη, ενώ στην περίπτωση κινητικότητας η πενταετής απαιτούμενη περίοδος εκκινεί εξ αρχής.

Τέλος, ο πολίτης τρίτης χώρας, κάτοχος της «Μπλε κάρτας», καθώς και τα μέλη της οικογένειάς του, μπορούν, έπειτα από δεκαοκτώ μήνες νόμιμης διαμονής του στο πρώτο κράτος μέλος, να μετακινηθούν σε δεύτερο κράτος μέλος δυνάμει της αδείας του πρώτου κράτους μέλους για απασχόληση υψηλής ειδίκευσης.

β) Η Οδηγία 2014/66/ΕΚ, όπως αυτή ενσωματώθηκε στην ελληνική έννομη τάξη με τα άρθρα 127Α έως και 127Ε του ν. 4251/2014, αφορά στον προσδιορισμό των προϋποθέσεων εισδοχής και διαμονής πολιτών τρίτων χωρών στο πλαίσιο της ενδοεταιρικής μετάθεσης (απόσπασης) από τρίτη χώρα στην Ελλάδα, αλλά και στα άλλα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Οι βασικές έννοιες στο πλαίσιο εφαρμογής της Οδηγίας είναι οι εξής:

Ενδοεταιρική μετάθεση (ICTs): η προσωρινή απόσπαση (για εργασία ή εκπαίδευση) πολίτης τρίτης χώρας που διαμένει εκτός ΕΕ και διενεργείται από επιχείρηση εγκατεστημένη εκτός ΕΕ και έναντι της οποίας ο πολίτης τρίτης χώρας δεσμεύεται με σύμβαση εργασίας πριν από τη μετάθεση και κατά τη διάρκειά της, προς οντότητα που ανήκει στην ανωτέρω επιχείρηση ή στον ίδιο όμιλο επιχειρήσεων, η οποία είναι εγκατεστημένη στην Ελλάδα ή σε άλλο κ-μ ΕΕ.

Όμιλος επιχειρήσεων: Δύο ή περισσότερες επιχειρήσεις, οι οποίες αναγνωρίζεται ότι συνδέονται, με βάση το άρθρο 2 του ν. 4172/2013 (Α' 167) με έναν από τους ακόλουθους τρόπους: επιχείρηση σε άμεση ή έμμεση σχέση με άλλη επιχείρηση, η οποία κατέχει την πλειοψηφία του εγγεγραμμένου κεφαλαίου αυτής ή ελέγχει την πλειοψηφία των ψήφων που συνδέονται με το μετοχικό της κεφάλαιο ή μπορεί να διορίζει περισσότερα από τα μισά μέλη του διοικητικού, διαχειριστικού ή εποπτικού οργάνου της επιχείρησης ή αμφότερες οι επιχειρήσεις τελούν υπό την ενιαία διεύθυνση μιας μητρικής επιχείρησης.

Διευθυντικό στέλεχος: πρόσωπο που κατέχει ανώτερη θέση, το οποίο κατά κύριο λόγο ηγείται της διαχείρισης της οντότητας υποδοχής.

Εξειδικευμένος εργαζόμενος: πρόσωπο που εργάζεται εντός του ομίλου επιχειρήσεων και που διαθέτει εξειδικευμένες γνώσεις ουσιάδους σημασίας για τους τομείς δραστηριοποίησης, τις τεχνικές ή τη διοίκηση της οντότητας υποδοχής.

Ασκούμενος εργαζόμενος: πρόσωπο με πανεπιστημιακό πτυχίο που μετατίθεται σε οντότητα υποδοχής για λόγους επαγγελματικής εξέλιξης ή με σκοπό την απόκτηση εκπαίδευσης σε τεχνικές ή μεθόδους επιχειρήσεων και αμείβεται κατά τη διάρκεια της μετάθεσης.

Ενδοεταιρικός μετατιθέμενος: Κάθε πολίτης τρίτης χώρας που διαμένει εκτός του εδάφους των κρατών μελών της ΕΕ κατά τη στιγμή υποβολής της αίτησης για άδεια ενδοεταιρικής μετάθεσης και ο οποίος υπόκειται σε ενδοεταιρική μετάθεση.

Οντότητα υποδοχής: Το νομικό πρόσωπο, στο οποίο μετατίθεται ο ενδοεταιρικός μετατιθέμενος, ανεξαρτήτως της νομικής μορφής του, που είναι εγκατεστημένο, με βάση το ελληνικό δίκαιο, στην Ελλάδα.

Οι ειδικές προϋποθέσεις που θα πρέπει να πληρούνται, πέραν των γενικών προϋποθέσεων (ασφάλιση, να μην συντρέχουν λόγοι δημόσιας τάξης – ασφάλειας), ώστε ένας πολίτης τρίτης χώρας να εισέλθει στην Ελλάδα και να λάβει άδεια διαμονής στο πλαίσιο της ενδοεταιρικής μετάθεσης είναι:

- i) η μη απαίτηση ύπαρξης διαθέσιμης θέσης εργασίας στην κοινή υπουργική απόφαση, η οποία περιλαμβάνει τον αριθμό θέσεων εργασίας ανά περιφέρεια, ειδικότητα και είδος απασχόλησης, οι οποίες είναι διαθέσιμες σε αλλοδαπούς, πολίτες τρίτων χωρών, ώστε αυτοί να εισέλθουν και να απασχοληθούν στη χώρα μας δυνάμει σχετικού αιτήματος εργοδότη στην Ελλάδα,
- ii) αποδεικτικά στοιχεία ότι η οντότητα υποδοχής (η εταιρεία που υποδέχεται τον μετατιθέμενο) και η επιχείρηση στην τρίτη χώρα ανήκουν στην ίδια επιχείρηση ή όμιλο επιχειρήσεων ή είναι κατά το πνεύμα του νόμου διασυνδεδεμένες,
- iii) πιστοποιητικά αναφορικά με τη νόμιμη σύσταση και λειτουργία, τόσο της οντότητας υποδοχής, όσο και της επιχείρησης που είναι εγκατεστημένη στην τρίτη χώρα και από την οποία προέρχεται ο ενδοεταιρικός μετατιθέμενος, καθώς και αντίγραφο του καταστατικού της οντότητας υποδοχής,
- iv) σύμβαση εργασίας και επιστολή ανάθεσης αρμοδιοτήτων από τον εργοδότη στην τρίτη χώρα, η οποία περιλαμβάνει λεπτομέρειες αναφορικά με τη διάρκεια της μετάθεσης, τον τόπο

εγκατάστασης, την θέση που καταλαμβάνει ο μετατιθέμενος, την αμοιβή και αποδείξεις ότι ο πολίτης τρίτης χώρας μετά την απόσπασή του θα μετατεθεί εκ νέου (θα επιστρέψει) στην ίδια επιχείρηση ή στον όμιλο στην τρίτη χώρα,

ν) απόδειξη απασχόλησης στην ίδια επιχείρηση ή στον ίδιο όμιλο επιχειρήσεων στην τρίτη χώρα για τουλάχιστον δώδεκα (12) συνεχείς μήνες για τα διευθυντικά στελέχη και τους ειδικευμένους εργαζόμενους και για τουλάχιστον έξι (6) συνεχείς μήνες για τους ασκούμενους εργαζόμενους &

vi) αποδείξεις ότι ο πολίτης τρίτης χώρας, ενδοεταιρικά μετατιθέμενος διαθέτει τίτλο σπουδών τριτοβάθμιας εκπαίδευσης ή επαγγελματικά προσόντα και εμπειρία.

Ο πολίτης τρίτης χώρας, ενδοεταιρικά μετατιθέμενος, αφού λάβει την αναγκαία εθνική θεώρηση εισόδου, υποβάλει το αίτημα για την άδεια διαμονής ενδοεταιρικής μετάθεσης στο κράτος μέλος μέγιστης διαμονής. Άλλωστε, η μέγιστη διάρκεια μετάθεσης δεν μπορεί να υπερβαίνει τα τρία (3) έτη για τα διευθυντικά στελέχη και τους ειδικευμένους εργαζόμενους και το ένα (1) έτος για τους ασκούμενους εργαζόμενους, ενώ αμφότεροι έχουν τη δυνατότητα να υποβάλουν αίτημα για νέα εθνική θεώρηση και άδεια διαμονής ενδοεταιρικής μετάθεσης έξι (6) μήνες μετά την ολοκλήρωση της προηγούμενης μετάθεσής τους και την επιστροφή τους στην τρίτη χώρα.

Επίσης, κατά παρέκκλιση, τα διευθυντικά στελέχη και οι εξειδικευμένοι εργαζόμενοι, οι οποίοι έχουν λάβει άδεια διαμονής ενδοεταιρικής μετάθεσης, έχουν τη δυνατότητα να υποβάλουν αίτημα για τη χορήγηση άδειας διαμονής για την άσκηση απασχόλησης υψηλής ειδίκευσης («Μπλε Κάρτα»), εφόσον πληρούν τις αντίστοιχες προϋποθέσεις.

Η άδεια διαμονής αυτή παρέχει πρόσβαση σε ένα ευρύ πλαίσιο αυξημένων εργασιακών δικαιωμάτων επί τη βάση της αρχής της ίσης μεταχείρισης με τους ημεδαπούς σε μια σειρά από τομείς, ενώ, παράλληλα, ο πολίτης τρίτης χώρας (στην περίπτωση που αυτοί είναι διευθυντικά στελέχη & εξειδικευμένοι εργαζόμενοι) έχει τη δυνατότητα να συνοδεύεται άμεσα από τα μέλη της οικογένειάς του κατά παρέκκλιση της περιόδου αναμονής της Οδηγίας 2003/86/ΕΚ.

Τέλος, ο ενδοεταιρικά μετατιθέμενος έχει δυνατότητες βραχείας (έως 90 ημέρες) και μακράς κινητικότητας (άνω των 90 ημερών) στην Ελλάδα από άλλο κ-μ της ΕΕ, ώστε ο κάτοχος να διαμείνει στην Ελλάδα και να εργαστεί σε οποιαδήποτε άλλη οντότητα, η οποία είναι εγκατεστημένη στην Ελληνική επικράτεια και ανήκει στην ίδια επιχείρηση ή όμιλο επιχειρήσεων, με βάση την άδεια ενδοεταιρικής μετάθεσης που έχει εκδοθεί από το πρώτο κ-μ και είναι σε ισχύ για την περίοδο απασχόλησης.

γ) Οι εθνικές διατάξεις (άρθρο 17, ν. 4251/2014) προβλέπουν τους όρους και τις προϋποθέσεις εισδοχής και διαμονής πολιτών τρίτων χωρών, ως στελεχών επιχειρήσεων, οι οποίοι περιλαμβάνονται στην κατηγορία αδειών διαμονής «ειδικού σκοπού».

Οι εργαζόμενοι ειδικού σκοπού, είναι πολίτες τρίτων χωρών, οι οποίοι εισέρχονται και διαμένουν στην Ελλάδα με σκοπό την εργασία βάσει ειδικής νομοθεσίας που διέπει τον εργοδότη ή βάσει ειδικών διακρατικών συμφωνιών ή προς εξυπηρέτηση του συμφέροντος της εθνικής οικονομίας.

Δεν απαιτείται η ύπαρξη διαθέσιμης θέσης εργασίας στην κοινή υπουργική απόφαση, η οποία περιλαμβάνει τον αριθμό θέσεων εργασίας ανά περιφέρεια, ειδικότητα και είδος απασχόλησης, οι οποίες είναι διαθέσιμες σε αλλοδαπούς, πολίτες τρίτων χωρών, ώστε αυτοί να εισέλθουν και να απασχοληθούν στη χώρα μας δυνάμει σχετικού αιτήματος εργοδότη στην Ελλάδα, ενώ απαιτείται οι εργοδότες / εταιρείες να πληρούν συγκεκριμένες εκ του νόμου κατά περίπτωση προϋποθέσεις.

Η άδεια διαμονής ειδικού σκοπού είναι διετούς διάρκειας ή ίσης διάρκειας με την προβλεπόμενη περίοδο διαμονής τους στη χώρα, εφόσον αυτή είναι μικρότερης διάρκειας, ενώ τα στελέχη – κάτοχοι ή αιτούντες της άδειας διαμονής ειδικού σκοπού, μπορούν να συνοδεύονται άμεσα από τα μέλη της οικογένειάς του κατά παρέκκλιση της Οδηγίας 2003/86/ΕΚ.

Οι βασικές κατηγορίες πολιτών τρίτων χωρών, εργαζομένων ειδικού σκοπού (στελέχη), είναι οι ακόλουθες:

i) Μέλη Διοικητικού Συμβουλίου, μέτοχοι, διαχειριστές, νόμιμοι εκπρόσωποι και ανώτατα διευθυντικά στελέχη (γενικοί διευθυντές, διευθυντές) ημεδαπών εταιρειών, καθώς και θυγατρικών εταιρειών και υποκαταστημάτων αλλοδαπών εταιρειών που ασκούν νόμιμα εμπορική

δραστηριότητα στην Ελλάδα. Η είσοδος και διαμονή σε ημεδαπές εταιρείες επιτρέπεται μόνο εάν αυτή απασχολεί τουλάχιστον είκοσι πέντε (25) εργαζόμενους.

ii) Εργαζόμενοι σε επιχειρήσεις, βάσει ειδικών διακρατικών συμφωνιών ή εισηγήσεων αρμοδίων ελληνικών αρχών.

iii) Διευθυντές, επιχειρησιακά και τεχνικά στελέχη εταιρειών του ν. 2289/1995 (Α' 27) που ασχολούνται στη θαλάσσια έρευνα, γεώτρηση και εξόρυξη υδρογονανθράκων.

iv) Υπαλληλικό προσωπικό και νόμιμοι εκπρόσωποι εταιρειών που έχουν υπαχθεί σε ειδικές διατάξεις, καθώς και ημεδαπών επιχειρήσεων που ασκούν εμπορική δραστηριότητα και έχουν αναλάβει (σύμβαση παροχής υπηρεσιών ή έργου) την προώθηση των προϊόντων ή / και την παροχή τεχνικής υποστήριξης σε αλλοδαπές επιχειρήσεις και καταναλωτές. Σε αυτή την κατηγορία απαιτείται η προσκόμιση τίτλου σπουδών ή διετής συναφή εργασιακή εμπειρία, ενώ από την υποχρέωση αυτή απαλλάσσεται το υπαλληλικό προσωπικό που απασχολείται σε εταιρείες που απασχολούν τουλάχιστον πενήντα ημεδαπούς.

v) Τεχνικοί που απασχολούνται σε βιομηχανίες ή μεταλλεία υπό τους όρους του α.ν. 448/1968 (Α' 130).

6.A.5. Μεταναστευτική νομοθεσία: ευκαιρίες νόμιμης μετανάστευσης ανεξάρτητων οικονομικά ατόμων

α) Οι εθνικές διατάξεις (άρθρο 20Α, ν. 4251/2014) προβλέπουν ότι επιτρέπεται η είσοδος και η διαμονή στην Ελλάδα πολιτών τρίτων χωρών, οι οποίοι διαθέτουν επαρκείς πόρους, σε επίπεδο σταθερού ετήσιου εισοδήματος για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσης. Η άδεια διαμονής των ανεξάρτητων οικονομικών ατόμων έχει διάρκεια δύο (2) έτη και ανανεώνεται ανά διετία, ενώ τα ανεξάρτητα οικονομικά άτομα μπορούν να συνοδεύονται άμεσα από τα μέλη της οικογένειάς του κατά παρέκκλιση Οδηγίας 2003/86/ΕΚ.

Η άδεια διαμονής δεν παρέχει στον κάτοχο, πολίτη τρίτης χώρας, κανένα δικαίωμα εργασίας ή οιασδήποτε επαγγελματικής δραστηριότητας στην Ελλάδα, ενώ διαστήματα απουσίας από την Ελλάδα δεν παρακωλύουν την ανανέωση της άδειας διαμονής, εφόσον αυτά δεν υπερβαίνουν τους έξι μήνες ετησίως.

Η βασική προϋπόθεση χορήγησης της εθνικής θεώρησης εισόδου και της άδειας διαμονής, ως ανεξάρτητο οικονομικό άτομο, είναι ο αιτών να διαθέτει επαρκείς πόρους, σε επίπεδο σταθερού ετήσιου εισοδήματος για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσης, οι οποίοι ανέρχονται, κατ' ελάχιστο, σε δύο χιλιάδες ευρώ (2.000) μηνιαίως, προσαυξανόμενο κατά 20% για τη σύζυγο και 15% για κάθε τέκνο.

Επίσης, το ύψος των επαρκών πόρων αποδεικνύεται από σύνταξη του εξωτερικού, τραπεζικό λογαριασμό ή αποδεικτικά ότι διαθέτουν εξ ιδίων ικανά οικονομικά μέσα, νόμιμης προέλευσης, για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσης τους χωρίς να παρέχουν εξαρτημένη εργασία ή να ασκούν ανεξάρτητη οικονομική δραστηριότητα στην Ελλάδα.

Σημειώνεται ότι η προϋπόθεση των επαρκών πόρων διαβίωσης θα πρέπει να συντρέχει, είτε στο πρόσωπο του κάθε μέλους της οικογένειας, είτε αθροιστικά για όλα τα μέλη αυτής.

Τέλος, ο αιτών θα πρέπει να διαθέτει πλήρη ασφάλιση ασθένειας και να μην συντρέχει κίνδυνος για τη δημόσια τάξη, ασφάλεια και δημόσια υγεία.

Η διαδικασία για την λήψη από τον πολίτη τρίτης χώρας της άδειας διαμονής, ως ανεξάρτητο οικονομικό άτομο, περιγράφεται σε τρία στάδια / βήματα, ως εξής:

1ο στάδιο: ο πολίτης τρίτης χώρας, υποψήφιο ανεξάρτητο οικονομικό, προσέρχεται στην ελληνική προξενική αρχή του τόπου καταγωγής ή διαμονής του και αιτείται την χορήγηση εθνικής θεώρησης εισόδου (για τον ίδιο και τα μέλη της οικογένειάς του), αποδεικνύοντας ότι συντρέχει στο πρόσωπό του η προϋπόθεση πλήρωσης της προϋπόθεσης των επαρκών πόρων.

2ο στάδιο: ο πολίτης τρίτης χώρας εισέρχεται στην Ελλάδα και υποβάλλει αίτηση για την διετή (2) άδεια διαμονής στην υπηρεσία αλλοδαπών της αποκεντρωμένης διοίκησης του τόπου διαμονής του.

3ο στάδιο: Τα ανεξάρτητα οικονομικά άτομα και τα μέλη της οικογένειάς τους, εφόσον έχουν υποβληθεί τα απαιτούμενα δικαιολογητικά, λαμβάνουν την ηλεκτρονική άδεια διαμονής.

β) Οι εθνικές διατάξεις [άρθρο 18 (ιε), ν. 4251/2014] προβλέπουν ότι επιτρέπεται η είσοδος και η διαμονή στην Ελλάδα πολιτών τρίτων χωρών, ψηφιακών νομάδων (digital nomads), οι οποίοι είναι πολίτες τρίτων χωρών αυτοαπασχολούμενοι, ελεύθεροι επαγγελματίες ή μισθωτοί, οι οποίοι εργάζονται εξ αποστάσεως με τη χρήση Τεχνολογιών Πληροφορικής και Επικοινωνιών (Τ.Π.Ε.) με εργοδότες ή πελάτες εκτός Ελλάδας για χρονική περίοδο έως δώδεκα (12) μήνες.

Οι ειδικές προϋποθέσεις που θα πρέπει να πληρούνται, πέραν των γενικών προϋποθέσεων (ασφάλιση, να μην συντρέχουν λόγοι δημόσιας τάξης – ασφάλειας), ώστε ένας πολίτης τρίτης χώρας να λάβει ετήσια εθνική θεώρηση εισόδου και δυνάμει αυτής να εισέλθει και να διαμείνει στην Ελλάδα, ως ψηφιακός νομάς, είναι οι εξής:

i) υπεύθυνη δήλωση, με την οποία δηλώνονται η πρόθεσή του να διαμείνει στη χώρα με την εθνική θεώρηση εισόδου για την παροχή εργασίας εξ αποστάσεως και η δέσμευσή του ότι δεν θα παρέχει καθ' οιονδήποτε τρόπο εργασία ή υπηρεσίες ή έργο σε εργοδότη με έδρα στην Ελλάδα,

ii) σύμβαση εργασίας ή έργου ή αποδεικτικό εργασιακής σχέσης με εργοδότη, φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ο οποίος είναι εγκατεστημένος εκτός της Ελληνικής Επικράτειας, αορίστου χρόνου ή σε περίπτωση σύμβασης ορισμένου χρόνου με υπολειπόμενη διάρκεια που καλύπτει το διάστημα της χορηγούμενης εθνικής θεώρησης, ή

ii)b) συμβάσεις εργασίας ή έργου αορίστου χρόνου ή, σε περίπτωση σύμβασης εργασίας ορισμένου χρόνου, με υπολειπόμενη διάρκεια που καλύπτει το διάστημα ισχύος της χορηγούμενης θεώρησης, σε περίπτωση που ο πολίτης τρίτης χώρας είναι ελεύθερος επαγγελματίας με περισσότερους του ενός εργοδότες που είναι εγκατεστημένοι εκτός Ελληνικής Επικράτειας, ή

ii)c) στοιχεία για την ιδιότητα του αιτούντος στην επιχείρηση, καθώς επίσης και στοιχεία που αφορούν στην επωνυμία, στην έδρα, στο πεδίο δραστηριότητας και στον εταιρικό σκοπό της επιχείρησης σε περίπτωση που ο πολίτης τρίτης χώρας είναι αυτοαπασχολούμενος σε δική του επιχείρηση, η οποία ευρίσκεται εκτός της Ελληνικής Επικράτειας,

iii) αποδεικτικά στοιχεία ότι διαθέτει επαρκείς πόρους, σε επίπεδο σταθερού εισοδήματος, για την κάλυψη των εξόδων διαβίωσής του κατά τη διάρκεια της διαμονής του στη χώρα, χωρίς να επιβαρύνει το εθνικό σύστημα κοινωνικής πρόνοιας. Το ύψος των επαρκών πόρων καθορίζεται στα τρεις χιλιάδες (3.500) ευρώ μηνιαίως και αποδεικνύεται i) από τη σύμβαση εργασίας ή έργου ή το αποδεικτικό εργασιακής σχέσης, στην περίπτωση εξαρτημένης εργασίας, υπηρεσιών ή έργου ή ii) από τραπεζικό λογαριασμό στην περίπτωση επιχειρηματιών. Αν οι επαρκείς πόροι προέρχονται από μισθωτές υπηρεσίες εξαρτημένης εργασίας, υπηρεσιών ή έργου, το ανωτέρω ελάχιστο ύψος αναφέρεται σε καθαρά έσοδα μετά την καταβολή των απαιτούμενων φόρων στη χώρα παροχής της εργασίας. Το ανωτέρω ποσό προσαυξάνεται κατά είκοσι τοις εκατό (20%) για τον / τη σύζυγο ή τον / την συμβιούντα και κατά δεκαπέντε τοις εκατό (15%) για κάθε τέκνο,

iv) αποδεικτικά στοιχεία ότι ο πολίτης τρίτης χώρας διαθέτει πλήρη ασφάλεια ασθeneίας και ότι ο πολίτης τρίτης χώρας δεν συνιστά κίνδυνο για τη δημόσια τάξη, την ασφάλεια και την δημόσια υγεία.

Οι ψηφιακοί νομάδες, κατά παρέκκλιση της Οδηγίας 2003/86/EK, μπορούν να συνοδεύονται άμεσα από τα μέλη της οικογένειάς τους. Η εθνική θεώρηση εισόδου δεν παρέχει στους ψηφιακούς νομάδες και στα μέλη της οικογένειάς τους οιοδήποτε δικαίωμα παροχής εξαρτημένης εργασίας ή άσκησης οποιασδήποτε μορφής οικονομική δραστηριότητα στη χώρα.

Ένας πολίτης τρίτης χώρας, ψηφιακός νομάς, μετά την λήψη της ετήσιας εθνικής θεώρησης εισόδου και την εγκατάστασή του στην Ελλάδα, εφόσον συνεχίζει να πληροί τις προϋποθέσεις χορήγησης της εθνικής θεώρησης εισόδου, έχει τη δυνατότητα, πριν τη λήξη της ισχύος της, να υποβάλει αίτημα για τη χορήγηση άδειας διαμονής διετούς διάρκειας.

Η άδεια διαμονής του ψηφιακού νομάδα δεν παρέχει δικαίωμα εξαρτημένης εργασίας ή ανεξάρτητης οικονομικής δραστηριότητας οιασδήποτε μορφής στην Ελλάδα, ενώ ανανεώνεται ανά διετία εφόσον συνεχίζουν να πληρούνται οι προϋποθέσεις. Η αίτηση του ψηφιακού νομάδα συνοδεύεται από παράβολο χιλίων (1.000) ευρώ. Διαστήματα απουσίας από τη χώρα δεν παρακωλύουν την ανανέωση της άδειας διαμονής, εφόσον αυτά δεν υπερβαίνουν τους έξι (6) μήνες

ετησίως.

Τέλος, κατά παρέκκλιση της ανωτέρω διαδικασίας χορήγησης εθνικής θεώρησης εισόδου για ψηφιακό νομάδα και άδειας διαμονής, ένας πολίτης τρίτης χώρας, ο οποίος πληροί τις ανωτέρω προϋποθέσεις και έχει εισέλθει στην Ελληνική Επικράτεια, είτε με ομοιόμορφη θεώρηση, είτε με καθεστώς απαλλαγής θεώρησης, έχει τη δυνατότητα, εντός της περιόδου ισχύος αυτής, να υποβάλει αίτηση για τη χορήγηση της άδειας διαμονής, ως ψηφιακός νομάς. Στην περίπτωση αυτή, εκτός των ανωτέρω προϋποθέσεων, ο αιτών υποβάλλει και μισθωτήριο κατοικίας ή συμβόλαιο αγοράς ακινήτου στην ελληνική Επικράτεια.

6.A.6. Μεταναστευτική νομοθεσία: ευκαιρίες νόμιμης μετανάστευσης στο πλαίσιο της άσκησης επενδυτικής δραστηριότητας από πολίτες τρίτων χωρών

α) Οι εθνικές διατάξεις (άρθρο 16Α, ν. 4251/2014) προβλέπουν ότι επιτρέπεται η είσοδος και η διαμονή στην Ελλάδα πολιτών τρίτων χωρών, οι οποίοι επιθυμούν να αναπτύξουν επενδυτική δραστηριότητα στην Ελλάδα, είτε ως φυσικά, είτε ως αλλοδαπά νομικά πρόσωπα.

Η επενδυτική δραστηριότητα δύναται να αφορά, είτε την κατασκευή νέων εγκαταστάσεων («greenfield investments»), είτε στην επιχειρηματική εξαγορά, αναδιάρθρωση και επέκταση υφιστάμενων δραστηριοτήτων («brownfield investments»), υπό την προϋπόθεση ότι τεκμηριώνονται οι θετικές επιπτώσεις στην εθνική ανάπτυξη και οικονομία, έχει χαρακτηριστεί ως επωφελής από πλευράς του Υπουργείου Ανάπτυξης και Επενδύσεων (Διεύθυνση Καφαλαίων Εξωτερικού), ενώ δεν υφίστανται περιορισμοί σχετικά με τον κλάδο δραστηριότητας ή τον τόπο εγκατάστασης της επένδυσης. Σημειώνεται ότι α) στην περίπτωση που η επένδυση πραγματοποιείται από αλλοδαπό νομικό πρόσωπο, επιτρέπεται η είσοδος και διαμονή στην Ελλάδα μέχρι τριών (3) μετόχων ή στελεχών του νομικού προσώπου, αναλόγως του ύψους της επένδυσης & β) για την υλοποίηση και τη λειτουργία της επένδυσης επιτρέπεται να εισέλθουν (ως εργαζόμενοι) και να διαμείνουν στη χώρα έως δέκα (10), αναλόγως του συνολικού ύψους της επένδυσης, πολίτες τρίτων χωρών, επιπλέον εκείνων που έχουν λάβει άδεια διαμονής για το ίδιο επενδυτικό σχέδιο.

Ο πολίτης τρίτης χώρας, επενδυτής που υποβάλλει αίτηση για άδεια διαμονής για επενδυτική δραστηριότητα θα πρέπει να συνεισφέρει στην επένδυση ποσό τουλάχιστον 250.000 ευρώ, το οποίο προέρχεται από ίδια κεφάλαια και εφόσον η σχετική επένδυση έχει λάβει σχετική έγκριση από το Υπουργείο Ανάπτυξης.

Ο μέγιστος αριθμός των αδειών διαμονής που μπορούν να χορηγηθούν σε στελέχη ανά επενδυτικό σχέδιο, εκτός των αδειών διαμονής που χορηγούνται σε επενδυτές, εξαρτάται από το ύψος της επένδυσης,	Ύψος Επένδυσης σε €	Ανώτατος αριθμός ΑΔ πλέον του επενδυτή
		Έως 300.000
	300.001 – 1.000.000	1
	1.000.001 – 3.000.000	2
	3.000.001 – 5.000.000	3
	5.000.001 – 10.000.000	4
	10.000.001 – 15.000.000	5
	15.000.001 – 20.000.000	6
	20.000.001 – 25.000.000	7
	25.000.001 – 30.000.000	8
	30.000.001 – 40.000.000	9
	άνω των 40.000.000	10

χωρίς να δύναται να υπερβαίνει τις δέκα (10) άδειες διαμονής.	
---	--

Οι άδειες διαμονής, οι οποίες χορηγούνται στους επενδυτές και στα στελέχη της επένδυσης είναι πενταετούς (5) διάρκειας και ανανεώνονται για πέντε (5) έτη κάθε φορά, εφόσον οι επενδυτές και τα στελέχη διατηρούν τις ιδιότητές τους σε σχέση με την επένδυση και συνεχίζεται η υλοποίηση της ή η λειτουργία της. Οι επενδυτές / στελέχη, μπορούν να συνοδεύονται εξ αρχής από μέλη της οικογένειάς τους στα οποία χορηγείται άδεια διαμονής για λόγους οικογενειακής ενότητας, η οποία λήγει ταυτόχρονα με την άδεια διαμονής του συντηρούντος κατά παρέκκλιση της Οδηγίας 2003/86/ΕΚ.

Η άδεια διαμονής, η οποία χορηγείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16Α του ν. 4251/2014: α) παρέχει στον κάτοχο το δικαίωμα διαμονής για πέντε έτη στην Ελλάδα διασφαλίζοντας το σύνολο των δικαιωμάτων του, όπως αυτά απορρέουν από της επενδυτική δραστηριότητα, β) παρέχει το δικαίωμα μετακίνησης εντός του ενιαίου χώρου Schengen για περίοδο έως ενενήντα (90) ημέρες ανά περίοδο εκατόν ογδόντα (180) ημερών (Κώδικας Συνόρων Schengen) και γ) παρέχει στον κάτοχο το δυνατότητα απουσίας από την Ελλάδα, καθώς τυχόν περίοδοι απουσίας δεν συνιστούν κώλυμα για την ανανέωσή της.

Διαδικασία λήψης της άδειας διαμονής σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 Α του ν. 4251/2014:

1ο βήμα: Ο πολίτης τρίτης χώρας, υποψήφιος επενδυτής, υποβάλει αίτημα στο Υπουργείο Ανάπτυξης και Επενδύσεων για το χαρακτηρισμό της επένδυσης ως επωφελούς για την ελληνική οικονομία και ανάπτυξη και την σκοπιμότητα χορήγησης των αδειών διαμονής.

Ο αιτών, πολίτης τρίτης χώρας, συνυποβάλει: α) συνοπτική μελέτη παρουσίασης του επενδυτικού σχεδίου / «master plan», το οποίο περιλαμβάνει στοιχεία του φορέα της επένδυσης, αντικείμενο της επένδυσης, σύντομη περιγραφή του φυσικού αντικείμενου, τόπος εγκατάστασης, ύψος της επένδυσης, χρηματοδοτικό σχήμα, χρονοδιάγραμμα της υλοποίησης, εκτίμηση της βιωσιμότητας και συνολικό αριθμό των θέσεων εργασίας που θα δημιουργηθούν, β) τα στοιχεία των πολιτών τρίτων χωρών (επενδυτές και στελέχη), για τους οποίους ζητείται η άδεια διαμονής και γ) η τεκμηρίωση της δυνατότητας του επενδυτικού φορέα για την κάλυψη των ιδίων κεφαλαίων της επένδυσης.

Ο αιτών, πολίτης τρίτης χώρας, α) εάν βρίσκεται εκτός της ελληνικής επικράτειας υποβάλει τα ανωτέρω δικαιολογητικά μέσω της ελληνικής προξενικής αρχής του τόπου διαμονής του, η οποία τα διαβιβάζει στο Υπουργείο Ανάπτυξης και Επενδύσεων & β) εάν βρίσκεται στην Ελλάδα, είτε με άδεια διαμονής, είτε με θεώρηση εισόδου, είτε με οιοδήποτε άλλο νόμιμο τρόπο (λ.χ. ελεύθερο τρίμηνο), υποβάλει τα δικαιολογητικά στο Υπουργείο Μετανάστευσης και Ασύλου (ΓΔ Μεταναστευτικής Πολιτικής), το οποίο τα διαβιβάζει στο Υπουργείο Ανάπτυξης και Επενδύσεων.

2ο βήμα: Το Υπουργείο Ανάπτυξης και Επενδύσεων (Διεύθυνση Κεφαλαίων Εξωτερικού) εφόσον εκδώσει θετική εισήγηση, αυτή αποστέλλεται, είτε στην ελληνική προξενική αρχή, είτε στο Υπουργείο Μετανάστευσης και Ασύλου κατά περίπτωση.

3ο βήμα: Ο πολίτης τρίτης χώρας, εάν ευρίσκεται εκτός της ελληνικής επικράτειας, καταθέτει αίτηση στην προξενική αρχή του τόπου διαμονής του για εθνική θεώρηση εισόδου (D), η οποία όταν του χορηγηθεί του επιτρέπει να εισέλθει στην Ελλάδα και υποβάλει αίτηση για την πενταετή (5) άδεια διαμονής στο Υπουργείο Μετανάστευσης και Ασύλου. Ο πολίτης τρίτης χώρας, εάν ευρίσκεται νομίμως εντός της ελληνικής επικράτειας, προσέρχεται στο Υπουργείο Μετανάστευσης και Ασύλου και υποβάλει αίτηση για την πενταετή (5) άδεια διαμονής.

4ο βήμα: Ο πολίτης τρίτης χώρας (επενδυτές ή / και στελέχη) & τα μέλη της οικογένειάς τους, εφόσον έχουν υποβληθεί τα απαιτούμενα δικαιολογητικά, λαμβάνουν την άδεια διαμονής.

Ειδική διευθέτηση (Δεκέμβριος 2020): Ο πολίτης τρίτης χώρας, υποψήφιος επενδυτής, χωρίς να εισέλθει στην Ελλάδα, έχει τη δυνατότητα να εξουσιοδοτήσει (μέσω ειδικού πληρεξουσίου ενώπιον ελληνικής προξενικής αρχής) δικηγόρο (για την επένδυση ή / και την άδεια διαμονής) ή έτερο πρόσωπο (για την επένδυση), ώστε όλες οι διαδικασίες, έως και την υποβολή της αίτησης για την άδεια διαμονής, να ολοκληρώνονται πριν την είσοδό του στην Ελλάδα. Στην περίπτωση αυτή, αφού υποβληθεί η αίτηση για την άδεια διαμονής, ο πολίτης τρίτης χώρας οφείλει να εισέλθει (εντός δώδεκα μηνών) για να υποβάλει τα απαιτούμενα βιομετρικά δεδομένα, ώστε να εκδοθεί η άδεια διαμονής του.

β) Οι εθνικές διατάξεις (άρθρο 16B, ν. 4251/2014) προβλέπουν ότι επιτρέπεται η είσοδος και η διαμονή στην Ελλάδα πολιτών τρίτων χωρών, επενδυτών ή / και στελεχών, οι οποίοι κρίνονται απαραίτητοι, για την πραγματοποίηση επενδύσεων, οι οποίες έχουν χαρακτηριστεί ως «Στρατηγικές Επενδύσεις» από την Διυπουργική Επιτροπή Στρατηγικών Επενδύσεων [ν. 3894/2010 (Α' 204)].

Οι πολίτες τρίτων χωρών, οι οποίοι δύνανται να εισέλθουν, εφόσον προηγουμένως λάβουν, όπου απαιτείται, εθνική θεώρηση εισόδου (D), ανέρχονται έως δέκα (10) ανά επένδυση. Στην περίπτωση που πολίτες τρίτων χωρών ευρίσκονται νόμιμα στη χώρα και πληρούν (πλέον) τις προϋποθέσεις υπαγωγής στις οικείες ρυθμίσεις, δεν υποχρεούνται να εγκαταλείψουν την Ελληνική Επικράτεια προκειμένου να υποβάλουν αίτηση για άδεια διαμονής.

Οι επενδυτές / στελέχη, μπορούν να συνοδεύονται εξ αρχής από μέλη της οικογένειάς τους στα οποία χορηγείται άδεια διαμονής για λόγους οικογενειακής ενότητας, η οποία λήγει ταυτόχρονα με την άδεια διαμονής του συντηρούντος.

Οι επενδυτές / στελέχη λαμβάνουν άδεια διαμονής δεκαετούς (10) διάρκειας, η οποία ανανεώνεται για δέκα έτη κάθε φορά, εφόσον συνεχίζουν να ισχύουν οι προϋποθέσεις της επένδυσης.

Η κατοχή άδειας διαμονής: α) παρέχει στον/στην κάτοχο το δικαίωμα διαμονής για δέκα (10) έτη στην Ελλάδα διασφαλίζοντας το σύνολο των δικαιωμάτων του, όπως αυτά απορρέουν από την επενδυτική δραστηριότητα, β) επιτρέπει στον/στην κάτοχο να μετακινείται εντός του ενιαίου χώρου Schengen για περίοδο έως ενενήντα (90) ημέρες ανά περίοδο εκατόν ογδόντα (180) ημερών (Κώδικας Συνόρων Schengen) και γ) παρέχει στον/στην κάτοχο το τη δυνατότητα απουσίας από την Ελλάδα, καθώς τυχόν περίοδοι απουσίας δεν συνιστούν κώλυμα για την ισχύ της άδειας διαμονής ή την ανανέωσή της.

Ως «Στρατηγικές Επενδύσεις» νοούνται οι παραγωγικές επενδύσεις που επιφέρουν ποσοτικά και ποιοτικά αποτελέσματα σημαντικής εντάσεως στη συνολική εθνική οικονομία. Οι «Στρατηγικές Επενδύσεις» αφορούν ιδίως στην κατασκευή, ανακατασκευή, επέκταση, αναδιάρθρωση, εκσυγχρονισμό ή στη διατήρηση υφιστάμενων υποδομών, εγκαταστάσεων και δικτύων στη βιομηχανία, στην ενέργεια, στον τουρισμό, στις μεταφορές και στις επικοινωνίες, στην παροχή υπηρεσιών υγείας, στη διαχείριση απορριμμάτων, σε έργα υψηλής τεχνολογίας και καινοτομίας, στον τομέα εκπαίδευσης, στον τομέα του πολιτισμού, στον πρωτογενή τομέα και στη μεταποίηση αγροδιατροφικών προϊόντων και στην παροχή υπηρεσιών, εν γένει, του τριτογενούς τομέα. Οι επενδύσεις αυτές θα πρέπει να πληρούν μία (τουλάχιστον) από τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

- i) το συνολικό κόστος της επένδυσης υπερβαίνει τα εκατό εκατομμύρια (100.000.000) ευρώ, ανεξαρτήτως τομέα επένδυσης ή
- ii) το συνολικό κόστος της επένδυσης υπερβαίνει τα δεκαπέντε εκατομμύρια (15.000.000) ευρώ, για επενδύσεις στον τομέα της βιομηχανίας εντός ήδη οργανωμένων υποδοχέων σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις ή τα τρία εκατομμύρια (3.000.000) ευρώ για επενδύσεις που αποτελούν εγκεκριμένα έργα στο πλαίσιο του ταμείου χαρτοφυλακίου (κεφαλαίου) JESSICA (2010) ή
- iii) το συνολικό κόστος της επένδυσης υπερβαίνει τα σαράντα εκατομμύρια (40.000.000) ευρώ και ταυτόχρονα από την επένδυση δημιουργούνται τουλάχιστον εκατόν είκοσι (120) νέες θέσεις εργασίας ή
- iv) από την επένδυση δημιουργούνται κατά βιώσιμο τρόπο τουλάχιστον εκατόν πενήντα (150) νέες θέσεις εργασίας ή διατηρούνται βιώσιμα τουλάχιστον εξακόσιες (600) θέσεις εργασίας ή
- v) το συνολικό κόστος της επένδυσης υπερβαίνει τα πέντε εκατομμύρια (5.000.000) ευρώ για επενδύσεις ανάπτυξης Επιχειρηματικών Πάρκων.

Διαδικασία λήψης της άδειας διαμονής σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 Β του ν. 4251/2014:
1^ο βήμα: Οι πολίτες τρίτης χώρας, μετά τον χαρακτηρισμό της επένδυσης ως «Στρατηγικής», εισέρχονται στη χώρα με εθνική θεώρηση εισόδου, την οποία λαμβάνουν από την προξενική αρχή του τόπου διαμονής τους. Οι πολίτες τρίτων χωρών, οι οποίοι διαμένουν ή ευρίσκονται νόμιμα στη χώρα, εφόσον υπάγονται στη σχετική απόφαση της Διυπουργικής Επιτροπής, δεν υποχρεούνται να εγκαταλείψουν την ελληνική επικράτεια, προκειμένου να υποβάλουν αίτηση για άδεια διαμονής.

2^ο βήμα: Οι πολίτες τρίτης χώρας υποβάλουν αίτηση για δεκαετή (10) άδεια διαμονής στο Υπουργείο Μετανάστευσης και Ασύλου.

3^ο βήμα: Οι πολίτες τρίτης χώρας (επενδυτές ή / και στελέχη) & τα μέλη της οικογένειάς τους, εφόσον έχουν υποβληθεί τα απαιτούμενα δικαιολογητικά, λαμβάνουν την άδεια διαμονής.

6.A.7. Μεταναστευτική νομοθεσία: ευκαιρίες νόμιμης μετανάστευσης στο πλαίσιο των προγραμμάτων Golden Visa

α) Οι εθνικές διατάξεις (άρθρο 16Γ, ν. 4251/2014) προβλέπουν ότι επιτρέπεται η είσοδος και η διαμονή στην Ελλάδα πολιτών τρίτων χωρών, προκειμένου να πραγματοποιήσουν επένδυση στην Ελλάδα σε άυλους τίτλους ή σε τραπεζική κατάθεση που υπερβαίνει σε αξία τα 400.000€, είτε ως φυσικά πρόσωπα, είτε μέσω νομικών οντοτήτων.

Δικαιούχοι είναι πολίτες τρίτων χωρών, οι οποίοι: α) ως φυσικά πρόσωπα πραγματοποιούν επένδυση στην Ελλάδα σε τίτλους ή τραπεζική κατάθεση, β) πραγματοποιούν επένδυση στην Ελλάδα σε τίτλους ή τραπεζική κατάθεση μέσω ημεδαπού νομικού προσώπου, τα εταιρικά μερίδια του οποίου κατέχουν εξ ολοκλήρου ή γ) είναι μέτοχοι ή στελέχη αλλοδαπού νομικού προσώπου που πραγματοποιεί επένδυση στην Ελλάδα σε άυλους τίτλους ή τραπεζική κατάθεση (έως τρεις άδειες διαμονής αναλόγως του ύψους της επένδυσης).

Οι επενδυτές (ως φυσικά πρόσωπα) ή οι μέτοχοι / τα στελέχη του νομικού προσώπου (ημεδαπού ή αλλοδαπού) μπορούν να συνοδεύονται από τα μέλη της οικογένειάς τους στα οποία χορηγείται άδεια διαμονής για λόγους οικογενειακής ενότητας, η οποία λήγει ταυτόχρονα με την άδεια διαμονής του συντηρούντος. Η διάρκεια ισχύος της άδειας διαμονής για επένδυση σε τίτλους ή τραπεζική κατάθεση είναι πενταετής (5) και ανανεώνεται για ισόχρονο διάστημα κάθε φορά, εφόσον πιστοποιείται η διακράτηση της συγκεκριμένης επένδυσης.

Η άδεια διαμονής δεν παρέχει δικαίωμα εργασίας ή οικονομικής δραστηριότητα στην Ελλάδα, ενώ α) παρέχει στον κάτοχο το δικαίωμα διαμονής για πέντε έτη στην Ελλάδα, β) επιτρέπει να μετακινείται εντός του ενιαίου χώρου Schengen για περίοδο έως ενενήντα (90) ημέρες ανά περίοδο εκατόν ογδόντα (180) ημερών (Κώδικας Συνόρων Schengen) και γ) παρέχει στον κάτοχο το δυνατότητα απουσίας από την Ελλάδα, καθώς τυχόν περίοδοι απουσίας δεν συνιστούν κώλυμα για την ανανέωσή της.

Οι κατηγορίες των άυλων επενδύσεων, οι οποίες υπάγονται στις σχετικές ρυθμίσεις του άρθρου 16 Γ, είναι οι εξής:

- i) Εισφορά κεφαλαίου τουλάχιστον 400.000 ευρώ σε εταιρεία που έχει έδρα ή εγκατάσταση στην Ελλάδα για την απόκτηση μετοχών σε αύξηση μετοχικού κεφαλαίου ή ομολόγων κατά την έκδοση ομολογιακού δανείου,
- ii) Εισφορά κεφαλαίου τουλάχιστον 400.000 ευρώ σε Ανώνυμη Εταιρεία Επενδύσεων σε Ακίνητη Περιουσία (ΑΕΕΑΠ) που έχει ως σκοπό να επενδύει αποκλειστικά στην Ελλάδα,
- iii) Εισφορά κεφαλαίου τουλάχιστον 400.000) ευρώ σε Εταιρεία Κεφαλαίου Επιχειρηματικών Συμμετοχών (ΕΚΕΣ) για απόκτηση μετοχών ή σε Αμοιβαίο Κεφάλαιο Επιχειρηματικών Συμμετοχών (ΑΚΕΣ) για απόκτηση μεριδίων, εφόσον οι εν λόγω οργανισμοί επενδύουν αποκλειστικά σε επιχειρήσεις με έδρα ή εγκατάσταση στην Ελλάδα,
- iv) Αγορά ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου με αξία κτήσης τουλάχιστον τετρακοσίων χιλιάδων (400.000) ευρώ,
- v) Προθεσμιακή κατάθεση τουλάχιστον 400.000 ευρώ, σε ημεδαπό πιστωτικό ίδρυμα (ετήσια

διάρκεια, πάγια εντολή ανανέωσης),

vi) Αγορά μετοχών, εταιρικών ομολόγων ή και ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου αξίας κτήσης τουλάχιστον οκτακοσίων χιλιάδων (800.000) ευρώ,

vii) Αγορά μεριδίων αξίας κτήσης τουλάχιστον 400.000 ευρώ σε αμοιβαίο κεφάλαιο που έχει ως σκοπό να επενδύει αποκλειστικά σε μετοχές, εταιρικά ομόλογα ή και ομόλογα του Ελληνικού Δημοσίου ή

viii) Αγορά μεριδίων ή μετοχών αξίας κτήσης τουλάχιστον 400.000 ευρώ σε Οργανισμό Εναλλακτικών Επενδύσεων (ΟΕΕ), ο οποίος έχει συσταθεί στην Ελλάδα ή σε άλλο κράτος – μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και έχει ως σκοπό να επενδύει αποκλειστικά σε ακίνητη περιουσία στην Ελλάδα.

Διαδικασία λήψης της άδειας διαμονής σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 Γ του ν. 4251/2014:

1ο βήμα: Ο πολίτης τρίτης χώρας, επενδυτής, αφού έχει πραγματοποιήσει την άυλη επένδυση στη χώρα μας, υποβάλλει αίτημα στο Υπουργείο Ανάπτυξης και Επενδύσεων για την πιστοποίηση της πραγματοποίησης και της διακράτησης της συγκεκριμένης άυλης επένδυσης. Η αίτηση συνοδεύεται από το κατά περίπτωση σχετικό έγγραφο απόδειξης της πραγματοποίησης της επένδυσης (λ.χ. βεβαίωση του πιστωτικού ιδρύματος ή φορέα επένδυσης). Ο αιτών α) εάν βρίσκεται εκτός της ελληνικής επικράτειας υποβάλλει την αίτηση και το σχετικό δικαιολογητικό μέσω της ελληνικής προξενικής αρχής του τόπου νόμιμης διαμονής του, η οποία τα διαβιβάζει στο Υπουργείο Ανάπτυξης και Επενδύσεων & β) εάν βρίσκεται στην Ελλάδα, είτε με άδεια διαμονής, είτε με θεώρηση εισόδου, είτε με οιοδήποτε άλλο νόμιμο τρόπο (λ.χ. ελεύθερο τρίμηνο), υποβάλλει την αίτηση και το δικαιολογητικό στο Υπουργείο Μετανάστευσης και Ασύλου, το οποίο τα διαβιβάζει άμεσα στο Υπουργείο Ανάπτυξης και Επενδύσεων.

2ο βήμα: Το Υπουργείο Ανάπτυξης (Διεύθυνση Κεφαλαίων Εξωτερικού) εκδίδει πιστοποίηση πραγματοποίησης ή διακράτησης της άυλης επένδυσης, η οποία αποστέλλεται, είτε στην αρμόδια ελληνική προξενική αρχή του τόπου κατοικίας του ενδιαφερομένου, είτε στο Υπουργείο Μετανάστευσης και Ασύλου (ΓΓ Μεταναστευτικής Πολιτικής) κατά περίπτωση.

3ο βήμα: Ο πολίτης τρίτης χώρας, εάν ευρίσκεται εκτός της ελληνικής επικράτειας, λαμβάνει εθνική θεώρηση εισόδου (D), εισέρχεται στην Ελλάδα και υποβάλλει αίτηση για την πενταετή (5) άδεια διαμονής στο Υπουργείο Μετανάστευσης και Ασύλου (ΓΓ Μεταναστευτικής Πολιτικής). Ο πολίτης τρίτης χώρας, εάν ευρίσκεται εντός της ελληνικής επικράτειας, προσέρχεται στο Υπουργείο Μετανάστευσης και Ασύλου και υποβάλλει αίτηση για την πενταετή (5) άδεια διαμονής.

4ο βήμα: Ο επενδυτής και τα μέλη της οικογένειάς τους, εφόσον έχουν υποβληθεί τα απαιτούμενα δικαιολογητικά, λαμβάνουν την ηλεκτρονική άδεια διαμονής.

Ειδική διευθέτηση (Δεκέμβριος 2020): Ο πολίτης τρίτης χώρας, υποψήφιος επενδυτής, χωρίς να εισέλθει στην Ελλάδα, έχει τη δυνατότητα να εξουσιοδοτήσει (μέσω ειδικού πληρεξουσίου ενώπιον ελληνικής προξενικής αρχής) δικηγόρο (για την επένδυση ή / και την άδεια διαμονής) ή έτερο πρόσωπο (για την επένδυση), ώστε όλες οι διαδικασίες, έως και την υποβολή της αίτησης για την άδεια διαμονής, να ολοκληρώνονται πριν την είσοδό του στην Ελλάδα. Στην περίπτωση αυτή, αφού υποβληθεί η αίτηση για την άδεια διαμονής, ο πολίτης τρίτης χώρας οφείλει να εισέλθει (εντός δώδεκα μηνών) για να υποβάλει τα απαιτούμενα βιομετρικά δεδομένα, ώστε να εκδοθεί η άδεια διαμονής του.

β) Οι εθνικές διατάξεις (άρθρο 20B, ν. 4251/2014) προβλέπουν ότι επιτρέπεται η είσοδος και η διαμονή στην Ελλάδα πολιτών τρίτων χωρών, προκειμένου να πραγματοποιήσουν επένδυση σε ακίνητη περιουσία («μόνιμη άδεια διαμονής επενδυτή»).

Η «μόνιμη άδεια διαμονής επενδυτή» συνιστά μια πενταετή (5) ανανεώσιμη άδεια διαμονής, η οποία χορηγείται σε πολίτες τρίτων χωρών οι οποίοι, είτε έχουν εισέλθει νομίμως στη χώρα με οποιουδήποτε τύπου θεώρηση εισόδου (C ή D), είτε διαμένουν ήδη νόμιμα στη χώρα, και επενδύουν σε ακίνητη περιουσία ή διαθέτουν ακίνητη περιουσία.

Δικαιούχοι είναι οι πολίτες τρίτων χωρών, οι οποίοι: i) διαθέτουν ως φυσικά πρόσωπα κατά πλήρη κυριότητα και νομή ακίνητη περιουσία στην Ελλάδα ή ii) διαθέτουν κατά πλήρη κυριότητα και νομή ακίνητη περιουσία στην Ελλάδα, μέσω νομικού προσώπου, του οποίου οι μετοχές ή τα εταιρικά μερίδια τους ανήκουν εξ ολοκλήρου ή iii) έχουν συνάψει τουλάχιστον δεκαετούς διάρκειας μίσθωση ξενοδοχειακών καταλυμάτων ή τουριστικών επιπλωμένων κατοικιών σε σύνθετα τουριστικά καταλύματα, ή σύμβαση χρονομεριστικής μίσθωσης ή iv) απέκτησαν κατά πλήρη κυριότητα και νομή ως εξ αδιαθέτου ή από διαθήκη κληρονόμοι, ή συνεπεία γονικής παροχής, ακίνητη περιουσία αντικειμενικής αξίας 250.000 ευρώ, και είναι ενήλικοι.

Το ελάχιστο ύψος της ακίνητης περιουσίας, καθώς και το συμβατικό τίμημα των μισθώσεων ξενοδοχειακών καταλυμάτων ή τουριστικών κατοικιών του παρόντος άρθρου, καθορίζεται σε διακόσιες πενήντα χιλιάδες (250.000) ευρώ και πρέπει να έχει καταβληθεί ολοσχερώς πριν την υποβολή του αιτήματος για τη χορήγηση της μόνιμης άδειας διαμονής επενδυτή.

Το τίμημα ή μίσθωμα καταβάλλεται στο σύνολό του: i) με δίγραμμη τραπεζική επιταγή σε λογαριασμό πληρωμών του δικαιούχου που τηρείται σε πιστωτικό ίδρυμα που λειτουργεί στην Ελλάδα ή ii) με μεταφορά πίστωσης σε πιστωτικό ίδρυμα που λειτουργεί στην Ελλάδα ή iii) μέσω POS εγκατεστημένου από πάροχο υπηρεσιών πληρωμών, ο οποίος λειτουργεί στην Ελλάδα, με χρέωση τραπεζικής πιστωτικής ή χρεωστικής κάρτας του αγοραστή, σε λογαριασμό πληρωμών του δικαιούχου που τηρείται σε πάροχο υπηρεσιών πληρωμών, ο οποίος λειτουργεί στην Ελλάδα. Οι ως άνω τρόποι πληρωμής δύναται να πραγματοποιηθούν και από σύζυγο ή/και από συγγενείς εξ αίματος ή εξ αγχιστείας μέχρι β' βαθμού του αγοραστή.

Οι άδειες διαμονής, οι οποίες χορηγούνται στους επενδυτές είναι πενταετούς (5) διάρκειας και ανανεώνονται κάθε πέντε (5) έτη, εφόσον οι επενδυτές διατηρούν την ακίνητη περιουσία. Οι επενδυτές μπορούν να συνοδεύονται άμεσα από τα μέλη της οικογένειάς τους στα οποία χορηγείται άδεια διαμονής για λόγους οικογενειακής ενότητας, η οποία λήγει ταυτόχρονα με την άδεια διαμονής του συντηρούντος. Η άδεια διαμονής δεν παρέχει δικαίωμα εργασίας στην Ελλάδα.

Διαδικασία λήψης της άδειας διαμονής σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 Β του ν. 4251/2014:

1ο βήμα: Ο πολίτης τρίτης χώρας, υποψήφιος επενδυτής, εισέρχεται στην Ελλάδα και προβαίνει στην πραγματοποίηση της επένδυσης στην ακίνητη περιουσία, ολοκληρώνοντας και τις σχετικές οικονομικές εκκρεμότητες αυτής (πλήρης εξόφληση, άρση βαρών ακίνητης περιουσίας, ολοκλήρωση διαδικασιών κτηματολογίου / υποθηκοφυλακείου).

2ο βήμα: Ακολούθως, ο πολίτης τρίτης χώρας, εάν ευρίσκεται εντός της ελληνικής επικράτειας, προσέρχεται στο Υπουργείο Μετανάστευσης και Ασύλου ή στις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις της χώρας (υπηρεσίες αλλοδαπών) και υποβάλλει αίτηση για την πενταετή (5) άδεια διαμονής.

3ο βήμα: Ο επενδυτής και τα μέλη της οικογένειάς τους, εφόσον έχουν υποβληθεί τα απαιτούμενα δικαιολογητικά, λαμβάνουν την ηλεκτρονική άδεια διαμονής.

Ειδική διευθέτηση (Δεκέμβριος 2020): Ο πολίτης τρίτης χώρας, υποψήφιος επενδυτής, χωρίς να εισέλθει στην Ελλάδα, έχει τη δυνατότητα να εξουσιοδοτήσει (μέσω ειδικού πληρεξουσίου ενώπιον ελληνικής προξενικής αρχής) δικηγόρο (για την επένδυση ή / και την άδεια διαμονής) ή έτερο πρόσωπο (για την επένδυση), ώστε όλες οι διαδικασίες, έως και την υποβολή της αίτησης για την άδεια διαμονής, να ολοκληρώνονται πριν την είσοδό του στην Ελλάδα. Στην περίπτωση αυτή, αφού υποβληθεί η αίτηση για την άδεια διαμονής, ο πολίτης τρίτης χώρας οφείλει να εισέλθει (εντός δώδεκα μηνών) για να υποβάλει τα απαιτούμενα βιομετρικά δεδομένα, ώστε να εκδοθεί η άδεια διαμονής του.

6.A.8. Αποτίμηση

Αποτιμώντας τι διαδικασίες αξιοποίησης της νόμιμης μετανάστευσης, ιδίως δε αυτής που αφορά στη μετανάστευση για επενδύσεις, σημειώνονται τα ακόλουθα:

- i) Η μετανάστευση για επενδυτικούς λόγους συνιστά πλέον μια από τις νέες μεθόδους / οδούς / μορφές νόμιμης μετανάστευσης διεθνώς. Οι εθνικές αρχές προσβλέπουν στην προώθηση αυτής της μορφής μετανάστευσης, ως μιας νέας αναπτυξιακής πτυχής που θα δώσει μια σημαντική αναπτυξιακή / οικονομική ώθηση στην σημερινή περίεργη οικονομική συγκυρία διεθνώς.
- ii) Τα κράτη μέλη της ΕΕ έχουν διαμορφώσει μια μεγάλη ποικιλία επενδυτικών προϊόντων, τα οποία οδηγούν στην απόκτηση μακροχρόνιων αδειών διαμονής. Έχει διαμορφωθεί και συνεχίζεται ένας ευρύς διάλογος σε ευρωπαϊκό επίπεδο, αλλά και διεθνώς για τα προγράμματα απόκτησης άδειας διαμονής (ή ιθαγένειας) μέσω της πραγματοποίησης επενδύσεων.
- iii) Οι ελληνικές αρχές σε ένα συνεχώς μεταβαλλόμενο ανταγωνιστικό περιβάλλον αναζητούν συνεχώς νέες ευκαιρίες προώθησης της μετανάστευσης για επενδύσεις ή την προσέλκυση πολιτών τρίτων χωρών, υψηλής οικονομικής επιφάνειας, οι οποίοι επιθυμούν να επενδύσουν ή να διαμένουν στην Ελλάδα. Οι αρμόδιες αρχές είναι σε συνεχή προσπάθεια βελτίωσης των σχετικών προγραμμάτων με γνώμονα την καλύτερη δυνατή αποτελεσματικότητα, αλλά και την διασφάλιση της αξιοπιστίας των επενδυτικών προγραμμάτων προς αποφυγή κακής κριτικής ή αμφισβήτησης σε σχέση με την αποτελεσματικότητα, αλλά και την διαφάνεια των εν λόγω προγραμμάτων.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΚΑΙ ΠΗΓΕΣ ΑΝΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟ

ΠΗΓΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ ΚΑΙ ΣΧΕΤΙΚΟ ΥΛΙΚΟ (1)

- [https://www.bankofgreece.gr/statistika/ekswterikos-tomeas/ameses-ependyseis/roes\)](https://www.bankofgreece.gr/statistika/ekswterikos-tomeas/ameses-ependyseis/roes)
- <https://www.cnn.gr/oikonomia/anaptyxi/story/325166/h-ellada-exilthe-apo-to-kathestosisxymenis-epopteias-tis-ee-ta-epomena-vimata>
- <https://www.bankofgreece.gr/ekdoseis-ereyna/ekdoseis/ekthesh-nomismatikhs-politikhs>
- <https://www.bankofgreece.gr/enimerosi/grafeio-typoy/anazhthsh-enhmerwsewn/enhmerwseis?announcement=6802e355-d9bf-4556-a6e7-22188e1a60e8>
- <https://www.bankofgreece.gr/ekdoseis-ereyna/ekdoseis/ekthesh-xrhmatopistwtikh-statherothtas>
- https://economy-finance.ec.europa.eu/document/download/1a6a5006-02ae-40d2-b003-a9630a2cbd62_en?filename=ip187_en_2.pdf
- https://economy-finance.ec.europa.eu/economic-forecast-and-surveys/economic-forecasts/autumn-2022-economic-forecast-eu-economy-turning-point_en
- https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/el/ip_22_7150
- <https://greece20.gov.gr/to-plires-sxedio/>
- https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_gl/topics/power-and-utilities/ey-recai-60-v2.pdf
- <https://hdb.gr/category/prokyrikseis/trexouses-prokyrikseis/>
- <https://equifund.gr/>
- <https://elevategreece.gov.gr/el/>
- <https://www.statistics.gr/el/statistics/-/publication/SFC02/->
- <https://www.statistics.gr/el/statistics/-/publication/SEL84/->
- <https://www.statistics.gr/el/statistics/-/publication/SJO02/->
- [https://www.cnn.gr/oikonomia/anaptyxi/story/325166/h-ellada-exilthe-apo-to-kathestosisxymenis-epopteias-tis-ee-ta-epomena-vimata\)](https://www.cnn.gr/oikonomia/anaptyxi/story/325166/h-ellada-exilthe-apo-to-kathestosisxymenis-epopteias-tis-ee-ta-epomena-vimata)
- <https://www.bankofgreece.gr/enimerosi/grafeio-typoy/anazhthsh-enhmerwsewn/enhmerwseis?announcement=6802e355-d9bf-4556-a6e7-22188e1a60e8>
- EY Attractiveness Survey 2022. https://www.ey.com/en_gr/attractiveness/22/how-can-greece-become-an-even-more-attractive-investment-destination

- EF English Proficiency Index. <https://www.ef.com/wwen/epi/>
- <https://hradf.com/axiopiisi-chartofilakiou/>
- <https://www.enterprisegreece.gov.gr/o-organismos/media-center/ekdoseis/ependistestoin-ellada-plirofories-ependites>
- <https://ependyseis.mindev.gov.gr/uploads/photos/chpe.pdf>
- <https://ependyseis.mindev.gov.gr/el/idiotikes/thesmiko-plaisio/anaptiksiakos>
- <https://ependyseis.mindev.gov.gr/uploads/photos/4887-2022.pdf>
- <https://ependyseis.mindev.gov.gr/el/idiotikes/ypostiriktiko-yliko/anaptiksiakos>
- <https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwj4g aDu8sv7AhVEhPOHHUGWDHoQFnoECBUQAQ&url=https%3A%2F%2Fec.europa.eu%2Fdocs room%2Fdocuments%2F42921%2Fattachments%2F1%2Ftranslations%2Fel%2Frenditions% 2Fpdf&usg=AOvVaw2HV91vjTfDxVnkQSxTOWXA>
- <https://ependyseis.mindev.gov.gr/el/idiotikes/prokirikseis>
- <https://ependyseis.mindev.gov.gr/el/stratigikes/p/stratigikes-ependisis>
- <https://ependyseis.mindev.gov.gr/el/stratigikes/p/thesmiko-plaisio>
- <https://ependyseis.mindev.gov.gr/el/stratigikes/p/katigories-kai-kinitra>
- <https://ependyseis.mindev.gov.gr/uploads/photos/kinitra-stratigikon-ependiseon-nomos-4864-2021-el.pdf>
- <https://ependyseis.mindev.gov.gr/uploads/photos/kinitra-stratigikon-ependiseon-nomos-4864-2021-el-2.pdf>
- Ν.4872/ΦΕΚ Α' 247/10-12-2021- Δίκαη Αναπτυξιακή Μετάβαση, ρύθμιση ειδικότερων ζητημάτων απολιγνιτοποίησης και άλλες επείγουσες διατάξεις
- <https://www.espa.gr/el/Pages/NewsFS.aspx?item=1482>
- https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwj7mfaeg8z7AhX-g_0HHfLmBlgQFnoECBYQAQ&url=https%3A%2F%2Fwww.espa.gr%2Fel%2FDocuments%2F 2127%2FJust_transition_rev1.pdf&usg=AOvVaw1VaB5m1SKXd8GykmQiWInn
- <http://www.enterprisegreece.gov.gr/>
- <https://www.youtube.com/c/EnterpriseGreeceOfficial>

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ (2)

N.4172/2013 Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος
Α.Ν. 89/1967

ΠΟΛ.1044/10.2.2015-Εγκύκλιος του Υπουργείου Οικονομικών «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 44, 45 και 46 του ν. 4172/2013»

ΠΟΛ.1113/2.6.2015-Εγκύκλιος του Υπουργείου Οικονομικών «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013»

ΠΟΛ.1060/19.3.2015 Εγκύκλιος του Υπουργείου Οικονομικών «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 9, 68 και 71 του ν. 4172/2013»

Ε.2206/2020-Εγκύκλιος της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων «Παροχή οδηγιών σχετικά με τη διενέργεια αποσβέσεων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν. 4172/2013 (Α' 167), όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του με τα άρθρα 14 και 78 του ν. 4646/2019 (Α' 201) και του άρθρου 8 του ν. 4710/2020 (Α' 142)»

Ε.2031/2021-Εγκύκλιος της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων «Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 22Β, όπως τέθηκε με τον ν. 4646/2019 (Α' 201) και τροποποιήθηκε με τον ν.4710/2020 (Α' 142)»

Ε.2033/2021-Εγκύκλιος της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων «Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 22Γ του ν. 4172/2013 (Α'167), το οποίο προστέθηκε με το άρθρο 11 του ν. 4728/2020 (Α'186), καθώς επίσης του άρθρου 22Δ και της περ. ιστ' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013, τα οποία προστέθηκαν με την παρ. 2 του άρθρου 189 του ν.4764/2020 (Α'256), σχετικά με την έκπτωση διαφημιστικών δαπανών»

Ε.2089/2021-Εγκύκλιος της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων «Έκπτωση φόρου που καταβάλλεται στην αλλοδαπή από τον συνολικό φόρο προσώπου του άρθρου 45 του ν. 4172/2013, κατ' εφαρμογή των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας»

Α.1043/2022 Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και ΑΑΔΕ «Καθορισμός των υπηρεσιών που δύνανται να παρέχουν οι εταιρείες ειδικού σκοπού διαχείρισης οικογενειακής περιουσίας και λοιπά ζητήματα για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 71Η του ν. 4172/2013 (Α' 167), περί κινήτρων για εταιρείες ειδικού σκοπού διαχείρισης οικογενειακής περιουσίας (ΕΕΣΔΟΠ).»

ΥΠΕΝ/ΑΤΗ/90485/323 Απόφαση των Υπουργών Οικονομικών, Περιβάλλοντος και Ενέργειας και του Διοικητή της ΑΑΔΕ

Αρ. 139818 Κοινή Απόφαση των Υπουργών Οικονομικών-Περιβάλλοντος και Ενέργειας-Επικρατείας

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ & ΠΗΓΕΣ (3)

ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ:

ΠΡΟΤΥΠΗ ΣΥΜΒΑΣΗ ΟΟΣΑ:

-<https://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>

ΚΙΝΗΤΡΑ-ΔΕΘ:

-<https://minfin-thessalonikifair-2022.gr/wp-content/uploads/2022/09/forologika-kinitra.pdf>

ΟΟΣΑ-ΟΔΗΓΙΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΣΑΔΦΕ ΣΤΑ ΠΛΑΙΣΙΑ ΤΗΣ ΠΑΝΔΗΜΙΑΣ COVID-19:

-<https://www.oecd.org/tax/treaties/guidance-tax-treaties-and-the-impact-of-the-covid-19-crisis.htm>

ΝΟΜΟΣΧΕΔΙΟ ΓΙΑ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΗ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΑΡΘΡΟΥ 5Α ΚΦΕ:

-https://www.hellenicparliament.gr/Nomothetiko-Ergo/Anazitisi-Nomothetikou-Ergou?law_id=0828c17b-81f1-44be-a187-af58018a832f

EU-TAXES IN EUROPE DATABASE

-https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetails.html?id=217/1640991600

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΣΑΔΦΕ:

-<https://www.aade.gr/polites/themata-diethnoys-forologikoy-kai-teloneiakoy-periehomeoy/keimena-symbaseon-symfonion-apofygis-diplis-forologias-tis>

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΑΣ ΑΑΔΕ ΓΙΑ ΡΑΝΤΕΒΟΥ

-www.aade.gr/menou/aade/epikoinonia>Στοιχεία Επικοινωνίας Υπηρεσιών ΑΑΔΕ για ραντεβού

ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ:

-Γεώργιος Κ.Φάκος-Ανθίπη Ν.Διακοστεργίου, Περιοδικό «Φορολογική Επιθεώρηση», «Φορολογία Κατοίκων Εξωτερικού, Μεταβολή Φορολογικής Κατοικίας, Φορολογία Εισοδημάτων αλλοδαπής προέλευσης», ετήσιος οδηγός 2022, Τεύχος 885, σελ.844-872, Αθήνα, Απρίλιος 2022.

Βιβλιογραφία – Πηγές (4)

http://elib.aade.gr/elib/view?d=/gr/ap/2021/A__1087/
http://elib.aade.gr/elib/view?d=/gr/ap/2022/A__1089/
http://elib.aade.gr/elib/view?d=/gr/egk/2021/E__2224/
https://www.aade.gr/sites/default/files/2022-03/e2029_2022ada.pdf

ΠΗΓΕΣ- ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ (5)

Βιβλιογραφία- Αρθρογραφία-

Βήτος, Γ. (1997), Κοινοτικός Τελωνειακός Κώδικας, Α. Σάκκουλας: Αθήνα
Γιωγγαράς, Γ. (2000), *Εισαγωγή στην τελωνειακή νομοθεσία της ΕΕ. Τεχνική συναλλαγής τελωνείων*, Bookstars: Ν. Κηφισιά
ΕΥ (2021), *Ελλάδα. Διεθνές Εμπορευματοκό Κέντρο*, Αθήνα
Κονιστής, Κ. (2010), Εθνικός και Κοινοτικός Τελωνειακός Κώδικας, Πάμισος: Αθήνα.
Λυμπέρης, Α. (2008), Εθνικός Τελωνειακός Κώδικας, Νομική Βιβλιοθήκη: Αθήνα.
Μπουρικός, Δ. (2020), Τελωνείο και έδαφος/χώρος/τόπος: Όψεις διεθνούς, ενωσιακού και εθνικού θεσμικού πλαισίου, *Δημόσιο Δίκαιο*, 5 (3-4), 212-224
Φινκοκαλιώτης, Κ. (2015), *Ευρωπαϊκό Φορολογικό & Τελωνειακό Δίκαιο*, Σάκκουλας: Αθήνα-Θεσσαλονίκη

Chia-Hsun Chang, Chin-Shan Lu & Po-Lin Lai (2022) Examining the drivers of competitive advantage of the international logistics industry, *International Journal of Logistics Research and Applications*, 25 (12), 1523-1541

Lux, M. (2002), *Guide to Community Customs Code*, Bruylent: Bruxelles

Stefani, D. , Papoutsidakis, M. , Sfyroera, A. and Priniotakis, G. (2021), The Expansion of the Special Customs Regimes for the Improvement of Logistics, *Open Journal of Applied Sciences*, 11, 1-8.

Νομοθεσία- Κανονιστικό πλαίσιο- Εγκύκλιο- Υπηρεσιακοί Οδηγοί

ΕΘΝΙΚΟΣ ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΟΣ ΚΩΔΙΚΑΣ, Νόμος 2960/2001 (ΦΕΚ Α' 265/22.11.2001)

ΕΕ (2020), *Τελωνεία*, ΕΕ: Λουξεμβούργο

ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΕ) 952/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 9ης Οκτωβρίου 2013, για τη θέσπιση του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα (αναδιατύπωση)

ΕΚΤΕΛΕΣΤΙΚΟΣ ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΕ) 2015/2447 ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ της 24ης Νοεμβρίου 2015 για τη θέσπιση λεπτομερών κανόνων εφαρμογής ορισμένων διατάξεων του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 952/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου για τη θέσπιση του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα

ΚΑΤ' ΕΞΟΥΣΙΟΔΟΤΗΣΗ ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΕ) 2015/2446 ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ της 28ης Ιουλίου 2015 για τη συμπλήρωση του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 952/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, όσον αφορά λεπτομερείς κανόνες σχετικούς με ορισμένες από τις διατάξεις του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα

ΔΔΘΕΚΑ/Δ/1144720/ΕΞ2018/18 (ΦΕΚ 4513 Β/15-10-2018) : Ίδρυση και λειτουργία των Ελευθέρων Ζωνών
(<https://www.aade.gr/sites/default/files/2020-12/ArofasiEleutheronZononDDTHEKAD1144720.pdf>)

ΠΟΛ. 1184/2018 απόφασης Διοικητή Α.Α.Δ.Ε (4512/Β/15.10.2018) «Διαδικασία απαλλαγής φόρου προστιθεμένης αξίας κατά: α. τη θέση εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία με ταυτόχρονη

υπαγωγή σε καθεστώς τελωνειακής αποθήκευσης και β. την υπαγωγή εγχώριων εμπορευμάτων σε καθεστώς τελωνειακής αποθήκευσης», όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει (<https://www.aade.gr/egkyklio-i-kai-apofaseis/pol-1184-27-09-2018>)

Διαδίκτυο- Ιστοσελίδες

<https://www.aade.gr/customs>

https://taxation-customs.ec.europa.eu/customs-4_en

<https://www.wcoomd.org/en/topics/key-issues/ecp-latest-proposal.aspx>

<https://www.wcoomd.org/zh-cn/topics/facilitation/activities-and-programmes/free-zone.aspx>

<https://unece.org/trade/outreach-support-TF/global-survey-digital-and-sustainable-trade-facilitation>

<https://www.worldbank.org/en/programs/business-enabling-environment>

<https://archive.doingbusiness.org/en/doingbusiness>

<https://lpi.worldbank.org/>

https://taxation-customs.ec.europa.eu/customs-4/eu-customs-union-facts-and-figures/eu-customs-union-unique-world_en

Βιβλιογραφία – Νομοθεσία (6)

1. Ν. 1975/1991, «Είσοδος-έξοδος, παραμονή, εργασία, απέλαση αλλοδαπών, διαδικασία αναγνώρισης αλλοδαπών προσφύγων και άλλες διατάξεις» (Α' 184)
2. Ν. 2910/2001, «Είσοδος και παραμονή Αλλοδαπών στην Ελληνική Επικράτεια, κτήση της Ελληνικής Ιθαγένειας με πολιτογράφηση και άλλες διατάξεις» (Α' 91)
3. Ν. 3386/2005, «Είσοδος, διαμονή και κοινωνική ένταξη υπηκόων τρίτων χωρών στην Ελληνική Επικράτεια» (Α' 212)
4. Ν. 4251/2014, «Κώδικας Μετανάστευσης και Κοινωνικής Ένταξης» (Α' 80)
5. Οδηγία 2003/86/ΕΚ «σχετικά με το δικαίωμα οικογενειακής επανένωσης»
6. Οδηγία 2003/109/ΕΚ «σχετικά με το καθεστώς υπηκόων τρίτων χωρών οι οποίοι είναι επί μακρόν διαμένοντες»
7. Οδηγία 2011/51/ΕΕ «που τροποποιεί την οδηγία 2003/109/ΕΚ του Συμβουλίου επεκτείνοντας το πεδίο εφαρμογής της και στους δικαιούχους διεθνούς προστασίας»
8. Οδηγία 2009/50/ΕΚ «σχετικά με τις προϋποθέσεις εισόδου και διαμονής υπηκόων τρίτων χωρών με σκοπό την απασχόληση υψηλής ειδίκευσης»
9. Οδηγία 2011/98/ΕΕ «σχετικά με ενιαία διαδικασία υποβολής αίτησης για τη χορήγηση στους υπηκόους τρίτων χωρών ενιαίας άδειας διαμονής και εργασίας στην επικράτεια κράτους μέλους και σχετικά με κοινό σύνολο δικαιωμάτων για τους εργαζομένους από τρίτες χώρες που διαμένουν νομίμως σε κράτος μέλος»
10. Οδηγία 2014/36/ΕΕ «σχετικά με τις προϋποθέσεις εισόδου και διαμονής υπηκόων τρίτων χωρών με σκοπό την εποχιακή εργασία»
11. Οδηγία 2014/66/ΕΕ «σχετικά με τις προϋποθέσεις εισόδου και διαμονής υπηκόων τρίτων χωρών στο πλαίσιο ενδοεταιρικής μετάθεσης»
12. **Οδηγία 2016/801/ΕΕ «σχετικά με τις προϋποθέσεις εισόδου και διαμονής υπηκόων τρίτων χωρών με σκοπό την έρευνα, τις σπουδές, την πρακτική άσκηση, την εθελοντική υπηρεσία, τις ανταλλαγές μαθητών ή τα εκπαιδευτικά προγράμματα και την απασχόληση των εσωτερικών άμισθων βοηθών (au pair)»**
13. Οδηγία 2004/81/ΕΚ «σχετικά με τον τίτλο παραμονής που χορηγείται στους υπηκόους τρίτων χωρών θύματα εμπορίας ανθρώπων ή συνέργειας στη λαθρομετανάστευση, οι οποίοι συνεργάζονται με τις αρμόδιες αρχές»
14. IOM Glossary on Migration, IOM UN MIGRATION (Number 34)
15. EMN Asylum and Migration Glossary (Version 8.0 / updated in December 2021)

16. Ιστοσελίδα Υπουργείου Μετανάστευσης και Ασύλου (www.migration.gov.gr)
17. Ιστοσελίδα Οργανισμού Enterprise Greece (<https://www.enterprisegreece.gov.gr/>)

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ - ΠΗΓΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ ΣΥΝΟΛΙΚΑ

- <https://www.bankofgreece.gr/statistika/ekswterikos-tomeas/ameses-ependyseis/roes>)
- <https://www.cnn.gr/oikonomia/anaptyxi/story/325166/h-ellada-exilthe-apo-to-kathestos-enisxymenis-epopteias-tis-ee-ta-epomena-vimata>
- <https://www.bankofgreece.gr/ekdoseis-ereyna/ekdoseis/ekthesh-nomismatikhs-politikhs>
- <https://www.bankofgreece.gr/enimerosi/grafeio-tyroy/anazhthsh-enhmerwsewn/enhmerwseis?announcement=6802e355-d9bf-4556-a6e7-22188e1a60e8>
- <https://www.bankofgreece.gr/ekdoseis-ereyna/ekdoseis/ekthesh-xrhmatopistwtikh-statherothtas>
- https://economy-finance.ec.europa.eu/document/download/1a6a5006-02ae-40d2-b003-a9630a2cbd62_en?filename=ip187_en_2.pdf
- https://economy-finance.ec.europa.eu/economic-forecast-and-surveys/economic-forecasts/autumn-2022-economic-forecast-eu-economy-turning-point_en
- https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/el/ip_22_7150
- <https://greece20.gov.gr/to-plires-sxedio/>
- https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_gl/topics/power-and-utilities/ey-recai-60-v2.pdf
- <https://hdb.gr/category/prokyrikseis/trexouses-prokyrikseis/>
- <https://equifund.gr/>
- <https://elevategreece.gov.gr/el/>
- <https://www.statistics.gr/el/statistics/-/publication/SFC02/->
- <https://www.statistics.gr/el/statistics/-/publication/SEL84/->
- <https://www.statistics.gr/el/statistics/-/publication/SJO02/->
- <https://www.cnn.gr/oikonomia/anaptyxi/story/325166/h-ellada-exilthe-apo-to-kathestos-enisxymenis-epopteias-tis-ee-ta-epomena-vimata>)

- <https://www.bankofgreece.gr/enimerosi/grafeio-typoy/anazhthsh-enhmerwsewn/enhmerwseis?announcement=6802e355-d9bf-4556-a6e7-22188e1a60e8>
- EY Attractiveness Survey 2022. https://www.ey.com/en_gr/attractiveness/22/how-can-greece-become-an-even-more-attractive-investment-destination
- EF English Proficiency Index. <https://www.ef.com/wwen/epi/>
- <https://hradf.com/axiopiisi-chartofilakiou/>
- <https://www.enterprisegreece.gov.gr/o-organismos/media-center/ekdoseis/ependiste-stin-ellada-plirofories-ependites>
- <https://ependyseis.mindev.gov.gr/uploads/photos/chpe.pdf>
- <https://ependyseis.mindev.gov.gr/el/idiotikes/thesmiko-plaisio/anaptiksiakos>
- <https://ependyseis.mindev.gov.gr/uploads/photos/4887-2022.pdf>
- <https://ependyseis.mindev.gov.gr/el/idiotikes/ypostiriktiko-yliko/anaptiksiakos>
- <https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwj4g aDu8sv7AhVEhPOHHUGWDHoQFnoECBUQAQ&url=https%3A%2F%2Fec.europa.eu%2Fdocs room%2Fdocuments%2F42921%2Fattachments%2F1%2Ftranslations%2Fel%2Frenditions% 2Fpdf&usg=AOvVaw2HV91vjTfDxVnkQSxTOWXA>
- <https://ependyseis.mindev.gov.gr/el/idiotikes/prokirikseis>
- <https://ependyseis.mindev.gov.gr/el/stratigikes/p/stratigikes-ependisis>
- <https://ependyseis.mindev.gov.gr/el/stratigikes/p/thesmiko-plaisio>
- <https://ependyseis.mindev.gov.gr/el/stratigikes/p/katigories-kai-kinitra>
- <https://ependyseis.mindev.gov.gr/uploads/photos/kinitra-stratigikon-ependiseon-nomos-4864-2021-el.pdf>
- <https://ependyseis.mindev.gov.gr/uploads/photos/kinitra-stratigikon-ependiseon-nomos-4864-2021-el-2.pdf>
- Ν.4872/ΦΕΚ Α' 247/10-12-2021- Δίκαιη Αναπτυξιακή Μετάβαση, ρύθμιση ειδικότερων ζητημάτων απολιγνιτοποίησης και άλλες επείγουσες διατάξεις
- <https://www.espa.gr/el/Pages/NewsFS.aspx?item=1482>
- https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwj7mfaeg8z7AhX-g_0HHfLmBlgQFnoECBYQAQ&url=https%3A%2F%2Fwww.espa.gr%2Fel%2FDocuments%2F 2127%2FJust_transition_rev1.pdf&usg=AOvVaw1VaB5m1SKXd8GykmQiWInn
- <http://www.enterprisegreece.gov.gr/>
- <https://www.youtube.com/c/EnterpriseGreeceOfficial>
- Ν.4172/2013 Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος
- Α.Ν. 89/1967

- ΠΟΛ.1044/10.2.2015-Εγκύκλιος του Υπουργείου Οικονομικών «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 44, 45 και 46 του ν. 4172/2013»
- ΠΟΛ.1113/2.6.2015-Εγκύκλιος του Υπουργείου Οικονομικών «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013»
- ΠΟΛ.1060/19.3.2015 Εγκύκλιος του Υπουργείου Οικονομικών «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 9, 68 και 71 του ν. 4172/2013»
- Ε.2206/2020-Εγκύκλιος της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων «Παροχή οδηγιών σχετικά με τη διενέργεια αποσβέσεων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν. 4172/2013 (Α' 167), όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του με τα άρθρα 14 και 78 του ν. 4646/2019 (Α' 201) και του άρθρου 8 του ν. 4710/2020 (Α' 142)»
- Ε.2031/2021-Εγκύκλιος της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων «Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 22Β, όπως τέθηκε με τον ν. 4646/2019 (Α' 201) και τροποποιήθηκε με τον ν.4710/2020 (Α' 142)»
- Ε.2033/2021-Εγκύκλιος της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων «Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 22Γ του ν. 4172/2013 (Α'167), το οποίο προστέθηκε με το άρθρο 11 του ν. 4728/2020 (Α'186), καθώς επίσης του άρθρου 22Δ και της περ. ιστ' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013, τα οποία προστέθηκαν με την παρ. 2 του άρθρου 189 του ν.4764/2020 (Α'256), σχετικά με την έκπτωση διαφημιστικών δαπανών»
- Ε.2089/2021-Εγκύκλιος της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων «Έκπτωση φόρου που καταβάλλεται στην αλλοδαπή από τον συνολικό φόρο προσώπου του άρθρου 45 του ν. 4172/2013, κατ' εφαρμογή των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας»
- Α.1043/2022 Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και ΑΑΔΕ «Καθορισμός των υπηρεσιών που δύνανται να παρέχουν οι εταιρείες ειδικού σκοπού διαχείρισης οικογενειακής περιουσίας και λοιπά ζητήματα για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 71Η του ν. 4172/2013 (Α' 167), περί κινήτρων για εταιρείες ειδικού σκοπού διαχείρισης οικογενειακής περιουσίας (ΕΕΣΔΟΠ).»
- ΥΠΕΝ/ΑΤΗ/90485/323 Απόφαση των Υπουργών Οικονομικών, Περιβάλλοντος και Ενέργειας και του Διοικητή της ΑΑΔΕ
- Αρ. 139818 Κοινή Απόφαση των Υπουργών Οικονομικών-Περιβάλλοντος και Ενέργειας-Επικρατείας
- ΠΡΟΤΥΠΗ ΣΥΜΒΑΣΗ ΟΟΣΑ:
<https://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>
- ΚΙΝΗΤΡΑ-ΔΕΘ:
<https://minfin-thessalonikifair-2022.gr/wp-content/uploads/2022/09/forologika-kinitra.pdf>
- ΟΟΣΑ-ΟΔΗΓΙΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΣΑΔΦΕ ΣΤΑ ΠΛΑΙΣΙΑ ΤΗΣ ΠΑΝΔΗΜΙΑΣ COVID-19:
<https://www.oecd.org/tax/treaties/guidance-tax-treaties-and-the-impact-of-the-covid-19-crisis.htm>
- ΝΟΜΟΣΧΕΔΙΟ ΓΙΑ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΗ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΑΡΘΡΟΥ 5Α ΚΦΕ:
https://www.hellenicparliament.gr/Nomothetiko-Ergo/Anazitisi-Nomothetikou-Ergou?law_id=0828c17b-81f1-44be-a187-af58018a832f
- EU-TAXES IN EUROPE DATABASE
https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetails.html?id=217/1640991600

- ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΣΑΔΦΕ:
<https://www.aade.gr/polites/themata-diethnoys-forologikoy-kai-teloneiakoy-periehomeny/keimena-symbaseon-symfonion-apofygis-diplis-forologias-tis>
- ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΑΣ ΑΑΔΕ ΓΙΑ ΡΑΝΤΕΒΟΥ
www.aade.gr/menou/aade/epikoiononia>Στοιχεία Επικοινωνίας Υπηρεσιών ΑΑΔΕ για ραντεβού
- Γεώργιος Κ.Φάκος-Ανθήπη Ν.Διακοστεργίου, Περιοδικό «Φορολογική Επιθεώρηση», «Φορολογία Κατοίκων Εξωτερικού, Μεταβολή Φορολογικής Κατοικίας, Φορολογία Εισοδημάτων αλλοδαπής προέλευσης», ετήσιος οδηγός 2022, Τεύχος 885, σελ.844-872, Αθήνα, Απρίλιος 2022.
- http://elib.aade.gr/elib/view?d=/gr/ap/2021/A__1087/
- http://elib.aade.gr/elib/view?d=/gr/ap/2022/A_1089/
- http://elib.aade.gr/elib/view?d=/gr/egk/2021/E__2224/
- https://www.aade.gr/sites/default/files/2022-03/e2029_2022ada.pdf
- Βήτος, Γ. (1997), Κοινοτικός Τελωνειακός Κώδικας, Α. Σάκκουλας: Αθήνα
- Γιωγγαράς, Γ. (2000), Εισαγωγή στην τελωνειακή νομοθεσία της ΕΕ. Τεχνική συναλλαγής τελωνείων, Bookstars: Ν. Κηφισιά
- ΕΥ (2021), Ελλάδα. Διεθνές Εμπορευματοικό Κέντρο, Αθήνα
- Κονιστής, Κ. (2010), Εθνικός και Κοινοτικός Τελωνειακός Κώδικας, Πάμισος: Αθήνα.
- Λυμπέρης, Α. (2008), Εθνικός Τελωνειακός Κώδικας, Νομική Βιβλιοθήκη: Αθήνα.
- Μπουρικός, Δ. (2020), Τελωνείο και έδαφος/χώρος/τόπος: Όψεις διεθνούς, ενωσιακού και εθνικού θεσμικού πλαισίου, Δημόσιο Δίκαιο, 5 (3-4), 212-224
- Φινοκαλιώτης, Κ. (2015), Ευρωπαϊκό Φορολογικό & Τελωνειακό Δίκαιο, Σάκκουλας: Αθήνα-Θεσσαλονίκη
- Chia-Hsun Chang, Chin-Shan Lu & Po-Lin Lai (2022) Examining the drivers of competitive advantage of the international logistics industry, International Journal of Logistics Research and Applications, 25 (12), 1523-1541
- Lux, M. (2002), Guide to Community Customs Code, Bruylent: Bruxelles
- Stefani, D. , Papoutsidakis, M. , Sfyroera, A. and Priniotakis, G. (2021), The Expansion of the Special Customs Regimes for the Improvement of Logistics, Open Journal of Applied Sciences, 11, 1-8.
- ΕΘΝΙΚΟΣ ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΟΣ ΚΩΔΙΚΑΣ, Νόμος 2960/2001 (ΦΕΚ Α΄265/22.11.2001)
- ΕΕ (2020), Τελωνεία, ΕΕ: Λουξεμβούργο
- ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΕ) 952/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 9ης Οκτωβρίου 2013, για τη θέσπιση του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα (αναδιατύπωση)

- ΕΚΤΕΛΕΣΤΙΚΟΣ ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΕ) 2015/2447 ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ της 24ης Νοεμβρίου 2015 για τη θέσπιση λεπτομερών κανόνων εφαρμογής ορισμένων διατάξεων του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 952/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου για τη θέσπιση του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα
- ΚΑΤ' ΕΞΟΥΣΙΟΔΟΤΗΣΗ ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΕ) 2015/2446 ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ της 28ης Ιουλίου 2015 για τη συμπλήρωση του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 952/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, όσον αφορά λεπτομερείς κανόνες σχετικούς με ορισμένες από τις διατάξεις του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα
- ΔΔΘΕΚΑ/Δ/1144720/ΕΞ2018/18 (ΦΕΚ 4513 Β/15-10-2018) : Ίδρυση και λειτουργία των Ελευθέρων Ζωνών (<https://www.aade.gr/sites/default/files/2020-12/ArofasiEleutheronZononDDTHEKAD1144720.pdf>)
- ΠΟΛ. 1184/2018 απόφασης Διοικητή Α.Α.Δ.Ε (4512/Β/15.10.2018) «Διαδικασία απαλλαγής φόρου προστιθεμένης αξίας κατά: α. τη θέση εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία με ταυτόχρονη υπαγωγή σε καθεστώς τελωνειακής αποθήκευσης και β. την υπαγωγή εγχώριων εμπορευμάτων σε καθεστώς τελωνειακής αποθήκευσης», όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει (<https://www.aade.gr/egkykliai-kai-arofaseis/pol-1184-27-09-2018>)
- <https://www.aade.gr/customs>
- https://taxation-customs.ec.europa.eu/customs-4_en
- <https://www.wcoomd.org/en/topics/key-issues/ecp-latest-proposal.aspx>
- <https://www.wcoomd.org/zh-cn/topics/facilitation/activities-and-programmes/free-zone.aspx>
- <https://unece.org/trade/outreach-support-TF/global-survey-digital-and-sustainable-trade-facilitation>
- <https://www.worldbank.org/en/programs/business-enabling-environment>
- <https://archive.doingbusiness.org/en/doingbusiness>
- <https://lpi.worldbank.org/>
- https://taxation-customs.ec.europa.eu/customs-4/eu-customs-union-facts-and-figures/eu-customs-union-unique-world_en
- Ν. 1975/1991, «Είσοδος-έξοδος, παραμονή, εργασία, απέλαση αλλοδαπών, διαδικασία αναγνώρισης αλλοδαπών προσφύγων και άλλες διατάξεις» (Α' 184)
- Ν. 2910/2001, «Είσοδος και παραμονή Αλλοδαπών στην Ελληνική Επικράτεια, κτήση της Ελληνικής Ιθαγένειας με πολιτογράφηση και άλλες διατάξεις» (Α' 91)
- Ν. 3386/2005, «Είσοδος, διαμονή και κοινωνική ένταξη υπηκόων τρίτων χωρών στην Ελληνική Επικράτεια» (Α' 212)
- Ν. 4251/2014, «Κώδικας Μετανάστευσης και Κοινωνικής Ένταξης» (Α' 80)
- Οδηγία 2003/86/ΕΚ «σχετικά με το δικαίωμα οικογενειακής επανένωσης»
- Οδηγία 2003/109/ΕΚ «σχετικά με το καθεστώς υπηκόων τρίτων χωρών οι οποίοι είναι επί μακρόν διαμένοντες»

- Οδηγία 2011/51/ΕΕ «που τροποποιεί την οδηγία 2003/109/ΕΚ του Συμβουλίου επεκτείνοντας το πεδίο εφαρμογής της και στους δικαιούχους διεθνούς προστασίας»
- Οδηγία 2009/50/ΕΚ «σχετικά με τις προϋποθέσεις εισόδου και διαμονής υπηκόων τρίτων χωρών με σκοπό την απασχόληση υψηλής ειδίκευσης»
- Οδηγία 2011/98/ΕΕ «σχετικά με ενιαία διαδικασία υποβολής αίτησης για τη χορήγηση στους υπηκόους τρίτων χωρών ενιαίας άδειας διαμονής και εργασίας στην επικράτεια κράτους μέλους και σχετικά με κοινό σύνολο δικαιωμάτων για τους εργαζομένους από τρίτες χώρες που διαμένουν νομίμως σε κράτος μέλος»
- Οδηγία 2014/36/ΕΕ «σχετικά με τις προϋποθέσεις εισόδου και διαμονής υπηκόων τρίτων χωρών με σκοπό την εποχιακή εργασία»
- Οδηγία 2014/66/ΕΕ «σχετικά με τις προϋποθέσεις εισόδου και διαμονής υπηκόων τρίτων χωρών στο πλαίσιο ενδοεταιρικής μετάθεσης»
- Οδηγία 2016/801/ΕΕ «σχετικά με τις προϋποθέσεις εισόδου και διαμονής υπηκόων τρίτων χωρών με σκοπό την έρευνα, τις σπουδές, την πρακτική άσκηση, την εθελοντική υπηρεσία, τις ανταλλαγές μαθητών ή τα εκπαιδευτικά προγράμματα και την απασχόληση των εσωτερικών άμισθων βοηθών (au pair)»
- Οδηγία 2004/81/ΕΚ «σχετικά με τον τίτλο παραμονής που χορηγείται στους υπηκόους τρίτων χωρών θύματα εμπορίας ανθρώπων ή συνέργειας στη λαθρομετανάστευση, οι οποίοι συνεργάζονται με τις αρμόδιες αρχές»
- IOM Glossary on Migration, IOM UN MIGRATION (Number 34)
- EMN Asylum and Migration Glossary (Version 8.0 / updated in December 2021)
- Ιστοσελίδα Υπουργείου Μετανάστευσης και Ασύλου (www.migration.gov.gr)
- Ιστοσελίδα Οργανισμού Enterprise Greece (<https://www.enterprisegreece.gov.gr/>)

