



Αθήνα, 12-12-2025

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός απόφασης: 5250

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312349

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α) του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
- β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ) Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ) Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αρ, πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή της , κατοίκου κατά των με αρ. και με αριθμό Αποφάσεων απόρριψης υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω Αποφάσεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αρ, πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή της , η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την με αρ. Απόφαση της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ απορρίφθηκε, η με αριθ. πρωτ. αίτηση καθώς και η με αριθμό πρωτ. μεταγενέστερη αίτηση της προσφεύγουσας για την υπαγωγή της στις διατάξεις του άρθρου 5Γ Ν. 4172/2013 περί ειδικού τρόπου φορολόγησης εισοδήματος από μισθωτή εργασία που προέκυψε για τις υπηρεσίες που παρείχε στην Ελλάδα στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης κατά την έννοια της παρ. 2 του αρθ. 12 του ΚΦΕ, σε νέα θέση εργασίας στο μη φυσικό πρόσωπο με την επωνυμία, δυνάμει σύμβασης εργασίας ορισμένου χρόνου ισχύος από 01/10/2020 έως 31/10/2022, η οποία ωστόσο διακόπηκε οικειοθελώς την 11/08/2022.

Ειδικότερα, με την ως άνω Απόφαση, κρίθηκε ότι η αίτηση της προσφεύγουσας για ανάληψη υπηρεσίας στο μη φυσικό πρόσωπο με την επωνυμία που έλαβε χώρα την 01/10/2020, η οποία κατατέθηκε, με αριθμό πρωτοκόλλου, το πρώτον στη Φορολογική Διοίκηση την 10/06/2024, ήτοι μετά την προβλεπόμενη καταληκτική ημερομηνία της 30.06.2022, για υπαγωγή στο έτος 2021, **υποβλήθηκε εκπρόθεσμα**. Ως εκ τούτου, κρίθηκε ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις των ισχυουσών διατάξεων περί υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ν. 4172/2013.

-Με την με αρ..... Απόφαση της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ απορρίφθηκε, η με αριθ. πρωτ. αίτηση καθώς και η με αριθμό πρωτ. μεταγενέστερη αίτηση της προσφεύγουσας για την υπαγωγή της στις διατάξεις του άρθρου 5Γ Ν. 4172/2013 περί ειδικού τρόπου φορολόγησης εισοδήματος από μισθωτή εργασία που προέκυψε για τις υπηρεσίες που παρείχε στην Ελλάδα στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης κατά την έννοια της παρ. 2 του αρθ. 12 του ΚΦΕ, σε νέα θέση εργασίας στο μη φυσικό πρόσωπο με την επωνυμία, από 01/09/2022, με σύμβαση εργασίας αορίστου χρόνου.

Ειδικότερα, με την ως άνω Απόφαση, κρίθηκε ότι η αίτηση της προσφεύγουσας για ανάληψη υπηρεσίας στο μη φυσικό πρόσωπο με την επωνυμία που έλαβε χώρα την 01/09/2022, η οποία κατατέθηκε, με αριθμό πρωτοκόλλου, το πρώτον στη Φορολογική Διοίκηση την 10/06/2024, ήτοι μετά την προβλεπόμενη καταληκτική ημερομηνία της 31.12.2023, για υπαγωγή στο επόμενο της ανάληψης υπηρεσίας έτος 2023, **υποβλήθηκε εκπρόθεσμα**. Ως εκ τούτου, κρίθηκε ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις των ισχυουσών διατάξεων περί υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ν. 4172/2013.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της ως άνω απορριπτικών αποφάσεων επί των αιτημάτων της υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 5Γ Ν. 4172/2013 προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Εργάστηκε και φορολογήθηκε στο εξωτερικό για πέντε συναπτά έτη και επέστρεψε για να καλύψει Νέα Θέση Εργασίας στην Εταιρεία όπου και χρειαζόταν η εξειδίκευσή που είχε ως επαγγελματίας στο εξωτερικό και συνέχισε να φορολογείται στην χώρα έως και σήμερα εν συνεχεία σε άλλες εταιρείες που επίσης χρειαζόνταν τις ιδιαίτερες γνώσεις της.
2. Κατά την μεταφορά της φορολογικής της κατοικίας από την Κατοίκων Εξωτερικού στην Γ' Αθηνών δεν ενημερώθηκε για το σχετικό δικαίωμά της και την διαδικασία επίσης. Με απίστευτη καθυστέρηση απαντήθηκε το οποιοδήποτε αίτημα ηλεκτρονικό ή ερώτημα έκανε και με απίστευτη ασάφεια.

3. Για λόγους υγείας και εργασίας καθυστέρησαν οι αιτήσεις γιατί δεν είχε και καμία απολύτως ενημέρωση.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.5Γ του ν. 4172/2013, όπως αυτό προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 40 του ν. 4758/2020 και ισχύει από 01/01/2021,ορίζεται ότι:

«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.Φ. 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.

Σο 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.

[...]».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 1 του ν.5104/2024 (ΚΦΔ):

«Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται στην Υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία αυτή ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού. Οι ανωτέρω προθεσμίες αναστέλλονται κατά το χρονικό διάστημα από 1η έως 31η Αυγούστου. Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του Προέδρου Πρωτοδικών του Διοικητικού Πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999, Α' 97)».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 6, παρ. 2 (δ') του ν.2717/1999: «η εκδίκαση των διαφορών που προκύπτουν από την εφαρμογή των άρθρων 13 και 14 του ν. 2523/1997 (Α' 179), των παρ. 5 και 6 του άρθρου 45 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024, Α' 58), του άρθρου 153 του ν. 2960/2001 (Α' 265) και των περ. γ', δ' και ε' της παρ. 4 του άρθρου 1 του ν. 1406/1983 (Α' 182), η οποία προστέθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 51 του ν. 3659/2008 (Α' 77), ανήκει στον πρόεδρο πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου, ο οποίος αποφαινεται ανεκκλήτως. Η παρ. 9 του άρθρου 13 του ν. 2523/1997 (Α' 179), όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 51 του ν. 3900/2010 (Α' 213), εφαρμόζεται για την εκδίκαση των προσφυγών αυτών. Αν πρόκειται για φορολογική ή τελωνειακή εν γένει διαφορά, για την εφαρμογή των παραπάνω περ. β' και γ', η αρμοδιότητα προσδιορίζεται με βάση το ποσό του κύριου φόρου, δασμού, τέλους ή προστίμου».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρ. 1, παρ. 4 (γ') του ν. 1406/1983, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 2 του άρθρ. 24 του ν.5119/2024 με ισχύ από 06/07/2024:

«στη δικαιοδοσία των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων υπάγονται, εκδικαζόμενες ως διαφορές ουσίας, οι διαφορές που προκύπτουν από την άρνηση χορήγησης αποδεικτικού ή βεβαιώσεως ενημερότητας για χρέη προς το Δημόσιο ή τους φορείς κοινωνικής ασφάλισης από οποιαδήποτε αιτία, καθώς και από πράξεις των φορολογικών αρχών **σχετικές με τη φορολογική κατοικία, την εγγραφή, διαγραφή ή μεταβολή στοιχείων στο φορολογικό μητρώο, τον κλειδάριθμο, τον αριθμό φορολογικού μητρώου και τον κωδικό αριθμό δραστηριότητας...**».

Επειδή στην κρίνόμενη περίπτωση, η προσφεύγουσα, έχοντας επιστρέψει στην Ελλάδα, με τη με αριθ. πρωτ. αίτηση καθώς και τη με αριθμό πρωτ. μεταγενέστερη αίτηση της που υπέβαλε, αιτήθηκε την υπαγωγή της στις ευνοϊκές διατάξεις του άρθρ. 5Γ του ν.4172/2013.

Επειδή βάσει των προαναφερθεισών διατάξεων, δεδομένου ότι οι σχετικές με τη φορολογική κατοικία πράξεις, μολοντί αποτελούν πλέον διαφορές ουσίας, η εκδίκαση τους ωστόσο ανήκει πλέον στον πρόεδρο πρωτοδικών, δεν προβλέπεται κατ' αυτών η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή εν προκειμένω, με την υπό κρίση προσφυγή ζητείται η ακύρωση των με αρ. Αποφάσεων της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και την αποδοχή των υπό κρίση αιτήσεων

υπαγωγής της στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ν. 4172/2013, 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.

Επειδή, στην εξεταζόμενη υπόθεση, εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι अपαραδέκτως υποβάλλεται στην Υπηρεσία μας ενδικοφανής προσφυγή κατά των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, δεδομένου ότι σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 72 του ν.5104/2024 (ΚΦΔ), δεν προβλέπεται κατ' αυτής η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής. Ωστόσο, κατά αυτής της προσβαλλόμενης πράξης δύναται να ασκηθεί ένδικο βοήθημα ενώπιον του αρμοδίου Διοικητικού Δικαστηρίου (αρθ. 24 παρ. 2 ν. 5119/2024), όπως άλλωστε αναφέρεται ρητώς στο σώμα των προσβαλλόμενων πράξεων.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αρ, πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της, ως **απαραδέκτης**.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών¹
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Σημείωση: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.