



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 07-05-2026

Αριθμός απόφασης: 1097

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332240

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Url : www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), εφεξής Κ.Φ.Δ..

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),

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 ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 08.01.2026 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ κατά α) της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 β) της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 08.01.2026 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ η οποία υποβλήθηκε 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 υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 2.800,47€, πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 1.400,24€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 314,30€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 4.515,01 κατόπιν φορολόγησης του για μισθούς που έλαβε από την εργασία του στην αλλοδαπή (Κύπρος) ύψους 11.725,69€, που δεν δήλωσε στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους στη Ελλάδα.

Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 5.681,70€, πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 2.840,85€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 538,82€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 9,061,37€ κατόπιν φορολόγησης του για μισθούς που έλαβε από την εργασία του στην αλλοδαπή (Κύπρος) ύψους 22.500,04€ που δεν δήλωσε στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους στη Ελλάδα.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις ερείδονται στην από 19/12/2025 έκθεση μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αρ. εντολής του Προϊσταμένου του.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτοκόλλου Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης αναφορικά με τη μη δήλωση εισοδημάτων αλλοδαπής από φορολογικό κάτοικο Ελλάδος. Τα αποκρυβέντα εισοδήματα αλλοδαπής από μισθωτή εργασία στην Κύπρο προσδιορίστηκαν από την φορολογική αρχή ως εξής:

Κατηγορία Εισοδήματος	ΧΡΗΣΗ 2019	ΧΡΗΣΗ 2020
ΕΙΣΟΔΗΜΑ από μισθούς (στην αλλοδαπή)	11.725,69€	22.500,24€

Με την ολοκλήρωση του ελέγχου και πριν τη σύνταξη της έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), εκδόθηκε από το 1ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης και επιδόθηκε το με αριθμό σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρων βάσει του άρθρου 33 Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) και ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 2013/31-12-2013, με συνημμένους τους υπ' αριθμ. και προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος/προστίμου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020, αντίστοιχα. Ο προσφεύγων υπέβαλε στο 1ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης υπόμνημα με τις απόψεις του επί των ελεγκτικών διαπιστώσεων του ανωτέρω σημειώματος, το οποίο έλαβε

αριθμό πρωτοκόλλου εισερχομένου Ο έλεγχος εξέτασε τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος και τα στοιχεία που προσκόμισε, τους οποίους, όμως, δεν έκανε δεκτούς.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους εξής ισχυρισμούς:

-Ουσιαστική αβασιμότητα των προσβαλλόμενων πράξεων. Εσφαλμένα κρίθηκε ότι όφειλε να δηλώσει το εισόδημα που αποκόμισε κατά τα φορολογικά έτη 2019-2020, εργαζόμενος στο σύστημα της Κύπρου, ως εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης και να φορολογηθεί στην Ελλάδα. Ήταν μόνιμος κάτοικος Κύπρου, δήλωσε τα εισοδήματά αυτά στην Κύπρο και φορολογήθηκε εκεί, πληρούσε το αριθμητικό κριτήριο παραμονής στην αλλοδαπή και το αυτό βεβαιώνουν με επίσημο έγγραφο τους οι Κυπριακές Φορολογικές Αρχές.

-Αδικαιολόγητη δυσχέραση, κατ' ουσίαν παρακώλυση, της ολοκληρωμένης άσκησης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης λόγω απόρριψης του αιτήματος παράτασης για την υποβολή αντιρρήσεων επί του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και την υποβολή στοιχείων. Παραβίαση ουσιώδους τύπου της προδικασίας.

Επί του 1ου προβαλλόμενου λόγου της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, στο άρθρο 3 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. 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.... 2. 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..»

Επειδή, στο άρθρο 4 του Ν.4172/2013 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 παρόμοιου 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. 2.α. Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων καθορίζονται τα σχετικά με τη διαδικασία μεταβολής της φορολογικής κατοικίας των φυσικών προσώπων, συμπεριλαμβανομένης της αρμόδιας υπηρεσίας για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος.»

Επειδή, σύμφωνα με τη Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Ελλάδας-Κύπρου (Α.Ν. 573/1968, Φ.Ε.Κ. 223/27.9.1968/τ. Α'):

«Άρθρον 2

1. Η παρούσα Σύμβασις εφαρμόζεται επί των φόρων εισοδήματος των επιβαλλομένων επ' ονόματι εκάστου Συμβαλλομένου Κράτους ή των πολιτικών αυτού υποδιαίρέσεων ή τοπικών αρχών, ανεξαρτήτως του τρόπου καθ' ον ούτοι επιβάλλονται.

2. Ως φόροι εισοδήματος θεωρούνται πάντες οι φόροι οι επιβαλλόμενοι επί του συνολικού εισοδήματος ή επί στοιχείων αυτού, συμπεριλαμβανομένων των φόρων επί των κερδών εκ της απαλλοτριώσεως κινητής ή ακινήτου ιδιοκτησίας, των φόρων επί των συνολικών ποσών των ημερομισθίων ή μισθών των καταβαλλομένων υπό επιχειρήσεων, ως επίσης και των φόρων επί της υπερτιμήσεως κεφαλαίου.

3. Οι φόροι επί των οποίων η παρούσα Σύμβασις εφαρμόζεται είναι ειδικώτερον:

α) Προκειμένου περί του Βασιλείου της Ελλάδος:

I) Ο φόρος εισοδήματος επί των φυσικών προσώπων·

II) Ο φόρος εισοδήματος, επί των νομικών προσώπων·

III) Η εισφορά υπέρ του Οργανισμού Γεωργικών Ασφαλίσεων και πάντες οι λοιποί φόροι επί του εισοδήματος, οι πρόσθετοι φόροι ή λοιπαί εισφοραί, αίτινες επιβάλλονται εντός της επικρατείας του Βασιλείου της Ελλάδος, καλούμεναι εφεξής «Ελληνικός φόρος».

β) Προκειμένου περί της Δημοκρατίας της Κύπρου:

Ο φόρος επί του εισοδήματος, καλούμενος εφεξής «Κυπριακός φόρος».

4. Η Σύμβασις εφαρμόζεται επίσης και επί παντός ομοίου φόρου ή ουσιαδώς παρομοίας φύσεως φόρων επιβαλλομένων επιπροσθέτως ή αντί των υφισταμένων φόρων.

5. Εις το τέλος εκάστου έτους αι αρμόδιαι αρχαί των Συμβαλλομένων Κρατών υποχρεούνται όπως γνωστοποιώσι προς αλλήλας οιασδήποτε μεταβολάς επελθούσας εις την αντίστοιχον αυτών φορολογικήν νομοθεσίαν.»

Άρθρον 14

1. Τηρουμένων των διατάξεων των άρθρων 15, 17 και 18, μισθοί, ημερομίσθια και άλλαι παρομοίας φύσεως αμοιβαί κτώμεναι υπό κατοίκου ενός των Συμβαλλομένων Κρατών έναντι εμμίσθου απασχολήσεως θα φορολογούνται μόνον εν τω Κράτει τούτω, εκτός εάν η έμμισθος απασχόλησις ασκείται εν τω ετέρω Συμβαλλομένω Κράτει. Εάν η έμμισθος απασχόλησις ασκείται ούτω, η εξ αυτής κτωμένη αμοιβή δύναται να φορολογηθή εν τω ετέρω Κράτει.

2. Ανεξαρτήτως των διατάξεων της παραγράφου 1 αποζημίωσις κτωμένη υπό κατοίκου ενός των Συμβαλλομένων Κρατών, έναντι εμμίσθου απασχολήσεως ασκουμένης εν τω ετέρω Συμβαλλομένω Κράτει θα φορολογηθή μόνον εις το πρώτον μνημονευθέν Κράτος εάν:

α) ο λαμβάνων ευρίσκεται εις το έτερον Κράτος δια χρονικήν περίοδον ή περιόδους μη υπερβαινούσας συνολικώς τας 183 ημέρας κατά το οικείον φορολογικόν έτος, και

β) η αποζημίωσις καταβάλλεται υπό ή δια λογαριασμόν εργοδότη ο οποίος δεν είναι κάτοικος του ετέρου Κράτους, και

γ) η αποζημίωσις να μη βαρύνη την μόνιμον εγκατάστασιν ή την σταθεράν βάσιν, την οποίαν ο εργοδότης διατηρεί εν τω ετέρω Κράτει...

Άρθρον 19

1. Αποζημίωσις την οποίαν άτομον ενός των Συμβαλλομένων Κρατών λαμβάνει εκ της αναλήψεως μελέτης ή ερεύνης ανωτέρας βαθμίδος ή δια διδασκαλίαν κατά το διάστημα προσωρινής διαμονής μη υπερβαινούσης τα δύο έτη, εις Πανεπιστήμιον, Ινστιτούτον Ερευνών, Σχολείον, Κολλέγιον ή έτερον παρόμοιον ίδρυμα εις το έτερον των Συμβαλλομένων Κρατών δεν θα φορολογηθή εις το Κράτος τούτο...

Άρθρον 20

Εισόδημα προερχόμενον εκ πηγών εντός του ενός των Συμβαλλομένων Κρατών και κτώμενον υπό κατοίκου του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους μη αναφερόμενον ρητώς εις τα προηγούμενα άρθρα της παρούσης Συμβάσεως, θα φορολογήται μόνον εις το έτερον τούτο Κράτος.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1234/2018: «Κατόπιν της έκδοσης της απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣΤΕ) 2105/2018, η οποία έκρινε επί ζητήματος μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας, και προς ενημέρωση τόσο των πολιτών όσο και των υπηρεσιών της Φορολογικής Διοίκησης, και για την ενιαία και ομοιόμορφη εφαρμογή, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με την ως άνω απόφαση ΣΤΕ κρίθηκε ότι η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του φορολογουμένου και της Φορολογικής Διοίκησης και αφορά σε αίτημα μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας είναι ακυρωτική, καθόσον «αποβλέπει στην τακτοποίηση της κατάστασής του ως φορολογουμένου και δεν συνάπτεται στενώς και αναγκαίως με σχετική ατομική φορολογική του υποχρέωση, ήτοι με την υποχρέωση υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος για το κτηθέν εντός συγκεκριμένου έτους παγκόσμιο εισόδημά του».

2. Η αίτηση ακυρώσεως ασκείται ενώπιον του ΣΤΕ σύμφωνα με τις διατάξεις του Π.Δ. 18/1989. Ειδικότερα, η αίτηση ακυρώσεως ασκείται μέσα σε προθεσμία εξήντα (60) ημερών που αρχίζει από την επόμενη της κοινοποίησης της προσβαλλόμενης πράξης.

4. Διευκρινίζεται, ωστόσο, ότι τα ως άνω αναφερθέντα αφορούν αποκλειστικά στην απόρριψη αιτήματος μεταφοράς φορολογικής κατοικίας και όχι στις περιπτώσεις εκείνες που προσβάλλεται πράξη προσδιορισμού φόρου με την οποία τίθενται και ζητήματα εξέτασης της φορολογικής κατοικίας του προσφεύγοντος. Στην τελευταία περίπτωση απαιτείται η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής κατά το άρθρο 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, 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 δικαστηρίου. ...».

Επειδή, στην Ε.2064/2023 με θέμα: «Παροχή οδηγιών για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 4 του Ν. 4172/2013 (Α' 167) (ΚΦΕ), περί φορολογικής κατοικίας φυσικών προσώπων στην Ελλάδα» αναφέρονται τα εξής: «

Α. Προσδιορισμός της έννοιας «φορολογική κατοικία»

1. Με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 4 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) προσδιορίζονται τα κριτήρια για τον χαρακτηρισμό ενός φυσικού προσώπου ως φορολογικού κατοίκου Ελλάδας, προκειμένου να υπαχθεί σε φόρο στην Ελλάδα για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 3 του ΚΦΕ (Υποκείμενα του φόρου).

2. Ειδικότερα, με τις διατάξεις των ως άνω παραγράφων του άρθρου 4 του ΚΦΕ, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Ν. 4646/2019 (Α' 201), αποσαφηνίζεται η έννοια και τα κριτήρια της φορολογικής κατοικίας, ακολουθώντας τα διεθνή πρότυπα και τις κατευθυντήριες οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α., συμπεριλαμβανομένων των Οδηγιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, καθώς και, όσον αφορά την περίπτωση α' της παρ. 1 του άρθρου 4 ΚΦΕ, τη σειρά και την ορολογία που προβλέπει το Πρότυπο της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας επί του 6

εισοδήματος και του κεφαλαίου του ΟΟΣΑ (Model Tax Convention on Income and on Capital έκδοση 21ης Νοεμβρίου 2017, στο εξής: Πρότυπη Σύμβαση).

3. Επισημαίνεται ότι εφόσον ένα πρόσωπο δηλώνει την πρόθεσή του για το μέλλον να είναι ή να καταστεί φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, προβαίνοντας σε σχετική δήλωση ή εγγραφή στο Φορολογικό Μητρώο, τότε για το πρόσωπο αυτό δεν εξετάζονται τα κριτήρια του άρθρου 4 ΚΦΕ κατά τον χρόνο υποβολής της δήλωσης. Τα κριτήρια θα εξετασθούν αν και εφόσον προκύψει αμφισβήτηση ως προς το αν το εν λόγω πρόσωπο είναι πράγματι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας ή όχι. Οι διατάξεις του άρθρου 4 θα τύχουν εφαρμογής στην περίπτωση προσώπων που αν και πληρούν τα κριτήρια για να χαρακτηρισθούν φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας, εντούτοις δεν έχουν δηλώσει τούτο στο Φορολογικό Μητρώο με αποτέλεσμα να μην γίνεται ορθή εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας και ορθός καταλογισμός φόρου στο παγκόσμιο εισόδημά τους. Β. Ερμηνεία των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 4 του ΚΦΕ

4. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 4 του ΚΦΕ καθορίζονται τα κριτήρια βάσει των οποίων ένα φυσικό πρόσωπο θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ελλάδας. Ειδικότερα, με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παρ. 1 ορίζεται ότι ένα φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, εφόσον 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. ...

5. Στο πλαίσιο αυτό και λαμβάνοντας υπόψη την ανάλυση των κανόνων του διεθνούς συμβατικού πλαισίου και των ερμηνευτικών Σχολίων του άρθρου 4 της Πρότυπης Σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α., για τα ως άνω κριτήρια της περίπτωσης α' της παρ. 1 του ΚΦΕ διευκρινίζονται τα κάτωθι: 5.1 Ο όρος «μόνιμη κατοικία» αφορά την κατοικία στην Ελλάδα, την οποία έχει ένα φυσικό πρόσωπο στην κατοχή ή στην διάθεσή του, ανά πάσα στιγμή και συνεχώς, και τη χρησιμοποιεί σε μόνιμη και όχι σε περιστασιακή βάση (π.χ. για ταξίδι αναψυχής, επαγγελματικό ή εκπαιδευτικό ταξίδι, όπως παρακολούθηση κάποιου σεμιναρίου κ.λπ.). Για παράδειγμα, μία κατοικία που είναι στην ιδιοκτησία ενός φυσικού προσώπου, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι είναι διαθέσιμη σε αυτό κατά την διάρκεια μίας περιόδου που η κατοικία ενοικιάζεται σε ένα άλλο φυσικό πρόσωπο, καθώς ο ιδιοκτήτης δεν έχει κατά την περίοδο αυτή την κατοχή της κατοικίας και συνεπώς η κατοικία δεν είναι ελεύθερα «στη διάθεσή του». Διευκρινίζεται ότι, η έννοια της μονιμότητας της κατοικίας έγκειται στο ότι το φυσικό πρόσωπο έχει οργανώσει και διατηρεί την κατοικία σε κατάσταση τέτοια που να επιτρέπει τη μόνιμη χρήση σε αντίθεση με την διαμονή σε συγκεκριμένο μέρος κάτω από συνθήκες που είναι εμφανές ότι αφορούν παραμονή μικρής διάρκειας. 5.2 Ο όρος «κύρια κατοικία» καταδεικνύει την διαφορά σε σχέση με την δευτερεύουσα κατοικία. Κατά συνέπεια, και σε περίπτωση που ένα φυσικό πρόσωπο διαθέτει μία ή περισσότερες δευτερεύουσες κατοικίες στην αλλοδαπή, αλλά η κύρια κατοικία του, στην οποία έχει την πραγματική εγκατάσταση του, βρίσκεται στην Ελλάδα, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας. Διευκρινίζεται ότι θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη οποιαδήποτε κατοικία (μονοκατοικία, διαμέρισμα, ενοικιαζόμενο επιπλωμένο δωμάτιο κ.λπ.) είτε ανήκει στο φυσικό πρόσωπο, ή ενοικιάζεται από αυτό ή του παραχωρείται δωρεάν, αρκεί ο χώρος αυτός να μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως κατοικία. 5.3 Ο όρος «συνήθης διαμονή» του φυσικού προσώπου αφορά στην διαμονή του στην χώρα και εν προκειμένω στην Ελλάδα. Τόπος συνήθους διαμονής είναι ο τόπος όπου ένα πρόσωπο είναι συστηματικά ή συνήθως παρόν. Η συνήθης διαμονή, ακολουθώντας τις παρ. 19 και 19.1 των ερμηνευτικών σχολίων του άρθρου 4 της Πρότυπης Σύμβασης, δεν προσδιορίζεται με βάση συγκεκριμένο αριθμό ημερών αλλά αναφέρεται στη συχνότητα, τη διάρκεια και την τακτικότητα της διαμονής που αποτελεί μέρος της παγιωμένης

ρουτίνας της ζωής του φυσικού προσώπου και δεν οφείλεται σε εξαιρετικές, έκτακτες ή μεταβατικές συνθήκες. 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. Επιπλέον, και ακολουθώντας τις παρ. 17 και 18 των ερμηνευτικών σχολίων του άρθρου 4 της Πρότυπης Σύμβασης, προκειμένου να διαπιστωθεί η συνήθης διαμονή του φυσικού προσώπου, θα πρέπει να εξετάζεται όχι μόνο η διαμονή του στη μόνιμη ή κύρια κατοικία του, αλλά και η τυχόν διαμονή του σε οποιοδήποτε άλλο μέρος της χώρας και εν προκειμένω στην Ελλάδα. Επιπρόσθετα, και σε περίπτωση που το φυσικό πρόσωπο δεν έχει μόνιμη ή κύρια κατοικία διαθέσιμη αλλά π.χ. διαμένει διαδοχικά σε ξενοδοχεία στην Ελλάδα, θα πρέπει να ληφθούν υπόψη όλες οι επιμέρους επισκέψεις στα ξενοδοχεία αυτά, χωρίς ωστόσο να απαιτείται να αξιολογηθούν οι λόγοι για τις εν λόγω επισκέψεις.

5.4 Ο όρος «κέντρο των ζωτικών συμφερόντων», αφορά το κέντρο των βιοτικών σχέσεων του φυσικού προσώπου, το οποίο όπως προκύπτει από την διάταξη υφίσταται εκεί όπου το πρόσωπο αυτό αναπτύσσει τους προσωπικούς και οικονομικούς του δεσμούς.

5.4.1. Οι προσωπικοί δεσμοί του φυσικού προσώπου, προσδιορίζονται από την κατοικία των μελών της οικογένειάς του, στην οποία δεν περιλαμβάνονται μόνον ο/η σύζυγος και τα τέκνα αυτού, αλλά και μέλη της ευρύτερης οικογένειάς του (π.χ. γονείς, αδέρφια, λοιποί συγγενείς). Επιπλέον, στην έννοια των προσωπικών δεσμών περιλαμβάνονται και οι κοινωνικοί δεσμοί του φυσικού προσώπου, οι οποίοι προσδιορίζονται από τις πολιτικές, κοινωνικές και άλλες δραστηριότητές του, τις κοινωνικές του σχέσεις, οι δεσμοί με τις δημόσιες αρχές και τους φορείς (π.χ. ασφαλιστικοί, επαγγελματικοί, κοινωνικοί), τον τόπο ανάπτυξης πολιτισμικών ή άλλων δραστηριοτήτων κ.λπ.

5.4.2. Οι οικονομικοί δεσμοί, περιλαμβάνουν τις επαγγελματικές δραστηριότητες του φυσικού προσώπου (π.χ. μισθωτή εργασία, επιχειρηματική δραστηριότητα κ.λπ.), τον τόπο διαχείρισης της περιουσίας του κ.λπ.

5.4.3. Κρίσιμο παράγοντα για την αξιολόγηση των πραγματικών στοιχείων που συνιστούν το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων ενός προσώπου αποτελεί η συνεκτίμηση των επιμέρους στοιχείων που το αποτελούν. Άλλωστε, σύμφωνα και με την αιτιολογική έκθεση επί του άρθρου 1 του ν. 4646/2019, με τις διατάξεις του οποίου τροποποιήθηκε η περίπτωση α' της παρ. 1 του άρθρου 4, αναδιατυπώθηκε η σχετική πρόβλεψη για το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων, ώστε 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). Κατά συνέπεια, και προκειμένου να προσδιορισθεί το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων ενός φυσικού προσώπου θα πρέπει να συνεκτιμώνται όλα τα στοιχεία των προσωπικών και οικονομικών δεσμών του σε έναν τόπο.

Δ. Λοιπά ζητήματα..... 9. Σε περίπτωση φυσικού προσώπου, το οποίο θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ελλάδας με βάση το άρθρο 4 του ΚΦΕ, και προσκομίζει βεβαίωση από αλλοδαπή φορολογική αρχή κράτους με το οποίο υφίσταται Σ.Α.Δ.Φ.Ε. ότι έχει εγγραφεί ως φορολογικός κάτοικος αυτού του άλλου κράτους, τίθεται θέμα διπλής κατοικίας. Σε αυτήν την περίπτωση, ο φορολογούμενος δύναται, πέραν των ενδίκων βοηθημάτων που προβλέπονται, να υποβάλει στη Διεύθυνση Διεθνών Φορολογικών Σχέσεων της ΑΑΔΕ αίτημα για υπαγωγή στη Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού, υπό τους όρους της ΣΑΔΦΕ και συμφώνως προς τα οριζόμενα στην Απόφαση 1226/2020 απόφαση του Διοικητή ΑΑΔΕ «Ρύθμιση ζητημάτων σχετικά με τη

Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού σύμφωνα με τις διμερείς Συμβάσεις για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας του Εισοδήματος» (Β' 4504). Διαζευκτικά, το φυσικό πρόσωπο, στην ανωτέρω περίπτωση, δύναται να υποβάλει στη Διεύθυνση Διεθνών Φορολογικών Σχέσεων της ΑΑΔΕ την ένσταση του άρθρου 23 του Ν. 4714/2020, με τον οποίο ενσωματώθηκε στην ελληνική νομοθεσία η Οδηγία (ΕΕ) 2017/1852 του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης σχετικά με τους μηχανισμούς επίλυσης φορολογικών διαφορών.

10. ... 12. Επισημαίνεται ότι, για τη διαδικασία μεταβολής της φορολογικής κατοικίας το επόμενο από την αναχώρηση έτος εξακολουθούν να ισχύουν τα αναφερόμενα στην υπό στοιχεία ΠΟΛ. 1201/2017 απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ, ενώ για προγενέστερα έτη, ακολουθείται η διαδικασία της υπό στοιχεία ΠΟΛ.1177/2014 εγκυκλίου, αλλά με τα δικαιολογητικά που προβλέπονται στην υπό στοιχεία ΠΟΛ. 1201/2017 απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ.....».

Επειδή, προκειμένου να κριθεί εάν ένα φυσικό πρόσωπο έχει (ή πολλώ μάλλον μεταβάλλει την επί μακρόν διατηρούμενη από αυτό) κατοικία, πρέπει να συνεκτιμώνται όλα τα πρόσφορα στοιχεία (πρβλ. ΣΤΕ1948/1956, ΣΤΕ 3870/2002, ΣΤΕ 3973/2005, ΣΤΕ 1113/2008, ΣΤΕ 259/2011 κ.ά.), όπως ιδίως η ύπαρξη στέγης, η φυσική παρουσία του ίδιου, των μελών της οικογένειάς του (στην οποία δεν περιλαμβάνονται μόνον ο ή η σύζυγος και τα τέκνα αυτού), ο τόπος άσκησης των επαγγελματικών δραστηριοτήτων, ο τόπος των περιουσιακών συμφερόντων, ο τόπος των διοικητικών δεσμών με τις δημόσιες αρχές και φορείς (ασφαλιστικούς, επαγγελματικούς, κοινωνικούς), ο τόπος ανάπτυξης πολιτικών, πολιτισμικών ή άλλων δραστηριοτήτων. Συνεπώς, για τη θεμελίωση της φορολογικής υποχρέωσης ενός φυσικού προσώπου, η φορολογική αρχή πρέπει να προβαίνει σε ειδικώς αιτιολογημένη κρίση αναφορικά με το εάν το πρόσωπο αυτό έχει κατοικία στην Ελλάδα, φέρουσα κατ' αρχήν και το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που τεκμηριώνουν, επαρκώς, ενόψει των συνθηκών, την ύπαρξή της (ΣΤΕ 1445/2016). Στην περίπτωση εντούτοις της επί μακρόν διατηρούμενης φορολογικής κατοικίας στην Ελλάδα το βάρος της απόδειξης των θεμελιωτικών της αλλαγής αυτής περιστατικών φέρει ο φορολογούμενος ο οποίος πέραν το δικαιολογητικών της κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 67 παρ. 3 του ν. 4172/2013 κανονιστικής απόφασης μπορεί να προσκομίσει όσα στοιχεία είναι κατ' εκτίμησή του πρόσφορα για την απόδειξη της μεταβολής της φορολογικής του κατοικίας (ΣΤΕ 2105/2018).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι κατά τα φορολογικά έτη 2019, 2020 α) ήταν μέσης (δευτεροβάθμιας) εκπαίδευσης και είχε προσληφθεί και εργαζόταν ως αναπληρωτής εκπαιδευτικός στην διεύθυνση Μέσης Γενικής Εκπαίδευσης του Κυπριακού Υπουργείου Παιδείας, στο επαρχιακό γραφείο (υποδιεύθυνση) και απασχολήθηκε, δυνάμει πλήρους απασχόλησης, σε σχολικές μονάδες της β) διέμενε μόνιμα στην κοινότητα γ) ήταν πολίτης της Κυπριακής Δημοκρατίας δ) οι αποδοχές από την εργασία του στην Κύπρο καταβάλλονται από κυπριακή δημόσια αρχή και δηλώθηκαν στην κυπριακή φορολογική αρχή.

Επειδή, προς επίρρωσή των ισχυρισμών του ο προσφεύγων συνυποβάλλει με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή :

α) Την από 05-01-2026 (αρ. φακέλου) βεβαίωση του Υπουργείου Οικονομικών της Κυπριακής Δημοκρατίας με την οποία βεβαιώνεται ότι ο προσφεύγων είναι εγγεγραμμένος στους φορολογικούς καταλόγους στην Κύπρο με αριθμό φορολογικής ταυτότητας

..... και τα εισοδήματα του φορολογούνται σύμφωνα με τους νόμους του φόρου εισοδήματος στην Κυπριακή Δημοκρατία και έχει διευθετήσει τις φορολογικές του υποχρεώσεις σύμφωνα με τις φορολογικές του δηλώσεις μέχρι και το έτος 2023.

β) Την από 11-01-2025 βεβαίωση εργασίας εκπαιδευτικού της κυπριακής «.....» στην οποία βεβαιώνεται ότι ο προσφεύγων ειδικότητας πληροφορικής με αρ. ταυτότητάς εργάστηκε ως εκπαιδευτικός στο ως άνω σχολείο από 01/09/2019 μέχρι την 31/08/2020.

γ) Την από 17-11-2025 βεβαίωση εργασίας εκπαιδευτικού του κυπριακού Γυμνασίου στην οποία βεβαιώνεται ότι ο προσφεύγων με αρ. ταυτότητας εργάστηκε ως εκπαιδευτικός στο ως άνω σχολείο από 01/09/2022 μέχρι την 31/08/2023.

δ) Την από 18-11-2025 βεβαίωση από το κοινοτικό συμβούλιο ότι ο προσφεύγων κατά τις περιόδους 01/09/2019 μέχρι 31/08/2020 και 01/09/2022 μέχρι 31/08/2023, ήταν μόνιμος κάτοικος της κοινότητας, Κύπρου.

ε) Πιστοποιητικό αποδοχών για το έτος 2019 από το Γενικό Λογιστήριο της Δημοκρατίας της Κύπρου για αποδοχές ύψους 14.173,95€ με σύνολο κρατήσεων 2.448,26€.

στ) Πιστοποιητικό αποδοχών για το έτος 2020 από το Γενικό Λογιστήριο της Δημοκρατίας της Κύπρου για αποδοχές ύψους 27.019,16€ με σύνολο κρατήσεων 4.519,12€

ζ) Το με ημερομηνία έκδοσης 27/11/2025 αντίγραφο πιστοποιητικού φορολογικής κατοικίας από το Υπουργείο Οικονομικών της κυπριακής δημοκρατίας στο οποίο επισημαίνεται ότι: «είναι κάτοικος της κυπριακής δημοκρατίας και σύμφωνα με τον περί φορολογίας του εισοδήματος νόμο της κυπριακής δημοκρατίας, όλα τα εισοδήματα του από πηγές τόσο εντός όσο και εκτός της Δημοκρατίας, υπόκεινται σε φορολογία για τα φορολογικά έτη 2020 και 2023».

η) Δήλωση φόρου εισοδήματος στην φορολογική αρχή της κυπριακής δημοκρατίας για το έτος 2019 και σχετικό εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος.

θ) Δήλωση φόρου εισοδήματος στην φορολογική αρχή της Κυπριακής Δημοκρατίας για το έτος 2020.

Επειδή στο άρθρο 76 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή από το πληροφοριακό σύστημα taxis - υποσύστημα μητρώου της ΑΑΔΕ προκύπτει ότι ο προσφεύγων ήταν κάτοικος Ελλάδος κατά τα έτη 2019-2020 με διεύθυνση κατοικίας την , Τ.Κ., Θεσσαλονίκη, χωρίς να έχει ποτέ δηλώσει στο μητρώο αλλαγή φορολογικής κατοικίας.

Επειδή, από την εικόνα αποδοχών φορολογικού έτους 2018, 2019, 2020, 2021 του προσφεύγοντος σύμφωνα με τα ηλεκτρονικά αρχεία που απέστειλαν οι εργοδότες - φορείς μέχρι 31/12/2019, 31/12/2020, 31/12/2021, 31/12/2022 αντίστοιχα στην Α.Α.Δ.Ε. (συγκεκριμένα ο εργοδότης «ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΔΕΥΤΕΡΟΒΑΘΜΙΑΣ ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΗΣ», ... , ...ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ, Α.Φ.Μ.) προκύπτει να έχει λάβει ο προσφεύγων τα ακόλουθα ποσά αποδοχών.

Είδος Αποδοχών	Ακαθάριστες Αποδοχές	Φορολογητέο ποσό	Φόρος που παρακρατήθηκε	Έτος Αναφοράς
----------------	----------------------	------------------	-------------------------	---------------

				(ΧΡΗΣΗ)
Τακτικές Αποδοχές	18.320,60	13.872,06	1.153,12	2018
Πρόσθετες Αποδοχές	344,00	318,02	63,61	2018
Τακτικές Αποδοχές	18.768,00€	10.682,35€	925,13€	2019
Πρόσθετες Αποδοχές	370,70€	352,17€	70,43€	2019
Τακτικές Αποδοχές	18.768,00€	4.765,40€	275,55€	2020
Πρόσθετες Αποδοχές	370,70€	352,17€	70,43€	2021
Τακτικές Αποδοχές	19.145,60€	14.556,34€	275,55€	2021

Ήτοι προκύπτει από τον ως άνω πίνακα εργασιακή σχέση του προσφεύγοντος με το ελληνικό δημόσιο και δη με το Ν.Π.Δ.Δ. «ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΔΕΥΤΕΡΟΒΑΘΜΙΑΣ ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΗΣ», Α.Φ.Μ.). Στην σελίδα δεκαοχτώ της από 30-03-2026 έκθεσης απόψεων του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης για την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή επισημαίνεται ότι «Επίσης, σε ερώτηση του ελέγχου προς τον προσφεύγοντα για το αν παραιτήθηκε από την υπηρεσία του προκειμένου να εργαστεί στην Κύπρο, αναφέρθηκε ότι βρίσκονταν σε άδεια άνευ αποδοχών».

Επειδή, όσον αφορά τα φορ. έτη 2019 και 2020 από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι:

Α) Το διάστημα της εργασίας του προσφεύγοντος στην Κύπρο όπως προκύπτει και από τις προσκομισθείσες βεβαιώσεις εργασίας αφορά το διάστημα από 01/09/2019 έως 31/08/2020 και από 01/09/2022 έως 31/08/2023, ήτοι δεν υπερβαίνει τα δύο (2) έτη.

β) υφίσταται εργασιακή σχέση του προσφεύγοντος με το ελληνικό δημόσιο (ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΔΕΥΤΕΡΟΒΑΘΜΙΑΣ ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΗΣ), χωρίς να προσκομίζονται δικαιολογητικά που να αποδεικνύουν την φύση αυτής, εάν έχει υποβάλλει ο προσφεύγων αίτηση για άδεια άνευ αποδοχών, την διάρκεια αυτής και την αποδοχή ή μη της αίτησης από τον φορέα που εργάζεται.

γ) ο προσφεύγων ήταν κάτοικος Ελλάδος κατά τα έτη 2019-2020.

Κατόπιν των ανωτέρω ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επί του 2ου προβαλλόμενου λόγου της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του». Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης

διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου».

Επειδή, στο άρθρο 5 του Ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει σύμφωνα με τον Κώδικα η Φορολογική Διοίκηση, γίνεται με ψηφιακά μέσα με την επιφύλαξη της παρ. 7 του παρόντος και της παρ. 2 του άρθρου 83. 2. Αν η πράξη ή το έγγραφο αφορά φυσικό πρόσωπο, η ψηφιακή κοινοποίηση συντελείται με την ανάρτησή τους στον λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νόμιμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του ή του φορολογικού αντιπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και την ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του... 4. Πράξη ή έγγραφο που κοινοποιείται ψηφιακά στον λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, σύμφωνα με τις παρ. 1 έως 3, θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί: α) μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την ανάρτησή τους στον λογαριασμό του προσώπου στο οποίο αφορά η κοινοποίηση στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και την ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής τους, ή β) μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την αποστολή τους στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, αν το πρόσωπο στο οποίο αφορά η κοινοποίηση δεν διαθέτει λογαριασμό με λειτουργικότητα ανάρτησης στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης ...».

Επειδή, στο άρθρο 33 του Ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτηση του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. 2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο. [...]».

Επειδή, με το αρ. πρωτ.: ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας"» έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών διευκρινίζεται : «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που

έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και 5 οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου. Η έκθεση ελέγχου θα περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη του ο φορολογικός έλεγχος για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου (σχετ. η αριθ. ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 2013 Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε.). Σε περίπτωση μη διαπίστωσης διαφορών δεν ακολουθείται η ως άνω διαδικασία, συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου και τίθεται στο αρχείο». Επειδή η κοινοποίηση του Σημειώματος διαπιστώσεων του φορολογικού εμπεριέχει και το στοιχείο της κλήσεως του διοικουμένου προς ακρόαση ενώπιον της φορολογικής αρχής ώστε να εξασφαλίζεται η πλήρης νομική και ουσιαστική διερεύνηση της φορολογικής διαφοράς, καθώς με το Σημείωμα διαπιστώσεων παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να προβάλει συγκεκριμένους ισχυρισμούς ενώπιον του αρμόδιου για την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξεως οργάνου ούτως ώστε να επηρεάσει τη λήψη από το όργανο αυτό της σχετικής απόφαση ύστερα από διαφορετική εμφάνιση ή εκτίμηση του πραγματικού υλικού».

Επειδή, με την ολοκλήρωση του ελέγχου και πριν τη σύνταξη της έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), εκδόθηκε από το 1ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης και επιδόθηκε το με αριθμό σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρων βάσει του άρθρου 33 Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) και ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 2013/31-12-2013, με συνημμένους τους υπ' αριθμ. και προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος/προστίμου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2019 και 2020, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του 1ου Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΛ.ΚΕ.) Θεσσαλονίκης, με τα οποία έγιναν γνωστά στον προσφεύγοντα αναλυτικά οι διαπιστώσεις και τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, η φορολογική οφειλή, καθώς και όλα τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση αυτή, προκειμένου να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του επί των αποτελεσμάτων του ελέγχου εντός προθεσμίας είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση των ανωτέρω. Οι ανωτέρω προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού και το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων αναρτήθηκαν στον λογαριασμό του προσφεύγοντος στο taxisnet (προσωποποιημένη πληροφόρηση, e-κοινοποιήσεις) στις 17.10.2025 (αρ. καταχώρησης ανάρτησης). Την ίδια ημέρα εστάλη ηλεκτρονική ειδοποίηση (e-mail) στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (.....@gmail.com). Οι προσωρινές πράξεις και το σημείωμα διαπιστώσεων αναγνώστηκε στις 20.10.2025. Σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 4 του ν. 5104/2024 η κοινοποίησή τους συντελέστηκε

στις 20.10.2025.

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε στο 1ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης υπόμνημα με τις απόψεις του επί των ελεγκτικών διαπιστώσεων του ανωτέρω σημειώματος, προκειμένου αυτές να ληφθούν υπόψη για την τελική κρίση του ελέγχου, το οποίο έλαβε αριθμό πρωτ. Σύμφωνα με την από 30-03-2026 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης για την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, μετά την εκπνοή των είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση στον προσφεύγοντα του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και πριν την έκδοση των οριστικών αποτελεσμάτων του ελέγχου, εστάλησαν από τον προσφεύγοντα, στις 15-12-2025, επιπλέον δικαιολογητικά, τα οποία ο έλεγχος, στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης, έλαβε υπόψη του για την εξαγωγή των συμπερασμάτων του. Ειδικότερα, στην από 19-12-2025 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), αναγράφεται αυτούσιο το υπόμνημα απόψεων του προσφεύγοντος όσο και τα έγγραφα που επισύναψε, τόσο μαζί με το υπόμνημα, όσο και στις 15.12.2025.

Ως εκ τούτου, ενόψει των ανωτέρω, και ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής περί παραβίασης ουσιώδους τύπου της προδικασίας, λόγω παραβίασης του συνταγματικά κατοχυρωμένου δικαιώματος ακρόασης προ της επιβολής του δυσμενούς μέτρου (άρθρο 20 παρ. 2 Συντάγματος και άρθρο 6 Ν. 2690/1999), πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, δεδομένου ότι δεν υπήρξε από την φορολογική αρχή ούτε δυσχέραση ούτε κατ' ουσίαν παρακώλυση της άσκησης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης λόγω απόρριψης του αιτήματος παράτασης.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσής 08.01.2026 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ και την επικύρωσή των ανωτέρω προβαλλόμενων πράξεων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορ. έτος 2019

-υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου

	Βάσει ελέγχου €	Βάσει απόφασης €
Διαφορά φόρου εισοδήματος	2.800,47	2.800,47
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ν. 4987/2022	1.400,24	1.400,24
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	314,30	314,30
Σύνολο για καταβολή	4.515,01	4.515,01

Φορ. έτος 2020

υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου
εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου

	Βάσει ελέγχου €	Βάσει απόφασης €
Διαφορά φόρου εισοδήματος	5.681,70	5.681,70
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ν. 4987/2022	2.840,85	2.840,85
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	538,82	538,82
Σύνολο για καταβολή	9.061,37	9.061,37

Επί των οφειλόμενων φόρων θα υπολογιστούν με την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.