



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 24.7.2026

Αριθμός απόφασης: 3367

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 10440 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312348

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58)

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125108 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)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **14.4.2026** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου Ηνωμένου Βασιλείου, κατά της αρ. /26.3.2026 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 και της επιβολής προσαυξήσεων επί του φόρου που προσδιορίστηκε με την ως άνω πράξη, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΔΕ Αττικής.

6. Το αρ. /26.6.2026 συμπληρωματικό υπόμνημα.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **14.4.2026** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύμφωνα με το ιστορικό της υπόθεσης, με την από **18.12.2025** απόφαση του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΔΕ Αττικής αποφασίστηκε η παύση υπαγωγής του προσφεύγοντος στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ν. 4172/2013 περί εναλλακτικής φορολόγησης των εισοδήματων και μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας του στην Ελλάδα, κατόπιν του αρ. εγγράφου του προσφεύγοντος με το οποίο γνωστοποίησε στο ΚΕΦΟΔΕ Αττικής (Τμήμα Α8 ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΝΑΛΛΑΚΤΙΚΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΗΜΕΔΑΠΗΣ), τη μεταβολή της εργασιακής του κατάστασης, ήτοι την από **31.12.2022** παύση της παροχής μισθωτών υπηρεσιών στην Ελλάδα που παρείχε στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης κατά την έννοια της παρ. 2 του άρθρου 12 του Κ.Φ.Ε., στο ημεδαπό ΝΠ με την επωνυμία, ΑΦΜ, για το εισόδημα της οποίας είχε υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ν. 4172/2013 από το φορολογικό έτος 2021, καθώς και την αποχώρησή του από την Ελλάδα. Δεδομένης της παύσης της παροχής μισθωτών υπηρεσιών στην Ελλάδα την **31.12.2022** και της παρόδου χρονικού διαστήματος 12 μηνών χωρίς ο προσφεύγων να αναλάβει νέα μισθωτή εργασία ή να προβεί σε έναρξη εργασιών, αποφασίστηκε η παύση υπαγωγής του στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ν. 4172/2013, ήδη από το φορολογικό έτος 2022. Στην ανωτέρω απόφαση επισημαίνεται ότι κατόπιν της παύσης, για το φορολογικό έτος 2022 και εφεξής, ο φορολογούμενος φορολογείται για το σύνολο του εισοδήματός του με βάση τις γενικές διατάξεις και παύουν να ισχύουν τα προβλεπόμενα στην παρ. 6 του άρθρου 5 της Α. 1087/2021 Απόφασης, καθώς και ότι εφόσον το εν λόγω φυσικό πρόσωπο έχει υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος παύσης της εργασιακής σχέσης ή διακοπής άσκησης ατομικής επιχειρηματικής δραστηριότητας, υποχρεούται σε υποβολή τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, προκειμένου για τον προσδιορισμό του φόρου με βάση τα ανωτέρω, άλλως η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στην παρ. 2 του άρθρου 32 του ν. 4174/2013 και ήδη σήμερα παρ. 3 του άρθρου 36 του ν. 5104/2024.

Κατόπιν της παύσης υπαγωγής του προσφεύγοντος στις διατάξεις του άρθρου 5Γ ήδη από το φορολογικό έτος 2022, και δεδομένου ότι με βάση την από **12.4.2023** αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος ο προσφεύγων είχε φορολογηθεί με τις ευνοϊκές διατάξεις του ως άνω άρθρου, ο προσφεύγων, κατά τα οριζόμενα με την ανωτέρω απόφαση παύσης υπαγωγής, υπέβαλε την από **27.2.2026** τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος με την οποία δηλώθηκε το σύνολο του εισοδήματος που είχε λάβει από την μισθωτή εργασία ύψους **119.053,92 €** στον κωδ. 301 (έναντι ποσού ύψους **55.862,00 €** που είχε δηλωθεί με την αρχική δήλωση στον κωδ. 301 και ποσού ύψους **55.862,00 €** στον κωδ. 617 ως εξαιρούμενου από το φόρο και την εισφορά). Βάση της εν λόγω τροποποιητικής δήλωσης εκδόθηκε η από **26.3.2026** και με αρ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με την οποία προσδιορίστηκε τελικό χρεωστικό ύψους **29.995,88 €** (έναντι αρχικού χρεωστικού ύψους **1.948,67 €**), και η διαφορά

ύψους 28.047,21 € βεβαιώθηκε με το ΑΤΒ/26.3.2026 πλέον προσαυξήσεων λόγω εκπρόθεσμης υποβολής.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και με το αρ./26.6.2026 συμπληρωματικό υπόμνημα ζητάει την ακύρωση της από 26.3.2026 και με αρ./πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 ύψους 28.047,21 € και των σχετικών προσαυξήσεων που καταλογίστηκαν επ' αυτού, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Καθ' όλη τη διάρκεια του έτους 2022 έως και την 31.12.2022 ευρισκόταν στην Ελλάδα με πλήρη και μόνιμη απασχόληση και υπαγόταν καθ' όλη τη διάρκεια του έτους στο καθεστώς του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ, και επομένως εσφαλμένα προσδιορίστηκε ο φόρος βάσει πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 χωρίς την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 5Γ.

2. Δεν υπήρχε υποχρέωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης όπως εσφαλμένα ορίζει η απόφαση παύση υπαγωγής του στις διατάξεις του άρθρου 5Γ. Η από 27.2.2026 τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος υποβλήθηκε χωρίς δική του πρωτοβουλία αλλά βάσει των οριζόμενων στην απόφαση παύσης υπαγωγής, και συνεπώς πρέπει να ανακληθεί.

3. Η επιβολή προσαυξήσεων για οφειλή που έχει προκύψει χωρίς να υφίσταται σχετική φορολογική υποχρέωση παραβιάζει τις αρχές της χρηστής διοίκησης και δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.

Επειδή με τις διατάξεις του αρθ.5Γ του ν. 4172/2013 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.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.....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 4 της Α. 1087/2021 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών 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':

«...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 3 της παρούσας, παύει να υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ 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.

Σε περίπτωση που κατά τη διάρκεια της περιόδου που ορίζεται στην παρ. 3 του παρόντος άρθρου και για χρονικό διάστημα που δεν υπερβαίνει τους δώδεκα (12) μήνες, το φυσικό πρόσωπο παύει να παρέχει υπηρεσίες στην Ελλάδα στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης, κατά την έννοια της παρ. 2 του άρθρου 12 του ΚΦΕ ή παύει να ασκεί ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα, συνεχίζει να υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ, υπό την προϋπόθεση ότι εντός του ως άνω χρονικού διαστήματος των δώδεκα (12) μηνών θα συνάψει νέα σύμβαση εργασίας (για την οποία θα πληρούνται εκ νέου οι προϋποθέσεις της περ. γ' της παρ. 1 και της παρ. 6 του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ) ή θα κάνει νέα έναρξη εργασιών ατομικής επιχείρησης και θα ενημερώσει σχετικά την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Σε περίπτωση που φυσικό

πρόσωπο παύει να παρέχει υπηρεσίες στην Ελλάδα στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης, κατά την έννοια της παρ. 2 του άρθρου 12 του ΚΦΕ, ή παύει να ασκεί ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τους δώδεκα μήνες, αίρεται η υπαγωγή του στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ από το φορολογικό έτος παύσης της εργασιακής σχέσης ή διακοπής άσκησης ατομικής επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Για το εν λόγω φορολογικό έτος και εφεξής φορολογείται για το σύνολο του εισοδήματός του με βάση τις γενικές διατάξεις και παύουν να ισχύουν τα προβλεπόμενα στην παρ. 6 του άρθρου 5 της παρούσας.

Εφόσον το εν λόγω φυσικό πρόσωπο έχει υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος παύσης της εργασιακής σχέσης ή διακοπής άσκησης ατομικής επιχειρηματικής δραστηριότητας, υποχρεούται σε υποβολή τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος προκειμένου για τον προσδιορισμό του φόρου με βάση τα ανωτέρω, άλλως η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα τα προβλεπόμενα στην παρ. 2 του άρθρου 32 του ν. 4174/2013...»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι:

«1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση. ...»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογούμενου για μια (1) ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα (1) ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια (1) ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης. Η Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει τις ακόλουθες πράξεις προσδιορισμού φόρου: α) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, β) πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, γ) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και δ) πράξη ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου.

....3. Ο προσδιορισμός φόρου κατόπιν της δήλωσης του φορολογούμενου που δεν γίνεται ταυτόχρονα με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης, σύμφωνα με την παρ. 2, γίνεται με έκδοση πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση (διοικητικός προσδιορισμός φόρου). Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει τον φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά, στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου....»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «1. Ο φόρος καταβάλλεται κατά τον χρόνο που προ-βλέπεται από τον νόμο που επιβάλλει την αντίστοιχη φορολογία, στην οποία εφαρμόζεται ο Κώδικας.

2. Σε περίπτωση διορθωτικού ή εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, ο οφειλόμενος φόρος καταβάλλεται μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την κοινοποίηση της πράξης προσδιορισμού

του φόρου στον φορολογούμενο. Στην περίπτωση οίκοθεν προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 36, δεν εφαρμόζεται το προηγούμενο εδάφιο και ο οφειλόμενος φόρος καταβάλλεται σύμφωνα με την παρ. 1 του παρόντος.

Σε περίπτωση ενδιάμεσου προσδιορισμού του φόρου, ο οφειλόμενος φόρος καταβάλλεται μέσα σε τρεις (3) ημέρες από την κοινοποίηση της αντίστοιχης πράξης προσδιορισμού του φόρου.

3. Σε περίπτωση έκδοσης οριστικής απόφασης διοικητικού δικαστηρίου, ο οφειλόμενος φόρος καταβάλλεται σε δύο (2) ισόποσες μηνιαίες δόσεις. Η πρώτη δόση καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του επόμενου μήνα από την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της πράξης εκκαθάρισης του φόρου που προκύπτει με βάση το διατακτικό της απόφασης και η δεύτερη δόση μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί. Η παρούσα εφαρμόζεται και για την καταβολή του φόρου βάσει απόφασης Αμοιβαίου Διακανονισμού.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 42 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «1. Εάν ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή φόρου, η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρους με το προς επιστροφή ποσό, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 47, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς.

2. α) Σε περίπτωση άμεσου προσδιορισμού του φόρου, το επιστρεπτέο ποσό καταβάλλεται στον φορολογούμενο εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή της δήλωσης του φορολογούμενου. Ειδικά για τη δήλωση που υποβάλλεται με επιφύλαξη, η προθεσμία του πρώτου εδαφίου εκκινεί από την αποδοχή της επιφύλαξης από τη Φορολογική Διοίκηση, με την επιφύλαξη περιπτώσεων επιστροφής που επιλέγονται για έλεγχο.

β) Σε περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού ή διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κατόπιν υποβολής τροποποιητικής δήλωσης, το επιστρεπτέο ποσό καταβάλλεται στον φορολογούμενο εντός ενενήντα (90) ημερών από την έκδοση της πράξης προσδιορισμού του φόρου, με την επιφύλαξη περιπτώσεων επιστροφής που επιλέγονται για έλεγχο.

γ) Εφόσον για την επιστροφή του φόρου διενεργείται έλεγχος, το επιστρεπτέο ποσό καταβάλλεται στον φορολογούμενο εντός τριάντα (30) ημερών από την ολοκλήρωση του ελέγχου. Ο έλεγχος του πρώτου εδαφίου ολοκληρώνεται το αργότερο εντός τεσσάρων (4) μηνών από την έκδοση της εντολής ελέγχου. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις, η προθεσμία του δευτέρου εδαφίου μπορεί να παρατείνεται για οκτώ (8) ακόμη μήνες, με ειδική αιτιολογία. Για τους σκοπούς του άρθρου αυτού, ως ολοκλήρωση του ελέγχου νοείται:

γα) σε περίπτωση μερικής ή ολικής απόρριψης του αιτούμενου προς επιστροφή ποσού, η έκδοση των οικείων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και

γβ) σε περίπτωση αποδοχής του αιτούμενου προς επιστροφή ποσού, η σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου.

δ) Με την επιφύλαξη των περ. α) έως γ), το επιστρεπτέο ποσό καταβάλλεται στον φορολογούμενο εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή έγγραφου αιτήματός του για επιστροφή, με την επιφύλαξη περιπτώσεων επιστροφής που επιλέγονται για έλεγχο.

ε) Ειδικά για αιτήματα επιστροφής Φόρου Προστιθέμενης Αξίας από υποκείμενους μη εγκατεστημένους στο εσωτερικό της χώρας, η Φορολογική Διοίκηση αποφαινεται μέσα σε τέσσερις (4) μήνες από τη λήψη του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν απαιτείται η προσκόμιση συμπληρωματικών στοιχείων, οπότε η ως άνω προθεσμία παρατείνεται μέχρι οκτώ (8) μήνες. Το επιστρεπτέο ποσό καταβάλλεται το αργότερο εντός δέκα (10) εργάσιμων ημερών από τη λήξη της προθεσμίας έκδοσης απόφασης.

στ) Η ενδικοφανής προσφυγή με αίτημα την ακύρωση ή την τροποποίηση της πράξης προσδιορισμού του φόρου ή επιβολής του προστίμου, συνιστά αίτημα επιστροφής και η προθεσμία της περ. δ) εκκινεί από την κοινοποίηση στην Υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης που είναι αρμόδια για την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού, της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών που ακυρώνει ή τροποποιεί την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή επιβολής του προστίμου.

ζ) Η δικαστική προσφυγή με αίτημα την ακύρωση ή την τροποποίηση της πράξης προσδιορισμού του φόρου ή επιβολής του προστίμου ή της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, συνιστά αίτημα επιστροφής και η προθεσμία της περ. δ) εκκινεί από την κοινοποίηση στην Υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης που είναι αρμόδια για την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού, της απόφασης του δικαστηρίου που ακυρώνει ή τροποποιεί την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή επιβολής του προστίμου ή την απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

3. Μετά την πάροδο των προθεσμιών της παρ. 2 η αξίωση του φορολογούμενου για την επιστροφή του φόρου καθίσταται ληξιπρόθεσμη.

4. Με δήλωση του φορολογούμενου το επιστρεπτέο ποσό δύναται να παρακρατηθεί με σκοπό τον συμψηφισμό του με μελλοντικές οφειλές του φορολογούμενου.

5. Η αξίωση για επιστροφή φόρου, ο οποίος καταβλήθηκε αχρεωστήτως, παραγράφεται κατά τον χρόνο που παραγράφεται το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με τις παρ. 1 και 2 του άρθρου 37 αναφορικά με την αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση από την οποία πηγάζει η αξίωση προς επιστροφή. Η παραγραφή της αξίωσης για επιστροφή φόρου που προκύπτει ότι καταβλήθηκε αχρεωστήτως ως αποτέλεσμα έκδοσης πράξης για την ακύρωση ή την τροποποίηση άμεσου προσδιορισμού ή πράξης προσδιορισμού του φόρου ή πράξης επιβολής προστίμου, σύμφωνα με το άρθρο 74, παρατείνεται κατά ένα (1) έτος από την ημερομηνία έκδοσης της πράξης ακύρωσης ή τροποποίησης, εφόσον η πράξη ακύρωσης ή τροποποίησης εκδίδεται εντός του τελευταίου έτους της προθεσμίας παραγραφής ή μετά από τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής κατά τις παρ. 1 και 2 του άρθρου 37. Ειδικά στις φορολογίες δωρεών, γονικών παροχών και μεταβίβασης ακινήτων, η αξίωση για επιστροφή φόρου, ο οποίος καταβλήθηκε αχρεώστητα λόγω μη σύνταξης συμβολαίου ή μεταγραφής δικαστικής απόφασης, παραγράφεται εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου υποβλήθηκε η δήλωση.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης, αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσης, καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή ενδιάμεσου προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη, αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.

2. Αν προκύπτει φόρος με την υποβολή της ενιαίας δήλωσης Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) του άρθρου 47α του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. [2859/2000](#), Α` 248) ή αντίστοιχης δήλωσης που υποβάλλεται σε άλλο κράτος μέλος, στο πλαίσιο ειδικών καθεστώτων αντίστοιχων των άρθρων 47β, 47γ και 47δ του Κώδικα Φ.Π.Α., εφόσον η Ελλάδα είναι κράτος μέλος κατανάλωσης, και ο φόρος αυτός δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο

υποκείμενος ή ο μεσάζων που λειτουργεί για λογαριασμό του, καταβάλλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου, από την επομένη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, έως και την ημέρα καταβολής του φόρου.

3. Αν υποβληθεί ενιαία δήλωση του άρθρου 47α του Κώδικα Φ.Π.Α. ή αντίστοιχη δήλωση που υποβάλλεται σε άλλο κράτος μέλος, στο πλαίσιο ειδικών καθεστώτων αντίστοιχων των άρθρων 47β, 47γ και 47δ του Κώδικα Φ.Π.Α., εφόσον η Ελλάδα είναι κράτος μέλος κατανάλωσης, η οποία περιέχει θετικές διορθώσεις προηγούμενων φορολογικών περιόδων, ο υποκείμενος ή ο μεσάζων που λειτουργεί για λογαριασμό του, καταβάλλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου, που υπολογίζονται επί των θετικών αυτών διορθώσεων, από την επομένη ημέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής του φόρου για την περίοδο που αυτές αφορούν, έως την καταληκτική ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης που περιέχει τις θετικές διορθώσεις.

4. Σε περίπτωση καταβολής υπερβάλλοντος ποσού φόρου (αχρεώστητη καταβολή), καταβάλλονται τόκοι στον φορολογούμενο για τη χρονική περίοδο από την ημερομηνία αίτησης επιστροφής του υπερβάλλοντος ποσού φόρου μέχρι την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του, εκτός εάν η επιστροφή φόρου ολοκληρωθεί μέσα σε ενενήντα (90) ημέρες από την παραλαβή από τη Φορολογική Διοίκηση της αίτησης επιστροφής φόρου του φορολογούμενου. Για τους σκοπούς του πρώτου εδαφίου, εάν το υπερβάλλον ποσό φόρου συμψηφιστεί με άλλες οφειλές, το ποσό θεωρείται ότι επιστράφηκε κατά τον χρόνο διενέργειας του συμψηφισμού.

5. Τόκοι επί των τόκων δεν υπολογίζονται και δεν οφείλονται.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 76 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή εν προκειμένω, η αρ./26.3.2026 προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 εκδόθηκε βάσει της από 27.2.2026 τροποποιητικής δήλωσης που υποβλήθηκε κατόπιν σχετικής υπόδειξης της Φορολογικής Αρχής με την 18.12.2025 απόφαση του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΔΕ Αττικής. Με την εν λόγω απόφαση του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΔΕ Αττικής αποφασίστηκε η παύση υπαγωγής του προσφεύγοντος στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ από το φορολογικό έτος 2022 με μόνη αιτιολογία ότι ήδη από την 31.12.2022 είχε παύσει η παροχή μισθωτής εργασίας από τον προσφεύγοντα στην Ελλάδα (ήτοι δεν παρείχε την εργασία του στην Ελλάδα καθ' όλη τη διάρκεια του έτους 2022) και ότι υποχρεούται σε υποβολή τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 προκειμένου να προσδιοριστεί ο φόρος χωρίς τις ευνοϊκές διατάξεις του άρθρου 5Γ.

Επειδή με την υπό κρίση προσφυγή, όπως συμπληρώθηκε με το από 26.6.2026 υπόμνημα, ζητείται η ακύρωση της αρ./26.3.2026 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 με την οποία προσδιορίστηκε ποσό φόρου ύψους 28.047,21 €, καθώς και η διαγραφή των σχετικών προσαυξήσεων που καταλογίστηκαν επί αυτού, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι εσφαλμένα προσδιορίστηκε ο φόρος χωρίς την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 5Γ, δεδομένου ότι ο προσφεύγων καθ' όλη τη διάρκεια

του έτους 2022 έως και την 31.12.2022 ευρισκόταν στην Ελλάδα με πλήρη και μόνιμη απασχόληση και συνεπώς υπαγόταν καθ' όλη τη διάρκεια του έτους στο καθεστώς του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα εξής:

1. Σύμφωνα με το αρ. πρωτ./30.9.2020 ενιαίο έντυπο αναγγελίας πρόσληψης ο προσφεύγων προσλήφθηκε την 1.10.2020 από την ως υπάλληλος γραφείου, με διάρκεια αορίστου χρόνου, με πλήρη απασχόληση, με 40 ώρες εργασίας εβδομαδιαίως Δευτέρα έως Παρασκευή 9:00-17:00.
2. Σύμφωνα με την από 10.3.2026 βεβαίωση προϋπηρεσίας μισθωτού του e-ΕΦΚΑ, ο προσφεύγων ασφαλίστηκε ως μισθωτός για συνολικά 675 (=25 ημέρες ασφάλισης X 27 μήνες) ημέρες ασφάλισης από τον 10^ο/2020 έως και τον 12^ο/2022.
3. Σύμφωνα με την απόδειξη πληρωμής αποδοχών Δεκεμβρίου 2022 που εκδόθηκε για τον προσφεύγοντα από την, οι ημέρες ασφάλισης και οι ημέρες παρουσίας του προσφεύγοντος ήταν 25.
4. Σύμφωνα με την από 12.2.2025 βεβαίωση της ο προσφεύγων απασχολήθηκε στην εν λόγω επιχείρηση από την 1.10.2020 έως και την 31.12.2022 με σύμβαση αορίστου χρόνου και πλήρη απασχόληση.
5. Σύμφωνα με τα στοιχεία του υποσυστήματος του μητρώου του συστήματος TAXIS ο προσφεύγων ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδας έως και την 31.12.2021, με διεύθυνση κατοικίας στην Αθήνα, και άλλαξε φορολογική κατοικία και χώρα κατοικίας από την 1.1.2022 με χώρα κατοικίας το Ηνωμένο Βασίλειο.

Επειδή από τα ως άνω στοιχεία προκύπτει ότι ο προσφεύγων εργάστηκε στην καθ' όλη τη διάρκεια της περιόδου από την 1.10.2020 έως και την 31.12.2022. Ειδικότερα, όσον αφορά τον μήνα Δεκεμβρίου 2022, προκύπτει ότι ο προσφεύγων εργαζόταν στην εν λόγω εταιρεία και την 31^η Δεκεμβρίου 2022, όπως αυτό προκύπτει από την απασχόληση και ασφάλιση του προσφεύγοντος για το σύνολο των ημερών που λογίζεται ανά μήνα στο καθεστώς πλήρους απασχόλησης, ήτοι 25 ημέρες, και όπως εξάλλου αυτό βεβαιώνεται από την εργοδότη εταιρεία.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω κρίνεται βάσιμος ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι εργαζόταν στην Ελλάδα στην καθ' όλη τη διάρκεια του έτους 2022 και την 31^η Δεκεμβρίου 2022.

Επειδή, δεδομένου ότι ο μοναδικός λόγος βάσει του οποίου με την 18.12.2025 απόφαση του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΔΕ Αττικής αποφασίστηκε η παύση υπαγωγής του προσφεύγοντος στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ από το φορολογικό έτος 2022 ήταν η κρίση της ανωτέρω αρχής ότι ήδη από την 31.12.2022 είχε παύσει η παροχή μισθωτής εργασίας από τον προσφεύγοντα στην Ελλάδα, και λαμβάνοντας υπόψη ότι σύμφωνα με τα προεκτεθέντα ο προσφεύγων εργαζόταν στην Ελλάδα στην καθ' όλη τη διάρκεια του έτους 2022, έως και την 31^η Δεκεμβρίου 2022, κρίνεται ότι **εσφαλμένα αποφασίστηκε η παύση υπαγωγής του προσφεύγοντος στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ για το φορολογικό έτος 2022 (η οποία παύση υπαγωγής σύμφωνα με τα ανωτέρω έλαβε χώρα από το φορολογικό έτος 2023).**

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, και δεδομένου ότι για το υπό κρίση φορολογικό έτος 2022 έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ, η αρ./26.3.2026

προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 πρέπει να ακυρωθεί, και περαιτέρω να διαγραφεί το βεβαιωθέν βάσει της ανωτέρω πράξης ποσό φόρου ύψους 28.047,21 € καθώς και οι σχετικές προσυζητήσεις που καταλογίστηκαν επ' αυτού.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνίας κατάθεσης **14.4.2026** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και την ακύρωση της αρ./26.3.2026 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2022, τη διαγραφή του ποσού φόρου ύψους 28.047,21 € και των σχετικών προσυζητήσεων που καταλογίστηκαν επ' αυτού.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
Γ. ΣΚΟΥΡΑ
α/α**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

Χ. ΠΑΣΧΑΛΗΣ

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.