



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 8/7/2026

Αριθμός απόφασης: 3072

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312350

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 4738/ 26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017).

δ. Της Α.1165/22-11-2022 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 6009/25-11-2022).

2. Την ΠΟΛ.1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 12.03.2026 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ κατοίκου Κύπρου, οδός Λεμεσού, Κύπρος, κατά της με αριθμ. ειδοποίησης/09.03.2026 και αριθμό δήλωσης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2023 με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, κατά το μέρος που αφορά σε προσαυξήσεις εκπροθέσμου και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη ,της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6.Τις απόψεις της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **12.03.2026** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ, η οποία υποβλήθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμ. ειδοποίησης/09.03.2026 και αριθμό δήλωσης πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2023 με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, προσδιορίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 10.858,13 ευρώ , έναντι αρχικού πιστωτικού ποσού 494,17 ευρώ.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε κατόπιν υποβολής από τον προσφεύγοντα της με αριθ./02.12.2025 εκπρόθεσμης 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης, με την οποία δήλωσε το εισόδημα από τη μισθωτή εργασία του στην αλλοδαπή (Γαλλία), το οποίο δεν είχε συμπεριλάβει στη με αριθ./12.07.2024 αρχική του δήλωση.

Λόγω της εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης επιβλήθηκαν ταμειακές προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής του φόρου βάσει του άρθρου 52 του ΚΦΔ ν. 5104/2024 ποσού 1.028,17 ευρώ.

Ο προσφεύγων με την ενδικοφανή προσφυγή του στρέφεται κατά της ως άνω πράξης, κατά το μέρος που αυτή αφορά στις ανωτέρω προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής του φόρου,αμφισβητώντας την ορθότητα την επιμέτρησης των μηνών εκπροθέσμου .

Σύντομο ιστορικό

Ο προσφεύγων υπέβαλε στις 09.03.2025 προς το ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ το με αρ.πρωτ. αίτημά του για μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του στο εξωτερικό από τον Ιούνιο του 2023. Το ανωτέρω αίτημα του προσφεύγοντος απορρίφθηκε λόγω μη πλήρωσης των ουσιαστικών προϋποθέσεων. Εν τω μεταξύ ο προσφεύγων, ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, είχε υποβάλει την με αρ./12.07.2024 αρχική δήλωσή του φορολογικού έτους 2023, στην οποία είχε παραλείψει να δηλώσει το παγκόσμιο εισόδημά του και δη το εισόδημά του από μισθωτή εργασία στην αλλοδαπή (Γαλλία). Στη συνέχεια υπέβαλε τη με αρ./02.12.2025 εκπρόθεσμη 1^η τροποποιητική δήλωση, με την οποία δήλωσε το εισόδημα από τη μισθωτή εργασία του στην αλλοδαπή. Κατόπιν εκκαθάρισης της ανωτέρω τροποποιητικής δήλωσης εκδόθηκε η προσβαλλόμενη με αριθμό ειδοποίησης/09.03.2026 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, με τελικό χρεωστικό 10.858,13€,στην οποία αναφέρεται ότι η δήλωση είναι εκπρόθεσμη 16 μήνες, με αποτέλεσμα να επιβληθούν οι προβλεπόμενες από τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ. προσαυξήσεις λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της τροποποιητικής δήλωσης κατά 16 μήνες με υπαιτιότητα του φορολογούμενου.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την διαγραφή, ή την προσαρμογή των προσαυξήσεων της οφειλής που οφείλεται στην με αριθμ. ειδοποίησης/09.03.2026 και αριθμό δήλωσης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού

φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2023 προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Με το υπ'αριθ. αίτημά του, στις 09/03/2025, κατέθεσε όλα τα απαραίτητα δικαιολογητικά για την μεταβολή της φορολογικής κατοικίας του στην Γαλλία.
- Έπειτα από απάντηση στο ως άνω αίτημα στις 29/09/2025 διαπιστώθηκε ότι δεν καλύπτεται το απαραίτητο διάστημα εργασίας στην αλλοδαπή και του γνωστοποιήθηκε ότι έπρεπε να δηλωθούν με τροποποιητική φορ/κή δήλωση τα εισοδήματα της Γαλλίας στην ελληνική φορολογία.
- Στη συνέχεια υπέβαλε το υπ'αριθμ. νέο αίτημα στις 05/12/2025, με νέα δικαιολογητικά και την νέα φορολογική δήλωση που υπέβαλε στις 02/12/2025, με τα εισοδήματα του 2023 από την Γαλλία. Το αίτημα έγινε δεκτό στις 28/12/2025 και τον καθιστά κάτοικο εξωτερικού από το φορ/κό έτος 2024.
- Ενώ η εκκαθάριση της εν λόγω φορολογικής δήλωσης του 2023, έγινε στις 09/03/2026 και με δεδομένο ότι η υποχρέωση του για τροποποιητική δήλωση, του γνωστοποιήθηκε εντός του Οκτωβρίου του 2025, διαπιστώνει ότι η οφειλή της ξεκινά να παίρνει προσαυξήσεις από τις 04/11/2024. Συνολικά καλείται να πληρώσει πάνω από 1000€ προσαυξήσεις, χωρίς να μπορεί να το εξηγήσει..

Επειδή με το άρθρο 3 §§1,2 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. 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. 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.

2. 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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 «Υποβολή φορολογικής δήλωσης » του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. α) Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία.

β) Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται έως και τη δέκατη (10η) ημέρα από την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού του φόρου.

γ) Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 67 «Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και καταβολή του φόρου» του Ν.4172/2013, όπως ίσχυε, ορίζεται ότι:

«1. Ο φορολογούμενος που έχει συμπληρώσει το 18ο έτος της ηλικίας του υποχρεούται να δηλώνει όλα τα εισοδήματά του, τα φορολογούμενα με οποιοδήποτε τρόπο ή απαλλασσόμενα, στη Φορολογική Διοίκηση ηλεκτρονικά [.....]

7. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται ειδικότερα ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής, ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οι εξαιρετικές περιπτώσεις για τις οποίες επιτρέπεται η μη ηλεκτρονική υποβολή της δήλωσης, καθώς και τα δικαιολογητικά ή άλλα στοιχεία τα οποία συνυποβάλλονται με αυτήν.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 67 παρ. 3 εδ. πρώτο του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν, ορίζεται ότι: «3. Η δήλωση υποβάλλεται κατά το χρονικό διάστημα από τη 15η Μαρτίου μέχρι και τη 15η Ιουλίου του αμέσως επόμενου φορολογικού έτους. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αποβιώσει ή μεταφέρει την κατοικία του στο εξωτερικό, η δήλωση υποβάλλεται από τους κατά περίπτωση υπόχρεους, καθ' όλη τη διάρκεια του φορολογικού έτους και συνοδεύεται από δικαιολογητικά και στοιχεία που καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών.».

Επειδή, με το άρθρο 47 του Ν.5131/2024 ορίζεται ότι: «1. Στην παρ. 88 του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013, Α' 167), περί μεταβατικών διατάξεων και έναρξης ισχύος, τα εδάφια πρώτο και δεύτερο αντικαθίστανται και η παρ. 88 διαμορφώνεται ως εξής: «88. Οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2023 υποβάλλονται εμπρόθεσμα μέχρι τη 2α Αυγούστου 2024....».

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 52 του Ν 5104/2024 :

Άρθρο 52

Τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής

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.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 της Α.1061 22-04-2024 «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2023, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή. Τύπος και περιεχόμενο της πράξης διοικητικού/διορθωτικού προσδιορισμού φόρου φορολογικών ετών 2023 και εφεξής»: « 13. Για τις δηλώσεις που υποβάλλονται εμπρόθεσμα, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της

προθεσμίας που θα έπρεπε ο φόρος να είχε αρχικά καταβληθεί. Ειδικότερα, για δηλώσεις που υποβάλλονται εκπρόθεσμα και οδηγούνται για έλεγχο στην αρμόδια υπηρεσία δεν λαμβάνεται υπόψη, για τον υπολογισμό των τόκων, το χρονικό διάστημα που μεσολάβησε από την υποβολή της δήλωσης μέχρι την εκκαθάριση αυτής από την αρμόδια υπηρεσία.

Επειδή, στη προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων υπέβαλε τη με αριθμό/12.07.2024 αρχική δήλωσή του φορολογικού έτους 2023, ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, στην οποία δεν δήλωσε, ως όφειλε, το παγκόσμιο εισόδημά του και συγκεκριμένα το εισόδημά του από μισθωτή εργασία στην αλλοδαπή (Γαλλία).

Σε μεταγενέστερο χρόνο, στις 09.03.2025 υπέβαλε προς το ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ το με αρ.πρωτ. αίτημά του για μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του στο εξωτερικό αναδρομικά από τον Ιούνιο του 2023, το οποίο απορρίφθηκε από τη φορολογική αρχή διότι δεν πληρούσε τις προϋποθέσεις.

Στη συνέχεια στις 2.12.2025 υπέβαλε τη με αριθ./02.12.2025 εκπρόθεσμη 1^η τροποποιητική δήλωση, με την οποία δήλωσε το εισόδημα από τη μισθωτή εργασία του στην αλλοδαπή (Γαλλία), το οποίο δεν είχε συμπεριλάβει στη με αριθ./12.07.2024 αρχική του δήλωση.

Με την εκκαθάριση της δήλωσης εκδόθηκε η με αριθμ. ειδοποίησης/09.03.2026 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2023 με τελικό χρεωστικό ποσό 10.858,13€, ενώ επιβλήθηκαν οι προβλεπόμενοι από τις διατάξεις του άρθρου 52 ΚΦΔ τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής του φόρου λόγω εκπροθέσμου υποβολής της τροποποιητικής δήλωσης κατά 16 μήνες με υπαιτιότητα του φορολογούμενου.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης καθώς από τα στοιχεία μητρώου στο Πληροφοριακό Σύστημα taxís της ΑΑΔΕ προκύπτει ότι ο προσφεύγων το φορολογικό έτος 2023 ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδας και με αυτή την ιδιότητα υπέβαλε την αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος του εν λόγω φορολογικού έτους. Επομένως ανεξάρτητα από την υποβληθείσα σε μεταγενέστερο χρόνο αίτησή του (στις 09.03.2025, μετά τη λήξη υποβολής δηλώσεων φόρου εισοδήματος φορολ. έτους 2023 στις 02.08.2024) για μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του στην αλλοδαπή αναδρομικά από το 2023, δεδομένου ότι κατά φορολογικό έτος 2023 ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, όφειλε να συμπεριλάβει στη φορολογική του δήλωση το παγκόσμιο εισόδημά του σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 3 §§1,2 του ν. 4172/2013 .

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε στις 2.12.2025 τη με αριθ./02.12.2025 εκπρόθεσμη 1^η τροποποιητική δήλωση, με την οποία δήλωσε ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας το παγκόσμιο εισόδημά του και ειδικότερα το εισόδημα από τη μισθωτή εργασία του στην αλλοδαπή (Γαλλία), το οποίο δεν είχε συμπεριλάβει στη με αριθ./12.07.2024 αρχική του δήλωση, ως όφειλε, ήτοι μετά την ημερομηνία λήξης της προθεσμίας για υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος 2023, που έληγε στις 02/08/2024, ορθά κρίθηκε η τροποποιητική δήλωσή του ως εκπρόθεσμη κατά 16

μήνες με υπαιτιότητα του φορολογούμενου και καταλογίστηκαν οι τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής του φόρου.

Ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λήφθηκε η ημερομηνία λήξης της προθεσμίας που θα έπρεπε ο φόρος να είχε αρχικά καταβληθεί, ήτοι η 02.08.2024, ενώ δεν λήφθηκε υπόψη το χρονικό διάστημα που μεσολάβησε από την υποβολή της δήλωσης (02.12.2025) μέχρι την εκκαθάριση αυτής από την αρμόδια υπηρεσία (09.03.2026) σύμφωνα με τα οριζόμενα στην Α.1061 22-04-2024 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ..

Κατόπιν των ανωτέρω αβάσιμα αμφισβητείται από τον προσφεύγοντα η ορθότητα του υπολογισμού των προσαυξήσεων ως προς τους μήνες εκπροθέσμου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **12.03.2026** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ και την επικύρωση της με αριθμ. ειδοποίησης/09.03.2026 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2023.

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

Φορολογικό έτος 2023

Ως η με αριθμ. αριθμ. ειδοποίησης/09.03.2026 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση.

Τελικό χρεωστικό 10.858,13 ευρώ

Εκπρόθεσμο τροποποιητικής : 16 μήνες

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Προϊσταμένη
της Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.