



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 22/12/2023

Αριθμός Απόφασης: 2341

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
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 (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. τη 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 αριθ. 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. Την από 29/09/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, ως κληρονόμου (συζύγου) του θανόντος κατά την 24^η/8/2019, ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού, Τ.Κ., κατά της από 29/08/2023 απορριπτικής απάντησης επί του υπ' αριθ. πρωτ. /28-07-2023 αιτήματος εκκαθάρισης της τροποποιητικής δήλωσης του συζύγου της, οικονομικού έτους 2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την από 29/08/2023 αρνητική απάντηση, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ επί του υπ' αριθ. πρωτ. /28-07-2023 αιτήματος, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29/09/2023 και αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της της, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε **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 το υπ' αριθ. πρωτ. /28-07-2023 αίτημα προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, η προσφεύγουσα ζήτησε, ως χήρα του αποβιώσαντος την 24^η/8/2019 συζύγου της, ΑΦΜ, την αποδοχή και εκκαθάριση της από 10/11/2022 τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011, η οποία υποβλήθηκε για λογαριασμού του θανόντος συζύγου της, κατόπιν έκδοσης της με αριθμό /2021 απόφασης του Μονομελούς Διοικητικού Εφετείου(Τμήμα).

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ο αποβιώσας, ΑΦΜ διετέλεσε ομόρρυθμο μέλος της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΟΕ» με ΑΦΜ, η οποία στις 31/12/2012 μετετράπη σε ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία «..... ΑΕ». Η ως άνω εταιρεία υπέβαλε με επιφύλαξη, στις 12/04/2011, φορολογική δήλωση για το οικονομικό έτος 2011, προκειμένου να αναγνωριστεί ως εκπεστέο από τα ακαθάριστα έσοδά της ποσό δαπάνης ύψους 385.000,00€. Ειδικότερα, η εταιρεία είχε συμπεριλάβει στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος το ποσό των 385.000,00€ ως μη εκπεστέα δαπάνη, προκειμένου να αποφύγει τις φορολογικές προσαυξήσεις και με την κατάθεση της από 12/04/2011 επιφύλαξης αιτήθηκε την αναγνώριση ως εκπεστέα δαπάνη του εν λόγω ποσού, το οποίο αφορούσε καταβληθείσα αποζημίωση, κατόπιν εξώδικου συμβιβασμού, σε κληρονόμους φονευθέντος από πτώση - συνεπεία σεισμού- κτιρίου ιδιοκτησίας της.

Ακολούθως, εν όψει του ότι η φορολογική αρχή δεν απάντησε στο αίτημά της (σιωπηρή απόρριψη), η ομόρρυθμη εταιρεία κατέθεσε την από 27/09/2011 προσφυγή στο Μονομελές Διοικητικό Πρωτοδικείο, το οποίο εξέδωσε την υπ' αριθ. /2017 απορριπτική απόφαση. Κατά της ανωτέρω απορριπτικής απόφασης, η εταιρεία άσκησε έφεση ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου (..... Μονομελές). Με την υπ' αριθ. /2021 απόφαση του προαναφερθέντος Δικαστηρίου, έγινε δεκτή η από 12/04/2011 επιφύλαξη της προσφεύγουσας ομόρρυθμης εταιρείας επί της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 και αναγνωρίστηκε ως εκπεστέα, από τα ακαθάριστα έσοδά της, η δαπάνη των 385.000,00€, διατάχθηκε δε η φορολογική αρχή όπως προβεί σε νέα εκκαθάριση.

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, σε εκτέλεση της ως άνω απόφασης, προέβη στις 11/06/2021 σε νέα εκκαθάριση, με την υποβολή της υπ' αριθ. /11-06-2021 τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011. Σύμφωνα με τα στοιχεία της ως άνω δήλωσης, τα φορολογητέα κέρδη της ομόρρυθμης εταιρείας προσδιορίστηκαν σε ποσό 137.597,52€, ενώ προέκυψε νέο πιστωτικό ποσό φόρου ύψους 56.292,04€ (κωδ. 012 εντύπου Ε5), αντί του προηγούμενου πιστωτικού υπολοίπου ποσού 20.545,97€, ήτοι διαφορά φόρου ποσού 38.500,00€, για την επιστροφή του οποίου εκδόθηκε το υπ' αριθ. /2021 ΑΦΕΚ.

Η προσφεύγουσα, ως χήρα του αποβιώσαντος ομόρρυθμου μέλους, υπέβαλε στις 10/11/2022 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011, προκειμένου να καταχωρηθεί στον κωδικό 404 «Επιχειρηματική αμοιβή από Ο.Ε. ή Ε.Ε. ή κοινωνία κληρονομικού δικαίου» του εντύπου Ε1 το μειωμένο ποσό της επιχειρηματικής αμοιβής που αντιστοιχεί στα εκ νέου προσδιορισθέντα φορολογητέα κέρδη της ομόρρυθμης εταιρείας, όπως προέκυψαν με την προσθήκη στις δαπάνες του ποσού των 385.000,00€, βάσει της υπ' αριθ./2021 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου (.... Μονομελές).

Στη συνέχεια η προσφεύγουσα υπέβαλε το υπ' αριθ. πρωτ./28-07-2023 αίτημα με το οποίο ζήτησε εκ νέου την εκκαθάριση της ως άνω τροποποιητικής δήλωσης.

Με την υπ' αριθ. πρωτ./29-08-2023 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, δεν έγινε δεκτό το αίτημα της προσφεύγουσας περί υποβολής τροποποιητικής δήλωσης για το οικονομικό έτος 2011, λόγω παραγραφής.

Η προσφεύγουσα, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση της από 29/08/2023 απορριπτικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ και την αποδοχή της τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Δεν ήταν δυνατόν να υποβληθεί τροποποιητική δήλωση από το σύζυγό της, για τα εισοδήματά έτους 2011, εντός της πενταετούς προθεσμίας, βάσει των διατάξεων του ΚΦΔ, δεδομένου ότι εκκρεμούσε δικαστικά το ζήτημα της αναγνώρισης ως εκπεστέας, από τα ακαθάριστα έσοδα της ομόρρυθμης εταιρείας στην οποία συμμετείχε, δαπάνης ύψους 385.000,00 ευρώ, για την αντίστοιχη διαχειριστική περίοδο. Επομένως, προαπαιτούμενο για την υποβολή εκ μέρους της τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, ήταν ο εκ νέου προσδιορισμός των εταιρικών φορολογητέων κερδών, βάσει των οποίων θα προσδιοριζόταν οριστικά και η επιχειρηματική αμοιβή της.
- Το δικαίωμα της να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ως χήρα του αποβιώσαντος την 24^η/8/2019 συζύγου της, για το οικονομικό έτος 2011 δεν έχει παραγραφεί καθώς, ο κρίσιμος χρόνος για την υποβολή της σχετικής δήλωσης άρχεται από την έκδοση της υπ' αριθ./2021 αμετάκλητης απόφασης του Διοικητικού Εφετείου, με την οποία και αναγνωρίστηκε ως εκπεστέα, από τα ακαθάριστα έσοδα της ομόρρυθμης εταιρείας της αντίστοιχης διαχειριστικής περιόδου, δαπάνη ύψους 385.000,00€.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 10 «Φορολογία εισοδήματος των εταιρειών, κοινοπραξιών και κοινωνιών που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα» του ν.2238/1994, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος, ορίζεται ότι: « 1. Το συνολικό καθαρό εισόδημα των υπόχρεων που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση τις διατάξεις αυτού του Κώδικα, φορολογείται με συντελεστή είκοσι πέντε τοις εκατό (25%), μετά την αφαίρεση:

α) των κερδών τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς,

β) των κερδών τα οποία προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών ανωνύμων εταιριών ή συνεταιρισμών και των κερδών από μερίδια ημεδαπής εταιρίας περιορισμένης ευθύνης ή από τη συμμετοχή σε υπόχρεους που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2.

Ειδικά, προκειμένου για τις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες και κοινωνίες κληρονομικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, στις οποίες μεταξύ των κοινωνών περιλαμβάνονται και ανήλικοι, τα κέρδη που αναλογούν στους ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα και στους κοινωνούς φυσικά πρόσωπα, φορολογούνται στο όνομα της εταιρίας ή κοινωνίας με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), αφού αφαιρεθεί επιχειρηματική αμοιβή για μέχρι τρεις (3) ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα ή μέχρι τρεις (3) κοινωνούς φυσικά πρόσωπα, με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής. Σε περίπτωση περισσοτέρων με ίσα ποσοστά συμμετοχής, οι δικαιούχοι επιχειρηματικής αμοιβής καθορίζονται από την εταιρία ή κοινωνία και δηλώνονται με την οικεία αρχική ετήσια δήλωσή της. Τα ποσοστά αυτά δεν ισχύουν για τις εταιρίες του άρθρου 13 του ν. 718/1977 (ΦΕΚ 304 Α΄).

Η επιχειρηματική αμοιβή προσδιορίζεται με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής των εταίρων ή κοινωνών, στο πενήντα τοις εκατό (50%) των κερδών της εταιρίας ή κοινωνίας που δηλώθηκαν με την οικεία ετήσια δήλωσή της.

Με την επιβολή αυτού του φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση, επί των κερδών αυτών, των προσώπων που συμμετέχουν σε αυτούς τους υπόχρεους.».

Επειδή, στις διατάξεις της ΠΟΛ.1135/04-10-2010 «Κοινοποίηση άρθρων του ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58 Α')», αναφέρεται ότι:

«[...] Άρθρο 6. Φορολογία εμπορικών επιχειρήσεων [...]

Ειδικά, για τις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες και κοινωνίες κληρονομικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, στις οποίες κοινωνίες, μεταξύ των κοινωνών περιλαμβάνονται και ανήλικοι, τα κέρδη που αναλογούν στους ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα και στους κοινωνούς φυσικά πρόσωπα, φορολογούνται στο όνομα της εταιρίας ή κοινωνίας με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), αφού προηγουμένως αφαιρεθεί επιχειρηματική αμοιβή για μέχρι τρεις (3) ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα ή μέχρι τρεις (3) κοινωνούς φυσικά πρόσωπα, που έχουν τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής. [...]

Η επιχειρηματική αμοιβή προσδιορίζεται με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής κάθε δικαιούχου εταίρου ή κοινωνού στο πενήντα τοις εκατό (50%) των κερδών της εταιρίας ή κοινωνίας, που δηλώθηκαν με την οικεία ετήσια δήλωσή της.

Η αφαίρεση της επιχειρηματικής αμοιβής είναι υποχρεωτική, καθόσον πρόκειται για συγκεκριμένο τρόπο φορολογίας των κερδών του νομικού προσώπου.

[...]

Διευκρινίζεται ότι, η επιχειρηματική αμοιβή δεν θα υπολογίζεται στα επιπλέον κέρδη της εταιρίας ή κοινωνίας, που προσδιορίζει ο έλεγχος.

Η επιχειρηματική αμοιβή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ε΄ της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του ΚΦΕ, αποτελεί εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και συναθροίζεται με τα λοιπά εισοδήματα του δικαιούχου. [...]

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 «Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης» του ΚΦΔ, 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.

2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα.

3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης. [...].

Επειδή, σύμφωνα με τις παρ. 10 και 25 του άρθρου 70 «Μεταβατικές διατάξεις» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«10. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του δευτέρου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν είχαν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του ν. 4254/2014 (Α'85) σε πρώτο βαθμό.

[...]

25. Εφόσον με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης ή με αυτοτελές αίτημα ή καθ' οιονδήποτε άλλο τρόπο, που αφορά φορολογικό έτος, διαχειριστική περίοδο ή φορολογική υπόθεση, μέχρι την 1η.1.2014, προβάλλεται αξίωση επιστροφής φόρου, για τα σχετικά με την παραγραφή, εφαρμόζονται τα μέχρι τότε ισχύοντα.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 «Παραγραφή» του ν.2238/1994, όπως ίσχυε για το κρινόμενο έτος, ορίζεται ότι:

«1.Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

2.Κατ' εξαίρεση, η βεβαίωση του φόρου μπορεί να γίνει και μετά την πάροδο πενταετίας, αν η εγγραφή στο όνομα της ομόρρυθμης, ετερόρρυθμης εταιρίας, κοινοπραξίας, κοινωνίας και αστικής εταιρίας, σύμφωνα με το άρθρο 64, έγινε οριστική μετά την πάροδο αυτής, όχι όμως και πέρα από έξι (6) μήνες από την κοινοποίηση στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της απόφασης του διοικητικού δικαστηρίου ή από την οριστικοποίηση της εγγραφής με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής.

[...]

7. Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης ή αν υποβληθεί εκπρόθεσμα η δήλωση, μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία που η δήλωση αυτή όφειλε να είχε υποβληθεί. Αν υποβληθεί ανακλητική δήλωση ή δήλωση με επιφύλαξη, η αξίωση για την επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημέρα της με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχής της.

Η αξίωση για επιστροφή φόρου βάσει υποβληθείσας εμπρόθεσμης δήλωσης αναβιώνει από την κοινοποίηση φύλλου ή πράξης ελέγχου.

Ως προς τα λοιπά θέματα της παραγραφής εφαρμόζονται οι διατάξεις του δημοσίου λογιστικού (ν. 2362/1995), όπως εκάστοτε ισχύουν...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 «Προσβαλλόμενες πράξεις και παραλείψεις» του ν.2717/1999 (Κ.Διοικ.Δικ.), ορίζεται ότι: «1. Με την επιφύλαξη όσων ορίζονται σε ειδικές διατάξεις του Κώδικα, οι εκτελεστές ατομικές διοικητικές πράξεις ή παραλείψεις, από τις οποίες δημιουργούνται κατά νόμο διοικητικές διαφορές ουσίας, υπόκεινται σε προσφυγή.

2. Παράλειψη υπάρχει όταν η διοικητική αρχή, αν και υποχρεούται κατά νόμο, δεν εκδίδει εκτελεστή ατομική διοικητική πράξη για να ρυθμίσει ορισμένη έννομη σχέση. Η παράλειψη συντελείται με την πάροδο άπρακτης της προθεσμίας που τυχόν τάσσει ο νόμος για την έκδοση, είτε αυτεπαγγέλτως είτε ύστερα από αίτηση του ενδιαφερομένου, της πράξης αυτής. Στην τελευταία αυτήν περίπτωση (σιωπηρή άρνηση), αν από το νόμο δεν τάσσεται τέτοια προθεσμία, η παράλειψη συντελείται με την πάροδο άπρακτου τριμήνου από την υποβολή της σχετικής αίτησης στη Διοίκηση. Η κατά τις προηγούμενες περιόδους παράλειψη συντελείται, επίσης, με την έκδοση θετικής διοικητικής πράξης από την οποία συνεπάγεται εμμέσως η βούληση της Διοίκησης να μην προβεί στη ρύθμιση ορισμένης έννομης σχέσης.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις άρθρου 66 «Προθεσμία» του ν.2717/1999 (Κ.Διοικ.Δικ.), ορίζεται ότι: «2.α. Εξαιρετικώς στις φορολογικές και τελωνειακές διαφορές εν γένει η προσφυγή ασκείται εντός τριάντα (30) ημερών και η προθεσμία για την άσκησή της αρχίζει όπως ορίζεται στην προηγούμενη παράγραφο.».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 61 «Υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης» του ν.2238/1994, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος, ορίζεται ότι: « για τα οικονομικά έτη μέχρι και 2010 ορίζεται ότι: «4. Η δήλωση αποτελεί δεσμευτικό τίτλο για το φορολογούμενο. Μπορεί όμως, για λόγους συγγνωστής πλάνης, να την ανακαλέσει εν όλω ή εν μέρει φέροντας και το βάρος της απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που τη συνιστούν. Η ανάκληση γίνεται με την υποβολή δήλωσης μέσα στο οικείο οικονομικό έτος στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, με την οποία ανακαλείται φορολογητέα ύλη ή αντικειμενική δαπάνη ή οποιοδήποτε προσδιοριστικό της δαπάνης στοιχείο, προκειμένου να προσδιοριστεί το εισόδημα με βάση τα άρθρα 16 και 17 του Κ.Φ.Ε.. Στην περίπτωση απόρριψης της ανάκλησης επιδίδεται, από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, με απόδειξη, γνωστοποίηση αυτής στο φορολογούμενο, ο οποίος μπορεί να την προσβάλει προσφεύγοντας, μέσα στην προθεσμία που ορίζεται στο άρθρο 66 του Ν. 2717/1999 (ΦΕΚ 97 Α'), ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου. Αν η ανακλητική δήλωση υποβληθεί σε χρόνο μεταγενέστερο του οικείου οικονομικού έτους, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας υποχρεούται να γνωστοποιήσει στο φορολογούμενο, επί αποδείξει, ότι η ανάκληση δεν γίνεται δεκτή λόγω παρόδου του οικείου οικονομικού έτους και ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει μέσα στην προθεσμία που ορίζεται στο άρθρο 66 του Ν. 2717/1999 κατά της γνωστοποίησης αυτής ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου, το οποίο αποφαινεται στην ουσία.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1114/22-07-2016 «Διευκρινίσεις σχετικά με την υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)», αναφέρεται ότι:

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση (παρ. 1).

Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα (παρ. 2).

Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης (παρ. 3).

2. Το Ν.Σ.Κ. (Β' Τμήμα), με την αριθ. 14/2016 γνωμοδότησή του, που έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και την οποία σας κοινοποιούμε συνημμένη, διευκρίνισε, με αφορμή ερώτημα της υπηρεσίας μας, τα ακόλουθα όσον αφορά στην εφαρμογή των ως άνω διατάξεων του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ.:

α) Καταρχήν, στην κατά το άρθρο 19 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013) έννοια της τροποποιητικής δήλωσης, ο νομοθέτης περιέλαβε τόσο την υπό ισχύ της παρ. 1 του άρθρου 62 του ν.2238/1994 προβλεπόμενη συμπληρωματική δήλωση, με την οποία ο φορολογούμενος επαύξανε τις φορολογικές υποχρεώσεις του, όσο και την κατά την παρ. 4 του άρθρου 64 του ν.2238/1994 ανακλητική δήλωση, με την οποία ο φορολογούμενος απέβλεπε στη μείωση των υποχρεώσεων του που προέκυπταν από την αρχική δήλωσή του.

β) Η, μετά την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου, υποβολή τροποποιητικής δήλωσης (εν είδει συμπληρωματικής τοιαύτης), από την οποία προέκυψε αυξημένη φορολογητέα ύλη σε σχέση με αυτήν της αρχικής δήλωσης και συνακολούθως επί πλέον καταβλητέος φόρος, ανάγεται στη σφαίρα της βούλησης και των νόμιμων επιλογών του φορολογουμένου, αφού, ως έχει κριθεί, η, υπέρ του φορολογουμένου, θεσπισμένη παραγραφή του δικαιώματος επιβολής του φόρου από το Δημόσιο συνιστά γνήσια παραγραφή (ΣτΕ 3643/2013, ΣτΕ 1378/2006, ΣτΕ 2950/2005, ΣτΕ 1626/2001 κ.α.) και ως εκ τούτου η εξ αυτής παραίτηση του φορολογουμένου είναι καθ' όλα επιτρεπτή (ΣτΕ 3788/2005).

Επομένως, υπό το καθεστώς του άρθρου 19 του Κ. Φ.Δ., η προβλεπόμενη σε αυτό τροποποιητική δήλωση περιλαμβάνει τόσο τη δήλωση, η οποία συνεπάγεται επαύξηση των φορολογικών υποχρεώσεων αυτού που την υποβάλλει (και αντιστοιχεί στην προαναφερθείσα πρώην συμπληρωματική) και η υποβολή της είναι υποχρεωτική, όσο και τη δήλωση, η οποία συνεπάγεται μείωση των υποχρεώσεων που προέκυπταν από την αρχική δήλωση (και αντιστοιχεί στην προαναφερθείσα πρώην ανακλητική) και η υποβολή της δεν έχει χαρακτήρα υποχρεωτικότητας, αλλά ανάγεται στη σφαίρα των δικαιωμάτων του ενδιαφερόμενου και τελεί υπό τον χρονικό περιορισμό της υποβολής της μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου.

γ) Στην περίπτωση που υποβλήθηκαν τροποποιητικές δηλώσεις, οι οποίες αντιστοιχούν στις προαναφερθείσες πρώην συμπληρωματικές δηλώσεις των οποίων η υποβολή είναι υποχρεωτική, ανεξάρτητα αν έχουν υποβληθεί πριν ή μετά την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τον φόρο, η φορολογική αρχή νομίμως αποδέχθηκε την υποβολή τους και επέβαλε τον, δυνάμει αυτών, προκύψαντα κύριο και πρόσθετο φόρο, καθώς επίσης νομίμως υπήγαγε την εταιρεία στις ευεργετικές διατάξεις του άρθρου 1 του ν.4321/2015 και, ως εκ

τούτου, δεν υπάρχει νόμιμη δυνατότητα για την εκ νέου επιβολή και είσπραξη των ως άνω επιβαρύνσεων.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1172/14-11-2017 «Διευκρινίσεις σχετικά με την προθεσμία υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων του άρθρου 19 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και την έναρξη της προθεσμίας για την παραγραφή της αξίωσης επιστροφής φόρου σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης», αναφέρεται ότι: «Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, διευκρινίζονται τα ακόλουθα: 1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ., ν.4174/2013, Α' 170), αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση (παρ.1). Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα (παρ.2). Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης (παρ.3). 2. Οι προθεσμίες παραγραφής της προηγούμενης παραγράφου ορίζονται στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ., σύμφωνα με τις οποίες η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

5. Σύμφωνα με την, παγιωθείσα πλέον, νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 3458/2001 επταμ., 4075/ 2012, ΣτΕ 425/2017 επταμ., ΣτΕ 845/2017 -7/2017, ΣτΕ 1751/2017 επταμ.), από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων του Κ.Φ.Ε., η αξίωση του φορολογουμένου για επιστροφή φόρου εισοδήματος που έχει καταβάλλει βάσει δήλωσής του, προϋποθέτει την αντίστοιχη ανάκληση της δήλωσης. Η ανάκληση αυτή μπορεί να γίνει είτε εντός του οικονομικού έτους κατά το οποίο υποβλήθηκε η δήλωση είτε και μεταγενεστέρως μέχρις όμως του χρόνου εντός του οποίου ήταν δυνατή η βεβαίωση του φόρου από τη φορολογική αρχή, δηλαδή εντός του πενταετούς χρόνου παραγραφής της σχετικής φορολογικής αξίωσης του Δημοσίου, εκτός εάν οριστικοποιηθεί στο μεταξύ η φορολογική εγγραφή. Μόνον δε από την τυχόν αποδοχή της υποβληθείσης εντός της ως άνω πενταετίας ανάκλησης, είτε με πράξη της φορολογικής αρχής είτε με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, κατόπιν προσφυγής του φορολογουμένου κατά της ρητής, ή σιωπηρής απορρίψεως της δηλώσεως ανακλήσεως, καθίσταται αχρεώστητος ο φόρος που καταβλήθηκε με βάση την δήλωση και αρχίζει η προβλεπόμενη από το άρθρο 84 παρ. 7 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος τριετής παραγραφή της αξίωσης επιστροφής του. Συνεπώς, σύμφωνα με τις ίδιες αποφάσεις του ΣτΕ, η προμνημονευθείσα διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 90 του ν.2362/1995, η οποία προϋποθέτει το αχρεώστητο της καταβολής χρηματικού ποσού στο Δημόσιο, δεν έχει πεδίο εφαρμογής ως προς το εντελώς διάφορο ζήτημα του χρόνου εντός του οποίου μπορεί να υποβληθεί ανάκληση δήλωσης φόρου εισοδήματος, από την αποδοχή της οποίας και μόνον καθίσταται αχρεώστητος ο φόρος, διότι το ζήτημα αυτό ρυθμίζεται αποκλειστικά από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του Κ.Φ.Ε.

Επομένως, κατά τα γενόμενα δεκτά από το ΣτΕ, είναι διάφορο το ζήτημα της πενταετούς παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για τον καταλογισμό του φόρου, εντός της οποίας είναι δυνατή η υποβολή ανακλητικής δήλωσης, από το ζήτημα της τριετούς παραγραφής της αξίωσης για την επιστροφή του φόρου, η οποία προϋποθέτει την υποβολή ανακλητικής δήλωσης και αρχίζει από την αποδοχή της ανακλητικής δήλωσης.

6. Οδηγίες για την υποβολή εκπρόθεσμων ανακλητικών (τροποποιητικών) δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2013 και προηγούμενων δόθηκαν με την ΠΟΛ.1174/14.7.2014 εγκύκλιό μας. Ειδικότερα, διευκρινίστηκε ότι, ενόψει του άρθρου 72 παρ.25 του ν.4172/2013 (Α' 167), οι διατάξεις του άρθρου 61 του ν.2238/1994 περί ανακλητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος δεν εφαρμόζονται από την έναρξη της ισχύος του Κ.Φ.Δ. (1-1-2014) και ότι οι εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις παρελθόντων ετών (οικονομικών ετών 2013 και προηγούμενα) υποβάλλονται μέσα στην προθεσμία των διατάξεων του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ.

7. Άλλωστε, με την ΠΟΛ.1114/22.7.2016, με την οποία έγινε αποδεκτή η υπ' αριθμ. 14/2016 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., κρίθηκε, μεταξύ άλλων, ότι η τροποποιητική δήλωση του άρθρου 19 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) περιλαμβάνει τόσο τη συμπληρωματική όσο και την ανακλητική δήλωση των άρθρων 62 παρ.1 και 61 παρ.4 του ν.2238/1994 και ότι η προθεσμία για την υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης του άρθρου 19 του ν.4174/2013 εφαρμόζεται μόνο όταν αυτή λειτουργεί ως ανακλητική.

8. Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, για τις τροποποιητικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος που υποβάλλονται από 1-1-2014 και μετά, ανεξάρτητα εάν αφορούν χρήσεις πριν ή μετά την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ., ισχύουν τα αναφερόμενα στην παράγραφο 3 της ΠΟΛ.1174/14.7.2014 εγκυκλίου μας ως προς την προθεσμία υποβολής αυτών, ήτοι πέντε έτη από τη λήξη του έτους εντός το οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής (αρχικής) δήλωσης. Από την με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχή της ως άνω τροποποιητικής δήλωσης άρχεται η προβλεπόμενη προθεσμία παραγραφής της αξίωσης επιστροφής φόρου, η οποία, για εισοδήματα των χρήσεων μέχρι 31-12-2013, είναι τριετής (παρ. 7 άρθρου 84 ν. 2238/1994).

9. Από την έκδοση της παρούσας παύουν να ισχύουν τυχόν αντίθετες οδηγίες που έχουν δοθεί με προηγούμενες διαταγές και έγγραφα της Φορολογικής Διοίκησης (ενδεικτικά ΠΟΛ.1147/29.9.2016, ΠΟΛ.1161/1.11.2016, ΠΟΛ.1190/15.12.2016 και με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α ΕΞ 2017/5.4.2017 διευκρινιστικό έγγραφο σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση αποδοχών δικαστικών λειτουργών και λειτουργών του Ν.Σ.Κ. και την εκκαθάριση των τροποποιητικών φορολογικών τους δηλώσεων, καθώς και το με αριθμ. πρωτ. Δ12Α ΕΞ 2014/30.12.2014 διευκρινιστικό έγγραφο σχετικά με την εφαρμογή της ΠΟΛ.1234/27.10.2014), ως προς τα φορολογικά έτη για τα οποία δύνανται να υποβληθούν εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις, επισημαίνοντας ότι εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος υποβάλλονται μέσα σε πέντε έτη από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής (αρχικής) δήλωσης και η τριετής προθεσμία παραγραφής της αξίωσης επιστροφής του φόρου αρχίζει από την με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχή τους.».

Επειδή, στις διατάξεις της ΠΟΛ.1207/20-12-2017 «Συμπληρωματικές διευκρινίσεις επί της ΠΟΛ.1172/2017 εγκυκλίου και παροχή οδηγιών για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων», αναφέρεται ότι:

«Προς τον σκοπό της αντιμετώπισης πρακτικών ζητημάτων που έχουν ανακύψει για υποθέσεις για τις οποίες τυγχάνει εφαρμογής η ΠΟΛ.1172/2017 εγκύκλιος, διευκρινίζονται συμπληρωματικά τα ακόλουθα:

1. Οι διευκρινίσεις που έχουν δοθεί με την παραπάνω εγκύκλιο και όσες δίνονται με την παρούσα δεν καταλαμβάνουν περιπτώσεις που η απόρριψη ή μη αποδοχή της τροποποιητικής δήλωσης από τη Φορολογική Διοίκηση οφείλεται σε βάσιμους λόγους οι οποίοι δεν σχετίζονται με την προθεσμία υποβολής τροποποιητικής δήλωσης.

2. Αξίωση επιστροφής φόρου που προβάλλεται με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης ή με έγγραφο αίτημα επιστροφής φόρου δυνάμει τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης, που υποβάλλεται μετά την έκδοση της ΠΟΛ.1172/2017 εγκυκλίου, εξετάζεται σύμφωνα με τα αναφερόμενα σε αυτήν, τηρουμένης της τρίμηνης προθεσμίας για την αποδοχή ή απόρριψή της, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 63 παρ.2 του ν.2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) και 42 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας).

Στην πιο πάνω εγκύκλιο διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος υποβάλλεται μέσα σε πέντε έτη από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής (αρχικής) δήλωσης και η τριετής προθεσμία παραγραφής της αξίωσης επιστροφής του φόρου αρχίζει από την με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχή της. Η αποδοχή αυτή πραγματοποιείται, στη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων, με την έκδοση της πράξης προσδιορισμού του φόρου. Αντίστοιχα, στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων, ως αποδοχή νοείται η αποδοχή του εγγράφου αιτήματος για επιστροφή του φόρου, σύμφωνα και με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1183/28.7.2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. Τα ανωτέρω ισχύουν και στην περίπτωση που η Φορολογική Διοίκηση κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση ή το αίτημα επιστροφής κατόπιν έκδοσης απόφασης επί ασκηθείσας ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής. [...]».

Επειδή, εν προκειμένω, η ομόρρυθμη εταιρεία με την επωνυμία «..... ΟΕ» με ΑΦΜ, της οποίας ο σύζυγος της προσφεύγουσας διετέλεσε μέλος, υπέβαλε με επιφύλαξη στις 12/04/2011, δήλωση φορολογίας εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011, ως προς την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνης ύψους 385,000,00€, το οποίο αφορούσε καταβληθείσα αποζημίωση, κατόπιν εξώδικου συμβιβασμού, σε κληρονόμους φονευθέντος από πτώση - συνεπεία σεισμού- κτιρίου ιδιοκτησίας της.

Από την εκκαθάριση της ως άνω δήλωσης προσδιορίστηκαν για το νομικό πρόσωπο φορολογητέα κέρδη ποσού 257.576,46€, μετά την αφαίρεση του 50% των κερδών ως επιχειρηματική αμοιβή, βάσει των διατάξεων του άρθρου 10 του ν.2238/1994.

Εν συνεχεία, στις 19/12/2011, υποβλήθηκε η υπ' αριθ. τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011, βάσει της οποίας τα φορολογητέα κέρδη ανήλθαν σε ποσό 330.097,52€, ενώ προσδιορίστηκε επιχειρηματική αμοιβή για έκαστο ομόρρυθμο μέλος ύψους 165.048,76€.

Επειδή, κατόπιν της υπ' αριθ./2021 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου (.....Μονομελές), βάσει της οποίας έγινε δεκτή η από 12/04/2011 επιφύλαξη της προσφεύγουσας ομόρρυθμης εταιρείας επί της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011 και αναγνωρίστηκε ως εκπεστέα από τα ακαθάριστα έσοδά της, η δαπάνη των 385.000,00€, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ προέβη σε νέα εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της ομόρρυθμης εταιρείας με την υποβολή της υπ' αριθ.

...../11-06-2021 τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011. Σύμφωνα με την εν λόγω δήλωση, τα φορολογητέα κέρδη προσδιορίστηκαν σε ποσό 137.597,52€ και ως εκ τούτου μεταβλήθηκε το ποσό της επιχειρηματικής αμοιβής που αναλογεί στα ομόρρυθμα μέλη.

Επειδή, η προσφεύγουσα, ως χήρα του αποβιώσαντος την 24^η/8/2019 συζύγου της, ΑΦΜ, υπέβαλε στις 10/11/2022 στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011, προκειμένου να καταχωρηθεί στον κωδικό 403 «Επιχειρηματική αμοιβή από Ο.Ε. ή Ε.Ε. ή κοινωνία κληρονομικού δικαίου» του εντύπου Ε1 του συζύγου της, το μειωμένο πλέον ποσό της επιχειρηματικής αμοιβής που αντιστοιχεί στα εκ νέου προσδιορισθέντα φορολογητέα κέρδη της ομόρρυθμης εταιρείας, όπως αυτά προέκυψαν με την προσθήκη στις δαπάνες του ποσού των 385.000,00€, βάσει της υπ' αριθ./2021 απόφασης του εφετείου, ήτοι ποσό 68.798,76€ αντί του αρχικού ποσού 165.048,76€, όπως αυτό είχε περιληφθεί αρχικά στον κωδικό 403 του εντύπου Ε1, του οικείου έτους.

Επειδή, στη συνέχεια η προσφεύγουσα υπέβαλε το υπ' αριθ. πρωτ.//28-07-2023 ηλεκτρονικό αίτημα με το οποίο ζήτησε εκ νέου την εκκαθάριση της ως άνω τροποποιητικής δήλωσης.

Επειδή, βάσει των προαναφερθέντων διατάξεων, τροποποιητική δήλωση του ομόρρυθμου μέλους υποβάλλεται, κατ' εξαίρεση, εντός της προθεσμίας που ορίζει η παρ. 2 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, ήτοι μετά την πενταετή παραγραφή, όχι όμως και πέραν των έξι (6) μηνών από την κοινοποίηση στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της απόφασης του διοικητικού δικαστηρίου ή από την οριστικοποίηση της εγγραφής με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η κατάθεση της τροποποιητικής/ανακλητικής δήλωσης της προσφεύγουσας, για λογαριασμό του αποβιώσαντος συζύγου της, ΑΦΜ, ομόρρυθμου μέλους της «..... ΟΕ» με ΑΦΜ, οικονομικού έτους 2011, υποβλήθηκε στις 10/11/2022, ήτοι μετά και την κατ' εξαίρεση παράταση της προθεσμίας παραγραφής της παρ. 2 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, η φορολογική αρχή νομίμως δεν αποδέχθηκε την υποβολή της τροποποιητικής/ανακλητικής δήλωσης της προσφεύγουσας, οικονομικού έτους 2011, καθώς υποβλήθηκε μετά την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τον φόρο, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από 29/09/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, ως κληρονόμου (συζύγου) του θανόντος κατά την 24^η/8/2019 του, ΑΦΜ και την **επικύρωση** της από 29/08/2023 αρνητικής απάντησης, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Α΄ ΑΘΗΝΩΝ, επί της αιτήσεώς της περί υποβολής τροποποιητικής δήλωσης, οικονομικού έτους 2011.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.