



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 04/02/2025

Αριθμός απόφασης: 177

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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 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 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **07/10/2024** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**, κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης, της υπ' αριθμ. πρωτ.:/07-06-2024 δήλωσης επιφύλαξης

επί της από 07.06.2024 τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων φορολογικού έτους 2022 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **07/10/2024** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την πάροδο άπρακτου τριμήνου από την υποβολή της στη Δ.Ο.Υ. Σερρών, απορρίφθηκε σιωπηρώς από τον Προϊστάμενο της φορολογικής αρχής, η υπ'αρ.πρωτ./**07-06-2024** δήλωση επιφύλαξης, επί της από 07.06.2024 υποβληθείσης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων φορολογικού έτους 2022.

Η προσφεύγουσα εταιρία υπέβαλε την αρχική φορολογική της δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2022 την 31-08-2023, με την οποία μεταξύ άλλων δήλωσε στο κωδικό 503, δαπάνες για επιστημονική και τεχνολογική έρευνα κατά άρθρο 22Α του Ν. 4172/2013 το ποσό των 487.412,37€. Περαιτέρω, στις 25/08/2023 η προσφεύγουσα υπέβαλε την με αρ.πρωτ..... αίτηση προς την Γενική Γραμματεία Έρευνας και Καινοτομίας του Υπουργείου Ανάπτυξης με τα απαραίτητα δικαιολογητικά, προκειμένου να ελεγχθούν και να πιστοποιηθούν οι ως άνω δαπάνες. Την 07-06-2024 και κατόπιν της με αρ.πρωτ./09-05-2024 βεβαίωσης που έλαβε από την Γενική Γραμματεία Έρευνας και Καινοτομίας του Υπουργείου Ανάπτυξης, υπέβαλε την με αρ. 402/07-06-2024 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 με επιφύλαξη, με την οποία μείωσε στον παραπάνω κωδικό τις δαπάνες που είχε δηλώσει αρχικά, και σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απάντηση της ΓΓΕΚ το ποσό διαμορφώθηκε στις 273.756,44€.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, την αποδοχή της με αρ. πρωτ./07-06-2024 δήλωσης επιφύλαξης επί της από 07.06.2024 τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων φορολογικού έτους 2022, ισχυριζόμενη ότι η υπ'αρ.

πρωτ./09-05-2024 βεβαίωση της ΓΓΕΚ είναι εσφαλμένη, αφ'ενός επειδή εκδόθηκε χωρίς να έχει διενεργηθεί ο έλεγχος και η πιστοποίηση των δαπανών από την αρμόδια Υπηρεσία εντός της εξάμηνης προθεσμίας της παρ. 3β του ως άνω άρθρου 22Α (η οποία εφαρμόζεται εν προκειμένω, αντί της 10μηνιαίας προθεσμίας της παρ. 2 του ίδιου άρθρου, επειδή το με αριθμ. πρωτ:-25.08.2023 σχετικό αίτημα τους αφορούσε ύψος δαπανών μείζον του ποσού των 60.000 € και για τον λόγο αυτό τα υποβληθέντα δικαιολογητικά τους συνοδευόταν και από την σχετική από 21-8-2023 έκθεση διασφάλισης ανεξάρτητου ορκωτού ελεγκτή) και ως εκ των ανωτέρω το σύνολο των δαπανών του αιτήματος τους θεωρείται ότι έχει εγκριθεί, αφετέρου και επί της ουσίας, διότι οι περικοπές των δαπανών, στη βεβαίωση της ΓΓΕΚ, παρίστανται όλως ατεκμηρίωτες και εσφαλμένες, σε αντίθεση με την πληρότητα και βασιμότητα των δικαιολογητικών που προσκόμισαν.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 22 του Ν.4172/2013** ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του επόμενου άρθρου του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της πραγματικής, στη βάση έμμεσων μεθόδων ελέγχου, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 22Α του Ν.4172/2013** (Δαπάνες Επιστημονικής και Τεχνολογικής Έρευνας) ορίζεται ότι: «**1.** Οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, στις οποίες περιλαμβάνονται και οι αποσβέσεις του εξοπλισμού και των οργάνων, που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες εκτέλεσης της επιστημονικής και της τεχνολογικής έρευνας, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων κατά τον χρόνο της πραγματοποίησής τους προσαυξημένες κατά ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%). Τα κριτήρια χαρακτηρισμού των δαπανών της παρούσας καθορίζονται με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Ανάπτυξης και Επενδύσεων, η οποία εκδίδεται ύστερα από εισήγηση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων. Αν προκύψουν ζημίες μετά από την αφαίρεση του ως άνω ποσοστού, αυτές μεταφέρονται με βάση το άρθρο 27.

2. Συγχρόνως με την υποβολή της φορολογικής της δήλωσης η επιχείρηση υποβάλλει στη Γενική Γραμματεία Έρευνας και Τεχνολογίας του Υπουργείου Ανάπτυξης και Επενδύσεων τα απαραίτητα δικαιολογητικά για τις δαπάνες έρευνας και τεχνολογίας που πραγματοποίησε.

Ο έλεγχος και η πιστοποίηση των δαπανών αυτών διενεργούνται μέσα σε χρονικό διάστημα δέκα (10) μηνών.

Σε κάθε περίπτωση, το Υπουργείο Ανάπτυξης και Επενδύσεων ενημερώνει σχετικά το Υπουργείο Οικονομικών, σύμφωνα με τη διαδικασία που καθορίζεται στην κοινή απόφαση της παρ. 1.

3. α) Για αιτούμενο ύψος δαπανών άνω του ποσού των εξήντα χιλιάδων (60.000) ευρώ, συγχρόνως με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης, η επιχείρηση υποβάλλει στη Γενική Γραμματεία Έρευνας και Καινοτομίας του Υπουργείου Ανάπτυξης και Επενδύσεων, τα απαραίτητα δικαιολογητικά, τα οποία συνοδεύονται υποχρεωτικά από έκθεση ελέγχου όπως αυτή περιγράφεται στο άρθρο 32 του ν. 4449/2017 (Α' 7), εφεξής «Έκθεση Διασφάλισης», για την πραγματοποίηση των δαπανών και το ύψος αυτών.

Η Έκθεση Διασφάλισης υπογράφεται από ορκωτό ελεγκτή - λογιστή ή ελεγκτική εταιρεία που είναι εγγεγραμμένος/η στο Δημόσιο Μητρώο με την αντίστοιχη ασφαλιστική κάλυψη, σύμφωνα με όσα ορίζονται στα [άρθρα 14](#) και [37 του ν. 4449/2017](#), μετά από τη διενέργεια σχετικού ελέγχου, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Χ.Π.Α.) και τη φορολογική νομοθεσία.

Η εν λόγω Έκθεση Διασφάλισης καταρτίζεται εγγράφως, σύμφωνα με τις απαιτήσεις των σχετικών διεθνών προτύπων και πιο συγκεκριμένα του Διεθνούς Προτύπου Αναθέσεων Διασφάλισης 3000 με τίτλο: «ΑΝΑΘΕΣΕΙΣ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ΕΚΤΟΣ ΑΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥΣ ΚΑΙ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΕΙΣ ΙΣΤΟΡΙΚΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ», και αποτελεί εργασία που εντάσσεται στους υποχρεωτικούς ελέγχους.

β) Η Γενική Γραμματεία Έρευνας και Καινοτομίας προβαίνει σε έλεγχο επί του φυσικού αντικειμένου, ήτοι ελέγχει εάν οι πραγματοποιηθείσες δαπάνες αφορούν σε δραστηριότητες έρευνας και τεχνολογίας. Ο έλεγχος και η πιστοποίηση των δαπανών, σύμφωνα με τη διαδικασία της παρούσας, διενεργούνται από την αρμόδια Υπηρεσία μέσα σε χρονικό διάστημα έξι (6) μηνών. Μετά από την άπρακτη παρέλευση της εν λόγω προθεσμίας θεωρείται ότι οι σχετικές δαπάνες έχουν εγκριθεί.....».

Επειδή, περαιτέρω με την **ΠΟΛ 1210/2017** Δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας ετών 2017 και επομένων

Με τις διατάξεις της περ. α' της παρ.8 του άρθρου 24 του ν.4386/2016 αντικαταστάθηκε η [παρ.1 του άρθρου 22Α](#) του ν.4172/2013. Με βάση τις διατάξεις αυτές, οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, στις οποίες περιλαμβάνονται και οι αποσβέσεις του εξοπλισμού και των οργάνων, που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες εκτέλεσης της επιστημονικής και της τεχνολογικής έρευνας, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων κατά τον χρόνο της πραγματοποίησής τους προσαυξημένες κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%). Τα κριτήρια χαρακτηρισμού των πιο πάνω δαπανών καθορίζονται με κοινή Υπουργική Απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Παιδείας, Έρευνας και Θρησκευμάτων. Αν προκύψουν ζημίες μετά την

αφαίρεση του ως άνω ποσοστού μεταφέρονται για συμψηφισμό με μελλοντικά κέρδη με βάση τις διατάξεις του [άρθρου 27](#) του ν.4172/2013.2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. β' της παρ.8 του άρθρου 24 του ν.4386/2016 ορίζεται ότι στην παράγραφο 4 του άρθρου 24 προστίθεται νέα κατηγορία ενεργητικού με αντίστοιχο συντελεστή απόσβεσης 40% και νέα περίοδο ως εξής: «Εξοπλισμός και όργανα, που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες εκτέλεσης επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας ...40%.

Ως εξοπλισμός και όργανα που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες εκτέλεσης της επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας νοείται αυτός που θα καθορίζεται με την κοινή Υπουργική Απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Παιδείας που πρόκειται να εκδοθεί.»

Με την [ΠΟΛ.1111/18.7.2016](#) εγκύκλιό μας με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις του άρθρων 24 και 30 του ν.4386/2016 διευκρινίσθηκε ότι ως έναρξη ισχύος των υπόψη διατάξεων και δεδομένου ότι δεν ορίζεται κάτι διαφορετικό από τις διατάξεις αυτές, λαμβάνεται η ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου στο ΦΕΚ (11.5.2016), ήτοι καταλαμβάνει δαπάνες που πραγματοποιούνται από τις 11.5.2016 και μετά.

Περαιτέρω, με την ίδια εγκύκλιο έγινε δεκτό ότι, σε περίπτωση που κατά τον χρόνο διενέργειας αποσβέσεων (31.12.2016) δεν έχει εκδοθεί η υπόψη κοινή Υπουργική Απόφαση οι αποσβέσεις επί του εξοπλισμού αυτού κατά το φορολογικό έτος 2016 θα διενεργούνται με βάση τους λοιπούς συντελεστές του άρθρου 24 και κατά το έτος που θα εκδοθεί η σχετική κοινή Υπουργική Απόφαση εντός μηνός θα πρέπει να υποβληθεί τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους 2016 με την οποία θα αναγνωρίζεται φορολογικά το υπόλοιπο των αποσβέσεων και επιπλέον θα εκπίπτει εξωλογιστικά και το 30% αυτών με βάση τα οριζόμενα της περ. α' της παρ.8 του άρθρου 24 του ν.4386/2016 που αντικατέστησε την [παρ.1 του άρθρου 22Α](#) του ν.4172/2013.

Η ανωτέρω Κοινή Απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Παιδείας, Έρευνας και Θρησκευμάτων εκδόθηκε στις 11.7.2017 (αριθμ.109343/Ι2/29.6.2017 (ΦΕΚ Β' 2351/11-72017)).

Ωστόσο, με τις διατάξεις της παρ. 21 του άρθρου 69 του ν.4485/2017, τροποποιήθηκε η έναρξη ισχύος των διατάξεων της παρ.8 του άρθρου 24 του ν.4386/2016, με βάση τις οποίες ορίζεται πλέον ρητά ότι αυτές ισχύουν από την 1.1.2017 και μετά.

Ενόψει των ανωτέρω και δεδομένης της νέας έναρξης ισχύος των διατάξεων της παρ.8 του άρθρου 24 του ν.4386/2016, προκύπτει ότι τα αναφερόμενα στην [ΠΟΛ.1111/18.7.2016](#) εγκύκλιό μας, ως προς την έναρξη ισχύος δεν έχουν πλέον εφαρμογή και ως εκ τούτου για δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας που πραγματοποιήθηκαν μέχρι 31.12.2016 ισχύουν οι διατάξεις του [άρθρου 22Α](#) του ν.4172/2013 (όπως αυτές ίσχυαν πριν την τροποποίησή τους με το άρθρο 24 του ν.4386/2016) και οι οδηγίες που είχαν δοθεί με την [ΠΟΛ.1113/2.6.2015](#) εγκύκλιό μας.

Όσον αφορά στις δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας που πραγματοποιούνται από την 1.1.2017 και μετά, προκειμένου για την αναγνώρισή τους, έχουν εφαρμογή τα οριζόμενα στις

διατάξεις του άρθρου 22Α του ν.4172/2013 όπως αυτές ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με το άρθρο 69 του ν.4485/2017 και τα όσα ειδικότερα έχουν καθορισθεί με την κοινή Απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Παιδείας, Έρευνας και Θρησκευμάτων αριθμ.109343/12/29.6.2017 (ΦΕΚ Β' 2351/11.7.2017) και ερμηνευτεί με την ΠΟΛ.1111/18.7.2016 εγκύκλιό μας.

Επίσης, με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 69 του ν.4485/2017 αντικαθίσταται η παρ. 2 του άρθρου 22Α του ν.4172/2013, προκειμένου ο έλεγχος και η πιστοποίηση των δαπανών αυτών να διενεργούνται πλέον εντός χρονικού διαστήματος δέκα (10) μηνών και όχι έξι (6) μηνών όπως ίσχυε.

Κατόπιν των ανωτέρω και δεδομένου ότι με τις νέες διατάξεις δεν προβλέπεται πλέον η αυτοδίκαιη έγκριση των δαπανών μετά την άπρακτη παρέλευση της οριζόμενης από τον νόμο προθεσμίας, συνάγεται ότι η επιχείρηση οφείλει, σε περίπτωση ρητής μη έγκρισης του συνόλου ή μέρους των υπόψη δαπανών από τη Γενική Γραμματεία Έρευνας και Τεχνολογίας (ΓΓΕΤ) του Υπουργείου Παιδείας, Έρευνας και Θρησκευμάτων και εφόσον αυτή κοινοποιείται στον φορολογούμενο μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής φορολογικών δηλώσεων του οικείου έτους ή μετά την υποβολή της φορολογικής δήλωσης, να υποβάλει τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος προκειμένου να εκπέσει μικρότερο ποσό δαπανών από αυτό που είχε δηλωθεί αρχικά. Η δήλωση αυτή εφόσον υποβάλλεται εντός μηνός από την επίδοση της απορριπτικής απόφασης θεωρείται εμπρόθεσμη.

Για την εξυπηρέτηση του ως άνω σκοπού το Υπουργείο Παιδείας, Έρευνας και Θρησκευμάτων ενημερώνει σχετικά το Υπουργείο Οικονομικών (νυν ΑΑΔΕ) σύμφωνα με τη διαδικασία που καθορίζεται στην αριθμ.109343/12/29.6.2017 (ΦΕΚ Β' 2351/11.7.2017) κοινή Απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Παιδείας, Έρευνας και Θρησκευμάτων, κατά ρητή διατύπωση των οριζόμενων στην παρ.2 του άρθρου 69 του ν.4485/2017. Η διαδικασία αυτή ορίζεται στην παράγραφο 4 του άρθρου 5 της κοινής απόφασης σύμφωνα με την οποία, για την πιστοποίηση των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας των επιχειρήσεων, η ΓΓΕΤ εκδίδει σχετικές βεβαιώσεις τις οποίες κοινοποιεί στην αρμόδια Φορολογική Αρχή του δικαιούχου καθώς και στις δικαιούχους επιχειρήσεις.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Όταν ο φορολογούμενος αμφιβάλλει σχετικά με την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, έχει δικαίωμα να υποβάλει φορολογική δήλωση με επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική ή αόριστη επιφύλαξη θεωρείται άκυρη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για την οποία διατυπώθηκε η επιφύλαξη εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στην Ειδική Διοικητική Διαδικασία, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Κώδικα

2. Ομοίως μπορεί να διατυπωθεί επιφύλαξη σε ό,τι αφορά το χαρακτηρισμό της φορολογητέας ύλης και την υπαγωγή της σε άλλη φορολογία, σε άλλη κατηγορία, σε μειωμένο φορολογικό συντελεστή ή σε σχέση με τυχόν εφαρμοστέες εκπτώσεις και απαλλαγές. Ειδικά, προκειμένου για την υπαγωγή σε άλλη φορολογία ή κατηγορία, αν γίνει δεκτή η επιφύλαξη, η δήλωση θεωρείται ότι υποβλήθηκε εμπρόθεσμα για τη φορολογία ή κατηγορία αυτή. Η επιφύλαξη δεν συνεπάγεται την αναστολή της είσπραξης του φόρου. Σε περίπτωση αποδοχής της επιφύλαξης από τον Γενικό Γραμματέα, ο φόρος που τυχόν καταβλήθηκε αχρεωστήτως, επιστρέφεται σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 42 του Κώδικα. 3. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα ορίζονται οι αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **A1063/2023** με θέμα «Τύπος και περιεχόμενο των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του ν. 4172/2013 και καθορισμός δικαιολογητικών που υποβάλλονται μ' αυτές - Υποβολή με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του ν. 4172/2013» ορίζεται ότι:..... 5.4 Τα νομικά πρόσωπα ή οι νομικές οντότητες που υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος με επιφύλαξη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 20 του ΚΦΔ, προσκομίζουν στην αρμόδια για τη φορολογία τους Δ.Ο.Υ. εντός προθεσμίας τριών (3) εργάσιμων ημερών αντίγραφο της δήλωσης που έχουν υποβάλει με χρήση της διαδικτυακής Υπηρεσίας υποβολής δηλώσεων μέσω της ψηφιακής πύλης myAADE, συνοδευόμενη με τα απαραίτητα δικαιολογητικά έγγραφα και στοιχεία, έτσι ώστε η Δ.Ο.Υ. να αποφανθεί για τη σχετική επιφύλαξη.....».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα εταιρία υπέβαλε την αρχική φορολογική της δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2022 την 31-08-2023, με την οποία μεταξύ άλλων δήλωσε στο κωδικό 503, δαπάνες για επιστημονική και τεχνολογική έρευνα κατά άρθρο 22Α του Ν. 4172/2013 το ποσό των 487.412,37€. Περαιτέρω, στις 25/08/2023 η προσφεύγουσα υπέβαλε την με αρ.πρωτ..... αίτηση προς την Γενική Γραμματεία Έρευνας και Καινοτομίας του Υπουργείου Ανάπτυξης με τα απαραίτητα δικαιολογητικά, προκειμένου να ελεγχθούν και να πιστοποιηθούν οι ως άνω δαπάνες. Την 07-06-2024 και κατόπιν της με αρ.πρωτ./09-05-2024 βεβαίωσης που έλαβε από την Γενική Γραμματεία Έρευνας και Καινοτομίας του Υπουργείου Ανάπτυξης, υπέβαλε την με αρ./07-06-2024 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 με επιφύλαξη, με την οποία μείωσε στον παραπάνω κωδικό τις δαπάνες που είχε δηλώσει αρχικά, και σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απάντηση της ΓΓΕΚ το ποσό διαμορφώθηκε στις 273.756,44€.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3β του άρθρου 22^Α του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), προβλέπεται χρονικό διάστημα έξι (6) μηνών από την υποβολή του οικείου αιτήματος προς έλεγχο και πιστοποίηση των εν λόγω δαπανών. Στην προκειμένη περίπτωση έχει παρέλθει το διάστημα των έξι μηνών καθώς το αίτημα της προσφεύγουσας υποβλήθηκε στις 25/08/2023 και η Γενική Γραμματεία Έρευνας και Καινοτομίας του Υπουργείου Ανάπτυξης εξέδωσε την με αρ.πρωτ. απόφαση της στις 09/05/2024. Με βάση την ως άνω απόφαση της ΓΓΕΚ η προσφεύγουσα υπέβαλε τροποποιητική δήλωση διορθώνοντας το ποσό στον κωδ. 503, σύμφωνα με το εγκριθέν ποσό, διατυπώνοντας όμως επ' αυτού την επιφύλαξη της.

Επειδή, με την πάροδο άπρακτου τριμήνου από την υποβολή της ως άνω δήλωσης, απορρίφθηκε σιωπηρώς από τον Προϊστάμενο της φορολογικής αρχής, η υπ'αρ.πρωτ./07-06-2024 δήλωση επιφύλαξης, επί της από 07.06.2024 υποβληθείσης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων φορολογικού έτους 2022.

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι η δήλωση με επιφύλαξη έχει την έννοια ότι ο φορολογούμενος υποβάλλει τη φορολογική του δήλωση σύμφωνα με τις θέσεις που υιοθετεί η Φορολογική Αρχή, προκειμένου να προφυλαχθεί από τις συνέπειες της ανακριβούς υποβολής ή μη υποβολής δήλωσης (σε περίπτωση που διενεργηθεί φορολογικός έλεγχος), ενώ παράλληλα επιφυλάσσεται ως προς ορισμένα στοιχεία της φορολογητέας ύλης. (Βλ. Μ. Βραχάτη, σε Φωτόπουλο Ι. (επιμ.), Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας - Συστηματική κατ' άρθρο ερμηνεία Ν. 4174/2013, εκδόσεις Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2018, σελ. 487.)

Η δήλωση με επιφύλαξη, μεταξύ άλλων, δύναται να αφορά την φορολογητέα ύλη (άρθρο 20 παρ. 1 ΚΦΔ) ή την εφαρμογή εκπτώσεων/απαλλαγών (άρθρο 20 παρ. 2 ΚΦΔ). Αυτό συνεπάγεται ότι στην πρώτη περίπτωση η φορολογική δήλωση πρέπει να περιλαμβάνει την φορολογητέα ύλη για την οποία διατυπώνεται η επιφύλαξη, ενώ στη δεύτερη η φορολογική δήλωση **δεν** πρέπει να περιλαμβάνει την έκπτωση/απαλλαγή για την οποία διατυπώνεται η επιφύλαξη (Βλ. ad hoc ΔΠρΠειρ 962/2021, ΔΠρΧαλκ 604/219, ΔΕφΑθ 4481/2019).

Σε περίπτωση αποδοχής της επιφύλαξης, η Φορολογική Αρχή θα πρέπει να ενεργήσει νέα εκκαθάριση και να διαγράψει ή να επιστρέψει, κατά περίπτωση, τον τυχόν βεβαιωθέντα ή καταβληθέντα φόρο. (Βλ. Μ. Βραχάτη, σε Φωτόπουλο Ι. (επιμ.), Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας - Συστηματική κατ' άρθρο ερμηνεία Ν. 4174/2013, εκδόσεις Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2018, σελ. 491.)

Επειδή, όπως προαναφέρθηκε, κεντρικό άξονα του εννοιολογικού προσδιορισμού της δήλωσης με επιφύλαξη αποτελεί η συμμόρφωση του φορολογούμενου με την άποψη της Φορολογικής Διοίκησης (προκειμένου να προφυλαχθεί από τις συνέπειες της ανακριβούς υποβολής ή μη υποβολής δήλωσης σε περίπτωση που διενεργηθεί φορολογικός έλεγχος) και η περαιτέρω επιφύλαξη του ως προς ορισμένα στοιχεία της φορολογητέας ύλης. Τούτο συνεπάγεται ότι η

προσφεύγουσα έπρεπε να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση με επιφύλαξη, δηλώνοντας στον κωδικό 503 το ποσό των 273.756,44€.

Επειδή, σύμφωνα με τα προαναφερόμενα, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να απαντήσει επί της διατυπωθείσας επιφύλαξης και ειδικότερα ως προς τον ισχυρισμό ότι η υπ'αρ. πρωτ./09-05-2024 βεβαίωση της ΓΓΕΚ είναι εσφαλμένη, επειδή εκδόθηκε χωρίς να έχει διενεργηθεί ο έλεγχος και η πιστοποίηση των δαπανών από την αρμόδια Υπηρεσία εντός της εξάμηνης προθεσμίας της παρ. 3β του ως άνω άρθρου 22Α σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία.

Επειδή, κατόπιν όλων των ανωτέρω, κρίνουμε ότι η παράλειψη από την φορολογική αρχή να αντικρούσει την τεθείσα από την προσφεύγουσα επιφύλαξη, απορρίπτοντας μάλιστα σιωπηρώς το υπ' αρ. ηλεκτρ. πρωτ./07-06-2024 αίτημά της, καθιστά την προσβαλλόμενη σιωπηρή της άρνηση πλημμελή, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και ακυρώσιμη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **07.10.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ** και την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης (σιωπηρή άρνηση) για λόγους τυπικής πλημμέλειας. Καλείται ο Προϊστάμενος της εν λόγω φορολογικής αρχής όπως ενεργήσει με βάση το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

Το αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

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

**Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.