



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 25/11/2019

Αριθμός απόφασης: 3176

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. του άρθρου 10 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

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

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων 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 **27/06/2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....» **ΑΦΜ**, με έδρα στο, επί της οδού κατά της υπ' αριθμ. /2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη φορολογική περίοδο 01.01.2016 – 31.12.2016, του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη υπ' αριθμ. /2019 καθώς και την από 27-05-2019 οικεία έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. με ID, της οποίας ζητείται η ακύρωση

6. Τις από 01/07/2019 απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **27/06/2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη φορολογική περίοδο 01.01.2016 – 31.12.2016, του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόσθετος φόρος 454.252,16 € πλέον πρόσθετος φόρος άρθρου 58 λόγω ανακρίβειας 227.126,08€, ήτοι συνολικό ποσό 681.378,24 €.

Η ανωτέρω διαφορά προέκυψε κατόπιν ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για το φορολογικό έτος 2016 και αφορά την μη αναγνώριση προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης του πρόσθετου ποσοστού 30% των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, ήτοι ποσού 1.566.386,76€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22^Α του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή, να ακυρωθεί και εξαφανισθεί ή αλλιώς να μεταρρυθμισθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Έλλειψη αιτιολογίας της εκδοθείσας καταλογιστικής πράξεως της Φορολογικής Αρχής, διότι τούτη επικαλείται ως νόμιμο έρεισμα της εκδόσεώς της απόφαση της Γ.Ε.Ε.Τ., η οποία ρητώς συνομολογείται ότι έχει παύσει να υφίσταται.
- Παράνομη και εσφαλμένη απόρριψη προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, οι οποίες τυγχάνουν κατά νόμον αυτοδικαίως αναγνωρισθείσες μετά την πάροδο της αποκλειστικής προθεσμίας των έξι (6) μηνών από την υποβολή τους προς έγκριση, που διαθέτει το αρμόδιο προς τούτο όργανο (Γ.Ε.Ε.Τ.), προκειμένου να αποφανθεί επί της νομιμότητος αυτών.
- Παράνομη και εσφαλμένη απόρριψη των επίμαχων δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας.
- Έκδοση της καταλογιστικής πράξεως της Φορολογικής Αρχής κατά παράβαση των αρχών της χρηστής διοικήσεως και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου.

Επειδή στο άρθρο 22 του Ν. 4172/2013 Εκπιπόμενες Επιχειρηματικές Δαπάνες ορίζεται ότι:

Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, εκτός των περιπτώσεων δαπανών οι οποίες ρητά αναφέρονται σε άλλα βήματα του παρόντος προγράμματος ελέγχου, 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 αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Κατά τον έλεγχο θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι εγκύκλιοι που εκδόθηκαν για την ερμηνεία των διατάξεων του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 22^Α του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) με τίτλο «Δαπάνες Επιστημονικής και Τεχνολογικής Έρευνας», όπως ίσχυαν για την υπό κρίση περίοδο, προβλέπονταν τα εξής:

«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 το 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 με βάση το άρθρο 27 του παρόντος.

2. Συγχρόνως με την υποβολή της φορολογικής της δήλωσης, η επιχείρηση υποβάλλει στη Γενική Γραμματεία Έρευνας και Τεχνολογίας του Υπουργείου Παιδείας και Θρησκευμάτων τα απαραίτητα δικαιολογητικά για τις δαπάνες έρευνας και τεχνολογίας που πραγματοποίησε. Ο έλεγχος και η πιστοποίηση των δαπανών αυτών διενεργούνται εντός χρονικού διαστήματος έξι (6) μηνών. Μετά την άπρακτη παρέλευση της εν λόγω προθεσμίας θεωρείται ότι οι σχετικές δαπάνες έχουν εγκριθεί. Σε κάθε περίπτωση, το Υπουργείο Παιδείας και Θρησκευμάτων ενημερώνει σχετικά το Υπουργείο Οικονομικών σύμφωνα με τη διαδικασία που καθορίζεται στο προεδρικό διάταγμα.».

Επειδή στην Αιτιολογική Έκθεση των διατάξεων του άρθρου 22 του Ν. 4223/2013, με τις οποίες εισήχθησαν στον νέο Κ.Φ.Ε. (Ν. 4172/2013) οι διατάξεις του ως άνω άρθρου 22^Α αυτού, αναφέρονται τα εξής: «Με την παράγραφο 7 [σημείωση: παρ. 8] εισάγεται νέο άρθρο 22Α με το οποίο παρέχεται κίνητρο με αντικείμενο την προσαύξηση των εκπιπτόμενων δαπανών που αφορούν στην επιστημονική και τεχνολογική έρευνα, όπως αυτές προσδιορίζονται στο Εγχειρίδιο Frascati (Frascati Manual) και ορίζεται η σχετική διαδικασία λειτουργίας και παρακολούθησής του». Το Εγχειρίδιο Frascati γίνεται αποδεκτό από τον Ο.Ο.Σ.Α. ως προς τη μεθοδολογία του για τη συλλογή στοιχείων επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας.

Επειδή, στην εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1113/2015 της Γ.Γ.Δ.Ε., που αφορά στην έκπτωση των δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων κατά τα άρθρα 22, 22^Α και 23 του Ν. 4172/2013, προβλέπονται σχετικά με τις δαπάνες τεχνολογικής και επιστημονικής έρευνας, τα κάτωθι:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 22Α του ν. 4172/2013, το οποίο προστέθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 22 του ν. 4223/2013, παρέχονται κίνητρα σε επιχειρήσεις που πραγματοποιούν δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας.

Συγκεκριμένα, με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων κατά το χρόνο πραγματοποίησής τους προσαυξημένες κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%).

Ειδικά οι δαπάνες που αφορούν πάγιο εξοπλισμό, προκειμένου να προσαυξηθούν σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο, κατανέμονται ισόποσα στα επόμενα τρία (3) έτη.

Τα κριτήρια χαρακτηρισμού των πιο πάνω δαπανών καθορίζονται με προεδρικό διάταγμα μετά από πρόταση των Υπουργών Οικονομικών, Παιδείας και Θρησκευμάτων και Πολιτισμού και Αθλητισμού (νυν Υπουργός Πολιτισμού, Παιδείας 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. Επισημαίνεται ότι την πιο πάνω έκπτωση δικαιούνται όλα τα φυσικά πρόσωπα που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, που πραγματοποιούν δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησης των βιβλίων τους (απλογραφικά ή διπλογραφικά).

Διευκρινίζεται ότι η έκπτωση του 30% επί των υπόψη δαπανών διενεργείται από τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Ως δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας νοούνται τα ποσά που πράγματι επιβαρύνθηκε η επιχείρηση, δηλαδή η δαπάνη που προκύπτει μετά την αφαίρεση των επιδοτήσεων ή επιχορηγήσεων που έχει λάβει η επιχείρηση με σκοπό την εκτέλεση - υλοποίηση ερευνητικών προγραμμάτων. Επειδή μέχρι σήμερα δεν έχει εκδοθεί το σχετικό προεδρικό διάταγμα, προκειμένου για τον καθορισμό των κριτηρίων για τον χαρακτηρισμό των δαπανών ως δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι, μέχρι την έκδοσή του και προκειμένου για την αναγνώριση των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, θα λαμβάνονται υπόψη τα οριζόμενα στην αριθ. 12962 (ΠΟΛ) 2029/3.11.1987 (ΦΕΚ 743Β') Απόφαση του Υπουργού Βιομηχανίας, Ενέργειας και Τεχνολογίας, η οποία δεν έχει καταργηθεί.

Ειδικά οι δαπάνες που αφορούν πάγιο εξοπλισμό ο οποίος χρησιμοποιείται για τους σκοπούς της επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, προκειμένου να προσαυξηθούν κατά 30%, θα αποσβεσθούν ισόποσα στα επόμενα 3 έτη από την πραγματοποίηση των υπόψη δαπανών, κατά παρέκκλιση των διατάξεων του άρθρου 24 του ν. 4172/2013. Η έκπτωση του 30% των δαπανών για την αγορά πάγιου εξοπλισμού θα διενεργείται εξωλογιστικά από τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης τα επόμενα τρία έτη.

Για παράδειγμα, ανώνυμη εταιρεία προβαίνει, εντός του φορολογικού έτους 2014, στην αγορά πάγιου εξοπλισμού, ο οποίος χρησιμοποιείται για σκοπούς της επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, αξίας 900.000 ευρώ. Το ποσό αυτό θα κατανεμηθεί ισόποσα στα επόμενα τρία έτη, δηλαδή ποσό 300.000 ευρώ θα εκπεσθεί από τα ακαθάριστα έσοδα των φορολογικών ετών 2015, 2016 και 2017, αντίστοιχα και επιπλέον, το ποσό των 300.000 ευρώ θα προσαυξηθεί σε κάθε έτος κατά 30%, ήτοι κατά 90.000 ευρώ.

Επομένως, η επιχείρηση σε κάθε ένα από τα φορολογικά έτη 2015, 2016 και 2017, θα εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά της το ποσό των 300.000 ευρώ και επιπλέον από τα καθαρά της κέρδη για κάθε ένα από τα πιο πάνω φορολογικά έτη θα εκπέσει εξωλογιστικά το ποσό των 90.000 ευρώ.

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι συγχρόνως με την υποβολή της φορολογικής της δήλωσης, η επιχείρηση υποβάλλει στη Γενική Γραμματεία Έρευνας και Τεχνολογίας του Υπουργείου Παιδείας και Θρησκευμάτων τα απαραίτητα δικαιολογητικά για τις δαπάνες έρευνας και τεχνολογίας που πραγματοποίησε. Ο έλεγχος και η πιστοποίηση των δαπανών αυτών διενεργούνται εντός χρονικού διαστήματος έξι (6) μηνών. Μετά την άπρακτη παρέλευση της εν λόγω προθεσμίας θεωρείται ότι οι σχετικές δαπάνες έχουν εγκριθεί. Σε κάθε περίπτωση, το Υπουργείο Παιδείας και Θρησκευμάτων ενημερώνει σχετικά το Υπουργείο Οικονομικών σύμφωνα με τη διαδικασία που καθορίζεται στο κατ' εξουσιοδότηση της διάταξης προεδρικό διάταγμα.

4. Με την ΠΟΛ.1074/1.4.2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 574Β') ορίζεται, ότι οι εταιρείες που πραγματοποίησαν μέσα στο φορολογικό έτος 2014 δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, υποχρεούνται να συνυποβάλουν με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματός τους, σε περίπτωση χειρόγραφης υποβολής αυτής, υπεύθυνη δήλωση ότι υποβλήθηκαν τα απαραίτητα δικαιολογητικά στη Γενική Γραμματεία Έρευνας και Τεχνολογίας του Υπουργείου Πολιτισμού, Παιδείας και Θρησκευμάτων.

Σε περίπτωση ηλεκτρονικής υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, η πιο πάνω υπεύθυνη δήλωση δεν συνυποβάλλεται, αλλά φυλάσσεται για τον έλεγχο μαζί με τα λοιπά δικαιολογητικά της δήλωσης.

Από τα ανωτέρω προκύπτει, ότι οι υπόψη δαπάνες καταρχήν εκπίπτουν φορολογικά κατά την υποβολή της φορολογικής δήλωσης (μη αναμορφούμενες δαπάνες). Ωστόσο, σε περίπτωση ρητής μη έγκρισης του συνόλου ή μέρους των υπόψη δαπανών από τη Γενική Γραμματεία Έρευνας και Τεχνολογίας του Υπουργείου Πολιτισμού, Παιδείας και Θρησκευμάτων εντός εξαμήνου από την υποβολή των σχετικών δικαιολογητικών, η επιχείρηση οφείλει να υποβάλει τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος εντός μηνός από την επίδοση της απορριπτικής απόφασης χωρίς την επιβολή τόκων και προσαυξήσεων ή προστίμων.».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 4174/2013 (Α' 170), όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 12 § 1 του ν. 4474/2017 (Α' 80) και ισχύουν σύμφωνα με το άρθρο 36 του ίδιου νόμου από 07/06/2017, ορίζεται ότι:

«1) Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να εκδίδει ερμηνευτικές εγκυκλίους, καθώς και Οδηγίες για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι δημοσιεύονται στον ιστότοπο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) και ισχύουν από τη δημοσίευσή τους. 2) Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων. 3) Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι δεν είναι δεσμευτικές για τους φορολογούμενους. 4) Απαντήσεις που παρέχονται ή απόψεις που διατυπώνονται από υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης σχετικά με την ερμηνεία της φορολογικής νομοθεσίας, δεν δεσμεύουν τη Φορολογική Διοίκηση, εκτός από τις περιπτώσεις, στις οποίες αυτό προβλέπεται στον Κώδικα. 5) Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος ακολούθησε τις εγκυκλίους της Φορολογικής Διοίκησης αναφορικά με τη φορολογική του υποχρέωση, η δήλωσή του δεν θεωρείται ανακριβής ή δεν θεωρείται ότι παρέλειψε να υποβάλει δήλωση, κατά περίπτωση».

Επειδή στην αιτιολογική έκθεση του ν. 4474/2017 για τις αλλαγές που επήλθαν στο άρθρο 9 του Κ.Φ.Δ. αναφέρονται τα ακόλουθα:

«Η διάταξη της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 προτείνεται κατ' εφαρμογή των συνταγματικών αρχών της χρηστής διοίκησης (ΑΕΔ 14/2013, ΣτΕ 2034/2011 Ολ., ΣτΕ 4731/2014, ΣτΕ 640/2015 κ.ά.) και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης (ΣτΕ 2034/2011, ΣτΕ 1508/2002, ΣτΕ 3777/2008, ΣτΕ 4731/2014, ΣτΕ 640/2015 κ.ά.), που επιβάλλουν ιδίως τη σαφήνεια και την προβλέψιμη εφαρμογή των εκάστοτε θεσπιζόμενων κανονιστικών ρυθμίσεων (ΣτΕ 2811/2012 7μ., 144, ΣτΕ 1976/2015 με τις εκεί παραπομπές σε νομολογία ΔΕΕ και Ε.Δ.Δ.Α.) και που πρέπει να τηρούνται με ιδιαίτερη αυστηρότητα, όταν πρόκειται για διατάξεις που μπορούν να έχουν σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις στους ενδιαφερόμενους (ΣτΕ 144/2015, ΣτΕ 1976/2015, ΣτΕ 1623/2016, ΣτΕ 675/2017).

Στο πλαίσιο αυτό, η εν λόγω διάταξη προτείνεται για την αντιμετώπιση των περιπτώσεων που μεταγενέστερη μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Διοίκησης έχει ως συνέπεια την αναδρομική χειροτέρευση της θέσης του φορολογουμένου. Έτσι, προβλέπεται ότι η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται αναδρομική φορολογική επιβάρυνση του φορολογουμένου. Στο πλαίσιο αυτό με την περίπτωση γ' αναδιατυπώνονται και οι διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 9 ΚΦΔ, ώστε να

είναι σαφές ότι δεν θεωρείται ότι ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση ή ότι υπέβαλε ανακριβή δήλωση, εφόσον για τις δηλωτικές του υποχρεώσεις ακολούθησε τις κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής του υποχρέωσης οδηγίες της Φορολογικής Διοίκησης ».

Επειδή εν προκειμένω, η προσφεύγουσα επιχείρηση με τη φορολογική δήλωση που υπέβαλλε για το φορολογικό έτος 2016, συνυπέβαλλε και κατάσταση δαπανών για δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας που πραγματοποιήθηκαν στη χρήση και οι οποίες υποβλήθηκαν για έγκριση στη Γενική Γραμματεία Έρευνας και Τεχνολογίας του Υ.Π.Θ. Οι δαπάνες αυτές αφορούσαν αμοιβές προσωπικού, έμμισθου ή με έκδοση Α.Π.Υ. (αναλυτές & προγραμματιστές) τις οποίες παρακολουθούσε η εταιρεία σε ειδικούς υπολογαριασμούς των πρωτοβάθμιων λογ/μων 60 και 61. Οι δαπάνες αυτές εμφανίζονται στους πίνακες που ακολουθούν:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016		
ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗΣ & ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ ΠΡΟΣ ΕΓΚΡΙΣΗ		ΠΟΣΟ
60.00.99.88	ΑΜΟΙΒΕΣ ΕΡ.ΠΡ.ΔΙΑΧ.ΕΠΙΧ.ΧΑΡΤΟΦ.ΜΕ ΔΥΝΑΤΟΤ.ΕΦΑΡΜ.	1.768.122,91
60.00.99.89	ΑΜΟΙΒΕΣ ΕΡ.ΠΡ.ΟΛ.ΣΥΣΤ.ΔΙΑΧ.ΝΟΜ.ΥΠΟΘ.ΛΗΞΙΠΡ.ΑΠΑΙΤΗΣ	442.030,73
60.03.99.88	ΕΙΣΦΟΡ. ΕΡ.ΠΡ.ΔΙΑΧ.ΕΠΙΧ.ΧΑΡΤΟΦ.ΜΕ ΔΥΝΑΤΟΤ.ΕΦΑΡΜ.ΔΙ	1.820.049,81
60.03.99.89	ΕΙΣΦΟΡ. ΕΡ.ΠΡ.ΟΛ.ΣΥΣΤ.ΔΙΑΧ.ΝΟΜ.ΥΠΟΘ.ΛΗΞΙΠΡ.ΑΠΑΙΤΗΣ	455.012,45
Εκ του λογ/μου 60.00 Αμοιβές έμμισθου προσωπικού		4.485.215,90

61.00.99.64	ΑΜΟΙΒΕΣ ΕΡ.ΠΡ.ΟΛ.ΣΥΣΤ.ΔΙΑΧ.ΝΟΜ.ΥΠΟΘ.ΛΗΞΙΠΡ.ΑΠΑΙΤΗΣ	360.434,11
61.00.99.65	ΑΜΟΙΒΕΣ ΕΡ.ΠΡ.ΔΙΑΧ.ΕΠΙΧ.ΧΑΡΤΟΦ.ΜΕ ΔΥΝΑΤΟΤ.ΕΦΑΡΜ.	375.639,18
Εκ του λογ/μου 61.00 Αμοιβές προσωπικού με ΑΠΥ		736.073,29

Σύνολο δαπανών επιστημονικής & τεχνολογικής έρευνας	5.221.289,19
--	---------------------

Στη φορολογική δήλωση της χρήσης 2016 δηλώθηκε στο σχετικό πεδίο - Κωδ 060- Δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας (Εξωλογιστικά), ποσό (5.221.289,19 X 30%) = 1.566.386,76 €.

Επειδή με την αρ. πρωτ./2018 (ΑΔΑ:.....) απόφαση της Γ.Γ.Ε.Τ. συστάθηκαν και συγκροτήθηκαν εξήντα επτά επιτροπές για την πιστοποίηση δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας για το φορολογικό έτος 2016 σύμφωνα με το άρθρο 22^Α του Ν. 4172/2013.

Επειδή με την υπ. αριθ. πρωτ./19 βεβαίωση της Γ.Γ.Ε.Τ. βεβαιώνεται ότι οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας της προσφεύγουσας ανέρχονται σε 0,00 €.

Επειδή η ανωτέρω βεβαίωση κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα με μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου την 15/02/2019, όπως προκύπτει από το αίτημα θεραπείας της προσφεύγουσας προς την Γ.Γ.Ε.Τ.

Επειδή η προσφεύγουσα υπέβαλλε το με αριθ. πρωτ./...../2019 αίτημα θεραπείας (επανεξέταση) κατά τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν. 2690/1999. Για το εν λόγω

αίτημα συστάθηκε επιτροπή επανεξέτασης με το υπ. αριθ. πρωτ./2019 και σύμφωνα με την με αρ. πρωτ./2019 βεβαίωση της Γ.Γ.Ε.Τ. εξετάσθηκε το αίτημα θεραπείας και η επιτροπή επιβεβαίωσε εκ νέου το αποτέλεσμα της υπ. αριθμ. πρωτ./19 βεβαίωσης, ότι δηλαδή οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας της προσφεύγουσας ανέρχονται σε 0,00 €.

Επειδή οι υπό κρίση δαπάνες πραγματοποιήθηκαν έως 31/12/2016 και επομένως ισχύουν τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ 1113/2015.

Επειδή η προσφεύγουσα επικαλείται το γεγονός πως την τελευταία δεκαετία και σύμφωνα πάντα με το Νόμο και τις οδηγίες της Γ.Γ.Ε.Τ., υποβάλλει τις δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης με τον ίδιο τρόπο και ουδέποτε με τις αποφάσεις της αρμόδιας υπηρεσίας υπήρξε μείωση στις δαπάνες που υποβλήθηκαν συγκριτικά με τις δαπάνες που εγκρίθηκαν.

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα, υπέβαλλε συνημμένα στην φορολογική της δήλωση της χρήσης 2016, κατάσταση δαπανών έρευνας και ανάπτυξης και ταυτόχρονα υπέβαλλε αντίστοιχη κατάσταση στην Γενική Γραμματεία Έρευνας και Τεχνολογίας του Υπουργείου Παιδείας και Θρησκευμάτων, όπως ορίζει το άρθρο 22 Α παρ. 2 του Ν. 4172/2013.

Επειδή για την ανωτέρω αναφερόμενη κατάσταση, η αρμόδια επιτροπή της Γ.Γ.Ε.Τ. αποφάνθηκε με το υπ. αριθ. πρωτ......./2019 έγγραφό της πως δεν εγκρίνεται κανένα κονδύλι, ήτοι οι δαπάνες επιστημονικής & τεχνολογικής έρευνας για το φορολογικό έτος 2016 είναι 0,00 € και επομένως το ποσό που δηλώθηκε στο πεδίο - Κωδ 060- Δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας (Εξωλογιστικά), ποσό $(5.221.289,19 \times 30\%) = 1.566.386,76$ € δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της υπό κρίση χρήσης.

Επειδή ωστόσο, σύμφωνα με το άρθρο 9 του Ν. 4174/2013, η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται αναδρομική φορολογική επιβάρυνση του φορολογουμένου. Στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε ανακριβή δήλωση, εφόσον για τις δηλωτικές της υποχρεώσεις ακολούθησε τις κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής της υποχρέωσης, οδηγίες της Φορολογικής Διοίκησης, επομένως δεν πρέπει να υπολογιστεί στον διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος, ο πρόσθετος φόρος του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013.

Επειδή κατ' ανάλογη εφαρμογή του τελευταίου εδαφίου της παρ. 4 της ΠΟΛ 1113/2015 της ΓΓΔΕ δεν θα πρέπει να επιβληθούν τόκοι, προσαυξήσεις και πρόστιμα λόγω εκπροθέσμου απορρίψεως του αιτήματος της προσφεύγουσας.

Επειδή όπως ορίζουν οι αρχές της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, τα διοικητικά όργανα οφείλουν να ασκούν τις αρμοδιότητές τους με βάση το περί δικαίου αίσθημά τους, με αναλογικότητα και επιείκεια και στο πλαίσιο της αρχής της νομιμότητας της δημόσιας διοίκησης. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, η δημόσια διοίκηση οφείλει να διευκολύνει τους διοικούμενους να προστατεύουν τα συμφέροντά τους και να απολαμβάνουν τα δικαιώματά τους, παρεμποδίζοντας τις αντιφατικές δράσεις που συνεπάγονται ανεπιεικείς και

άδικες προς τον διοικούμενο λύσεις. Εν προκειμένω, από την ελεγκτική διαδικασία ουδέποτε καταστρατηγήθηκε η αρχή της χρηστής διοίκησης, καθόσον εξετάσθηκαν όλα τα πραγματικά περιστατικά και τα στοιχεία που είχε ο έλεγχος στη διάθεσή του.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **27/06/2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....»
με **ΑΦΜ**

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

Φορολογικό έτος 2016 (Πράξη/2019)

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ Ή ΖΗΜΙΑ	2.067.032,95	3.633.419,71	3.633.419,71	1.566.386,76
Φόρος που αναλογεί	599.439,56	1.053.691,72	1.053.691,72	454.252,16
Φόρος που προκαταβλήθηκε	42.458,52	42.458,52	42.458,52	
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/ μη υποβολής	0,00	227.126,08	0,00	
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΒΕΒΑΙΩΣΗ	556.981,04	1.238.359,28	1.011.233,20	454.252,16
Προκαταβολή φόρου τρέχοντος έτους	120.350,77	120.350,77	120.350,77	
Τέλος επιτηδεύματος	1.000,00	1.000,00	1.000,00	
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	678.331,81	1.359.710,05	1.132.583,97	454.252,16

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

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

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

Ακριβές Αντίγραφο

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

α.α. ΙΩΑΝΝΗΣ ΚΑΜΠΟΣΟΣ

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 .