



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 04/02/2025

Αριθμός απόφασης: 208

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312349

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

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.

4. Την από 14/10/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με έδρα στην, οδός (.....), κατά της σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής της με αριθμ. πρωτ. δήλωσης επιφύλαξης επί της υπ' αριθμ./20-06-2024 τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 14/10/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», 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:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε στις 04/07/2022, σύμφωνα με την οικεία προβλεπόμενη διαδικασία, το υπ' αριθμ. πρωτ. /04-07-2022 αίτημά της προς τη Γενική Γραμματεία Έρευνας και Καινοτομίας του Υπουργείου Ανάπτυξης για την πιστοποίηση δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, που πραγματοποίησε το έτος 2021, συνολικού ύψους 832.568,30 ευρώ (308.656,37 ευρώ για αμοιβές προσωπικού και 523.911,93 ευρώ για αγορά αναλωσίμων).

Από τη Γ.Γ. Έρευνας και Τεχνολογίας εκδόθηκε αρχικά η υπ' αριθμ. πρωτ. /09-11-2023 βεβαίωση χαρακτηρισμού δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας της εταιρείας για το φορολογικό έτος 2021, σύμφωνα με την οποία οι πιστοποιημένες δαπάνες ανέρχονταν στο ποσό των 112.918,71 ευρώ (86.723,11 ευρώ για αμοιβές προσωπικού και 26.195,60 ευρώ για αγορά αναλωσίμων).

Στη συνέχεια η προσφεύγουσα υπέβαλε την από 12/12/2023 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 με υπ' αριθμ. πρωτ. /12-12-2023 επιφύλαξη ως προς το ποσό των 719.649,59 ευρώ, ισχυριζόμενη ότι το οποίο αφορά πράγματι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας (ποσό 221.933,26 ευρώ για αμοιβές προσωπικού και ποσό 497.716,33 ευρώ για δαπάνες αγοράς αναλωσίμων), αν και δεν αναγνωρίστηκε ως τέτοιο από τη Γ.Γ. Έρευνας και Τεχνολογίας, συνυποβάλλοντας την υπ' αριθμ. πρωτ. /01-12-2023 ένσταση ενώπιον της εκδούσας αρχής (αίτηση θεραπείας), όπως αυτή συμπληρώθηκε την 06/12/2023. Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών απέρριψε σιωπηρώς την ως άνω επιφύλαξη και η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε ενώπιον της Υπηρεσίας μας τη με αριθμ. πρωτ. /10-04-2024 ενδικοφανή προσφυγή επί της οποίας εκδόθηκε η με αριθμ. /02-09-2024 απορριπτική απόφαση.

Ενώ εκκρεμούσε η ενδικοφανής προσφυγή της προσφεύγουσας, επί της ασκηθείσας υπ' αριθμ. πρωτ. /01-12-2023 αίτησης θεραπείας και κατόπιν της από 13/05/2024 έκθεσης των Εμπειρογνωμόνων/Πιστοποιητών εκδόθηκε η με αριθμ. πρωτ. -22-05-2024/22-05-2024 Βεβαίωση της Γενικής Γραμματείας Έρευνας και Καινοτομίας περί χαρακτηρισμού δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας εταιρείας για το φορολογικό 2021 (ΑΔΑ:), με την οποία (i) αναγνωρίστηκε ότι οι δαπάνες επιστημονικής έρευνας και τεχνολογικής έρευνας της εταιρείας για το ως άνω φορολογικό έτος ανέρχονται σε ποσό 259.110,57 ευρώ (154.328,19 ευρώ για αμοιβές έμμισθου προσωπικού και 104.782,39 ευρώ για αγορά αναλωσίμων), απορριπτόμενου του αιτήματός της για αναγνώριση του υπολειπόμενου ποσού των 573.457,73 (832.568,30-259.110,57) ευρώ και (ii) έπαυσε η με αριθμ. πρωτ. -09-11-2023/09-11-2023 προηγούμενη βεβαίωση.

Με βάση τα ανωτέρω, η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε την από 20/06/2024 νέα τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 με επιφύλαξη ως

προς το ποσό των 573.457,73 ευρώ, διότι η με αριθμ. πρωτ.-22-05-2024/22-05-2024 Βεβαίωση της Γενικής Γραμματείας Έρευνας και Καινοτομίας μη νόμιμα δε χαρακτήρισε το σύνολο των αιτούμενων δαπανών ως δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας

Με την πάροδο απράκτου τριμήνου, ο Προϊστάμενος του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής απέρριψε σιωπηρώς την ως άνω επιφύλαξη και η προσφεύγουσα εταιρεία, υπέβαλε την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, με την οποία ζητά:

α) να ακυρωθεί/τροποποιηθεί η ως άνω σιωπηρή απόρριψη του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής, η οποία τεκμαίρεται λόγω της παρόδου άπρακτης της νόμιμης προθεσμίας των ενενήντα ημερών από την υποβολή της αίτησης/επιφύλαξης προς απάντηση και

β) να αναγνωριστεί η έλλειψη φορολογικής της υποχρέωσης για το ποσό των 719.649,59 ευρώ, το οποίο αφορά δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας (ποσό 221.933,26 ευρώ για αμοιβές προσωπικού και ποσό 497.716,33 ευρώ για δαπάνες αγοράς αναλωσίμων),

ισχυριζόμενη ότι η με αριθμ. πρωτ.-22-05-2024/22-05-2024 Βεβαίωση της Γενικής Γραμματείας Έρευνας και Καινοτομίας έχει εκδοθεί κατ' εσφαλμένη εφαρμογή και ερμηνεία του νόμου, κατά πλάνη περί τα πράγματα και κατ' εσφαλμένη εκτίμηση του υλικού τεκμηρίωσης, φέρει δε πλημμελή αιτιολογία.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22Α του ν. 4172/2013, όπως ισχύει κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος:

«Άρθρο 22Α Δαπάνες Επιστημονικής και Τεχνολογικής Έρευνας

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) Εναλλακτικά, αντί της διαδικασίας της παρ. 2, η επιχείρηση, συγχρόνως με την υποβολή της φορολογικής της δήλωσης, μπορεί να υποβάλει στη Γενική Γραμματεία Έρευνας και Τεχνολογίας του Υπουργείου Ανάπτυξης και Επενδύσεων, τα απαραίτητα δικαιολογητικά, συνοδευόμενα από έκθεση ελέγχου για την πραγματοποίηση των δαπανών και το ύψος αυτών, η οποία υπογράφεται από ορκωτό ελεγκτή - λογιστή ή/και 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.

β) Στην περίπτωση αυτή η Γενική Γραμματεία Έρευνας και Τεχνολογίας 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.

γ) Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Ανάπτυξης και Επενδύσεων, η οποία εκδίδεται ύστερα από γνώμη της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛ.Τ.Ε.), καθορίζεται το ελεγκτικό πλαίσιο (Διεθνή Πρότυπα), βάσει του οποίου διενεργούνται οι έλεγχοι από τους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές ή/και τις ελεγκτικές εταιρείες, σύμφωνα με τον ν. 4449/2017, τα απαραίτητα δικαιολογητικά, καθώς και η διαδικασία ελέγχου από τη Γενική Γραμματεία Έρευνας και Τεχνολογίας. Η διενέργεια του ελέγχου των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας από ορκωτούς ελεγκτές λογιστές ή/και ελεγκτικές εταιρείες, όπως ορίζεται στο παρόν, θεωρείται υποχρεωτικός έλεγχος. Οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές ή/και ελεγκτικές εταιρείες, που διενεργούν τον εν λόγω έλεγχο, εφαρμόζουν αναλογικά τις διατάξεις περί απαγόρευσης παροχής μη ελεγκτικών υπηρεσιών που ισχύουν για τη διενέργεια υποχρεωτικού ελέγχου οντοτήτων δημοσίου συμφέροντος, όπως αυτές ορίζονται στον Κανονισμό ΕΕ 537/2014 και τον ν. 4449/2017, όπως ισχύουν για τις οντότητες μη δημοσίου συμφέροντος. δ) Οι εκθέσεις ελέγχου της παρ. 3.α υπόκεινται σε δειγματοληπτικό έλεγχο που διενεργείται από τη Γενική Γραμματεία Έρευνας και Τεχνολογίας του Υπουργείου Ανάπτυξης και Επενδύσεων. Ο δειγματοληπτικός αυτός έλεγχος διενεργείται σε ετήσια βάση και αφορά κατ' ελάχιστον στο πέντε τοις εκατό (5%) των κατατεθειμένων εκθέσεων ελέγχου. Αν κατά τον ως άνω δειγματοληπτικό έλεγχο διαπιστώνονται παραβάσεις των διατάξεων, ως προς την ακρίβεια και την πληρότητα της έκθεσης από τον ορκωτό ελεγκτή - λογιστή ή/και την ελεγκτική εταιρεία, η υπόθεση διαβιβάζεται στην Ε.Λ.Τ.Ε. για περαιτέρω έλεγχο και την επιβολή κυρώσεων της παρ. 10 του άρθρου 35 του ν. 4449/2017.»

Επειδή με την εκδοθείσα ΠΟΛ.1113/2015 διευκρινίστηκαν τα εξής:

«Γενικά

Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα:

α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει,

β) με τις διατάξεις του άρθρου 22Α, το οποίο προστέθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 22 του Ν. 4223/2013, ορίζεται ο τρόπος έκπτωσης των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις, και

γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο.

.....
Άρθρο 22Α

Δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας

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.

.....
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.1074/2015 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, στη συνέχεια εκδόθηκε η ΠΟΛ.1210/2017 με θέμα “Δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας ετών 2017 και επομένων”, η οποία ορίζει τα εξής:

«1. 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».

3. Με την ΠΟΛ. 1111/2016 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. 109343/12/2017 (ΦΕΚ Β' 2351/11-7-2017).

4. 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.

5. 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.1111/2016 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.1113/2015 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. 109343/12/2017 (ΦΕΚ Β' 2351/11.7.2017) και ερμηνευτεί με την ΠΟΛ.1111/2016 εγκύκλιό μας.

6. 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. 109343/12/2017 (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, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε στις 04/07/2022, σύμφωνα με την οικεία προβλεπόμενη διαδικασία, το υπ' αριθμ. πρωτ./04-07-2022 αίτημά της προς τη Γ.Γ.Ε.Τ. για την πιστοποίηση δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, που πραγματοποίησε το έτος 2021, συνολικού ύψους 832.568,30 ευρώ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22Α του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), προβλέπεται χρονικό διάστημα δέκα (10) μηνών από την υποβολή του οικείου αιτήματος προς έλεγχο και πιστοποίηση των εν λόγω δαπανών. Στις 01/11/2023 συντάχθηκε από τη συσταθείσα Επιτροπή Πιστοποίησης η οικεία Έκθεση, βάσει της οποίας εκδόθηκε από τον Υφυπουργό Ανάπτυξης και Επενδύσεων η υπ' αριθμ. πρωτ./09-11-2023 Βεβαίωση, με την οποία έγινε εν μέρει δεκτό το υπ' αριθμ. πρωτ./04-07-2022 αίτημα της προσφεύγουσας για τον έλεγχο και την πιστοποίηση από τη Γ.Γ.Ε.Τ. των υποβληθεισών δαπανών και την έκδοση σχετικής βεβαιώσεως για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 22Α του ν. 4172/2013. Συγκεκριμένα, από τον φάκελο της υπό κρίση περίπτωσης, βεβαιώθηκε ότι οι πιστοποιημένες δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας της προσφεύγουσας για το φορολογικό έτος 2021 ανέρχονται σε 112.918,71 ευρώ (οι οποίες αντιστοιχούν σε: α) δαπάνη 86.723,11 ευρώ για αμοιβές έμμισθου προσωπικού και β) 26.195,60 ευρώ για αγορά αναλωσίμων), μη αναγνωρίζοντας δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας συνολικού ύψους 719.649,59 ευρώ. Επί της ως άνω βεβαίωσης η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε την υπ' αριθμ. πρωτ./01-12-2023 ένσταση ενώπιον της εκδούσας αρχής (αίτηση θεραπείας), όπως αυτή συμπληρώθηκε στις 06/12/2023, με αποτέλεσμα και κατόπιν της από 13/05/2024 έκθεσης των Εμπειρογνομόνων/Πιστοποιητών να εκδοθεί η με αριθμ. πρωτ./22-05-2024/22-05-2024 Βεβαίωση της Γενικής Γραμματείας Έρευνας και Καινοτομίας περί χαρακτηρισμού δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας εταιρείας για το φορολογικό 2021 (ΑΔΑ:/.....), με την οποία (i) αναγνωρίστηκε ότι οι δαπάνες επιστημονικής έρευνας και τεχνολογικής έρευνας της εταιρείας για το ως άνω φορολογικό έτος ανέρχονται τελικώς στο ποσό των 259.110,57 ευρώ (154.328,19 ευρώ για αμοιβές έμμισθου προσωπικού και 104.782,39 ευρώ για αγορά αναλωσίμων) και (ii) έπαυσε η με αριθμ. πρωτ./09-11-2023/09-11-2023 προηγούμενη βεβαίωση.

Επειδή, μετά την έκδοση της ως άνω με αριθμ. πρωτ./22-05-2024/22-05-2024 Βεβαίωσης του Υφυπουργού Ανάπτυξης και Επενδύσεων η προσφεύγουσα υπέβαλε με επιφύλαξη την από 20/06/2024 2^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος Νομικών Προσώπων φορολογικού έτους 2021 με την οποία προσαυξήθηκαν τα καθαρά κέρδη προς φορολογία κατά 573.457,73 ευρώ.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις η προσαύξηση των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας κατά 100% αναγνωρίζεται με βάση τη σχετική

βεβαίωση του Υφυπουργού Ανάπτυξης. Εν προκειμένω, η αναγνώριση των δαπανών της φορολογικής περιόδου 2021 ως δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας έγινε με την ισχύουσα με αριθμό-22-05-2024/22-05-2024 Βεβαίωση χαρακτηρισμού δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας της εταιρείας για το φορολογικό έτος 2021 της Γενικής Γραμματείας Έρευνας και Καινοτομίας του Υπουργείου Ανάπτυξης, με την οποία αναγνωρίστηκαν δαπάνες ύψους 259.110,57 ευρώ, ενώ αντίθετα δεν αναγνωρίστηκαν δαπάνες ύψους 573.457,73 ευρώ. Ως εκ τούτου, τα φορολογητέα κέρδη της προσφεύγουσας για το φορολογικό έτος 2021 ορθώς προσαυξήθηκαν κατά το ποσό των 573.457,73 ευρώ και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 14/10/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, κατά της σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής της με αριθμ. πρωτ. / δήλωσης επιφύλαξης επί της υπ' αριθμ. / 20-06-2024 τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021.

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
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.