



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 19/05/2025

Αριθμός απόφασης: 1650

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312 413
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **24/01/2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ., με έδρα, οδός, κατά της υπ' αριθμόν/27-12-2024 απορριπτικής απάντησης της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ επί της από 25/11/2024 Δήλωσης Επιφύλαξης κατ' άρθρο 24 του ν.5104/2024 που υποβλήθηκε αναφορικά με την υπ' αριθμόν/26.11.2024 τροποποιητικής Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων φορολογικής περιόδου 01/07/2021-30/06/2022, όπως κατατέθηκε ηλεκτρονικά την 25/11/2024 και έλαβε αρ. πρωτ.

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

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

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 24/01/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ., η οποία υποβλήθηκε **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:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η εταιρεία στα πλαίσια της δραστηριότητάς της προβαίνει στη διενέργεια ερευνητικών έργων για το σκοπό της ανάπτυξης καινοτόμων προϊόντων, που θα ενσωματώνουν επιχειρησιακή ευφυΐα μέσω προχωρημένων αλγορίθμων, με στόχο τη βέλτιστη παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών.

Κατά την εταιρική χρήση 01/07/2021-30/06/2022 πραγματοποίησε δαπάνες για τρία (3) έργα έρευνας και ανάπτυξης συνολικού ύψους 921.614,12 €, εκ των οποίων εξέπεσε εις διπλούν ποσό **918.573,24 €** (προσαύξηση κατά 100%) στην αρχική Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος που υπέβαλε για την υπό κρίση περίοδο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22^Α του ν.4172/2013. Συγχρόνως δε με την υποβολή της εν λόγω δήλωσης, η προσφεύγουσα υπέβαλε στις 29/12/2022 στην Γενική Γραμματεία Έρευνας και Καινοτομίας (ΓΓΕΚ) του Υπουργείου Ανάπτυξης τα απαραίτητα δικαιολογητικά για τις πραγματοποιηθείσες δαπάνες έρευνας και τεχνολογίας (Σχετ. 2), καθώς και σχετικά ζητηθέντα συμπληρωματικά στοιχεία στις 23/01/2024 και 29/02/2024.

Στην προσφεύγουσα κοινοποιήθηκε στις 29/10/2024 η υπ' αριθμόν/25-10-2024 Βεβαίωση χαρακτηρισμού δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας της ΓΓΕΚ (Σχετ. 5^α-5^β), με την οποία απορρίφθηκε το από 29/12/2022 αίτημά της για πιστοποίηση των δαπανών που πραγματοποίησε.

Η προσφεύγουσα, προς αποφυγή καταλογισμού σε βάρος της δυσβάσταχτων προσαυξήσεων, προέβη στην υποβολή της υπ' αριθμόν/26.11.2024 τροποποιητικής Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος **με επιφύλαξη**, με την οποία προσέθεσε στα ακαθάριστα έσοδά της για την περίοδο 01/07/2021-30/06/2022 το ανωτέρω ποσό των 918.573,24 € που αντιστοιχούσε στη διπλή έκπτωση των επίμαχων δαπανών (σχετ. και το υπ' αριθμόν ηλεκτρονικό αίτημα προς το ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ). Σε αυτό, ισχυρίστηκε πως διαφωνεί με την απόρριψη του από 29/12/2022 αιτήματός της για πιστοποίηση των δαπανών που πραγματοποίησε. Η εν λόγω αίτηση επιφύλαξης απορρίφθηκε από το ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ μέσω της της υπ' αριθμόν/27-12-2024 αρνητικής απάντησης.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ανωτέρω απορριπτικής απάντησης της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1^{ος} λόγος: Παραγραφή του δικαιώματος της ΓΓΕΚ προς έκδοση και κοινοποίηση της υπ' αριθμόν/25-10-2024 Βεβαίωσης χαρακτηρισμού δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας.

2^{ος} λόγος: Εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών και του σχετικού αποδεικτικού υλικού από τη ΓΓΕΚ.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 24, παρ. 1 του ν.5104/2024 «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 Διοικητής δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για την οποία διατυπώθηκε η επιφύλαξη μέσα σε ενενήντα (90) ημέρες από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή, σύμφωνα με το άρθρο 72».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22^Α του ν.4172/2013, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη φορολογική περίοδο:

«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 ΠΟΛ 1210/2017 διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι:

«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».

Επειδή εν προκειμένω, η προσφεύγουσα υπέβαλε στις 29/12/2022 στην Γενική Γραμματεία Έρευνας και Καινοτομίας (ΓΓΕΚ) του Υπουργείου Ανάπτυξης τα απαραίτητα δικαιολογητικά για τις πραγματοποιηθείσες δαπάνες έρευνας και τεχνολογίας (Σχ. 2), καθώς και σχετικά ζητηθέντα συμπληρωματικά στοιχεία στις 23/01/2024 και 29/02/2024 κατ' εφαρμογή των ειδικότερων διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 22^Α του ν. 4172/2013, οι οποίες προβλέπουν τον έλεγχο και την πιστοποίηση των δαπανών έρευνας και τεχνολογίας από τη ΓΓΕΚ μέσα σε αποκλειστικό χρονικό διάστημα δέκα (10) μηνών από την υποβολή εκ μέρους των αιτούντων των δικαιολογητικών που αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των δαπανών.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η ΓΓΕΚ όφειλε να διενεργήσει τον έλεγχό της, να εκδώσει και να κοινοποιήσει τη Βεβαίωσή της έως την 31/10/2023, ήτοι εντός χρονικού διαστήματος δέκα (10) μηνών από την υποβολή εκ μέρους της προσφεύγουσας (29/12/2022) των δικαιολογητικών των υπό κρίση δαπανών. Αντιθέτως, η ΓΓΕΚ ανταποκρίθηκε σχετικά στις 29/10/2024, ήτοι ένα (1) χρόνο μετά το πέρας της εκ του νόμου τασσόμενης δεκάμηνης προθεσμίας. Συνεπώς, οι επίμαχες δαπάνες θεωρείται ότι αυτοδικαίως εγκρίθηκαν στις 31/10/2023 και δεν έχει ισχύ η υπ' αριθμόν/25-10-2024 απορριπτική Βεβαίωση της ΓΓΕΚ.

Επειδή ωστόσο, όπως έχει ερμηνευτεί με την ανωτέρω ΠΟΛ 1210/2017, αναφορικά με τη διαδικασία έγκρισης της παρ. 2 του άρθρου 22^Α του ν.4172/2013, δεν προβλέπεται η αυτοδίκαιη έγκριση των δαπανών μετά την άπρακτη παρέλευση της οριζόμενης από τον νόμο προθεσμίας (βλ. και σχετική απόφαση της Υπηρεσίας μας ΔΕΔ2586/2020).

Επειδή η ΓΓΕΚ, αφού εξέτασε τον υποβληθέντα φάκελο της προσφεύγουσας, κοινοποίησε σε αυτήν την υπ' αριθμόν/25-10-2024 Βεβαίωση χαρακτηρισμού δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας της ΓΓΕΚ (Σχρετ. 5^α-5β), με την οποία απορρίφθηκε το από 29/12/2022 αίτημά της για πιστοποίηση των δαπανών που πραγματοποίησε.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **24/01/2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ. και την **επικύρωση** της υπ' αριθμόν/27-12-2024 απορριπτικής απάντησης της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ επί της από 25/11/2024 Δήλωσης Επιφύλαξης κατ' άρθρο 24 του ν.5104/2024 που υποβλήθηκε αναφορικά με την υπ' αριθμόν/26.11.2024 τροποποιητικής Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων φορολογικής περιόδου 01/07/2021-30/06/2022, όπως κατατέθηκε ηλεκτρονικά την 25/11/2024 και έλαβε αρ. πρωτ.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.