



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/υση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Αθήνα, 13.2.2026

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312348

Αριθμός Απόφασης: 578

E-mail : ded.ath@aade.gr

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 Α' 20),

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις»(ΦΕΚ Α' 58)

γ. 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)»,

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων,

ε. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 29.10.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με έδρα στον Αττικής, επί της οδού, αρ., κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. επί της διατυπωθείσας επιφύλαξης επί της από 2.7.2025 και με αριθμό Τροποποιητικής Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων και Νομικών Οντοτήτων, φορολογικού έτους 2023, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα

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

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29.10.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα νομική οντότητα υπέβαλε ενώπιον του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ την με αριθ. πρωτ. επιφύλαξη επί της από 2.7.2025 και με αριθμό Τροποποιητικής Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων και Νομικών Οντοτήτων, φορολογικού έτους 2023, αιτούμενη να αναγνωρισθεί ότι η εταιρεία δεν υποχρεούται σε υποβολή τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων φορολογικού έτους 2023 για την προσθήκη επιπλέον ποσού φορολογητέων κερδών 255.395,06 ευρώ το οποίο αναλογεί σε μέρος των συνολικών δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας συνολικού ύψους 946.009,47 ευρώ, οι οποίες δεν πιστοποιήθηκαν από τη Γενική Γραμματεία Έρευνας και Καινοτομίας του Υπουργείου Ανάπτυξης και Επενδύσεων.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να διαταχθεί η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, της προσβαλλόμενης πράξεως, να αναγνωρισθεί ότι δεν υποχρεούται σε υποβολή τροποποιητικής δήλωσης Φ.Ε.Ν.Π., φορολογικού έτους 2023, για την προσθήκη επιπλέον ποσού φορολογητέων κερδών ύψους 255.395,06 €, και να της επιστραφεί εντόκως από την καταβολή του, την 8.7.2025, ο φόρος εισοδήματος, ύψους 56.186,92 € που καταβλήθηκε αχρεωστήτως μετά την υποβολή της με αριθμό Τροποποιητικής Δήλωσης, προβάλλοντας παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Πάροδος αποκλειστικής προθεσμίας έξι μηνών από την υποβολή του σχετικού αιτήματος στην αρμόδια προς έλεγχο και πιστοποίηση Γενική Γραμματεία έρευνας και Καινοτομίας του Υπουργείου Ανάπτυξης και Επενδύσεων, μετά την οποία οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας φορολογικού έτους 2023 που πραγματοποίησε η εταιρεία θεωρούνται εγκεκριμένες.
2. Επικουρικά, μη νόμιμα, εσφαλμένα και αναιτιολόγητα η Γενική Γραμματεία έρευνας και Καινοτομίας δεν πιστοποίησε μέρος των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, φορολογικού έτους 2023, ήτοι δαπάνες ποσού 255.395,06 €.

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 εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπτόμενες 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 εκπιπτόμενων 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 εκπιπτόμενες 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 23.7.2024, σύμφωνα με την οικεία προβλεπόμενη διαδικασία, το υπ' αριθμ. πρωτ./23.7.2024 αίτημά της προς τη Γ.Γ.Ε.Τ. για την πιστοποίηση δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, που πραγματοποίησε το έτος 2023, συνολικού ύψους 946.009,47 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 24.4.2025 συντάχθηκε από του Εμπειρογνώμονες/ Πιστοποιητές η οικεία Έκθεση, βάσει της οποίας εκδόθηκε από τον Υφυπουργό Ανάπτυξης και Επενδύσεων η υπ' αριθμ. πρωτ./4.6.2025 Βεβαίωση, με την οποία έγινε εν μέρει δεκτό το υπ' αριθμ. πρωτ./23.7.2024 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 2022 ανέρχονται σε 690.614,41 € (οι οποίες αντιστοιχούν σε: α) 227.225,30 € για αμοιβές έμμισθου προσωπικού, β) 7.000,00 € για αμοιβές συμβούλων/ υπεργολαβίες, γ) 6.559,62 € για αποσβέσεις δαπανών για κτήρια, δ) 60.812,28 € για αποσβέσεις δαπανών για όργανα και εξοπλισμό για ερευνητικούς σκοπούς, ε) 28.169,77 € για δαπάνες μετακινήσεων, στ) 357.528,19 € για αγορά αναλωσίμων και ζ) 3.319,205 € για λειτουργικές δαπάνες, μη αναγνωρίζοντας δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας συνολικού ύψους 255.395,06 €.

Επειδή, μετά την έκδοση της ως άνω με αριθμ. πρωτ./4.6.2025 Βεβαίωσης του Υφυπουργού Ανάπτυξης και Επενδύσεων η προσφεύγουσα υπέβαλε με επιφύλαξη την από 2.7.2025 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος Νομικών Προσώπων φορολογικού έτους 2023 με την οποία προσαύξησε τα καθαρά κέρδη προς φορολογία κατά 255.395,06 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 2023 ως δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας έγινε με τη με αριθμό/4.6.2025 Βεβαίωση χαρακτηρισμού δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας της εταιρείας για το φορολογικό έτος 2023 της Γενικής Γραμματείας Έρευνας & Καινοτομίας του Υπουργείου Ανάπτυξης, με την οποία αναγνωρίστηκαν δαπάνες ύψους 690.614,41 ευρώ, ενώ αντίθετα δεν αναγνωρίστηκαν δαπάνες ύψους 255.395,06 ευρώ. Ως εκ τούτου, τα φορολογητέα κέρδη της προσφεύγουσας για το φορολογικό έτος 2023 ορθώς προσαυξήθηκαν κατά το ποσό των 255.395,06 ευρώ και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή ο ισχυρισμός ότι μη νόμιμα, εσφαλμένα και ανατιολόγητα η Γενική Γραμματεία έρευνας και Καινοτομίας δεν πιστοποίησε μέρος των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, φορολογικού έτους 2023, αλυσιτελώς προβάλλεται ενώπιον της Υπηρεσίας μας με την υπό κρίση ενδικοφανή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 29.10.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. επί της διατυπωθείσας επιφύλαξης επί της από 2.7.2025 και με αριθμό Τροποποιητικής Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων και Νομικών Οντοτήτων, φορολογικού έτους 2023.

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

**α/α
Χ. ΠΑΣΧΑΛΗΣ**

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.