



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 03/03/2026

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **811**

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213-1312 349
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58).

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

δ. Της υπ' αριθμ. Α.1165/22.11.2022 (ΦΕΚ Β' 6009/25.11.2022) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 05.11.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «...ΦΑΡΜΑΚΕΥΤΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ», ΑΦΜ ..., Κέντρο Φορολογικών Διαδικασιών και Εξυπηρέτησης (ΚΕΦΟΔΕ) Αττικής, με έδρα στη ...Αττικής, τέρμα οδού ..., θέση ..., νόμιμα εκπροσωπούμενης, κατά δήλωσή της με την εν λόγω ενδικοφανή προσφυγή, κατά της υπ' αριθμ. πρωτ. ΚΕΦΟΔΕ ΑΤΤ - ΥΠ/Α/Τ/Α5 ...ΕΞ 2025/7.10.2025 απάντησης της Προϊσταμένης του ΚΕΟΦΔΕ Αττικής, με την οποία απορρίφθηκαν α) η διατυπωθείσα από την ίδια (την προσφεύγουσα), με την υποβολή της υπ'

αριθμ. .../21.6.2025 [είχε υποβληθεί το πρώτον στις 20.6.2025] (τροποποιητικής) δήλωσής της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων (ΦΕνπ) φορολογικού έτους 2023, επιφύλαξη, την οποία (επιφύλαξη) συγκεκριμενοποίησε με την από 26.9.2025 δήλωση που κατέθεσε στο ΚΕΦΟΔΕ Αττικής, και συνακόλουθα β) το περιεχόμενο στο ίδιο έγγραφο αίτημά της περί αναγνώρισης για το φορολογικό έτος 2023 του δικαιώματός της στην κατά το άρθρο 22Α ν. 4172/2013 υπερέκπτωση (100%) για το σύνολο των αιτούμενων δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας ύψους 13.869.945,67 € και γ) το επίσης περιεχόμενο στο ίδιο έγγραφο αίτημά της προς επιστροφή του τυχόν αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου και κάθε άλλου τυχόν αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού εντός ενενήντα (90) ημερών από την εν λόγω επιφύλαξη-αίτηση επιστροφής κατ' άρθρα 42 και 52 παρ. 4 ν. 5104/2024, άλλως καταβολή και τόκων δυνάμει της διάταξης του άρθρου 52 παρ. 4 ν. 5104/2024, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο 4 υπ' αριθμ. .../21.6.2025 (τροποποιητική) δήλωση ΦΕνπ φορολογικού έτους 2023 της προσφεύγουσας και τη διατυπωθείσα με αυτήν επιφύλαξη, την οποία (επιφύλαξη) η προσφεύγουσα συγκεκριμενοποίησε με την από 26.9.2025 δήλωση που κατέθεσε στο ΚΕΦΟΔΕ Αττικής, καθώς και τα ως άνω περιεχόμενα στο ίδιο έγγραφο δύο (2) αιτήματά της, που απορρίφθηκαν (επιφύλαξη και αιτήματά) με την υπ' αριθμ. πρωτ. ΚΕΦΟΔΕ ΑΤΤ - ΥΠ/Α/Τ/Α5 ...ΕΞ 2025/7.10.2025 απάντηση της Προϊσταμένης του ΚΕΟΦΔΕ Αττικής, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της ως άνω φορολογικής αρχής.

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

* * * * *

Επί της από 05.11.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «...ΦΑΡΜΑΚΕΥΤΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ», 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. .../21.6.2025 [είχε υποβληθεί το πρώτον στις 20.6.2025] (τροποποιητική) δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων (ΦΕνπ) φορολογικού έτους 2023 η προσφεύγουσα δήλωσε για το φορολογικό έτος 2023 φορολογητέα κέρδη ύψους 5.342.431,94 €, στα οποία αναλογεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων (ΦΕνπ) ύψους 1.175.335,03 €, πλέον 21,00 € τελών χαρτοσήμου (ΤΧ) επί του ακαθάριστου εισοδήματος από εκμίσθωση ακινήτων, 4,20 € εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί των εν λόγω ΤΧ και 1.000,00 € τέλους επιτηδεύματος (ΤΕπιτ), ήτοι συνολικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση ύψους 1.176.360,23 €.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά:

Α) την ακύρωση της υπ' αριθμ. πρωτ. ΚΕΦΟΔΕ ΑΤΤ - ΥΠ/Α/Τ/Α5 ...ΕΞ 2025/7.10.2025 απάντησης της Προϊσταμένης του Κέντρο Φορολογικών Διαδικασιών και Εξυπηρέτησης (ΚΕΦΟΔΕ) Αττικής, με την οποία απορρίφθηκε α) η διατυπωθείσα από την ίδια (την προσφεύγουσα), με την υποβολή της υπ' αριθμ. .../21.6.2025 (τροποποιητικής) δήλωσής της ΦΕνπ φορολογικού έτους 2023, επιφύλαξη, την οποία (επιφύλαξη) συγκεκριμενοποίησε με την από

26.9.2025 δήλωση που κατέθεσε στο ΚΕΦΟΔΕ Αττικής, και συνακόλουθα β) το περιεχόμενο στο ίδιο έγγραφο αίτημά της περί αναγνώρισης για το φορολογικό έτος 2023 του δικαιώματός της στην κατά το άρθρο 22Α ν. 4172/2013 υπερέκπτωση (100%) για το σύνολο των αιτούμενων δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας ύψους 13.869.945,67 € και γ) το επίσης περιεχόμενο στο ίδιο έγγραφο αίτημά της προς επιστροφή του τυχόν αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου και κάθε άλλου τυχόν αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού εντός ενενήντα (90) ημερών από την εν λόγω επιφύλαξη-αίτηση επιστροφής κατ' άρθρα 42 και 52 παρ. 4 ν. 5104/2024, άλλως καταβολή και τόκων δυνάμει της διάταξης του άρθρου 52 παρ. 4 ν. 5104/2024,

Β) την αναγνώριση για το φορολογικό έτος 2023 του δικαιώματός της στην κατά το άρθρο 22Α ν. 4172/2013 υπερέκπτωση (100%) για το σύνολο των αιτούμενων δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας ύψους 13.869.945,67 € (αντί του μειωμένου ποσού συνολικού ύψους 2.623.228,86 € που δήλωσε στον κωδικό 503 της ως άνω δήλωσής της ΦΕνπ) και

Γ) την επιστροφή του τυχόν αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου και κάθε άλλου τυχόν αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού εντόκως και με το εκάστοτε ισχύον επιτόκιο υπερημερίας από την ημερομηνία υποβολής της ως άνω από 26.9.2025 επιφύλαξής της,

προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου και ιδίως του άρθρου 22Α ν. 4172/2013, που θεσπίζει τη διαδικασία πιστοποίησης και έκπτωσης των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, διότι η υπ' αριθμ. πρωτ. .../21.5.2025 βεβαίωση της Γενικής Γραμματείας Έρευνας και Καινοτομίας του Υπουργείου Ανάπτυξης αποτελεί την αιτιολογία της πράξης προσδιορισμού φόρου και έχει απωλέσει την εκτελεστότητά της.
- 2) Μη νόμιμη αιτιολογία και εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου και ιδίως του άρθρου 22Α παρ. 3 περ. β' ν. 4172/2013, διότι το σύνολο των αιτούμενων δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας ύψους 13.869.945,67 € θεωρείται ότι έχει εγκριθεί λόγω άπρακτης παρέλευσης της αποκλειστικής προθεσμίας των έξι (6) μηνών που τίθεται από το νόμο για τον έλεγχο και την πιστοποίηση των δαπανών (βλ. και ad hoc υπ' αριθμ. 177/2025 (Θεσσαλονίκη) απόφαση της Υπηρεσίας μας).
- 3) Επί της ουσίας, εσφαλμένη εκτίμηση του υλικού τεκμηρίωσης για τον χαρακτηρισμό των δαπανών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν για το έτος 2023: «1. Το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος. [...]. 2. [...]. 3. Ο φόρος που επιβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος αφορά σε εισόδημα που αποκτήθηκε το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος.»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυαν για το έτος 2023), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΕνπ είναι η 31^η Δεκεμβρίου εκάστου έτους (φορολογικού).

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 47 παρ. 1 εδ. α' ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2023 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕνπ φορολογικού έτους 2023): «Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ' του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων») του Κ.Φ.Ε., εκτός από τις περιπτώσεις, όπου ορίζεται διαφορετικά στο παρόν κεφάλαιο.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22Α ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2023 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕνπ φορολογικού έτους 2023): «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 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 [...], 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 αντικείμενου, 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 καθορίζεται η διαδικασία ελέγχου από τη Γενική Γραμματεία Έρευνας και Καινοτομίας. Η διενέργεια του ελέγχου των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας από ορκωτούς ελεγκτές λογιστές ή ελεγκτικές εταιρείες, όπως ορίζεται στο παρόν, θεωρείται υποχρεωτικός έλεγχος. [...]. δ) [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 10 παρ. 5 εδ. α' Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ΚΔΔσίας, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 2690/1999), όπως ίσχυε (αναλογικά εφαρμοζόμενη) κατά την ημερομηνία υποβολής από την προσφεύγουσα του υπ' αριθμ. πρωτ. .../25.7.2024 αιτήματός της προς τη Γενική Γραμματεία Έρευνας και Καινοτομίας του Υπουργείου Ανάπτυξης περί χορήγησης βεβαίωσης δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής

έρευνας για το φορολογικό έτος 2023 (25.7.2024): «Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές.»

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι η υπ' αριθμ. πρωτ. .../21.5.2025 βεβαίωση της Γενικής Γραμματείας Έρευνας και Καινοτομίας του Υπουργείου Ανάπτυξης αποτελεί την αιτιολογία της πράξης προσδιορισμού φόρου και έχει απωλέσει την εκτελεστότητά της, επομένως η κρίση της Φορολογικής Διοίκησης ότι η βεβαίωση αυτή είναι εκτελεστή διοικητική πράξη που εξοπλίζεται με το τεκμήριο νομιμότητας και για το λόγο αυτό είναι τάχα δεσμευτική για τη Φορολογική Διοίκηση είναι παντελώς εσφαλμένη και αβάσιμη και κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου και ιδίως του άρθρου 22Α ν. 4172/2013, ειδικότερα δε ότι κατ' ορθή ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου και ιδίως του άρθρου 22Α ν. 4172/2013 η εν λόγω βεβαίωση της Γενικής Γραμματείας Έρευνας και Καινοτομίας του Υπουργείου Ανάπτυξης έχει απωλέσει την εκτελεστότητά της και αποτελεί πλέον την αιτιολογία της πράξης προσδιορισμού του φόρου, συνεπώς ορθώς και νομίμως υπέβαλε την ως άνω υπ' αριθμ. .../21.6.2025 (τροποποιητική) δήλωσή της ΦΕνπ φορολογικού έτους 2023 με επιφύλαξη, επικαλείται δε συναφώς την υπ' αριθμ. 1489/2022 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας και τις υπ' αριθμ. .../2024 και .../2024 αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθούν ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι. Κι αυτό, γιατί η απόρριψη με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της επιφύλαξης που διατύπωσε με την υποβολή της υπ' αριθμ. .../21.6.2025 οικείας (τροποποιητικής) δήλωσής της ΦΕνπ φορολογικού έτους 2023, την οποία (επιφύλαξη) συγκεκριμενοποίησε με την από 26.9.2025 δήλωση που κατέθεσε στο ΚΕΦΟΔΕ Αττικής, δεν έγινε επί τη βάσει του αν η υπ' αριθμ. πρωτ. .../21.5.2025 βεβαίωση της Γενικής Γραμματείας Έρευνας και Καινοτομίας του Υπουργείου Ανάπτυξης έχει εκτελεστότητα, αλλά επί τη βάσει του ότι η βεβαίωση αυτή, ως εκδοθείσα από το αρμόδιο όργανο, είναι δεσμευτική, κατά περιεχόμενο, για τη Φορολογική Διοίκηση, η οποία δεν έχει αρμοδιότητα, λόγω της φύσης των εξετασθέντων με αυτήν ζητημάτων (ειδικά επιστημονικά ή/και τεχνικά ζητήματα μη φορολογικής φύσης), να ελέγξει τη νομιμότητά της. Για το λόγο αυτό, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι το σύνολο των αιτούμενων δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας ύψους 13.869.945,67 € θεωρείται ότι έχει εγκριθεί λόγω άπρακτης παρέλευσης της αποκλειστικής προθεσμίας των έξι (6) μηνών που τίθεται από το νόμο για τον έλεγχο και την πιστοποίηση των δαπανών, επομένως η αιτιολογία απόρριψης της ως άνω επιφύλαξης της είναι μη νόμιμη και κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου και ιδίως του άρθρου 22Α παρ. 3 περ. β' ν. 4172/2013, ειδικότερα δε ότι:

α) Το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το όριο των 60.000,00 € που θέτει το άρθρο 22Α παρ. 3 ν. 4172/2013.

β) Η ίδια υπέβαλε στην αρμόδια Γενική Γραμματεία Έρευνας και Καινοτομίας του Υπουργείου Ανάπτυξης αίτημα για έλεγχο και πιστοποίηση των υπό κρίση δαπανών στις 25.7.2024,

συνυποβάλλοντας, μεταξύ των λοιπών δικαιολογητικών, και την απαιτούμενη Έκθεση Διασφάλισης (Ελέγχου) από ορκωτό ελεγκτή.

γ) Εντούτοις, και παρά τη ρητή απαίτηση του νόμου, η Γενική Γραμματεία Έρευνας και Καινοτομίας εξέδωσε τη σχετική υπ' αριθμ. πρωτ. ... βεβαίωση για τον έλεγχο, την πιστοποίηση και το χαρακτηρισμό των δαπανών στις 21.5.2025, ήτοι ενώ είχε παρέλθει η 6μηνη προθεσμία που θέτει ο νόμος.

δ) Συνεπώς, η εν λόγω βεβαίωση είναι εσφαλμένη και ανίσχυρη, καθόσον έχει εκδοθεί μετά την παρέλευση της αποκλειστικής προθεσμίας των έξι (6) μηνών.

Συναφώς, η προσφεύγουσα επικαλείται την υπ' αριθμ. 177/2025 (Θεσσαλονίκη) απόφαση της Υπηρεσίας μας.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί:

α) Με το προπαρατεθέν άρθρο 22Α ν. 4172/2013 και ειδικότερα τη διάταξη της παρ. 2 εδ. β' (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2023 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕνπ φορολογικού έτους 2023)) έχει θεσπιστεί για τη Διοίκηση, ως κανόνας, προθεσμία 10 μηνών, προκειμένου να ελέγξει και να πιστοποιήσει (εν όλω ή εν μέρει) ή μη τις δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας των επιχειρήσεων για σκοπούς εφαρμογής της διάταξης του άρθρου 22Α παρ. 1 εδ. α' ν. 4172/2013 («υπερέκπτωσης»).

Η προθεσμία αυτή ούτε έχει θεσπιστεί ρητά ως αποκλειστική ούτε προκύπτει από το σύνολο του άρθρου 22Α ν. 4172/2013 ότι είναι αποκλειστική, επομένως σύμφωνα με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 10 παρ. 5 εδ. α' ΚΔΔσίας (όπως ίσχυε (αναλογικά εφαρμοζόμενη) κατά την ημερομηνία υποβολής από την προσφεύγουσα του ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ. .../25.7.2024 αιτήματός της προς τη Γενική Γραμματεία Έρευνας και Καινοτομίας του Υπουργείου Ανάπτυξης περί χορήγησης βεβαίωσης δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας για το φορολογικό έτος 2023 (25.7.2024)) είναι ενδεικτική.

β) Από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 22Α παρ. 3 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυαν κατά την ίδια ως άνω κρίσιμη ημερομηνία (31.12.2023)) προκύπτει ότι για αιτούμενο ύψος δαπανών άνω του ποσού των εξήντα χιλιάδων ευρώ (60.000,00 €) η αιτούσα επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλει «Έκθεση Διασφάλισης» αναφορικά με (i) την πραγματοποίηση των δαπανών και (ii) το ύψος τους, υπογεγραμμένη από ορκωτό ελεγκτή - λογιστή ή ελεγκτική εταιρεία, με την οποία θα πιστοποιείται τελικά η ορθότητα και η ακρίβεια των σχετικών λογιστικών εγγραφών, ενώ η Γενική Γραμματεία Έρευνας και Καινοτομίας του Υπουργείου Ανάπτυξης θα ελέγχει και θα πιστοποιεί (μόνο) το φυσικό αντικείμενο των δαπανών, ήτοι το αν οι επικαλούμενες δαπάνες αφορούν πράγματι σε δραστηριότητες έρευνας και τεχνολογίας.

Στην περίπτωση αυτή η ως άνω 10μηνη προθεσμία περιορίζεται από το νόμο στους έξι (6) μήνες.

γ) Στην υπό κρίση περίπτωση, στην οποία τυγχάνουν εφαρμογής τα οριζόμενα από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 22Α παρ. 3 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυαν κατά την ίδια ως άνω κρίσιμη ημερομηνία (31.12.2023)) -λαμβανομένου υπόψη του ύψους των αιτηθεισών δαπανών (άνω των 60.000,00 €)-, πράγματι η ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ. .../21.5.2025 σχετική βεβαίωση του Υφυπουργού Ανάπτυξης περί χαρακτηρισμού δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας της προσφεύγουσας για το φορολογικό έτος 2023 εκδόθηκε μετά την πάροδο του προβλεπόμενου από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 22Α παρ. 3 στ. β' εδ. β' ν. 4172/2013 (όπως ίσχυε κατά την ίδια αυτή ημερομηνία (31.12.2023)) 6μήνου.

Ωστόσο, δεδομένου:

- (i) του ιδιαιτέρως μεγάλου ύψους των αιτηθεισών προς υπερέκπτωση δαπανών (13.869.945,67 €), που αποκλίνει κατά πολύ του προβλεπόμενου από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 22Α παρ. 3 στ. α' εδ. α' ν. 4172/2013 ορίου των 60.000,00 €, και του εξίσου μεγάλου πλήθους των σχετικών παραστατικών (χίλια εκατόν πενήντα δύο (1.152), σύμφωνα με τα αποτυπωμένα στον Αναλυτικό Πίνακα Δαπανών που είναι συνημμένος στο προσκομισθέν αντίγραφο της οικείας Έκθεσης Διασφάλισης της εταιρείας «...ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» που έχει υπογραφεί από την ορκωτή ελέγκτρια λογίστρια ...-πλέον σαράντα έξι (46) ακόμα δαπανών (αμοιβών προσωπικού) άνευ παραστατικών), που έπρεπε να ελεγχθούν από την αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Ανάπτυξης (συγκεκριμένα, από τους εμπειρογνώμονες-πιστοποιητές, στους οποίους είχε ανατεθεί η σχετική εργασία και οι οποίοι συνέταξαν την οικεία εν προκειμένω έκθεσή τους μόλις στις 07.05.2025, όπως προκύπτει από την προαναφερθείσα υπ' αριθμ. πρωτ. .../21.5.2025 βεβαίωση του Υφυπουργού Ανάπτυξης),
- (ii) του ιδιαιτέρως μεγάλου ύψους των δαπανών που δεν αναγνωρίστηκαν προς υπερέκπτωση (13.869.945,67 € - 2.623.228,86 € = 11.246.716,81 €), γεγονός από το οποίο προκύπτει η ιδιαίτερη σπουδαιότητα («αναγκαιότητα») της εν λόγω βεβαίωσης, προφανώς μεγαλύτερη σε βαρύτητα σε σχέση με την αναγνώριση της υπερέκπτωσης (και) για τις μη αναγνωρισθείσες δαπάνες *μόνο και μόνο επί τη βάσει* της άπρακτης παρέλευσης της δμηνης προθεσμίας ελέγχου τους, και
- (iii) του γεγονότος ότι η βεβαίωση εκδόθηκε πάντως εντός του, ως κανόνα προβλεπόμενου από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 22Α παρ. 2 εδ. β' ν. 4172/2013 (όπως ίσχυε κατά την ίδια ως άνω κρίσιμη ημερομηνία (31.12.2023)), 10μήνου, γεγονός από το οποίο συνάγεται ότι η Διοίκηση εν προκειμένω δεν κωλυσιέργησε,

δεν μπορεί να συναχθεί ότι η βεβαίωση αυτή είναι ανίσχυρη, ως εκδοθείσα από κατά χρόνον αναρμόδιο όργανο, αλλά απεναντίας συνάγεται ότι το εκδόν όργανο (Υφυπουργός Ανάπτυξης) εξακολουθούσε να έχει, κατά την ημερομηνία έκδοσής της (21.5.2025), την αρμοδιότητα να την εκδώσει και επομένως νομίμως την εξέδωσε, ως εκ τούτου αυτή παρίσταται έγκυρη και ισχυρή ως προς τις έννομες συνέπειές της.

Για τους λόγους αυτούς, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με τον τρίτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι εκτιμήθηκε εσφαλμένα το υλικό τεκμηρίωσης για το χαρακτηρισμό των δαπανών, ειδικότερα δε ότι, ακόμη κι αν ήθελε θεωρηθεί ότι οι αιτούμενες δαπάνες δε θεωρούνται εγκεκριμένες, επί της ουσίας οι περικοπές που έγιναν με την ως άνω βεβαίωση είναι ατεκμηρίωτες και εσφαλμένες, σε αντίθεση με την πληρότητα και τη βασιμότητα των δικαιολογητικών που η ίδια προσκόμισε, καθώς από την πλήρη επισκόπηση του σχετικού φακέλου τεκμηρίωσης αποδεικνύεται πλήρως ότι το σύνολο των αιτούμενων δαπανών συνιστούν δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 22Α ν. 4172/2013.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθούν εν μέρει ως αόριστοι και εν μέρει ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι. Κι αυτό, γιατί αφενός η προσφεύγουσα δεν

εξειδικεύει σε τι ακριβώς συνίσταται η ελλιπής αιτιολογία και η εσφαλμένη εκτίμηση του υλικού τεκμηρίωσης εκ μέρους της Διοίκησης, την οποία προσάπτει στην ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ. .../21.5.2025 βεβαίωση της Γενικής Γραμματείας Έρευνας και Καινοτομίας του Υπουργείου Ανάπτυξης, και αφετέρου, ακόμα κι αν ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας είχε προβληθεί με τρόπο ορισμένο, η Υπηρεσία μας δε θα είχε αρμοδιότητα να τον κρίνει κατά το περιεχόμενό του, δεδομένου ότι, όπως προεκτέθηκε κατά την εξέταση του πρώτου λόγου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, η Φορολογική Διοίκηση δεν έχει αρμοδιότητα, λόγω της φύσης των σχετικών ζητημάτων (ειδικά επιστημονικά ή/και τεχνικά ζητήματα μη φορολογικής φύσης), να ελέγξει τη νομιμότητά τους, αλλά δεσμεύεται, κατά περιεχόμενο, από την κρίση αρμόδιας υπηρεσίας (Γενική Γραμματεία Έρευνας και Καινοτομίας του Υπουργείου Ανάπτυξης) επ' αυτών, που διατυπώθηκε με την εν λόγω βεβαίωση. Για το λόγο αυτό, ο τρίτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί εν μέρει ως αόριστος και εν μέρει ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 05.11.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «...ΦΑΡΜΑΚΕΥΤΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙ-ΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ», ΑΦΜ ..., και την επικύρωση της υπ' αριθμ. πρωτ. ΚΕΦΟΔΕ ΑΤΤ - ΥΠ/Α/Τ/Α5 ...ΕΞ 2025/7.10.2025 απάντησης της Προϊσταμένης του ΚΕΟΦΔΕ Αττικής, με την οποία απορρίφθηκαν α) η διατυπωθείσα από την ίδια (την προσφεύγουσα), με την υποβολή της υπ' αριθμ. .../21.6.2025 (τροποποιητικής) δήλωσής της ΦΕνπ φορολογικού έτους 2023, επιφύλαξη, και συνακόλουθα β) το περιεχόμενο στο ίδιο έγγραφο αίτημά της περί αναγνώρισης για το φορολογικό έτος 2023 του δικαιώματός της στην κατά το άρθρο 22Α ν. 4172/2013 υπερέκπτωση (100%) για το σύνολο των αιτούμενων δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας ύψους 13.869.945,67 € και γ) το επίσης περιεχόμενο στο ίδιο έγγραφο αίτημά της προς επιστροφή του τυχόν αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου και κάθε άλλου τυχόν αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού εντός ενενήντα (90) ημερών από την εν λόγω επιφύλαξη-αίτηση επιστροφής κατ' άρθρα 42 και 52 παρ. 4 ν. 5104/2024, άλλως καταβολή και τόκων δυνάμει της διάταξης του άρθρου 52 παρ. 4 ν. 5104/2024.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
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.