



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΤΜΗΜΑΤΑ Β΄ - Α΄

Αθήνα, 18 Ιουλίου 2016

Αρ. Πρωτ: ΔΕΑΦ Β ΕΞ 2016

Ταχ.Δ/νση : Καρ. Σερβίας 10

Ταχ. Κωδ. : 101 84 ΑΘΗΝΑ

Πληροφορίες : Φ. Φανάρα

Τηλέφωνο : 210 – 3375311

ΦΑΞ : 210 - 3375001

ΠΟΛ. 1111**ΠΡΟΣ : Ως Π.Δ.**

ΘΕΜΑ: Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 24 και 30 του ν. 4386/2016 (ΦΕΚ Α΄83) .

Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις του άρθρων 24 και 30 του ν. 4386/2016 (ΦΕΚ Α΄ 83), κατά τον λόγο αρμοδιότητάς μας και ειδικότερα αυτές της παραγράφου 8 του ίδιου άρθρου περί τροποποίησης των άρθρων 22Α και 24 του ν.4172/2013 και της παραγράφου 2 του άρθρου 30 περί φορολογικής έκπτωσης των υποτροφιών που χορηγούνται στο πλαίσιο της εξυπηρέτησης του ειδικού σκοπού της κατά την παρ. 2 του άρθρου 50 του ν.4182/2013 καταλειπόμενης περιουσίας και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους.

Άρθρο 24

Ρυθμίσεις για τους ερευνητικούς και τεχνολογικούς φορείς και τους Ειδικούς Λογαριασμούς Κονδυλίων Έρευνας των ερευνητικών και τεχνολογικών φορέων και των Α.Ε.Ι.

1. Με τις διατάξεις της περ. α΄ της παρ.8 του άρθρου 24 του ν.4386/2016 αντικαθίσταται η παρ.1 του άρθρου 22Α του ν.4172/2013 και πλέον 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. Με βάση τις νεότερες διατάξεις, στις δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, οι οποίες εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων προσαυξημένες κατά ποσοστό 30%, περιλαμβάνονται πλέον και οι αποσβέσεις του εξοπλισμού και των οργάνων που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες εκτέλεσης της επιστημονικής και της τεχνολογικής έρευνας. Επιπλέον δεν υπάρχει ειδικότερη πρόβλεψη αναφορικά με τις δαπάνες που αφορούν πάγιο εξοπλισμό, δηλαδή αυτές δεν εκπίπτουν ισόποσα τα τρία (3) επόμενα έτη της πραγματοποίησής τους, όπως ίσχυε με τις προγενέστερες διατάξεις.

Περαιτέρω, καταργείται η υποχρέωση έκδοσης προεδρικού διατάγματος και ορίζεται πλέον ότι τα κριτήρια χαρακτηρισμού των υπόψη δαπανών θα καθορίζονται με κοινή Υπουργική Απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Παιδείας, Έρευνας και Θρησκευμάτων.

3. Με την ΠΟΛ.1113/2015 εγκύκλιό μας διευκρινίσθηκε 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.

4. Επισημαίνεται ότι με την ίδια ως άνω εγκύκλιό μας για τον καθορισμό των κριτηρίων χαρακτηρισμού των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, είχε γίνει δεκτό ότι μέχρι την έκδοση του προεδρικού διατάγματος που προβλεπόταν με τις προγενέστερες διατάξεις του άρθρου 22Α του ν.4172/2013 και προκειμένου για την αναγνώριση των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, θα λαμβάνονταν υπόψη τα οριζόμενα στην αριθμ. 12962 (ΠΟΛ) 2029/3.11.1987 (ΦΕΚ 743Β΄) Απόφαση του Υπουργού Βιομηχανίας, Ενέργειας και Τεχνολογίας, η οποία δεν έχει καταργηθεί.

5. Επίσης, 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.»

6. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι προκειμένου για την απόσβεση με συντελεστή 40% των δαπανών που αφορούν εξοπλισμό και όργανα που χρησιμοποιούνται ειδικά για τις ανάγκες εκτέλεσης της επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας θα πρέπει να έχει εκδοθεί η υπόψη κοινή Υπουργική Απόφαση, καθόσον δεν καλύπτονται από την υπ' αριθμ.12962 (ΠΟΛ)2029/03.11.1987 ΑΥΟ.

7. 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 (11.05.2016), ήτοι καταλαμβάνει δαπάνες που πραγματοποιούνται από τις 11.05.2016 και μετά. Ωστόσο με βάση τα ανωτέρω και προκειμένου να διακρίνεται ο εξοπλισμός και τα όργανα που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες εκτέλεσης της επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας από τον λοιπό εξοπλισμό ο οποίος εντάσσεται κατά περίπτωση σε συντελεστή απόσβεσης 10% ή 20%, θα πρέπει να εκδοθεί η υπόψη κοινή Υπουργική Απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Παιδείας με την οποία οι υπόψη δαπάνες θα καθορίζονται.

Περαιτέρω, με την παρούσα γίνεται 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.

8. Για την καλύτερη κατανόηση όλων των ανωτέρω παραθέτουμε το παρακάτω παράδειγμα:

Παράδειγμα

Ανώνυμη εταιρεία προέβη την 30.12.2016, στην πραγματοποίηση δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας και περαιτέρω στην αγορά εξοπλισμού και οργάνων (υπολογιστές) που με βάση την εκδοθείσα κοινή Υπουργική Απόφαση χρησιμοποιούνται

ειδικά για τις ανάγκες εκτέλεσης της επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας. Η αξία των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας ανέρχεται σε 500.000 ευρώ και η αξία του εξοπλισμού και των οργάνων σε 100.000 ευρώ. Οι αποσβέσεις που θα διενεργηθούν στις 31.12.2017 επί της αξίας του εξοπλισμού και των οργάνων με συντελεστή 40% ανέρχονται σε 40.000 ευρώ. Το φορολογικό έτος 2016 η ανώνυμη εταιρεία θα εκπέσει φορολογικά το ποσό των 500.000 ευρώ των δαπανών καθώς και τις αποσβέσεις ύψους 40.000 ευρώ του εξοπλισμού και των οργάνων, ενώ εξωλογιστικά θα εκπέσει το 30% των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας περιλαμβανομένων των αποσβέσεων του εξοπλισμού και των οργάνων, δηλαδή το $30\% \times (500.000 + 40.000) = 162.000$ ευρώ.

Σε περίπτωση που μέχρι την 31.12.2017 δεν έχει εκδοθεί η κοινή Υπουργική Απόφαση, τότε το φορολογικό έτος 2017 η ανώνυμη θα εκπέσει φορολογικά το ποσό των 500.000 ευρώ των δαπανών καθώς και των αποσβέσεων του εξοπλισμού με συντελεστή 20%, ήτοι 20.000, ενώ εξωλογιστικά θα εκπέσει το 30% μόνο των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, δηλαδή το 150.000 ($= 500.000 \times 30\%$). Έως έναν μήνα μετά την έκδοση της κοινής Υπουργικής Απόφασης και δεδομένου ότι ο υπόψη εξοπλισμός χαρακτηρίζεται με βάση αυτή ότι χρησιμοποιείται ειδικά για τις ανάγκες εκτέλεσης της επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, η εταιρεία έχει υποχρέωση να υποβάλει τροποποιητική δήλωση με την οποία θα δηλώσει το επιπλέον ποσό των αποσβέσεων ($40\% - 20\%$) $\times 100.000 = 20.000$ ευρώ και εξωλογιστικά το 30% των αποσβέσεων ήτοι το $30\% \times 40.000 = 12.000$ ευρώ (αρνητική λογιστική αναμόρφωση).

Άρθρο 30

Λοιπές διατάξεις θεμάτων πανεπιστημίων και Τ.Ε.Ι.

1. Με την παράγραφο 2 του άρθρου 30 του ν.4386/2016 προστέθηκε στο άρθρο 56 του ν. 4182/2013 («Κώδικας Κοινωφ. Περιουσιών – Σχολαζουσών Περιουσιών») νέα παράγραφος 4 με την οποία ορίζεται ότι οι υποτροφίες που χορηγούνται στα πλαίσια εξυπηρέτησης του ειδικού σκοπού της, κατά την παρ. 2 του άρθρου 50, καταλειπόμενης περιουσίας, εκπίπτουν ως δαπάνη, κατά την έννοια του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 (εκ παραδρομής αναφέρεται ως ν.4172/2014), από τα φορολογητέα έσοδα του υπόχρεου.
2. Συνεπώς, με τις κοινοποιούμενες διατάξεις εισάγεται εξαίρεση από τα ισχύοντα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 για τις υπόψη δαπάνες, δηλαδή οι υποτροφίες που χορηγούνται στα πλαίσια εξυπηρέτησης του ειδικού σκοπού της καταλειπόμενης περιουσίας σε υφιστάμενα ιδρύματα, σωματεία, οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης και λοιπά νομικά πρόσωπα, με επιδιωκόμενο σκοπό που προσδιορίζεται επαρκώς και είναι διαφορετικός από

αυτόν που επιδιώκει το υφιστάμενο νομικό πρόσωπο, τυγχάνουν διαφορετικής φορολογικής μεταχείρισης. Ειδικότερα, καίτοι οι υπόψη υποτροφίες δεν αφορούν στην επιχειρηματική δραστηριότητα της νομικής οντότητας (έσοδα από κεφάλαιο και υπεραξία από τη μεταβίβαση κεφαλαίου, έσοδα από τυχόν επιχειρηματική δραστηριότητα), αυτές εκπίπτουν από τα έσοδα που αποτελούν αντικείμενο επιβολής φόρου (επιχειρηματική δραστηριότητα). Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή από την ημερομηνία δημοσίευσης του κοινοποιούμενου νόμου στο ΦΕΚ, ήτοι από 11.05.2016 και μετά.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Προϊσταμένη του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοίκησης

Ο ΓΕΝΙΚΟΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Αποδέκτες πίνακα Β' (εκτός του αριθμού 2 αυτού)
2. Κεντρική Υπηρεσία ΣΔΟΕ και τις Περιφερειακές Διευθύνσεις του
3. Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης Γ.Γ.Δ.Ε.
4. Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών (για ανάρτηση στην ιστοσελίδα της Γ.Γ.Δ.Ε.)
5. Δ/ση Παροχής Φορολογικών Υπηρεσιών

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Αποδέκτες πινάκων Α', ΣΤ' (εκτός των αριθμ.1 και 2 αυτού), Ζ' (εκτός των αριθμών 3, 4 και 7), Η', Θ', Ι', ΙΑ', ΙΒ', ΙΓ', ΙΔ', ΙΕ', ΙΣΤ', ΙΖ', ΙΗ', ΙΘ', Κ', ΚΑ', ΚΒ' και ΚΓ'
2. Υπουργείο Οικονομίας, Ανάπτυξης και Τουρισμού, Διεύθυνση Εταιρειών & Γ.Ε.ΜΗ., Πλ. Κάνιγγος - 101 81 ΑΘΗΝΑ
3. Υπουργείο Οικονομικών, Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), Βουλής 7 - 105 62 ΑΘΗΝΑ
4. ΠΕΡΙΟΔΙΚΟ «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗ»

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο κ. Υπουργού
2. Γραφείο κ. Αναπληρωτή Υπουργού
3. Γραφείο κ. Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων

4. Γραφείο κ. Γενικού Δ/ντή Φορολογικής Διοίκησης
5. Γραφεία κ.κ. Γενικών Δ/ντών
6. Αυτοτελές Τμήμα Συντονισμού Μεταρρυθμιστικών Δράσεων και Επικοινωνίας
7. Δ/νση Νομικής Υποστήριξης της Γ.Γ.Δ.Ε.
8. Δ/νση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας - Τμήματα Α΄ (10) - Β΄ (10)