



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

**ΑΑΔΕ**Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων**ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ
ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΤΜΗΜΑΤΑ Β΄, Α΄****Αθήνα, 9 Ιουλίου 2019****Αριθ. Πρωτ.: Ε.2134**

Ταχ. Δ/ση : Καρ. Σερβίας 10
Ταχ. Κώδ. : 10184 Αθήνα
Τηλέφωνο : 210 - 3375312
Fax : 210 - 3375001
E-Mail : d12.b@yo.syzefxis.gov.gr

ΘΕΜΑ: Συμπλήρωση της ΠΟΛ.1073/2015 εγκυκλίου αναφορικά με την απόσβεση των δαπανών ανάπτυξης

Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με την ΠΟΛ.1073/2015 εγκύκλιο με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 24 του ν.4172/2013, διευκρινίσθηκε, μεταξύ άλλων, ότι με την περίπτωση δ' της παρ.1 του άρθρου 18 του ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), ορίζεται ότι για λογιστικούς σκοπούς, οι δαπάνες ανάπτυξης αναγνωρίζονται ως περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνο όταν πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις που ορίζονται με τις ίδιες διατάξεις. Σύμφωνα με τον ορισμό του Παραρτήματος Α του ίδιου νόμου, ως «ανάπτυξη» νοείται η εφαρμογή ευρημάτων έρευνας ή άλλης γνώσης σε ένα πλάνο ή σχέδιο για την παραγωγή των νέων ή ουσιωδώς βελτιωμένων υλικών, εργαλείων, προϊόντων, διαδικασιών, συστημάτων ή υπηρεσιών, πριν την έναρξη της παραγωγής ή χρήσης αυτών. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2015 και μετά, οι δαπάνες ανάπτυξης με βάση τα ΕΛΠ (ν.4308/2014), οι οποίες δεν συνδέονται άμεσα με συγκεκριμένα πάγια στοιχεία, θα αποσβένονται με συντελεστή 10% ως «λοιπά πάγια στοιχεία της επιχείρησης».

2. Περαιτέρω, με την αριθμ. πρωτ. 2356ΕΞ/24.10.2016 γνωμοδότηση του ΣΛΟΤ διευκρινίσθηκε ότι, ως προς τον τρόπο λογιστικής παρακολούθησης παραγωγής και πώλησης λογισμικού, λογισμικό που αναπτύσσεται εσωτερικά από την οντότητα είτε για ίδια χρήση είτε για μεταπώληση, αναγνωρίζεται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο, εφόσον πληροί τα κριτήρια των δαπανών ανάπτυξης του ν. 4308/2014. Στις δαπάνες ανάπτυξης περιλαμβάνονται όλες οι δαπάνες που επιρρίπτονται άμεσα ή έμμεσα στο στάδιο της παραγωγής και μέχρις ότου το στοιχείο είναι έτοιμο για τη χρήση που προορίζεται, όπως μισθοδοσία, αναλώσεις υλικών, αποσβέσεις, λοιπά γενικά έξοδα και αμοιβές εξωτερικών συμβούλων και συνεργατών. Προαιρετικά μπορεί να περιλαμβάνονται και τόκοι δανείων, εφόσον η εν λόγω πολιτική επιλεγεί από την οντότητα. Μόλις ολοκληρωθεί το εν λόγω στοιχείο και είναι έτοιμο για τη χρήση που προορίζεται, αποσβένεται με βάση την ωφέλιμη οικονομική ζωή του βάσει των προβλέψεων του ν. 4308/2014. Αν οι δαπάνες δεν πληρούν τα κριτήρια των δαπανών ανάπτυξης αναγνωρίζονται άμεσα στα έξοδα της περιόδου που πραγματοποιούνται. Οι διενεργούμενες πωλήσεις αναγνωρίζονται στα έσοδα ως έσοδα από πωλήσεις της περιόδου που πραγματοποιούνται.

3. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι για τη διενέργεια φορολογικών αποσβέσεων των δαπανών ανάπτυξης που αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία με βάση τα Ε.Λ.Π., εφαρμόζονται τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ. 1073/2015 εγκύκλιό μας. Συνεπώς, εάν οι δαπάνες αυτές μόλις ολοκληρωθούν παράγουν ένα περιουσιακό στοιχείο έτοιμο για τη χρήση που προορίζεται, το οποίο περιλαμβάνεται στον πίνακα της παρ. 4 του άρθρου 24, όπως για παράδειγμα οι δαπάνες ανάπτυξης λογισμικού, τότε αποσβένονται με τον συντελεστή του εν λόγω παγίου, (π.χ. 20% στην περίπτωση του λογισμικού), ενώ σε αντίθετη περίπτωση το υπόψη πάγιο αποσβένεται ως λοιπά πάγια στοιχεία της επιχείρησης με συντελεστή 10%, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην παρ. 1 της παρούσας εγκυκλίου.

Τέλος, επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, εφόσον οι εν λόγω δαπάνες εμπίπτουν στον ορισμό των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, έχουν εφαρμογή οι ειδικότερες διατάξεις του άρθρου 22Α του ν.4172/2013 και κατά συνέπεια, εκπίπτουν στο σύνολό τους κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους προσαυξημένες κατά ποσοστό 30% (σχετ. ΠΟΛ.1111/2016 εγκύκλιος και αριθμ. 109343/12/11.7.2017 ΚΥΑ).

**Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ Α.Α.Δ.Ε.
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ**

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ:**I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ**

1. Αποδέκτες πίνακα Γ' (εκτός του αριθμού 2 αυτού)
2. Κεντρική Υπηρεσία ΣΔΟΕ και τις Περιφερειακές Διευθύνσεις της
3. Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης
4. Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών – Τμήμα Ε' (με την παράκληση να αναρτηθεί στην Ηλεκτρονική Βιβλιοθήκη)

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Αποδέκτες πινάκων Α', Β' (εκτός των αριθ.1 και 2 αυτού), Ζ', Η', Θ', Ι', ΙΒ', ΙΓ', ΙΔ', ΙΕ', ΙΣΤ', ΙΖ', ΙΗ', ΙΘ', Κ', ΚΑ', ΚΒ' και ΚΓ'
2. Υπουργείο Οικονομίας και Ανάπτυξης, Γενική Γραμματεία Εμπορίου & Προστασίας Καταναλωτή, Γενική Δ/ση Αγοράς, Δ/ση Εταιρειών, Πλ. Κάνιγγος, Τ.Κ. 101 81, Αθήνα
3. Υπουργείο Οικονομικών, Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), Βουλής 7, Τ.Κ. 105 62, Αθήνα
4. ΔΤΔ-Εγκεκριμένοι Οικονομικοί Φορείς
5. Γραφείο κ. Υπουργού Οικονομικών
6. Γραφείο κας Υφυπουργού Οικονομικών

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο κ. Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.
2. Γραφείο κ. Γενικού Δ/ντή Φορολογικής Διοίκησης
3. Γραφεία κ.κ. Γενικών Δ/ντών
4. Δ/ση Νομικής Υποστήριξης
5. Αυτοτελές Τμήμα Συντονισμού Μεταρρυθμιστικών Δράσεων και Επικοινωνίας
6. Δ/ση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας – Τμήματα Α', Β', Γ'