



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

**ΑΑΔΕ**Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

Αθήνα, 12 Απριλίου 2023
Ε.2025**ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ (Γ.Δ.Φ.)
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΩΝ (ΔΙ.ΕΛ.ΔΙ.)
ΤΜΗΜΑΤΑ Γ΄ & Β΄**Ταχ. Δ/νση : Χανδρή 1 & Θεσσαλονίκης
Ταχ. Κώδικας : 18346 Μοσχάτο
Τηλέφωνα : 2104802275
 2104802439
E-Mail : dieldi@aade.gr
Url : www.aade.gr**ΠΡΟΣ: ΩΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ**

ΘΕΜΑ: Παροχή διευκρινίσεων ως προς την επιβολή του προστίμου της παραγράφου 1 του άρθρου 58 του ΚΦΔ (ν.4987/2022, Α΄ 206), σε περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 36 του ΚΦΔ.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ ΕΓΚΥΚΛΙΟΥ**Α) ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ**

Εγκύκλιος που αφορά στην παροχή διευκρινίσεων σχετικά με την ορθή επιβολή του προστίμου της παραγράφου 1 του άρθρου 58 του ΚΦΔ, σε περίπτωση εφαρμογής της διάταξης της παραγράφου 4 του άρθρου 36 του ΚΦΔ.

Β) ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Με την παρούσα εγκύκλιο διευκρινίζεται ότι στην περίπτωση που κατά τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου διαπιστώνεται η ύπαρξη ποσού το οποίο αναδιαμορφώνει τη φορολογητέα ύλη, όπως ενδεικτικά, στοιχείο μειωτικό του εσόδου ή δαπάνη που αφορά σε διαφορετικό φορολογικό έτος για το οποίο, όμως, το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να διενεργήσει έλεγχο και να επιβάλλει φόρο έχει παραγραφεί, δεν επιβάλλεται το πρόστιμο της παραγράφου 1 του άρθρου 58 του ΚΦΔ κατά το μέρος του ποσού της μειωτικής προσαρμογής της διαφοράς φόρου.

Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Η εγκύκλιος αφορά στην περίπτωση εφαρμογής της παραγράφου 4 του άρθρου 36 του ΚΦΔ.

I. Με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022, Α΄ 206 εφεξής ΚΦΔ), ορίζεται ότι εάν ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου συνεπάγεται τροποποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου για φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου έχει παραγραφεί, η αντίστοιχη προσαρμογή φόρου διενεργείται στο παλαιότερο φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου δεν έχει ακόμη παραγραφεί και στο οποίο αφορά ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου.

II. Σύμφωνα με όσα έχουν γίνει δεκτά με την Ε. 2082/2022 εγκύκλιο για την εφαρμογή της παρ. 4 του άρθρου 36 του ΚΦΔ, σε περίπτωση που διενεργείται φορολογικός έλεγχος και διαπιστώνεται η ύπαρξη ποσού το οποίο αναδιαμορφώνει την φορολογητέα ύλη, όπως ενδεικτικά, στοιχείο μειωτικό του εσόδου ή δαπάνη που αφορά σε διαφορετικό φορολογικό έτος για το οποίο όμως το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να διενεργήσει έλεγχο και να

επιβάλλει φόρο έχει παραγραφεί, η διαφορά του φόρου που προκύπτει καταλογίζεται στο φορολογικό έτος που ελέγχεται. Στη συνέχεια, γίνεται υπολογισμός του φόρου που αντιστοιχεί στη διαφορά κατά το φορολογικό έτος που αυτή αφορά και προσαρμόζεται αντιστοίχως κατά το ποσό αυτό ο φόρος για το παλαιότερο ελεγχόμενο φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου δεν έχει ακόμη παραγραφεί και για το οποίο εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.

III. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 58 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι εάν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση τον διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε τοις εκατό (5%) έως είκοσι τοις εκατό (20%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) και ανέρχεται σε ποσοστό έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.

IV. Σημειώνεται ότι σε περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 36 του ΚΦΔ, ως ποσό φόρου διορθωτικού προσδιορισμού, νοείται το ποσό που προκύπτει μετά την αναπροσαρμογή και συνεπώς το πρόστιμο της παρ. 1 του άρθρου 58 του ΚΦΔ υπολογίζεται επί της προκύπτουσας διαφοράς προς καταβολή του κατά τα ανωτέρω προσαρμοσμένου ποσού φόρου και του ποσού του φόρου με βάση τη φορολογική δήλωση.

V. Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω, παρατίθενται τα ακόλουθα παραδείγματα:

Διενεργείται έλεγχος σε Ανώνυμη Εταιρεία (Α.Ε.) για το φορολογικό έτος 2017 (τελευταίο φορολογικό έτος που δεν έχει παραγραφεί) και διαπιστώνεται λογιστική διαφορά, λόγω έκπτωσης δαπάνης ύψους 100.000 ευρώ, η οποία ανάγεται στο φορολογικό έτος 2016 και για την οποία νομίμως έχει εκδοθεί στοιχείο το 2017. Η δαπάνη των 100.000 ευρώ δεν αναγνωρίζεται ως εκπτώσιμα από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2017 αλλά πληροί τις προϋποθέσεις έκπτωσης στο φορολογικό έτος 2016 στο οποίο αφορά και το οποίο έχει παραγραφεί. Η προσαρμογή του φόρου επομένως πρέπει να γίνει στο φορολογικό έτος 2017 (τελευταίο μη παραγεγραμμένο έτος που ελέγχεται) και στην πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που θα εκδοθεί θα γίνουν οι υπολογισμοί:

Φορολογικό έτος 2016

Φορολογικός συντελεστής: 29%

Ποσό φόρου που αντιστοιχεί στην έκπτωση της δαπάνης: 29.000 ευρώ (100.000 x 29%)

Φορολογικό έτος 2017

Διαφορά φόρου κατόπιν ελέγχου = 200.000 ευρώ (στην οποία έχει υπολογιστεί η λογιστική διαφορά)

Προσαρμογή φόρου κατ' άρθρο 36 παρ. 4 ΚΦΔ: φόρος ελέγχου (200.000 ευρώ) μείον ποσό φόρου που αντιστοιχεί στην έκπτωση δαπάνης για το Φ.Ε. 2016 (200.000-29.000 ευρώ) =171.000 ευρώ.

Επί του ως άνω προσαρμοσμένου ποσού φόρου προς καταβολή θα επιβληθεί πρόστιμο του άρθρου 58 ΚΦΔ. Επιπλέον, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους του άρθρου

53 ΚΦΔ επί του ποσού των 171.000 ευρώ από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί ο φόρος που προκύπτει από την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2017.

Στην περίπτωση που είχε διαπιστωθεί από τον έλεγχο μόνο η ως άνω λογιστική διαφορά των 100.000 ευρώ, οι υπολογισμοί θα γίνουν ως εξής:

Φορολογικό έτος 2017.

Διαφορά φόρου κατόπιν ελέγχου = 29.000 ευρώ

Προσαρμογή φόρου κατ' άρθρο 36 παρ. 4 ΚΦΔ: φόρος ελέγχου (29.000 ευρώ) μείον ποσό φόρου που αντιστοιχεί στην έκπτωση δαπάνης για το Φ.Ε. 2016 (29.000-29.000 ευρώ) = 0 ευρώ.

Εφόσον δεν υφίσταται ποσό φόρου προς καταβολή δεν θα επιβληθεί το πρόστιμο της παρ. 1 του άρθρου 58 ΚΦΔ.

**Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ
ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ ΑΡΧΗΣ
ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ:

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Όλες οι Δ.Ο.Υ.
2. Όλα τα Ελεγκτικά Κέντρα (ΕΛ.ΚΕ.)
3. Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.)
4. Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.)
5. Διεύθυνση Στρατηγικής Τεχνολογιών Πληροφορικής (με την παράκληση να αναρτηθεί στην ιστοσελίδα της ΑΑΔΕ και την Ηλεκτρονική Βιβλιοθήκη)

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Γραφείο Υπουργού Οικονομικών
2. Γραφείο Υφυπουργού Οικονομικών
3. Γραφείο Γενικού Γραμματέα Φορολογικής Πολιτικής και Δημόσιας Περιουσίας
4. Διεύθυνση Επιχειρησιακού Σχεδιασμού Ελέγχων
5. Όλες οι Φορολογικές Περιφέρειες
6. Αποδέκτες Πίνακα Β' (εκτός του αρ. 2)
7. Αποδέκτες Πίνακα Ζ (οι αρ. 1 και 7)
8. Αποδέκτες Πίνακα Η, Ξ (εκτός των αρ. 4, 10 και 11)
9. Αποδέκτες Πίνακα Ψ (οι αρ. 1 και 4)

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο Διοικητή Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
2. Γραφείο Προϊσταμένου της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας
3. Γραφείο Προϊσταμένου της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Λειτουργιών
4. Διεύθυνση Νομικής Υποστήριξης
5. Διεύθυνση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας, Τμήματα Α και Β
6. Διεύθυνση Ελεγκτικών Διαδικασιών, Τμήματα Β και Γ