



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ
ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ**

I. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΛΕΓΧΩΝ

Ταχ. Δ/υση : Χανδρή 1 & Θεσσαλονίκης
Ταχ. Κώδ. : 18346 Μοσχάτο
Τηλέφωνα : 210-4802400
E-mail : d.eleg@aade.gr
Ιστοσελίδα : www.aade.gr

Αθήνα, 7 Δεκεμβρίου 2022
Αριθ. Πρωτ: Ε.2082

ΠΡΟΣ: Ως Πίνακας Διανομής

**II. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ
ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΤΜΗΜΑΤΑ Α΄ & Β΄**

Ταχ. Δ/υση : Καρ. Σερβίας 10
Ταχ. Κώδ. : 101 84 Αθήνα
Τηλέφωνα : 210-3375192
E-mail : deaf@aade.gr
Ιστοσελίδα : www.aade.gr

ΘΕΜΑ: Εφαρμογή της παραγράφου 4 του άρθρου 36 του ν. 4987/2022 (Α΄ 206)

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

A) ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ

Η εγκύκλιος αφορά στην παροχή διευκρινίσεων ως προς την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 4 του άρθ. 36 του ΚΦΔ.

B) ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Με την εγκύκλιο παρέχονται διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 4 του άρθ. 36 του ΚΦΔ, σε περίπτωση που κατά τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου έχει εντοπιστεί φορολογητέα ύλη η οποία ανάγεται σε φορολογικά έτη που έχουν παραγραφεί, τα οποία προηγούνται της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου.

Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Αφορά φορολογούμενους που τελούν σε έλεγχο από Φορολογική Ελεγκτική Υπηρεσία.

Με αφορμή ερωτήματα για την εφαρμογή της παρ. 4 του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022, Α΄ 206) εφεξής ΚΦΔ, σε περίπτωση που κατά τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου έχει εντοπιστεί φορολογητέα ύλη η οποία ανάγεται σε φορολογικά έτη που έχουν παραγραφεί, τα οποία προηγούνται της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 36 του 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.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του ΚΦΕ, οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Περαιτέρω, με την ΠΟΛ. 1113/2015 εγκύκλιο, με την οποία κοινοποιήθηκαν, μεταξύ άλλων οι διατάξεις των άρθρων 22 και 23 ΚΦΕ, διευκρινίσθηκε ότι, αναφορικά με τον χρόνο έκπτωσης των δαπανών, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν. Συνεπώς, λαμβάνονται υπόψη οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται μέχρι την προθεσμία που ορίζεται για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων από την παρ. 3 του άρθρου 6 του ν. 4308/2014 (σχετ. Ε. 2110/2021 και Ε.2198/2021 εγκύκλιοι).

Επίσης, με την Ε. 2064/2022 εγκύκλιο, αναφορικά με τη φορολογική μεταχείριση των δαπανών που εμπíπτουν στις διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 17 του ν. 4308/2014, διευκρινίστηκε ότι ειδικά για τις δαπάνες οι οποίες με βάση τις πιο πάνω διατάξεις επηρεάζουν τα κονδύλια της κατάστασης αποτελεσμάτων της κλειόμενης περιόδου, λόγω γεγονότων που έγιναν εμφανή μετά τη λήξη της περιόδου αλλά πριν την έγκριση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων από το αρμόδιο όργανο, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους που αφορούν.

2. Κατά την εφαρμογή της διάταξης της παραγράφου 4 του άρθρου 36 ΚΦΔ, σε περίπτωση που διενεργείται έλεγχος και διαπιστώνεται η ύπαρξη ποσού το οποίο αναδιαμορφώνει τη φορολογητέα ύλη, όπως ενδεικτικά, στοιχείο μειωτικό του εσόδου (πχ. η έκδοση πιστωτικού τιμολογίου) 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 θα καταλογιστεί 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.

Επισημαίνεται ότι για να γίνει η σχετική προσαρμογή του φόρου θα πρέπει να διαπιστώνεται από τα τηρηθέντα λογιστικά αρχεία ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που τίθενται με τις διατάξεις του ΚΦΕ (άρθρα 22 και 23).

3. Διευκρινίζεται ότι η εφαρμογή της διάταξης της παραγράφου 4 του άρθρου 36 ΚΦΔ αφορά σε τροποποίηση προσδιορισμού φόρου για φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου έχει παραγραφεί. Επομένως, θα πρέπει για το έτος αυτό να έχει εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κατόπιν ελέγχου ή να έχει γίνει προσδιορισμός φόρου (διοικητικός ή άμεσος) είτε με αρχική δήλωση είτε με τροποποιητική πριν ή μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου.

4. Επισημαίνεται ότι το ποσό κατά το οποίο προσαρμόζεται ο φόρος στο παλαιότερο μη παραγεγραμμένο έτος για το οποίο εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, αφαιρείται αλλά δεν επιστρέφεται, καθώς έχει παραγραφεί το σχετικό δικαίωμα του φορολογούμενου για το έτος στο οποίο ανάγεται, σύμφωνα με το άρθρο 42 ΚΦΔ.

5. Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω παρατίθεται το εξής παράδειγμα:

Διενεργείται έλεγχος για το φορολογικό έτος 2016 (τελευταίο φορολογικό έτος που δεν έχει παραγραφεί) και διαπιστώνεται λογιστική διαφορά, λόγω έκπτωσης δαπάνης ύψους 100.000 €, η οποία ανάγεται στο φορολογικό έτος 2015 και για την οποία νομίμως έχει εκδοθεί στοιχείο το 2016. Η δαπάνη των 100.000 € δεν αναγνωρίζεται για το φορολογικό έτος 2016 αλλά πληροί τις προϋποθέσεις έκπτωσης στο φορολογικό έτος 2015 στο οποίο αφορά και το οποίο έχει παραγραφεί.

Κατά συνέπεια, ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου για το 2016 συνεπάγεται τροποποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου για το 2015 το οποίο έχει παραγραφεί με αποτέλεσμα η προσαρμογή του φόρου, κατά τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 36 ΚΦΔ, να πρέπει να διενεργηθεί στο παλαιότερο φορολογικό έτος που δεν έχει παραγραφεί και το οποίο αφορά ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου.

Επομένως, στη φορολογία εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016 θα πρέπει κατά την έκδοση της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, από την Φορολογική Ελεγκτική Υπηρεσία, να προστεθεί ως λογιστική διαφορά το ποσό των 100.000 € και αφού υπολογιστεί ο φόρος για το έτος αυτό να γίνει προσαρμογή του με την αφαίρεση του ποσού του φόρου που αντιστοιχεί στην έκπτωση της δαπάνης για το φορολογικό έτος 2015.

Συνεπώς:

Φορολογικό έτος 2015

Φορολογικός Συντελεστής ΝΠ (29%)

Οριστικοποιημένα φορολογητέα κέρδη 2015: 1.100.000 ευρώ

Φόρος που αναλογεί για το 2015: 319.000 ευρώ

Φορολογητέα κέρδη 2015 κατόπιν συμπερίληψης της δαπάνης του ελέγχου: 1.000.000 ευρώ

Φόρος που αναλογεί μετά την έκπτωση της δαπάνης για το 2015: 290.000 ευρώ

Ποσό φόρου που αντιστοιχεί στην έκπτωση της δαπάνης για το ΦΕ 2015:

(319.000 – 290.000) = 29.000 ευρώ

Η προσαρμογή του φόρου πρέπει να γίνει στο φορολογικό έτος 2016 (τελευταίο μη παραγεγραμμένο έτος που ελέγχεται) και στην πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που θα εκδοθεί θα γίνουν οι υπολογισμοί :

Φορολογικό έτος 2016

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 ΦΕ 2015 (200.000-29.000 ευρώ)
=171.000 ευρώ.

Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Γ. ΠΙΤΣΙΛΗΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ:

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Αποδέκτες Πίνακα Γ πλην των αριθ. 1, 2 και 3
2. Διεύθυνση Στρατηγικής Τεχνολογιών Πληροφορικής για ανάρτηση στην ιστοσελίδα της ΑΑΔΕ και την Ηλεκτρονική Βιβλιοθήκη της ΑΑΔΕ.

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Αποδέκτες Πίνακα Α' μόνο οι αριθ. 1 και 4
2. Αποδέκτες Πίνακα Β'
3. Αποδέκτες Πίνακα Γ' μόνο οι αριθ. 1 και 2
4. Αποδέκτες Πίνακα Ζ'
5. Αποδέκτες Πίνακα Η, πλην των 4, 10 και 11
6. Αποδέκτες Πίνακα Θ' μόνο οι αριθ. 10, 17, 18
7. Αποδέκτες Πίνακα ΙΒ'
8. Αποδέκτες Πίνακα ΙΣΤ' μόνο οι αριθ. 1, 2, 14, 16, 19 και 20
9. Γραφείο Υπουργού Οικονομικών κ. Χ. Σταϊκούρα
10. Γραφείο Υφυπουργού Οικονομικών κ. Α. Βεσυρόπουλου
11. Γραφείο Γενικού Γραμματέα Φορολογικής Πολιτικής και Δημόσιας Περιουσίας

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο Διοικητή Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
2. Γραφείο Γενικού Δ/ντή Φορολογικής Διοίκησης
3. Διεύθυνση Νομικής Υποστήριξης της Α.Α.Δ.Ε
4. Διεύθυνση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας, Τμήματα Α και Β
5. Διεύθυνση Ελέγχων