

## Διακανονισμός εκπώσεων του Φ.Π.Α. εισροών σύμφωνα με το άρθρο 33 του ν. 2859/2000 (Άρθρα 184-192 οδηγίας 2006/112/EK και άρθρο 20 οδηγίας

Ο Απρίλιος είναι ο μήνας στον οποίο οι επιχειρήσεις πρέπει να διενεργήσουν όλους τους διακανονισμούς του ΦΠΑ εισροών της χρήσης 2015 (1.1-31.12.2015). Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης 4 της [Υποπαραγράφου Δ2 της παραγράφου Δ του άρθρου 2](#) του Ν. [4336/2015](#) (ΦΕΚ 94 Α/14.8.2015) οι εν λόγω διακανονισμοί περιλαμβάνονται σε μια δήλωση Φ.Π.Α. που υποβάλλεται το αργότερο μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του τέταρτου μήνα από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου.

### Γενικά περί διακανονισμού

Διακανονισμός είναι η διαδικασία με την οποία ο νόμος επιδιώκει την αποκατάσταση του ακριβούς ποσού των εκπώσεων ΦΠΑ, για τις οποίες το ύψος του ποσού που εκπέσθηκε για κάποια αιτία μεταβλήθηκε μέσα στη διαχειριστική περίοδο.

Σύμφωνα με την [παράγραφο 1 του άρθρου 33](#) του Κώδικα ΦΠΑ (Ν. [2859/2000](#)) όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 1 του Ν. [4281/2014](#), οι εκπώσεις που διενήργησε ο υποκείμενος στο φόρο με βάση τις υποβαλλόμενες δηλώσεις ΦΠΑ, υπόκειται σε τελικό διακανονισμό, σύμφωνα με τα συνολικά στοιχεία της διαχειριστικής περιόδου, στις περιπτώσεις που από τις διατάξεις του άρθρου αυτού, παρέχεται το δικαίωμα ή επιβάλλεται ένας τέτοιος διακανονισμός.

Ο λόγος που διενεργούνται οι διακανονισμοί αυτοί είναι να γίνουν στις εκπώσεις που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της χρήσης οι απαραίτητες διορθώσεις, ώστε οι εκπώσεις αυτές να είναι, εκείνες που πραγματικά δικαιούται να διενεργήσει ο κάθε υποκείμενος.

Οι διακανονισμοί αυτοί γίνονται μετά τη λήξη της χρήσης και όχι κατά τη διάρκειά της γιατί τα γεγονότα που τους επιβάλλουν δεν ήταν γνωστά κατά τη διάρκεια της χρήσης και οι διατάξεις του νόμου επιβάλλουν ορισμένους διακανονισμούς, οι οποίοι πρέπει να γίνονται στο τέλος κάθε διαχειριστικής περιόδου.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Ν. [4321/2015](#), με τις οποίες τροποποιήθηκαν οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 33 του Κώδικα ΦΠΑ, μετά την κατάργηση των εκκαθαριστικών δηλώσεων, οι διακανονισμοί που αφορούν τις εκπώσεις που διενεργήθηκαν σε μία διαχειριστική περίοδο, περιλαμβάνονται σε μια δήλωση Φ.Π.Α. που υποβάλλεται το αργότερο μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του έβδομου μήνα του επόμενου ημερολογιακού έτους.

Η διάταξη αυτή ισχύει, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του ίδιου άρθρου και νόμου, για τις εκπώσεις για τις οποίες υπάρχει υποχρέωση διακανονισμού από 1.1.2014.

Και η διάταξη αυτή τροποποιήθηκε από τις διατάξεις της περίπτωσης 4 της [Υποπαραγράφου Δ2 της παραγράφου Δ του άρθρου 2](#) του Ν. [4336/2015](#) (ΦΕΚ 94 Α/14.8.2015) με βάση τις οποίες οι εν λόγω διακανονισμοί περιλαμβάνονται σε μια δήλωση Φ.Π.Α. που υποβάλλεται το αργότερο μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του τέταρτου μήνα από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου.

Η διάταξη αυτή ισχύει, σύμφωνα με το άρθρο 4 του Ν. [4336/2015](#) από την υπογραφή της Σύμβασης Χρηματοδοτικής Διευκόλυνσης που έλαβε χώρα

στις 19.8.2015. Στο πλαίσιο αυτό για διαχειριστικές περιόδους που έληξαν έως και 18.8.2015 ισχύουν τα αναφερόμενα στην παράγραφο 1 του άρθρου 22 του Ν. [4321/2015](#) σύμφωνα με τις διευκρινίσεις που δόθηκαν με την [ΠΟΛ.1149/10.7.2015](#) ΕΔΥΟ. Για διαχειριστικές περιόδους που λήγουν από 19.8.2015 και εφεξής ισχύουν οι νέες διατάξεις (σχετικές οδηγίες δόθηκαν με την ΕΔΥΟ [ΠΟΛ.1205/15.9.2015](#)).

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω παρατίθενται τα εξής:

#### **α. Η λήξη της διαχειριστικής περιόδου συμπίπτει με λήξη φορολογικής περιόδου**

Εφόσον η λήξη της διαχειριστικής περιόδου συμπίπτει με λήξη φορολογικής περιόδου, σύμφωνα με τις νέες διατάξεις, οι διακανονισμοί των εκπτώσεων της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου διενεργούνται με την καταχώρηση των αντίστοιχων ποσών προς έκπτωση ή καταβολή στη δήλωση ΦΠΑ που αφορά τον τρίτο μήνα (για τους τηρούντες διπλογραφικό λογιστικό σύστημα) και το πρώτο τρίμηνο (για τους τηρούντες απλογραφικό λογιστικό σύστημα ή για τους μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία), της επόμενης διαχειριστικής περιόδου.

**Συνεπώς, μέχρι το τέλος Απριλίου 2016 πρέπει να διενεργηθούν όλοι οι διακανονισμοί εκπτώσεων που αφορούν τη χρήση 2015 και το αποτέλεσμα αυτών να απεικονισθεί στη δήλωση ΦΠΑ μηνός Μαρτίου ή Α' τριμήνου 2016, ανάλογα με το εάν η επιχείρηση τηρεί διπλογραφικά ή απλογραφικά βιβλία.**

#### **Παράδειγμα 1**

Επιχείρηση που υποχρεούται σε τήρηση απλογραφικού λογιστικού συστήματος και διαχειριστική περίοδο 1.1.2015 – 31.12.2015, καταχωρεί τα ποσά των διακανονισμών για την περίοδο αυτή στη δήλωση ΦΠΑ του πρώτου τριμήνου του έτους 2016 (Ιανουαρίου – Μαρτίου), που υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του Απριλίου.

#### **Παράδειγμα 2**

Επιχείρηση που υποχρεούται σε τήρηση διπλογραφικού λογιστικού συστήματος και διαχειριστική περίοδο 1.1.2015 – 31.12.2015 καταχωρεί τα ποσά των διακανονισμών στη δήλωση ΦΠΑ του Μαρτίου του 2016 που υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του Απριλίου.

#### **Παράδειγμα 3**

Επιχείρηση που υποχρεούται σε τήρηση διπλογραφικού λογιστικού συστήματος και διαχειριστική περίοδο 1.7.2014 – 30.6.2015 καταχωρεί τα ποσά των διακανονισμών στη δήλωση ΦΠΑ του Ιουνίου του 2016 καθώς η διαχειριστική περίοδος έληξε στις 30.6.2015 πριν την θέση σε ισχύ των νέων διατάξεων. Η ίδια επιχείρηση για τη διαχειριστική περίοδο 1.7.2015 – 30.6.2016 καταχωρεί τα ποσά των διακανονισμών στη δήλωση ΦΠΑ του Σεπτεμβρίου του 2016.

**β. Η λήξη της διαχειριστικής περιόδου δεν συμπίπτει με λήξη φορολογικής περιόδου** Εφόσον η λήξη της διαχειριστικής περιόδου δεν συμπίπτει με λήξη φορολογικής περιόδου, όπως π.χ. στην περίπτωση παύσης εργασιών, θέση σε εκκαθάριση κ.λ.π., οι διακανονισμοί των εκπτώσεων της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου διενεργούνται με την καταχώρηση των αντίστοιχων ποσών προς έκπτωση ή καταβολή σε έκτακτη δήλωση ΦΠΑ που υποβάλλεται εμπρόθεσμα έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του τέταρτου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου. Στην έκτακτη δήλωση

θα καταχωρείται ως ημερολογιακή περίοδος η τελευταία φορολογική περίοδος της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου (λαμβάνοντας υπόψη τη λήξη). Η έκτακτη δήλωση υποβάλλεται σε έντυπη μορφή στη Δ.Ο.Υ. που υποβλήθηκε η δήλωση ΦΠΑ της τελευταίας φορολογικής περιόδου.

### **Παράδειγμα**

Επιχείρηση που υποχρεούται σε τήρηση διπλογραφικού λογιστικού συστήματος τέθηκε σε εκκαθάριση στις 15.2.2012 η οποία ολοκληρώθηκε στις 20.1.2016. Για τα ποσά διακανονισμών προς έκπτωση ή καταβολή η επιχείρηση οφείλει να υποβάλλει έκτακτη δήλωση σε έντυπη μορφή στη Δ.Ο.Υ. έως στις 31.5.2016 και να αναγράψει σε αυτή ως ημερολογιακή περίοδο 1.1.2016 – 20.1.2016.

Στο έντυπο της δήλωσης ΦΠΑ Φ2 TAXIS έκδοση 050-ΦΠΑ 2015 τα ποσά των διακανονισμών προς έκπτωση αναγράφονται στον κωδικό 407 «Ποσά διακανονισμών προς έκπτωση προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου» και τα ποσά των διακανονισμών προς καταβολή στον κωδικό 423 «Ποσά διακανονισμών προς καταβολή προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου».

Επισημαίνεται ότι στους ανωτέρω κωδικούς καταχωρείται το αλγεβρικό άθροισμα των ποσών προς έκπτωση ή καταβολή από όλους τους διακανονισμούς που διενεργούνται για την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο. Για παράδειγμα εάν μια επιχείρηση που υποχρεούται σε τήρηση απλογραφικού λογιστικού συστήματος και διαχειριστική περίοδο 1.1.2015 – 31.12.2015 έχει υποχρέωση καταβολής φόρου ευρώ 5.000 λόγω διακανονισμού παγίου, καθώς και δικαίωμα έκπτωσης ευρώ 2.000 λόγω αύξησης του ποσοστού pro-rata για το έτος 2015 (αύξηση του δικαιώματος έκπτωσης), περιλαμβάνει ποσό ευρώ 3.000 στον κωδικό «423 – Ποσά διακανονισμών προς καταβολή προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου».

### **Αμέλεια διακανονισμού φόρου μέχρι του ποσού των 30 ευρώ**

Αν κατά τον τελικό διακανονισμό των επενδυτικών αγαθών προκύψει διαφορά φόρου μέχρι του ποσού των ευρώ 30, η διαφορά αυτή δεν καταβάλλεται στο δημόσιο, αλλά ούτε και εκπίπτει σε περίπτωση που προκύπτει συμπληρωματική έκπτωση.

### **Πότε διενεργούνται διακανονισμοί των εκπτώσεων**

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού διακανονισμοί διενεργούνται στις εξής περιπτώσεις:

- α)** Όταν οι εκπτώσεις που διενεργήθηκαν με την υποβολή των δηλώσεων είναι μεγαλύτερες ή μικρότερες από εκείνες που είχε δικαίωμα να ενεργήσει ο υποκείμενος στο φόρο.
- β)** Όταν έγιναν μεταβολές στις εκπτώσεις, μετά την υποβολή των δηλώσεων ΦΠΑ, που δεν είχαν ληφθεί υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων, ιδίως στην περίπτωση έκπτωσης στο τίμημα ή ακύρωσης αγορών.
- γ)** Στο φόρο επενδυτικών αγαθών, λόγω μεταβολής του δικαιώματος έκπτωσης εντός της περιόδου διακανονισμού.
- δ)** Στις παραδόσεις αγαθών επένδυσης, που πραγματοποιούνται μέσα στην πενταετία ή δεκαετία (προκειμένου για τα ακίνητα για τα οποία γίνεται επιλογή φορολόγησης εκμίσθωσης με ΦΠΑ), από της χρησιμοποιήσεώς τους.
- ε)** Στη μη χρησιμοποίηση των επενδυτικών αγαθών, εντός πενταετίας ή δεκαετίας (προκειμένου για τα ακίνητα για τα οποία γίνεται επιλογή φορολόγησης εκμίσθωσης με ΦΠΑ), από την πραγματοποίηση της δαπάνης για την απόκτηση ή την κατασκευή τους.

Το τελευταίο εδάφιο της περ. β' της [παρ. 1 του άρθρου 33](#), ορίζει ότι δεν ενεργείται διακανονισμός σε περιπτώσεις καταστροφής, απώλειας ή κλοπής αποθεμάτων που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται, καθώς και σε περιπτώσεις χορήγησης δώρων μέχρις αξίας 10 ευρώ και δειγμάτων τα οποία διατίθενται για το σκοπό της επιχείρησης. Σημειώνεται ότι το πρωτόκολλο καταστροφής αποτελεί νόμιμο δικαιολογητικό εγγραφής στα βιβλία της επιχείρησης (ΣτΕ 2936/1988, ΣτΕ 3422/1991) και συνεπώς αποτελεί πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο για την μη διενέργεια διακανονισμού. Επίσης δεν διενεργείται διακανονισμός σε περιπτώσεις καταστροφής, απώλειας ή κλοπής επενδυτικών αγαθών που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται, εφόσον βέβαια η επιχείρηση είχε εκπέσει το σύνολο του ΦΠΑ κατά την απόκτησή τους. Πρακτική συνέπεια της ρύθμισης αυτής είναι ότι, αν και για τα καταστραφέντα αγαθά έχει εκπεσθεί ο φόρος κατά την απόκτησή τους και δεν αποφέρουν φορολογητέα έσοδα, δε γίνεται διακανονισμός του φόρου αυτού, με την προϋπόθεση ότι η καταστροφή, απώλεια κλπ. αποδεικνύεται και δικαιολογείται με νόμιμα παραστατικά στοιχεία. Για αποθέματα που καταστρέφονται από πλημμύρα και για τα οποία η επιχείρηση εισπράττει ασφαλιστική αποζημίωση, δεν διενεργεί διακανονισμό του ΦΠΑ αγοράς τους παρόλο δεν θα προκύψει ΦΠΑ προς απόδοση.

### **Διακανονισμός στην περίπτωση που οι εκπτώσεις που διενεργήθηκαν με την υποβολή των δηλώσεων είναι μεγαλύτερες ή μικρότερες από εκείνες που είχε δικαίωμα να ενεργήσει ο υποκείμενος στο φόρο**

Το ποσοστό έκπτωσης (pro rata) του φόρου για μια χρήση, όπως προσδιορίζεται σύμφωνα με άρθρο 31, εφαρμόζεται επίσης και ως προσωρινό ποσοστό και για την εξεύρεση του εκπιπτόμενου φόρου των κοινών εισροών στις δηλώσεις ΦΠΑ της επόμενης διαχειριστικής περιόδου.

Αν η έκπτωση, που ενεργήθηκε κατά την υποβολή των δηλώσεων, είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη από αυτήν που έχει δικαίωμα να ενεργήσει ο υποκείμενος στο φόρο, γίνονται οι απαραίτητες διορθώσεις, ώστε να εκπεσθεί το πράγματι δικαιούμενο ποσό φόρου, σύμφωνα με το συνολικά στοιχεία, που προκύπτουν στο τέλος της χρήσης υπολογίζοντας το οριστικό ποσοστό δικαιώματος έκπτωσης.

Τέτοια περίπτωση εμφανίζεται όταν από τα συνολικά δεδομένα της χρήσης προκύπτει ποσοστό έκπτωσης του φόρου των κοινών εισροών, μεγαλύτερο ή μικρότερο από το ποσοστό που χρησιμοποιήθηκε κατά τη διάρκεια της χρήσης, σε κάθε φορολογική περίοδο, το οποίο στην ουσία είναι το οριστικό της προηγούμενης.

#### **Παράδειγμα:**

Επιχείρηση που υποχρεούται σε τήρηση διπλογραφικού λογιστικού συστήματος που διενεργεί πράξεις με δικαίωμα και χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών της, υποβάλλει κατά το έτος 2015 τις δηλώσεις απόδοσης του ΦΠΑ με εφαρμογή προσωρινής αναλογίας έκπτωσης pro rata 80% (ως προσωρινή αναλογία λαμβάνεται η οριστική του προηγούμενου έτους 2014). Αν οι κοινές εισροές που χρησιμοποιήθηκαν για τις υποκείμενες στο φόρο και τις απαλλασσόμενες πράξεις της επιχείρησης, επιβαρύνθηκαν σε όλο το έτος 2015 με φόρο ποσού ευρώ 100.000, η επιχείρηση με τις δηλώσεις που υπέβαλε κατά τη διάρκεια της χρήσεως, εξέπεσε το 80% αυτού, ήτοι ευρώ 80.000 (100.000 x 80%). Συνεπώς στις δηλώσεις κάθε φορολογικής περιόδου χρήσης 2015 η επιχείρηση μείωνε το φόρο εισροών της κατά 20% επί του φόρου κοινών εισροών. Η μείωση του φόρου κοινών εισροών επιτυγχάνεται μέσω του κωδικού 411 «ΦΠΑ εισροών που πρέπει να μειωθεί βάσει ProRata», στον οποίο καταχωρείται κάθε φορά το 20% (100%-80%) του ΦΠΑ κοινών εισροών διότι στον πίνακα β «Εισροές με δικαίωμα έκπτωσης» καταχωρείται το σύνολο του ΦΠΑ ήτοι ποσό ευρώ 100.000. Από τα οριστικά στοιχεία της χρήσης 2015, προκύπτει:

**α.** ποσοστό δικαιώματος έκπτωσης 85%. Η επιχείρηση έχει δικαίωμα επιπλέον έκπτωσης 5.000 (100.000 x 5%) το οποίο προκύπτει από τη μεταβολή του δικαιώματος έκπτωσης από 80% σε 85%.

Στην περίπτωση αυτή θα γίνει διακανονισμός και θα αυξηθεί ο φόρος που εκτέσθη με τις δηλώσεις ποσού ευρώ 80.000 (100.000 x 80%), στο δικαιούμενο ποσό των ευρώ 85.000 (100.000 x 85%). Θα εκπεσθεί δηλαδή συμπληρωματικά φόρος εισροών ευρώ 5.000 (85.000 -80.000).

Το ποσό του φόρου των κοινών εισροών ευρώ 5.000, θα περιληφθεί για έκπτωση στη δήλωση Φ.Π.Α. του μηνός Μαρτίου 2016 στον πίνακα δ' στην ένδειξη προστιθέμενα ποσά στο σύνολο του φόρου εισροών στον κωδ. 407 (ποσά διακανονισμών προς έκπτωση προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου) (άρθρο 33 παράγραφος 1 όπως ισχύει.).

**β. ποσοστό δικαιώματος έκπτωσης 70%. Η επιχείρηση έχει υποχρέωση καταβολής 10.000 (100.000 x 10%) το οποίο προκύπτει από τη μεταβολή του δικαιώματος έκπτωσης από 80% σε 70%.**

Στην περίπτωση αυτή θα γίνει διακανονισμός και θα μειωθεί ο φόρος που εκτέσθη με τις δηλώσεις ποσού ευρώ 80.000 (100.000 x 80%), στο δικαιούμενο ποσό των ευρώ 70.000 (100.000 x 70%). Θα καταβληθεί δηλαδή συμπληρωματικά ποσό ευρώ 10.000 (80.000-70.000).

Το ποσό του φόρου των κοινών εισροών ευρώ 10.000, θα περιληφθεί για καταβολή στη δήλωση Φ.Π.Α. του μηνός Μαρτίου 2016 στον πίνακα ε' στην ένδειξη αφαιρούμενα ποσά από το σύνολο του φόρου εισροών στον κωδ. 423 (ποσά διακανονισμών προς καταβολή προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου) (άρθρο 33 παράγραφος 1 όπως ισχύει.).

Σημειώνεται ότι, ο διακανονισμός αυτός, που πραγματοποιείται στη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, αφορά και τα αγαθά επένδυσης, τα οποία αγοράστηκαν κατά τη διάρκεια της συγκεκριμένης χρήσης και χρησιμοποιούνται και στις δύο δραστηριότητες (φορολογητέες και μη φορολογητέες με δικαίωμα έκπτωσης, καθώς και απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης).

Αξίζει να σημειωθεί πως επειδή το ποσοστό δικαιώματος έκπτωσης του 2015 υπολογίζεται τον Απρίλιο με τη δήλωση του Μαρτίου, στις δύο πρώτες δηλώσεις Ιανουαρίου και Φεβρουαρίου 2016 έχει εφαρμοστεί το ποσοστό δικαιώματος έκπτωσης της χρήσης 2014. Όταν θα υπολογισθεί το ποσοστό δικαιώματος έκπτωσης της χρήσης 2015 πρέπει να διακανονισθεί και τακτοποιηθεί ο φόρος κοινών εισροών των πρώτων δύο μηνών του 2016, για τις οποίες δεν ήταν ακόμα γνωστό το οριστικό ποσοστό έκπτωσης του 2015. Η τακτοποίηση αυτή θα γίνει στη δήλωση μηνός Μαρτίου 2016 στον κωδικό 411 «ΦΠΑ εισροών που πρέπει να μειωθεί βάσει pro rata» ή στον κωδικό 402 «Λοιπά προστιθέμενα ποσά» ανάλογα με τη μεταβολή του δικαιώματος έκπτωσης.

### **Διακανονισμός εκπτώσεων στην περίπτωση που έγιναν μεταβολές στις εκπτώσεις, μετά την υποβολή των δηλώσεων ΦΠΑ, που δεν είχαν ληφθεί υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων, ιδίως στην περίπτωση έκπτωσης στο τίμημα ή ακύρωσης αγορών.**

Οι περιπτώσεις αυτές εμφανίζονται κυρίως, σε μεταγενέστερη μείωση του τιμήματος αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών π.χ. λόγω συμπληρωματικής έκπτωσης χορηγούμενης από τον προμηθευτή, καθώς και στην περίπτωση μεταγενέστερης μερικής ή ολικής ακύρωσης αγοράς ή πώλησης, με την προϋπόθεση όμως ότι, όλες αυτές οι μεταβολές λαμβάνουν χώρα, μετά από τη λήξη του χρόνου υποβολής των δηλώσεων.

#### **Παράδειγμα:**

Επιχείρηση υποκείμενη στο φόρο, λαμβάνει από τον προμηθευτή της συμπληρωματική έκπτωση επί των ετήσιων αγορών της, ανερχόμενη στο ποσό

των ευρώ 50.000 πλέον φόρο, έστω ευρώ 11.500. Η έκπτωση λογίστηκε κατά τη διενέργεια των εγγραφών κλεισίματος ισολογισμού του προμηθευτή. Το σχετικό παραστατικό φέρει ημερομηνία 31.12.2015 και στάλθηκε μετά την υποβολή της δήλωσης ΦΠΑ Δεκεμβρίου. Η επιχείρηση που λαμβάνει τη συμπληρωματική έκπτωση, υποχρεούται να κάνει διακανονισμό, και να μειώσει τόσο την αξία των αγορών της κατά ευρώ 50.000, όσο και το φόρο που έχει εκπέσει με τις δηλώσεις ΦΠΑ, κατά το ποσό των ευρώ 11.500. Αυτό το ποσό των ευρώ 11.500 θα πρέπει να το αποδώσει στο Δημόσιο. Το ποσό των ευρώ 11.500, θα περιληφθεί για καταβολή, στη δήλωση Φ.Π.Α. που θα υποβληθεί το Μάρτιο του 2016, στον πίνακα ε' στην ένδειξη αφαιρούμενα ποσά από το φόρο εισροών στον κωδ. 423 (ποσά διακανονισμών προς καταβολή προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου) (άρθρο 33 παράγραφος 1 όπως ισχύει). Σημειώνεται ότι, στο ποσό αυτό που προκύπτει για καταβολή δεν επιβάλλονται προσαυξήσεις πρόστιμα ή άλλες κυρώσεις.

### **Διακανονισμός στο φόρο επενδυτικών αγαθών, λόγω μεταβολής του δικαιώματος έκπτωσης εντός της περιόδου διακανονισμού**

#### ***Έννοια αγαθών επένδυσης***

Για την εφαρμογή των διατάξεων του ΦΠΑ ως αγαθά επένδυσης θεωρούνται:

**α)** Τα ενσώματα αγαθά, κινητά και ακίνητα, που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτήν σε διαρκή εκμετάλλευση. Όπως προκύπτει από τη διάταξη αυτή, για να θεωρηθεί ένα αγαθό ως επενδυτικό, θα πρέπει να συντρέχουν οι εξής δύο προϋποθέσεις:

- Να ανήκει κατά κυριότητα στην επιχείρηση.

- Να τίθενται από αυτήν σε διαρκή εκμετάλλευση. Αυτό σημαίνει ότι το αγαθό θα πρέπει να εξυπηρετεί την επιχείρηση, για περισσότερες από μια χρήσεις.

**β)** Τα ακίνητα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από την επιχείρηση σε ακίνητο που ανήκει μεν κατά κυριότητα σε τρίτους, αλλά έχει παραχωρηθεί σ' αυτήν η χρήση του με μίσθωση ή οποιαδήποτε άλλη έννομη σχέση για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων.

Η παραχώρηση της χρήσης και η χρονική διάρκεια των εννέα ετών θα αποδεικνύεται με μισθωτήρια συμβόλαια, προκειμένου για την παραχώρηση της χρήσης με μίσθωση, μετεγγραμμένα ή φέροντα βεβαία χρονολογία από δημόσια αρχή.

Εφόσον δεν πρόκειται για μίσθωση, αλλά υπάρχει οποιαδήποτε άλλη έννομη σχέση, η χρονική διάρκεια άνω των εννέα ετών θα αποδεικνύεται από οποιοδήποτε άλλο έγγραφο δημόσιο ή ιδιωτικό που θα φέρει βεβαία χρονολογία.

Σύμφωνα με το άρθρο 33 παράγραφος 4 εδάφιο α', του Κώδικα ΦΠΑ, ως αγαθά επένδυσης νοούνται και εκείνα που εκμεταλλεύονται σύμφωνα με το σκοπό τους οι εταιρίες του [άρθρου 2](#) του Ν. [1665/1986](#) (χρηματοδοτικής μίσθωσης).

Επίσης θεωρούνται ως αγαθά επένδυσης με τις διατάξεις της παραγράφου 15 του άρθρου 12 του νόμου [3851/2010](#) (από 4.6.2010), οι δαπάνες που καταβάλλει η επιχείρηση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο ν.2773/99, για την κατασκευή μη ιδιόκτητου δικτύου σύνδεσης του σταθμού **αυτοπαραγωγής ή ανεξάρτητης παραγωγής μέχρι το δίκτυο της Δ.Ε.Η. Α.Ε. ή του Δ.Ε.Σ.Μ.Η.Ε. Α.Ε. ([ΠΟΑ.1043/1.3.2011](#)).**

**γ)** Το δικαίωμα χρησιμοποίησης διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, σχεδίου, υποδείγματος, εμπορικού ή βιομηχανικού σήματος και άλλων παρόμοιων δικαιωμάτων, με την προϋπόθεση ότι τα δικαιώματα αυτά εξυπηρετούν την επιχείρηση για περισσότερες από μια χρήσεις.

Όπως διευκρινίστηκε από τη διοίκηση, οι παραπάνω δαπάνες, θεωρούνται επενδυτικά αγαθά, όταν τιμολογούνται συνολικά και εξυπηρετούν περισσότερες από μια χρήσεις και η απόσβεση τους γίνεται από πλευράς φορολογίας εισοδήματος σε περισσότερες της μίας χρήσεις, όπως συμβαίνει στην περίπτωση απόκτησης ενσώματων αγαθών (ΕΔΥΟ1035386/2479/672/9.7.1991).

Η έννοια των αγαθών επένδυσης για τις ανάγκες του ΦΠΑ δεν είναι απαραίτητο ότι ταυτίζονται με την έννοια των παγίων όπως αυτή ορίζεται σε άλλους νόμους ή οδηγίες (ΕΓΛΣ, ΕΛΠ, ΔΠΧΑ κλπ).

Τέλος σημειώνεται ότι στην αξία των επενδυτικών αγαθών περιλαμβάνονται και οι δαπάνες βελτίωσης και επέκτασής τους, όχι όμως και οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης.

### **Αρχικοί διακανονισμοί**

Οι διακανονισμοί στο φόρο εισροών ισχύουν τόσο για τα αποκτώμενα εμπορεύματα, όσο και για τα επενδυτικά αγαθά. Ειδικά για τα επενδυτικά αγαθά, η έκπτωση φόρου που έγινε κατά την απόκτησή τους, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 30, κρίνεται οριστικά, κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών. Συνεπώς κρίσιμο σημείο για τον διακανονισμό του φόρου είναι το πρώτο έτος χρησιμοποίησης.

Για εκείνα τα επενδυτικά αγαθά που δε χρησιμοποιήθηκαν στη διαχειριστική περίοδο της αγοράς και εφόσον υπάρχει μεταβολή μεταξύ του ποσοστού δικαιώματος έκπτωσης του έτους αγοράς και του έτους πρώτης χρησιμοποίησης, λαμβάνουν χώρα οι εξής διακανονισμοί.

**α.** Ένας αρχικός διακανονισμός του εκπιπόμενου φόρου των επενδυτικών αγαθών, που γίνεται με τη δήλωση ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου της απόκτησής τους, με βάση το προσωρινό ποσοστό δικαιώματος έκπτωσης της προηγούμενης περιόδου. Όπως προαναφέρθηκε στην παράγραφο «Διακανονισμός στην περίπτωση που οι εκπτώσεις που διενεργήθηκαν με την υποβολή των δηλώσεων είναι μεγαλύτερες ή μικρότερες από εκείνες που είχε δικαίωμα να ενεργήσει ο υποκείμενος στο φόρο», κατά την ημερομηνία αγοράς του επενδυτικού αγαθού, η επιχείρηση εκπίπτει το ΦΠΑ με το οριστικό ποσοστό δικαιώματος έκπτωσης της προηγούμενης χρήσης.

**β.** Ένας επόμενος διακανονισμός του φόρου αυτού με βάση το οριστικό ποσοστό δικαιώματος έκπτωσης της διαχειριστικής περιόδου του έτους της απόκτησης. Κατά την εκκαθάριση του φόρου της διαχειριστικής περιόδου στην οποία αποκτήθηκε το πάγιο, υπολογίζεται το οριστικό ποσοστό δικαιώματος έκπτωσης, το οποίο συγκρίνεται με το προσωρινό που χρησιμοποιήθηκε κατά τη φορολογική περίοδο της απόκτησης.

**γ.** Τέλος, εφόσον το έτος πρώτης χρησιμοποίησης διαφέρει από το έτος απόκτησης πραγματοποιείται ο τελικός διακανονισμός του φόρου που προκύπτει από τη σύγκριση του δικαιώματος έκπτωσης του έτους πρώτης χρησιμοποίησης με το αντίστοιχο του έτους απόκτησης. Σημειώνεται ότι εάν το επενδυτικό αγαθό κατασκευάζεται σε περισσότερες από μία χρήσεις (π.χ. ακινητοποιήσεις υπό εκτέλεση) συγκρίνεται το δικαίωμα έκπτωσης του έτους πρώτης χρησιμοποίησης με τα αντίστοιχα ποσοστά δικαιώματος έκπτωσης για το κάθε έτος κατασκευής ξεχωριστά.

### **Παράδειγμα:**

Επιχείρηση που υποχρεούται σε τήρηση διπλογραφικού λογιστικού συστήματος που διενεργεί πράξεις με δικαίωμα και χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών της, αποκτά τον Αύγουστο του 2014 φωτοτυπικό μηχάνημα για να χρησιμοποιείται από το λογιστήριο έναντι ποσού ευρώ 2.000 πλέον ΦΠΑ ποσού ευρώ 460. Το επενδυτικό αυτό αγαθό άρχισε να χρησιμοποιείται τον Απρίλιο του 2015. Τα ποσοστά δικαιώματος έκπτωσης (pro rata) για τις χρήσεις 2013, 2014 και 2015 ανέρχονται σε 60%, 70% και 75% αντίστοιχα.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω οι τρεις διακανονισμοί έχουν ως εξής:

**α.** Στη δήλωση ΦΠΑ Αυγούστου 2014 θα εκπεσθεί ο ΦΠΑ κατά 60%, όσο δηλαδή και το οριστικό ποσοστό δικαιώματος έκπτωσης της

προηγούμενης χρήσης, ήτοι  $460 \times 60\% = 276$

**β.** Στη δήλωση ΦΠΑ Ιουνίου 2015 (εκκαθάριση φόρου χρήσης 2014) θα εκπεσθεί επιπλέον ποσοστό 10% (70%-60%), ήτοι  $460 \times 10\% = 46$ , το οποίο θα περιληφθεί στα προστιθέμενα ποσά του φόρου εισροών (κωδ. 407 ποσά διακανονισμών προς έκπτωση προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου).

**γ.** Στη δήλωση ΦΠΑ Μαρτίου 2016 (εκκαθάριση φόρου χρήσης 2015) θα εκπεσθεί επιπλέον ποσοστό 5% (75%-70%), ήτοι  $460 \times 5\% = 23$ , το οποίο θα περιληφθεί στα προστιθέμενα ποσά του φόρου εισροών (κωδ. 407 ποσά διακανονισμών προς έκπτωση προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου).

Στην ουσία το 2015 αποτελεί το πρώτο έτος χρησιμοποίησης του επενδυτικού αγαθού, το οποίο η επιχείρηση πρέπει να παρακολουθεί για μία πενταετία (2015-2019) συμπεριλαμβανομένου του έτους πρώτης χρησιμοποίησης 2015.

### ***Πενταετία διακανονισμού***

Η έκπτωση του φόρου που πραγματοποιήθηκε κατά το έτος της πρώτης χρησιμοποίησης των επενδυτικών αγαθών, υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό. Θεωρείται ότι το αγαθό επένδυσης εξυπηρετεί την επιχείρηση για μια πενταετία. Αφετηρία της πενταετίας αποτελεί το έτος της πρώτης χρησιμοποίησης του επενδυτικού αγαθού από την επιχείρηση. Σε κάποια κράτη μέλη η πενταετία διακανονισμού ξεκινά από το έτος απόκτησης ενώ η Ελλάδα έχει επιλέξει το έτος πρώτης χρησιμοποίησης ως αφετηρία της περιόδου διακανονισμού. Ως ημερομηνία έναρξης χρησιμοποίησης του επενδυτικού αγαθού, λαμβάνεται πάντοτε η πρώτη ημέρα της διαχειριστικής περιόδου χρησιμοποίησής του (π.χ. η 1η Ιανουαρίου) και όχι η πραγματική ημερομηνία που άρχισε η χρησιμοποίηση του (ΕΔΥΟ αριθ. [10/1987](#)). Συνεπώς δεν ενδιαφέρει εάν το αγαθό χρησιμοποιήθηκε Ιανουάριο ή Δεκέμβριο διότι λαμβάνεται υπόψη το έτος και όχι ο μήνας.

Η πενταετία ισχύει για όλα τα επενδυτικά αγαθά, ανεξάρτητα από το χρόνο πραγματικής ή λογιστικής απόσβεσής τους. Σε περίπτωση μεταβίβασης ολόκληρης της επιχείρησης, μέρους ή κλάδου αυτής, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 5, ο διακανονισμός συνεχίζεται, για τα υπόλοιπα έτη μέχρι τη συμπλήρωση της πενταετίας, από το διάδοχο.

Μία επιχείρηση, που αγοράζει ένα επενδυτικό αγαθό και το διακανονίζει οριστικά στο έτος πρώτης χρησιμοποίησής του, πρέπει έκτοτε να το παρακολουθεί για μια πενταετία. Ο διακανονισμός έχει την έννοια ότι, η επιχείρηση πρέπει να υπολογίζει τη μεταβολή μεταξύ του δικαιώματος έκπτωσης του εκάστοτε έτους της απόκτησης από αυτό του έτους της πρώτης χρησιμοποίησης καθενός επενδυτικού αγαθού, οπότε αν η διαφορά αυτή είναι θετική ή αρνητική, δικαιούται να συμψηφίζει ή υποχρεώνεται να καταβάλλει αντίστοιχα, τη διαφορά των ποσοστών του δικαιώματος έκπτωσης για το 1/5 του φόρου που κατέβαλε κατά την αγορά του επενδυτικού αγαθού.

Διακανονισμός ενεργείται ακόμη και αν δεν καταβλήθηκε φόρος κατά την αγορά, είτε επειδή τα επενδυτικά αγαθά αγοράστηκαν ή εισήχθησαν χωρίς φόρο, είτε πρόκειται για ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, είτε ακόμη και αν φόρος που καταβλήθηκε για τα αγαθά αυτά, επιστράφηκε σύμφωνα με τις σχετικές εκδοθείσες αποφάσεις επιστροφής.

Γενικά διακανονισμός διενεργείται μόνο για τα επενδυτικά αγαθά εκείνα για τα οποία μεταβάλλεται το δικαίωμα έκπτωσης. Επομένως, αν κάποια από τα επενδυτικά αγαθά μιας επιχείρησης, χρησιμοποιούνταν εξαρχής αποκλειστικά σε φορολογητέες ή σε απαλλασσόμενες δραστηριότητες του άρθρου 22, δε διενεργείται διακανονισμός. Στην ουσία σε αυτή την περίπτωση διακανονισμού υπόκεινται μόνο τα επενδυτικά αγαθά τα οποία αποτελούν κοινή εισροή για την πραγματοποίηση τόσο φορολογητέων όσο και αφορολογητών πράξεων και εφόσον το ποσοστό δικαιώματος έκπτωσης διαχρονικά μέσα στην πενταετία μεταβάλλεται.

### ***Βήματα που ακολουθούνται για τον υπολογισμό του φόρου που πρέπει να διακανονισθεί***



Η Επιχείρηση προκειμένου να υπολογίσει το ποσό φόρου που πρέπει να διακανονίσει για τη χρήση 2015 στη δήλωση ΦΠΑ μηνός Μαρτίου 2016 ακολουθεί τα εξής:

1. Συγκεντρώνει όλα τα επενδυτικά αγαθά που χρησιμοποιεί για την πραγματοποίηση τόσο φορολογητέων όσο και αφορολογητών πράξεων με δικαίωμα και χωρίς δικαίωμα έκπτωσης φόρου εισροών και τα οποία έχουν χρησιμοποιηθεί για πρώτη φορά στη χρήση 2011 και μετά. Εννοείται πως για τα πάγια τα οποία έχουν χρησιμοποιηθεί για πρώτη φορά έως και τη χρήση 2010 δεν γίνεται κάποιος διακανονισμός διότι έχει εκπνεύσει η πενταετία διακανονισμού.
2. Υπολογίζει το ποσοστό δικαιώματος έκπτωσης (pro rata) χρήσεως 2015
3. Συγκρίνει το ποσοστό δικαιώματος έκπτωσης (pro rata) χρήσεως 2015 με το ποσοστό δικαιώματος έκπτωσης του έτους πρώτης χρησιμοποίησης κάθε επενδυτικού αγαθού που έχει καταγράψει στο βήμα 1.
4. Η διαφορά των ποσοστών πολλαπλασιάζεται με το ΦΠΑ του τιμολογίου αγοράς του επενδυτικού αγαθού και διαιρείται με το 5 (όσα δηλαδή τα χρόνια πενταετούς διακανονισμού)

### Παράδειγμα

Επιχείρηση που τηρεί διπλογραφικό λογιστικό σύστημα και ασκεί δραστηριότητες υποκείμενες στο φόρο και απαλλασσόμενες με δικαίωμα και χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών της, πρόκειται να προβεί τον Απρίλιο 2016 στο διακανονισμό του φόρου επενδυτικών αγαθών της, που εξέπεσε κατά την απόκτησή τους.

Στις 31.12.2015 χρησιμοποιούσε και για τις δύο δραστηριότητες, πέντε επενδυτικά αγαθά.

Το έτος αγοράς και της πρώτης χρησιμοποίησης των επενδυτικών αυτών αγαθών, το ποσοστό δικαιώματος έκπτωσης (pro rata) του έτους πρώτης χρησιμοποίησης, ο φόρος που τα επιβάρυνε, καθώς και ο φόρος που πρέπει να καταβληθεί ή να εκπεστεί συμπληρωματικά από τον διακανονισμό για το κάθε ένα από τα επενδυτικά αυτά αγαθά, προκύπτουν από τον κατωτέρω πίνακα.

Επενδυτικό Αγαθό (1)	Έτος 1ης χρήσης (2)	Pro-rata Έτους 1ης χρήσης (3)	ΦΠΑ απόκτησης (ευρώ) (4)	Διακανονισμός Φόρου (ευρώ) (5)	Έκπτωση ή καταβολή (6)
A	2011	50%	2.000	$2.000 \times (70\% - 50\%):5 = 80$	έκπτωση
B	2012	60%	4.000	$4.000 \times (70\% - 60\%):5 = 80$	έκπτωση
Γ	2013	70%	6.000	$6.000 \times (70\% - 70\%):5 = 0$	--
Δ	2014	80%	8.000	$8.000 \times (70\% - 80\%):5 = 160$	καταβολή

E	2015	70%	10.000	$10.000 \times (70\%-80\%) = 1.000$	καταβολή
				<b>Σύνολο για καταβολή = 1.000</b>	

Το ποσό ευρώ 1.000, θα περιληφθεί για καταβολή, στη δήλωση Φ.Π.Α που θα υποβληθεί για το Μάρτιο του 2016 στον πίνακα ε' στην ένδειξη αφαιρούμενα ποσά από το σύνολο του φόρου εισροών στον κωδ. 423 (ποσά διακανονισμών προς καταβολή προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου). Άρθρο 33 παράγραφος 1 όπως ισχύει.

Ο διακανονισμός που γίνεται για το επενδυτικό αγαθό Ε αφορά στη σύγκριση του προσωρινού με το οριστικό δικαίωμα έκπτωσης διότι το αγαθό αποκτήθηκε στη χρήση για την οποία γίνονται οι διακανονισμοί.

### **Μεταβολή του δικαιώματος έκπτωσης επί επαγγελματικών μισθώσεων ακινήτων με χρήση της επιλογής φορολόγησης (εκμίσθωση με ΦΠΑ)**

Για τα ακίνητα, η μίσθωση των οποίων υπάγεται στο φόρο, κατόπιν της επιλογής που προβλέπεται στην περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 8, η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε υπόκειται σε δεκαετή διακανονισμό με αφητηρία το έτος χρησιμοποίησής τους. Ο διακανονισμός ενεργείται κάθε έτος για το ένα δέκατο του φόρου που επιβάρυνε το αγαθό, ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης. Το ποσό του φόρου που εναπομένει για διακανονισμό κατά το χρόνο άσκησης της επιλογής φορολόγησης, διακανονίζεται με βάση συνολική περίοδο δέκα ετών ([ΠΟΛ.1180/18.7.2013](#) ΕΔΥΟΟ).

### **Διακανονισμός λόγω παράδοσης αγαθών επένδυσης ή παύσης της χρησιμοποίησής του στην πενταετή ή δεκαετή περίοδο διακανονισμού**

Σε περίπτωση παράδοσης αγαθών επένδυσης ή οριστικής παύσης της χρησιμοποίησής τους σε φορολογητέες πράξεις, κατά τη διάρκεια της πενταετούς ή δεκαετούς (προκειμένου για τις επαγγελματικές μισθώσεις ακινήτων για τις οποίες γίνεται επιλογή φορολόγησης) περιόδου, ενεργείται

εφάπαξ διακανονισμός μέσα στο ίδιο έτος που γίνεται η παράδοση ή παύση της χρησιμοποίησής τους σε φορολογητέες πράξεις.

Ο διακανονισμός αυτός περιλαμβάνει το έτος, στο οποίο γίνεται και τα έτη που απομένουν μέχρι τη λήξη της περιόδου διακανονισμού.

Στις περιπτώσεις παράδοσης η παύσης επενδυτικού αγαθού περιλαμβάνονται η πώληση, η δωρεάν παραχώρηση, η χρησιμοποίηση για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση, η καταστροφή-κλοπή-απώλεια, η παράδοση σε υποκατάστημα που βρίσκεται στην Κοινότητα, η αδρανοποίηση (οριστική και προσωρινή), η παράδοση σε απαλλασσόμενη δραστηριότητα (άρθρου 22) κλπ.

Όταν επέλθει η παράδοση ή παύση του επενδυτικού αγαθού εντός της πενταετίας ή δεκαετίας διακανονισμού η επιχείρηση αγνοεί το ποσοστό δικαιώματος έκπτωσης που έχει για εκείνο το έτος της παράδοσης και για τις ανάγκες του διακανονισμού θεωρεί ότι το επενδυτικό αγαθό χρησιμοποιείται αποκλειστικά είτε σε φορολογητέες; δραστηριότητες (Pro rata 100%) είτε σε αφορολόγητες δραστηριότητες (Pro rata 0%) ανάλογα με την περίπτωση παράδοσης ή παύσης.

Πότε θεωρείται ότι το επενδυτικό αγαθό θα χρησιμοποιείται αποκλειστικά σε φορολογητέες δραστηριότητες και συνεπώς το ποσοστό δικαιώματος έκπτωσης (Pro rata) θα είναι 100% ;

Κατά την παράδοση των αγαθών επένδυσης, θεωρείται, για τα υπόλοιπα έτη της περιόδου διακανονισμού, ότι χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά σε φορολογητέες δραστηριότητες εφόσον:

- η παράδοση υπάγεται στο φόρο
- πρόκειται για καταστροφή (εν όλω ή εν μέρει) ή απώλεια ή κλοπή που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται με νόμιμα παραστατικά
- για παράδοση ακινήτων με σύμβαση πώλησης και επαναμίσθωσης (sale and lease back), σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της [παρ. 9 του άρθρου 6](#) του Ν. [1665/1986](#)
- για παράδοση έργων σύνδεσης σταθμών αυτοπαραγωγής ή ανεξάρτητης παραγωγής μέχρι το δίκτυο της Δ.Ε.Η. Α.Ε. ή του Δ.Ε.Σ.Μ.Η.Ε. Α.Ε., σύμφωνα με όσα ορίζονται στο Ν. 2773/1999 (ΦΕΚ 286 Α') όπως ισχύει.

Ως υπαγόμενη στο φόρο, αντιμετωπίζεται και η παράδοση, η οποία απαλλάσσεται από το φόρο με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών (εξαγωγή, αποστολή σε άλλο κράτος μέλος, η παράδοση η καλυπτόμενη από τις απαλλακτικές διατάξεις του άρθρου 27, κλπ.). Συνεπώς ακόμα και στην περίπτωση που δεν επιβάλλεται φόρος στο τιμολόγιο πώλησης επειδή ο ίδιος ο νόμος το επιβάλλει, η πράξη θα θεωρείται υπαγόμενη στο φόρο και για τις ανάγκες του διακανονισμού το δικαίωμα έκπτωσης θα είναι 100%.

Η ρύθμιση αυτή, που στις ανωτέρω περιπτώσεις, θεωρεί ότι όταν παραδίδονται αγαθά επένδυσης μέσα στην περίοδο διακανονισμού, για τα υπόλοιπα έτη τα αγαθά χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά σε φορολογητέες δραστηριότητες, σημαίνει ότι, για το έτος κατά το οποίο πραγματοποιήθηκε η παράδοση και για τα υπόλοιπα έτη της περιόδου διακανονισμού, η επιχείρηση έχει πλήρες δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που τα επιβάρυνε. Κατά συνέπεια, για τα έτη που απομένουν, αν κατά το χρόνο της πρώτης χρησιμοποίησης είχε εκπεσθεί ολόκληρος ο φόρος δεν πραγματοποιείται κανένας διακανονισμός. Αν όμως κατά το χρόνο της πρώτης χρησιμοποίησης είχε εκπεστεί ποσοστό του φόρου που τα επιβάρυνε, έχει δικαίωμα να εκπέσει και το υπόλοιπο ποσοστό του φόρου το οποίο αναλογεί στο υπόλοιπα έτη της περιόδου διακανονισμού. Για παράδειγμα εάν το δικαίωμα έκπτωσης (pro rata) κατά το έτος πρώτης χρησιμοποίησης ανερχόταν σε 70%, η επιχείρηση έχει δικαίωμα να εκπέσει επιπλέον 30% (100%-70%) για τόσα πέμπτα όσα και τα χρόνια που απομένουν μέχρι τη λήξη της πενταετίας, στην περίπτωση που ο διακανονισμός είναι πενταετής.

Το ποσό του φόρου που θα προκύψει για έκπτωση, θα γραφεί στον πίνακα δ' στην ένδειξη προστιθέμενα ποσά στο φόρου εισροών στον κωδ. 407

(ποσά διακανονισμών προς έκπτωση προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου) της δήλωσης ΦΠΑ που υποβάλλεται το αργότερο μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του τέταρτου μήνα από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου. Συνεπώς μέχρι το τέλος Απριλίου 2016, οι επιχειρήσεις πρέπει να περιλάβουν τα επιπλέον ποσά προς έκπτωση που προκύπτουν από τις ανωτέρω παραδόσεις.

Σχετικά με την πώληση με ΦΠΑ ενός επενδυτικού αγαθού εντός της πενταετίας ή δεκαετίας διακανονισμού σημειώνονται τα εξής:  
Η διάταξη αυτή τέθηκε όπως τροποποιήθηκε από τη διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 1 του Ν. [4281/2014](#).

Μέχρι την τροποποίηση της διάταξης αυτής για να αποτελούσε η πώληση με ΦΠΑ ως παράδοση των ανωτέρω περιπτώσεων (pro rata 100%) έπρεπε ο αναλογών φόρος της παράδοσης να ήταν τουλάχιστον ίσος με το φόρο που αναλογεί στα υπόλοιπα έτη της περιόδου διακανονισμού. Επειδή από την παράγραφο 5 του νόμου αυτού δεν ορίζεται ρητά ο χρόνος της εφαρμογής της διάταξης αυτής, θεωρείται η 8.8.2014, ημερομηνία της δημοσίευσης του νόμου στην εφημερίδα της κυβερνήσεως. Εάν ο αναλογών φόρος της παράδοσης ήταν μικρότερος από το φόρο που αναλογεί στα υπόλοιπα έτη της περιόδου διακανονισμού θεωρούνταν ότι το πάγιο συνεχίζει να χρησιμοποιείται αποκλειστικά σε αφορολόγητες δραστηριότητες.

Ο έλεγχος για το εάν ο ΦΠΑ της παράδοσης είναι μεγαλύτερος ή μικρότερος από το ΦΠΑ που αναλογεί στα υπόλοιπα έτη της περιόδου διακανονισμού δεν ισχύει πλέον. Η αλλαγή αυτή έγινε στα πλαίσια εναρμόνισης του νόμου με την ευρωπαϊκή οδηγία. Ο προβληματισμός όμως που επικρατεί είναι κατά πόσο οι επιχειρήσεις δεν θα πραγματοποιούν πωλήσεις με ΦΠΑ σε πολύ χαμηλές τιμές σε τυχόν συνδεδεμένες επιχειρήσεις προκειμένου να επωφεληθούν τη διάταξη που τους δίνει δικαίωμα έκπτωσης 100%. Είναι πολύ πιθανό μια επιχείρηση που αδρανοποιεί για κάποιο λόγο ένα επενδυτικό αγαθό εντός της περιόδου διακανονισμού, προκειμένου να μην επιστρέψει το ΦΠΑ που αναλογεί, να το πωλήσει σε πολύ χαμηλή (συμβολική) τιμή με ΦΠΑ και να τύχει των ανωτέρω διατάξεων.

Πότε θεωρείται ότι το επενδυτικό αγαθό θα χρησιμοποιείται αποκλειστικά σε αφορολόγητες δραστηριότητες και συνεπώς το ποσοστό δικαιώματος έκπτωσης (Pro rata) θα είναι 0% ;

Κατά την παράδοση των αγαθών επένδυσης, θεωρείται, για τα υπόλοιπα έτη της περιόδου διακανονισμού, ότι χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά σε αφορολόγητες πράξεις εφόσον:

- η παράδοση δεν υπάγεται στο φόρο πχ. μεταβίβαση ακινήτου,
- σε περίπτωση εκμίσθωσης ακινήτου (χωρίς επιλογή φορολόγησης), εφόσον από το συμβόλαιο μίσθωσης καλύπτονται τα υπόλοιπα έτη της περιόδου διακανονισμού,
- σε περίπτωση αποδεδειγμένης αδρανοποίησης του επενδυτικού αγαθού ή κλάδου ή ολόκληρης της επιχείρησης,
- στην περίπτωση που το επενδυτικό αγαθό δε χρησιμοποιήθηκε μέσα σε πέντε ή δέκα κατά περίπτωση, χρόνια από την απόκτηση ή την κατασκευή του, (εξαιρείται του ανωτέρω περιορισμού της πενταετίας η πραγματοποίηση της δαπάνης, για την απόκτηση ή την κατασκευή επενδυτικών αγαθών από οργανισμούς, επιχειρήσεις και εταιρίες κοινής ωφέλειας).
- στην αυτοπαράδοση επενδυτικών αγαθών εντός της περιόδου του διακανονισμού,
- στην παραχώρηση του επενδυτικού αγαθού από τη φορολογητέα στην αφορολόγητη δραστηριότητα (άρθρο 22),
- λοιπές περιπτώσεις.

Η ρύθμιση αυτή, που στις ανωτέρω περιπτώσεις, θεωρεί ότι όταν παραδίδονται αγαθά επένδυσης μέσα στην περίοδο διακανονισμού, για τα υπόλοιπα έτη τα αγαθά χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά σε φορολόγητες δραστηριότητες, σημαίνει ότι για το έτος της παράδοσης ή οριστικής παύσης χρησιμοποίησης των αγαθών σε φορολογητέα δραστηριότητα και για τα υπόλοιπα έτη της περιόδου διακανονισμού, η επιχείρηση δεν έχει κανένα δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών και κατά συνέπεια, θα πρέπει να καταβληθεί στο δημόσιο, το ποσό του φόρου που εξέπεσε κατά το χρόνο πρώτης χρησιμοποίησης και το οποίο αναλογεί στα υπόλοιπα έτη της περιόδου διακανονισμού. Για παράδειγμα εάν το δικαίωμα έκπτωσης (pro rata) κατά το έτος πρώτης χρησιμοποίησης ανερχόταν σε 70%, η επιχείρηση πρέπει να καταβάλλει το 70% (0%-70%) για τόσα πέμπτα όσα και τα χρόνια που απομένουν μέχρι τη λήξη της πενταετίας στην περίπτωση που ο διακανονισμός είναι πενταετής.

Το ποσό αυτό, θα γραφεί στον πίνακα ε' στην ένδειξη αφαιρούμενα ποσά από το φόρο των εισροών στον κωδ. 423 (ποσά διακανονισμών προς καταβολή προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου) της δήλωσης ΦΠΑ, της φορολογικής περιόδου που υποβάλλεται το αργότερο μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του τέταρτου μήνα από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου. Συνεπώς μέχρι το τέλος Απριλίου 2016, οι επιχειρήσεις πρέπει να περιλάβουν τα επιπλέον ποσά προς καταβολή που προκύπτουν από τις ανωτέρω παραδόσεις ή παύσεις.

Για τη σωστή εφαρμογή των ανωτέρω, ως αγαθά επένδυσης νοούνται, αυτά που ορίζονται με την [παράγραφο 4 του άρθρου 33](#) του Ν. [2859/2000](#).

### Παράδειγμα

Η επιχείρηση «Δ. ΔΙΟΝΥΣΙΟΥ ΑΕ» που είναι εγκατεστημένη στην Αθήνα, διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στην Ελλάδα και τηρεί διπλογραφικό λογιστικό σύστημα πρέπει να προβεί τον Απρίλιο 2016 στο διακανονισμό φόρου χρήσης 2015 επενδυτικών αγαθών τα οποία χρησιμοποιεί τόσο σε πράξεις που παρέχουν όσο και σε πράξεις που δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών της. Τα επενδυτικά αγαθά, το έτος πρώτης χρησιμοποίησης και το έτος απόκτησης, καθώς και το ΦΠΑ απόκτησης έχουν ως εξής:

	Επενδυτικά Αγαθά	Έτος 1ης χρήσης	Έτος αγοράς	ΦΠΑ αγοράς	Παρατηρήσεις
1	ΑΛΦΑ	2011	2011	4.000	Χρησιμοποιήθηκε ολόκληρο το έτος 2015
2	ΒΗΓΑ	2011	2011	2.000	Καταστράφηκε εντός του έτους 2015
3	ΓΑΜΑ	2012	2012	3.000	Προσωρινή αδρανοποίηση το έτος 2015
4	ΔΕΛΤΑ	2012	2011	2.000	Πωλήθηκε εντός του έτους 2015 με ΦΠΑ ευρώ 1.000

5	ΕΨΙΛΟΝ	2013	2013	5.000	Πωλήθηκε εντός του έτους 2015 χωρίς ΦΠΑ
6	ΖΗΤΑ	2013	2013	1.800	Οριστική αδράνεια ή εγκατάλειψη το έτος 2015
7	ΗΤΑ	2014	2012	5.000	Στάλθηκε εντός του έτους 2015 στο υποκατάστημά της στη Βουλγαρία
8	ΘΗΤΑ	2012	2011	7.000	Παραδόθηκε δωρεάν εντός του έτους 2015
9	ΓΙΩΤΑ	2010	2010	2.500	Άρχισε να χρησιμοποιείται αποκλειστικά στο 2015 στην αφορολόγητη δραστηριότητα
10	ΚΑΠΑ	2013	2012	2.000	Παραχώρηση σε αφορολόγητη δραστηριότητα

Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των κοινών εισροών (pro rata) όπως προκύπτει από τις δηλώσεις ΦΠΑ των τελευταίων ετών έχει ως εξής:

Έτος	Pro rata
2015	50%
2014	60%
2013	40%
2012	30%
2011	100%
2010	100%

Στη δήλωση του Μαρτίου 2016 που θα υποβληθεί τον Απρίλιο 2016, η επιχείρηση θα προβεί στους εξής διακανονισμούς του φόρου που επιβάρυνε τις ανωτέρω αποκτήσεις:

Επενδυτικό αγαθό «ΑΛΦΑ»

Χρησιμοποιήθηκε ολόκληρο το έτος 2015. Περίπτωση διακανονισμού λόγω μεταβολής του ποσοστού δικαιώματος έκπτωσης εντός της πενταετίας διακανονισμού. Περίοδος διακανονισμού 2011-2015

Το δικαίωμα έκπτωσης το έτος 2015 είναι 50%

Το δικαίωμα έκπτωσης το έτος 2011 (έτος χρησιμοποίησης) ήταν 100%  
-50%

Για καταβολή  $4.000 \times (-50\%) \frac{1}{5} = -400$  ευρώ.

Επενδυτικό αγαθό «ΒΗΤΑ»

Καταστράφηκε το έτος 2015. Περίπτωση διακανονισμού λόγω παύσης εντός της πενταετίας διακανονισμού. Αγνοείται η pro rata της χρήσης 2015 διότι η καταστροφή που αποδεικνύεται δίνει στην επιχείρηση δικαίωμα έκπτωσης 100%. Περίοδος διακανονισμού 2011-2015. Υπόλοιπα έτη διακανονισμού: 1

Το δικαίωμα έκπτωσης το έτος 2015 είναι 100%

Το δικαίωμα έκπτωσης το έτος 2011 (έτος χρησιμοποίησης) ήταν 100%  
0%

Δεν διενεργείται διακανονισμός.

Εάν στη χρήση 2011 το δικαίωμα έκπτωσης ήταν π.χ. 70% τότε η επιχείρηση θα είχε επιπλέον δικαίωμα έκπτωσης 30% (100%-70%) ως εξής:  $2.000 \times 30\% \times 1/5 = 120$ .

Επενδυτικό αγαθό «ΓΑΜΑ»

Αδρανοποιήθηκε προσωρινά το έτος 2015. Περίπτωση διακανονισμού λόγω προσωρινής παύσης εντός της πενταετίας διακανονισμού. Αγνοείται η pro rata της χρήσης 2015 διότι η αδρανοποίηση δίνει στην επιχείρηση δικαίωμα έκπτωσης 0%. Περίοδος διακανονισμού 2012-2016.

Το δικαίωμα έκπτωσης το έτος 2015 είναι 0%

Το δικαίωμα έκπτωσης το έτος 2012 (έτος χρησιμοποίησης) ήταν 30%  
-30%

Για καταβολή  $3.000 \times (-30\%) \times 1/5 = -180$  ευρώ.

Εφόσον η αδρανοποίηση είναι προσωρινή διακανονίζεται μόνο το έτος και όχι και τα επόμενα της πενταετίας.

Επενδυτικό αγαθό «ΔΕΛΤΑ»

**Πωλήθηκε το έτος 2015 με ΦΠΑ. Περίπτωση διακανονισμού λόγω παύσης εντός της πενταετίας διακανονισμού. Αγνοείται η pro rata της χρήσης 2015 διότι η πώληση με ΦΠΑ δίνει στην επιχείρηση δικαίωμα έκπτωσης 100%. Περίοδος διακανονισμού 2012-2016. Υπόλοιπα έτη διακανονισμού: 2 (2015, 2016).**

Το δικαίωμα έκπτωσης το έτος 2015 είναι 100%

Το δικαίωμα έκπτωσης το έτος 2012 (έτος χρησιμοποίησης) ήταν 30%  
70%

Επιπλέον έκπτωση ως εξής:  $2.000 \times 70\% \times 2/5 = 560$  ευρώ

Επενδυτικό αγαθό «ΕΨΙΛΟΝ»

Πωλήθηκε το έτος 2015 χωρίς ΦΠΑ. Περίπτωση διακανονισμού λόγω παύσης εντός της πενταετίας διακανονισμού. Αγνοείται η pro rata της χρήσης 2015 διότι η πώληση χωρίς ΦΠΑ δίνει στην επιχείρηση δικαίωμα έκπτωσης 0%. Περίοδος διακανονισμού 2013-2017. Υπόλοιπα έτη διακανονισμού: 3 (2015, 2016 και 2017).



Το δικαίωμα έκπτωσης το έτος 2015 είναι 0%  
 Το δικαίωμα έκπτωσης το έτος 2013 (έτος χρησιμοποίησης) ήταν 40%  
 Επιπλέον καταβολή -40%  
 Για καταβολή  $5.000 \times (-40\%) \times 3/5 = - 1.200$  ευρώ.

#### Επενδυτικό αγαθό «ΖΗΤΑ»

Οριστική αδράνεια ή εγκατάλειψη το έτος 2015. Περίπτωση διακανονισμού λόγω παύσης εντός της πενταετίας διακανονισμού. Αγνοείται η pro rata της χρήσης 2015 διότι η οριστική αδράνεια δίνει στην επιχείρηση δικαίωμα έκπτωσης 0%. Περίοδος διακανονισμού 2013-2017. Υπόλοιπα έτη διακανονισμού: 3 (2015, 2016 και 2017).

Το δικαίωμα έκπτωσης το έτος 2015 είναι 0%  
 Το δικαίωμα έκπτωσης το έτος 2013 (έτος χρησιμοποίησης) ήταν 40%  
 Επιπλέον καταβολή -40%  
 Για καταβολή  $1.800 \times (-40\%) \times 3/5 = - 432$  ευρώ.

#### Επενδυτικό αγαθό «ΗΤΑ»

Αποστολή σε κράτος μέλος το έτος 2015. Περίπτωση διακανονισμού λόγω παύσης εντός της πενταετίας διακανονισμού. Αγνοείται η pro rata της χρήσης 2015 διότι η αποστολή σε κράτος μέλος δίνει στην επιχείρηση δικαίωμα έκπτωσης 100%. Περίοδος διακανονισμού 2014-2018. Υπόλοιπα έτη διακανονισμού: 4 (2015, 2016, 2017 και 2018).

Το δικαίωμα έκπτωσης το έτος 2015 είναι 100%  
 Το δικαίωμα έκπτωσης το έτος 2014 (έτος χρησιμοποίησης) ήταν 60%  
 40%

Επιπλέον έκπτωση ως εξής:  $5.000 \times 40\% \times 4/5 = 1.600$  ευρώ

#### Επενδυτικό αγαθό «ΘΗΤΑ»

Παραχώρηση δωρεάν το έτος 2015. Περίπτωση διακανονισμού λόγω παύσης εντός της πενταετίας διακανονισμού. Αγνοείται η pro rata της χρήσης 2015 διότι η δωρεάν παραχώρηση δίνει στην επιχείρηση δικαίωμα έκπτωσης 0%. Περίοδος διακανονισμού 2012-2016. Υπόλοιπα έτη διακανονισμού: 2 (2015, 2016).

Το δικαίωμα έκπτωσης το έτος 2015 είναι 0%  
 Το δικαίωμα έκπτωσης το έτος 2012 (έτος χρησιμοποίησης) ήταν 30%  
 Επιπλέον καταβολή -30%  
 Για καταβολή  $7.000 \times (-30\%) \times 2/5 = - 840$  ευρώ.

**Επενδυτικό αγαθό «ΓΙΩΤΑ»**

Δεν διενεργείται διακανονισμός διότι η πενταετία διακανονισμού έληξε στην προηγούμενη χρήση 2014 αφού το αγαθό χρησιμοποιήθηκε πρώτη φορά στη χρήση 2010 (2010-2014).

**Επενδυτικό αγαθό «ΚΑΠΑ»**

Παραχώρηση σε αφορολόγητη δραστηριότητα το έτος 2015. Περίπτωση διακανονισμού λόγω παραχώρησης του αγαθού σε αφορολόγητη δραστηριότητα του ιδίου υποκειμένου εντός της πενταετίας διακανονισμού. Αγνοείται η pro rata της χρήσης 2015 διότι η παραχώρηση σε αφορολόγητη δραστηριότητα του ιδίου υποκειμένου δίνει στην επιχείρηση δικαίωμα έκπτωσης 0%. Περίοδος διακανονισμού 2013-2017. Υπόλοιπα έτη διακανονισμού: 3 (2015, 2016 και 2017).

Το δικαίωμα έκπτωσης το έτος 2015 είναι 0%

Το δικαίωμα έκπτωσης το έτος 2013 (έτος χρησιμοποίησης) ήταν 40%

Επιπλέον καταβολή -40%

Για καταβολή  $2.000 \times (-40\%) \times 3/5 = - 480$  ευρώ.

Από την άθροιση όλων των ανωτέρω διακανονισμών προκύπτει ποσό ευρώ 1.372 για καταβολή. Το ποσό αυτό, θα γραφεί στον πίνακα ε' στην ένδειξη αφαιρούμενα ποσά από το φόρο των εισροών στον κωδ. 423 (ποσά διακανονισμών προς καταβολή προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου) στη δήλωση Μαρτίου 2016 που θα υποβληθεί τον Απρίλιο 2016.

Οι διακανονισμοί φόρου από περιπτώσεις παράδοσης ή παύσης επενδυτικού αγαθού γίνονται και από τις επιχειρήσεις που διενεργούν αποκλειστικά πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης. Συνεπώς δεν χρειάζεται τα επενδυτικά αγαθά να αποτελούν κοινή εισροή δύο δραστηριοτήτων όπως στις περιπτώσεις διακανονισμών λόγω μεταβολής του δικαιώματος έκπτωσης.

Στο ανωτέρω παράδειγμα, εάν η επιχείρηση Δ. ΔΙΟΝΥΣΙΟΥ ΑΕ διενεργούσε αποκλειστικά πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης φόρου εισροών θα διενεργούσε όλες τις περιπτώσεις διακανονισμών λόγω παράδοσης ή παύσης που προαναφέρθηκαν με τη διαφορά ότι ως ποσοστό δικαιώματος έκπτωσης (pro rata) έτους πρώτης χρήσης του επενδυτικού αγαθού θα χρησιμοποιούσε σε κάθε περίπτωση 100%.

### **Διακανονισμός των επαγγελματικών μισθώσεων ακινήτων με χρήση της επιλογής φορολόγησης ή παύσης της χρησιμοποίησής τους**

Με την παράγραφο 3 του άρθρου 17 του νόμου [4110/2013](#), αντικαταστάθηκε η [παράγραφος 3 του άρθρου 33](#) του Ν. [2859/2000](#), προβλέποντας ότι για τα ακίνητα για τα οποία γίνεται επιλογή φορολόγησης (εκμίσθωση με ΦΠΑ):

α) Διενεργείται εφάπαξ διακανονισμός στην περίπτωση παράδοσης ή οριστικής παύσης χρησιμοποίησης του ακινήτου σε φορολογητέες πράξεις εντός δεκαετίας από την έναρξη χρησιμοποίησής του.

β) Υπάρχει υποχρέωση διακανονισμού του φόρου που έχει εκπεσθεί κατά την επιλογή φορολόγησης, στην περίπτωση που το ακίνητο δεν χρησιμοποιηθεί εντός δεκαετίας από την πραγματοποίηση της δαπάνης.

Στην ουσία προβλέπεται διαφοροποίηση της περιόδου διακανονισμού για τα ακίνητα που υπάγονται στο φόρο, τα οποία παρακολουθούνται για δέκα έτη, σε αντίθεση με τα υπόλοιπα επενδυτικά αγαθά, τα οποία παρακολουθούνται για πέντε έτη.

Έτσι στην περίπτωση μίσθωσης ακινήτου που υπάγεται στο φόρο κατόπιν επιλογής φορολόγησης, σύμφωνα με το άρθρο 8 παρ. 2 περίπτωση δ' (ii), εφόσον το ακίνητο παραδοθεί ή παύσει οριστικά η χρησιμοποίησή του σε φορολογητέες πράξεις εντός δεκαετίας, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός μέσα στο ίδιο έτος και θεωρείται ότι χρησιμοποιήθηκε, κατά περίπτωση, σε φορολογητέες ή αφορολόγητες δραστηριότητες.

Τα παραπάνω αφορούν το διακανονισμό σε περίπτωση παράδοσης ή οριστικής παύσης της χρησιμοποίησης του επενδυτικού αγαθού σε φορολογητέες δραστηριότητες.

Σύμφωνα με τις οδηγίες της Διοίκησης και ανάλογα με το χρόνο της επιλογής φορολόγησης διακρίνουμε της παρακάτω περιπτώσεις:

α. Εφόσον η επιλογή φορολόγησης πραγματοποιείται πριν από την έναρξη χρησιμοποίησης του ακινήτου, ο ΦΠΑ με τον οποίο επιβαρύνθηκε η κατασκευή ή η αγορά του εκπίπτει στο σύνολό του. Εάν στη συνέχεια εντός της δεκαετούς περιόδου διακανονισμού πραγματοποιηθεί πώληση του ακινήτου, διακανονίζεται, ανάλογα, ο φόρος που αναλογεί στα υπόλοιπα έτη.

β. Εφόσον η επιλογή φορολόγησης πραγματοποιείται σε χρόνο μεταγενέστερο της έναρξης χρησιμοποίησης του ακινήτου, για τα πρώτα έτη, κατά τα οποία το ακίνητο χρησιμοποιήθηκε για απαλλασσόμενες πράξεις (εκμίσθωση χωρίς ΦΠΑ), ισχύει η πενταετής περίοδος διακανονισμού και βεβαίως δεν υπάρχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών. Κατά το χρόνο επιλογής φορολόγησης, υπολογίζεται κατ' αρχήν ο ΦΠΑ που αναλογεί στα υπόλοιπα έτη της πενταετούς περιόδου διακανονισμού. Ο φόρος αυτός διακανονίζεται στα υπόλοιπα έτη, με βάση συνολική διάρκεια διακανονισμού 10 έτη.

Διευκρινίζεται ότι για να υπάρχει δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής του φόρου εισροών, στην περίπτωση που η επιλογή φορολόγησης γίνει σε χρόνο μεταγενέστερο της έναρξης χρησιμοποίησης του ακινήτου, θα πρέπει η επιχείρηση να έχει καταστεί υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο, με υποβολή δήλωσης έναρξης, έστω και αν η δηλωθείσα δραστηριότητα είναι απαλλασσόμενη από το φόρο.

Επισημαίνεται ότι με την αίτηση επιλογής φορολόγησης που υποβάλλεται σε χρόνο μεταγενέστερο της χρησιμοποίησης του ακινήτου, η επιχείρηση θα πρέπει να προσκομίσει στοιχεία από τα οποία προκύπτει ο φόρος με τον οποίο έχει επιβαρυνθεί η κατασκευή ή η αγορά του ακινήτου. Για το σκοπό αυτό προσκομίζει κατάσταση εισροών και του αντιστοιχούντος φόρου, από την οποία προκύπτει ο χρόνος πραγματοποίησης των εισροών αυτών, προκειμένου να προσδιοριστεί το ποσό του φόρου για το οποίο υπάρχει δικαίωμα έκπτωσης.

Ο φόρος αυτός εκπίπτει με την πρώτη δήλωση που υποβάλλεται για τη φορολογική περίοδο κατά την οποία έγινε η επιλογή φορολόγησης. Για το φόρο αυτό υπάρχει δικαίωμα επιστροφής.

### Παράδειγμα 1

Επιχείρηση το 2012 κατασκευάζει ένα κατάστημα με σκοπό να το εκμισθώσει. Ο ΦΠΑ με τον οποίο επιβαρύνθηκε κατά την κατασκευή ανήλθε σε ευρώ 30.000. Η επιχείρηση εκμίσθωσε το εν λόγω κατάστημα το 2013 και 2014 χωρίς ΦΠΑ. Η επιχείρηση το 2015 κάνει αίτηση επιλογής φορολόγησης και η μίσθωση πλέον υπάγεται σε ΦΠΑ. Στην περίπτωση αυτή η επιχείρηση δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης για τα δύο πέμπτα που αντιστοιχούν στα έτη 2013 και 2014, καθώς για τα έτη αυτά το ακίνητο χρησιμοποιήθηκε για πράξεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης ( $30.000:5 = 4.000 \times 2 = 12.000$ ), έχει όμως δικαίωμα να εκπέσει το ΦΠΑ που αντιστοιχεί στα τρία εναπομείναντα πέμπτα ήτοι 18.000 ( $6.000 \times 3$ ). Το φόρο των 18.000 τον

οποίο η επιχείρηση θα εκπέσει έχει υποχρέωση να τον διακανονίσει για τα υπόλοιπα οκτώ χρόνια, που απομένουν για τη συμπλήρωση της δεκαετίας από τη χρησιμοποίηση σε φορολογητέα πράξη, ένα όγδοο για κάθε έτος (2015 έως 2022). Εάν η επιχείρηση στη χρήση 2020 πωλήσει το κατάστημα, επειδή η πώληση μεταχειρισμένου ακινήτου δεν έχει ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 6, λαμβάνει χώρα ο διακανονισμός λόγω παράδοσης του αγαθού με δικαίωμα έκπτωσης 0% (πώληση χωρίς ΦΠΑ).

Συνεπώς θα πρέπει να διακανονίσει το φόρο που αντιστοιχούν στα εναπομείναντα έτη της δεκαετίας (2020, 2021 και 2022) και να τον επιστρέψει στο δημόσιο ως εξής:  $18.000 \times 3/8 = 6.750$  προς καταβολή.

Τον ίδιο διακανονισμό θα διενεργούσε η επιχείρηση εφόσον αποφάσιζε να εγκαταλείψει το συγκεκριμένο κατάστημα (οριστική αδράνεια).

## Παράδειγμα 2

Εάν στο ανωτέρω παράδειγμα η επιχείρηση χρησιμοποιούσε το εν λόγω κατάστημα το 2013 και 2014 για δικές της ανάγκες πράξεων με δικαίωμα έκπτωσης και αποφάσιζε το 2015 να το εκμισθώσει με ΦΠΑ κάνοντας αίτηση επιλογής φορολόγησης, τότε η επιχείρηση έχει πλήρες δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ ευρώ 30.000 με υποχρέωση να διακανονίσει όμως ποσό ευρώ 18.000 για τα υπόλοιπα οκτώ χρόνια, που απομένουν για τη συμπλήρωση της δεκαετίας από τη χρησιμοποίηση σε φορολογητέα πράξη, ένα όγδοο για κάθε έτος (2015 έως 2022).

## Παράδειγμα 3

Εάν στο ανωτέρω παράδειγμα 1 η επιχείρηση αγόραζε στη χρήση 2014 το κατάστημα και έκανε επιλογή φορολόγησης από τη χρήση 2015 εκμισθώνοντάς το με ΦΠΑ τότε θα είχε δικαίωμα έκπτωσης για το σύνολο του φόρου ποσού ευρώ 30.000 με υποχρέωση να διακανονίσει το ποσό αυτό για τα υπόλοιπα δέκα χρόνια, ένα δέκατο για κάθε έτος (2015 έως 2024). Εάν στη συνέχεια υποβάλλει στη χρήση 2021 αίτηση ανάκλησης της επιλογής φορολόγησης, έχει υποχρέωση να διακανονίσει εφάπαξ το ΦΠΑ των τεσσάρων ετών που απομένουν (2021-2024) ως εξής:  $30.000 \times 4/10 = 12.000$

Περαιτέρω, τροποποιήθηκε το προτελευταίο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 33 προκειμένου να συμφωνεί με την παραπάνω διάκριση πενταετίας και δεκαετίας για την παρακολούθηση της έκπτωσης στην περίπτωση μη έναρξης της χρησιμοποίησης του επενδυτικού αγαθού από την πραγματοποίηση της δαπάνης.

Για τον προβλεπόμενο διακανονισμό σε περίπτωση που το ακίνητο δεν αρχίσει να χρησιμοποιείται εντός δεκαετίας από την πραγματοποίηση της δαπάνης, λαμβάνεται υπόψη το πραγματικό γεγονός, ήτοι ο χρόνος πραγματικής χρησιμοποίησής του, ανεξάρτητα από το χρόνο υποβολής της αίτησης επιλογής φορολόγησης. Ειδικότερα, στις περιπτώσεις, των ακινήτων, η μίσθωση των οποίων υπάγεται στο φόρο δημιουργείται υποχρέωση προς διακανονισμό του φόρου με την πάροδο δεκαετίας από την πραγματοποίηση της δαπάνης μέχρι την έναρξη χρησιμοποίησης. Προκειμένου να κριθεί η χρησιμοποίηση του ακινήτου ελέγχεται το πραγματικό γεγονός της χρησιμοποίησης (μίσθωσης) και όχι μόνο η υποβολή αίτησης επιλογής φορολόγησης.

Συγκεκριμένα, στις περιπτώσεις που το ακίνητο δεν έχει ακόμη χρησιμοποιηθεί, το δικαίωμα έκπτωσης ασκείται οποτεδήποτε μέσα στη δεκαετία (πριν τη χρησιμοποίηση) από την πραγματοποίηση της δαπάνης, εφόσον πραγματοποιηθεί η επιλογή φορολόγησης. Η έκπτωση αποτυπώνεται στην πρώτη δήλωση ΦΠΑ, που θα υποβληθεί μετά την αίτηση επιλογής φορολόγησης. Η υποβολή της αίτησης επιλογής φορολόγησης μπορεί να γίνει

ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή μη μισθωτικής σχέσης.

Ωστόσο, σύμφωνα με την [ΠΟΛ.1180/18.7.2013](#), εάν το ακίνητο δεν χρησιμοποιηθεί πράγματι μέσα στη δεκαετία, ημερολογιακά, από την πραγματοποίηση της δαπάνης, υπάρχει υποχρέωση διακανονισμού σε κάθε έτος για το σύνολο του φόρου των εισροών για το οποίο παρήλθε η δεκαετία από την πραγματοποίησή τους, χωρίς χρησιμοποίηση του ακινήτου. Ο φόρος που προκύπτει από το διακανονισμό για κάθε χρήση, καταβάλλεται με τη δήλωση ΦΠΑ που θα υποβληθεί για τις πράξεις που αναφέρονται στη φορολογική περίοδο του Μαρτίου του επόμενου έτους.

### **Παράδειγμα**

Εμπορική επιχείρηση αγοράζει ακίνητο στις 20.2.2013 με ΦΠΑ εισροών ευρώ 15.000. Η επιχείρηση έχει υποβάλει αίτηση επιλογής φορολόγησης και έχει ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών. Μέχρι τις 20.2.2023 η επιχείρηση δεν έχει μισθώσει το εν λόγω ακίνητο, κατά συνέπεια με τη δήλωση ΦΠΑ του Μαρτίου 2024 όπου θα γίνει η εκκαθάριση φόρου του 2023 είναι υποχρεωμένη να διακανονίσει και να αποδώσει το ποσό του φόρου που εξέπεσε το 2013 δηλαδή ποσό ευρώ 15.000.

### **Διακανονισμός φόρου επενδυτικών αγαθών όταν δεν έχουν χρησιμοποιηθεί εντός πενταετίας από την πραγματοποίησης της δαπάνης**

Στην περίπτωση αυτή περιλαμβάνονται όλα τα επενδυτικά αγαθά εκτός των ακινήτων για τα οποία έχει δηλωθεί δικαίωμα επιλογής φορολόγησης (βλέπε προηγούμενη παράγραφο).

Με τη διάταξη αυτή ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός και θεωρείται ότι διατέθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες πράξεις, οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για την απόκτηση ή κατασκευή επενδυτικών αγαθών, εφόσον εντός πενταετίας από την πραγματοποίηση της κάθε συγκεκριμένης δαπάνης, δεν έχει γίνει έναρξη της χρησιμοποιήσεώς τους.

Κρίσιμο σημείο επομένως για τους διακανονισμούς αυτούς, είναι αφενός ο χρόνος της πραγματοποίησης της δαπάνης και αφετέρου ο χρόνος έναρξης της χρησιμοποιήσεως των επενδυτικών αγαθών.

Σημειώνεται ότι αν μετά την πάροδο της πενταετίας τα επενδυτικά αγαθά αρχίσουν να χρησιμοποιούνται δε γεννάται εκ των υστέρων δικαίωμα επαναδιακανονισμού (συμψηφισμού) του φόρου τους.

Εξαιρείται του περιορισμού αυτού της πενταετίας η πραγματοποίηση δαπανών απόκτησης ή κατασκευής επενδυτικών αγαθών από οργανισμούς, επιχειρήσεις και εταιρείες κοινής ωφέλειας.

Διευκρινίζεται ότι, ο εφάπαξ διακανονισμός του ΦΠΑ που καταβλήθηκε για την απόκτηση ή την κατασκευή επενδυτικών αγαθών διενεργείται, εφόσον συμπληρώθηκε, ημερολογιακά, πενταετία από την πραγματοποίηση της δαπάνης και δεν έχει γίνει έναρξη της χρησιμοποιήσεως των επενδυτικών αυτών αγαθών.

### **Παράδειγμα**

Σύμφωνα με τις παραπάνω διατάξεις, εάν στη χρήση 2015 εκπνέει η προθεσμία που διέθετε η επιχείρηση προκειμένου να χρησιμοποιήσει ένα επενδυτικό αγαθό, που αποκτήθηκε ή κατασκευάστηκε εντός του έτους 2010, για το οποίο είχε εκπέσει ΦΠΑ ποσού ευρώ 19.000, τότε η δαπάνη για το επενδυτικό αυτό αγαθό θεωρείται, ότι διατέθηκε αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες πράξεις και κατά συνέπεια, ο φόρος που έχει εκπεσθεί

ποσού ευρώ 19.000 θα πρέπει να καταβληθεί μέσω της δήλωσης Φ.Π.Α που θα υποβληθεί για το Μάρτιο του 2016 στον πίνακα ε' στην ένδειξη αφαιρούμενα ποσά από το σύνολο του φόρου εισροών στον κωδ. 423 (ποσά διακανονισμών προς καταβολή προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου).

Σημειώνεται ότι με την ΠΟΛ. 1177/1994 έγινε αποδεκτή η γνωμοδότηση 142/1994 του Ν.Σ.Κ. και έτσι δεν επιβάλλονται οι προσαυξήσεις που προέβλεπε η [ΠΟΛ.1282/23.12.1992](#) για τον ανωτέρω διακανονισμό.

Διακανονισμός του φόρου εισροών ακινήτων επιχειρήσεων που εκμεταλλεύονται εμπορικά κέντρα

Με την παράγραφο 4 του άρθρου 24 του Ν. [3522/2006](#) προστίθεται νέο εδάφιο στην [παράγραφο 2 του άρθρου 33](#) του Κώδικα ΦΠΑ. Με το εδάφιο αυτό ορίζεται ότι η περίοδος διακανονισμού για τα ακίνητα επιχειρήσεων που εκμεταλλεύονται εμπορικά κέντρα για τα οποία πραγματοποιείται επιλογή φορολόγησης, επεκτείνεται σε 10 έτη, αντί των 5 ετών που ισχύει για τα υπόλοιπα επενδυτικά αγαθά.

Κατά συνέπεια ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνονται τα εμπορικά αυτά κέντρα παρακολουθείται κατά τη διάρκεια 10 ετών από το έτος πρώτης χρησιμοποίησης και το δικαίωμα έκπτωσης τροποποιείται, ανάλογα με τη διενέργεια φορολογητέων ή μη πράξεων κατά τη δεκαετή αυτή περίοδο. Στην ουσία η αντιμετώπιση του ΦΠΑ των εμπορικών κέντρων αποτέλεσε τη βάση για το σύστημα επιλογής φορολόγησης και για τα λοιπά ακίνητα που αναφέρθηκαν στην παράγραφο «Διακανονισμός των επαγγελματικών μισθώσεων ακινήτων με χρήση της επιλογής φορολόγησης ή παύσης της χρησιμοποίησής τους» και συνεπώς οι περιπτώσεις διακανονισμών του φόρου εισροών ακινήτων επιχειρήσεων που εκμεταλλεύονται εμπορικά κέντρα είναι ίδιες με αυτές που αναφέρθηκαν στην παράγραφο αυτή.

### **Διακανονισμός εκπτώσεων Φ.Π.Α. επενδυτικών αγαθών από εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης (leasing) λόγω παράδοσής τους κατά τη διάρκεια της πενταετούς περιόδου διακανονισμού.**

Σύμφωνα με το άρθρο 33 παράγραφος 4 εδάφιο α', του Κώδικα ΦΠΑ, ως αγαθά επένδυσης νοούνται και εκείνα που εκμεταλλεύονται σύμφωνα με το σκοπό τους οι εταιρίες του [άρθρου 2](#) του Ν. [1665/1986](#) (εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης - leasing). Ειδικότερα, όπως διευκρινίστηκε με την παρ. 5 της ερμηνευτικής εγκυκλίου [ΠΟΛ.1246/29.11.1990](#), η έκπτωση του φόρου που πραγματοποιείται κατά την απόκτηση των επενδυτικών αγαθών από τις εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης (leasing) του Ν. [1665/1986](#) υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό.

Συνεπώς, εφόσον η διάρκεια της χρηματοδοτικής μίσθωσης είναι μικρότερη της περιόδου διακανονισμού και μεταβιβαστεί το επενδυτικό αγαθό πριν τη λήξη της περιόδου αυτής, πρέπει να γίνει εφάπαξ διακανονισμός.

### **Έκπτωση ΦΠΑ ακινήτου που διατίθεται σε εταιρία χρηματοδοτικής μίσθωσης με τη μέθοδο του sales and lease back**

Στην περίπτωση που επιχείρηση αποφασίζει να συνάψει σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης ακινήτου ιδιοκτησίας της (sale and lease back), το οποίο είχε αποκτήσει και εκπέσει το ΦΠΑ αγοράς και συνεπώς συνεχίζει να χρησιμοποιεί το ακίνητο δεν υποχρεούται στη διενέργεια διακανονισμού. Από τις διατάξεις του άρθρου 33 προκύπτει ότι η παράδοση ακινήτων ως αγαθών επένδυσης, κατά τη διάρκεια της περιόδου διακανονισμού, σε εταιρίες leasing με σκοπό τη χρηματοδοτική μίσθωση του πωλητή του ακινήτου, ο οποίος αποκτά το δικαίωμα επαναγοράς του θεωρείται φορολογητέα ως

---

προς το ΦΠΑ δραστηριότητα και δεν υπάρχει υποχρέωση διακανονισμού του ΦΠΑ ακόμα και εάν η επιχείρηση δεν συμπλήρωσε την πενταετία χρησιμοποιήσής του σε φορολογητέες πράξεις.