

# Φορολογική Λογιστική (Φ.Π.Α.)

**Ενότητα 5:** Επιστροφή ΦΠΑ

Διδάσκων: Παπαγεωργίου Γεώργιος, Έκτακτος Καθηγητής.

Τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής ΤΕΙ Θεσσαλίας

**Άδειες χρήσης.**

* Το παρόν εκπαιδευτικό υλικό υπόκειται σε άδειες χρήσης Creative Commons (C C). **Αναφορά δημιουργού (B Y), Μη εμπορική χρήση (N C), Μη τροποποίηση (N D), 3.0, Μη εισαγόμενο.**
* Για εκπαιδευτικό υλικό, όπως εικόνες, που υπόκειται σε άλλου τύπου άδειας χρήσης, η άδεια χρήσης αναφέρεται ρητώς.



**Χρηματοδότηση.**

* Το παρόν εκπαιδευτικό υλικό έχει αναπτυχθεί στα πλαίσια του εκπαιδευτικού έργου του διδάσκοντα.
* Το έργο υλοποιείται στο πλαίσιο του Επιχειρησιακού Προγράμματος «Εκπαίδευση και Δια Βίου Μάθηση» και συγχρηματοδοτείται από την Ευρωπαϊκή Ένωση (Ευρωπαϊκό Κοινωνικό Ταμείο) και από εθνικούς πόρους.



**VIII. ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ - ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΤΟΥ Φ.Π.Α.**

**VIII.1. ΕΚΠΤΩΣΗ ΦΠΑ**

**1.** Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

 Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.

 Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών.

 Στην περίπτωση που αγαθά επένδυσης χρησιμοποιούνται, τόσο για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων του υποκειμένου στο φόρο, όσο και για ιδιωτική χρήση του ίδιου ή του προσωπικού του, ή, γενικότερα για σκοπούς άλλους από της επιχείρησης, ο Φ.Π.Α. που βαρύνει τις δαπάνες που συνδέονται με τα επενδυτικά αυτά αγαθά εκπίπτει μόνο κατ' αναλογία του ποσοστού της χρησιμοποίησής τους για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων της επιχείρησης.

 Οι μεταβολές στην αναλογία χρήσης των αγαθών επένδυσης που αναφέρονται στο προηγούμενο εδάφιο λαμβάνονται υπόψη υπό τους όρους που προβλέπονται στα άρθρα 31 και 33.

**1.α.** Δικαίωμα έκπτωσης δεν παρέχεται για εισροές που αφορούν πράξεις που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στο φόρο που εντάσσονται σε ανάλογα των άρθρων 47β και 47γ ειδικά καθεστώτα των άλλων κρατών-μελών.

Ειδικότερα:
**α)**  Στην περίπτωση υποκειμένων που εντάσσονται σε ανάλογο του άρθρου 47β ειδικό καθεστώς άλλου κράτους-μέλους, ο ΦΠΑ των εν λόγω εισροών επιστρέφεται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 34 και χωρίς να απαιτείται η πλήρωση του όρου περί αμοιβαιότητας που περιλαμβάνεται στην παράγραφο αυτή.
**β)** Στην περίπτωση υποκειμένων που εντάσσονται σε ανάλογο του άρθρου 47γ ειδικό καθεστώς άλλου κράτους-μέλους, ο ΦΠΑ των εν λόγω εισροών επιστρέφεται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 34 και χωρίς την πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται στην παράγραφο αυτή. Στην περίπτωση που ο υποκείμενος στο φόρο, εκτός από τις πράξεις που πραγματοποιεί σύμφωνα με το καθεστώς αυτό διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στην Ελλάδα για άλλες πράξεις που δεν εντάσσονται στο καθεστώς, η έκπτωση του φόρου των εν λόγω εισροών πραγματοποιείται με τη δήλωση ΦΠΑ που υποβάλλεται για τις άλλες πράξεις.

**Παράδειγμα** (αγορά Ι.Χ. από ιδιώτη)

Ο ιδιώτης ΑΛΦΑ αγόρασε την 12/01/201Χ καινούργιο Ε.Ι.Χ αξίας €50.000,00 πλέον Φ.Π.Α 23%. Την 20/03/201Χ πωλεί το αυτοκίνητο αυτό σε πρόσωπο εγκατεστημένο στην Ιταλία αντί €40.000,00 με απαλλαγή από τον Φ.Π.Α. Να βρεθεί το ποσό Φ.Π.Α. που μπορεί ο ιδιώτης να ζητήσει για επιστροφή.

**Απάντηση**

Ο ιδιώτης ΑΛΦΑ μπορεί να ζητήσει, κατά το χρόνο της παράδοσης 20/03/201Χ να του επιστραφεί το Φ.Π.Α. που αναλογεί στην αξία των €40.000,00, δηλαδή το ποσό των Ευρώ. Η επιστροφή θα πραγματοποιηθεί από τη Δ.Ο.Υ. της έδρας του ΑΛΦΑ, αφού προηγουμένως υποβάλλει την σχετική έκτακτη περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. (Φ2 έντυπο), προσκομίζοντας και τα αποδεικτικά στοιχεία της συναλλαγής.

﻿**2.** Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου παρέχεται επίσης στον υποκείμενο κατά το μέρος που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται:

**α)** για την πραγματοποίηση στο εξωτερικό των δραστηριοτήτων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 4, εφόσον αυτές θα παρείχαν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, αν είχαν πραγματοποιηθεί στο εσωτερικό της χώρας,

**Παράδειγμα 1**. (δραστηριότητα στο εξωτερικό)

Η διαφημιστική εταιρεία ΒΗΤΑ με έδρα την Αθήνα διαφημίζει ένα Αμερικάνικο προϊόν στην Αμερική και δαπανά στην Ελλάδα για αγορά υλικών της διαφήμισης αυτής €10.000,00 που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α. 23%. Επίσης ο μηχανολόγος Δ.Δ. με έδρα την Αθήνα κάνει μηχανολογική μελέτη για ακίνητο της Αιγύπτου και πληρώνει για αγορά υλικών που αφορούν την μελέτη αυτή στην Ελλάδα  €5.000,00 και Φ.Π.Α. €1.000,00. Το Φ.Π.Α δαπανών επιστρέφεται και σε ποιά χώρα;

**Απάντηση**

Με βάση την περίπτωση 2.α. η εταιρεία ΒΗΤΑ μπορεί να ζητήσει επιστροφή του ποσού των €2.300,00  που κατέβαλλε για την αγορά των υλικών διαφήμισης, κάνοντας αίτηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ υπαγωγής της στην Ελλάδα. Επίσης ο Δ.Δ. έχει το δικαίωμα επιστροφής €1.000,00 από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. υπαγωγής του.

**β)** για την παροχή υπηρεσιών και την παράδοση αγαθών που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων λ' και λγ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 (βλέπε κεφάλαιο Απαλλαγές από τον Φ.Π.Α.), αντίστοιχα,

**Παράδειγμα**

Μεταφορικό γραφείο αναλαμβάνει την μεταφορά εισαγόμενων από την Αμερική αγαθών από τελωνείο της Αθήνας όπου γίνεται ο εκτελωνισμός τους. Το μεταφορικό γραφείο και ο αντιπρόσωπος των αγαθών εισπράττουν τον αναλογούντα Φ.Π.Α.;

**Απάντηση**

Σύμφωνα με την περίπτωση 2.β το μεταφορικό γραφείο θα εκδόσει τα παραστατικά μεταφοράς χωρίς να προσθέσει Φ.Π.Α. στην αξία μεταφοράς. Επίσης και ο αποκλειστικός αντιπρόσωπος των εισαγόμενων αγαθών δεν θα αναγράψει στο παραστατικό εσόδου του (για την αναλαμβανόμενη προμήθειά του) τον αναλογούντα Φ.Π.Α.

**γ)**  για τις πράξεις που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 24, 25, 26, 27 και 28 (βλέπε Ν.2859/2000).

Αναλυτικότερα:

**i.** Για τις εξαγωγές αγαθών καθώς και για τις πράξεις που εξομοιώνονται με εξαγωγές παρέχεται πλήρης απαλλαγή, δηλαδή η πράξη αυτή αφενός απαλλάσσεται του Φ.Π.Α., αφετέρου για την πράξη αυτή παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών που τις επιβάρυνε σε όλα τα προηγούμενα στάδια εισαγωγής, παραγωγής ή εμπορίας.

**Παράδειγμα**

Η βιομηχανία ΔΕΛΤΑ που πραγματοποιεί εξαγωγές προϊόντων της τον μήνα Ιανουάριο παρουσιάζει την εξής δραστηριότητα:

|  |
| --- |
| **ΕΙΣΡΟΕΣ** |
| 24.01.0023 | Αγορές Α' υλών με 23% | 10.000,00 |
| 28.01.0023 | Αγορές ειδών συσκευασίας με 23% | 1.000,00 |
| 12.00.1023 | Αγορές μηχανημάτων με 23% | 30.000,00 |
| 60.00.0000 | Τακτικές αποδοχές έμμισθου προσωπικού | 20.000,00 |
| 64.00.0000 | Έξοδα κίνησης μεταφορικών μέσων | 2.000,00 |
| 54.00.6423 | Φ.Π.Α. δαπανών με 23% | 460,00 |

|  |
| --- |
| **ΕΚΡΟΕΣ** |
| 71.00.0023 | Πωλήσεις προϊόντων στο εσωτερικό με 23% | 20.000,00 |
| 71.01.0000 | Πωλήσεις προϊόντων στο εξωτερικό με 0% | 30.000,00 |

Να γίνει εκκαθάριση του Φ.Π.Α.

**Απάντηση**

Από τα παραπάνω δεδομένα προκύπτει πιστωτικό υπόλοιπο (πως;) €5.290,00. Η δήλωση Φ.Π.Α. για τον μήνα Ιανουάριο θα υποβληθεί ηλεκτρονικά μέσω TAXISNET με το παραπάνω πιστωτικό υπόλοιπο. Το υπόλοιπο αυτό μπορεί να μεταφερθεί για συμψηφισμό στην επόμενη φορολογική περίοδο ή να επιστραφεί.

**ii.** Για όλες τις απαλλασσόμενες πράξεις που αφορούν την εισαγωγή αγαθών και την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών όπως ορίζονται από το άρθρο 25.

**Παράδειγμα**

Ο έμπορος ΚΑΠΑ με έδρα της επαγγελματικής του εγκατάστασης την Ελλάδα εισάγει τον μήνα Μάρτιο από το εξωτερικό εμπορεύματα αξίας €100.000,00 σε καθεστώς επαναποθήκευσης με σκοπό την επανεξαγωγή. Τα αγαθά δεν υπόκεινται σε Φ.Π.Α. κατά την εισαγωγή (άρθρο 25 παρ. 1 Ν.2859/2000). Τον μήνα Μάρτιο ο ΚΑΠΑ επιβαρύνθηκε για τη συντήρηση των εμπορευμάτων αυτών με Φ.Π.Α. δαπανών €1.150,00. Ποιά θα είναι η τύχη αυτού του ποσού Φ.Π.Α.

**Απάντηση**

Ο έμπορος ΚΑΠΑ μπορεί να εκπέσει το ποσό των €1.150,00 από το Φ.Π.Α. εκροών του ίδιου μήνα και το τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο να μεταφερθεί για συμψηφισμό στις επόμενες φορολογικές περιόδους.

**3.** Για όλες τις απαλλασσόμενες πράξεις του άρθρου 27 του Ν.2859/2000 που καλύπτουν τις ειδικές απαλλαγές πράξεων παράδοσης αγαθών, ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών και παροχής υπηρεσιών σε πλοία και αεροσκάφη, καθώς και των ίδιων πράξεων που γίνονται στα πλαίσια διπλωματικών και προξενικών σχέσεων, για τις ανάγκες των αναγνωρισμένων από την Ελλάδα Διεθνών Οργανισμών, των μελών τους κλπ.

**Παράδειγμα**

Ο έμπορος Β.Β. πουλάει σε πλοιοκτήτη εξαρτήματα πλοίου αξίας €50.000,00 τα οποία θα χρησιμοποιηθούν σε πλοίο που ναυπηγείται. Το κόστος αγοράς των εξαρτημάτων αυτών για τον έμπορο Β.Β. ήταν €30.000,00 πλέον Φ.Π.Α. 23%. Επίσης για την συντήρηση των ίδιων εμπορευμάτων πραγματοποίησε δαπάνες, την ίδια φορολογική περίοδο, αξίας €3.500,00 για τις οποίες πλήρωσε Φ.Π.Α. €800,00. Να γίνει εκκαθάριση Φ.Π.Α.

**Απάντηση**

Ο έμπορος Β.Β. θα εκδόσει τιμολόγιο καθαρής αξίας €50.000,00 χωρίς τον καταλογισμό Φ.Π.Α. (πράξη απαλλασσόμενη). Επομένως ο Φ.Π.Α. των εκροών είναι μηδενικός. Ο Φ.Π.Α. εισροών ανέρχεται στο ποσό των €7.700,00 και το δημιουργούμενο πιστωτικό υπόλοιπο της φορολογικής αυτής περιόδου ο Β.Β. μπορεί να το μεταφέρει στην επόμενη φορολογική περίοδο ή να ζητήσει την επιστροφή του.

**4.** Για όλες τις απαλλασσόμενες από τον Φ.Π.Α. παραδόσεις αγαθών σε άλλο κράτος - μέλος που αναφέρονται στο άρθρο 28, παρέχεται το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών.

 **Παράδειγμα**

Η επιχείρηση ΑΛΦΑ που είναι εγκατεστημένη στην Ελλάδα εισάγει από το εξωτερικό ψυγεία συνολικής αξίας €100.000,00 πλέον Φ.Π.Α. 23%, τα οποία στη συνέχεια πωλεί στην Ιταλία προς €120.000,00 με απαλλαγή από τον Φ.Π.Α. Να αποφανθεί ποιά θα είναι η τύχη των €23.000,00 του Φ.Π.Α. που πληρώθηκε από την ΑΛΦΑ.

**Απάντηση**

Η επιχείρηση έχει το δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής του Φ.Π.Α. εισροών €23.000,00. Το ίδιο θα συνέβαινε και στην περίπτωση που τα παραπάνω ψυγεία αντί να πουληθούν στην Ιταλία, αποστέλλονταν από την επιχείρηση ΑΛΦΑ σε δική της εγκατάσταση σε άλλο κράτος - μέλος, όπου διαθέτει Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. Δηλαδή και στην περίπτωση αυτή η ΑΛΦΑ θα έχει το δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής του ποσού των €23.000,00 που αναλογεί στα αγαθά αυτά.

**δ)** για τις εργασίες που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων ιθ', κ', κα', κγ', κδ' και κε της παραγράφου 1 του άρθρου 22 , εφόσον ο λήπτης είναι εγκαταστημένος εκτός της Κοινότητας ή οι εργασίες αυτές συνδέονται άμεσα με αγαθά που εξάγονται σε χώρα εκτός της Κοινότητας,

**Παράδειγμα**

Η Ελληνική ασφαλιστική εταιρεία ΒΗΤΑ ασφαλίζει μια ποσότητα εμπορευμάτων που αγοράστηκαν στην Ελλάδα από Αμερικάνικη επιχείρηση και μεταφέρονται στις Η.Π.Α. Τα ασφάλιστρα που εισπράττει η ΒΗΤΑ από την Αμερικάνικη επιχείρηση ανέρχονται στο ποσό των €6.000,00.

Τον ίδιο μήνα, η ΒΗΤΑ επιβαρύνθηκε με Φ.Π.Α. εισροών (γενικών εξόδων) €20.000,00, ενώ το σύνολο των εσόδων της από τα συνολικά ασφάλιστρα του ίδιου μήνα ανέρχονται στο ποσό των €400.000,00. Να υπολογιστεί το ποσό του Φ.Π.Α. εισροών που θα επιστραφεί στην ΒΗΤΑ.

**Απάντηση**

Με τα παραπάνω δεδομένα γίνεται ο εξής επιμερισμός στο Φ.Π.Α. εισροών, €20.000,00

 

Η εταιρεία ΒΗΤΑ παρόλο που είναι απαλλασσόμενη του Φ.Π.Α., δικαιούται να υποβάλλει σχετική δήλωση του Φ.Π.Α. στη Δ.Ο.Υ. και να ζητήσει να της επιστραφεί το ποσό των €400,00 από το συνολικό Φ.Π.Α. εισροών που πλήρωσε.

**ε)**  για τη διάθεση δώρων μέχρις αξίας δέκα (€10) ευρώ και δειγμάτων.

**στ)** για την πραγματοποίηση πράξεων του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 9 του άρθρου 19.

﻿Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16, 17 και 18.

Ειδικά, προκειμένου για ευκαιριακή παράδοση καινούργιων μεταφορικών μέσων, η οποία απαλλάσσεται σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 28, το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο της παράδοσης.

**Παράδειγμα** (Φ.Π.Α αγοράς Ι.Χ. αυτοκινήτου μέχρι 9 θέσεις)

Μια εμπορική επιχείρηση ΔΕΛΤΑ αγοράζει την 12/09/201Χ από τον εισαγωγέα ΒΗΤΑ ένα Ε.Ι.Χ αυτοκίνητο 8 θέσεων αντί του ποσού των €30.000,00 πλέον Φ.Π.Α. 23%. Μέχρι την 30/09/201Χ πληρώθηκε από την ΔΕΛΤΑ για έξοδα επισκευής και συντήρησης το ποσό των €500,00 πλέον Φ.Π.Α. €115,00. Τι θα συμβεί με τους Φ.Π.Α. που πλήρωσε η ΔΕΛΤΑ;

**Απάντηση**

Κατά την υποβολή της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. η εμπορική επιχείρηση ΔΕΛΤΑ δεν έχει το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α της αγοράς €6.900,00 καθώς και του Φ.Π.Α. δαπανών €115,00.

Αντιθέτως αν η επιχείρηση ΔΕΛΤΑ είχε αντικείμενο εργασιών την "αγορά και μεταπώληση αυτοκινήτων", ο Φ.Π.Α. αγοράς θα μείωνε τον Φ.Π.Α. πωλήσεων και αν η ΔΕΛΤΑ είχε αντικείμενο εργασιών "σχολή οδηγών" θα εξέπιπτε ολόκληρος ο Φ.Π.Α. (αγορών και δαπανών).

**VIII.2. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΟΥ Φ.Π.Α.**

Σε περίπτωση που ο υποκείμενος στο φόρο χρησιμοποιεί αγαθά και υπηρεσίες για την πραγματοποίηση πράξεων, για μερικές από τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, ο εκπιπτόμενος φόρος ορίζεται σε ποσοστό στα εκατό του συνολικού ποσού του φόρου των κοινών αυτών εισροών.

 Το ποσοστό αυτό βρίσκεται με βάση κλάσμα που έχει ως αριθμητή το ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας, που αφορά πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και ως παρανομαστή το ποσό των πράξεων που αναφέρονται στον αριθμητή, καθώς και των πράξεων για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης.

**Παράδειγμα** κατανομής εκπιπτόμενου Φ.Π.Α.

Ο επιχειρηματίας Α.Α. διατηρεί επιχείρηση που έχει δύο κλάδους δραστηριοτήτων ένα υπαγόμενο σε Φ.Π.Α. και ένα δεύτερο μη υπαγόμενο σε Φ.Π.Α. Εντός του έτους 201Χ πραγματοποίησε τα παρακάτω ακαθάριστα έσοδα:

|  |  |
| --- | --- |
| Έσοδα κλάδου υπαγόμενου σε Φ.Π.Α. | 480.000,00 |
| Έσοδα κλάδου μη υπαγόμενου σε Φ.Π.Α. | 144.000,00 |
| Σύνολο εσόδων | 624.000,00 |

Ο Φ.Π.Α. των (κοινών) δαπανών με τον οποίο επιβαρύνθηκε ο Α.Α. ανέρχεται στο ποσό των €23.000,00.

Να βρεθεί το ποσό του Φ.Π.Α. για το οποίο παρέχεται το δικαίωμα έκπτωσης

**Απάντηση**

Το ποσό του Φ.Π.Α. που θα εκπέσει ο Α.Α. βρίσκεται με επιμερισμό επί των υποκείμενων εσόδων (εκροών), δηλαδή υπολογίζοντας κατ' αρχή το ποσοστό των υποκείμενων εσόδων στα συνολικά, ως εξής:

 

Επομένως το ποσό του Φ.Π.Α. με δικαίωμα έκπτωσης υπολογίζεται ως εξής:

 

Στον παρανομαστή του κλάσματος συμπεριλαμβάνονται επίσης και οι επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, οι οποίες δεν αποτελούν μέρος της φορολογητέας αξίας, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 19.

**Παράδειγμα** έκπτωσης του Φ.Π.Α. σε πρατήριο καπνοβιομηχανικών προϊόντων

Ένα πρατήριο καπνοβιομηχανικών προϊόντων για τα οποία δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ, εμπορεύεται παράλληλα και ζαχαρώδη είδη για τα οποία παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ. Στη διαχειριστική περίοδο 201Χ πραγματοποίησε τις παρακάτω πράξεις:

|  |  |
| --- | --- |
| Εισροές | Εκροές |
| Είδη | Αξία  | ΦΠΑ | Είδη | Αξία | ΦΠΑ |
| Αγορά ζαχαρωδών | 10.000 | 2.300 | Πωλήσεις ζαχαρωδών | 15.000 | 3.450 |
| Αγορά τσιγάρων | 20.000 |  | Πωλήσεις τσιγάρων | 25.000 |  |
| Μισθοί | 5.000 |  |  |
| Διάφορες δαπάνες | 14.000 | 3.220 |
| Σύνολο | 49.000 | 5.520 | Σύνολο | 40.000 | 3.450 |

Να γίνει η εκκαθάριση του ΦΠΑ

**Λύση**

Το ποσοστό έκπτωσης του ΦΠΑ ανέρχεται σε

 

ο ΦΠΑ των κοινών εισροών (διάφορες δαπάνες) είναι το ποσό των €3.220.

Επομένως από το συνολικό ποσό ΦΠΑ των κοινών εισροών θα εκπέσει (μειώσει τον ΦΠΑ πωλήσεων) το ποσό των από τον ΦΠΑ πωλήσεων.

Η επιχείρηση επίσης θα εκπέσει όλο τον ΦΠΑ των εισροών (αγορών) με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα ζαχαρώδη, ποσό €3.200, καθόσον αυτός ο ΦΠΑ αναλογεί σε φορολογητέες πράξεις. Επομένως, η παραπάνω επιχείρηση θα εκπέσει συνολικό ΦΠΑ €3.523,60 (=2.300 + 1.223,60) και θα πρέπει να παρουσιάζει συνολικά για τη διαχειριστική αυτή περίοδο πιστωτικό υπόλοιπο €73,60 (=3.450⎯5.223,60)

Αξίζει να σημειωθεί ότι εάν τα στοιχεία για τον υπολογισμό του ποσοστού έκπτωσης των κοινών εισροών είναι ανεπαρκή, τότε το ποσοστό αυτό υπολογίζεται προσωρινά από τον ίδιο τον υποκείμενο στο ΦΠΑ.

Πρέπει επίσης να σημειωθεί ότι το ποσοστό έκπτωσης του ΦΠΑ μπορεί να προσδιοριστεί και με άλλους τρόπους πρέπει όμως πάντα να προηγείται έγκριση από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.. Για παράδειγμα η επιχείρηση μπορεί να ζητήσει με την αίτησή της να της επιτρέπεται να προσδιορίζει διαφορετικό ποσοστό έκπτωσης ου ΦΠΑ για κάθε τομέα δραστηριότητάς της ή να ενεργεί την έκπτωση του ΦΠΑ ανάλογα με την πραγματική διάθεση των αγαθών ή την χρήση των υπηρεσιών (άρθρο 31 παραγρ.6 Ν.2859/2000).

Αν από την εφαρμογή του παραπάνω αναφερθέντα ποσοστού έκπτωσης του ΦΠΑ προκύπτει ποσό μη εκπιπτόμενου ΦΠΑ μικρότερο των €30,00 το ποσό αυτό θα εκπίπτεται (άρθρο 31 παραγρ.8 Ν.2859/2000).

**Παράδειγμα**

Υποθέτουμε μια επιχείρηση για την οποία το ποσοστό έκπτωσης του ΦΠΑ κοινών εισροών είναι 95%. Ο ΦΠΑ των κοινών εισροών για επιμερισμό σε πράξεις που παρέχουν και σε πράξεις που δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης είναι €300. Να βρεθεί το ποσό του μη εκπιπτόμενου φόρου.

**Απάντηση**

Με τη χρήση του ποσοστού έκπτωσης έχουμε:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| ΦΠΑ εκπιπτόμενος | 300 \* 95% | 285 |
| ΦΠΑ μη εκπιπτόμενος | 300 \* 5% | 15 |
| Σύνολο |  | 300 |

Το ποσό των €15 αν και είναι μη εκπιπτόμενο παρόλα αυτά θα εκπέσει καθόσον είναι μικρότερο των €30.

Στις περιπτώσεις που παραδίδεται ένα καινούργιο μεταφορικό μέσο που απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ, τότε ο προς έκπτωση ΦΠΑ δεν μπορεί να υπερβεί το ποσό του ΦΠΑ που αναλογεί στην αξία παράδοσης.

**Παράδειγμα**

Ο έλληνας ιδιώτης "ΧΙ" αγοράζει την 25/01/201Χ ένα καινούργιο μεταφορικό μέσο αξίας €30.000 και πληρώσει ΦΠΑ με συντελεστή 23% το ποσό των €6.900.

Την 10/3/201Χ μεταπωλεί το ίδιο αυτοκίνητο σε ένα αγοραστή άλλου κράτους - μέλους αντί €20.000. Να βρεθεί το ποσό έκπτωσης του ΦΠΑ από την πράξη αυτή

**Απάντηση**

Σύμφωνα με τα παραπάνω, το δικαίωμα έκπτωσης και συνεπώς για επιστροφή του ΦΠΑ από τη Δ.Ο.Υ. στον Έλληνα ιδιώτη περιορίζεται στο ποσό €4.600 (=20.000×23%).

**VIII.3. ΔΙΑΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ ΕΚΠΤΩΣΕΩΝ Φ.Π.Α.**

**1.** Η έκπτωση του φόρου που ενεργείται με βάση τις υποβαλλόμενες δηλώσεις ΦΠΑ, υπόκειται σε τελικό διακανονισμό σύμφωνα με τα συνολικά στοιχεία της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον:

α) η έκπτωση αυτή είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη από εκείνη που είχε δικαίωμα να ενεργήσει ο υποκείμενος στο φόρο,

β) μετά την υποβολή των ανωτέρω δηλώσεων ΦΠΑ, έγιναν μεταβολές που δεν είχαν ληφθεί υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων, ιδίως στην περίπτωση έκπτωσης στο τίμημα ή ακύρωσης αγορών. Δεν ενεργείται διακανονισμός σε περιπτώσεις καταστροφής, απώλειας ή κλοπής που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται, καθώς και σε περιπτώσεις χορήγησης δώρων μέχρις αξίας 10 ευρώ και δειγμάτων τα οποία διατίθενται για το σκοπό της επιχείρησης.
**Παράδειγμα**

Έστω ότι ο προμηθευτής "ΨΙ" της επιχείρησης "ΧΙ" εξέδωσε ένα πιστωτικό τιμολόγιο που αφορά συμπληρωματική έκπτωση με το ποσό των €10.000 πλέον ΦΠΑ 23%. Το πιστωτικό αυτό τιμολόγιο παραλήφθηκε από την "ΧΙ" μετά την υποβολή της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ του Δεκεμβρίου 201Χ. Να γίνει ο διακανονισμός έκπτωσης του φόρου.

**Απάντηση**

Για το ποσό της έκπτωσης αυτής που είναι αξίας €10.000 και τον ΦΠΑ αξίας €2.300, η επιχείρηση "ΧΙ" υποχρεώνεται να διενεργήσει διακανονισμό με την εκκαθαριστική[[1]](#footnote-1) δήλωση ΦΠΑ 201Χ, η οποία θα υποβληθεί μέχρι 10 Μαρτίου 201Χ+1. Δηλαδή στην εκκαθαριστική θα γίνει μείωση των αγορών κατά το ποσό της έκπτωσης και του ΦΠΑ που θα εκπέσει. Το ποσό των €2.300 θα πρέπει η "ΧΙ" να το αποδόσει στο δημόσιο με την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης.

﻿2. Ειδικά για τα αγαθά επένδυσης, η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησης τους.

Ο διακανονισμός ενεργείται κάθε έτος για το ένα πέμπτο (1/5) του φόρου που επιβάρυνε το αγαθό, ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης.
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 αφετηρία 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.

3. Σε περίπτωση παράδοσης αγαθών επένδυσης ή οριστικής παύσης της χρησιμοποίησης αυτών σε φορολογητέες πράξεις, κατά τη διάρκεια πενταετίας ή δεκαετίας, προκειμένου για ακίνητα της παραγράφου 2, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός μέσα στο ίδιο έτος και τα αγαθά αυτά θεωρούνται, για τα έτη που απομένουν, ότι χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά και μόνο:

α) σε φορολογητέες δραστηριότητες, εφόσον πρόκειται:

αα) για παράδοση η οποία υπάγεται στο φόρο,

ββ) για καταστροφή, απώλεια ή κλοπή, που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται με νόμιμα παραστατικά,

γγ) 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](http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/18).
δδ) 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 (Α΄ 286) όπως ισχύει.

β) σε αφορολόγητες δραστηριότητες, στις λοιπές περιπτώσεις.

Εάν εντός της περιόδου διακανονισμού, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου από την πραγματοποίηση της δαπάνης για απόκτηση ή κατασκευή επενδυτικών αγαθών δεν έχει γίνει έναρξη της χρησιμοποίησης αυτών, θεωρείται ότι διατέθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες πράξεις και ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός με την εκκαθαριστική δήλωση της διαχειριστικής αυτής περιόδου.
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.

**Παράδειγμα** (διακανονισμού ΦΠΑ μηχανήματος)

Η επιχείρηση ΑΛΦΑ ΑΕ που ασχολείται μόνο με πωλήσεις υποκείμενες στο ΦΠΑ αγοράζει την 15.11.201Χ ένα μηχάνημα αντί του ποσού των €100.000 με συντελεστή ΦΠΑ 23%. Το μηχάνημα αυτό άρχισε να λειτουργεί την 17.12.201Χ. Με την περιοδική δήλωση του μήνα Νοεμβρίου 201Χ η ΑΛΦΑ ΑΕ εκπίπτει ολόκληρο το ποσό του ΦΠΑ από το ΦΠΑ πωλήσεων. Η επιχείρηση (μέσω του λογιστή της) θα πρέπει να γνωρίζει ότι το εκπιπτόμενο ποσό €23.000, αν χρειαστεί να διακανονιστεί, κατανέμεται ως εξής:

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Έτη | 201Χ | 201Χ+1 | 201Χ+2 | 201Χ+3 | 201Χ+4 | Σύνολο |
| ΦΠΑ | 4.600 | 4.600 | 4.600 | 4.600 | 4.600 | 23.000 |

**1η περίπτωση**

Έστω ότι η επιχείρηση πωλεί το μηχάνημα το έτος 201Χ+3 αντί €60.000 πλέον ΦΠΑ 23%.

Η ΑΛΦΑ ΑΕ θα αποδόσει ολόκληρο το ποσό ΦΠΑ που εισέπραξε κατά την πώληση και δεν θα διενεργήσει διακανονισμό, καθόσον τόσο κατά την αγορά του μηχανήματος (έτος 201Χ), όσο κατά την πώληση (έτος 201Χ+3) υπάρχει η ίδια αναλογία (100%) έκπτωσης. Η επένδυση θεωρείται ότι ανήκει κατά ποσοστό 100% σε φορολογητέα δραστηριότητα κατά το έτος πώλησης. Επίσης δεν γίνεται διακανονισμός ΦΠΑ εισροών καθόσον το ΦΠΑ που εισπράχθηκε κατά την πώληση είναι μεγαλύτερο από το εναπομείναν του υποτιθέμενου διακανονισμού (ΦΠΑ πώλησης: €13.800 = 60.000×23%, ΦΠΑ διακανονισμού: €9.200).

**2η περίπτωση**

Έστω ότι η ΑΛΦΑ ΑΕ είχε το δικαίωμα έκπτωσης 60% (ως μερικώς υποκείμενη σε ΦΠΑ) και έστω ότι η αναλογία 60% δεν μεταβάλλεται καθόλη τη διάρκεια χρησιμοποίησης του μηχανήματος μέχρι την ημερομηνία πώλησής του. Έστω ακόμη ότι το έτος 201Χ+3 το μηχάνημα πωλείται αντί €70.000 πλέον ΦΠΑ 23%. Να γίνει ο διακανονισμός ΦΠΑ.

**Λύση**

Εφόσον το ποσό του ΦΠΑ πώλησης (70.000×3%=16.100) είναι μεγαλύτερο από το ποσό του διακανονισμού (4.600×60% +4.600×60%=5.520) που αναλογεί στα δύο εναπομείναντα έτη, θεωρείται ότι για τα έτη αυτά απασχολείται σε φορολογητέα δραστηριότητα με δικαίωμα έκπτωσης 100%. Ο πίνακας διακανονισμού μετατρέπεται στον εξής:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Έτη | 201Χ | 201Χ+1 | 201Χ+2 | 201Χ+3 | 201Χ+4 |
| ΦΠΑ 60% | 2.760 | 2.760 | 2.760 | 2.760 | 2.760 |
| ΦΠΑ 100% | 4.600 | 4.600 | 4.600 | 4.600 | 4.600 |
| Διαφορά |  |  |  | −1.840 | −1.840 |

Δηλαδή έχουμε:

|  |  |
| --- | --- |
| ΦΠΑ πωλήσεων | 16.100 |
| (Μείον) Έκπτωση ΦΠΑ έτους 201Χ+3 | 1.840 |  |
| (Μείον) Έκπτωση ΦΠΑ έτους 201Χ+4 | 1.840 |  |
| ΦΠΑ προς απόδοση |  | 12.420 |

Σχετικά με τη λογιστική παρακολούθηση του παραπάνω θέματος, έχουμε τα εξής: Με την περιοδική δήλωση του μήνα της πώλησης του μηχανήματος η ΑΛΦΑ ΑΕ θα αποδόσει το ποσό των €16.100 που εισέπραξε από την πώληση του μηχανήματος. Στη συνέχεια με την εκκαθαριστική δήλωση θα γίνει η συμπληρωματική έκπτωση €3.680. Με το ποσό των €3.680 και ημερομηνία 31.12.201Χ+3 θα γίνει η παρακάτω εγγραφή:

**1.**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 54 | ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ ΤΕΛΗ |  |  |
| 54.00.0423 | ΦΠΑ πωλήσεων παγίων με 23% | 3.680 |  |
|  | 81 | ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ |  |  |
|  | 81.03.0002 | Κέρδη από εκποίηση μηχανημάτων |  | 3.680 |

*Πώληση μηχανήματος*

Με την παραπάνω εγγραφή αυξάνονται τα κέρδη πώλησης του μηχανήματος (ή μειώνονται οι ζημιές πώλησης) και, αν προκύπτουν κέρδη, αυτά φορολογούνται μαζί με τα λοιπά κέρδη της ΑΛΦΑ ΑΕ.

**3η περίπτωση**

Έστω ότι το έτος 201Χ+3 η ΑΛΦΑ ΑΕ ασχολείται κατά 60% με τη διενέργεια φορολογητέων πράξεων και κατά 40% με τη διενέργεια αφορολόγητων πράξεων. Επειδή κατά το έτος αγοράς 201Χ η ΑΛΦΑ είχε αντικείμενο 100% φορολογητέο, ενώ το 201Χ+3 κατά 60% φορολογητέο θα προβεί σε διακανονισμό ΦΠΑ για το ποσό του €4.600 (=23.000×1/5) που αντιστοιχεί από τον πίνακα διακανονισμού. Με τον διακανονισμό αυτό προσδιορίζεται η διαφορά μεταξύ της ενεργούμενης κατά το χρόνο αγοράς του μηχανήματος έκπτωσης και της δικαιούμενης έκπτωσης ΦΠΑ κατά το έτος 201Χ+3, ως εξής:

|  |  |
| --- | --- |
| ΦΠΑ που έχει εκπέσει κατά την αγορά του μηχανήματος | 4.600 |
| Μείον: ΦΠΑ που έπρεπε να εκπέσει (4.200×60%) | 2.760 |
| Υπόλοιπο προς απόδοση | 1.840 |

Η παραπάνω επιστροφή του ΦΠΑ γίνεται με την υποβολή της εκκαθαριστικής ΦΠΑ.

Η εγγραφή που θα λάβει χώρα θα είναι ως εξής:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 63 | ΦΟΡΟΙ−ΤΕΛΗ |  |  |
| 63.98.0009 | ΦΠΑ μη εκπιπτόμενος στη φορολογία | 1.840 |  |
|  | 54 | ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ−ΤΕΛΗ |  |  |
|  | 54.00.9912 | Εκκαθάριση ΦΠΑ μηνός Δεκεμβρίου |  | 1.840 |

*Εκκαθάριση ΦΠΑ*

**Περίπτωση 4**

Η ξενοδοχειακή και εμπορική επιχείρηση ΑΛΦΑ κατασκευάζει σε ιδιόκτητο οικόπεδο ένα ξενοδοχείο το οποίο άρχισε να εκμεταλλεύεται το έτος 201Χ. Για την κατασκευή του έχει καταβάλλει €200.000 πλέον ΦΠΑ 23%, τον οποίο είτε έχει συμψηφίσει, είτε της έχει επιστραφεί από τη Δ.Ο.Υ. Η ΑΛΦΑ το έτος 201Χ+3 παύει να ιδιοχρησιμοποιεί το ξενοδοχείο και το εκμισθώνει σε άλλη ξενοδοχειακή επιχείρηση.

Να γίνει ο διακανονισμός ΦΠΑ

**Λύση**

Επειδή η εκμίσθωση ακινήτου είναι πράξη απαλλασσόμενη του ΦΠΑ η ΑΛΦΑ υποχρεώνεται σε εφάπαξ διακανονισμό με την εκκαθαριστική δήλωση του έτους της πώλησης, δηλαδή του έτους 201Χ+3. Αυτό γίνεται γιατί προέκυψε μεταβολή στην αναλογία έκπτωσης σε σχέση με το έτος έναρξης του πενταετούς διακανονισμού. Δηλαδή, το έτος έναρξης (201Χ) το ποσοστό έκπτωσης ήταν100%, ενώ το έτος εκμίσθωσης 201Χ+3 το ποσοστό έκπτωσης του ΦΠΑ είναι 0% (καθόσον η εκμίσθωση ακινήτου δεν υπόκειται σε ΦΠΑ).

Για να βρούμε ποιό ποσό ΦΠΑ πρέπει να αποδόσει η ΑΛΦΑ στο δημόσιο, κάνουμε τους εξής απλούς υπολογισμούς:

|  |  |
| --- | --- |
| ΦΠΑ που αναλογεί σε κάθε έτος του πενταετούς διακανονισμού(46.000/5) | 9.200 |
| Χρονική περίοδος που δεν υπόκειται στον πενταετή διακανονισμό (σε έτη) | 2 |
| Ποσό ΦΠΑ που πρέπει να αποδοθεί (2×9.200) | 18.400 |

Η λογιστική εγγραφή που θα γίνει για την απόδοση του ΦΠΑ, είναι η εξής (γνωστή):

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | **Λ**ογαριασμός | **Χ**ρέωση | **Π**ίστωση |
| 63 | ΦΟΡΟΙ−ΤΕΛΗ |  |  |
| 63.98.0009 | ΦΠΑ μη εκπιπτόμενος στη φορολογία | 18.400 |  |
|  | 54 | ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ−ΤΕΛΗ |  |  |
|  | 54.00.9912 | Εκκαθάριση ΦΠΑ μηνός Δεκεμβρίου |  | 18.400 |

*Εκκαθάριση ΦΠΑ*

**Παράδειγμα** (διακανονισμός ΦΠΑ μίσθωσης ακινήτου)

Η ΔΕΛΤΑ ΑΕ διενεργεί πράξεις μόνο υποκείμενες σε ΦΠΑ (είναι 100% υποκείμενη). Μισθώνει ένα οικόπεδο για χρονικό διάστημα 10 ετών, από 1.1.201Χ έως 31.12.201Χ+9. Επί του οικοπέδου, το έτος 201Χ+4, η ΔΕΛΤΑ ΑΕ ανεγείρει κτίριο και καταβάλλει την 25.9.201Χ+4 στον εργολάβο το ποσό €100.000 πλέον ΦΠΑ 23% και εκδίδεται το αντίστοιχο παραστατικό. Το κτίριο χρησιμοποιήθηκε πρώτη φορά το έτος 201Χ+7. Ζητείται να γίνει ο διακανονισμός ΦΠΑ της ανέγερσης του κτιρίου.

**Λύση**

α) Το ποσό ΦΠΑ €23.000 (=100.000×23%) εξέπεσε ολόκληρο στην περιοδική δήλωση ΦΠΑ της περιόδου 1.9.201Χ+4 έως 30.9.201Χ+4. Η δήλωση ΦΠΑ αυτή υποβλήθηκε (έντυπο Φ2) εντός του Οκτωβρίου 201Χ+4.

β) Η περίοδος του πενταετούς διακανονισμού αρχίζει το έτος 201Χ+7, έτος κατά το οποίο αρχίζει η χρησιμοποίηση του κτιρίου. Επειδή η μίσθωση του ακινήτου λήγει την 31.12.201Χ+9, η επιχείρηση πρέπει να διενεργήσει διακανονισμό λόγω μεταβολής του δικαιώματος έκπτωσης που είναι 100% κατά την κατασκευή του κτιρίου και 0% κατά τη λήξη της μίσθωσης εντός της πενταετίας.

|  |  |
| --- | --- |
| Δικαιούμενη έκπτωση για τα έτη 201Χ+9, 201Χ+10, 201Χ+11 | 0 |
| Διενεργηθείσα έκπτωση ετών 201Χ+9, 201Χ+10, 201Χ+11 (23.000×3/5) | 13.800 |
| Διαφορά οφειλόμενη στο δημόσιο (0-13.800) | 13.800 |

Το ποσό €13.800 θα πρέπει να αποδοθεί στο δημόσιο κατά το διακανονισμό, ο οποίος γίνεται με την εκκαθαριστική δήλωση έτους 201Χ+9, δηλαδή εντός του έτους κατά το οποίο λήγει και ο χρόνος μίσθωσης του οικοπέδου.

**Παράδειγμα** (διακανονισμός ΦΠΑ μίσθωσης ακινήτου)

Η ΔΕΛΤΑ ΑΕ διενεργεί πράξεις μόνο υποκείμενες σε ΦΠΑ (είναι 100% υποκείμενη). Το έτος 201Χ άρχισε την κατασκευή ενός ξενοδοχείου. Μέχρι το τέλος του 201Χ το συνολικό κόστος κατασκευής ανήλθε στο ποσό των €200.000 πλέον ΦΠΑ 23%, ο οποίος επιστράφηκε στην ΔΕΛΤΑ ή εξέπεσε. Τα έτη 201Χ+1, 201Χ+2 η ΔΕΛΤΑ συνεχίζει την ανέγερση του ξενοδοχείου και πραγματοποίησε επένδυση για το έτος 201Χ+1 €1.000.000, ενώ για το έτος 201Χ+2 €2.000.000. Για τις επενδύσεις αυτές κατέβαλε ΦΠΑ 23%, τον οποίο συμψήφισε. Το ξενοδοχείο δεν τέθηκε σε λειτουργία μέχρι 31.12.201Χ+3. Ζητείται να γίνει ο διακανονισμός ΦΠΑ.

Λύση

Με την εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ του έτους 201Χ+3 η ΔΕΛΤΑ υποχρεώνεται να διενεργήσει εφάπαξ διακανονισμό για το ποσό ΦΠΑ της χρήσης 201Χ και να καταβάλλει στη Δ.Ο.Υ. το ποσό των €46.000 (=200.000×23%) με τις νόμιμες προσαυξήσεις. Το ίδιο θα γίνει και για τα έτη 201Χ+2 και 201Χ+3 για τα ποσά ΦΠΑ που η επιχείρηση εξέπεσε.

**VIII.4. ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΤΟΥ Φ.Π.Α.**

**1.** Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον:

**α)** καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξαρχής αχρεώστητα ή

**β)** το αχρεώστητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις:

 i) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση ή σε περίπτωση μεταφοράς του η έκπτωση δεν κατέστη δυνατή ή,

 ii) αφορά πράξεις, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30, καθώς και πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών- εισροών ή

 iii) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να ορίζεται ότι, προκειμένου για αγαθά επένδυσης ορισμένων βιομηχανικών και βιοτεχνικών επιχειρήσεων, αντί έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου παρέχεται δικαίωμα αναστολής της πληρωμής του ή ρυθμίζεται με άλλο τρόπο. Με τις ίδιες αποφάσεις ρυθμίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την άσκηση του δικαιώματος αυτού.

1. Για τις χρήσεις 2014 και εφεξής η υποχρέωση υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ έχει καταργηθεί. Δυστυχώς, μέχρι τη στιγμή που γράφονται αυτές οι σημειώσεις η διοίκηση δεν έχει εκδόσει κάποια εγκύκλιο διευθέτησης του διακανονισμού. [↑](#footnote-ref-1)