

**ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ**  
**ΑΔΑ:**



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
 Δημοσίων Εσόδων

**ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ**  
**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ**  
**ΤΜΗΜΑΤΑ Β΄, Α΄**

**Αθήνα, 21 Μαΐου 2021**  
**Αριθ. Πρωτ.: Ε. 2109**

Ταχ. Δ/ση : Καρ. Σερβίας 10  
 Ταχ. Κώδικας : 101 84 Αθήνα  
 Τηλέφωνο : 210-33.75.312, 314-16  
 E-Mail : [d12.b@yo.syzefxis.gov.gr](mailto:d12.b@yo.syzefxis.gov.gr)  
           : [d12.a@yo.syzefxis.gov.gr](mailto:d12.a@yo.syzefxis.gov.gr)  
 Url : [www.aade.gr](http://www.aade.gr)

**ΠΡΟΣ:** Ως Π.Δ.

**ΘΕΜΑ: Προϋπόθεση για την αναγνώριση δαπάνης ενοικίου - Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 23 του ν.4172/2013 (Α΄ 167), όπως τροποποιήθηκαν με τον ν. 4646/2019 (Α΄ 201)**

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν.4646/2019 προστέθηκε στο άρθρο 23 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) νέα περίπτωση ιε΄, σύμφωνα με την οποία δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων οι δαπάνες ενοικίων, εφόσον η εξόφλησή τους δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

Πιο συγκεκριμένα, με τις υπόψη διατάξεις αναγνωρίζονται προς έκπτωση οι δαπάνες των ενοικίων μόνο στην περίπτωση που αυτές εξοφλούνται με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

2. Ως «ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής», νοείται κάθε μέσο πληρωμής, κατά την έννοια των περ. ιδ΄ και ιε΄ του άρθρου 62 του ν.4446/2016, που απαιτεί τη μεσολάβηση ενός τηλεπικοινωνιακού ή ηλεκτρονικού δικτύου, όπως π.χ. η μεταφορά χρημάτων μέσω ειδικών διαδικτυακών εφαρμογών («e-banking»), καρτών, το «ηλεκτρονικό πορτοφόλι», κ.λπ., ενώ η έννοια του «παρόχου υπηρεσιών πληρωμών» ορίζεται με τις διατάξεις της περ.11 του άρθρου 4 του ν. 4537/2018 (Α΄ 84). Στους παρόχους υπηρεσιών πληρωμών περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, τα πιστωτικά ιδρύματα, τα γραφεία

ταχυδρομικών επιταγών και τα ιδρύματα πληρωμών όπως ορίζονται στην περ. 4 του άρθρου 4 του ν. 4537/2018.

Πέραν των ανωτέρω ως κατάλληλα μέσα πληρωμής για την έκπτωση των δαπανών ενοικίων νοούνται ενδεικτικά και τα ακόλουθα:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του εκμισθωτή, έστω και αν υπάρχουν περισσότεροι συνδικαιούχοι, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα), η χρήση ταχυδρομικής επιταγής – ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων,

- η χρήση τραπεζικής επιταγής,
- η έκδοση επιταγής σε διαταγή του εκμισθωτή
- η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπέζης

**3.** Σε περίπτωση που μέρος της δαπάνης ενοικίου δεν εξοφληθεί με κάποιο από τα μέσα πληρωμής που παρατίθενται πιο πάνω, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση το σύνολο της δαπάνης.

**4.** Σημειώνεται ότι σε περίπτωση που οι αντισυμβαλλόμενοι πέραν από τη σχέση μίσθωσης (μισθωτής-εκμισθωτής) είναι ταυτόχρονα προμηθευτές και πελάτες, επιτρέπεται να προβούν σε εκατέρωθεν λογιστικούς συμψηφισμούς, εφόσον αυτό δεν αντιβαίνει σε διατάξεις άλλων νόμων και σε περίπτωση που απομένει διαφορά μετά τον συμψηφισμό (υπολειπόμενο μίσθωμα για καταβολή), απαιτείται να εξοφληθεί με ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής ανεξάρτητα του ύψους αυτής προκειμένου το ποσό αυτό να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα.

**5.** Περαιτέρω, στην περίπτωση εξόφλησης από τρίτο πρόσωπο (ημεδαπό ή αλλοδαπό, το οποίο κατ' εντολή του μισθωτή καταθέτει το σχετικό ποσό προς απόσβεση ισόποσης δικής του υποχρέωσης προς τον μισθωτή) με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του εκμισθωτή, η σχετική δαπάνη εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα αυτού, αρκεί να αποδεικνύεται με βάση τα κατάλληλα στοιχεία (π.χ. τραπεζικά παραστατικά ή άλλα έγγραφα) η εξόφληση του εκμισθωτή καθώς και ο λόγος εξόφλησης των δαπανών από τον τρίτο. Αντιστοίχως με την πιο πάνω περίπτωση, όταν απομένει διαφορά (υπολειπόμενο μίσθωμα για καταβολή) μετά τον συμψηφισμό της απαίτησης του μισθωτή (έναντι του τρίτου) με την οφειλή του προς τον εκμισθωτή, τότε

για να αναγνωρισθεί το σύνολο της δαπάνης απαιτείται η εξόφλησή της με ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής.

6. Οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 11 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019, για δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2020 και μετά. Τυχόν προκαταβολές ενοικίων που αφορούν το φορολογικό έτος 2020 οι οποίες είχαν καταβληθεί μέχρι τις 12-12-2019 (ημερομηνία δημοσίευσης του ν. 4646/2019), αναγνωρίζονται προς έκπτωση ανεξαρτήτως του τρόπου εξόφλησής τους. Αντίθετα προκαταβολές που καταβλήθηκαν μετά τις 12-12-2019 και αφορούν δαπάνες ενοικίων από 1-1-2020 καταλαμβάνονται από τη νέα διάταξη. Για παράδειγμα, ανώνυμη εταιρεία η οποία στο φορολογικό έτος 1.1.2019 – 31.12.2019 προκατέβαλε το ενοίκιο του Ιανουαρίου 2020 στις 5 Δεκεμβρίου 2019, θα εκπέσει στο φορολογικό έτος 2020 την υπόψη δαπάνη, ανεξάρτητα από τον τρόπο εξόφλησής της.

7. Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός ενός φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπεσιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών. Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή διαμεσολάβηση παρόχου υπηρεσιών πληρωμών (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους που αφορά η δαπάνη, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά.

**Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ Α.Α.Δ.Ε.**

**ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ**

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

1. Αποδέκτες πίνακα Γ' (εκτός του αριθμού 2 αυτού)
2. Επιχειρησιακή Δ/ση ΣΔΟΕ Αττικής & Επιχειρησιακή Δ/ση ΣΔΟΕ Μακεδονίας
3. Γενική Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης
4. Διεύθυνση Στρατηγικής Τεχνολογιών Πληροφορικής (με την παράκληση να αναρτηθεί στην ιστοσελίδα της ΑΑΔΕ και στην Ηλεκτρονική Βιβλιοθήκη της ΑΑΔΕ)

**II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ**

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

**III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ**

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