



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 534

ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 04/09/2017

Αριθμός απόφασης: 4566

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **11/04/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», **ΑΦΜ** «.....», που εδρεύει στην Αθήνα επί της οδού «.....», κατά της υπ' αριθ. «.....» Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. «.....» Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 02/03/2017 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **11/04/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», **ΑΦΜ** «.....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. «.....» Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, δεν αναγνωρίστηκε το αιτούμενο ποσό ΦΠΑ ύψους 378.503,00€ για επιστροφή.

Το ως άνω προέκυψε από το πόρισμα της από 02/03/2017 έκθεσης μερικού ελέγχου επιστροφής Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, σύμφωνα με το οποίο, ο έλεγχος απέρριψε το υπ' αριθμ. «.....» αίτημα της προσφεύγουσας για επιστροφή ΦΠΑ ποσού ύψους 378.503,00€, διότι η προσφεύγουσα δεν επέλεξε την φορολόγηση σύμφωνα με τις διατάξεις του ΦΠΑ και δεν είχε το δικαίωμα να εκπέσει το ΦΠΑ των εισροών από το ΦΠΑ των εκροών της περιόδου 01/01-31/12/2008, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8§2 περ.ii του ν.2859/2000 και της αρ. 1093809/ΠΟΛ. 1112/05-10-2007 ΑΥΟ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά α) την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, β) την αποδοχής της με αρ. πρωτ. «.....» αίτησή της και γ) την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ ποσού 378.503,00€, χρήσης 2008, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Τυχόν περιορισμός του δικαιώματος έκπτωσης με βάση τη διάταξη του άρθρου 8§2 περ.ii του ν.2859/2000, όπως επικαλείται ο έλεγχος, θα ήταν ανίσχυρος, αφού πρόκειται για κεφαλαιώδες δικαίωμα στο σύστημα του ΦΠΑ, που ρυθμίζεται δεσμευτικά από το άρθρο 17 της Έκτης Οδηγίας (ήδη αρθ. 167 επ. της οδηγίας 2006/112), έτσι ώστε τα κράτη μέλη δεν έχουν δικαίωμα να θεσπίζουν παρέκκλιση που να οδηγεί – άμεσα ή έμμεσα – στον περιορισμό του.
2. Αυθαίρετα ο έλεγχος επικεντρώνεται μόνο στην άσκηση από την εταιρεία πράξεων εκμετάλλευσης εμπορικού κέντρου και παραβλέπει τους λοιπούς καταστατικούς σκοπούς της εταιρείας (μεταξύ άλλων πώληση ακινήτων και παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών), που βέβαια περιλαμβάνουν πράξεις υπαγόμενες σε ΦΠΑ.
3. Από την εξ αιτίας της βραδύτητας των δημοσίων υπηρεσιών τεράστια, πράγματι, καθυστέρηση έκδοσης της οικοδομικής άδειας για το ακίνητο του «.....» (γεγονός που εκφεύγει του ελέγχου της προσφεύγουσας) ουδόλως προκύπτει αδυναμία κατασκευής

του συγκεκριμένου έργου (και υπαγωγής, μελλοντικά, των συγκεκριμένων μισθώσεων σε ΦΠΑ). Δεν απορρίφθηκε η αίτηση για την έκδοση της οικοδομικής άδειας (ούτε γίνανε αποδέκτες κάποιας παρατήρησης για μεταβολή ή συμπλήρωση του φακέλου). Απλώς, δεν έχει ακόμη εκδοθεί η αδεία.

4. Σε κάθε περίπτωση, ακόμη κι αν ήθελε διαγνωσθεί τέτοια αδυναμία ως προς τη συγκεκριμένη επένδυση («.....»), για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης αρκεί το γεγονός της πρόθεσης για την άσκηση φορολογητέων δραστηριοτήτων, ενώ παράλληλα η προσφεύγουσα συνεχίζει να ενεργεί για την προαγωγή του εταιρικού και επιχειρηματικού σκοπού της, ανάπτυξης εμπορικών κέντρων και σε άλλα ακίνητα που εξετάζει.
5. Η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης, για το ακίνητο του «.....», ασφαλώς δεν έχει παρέλθει, αφού η ανοικοδόμηση του ακινήτου δεν έχει ακόμη αρχίσει.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **8 §2 περιπτ. δ του ν. 2859/2000** όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος, ορίζεται ότι:

δ) η μίσθωση βιομηχανοστασίων και χρηματοθυρίδων. Επίσης, η μίσθωση, αυτοτελώς ή στα πλαίσια μικτών συμβάσεων, χώρων που πραγματοποιείται από επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται εμπορικά κέντρα εφόσον ο υποκείμενος το επιθυμεί και υποβάλλει για αυτό αίτηση επιλογής φορολόγησης.».

Επειδή, η προαναφερόμενη περ.δ' αντικαταστάθηκε ως άνω με την παρ.1 αρθρ.24 Ν.3522/2006,ΦΕΚ Α 276/22.12.2006.Ισχύς από 1.1.2007.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **8 §5 του ν. 2859/2000** όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος, ορίζεται ότι:

«5. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζεται η έννοια του εμπορικού κέντρου, καθώς και οι προϋποθέσεις, η διαδικασία και οι λεπτομέρειες άσκησης της επιλογής της περίπτωσης δ` της παραγράφου 2, καθώς και οποιαδήποτε άλλη λεπτομέρεια εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου αυτού.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **33§1 του ν. 2859/2000** ορίζεται ότι:

«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.»

Οι διακανονισμοί που αφορούν εκπτώσεις που διενεργήθηκαν σε μία διαχειριστική περίοδο περιλαμβάνονται σε δήλωση ΦΠΑ που υποβάλλεται το αργότερο μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του τέταρτου μήνα από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου.»

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

Για τα εμπορικά κέντρα, για τα οποία πραγματοποιείται επιλογή φορολόγησης, σύμφωνα με την 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 (1/10) του φόρου που επιβάρυνε το αγαθό, ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης. Για τα εμπορικά κέντρα, για τα οποία στις 31.12.2006 δεν έχει παρέλθει η πενταετής περίοδος διακανονισμού, το εναπομένον προς διακανονισμό ποσό του φόρου διακανονίζεται με βάση συνολική περίοδο δέκα (10) ετών.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 34§1 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι:

«1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την Παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον:

α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξ αρχής 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.»

Επειδή, με τις διατάξεις της **1093809/ΠΟΛ. 1112/05-10-2007 Α.Υ.Ο** με θέμα: «Καθορισμός της έννοιας του εμπορικού κέντρου, των προϋποθέσεων, της διαδικασίας και των λεπτομερειών άσκησης της επιλογής φορολόγησης της μίσθωσης χώρων αυτού», η οποία εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση της παρ. 5 του άρθρου 8 του ν. 2859/2000 και σε εναρμόνιση με τις διατάξεις της παραγράφου Γ' του εδαφίου β' του άρθρου 13 της έκτης Οδηγίας ΕΟΚ ορίζεται ότι:

1. Ως εμπορικό κέντρο νοείται το ακίνητο ή το συγκρότημα ακινήτων τα οποία αποτελούν ενιαίο λειτουργικά σύνολο, για το οποίο συντρέχουν τουλάχιστον οι εξής προϋποθέσεις:

α) διαθέτει κατ' ελάχιστο, συνολική επιφάνεια 4.000 τ.μ. σε ένα ή περισσότερα επίπεδα,

β) λειτουργεί ή προορίζεται να λειτουργήσει υπό ενιαία διαχείριση και εκμετάλλευση,

γ) διαθέτει χώρους κατάλληλους για άσκηση δραστηριότητας παράδοσης αγαθών ή/και παροχής υπηρεσιών,

δ) οι χώροι του εκμισθώνονται τουλάχιστον σε δεκαπέντε (15) διαφορετικές επιχειρήσεις προκειμένου να χρησιμοποιηθούν ως εμπορικό κατάστημα.

2. Οι αιτήσεις φορολόγησης που υπεβλήθησαν μέχρι 9.5.2008, ημερομηνία έκδοσης της υπ' αριθμ. 1053013/3042/444/Β0014/ΠΟΛ.1081/9.5.2008 εγκυκλίου, με την οποία τέθηκε ερμηνευτικά ως προϋπόθεση το σημείο δ) της ανωτέρω παραγράφου 1, γίνονται αποδεκτές, για λόγους χρηστής διοίκησης, και χωρίς να πληρούνται η προϋπόθεση του εν λόγω σημείου δ), εφόσον πληρούνται οι λοιπές προϋποθέσεις."

2. Ως επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται εμπορικά κέντρα, κατά την έννοια του άρθρου 1, νοούνται οι επιχειρήσεις που διαθέτουν, με οποιονδήποτε τρόπο, το δικαίωμα εκμετάλλευσης εμπορικού κέντρου.

Εκμετάλλευση εμπορικού κέντρου θεωρείται επίσης και η παραχώρηση του δικαιώματος εκμετάλλευσης του συνόλου, ή μέρους εμπορικού κέντρου, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που προβλέπονται στο άρθρο 1.

3.1. Η επιλογή φορολόγησης πραγματοποιείται με υποβολή σχετικής αίτησης του εκμεταλλευτή εμπορικού κέντρου στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., συνυποβάλλοντας τα απαραίτητα στοιχεία από τα οποία προκύπτει ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που προβλέπονται στο άρθρο 1 και ειδικότερα:

α) Φωτοαντίγραφο της άδειας κατασκευής ή/και της σύμβασης παραχώρησης της χρήσης του ακινήτου, από την οποία αποδεικνύεται η έκταση και η χρήση του ακινήτου.

β) Υπεύθυνη δήλωση του Ν. 1599/1986, με την οποία δηλώνεται ότι το ακίνητο χρησιμοποιείται ή θα χρησιμοποιηθεί ως εμπορικό κέντρο, σε περίπτωση που αυτό δεν προκύπτει από την άδεια κατασκευής ή τη σύμβαση παραχώρησης.

3.2. Η αίτηση φορολόγησης υποβάλλεται πριν από την έναρξη λειτουργίας του εμπορικού κέντρου, ή εντός 30 (τριάντα) ημερών από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου, σε περίπτωση που η επιλογή πραγματοποιείται σε χρόνο μεταγενέστερο και ισχύει από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου.

3.3. Η επιλογή φορολόγησης μπορεί να αφορά μέρος του εμπορικού κέντρου, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που προβλέπονται στο άρθρο 1 της παρούσας για το μέρος αυτό. Με την αίτηση προσδιορίζονται οι χώροι για τους οποίους γίνεται επιλογή φορολόγησης.

3.4. Η επιλογή φορολόγησης δεν μπορεί να ανακληθεί πριν από τη λήξη του χρόνου διακανονισμού, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του Κώδικα ΦΠΑ.

4.1. Το δικαίωμα έκπτωσης προσδιορίζεται ανάλογα με την επιφάνεια για την οποία έγινε επιλογή φορολόγησης.

4.2. Στην περίπτωση που η επιλογή φορολόγησης πραγματοποιείται μετά την έναρξη λειτουργίας του εμπορικού κέντρου, με την υποβολή της αίτησης επιλογής φορολόγησης, συνυποβάλλονται στοιχεία από τα οποία προκύπτει ο ΦΠΑ που καταβλήθηκε για την κατασκευή, ή την παραχώρηση του δικαιώματος εκμετάλλευσης του εμπορικού κέντρου, καθώς και ο φόρος που αναλογεί στα εναπομένοντα έτη του διακανονισμού. Ο φόρος αυτός εκπίπτει με την περιοδική δήλωση που υποβάλλεται για τη φορολογική περίοδο εντός της οποίας πραγματοποιήθηκε η επιλογή φορολόγησης και υπόκειται σε διακανονισμό κατά τα υπόλοιπα έτη της δεκαετούς περιόδου διακανονισμού. Για το εν λόγω ποσό του φόρου υπάρχει δικαίωμα επιστροφής, σύμφωνα με τη διαδικασία της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1073/2004.»

Επειδή, με τις διατάξεις της **ΠΟΛ. 1081/2008** με θέμα: «Παροχή οδηγιών για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 24 του Ν. 3522/2006(ΦΕΚ.276/Α/22.12.2006), σχετικά με τη χορήγηση δυνατότητας επιλογής φορολόγησης των μισθώσεων χώρων εμπορικών κέντρων» ορίζεται ότι:

«3. Με το άρθρο 3 της ανωτέρω ΑΥΟΟ ΠΟΛ. 1112/2007 ορίζεται ο τρόπος και ο χρόνος άσκησης της επιλογής φορολόγησης και ειδικότερα:

- Η επιχείρηση που επιθυμεί να επιλέξει τη φορολόγηση της μίσθωσης χώρων εμπορικού κέντρου πρέπει να υποβάλει σχετική αίτηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., προσκομίζοντας φωτοαντίγραφα της άδειας κατασκευής ή/και της σύμβασης παραχώρησης της χρήσης, προκειμένου να διαπιστωθεί ότι διαθέτει το δικαίωμα εκμετάλλευσης εμπορικού κέντρου, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην παράγραφο 2 ανωτέρω. Εάν η χρήση του ακινήτου ως εμπορικό κέντρο δεν προκύπτει από την άδεια κατασκευής ή τη σύμβαση παραχώρησης, υποβάλλεται υπεύθυνη δήλωση του Ν. 1599/1986. Η αίτηση επιλογής φορολόγησης υποβάλλεται με απλό έγγραφο, περιγράφοντας το συγκεκριμένο ακίνητο (κτήριο) και δηλώνοντας ότι η επιχείρηση επιθυμεί τη φορολόγηση, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης δ) της παραγράφου 2 του άρθρου 8 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως αυτές αντικαταστάθηκαν με το νόμο 3522/06. Η αίτηση με τα συνυποβαλλόμενα έγγραφα, μετά την πρωτοκόλλησή της, αποτελεί στοιχείο του φακέλου ΦΠΑ της επιχείρησης που τηρείται στο Τμήμα ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ.

- Επισημαίνεται ότι, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 36 του Κώδικα ΦΠΑ, με την αίτηση επιλογής φορολόγησης υποβάλλεται δήλωση έναρξης, εάν η επιλογή πραγματοποιηθεί πριν από την έναρξη εργασιών της επιχείρησης, ή δήλωση μεταβολής εργασιών

εφόσον έχει ήδη υποβληθεί δήλωση έναρξης. Σημειώνεται ότι δεν απαιτείται υποβολή δήλωσης μεταβολής, στην περίπτωση που η επιχείρηση, για την εκμετάλλευση του συγκεκριμένου εμπορικού κέντρου, έχει ήδη ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.

- Η ανωτέρω αίτηση μπορεί να υποβληθεί σε οποιοδήποτε χρόνο η επιχείρηση επιθυμεί να επιλέξει τη φορολόγηση των εν λόγω πράξεων και πάντως μετά την έκδοση της οικοδομικής άδειας, προκειμένου να διαπιστώνεται ότι υπάρχει δικαίωμα για ανέγερση κτηρίου, το οποίο θα χρησιμοποιηθεί ως εμπορικό κέντρο. Είναι αυτονόητο ότι η επιχείρηση μπορεί να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών μόνο μετά την υποβολή της αίτησης επιλογής φορολόγησης. Στην περίπτωση που με την υποβολή της δήλωσης έναρξης έχει δηλωθεί ο Κ.Α.Δ. 45211002, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1063/18.4.2006 και πρόκειται για πρόθεση εκμετάλλευσης εμπορικού κέντρου, θα πρέπει ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης έναρξης να υποβληθεί και η αίτηση επιλογής φορολόγησης του εμπορικού κέντρου προκειμένου να ασκηθεί άμεσα το δικαίωμα έκπτωσης. Εννοείται ότι δικαίωμα έκπτωσης φόρου που έχει επιβαρύνει εισροές που πραγματοποιήθηκαν πριν από την επιλογή φορολόγησης υπάρχει μόνο στην περίπτωση που έχει ήδη υποβληθεί δήλωση έναρξης.

- Εάν η επιλογή φορολόγησης πραγματοποιηθεί κατά την έναρξη λειτουργίας του εμπορικού κέντρου το δικαίωμα έκπτωσης ασκείται κατά το χρόνο αυτό, με την προϋπόθεση ότι δεν έχει παρέλθει η περίοδος που προβλέπεται για την παραγραφή του δικαιώματος έκπτωσης. Επισημαίνεται ότι, εάν η επιλογή φορολόγησης πραγματοποιείται κατά την έναρξη κατασκευής ή την έναρξη λειτουργίας του εμπορικού κέντρου, η σχετική αίτηση υποβάλλεται οποτεδήποτε εντός της διαχειριστικής περιόδου.

- Η επιλογή φορολόγησης μπορεί επίσης να πραγματοποιηθεί και μετά την έναρξη λειτουργίας του εμπορικού κέντρου, στην περίπτωση όμως αυτή η επιλογή μπορεί να γίνει μόνο κατά την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου και εντός τριάντα (30) ημερών από την έναρξή της. Στην περίπτωση αυτή το δικαίωμα έκπτωσης προσδιορίζεται ανάλογα με τα εναπομένοντα έτη της πενταετούς περιόδου διακανονισμού και με την προϋπόθεση ότι δεν έχει παρέλθει η περίοδος για την παραγραφή του δικαιώματος έκπτωσης (βλέπε ανάλυση στην παράγραφο 4 κατωτέρω).

- Η επιλογή φορολόγησης δεν μπορεί να ανακληθεί πριν από την παρέλευση της περιόδου διακανονισμού, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του Κώδικα ΦΠΑ.

Επισημαίνεται ότι στην περίπτωση που η επιλογή φορολόγησης πραγματοποιείται πριν από την έναρξη κατασκευής του εμπορικού κέντρου, η επιχείρηση υποχρεούται να επιβάλει φόρο τουλάχιστον κατά τα δέκα έτη από την έναρξη λειτουργίας του κέντρου αυτού.

- Η επιλογή φορολόγησης μπορεί να αφορά μέρος του εμπορικού κέντρου, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που προβλέπονται στο άρθρο 1 της ΑΥΟΟ ΠΟΛ. 1112/07 για το μέρος αυτό. Με την αίτηση προσδιορίζονται οι χώροι για τους οποίους γίνεται επιλογή φορολόγησης. Αυτό σημαίνει ότι επιχείρηση εκμετάλλευσης εμπορικού κέντρου μπορεί να επιλέξει τη φορολόγηση συγκεκριμένου τμήματος αυτού, με την προϋπόθεση ότι το τμήμα αυτό έχει τουλάχιστον 4.000 τ.μ.

επιφάνεια. Στην περίπτωση αυτή το δικαίωμα έκπτωσης προσδιορίζεται ανάλογα με την επιφάνεια του εμπορικού κέντρου για την οποία επιλέγεται η φορολόγηση.

• Σε περίπτωση σταδιακής θέσης σε λειτουργία τμημάτων κτηρίου που λειτουργεί ως εμπορικό κέντρο, η επιλογή φορολόγησης πραγματοποιείται, είτε συνολικά, είτε τμηματικά, με την προϋπόθεση ότι κάθε επιλογή φορολόγησης πληροί τις προϋποθέσεις που τίθενται (έκταση πάνω από 4.000 τ.μ., κλπ.)».

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπ' αριθμ. «.....» αίτησή της προς τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ αιτήθηκε να της επιστραφεί το ποσό των 378.503,01€ από το πιστωτικό της υπόλοιπο της διαχειριστικής περιόδου από 01/01-31/12/2008 επειδή πραγματοποίησε πράξεις του άρθρου 6 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1073/21-07-2004.

Επειδή, συνεπεία της ως άνω αίτησης, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ η με αριθ. «.....» εντολή προσωρινού ελέγχου για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008.

Επειδή, σε εκτέλεση της ως άνω εντολής, διενεργήθηκε έλεγχος στα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας, και κατά τον οποίο διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

α) Το αιτούμενο προς επιστροφή ποσό ύψους 378.503,01€, προκύπτει από φορολογητέες εισροές της περιόδου 01/01-31/12/2008 που προήλθαν από τη κατασκευή επενδυτικών αγαθών (αρχιτεκτονικές μελέτες για κατεδάφιση και ανέγερση εμπορικού κέντρου), από διάφορα έξοδα και μελέτες για την ανάπτυξη και αξιοποίηση του υπό ανέγερση κτιρίου, από έξοδα φύλαξης και λειτουργίας (ΔΕΗ – ΟΤΕ, Ταχυδρομικά κτλ), στο «.....» που εκμίσθωσε η προσφεύγουσα από την εταιρεία «.....», σύμφωνα με την από 04/07/2006 σύμβαση μισθώσεως, με την προοπτική κατασκευής εμπορικού ή άλλου κέντρου.

β) Οι προαναφερόμενες προπαρασκευαστικές πράξεις αλλά και οι πράξεις ανέγερσης και εκμετάλλευσης κτιριακών συγκροτημάτων, καταρχήν υπάγονται σε τέλη χαρτοσήμου, δύνανται όμως να υπαχθούν στο καθεστώς ΦΠΑ κατόπιν επιλογής.

γ) Η προσφεύγουσα δεν έχει υποβάλει στο τμήμα ΦΠΑ της ΔΟΥ αίτηση επιλογής φορολόγησης ως εκμεταλλευτής εμπορικού κέντρου, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 8§2 περ. ii του ν. 2859/2000 και της ΠΟΛ. 1112/05-10-2007, ώστε να δικαιούται την έκπτωση του φόρου εισροών.

δ) Το κρινόμενο χρονικό διάστημα, η προσφεύγουσα δεν πραγματοποίησε εκροές, ώστε να προβλέπεται η έκπτωση του φόρου εισροών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30§1 του ν. 2859/2000.

ε) Οι φορολογητέες εισροές καλύπτονται από τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις του ΚΒΣ παραστατικά στοιχεία, τα στοιχεία αυτά έχουν ορθά καταχωρηθεί στο βιβλίο της γενικής λογιστικής και έχουν εφαρμοστεί οι ορθοί συντελεστές ΦΠΑ.

στ) Έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα, μέσω taxisnet, οι μηνιαίες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ καθώς και η εκκαθαριστική δήλωση της περιόδου 01/01-31/12/2008 και έχουν μεταφερθεί ορθά τα δεδομένα των βιβλίων στις υποβληθείσες δηλώσεις.

Επειδή, κατόπιν των ως άνω διαπιστώσεων, συντάχθηκε η από 02/03/2017 έκθεση μερικού ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ, το πόρισμα της οποίας καταλήγει στην απόρριψη της υπ' αριθμ. «.....»

αίτησης επιστροφής του αιτούμενου ποσού ΦΠΑ, διότι η προσφεύγουσα δεν είχε υποβάλει αίτηση επιλογής φορολόγησης, σύμφωνα με τις διατάξεις της αρ. 1093809/ΠΟΛ. 1112/05-10-2007 ΑΥΟ και του άρθρου 8§2 περ. ii του ν. 2859/2000.

Επειδή, το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών (τμήμα 8^ο τριμελές) με την αριθ. «.....» απόφασή του απέρριψε την με αριθ. καταχ. «.....» προσφυγή της προσφεύγουσας επιχείρησης κατά της υπ' αριθμ. «.....» πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ με την οποία δεν αναγνωρίστηκε το αιτούμενο ποσό ΦΠΑ ύψους 680.276,34€ για επιστροφή, φορολογικής περιόδου 05/07/2006-31/12/2007, που προέκυψε από παρόμοιες δαπάνες με το εξεταζόμενο με την παρούσα προσφυγή ποσό, για το ίδιο έργο στο «.....», με το σκεπτικό ότι δεν είχε υποβληθεί αίτηση επιλογής φορολόγησης του άρθρου 8§2 περ. ii του ν. 2859/2000.

Συγκεκριμένα, στο σκεπτικό 8 της ως άνω απόφασης αναφέρεται:

«8. Επειδή, κατά τα γενόμενα ερμηνευτικώς δεκτά στη μείζονα σκέψη της παρούσας, και οι προπαρασκευαστικές δραστηριότητες μιας επιχείρησης θεωρούνται οικονομικές δραστηριότητες και οποιαδήποτε προβαίνει σε προπαρασκευαστικές πράξεις έχει, καταρχήν, δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ, υπό την προϋπόθεση όμως ότι οι ίδιες υπόκεινται σε ΦΠΑ. Συνεπώς, προκειμένου περί πράξεων (συμπεριλαμβανομένων και των προπαρασκευαστικών), οι οποίες διενεργούνται από επιχειρήσεις εκμετάλλευσης εμπορικών κέντρων και οι οποίες, καταρχήν απαλλάσσονται του ΦΠΑ, δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, που επιβαρύνει την κατασκευή και τη λειτουργία των εμπορικών κέντρων, έχουν μόνο οι επιχειρήσεις που έχουν επιλέξει τη φορολόγηση, με υποβολή σχετικής αίτησης κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στην 1093809/ ΠΟΛ.1112/05-10-2007 ΑΥΟ. Στην προκειμένη περίπτωση, εφόσον η προσφεύγουσα, διενεργούσα πράξεις εκμετάλλευσης εμπορικού κέντρου, δεν υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. αίτηση επιλογής φορολόγησης, δεν μπορούσε να ασκήσει φορολογητέες πράξεις εκμετάλλευσης εμπορικού κέντρου, με δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ, ούτε αρκούσε η πρόθεσή της για την άσκηση τέτοιων πράξεων. Ως εκ τούτου, νόμιμα απορρίφθηκε από τη διάδικη Αρχή το αίτημά της για επιστροφή του ΦΠΑ και όσα αντίθετα υποστηρίζει αυτή πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμα. Ειδικότερα, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος ο ισχυρισμός της ότι το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ δεν μπορεί να περιορισθεί με υπουργική απόφαση και συγκεκριμένα με την ανωτέρω 1093809/ΠΟΛ.1112/05-10-2007 ΑΥΟ. Τούτο διότι με την εν λόγω υπουργική απόφαση, δεν περιορίσθηκε το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ, αλλά απλώς καθορίσθηκαν οι προϋποθέσεις, η διαδικασία και οι λεπτομέρειες άσκησης της επιλογής φορολόγησης από τις επιχειρήσεις εκμετάλλευσης εμπορικών κέντρων, το οποίο (δικαίωμα επιλογής φορολόγησης), όπως προεκτέθηκε, θεσπίστηκε από τις ως άνω διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 24 του ν. 3522/2006, σε εναρμόνιση με τις διατάξεις της παραγράφου Γ' του εδαφίου β' του άρθρου 13 της έκτης οδηγίας ΕΟΚ. Εξάλλου, ο ισχυρισμός της ότι η αδυναμία υπαγωγής της στο καθεστώς επιλογής φορολόγησης οφείλεται στη μη έκδοση οικοδομικής άδειας εξαιτίας της βραδύτητας των δημοσίων υπηρεσιών, πρέπει να απορριφθεί ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος, διότι τούτο δεν αναιρεί το γεγονός ότι η προσφεύγουσα, λόγω της μη υπαγωγής της στο ως άνω καθεστώς, δεν μπορούσε να

ασκήσει φορολογητέες πράξεις εκμετάλλευσης εμπορικού κέντρου και, ως εκ τούτου, να τύχει εκπτώσεως του ΦΠΑ.»

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 02/03/2017 έκθεση μερικού ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως εκ τούτου, η κρινόμενη ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **11/04/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», **ΑΦΜ:** «.....».

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου εταιρείας- καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Διαχειριστική Περίοδος 01/01-31/12/2008

Πιστωτικό Υπόλοιπο	0,00 €
Φόρος που επιστρέφεται	0,00 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.