



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ & ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ

ΓΕΝ. Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

1. 14^η Δ/ΝΣΗ ΦΠΑ

**ΤΜΗΜΑ Β' «Παροχή Υπηρεσιών
& Ειδικά Καθεστώτα»**

ΤΜΗΜΑ Α' «Κανονικό Καθεστώς ΦΠΑ»

2. Δ/ΝΣΗ ΤΕΛΩΝ & ΕΙΔ. ΦΟΡΟΛΟΓΙΩΝ

ΤΜΗΜΑ Α

Αθήνα, 9 Μαΐου 2008

Αριθ. Πρωτ.:1053013/3042/444/Β0014

ΠΟΛ 1081

ΠΡΟΣ: ΩΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Σίνα 2-4

Ταχ. Κώδικας: 106 72 ΑΘΗΝΑ

Τηλέφωνο : 210-36 45 832, 848

Fax : 210-36 45 413

e-mail : fpa-b1@ky.ypoik.gr

ΘΕΜΑ: 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

Σε συνέχεια της εγκυκλίου 1003149/174/50/Α0014/ΠΟΛ.1006/10.1.2007 με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις των άρθρων 20, 21, 22, 23, 24, και 25 του ν.3522/2006 (ΦΕΚ 276/Α/22.12.2006), παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του **άρθρου 24**.

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τροποποιούνται οι διατάξεις που αφορούν το Φόρο Προστιθέμενης Αξίας, σχετικά με τη μίσθωση χώρων σε εμπορικά κέντρα.

1. Με τις παραγράφους 1, 2 και 3 του εν λόγω άρθρου τροποποιούνται οι διατάξεις των άρθρων 8 και 22 του Κώδικα ΦΠΑ και παρέχεται το δικαίωμα επιλογής φορολόγησης των μισθώσεων χώρων από επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται εμπορικά κέντρα. Η επιλογή αυτή ισχύει από 1.1.2007 και οι επιχειρήσεις που θα επιλέξουν τη φορολόγηση θα έχουν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που επιβαρύνει την κατασκευή και τη λειτουργία των εμπορικών κέντρων.

Η έννοια του «εμπορικού κέντρου», καθώς και λεπτομέρειες για τον τρόπο άσκησης της επιλογής αυτής καθορίζονται με την Α.Υ.Ο.Ο. 1093809/8296/1161/Β0014/ΠΟΛ.1112/5.10.07. Για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

2. Με τα άρθρα 1 και 2 της ανωτέρω ΑΥΟΟ, ορίζεται ότι δικαίωμα επιλογής φορολόγησης έχουν οι επιχειρήσεις που διαθέτουν κτήριο συνολικής επιφάνειας, τουλάχιστον **4.000 τ.μ.**, το οποίο διατίθεται σε άλλες επιχειρήσεις για την άσκηση της εμπορικής τους δραστηριότητας παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, με την προϋπόθεση ότι λειτουργεί υπό ενιαία διαχείριση και εκμετάλλευση, δηλαδή η διάθεση των χώρων πραγματοποιείται με ενιαίους κανόνες, σύμφωνα με τον κανονισμό λειτουργίας του ακινήτου. Στην περίπτωση ύπαρξης δύο ή περισσότερων ανεξάρτητων κτηρίων, μπορούν να χαρακτηριστούν ως εμπορικό κέντρο στο σύνολό τους, μόνο εάν υφίσταται λειτουργική σύνδεση μεταξύ των.

Υπό την ανωτέρω έννοια η επιλογή φορολόγησης αφορά τη μίσθωση χώρων, λειτουργικά ανεξάρτητων ή όχι, για άσκηση οικονομικών δραστηριοτήτων. Η επιλογή αφορά και τους βοηθητικούς χώρους, όπως αποθήκες, χώροι στάθμευσης, φορτοεκφόρτωσης κλπ.

Ενιαία διαχείριση θεωρείται η ενιαία εκμετάλλευση από μία επιχείρηση και με ενιαίους κανόνες, όσον αφορά τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των μισθωτών, σύμφωνα με τον οργανισμό λειτουργίας του κτηρίου.

Σε περίπτωση που ο εκμεταλλευτής εμπορικού κέντρου παραχωρεί τη διαχείριση του εμπορικού κέντρου σε άλλο πρόσωπο, το οποίο αναλαμβάνει τη διαχείριση των εξόδων λειτουργίας του εμπορικού κέντρου, ο εκμεταλλευτής διατηρεί το δικαίωμα επιλογής φορολόγησης, καθώς η πραγματική εκμετάλλευση πραγματοποιείται από τον ίδιο, ενώ ο διαχειριστής παρέχει υπηρεσία διαχείρισης η οποία υπάγεται στο φόρο.

Σύμφωνα με την επικρατούσα στην αγορά αντίληψη, ως εμπορικό κέντρο χαρακτηρίζεται το κτήριο, το οποίο διαθέτει χώρους (καταστήματα) σε επιχειρήσεις, κυρίως, λιανικού εμπορίου και παροχής υπηρεσιών προς το κοινό (ένδυση, υπόδηση, δώρα, είδη σπιτιού, εστιατόρια, καφετέριες, θέατρα, κλπ.). Κατά συνέπεια δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως εμπορικό κέντρο ένα κτήριο στο οποίο στεγάζονται γραφεία και στο ισόγειό του λειτουργούν εμπορικά καταστήματα, ή ξενοδοχείο στο ισόγειο του οποίου λειτουργούν εμπορικά καταστήματα.

Σε περίπτωση ιδιόχρησης μέρους του εμπορικού κέντρου, η προϋπόθεση ύπαρξης τουλάχιστον 4.000 τ.μ. ισχύει για το μέρος του εμπορικού κέντρου που εκμισθώνεται.

Η επιλογή φορολόγησης αφορά τόσο πρόσωπα που έχουν στην ιδιοκτησία τους εμπορικό κέντρο, όσο και πρόσωπα στα οποία έχει παραχωρηθεί το δικαίωμα εκμετάλλευσης εμπορικού κέντρου. Επίσης, αφορά και την ολική παραχώρηση του δικαιώματος εκμετάλλευσης εμπορικού κέντρου. Με τον τρόπο αυτό δεν διακόπτεται το δικαίωμα έκπτωσης από την κατασκευή του εμπορικού κέντρου μέχρι την τελική διάθεση χώρων του στις επιχειρήσεις εμπορίας. Ως παραχώρηση του δικαιώματος εκμετάλλευσης νοείται και η εκμίσθωση κτηρίου, προκειμένου η εκμετάλλευσή του ως εμπορικό κέντρο να πραγματοποιηθεί από το μισθωτή.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, αναφέρονται ενδεικτικά οι κατωτέρω περιπτώσεις, περί ύπαρξης ή μη δικαιώματος επιλογής:

α) Επιχείρηση (Α) ανεγείρει εμπορικό κέντρο σε ιδιόκτητο οικοπέδο και επειδή δεν επιθυμεί την απ' ευθείας εκμετάλλευσή του, εκμισθώνει το κτήριο ή παραχωρεί το δικαίωμα εκμετάλλευσης σε άλλη επιχείρηση (Β). Δικαίωμα επιλογής έχουν και οι δύο επιχειρήσεις.

β) Επιχείρηση (Α) εκμισθώνει οικόπεδο (ιδιόκτητο ή για το οποίο διαθέτει το δικαίωμα εκμετάλλευσης), ή παραχωρεί το δικαίωμα χρήσης του οικοπέδου σε άλλη επιχείρηση (Β), προκειμένου να ανεγείρει εμπορικό κέντρο, το οποίο θα εκμεταλλεύεται η δεύτερη αυτή επιχείρηση (Β). Η επιχείρηση (Β) έχει δικαίωμα επιλογής, ενώ η επιχείρηση (Α) δεν έχει το δικαίωμα αυτό, καθώς παραχωρεί ή εκμισθώνει οικόπεδο.

γ) Η επιλογή φορολόγησης μπορεί να ασκηθεί στην περίπτωση εκμίσθωσης ενός κτηρίου για τους χώρους του οποίου ισχύουν αθροιστικά οι εξής προϋποθέσεις:

- Να εκμισθώνονται **ταυτόχρονα**, τόσο σε επιχειρήσεις λιανικού εμπορίου αγαθών (ένδυση, υπόδηση, δώρα, είδη σπιτιού, ηλεκτρικά είδη, κλπ.), όσο και σε επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών προς το κοινό (εστιατόρια, καφετέριες, θέατρα, κινηματογράφοι, κλπ.).
- Να εκμισθώνονται **τουλάχιστον** σε δεκαπέντε (15) διαφορετικές επιχειρήσεις προκειμένου να χρησιμοποιηθούν ως εμπορικό κατάστημα, με την προϋπόθεση βέβαια ότι και η έκταση του κτηρίου είναι τουλάχιστον 4.000 τ.μ..

δ) Όσον αφορά την έκταση του εμπορικού κέντρου, προκειμένου να υπάρχει δικαίωμα επιλογής φορολόγησης, θα πρέπει οι κύριοι χώροι οι οποίοι χρησιμοποιούνται για την άσκηση δραστηριότητας λιανικού εμπορίου να υπερβαίνει τα 4.000 τ.μ., κατά συνέπεια δεν μπορεί να γίνει επιλογή φορολόγησης για ακίνητο που διαθέτει π.χ. 2.000 τ.μ. για εμπορικά καταστήματα και 3.000 τ.μ. ως χώρο στάθμευσης.

ε) Κτήριο 5.000 τ.μ., από το οποίο έκταση 2.000 τ.μ. ιδιοχρησιμοποιείται και το υπόλοιπο διατίθεται σε άλλες επιχειρήσεις για την άσκηση εμπορικής δραστηριότητας, δεν θεωρείται ότι πληροί τις προϋποθέσεις για την επιλογή φορολόγησης. Αντίθετα εάν η ιδιοχρησιμοποίηση αφορά τα 800 τ.μ. και το υπόλοιπο (4.200) τ.μ. διατίθεται σε άλλες επιχειρήσεις, μπορεί να γίνει επιλογή φορολόγησης για το υπόλοιπο αυτό μέρος.

Επισημαίνεται ότι με τις διατάξεις του κοινοποιούμενου νόμου δίνεται δικαίωμα επιλογής φορολόγησης πράξεων οι οποίες χαρακτηρίζονται ως «μίσθωση ακινήτου» και δεν θίγονται περιπτώσεις πράξεων οι οποίες υπάγονταν ήδη στο φόρο, καθώς δεν συνιστούν «μίσθωση ακινήτου», όπως π.χ. η παραχώρηση χώρου με παράλληλη παροχή υπηρεσιών. Είναι ευνόητο ότι σε περιπτώσεις που υφίστανται αμφισβητήσεις όσον αφορά το χαρακτηρισμό των πράξεων ως «μίσθωση ακινήτου» ή άλλου είδους υπηρεσία και εφόσον η επιχείρηση επιθυμεί τη φορολόγηση, είναι προτιμότερο να υποβληθεί αίτηση επιλογής φορολόγησης, ώστε να εξαιρεθεί οποιαδήποτε αμφισβήτηση περί υπαγωγής ή μη στο φόρο των πράξεων αυτών κατά το φορολογικό έλεγχο.

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 φωτοαντίγραφο 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.).

4. Με την παράγραφο 4 του ανωτέρω άρθρου προστίθεται νέο εδάφιο στην παράγραφο 2 του άρθρου 33 του Κώδικα ΦΠΑ. Με το εδάφιο αυτό ορίζεται ότι η περίοδος διακανονισμού για τα ακίνητα για τα οποία πραγματοποιείται επιλογή φορολόγησης, σύμφωνα με τα ανωτέρω υπό σημείο (1), 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.

Για την εφαρμογή της διάταξης αυτής και του άρθρου 4 της ΑΥΟΟ ΠΟΛ. 1112/07, διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

- Εφόσον η επιλογή φορολόγησης πραγματοποιείται πριν από την έναρξη λειτουργίας του εμπορικού κέντρου, ο ΦΠΑ με τον οποίο επιβαρύνθηκε η κατασκευή του εμπορικού κέντρου εκπίπτει στο σύνολό του. Εάν στη συνέχεια εντός της δεκαετούς περιόδου διακανονισμού πραγματοποιηθεί πώληση του εμπορικού κέντρου, ή μέρους αυτού, ή λύση του νομικού προσώπου, διακανονίζεται, ανάλογα, ο φόρος που αναλογεί στα υπόλοιπα έτη. Σημειώνεται ότι στην περίπτωση πώλησης μέρους του εμπορικού κέντρου, προκειμένου να είναι δυνατή η συνέχιση φορολόγησης του υπολοίπου, θα πρέπει αυτό να πληροί τις προϋποθέσεις που αναφέρονται στο σημείο (1) ανωτέρω (έκταση πάνω από 4.000 τ.μ., κλπ.).
- Εφόσον η επιλογή φορολόγησης πραγματοποιείται σε χρόνο μεταγενέστερο της έναρξης χρησιμοποίησης του εμπορικού κέντρου, για τα πρώτα έτη, κατά τα οποία το εμπορικό κέντρο χρησιμοποιήθηκε για απαλλασσόμενες πράξεις, 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. Το ίδιο ισχύει και για τα εμπορικά κέντρα τα οποία είχαν ήδη τεθεί σε λειτουργία μέχρι 31.12.06.

Διευκρινίζεται ότι για να υπάρχει δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής του φόρου εισροών, στην περίπτωση που η επιλογή φορολόγησης γίνει σε χρόνο μεταγενέστερο της έναρξης κατασκευής του εμπορικού κέντρου, 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 έναρξης κατασκευής, η επιχείρηση θα πρέπει να προσκομίσει στοιχεία από τα οποία προκύπτει ο φόρος με τον οποίο έχει επιβαρυνθεί η κατασκευή του εμπορικού κέντρου. 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 περιοδική δήλωση που υποβάλλεται για τη φορολογική περίοδο κατά την οποία έγινε η επιλογή φορολόγησης. Για το φόρο αυτό υπάρχει δικαίωμα επιστροφής σύμφωνα με την ΑΥΟΟ ΠΟΛ. 1073/2004.

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω αναφέρεται το εξής παράδειγμα:

Παράδειγμα

Επιχείρηση (Α) αποφασίζει στις **10.3.2007** να ανεγείρει σε ιδιόκτητο οικόπεδο, ακίνητο έκτασης 10.000 τ.μ., το οποίο προορίζει να εκμεταλλευτεί ως εμπορικό κέντρο. Η ανέγερση ολοκληρώνεται στις **20.10.2010**, οπότε και τίθεται σε εκμετάλλευση. Για την ανέγερση αυτή έχει επιβαρυνθεί με φόρο εισροών **1.000.000** ευρώ κατά το έτος **2007**, **2.000.000** κατά το έτος **2008**, **2.000.000** κατά το έτος **2009** και **1.000.000** για το έτος **2010**. Η επιχείρηση αυτή έχει την ευχέρεια να επιλέξει τη φορολόγηση των πράξεων που θα διενεργεί:

- Κατά την έναρξη κατασκευής του κέντρου (10.3.2007), υποβάλλοντας σχετική αίτηση, οπότε θα διενεργεί άμεσα έκπτωση και θα έχει το δικαίωμα επιστροφής του φόρου που επιβαρύνει την κατασκευή του, με τις περιοδικές δηλώσεις που θα υποβάλλει. Με την αίτησή της θα πρέπει να προσδιορίζει εάν η επιλογή φορολόγησης αφορά το σύνολο του εμπορικού κέντρου ή το συγκεκριμένο τμήμα αυτού, το οποίο θα πρέπει να είναι τουλάχιστον 4.000 τ.μ.. Επισημαίνεται ότι η επιλογή αυτή δεν μπορεί να τροποποιηθεί, γεγονός το οποίο σημαίνει ότι η επιχείρηση υποχρεούται να επιβάλλει ΦΠΑ στις μισθώσεις χώρων που θα πραγματοποιεί κατά τη διάρκεια 10 ετών από την έναρξη χρησιμοποίησης του εμπορικού κέντρου, ήτοι για τα έτη 2010 έως 2019.
- Κατά την έναρξη λειτουργίας του εμπορικού κέντρου (20.10.2010), οπότε έχει δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής του συνόλου του φόρου εισροών (6.000.000) ευρώ κατά το χρόνο αυτό, εφόσον η φορολόγηση αφορά το σύνολό του.
- Σε οποιοδήποτε χρόνο μετά την έναρξη λειτουργίας του εμπορικού κέντρου. Εάν η επιλογή γίνει π.χ. από 1.1.2012, η επιχείρηση θα έχει δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής των 3/5 του φόρου εισροών, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων και ανάλογα με το ποσοστό της επιφάνειας για την οποία γίνεται η επιλογή φορολόγησης, καθώς το εμπορικό κέντρο χρησιμοποιήθηκε ήδη σε αφορολόγητες δραστηριότητες κατά τη διάρκεια 2 ετών (2010 και 2011). Η περίοδος διακανονισμού για το φόρο αυτό είναι 8 έτη, ήτοι μέχρι το έτος 2019 και για το 1/8 του φόρου αυτού κάθε έτος.

Εάν η ανωτέρω επιχείρηση (Α) αποφασίσει να παραχωρήσει το δικαίωμα εκμετάλλευσης στην επιχείρηση (Β), διατηρεί επίσης το δικαίωμα επιλογής φορολόγησης της σύμβασης παραχώρησης και κατά συνέπεια έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, τηρουμένων των διατάξεων περί της δεκαετούς περιόδου διακανονισμού. Η επιχείρηση (Β) έχει επίσης το δικαίωμα επιλογής φορολόγησης και έκπτωσης του φόρου εισροών, εφόσον υποβάλει σχετική αίτηση.

Το ίδιο ισχύει εάν η επιχείρηση (Α) παραχωρήσει το δικαίωμα εκμετάλλευσης μέρους του εμπορικού κέντρου, π.χ. 6.000 τ.μ..

Στην περίπτωση που η επιχείρηση (Α) παραχωρήσει το δικαίωμα εκμετάλλευσης 3.000 τ.μ. και το υπόλοιπο εκμεταλλεύεται η ίδια, η επιχείρηση αυτή διατηρεί επίσης το δικαίωμα επιλογής φορολόγησης και έκπτωσης του φόρου εισροών, ενώ η επιχείρηση (Β) δεν έχει δικαίωμα επιλογής φορολόγησης, καθώς το μέρος του εμπορικού κέντρου που θα εκμεταλλεύεται διαθέτει επιφάνεια μικρότερη των 4.000 τ.μ..

5. Με το άρθρο 5 της ΑΥΟΟ ΠΟΛ. 1112/07 προβλέπονται μεταβατικές διατάξεις για την πρώτη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 24 του ν. 3522/2006. Ειδικότερα και μετά την παράταση που δόθηκε με την ΑΥΟΟ ΠΟΛ 1126/30.10.07, διευκρινίζονται τα εξής:

Η έκπτωση του φόρου με τον οποίο έχει επιβαρυνθεί η κατασκευή του εμπορικού κέντρου, όπως αναλύεται στην ανωτέρω παράγραφο 4, πραγματοποιείται με την περιοδική δήλωση που υποβλήθηκε για τη φορολογική περίοδο που έγινε η επιλογή φορολόγησης (π.χ. Δεκέμβριος 2007).

Παράδειγμα

Εμπορικό κέντρο το οποίο κατασκευάστηκε το 2005 και τέθηκε σε λειτουργία τον Οκτώβριο του 2005, έχει επιβαρυνθεί συνολικά με φόρο εισροών 10.000.000 ευρώ.

Μέχρι 31.12.2006 έχουν παρέλθει 2 έτη της πενταετούς περιόδου διακανονισμού, κατά συνέπεια η επιχείρηση δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης για τα δύο πέμπτα (2/5) του φόρου εισροών, ήτοι 4.000.000 ευρώ.

Εάν η επιχείρηση αυτή επιλέξει τη φορολόγηση από 1.1.2007, έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που αναλογεί στα υπόλοιπα 3 έτη της πενταετίας, ήτοι ποσού 6.000.000 ευρώ. Ο φόρος αυτός θα εκπεστεί με την περιοδική δήλωση που θα υποβληθεί μετά την πραγματοποίηση της επιλογής φορολόγησης και θα παρακολουθείται για διακανονισμό στα υπόλοιπα έτη της συνολικής δεκαετούς περιόδου διακανονισμού. Σημειώνεται ότι το ποσό αυτό του φόρου εισροών μπορεί να ζητηθεί για επιστροφή, κατά το μέρος που δεν έχει συμψηφιστεί με φόρο εκροών μέχρι 31.12.2007. Η επιστροφή αυτή μπορεί να πραγματοποιηθεί μετά την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης του έτους 2007 και δεν πρέπει να μεταφερθεί ως πιστωτικό υπόλοιπο στην περιοδική δήλωση του Ιανουαρίου 2008. Εάν η επιχείρηση δεν προτίθεται να ζητήσει επιστροφή, μπορεί να μεταφέρει το ανωτέρω πιστωτικό υπόλοιπο στη νέα διαχειριστική περίοδο του 2008 για συμψηφισμό, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων.

Καθώς το ακίνητο έχει ήδη χρησιμοποιηθεί για δύο έτη και προκειμένου να έχουμε δεκαετή περίοδο, συνολικά, τα εναπομένοντα έτη διακανονισμού προσδιορίζονται σε 8 έτη. Το ποσό λοιπόν των 6.000.000 ευρώ διακανονίζεται για οκτώ (8) έτη και για 750.000 ευρώ για κάθε έτος.

6. Στην περίπτωση εμπορικών κέντρων που λειτουργούσαν ήδη κατά την 1.1.2007 και δεν έχει επιβληθεί ΦΠΑ στις μισθώσεις χώρων που έχουν πραγματοποιηθεί μέχρι την υποβολή της αίτησης επιλογής φορολόγησης, μπορεί να πραγματοποιηθεί επιλογή φορολόγησης, η οποία θα ισχύει υποχρεωτικά από 1.1.2007, με την υποχρέωση του υποκειμένου να εκδώσει συμπληρωματικό φορολογικό στοιχείο, για την επιβολή του φόρου που αναλογεί στις πράξεις που πραγματοποιήθηκαν από 1.1.2007 μέχρι την ημερομηνία επιλογής φορολόγησης.

7. Επιχειρήσεις εκμετάλλευσης εμπορικών κέντρων που λειτουργούσαν πριν από την 1.1.2007 και οι οποίες έχουν επιβάλει ΦΠΑ στις μισθώσεις χώρων που πραγματοποιήθηκαν μέχρι 31.12.2006, εφόσον έχουν υποβάλει αίτηση επιλογής φορολόγησης μέχρι **31 Δεκεμβρίου 2007**, έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που επιβάρυνε την κατασκευή των εμπορικών κέντρων και όσον αφορά τις προηγούμενες διαχειριστικές περιόδους. Κατά συνέπεια, εφόσον η έκπτωση αυτή έχει πραγματοποιηθεί με τις υποβληθείσες δηλώσεις, η έκπτωση θεωρείται νόμιμη και η επιχείρηση έχει δικαίωμα επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου, κατά το μέρος που ο φόρος εισροών δεν έχει συμψηφιστεί με το φόρο εκροών κατά τις προηγούμενες διαχειριστικές περιόδους και μέχρι 31.12.07. Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση που έχουν υποβληθεί δηλώσεις με επιφύλαξη του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου εισροών. Το πιστωτικό υπόλοιπο που δημιουργείται από την αιτία αυτή επιστρέφεται με την υποβολή σχετικής αίτησης επιστροφής, σύμφωνα με την ΑΥΟΟ ΠΟΛ. 1073/2004, μετά την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης του έτους 2007 και κατά το μέρος που δεν έχει συμψηφιστεί με φόρο εκροών μέχρι 31.12.07. Αυτονόητο είναι ότι το πιστωτικό

υπόλοιπο το οποίο προκύπτει στην περιοδική δήλωση της περιόδου που λήγει στις 31.12.07 δεν μεταφέρεται για έκπτωση κατά τον Ιανουάριο του 2008, εφόσον η επιχείρηση επιθυμεί την επιστροφή αυτού.

Στην περίπτωση που εμπορικά κέντρα που λειτουργούσαν πριν από την 1.1.2007, επέβαλλαν φόρο σε μέρος του εμπορικού κέντρου, μπορούν με την υποβολή της αίτησης επιλογής φορολόγησης που υπέβαλαν μέχρι 31.12.07, να τροποποιήσουν το ποσοστό της επιφάνειας του εμπορικού κέντρου, για το οποίο επιθυμούν τη φορολόγηση, ποσοστό βεβαίως που ισχύει από 1.1.2007, ή από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον αυτή διαφέρει της 1.1.2007.

Παράδειγμα πρώτο

Εμπορικό κέντρο το οποίο κατασκευάστηκε το 2005 και τέθηκε σε λειτουργία τον Οκτώβριο του 2005, έχει επιβαρυνθεί συνολικά με φόρο εισροών 10.000.000 ευρώ.

Εάν το σύνολο των μισθώσεων χώρων του εμπορικού αυτού κέντρου έχει ήδη υπαχθεί στο φόρο από την έναρξη λειτουργίας του (Οκτώβριος 2005) και με την προϋπόθεση ότι θα πραγματοποιηθεί επιλογή φορολόγησης του συνόλου του εμπορικού κέντρου, η επιχείρηση έχει δικαίωμα έκπτωσης του συνόλου του φόρου εισροών με τον οποίο έχει επιβαρυνθεί η κατασκευή και η λειτουργία του εμπορικού κέντρου. Εάν στις 31.12.2007, προκύπτει πιστωτικό υπόλοιπο που αφορά την κατασκευή του εμπορικού κέντρου, το πιστωτικό αυτό υπόλοιπο επιστρέφεται μετά την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης του έτους 2007.

Η έκπτωση των 2/5 του φόρου εισροών, ήτοι 4.000.000 ευρώ, είναι οριστική, ενώ το υπόλοιπο του φόρου εισροών που αναλογεί στα υπόλοιπα 3/5, ήτοι 6.000.000 ευρώ διακανονίζεται στα υπόλοιπα 8 έτη, δηλαδή υπάρχει δικαίωμα έκπτωσης με την προϋπόθεση ότι το εμπορικό κέντρο συνεχίζει να υπάγεται στο φόρο μέχρι 31.12.2014.

Παράδειγμα δεύτερο

Εμπορικό κέντρο έκτασης 20.000 τ.μ., το οποίο κατασκευάστηκε το 2005 και τέθηκε σε λειτουργία τον Οκτώβριο του 2005, έχει επιβαρυνθεί συνολικά με φόρο εισροών 10.000.000 ευρώ.

Εάν από την έναρξη λειτουργίας του εμπορικού αυτού κέντρου (Οκτώβριος 2005) έχει υπαχθεί στο φόρο το 40% της έκτασής του (8.000 τ.μ.), διακρίνουμε τις εξής περιπτώσεις, ανάλογα με την επιλογή φορολόγησης που πραγματοποιήθηκε μέχρι 31.12.07:

- Πραγματοποιείται επιλογή φορολόγησης για το 40% της έκτασης του εμπορικού κέντρου. Στην περίπτωση αυτή οριστικοποιείται η έκπτωση των 2/5 του 40% του φόρου εισροών, ήτοι ποσού 1.600.000 ευρώ που αντιστοιχεί στα δύο προηγούμενα χρόνια (2005 και 2006). Για το υπόλοιπο των 3/5 του 40% του φόρου εισροών, ήτοι 2.400.000 ευρώ, υπάρχει δικαίωμα έκπτωσης με την προϋπόθεση ότι η φορολόγηση θα συνεχιστεί μέχρι 31.12.2014. Πιστωτικό υπόλοιπο που προκύπτει στις 31.12.07 που αφορά το 40% του φόρου εισροών μπορεί να επιστραφεί με την εκκαθαριστική δήλωση του έτους 2007.
- Πραγματοποιείται επιλογή φορολόγησης για το 60% της έκτασης του εμπορικού κέντρου. Στην περίπτωση αυτή οριστικοποιείται η έκπτωση των 2/5 του 40% του φόρου εισροών, ήτοι ποσού 1.600.000 ευρώ που αντιστοιχεί στα δύο προηγούμενα χρόνια (2005 και 2006). Η επιχείρηση έχει δικαίωμα έκπτωσης των 3/5 του 60% του φόρου εισροών, ήτοι 3.600.000 ευρώ, με την προϋπόθεση ότι η φορολόγηση του 60% του εμπορικού κέντρου θα συνεχιστεί μέχρι 31.12.2014. Πιστωτικό υπόλοιπο που προκύπτει στις 31.12.07 από την ανωτέρω αιτία, μπορεί να επιστραφεί με την εκκαθαριστική δήλωση του έτους 2007.
- Πραγματοποιείται επιλογή φορολόγησης για το 20% της έκτασης του εμπορικού κέντρου (4.000 τ.μ.). Στην περίπτωση αυτή η επιχείρηση έχει δικαίωμα έκπτωσης μόνο του 20% του φόρου εισροών, τόσο για τα έτη 2005 και 2006, όσο και για τα επόμενα έτη 2007 – 2014. Ανεξάρτητα δηλαδή από το γεγονός ότι επεβλήθη φόρος για το 40% της έκτασης του εμπορικού κέντρου, η επιχείρηση έχει δικαίωμα έκπτωσης μόνο για το 20% του φόρου εισροών για το οποίο επιλέγει οριστικά τη φορολόγηση. Κατά συνέπεια οριστικοποιείται η έκπτωση των 2/5 του 20% του φόρου εισροών, ήτοι ποσού 800.000 ευρώ που αντιστοιχεί στα δύο προηγούμενα χρόνια (2005 και 2006) και υπάρχει δικαίωμα έκπτωσης των υπολοίπων 3/5 του 20% του φόρου εισροών, ήτοι 1.200.000 ευρώ, με την προϋπόθεση ότι η φορολόγηση του 20% του εμπορικού κέντρου θα συνεχιστεί μέχρι 31.12.2014. Πιστωτικό

υπόλοιπο που προκύπτει στις 31.12.07 από την ανωτέρω αιτία, μπορεί να επιστραφεί με την εκκαθαριστική δήλωση του έτους 2007.

8. Επισημαίνεται ότι, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β) του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 63 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως αυτές έχουν ερμηνευτεί από τη διοίκηση, δεν οφείλεται χαρτόσημο στις μισθώσεις ακινήτων, οι οποίες υπάγονται στο Φόρο Προστιθέμενης Αξίας. Κατά συνέπεια, οι επιχειρήσεις εκμετάλλευσης εμπορικών κέντρων που επιλέγουν την επιβολή ΦΠΑ στις μισθώσεις χώρων σε εμπορικά κέντρα σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην παρούσα, δεν έχουν υποχρέωση καταβολής χαρτοσήμου για τις μισθώσεις αυτές.

Εκμισθωτές οι οποίοι έχουν επιρρίψει χαρτόσημο στους αντισυμβαλλομένους (μισθωτές) κατά το χρονικό διάστημα από 1.1.2007 μέχρι την έκδοση της παρούσας και επιλέξουν τη φορολόγηση, σύμφωνα με την περίπτωση γ) της παραγράφου 1 του άρθρου 5 της ΑΥΟΟ ΠΟΛ. 1112/07, δεν υποχρεούνται στην απόδοση του χαρτοσήμου στο δημόσιο, με την προϋπόθεση ότι το χαρτόσημο αυτό θα επιστραφεί στους αντισυμβαλλομένους (μισθωτές).

9. Το Τμήμα ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. οφείλει να καταχωρεί τις αιτήσεις επιλογής φορολόγησης σε ιδιαίτερο βιβλίο, στο οποίο θα αναγράφεται η επωνυμία της επιχείρησης, ο ΑΦΜ, η ημερομηνία υποβολής της αίτησης, καθώς επίσης εάν πρόκειται για επιλογή που γίνεται πριν από την έναρξη χρησιμοποίησης του εμπορικού κέντρου ή μετά από αυτήν.

10. Το Τμήμα ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ., μετά από έλεγχο των πραγματικών περιστατικών και αφού διαπιστώσει ότι πληρούνται οι όροι για την άσκηση επιλογής χορηγεί στην επιχείρηση βεβαίωση από την οποία προκύπτει ότι η αίτηση επιλογής φορολόγησης γίνεται δεκτή. Η βεβαίωση αυτή χορηγείται εντός οκτώ (8) ημερών από την ημερομηνία υποβολής της αίτησης επιλογής φορολόγησης.

**Ο ΥΦΥΠΟΥΡΓΟΣ
ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΑΝΤΩΝΙΟΣ ΜΠΕΖΑΣ**

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Προϊσταμένη της Γραμματείας**