



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29.10.2021

Αριθμός απόφασης: 4032

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604573

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ2020/23-10-2020 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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ2759/τ. Β'/01-08-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 10.02.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανωνύμου εταιρείας με την επωνυμία «.....» και τον διακριτικό τίτλο «.....» με ΑΦΜ:η οποία εδρεύει στα Αργοστολίου, κατά α) της υπ. αρ./05.01.2021 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 23/12/2018 έως 30/12/2018, β) της υπ. αρ./05.01.2021 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 31/12/2018 έως 31/12/2018, γ) της υπ. αρ./05.01.2021 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2019 έως 31/01/2019, δ) της υπ. αρ./05.01.2021 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/02/2019 έως 28/02/2019, ε) της υπ. αρ./05.01.2021 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/03/2019 έως 31/03/2019, στ) της υπ. αρ./05.01.2021 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/04/2019 έως 30/04/2019, ζ) της υπ. αρ./05.01.2021 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/05/2019 έως 31/05/2019, η) της υπ. αρ./05.01.2021 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/06/2019 έως 31/06/2019, θ) της υπ. αρ./05.01.2021 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/07/2019 έως 31/07/2019, ι) της υπ. αρ./05.01.2021 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/08/2019 έως 31/08/2019, ια) της υπ. αρ./05.01.2021 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/09/2019 έως 30/09/2019, ιβ) της υπ. αρ./05.01.2021 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/10/2019 έως 31/10/2019, ιγ) της υπ. αρ./05.01.2021 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/11/2019 έως 31/11/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΡΓΟΣΤΟΛΙΟΥ, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 05.01.2021 Οικείες διαπιστώσεις παράβασης, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΡΓΟΣΤΟΛΙΟΥ.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΑΡΓΟΣΤΟΛΙΟΥ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 10.02.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής, της ανωνύμου εταιρείας με την επωνυμία «.....» και τον διακριτικό τίτλο «.....» με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τις παραπάνω προσαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο γιατί υπέβαλε εκπρόθεσμα κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του ν.2859/2000 (ΚΩΔΙΚΑΣΦΠΑ), τις με αριθμό/2020,/2020,/2020,/2020,/2020,/2020,/2020,/2020,/2020,/2020, δηλώσεις Φ.Π.Α. από τις οποίες δεν προέκυψε φόρος για καταβολή, πρόστιμο ύψους 100,00 ευρώ για κάθε μια εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης Φ.Π.Α.(δέκα τρεις δηλώσεις ΦΠΑ), ήτοι συνολικό ποσόν προστίμου για καταβολή ύψους 1.300,00 ευρώ.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η προσφεύγουσα ανώνυμη εταιρεία προήλθε από μετατροπή (μετασχηματισμό) της ατομικής επιχείρησης «.....» με αριθμό ΓΕΜΗκαι ΑΦΜ, βάσει Ισολογισμού Μετασχηματισμού της 31.12.2018, σύμφωνα με τον Ν. 2166/1993 και Ν.4548/2018.

Στις 23.12.2019, η προσφεύγουσα υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΑΡΓΟΣΤΟΛΙΟΥ την υπ. αρ./23.12.2019 (Τaxis) δήλωση Έναρξη υπό ίδρυση Μη Φυσικού Προσώπου με ημερομηνία έναρξης 23.12.2018 και της χορηγήθηκε ο ΑΦΜ (σχετ.1).

Στην συνέχεια, στις 28/08/2020, η προσφεύγουσα, δια του Προέδρου της και Διευθύνοντα Συμβούλου, με αίτηση(αρ. πρωτ./28.08.2020 Δ.Ο.Υ. ΑΡΓΟΣΤΟΛΙΟΥ) και συνημμένη την Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος έτους 2019, λόγω μετασχηματισμού της Ατομικής Επιχείρησης «.....» ΑΦΜ, στην Ανώνυμη Εταιρεία «.....» ζήτησε (τμήμα μητρώου) αλλαγή της ημερομηνίας έναρξης δραστηριότητας, καθότι όλες οι πράξεις που διενεργήθηκαν το 2019 θεωρείται ότι έγιναν για

λογαριασμό της εφόσον ο ισολογισμός μετασχηματισμού έχει ημερομηνία **31.12.2018**, προκειμένου να έχει την δυνατότητα της ηλεκτρονικής υποβολής της δήλωσης.

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Αργοστολίου (Τμήμα Μητρώου) με την υπ. αρ./07.05.2020 Δήλωση Έναρξης Μη Φυσικού Προσώπου άλλαξε την ημερομηνία έναρξης σε **31.12.2018** (έκθεση απόψεων).

Στις **30.12.2019**, συστάθηκε η προσφεύγουσα εταιρεία, με την με αριθμό/30.12.2019 συμβολαιογραφική πράξη της συμβολαιογράφου κας

Στις **14.02.2020**, εγκρίθηκε με την με αριθμό/...../2020 απόφαση της, η με αριθμό/2019 συμβολαιογραφική πράξη της συμβολαιογράφου κας

Στις **23/03/2020**, καταχωρήθηκε στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο (Γ.Ε.ΜΗ) με ΚΑΚ , η με αριθ. πρωτ./...../2020 ανωτέρω απόφαση της κατόπιν της από 30.12.2019 αίτησης της επιχείρησης «.....» με αριθμό ΓΕΜΗκαι ΑΦΜ(αρ. πρωτ./23.03.2020 ΕΠΙΜΕΛΗΤΗΡΙΟ-.....).

Στις **23/03/2020**, έγινε διακοπή εργασιών της ατομικής επιχείρησης «.....» με αριθμό ΓΕΜΗκαι ΑΦΜ, με απία διακοπής οριστικοποίηση μετασχηματισμού Ν.2166/93 (σχετ. 6)

Στις **08/04/2020** (ανακοίνωση σύστασης της προσφεύγουσας Α.Ε.), καταχωρήθηκε στο ΓΕΜΗ με ΚΑΚ/2020 η με αριθ. πρωτ./...../2020 απόφαση της με την οποία εγκρίθηκε η σύσταση της προσφεύγουσας Α.Ε., σύμφωνα με την αριθμό/2019 συμβολαιογραφική πράξη της συμβολαιογράφου κας

Η προσφεύγουσα ανώνυμη εταιρεία έλαβε Αρ. ΓΕΜΗ/2020. (σχετ. 5).

Στις **27/11/2020**, όπως αναφέρεται στις από 05.01.2021 και με αριθμό 79-91 Διαπιστώσεις Παράβασης της Δ.Ο.Υ. ΑΡΓΟΣΤΟΛΙΟΥ, υπεβλήθηκαν οι με αριθμό/2020,/2020,/2020,/2020,/2020,/2020,/2020,/2020,/2020,

...../2020,/2020,/2020, περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ για τις φορολογικές περιόδους, α) 23.12.2018 - 30.12.2018, β) 31.12.2018-31.12.2018 και γ) τις φορολογικές περιόδους από τον μήνα Ιανουάριο 2019 έως και τον Μήνα Νοέμβριο 2019 (έντεκα (11) δηλώσεις του έτους 2019).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν, άλλως τροποποιηθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας συνοπτικά, τους παρακάτω λόγους:

- Υπόχρεη κατά νόμο για την υποβολή των προσωρινών δηλώσεων Φ.Π.Α. για τις υπό κρίση φορολογικές περιόδους από 23.12.2018-30.11.2019 ήταν η ατομική επιχείρηση με ΑΦΜ,τις οποίες και υπέβαλε εμπροθέσμως, όπως ισχυρίζεται, και όχι η προσφεύγουσα. Περαιτέρω, επικαλείται ότι παράνομα επιβλήθηκε το πρόστιμο για την φορολογική περίοδο από 23.12.2018 - 30.12.2018 (αρ. πράξης/2021) και για την φορολογική περίοδο από 31.12.2018 - 31.12.2018 (αρ. πράξης /2021) καθώς ο νόμος απαιτεί την υποβολή δήλωσης ΦΠΑ για φορολογική περίοδο μηνός όχι εβδομάδας η ημέρα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του Ν.2859/2000 (ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΠΑ),ορίζεται ότι:

Υποχρεώσεις των υποκειμένων στο φόρο

1.«Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις δηλώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 10 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Α`170).».

*** Το πρώτο εδάφιο της παρ.1 αντικαταστάθηκε ως άνω και οι περιπτώσεις α`, β`, γ`, δ`, ε` ,

καθώς και τα επόμενα αυτών εδάφια (τα οποία και παραλείπονται) της παρ.1 ΚΑΤΑΡΓΗΘΗΚΑΝ με το άρθρο 356 παρ.1 Ν.4512/2018,ΦΕΚ Α 5/17.1.2018.

2. «Για κάθε υποκείμενο στον φόρο χρησιμοποιείται ο μοναδικός αριθμός φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α.), ο οποίος χορηγείται, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).».

*** Το πρώτο εδάφιο της παρ.2 αντικαταστάθηκε ως άνω και οι περιπτώσεις α`, β`, γ` , καθώς και τα επόμενα αυτών εδάφια τα οποία και παραλείπονται) της παρ.2 ΚΑΤΑΡΓΗΘΗΚΑΝ με το άρθρο 356 παρ.2 Ν.4512/2018,ΦΕΚ Α 5/17.1.2018.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 του Ν.2859/2000(ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΠΑ),ορίζεται ότι:

«Άρθρο 38 Δήλωση και συναφείς υποχρεώσεις

1. Οι υπόχρεοι στο φόρο, που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλουν δήλωση ΦΠΑ για κάθε φορολογική περίοδο.

2. Η φορολογική περίοδος ορίζεται ως εξής:

α) ένας ημερολογιακός μήνας, προκειμένου για υπόχρεους οι οποίοι χρησιμοποιούν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, καθώς και για το Δημόσιο όταν ασκεί δραστηριότητες για τις οποίες υπόκειται στο φόρο,

4. Η δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου....

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1080/5.4.1994 Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του ν. 2166/1993 Αρ. Πρωτ. 1039799/10359/Β0012, ορίζεται ότι:

Τα κύρια χαρακτηριστικά του ν.[2166/1993](#) για τις μετατροπές και συγχωνεύσεις επιχειρήσεων που γίνονται με τις διατάξεις του νόμου αυτού είναι τα εξής:

1. Οι διατάξεις των άρθρων 1 έως 5 του ν. [2166/1993](#) έχουν εφαρμογή επί όλων εν γένει των επιχειρήσεων που θέλουν να μετατραπούν ή συγχωνευθούν σε ανώνυμη εταιρία ή εταιρία περιορισμένης ευθύνης, ανεξάρτητα από το αντικείμενο των εργασιών τους. Προϋπόθεση όμως απαραίτητη είναι όπως οι μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις πρέπει να τηρούν βιβλία Γ κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και να έχουν συντάξει τουλάχιστον έναν ισολογισμό για δωδεκάμηνο ή μεγαλύτερο χρονικό διάστημα.

2. Η εκτίμηση της περιουσιακής κατάστασης των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων για τον προσδιορισμό του εισφερόμενου κεφαλαίου αυτών, δεν γίνεται από την Επιτροπή του άρθρου 9 του ν. [2190/1920](#).

Μετά τη λήψη απόφασης των αρμοδίων οργάνων για τον μετασχηματισμό, συντάσσεται απογραφή και ισολογισμός της μετασχηματιζόμενης επιχείρησης. Τα στοιχεία του ισολογισμού αυτού θα αποτελέσουν στοιχεία ισολογισμού της νέας εταιρίας που θα προέλθει από τον μετασχηματισμό. Όλες οι συναλλαγές που θα διενεργηθούν μετά την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού, θεωρούνται διενεργούμενες για λογαριασμό της νέας εταιρίας. Επομένως οι μετατρεπόμενες ή συγχωνευόμενες επιχειρήσεις θα φορολογηθούν για το προκύψαν αποτέλεσμα με βάση τον κλεισθέντα ισολογισμό μετασχηματισμού.

Άρθρο 2 Εισφερόμενο κεφάλαιο - Μεταφορά ζημιάς

«[.....]

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η μετατρεπόμενη ή συγχωνευόμενη επιχείρηση μετά τη σύνταξη του ισολογισμού μετασχηματισμού συνεχίζει να υφίσταται ως επιχείρηση και να

διενεργεί συναλλαγές επ' ονόματί της και να εκδίδει τα προβλεπόμενα στοιχεία από το ΚΒΣ και να τα καταχωρεί στα τηρούμενα από αυτή βιβλία. Όλες όμως οι πράξεις αυτές που γίνονται μετά το χρόνο κατάρτισης του ισολογισμού μετασχηματισμού και μέχρι να ολοκληρωθεί η διαδικασία του μετασχηματισμού (σύσταση της νέας εταιρίας) θεωρούνται όπως αναφέρουμε πιο πάνω για φορολογικούς σκοπούς ότι διενεργούνται για λογαριασμό της νέας εταιρίας και κατά συνέπεια όλες οι πράξεις αυτές θα μεταφερθούν με συγκεντρωτική εγγραφή στα βιβλία της νέας εταιρίας, αμέσως μετά τη σύσταση αυτής.

.....

Ύστερα από τα ανωτέρω αναφερόμενα προκύπτει ότι οι μετατρεπόμενες ή συγχωνευόμενες ή απορροφούμενες επιχειρήσεις φορολογούνται για τα τυχόν κέρδη που προκύπτουν μέχρι του χρόνου σύνταξης από μέρους των του ισολογισμού μετασχηματισμού, ενώ τα κέρδη που θα προκύψουν από τις συναλλαγές που θα διενεργηθούν μετά το χρόνο σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού και μέχρι της ολοκλήρωσής του, φορολογούνται στο όνομα της προερχόμενης από το μετασχηματισμό εταιρίας.

Προς τούτο για το αποτέλεσμα που θα προκύψει με βάση τον ισολογισμό μετασχηματισμού, υποχρεούνται οι μετατρεπόμενες ή συγχωνευόμενες ή απορροφούμενες επιχειρήσεις να υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος στον αρμόδιο για τη φορολογία τους προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., εάν πρόκειται για νομικά πρόσωπα του ν.δ. 3843/1958 εντός 4,5 μηνών από την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού και εντός 3,5 μηνών για τις προσωπικές εταιρίες και τις ατομικές επιχειρήσεις που φορολογούνται με τις διατάξεις του ν.δ.3323/1955.

Επειδή, σύμφωνα με την ΑΠΟΦ 105//1995: Ερμ. Εγκύκλιος περί μετασχηματισμού επιχειρήσεων, ορίζεται ότι:
Άρθρο ΕΓΚΥΚΛΙΟΣ

Οδηγίες και διευκρινίσεις για την αντιμετώπιση θεμάτων που ανακύπτουν κατά το μετασχηματισμό επιχειρήσεων με τις διατάξεις του Ν. 2166/93 παρασχέθηκαν από το υπουργείο Οικονομικών με την εγκύκλιο 055240/439/Πολ. 1131/9.5.95:

Σε συνέχεια των αριθμ. 1039799/10359/Β. 0012/ ΠΟΛ. 1080/5.4.1994 και 1138458 / 1044/0015/ ΠΟΛ. 1346/5.11.1993 εγκυκλίων με τις οποίες κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις των άρθρων 1-7 και 21 αντίστοιχα του ν. 2166/1993 παρέχουμε συμπληρωματικά τις ακόλουθες οδηγίες και διευκρινίσεις.

Α. Διαχειριστική Περίοδος

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 26 του π.δ, **186/1992** "Περί Κ.Β.Σ." και της παρ. 1 του άρθρου 29 του ν. **2238/1994** κατά την έναρξη, τη λήξη ή τη διακοπή των εργασιών της επιχείρησης η διαχειριστική περίοδος μπορεί να είναι μικρότερη του δωδεκαμήνου. Κατ' εξαίρεση, για τον επιτηδεύματία που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας, η

διαχειριστική περίοδος έναρξης μπορεί να περιλαμβάνει και μεγαλύτερο του δωδεκαμήνου χρονικό διάστημα, όχι όμως και πλέον των εικοσιτεσσάρων μηνών.....

2.....3.....Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 6 του ιδίου άρθρου ορίζεται ότι, όλες οι πράξεις που διενεργούνται από τις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις μέσα στο χρονικό διάστημα που μεσολαβεί μεταξύ του χρόνου σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού και του χρόνου ολοκλήρωσης της μετατροπής ή συγχώνευσης, θεωρούνται ότι ενεργούνται για λογαριασμό της προερχόμενης από τη μετατροπή ή συγχώνευση κ.λπ. νέας εταιρείας.

4. Εξάλλου με τις διατάξεις της παρ. 9 του άρθρου 4 του π.δ. [186/1992](#) όπως αυτές προστέθηκαν με την παρ. 5 του άρθρου 21 του ν. [2166/1993](#), στις περιπτώσεις μετασχηματισμού επιχειρήσεων, η νέα εταιρία (προερχόμενη από μετασχηματισμό) έχει όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα που είχε οποιαδήποτε από τις επιχειρήσεις ή κλάδους που μετασχηματίστηκαν.

5. Ενόψει των ανωτέρω και δεδομένου ότι, κατά το μετασχηματισμό των επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του ν. [2166/1993](#), ο χρόνος σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού ταυτίζεται με το χρόνο έναρξης της πρώτης διαχειριστικής περιόδου της προερχόμενης από το μετασχηματισμό εταιρίας, της οποίας όμως η νομική προσωπικότητα κτάται μεταγενέστερα με τη χορήγηση του αριθμού ΜΑΕ από το Υπουργείο Εμπορίου (ολοκλήρωση της διαδικασίας) γίνονται δεκτά τα ακόλουθα:

Ζ. Φόρος Προσπιθέμενης Αξίας

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παράγρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 1642/ 86, όπως ισχύει, οι υποκείμενοι στο φόρο προσπιθέμενης αξίας οι οποίοι- οι τηρούν βιβλία Γ` κατηγορίας του Κ.Β.Σ. οφείλουν να υποβάλλουν, στην αρμόδια για τη φορολογία του εισοδήματος τους ΔΟΥ, προσωρινή δήλωση ΦΠΑ για κάθε φορολογική περίοδο, κάθε μήνα και μέχρι την 25η ημέρα του επόμενου μήνα και εκκαθαριστική δήλωση μέχρι την 10η ημέρα του πέμπτου μήνα που ακολουθεί την λήξη της διαχειριστικής περιόδου.

Επίσης, από τις διατάξεις της παράγρ. 4 του άρθρου 5, του ιδίου νόμου, προκύπτει ότι στη μεταβίβαση επιχείρησης ως συνόλου, κλάδου ή μέρους με τη μορφή εισφοράς σε υφιστάμενο ή συνιστώμενο νομικό πρόσωπο το πρόσωπο που αποκτά τα αγαθά θεωρείται ως για την εφαρμογή του νόμου αυτού, ότι υπεισέρχεται ως διάδοχος στα δικαιώματα και στις υποχρεώσεις του προσώπου που μεταβιβάζει.

Περαιτέρω, όσον αφορά την υποχρέωση υποβολής προσωρινών και, εκκαθαριστικών δηλώσεων ΦΠΑ από τις επιχειρήσεις που μετασχηματίζονται κατ` εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 1 έως και 5 του ν. [2166/93](#), διευκρινίζουμε τα ακόλουθα:

Ι Δεδομένου ότι ο χρόνος σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού ταυτίζεται με το χρόνο έναρξης της πρώτης διαχειριστικής περιόδου της προερχόμενης από το μετασχηματισμό εταιρείας, οι μετατρεπόμενες, συγχωνευόμενες ή απορροφώμενες επιχειρήσεις υποχρεούνται να υποβάλλουν στην αρμόδια για την φορολογία τους ΔΟΥ εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ μέσα στις οικείες προθεσμίες - για τις πράξεις που πραγματοποίησαν μέχρι το χρόνο σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού.

Για τις μηνιαίες φορολογικές περιόδους, από το χρόνο σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού και μέχρι το χρόνο ολοκλήρωσης του μετασχηματισμού, κάθε μία από τις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις για τις πράξεις που διενεργεί στο ονομά της, υποχρεούται στη σύνταξη περιοδικών εκκαθαρίσεων και υποβολή προσωρινών δηλώσεων σύμφωνα με τις

διατάξεις 1642/86, όπως ισχύει.

Στην περίπτωση κατά την οποία η εταιρεία που προέρχεται από το μετασχηματισμό λαμβάνει Α.Φ.Μ. σε χρόνο που δεν συμπίπτει με το χρόνο λήξης της μηνιαίας φορολογικής περιόδου, υποχρέωση σύνταξης περιοδικής εκκαθάρισης και υποβολής προσωρινής δήλωσης ΦΠΑ για την μηνιαία φορολογική περίοδο, έχει η προερχόμενη από τον μετασχηματισμό εταιρεία και μέχρι την 25η ημέρα του επόμενου μήνα. π.χ. έστω ότι η προερχόμενη από την επιτροπή επιχείρηση έλαβε ΑΦΜ στις 19-11-1994, υποχρέωση υποβολής προσωρινής δήλωσης ΦΠΑ για τη μηνιαία φορολογική περίοδο από 1/11/1994 έως 30/11/1994 έχει η εταιρεία που προήλθε από τη μετατροπή, στην αρμόδια για τη φορολογία της ΔΟΥ.

2.[.....] Τέλος, όσον αφορά τις επιχειρήσεις που μετασχηματίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. [2166/93](#) και οι οποίες δεν συνέταξαν και δεν υπέβαλαν τις δηλώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 29 και της παραγρ. 1 του άρθρου 31 του ν. [1642/86](#), όπως ισχύει, (προσωρινή, εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ, δήλωση έναρξης εργασιών, μεταβολών - μετατάξης) σύμφωνα με τα παραπάνω, για λόγους χρηστής διοίκησης, παρέχεται η ευχέρεια υποβολής τους μέχρι την 31-5-1995 χωρίς την επιβολή προστίμων ή προσαυξήσεων μόνο για το λόγο αυτό.

Επειδή, από τα στοιχεία της υπόθεσης του φακέλου, προκύπτει ότι:

α) Η προσφεύγουσα ανώνυμη εταιρεία, προήλθε από μετατροπή(μετασχηματισμό) της ατομικής επιχείρησης «.....» με αριθμό ΓΕΜΗ και ΑΦΜ, βάσει Ισολογισμού Μετασχηματισμού της 31.12.2018, σύμφωνα με τον Ν.2166/1993 και Ν.4548/2018.

β) Στις 23.12.2019 έχει αποκτήσει, από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Αργοστολίου τον ΑΦΜ (σχετ. 1) και έχει καταχωρηθεί ως υπό ίδρυση μη Φυσικό Πρόσωπο με ημερομηνία έναρξης την 31.12.2018, υπαγόμενη στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, (αρ. δηλ. /2020 Δ.Ο.Υ., ως εκτύπωση δηλώσεων -μεταβολών από το ηλεκτρονικό αρχείο της Υπηρεσίας(Taxis-Μητρώο).

γ) Στις 30.12.2019 συστάθηκε, με την με αριθμό /30.12.2019 συμβολαιογραφική πράξη της συμβολαιογράφου κας

δ) Στις 23.03.2020 καταχωρήθηκε στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο (Γ.Ε.ΜΗ) και έλαβε Αρ. ΓΕΜΗ /2020, ενώ την ίδια ημερομηνία έχει γίνει διακοπή της ατομικής επιχείρησης «.....» ΑΦΜ, με αριθμό ΓΕΜΗ, και απία διακοπής οριστικοποίηση μετασχηματισμού Ν. 2166/93.

Επειδή, μετά την 23.03.2020 ημερομηνία οριστικοποίησης μετασχηματισμού Ν. 2166/93 και καταχώρησης της προσφεύγουσας στο ΓΕΜΗ, υπεβλήθησαν, στις 27/11/2020, οι παρακάτω δηλώσεις ΦΠΑ, από τις οποίες δεν προέκυψε φόρος:

A/A	Αριθμός Δήλωσης	Φορολογική περίοδος	Τελευταία ημερομηνία υποβολής της δήλωσης ΦΠΑ	Διαπίστωση Παράβασης Δ.Ο.Υ. ΑΡΓΟΣΤΟΛΙΟΥ	
1		23/12/2018-30/12/2018	31/01/2019	.....	
2		31/12/2018-31/12/2018	31/01/2019	.....	
3		01/01/2019-31/01/2019	28/02/2019	.....	
4		01/02/2019-28/02/2019	29/03/2019	.....	
5		01/03/2019-31/03/2019	30/04/2019	.....	
6		01/04/2019-30/04/2019	31/05/2019	.....	
7		01/05/2019-31/05/2019	28/06/2019	.....	
8		01/06/2019-30/06/2019	31/07/2019	.....	
9		01/07/2019-31/07/2019	30/08/2019	.....	
10		01/08/2019-31/08/2019	30/09/2019	.....	
11		01/09/2019-10/09/2019	31/10/2019	.....	
12		01/10/2019-31/10/2019	29/11/2019	.....	
13		01/11/2019-30/11/2019	31/12/2019	.....	

Επειδή, η προσφεύγουσα στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, επικαλείται ότι υπόχρεη κατά νόμο για την υποβολή των προσωρινών δηλώσεων Φ.Π.Α. για τις υπό κρίση φορολογικές περιόδους από 23.12.2018-30.11.2019 ήταν η ατομική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ,τις οποίες και υπέβαλε εμπροθέσμως, όπως ισχυρίζεται, και όχι η προσφεύγουσα. Περαιτέρω, επικαλείται ότι παράνομα επιβλήθηκε το πρόστιμο για την φορολογική περίοδο από 23.12.2018-30.12.2018 (αρ. πράξης /2021) και για την φορολογική περίοδο από 31.12.2018-31.12.2018 (αρ. πράξης /2021) καθώς ο νόμος απαιτεί την υποβολή δήλωσης ΦΠΑ για φορολογική περίοδο μηνός όχι εβδομάδας η ημέρα.

Επειδή, οι δηλώσεις ΦΠΑ που αφορούσαν την προσφεύγουσα, των φορολογικών περιόδων από 23.12.2018 έως 30.11.2019 υπεβλήθηκαν, μετά την 25η ημέρα του επόμενου μήνα (βιβλία Γ' Κατηγορίας), στις 27.11.2020, ήτοι εκπρόθεσμα σύμφωνα με της διατάξεις του ν.2859/2000, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η ατομική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ η οποία είχε την υποχρέωση για την υποβολή, ότι τις υπέβαλε εμπροθέσμως, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, οι συναλλαγές της φορολογικής περιόδου από 23.12.2018 έως 30.12.2018, δεν αφορούσαν την προσφεύγουσα ανώνυμη εταιρεία, καθώς η φορολογική αυτή περίοδος είναι προγενέστερη από την ημερομηνία 31.12.2018, ημερομηνία σύνταξης του Ισολογισμού Μετασχηματισμού της ατομικής επιχείρησης και έναρξης της προσφεύγουσας νέας ανώνυμης εταιρείας, ως εκ τούτου η με αριθμό/2020 δήλωση ΦΠΑ που υποβλήθηκε, εκπρόθεσμα στις 27.11.2020 δεν αφορούσε συναλλαγές της προσφεύγουσας εταιρείας καθώς η προσφεύγουσα δεν υφίστατο ως υποκείμενο πρόσωπο στο ΦΠΑ την εν λόγω φορολογική περίοδο.

Συνεπώς για την παραπάνω φορολογική περίοδο δεν υπήρχε υποχρέωση υποβολής δήλωσης ΦΠΑ, και γίνεται δεκτό ότι δεν πρέπει να επιβληθεί το πρόστιμο ύψους 100,00 ευρώ, της υπ. αρ. /2021 πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 23.12.2018-30.12.2018, για παράβαση εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης ΦΠΑ.

Επειδή, οι συναλλαγές των φορολογικών περιόδων: α) από 31.12.2018-31.12.2018 και β) από μήνα Ιανουάριο 2019 έως μήνα Νοέμβριο 2019 (έντεκα(11) μηνιαίες φορολογικές περίοδοι έτους 2019), αφορούσαν την προσφεύγουσα ανώνυμη εταιρεία, καθώς η ημερομηνία σύνταξης του Ισολογισμού Μετασχηματισμού της ατομικής επιχείρησης και ημερομηνία έναρξης της προσφεύγουσας είναι η 31^η.12.2018, και οι αντίστοιχες δηλώσεις ΦΠΑ υποβλήθηκαν στις 27.11.2020, ήτοι εκπρόθεσμα σύμφωνα με της διατάξεις του ν.2859/2000. Συνεπώς, για την παράβαση αυτή, της εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεων ΦΠΑ φορολογικών περιόδων που αφορούσαν την προσφεύγουσα ως υποκείμενο πρόσωπο στο ΦΠΑ, πρέπει να επιβληθεί στην προσφεύγουσα το πρόστιμο του άρθρου 54 ν.4174/2013.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία, προήλθε από μετατροπή(μετασχηματισμό) της ατομικής επιχείρησης «.....» με αριθμό ΓΕΜΗ και ΑΦΜ, βάσει Ισολογισμού Μετασχηματισμού της 31.12.2018 σύμφωνα με τον Ν. 2166/1993 και Ν.4548/2018, με ημερομηνία έναρξης στην Δ.Ο.Υ. Αργοστολίου την 31.12.2018 και καταχωρήθηκε στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο (Γ.Ε.ΜΗ) στις 23.03.2020 και έλαβε Αρ. ΓΕΜΗ /23-03-2020 (οριστικοποίηση μετασχηματισμού) συνεπώς η προσφεύγουσα από την 31.12.2018, είναι υποκείμενο πρόσωπο στο ΦΠΑ., και οφείλει να υποβάλει δηλώσεις ΦΠΑ για κάθε φορολογική περίοδο.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση συντρέχει η περίπτωση της εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεων ΦΠΑ από τις οποίες δεν προέκυψε ΦΠΑ για καταβολή.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν.4174/2013(ΚΦΔ), ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της από 10.02.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανωνύμου εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:, και: **Α) την ακύρωση** της υπ. αρ. /05.01.2021 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 23/12/2018 έως 30/12/2018, **Β) την επικύρωση:** α) της υπ. αρ. /05.01.2021 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 31/12/2018 έως 31/12/2018, β) της υπ. αρ. /05.01.2021 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2019 έως 31/01/2019, γ) της υπ. αρ. /05.01.2021 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/02/2019 έως 28/02/2019, δ) της υπ. αρ. /05.01.2021 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/03/2019 έως 31/03/2019, ε) της υπ. αρ. /05.01.2021 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/04/2019 έως 30/04/2019, στ) της υπ. αρ. /05.01.2021 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/05/2019 έως 31/05/2019 ζ) της υπ. αρ. /05.01.2021 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/06/2019 έως 31/06/2019, η) της υπ. αρ. /05.01.2021 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/07/2019 έως 31/07/2019, θ) της υπ. αρ. /05.01.2021 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/08/2019 έως 31/08/2019, ι) της υπ. αρ. /05.01.2021 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/09/2019 έως 30/09/2019, ια) της υπ. αρ. /05.01.2021 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/10/2019 έως 31/10/2019, ιβ) της υπ. αρ. /05.01.2021 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/11/2019 έως 31/11/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΡΓΟΣΤΟΛΙΟΥ.

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

Πρόστιμο Άρθρο 54 Ν.4174/2013(ΚΦΔ).

Αρ.Πράξης	/2021 Φορ. Περίοδος 23.12.2018-31.12.2018	Συν. Ποσόν 0,00 ευρώ.
Αρ.Πράξης	/2021 Φορ.Περίοδος 30.12.2018-30.12.2018	Συν. Ποσόν 100,00 ευρώ.
Αρ.Πράξης	/2021 Φορ.Περίοδος 01.01.2019-31.12.2019	Συν. Ποσόν 100,00 ευρώ.
Αρ.Πράξης	/2021 Φορ.Περίοδος 01.02.2019-28.02.2019	Συν. Ποσόν 100,00 ευρώ.
Αρ.Πράξης	/2021 Φορ.Περίοδος 01.03.2019-31.01.2019	Συν. Ποσόν 100,00 ευρώ.
Αρ.Πράξης	/2021 Φορ.Περίοδος 01.04.2019-30.04.2019	Συν. Ποσόν 100,00 ευρώ.
Αρ.Πράξης	/2021 Φορ.Περίοδος 01.05.2019-31.05.2019	Συν. Ποσόν 100,00 ευρώ.
Αρ.Πράξης	/2021 Φορ.Περίοδος 01.06.2019-30.06.2019	Συν. Ποσόν 100,00 ευρώ.
Αρ.Πράξης	/2021 Φορ.Περίοδος 01.07.2019-31.07.2019	Συν. Ποσόν 100,00 ευρώ.
Αρ.Πράξης	/2021 Φορ.Περίοδος 01.08.2019-31.08.2019	Συν. Ποσόν 100,00 ευρώ.
Αρ.Πράξης	/2021 Φορ.Περίοδος 01.09.2019-30.09.2019	Συν. Ποσόν 100,00 ευρώ.
Αρ.Πράξης	/2021 Φορ.Περίοδος 01.10.2019-31.10.2019	Συν. Ποσόν 100,00 ευρώ.
Αρ.Πράξης	/2021 Φορ.Περίοδος 01.11.2019-30.11.2019	Συν. Ποσόν 100,00 ευρώ.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα.

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.