



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 30.01.2025

Αριθμός απόφασης: 142

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58), εφεξής ΚΦΔ.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) 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

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης**2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με, κατά: α) της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.12.2022 - 31.12.2022**, β) της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2023 - 31.12.2023** και γ) της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2024 - 31.03.2024**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, των οποίων ζητείται η ακύρωση

6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α8' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από**2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με, 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 τη με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2022 - 31.12.2022** του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., δεν προέκυψε φόρος για καταβολή και αναγνωρίσθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ύψους **168,00€**.

-Με τη με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2023 - 31.12.2023** του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ... σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας με αντικείμενο εργασιών την επεξεργασία και συντήρηση φιλέτων ψαριών που διατίθενται κατεψυγμένα (ΚΑΔ 10201400), δεν αναγνωρίσθηκε πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση και επιστροφή ποσού **15.093,91€**, που συμπεριλήφθηκε στον κωδ.402 «προστιθέμενα ποσά στο σύνολο φόρου εισροών» της με αρ...../29.4.2024 δήλωσης ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.07.2023 - 30.07.2023, καθώς το εν λόγω ποσό δεν λήφθηκε

υπόψη κατά την εκτίμηση από ορκωτούς λογιστές της καθαρής θέσης της εισφερθείσας ατομικής επιχείρησης του στην προσφεύγουσα κατά την 31-12-2022.

-Με τη με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2024 –31.03.2024** του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. δεν αναγνωρίσθηκε πιστωτικό υπόλοιπο προς επιστροφή 15.093,91€ κατόπιν μη αναγνώρισης του ισόποσου μεταφερόμενου πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης φορολογικής περιόδου.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

-Πλημμελής αιτιολογία των εκθέσεων ελέγχου και πλημμελής εκτίμηση του αποδεικτικού υλικού

-Παράνομη η μη έκπτωση και επιστροφή ΦΠΑ ποσού 15.093,91€, που αφορούσε μέρος του πιστωτικού υπολοίπου της ατομικής επιχείρησης του που εισφέρθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4935/2022 (άρθρα 1-9) στην προσφεύγουσα.:

Η έκθεση εκτίμησης των ορκωτών λογιστών διενεργήθηκε σύμφωνα με το άρθρο 17 του ν 4548/2018 και αφορούσε αποκλειστικά και μόνο τον προσδιορισμό της αξίας της ατομικής επιχείρησης που εισφέρθηκε στη ανώνυμη εταιρεία, δηλαδή της εξακρίβωσης της αξίας της εισφοράς σε είδος για την αύξηση του κεφαλαίου της.

Η όλη διαδικασία της εισφοράς της ατομικής επιχείρησης ολοκληρώθηκε και εγκρίθηκε από το ΓΕΜΗ την 12/07/2023, όπου τροποποιήθηκε το καταστατικό της ανώνυμης εταιρείας που αφορά και το κεφάλαιο βάσει σχετικής δημοσίευσης κατόπιν της από 20/04/2023 απόφασης της Έκτακτης Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της. Η ατομική επιχείρηση διέκοψε τις εργασίες της την 29/07/2023, σύμφωνα με την με αριθ. δήλωση/09.10.2023 βεβαίωση διακοπής εργασιών της Δ.Ο.Υ κατόπιν της δημοσίευσης από το ΓΕΜΗ της ολοκλήρωσης της εισφοράς της ατομικής επιχείρησης στην ανώνυμη εταιρεία και όχι την 31.12.2022. Την 29/07/2023 μεταφέρθηκαν τα περιουσιακά στοιχεία (πάγια, εμπορεύματα, απαιτήσεις, χρηματικά διαθέσιμα κλπ) και οι υποχρεώσεις της ατομικής επιχείρησης, όπως είχαν διαμορφωθεί στην προαναφερθείσα ημερομηνία, στην ανώνυμη εταιρεία.

Το υπόλοιπο του λογαριασμού ΦΠΑ κατά την 29/07/2023 ανερχόταν σε € [235.197,04] (χρεωστικό ΦΠΑ για την εταιρεία) και το οποίο μεταφέρθηκε στα βιβλία της ανώνυμης εταιρείας ως καθολικής διαδόχου των απαιτήσεων και υποχρεώσεων της ατομικής επιχείρησης. Δηλαδή το υπόλοιπο ΦΠΑ € [235.197,04] που εισφέρθηκε στην ανώνυμη εταιρεία την 29/07/2023 όπου έλαβε χώρα η οριστική παύση της ατομικής επιχείρησης, αποτελεί από την ημερομηνία αυτή και μετά απαίτηση της ανωνύμου εταιρείας από το Ελληνικό Δημόσιο.

Η ανώνυμη εταιρεία απέκτησε τα δικαιώματα της ατομικής επιχείρησης και επομένως και επί του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ (χρεωστικό για την εταιρεία) 235.197,04€ που είχε διαμορφωθεί την 29.07.2023 και όχι αυτού της 31η Δεκεμβρίου 2022 ποσού 220.103,13€ που η ατομική επιχείρηση κατά την ημερομηνία αυτή (31.12.2022) δεν είχε μεταβιβαστεί ως σύνολο στην ανώνυμη εταιρεία και λειτουργούσε κανονικά ως ατομική επιχείρηση. Έτσι η Φορολογική Αρχή έπρεπε να δεχτεί το ποσό των € 235.197,04 και να μην γίνει περικοπή ΦΠΑ ποσού € 15.093,91 (= 235.197,04 € -220.103,13€).

Σε κάθε περίπτωση ακόμα και αν θεωρηθεί ότι δεν συντρέχει δικαίωμα έκπτωσης του ποσού των 15.093,91€ στην προσφεύγουσα εταιρεία, αυτό θα πρέπει να της επιστραφεί, διότι η ατομική επιχείρηση έχει κάνει παύση εργασιών την **29.07.2023**.

Επειδή, στο άρθρο 27 του ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.»

Επειδή, στο άρθρο 76 του ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, με το άρθρο 33 παρ. 2 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου

κοινοποιούνται στον φορολογούμενο....».

Επειδή, με το άρθρο 36 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου)».

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 77 του ν. 5104/2024: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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»

Επειδή, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

Στο άρθρο 1 ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου»,

στο άρθρο 2 παρ 1 ότι: « 1. Αντικείμενο του φόρου είναι α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα»,

στο άρθρο 3 παρ 1, ότι: « 1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,...»,

στο άρθρο 5 παρ 4, ότι: « 4. Δε θεωρείται ως παράδοση αγαθών η μεταβίβαση αγαθών επιχείρησης ως συνόλου, κλάδου ή μέρους της από επαχθή ή χαριστική αιτία ή με τη μορφή εισφοράς σε υφιστάμενο ή συνιστώμενο νομικό πρόσωπο. Στην περίπτωση αυτή το πρόσωπο που αποκτά τα αγαθά θεωρείται, για την εφαρμογή του νόμου αυτού, ότι υπεισέρχεται ως διάδοχος στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του προσώπου που μεταβιβάζει. Η διάταξη αυτή δεν έχει εφαρμογή, αν το πρόσωπο που μεταβιβάζει ή το πρόσωπο που αποκτά τα αγαθά ενεργεί πράξεις για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου.».

στο άρθρο 30§1 ότι: «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....»

Επειδή, με το άρθρο 17 του ν. 4548/2018 ορίζεται ότι : «1. Εφόσον προβλέπεται εισφορά που δεν είναι σε χρήμα (εισφορά σε είδος), πρέπει να αναφέρονται στο καταστατικό της εταιρείας ή στην απόφαση του εταιρικού οργάνου για την αύξηση του κεφαλαίου, το είδος της εισφοράς αυτής, το πρόσωπο που αναλαμβάνει την υποχρέωση να την καταβάλει και το ποσό του κεφαλαίου, στο οποίο αυτή αντιστοιχεί. 2. Οι εισφορές σε είδος αποτελούνται μόνο από στοιχεία ενεργητικού, τα οποία μπορούν να τύχουν χρηματικής αποτίμησης. Τα στοιχεία αυτά του ενεργητικού δεν μπορεί να περιλαμβάνουν απαιτήσεις που προκύπτουν από ανάληψη υποχρέωσης εκτέλεσης εργασιών ή παροχής υπηρεσιών. 3. Για την εξακρίβωση της αξίας των εισφορών σε είδος κατά τη σύσταση της εταιρείας, καθώς και σε κάθε αύξηση του κεφαλαίου της, συντάσσεται έκθεση αποτίμησης από δύο ορκωτούς ελεγκτές λογιστές ή ελεγκτική εταιρεία ή, κατά περίπτωση, από δύο ανεξάρτητους πιστοποιημένους εκτιμητές. Επιτρέπεται η πρόσληψη από τους ελεγκτές ή τους πιστοποιημένους εκτιμητές ειδικών εκτιμητών, ημεδαπών ή αλλοδαπών, για την εκτίμηση περιουσιακών στοιχείων που απαιτούν εξειδικευμένες γνώσεις ή διεθνή εμπειρία.... 8. Οι εκθέσεις αποτίμησης των εισφορών σε είδος υποβάλλονται στη δημοσιότητα του άρθρου 13 με μέριμνα των ενδιαφερομένων. Επί νέων εταιρειών η δημοσιότητα πραγματοποιείται ταυτόχρονα με την εγγραφή της εταιρείας στο Γ.Ε.ΜΗ.»

Επειδή, με το ν. 4935/2022 «Κίνητρα ανάπτυξης επιχειρήσεων, μέσω συνεργασιών και εταιρικών μετασχηματισμών και άλλες διατάξεις» ορίζεται ότι : «1. Ο παρών εφαρμόζεται επί όλων των μορφών μετασχηματισμών επιχειρήσεων της παρ. 1 του άρθρου 1 του ν. 4601/2019 (Α' 44). 2 Για τους σκοπούς του παρόντος εφαρμόζονται οι ακόλουθοι ορισμοί: α) Ως «νέα εταιρεία**» νοείται η εταιρεία που προκύπτει από οποιασδήποτε μορφής μετασχηματισμό επιχειρήσεων, συμπεριλαμβανομένων των εταιρικών μετασχηματισμών του ν. 4601/2019 (Α' 44) και της εισφοράς ατομικής επιχείρησης σε οποιασδήποτε μορφής **υφιστάμενη ή νέα εταιρεία**. 3. Ως προς τις φορολογικές ρυθμίσεις και τα πλεονεκτήματα ή κίνητρα που παρέχονται, η εφαρμογή των άρθρων 1-9 αποκλείει την εφαρμογή του ν.δ. 1297/1972, του ν. 2166/1993 και του ν. 4172/2013 (Α' 167). ...5. Στην περίπτωση εισφοράς ατομικής επιχείρησης σε οποιασδήποτε μορφής εταιρεία, παρέχεται στη νέα**

εταιρεία το κίνητρο της απαλλαγής από την καταβολή φόρου εισοδήματος επί των πραγματοποιούμενων προ φόρου κερδών, τα οποία προκύπτουν με βάση τη φορολογική νομοθεσία, κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%), εφόσον πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) η εισφερόμενη ατομική επιχείρηση έχει πραγματοποιήσει έναρξη εργασιών τουλάχιστον προ τριετίας από την ημερομηνία της εισφοράς,

β) η νέα εταιρεία τηρεί λογιστικά αρχεία με το διπλογραφικό σύστημα, και

γ) σε περίπτωση εισφοράς περισσότερων ατομικών επιχειρήσεων, ο κύκλος εργασιών της νέας εταιρείας είναι ίσος ή μεγαλύτερος κατά ποσοστό εκατόν πενήντα τοις εκατό (150%) από τον κύκλο εργασιών της ατομικής επιχείρησης με τον μεγαλύτερο μεταξύ των εισφερόμενων ατομικών επιχειρήσεων μέσω κύκλο εργασιών της τελευταίας τριετίας.

Επειδή, εν προκειμένω, πρόκειται για ανώνυμη εταιρία που συστάθηκε την 23.12.2023 (αρ. καταχ. Γενικό Εμπορικό Μητρώο (Γ.Ε.ΜΗ)) εδρεύουσα στην, τηρεί διπλογραφικό λογιστικό σύστημα των ΕΛΠ και υπάγεται σε κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.

Επειδή, αιτία ελέγχου αποτέλεσε η με αρ./29.04.2024 ηλεκτρονική αίτηση της προσφεύγουσας για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ποσού 150.000,00€ που συνυποβλήθηκε με την με αρ./29.04.2024 δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.03.2024-31.03.2024 με συμπληρωμένο το εν λόγω ποσό στον κωδ.503.

Από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα κάτωθι:

Με την από 20.04.2023 απόφαση της έκτακτης γενικής συνέλευσης των μετόχων της προσφεύγουσας αποφασίσθηκε η αύξηση του μετοχικού της κεφαλαίου με την εισφορά της καθαρής θέσης της ατομικής επιχείρησης του σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4548/2018 και του ν. 4935/2022. Για το λόγο αυτό συντάχθηκε η από 11.04.2023 έκθεση εκτίμησης των ορκωτών ελεγκτών λογιστών, βάσει του άρθρου 17 του ν. 4548/2018 με την οποία αποτιμήθηκε η καθαρή θέση της ατομικής επιχείρησης κατά την 31.12.2022 στο ποσό των 618.553,73€ και ανακοινώθηκε στο Γ.Ε.ΜΗ με αρ. καταχώρισης/30.05.2023.

Ακολούθως ανακοινώθηκε στο Γ.Ε.ΜΗ με αρ. καταχ,/ 12/07/2023, η τροποποίηση, μεταξύ άλλων, των άρθρων 5 και 6 του με αρ./19.06.2023 καταστατικού της προσφεύγουσας ως προς την αύξηση και κάλυψη μετοχικού της κεφαλαίου, σύμφωνα με την από 20.04.2023 απόφαση έκτακτης γενικής συνέλευσης των μετόχων της ως εξής:

άρθρο 5. «1. Μετοχικό κεφάλαιο. Το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας ορίζεται σε Εξακόσιες Σαράντα Έξη Χιλιάδες (646.000,00) Ευρώ, καταβλητέο ολόκληρο όπως ορίζεται στο άρθρο 6

του παρόντος καταστατικού και διαιρείται σε Έξη Χιλιάδες Τετρακόσιες Εξήντα (6.460) ονομαστικές μετοχές ονομαστικής αξίας Εκατό (100,00) ευρώ η κάθε μία.»

Άρθρο 6. Κάλυψη και καταβολή του κεφαλαίου. Το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρίας, που καθορίζεται στο άρθρο 5 του καταστατικού σε Εξακόσιες Σαράντα Έξη Χιλιάδες [646.000,00] Ευρώ και διαιρείται σε Έξη Χιλιάδες Τετρακόσιες Εξήντα (6.460) ονομαστικές μετοχές ονομαστικής αξίας Εκατό (100,00) ευρώ η κάθε μία, σύμφωνα με ομόφωνη απόφαση της Γ.Σ. των Μετόχων θα καλυφθεί με τον ακόλουθο τρόπο: (α) από το Μετοχικό Κεφάλαιο της υφιστάμενης Α.Ε. με την επωνυμία «.....» που εδρεύει στην πόλη ... και αριθμό Γ.Ε.ΜΗ. ... που είχε καθορισθεί από την ίδρυσή της σε είκοσι πέντε χιλιάδες (25.000,00) Ευρώ (β) από την, νόμιμα αποτιμηθείσα, καθαρή θέση στις 31/12/2022 της εισφερόμενης Ατομικής Επιχείρησης ... ύψους εξακοσίων δέκα οκτώ χιλιάδων πεντακοσίων πενήντα τριών Ευρώ και εβδομήντα τριών λεπτών του ευρώ [618.553,73 €] και (γ) με κατάθεση συνολικού ποσού [2.446,27] Ευρώ σε μετρητά εκ των οποίων [46,27] Ευρώ από τον Μέτοχο και [2.400,00] Ευρώ από την Μέτοχο 1. - ο, Επιχειρηματίας, που γεννήθηκε το, Ελληνικής Εθνικότητας με Δ.Α.Τ.: εισφέρει (α) την συμμετοχή του στην «.....» (β) το σύνολο της νομίμως εκτιμηθείσας καθαρής θέσης της Ατομικής του Επιχείρησης και μετρητά στο ταμείο της Εταιρείας σαράντα έξη ευρώ και (γ) είκοσι επτά του ευρώ [46,27] και συμμετέχει συνολικά με το ποσό των εξακοσίων σαράντα τριών χιλιάδων πεντακοσίων (643.500,00) Ευρώ και θα κατέχει έξη χιλιάδες τετρακόσιες τριάντα πέντε (6.435) ονομαστικές μετοχές της «νέας εταιρείας» (σύμφωνα με το άρθρο 2 του Ν.4935/2022) με την επωνυμία στην «.....» ονομαστικής αξίας εκατό (100,00) ευρώ η καθεμία. 2. - , Ιδιωτική Υπάλληλος , που γεννήθηκε το, Ελληνικής Εθνικότητας με εισφέρει (α) την συμμετοχή της στην «.....» και (β) μετρητά στο ταμείο της Εταιρείας δύο χιλιάδες τετρακόσια ευρώ [2.400,00] και συμμετέχει συνολικά με το ποσό των δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500,00) Ευρώ και θα κατέχει είκοσι πέντε (25) ονομαστικές μετοχές της «νέας εταιρείας» (σύμφωνα με το άρθρο 2 του Ν.4935/2022) με την επωνυμία στην «.....» ονομαστικής αξίας εκατό (100,00) ευρώ η καθεμία.»

Την 25.07.2023 ανακοινώθηκε και καταχωρήθηκε στο Γ.Ε.ΜΗ με αρ. καταχώρισης το από 20.07.2023 πρακτικό του Διοικητικού Συμβουλίου της προσφεύγουσας με το οποίο πιστοποιήθηκε η ολική καταβολή της αύξησης του μετοχικού της κεφαλαίου ύψους 621.000,00€ (που προέρχονταν: από την ανωτέρω ατομική επιχείρηση του αξίας 618.553,73€, την κατάθεση 46,27€ σε μετρητά στο ταμείο της εταιρείας και το ποσό 2.400,00€ που κατέβαλε η) που αποφασίσθηκε από την γενική συνέλευση των μετόχων την 20.04.2023.

Από την προσφεύγουσα υποβλήθηκε η με αρ. .../29-4-2024 τροποποιητική δήλωση ΦΠΑ για τη

φορολογική περίοδο 01/07/2023-31/07/2023 στην οποία προστέθηκε στον κωδ.402 «προσπιθέμενα ποσά στο σύνολο φόρου εισροών», το πιστωτικό ποσό των 235.197,04€ που προέκυψε από την με αριθ./11-4-2024 δήλωση Φ.Π.Α. της φορολογικής περιόδου 01/07/2023 - 29/07/2023 της ατομικής επιχείρησης του κατά την ημερομηνία διακοπής της στις 29.07.2023.

Ωστόσο από τη φορολογική αρχή ως μεταφερόμενο πιστωτικό υπόλοιπο αναγνωρίσθηκε το ποσό των 220.103,13€ που ήταν το πιστωτικό υπόλοιπο της με αριθ./15-03-2023 τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/12/2022 - 31/12/2022 της ανωτέρω ατομικής επιχείρησης και είχε ληφθεί υπόψιν κατά την εκτίμηση της καθαρής θέσης της την 31-12-2022, από τους ορκωτούς ελεγκτές, ως διαφορά μεταξύ του συνόλου του ενεργητικού και των υποχρεώσεων της όπως προσδιορίστηκε από τα λογιστικά δεδομένα των βιβλίων της.

Συνεπώς η διαφορά του ποσού των 15.093,91€ (235.197,04€ - 220.103,13€) δεν αναγνωρίσθηκε προς έκπτωση και επιστροφή με την αιτιολογία ότι:

- Δεν αναγνωρίζεται η έκπτωση μεγαλύτερου ποσού πιστωτικού Φ.Π.Α., πέραν του ποσού της έκθεσης εκτίμησης των ορκωτών ελεγκτών λογιστών βάσει του αρ. 17 του ν. 4548/2018
- Η εισφορά ατομικής επιχείρησης σε υφιστάμενη Α.Ε. χαρακτηρίζεται ως εισφορά σε είδος, και επί της ουσίας δεν υπάρχει συνέχεια του ίδιου προσώπου, δεδομένου ότι η Α.Ε. έχει δική της νομική προσωπικότητα και Α.Φ.Μ.,
- Κάθε πρόσωπο υπέχει ανεξάρτητη φορολογική υποχρέωση, η οποία για το φυσικό πρόσωπο περατώνεται την ημερομηνία της διακοπής της δραστηριότητας της επιχείρησης του.

Επειδή, εν προκειμένω από τα ανωτέρω αναφερθέντα προκύπτει ότι η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της προσφεύγουσας πραγματοποιήθηκε με την εισφορά της καθαρής θέσης, βάσει των στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού, της ατομικής επιχείρησης του, όπως προσδιορίστηκαν στην από 11.04.2023 έκθεση εκτίμησης των ορκωτών ελεγκτών (άρθρο 17 παρ. 3 του Ν.4548/2018) και στον ισολογισμό της ανωτέρω ατομικής επιχείρησης κατά την 31.12.2022 (απογραφή και αποτίμηση καθαρής θέσης της επιχείρησης) και στη συνέχεια την 25.07.2023 πιστοποιήθηκε η καταβολή της αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου ύψους 621.000,00€ που αποφασίσθηκε από την Γενική Συνέλευση των μετόχων την 20.04.2023.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι εν τοις πράγμασι πρόκειται για εισφορά ατομικής επιχείρησης (εισφορά σε είδος) σε Α.Ε, στην οποία παρέχονται τα προβλεπόμενα από τον ν.4935/2022 κίνητρα.

Επί της ουσίας ωστόσο δεν έχουμε «μετασχηματισμό» και κατ' επέκταση «συνέχεια» του ίδιου

προσώπου, δεδομένου ότι η Α.Ε. έχει τη δική της νομική προσωπικότητα και τον δικό της Α.Φ.Μ. Ως εκ τούτου κάθε πρόσωπο υπέχει ανεξάρτητη φορολογική υποχρέωση, η οποία για το φυσικό πρόσωπο περατώνεται την ημερομηνία της διακοπής της δραστηριότητας της επιχείρησής του, ενώ για το νομικό πρόσωπο αρχίζει κατά την ημερομηνία καταχώρησης στο ΓΕΜΗ της σχετικής πράξης (σύσταση νέας εταιρείας, αύξηση κεφαλαίου υπάρχουσας κλπ).

Συνεπώς, οι πράξεις που διενεργήθηκαν από την εισφερόμενη ατομική επιχείρηση κατά το μεταβατικό στάδιο μεταξύ ισολογισμού την 31/12/2022 και τελικού ισολογισμού της κατά την διακοπή (την 29.07.2023), θεωρείται ότι έγιναν για λογαριασμό της και φορολογούνται στο όνομα του ασκούντος την ατομική επιχείρηση.

Πράγματι, ο υπέβαλε την με αρ. καταχ...../24.07.2024 δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2023 με συνημμένη κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (Ε3), δηλώνοντας ακαθάριστα έσοδα ύψους 4.926.624,65€ και καθαρά κέρδη 472.104,74€.

Καθόσον δε, που κατά την διακοπή της ατομικής επιχείρησης προέκυψε πιστωτικό υπόλοιπο, την επιστροφή αυτού δύνατο να αιτηθεί ο ασκών την επιχείρηση, με την τελευταία δήλωση ΦΠΑ κατά την διακοπή, λαμβάνοντας υπόψη και τις διατάξεις περί παραγραφής.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω ορθώς από την φορολογική αρχή λήφθηκε υπόψη το πιστωτικό υπόλοιπο των 220.103,13€ που αποτέλεσε το πιστωτικό υπόλοιπο της με αριθ./15-3-2023 τροποποιητικής δήλωσης περιόδου 1/12/2022 - 31/12/2022 της ανωτέρω ατομικής επιχείρησης και δεν αναγνωρίσθηκε προς έκπτωση και επιστροφή το επιπλέον ποσό των 15.093,91€.

Ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου/ 02.10.2024 ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με

Οριστική φορολογική υποχρέωση βάσει της παρούσας απόφασης:

α) Η με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.12.2022 - 31.12.2022, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΠΟΣΟ
Υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση	168,00€

β) Η με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2023 – 31.12.2023** του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΠΟΣΟ
Μη αναγνωρισθέν υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση	15.093,91€

γ) Η με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2024 – 31.03.2024** του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΠΟΣΟ
Μη αναγνωρισθέν υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση και επιστροφή	15.093,91€

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
α/α**

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.