



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 10.10.2022

Αριθμός απόφασης: 3130

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604553

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 11.5.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία '.....', με Α.Φ.Μ., με έδρα στον, κατά

- της υπ' αριθ. /2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικής περιόδου 1.8.2016 - 31.12.2016,
- της υπ' αριθ. /2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017,
- της υπ' αριθ. /2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018
- της υπ' αριθ. /2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, και
- της υπ' αριθ. /2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2017,

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, μετά των οικείων εκθέσεων ελέγχου.
6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **11.5.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ., 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικής περιόδου 1.8.2016 - 31.12.2016, προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 5.902,68 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ν.4174/2013 ύψους 2.951,34 €.

Με την υπ' αριθ. /2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 35.481,48 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ν.4174/2013 ύψους 17.740,74 €.

Με την υπ' αριθ. /2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 63.903,95 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ν.4174/2013 ύψους 31.951,98 €.

Με την υπ' αριθ. /2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 82.692,39 € πλέον προστίμου άρθρου 58 του ν.4174/2013 ύψους 41.346,20 €.

Με την υπ' αριθ. /2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2017, προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 10.944,00 €, πλέον προστίμου άρθρου 58Α του ν.4174/2013 ύψους 5.472,00 €.

Στην έκθεση ελέγχου ΕΛΠ της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ και κατόπιν του με αρ. πρωτ. ΕΞ 2021 εγγράφου του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής (αρ. πρωτ. /2021 Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ) με το οποίο διαβιβάσθηκε το από 23.3.2021 Πληροφοριακό Δελτίο για την προσφεύγουσα, η οποία είχε αντικείμενο εργασιών τη διάθεση ανθρωπίνου δυναμικού για ξενοδοχεία και εστιατόρια, καταγράφονται τα κάτωθι:

«Από το Πληροφοριακό Δελτίο που συντάχθηκε κατόπιν του ελέγχου που πραγματοποίησε το Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής, αντίγραφο του οποίου επισυνάπτεται στο παρόν σημείωμα και από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις του παρόντος ελέγχου, προκύπτει ότι η επιχείρηση με Α.Φ.Μ. είναι Εικονική Επιχείρηση. Ιδρύθηκε με τυπικό διαχειριστή τον «άγνωστο - οικονομικό υποχέριο» με Α.Φ.Μ., ο οποίος δεν εμφανίζεται πουθενά είτε ως φυσική παρουσία είτε υποβάλλοντας φορολογικές δηλώσεις, ενώ πραγματικός διαχειριστής της επιχείρησης ήταν ο του με Α.Φ.Μ.
... Σκοπός της σύστασης ήταν τη μεταφορά στην Εικονική Επιχείρηση του προσωπικού των

ψητοπωλείων συμφερόντων προκειμένου να αποφεύγεται η καταβολή ασφαλιστικών εισφορών και φόρων.....Από τα ανωτέρω, αποδεικνύεται ότι η Εικονική Επιχείρηση ουδέποτε στεγάσθηκε στην διεύθυνση στον, η οποία και δηλώθηκε από τον πραγματικό Διαχειριστή της επιχείρησης

«...Ο μοναδικός πελάτης της ήταν για τα έτη 2016 και 2017 ηκαι για τα έτη 2018 και 2019 πελάτες ήταν μόνο και (με έδρα - και διαχειριστή).

Σύμφωνα με το πόρισμα της από 11.4.2022 έκθεσης ελέγχου ΕΛΠ η προσφεύγουσα εξέδωσε 3 εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας ύψους 87.919,20 € προς την εταιρεία - ΑΦΜ κατά το φορολογικό έτος 2016, 12 εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας ύψους 288.157,20 € προς την εταιρεία - ΑΦΜ κατά το φορολογικό έτος 2017, 12 εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας ύψους 284.790,00 € προς την εταιρεία - ΑΦΜ και 8 εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας ύψους 70.257,88 € προς την εταιρεία - Α.Φ.Μ. κατά το φορολογικό έτος 2018, και 12 εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας ύψους 221.973,60 € προς την εταιρεία - ΑΦΜ και 13 εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας ύψους 131.801,35 € προς την εταιρεία - Α.Φ.Μ..... κατά το φορολογικό έτος 2019, για τα οποία δεν επιβλήθηκαν πρόστιμα σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 11.4.2022 εκθέσεων ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ. Σύμφωνα με το πόρισμα της από 11.4.2022 έκθεσης ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ προέκυψαν οι εξής λογιστικές διαφορές οι οποίες καταλογίστηκαν με τις προσβαλλόμενες πράξεις εισοδήματος:

	2016	2017	2018	2019	ΣΥΝΟΛΟ
Δαπάνες σίτισης για τις οποίες δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του αρ. 22 ΚΦΕ	0,00	45.600,00	0,00	0,00	45.600,00
Μη καταβεβλημένες ασφαλιστικές εισφορές	20.354,08	42.712,49	58.750,74	108.677,51	230.494,82
Μη καταβληθείσες με ηλεκτρονικά μέσα αποδοχές υπαλλήλων	0,00	64.271,96	135.874,62	231.372,68	431.519,26
ΣΥΝΟΛΟ	20.354,08	152.584,45	194.625,36	340.050,19	

Αναλυτικότερα:

«7.2.1. Εκπιπόμενες Επιχειρηματικές Δαπάνες (άρθρο 22 του Ν.4172/2013)

....Κατά το φορολογικό έτος 2017, η ελεγχόμενη προέβη στην λήψη υπηρεσιών από την επιχείρηση «.....» Α.Φ.Μ., ως κάτωθι:

ΗΜΕΡ.	ΣΤΟΙΧΕΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΟ	Αιτιολογία
31/8/2017	ΤΔΑ.....	9.000,00	2.160,00	11.160,00	Διατροφή Εργαζομένων μηνός Οκτωβρίου 150 άτομα

30/9/2017	ΤΔΑ.....	9.000,00	2.160,00	11.160,00	Διατροφή Εργαζομένων μηνός Σεπτεμβρίου 150 άτομα
31/10/2017	ΤΔΑ.....	9.000,00	2.160,00	11.160,00	Διατροφή Εργαζομένων μηνός Οκτωβρίου 150 άτομα
30/11/2017	ΤΔΑ.....	9.360,00	2.246,40	11.606,40	Διατροφή Εργαζομένων μηνός Νοεμβρίου 156 άτομα
31/12/2017	ΤΔΑ.....	9.240,00	2.217,60	11.457,60	Διατροφή Εργαζομένων μηνός Δεκεμβρίου 154 άτομα
ΣΥΝΟΛΟ		45.600,00	10.944,00	56.544,00	

Ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει τις ανωτέρω δαπάνες για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα καθώς:

- i. Αόριστη αιτιολογία δίχως να προσκομίζονται στοιχεία που να αποδεικνύουν το είδος, τα πρόσωπα και την αξία σίτισης εκάστου προσώπου, ώστε να επιβεβαιώνεται ότι αντιστοιχούν σε πραγματικές δαπάνες, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 β' ν.4172/2013.
- ii. Δεν προσκομίσθηκαν τα κατάλληλα δικαιολογητικά που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση της δαπάνης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22γ' ν.4172/2013.
- iii. Η δαπάνη δεν θεωρείται ότι πραγματοποιείται προς το συμφέρον της επιχείρησης καθώς δεν συμπεριλήφθηκε στα εισοδήματα από μισθωτή εργασία (Παρακράτηση Φ.Μ.Υ, Καταβολή Εισφορών στο ΙΚΑ, λογιστική απεικόνιση σε ξεχωριστό λογαριασμό) ούτε πραγματοποιήθηκε με την αγορά διατακτικών σίτισης μέχρι 6€ (ΠΟΛ.1113/2015)

7.2.2. Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες (άρθρο 23 του Ν.4172/2013)

Στο πλαίσιο του ελέγχου δαπανών για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος να ελεγχθεί εάν μεταξύ των δαπανών της ελεγχόμενης επιχείρησης υφίστανται οι ακόλουθες περιπτώσεις μη εκπιπόμενων δαπανών:

- i. οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές. ...

Συνολικές Ασφαλιστικές Εισφορές 2016

... Με το αριθμ. πρωτ./2021 έγγραφο, ο έλεγχος ζήτησε από το ΣΤ' Τοπικό υποκατάστημα μισθωτών Αττικής - Πειραιώς - Νήσων, αναλυτική κατάσταση των ασφαλιστικών εισφορών που βεβαιώθηκαν στην ελεγχόμενη επιχείρηση και καταβλήθηκαν από αυτή.... οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές ύψους 20.354,08 € λογίζονται από τον έλεγχο ως λογιστική διαφορά και δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα. ...

Συνολικές Ασφαλιστικές Εισφορές 2017

.... οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές ύψους 42.712,49€ λογίζονται από τον έλεγχο ως λογιστική διαφορά και δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.

Συνολικές Ασφαλιστικές Εισφορές 2018

.... οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές ύψους 58.750,74 € λογίζονται από τον έλεγχο ως λογιστική διαφορά και δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.

Συνολικές Ασφαλιστικές Εισφορές 2019

.... οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές ύψους 108.677,51 € λογίζονται από τον έλεγχο ως λογιστική διαφορά και δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.

- ii. Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν.4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών. (Σημ. προστέθηκε με το άρθρο 72 του Ν.4446/2016 (ΦΕΚΑ' 240/22-12-2016) και συμφωνά με το άρθρο 129 του ίδιου νόμου ισχύει από 22/12/2016 και μετά.)...

Καθαρές Αποδοχές Εργαζόμενων 2017

... οι μη καταβληθείσες με ηλεκτρονικό τρόπο αποδοχές υπαλλήλων ύψους 64.271,96 € λογίζονται από τον έλεγχο ως λογιστική διαφορά και δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.
Καθαρές Αποδοχές Εργαζομένων 2018

.... οι μη καταβληθείσες με ηλεκτρονικό τρόπο αποδοχές υπαλλήλων ύψους 135.874,62 € λογίζονται από τον έλεγχο ως λογιστική διαφορά και δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.
Καθαρές Αποδοχές Εργαζομένων 2019

....οι μη καταβληθείσες με ηλεκτρονικό τρόπο αποδοχές υπαλλήλων ύψους 231.372,68 € λογίζονται από τον έλεγχο ως λογιστική διαφορά και δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα....»

Σημειωτέον ότι, στην ως άνω έκθεση ελέγχου, '10.3 Θέση του ελέγχου επί των απόψεων της ελεγχόμενης επιχείρησης' (σελ 45), αναφέρονται τα κάτωθι:

«Αναφορικά με τις απόψεις του φορολογούμενου που αφορούν στις διαφορές που προέκυψαν από τον έλεγχο στην φορολογία Εισοδήματος, ο έλεγχος απαντάει τα κατωτέρω:

Υπόμνημα: «Μη νόμιμη επίσης είναι η συνεπεία της ως άνω κρίσης περί εικονικότητας της επιχείρησης μας, μη αναγνώριση ορισμένων δαπανών μας, η μη έκπτωση αυτών από τα ακαθάριστα έσοδα μας και η προσθήκη τους ως λογιστικών διαφορών στα καθαρά μας κέρδη.» Όπως αναλυτικά περιγράφεται ανωτέρω, η μη έκπτωση δαπανών της επιχείρησης και η κρίση τους ως λογιστικές διαφορές έγινε βάσει των διατάξεων του νόμου 4172/2013 και καμία δαπάνη δεν απορρίφθηκε συνεπεία της κρίσης της επιχείρησης ως εικονικής και της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων εσόδου που εξέδωσε.»

Περαιτέρω, σύμφωνα με την από 11.4.2022 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ, βάσει των διατάξεων του άρθρου 30§4 του ν.2859/2000 δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από το φόρο εισροών οι δαπάνες σίτισης προσωπικού συνολικής καθαρής αξίας ύψους 45.600,00 € (ΦΠΑ 10.944,00 €) φορολογικού έτους 2017.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

1. Η συνεργασία της προσφεύγουσας με την εταιρεία ήταν πραγματική και λάμβανε χώρα βάσει των ιδιωτικών συμφωνητικών ανεξάρτητης συνεργασίας της προσφεύγουσας με την εταιρεία και της σύμβασης δανεισμού προσωπικού μεταξύ των δύο εταιρειών. Το πληροφοριακό Δελτίο καταλήγει ότι υφίστανται ενδείξεις ότι τα υπό κρίση έτη εκδόθηκαν εικονικά φορολογικά στοιχεία και βάσει του εν λόγω δελτίου ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ κατέληξε ότι η προσφεύγουσα ήταν εικονική επιχείρηση. Είναι λογικό να καταβάλλονται από τις εταιρείες και στην προσφεύγουσα ποσά για την καταβολή των μισθών και των ασφαλιστικών εισφορών των εργαζομένων που διέθετε η προσφεύγουσα στις εν λόγω εταιρείες βάσει των συμφωνιών. Το γεγονός ότι η προσφεύγουσα οφείλει φόρους και ασφαλιστικές εισφορές οφείλεται στην οικονομική κρίση. Τα οφειλόμενα ποσά είναι πολύ μικρά σε σχέση με τα ποσά που έχουν καταβληθεί και τον τζίρο της προσφεύγουσας. Η προσφεύγουσα είναι πραγματική επιχείρηση. Η δήθεν υπαιτιότητα του κ. δεν μπορεί να χρησιμοποιείται ως αποδεικτικό για τη δήθεν εικονικότητα της προσφεύγουσας.

2. Η προσφεύγουσα δεν είναι εικονική επιχείρηση και έχουν προσκομιστεί στον έλεγχο όλα τα έγγραφα που αποδεικνύουν την πραγματική λειτουργία της.

3. Η προσφεύγουσα και η εταιρεία ήταν δύο αυτόνομες εταιρείες. Η προσφεύγουσα δάνειζε προσωπικό στην εταιρεία, σύμφωνα με το αντικείμενο εργασιών της, και πραγματικός εργοδότης του προσωπικού ήταν η προσφεύγουσα.

Τα εκδοθέντα τιμολόγια τη προσφεύγουσας δεν είναι εικονικά διότι αποτυπώνονται σε αυτά τα δεδομένα της μισθοδοσίας κάθε μήνα και διότι η καταβολή της μισθοδοσίας γινόταν και μέσω τραπεζικών καταβολών αλλά και με μετρητά. Η νόμιμη εκπρόσωπος της εταιρείας είχε αναθέσει στον κ. την οργάνωση λειτουργίας τη επιχείρησης. όλες οι οφειλές της προσφεύγουσας στις δημόσιες αρχές είναι ρυθμισμένες.

4. Η λειτουργία της προσφεύγουσας ήταν πραγματική. Το νόημα της λειτουργίας της ήταν η διευκόλυνση της λειτουργίας επιχειρήσεων με πολλά καταστήματα ώστε να μπορούν να μετακινούν προσωπικό από το ένα κατάστημα στο άλλο. Ο διαχειριστής της προσφεύγουσας ήταν ο ίδιος παρών όταν ανοίχτηκαν οι λογαριασμοί στις τράπεζες και γενικά είχε πλήρη έλεγχο των λογαριασμών.

5. Με το αρ. /22 υπόμνημα της προσφεύγουσας στη Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ επί του σημειώματος διαπιστώσεων του ελέγχου αποδεικνύεται η πραγματική λειτουργία της.

6. Σύμφωνα με τον έλεγχο, το σύνολο του προσδιορισθέντος από τον έλεγχο ως μη δηλωθέντος εισοδήματος είναι οι οφειλές της προσφεύγουσας προς τα (σ.σ. ασφαλιστικά) ταμεία και τους εργαζόμενους. Όμως οι οφειλές της προς τα ταμεία είναι ρυθμισμένες, και δεν οφείλεται κάποιο ποσό στους εργαζόμενους. Οι δαπάνες για το επίδομα σίτισης εσφαλμένα θεωρήθηκαν εικονικές, καθώς τα ποσά αυτά καταβλήθηκαν επειδή προβλεπόταν από τον νόμο. Εσφαλμένα καταλογίστηκε διαφορά στο ΦΠΑ με αιτιολογία ότι η προσφεύγουσα ήταν εικονική επιχείρηση.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν.4172/2013, όπως ήταν σε ισχύ κατά τα υπό κρίση έτη: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση. γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ν.4172/2013 'Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες': «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: «... γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές, ...δ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών»

Η παρ. ιδ' προστέθηκε με το άρθρο 72 του ν.4446/2016 (ΦΕΚ Α 240/22.12.2016)

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1113/2.6.2015 Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν.4172/2013: «Άρθρο 23 'Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες'

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν.4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν:

.....γ) Οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές. Συνεπώς, οι ασφαλιστικές εισφορές που έχουν καταβληθεί εμπρόθεσμα (εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής τους ή τυχόν παράτασής της), ακόμη και σε επόμενο φορολογικό έτος, εκπίπτουν από τα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν.

Ασφαλιστικές εισφορές που αφορούν στα έτη 2014 και επόμενα, οι οποίες καταβάλλονται εκπρόθεσμα, εκπίπτουν κατά το έτος καταβολής τους ανεξαρτήτως του έτους που αφορούν. Στην έννοια της δαπάνης των ασφαλιστικών εισφορών, που αν δεν έχουν καταβληθεί δεν

εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα περιλαμβάνονται τόσο οι εισφορές του εργοδότη, όσο και του εργαζομένου, οι οποίες, ως εμπεριεχόμενες στις αμοιβές του, βαρύνουν τον εργοδότη. Σε περίπτωση που οι εκπρόθεσμες ασφαλιστικές εισφορές ετών 2014 και επομένων έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, αυτές θα εκπίπτουν κατά το χρόνο καταβολής τους σύμφωνα με την υπόψη ρύθμιση.

ιβ) Οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες.

Διευκρινίζεται ότι όποια δαπάνη έχει χαρακτηριστεί ως παροχή σε είδος με βάση το άρθρο 13 του ν.4172/2013 (ΠΟΛ.1219/6.10.2014 εγκύκλιός μας) και φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία, θεωρείται ότι πραγματοποιείται προς το συμφέρον της επιχείρησης (άρθρο 22 περ. α') και εκπίπτει ως έξοδο μισθοδοσίας, εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις των περ. β' και γ' του άρθρου 22. Λοιπές δαπάνες που δεν εμπίπτουν στην έννοια των παροχών σε είδος (π.χ. διατακτικές μέχρι 6 ευρώ, παροχές μέχρι 300 ευρώ, χρήση κινητών τηλεφώνων σύμφωνα με την ΠΟΛ.1219/6.10.2014, παραχώρηση εταιρικών οχημάτων για το 70% του κόστους των αναφερομένων στις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 13 δαπανών, καύσιμα και διόδια εταιρικών οχημάτων, κ.λπ.) εκπίπτουν υπό το πρίσμα των διατάξεων του άρθρου 22.

Τα ίδια ισχύουν και για τα ποσά των περ. α' και β' της παρ.1 του άρθρου 14 του ν.4172/2013, αναφορικά με την κάλυψη δαπανών (διαμονής, σίτισης και κίνησης) από την επιχείρηση που καταβάλλουν οι εργαζόμενοι κατά την εκτέλεση της υπηρεσίας τους, τα οποία επίσης εκπίπτουν με τις προϋποθέσεις του άρθρου 22.»

Επειδή στο άρθρο 30 του ν.2859/2000 ορίζεται 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 σ' αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.....

4. Δεν παρέχεται Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:...

δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης,....»

Επειδή σύμφωνα με την υπό κρίση έκθεση ελέγχου εισοδήματος:

1. βάσει του με αριθμ. πρωτ./2021 εγγράφου του ΣΤ' τοπικού υποκαταστήματος ΕΦΚΑ μισθωτών Αττικής - Πειραιώς - Νήσων, οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές της προσφεύγουσας ανήλθαν στο φορολογικό έτος 2016 στα 20.354,08 €, στα 42.712,49 € στο φορολογικό έτος 2017, στα 58.750,74 € στο φορολογικό έτος 2018 και στα 108.677,51 € στο φορολογικό έτος 2019,

2. οι μη καταβληθείσες με ηλεκτρονικό τρόπο αποδοχές υπαλλήλων στο φορολογικό έτος 2017 ανήλθαν στα 64.271,96 €, στα 135.874,62 € στο φορολογικό έτος 2018, και στα 231.372,68 € στο φορολογικό έτος 2019, και

3. δεν προκύπτει ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του αρ. 22 ΚΦΕ για δαπάνες σίτισης προσωπικού συνολικού ύψους 45.600,00 € στο φορολογικό έτος 2017 (αόριστη αιτιολογία, δεν προσκομίζονται στοιχεία που να αποδεικνύουν το είδος, τα πρόσωπα και την αξία σίτισης εκάστου προσώπου).

Ως εκ τούτου, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, τα ως άνω ποσά ορθώς δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας για τα υπό κρίση έτη.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30§4 του ν.2859/2000 δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης για δαπάνες τροφής προσωπικού. Ως εκ τούτου ορθώς δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από το φόρο εισροών δαπάνες σίτισης προσωπικού συνολικού ύψους 45.600,00 € στο φορολογικό έτος 2017.

Επειδή με τις υπό κρίση προσβαλλόμενες πράξεις εισοδήματος και ΦΠΑ καταλογίστηκαν στην προσφεύγουσα οι ως άνω λογιστικές διαφορές σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4172/2013 και του ν.2859/2000. Η κρίση του ελέγχου περί εικονικότητας της επιχείρησης και έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων δεν άσκησε επιρροή στον καταλογισμό των υπό κρίση λογιστικών διαφορών. Όπως, δε, αναφέρεται στην υπό κρίση έκθεση ελέγχου εισοδήματος καμία δαπάνη δεν απορρίφθηκε συνεπεία της κρίσης της επιχείρησης ως εικονικής και της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων εσόδου που εξέδωσε. Ως εκ τούτου, είναι απορριπτέοι ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί μη εικονικότητας της επιχείρησης.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις ανωτέρω εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **11.5.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ., σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

- Η υπ' αριθ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικής περιόδου 1.8.2016 - 31.12.2016

Διαφορά φόρου	5.902,68 €
Πρόστιμο αρ. 58 ν.4174/2013	2.951,34 €
Σύνολο για Καταβολή	8.854,02 €

- Η υπ' αριθ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017

Διαφορά φόρου	35.481,48 €
Πρόστιμο αρ. 58 ν.4174/2013	17.740,74 €
Σύνολο για Καταβολή	53.222,22 €

- Η υπ' αριθ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018

Διαφορά φόρου	63.903,95 €
Πρόστιμο αρ. 58 ν.4174/2013	31.951,98 €
Σύνολο για Καταβολή	95.855,93 €

- Η υπ' αριθ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019

Διαφορά φόρου	82.692,39 €
Πρόστιμο αρ. 58 ν.4174/2013	41.346,20 €
Σύνολο για Καταβολή	124.038,59 €

- Η υπ' αριθ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2017

Διαφορά φόρου	10.944,00 €
Πρόστιμο αρ. 58Α ν.4174/2013	5.472,00 €
Σύνολο για Καταβολή	16.416,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.