



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 562

FAX : 213 1604 567

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 02.02.2018

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 1150

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 ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

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

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017) «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».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 05.10.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία, και με τον διακριτικό τίτλο, ΑΦΜ, κατοίκου Ν. ΑΤΤΙΚΗΣ, όπως νομίμως εκπροσωπείται από τον, κάτοικο Κερατέας (οδός), κατά: **1) της υπ' αριθ./**21.08.2017** Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013, διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2012, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.**

5. Την ως άνω Οριστική Πράξη Φόρου Εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 2012, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 21.08.2017 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 05.10.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία, και με τον διακριτικό τίτλο, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./**21.08.2017** Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2012, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό φόρου εισοδήματος 296.716,31 € πλέον 308.584,96 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), και συνολικά 605.301,27 €.

Η παραπάνω διαφορά προέκυψε μετά από μερικό επιτόπιο έλεγχο προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, που διενεργήθηκε από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 66 ν. 2238/1994 & 23-25 και 66 Ν. 4174/2013, και των Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1037/2005, 1081/2005, 1159/2011 & 1038/2012.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση της παραπάνω Πράξης, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Η ερμηνεία του ελέγχου είναι παράνομη και πλημμελής, ήτοι
 - 1^α. εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων της εργατικής νομοθεσίας
 - 1β. εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας
2. Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για τη διενέργεια ελέγχου
3. Διπλή φορολόγηση λόγω επαναχρέωσης (μέρους) της δαπάνης
4. Εσφαλμένος υπολογισμός προσαυξήσεων – αναδρομική εφαρμογή ευμενέστερου νομικού καθεστώτος
5. Μη νόμιμη επίδοση

Η διαφορά φόρου της υπό κρίση φορολογικής περιόδου 2012 προέκυψε διότι, μετά τον γενόμενο μερικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος, διαπιστώθηκε η ύπαρξη λογιστικών διαφορών ως ακολούθως:

		2012
α/α	περιγραφή λογαριασμού	λογιστικές διαφορές
1	Αποζημιώσεις απολύσεως προσωπικού άνω των νομίμων	1.483.581,56
	ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	1.483.581,56

Η προσφεύγουσα αμφισβητεί την παραπάνω λογιστική διαφορά, για τους ως άνω αναφερόμενους λόγους.

ΧΡΗΣΗ 2012			
α/α	περιγραφή λογαριασμού	λογιστική διαφορά ελέγχου	λογιστική διαφορά που αμφισβητείται
1	Αποζημιώσεις απολύσεως προσωπικού άνω των νομίμων	1.483.581,56	1.483.581,56
	ΣΥΝΟΛΟ	1.483.581,56	1.483.581,56

Επειδή, από το λογαριασμό αυτό δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τα παραπάνω ποσά, με την αιτιολογία, ότι "..... Τα ως άνω ποσά αφορούν τις αποζημιώσεις λόγω απόλυσης που κατέβαλλε η ελεγχόμενη στους υπαλλήλους της..... η ελεγχόμενη επιχείρηση υπολόγισε: Α) την πραγματική καταβληθείσα αποζημίωση στους δικαιούχους, Β) τη νόμιμη αποζημίωση με βάση τις διατάξεις του Ν. 2112/1920) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, Γ) το ανώτατο επιτρεπόμενο όριο καταβαλλόμενης αποζημίωσης με βάση τον Αναγκαστικό Νόμο 3198/55 (άρθρο 5 παρ. 1), Τα ποσά των αποζημιώσεων που κατέβαλε στους δικαιούχους και είναι πάνω από το ανώτατο επιτρεπόμενο όριο του **Αναγκαστικού Νόμου 3198/55**

(άρθρο 5 παρ. 1), η ελεγχόμενη τα καταχώρησε στον λογαριασμό 81.00.98.00 «Αποζημιώσεις Απολύσεως Προσωπικού άνω των νόμιμων».

Από τον έλεγχο δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα το σύνολο της χρέωσης του λογαριασμού 81.00.98.00 «Αποζημιώσεις Απολύσεως Προσωπικού άνω των νόμιμων» ποσό **1.483.581,56** ευρώ, το οποίο αφορά ποσά αποζημίωσης απόλυσης που κατέβαλλε η ελεγχόμενη στους ανωτέρω υπαλλήλους της και υπερβαίνουν το ανώτατο επιτρεπόμενο όριο του Αναγκαστικού Νόμου 3198/55, γιατί ο έλεγχος διαπίστωσε ότι, η δαπάνη αυτή καταβλήθηκε από ελευθεριότητα και όχι από συμβατική ή άλλη υποχρέωση και δεν συμβάλλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος (σχετ. άρθρο 31 παρ. 1 περ. α' και παρ. 15 του Ν. 2238/1994, ΠΟΛ. 1029/17-02-2006 και αποφάσεις του ΣτΕ 3727/1990 και 1823/1994)."

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται, ότι, "η κρίση του ελέγχου είναι όλως εσφαλμένη, και ειδικότερα εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων της εργατικής νομοθεσίας και εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας....."

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτει, ότι, η προσφεύγουσα προσέλαβε α) την 21.11.1979, τον, υπογράφοντας την από 21.11.1979 σύμβαση εργασίας, β) την 17.07.1995, τον, υπογράφοντας την από 03.07.1995 σύμβαση εργασίας και γ) την 01.12.1976, τον, υπογράφοντας την από 30.11.1976 σύμβαση εργασίας, τη δε 30.04.2012 και 31.12.2012 κατήγγειλε τις ως άνω συμβάσεις, ως οι υπ' αριθμ. πρωτ./30.04.2012,/02.01.2013 και/02.01.2013 (.....) καταγγελίες σύμβασης εργασίας των ως άνω υπαλλήλων αντίστοιχα. Προς τούτο δε, κατέβαλε στους ως άνω απολυόμενους αποζημίωση του Ν. 2112/1920.

Επειδή, οι αποζημιώσεις απόλυσης καταβλήθηκαν λόγω αναδιοργάνωσης του τμήματος DBS της προσφεύγουσας (τμήμα που σχετίζεται με τα υλικά μόνωσης που πωλεί η εταιρεία) στην προσπάθειά της να μειώσει το σχετικό (υψηλό) κόστος μισθοδοσίας.

Επειδή, μεταξύ των κριτηρίων που χρησιμοποιήθηκαν για τον υπολογισμό του ποσού που λαμβάνει έκαστος συμπεριλαμβάνονται και τα ακόλουθα:

- "Οι αποδοχές του εργαζομένου, το ύψος των οποίων αξιολογήθηκε από τα αρμόδια όργανα της εταιρείας τόσο κατά το χρόνο πρόσληψης στην εταιρεία όσο και καθ' όλη τη διάρκεια της εργασιακής σχέσης, αφού συνεκτιμήθηκαν τα ειδικότερα προσόντα του εργαζομένου (π.χ. πτυχία, δεξιότητες, εξειδίκευση) η φύση των παρεχόμενων υπηρεσιών του, η θέση ευθύνης που κατείχε κ.α. για να καθορίσουν το μισθό που αποτελεί τη βάση υπολογισμού (πρβλ. τις επίμαχες συμβάσεις εργασίας των υπαλλήλων, (Σχετικό 6), επιπλέον λαμβάνουν υπόψη χρόνο προϋπηρεσίας στην εταιρεία μας, ηλικία κλπ. Ειδικότερα η πολιτική μας αναφέρει (σχετικό 9)

«Η αποζημίωση λύσης σχέσης εργασίας βασίζεται στα χρόνια υπηρεσίας στην εταιρεία μας σε συνδυασμό με την ηλικία του εργαζομένου και σε όλες τις περιπτώσεις αυτό σχετίζεται με τον πραγματικό βασικό μισθό.[...] Επιπρόσθετα, ένα ποσοστό προσαύξησης που κυμαίνεται από 50%- 100% που βασίζεται στην ηλικία του εργαζομένου [...].Ακολουθούμε την τρίμηνη περίοδο προειδοποίησης, η οποία είτε κοινοποιείται στον εργαζόμενο και αυτός παραμένει στη μισθοδοσία για άλλους 3 μήνες ή καταβάλλεται στον εργαζόμενο, μαζί με το πακέτο αποχώρησής του/ της.»

- ο χρόνος παραμονής του εργαζομένου στην εταιρεία σε συνδυασμό και με την ηλικία του κατά το χρόνο της αποχώρησης / καταγγελίας (πρβλ. τις έγγραφες καταγγελίες, (Σχετικό 7) των συμβάσεων εργασίας των υπό κρίση υπαλλήλων με ημερομηνία 30/4/2012 και 31/12/2012 καθώς και τον σχετικό υπολογισμό της αποζημίωσης βάσει συγκεκριμένων κριτηρίων όπως απεικονίζονται στην ειδικά διαμορφωμένη εξίσωση υπολογισμού, Σχετικό 8)."

Επειδή, όπως χαρακτηριστικά αναφέρεται στην πολιτική της προσφεύγουσας «Η πολιτική αντιμετωπίζει τους εργαζομένους με μια ενιαία προσέγγιση σε όλες τις περιπτώσεις. Είναι αποδεδειγμένη στην αγορά, είναι δίκαιη προς τους εργαζομένους και χαίρει της εκτίμησης όλων. Έχει εφαρμοστεί επιτυχώς όλα αυτά τα χρόνια, χωρίς επιπτώσεις και είναι σύμφωνη με παρόμοιες πολιτικές που χρησιμοποιούνται ευρέως στην αγορά» (Σχετικό 9).

Επειδή, από τη Διεύθυνση Ανθρώπινου Δυναμικού (σχετικό 8) της προσφεύγουσας, αποδεικνύεται ότι:

- Η εταιρεία, κατά το κρίσιμο έτος, έθεσε σε λειτουργία συγκεκριμένο πρόγραμμα αναδιοργάνωσης και καταγγελίας ορισμένων συμβάσεων εργασίας το οποίο εφαρμόστηκε καθολικά σε όλους τους εργαζόμενους που υπάγονταν στα κριτήρια της πολιτικής μας. Δηλαδή, η υλοποίηση του προγράμματος εφαρμόστηκε με τον ίδιο τρόπο και με όμοια κριτήρια σε όλους τους εργαζόμενους που μπορούσαν να υπαχθούν στο πρόγραμμα και απολύθηκαν λόγω αναδιοργάνωσης του τμήματος DBS.
- Οι καταβαλλόμενες αποζημιώσεις στους εργαζόμενους αυτούς υπολογίστηκαν με τον ίδιο τρόπο για όλους τους εργαζόμενους με τη χρήση συγκεκριμένης εξίσωσης (φόρμουλας) βάσει προκαθορισμένων κριτηρίων (όπως αποδοχές, χρόνος υπηρεσίας, ηλικία κλπ.)
- Τέλος, το ύψος των επίμαχων αποζημιώσεων, είναι εμφανές, ότι έχει προκύψει επακριβώς με τη χρήση της παραπάνω εξίσωσης (φόρμουλας), χωρίς κάποια παρέκκλιση.

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 2112/1920 (ΦΕΚ 67/Α/18-3-1920) Περί υποχρεωτικής καταγγελίας της συμβάσεως εργασίας ιδιωτικών υπαλλήλων, ορίζουν, ότι:

“Άρθρο 3.

1. Εργοδότης που παραμελεί την υποχρέωση προειδοποίησης για καταγγελία σύμβασης εργασίας αορίστου χρόνου ιδιωτικού υπαλλήλου οφείλει να καταβάλει στον απολύόμενο υπάλληλο αποζημίωση απόλυσης ως κατωτέρω, **εκτός αν οφείλεται μεγαλύτερη αποζημίωση βάσει σύμβασης ή εθίμου** ως εξής:.....”

Επειδή, οι διατάξεις του 3198/1955 (ΦΕΚ 98/Α/23-4-1955) Περί τροποποιήσεως και συμπληρώσεως των περί καταγγελίας της σχέσεως εργασίας διατάξεων, ορίζουν, ότι:

“Άρθρον 5

1. Ο υπολογισμός της αποζημιώσεως γίνεται βάσει των τακτικών αποδοχών του τελευταίου μηνός υπό καθεστώς πλήρους απασχολήσεως. Κατά τον υπολογισμόν τούτον προκειμένου περί υπαλλήλου, αι μηνιαίαι αυτού αποδοχαί δεν λαμβάνονται υπόψη καθ’ ό ποσόν υπερβαίνουν το οκταπλάσιον του ημερομισθίου ανειδίκευτου εργάτου, πολλαπλασιαζόμενον επί τον αριθμόν 30.”

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 4093/2012 (ΦΕΚ Α’ 222/12-11-2012) Έγκριση Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013–2016 – Επείγοντα Μέτρα Εφαρμογής του ν. 4046/2012 και του Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013–2016, ορίζουν, ότι:

“Άρθρο πρώτο.

ΥΠΟΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ ΙΑ.12. ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗ ΑΠΟΛΥΣΗΣ ΙΔΙΩΤΙΚΩΝ ΥΠΑΛΛΗΛΩΝ ΜΕ ΣΧΕΣΗ ΕΞΑΡΤΗΜΕΝΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΑΟΡΙΣΤΟΥ ΧΡΟΝΟΥ

2. Από την έναρξη ισχύος του παρόντος η παράγραφος 1 του άρθρου 3 του ν. [2112/1920](#), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, αντικαθίσταται ως εξής:

«3. 1. Εργοδότης που παραμελεί την υποχρέωση προειδοποίησης για καταγγελία σύμβασης εργασίας αορίστου χρόνου ιδιωτικού υπαλλήλου οφείλει να καταβάλει στον απολύόμενο υπάλληλο αποζημίωση απόλυσης ως κατωτέρω, **εκτός αν οφείλεται μεγαλύτερη αποζημίωση βάσει σύμβασης ή εθίμου** ως εξής:.....

Ο υπολογισμός της ως άνω αποζημίωσης γίνεται με βάση τις τακτικές αποδοχές του τελευταίου μήνα υπό καθεστώς πλήρους απασχόλησης. Το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 5 του ν. [3198/1955](#) (Α’ 98) εξακολουθεί να ισχύει.”

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 2238/1994, ορίζουν, ότι:

“1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων, με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος.

α) των γενικών εξόδων διαχείρισης, στα οποία περιλαμβάνονται, με την επιφύλαξη της παραγράφου 20 του παρόντος άρθρου:

αα) Τα έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής του προσωπικού, εφόσον έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί οι ασφαλιστικές εισφορές υπέρ του Ι.Κ.Α. ή άλλου ασφαλιστικού οργανισμού, εκτός αν από την κείμενη νομοθεσία προβλέπεται μερική ή ολική απαλλαγή από την υποχρέωση για την καταβολή εισφορών.”

15. Ποσά που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις οικειοθελώς σε εργαζομένους της ή σε τρίτους, πλην των περιπτώσεων που περιλαμβάνονται στο άρθρο αυτό, **και δεν αφορούν αμοιβές ή αποζημιώσεις αυτών για άμεση ανταπόδοση παρεχόμενης υπηρεσίας ή δεν προκύπτει από διάταξη νόμου ο υποχρεωτικός χαρακτήρας τους**, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.

Επειδή, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, οι δαπάνες που αφορούν έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής του προσωπικού, εκπίπτουν ρητά και χωρίς κανένα περιορισμό από τα ακαθάριστα έσοδα, εφόσον έχουν καταβληθεί οι ασφαλιστικές εισφορές. Εξαιρέση αποτελεί η δαπάνη καταβολής αμοιβών ή αποζημιώσεων που καταβάλλονται οικειοθελώς χωρίς συμβατική ή νόμιμη υποχρέωση και δεν παρέχονται προς ανταπόδοση παρεχόμενης υπηρεσίας. Σε κάθε άλλη περίπτωση οι σχετικές δαπάνες εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1005/14.1.2005 Εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία.

“20. Τα ποσά των αποζημιώσεων που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις στους δικαιούχους με βάση (α) το ν. [2112/1920](#), (β) το Άρθρο 1 του Β.Δ. 16/18 Ιουλίου 1920 και (γ) το Άρθρο 94 του Ν.Δ. 3026/1954, αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων ολόκληρο το ποσό τους, έστω και αν καταβάλλεται ποσό μεγαλύτερο από αυτό που προβλέπουν οι ισχύουσες διατάξεις, καθόσον το συνολικό ποσό των αποζημιώσεων αυτών φορολογείται στο όνομα του δικαιούχου σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του Άρθρου 14 του ν. [2238/1994](#) και περαιτέρω, καταβάλλεται σε αυτόν για τις υπηρεσίες που προσέφερε στην επιχείρηση, όπως προβλέπεται και από τη νέα διάταξη της παραγράφου 16 του Άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε.”

Επειδή, σύμφωνα με την ΥΠΟΙΚ. 1022452/10255/Β0012ΠΟΛ. [1036/02.03.2006](#) Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του ν. 3427/27.12.2005 (ΦΕΚ 312Α) που αφορούν στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων

“4. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου αυτού προστέθηκε νέα παράγραφος 16 στο άρθρο 31 του Κ.Φ.Ε. Με τις νέες διατάξεις προβλέπεται, ότι τα ποσά που καταβάλλουν οικειοθελώς οι επιχειρήσεις σε εργαζομένους τους ή σε τρίτους δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, με εξαίρεση τις περιπτώσεις που αναφέρονται περιοριστικά στο Άρθρο 31 του ν. 2238/1994, τις αμοιβές ή αποζημιώσεις που παρέχονται στους εργαζόμενους για την άμεση ανταπόδοση παρεχόμενης υπηρεσίας και όταν η καταβολή είναι υποχρεωτική από διάταξη νόμου..... Όσον αφορά **τα ποσά των αποζημιώσεων** που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις στους δικαιούχους με βάση (α) το ν. 2112/1920, (β) το άρθρο 1 του Β.Δ. 16/18 Ιουλίου 1920 και (γ) το άρθρο 94 του Ν.Δ. 3026/1954, αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων ολόκληρο το ποσό τους, **έστω και αν καταβάλλεται ποσό μεγαλύτερο από αυτό που προβλέπουν οι ισχύουσες διατάξεις**, καθόσον το συνολικό ποσό των αποζημιώσεων αυτών φορολογείται στο όνομα του δικαιούχου σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 14 του ν. 2238/1994 και

περαιτέρω, καταβάλλεται σε αυτόν για τις υπηρεσίες που προσέφερε στην επιχείρηση, όπως προβλέπεται και από τη νέα διάταξη της παραγράφου 16 του Άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε.”

Επειδή, σύμφωνα με την υπ’ αριθμ. 3735/1988 απόφαση του ΣτΕ, “Ως τέτοια δε έξοδα νοούνται, κατά τη διάταξη αυτή, **οι παραγωγικές γενικά δαπάνες της επιχείρησης, δηλαδή οι δαπάνες εκείνες, οι οποίοι εν όψει του σκοπού για τον οποίο διατίθεται και των εκάστοτε ειδικών συνθηκών, συμβάλλουν στην διεύρεση των εργασιών της επιχείρησης και στην αύξηση του εισοδήματός της. Δεν επιτρέπεται όμως στη φορολογική αρχή και τα Διοικητικά Δικαστήρια να ελέγχουν τη σκοπιμότητα, κατά τη συγκεκριμένη εκάστοτε, περίπτωση, και το προσηκόν μέτρο των δαπάνων αυτών. Εξ άλλου, στην έννοια των γενικών εξόδων διαχείρισεως εμπίπτουν, κατά τη διάταξη αυτή, όχι μόνον οι δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρεώσεως, αλλά και οι οικειοθελώς καταβαλλόμενες δαπάνες, εφόσον είναι κατά τα ανωτέρω παραγωγικές.** Κατά την κρινόμενη χρήση η αναιρεσίβλητη τήρησε βιβλία και στοιχεία Δ’ κατηγορίας του Κ.Φ.Σ., τα οποία κρίθηκαν ειλικρινή, τα αποτελέσματα όμως που προέκυπταν από το εν λόγω βιβλία αναμορφώθηκαν, από την φορολογική αρχή με την προσθήκη λογιστικών διαφορών, επακολούθησε δε προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος της εταιρίας δια μερικού συμβιβασμού. Εκτός του συμβιβασμού παρέμεναν λογιστικές διαφορές, στις οποίες περιλαμβάνεται και κονδύλιο δραχμών, που αφορά καταβολή αποζημιώσεως σε απολυθέντες υπαλλήλους της αναιρεσίβλητης, επί πλέον της προβλεπόμενης από τις διατάξεις του Ν. 2112/1920. Η δαπάνη αυτή δεν αναγνωρίσθηκε προς έκπτωση, από τη φορολογική αρχή, με την αιτιολογία ότι έγινε από ελευθεριότητα, χωρίς να υπάρχει νόμιμη ή συμβατική υποχρέωση της εταιρίας. Το Διοικητικό Εφετείο δέχθηκε σχετικό λόγο της εφέσεως της αναιρεσίβλητης και μεταρρύθμισε την πρωτόδικη απόφαση, **κρίνοντας ότι η εν λόγω αποζημίωση πρέπει να εκπεσθεί, ως παραγωγική δαπάνη, διότι συμβάλει στην επαύξηση του ενδιαφέροντος του προσωπικού προς προώθηση των εργασιών της επιχείρησης και στην αύξηση των κερδών της. Η κρίση αυτή του εφετείου είναι νομίμως, κατά τα εκτιθέμενα στην προηγούμενη σκέψη, και επαρκώς αιτιολογημένη, διότι, υπό τα βεβαιούμενα στην προσβαλλόμενη απόφαση περιστατικά, η εν λόγω δαπάνη ήταν πράγματι παραγωγική κατά το νόμο (Πρβλ. Σ.Ε. 2607/1984, 1611 - 2/1983 κ.α.), είναι δε απορριπτέος ως αβάσιμος ο περί του αντιθέτου λόγος αναιρέσεως.**”

Επειδή, “η καταβολή αυξημένης αποζημιώσεως σε αποχωρήσαντες λόγω συνταξιοδοτήσεως υπαλλήλους, πέραν των νομίμων αποζημιώσεων είναι εκπεστέα ως παραγωγική και όταν ακόμα δίδεται σε όλους τους αποχωρούντες υπαλλήλους, διότι δεν αποκλείεται η έκπτωση της δαπάνης αυτής εκ του γεγονότος ότι η αυξημένη αποζημίωση εδίδετο υπό της επιχείρησης εις όλους τους αποχωρούντες υπαλλήλους. (ΣτΕ 2993/1991).”

Επειδή, σύμφωνα με τη υπ’ αριθμ. 4118/1997 απόφαση του ΣτΕ (σκέψη 17), “Επειδή, το διοικητικό εφετείο αναγνώρισε προς έκπτωση γ) δαπάνη δρχ., σχετική με κονδύλιο που καταβλήθηκε σε απολυθέντες υπαλλήλους της αναιρεσίβλητης, επί πλέον της νόμιμης αποζημίωσης, με τη σκέψη ότι οι δαπάνες αυτές είναι παραγωγικές, διότι δημιουργούν κίνητρο για μεγαλύτερη αποδοτικότητα στο προσωπικό της αναιρεσίβλητης και συμβάλλουν με αυτό τον τρόπο στην καλύτερη απόδοσή της. Η κρίση αυτή του δικαστηρίου της ουσίας είναι νομίμως και επαρκώς αιτιολογημένη, διότι, υπό τα βεβαιούμενα στην προσβαλλόμενη απόφαση περιστατικά, οι εν λόγω δαπάνες ήταν πράγματι παραγωγικές κατά το νόμο, ο περί του αντιθέτου δε λόγος αναιρέσεως είναι απορριπτέος ως αβάσιμος (βλ. ΣτΕ 1611/1983, 792, 3735/1988 κ.ά.). Εξ άλλου, ο λόγος αναιρέσεως, κατά τον οποίο η κρίση αυτή είναι ανεπαρκώς αιτιολογημένη, διότι το διοικητικό εφετείο δεν παραθέτει στοιχεία, που να πείθουν για τη συνέχιση των ως άνω παροχών στο μέλλον, είναι αβάσιμος, διότι για την κρίση περί παραγωγικότητας των ως άνω δαπανών δεν είναι αναγκαία σχετική διαπίστωση. Τέλος, η έκπτωση της τελευταίας ως άνω δαπάνης, της αναφερομένης στην επί πλέον αποζημίωση απολυθέντων υπαλλήλων, δεν απεκλείετο από το γεγονός ότι η αυξημένη αυτή αποζημίωση εδίδετο από την αναιρεσίβλητη σε όλους τους αποχωρούντες υπαλλήλους της (βλ. **ΣτΕ 2993/1991**), και συνεπώς ο σχετικός λόγος εφέσεως

δεν ήταν ουσιώδης και νομίμως απερρίφθη σιωπηρά από το διοικητικό εφετείο, ο περί του αντιθέτου δε λόγος αναιρέσεως είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.” Όμοια και η υπ’ αριθμ. 4119/1997 απόφαση του ΣτΕ (σκέψη 14).

Επειδή, η μόνη περίπτωση που **δεν αναγνωρίζεται**, η καταβολή αποζημίωσης επιπλέον της νομίμου, ως παραγωγική δαπάνη στο απολυθέν προσωπικό, είναι, όταν απολύεται όλο το προσωπικό και η επιχείρηση διακόπτει την επιχειρηματική της δραστηριότητα, σύμφωνα με την **ΠΟΛ. 1029/17.02.06** και την υπ’ αριθμ. **3455/1995** απόφαση του **ΣτΕ**, η οποία στη σκέψη 7 μεταξύ άλλων αναφέρει “..... ότι και η οικειοθελής καταβολή, πέραν των υπό του νόμου προβλεπομένων ή εκ συμβατικών υποχρεώσεων απορρεουσών, αποζημιώσεων εις το απολυόμενο προσωπικό επιχειρήσεως δύναται ν’ αποτελέση, κατ’ αρχήν, παραγωγική δαπάνη, εφ’ όσον αυξάνει τον ζήλο του εις την επιχείρηση υπηρετούντος προσωπικού και περαιτέρω κρίναν, κατ’ εκτίμησιν των εν προκειμένω συντρεξουσών συνθηκών και δη του ότι η επιχείρηση της αναιρεσειούσης διέκοψε εντός του κρινομένου έτους την λειτουργία της, ότι δια των ως άνω οικειοθελών παροχών προς τους αποχωρήσαντας υπαλλήλους της δεν ηυξήθη ο ζήλος των εργαζομένων εις αυτήν ορθώς τον νόμον ηρμήνευσε και εφήρμοσε και προσηκόντως την ως άνω κρίσιν του ητιολόγησε, είναι δε απορριπτέος ως αβάσιμος ο περί του εναντίου δια της υπό κρίσιν αιτήσεως προβαλλόμενος λόγος αναιρέσεως. Απορριπτέα ειδικότερον είναι τα υπό της αναιρεσειούσης προβαλλόμενα, κατά τα οποία **δια να χαρακτηρισθή η ανωτέρω δαπάνη ως παραγωγική ήρκει απλώς η δυνατότης επαναδραστηριοποίησης της επιχειρήσεώς της εις το μέλλον**, εφ’ όσον το Δικαστήριο εδέχθη ότι, λόγω της διακοπής της λειτουργίας της εν λόγω επιχείρησης κατά την κρινομένην περίοδον, δεν ηυξήθη κατ’ αυτήν λόγω των ως άνω προσθέτων αποζημιώσεων, ο ζήλος των εις αυτήν εργαζομένων.”

Επειδή, το [άρθρο 31 παρ. 1](#) του κυρωθέντος με το άρθρο πρώτο του ν. [2238/1994](#) (ΦΕΚ Α’ 151) Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, το οποίο εφαρμόζεται, κατ’ άρθρ. 105 παρ. 1 και 2 του ιδίου Κώδικα, και στις ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, ορίζει ότι το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων, που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των, κατά κατηγορίες, καθοριζομένων εξόδων, στα οποία συγκαταλέγονται, μεταξύ άλλων, και τα γενικά έξοδα διαχειρίσεως (περ. α). Ως τέτοια δε νοούνται οι παραγωγικές εν γένει δαπάνες της επιχείρησης, δηλαδή οι δαπάνες, οι οποίες, εν όψει του σκοπού για τον οποίο διατίθενται και των εκάστοτε ειδικών συνθηκών, συμβάλλουν, κατά βάση, στην διεύρυνση των εργασιών της επιχείρησης και στην αύξηση του εισοδήματός της (ΣΕ 1151/2012, 1602/2011, 3690/1997 επταμ., κ.α.), τέτοιες δε δαπάνες μπορεί να καταβάλλονται και οικειοθελώς (βλ. ΣτΕ 1686/2014, ΣτΕ 8/2014, ΣτΕ 650/2005, πρβλ. [ΣτΕ 1729/2013](#), [ΣτΕ 2033/2012](#) κ.α.), δεν επιτρέπεται δε στην φορολογική αρχή και στα διοικητικά δικαστήρια να ελέγχουν την σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣτΕ 2963/2013, ΣτΕ 1729/2013 σκ. 6, ΣτΕ 3118/1991, ΣτΕ 1604/2011, κ.ά.).

Επειδή, η απόφαση ΣτΕ 3519/2006, ερμηνεύοντας τις διατάξεις του άρθρου 4, παρ. 5 του Συντάγματος που ορίζει ότι «οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους» και του άρθρου 4 του Ν.Δ. 3323/1995 (όμοια η ισχύουσα διάταξη του άρθρου 4 του Ν. 2238/1994), έκρινε ότι σε φορολογία υπόκειται το καθαρό εισόδημα, δηλαδή αυτό που προκύπτει μετά από την έκπτωση των δαπανών για την απόκτησή του, διότι έτσι διασφαλίζεται η επιβάρυνση – φορολόγηση των πολιτών ανάλογα με τις δυνάμεις τους. Συνεπώς, κατά την άποψη αυτή, τέτοιες δαπάνες, δηλαδή δαπάνες που πραγματοποιούνται προς τον σκοπό της απόκτησης του εισοδήματος, εκπίπτουν και αν ακόμη δεν προβλέπεται η έκπτωσή τους από ειδικότερη διάταξη της νομοθεσίας για τη φορολογία εισοδήματος.

Επειδή, η φορολογική αρχή, αναφέρει την σχετική διάταξη του άρθρου 5 § 1 εδ. β Ν. 3198/1955 –περί περιορισμού της καταβαλλόμενης αποζημίωσης λόγω απόλυσης και προς επίρρωση των ισχυρισμών της επικαλείται την υπ’ αριθμ. 1750/2008 απόφαση του ΑΠ, με την οποία ο περιορισμός αυτός απορρέει από

διάταξη αναγκαστικού δικαίου. Ειδικότερα "..... Υπολογισμός αποζημιώσεως απολύσεως. Αν οι μηνιαίες αποδοχές υπερβαίνουν το οκταπλάσιο του ημερομισθίου του ανειδίκευτου εργάτη, πολλαπλασιαζόμενο με τον αριθμό 30, τότε αυτές δεν λαμβάνονται υπόψη κατά το υπερβάλλον. Η διάταξη αυτή αποσκοπεί στον περιορισμό της αποζημιώσεως - και όχι των αποδοχών - των υπαλλήλων, που έχουν ιδιαίτερα μεγάλες μηνιαίες αποδοχές και δεν είναι αντίθετη προς τις διατάξεις των άρθρων 4 παρ. 1, 5 παρ. 1, 22 παρ. 1β και 106 παρ. 1 και 2 του συντάγματος, αφού ισχύει για όλους τους υψηλόμισθους υπαλλήλους, η ανάπτυξη της προσωπικότητας των οποίων και η συμμετοχή τους στην οικονομική ζωή της Χώρας, δεν παρεμποδίζεται ασφαλώς από το ότι θα λάβουν μειωμένη αναλογικά αποζημίωση, αν καταγγεληθεί η σύμβασή της. Ο περιορισμός αυτός απορρέει από διάταξη αναγκαστικού δικαίου, που θεσπίστηκε χάριν του γενικότερου κοινωνικού συμφέροντος και επομένως δεν είναι επιτρεπτή η ευνοϊκότερη για το μισθωτό ρύθμιση με ατομική ή συλλογική σύμβαση εργασίας, ακόμη και αν ο μισθωτός έχει την ιδιότητα του "διευθύνοντος συμβούλου".

Πλην, όμως, ο ΑΠ με νεώτερη απόφασή του, ανέτρεψε την ως άνω απόφαση εκδίδοντας την υπ' αριθμ. 833/2015, σύμφωνα με την οποία ο περιορισμός, που εισάγεται με τη διάταξη του άρθρ. 5 παρ.1 του ν. 3198/1955, αφορά αποκλειστικά στη νόμιμη αποζημίωση και δεν καταλαμβάνει τη συμβατική, η εκ της οποίας δέσμευση του εργοδότη, εφόσον είναι μάλλον ευνοϊκή για τον εργαζόμενο παραμένει, κατ' αρχήν, ισχυρή.

Ειδικότερα, "....Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 3 του ν. 3198/1955 "περί τροποποιήσεως και συμπληρώσεως των περί καταγγελίας της σχέσεως εργασίας διατάξεων", όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 2 παρ. 4 του ν. 2556/1997, η καταγγελία της εργασιακής σχέσεως θεωρείται έγκυρη, εφ' όσον γίνει εγγράφως, έχει καταβληθεί η οφειλόμενη αποζημίωση και έχει καταχωρηθεί η απασχόληση στα τηρούμενα για το ΙΚΑ μισθολόγια ή έχει ασφαλισθεί ο απολυόμενος. Από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι για το κύρος της καταγγελίας μιας σύμβασης ή σχέσης παροχής εξαρτημένης εργασίας υπαλλήλου πρέπει ο εργοδότης, πέραν των άλλων υποχρεώσεων που δεν ενδιαφέρουν ενταύθα, να καταβάλει στον απολυόμενο μισθωτό, πλήρη, την οφειλόμενη αποζημίωση απόλυσης. Ως τέτοια θεωρείται όχι μόνον η νόμιμη αποζημίωση, όπως προσδιορίζεται στο άρθρο 3 παρ. 1 του ν. 2112/1920, με βάση τις τακτικές αποδοχές του τελευταίου μηνός υπό καθεστώς πλήρους απασχολήσεως και με τον ποσοτικό περιορισμό του άρθρου 5 παρ.1 του ν. 3198/1955, αλλά και η τυχόν πρόσθετη χρηματική αποζημίωση, η οποία είχε ορισθεί κατόπιν συμφωνίας μεταξύ εργοδότη και εργαζομένου. Μια τέτοια συμφωνία απορρέει από την αρχή της ελευθερίας των συμβάσεων (ΑΚ 361), είναι σύμφωνη με την αρχή της εύνοιας υπέρ των εργαζομένων και προβλέπεται, ρητώς, στο άρθρο 3 παρ. 1 του ν. 2112/1920 (ΟΛΑΠ 1144/1983, ΑΠ 1691/2012, ΑΠ 527/2004). Αντίθετο συμπέρασμα δεν μπορεί να συναχθεί από τον ποσοτικό περιορισμό που εισάγεται με τη διάταξη του άρθρου 5 παρ. 1 του ν. 3198/1955, σύμφωνα με την οποία, προκειμένου περί υπαλλήλου, κατά τον υπολογισμό της αποζημιώσεως δεν λαμβάνονται υπ' όψη οι τακτικές αποδοχές κατά το μέρος που υπερβαίνουν "το οκταπλάσιο του ημερομισθίου του ανειδίκευτου εργάτη, πολλαπλασιαζόμενο με τον αριθμό 30", διότι ο περιορισμός αυτός αφορά αποκλειστικά στη νόμιμη αποζημίωση και δεν καταλαμβάνει τη συμβατική, η εκ της οποίας δέσμευση του εργοδότη, εφ' όσον είναι "μάλλον ευνοϊκή" για τον εργαζόμενο (άρθρο 8 παρ. 1 του ν. 2112/1920), παραμένει, κατ' αρχήν, ισχυρή (πρβλ. ΑΠ 341/2011, άλλως ΑΠ 1750/2008)."

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 527/2004 απόφαση του ΑΠ, "Καταγγελία συμβάσεως εργασίας αορίστου χρόνου. Είναι άκυρη, εάν ο εργοδότης, εκτός της τηρήσεως του εγγράφου τύπου, δεν καταβάλλει στον απολυόμενο την οφειλόμενη αποζημίωση απολύσεως. Στην έννοια αυτής, εκτός της νομίμου αποζημιώσεως η οποία, κατά περιεχόμενο, προσδιορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 3 παρ. 1 του ν. 2112/1920 και 5 παρ. 1 του ν. 3198/1955, περιλαμβάνεται και η πρόσθετη αποζημίωση, η οποία ορίζεται κατόπιν επιτρεπτής εκ του νόμου συμφωνίας μεταξύ εργοδότη και εργαζομένου, ως οικειοθελής, με συγκεκριμένες συμβατικές προϋποθέσεις για την καταβολή της, παροχή....."

Επειδή, τα ποσά των αποζημιώσεων που καταβλήθηκαν από την προσφεύγουσα, στους συγκεκριμένους υπαλλήλους της, λόγω καταγγελίας της εργασιακής σχέσης, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις τις αποφάσεις του ΣτΕ και του ΑΠ, ακόμα κι αν υπερβαίνουν την αποζημίωση που προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις εκπίπτουν, καθόσον το συνολικό ποσό των αποζημιώσεων αυτών φορολογήθηκε στο όνομα των δικαιούχων απολυόμενων υπαλλήλων (σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος) και περαιτέρω καταβλήθηκαν σε αυτούς **ως ανταπόδοση για τις υπηρεσίες που προσέφεραν στην επιχείρηση.**

Τόσο η Φορολογική Διοίκηση όσο και η νομολογία αναγνωρίζει ως πλήρως **παραγωγική και εκπεστέα δαπάνη** την καταβαλλόμενη αποζημίωση σε απολυθέντες υπαλλήλους επιχείρησης ως υποχρέωση που απορρέει από τον νόμο καθώς και του ποσού που καταβάλλεται πέραν της προβλεπόμενης εκ των διατάξεων, **ως ανταπόδοση της παρεχόμενης εργασίας.**

Βάσει των ανωτέρω, τα ποσά των υπό κρίση αποζημιώσεων, που πράγματι καταβλήθηκαν στο προσωπικό (λόγω νόμιμης καταγγελίας) αποτελούν παραγωγική δαπάνη για την προσφεύγουσα, και συνεπώς, η σχετική δαπάνη αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

Επειδή, γενομένου δεκτού του ανωτέρω πρώτου λόγου, παρέλκει η εξέταση των υπόλοιπων προβαλλόμενων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή λόγων

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με αριθμ. πρωτ./05.10.2017 ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία, και με τον διακριτικό τίτλο, ΑΦΜ, και την ακύρωση της υπ' αριθμ./**21.08.2017** Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικής περιόδου 01.01-31.12.2012, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσης απόφασης.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής : **ΜΗΔΕΝ**

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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