



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604535
ΦΑΞ : 2131604568

Καλλιθέα 12/12/2016

Αριθμός απόφασης: 4234

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 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».
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 14/07/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, και έδρα, κατά της υπ' αριθμ...../01.06.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2003 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ. /01.06.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2003 της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Με την υπ' αριθμ...../01.06.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2004, χρήση 1.1.2003 – 31.12.2003 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, καταλογίστηκε ποσό κύριου φόρου εισοδήματος 159.334,07 €,πλέον ποσό πρόσθετου φόρου εισοδήματος λόγω ανακρίβειας 191.200,88€, ήτοι συνολικά ποσό κύριου και πρόσθετου φόρου ευρώ 350.534,95 €.

Το ανωτέρω ποσό επεβλήθη μετά τις διαπιστώσεις και την σύνταξη της σχετικής έκθεσης ελέγχου φόρου Εισοδήματος προσώπων της ελεγκτού του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ,μετά την υπ'αριθ./.....-9-2014 εντολή ελέγχου βάσει των διατάξεων των άρθρων 66 ν.2238/94 , άρθρων 23 έως και 25 ν.4174/13 και των ΑΥΟ ΠΟΛ 1037/05 &1081/05.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την μεταρρύθμιση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1ος Λόγος: Παραγραφή χρήσης 2003.

2ος Λόγος: Παράνομη η απόρριψη δαπανών και καταλογισμός αυτών ως λογιστικών διαφορών.

2.1 Λογιστικές διαφορές από έξοδα επιμόρφωσης προσωπικού .

Ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει δαπάνες για έξοδα επιμόρφωσης προσωπικού (λογ/μός 60.02.04.0000 «Έξοδα επιμόρφωσης προσωπικού») ύψους 8.041,38 €.

Νομικό πλαίσιο:Σύμφωνα με την περίπτ. ν της παραγρ. 1 του ν. 2238/1994, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα «...των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση για επιμόρφωση του προσωπικού της με την προϋπόθεση ότι η επιμόρφωση έχει σχέση με το αντικείμενο εργασιών της επιχείρησης ή το αντικείμενο εργασιών του προσωπικού μέσα στην επιχείρηση ή τέλος, με τη χρήση ηλεκτρονικών υπολογιστών ή προγραμμάτων αυτών που χρησιμοποιούνται μέσα στην επιχείρηση».

Συμπέρασμα:Από όσα αναφέρθηκαν παραπάνω προκύπτει ότι λανθασμένα ο έλεγχος καταλόγισε στην εταιρεία μας την παραπάνω λογιστική διαφορά και κατά συνέπεια πρέπει να την τροποποιήσει κατά το ποσό των 3.815,00 € (2.375,00 + 1.440,00 = 3.815,00).

2.2 Λογιστικές διαφορές από έξοδα ταξιδιών εσωτερικού .

Ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει δαπάνες για έξοδα ταξιδιών (λογ/μός 64.01.00.0000 «Έξοδα ταξιδιών εσωτερικού») ύψους 16.644,07 €.

Μεταξύ των άλλων απορρίπτει και δαπάνη ύψους 2.511,00 € (σελ. 78 της έκθεσης ελέγχου), η οποία αφορά δαπάνη για αεροπορικά εισιτήρια για Θεσσαλονίκη -Αθήνα στελεχών της επιχείρησης (Απόδειξη Πώλησης Εισιτηρίων Νο 384/19-6-2003, εκδότης). Όλα τα ονόματα τα οποία αναφέρονται στο παραπάνω φορολογικό στοιχείο είναι υπάλληλοι - στελέχη της εταιρείας μας, την διασταύρωση των οποίων όφειλε να διενεργήσει ο έλεγχος.

Νομολογία: «Τα έξοδα, στα οποία υποβάλλεται η επιχείρηση για τα ταξίδια εκπροσώπων της, που σχετίζονται με τις εμπορικές εργασίες της, αποτελούν παραγωγική δαπάνη, αναγνωριζόμενη προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της (βλ. ΣτΕ 2098/1957, 2945/1988, 2444/1989, 614/1990).

Συμπέρασμα:Από όσα αναφέρθηκαν παραπάνω προκύπτει ότι λανθασμένα ο έλεγχος καταλόγισε στην εταιρεία μας την παραπάνω λογιστική διαφορά και κατά συνέπεια πρέπει να την τροποποιήσει κατά το ποσό των 2.511.,00 €.

Επισυνάπτεται στην παρούσα η Απ. Πωλ. Εισ. Τ.Π.Υ. Νο 384/19-6-2003, καθώς και τα αποκόμματα των εισιτηρίων.

2.3 Λογιστικές διαφορές από έξοδα προβολής με διαφόρους μεθόδους σταθερά.

Ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει δαπάνες για έξοδα προβολής και διαφήμισης (λογ/μός 64.02.07.0100 «Έξοδα προβολής με διαφ. Μεθόδους») ύψους 116.310,33 €.

Παραθέτουμε αυτούσιο απόσπασμα από την έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 79):

«Στον ανωτέρω λογαριασμό καταχωρήθηκαν διάφορες δαπάνες που αφορούν την προώθηση πωλήσεων δια λοιπών μεθόδων. Δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνες συνολικού ύψους 116.310,33 € οι οποίες έχουν καταβληθεί από ελευθεριότητα και δεν συμβάλλουν στην προώθηση των εργασιών της επιχείρησης (ΣΤΕ 1290,1293,1294/88, 51/91)».

Στη συνέχεια παραθέτει ο έλεγχος μία κατάσταση με διάφορα φορολογικά στοιχεία (ΤΔΑ, ΤΙΜ, ΤΠΥ κ.λπ.) τα οποία δεν αναγνωρίζει ως παραγωγικές δαπάνες, το σύνολο της αξίας των οποίων ανέρχεται στο ποσό των 116.310,33 € (σελ. 80).

Μεταξύ αυτών συμπεριλαμβάνονται και τα παρακάτω παραστατικά:

α) Τ.Π.Υ. 16/15-2-2003 καθαρής αξίας 8.417,75 € (εκδότηςΑ.Ε., ΑΦΜ:).

Την 31/1/2003 μεταξύ της εταιρείας .. Α.Ε. και της εταιρείας μας, υπογράφηκε ιδιωτικό συμφωνητικό με το οποίο ανέλαβε η Α.Ε. να προσφέρει υπηρεσίες «Merchandising» στην εταιρεία μας, στην ευρύτερη περιοχή των Αθηνών και σε όλα τα S/M που θα καθορίζει η σε μηνιαία βάση. Οι υποχρεώσεις της όσον αφορά στο περιεχόμενο της εργασίας καθώς και οι λοιποί όροι, περιλαμβάνονται στο ιδιωτικό συμφωνητικό το οποίο κατατέθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης με την υπ' αριθμ. πρωτ./18-4-2003 κατάσταση συμφωνητικών παραγράφου 16 άρθρου 8 ν. 1882/1990. Πρόκειται για πραγματική δαπάνη η οποία έγινε για την προώθηση των εργασιών της εταιρείας μας, καταχωρήθηκε στα βιβλία της (αρθμ. εγγραφής 1500160467/15-22003).

β) ΤΔΑ 4885/27-5-2003 καθαρής αξίας 16.254,00 € (εκδότης 93).

Πρόκειται για δαπάνη αγοράς 774 τεμ. τοστιέρων SW-101 FAG αξίας 21,00 € εκάστης, οι οποίες προσφέρθηκαν ως δώρα σε πελάτες της εταιρείας μας. Πρόκειται δηλ. για δαπάνη αποκλειστικά για προωθητική ενέργεια η οποία απέφερε κέρδος στην εταιρεία μας.

γ) Τ.Π.Υ. 665/22-12-2003 καθαρής αξίας 36.400,00 € (εκδότης και αφορά εκδρομή 20 ατόμων στη ΛΑΠΩΝΙΑ από 24 έως 29/12/2003. Πρόκειται για πελάτες της εταιρείας μας, οι οποίοι συμμετείχαν σε διαγωνισμό που διοργάνωσε η εταιρεία μας και συμμετείχαν οι συγκεκριμένοι πελάτες. Πρόκειται δηλ. για δαπάνη αποκλειστικά για προωθητική ενέργεια η οποία απέφερε κέρδος στην εταιρεία μας.

Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τις παραπάνω δαπάνες με την αιτιολογία ότι αυτά έχουν καταβληθεί από ελευθεριότητα και δεν συμβάλλουν στην προώθηση των εργασιών της επιχείρησης, χωρίς όμως να αιτιολογήσει ειδικά την κρίση του για τη μη συμβολή των συγκεκριμένων εξόδων προβολής στην προώθηση των εργασιών της επιχείρησης.

Κατά θεμελιώδη αρχή της φορολογίας εισοδήματος η καθ' οιονδήποτε τρόπο προβολή της επιχείρησης συνιστά παραγωγική δαπάνη εκπεστέα από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, καθόσον δια του τρόπου αυτού σκοπείται η προβολή της επιχείρησης και η προώθηση των εργασιών της. Ο τρόπος της προβολής κρίνεται από την επιχείρηση, η οποία μπορεί να επιλέξει μεταξύ των μεθόδων εκείνες που θεωρεί ότι είναι αυτές που επιτυγχάνουν το στόχο αυτό της επιχείρησης.

Συνεπώς και οι ως άνω δαπάνες είχαν εκπεσθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2238/1994.

Συμπέρασμα:Από όσα αναφέρθηκαν παραπάνω προκύπτει ότι λανθασμένα ο έλεγχος καταλόγισε στην εταιρεία μας την παραπάνω λογιστική διαφορά και κατά συνέπεια πρέπει να την τροποποιήσει κατά το ποσό των 61.071,75 € (8.417,75 + 16.254,00 + 36.400,00 = 61.071,75).

Επισυνάπτονται στην παρούσα όλα τα παραπάνω αναφερόμενα παραστατικά.

2.4 Λογιστικές διαφορές από έξοδα παραστάσεων σταθερά.

Ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει δαπάνες για έξοδα παραστάσεων (λογ/μός 64.98.07.0000 «Έξοδα παραστάσεων σταθερά») ύψους 107.654,04 €.

Παραθέτουμε αυτούσιο απόσπασμα από την έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 81):

«Στον ανωτέρω λογαριασμό καταχωρήθηκαν διάφορες δαπάνες που αφορούν γεύματα, δεξιώσεις, άνθη, δώρα κ.α. Δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνες συνολικού ύψους 107.654,04 € (ως αναλυτικό καθολικό), οι οποίες έχουν καταβληθεί από ελευθεριότητα και δεν συμβάλλουν στην προώθηση των εργασιών της επιχείρησης (ΣτΕ 1290,1293,1294/88, 51/91)».

Σύμφωνα με την παρ. 1 περ. α' του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994 το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, μεταξύ άλλων, των γενικών εξόδων διαχειρίσεως, ως τέτοια δε νοούνται οι παραγωγικές εν γένει δαπάνες της επιχείρησης, δηλαδή οι δαπάνες, οι οποίες, ενόψει του σκοπού για τον οποίο διατίθενται και των εκάστοτε ειδικών συνθηκών, συμβάλλουν, κατά βάση, στη διεύρυνση των εργασιών της επιχείρησης και στην αύξηση του εισοδήματός της, τέτοιες δε δαπάνες μπορεί να καταβάλλονται και οικειοθελώς (πρβλ. ΣτΕ 1729/2013 σκ. 6, 2033/2012 σκ. 5, 1151/2012 σκ. 5 κ.α.), αρκεί να είναι παραγωγικές, δεν επιτρέπεται δε στη φορολογική αρχή και στα δικαστήρια να ελέγχουν τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣτΕ 2046/1994, ΔΕΦΑΘ 6117/2013, 1290/2011).

Εξάλλου, όταν η φορολογική αρχή, αμφισβητώντας τα δεδομένα των ακριβώς και επαρκώς τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων του φορολογουμένου, τα οποία υποχρεούται, καταρχήν, να αναγνωρίζει (βλ. άρθρο 30 παρ. 1 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, π.δ. 186/1992, ΦΕΚ Α' 84), αρνείται την έκπτωση δαπάνης λόγω ελλείψεως ορισμένης προϋποθέσεως, η εντεύθεν διαφορά περιορίζεται στη διάγνωση της υπάρξεως ή μη της προϋποθέσεως αυτής. Σε περίπτωση δε που κριθεί, στο πλαίσιο της σχετικής δίκης, ότι συντρέχει η εν λόγω προϋπόθεση, το δικαστήριο οφείλει να αναγνωρίσει την έκπτωση της δαπάνης χωρίς να κρίνει επί των λοιπών τυχόν προϋποθέσεων που απαιτούνται μεν από το νόμο για την έκπτωση, αλλά που δεν αποτέλεσαν αντικείμενο αμφισβήτησεως κατά την οικεία φορολογική εγγραφή (βλ. ΣτΕ 1154/2004 7μ., 3450/2005, 1877/2009 7μ., 402/2011, 1150, 2033/2012, 1069, 1729/2013).

Σύμφωνα με την ΣτΕ 2033/2012 τα ασφάλιστρα που καταβάλλουν οι εμπορικές επιχειρήσεις για ομαδική ασφάλιση ζωής του εργατοϋπαλληλικού προσωπικού τους, άσχετα αν καταβλήθηκαν οικειοθελώς, είναι παραγωγική δαπάνη, εφόσον καταβάλλεται για την επαύξηση του ζήλου και της απόδοσης του προσωπικού της επιχείρησης.

Οι επίμαχες δαπάνες πραγματοποιήθηκαν για την επαύξηση των πωλήσεών μας μέσω της πολιτικής δημοσιών σχέσεων της εταιρίας και ήταν απολύτως παραγωγικές, όλα δε τα σχετικά φορολογικά παραστατικά τέθηκαν στη διάθεση της ελεγκτικής αρχής που δεν διατύπωσε ενστάσεις για τυχόν ελλείψεις, ως προς τα ουσιώδη στοιχεία που θα καθιστούσαν δυνατό τον έλεγχο για την αιτία και την παραγωγικότητα ή μη των εν λόγω δαπανών. Παρά ταύτα οι δαπάνες αυτές κρίθηκαν αόριστα ως μη παραγωγικές και κατ' ουσία δεν ελέγχθηκε η νομιμότητα και πληρότητα των παραστατικών. Επιπρόσθετα, παρότι στον επίμαχο λογαριασμό περιλαμβάνονται διάφορων ειδών δαπάνες, δεν αναφέρονται έστω συνολικά κατ' είδος στην έκθεση ελέγχου (αλλά μόνο ενδεικτικά), ούτε παρατίθενται τα στοιχεία που τις καθιστούν (κατά την κρίση της ελεγκτικής αρχής) μη παραγωγικές, με αποτέλεσμα να αδυνατούμε να αντικρούσουμε συγκεκριμένα την απόρριψή τους και κατ' επέκταση να μην είναι δυνατό να διενεργηθεί έλεγχος της σχετικής κρίσης της ελεγκτικής αρχής από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών και εν συνεχεία από το Δικαστήριο.

Συμπέρασμα:Από όσα αναφέρθηκαν παραπάνω προκύπτει ότι λανθασμένα ο έλεγχος καταλόγισε στην εταιρεία μας την παραπάνω λογιστική διαφορά και κατά συνέπεια πρέπει να την διαγράψει ολοσχερώς.

2.5 Λογιστικές διαφορές από λοιπά διάφορα έξοδα σταθερά .

Ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει δαπάνες για έξοδα κίνησης Ι.Χ. επιβατικών αυτ/των, καθώς και λοιπά διάφορα έξοδα (λογ/μός 64.98.99.0000) συνολικού ύψους 29.992,50 €. Στις δαπάνες αυτές συμπεριλαμβάνονται και δαπάνες διοδίων ως εξής:

Έως 1400 κ.ε.	21.396,58	X 40% =	8.558,63
Άνω των 1400 κ.ε.	5.349,15	X 75% =	4.011,86
Σύνολο	26.745,73		12.570,49

Παραθέτουμε αυτούσιο απόσπασμα από την έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 81):

«Στον ανωτέρω λογαριασμό καταχωρήθηκαν πλέον των 32,98 € της φορολογικής αναμόρφωσης διάφορες δαπάνες που αφορούν διόδια, πάρκιγκ των αυτοκινήτων, καφέδες, ζάχαρη, πρόστιμα, ταξί, αγορά διατακτικών, δικαστικά και τραπεζικά έξοδα και άλλες αγορές αγαθών. Στις παρακάτω δαπάνες συμπεριλαμβάνονται, έξοδα χωρίς τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά (αλλά ΑΛΠ και χειρόγραφες καταστάσεις), ή με δικαιολογητικά με ανεπαρκές περιεχόμενο, ή έξοδα για τα οποία δεν προκύπτει αν σκοπός τους είναι η προώθηση των εργασιών της ελεγχόμενης ή η κάλυψη προσωπικών αναγκών. Η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων, ώστε να αποδειχθεί το ύψος και το είδος εκάστης δαπάνης και η παραγωγικότητα ή μη αυτής, καθίσταται αδύνατη από την μη ύπαρξη των νόμιμων ή ανεπαρκών δικαιολογητικών στοιχείων. (Άρθρο 31 Ν. 2238/94, άρθρο 18 παρ. 2 Π.Δ. 186/1992 και Σ.τ.Ε. 918/79, 2098/87, 3154/95,1750/82 και 2651/88).

Για αυτοκίνητα με κυλινδρισμό κινητήρα μέχρι χίλια τετρακόσια (1.400) κυβικά εκατοστά, που έχουν στην κυριότητά τους οι επιχειρήσεις ή που έχουν μισθωμένα από τρίτους, εκπίπτουν μέχρι εξήντα τοις εκατό (60) του συνολικού ύψους αυτών, εφόσον χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης. Για αυτοκίνητα μεγαλύτερου κυβισμού εκπίπτει, με τις ίδιες προϋποθέσεις, ποσοστό μέχρι είκοσι πέντε τοις εκατό (25) των πιο πάνω δαπανών (Σχετικές διατάξεις άρθρο 31 παρ 1 περ. β Ν. 2238/94 όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 14 του Ν. 2459/97 και ισχύει για κέρδη που προκύπτουν από ισολογισμούς που κλείνουν με 31/12/96 και μέχρι 31.12.2004). ήτοι:

ΔΙΟΔΙΑ 26.745,73 Ήτοι: 21.396,58 X 40% = 8.558,63 και 5.349,15 X 75% = 4.011,86 877,84

ΠΑΡΚΙΓΚ 1.481,67 ΤΑΞΙ

13.022,40 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ ΔΑΠΑΝΩΝ

336,72 ΣΤΑΘΜΕΥΣΗ

880,08 ΠΑΡΑΒΟΜ ΠΡΟΣΤΙΜΑ

823,30 ΕΞΟΔΑ ΜΕΤΑΚΙΝΗΣΗΣ ΚΤΗΝΙΑΤΡΩΝ»

Ιστορικό

Η εταιρεία μας στα πλαίσια των εργασιών της χρησιμοποιεί Ι.Χ. επιβατικά αυτοκίνητα, τα οποία τα λειτουργούν στελέχη της (πωλητές, αγοραστές, κτηνίατροι, επιθεωρητές κ.λπ.), ανά την επικράτεια. Εκ του λόγου αυτού υποβάλλεται σε διάφορες δαπάνες (καύσιμα, συντήρηση, διόδια, πάρκιγκ, κ.λπ.).

Οι δαπάνες αυτές κατ' έτος με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, υπόκεινται σε φορολογική αναμόρφωση. Έτσι με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος Οικ. Έτους 2004 (χρήσης 2003), η οποία κατατέθηκε την 17/5/2004 στην Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ, στον κωδ. 021 «Δαπάνες αυτοκινήτων που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση», δηλώθηκε ως φορολογική αναμόρφωση από δαπάνες Ι.Χ. επιβατικών αυτοκινήτων (λογιστική διαφορά δήλωσης), το ποσό των 74.663,23 €, ως εξής:

Δαπάνες Ι.Χ. επιβατικών αυτοκινήτων έως 1400 κ.ε.	18.184,30
---	-----------

Δαπάνες Ι.Χ. επιβατικών αυτοκινήτων άνω των 1400 κ.ε.	56.478,93
Σύνολο φορολογικής αναμόρφωσης από δαπάνες Ι.Χ.Ε. αυτ/των	74.663,23

Συμπέρασμα:Από όσα αναφέρθηκαν παραπάνω, προκύπτει το συμπέρασμα ότι λανθασμένα ο έλεγχος μας καταλόγισε την παραπάνω λογιστική διαφορά των 12.570,49 €, διότι το ποσό αυτό συμπεριλαμβάνεται στις λογιστικές διαφορές δήλωσης (κωδ. 021 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος). Κατά συνέπεια ο έλεγχος πρέπει να διαγράψει την παραπάνω λογιστική διαφορά των 12.570,49 €, προκειμένου να μη φορολογηθεί η εταιρεία μας δις για το ίδιο ποσό.

2.6 Λογιστικές διαφορές από καταπτώσεις εγγυήσεων .

Ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει δαπάνες για έξοδα από καταπτώσεις εγγυήσεων (λογ/μός 81.00.02.0001) ύψους 19.074,31 €.

Παραθέτουμε αυτούσιο απόσπασμα από την έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 82):

«Στη χρέωση του λογισμού αυτού καταχωρήθηκαν καταπτώσεις εγγυήσεων εξαγωγών (ποινική μήτρα), για εκπρόθεσμη καταβολή υποχρεώσεων προς την ΑΤΕ η οποία δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης.(Σχετ. άρθρο 4παρ. 1 και 31 παρ. 1δ του Ν. 2238/94καιΣ.Τ.Ε. 1100180,1823/94,128183)».

Στον λογαριασμό αυτό όπως φαίνεται και από τον παρακάτω πίνακα, καταχωρούνται διάφορες καταπτώσεις εγγυήσεων, εν προκειμένω προς την BANK.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΑΞΙΑ
22.04.2003		ΜΗ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΗ ΔΙΑΣΑΦΗΣΗΣ	10.780,62
23.04.2003		ΚΑΤΑΠΤΩΣΗ ΕΓΓΥΗΣΗΣ	2.033,86
20.05.2003		ΚΑΤΑΠΤΩΣΗ ΕΓΓΥΗΣΗΣ	1.158,73
24.06.2003		ΚΑΤΑΠΤΩΣΗ ΕΓΓΥΗΣΗΣ	454,84
04.07.2003		ΚΑΤΑΠΤΩΣΗ ΕΓΓ.ΟΠΕΚΕΠΕ	150,32
06.08.2003		ΚΑΤΑΠΤΩΣΗ ΕΓΓΥΗΣΗΣ	1.653,63
15.09.2003		ΚΑΤΑΠΤΩΣΗ ΕΓΓΥΗΣΗΣ	2.705,94
13.11.2003		ΚΑΤΑΠΤΩΣΗ ΕΓΓΥΗΣΗΣ	136,37
		ΣΥΝΟΛΑ	19.074,31

Σύμφωνα με την Πολ. 1005/14-1-2005 οι δαπάνες αυτές είναι εκπιπτόμενες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

Πολ. 1005/2005 Εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία.

Η κατάπτωση τραπεζικής εγγύησης λόγω εκπρόθεσμης παράδοσης εμπορευμάτων αναγνωρίζεται ως εκπεστέα δαπάνη. (Σ.Τ.Ε.1797/1985)

Η ποινική ρήτρα που καταβάλλει επιχείρηση, στα πλαίσια της επιχειρηματικής λειτουργίας της, αναγνωρίζεται ως εκπεστέα δαπάνη. (Σ.Τ.Ε.3665/1983)

Συμπέρασμα:Από όσα αναφέρθηκαν παραπάνω, προκύπτει το συμπέρασμα ότι λανθασμένα ο έλεγχος μας καταλόγισε την παραπάνω λογιστική διαφορά των 19.074,31 €, διότι το ποσό αυτό σύμφωνα με την Πολ. 1005/2005 αποτελεί εκπιπτόμενη δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης. Κατά συνέπεια ο έλεγχος πρέπει να διαγράψει την παραπάνω λογιστική διαφορά των 19.074,31 €.

2.7 Λογιστικές διαφορές από λοιπά έξοδα προηγούμενων χρήσεων .

Ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει δαπάνες για έξοδα ύδρευσης (λογ/μός 82.00.62.9802) ύψους 1.034,43 € και λοιπά έξοδα προηγούμενων χρήσεων (λογ/μός 82.00.99.0000) ύψους 102.508,25 €.

Παραθέτουμε αυτούσιο απόσπασμα από την έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 82 & 83):

«Στους πιο πάνω λογαριασμούς καταχωρήθηκαν δαπάνες για την ύδρευση σε αποθήκες συλλογής γάλακτος και διάφορα έξοδα αυτοκινήτων, περιοδικών, δικαστικών και άλλων δαπανών.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι οι εν λόγω δαπάνες αφορούν σε προηγούμενη χρήση.

Δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και προστίθενται ως λογιστική διαφορά στα δηλωθέντα καθαρά κέρδη, δαπάνες οι οποίες αφορούν προηγούμενες χρήσεις. Στη φορολογία εισοδήματος ισχύει η βασική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, γι' αυτό δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της τρέχουσας χρήσεως δαπάνες προηγούμενων χρήσεων. Επιπλέον, οι δαπάνες κατά κανόνα αναγνωρίζονται για έκπτωση στη χρήση στην οποία καθίστανται δεδουλευμένες και εκκαθαρισμένες, ανεξάρτητα αν έχουν εξοφληθεί ή οφείλονται (Σχετικές διατάξεις: άρθρα 29 και 31 του Ν. 2238/94 και ΣτΕ 1018/96»)

Ιστορικό

Προστέθηκαν ποσά ως λογιστική διαφορά στην ελεγχόμενη χρήση με την αιτιολογία ότι ο έλεγχος διαπίστωσε πως οι σχετικές δαπάνες αφορούν σε προηγούμενη χρήση, επικαλούμενος δηλαδή την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων.

Με την **ΣτΕ 3322/2015** κρίθηκαν τα εξής:

«9. Επειδή, το άρθρο 31 παρ. 1 του κυρωθέντος με το άρθρο πρώτο του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151) Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.), 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, καθοριζόμενων εξόδων. Στις δαπάνες που αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα των ανωνύμων εταιρειών προς προσδιορισμό των καθαρών κερδών τους περιλαμβάνονται, κατά τα οριζόμενα στην ανωτέρω διάταξη, τα γενικά έξοδα διαχειρίσεως (περ. α'). Ως γενικά δε έξοδα διαχειρίσεως νοούνται οι παραγωγικές γενικά δαπάνες της επιχειρήσεως, οι οποίες θεωρούνται ότι έχουν πραγματοποιηθεί και μπορούν, επομένως, να αφαιρεθούν, εφ' όσον οι σχετικές απαιτήσεις κατά της επιχειρήσεως είναι βέβαιες και εκκαθαρισμένες, άσχετα από τον χρόνο εξοφλήσεώς τους (βλ. ΣτΕ 1170/2007, 4118/1997 7μ., 3252/1992 κ.α.). 10. Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την αναιρεσιβαλλομένη απόφαση, η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της αναιρεσείουσας κονδύλιο ποσού 4.503.725 δραχμών, που αφορά τακτοποίηση δαπανών προηγούμενων χρήσεων, με την αιτιολογία ότι οι δαπάνες αυτές βαρύνουν την χρήση εντός της οποίας γεννήθηκαν, ανεξαρτήτως του χρόνου κατά τον οποίο εξοφλήθηκαν. Με την αναιρεσιβαλλομένη έγινε δεκτό ότι «βάσει της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων, οι δαπάνες βαρύνουν τη χρήση που γεννήθηκαν και όχι τη χρήση, κατά την οποία καταβλήθηκαν», ότι «κατά νόμο, αρκεί μόνη η διαπίστωση ότι πρόκειται για δαπάνες προηγούμενων χρήσεων, για να αρνηθεί η φορολογική αρχή την έκπτωση τους από τα έσοδα της υπό κρίση διαχ. περιόδου» και ότι, συνεπώς, «εφόσον στην προκείμενη περίπτωση, το ως άνω ποσό αφορούσε εξόφληση δαπανών προηγούμενων χρήσεων, νομίμως δεν αναγνωρίσθηκε προς έκπτωση από τη φορολογική αρχή και έπρεπε να προστεθεί ως λογιστική διαφορά». Η κρίση, όμως, αυτή του δικάσαντος εφετείου δεν είναι επαρκώς αιτιολογημένη, όπως βασίμως προβάλλεται με την κρινομένη αίτηση διότι, όπως έχει κριθεί (ΣτΕ 1170/2007, 4118/1997 7μ.), εφ' όσον δεν αμφισβητείται η καταβολή των εν λόγω δαπανών κατά την επίδικη χρήση, κατά την οποία καταχωρίσθηκαν στα -κριθέντα ως ακριβή- βιβλία της αναιρεσείουσας εταιρίας, η φορολογική αρχή και

όχι η εταιρία έφερε το βάρος αποδείξεως ότι οι αντίστοιχες απαιτήσεις είχαν καταστεί βέβαιες και εκκαθαρισμένες σε προηγούμενες χρήσεις.»

Στην ίδια κρίση κατέληξε η ΔΕΦΑΘ 2407/2013:

«18. Επειδή, τέλος, ως γενικά έξοδα διαχείρισης, των οποίων, όπως ήδη αναφέρθηκε, προβλέπεται η έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, σύμφωνα με την ανωτέρω διάταξη του άρθρου 31 παρ. 1 περ. α' του ν. 2238/1994, νοούνται οι παραγωγικές γενικά δαπάνες της επιχείρησης, οι οποίες θεωρούνται ότι έχουν πραγματοποιηθεί και μπορούν, επομένως, να αφαιρεθούν, εφόσον οι σχετικές απαιτήσεις κατά της επιχείρησης είναι βέβαιες και εκκαθαρισμένες, άσχετα από το χρόνο εξόφλησής τους (βλ. ΣτΕ 1170/2007, 4118/1997, 3252/1992 κ.α.). Εν προκειμένω, η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας κονδύλιο 60.423,86 ευρώ από το λογαριασμό 82 00 99 «Λοιπά έξοδα προηγούμενων χρήσεων», με το αιτιολογικό ότι τα σχετικά ποσά που καταβλήθηκαν από την εταιρία αποτελούν έξοδα που ανάγονται στην προηγούμενη χρήση και συνεπώς δεν μπορούσαν να αφαιρεθούν κατά την κρινόμενη χρήση, σύμφωνα με την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων. Η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι οι εν λόγω δαπάνες είχαν καταχωρηθεί στα βιβλία της κατά την κρινόμενη περίοδο, διότι κατά την περίοδο αυτή καταβλήθηκαν τα σχετικά ποσά και εκδόθηκαν τα νόμιμα παραστατικά στοιχεία. Ενόψει του ισχυρισμού αυτού **και δεδομένου ότι φορολογική αρχή, που φέρει το σχετικό βάρος της απόδειξης (βλ. ΣτΕ 1170/2007, 4118/1997, δεν προσκόμισε στοιχεία, από τα οποία να προκύπτει ότι οι οικείες απαιτήσεις κατά της προσφεύγουσας είχαν καταστεί βέβαιες και εκκαθαρισμένες κατά την προηγούμενη χρήση, η προσθήκη των δαπανών αυτών, με τη μορφή λογιστικής διαφοράς, στα καθαρά κέρδη της τελευταίας δεν είναι νόμιμη.»**

Εν προκειμένω οι επίμαχες δαπάνες καταχωρήθηκαν στα βιβλία μας κατά την ελεγχόμενη περίοδο, διότι κατά την περίοδο αυτή καταβλήθηκαν τα σχετικά ποσά και εκδόθηκαν τα νόμιμα παραστατικά στοιχεία και επομένως εφόσον η ελεγκτική αρχή, που φέρει και το βάρος απόδειξης, δεν επικαλείται στοιχεία που αποδεικνύουν ότι οι οικείες απαιτήσεις είχαν καταστεί βέβαιες και εκκαθαρισμένες σε προηγούμενη χρήση, δεν είναι νόμιμη η προσθήκη των δαπανών αυτών στα καθαρά κέρδη μας.

Επικουρικά, κατ' άρθρο 72 του Ν.2238/1994:

«1. Αν φορολογητέα ύλη έχει περιληφθεί από το φορολογούμενο σε διαχειριστικό έτος άλλο από αυτό στο οποίο ανήκει, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας προβαίνει σε ανάλογη τροποποίηση των φορολογικών εγγραφών των ετών, τα οποία αφορά. Αν η φορολογική εγγραφή του έτους, στο οποίο ανήκει η φορολογητέα ύλη, έχει γίνει τελεσιδική, αυτή δεν τροποποιείται, αλλά ο κύριος φόρος που αναλογεί, προστίθεται στο φόρο του κρινόμενου έτους, προσαυξημένος με τον τυχόν πρόσθετο φόρο, προσαύξηση ή πρόστιμο ή κατά περίπτωση εκπίπτει από το φόρο αυτού του έτους. Αν τα ποσά που προστίθενται στο κρινόμενο έτος αντιπροσωπεύουν δαπάνες ή εκπτώσεις ή αφορολόγητα ποσά που ανήκουν σε προηγούμενα διαχειριστικά έτη ή έσοδα τα οποία έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία σε προηγούμενα διαχειριστικά έτη, δεν επιβάλλεται πρόσθετος φόρος, προσαύξηση ή πρόστιμο στο φόρο ο οποίος αναλογεί σε αυτά τα ποσά που προστίθενται στο κρινόμενο έτος».

Σύμφωνα με την ΔΠρΑΘ 1062/2004:

«Κατά την έννοια της διάταξης αυτής, η υποχρέωση του οικονομικού εφόρου να προβαίνει και αυτεπαγγέλτως σε ανάλογη τροποποίηση των φορολογικών εγγραφών των ετών τα οποία αφορούν η διαγραφή ή η προσθήκη φορολογητέας ύλης έχει ως προϋπόθεση ότι έχει κριθεί οριστικά σε ποιο έτος ανήκει η φορολογητέα ύλη, είτε γιατί η επιχείρηση δεν άσκησε προσφυγή κατά του οικείου φύλλου ελέγχου, είτε γιατί, ύστερα από άσκηση προσφυγής, το ζήτημα αυτό κρίθηκε τελεσιδικώς. Από αυτό παρέπεται ότι η ανάλογη τροποποίηση των φορολογικών εγγραφών που αφορούν τη διαγραφή ή η προσθήκη φορολογητέας ύλης αποτελεί αντικείμενο ιδιαίτερης πράξης της φορολογικής αρχής, την οποία,

όταν συντρέχει η παραπάνω προϋπόθεση, οφείλει και αυτεπαγγέλτως να εκδώσει η φορολογική αρχή, άλλως δύναται ο φορολογούμενος με την άσκηση σχετικής προσφυγής, να φέρει το ζήτημα ενώπιον του αρμοδίου διοικητικού δικαστηρίου και να ζητήσει από αυτό να προβεί στη σχετική ενέργεια (πρβλ. ΣΤΕ 700/1987).»

Όφειλε συνεπώς η φορολογική αρχή, εφόσον έκρινε ότι οι επίμαχες πραγματικές δαπάνες αφορούν σε προηγούμενη χρήση και δεν έπρεπε να εκπέσουν από την τρέχουσα, να προβεί αυτεπαγγέλτως σε ανάλογη τροποποίηση των φορολογικών εγγραφών του έτους στο οποίο θεωρεί ότι αναφέρονται οι εν λόγω δαπάνες και να εκπέσουν από τα έσοδα εκείνης της χρήσης, ενέργεια που παρανόμως παραλήφθηκε εν προκειμένω.

Συμπέρασμα: Από όσα αναφέρθηκαν παραπάνω, προκύπτει το συμπέρασμα ότι λανθασμένα ο έλεγχος μας καταλόγισε την παραπάνω λογιστική διαφορά των 103.542,68 €, και κατά συνέπεια ο έλεγχος πρέπει να διαγράψει την παραπάνω λογιστική διαφορά ή άλλως να την τροποποιήσει ανάλογα εφαρμόζοντας τις διατάξεις του άρθρου 72 του Ν. 2238/94.

Επί της από 14/07/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, με την επωνυμία «.....» με 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:

Επί του 1ου λόγου της προσφυγής

Επειδή, οι διατάξεις δυνάμει των οποίων δόθηκαν παρατάσεις του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων, τελών και εισφορών ήταν οι ακόλουθες:

Άρθρο 29 Ν. 3697/2008

Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31-12-2008, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών παρατείνεται μέχρι 31-12-2009.

Άρθρο 10 Ν. 3790/2009

Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31-12-2009, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών παρατείνεται μέχρι 30-6-2010.

Άρθρο 82 Ν. 3842/2010

Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30-6-2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών παρατείνεται μέχρι 31-12-2010.

Άρθρο 12 παρ. 7 Ν. 3888/2010

Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31-12-2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών παρατείνεται μέχρι 31-12-2011.

Άρθρο 18 παρ. 2 Ν. 4002/2011

Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31-12-2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών παρατείνεται μέχρι 31-12-2012.

Άρθρο 2 Ν. 4098/2012

Η προθεσμία παραγραφής του Δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31-12-2012 παρατείνεται μέχρι 31-12-2013.

Άρθρο 37 παρ. 5 Ν. 4141/2013

Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31-1-22013 και μετά.

Άρθρο 22 Ν. 4203/2013

Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και

β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή

επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.

Επειδή στο άρθρο 72 παρ 3 και 11 Ν 4174/2013 ορίζονται τα εξής;

3. Για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι την 31.12.2013 εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εφόσον κατά το χρόνο έναρξης ισχύος αυτού δεν έχει γίνει έναρξη του ελέγχου. Ως έναρξη του ελέγχου για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου λογίζεται η θεώρηση των βιβλίων του φορολογουμένου από όργανο της Φορολογικής Διοίκησης ή η κοινοποίηση πρόσκλησης για επίδειξη βιβλίων στον έλεγχο, στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η θεώρηση των βιβλίων ή η έκδοση της εντολής ελέγχου στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία. Ως έναρξη ελέγχου κατά την έννοια του πρώτου εδαφίου θεωρείται και η αποστολή έως τις 31.12.2013 επιστολής στο φορολογούμενο, με την οποία του γνωστοποιείται ότι έχει εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου. Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται.

11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.

Επειδή, όπως προκύπτει από την εφαρμογή του συστήματος ELENXIS στην προσφεύγουσα έγινε έναρξη τακτικού ελέγχου των χρήσεων 2003-2009 έως 31/12/2013 και συγκεκριμένα την 16/07/2012, η παραγραφή της χρήσης 2003 παρατάθηκε έως 31/12/2016, σύμφωνα με τις αναφερόμενες ανωτέρω διατάξεις.

Επομένως ο ισχυρισμός περί παραγραφής που επικαλείται η προσφεύγουσα, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επί του 2ου Λόγου της προσφυγής

1.Λογιστικές διαφορές από έξοδα επιμόρφωσης προσωπικού (λογ/μός 60.02.04.0000 ποσό 106.978,60 €).

Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα από τον παραπάνω λογαριασμό ποσό 8.041,38 €.

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι στις παραπάνω δαπάνες περιλαμβάνονται α) το Τ.Π.Υ 570/23-10-2003για εκπαίδευση υπαλλήλου αξίας 2.375,00 € και β) Α.Π.Υ αξίας 1.440,00 € Δίδακτρα, πρέπει να αναγνωρισθούν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ως παραγωγικές δαπάνες.

Από τα υποβληθέντα με την ενδικοφανή προσφυγή στοιχεία, κρίνουμε ότι οι δαπάνες που αναφέρεται στα ανωτέρω τιμολόγια είναι παραγωγικές και συνεπώς πρέπει να αναγνωριστούν ως εκπεστέες από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης.

Υπόλοιπο Λογιστικών διαφορών λογ/μού 60.02.04.0000 8.041,38 € -3.815,00 € =4.226,38 €

2.Λογιστικές διαφορές από έξοδα ταξιδιών εσωτερικού (λογ/μός 64.01.00.0000) .

Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα από τον παραπάνω λογαριασμό ποσό 16.644,07 €.

Μεταξύ των άλλων απέρριψε δαπάνη ύψους 2.511,00 €, η οποία αφορά δαπάνη για αεροπορικά εισιτήρια στελεχών της επιχείρησης (Απόδειξη Πώλησης Εισιτηρίων Νο 384/19-6-2003, εκδότης).

Κρίνουμε ότι η ανωτέρω δαπάνη συμβάλλει στην παραγωγικότητα της επιχείρησης, καθόσον αφορά υπάλληλους - στελέχη της εταιρείας. (ΣτΕ 2098/1957, 2945/1988, 2444/1989, 614/1990).

Υπόλοιπο Λογιστικών διαφορών λογ/μού 64.01.00.0000 16.644,07 € - 2.511,00 € =14.133,07€

3. Λογιστικές διαφορές από έξοδα προβολής με διάφορους μεθόδους σταθερά (λογ/μός 64.02.07.0100)

Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα από τον παραπάνω λογαριασμό της προσφεύγουσας ποσό 116.310,33 €,οι οποίες έχουν καταβληθεί από ελευθεριότητα και δεν συμβάλλουν στην προώθηση των εργασιών της επιχείρησης (ΣτΕ 1290,1293,1294/88, 51/91)».

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι στις παραπάνω δαπάνες περιλαμβάνονται και οι παρακάτω οι οποίες πρέπει να αναγνωριστούν ως παραγωγικές δαπάνες;

α) Τ.Π.Υ. 16/15-2-2003 καθαρής αξίας 8.417,75 € (εκδότης .

Την 31/1/2003 μεταξύ της εταιρείας .. και της εταιρείας, υπογράφηκε ιδιωτικό συμφωνητικό με το οποίο ανέλαβε η . να προσφέρει υπηρεσίες «Merchandising» στην εταιρεία μας, στην ευρύτερη περιοχή των Αθηνών και σε όλα τα S/M που θα καθορίζει η σε μηνιαία βάση. Οι υποχρεώσεις της . όσον αφορά στο περιεχόμενο της εργασίας καθώς και οι λοιποί όροι, περιλαμβάνονται στο ιδιωτικό συμφωνητικό το οποίο κατατέθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ... με την υπ' αριθμ./18-4-2003 κατάσταση συμφωνητικών παραγράφου 16 άρθρου 8 ν. 1882/1990. Πρόκειται για πραγματική δαπάνη η οποία έγινε για την προώθηση των εργασιών της εταιρείας μας, καταχωρήθηκε στα βιβλία της (αρθμ. εγγραφής 1500160467/15-22003).

β)ΤΔΑ 4885/27-5-2003 καθαρής αξίας 16.254,00 € (εκδότης

Πρόκειται για δαπάνη αγορά 774 τεμ. τοστιέρων SW-101 FAG αξίας 21,00 € εκάστης, οι οποίες προσφέρθηκαν ως δώρα σε πελάτες της εταιρείας μας. Πρόκειται δηλ. για δαπάνη αποκλειστικά για προωθητική ενέργεια η οποία απέφερε κέρδος στην εταιρεία μας.

γ) Τ.Π.Υ. 665/22-12-2003 καθαρής αξίας 36.400,00 € (εκδότηςκαι αφορά εκδρομή 20 ατόμων στη ΛΑΠΩΝΙΑ από 24 έως 29/12/2003. Πρόκειται για πελάτες της εταιρείας μας, οι οποίοι συμμετείχαν σε διαγωνισμό που διοργάνωσε η εταιρεία μας και συμμετείχαν οι συγκεκριμένοι πελάτες. Πρόκειται δηλ. για δαπάνη αποκλειστικά για προωθητική ενέργεια η οποία απέφερε κέρδος στην εταιρεία μας.

Κρίνουμε ότι η δαπάνη που αναφέρεται στην α περίπτωση είναι παραγωγική και συνεπώς η σχετική λογιστική διαφορά πρέπει να διαγραφεί.

Υπόλοιπο Λογιστικών διαφορών λογ/μού 64.02.07.0100 116.310,33 € - 8.417,75 € =107.892,58€

4. Λογιστικές διαφορές από έξοδα παραστάσεων σταθερά (λογ/μός 64.98.07.0000).

Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα από τον παραπάνω λογαριασμό της προσφεύγουσας ποσό 107.654,04 €, με αιτιολογικό, ότι «Στον ανωτέρω λογαριασμό καταχωρήθηκαν διάφορες δαπάνες που αφορούν γεύματα, δεξιώσεις, άνθη, δώρα κ.α.(ως αναλυτικό καθολικό), οι οποίες έχουν καταβληθεί από ελευθεριότητα και δεν συμβάλλουν στην προώθηση των εργασιών της επιχείρησης (ΣΤΕ 1290,1293,1294/88,51/91).

Οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν γίνονται δεκτοί και συνεπώς η σχετική λογιστική διαφορά ορθά και νόμιμα προσδιορίστηκε από τον έλεγχο.

Υπόλοιπο Λογιστικών διαφορών λογ/μού 64.98.07.0000 107.654,04 €

5. Λογιστικές διαφορές από λοιπά διάφορα έξοδα σταθερά λογ/μός 64.98.99.0000.

Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα από τον παραπάνω λογαριασμό της προσφεύγουσας ποσό 29.992,50 €, με αιτιολογικό ότι «Στον ανωτέρω λογαριασμό καταχωρήθηκαν πλέον των 32,98 € της φορολογικής αναμόρφωσης διάφορες δαπάνες που αφορούν διόδια, πάρκιγκ των αυτοκινήτων, καφέδες, ζάχαρη, πρόστιμα, ταξί, αγορά διατακτικών, δικαστικά και τραπεζικά έξοδα και άλλες αγορές αγαθών. Στις παρακάτω δαπάνες συμπεριλαμβάνονται, έξοδα χωρίς τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά (αλλά ΑΛΠ και χειρόγραφες καταστάσεις), ή με δικαιολογητικά με ανεπαρκές περιεχόμενο, ή έξοδα για τα οποία δεν προκύπτει αν σκοπός τους είναι η προώθηση των εργασιών της ελεγχόμενης ή η κάλυψη προσωπικών αναγκών. Η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων, ώστε να αποδειχθεί το ύψος και το είδος εκάστης δαπάνης και η παραγωγικότητα ή μη αυτής, καθίσταται αδύνατη από την μη ύπαρξη των νόμιμων ή ανεπαρκών δικαιολογητικών στοιχείων. (Άρθρο 31 Ν. 2238/94, άρθρο 18 παρ. 2 Π.Δ. 186/1992 και Σ.τ.Ε. 918/79, 2098/87, 3154/95, 1750/82 και 2651/88).

Στις δαπάνες αυτές συμπεριλαμβάνονται και δαπάνες διοδίων ως εξής:

Έως 1400 κ.ε.	21.396,58	X 40% =	8.558,63
Ανω των 1400 κ.ε.	5.349,15	X 75% =	4.011,86
Σύνολο	26.745,73		12.570,49

Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας δεν γίνεται αποδεκτός, καθόσον τα ποσά αυτά δεν έχουν αναμορφωθεί φορολογικά.

Υπόλοιπο Λογιστικών διαφορών λογ/μού 64.98.99.0000 ποσό 29.992,50 €

6. Λογιστικές διαφορές από καταπτώσεις εγγυήσεων λογαριασμός 81.00.02.0001.

Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα από τον παραπάνω λογαριασμό της προσφεύγουσας ποσό 19.074,31 € με αιτιολογικό ότι «Στη χρέωση του λογίσμου αυτού καταχωρήθηκαν καταπτώσεις εγγυήσεων εξαγωγών (ποινική μήτρα),για

εκπρόθεσμη καταβολή υποχρεώσεων προς την η οποία δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης.(Σχετ. άρθρο 4παρ. 1 και 31 παρ. 1δ του Ν. 2238/94 και Σ.Τ.Ε. 1100180,1823/94,128183)».

Στον λογαριασμό αυτό όπως φαίνεται και από τον παρακάτω πίνακα, καταχωρούνται διάφορες καταπτώσεις εγγυήσεων, εν προκειμένω προς την BANK.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΑΞΙΑ
22.04.2003		ΜΗ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΗ ΔΙΑΣΑΦΗΣΗΣ	10.780,62
23.04.2003		ΚΑΤΑΠΤΩΣΗ ΕΓΓΥΗΣΗΣ	2.033,86
20.05.2003		ΚΑΤΑΠΤΩΣΗ ΕΓΓΥΗΣΗΣ	1.158,73
24.06.2003		ΚΑΤΑΠΤΩΣΗ ΕΓΓΥΗΣΗΣ	454,84
04.07.2003		ΚΑΤΑΠΤΩΣΗ ΕΓΓ.ΟΠΕΚΕΠΕ	150,32
06.08.2003		ΚΑΤΑΠΤΩΣΗ ΕΓΓΥΗΣΗΣ	1.653,63
15.09.2003		ΚΑΤΑΠΤΩΣΗ ΕΓΓΥΗΣΗΣ	2.705,94
13.11.2003		ΚΑΤΑΠΤΩΣΗ ΕΓΓΥΗΣΗΣ	136,37
		ΣΥΝΟΛΑ	19.074,31

Επειδή σύμφωνα με την Πολ. 1005/2005 <<Εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία>>:

-Η κατάπτωση τραπεζικής εγγύησης λόγω εκπρόθεσμης παράδοσης εμπορευμάτων αναγνωρίζεται ως εκπεστέα δαπάνη. (Σ.Τ.Ε.1797/1985)

-Η ποινική ρήτρα που καταβάλλει επιχείρηση, στα πλαίσια της επιχειρηματικής λειτουργίας της, αναγνωρίζεται ως εκπεστέα δαπάνη. (Σ.Τ.Ε.3665/1983)

Κρίνουμε ότι οι δαπάνες που αναφέρονται πιο πάνω έχουν εκπεστεί νόμιμα από τα ακαθάριστα έσοδα και συνεπώς η σχετική λογιστική διαφορά πρέπει να διαγραφεί.

Υπόλοιπο Λογιστικών διαφορών λογ/μού 81.00.02.0001 ποσό 0 €

7. Λογιστικές διαφορές από λοιπά έξοδα προηγούμενων χρήσεων λογ/μός 82.00.62.9802.

Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα από τον παραπάνω λογαριασμό της προσφεύγουσας ποσό 102.508,25 €, με αιτιολογία ότι: «Στους πιο πάνω λογαριασμούς καταχωρήθηκαν δαπάνες για την ύδρευση σε αποθήκες συλλογής γάλακτος και διάφορα έξοδα αυτοκινήτων, περιοδικών, δικαστικών και άλλων δαπανών.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι οι εν λόγω δαπάνες αφορούν σε προηγούμενη χρήση.

Δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και προστίθενται ως λογιστική διαφορά στα δηλωθέντα καθαρά κέρδη, δαπάνες οι οποίες αφορούν προηγούμενες χρήσεις. Στη φορολογία εισοδήματος ισχύει η βασική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, γι' αυτό δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της τρέχουσας χρήσεως δαπάνες προηγούμενων χρήσεων. Επιπλέον, οι δαπάνες κατά κανόνα αναγνωρίζονται για έκπτωση στη χρήση στην οποία καθίστανται δεδουλευμένες και εκκαθαρισμένες, ανεξάρτητα αν έχουν εξοφληθεί ή οφείλονται (Σχετικές διατάξεις: άρθρα 29 και 31 του Ν. 2238/94 και ΣΤΕ 1018/96».

Οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν γίνονται αποδεκτοί.

Υπόλοιπο Λογιστικών διαφορών λογ/μού ποσό 102.508,25 €.

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ :

Λογιστικές διαφορές ελέγχου	454.937,51 €
Μείον αυτές που αναγνωρίζονται νε την παρούσα απόφαση	33.818,06 €
Υπόλοιπο	421.119,45€

Επειδή,οι διαπιστώσεις του ελέγχου για τις λοιπές λογιστικές διαφορές όπως αυτές καταγράφονται στην σχετική έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη οριστική πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική** αποδοχή της υπ' αριθμ./14-07-2016 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία

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

Α.ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ

		Δήλωσης	ΔΕΔ	Διαφορά
	Ακαθάριστα έσοδα			
	Φορολογικά κέρδη χρήσεως	6.272.853,82	6.272.853,82	
Πλέον	Λογιστικές διαφορές βάσει δήλωσης	92.292,96	92.292,96	
Πλέον	ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ		421.119,45	421.119,45
	Σύνολο κερδών	6.365.146,78	6.786.266,23	421.119,45
	ΚΕΡΔΗ ΜΕΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ	6.365.146,78	6.786.266,23	421.119,45
	ΖΗΜΙΑ ΜΕΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ			
	Αφαίρεση αφορολ. αποθεματικών αναπτυξιακών νόμων			
1	Αφορολόγητο αποθεματικό ν. 2601/1998	2.532.514,14	2.532.514,14	
2	Αφορολόγητο αποθεματικό από εφάπαξ εξώφληση φόρων	53.213,00	53.213,00	
	Σύνολο αφορολόγητων αποθεματικών αναπτυξιακών νόμων κ.λ.π.	2.585.727,14	2.585.727,14	
	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΚΕΡΔΩΝ	3.779.419,64	4.200.539,09	421.119,45

Β.ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟΥ ΦΟΡΟΥ

		Δήλωσης	ΔΕΔ
	Φορολογητέα κέρδη	3.779.419,64	4.200.945,09
	Φόρος που αναλογεί	35%	1.322.796,87
			1.470.330,78

Συμπληρωματικός φόρος 3% στο εισόδημα από ακίνητα	3%	894,72	1.000,66
Άθροισμα		1.323.691,59	1.471.331,44
Μείον: Φόρος που προκαταβλήθηκε		595.027,00	595.027,00
Φόρος που παρακρατήθηκε (εκτός της περίπτωσης ι')		84.302,61	84.302,61
Σύνολο		679.329,61	679.329,61
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		644.361,98	792.001,83
<u>ΛΟΙΠΑ ΠΟΣΑ</u>			
Προκαταβολή φόρου		643.727,76	643.727,76
Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθ. εισόδημα από ακίνητα	3%	894,72	894,72
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	0,60%	178,94	178,94
Πρόσθετος φόρος 2% το μήνα λόγω ανακρίβειας	120%		177.167,82
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		1.289.163,40	1.613.971,07

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).