



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 24.04.2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Αριθμός απόφασης: 817

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ**

**ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ταχ. Δ/ση** : Αθ. Τακαντζά 8-10

**Ταχ. Κώδικας** : 54639 - Θεσσαλονίκη

**Τηλέφωνο** : 2313-332241

**E-Mail** : ded.thess@aade.gr

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.,

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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

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

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του σωματείου με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ ....., κατά της υπ' αριθ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του

Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και της υπ' αριθ. .... πράξης προσωρινού προσδιορισμού προστίμου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και την υπ' αριθ. .... πράξη προσωρινού προσδιορισμού προστίμου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του σωματείου με την επωνυμία «.....», 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. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στο προσφεύγον αθλητικό σωματείο φόρος ποσού 119.620,84 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 59.810,42 € και τέλους επιτηδεύματος 1.000,00 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 180.431,26 €, κατόπιν προσδιορισμού εσόδων ποσού 412.485,67 € κατά παρέκκλιση από τον μη κερδοσκοπικό σκοπό του σωματείου ως εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Η εν λόγω πράξη εδράζεται επί της από ..... έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. .... εντολής ελέγχου της. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. .... έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, με το οποίο διαβιβάστηκε η από ..... πληροφοριακή έκθεση εισοδήματος Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Το προσφεύγον σωματείο, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Το έτος 2016 προστέθηκε στις δραστηριότητές του η δημιουργία και διατήρηση κέντρου δημιουργικής απασχόλησης (Κ.Δ.Α.Π.) και δηλώθηκε ο ανάλογος κωδικός (Κ.Α.Δ.) στο μητρώο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ. Κατά το επίμαχο φορολογικό έτος απέκτησε μόνο έσοδα που πραγματοποιήθηκαν κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού του. Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν διότι η φορολογική αρχή θεώρησε ότι η συμμετοχή του στο πρόγραμμα «ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΗΣ ΚΑΙ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗΣ ΖΩΗΣ» της Ελληνικής Εταιρείας Τοπικής Ανάπτυξης και Αυτοδιοίκησης (Ε.Ε.Τ.Α.Α.) παρεκκλίνει από το μη κερδοσκοπικό σκοπό του και ότι, ως εκ τούτου, τα έσοδα από το ως άνω πρόγραμμα αποτελούν

εισόδημα από επαγγελματική δραστηριότητα. Πλην όμως, η συμμετοχή του στο ως άνω πρόγραμμα και παροχή των σχετικών υπηρεσιών έγινε στα πλαίσια της κατά το καταστατικό δραστηριοποίησης του σωματείου και προς επίτευξη των καταστατικών του σκοπών, ήτοι της καλλιέργειας και ανάπτυξης των δυνατοτήτων των αθλητών και την εφαρμογή μορφωτικού προγράμματος επί των αθλουμένων. Όλα δε τα έσοδα από τη συμμετοχή του στο εν λόγω πρόγραμμα διατέθηκαν για την κάλυψη των δαπανών του, την περαιτέρω προώθηση των ανωτέρω καταστατικών του σκοπών και ουδέποτε διανεμήθηκαν ως κέρδη στα μέλη του. Υπό τα ανωτέρω δεδομένα, το σωματείο δεν ήταν υπόχρεο τήρησης λογιστικών αρχείων, ούτε τα ανωτέρω έσοδα αποτελούν εισόδημα υποκείμενο σε φόρο εισοδήματος.

2) Μη νομίμως η φορολογική αρχή δεν προέβη σε έκπτωση των δαπανών του. Στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή, κατά τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών του δεν έλαβε υπόψη και δεν αφαίρεσε από τα ακαθάριστα έσοδά του το ποσό των δαπανών στις οποίες προέβη για την παροχή των επίμαχων υπηρεσιών, με την αιτιολογία ότι δεν τηρήθηκαν τα προβλεπόμενα λογιστικά αρχεία. Πλην όμως, η ίδια η φορολογική αρχή παραδέχεται ότι το σωματείο δεν τηρούσε λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα καθώς απαλλασσόταν της τήρησης βιβλίων και στοιχείων λόγω σκοπού (σελ. 18 έκθεσης ελέγχου). Συνεπώς, οι πραγματοποιηθείσες δαπάνες ύψους 347.921,81 €, πρέπει να ελεγχθούν από την αρμόδια φορολογική αρχή ώστε να αφαιρεθούν από τα ακαθάριστα έσοδά του.

**Ως προς την υπ' αριθ. .... πράξη προσωρινού προσδιορισμού προστίμου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ**

**Επειδή**, με το άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. ...»

**Επειδή**, σύμφωνα με την απόφαση ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 31.12.2013 του Γ.Γ.Δ.Ε. «Σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, η φορολογική Διοίκηση πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής

πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου επιδίδει στον υπόχρεο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.»

**Επειδή**, με το άρθρο 63 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζεται το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου.»

**Επειδή**, με το άρθρο 63 παρ. 8 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «8. Κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παράδοσης της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. ... Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη.»

**Επειδή**, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων των παρ. 1 και 8 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ. συνάγεται σαφώς ότι σκοπός της θέσπισης της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής είναι μεταξύ άλλων η λειτουργία ενός σταδίου προελέγχου για εκείνες τις υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής, κατά συνέπεια, στο πεδίο εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής υπάγονται οι πράξεις, οι οποίες με βάση το προϊσχύον καθεστώς προσβάλλονταν απευθείας στα δικαστήρια με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής (άρθρο 63 επ. Κ.Δ.Δ.). Ως εκ τούτου, η δυνατότητα άσκησης προσφυγής αφορά σε πράξεις, εκ των οποίων απορρέουν διαφορές ουσίας που αναφέρονται στο στάδιο προσδιορισμού

των οικονομικών βαρών (π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου) και όχι σε πράξεις που εκδίδονται στα πλαίσια της διαδικασίας ελέγχου σύμφωνα με τις οποίες γνωστοποιούνται στον φορολογούμενο η διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του σε σχέση με τις υποβληθείσες δηλώσεις του, τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της κατ' έλεγχο οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή βάσει της δήλωσης, ώστε ο φορολογούμενος να έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει «εγγράφως» τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης. Άλλωστε, όπως προκύπτει με σαφήνεια και από τις προσβαλλόμενες προσωρινές πράξεις – επί των οποίων αναγράφεται ρητώς- σε περίπτωση αμφισβήτησης του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, ο φορολογούμενος έχει την δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων που συνοδεύει τις πράξεις.

**Επειδή**, κατά τα λοιπά, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται παραδεκτώς μόνο κατά εκτελεστών πράξεων διοικητικών αρχών (ΣτΕ 3502/2011, 835/2010, 3693/2008, 3785/2006, 577/2004).

**Επειδή**, ως διοικητική πράξη ορίζεται η δήλωση βουλήσεως διοικητικού οργάνου ασκούντος δημόσια εξουσία με την οποία επέρχεται, μονομερώς, μεταβολή στον νομικό κόσμο δια της ιδρύσεως, μεταβολής ή καταργήσεως δικαιωμάτων και υποχρεώσεων. Κύρια χαρακτηριστικά της διοικητικής πράξης είναι το τεκμήριο νομιμότητας και η εκτελεστότητα. Η εκτελεστότητα δε της διοικητικής πράξης συνίσταται στο ότι η συμπεριφορά που καθορίζει (ενέργεια ή παράλειψη) και, γενικότερα, η ρύθμιση την οποία θεσπίζει είναι υποχρεωτική από την έκδοσή της (ΣτΕ 1717/1988), χωρίς άλλο, δηλαδή χωρίς να χρειάζεται άλλη διαδικασία και, ειδικότερα, προηγούμενη δικαστική απόφαση (Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Σπηλιωτόπουλος, τόμος 1, έκδοση Νοεμβρίου 2011, σελίδα 116).

**Επειδή**, συνεπώς, δεν προσβάλλονται παραδεκτώς με αίτηση ακυρώσεως πράξεις των διοικητικών οργάνων, που στερούνται εκτελεστότητας, επειδή δεν θεσπίζουν κανόνα δικαίου, εκτός εάν συντρέχουν λόγοι ασφάλειας δικαίου (ΣΕ 147/2002). Οι κυριότερες από τις πράξεις αυτές είναι: ... δ) Έγγραφα, με τα οποία παρέχονται στον διοικούμενο ή σε άλλη αρχή πληροφορίες ή γίνονται ανακοινώσεις προς αυτούς. ... στ) Προπαρασκευαστικές πράξεις, που προηγούνται της έκδοσης μιας διοικητικής πράξης και είναι σχετικές με την έκδοσή της, στις οποίες περιλαμβάνονται και οι απλές ή θετικές σύμφωνες γνωμοδοτήσεις και οι προτάσεις (ΣΕ 5322/1987, 957/1988, 5803/1996, 2725/1997) των οργάνων που έχουν γνωμοδοτική αρμοδιότητα (ανωτ. αριθ. 135). Αποτελεί όμως διοικητική πράξη η αρνητική γνωμοδότηση, όταν προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις ως «σύμφωνη γνώμη» (ΣΕ 510, 3458/1983, 1719/1988, 147/1999) και η αρνητική πρόταση (ΣΕ 3689/1986, 3984/1996) (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Τόμος ΙΙ, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, 15<sup>η</sup> Έκδοση, 2015, σελ. 115 επ.).

**Επειδή**, με το άρθρο 45 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπíπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει

εκτελεστού τίτλου. **2.** Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι: **α)** στην περίπτωση άμεσου προσδιορισμού φόρου, ο προσδιορισμός του φόρου, όπως προκύπτει ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης, **β)** στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προσδιορισμού του φόρου, **γ)** στην περίπτωση εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου, **δ)** στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, **ε)** στην περίπτωση προληπτικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, **στ)** σε περίπτωση έκδοσης οριστικής δικαστικής απόφασης, η απόφαση αυτή, **ζ)** σε περίπτωση επιβολής προστίμων οι αντίστοιχες πράξεις, **η)** σε περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής, η απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, **θ)** σε περίπτωση Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού, η απόφαση Αμοιβαίου Διακανονισμού.»

**Επειδή,** εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι απαραδέκτως ασκείται η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή κατά της υπ' αριθ. .... πράξης προσωρινού προσδιορισμού προστίμου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ καθώς δεν αποτελεί εκτελεστή διοικητική πράξη.

#### **Ως προς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος**

**Επειδή,** το άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. ορίζει ότι : «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό του φόρου».

**Επειδή,** με το άρθρο 17 παρ.1 του Ν.2690/1999 ορίζεται ότι: «Η Αιτιολογία (της διοικητικής πράξης) πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

**Επειδή,** στο άρθρο 34 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

**Επειδή,** με το άρθρο 28 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «**2.** Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

**Επειδή,** το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο

συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

**Επειδή**, με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α)... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη...».

**Επειδή**, με το άρθρο 3 παρ. 1 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς».

**Επειδή**, με το άρθρο 5 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.... 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής... 10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου...».

**Επειδή**, με την ΠΟΛ. 1003/31.12.2014 παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του ν.4308/2014 περί των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και διευκρινίστηκε ότι με την παράγραφο 2 του άρθρου 1 καθορίζονται οι οντότητες που υπάγονται στο σύνολο των διατάξεων αυτού του νόμου. Ιδιαίτερα, με την περίπτωση (γ) της παραγράφου 2 υπόκειται στις ρυθμίσεις του νόμου και κάθε οντότητα που βάσει της φορολογικής ή άλλης νομοθεσίας υποχρεούνται στην τήρηση λογιστικών αρχείων. Περαιτέρω, αναφέρεται ότι στην περίπτωση (γ) της παραγράφου 2 εντάσσονται οι αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι συνεταιρισμοί, οι δικηγορικές εταιρίες, οι κοινοπραξίες, καθώς και οποιαδήποτε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα, που αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ακόμη εντάσσονται τα Ν.Π.Ι.Δ., τα σωματεία, οι σύλλογοι, οι ενώσεις προσώπων και γενικά μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα, εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

**Επειδή**, με το άρθρο 45 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «Σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται: ... γ) τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα, με εξαίρεση μόνο τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου, ...»

**Επειδή**, με την ΠΟΛ. 1044/2015 διευκρινίζεται ότι: «Τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων με εξαίρεση τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο επιβολής φόρου εισοδήματος. Ενδεικτικά αναφέρονται περιπτώσεις τέτοιων εσόδων, όπως οι εισφορές (συνδρομές) και τα δικαιώματα εγγραφής των μελών τους, τα έσοδα από εράνους, κρατικές επιχορηγήσεις, χορηγίες ιδιωτών ή επιχειρήσεων, δωρεές τρίτων, λαχειοφόρους κληρώσεις, από διαφημίσεις που καταχωρούνται σε περιοδικά που εκδίδονται και διανέμονται μόνο στα μέλη τους δωρεάν, καθώς και τα έσοδα από τη διάθεση φυλλαδίων και λοιπών εντύπων πνευματικού περιεχομένου των Ιερών Μονών (σχετική η Γνμδ ΝΣΚ 389/2000). Αντίθετα, τα έσοδα που αποκτούν τα πιο πάνω πρόσωπα από δραστηριότητα η οποία δεν συνιστά άσκηση της μη κερδοσκοπικής αποστολής τους αποτελούν αντικείμενο φορολογίας, έστω και αν διατίθενται για την εκπλήρωση του μη κερδοσκοπικού σκοπού τους, δεδομένου ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. γ' του άρθρου 45 του Ν. 4172/2013, μόνο τα έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογίας (σχετ. η αριθ. 383/1973 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους). ... Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση η διαπίστωση της πραγματοποίησης εσόδων κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού των πιο πάνω προσώπων ανάγεται, ως θέμα πραγματικό, στην ελεγκτική αρμοδιότητα της φορολογικής αρχής, η οποία κρίνει επί του τεταγμένου σκοπού τους και για τον τρόπο κτήσης και διάθεσης των εσόδων τους. ...»



**Επειδή**, με το άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

**Επειδή**, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από το άρθρο 1 του νομοτύπως δημοσιευθέντος καταστατικού του προσφεύγοντος αθλητικού σωματείου, όπως αυτό ίσχυε κατά το επίμαχο φορολογικό έτος (2016) (το οποίο έχει καταχωρηθεί στα Βιβλία του Πρωτοδικείου με αρ. καταχώρησης .....), αναφέρεται ότι «... 2) κύριος σκοπός τον σωματείου είναι η συστηματική καλλιέργεια και η ανάπτυξη των δυνατοτήτων των αθλητών του για τη συμμετοχή τους σε αθλητικούς αγώνες. Επίσης, σκοπός του σωματείου είναι η δημιουργία ισχυρών και ηθικών χαρακτήρων με τη χρησιμοποίηση της Γυμναστικής και του Αθλητισμού σε συνδυασμό με την εφαρμογή μορφωτικού προγράμματος επί των αθλουμένων... 4. Το Σωματείο έχει περιοριστικώς τους ως άνω σκοπούς. Απαγορεύεται απολύτως κάθε παρέκκλιση από τους σκοπούς αυτούς, άνευ τροποποιήσεως του παρόντος, και ιδίως η ανάμειξη αυτού στην πολιτική ... 5. Για την επίτευξη των σκοπών του Σωματείου, ιδρύονται γυμναστήρια ως και πάσης φύσεως ασκητήρια και λοιπές εγκαταστάσεις, διατηρείται δε η λειτουργία αγωνιστικών τμημάτων των παρακάτω αθλημάτων: 1. Ποδοσφαίρου 2. Ποδοσφαίρου σάλλας (5Χ5) 3. Γυναικείου ποδοσφαίρου 4. Καλαθοσφαίρισης (Μπάσκετ) 5. Πετοσφαίρισης (Βόλλευ) 6. Χειροσφαίρισης (Χάντ-Μπωλ) 7. Επιτραπέζιας αντισφαίρισης (πίγκ-πόγκ) 8. Αντισφαίρισης (Τένις) 9. Κολύμβησης 10. Ιππασίας 11. Πυγμαχίας 12. Πάλης 13. Πυγμαχίας και 14. Ενόργανης γυμναστικής. Ίδρυση άλλων αγωνιστικών τμημάτων ή κατάργηση λειτουργούντων γίνεται μόνο με την τροποποίηση του παρόντος, με απόφαση της Γενικής Συνελεύσεως». Περαιτέρω, στο άρθρο 4 του κατά τα ανωτέρω καταστατικού ορίζεται ότι: «1) Πόροι του Σωματείου είναι: α) Τα ποσά που προέρχονται από εγγραφές, συνδρομές ή έκτακτες εισφορές των μελών, β) οι κρατικές, δημοτικές ή κοινοτικές επιχορηγήσεις, γ) οι δωρεές ή τα κληροδοτήματα και κάθε άλλη είσπραξη προερχόμενη από νόμιμη αιτία, δ) τα έσοδα του Σωματείου από το καταβαλλόμενο αντίτιμο για τις προσφερόμενες υπηρεσίες εκμάθησης του αθλήματος του ποδοσφαίρου στους αθλητές των τμημάτων του Σωματείου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 4 του παρόντος ...», ενώ κατά την παρ. 4 του μνημονευόμενου ως άνω άρθρου 8 του καταστατικού ορίζεται ότι «... 4) Το Σωματείο για τις προσφερόμενες υπηρεσίες εκμάθησης των αθλημάτων που καλλιεργεί δύναται, με απόφαση του διοικητικού του συμβουλίου, να ορίζει αντίστοιχο αντίτιμο της σχετικής υπηρεσίας για την κάλυψη των λειτουργικών του αναγκών. Στην περίπτωση αυτή το σωματείο έχει τις υποχρεώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992)».

**Επειδή**, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, κατά την αυτοψία των υπαλλήλων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ στο υποκατάστημα του προσφεύγοντος σωματείου στον ..... διαπιστώθηκε ότι υπάρχουν εγκαταστάσεις για τις αθλητικές δραστηριότητες όπως γήπεδα ποδοσφαίρου, μπάσκετ, πυγμαχίας κτλ, χώροι εργαστηρίων όπου πραγματοποιούνται άλλες δραστηριότητες όπως ζωγραφική, ρομποτική κτλ και αίθουσες όπου πραγματοποιούνται διάφορες

εκδηλώσεις όπως θεατρικές παραστάσεις, ημερίδες με διάφορες θεματικές ενότητες για την ενημέρωση και ψυχαγωγία παιδιών 5-12 ετών κτλ. Όπως δηλώθηκε προφορικά από τον νόμιμο εκπρόσωπο του σωματείου, κ. ...., ο οποίος ήταν παρών κατά την επίσκεψη του συνεργείου ελέγχου, οι επιπλέον εγκαταστάσεις πέραν των αθλητικών, δημιουργήθηκαν προκειμένου να ανταπεξέλθει το προσφεύγον σωματείο στις απαιτήσεις του προγράμματος «ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΗΣ ΚΑΙ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗΣ ΖΩΗΣ» της Ε.Ε.Τ.Α.Α. για παιδιά 5-12 ετών, στο οποίο συμμετέχει. Σημειώνεται ότι το παραπάνω πρόγραμμα, σύμφωνα με τις προκηρύξεις, υλοποιείται από παιδικούς σταθμούς, Κέντρα Δημιουργικής Απασχόλησης Παιδιών (Κ.Δ.Α.Π.), Κέντρα Δημιουργικής Απασχόλησης Παιδιών (Κ.Δ.Α.Π.) για παιδιά με αναπηρίες κτλ και απευθύνεται σε εργαζόμενες και άνεργες μητέρες ώστε να διασφαλιστεί η ισότιμη πρόσβασή τους στην εργασία, μέσω της παροχής ποιοτικών υπηρεσιών, καθώς και η ισότιμη πρόσβαση των ευπαθών ομάδων σε ποιοτικές κοινωνικές υπηρεσίες. Επίσης δεν περιλαμβάνεται στο αντικείμενο του προγράμματος η παροχή υπηρεσιών από Μονάδες Απασχόλησης Βρεφών ή και Νηπίων, Κέντρα Μελέτης, Φρονιστήρια, Κέντρα Κατάρτισης, Αθλητικού Συλλόγου και Σωματεία. Κατόπιν τούτου, η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι το προσφεύγον αθλητικό σωματείο λειτουργεί κατά τα έτη 2016-2020 ως Κέντρο Δημιουργικής Απασχόλησης Παιδιών (Κ.Δ.Α.Π.), ασκώντας δραστηριότητα η οποία είναι κερδοσκοπικού χαρακτήρα και ανταγωνιστική ως προς τις αντίστοιχες ιδιωτικές επιχειρήσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα με αντίστοιχες δραστηριότητες. Περαιτέρω, από τον έλεγχο των καταστάσεων εσόδων διαπιστώθηκε ότι το προσφεύγον σωματείο πραγματοποιούσε έσοδα από δραστηριότητα Κ.Δ.Α.Π. από 01/01/2016 έως 30/07/2020 καθώς εισέπραττε 120,91€/μήνα για κάθε παιδί που συμμετείχε στο ανωτέρω πρόγραμμα «ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΗΣ ΚΑΙ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗΣ ΖΩΗΣ» και αφορούσε τη λειτουργία του ως Κ.Δ.Α.Π., η οποία, παρέκκλινε από το σκοπό του σωματείου.

Επιπροσθέτως το σωματείο εισπράττει 30,00€/μήνα για κάθε παιδί που είναι μέλος και πληρώνει μηνιαία συνδρομή για την ανάπτυξη των δυνατοτήτων του σε αθλητικές δραστηριότητες, δραστηριότητα η οποία εμπίπτει στον σκοπό ίδρυσης του σωματείου.

Περαιτέρω, διαπιστώθηκε ότι στη διεύθυνση του υποκαταστήματος του προσφεύγοντος σωματείου στον ..... φέρεται να λειτουργούν: 1. η «.....» με ΑΦΜ ..... και αντικείμενο εργασιών (κύρια δραστηριότητα) τις διοικητικές υπηρεσίες που σχετίζονται με τουριστικά θέματα, 2. η εταιρεία «.....» με ΑΦΜ ..... και αντικείμενο εργασιών (κύρια δραστηριότητα) την κατασκευή μεταλλικών σκελετών και μερών μεταλλικών σκελετών, 3. το «.....» με ΑΦΜ ....., και αντικείμενο εργασιών (κύρια δραστηριότητα) άλλες αθλητικές δραστηριότητες, 4. η εταιρεία «.....» με ΑΦΜ ..... και αντικείμενο εργασιών (κύρια δραστηριότητα) τις υπηρεσίες παιδικού και βρεφονηπιακού σταθμού και 5. η εταιρεία «.....» με ΑΦΜ ..... και αντικείμενο δραστηριοτήτων (κύρια δραστηριότητα) τις υπηρεσίες προβολής αθλητικών εκδηλώσεων και ψυχαγωγικών αθλητικών εκδηλώσεων.

**Επειδή**, με το άρθρο 7 του ν. 2725/1999 ορίζεται ότι: «... 5. Απαγορεύεται η συστέγαση αθλητικού σωματείου και εμπορικής επιχείρησης. Αθλητικό σωματείο, το οποίο έχει συσταθεί με

πρωτοβουλία ιδιωτικού εκπαιδευτικού οργανισμού ή εργασιακού χώρου και φέρει την επωνυμία τους, δύναται να συσσεγάζεται στην έδρα αυτών, ...»

**Επειδή**, με βάση όλα τα ανωτέρω και ειδικότερα λαμβάνοντας υπόψη ότι: **α)** αποκλειστικός σκοπός του προσφεύγοντος αθλητικού σωματείου κατά το επίμαχο φορολογικό έτος (2016) ήταν η συστηματική καλλιέργεια και η ανάπτυξη των δυνατοτήτων των αθλητών του για τη συμμετοχή τους σε αθλητικούς αγώνες και η δημιουργία ισχυρών και ηθικών χαρακτήρων με τη χρησιμοποίηση της γυμναστικής και του αθλητισμού σε συνδυασμό με την εφαρμογή μορφωτικού προγράμματος επί των αθλουμένων, **β)** η δραστηριότητά του ως Κέντρου Δημιουργικής Απασχόλησης Παιδιών (Κ.Δ.Α.Π.) κατά τα έτη 2016 - 2020 αποτελεί **παρεμπίπτουσα** δραστηριότητα που αυτό είχε αναπτύξει, γεγονός που άλλωστε αποδεικνύεται και από ότι κρίθηκε αναγκαία, καθώς αποτελούσε παρέκκλιση από τον ιδρυτικό σκοπό του, η μεταγενέστερη τροποποίηση του καταστατικού ως προς τον σκοπό του σωματείου (τροποποιήσεις καταστατικού που καταχωρήθηκαν στα Βιβλία του Πρωτοδικείου με αρ. .... και .....), και, ειδικότερα, προστέθηκε το ακόλουθο εδάφιο στο άρθρο 1: «*Για την εκπλήρωση των παραπάνω σκοπών το σωματείο δύναται να ιδρύει και να λειτουργεί υποκαταστήματα, να εντάσσεται σε επιδοτούμενα προγράμματα που αφορούν την άθληση, την εκπαίδευση, τη δημιουργία εργαστηρίων και ομάδων με στόχο την δημιουργική απασχόληση νέων καθώς και να προσλαμβάνει υπαλλήλους αρμόδιους για την διεξαγωγή αυτών*», **γ)** από την άσκηση της δραστηριότητας αυτής, απέκτησε κατά την επίμαχη χρήση έσοδα ύψους 412.485,67 ευρώ, τα οποία δεν δύναται καθ' οιονδήποτε τρόπο να θεωρηθούν, κατά τα διδάγματα της κοινής πείρας, ως αναγκαίοι πόροι για τη συντήρηση και την ευόδωση των αθλητικών σκοπών που αυτό επιδιώκει, δεδομένου ότι στο άρθρο 4 του καταστατικού του προσδιορίζονται κατά τρόπο σαφή και ορισμένο οι πόροι για την κάλυψη των λειτουργικών του δαπανών, συνάγεται ότι το προσφεύγον σωματείο απώλεσε, κατά την άσκηση της επίμαχης δραστηριότητάς του, τον, κατά τις καταστατικές του διατάξεις, μη κερδοσκοπικό του χαρακτήρα και, κατά συνέπεια, τα έσοδα του από αυτήν φέρουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του προκύψαντος από επιχειρηματική δραστηριότητα εισοδήματος και συνεπώς υπάγονται στον αναλογούντα φόρο, όπως ορθώς απεφάνθη η φορολογική αρχή.

Ο επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος σωματείου ότι το έτος 2016 προστέθηκε στις δραστηριότητές του η δημιουργία και διατήρηση κέντρου δημιουργικής απασχόλησης (Κ.Δ.Α.Π.) και δηλώθηκε ο ανάλογος κωδικός (Κ.Α.Δ.) στο μητρώο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ δεν ευσταθεί καθόσον σύμφωνα με το υποσύστημα μητρώου του συστήματος TAXIS μέχρι τις ..... είναι δηλωμένη μόνο η δραστηριότητα «άλλες αθλητικές δραστηριότητες» ενώ κατά την ως άνω ημερομηνία προστέθηκε ως δραστηριότητα η «εκμετάλλευση αθλητικών εγκαταστάσεων» και η «δραστηριότητες βρεφονηπιακών και παιδικών σταθμών». Περαιτέρω και οι τροποποιήσεις του καταστατικού του, ως προς τον σκοπό, ως προαναφέρθηκε πραγματοποιήθηκαν στις ..... και .....

Κατόπιν τούτων, οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντος σωματείου απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

**Επειδή**, με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα... 3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

**Επειδή**, με το άρθρο 21 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. ... 2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), όπως ισχύει...».

**Επειδή**, με το άρθρο 22 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «*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 συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, ...*».

**Επειδή**, με την ΠΟΛ.1113/2015 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013 και διευκρινίστηκε ότι: «*Άρθρο 22. 1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού (άρθρο 22) τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων... 3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48...*».

**Επειδή**, με το άρθρο 28 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1.Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση...».

**Επειδή**, με την Ε.2015/2020 εγκύκλιο παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 ν.4172/2013 και αναφέρονται τα ακόλουθα: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό. Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν.4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν.4172/2013. 2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών. Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο... Β. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013...».

**Επειδή**, με την Α.1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31.07.2019) Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Μεταξύ άλλων, στο άρθρο 11 επισημαίνεται ότι ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν.4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

**Επειδή**, με το άρθρο 36 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης. 2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:... γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης, η οποία δεν προσβάλλεται με ένδικο βοήθημα ή μέσο και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά...».

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 εδ. δ' του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης».

**Επειδή**, βάσει των προαναφερόμενων διατάξεων, στην περίπτωση που η προσβαλλόμενη πράξη πάσχει από τυπική πλημμέλεια, η Δ.Ε.Δ. έχει την εξουσία να την ακυρώσει και να αναπέμψει τη υπόθεση στη Φορολογική Αρχή για επανάληψη της διαδικασίας, ήτοι για επανέκδοση της πράξης δίχως τη συγκεκριμένη τυπική πλημμέλεια. Ως τυπικές πλημμέλειες που οδηγούν στην επανάληψη της διαδικασίας θεωρούνται όσες ανάγονται στην εξωτερική τυπική νομιμότητα της πράξης, ήτοι στον τύπο και τη διαδικασία έκδοσής της (Βλ. Κ. Γώγου, Διαδικαστικά σφάλματα και ακύρωση των διοικητικών πράξεων, εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, 2017, σελ. 33 επ., 114 επ.). Ειδικά ως προς την αιτιολογία της φορολογικής πράξης, έχει κριθεί ότι μόνον η παντελής έλλειψη της έκθεσης ελέγχου ή η πλήρης αοριστία της αντιστοιχούν σε παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας που μπορεί να οδηγήσει σε ακύρωση της πράξης λόγω τυπικής πλημμέλειας και αναπομπή της στη Φορολογική Αρχή για επανάληψη της διαδικασίας (ΣτΕ 1542/2016, 1509/2013, 565/2008, ΔΠρΘεσ 7625/2020, ΔΠρΧαλκ 118/2018). Αντιθέτως, επιμέρους ελλείψεις και ελαττώματα του περιεχομένου της αιτιολογίας δεν αποτελούν τυπικές πλημμέλειες της πράξης, αλλά ανάγονται στην ορθότητα της αιτιολογίας, η οποία εμπίπτει στον έλεγχο της ουσιαστικής νομιμότητας της πράξης (Βλ. Π. Πανταζόπουλου, σε Ι. Φωτόπουλο (επιμ.), Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, εκδόσεις Σάκκουλα, σελ. 711, αρ. 61).

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, η μη τεκμηρίωση της χρήσης κάθε διαθέσιμου στοιχείου, με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 και κατόπιν πλήρωσης των

προϋποθέσεων που αυτό θέτει συνιστά τυπική πλημμέλεια, στο βαθμό που συνεπάγεται την έλλειψη αιτιολογίας της πράξης και δύναται να οδηγήσει σε ακύρωσή της και αναπομπή της υπόθεσης στη φορολογική αρχή για επανάληψη διαδικασίας κατά το άρθρο 63 παρ. 6 εδ. δ' του Κ.Φ.Δ..

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, από την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος προκύπτει ότι, μολονότι το προσφεύγων σωματείο προσκόμισε δαπάνες ύψους 331.120,28 €, η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι δεν θα ληφθούν υπόψη για τον προσδιορισμό των κερδών του εν λόγω έτους, με δεδομένο ότι δεν τηρήθηκαν τα προβλεπόμενα λογιστικά αρχεία.

Ακολούθως, η ελεγκτική αρχή προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη του φορολογικού έτους 2016, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 21 – 27 ν.4172/2013, σε 412.485,67€, χωρίς να λάβει υπόψη της τις επιχειρηματικές δαπάνες.

**Επειδή**, εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι η φορολογική αρχή δεν εφάρμοσε ορθώς τις διατάξεις των άρθρων 28 του ν.4172/2013 και 11 της Α.1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085) απόφασης του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε., περί προσδιορισμού του εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους. Η ελεγκτική αρχή αφενός κατέφυγε στον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων του προσφεύγοντος σωματείου με βάση τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή της (ήτοι έσοδα από τη συμμετοχή του σωματείου στο πρόγραμμα «ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΗΣ ΚΑΙ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗΣ ΖΩΗΣ», τα οποία αφορούν τη λειτουργία του ως Κέντρο Δημιουργικής Απασχόλησης Παιδιών), χωρίς ωστόσο να διευκρινίζει αν πληρούνται οι προϋποθέσεις για την ελεγκτική αυτή μέθοδο, αφετέρου, κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της προσφεύγουσας δεν συνεκτίμησε στοιχεία άλλα για τον προσδιορισμό των κερδών της, ήτοι όπως ενδεικτικά αναφέρονται στην Ε.2015/2020, εφαρμόζοντας τελικώς συντελεστή κέρδους 100%, επί των προσδιορισθέντων ακαθαρίστων εσόδων, δίχως να αξιοποιήσει τα παραστατικά δαπανών – εξόδων που προσκομίστηκαν και δίχως να εξετάσει αν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Από τα προαναφερθέντα είναι έκδηλο ότι η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, δεν εμπεριέχει την απαραίτητη κατά νόμο σαφή, ειδική και επαρκή τεκμηρίωση. Κατά συνέπεια, είναι αναπαισιολόγητη και στερείται νομικής και ουσιαστικής βάσης ως προς τη θεμελίωση του καταλογισθέντος φόρου και ως εκ τούτου είναι νομικά πλημμελής και ακυρωτέα. Πρέπει δε να αναπεμφθεί η υπό κρίση υπόθεση στην φορολογική αρχή προς επανάληψη διαδικασίας, προκειμένου να αξιοποιηθούν όλα τα διαθέσιμα στοιχεία και όχι επιλεκτικά, ώστε με πληρότητα, επάρκεια, εξειδίκευση και σαφήνεια να αποτυπώνεται η αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης και η μη εκπλήρωση φορολογικής υποχρέωσης και να καταλογιστεί ο αναλογών φόρος μετά των σχετικών προστίμων και τόκων.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη νόμιμου προσδιορισμού του εισοδήματός της ως προς την προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του

Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, προβάλλεται βάσιμα και γίνεται αποδεκτός ως ανωτέρω.

**Επειδή**, σύμφωνα με τα παραπάνω, η προσβαλλόμενη υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, ακυρώνεται λόγω πλημμελούς εφαρμογής της διαδικασίας προσδιορισμού εισοδήματος κατ' άρθρο 28 του Κ.Φ.Ε., αφού η εν λόγω φορολογική αρχή προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος σωματείου (που είναι εκτός σκοπών του), για την οποία μάλιστα (δραστηριότητα) δεν τηρήθηκαν λογιστικά αρχεία (βιβλία) αξιοποιώντας, όπως προαναφέρθηκε, μόνο τα προσδιοριζόμενα έσοδα της δραστηριότητας αυτής, από λοιπά διαθέσιμα στοιχεία.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ. ..../..... ενδικοφανούς προσφυγής του σωματείου με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ ..... και την ακύρωση της υπ' αριθ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, για λόγους τυπικής πλημμέλειας. Καλείται ο Προϊστάμενος της εν λόγω φορολογικής αρχής όπως ενεργήσει με βάση το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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

Ακριβές αντίγραφο  
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

**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.