



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Τμήμα Α8 - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333246

ΦΑΞ : 2313333258

Θεσσαλονίκη, **10-10-2016**

Αριθμός απόφασης: **1185**

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).

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. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του

Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

θ. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ι. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

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

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης -2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του – Α.Φ.Μ. κατά των α) υπ' αρ.-2016 απόφασης απόρριψης τροποποιητικής δήλωσης (της υπ' αρ./2016, Θ –/76) β) υπ' αρ.-2016 απόφασης απόρριψης τροποποιητικής δήλωσης (της υπ' αρ./2016, Θ –/98), γ) υπ' αρ.-2016 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς και δ) υπ' αρ.-2016 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις α) υπ' αρ.-2016 απόφαση απόρριψης τροποποιητικής δήλωσης (της υπ' αρ./2016, Θ –/76) β) υπ' αρ.-2016 απόφαση απόρριψης τροποποιητικής δήλωσης (της υπ' αρ./2016, Θ –/98), γ) υπ' αρ.-2016 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς και δ) υπ' αρ.-2016 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ., με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.

Επί της από-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του – Α.Φ.Μ., 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' αρ.-2016 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ απερρίφθη η υπ' αρ.-2016 τροποποιητική δήλωση, με την οποία ο προσφεύγων προέβη μετ' άλλων στη μερική ανάκληση της υπ' αρ.-2008 συμπληρωματικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς του θανόντος στις-1976 του (αρ. φακέλου Θ –/76).

Με την με αριθμό-2016 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος εκ 10.940,20 € πλέον πρόσθετου φόρου εκ 19.692,35 €, δη σύνολο εκ 30.632,55 €, αναφορικά με την υπ' αρ.-2008 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς (αρ. φακέλου Θ -/76).

Με την υπ' αρ.-2016 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ απερρίφθη η υπ' αρ.-2016 τροποποιητική δήλωση, με την οποία ο προσφεύγων προέβη μετ' άλλων στη μερική ανάκληση της υπ' αρ.-2008 συμπληρωματικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς του θανόντος στις-1998 του (αρ. φακέλου Θ –/98).

Με την με αριθμό-2016 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος εκ 13.445,73 € πλέον πρόσθετου φόρου εκ 23.597,24 €, δη σύνολο εκ 37.042,97 €, αναφορικά με την υπ' αρ. -2008 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς (αρ. φακέλου Θ -/98).

Συγκεκριμένα, με την υπ' αρ.-2008 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς (αρ. φακέλου Θ -/76) δηλώθηκε από τους α) του – Α.Φ.Μ. (ανιψιό) β) του – Α.Φ.Μ. (ανιψιό) και γ) του – Α.Φ.Μ. (ανιψιό), ως κληρονόμους εκ διαθήκης του θανόντος στις-1976 του ποσοστό 30% εξ αδιαιρέτου (ήτοι 10% εξ αδιαιρέτου έκαστος) οικοδομής, κείμενης στη επί των οδών και Περαιτέρω, δηλώθηκε από την του – Α.Φ.Μ. (ανιψιά), έτερη κληρονόμο εκ διαθήκης του ανωτέρω θανόντος, στο παθητικό της ως άνω κληρονομιάς η υποχρέωση μεταβίβασης ποσοστού 10% του παραπάνω ακινήτου, την οποία υπείχε δυνάμει του υπ'αρ./1976 προσυμφώνου συμβολαίου του άλλοτε συμβολαιογράφου σε συνδυασμό με το υπ' αρ./1986 συμβόλαιο εκχώρησης δικαιωμάτων της συμβολαιογράφου

Ακολουθως, με την υπ' αρ.-2008 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς δηλώθηκε από τους α) του – Α.Φ.Μ. (υιό) β) του – Α.Φ.Μ. (υιό) και γ) του – Α.Φ.Μ. (υιό), ως κληρονόμους εξ αδιαθέτου του

θανόντος στις-1998 του: ποσοστό 33,75% εξ αδιαιρέτου (ήτοι 11,25% εξ αδιαιρέτου έκαστος) της ανωτέρω οικοδομής. Περαιτέρω, δηλώθηκε από την του – Α.Φ.Μ. (κόρη) και από την χα (σύζυγο), στο παθητικό της ως άνω κληρονομιάς, η υποχρέωση μεταβίβασης ποσοστού 36,25%, ήτοι 11,25% και 25% αντίστοιχα, του παραπάνω ακινήτου, την οποία υπείχαν δυνάμει του υπ'αρ./1976 προσυμφώνου συμβολαίου του άλλοτε συμβολαιογράφου, σε συνδυασμό με το υπ' αρ./1986 συμβόλαιο εκχώρησης δικαιωμάτων της συμβολαιογράφου

Στις-2016, οι α) του β) του γ) του και δ) του υπέβαλαν στη Δ.Ο.Υ. την **υπ' αρ.-2016 τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς** του του (Θ –/76), ανακαλώντας την υπ'αρ.-2008 συμπληρωματική δήλωση, ως προς το δηλωθέν, ως κληρονομαίο στοιχείο, ποσοστό 40% εξ αδιαιρέτου επί του επίμαχου ακινήτου, επικαλούμενοι συγγνωστή πλάνη περί τα πράγματα και νομική πλάνη, και συγκεκριμένα άγνοια του ιδιοκτησιακού καθεστώτος του ακινήτου, σύμφωνα με το οποίο αποκλειστικός του κύριος ήταν το Ελληνικό Δημόσιο, ενώ οι θανόντες ουδέποτε απέκτησαν κυριότητα επ' αυτού.

Την ίδια ημέρα, οι ανωτέρω μετά της χας υπέβαλαν στη φορολογική αρχή την **υπ' αρ.-2016 τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς** του του (Θ –/98), ανακαλώντας την υπ'αρ.-2008 συμπληρωματική δήλωση, ως προς το δηλωθέν, ως κληρονομαίο στοιχείο, ποσοστό 60% εξ αδιαιρέτου επί του επίμαχου ακινήτου, με το ίδιο ως άνω αιτιολογικό.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων αποφάσεων απόρριψης τροποποιητικών δηλώσεων καθώς και των πράξεων διοικητικού προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Το επίμαχο ακίνητο δεν αποτέλεσε αντικείμενο της κληρονομιάς

- Σύμφωνα με το άρθρο 1 του Π.Δ. 118/1973, σε φόρο κληρονομιάς υποβάλλεται περιουσία κείμενη στην Ελλάδα και ανήκουσα σε ημεδαπούς ή αλλοδαπούς.
- Μη νόμιμα επιβάλλεται φόρος κληρονομιάς για ακίνητο που δεν αποτελούσε κατά το χρόνο θανάτου στοιχείο της περιουσίας του κληρονομούμενου. (ΔΕφΑθ 2473/2010).
- Το άρθρο 72 παρ. 1 και 2 του Π.Δ. 118/1973 ορίζει το παραδεκτό της ανάκλησης δηλώσεων φόρου κληρονομιάς ένεκα ουσιώδους πλάνης περί τα πράγματα ή εσφαλμένης ερμηνείας των διατάξεων του Π.Δ.
- Νομολογιακά έχει κριθεί ότι αν μετά τη λήξη της επιδικίας μεταβληθεί το ιδιοκτησιακό καθεστώς και κριθεί ότι ο φερόμενος ως κληρονόμος συμπεριέλαβε στη δήλωση ως κληρονομηθέν στοιχείο ακίνητο επί του οποίου δεν είχε κυριότητα ο κληρονομούμενος, τούτο συνιστά νομίμως λόγο

ανάκλησης της αρχικώς υποβληθείσας δήλωσης φόρου κληρονομιάς (ΣΤΕ 1036/1994, ΔΕΦΑΘ 6248/2001).

➤ Στην προκειμένη περίπτωση, οι κληρονομούμενοι και του ουδέποτε απέκτησαν κυριότητα στο επίμαχο ακίνητο, γιατί αυτό ανήκε στο Ελληνικό Δημόσιο. Κατά συνέπεια, και ο προσφεύγων μετά των άλλων φερόμενων ως κληρονόμων του εν λόγω ακινήτου, ουδέποτε απέκτησαν κληρονομικό δικαίωμα επ' αυτού.

➤ Για τη μη ύπαρξη κυριότητας των κληρονομούμενων έχει αποφανθεί το Ελληνικό Δημόσιο.

➤ Ως προς τη μη ύπαρξη κυριότητας των κληρονομούμενων ο προσφεύγων και οι λοιποί κληρονόμοι τελούσαν σε ουσιώδη νομική πλάνη, ειδικότερα σε άγνοια και αδυναμία κατανόησης του περίπλοκου ιδιοκτησιακού καθεστώτος του ακινήτου (εξαιτίας του χαρακτηρισμού του ως βακούφικου/ανταλλάξιμου και συνέπειες αυτού), καθώς και εσφαλμένης θεώρησης του «δικαιώματος εξαγοράς» του ακινήτου από το Ελληνικό Δημόσιο ως μορφής αποζημίωση, που όφειλαν καταβάλουν οι κληρονόμοι προς αυτό, χωρίς να επηρεάζεται η υποχρέωσή τους να δηλώσουν το ακίνητο ως στοιχείο της κληρονομιάς του θείου και του πατέρα τους, και κατ' επέκταση η κυριότητα των κληρονομούμενων επ' αυτού. Η πλάνη αυτή αποτελεί νόμιμο λόγο ανάκλησης των φορολογικών δηλώσεων (ΣΤΕ 1647/2002, 1036/1994, ΔΕΦΑΘ 4899/2007, ΔΕΦΑΘ 4884/2013 ΔΕΦΑΘ 1501/2009).

➤ Οι, και έχουν αποκτήσει την κυριότητα του επίμαχου ακινήτου με αγορά από το Ελληνικό Δημόσιο, καταβάλλοντας και τον αναλογούντα φόρο μεταβίβασης και είναι ενάντιο στις αρχές της χρηστής διοίκησης να κληθούν εκ νέου να φορολογηθούν για την κτήση αυτού.

➤ Οι ανωτέρω έχουν υποστεί οικονομική ζημία, από τη μια καταβάλλοντας τίμημα εκ 199.280 € για την εξαγορά του ακινήτου από το Ελληνικό Δημόσιο και φόρο μεταβίβασης 6.157,74 € και από την άλλη 73.748,86 € πλέον αμοιβής δικηγόρων και συμβολαιογράφου για την (άκυρη παρά μη κυρίων) αγορά ποσοστού 36,25% αυτού από τις και

2. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι πλημμελώς αιτιολογημένες

➤ Σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 η φορολογική διοίκηση έχεις την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία ως προς την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό του φόρου.

➤ Από καμία διάταξη νόμου δεν προκύπτει ότι η μη υποβολή αιτήματος ανάκλησης κατ' άρθρο 8 του Ν. 2961/2001 αποκλείει εκ των υστέρων την ανάκληση της φορολογικής δήλωσης.

3. Μη συνδρομή των λόγων αναβολής γένεσης φορολογικής υποχρέωσης

➤ Η φορολογική αρχή δεν προσδιορίζει σε ποιά περίπτωση εκ των αναφερομένων στο άρθρο 8 του Ν. 2961/2001 θα μπορούσε να υπαχθεί ο προσφεύγων.

➤ Στην υπό κρίση περίπτωση, δεν μπορούσε να τύχει εφαρμογής το άρθρο 8 του Ν. 2961/2001, γιατί κατά τα αποδεικνυόμενα από τον προσφεύγοντα δεν υπήρξε τελικά φορολογική υποχρέωση,

ώστε να γεννάται ζήτημα μετάθεσης χρόνου αυτής, αλλά και γιατί ρητά από τη διάταξη του άρθρου 8 προκύπτει ότι η μετάθεση γένεσης φορολογικής υποχρέωσης μπορεί να λάβει χώρα μόνο εάν ο υπόχρεος δεν βρίσκεται στη νομή αυτών, προϋπόθεση που δεν συνέτρεχε στην παρούσα περίπτωση.

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου έχει παραγραφεί

- Η αρχή της ασφάλειας του δικαίου και η αρχή της βεβαιότητας του φόρου επιβάλλουν το θεσμό της παραγραφής.
- Σύμφωνα με το άρθρο 81 του Ν. 2961/2001, ο φόρος βεβαιώνεται με βάση, μεταξύ άλλων, τις υποβληθείσες δηλώσεις (που αποτελούν τον νόμιμο τίτλο για την ταμειακή βεβαίωση), το αργότερο τρία χρόνια μετά τη λήξη του έτους, μέσα στο οποίο αποκτήθηκε ο νόμιμος τίτλος (ΣΤΕ 571/2009, 2944/2008, 1503/2006, 1783/2002), ενώ μετά την παρέλευση της τριετίας το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιωμάτος του για ταμειακή βεβαίωση.
- Στην προκειμένη περίπτωση, τίτλοι βεβαίωσης του φόρου κληρονομιάς για το υπό κρίση ακίνητο ήταν οι υπ' αρ.-2008 και-2008 συμπληρωματικές δηλώσεις φόρου κληρονομιάς, και το δημόσιο όφειλε να προβεί σε βεβαίωση του φόρου το αργότερο μέχρι την-2012. Αντιθέτως, η Δ.Ο.Υ. προέβη στην ταμειακή βεβαίωση του φόρου στις-2016, δη σχεδόν μετά από 8 χρόνια από την υποβολή των δηλώσεων-τίτλων βεβαίωσης, αφού προηγουμένως απέρριψε το υποβληθέν από τον προσφεύγοντα αίτημα για ανάκληση αυτών. Η βεβαίωση είναι παράνομη ως αντικείμενη στο άρθρο 81 παρ. 5 του Ν. 2961/2001. Συνεπώς μη ορθώς η φορολογική αρχή προέβη στην έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον το αντίστοιχο δικαίωμα του Δημοσίου είχε παραγραφεί.

5. Από τη φορολογική αρχή επιβλήθηκε εσφαλμένως ο πρόσθετος φόρος

- Σύμφωνα με το άρθρο 26 του Ν. 3943/2011, που αντικατέστησε την παρ. 4 του άρθρου 2 του Ν. 2523/1997, το ποσοστό του πρόσθετου φόρου λόγω μη εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης δεν μπορεί να υπερβεί το 60%, ενώ οι διατάξεις αυτές έχουν εφαρμογή για πράξεις προσδιορισμού που εκδίδονται μετά τις 31.3.2011.
- Σύμφωνα με το άρθρο 4 της ΠΟΛ.1109/2011, οι ανωτέρω διατάξεις έχουν εφαρμογή για δηλώσεις που υποβάλλονται εκπρόθεσμα μετά τις 31 Μαρτίου 2011, καθώς και για φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού που εκδίδονται μετά τις 31 Μαρτίου 2011, ημερομηνία δημοσίευσης του Ν. 3943/2011 στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.
- Στην προκειμένη περίπτωση, οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδόθηκαν την-2016, σε χρόνο μεταγενέστερο της 31-3-2011 και για το λόγο αυτό τυγχάνει εφαρμογής το άρθρο 26 παρ. 2 του Ν. 3943/2011 και να επιβληθεί ποσοστό πρόσθετου φόρου 60%, το δε ευνοϊκότερο καθεστώς όφειλε να εφαρμόσει η Διοίκηση ανεξαρτήτως του χρόνου υποβολής της δήλωσης (κατά γενική αρχή του κοινοτικού δικαίου που επιβάλλει την αναδρομική εφαρμογή της

ελαφρότερης κύρωσης). Αντί αυτού η φορολογική αρχή εφάρμοσε κατά την επιβολή του πρόσθετου φόρου την οροφή (πλαφόν) που ίσχυε κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στις-1998, κατ' εφαρμογή δηλαδή της παρ. 4 του άρθρου 2 του Ν. 2523/1997, ως ίσχυε τότε.

➤ Λόγω της μεγάλης οικονομικής κρίσης και της απρόοπτης μεταβολής των συνθηκών τα ανώτατα ποσοστά φόρου που ίσχυαν υπό το προγενέστερο καθεστώς καθίστανται σήμερα εξαντλητικά, ανεπιεική και καταχρηστικά

1 & 2 & 3. Ως προς τους ισχυρισμούς ότι το επίμαχο ακίνητο δεν αποτέλεσε αντικείμενο της κληρονομιάς, ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι πλημμελώς αιτιολογημένες καθώς και ότι στην προκειμένη περίπτωση δεν συνέτρεχαν λόγοι αναβολής γένεσης φορολογικής υποχρέωσης

Ως προς το νομοθετικό πλαίσιο που διέπει το ιδιοκτησιακό καθεστώς των βακουφικών κτημάτων [δη αφιερωμένων γαιών (Εραζιι μεβκουφέ)]

Επειδή διτελή βακούφια (ίτζαρετεϊνλού ή Μπή ίτζα- ρετβίν) καλούνται τα βακουφικά εκείνα ακίνητα, άτινα έχουσι παραχωρηθή έναντι πληρωμής διπλού ενοικίου ή τελέσματος. Καθ' ήν μεν στιγμήν παραχωρείται τω μισθωτή η κατοχή, ούτος καταβάλλει έφ' άπαξ χρηματικόν τι ποσόν ανάλογον τη αξία του ακινήτου, όπερ καλείται «ίτζαρέ-ι-μουατζελέ» η άπλως «μουατζελέ», ετησίως δέ καταβάλλει ενοίκιον καλούμενον «ίτζαρέ-ι-μουετζελέ». Η τοιουτοτρόπως παραχωρουμένη κατοχή εις τον μισθωτήν, αποκτά πλέον τον χαρακτήρα της διηνεκούς μισθώσεως, ακριβώς όπως συμβαίνει επί των έναντι μουατζέλ παραχωρουμένων δημοσίων γαιών. Ό εις ον παραχωρείται διτελώς βακούφιον τι, δικαιούται να το μισθώση ή να το δώση επί ενεχύρω, κατόπιν δε της νεωτέρας νομοθεσίας τα τοιαύτα διτελή βακούφια υπόκεινται και εις κληρονομικήν μεταβίβασιν, συμφώνως προς τούς κανόνας οίτινες εις το ζήτημα τούτο διέπουν τας δημοσίας γαίας (ίντικάλ-ι-άδι) (*“Περί Βακουφίων” σύγγραμμα των W. Padel και L. Steeg (Paris 1904), μεταφρασμένο υπό του Κων/νου Μητρομελέτη, εισηγητού παρά τω Υπουργείω Οικονομικών, εν Αθήναις 1914*).

Επειδή στην αριθμ./2003 απόφαση του Εφετείου αναφέρεται μεταξύ άλλων: «...τα προσοδοφόρα βακούφια, αναλόγως του χαρακτήρα της παραχωρήσεως προς τρίτους διακρίνονται σε τρία είδη: α) τα καλούμενα **μονοτελή** (ιδζαρεϊ βαχιδελή εβκάφ) β) τα λεγόμενα **διτελή** (ιδζαρετεϊνλή), επί των οποίων, έναντι καταβολής διπλού τελέσματος-μισθώματος (ιδζαρετεϊν), δηλαδή ορισμένου ποσού κατά την παραχώρηση και ορισμένου ετησίως ή κατά άλλες χρονικές περιόδους, παραχωρείται στον ιδιώτη **δικαίωμα χρήσεως και καρπώσεως διηνεκές με εμπράγματο χαρακτήρα**, το οποίο χαρακτηρίζεται ως ωφέλιμη κυριότητα (dominium utile), **μεταβιβαστικό** δε και δεκτικό υποθήκης (με άδεια εφόρου), αλλά και **κληρονομητό** γ) τα

ονομαζόμενα «**μουκαταλή**», δηλαδή εκείνα κατά τα οποία με την παραχώρηση παρέχεται στον τρίτο έναντι καταβολής ετήσιου τελέσματος (μουκατά) η εξουσία ανεγέρσεως ή διατηρήσεως οικοδομής ή φυτεύσεως δένδρων και κλημάτων επί του εδάφους του βακουφικού κτήματος επί τούτων δε εκείνος, προς τον οποίο γίνεται η παραχώρηση, αποκτά χωριστή κυριότητα, μεταβιβάσιμη και κληρονομητή, χωρίς όμως κυριότητα επί του εδάφους, το οποίο ανήκει στο αφιέρωμα και απλώς εξουσιάζεται από τον έχοντα την κυριότητα επί της οικοδομής, των δένδρων ή των κλημάτων....

Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 51 και 55 του Εισ. Ν. Α.Κ. **η κτήση κυριότητας** ή άλλου εμπραγμάτου δικαιώματος, που έλαβε χώρα πριν από την εισαγωγή του Α.Κ., κρίνεται κατά το δίκαιο που ίσχυε κατά το χρόνο, κατά τον οποίο έγιναν τα πραγματικά περιστατικά που απαιτούνται για την κτήση αυτών... εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη 2 παρ. 7 του Ν. 147/1914, στις Νέες Χώρες (στις οποίες περιλαμβάνεται και η) διατηρούνται σε ισχύ οι διατάξεις του Οθωμανικού Δικαίου “περί γαιών” και ρυθμίζουν τα σχετικά με την κτήση δικαιωμάτων ιδιωτικής φύσεως επ’αυτών (άρθρο 3 του Οθωμανικού Νόμου “περί γαιών” της 7 Ραμαζάν 1274 (καθ’ημάς 1856)), ενώ οι δικαιοπραξίες συντελούνται εφεξής κατά τους Ελληνικούς Νόμους.....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 περί του τρόπου παραχωρήσεως των δημόσιων γαιών του οθωμανικού νόμου «περί γαιών»: «...ο εξουσιάζων γαίας με ταπίον..δύναται να παραχωρήση αυτάς εις ον τινά βούλεται είτε δωρεάν είτε αντί γνωστού τιμήματος... Εάν δε αποθάνη ο παραχωρητής, η εξουσία επί των γαιών μεταβιβάζεται εις τους εφεξής έχοντας δικαιώματα μεταβιβάσεως κληρονόμους του...

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12 ν. 547/1970, «βακουφικά, αστικά και αγροτικά ακίνητα κατηγορίας διτελών και μουκαταλή, εξουσιάζόμενα δυνάμει τίτλων του τουρκικού κτηματολογίου ή συμβολαίων αγοράς παρά των αγοραστών ή των καθολικών διαδόχων αυτών, μεταβιβάζονται κατά δικαίωμα πλήρους κυριότητας, δι’αποφάσεως του Υπουργού των Οικονομικών, μετά γνώμην της οικείας Επιτροπής ΔΑΠ προς τα πρόσωπα ταύτα επί τη καταβολή εις την ΥΔΑΜΚ ποσοστού 20% επί της κατά τον χρόνον της μεταβιβάσεως αξίας του εδάφους αυτών, καθοριζομένης δια της αυτής ως άνω αποφάσεως, τη αιτήσει των ενδιαφερομένων....»

Επειδή τα βακουφικά ακίνητα ανήκουν κατά κυριότητα στο Υπουργείο Οικονομικών σύμφωνα με την από 30-1-1923 σύμβαση ανταλλαγής των ελληνοτουρκικών πληθυσμών και τις μετέπειτα συναφθείσες της Άγκυρας, που κυρώθηκαν με τον νόμο 4793, καθώς και τις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν.Δ. 547/70, όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 5 του Ν. 357/76. Δυνάμει της ως άνω διάταξης του ν. 357/76, τα ακίνητα αυτά **παραχωρούνται κατά κυριότητα στους βάσει τίτλου τελευταίους εξουσιαστές των και μόνο σ’αυτούς.**

Επειδή το υπό κρίση ακίνητο, το οποίο φέρει τον χαρακτηριστικό αριθμό, (σχετ. το αριθμ.-2000 πρωτόκολλο κατάληψης της Κτηματικής Υπηρεσίας) ανήκει στην κατηγορία των διτελών και μουκαταλή βακουφικών ακινήτων, τα οποία, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1, 7 και 27 της από 10-6-1930 συμφωνίας μεταξύ Ελλάδος και Τουρκίας, που κυρώθηκε με το ν.4793/1930, καθώς και σύμφωνα με τις διατάξεις της από 30-1-1923 σύμβασης μεταξύ Ελλάδος και Τουρκίας περί ανταλλαγής πληθυσμών που υπογράφηκε στη Λωζάνη και κυρώθηκε με το ν.δ. 25-8-1923 ανήκουν κατά κυριότητα στο Ελληνικό Δημόσιο.

Σύμφωνα δε με τον αρχικό (τουρκικό) τίτλο ιδιοκτησίας (ταπί) με αριθμό 217 (Μετάφραση του βιβλίου Πρακτικών μηνός 1327 (χριστιανικού 1911) του Ιστορικού Αρχείου, ιδιοκτήτης του επίμαχου οικοπέδου, που βρίσκεται στη συνοικία, επί της οδού, εκτάσεως 400 πήχων παλαιών, **φέρεται ο Οθωμανός υπήκοος φαρμακοποιός του και** ως αιτία εκδόσεως του τίτλου αναφέρεται η αποστολή νέου τίτλου μετά την επί τούτου ανοικοδόμηση.

Από δε την αριθμ.-2003 γνωμοδότηση του Γνωμοδοτικού Συμβουλίου άρθρου 90 του 284/88 Π.Δ της Διεύθυνσης Δημόσιας Περιουσίας του Υπουργείου Οικονομικών προκύπτει ως κατηγορία ακινήτου: **βακουφικό ακίνητο (οικόπεδο), κατηγορίας διτελών βακουφίων.**

Το επίμαχο κτήμα λοιπόν είναι βακουφικό, γεγονός που σημαίνει ότι είναι δυνατή η μεταβίβαση μόνο των εξουσιαστικών δικαιωμάτων επ' αυτού και ουδέποτε δικαιώματος κυριότητας, το οποίο παραμένει υπέρ του βακουφίου και κατά συνέπεια υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου, την εξαγορά του οποίου δικαιούται να ζητήσει ο εξουσιαστής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του ν.δ. 547/1970, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 5 του ν. 357/1976.

Επειδή, το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) 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, το άρθρο 17 του Ν. 2690/1999 (Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) ορίζει ότι : «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία 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 3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π.Σπηλιωτόπουλος, *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ. 174), αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης. Σχετικό με την αιτιολογία είναι το βάρος της απόδειξης για τη συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, που είναι προϋπόθεση της έκδοσης της διοικητικής πράξης (αρ. 17 παρ. 3 του ΚΔΔιαδ). Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο όσο και από το δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος ή για τη διασφάλιση των συμφερόντων ή δικαιωμάτων του διοικούμενου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας.

Επειδή, το άρθρο 1 του Ν. 2961/2001 «Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Λαχεία» ορίζει ότι : «1. *Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου...*, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον παρόντα νόμο. 2. Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό και νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο».

Επειδή, το άρθρο 2 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «1. *Κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από: α) Κληρονομία, κληροδοσία ή τρόπο β)νέμηση...*».

Επειδή, το άρθρο 3 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «1. Στο φόρο υποβάλλεται: α) *Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς*».

Επειδή, το άρθρο 5 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά».

Επειδή, το άρθρο 6 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «*Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου*».

Επειδή, βάσει του ανωτέρω άρθρου, ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης είναι ο χρόνος επαγωγής της κληρονομιάς λόγω θανάτου του κληρονομούμενου, ενώ κατ' εξαίρεση υπάρχουν περιπτώσεις στις οποίες μετατίθεται σε μεταγενέστερο χρονικό σημείο, οι οποίες

διακρίνονται σε δύο κατηγορίες: α) εκείνες για τις οποίες εκ του νόμου αυτοδίκαια και υποχρεωτικά μετατίθεται ο χρόνος (άρθρο 7 του Ν. 2961/2001 και β) εκείνες για τις οποίες η μετάθεση του χρόνου είναι δυννητική και χορηγείται με σχετική απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. (αρ. 8 του Ν. 2961/2001).

Επειδή, το άρθρο 8 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Η φορολογική υποχρέωση για όλα ή μερικά από τα περιουσιακά στοιχεία μπορεί να μετατίθεται σε μεταγενέστερο χρόνο από αυτόν που ορίζεται στα άρθρα 6 και 7, με απόφαση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) Αν τα αντικείμενα της κτήσης κατέστησαν επίδικα μετά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου ή αν υφίσταται νομικό κώλυμα για την ελεύθερη διάθεση των αντικειμένων αυτών ή είναι δεσμευμένα στην αλλοδαπή και εφόσον στις περιπτώσεις αυτές ο υπόχρεος σε φόρο δεν βρίσκεται στη νομή...».

Επειδή, το άρθρο 8 παρ. 2 του Ν. 2961/2001 ορίζει ότι : «Η μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, γίνεται με αίτηση του υπόχρεου σε φόρο, η οποία υποβάλλεται πριν από τη λήξη του λόγου που συνιστά τη μετάθεση και εντός πενταετίας, που αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας για υποβολή δήλωσης και σε κάθε περίπτωση πριν από την κοινοποίηση πράξης επιβολής του φόρου».

Επειδή, επιπροσθέτως, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 1133/2011, 2623/2008 ΣΤΕ, ΔΠΡ Θεσσαλ 4862/1999), ότι αυτός που επικαλείται ότι δεν βρίσκεται στη νομή του αντικειμένου κτήσης λόγω θανάτου, δη του κληρονομικού αντικειμένου, πρέπει να το αποδεικνύει, και μάλιστα να αναφέρει και να αποδεικνύει ποιο πρόσωπο ήταν ο νομέας αυτών και τον εμπόδιζε να ασκήσει τα εκ της κληρονομίας δικαιώματά του.

Επειδή, το άρθρο 974 του Αστικού Κώδικα ορίζει ότι : «Όποιος απέκτησε τη φυσική εξουσία πάνω στο πράγμα (κατοχή) είναι νομέας του, αν ασκεί την εξουσία αυτή με διάνοια κυρίου».

Επειδή, το άρθρο 983 του Αστικού Κώδικα ορίζει ότι : «Η νομή μεταβιβάζεται στους κληρονόμους του νομέα».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία, (Μαυρίδου Χρυσούλα – Καρύμπαλη Τσίπτισιου Γιαννούλα, Αποδοχή και Αποποίηση Κληρονομιάς, Θεσσαλονίκη, 2008, σελ. 4-5) (Κούσουλας Χρίστος, Νομή και κληρονομική διαδοχή, Θεσσαλονίκη, 1996 σελ. 153) (Παπαστερίου Δημήτριος, Εγχειρίδιο Εμπράγματος Δικαίου, Κατοχή – Νομή, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2001, σελ. 108), η νομή μεταβαίνει αυτοδίκαια στους κληρονόμους του νομέα, υπό την προϋπόθεση ότι ο κληρονομούμενος είχε τη

νομή κατά το χρόνο επαγωγής της κληρονομιάς, καθώς και ότι επήλθε η κληρονομική διαδοχή, χωρίς να απαιτείται η κτήση της φυσικής εξουσίας από τον κληρονόμο.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία (ΜΠρΑθ 3948/2014, ΑΠ 849/2007, ΑΠ 1526/2006), από την ανωτέρω διάταξη (983 ΑΚ) συνάγεται ότι ο κληρονόμος και χωρίς να αποκτήσει τη φυσική εξουσία επί των κληρονομιαίων πραγμάτων, ακόμη δε και χωρίς να έχει γνώση της επαγωγής της κληρονομιάς και των αντικειμένων αυτής, θεωρείται κατά πλάσμα δικαίου ως νομέας αυτών, διαδεχόμενος ολόκληρη την έννομη σχέση της νομής και τα εξ αυτής δικαιώματα. Τούτο ασφαλώς δεν σημαίνει πως ο κληρονόμος αποκτά αυτομάτως τη φυσική εξουσία πάνω στα πράγματα της κληρονομιάς, αλλά ότι ο νόμος του αναγνωρίζει την ιδιότητα του νομέα με όλες τις έννομες συνέπειες που πηγάζουν από αυτήν, προσπορίζει δηλαδή σε αυτόν τη νομική θέση που είχε ο κληρονομούμενος ως προς το πράγμα, κατοχυρώνοντας του κυρίως τη νομική προστασία που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 984 επ. ΑΚ. Προϋποθέσεις δε γι' αυτήν τη μεταβίβαση είναι αφενός η κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομουμένου νομή του πράγματος εκ μέρους αυτού και αφετέρου η κατά τον ίδιο χρόνο στο πρόσωπο του διαδόχου στη νομή, ύπαρξη της ιδιότητας του αληθούς κληρονόμου είτε εκ διαθήκης είτε εξ αδιαθέτου. Η μεταβίβαση της νομής επέρχεται είτε καλής πίστεως είτε κακής πίστεως νομέας ήταν ο κληρονομούμενος.

Επειδή, το άρθρο 61 παρ 1. του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «1. Ο κατά το άρθρο 5 υπόχρεος σε φόρο και σε περίπτωση ανικανότητας αυτού ο νόμιμος αντιπρόσωπος του, υποχρεώνεται σε δήλωση για την περιουσία που αποκτά αιτία θανάτου».

Επειδή, το άρθρο 62 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «1. Σε κάθε περίπτωση κατά την οποία υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης αρχικής ή νέας, αυτή υποβάλλεται: α) μέσα σε έξι (6) μήνες, αν ο κληρονομούμενος απεβίωσε στην ημεδαπή ...».

Επειδή, το άρθρο 63 παρ. 2 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης αρχίζει: α) από το χρόνο θανάτου του κληρονομουμένου, για τους εξ αδιαθέτου κληρονόμους, β) από τη δημοσίευση της διαθήκης, για τους εκ διαθήκης κληρονόμους ή κληροδόχους, γ) από το χρόνο που ορίζεται κάθε φορά στα άρθρα 7 και 8, ...».

Επειδή, το άρθρο 67 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Στη δήλωση, η οποία συντάσσεται σε έντυπο που παρέχεται δωρεάν από την Υπηρεσία, αναγράφονται λεπτομερώς, εκτός από τις άλλες λεπτομέρειες που είναι αναγκαίες για τον καθορισμό του φόρου και τα ακόλουθα: α) Πλήρη τα στοιχεία του κληρονομουμένου, όλων των κληρονόμων ή κληροδόχων και αυτού που δηλώνει.β) Τα στοιχεία της διαθήκης, εφόσον ο κληρονομούμενος κατέλειπε διαθήκη. γ) Τα αντικείμενα, είτε φορολογούνται είτε όχι, της κληρονομιάς, της κληρονομικής μερίδας και κληροδοσίας με

προσδιορισμό του είδους και της αξίας καθενός από αυτά και ακόμη προκειμένου: αα) για ακίνητα, η τοποθεσία, η νόμιμη αιτία και ο τίτλος κτήσης αυτών από τον κληρονομούμενο και, αν αυτά είναι εκμισθωμένα, το συμφωνημένο μηνιαίο μίσθωμα και το μισθωτήριο συμβόλαιο που τυχόν υπάρχει, ... Στην αρχική δήλωση αναγράφονται, χωρίς να προσδιορίζεται η αξία αυτών, και τα περιουσιακά στοιχεία για τα οποία μετατίθεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, κατά τις διατάξεις του άρθρου 7, καθώς και εκείνα για τα οποία μετατέθηκε ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, με απόφαση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας».

Επειδή, το άρθρο 72 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «1. Επιτρέπεται η εν όλω ή εν μέρει ανάκληση της δήλωσης, που υποβλήθηκε από τον φορολογούμενο, λόγω ουσιώδους πλάνης περί τα πράγματα που αποδεικνύεται προσηκόντως ή λόγω εσφαλμένης ερμηνείας των διατάξεων του νόμου αυτού. Η ανάκληση της δήλωσης δεν μπορεί να αφορά την αξία των αντικειμένων της κληρονομιάς. 2. Η ανάκληση της δήλωσης μπορεί να γίνει μέχρι και το στάδιο της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς ή την ανακοίνωση για την ειλικρίνεια της δήλωσης. Μετά το στάδιο αυτό η ανάκληση της δήλωσης μπορεί να γίνει σε κάθε στάση της δίκης ενώπιον οποιουδήποτε διοικητικού δικαστηρίου. 3. Για το αποδεκτό ή μη της ανάκλησης, που έγινε μέχρι και το στάδιο της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς ή την ανακοίνωση για την ειλικρίνεια της δήλωσης, αποφαίνεται ο προϊστάμενος της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας με αιτιολογημένη απόφασή του, η οποία κοινοποιείται στον υπόχρεο. Κατά της απόφασης αυτής μπορεί να ασκηθεί προσφυγή και λοιπά ένδικα μέσα».

Επειδή, το άρθρο 2 του Ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, ορίζει ότι : «1. Οι διατάξεις του Κώδικα ισχύουν για τα εξής δημόσια έσοδα: ... δ. Φόρο Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικίων και Κερδών από Τυχερά Παίγνια...».

Επειδή, το άρθρο 72 παρ. 1 και 29 του ανωτέρω νόμου ορίζουν ότι : «1. Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα ... 29. Για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, ..., οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εφαρμόζονται από 1.1.2015. Κατ' εξαίρεση για τις υποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 1 και του Ενάτου Κεφαλαίου του Κώδικα».

Επειδή, το άρθρο 19 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική δήλωση. ... 3. Τροποποιητική φορολογική

δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες της συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης». Κατά συνέπεια, με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ορίζεται ο τρόπος και ο χρόνος ανάκλησης της φορολογικής δήλωσης, μεταξύ άλλων και της δήλωσης φόρου κληρονομιάς, με αποτέλεσμα από 1.1.2015 να μην έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 72 του Ν.2961/2001 αναφορικά με την ανάκληση των δηλώσεων, δη η δυνατότητα που παρείχε ο νομοθέτης για εν όλω ή εν μέρει ανάκληση των δηλώσεων φόρου κληρονομιάς, λόγω ουσιώδους πλάνης περί τα πράγματα, ακόμη και μετά την επίδοση στον υπόχρεο της πράξης του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, μέχρι και σε κάθε στάση της δίκης ενώπιον οποιουδήποτε διοικητικού δικαστηρίου.

Επειδή, το υπ' αρ. Δ12 Α 1164337/11.12.2014 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών «Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013) ορίζει ότι τροποποιητικές δηλώσεις πρέπει να υποβάλλονται όταν γίνεται μεταβολή στη δηλούμενη φορολογητέα ύλη ή δηλώνεται νέα φορολογητέα ύλη ή τροποποιούνται ή συμπληρώνονται ουσιαστικά στοιχεία της δήλωσης, σύμφωνα με την οικεία απόφαση που καθιερώνει τον τύπο και περιεχόμενό της.

Επειδή, το υπ' αρ. ΔΕΛ Α 1069048/02.05.2014 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, που παρέχει οδηγίες για την εφαρμογή διατάξεων του Ν.4174/2013 ορίζει ότι σε περίπτωση έκδοσης εντολής ελέγχου, δεν υπάρχει δυνατότητα υποβολής δήλωσης για τη φορολογία, τη φορολογική περίοδο ή την υπόθεση που αφορά ο φορολογικός έλεγχος.

Επειδή, ακόμη και όταν δεν υπήρχε σχετική διάταξη στην ελληνική φορολογική νομοθεσία, η δικαστηριακή νομολογία, στο πλαίσιο των γενικών αρχών του φορολογικού δικαίου (και ειδικότερα της κρατούσας στη φορολογική δίκη αρχής της αναζήτησης από το δικαστήριο της αντικειμενικής αλήθειας), είχε δεχθεί, καλύπτοντας το νομοθετικό κενό, ότι ο φορολογούμενος, υπό ορισμένους όρους και προϋποθέσεις έχει το δικαίωμα να αμφισβητήσει την ακρίβεια του περιεχομένου της φορολογικής του δήλωσης και να την ανακαλέσει, είτε στο σύνολό της είτε σε ορισμένο τμήμα της. Σκοπός του θεσμού της ανάκλησης (πλέον της τροποποίησης) των φορολογικών δηλώσεων είναι η αναγνώριση στο φορολογούμενο της δυνατότητας να αποδεσμευθεί από τις φορολογικές υποχρεώσεις που συνεπάγεται η δήλωση που υπέβαλε, σε όσες περιπτώσεις, από πλάνη, είτε νομική είτε περί τα πράγματα (πλέον χωρίς την απαραίτητη συνδρομή της), δήλωσε φορολογητέα ύλη ανύπαρκτη ή μεγαλύτερη της πραγματικής ή απαλλασσόμενη της συγκεκριμένης φορολογίας. (βλ. Ιωάννης Γ. Φωτόπουλος, Φορολογία Κληρονομιών, Δωρεών και Γονικών Παροχών, Αθήνα 2012, σελ. 1566).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, καίτοι από της εφαρμογής του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) η συνδρομή ουσιώδους πλάνης περί τα πράγματα ή νομικής πλάνης δεν είναι απαραίτητη για την υποβολή τροποποιητικής-ανακλητικής δήλωσης, κατά πάγια νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων είναι παραδεκτή και γίνεται αποδεκτή η ανάκληση φόρου κληρονομιάς, λόγω πλάνης ως προς τη νομική κατάσταση και, ειδικότερα, την κυριότητα του αντικειμένου, πολλώ μάλλον όταν το κρινόμενο ακίνητο ανήκει στο Ελληνικό Δημόσιο και ο ανακαλών ουδέποτε περιήλθε στην κυριότητά του (ΣΤΕ 484/2014, 1647/2002, ΔΕΦΑΘ 4884/2013)

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Με την υπ' αρ.-2008 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς (αρ. φακέλου Θ -/76) δηλώθηκε από τους α) του – Α.Φ.Μ. (ανιψιό) β) του – Α.Φ.Μ. (ανιψιό) και γ) του – Α.Φ.Μ. (ανιψιό), ως κληρονόμους εκ διαθήκης του θανόντος στις-1976 του (δυνάμει της από-1976 ιδιόγραφης διαθήκης του που κατατέθηκε ενώπιον του συμβολαιογράφου με την υπ' αρ.-1976 πράξη του και δημοσιεύτηκε με το υπ' αρ.-1976 πρακτικό συνεδρίασης του Μονομελούς Πρωτοδικείου): ποσοστό 30% εξ αδιαίρετου (ήτοι 10% εξ αδιαίρετου έκαστος) οικοδομής, κείμενης στη επί των οδών και και αποτελούμενης από υπόγειο, εμβαδού 229,75 τ.μ., ισόγειο, εμβαδού 204,82 τ.μ., 1^ο όροφο, εμβαδού 204,82 τ.μ., 2^ο όροφο, εμβαδού 204,82 τ.μ. και 3^ο όροφο, εμβαδού 186,82 τ.μ.. Περαιτέρω, δηλώθηκε από την του – Α.Φ.Μ. (ανιψιά), έτερη κληρονόμο εκ διαθήκης του ανωτέρω θανόντος, στο παθητικό της ως άνω κληρονομιάς η υποχρέωση μεταβίβασης ποσοστού 10% του παραπάνω ακινήτου, την οποία υπείχε δυνάμει του υπ' αρ./1976 προσυμφώνου συμβολαίου του άλλοτε συμβολαιογράφου (με το οποίο ο είχε υποσχεθεί να μεταβιβάσει ποσοστό το ποσοστό του 50% επί του υπό κρίση ακινήτου προς τον αδελφό του και πατέρα του προσφεύγοντος), σε συνδυασμό με το υπ' αρ./1986 συμβόλαιο εκχώρησης δικαιωμάτων της συμβολαιογράφου (με το οποίο ο εκχώρησε τα παραπάνω εκ προσυμφώνου δικαιώματά του προς τους υιούς του,, και). Βάσει δήλωσης και της φορολογικής κλίμακας του Ν. 2579/1998 (β' κατηγορία) προέκυψε για τον προσφεύγοντα κύριος φόρος κληρονομιάς εκ 3.727.872 δρχ (ή 10.940,20 €), πλέον πρόσθετου φόρου λόγω εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης εκ 6.710.170 δρχ (ή 19.692,35 €), δη σύνολο φόρου εκ 10.438.042 δρχ (ή 30.632,55 €). Ο φόρος βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ., με τον υπ' αρ.-2016 χρηματικό κατάλογο (Α.Τ.Β.-2016).
- Ακολούθως, με την υπ' αρ.-2008 συμπληρωματική δήλωση φόρου κληρονομιάς δηλώθηκε από τους α) του – Α.Φ.Μ. (υιό) β) του – Α.Φ.Μ. (υιό) και γ) του – Α.Φ.Μ. (υιό), ως κληρονόμους εκ αδιαθέτου του

θανόντος στις-1998 του: ποσοστό 33,75% εξ αδιαιρέτου (ήτοι 11,25% εξ αδιαιρέτου έκαστος) της ανωτέρω οικοδομής. Περαιτέρω, δηλώθηκε από τηντου – Α.Φ.Μ. (κόρη) και από την χα (σύζυγο), στο παθητικό της ως άνω κληρονομιάς, η υποχρέωση μεταβίβασης ποσοστού 36,25%, ήτοι 11,25% και 25% αντίστοιχα, του παραπάνω ακινήτου, την οποία υπείχαν δυνάμει του υπ'αρ./1976 προσυμφώνου συμβολαίου του άλλοτε συμβολαιογράφου , σε συνδυασμό με το υπ' αρ./1986 συμβόλαιο εκχώρησης δικαιωμάτων της συμβολαιογράφου Βάσει δήλωσης και της φορολογικής κλίμακας του Ν. 2579/1998 (β' κατηγορία) προέκυψε για τον προσφεύγοντα **κύριος φόρος κληρονομιάς** εκ 4.581.631 δρχ (ή **13.445,73 €**), πλέον **πρόσθετου φόρου λόγω εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης** εκ 8.040.762 δρχ (ή **23.597,24 €**), δη σύνολο φόρου εκ 12.622.393 δρχ (ή **37.042,97 €**). Ο φόρος βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ., με τον υπ'αρ.-2016 χρηματικό κατάλογο (Α.Τ.Β.-2016).

- Στο μεταξύ, κατά το έτος 2000, με το **υπ' αρ.-2000 πρωτόκολλο κατάληψης της αρμόδιας Κτηματικής Υπηρεσίας του Υπουργείου Οικονομικών**, το ανωτέρω ακίνητο καταλήφθηκε από το Δημόσιο, με την αιτιολογία ότι ανήκει στην κατηγορία των βακουφικών ακινήτων, τα οποία (σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1, 7 και 27 της από 10-06-1930 συμφωνίας μεταξύ Ελλάδας και Τουρκίας, που κυρώθηκε με το Ν. 4793/1930, καθώς και σύμφωνα με τις διατάξεις της από 30-01-1923 σύμβασης μεταξύ Ελλάδος και Τουρκίας περί ανταλλαγής πληθυσμών που υπογράφηκε στη Λωζάνη και κυρώθηκε με το Ν.Δ. 25-08-1923) περιήλθαν κατά κυριότητα στο Ελληνικό Δημόσιο. Οι δε εξουσιαστές των ακινήτων, ως και οι θανόντες και, δεν αποκτούσαν ποτέ δικαίωμα κυριότητας επ' αυτών, είχαν όμως δικαίωμα εξουσίας και εξαγοράς τους, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 5 παρ. 1 του Ν. 357/1976 περί εξαγοράς βακουφικών ακινήτων.

- Στις-2000, οι, και υπέβαλαν κατά του ανωτέρω πρωτοκόλλου **ένσταση**, η οποία απορρίφθηκε με την **υπ'αρ.-2000 απόφαση της Κτηματικής Υπηρεσίας**. Ακολούθως, στις-2001 υπέβαλαν **αίτηση αναθεώρησης και αποχαρακτηρισμού του ανωτέρω ακινήτου ως δημόσιας περιουσίας**, η οποία απορρίφθηκε με την **υπ' αρ. πρωτ.-2003 απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών**, κατ' αποδοχή της προηγηθείσης υπ'αρ.-2003 γνωμοδότησης του Γνωμοδοτικού Συμβουλίου Δημοσίων Κτημάτων και Ανταλλάξιμης Περιουσίας.

- Μετά την υποβολή των υπ'αρ./2008 και/2008 δηλώσεων φόρου κληρονομιάς στη φορολογική αρχή, οι ως άνω κληρονόμοι προέβησαν στην **υπ'αρ./2008 δήλωση αποδοχής κληρονομιάς**, που συνέταξε η συμβολαιογράφος, ενώ οι και προέβησαν στην προσυμφωνημένη πώληση ποσοστού 36,25% εξ αδιαιρέτου επί του εν λόγω ακινήτου προς τους, και, δυνάμει του **υπ'αρ./2009 συμβολαίου πώλησης** της ίδιας συμβολαιογράφου.

- Κατά το στάδιο κτηματογράφησης του Δήμου, ο προσφεύγων μετά των συγκληρονόμων του υπέβαλαν προς καταχώρηση τους προαναφερθέντες τίτλους κυριότητάς τους, η δήλωσή τους όμως δεν έγινε αποδεκτή, λόγω της προβολής δικαιωμάτων κυριότητας του Ελληνικού Δημοσίου επί του ακινήτου.
- Στις-2009, οι ανωτέρω υπέβαλαν στην Κτηματική Υπηρεσία **την υπ'αρ. πρωτ.-2009 αίτηση εξαγοράς του ακινήτου**, επί της οποίας εκδόθηκε η **υπ' αρ. πρωτ.-2014 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών**, που ενέκρινε τη μεταβίβαση από το Ελληνικό Δημόσιο (Υπουργείο Οικονομικών) προς τους, και, έναντι τιμήματος 199.280 €.
- Στις-2015, εκδόθηκε το **υπ'αρ.-2015 παραχωρητήριο (τίτλος κυριότητας) του Υπουργείου Οικονομικών (Περιφερειακή Διεύθυνση Δημόσιας Περιουσίας)**, που μεταγράφηκε νόμιμα στο Υποθηκοφυλακείο και δυνάμει του οποίου μεταβιβάστηκε στους, και, κατά πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή και κατά ποσοστό 1/3 εξ αδιαιρέτου στον καθένα το παραπάνω ακίνητο, έναντι τιμήματος 199.280 €. Από τους ανωτέρω καταβλήθηκε φόρος μεταβίβασης ακινήτου συνολικού ποσού εκ 6.157,74 € με τα υπ'αρ. Α.Α.,,-2015 τετραπλότυπα.
- Στις-2016, οι α) του β) του γ) του και δ) του υπέβαλαν στη Δ.Ο.Υ. την **υπ' αρ.-2016 τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς** του του (Θ –/76), ανακαλώντας την υπ'αρ.-2008 συμπληρωματική δήλωση, ως προς το δηλωθέν, ως κληρονομαίο στοιχείο, ποσοστό 40% εξ αδιαιρέτου επί του επίμαχου ακινήτου, επικαλούμενοι συγγνωστή πλάνη περί τα πράγματα και νομική πλάνη, και συγκεκριμένα άγνοια του ιδιοκτησιακού καθεστώτος του ακινήτου, σύμφωνα με το οποίο αποκλειστικός του κύριος ήταν το Ελληνικό Δημόσιο, ενώ οι θανόντες ουδέποτε απέκτησαν κυριότητα επ' αυτού.
- Την ίδια ημέρα, οι ανωτέρω μετά της χας υπέβαλαν στη φορολογική αρχή την **υπ' αρ.-2016 τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς** του του (Θ –/98), ανακαλώντας την υπ'αρ.-2008 συμπληρωματική δήλωση, ως προς το δηλωθέν, ως κληρονομαίο στοιχείο, ποσοστό 60% εξ αδιαιρέτου επί του επίμαχου ακινήτου, με το ίδιο ως άνω αιτιολογικό.
- Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., με τις υπ'αρ.-2016 και-2016 αποφάσεις του απέρριψε τις υπ'αρ./2016 και/2016 ως άνω τροποποιητικές δηλώσεις φόρου κληρονομιάς και δεν έκανε δεκτή την ανάκληση των υπ'αρ./2008 και/2008 δηλώσεων αντίστοιχα, επικαλούμενος α) τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 του Ν. 2961/2001 περί γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου, δη στην προκειμένη περίπτωση στις-1998, χρόνο θανάτου του του, οπότε το ακίνητο περιήλθε κατά πλήρη κυριότητα στους κληρονόμους του, αλλά και στους κληρονόμους του προαποβιώσαντος του β) το γεγονός ότι σε χρόνο μεταγενέστερο του θανάτου, δη κατά το έτος 2000 και

με το υπ' αρ./2000 πρωτόκολλο κατάληψης, καταλήφθηκε το ανωτέρω ακίνητο ως βακούφικο από το Ελληνικό Δημόσιο γ) τις διατάξεις του άρθρου 8 του Ν. 2961/2001, που προβλέπει τη μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης (αναβολή φορολογίας) με απόφαση του Προϊσταμένου, κατόπιν αίτησης των ενδιαφερομένων και δ) το γεγονός ότι ουδέποτε υπέβαλε ο προσφεύγων σχετικό αίτημα (του άρθρου 8 του Ν. 2961/2001), παρόλο που στις-2008 και-2008, ημερομηνίες υποβολής των υπ'αρ./2008 και/2008 δηλώσεων φόρου κληρονομιάς για το συγκεκριμένο ακίνητο, υπήρχε ήδη η διαμάχη με το Ελληνικό Δημόσιο.

- Με την εφαρμογή του Ν. 4.174/2013 από 1.1.2015 στις υποθέσεις κληρονομιών, και όπως ρητά ορίζει το άρθρο 72 παρ. 29 του νόμου, παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 72 του Ν. 2961/2001, που όριζαν το χρόνο, τον τρόπο και τους λόγους ανάκλησης (ολικής ή μερικής) των δηλώσεων φόρου κληρονομιάς, κατά συνέπεια οι υποβληθείσες δηλώσεις δεν χαρακτηρίζονται πλέον ανακλητικές, αλλά τροποποιητικές, υπό την έννοια του άρθρου 19 του Ν. 4174/2013, δυνάμενες να υποβληθούν οποτεδήποτε έως την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή έως την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης να ελέγξει τις αρχικές δηλώσεις. Ως εκ τούτου, δεν τίθεται θέμα εξέτασης της συνδρομής ή μη ουσιώδους πλάνης περί τα πράγματα.

- Επίσης η υποβολή τροποποιητικής δήλωσης υπό την έννοια του άρθρου 19 του Ν. 4174/2013 είναι παραδεκτή, αν υποβληθεί στον ως άνω προβλεπόμενο χρόνο, ανεξάρτητα αν ο υπόχρεος σε φόρο έκανε χρήση ή όχι της δυνατότητας που του παρέχει ο νόμος να αιτηθεί τη μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, βάσει του άρθρου 8 του Ν. 2961/2001 ή αν πληρούσε τις προϋποθέσεις υπαγωγής σε αυτό. Κατά συνέπεια, το γεγονός ότι στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων δεν ζήτησε από τον Προϊστάμενο της φορολογικής αρχής τη μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής του υποχρέωσης (αναβολή φορολογίας), λόγω νομικού κωλύματος για την ελεύθερη διάθεση του κληρονομιαίου ακινήτου, ελλείψει κυριότητας επ' αυτού των προκτητόρων του (είτε γιατί δεν πληρούσε τις προϋποθέσεις είτε γιατί παρέλειψε), σε καμία περίπτωση δεν πλήττει το παραδεκτό της υποβολής των τροποποιητικών δηλώσεων.

- Περαιτέρω, στην προκειμένη περίπτωση, δεν εκδόθηκε εντολή ελέγχου από τη φορολογική αρχή, ούτε παραγράφηκε το (δεκαετές) δικαίωμα κατά τις διατάξεις του άρθρου 102 παρ. 1 περ. α του Ν. 2961/2001 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 του Ν. 4174/2013.

- Περαιτέρω, οι ισχυρισμοί της ανάκλησης της/2008 δήλωσης φόρου κληρονομιάς κρίνονται και νόμω και ουσία αβάσιμοι, καθώς το υπό κρίση ακίνητο, ανήκον μεν στην κατηγορία των βακουφικών ακινήτων, περιήλθε στην κυριότητα του Ελληνικού Δημοσίου από το 1923, δη κατόπιν της από 30-01-1923 σύμβασης περί ανταλλαγής πληθυσμών μεταξύ Ελλάδας και Τουρκίας, που υπογράφηκε στη Λωζάνη αλλά και της από 10-06-1930 συμφωνίας μεταξύ των δύο κρατών, που κυρώθηκε με το Ν.4793/1930, πλην όμως οι προκτήτορες του προσφεύγοντα, και τύγγχαναν εξουσιαστές του ακινήτου και εξ αυτού του δικαιώματος ασκούσαν πράξεις νομής επί του

επίμαχου ακινήτου. Πράξεις νομής ασκούσαν και οι προσφεύγοντες ως κληρονομικοί διάδοχοι των ανωτέρω δικαιοπαρόχων. Σε κάθε περίπτωση, το επίμαχο ακίνητο ήταν μεν στην κυριότητα του Ελληνικού Δημοσίου και όχι των ανωτέρω, κατά το χρόνο θανάτου τους στις-1976 και-1998 αντίστοιχα, αλλά και σε οποιοδήποτε άλλο χρονικό σημείο, προγενέστερο του παραχωρητηρίου, διατηρούσαν όμως, οι φερόμενοι ως ιδιοκτήτες, το δικαίωμα της εξουσίασης αυτού, καθώς και το δικαίωμα μεταβίβασης αυτού σε τρίτο (εφόσον κατείχαν νόμιμο τίτλο και δεν ήταν αυθαίρετοι κάτοχοι). Μπορούσε δε να αποτελέσει και αντικείμενο κληρονομικής διαδοχής, **προϋπόθεση απαραίτητη (η κατοχή νόμιμου τίτλου) για να αποκτήσει ο εκάστοτε εξουσιαστής το δικαίωμα εξαγοράς του από το Ελληνικό Δημόσιο.**

Η υποβολή δε των δηλώσεων φόρου κληρονομιάς κατά το 2008 είχε ως επιδίωξη την απόκτηση νόμιμου τίτλου και δη την σύνταξη της συμβολαιογραφικής πράξης αποδοχής κληρονομιάς, προκειμένου να αποκτήσουν νόμιμο τίτλο κυριότητας και κατά επέκταση το δικαίωμα εξαγοράς του ακινήτου από το Ελληνικό Δημόσιο, δικαίωμα που έχουν κατ' αποκλειστικότητα οι εξουσιαστές βακουφίων.

Ως εκ τούτου οι, και, απέκτησαν με το υπ'αρ.-2015 παραχωρητήριο του Υπουργείου Οικονομικών, το ακίνητο, ήτοι κατά ποσοστό 1/3 έκαστος, κατά πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή, **ως τελευταίοι εξουσιαστές του ακινήτου με την κατοχή νόμιμου τίτλου**, καταβάλλοντας τον αναλογούντα φόρο μεταβίβασης.

- Δεν συντρέχει δε περίπτωση διπλής φορολόγησης, όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, εφόσον πρόκειται για μεταβίβαση του εν λόγω εξουσιαστικού δικαιώματος σε διαφορετικό χρόνο, με διαφορετικό κάθε φορά τρόπο (επαχθής ή χαριστική αιτία) και με διαφορετικούς τους συμβαλλόμενους στην εκάστοτε δικαιοπραξία ή κληρονομική διαδοχή.
- **Ως προς τη επικαλούμενη νομική πλάνη** περί του ιδιόμορφου ιδιοκτησιακού καθεστώτος αξίζει να αναφερθεί ότι ο χαρακτηρισμός ενός ακινήτου ως βακουφικό μπορεί να διαπιστωθεί με μία απλή έρευνα τίτλων στο υποθηκοφυλακείο με την επιμέλεια του μέσου ανθρώπου και όποιος δηλώνει άγνοια το αγνοεί μόνο από βαρειά αμέλεια.

Όσον αφορά την αριθμ.-2016 προσβαλλόμενη απορριπτική απόφαση της αριθμ.-2016 ανακλητικής δήλωσης, με την οποία ο προσφεύγων προέβη στη μερική ανάκληση της αριθμ.-2008 (Θ/98) δήλωσης φόρου κληρονομιάς-**Κληρονομούμενος του-χρόνος θανάτου-1998:**

Κατόπιν όλων των ανωτέρω και δεδομένου ότι οι προσφεύγοντες και οι δικαιοπάροχοι αυτών δεν αποστερήθηκαν της νομής του ακινήτου, αλλά αντίθετα ασκούσαν πράξεις νομής διανοία κυρίου (η νομή αποτελεί αντικείμενο του φόρου κληρονομιάς, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις)

συνεχώς, πριν και μετά τον χρόνο επαγωγής στην κληρονομιά, εξ αυτού του λόγου, λοιπόν, το επίμαχο ακίνητο, χαρακτηριζόμενο κατά τον αρχικό τίτλο (ταπί) ως διτελές-μουκαταλή βακουφικό έπρεπε να περιληφθεί στην κληρονομιαία περιουσία του, εφόσον αυτός διατηρούσε το δικαίωμα του εξουσιαστή (δικαίωμα χρήσεως και καρπώσεως διηνεκές με εμπράγματο χαρακτήρα, το οποίο χαρακτηρίζεται ως ωφέλιμη κυριότητα (dominium utile), μεταβιβαστικό δε και δεκτικό υποθήκης, αλλά και κληρονομητό) και συνεπώς το αιτιολογικό των τροποποιητικών (ανακλητικών) δηλώσεων και της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής τυγχάνει νόμω και ουσία αβάσιμο.

Όσον αφορά την αριθμ.-2016 προσβαλλόμενη απορριπτική απόφαση της αριθμ.-2016 ανακλητικής δήλωσης, με την οποία ο προσφεύγων προέβη στη μερική ανάκληση της αριθμ.-2008 (Θ/76) δήλωσης φόρου κληρονομιάς -Κληρονομούμενος του-χρόνος θανάτου-1976.

Η αριθμ.-2008 δήλωση φόρου κληρονομιάς υποβλήθηκε, όπως περιγράφεται και στο κεφάλαιο 5 της παρούσας απόφασης, μετά το χρόνο παραγραφής, αφού, σύμφωνα με το άρθρο 102 παρ. 5 του Ν. 2961/2001, όπως ίσχυε κατά την-2008, το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματος του για την επιβολή και είσπραξη των φόρων σε υποθέσεις για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε μέχρι και την 31.12.1989. Συνεπώς στην υπό κρίση υπόθεση δεν υπήρχε εξ αρχής υποχρέωση υποβολής δήλωσης φόρου κληρονομιάς, εφόσον ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης και δη η-1976, προηγείται της ανωτέρω ταχθείσας ημερομηνίας της 31.12.1989, επισύροντας, κατ'αρχάς εξ αυτού του λόγου, το ακυρώσιμο της προσβαλλόμενης απορριπτικής απόφασης.

4. Ως προς τον ισχυρισμό ότι υπολογίστηκε εσφαλμένως ο πρόσθετος φόρος και όλως επικουρικώς, δεδομένης της ακύρωσης των πράξεων διοικητικού προσδιορισμού

Επειδή, το άρθρο 1 παρ. 1 του Ν. 2523/97, ως ίσχυε κατά το χρόνο φορολογίας (χρόνο θανάτου του του και κτήσης κατά πλήρη κυριότητα του επίμαχου ακινήτου στις-1998) όριζε ότι : «1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεση του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου: α) υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό 1,5% (ενάμισι τοις εκατό) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου, για κάθε μήνα καθυστέρησης...».

Επειδή, τα ανωτέρω ποσοστά πρόσθετου φόρου τροποποιήθηκαν με το Ν. 3220/2004 σε 1% για την εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης και 1%, ισχύοντας για τις υποθέσεις φορολογίας κεφαλαίου

που η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από τις 14/12/2004 και μετά.

Επειδή, το άρθρο 2 παρ. 4 του Ν. 2523/97, ως ίσχυε κατά το χρόνο φορολογίας (χρόνο θανάτου) όριζε ότι : «*Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων σε καμιά περίπτωση δεν μπορούν να υπερβούν: α) το διακόσια τοις εκατό (200%) για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης...*».

Επειδή, το ανωτέρω ποσοστό ανώτερου - δυνάμενου να επιβληθεί - πρόσθετου φόρου (οροφή) λόγω εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης τροποποιήθηκε με το Ν. 3220/2004 σε 100%, ισχύοντας για τις υποθέσεις φορολογίας κεφαλαίου, που η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από 28/1/2004 και μετά.

Επειδή, το ανωτέρω ποσοστό τροποποιήθηκε εκ νέου με τον Ν. 3943/2011 σε 60%, ισχύοντας για δηλώσεις που υποβάλλονται εκπρόθεσμα μετά τη δημοσίευση του Ν. 3943/2011 (31/3/2011) και για φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού που εκδίδονται μετά τη δημοσίευση του Ν. 3943/2011 (31/3/2011).

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένου υπολογισμού του πρόσθετου φόρου, προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται.

5. Ως προς τον ισχυρισμό ότι το δικαίωμα του δημοσίου για βεβαίωση του φόρου έχει παραγραφεί

Επειδή, το άρθρο 102 παρ. 5 του Ν. 2961/2001, όπως ίσχυε κατά το χρόνο υποβολής των αρχικών δηλώσεων, ορίζει ότι : «**5.Το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή και είσπραξη των φόρων**, που προκύπτουν από την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος, **σε υποθέσεις για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε μέχρι και την 31.12.1989, έχει παραγραφεί.** Στις υποθέσεις αυτές δεν απαιτείται το πιστοποιητικό του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, που προβλέπεται από τα άρθρα 105 έως και 112. Αντί γι' αυτό, μπορεί να προσκομίζεται:

α) για τις κτήσεις αιτία θανάτου, ληξιαρχική πράξη θανάτου, από την οποία να προκύπτει ότι ο θάνατος του κληρονομούμενου ή δωρητή αιτία θανάτου επήλθε μέχρι και την 31.12.1989, καθώς και υπεύθυνη δήλωση του υπόχρεου ότι δεν συντρέχει περίπτωση μετάθεσης του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης,

β) για τις δωρεές εν ζωή, γονικές παροχές και προίκες, αντίγραφο του οικείου συμβολαίου που συντάχθηκε μέχρι και την 31.12.1984 ή βεβαίωση του συμβολαιογράφου, που συνέταξε το

συμβόλαιο, ότι τούτο συντάχθηκε μέχρι και την 31.12.1989 και δεν συντρέχει περίπτωση μετάθεσης του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης».

Επειδή, το άρθρο 81 παρ. 3, 4 και 7 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «3. Ο φόρος βεβαιώνεται με βάση: α) τις δηλώσεις που υποβάλλονται, ...4. ... Η βεβαίωση γίνεται με ατομικό φύλλο βεβαίωσης, ο τύπος και το περιεχόμενο του οποίου ορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως... 7. Η βεβαίωση των οικείων φόρων, προστίμων και δικαιωμάτων, με τους κάθε φύσεως πρόσθετους και υπέρ τρίτων, ενεργείται μέσα σε προθεσμία τριών (3) μηνών από τη λήξη του μήνα μέσα στον οποίο αποκτήθηκε ο τίτλος βεβαίωσης. Η παράλειψη της βεβαίωσης μέσα στην προθεσμία αυτή συνιστά πειθαρχικό αδίκημα και επισύρει κατά των υπευθύνων τις ποινές που προβλέπονται από το Ν. 2683/1999 (ΦΕΚ 19 Α΄). Ανεξάρτητα από όσα ορίζονται στο προηγούμενο εδάφιο, η βεβαίωση μπορεί να γίνει και μετά την πάροδο της τριμήνης προθεσμίας και όχι πέρα από τρία (3) έτη από τη λήξη του έτους μέσα στο οποίο αποκτήθηκε ο τίτλος βεβαίωσης».

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣτΕ 571/2009, 2944/2008, 1783/2002, ΔΕΦΑΘ857/2012)ότι δεν είναι νόμιμη, ούτε επιτρεπτή η ταμειακή βεβαίωση απαιτήσεων του Δημοσίου μετά την πάροδο τριετίας από της λήξεως του έτους, εντός του οποίου εκτήθησαν οι σχετικοί τίτλοι βεβαίωσης.

Επειδή, το άρθρο 32 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει ότι : «1. Στις περιπτώσεις που, κατά την κείμενη φορολογική νομοθεσία, η φορολογική δήλωση δεν συνιστά άμεσο προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου. 2. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από το φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση...».

Επειδή, περαιτέρω με την ΠΟΛ. 1215/30-09-2014 καθορίστηκε ο τύπος και το περιεχόμενο της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, δωρεάς και γονικής παροχής και διευκρινίζεται ότι αυτή εκδίδεται με βάση τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στην υποβληθείσα δήλωση φόρου κληρονομιάς, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η φορολογική διοίκηση.

Επειδή, διοικητικός προσδιορισμός του φόρου διενεργείται σε περίπτωση που η φορολογική διοίκηση έχει τα αναγκαία προς το σκοπό αυτό στοιχεία, είτε από τη φορολογική του δήλωση είτε από οποιοδήποτε άλλο στοιχείο που έχει παράσχει ο φορολογούμενος, χωρίς να απαιτείται προηγούμενος έλεγχος. Αυτό βέβαια δεν αποκλείει τη λήψη υπόψη και άλλων στοιχείων που έχει

στη διάθεσή της η φορολογική αρχή, σε αντίθεση προς τον άμεσο προσδιορισμό του φόρου, που γίνεται αμέσως με βάση τη φορολογική δήλωση. (Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Ε' έκδοση, Εκδόσεις Σάκκουλα, 2014, σελ. 658)

Επειδή, σύμφωνα τη νομολογία (ΔΠρ Αθ 2292/1999, ΣτΕ 1367/1992, ΣτΕ 1054/1990), όταν το ατομικό φύλλο βεβαίωσης φόρου κληρονομιάς, για την έκδοση του οποίου τίτλο βεβαίωσης αποτελεί η δήλωση, δεν αποκλίνει από τα δεδομένα αυτής, δεν αποτελεί πράξη καταλογισμού φόρου.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Τίτλοι της ταμειακής βεβαίωσης (βεβαίωσης με την στενή έννοια) του φόρου κληρονομιάς αποτελούν οι υπ'αρ.-2008 (Θ –/76) και-2008 (Θ –/98) συμπληρωματικές δηλώσεις φόρου κληρονομιάς, βάσει των οποίων εκδόθηκαν και οι προσβαλλόμενες υπ'αρ.-2016 και-2016 πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς.
- Βάσει της υπ'αρ.-2008 δήλωσης και της φορολογικής κλίμακας του Ν. 2579/1998 (β' κατηγορία) προέκυψε για τον προσφεύγοντα κύριος φόρος κληρονομιάς εκ 3.727.872 δρχ (ή 10.940,20 €), πλέον πρόσθετου φόρου λόγω εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης εκ 6.710.170 δρχ (ή 19.692,35 €), δη σύνολο φόρου εκ 10.438.042 δρχ (ή 30.632,55 €). Ο φόρος βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ., με τον υπ'αρ.-2016 χρηματικό κατάλογο (Α.Τ.Β.-2016).
- Βάσει της υπ'αρ.-2008 δήλωσης και της φορολογικής κλίμακας του Ν. 2579/1998 (β' κατηγορία) προέκυψε για τον προσφεύγοντα κύριος φόρος κληρονομιάς εκ 4.581.631 δρχ (ή 13.445,73 €), πλέον πρόσθετου φόρου λόγω εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης εκ 8.040.762 δρχ (ή 23.597,24 €), δη σύνολο φόρου εκ 12.622.393 δρχ (ή 37.042,97 €). Ο φόρος βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ., με τον υπ'αρ.-2016 χρηματικό κατάλογο (Α.Τ.Β.-2016).
- Κατά ρητή επιταγή του άρθρου 81 παρ. 7 του Ν.2961/2001, η φορολογική αρχή όφειλε να προβεί στη βεβαίωση των ανωτέρω φόρων το αργότερο μέχρι τις 31-12-2011, δη εντός 3 ετών από τη λήξη του έτους (2008) εντός του οποίου αποκτήθηκαν οι τίτλοι βεβαίωσης.
- Αντιθέτως, η φορολογική αρχή προέβη στις-2016 στην ταμειακή βεβαίωση των φόρων, ως αυτοί προέκυψαν βάσει δήλωσης, ήτοι δίχως περαιτέρω έλεγχο για την ορθότητα και ακρίβεια αυτών, κατόπιν έκδοσης εντολής ελέγχου, περίπτωση κατά την οποία, αν διαπιστωνόταν ανακρίβεια των υποβληθεισών δηλώσεων, τίτλοι βεβαίωσης θα αποτελούσαν οι σχετικές καταλογιστικές πράξεις, δη οι πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου).

Κατόπιν των ανωτέρω, η διενεργηθείσα ταμειακή βεβαίωση είναι μη νόμιμη, ως αντικείμενη στο άρθρο 81 παρ. 7, όπως μη νόμιμες και ακυρώσιμες είναι οι προσβαλλόμενες υπ'αρ.-2016 και-2016 πράξεις διοικητικού προσδιορισμού του φόρου.

- **Ειδικότερα δε, όσον αφορά την βεβαίωση φόρων κληρονομιάς βάσει της υπ'αρ.-2008 δήλωσης (Θ/76), επισημαίνεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή και είσπραξη των φόρων είχε ήδη παραγραφεί κατά τον χρόνο υποβολής της ανωτέρω δήλωσης, δεδομένου ότι δεν συνέτρεχε περίπτωση μετάθεσης του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, εφόσον σύμφωνα με το άρθρο 102 §5 ν. 2961/2001, το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή και είσπραξη των φόρων σε υποθέσεις για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε μέχρι και την 31.12.1989, είχε ήδη παραγραφεί.**

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για ταμειακή βεβαίωση έχει νομικό έρεισμα, κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της υπ' αρ. πρωτ.-2016 ενδικοφανούς προσφυγής του του - Α.Φ.Μ. καθώς και

την επικύρωση:

της υπ' αρ.-2016 απόφασης απόρριψης τροποποιητικής δήλωσης (της υπ' αρ./2016, Θ –/98), εφόσον οι κληρονόμοι είχαν το δικαίωμα της άσκησης νομής, όπως αναλυτικά περιγράφεται στο σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

Η Δ.Ο.Υ. δε διατηρεί το δικαίωμα επιβολής φόρων κληρονομιάς, κατόπιν ελέγχου, εντός του οριζόμενου χρόνου παραγραφής, επί των δηλωθέντων, με την αριθμ.-2008 (Θ-...../98) δήλωση φόρου κληρονομιάς, κληρονομιαίων ακινήτων.

την ακύρωση:

α) της υπ' αρ.-2016 απόφασης απόρριψης τροποποιητικής δήλωσης (της υπ' αρ./2016, Θ –/76), λόγω παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρων, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 102 ν. 2961/2001, κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, σε συνδυασμό με τη μη δυνατότητα αναβολής φορολογίας εξαιτίας της ύπαρξης νομής

β) της υπ' αρ.-2016 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, λόγω παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρων, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 102 ν. 2961/2001, κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης,

γ) της υπ' αρ.-2016 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. λόγω παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για ταμειακή βεβαίωση των φόρων κληρονομιάς, δυνάμει του άρθρου 81§7 ν. 2961/2001, πέραν της τριετίας από τον χρόνο απόκτησης νόμιμου τίτλου βεβαίωσης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Ως προς υπ' αρ.-2016 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς

Κύριος Φόρος	0,00
Πρόσθετος φόρος λόγω εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης	0,00
Σύνολο Φόρου	0,00

Ως προς υπ' αρ.-2016 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς

Κύριος Φόρος	0,00
Πρόσθετος φόρος λόγω εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης	0,00
Σύνολο Φόρου	0,00

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

Ακριβές αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

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

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).