



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα:06-07-2020

Αριθ. απόφ.:1439

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 540

ΦΑΞ : 213 1604 567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. 968 Β'/22-03-2017) 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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ:1440/τ.Β'/27-04-2017).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), όπως τροποποιήθηκε με την Α 1122/2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

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

3. Την Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016(ΦΕΚ2759/τ.β΄/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με αριθ. πρωτ...../29-01-2020 ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της με αριθ./30-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2004, της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ./30-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2004 της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από 07-02-2020 απόψεις της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθ.πρωτ./29-01-2020 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ./30-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2004 της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνολικός φόρος κληρονομιάς ποσού **2.941,70€** (κύριος φόρος ύψους 1.517,90€, πλέον πρόστιμο άρθρου 49 Ν.4509/2017 ύψους 1.423,80€), βάσει των διατάξεων του Ν.3091/2002 κατηγορία Α΄(τέκνο).

Ο φόρος προέκυψε κατόπιν έκδοσης της με αριθ./23-05-2019 εντολής ελέγχου της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, λόγω αδήλωτης κληρονομικής μερίδας από τον προσφεύγοντα, μετά το θάνατο της κληρονομούμενης που απεβίωσε στις 13-04-2004 (αριθ. φακέλου Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ/2004), η οποία κατέλειπε ως κληρονόμους εξ αδιαθέτου τον σύζυγό της και τα τέκνα της, σε αγροτεμάχια και μετοχές ανώνυμες μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, των εταιρειών και

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν μη δηλωθέντα περιουσιακά στοιχεία στην κληρονομική μερίδα του προσφεύγοντος, τα οποία όμως είχαν συμπεριληφθεί στην με αριθ./2005 υποβληθείσα δήλωση κληρονομιάς από τους άλλους κληρονόμους και συγκεκριμένα τα κάτωθι:

- 1)Αγροτεμάχιο έκτασης 756τμ, στη θέση συνολικής αντικειμενικής αξίας 12.847,65€.
- 2)Αγροτεμάχιο έκτασης 1.746τμ, στη θέση συνολικής αντικειμενικής αξίας 6.914,16€.
- 3)Αγροτεμάχιο έκτασης 500τμ, στη θέση συνολικής αντικειμενικής αξίας 1.980,00€.
- 4)50.659 μετοχές της ονομαστικής αξίας 6,25€ εκάστης, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1055/2003, συνολικής αξίας 316.618,75€.
- 5)6.357 μετοχές της ονομαστικής αξίας 29,79€ εκάστης, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1055/2003, συνολικής αξίας 189.375,03€.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τα στοιχεία από την υποβληθείσα δήλωση κληρονομίας και τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου λόγω αρμοδιότητας από τη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ ως προς την αξία των μετοχών, συνέταξε και απέστειλε στις 06-12-2019 στον προσφεύγοντα με θυροκόλληση στην κατοικία του τέκνου του (.....), όπου σύμφωνα με τη δήλωση εισοδήματός του διαμένει ως φιλοξενούμενος, το με αριθ./05-12-2019 σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 και την με αριθ./06-12-2019 προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας, προκειμένου να υποβάλλει εντός 20ημέρου τις απόψεις - αντιρρήσεις του.

Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε και υπέβαλε το με αριθ. πρωτ./24-12-2019 έγγραφο με τις ενστάσεις-αντιρρήσεις του κατά της προσωρινής πράξης, δηλώνοντας ότι ο προσωρινός προσδιορισμός φόρου στηρίζεται σε ψευδή δήλωση κληρονομίας των συγκληρονόμων του αφού σύμφωνα με το σκεπτικό της με αριθ./2018 απόφασης του Πρωτοδικείου Αθηνών, (είχε ασκήσει αγωγή κατά των και, ισχυριζόμενος ότι η θανούσα μητέρα τους κατείχε κατά το χρόνο θανάτου της 137.009 μετοχές της και όχι 50.659 μετοχές που δήλωσαν), αναβάλλεται η έκδοση απόφασης και διορίζεται πραγματογνώμονας για τον έλεγχο του αριθμού και της αξίας των μετοχών.

Οι ενστάσεις του δεν ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο και η Δ.Ο.Υ. προχώρησε στην έκδοση της με αριθ./30-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την αναστολή του οριστικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας λόγω επιδικίας, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Τα περιουσιακά στοιχεία που κατέλειπε η μητέρα του δεν είναι αυτά που δηλώθηκαν από τον πατέρα και τα αδέρφια του για την, με αποτέλεσμα μετά από αγωγές εναντίον τους, την έκδοση της με αριθ./2018 απόφασης του Πρωτοδικείου Αθηνών για ορισμόπραγματογνώμονα. Εξαιτίας αυτού δεν ήταν δυνατό να δηλώσει την κληρονομιαία περιουσία της μητέρας του, αφού μέρος των περιουσιακών στοιχείων της είναι επίδικα.
2. Η υποβληθείσα από τους συγκληρονόμους δήλωση κληρονομίας είναι ψευδής, όσον αφορά την ανωτέρω Α.Ε., με σωρεία πλαστών πρακτικών και παράνομες συναλλαγές χαρτοφυλακίων της μητέρας και της αδελφής του, τα οποία δεν έλεγξε η Δ.Ο.Υ. κατά την παραλαβή της δήλωσης,

Επειδή για πράξεις που εκδίδονται από 01-01-2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 όπως ισχύει: «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 επανεξέτασης 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 βασίζει 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. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού.».

Ειδικότερα, όσον αφορά την προσβαλλόμενη πράξη, σύμφωνα με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου (Κ.Φ.Δ.), αυτή εμπροθέσμως και παραδεκτώς προσβάλλεται στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ 1 περ.α' του Ν. 2961/2001 σε φόρο υποβάλλεται περιουσία: α)η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς, είτε σε αλλοδαπούς.....

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 2 περ. ε' του Ν. 2961/2001, ως κείμενη στην Ελλάδα κινητή περιουσία θεωρούνται ιδίως: ε)οι μετοχές, οι ιδρυτικοί τίτλοι και τα εταιρικά μερίδια των κάθε φύσεως εταιρειών που εδρεύουν στην Ελλάδα.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2961/2001 υπόχρεος σε φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν. 2961/2001 η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. β' & γ' του Ν. 2961/2001 κατ' εξαίρεση, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται:.....β) Κατά το χρόνο της με οποιονδήποτε τρόπο λήξης της επιδικίας, όταν τα αντικείμενα της κτήσης είναι κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου επίδικα και ο δικαιούχος δεν έχει τη νομή αυτών. Αν αυτά περιέλθουν στη νομή του δικαιούχου πριν από τη λήξη της επιδικίας, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο αυτόν. γ) Κατά το χρόνο της με οποιονδήποτε τρόπο λήξης της επιδικίας, όταν το δικαίωμα του κληρονόμου ή κληροδόχου κατέστη επίδικο, κατόπιν αμφισβήτησης του από οποιονδήποτε ενδιαφερόμενο και ο κληρονόμος ή κληροδόχος δεν έχει τη νομή των αντικειμένων της κτήσης. Αν τα αντικείμενα περιέλθουν στη νομή του κληρονόμου ή κληροδόχου που αξιώνει το δικαίωμα, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο αυτόν.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 περ.Β' παρ.1 «περί αντικειμενικής αξίας» του Ν. 2961/2001 για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου λαμβάνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης που είναι καθορισμένες από πριν, κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ' είδος ακινήτου (αντικειμενικός προσδιορισμός), όπως αστικό ακίνητο, μονοκατοικία, διαμέρισμα, κατάστημα, αγρόκτημα κ. α. Οι τιμές εκκίνησης αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των ακινήτων, όπως για τα διαμερίσματα η παλαιότητα, η θέση στο Ο.Τ. ή στον όροφο της πολυκατοικίας, για τα καταστήματα η εμπορικότητα δρόμου, το πατάρι, το υπόγειο, για τα αγροκτήματα η καλλιεργητική αξία, η τουριστική, η παραθεριστική σημασία κ.α.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 4 του Ν. 2961/2001 καθορίζεται ο τρόπος προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας: α) των μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών, λαμβάνοντας υπόψη αποτελέσματα από τους τελευταίους πριν από τη μεταβίβαση ισολογισμούς και την απόδοση των ίδιων κεφαλαίων της επιχείρησης και β) ολόκληρης επιχείρησης, μερίδων ή μεριδίων και ποσοστών συμμετοχής, λαμβάνοντας υπόψη τα καθαρά κέρδη των τελευταίων πέντε (5) ετών, την αμοιβή του επιχειρηματία, το επιτόκιο των εντόκων γραμματίων του δημοσίου ετήσιας διάρκειας και τα έτη λειτουργίας της. Εκτός των ανωτέρω μεγεθών, λαμβάνεται υπόψη και κάθε άλλο στοιχείο που επηρεάζει αυξητικά ή μειωτικά την αξία.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ.2 του Ν.2961/2001, η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης αρχίζει: α) από το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, για τους εξ αδιαθέτου κληρονόμους.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 73 παρ.1 του Ν.2961/2001 σχετικά με την ελεγκτική αρμοδιότητα του προϊσταμένου της δημόσια οικονομικής υπηρεσίας ορίζεται ότι:

Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των δηλώσεων που υποβάλλονται και ερευνά για την ανεύρεση των υπόχρεων, οι οποίοι παρέλειψαν να υποβάλλουν δήλωση.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 81 παρ.3 του Ν. 2961/2001 όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο Γ.10 του άρθρου 3 του Ν.4254/2014 (ΦΕΚ Α 85/7.4.2014), ορίζεται ότι:

3. Ο φόρος βεβαιώνεται με βάση: α) τις δηλώσεις που υποβάλλονται.....

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 102 του Ν. 2961/2001 το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματός του για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου προκειμένου: α).....β)για παράλειψη δήλωσης ολόκληρης ή μέρους της περιουσίας που αποκτήθηκε ή εικονικότητας του συμβολαίου μετά από δεκαπενταετία από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή έχει συνταχθεί το προσβαλλόμενο για την εικονικότητα συμβόλαιο.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 της ΠΟΛ.1039/2003 περί φορολόγησης μεταβίβασης μετοχών και επιχειρήσεων, ισχύουν:

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού προστίθεται [παρ. 7 στο άρθρο 29 του Ν. 2961/01](#). Πρόκειται για νέα διάταξη που εισάγει διαφορετικό τρόπο φορολόγησης των μετοχών (εισηγμένων και μη) καθώς και των επιχειρήσεων (πλην Α.Ε.), που μεταβιβάζονται αιτία κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής, οι οποίες μέχρι τώρα φορολογούνταν σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 29 (κλίμακες). Κριτήριο για την αυτοτελή φορολόγηση αποτελεί η μεταβίβαση των περιουσιακών αυτών στοιχείων σε συγγενείς Α΄ και Β΄ κατηγορίας, όπως αυτοί κατατάσσονται στην [παράγραφο 1 του άρθρου 2 του Ν. 2961/2001](#). (Υπενθυμίζεται ότι στην Α΄ κατηγορία υπάγονται οι σύζυγοι, οι κατιόντες πρώτου βαθμού και οι ανιόντες εξ αίματος πρώτου βαθμού. Στη Β΄ κατηγορία υπάγονται οι κατιόντες και οι ανιόντες δευτέρου κι επόμενων βαθμών, τα αδέρφια, οι συγγενείς εξ αίματος τρίτου βαθμού εκ πλαγίου, οι πατριοί-μητρίες, τα τέκνα από προηγούμενο γάμο του συζύγου, οι γαμπροί - νύφες και οι πεθεροί - πεθερές).

Αυτονόητο είναι ότι στην αυτοτελή φορολόγηση υπόκειται η μεταβίβαση της επιχείρησης και όχι η μεμονωμένη μεταβίβαση των κατ΄ ιδίαν περιουσιακών στοιχείων αυτής (π.χ. ακίνητα, μεταφορικά μέσα, μηχανήματα κ.λπ.).

Ειδικότερα : α).....β)Όταν μεταβιβάζονται ατομικές επιχειρήσεις, μετοχές μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο και λοιποί τίτλοι κινητών αξιών, εταιρικές μερίδες ή μερίδια (δηλαδή σε Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε.), ποσοστά συμμετοχής σε κοινωνία αστικού δικαίου που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα και συνεταιριστικές μερίδες προς συγγενείς της Α' κατηγορίας, ο φόρος υπολογίζεται με σταθερό - αυτοτελή συντελεστή 1,2%, και συγγενείς Β' κατηγορίας, ο φόρος υπολογίζεται με σταθερό - αυτοτελή συντελεστή 2,4%. Στη διάταξη αυτή δηλαδή περιλαμβάνονται οι επιχειρήσεις οποιασδήποτε μορφής και οι μετοχές (πλην των εισηγμένων στο Χρηματιστήριο, για τις οποίες ισχύουν οι συντελεστές της προηγούμενης παραγράφου).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 της ΠΟΛ.1039/2003 περί φορολογίας κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών, ισχύουν:

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, προστίθεται [παράγραφος 4 στο άρθρο 12 του Ν. 2961/2001](#). Πρόκειται για νέα διάταξη με την οποία παρέχεται η νομοθετική εξουσιοδότηση στον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών για "αντικειμενικό" προσδιορισμό της αξίας των μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών καθώς και των επιχειρήσεων, μερίδων, μεριδίων και ποσοστών συμμετοχής. Σκοπός της εξουσιοδοτικής αυτής διάταξης είναι η αντικειμενικοποίηση της φορολογητέας ύλης στις προαναφερθείσες περιπτώσεις, ώστε να καθίσταται εκ των προτέρων ευχερής ο προσδιορισμός της φορολογικής επιβάρυνσης από τους φορολογουμένους και να εδραιωθεί το αίσθημα εμπιστοσύνης αυτών προς τις φορολογικές αρχές. Με βάση την παρούσα διάταξη επίκειται η έκδοση σχετικής υπουργικής απόφασης ή αποφάσεων, οι οποίες θα σας κοινοποιηθούν και οι οποίες θα καθορίζουν και το χρόνο έναρξης ισχύος αυτών.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της με αριθ. 1031583/253/Α0013/01-04-2003 ΠΟΛ.1055, για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο, ορίζονται:

1.Η φορολογητέα αξία των μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών εξευρίσκεται ως ακολούθως: Τα ίδια κεφάλαια της εταιρίας, που υπάρχουν την προηγούμενη ημέρα εκείνης κατά την οποία γεννιέται η φορολογική υποχρέωση, προσαυξάνονται με την απόδοση των ίδιων κεφαλαίων των πέντε (5) τελευταίων διαχειριστικών περιόδων πριν από τη μεταβίβαση. Στο αποτέλεσμα που προκύπτει προστίθεται η υφιστάμενη διαφορά μεταξύ της αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας, όπως αυτή προσδιορίζεται κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, και της εμφανιζόμενης στα βιβλία αξίας κτήσης αυτών, αν η δεύτερη είναι μικρότερη της πρώτης. Το αποτέλεσμα αυτό, διαιρούμενο δια του αριθμού των υφιστάμενων, κατά την προηγούμενη ημέρα εκείνης κατά την οποία γεννιέται η φορολογική υποχρέωση, μετοχών αποτελεί τη φορολογητέα αξία αυτών.

2. Για την εφαρμογή των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου, ως ίδια κεφάλαια λαμβάνεται το άθροισμα των οριζομένων στην περίπτωση 6 της παραγράφου 4.2.200 του Ε.Γ.Λ.Σ. κονδυλίων, που εμφανίζονται στον τελευταίο, πριν από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, επίσημο ισολογισμό, και των αυξήσεων (ή μειώσεων) κεφαλαίου που μεσολάβησαν μέχρι την προηγούμενη ημέρα εκείνης κατά την οποία γεννιέται η φορολογική υποχρέωση.

3. Ως απόδοση ιδίων κεφαλαίων λαμβάνεται ο λόγος του μέσου όρου των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης (προ φόρων) των πέντε τελευταίων ισολογισμών, πριν από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, και του μέσου όρου των ιδίων κεφαλαίων της αυτής χρονικής περιόδου. Στην περίπτωση που υπάρχουν λιγότεροι των πέντε (5) ισολογισμοί, λαμβάνονται υπόψη οι μέσοι όροι των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης και των ιδίων κεφαλαίων των ισολογισμών αυτών. Αν το άθροισμα αυτών των αποτελεσμάτων είναι αρνητικό, τότε δεν λαμβάνεται καμία απόδοση των ιδίων κεφαλαίων.

Επειδή σύμφωνα με το με αριθ.πρωτ. 1068130/449/A0013/18-07-2003 ερμηνευτικό έγγραφο της Γενικής Δ/σης Φορολογίας Κεφαλαίου Τμήμα Α' με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή της απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών 1031583/253/A0013/01-04-2003 ΠΟΛ.1055» ορίζονται τα εξής για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο μετοχών:

3. Ο νέος τρόπος υπολογισμού της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζόμενων μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών και επιχειρήσεων οποιασδήποτε μορφής ισχύει από την 24η Δεκεμβρίου 2002, δηλαδή εφαρμόζεται σε όλες τις υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών, στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από την ημερομηνία αυτή και μεταγενέστερα.

Κατά τη μεταβίβαση αιτία κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής μετοχών μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο, ως φορολογητέα αξία λαμβάνουμε τα ίδια κεφάλαια της εταιρείας (που υπάρχουν την ημέρα την προηγούμενη εκείνης κατά την οποία γεννιέται η φορολογική υποχρέωση), τα οποία προσauξάνονται με την απόδοση των ιδίων κεφαλαίων των πέντε τελευταίων πριν από την μεταβίβαση διαχειριστικών περιόδων. Στο αποτέλεσμα που προκύπτει προσθέτουμε την υφιστάμενη διαφορά μεταξύ της αξίας όλων των παγίων της εταιρείας, όπως αυτή προσδιορίζεται κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, σύμφωνα με τα άρθρα 9 και 10 του Ν. 2961/2001 και της εμφανιζόμενης στα βιβλία αξίας κτήσης αυτών (μετά τις τυχόν αναπροσαρμογές), αν η δεύτερη είναι μικρότερη της πρώτης.

Το ποσό που προκύπτει σύμφωνα με τα πιο πάνω, διαιρείται δια του αριθμού των υφισταμένων κατά το χρόνο μεταβίβασης (αιτία κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής) μετοχών. Το πηλίκο της διαίρεσης αντιπροσωπεύει τη φορολογητέα αξία κάθε μετοχής και, πολλαπλασιαζόμενο επί τον αριθμό των μεταβιβαζόμενων μετοχών, θα υπαχθεί στον κατά περίπτωση φόρο.

Επισημαίνεται ότι, σε περίπτωση που η μεταβίβαση των μετοχών λαμβάνει χώρα κατά τη διάρκεια της πρώτης χρήσης της ανώνυμης εταιρείας και κατά συνέπεια δεν υφίσταται ισολογισμός, ως «ίδια κεφάλαια» θα λαμβάνονται τα υφιστάμενα κατά την προηγούμενη της μεταβίβασης ημέρα και τα οποία πρέπει να προκύπτουν από το ισοζύγιο των λογαριασμών του Γενικού Καθολικού της ημέρας αυτής. Το αυτό ισχύει και όταν οι μετοχές μεταβιβάζονται μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου αλλά πριν από τη δημοσίευση του ισολογισμού. Στην περίπτωση όμως αυτή, παρά το γεγονός ότι ο ισολογισμός που έχει συνταχθεί δεν είναι επίσημος, αυτός θα λαμβάνεται υπόψη, εφόσον έχει ελεγχθεί από ορκωτό λογιστή και τέλος, έχει εκδοθεί το σχετικό ΤΑΠΕΤ.

Διευκρινίζεται ότι ως ολικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης λαμβάνονται αυτά των δημοσιευθέντων πέντε (5) τελευταίων ισολογισμών, ανεξάρτητα αν οι χρήσεις αυτές έχουν περαιωθεί με τακτικό έλεγχο, από τον οποίο προέκυψαν διαφορές φορολογικού ελέγχου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της με αριθ. 1031583/253/A0013/01-04-2003 ΠΟΛ.1055, η οποία τροποποιήθηκε με την Α.Υ.Ο. 1106181/704/A0013/25-11-2003 ΠΟΛ.1127, ορίζεται ότι στις υποθέσεις φορολογίας κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής οι οποίες κατά την 21-04-2003 εκκρεμούν προς έλεγχο και δεν έχει εκδοθεί η οικεία πράξη επιβολής φόρου, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. καλεί με απόδειξη τον υπόχρεο να υποβάλλει ανέκκλητο αίτημα, μέσα σε προθεσμία δέκα (10) ημερών, για την υπαγωγή του ή μη στη ρύθμιση της ΠΟΛ.1055/2003. Με αυτόν τον τρόπο παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο, που έχει εκκρεμή υπόθεση να αποφασίζει με ρητή δήλωσή του αν θέλει να υπαχθεί στις ρυθμίσεις της απόφασης ή στα ισχύοντα κατά το χρόνο φορολογίας του, δεδομένου ότι κατά το χρόνο αυτό δεν είχε εκδοθεί η προαναφερόμενη απόφαση. Αν παρέλθει άπρακτη η προθεσμία των δέκα (10) ημερών και δεν εκδηλωθεί η επιθυμία του φορολογούμενου, εφαρμόζεται υποχρεωτικά η Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1055/2003, δεδομένου ότι δεν καταλείπεται πλέον στη Διοίκηση η δυνατότητα να μεταβάλλει οίκοθεν την έναρξη ισχύος αυτής και να υπαγάγει τον έλεγχο παλαιών υποθέσεων σε τρόπο διαφορετικό από τον οριζόμενο σε αυτή (ΥΠ.ΟΙΚ.ΠΟΛ.1069/25-05-2010).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) ονοματεπώνυμο ή επωνυμία φορολογούμενου, β) Α.Φ.Μ. φορολογούμενου, γ) ημερομηνία έκδοσης πράξης, δ) είδος προσδιορισμού φόρου και το θέμα που αφορά, ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής, στ)

την ημερομηνία μέχρι την εξόφληση του φόρου, ζ) τον τόπο εξόφλησης του φόρου, η) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό του φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, θ) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, ι) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα, κ) λοιπές πληροφορίες.

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου εκτός από την περίπτωση του τέταρτου εδαφίου του άρθρου 34.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ.4 του Ν.2523/1997 που αντικαταστάθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 26 παρ.1 του Ν.3943/2011, ορίστηκε ως ανώτατο όριο επιβολής πρόσθετων φόρων για μη υποβολή δήλωσης ποσοστό 120%, για φύλλα ελέγχου και πράξεις που εκδίδονται μετά την 31-03-2011, ημερομηνία ισχύος του νόμου.

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗΣ ΚΥΡΩΣΗΣ

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013 όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α' 201) ορίζεται ότι:

«Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31-12-2014 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 01-01-2015 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη των παρ. 2 & 6 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017 ορίζεται ότι:

«2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον

της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.....

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 01-01-2018.»

Επειδή σύμφωνα ΠΟΛ. 1003/2018 στην οποία αναφέρεται ότι:

« Με τις διατάξεις της [παρ. 1](#) τροποποιείται η [παρ. 17 του άρθρου 72](#) του Κ.Φ.Δ. και ορίζεται ότι για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του άρθρου 49, ήτοι 01-01-2018, σύμφωνα με την παρ. 6 αυτού, και αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις προ της εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., επιβάλλεται αντί του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του [άρθρου 1](#) του Ν. [2523/1997](#), πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των [άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59](#) του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου που προβλέπεται από τις διατάξεις του [άρθρου 53](#) του Κώδικα, υπολογιζόμενου για τη χρονική περίοδο από 01-01-2015 έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, εφόσον το άθροισμα αυτό συνεπάγεται την επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου.

Για την παραπάνω σύγκριση, στο προαναφερόμενο άθροισμα υπολογίζεται το ποσό που προβλέπεται από τις διατάξεις των [άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59](#) του Κ. Φ.Δ., κατά περίπτωση, ανεξάρτητα από το εάν το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις του [άρθρου 54](#) του Κ.Φ.Δ. για τις παραβάσεις της μη υποβολής δήλωσης των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, είναι, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της [παρ. 6 του άρθρου 62](#) Κ. Φ.Δ., μεγαλύτερο του προκύπτοντος με βάση τις διατάξεις των [άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59](#) του Κ.Φ.Δ.....

Επί των εκκρεμών υποθέσεων της [παρ. 2](#), η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας».

Μετά τα ως άνω εκτεθέντα

Επειδή, λόγω μη υποβολής δήλωσης κληρονομίας από τον προσφεύγοντα μετά το θάνατο της μητέρας του που απεβίωσε στις 13-04-2004, προσδιορίστηκε η κληρονομική του μερίδα βάσει της με αριθ./2005 υποβληθείσας δήλωσης από τους συγκληρονόμους του, οι οποίοι δεν την ανακάλεσαν ούτε τη διόρθωσαν εν όλω ή εν μέρει, μέχρι τη διενέργεια του ελέγχου.

Επειδή κοινοποιήθηκαν και στους τέσσερεις (4) κληρονόμους προσκλήσεις, όσον αφορά την υποβολή ανέκκλητου αιτήματος για την υπαγωγή των μετοχών που περιλαμβάνονται στην κληρονομιά στις διατάξεις της ΠΟΛ.1055/2003, στις οποίες ανταποκρίθηκαν οι τρεις (3), εκτός του προσφεύγοντος, υποβάλλοντας υπεύθυνες δηλώσεις του Ν. 1599/1986.

Επειδή για τον έλεγχο και τον προσδιορισμό της αξίας 50.659 μετοχών της και 6.357 μετοχών της, εστάλη το με αριθ.πρωτ./2019 Δελτίο Πληροφοριών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ.

Σύμφωνα με τις δύο (2) εκθέσεις εμπορικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, η με αριθ./2005 δήλωση κρίνεται ειλικρινής και η αξία των μετοχών των ανωτέρω εταιρειών που κληρονομήθηκαν ανέρχεται κατά το $\frac{1}{4}$ για τον καθένα, δηλαδή στο ποσό των 79.156,00€ και 47.336,31€ αντίστοιχα.

Επειδή για τον αριθμό των μετοχών της εταιρείας εκδόθηκε η με αριθ./05-06-2018 απόφαση του Πρωτοδικείου Αθηνών, μετά από αγωγή που άσκησε στο Πρωτοδικείο Αθηνών το έτος 2017, (δηλαδή 13 έτη μετά την επαγωγή της κληρονομίας σε αυτόν, ενώ είχε υποχρέωση να υποβάλει δήλωση εντός 6/μήνου από το θάνατο της μητέρας του), διεκδικώντας μεγαλύτερο αριθμό μετοχών. Με την απόφαση αυτή το Δικαστήριο αναβάλλει την έκδοση οριστικής απόφασης και διατάσσει να διεξαχθεί νέα πραγματογνωμοσύνη.

Επειδή ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν υπέβαλε δήλωση κληρονομίας, καθότι μέρος των περιουσιακών στοιχείων της θανούσας μητέρας του είναι επίδικα και συγκεκριμένα ο αριθμός των μετοχών της εταιρείας, δεν ευσταθεί, διότι σε περίπτωση ύπαρξης επιδικίας όφειλε να υποβάλει δήλωση ή αίτηση με αίτημα αναβολής φορολογίας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του Ν.2961/2001 για μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, και χωριστή δήλωση για τις μετοχές της, που δεν αμφισβητεί τον αριθμό και την αξία τους και για τα αγροτεμάχια, άρα τεκμαίρεται αποδοχή αυτών.

Επειδή για την παρούσα υπόθεση που αφορά αδήλωτη κληρονομική μερίδα από τον προσφεύγοντα και βάσει των διατάξεων του άρθρου 102 του Ν.2961/2001, η παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση πράξης λήγει μετά την παρέλευση 15/ετίας από το

τέλος του έτους μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης (ημερομηνία θανάτου 13-04-2004), δηλαδή στις 31-12-2019.

Επειδή ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι, η υποβληθείσα από τους συγκληρονόμους του δήλωση κληρονομίας στηρίζεται σε ψευδή στοιχεία, δεν ευσταθεί διότι η Δ.Ο.Υ. δεν έχει κάποιο αποδεικτικό στοιχείο για πιθανή ανακρίβεια του περιεχομένου της δήλωσης ούτε υπάρχει τελεσίδικη απόφαση Δικαστηρίου γι' αυτό, συνεπώς δεν μπορεί να χαρακτηρίσει τη δήλωση ψευδή και τους δηλούντες-κληρονόμους ψεύτες.

Επειδή στην οικεία καταλογιστική πράξη με αριθ./30-12-2019 έχουν μνημονευθεί: τα στοιχεία κληρονομούμενου και κληρονόμου, οι διατάξεις του Ν.2961/2001 περί φορολογίας κληρονομιών, οι διατάξεις του Ν.4174/2013 βάσει του οποίου καθορίζονται οι φορολογικές διαδικασίες έκδοσης καταλογιστικών πράξεων και εκθέσεων ελέγχου, καθώς και οι διατάξεις του Ν.4509/2017 βάσει του οποίου υπολογίζονται οι προσαυξήσεις και γενικότερα ότι ορίζεται στις διατάξεις του άρθρου 37 του Ν. 4174/2013.

Επειδή η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα και οι νομοθετικές πράξεις, όπως και κάθε κανόνας ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος. Συνεπώς, η διοίκηση μπορεί να ενεργήσει μόνο ότι επιτρέπεται από τους κανόνες αυτούς.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν. 4174/2013 η φορολογική διοίκηση έχει υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για την νομική βάση τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ./29-01-2020 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ και την **επικύρωση** της με αριθ./30-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2004, της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ.

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

ΑΡΙΘ.ΠΡΑΞΗΣ:/30-12-2019

Φόρος (αυτοτ. φορολόγηση άρθ.12 παρ.5 Ν.3091/2002)	1.517,90€
Πρόστιμο Ν.4509/2017	1.423,80€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.941,70€

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ

Ακριβές αντίγραφο.

ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο/Η υπάλληλος του αυτ. τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ

ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ 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

