



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8

Ταχ. Κώδικας : 10440 - ΑΘΗΝΑ

Τηλέφωνο : 213 1312347-367

E-Mail [ded.ath@aade.gr](mailto:ded.ath@aade.gr)

[a.tsironi@aade.gr](mailto:a.tsironi@aade.gr)

Αθήνα 16/05/2024

Αριθμός απόφασης: 1473

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

- Τις διατάξεις :
  - Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206),
  - Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)
  - Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)*».
  - Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.
  - Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009)».
- Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης ...../17-01-2024 ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της ..... με **Α.Φ.Μ** ..... κατοίκου ..... επί της οδού ..... Τ.Κ..... κατά της υπ' αριθ. Πρωτ. ....../14.12.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου (αρ. φακέλου θ-...../2013, αρ. δήλωσης ...../2013) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πύργου.
7. Τη με αριθ. ....../16-04-2024 Πράξη Αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.
8. Την από 30/04/2024 με ID Elenxis ..... Έκθεση συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων κατόπιν Αναπομπής, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πύργου.
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης ...../17-01-2024 ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της ..... με **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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ. ....../14.12.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης το 2013, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ..... με **Α.Φ.Μ** ....., συνολικός φόρος κληρονομιάς ποσού **93.809,43€**.

## ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Στις ..... με **ΑΦΜ** ....., κάτοικος εν ζωή ..... Ο αποβιώσας δεν κατέλειπε διαθήκη και κληρονομήθηκε εξ αδιαθέτου από τη σύζυγο του, ..... και τα τέκνα του, ..... και ..... Έκαστος των κληρονόμων κλήθηκε στην κληρονομιά κατά ποσοστό 25%. Τα τέκνα νόμιμα και εμπρόθεσμα προέβησαν σε δήλωση αποδοχής της κληρονομιάς **επ' ωφελεία απογραφής**, σύμφωνα με την συνταχθείσα με αριθ. ....../29-11-2012 πράξη της συμβολαιογράφου .....

Με την ανωτέρω πράξη το ενεργητικό της κληρονομιάς αποτιμήθηκε στο ποσό των 1.765.005,12 ευρώ και το παθητικό αυτής στο ποσό των 2.031.303,25 ευρώ.

Εν συνεχεία η προσφεύγουσα υπέβαλε την με αριθμό δήλωση ...../2013 και αρ. Φακέλου Θ...../23-12-2023 2013 αρχική δήλωση Φόρου Κληρονομιάς με την ιδιότητα του εξ απογραφής κληρονόμου, στην οποία συμπεριέλαβε και προγενέστερες δωρεές του αποβιώσαντος προς αυτήν, το ύψος των οποίων ο έλεγχος προσδιόρισε στο ποσό των 598.303,77 ευρώ.

Σύμφωνα με την δήλωση φόρου κληρονομιάς που υπεβλήθη περιλαμβάνονταν τα κάτωθι κληρονομηθέντα ακίνητα:

#### Στο ενεργητικό

1. Αγροτεμάχιο, εκτάσεως 17.695 τ.μ., εκτός οικισμού ..... που εφάπτεται με τη γραμμή του αιγιαλού.
2. Οικόπεδο, εκτάσεως 791 τ.μ., εντός του εγκεκριμένου σχεδίου πόλεως ....., με πρόσωπο επί της οδού ..... και ήδη ....., επί του οποίου υφίσταται τριώροφη οικοδομή (ισογείου, πρώτου και δευτέρου ορόφου).

#### Στο παθητικό

1. Οφειλές του αποβιώσαντος στο Ελληνικό Δημόσιο.
2. Οφειλές του αποβιώσαντος από δάνεια και καταναλωτική πίστη.
3. Οφειλές του αποβιώσαντος από εγγραφείσες υπέρ της Τράπεζας .....  
.....
4. Έξοδα κηδείας.

Βάσει της υπ' αριθμό ...../25.07.2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου διενεργήθηκε έλεγχος της ανωτέρω υποβληθείσας δήλωσης φόρου κληρονομιάς, λόγω θανάτου του ..... με **ΑΦΜ** ..... ο οποίος απεβίωσε στις ..... αφήνοντας εξ αδιαθέτου κληρονόμο του μεταξύ άλλων και την θυγατέρα του .....

. Ως προς το **ενεργητικό** ο έλεγχος διαπίστωσε διαφορές ως προς το δηλωθέν ύψος της αντικειμενικής αξίας του αγροτεμαχίου, γιατί **δεν είχε υπολογιστεί συντελεστής αυξομείωσης (1,10)** που ισχύει όταν το αγροτεμάχιο έχει πρόσωπο σε αιγιαλό ή παραλία. Κατόπιν τούτου, προσδιόρισε την αντικειμενική αξία του πρώτου ακινήτου στο ποσό των 472.286,62 ευρώ αντί δηλωθείσας 429.351,48€.

Δεν διαπιστώθηκαν διαφορές ως προς τη δηλωθείσα αξία του δευτέρου ακινήτου.

Συνεπώς η συνολική αξία του ενεργητικού ανέρχεται στο ποσό των  $72.286,62€ + 558.417,60 + 380.687,04 + 396.549,00 = 1.807.940,20€ \times 3/4 = 1.355.955,10€+$  (έπιπλα και σκεύη  $1.335.653,60 \times 3/4 \times 1/30 = 33.391,37€$

**Ήτοι συνολική αξία ενεργητικού = 1.389.346,47€.**

**Έναντι δηλωθείσας αξίας  $1.765.005,10 \times 3/4 = 1.323.753,80€$**

. Ως προς το **παθητικό** ο έλεγχος αποδέχθηκε ως στοιχεία αυτού τις δηλωθείσες οφειλές του αποβιώσαντος προς το Ελληνικό Δημόσιο (1), τις Τράπεζες ..... από δάνεια και πιστωτικές κάρτες (2) και τα έξοδα κηδείας (4) και προσδιόρισε τη συνολική αξία της κληρονομιάς ..... στο ποσό των **153.068,26 ευρώ.**

Δεν έγινε αποδεκτό από τον έλεγχο ως παθητικό στοιχείο της κληρονομιάς (α/α 3), και εφαρμογή των οριζομένων στην παρ. 1 περ. Α του άρθρου 21 του ν. 2961/2001, ποσό ύψους 1.820.000 ευρώ, προερχόμενο από τρεις συμβάσεις αλληλόχρεων λογαριασμών, **ενεργών/ ανοικτών κατά το χρόνο θανάτου του δικαιοπαρόχου των δηλούντων**, στις οποίες συμβάσεις ο .....είχε συμβληθεί ως εγγυητής. Για εξασφάλιση των απαιτήσεων της η πιστώτρια Τράπεζα ..... είχε εγγράψει αντίστοιχα τρεις προσημειώσεις υποθηκών ακινήτων ιδιοκτησίας του αποβιώσαντος - εγγυητή, ..... με συνολική ασφαλιζόμενη αξία το ποσό **1.820.000 ευρώ**.

**Ήτοι: ΜΗ ΑΠΟΔΕΚΤΑ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΔΙΟΤΙ Ο ΚΛΗΡΟΝΟΜΟΥΜΕΝΟΣ ΣΥΜΒΑΛΛΕΤΑΙ ΩΣ ΕΓΓΥΗΤΗΣ**

Σύμφωνα με το υπ αριθμ. ..../27.11.2013 Πιστοποιητικό του Υποθηκοφυλακείου ..... Επί του 2ου ακινήτου όπως περιγράφεται στο ενεργητικό της κληρονομιάς περιουσίας «*Οικόπεδο εκτάσεως 791 μ<sup>2</sup> που βρίσκεται εντός του εγκεκριμένου σχεδίου Πόλεως ..... ,έδρας του δήμου ..... με πρόσωπο μόνο επι της οδού πρώην ..... στο Πύργο (Ο. Τ. ....)*

*Περιέχει οικοδομή αποτελούμενη:*

*α)στο ισόγειο από επαγγελματική στέγη εμβαδού 785μ<sup>2</sup>*

*β)στο Α όροφο από επαγγελματική στέγη εμβαδού 773μ\* και*

*γ)στο Β όροφο από επαγγελματική στέγη εμβαδού 773μ<sup>2</sup>»*

υφίσταται προσημείωση υποθήκης στα βιβλία υποθηκών του Υποθηκοφυλακείου ..... (με αριθμ. Πρωτ. ..../27.11.2013 Πιστοποιητικό του Υποθηκοφύλακα ....., **στο οποίο είναι γραμμένες προσημειώσεις υπέρ της Τράπεζας** ..... με τα κάτωθι ποσά:

**A. στο τόμο .... αριθμό ..... την 31<sup>η</sup> Οκτωβρίου 2005 ποσού 910.000,00 ευρώ.**

Σύμφωνα με την με αριθμ. ..../2005 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου ..... , βάσει της οποίας η αιτούσα χορήγησε στην εδρεύουσα στον ..... (οδός ..... αρ. ....).ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία «..... » και τον διακριτικό τίτλο «..... Α.Ε. » και στην οποία εγγυήθηκε ανεπιφύλακτα και σε ολόκληρον προς την αιτούσα ο ..... του ..... (Α.Δ.Τ.:...../03 εκδούσα αρχή Α.Τ. Αρχ. .... )

**B. στο τόμο 257 αριθμό 143 την 20<sup>η</sup> Ιουλίου 2007 ποσού 520.000 ευρώ .**

Σύμφωνα με την με αριθμ. .... Σ /2007 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου ..... βάσει της οποίας η αιτούσα χορήγησε στην εδρεύουσα στον ..... (οδός ..... ) ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία «..... » και τον διακριτικό τίτλο «..... » και στην οποία εγγυήθηκε ανεπιφύλακτα και σε ολόκληρον προς την αιτούσα ο ..... του ..... αρ .... (Α.Δ.Τ.:...../03 εκδούσα αρχή Α.Τ. .... )

**Γ. στο τόμο ..... αριθμό ..... την 20<sup>η</sup> Μαΐου 2009 ποσού 390.000 ευρώ.**

Σύμφωνα με την με αριθμ. ..../2005 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου ....., βάσει της οποίας η αιτούσα χορήγησε στην εδρεύουσα στον ..... (οδός ..... αρ. ....) ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία «..... » και τον διακριτικό τίτλο «..... » και στην οποία εγγυήθηκε ανεπιφύλακτα και σε ολόκληρον προς την αιτούσα Ο ..... κάτοικος ..... (Α.Δ.Τ.:..... εκδούσα αρχή Α.Τ. ....).

Στη συνέχεια εκδόθηκε η προσβαλλόμενη με αριθμό ...../2023 οριστική πράξη, διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, κατά το λόγο της κληρονομικής της μερίδας (1/4), οφειλόμενη διαφορά φόρου ύψους **41.124,65 ευρώ**, πλέον προστίμου άρθρου 58§1 ν. 4174/2013, ύψους **20.562,32€** και τόκων άρθρου 53 ν. 4174/2013, ύψους **32.122,46€**. **Ήτοι συνολικός φόρος για καταβολή ποσού 93.809,43€.**

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω οριστικής πράξης, διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Εσφαλμένα η φορολογική αρχή δεν εξέπεσε από το ενεργητικό της κληρονομιάς τη χορηγηθείσα υπέρ του πρωτοφειλέτη εγγύηση επί συμβάσεων πιστώσεων. Η ευθύνη του εγγυητή ενεργοποιήθηκε λόγω καταγγελίας των σχετικών συμβάσεων, έκδοσης διαταγής πληρωμής και επιβολής αναγκαστικής κατάσχεσης σε βάρος κληρονομαίου ακινήτου, συνεπεία της οποίας οι κληρονόμοι κλήθηκαν να καταβάλουν τα σχετικά ποσά μέσω αναγκαστικής εκποίησης της κληρονομιαίας περιουσίας. Υπέβαλαν προς τούτο την οριζόμενη στο άρθρο 21 του ν. 2961/2001 αίτηση προς τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ Πύργου. Επικουρικά, μετά την επιβολή της κατάσχεσης έχει επέλθει απαξίωση της εμπορικής αξίας του ακινήτου και πλήρης αποξένωση των κληρονόμων από την κυριότητα επ' αυτού.
2. Καταστρατήγηση των οριζόμενων στις παρ. 2 έως και 5 του άρθρου 21 του ν.2961/2001, γιατί η φορολογική αρχή είχε προβεί σε αποδοχή του παθητικού της κληρονομιάς στο πλαίσιο της εκκαθάρισης του οικείου φόρου κληρονομιάς.
3. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση καταλογιστικής πράξης φόρου κληρονομιάς.
4. Λόγω επιγενόμενων λόγων απώλεσε την κυριότητα του πρώτου από τα δηλωθέντα ακίνητα, δηλαδή ένα αγροτεμάχιο, συνολικής εκτάσεως 17.695 τμ., το οποίο δεν ανήκει πλέον στην ιδιοκτησία της, επειδή τμήματα αυτού εμβαδού 7.690 τμ και 119,93 τ.μ εμφανίζονται δασικού εν γένει χαρακτήρα, ενώ σε άλλο τμήμα αυτού εμβαδού 6.597,43 τ.μ εμφανίστηκε τρίτος με υπέρτερα ιδιοκτησιακά δικαιώματα και πρέπει με την υπό κρίση προσφυγή να θεωρηθεί ανακληθείσα δήλωση φόρου κληρονομιάς ως προς το στοιχείο του ενεργητικού που αφορά.
5. Πλημμελής συνυπολογισμός προγενέστερων δωρεών λόγω μη αφαίρεσης των ποσών τα οποία απαλλάχθηκαν από τον οικείο φόρο δωρεών.
6. Ο καταλογισμός των τόκων άρθρου 53 ΚΦΔ είναι αντισυνταγματικός.

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής η προσφεύγουσα προσκόμισε βεβαίωση από τη Διεύθυνση Δασών ....., με τίτλο «ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΟ ΔΑΣΙΚΟΥ ΕΝ ΓΕΝΕΙ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ ΕΚΤΑΣΗΣ» προκειμένου να αποδείξει τον ισχυρισμό της ότι τμήμα από αγροτεμάχιο 17.695 τ.μ. που είχε συμπεριληφθεί στην ελεγχόμενη δήλωση φόρου κληρονομιάς (αρ. δηλ. ..../2013, αρ. φακέλου Θ-...../2013) έχει χαρακτηριστεί δασική έκταση.

Το εν λόγω πιστοποιητικό επισυνάφθηκε μαζί με τα υπόλοιπα έγγραφα κατά την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και δεν το είχε στη διάθεσή του ο έλεγχος κατά τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου, επί της οποίας βασίστηκε η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Συνακόλουθα, η Υπηρεσία μας απέστειλε στην Δ.Ο.Υ. Πύργου την με αριθ. ..../ 16-04-2024 **Πράξη Αναπομπής**, προκειμένου να διενεργηθεί από την ανωτέρω Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικός έλεγχος επί των στοιχείων που προσκόμισε ο προσφεύγων στην Υπηρεσία μας με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή.

Η Δ.Ο.Υ. Πύργου ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω Πράξη Αναπομπής με την από 30-04-2024 έκθεση επανελέγχου φόρου κληρονομιάς σύμφωνα με την οποία, ο έλεγχος αναφέρει: « **ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΠΑΝΕΛΕΓΧΟΥ** Με την αρ. ..../20024 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Πύργου, η οποία εκδόθηκε μετά την υπ' αριθμό ..../16-04-2024 πράξη αναπομπής της Δ.Ε.Δ. Σύμφωνα με την παραπάνω πράξη αναπέμπεται η ως άνω υπόθεση στην υπηρεσία ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Πύργου προκειμένου να κρίνει εάν το εν λόγω πιστοποιητικό δύναται να μεταβάλλει την αξία του ακινήτου εκτάσεως 7.809,93μ<sup>2</sup> το οποίο αποτελεί τμήμα ακινήτου εκτάσεως 17.695μ<sup>2</sup>, και σε θετική περίπτωση, αφού υπολογισθεί ξανά η αξία του ακινήτου, να γίνει νέα εκκαθάριση της δήλωσης φόρου κληρονομιάς και να εξαχθεί εκ νέου η μερίδα της /του προσφεύγουσας κληρονόμου.

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος ενεργώντας κατά το διατακτικό της ως άνω πράξης αναπομπής εξέτασε το αναφερόμενο με αρ.πρωτ...../07-01-2024 Πιστοποιητικό Δασικού εν γένει χαρακτήρα έκτασης από την Διεύθυνση Δασών ..... που αφορά το ακίνητο εμβαδού 7.809,93μ<sup>2</sup> και διαπίστωσε τα εξής:

Το αναφερόμενο στο με αρ.πρωτ. ..../07-01-2024 Πιστοποιητικό Δασικού εν γένει χαρακτήρα έκτασης από την Διεύθυνση Δασών ..... ακίνητο, εμβαδού 7.809,93μ<sup>2</sup>, αποτελεί τμήμα αγροτεμαχίου μη αρδευόμενου εκτάσεως 17.695μ<sup>2</sup> που βρίσκεται εντός οικισμού της Τοπικής Κοινότητας ....., του Δήμου .....

Σύμφωνα με το αρ.πρωτ...../07-01-2024 Πιστοποιητικού Δασικού εν γένει χαρακτήρα έκτασης βεβαιώνεται ότι τμήμα έκτασης εμβαδού 7.690,00μ<sup>2</sup>, όπως εμφανίζεται στο συνημμένο απόσπασμα του παραπάνω χάρτη, με κατηγορία μορφής/κάλυψης δασικού χάρτη ΔΔ (.....) και τμήματα συνολικού εμβαδού 119,93μ<sup>2</sup> (82,74+0,56+3,71+18,12+14,79) με κατηγορία μορφής /κάλυψης δασικού χάρτη ΔΑ (.....) είναι δασικού εν γένει χαρακτήρα.

**Το ανωτέρω προσκομιζόμενο πιστοποιητικό γίνεται δεκτό από τον έλεγχο και δύναται να μεταβάλλει την αξία του τμήματος εκτάσεως 7.809,93μ<sup>2</sup> και εν τέλει του ακινήτου εκτάσεως 17.695μ<sup>2</sup>.**

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψιν του ότι:

A) για το τμήμα του ακινήτου εκτάσεως  $9.885,07\mu^2$  η αντικειμενική αξία προσδιορίζεται ανάλογα με το ύψος των τιμών εκκίνησης, οι οποίες αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των αγροτεμαχίων όπως σύνορα ,είδος καλλιέργειας αρδευόμενα ,βοσκότοποι κ.λ.π., προέκυψε διαφορά ως προς την αντικειμενική του αξία ,διότι δεν είχε υπολογισθεί ο συντελεστής αυξομείωσης (1,10),ο οποίος ισχύει , για αγροτεμάχια που εδαφική τους έκταση έχει πρόσωπο σε αιγιαλό ή παραλία και

B) για το τμήμα του ακινήτου εκτάσεως  $7.809,93\mu^2$  η αντικειμενική αξία προσδιορίζεται σύμφωνα με την ΠΟΛ 1253/2001 (με την οποία έγινε αποδεκτή η 487/01 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.) , ότι μετά τη θέση σε ισχύ των διατάξεων του άρθρου 41 του Ν. 1249/82, για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας δασών ή δασικών εκτάσεων εξακολουθεί να εφαρμόζεται, ως ειδική, η διάταξη του άρθρου 6 παρ. 1 του Ν. 998/79, ενώ αντιθέτως οι περιπτώσεις των δασών ή δασικών εκτάσεων, περί των οποίων προνοεί η παρ. 2 της παραπάνω διάταξης έχουν υπαχθεί στο αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων.

Εφόσον δε δασική εδαφική έκταση βρίσκεται σε εκτός σχεδίου περιοχής ,όπου ισχύει το σύστημα ΑΑ -Γής (δασικές εκτάσεις με δυνατότητα οικιστικής αξιοποίησης), εφαρμόζεται ειδικός μειωτικός συντελεστής χρήσης 0,60,

Προσδιορίζει την αντικειμενική αξία ως εξής:

Για το τμήμα των  $9.885,07\mu^2$  αντικειμενική αξία 240.623,86 ευρώ και

για το τμήμα των  $7.809,93\mu^2$  αντικειμενική αξία 123.332,22 ευρώ .

Ως προς τον προσδιορισμό της αξίας των λοιπών ακινήτων του ενεργητικού και των στοιχείων του παθητικού δεν επήλθε καμία μεταβολή και ισχύει η από 13/12/2023 έκθεση ελέγχου φόρου κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. Πύργου.

Κατόπιν των παραπάνω, ο παρών έλεγχος προσδιορίζει την αξία της φορολογητέας αξίας της κληρονομιαίας περιουσίας ως εξής:

### **ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΞΙΑΣ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ**

**-Προσδιορισμός αξίας των ακινήτων με ημερομηνία θανάτου 13.05.2013**

1. Α)Αγροτεμάχιο  $9.885,07 \mu^2$  (αντικ.) = 240.623,86 ευρώ

Β)Δασική έκταση εκτάσεως  $7.809,93\mu^2$  (αντικ.)=123.332,22 ευρώ

2. Οικόπεδο εκτάσεως  $791 \mu^2$  (υπόλοιπα ποσοστά οικοπέδου )=0

α) στο ισόγειο από επαγγελματική στέγη εμβαδού  $785 \mu^2$  = 558.417,60 ευρώ

β) στο Α όροφο από επαγγελματική στέγη εμβαδού  $773 \mu^2$  = 380.687,04 ευρώ

γ) στο Β όροφο από επαγγελματική στέγη εμβαδού  $773 \mu^2$  = 396.549,00 ευρώ

**ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ 1.699.609,72 ευρώ  $\chi 3/4$  =1.274.707,29 ευρώ**

+ ΕΠΙΠΛΑ -ΣΚΕΥΗ:1.335.653,60 ευρώ  $\chi 3/4 \chi 1/30$  =33.391,37 ευρώ

**Αξία ενεργητικού:1.308.098,66 ευρώ**

**ΑΞΙΑ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ: 151.943,26 ευρώ**

**Πλέον Έξοδα κηδείας: 1.125,00 ευρώ**

**Και στην συνέχεια προσδιορίζει την φορολογητέα αξία της κληρονομιαίας περιουσίας των κληρονόμων ως εξής:**

.....

**Γ.ΜΕΡΙΔΑ:..... - ..... Α.Φ.Μ.....**

**Συνολική αξία ενεργητικού 436.032,88ευρώ**

**Πλέον Προγενέστερες Γονικές 598.303,77ευρώ**

**Μείον Έξοδα κηδείας 375,00ευρώ**

**-Οφειλές – δάνεια 50.647,75ευρώ**

**Φορολογητέα αξία: 983.313,90 ευρώ**

**Τέλος προβαίνει σε νέα εκκαθάριση της φορολογικής υποχρέωσης των κληρονόμων από την κληρονομική μερίδα ως εξής :**

.....

**Γ.ΜΕΡΙΔΑ .....**

**Αξία κληρονομικής μερίδας βάσει ελέγχου: 436.032,88 ευρώ**

**Πλέον Προγενέστερες Γονικές: 598.303,77 ευρώ**

**Μείον έξοδα κηδείας 375,00 ευρώ**

**Μείον οφειλές -δάνεια : 50.647,75ευρώ**

**Συνολική φορολογητέα αξία : 983.313,90ευρώ**

**ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟΣ ΦΟΡΟΣ ΚΑΤΟΠΙΝ ΕΛΕΓΧΟΥ: 54.831,39 ευρώ**

**ΜΕΙΟΝ ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΓΕΝΕΣΤΕΡΩΝ ΓΟΝΙΚΩΝ: 16.415,00 ευρώ**

**ΜΕΙΟΝ ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΒΕΒΑΙΩΘΗΚΕ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ: 0**

**ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ 38.416,39 ευρώ »**

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ 1 Ν. 2961/2001 σε φόρου υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στη προηγούμενη παράγραφο.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ 1 Ν. 2961/2001 κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από α)κληρονομιά, κληροδοσία .....

**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 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.

### **Ως προς την έγκριση του παθητικού (1<sup>ος</sup> και 2<sup>ος</sup> ισχυρισμός)**

**Επειδή**, σύμφωνα με την **A195/2022 - A2 Πολιτικές** αναφέρεται ότι.....Εξάλλου, από τις διατάξεις των άρθρων 669 ΕΝ. 361, 873, 874 ΑΚ, 112 ΕισΝΑΚ και 64 έως 67 του ΝΔ της 17-7/13-8-1923 "περί ειδικών διατάξεων επί ανωνύμων εταιριών", αλληλόχρεος λογαριασμός είναι η σύμβαση με την οποία τα μέρη, από τα οποία το ένα τουλάχιστον είναι έμπορος, συμφωνούν να μην επιδιώκουν ούτε να διαθέτουν μεμονωμένως τις απαιτήσεις που προκύπτουν από τις μεταξύ τους συναλλαγές, αλλά να τις φέρουν σε κοινό λογαριασμό, με σκοπό να τις εκκαθαρίσουν κατά το κλείσιμό του, έτσι ώστε να αποσβεστούν κατά το μέρος που καλύπτονται και να οφείλεται ως μοναδική απαίτηση το κατάλοιπο που προκύπτει από το οριστικό κλείσιμο του λογαριασμού με την αντιπαραβολή των κονδυλίων (ΟΛΑΠ 31/1997, ΑΠ 1543/2007). Με τη σύμβαση δηλαδή του αλληλόχρεου λογαριασμού δημιουργείται μεταξύ των συμβαλλομένων μια διαρκής έννομη σχέση, αφού η λειτουργία της σύμβασης προϋποθέτει χρονική διάρκεια, αλλά και δυνατότητα χρεώσεων και από τις δύο πλευρές των συμβαλλομένων, χωρίς κατά τα λοιπά να ενδιαφέρει αν κατά τη διάρκεια της λειτουργίας του αλληλόχρεου λογαριασμού έγιναν πράγματι χρεώσεις και από τις δύο πλευρές ή μόνο από τη μια (ΑΠ 1352/2011, ΑΠ 715/2009). Ο λογαριασμός κλείνει περιοδικά, αν δεν συμφωνήθηκε διαφορετικά, κάθε εξάμηνο και οριστικώς με καταγγελία της σύμβασης (άρθρο 112 παρ. 2 ΕισΝΑΚ), χωρίς να αποκλείεται να έχει εγκύρως συμφωνηθεί ότι κάποιος από τα μέρη μπορεί να τον κλείνει μονομερώς οποτεδήποτε, χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση ή καταγγελία. Πάντως το περιοδικό κλείσιμο του λογαριασμού δεν επιφέρει τη λήξη της σχετικής με αυτόν σύμβασης, ούτε δημιουργεί απαίτηση για απόδοση του προκύπτοντος από αυτό καταλοίπου, το οποίο μπορεί προς λογιστική τακτοποίηση να αναγνωρισθεί, κατά τους όρους του άρθρου 873 ΚΠολΔ ή με την έννοια επιβεβαιωτικής σύμβασης ή παροχής αποδεικτικού μέσου. Στην περίπτωση αυτή το από το περιοδικό κλείσιμο κατάλοιπο αποτελεί κονδύλιο του λογαριασμού της νέας περιόδου, έτσι ώστε, μετά το οριστικό κλείσιμο του λογαριασμού να μην απαιτείται εκκαθάρισή του για την περίοδο που αφορά η αναγνώριση που έγινε. Μόνον δε μετά το οριστικό κλείσιμο του λογαριασμού μπορεί να επιδιωχθεί δικαστικώς η απόδοση του οριστικού καταλοίπου. Τον χαρακτήρα σύμβασης αλληλόχρεου λογαριασμού έχει και η παροχή πίστωσης με ανοικτό λογαριασμό στις τραπεζικές συναλλαγές, από την οποία οφείλεται, με απόσβεση κατά τη διάρκεια της λειτουργίας του λογαριασμού των επί μέρους

κονδυλίων χρεοπιστώσεων που καλύπτονται, το κατά το κλείσιμο του λογαριασμού οριστικό κατάλοιπο (ΑΠ 1281/2017, ΑΠ 1437/2014). Εξάλλου, από τις διατάξεις των άρθρων 806, 807 και 361 ΑΚ σαφώς προκύπτει ότι η σύμβαση τοκοχρεωλυτικού δανείου, δηλαδή εκείνη, κατά την οποία ο αντισυμβαλλόμενος προβαίνει σε τμηματικές καταβολές προς τη δανείστρια Τράπεζα, καθορισμένες εκ των προτέρων κατά χρόνο και κατά ποσό για την κάλυψη παρασχεθέντος δανείου, είναι τελείως διαφορετική από εκείνη του αλληλόχρεου λογαριασμού, οι δε δοσοληψίες από το τοκοχρεωλυτικό δάνειο, ως από τη φύση τους, δεν μπορούν να εξυπηρετηθούν με την τήρηση ανοικτού λογαριασμού, αφού δεν είναι απαιτητό από την αρχή το σύνολο του χρέους και για το λόγο αυτό α) κάθε δόση είναι διακριτή από τις υπόλοιπες και διατηρεί την αυτοτέλεια και ατομικότητά της και δεν είναι δυνατή η παρακολούθησή της ως μέρους ενός ετερογενούς συνόλου, που περιέχει κεφάλαιο και άληκτα χρεωλύσια, αλλά και κονδύλια του ίδιου λογαριασμού, τα οποία προέρχονται από διαφορετικές αιτίες, που επιβάλλουν ανομοιογενή μεταχείριση και β) δεν είναι δυνατό το περιοδικό κλείσιμο του λογαριασμού και ο ανά τρίμηνο ανατοκισμός του συνόλου του καταλοίπου, διότι κάθε δόση του τοκοχρεωλυτικού δανείου περιέχει και άληκτους τόκους, οι οποίοι δεν είναι επιτρεπτό να εκτοκίζονται. Κάθε δε συνομολόγηση, κατά την οποία το τοκοχρεωλυτικό δάνειο θεωρείται ως ανοικτός λογαριασμός, είναι παράνομη, αφού γίνεται με τον πρόδηλο σκοπό να πορισθεί η Τράπεζα έμμεσα και ανεπίτρεπτα ωφελήματα, που παρέχονται από το άρθρο 112 ΕισΝΑΚ και ιδίως τον ανά τρίμηνο ανατοκισμό. Όταν δεν είναι δυνατό οι μεταξύ των μερών κύριες συμβάσεις και δοσοληψίες να εξυπηρετηθούν μέσω αλληλόχρεου λογαριασμού, τότε η τήρησή του δεν είναι επιτρεπτή και αυτό ανεξάρτητα από την ύπαρξη κοινής συμφωνίας, η οποία, ως αντίθετη στη φύση και λειτουργία και στα αποτελέσματα του, κρίνεται ως μη σύνομη. Συνακόλουθα δεν υπάρχει δυνατότητα αποστολών από την πλευρά του ενός διαδίκου (ΑΠ 754/2021, ΑΠ 543/1998). Επίσης δεν συντρέχει περίπτωση αλληλόχρεου λογαριασμού όταν η συνδέουσα τα μέρη έννομη σχέση δεν είναι τραπεζικό άνοιγμα πίστωσης αλλά κοινός δανεισμός, όταν δηλαδή η μεν δανείστρια τράπεζα καταβάλλει το δάνεισμα στον οφειλέτη ή με βάση - σύμβαση υπόσχεσης δανείου εφάπαξ ή τμηματικά ο δε δανειζόμενος αναλαμβάνει την υποχρέωση να το επιστρέφει εφάπαξ ή τμηματικά όπως στην περίπτωση τοκοχρεωλυτικού δανείου που αναλαμβάνει την υποχρέωση να αποδώσει σε τακτές προσυμφωνημένες τοκοχρεωλυτικές δόσεις. Τέλος, ο νομικός χαρακτηρισμός της σύμβασης και η επιλογή των εφαρμοστέων κανόνων δικαίου ανήκει στο δικαστήριο, το οποίο αποφαινεται με βάση τα προτεινόμενα από τους διαδίκους και αποδεικνυόμενα πραγματικά περιστατικά και είναι αδιάφορη η ονομασία, την οποία έδωσαν στη σύμβαση τα μέρη (ΑΠ 772/2012). Έτσι, σε περίπτωση που προκύπτει από τις αποδείξεις ότι συνήφθη από τα μέρη σύμβαση τοκοχρεωλυτικού δανείου, δεν ασκεί επιρροή το γεγονός ότι οι συμβαλλόμενοι χαρακτήρισαν τη σχέση τους ως σύμβαση παροχής δανείου με ανοικτό λογαριασμό (ΑΠ 1049/2020, ΑΠ 97/2020, ΑΠ 1438/1995, ΑΠ 79/1995). Επίσης, κατά τη διάταξη του αριθμού 1 του άρθρου 559 ΚΠολΔ αναίρεση επιτρέπεται μόνον αν παραβιάσθηκε κανόνας ουσιαστικού δικαίου στον οποίο περιλαμβάνονται και οι ερμηνευτικοί κανόνες των δικαιοπραξιών. Ο

κανόνας δικαίου παραβιάζεται, αν δεν εφαρμοστεί, ενώ συνέτρεχαν οι πραγματικές προϋποθέσεις για την εφαρμογή του, ή αν εφαρμοστεί, ενώ δεν συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις αυτές, καθώς και αν εφαρμοστεί εσφαλμένα, η δε παραβίαση εκδηλώνεται είτε με ψευδή ερμηνεία, δηλαδή με απόδοση στον κανόνα δικαίου έννοιας μη αληθινής ή μη αρμόζουσας ή έννοιας περιορισμένης ή στενής, είτε με κακή εφαρμογή, δηλαδή με εσφαλμένη υπαγωγή (ΟΛΑΠ7/2006, ΟΛΑΠ4/2005).

**Επειδή** σύμφωνα με την **ΑΠ 788/2023 - Α2 Πολιτικές** αναφέρεται ότι:..... περαιτέρω, από τις διατάξεις των άρθρων 847, 848, 851 ΑΚ, 47 του ΝΔ της 17.7/13.8.1923 και 112 ΕισΝΑΚ προκύπτει, ότι ο εγγυητής του δανειστή, για την καταβολή από μέρους του οφειλέτη, του καταλοίπου, που θα προέλθει από την λειτουργία σύμβασης πίστωσης με ανοικτό λογαριασμό, **κατά το οριστικό κλείσιμο αυτού, ευθύνεται, λόγω του παρεπομένου χαρακτήρα της εγγύησης,** μέχρι του ποσού για το οποίο εγγυήθηκε και όχι για τα κονδύλια του λογαριασμού, τα οποία αναφέρονται σε άλλη μεταγενέστερη σύμβαση παροχής πίστωσης προς τον πρωτοφειλέτη, την εκπλήρωση της οποίας αυτός δεν εγγυήθηκε, εκτός αν η μεταγενέστερη δεν είναι αυτοτελής, αλλά πρόσθετη σύμβαση (συμπληρωματική), με την οποία απλώς αυξάνεται το ποσό της πίστωσης, χωρίς να επέρχεται άλλη μεταβολή, οπότε ο εγγυητής ευθύνεται για την πληρωμή οποιουδήποτε χρεωστικού υπολοίπου από τη λειτουργία του λογαριασμού και αν ακόμη δεν έλαβε μέρος, με την ιδιότητα του εγγυητή, στην πρόσθετη αυτή σύμβαση, μέχρις, όμως, του ποσού της αρχικής σύμβασης ή και των προσθέτων, στην συνέχεια, όλων ή μερικών συμβάσεων, εφόσον και αυτές τις εγγυήθηκε, δηλαδή, αποδέχθηκε να ευθύνεται για την καταβολή μεγαλύτερου, κάθε φορά, χρεωστικού καταλοίπου σε βάρος του πρωτοφειλέτη, που προέρχεται από τη λειτουργία της σύμβασης (ΑΠ 1553/2022, ΑΠ 1009/2021, ΑΠ 254/2018). Τέλος, κατά τη διάταξη του άρθρου 559 αριθ. 1 ΚΠολΔ, αναίρεση επιτρέπεται μόνον αν παραβιάσθηκε κανόνας ουσιαστικού δικαίου, στον οποίο περιλαμβάνονται και οι ερμηνευτικοί κανόνες των δικαιοπραξιών. Ο κανόνας δικαίου παραβιάζεται, αν δεν εφαρμοσθεί, ενώ συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής του, ή αν εφαρμοσθεί, ενώ δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις αυτές, καθώς και αν εφαρμοσθεί εσφαλμένα, η δε παραβίαση εκδηλώνεται είτε με ψευδή ερμηνεία, είτε με κακή εφαρμογή, δηλαδή με εσφαλμένη υπαγωγή (ΟΛΑΠ 8/2018, ΟΛΑΠ 7/2006).

**Επειδή** σύμφωνα με τις από 24/01/2024 απόψεις της Δ.Ο.Υ. Πύργου αναφέρεται ότι: μεταξύ της Τράπεζας ..... αφενός και της εταιρείας με την επωνυμία «.....» ως πρωτοφειλέτη και των ..... ως **εγγυητών** αφετέρου **συνήφθησαν 3 «συμβάσεις πιστώσεως» (αλληλόχρεου λογαριασμού κατά περιεχόμενο).** Η φύση των συμβάσεων αυτών ως συμβάσεων αλληλόχρεου λογαριασμού προκύπτει κυρίως:

1) από την πρόβλεψη χρεοπιστώσεων (αναλήψεις/καταθέσεις ποσών) μεταξύ των συμβαλλομένων μερών,

2) από την περιέλευση σε κοινό λογαριασμό των απαιτήσεων που προέκυπταν από τις μεταξύ τους συναλλαγές,

3) από το γεγονός ότι δεν προσδιοριζόταν διάρκεια ή χρόνος λήξης της σύμβασης,

4) από το γεγονός ότι δεν ορίζονταν τοκοχρεολυτικές δόσεις και χρόνος καταβολής αυτών.

Οι συμβάσεις συνήφθησαν με τους εξής ειδικότερους όρους ως προς τους εγγυητές:

-α/Αριθ. ....../21-10-2005. Έκταση ευθύνης των εγγυητών: ως του πρωτοφειλέτη.

Πιστωτικό όριο **700.000 ευρώ**.

α1/ Πρόσθετη πράξη Αριθ. ....../09-01-2006: Δεν προσκομίστηκε. Ενδεχομένως ρυθμίζει την ευθύνη.

α2/ Πρόσθετη πράξη τροποποίησης της 22-06-2007: Καμία μεταβολή ως προς την ευθύνη.

-β/ Αριθ. ....../22-06-2007. Έκταση ευθύνης των εγγυητών: ως του πρωτοφειλέτη.

Πιστωτικό **όριο 400.000 ευρώ**.

β1/ Πρόσθετη πράξη δεν προκύπτει/ δεν προσκομίστηκε.

-γ/Αριθ...../19-04-2001 δεν προσκομίστηκε, καθώς και το σύνολο των πρόσθετων πράξεων αυτής. Προσκομίστηκε μόνον π αριθ. ....../14-05-2009 Πρόσθετη πράξη αυτής, από την οποία προκύπτει ότι ο εγγυητής ..... ευθύνεται σε ολόκληρο με τον πρωτοφειλέτη - πιστούχο κατά ανώτατο όριο μέχρι του ποσού των 300.000 ευρώ (κεφαλαίου, τόκων και λοιπών συμπαρομαρτούντων συμπεριλαμβανομένων). Η συμφωνία αυτή ως προς το ανώτατο ύψος οφειλής προς την Τράπεζα επαναλαμβάνεται και στο από 06-06-2022 Ιδιωτικό Συμφωνητικό Ρύθμισης Οφειλής μεταξύ του συνόλου των αρχικώς συμβληθέντων. Ενδεικτικό της διαπίστωσης ότι η ασφαλιζόμενη με την προσημείωση απαίτηση δεν ταυτίζεται με το πραγματικώς οφειλόμενο ποσό είναι το γεγονός ότι, όπως προκύπτει από την περίληψη εγγραφής προσημείωσης υποθήκης για « εξασφάλιση απαιτήσεων που απορρέουν από την εν θέματι σύμβαση ...../2001, η ασφαλιζόμενη απαίτηση ανέρχεται στο ποσό των 390.000 ευρώ για συνολική οφειλή μη υπερβάλλουσα στο σύνολο το ποσό των 300.000 ευρώ **[εγγραφείσα προσημείωση σε Τ. .... του Βιβλίου Υποθηκών του Υποθηκοφυλακείου ..... με βάση το συνολικό ποσό των ασφαλιζόμενων απαιτήσεων της οποίας οι κληρονόμοι ..... προσδιόρισαν την αξία του παθητικού αυτής]**.

Τονίζεται και πάλι ότι δεν προσκομίστηκε από τους προσφεύγοντες, ούτε απεστάλη από την Τράπεζα (αν και ζητήθηκε από τον έλεγχο) το σύνολο των πράξεων που αφορούν τις προαναφερόμενες 3 συμβάσεις αλληλόχρεου, παράλειψη που επιτείνει την κρίση της ελεγκτικής αρχής **περί του αβέβαιου χαρακτήρα του χρέους**.

Περαιτέρω, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το χρέος του ..... ήταν, κατά το χρόνο θανάτου του βέβαιο -όχι όμως, εκκαθαρισμένο κατά δε την πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, η σχετική οφειλή κρίνεται εκπεστέα από το ενεργητικό της κληρονομιάς, παρότι δεν φέρει χαρακτήρα βεβαίας, ληξιπροθέσμου και εκκαθαρισμένης απαίτησης» **όταν τα χρέη από εγγύηση τελούν υπό την αναβλητική αίρεση της εξόφλησης τους, όχι**

**όμως όταν τελούν υπό καθαρώς εξουσιαστική αίρεση ή προθεσμία.** Κατά τα κοινώς γνωστά, εξουσιαστικές είναι οι αιρέσεις που η πραγματοποίησή τους εξαρτάται από την μελλοντική συμπεριφορά των δικαιοπρακτούντων μερών. Παράδειγμα: Η πώληση υπό δοκιμή (..... Α. Κ.), στην οποία η τελική ισχύς της εξαρτάται από το εάν ο αγοραστής την εγκρίνει ή όχι.

Η έννοια εξόφληση αφορά σε εμπράγματα (και όχι υποσχετική/ενοχική) περιουσιακή μεταβίβαση της οφειλόμενης χρηματικής ποσότητας, τα χρέη του ..... τελούν υπό **καθεστώς καθαρώς εξουσιαστικής αίρεσης. Και τούτο, γιατί η δικαιούχος -Τράπεζα, μπορεί κατ' αρέσκεια να στραφεί, τόσο κατά του πρωτοφειλέτη- πιστούχου, όσο και κατά ενός εκ των δύο εγγυητών, απάντων ευθυνομένων εις ολόκληρον σε καταβολή.** Το πραγματικό αυτό αποδεικνύεται αμέσως από το γεγονός ότι η αριθ. ..../2021 διαταγή πληρωμής του Μονομελούς Πρωτοδικείου ..... στρέφεται κατά πάντων των συνυπόχρεων και **όχι μόνον κατά των κληρονόμων** .....

Επειδή η προσφεύγουσα θεώρησε ότι η αριθ. ..../2021 διαταγή πληρωμής του Μονομελούς Πρωτοδικείου ..... κατέστησε βέβαιες και εκκαθαρισμένες τις απορρέουσες από τις παραπάνω 3 συμβάσεις αλληλόχρεου λογαριασμού απαιτήσεις της Τράπεζας, δοθέντος ότι οι 3 αλληλόχρεοι λογαριασμοί (που δεν αντιστοιχίζονται με τις συμβάσεις, αλλά εν πάση περιπτώσει αναφέρονται στη διαταγή πληρωμής και είναι οι ..... ) έκλεισαν την 06-08-2020. Ειδικότερα:

- Αριθ. ..../21-10-2005 κλείσιμο του λογαριασμού λόγω οριστικής καθυστέρησης του χρεωστικού υπολοίπου που εμφάνιζε κατά την 06-08-2020. Κατάλοιπο του λογαριασμού 944.775,07 ευρώ. Η σύμβαση εξυπηρετείτο μέχρι 01/03/2016. ,

- Αριθ. ..../22-06-2007 κλείσιμο του λογαριασμού λόγω οριστικής καθυστέρησης του χρεωστικού υπολοίπου που εμφάνιζε κατά την 06-08-2020. Κατάλοιπο του λογαριασμού 565.286,40 ευρώ. Η σύμβαση εξυπηρετείτο μέχρι 01/03/2016.

. Αριθ. ..../19-04-2001 κλείσιμο του λογαριασμού λόγω οριστικής καθυστέρησης του χρεωστικού υπολοίπου που εμφάνιζε κατά την 06-08-2020. Ευθύνη κληρονόμων εγγυητή ..... 300.000,00 ευρώ. Η σύμβαση εξυπηρετείτο μέχρι 01/03/2016.

Κατόπιν του κατά τα ανωτέρω κλεισίματος των αλληλόχρεων λογαριασμών, η οφειλή της προσφεύγουσας από την παραπάνω αιτία προσδιορίστηκε στο ποσό των 443.768,62 ευρώ την 06/08/2020, **δηλαδή σε χρόνο πολύ μεταγενέστερο του θανάτου του κληρονομούμενου.**

Κατά της ανωτέρω διαταγής πληρωμής η προσφεύγουσα άσκησε εμπρόθεσμα την με αριθ. κατάθεσης ...../26-7-2021 **ανακοπή**, από το δικόγραφο της οποίας παραιτήθηκε την 24/11/2023. Αντίγραφο της παραπάνω ανακοπής δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο.

Επιπλέον, δεν έγινε γνωστό, εάν οι λοιποί συνυπόχρεοι (Τράπεζα, έτερος εγγυητής, χήρα εγγυητή ..... ) άσκησαν ή όχι ανακοπή κατά της υπόψιν διαταγής πληρωμής, ώστε να εξεταστεί η τελεσιδικία αυτής, η έκταση των υποκειμενικών ορίων του παραγόμενου

δεδικασμένου από απόφαση που τυχόν εκδοθεί και τα «κριθέντα ζητήματα», που η έκταση της απόφασης αυτής θα καταλάβει.

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 992 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας αναφέρεται ότι:1. Μπορεί να γίνει κατάσχεση ακινήτου που ανήκει στην κυριότητα του οφειλέτη ή εμπράγματος δικαιώματος του οφειλέτη επάνω σε ακίνητο. Ακίνητο που έχει μεταβιβαστεί από τον οφειλέτη σε τρίτο κατάσχεται στην περιουσία του οφειλέτη από το δανειστή που πέτυχε τη διάρρηξη της μεταβίβασης αυτής ως καταδολιευτικής, κατά τα άρθρα 939 επ. του Αστικού Κώδικα, αφού η απόφαση που απαγγέλλει τη διάρρηξη σημειωθεί στο περιθώριο της μεταγραφής της απαλλοτριωτικής πράξης. Οι διατάξεις για την κατάσχεση ακινήτου εφαρμόζονται και για την κατάσχεση δικαιωμάτων στα οποία ισχύουν οι σχετικοί με τα ακίνητα κανόνες, καθώς και για την κατάσχεση πλοίων και αεροσκαφών.

**Επειδή**, «Η αναγκαστική κατάσχεσις δεν είναι δημιουργική δικαιώματος, αλλά καταλαμβάνει το κατασχεθέν εις την νομικήν και υλικήν κατάστασιν, που ευρίσκετο τούτο κατά τον χρόνον της κατασχέσεως. Ούτε αποτελεί πράξιν διαθέσεως. Απλώς προϋποθέτει την εξουσίαν διαθέσεως του δικαιούχου- καθ ου η εκτέλεσις. Δεν μετέχει του ουσιαστικού δικαίου, αλλά αποτελεί απλώς (βασικήν και ουσιώδη) διαδικαστικήν πράξιν της διαδικασίας της αναγκαστικής εκτελέσεως. **Η απαγόρευσις της διαθέσεως, η οποία εκτυλίσσεται εντός του πεδίου του ουσιαστικού δικαίου, δεν μεταβάλλει τον χαρακτήρα της κατασχέσεως ως διαδικαστικής πράξεως της διαδικασίας της εκτελέσεως.** Αναλόγους συνεπείας, αναγομένας εις την σφαιραν του ουσιαστικού δικαίου, συνεπάγονται και άλλα διαδικαστικά πράξεις (π.χ. αγωγή, αναγγελία), χωρίς όμως αύται να μεταβάλουν τον δικονομικόν χαρακτήρα τους. **Δια ταύτης (κατασχέσεως) και της περαιτέρω μέχρι του πλειστηριασμού διαδικασίας υφαίνεται ωρισμένον αποτέλεσμα, που οδηγεί εις την μεταβίβασιν του κατασχεθέντος εις τον υπερθεματιστήν.**

Από τις θέσεις αυτές του κορυφαίου νομικού διανοητή-θεμελιωτή του δικαίου της αναγκαστικής εκτέλεσης, που γίνονται απολύτως δεκτές από το σύνολο της θεωρίας και της νομολογίας, προκύπτει ότι συνέπεια της αναγκαστικής κατάσχεσης είναι η απαγόρευση διαθέσεως του πράγματος (**κυρίως η μεταβίβαση αυτού**) από τον καθ' ου η κατάσχεση κύριο. **Μέχρι την δια του πλειστηριασμού μεταβίβαση της κυριότητας του πράγματος στον υπερθεματιστή, οι ενοχικές σχέσεις του κυρίου διατηρούνται (πχ. το δικαίωμα επί της είσπραξης μισθωμάτων), ενώ η κατάσχεση ουδεμία επιρροή ασκεί στη διαμόρφωση της εμπορικής αξίας του ακινήτου**, η οποία διαμορφώνεται πρωτίστως από τη δυναμική των μετεχόντων στη διαδικασία του πλειστηριασμού πλειοδοτών, η οποία με τη σειρά της διαμορφώνεται από την οικονομική συγκυρία, τη θέση του ακινήτου, τον αριθμό των ενδιαφερομένων και άλλους παράγοντες, εκτός της διαδικασίας της αναγκαστικής κατάσχεσης.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του Ν. 2961/2001 Έκπτωση χρεών ορίζεται ότι:

1. Από την αξία της κληρονομιαιάς περιουσίας και από κάθε μερίδα κατ' αναλογία, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά από το διαθέτη, εκπίπτουν:

**Α) Τα βέβαια και εκκαθαρισμένα χρέη του κληρονομούμενου, που νόμιμα υφίστανται κατά το χρόνο του θανάτου αυτού, τα οποία αποδεικνύονται:** α) από δημόσιο έγγραφο ή δικαστική απόφαση προγενέστερη του θανάτου του κληρονομούμενου, έστω και αν η απόφαση αυτή τελεσιδίκησε μεταγενέστερα, β) από ιδιωτικό έγγραφο το οποίο απέκτησε βέβαιη χρονολογία πριν από το θάνατο του κληρονομούμενου, γ) από τα εμπορικά βιβλία του κληρονομούμενου ή των δανειστών αυτού, εφόσον αυτά τηρούνται κατά τις διατάξεις των σχετικών νόμων και εφόσον πρόκειται για εμπορικά χρέη του αποβιώσαντος.

**Β)** Η οφειλή από προίκα του κληρονομούμενου, εφόσον δεν αποδόθηκε η προίκα κατά τη διάρκεια του γάμου. Προκειμένου για προίκα, διατιμημένη λόγω πώλησης ή σε χρήμα ή κατά τις διατάξεις των άρθρων 1412 και 1413 του Α. Κ., η οποία συστάθηκε πριν από την 1η Μαΐου 1954, εκπίπτει από την κληρονομιά το ποσό αυτής που αναφέρεται στο προικοσύμφωνο αφού πολλαπλασιαστεί επί το λόγο  $T2/T1$  των μέσων ετήσιων τιμαρίθμων καταναλωτή της Εθνικής Στατιστικής Υπηρεσίας Ελλάδος (Ε.Σ.Υ.Ε.) του χρόνου απόδοσης ( $T2$ ) και του χρόνου σύστασης ( $T1$ ).

**Γ)** Τα χρέη του κληρονομούμενου από φόρους, τέλη ή άλλα δικαιώματα προς το Δημόσιο, δήμους και κοινότητες ή νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, έστω και αν ο τίτλος, στον οποίο στηρίζεται η βεβαίωση αυτών, έγινε οριστικός και τελεσίδικος μετά το θάνατο του κληρονομούμενου.

**Δ)** Τα χρέη από νοσηλεία που ανάγονται στους τελευταίους έξι (6) μήνες της ασθένειας του κληρονομούμενου και υφίστανται κατά το θάνατο αυτού.

2. Χρέη του κληρονομούμενου που αναγνωρίζονται μόνο με τη διαθήκη, καθώς και κάθε άλλο χρέος προς τους κληρονόμους ή κληροδόχους ή προς ανιόντες, κατιόντες, συζύγους και αδελφούς των κληρονόμων ή κληροδόχων δεν εκπίπτουν.

3. Τα χρέη της προηγούμενης παραγράφου καθώς και κάθε άλλο χρέος που δεν περιλαμβάνεται στις περιοριστικές διατάξεις της παραγράφου 1, μπορούν με αίτηση του υπόχρεου να εκπεσθούν από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ολικά ή μερικά κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 5.

4. Από την κληρονομιαιά περιουσία που αποκτά πρόσωπο που δεν συνδέεται με τον κληρονομηθέντα με συγγενικό δεσμό πρώτου ή δεύτερου βαθμού εξ αίματος ή εξ αγχιστείας ή από υιοθεσία και το οποίο ήταν στην οικιακή υπηρεσία του κληρονομηθέντος με έγγραφο ή άτυπη σύμβαση, μετά τη συμπλήρωση του δέκατου τέταρτου έτους της ηλικίας του, μπορεί με αίτηση του υπόχρεου σε φόρο να εκπεσθεί ποσό ανάλογο με την αμοιβή για τις υπηρεσίες αυτού που αποδειγμένα έχει προσφέρει και δεν έχουν ικανοποιηθεί όσο ζούσε ο διαθέτης,

εφόσον το πρόσωπο αυτό δεν έχει κατά των κληρονόμων απαίτηση. Για την έκπτωση αυτή δεν οφείλεται άλλος φόρος.

5. Τα χρέη των παραγράφων 3 και 4 εκπίπτονται, εφόσον από τα στοιχεία που προσκομίζονται, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας πεισθεί αιτιολογημένα για την ύπαρξη και το ύψος τους, **για να εκπεσθούν πρέπει να είναι βέβαια και εκκαθαρισμένα. Να υφίστανται νομίμως κατά τον χρόνο του θανάτου και να αποδεικνύονται κατά νόμιμο τρόπο. (Βέβαια=αυτά που δεν αμφισβητούνται).**

Η αίτηση που αναφέρεται στις παραγράφους 3 και 4, μπορεί να υποβληθεί μέχρι την οριστική περαίωση της υπόθεσης. **Αν το χρέος έγινε βέβαιο και εκκαθαρισμένο μετά την οριστική περαίωση**, η αίτηση μπορεί να υποβληθεί μέσα σε ένα έτος αφότου το χρέος έγινε βέβαιο και εκκαθαρισμένο. Σε κάθε περίπτωση η αίτηση δεν μπορεί να υποβληθεί πέραν της δεκαετίας από την υποβολή της δήλωσης και, εφόσον δεν έχει υποβληθεί δήλωση, από τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή της.

Οι παρ. 2 και 3 αναφέρονται *αποκλειστικά σε \*Χρέη του κληρονομούμενου που αναγνωρίζονται μόνο με τη διαθήκη*». Εν προκειμένω, τα χρέη δεν αναγνωρίστηκαν με διαθήκη, αλλά προέρχονται από τα αναλυτικώς εκτεθέντα στην αντίκρουση του πρώτου ισχυρισμού και το κλείσιμο των αλληλόχρεων λογαριασμών.

Η παρ. 4 αναφέρεται «σε *αμοιβή που οφείλεται για υπηρεσίες που αποδειγμένα έχουν προσφερθεί δεν έχουν ικανοποιηθεί όσο ζούσε ο διαθέτης*». Εν προκειμένω, τα χρέη προέρχονται από τα αναλυτικώς εκτεθέντα **στην αντίκρουση του πρώτου ισχυρισμού και το κλείσιμο των αλληλόχρεων λογαριασμών και όχι από αμοιβές παροχής υπηρεσιών.**

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν. 2961/2001 Έκπτωση βαρών ορίζεται ότι: Από την αξία της κληρονομιαίας περιουσίας και από κάθε μερίδα κατ' αναλογία, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά από το διαθέτη, εκπίπτονται: α) Τα έξοδα δημοσίευσης της διαθήκης, έκδοσης κληρονομητηρίων και απογραφής της κληρονομιάς. β) Τα έξοδα της δίκης για την κήρυξη του κληρονομούμενου ως άφαντου, που αναγνωρίζονται με δικαστικές αποφάσεις. γ) Τα έξοδα διαχείρισης και εκκαθάρισης της κήσης που γίνονται στην αλλοδαπή, κατά το ποσό που αυτά βαρύνουν τα περιουσιακά αυτής στοιχεία που φορολογούνται στην Ελλάδα και τα οποία αποδεικνύονται με την οικεία απόφαση του αρμόδιου οργάνου της αλλοδαπής που εκκαθαρίζει την κληρονομιά. δ) Τα έξοδα κηδείας του κληρονομούμενου. Σε περίπτωση που δεν υπάρχουν δικαιολογητικά, για έξοδα κηδείας εκπίπτει ποσό χιλίων πεντακοσίων (1.500) Ευρώ. Το ποσό αυτό μπορεί να αυξάνεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. ε) Τα κληροδοτήματα που ορίζονται στο άρθρο 23.

**Επειδή**, χρέος που τελεί υπό αναβλητική αίρεση (Α.Κ. 201) δεν εκπίπτει. Αντίθετα εάν τελεί υπό διαλυτική αίρεση ή αναβλητική προθεσμία είναι βέβαιο και εκπεστέο. Χαρακτηριστικό παράδειγμα χρέους υπό αίρεση είναι εκείνο που απορρέει από εγγύηση του



κληρονομούμενου. Το χρέος αυτό θεωρείται ότι εκπίπτει από τον χρόνο πλήρωσης της αίρεσης, δηλαδή καταβολής του γιατί από αυτήν γεννάται η αντίστοιχη αξίωση του καταβάλλοντος κατά του πρωτοφειλέτη ή των τυχών λοιπών συνεγγυητών ΣΤΕ 1965/1998.

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 111/31-5-1979 η οποία εκδόθηκε κατόπιν της υπ. αρ. 97/1979 γνωμοδότησης του ΝΣΚ βέβαιο και εκκαθαρισμένο είναι μόνο το υπόλοιπο κεφάλαιο του δανείου που οφείλεται την ημέρα θανάτου του κληρονομούμενου και επομένως μόνο αυτό το ποσό εκπίπτει ως παθητικό ενώ οι τόκοι αποτελούν ατομική υποχρέωση των κληρονόμων. Σχετικά με τον τρόπο απόδειξης της ύπαρξης κληρονομητέου δανείου και το ύψος αυτού η διοίκηση έχει κάνει δεκτό τα τραπεζικά δάνεια και τα χρέη θεωρούνται βέβαια και εκκαθαρισμένα εφόσον περιλαμβάνονται στην σχετική βεβαίωση που χορηγεί η τράπεζα και εκδίδει βάσει των στοιχείων και βιβλίων που τηρεί.

**Επειδή**, βάσει των ανωτέρω, πάγια θέση των ελληνικών δικαστηρίων τα τελευταία χρόνια, την οποία ακολουθεί και η Διοίκηση είναι ότι το κληρονομαίο χρέος από εγγύηση του κληρονομούμενου αφαιρείται από το παθητικό της κληρονομιάς **μόλις εξοφληθεί** από τον κληρονόμο στον δανειστή, διότι με την καταβολή αυτή γεννιέται και η αντίστοιχη αξίωση του καταβάλλοντος κληρονόμου κατά του πρωτοφειλέτη ή τυχόν συνεγγυητών, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 21 του Ν. 2961/2001. (Βλ. ΣΤΕ 4691/1996, ΣΤΕ 125/2002, ΣΤΕ 159/2002, ΣΤΕ 3281/2007).

**Επειδή**, η προσφεύγουσα, θα πρέπει να αποδείξει σύμφωνα με τα ανωτέρω ότι τα προς έκπτωση χρέη της κληρονομιάς **περιουσίας είναι βέβαια και εκκαθαρισμένα** (βλ. ΔΕΦΑΘ1357/2021, 1590/2021).

**Επειδή**, παρά το γεγονός ότι η προσφεύγουσα κληρονόμος ..... επικαλείται ότι το ακίνητο εκτίθεται σε αναγκαστικό πλειστηριασμό, δεν προσκομίζει, για την απόδειξη της βασιμότητας του ισχυρισμού της την προβλεπόμενη **«Πρόσκληση δανειστών» του οφειλέτη- δικαιοπαρόχου τους.**

**Επειδή**, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής της διαδικασίας **βάσει της οποίας αναγνωρίζονται προς έκπτωση χρέη του παθητικού.** Επομένως ο προβαλλόμενος ισχυρισμός τυγχάνει νόμω και ουσία αβάσιμος.

**Ως προς την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση καταλογιστικής πράξης φόρου κληρονομιάς (3<sup>ος</sup> προσβαλλόμενος ισχυρισμός).**

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 102 του Ν.2961/2001 περίπτωση 3 ορίζεται ότι :Επιτρέπεται η κοινοποίηση πράξης του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και μετά τη

λήξη της δεκαετούς ή δεκαπενταετούς προθεσμίας, που ορίζεται από τις παραγράφους 1 και 2, κατά τις ακόλουθες μόνο περιπτώσεις: α) αν η πράξη της φορολογικής αρχής που κοινοποιήθηκε εμπρόθεσμα ακυρωθεί για οποιονδήποτε μη ουσιαστικό λόγο. Στην περίπτωση αυτή το δικαίωμα του Δημοσίου διατηρείται ακόμα και αν από αυτή την ακύρωση προκύψει φορολογική υποχρέωση τρίτου προσώπου που δεν έχει υπαχθεί σε φορολογία, β) αν η βεβαίωση του φόρου ή του προστίμου ακυρωθεί με δικαστική απόφαση, για τυπικό ελάττωμα του τίτλου, στον οποίο αυτή στηρίχτηκε, γ) αν έχει υποβληθεί δήλωση του υπόχρεου κατά το τελευταίο έτος της δεκαετούς ή δεκαπενταετούς προθεσμίας ή αν η φορολογική υποχρέωση προκύπτει από απόφαση διοικητικού δικαστηρίου που εκδόθηκε μέσα στο ίδιο έτος, δ) αν ο υπάλληλος που έκανε τον έλεγχο ή ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας με βάση την έκθεση του οποίου καταρτίστηκε η αρχική πράξη τιμωρήθηκε πειθαρχικά με αμετάκλητη απόφαση του αρμόδιου οργάνου για βαρεία αμέλεια ή δόλο κατά τον έλεγχο αυτόν.

**Επειδή**, η αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς του ..... με ημερομηνία θανάτου ..... η οποία έλαβε αριθμό φακέλου Θ...../2013 και αρ. δήλωσης ...../2013 υποβλήθηκε πριν από την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εφαρμοστέα η παραπάνω διάταξη που προβλέπει δεκαετή παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή φόρου κληρονομιάς στην εξεταζόμενη υπόθεση. Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει νόμω αβάσιμος.

#### **Ως προς τον συνυπολογισμό των προγενέστερων δωρεών (5<sup>ος</sup> ισχυρισμός).**

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 4 συνυπολογισμός δωρεών, γονικών παροχών του ν.2961/2001 αναφέρεται ότι: Στην κτήση αιτία θανάτου συνυπολογίζονται οι δωρεές εν ζωή ή αιτία θανάτου, οι γονικές παροχές και οι προίκες του κληρονομούμενου προς τον κληρονόμο ή κληροδόχο, εφόσον η φορολογική υποχρέωση γι' αυτές γεννήθηκε σε χρόνο που το δικαίωμα του δημοσίου δεν έχει παραγραφεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 102.

Για το συνυπολογισμό των κήσεων αυτών λαμβάνεται υπόψη η αξία που είχε υπαχθεί σε φόρο κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης αυτών και όχι τα απαλλασσόμενα ποσά.

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 31 έκπτωση φόρου συνυπολογιζόμενων δωρεών, γονικών παροχών και προικίων του ν.2961/2001 αναφέρεται ότι: Έκπτωση φόρου συνυπολογιζόμενων δωρεών, γονικών παροχών και προικίων.

1. Σε περίπτωση συνυπολογισμού στην κτήση αιτία θανάτου προγενέστερων δωρεών, γονικών παροχών και προικίων κατά τις διατάξεις του άρθρου 4, από το φόρο εκπίπτει ο φόρος που αναλογεί σε αυτές κατά το χρόνο του συνυπολογισμού, ο οποίος υπολογίζεται και για τις γονικές παροχές και προίκες, σαν αυτές να είχαν φορολογηθεί ως δωρεές.....

3. Σε δωρεές, γονικές παροχές και προίκες, που διέπονται ως προς τη φορολογία από διατάξεις που προΐσχυσαν, αν ο φόρος που βεβαιώθηκε για αυτές είναι μεγαλύτερος από το φόρο που αναλογεί κατά την προηγούμενη παράγραφο, εκπίπτει ο μεγαλύτερος αυτός φόρος. Ο φόρος που οφείλεται μετά το συνυπολογισμό και τις ανωτέρω εκπτώσεις δεν μπορεί σε κάθε περίπτωση να είναι μικρότερος από αυτόν που αναλογεί στην κτήση αιτία θανάτου, χωρίς το συνυπολογισμό αυτών των δωρεών, γονικών παροχών και των προικών.

**Επειδή** σύμφωνα με τις από 24-01-20324 απόψεις της Δ.Ο.Υ. Πύργου ο έλεγχος έλαβε υπόψη ως μέτρο υπολογισμού για τον προσδιορισμό του φόρου κληρονομιάς του ..... **τις αξίες (και όχι τα απαλλασσόμενα ποσά) των προγενέστερων δωρεών και εν συνεχεία επιμέρισε αυτές κατά το λόγο της κληρονομικής μερίδας εκάστου.**

Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει νόμω αβάσιμος.

### **Ως προς τον καταλογισμό των τόκων άρθρου 53 ΚΦΔ (6<sup>ος</sup> ισχυρισμός)**

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58 με θέμα Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης ορίζει ότι: 1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 παρ. 1 του ΚΦΔ: «1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού ».

**Επειδή**, κατά την επιβολή του προστίμου και των τόκων στην κρινόμενη περίπτωση, τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης της Δ.Ο.Υ Πύργου ενήργησαν σύμφωνα με το Νόμο, Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει νόμω αβάσιμος.

Ως προς το αγροτεμάχιο συνολικής έκτασής 17.695τ.μ. τμήμα του οποίου χαρακτηρίζεται ως δασική έκταση, ενώ τμήμα εμβαδού 6.597,43 τ.μ. εμφανίζεται ως ιδιοκτήτης τρίτος (4<sup>ος</sup> ισχυρισμός)

**Ως προς τμήμα εμβαδού 6.597,43 τ.μ. στο οποίο αναφέρεται ότι εμφανίζεται ως ιδιοκτήτης τρίτος.**

**Επειδή**, η υπηρεσία μας έστειλε το με αρ. Πρωτ. ....../13-05-2024 έγγραφο προς το γραφείο κτηματογράφησης Π.Ε. Ηλείας με το οποίο ζητήθηκαν οι κτηματολογικές εγγραφές που να αποδουκνύουν το ιδιοκτησιακό καθεστώς του προαναφερόμενου τμήματος του ως άνω ακινήτου.

**Επειδή**, το γραφείο κτηματογράφησης Π.Ε. Ηλείας απάντησε με υπ'αρ...../14-05-2024 αναφέροντας: «Κατόπιν έρευνας, που διενεργήθηκε στη κτηματολογική βάση της Περιφερειακής Ενότητας ..... της Περιφέρειας Δυτικής Ελλάδας, διαπιστώθηκε ότι η κυρία ..... με ΑΦΜ ....., υπέβαλε δήλωση ιδιοκτησίας στο Γραφείο Κτηματογράφησης Π.Ε..... στις 9/12/2019 και το γεωτεμάχιο της εντοπίστηκε στον ΚΑΕΚ ..... με αιτία κήσης την χρησικτησία. Το δικαίωμά της απορρίφθηκε λόγω πρόκρισης αλλότριου δικαίωματος και συγκεκριμένα του κου ....., ο οποίος προσκόμισε συμβολαιογραφικό τίτλο, ήτοι ισχυρότερο έγγραφο από της κας .....και γι' αυτό προκρίθηκε. Η κα ..... δεν έχει υποβάλει αίτηση διόρθωσης στα κτηματολογικά στοιχεία της Ανάρτησης, **αλλά ούτε και αίτηση ανάκλησης του δικαίωμάς της.** Δεν βρέθηκε δήλωση ιδιοκτησίας επ'ονόματι του θανόντος ....., με ΑΦΜ ..... Το έργο της Κτηματογράφησης στην Π.Ε. ....βρίσκεται στο στάδιο της Ανάρτησης και τα κτηματολογικά στοιχεία που έχουν μέχρι τώρα συλλέγει είναι προσωρινά, όπως προσωρινή είναι η σύνταξη των κτηματολογικών πινάκων και διαγραμμμάτων. Οι εγγραφές καθίστανται οριστικές κατά το στάδιο των πρώτων εγγραφών με την λειτουργία του Κτηματολογικού Γραφείου (ν.2308/1995 αρ. 12)».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2664/1998 περί Εθνικού Κτηματολογίου το εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου δηλώνεται, παίρνει ΚΑΕΚ και κατά την πρώτη ανάρτηση που **στη συγκεκριμένη περίπτωση ήταν στις 09/12/2019 και πήρε αριθμό ΚΑΕΚ .....**, σημειώνεται από τον ..... ότι το ακίνητο δηλώθηκε και διεκδικείται από τρίτο, στη προκειμένη περίπτωση από τον Κο ..... του ....., οπότε και ο προ βάλλων δικαίωμα υποβάλλει ένσταση, η οποία εξετάζεται από τον ..... και προκρίνεται τελικά ο δηλών με το ισχυρότερο δικαίωμα.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα **ουδέποτε** υπέβαλλε στην Δ.Ο.Υ. Πύργου **τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς** βάσει της οποίας να ανακαλεί την αρχική δήλωση ως προς το συγκεκριμένο ακίνητο το οποίο η ίδια δήλωσε παρόλο που ενημερώθηκε από το Γραφείο Κτηματογράφησης Π.Ε. Ηλείας ότι το δικαίωμά της απορρίφθηκε λόγω πρόκρισης αλλότριου δικαίωματος του Κο ....., βάσει του υπ'αρ. ....**24-11-2022** Συμβολαίου γονικής παροχής της Συμβολαιογράφου ..... παλλά ούτε μέχρι και σήμερα **δεν έχει υποβάλει αίτηση ανάκλησης του δικαίωμάς της στο κτηματολόγιο.**

Κατόπιν των ανωτέρω δεν γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ως προς την ιδιοκτησία του τμήματος 6.597,43τ.μ. του ως άνω ακινήτου.

**Ως προς το υπόλοιπο τμήμα εμβαδού του ως άνω ακινήτου το οποίο θεωρείται ως δασική έκταση.**

**Επειδή**, η Δ.Ο.Υ. Πύργου ανταποκρίθηκε με την από 30-04-2024 έκθεση απόψεων κατόπιν αναπομπής της υπηρεσίας μας σύμφωνα με την οποία, ο έλεγχος αναφέρει:

**Το ανωτέρω προσκομιζόμενο πιστοποιητικό γίνεται δεκτό από τον έλεγχο και δύναται να μεταβάλλει την αξία του τμήματος εκτάσεως 7.809,93μ<sup>2</sup> και εν τέλει του ακινήτου εκτάσεως 17.695μ<sup>2</sup>.**

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψιν του ότι:

A) για το τμήμα του ακινήτου εκτάσεως 9.885,07μ<sup>2</sup> η αντικειμενική αξία προσδιορίζεται ανάλογα με το ύψος των τιμών εκκίνησης, οι οποίες αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των αγροτεμαχίων όπως σύνορα ,είδος καλλιέργειας αρδευόμενα ,βοσκότοποι κ.λ.π., προέκυψε διαφορά ως προς την αντικειμενική του αξία ,διότι δεν είχε υπολογισθεί ο συντελεστής αυξομείωσης (1,10),ο οποίος ισχύει , για αγροτεμάχια που εδαφική τους έκταση έχει πρόσωπο σε αιγιαλό ή παραλία και

B) για το τμήμα του ακινήτου εκτάσεως 7.809,93μ<sup>2</sup> η αντικειμενική αξία προσδιορίζεται σύμφωνα με την ΠΟΛ 1253/2001 (με την οποία έγινε αποδεκτή η 487/01 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.) , ότι μετά τη θέση σε ισχύ των διατάξεων του άρθρου 41 του Ν. 1249/82, για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας δασών ή δασικών εκτάσεων εξακολουθεί να εφαρμόζεται, ως ειδική, η διάταξη του άρθρου 6 παρ. 1 του Ν. 998/79, ενώ αντιθέτως οι περιπτώσεις των δασών ή δασικών εκτάσεων, περί των οποίων προνοεί η παρ. 2 της παραπάνω διάταξης έχουν υπαχθεί στο αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων.

Εφόσον δε δασική εδαφική έκταση βρίσκεται σε εκτός σχεδίου περιοχή ,όπου ισχύει το σύστημα ΑΑ -Γής (δασικές εκτάσεις με δυνατότητα οικιστικής αξιοποίησης), εφαρμόζεται ειδικός μειωτικός συντελεστής χρήσης 0,60,

Προσδιορίζει την αντικειμενική αξία ως εξής:

Για το τμήμα των 9.885,07μ<sup>2</sup> αντικειμενική αξία 240.623,86 ευρώ και

για το τμήμα των 7.809,93μ<sup>2</sup> αντικειμενική αξία 123.332,22 ευρώ .

Ως προς τον προσδιορισμό της αξίας των λοιπών ακινήτων του ενεργητικού και των στοιχείων του παθητικού δεν επήλθε καμία μεταβολή και ισχύει η από 13/12/2023 έκθεση ελέγχου φόρου κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. Πύργου.

Κατόπιν των παραπάνω, ο παρών έλεγχος προσδιορίζει την αξία της φορολογητέας αξίας της κληρονομιάς περιουσίας ως εξής:

**Γ.ΜΕΡΙΔΑ ..... Α.Φ.Μ. ....**

Αξία κληρονομικής μερίδας βάσει ελέγχου: 436.032,88 ευρώ

Πλέον Προγενέστερες Γονικές: 598.303,77 ευρώ

Μείον έξοδα κηδείας 375,00 ευρώ

Μείον οφειλές -δάνεια : 50.647,75ευρώ

**Συνολική φορολογητέα αξία : 983.313,90ευρώ**

ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟΣ ΦΟΡΟΣ ΚΑΤΟΠΙΝ ΕΛΕΓΧΟΥ: 54.831,39 ευρώ

ΜΕΙΟΝ ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΓΕΝΕΣΤΕΡΩΝ ΓΟΝΙΚΩΝ: 16.415,00 ευρώ

ΜΕΙΟΝ ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΒΕΒΑΙΩΘΗΚΕ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ: 0

**ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ 38.416,39 ευρώ**

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 Ν.3842/2010, :«Κατάταξη φορολογουμένων -φορολογικές κλίμακες» **Κατηγορία Α'**

Κλιμάκια (σε ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος Κλιμακίου (σε ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (σε ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (σε ευρώ)
150.000	---	---	150.000	---
150.000	1	1.500	300.000	1.500
300.000	5	15.000	600.000	16.500
Υπερβάλλον	10			

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58 με θέμα Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης ορίζει ότι: 1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση. **ΉΤΟΙ 38.416,39€X50%= 19.208,19€.**

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 παρ. 1 του ΚΦΔ: «1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή

τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού». **Ήτοι: 38.416,39€ X 78,11% = 30.007,04€.**

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 1 «Πρόσθετοι φόροι» του ν.2523/1997 ισχύουν τα εξής: «1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου:

α) .....,

β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης.

γ) δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δυόμισι τοις εκατό (2,50%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης.»»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 2 «Χρόνος υπολογισμού των πρόσθετων φόρων - Διοικητική επίλυση της διαφοράς» του ν.2523/1997 με τις τροποποιήσεις του άρθρου 26 του ν.3943/2011, ΦΕΚ Α 66/31.3.2011, ισχύουν τα εξής: «4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) ..... και β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ. Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 2 του Ν. 2523/97, όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 26 του νόμου 3943/2011, τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) το εξήντα τοις εκατό (60%) για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β) **το εκατόν είκοσι τοις εκατό (120%) για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, το ποσό του προστίμου ανέρχεται σε 38.416,39 X 120% = 46.099,66€.**

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 49 του ν.4509/2017 ως άθροισμα του ποσοστού προστίμου της παρ.2 του άρθρου 58 του ΚΦΔ (50%) πλέον του ποσοστού του τόκου του άρθρου 53 του ΚΦΔ, **το ποσό του προστίμου ανέρχεται σε 19.208,19€ + 30.007,04€ = 49.215,23€.**

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν.4509/2017 σε αντικατάσταση του άρθρου 72 παρ. 17 ΚΦΔ κατά την έκδοση της οριστικής πράξης για τον

υπολογισμό των πρόσθετων φόρων θα εφαρμοστεί το ευνοϊκότερο καθεστώς το ποσό του προστίμου ανέρχεται σε **38.416,39X 120%= 46.099,66€.**

**Επειδή**, κατά τα λοιπά οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 24-01-2024 έκθεση ελέγχου φόρου κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ. Πύργου, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

**Επειδή**, η Υπηρεσία μας κάνει αποδεκτό το ως άνω πόρισμα της Δ.Ο.Υ. Πύργου ως προς το αγροτεμάχιο συνολικής έκτασής 17.695τ.μ. τμήμα του οποίου χαρακτηρίζεται ως δασική έκταση .

### Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης ...../17-01-2024 ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της ..... με **Α.Φ.Μ** ....., και την **τροποποίηση** της υπ' αριθ. Πρωτ. .... /14-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2013.

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

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Αξία κληρονομιάς	520.223,77€	1.010.396,52€	983.313,90€
Αναλογούν φόρος κλίμακα Α'ν3842/2010		57.539,65€	54.831,39€
Μείον φόρος που έχει βεβαιωθεί		16.415,00€	16.415,00€
Οφειλόμενη διαφορά		41.124,65€	38.416,39
Πρόσθετος φόρος	92,70€	52.684,78€	46.099,66€.
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣ ΠΛΗΡΩΜΗ</b>	<b>38.416,39€+46.099,66€=84.516,05€</b>		
<b>ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ</b>	<b>93.809,43€-84.516,05€=9.293,38€</b>		



Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο  
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.