



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 8-2-2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Αριθμός απόφασης: 389

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213-1604552
E-mail : ded.ath@aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
 - β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»,
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τηςμε ΑΦΜ: κατοίκουκατά της με αρ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς έτους 2017 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την με αρ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς έτους 2017 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ καθώς και την απόοικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις του Κ.Ε.Φ.Ο.Μ.Ε.Π..
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τηςμε 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 αρ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς έτους 2017 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος κληρονομιάς ύψους 61.873,93€ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 29 του ν. 2961/2001 όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του ν. 3842/2010, πλέον τόκων άρθρου 58 ΚΦΔ ύψους 30.936,97€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους **92.810,90€**.

Η ως άνω διαφορά φόρου διαπιστώθηκε στο πλαίσιο ελέγχου της υπόθεσης φόρου κληρονομιάς του κληρονομούμενου, που απεβίωσε στις, δυνάμει της με αρ.εντολής μερικού ελέγχου Φορολογίας Κεφαλαίου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Ο κληρονομούμενος σύμφωνα με το με αριθ.πρακτικό δημοσίευσης της απόιδίογραφης διαθήκης του Ειρηνοδικείου Θεσσαλονίκης κατέλειπε κληρονόμους τους: α)β), γ)και δ) Οι ως άνω κληρονόμοι υπέβαλαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης τις εξής δηλώσεις φόρου κληρονομιάς: 1) την με αριθμ.εμπρόθεσμη αρχική δήλωση, 2) την με αριθμ.εκπρόθεσμη συμπληρωματική δήλωση, 3) την με αριθμ.εμπρόθεσμη συμπληρωματική δήλωση και 4) την με αριθμ.εκπρόθεσμη συμπληρωματική δήλωση και η υπόθεση πήρε αριθμό φακέλου Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκαν, ως προς την κληρονομική μερίδα της προσφεύγουσας, διαφορές στη φορολογητέα αξία της κληρονομιάς περιουσίας οι οποίες αφορούν στα εξής:

α/ α	Περιγραφή ακινήτου	Αξία δήλωσης	Αξία ελέγχου	ΔΙΑΦΟΡΕΣ
18	Τμήμα από την εκποίηση ακινήτου δυνάμει του με αριθμ. Συμβολαίου	0,00€	154.124,61€	154.124,61€
19	Τμήμα από την υπόσχεση μεταβίβασης ακινήτου δυνάμει του με αριθμ. συμβολαίου	0,00€	122.500,00€	122.500,00€
20	Τμήμα από την εκποίηση ακινήτου δυνάμει του με αριθμ. συμβολαίου	0,00€	203.422,90€	203.422,90€
21	Τμήμα από την εκποίηση του με αριθμ. κυκλοφ. Ι.Χ. αυτοκινήτου	0,00€	9.000,00€	9.000,00€
22	Απαιτήσεις από την εταιρεία με την επωνυμία «.....»	0,00€	41.079,88€	41.079,88€
23	Εισπραχθέντα εισοδήματα από μερίσματα εταιριών	0,00€	254.536,50€	254.536,50€
24	Καθαρή θέση Χαρτοφυλακίου στην	0,00€	13.447,94€	13.447,94€

Η τελικώς φορολογητέα αξία προσαυξήθηκε με συνυπολογιζόμενες προγενέστερες δωρεές του κληρονομούμενου προς την προσφεύγουσα, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 4 ν. 2961/2001, ύψους 6.557,50€ και επίσης περιορίσθηκε από δαπάνες που τέθηκαν υπόψη του ελέγχου συνολικού ποσού των 185.930,01€.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της προβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Ο ισχυρισμός του υπόχρεου σε φόρο ότι το τίμημα αναλώθηκε μπορεί να αποδειχθεί όχι μόνο με έγγραφα αλλά και από γεγονότα εκτιμώμενα βάσει των κανόνων της κοινής λογικής και της κοινής πείρας(ΣΤΕ 502-4/2000 και 1108/2020).

2. Τα ανωτέρω χρηματικά ποσά από τίμημα πώλησης ακινήτων εσφαλμένα θεωρήθηκαν από τον έλεγχο μέρος της κληρονομιαίας περιουσίας διότι ο θανών πιθανόν τα κατείχε σε μετρητά καθότι δεν βρέθηκαν σε λογαριασμούς και είναι αδύνατο να γνωρίζει που τα είχε αποθηκεύσει ή πως τα είχε αναλώσει καθώς δεν βρέθηκε κανένα σχετικό ποσό παρά μόνον ορισμένα αποδεικτικά δαπάνης και ανάλωσης ορισμένων χρηματικών ποσών. Σε κάθε περίπτωση τα εν λόγω χρηματικά ποσά είναι εύλογο να έχουν αναλωθεί καθώς ο θανών είχε αυξημένες υποχρεώσεις. Δυστυχώς από το έτος 2013 έως και την ημερομηνία θανάτου άπαντες οι κληρονόμοι δεν διατηρούσαν αρχείο και δεν είχαν υποχρέωση διαφύλαξης αποδεικτικών δαπανών λόγω παραγραφής.

3. Το ποσό των 203.422,90€ που εισπράχθηκε από τον κληρονομούμενο για την πώληση ακινήτων ιδιοκτησίας του δυνάμει του με αριθμ.συμβολαίου πώλησης της Συμβολαιογράφου(σχετικ.1), έχει αναλωθεί αφενός στο κόστος νομιμοποίησης αυθαιρεσιών στους χώρους των ακινήτων και αφετέρου για την εξόφληση δόσεων δανείων που είχε λάβει ο κληρονομούμενος. Ειδικότερα, εκθέτει ότι όπως προκύπτει από την ανωτέρω συμβολαιογραφική πράξη υφίστανται βάρη (υποθήκες) στα ακίνητα για την εξασφάλιση δανείων που χορηγήθηκαν στον θανόντα από την τράπεζα α) ύψους 1.560.000,00€ προς εξασφάλιση της με αριθμ.δανειακής σύμβασης, β) ύψους 364.000,00€ προς εξασφάλιση της με αριθμ. δανειακής σύμβασης και γ) ύψους 221.000,00€ προς εξασφάλιση της με αριθμ.δανειακής σύμβασης. Προσκόμισε στον έλεγχο πλήθος αποδείξεων από τις οποίες προκύπτει αδιαμφισβήτητα ότι αναλώθηκε συνολικό ποσό 202.422,60 ευρώ (σχετικό 2) για την αποπληρωμή του δανείου.

3. Από το με αριθμ.συμβόλαιο πώλησης ακινήτου του κληρονομούμενου, δεν απέμεινε κανένα ποσό και αναλώθηκε το σύνολο του τιμήματος (σχετικά 3 και 4) .

4. Το ποσό των 122.500,00€ ως τίμημα για την υπόσχεση μεταβίβασης ακινήτου δυνάμει του με αριθμ.προσυμφώνου (σχετικ.5) ουδέποτε υπεισήλθε στην περιουσία του κληρονομούμενου λόγω χρεών και άλλων υποχρεώσεων. Ενώ ο έλεγχος ουδεμία απόδειξη έχει στην διάθεσή του για να καταλήξει με αποδεικτική βεβαιότητα ότι το τίμημα πληρώθηκε. Περαιτέρω προβάλλει ότι εξαιτίας της φύσης του ως προσυμφώνου με το οποίο δίδεται υπόσχεση μεταβίβασης και ενόψει της επιταγής για στενή ερμηνεία των φορολογικών διατάξεων πρέπει να θεωρηθεί ότι σε τίμημα από εκποίηση ακινήτων δεν εμπίπτει το τίμημα από προσύμφωνο αλλά μόνο από οριστικό συμβόλαιο πώλησης.

5. Ο έλεγχος αναιτιολόγητα απέρριψε τον ισχυρισμό της για ανάλωση των τιμημάτων για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων του κληρονομούμενου (Σχετικά 6-10).

6. Αναιτιολόγητα και εσφαλμένα ο έλεγχος απέρριψε την ανάλωση των τιμημάτων για την εκπλήρωση των δανειακών υποχρεώσεων του κληρονομούμενου ύψους 62.843, 19€ για το έτος 2016 και 12.862,07€ για το έτος 2017(σχετικό 11).

7. Αναιτιολόγητη απόρριψη από τον έλεγχο των εξόδων κηδείας ποσού 4.650 ευρώ διότι αποδεικνύονται με την προσκόμιση των σχετικών αποδείξεων (σχετικό 12).

8. Ο έλεγχος δέχτηκε εσφαλμένα μόνο το ποσό των 29.566,10€ ως αναλωθέν για την πληρωμή εισφοράς σε χρήμα προς τον Δήμο και απέρριψε το υπόλοιπο ποσό του προκύπτει από την με αριθ.προσκομισθείσα επιταγή ύψους 110.048,12€ (σχετικό 13 και 14).Επίσης ο έλεγχος εσφαλμένα και αναιτιολόγητα δεν δέχτηκε ότι αναλώθηκαν τα κατά

τεκμήριο κληρονομιαία για την πληρωμή διδάκτρων της θυγατέρας του θανόντος (σχετικό 15).

9.Ο ισχυρισμός της περί διενέργειας πληρωμών για εργόσημο στην οικιακή βοηθό και σε λογαριασμούς επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας δεν έγινε αποδεκτός από τον έλεγχο ανατιολόγητα (σχετικό 16-18).

10.Ο ισχυρισμός της περί δωρεών σε φιλανθρωπικά ιδρύματα, απόρους και εκκλησίες ποσού 150.000 ευρώ εσφαλμένα δεν έγινε αποδεκτός από τον έλεγχο.

11. Η απαίτηση του κληρονομούμενου προς την εταιρεία ύψους 41.079,88€ (σχετικό 19) ουδέποτε της καταβλήθηκε και δεν δύναται να ληφθεί υπόψη ως μέρος της κληρονομιαίας περιουσίας. Περαιτέρω η ως άνω απαίτηση τελεί υπό διαλυτική αίρεση και δεν είναι απαιτητή ως απαίτηση μελλοντική και αβέβαιη.

12. Τα τιμήματα από τις αγοραπωλησίες και τα μερίσματα δεν συμπεριλαμβάνονται στην κληρονομιαία περιουσία και αυτό συνάγεται από το γεγονός ότι οι τραπεζικοί λογαριασμοί του θανόντος βρέθηκαν με μηδενικό σχεδόν υπόλοιπο. Επισημαίνεται ότι έχει υποβληθεί το από αίτημα προς την Δ.Ο.Υ. Α ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για άνοιγμα θυρίδας που διέθετε ο θανών στην (σχετικό 20). Περαιτέρω προσκομίζει αποδείξεις και δικαιολογητικά με τα οποία αποδεικνύεται η ανάλωση ποσών που διέθετε ο κληρονομούμενος όσο ήταν εν ζωή και κατέβαλε προκειμένου να αποπληρώσει διάφορες υποχρεώσεις του και οι οποίες πρέπει να γίνουν δεκτές και να μειώσουν κατά το ποσό τους το ποσό της κληρονομιαίας περιουσίας (ΣΧΕΤ. 21).

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

Επειδή, στο άρθρο 2 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι:

«1 Κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από: α) κληρονομιά, κληροδοσία ή τρόπο ...».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ίδιου νόμου:

1. Στο φόρο υποβάλλεται:

α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς.

β) Η κείμενη στην αλλοδαπή ενσώματα ή ασώματα κινητή περιουσία Έλληνα υπηκόου, που έχει την κατοικία του οπουδήποτε, καθώς και αλλοδαπού που έχει την κατοικία του στην Ελλάδα, με την επιφύλαξη της εφαρμογής της διάταξης της περίπτωσης ε' της παραγράφου 2 του άρθρου 25.

2. Ως κείμενη στην Ελλάδα κινητή περιουσία θεωρούνται ιδίως:

α) Τα πλοία που είναι γραμμένα στα ελληνικά νηολόγια καθώς και τα αεροσκάφη που είναι γραμμένα στο ελληνικά μητρώα αεροσκαφών.

β) Η επωνυμία, ο τίτλος και η φήμη επιχείρησης ή επαγγέλματος που ασκούνται στην Ελλάδα.

γ) Τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας και τα εμπορικά σήματα, που είναι καταχωρημένα στην Ελλάδα.

δ) Τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας καθώς και τα δικαιώματα για τη χρησιμοποίηση συγγραφικού υλικού, διπλώματος ευρεσιτεχνίας ή εμπορικού σήματος, εφόσον δύνανται να ασκηθούν στην Ελλάδα.

ε) Οι μετοχές, οι ιδρυτικοί τίτλοι και τα εταιρικά μερίδια των κάθε φύσεως εταιριών που εδρεύουν στην Ελλάδα.

στ) Οι ενοχικές αξιώσεις που είναι εξασφαλισμένες με υποθήκη σε ακίνητα ή πλοία ή αεροσκάφη, εφόσον αυτά βρίσκονται κατά τους ανωτέρω ορισμούς στην Ελλάδα. Οι αξιώσεις που απορρέουν από συμβάσεις για τα ανωτέρω ακίνητα ή πλοία ή αεροσκάφη. Οι οποιοσδήποτε ενοχικές αξιώσεις, που είναι απαιτητές στην Ελλάδα. Οι ενοχικές αξιώσεις που απορρέουν από συμβάσεις, οι οποίες έχουν καταρτισθεί στην Ελλάδα μεταξύ Ελλήνων υπηκόων.

ζ) Οι κάθε φύσεως απαιτήσεις, εξασφαλισμένες ή μη, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο ασώματης κινητής περιουσίας, εφόσον ο αποβιώσας είχε την κατοικία του στην Ελλάδα κατά το χρόνο του θανάτου του.

η) Τα τραπεζογραμμάτια και κάθε άλλο είδος χρημάτων, που αποτελούν νόμιμο μέσο πληρωμής στον τόπο της έκδοσης τους, καθώς και οι επιταγές στον κομιστή, εφόσον αυτά βρίσκονται στην Ελλάδα κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου.

θ) Τα κάθε φύσεως κινητά, εφόσον αυτά βρίσκονται στην Ελλάδα κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου.

3. Οι τίτλοι και οι αξίες, τα εισοδήματα των οποίων εισέπραξε ο αποβιώσας ή με τους οποίους πραγματοποίησε οποιοσδήποτε συναλλακτικές πράξεις μέσα στο προηγούμενο του θανάτου του έτος, καθώς επίσης και το τίμημα από εκποίηση περιουσιακού στοιχείου που πραγματοποίησε ο κληρονομούμενος μέσα στην προηγούμενη του θανάτου του τριετία, προκειμένου για κινητό, και μέσα στην προηγούμενη πενταετία, προκειμένου για ακίνητο, θεωρούνται ότι ανήκουν στην κληρονομιά. Επιτρέπεται η απόδειξη για το αντίθετο με κάθε νόμιμο μέσο.

Ως τίμημα από την εκποίηση του ακινήτου λαμβάνεται η αντικειμενική αξία αυτού ή, αν πρόκειται για ακίνητο που βρίσκεται σε περιοχή όπου δεν εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα, η αξία αυτού όπως προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9, εφόσον οι αξίες αυτές είναι μεγαλύτερες του τιμήματος που αναγράφεται στο συμβολαιογραφικό έγγραφο. Ως τίμημα από την εκποίηση μετοχών και λοιπών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο τίτλων κινητών αξιών και συμμετοχών σε εταιρίες ή συνεταιρισμούς, για τα οποία έχει συνταχθεί συμβολαιογραφικό ή ιδιωτικό έγγραφο από τον κληρονομούμενο, λαμβάνεται η αξία που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 12, εφόσον είναι μεγαλύτερη του αναγραφόμενου στα ως άνω έγγραφα τιμήματος.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ.4 του ν. 2961/01** ορίζεται 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 κτήσεων 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 τις διατάξεις του **άρθρου 5** του ως άνω νόμου: «Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του επόμενου άρθρου 6: «*Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου.*».

Επειδή με τις διατάξεις του **αρθ.21 του ν. 2961/01** ορίζεται ότι:

«**1.** Από την αξία της κληρονομιαίας περιουσίας και από κάθε μερίδα κατ' αναλογία, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά από το διαθέτη, εκπίπτονται:

A) 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 απόκτησε 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 αποβιώσαντος.

B) 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 τελεσιδίκος 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 εκπίπτονται.

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.

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. 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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 29** του ίδιου ως άνω νόμου:

1. Οι δικαιούχοι της κτήσης, ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται σε τρεις κατηγορίες Α , Β και Γ . Στην Α κατηγορία υπάγονται: α) ο σύζυγος του κληρονομούμενου,...

«[..]2. Η αιτία θανάτου κτήση των κάθε φύσεως περιουσιακών στοιχείων υπόκειται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με βάση τις εξής ανά κατηγορία φορολογικές κλίμακες:

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

Επειδή η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται ότι τα τιμήματα πώλησης αναλώθηκαν και το εν λόγω μπορεί να αποδειχθεί όχι μόνο με έγγραφα αλλά και από γεγονότα εκτιμούμενα βάσει των κανόνων της κοινής λογικής και της κοινής πείρας(ΣΤΕ 502-4/2000 και 1108/2020). Ήτοι από το γεγονός ότι δεν βρέθηκαν χρήματα σε λογαριασμούς του θανόντος ενώ δεν είναι δυνατό από την πλευρά της να γνωρίζει που τα είχε αποθηκεύσει ή πως τα είχε αναλώσει καθώς δεν βρέθηκε κανένα σχετικό ποσό παρά μόνον ορισμένα αποδεικτικά δαπάνης και ανάλωσης ορισμένων χρηματικών ποσών. Σε κάθε περίπτωση τα εν λόγω χρηματικά ποσά είναι εύλογο να έχουν αναλωθεί καθώς ο θανών είχε αυξημένες υποχρεώσεις. Ενώ από το έτος 2013 έως και την ημερομηνία θανάτου άπαντες οι κληρονόμοι δεν διατηρούσαν αρχείο και δεν είχαν υποχρέωση διαφύλαξης αποδεικτικών δαπανών λόγω παραγραφής. Η προσφεύγουσα προβάλλει στο πλαίσιο των ανωτέρω ότι έχει υποβληθεί το απόαίτημα προς την Δ.Ο.Υ. Α ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για άνοιγμα θυρίδας που διέθετε ο θανών στην (σχετικό 20).

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ 3 του Ν 2961/2001, οι τίτλοι και οι αξίες, τα εισοδήματα των οποίων εισέπραξε ο αποβιώσας ή με τους οποίους πραγματοποίησε οποιοσδήποτε συναλλακτικές πράξεις μέσα στο προηγούμενο του θανάτου του έτος, καθώς επίσης και το τίμημα από εκποίηση περιουσιακού στοιχείου που πραγματοποίησε ο κληρονομούμενος μέσα στην προηγούμενη του θανάτου τριετία προκειμένου για κινητό και μέσα στην προηγούμενη πενταετία προκειμένου για ακίνητο θεωρούνται ότι ανήκουν στην κληρονομιά. Το τεκμήριο αυτό δύναται να ανατραπεί με κάθε νόμιμο μέσο από τον κληρονόμο, ο οποίος, και αν ακόμη ο έλεγχος αποδείξει την βάση του τεκμηρίου αυτού, όπως έχει υποχρέωση, ήτοι την εκποίηση από τον κληρονομούμενο ακινήτων και κινητών και την είσπραξη εισοδημάτων από τίτλους και αξίες, ο κληρονόμος δύναται να αποδείξει ότι το εν λόγω τίμημα δεν υπήρχε στην κληρονομιά κατά τον χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου. Εν προκειμένω αφενός ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί απόκρυψης των μετρητών του κληρονομούμενου και μη δυνατότητας ανεύρεσης τους δεν αποτελεί

επιχείρημα που στηρίζεται στα διδάγματα της κοινής λογικής και πείρας βάσει του οποίου μπορεί να συναχθεί συμπέρασμα περί ανάλωσης των τιμημάτων πώλησης αφετέρου η ολική ανάλωσή τους σε αυξημένες υποχρεώσεις του προσφεύγοντος δεν αποδεικνύεται ειδικά και συγκεκριμένα με αποδεικτικά στοιχεία.

Επειδή η προσφεύγουσα ειδικότερα, ισχυρίζεται ότι το ποσό των **203.422,90€** που εισπράχθηκε από τον κληρονομούμενο για την πώληση ακινήτων ιδιοκτησίας του δυνάμει του με αριθμ.συμβολαίου πώλησης της Συμβολαιογράφου(σχετικ.1) έχει αναλωθεί αφενός στο κόστος νομιμοποίησης αυθαιρεσιών στους χώρους των ακινήτων και αφετέρου για την εξόφληση δόσεων δανείων που είχε λάβει ο κληρονομούμενος. Πιο συγκεκριμένα εκθέτει ότι όπως προκύπτει από την ανωτέρω συμβολαιογραφική πράξη υφίστανται βάρη (υποθήκες) στα ακίνητα για την εξασφάλιση δανείων που χορηγήθηκαν στον θανόντα από την τράπεζα α) ύψους 1.560.000,00€ προς εξασφάλιση της με αριθμ.δανειακής σύμβασης, β) ύψους 364.000,00€ προς εξασφάλιση της με αριθμ. δανειακής σύμβασης και γ) ύψους 221.000,00€ προς εξασφάλιση της με αριθμ.δανειακής σύμβασης. Ισχυρίζεται ότι προσκόμισε στον έλεγχο πλήθος αποδείξεων από τις οποίες προκύπτει αδιαμφισβήτητα ότι αναλώθηκε συνολικό ποσό 202.422,60 ευρώ (σχετικο 2) για την αποπληρωμή του δανείου.

Ωστόσο ως προς τα ανωτέρω, όπως διαπιστώνεται στην οικεία έκθεση ελέγχου καθώς και στην εισήγηση απόψεων της φορολογικής αρχής, δεν τέθηκε υπόψη του ελέγχου αλλά ούτε και κατά το ενδικοφανές στάδιο κανένα στοιχείο από το οποίο να προκύπτει το κόστος νομιμοποίησης των αυθαιρεσιών και ενώ από τα προσκομιζόμενα δελτία κατάθεσης με το με αριθμ. πρωτ. έγγραφο (σχετ. 2 ενδικοφανούς) και από την αντίστοιχη κίνηση του τραπεζικού λογαριασμού στην οποία αποτυπώνονται οι καταθέσεις των μετρητών (σχετ.11 ενδικοφανούς), διαπιστώνεται ότι ο συνοφειλέτης των ως άνω δανείων Κυρίτσης Βασίλειος προέβαινε στην εξόφληση των δόσεων του δανείου με κατάθεση μετρητών του. Κατόπιν των ανωτέρω δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται ότι πράγματι το εν λόγω τίμημα διατέθηκε από τον κληρονομούμενογια την κάλυψη δόσεων των ανωτέρω δανείων. Ως εκ τούτου δεν είναι δυνατή η συναγωγή ασφαλούς συμπεράσματος από τον έλεγχο ότι η εξόφληση πραγματοποιήθηκε από τον θανόντα και μάλιστα από τα χρήματα του τιμήματος πώλησης. Ακόμα και αν ήθελε θεωρηθεί ότι οπροέβαινε πράγματι σε αποπληρωμή δόσεων των δανείων, ασχέτως που κάτι τέτοιο δεν προκύπτει από τα προσκομιζόμενα αποδεικτικά στοιχεία, δεν αποκλείεται από τα διδάγματα της κοινής πείρας και δεδομένων των υψηλών ετήσιων εσόδων του, η αποπληρωμή αυτή να διενεργούνταν με έσοδα από άλλη πηγή εισοδήματος του κληρονομούμενου. Ως εκ των ανωτέρω, ο ως άνω προβαλλόμενος λόγος της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι από το με αριθμ.συμβόλαιο πώλησης ακινήτου του κληρονομούμενου, δεν απέμεινε κανένα ποσό και αναλώθηκε το σύνολο του τιμήματος (σχετικά 3 και 4). Όπως διαπιστώνεται στην οικεία έκθεση ελέγχου για την εκποίηση του ακινήτου που πωλήθηκε δυνάμει του με αριθμ.συμβολαίου της Συμβολαιογράφουκαι το οποίο ανήκε κατά πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή κατά ποσοστό 25% στον κληρονομούμενο, εισπράχθηκε από αυτόν το τίμημα των 87.500,00€ το οποίο αντιστοιχεί στο ποσοστό του (το συνολικό τίμημα ανήρχετο στο ποσό των 350.000,00€). Το τίμημα της πώλησης του ακινήτου που εκποιήθηκε δυνάμει του ως άνω

συμβολαίου, καταβλήθηκε στον κληρονομούμενο με την έκδοση των με αριθμ.τραπεζικών επιταγών της Τράπεζας Η συνολική αντικειμενική αξία των εκποιηθέντων ακινήτων, που προσδιορίστηκε από τον έλεγχο σύμφωνα με το άρθρο 10 του Ν.2961/2001, είναι 616.498,47€ και η αντικειμενική αξία που αντιστοιχεί στο ποσοστό 25% του κληρονομούμενου είναι 154.124,61€.

Σύμφωνα με την διάταξη του τρίτου εδαφίου της παραγρ. 3 άρθρου 3 ν. 2961/2001: «...Ως τίμημα από την εκποίηση του ακινήτου λαμβάνεται η αντικειμενική αξία αυτού ή, αν πρόκειται για ακίνητο που βρίσκεται σε περιοχή όπου δεν εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα, η αξία αυτού όπως προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9, εφόσον οι αξίες αυτές είναι μεγαλύτερες του τιμήματος που αναγράφεται στο συμβολαιογραφικό έγγραφο...». Ομοίως, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1256/21-12-1999 με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 13 και 14 του ν. 2753/1999» και στην ΠΟΛ.1122/5-11-2004, ως τίμημα από την εκποίηση ακινήτου θεωρείται η αντικειμενική αξία του ακινήτου κατά το χρόνο της εκποίησης αυτού, εφόσον το ακίνητο βρίσκεται σε περιοχή όπου ίσχυε κατά το χρόνο εκποίησης το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας ή η αξία του ακινήτου, όπως οριστικά προσδιορίστηκε από την αρμόδια για τη φορολογία της μεταβίβασης ΔΟΥ για την επιβολή του φόρου αυτού, εφόσον το ακίνητο βρίσκεται σε περιοχή όπου δεν ίσχυε κατά το χρόνο εκποίησης το αντικειμενικό σύστημα. Αν το αναγραφόμενο στο συμβολαιογραφικό έγγραφο της μεταβίβασης τίμημα είναι μεγαλύτερο από την κατά τα ανωτέρω αξία, για την εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 3 του ν. 2961/2001 λαμβάνεται υπόψη αυτό το αναγραφόμενο τίμημα.

Δεδομένου ότι η αντικειμενική αξία που αναλογεί στο ποσοστό κυριότητας του κληρονομούμενου (154.124,61€) υπερβαίνει το εισπραχθέν από τον κληρονομούμενο τίμημα (87.500,00€), λήφθηκε υπόψη η αντικειμενική αξία του ακινήτου. Ως εκ τούτου, αντικείμενο κληρονομιάς κατά τεκμήριο του νόμου (σύμφωνα με την διάταξη του πρώτου εδαφίου της παραγρ. 3 του άρθρου 3 ν. 2961/2001) συνιστά το ποσό των 154.124,61€ που αναλογεί στον κληρονομούμενο και όχι το ποσό των 87.500 ευρώ. Ωστόσο ο έλεγχος, αποδεχόμενος εν μέρει το με αριθμ. πρωτ.υπόμνημά της προσφεύγουσας, αφαίρεσε από την κληρονομική μερίδα της το ποσό των 120.462,83€, το οποίο σύμφωνα με το με αριθμ.αποδεικτικό ενημερότητας για χρέη προς το Δημόσιο της Δ' Δ.Ο.Υ Θεσσαλονίκης και σύμφωνα με την ανωτέρω με αριθμ.συμβολαιογραφική πράξη της Συμβολαιογράφου, διαπιστώθηκε ότι έχει παρακρατηθεί υπέρ της Δ' Δ.Ο.Υ. Ομοίως αποδέχτηκε ότι οι δαπάνες ύψους 29.566,10€ που αφορούν στην εισφορά σε χρήμα προς τον Δήμο καλύφθηκε από τα εισπραχθέντα τιμήματα από το ανωτέρω συμβόλαιο πώλησης αλλά και από το με αριθμ.προσύμφωνο μεταβίβασης ακινήτων. Ως εκ τούτου, ο προβαλλόμενος λόγος είναι άνευ αντικειμένου καθώς πράγματι αφαιρέθηκαν τα ως άνω ποσά από την κληρονομική μερίδα της προσφεύγουσας.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το ποσό των **122.500,00€** ως τίμημα για την υπόσχεση μεταβίβασης ακινήτου δυνάμει του με αριθμ.προσυμφώνου (σχετικ.5) ουδέποτε υπεισήλθε στην περιουσία του κληρονομούμενου λόγω χρεών και άλλων υποχρεώσεων. Ενώ ο έλεγχος ουδεμία απόδειξη έχει στην διάθεσή του για να καταλήξει με αποδεικτική βεβαιότητα ότι το τίμημα πληρώθηκε. Περαιτέρω προβάλλει ότι εξαιτίας της φύσης του ως προσυμφώνου με το οποίο δίδεται υπόσχεση μεταβίβασης και ενόψει της επιταγής για στενή ερμηνεία των φορολογικών διατάξεων πρέπει να θεωρηθεί ότι σε τίμημα

από εκποίηση ακινήτων δεν εμπίπτει το τίμημα από προσύμφωνο αλλά μόνο από οριστικό συμβόλαιο πώλησης.

Ωστόσο σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτουν τα εξής:

Σύμφωνα με το με αριθμ.προσύμφωνο συμβόλαιο της Συμβολαιογράφουαναλήφθηκε από τον κληρονομούμενο η υποχρέωση να πωλήσει, να μεταβιβάσει και να παραδώσει προς την αγοράστρια εταιρία με την επωνυμία το συνολικό ποσοστό 25% αδιαιρέτως των ακινήτων που περιγράφονται σε αυτό κατά πλήρη κυριότητα νομή και κατοχή με τίμημα της προσυμφωνούμενης αγοραπωλησίας το ποσό των 900.000,00€ και ειδικότερα το ποσό των 800.000,00€ για το ποσοστό των 50% αδιαιρέτως του με αριθμ. 1 οικοπέδου του Γ.... Ο.Τ. και το ποσό των 100.000,00€ για το ποσοστό 50% αδιαιρέτως του με αριθμ. 2 οικοπέδου του Γ.... Ο.Τ.

Βάσει του παραπάνω συμβολαίου από το συνολικό τίμημα, η αγοράστρια είχε ήδη καταβάλλει στους πωλητές συνολικά το ποσό των 855.000,00€ και ειδικότερα ποσό 427.500,00€ στον καθένα με σταδιακές καταβολές και οι πωλητές ήδη ανέλαβαν τα ποσά πριν την υπογραφή του συμβολαίου και τα συμψήφισαν στο τίμημα, για το υπόλοιπο δε ποσό των 45.000,00€ ανέλαβε την υποχρέωση να το καταβάλλει και δέχτηκαν οι πωλητές να το λάβουν συμμέτρως, ήτοι 22.500,00€ έκαστος, εντός τριμήνου από την υπογραφή του ως άνω προσυμφώνου.

Από τα ισοζύγια γενικών-αναλυτικών καθολικών και από το ημερολόγιο ταμείου της εκ προσυμφώνου αγοράστριας εταιρείαςπροκύπτει ότι η τελευταία κατέβαλε στον ελεγχόμενο τα εξής ποσά:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΟΣΟ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ
.....	250.000,00	Έναντι λογαριασμού
.....	50.000,00	Έναντι λογαριασμού
.....	50.000,00	Έναντι λογαριασμού
.....	50.000,00	Έναντι λογαριασμού
.....	50.000,00	Έναντι λογαριασμού
.....	50.000,00	Έναντι λογαριασμού
Σύνολο	500.000,00	

Οι ανωτέρω εγγραφές καταχωρήθηκαν στα βιβλία της εταιρίας τις αντίστοιχες ημερομηνίες με πίστωση του λογαριασμού ταμείο και χρέωση του λογαριασμού

Επίσης από την καρτέλα κίνησης του λογαριασμούπου προσκομίστηκε προκύπτει ότι ο εν λόγω λογιστικός λογαριασμός πιστώθηκε με συνολικό ποσό 72.500,00€. Τηνσυνεπώς, ο εν λόγω λογιστικός λογαριασμός εμφανίζει χρεωστικό υπόλοιπο 427.500,00€ .

Το εν λόγω υπόλοιπο συμψηφίζεται την χρήση 2014 με το ως άνω προσύμφωνο πώλησης ακινήτου, (αξία πώλησης που αναλογεί στον κληρονομούμενο ποσού 450.000,00€) και πλέον 22.500,00€ που καταβλήθηκαν την χρήση 2014 σύμφωνα και με την απόαπόδειξη πληρωμής της αγοράστριας εταιρείας.

Στοιχείο της κληρονομιάς υπαγόμενο σε φόρο αποτελεί το τίμημα που εισέπραξε ο κληρονομούμενος κατά την αμέσως προ του θανάτου του πενταετία επομένως εν προκειμένω εξαιτίας του ότι το τίμημα των 450.000€ συμψηφίστηκε με σταδιακές καταβολές στις οποίες είχε προβεί η αγοράστρια εταιρεία πριν την υπογραφή του συμβολαίου, το τίμημα το οποίο

τελικώς συμπεριλαμβάνεται στην κληρονομιαία περιουσία κατά τεκμήριο του νόμου (σύμφωνα με την διάταξη του πρώτου εδαφίου της παραγρ. 3 του άρθρου 3 ν. 2961/2001) ανέρχεται στο ποσό των 122.500,00€, (ήτοι τα ποσά καταβλήθηκαν εντός της τελευταίας πενταετίας προ του θανάτου του κληρονομούμενου, όπως φαίνεται στον πίνακα που ακολουθεί) :

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ	ΠΟΣΟ ΤΙΜΗΜΑΤΟΣ
.....	50.000,00€
.....	50.000,00€
.....	22.500,00€
Σύνολο	122.500,00€

Περαιτέρω, ως προς τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας σχετικά με το ότι τα ανωτέρω αφορούν σε προσύμφωνο και όχι σε οριστικό συμβόλαιο επισημαίνεται ότι τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις από προσύμφωνο κληρονομούνται αιτία θανάτου. Σε περίπτωση επομένως θανάτου του εκ προσυμφώνου υποχρέου για μεταβίβαση ακινήτου, όπως εν προκειμένω, αναβάλλεται μεν σύμφωνα με την διάταξη της περίπτωσης ια' του άρθρου 7 ν. 2961/2001 η φορολογία και η σχετική φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά τον χρόνο της οριστικής ρύθμισης των εννόμων σχέσεων που απορρέουν από το προσύμφωνο, ωστόσο στην περίπτωση αυτή το δικαίωμα για το οποίο υπάρχει η εκ του προσυμφώνου κληρονομηθείσα υποχρέωση περαιτέρω μεταβίβασης, θα πρέπει να καταχωρισθεί τόσο στο ενεργητικό όσο και στο παθητικό της δήλωσης φόρου κληρονομιάς και περαιτέρω να δηλωθεί και το τυχόν εισπραχθέν τίμημα από τον κληρονομούμενο εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της διάταξης της παρ. 3 του άρθρου 3 ν. 2961/2001 (βλ. και ΠΟΛ 1122/2004 και Ι.Γ. Φωτόπουλος, «φορολογία κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών», τόμος Α, κεφ. Α παρ. 6.2.7. σελ. 153 επ., Αθήνα, 2013). Συνεπώς οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας είναι αβάσιμοι και πρέπει να απορριφθούν.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται επίσης ότι η απαίτηση του κληρονομούμενου προς την εταιρεία ύψους 41.079,88€ (σχετικό 19) ουδέποτε της καταβλήθηκε και δεν δύναται να ληφθεί υπόψη ως μέρος της κληρονομιαίας περιουσίας. Περαιτέρω η ως άνω απαίτηση τελεί υπό διαλυτική αίρεση και δεν είναι απαιτητή ως απαίτηση μελλοντική και αβέβαιη. Ωστόσο σύμφωνα με την διάταξη της περιπτ. ζ' της παραγράφου 2 αρθρ. 3 ν. 2961/2001 σε φόρο κληρονομιάς υποβάλλονται οι κάθε φύσεως απαιτήσεις του αποβιώσαντος. Περαιτέρω, από την ερμηνεία της ανωτέρω διάταξης έχει κριθεί νομολογιακά (βλ. ΣτΕ 459/1998, ΣτΕ 3405/1997 κ.α.) ότι υπόκεινται σε φόρο κληρονομιών οι ενοχικές αξιώσεις και γενικά απαιτήσεις των οποίων τα γενεσιουργά αίτια έχουν ήδη συντρέξει σε χρόνο προγενέστερο του θανάτου του κληρονομούμενου, σε τρόπο ώστε το περιουσιακό στοιχείο το οποίο αυτές συνιστούν να είναι ήδη τμήμα της κληρονομιάς, ανεξάρτητα από τον χρόνο κατά τον οποίον σύμφωνα με τις διατάξεις του αστικού και γενικότερα του περιουσιακού δικαίου, η ικανοποίηση των αξιώσεων αυτών είναι δικαστικά επιδιώξιμη (βλ. Ι.Γ. Φωτόπουλος, «φορολογία κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών», τόμος Α, κεφ. Α παρ. 6.1.6 σελ. 129 επ., Αθήνα, 2013). Ως εκ των ανωτέρω, συνάγεται ότι ο ως άνω προβαλλόμενος λόγος της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα ως άνω τιμήματα πώλησης εσφαλμένα δεν περιορίστηκαν από τον έλεγχο με τις παρακάτω δαπάνες και δωρεές:

Συγκεκριμένα :

α)η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα δεν λήφθηκε υπόψη η εξόφληση φορολογικών υποχρεώσεων (Σχετικά 6-10,18).

Ωστόσο στην υπό κρίση περίπτωση, αναφορικά με τις φορολογικές υποχρεώσεις του κληρονομούμενου, αυτές έχουν αποπληρωθεί εν μέρει για το έτος 2015, για το φορολογικό έτος 2016 και για το φορολογικό έτος 2017 από τους κληρονόμους του μετά την επέλευση του θανάτου του (.....) και δεν συνεκτιμήθηκαν από τον έλεγχο ως δαπάνες για την διαπίστωση της ανάλωσης των τιμημάτων που εισέπραξε αυτός. Ειδικότερα, οφειλή φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 (για τα εισοδήματα από 01-01-2015 έως 31-12-2015) ύψους 16.177,48€ έχει υπαχθεί σε ρύθμιση την και οφειλή φόρου εισοδήματος ύψους 83.189,97€ φορολογικού έτους 2017 (για τα εισοδήματα από 01-01-2016 έως 31-12-2016) και οφειλή ΕΝ.Φ.Ι.Α. έτους 2017 ύψους 19.132,22€ έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση την Επίσης, ο φόρος εισοδήματος συνολικού ύψους 48.821,46€ φορολογικού έτους 2018 (για τα εισοδήματα του έτους 2017) βεβαιώθηκε την

Περαιτέρω, ο έλεγχος προκειμένου να διαπιστώσει αν υφίστανται άλλες πηγές εισοδήματος πλην των μετρητών που εισπράχθηκαν που να δικαιολογούν και να καλύπτουν τις συνήθειες δαπάνες διαβίωσης και καταβολής φόρων που πραγματοποίησε ο κληρονομούμενος ενόσω ζούσε, έλαβε υπόψη του και τα παρακάτω:

1. Από το περιεχόμενο της με αριθμ.απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών που εκδόθηκε επί της με αριθμ. ενδικοφανούς προσφυγής των ελεγχόμενων κατά της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, προκύπτει ότι ο ισχυρισμός που προβλήθηκε από τους ελεγχόμενους (στο με αριθμ.υπόμνημά τους) ότι το υπόλοιπο που διέθετε ο εις χείρας του σε μετρητά την 1/1/2014 από μη αναλωθέν σχηματισθέν κεφάλαιο της προηγούμενης χρήσης έτους 2013 και το οποίο ανερχόταν στο ποσό των **205.789,45€**, έγινε αποδεκτός.

2. Σύμφωνα με την ως άνω απόφαση έγινε επίσης δεκτό ότι ποσό 450.000,00€ που αφορά σε πιστώσεις στον τραπεζικό λογαριασμό του κληρονομούμενου στην τράπεζα προήλθε από την πώληση του πλοίουιδιοκτησίας της εταιρείας με την επωνυμίατης οποίας αποκλειστικός μέτοχος και εκπρόσωπος ήταν ο αποβιώσας. Σύμφωνα με τα από ιδιωτικά συμφωνητικά περί ανταλλαγής σκαφών και καταβολής επιπλέον τιμήματος ύψους 450.000,00€, η εξόφληση προς τον κληρονομούμενο ποσού 325.037,00€ έλαβε χώρα εντός του έτους 2013 και ποσού 124.963,00€ εντός του έτους 2014, τα οποία δεδομένης της μετοχικής σχέσης του κληρονομούμενου με την ιδιοκτήτρια εταιρεία, έγινε δεκτό ότι αφορούσαν σε μερίσματα της εν λόγω αλλοδαπής εταιρείας προς αυτόν και προστέθηκαν στο συνολικό εισόδημά του προσαυξανόντάς το.

3. Από το περιεχόμενο της με αριθμ.απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών η οποία εκδόθηκε επί της με αριθμ.ενδικοφανούς προσφυγής των ελεγχόμενων κατά της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, προκύπτει ότι ο αποβιώσας διέθετε αιτιολογημένα το ποσό των 349.204,32€ το οποίο προέρχεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του στη δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015.

4. Τα δηλωθέντα εισοδήματα του κληρονομούμενου έτους 2016 και πρώτου τριμήνου του έτους 2017, όπως προκύπτουν από τις δηλώσεις φόρου εισοδήματος του φορολογικών

ετών 2016 και 2017 ανέρχονται συνολικά στο ποσό των 380.028,50€ (ήτοι ποσό 363.292,95€ για το φορολογικό έτος 2016 και ποσό 16.735,55€ για το φορολογικό έτος 2017).

Ενόψει του ότι η οικονομική κατάσταση του κληρονομούμενου, όπως συνήχθη από τα ανωτέρω διαλαμβανόμενα, του επέτρεπε να προβεί στην εκπλήρωση των φορολογικών του υποχρεώσεων των χρήσεων 2013 και 2014 καθώς και στην κάλυψη των λοιπών δαπανών διαβίωσης, ο έλεγχος έκρινε ότι τα τιμήματα από την εκποίηση ακινήτων και κινητών ιδιοκτησίας του, τα εισπραχθέντα εισοδήματα από μερίσματα εταιρειών και το ποσό από κατοχή κινητών αξιών (καθαρή θέση χαρτοφυλακίου) σώζονταν κατά τον χρόνο του θανάτου του στην περιουσία του και επομένως ανήκουν στην κληρονομία και κατά συνέπεια πρέπει να απορριφθεί και αυτός ο λόγος προσφυγής καθώς η απόρριψη ανάλωσης των τιμημάτων με την πληρωμή των φορολογικών υποχρεώσεων του κληρονομούμενου αποδείχθηκε επαρκώς και ειδικά.

Τέλος για τα στοιχεία που προσκομίζει η προσφεύγουσα (σχετικό 21) ως προς την τεκμηρίωση των ισχυρισμών της για ανάλωση των υπό κρίση τιμημάτων πώλησης σημειώνεται ότι αφενός αφορούν σε πληρωμές φόρων που πραγματοποιήθηκαν είτε σε ημερομηνία μεταγενέστερη του θανάτου, είτε σε χρόνο προγενέστερο από την καταβολή των υπό κρίση τιμημάτων πώλησης. Ενώ τα λοιπά προσκομισθέντα στοιχεία καταβολών σε φόρους (2012, 2015) και σε δαπάνες για παροχή ασφάλειας αφορούν σε ποσά που ως ανωτέρω αναφέρθηκε, η οικονομική κατάσταση του κληρονομούμενου του επέτρεπε να προβεί στην εκπλήρωση αυτών των υποχρεώσεων.

β) η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα δεν λήφθηκε υπόψη η εξόφληση δανειακών υποχρεώσεων του κληρονομούμενου ύψους 62.843, 19€ για το έτος 2016 και 12.862,07€ για το έτος 2017(σχετικό 11).

Ωστόσο όπως και ανωτέρω αναφέρθηκε η προσφεύγουσα προς απόδειξη του ισχυρισμού της περί ανάλωση των τιμημάτων για την εκπλήρωση των ανωτέρω δανειακών υποχρεώσεων του κληρονομούμενου δεν προσκομίζει ούτε κατά τη διάρκεια του ελέγχου ούτε κατά τη διάρκεια εξέτασης της παρούσας, στοιχεία προς απόδειξης της αποπληρωμής δόσεων δανείου από τον κληρονομούμενοαφού από τα προσκομιζόμενα δελτία κατάθεσης με το με αριθμ. πρωτ. έγγραφο (σχετ. 2) και από την αντίστοιχη κίνηση του τραπεζικού λογαριασμού στην οποία αποτυπώνονται οι καταθέσεις των μετρητών (σχετ.11), προκύπτει ότι ο συνοφειλέτης των δανείωνπροέβαινε στην εξόφληση των δόσεων του δανείου με κατάθεση μετρητών του. Από κανένα άλλο προσκομισθέν στοιχείο δεν αποδεικνύεται ότι πράγματι το εν λόγω τίμημα διατέθηκε από τον κληρονομούμενο Ακόμα και αν ήθελε θεωρηθεί ότι οπροέβαινε πράγματι σε αποπληρωμή δόσεων των δανείων, ασχέτως που κάτι τέτοιο δεν προκύπτει από τα προσκομιζόμενα αποδεικτικά στοιχεία, δεν αποκλείεται από τα διδάγματα της κοινής πείρας και δεδομένων των υψηλών ετήσιων εσόδων του (βλ. αναλυτικά τις πηγές εσόδων του ανωτέρω στην αντίκρουση του 5ου λόγου προσφυγής), η αποπληρωμή αυτή να διενεργούνταν από άλλη πηγή εισοδήματος του κληρονομούμενου. Ως εκ των ανωτέρω, ο ως άνω προβαλλόμενος λόγος της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

γ) η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα δεν λήφθηκε υπόψη η εξόφληση εξόδων κηδείας ποσού 4.650 ευρώ (σχετικό 12).

Ωστόσο σημειώνεται ότι τα έξοδα κηδείας συνολικού ύψους 4.650,00€ (αριθ. αποδείξεων take them to the) καταβλήθηκαν την, ήτοι σε ημερομηνία μεταγενέστερη του θανάτου του κληρονομούμενου (ο οποίος έλαβε χώρα την) και δεν λήφθηκαν υπόψη από τον έλεγχο καθώς η ανάλωση τιμημάτων, εισπραχθέντων εισοδημάτων από μερίσματα και του ποσού από κατοχή κινητών αξιών δύναται να αφορά το διάστημα που ήταν εν ζωή ο κληρονομούμενος και ενήργησε τις σχετικές δαπάνες και αναλώσεις αυτών. Περαιτέρω τα έξοδα κηδείας του κληρονομούμενου εκπίπτονται ως βάρη της κληρονομιάς για την επιβολή του φόρου κληρονομιάς από την αξία της κληρονομιάς περιουσίας . Ως εκ των ανωτέρω, ο ως άνω προβαλλόμενος λόγος της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

δ) η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα δεν λήφθηκε υπόψη η εξόφληση δαπανών προς τον Δήμο μέσω της με αριθ.προσκομισθείσας επιταγής ύψους 110.048,12€ (σχετικό 13,14 και 15).

Η προσφεύγουσα επικαλείται δαπάνη ποσού 110.048,12€ για πληρωμή εισφοράς σε χρήμα προς τον Δήμο για την απόδειξη της οποίας προσκόμισε στον έλεγχο την με αριθμ.επιταγή της τράπεζας «..... » εις διαταγήν του Δήμου Ωστόσο όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου και συγκεκριμένα βάσει των προσκομισθέντων διπλοτύπων εισπραξης Δήμου, το συνολικό ποσό που καταβλήθηκε από τον κληρονομούμενοως εισφορά σε χρήμα προς τον Δήμο «λόγω επέκτασης σχεδίου πόλεως 2007» ανέρχεται σε 29.566,10€:

α/α	ΑΡΙΘΜ. ΔΙΠΛΟΤ. ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΟΣΟ ΔΟΣΗΣ
1	3.000,00€
2	26.116,86€
3	224,62€
4	19,00€
5	52,32€
6	24,12€
7	129,18€
ΣΥΝΟΛΟ			29.566,10€

Όπως διαπιστώνεται και στην οικεία έκθεση ελέγχου ο έλεγχος δέχτηκε ότι η διενέργειά της ανωτέρω δαπάνης ύψους 29.566,10€ ήταν δυνατή με την ανάλωση ισόποσου μέρους του τιμήματος υπόσχεσης μεταβίβασης ακινήτων ιδιοκτησίας του κληρονομούμενου δυνάμει του με αριθμ.προσυμφώνου συμβολαίου και του τιμήματος εκποίησης ακινήτων ιδιοκτησίας του κληρονομούμενου δυνάμει του με αριθμ.συμβολαίου, λόγω του ύψους της και λόγω του γεγονότος ότι συνιστά μη συνήθη και έκτακτη δαπάνη.

Ποσά συνολικού ύψους 222,01€ (αριθμ διπλ. εισπρ.) τα οποία καταβλήθηκαν την, ήτοι σε ημερομηνία μεταγενέστερη του θανάτου του κληρονομούμενου (ο οποίος έλαβε χώρα την) δεν λήφθηκαν υπόψη καθώς η ανάλωση τιμημάτων, εισπραχθέντων

εισοδημάτων από μερίσματα και του ποσού από κατοχή κινητών αξιών δύναται να αφορά το διάστημα που ήταν εν ζωή ο κληρονομούμενος και ενήργησε τις σχετικές δαπάνες.

Η προσφεύγουσα προσκομίζει και στο σχετικό 21 αντίγραφα ειδοποιήσεων τελών ακίνητης περιουσίας του Δήμου χωρίς να συσχετίζονται με σχετικές πληρωμές. Σημειώνεται ότι ως ανωτέρω αναφέρθηκε οι πληρωμές που αναφέρονται σε σχετικά προσκομισθέντα διπλότυπα είσπραξης και αφορούν στο υπό κρίση διάστημα έχουν ήδη ληφθεί υπόψη από τον έλεγχο (ως ανωτέρω πίνακας).

ε)η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα δεν λήφθηκαν υπόψη οι δαπάνες για την πληρωμή διδάκτρων της θυγατέρας του θανόντος (σχετικό 15).

Αναφορικά με την κάλυψη των ετήσιων διδάκτρων της θυγατέρας τουπρος το, συνολικού ύψους **7.575,00€** για τα οποία προσκομίστηκαν οι με αριθμ. αποδείξεις, από τις οποίες μόνον οι με ημερομηνίες εξόφλησηςαφορούν σε χρονικό διάστημα μεταγενέστερο της καταβολής των τιμημάτων, ορθά ο έλεγχος έκρινε ότι ήταν δυνατόν να διενεργηθούν μέσω των τρεχόντων εισοδημάτων του κληρονομούμενου λόγω του χαμηλού ύψους τους και του γεγονότος ότι συνιστούν συνήθεις δαπάνες διαβίωσης δεδομένων και των υψηλών εισοδημάτων του κληρονομούμενου.

Ως εκ των ανωτέρω, ο ως άνω προβαλλόμενος λόγος της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

στ)η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα δεν έγινε δεκτή η εξόφληση δαπανών για εργόσημο στην οικιακή βοηθό και σε λογαριασμούς επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας (σχετικό 16-18).

Η προσφεύγουσα αφενός προβάλλει αορίστως την καταβολή ποσών για πληρωμή εργοσήμου για την οικιακή βοηθό χωρίς να γίνεται ρητή και συγκεκριμένη αναφορά του συνολικού ύψους του εργοσήμου και χωρίς την προσκόμιση σχετικών αποδεικτικών εγγράφων αφετέρου από το κατ' εκτίμηση κόστος αυτών συνάγεται ότι αφορά σε δαπάνες διαβίωσης συνήθεις για την οικονομική κατάσταση του κληρονομούμενου όπως αυτή περιγράφεται αναλυτικά στην έκθεση ελέγχου αλλά και ανωτέρω και είναι δυνατή η κάλυψή τους από τα τρέχοντα ετήσια εισοδήματα του κληρονομούμενου. Ως εκ των ανωτέρω, ο ως άνω προβαλλόμενος λόγος της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

ζ)η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα δεν λήφθηκαν υπόψη οι δωρεές του κληρονομούμενου σε φιλανθρωπικά ιδρύματα, απόρους και εκκλησίες ποσού 150.000 ευρώ. Ο ισχυρισμός περί δαπάνης ποσών ύψους 150.000,00€ σε δωρεές σε απόρους, εκκλησίες και φιλανθρωπικά ιδρύματα, για τις οποίες δεν συνυποβλήθηκαν έγγραφα στοιχεία απορρίπτεται ως αόριστος και αναπόδεικτος.

η) η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα δεν λήφθηκε υπόψη ότι ο κληρονομούμενος είχε αυξημένες υποχρεώσεις προερχόμενες και από την εταιρεία, και είχε προβεί σε εξόφληση αυτών (σχετικό 21)

Η προσφεύγουσα προσκομίζει στοιχεία που αφορούν σε δανειακή σύμβαση της εταιρείας με την επωνυμία «.....», η οποία ήταν εγγεγραμμένη στην Αγγλία με αριθμό και λύθηκε την, η οποία είχε την κυριότητα και την κατοχή του το με αριθμ. νηολογίου σκάφους αναψυχής τύπου Falcon με το όνομακαι με σημαίατο

οποίο δηλώνοταν στις δηλώσεις φόρου εισοδήματος του κληρονομούμενου. Επίσης προσκομίζει και έγγραφα σχετικά με έξοδα ελλιμενισμού του ως άνω σκάφους.

Ωστόσο για την ως άνω αλλοδαπή εταιρεία όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου η ελεγκτική αρχή υπέβαλε προς το τμήμα Γ Διεθνούς Διοικητικής Συνεργασίας της Διεύθυνσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων το με αριθμ.αίτημα ανταλλαγής πληροφοριών προς τις αρμόδιες φορολογικές αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου προκειμένου αφενός να προσδιορισθεί η αξία φορολογητέας κληρονομιάς περιουσίας τουκατά την ημερομηνία του θανάτου του (.....), καθώς στο πλαίσιο του ελέγχου δεν τέθηκαν υπόψη συγκεκριμένα στοιχεία από τα οποία να προσδιορίζεται σαφώς η οικονομική κατάσταση της εν λόγω εταιρείας. Συγκεκριμένα δεν τέθηκε στην διάθεση του ελέγχου ούτε βεβαίωση της εδρεύουσας στο Λονδίνο διαχειρίστριας εταιρείας με την επωνυμία για τυχόν απαιτήσεις του κληρονομούμενου από την εδρεύουσα στο Λονδίνο εταιρεία ούτε επίσης τέθηκε στην διάθεση του ελέγχου βεβαίωση από την ίδια την εταιρείαγια τις υποχρεώσεις που είχε προς τον, οι οποίες συνιστούν τόσο κληρονομιαίο στοιχείο το οποίο υπόκειται σε φόρο κληρονομιάς όσο και να προσδιορισθεί η αξία των μετοχών της μεταβιβασθείσας με γονική παροχή και δωρεά εταιρείας με την επωνυμία «.....», δεδομένου ότι διαθέσιμα στον έλεγχο λογιστικά αρχεία δεν επαρκούν για να εξευρεθεί η αξία των μετοχών της (βλ. και έκθεση ελέγχου σελ. 36 επ.).

Κατόπιν των ανωτέρω η αποσπασματική πληροφόρηση σχετικά με τις υποχρεώσεις της αλλοδαπής εταιρείας (προς τράπεζες και προς τρίτους) δεν δύναται να ληφθεί υπόψη ως αποδεικτικό στοιχείο ανάλωσης τιμήματος πώλησης ακινήτων καθώς αφενός δεν αποτελεί επίσημη και οριστική πληροφόρηση ως προς την οικονομική κατάσταση της αλλοδαπής εταιρείας κατά τον χρόνο θανάτου, αφετέρου λόγω μη ύπαρξης επίσημων στοιχείων, δεν μπορεί να αποκλεισθεί η περίπτωση η αποπληρωμή των υποχρεώσεων της εταιρείας να έχει πραγματοποιηθεί από την δραστηριότητά της και από τα διαθέσιμα στοιχεία της περιουσίας αυτής.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης έκθεση ελέγχου φόρου κληρονομιάς επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τηςμε ΑΦΜ: και την επικύρωση της με αρ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς έτους 2017 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ.

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

Υπ'αρ..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς έτους 2017:

Σύνολο για καταβολή: **92.810,90€**

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.