



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

**Αριθμός Γνωμοδοτήσεως: 407/2013**

**ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ  
(Β' ΤΜΗΜΑ)**

**Συνεδρίαση της 25-11-2013**

**Σύνθεση**

**Προεδρεύων:** Αλέξανδρος Καραγιάννης, Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

**Μέλη:** Χριστόδουλος Μπότσιος, Θεόδωρος Ψυχογιός, Ευγενία Βελώνη, Αικατερίνη Γρηγορίου, Ελένη Σβολοπούλου και Κων/να Χριστοπούλου, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

**Εισηγητής:** Πολυχρόνης Καραστεργίου, Πάρεδρος ΝΣΚ (γνώμη χωρίς ψήφο).

**Αριθμός Ερωτήματος:** Το υπ' αριθμ. πρωτ. Δ12 Α 1082216 ΕΞ 2012/24-5-2012 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών (Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων – Γενική Δνση Φορολογίας – Δνση Φορολογίας Εισοδήματος Τμήμα Α').

**Περίληψη ερωτήματος: (5<sup>ο</sup> ερώτημα στο ανωτέρω έγγραφο):**

*Εάν οι αγρότες που δεν τηρούν βιβλία του ΚΒΣ (του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. - τεκμαρτός τρόπος υπολογισμού του γεωργικού εισοδήματός τους) θεωρούνται και εξομοιώνονται με γεωργική επιχείρηση και ως εκ τούτου υπάγονται στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 41 του Κ.Φ.Ε. και σε περίπτωση καταφατικής απάντησης, εάν η υπερτίμηση που προέρχεται από τα πωλούμενα γεωργικά αγροτεμάχια, ανεξάρτητα από τον τρόπο απόκτησής τους (από επαχθή αιτία, από κληρονομιά από χρησικτησία,*

κλπ) και από το αν ιδιοχρησιμοποιήθηκαν ή όχι προστίθεται στα καθαρά κέρδη ως αυτόματη υπερτίμηση πάγιου κεφαλαίου γεωργικής επιχείρησης.

**I. Ιστορικό:** Από την ερωτώσα υπηρεσία δίδεται ο κάτωθι προβληματισμός ο οποίος ανέκυψε κατά τον έλεγχο από ειδικά συνεργεία επί υποθέσεων που αφορούν αγοραπωλησίες ακινήτων. Με βάση τον προβληματισμό αυτό τέθηκαν τα ως άνω ερωτήματα.

«Με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 41 του ΚΦΕ, μεταξύ των άλλων, ορίζεται ότι, κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος από γεωργικές επιχειρήσεις, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των άρθρων 28 παράγραφος 3 περιπτώσεις ζ' και η', 29, 30, 31, 38 και 39. Ακόμη, αν το καθαρό εισόδημα δεν μπορεί να προσδιοριστεί λογιστικώς, αυτό προσδιορίζεται τεκμαρτώσ με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά κλάδο εκμεταλλεύσεων, συντελεστές καθαρού εισοδήματος. Σε αυτά τα ακαθάριστα έσοδα δεν συμπεριλαμβάνονται μεταξύ των άλλων και η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου της επιχείρησης η οποία προστίθεται στο καθαρό εισόδημα της επιχείρησης, το οποίο προκύπτει από την εφαρμογή του συντελεστή καθαρού εισοδήματος.

Η διεύθυνση του ΚΒΣ, με το υπ' αριθμ. πρωτ. Δ 15 Α 1160852 ΕΞ 5.12.2011 σχετικό έγγραφο της μας γνώρισε ότι, δεν θεωρούνται επιτηδευματίες ο αγρότης και η αγροτική εκμετάλλευση που ορίζονται από τα άρθρα 41 και 42 του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ 248 Α'), εφόσον δεν έχουν ενταχθεί για την δραστηριότητά τους αυτή στο κανονικό καθεστώς του νόμου αυτού. Με την ΠΟΛ 1065/15.5.2010 Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και η οποία ισχύει από 1.10.2010 έγινε δεκτό ότι, οι αγρότες-παραγωγοί του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. στην περίπτωση που ασκούν και δραστηριότητα διάθεσης των αγροτικών προϊόντων τους στις λαϊκές αγορές, δραστηριότητα για την οποία εντάσσονται στην δεύτερη κατηγορία βιβλίων και στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., χαρακτηρίζονται επιτηδευματίες.

Το κέρδος από την πώληση γεωργικών αγροτεμαχίων, από αγρότες που δεν τηρούν βιβλία του ΚΒΣ - μη επιτηδευματίες (του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α.- τεκμαρτός τρόπος υπολογισμού του εισοδήματός τους) και ανεξάρτητα από τον τρόπο απόκτησής τους (από επαχθή αιτία, από κληρονομιά από χρησικτησία, κλπ) και από το αν ιδιοχρησιμοποιήθηκαν ή όχι, θεωρείται αυτόματη υπερτίμηση πάγιου κεφαλαίου

γεωργικής επιχείρησης και έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 41 του ΚΦΕ ή όχι, λαμβανομένου υπόψη ότι οι πιο πάνω αγρότες δεν θεωρούνται επιτηδευματίες. Οι προαναφερόμενες διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του ΚΦΕ, δύνανται να έχουν εφαρμογή στην περίπτωση που, από τον έλεγχο και για κάθε αγρότη χωριστά, ήθελε κριθεί ότι, η πώληση των γεωργικών αγροτεμαχίων του αποσκοπεί στην επίτευξη κέρδους και όχι στην επαύξηση της περιουσίας του;».

## II. Εφαρμοστές διατάξεις:

1. Στο **ν. 2238/1994 (ΚΦΕ)** ορίζονται, πλην άλλων, τα εξής:

**Άρθρο 28:** «2.Επιχείρηση αποτελεί και μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους, καθώς και η πώληση μέσα σε δύο χρόνια από την απόκτηση εξ επαχθούς αιτίας εδαφικών εκτάσεων που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως και έχουν μεγάλη αξία.

3. Θεωρείται ως Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις:

α) Το κέρδος από την άσκηση επιχείρησης αγοραπωλησίας ακινήτων γενικά, εκτός από τις επιχειρήσεις, που αναφέρονται στο άρθρο 34, των οποίων το καθαρό κέρδος εξευρίσκεται με ειδικό τρόπο.

Ως κέρδος θεωρείται η επιπλέον διαφορά μεταξύ της αξίας του ακινήτου το οποίο πουλήθηκε και της αξίας αυτού κατά το χρόνο της αγοράς.

Ως αξία πώλησης λαμβάνεται αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν.1249/1982 (ΦΕΚ 43 Α). Αν όμως το τίμημα που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται το αναφερόμενο σε αυτά τα συμβόλαια τίμημα. Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται:

α) Το τίμημα από τις πωλήσεις των πιο πάνω ακινήτων που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια.

β) Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος της αξίας κατά περίπτωση, που φορολογήθηκε, και της πραγματικής αξίας του ακινήτου, η οποία εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων.....

ζ) Θεωρείται ως Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και η πραγματοποιηθείσα αυτόματη υπερτίμηση του πάγιου κεφαλαίου που χρησιμοποιείται στην επιχείρηση,

*[Handwritten signature]*

καθώς και η υπερτίμηση που δεν πραγματοποιήθηκε, εφόσον αυτή έχει περιληφθεί στην απογραφή....».

**Άρθρο 40:** «1. Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που προκύπτει σε κάθε οικονομικό ή γεωργικό έτος, κατά περίπτωση και αποκτάται από την εκμετάλλευση μιας ή περισσότερων γεωργικών επιχειρήσεων κάθε είδους, όπως είναι οι αγροτικές, κτηνοτροφικές, πτηνοτροφικές, μελισσοκομικές, σηροτροφικές, δασικές, αλιευτικές κλπ

2. Οι παράγραφοι 4 και 5 του άρθρου 28 εφαρμόζονται αναλόγως και στο εισόδημα αυτής της κατηγορίας».

**Άρθρο 41 παρ. 1 και 2:**

«1. Κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος από γεωργικές επιχειρήσεις, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των άρθρων 28 παρ. 3 περιπτώσεις ζ' και η', 29, 30, 31, 38 και 39.

2. Αν το καθαρό εισόδημα δεν μπορεί να προσδιοριστεί λογιστικώς, αυτό προσδιορίζεται τεκμαρτώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά κλάδο εκμεταλλεύσεων, συντελεστές καθαρού εισοδήματος. Ως Ακαθάριστο εισόδημα λαμβάνεται η αξία των παραγόμενων προϊόντων. Για την εξεύρεση της αξίας τους τα προϊόντα αποτιμώνται σε δραχμές, με βάση τη μέση τιμή χονδρικής πώλησής τους στο χρόνο και στον τύπο της παραγωγής τους. Σε αυτά τα ακαθάριστα έσοδα δεν συμπεριλαμβάνονται τα ακόλουθα ποσά εσόδων:

α).....

β) Η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου της επιχείρησης.

γ).....

δ)

Τα ποσά των πιο πάνω περιπτώσεων α' έως δ' προστίθενται στο καθαρό εισόδημα της επιχείρησης, το οποίο προκύπτει από την εφαρμογή του συντελεστή καθαρού εισοδήματος.

2. Εξ άλλου, στο **άρθρο 2 παρ. 1 και παρ. 4 του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.)** ορίζονται τα εξής: «Δεν θεωρούνται επιτηδευματίες: α) ο αγρότης και η αγροτική εκμετάλλευση που ορίζονται από τα άρθρα 41 και 42 του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ 248 Α'), εφόσον δεν έχουν ενταχθεί για τη δραστηριότητά τους αυτή στο κανονικό καθεστώς του νόμου αυτού..... 4. Οι αγρότες και οι αγροτικές εκμεταλλεύσεις που ορίζονται από

τα άρθρα 41 και 42 του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ 248 Α'), εφόσον δεν έχουν ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς του νόμου αυτού, υποχρεούνται να εκδίδουν μόνο δελτίο αποστολής στις περιπτώσεις που ρητά ορίζεται από τον Κώδικα αυτόν».

**3. Τέλος, στα άρθρα 41 παρ. 1 και 42 παρ. 1,2,3 του ν.2859/2000 (ΦΠΑ)** ορίζονται τα εξής:

**Άρθρο 41.** Ειδικό καθεστώς αγροτών

«1. Οι αγρότες, για την παράδοση αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και για την παροχή αγροτικών υπηρεσιών, υπάγονται στο καθεστώς του άρθρου αυτού και δικαιούνται να ζητήσουν την επιστροφή του φόρου του παρόντος νόμου που επιβάρυνε τις αγορές αγαθών ή λήψεις υπηρεσιών, τις οποίες πραγματοποίησαν για την άσκηση της εκμετάλλευσής τους».

**Άρθρο 42** Αγρότες, αγροτικά προϊόντα, αγροτικές εκμεταλλεύσεις και υπηρεσίες,

«Για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 41 θεωρούνται:

1. Ως αγρότες, αυτοί που ασκούν προσωπικά ή με τα μέλη της οικογένειάς τους ή με μισθωτούς ή εργάτες τις αγροτικές εκμεταλλεύσεις και υπηρεσίες που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 3 και 4.

2. Ως αγροτικά προϊόντα, τα αγαθά που παράγονται από τους αγρότες στα πλαίσια των αγροτικών τους εκμεταλλεύσεων.

3. Ως αγροτικές εκμεταλλεύσεις:

α) η γεωργία γενικά και ιδίως η καλλιέργεια δημητριακών, κηπευτικών, καπνού, βαμβακιού, οπωροφόρων και καρποφόρων δέντρων, αρωματικών και διακοσμητικών φυτών, η αμπελουργία, η ανθοκομία, η παραγωγή μανιταριών, μπαχαρικών, σπόρων και φυτών, β) η εκτροφή ζώων γενικά, στην οποία περιλαμβάνονται ιδίως η κτηνοτροφία, η πτηνοτροφία, η κονικλοτροφία, η μελισσοκομία, η σηροτροφία και η σαλιγκαροτροφία, γ) η δασοκομία γενικά, δ) η αλιεία σε γλυκά νερά, η ιχθυοτροφία, η βατραχοτροφία, η καλλιέργεια μυδιών, στρειδιών και η εκτροφή μαλακίων και μαλακοστράκων,

ε) οι μεταποιητικές δραστηριότητες του αγρότη, που πραγματοποιούνται με συνήθη μέσα, στα πλαίσια των αγροτικών εκμεταλλεύσεων, σε προϊόντα τα οποία προέρχονται κατά κύριο λόγο από την αγροτική του παραγωγή».

**III. Ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων**

**1.** Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που αποκτάται κάθε χρόνο από την εκμετάλλευση μιάς ή περισσότερων γεωργικών εκμεταλλεύσεων κάθε είδους (άρθρ. 40 ν. 2238/1994).

Κατά ρητή διάταξη του νόμου (άρθρ. 28 παρ. 3 περ. ζ' του ν.2238/1994), ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις θεωρείται και η αυτόματη υπερτίμηση του χρησιμοποιούμενου στην επιχείρηση παγίου κεφαλαίου, η οποία έχει πραγματοποιηθεί, καθώς και εκείνη που δεν πραγματοποιήθηκε, εφόσον η τελευταία αυτή περιλήφθηκε στην απογραφή.

Για να θεωρηθεί, όμως, η αυτόματη υπερτίμηση, ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και να υπαχθεί σε φορολογία, πρέπει να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:

- Η υπερτίμηση να έχει πραγματοποιηθεί ή, αν δεν έχει πραγματοποιηθεί, να περιλήφθηκε στην απογραφή.

- Η υπερτίμηση να προέρχεται από πάγιο κεφάλαιο που χρησιμοποιείται στην επιχείρηση.

Ως υπερτίμηση πραγματοποιηθείσα θεωρείται εκείνη που έγινε οριστική με την πώληση του περιουσιακού στοιχείου.

Ο νόμος κάνει διάκριση ανάμεσα στην υπερτίμηση από πάγιο κεφάλαιο και την υπερτίμηση από κυκλοφορούν και διαθέσιμο κεφάλαιο. Έτσι, η μεν υπερτίμηση από εμπορεύσιμα στοιχεία περιλαμβάνεται αυτόματα στα έσοδα της επιχείρησης, η δε υπερτίμηση από πάγιο κεφάλαιο φορολογείται ως κέρδος κατά τη διάταξη, του άρθρου 28 § 3 περ. ζ' του ν. 2238/1994, σε συνδυασμό προς το άρθρο 41 παρ. 1 και 2 του ίδιου νόμου.

Πάγια περιουσιακά στοιχεία (πάγιο κεφάλαιο) είναι εκείνα τα στοιχεία, τα οποία, ανεξάρτητα από το χρόνο της παραμονής τους στην επιχείρηση, δεν αποτελούν αντικείμενο εμπορικής δραστηριότητας, (ακίνητα, μηχανήματα κλπ), αλλά προορίζονται για την εκμετάλλευση με σκοπό την απόκτηση εσόδων ή ιδιοχρησιμοποίηση (**ΣΤΕ 5376, 3301, 1628, 1154, 1014/1987**).

Πάγια είναι, δηλαδή, τα στοιχεία που δεν προορίζονται προς μεταπώληση, αλλά παραμένουν διαρκώς στην επιχείρηση και συμβάλλουν στην παραγωγική διαδικασία.

Ήδη, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 10 του ν.2065/1992, που άρχισαν να ισχύουν από 30.6.1992 και ενσωματώθηκαν στον ΚΦΕ (άρθρο 28 παρ. 3 περ. ζ'), η πραγματοποιηθείσα αυτόματη υπερτίμηση του παγίου κεφαλαίου που χρησιμοποιείται στην επιχείρηση θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις υποκείμενο σε φορολογία. Τέτοιο είναι και το υπερτίμημα (υπεραξία) που προκύπτει από την πώληση ακινήτου που χρησιμοποιούσε η επιχείρηση.

Ο φορολογικός νόμος δεν δίδει την έννοια της γεωργικής επιχείρησης, ορίζει όμως ότι στις γεωργικές επιχειρήσεις περιλαμβάνονται οι αγροτικές, κτηνοτροφικές, πτηνοτροφικές, μελισσοκομικές, σηροτροφικές, δασικές και αλιευτικές επιχειρήσεις, τουτέστιν αυτές που ο σκοπός τους συνίσταται στην εκμετάλλευση της γης με την ευρύτερη έννοια του όρου, είναι δε άνευ σημασίας ο βαθμός της οργανώσεως της σχετικής δραστηριότητας και η σπουδαιότητα των χρησιμοποιουμένων μέσων και εγκαταστάσεων (**ΣΤΕ 393/1966**).

Είναι, συνεπώς, προφανές ότι, όταν γίνεται λόγος για φορολόγηση εισοδήματος από γεωργική επιχείρηση, στην έννοια αυτή περιλαμβάνεται τόσο η περίπτωση όπου αυτή ασκείται ατομικώς, όσο και η περίπτωση που αυτή ασκείται με εταιρική μορφή και δη ανεξάρτητα αν η ατομικώς ασκούμενη επιχείρηση εντάσσεται στο κανονικό ή στο ειδικό καθεστώς Φ.Π.Α.. Περί ατομικής γεωργικής επιχείρησης γίνεται λόγος και στο άρθρο 1 παρ. 1 περ. γ' του ν. 4110/2013, (είναι ο νόμος που καταργεί από 1-1-14 τα άρθρ. 42, 43, 44 του ν. 2238/1994). Είναι συνεπώς προφανές ότι και ο αγρότης του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ θεωρείται και εξομοιώνεται με γεωργική επιχείρηση ατομικώς ασκούμενη, η δε διάταξη του άρθρου 2 του ΚΒΣ, η οποία είναι εν προκειμένω διαχρονικώς εφαρμοστέα και ορίζει ότι ο ως άνω αγρότης δεν θεωρείται επιτηδευματίας, έχει την έννοια ότι αυτός δεν υποχρεούται σε τήρηση βιβλίων και όχι ότι δεν ασκεί γεωργική επιχείρηση (**ΣΤΕ 1553/1995**). Περαιτέρω, για την εφαρμογή του άρθρου 28 παρ. 3 περ. ζ' του ν.2238/1994, δεν αρκεί ο αγρότης να ασκεί όντως γεωργική επιχείρηση, δεδομένου ότι η διάταξη αυτή αναφέρεται σε αυτόματη υπερτίμηση παγίου κεφαλαίου και, επομένως, στις περιπτώσεις πωλήσεων αγροτεμαχίων προσαπαιτείται όπως το πωλούμενο ακίνητο αποτελούσε πάγιο περιουσιακό στοιχείο της γεωργικής επιχείρησης και εχρησιμοποιείτο. Αν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις αυτές, τότε, κατά τη μεταβίβαση του ακινήτου, δεν τυγχάνει εφαρμογής το άρθρ. 28 παρ. 3 περ. ζ' του ν.2238/1994, οπότε το τίμημα της πωλήσεως του ακινήτου δεν προστίθεται στα

τεκμαρτώως καθοριζόμενα εισοδήματα εκ γεωργικών επιχειρήσεων, αφού δεν πρόκειται για εισόδημα από υπερτίμημα πάγιου κεφαλαίου, αλλά τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 και 3 του ίδιου νόμου, σύμφωνα με τις οποίες, εφόσον συντρέχουν οι τασσόμενες σε αυτές προϋποθέσεις, πρόκειται για εισόδημα εξ εμπορικών επιχειρήσεων προερχόμενο εκ μεμονωμένης ή συμπτωματικής πράξεως (**ΣΤΕ 3077/1995, ΣΤΕ 4457/1983, 2634/1983, ΣΤΕ 1389/1981**).

**IV.** Ενόψει των ανωτέρω, η απάντηση, κατά την ομόφωνη γνώμη του Τμήματος, είναι ότι, οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ, ασκούν γεωργική και συνεπώς η υπερτίμηση (ωφέλεια) που προέρχεται από την πώληση αγροτεμαχίων χρησιμοποιούμενων από αυτούς για παραγωγικούς σκοπούς δηλαδή από πάγια περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης) φορολογείται σύμφωνα με το άρθρο 41 παρ. 1 και 2 σε συνδυασμό με το άρθρο 28 παρ. 3 περ. ζ' του ν.2238/1994, στην περίπτωση όμως κατά την οποία τα πωλούμενα ακίνητα δεν εχρησιμοποιούνται ως πάγια περιουσιακά στοιχεία, εφαρμογή έχουν οι διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 και 3 του ίδιου νόμου, σύμφωνα με τις οποίες, εφόσον συντρέχουν οι τασσόμενες σε αυτές προϋποθέσεις, πρόκειται για φορολογητέο εισόδημα εξ εμπορικών επιχειρήσεων, προερχόμενο εκ μεμονωμένης ή συμπτωματικής πράξεως.

**ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ**

**Αθήνα 9-12-2013**

**Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ**

**Αλέξανδρος Καραγιάννης**  
**Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.**

**Ο Εισηγητής**

**Πολυχρόνης Αν.Καραστεργίου**  
**Πάρεδρος ΝΣΚ**