

ΑΝΩΤΑΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ ΚΥΠΡΟΥ  
ΔΕΥΤΕΡΟΒΑΘΜΙΑ ΔΙΚΑΙΟΔΟΣΙΑ

(Αναθεωρητική Έφεση Αρ. 109/2010)

(Υπόθεση Αρ. 318/2009)

29 Ιανουαρίου 2016

[ΝΑΘΑΝΑΗΛ, ΠΑΝΑΓΗ, ΜΙΧΑΗΛΙΔΟΥ,  
ΣΤΑΜΑΤΙΟΥ, ΟΙΚΟΝΟΜΟΥ, Δ/στές]

ΛΑΚΗΣ ΧΡΙΣΤΟΔΟΥΛΟΥ ΚΑΙ ΝΙΚΟΥ ΑΝΔΡΕΟΥ,  
ΩΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΕΣ ΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΤΟΥ  
ΚΥΠΡΙΑΝΟΥ ΣΑΒΒΑ ΚΟΥΠΠΑ,

Εφεσείοντες/Αιτητές

- ΚΑΙ -

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ

1. ΥΠΟΥΡΓΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ,
2. ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΠΡΟΣΟΔΩΝ  
(ΕΦΟΡΟΥ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΩΝ),

(Εφεσιβλήτων)

*Αντ. Γεωργιάδης, για τους Εφεσείοντες.*

*Ε. Παπαγεωργίου (κα), Δικηγόρος της Δημοκρατίας Α', για τους Εφεσίβλητους.*

---

**ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ: Η ομόφωνη απόφαση του  
Δικαστηρίου θα δοθεί από τον Δικαστή Ναθαναήλ.**

---

**Α Π Ο Φ Α Σ Η**

**ΝΑΘΑΝΑΗΛ, Δ.:** Επί της περιουσίας του αποβιώσαντος Κυπριανού Σάββα Κούππα, επιβλήθηκε στις 30.1.2007 φορολογία με την οποία καθορίστηκε ως φόρος κληρονομίας το ποσό των ΛΚ416.063 επί περιουσίας καθαρής αξίας ΛΚ966.806 με τόκο 9% από 27.8.1998 μέχρι 31.12.2006 και 8% από 1.1.2007 μέχρι εξόφλησης.

Από τους διαχειριστές της περιουσίας του αποβιώσαντος υπεβλήθη στις 28.2.2007 ένσταση αναφορικά με την αποτίμηση της ακίνητης ιδιοκτησίας, καθώς και το χρόνο έναρξης του υπολογισμού του τόκου. Ως αποτέλεσμα της ένστασης, εκδόθηκε στις 2.11.2007 ειδοποίηση τροποποιημένης φορολογίας με την οποία η καθαρή αξία της περιουσίας αποτιμήθηκε στις ΛΚ854.306, με τους ίδιους τόκους όπως και

προηγουμένως και με αναλογούντα φόρο κληρονομίας στο ποσό των ΛΚ365.437. Οι διαχειριστές δεν προσέβαλαν την ειδοποίηση της τροποποιηθείσας φορολογίας με προσφυγή στο Ανώτατο Δικαστήριο, παρά το γεγονός ότι στη σχετική ειδοποίηση επισύρετο η προσοχή τους στο δικαίωμα καταχώρησης προσφυγής με βάση το άρθρο 42 του περί Φορολογίας των Κληρονομιών Νόμου αρ. 67/62, ως τροποποιήθηκε.

Ο εκ των διαχειριστών της περιουσίας Λάκης Χριστοδούλου, απέστειλε στις 8.2.2008 επιστολή στο Υπουργείο Οικονομικών με την οποία αιτήθηκε την αναθεώρηση της φορολογίας για τους λόγους που εκεί εξηγεί. Το Υπουργείο Οικονομικών απευθύνθηκε στον Έφορο Φόρου Κληρονομιών για τις απόψεις του και ο Γενικός Διευθυντής του Υπουργείου Οικονομικών επανήλθε με σχετική επιστολή του ημερ. 9.1.2009, απορρίπτοντας το αίτημα για αναθεώρηση με το αιτιολογικό ότι δεν είχαν προκύψει οποιοιδήποτε λόγοι που να δικαιολογούσαν αναθεώρηση της φορολογίας.

Η απάντηση αυτή αποτέλεσε αντικείμενο προσφυγής, η οποία και απορρίφθηκε στις 10.6.2010, με το πρωτόδικο Δικαστήριο να είχε συμφωνήσει με την προδικαστική ένσταση της εφεσίβλητης Δημοκρατίας, ότι η μόνη εκτελεστή διοικητική πράξη ήταν εκείνη με ημερομηνία 2.11.2007, με την οποία ο Έφορος Φόρου Κληρονομιών επέβαλε τροποποιημένη

φορολογία. Το Δικαστήριο έκρινε ότι η προσβαλλόμενη πράξη ημερ. 9.1.2009, επιβεβαίωσε απλώς την προηγούμενη απόφαση του Εφόρου, τα δε τεθέντα ζητήματα προς αναθεώρηση της φορολογίας είχαν ήδη λυθεί με την απόφαση ημερ. 2.11.2007, η οποία ως μη προσβληθείσα διά προσφυγής, παρέμεινε αλώβητη.

Με την υπό κρίση έφεση τίθενται τρεις λόγοι προς ανατροπή της πρωτόδικης κρίσης. Αφορούν στην ουσία την αμφισβήτηση της θέσης του πρωτοδίκου Δικαστηρίου ότι η προσβληθείσα πράξη ημερ. 9.1.2009, δεν συνιστούσε εκτελεστή διοικητική πράξη, αλλά ήταν απλώς βεβαιωτική της προηγούμενης απόφασης ημερ. 2.11.2007. Οι εφεσείοντες θεωρούν λανθασμένη την κρίση του Δικαστηρίου ότι ο Υπουργός Οικονομικών, ο οποίος ήταν ο πρώτος καθ' ου η αίτηση στην προσφυγή, ήταν αναρμόδιο όργανο με συνακόλουθη επίπτωση ότι δεν μπορούσε να επιβεβαιώσει απόφαση άλλου οργάνου και συγκεκριμένα του Εφόρου Κληρονομιών, ο οποίος ήταν ο δεύτερος καθ' ου η αίτηση στην προσφυγή. Κατά τη θέση των εφεσείοντων, υπήρξε με την προσβαλλόμενη πράξη συναπόφαση του Υπουργείου Οικονομικών και του Εφόρου Φόρου Κληρονομιών και μάλιστα υπό το φως εξέτασης όχι μόνο της νομικής πτυχής της υπόθεσης, αλλά και των όλων γεγονότων που περιέβαλλαν την επιβληθείσα φορολογία. Το πρωτόδικο Δικαστήριο περαιτέρω έσφαλε στην κρίση του ότι δεν επιλύθηκε με την προσβαλλόμενη πράξη ο χρόνος έναρξης της επιβολής του τόκου επί της φορολογίας. Υπήρχαν πλείστα όσα δεδομένα

ενώπιον του Εφόρου Φόρου Κληρονομιών, τα οποία αβίαστα έδειχναν, κατά τους εφεσείοντες, ότι υπήρχε συνεχιζόμενη εξέταση του θέματος ως προς την ημερομηνία έναρξης της επιβολής του τόκου, η δε προσβαλλόμενη πράξη ημερ. 9.1.2009, δεν τα έλαβε υπόψη από πλευράς πραγματικής μαρτυρίας, αλλά ούτε και την επί τούτων νομική επιχειρηματολογία.

Η εφεσίβλητη Δημοκρατία αμφισβητώντας τους λόγους έφεσης θεωρεί ότι η αποκλειστική αρμοδιότητα για την επιβολή φόρου κληρονομίας κείται με τον Έφορο Φόρου Κληρονομιών που είναι στην ουσία ο Διευθυντής του Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων, η απόφαση του οποίου, επιβάλλοντας την τροποποιημένη φορολογία, ήταν και η μόνη εκτελεστή διοικητική πράξη την οποία οι εφεσείοντες ως διαχειριστές της περιουσίας παρέλειψαν να προσβάλουν. Ο Υπουργός Οικονομικών ουδεμία εκ του Νόμου εξουσία έχει να εξετάσει ή να αναθεωρήσει επιβληθείσα φορολογία και γι' αυτό το λόγο, το αίτημα που απεστάλη από τον ένα εκ των δύο διαχειριστών παραπέμφθηκε από το Υπουργείο Οικονομικών στον Έφορο Φόρου Κληρονομιών.

Η απάντηση του Υπουργείου Οικονομικών ημερ. 9.1.2009, δόθηκε από το Υπουργείο λόγω του ότι η επιστολή απευθύνθηκε κοντά του. Κατά τα άλλα, η πρωτόδικη κρίση είναι ορθή στο ότι ουδεμία νέα πράξη της διοικήσεως ήλθε στην επιφάνεια με τη δοθείσα απάντηση, η οποία επιβεβαίωσε απλώς την προηγούμενη

και μόνη εκτελεστή πράξη ημερ. 2.11.2007, η οποία και είχε αποφασίσει και το θέμα έναρξης της επιβολής τόκου επί της φορολογίας.

Η εφεσίβλητη Δημοκρατία επιδιώκει επίσης με αντέφεση της, απόφαση της Ολομέλειας με την οποία να δηλώνεται ότι καθόσον αφορά το Υπουργείο Οικονομικών, η απάντηση που δόθηκε δεν είχε οποιαδήποτε επίπτωση και ήταν μια απλή απάντηση πληροφοριακού περιεχομένου και μόνο. Το Δικαστήριο λανθασμένα περιορίστηκε στην κρίση ότι η απόφαση ημερ. 9.1.2009, είναι βεβαιωτική της προηγούμενης εκτελεστής απόφασης του Εφόρου Φόρου Κληρονομιών.

Έχοντας εξετάσει τα δεδομένα της υπόθεσης είναι πρόδηλο ότι το πρωτόδικο Δικαστήριο ορθά αποδέχθηκε την προδικαστική ένσταση περί της έλλειψης εκτελεστότητας της προσβαλλόμενης πράξης. Τα γεγονότα έδειχναν ότι μετά την αρχική επιβολή της φορολογίας επί της εκτιμηθείσας καθαρής αξίας της περιουσίας, έγινε αποδεκτή ένσταση των εφεσειόντων ώστε να είχε επιβληθεί στις 2.11.2007 νέα τροποποιηθείσα φορολογία και μάλιστα μετά από συμφωνία ως αποτέλεσμα συζήτησης και συμβιβασμού. Ο σχετικός Νόμος προβλέπει στα άρθρα 37 και 38 ότι πρόσωπο δικαιούται να υποβάλει ένσταση εναντίον της βεβαίωσης ή ειδοποίησης φορολογίας εντός τριάντα ημερών, μετά δε την τροποποιημένη ειδοποίηση φορολογίας προβλέπεται από το άρθρο 42 η προσφυγή στο

Ανώτατο Δικαστήριο. Οι εφεσείοντες ως διαχειριστές της περιουσίας άσκησαν το πρώτο δικαίωμα, αυτό της καταχώρησης ένστασης, όχι όμως και το δεύτερο δικαίωμα, αυτό της προσφυγής στο Ανώτατο Δικαστήριο. Έπειται ότι η τροποποιηθείσα φορολογία ως η εκτελεστή πράξη που προέκυψε μετά την καταχώρηση της ένστασης, παρέμεινε τελεσίδικη εφόσον δεν αμφισβητήθηκε με προσφυγή.

Η επιστολή που απεστάλη από τον ένα εκ των διαχειριστών στο Υπουργείο Οικονομικών επιδιώκοντας αναθεώρηση της τροποποιηθείσας φορολογίας, αναθεώρηση που επιδίωκε την ακύρωση του υπολογισμού του τόκου επί του καταβλητέου ποσού της περιουσίας, ήταν μια απλή χαριστική αίτηση, η οποία ουδεμία νόμιμη επίπτωση μπορούσε να έχει, εφόσον όχι μόνο δεν καταχωρήθηκε προσφυγή επί της τροποποιηθείσας φορολογίας, αλλά και ουδεμία εξουσία είχε δυνάμει των σχετικών προνοιών της νομοθεσίας το Υπουργείο Οικονομικών προς αναθεώρηση φορολογίας που εμπίπτει στην αποκλειστική αρμοδιότητα του Εφόρου Φόρου Κληρονομιών. Το άρθρο 3 του Νόμου αρ. 67/62 είναι επί του προκειμένου σαφέστατο. Η επιστολή ημερ. 8.2.2008 προς τον Γενικό Διευθυντή του Υπουργείου Οικονομικών δεν ήταν τίποτε άλλο παρά μια απλή αίτηση αναθεώρησης χωρίς οποιοδήποτε νομικό υπόβαθρο και χωρίς να επιφέρει οποιαδήποτε έννομα αποτελέσματα. Όπως έχει αναφερθεί από τη νομολογία, με ενδεικτικές τις αποφάσεις *Cyprus Bureau of Shipping v. Υπουργού Οικονομικών κ.ά.*

(2000) 3 Α.Α.Δ. 491, *Punting Transport Ltd v. Δημοκρατίας*  
 (2001) 3 Α.Α.Δ. 737 και *Marfin Popular Bank Plbl. Co Ltd v. Υπουργείον Εμπορίας, Βιομηχανίας και Τουρισμού κ.ά.* (2011) 3 Α.Α.Δ. 851, η απλή αίτηση θεραπείας ή χαριστική προσφυγή χωρίς την παροχή νέων στοιχείων για ουσιαστική επανεξέταση δεν οδηγεί σε εκτελεστή απόφαση. Ούτε και η νομική επιχειρηματολογία χωρίς την προσθήκη ή υποβολή νέων πραγματικών στοιχείων αποτελεί αφετηρία για ουσιαστική επανεξέταση. Δεν είναι εδώ η περίπτωση ενδικοφανούς ή ιεραρχικής προσφυγής προβλεπόμενης εκ του Νόμου οπότε και η απόφαση επ' αυτής θα αποτελούσε και την τελική προσβλητέα και μόνη εκτελεστή διοικητική πράξη, (δέστε *Πορίσματα του Συμβουλίου της Επικρατείας 1929-1959*, σελ. 116-117 και 240 και *Ε.Π. Σπηλιωτόπουλον: Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου* 12<sup>η</sup> έκδ., Τόμος I, σελ. 269-270, παρ. 252).

Από την επιστολή ημερ. 8.2.2008 προκύπτει εμμονή των διαχειριστών σε θέματα που είχαν ήδη συζητηθεί με απόληξη την τροποποιηθείσα φορολογία. Όλα δε τα γεγονότα τα οποία αναφέρονται στην επιστολή και επ' αυτών επιχειρηματολόγησε και ο ευπαίδευτος συνήγορος των εφεσειόντων κατά τη συζήτηση της έφεσης, ήσαν υπόψη της διοίκησης και δη του Εφόρου Φόρου Κληρονομιών γι' αυτό και στην επιστολή γίνεται λόγος ότι ο Έφορος δεν είχε «επαρκώς» υπόψη τα γεγονότα ή τη νομική επιχειρηματολογία. Είναι ενδεικτικό ότι μετά την ένσταση ημερ. 28.2.2007 επί της αρχικής φορολογίας που

αφορούσε και τα δύο θέματα, ήτοι, την υψηλή αποτίμηση της περιουσίας αφενός και τον χρόνο υπολογισμού του τόκου αφετέρου, ότι αυτά συζητήθηκαν από τους διαχειριστές ενώπιον του Εφόρου και συναφώς η Ειδοποίηση Τροποποιημένης Φορολογίας ρητώς καταγράφει ότι η τροποποίηση επήλθε μετά από τη συμφωνία των διαχειριστών. Η τροποποίηση αφορούσε τη μείωση του φορολογητέου ποσού της περιουσίας, τέθηκαν δε επ' αυτού και οι αναλογούντες φόροι. Επομένως επιβλήθηκαν οι τόκοι, οι οποίοι και συζητήθηκαν με τον Έφορο, εφόσον το θέμα περιλαμβανόταν στην ένσταση, ο δε Έφορος ζήτησε την παρουσίαση στοιχείων δικαιολογούντων αυτήν. Σχετική είναι η επιστολή ημερ. 16.3.2007 του Εφόρου προς τους διαχειριστές. Πέραν της συζήτησης που έγινε, αποκτά σημασία και η επιστολή των διαχειριστών ημερ. 24.10.2007, με αναφορά στην υποβληθείσα ένσταση ημερ. 28.2.2007, ότι «..... για σκοπούς συμβιβασμού και οριστικής διευθέτησης της υπόθεσης, προτείνομε όπως η εκτιμηθείσα αξία των ακινήτων της περιουσίας από το γραφείο σας μειωθεί κατά 15-20%». Ο συμβιβασμός ο οποίος τελικώς επετεύχθη διέπεται από το άρθρο 40 του Νόμου.

Όλα τα δεδομένα επομένως είχαν τεθεί ενώπιον του Εφόρου ή έπρεπε να είχαν τεθεί και η επιστολή ημερ. 12.11.2008 του Προϊσταμένου του Γραφείου Φόρου Κληρονομιών προς τον Διευθυντή Εσωτερικών Προσόδων είναι αρκούντως διαφωτιστική και απαντά σε όλα τα θέματα που

επαναλαμβάνονται με την έφεση. Ιδιαίτέρως μνημονεύονται οι παραγράφοι (2) και (3) της σελ. 2 της επιστολής, οι οποίες έχουν ως εξής:

- «2) Ακολούθησαν συζητήσεις μεταξύ του Γραφείου και του διαχειριστή κου Χριστοδούλου όπου παρά την αντίθεση του στην θέση μας για μη ικανοποίηση του αιτήματος τους, αναφορικά με τους τόκους, πρότεινε συμβιβασμό και οριστική διευθέτηση με μείωση της αξίας της περιουσίας κατά 15-20%.
- 3) Με βάση το (2) πιο πάνω, έγινε αναθεωρημένη φορολογίας με συμφωνία.»

Από όλα τα πιο πάνω προκύπτει ότι καθόσον αφορά το Υπουργείο Οικονομικών, αυτό αναρμοδίως το ενέπλεξαν οι διαχειριστές και είναι εύστοχη η παρατήρηση της εφεσίβλητης Δημοκρατίας στο περίγραμμα της ότι ο σχετικός Νόμος δεν προβλέπει οπουδήποτε περί υποβολής ενστάσεως στον Υπουργό Οικονομικών, ο οποίος και δεν έχει οποιανδήποτε εξουσία να αποφασίσει επί ζητήματος που άπτεται της επιβολής φόρου κληρονομίας ή και τόκων επί του ποσού που επιβάλλεται ως φόρος. Η επίπτωση αυτής της αναρμοδιότητας είναι το ότι η απάντηση που δόθηκε από το Υπουργείο Οικονομικών δεν μπορεί να θεωρηθεί ως βεβαιωτική της προηγούμενης απόφασης ημερ. 2.11.2007, με την οποία εκδόθηκε ειδοποίηση τροποποιημένης φορολογίας, στο βαθμό δε που το πρωτόδικο Δικαστήριο χαρακτήρισε την απόφαση ως βεβαιωτική υπέπεσε

σαφώς σε λάθος αρχής, εφόσον αναρμόδιο όργανο δεν μπορεί εν πάση περιπτώσει να βεβαιώσει πράξη άλλου αρμοδίου οργάνου.

Στο βαθμό που η προσβαλλόμενη πράξη εμπεριέχει απόφαση του ιδίου του Εφόρου Φόρου Κληρονομιών, αυτή σαφώς και είναι βεβαιωτική πράξη της προηγούμενης απόφασης για τους λόγους που έχουν ήδη εκτεθεί ανωτέρω. Σύμφωνα με πάγια νομολογία, η βεβαιωτική πράξη δεν έχει εκτελεστό χαρακτήρα με αποτέλεσμα απαραδέκτως να προσβάλλεται, (*Στέλιος Γεωργίου v. Δημοκρατίας* (2003) 3 Α.Α.Δ. 559, *Marfin Popular Bank Public Co. Ltd v. Υπουργείου Εμπορίου, Βιομηχανίας και Τουρισμού* (2011) 3 Α.Α.Δ. 851 και *Μιχάλης Αρτεμίου v. Δημοκρατίας*, υπόθ. αρ. 97/2013, ημερ. 30.9.2015),

Στη σχετικά πρόσφατη απόφαση της Ολομέλειας στη *Σασακάρος v. Δημοκρατίας*, Α.Ε. αρ. 177/2009, ημερ. 2.4.2014, επαναβεβαιώθηκε η αρχή ότι χρειάζονται νέα δεδομένα που είτε προϋπήρχαν και για κάποιο λόγο δεν είχαν τεθεί ενώπιον της διοίκησης και για πρώτη φορά λαμβάνονται υπόψη, είτε ανέκυψαν μετά, που επηρεάζουν, κατά τον διοικούμενο, την παραγωγή της πράξης, επιδιώκοντας επανεξέταση της, (*Ζίττης v. Δημοκρατίας* (1988) 3 Α.Α.Δ. 394 και *Lavar Shipping Co. Ltd v. Δημοκρατίας* (2013) 3 Α.Α.Δ. 260). Μόνο όπου τίθενται νέα δεδομένα, τα οποία και αυστηρώς κρίνονται ώστε να μη δημιουργείται πλασματικά νέα προθεσμία, (*Στασινόπουλος: Δίκαιον Διοικητικών Διαφορών* 4<sup>η</sup> έκδ. σελ. 176), η διοίκηση είναι

υποχρεωμένη να τα διερευνήσει ώστε να παραχθεί νέα διοικητική πράξη, (*IMCS Intercollege Ltd v. Αρχής Ανάπτυξης Ανθρώπινου Δυναμικού* (2008) 3 Α.Α.Δ. 296).

Υπό το φως όλων των ανωτέρω, η έφεση απορρίπτεται και η αντέφεση γίνεται δεκτή στη βάση της οποίας εκδίδεται απόφαση ότι η προσβαλλόμενη πράξη, καθόσον αφορά το Υπουργείο Οικονομικών, ήταν μια απλή απάντηση χωρίς οποιαδήποτε νομική επίπτωση.

Έξοδα επί της εφέσεως και αντεφέσεως επιδικάζονται ομού υπέρ της εφεσίβλητης Δημοκρατίας και εναντίον των εφεσειόντων, όπως θα υπολογιστούν από τον Πρωτοκολλητή και εγκριθούν από το Δικαστήριο.

Δ.

Δ.

Δ.

Δ.

/ΕΘ