

ΑΝΩΤΑΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ ΚΥΠΡΟΥ
ΔΕΥΤΕΡΟΒΑΘΜΙΑ ΔΙΚΑΙΟΔΟΣΙΑ

ΑΝΑΘΕΩΡΗΤΙΚΗ ΕΦΕΣΗ ΑΡ. 165/2011

9 Ιουνίου, 2017

**[ΠΑΜΠΑΛΛΗ, ΠΑΡΠΑΡΙΝΟΥ, ΣΤΑΜΑΤΙΟΥ, ΨΑΡΑ-
ΜΙΑΤΙΑΔΟΥ, ΠΟΥΓΙΟΥΡΟΥ, Δ/ΣΤΕΣ]**

ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ ΣΑΡΔΟΣ, ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΗΣ ΤΗΣ
ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΤΗΣ ΑΠΟΒΙΩΣΑΣΑΣ ΜΙΡΑΝΤΑΣ ΣΑΡΔΟΥ

Εφεσείων/αιτητής

ΚΑΙ

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ ΜΕΣΩ

ΕΦΟΡΟΥ ΦΟΡΟΥ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΩΝ

Εφεσιβλήτου/καθ' ου η αίτηση

.....

Δ. Στεφανίδης, για τον εφεσείοντα

Ε. Συμεωνίδου (κα) Δικηγόρος της Δημοκρατίας, για τον εφεσίβλητο

.....

Παμπαλλής, Δ: Την ομόφωνη απόφαση του Δικαστηρίου

θα δώσει η Δικαστής Πούγιουρου

.....

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Α. ΠΟΥΓΙΟΥΡΟΥ, Δ: Επί της περιουσίας της Μιράντας Σάρδου, που απεβίωσε στις 25/5/1999, επιβλήθηκε στις 15/3/10 Φόρος Κληρονομιάς εκ €28.913,00 επί περιουσίας καθαρής αξίας εκ €200.736,00 με τόκο 8% ετησίως από 6/3/09 μέχρι 31/12/09 και 5,35% από 1/1/10 μέχρι εξόφλησης.

Ο τελικός καθορισμός του ύψους του φόρου ήταν επεισοδιακός και προέκυψε μετά από ενστάσεις, συζητήσεις και ανταλλαγή επιστολών μεταξύ του διαχειριστή της περιουσίας της αποβιώσασας και του Γραφείου Φόρου Κληρονομιάς. Το ιστορικό της διαφοράς είναι παραδεκτό από τα εμπλεκόμενα μέρη. Η διαφωνία προέκυψε με την αμφισβήτηση από μέρους του διαχειριστή της περιουσίας (εφεσείοντα) στοιχείων που συμπεριλήφθησαν στην καθαρή αξία της περιουσίας που, κατά τη γνώμη του, εξαιρούντο καθώς και των εκπτώσεων που δικαιούτο η περιουσία. Για σκοπούς καλύτερης κατανόησης κρίνουμε σκόπιμο να παραθέσουμε συνοπτικά τα γεγονότα της υπόθεσης.

Στις 14/2/00 υποβλήθηκε από τον εφεσείοντα Δήλωση Περιουσίας στο

Γραφείο Φόρου Κληρονομίας σ' όσον αφορά την περιουσία της αποβιώσασας και την ίδια ημέρα με επιστολή (Έντυπο 131) του ζητήθηκε να παρουσιάσει Βεβαίωση από το Γραφείο Φόρου Εισοδήματος ότι όλες οι φορολογικές υποχρεώσεις της αποβιώσασας έχουν διευθετηθεί. Δεν υπήρξε ανταπόκριση και το Γραφείο Φόρου Κληρονομίας επανήλθε με την επιστολή του, ημερ. 31/1/08. Τελικά το Γραφείο Είσπραξης Φόρων Λεμεσού με επιστολή του ημερ. 21/5/08 πληροφόρησε ότι δεν οφείλεται οποιοσδήποτε φόρος, μετά από εξέταση των φορολογικών υποχρεώσεων της αποβιώσασας. Ακολούθησε στις 9/10/08 η αποστολή επιστολής στον εφεσείοντα να παρουσιάσει στο γραφείο Φόρου Κληρονομίας στοιχεία για περιουσία που είχε εντοπιστεί επ' ονόματι της αποβιώσασας και δεν είχε δηλωθεί με την αρχική δήλωση περιουσίας από τον ίδιο. Αφού έγινε έρευνα σε σχέση με την περιουσία της αποβιώσασας εκδόθηκε η ειδοποίηση επιβολής φόρου κληρονομίας για το ποσό των €65.784,00 επί περιουσίας καθαρής αξίας εκ €390.000,00 (η πρώτη ειδοποίηση).

Στις 14/11/08 υπεβλήθη ένσταση από τον εφεσείοντα και κατόπιν παράκλησης του ιδίου του αποστάληκαν από το Γραφείο Φόρου Κληρονομίας τα στοιχεία της περιουσίας που δεν είχε δηλώσει, μαζί με τη σχετική αναφορά στη σχετική νομοθεσία. Το Γραφείο Φόρου

Κληρονομιάς ζήτησε στη συνέχεια από τον εφεσείοντα, στη βάση του άρθρου 39 του περί Φορολογίας των Κληρονομιών Νόμου, την παρουσίαση αποδεικτικών στοιχείων προς υποστήριξη της ένστασης του. Στις 30/1/09, αφού προηγήθηκε η εξέταση όλων των στοιχείων, αποστάληκε στον εφεσείοντα νέα ειδοποίηση επιβολής φορολογίας για το ποσό των €27.937,00 επί καθαρής αξίας περιουσίας Λ.Κ. 135.193,00 (η δεύτερη ειδοποίηση).

Ο εφεσείων προφανώς μη ικανοποιημένος από την αναθεωρημένη φορολογία επανήλθε με την επιστολή του ημερ. 2.2.09 προβάλλοντας διάφορα σχόλια και ισχυρισμούς, οπότε το Γραφείο Φόρου Κληρονομιάς μετά από μελέτη των ισχυρισμών και των επιχειρημάτων του εφεσείοντα, με την επιστολή του ημερ. 6.2.09 προέβη σε ανάκληση της απόφασης του ημερ. 30.1.09. Με την ίδια επιστολή πληροφορούσε ταυτόχρονα τον εφεσείοντα για τη νέα του απόφαση επί της ένστασης (η τρίτη ειδοποίηση), όπου η καθαρή αξία της περιουσίας παρέμεινε μεν η ίδια δηλαδή στο ποσό των Λ.Κ. 135.93,00 αλλά ο οφειλόμενος φόρος αυξήθηκε σε €35.870,00, λόγω αφαίρεσης της έκπτωσης των €7.933,00 για σύντομη κληρονομική διαδοχή που είχε γίνει στη δεύτερη ειδοποίηση. Επί του υπολογισθέντα φόρου των €35.870,00 επιβλήθηκε τόκος προς 9% ετησίως από 25/11/00 μέχρι 31/12/06 και 8% από 1/1/07

μέχρι 21/5/08 μαζί με ποσοστό εκ 8% από 3/3/09 μέχρι πλήρους εξόφλησης. Επί της απόφασης αυτής καταχωρήθηκε η προσφυγή με αρ. 396/09 η οποία όμως στη συνέχεια αποσύρθηκε, ως άνευ αντικειμένου, εφόσον μετά από επανεξέταση εκδόθηκε στις 15/3/10 νέα ειδοποίηση τροποποιημένης φορολογίας (η τέταρτη ειδοποίηση), αυτή τη φορά για το ποσό των €28.913,00 επί καθαρής αξίας περιουσίας Λ.Κ.117.486,00 (ισάξιο σε €200.736), πλέον τόκοι. Κατά της τελευταίας φορολογίας καταχωρήθηκε η προσφυγή με αρ. 665/10 η οποία και απορρίφθηκε από το πρωτόδικο Δικαστήριο με την απόφαση του ημερ. 13/10/11. Η απόφαση αυτή συνιστά το αντικείμενο της υπό κρίση έφεσης.

Με την έφεση τίθενται δεκαέξι συνολικά λόγοι έφεσης προς ανατροπή της πρωτόδικης κρίσης που περιστρέφονται κυρίως γύρω από την κατάληξη του Δικαστηρίου να αποδεχθεί διάφορα στοιχεία περιουσίας ότι εμπίπτουν εντός της εννοίας της καθαρής περιουσίας για σκοπούς επιβολής φόρου κληρονομίας και να θεωρήσει τον εφεσείοντα υπεύθυνο για την καθυστέρηση που παρατηρήθηκε στην επιβολή φορολογίας, αντί την εφεσίβλητη. Για σκοπούς ευκολίας θα εξετάσουμε, όπου είναι δυνατό, τους λόγους κατά ομάδες ανάλογα με το θέμα που εγείρει ο κάθε ένας.

Με τους λόγους έφεσης 2 και 3 αμφισβητείται η κρίση του πρωτόδικου Δικαστηρίου ότι στο στάδιο των διευκρινίσεων έγιναν αποδεκτά από τον εφεσείοντα το κονδύλι των Λ.Κ. 10.010 που αφορά σε κατάθεση της αποβιώσασας στο εξωτερικό και άλλα δύο κονδύλια εκ Λ.Κ. 10.010 το καθένα που αντιπροσωπεύουν δωρεές στα δυο παιδιά της αποβιώσασας σε λογαριασμό του εξωτερικού.

Σημειώνεται ότι τα ποσά αυτά συνιστούν μέρος της περιουσίας της αποβιώσασας, σύμφωνα με την Βεβαίωση Φορολογίας ημερ. 15/3/10 (τέταρτη ειδοποίηση).

Παραθέτουμε αυτούσιο το απόσπασμα από την πρωτόδικη απόφαση που αναφέρεται στα πιο πάνω κονδύλια:

«2. Ποσό 10.010 που αφορά κατάθεση εξωτερικού, το οποίο αναφέρει ο Έφορος αλλά δεν αναφέρει ο Αιτητής. Κατά τις διευκρινίσεις ο Αιτητής δεν αμφισβήτησε το ποσό αυτό, το οποίο και εν πάση περιπτώσει δικαιολογείται από τα Κυανά 109(α)(δ)(ε) στο φάκελο τα οποία αποτελούν επιστολή της αποβιώσασας στην Τράπεζα και επιστολές της Τράπεζας προς την αποβιώσασα και τον Αιτητή. Ούτε αυτό το στοιχείο λοιπόν θα με απασχολήσει περαιτέρω.

3. Τα ίδια ισχύουν ως προς δύο δωρεές 10.010 εκάστη σε λογαριασμό εξωτερικού, τις οποίες αναφέρει ο Έφορος αλλά δεν αναφέρει ο Αιτητής. Κατά τις διευκρινίσεις και πάλι ο Αιτητής δεν αμφισβήτησε τις δωρεές και τα ποσά αυτά, τα οποία επίσης βεβαιώνονται από τα

Κυανά 109(α)(δ)(ε) αφού αφορούν τον ίδιο λογαριασμό. Ούτε με αυτό το στοιχείο θα ασχοληθώ λοιπόν περαιτέρω.»

Έχουμε ανατρέξει στο πρακτικό της πρωτόδικης διαδικασίας ημερ. 5/10/11 όπου στο στάδιο των διευκρινίσεων ο εφεσείοντας, μέσω δηλώσεων του δικηγόρου του, παραδέχεται την ύπαρξη του ποσού των Λ.Κ. 10.010,00 σε λογαριασμό της αποβιώσασας στο εξωτερικό κατά την ημερομηνία θανάτου της και ότι η αποβιώσασα είχε προβεί σε δωρεά εκ του ίδιου λογαριασμού ποσού εκ Λ.Κ. 10.010,00 στο κάθε ένα από τα δύο παιδιά της. Εκείνο που αμφισβήτησε κατά τις διευκρινίσεις της πρωτόδικης διαδικασίας ο εφεσείων, ήταν την συμπερίληψη των ποσών αυτών στην καθαρή αξία της περιουσίας της αποβιώσασας. Ήταν εισήγηση του ότι τα ποσά αυτά του λογαριασμού στο εξωτερικό προέρχοντο από κερδαινόμενο εισόδημα στο Μπαχρέϊν του προαποβίωσαντος συζύγου της μητέρας του, πατέρα του εφεσείοντα, οπότε δεν υπόκειται σε φορολόγηση ο λογαριασμός αυτός στην Κύπρο.

Από τα στοιχεία του φακέλου και τα τεκμήρια που κατατέθηκαν κατά την πρωτόδικη διαδικασία διαπιστώνεται ότι οι δυο δωρεές εκ Λ.Κ. 10.010,00 η κάθε μια προς τα παιδιά της αποβιώσασας το Δεκέμβρη του 1998, δηλαδή περίπου 5 μήνες πριν το θάνατο της, προήλθαν από

κατάθεση της ίδιας στο εξωτερικό. Διαπιστώνεται επίσης η κατάθεση επ' ονόματι της σε λογαριασμό στο εξωτερικό του ποσού των Λ.Κ. 10.010,00 κατά την ημερομηνία του θανάτου της. Παραθέτουμε κατωτέρω την έννοια της «περιουσίας», όπως καθορίζεται στο άρθρο 2 του περί Φορολογίας των Κληρονομιών Νόμου του 1962, επί της οποίας επιβάλλεται φόρος κληρονομίας:

«2(1)(α) εις την περίπτωσιν αποθανόντος προσώπου, όπερ κατά τον χρόνον του θανάτου αυτού είχε την κατοικία του (domicile) εν τη Δημοκρατία, πάσαν περιουσίαν είτε τελούσαν εν καταπιστεύματι (settled) είτε μη (not settled), περιερχομένην επί τω θανάτω του εις άλλους, εξαιρέσει περιουσίας δημιουργηθείσης εν τη Δημοκρατία μετά την 1^η Ιανουαρίου, 1976, εξ εμβασμάτων εκ του εξωτερικού, εφ' όσον ο Έφορος ικανοποιείται ότι το πρόσωπον τούτο καθ' οιονδήποτε χρόνον προ του θανάτου αυτού ήτο μονίμως εγκατεστημένον (permanent resident) εκτός της Δημοκρατίας.

(β) εις την περίπτωσιν αποθανόντος προσώπου, όπερ δεν είχε την κατοικίαν του (domicile) εν τη Δημοκρατία, πάσαν εν τη Δημοκρατία περιουσίαν, είτε τελούσαν εν καταπιστεύματι (settled) είτε μη (not settled), ήτις επί τω θανάτω του παρέρχεται εις άλλους.»

Δεν τέθηκε ενώπιον του πρωτόδικου Δικαστηρίου οτιδήποτε που να κατατείνει ότι η αποβιώσασα ήταν μονίμως εγκατεστημένη εκτός Κύπρου ώστε η επ' ονόματι της κατάθεση του ποσού των Λ.Κ. 10.010,00 να εξαιρείται φορολογίας. Από την άλλη, η δωρεά εκ Λ.Κ. 10.010,00 στο κάθε παιδί της θεωρείται επίσης, σύμφωνα με το άρθρο 7(6) του Περί Φορολογίας των Κληρονομιών Νόμου, ως περιουσία που λογίζεται ότι περιέρχεται σε άλλους μετά το θάνατο για σκοπούς φορολογίας. Δεν

παρουσιάστηκε κανένα στοιχείο ότι η επ' ονόματι της αποβιώσασας κατάθεση του ποσού των Λ.Κ. 10.010,00 και οι δυο δωρεές εκ Λ.Κ. 10.010,00 εκάστη προς τα παιδιά της εξαιρούνται από την «περιουσία» της για σκοπούς φορολογίας, όπως καθορίζεται στο Νόμο, γι' αυτό και οι λόγοι έφεσης 2 και 3 δεν μπορούν να πετύχουν και απορρίπτονται.

Ως προς το λόγο έφεσης 4 ότι εσφαλμένα το πρωτόδικο Δικαστήριο δεν ασχολήθηκε με τον ισχυρισμό του εφεσείοντα ότι είχαν παραμείνει αναπάντητες οι τοποθετήσεις του επί του Εντύπου ημερ. 26/2/10 ή άλλες επιστολές του, ούτε αυτός επιτυγχάνει. Ουσιαστικά με το συγκεκριμένο λόγο έφεσης ο εφεσείων αμφισβητεί τη φορολόγηση της κατοικίας της αποβιώσασας. Το πρωτόδικο Δικαστήριο στην απόφαση του κάμνει ειδική αναφορά για την έκπτωση που προέβη το Γραφείο Φόρου Κληρονομίας σε σχέση με την κατοικία, γεγονός που συμφώνησε και ο εφεσείων στο στάδιο των διευκρινίσεων. Έχουμε πάλι ανατρέξει στο πρακτικό ημερ. 5/10/11 της πρωτόδικης διαδικασίας, όπου εντοπίζεται η εξής στιχομυθία κατά το στάδιο των διευκρινίσεων:

«κ. Στεφανίδης: Με την άδεια σας, να αναφέρω το ίδιο ποσό αφαιρούμε και εμείς, 41333. Το ίδιο ποσό αναφέρει και ο αιτητής. Είναι το συνημμένο 18 της ένστασης πάνω στο παράρτημα 16. Είναι εκεί που λέει ιδιόκτητη κατοικία εις Νεάπολη Λεμεσού.

Δικαστήριο: Το παράρτημα 18 δεν έχει τέτοιο πράγμα.

κ. Στεφανίδης: Παράρτημα 16, συνημμένο 18.

Κα Συμεωνίδου: Είναι παράρτημα 17 στην ένσταση μας.

κ. Στεφανίδης: Αναφέρει «για τη μητέρα μου ½(διαβάζει)

Δικαστήριο: Και οι ίδιοι επιτρέπουν 49.000, άρα δεν έχετε παράπονο γι' αυτό.

κ. Στεφανίδης: Είναι εντάξει.

Δικαστήριο: Αρα να θεωρήσω σε αυτό το item δεν υπάρχει διαφορά.

κ. Στεφανίδης: Όχι.»

Ενόψει της πιο πάνω δήλωσης του δικηγόρου του εφεσείοντα, ο λόγος έφεσης 4 δεν ευσταθεί και απορρίπτεται.

Ο λόγος έφεσης 5 αναφέρεται στην παράλειψη τοποθέτησης του πρωτόδικου Δικαστηρίου επί της θέσης που πρόβαλε πρωτόδικα ως προς την ασυνεπή και αντιφατική συμπεριφορά της εφεσίβλητης που εκδηλώθηκε με την επιβολή από μέρους της μεγαλύτερου ποσού φορολογίας στο τέλος. Συγκεκριμένα η εισήγηση του αυτή αφορούσε στην τέταρτη ειδοποίηση φορολόγησης όπου επιβλήθηκε φορολογία εκ

€28.913,00 δηλαδή κατά €976,00 μεγαλύτερη από τη δεύτερη ειδοποίηση που ήταν €27.937,00.

Από τα στοιχεία ενώπιον του Δικαστηρίου και τα τεκμήρια διαφαίνεται ότι η διαφορά στο ύψος της φορολογίας μεταξύ της δεύτερης και της τρίτης ειδοποίησης προέκυψε μετά την αποδοχή από μέρους του Γραφείου Φόρου Κληρονομίας της εκτίμησης του ιδιώτη εκτιμητή, που ενεργούσε εκ μέρους του εφεσεύοντα στα πλαίσια διευθέτησης της διαφοράς, ενώ το ύψος της καθαρής περιουσίας παρέμεινε το ίδιο. Ενώ με τη Βεβαίωση Φορολογίας ημερ. 30/1/09 (δεύτερη ειδοποίηση) είχε αφαιρεθεί η έκπτωση της σύντομης κληρονομικής διαδοχής, σύμφωνα με το άρθρο 18 του πιο πάνω Νόμου, ενόψει μη φορολόγησης τελικά της περιουσίας του προαποβιώσαντος συζύγου της αποβιώσασας η έκπτωση που παραχωρήθηκε αφαιρέθηκε στη συνέχεια με τη νέα Βεβαίωση ημερ. 6/2/09 (τρίτη ειδοποίηση). Από προσεκτική μελέτη των Βεβαιώσεων Φορολογίας διαφαίνεται καθαρά πώς προέκυπτε κάθε φορά το ύψος του υπολογισθέντος φόρου. Μπορεί το πρωτόδικο Δικαστήριο να μην αναφέρθηκε στην απόφαση του ειδικά στο συγκεκριμένο λόγο ακύρωσης αλλά όλη η απόφαση του διαπνέεται από την αρχή ότι ο υπολογισμός της καθαρής αξίας της περιουσίας έγινε στη βάση των σωστών κριτηρίων και νομοθεσίας. Έκρινε ότι διαφωνία υπήρξε μόνο ως προς την αξία των

ακινήτων που δώρησε στα δύο παιδιά της η αποβιώσασα. Κρίνουμε τη διαφοροποίηση στο ύψος της φορολογίας ως απόλυτα δικαιολογημένη, ενόψει των στοιχείων του φακέλου και της αρχής που διατύπωσε η νομολογία (βλ. *Σκούλλου ν. Υπουργού Οικονομικών (2004) 3 ΑΑΔ 530*). Συνεπώς ο λόγος έφεσης 5 δεν επιτυγχάνει.

Ο εφεσείων προσβάλλει επίσης ως λανθασμένη την κατάληξη του πρωτόδικου Δικαστηρίου που έκρινε ως δίκαιη τη φορολόγηση της περιουσίας που προέρχεται από τις μετοχές (λόγος έφεσης 6). Συγκεκριμένα είναι εισήγηση του ότι ενόψει μείωσης της αξίας των μετοχών δεν θα έπρεπε αυτές να περιληφθούν στην καθαρή αξία της περιουσίας της αποβιώσασας. Το πρωτόδικο Δικαστήριο απέρριψε την εν λόγω εισήγηση θεωρώντας λανθασμένη την εν λόγω προσέγγιση, προσθέτοντας ότι από τα στοιχεία ενώπιον του και ειδικότερα το Κυανούν 113 που είναι το έγγραφο με τον τίτλο «Ιστορικό Κίνησης Μετοχών/Χρεογράφων» επιβεβαιώνονται οι δωρεές των μετοχών στις 22/1/99 αλλά και η αξία τους από το ημερήσιο δελτίο τιμών του Χρηματιστηρίου Αξιών Κύπρου κατά την ημερομηνία της δωρεάς. Συμφωνούμε με την προσέγγιση αυτή του πρωτόδικου Δικαστηρίου, που προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου. Ως εκ τούτου και ο λόγος έφεσης 6 απορρίπτεται.

Ο λόγος έφεσης 7 αφορά στις εγγυήσεις της αποβιώσασας για δάνεια του υιού της Παναγιώτη Σάρδου (εφεσείοντα). Το πρωτόδικο Δικαστήριο στην απόφαση του δέχθηκε ότι η μόνη εγγύηση προς τον εφεσείοντα που βαρύνει την περιουσία της αποβιώσασας, είναι το ποσό των Λ.Κ.18.000, το οποίο και έχει αφαιρεθεί. Παραθέτουμε το σχετικό απόσπασμα από την απόφαση ως προς τις εγγυήσεις:

«Εγγύηση δανείων προς Αιτητή. Ο Αιτητής ανέφερε το ποσό των Λ.Κ.58.750, αντιπροσωπεύον εγγύηση της αποβιώσασας για δάνειά του, ως αφαιρετέο, ενώ ο Έφορος αναγνώρισε μόνο το ποσό των Λ.Κ.18.000 προς τούτο. Όπως προέκυψε όμως κατά τις διευκρινίσεις, ο Αιτητής είχε περιλάβει στον υπολογισμό του και εγγύηση του προαποβιώσαντος της μητέρας του πατέρα του, η οποία εθεωρούσε θα έπρεπε να μεταφέρετο κατά κληρονομική αναλογία στη μητέρα του. Η εγγύηση όμως εκείνη δεν μεταφέρετο στην μητέρα αλλά στην περιουσία του πατέρα και είναι στα πλαίσια της διαχείρισης της περιουσίας εκείνου που θα ήταν αφαιρετέα. Από τα Κυανά 114, 115 και 116 προκύπτει σαφώς ότι η μόνη εγγύηση της μητέρας ήταν η εν λόγω ανερχόμενη σε Λ.Κ.18.000, ποσό που μάλιστα περιλάμβανε και πρόνοια τόκων. Και αυτό το θέμα λοιπόν δεν θα με απασχολήσει περαιτέρω.»

Δεν κρίνουμε οτιδήποτε το μεμπτόν ως προς την πιο πάνω κρίση του πρωτόδικου Δικαστηρίου που επιβεβαιώνεται εξάλλου από τα στοιχεία του φακέλου. Κατά συνέπεια και ο συγκεκριμένος λόγος έφεσης απορρίπτεται.

Ο εφεσείων παραπονείται επίσης ότι το πρωτόδικο Δικαστήριο δεν έλαβε υπόψη του τις εκπτώσεις που δικαιούτο η περιουσία της αποβιώσασας, και συγκεκριμένα σε σχέση με τα ακίνητα που μεταβιβάστησαν επ' ονόματι των δύο παιδιών της λόγω δωρεάς (λόγος έφεσης 8). Ο πρωτόδικος Δικαστής αντιμετώπισε ως εξής το θέμα για το οποίο έκρινε ότι ήταν και η μόνη διαφορά που υπήρχε μεταξύ των δύο εκτιμήσεων που τέθηκαν ενώπιον του.

«Το μόνο θέμα στο οποίο τελικά φαίνεται να υφίσταται διάσταση είναι το θέμα της αξίας των ακινήτων που εδωρήθησαν στον αιτητή και στον αδελφό του από τη μητέρα τους. Στην έκθεση εκτίμησης η αξία των ακινήτων αναφέρεται η ίδια και από τον Αιτητή και από τον Έφορο – Λ.Κ.78.375 για το μερίδιο του Αιτητή και Λ.Κ.78.375 για το μερίδιο του αδελφού του (σύνολο Λ.Κ.156.750). Ο αιτητής όμως όπως αναφέρθηκε κατά τις διευκρινίσεις, δεν περιέλαβε στην εκτίμηση του εκπτώσεις λόγω μεριδίων και άλλες που ο Έφορος είχε περιλάβει για να καταλήξει στο ίδιο ποσό, που ήταν ουσιαστικά το ποσό που είχε δηλώσει ο Αιτητής και έτσι έγινε αποδεκτό από τον Έφορο. Τα ίδια ισχύουν ως προς την αξία του κληρονομικού μεριδίου της αποβιώσασας σε ακίνητα από τον προαποβιώσαντα της σύζυγο, εκτιμηθέν από τον Αιτητή σε Λ.Κ.144.000 και από τον Έφορο σε Λ.Κ. 144.417. Να σημειώσω ότι στους καταλόγους ακινήτων που ο Αιτητής είχε υποβάλει ανέφερε τα εν λόγω ποσά των Λ.Κ.156.750 και 144.417.»

Κρίνουμε την πιο πάνω κατάληξη του πρωτόδικου Δικαστηρίου πλήρως τεκμηριωμένη που επιβεβαιώνεται εξάλλου και από την ίδια την ειδοποίηση επιβολής φορολογίας (τέταρτη ειδοποίηση) που αναφέρει τα εξής:

«(vi) Η συνολική αξία των ακινήτων που έχουν δωρηθεί εντός των 3 χρόνων πριν το θάνατο, μειώνεται από Λ.Κ.173.282 σε 156.750, ως η δήλωσή σας.

Για τον προσδιορισμό της αξίας των δωρεών χρησιμοποιήθηκαν οι ίδιες μέθοδοι εκτίμησης του κληρονομικού μεριδίου από τον προαποβιώσαντα σύζυγο της και επιπρόσθετα αφαιρέθηκε ποσοστό 5% λόγω διαφοράς της ημερομηνίας θανάτου με την ημερομηνία δωρεάς.

Με βάση τα πιο πάνω, η συνολική αξία των δωρεών προς τα παιδιά της υπολογίστηκε στο ποσό των Λ.Κ. 173.826 για τις 27.1.1999, λαμβανομένου υπόψη και του ποσοστού μείωσης κατά 10% λόγω μεριδίων, με βάση το άρθρο 23(3).

Νοούμενου ότι η διαφορά της συνολικής αξίας από την αξία που υιοθέτησε ο ιδιώτης εκτιμητής δεν ξεπερνά το ποσοστό 10%, υιοθετήθηκε η εκτίμηση του ιδιώτη εκτιμητή, ως ένδειξη πρόθεσης λογικής διευθέτησης. Αναλυτικά οι εκτιμήσεις των ακινήτων που υιοθετήθηκαν φαίνονται στο επισυνημμένο έντυπο Επρ. 334.»

Συνεπώς ούτε ο λόγος έφεσης 8 μπορεί να πετύχει.

Με τους λόγους έφεσης 9 και 10 ο εφεσείων προβάλλει τη θέση ότι λανθασμένα το πρωτόδικο Δικαστήριο έκρινε ότι ο ιδιώτης εκτιμητής δεν είχε κάμει πρόνοια στην εκτίμηση του για έκπτωση λόγω μεριδίου και ότι το ποσοστό του 5% ήταν επαρκές ως έκπτωση και όχι 12.6% που πρότεινε ο εφεσείων. Εισηγείται περαιτέρω, ότι δεν ήταν υποχρέωση του ιδιώτη εκτιμητή να επιληφθεί των φορολογικών εκπτώσεων.

Ο πρωτόδικος δικαστής αναφέρει τα εξής στην απόφαση του ως προς τις πιο πάνω θέσεις του εφεσείοντα:

«Στην αγόρευση του ο Αιτητής αμφισβητεί την ορθότητα της εκτίμησης του Εφόρου. Μη αναφερόμενος στο θέμα του μεριδίου, περιορίζεται στην εισήγηση ότι η αφαίρεση του 5% που έκανε ο Έφορος ως προς τα δωρηθέντα ακίνητα λόγω διαφοράς της ημερομηνίας θανάτου από την ημερομηνία δωρεάς (περίπου πέντε μήνες), ήταν πολύ μικρή και θα έπρεπε να ήταν 12.6%. Η εισήγηση αυτή όμως είναι χωρίς έρεισμα. Κατ' αρχάς, ο Αιτητής εδεδεσμεύετο από την εκτίμηση που ο ίδιος είχε υποβάλει και δεν μπορεί τώρα να ακούεται να λέγει ότι ο εκτιμητής του δεν είχε κάνει πρόνοια για έκπτωση λόγω μεριδίου, όταν μάλιστα στην εκτίμησή του ρητώς εγίνετο αναφορά σε μερίδια. Αλλά ούτε και καταδεικνύει ο Αιτητής ότι η ίδια εκτίμηση του Εφόρου (Λ.Κ.173.382) ήταν λανθασμένη και ασφαλώς ο Έφορος δεν ήταν υπόχρεος να δεχθεί την εκτίμηση του Αιτητή, όπως αξιώνει ο Αιτητής. Ως προς το 5% αντί 12.6%, ο Αιτητής δεν προσδιορίζει οποιοδήποτε στοιχείο που να δείχνει ότι για τους πέντε μήνες μεταξύ δωρεάς και θανάτου η έκπτωση θα έπρεπε να ήταν καν μεγαλύτερη, και ασφαλώς δεν καταδεικνύει ότι το ποσοστό που υιοθέτησε ο Έφορος ήταν έξω από τα όρια της ορθής κρίσης του. Να πω μάλιστα ότι η έκπτωση που ουσιαστικά έκανε ο Έφορος, ως ένδειξη πρόθεσης λογικής διευθέτησης όπως αναφέρει, τελικών δεν ήταν 5% αλλά 10%, μειώνοντας δηλαδή την εκτιμηθείσα αξία από Λ.Κ. 173.282 σε Λ.Κ.156.750.»

Κρίνουμε την πιο πάνω προσέγγιση του πρωτόδικου Δικαστηρίου ως εύλογα επιτρεπτή στη βάση των ενώπιον του δεδομένων και των στοιχείων του φακέλου. Συνεπώς οι λόγοι έφεσης 9 και 10 απορρίπτονται.

Ο λόγος έφεσης 11 αφορά στην κατάληξη του πρωτόδικου Δικαστηρίου ότι δεν υπήρχε κανένα στοιχείο που να ανατρέπει τη νομιμότητα της εκτίμησης του Εφόρου Φόρου Κληρονομιών ως προς την αξία του κληρονομικού μεριδίου της αποβιώσασας από τον προαποβιώσαντα σύζυγο της και την έκπτωση του 5%.

Συγκεκριμένα ο πρωτόδικος Δικαστής αντιμετώπισε ως εξής το θέμα:

«Ως προς την αξία του κληρονομικού μεριδίου της αποβιώσασας από τον προαποβιώσαντα σύζυγό της, ο Αιτητής λέγει και πάλι ότι ο Έφορος έλαβε υπ' όψη του εκπτώσεις 10% λόγω μεριδίου και 5% λόγω διαφοράς των ημερομηνιών θανάτου και δωρεάς, που ο εκτιμητής του Αιτητή δεν είχε λάβει υπ' όψη. Ισχύουν τα ίδια ως προς τη δεσμευτικότητα για τον Αιτητή της εκτίμησης του δικού του εκτιμητή, αφού μάλιστα και πάλι η εκτίμηση αναφέρετο σε μερίδια, και ως προς το ότι ουδέν στοιχείο υπάρχει που να ανατρέπει τη νομιμότητα της εκτίμησης του Εφόρου, όπως και ως προς το εύλογο του 5%. Να λεχθεί δε και εδώ ότι η έκπτωση που έκανε τελικά ο Έφορος ήταν της τάξης του 14%, αποδεχόμενος την εκτίμηση του Αιτητή ως ένδειξη πρόθεσης λογικής διευθέτησης.»

Έχουμε μελετήσει όλα τα επιχειρήματα του εφεσείοντα που προβάλλει στο περίγραμμα αγόρευσης του για υποστήριξη του πιο πάνω λόγου έφεσης, με τα οποία δεν συμφωνούμε. Όπως εξάγεται από τα στοιχεία του φακέλου ο Έφορος για να υπολογίσει τη φορολογία έλαβε υπόψη του την εκτίμηση που παρουσίασε ο ίδιος ο εφεσείων. Προέβη περαιτέρω στις εκπτώσεις που προκύπτουν από μερίδια και τη διαφορά μεταξύ των ημερομηνιών θανάτου και δωρεάς, που δεν είχε περιλάβει ο δικός του εκτιμητής στην εκτίμηση του.

Συνεπώς δεν κρίνουμε οτιδήποτε το μεμπτόν ως προς την προσέγγιση αυτή του πρωτόδικου Δικαστηρίου, που ήταν προς όφελος της περιουσίας της αποβιώσασας, την οποία θεωρούμε εύλογα επιτρεπτή.

Ο λόγος έφεσης 12 αφορά στη λανθασμένη προσέγγιση του πρωτόδικου Δικαστηρίου ως προς την επιβολή τόκου. Συγκεκριμένα είναι εισήγηση του ότι δεν θα έπρεπε να επιβληθεί τόκος ενόψει της καθυστέρησης που σημειώθηκε από μέρους του Εφόρου Φόρου Κληρονομιών. Ο λόγος αυτός θα πρέπει να εξεταστεί σε συνάρτηση με το λόγο έφεσης 1 που αφορά στη λανθασμένη κρίση του Δικαστηρίου ότι για την καθυστέρηση στην επιβολή της φορολογίας ευθύνετο ο εφεσείοντας με την καθυστέρηση από πλευράς του διεκπεραίωσης των φορολογικών υποχρεώσεων της αποβιώσασας.

Το πρωτόδικο Δικαστήριο αναφέρει τα εξής για το θέμα της καθυστέρησης στην απόφαση του:

«Ο αιτητής εγείρει και θέμα καθυστέρησης διεκπεραίωσης της διαχείρισης. Όπως υποδεικνύει η Δημοκρατία, η καθυστέρηση, από την 29.11.1999 που ο Αιτητής υπέβαλε τη δήλωση περιουσίας μέχρι την 30.10.2008 που επεβλήθη η πρώτη φορολογία, οφείλετο στο ότι ο ίδιος ο Αιτητής δεν είχε διευθετήσει όλες τις φορολογικές υποχρεώσεις της αποβιώσασας όπως είχε κληθεί να κάνει από την 14.2.2000.»

Έχουμε ανατρέξει στο Φάκελο της πρωτόδικης διαδικασίας όπου διαφαίνεται η όλη πορεία της διαχείρισης της περιουσίας της αποβιώσασας, ένα μεγάλο μέρος της οποίας παραθέσαμε στην αρχή της απόφασής μας. Από την έρευνα διαπιστώνεται ότι υπήρξε κατ' αρχάς

σημαντική καθυστέρηση από μέρους του εφεσείοντα στην υποβολή Δήλωσης Περιουσίας. Ενώ το άρθρο 32(1) του περί Φορολογίας των Κληρονομιών Νόμου προνοεί όπως η Δήλωση Περιουσίας θα πρέπει να υποβληθεί εντός έξι μηνών από την ημερομηνία θανάτου της αποβιώσασας, υποβλήθηκε μόλις στις 29/11/99 και στη συνέχεια άλλη στις 8/2/00. Σημειώνεται ότι η ημερομηνία θανάτου ήταν η 25/5/99.

Ο εφεσείων καθυστέρησε επίσης στην υποβολή της βεβαίωσης από το Γραφείο Φόρου Εισοδήματος ότι όλες οι φορολογικές υποχρεώσεις της αποβιώσασας είχαν διευθετηθεί. Τέτοια Βεβαίωση ήταν υποχρεωτική σύμφωνα με τις πρόνοιες του άρθρου 48Α του πιο πάνω Νόμου. Ήταν κατόπιν επιστολών της εφεσίβλητης ημερ. 14/2/00 και 31/1/08 προς τον εφεσείοντα και προς το Γραφείο Φόρου Εισοδήματος για να καταχωρηθεί τελικά η βεβαίωση στις 21/5/08, η οποία έδινε το πράσινο φως στην εφεσίβλητη να προχωρήσει με τον καθορισμό του φόρου κληρονομίας. Η καθυστέρηση για την οποία ευθύνετο ο εφεσείων, δεν παρέμεινε ως εδώ, αλλά προέκυψε στη συνέχεια θέμα μη συμπερίληψης περιουσίας της αποβιώσασας στη Δήλωση Περιουσίας. Ενημερώθηκε σχετικά ο εφεσείων ο οποίος με την επιστολή του ημερ. 21/10/08 παραδέχθηκε την ύπαρξη των περιουσιακών στοιχείων που παρέλειψε αρχικά να δηλώσει και έδωσε ορισμένες εξηγήσεις. Ετοιμάστηκε στη

συνέχεια η πρώτη Βεβαίωση Φορολογίας. Ο εφεσείων υπέβαλε ένσταση στις 10/11/08 ότε και η εφεσίβλητη ζήτησε στοιχεία προς υποστήριξη της σύμφωνα με τις πρόνοιες του άρθρου 39 του πιο πάνω Νόμου. Ο Εφεσείων έδωσε ορισμένα στοιχεία και εκδόθηκε η δεύτερη βεβαίωση φορολογίας ημερ. 30/1/09. Υπεβλήθη από τον εφεσείοντα νέα ένσταση την 1/2/09 και για σκοπούς διευθέτησης καταρτίστηκε τρίτη βεβαίωση φορολογίας στις 6/2/09. Η διαφορά στο ύψος του ποσού της φορολογίας μεταξύ της δεύτερης και της τρίτης φορολογίας οφείλετο στην έκπτωση της σύντομης κληρονομικής διαδοχής, που εξηγήθηκε πιο πάνω κατά την εξέταση του λόγου έφεσης 5. Υποβλήθηκε ένσταση και επί της τρίτης βεβαίωσης η οποία αφού εξετάστηκε από την εφεσίβλητη, εκδόθηκε η τέταρτη βεβαίωση με την οποία παραχωρήθηκαν δύο περαιτέρω εκπτώσεις. Είναι φανερό από τα πιο πάνω ότι τουλάχιστο για χρονικό διάστημα περίπου οκτώ χρόνων μέχρι να διευθετήσει ο εφεσείων το θέμα των φορολογικών υποχρεώσεων της αποβιώσασας, και αυτό κατόπιν προτροπής της εφεσίβλητης, δεν τίθετο θέμα καθυστέρησης από μέρος της εφεσίβλητης. Η διευθέτηση των φορολογικών υποχρεώσεων δεν είναι άνευ σημασίας, εφόσον η αποπληρωμή τους είναι υποχρεωτική στη βάση του άρθρου 48Α του Νόμου για να προχωρήσει ο Έφορος στην έκδοση πιστοποιητικών πληρωμής και απαλλαγής που προνοούνται στα άρθρα 47 και 48 του ίδιου Νόμου.

Συνεπώς, στη βάση των πιο πάνω δεδομένων συμφωνούμε με την κατάληξη του πρωτόδικου Δικαστηρίου στο θέμα της καθυστέρησης ότι δεν οφείλετο στην εφεσίβλητη, που θεωρούμε ότι ήταν εύλογα επιτρεπτή. Ως προς την υποχρέωση πληρωμής τόκου επί του οφειλόμενου φόρου πηγάζει από το άρθρο 44 του πιο πάνω Νόμου, οπότε δεν εντοπίζουμε οτιδήποτε το μεμπτόν στην επιβολή τόκου στην παρούσα περίπτωση. Ως εκ τούτου οι λόγοι έφεσης 1 και 12 απορρίπτονται.

Οι λόγοι έφεσης 13 -16 αναφέρονται στην παράλειψη τοποθέτησης του πρωτόδικου Δικαστηρίου ως προς διάφορα στοιχεία περιουσίας που περιλήφθησαν στην αξία της καθαρής περιουσίας, για σκοπούς φορολογίας. Έχουμε εξετάσει τον καθένα από αυτούς ξεχωριστά.

Ο λόγος έφεσης 13 αναφέρεται στην παράλειψη του πρωτόδικου Δικαστηρίου να τοποθετηθεί στο θέμα του διαμερίσματος στο ΚΑΝΙΚΑ SEA FORUM. Συγκεκριμένα ήταν εισήγηση του εφεσείοντα πρωτόδικα ότι το διαμέρισμα αγοράστηκε με συνάλλαγμα του εξωτερικού από τον προαποβιώσαντα σύζυγο της αποβιώσασας, γι' αυτό και θα έπρεπε να

εξαιρεθεί της φορολογίας. Το πρωτόδικο Δικαστήριο στην απόφαση του έχει τοποθετηθεί για την περιουσία που προήλθε από το εξωτερικό και για την εμπλοκή του προαποβιώσαντος συζύγου της αποβιώσασας σ' αυτήν, ότι δηλαδή δεν αποδείχθηκε ότι η αποβιώσασα υπήρξε μόνιμος κάτοικος εξωτερικού ώστε να ισχύει η εξαίρεση που προνοείται στο άρθρο 2(1)(α) του πιο πάνω Νόμου. Συμφωνούμε με την πιο πάνω προσέγγιση του Δικαστηρίου ενόψει και των στοιχείων του φακέλου, οπότε ο λόγος έφεσης 13 απορρίπτεται.

Ο λόγος έφεσης 14 αναφέρεται στην παράλειψη τοποθέτησης του πρωτόδικου Δικαστηρίου ως προς ένα κατάσταση της αποβιώσασας στη Λάρνακα, ότι δηλαδή δεν διεξήχθη η δέουσα έρευνα ως προς το πραγματικό και νομικό καθεστώς του. Συγκεκριμένα ήταν εισήγηση του ότι κατά τον υπολογισμό της αξίας του δεν λήφθηκε υπόψη η φυσική του κατάσταση και ότι ήταν σε πάροδο και ότι αποκτήθηκε με χρήματα του εξωτερικού που το καθιστούσε αφορολόγητο.

Από τα στοιχεία του Διοικητικού Φακέλου διαπιστώνεται ότι η εφεσίβλητη και σε αυτή την περίπτωση ακολούθησε την έκθεση του ιδιώτη εκτιμητή του εφεσείοντα ως προς τη φυσική κατάσταση του

ακινήτου και υπολόγισε ποσοστό απόδοσης 4% για τα καταστήματα και 5% για τις αποθήκες. Ως προς το ότι αποκτήθηκε από εμβάσματα του εξωτερικού έχουμε ήδη ενδιαφέρει πιο πάνω κατά την εξέταση των λόγων έφεσης 2 και 3 και αποφασίζει ότι η εξαίρεση που προνοείται στο άρθρο 2(1)(α) δεν ισχύει στην περίπτωση της αποβιώσασας. Συνεπώς και ο συγκεκριμένος λόγος έφεσης κρίνεται απορριπτέος.

Σημειώνεται ότι το πρωτόδικο Δικαστήριο στην απόφαση του έκρινε ως κρίσιμη την επιστολή του Εφόρου επί του Φόρου Κληρονομιών προς τον εφεσεύοντα ημερ. 12/3/10, με την οποία έδινε εκτενή πληροφόρηση για την απόφαση του καθώς και τη σχετική έκθεση εκτίμησης, στην οποία στη μια στήλη παρατίθεντο οι εκτιμήσεις του Εφόρου και στην άλλη του εφεσεύοντα. Από τη σύγκριση των δυο εκτιμήσεων, σε συνάρτηση με διάφορες παραδοχές κατά το στάδιο των διευκρινίσεων από μέρους του εφεσεύοντα κατέληξε ότι η μοναδική διάσταση προκύπτει στην αξία των ακινήτων που δώρησε στα δυο παιδιά της η αποβιώσασα. Συνεπώς το παράπονο του εφεσεύοντα ότι το πρωτόδικο Δικαστήριο δεν ασχολήθηκε με όλα τα στοιχεία της περιουσίας που αμφισβητούσε, στερείται ερείσματος.

Οι λόγοι έφεσης 15 και 16 αναφέρονται στο δικαίωμα του εφεσείοντα σε δίκαιη δίκη. Ήταν εισήγηση του ότι το πρωτόδικο Δικαστήριο δεν τοποθετήθηκε ως προς τον λόγο ακύρωσης που αφορούσε στην απουσία επαρκούς έρευνας για δύο οικοπέδα καθώς και για το ζήτημα της σύντομης κληρονομικής διαδοχής.

Έχουμε ήδη ασχοληθεί με το θέμα της σύντομης κληρονομικής διαδοχής, γι' αυτό και δεν χρειάζεται η εκ νέου εξέταση του. Ως προς το θέμα της αξίας των δύο οικοπέδων ο Έφορος έκαμε και εδώ δεκτή την εκτίμηση του ιδιώτη εκτιμητή για να καταλήξει στην επίδικη φορολογία. Το πρωτόδικο Δικαστήριο έκρινε ότι δεν υπήρχε ουσιαστικά μεγάλη διαφορά μεταξύ των δύο εκτιμήσεων για τα πιο πάνω θέματα. Τοποθετήθηκε μόνο για εκείνα τα θέματα που έκρινε ότι υπήρχε διάσταση.

Συνεπώς ούτε αυτοί οι λόγοι έφεσης επιτυγχάνουν.

Υπό το φως των πιο πάνω η έφεση απορρίπτεται με έξοδα εναντίον του εφεσείοντα και υπέρ της εφεσίβλητης ύψους €2.500.

Κ. Παμπαλλής, Δ.

Λ. Παρπαρίνος, Δ.

Κ. Σταματίου, Δ.

Τ. Ψαρά-Μιλτιάδου, Δ.
/ΚΑΣ

Α. Πούγιουρου, Δ.