

27 Απριλίου, 1995

[ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΙΔΗΣ, Δ/στής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ Α. ΓΕΩΡΓΙΟΥ,

Αιτητής,

v.

ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ ΤΗΣ ΚΥΠΡΟΥ, ΜΕΣΩ  
ΥΠΟΥΡΓΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΟΥ,

Καθ' ων η αίτηση.

(Υπόθεση Αρ. 93/94)

- 
- Φορολογία — Φορολογία κεφαλαιουχικών κερδών — Εικονικότητα μεταβίβασης — Άρθρο 33(1) του περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμου (Ν. 4/78) — Ερμηνεία — Στόχος της δικαιοπραξίας — Εύλογα επιτρεπτή η απόφαση του Εφόρου περί της εικονικότητας δωρεάς ακινήτου στην κριθείσα περίπτωση. 5
- Φορολογία — Φορολογία κεφαλαιουχικών κερδών — Άρθρο 6 του Περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμου (Ν. 52/80) — Τρόπος υπολογισμού του κέρδους — Ερμηνεία — Η αξία του διατεθέντος ακινήτου καθορίζεται από το Κτηματολόγιο — Ο Έφορος δεν δύναται να εκτιμήσει την αξία του ακινήτου — Υπέρβαση εξουσίας από τον Έφορο στην κριθείσα περίπτωση αναφορικά με την εκτίμηση της αξίας του ακινήτου που διατέθηκε. 10
- Προσφυγή βάσει του Άρθρου 146 του Συντάγματος — Φορολογία — Φορολογία κεφαλαιουχικών κερδών — Έργο του Δικαστηρίου κατά τον έλεγχο προσβληθείσας φορολογίας — Το Δικαστήριο δεν υπαγορεύει εναλλακτικές προσεγγίσεις αλλά ελέγχει αν η δεδομένη αιτιολογική βάση παρέχει νόμιμο στήριγμα στην προσβαλλόμενη απόφαση. 15
- 20

Ο αιτητής προσέβαλε την επιβολή σε βάρος του φόρου κεφαλαιουχικών κερδών ως προς ακίνητό του το οποίο διόρισε στη σύζυγό του, δωρεά που θεωρήθηκε εικονική από τον Διευθυντή. Κρίσιμο απέβη το ζήτημα της αξίας του διατεθέντος ακινήτου η οποία δεν

ήταν δεδομένη από το Κτηματολόγιο και ο Διευθυντής συνέπραξε ο ίδιος στον καθορισμό της.

5 Το Ανώτατο Δικαστήριο, μερικώς ακυρώνοντας την επίδικη απόφαση, αποφάσισε ότι:

- 10 1. Σε κάθε περίπτωση επίκλησης του Άρθρου 33(1) του περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων (Ν. 4/78) αναζητείται η αληθινή φύση της συναλλαγής όπως αυτή μπορεί να διακριβωθεί με γνώμονα τα ιδιαίτερα περιστατικά της. Η διαπίστωση έλλειψης εμπορικού στόχου ή ίσως καλύτερα, αφού εδώ πρόκειται για δωρεά, του στόχου που από τη φύση των πραγμάτων ενέχει η ορισμένη δικαιοπραξία έτσι που να καταλείπεται ως κατευθυντήριο σκοπός η μείωση των φορολογικών υποχρεώσεων, θεωρείται ως αποκαλυπτική εικονικότητας. (Βλ. **Νίκος Ιωνίδης ν. Δημοκρατίας.**)

20 Στην παρούσα υπόθεση, από το σύνολο των περιστατικών και ιδιαίτερα ενόψει του γεγονότος ότι, όπως επισημαίνεται από τον Έφορο, το προϊόν της πώλησης κατατέθηκε σε κοινό τραπεζικό λογαριασμό του αιτητή και της συζύγου του, η προσβαλλόμενη απόφαση προβάλλει ως εύλογα επιτρεπτή. Καταφαίνεται πως η δηλωθείσα ως δωρεά στην πραγματικότητα δεν απέβλεπε στο εγγενώς έννομο αποτέλεσμά της αλλά στην αποφυγή της πληρωμής του φόρου που θα καταβαλλόταν αν η πώληση του ακινήτου γινόταν από τον αιτητή.

30 Η χρησιμοποίηση των χρημάτων προς ανέγερση οικοδομής για τα παιδιά του ζευγους, την οποία επικαλείται ο ίδιος ο αιτητής, κάθε άλλο παρά προσφέρεται ως στοιχείο που θα αποχαρακτήριζε τη δωρεά ως εικονική. Εφόσον αυτή ήταν η τελική προοπτική θα αφαιρείτο από τη δωρεά κάθε αυτόνομος στόχος αφού θα εμφανιζόταν ως αχρειαστο ενδιάμεσο στάδιο.

- 35 2. Το Άρθρο 6 του περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμου του 1980 (Ν. 52/80) όπως τροποποιήθηκε από το Νόμο 135/90 καθορίζει τον τρόπο υπολογισμού του κέρδους. Όπως ορίζεται, από το προϊόν της διάθεσης θα εκπίπτει η αξία της ιδιοκτησίας κατά την 1 Ιανουαρίου 1980 καθώς επίσης και η μετέπειτα αύξηση της αξίας αυτής λόγω πληθωρισμού. Η μέθοδος εξεύρεσης της αξίας είναι επίσης προσδιορισμένη. Είναι η καθορισμένη "με την γενική εκτίμηση που διενεργήθηκε σύμφωνα με το Άρθρο 69 του περί Ακινήτου Ιδιοκτησίας (Διακατοχή, Εγγραφή και Εκτίμησης) Νόμου" Κεφ. 224 όπως τροποποιήθηκε.
- 40

- Δεν είναι έργο του Δικαστηρίου στη διαδικασία αυτή να ελέγξει αν νομίμως επιβλήθη στον αιτητή ο ορισμένος φόρος ακίνητης ιδιοκτησίας πάνω στη βάση άλλων εκτιμήσεων. Όταν ορισμένο ζήτημα ρυθμίζεται κατ' ευθείαν από το Νόμο, δεν υπάρχει περιθώριο αναζήτησης του νομίμου με αναφορά σε προγενέστερους ή άλλους διοικητικούς χειρισμούς. Το Δικαστήριο δεν υπαγορεύει εναλλακτικές προσεγγίσεις αλλά ελέγχει αν η δοσμένη αιτιολογική βάση παρέχει νόμιμο στήριγμα στην προσβαλλόμενη απόφαση. Οι καθ' ων η αίτηση θεωρούν ότι η γενική εκτίμηση της αξίας του αδιαίρετου κτήματος συνιστά και εκτίμηση της αξίας του διατεθέντος ακινήτου κατά τον ουσιώδη χρόνο και αυτό είναι το αντικείμενο του ελέγχου. 5
- Αναζητείται η αξία του ακινήτου που διατέθηκε, ως συγκεκριμένου εδαφικού χώρου. Αυτή η αξία πρέπει να καθορίζεται από το Κτηματολόγιο στο πλαίσιο γενικής εκτίμησης, όπως ορίζει ο Νόμος. Ο Έφορος δεν εκτιμά την αξία. Εφαρμόζει το Νόμο πάνω στη βάση υπάρχουσας γενικής εκτίμησης από το Κτηματολόγιο. Χωρίς αυτή τη γενική εκτίμηση του ακινήτου που διατίθεται, δεν υπάρχει το υπόβαθρο για τον υπολογισμό του κέρδους από τον Έφορο. 10
3. Η εξεύρεση της αξίας του ακινήτου που διατέθηκε με τη διαίρεση που έγινε εν προκειμένω ήταν το αποτέλεσμα συλλογισμού του Εφόρου. 15
- Κρίνεται ότι ο Έφορος δεν έχει τέτοιας μορφής εξουσία. Ο Έφορος οφείλει να ενεργεί πάνω στη βάση δοσμένης εκτίμησης και ο καθορισμός του κέρδους με τον πιο πάνω τρόπο, έγινε καθ' υπέρβαση εξουσίας. Η επιφύλαξη (ι) στο Άρθρο 6 δεν μπορεί να αναμειχθεί στη συζήτηση, αφού και αυτή, προϋποθέτει ορισμένη γενική εκτίμηση από το Κτηματολόγιο. Αν το Κτηματολόγιο λάμβανε υπόψη προσθήκες ή αλλαγές που έγιναν μετά την 1.1.80, ο Έφορος καθηκόντως θα εφαρμόζε την επιφύλαξη. Από την άλλη, η επιφύλαξη ως ερμηνευτικό βοήθημα αναφορικά με τη ζητούμενη αξία αφορά και πάλιν στο Κτηματολόγιο στο οποίο εναποτίθεται η ευθύνη για τον καθορισμό της. 20
4. Η προσφυγή επιτυγχάνει μερικώς. Η προσβαλλόμενη απόφαση, ως προς το μέρος της που αναφέρεται στην εικονικότητα της δωρεάς επικυρώνεται, ενώ ως προς το μέρος της που αναφέρεται στον υπολογισμό του κέρδους, ακυρώνεται. Καμιά διαταγή για έξοδα. 25
- 30
- 35
- 40

*Η προσφυγή επιτυγχάνει μερικώς.*

Αναφερόμενη υπόθεση:

*Ιωνίδης ν. Δημοκρατίας (1991) 3 Α.Α.Δ. 508.*

## 5 Προσφυγή.

Προσφυγή εναντίον της απόφασης των Καθ' ων η αίτηση με την οποία επιβλήθηκε στον αιτητή Φόρος Κεφαλαιουχικών Κερδών.

10 Γ. Μηχανικός, για τον Αιτητή.

Στ. Ιωσήφ, Δικηγόρος της Δημοκρατίας, για τους Καθ' ων η αίτηση.

*Cur. adv. vult.*

15

ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΙΔΗΣ, Δ.: Αντικείμενο της προσφυγής είναι η επιβολή στον αιτητή φόρου κεφαλαιουχικών κερδών. Ο αιτητής υποστηρίζει

20 (1) ότι την πώληση του ακινήτου την πραγματοποίησε όχι ο ίδιος αλλά η σύζυγός του ως εγγεγραμμένη ιδιοκτήτρια του και

(2) ότι εν πάση περιπτώσει, πάσχει ο υπολογισμός του ύψους του πληρωτέου φόρου.

25

Το ακίνητο ανήκε στον αιτητή. Μερικούς μήνες πριν από την πραγματοποίηση της πώλησης, ο αιτητής το δώρισε στην σύζυγό του. Ο Έφορος θεώρησε τη μεταβίβαση του ακινήτου στη σύζυγό του αιτητή ως εικονική και την αγνόησε δυνάμει του άρθρου 30 33(1) του περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμου του 1978 (Ν. 4/78 όπως τροποποιήθηκε). Συνυπολόγισε ότι

30

(α) τα χρήματα που εισέπραξε από την πώλησή δεν κατατέθηκαν σε προσωπικό λογαριασμό της συζύγου του αιτητή αλλά σε 35 κοινό τους λογαριασμό,

(β) δεν παρουσιάστηκε συμβόλαιο πώλησης του ακινήτου και

(γ) ο αιτητής είχε εξαντλήσει το αφορολόγητο ποσό των £10.000.

40

Ο Έφορος απέρριψε συναφώς τα επιχειρήματα που πρόβαλε ο αιτητής στη χειρόγραφη ένστασή του και τις άλλες παραστάσεις στις οποίες προέβη. Όπως προκύπτει, δεν θεώρησε πειστική την άποψη του αιτητή πως θα έπρεπε να είχε θεωρηθεί γνήσια

η μεταβίβαση επειδή ο αιτητής γνώριζε τα περί την εικονικότητα αφού είχε ήδη απορριφθεί άλλη προσφυγή του με όμοιο θέμα σε σχέση με άλλο ακινήτο. Επίσης, θεώρησε χωρίς σημασία το γεγονός ότι εκδόθηκε στο όνομα μόνο της συζύγου του αιτητή άδεια για την ανέγερση οικοδομής για τα παιδιά τους, σε σχέση με την οποία διατέθηκε τελικά το τίμημα της πώλησης. Σημειώνεται στο φάκελο πως η άδεια οικοδομής είχε εκδοθεί στις 13 Σεπτεμβρίου 1993 όταν πλέον ήταν γνωστή η απόφαση του Εφόρου να αγνοήσει την πώληση ως εικονική.

5

Σε κάθε περίπτωση επίκλησης του άρθρου 33(1) αναζητείται η αληθινή φύση της συναλλαγής όπως αυτή μπορεί να διακριβωθεί με γνώμονα τα ιδιαίτερα περιστατικά της. Η διαπίστωση έλλειψης εμπορικού στόχου ή ίσως καλύτερα, αφού εδώ μιλούμε για δωρεά, του στόχου που από τη φύση των πραγμάτων ενέχει η ορισμένη δικαιοπραξία έτσι που να καταλείπεται ως κατευθυντήριο σκοπός η μείωση των φορολογικών υποχρεώσεων, θεωρείται ως αποκαλυπτική εικονικότητας. (Βλ. *Νίκος Ιωνίδης ν. Δημοκρατίας* (1991) 3 Α.Α.Δ. 508.)

10

15

Στην παρούσα υπόθεση, από το σύνολο των περιστατικών και ιδιαίτερα ενόψει του γεγονότος ότι, όπως επισημαίνεται από τον Έφορο, το προϊόν της πώλησης κατατέθηκε σε κοινό τραπεζικό λογαριασμό του αιτητή και της συζύγου του, η προσβαλλόμενη απόφαση προβάλλει ως εύλογα επιτρεπτή. Καταφαιίνεται πως η δηλωθείσα ως δωρεά στην πραγματικότητα δεν απέβλεπε στο εγγενώς έννομο αποτέλεσμα της αλλά στην αποφυγή της πληρωμής του φόρου που θα καταβαλλόταν αν η πώληση του ακινήτου γινόταν από τον αιτητή.

20

25

Η χρησιμοποίηση των χρημάτων προς ανέγερση οικοδομής για τα παιδιά του ζεύγους, την οποία επικαλείται ο ίδιος ο αιτητής, κάθε άλλο παρά προσφέρεται ως στοιχείο που θα αποχαρακτήριζε τη δωρεά ως εικονική. Εφόσον αυτή ήταν η τελική προοπτική θα αφαιρείτο από τη δωρεά κάθε αυτόνομος στόχος αφού θα εμφανιζόταν ως αχρείαστο ενδιάμεσο στάδιο. Οι ισχυρισμοί του αιτητή για ανεπαρκή έρευνα, πλάνη, κατάχρηση εξουσίας και για πλημμελή αιτιολογία, είναι αβάσιμοι.

30

35

Το δεύτερο θέμα σχετίζεται με τον υπολογισμό του κέρδους. Ο αιτητής αμφισβητεί τη βάση του και επικαλείται την ύπαρξη αντιφατικών εκτιμήσεων που αποκαλύπτουν, όπως εισηγείται, χρησιμοποίηση δυο μέτρων και δυο σταθμών ανάλογα με το τί συμφέρει στο δημόσιο ταμείο. Για τον υπολογισμό του φόρου

40

ακίνητης ιδιοκτησίας το ίδιο ακίνητο εκτιμήθηκε ως μεγαλύτερης αξίας ενώ για τον υπολογισμό του κεφαλαιουχικού κέρδους ως μικρότερης αξίας, με σημείο αναφοράς την ίδια ημερομηνία.

5 Το ακίνητο αποτελούσε μέρος κτήματος που κατά την 1 Ιανουαρίου 1980 ήταν ακόμα αδιαίρετο. Ο αιτητής ήταν ο κύριος του ενός τρίτου του κτήματος και, μετά το διαχωρισμό του, τού αναλόγισαν έξι οικοπέδα πλέον ένα τρίτο μερίδιο σε άλλα δυο  
10 οικοπέδα. Το επίδικο είναι ένα από τα έξι οικοπέδα. Η διάθεση του πραγματοποιήθηκε τις 3 Μαρτίου 1989 και, όπως συμφωνούν και οι δυο πλευρές, ο υπολογισμός του κέρδους διέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 6 του περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμου του 1980 (Ν. 52/80) όπως τροποποιήθηκε από το Νόμο 135/90.

15 Το άρθρο 6 καθορίζει τον τρόπο υπολογισμού του κέρδους. Όπως ορίζεται, από το προϊόν της διάθεσης θα εκπίπτει η αξία της ιδιοκτησίας κατά την 1 Ιανουαρίου 1980 καθώς επίσης και η μετέπειτα αύξηση της αξίας αυτής λόγω πληθωρισμού. Η μέθοδος  
20 εξεύρεσης της αξίας είναι επίσης προσδιορισμένη. Είναι η καθορισμένη "με την γενική εκτίμηση που διενεργήθηκε σύμφωνα με το άρθρο 69 του περί Ακινήτου Ιδιοκτησίας (Διακατοχή, Εγγραφή και Εκτίμησης) Νόμου" Κεφ. 224 όπως τροποποιήθηκε.

25 Υπήρχαν τρεις εκτιμήσεις. Οι δύο, που όπως εισηγείται ο αιτητής θα έπρεπε να υιοθετηθούν και εν προκειμένω, αφορούσαν στην αξία του διατεθέντος ακινήτου, ως οικοπέδου. Ωστόσο την 1 Ιανουαρίου 1980 το ακίνητο δεν ήταν οικοπέδο αλλά μέρος  
30 αδιαίρετου κτήματος. Υποστηρίζουν λοιπόν οι καθ' ων η αίτηση πως θα παραβιαζόταν ο Νόμος αν υπολογιζόταν το κέρδος πάνω στη βάση της αξίας οικοπέδου, το οποίο, κατά τον ουσιώδη χρόνο, ήταν ανύπαρκτο. Προσθέτουν πως και στην υποθετική περίπτωση που το ακίνητο θα εκτιμάτο για τους σκοπούς του Νόμου ως οικοπέδο, αναπόφευκτα, ενόψει της επιφύλαξης (ι)  
35 στο άρθρο 6, θα έπρεπε να ελαμβάνοντο υπόψη "οποιοσδήποτε προσθήκες ή αλλαγές που έγιναν μετά την 1.1.90" οπότε και πάλιν ως αξία της ιδιοκτησίας θα λογιζόταν η αγοραία αξία της "όπως είχε την 1.1.80".

40 Η τρίτη εκτίμηση, όπως και η δεύτερη, ήταν γενική εκτίμηση σύμφωνα με το άρθρο 69 του Κεφ. 224 με τη διαφορά ότι αφορούσε στην αξία του αδιαίρετου κτήματος κατά την 1.1.80. Το Κτηματολόγιο υπολόγισε αυτή την αξία σε £225.000. Το νέο κτήμα είχε διαιρεθεί σε 19 οικοπέδα και ο Έφορος θεώρησε ως αξία του

ακινήτου που διατέθηκε το ποσό των £11.840 (225.000-19 = 11.842) πλέον £3.120 που υπολογίστηκε ότι αντιπροσώπευαν έξοδα διαχωρισμού του σε οικοπέδα.

Δεν είναι έργο του Δικαστηρίου στη διαδικασία αυτή να ελέγξει αν νομίμως επεβλήθη στον αιτητή ο ορισμένος φόρος ακίνητης ιδιοκτησίας πάνω στη βάση άλλων εκτιμήσεων. Όταν ορισμένο ζήτημα ρυθμίζεται κατ' ευθείαν από το Νόμο, δεν υπάρχει περιθώριο αναζήτησης του νομίμου με αναφορά σε προγενέστερους ή άλλους διοικητικούς χειρισμούς. Το Δικαστήριο δεν υπαγορεύει εναλλακτικές προσεγγίσεις αλλά ελέγχει αν η δοσμένη αιτιολογική βάση παρέχει νόμιμο στήριγμα στην προσβαλλόμενη απόφαση. Οι καθ' ων η αίτηση θεωρούν ότι η γενική εκτίμηση της αξίας του αδιαίρετου κτήματος συνιστά και εκτίμηση της αξίας του διατεθέντος ακινήτου κατά τον ουσιώδη χρόνο και αυτό είναι το αντικείμενο του ελέγχου.

Αναζητούμε την αξία του ακινήτου που διατέθηκε, ως συγκεκριμένου εδαφικού χώρου. Αυτή η αξία πρέπει να καθορίζεται από το Κτηματολόγιο στο πλαίσιο γενικής εκτίμησης, όπως ορίζει ο Νόμος. Ο Έφορος δεν εκτιμά την αξία. Εφαρμόζει το Νόμο πάνω στη βάση υπάρχουσας γενικής εκτίμησης από το Κτηματολόγιο. Χωρίς αυτή τη γενική εκτίμηση του ακινήτου που διατίθεται, δεν υπάρχει το υπόβαθρο για τον υπολογισμό του κέρδους από τον Έφορο.

Η γενική εκτίμηση που οδήγησε στον υπολογισμό του κέρδους στην παρούσα υπόθεση δεν ήταν εκτίμηση του ακινήτου που διατέθηκε αλλά κατά πολύ ευρύτερου εδαφικού χώρου. Η εξεύρεση της αξίας του ακινήτου που διατέθηκε με τη διαίρεση που έγινε, ήταν το αποτέλεσμα συλλογισμού του Εφόρου. Αναπόσπαστο στοιχείο αυτού του συλλογισμού ήταν η εξομοίωση, από την άποψη της αξίας, των 19 οικοπέδων στα οποία διαιρέθηκε μεταγενέστερα το κτήμα. Ο Έφορος, αφού εισήξε ο ίδιος ως σχετικό στοιχείο τον αριθμό των οικοπέδων στα οποία διαιρέθηκε το κτήμα εκ των υστέρων (τα οποία είναι αγνώστου εμβαδού, θέσης ή άλλων χαρακτηριστικών), εκτίμησε ότι ο εδαφικός χώρος που διατέθηκε αντιστοιχούσε σε ορισμένο αδιαίρετο μερίδιο.

Κρίνω ότι ο Έφορος δεν έχει τέτοιας μορφής εξουσία. Ο Έφορος οφείλει να ενεργεί πάνω στη βάση δοσμένης εκτίμησης και ο καθορισμός του κέρδους με τον πιο πάνω τρόπο, έγινε κατ' υπέρβαση εξουσίας. Η επιφύλαξη (ι) στο άρθρο 6 δεν μπορεί να αναμειχθεί στη συζήτηση, αφού και αυτή, προϋποθέτει

- 5 ορισμένη γενική εκτίμηση από το Κτηματολόγιο. Αν το Κτηματολόγιο λάμβανε υπόψη προσθήκες ή αλλαγές που έγιναν μετά την 1.1.80, ο Έφορος καθηκόντως θα εφάρμοζε την επιφύλαξη. Από την άλλη, η επιφύλαξη ως ερμηνευτικό βοήθημα αναφορικά με τη ζητούμενη αξία αφορά και πάλιν στο Κτηματολόγιο στο οποίο εναποτίθεται η ευθύνη για τον καθορισμό της.

- 10 Η προσφυγή επιτυγχάνει μερικώς. Η προσβαλλόμενη απόφαση, ως προς το μέρος της που αναφέρεται στην εικονικότητα της δωρεάς επικυρώνεται, ενώ ως προς το μέρος της που αναφέρεται στον υπολογισμό του κέρδους, ακυρώνεται. Καμιά διαταγή για έξοδα.

*Η προσφυγή επιτυγχάνει χωρίς έξοδα.*