

1 Ιουλίου, 1996

[ΧΑΤΖΗΤΣΑΓΓΑΡΗΣ, Δ/στής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

ΖΗΝΩΝΑΣ ΦΙΚΑΡΔΟΥ,

Αιτητής,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ ΥΠΟΥΡΓΟΥ
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΟΥ,

Καθ' ων η αίτηση.

(Υπόθεση Αρ. 116/91)

Φορολογία — Φορολογία κεφαλαιουχικών κερδών — Αιτιολογία της ει-
δοποίησης επιβολής της — Διαφορετικές εκτιμήσεις από τη φορολο-
γική αρχή και τον φορολογούμενο — Η προκύπτουσα ανάγκη αιτιο-
λόγησης της απόφασης του Εφόρου και ο βαθμός της.

5

Με την προσφυγή αμβισβητήθηκε η φορολογία κεφαλαιουχικών
κερδών σε βάρος του αιτητή που αφορούσε διάθεση κτήματός του.

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

10

Έχει κατατεθεί σαν τεκμήριο 1, ο φάκελος της όλης υπόθεσης.
Στον φάκελο αυτό φαίνεται η εκτίμηση που έκαμε στις 22.3.89 ο εκτι-
μητής του φόρου κ. Ματέας, Προϊστάμενος Γραφείου Κληρονομιών.
Επίσης φαίνεται η εκτίμηση που έκαμε ο εκτιμητής του αιτητή κ. Α.
Λοΐζου και Συνεργάτες, ημερομ. 5.3.90. Η μόνη έκθεση για αξιολόγη-
ση των πιο πάνω εκθέσεων φαίνεται σε μια δυσανάγνωστη επιστολή
η οποία υπάρχει στον φάκελο και φέρει ημερομηνία 4.9.90, η οποία
όμως δεν επεκτείνεται σε αιτιολογημένη ανάλυση των δύο εκθέσεων.

15

20

Σχετική είναι η *Ι.Γ. Μακρή Κτηματική Ατδ ν. Κυπριακής Δημο-
κρατίας*.

Όπως και στην υπόθεση *Μακρή* και στην παρούσα υπόθεση η αι-

τιολογία που έδωσε ο Διευθυντής στην απόφασή του ημερομ. 19.11.90 μπορεί να χαρακτηριστεί σαν αόριστη και ασαφής. Η αρμοδιότητα για την επιβολή της φορολογίας ανήκει στον Διευθυντή και όχι στον κυβερνητικό εκτιμητή.

5

Είναι ξεκάθαρο ότι η απόφαση του Διευθυντή εδώ δεν μπορεί να θεωρηθεί σαν αιτιολογημένη. Είναι αόριστη και ασαφής και δε φαίνεται να έλαβε υπόψη του το σύνολο των δεδομένων τα οποία έπρεπε να είχε υπόψη του στην άσκηση των εξουσιών του.

10

Η προσφυγή επιτυγχάνει χωρίς έξοδα.

Αναφερόμενες υποθέσεις:

15 *Ι.Γ. Μακρή Κτηματική Λτδ ν. Δημοκρατίας (1994) 3 Α.Α.Δ. 56,*

Ηλία ν. Δημοκρατίας (1993) 4 Α.Α.Δ. 918.

Προσφυγή.

20

Προσφυγή εναντίον της απόφασης του Διευθυντή Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων για την επιβολή φορολογίας κεφαλαιουχικών κερδών στον Αιτητή.

25

Ξ. Συλλούρης, για τον Αιτητή.

Τ. Πολυχρονίδου, Δικηγόρος της Δημοκρατίας, για τους Καθ' ων η αίτηση.

30

Cur. adv. vult.

ΧΑΤΖΗΤΣΑΓΓΑΡΗΣ, Δ.: Με την παρούσα προσφυγή ο αιτητής ζητά δήλωση του Δικαστηρίου με την οποία να ακυρώνεται η απόφαση του Διευθυντή Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων που περιέχεται στην επιστολή του προς τον αιτητή ημερ. 19.11.90 και ακύρωση της ειδοποίησης επιβολής φορολογίας κεφαλαιουχικών κερδών της ίδιας ημερομηνίας.

35

· Τα γεγονότα της υπόθεσης είναι τα ακόλουθα: Η παρούσα προσφυγή αφορά την φορολογία με την οποία επιβλήθηκε φόρος κεφαλαιουχικών κερδών που προέκυψαν από τη διάθεση κτήματος με αρ. εγγραφής 5467, Φύλλο/Σχέδιο LI/19 4 III 6 I στην Κάτω Πάφο.

40

Το επίδικο κτήμα προέκυψε από τον διαχωρισμό του αρχικού τεμαχίου με αριθμό εγγραφής 3022 που ήταν συνολικής έκτασης 1 εκτάριο, 7 δεκάρια και 392 τ.μ. Εκτός από το πιο πάνω τεμάχιο, από τον διαχωρισμό προέκυψαν άλλα τέσσερα τεμάχια, συνολικής έκτασης 2328 τ.μ. Το κτήμα που διατέθηκε ενώνεται με την παραλία και βρίσκεται ακριβώς δίπλα από την οινοβιομηχανία ΣΟΔΑΠ στην Κάτω Πάφο. 5

Το πιο πάνω ακίνητο πωλήθηκε στις 22.10.87 και σαν τίμημα πώλησης δηλώθηκε στο έντυπο μεταβίβασης το ποσό των £587,665 το οποίο έγινε αποδεκτό από το Κτηματολόγιο για σκοπούς είσπραξης των μεταβιβαστικών δικαιωμάτων. 10

Μέχρι την 23.3.1989 που το Γραφείο επέβαλε τη φορολογία κεφαλαιουχικών κερδών ο αιτητής δεν είχε υποβάλει τη δήλωσή του στο καθορισμένο έντυπο. Η δήλωση υποβλήθηκε στις 20.4.89 και δήλωσε σαν αγοραία αξία του ακινήτου κατά την 27.6. 78 και άλλα έξοδα, τα ποσά των £400,000 και £22,091 αντίστοιχα. 15

Η αρχική φορολογία που επεβλήθηκε στον αιτητή με ημερομηνία 20.4.89 καθόρισε σαν αγοραία αξία του ακινήτου κατά την 27.6.78 το ποσό των £213,700. Δεν παραχωρήθηκε κανένα ποσό εξόδων εφόσον δεν υπήρχε τέτοια δήλωση. 20

Ο αιτητής στις 20.4.89 υπέβαλε ένσταση για την πιο πάνω φορολογία με την οποία αμφισβητούσε τα πιο κάτω: 25

(α) Η αγοραία αξία του ακινήτου κατά την 27.6.78 ήταν £400,000 αντί £213,700 που υπολόγισε το Γραφείο. 30

(β) Δεν του παραχωρήθηκαν έξοδα που ανήρχοντο σε £22,091.

(γ) Ζητήθηκε όπως η πληρωμή του φόρου να γίνεται με βάση την αναλογία των δόσεων του συμβολαίου όπως προνοεί το άρθρο 20 του νόμου. 35

Ο Διευθυντής με επιστολή του ζήτησε ορισμένα συμπληρωματικά αποδεικτικά στοιχεία και έκθεση προσοντούχου επαγγελματία εκτιμητή για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας του ακινήτου στις 27.6.78. 40

Ο αιτητής υπέβαλε έκθεση εκτίμησης από ανεξάρτητο εκτιμητή με την οποία καθοριζέτο η αγοραία αξία του ακινήτου στις 27.6.78 στις £300,000. Στη συνέχεια η υπόθεση του αιτητή συζητήθηκε με-

ταξύ του ιδίου και λειτουργού του Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων αλλά δεν επήλθε συμφωνία. Ο Διευθυντής μετά από εξέταση της ένστασης και της όλης υπόθεσης απέστειλε στον αιτητή ειδοποίηση επιβολής φορολογίας ημερομ. 19.11.90 μαζί με συνοδευτική επιστολή της ίδιας ημερομηνίας στην οποία δίδεται η αιτιολογία της απόφασης.

Σύμφωνα με την πιο πάνω απόφαση το φορολογητέο κεφαλαιουχικό κέρδος ανέρχεται σε £355,744 και ο φόρος κεφαλαιουχικών κερδών σε £71,148.80. Για τον υπολογισμό του κέρδους ο καθ' ου η αίτηση καθόρισε την αξία του επίδικου ακινήτου κατά τις 27.6.78 στις £213,700 και περιόρισε τα έξοδα που διεκδίκησε ο αιτητής στις £13,221.

Ο δικηγόρος του αιτητή επικεντρώνει τους ισχυρισμούς του για ακύρωση της πιο πάνω απόφασης τους ακόλουθους λόγους:

(α) Ότι η απόφαση του Διευθυντή είναι εσφαλμένη και εν πάση περιπτώσει δεν έγινε σύμφωνα με τις πρόνοιες του Περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμου 52/80.

(β) Η διάταξη του άρθρου 6 του Ν. 52/80 στην οποία βασίστηκε η επιβολή φορολογίας του αιτητή είναι αντισυνταγματική.

(γ) Η προσβαλλόμενη απόφαση δεν είναι δεόντως αιτιολογημένη και ότι η απόφαση είναι έκδηλα λανθασμένη.

Η αιτιολογία για την επιβολή της φορολογίας περιέχεται στην επιστολή του Διευθυντή, ημερομ. 19.11.90 και την παραθέτω αυτούσια.

“Αναφέρομαι στην ένστασή σας με ημερομηνία 19 Απριλίου, 1989 κατά της φορολογίας Κεφ. Κερδών με αναφορά φορολογίας 870001 και σας πληροφορώ τα πιο κάτω:

α) Έχω εξετάσει τον ισχυρισμό σας ότι η αγοραία αξία του ακινήτου που διαθέσατε την 22.10.87 με αριθμό εγγραφής τίτλου 5467 ήταν κατά την 27.6.78 μεγαλύτερη από αυτή που έχω καθορίσει στην πιο πάνω φορολογία και σας αναφέρω ότι με βάση τα στοιχεία που έχω στα χέρια μου και που αφορούν πωλήσεις άλλων παρομοίων κτημάτων στην ίδια περιοχή κατά το ίδιο περίπου χρονικό διάστημα, καθώς και άλλους παράγοντες που έχω υπόψη μου ότι επηρεάζουν την αγοραία αξία της ακίνητης ιδιοκτησίας κατέληξα στο συ-

μπέρασμα ότι η εκτίμησή μου είναι κανονική και δεν μπορώ να την αλλάξω.

β) Αναφορικά με τα έξοδα που έχετε διεκδικήσει ως αφαίρεση από το φορολογητέο Κεφ. Κέρδος σας, σας πληροφορώ ότι σας έχει παραχωρηθεί το ποσό των £13,221. Το υπόλοιπο ποσό θεωρήθηκε ότι αφορά έξοδα που έγιναν για τα υπόλοιπα τεμάχια τα οποία δεν διετεθήσαν αλλά παρέμειναν στην κατοχή σας.

2. Σας εσωκλείω ειδοποίηση επιβολής φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών και παρακαλώ να προσέξετε ιδιαίτερα την παράγραφο 7 στην οποία σας δίνετε το δικαίωμα προσφυγής στο Ανώτατο Δικαστήριο της Δημοκρατίας μέσα σε 75 μέρες από την ημερομηνία της ειδοποίησης αυτής, αν θεωρείτε τον εαυτό σας αδικημένο από την πιο πάνω απόφασή μου.”

Έχει κατατεθεί ενώπιόν μου, σαν τεκμήριο 1, ο φάκελος της όλης υπόθεσης. Στο φάκελο αυτό φαίνεται η εκτίμηση που έκαμε στις 22.3.89 ο εκτιμητής του φόρου κ. Ματέας, Προϊστάμενος Γραφείου Κληρονομιών. Επίσης φαίνεται η εκτίμηση που έκαμε ο εκτιμητής του αιτητή κ. Α. Λοΐζου και Συνεργάτες, ημερομ. 5.3.90. Η μόνη έκθεση για αξιολόγηση των πιο πάνω εκθέσεων φαίνεται σε μια δυσανάγνωστη επιστολή η οποία υπάρχει στον φάκελο και φέρει ημερομηνία 4.9.90, η οποία όμως δεν επεκτείνεται σε αιτιολογημένη ανάλυση των δύο εκθέσεων.

Στην *Ι.Γ. Μακρή Κτηματική Ατδ ν. Κυπριακής Δημοκρατίας* (1994) 3 Α.Α.Δ. 56, ο νυν Πρόεδρος Γ. Πικής, αναφέρει τα ακόλουθα στις σελίδες 61 και 62:

“Η δικηγόρος των εφεσιβλήτων υπέβαλε ότι η απόφαση του Διευθυντή συνιστά στην ουσία υιοθέτηση της εκτίμησης του κυβερνητικού εκτιμητή που περιεχόταν στο διοικητικό φάκελο και, επομένως, υποστηλώνεται από την αιτιολογία της. Ιδιαίτερη αναφορά έκαμε στην *Καμηλάρη ν. Δημοκρατίας* [Υπόθεση Αρ. 496/90, αποφασίστηκε στις 15/2/91. Βλ. επίσης *Λάζαρος Χατζηφόραδου Ακίνητα Ατδ. ν. Δημοκρατίας* (Υπόθεση Αρ. 457/89, αποφασίστηκε στις 11/1/91)], για να τονίσει (ό,τι επισημαίνεται στην απόφαση εκείνη) ότι το αντικείμενο της αναθεώρησης δεν είναι η διαπίστωση της ορθότητας των εκατέρωθεν εκτιμήσεων αλλά η επάρκεια της έρευνας και το εύλογο της επίδικης απόφασης μέσα στο πλαίσιο των εξουσιών του Διευθυντή. Στην προκειμένη περίπτωση ο Διευθυντής είχε ενώπιόν

του, όπως είναι παραδεκτό, τις δυο εκτιμήσεις. Στην απόφασή του δεν αποκαλύπτει τους λόγους που τον οδήγησαν να υιοθετήσει την εκτίμηση του κ. Ματέα. ούτε η εκτίμηση του κ. Ματέα μπορεί να πληρώσει το κενό γιατί η εκτίμησή του συναρτάται αποκλειστικά με τα στοιχεία που περιέχονται στην έκθεσή του και την πραγματογνωμοσύνη του. Στην ίδια την έκθεση του κ. Ματέα δεν επεξηγούνται τα στοιχεία και η διαδικασία βάσει της οποίας προσαρμόστηκε η τιμή των συγκριτικών πωλήσεων στα δεδομένα της κρίσιμης ημερομηνίας, της 27/6/78.

Πριν προβούμε στην εξέταση του κεντρικού θέματος της έφεσης που ανάγεται στην επάρκεια της αιτιολόγησης της επίδικης φορολογικής απόφασης, πρέπει να σημειώσουμε ότι μας βρίσκει σύμφωνους η εισήγηση του δικηγόρου των εφεσεϊόντων ότι ο καθορισμός της αξίας κτήματος, βάσει των εξουσιών του Διευθυντή κάτω από το Ν. 52/80, δεν εξισούται με την τιμή διάθεσης του κτήματος και γι' αυτό δεν αποκαλύπτει τις αντιδράσεις της αγοράς ώστε να συνιστά πώληση συγκριτικού κτήματος.

Το εγχείρημα του πρωτόδικου Δικαστηρίου ν' αντιπαραβάλλει τις δυο εκθέσεις των εκτιμητών για να καταλήξει σε συμπεράσματα για το παραδεκτό της απόφασης του Διευθυντή, είναι ενδεικτικό της έλλειψης αιτιολογίας στην απόφαση του Διευθυντή. κενό όμως που δεν μπορεί να πληρωθεί με την πρωτογενή αξιολόγηση των στοιχείων ενώπιον των αρχών από το ίδιο το Δικαστήριο. Όπου αιτιολογείται η απόφαση με αναφορά στα στοιχεία που διερευνήθηκαν, μπορεί το Δικαστήριο να αναφερθεί στα στοιχεία αυτά για να διαπιστώσει αν ήταν κατά λογική συνέπεια εφικτό για την αρχή να καταλήξει στην απόφαση στην οποία άχθηκε. Συνιστά σφάλμα όμως για το Δικαστήριο να αξιολογήσει τα γεγονότα για να κρίνει αν η απόφαση του διοικητικού οργάνου ήταν, παρά την αόριστη ή ελλιπή αιτιολογία, λογικά εφικτή.

Στην προκείμενη περίπτωση, το πρωτόδικο Δικαστήριο εσφαλμένα προέβη το ίδιο σε αξιολόγηση των στοιχείων ενώπιον της αρχής. Η αξιολόγηση αυτή ήταν ανεπίτρεπτη και, εν πάση περιπτώσει, δεν πληρώνει το κενό στην αιτιολογία της απόφασης."

Όπως και στην υπόθεση *Μακρή* (πιο πάνω) και στην παρούσα υπόθεση η αιτιολογία που έδωσε ο Διευθυντής στην απόφασή του ημερομ. 19.11.90 μπορεί να χαρακτηριστεί σαν αόριστη και ασαφής. Η αρμοδιότητα για την επιβολή της φορολογίας ανήκει στον

Διευθυντή και όχι στον κυβερνητικό εκτιμητή. Στην υπόθεση *Ηλία ν. Δημοκρατίας* (1993) 4 Α.Α.Δ. 918 αναφέρονται τα ακόλουθα:

“..... το ερώτημα δεν είναι αν η εκτίμηση του κυβερνητικού εκτιμητή ήταν εύλογη υπό το φως των δεδομένων που παρατίθενται στην έκθεσή του, αλλά κατά πόσο η απόφαση του Διευθυντή ήταν λογικά εφικτή υπό το φως του συνόλου των δεδομένων τα οποία είχε ή έπρεπε να είχε υπόψη του για την άσκηση των εξουσιών του.”

5

10

Είναι κατά τη γνώμη μου ξεκάθαρο ότι η απόφαση του Διευθυντή δεν μπορεί να θεωρηθεί σαν αιτιολογημένη. Είναι αόριστη και ασαφής και δεν φαίνεται να έλαβε υπόψη του το σύνολο των δεδομένων τα οποία έπρεπε να είχε υπόψη του στην άσκηση των εξουσιών του. Για τον λόγο αυτό δηλαδή την επάρκεια της αιτιολογίας της επίδικης απόφασης, η επίδικη απόφαση ακυρώνεται χωρίς έξοδα.

15

Η επίδικη απόφαση ακυρώνεται χωρίς έξοδα.