

30 Νοεμβρίου, 1989

[ΣΤΥΛΙΑΝΙΔΗΣ, Δ/στής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

ΦΡΙΞΟΣ ΚΥΡΙΑΚΙΔΗΣ ΚΑΙ ΑΛΛΟΙ,

Αιτητές,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ/Ή ΔΙΕΥΘΥΝΤΗ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΔΩΝ,

Καθ' ων η αίτηση

(Συνενδिकाζόμενες Υποθέσεις Αρ. 491/88, 506/88, 663/88, 664/88)

-
- Αναδρομικότητα Νόμου — Πότε Νόμος θεωρείται αναδρομικός — Ο Νόμος δεν είναι αναδρομικός απλώς και μόνο διότι μέρος των προϋποθέσεων για την εφαρμογή του προέρχεται χρονικά πριν από τη θέσπισή του — Ο Περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμος, 1980 (Ν. 24/80) — Προσδιορισμός κέρδους με βάση την αγοραία αξία της περιουσίας στις 27 Ιουνίου 1978 ή 14 Ιουλίου 1974 — Δεν είναι νόμος αναδρομικός — Επομένως δεν προσκρούει στο Άρθρο 24.3 του Συντάγματος. 5
- Συνταγματικό Δίκαιο — Φορολογία — Αναδρομικός Νόμος — Βλ. Αναδρομικότητα Νόμων. 10
- Φορολογία — Ο Περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμος, 1980 (Ν.52/80) — Κέρδος — Ο Νόμος ορίζει με σαφήνεια το περιεχόμενο του όρου στο Άρθρο 2. 15
- Φορολογία — Ο Περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμος, 1980 (Ν.52/80) — Δωρεά — Δωρεά προς συγγενείς τρίτου βαθμού (ανιψιούς) — Υπόκειται σε φορολογία — Άρθρο 10 του εν λόγω Νόμου. 20
- Γενικές Αρχές Διοικητικού Δικαίου — Διακριτική εξουσία — Εκτίμηση πραγματικών γεγονότων — Αρχές, που διέπουν επέμβαση του

Δικαστηρίου — Εκτίμηση για σκοπούς επιβολής φόρου κεφαλαιουχικών κερδών — Το Ανώτατο Δικαστήριο δεν έχει την εξουσία, που έχει το Επαρχιακό Δικαστήριο σε περίπτωση Παραπομπής για καθορισμό της καταβλητέας αποζημίωσης εν σχέσει προς απαλλοτρίωση.

5

Οι νομικές αρχές, που εφάρμοσε το Ανώτατο Δικαστήριο, απορρίπτοντας τις Αιτήσεις Ακυρώσεως, προκύπτουν από τις πιο πάνω περιληπτικές σημειώσεις. Το Ανώτατο Δικαστήριο βρήκε ότι ο καθ' ου η Αίτηση διεξήγαγε δέουσα έρευνα εν σχέσει με το θέμα της αξίας των ιδιοκτησιών κατά τον κρίσιμο χρόνο, δηλαδή κατά την 27η Ιουνίου 1978.

10

Οι Αιτήσεις Ακυρώσεως απορρίπτονται χωρίς διαταγή για έξοδα.

15

Αναφερόμενες υποθέσεις:

Γιάννουλα ν. Δημοκρατίας (1989) 3 Α.Α.Δ. 241,

20 *Master Ladies Tailors Organisation and Another v. Minister of Labour and National Service [1950] 2 All E.R. 525,*

Wijesuriya v. Amit [1965] 3 All E.R. 701,

25 *Customs and Excise Commissioners v. Thorn Electrical Industries Ltd and others [1975] 3 All E.R. 881,*

Yew Bon Tew v. Kenderaan Bas Mara [1982] 3 All E.R. 833,

30 *Papaconstantinou and Another v. Republic (1986) 3 C.L.R. 1672,*

Panayiotou v. Republic (1986) 3 C.L.R. 2311,

Ευστρατίου ν. Δημοκρατίας (Αρ.2) (1989) 3 Α.Α.Δ. 1742.

35

Προσφυγές.

Προσφυγές με τις οποίες οι αιτητές ζητούν ακύρωση των αποφάσεων του Διευθυντή του Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων σε ενστάσεις τους αναφορικά με φόρο κεφαλαιουχικών κερδών για διάθεση ακίνητης ιδιοκτησίας.

40

Δ. Χατζηνέστορος, για τον Αιτητή στην υπόθεση 491/88.

Γ. Παπαντωνίου, για τους Αιτητές στις υποθέσεις 506/88, 663/88 και 664/88.

Γ. Λαζάρου, Δικηγόρος της Δημοκρατίας Β', για τους Καθ' ων η αίτηση.

ΣΤΥΛΙΑΝΙΔΗΣ, Δ.: Ανάγνωσε την ακόλουθη απόφαση. Με τις προσφυγές αυτές οι αιτητές ζητούν την ακύρωση των αποφάσεων του Διευθυντή του Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων, (ο "Διευθυντής"), σε ενστάσεις τους αναφορικά με φόρο κεφαλαιουχικών κερδών για διάθεση ιδιοκτησίας.

Οι αιτητές ήταν ιδιοκτήτες κατά ιδανικά μερίδια ακίνητης ιδιοκτησίας με τίτλο Β2527 Αγλαντζιάς, Φύλλο/Σχέδιο ΧΧΙ/63.Ε.1, έκτασης επτά στρεμμάτων και 1,500 τ.π. Η ιδιοκτησία των αιτητών στις Προσφυγές Αρ. 491/88, 506/88 και 663/88 ήταν ένα δωδέκατο ο καθένας και η ιδιοκτησία του αιτητή στην Προσφυγή Αρ. 664/88 οκτώ δωδέκατα.

Ο αιτητής στην Προσφυγή Αρ. 664/88 στις 17 Ιουλίου, 1981, μεταβίβασε τα τέσσερα δωδέκατα μερίδια με δωρεά στα ανίψια του. Παρέμεινε ιδιοκτήτης των άλλων τεσσάρων δωδεκάτων.

Το πιο πάνω ακίνητο πωλήθηκε στις 9 Μαΐου, 1986, στην εταιρεία Charo (Galaxias) Ltd. Τίμημα πωλήσεως δηλώθηκε στο έντυπο μεταβίβασης το ποσό των £212.000.-, που πληρώθηκε στους ιδιοκτήτες πωλητές ανάλογα με το μερίδιό τους.

Μόνο η αιτήτρια στην Προσφυγή 506/88 υπόβαλε δήλωση διάθεσης ακίνητης ιδιοκτησίας και δήλωσε σαν αγοραία αξία κατά την ουσιώδη ημερομηνία - 27 Ιουνίου, 1978 - το ποσό των £12,000 για το ένα δωδέκατο μερίδιό της.

Ο Διευθυντής έστειλε στον αιτητή στην Προσφυγή Αρ. 664/88 αρχική ειδοποίηση επιβολής φορολογίας για τη δωρεά της 17ης Ιουλίου, 1981, στην οποία καθόρισε το προϊόν διάθεσης σε £38.666.-.

Ο Διευθυντής δέχθηκε το ποσό της διάθεσης προς την εταιρεία Charo (Galaxias) Ltd. £212.000.-. Έστειλε σε όλους τους

αιτητές αρχική ειδοποίηση επιβολής φορολογίας.

5 Οι αιτητές υπόβαλαν ενστάσεις και έκθεση του κ. Α. Μαυρέα, επαγγελματία εκτιμητή, σύμφωνα με την οποία η αγοραία αξία του κτήματος στις 27 Ιουνίου, 1978, υπολογίσθηκε σε £119.000.-, ενώ στις αρχικές ειδοποιήσεις επιβολής φορολογίας ο Διευθυντής καθόριζε το ποσό σε £60.000.-. Μετά από επανεξέταση των υποθέσεων και των ενστάσεων, για σκοπούς συμβιβασμού, αύξησε την αγοραία αξία στις £64.800.- για το
10 όλο κτήμα.

Επειδή δεν επήλθε συμφωνία, ο Διευθυντής, με βάση το Άρθρο 18 του περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμου του 1980, (Αριθμός 52/80), (ο "Νόμος"), πήρε απόφαση
15 για τις ενστάσεις και έστειλε στον καθένα από τους αιτητές ειδοποίηση επιβολής τελικής φορολογίας μαζί με αντίστοιχες συνοδευτικές επιστολές - στις 2 Απριλίου, 1988, στους αιτητές στις Προσφυγές Αρ. 491/88 και 506/88, στις 7 Ιουνίου, 1988, στον αιτητή στην Προσφυγή Αρ. 664/88 και στις 5 Ιουλίου, 1988, στον αιτητή στην Προσφυγή Αρ. 663/88. Η αγοραία αξία της ακίνητης ιδιοκτησίας στην ουσιώδη ημερομηνία 27
20 Ιουνίου, 1978, καθορίστηκε με τις πιο πάνω αποφάσεις του Διευθυντή στο ποσό των £64.800.- για όλο το κτήμα - £5.400.- για κάθε ένα δωδέκατο μερίδιο.

25 Οι προσφυγές αυτές έχουν κοινά σημεία νόμου και πραγματικών γεγονότων.

30 Οι λόγοι που προβάλλονται για την ακύρωση των προσβαλλομένων αποφάσεων είναι:-

- 35 1. Οι πρόνοιες του Άρθρου 6 του Νόμου αναφορικά με υπολογισμό του κέρδους με βάση την αγοραία αξία της ιδιοκτησίας στις 27 Ιουνίου, 1978, είναι αντισυνταγματικές, γιατί παραβιάζουν την πρόβλεψη του Άρθρου 24.3 του Συντάγματος ότι κανένας φόρος, τέλος ή εισφορά οποιασδήποτε φύσεως επιβάλλεται αναδρομικά.
- 40 2. Η φορολογία είναι αυθαίρετη και δεν έχει νομικό έρεισμα, γιατί δεν καθορίζεται στο Νόμο η έννοια του όρου "κέρδος".

3. Η δωρεά δεν φέρει οποιοδήποτε κέρδος στον δωρητή και ως εκ τούτου δεν μπορεί να επιβληθεί φορολογία για κεφαλαιουχικά κέρδη.
4. Η αγοραία αξία στις 27 Ιουνίου, 1978, που καθορίστηκε με την προσβαλλόμενη απόφαση είναι αυθαίρετη, υπερβολική και πάσχει από πλάνη περί τα πράγματα. 5
- Οι φορολογικοί νόμοι επηρεάζουν συμφέροντα οικονομικά και ο φορολογούμενος πρέπει να ξέρει έγκαιρα την οφειλή του. Αναδρομική φορολογία δημιουργεί τον κίνδυνο αυθαιρεσίας. Γι' αυτό η αναδρομικότητα των φορολογικών νόμων αποδοκιμάζεται γενικά. 10
- Το Άρθρο 24.3 του Συντάγματος προβλέπει: 15
- “3. Ουδείς φόρος, τέλος ή εισφορά οιασδήποτε φύσεως επιβάλλεται αναδρομικώς. Εισαγωγικοί δασμοί δύναται να επιβάλλονται από της ημερομηνίας της καταθέσεως της σχετικής προτάσεως νόμου ή νομοσχεδίου.” 20
- Νόμος θεωρείται ότι είναι αναδρομικός όταν αφαιρεί ή μειώνει οποιοδήποτε κεκτημένο δικαίωμα που αποκτήθηκε με βάση τους υπάρχοντες νόμους ή δημιουργεί νέα υποχρέωση ή επιβάλλει νέο καθήκον ή συνάπτει νέα ανικανότητα αναφορικά με συναλλαγές ή λόγους του παρελθόντος. Αλλά νόμος δεν ονομάζεται “αναδρομικός νόμος” επειδή μέρος των προϋποθέσεων για την ενέργειά του προέρχεται χρονικά πριν τη θέσπισή του. 25
- Το Δικαστήριο σε σειρά υποθέσεων αποφάσισε ότι ο Νόμος δεν είναι ασύμφωνος ή αντίθετος με το Άρθρο 24.3 του Συντάγματος και δεν επιβάλλει αναδρομική φορολογία. 30
- Στην υπόθεση *Μαρούλλα Χρ. Γιάννουλα ν. Κυπριακής Δημοκρατίας* (1989) 3 Α.Α.Δ. 241 το Δικαστήριο είπε:- 35
- “Η φορολογία επί των κερδών, με το Νόμο που προβάλλεται, επιβάλλεται κατά το χρόνο της διάθεσης της ακίνητης ιδιοκτησίας. Είναι φορολογήσιμο το κέρδος που προκύπτει από διάθεση που έγινε μετά την 1η Αυγούστου, 1980. Το γεγονός ότι η ωφέλεια - το κέρδος υπολογίζεται ή/και 40

εξαοτάται από γεγονότα που συνέβησαν πριν από την 1η Αυγούστου, 1980. δε μετατρέπει την επιβολή του φόρου σε αναδρομική. Τα κρινόμενα Άρθρα δεν επηρεάζουν κεκτημένα δικαιώματα που αποκτήθηκαν πριν την ύπαρξη του Νόμου, ούτε δημιουργούν νέα υποχρέωση. Με αυτά υποβάλλονται σε φορολογία οι σημερινές συνέπειες παρελθόντων γεγονότων και αυτό δεν περιέχει αναδρομή. Το κέρδος αποκρυσταλλώνεται το χρόνο της διάθεσης, δηλαδή μετά την εφαρμογή του Νόμου. (*Master Ladies Tailors Organisation and Another v. Minister of Labour and National Service* [1950] 2 All E.R. 525; *Wijesuriya v. Amit* [1965] 3 All E.R. 701; *Customs and Excise Commissioners v. Thorn Electrical Industries Ltd and Others* [1975] 3 All E.R. 881; *Yew Bon Tew v. Kenderaan Bas Mara* [1982] 3 All E.R. 833; Στασινοπούλου "Μαθήματα Δημοσιονομικού Δικαίου", 1966, σελ. 250-251)".

(Βλ. επίσης, *Papaconstantinou and Another v. Republic* (1986) 3 C.L.R. 1672, *Panayiotou v. Republic* (1986) 3 C.L.R. 2311 και *Ανδρέας Ευστρατίου v. Κυπριακής Δημοκρατίας, (Αρ.2)* (1989) 3 Α.Α.Δ. 1742).

Στους ισχυρισμούς ότι η νομοθεσία δεν καθορίζει το αντικείμενο της φορολογίας, δεν ορίζει "το κέρδος" και δεν υπάρχει νομικό στήριγμα για την απόφαση - φορολογία που προσβάλλεται, απάντηση δόθηκε στην υπόθεση *Γιάννουλα* (ανωτέρω). Ο Νόμος ορίζει με σαφήνεια το περιεχόμενο του όρου "κέρδος" και τον τρόπο υπολογισμού του.

30 Το Άρθρο 2 του Νόμου προνοεί:-

35 "“κέρδος” σημαίνει το κέρδος παντός προσώπου το οποίον προκύπτει μετά την ημερομηνία της ενόρξεως της ισχύος του παρόντος Νόμου λόγω διαθέσεως ιδιοκτησίας και το οποίον δεν αποτελεί κέρδος εμπύπτον εντός των διατάξεων των εκάστοτε εν ισχύϊ περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων”.

40 Το Άρθρο 9(1) του Νόμου καθορίζει το προϊόν της διάθεσης της ιδιοκτησίας. Το Άρθρο 6 περιορίζει τον υπολογισμό του κέρδους στην αύξηση της αξίας της ιδιοκτησίας από 27 Ιουνίου, 1978, ή κατ' επιλογή του ιδιοκτήτη από τις 14 Ιουλίου,

1974.

Ο δεύτερος νομικός λόγος είναι αστήρικτος και απορρίπτεται.

5

Ο αιτητής στην Προσφυγή Αρ. 664/88 ισχυρίζεται ότι, επειδή δεν επώλησε το 1981 αλλά edώρησε τα τέσσερα δωδέκατα μερίδια, δεν υπόκειται σε φορολογία κεφαλαιουχικών κερδών με βάση το Νόμο. "Διάθεση" ορίζεται στο Άρθρο 10. Δεν περιορίζεται στην πώληση αλλά καλύπτει και δωρεά ιδιοκτησίας, εκτός εάν η δωρεά γίνει από γονιό σε παιδί, μεταξύ συζύγων ή συγγενών μέχρι του δεύτερου βαθμού συγγένειας, ή σε εταιρεία περιορισμένης ευθύνης που όλοι οι μέτοχοί της είναι μέλη και εξακολουθούν για μία πενταετία ύστερα από τη δωρεά να είναι μέλη της οικογένειας του διαθέτη, ή δωρεά προς τη Δημοκρατία ή σε οποιοδήποτε φιλανθρωπικό ίδρυμα που είναι εγκεκριμένο ως τέτοιο από το Υπουργικό Συμβούλιο. Η δωρεά στα ανίψια είναι διάθεση ιδιοκτησίας και η διαφορά της αγοραίας αξίας από 27 Ιουνίου, 1978, από την αγοραία αξία της ημέρας της διάθεσης είναι φορολογήσιμο κέρδος. Δεν υπάρχει ισχυρισμός ότι η δωρεά εξαιρείται με βάση τις πρόνοιες του Άρθρου 10 του Νόμου.

10

15

20

Η γενική έννοια του όρου "κέρδος" - κάτι το οποίο λαμβάνεται ή αποκτάται - δεν έχει εφαρμογή στην παρούσα υπόθεση, γιατί ο νομοθέτης καθόρισε το περιεχόμενο του όρου "κέρδος" για τους σκοπούς του Νόμου και τον τρόπο υπολογισμού του.

25

Οι αιτητές καταχώρισαν στο Δικαστήριο δεύτερη εκτίμηση του κ. Μαυρέα με την οποία υποβιβάζει το ποσό της αγοραίας αξίας της πρώτης του εκτίμησης από £119.000.- σε £107.150.-. Είναι ισχυρισμός των αιτητών ότι ο Διευθυντής στην ουσία υιοθέτησε και αποδέχτηκε την έκθεση του κ. Ματέα, η οποία όμως είναι προϊόν πλάνης, γιατί, ενώ υπήρχε δρόμος "ντε φάκτο", δηλαδή ένας δρόμος πάνω σε ιδιωτική περιουσία που εχρησιμοποιείτο, επειδή δεν ήταν δρόμος με το Νόμο (de jure), δεν έδωσε την πρόπευσα αξία. Είναι αποδεκτό γεγονός και από τους δύο εκτιμητές ότι υπήρχε μόνο "ντε φάκτο" δρόμος αλλά δημόσιος δρόμος - η λεωφόρος Κερύνειας - έγινε πολλά χρόνια μετά, όταν κτίστηκε ο συννοικισμός "Πλατύ". Οι αιτητές ισχυρίζονται ότι ο κ. Ματέας παράλειψε να λάβει υπόψη του τις προοπτικές εμπορικής ανάπτυξης, οι οποίες ενισχύο-

30

35

40

5 νται από την ύπαρξη μεγάλης ενδοχώρας οικιστικής ανάπτυξης, και παράλειψε να λάβει υπόψη του ότι η λεωφόρος Κερύνειας, ο νέος δρόμος που έγινε μετά από το 1978, υπερτερεί της λεωφόρου ΡΙΚ. Προβάλλεται επίσης ο ισχυρισμός ότι ο κ. Ματέας λανθασμένα εκτιμά την αξία της Β ζώνης στο ήμισυ της αξίας της Α ζώνης, γιατί το όλο κτήμα μπορούσε να αναπτυχθεί σαν σύνολο και ότι, εάν έπρεπε να ακολουθηθεί η μέθοδος ανάπτυξης για την εκτίμηση, τα οικοπέδα που θα δημιουργούνταν μπορούσαν να διατεθούν σε δυο χρόνια αντί σε 10 τρία. Τελικά υπόβαλαν ότι η εκτίμηση του Διευθυντή δεν ήταν ορθή, λήφθηκε χωρίς τη δέουσα έρευνα και δεν ήταν λογικά επιτρεπτή σ' αυτόν.

15 Ο Διευθυντής είχε ενώπιόν του δύο εκθέσεις εκτιμητών - του κ. Ματέα και του κ. Μαυρέα. Η εκτίμηση στηρίχθηκε στη μέθοδο ανάπτυξης. Υπήρχαν συγκριτικά πωλήσεων οικοπέδων και όλα τα στοιχεία. Τα αντικειμενικά γεγονότα περιέχονται και στις δύο εκθέσεις. Διαφέρουν στις εκτιμήσεις και τη βαρύτητα που αποδίδουν στο κάθε στοιχείο. Οι εκθέσεις των εκτιμητών 20 έχουν κατατεθεί στο Δικαστήριο.

25 Δεν θα αναλύσω τις εκτιμήσεις. Θεωρώ σκόπιμο να αναφέρω ότι το Δικαστήριο σε προσφυγές κάτω από το Άρθρο 146 δεν είναι Δικαστήριο ουσίας, ούτε έχει τις εξουσίες που ασκεί το Επαρχιακό Δικαστήριο σε παραπομπές για τον καθορισμό της αποζημίωσης σε υποθέσεις αναγκαστικών απαλλοτριώσεων. Η δικαιοδοσία του Δικαστηρίου οριοθετείται από το Άρθρο 146, είναι ακυρωτική και περιορίζεται στον έλεγχο της νομιμότητας της προσβαλλόμενης απόφασης. Η υποκειμενική 30 εκτίμηση των γεγονότων ανήκει στη διοίκηση και το Δικαστήριο τότε μόνο επεμβαίνει αν υπάρχει πλάνη περί τα πράγματα ή το νόμο, ή η διοίκηση υπερβαίνει τα όρια της διακριτικής της εξουσίας με το νόημα ότι η διαπίστωση των γεγονότων δεν είναι εύλογα επιτρεπτή με βάση τα ενώπιόν της στοιχεία - (Βλ. *Αγνή Αλέξη Θουκυδίδη ν. Κυπριακής Δημοκρατίας και Άλλου* (1989) 3 Α.Α.Δ. 1150).

40 Ο Διευθυντής έκαμε τη δέουσα έρευνα. Πήρε έκθεση από τον κ. Ματέα, ζήτησε πληροφορίες από τους αιτητές και οι αιτητές υπόβαλαν έκθεση του εκτιμητή τους.

Αφού έλαβα υπόψη μου όλα τα στοιχεία που τέθηκαν ενώ-

πιο του Δικαστηρίου και καθοδηγούμενος από τις γενικές αρχές του διοικητικού δικαίου, κατάληξα ότι δε δικαιολογείται επέμβαση του ακυρωτικού Δικαστηρίου στην εκτίμηση των γεγονότων από το Διευθυντή. Η εκτίμηση πάνω στην οποία στηρίχθηκε ο Διευθυντής για την απόφασή του υποστηρίζεται από τα γεγονότα. Δεν υπάρχει πλάνη περί τα πράγματα ή περί το νόμο, ή υπέρβαση ή κατάχρηση εξουσίας. Οι προσβαλλόμενες αποφάσεις ήταν εύλογα επιτρεπτές στο Διευθυντή. 5

Οι προσβαλλόμενες αποφάσεις περιέχουν αιτιολογία η οποία συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, συμπεριλαμβανομένης και της έκθεσης - εκτίμησης του κ. Ματέα. 10

Για τους πιο πάνω λόγους οι προσφυγές αποτυγχάνουν και απορρίπτονται. Καμιά διαταγή για έξοδα. 15

Οι προσφυγές απορρίπτονται χωρίς έξοδα.