

30 Απριλίου, 1991

[ΧΡΥΣΟΣΤΟΜΗΣ, Δ/σπής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

ΧΡΙΣΤΙΑΝΑ ΛΟΥΪΔΟΥ-ΕΥΘΥΜΙΟΥ,

Αιτήτρια,

v.

ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ ΤΗΣ ΚΥΠΡΟΥ, ΜΕΣΩ
ΤΟΥ ΔΙΕΥΘΥΝΤΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ
ΠΡΟΣΟΔΩΝ,

Καθ' ου η αίτηση.

(Υπόθεση Αρ. 329/90).

Φορολογία Κεφαλαιουχικών Κερδών — Ο Περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμος του 1980 (Ν. 52/80) — Άρθρο 10(β) — Σκοπός του νομοθέτη είναι η φορολογία κεφαλαιουχικού κέρδους που προέκυψε στο παρελθόν και για το οποίο δεν πληρώθηκε φόρος λόγω δωρεών που δεν φορολογούνται — Με την λέξη "αρχική" ο νόμος ανατρέπει στην αξία της ιδιοκτησίας κατά τον χρόνο απόκτησής της από τον πρώτο δωρητή.

5

Με την προσφυγή αυτή προσβλήθηκε απόφαση του Διευθυντή του Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων με την οποία επέβαλε στην αιτήτρια φορολογία κεφαλαιουχικών κερδών που πραγματοποιήθηκαν από τη διάθεση ακινήτου της στην Κάτω Λακατάμια. Το ακίνητο είχε αποκτηθεί από την αιτήτρια από δωρεά του πατέρα της στις 16.6.86, ο οποίος το είχε αποκτήσει και αυτός με δωρεά από τη σύζυγό του στις 21.12.84.

10

Ο Διευθυντής του Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων έλαβε ως βάση υπολογισμού της αγοραίας αξίας του ακινήτου, για να υπολογίσει το κεφαλαιουχικό κέρδος από την διάθεσή του, τον χρόνο κτήσης του από την μητέρα της αιτήτριας καταλήγοντας στην 27.6.78 μετά από εφαρμογή της πρώτης επιφύλαξης του άρθρου 10(β) του Περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμου του 1980 (Ν. 52/80).

15

20

Η αιτήτρια με ένστασή της αντιτέθηκε στην ερμηνεία αυτή της επιφύλαξης του άρθρου 10(β) από μέρους του Διευθυντή προτείνοντας ως χρόνο υπολογισμού τον χρόνο κτήσεως του ακινήτου από τον πατέρα της.

25

Ο Διευθυντής απέρριψε την ένσταση της αιτήτριας και ως εκ τούτου ακολούθησε η παρούσα προσφυγή στην οποία το μοναδικό θέμα που εγείρεται είναι νομικό και αφορά την ερμηνεία της πιο πάνω επιφύλαξης.

ΟΤ

5 Το Ανώτατο Δικαστήριο, απορρίπτοντας την προσφυγή, αποφάσισε ότι:

10 (1) Σκοπός του νομοθέτη με την χρήση της λέξης "αρχική" στο κείμενο της επιφύλαξης του άρθρου 10(β) του Περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμου του 1980 (Ν. 52/80) ήταν να φορολογήσει το κεφαλαιουχικό κέρδος που προέκυψε στο παρελθόν και για το οποίο δεν πληρώθηκε φόρος λόγω δωρεών που δεν φορολογούνται. Σε άλλη περίπτωση και αιολουθώντας την ερμηνεία της αιτήτριας, δεν θα υπήρχε λόγος να χρησιμοποιηθεί η λέξη αυτή.

15 (2) Στην υπό κρίση υπόθεση υπήρξε και προηγούμενη δωρεά από την δωρεά του πατέρα της αιτήτριας προς αυτήν και αυτή ήταν η δωρεά της μητέρας της αιτήτριας προς τον πατέρα της αιτήτριας. Επομένως η αρχική αξία θα ήταν εκείνη κατά το χρόνο που η μητέρα της απέκτησε το ακίνητο αν ο χρόνος αυτός ήταν μεταγενέστερος της 27.6.78. Επειδή όμως ήταν προγενέστερος, ορθά ο καθ' ου η αίτηση υπολόγισε την αγοραία αξία κατά την 27.6.78, όπως προνοεί η εν λόγω επιφύλαξη του άρθρου 10(β).

Η προσφυγή απορρίπτεται χωρίς έξοδα.

Αναφερόμενες υποθέσεις.

25 *Kyriakides v. The Improvement Board of Aglandjia* (1979) 3 C.L.R. 86.

Στυριδάκης ν. Δημοκρατίας (προσφυγή αρ. 387/86, ημερ. 31.7.89).

Καρκώτης και άλλοι ν. Δημοκρατίας (Προσφυγή αρ. 648/88, ημερ. 14.2.90).

30 *Savva and Others v. The Republic* (1978) 3 C.L.R. 198.

Προσφυγή.

35 Προσφυγή εναντίον της απόφασης του Διευθυντή του Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων με την οποία επέβαλε στην αιτήτρια φορολογία κεφαλαιουχικών κερδών που πραγματοποιήθηκαν από τη διάθεση ακινήτου στην Κ. Λακατάμια.

A. Δικηγορόπουλος, για την αιτήτρια.

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

Cur. adv. vult.

Ο Δικαστής κ. Χρυσοστομής ανάγνωσε την ακόλουθη απόφαση. 5

ΧΡΥΣΟΣΤΟΜΗΣ, Δ: Η προσφυγή αυτή στρέφεται κατά της απόφασης του Διευθυντού του Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων, που περιέχεται στην επιστολή του προς την αιτήτρια ημερ. 14.3.90, διά της οποίας επέβαλε σε αυτή φορολογία κεφαλαιουχικών κερδών που πραγματοποιήθηκαν από τη διάθεση ακινήτου της με αρ. εγγραφής Ε362, Φ/Σχ. 30/13/WT, Τεμ. 370, στην Κάτω Λακατάμια. 10

Στις 20.12.84 η μητέρα της αιτήτριας Λάγια Λοϊζίδου, μεταβίβασε με δωρεά το πιο πάνω ακίνητο στο όνομα του συζύγου της και πατέρα της αιτήτριας, Αχιλλέα Λοϊζίδα. Στις 16.6.86 ο πατέρας της αιτήτριας μεταβίβασε διά δωρεάς το ακίνητο αυτό στο όνομα της αιτήτριας. Στις 21.4.87 η αιτήτρια πώλησε το ακίνητο, αντί του ποσού των £13,350. 15 20

Στις 5.5.87 η αιτήτρια υπόβαλε δήλωση διάθεσης ακίνητης ιδιοκτησίας και δήλωσε σαν προϊόν διάθεσης το ποσό των £13,350 και την αγοραία αξία στις 20.12.84, ημερομηνία που το απόκτησε ο πατέρας της από τη μητέρα της, για το ποσό των £12,850, πλέον £250 προμήθεια σε κτηματομεσίτη. (Τεκμήριο 1 στην αίτηση). 25

Ο Διευθυντής με ειδοποίηση επιβολής φορολογίας προς την αιτήτρια με ημερ. 15.12.88, αποδέχτηκε το προϊόν διάθεσης όπως δηλώθηκε στο έντυπο διάθεσης ακίνητης ιδιοκτησίας I.R. 401, όμως δεν αποδέχτηκε την ημερομηνία 20.12.84 σαν βάση υπολογισμού της αγοραίας αξίας του ακινήτου για σκοπούς καθορισμού του κέρδους, αλλά καθόρισε την αγοραία του αξία κατά την 27.6.78 στις £7,000. Επίσης δεν παραχώρησε το ποσό των £250 σαν έξοδα κτηματομεσίτη (Τεκμήριο 2 στην αίτηση). 30 35

Στις 9.1.89 η αιτήτρια υπόβαλε ένσταση, ισχυριζόμενη ότι σαν αγοραία αξία του ακινήτου έπρεπε να ληφθεί υπόψη η 20.12.84 (ημερομηνία κτήσεως του οικοπέδου από τον πατέρα της) και όχι η 27.6.78 (Τεκμήριο 3 στην αίτηση).

Ο Διευθυντής στις 18.1.89, με επιστολή του προς την αιτήτρια, ζήτησε, μεταξύ άλλων, μελέτη από ανεξάρτητο εκτιμητή, για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας του ακινήτου κατά την 27.6.78 (Τεκμήριο 4 στην αίτηση).

Η αιτήτρια στις 23.1.89, με επιστολή της, επέμενε ότι θα πρέπει να ληφθεί υπόψη η ημερομηνία 20.12.84 για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας του ακινήτου, με βάση το άρθρο 10(β) του Νόμου αρ. 52/80 και όχι η 27.6.78 (Τεκμήριο 5 στην αίτηση).

Η όλη υπόθεση συζητήθηκε στις 11.2.89 μεταξύ του αντιπροσώπου της αιτήτριας κ. Αχιλλέα Λοϊζίδη και του Λειτουργού του Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων, χωρίς να επέλθει συμφωνία.

Ο Διευθυντής, μετά από μελέτη του θέματος, αποφάσισε την ένσταση της αιτήτριας και απέστειλε στον πατέρα της και αντιπρόσωπό της, ειδοποίηση επιβολής φορολογίας για το ποσό των £220 (Τεκμήριο 6 στην αίτηση) και την επιστολή ημερ. 14.3.90 (Τεκμήριο 6Α στην αίτηση) και τον πληροφορήσε τα ακόλουθα:

".....

Δεν μπορώ να δεκτώ την άποψή σας ότι σαν αξία του ακινήτου, για σκοπούς υπολογισμού του κέρδους, θα πρέπει να λογιστεί η αξία του κατά την ημερομηνία δωρεάς του από εσάς στην κόρη σας.

Με βάση τις πρόνοιες του άρθρου 10(β) του Περί Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμου αρ. 52/80 σαν αξία του ακινήτου με αρ. εγγραφής F362, λογίζεται η αξία

του κατά την 27 Ιουνίου 1978.

Αντίθετη ερμηνεία του Νόμου θα οδηγούσε σε παράλογο αποτέλεσμα (βλέπετε απόφαση Δικαστηρίου στην υπόθεση *Kyriakides v. The Improvement Board of Aglandjia* (1979) 3 C.L.R. 86·

5

....."

Το μοναδικό θέμα που εγείρεται στην προσφυγή αυτή είναι νομικό και αφορά την ερμηνεία της πρώτης επιφύλαξης του άρθρου 10(β) του Περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμου του 1980 (Ν. 52/80), που έχει ως

10

"10. Διά τους σκοπούς του παρόντος Νόμου διάθεσις ιδιοκτησίας περιλαμβάνει πώλησιν, συμφωνίαν πωλήσεως, ανταλλαγήν, μίσθωσιν, ήτις ενεγράφη συμφώνως προς τας διατάξεις του εκάστοτε εν ισχύϊ περί Ακινήτου Ιδιοκτησίας (Διακατοχή, Εγγραφή και Εκτίμησις) Νόμου και δωρεάν ιδιοκτησίας ως και εγκατάλειψιν χρήσεως ή εκμεταλλεύσεως οιοδήποτε σχετικού δικαιώματος, αλλά δεν περιλαμβάνει -

15

(α)

20

(β) δωρεάν γενομένην υπό γονέως προς τέκνον, μεταξύ συζύγων ή συγγενών μέχρι δευτέρου βαθμού συγγενείας ή προς εταιρείαν περιορισμένης ευθύνης άπαντες οι μέτοχοι της οποίας είναι μέλη και εξακολουθούν διά μίαν πενταετίαν μετά την τοιαύτην δωρεάν να είναι μέλη της οικογενείας του διαθέτου:

25

Νοείται ότι, εν τοιαύτη περιπτώσει, ως αξία της ιδιοκτησίας λογίζεται η αρχική αξία κατά τον χρόνον της κτήσεως της ιδιοκτησίας υπό του δωροπότη ή η αξία αυτής κατά την 27ην Ιουνίου, 1978, οιαδήποτε των ημερομηνιών τούτων ήθελεν είναι η μεταγενεστέρα:

30

....."

(Οι υπογραμμίσεις είναι δικές μου)

5 Ο Διευθυντής του Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων, ερμηνεύοντας την πιο πάνω διάταξη για σκοπούς υπολογισμού του κέρδους που προέκυψε από την πώληση του επίδικου ακινήτου, έλαβε υπόψη ως τιμή κτήσης την αξία κατά την 27.6.78, η οποία ήταν μεταγενέστερη της ημερομηνίας που ο αρχικός δωρητής, δηλαδή η μητέρα της αιτήτριας, απόκτησε το επίδικο ακίνητο και όχι την ημερομηνία που απόκτησε η αιτήτρια το ακίνητο από τον πατέρα της.

10 Ο δικηγόρος της αιτήτριας, στη γραπτή του αγόρευση, ανέφερε ότι δωρητής στην περίπτωση της αιτήτριας είναι αναντίλεκτα ο πατέρας της, ο οποίος της δώρησε το ακίνητο στις 16.6.86 και η αιτήτρια το διάθεσε στις 21.4.87 και υποστήριξε την άποψη πως η αγοραία αξία του ακινήτου έπρεπε να καθοριστεί με βάση την 16.6.86 και όχι την 27.6.78. Ακολούθως, υποστήριξε τη θέση ότι το λεκτικό της σχετικής επιφύλαξης είναι σαφές και συνεπώς πρέπει να ερμηνευτεί με βάση τη φυσική και συνήθη έννοια των λέξεων και όχι όπως ο Διευθυντής του Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων το ερμήνευσε, αντίθετα προς τους κανόνες ερμηνείας νομοθετημάτων, όπως έχουν νομολογιακά προσδιοριστεί.

25 Συνεχίζοντας, ανέφερε πως καμιά αναφορά στην αξία του ακινήτου κατά το χρόνο της κτήσης του από τη σύζυγο του δωρητού (τον προηγούμενο ιδιοκτήτη) δεν γίνεται στην πιο πάνω επιφύλαξη και η ερμηνεία που δίδεται από τον Έφορο είναι εντελώς αδικαιολόγητη και αυθαίρετη. Η τροποποίηση της επιφύλαξης από το άρθρο 6 του Νόμου 30 135/90, με το οποίο επιτρέπεται η φορολογία κεφαλαιουχικού κέρδους που προέκυψε στο παρελθόν και για το οποίο δεν πληρώθηκε φόρος, βεβαιώνει το αυθαίρετο της ερμηνείας του Εφόρου.

Ο δικηγόρος των καθ' ων η αίτηση, εισηγείται πως ο

σκοπός του νομοθέτη στη συγκεκριμένη περίπτωση ήταν, όπως φαίνεται και από το κείμενο του νομοθετήματος, να φορολογήσει το "κεφαλαιουχικό κέρδος" που προέκυψε στο παρελθόν και για το οποίο δεν πληρώθηκε φόρος, διότι το ακίνητο διατέθηκε διά δωρεάς μεταξύ συζύγων ή συγγενών μέχρι δευτέρου βαθμού συγγένειας. Η λέξη που ελέγχει είναι η "αρχική". Η χρήση του όρου "αρχική" υποστηρίζει την ερμηνεία που δόθηκε από τον καθ' ου η αίτηση, δηλαδή στις περιπτώσεις που η διάθεση ακολουθεί σειρά δωρεών που δεν φορολογούνται, τότε σαν κόστος λογίζεται η αξία της ιδιοκτησίας κατά το χρόνο απόκτησής της από τον πρώτο δωρητή. 5 10

Εάν πρόθεση του νομοθέτη, συνέχισε, ήταν να λογίζεται η αξία του ακινήτου κατά το χρόνο κτήσεως της από τον τελευταίο δωρητή, τότε ο νομοθέτης δε θα χρησιμοποιούσε τον όρο "αρχική". Εξάλλου, αντίθετη ερμηνεία του νομοθετήματος από την ερμηνεία που δόθηκε από τον καθ' ου η αίτηση θα οδηγούσε σε παράλογα αποτελέσματα, δηλαδή, θα άνοιγε το δρόμο και θα ενθάρρυνε πλασματικές ή δόλιες ή εικονικές δοσοληψίες, με σκοπό την αποφυγή πληρωμής φόρου κεφαλαιουχικών κερδών και την καταδολίευση των δημοσίων προσόδων. Είναι νομολογημένο, είτε, ότι πρέπει να αποφεύγονται ερμηνείες που οδηγούν σε παράλογα αποτελέσματα (*Kyriakides v. The Improvement Board of Aglandjia* (1979) 3 C.L.R. 86, *Φιλόκωπος Στυριδάκης ν. Δημοκρατίας*, Προσφ. 387/86, ημερ. απόφασης 31.7.89). 15 20 25

Στην υπόθεση *Γεώργιου Καρκώτη και άλλης ν. Κυπριακής Δημοκρατίας*, προσφ. 648/88, ημερ. απόφασης 14.2.90, ο Δικαστής κ. Στυλιανίδης ανέφερε τα ακόλουθα στη σελ. 5, σχετικά με τον τρόπο ερμηνείας φορολογικών νομοθετημάτων, τα οποία υιοθετώ: 30

"Όπου το λεκτικό είναι σαφές, το Δικαστήριο ερμηνεύει το νόμο με βάση τη φυσική και συνήθη έννοια των λέξεων. Όπου υπάρχει ασάφεια, ολόκληρο το σχετικό μέρος του νόμου ή ολόκληρος ο νόμος εξετάζονται. Λαμβάνονται υπόψη η κατάσταση της νομοθεσίας το 35

5 χρόνο θέσπισης του νόμου και η ανάγκη ή το κακό που σκόπευε να ικανοποιήσει ή θεραπεύσει. Η χρήση λέξικών δεν είναι επιτρεπτή στις περιπτώσεις που το Δικαστήριο ερμηνεύει νομοθετική διάταξη με αναφορά στο κακό ή την ανάγκη που ο νομοθέτης επιδίωξε να ικανοποιήσει ή θεραπεύσει. Παρόλο ότι οι λέξεις σε ένα νομοθέτημα γενικά ερμηνεύονται με τη συνήθη σημασία τους, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη το αντικείμενο και ο σκοπός του νόμου, οπότε και οι λέξεις ερμηνεύονται με βάση τα συμφραζόμενα, παρά με την αυστηρή ετυμολογική ή συνήθη σημασία τους. (Βλ. Halsbury's Laws of England, 4η Έκδοση, Τόμος 44, παράγραφοι 863-873)."

15 Επίσης, στην υπόθεση *Savva and Others v. The Republic* (1978) 3 C.L.R. 198, στη σελ. 201 το Δικαστήριο υιοθέτησε το ακόλουθο απόσπασμα από το Maxwell on Interpretation of Statutes, 12η έκδοση, σελ. 256:

20 "Statutes which impose pecuniary burdens are subject to the same rule of strict construction. It is a well-settled rule of law that all charges upon the subject must be imposed by clear and unambiguous language, because in some degree they operate as penalties: the subject is not to be taxed unless the language of the statute clearly imposes the obligation, and language must not be strained in order to tax a transaction which, had the legislature thought of it, would have been covered by appropriate words. 'In a taxing Act,' said Rowlatt J., 'one has to look merely at what is clearly said. There is no room for any intendment. There is no equity about a tax. There is no presumption as to a tax. Nothing is to be read in, nothing is to be implied. One can only look fairly at the language used.' But this strictness of interpretation may not always enure to the subject's benefit, for 'if the person sought to be taxed comes within the letter of the law he must be taxed, however great the hardship may appear to the judicial mind to be' ".

Με βάση την πιο πάνω νομολογία, εξέτασα το λεκτικό της σχετικής επιφύλαξης, καθώς και ολόκληρο το κείμενο του σχετικού νόμου και κατάληξα στο συμπέρασμα πως, αν η ερμηνεία ήταν όπως εισηγείται ο δικηγόρος της αιτήτριας, τότε δεν θα υπήρχε λόγος να ειχαχθεί στην επιφύλαξη η λέξη "αρχική" και το κείμενο της επιφύλαξης έπρεπε να διαβάζεται χωρίς αυτή τη λέξη. 5

Είναι φανερόν πως η λέξη "αρχική" αναφέρεται σε άλλη αξία προγενέστερη, η οποία υπολογίζεται κατά το χρόνο κτήσεως της ιδιοκτησίας από το δωρητή. Αυτή η αρχική αξία, συμφωνώ με το δικηγόρο των καθ' ων η αίτηση ότι αναφέρεται στην αξία της ιδιοκτησίας κατά το χρόνο απόκτησης της από τον πρώτο δωρητή, σε περίπτωση που η διάθεση ακολουθεί σειρά δωρεών που δεν φορολογούνται. Ο σκοπός του νομοθέτη με τη χρήση της λέξης "αρχική", ήταν να φορολογήσει το "κεφαλαιουχικό κέρδος" που προέκυψε στο παρελθόν και για το οποίο δεν πληρώθηκε φόρος, λόγω δωρεών που δεν φορολογούνται, αλλιώς δεν υπήρχε λόγος να χρησιμοποιηθεί η λέξη "αρχική". 10
15
20

Στην υπό κρίση υπόθεση υπήρξε και άλλη δωρεά, εκτός από τη δωρεά του πατέρα προς την αιτήτρια και αυτή ήταν η δωρεά της μητέρας προς τον πατέρα της αιτήτριας. Επομένως, η αρχική αξία θα ήταν εκείνη κατά το χρόνο που η μητέρα απόκτησε το ακίνητο. Επειδή όμως ο χρόνος αυτός ήταν προγενέστερος της 27.6.78, ορθά ο καθ' ου η αίτηση υπολόγισε την αγοραία αξία κατά την 27.6.78, όπως προνοεί η πιο πάνω επιφύλαξη. 25

Κατά συνέπεια, η επίδικη απόφαση ήταν εύλογα επιτρεπτή, ορθή, νόμιμη και δεόντως αιτιολογημένη και επικυρώνεται. 30

Η προσφυγή απορρίπτεται. Δεν επιδικάζονται έξοδα.