

29 Μαΐου, 1991

[ΚΟΥΡΡΗΣ, Δ/στής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

ACROPOLIS ESTATES CO. LTD.,

Αιτητές,

v.

ΕΦΟΡΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ,

Καθ' ου η αίτηση.

(Υπόθεση Αρ. 254/90).

Φορολογία Εισοδήματος — Εικονικές πράξεις — Οι Περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμοι 1978-1979 — Άρθρο 33(1) — Διακριτική Ευχέρεια του διευθυντή να μην λάβει υπόψη του πράξεις που επιφέρουν μείωση του φόρου αν κρίνει ότι αυτές είναι εικονικές — Η πώληση οικοπέδου από τους μετόχους στην εταιρεία, η ανέγερση οικίας και η ενοικίασή της στους μετόχους εύλογα υπό τις περιστάσεις κρίθηκαν εικονικές πράξεις.

5

Το ερώτημα που έρχοσε απάντησης στην προσφυγή αυτή ήταν κατά πόσο ορθά ή όχι ο καθ' ου η αίτηση θεώρησε εικονικές πράξεις που διενήργησε η αιτήτρια εταιρεία και οι οποίες αν δεν θεωρούνταν ως τέτοιες θα επέφεραν μείωση του φόρου που της επιβλήθηκε για τα Φορολογικά έτη 1978/77-1978 και της έκτακτης εισφοράς.

10

Οι συγκεκριμένες πράξεις ήταν η μεταβίβαση οικοπέδου στην αιτήτρια εταιρεία από τους μετόχους της, η ανέγερση από αυτήν οικίας και η, στη συνέχεια, ενοικίαση της οικίας αυτής στους μετόχους.

15

Η αιτήτρια εταιρεία προέβαλε ως λόγους ακύρωσης της επίδικης απόφασης την έλλειψη δέουσας έρευνας και/ή πλάνη περί τα πράγματα γιατί, όπως ισχυρίστηκε, λανθασμένα η οικία χαρακτηρίστηκε ως πολυτελέστατη, ότι δεν θα μπορούσε να ενοικιαστεί πάνω από £120 τον μήνα και ότι για την ενοικίασή της η αιτήτρια εταιρεία είχε αποταθεί σε μεσίτη. Επίσης ισχυρίστηκε ότι οι μέτοχοι που ενοικίασαν την οικία είχαν μόνο το 50% του μετοχικού κεφαλαίου.

20

Το Ανώτατο Δικαστήριο, απορρίπτοντας την προσφυγή, αποφάσισε ότι:

25

(1) Η διακριτική ευχέρεια του Εφόρου να θεωρεί ορισμένες πράξεις που επιφέρουν μείωση του φόρου ως εικονικές πηγάζει από το άρθρο 33(ι) των περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων 1978-1979.

5 (2) Τα Δικαστήρια δύνανται να θεωρήσουν ως εικονική οποιαδήποτε πράξη η οποία δεν είχε εμπορικό ή επαγγελματικό σκοπό και η οποία έγινε με μόνο σκοπό τη μείωση του φόρου.

10 (3) Οι ισχυρισμοί της αιτήτριας εταιρείας δεν ευσταθούν γιατί η οικία είχε όγκο όσο τρεις περίπου οικίες και σίγουρα μπορούσε να ενοικιαστεί πάνω από £120 τον μήνα. Ο ισχυρισμός ότι η εταιρεία είχε αποταθεί σε μερίτη δεν υποστηρίχθηκε με στοιχεία. Επίσης ο ισχυρισμός ότι οι δύο μέτοχοι ενοικιαστές κατείχαν μόνο το 50% του μετοχικού κεφαλαίου δεν ευσταθεί γιατί το άλλο 50% είχε μεταβιβαστεί σε διάφορα στάδια στα παιδιά τους.

15 Η προσφυγή απορρίπτεται με έξοδα.

Αναφερόμενες υποθέσεις:

Kingsfield v. Republic (1966) 3 C.L.R. 45·

HadjiEraclis and another v. Commissioner of Income Tax (1984) 3 C.L.R. 604·

20 *T.Z. Guarantee Developments Ltd. v. The Republic* (1986) 3 C.L.R. 381·

Pissarides v. The Republic (1987) 3 C.L.R. 1920·

Panayiotou v. The Republic (Προσφυγή Αρ. 182/87, ημερ. 23.2.89).

Προσφυγή.

25 Προσφυγή εναντίον της εγκυρότητας Έκτακτης Εισφοράς που επιβλήθηκαν στους αιτητές για τα φορολογικά έτη 1978/77-1988.

Α. Ποιητής, για τους αιτητές.

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

Cur. adv. vult.

Ο Δικαστής κ. Κούρρης ανάγνωσε την ακόλουθη από-

φαση.

ΚΟΥΡΡΗΣ, Δ: Το αντικείμενο της προσφυγής αυτής, είναι η εγκυρότητα των φορολογιών Φόρου Εισοδήματος και έκτακτης εισφοράς που επιβλήθηκαν στους αιτητές για τα φορολογικά έτη 1978/77-1988, από τον Έφορο Φόρου Εισοδήματος. 5

Οι αιτητές είναι εταιρεία περιορισμένης ευθύνης με έδρα τη Λάρνακα και ιδιοκτήτες του οικοπέδου υπ' αριθμό εγγραφής Η.248 στη Λάρνακα.

Επί του εν λόγω οικοπέδου, οι αιτητές ανήγειραν οικοδομή, αφού συνήψαν δάνειο. Η εν λόγω οικοδομή ενοικιάστηκε στους μετόχους και συμβούλους της Εταιρείας, Γεώργιο και Σίτσα Λοΐζου. 10

Οι αιτητές ζήτησαν να ληφθούν υπόψη οι κεφαλαιουχικές εκπτώσεις, τόκοι και ενοίκια που αφορούν την οικία, αλλά ο καθ' ου η αίτηση αρνήθηκε. 15

Οι αιτητές υπέβαλαν ένσταση και ο καθ' ου η αίτηση με απόφασή του ημερομηνίας 8/3/90 απέρριψε την ένσταση και επέβαλε τελικές φορολογίες για τα φορολογικά έτη 1978/77-1988 και έκτακτη εισφορά για τις τριμηνίες 1-4/77 - 1-4/78, 1-4/79 - 1-4/88, θεωρώντας ότι οι εν λόγω πράξεις της Εταιρείας ήταν εικονικές. 20

Η ουσία της προσφυγής αφορά την απόφαση του καθ' ου η αίτηση να θεωρήσει:

(ι) τη μεταβίβαση στους αιτητές του οικοπέδου με αριθμό εγγραφής Η.248, 25

(ιι) την ανέγερση οικίας στο οικόπεδο αυτό από τους αιτητές και

(ιιι) την εν συνεχεία ενοικίαση της στους πρώην ιδιοκτήτες του οικοπέδου και μετόχους της εταιρείας, 30

σαν εικονικές πράξεις που αποσκοπούσαν στη μείωση του φόρου εισοδήματος που έπρεπε να πληρώσουν οι αιτητές.

Το άρθρο 33(1) των περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων 1978-1979 στο οποίο βασίστηκε ο καθ' ου η αίτηση για να πάρει την επίδικη απόφαση προνοεί τα πιο κάτω:

- 5 "33(1) Οσάκις ο Διευθυντής κρίνη ότι αναφορικώς προς φορολογικόν τι έτος το αντικείμενον φόρου οιο-
δότητε προσώπου μειούται εκ πράξεως αίτινες, κατά
την γνώμην αυτού, δεν είναι γνήσιαι ή είναι εικονικαί,
10 δύναται να αγνοήση οιανδήποτε τοιαύτην πράξιν και να φορολογήση τα ενδιαφερόμενα πρόσωπα επί του ορθού αντικειμένου φόρου".

Το πιο πάνω άρθρο ερμηνεύθηκε στην υπόθεση *Kingsfield v. Republic* (1966) 3 CLR 45. Σ' αυτή την υπόθεση αποφασίστηκε ότι ήταν εύλογα επιτρεπτό στον καθ' ου
15 η αίτηση να αγνοήσει σαν εικονική μια σύμβαση ενοικίασης καθώς και μια πρόνοια της συμφωνίας του συνεταιρισμού όπου η κόρη του αιτητή παρουσιάστηκε ως συνέταγρος. Στην απόφασή του αυτή το Δικαστήριο, στις σελίδες 62-63 τόνισε:

20 "I am of the opinion that in coming to the conclusion to which he did the Commissioner properly took into account the following factors: (a) that Susan Kingsfield owned no share in the grove;

25 (b) that she rendered no service whatsoever to the partnership;

(c) that she contributed no capital to the partnership;

30 (d) that Mr. Deepwell did not contribute to the 13% share of the profits of Susan Kingsfield which was only made up by taking 6 1/2% from each of the shares of her parents, Mr and Mrs Kingsfield, and not from the share of Mr Deepwell;

(e) that although considerable profit was made form the grove (the profit for example for 1962 being £6,964)

Susan Kingsfield had only withdrawn £88 in 1962 and £42 in 1961, whereas Mr. and Mrs. Kingsfield had overdrawn their accounts by about £140 each in 1962. In 1963 Mr. and Mrs. Kingsfield had overdrawn by about £300 each whereas Susan Kingsfield drew nothing for that year. It was not until 1965 that Susan Kingsfield drew any appreciable sum, namely, £1,037." 5

Το ζήτημα της εικονικότητας κρίθηκε επίσης και στην υπόθεση *HadjiEraclis and Another v. Commissioner of Income Tax* (1984) 3 CLR 604, όπου το Δικαστήριο έκρινε ότι κάτω από τις συγκεκριμένες περιστάσεις ήταν εύλογα επιτρεπτό στον καθ'ου η αίτηση να χαρακτηρίσει τη μεταβίβαση ενός ακινήτου ως εικονική πράξη. Στην υπόθεση αυτή, οικόπεδα αγοράστηκαν από την 80χρονη μητέρα των αιτητών, η οποία την ίδια μέρα τα μεταβίβασε με δωρεά στους δύο αιτητές, οι οποίοι σε σύντομο χρονικό διάστημα τα μεταπώλησαν με σημαντικό κέρδος. Το Δικαστήριο τόνισε στη σελίδα 612, ότι: 10 15

"Artificial' and 'fictitious' have no definition but hardly anyone is needed. It is for the respondent to determine from his findings of primary fact the further fact whether there was an act which was not real, an act without any commercial or business purpose apart from a tax advantage". 20

Παρόμοια ήταν η προσέγγιση του Δικαστηρίου στις υποθέσεις *T. Z. Guarantee Developments Ltd. v. The Republic* (1986) 3 CLR 381, *Pissarides v. The Republic* (1987) 3 CLR 1920 και *Maroulla Panayiotou v. The Republic* (Προσφυγή 182/87) αποφασίστηκε στις 23.2.89 όπου λέχθηκαν τα ακόλουθα: 25 30

"I am inclined to accept the argument of learned counsel for the respondents that it was reasonably open

5 to the Director of the Inland Revenue Department to reach the conclusion that the gift of the building site by the applicant to her daughter Chrystalla Panayiotou was fictitious or artificial and disregard same, in view of the fact that the transaction was exclusively designed for the purpose of tax evasion rather than the enrichment of her daughter by the property gifted to her. And this, was obvious by the short period that the property remained in the daughter's ownership as well as by the subsequent use of the proceeds from the two sales which were used by the father for his own purposes. It is further obvious from the fact that the gift of the building site to the daughter was merely to reduce the applicant's taxable liability by enabling the daughter to claim the exemption of £5,000 granted by s.5(1) of the Capital Gains Tax Law, something which the applicant was unable to do having already exercised her right to such allowance of a previous disposal".

20 Από τα πιο πάνω συνάγεται ότι τα Δικαστήρια δύναται να θεωρήσουν ως εικονική οποιαδήποτε πράξη η οποία δεν είχε εμπορικό ή επαγγελματικό σκοπό και η οποία έγινε με μόνο σκοπό τη μείωση του Φόρου.

25 Στην υπό κρίση υπόθεση, ο καθ' ου η αίτηση με βάση τις προαναφερθείσες αρχές, θεώρησε τη δωρεά του επίδικου οικοπέδου ως και την ανέγερση της οικίας και ενοικίασή της, ως εικονικές πράξεις με μόνο σκοπό τη μείωση του Φόρου της αιτήτριας Εταιρείας, για τους λόγους που αναφέρονται με σαφήνεια στο παράρτημα Δ της ένστασης.

30 Οι αιτητές προβάλλουν ως κύριο λόγο για ακύρωση της επίδικης απόφασης, την έλλειψη δέουσας έρευνας και/ή πλάνη περί τα πράγματα.

35 Ο ισχυρισμός των αιτητών ότι ο καθ' ου η αίτηση χαρακτηρίσει σαν πολυτελέστατη την οικία αυτή χωρίς να διενεργήσει τη δέουσα έρευνα δεν ευσταθεί γιατί ο καθ' ου η αίτηση προέβη σε έρευνα η οποία απέδειξε ότι η οικία

έχει όγκο 46,000 κ.π. (όσο περίπου 3 συνηθισμένες οικίες), διαθέτει σύστημα κλιματισμού και αποτελείται από τους πιο κάτω χώρους:

(α) Υπόγειο που αποτελείται από κλιμακοστάσιο, δύο γκαράζ, αποθήκη και λεβητοστάσιο.

5

(β) Ισόγειο που αποτελείται από κλίμακα, χωλλ, σαλοτραπεζαρία, πρόχειρη τραπεζαρία, κουζίνα, κελλάρι, W.C. και γραφείο.

(γ) Ανώγειο που αποτελείται από χωλλ, τέσσερα υπνοδωμάτια, δύο μπάνια και δύο W.C..

10

Ο ισχυρισμός των αιτητών ότι η οικία αυτή είναι μια κανονική οικία που εάν ενοικιάζετο σε οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο το 1978 δε θα μπορούσε να ενοικιασθεί πάνω από £120 το μήνα είναι ανακριβής γιατί η παλιά τους κατοικία που ήταν και κατά πολύ μικρότερη και πιο παλιά και την οποία εγκατέλειψαν για να εγκατασταθούν στην καινούργια οικία ενοικιάστηκε την 1/3/79 για £120 το μήνα.

15

Σ' ό,τι αφορά τον ισχυρισμό των αιτητών ότι για την ενοικίαση της οικίας είχαν αποταθεί σε μεσίτη, τούτος δεν έγινε δεκτός από τον καθ' ου η αίτηση γιατί δεν παρουσίασαν οποιαδήποτε αποδεικτικά στοιχεία που να το επιβεβαιώνουν. Αλλά και εάν πράγματι η αιτήτρια Εταιρεία προέβη σε τέτοια ενέργεια αυτή δεν μπορούσε παρά να χαρακτηριστεί από τον καθ' ου η αίτηση σαν εικονική γιατί είναι φανερό από τα δεδομένα της υπόθεσης ότι το οικόπεδο αγοράστηκε για να ικανοποιηθούν οι προσωπικές ανάγκες ιδιοκατοίκησης των Γεωργίου και Σίτσας Λοτζου και ο μόνος λόγος που το οικόπεδο μεταβιβάστηκε στην αιτήτρια Εταιρεία και έγινε η ανέγερση της οικίας από την ίδια, ήταν για να διεκδικηθούν επιταχυνόμενες κεφαλαιουχικές εκπτώσεις ύψους £32,907 και ολόκληρο το ποσό από τόκους επί του δανείου για την ανέγερση της οικίας, οι οποίες εκπτώσεις και τόκοι δε θα παραχωρούνταν στους Γεώργιο και Σίτσα Λοτζου αν η ανέγερση της οικίας

20

25

30

35

εγίνετο από τους ίδιους δεδομένου ότι η οικία χρησιμοποιήθηκε για σκοπούς ιδιοκατοίκησης.

5 Εάν οι πράξεις που διενήργησε η αιτήτρια Εταιρεία αναφορικά με την επίδικη οικία ήταν οι μοναδικές της δραστηριότητες τότε ουδέποτε θα μπορούσε να αποπληρώσει τα δάνεια που συνήψε για την ανέγερσή της.

10 Τέλος δεν ευσταθεί ο ισχυρισμός ότι ο Γεώργιος και η Σίτσα Λοϊζου δεν κατέχουν εξ ολοκλήρου το μετοχικό κεφάλαιο της Εταιρείας, αλλά μόνο το 50% και συγκεκριμένα:

(α) Κατά τον ουσιώδη χρόνο της αγοράς και μεταβίβασης του οικοπέδου και της ανέγερσης της οικίας οι Γεώργιος και Σίτσα Λοϊζου κατείχαν το 99.75% του μετοχικού κεφαλαίου και τα παιδιά τους το 0.25%.

15 (β) Κατά την ημέρα της ενοικίασης της οικίας οι Γεώργιος και Σίτσα Λοϊζου κατείχαν το 80% του μετοχικού κεφαλαίου και τα παιδιά τους Κωνσταντίνος και Αντώνης από 10%.

20 (γ) Κατά την 23/2/83 οι Γεώργιος και Σίτσα Λοϊζου κατείχαν τα 60% και οι Κωνσταντίνος και Αντώνης από 20%.

(δ) Κατά την 16/12/88 οι Γεώργιος και Σίτσα Λοϊζου κατείχαν το 50% και οι Κωνσταντίνος και Αντώνης από 25%.

25 Για τους πιο πάνω λόγους θεωρώ ότι η επίδικη απόφαση ήταν εύλογα επιτρεπτή στον καθ' ου η αίτηση και η προσφυγή απορρίπτεται με έξοδα σε βάρος των αιτητών.

Προσφυγή απορρίπτεται με έξοδα.