

12 Νοεμβρίου, 1991

[ΠΟΓΙΑΤΖΗΣ, Δ/στής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

VASSOS ESTATES LTD,

Αιτητές,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ

ΥΠΟΥΡΓΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΟΥ,

Καθ' ων η Αίτηση.

(Υπόθεση Αρ. 334/89).

Διοικητική Πράξη — Εκτελεστή — Προπαρασκευαστικές πράξεις — Δεν είναι εκτελεστές, συγχωνεύονται όμως στην τελική εκτελεστή και προσβλητική πράξη — Αν κριθούν ακυρωτές συμπαρασύρουν σε ακυρότητα την τελική εκτελεστή απόφαση.

- 5 Φορολογία Εισοδήματος — Τεκμήριο Νομιμότητας — Οι περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμοι 1978-1988 — Άρθρο 33 (1) — Δεν υπάρχει τίποτε στο άρθρο αυτό που να δικαιολογεί την κάμψη του τεκμηρίου της νομιμότητας των διοικητικών πράξεων — Το άρθρο ούτε αποκλείει ούτε τροποποιεί το τεκμήριο της νομιμότητας το οποίο έχει καθολική εφαρμογή σύμφωνα με τις βασικές αρχές του διοικητικού δικαίου — Σχολιασμός της απόφασης Χάρης Γιωργαλλίδης (23 CLR 249) σε αντιδιαστολή και προς το πόρισμα της Λίλιαν Γεωργιάδη v. Δημοκρατίας.

- 15 Διοικητικό Δίκαιο — Γενικές Αρχές — Βάρος Απόδειξης — Ο αιτητής φέρει το βάρος της απόδειξης προκειμένου να πειστεί το Δικαστήριο να επέμβει και να ελέγξει τη νομιμότητα της διοικητικής πράξης — Ισχύει τούτο και στις περιπτώσεις που το αντικείμενο της προσφυγής είναι απόφαση για επιβολή φορολογίας.

- 20 Οι περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμοι 1978-1988 — Άρθρο 33(1) — Η κρίσιμη απόφαση του Εφόρου τεκμαίρεται εύλογα επιτρεπτή μέχρις ότου τεκμηριωθεί (α) ότι ο Έφορος ενήργησε υπό πραγματική ή νομική πλάνη ή (β) ότι κανένα λογικό όργανο στη θέση του Εφόρου δεν μπορούσε να εκδώσει τέτοια απόφαση — Η διαπίστωση της πλάνης περί τα πράγματα στην κριθείσα υπόθεση.

25

Η προσφυγή αυτή στρεφόταν εναντίον των φορολογιών εισοδήματος της αιτήτριας εταιρείας για τα φορολογικά έτη 1982-1984, βασικά λόγω της άρνησης των καθ' ων η αίτηση να επιτρέψουν επιστροφή φόρου ως όφειλαν, κατά τον ισχυρισμό της αιτήτριας εται-

ρείας. Διεξοδική περιγραφή του πραγματικού υλικού της υπόθεσης περιελήφθη στο σώμα της αποφάσεως.

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

1. Παρά το γεγονός ότι το θέμα δεν έχει εγερθεί κατά τη διαδικασία της προσφυγής, οι θεραπείες με αριθμούς 1 και 2 αναφέρονται σε πράξεις που δεν είναι εκτελεστές. Οι δύο αυτές πράξεις είναι προπαρασκευαστικές που οδήγησαν και έχουν συγχωνευθεί στην τελική εκτελεστή πράξη που αποτελεί το αντικείμενο της παραγράφου 3 της Αίτησης. Σε περίπτωση, βέβαια, που οι πράξεις αυτές κριθούν παράνομες και/ή ακυρώσιμες για τους λόγους που αναφέρονται στην Αίτηση, συμπαρασύρουν σε ακυρότητα την τελική εκτελεστή απόφαση του Εφόρου που περιγράφεται στην παράγραφο 3 της Αίτησης.

2. Το επιχείρημα του αιτητή ότι άρθρο 33(1) των περί Βεβαίωσης και Εισπράξεως Φόρων Νόμων 1978-1988 ορθά ερμηνευόμενο, αποκλείει στην παρούσα περίπτωση την εφαρμογή του μαχητού τεκμηρίου της νομιμότητας της επίδικης διοικητικής πράξης, το οποίο στηρίζεται αποκλειστικά στη φράση "κατά την γνώμη αυτού" (του Εφόρου) στο κείμενο του άρθρου 33(1), δεν ευσταθεί. Το άρθρο αυτό ούτε αποκλείει ούτε τροποποιεί το τεκμήριο της νομιμότητας των διοικητικών πράξεων, το οποίο έχει καθολική εφαρμογή, σύμφωνα με τις βασικές αρχές του διοικητικού δικαίου.

3. Αποτελεί βασική αρχή του διοικητικού δικαίου ότι ο αιτητής φέρει το βάρος της απόδειξης προκειμένου να πειστεί το Δικαστήριο να επέμβει και να ελέγξει τη νομιμότητα της διοικητικής πράξης. Η αρχή αυτή επιβεβαιώθηκε από την Ολομέλεια του Ανωτάτου Δικαστηρίου στην υπόθεση *Λίλιαν Γεωργιάδη*, όπου η Ολομέλεια του Δικαστηρίου τόνισε και ότι το Δικαστήριο, στην άσκηση της αναθεωρητικής του δικαιοδοσίας που είναι ακυρωτικής φύσεως, οφείλει να επικυρώσει τη διοικητική απόφαση αν η απόφαση αυτή είναι εύλογα επιτρεπτή για το όργανο που την πήρε και το αρχικό βάρος της απόδειξης ότι η επίδικη απόφαση θα πρέπει να ακυρωθεί για οποιοδήποτε λόγο το έχει εκείνος που επιδιώκει την ακύρωσή της. Το δεύτερο σημείο είναι ότι οι γενικές αρχές εφαρμόζονται και στις περιπτώσεις που το αντικείμενο της προσφυγής είναι απόφαση για επιβολή φορολογίας.

4. Το κρίσιμο ερώτημα εν προκειμένω είναι κατά πόσο εν όψει του άρθρου 33(1) των περί Βεβαίωσης και Εισπράξεως Φόρων Νόμων 1978-1988 και της νομολογίας, η απόφαση του Εφόρου να αγνοήσει την επίδικη μεταβίβαση των μετοχών ως εικονική ήταν εύλογα επιτρεπτή ή όχι. Η επίδικη αυτή απόφαση τεκμαίρεται εύλογα επιτρεπτή μέχρις ότου τεκμηριωθεί (α) ότι ο Έφορος ενήργησε κάτω από πλάνη περί τα πράγματα ή περί το νόμο, ή (β) ότι κανένα λογικό όργανο στη θέση του Εφόρου δεν μπορούσε να εκδώσει τέτοια απόφαση.

5 Και οι δύο πλευρές συμφωνούν ότι ένας από τους λόγους που οδήγησαν τον Έφορο να πάρει την επίδικη απόφαση ήταν ότι η αγορά των μετοχών δεν έγινε με καθαρά εμπορικά κριτήρια εφόσον η κάθε μετοχή φαινόταν να είχε πωληθεί προς £4 ενώ η πραγματική της αξία ήταν, σύμφωνα με την εκτίμηση του Εφόρου, μεταξύ £13 και £17. Και οι δύο πλευρές συμφωνούν επίσης ότι κατά τον καθορισμό από τον Έφορο της αγοραίας αξίας των επίδικων μετοχών ο Έφορος είχε υποπέσει σε λάθος αναφορικά με τον αριθμό των μετοχών και ότι το λάθος αυτό τον οδήγησε σε καθορισμό λανθασμένης αγοραίας αξίας των μετοχών. Σύμφωνα με μεταγενέστερη εκτίμηση του κ. Ματέα, ειδικού εκτιμητή στο γραφείο του Εφόρου, που έγινε κατ' εντολή του Εφόρου, η αγοραία αξία της κάθε μετοχής υπολογίστηκε σε μόνο £9.

15 Ο ευπαίδευτος δικηγόρος του Εφόρου συμφώνησε ότι ο Έφορος ενήργησε πράγματι κάτω από το βάρος πλάνης αναφορικά με την πραγματική αγοραία αξία των επίδικων μετοχών και ότι είναι τουλάχιστον πιθανόν ο Έφορος να έχει οδηγηθεί στη λήψη της προσβαλλόμενης απόφασης από την πλάνη του αυτή.

20 Τα πιο πάνω παραδεχτά γεγονότα που αναφέρονται στον καθορισμό της αξίας των επίδικων μετοχών απ' ενός μαρτυρούν ελλειπή έρευνα η οποία οδήγησε σε πλάνη του Εφόρου αναφορικά με ουσιώδη γεγονότα και απ' ετέρου συνιστούν απ' εαυτών λόγο ακύρωσης της προσβαλλόμενης απόφασης.

Επίδικη απόφαση ακυρώνεται με £200 έξοδα.

25 *Αναφερόμενες υποθέσεις:*

Χατζηγιάννη v. Δημοκρατίας (1966) 3 ΑΑΔ 338·

Κιτιτίδης v. Δημοκρατίας (1973) 3 ΑΑΔ 123·

Γιωργαλλίδης, 23 CLR 249·

Ισαΐβου v. Δημοκρατίας (1987) 3 ΑΑΔ 167·

30 *Μικρομμάτης v. Δημοκρατίας, 2 R.S.C.C. 125·*

Γεωργιάδη v. Δημοκρατίας (1982) 3 ΑΑΔ 659·

Κουσουμίδης v. Δημοκρατίας (1966) 3 ΑΑΔ 1·

The Commissioner of Inland Revenue v. Duke of Westminster [1936] A.C. 1·

35 *W.T. Ramsay Ltd v. T. R.C. [1981] 2 WLR 449·*

Gravey (Inspector of Taxes) v. White [1988] 3 All E.R. 495·

Kingsfield v. Republic (1966) 3 CLR 45·

Χατζηράβλης & Άλλος v. Διευθυντή Φόρου Εισοδήματος (1984) 3
Α.Α.Δ. 604.

Προσφυγή.

Προσφυγή εναντίον των φορολογιών φόρου εισοδήματος της αιτήτριας για τα φορολογικά έτη 1982 μέχρι 1984. 5

Γ. Τριανταφυλλίδης, για την αιτήτρια εταιρεία.

Α. Ευαγγέλου, Ανώτερος Δικηγόρος της Δημοκρατίας, για τους καθ' ων η αίτηση.

Cur. adv. vult.

ΠΟΓΙΑΤΖΗΣ, Δ. ανάγνωσε την ακόλουθη απόφαση. Η 10
προσφυγή αυτή στρέφεται εναντίον των φορολογιών φόρου εισοδήματος της Αιτήτριας Εταιρείας για τα φορολογικά έτη 1982 μέχρι 1984.

Τα ουσιώδη γεγονότα είναι σε συντομία τα εξής:

Η Γιανούλα Ηλιάδου είναι η μητέρα του Γεώργιου και 15
του Κύπρου Ηλιάδη. Τα τρία αυτά πρόσωπα είναι οι μοναδικοί μέτοχοι και διευθυντές της Αιτήτριας Εταιρείας Vassos Estates Ltd (που στη συνέχεια θα αναφέρεται ως η "Estates"). Τα ίδια πρόσωπα είναι επίσης μέτοχοι και διευθυντές σε δύο άλλες εταιρείες, δηλαδή την εταιρεία 20
Βάσος Ηλιάδης Λτδ (που στη συνέχεια θα αναφέρεται ως η "Ηλιαδης") και την εταιρεία Vassos Entertainment and Sports Enterprises Ltd (που στη συνέχεια θα αναφέρεται ως η "Enterprises").

Η Estates είναι ιδιωτική εταιρεία περιορισμένης ευθύνης και ιδρύθηκε στις 24/1/1955. Μέχρι τις 31/12/1981 το μετοχικό της κεφάλαιο όπως και το εκδοθέν κεφάλαιο της ήταν £15,000, ήτοι 15,000 μετοχές της μίας λίρας η καθεμιά. Το 1982 το μεν κεφάλαιο της αυξήθηκε σε 150,000 μετοχές της μίας λίρας η καθεμιά, το δε εκδοθέν κεφάλαιο 30
της αυξήθηκε σε £115,000. Οι Γεώργιος Ηλιάδης και Κύπρος Ηλιάδης κατείχαν κατά το 1981 από 6,347 και κατά

το 1982 από 55,327 μετοχές. Η Γιανούλα Ηλιάδου κατείχε κατά το 1981 2,306 μετοχές και κατά το 1982 4,346 μετοχές. Καθ' όλους τους ουσιώδεις χρόνους το εισόδημα της Estates προερχόταν από ενοίκια, τόκους και μερίσματα.

- 5 Κατά το τέλος του 1981 η Estates είχε ζημιά για μεταφορά £240.091.

- 10 Στις 2/1/1982 η Estates αγόρασε συνολικά 48,800 μετοχές της Ηλιάδης για £195,200, ήτοι προς £4 την καθεμιά. Πωλητές των μετοχών αυτών ήταν οι τρεις μέτοχοι στην Ηλιάδης, δηλαδή οι Γεώργιος Ηλιάδης (23,400 μετοχές), Κύπρος Ηλιάδης (23,400 μετοχές) και Γιανούλα Ηλιάδου (2,000 μετοχές).

- 15 Στις 9/8/1982 έγινε Έκτακτη Γενική Συνέλευση των μετοχών της Ηλιάδης κατά την οποία εγκρίθηκε αύξηση του ονομαστικού κεφαλαίου της από 50,000 μετοχές της μιάς λίρας σε 150,000 μετοχές της μιας λίρας.

Στην Έκτακτη Γενική Συνέλευση της Ηλιάδης ημερομηνίας 20/10/1982 εγκρίθηκε το ακόλουθο ψήφισμα:

- 20 "Όπως το ποσόν των £50,000 εκ του ποσού του ευρισκομένου κατά την 31ην Δεκεμβρίου, 1981 εις πίστιν του Λογαριασμού Γενικών Αποθεματικών της εταιρείας, κεφαλαιοποιηθή και όπως το ρηθέν ποσόν των £50,000 χρησιμοποιηθή προς έκδοσιν και αποπληρωμήν εξ ολοκλήρου εις το άρτιον και διανομήν ως πλήρως εξωφλημένων μετοχών μεταξύ των προσώπων άτινα ήσαν εγγεγραμμένα ως ιδιοκτήται μετοχών της ίδιας κλάσεως
- 25 κατά την 31ην Δεκεμβρίου, 1981, 50,000 συνήθων μετοχών εις το κεφάλαιον της Εταιρείας αίτινες να διανεμηθώσι δωρεάν κατ' αναλογίαν μιας μετοχής προς μίαν ήδη υπ' αυτών κατεχομένην μετοχήν.
- 30

- 35 Αι διά του ψηφίσματος τούτου δημιουργηθησόμεναι νέαι μετοχαί θα εκδοθώσι υπό τους ίδιους όρους και με τα αυτά δικαιώματα ως αι ήδη εκδοθείσαι συνήθει μετοχαί της εταιρείας και θα δικαιούνται εις μερίσμα εκ των κερδών της εταιρείας από της 1ης Ιανουαρίου, 1982."

Στις 20/10/1982 η Ηλιάδης εξέδωσε 50,000 δωρεάν μετοχές της μιας λίρας από τις οποίες οι 48,800 μετοχές δόθηκαν στην Estates. Οι σχετικές δηλώσεις στον Έφορο Εταιρειών υποβλήθηκαν στις 26/10/1982.

Στις 10/12/1982 η Ηλιάδης εξέδωσε τελικό και ενδιάμεσο μέρισμα. Η Estates πήρε £215,696 μικτό εισόδημα. Επειδή, όπως έχω ήδη αναφέρει, η Estates είχε ζημιά για μεταφορά εκ £240,091 δικαιούται σε επιστροφή του ποσού £91,670.80 σεντ που παρακρατήθηκε ως φόρος από τα μερίσματα. 5 10

Οι αλλαγές των μετοχών υποβλήθηκαν στον Έφορο Εταιρειών στις 6/7/1983.

Μέσα στο 1983 και στο 1984 η Estates πώλησε στην Enterprises όλες τις μετοχές της Ηλιάδης που είχε αγοράσει από τους Γεώργιο, Κύπρο και Γιανούλα Ηλιάδη στις 2/1/1982. Η Enterprises είχε επίσης ζημιές για μεταφορά ανερχόμενες σε £98,014. 15

Η Estates υπέβαλε δηλώσεις εισοδήματος για το φορολογικό έτος 1982 στις 22/12/1984 και για τα φορολογικά έτη 1983 και 1984 στις 14/4/1986. 20

Στις 28/11/1986 ο Έφορος Φόρου Εισοδήματος (που στη συνέχεια θα αναφέρεται ως ο "Έφορος") επέβαλε αρχικές φορολογίες φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 1982-1984 αρνούμενος να επιτρέψει στην Estates οποιοδήποτε ποσό φόρου. Η αιτιολογία της απόφασης του περιέχεται στην ακόλουθη επιστολή που απέστειλε στον Ελεγκτή της Estates Μηνά Ιωάννου με ημερομηνία 28/11/1986: 25

"Κύριε,

Βάσος Εστέιτς Λτδ 30

Αναφέρομαι στους λογαριασμούς των πιο πάνω πελατών σας για τα χρόνια 1982 και 1984 και σας πληροφορώ ότι θεωρώ την μεταβίβαση των μετοχών της εται-

5 ρείας Βάσσος Ηλιάδης Λτδ από τους μετόχους, εις την εταιρεία Βάσσος Εστέιτς Λτδ και την έκδοση μερισμάτων που ακολούθησε ως εικονική πράξη, με αποκλειστικόν σκοπόν την μείωση του πληρωτέου φόρου των μετοχών και ως εκ τούτου αποφάσισα να την αγνοήσω όπως προβλέπεται εις το άρθρο 36(1) του Νόμου. Οι λόγοι για τους οποίους έκρινα ότι η πιο πάνω πράξη είναι εικονική είναι -

10 (α) Η πώληση των μετοχών δεν έγινε με καθαρά αντικειμενικά κριτήρια. Το ποσό το οποίο επληρώθη για την αγορά μιας μετοχής ήταν ουσιαστικά £2. Κατά την διάρκεια του ίδιου έτους επληρώθη μέρισμα ύψους £215,696 για τες μετοχές αυτές, δηλαδή, υπήρξε μιά απόδοση της επένδυσης γύρω στο 110%
15 το οποίο είναι εξωπραγματικό. Συνήθως η αναμενόμενη απόδοση από τέτοιες επενδύσεις δεν υπερβαίνει το 7-8%.

20 (β) Η εταιρεία είχε κατά την 31.12.1981 ζημιά ανερχομένη εις το ποσό των £240,091 και η μεταβίβαση και έκδοση μερίσματος που ακολούθησε έγινε με αποκλειστικό σκοπό την απορρόφηση της ζημιάς αυτής από το μέρισμα το οποίο εξεδόθη.

25 (γ) Μετά την απορρόφηση των ζημιών της εταιρείας αυτής, οι μετοχές επωλήθησαν εις άλλες αδελφές εταιρείες με τον ίδιο όπως πιο πάνω αποκλειστικό σκοπό.

30 (δ) Οι αλλαγές εις τους μετόχους της εταιρείας υποβλήθησαν εις τον Έφορο Εταιρειών την 6ην Ιουλίου 1983, δηλαδή μετά που ήσαν γνωστά τα φορολογικά αποτελέσματα των ενδιαφερομένων εταιρειών.

35 2. Με βάση τα πιο πάνω, αποφάσισα να τροποποιήσω τους προσδιορισμούς φορολογητέου εισοδήματος όπως ο επισυνημμένος πίνακας. Μπορείτε να υποβάλετε ένσταση σε περίπτωση διαφωνίας σας, για την πιο πάνω απόφασή μου. Ως αποτέλεσμα τούτου, δεν υπάρ-

χει οιονδήποτε ποσό επιστρεπτέο προς τους πελάτες σας, το οποίο θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί έναντι της φορολογικής υποχρέωσης της εταιρείας Βάσος Ηλιάδης Λτδ."

Εναντίον των πιο πάνω φορολογιών η Estates υπέβαλε 5
ένσταση με επιστολή του Διευθυντή της Γεώργιου Ηλιάδη ημερομηνίας 30/12/1986, στην οποία αναφέρονται τα εξής:

"Έντιμον Έφορον Φόρου Εισοδήματος

Γραφείον Φόρου Εισοδήματος

Λευκωσία.

10

Έντιμε Κύριε,

Αρ. Φακέλλου 2000622/0

Αναφερόμενοι στην επιστολή σας ημ. 22/11/86 η οποία φέρει τη σφραγίδα της 28/11/86 προς τον ελεγκτή μας κ. Μηνά Ιωάννου, επιθυμούμε με την παρούσα να 15
υποβάλουμε ένσταση κατά της άρνησης σας να μας επιστρέψετε τον φόρο που αποκόπηκε από μερίσματα τα οποία επήραμε κατά τα έτη 1982-1984.

Οι λόγοι της ένστασής μας είναι οι ακόλουθοι:

α) Η πώληση των μετοχών της εταιρείας ΒΑΣ- 20
ΣΟΣ ΗΛΙΑΔΗΣ ΛΤΔ από τους κ.κ. Γεώργιο και Κύπριο Ηλιάδη στην εταιρεία μας δεν συνιστά σε καμμία περίπτωση εικονική συναλλαγή γιατί το δικαίωμα αγοράς και πώλησης μετοχών είναι δικαίωμα νομικά και συνταγματικά κατοχυρωμένο. Όπως 25
εξάγεται από την άνω επιστολή σας καμμία απολύτως μαρτυρία ή βεβαιότητα για εικονικότητα ούτε έχετε ούτε ισχυρίζεστε εκτός βέβαια από το ατεκμηρίωτο συμπέρασμα σας ότι σε άλλες περιπτώσεις η αναμενόμενη απόδοση από τέτοιου είδους επενδύ- 30
σεις δεν ξεπερνά το 7-8%.

5 β) Φαίνεται ότι έχετε βοηθηθεί στην εξαγωγή των
συμπερασμάτων και της απόφασής σας από το γεγο-
νός ότι η αγορά των μετοχών φαίνεται για πρώτη
φορά στην ετήσια έκθεση της εταιρείας ημ. 24/12/82
για το έτος 1982 που υποβλήθηκε στις 6/7/1983.
10 Όμως έχετε παραβλέψει ότι στα αρχεία του Εφόρου
Εταιρειών υπάρχει από τις 26/10/1982 καταχωρημέ-
νη δήλωση έκδοσης μετοχών (τύπος Η.Ε.12) ημ.
20/10/82 στην οποία η εταιρεία VASSOS ESTATE
LTD απέκτησε άλλες 48.800 μετοχές στην εταιρεία
VASSOS ELIADES LTD. Είναι αυταπόδεικτο ότι
για να μπορέσει η άνω εταιρεία να λάβει νέες μετο-
χές σαν δωρεά (Bonus issue of shares) πρέπει να ήταν
15 ήδη μέτοχος της εταιρείας ΒΑΣΣΟΣ ΗΛΙΑΔΗΣ
ΛΤΔ.

20 γ) Με την πράξη της πώλησης των μετοχών δεν
υπήρξε καμιά πρόθεση αποφυγής φόρου αφού το
μέρισμα που λήφθηκε υπόκειται σε φόρο και μάλι-
στα στον κανονικό συντελεστή των 42.5%. Το γεγο-
νός ότι η εταιρεία μας δικαιούται σε επιστροφή του
φόρου λόγω φορολογικών ζημιών οι οποίες μάλιστα
έχουν εγκριθεί από το τμήμα σας, δεν αποτελεί αιτία
ή πρόθεση αποφυγής φόρου.

δ) Άλλοι λόγοι θα εκτεθούν αν χρειαστεί.

25 Με βάση τα ανωτέρω παρακαλούμε να προβείτε σε
επανεξέταση του θέματος."

Για την εξέταση της Ένστασης που υποβλήθηκε, ο Έφο-
ρος ζήτησε τα πιο κάτω στοιχεία:

30 "1. Αντίγραφο της Απόφασης των συμβούλων και με-
τόχων της εταιρείας Βάσος Εστέιτς Λτδ., για αγοράν
των μετοχών της Βάσος Ηλιάδης Λτδ ημερ. 2.1.82.

2. Αντίγραφο της Απόφασης των συμβούλων και με-
τόχων της εταιρείας Βάσος Ηλιάδης για μεταβίβαση
των μετοχών, ημερ. 2.1.82.

3. Αντίγραφο της Απόφασης της εταιρείας Βάσος Ηλιάδης Λτδ., για αύξηση του ονομαστικού κεφαλαίου της εταιρείας από 50,000 μετοχές της £1 σε 150,000 της £1 ημερ. 9.8.82.

4. Αντίγραφο της Απόφασης της εταιρείας Βάσος Ηλιάδης Λτδ για κεφαλαιοποίηση £50,000 εκ των κερδών της εταιρείας και παραχώρηση αυτού ως δωρεάν μετοχές ημερ. 20.10.82. 5

5. Αντίγραφο της συμφωνίας μεταξύ της εταιρείας Βάσος Ηλιάδης Λτδ και των μετόχων της ίδιας εταιρείας για αποδοχή της παραχώρησης σ' υτούς δωρεάν μετοχών ημερ. 20.10.82. 10

6. Αντίγραφο της Απόφασης των συμβούλων και μετόχων της εταιρείας Βάσος Εστέϊτς Λτδ για αποδοχή των δια δωρεάς παραχωρηθεισών μετοχών της Βάσος Ηλιάδης Λτδ ημερ. 20.10.82. 15

7. Αντίγραφο των δηλώσεων αρ. τύπου HE13 και HE12 που υποβλήθηκε στον Έφορο Εταιρειών στις 25.10.82 από την εταιρεία Βάσος Ηλιάδης Λτδ σχετικά με τη δωρεά έκδοση μετοχών και την παραχώρηση στους μετόχους, ημερ. 20.10.82." 20

Αφού μελέτησε τα ενώπιον του στοιχεία ο Έφορος απέρριψε την ένσταση, διατήρησε την αρχική του απόφαση και απέστειλε στην Estates στις 25/4/1989 ειδοποιήσεις επιβολής τελικής φορολογίας με τις οποίες αρνείται και πάλι την επιστροφή οποιουδήποτε φόρου. Η αιτιολογία της τελικής του απόφασης περιέχεται στην ακόλουθη συνοδευτική επιστολή του ίδιας ημερομηνίας: 25

"Κυρίου Βάσον Εστέϊτ Λτδ.,

Ταχ. Κιβ. 1085,

Λευκωσία

30

Κύριοι,

5 Αναφέρομαι στην επιστολή σας ημερομηνίας 30.12.86 δια της οποίας υποβάλετε ένσταση κατά των φορολογιών που σας επεβλήθησαν για τα χρόνια 1982 μέχρι 1984 δια της οποίας εθεωρείτο η μεταβίβαση των μετοχών της εταιρείας "Βάσος Ηλιάδης Λτδ" από τους μετόχους προς την πιο πάνω εταιρεία, ως εικονική πράξη, και σας πληροφορώ όπως πιο κάτω:

10 (α) Δεν συνέτρεχεν κανένας απολύτως λόγος και ούτε εξυπηρετείτο οιοσδήποτε εμπορικός σκοπός για την μεταβίβαση των μετοχών από τους μετόχους σε μια εταιρεία που είχε τεράστιες φορολογικές ζημιές. Κατά τον χρόνο της υποτιθέμενης αγοράς των μετοχών η εταιρεία αυτή χρεωστούσε πέραν των £387,000 και δεν διέθετε την αναγκαία ρευστότητα για αγορά μετοχών.

20 (β) Παρ' όλον ότι η υποτιθέμενη αγορά έγινε στις 2.1.82, ουδένα ποσό πληρώθη, και οι λογιστικές πράξεις που επικύρωναν την δοσοληψίαν αυτή έγιναν την 31.12.82.

(γ) Η τιμή αγοράς δεν έγινε με καθαρά εμπορικά κριτήρια.

25 (δ) Μετά την απορρόφηση των ζημιών της πιο πάνω εταιρείας και όταν θα ετίθετο πρόβλημα πληρωμής φόρου, οι μετοχές μεταβιβάστηκαν με τον ίδιο τρόπο, σε άλλη εταιρεία που είχε συσσωρευμένες φορολογικές ζημιές.

30 (ε) Εάν τα συσσωρευμένα κέρδη κατά την 31.12.81 διανεμόντο υπό τύπον μερίσματος στους μετόχους προ της αλλαγής, ο πληρωτέος φόρος από τους μετόχους θα ανήρχετο σε ποσοστό 60% περίπου.

2. Με βάση τα πιο πάνω, είμαι της γνώμης ότι η πράξη της μεταβίβασης μετοχών σε εταιρείες, με φορο-

λογικές ζημιές αποτελεί μέρος ενός καλά γνωστού σχεδίου αποφυγής πληρωμής φόρου ή επιστροφής φόρου που πληρώθηκε πάνω σε παλαιά αδιανέμητα κέρδη, και το οποίο παρουσιάζεται πολύ συχνά.

3. Ως εκ τούτου, θεωρώ την μεταβίβαση των μετοχών της εταιρείας "Βάσος Ηλιάδης Λτδ", από τους μετόχους κα Γιαννούλα Ηλιάδου, κον Γεώργιον Ηλιάδη και κον Κύπρο Ηλιάδη, εις την εταιρεία "Βάσος Εστέϊτ Λτδ", και την έκδοση μερισμάτων που ακολούθησε ως εικονική πράξη με αποκλειστικό σκοπό την μείωση του πληρωτέου φόρου των μετόχων, και ως εκ τούτου αποφάσισα να την αγνοήσω όπως προβλέπεται εις το άρθρο 33(1) του Περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων του 1978 μέχρι 1988. 5 10

4. Ως εκ τούτου, επικυρώνω τις τροποποιήσεις του φορολογητέου εισοδήματός σας όπως η επιστολή μου ημερομηνίας 28 Νοεμβρίου 1986. 15

Παρακαλώ σημειώσατε ότι ως αποτέλεσμα της πιο πάνω απόφασής μου ουδένα ποσό προκύπτει να επιστραφεί και το οποίο θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί για εξόφληση των οφειλομένων φορολογιών της εταιρείας Βάσος Ηλιάδης Λτδ. 20

5. Εάν θεωρείτε τον εαυτό σας αδικημένο από την πιο πάνω απόφασή μου, μπορείτε να προσφύγετε στο Ανώτατο Δικαστήριο της Δημοκρατίας σε 75 μέρες από την ημερομηνία της παρούσης επιστολής." 25

Με την παρούσα προσφυγή που καταχώρησε στις 19/5/1989 η Estates ζητά την ακόλουθη θεραπεία:

"1. Δήλωση του Σεβαστού Δικαστηρίου ότι η απόφαση των καθ' ων η αίτηση ημερ. 25/4/89 η οποία επισυνάπτεται σαν τεκμ. 1 με την οποία οι καθ' ων η αίτηση θεωρούν την μεταβίβαση των μετοχών της Εταιρείας VASSOS ELIADES LTD από τους μετόχους της προς τους αιτητές σαν εικονική πράξη είναι άκυρη και άνευ 30

οιουδήποτε νομίμου αποτελέσματος.

5 2. Δήλωση του Σεβαστού Δικαστηρίου ότι η απόφαση των καθ' ων η αίτηση ημερ. 25/4/89 διά της οποίας θεωρούν την έκδοση μερισμάτων από την εταιρεία VASSOS ELIADES LTD προς τους αιτητές σαν μετόχους της πιο πάνω εταιρείας σαν εικονική πράξη με αποκλειστικό σκοπό την μείωση του πληρωτέου φόρου της αιτητριας εταιρείας είναι άκυρη και άνευ οιουδήποτε νομίμου αποτελέσματος.

10 3. Απόφαση του Δικαστηρίου ότι η απόφαση των καθ' ων η αίτηση η ερ. 25/3/89 να μην επιστρέψουν προς τους αιτητές τον φόρο ο οποίος έχει αποκοπεί από το μερίσμα της εταιρείας VASSOS ELIADES LTD για τα έτη 1982 έως 1984 αμφοτέρων συμπεριλαμβανομένων
15 είναι άκυρη και άνευ οιουδήποτε νομίμου αποτελέσματος."

20 Παρά το γεγονός ότι το θέμα δεν έχει εγερθεί κατά τη διαδικασία της προσφυγής, θα ήθελα εν πρώτοις να παρατηρήσω ότι οι θεραπείες με αριθμούς 1 και 2 αναφέρονται σε πράξεις που δεν είναι εκτελεστές. Οι δύο αυτές πράξεις είναι προπαρασκευαστικές που οδήγησαν και έχουν συγχωνευθεί στην τελική εκτελεστή πράξη που αποτελεί το αντικείμενο της παραγράφου 3 της Αίτησης. Σε περίπτωση, βέβαια, που οι πράξεις αυτές κριθούν παράνομες και/ή
25 ακυρώσιμες για τους λόγους που αναφέρονται στην Αίτηση, συμπαρασύρουν σε ακυρότητα την τελική εκτελεστή απόφαση του Εφόρου που περιγράφεται στην παράγραφο 3 της Αίτησης.

30 Τα νομικά σημεία που αναφέρονται στην Αίτηση είναι τα εξής:

"1. Η απόφαση των καθ' ων η αίτηση είναι αντίθετη με τον Νόμο, το Σύνταγμα και τις αρχές του Διοικητικού Δικαίου.

2. Η απόφαση των καθ' ων η αίτηση ελήφθη καθ' υπέρ-

βαση και/ή κατάχρηση εξουσίας.

3. Η απόφαση των καθ' ων η αίτηση δεν είναι καθόλου και/ή δεόντως αιτιολογημένη.

4. Οι καθ' ων η αίτηση τελούσαν υπό πλάνην ως προς τα πραγματικά γεγονότα και/ή δεν αξιολόγησαν ορθά όλα τα γεγονότα και περιστατικά της υπόθεσης. 5

5. Η μεταβίβαση των μετοχών της Εταιρείας VASSOS ELIADES LTD από τους μετόχους της προς τους αιτητές καθώς επίσης η έκδοση των μερισμάτων της εταιρείας VASSOS ELIADES LTD ήταν απόλυτα πραγματική (Genuine) και δεν ήταν εικονική (Fictitious), επομένως οι καθ' ων η αίτηση κακώς απεφάσισαν να την αγνοήσουν. 10

6. Το άρθρο 33 (1) του Περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμου δεν εφαρμόζεται στην παρούσα υπόθεση." 15

Μέσα στα πλαίσια των πιο πάνω λόγων ακύρωσης των προσβαλλόμενων φορολογιών ο κ. Τριανταφυλλίδης υπέβαλε τους ακόλουθους δυο βασικούς νομικούς ισχυρισμούς:

1. Το άρθρο 33(1) των περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων 1978-1988 δεν εφαρμόζεται στην παρούσα περίπτωση και η απόφαση του Εφόρου να θεωρήσει τις επίδικες μεταβιβάσεις των μετοχών και την επίδικη έκδοση μερίσματος σαν εικονικές είναι εσφαλμένη για δύο λόγους. Πρώτο γιατί "η εταιρεία απόκτησε τις μετοχές αυτές δι' αγοράς και είναι η πραγματική και κατά νόμο ιδιοκτήτρια των μετοχών αυτών και έχει όλα τα δικαιώματα που απορρέουν από τις μετοχές αυτές, συμπεριλαμβανομένου και οποιουδήποτε μερίσματος", και δεύτερο, γιατί λήφθηκε κάτω από το βάρος πλάνης περί τα πράγματα. 20
25
30

2. Το βάρος της απόδειξης ότι οι μεταβιβάσεις των μετοχών και η έκδοση μερίσματος είναι πράγματι εικονικές

εν τη εννοία του άρθρου 33(1) το έχει ο Έφορος και όχι η Αιτήτρια.

- Θα εξετάσω πρώτα τον ισχυρισμό που αφορά το βάρος της απόδειξης. Το συγκεκριμένο επιχείρημα του κ. Τριανταφυλλίδη επί του προκειμένου είναι ότι, εφόσο στην παρούσα περίπτωση η Αιτήτρια δε ζητά κάποια έκπτωση ή αφαίρεση από το φορολογητέο εισόδημά της, ο Έφορος είναι εκείνος που θα πρέπει να αποδείξει ότι η Αιτήτρια έχει νόμιμα φορολογηθεί με την προσβαλλόμενη πράξη και ότι η επίμαχη μεταβίβαση των μετοχών δεν είναι γνήσια αλλά είναι εικονική και ορθά, επομένως, την έχει αγνοήσει σύμφωνα με το άρθρο 33(1) του Νόμου. Η θέση αυτή, λέγει ο κ. Τριανταφυλλίδης, υποστηρίζεται από τη νομολογία καθώς και από το λεκτικό του άρθρου 33(1).
- 5 Αντίθετα, ο κ. Ευαγγέλου εισηγήθηκε ότι τόσο η νομολογία όσο και το άρθρο 21(2)* των περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων 1978 - 1990 εναποθέτουν στην Αιτήτρια το βάρος της ανατροπής του τεκμηρίου της νομιμότητας όλων των διοικητικών πράξεων περιλαμβανομένων εκείνων με τις οποίες επιβάλλεται φορολογία. Η απάντηση του κ. Τριανταφυλλίδη επί του προκειμένου είναι ότι η γενική αρχή του διοικητικού δικαίου σύμφωνα με την οποία η διοικητική πράξη τεκμαίρεται νόμιμη μέχρι να αποδειχθεί το αντίθετο και ότι το Δικαστήριο δεν επεμβαίνει εφόσον η απόφαση του Εφόρου είναι λογικά επιτρεπτή, δεν εφαρμόζεται στην παρούσα περίπτωση επειδή το άρθρο 33(1) του Νόμου ρητά μεταθέτει το βάρος της απόδειξης για εικονικότητα πάνω στον Έφορο. Θα ήταν άδικο, λέγει ακόμα ο κ. Τριανταφυλλίδης, αν η Αιτήτρια 20 30 εκαλείτο να αποδείξει το αρνητικό, ότι δηλαδή η επίμαχη μεταβίβαση μετοχών δεν είναι εικονική.

Το άρθρο 33(1) των περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων 1978-1988 προνοεί τα εξής:

-
- 35 *21(2) Το βάρος της απόδειξης ότι η φορολογία αναφορικός προς ήν ασκείται η προσφυγή είναι υπερβολική επιρρίπτεται επί του αιτητού εν τη προσφυγή.

"33(1)Οσάκις ο Διευθυντής κρίνη ότι αναφορικός προς φορολογικόν τι έτος το αντικείμενον φόρου οιδυδήςποτε προσώπου μειούται εκ πράξεων αίτινες, κατά την γνώμην αυτού, δεν είναι γνήσιαι ή είναι εικονικαί, δύνάται να αγνοήση οιδανδήποτε τοιαύτην πράξιν και να φορολογήση τα ενδιαφερόμενα πρόσωπα επί του ορθού αντικειμένου φόρου." 5

Το επιχείρημα του κ. Τριανταφυλλίδη ότι το πιο πάνω άρθρο, ορθά ερμηνευόμενο, αποκλείει στην παρούσα περίπτωση την εφαρμογή του μαχητού τεκμηρίου της νομιμότητας της επίδικης διοικητικής πράξης, το οποίο στηρίζεται αποκλειστικά στη φράση "κατά την γνώμην αυτού" (του Εφόρου) στο κείμενο του άρθρου 33(1), δεν ευσταθεί. Δεν υπάρχει τίποτε στο άρθρο αυτό που να δικαιολογεί την εισήγηση που έχει υποβληθεί. Το άρθρο αυτό ούτε αποκλείει ούτε τροποποιεί το τεκμήριο της νομιμότητας των διοικητικών πράξεων το οποίο έχει καθολική εφαρμογή σύμφωνα με τις βασικές αρχές του διοικητικού δικαίου. 10 15

Προς υποστήριξη της πιο πάνω εισήγησής του ο κ. Τριανταφυλλίδης παρέπεμψε το Δικαστήριο στα αποσπάσματα από τις υποθέσεις που παραθέτω πιο κάτω. 20

Στην υπόθεση *Ανδρέας Χατζηγιάννης v. Δημοκρατίας* (1966) 3 Α.Α.Δ. 338, ο Δικαστής Μουνιέρ ειπέ τα εξής στη σ.350: 25

"It should be stated at the outset that it is a well established principle of income tax law that, just as in a disputed case the onus to satisfy the Court as to liability to pay tax is on the taxing authority, so, where the taxpayer claims any exemption or deduction from tax, the onus is on him to support such claim for exemption or deduction. This principle is very clearly expressed in the following passage of the judgment of the Supreme Court in the case of *Charis Georghallides* (1958) 23 C.L.R. p.249, at p.256: 30 35

5 'One dealing with fiscal legislation should carefully
examine first, whether the tax payer is clearly within
the words of the provisions by which he is charged
with tax and, secondly, if he claims any exemption or
deduction from tax to which liability is either admitted
or established - whether such claim is clearly supported
by the relevant provision of the Law. In a disputed
case the onus to satisfy the Court as to liability to pay
tax is on the Tax Authorities and the onus to support a
10 claim for exemption or deduction allowance is on the
tax payer.'

15 The onus is thus on the Applicant to show that he
is entitled to a deduction under a particular provision
of Cap. 323, as regards the years of assessment 1959
and 1960, and under a particular provision of the
legislation in question of the Greek Communal
Chamber as regards the years of assessment 1961,
1962 and 1963."

20 Στην υπόθεση *Πλουτής Κιττίδης v. Δημοκρατίας* (1973)
3 Α.Α.Δ. 123, ο Δικαστής Χατζηναστασίου αφού αναφέ-
θηκε στις υποθέσεις *Χάρης Γιωργαλλίδης* (23 C.L.R. 249)
και *Χατζηγιάννης* (ανωτέρω), είπε τα εξής στη σ. 133:

25 "I think I ought to reiterate what has been said in a
number of cases, that in a disputed case, the onus to
satisfy the Court as to the liability to pay tax is on the
Commissioner, whereas the onus to establish a claim for
deduction or allowance is on the tax payer."

30 Στην υπόθεση *Γεώργιος Ιακώβου v. Δημοκρατίας*
(1987) 3 Α.Α.Δ. 167, ο Δικαστής Κούρρης είπε τα εξής στη
σ. 170:

35 "It is well established principle of Income Tax Law
that where a taxpayer claims any exemption or de-
duction from tax, the onus is on him to support such
claim for exemption or deduction. This principle was
expounded by the Supreme Court in the case of *Charis*

Georghallides, 23 C.L.R. 249 at p.256 which reads as follows:

'One dealing with fiscal legislation should carefully examine first whether the tax payer is clearly within the words of the provisions by which he is charged with tax and, secondly, if he claims any exemption or deduction from tax - to which liability is either admitted or established - whether such claim is supported by the relevant provisions of the Law. In a disputed case the onus to satisfy the Court as to liability to pay tax is on the Tax Authorities and the onus to support a claim for exemption or deduction allowance is on the taxpayer.'

Further, it was held in the cases of *Andreas HadjiYiannis v. The Republic* (1966) 3 C.L.R. 338 atpp.350, 371 and *Nina Rainbow v. The Republic* (1984) 3 C.L.R. 846 that the burden to prove an exemption or deduction in fiscal laws is on the applicants."

Πριν αναφερθώ στη νομολογία που έχει επικαλεστεί ο κ. Ευαγγέλου για ν' αντικρούσει τη θέση του κ. Τριανταφυλλίδη, θα ήθελα να σχολιάσω τα αποσπάσματα των αποφάσεων των τριών υποθέσεων που έχω παραθέσει πιο πάνω κάμνοντας δύο βασικές παρατηρήσεις. Η πρώτη παρατήρησή μου είναι ότι και οι τρεις αυτές αυθεντίες επαναλαμβάνουν και εκ πρώτης όψεως φαίνεται ότι υιοθετούν το απόσπασμα από την απόφαση στην υπόθεση *Γιωργαλλίδη* (ανωτέρω), το οποίο παραθέτουν αυτούσιο οι Δικαστές Μουνίρ και Κούρρης στα αντίστοιχα αποσπάσματα των αποφάσεών τους στα οποία έχω ήδη αναφερθεί. Η υπόθεση *Γιωργαλλίδη* εκδικάστηκε το 1958, πριν την ανεξαρτησία της Δημοκρατίας, ήταν δε η γνωμοδότηση του τότε Ανωτάτου Δικαστηρίου της αποικίας της Κύπρου πάνω σε νομικό ζήτημα δι' υπομνήματος που είχε παραπεμφθεί σ' αυτό από το Επαρχιακό Δικαστήριο στην κατ' έφεση δικαιοδοσία του κάτω από το άρθρο 39 του περί Φόρου Εισοδήματος Νόμου, Κεφ. 297 της παλαιάς (1949) έκδοσης των Νόμων της Κύπρου, όπως είχε τροπο-

- ποιηθεί με το Νόμο αρ. 31 του 1952 (αργότερα άρθρο 43 του Κεφ. 323 των Νόμων της Κύπρου Έκδοσης 1959). Το εδάφιο (4) του άρθρου 39 προνοούσε ότι ο εφεσείων είχε το βάρος της απόδειξης πως η φορολογία είναι υπερβολική, το δε εδάφιο (5) του ίδιου άρθρου προνοούσε ότι το
- 5 Επαρχιακό Δικαστήριο, στην κατ' έφεση δικαιοδοσία του, είχε εξουσία να μειώνει το ποσό της φορολογίας σε περίπτωση που αυτή ήταν υπερβολική, και να το αυξάνει σε περίπτωση που το ποσό ήταν μικρότερο του κανονικού.
- 10 Οι νομοθετικές αυτές πρόνοιες θεωρήθηκαν στην υπόθεση *Μικρομμάτης v. Δημοκρατίας* (2 R.S.C.C. 125) ότι είναι αντίθετες με την έννοια του όρου "αποκλειστική δικαιοδοσία" στο άρθρο 146 του Συντάγματος και, ως εκ τούτου, κηρύχθηκαν ανεφάρμοστες. Αξίζει, εν τούτοις, να σημειωθεί ότι στην υπόθεση *Λίλιαν Γεωργιάδη v. Δημοκρατίας*
- 15 (1982) 3 Α.Α.Δ. 659, η Ολομέλεια του Ανωτάτου Δικαστηρίου είχε επισημάνει τη διαφορά στην έκταση των εξουσιών του Δικαστηρίου κάτω από το νομικό καθεστώς που ίσχυε μέχρι το 1960 σε σύγκριση με το νομικό καθεστώς με
- 20 βάση το άρθρο 146 του Συντάγματος. Η Ολομέλεια είχε τονίσει επί του προκειμένου ότι, αντίθετα με ότι ίσχυε με βάση το Νόμο, Κεφ. 233 ή 279, σήμερα το Ανώτατο Δικαστήριο δεν έχει δικαιοδοσία να εξετάσει την ουσία της προσβαλλόμενης φορολογίας και να την αντικαταστήσει
- 25 με δική του απόφαση στις περιπτώσεις που το θεωρεί αναγκαίο.

- Η δεύτερη παρατήρησή μου είναι ότι σε καμιά από τις αυθεντίες που επικαλείται ο κ. Τριανταφυλλίδης δεν έχει εφαρμοστεί το πρώτο σκέλος της αρχής όπως διατυπώθηκε στην υπόθεση *Γιωργαλλίδης*, ότι δηλαδή ο Έφορος έχει
- 30 το βάρος της απόδειξης αναφορικά με την υποχρέωση του φορολογούμενου να καταβάλει φόρο. Και στις τρεις εκείνες υποθέσεις ο σκοπός για τον οποίο το Δικαστήριο είχε παραθέσει το επίμαχο απόσπασμα από την απόφαση
- 35 *Γιωργαλλίδη* περιοριζόταν πάντοτε στην υποστήριξη της θέσης ότι εναπόκειται στον φορολογούμενο να αποδείξει ότι δικαιούται σε έκπτωση ή αφαίρεση από το φορολογητέο του εισόδημα. Η διαφορά και στις τρεις εκείνες υποθέσεις αφορούσε απαίτηση των φορολογουμένων για έκπτωση

ση από το φορολογητέο τους εισόδημα. Και στην περίπτωση, επομένως, που είναι δυνατό να υποστηριχθεί ότι στις τρεις εκείνες αυθεντίες έχει λεχθεί οτιδήποτε που είναι πιθανό να ερμηνευθεί ότι δημιουργεί εξαίρεση στην καθολική εφαρμογή του τεκμηρίου της νομιμότητας των διοικητικών πράξεων, λέχθηκε ως εκ του περισσού και, επομένως, δεν αποτελεί μέρος του αναγκαίου σκεπτικού, έχει δε τη μορφή απλής παρατήρησης (obiter). 5

Με τις δύο πιο πάνω βασικές παρατηρήσεις κατά νούν αναφορικά με τις αυθεντίες που επικαλείται ο κ. Τριανταφυλλίδης, προχωρώ τώρα να εξετάσω και να σχολιάσω τις αρχές που επικαλείται ο κ. Ευαγγέλου όπως και τις αυθεντίες που λέγει ότι τις υποστηρίζουν. 10

Δεν υπάρχει αμφιβολία ότι αποτελεί βασική αρχή του διοικητικού δικαίου ότι ο αιτητής φέρει το βάρος της απόδειξης προκειμένου να πειστεί το Δικαστήριο να επέμβει και να ελέγξει τη νομιμότητα της διοικητικής πράξης. Η αρχή αυτή διατυπώθηκε και εφαρμόστηκε στην υπόθεση *Γεώργιος Κουσουμίδης v. Δημοκρατίας* (1966) 3 Α.Α.Δ. 1, στην οποία αντικείμενο της προσφυγής ήταν πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος. Η αρχή αυτή υιοθετήθηκε σε δεκάδες προσφυγές που ακολούθησαν και επιβεβαιώθηκε από την Ολομέλεια του Ανωτάτου Δικαστηρίου στην υπόθεση *Λίλιαν Γεωργιάδη* (ανωτέρω), από την απόφαση της οποίας παραθέτω το πιο κάτω απόσπασμα στις σσ.668-669: 20 25

"The power of the Supreme Court is limited, as indicated, to the scrutiny of the legality of the action, and to as certain whether the administration has exceeded the outer limits of its powers. Provided they confine their action within the ambit of their power, an organ of public administration remains the arbiter of the decision necessary to give effect to the law; and so long as they make a correct assessment of the factual background and act in accordance with the notions of sound administration, their decision will not be faulted. In the end, the courts must sustain their decision if it was reasonably 30 35

open to them. The same approach was sanctioned by the House of Lords with regard to the powers vested in the courts in England, to review decisions of an administrative nature. In *Zamir v. Secretary of State* [1980] 1 All E.R. 768, they decided that the administrative decision of an immigration officer could be impugned only on two grounds: (a) Absence of evidence on which he could reach his decision, and (b) where no reasonable person in the position of the immigration officer could reach the decision taken. The approach of the court to the validity of a taxing decision is no different from its approach in respect of any other administrative decision liable to review under Article 146. Therefore, the learned trial Judge rightly approached the decision, confining his review to ascertaining whether the decision taken by the Commissioner was one reasonably open to him. (See, also, *Clift v. The Republic* (1965) 3 C.L.R. 285, the *Christides v. The Republic* (1966) 3 C.L.R. 732). The initial burden of establishing that the decision complained of is vulnerable to be set aside, is upon the party propounding its invalidity. (See, *Coussoumides v. The Republic* (1966) 3 C.L. R. 1)."

Επισημαίνω δύο σημεία από το πιο πάνω απόσπασμα της απόφασης της Ολομέλειας, τα οποία πιστεύω ότι συνιστούν απάντηση στην εισήγηση του κ. Τριανταφυλλίδη, η οποία, επαναλαμβάνω, στηρίζεται σε μια διάκριση που εισήξε η υπόθεση *Γιωργαλλίδης* σε φορολογικές υποθέσεις αναφορικά με το βάρος της απόδειξης. Το ένα σημείο είναι ότι η Ολομέλεια τόνισε ότι το Δικαστήριο, στην άσκηση της αναθεωρητικής του δικαιοδοσίας που είναι ακυρωτικής φύσεως, οφείλει να επικυρώσει τη διοικητική απόφαση αν η απόφαση αυτή είναι εύλογα επιτρεπτή για το όργανο που την πήρε και ότι το αρχικό βάρος της απόδειξης ότι η επίδικη απόφαση θα πρέπει να ακυρωθεί για οποιοδήποτε λόγο το έχει εκείνος που επιδιώκει την ακύρωσή της. Το δεύτερο σημείο είναι ότι οι γενικές αρχές εφαρμόζονται και στις περιπτώσεις που το αντικείμενο της προσφυγής είναι απόφαση για επιβολή φορολογίας.

Δεσμεύομαι από την απόφαση της Ολομέλειας του Δικαστηρίου στην υπόθεση *Λίλιαν Γεωργιάδη* (ανωτέρω). Επιπρόσθετα θα ήθελα να τονίσω ότι διαφωνώ και αδυνατώ να υιοθετήσω και να εφαρμόσω στην παρούσα υπόθεση τα όσα έχουν λεχθεί στις τρεις υποθέσεις που επικαλείται ο κ. Τριανταφυλλίδης στην έκταση που είναι δυνατό να ερμηνευθούν ότι υποστηρίζουν την εισήγησή του ότι το τεκμήριο της νομιμότητας δεν εφαρμόζεται σ' όλες ανεξαιρέτα τις διοικητικές πράξεις περιλαμβανομένων των φορολογικών. 5 10

Για όλους τους πιο πάνω λόγους απορρίπτεται η εισήγηση του κ. Τριανταφυλλίδη αναφορικά με το ποιός έχει το βάρος της απόδειξης στην παρούσα υπόθεση.

Σχετικά με τον πρώτο νομικό ισχυρισμό του κ. Τριανταφυλλίδη που είναι ο μόνος που απέμεινε να εξεταστεί, 15 το ερώτημα που θα πρέπει να απαντηθεί είναι κατά πόσο, εν όψει του άρθρου 33(1) των περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων 1978-1988 και της νομολογίας, η απόφαση του Εφόρου να αγνοήσει την επίδικη μεταβίβαση των μετοχών ως εικονική ήταν εύλογα επιτρεπτή ή όχι. Η 20 επίδικη αυτή απόφαση τεκμαίρεται εύλογα επιτρεπτή μέχρις ότου τεκμηριωθεί (α) ότι ο Έφορος ενήργησε κάτω από πλάνη περί τα πράγματα ή περί το νόμο, ή (β) ότι κανένα λογικό όργανο στη θέση του Εφόρου δεν μπορούσε να εκδώσει τέτοια απόφαση. 25

Υπάρχει μεγάλη διαφορά μεταξύ των ευπαιδευτών δικηγόρων των δύο πλευρών αναφορικά με την ορθή ερμηνεία του άρθρου αυτού και τα κριτήρια που καθορίζει για το χαρακτηρισμό μιας πράξης ως εικονικής. Αναφορικά με το θέμα αυτό καταχωρήθηκαν μακροσκελείς γραπτές 30 αγορεύσεις και υποβλήθηκαν πολλά επιχειρήματα και εισηγήσεις στο στάδιο των προφορικών διευκρινίσεων. Για να υποστηρίξουν τις δικές τους απόψεις και για να αντικρούσουν εκείνες του αντιδίκου τους οι δικηγόροι και των δύο πλευρών αναφέρθηκαν σε μεγάλο αριθμό αποφάσεων τόσο Αγγλικών όσο και Κυπριακών. Πολλές από τις Αγγλικές αποφάσεις είναι ιδιαίτερα μακροσκελείς, 35

- αναφέρονται σε πολύπλοκα γεγονότα και μερικές φορές δίδουν την εντύπωση ότι δεν καθορίζουν την ίδια προσέγγιση. Ανάμεσα στις αυθεντίες που οι ευπαίδευτοι συνήγοροι έχουν αναφέρει και σχολιάσει περιλαμβάνονται οι Αγγλικές υποθέσεις *The Commissioner of Inland Revenue v. Duke of Westminster* [1936] A.C. 1, *W.T. Ramsay Ltd v. I.R.C.* [1981] 2 W.L.R. 449, και *Craven (Inspector of Taxes) v. White* [1988] 3 All E.R. 495, καθώς και Κυπριακές υποθέσεις *Kurt Kingsfield v. Republic* (1966) 3 C.L.R. 45, και
- 5
10 Γεώργιος Χατζηράκης & Άλλος v. Διευθυντή Φόρου Εισοδήματος (1984) 3 Α.Α.Δ. 604.

- Θα περιοριστώ στο παρόν στάδιο στην εξέταση του ισχυρισμού των Αιτητών ότι ο Έφορος ενήργησε κάτω από το κράτος πλάνης περί τα πράγματα. Εάν ο ισχυρισμός αυτός των Αιτητών ευσταθεί η προσβαλλόμενη απόφαση πρέπει να ακυρωθεί χωρίς να επιβάλλεται περαιτέρω εξέταση των νομικών επιχειρημάτων που έχουν προβληθεί αναφορικά με την ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 33(1) του Νόμου ή της έκτασης των εξουσιών που
- 15
20 το άρθρο αυτό παραχώρησε στον Έφορο.

- Και οι δύο πλευρές συμφωνούν ότι ένας από τους λόγους που οδήγησαν τον Έφορο να πάρει την επίδικη απόφαση ήταν ότι η αγορά των μετοχών δεν έγινε με καθαρά εμπορικά κριτήρια εφόσον η κάθε μετοχή φαινόταν να είχε πωληθεί προς £4 ενώ η πραγματική της αξία ήταν, σύμφωνα με την εκτίμηση του Εφόρου, μεταξύ £13 και £17. Και οι δύο πλευρές συμφωνούν επίσης ότι κατά την καθορισμό από τον Έφορο της αγοραίας αξίας των επίδικων μετοχών ο Έφορος είχε υποπέσει σε λάθος αναφορικά με τον αριθμό των μετοχών και ότι το λάθος αυτό τον οδήγησε σε καθορισμό λανθασμένης αγοραίας αξίας των μετοχών. Σύμφωνα με μεταγενέστερη εκτίμηση του κ. Ματέα, ειδικού εκτιμητή στο γραφείο του Εφόρου, που έγινε κατ' εντολή του Εφόρου, η αγοραία αξία της κάθε μετοχής υπολογίστηκε σε μόνο £9.
- 25
30
35

Ο ευπαίδευτος δικηγόρος του Εφόρου συμφώνησε ότι ο Έφορος ενήργησε πράγματι κάτω από το βάρος πλάνης

αναφορικά με την πραγματική αγοραία αξία των επίδικων μετοχών και ότι είναι τουλάχιστο πιθανόν ο Έφορος να έχει οδηγηθεί στη λήψη της προσβαλλόμενης απόφασης από την πλάνη του αυτή.

Τα πιο πάνω παραδεχτά γεγονότα που αναφέρονται στον καθορισμό της αξίας των επίδικων μετοχών αφ' ενός μαρτυρούν ελλιπή έρευνα η οποία οδήγησε σε πλάνη του Εφόρου αναφορικά με ουσιώδη γεγονότα και αφ' ετέρου συνιστούν αφ' εαυτών λόγο ακύρωσης της προσβαλλόμενης απόφασης. 5 10

Κάτω από τις παρούσες περιστάσεις περιττεύει η εξέταση της ουσίας των άλλων λόγων ακύρωσης που οι Αιτητές έχουν επικαλεστεί ή των νομικών επιχειρημάτων που έχουν προβάλει αναφορικά με την ερμηνεία και την εφαρμογή του άρθρου 33(1) των περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων 1978-1988. 15

Η προσβαλλόμενη απόφαση ακυρώνεται. Οι Καθ' ων η Αίτηση να πληρώσουν στους Αιτητές £200 έναντι των εξόδων τους.

*Προσφυγή επιτυγχάνει.
£200.- έξοδα σε βάρος
των καθ' ων η αίτηση.*