

22 Νοεμβρίου, 1991

[Α. ΛΟΙΖΟΥ, Π.]

## ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

ΜΥΡΟΦΟΡΑ Μ. ΓΛΥΚΑΙΝΟΥ,

Αιτήτρια,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ  
ΔΙΕΥΘΥΝΤΗ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ  
ΠΡΟΣΟΔΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΟΥ,

Καθ' ων η αίτηση.

(Υπόθεση Αρ. 643/90.)

5 Φορολογία Εισοδήματος — Εικονικές πράξεις — Ο περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμος 1978 (Ν. 4/78) — Άρθρο 33(1) — Δυνατότητα Διευθυντή να αγνοήσει πράξεις που θεωρεί εικονικές προς το σκοπό μείωσης του φόρου — Βάρος απόδειξης του αντιθέτου έχει ο φορολογούμενος.

10 Εννέα μέρες πριν από την πώληση ολόκληρου του επίδικου ακινήτου η αιτήτρια ιδιοκτήτρια του μεταβίβασε δια δωρεάς τα 4/5 αυτού στο σύζυγό της και τα τρία παιδιά της. Το μοναδικό θέμα που εξετάστηκε στην υπόθεση αυτή ήταν αν η απόφαση του καθ' ου η αίτηση Διευθυντή να θεωρήσει τη μεταβίβαση δια δωρεάς εικονική, και να φορολογήσει την αιτήτρια ως αρχική κάτοχο του ακινήτου για ολόκληρο το κέρδος ήταν εύλογα επιτρεπτή.

Το Ανώτατο Δικαστήριο, απορρίπτοντας την προσφυγή, αποφάσισε ότι:

15 (1) Σύμφωνα με το άρθρο 33(1) του περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμου 1978 (Ν. 4/78) ο Διευθυντής δύναται να αγνοεί πράξεις που θεωρεί εικονικές ή μη γνήσιες και αποσκοπούν στη μείωση του αντικειμένου του φόρου.

20 (2) Ο τρόπος παρουσίασης των λογαριασμών του φορολογούμενου από τον ίδιο δεν είναι δεσμευτικός για το Διευθυντή.

25 (3) Η απόφαση του Διευθυντή να θεωρήσει ότι λόγω του μικρού χρονικού διαστήματος που διέλευσε μεταξύ της "δωρεάς" προς την οικογένεια της και της πώλησης του κτήματος, η "δωρεά" ήταν εικονική με σκοπό προφανώς τη μείωση ή αποφυγή καταβολής φόρου κεφαλαιουχικών κερδών, καταλήγω στο συμπέρασμα

ότι ήταν εύλογα επιτρεπτή. Η αιτήτρια η οποία έφερε το βάρος της αποδείξεως απέτυχε να αποδείξει τους ισχυρισμούς της και να πείσει το Δικαστήριο ότι υπάρχει οποιοσδήποτε λόγος επεμβάσεως στην επίδικη απόφαση.

*Προσφυγή απορρίπτεται χωρίς έξοδα.*

*Αναφερόμενες υποθέσεις:*

*Georghiades v. The Republic (1982) 3 CLR 689·*

*Ieronymides v. The Republic (1988) 3 CLR 2657·*

*Garville Building Co. Ltd v. Oxby (H.M. Inspector of Taxes), 3 TC 245·*

*River Estates Ltd v. The Republic (1986) 3 CLR 2575·*

*Panayiotou v. The Republic (1986) 3 CLR 2311·*

*HadjiEraclis and Another v. The Republic (1984) 3 CLR 604·*

*Ιωνίδης ν. Δημοκρατίας (1991) 3 ΑΑΔ 508·*

*Οικονόμου ν. Της Δημοκρατίας (1991) 4 ΑΑΔ. 2955.*

**Προσφυγή.**

Προσφυγή εναντίον απόφασης των καθ' ων η αίτηση με την οποία επέβαλαν στην αιτήτρια φορολογία κεφαλαιουχικών κερδών για την πώληση κτήματός της.

*Ε. Σαμούτας, για την αιτήτρια.*

*Α. Δημητριάδου (Δ/νις), Δικηγόρος της Δημοκρατίας, για τους καθ' ων η αίτηση.*

*Cur. adv. vult.*

**Α. ΛΟΙΖΟΥ, Π.** ανάγνωσε την ακόλουθη απόφαση. Με την παρούσα προσφυγή η αιτήτρια προσβάλλει την απόφαση ημερομηνίας 16 Ιουνίου 1990, του καθ' ου η αίτηση Διευθυντή Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων, που στη συνέχεια θα αναφέρεται ως ο Διευθυντής, να επιβάλουν σ' αυτή φορολογία κεφαλαιουχικών κερδών για την πώληση κτήματος της με αριθμό τεμαχίου 1252, Φ/Σχ 33/62, στο Παραλίμνι για το ποσό των £4,750.

Στις 24 Αυγούστου 1988, η αιτήτρια μεταβίβασε δια δωρεάς τα τέσσερα-πένμπτα μερίδια του πιο πάνω κτήματος της σε τρία παιδιά της και στο σύζυγο της.

5 Στις 2 Σεπτεμβρίου 1988 το πιο πάνω κτήμα πωλήθηκε ολόκληρο για το ποσό των £34,000.

10 Η αιτήτρια δεν υπέβαλε Δήλωση Διάθεσης Ακίνητης Ιδιοκτησίας. Ο Διευθυντής με Ειδοποίηση Επιβολής Φορολογίας προς την αιτήτρια με ημερομηνία 11 Ιουλίου 1989, καθόρισε το προϊόν διάθεσης σε ΛΚ34,000 και την αγοραία αξία του ακινήτου κατά την 27 Ιουνίου 1978 σε ΛΚ5,400 φορολογώντας έτσι ολόκληρο το κέρδος στην αιτήτρια.

Η αιτήτρια υπέβαλε ένσταση στις 21 Ιουλίου 1989, για την πιο πάνω φορολογία για τους ακόλουθους λόγους:-

15 (α) ότι δεν έπρεπε να φορολογηθεί με το όλο μερίδιο διότι ήταν συνιδιοκτήτρια του χωραφιού κατά ένα-πένμπτο μερίδιο, και οι πωλητές ήταν πέντε.

20 (β) ότι η επιβληθείσα φορολογία ήταν υπερβολική γιατί η αγοραία αξία του ακινήτου κατά την 27 Ιουνίου 1978, ήταν μεγαλύτερη από αυτή που καθόρισε ο Διευθυντής του Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων.

25 Ο Διευθυντής με επιστολή του προς την αιτήτρια με ημερομηνία 6 Δεκεμβρίου 1989, ζήτησε ορισμένα συμπληρωματικά αποδεικτικά στοιχεία και έκθεση προσοντούχου επαγγελματία εκτιμητή για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας του ακινήτου κατά την 27 Ιουνίου 1978.

30 Επειδή η αιτήτρια δεν ανταποκρίθηκε, της εστάλη νέα επιστολή με ημερομηνία 17 Μαΐου 1990, αλλά και πάλιν δεν υπέβαλε έκθεση ή αποδεικτικά στοιχεία, επισκέφθηκε όμως μαζί με το σύζυγο της το γραφείο του Διευθυντή την 5η Ιουνίου 1990, και ανέφεραν ότι βασικά η ένσταση της δεν ήταν για την αγοραία αξία κατά την 27 Ιουνίου 1978, αλλά γιατί φορολογήθηκε με όλο το μερίδιο αντί το ένα

πέμπτο. Η υπόθεση συζητήθηκε χωρίς όμως να επέλθει οποιαδήποτε συμφωνία.

Ο Διευθυντής, αφού εξέτασε την όλη υπόθεση ενόψει των στοιχείων που είχε ενώπιόν του, αποφάσισε ότι η μεταβίβαση που είχε γίνει στις 24 Αυγούστου 1988, ήταν εικονική πράξη και ότι για το κέρδος που προέκυψε από τη διάθεση του ακινήτου έπρεπε να φορολογηθεί η αιτήτρια, ως ο αρχικός κάτοχος αυτού, πληροφόρησε δε σχετικά την αιτήτρια με επιστολή του ημερομηνίας 16 Ιουνίου 1990 και απέστειλε σ' αυτήν τη σχετική Ειδοποίηση Επιβολής Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών. Σύμφωνα με την απόφαση αυτή, το κεφαλαιουχικό κέρδος ανέρχεται σε ΛΚ23,600 και ο φόρος κεφαλαιουχικών κερδών σε ΛΚ4,720.

Εναντίον της απόφασης αυτής καταχωρήθηκε η παρούσα προσφυγή με την οποία προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι η μεταβίβαση προς τα παιδιά και το σύζυγο της αιτήτριας δεν ήταν εικονική πράξη αλλά καθ' όλα έγκυρη, και έγινε λόγω "φυσικής αγάπης και στοργής προς αυτούς", και ότι εν πάση περιπτώσει ο Διευθυντής δεν είχε το δικαίωμα να εξετάσει την εγκυρότητα της. Κατά συνέπεια είναι η θέση της αιτήτριας ότι, δεδομένου ότι ουδείς φόρος καταβάλλεται επί διαθέσεως περιουσίας υπό φυσικού τινός προσώπου όταν δεν υπερβαίνει το ποσό των £5,000, το ποσό φόρου που της επιβλήθηκε ήταν λανθασμένο και υπερβολικό.

Έχει νομολογηθεί ότι η εξουσία του Δικαστηρίου τούτου περιορίζεται στον έλεγχο της νομιμότητας της διοικητικής πράξης και τη διακρίβωση κατά πόσο η διοίκηση υπερέβηκε τα ακραία όρια της διακριτικής της εξουσίας, δεν επεμβαίνει δε όταν η προσβαλλόμενη απόφαση ήταν εύλογα επιτρεπτή στην κρίση του διοικητικού οργάνου, εκτός αν φανεί ότι υπήρξε πλάνη περί τα πράγματα ή το νόμο ή υπέρβαση ή κατάχρηση εξουσίας. (Βλέπε *Lilian Georghiades v. The Republic* (1982) 3 C.L.R. 689, *Athinoulla Th. Ieronymides v. The Republic* (1988) 3 C.L.R. 2657).

5 'Όσον αφορά την απόφαση του Διευθυντή να φορολογήσει την αιτήτρια για ολόκληρο το κέρδος αντί του ισχυριζόμενου μεριδίου της, το άρθρο 33(1) του περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμου 1978 (Νόμος αρ. 4 του 1978), όπως αναριθμήθηκε από τον Νόμο αρ. 164 του 1987, προνοεί τα ακόλουθα:

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

15 Ο τρόπος παρουσίασης των λογαριασμών του φορολογουμένου από το φορολογούμενο τον ίδιο δεν είναι δεσμευτικός για το Διευθυντή. (Βλέπε *Granville Building Co. Ltd. v. Oxby (H.M. Inspector of Taxes)*, 3 TC 245, *River Estates Ltd. v. The Republic* (1986) 3 C.L.R. 2575). Στην *Panayiotou v. The Republic* (1986) 3 C.L.R. 2311, αναφέρθηκαν τα ακόλουθα σχετικά στις σελ. 2313-2314:

20

"Whatever the gloss one may put upon the facts for rounding the gift, it is difficult to escape the conclusion that the transaction was fictitious, that is, it had an object other than the apparent or declared one, namely the enrichment of the husband by the property gifted to him. On the authority of *Newstead v. Frost* (1978) 2 All E.R. 241, and the cases reviewed therein, the classification of a transaction as fictitious depends on its objective implications; not the subjective motives of the parties associated therewith. And this is equally true, as explained in *Furniss v. Dawson* (1984) 1 All E.R. 530, whether the transaction has a contractual or non contractual character. The one charged by s. 36(1) to judge within the framework of his administrative duties the implications of the transaction is the Director of Inland Revenue."

25

30

35

Η δυνατότητα του Διευθυντή να αγνοήσει μη γνήσιες ή

εικονικές συναλλαγές είναι αναγνωρισμένη νομολογιακά. Στην υπόθεση *HadjiEraclis and Another v. The Republic* (1984)3 C.L.R. 604, στις σελ. 611-612 αναφέρθηκαν τα ακόλουθα σχετικά:

"The respondent is empowered by law to disregard 5  
any transaction which, in his opinion, is artificial or  
fictitious and assess the persons concerned on the proper  
object of the tax. 'Artificial' and 'fictitious' have no  
definition but hardly anyone is needed. It is for the  
respondent to determine from his findings of primary fact 10  
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. The primary facts are not in  
dispute. It is then for the Commissioner to draw the  
inferences from the primary facts. This Court will 15  
interfere with the inference of fact only in a case where it  
is insupportable on the basis of the primary facts so found  
after due inquiry - (*Furniss (Inspector of Taxes) v.  
Dawson and related appeals* (1984) S.T.C. 153-167)."

Με το θέμα της εικονικότητας ασχολήθηκε σε έκταση 20  
πρόσφατα η Ολομέλεια του Δικαστηρίου στην Αναθεωρη-  
τική Έφεση αρ. 897 *Ιωνίδης ν. Δημοκρατίας* απόφαση ημε-  
ρομηνίας 15 Σεπτεμβρίου 1991.

Το συμπέρασμα που συνάγεται από τις πιο πάνω υπο- 25  
θέσεις είναι ότι μπορεί να αγνοηθεί οτιδήποτε έγινε που  
δεν είχε εμπορικό ή επιχειρηματικό σκοπό (Βλέπε *Οικονό-  
μου ν. Της Δημοκρατίας* (1991) 4 Α.Α.Δ. 2955.

Στην υπό εξέταση περίπτωση το ουσιαστικό θέμα που 30  
εγείρεται είναι κατά πόσο, κάτω από τις περιστάσεις, η  
απόφαση του Διευθυντή ήταν εύλογα επιτρεπτή. Σύμφωνα  
με τα γεγονότα που περιέχονται στο σχετικό διοικητικό  
φάκελλο η αιτήτρια μεταβίβασε δια δωρεάς 4/5 μερίδια  
του κτήματος που κατείχε από το 1972, στο σύζυγο της  
και στα τρία από τα τέσσερα παιδιά της, λόγω, όπως ισχυ- 35  
ρίζεται, φυσικής αγάπης και στοργής γι αυτούς, εννέα

μόνο μέρες πριν το κτήμα ολόκληρο πωληθεί από όλους τους συνιδιοκτήτες, όπως δηλώθηκε σχετικά. Το δε υπόλοιπο 1/5 μερίδιο το είχε κρατήσει για τον εαυτό της.

- 5 Κάτω από τις περιστάσεις καταλήγω στο συμπέρασμα ότι η απόφαση του Διευθυντή να θεωρήσει ότι λόγω του μικρού χρονικού διαστήματος που διέλευσε μεταξύ της "δωρεάς" προς την οικογένεια της και της πώλησης του κτήματος, η "δωρεά" ήταν εικονική με σκοπό προφανώς τη μείωση ή αποφυγή καταβολής φόρου κεφαλαιουχικών
- 10 κερδών ως εύλογα επιτρεπτή. Η αιτήτρια η οποία έφερε το βάρος της αποδείξεως απέτυχε να αποδείξει τους ισχυρισμούς της και να πείσει το Δικαστήριο ότι υπάρχει οποιοσδήποτε λόγος επεμβάσεως στην επίδικη απόφαση.

- 15 Για τους πιο πάνω λόγους η προσφυγή αποτυγχάνει και απορρίπτεται. Δεν γίνεται όμως οποιαδήποτε διαταγή για έξοδα.

*Προσφυγή απορρίπτεται χωρίς έξοδα.*