

4 Φεβρουαρίου, 1994

[ΠΙΚΗΣ, ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ, ΧΑΤΖΗΤΣΑΓΓΑΡΗΣ, ΧΡΥΣΟΣΤΟΜΗΣ,
ΑΡΤΕΜΗΣ, Δ/στές]

Ι. Γ. ΜΑΚΡΗ ΚΤΗΜΑΤΙΚΗ ΛΤΔ,

Εφεσεύοντες,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΔΙΑ ΤΟΥ
ΔΙΕΥΘΥΝΤΗ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΠΡΟΣΟΔΩΝ,

Εφεσιβλήτων.

(Αναθεωρητική Έφεση Αρ. 1067).

Κεφαλαιονομικά κέρδη — Ο περί Φορολογίας Κεφαλαιονομικών Κερδών Νόμος (Ν52/80) — Πώληση κτήματος 10/10/1981 — Δύο διαφορετικές εκτιμήσεις αναφορικά με την αξία του κτήματος κατά την 27/6/1978 — Επικύρωση της απόφασης του Διευθυντή από το πρωτόδικο Δικαστήριο το οποίο προέβη σε αξιολόγηση των δύο εκτιμήσεων — Η αξιολόγηση κρίθηκε ότι ήταν ανεπίτρεπτη και εν πάση περιπτώσει, ότι δεν πλήρωνε το κενό στην αιτιολογία της διοικητικής απόφασης.

5

Διοικητικό Δίκαιο — Αιτιολογία διοικητικής πράξεως.

Δικαστικός έλεγχος διοικητικών πράξεων — Περιορίζεται στη διερεύνηση της νομιμότητας της πράξης.

10

Το κτήμα της εφεσεύουσας εταιρείας στο Παραλίμνι διατέθηκε στις 10/10/1981 έναντι του ποσού των ΛΚ127.000-.

Ο κυβερνητικός εκτιμητής εκτίμησε την αξία του κτήματος στις 27/6/1978 σε ΛΚ39.000.- ενώ ο ιδιώτης εκτιμητής της εταιρείας σε ΛΚ89.500. Ο Διευθυντής του Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων καθόρισε τις φορολογικές υποχρεώσεις των εφεσεύοντων με βάση την εκτίμηση του κυβερνητικού εκτιμητή. Το πρωτόδικο Δικαστήριο αφού προέβη σε αξιολόγηση των αμφισβητούμενων γεγονότων για να διαπιστώσει ποιά από τις δύο εκτιμήσεις ήταν η ορθή, επεκύρωσε την απόφαση του Διευθυντή.

15

20

Η εφεσεύουσα εταιρεία προσέβαλε την πρωτόδικη απόφαση ως εσφαλμένη διότι επεκύρωσε διοικητική πράξη η οποία εστερείτο αιτιολογίας.

Οι εφεσιβλήτοι υπέβαλαν ότι η απόφαση του Διευθυντή συνι-

25

3 Α.Α.Δ. Ι.Γ. Μακρή Κτηματική Λτδ. ν. Δημοκρατίας

στούσε στην ουσία υιοθέτηση της εκτίμησης του κυβερνητικού εκτιμητή, που περιεχόταν στο διοικητικό φάκελλο και, επομένως υποστηριζέτο από την αιτιολογία της.

5 Πριν από την εξέταση της επάρκειας της αιτιολόγησης της επίδικης διοικητικής απόφασης σημειώθηκε ότι είναι ορθή η εισήγηση του δικηγόρου των εφεσειόντων ότι ο καθορισμός της αξίας κτήματος, βάσει των εξουσιών του Διευθυντή κάτω από το Ν52/80, δεν εξισούται με την τιμή διάθεσης του κτήματος και γι' αυτό δεν
10 αποκαλύπτει τις αντιδράσεις της αγοράς ώστε να συνιστά πώληση συγκριτικού κτήματος.

Η Ολομέλεια του Ανωτάτου Δικαστηρίου αποδέχτηκε την έφεση και αποφάνθηκε ότι:

1. Η απόφαση του Διευθυντή δεν ήταν δεόντως αιτιολογημένη.

15 2. Η αξιολόγηση των γεγονότων από το Πρωτόδικο Δικαστήριο για να κρίνει αν η απόφαση του διοικητικού οργάνου ήταν λογικά επικτική, παρά την αόριστη και ελλειπή αιτιολογία ήταν σφάλμα και δεν επλήρωνε το κενό στην αιτιολογία της απόφασης.

20 *Η έφεση επιτρέπεται με έξοδα . Η πρωτόδικη απόφαση παραμερίζεται. Η επικαλούμενη διοικητική απόφαση ακυρώνεται στην ολότητά της βάσει του Άρθρου 146.4(β) του Συντάγματος.*

Υποθέσεις που αναφέρθηκαν:

Georghiadēs v Republic (1982) 3 C.L.R. 659·

25 *Ηλία ν Δημοκρατίας. Απόφαση ημερ. 28/4/93·*

Ματοσιάν ν Δημοκρατίας. Απόφαση ημερ. 5/2/93·

ΕΡCΟ (ΣΑΥΠΡΟΥΣ) ΛΤΔ ν Δημοκρατίας (1993) 3 Α.Α.Δ. 502·

Καμηλάρη ν Δημοκρατίας. Απόφαση ημερ. 15/2/91·

30 *Χατζηφόραδου Ακίνητα Λτδ ν Δημοκρατίας. Απόφαση ημερ. 11/1/91.*

Έφεση.

Έφεση εναντίον της απόφασης Δικαστή του Ανωτάτου Δικαστηρίου Κύπρου (Σαββίδης, Δ.) που δόθηκε στις 29 Ιανουαρίου, 1990 (Προσφυγή αρ. 735/86) με την οποία
35 επικυρώθηκε η απόφαση των εφεσιβλήτων για τον επιβλη-

θέντα στην εφεσείουσα εταιρεία φόρο κεφαλαιουχικών κερδών σε σχέση με τη διάθεση κτήματος στο Παραλίμνι.

A. Μαρκίδης με Ι. Νικολάου, για τους εφεσείοντες.

Στ. Χατζηγιάννη - Ιωσήφ (κα), Δικηγόρος της Δημοκρατίας, για τους εφεισίβλητους.

5

Cur. adv. vult.

ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ: Την απόφαση του Δικαστηρίου θα δώσει ο Δικαστής Γ. Μ. Πικής.

ΠΙΚΗΣ, Δ. : Η έφεση στρέφεται κατά της επικύρωσης από το πρωτόδικο Δικαστήριο της απόφασης του Διευθυντή Εσωτερικών Προσόδων για τον επιβληθέντα στην εφεσείουσα εταιρεία φόρο κεφαλαιουχικών κερδών σε σχέση με τη διάθεση κτήματος στο Παραλίμνι (10/10/81), η οποία τους απέφερε £127.000,--.

10

15

Βάσει του περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμου (Ν 52/80), κεφαλαιουχικό κέρδος προκύπτει από τη διάθεση κτήματος σε τιμή μεγαλύτερη από την αξία του την 27/6/78. Το αντικείμενο της διαφοράς μεταξύ των μερών υπήρξε η αξία του κτήματος κατά την κρίσιμη ημερομηνία του 1978. Ο εκτιμητής του αρμόδιου κυβερνητικού κτήματος, Γ. Ματέας, καθόρισε την αξία του κτήματος κατά την 27/6/78 σε £39.000,--. Ο εκτιμητής των εφεσείοντων, Χρ. Πατρίκιος, ειδικός όπως και ο κ. Ματέας για την εκτίμηση της αξίας της γης, καθόρισε την αξία του κτήματος σε £89.500,--.

20

25

Ο Διευθυντής του Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων καθόρισε ως αξία του κτήματος την 27/6/78 την τιμή των £39.000,-- και με γνώμονα αυτή τη διαπίστωση, επέβαλε τον αναλογούντα φόρο και γνωστοποίησε την απόφασή του στους εφεσείοντες. Η απόφαση αυτή δεν τέθηκε ενώπιον του Δικαστηρίου, ούτε μπορεί να γίνουν υποθέσεις για το περιεχόμενό της άλλες από τη διαπίστωση ότι κα-

30

θόρισε τις φορολογικές υποχρεώσεις των εφεσειόντων με βάση την αξία του κτήματος το 1978 όπως αυτή είχε καθορισθεί από τον κυβερνητικό εκτιμητή.

- Οι εφεσειόντες υπέβαλαν ένσταση στην επιβληθείσα
5 φορολογία η οποία εξετάστηκε από το Διευθυντή και απορρίφθηκε. Η αρχική απόφαση του Διευθυντή επικυρώθηκε "ως κανονική" και βεβαιώθηκε η φορολογία για την καταβολή φόρου με βάση τον προσπορισμό κεφαλαιουχικού κέρδους £87.498,--, δηλαδή τη διαφορά μεταξύ της
10 τιμής διάθεσης (£127.000,--) και της αξίας του κτήματος στις 27/6/78, όπως είχε καθορισθεί από τον κυβερνητικό εκτιμητή σε £39.000,--.

- Οι λόγοι για τους οποίους ο Διευθυντής κατάληξε σ' αυτό το αποτέλεσμα και προέβη στη βεβαίωση της φορο-
15 λογίας, όπως αναφέρεται πιο πάνω, περιέχονται στην επιστολή που αποστάληκε στους εφεσειόντες και έχει ως εξής:

- "Έχω εξετάσει με πολλή προσοχή τον ισχυρισμό σας ότι η αγοραία αξία του ακινήτου που διαθέσατε την
20 10.10.81 με αρ. εγγραφής τίτλου 2362, τεμάχιο 368, ήταν κατά την 27.6.78 μεγαλύτερη από αυτή που έχω καθορίσει στην πιο πάνω φορολογία και σας αναφέρω ότι δεν συμφωνώ μαζί σας. Με βάση τα στοιχεία που έχω στα χέρια μου και που αφορούν πωλήσεις άλλων
25 παρομοίων κτημάτων στην ίδια περιοχή κατά το ίδιο περίπου χρονικό διάστημα, καθώς και άλλους παράγοντες που έχω υπόψη μου ότι επηρεάζουν την αγοραία αξία της ακίνητης ιδιοκτησίας, κατέληξα στο συμπέρασμα ότι η εκτίμησή μου είναι κανονική και δεν μπορώ
30 να την αλλάξω."

- Τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή του και από τα οποία άντλησε καθοδήγηση για την απόφασή του ο Διευθυντής, δεν αποκαλύπτονται, ούτε οι άλλοι παράγοντες που επενέργησαν στη λήψη της. Ο φάκελος της υπόθεσης δεν κα-
35 τατέθηκε κατά τη δίκη. Συνάγεται όμως από τα έγγραφα που κατατέθηκαν ότι κατά το χρόνο λήψης της απόφασής

του υπήρχαν στο φάκελο οι δυο εκτιμήσεις. Και οι δύο εκτιμήσεις έχουν ως άξονα τη μέθοδο της απευθείας σύγκρισης του κτήματος των εφεσειόντων και συγκριτικών κτημάτων· διαφέρουν όμως ουσιωδώς τόσο ως προς τα συγκριτικά αλλά και γενικότερα ως προς τα στοιχεία που έπρεπε να επενεργήσουν στον προσδιορισμό της αξίας του κτήματος την 27/6/78. 5

Το πρωτόδικο Δικαστήριο προέβη σε αξιολόγηση των δυο εκτιμήσεων, κυρίως σ' ό,τι αφορά τη σχετικότητα και την αξία των εκατέρωθεν συγκριτικών ως δείκτη για την αξία του επίδικου κτήματος για να καταλήξει : 10

"Απ' όλα τα στοιχεία που τέθηκαν ενώπιόν μου βρίσκω την εκτίμηση του κ. Ματέα, εκτιμητή του καθ' ου η αίτηση, πάνω στην οποία βασίστηκε ο καθ' ου η αίτηση Διευθυντής σαν την πιο ορθή και τεκμηριωμένη σε σύγκριση με την εκτίμηση του εκτιμητή των αιτητών. Έχοντας καταλήξει στο συμπέρασμα αυτό βρίσκω πως η επίδικη απόφαση ήταν εύλογα επιτρεπτή στον καθ' ου η αίτηση και οι αιτητές δεν απέσεισαν το βάρος της απόδειξης ότι η απόφαση του Διευθυντή είναι εσφαλμένη ή ότι έχει υπερβεί τα ακραία όρια της διακριτικής του εξουσίας." 15 20

Νωρίτερα στην απόφασή του το πρωτόδικο Δικαστήριο είχε επισημάνει, με αναφορά στη *Georghiades v. Republic* (1982) 3 C.L.R. 659, ότι το Δικαστήριο δεν υπεισέρχεται στην ουσία της φορολογικής απόφασης και ότι ο δικαστικός έλεγχος περιορίζεται, όπως και σε κάθε άλλο τομέα αναθεωρητικής δικαιοδοσίας, στη διερεύνηση της νομιμότητας της πράξης. Εν τούτοις το Δικαστήριο προέβη σε αξιολόγηση των αμφισβητούμενων γεγονότων για να διαπιστώσει ποια από τις εκτιμήσεις ήταν η ορθή και με βάση αυτό το εύρημα, επεκύρωσε την απόφαση του Διευθυντή του Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων. 25 30

Οι εφεσείοντες προσβάλλουν την πρωτόδικη απόφαση ως εσφαλμένη διότι επεκύρωσε διοικητική πράξη η οποία εστερείτο αιτιολογίας. Στην καλύτερη των περιπτώσεων για τους εφεσειβλήτους, εισηγήθηκαν οι εφεσείοντες, οι 35

λόγοι που παρατίθενται από το Διευθυντή προς στήριξη της απόφασής του, μπορεί να χαρακτηρισθούν αόριστοι και ασαφείς. Ιδιαίτερη αναφορά έκαμαν (οι εφεσείοντες) στην *Ηλία ν. Δημοκρατίας* (Υπόθεση Αρ. 531/91, αποφασίστηκε στις 28/4/93), για να τονίσουν ότι η αποφασιστική αρμοδιότητα για την επιβολή της φορολογίας ανήκει στο Διευθυντή και όχι στον κυβερνητικό εκτιμητή. Το πιο κάτω απόσπασμα από την *Ηλία* είναι ενδεικτικό για τη θέση αυτή :

10 "..... το ερώτημα δεν είναι αν η εκτίμηση του κυβερνητικού εκτιμητή ήταν εύλογη υπό το φως των δεδομένων που παρατίθενται στην έκθεσή του, αλλά κατά πόσο η απόφαση του Διευθυντή ήταν λογικά επικτική υπό το φως του συνόλου των δεδομένων τα οποία είχε ή έπρεπε να είχε υπόψη του για την άσκηση των εξουσιών του.".

Αναφορά έγινε επίσης στη *Ματοσιάν ν. Δημοκρατίας* (Υπόθεση Αρ. 1039/91, αποφασίστηκε στις 5/2/93) η οποία εξηγείται και αναλύεται στην *Ηλία*. Στην *ΕΡΡΟ* (ΣΑΥ-20 *ΠΡΟΥΣ*) *ΑΤΔ. ν. Δημοκρατίας* (1993) 3 Α.Α.Δ. 502), η Ολομέλεια του Ανωτάτου Δικαστηρίου, με απόφασή της (δόθηκε από τον Παπαδόπουλο, Δ.), υιοθέτησε την προσέγγιση στην *Ηλία* (ανωτέρω), καθώς και στη *Ματοσιάν* (ανωτέρω), όπως αυτή εξηγείται στην *Ηλία* τονίζοντας 25 συγχρόνως ότι το πλαίσιο αναθεώρησης είναι εκείνο που καθορίστηκε στη *Georghiadēs* (ανωτέρω).

Η δικηγόρος των εφεσιβλήτων υπέβαλε ότι η απόφαση του Διευθυντή συνιστά στην ουσία υιοθέτηση της εκτίμησης του κυβερνητικού εκτιμητή που περιεχόταν στο διοικητικό φάκελο και, επομένως, υποστηλώνεται από την αιτιολογία της. Ιδιαίτερη αναφορά έκαμε στην *Καμηλάρη ν. Δημοκρατίας* [Υπόθεση Αρ. 496/90, αποφασίστηκε στις 15/2/91. Βλ. επίσης *Λάζαρος Χατζηφόραδου Ακίνητα Ατδ. ν. Δημοκρατίας* (Υπόθεση Αρ. 457/89, αποφασίστηκε στις 11/1/91)], για να τονίσει (ό,τι επισημαίνεται στην απόφαση 35 εκείνη) ότι το αντικείμενο της αναθεώρησης δεν είναι η

διαπίστωση της ορθότητας των εκατέρωθεν εκτιμήσεων αλλά η επάρκεια της έρευνας και το εύλογο της επίδικης απόφασης μέσα στο πλαίσιο των εξουσιών του Διευθυντή. Στην προκειμένη περίπτωση ο Διευθυντής είχε ενώπιόν του, όπως είναι παραδεκτό, τις δυο εκτιμήσεις. Στην απόφασή του δεν αποκαλύπτει τους λόγους που τον οδήγησαν να υιοθετήσει την εκτίμηση του κ. Ματέα· ούτε η εκτίμηση του κ. Ματέα μπορεί να πληρώσει το κενό γιατί η εκτίμηση του συναρτάται αποκλειστικά με τα στοιχεία που περιέχονται στην έκθεσή του και την πραγματογνωμοσύνη του. Στην ίδια την έκθεση του κ. Ματέα δεν επεξηγούνται τα στοιχεία και η διαδικασία βάσει της οποίας προσαρμόστηκε η τιμή των συγκριτικών πωλήσεων στα δεδομένα της κρίσιμης ημερομηνίας, της 27/6/78.

Πριν προβούμε στην εξέταση του κεντρικού θέματος της έφεσης που ανάγεται στην επάρκεια της αιτιολόγησης της επίδικης φορολογικής απόφασης, πρέπει να σημειώσουμε ότι μας βρίσκει σύμφωνους η εισήγηση του δικηγόρου των εφεσειόντων ότι ο καθορισμός της αξίας κτήματος, βάσει των εξουσιών του Διευθυντή κάτω από το Ν 52/80, δεν εξισούται με την τιμή διάθεσης του κτήματος και γι' αυτό δεν αποκαλύπτει τις αντιδράσεις της αγοράς ώστε να συνιστά πώληση συγκριτικού κτήματος.

Το εγχείρημα του πρωτόδικου Δικαστηρίου ν' αντιπαραβάλει τις δυο εκθέσεις των εκτιμητών για να καταλήξει σε συμπεράσματα για το παραδεκτό της απόφασης του Διευθυντή, είναι ενδεικτικό της έλλειψης αιτιολογίας στην απόφαση του Διευθυντή· κενό όμως που δεν μπορεί να πληρωθεί με την πρωτογενή αξιολόγηση των στοιχείων ενώπιον των αρχών από το ίδιο το Δικαστήριο. Όπου αιτιολογείται η απόφαση με αναφορά στα στοιχεία που διερευνήθηκαν, μπορεί το Δικαστήριο να αναφερθεί στα στοιχεία αυτά για να διαπιστώσει αν ήταν κατά λογική συνέπεια εφικτό για την αρχή να καταλήξει στην απόφαση στην οποία άχθηκε. Συνιστά σφάλμα όμως για το Δικαστήριο να αξιολογήσει τα γεγονότα για να κρίνει αν η απόφαση του διοικητικού οργάνου ήταν, παρά την αδριστη ή ελλειπή αιτιολογία, λογικά εφικτή.

Στην προκείμενη περίπτωση, το πρωτόδικο Δικαστήριο εσφαλμένα προέβη το ίδιο σε αξιολόγηση των στοιχείων ενώπιον της αρχής. Η αξιολόγηση αυτή ήταν ανεπίτρεπτη και, εν πάση περιπτώσει, δεν πληρώνει το κενό στην αιτιολογία της απόφασης.

Η έφεση επιτρέπεται με έξοδα.

Η πρωτόδικη απόφαση παραμερίζεται και η εκκαλούμενη διοικητική απόφαση ακυρώνεται στην ολότητά της βάσει του Άρθρου 146.4(β) του Συντάγματος.

Η έφεση επιτρέπεται με έξοδα.