

31 Μαΐου, 1994

[ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΙΔΗΣ, Δ/σπής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

ΓΛΑΥΚΟΣ ΚΡΟΝΙΔΗΣ,

Αιτητής,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ (ΤΜΗΜΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΠΡΟΣΟΔΩΝ)

Καθ' ων η αίτηση.

(Υπόθεση Αρ. 371/93)

Φορολογία Κεφαλαιουχικών Κερδών — Εικονική δωρεά — Άρθρο 33(1)
των περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων 1978-1989 —
Κριτήρια που εφαρμόζονται στην έρευνα της αριμόδιας αρχής για την
διαπίστωση της εικονικότητας.

5

Ο αιτητής προσέβαλε με τη προσφυγή του την απόφαση του Διευ-
θυντή Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων να του επιβάλλει φορολογία
κεφαλαιουχικών κερδών αναφορικά με πώληση ακινήτου στο Στρόβο-
λο, θεωρώντας τη δωρεά των 2/3 του ακινήτου, που είχε γίνει λίγες μέ-
ρες πριν την πώληση, προς τον γιο του και τη σύζυγό του, ως εικονική
10 δωρεά:

Το Ανώτατο Δικαστήριο απορρίπτοντας την προσφυγή, αποφάσισε
15 ότι:

15

Τελικά, όπως έχει νομολογηθεί, στόχος της έρευνας σε κάθε περι-
πτωση είναι η αληθινή φύση της συναλλαγής όπως αυτή προκύπτει ως
πραγματικό γεγονός από το σύνολο των περιστατικών. Οι παράγοντες
που διαδραματίζουν ρόλο δεν είναι δυνατό, επομένως, να προκαθορι-
στούν. Από την άλλη, η σειρά των παραγόντων που αναγνωρίστηκαν
20 ως σχετικοί δεν είναι από μόνοι τους αποφασιστικής σημασίας. Η ση-
μασία τους ποικίλλει ανάλογα με το σύνολο των στοιχείων που συνθέ-
τουν την κάθε περίπτωση.

Ο χρονικός συσχετισμός της διάθεσης με την πώληση είναι σχετικός παράγοντας. Στην παρούσα υπόθεση η κρίση του Διευθυντή ως προς τη σημασία του ήταν αναπόφευκτη. Ο αιτητής είχε εξαντλήσει αφορολόγητο ποσό £2,425 από τις £5,000 που δικαιούτο λόγω προηγούμενων πωλήσεων. Η διάθεση μεριδίων του ακινήτου του στη σύζυγο και στον υιό του, εξουδετερώνει το γεγονός αυτής της εξάντλησης και οδηγεί στην αποφυγή πληρωμής φόρου. Το ακίνητο παρέμεινε υπό την αποκλειστική κυριότητα του αιτητή επί δεκαετίες και ενώ ήδη είχαν αρχίσει τις σπουδές τους τα παιδιά. Γι' αυτό αλλά και γιατί, τουλάχιστον στην Κύπρο, κάθε άλλο παρά είναι όρος για τη διάθεση χρημάτων από το γονιό στο παιδί και μάλιστα για τις σπουδές του η μεταβίβαση ακινήτης ιδιοκτησίας. Οι αιτιάσεις του αιτητή εύλογα απερρίφθησαν. Εξάλλου, η μεταβίβαση του 1/3 στη σύζυγο του αιτητή αφαιρεί κάθε επίφαση γνησιότητας. Αν δεν ήταν ο αποκλειστικός στόχος η αποξένωση μέρους του ακινήτου προς αποφυγή της πληρωμής φόρου από τον αιτητή, φυσιολογικά το 1/3 που υποτίθεται προοριζόταν για τη θυγατέρα τους θα μπορούσε να παραμείνει στο δικό του όνομα. Αφού δεν μπορούσε να μεταβιβαστεί στη θυγατέρα του λόγω της απουσίας της στο εξωτερικό, δεν υπήρχε λόγος αν ήταν η ειλικρινής πρόθεσή του να την καταστήσει ιδιοκτήτρια μεριδίου που της υποσχέθηκε, να μεταβιβαστεί το μερίδιο που υποτίθεται της αναλογούσε στη σύζυγό του.

Είναι ορθό πως το ποιος τελικά καρπούται το προϊόν της πώλησης μπορεί να είναι σχετικό. Στην παρούσα υπόθεση το δεδομένο της χρησιμοποίησης των χρημάτων για τις σπουδές των παιδιών του αιτητή, δεν διαφοροποιεί την κατάσταση. Τίποτε δεν εμπόδιζε τον αιτητή να πραγματοποιήσει την πώληση που ο ίδιος διαπραγματεύτηκε κρατώντας το ακίνητο στην κυριότητά του και να χρησιμοποιήσει, αφού αυτή ήταν, όπως λέγει, η πρόθεσή του, τα χρήματα για τις σπουδές των παιδιών του. Η διαφορά ήταν πως σ' αυτή την περίπτωση ενώ θα τηρούσε την υπόσχεση που επικαλείται, δεν θα πετύχαινε την αποφυγή φόρου. Εύλογα θεωρήθηκε πως η διάθεση που πραγματοποιήθηκε μόλις οκτώ μέρες πριν από την πώληση έγινε με μόνο σκοπό την αποφυγή φόρου και πως ήταν εικονική.

Η προσφυγή απορρίπτεται με έξοδα.

Αναφερόμενες υποθέσεις:

Kingsfield v. Republic (1966) 3 C.L.R. 45, 40

Hjieraclis a.o. v. Republic (1984) 3 C.L.R. 604,

T.Z. Guarantee Development Co. Ltd v. Republic (1986) 3 C.L.R. 381,

Ιωνίδης v. Δημοκρατίας (1991) 3 Α.Α.Δ. 508,

Papayioutou v. Republic (1986) 3 C.L.R. 2311,

5 *Μαρκουλλή v. Δημοκρατίας (1990) 3 Α.Α.Δ. 1421,*

Πετρίδης v. Δημοκρατίας (1992) 4 Α.Α.Δ. 609,

10 *Εϊζώνα v. Δημοκρατίας κ.ά. (1992) 4 Α.Α.Δ. 3197,*

Χ" Τζιουλή v. Δημοκρατίας, Υπόθεση Αρ. 930/91, ημερ. 30/9/92,

Παπακωνσταντίνου κ.ά. v. Δημοκρατίας (1989) 3 Α.Α.Δ. 2365,

15 *Γλυκαίνου v. Δημοκρατίας, Υπόθεση Αρ. 643/90, ημερ. 22/11/92.*

Προσφυγή.

20 Προσφυγή εναντίον της απόφασης των καθ' ων η αίτηση με την οποία επιβλήθηκε στον αιτητή φορολογία κεφαλαιουχικών κερδών σε σχέση με την πώληση του ακινήτου με στοιχεία Φύλ/Σχ. XXX/5W1, τεμάχιο 43, Αρ. Εγγραφής G47, στο Στρόβολο.

25 Δ. Παπαδόπουλος, για τον Αιτητή.

Λ. Δημητριάδου, Δικηγόρος της Δημοκρατίας, για τους Καθ' ων η αίτηση.

Cur. adv. vult.

30

ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΙΔΗΣ, Δ.: Ο Διευθυντής του Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων, με την απόφασή του ημερομηνίας 5 Φεβρουαρίου 1993, επέβαλε στον αιτητή φορολογία κεφαλαιουχικών κερδών σε σχέση με την πώληση του ακινήτου με στοιχεία Φύλ/Σχ. XXX/5W1, 35 τεμάχιο 43, Αρ. Εγγρ. G47 στο Στρόβολο παρά το ότι, κατά το χρόνο της πώλησης, δεν ήταν ολόκληρο εγγεγραμμένο στο όνομά του. Θεώρησε συναφώς ότι η μεταβίβαση των 2/3 του ακινήτου στη σύζυγο και στο ένα από τα παιδιά του ήταν εικονική. Ο αιτητής υποστηρίζει ότι η απόφαση είναι άκυρη γιατί δεν ήταν εύλογα επιτρεπτή η κρίση ως προς την εικονικότητα στο πλαίσιο της εφαρμογής του άρθρου 33(1) των περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων 1978 - 89 ή, τουλάχιστον, γιατί ήταν το αποτέλεσμα ελλιπούς 40 έρευνας και ενδεχόμενης πλάνης περί τα πράγματα.

Τα γεγονότα

Ο αιτητής απέκτησε το ακίνητο από τη μητέρα του το 1968. Το κράτησε ολόκληρο υπό την κυριότητά του μέχρι της 27 Σεπτεμβρίου 1985. Μεταβίβασε τότε 1/3 μερίδιο στη σύζυγό του και άλλο 1/3 στον υιό του. Μερικές μέρες αργότερα, στις 4 Οκτωβρίου 1985, ολόκληρο το ακίνητο πωλήθηκε σε τρίτο. Μετά την εξέταση της ένστασης του αιτητή, η επιβληθείσα φορολογία μειώθηκε από £4,105 σε £3,765. Έγινε συναφώς δεκτή η άποψή του πως θα έπρεπε να είχε ληφθεί υπόψη ποσό που καταβλήθηκε σε εκτιμητή ως προμήθεια και πως η αξία του ακινήτου τις 27 Ιουνίου 1978 ήταν μεγαλύτερη από ό,τι είχε αρχικά υπολογιστεί.

Η έρευνα

Μετά την υποβολή της ένστασης απο τον αιτητή, ο Διευθυντής ζήτησε στοιχεία μόνο ως προς το ύψος της φορολογίας. Δεν έκαμε το ίδιο σε σχέση με το ζήτημα της εικονικότητας επειδή, όπως εισηγείται ο αιτητής, προφανώς το προασποφάσισε. Ο αιτητής επικαλέστηκε ως παρόμοια την υπόθεση **Ιωάννης Παραούνας ν. Δημοκρατίας** (1993) 4 Α.Α.Δ. 2380 και εισηγήθηκε πως, όπως και εκεί, στοιχειοθετείται παράλειψη διεξαγωγής δέουσας έρευνας.

Είναι ορθή η άποψη των καθ' ων η αίτηση πως η πιο πάνω υπόθεση είναι εντελώς διαφορετική και πως η προσβαλλόμενη απόφαση δεν είναι τρωτή για τέτοιο λόγο. Στην υπόθεση **Ιωάννης Παραούνας ν. Δημοκρατίας** (ανωτέρω), ο αιτητής είχε πληροφορηθεί για την φορολόγησή του κατ' εφαρμογή του άρθρου 33(1) μόλις με την τελική απόφαση του Διευθυντή. Δεν του είχε δοθεί οποιαδήποτε δυνατότητα προσκόμισης στοιχείων στην προσπάθειά του να πείσει ως προς τη γνησιότητα της διάθεσης του ακινήτου. Στην παρούσα υπόθεση ήταν γνωστή στον αιτητή εξ αρχής η προσέγγιση του Εφόρου πάνω στο συζητούμενο ζήτημα. Αυτή τη γνώση την αποκαλύπτει κατά τρόπο αναντίλεκτο η ίδια η ένστασή του ημερομηνίας 24 Μαρτίου 1992. Διατυπώνεται εκεί η διαφωνία του για την απόφαση που λήφθηκε και εκτίθενται οι λόγοι που, κατά την άποψή του, θα έπρεπε να οδηγήσουν σε διαφορετική κατάληξη. Επιπρόσθετα, ενώ πράγματι ο Διευθυντής δεν ζήτησε περαιτέρω στοιχεία ως προς το σκέλος της απόφασής του που αφορούσε στην εικονικότητα, ο αιτητής, με την απάντησή του ημερομηνίας 27 Μαΐου 1992, δεν παρέλειψε να επανέλθει στο θέμα παραθέτοντας και πάλιν όσα υποστήριζε ότι απεκάλυπταν τη γνησιότητα της διάθεσης των μεριδίων του ακινήτου του, προτείνοντας μάλιστα και συμβιβασμό. Πέρα από αυτά, είναι σχετικό το σημείωμα λειτουργού του Τμήματος Εσωτερικού

κών Προσόδων ημερομηνίας 2 Φεβρουαρίου 1993. Αναφέρεται σε συνάντησή του με τον αιτητή κατά τη διάρκεια της οποίας, μεταξύ άλλων, του εξηγήθηκε η θέση του Διευθυντή ως προς την εικονικότητα της δωρεάς. Το σημείωμα καταλήγει ως εξής:

5

“Υποσχέθηκε ότι θα ξαναρχόταν. Σήμερα του τηλεφώνησα. Είπε ότι δεν πρόκειται να έλθει και προτιμά να του επικυρώσουμε τη φορολογία και θα προσφύγει στο Δικαστήριο”.

10 Με αυτά τα δεδομένα, ο ισχυρισμός για ελλιπή έρευνα δεν έχει τεκμηριωθεί και απορρίπτεται.

Η προαβαλλόμενη απόφαση.

15 Η απόφαση του Διευθυντή ως προς την εικονικότητα ήταν η ακόλουθη:

20 “Επίσης, όσον αφορά τον ισχυρισμό σας ότι η πώληση των 2/3 μεριδίων του χωραφιού έγινε από τον γιο σας Κωνσταντίνο και την σύζυγό σας Διονυσία και όχι από εσάς, έχω εξετάσει το θέμα και έχω διαπιστώσει πέραν πάσης αμφιβολίας ότι η πράξη έγινε εικονικά με σκοπό την μείωση του φόρου. Τούτο το βασίζω στους πιο κάτω λόγους:

25 (α) Στις 27 Σεπτεμβρίου 1985 δωρίσατε τα 2/3 μερίδια του πιο πάνω χωραφιού στο γιο σας Κωνσταντίνο και στη σύζυγό σας Διονυσία και στις 4 Οκτωβρίου 1985 και οι τρεις μαζί πωλήσατε το όλο μερίδιο (από 1/3 μερίδιο ο καθένας). Ήτοι μεταξύ δωρεάς και πώλησης διέρρευσε πολύ μικρό χρονικό διάστημα και
 30 αν λάβουμε υπόψη το γεγονός ότι εχρειάζετο ορισμένο χρονικό διάστημα για διαπραγματεύσεις τότε ο χρόνος μεταξύ δωρεάς και πώλησης εκμηδενίζεται.”

35 Ο αιτητής στήριξε την εισήγησή του ως προς το άκυρο της απόφασης στη θέση ότι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ της διάθεσης και πώλησης σε τρίτους είναι μόνο ένας από τους σχετικούς παράγοντες και οπωσδήποτε όχι αποφασιστικής σημασίας από μόνος του. Πρότεινε ως επίσης σχετικό παράγοντα που όμως δεν συνυπολογίστηκε, το ποιος καρπούται το προϊόν της πώλησης. Ο αιτητής είχε
 40 εξηγήσει πως εξ αρχής προόριζε το ακίνητο για τα παιδιά του. Τους το είχε υποσχεθεί “για να μπορέσουν να σπουδάσουν”. Η πραγματοποίηση της μεταβίβασης λίγες μέρες πριν από την πώληση, ήταν συμπτωματική. Το 1/3 μερίδιο μεταβιβάστηκε στη σύζυγό του και όχι στη θυγατέρα τους γιατί η δεύτερη απουσίαζε τότε στο εξωτερικό.

κό. Είχε πράγματι διαπραγματευθεί ο ίδιος την πώληση αλλά το έκαμε εκ μέρους των παιδιών του. Αντιτείνουν οι καθ' ων η αίτηση πως με γνώμονα το σύνολο των στοιχείων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 33(1) του Νόμου (που καλύπτει και φορολογία κεφαλαιουχικών κερδών) υπό το φως της νομολογίας στην οποία αναφέρθηκαν σε έκταση, η προσβαλλόμενη απόφαση είναι έγκυρη. Τονίζουν πως η κρίση ως προς την εικονικότητα ανήκει κατά το Νόμο στο Διευθυντή και πως, κατά τις θεμελιωμένες αρχές, το Δικαστήριο παρεμβαίνει μόνο αν δεν ήταν εύλογα επιτρεπτή.

Οι αρχές που διέπουν το ζήτημα έχουν εξηγηθεί επανειλημμένα. Δεν νομίζω ότι χρειάζεται να μλώ στη λεπτομέρειά τους στην παρούσα υπόθεση. Περιορίζομαι σε παραπομπή στις υποθέσεις *Kurt Kingsfield v. Republic* (1966) 3 C.L.R. 45, *Georghios Hjeracelis and Another v. Republic* (1984) 3 C.L.R. 604, *T.Z. Guarantee Development Co. Ltd. v. The Republic* (1986) 3 C.L.R. 381 και *Νίκος Ιωνίδης ν. Δημοκρατίας* (1991) 3 Α.Α.Δ. 508. Παραπέμπω ακόμα στη μεγάλη σειρά των υποθέσεων που επικαλέστηκαν οι καθ' ων η αίτηση ειδικά σε ό,τι αφορά την εφαρμογή τους σε σχέση με την επιβολή φορολογίας κεφαλαιουχικών κερδών. [Βλ. *Panayiotou v. Republic* (1986) 3 C.L.R. 2311, *Μαρκουίλλη ν. Δημοκρατίας* (1990) 3 Α.Α.Δ. 1421, *Πετρίδης ν. Δημοκρατίας* (1992) 4 Α.Α.Δ. 609, *Εύζωνα ν. Δημοκρατίας κ.ά.* (1992) 4 Α.Α.Δ. 3197, *Ανδρέας Χ'Τζιουλί ν. Δημοκρατίας* Προσφυγή 930/91 ημερομηνίας 30 Σεπτεμβρίου 1992, *Παλακωνοταντίνου και Άλλοι ν. Δημοκρατίας* (1989) 3 Α.Α.Δ. 2365 και *Μυροφόρα Γλυκαίνου ν. Δημοκρατίας* Προσφυγή 643/90 ημερομηνίας 22 Νοεμβρίου 1992.

Τελικά, όπως έχει νομολογηθεί, στόχος της έρευνας σε κάθε περίπτωση είναι η αληθινή φύση της συναλλαγής όπως αυτή προκύπτει ως πραγματικό γεγονός από το σύνολο των περιστατικών. Οι παράγοντες που διαδραματίζουν ρόλο δεν είναι δυνατό, επομένως, να προκαθοριστούν. Από την άλλη, η σειρά των παραγόντων που αναγνωρίστηκαν ως σχετικοί δεν είναι από μόνοι τους αποφασιστικής σημασίας. Η σημασία τους ποικίλλει ανάλογα με το σύνολο των στοιχείων που συνθέτουν την κάθε περίπτωση.

Ο χρονικός συσχετισμός της διάθεσης με την πώληση είναι σχετικός παράγοντας. Στην παρούσα υπόθεση η κρίση του Διευθυντή ως προς τη σημασία του ήταν αναπόφευκτη. Ο αιτητής είχε εξαντλήσει αφορολόγητο ποσό £2.425 από τις £5.000 που δικαιούτο λόγω προηγούμενων πωλήσεων. Η διάθεση μεριδίων του ακινήτου του στη σύζυγο και στον υιό του, εξουδετερώνει το γεγονός αυτής της εξάντλησης και οδηγεί στην αποφυγή πληρωμής φόρου. Το ακί-

- νητο παρέμεινε υπό την αποκλειστική κυριότητα του αιτητή επί δεκαετίες και ενώ ήδη είχαν αρχίσει τις σπουδές τους τα παιδιά. Γι' αυτό αλλά και γιατί, τουλάχιστον στην Κύπρο, κάθε άλλο παρά είναι όρος για τη διάθεση χρημάτων από το γονιό στο παιδί και μά-
- 5 λιστα για τις σπουδές του η μεταβίβαση ακίνητης ιδιοκτησίας. Οι αιτιάσεις του αιτητή εύλογα απερρίφθησαν. Εξάλλου, η μεταβίβαση του 1/3 στη σύζυγο του αιτητή αφαιρεί κάθε επίφαση γνησιότητας. Αν δεν ήταν ο αποκλειστικός στόχος η αποξένωση μέρους του ακινήτου προς αποφυγή της πληρωμής φόρου από τον αιτητή, φυσιολογικά το 1/3 που υποτίθεται προοριζόταν για τη θυγατέρα τους θα μπορούσε να παραμείνει στο δικό του όνομα. Αφού δεν μπορούσε να μεταβιβαστεί στη θυγατέρα του λόγω της απουσίας της στο εξωτερικό, δεν υπήρχε λόγος αν ήταν η ειλικρινής πρόθεσή του να την καταστήσει ιδιοκτήτρια μεριδίου που της υποσχέθηκε, να μεταβιβαστεί το μερίδιο που υποτίθεται της αναλογούσε στη σύζυγό του.
- 10
- 15

- Είναι ορθό πως το ποιος τελικά καρπούται το προϊόν της πώλησης μπορεί να είναι σχετικό. Στην παρούσα υπόθεση το δεδομένο της χρησιμοποίησης των χρημάτων για τις σπουδές των παιδιών του αιτητή, δεν διαφοροποιεί την κατάσταση. Τίποτε δεν εμπόδιζε τον αιτητή να πραγματοποιήσει την πώληση που ο ίδιος διαπραγματεύτηκε κρατώντας το ακίνητο στην κυριότητά του και να χρησιμοποιήσει, αφού αυτή ήταν, όπως λέγει, η πρόθεσή του, τα χρήματα για τις σπουδές των παιδιών του. Η διαφορά ήταν πως σ' αυτή την περίπτωση ενώ θα τηρούσε την υπόσχεση που επικαλείται, δεν θα πετύχαινε την αποφυγή φόρου. Εύλογα θεωρήθηκε πως η διάθεση που πραγματοποιήθηκε μόλις οκτώ μέρες πριν από την πώληση έγινε με μόνο σκοπό την αποφυγή φόρου και πως ήταν εικονική.
- 20
- 25

- 30 Η προσφυγή αποτυγχάνει και απορρίπτεται με έξοδα εναντίον του αιτητή. Τα έξοδα να υπολογιστούν από τον Πρωτοκολλητή για να εγκριθούν από το Δικαστήριο. Η προσβαλλόμενη απόφαση επικυρώνεται.

Η προσφυγή απορρίπτεται με έξοδα.