

(1994)

11 Μαρτίου, 1994

[ΑΡΤΕΜΗΣ, Δ/στής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

ΑΥΓΗ ΚΑΣΠΑΡΗ,

Αιτήτρια,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ
ΔΙΕΥΘΥΝΤΗ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΠΡΟΣΟΔΩΝ,

Καθ' ων η αίτηση.

(Υπόθεση Αρ. 1151/91)

-
- Φορολογία — Φορολογία Κεφαλαιουχικών Κερδών — Εικονικές πράξεις — Διακριτική εξουσία του Εφόρου να αγνοεί ως εικονικές δικαιопραξίες που αποσκοπούν στην μείωση του φόρου — Άρθρο 33 (1) των περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων του 1978 έως 1991 — Το Άρθρο αυτό έχει εφαρμογή στη φορολογική νομοθεσία γενικά — Νόμιμα ασκεί την εξουσία του αυτή ο Έφορος, σε υπόθεση επιβολής φορολογίας κεφαλαιουχικών κερδών. 5
- Αναθεωρητική Δικαιοδοσία — Δικαστικός Έλεγχος — Επί φορολογικών υποθέσεων — Εξουσία Δικαστηρίου να αποφασίσει κατά πόσο η απόφαση του Εφόρου ήταν εύλογα επιτρεπτή, υπό τις περιστάσεις της κάθε υπόθεσης — Ανίπαρκτη αιτιολογία καθιστά αδύνατο το δικαστικό έλεγχο. 10
- Διοικητική πράξη — Αιτιολογία — Η εκ των υστέρων παρουσίαση αιτιολογίας από τους δικηγόρους της Διοίκησης, δεν καθιστά παραδεκτούς τους λόγους της αιτιολόγησης — Ισοδυναμεί με ανίπαρκτη αιτιολογία. 15
- Φορολογία — Φορολογία Κεφαλαιουχικών Κερδών — Εικονική δωρεά που αποσκοπεί στη μείωση του φόρου — Παράγοντες που λαμβάνονται υπόψη, για να χαρακτηριστεί δωρεά ως εικονική. 20

Η αιτήτρια προσέβαλε με την προσφυγή της, την απόφαση του

Εφόρου να θεωρήσει ως εικονική τη δωρεά κατά 2/3 των κτημάτων της, που είχε προηγηθεί της πώλησής τους, και να της επιβάλλει φορολογία κεφαλαιουχικού κέρδους σε κέρδος που προέκυψε από την πώληση των κτημάτων αυτών.

5

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

1) Ο πρώτος νομικός ισχυρισμός που πρόβαλε ο δικηγόρος της αιτήτριας, ότι το Άρθρο 33(1) των Περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων 1978-1991 δεν τυγχάνει εφαρμογής στην προκειμένη περίπτωση γιατί η φορολογία που επιβλήθηκε στην αιτήτρια ρυθμίζεται από τον περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμο (Ν. 52/80), δεν ευσταθεί. Στην υπόθεση **Panayiotou ν. Republic** (1986) 3 C.L.R. 2311 ο Πικής Δ., είπε, μεταξύ άλλων, ότι οι πρόνοιες του περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεων Φόρων Νόμου (Ν.4/78) δεν περιορίζονται μόνο σε βεβαιώσεις που γίνονται με βάση τις διατάξεις του περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμου, (Ν.58/61)(όπως τροποιήθηκε) αλλά μπορούν να τις επικαλεστούν για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας γενικά.

10

15

20

25

2) Στην παρούσα υπόθεση, εκείνο που έχει να αποφασίσει το Δικαστήριο, είναι κατά πόσο με βάση όλα τα στοιχεία που είχε ενώπιόν του ο Διευθυντής κατά τον ουσιώδη χρόνο, η απόφασή του να θεωρήσει τη δωρεά που έκαμε η αιτήτρια στο σύζυγο και στην κόρη της ως εικονική, ήταν εύλογα επιτρεπτή.

30

Το Δικαστήριο κρίνει ότι υπό τις περιστάσεις είναι αδύνατη η άσκηση οποιουδήποτε ελέγχου επί της επίδικης απόφασης, για το λόγο ότι αυτή στερείται πλήρους αιτιολογίας. Είναι ξεκάθαρο ότι στην επιστολή ημερ. 10.10.91 με την οποία κοινοποιήθηκε η επίδικη απόφαση δεν δίνεται οποιαδήποτε ένδειξη για τους λόγους που οδήγησαν το Διευθυντή να καταλήξει στο συμπέρασμα ότι η πράξη ήταν εικονική.

35

40

3) Οι λόγοι που ανέφερε η δικηγόρος της Δημοκρατίας στην Ένσταση και στη Γραπτή της Αγόρευση καθώς και ο αρμόδιος λειτουργός του Τμήματος, στην ένορκη δήλωσή του, δόθηκαν εκ των υστέρων και δεν προβλήθηκαν κατά τον ουσιώδη χρόνο. Η εκ των υστέρων ανεύρεση και παρουσίασή τους από τη δικηγόρο της Δημοκρατίας δεν τους καθιστά παραδεκτούς λόγους αιτιολόγησης.

Ούτε μπορεί να γίνει αποδεκτός ο ισχυρισμός ότι η αιτιολογία συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, επειδή όλα τα στοι-

χεία πάνω στα οποία βασίστηκε ο Έφορος όπως για παράδειγμα η δήλωση του κτηματολογίου για τη δωρεά, η Συμφωνία Πώλησης, η εξέταση του κτηματομεσίτη κ.λ.π. περιέχονται στο φάκελο. Η ύπαρξη των στοιχείων αυτών από μόνη της χωρίς καμιά ένδειξη ως προς τον τρόπο με τον οποίο τα στοιχεία αυτά αξιολογήθηκαν, ή ποια βαρύτητα δόθηκε στο ένα η στο άλλο, δεν συνιστούν τη δέουσα υπό τις περιστάσεις αιτιολογία. 5

Από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει έμμεσα το συμπέρασμα, ότι ο Έφορος θεώρησε την πράξη της δωρεάς ως εικονική λόγω του πολύ μικρού διαστήματος που μεσολάβησε από τη δωρεά μέχρι την πώληση. Όμως ακόμα και αν το περιεχόμενο της σημείωσης αυτής θεωρηθεί ως αιτιολογία, η αιτιολογία αυτή στηρίζει μόνο την αρχική απόφαση του Εφόρου που λήφθηκε κατά την επιβολή της φορολογίας. Στη συνέχεια, και μετά την ένταση που υπέβαλε η αιτήτρια ο Διευθυντής ζήτησε επιπρόσθετα στοιχεία. 10 15

Ως προς τα στοιχεία διάθεσης του προϊόντος πώλησεως τα οποία ο ίδιος ο Διευθυντής ζήτησε να προσκομίσει η αιτήτρια δεν φαίνεται κατά πόσο δόθηκε οποιαδήποτε βαρύτητα σ' αυτά ή πως αξιολογήθηκαν. Δεν μπορεί να γίνει αποδεκτή η αξιολόγηση των στοιχείων αυτών, όπως αυτή παρουσιάζεται στην ένορκη δήλωση του αρμόδιου λειτουργού ημερ. 7.9.93 γιατί η αξιολόγηση αυτή δόθηκε εκ των υστέρων και όχι κατά τον ουσιώδη χρόνο που είναι ο χρόνος λήψης της απόφασης επί της ένστασης της αιτήτριας. 20 25

- 4) Είναι γεγονός ότι ένας από τους παράγοντες που συνήθως λαμβάνεται υπόψη για να κριθεί κατά πόσο μία πράξη είναι εικονική ή όχι, είναι και το χρονικό διάστημα που μεσολαβεί από τη δωρεά μέχρι την πώληση. Όμως, το στοιχείο αυτό δεν είναι το μόνο και, αν κατά τα άλλα η πράξη είναι γνήσια, το χρονικό αυτό διάστημα δεν μπορεί να την καταστήσει εικονική. Από τις υποθέσεις ξεχωρίζουν οι εξής σχετικοί παράγοντες που συνήθως λαμβάνονται υπόψη, για να κριθεί κατά πόσο μια πράξη δωρεάς είναι εικονική ή όχι: 30 35

α) Κατά πόσο ο αιτητής/διαθέτης έχει εξαντλήσει το αφορολόγητο ποσό που δικαιούται. 40

β) Κατά πόσο υπάρχει Συμφωνία Πώλησης.

γ) Ο τρόπος διάθεσης του προϊόντος πώλησης και κατά πόσο το καρπώθηκε ολόκληρο ο διαθέτης.

5 Με βάση τα πιο πάνω το Δικαστήριο κατέληξε στο συμπέρασμα, ότι η απουσία οποιαδήποτε ένδειξης, ότι τα αποδεικτικά στοιχεία που παρέσχε η αιτήτρια αναφορικά με τη διάθεση του προϊόντος πώλησης και ειδικότερα η έγκριση της Κεντρικής Τράπεζας που συνηγορούσε υπέρ της άποψης ότι η αιτήτρια δεν καρπώθηκε εξ ολοκλήρου του προϊόντος πώλησης, λήφθηκαν υπόψη κατά τον ουσιώδη χρόνο, καθιστούν ακροσφαλή την απόφαση του Διευθυντή και την οδηγούν σε ακύρωση.

10 *Η προσφυγή επιτυγχάνει με έξοδα.*

Αναφερόμενες υποθέσεις:

15 *Panayiotou v. Republic (1986) 3 C.L.R. 2311,*

Εύζωνας ν. Δημοκρατίας (1992) 4 Α.Α.Δ. 3197,

Κυρμίτσας ν. Δημοκρατίας (1993) 4 Α.Α.Δ. 1900.

20 Προσφυγή.

25 Προσφυγή έναντίον της απόφασης του Εφόρου με την οποία επιβλήθηκε φορολογία κεφαλαιουχικού κέρδους στην Αιτήτρια για κέρδος που προέκυψε από την πώληση κτημάτων, ιδιοκτησία της αιτήτρια.

Α. Σοφοκλέους, για την Αιτήτρια.

30 *Α. Δημητριάδου, Δικηγόρος της Δημοκρατίας, για τους Καθ' ων η αίτηση.*

Cur. adv. vult.

35 **ΑΡΤΕΜΗΣ, Δ.:** Με την προσφυγή της αυτή η αιτήτρια ζητά ακύρωση της απόφασης του Διευθυντή Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων (ο Διευθυντής), με την οποία της επιβλήθη φορολογία κεφαλαιουχικού κέρδους σε κέρδος που προέκυψε από την πώληση των κτημάτων με αρ. εγγραφής 8346, 8347, 8342, 10089, 10088 και 10374. Τα εν λόγω κτήματα ήταν ενιαία οικοδομή που αποτε-
40 λείτο μεταξύ άλλων από "οικόπεδο" "μαγαζί" "κουζίνα" "οικία" κ.λ.π.

Στις 12.4.89 η αιτήτρια δώρησε στο σύζυγο της Νίκο Κασπαρή και στην κόρη της Ερατώ Φωτιάδη τα 2/3 μερίδια της πιο πάνω ακίνητης ιδιοκτησίας (από 1/3 μερίδιο στον καθένα).

Στις 14.4.89 οι τρεις συνιδιοκτήτες πώλησαν τα ακίνητα για £30.000,- (Δες Πωλητήριο Έγγραφο - Παράρτημα Β στην Ένσταση).

Στις 21.1.91 επεβλήθηκε φορολογία κεφαλαιουχικών κερδών στο όνομα της αιτήτριας και στις 21.2.91 η αιτήτρια υπέβαλε ένσταση ζητώντας ακύρωση της φορολογίας και επιβολής της σε όλους τους συνιδιοκτήτες. 5

Στις 28.5.91 ο Διευθυντής απέστειλε στην αιτήτρια επιστολή με την οποία την καλούσε να υποβάλει αποδεικτικά στοιχεία αναφορικά με τον τρόπο που χρησιμοποιήθηκαν τα χρήματα από την πώληση των ακινήτων. Σε περίπτωση που τα χρήματα είχαν κατατεθεί σε τράπεζα, η αιτήτρια εκαλείτο να προσκομίσει βεβαιώσεις ή αντίγραφα τραπεζικών λογαριασμών. 10 15

Η αιτήτρια με επιστολή της ημερ. 25.6.91 πληροφόρησε το Διευθυντή ότι ποσό £12.000,- στάληκε στην κόρη της Ερατώ Φωτιάδη στην Ελλάδα όπου ζούσε. Άλλο ποσό £12.500.κατατέθηκε σε τραπεζικό λογαριασμό (Γραμμάτιο) στο όνομα της αιτήτριας. Η αιτήτρια ανέφερε ότι από τις £12.500.- το ποσό των £10.000 αντιπροσώπευε το μερίδιό της από την πώληση των επίδικων κτημάτων και το υπόλοιπο ποσό των £2.500.- ήταν δώρο από το σύζυγό της. Επίσης εξήγησε ότι από τις £12.000.- που στάληκαν στην κόρη της στην Ελλάδα το ποσό των £10.000.- αντιπροσώπευε το μερίδιο της κόρης της από την πώληση και οι υπόλοιπες £2.000.- ήταν δώρο από τον πατέρα της και σύζυγο της αιτήτριας Νίκο Κασπαρή. Όσον αφορά το μερίδιο του τελευταίου από την πώληση, το υπόλοιπο που απέμεινε μετά τις πιο πάνω δωρεές στην κόρη και στη σύζυγό του, διατέθηκε μεταξύ άλλων, για την αγορά εισητηρίων και συναλλάγματος για μετάβαση του ιδίου, της συζύγου του και άλλης ανήλικης κόρης του στην Ελλάδα για οικογενειακούς λόγους, για εξόφληση λογαριασμού στη Συνεργατική Πιστωτική Εταιρεία Πόλεως Χρυσοχούς και για ορισμένες δωρεές. Η αιτήτρια επεσύναιψε μεταξύ άλλων αντίγραφο του Γραμματίου για £12.500,- που κατατέθηκαν στο όνομά της καθώς και αίτηση ημερ. 22.8.89 που υποβλήθηκε στην Κεντρική Τράπεζα για άδεια αποστολής £3.000,- στην κόρη της αιτήτριας στην Ελλάδα. Στην πιο πάνω αίτηση αναφέρεται ότι ήδη στάληκε στην κόρη της αιτήτριας ποσό £10.000,- με προηγούμενη έγκριση της Κεντρικής, που αντιπροσώπευε το 1/3 προϊόντος διάθεσης κτήματος. 20 25 30 35 40

Η αιτήτρια ανέφερε επίσης ότι ποσό £1.500.- πληρώθηκε από το μερίδιο του συζύγου ως προμήθεια στον κτηματομεσίτη που

ανάλαβε την πώληση των ακινήτων.

5 Ο εν λόγω κτηματομεσίτης κλήθηκε στο Τμήμα Εσωτερικών Προσόδων και με ενυπόγραφο δήλωσή του ημερ. 29.7.91 ανέφερε μεταξύ άλλων ότι “οι διαπραγματεύσεις για την πώληση άρχισαν να γίνονται ένα χρόνο προηγουμένως με την κα Αυγή Κασπαρή αλλά σκοντάφταμε πάντα στην τιμή. Τελικά έκλεισε η πράξη στην τιμή των £30.000,- και έγινε το συμφωνητικό έγγραφο τον Απρίλη του 1989”.

10

Στις 10.10.91 στάληκε στην αιτήτρια η πιο κάτω επιστολή η οποία αποτελεί και το αντικείμενο της παρούσας προσφυγής.

“Κυρία,

15

Αναφέρομαι στην επιστολή σας με ημερομηνία 21.2.1991 με την οποίαν έχετε υποβάλει ένσταση στην φορολογία Κεφ. Κερδών που σας επεβλήθηκε με αναφορά 890001 και σας πληροφορώ τα πιο κάτω:

20

Έχω εξετάσει τον ισχυρισμό σας ότι η πώληση των ακινήτων σας με αρ. εγγραφής 8346, 8347, 8342, 100089, 10088 & 10374 έγινε από κοινού με τον σύζυγό σας και την κόρη σας Ερατώ και για τούτο λανθασμένα η φορολογία επεβλήθηκε εξ ολοκλήρου στο όνομά σας, αλλά αδυνατώ να ανθεωρήσω την αρχική μου απόφαση.

25

Η αναφερόμενη φορολογία επεβλήθηκε με βάση το άρθρο 33(1) των Περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων του 1978 μέχρι 1991 βάσει του οποίου το Γραφείο θεώρησε την δωρεά των πιο πάνω ακινήτων που εκάμετε στον σύζυγό σας και στην κόρη σας με ημερομηνία 12.4.89 ως τεχνική με σκοπό να επωφεληθείτε της αυξημένης έκπτωσης που προσφέρει η νομοθεσία σε τέτοιες περιπτώσεις.

35

2. Σας εσωκλείω ειδοποίηση επιβολής φορολογίας Κεφ. Κερδών και παρακαλώ να προσέξετε ιδιαίτερα την παράγραφο 7 στην οποία σας δίνεται το δικαίωμα Προσφυγής στο Ανώτατο Δικαστήριο της Δημοκρατίας μέσα σε 75 μέρες από την ημερομηνία της ειδοποίησης αυτής, αν θεωρείτε τον εαυτό σας αδικημένο από την πιο πάνω απόφασή μου.”

40

Το άρθρο 33(1) των περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεων Φόρων Νόμων του 1978 έως 1991 (ο Νόμος) πάνω στο οποίο βασίστηκε ο

Διευθυντής για να θεωρήσει την πράξη της δωρεάς στο σύζυγο και κόρη της αιτήτριας ως εικονική έχει ως εξής:

“Όσakis ο Διευθυντής κρίνει ότι αναφορικάς προς φορολογικών τι έτος το αντικείμενον φόρου οιουδήποτε προσώπου μειούται εκ πράξεων αίτινες, κατά την γνώμην αυτού, δεν είναι γνήσιαι ή είναι εικονικαί, δύναται να αγνοήση οιανδήποτε του-αύτην πράξιν και να φορολογήση τα ενδιαφερόμενα πρόσωπα επί του ορθού αντικειμένου φόρου.”

5

10

Ο πρώτος νομικός ισχυρισμός που πρόβαλε ο δικηγόρος της αιτήτριας είναι ότι το πιο πάνω άρθρο δεν τυγχάνει εφαρμογής στην προκειμένη περίπτωση γιατί η φορολογία που επιβλήθηκε στην αιτήτρια ρυθμίζεται από τον περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμο (Ν.52/80).

15

Ο ισχυρισμός αυτός δεν ευσταθεί. Στην υπόθεση *Panayiotou v. Republic* (1986) 3 C.L.R. 2311 ο Πικής Δ., στη σελ. 2316 είτε μεταξύ άλλων ότι οι πρόνοιες του περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεων Φόρων Νόμου (Ν. 4/78) δεν περιορίζονται μόνο σε βεβαιώσεις που γίνονται με βάση τις διατάξεις του περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμου, αλλά μπορούν να επικαλεστούν για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας γενικά. Ο Διευθυντής, κατέληξε, νόμιμα επικαλέστηκε τις πρόνοιες του άρθρου 36(1).

20

25

Παρενθετικά αναφέρω πως το άρθρο 33(1) είναι ταυτόσημο με το άρθρο 36(1) που αναφέρεται πιο πάνω, και είναι το αποτέλεσμα της αναρίθμησης των άρθρων του Νόμου που επέφερε ο τροποποιητικός Νόμος 164/87.

30

Οι υπόλοιποι λόγοι για ακύρωση που προβλήθηκαν από το δικηγόρο της αιτήτριας είναι ότι:

α) Υπάρχει πλάνη περί τα πράγματα, η οποία συνίσταται στο γεγονός ότι ο Διευθυντής θεώρησε ότι το προϊόν της πώλησης διατέθηκε από την αιτήτρια και όχι και από τους τρεις εγγεγραμμένους ιδιοκτήτες. Ιδιαίτερα, ο καθ' ου η αίτηση απέτυχε να αξιολογήσει την άδεια της Κεντρικής Τράπεζας για αποστολή του χρηματικού μεριδίου της κόρης της αιτήτριας στην Ελλάδα.

35

40

β) Η επίδικη απόφαση δεν είναι αιτιολογημένη εφόσον πουθενά δεν αναφέρεται γιατί ο Διευθυντής θεώρησε εικονική τη δωρεά της αιτήτριας.

γ) Η απόφαση δεν είναι εύλογα επιτρεπτή γιατί η φορολογική αρχή αγνόησε τα στοιχεία που έδωσε η αιτήτρια με την επιστολή της ημερομηνίας 25.6.91 όταν μάλιστα αυτά ζητήθηκαν ειδικά από τον ίδιο το Διευθυντή.

5

δ) Ένα από τα κριτήρια κατά πόσο μια πράξη είναι εικονική ή όχι είναι ο τρόπος διάθεσης του προϊόντος της πώλησης. Ο καθ' ου η αίτηση έκανε κακή χρήση της διακριτικής του εξουσίας κατά την αξιολόγηση του στοιχείου αυτού.

10

Η δικηγόρος της Δημοκρατίας αφού παρέπεμψε το Δικαστήριο σε σωρεία αποφάσεων ανάφερε ότι τα βασικά ερωτήματα που πρέπει να απαντηθούν στην παρούσα προσφυγή είναι κατά πόσο η απόφαση του Διευθυντή ήταν υπό τις περιστάσεις λογικά επιτρεπτή έχοντας υπόψη ότι σε υποθέσεις τέτοιας φύσης η εξουσία του Δικαστηρίου περιορίζεται στον έλεγχο της νομιμότητας της επίδικης απόφασης και ότι το Δικαστήριο δεν επεμβαίνει στην ουσιαστική κρίση της διοίκησης εκτός αν υπάρχει πλάνη περί τα πράγματα ή το Νόμο, ή υπέρβαση/κατάχρηση εξουσίας. Ισχυρίστηκε συναφώς πως η απόφαση του Διευθυντή ήταν στην προκειμένη περίπτωση εύλογα επιτρεπτή.

15

20

25

30

35

40

Αναφορικά με τον ισχυρισμό για έλλειψη αιτιολογίας της επίδικης απόφασης η δικηγόρος της Δημοκρατίας είτε πως ακόμα και αν η απόφαση θεωρηθεί ως μη επαρκώς αιτιολογημένη, η αιτιολογία συνάγεται από το φάκελο όπου υπάρχουν όλα τα στοιχεία πάνω στα οποία βασίστηκε ο Διευθυντής για να καταλήξει στην απόφασή του. Τόσο στην Ένσταση όσο και στη Γραπτή της Αγόρευση ανέφερε τα εξής ως παράγοντες που έλαβε υπόψη ο Διευθυντής για να καταλήξει στην επίδικη απόφαση: Το πολύ σύντομο χρονικό διάστημα που μεσολάβησε μεταξύ της δωρεάς των ακινήτων από την αιτήτρια στον σύζυγό της και στην κόρη της και τη μετέπειτα πώλησή τους, τη δήλωση του κτηματομεσίτη για τις διαπραγματεύσεις που έγινοντο για την πώληση των ακινήτων με την αιτήτρια και το γεγονός ότι με τη δωρεά που έκαμε η αιτήτρια εφάινετο κατά την άποψη του Διευθυντή να σκόπευε στην πλήρη απαλλαγή της από την φορολογία τόσο της ίδιας όσο και των άλλων συνιδιοκτητών αφού ο κάθε διαθέτης θα εδικαιούτο £10.000,- σαν έκπτωση από την φορολογία του. Ανάφερε επίσης ως σχετικό παράγοντα το ότι τα χρήματα από την διάθεση των ακινήτων δεν κατανεμήθησαν σε ίσα μερίδια στους δικαιούχους.

Τους ίδιους λόγους επικαλέστηκε και αρμόδιος λειτουργός του Τμήματος σε ένορκη δήλωσή του ημερ. 7.9.93. Εδώ πρέπει να ανα-

φερθει ότι η αιτήτρια παρουσίασε ένορκη δήλωση του κτηματομεσίτη ημερ. 19.5.93, με την οποία διευκρίνιζε την προηγούμενη δήλωση που είχε κάνει στις 29.7.91 σε αρμόδιο λειτουργό του Τμήματος. Στην μεταγενέστερη δήλωσή του ο κτηματομεσίτης ανέφερε ότι είχε ο ίδιος πλησιάσει την αιτήτρια αρκετές φορές πριν το 1989 με σκοπό να την πείσει να πωλήσει τα κτήματα, αυτή όμως αρνείτο. Ανέφερε επίσης ότι η Συμφωνία για πώληση των ακινήτων έγινε σε ανύποπτο χρόνο και δεν επροηγήθηκαν διαπραγματεύσεις όπως λανθασμένα είχε ερμηνευθεί η δήλωσή του προς τον υπάλληλο του Τμήματος.

Από τις υποθέσεις στις οποίες παραπέμφθηκε το Δικαστήριο ξεχωρίζω το πιο κάτω απόσπασμα από την απόφαση του Πική, Δ., στην υπόθεση *Ανδρέας Εύζωνας ν. Δημοκρατίας* (1992) 4 Α.Α.Δ. 3197, στο οποίο κατά την άποψή μου συνοψίζεται η προσέγγιση του Δικαστηρίου αναφορικά με το επίδικο θέμα:

“Οι κάτωθι αρχές, σχετικές με την επίλυση του επίδικου θέματος, θεμελιώνονται από τη νομολογία:

(1) Οι φορολογικές αποφάσεις υπόκεινται στους ίδιους κανόνες αναθεώρησης όπως και κάθε άλλη διοικητική απόφαση· η εγκυρότητά τους ελέγχεται με γνώμονα το καθολικό κριτήριο του λογικά εφικτού της απόφασης στο πλαίσιο των εξουσιών και αρμοδιοτήτων της φορολογούσας αρχής [βλ. *Georgiades ν. Republic* (1982) 3 C.L.R. 659].

(2) Η εξουσία που παρέχει το άρθρο 33(1) (όπως αναριθμήθηκε με το Ν. 164/87) των περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων 1978-1987 για τον παραμερισμό εικονικών πράξεων, έχει καθολική εφαρμογή, και ο Έφορος μπορεί να την επικαλεσθεί σε σχέση με κάθε πράξη που αποτελεί το αντικείμενο βεβαίωσης φορολογίας (βλ. *Panayiotou ν. Republic* (1986) 3 C.L.R. 2311).

(3) Το κριτήριο για το χαρακτηρισμό πράξης ως εικονικής είναι αντικειμενικό. Η αρχή αυτή ισχύει τόσο για τη θεώρηση συμβατικών πράξεων, όσο και δωρεών (βλ. *Panayiotou* (ανωτέρω)).

(4) Ο όρος “εικονική” στο πλαίσιο του άρθρου 33(1) συνταυτίζεται με τη συνήθη έννοια της λέξης που υποδηλώνει τη δημιουργία εντυπώσεων άλλων από την πραγματικότητα (βλ. *Ιωνίδης ν. Δημοκρατίας* (1991) 3 Α.Α.Δ. 508, και *Γεωργιάδης ν. Δημοκρατίας* (1991) 4 Α.Α.Δ. 4281).

5 (5) Δωρεά η οποία προηγείται της διάθεσης μπορεί να παραγνωρισθεί για σκοπούς καθορισμού του κεφαλαιουχικού κέρδους για τους σκοπούς του Ν. 52/80. Η κρίση για την εικονικότητα της πράξης ανάγεται στη διακριτική ευχέρεια του Εφόρου η οποία ελέγχεται δικαστικά προς το σκοπό διακρίβωσης της επάρκειας της έρευνας και των κριτηρίων βάσει των οποίων ασκήθηκε. Εφόσον κριθεί ότι η απόφαση ήταν λογικά επικτή στο πλαίσιο των εξουσιών του Εφόρου, δεν παρέχεται πεδίο για δικαστική παρέμβαση.”

10 Στην παρούσα υπόθεση εκείνο που έχει να αποφασίσει το Δικαστήριο είναι κατά πόσο με βάση όλα τα στοιχεία που είχε ενώπιόν του ο Διευθυντής κατά τον ουσιώδη χρόνο, η απόφασή του να θεωρήσει τη δωρεά που έκαμε η αιτήτρια στο σύζυγο και στην κόρη της ως εικονική ήταν εύλογα επιτρεπτή.

15 Το Δικαστήριο κρίνει ότι υπό τις περιστάσεις είναι αδύνατη η άσκηση οποιουδήποτε ελέγχου επί της επίδικης απόφασης για το λόγο ότι αυτή στερείται πλήρους αιτιολογίας.

20 Είναι ξεκάθαρο ότι στην επιστολή ημερ. 10.10.91 (ανωτέρω) με την οποία κοινοποιήθηκε η επίδικη απόφαση δεν δίνεται οποιαδήποτε ένδειξη για τους λόγους που οδήγησαν το Διευθυντή να καταλήξει στο συμπέρασμα ότι η πράξη ήταν εικονική.

25 Οι λόγοι που ανέφερε η δικηγόρος της Δημοκρατίας στην Ένσταση και στη Γραπτή της Αγόρευση καθώς και ο αρμόδιος λειτουργός του Τμήματος, στην ένορκη δήλωσή του δόθηκαν εκ των υστέρων και δεν προβλήθηκαν κατά τον ουσιώδη χρόνο. Η εκ των υστέρων ανεύρεση και παρουσίασή τους από τη δικηγόρο της Δημοκρατίας δεν τους καθιστά παραδεκτούς λόγους αιτιολόγησης. (Βλ. απόφαση Νικήτα Δ. στην υπόθεση **Χρίστος Κυρμίτσις ν. Δημοκρατίας** (1993) 4 Α.Α.Δ. 1900 και αποφάσεις στις οποίες παραπέμπει).

35 Ούτε μπορώ να δεχθώ τον ισχυρισμό ότι η αιτιολογία συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου επειδή όλα τα στοιχεία πάνω στα οποία βασίστηκε ο καθ' ου η αίτηση, όπως για παράδειγμα η δήλωση του κτηματολογίου για τη δωρεά, η Συμφωνία Πώλησης, η εξέταση του κτηματομεσίτη κ.λ.π. περιέχονται στο φάκελο. Η ύπαρξη των στοιχείων αυτών από μόνη της χωρίς καμιά ένδειξη ως προς τον τρόπο με τον οποίο τα στοιχεία αυτά αξιολογήθηκαν, ή ποια βαρύτητα δόθηκε στο ένα ή στο άλλο, δεν συνιστούν τη δέουσα υπό τις περιστάσεις αιτιολογία. Έχω διεξέλθει το φάκελο

40

της διοίκησης (Αρ. φακ. 0071498/0) και το μόνο που έχω εντοπίσει είναι η εξής χειρόγραφη σημείωση που είναι επισυνημμένη σε αντίγραφο της Ειδοποίησης Επιβολής της Φορολογίας ημερ. 8.3.90:

“Στις 12.4.89 δωρήθηκαν τα ακίνητα από την Αυγή Κασπαρή στον σύζυγό της Νίκο Κασπαρή και στην κόρη της Ερατώ (D 929/89) από 1/3 μερίδιο στον καθένα. 5

Στις 14.4.89 πωλήθηκαν τα ακίνητα με την Π1754/89. Η πράξη της δωρεάς, να θεωρηθεί ως τεχνική και με βάση το άρθρο 33 των Περί Βεβαιώσεως Εισπράξεως Φόρων Νόμων να φορολογηθεί η δωρήτρια.” 10

Ακολουθεί κάποια υπογραφή (προφανώς του αρμόδιου λειτουργού) και η ημερ. 7.2.90. 15

Από τα πιο πάνω προκύπτει κατά την άποψή μου έμμεσα το συμπέρασμα ότι ο καθ’ ου η αίτηση θεώρησε την πράξη της δωρεάς ως εικονική λόγω του πολύ μικρού διαστήματος που μεσολάβησε από τη δωρεά μέχρι την πώληση. Όμως ακόμα και αν το περιεχόμενο της σημείωσης αυτής θεωρηθεί ως αιτιολογία, η αιτιολογία αυτή στηρίζει μόνο την αρχική απόφαση του Εφόρου που λήφθηκε κατά την επιβολή της φορολογίας. Στη συνέχεια, και μετά την ένσταση που υπέβαλε η αιτήτρια ο Διευθυντής ζήτησε επιπρόσθετα στοιχεία (δες επιστολή του ημερ. 28.5.91 ανωτέρω). 20 25

Ως προς τα στοιχεία διάθεσης του προϊόντος πώλησεως τα οποία ο ίδιος ο Διευθυντής ζήτησε να προσκομίσει η αιτήτρια, δεν φαίνεται κατά πόσο δόθηκε οποιαδήποτε βαρύτητα σ’ αυτά ή πώς αξιολογήθηκαν. Δεν μπορώ να αποδεχτώ την αξιολόγηση των στοιχείων αυτών όπως αυτή παρουσιάζεται στην ένορκη δήλωση του αρμόδιου λειτουργού ημερ. 7.9.93 (σελ.2 και 3) γιατί η αξιολόγηση αυτή δόθηκε εκ των υστέρων και όχι κατά τον ουσιώδη χρόνο που είναι ο χρόνος λήψης της απόφασης επί της ένστασης της αιτήτριας. Είναι γεγονός ότι ένας από τους παράγοντες που συνήθως λαμβάνεται υπόψη για να κριθεί κατά πόσο μία πράξη είναι εικονική ή όχι είναι και το χρονικό διάστημα που μεσολαβεί από τη δωρεά μέχρι την πώληση. Όμως, το στοιχείο αυτό δεν είναι το μόνο και, αν κατά τα άλλα η πράξη είναι γνήσια, το χρονικό αυτό διάστημα δεν μπορεί να την καταστήσει εικονική. Από τις υποθέσεις στις οποίες παραπέμφθηκα έχω ξεχωρίσει και τους εξής σχετικούς παράγοντες που συνήθως λαμβάνονται υπόψη για να κριθεί κατά πόσο μια πράξη δωρεάς είναι εικονική ή όχι: 30 35 40

- α) Κατά πόσο ο αιτητής/διαθέτης έχει εξαντλήσει το αφορολόγητο ποσό που δικαιούται.
- β) Κατά πόσο υπάρχει Συμφωνία Πώλησης.
- 5 γ) Ο τρόπος διάθεσης του προϊόντος πώλησης-κατά πόσο το καρπώθηκε ολόκληρο ο διαθέτης.

10 Με βάση τα πιο πάνω καταλήγω στο συμπέρασμα ότι η απουσία οποιασδήποτε ένδειξης ότι τα αποδεικτικά στοιχεία που πα-

15 ρέσχε η αιτήτρια αναφορικά με τη διάθεση του προϊόντος πώλησης και ειδικότερα η έγκριση της Κεντρικής Τράπεζας που συνηγορούσε υπέρ της άποψης ότι η αιτήτρια δεν καρπώθηκε εξ ολοκλήρου του προϊόντος πώλησης, λήφθηκαν υπόψη κατά τον ουσιώδη χρόνο, καθιστούν ακροσφαλή την απόφαση του Διευθυντή και την οδηγούν σε ακύρωση.

Η προσφυγή επιτυγχάνει και η επίδικη απόφαση ακυρώνεται με έξοδα υπέρ της αιτήτριας.

Η προσφυγή επιτυγχάνει με έξοδα.