

9 Μαΐου, 1994

[ΠΙΚΗΣ, Δ/στής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

ΓΙΟΛΑ ΠΟΥΛΥΔΩΡΙΔΟΥ,

Αιτήτρια,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ ΔΙΕΥΘΥΝΤΗ  
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΠΡΟΣΟΔΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΟΥ,

*Καθ' ων η αίτηση.*

*(Υπόθεση Αρ. 159/93)*

5 Φορολογία — Φορολογία Κεφαλαιουχικών Κερδών — Άρθρα 33(1) και 23(1) του περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμου (Ν.4/78) όπως τροποποιήθηκε με το Ν.164/87) — Περιεχόμενο και ερμηνεία — Πλημμελής αιτιολογία και μη εύλογα επιτρεπτή απόφαση του Εφόρου στην κριθείσα περίπτωση θεώρησης ως εικονικής της μεταβίβασης μετοχών σε μέλη οικογένειας.

10 Με την προσφυγή προσβλήθηκε ουσιαστικά θεώρηση της μεταβίβασης μετοχών της αιτήτριας προς το σύζυγο και τα παιδιά της ως εικονικής με τις ανάλογες συνέπειες για σκοπούς φορολογίας κεφαλαιουχικών κερδών.

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

20 1. Το Άρθρο 33(1) (όπως αναριθμήθηκε με το Ν. 164/87) του περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμου, (Ν. 4/78) παρέχει εξουσία στον Έφορο να παραμερίσει για σκοπούς καθορισμού του φόρου εικονικές πράξεις. Η κρίση της υψής δικαιοπραξίας προς το σκοπό διαπίστωσης της εικονικότητά της ανάγεται στον Έφορο: **Panayiotou v. Republic**. Η κρίση του Εφόρου δεν ελέγχεται εκτός αν η απόφαση λήφθηκε χωρίς τη δέουσα έρευνα ή αν δεν ήταν λογικά εφικτή υπό το φως των γεγονότων που προέκυψαν.

25 Η επίκληση του Άρθρου 23(1) του περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμου (Ν. 4/78 και τροποποιήσεις), δεν προϋποθέτει, όπως

αναγνωρίστηκε στη *Theocharides v. Republic* την ανακάλυψη νέων γεγονότων που μεταβάλλουν το ύψος των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογουμένου. Επομένως, το γεγονός ότι αναθεωρήθηκε η προηγούμενη απόφαση του Εφόρου χωρίς να έχουν αναφύει νέα στοιχεία αναφορικά με τις δικαιιοπραξίες στις οποίες είχε προβεί η αιτήτρια, δε συνιστούσε εμπόδιο για την επιβολή πρόσθετης φορολογίας βάσει του Άρθρου 23(1) της σχετικής νομοθεσίας. Η ύπαρξη της εξουσίας αυτής δεν απαλλάττει βέβαια τον Έφορο από την υποχρέωση για την αιτιολόγηση της απόφασης προς το σκοπό ελέγχου της νομιμότητας της πράξης του. Η αιτιολογία η οποία παρασχέθηκε από τον Έφορο προς υποστήριξη της απόφασής του για την επιβολή πρόσθετης φορολογίας με τη θεώρηση της διάθεσης της 29/6/89 ως εικονικής δεν αντέχει στη βάσιμο συσχετισμού της με το άρθρο στο οποίο στηρίζεται.

Το χρονικό διάστημα το οποίο διαρρέει μεταξύ της διάθεσης περιουσίας από τον "Α" στο "Β" και μετέπειτα από τον "Β" στο "Γ", δεν μπορεί αφεαυτού να θεμελιώσει την εικονικότητα πράξης. Η εικονικότητα συναρτάται με την ύπαρξη γεγονότων που τείνουν να αποχρωματίσουν το δεδηλωμένο σκοπό του διαθέτη. Το γεγονός ότι, όπως η αιτήτρια, και τα άλλα μέρη της οικογένειάς της, οι δωροδότες, διέθεσαν μέρος του μετοχικού τους κεφαλαίου για να καταστήσουν δυνατή τη μετατροπή της εταιρείας από ιδιωτική σε δημόσια δεν ρίπτει σκιά στο δεδηλωμένο σκοπό της αιτήτριας την 29/6/89 να προικοδοτήσει άνευ όρων τα μέλη της οικογένειάς της με το σύνολο των μετοχών που τους δώρησε. Ούτε μπορούσε εύλογα να γίνει οποιοσδήποτε συσχετισμός μεταξύ της διάθεσης μετοχών στις 29/6/89 και στις 12/10/89 στην απουσία θετικών ενδείξεων ότι κατά την ημερομηνία της πρώτης διάθεσης είχε αποφασισθεί η μετατροπή της εταιρείας σε δημόσια. Άλλο γεγονός το οποίο αντικρούει την ύπαρξη αλλότριων κινήτρων ως προς τη διάθεση, είναι αυτό τούτο το γεγονός ότι μόνο μικρό μέρος της δωρηθείσας περιουσίας διατέθηκε από τους δωροδότες στις 12/10/89. Τα γεγονότα της παρούσας υπόθεσης διακρίνονται ουσιαστικά από εκείνα που αποτέλεσαν το υπόβαθρο της φορολογικής απόφασης στην *Εύζωνας ν. Δημοκρατίας*. Στην προκείμενη υπόθεση η απόφαση του Εφόρου δεν ήταν λογικά εφικτή υπό το φως των γεγονότων που περιβάλλουν τη διάθεση της 29/6/89 και τις διαθέσεις μετοχών της 12/10/89. Η απόφαση του Εφόρου ότι ο σκοπός της αιτήτριας στις 29/6/1989 ήταν άλλος από την προικοδότηση των μελών της οικογένειάς της με τις μετοχές που τους δώρησε, δεν ευρίσκει έρεισμα στα γεγονότα.

*Η προσφυγή επιτυγχάνει με έξοδα.*

Αναφερόμενες υποθέσεις:

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

5 *Theocharides v. Republic (1985) 3 C.L.R. 2725,*

*Εύζωνας ν. Δημοκρατίας κ.ά. (1992) 4 Α.Α.Δ. 3197.*

### Προσφυγή.

10

Προσφυγή εναντίον της απόφασης του Εφόρου Φόρου Εισοδήματος με την οποία φορολόγησε την αιτήτρια για τη διάθεση 175.000 και όχι 115.000 μετοχών και συγχρόνως θεώρησε τη διάθεση των μετοχών από την αιτήτρια στα μέλη της οικογένειάς της σαν εικονική.

15

Γ. Κακογιάννης, για την Αιτήτρια.

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

20

*Cur. adv. vult.*

25

ΠΙΚΗΣ, Δ.: Η αιτήτρια ήταν ιδιοκτήτρια μεγάλου αριθμού μετοχών σε δυο ιδιωτικές εταιρείες, την KARMAZI LIMITED και την KARMAZI HOLDINGS LIMITED. Στις 29/6/89 (η αιτήτρια) διέθεσε μέρος των μετοχών της στα πέντε παιδιά και το σύζυγό της, δωρίζοντάς τους -

30

(α) 235.000 μετοχές της KARMAZI LTD και,

(β) 1.000 μετοχές της KARMAZI HOLDINGS LTD.

35

Παρά την αριθμητική ανισοσκέλεια στον αριθμό των μετοχών που διατέθηκαν στις δυο εταιρείες, η αιτήτρια υποστηρίζει ότι η αξία των μετοχών της δεύτερης εταιρείας ήταν μεγαλύτερη εκείνου της πρώτης.

40

Στις 12/10/89 η αιτήτρια διέθεσε 115.000 μετοχές και τα παιδιά και ο σύζυγός της 60 χιλιάδες μετοχές (10 χιλιάδες ο καθένας) στην KARMAZI LTD. για να προλειάνουν το έδαφος για την αποφασισθείσα μετατροπή της εταιρείας από ιδιωτική σε δημόσια. Πότε ακριβώς αποφασίστηκε η αλλαγή της εταιρικής φύσης της KARMAZI LTD., δεν είναι γνωστό και δεν έχει διερευνηθεί.

Η αιτήτρια υπέβαλε την προβλεπόμενη από το νόμο (Ν. 52/80) δήλωση για τη διάθεση των μετοχών της για σκοπούς καθορισμού του προκύψαντος κεφαλαιουχικού κέρδους. Η KARMAZI LTD. ήταν ιδιοκτήτρια ακίνητης περιουσίας και επομένως η διάθεση των μετοχών της υπόκειτο στις πρόνοιες του Ν. 52/80. Ο Έφορος αποδέχθηκε τη δήλωση και με επιστολή του στις 23/9/90 γνωστοποίησε στην αιτήτρια το γεγονός και τη συνεπαγόμενη φορολογία για το πραγματοποιηθέν κεφαλαιουχικό κέρδος.

Μετά την καταβολή του επιβληθέντος φόρου θεσπίστηκε ο περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών (Τροποποιητικός) Νόμος του 1990 (Ν. 135/90) ο οποίος εκδόθηκε στις 13/7/90 με δημοσίευσή του στην επίσημη εφημερίδα της Κυβέρνησης. Ο τροποποιητικός νόμος μετέβαλε τα κριτήρια για τον προσδιορισμό του κέρδους με την προσαρμογή της αξίας των ακινήτων (ή μετοχών) που διτίθεντο σε σταθερό παρανομαστή αξιών με την αφαίρεση του πληθωρισμού. Στο νόμο δόθηκε αναδρομική ισχύ από 1/1/89 και έτσι καλύφθηκαν όλες οι διαθέσεις ακινήτων από την ημέρα εκείνη, περιλαμβανομένης και της διάθεσης στην οποία είχε προβεί η αιτήτρια.

Με έρεισμα τις διατάξεις του τροποποιητικού νόμου, η αιτήτρια υπέβαλε μέσω των ελεγκτών της αναθεωρημένη δήλωση προς το σκοπό ανάκτησης του καταβληθέντος φόρου. Ο Έφορος ανεγνώρισε την αναγκαιότητα αναθεώρησης των φορολογικών υποχρεώσεων της αιτήτριας ως αποτέλεσμα της μεταβολής του νομοθετικού καθεστώτος, έκρινε όμως ότι η διάθεση δεν αφορούσε μόνο τις 115.000 μετοχές που η ίδια η αιτήτρια πώλησε αλλά κι εκείνες που διέθεσαν τα παιδιά και ο σύζυγός της. Συνεπώς η αιτήτρια φορολογήθηκε με βάση τη διάθεση 175.000 και όχι 115.000 μετοχών τις οποίες η ίδια είχε διαθέσει.

Στο επίκεντρο της απόφασης του Εφόρου ήταν η θεώρηση της διάθεσης της 29/6/90 από την αιτήτρια στο σύζυγο και τα παιδιά της, ως εικονικής. Στην απόφαση αυτή ο Έφορος άχθηκε για δυο λόγους, όπως εξηγεί στην επιστολή του προς την αιτήτρια:

- (1) "... λόγω των διαβουλεύσεων και ενεργειών που έχουν γίνει για την μετατροπή της εταιρείας σε δημόσια κατά την ίδια περίοδο ..." και,
- (2) το βραχύ χρονικό διάστημα που διέρρευσε μεταξύ της δωρεάς των μετοχών και της μετατροπής της εταιρείας από ιδιωτική σε δημόσια.

Ο Έφορος επέμενε στην απόφασή του παρά τις ενστάσεις που προβλήθηκαν από την αιτήτρια στην κρίση της διάθεσης από την ίδια στα παιδιά της ως πράξης εικονικής. Στην επιστολή της προς τον Έφορο, η αιτήτρια επεσήμανε ότι κατά το χρόνο διάθεσης των 5 μετοχών, δεν είχε ληφθεί οποιαδήποτε οριστική απόφαση και έτσι ήταν αβέβαιο αν η εταιρεία θα μετατρεπόταν σε δημόσια και ότι οι μετοχές που τελικά τα μέλη της οικογένειας της διέθεσαν - 60 χιλιάδες - ήταν μικρό μόνο ποσοστό του συνόλου της περιουσίας που είχε δωρηθεί από την αιτήτρια στην οικογένειά της στις 29/6/89. Στο 10 φάκελο της Διοίκησης δεν υπάρχει τίποτε που να αντικρούει αυτούς τους ισχυρισμούς.

Η προσφυγή εναντίον της απόφαση τους Εφόρου επικεντρώνεται στην απόφασή του να φορολογήσει την αιτήτρια για τη διάθεση 15 175.000 και όχι 115.000 μετοχών και αποβλέπει στον παραμερισμό του ευρήματος ότι η διάθεση των μετοχών από την αιτήτρια στα μέλη της οικογένειάς της ήταν εικονική. Το Άρθρο 33(1) (όπως αναριθμήθηκε με το Ν. 164/87) του περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμου, παρέχει εξουσία στον Έφορο να παραμερίσει για 20 σκοπούς καθορισμού του φόρου εικονικές πράξεις. Η κρίση της υπής δικαιοπραξίας προς το σκοπό διαπίστωσης της εικονικότητάς της ανάγεται στον Έφορο: **Panayiotou v. Republic** (1986) 3 C.L.R. 2311. Η κρίση του Εφόρου δεν ελέγχεται εκτός αν η απόφαση λήφθηκε χωρίς τη δέουσα έρευνα ή αν δεν ήταν λογικά εφικτή υπό το 25 φως των γεγονότων που προέκυψαν.

Η επίκληση του Άρθρου 23(1) του περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμου (Ν. 4/78 και τροποποιήσεις), δεν προϋποθέτει, όπως αναγνωρίστηκε στη **Theocharides v. Republic** (1985) 3 C.L.R. 30 2725, την ανακάλυψη νέων γεγονότων που μεταβάλλουν το ύψος των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογουμένου. Επομένως, το γεγονός ότι αναθεωρήθηκε η προηγούμενη απόφαση του Εφόρου χωρίς να έχουν αναφύει νέα στοιχεία αναφορικά με τις δικαιοπραξίες στις οποίες είχε προβεί η αιτήτρια, δε συνιστούσε εμπόδιο για 35 την επιβολή πρόσθετης φορολογίας βάσει του Άρθρου 23(1) της σχετικής νομοθεσίας. Η ύπαρξη της εξουσίας αυτής δεν απαλλάττει βέβαια τον Έφορο από την υποχρέωση για την αιτιολόγηση της απόφασης προς το σκοπό ελέγχου της νομιμότητας της πράξης του. Η αιτιολογία η οποία παρασχέθηκε από τον Έφορο προς υποστήριξη 40 της απόφασής του για την επιβολή πρόσθετης φορολογίας με τη θεώρηση της διάθεσης της 29/6/89 ως εικονικής δεν αντέχει στη βάσιμο συσχετισμού της με το βάθος στο οποίο στηρίζεται.

Το χρονικό διάστημα το οποίο διαρρέει μεταξύ της διάθεσης πε-

ριουσίας από τον "Α" στο "Β" και μετέπειτα από τον "Β" στο "Γ", δεν μπορεί αφεαυτού να θεμελιώσει την εικονικότητα πράξης. Η εικονικότητα συναρτάται με την ύπαρξη γεγονότων που τείνουν να αποχρωματίσουν το δεδηλωμένο σκοπό του διαθέτη. Το γεγονός ότι, όπως η αιτήτρια, και τα άλλα μέρη της οικογένειάς της, οι δωροδόχοι, διέθεσαν μέρος του μετοχικού τους κεφαλαίου για να καταστήσουν δυνατή τη μετατροπή της KARMAZI LIMITED από ιδιωτική σε δημόσια εταιρεία, δε ρίπτει σκιά στο δεδηλωμένο σκοπό της αιτήτριας την 29/6/89 να προικοδοτήσει άνευ όρων τα μέλη της οικογένειάς της με το σύνολο των μετοχών που τους δώρησε. Ούτε μπορούσε εύλογα να γίνει οποιοσδήποτε συσχετισμός μεταξύ της διάθεσης μετοχών στις 29/6/89 και στις 12/10/89 στην απουσία θετικών ενδείξεων ότι κατά την ημερομηνία της πρώτης διάθεσης είχε αποφασισθεί η μετατροπή της KARMAZI LIMITED σε δημόσια εταιρεία. Άλλο γεγονός το οποίο αντικρούει την ύπαρξη αλλότριων κινήτρων ως προς τη διάθεση, είναι αυτό τούτο το γεγονός ότι μόνο μικρό μέρος της δωρηθείσας περιουσίας διατέθηκε από τους δωροδόχους στις 12/10/89. Τα γεγονότα της παρούσας υπόθεσης διακρίνονται ουσιαδώς από εκείνα που αποτέλεσαν το υπόβαθρο της φορολογικής απόφασης στη *Εύζωνας ν. Δημοκρατίας κ.ά.* (1992) 4 Α.Α.Δ. 3197. Στην προκείμενη υπόθεση η απόφαση του Εφόρου δεν ήταν λογικά εφικτή υπό το φως των γεγονότων που περιβάλλουν τη διάθεση της 29/6/89 και τις διαθέσεις μετοχών της 12/10/89. Η απόφαση του Εφόρου ότι ο σκοπός της αιτήτριας στις 29/6/1989 ήταν άλλος από την προικοδότηση των μελών της οικογένειάς της με τις μετοχές που τους δώρησε, δεν ευρίσκει έρεισμα στα γεγονότα.

Η προσφυγή επιτυγχάνει με έξοδα.

Η επίδικη απόφαση ακυρώνεται στην ολότητά της, βάσει του Άρθρου 146.4(β) του Συντάγματος.

*Η προσφυγή επιτυγχάνει με έξοδα.*