

27 Μαρτίου, 1995

[ΠΙΚΗΣ, ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ, ΧΑΤΖΗΤΣΑΓΓΑΡΗΣ, ΝΙΚΗΤΑΣ,
ΝΙΚΟΛΑΪΔΗΣ, Δ/στές]

ΚΥΠΡΙΑΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ, ΜΕΣΩ ΔΙΕΥΘΥΝΤΗ ΤΜΗΜΑ-
ΤΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΠΡΟΣΟΔΩΝ,

Εφεσείοντες-Καθ' ων η αίτηση,

v.

ΕΡΡΙΚΗΣ Α. ΓΕΩΡΓΙΑΔΟΥ,

Εφεσίβλητης-Αιτήτριας.

(Αναθεωρητική Έφεση Αρ. 1207)

-
- Κεφαλαιουχικά κέρδη — Ο περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμος, 1980, (Ν. 52/80), Άρθρο 35 — Συμβάσεις για πώληση ακίνητης ιδιοκτησίας που έγιναν πριν την έναρξη του Ν. 52/80, αγνοούνται αν δεν κατατέθηκε αντίγραφο τους στο γραφείο του Διευθυντή Εσωτερικών Προσόδων μέσα σε δύο μήνες από την έναρξη της ισχύος του νόμου.* 5
- Λέξεις και Φράσεις — “Ουδεμία σύμβασις διαθέσεως ιδιοκτησίας” στο Άρθρο 35 του περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμου 52/80.*
- Λέξεις και Φράσεις — “Σύμβασις” στο Άρθρο 2 του περί Συμβάσεων Νόμου, Κεφ. 149, και στο Λεξικό της Νέας Ελληνικής Γλώσσας της “ΠΡΩΪΑΣ” και Λεξικό της Δημοτικής, 2η έκδοση, Εταιρείας Ελληνικών Εκδόσεων.* 10
- Συνταγματικό Δίκαιο — Σύνταγμα Άρθρο 24.1 — Υποχρέωση για συνεισφορά στα δημόσια βάρη αναλόγως των δυνάμεων του φορολογουμένου.* 15
- Το 1982 η εφεσίβλητη μεταβίβασε κτήμα σε πέντε αγοραστές. Σαν τίμημα πώλησης δηλώθηκε το ποσό των ΛΚ10.000,-. Δεν κατατέθηκε γραπτή συμφωνία πώλησης του κτήματος. Η αγοραία αξία του κτήματος κατά το χρόνο της μεταβίβασης καθορίστηκε σε ΛΚ70.000 για σκοπούς καθορισμού κέρδους βάσει του περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμου, 1980 (Ν52/80). Η εφεσίβλητη αναγνώρισε 20

5 ότι η αξία του κτήματος στην ελεύθερη αγορά ήταν ΛΚ70.000 αλλά υπέβαλε ότι δεν υπόκειται σε φορολογία εφόσον η συμφωνία πώλησης έγινε το 1979 και το ποσό που εισέπραξε ήταν μόνο ΛΚ10.000,-. Η αξία του κτήματος καθορίστηκε από την εφeseίουσα την 27.6.78 σε ΛΚ32.500,- ενώ από τον Διευθυντή σε ΛΚ20.000,-.

Η σύμβαση πώλησης απορρίφθηκε από τον Διευθυντή σαν απαράδεκτο στοιχείο για τη διάθεση του κτήματος εφόσον αυτή δεν κατατέθηκε όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 35 του Ν.52/80.

10 Το πρωτόδικο Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι ορθά απορρίφθηκε η γραπτή συμφωνία του 1979, όμως η παράλειψη του Διευθυντή να αναζητήσει στοιχεία για τις λεπτομέρειες της πώλησης έξω από τη γραπτή συμφωνία, καθιστούσε την έρευνα ατελή και την απόφαση τρωτή ενόψει του παραδεκτού γεγονότος ότι όντως επήλθε το 1979
15 συμφωνία για πώληση του κτήματος για ΛΚ10.000,-.

Στην έφεση ενώπιον της Ολομέλειας προσβλήθηκε το εύρημα του Δικαστηρίου ότι η συμφωνία του 1979 ήταν παραδεκτό γεγονός και αμφισβητήθηκε η ερμηνεία που δόθηκε στο άρθρο 35 του Ν.52/80.

20 Η Ολομέλεια του Ανωτάτου Δικαστηρίου επέτρεψε την έφεση και αποφάνθηκε ότι:

1. Όπως προκύπτει από την επίδικη διοικητική απόφαση όχι μόνο η σύμβαση του 1979 δεν ήταν παραδεκτή αλλά και η διάθεση του κτήματος αμφισβητήθηκε πριν την θέσπιση του Ν.52/80.
25

2. Η φράση “ουδεμία σύμβασις διαθέσεως ιδιοκτησίας” στο άρθρο 35 του Νόμου αποκλείει κάθε μορφή συμφωνίας διάθεσης ιδιοκτησίας γραπτή ή προφορική που συνομολογήθηκε πριν την θέσπιση του νόμου (Ν52/80). με μόνη εξαίρεση γραπτές συμβάσεις που κατατίθενται μέσα σε δύο μήνες από την έναρξη της ισχύος του.
30

3. Το άρθρο 35 του Νόμου δεν προσκρούει σε οποιαδήποτε συνταγματική διάταξη, ούτε και η συνάρτηση της φορολογίας κεφαλαιουχικών κερδών με την αγοραία αξία του κτήματος καταστρατηγεί τις διατάξεις του άρθρου 24.1 του Συντάγματος, που συναρτά την επιβολή φορολογίας με τις δυνάμεις του φορολογουμένου.
35

4. Στην απουσία οποιουδήποτε άλλου παραδεκτού στοιχείου εκτός από τη μεταβίβαση του κτήματος ορθά κρίθηκε ότι η διάθεσή του συνετέλεσθη με τη μεταβίβασή του το 1982.

Η έφεση επιτρέπεται. Η επίδικη διοικητική απόφαση επικυρώνεται. Δεν εκδίδεται διαταγή για έξοδα. 5

Υποθέσεις που αναφέρθηκαν:

Λαμπασκή ν. Δημοκρατίας. Απόφαση ημερ. 15.2.1994.

Σκούταρη ν. Δημοκρατίας. Απόφαση ημερ. 14.11.1990.

*Κυπριακή Εταιρεία Μεταφορών Λτδ ν. Κυπριακής Δημοκρατίας 10
Απόφαση ημερ. 14.10.1989*

Χ΄Κυριάκον ν. Κυπριακής Δημοκρατίας. Απόφαση ημερ. 11.5.1990.

Mazmanian ν. Κυπριακής Δημοκρατίας, (1993) 3 Α.Α.Δ. 569.

Έφεση

Έφεση εναντίον της απόφασης Δικαστή του Ανωτάτου Δικαστηρίου Κύπρου (Αρτεμίδης, Δ.) που δόθηκε στις 22 Οκτωβρίου, 1990 με την οποία έγινε δεκτή η προσφυγή της εφεσίβλητης-αιτήτριας εναντίον της απόφασης των εφεσειόντων με την οποία καθόρισαν ως τιμή διάθεσης κτήματός της, για σκοπούς καθορισμού του κέρδους βάσει του περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμου, 1980 (Ν.52/80) την αγοραία αξία του κατά το χρόνο της μεταβίβασης, ήτοι £70.000,-. 15 20

Στ. Χ΄ Γιάννη-Ιωσήφ (κα.), Δικηγόρος της Δημοκρατίας για τους εφεσειόντες.

Τ. Κατσικίδης, για την εφεσίβλητη. 25

Cur. adv. vult.

Η απόφαση του δικαστηρίου θα δοθεί από τον Δικαστή Γ. Μ. Πιλή.

ΠΙΚΗΣ, Δ.: Το 1982 η εφεσίβλητη (αιτήτρια) προέβη στη μετα-

βίβαση κτήματος σε πέντε αγοραστές. Όπως δηλώθηκε το κτήμα πωλήθηκε στους αγοραστές έναντι ποσού £10.000,- δεν κατατέθηκε όμως ούτε έγινε επίκληση γραπτής συμφωνίας πώλησης του κτήματος. Οι κτηματολογικές αρχές καθόρισαν την αγοραία αξία του (κτήματος), κατά το χρόνο της μεταβίβασης, σε £70.000,- και επέβαλαν και είσπραξαν ανάλογα μεταβιβαστικά τέλη.

Ο Διευθυντής Εσωτερικών Προσόδων καθόρισε ως τιμή διάθεσης του κτήματος, για σκοπούς καθορισμού του κέρδους βάσει του περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμου, 1980 (Ν 52/80), την αγοραία αξία του κατά το χρόνο της μεταβίβασης, ήτοι £70.000. Η εφεσίβλητη αναγνώρισε ότι εκείνη ήταν η αξία του κτήματος κατά το χρόνο εκείνο στην ελεύθερη αγορά. Υπέβαλε όμως ότι εφόσον η συμφωνία πώλησης έγινε το 1979 και η ίδια είσπραξε μόνο £10.000. από την διάθεσή του δεν υπόκειται σε οποιαδήποτε φορολογία. Η ίδια καθόρισε την αξία του κτήματος την 27/6/78 σε £32.500,- ενώ ο Διευθυντής σε £20.000,-. Η συμφωνία την οποία επικαλέστηκε είναι γραπτή συμφωνία για την πώληση του κτήματος για £10.000,-, ημερομηνίας 15/12/79.

Ο Διευθυντής απέρριψε τη σύμβαση πώλησης ως απαράδεκτο στοιχείο για τη διάθεση του κτήματος εφόσον αυτή δεν κατατέθηκε όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 35 του Ν 52/80 (αναριθμήθηκε σε άρθρο 31 με τον τροποποιητικό νόμο, Ν 135/90). Το άρθρο αυτό προβλέπει ότι συμβάσεις για την πώληση κτήματος που συνομολογήθηκαν πριν την ημερομηνία έναρξης της ισχύος του Ν 52/80 λαμβάνονται υπόψη μόνο εφόσον αντίγραφο της σύμβασης κατατίθεται στο γραφείο του Διευθυντή Εσωτερικών Προσόδων μέσα σε δυο μήνες από την έναρξη της ισχύος του νόμου. Το Ανώτατο Δικαστήριο στην άσκηση της αναθεωρητικής του δικαιοδοσίας αποφάσισε ότι ορθά απορρίφθηκε η γραπτή συμφωνία της 15/12/79 ως στοιχείο δηλωτικό της πώλησης του κτήματος· έκρινε όμως ότι η απόρριψη του εγγράφου δεν απάλλατε τις Αρχές από τη διεξαγωγή έρευνας για το χρόνο διάθεσης του κτήματος και τη συλλογή πληροφοριών που θα έριπταν φως στο θέμα. Προέκταση της θέσης αυτής είναι η αποδοχή προφορικής μαρτυρίας για το περιεχόμενο γραπτής σύμβασης η οποία είναι απορριπτέα βάσει του άρθρου 35. Σε ανάλογη εισήγηση, με την θέση που υιοθετήθηκε στην εφεσιβαλλόμενη υπόθεση, που έγινε στη **Λαμπασκή ν. Δημοκρατίας** (Υπ. αρ. 643/92, αποφασίστηκε στις 15/2/94) το δικαστήριο παρατήρησε ότι "τέτοια αντίκρουση θα αναιρούσε την ουσία των διατάξεων του άρθρου 31 και θα αντιστρατευόταν το σκοπό τους".

Το πρωτόδικο δικαστήριο αποφάσισε ότι η παράλειψη του Διευθυντή να αναζητήσει στοιχεία για τις λεπτομέρειες της πώλησης έξω από τη γραπτή συμφωνία καθιστούσε την έρευνα ατελή και την απόφαση τρωτή ιδιαίτερα ενόψει του παραδεκτού γεγονότος ότι όντως επήλθε στις 15/12/79 συμφωνία για την πώληση του κτήματος για £10.000,-. 5

Οι εφεσείοντες αμφισβητούν και προσβάλλουν με την έφεση τόσο το εύρημα του δικαστηρίου ότι ήταν παραδεκτό γεγονός η ύπαρξη της συμφωνίας της 15/12/79 όσο και την ερμηνεία που δόθηκε στις διατάξεις του άρθρου 35. Αναφορικά με την ερμηνεία του άρθρου 35 οι εφεσείοντες επικαλέστηκαν αριθμό αποφάσεων (πρωτοβάθμιων) στις οποίες υιοθετείται διαφορετική ερμηνεία των προνοιών του άρθρου 35 από εκείνη που δόθηκε σ' αυτή την υπόθεση. 10

Η διαπίστωση του δικαστηρίου ότι ήταν παραδεκτό γεγονός η ύπαρξη της σύμβασης της 15/12/79 είναι εσφαλμένη. Στην παράγραφο (1) της επίδικης διοικητικής απόφασης ο Διευθυντής αφού επεσήμανε ότι η σύμβαση δεν κατατέθηκε στην αρμόδια αρχή, όπως προβλέπεται στο άρθρο 35, αποφάσισε “.. και ως εκ τούτου αδυνατώ να αποδεχθώ ότι η διάθεση της ακίνητης ιδιοκτησίας σας έχει γίνει πριν την έναρξη της ισχύος του εν λόγω νόμου.”. Προκύπτει ότι όχι μόνο δεν ήταν παραδεκτή η σύμβαση της 15/12/79 αλλά αμφισβητήθηκε η διάθεση του κτήματος πριν την θέσπιση του Ν 52/80. 15

Το κείμενο του άρθρου 35 αποκλείει ως θέμα γραμματικής ερμηνείας κάθε σύμβαση που συνομολογήθηκε πριν την έναρξη της ισχύος του νόμου ως στοιχείο για τη διάθεση ακινήτου με μόνη εξαίρεση γραπτές συμφωνίες αντίγραφο των οποίων κατατίθεται στο Διευθυντή σύμφωνα με τις πρόνοιες του άρθρου 35. Το άρθρο 35 προβλέπει: 25

“Ουδεμία σύμβασις διαθέσεως ιδιοκτησίας γενομένη προ της ενάρξεως ισχύος του παρόντος Νόμου, δύναται δια τους σκοπούς του παρόντος Νόμου, να ληφθή υπ’ όψιν εκτός εάν αυτή προσαχθή, και αντίγραφον αυτής κατατεθή εις το Γραφείον του Διευθυντού εντός δυο μηνών από της ενάρξεως ισχύος του παρόντος Νόμου.” 30

Η φράση “ουδεμία σύμβασις διαθέσεως ιδιοκτησίας” αποκλείει κάθε μορφή συμφωνίας διάθεσης ιδιοκτησίας γραπτή ή προφορική. Η πρωταρχική σημασία του όρου “σύμβασις” είναι

“συμφωνία”. (Βλ. Λεξικό της Νέας Ελληνικής Γλώσσας της “ΠΡΩΪΑΣ”, Ορθογραφικόν και Ερμηνευτικόν, Τόμος 2ος, σελ. 2283 και Λεξικό της Δημοτικής, Ορθογραφικό, Ερμηνευτικό - Ετυμολογικό, 2η έκδοση, Εταιρείας Ελληνικών Εκδόσεων, σελ. 664). Η ίδια ουσιαστικά σημασία αποδίδεται στον όρο “σύμβαση” και από τον περί Συμβάσεων Νόμο, ΚΕΦ. 149. Το άρθρο 2, ερμηνευτικό των διατάξεων του ΚΕΦ. 149, ορίζει: “an agreement enforceable by law is a contract” (“συμφωνία εφαρμοστέα κατά το νόμο συνιστά σύμβαση”).

10 Ο περί Συμβάσεων Νόμος, ΚΕΦ. 149, δε διακρίνει μεταξύ γραπτών και προφορικών συμφωνιών. Εφόσο συνυπάρχουν τα στοιχεία τα οποία στοιχειοθετούν συμφωνία αυτή είναι (με ελάχιστες εξαιρέσεις στις οποίες δε θα αναφερθούμε) ισχυρή και
15 συνιστά σύμβαση. Οι διατάξεις του Άρθρου 35 αποκλείουν κάθε σύμβαση που συνομολογήθηκε πριν την θέσπιση του νόμου (Ν 52/80) με μόνη εξαίρεση γραπτές συμβάσεις που κατατίθενται μέσα σε δυο μήνες όπως ορίζεται στο κείμενό του.

Στην **Σκούταρη ν. Δημοκρατίας** (Υπ. αρ. 475/88, αποφασίστηκε στις 14/11/90) επισημαίνεται ότι σκοπός του νομοθέτη με
20 την θέσπιση του άρθρου 35 ήταν “.. ο αποκλεισμός και/ή περιορισμός της δυνατότητας φοροδιαφυγής και καταστρατήγησης του Νόμου με προχρονολογημένες συμβάσεις διάθεσης.” Όπως υποδεικνύεται στην **Κυπριακή Εταιρεία Μεταφορών Λτδ ν. Δημοκρατίας** (Υπ. αρ. 563/88, αποφασίστηκε στις 14/10/89) το
25 άρθρο 10 του Ν 52/80, που ορίζει τί συνιστά διάθεση ιδιοκτησίας, ερμηνεύεται σε συνδυασμό με το άρθρο 35 του ίδιου νόμου με αποτέλεσμα να αποκλείονται για τους σκοπούς του Ν 52/80 συμβάσεις για τη διάθεση ιδιοκτησίας οι οποίες έγιναν πριν την έναρξη της ισχύος του εκτός εκείνες αντίγραφο των οποίων κατατέθηκε στο Διευθυντή μέχρι τις 30/9/80.
30

Στην **Χ” Κυριάκου ν. Δημοκρατίας** (Υπ. αρ. 245/89, αποφασίστηκε στις 11/5/90) το δικαστήριο απέρριψε εισήγηση ότι το άρθρο 35 προσκρούει σε οποιαδήποτε διάταξη του Συντάγματος ή ότι σκοπός του νομοθέτη με τη θέσπιση του υπήρξε η διάκριση
35 του μεταξύ προφορικών και γραπτών συμφωνιών· ενώ στην **Mazmanian ν. Δημοκρατίας**, (1993) 3 Α.Α.Δ. 569, αποφασίστηκε ότι η συνάρτηση της φορολογίας κεφαλαιουχικών κερδών με την αγοραία αξία του κτήματος, όπως προβλέπεται στο άρθρο 9 (1) του νόμου, δεν αντίκειται προς τις διατάξεις του άρθρου
40 24.1 του Συντάγματος που συναρτά την επιβολή φορολογίας με τις δυνάμεις του φορολογουμένου.

Η κατάληξη στην οποία αγόμεθα είναι ότι ορθά αποκλείστηκε από το Διευθυντή η γραπτή συμφωνία της 15/12/79 ως στοιχείο για τη διάθεση του κτήματος. Στην απουσία οποιουδήποτε παραδεκτού στοιχείου για τη διάθεση του κτήματος άλλου από τη μεταβίβασή του ορθά κρίθηκε ότι η διάθεση συνετελέστηκε με τη μεταβίβαση του κτήματος το 1982. Η εκκαλούμενη απόφαση περί του αντιθέτου κρίνεται εσφαλμένη και παραμερίζεται. 5

Η έφεση επιτρέπεται. Η πρωτόδικη απόφαση παραμερίζεται. Η επίδικη διοικητική απόφαση επικυρώνεται στην ολότητά της βάσει του Άρθρου 146.4 (α). Δεν εκδίδεται διαταγή για έξοδα. 10

Η έφεση επιτρέπεται χωρίς διαταγή για έξοδα.