

18 Δεκεμβρίου, 1989

[ΣΑΒΒΙΔΗΣ, Δ/στής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

ΑΡΙΣΤΗ ΧΑΡ. ΚΟΝΙΚΚΟΥ ΚΑΙ ΑΛΛΗ,

Αιτήσεις,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ ΚΑΙ ΑΛΛΟΥ,

Καθ' ων η Αίτηση.

(Συνεκδικαζόμενες Υποθέσεις Αρ. 355/86, 356/86)

Φορολογία — Ο Περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμος (Ν. 52/80) — Αξία κατά την 27η Ιουνίου 1978 — Χρήση συγκριτικής μεθόδου από εκτιμητή ιδιοκτητών και μεθόδου αναπτύξεως από εκτιμητή καθ' ων η Αίτηση — Υπό τις περιστάσεις (πώληση γης δυναμένης να διαχωρισθεί σε οικοπέδα) η μέθοδος ανάπτυξης (άλλως μέθοδος του υπολοίπου) ήταν η ενδεδειγμένη, εφ' όσον δεν υπήρχαν παρόμοια τεμάχια οικοπεδοποιήσιμης γης προς σύγκριση — Η μέθοδος αναγνωρίζεται από τη νομολογία — Εκτεταμένη αναφορά σε νομολογία σχετική με μεθόδους και αρχές εκτιμήσεων αξιών γης.

5

10

Η παρούσα προσφυγή προσβάλλει απόφαση για επιβολή φόρου κεφαλαιουχικών κερδών. Δεν αμφισβητείται η τιμή πωλήσεως. Αμφισβητείται απλώς η αγοραία αξία του πωληθέντος κτήματος κατά την 27ην Ιουνίου 1978. Οι αιτούσες πώλησαν οικοπέδα. Το 1978, όμως, η γη ήταν οικοπεδοποιήσιμη, αλλ' όχι οικοπεδοποιημένη. Αποτελείτο τότε από ένα και μόνο τεμάχιο γης εκτάσεως 8 σκαλών και δύο προσαθιών.

15

Η διαφορά προέκυψε από το γεγονός ότι ο μεν εκτιμητής του καθ' ου η Αίτηση εφάρμοσε τη μέθοδο της ανάπτυξεως καιή του υπολοίπου, όπως είναι γνωστή, ενώ ο εκτιμητής των αιτουσών χρησιμοποίησε τη συγκριτική μέθοδο, θεωρώντας τα πωληθέντα οικοπέδα, ως υφιστάμενα οικοπέδα στις 27 Ιουνίου 1978.

20

Ενόψει των όσων αναφέρονται στην πιο πάνω περιληπτική σημείωση και υπό το φως των γεγονότων της παρούσας υποθέσεως το Ανώτατο Δικαστήριο απέρριψε την Αίτηση Ακυρώσεως, θεωρώντας λογική υπό τις περιστάσεις την εφαρμογή της εκτιμητικής μεθόδου, που, ως προαναφέρεται, χρησιμοποίησε ο εκτιμητής για τους καθ' ων η Αίτηση.

Οι Αιτήσεις Ακυρώσεως απορρίπτονται χωρίς διαταγή για έξοδα.

10

Αναφερόμενες υποθέσεις:

*Administrator of the estate of Krystallia Pavlides, Andreas Loucaides v. Republic (1989) 3 C.L.R. 627,*

15

*In Maori Trustee v. Ministry of Works [1958] 3 W.L.R. 536 ,*

*Commissioner of Limassol v. Marika Kirzi (1959-1960) 24 C.L.R. 197,*

20

*Republic v. Mantovani (1975) 1 C.L.R. 232,*

*Republic v. Christofides and Others (1984) 1 C.L.R. 305 ,*

*Moti and Another v. Republic (1968) 1 C.L.R. 102 .*

25

**Προσφυγές.**

Προσφυγές εναντίον της απόφασης του Διευθυντή Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων που αφορά την επιβολή κεφαλαιουχικών κερδών και τόκο πάνω στη φορολογία από τη διάθεση τεμαχίων γης που βρίσκονται στην Πάφο.

30

*Μ. Βασιλειάδης, για τις Αιτήσεις.*

35

*Γ. Λαζάρου, Δικηγόρος της Δημοκρατίας Β΄, για τους Καθ' ων η αίτηση.*

40

ΣΑΒΒΙΔΗΣ, Δ.: Ανάγνωσε την ακόλουθη απόφαση. Με τις πιο πάνω προσφυγές οι αιτήτριες προσβάλλουν την απόφαση του Διευθυντή Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων που αφορά την επιβολή φορολογίας κεφαλαιουχικών κερδών και τόκο πάνω στη φορολογία, από τη διάθεση τεμαχίων γης που βρί-

σκονται στην Πάφο.

Οι αιτήτριες ήταν εγγεγραμμένες ιδιοκτήτριες των πιο κάτω οικοπέδων κατά 1/2 μερίδιο η κάθε μια τα οποία διάθεσαν στις ημερομηνίες που αναφέρονται απέναντι στο καθ' ένα.

5

ΑΝΑΦΟΡΑ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΑΡΙΘΜΟΣ ΦΥΛΛΟ/ ΤΕΜΑΧΙΟ ΕΚΤΑΣΗ  
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΕΓΓΡΑΦΗΣ ΣΧΕΔΙΟ

82/00/01	7. 1. 1982	29193	51/3	179	0-1-3030	10
82/00/02	1. 6. 1982	29194	"	180	0-1-2160	
82/00/03	21. 6. 1982	29192	"	178	0-1-1870	
82/00/04	18. 12. 1982	29190	"	176	0-1-3030	
83/00/01	6. 7. 1983	29199	"	185	0-1-2740	
83/00/02	16. 11. 1983	29198	"	184	0-1-3030	15
84/00/02	28. 4. 1984	29185	"	175	0-1-2530	
84/00/03	12. 9. 1984	29202	"	188	0-1-1800	

Τα πιο πάνω οικόπεδα αποτελούσαν πριν το 1982 μέρος ενός τεμαχίου γης έκτασης 8 σκαλών και 2 προσταθίων με αριθμό Εγγραφής 24833, τεμάχιο 100 που το 1982/83 χωρίστηκε σε 14 οικόπεδα, 8 από τα οποία είναι τα επίδικα που πωλήθηκαν στις ημερομηνίες που αναφέρονται πιο πάνω.

20

Στις 19/6/1985 ο καθ' ου η αίτηση με αριθμό 2, Διευθυντής Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων, προέβηκε σε φορολογία των κεφαλαιουχικών κερδών από τη διάθεση του καθ' ενός από τα πιο πάνω οικόπεδα σύμφωνα με τις δηλώσεις κεφαλαιουχικών κερδών των αιτητριών, αλλά δε δέχθηκε ως ορθή την αγοραία αξία των εν λόγω τεμαχίων, όπως δήλωσαν οι αιτήτριες ότι ήταν στις 27 Ιουνίου, 1978.

25

30

Ο καθ' ου η αίτηση υπολόγισε την αξία του μεριδίου της κάθε μιας από τις αιτήτριες στο τεμάχιο 100 στην κατάσταση που βρισκόταν στις 27 Ιουνίου, 1978, και εφαρμόζοντας τη μέθοδο εκτίμησης της ανάπτυξης ή του υπολοίπου με βάση ότι το κτήμα μπορούσε να διαχωριστεί σε οικόπεδα, κατόληξε στο συμπέρασμα πως η αγοραία αξία του κάθε μεριδίου των αιτητριών στο τεμάχιο 100 κατά την 27η Ιουνίου, 1978, ήταν £18,169.- και όχι £22,237.- που δήλωσε η κάθε μια από τις αιτήτριες.

35

40

Οι αιτήτριες υπόβαλαν ένσταση στις πιο πάνω φορολογίες με

- 5 τον ισχυρισμό πως η αξία των επίδικων τεμαχίων στις 27 Ιουνίου, 1978, ήταν πολύ ψηλότερη. Ο καθ' ου η αίτηση με επιστολή του με ημερομηνία 13 Σεπτεμβρίου, 1985, ζήτησε από τις αιτήτριες να υποβάλουν εκτίμηση από προσοντούχο εκτιμητή σχετικά με την
- 10 αγοραία αξία του αρχικού κτήματος με αριθμό εγγραφής 24833 και τεμάχιο 100, κατά την 27 Ιουνίου, 1978. Οι αιτήτριες υπόβαλαν τέτοια εκτίμηση η οποία ετοιμάστηκε από τον κ. Παναγιώτη Χατζηλαμπρή, τέως Επαρχιακό Κτηματολογικό Λειτουργό και εκτιμητή. Στην εκτίμησή του αυτή ο εκτιμητής αντί να εκτιμήσει
- 15 την αξία του τεμαχίου 100 στην κατάσταση που βρισκόταν πριν διαχωριστεί σε οικοπέδα, έκαμε εκτίμηση των επίδικων τεμαχίων σαν κριστάμενα οικοπέδα και υπολόγισε τη συνολική αξία τους κατά την 27η Ιουνίου, 1978, σε £22,237.-.
- 20 Ο καθ' ου η αίτηση επανεξέτασε τη δική του εκτίμηση και την αναθεώρησε σε £20,000.- για το μερίδιο της κάθε μιας από τις αιτήτριες. Η εκτίμηση αυτή κοινοποιήθηκε στον ελεγκτή των αιτητριών σε συνάντηση που έλαβε χώρα στο Επαρχιακό Γραφείο του Φόρου Εισοδήματος της Πάφου αλλά οι αιτήτριες
- 25 απόρριψαν την εκτίμηση αυτή.

- Μια και δεν επιτεύχθηκε καμιά συμφωνία μεταξύ των αιτητριών και του καθ' ου η αίτηση, ο τελευταίος προχώρησε και αποφάσισε τις ενστάσεις που του υποβλήθηκαν και απέστειλε
- 30 25 ειδοποιήσεις για τη σχετική φορολογία μαζί με επιστολή, ότι οι ενστάσεις τους απορρίπτοντο. Στην επιστολή του αυτή έδινε λεπτομέρειες της φορολογίας που επιβλήθηκε με βάση την αξία του κτήματος στην αρχική του μορφή πριν το διαχωρισμό σε
- 30 30 οικοπέδα στις 27/6/1978, την οποία εκτίμησε σε £40,000.- (£20,000.- για κάθε μερίδιο).

- Οι αιτήτριες σαν αποτέλεσμα καταχώρισαν τις πιο πάνω προσφυγές με τις οποίες προσβάλλουν την πιο πάνω απόφαση.
- 35 Λόγω του γεγονότος ότι οι προσφυγές αυτές αναφέρονται στα ίδια κτήματα και προσβάλλουν την ίδια διοικητική πράξη συμφωνήθηκε από τους διάδικους να ακουστούν μαζί.

- 40 Στις πιο πάνω προσφυγές δεν αμφισβητείται το τίμημα της πώλησης των επίδικων οικοπέδων κατά το χρόνο της πώλησης. Το τι τέθηκε σε αμφισβήτηση είναι η αγοραία αξία των κτημάτων αυτών στις 27 Ιουνίου, 1978, ημερομηνία που καθορίζει

ο νόμος για σκοπούς κεφαλαιουχικών κερδών.

Σε υποστήριξη του ισχυρισμού των αιτητριών πως η αγοραία αξία των επιδικών κτημάτων την 27 Ιουνίου, 1978, ήταν £22,237.- για κάθε 1/2 μερίδιο που ανήκε στην κάθε μια από τις αιτήτριες, οι αιτήτριες στηρίχθηκαν στην εκτίμηση που έκαμε ο δικός τους εκτιμητής και που ο δικηγόρος τους επισύναψε στη γραπτή τους αγόρευση. Στην εκτίμηση του αυτή ο εκτιμητής των αιτητριών χρησιμοποίησε τη συγκριτική μέθοδο πωλήσεων, θεωρώντας τα επίδικα σαν κριστάμενα οικοπέδα κατά την 27 Ιουνίου, 1978, και συγκρίνοντάς τα με άλλα παρόμοια οικοπέδα στην περιοχή που πωλήθηκαν την ίδια περίπου περίοδο. Κάνοντας τη σύγκριση αυτή κατάληξε στο συμπέρασμα, πως η αξία των επίδικων κτημάτων κατά τον ουσιαώδη χρόνο ήταν £0.90σ το τετραγωνικό πόδι και με βάση το εμβαδό τους κατάληξε στο συμπέρασμα πως η όλικη αξία κάθε μεριδίου ήταν £22.237.-

Οι καθ' ων η αίτηση με τη σειρά τους παράθεσαν την εκτίμηση του δικού τους εκτιμητή και συγκεκριμένα του κ. Ματέα, ο οποίος κατά τον ουσιαώδη χρόνο ήταν Αρχιφοροθέτης, σύμφωνα με την οποία η αξία κάθε μεριδίου κατά την 27 Ιουνίου, 1978, ήταν £20,000.-. Ο κ. Ματέας για τους σκοπούς της εκτίμησης του χρησιμοποίησε τη μέθοδο ανάπτυξης ή του υπολοίπου, θεωρώντας όλα τα οικοπέδα σαν κομμάτια ενός αδιαίρετου χωραφιού, όπως ήταν το κτήμα στις 27 Ιουνίου, 1978, αφού έλαβε υπόψη πως το κτήμα αυτό μπορούσε να χωριστεί σε ορισμένο αριθμό οικοπέδων.

Στη συνέχεια, προχώρησε να βρει την αξία του κτήματος με βάση την οικοπεδική του ανάπτυξη χρησιμοποιώντας συγκριτικές πωλήσεις οικοπέδων στην περιοχή κατά τον ουσιαώδη χρόνο και αναπροσαρμόζοντας την τιμή των οικοπέδων στα οποία το κτήμα θα μπορούσε να διαιρεθεί, με την τιμή των συγκριτικών οικοπέδων. Μελετώντας τις συγκριτικές πωλήσεις κατάληξε στο συμπέρασμα, πως η αγοραία αξία των οικοπέδων στην περιοχή κυμαινόταν μεταξύ £0.85σ έως £0.90σ το τετραγωνικό πόδι. Την τιμή αυτή υιοθέτησε για τον καθορισμό της αξίας των επιδικών κτημάτων.

Πριν καταλήξει στην τελική του εκτίμηση αφαίρεσε ορισμένα έξοδα που ήταν απαραίτητα για το διαχωρισμό του κτήματος σε οικοπέδα, σαν την κατασκευή δρόμων, πεζοδρομίων,

παροχή νερού και ρεύματος, πληρωμή προμηθειών για τις πωλήσεις, μεταβιβαστικά, καθώς και το λογικό κέρδος, που ένας επενδυτής θα ανέμενε για την ενέργεια του αυτή, ως επί-  
 5 της και τον τόκο επί του κεφαλαίου το οποίο θα επένδυε για την αγορά του κτήματος. Αφαιρώντας τα πιο πάνω έξοδα από την αξία των οικοπέδων στα οποία το αρχικό τεμάχιο μπορούσε να υποδιαιρεθεί, κατάληξε στο συμπέρασμα, πως το ποσό των £20,000.- για κάθε μερίδιο ήταν η αγοραία αξία κάθε μεριδίου κατά τις 27 Ιουνίου, 1978.

10

Όπως φαίνεται και από τις δυο εκτιμήσεις δεν υπάρχει δια-  
 φορά όσον αφορά την αξία των οικοπέδων στην περιοχή που  
 βρίσκονταν τα επίδικα κατά την 27η Ιουνίου, 1978. Και οι δυο  
 15 εκτιμητές συμφωνούν πως η αξία των οικοπέδων ήταν £0.90σ το τετραγωνικό πόδι. Η διαφορά μεταξύ των δύο εκτιμητών έγκειται στο γεγονός πως ο εκτιμητής των αιτητριών θεώρησε τα οικόπεδα αυτά σαν υφιστάμενα οικόπεδα στις 27 Ιουνίου, 1978, και τα υπολόγισε σαν όλα τα άλλα οικόπεδα της περιοχής χωρίς να αφαιρέσει τα έξοδα διαχωρισμού του κτήματος σε  
 20 οικόπεδα (κατασκευή δρόμων, πεζοδρομίων, δικαιώματα εγγραφής κ.τ.λ.), ούτε το λογικό κέρδος που θα ανέμενε ένας που διαχωρίζει γη σε οικόπεδα και, τους τόκους που θα πληρώνονταν ωστόσο πωληθούν τα οικόπεδα.

25

Η μέθοδος εκτίμησης γνωστή σαν “μέθοδος ανάπτυξης ή του υπολοίπου” σε περιπτώσεις τεμαχίων γης που δεν έχουν διαι-  
 ρηθεί σε οικόπεδα, και την οποία εφάρμοσε στην προκειμένη  
 περίπτωση ο εκτιμητής των καθ’ ων η αίτηση, είναι η πιο ενδε-  
 30 δειγμένη μια και η συγκριτική μέθοδος με παρόμοια τεμάχια γης που δεν ήταν οικοπεδοποιημένα δεν ήταν εφικτή. Η μέθοδος αυτή έχει αναγνωρισθεί και εκτιμήσεις που έγιναν με βάση τη μέθοδο αυτή, έχουν επικυρωθεί. Αρκεί να αναφερθώ στο πιο κάτω απόσπασμα στην απόφασή μου ***The Administrator of the estate of Krystallia Pavlides, Andreas Loucaides v. The Republic of Cyprus*** (1989) 3 Α.Α.Δ. 627, όπου αναφέρονται τα  
 35 πιο κάτω:-

40

“The residual or development method of valuation was met with approval in a number of cases. ***In Maori Trustee v. The Ministry of Works*** [1958] 3 W.L.R. 536 at pp. 542-543 the following extract from the judgment of Gresson, J. was cited with approval:

‘In my opinion in this case the land must be valued for what it in fact was on the specified date a tract of land capable as to some, perhaps all of it, of subdivision into building allotments, and of being sold at some time and over some period in that form. That circumstance would influence a purchaser in his determination of price. 5

In estimating what price a purchaser would be willing to pay recourse may be had to an examination of the estimated gross yield from a subdivision as yet notional only, and the estimated deductions that a purchaser would have to take into account;’ 10

This method was also recognized subject to certain observations as to matters which should be taken into consideration in the *Commissioner of Limassol v. Marika Kirzi* (1959-1960) 24 C.L.R. 197, in *Moti and Another v. The Republic* (1968) 1 C.L.R. 102 - 113 and *The Republic v. Mantovani* (1975) 1 C.L.R. 232 at p. 236.” 15

Με βάση τα πιο πάνω βρίσκω πως η εκτίμηση της αγοραίας αξίας των επιδικών κτημάτων κατά την 27η Ιουνίου, 1978, από τον εκτιμητή των αιτητριών δεν είναι ορθή, γιατί θεώρησε τα επίδικα οικοπέδα σαν υφιστάμενα οικοπέδα κατά τον ουσιώδη χρόνο, ενώ αυτά αποτελούσαν τότε ένα ενιαίο αδιαχώριστο κομμάτι γης κατάλληλο για διαχωρισμό σε οικοπέδα, που για να διαχωρισθεί και τα οικοπέδα να λάβουν την τελική τους μορφή και αξία, χρειαζόνταν διάφορα έξοδα σαν αυτά που ανάφερε ο εκτιμητής των καθ’ ων η αίτηση. 20 25

Σε αντίθεση, βρίσκω πως η εκτίμηση του εκτιμητή των καθ’ ων η αίτηση ήταν η ενδεδειγμένη και ορθή έκαμε αναπροσαρμογές στην αξία των οικοπέδων αφαιρώντας τα έξοδα που ανάφερε σαν αναγκαία δαπάνη για τη μετατροπή τους σε οικοπέδα. 30

Στα πιο πάνω συμπεράσματα κατάληξα, αφού έλαβα υπ’ όψη μου και την ομόφωνη απόφαση του Ανωτάτου Δικαστηρίου στην υπόθεση *The Republic v. Christofides and Others* (1984) 1 C.L.R. 305 και ιδιαίτερα τα πιο κάτω στη σελίδα 313:- 35

“Where the residual method is employed, the market value of the property, when developed to the best advantage, is 40

ascertained and allowance made for the period of deferment; the costs of carrying out the works required to put the land to the proposed use and other expenses necessary to put the property into the state to command such yield and an allowance for profit and risk are then deducted. The allowance for “risks” is made because the prospect of deriving an increased yield from the development of land is a speculative one and the prospective developer is unlikely to purchase except at a price which allows some margin for this element of risk.

5

The owner cannot be held to say that he would have developed himself the land and avoid any of such deductions. The willing purchaser is a notional person and the owner, if he decides or wishes to step in his shoes, he has to make all necessary deductions. The willing businesslike purchaser has to pay the transfer fees for the registration of the property in his name and will make the necessary deduction for profit and risk before making his offer. The value of the property acquired has to be assessed objectively.

10

The residual development method is based on a hypothetical purchaser - developer - of the land. If the owner of undivided land wishes to be regarded as a hypothetical purchaser, he is expected to pay neither more nor less than any other purchaser bying for the same purpose.”

15

Στην πιο πάνω υπόθεση γίνεται αναφορά στο τι λέχθηκε σχετικά μεταξύ άλλων στις υποθέσεις *Moti and Another v. The Republic* (1968) 1 C.L.R. 102 και *The Republic v. Mantovani* (1975) 1 C.L.R. 232.

20

Στην υπόθεση *Moti and Another* (που ανάφερα πιο πάνω) στις σελίδες 113-114, το Δικαστήριο είπε τα πιο κάτω:-

25

“The appellants’ expert in valuing the lands acquired relied on the residual or development method. Having considered his valuation we agree with the trial Court’s criticism that ‘no amount is mentioned for the market value of the land, no L.R.O. transfer fees, no profit or risk and no compensation fixed separately for the acquired land and/or for severance and injury to the remaining lands due to the acquisition’. ... In short, the appellants’ expert failed to follow a recognised method of

30



valuation and his assessment cannot possibly be relied upon.”

Τέλος στην υπόθεση *The Republic v. Mantovani* (που ανάφερα πιο πάνω) στη σελ. 236 λέχθηκαν τα εξής:-

“We are in agreement with counsel for the appellant that the trial court in applying the development method of valuation had to take into account the development expenses which would have been incurred, by a notional willing purchaser in the open market of the respondent’s property, for the purpose of its development by dividing it into building sites, and not only those to be incurred by the owner herself.”

Και στη σελίδα 237:-

“... among the incidental costs of development, are expressly mentioned the costs of advertising and commission on sales payable to agents; and such commission ought to have been deducted in the present case.”

Με βάση τα όσα ανέφερα πιο πάνω βρίσκω πως η απόφαση του καθ’ ου η αίτηση Διευθυντή του Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων να επιβάλει την επίδικη φορολογία ήταν τέτοια, στην οποία εύλογα μπορούσε να καταλήξει κάτω από τα περιστατικά της υπόθεσης.

Κανένας ισχυρισμός δεν προβλήθηκε από τον ευπαίδευτο δικηγόρο των αιτητριών στη γραπτή του αγόρευση κατά της επιβολής τόκου πάνω στο ποσό της φορολογίας, και περιορίστηκε μόνο στην προσβολή της φορολογίας και όχι των τόκων. Έτσι το θέμα των τόκων θεωρείται ότι εγκαταλείφθηκε από τις αιτήτριες.

Για τους πιο πάνω λόγους, οι προσφυγές αποτυγχάνουν και απορρίπτονται και η απόφαση του καθ’ ου η αίτηση Διευθυντή επικυρώνεται. Είναι με μεγάλη δυσκολία που αποφάσισα να μην επιδικάσω έξοδα σε βάρος των αιτητριών.

*Οι προσφυγές απορρίπτονται χωρίς έξοδα.*