

30 Απριλίου, 1991

[ΧΡΥΣΟΣΤΟΜΗΣ, Δ/σπής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

ΕΛΕΝΙΤΣΑ ΓΕΩΡΓΙΑΔΟΥ,

Αιτήτρια,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ  
ΥΠΟΥΡΓΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΟΥ,

Καθ' ων η αίτηση.

(Υπόθεση Αρ. 934/89).

---

Προσφυγή βάσει του άρθρου 146 του Συντάγματος — Λόγοι ακυρώσεως — Πλάνη περί τα πράγματα — Το Δικαστήριο επεμβαίνει στην κρίση της Διοίκησης αν διαπιστώσει ύπαρξη πλάνης περί τα πράγματα ως προϊόν έλλειψης της δέουσας έρευνας.

- 5 Φορολογία Κεφαλαιουχικών Κερδών — Ο Περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμος του 1980 (Ν. 52/80) — Άρθρα 15-19 — Δεν μπορεί να προσβληθεί δια προσφυγής, βάσει του άρθρου 146 του Συντάγματος, απόφαση επιβολής φορολογίας αν δεν έχει προηγηθεί απόφαση επί της ενστάσεως στην επιβληθείσα φορολογία.
- 10

Με την παρούσα προσφυγή προσβλήθηκαν δύο αποφάσεις του Διευθυντή Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων με τις οποίες επέβαλε στην αιτήτρια φορολογίες κεφαλαιουχικών κερδών σχετικά με κέρδος που πραγματοποίησε από την πώληση οικοπέδων της.

- 15 Η πρώτη απόφαση που προσβάλλεται αφορά στην πώληση οικοπέδων της που προέκυψαν από το διαχωρισμό χωραφιού της στην Αγία Φύλα στη Λεμεσό.

- 20 Η δεύτερη απόφαση που προσβάλλεται αφορά στην πώληση ενός άλλου οικοπέδου της που προέκυψε και αυτό από τον διαχωρισμό του ίδιου χωραφιού.

Όσον αφορά την πρώτη απόφαση το βασικό σημείο που εγέρθηκε με την προσφυγή ήταν ότι η αγοραία αξία του χωραφιού από το διαχωρισμό του οποίου προέκυψαν τα οικοπέδα της αιτήτριας, κατά την κρίσιμη ημερομηνία της 27.6.78 (ημερομηνία που ορίζε-

ται από τον Περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμο του 1980 - Ν. 52/80) δεν ήταν £37,800, όπως λογίστηκε από τους καθ' ων η αίτηση, αλλά £49,000, όπως λογίστηκε από τον εκτιμητή της αιτήτριας.

Η αιτήτρια ισχυρίστηκε πως οι καθ' ων η αίτηση ενήργησαν με πλάνη γύρω από τα πραγματικά γεγονότα γιατί, όπως αναφέρει, ο Διευθυντής καταλήγοντας στην απόφαση βασίστηκε στην έκθεση εκτίμησης που ετοίμασε ο Προϊστάμενος του γραφείου Φόρου Κληρονομιάς, σύμφωνα με την οποία, έλαβε υπόψη του ότι το κτήμα της αιτήτριας ήταν περικλειστο, ενώ στην πραγματικότητα εφάπτετο του ασφαλτοστρωμένου δρόμου και συνδέετο με τον κύριο δρόμο Λεμεσού-Πιτσιλιάς. 5 10

Όσον αφορά τη δεύτερη προσβαλλόμενη απόφαση οι καθ' ων η αίτηση ισχυρίστηκαν πως η προσφυγή είναι πρόωγη γιατί δεν είχε ληφθεί τελική απόφαση στην ένσταση που είχε υποβληθεί και ως εκ τούτου δεν υπάρχει εκτελεστή διοικητική πράξη. 15

Το Ανώτατο Δικαστήριο, ακυρώνοντας την πρώτη προσβαλλόμενη απόφαση και απορρίπτοντας την προσφυγή αναφορικά με την δεύτερη προσβαλλόμενη απόφαση, αποφάσισε ότι:

(1) Όσον αφορά την πρώτη προσβαλλόμενη απόφαση ο ισχυρισμός των καθ' ων η αίτηση περί παραδρομής στην αναφορά του περικλειστού δεν μπορεί να ανατρέψει τα όσα αναφέρονται από τον ίδιο τον εκτιμητή. Η έκθεση εκτίμησης παραμένει εκτεθειμένη σε σημαντική πλάνη περί τα πράγματα. Η πλάνη αυτή θα πρέπει να επηρέασε την κατάληξη της εκτίμησης όσον αφορά την αγοραία αξία. Ως εκ τούτου συντρέχει μία από τις νομολογημένες περιπτώσεις επέμβασης του Δικαστηρίου στην ουσιαστική κρίση της διοίκησης. 20 25

(2) Όσον αφορά τη δεύτερη προσβαλλόμενη απόφαση αυτή δεν επιβάλλει φορολογία στην αιτήτρια καθότι δεν είχε ληφθεί απόφαση στην ένσταση της αιτήτριας. Συνεπώς η προσφυγή ως προς την απόφαση αυτή είναι πρόωγη γιατί δεν έχει ολοκληρωθεί η διαδικασία των άρθρων 15-19 του Περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμου του 1980 (Ν. 52/80). 30

*Η πρώτη προσβαλλόμενη επίδικη απόφαση ακυρώνεται.* 35

*Η προσφυγή για την δεύτερη προσβαλλόμενη επίδικη απόφαση απορρίπτεται χωρίς έξοδα.*

**Αναφερόμενες υποθέσεις:**

*Ζήνωνος και Υιοί Λτδ. ν. Δημοκρατίας (Προσφυγή Αρ. 817/88,*

ημερ. 30.7.90).

Νικολαΐδης ν. Δημοκρατίας (Προσφυγή Αρ. 712/87, ημερ. 31.8.89).

### Προσφυγή.

- 5 Προσφυγή εναντίον της απόφασης του Διευθυντή του Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων με την οποία επέβαλε στην αιτήτρια φορολογίες κεφαλαιουχικών κερδών σχετικά με κέρδος που πραγματοποίησε από την πώληση οικοπέδων στην Αγία Φύλα, Λεμεσό.

*Μ. Ιωάννου, για την αιτήτρια.*

- 10 Γ. Λαζάρου, Δικηγόρος της Δημοκρατίας, για τους καθ' ων η αίτηση.

Ο Δικαστής κ. Χρυσοστομής ανάγνωσε την ακόλουθη απόφαση.

- 15 ΧΡΥΣΟΣΤΟΜΗΣ, Δ: Η παρούσα προσφυγή στρέφεται κατά της απόφασης του Διευθυντή του Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων ημερ. 20.9.89, διά της οποίας επέβαλε στην αιτήτρια φορολογίες κεφαλαιουχικών κερδών με αρ. Αναφοράς 810001, 820001, 820002, 820003 και 850001, σχετικά με το κέρδος που πραγματοποίησε από την πώληση των οικοπέδων της αρ. Εγγραφής 26300, 26304 και 20 26306. Τα οικόπεδα αυτά προέκυψαν από το διαχωρισμό του χωραφιού με αρ. Εγγραφής 18700, Φ/Σχ. LIV/41, Τεμ. 299, έκταση 4 σκάλες και 3 προστάθια, στην Αγία Φύλα στη Λεμεσό.

- 25 Στην υπό κρίση προσφυγή προσβάλλεται επίσης και η φορολογία κεφαλαιουχικών κερδών με αρ. Αναφοράς 830005, που αφορά κέρδος που η αιτήτρια πραγματοποίησε από την πώληση του οικοπέδου της αρ. Εγγραφής 26305, που προέκυψε από το διαχωρισμό του πιο πάνω κτήματος. Γι' αυτή τη φορολογία υπάρχει ισχυρισμός από 30 τους καθ' ων η αίτηση πως η προσφυγή είναι πρόωρη, για το λόγο ότι δεν έχει ληφθεί τελική απόφαση στην ένσταση που έχει υποβληθεί και ως εκ τούτου, δεν υπάρχει εκτελεστή διοικητική πράξη.

Είναι γεγονός πως η προσβαλλόμενη απόφαση, που κοινοποιήθηκε στην αιτήτρια με επιστολή του καθ' ου η αίτηση 2 ημερ. 20.9.89, το κείμενο της οποίας θα παραθέσω σε κατοπινό στάδιο της απόφασης, δεν αφορά τη φορολογία με αριθμό αναφοράς 830005. Γι' αυτή τη φορολογία δεν λήφθηκε απόφαση στην ένσταση της αιτήτριας. Συνεπώς, η προσφυγή για τη φορολογία αυτή είναι απαράδεκτη σαν πρόωρη, γιατί δεν έχει ολοκληρωθεί η διαδικασία που προνοείται από τα άρθρα 15-19 του Περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμου του 1980 (Ν. 52/80). Σχετική επί του προκειμένου είναι και η υπόθεση Παύλου Ζήνωνος και Υιοί Λτδ ν. Κυπριακής Δημοκρατίας, προσφυγή αρ. 817/88, ημερομηνία απόφασης 30.7.90, την οποία υιοθετώ.

Όσον αφορά τις υπόλοιπες φορολογίες, το βασικό σημείο που εγείρεται με την προσφυγή αυτή, είναι ότι η αγοραία αξία του χωραφιού της αιτήτριας κατά τις 27.6.78, δεν ήταν £37,800 (Παράρτημα στην ένσταση), όπως λογίστηκε από τους καθ' ων η αίτηση, αλλά £49,000, όπως λογίστηκε από τον εκτιμητή της αιτήτριας (Παράρτημα Θ στην αγόρευση του δικηγόρου της αιτήτριας).

Η αιτήτρια πώλησε το 1/2 μερίδιο του οικοπέδου με αρ. εγγραφής 26300 με συμβόλαιο ημερ. 26.1.81, για £6,000 και η μεταβίβαση έγινε στις 21.1.83 με τη Δήλωση Μεταβίβασης του Κτηματολογίου Λεμεσού με αρ. Π.334/83 (Παράρτημα Α στην ένσταση). Στις 28.11.88, ο καθ' ου η αίτηση εξέδωσε Ειδοποίηση Επιβολής Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών και προέκυψε ποσό φόρου £500. Υποβλήθηκε ένσταση στη φορολογία αυτή με ημερ. 28.12.88 (Παράρτημα Β στην ένσταση), στην οποία αναφέρεται ότι η αξία για τις 27.6.78 έπρεπε να ήταν τουλάχιστο £4,500 και όχι £3,500, που λογίστηκε στη φορολογία.

Στις 8.5.82 πώλησε το άλλο 1/2 μερίδιο του οικοπέδου αρ. 26300 για £6,500 και η μεταβίβαση έγινε την ίδια μέρα με τη Δήλωση Μεταβίβασης του Κτηματολογίου Λεμεσού με αρ. Π.2354/82 (Παράρτημα Γ στην ένσταση). Στις 27.2.87 ο καθ' ου η αίτηση εξέδωσε Ειδοποίηση Επιβολής

Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών και λόγω της απαλλαγής του ποσού των £5,000, δεν προέκυψε οποιοδήποτε ποσό φόρου.

5 Στις 10.10.82 πώλησε το 1/2 μερίδιο του οικοπέδου αρ. 26306 για £6,500 και η μεταβίβαση έγινε την ίδια ημέρα με τη Δήλωση Μεταβίβασης του Κτηματολογίου Λεμεσού με αρ. Π.5891/82 (Παράρτημα Δ στην ένσταση). Στις 27.2.87 ο καθ' ου η αίτηση εξέδωσε Ειδοποίηση Επιβολής Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών και προέκυψε ποσό φόρου 10 £550.

Στις 21.12.82 πώλησε το άλλο 1/2 μερίδιο του οικοπέδου αρ. 26306 για £6,500 και η μεταβίβαση έγινε την ίδια ημέρα με τη Δήλωση Μεταβίβασης του Κτηματολογίου Λεμεσού με αρ. Π.7313/82 (Παράρτημα Ε στην ένσταση). Στις 27.2.87 ο καθ' ου η αίτηση εξέδωσε Ειδοποίηση Επιβολής Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών και προέκυψε ποσό φόρου 15 £750.

Υποβλήθηκε ένσταση με ημερ. 28.3.87 (Παράρτημα Ζ στην ένσταση) στις φορολογίες αυτές, στην οποία αναφέρεται ότι η αξία £5,500 που λογίστηκε για τις 27.6.78, είναι χαμηλή. 20

Στις 27.8.85 πώλησε το οικόπεδο αρ. 26304 για £11,000 και η μεταβίβαση έγινε την ίδια ημέρα με τη Δήλωση Μεταβίβασης του Κτηματολογίου Λεμεσού με αρ. Π. 5516/85 (Παράρτημα Ε στην ένσταση). Στις 27.2.87 ο καθ' ου η αίτηση εξέδωσε Ειδοποίηση Επιβολής Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών και προέκυψε ποσό φόρου 25 £750.

Η αγοραία αξία του χωραφιού, όπως λογίστηκε από τους καθ' ων η αίτηση, κατανεμήθηκε σε κάθε ένα από τα 9 30 οικόπεδα. Όσον αφορά την αγοραία αξία των οικοπέδων, από την πώληση των οποίων προκύπτει η υπό κρίση φορολογία, η κατανομή έγινε ως ακολούθως:

Οικόπεδο αρ. εγγραφής 26300 αγοραία αξία £4,080

" " " 26304 " " £4,055

" " " 26306 " " £4,430

Παράλληλα με τις ενστάσεις της η αιτήτρια υπόβαλε και την έκθεση εκτίμησης του εκτιμητή της, που ανάφερα. 5

Η υπόθεση της αιτήτριας επανεξετάστηκε και ο καθ' ου η αίτηση 2, αφού καθόρισε την αγοραία αξία και πάλι σε £37,800 και αφού δέχθηκε τα έξοδα διαχωρισμού εκ £1,500 για κάθε οικόπεδο, όπως αναφέρθηκε στην έκθεση του εκτιμητή της αιτήτριας, καθόρισε την αγοραία αξία για κάθε οικόπεδο. Για το οικόπεδο με αρ. εγγραφής 26300 καθορίστηκε σε £5,580, αντί £8,400 που υπολογίστηκε από τον εκτιμητή της αιτήτριας. Για το οικόπεδο με αρ. εγγραφής 260304 καθορίστηκε σε £5,555, αντί £8,350 και για το οικόπεδο αρ. εγγραφής 26306 καθορίστηκε σε £6,320, αντί £8,362. Ακολούθως ο καθ' ου η αίτηση 2, αποφάσισε τις ενστάσεις της αιτήτριας και επέβαλε τις υπό κρίση φορολογίες. 10 15

Η απόφαση του καθ' ου η αίτηση 2 κοινοποιήθηκε στην αιτήτρια με επιστολή του ημερ. 20.9.89 (Παράρτημα Κ στην ένσταση) και με ειδοποιήσεις Επιβολής Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών (Παραρτήματα Λ, Μ, Ν, Ξ & Ο, στην ένσταση). Το περιεχόμενο της πιο πάνω επιστολής έχει ως ακολούθως: 20

"Αναφέρομαι στις ενστάσεις σας με ημερομηνία 28/3/87, 28/12/88 και 28/1/89 κατά των φορολογιών κεφαλαιουχικών κερδών με αναφορά φορολογίας 820001, 820002, 820005, 810001 και 850001 και σας πληροφορώ τα πιο κάτω:- 25

'Έχω εξετάσει τον ισχυρισμό σας ότι η αγοραία αξία του χωραφιού με αρ. εγγραφής 18700 Τεμ. 269 στην Αγία Φύλα, το οποίο διαχωρίστηκε σε οικόπεδα, ήταν κατά την 27.6.78 μεγαλύτερη από αυτή που έχω καθορί- 30

5 σει στις πιο πάνω φορολογίες και σας αναφέρω ότι με βάση τα στοιχεία που έχω στη διάθεσή μου και που αφορούν πωλήσεις άλλων παρομοίων κτημάτων στην ίδια περιοχή κατά το ίδιο περίπου χρονικό διάστημα, καθώς και άλλους παράγοντες που έχω υπόψη μου ότι επηρεάζουν την αγοραία αξία της ακίνητης ιδιοκτησίας, αποφάσισα ότι αυτή είναι £37,800.

10 Σαν βάση για τον υπολογισμό του κέρδους που έχει προκύψει από την διάθεση των οικοπέδων, λήφθηκε η πιο πάνω αγοραία αξία της γης πλέον τα έξοδα διαχωρισμού £13,500 όπως η δήλωση.

15 Εσωκλείω Ειδοποιήσεις Επιβολής Φορολογίας Κεφαλαιουχικών 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 των Ειδοποιήσεων αυτών, αν θεωρείτε τον εαυτό σας αδικημένο από την πιο πάνω απόφασή μου."

20 Ένας από τους λόγους πάνω στους οποίους βασίζεται η παρούσα προσφυγή είναι πως οι καθ' ων η αίτηση ενέργησαν με πλάνη γύρω από τα πραγματικά γεγονότα.

25 Ο δικηγόρος της αιτήτριας στη γραπτή του αγόρευση, επιχειρηματολογώντας πάνω στο θέμα αυτό, αναφέρει πως ο καθ' ου η αίτηση 2, καταλήγοντας στην απόφαση του, βασίστηκε στην έκθεση εκτίμησης που ετοίμασε ο προϊστάμενος του γραφείου Φόρου Κληρονομίας, σύμφωνα με την οποία, εκτός των άλλων, έλαβε υπόψη του ότι το κτήμα της αιτήτριας ήταν περικλειστο, ενώ στην πραγματικότητα εφάπτετο ασφαλτοστρωμένου δρόμου και συνδέετο με τον κύριο δρόμο Λεμεσού-Πιτσιλιάς. Το γεγονός 30 τούτο ανάφερε πως οδήγησε τους καθ' ων η αίτηση σε λανθασμένα συμπεράσματα.

Ο δικηγόρος των καθ' ων η αίτηση παραδέχτηκε πως το κτήμα δεν ήταν περικλειστο, ισχυρίστηκε όμως ότι

τούτο δεν σημαίνει πως δεν έγινε η δέουσα έρευνα πριν από την ετοιμασία της έκθεσης εκτίμησης. Η αγοραία αξία του επίδικου ακινήτου για τις 27.6.78, που αναφέρεται στην έκθεση εκτίμησης του εκτιμητή των καθ' ων η αίτηση, είτε, είναι η αξία του κτήματος ως να είχε δρόμο και εκ 5 παραδρομής έχει αναφερθεί ότι ήταν περικλειστο. Τούτο, συνέχισε, αποδεικνύεται και από το γεγονός ότι κατά την εφαρμογή της μεθόδου εκτίμησης θεωρήθηκε ότι το υπό εκτίμηση κτήμα δυνατό να χωριζόταν σε οικοπέδα, δηλαδή ότι είχε και δρόμο, χωρίς να γίνει οποιαδήποτε ανα- 10 προσαρμογή της αξίας για αναμονή μέχρι να αποκτήσει δρόμο, πράγμα που επιβαλλόταν αν δεν υπήρχε δρόμος.

Ο ισχυρισμός αυτός δεν μπορεί, κατά την άποψή μου, να ανατρέψει τα όσα αναφέρονται από τον ίδιο τον εκτιμητή. Η έκθεση εκτίμησης των καθ' ων η αίτηση παραμένει 15 εκτεθειμένη σε σημαντική πλάνη περί τα πράγματα, δεδομένου ότι ο εκτιμητής, κατά την εκτίμηση, έλαβε υπόψη του ότι το κτήμα της αιτήτριας ήταν περικλειστο, ενώ στην πραγματικότητα δεν ήταν. Συνεπώς δεν μπορώ να δεχθώ ότι το λάθος αυτό δεν ανατρέπει την κατάληξη. 20

Έχει νομολογηθεί πως σε υποθέσεις όπως η υπό κρίση, το Διοικητικό Δικαστήριο περιορίζεται στον έλεγχο της νομιμότητας της επίδικης απόφασης και δεν επεμβαίνει, όταν η απόφαση είναι λογικά επικτική, στην κρίση του αρμόδιου διοικητικού οργάνου, ούτε και στην ουσιαστική 25 κρίση της διοίκησης, εκτός αν ικανοποιηθεί ότι υπήρξε πλάνη περί τα πράγματα ή το Νόμο ή υπέρβαση ή κατάχρηση εξουσίας.

Στην υπόθεση *Νικολαΐδης ν. Δημοκρατίας*, Προσφυγή αρ. 712/87, ημερομ. απόφασης 31.8.89, ο Πρόεδρος του Δι- 30 καστηρίου κ. Α. Λοΐζου είτε τα ακόλουθα:

"Δεν προτίθεμαι να προβώ σε ανάλυση των εκτιμήσεων γιατί, όπως έχει λεχθεί επανειλημμένα σε υποθέσεις της φύσεως αυτής η εξουσία του Διοικητικού Δικαστηρίου περιορίζεται στον έλεγχο της νομιμότητας της 35 επίδικης απόφασης και δεν επεμβαίνει όταν η επίδικη

5 απόφαση ήταν εύλογα επιτρεπτή στην κρίση του αρμο-  
δίου διοικητικού οργάνου, ούτε και στην ουσιαστική  
κρίση της διοίκησης, εκτός αν φανεί ότι υπήρξε πλάνη  
περί τα πράγματα ή το Νόμο ή υπέρβαση ή κατάχρηση  
εξουσίας, που σε τέτοιες περιπτώσεις το Δικαστήριο  
10 αυτό θα εδικαιολογείτο να επέμβει με την εκτίμηση των  
γεγονότων ή την απόφαση επί της ουσίας. (Βλέπε Γεωρ-  
γιιάδης ν. Της Δημοκρατίας (1983) 3 Α.Α.Δ. 659,  
Ieronymides ν. Republic (1988) 3 C.L.R. 2657, Θέκλα  
20 Πρωτοπαπά ν. Της Δημοκρατίας, υπόθεση Αρ. 13/86,  
απόφαση δοθείσα στις 27 Απριλίου 1989)."

15 'Εχω τη γνώμη πως το λανθασμένο στοιχείο που έλαβε  
υπόψη του ο εκτιμητής των καθ' ων η αίτηση ότι το κτήμα  
ήταν περιόλιστο, θα πρέπει να έχει επηρεάσει την κατά-  
ληξη της εκτίμησης όσον αφορά την αγοραία αξία. Το  
στοιχείο αυτό, που λήφθηκε υπόψη, αποδεικνύει πλάνη  
περί τα πράγματα, σαν αποτέλεσμα έλλειψης της δέουσας  
έρευνας και κατά συνέπεια η υπό κρίση απόφαση θα πρέ-  
πει να ακυρωθεί.

20 'Εχοντας καταλήξει σε αυτό το συμπέρασμα δεν βρί-  
σκω σκόπιμο να προβώ στην εξέταση των άλλων υποβλη-  
θέντων λόγων ακύρωσης.

25 Για τους πιο πάνω λόγους, η επίδικη απόφαση, που  
αφορά τις φορολογίες αρ. 810001, 820001, 820002, 820005  
και 850001, ακυρούται.

Η προσφυγή για τη φορολογία αρ. 830005 απορρίπτε-  
ται σαν πρόωρη. Δεν επιδικάζονται έξοδα.

*Προσφυγή απορρίπτεται χωρίς έξοδα.*