

29 Αυγούστου, 1991

[Α. ΛΟΪΖΟΥ, Π.]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΟΥ,

Αιτητής.

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ

ΥΠΟΥΡΓΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΟΥ,

Καθ' ων η αίτηση.

(Υπόθεση Αρ. 402/90).

Φορολογία Εισοδήματος — Εικονικές πράξεις — Οι περί Βεβαίωσης και Εισπράξεως Φόρων Νόμοι του 1978-1988 — Άρθρο 33(1) — Μπορεί να αγνοηθεί οτιδήποτε έγινε και δεν έχει εμπορικό ή επιχειρηματικό σκοπό.

5 Διοικητική Πράξη — Τεκμήριο Νομιμότητας — Μία διοικητική
πράξη τεκμαίρεται νόμιμη μέχρι αποδείξεως του αντιθέτου —
Όταν είναι εύλογα επιτρεπτή τότε το Δικαστήριο δεν επεμβαίνει
για να την ανατρέψει — Το Δικαστήριο επεμβαίνει στην εκτίμηση
10 των γεγονότων μόνο όταν διαπιστωθεί πλάνη περί τα πράγματα ή
υπέρβαση των άκρων ορίων της διακριτικής ευχέρειας της διοίκη-
σης.

15 Στην προσφυγή αυτή το μοναδικό ουσιαστικό ερώτημα που τέ-
θηκε ήταν κατά πόσο ορθά ή όχι ο καθ' ου η αίτηση αποφάσισε να
μην δεχθεί την ζημία που δήλωσε ο αιτητής στις φορολογικές του
15 δηλώσεις για τα φορολογικά έτη 1986-1988 και η οποία σύμφωνα
με τις δηλώσεις του προερχόταν από τη Μουσική Σχολή Οικονό-
μου.

20 Ο καθ' ου η αίτηση θεώρησε την εν λόγω διεκδίκηση εικονική
πράξη καθ' ότι η επιχείρηση αποτελούσε δραστηριότητα της θυγα-
τέρας του αιτητή η οποία δίδασκε μουσική στους μαθητές της scho-
λής.

25 Ο αιτητής, προς υποστήριξη του ισχυρισμού του ότι η Σχολή
ήταν δική του επιχείρηση, παρουσίασε εγγραφή του στο Μητρώο
Εργοδοτών καθώς και απόδειξη καταβολής τελών στην Αρχή Τηλε-
πικοινωνιών Κύπρου.

Το Ανώτατο Δικαστήριο, απορρίπτοντας την προσφυγή, αποφάσισε ότι:

(1) Σύμφωνα με το άρθρο 33(1) των περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων του 1978-1988 μπορεί να αγνοηθεί οποιαδήποτε πράξη κρίνεται ως εικονική δηλαδή οτιδήποτε έγινε και δεν είχε εμπορικό ή επιχειρηματικό σκοπό.

5

(2) Μία διοικητική πράξη τεκμαίρεται νόμιμη μέχρις αποδείξεως του αντιθέτου. Το Δικαστήριο δεν μπορεί να επέμβει στην εκτίμηση των πραγματικών γεγονότων εκτός αν η διοίκηση ενήργησε κάτω από πλάνη περί τα πράγματα, ή υπερέβη τα ακραία όρια της διακριτικής της ευχέρειας. Με βάση τα γεγονότα της υπόθεσης η απόφαση του καθ' ου η αίτηση ήταν εύλογα επιτρεπτή και επομένως το Δικαστήριο δεν μπορεί να επέμβει για να την ανατρέψει.

10

Η προσφυγή απορρίπτεται χωρίς έξοδα.

15

Αναφερόμενες υποθέσεις:

Kingsfield v. The Republic (1966) 3 CLR 45.

Hadjieraclis and Another v. Commissioner of Income Tax (1984) 3 CLR 604.

T.Z. Guarantee Developments Ltd v. The Republic (1986) 3 CLR 381.

20

Ιωνίδης ν. Δημοκρατίας (Προσφυγή Αρ. 1007/85 ημερ. 14/2/1989).

Georghiades v. The Republic (1982) 3 CLR 659.

Προσφυγή.

Προσφυγή εναντίον της απόφασης των καθ' ων η αίτηση με την οποία δεν επέτρεψαν για σκοπούς υπολογισμού του φόρου εισοδήματος του αιτητή για τα φορολογικά έτη 1986-1988 τη ζημιά που υπέστη από τη Μουσική Σχολή Οικονόμου και με την οποία θεωρούν ότι η ετοιμασία λογαριασμών στο όνομα του αιτητή για τη Μουσική Σχολή Οικονόμου αποτελεί εικονική πράξη.

25

30

A. Τιμόθη (κα) για Χρ. Δημητριάδη, για τον αιτητή.

A. Ευαγγέλου, Ανώτερος Δικηγόρος της Δημοκρατίας, για τους καθ' ων η αίτηση.

Cur. adv. vult.

Α. ΛΟΪΖΟΥ, Π. ανάγνωσε την ακόλουθη απόφαση. Με την προσφυγή του αυτή ο αιτητής ζητά από το Δικαστήριο την πιο κάτω θεραπεία:

5 "(α) Δήλωση και/ή απόφαση του Δικαστηρίου ότι η απόφαση των καθ' ων η αίτηση και/ή οποιουδήποτε από αυτούς όπως περιέχεται στην επιστολή τους ημερομηνίας 15/3/90, προς τον αιτητή και στις επισυνημμένες σ' αυτή Ειδοποιήσεις Επιβολής Φορολογίας για τα φορολογικά έτη 1986, 1987 και 1988 (Τεκμήρια 2, 3, 4 και 5) με την οποία δεν επέτρεψαν για σκοπούς υπολογισμού του φόρου εισοδήματος του αιτητή για τα φορολογικά αυτά χρόνια την ζημία που υπέστη ο αιτητής από τη Μουσική Σχολή Οικονόμου ιδιοκτησίας του αιτητή και/ή με την οποία θεωρούν ότι η ετοιμασία λογαριασμών 10 στο όνομα του αιτητή για τη Μουσική Σχολή Οικονόμου αποτελεί εικονική πράξη με σκοπό τη μείωση του πληρωτέου από τον Αιτητή φόρου για τα χρόνια αυτά καθώς και οι φορολογίες αυτές είναι άκυρες και εστερημένες οποιουδήποτε αποτελέσματος."

20 Η προσφυγή αφορά τις φορολογίες φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 1986 έως 1988 (έτη εισοδήματος 1986 έως 1988). Το μόνο σημείο που εγείρεται με την προσφυγή είναι η μη αποδοχή από τον καθ' ου η αίτηση της διεκδίκησης από τον αιτητή της ζημίας που έχει δηλώσει στις φορολογικές του δηλώσεις από την επιχείρηση 25 της Σχολής Μουσικής Οικονόμου. Ο καθ' ου η αίτηση αποφάσισε ότι η εν λόγω διεκδίκηση αποτελεί εικονική πράξη με κύριο σκοπό την αποφυγή φόρου, θεωρώντας ότι η επιχείρηση αυτή αποτελούσε δραστηριότητα της θυγατέρας του αιτητή Τάνιας η οποία έχει σπουδάσει μουσική και διδάσκει τους μαθητές της σχολής.

35 Ο αιτητής είναι από τη Λεμεσό, ηλικίας εξηντα-επτά ετών του οποίου το εισόδημα για τα επίδικα έτη προερχόταν από σύνταξη Κοινωνικών Ασφαλίσεων από το 1988 και από αποδοχές μισθών του στις εταιρείες Cyproseirvus Co. Ltd., για τα έτη 1986 και 1987 και ως διευθυντή της

υπεράκτιας εταιρείας Ingeniering Marches Overseas Ltd., και από υποθετικό εισόδημα στην ιδιοκατοικία του. Ο ίδιος είχε δηλώσει στις φορολογικές του δηλώσεις και ζημία από την επιχείρηση της Σχολής Μουσικής Οικονόμου.

5

Στις φορολογικές του δηλώσεις ο αιτητής έχει δηλώσει τα πιο κάτω εισοδήματα:

<u>Έτη</u>	<u>86</u>	<u>87</u>	<u>88</u>	
Σύνταξη	£ 4,030	£ 4,249	£ 4,367	
Μισθός	8,911	2,064	2,750	10
Ιδιοκατοικία 4%	10	10	10	
Ζημία Σχολής	(2,761)	(3,591)	(2,652)	
	-----	-----	-----	
Καθαρό εισόδ.	£ 10,190	£ 2,732	£ 4,475	
Μείον: Τόκοι ιδιοκατοικίας,				
Εισφορές, δωρεές κλπ.				15
	521	652	618	
	-----	-----	-----	
Καθαρό εισόδ.	£ 9,669	£ 2,080	£ 3,857	
	=====	=====	=====	

Για τη ζημία από τη Σχολή Μουσικής Οικονόμου υπέβαλε με τις φορολογικές του δηλώσεις καταστάσεις εσόδων και εξόδων. Στα ποσά των δαπανών περιλαμβάνεται 20 μισθός για τη θυγατέρα του Τάνια, ήτοι £600 για τα 1986 και £1,800 για τα έτη 1987 και 1988. Έχει επίσης διεκδική-

σει για δαπάνη μισθό για το σύζυγο της κόρης του Burkard Rishar £600 για τα έτη 1986 και 1987.

- Κατά την εξέταση των λογαριασμών που υποβλήθηκαν για την Σχολή αυτή ο καθ' ου η αίτηση αποφάσισε, αφού
- 5 έλαβε υπόψη του διάφορα γεγονότα, ότι η Σχολή αποτελούσε ουσιαστικά δραστηριότητα της κόρης του Τάνιας η οποία είχε αποπερατώσει τις σπουδές της στο State High School of Music στη Δυτική Γερμανία και ότι ο αιτητής εσκεμμένα διεκδικούσε την ζημία αυτή για αποφυγή
- 10 φόρου.

- Η φορολογία για το 1986 εκδόθηκε στις 20 Σεπτεμβρίου 1990, και έγινε δεκτή για το λόγο ότι δεν είχε παραληφθεί από τον αιτητή λόγω αλλαγής διεύθυνσης. (Παράρτημα Β). Οι φορολογίες για τα έτη 1987 και 1988
- 15 εκδόθηκαν στις 24 Ιανουαρίου 1990 και έχει υποβληθεί ένσταση με επιστολή ημερομηνίας 2 Φεβρουαρίου 1990 (Παράρτημα Γ). Ως λόγος ένστασης αναφέρεται η μη έκδοση των φορολογιών με βάση τις δηλώσεις εισοδήματος του.

- Ο αιτητής είχε διάφορες συναντήσεις με το φοροθέτη
- 20 που εξέταζε την υπόθεση του, υπέβαλε διάφορα έγγραφα και δικαιολογητικά και εξήγησε και προφορικά τους λόγους για τους οποίους θεωρούσε ότι η Σχολή ήταν δική του επιχείρηση και ότι έπρεπε να γίνει δεκτή η διεκδικούμενη ζημιά για κάθε χρόνο. Μεταξύ των στοιχείων που
- 25 επικαλείται υπέρ του είναι το γεγονός ότι στις 7 Νοεμβρίου 1986, μετά από αίτηση του προς το Τμήμα Κοινωνικών Ασφαλίσεων ενεγράφη στο Μητρώο Εργοδοτών (Τεκμήριο Δ). Επίσης παρουσίασε απόδειξη καταβολής τελών στην Αρχή Τηλεπικοινωνιών Κύπρου, ημερομηνίας 2
- 30 Απριλίου 1990.

- Μετά από εξέταση όλων των στοιχείων που έχουν τεθεί ενώπιον του καθ' ου η αίτηση αποφασίστηκε ότι η ζημιά δεν μπορούσε να γίνει δεκτή αφού θεωρήθηκε ότι η Σχολή ήταν δραστηριότητα της κόρης του Τάνιας, γι αυτό
- 35 και αυτή αγνοήθηκε σύμφωνα με τις πρόνοιες του άρθρου 33(1) των περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων

Νόμων του 1978-1988.

Στις 15 Μαρτίου 1990, κοινοποιήθηκε στον αιτητή η τελική απόφαση του καθ' ου η αίτηση με επιστολή και ειδοποιήσεις Περί Επιβολής Φορολογίας για τα φορολογικά έτη 1986 έως 1988 (Παραρτήματα Δ. Ε. Ζ. Η.).

5

Οι λόγοι στους οποίους έχει βασιστεί η απόφαση του καθ' ου η αίτηση είναι οι ακόλουθοι:

(α) Πρόκειται για επαγγελματική Σχολή διδασκαλίας μουσικής για την οποία ο αιτητής δεν είχε τα επαγγελματικά προσόντα για διδασκαλία μαθητών.

10

(β) Η μόνη προσοντούχος ήταν η θυγατέρα του η οποία είναι και η μόνη που διδάσκει στη σχολή με τη βοήθεια του συζύγου της.

(γ) Η σχολή άρχισε λειτουργία ευθύς αμέσως μετά την αποπεράτωση των σπουδών της κόρης του για επαγγελματική της αποκατάσταση. Ο αιτητής ουδέποτε στο παρελθόν είχε ασκήσει τέτοιο επάγγελμα και ούτε είχε δηλώσει στο παρελθόν οποιοδήποτε εισόδημα από φροντιστήρια μουσικής ή άλλως πως.

15

(δ) Ο αιτητής δεν είχε άδεια ασκήσεως επαγγέλματος τόσο ως σχολή ή ως άτομο.

20

(ε) Οποιαδήποτε οικονομική ή άλλη συνεισφορά του αιτητή για τα στοιχεία πάγιου ενεργητικού της σχολής ή άλλως πως αποτελεί ουσιαστικά οικονομική βοήθεια και συμπαράσταση στη θυγατέρα του για την επαγγελματική της αποκατάσταση.

25

(ζ) Οι αποδείξεις εισπράξεως διδάκτρων που είχαν υποβληθεί υπογράφονται από την κόρη του.

(η) Ο καθ' ου η αίτηση δεν έχει ικανοποιηθεί από στοιχεία που του έχουν υποβληθεί ότι η σχολή απώτε-
λούσε επιχείρηση του ιδίου του αιτητή.

30

Το πρώτο ερώτημα που τίθεται είναι κατά πόσον ο καθ' ου η αίτηση ορθά εφήρμοσε τις πρόνοιες του άρθρου 33(1) του περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμου του 1978-1988, στα γεγονότα και περιστατικά της παρούσας
5 υπόθεσης.

Το άρθρο αυτό έχει ως εξής:-

"33(1) Οσάκις ο Διευθυντής κρίνη ότι αναφορικώς προς φορολογικόν τι έτος το αντικείμενον φόρου οιο-
10 δήποτε προσώπου μειούται εκ πράξεων αίτινες κατά την γνώμην αυτού, δεν είναι γνήσiai ή είναι εικονικαί, δύναται να αγνοήσει οιανδήποτε τοιαύτην πράξιν και να φορολογήση τα ενδιαφερόμενα πρόσωπα επί του ορθού αντικειμένου φόρου."

Το πιο πάνω άρθρο ερμηνεύθηκε στην υπόθεση
15 *Kingsfield v. The Republic* (1966)3 C.L.R. 45. Σ' αυτή την υπόθεση αποφασίστηκε ότι ήταν εύλογα επιτρεπτό στον Έφορο να αγνοήσει σαν εικονική μια σύμβαση ενοικίασης καθώς και μια πρόνοια της συμφωνίας του συνεταιρισμού, όπου η κόρη του αιτητή παρουσιάστηκε ως συνέταιρος.
20 Στην απόφαση του αυτή το Δικαστήριο, στις σελ. 62-63 τό- νισε:

"I am of the opinion that in coming to the conclusion to which he did the Commissioner properly took into account the following factors:

25 (a) that Susan Kingsfield owned no share in the grove;

(b) that she rendered no service whatsoever to the partnership;

(c) that she contributed no capital to the partnership;

30 (d) that Mr Deepwell did not contribute to the 13% share of the profits of Susan Kingsfield which was only made up by taking 6 1/2% from each of the shares of her

parents, Mr and Mrs Kingsfield, and not from the share of Mr. Deepwell;

(e) that although considerable profit was made from the grove (the profit for example for 1962 being £6,964) Susan Kingsfield had only withdrawn £88 in 1962 and £42 in 1961, whereas Mr and Mrs Kingsfield had overdrawn their accounts by about £140 each in 1962. In 1963 Mr and Mrs Kingsfield had overdrawn by about £300 each whereas Susan Kingsfield drew nothing for that year. It was not until 1965 that Susan Kingsfield drew any appreciable sum, namely, £1,037."

Το ζήτημα της εικονικότητας κρίθηκε επίσης και στην υπόθεση *Georghios Hadjieraclis and Another v. Commissioner of Income Tax* (1984)3 C.L.R. 604, όπου το Δικαστήριο έκρινε ότι κάτω από τις συγκεκριμένες περιστάσεις ήταν εύλογα επιτρεπτό στον καθ' ου η αίτηση να χαρακτηρίσει τη μεταβίβαση ενός ακινήτου ως εικονική πράξη. Στην υπόθεση αυτή, οικοπέδα αγοράστηκαν από την 80χρονη μητέρα των αιτητών, η οποία την ίδια μέρα τα μεταβίβασε με δωρεά στους δύο αιτητές, οι οποίοι σε σύντομο χρονικό διάστημα τα μεταπώλησαν με σημαντικό κέρδος. Συγκεκριμένα, στην υπόθεση αυτή το Δικαστήριο τόνισε και τα εξής στη σελ. 612:

"'Artificial' and 'fictitious' have no definition but hardly anyone is needed. It is for the respondent to determine from his findings of primary fact the further fact whether there was an act without any commercial or business purpose apart from a tax advantage."

Επίσης σχετικές είναι και οι υποθέσεις - *T. Z. Guarantee Developments Ltd. v. The Republic* (1986)3 C.L.R. 381 και *Νίκος Ιωνίδης ν. Της Δημοκρατίας Αρ. Πρ. 1007/85*, που εκδόθηκε στις 14 Φεβρουαρίου 1989, αλλά δεν έχει ακόμα δημοσιευτεί.

Από τις πιο πάνω υποθέσεις συνάγεται ότι μπορεί να αγνοηθεί οτιδήποτε έγινε και δεν είχε εμπορικό ή επιχειρη-

ματικό σκοπό.

Το δεύτερο θέμα που εγείρεται στην υπό εξέταση υπόθεση είναι κατά πόσον η απόφαση του καθ' ου η αίτηση ήταν εύλογα επιτρεπτή κάτω από τις περιστάσεις.

- 5 Αποτελεί βασική αρχή του Διοικητικού Δικαίου ότι μια διοικητική πράξη τεκμαίρεται νόμιμη μέχρις αποδείξεως του αντιθέτου. Με σειρά αποφάσεων του το Ανώτατο Δικαστήριο δέκτηκε ότι αν η απόφαση του καθ' ου η αίτηση είναι εύλογα επιτρεπτή τότε το Δικαστήριο δεν
- 10 επεμβαίνει για να ανατρέψει την απόφαση. (Βλέπε, μεταξύ άλλων, την υπόθεση - *Lilian Georghiadēs v. The Republic* (1982) 3 C.L.R. 659.) Όπως επίσης ότι στις περιπτώσεις άσκησης διακριτικής εξουσίας το Δικαστήριο δεν υποκαθιστά την κρίση του με την κρίση της αρμόδιας αρχής.
- 15 Με βάση τα πιο πάνω γεγονότα κατέληξα στο συμπέρασμα ότι η απόφαση του καθ' ου η αίτηση να μην αποδεχτεί τη διεκδίκηση της ζημίας που ο αιτητής δήλωσε στις φορολογικές του δηλώσεις γιατί τη θεώρησε ως εικονική πράξη, κρίνοντας ότι η επιχείρηση της Μουσικής Σχολής
- 20 Οικονόμου ήτο δραστηριότητα της κόρης του, ήταν εύλογα επιτρεπτή για τους λόγους που εκτίθενται πιο πάνω.

Το Δικαστήριο δεν μπορεί να επέμβει στην εκτίμηση των πραγματικών γεγονότων, εκτός αν η διοίκηση ενήργησε κάτω από πλάνη περί τα πράγματα, ή υπερέβη τα

25 ακραία όρια της διακριτικής της ευχέρειας που στην προκειμένη περίπτωση δεν δικαιολογούμε να βρώ.

Όσον αφορά την εισήγηση του δικηγόρου του αιτητή στην τελευταία σελίδα της γραπτής του αγόρευσης, ότι η απόφαση του καθ' ου η αίτηση, αντίκειται προς τα Άρθρα

30 25, 26 και 28 του Συντάγματος θα πρέπει να λεχθεί ότι αυτή η εισήγηση είναι γενική και αόριστη και χωρίς επιχειρηματολογία, και εν πάση περιπτώσει δεν ευσταθεί.

Για όλους τους πιο πάνω λόγους η προσφυγή αποτυγχάνει και απορρίπτεται. Δεν γίνεται όμως διαταγή για

35 έξοδα.

Προσφυγή απορρίπτεται χωρίς έξοδα.