

23 Ιουνίου, 1992

[ΠΙΚΗΣ, ΚΟΥΡΡΗΣ, ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ, ΧΡΥΣΟΣΤΟΜΗΣ,
ΑΡΤΕΜΙΔΗΣ, Δ/στές]

ΑΓΗΣ ΤΕΥΚΡΟΥ ΛΟΪΖΟΥ,

Εφεσείων - Αιτητής,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ ΥΠΟΥΡΓΟΥ ΟΙΚΟΝΟ-
ΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΟΥ,

Εφεσιβλήτων-Καθ' ων η αίτηση

(Αναθεωρητική Έφεση αρ. 890).

5 Φορολογία — Φορολογία Κεφαλαιουχικών Κερδών — Ο περί Φορο-
λογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμος του 1980 (Ν 52/80) —
'Άρθρα 2, 4, 6 και 10(β) — Για τον υπολογισμό του κέρδους που
προέκυψε από πώληση ακινήτων λαμβάνεται υπόψη η αγοραία
αξία του ακινήτου κατά την 27/6/1978, ανεξάρτητα αν ο διαθέτης,
του οποίου το κέρδος φορολογείται είναι δωρεοδόχος των ακινή-
των από δωρεά, που δεν υπόκειται σε φορολογία βάσει του άρ-
θρου 10(β), η οποία έγινε πολύ αργότερα από την 27/6/1978.

10 Τα επίδικα κτήματα δωρηθήσαν στον εφεσείοντα - αιτητή από
τον πατέρα του στις 4/10/82. Στις 2/2/83 ο αιτητής πώλησε τα κτή-
ματα για το ποσό των £750.000. Το κρίσιμο ερώτημα στην παρού-
σα έφεση ήταν κατά πόσο ορθά ή όχι ο Διευθυντής Τμήματος Εσω-
τερικών Προσόδων, για να υπολογίσει το κέρδος που προέκυψε
15 από την πώληση, έλαβε υπόψη την αγοραία αξία των κτημάτων
κατά την 27/6/78 και όχι κατά την 4/10/82 που έγινε η δωρεά. Ήταν
ισχυρισμός του δικηγόρου του εφεσείοντα πως όπως προκύπτει
από τον ορισμό της λέξης "κέρδος" στο άρθρο 2 του Νόμου, το
κέρδος που έπρεπε να φορολογηθεί ήταν αυτό που πραγματοποιή-
σε ο εφεσείοντας και όχι ο πατέρας του, εφόσον το κέρδος είναι
20 προσωποπαγές και όχι πραγματοπαγές.

25 Ο δικηγόρος των εφεσιβλήτων ισχυρίστηκε πως, κατά τον υπο-
λογισμό του κέρδους του εφεσείοντα ορθά ληφθήσαν υπόψη η αξία
της ιδιοκτησίας κατά την 27/6/78 και όχι η ημερομηνία της δωρεάς,
συμπέρασμα που προκύπτει από τις συνδυασμένες διατάξεις των
άρθρων 4 και 10(β) του Νόμου.

Στο κείμενο της απόφασης γίνεται εκτενής αναφορά στα

άρθρα 2, 4, 6 και 10(β) του περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμου του 1980 (Ν. 52/80).

Το Ανώτατο Δικαστήριο, απορρίπτοντας την έφεση, αποφάσισε ότι:

Γίνεται φανερό από τις πρόνοιες του άρθρου 4, πως υπόκειται 5
σε φορολογία παν κέρδος που προκύπτει από "διάθεση ιδιοκτη-
σίας" και σύμφωνα με το άρθρο 10, "διάθεση ιδιοκτησίας" περι-
λαμβάνει και δωρεά ιδιοκτησίας, όμως εξαιρούνται της φορολο-
γίας δωρεές μεταξύ ορισμένων κατηγοριών ατόμων, <
περιλαμβανομένων γονέων προς τέκνα. 10

Η εξαίρεση αυτή, συμφωνούμε με την εισήγηση του δικηγόρου
των καθ' ων η αίτηση, πως γίνεται υπό τον όρο ότι όταν γίνει μετα-
γενέστερη διάθεση της περιουσίας από το τέκνο σε πρόσωπο που
δεν εμπίπτει στις εξαιρέσεις του άρθρου 10(β) - που καθιστά διάθε- 15
ση σύμφωνα με το άρθρο 4 - όπως έγινε και στην παρούσα περι-
πτωση, θα υπόκειται σε φορολογία, και η αξία της περιουσίας για
το σκοπό καθορισμού του κέρδους θα είναι εκείνη που αναφέρεται
στην πρώτη επιφύλαξη του άρθρου 10, που δεν είναι άλλη από
εκείνη που καθορίζει το άρθρο 6.

Το ότι αυτή είναι η ορθή ερμηνεία του νόμου γίνεται ακόμα 20
πιο καθαρό και από τη δεύτερη επιφύλαξη του άρθρου 10, που και
αυτή σχετίζεται με τις επιλογές του δωρεοδόχου. Ο τρόπος καθο-
ρισμού της αξίας, που αναφέρεται στο νόμο, γίνεται για τους σκο-
πούς του νόμου τούτου και σκοπό έχει τον καθορισμό του κέρδους
του δωρεοδόχου και όχι του δωρητή, στις περιπτώσεις που το κέρ- 25
δος αυτό υπόκειται σε φορολογία, σύμφωνα και πάλι με τις πρό-
νοιες του νόμου και δεν τίθεται θέμα διαφοροποίησης κέρδους
που πραγματοποιήσε ο δωρητής και κέρδους που πραγματοποίησε
ο δωρεοδόχος. Είναι με αυτή τη βάση που υπολογίστηκε το κέρδος
του αιτητή, που προέκυψε από τη μεταγενέστερη διάθεση της 30
περιουσίας που αποτέλεσε και το υπόβαθρο του υπολογισμού της
φορολογίας που του επιβλήθηκε.

Έφεση απορρίπτεται με έξοδα.

Αναφερόμενες Υποθέσεις:

Vickers v. Evans [1910] A.C. 444. 35

Ellis v. Ellis [1962] 1 All E.R. 797.

Standard v. Ivey [1962] 1 All E.R. 452.

*Angele Mazmanian v. Δημοκρατίας Προσφ. Αρ. 510/88, απόφαση
ημερ. 23/12/89.*

Χαράλαμπος Πιτταρίδης κ. α. ν. Δημοκρατίας Προσφ. αρ. 122/90, 40

απόφαση ημερ. 17/11/90

Αλεξάνδρα Π. Λυσάνδρου ν. Δημοκρατίας Προσφ. Αρ. 1049/85
ημ. απόφασης 7/6/91

5

Λοιζίδου ν. Δημοκρατίας, Προσφ. Αρ. 329/90, απόφαση ημερ.
30/4/1991.

Έφεση

Έφεση εναντίον της απόφασης του Προέδρου του
Ανώτατου Δικαστηρίου Κύπρου (Α. Λοΐζου, Π) που δόθη-
κε την 30η Ιανουαρίου, 1989 (Αριθμός Προσφυγής 298/84)
10 με την οποία επικύρωσε την απόφαση των εφεσιβλήτων-
καθ' ων η αίτηση να επιβάλουν στον εφεσείοντα-αιτητή
φόρο επί κεφαλαιουχικών κερδών, ύψους £65,000.

Π. Δημητρίου, για τον εφεσείοντα

15

Α. Ευαγγέλου, Ανώτερος δικηγόρος της Δημοκρατίας,
για τους εφεσίβλητους.

Cur. adv. vult.

ΠΙΚΗΣ, Δ.: Την απόφαση του Δικαστηρίου θα δώσει ο
Δικαστής Γ. Χρυσοστομής.

ΧΡΥΣΟΣΤΟΜΗΣ, Δ.: Με την παρούσα αναθεωρητική
20 έφεση, ο εφεσείων-αιτητής ζητά την ανατροπή της απόφα-
σης του πρωτόδικου Δικαστηρίου, που επικύρωσε την
απόφαση των καθ' ων η αίτηση να επιβάλουν στον εφε-
σείοντα φόρο επί κεφαλαιουχικών κερδών, ύψους
£65.000.

25

Κατά ή περί τις 4.10.82, δωρήθηκαν στον εφεσείοντα
από τον πατέρα του, δυο κτήματα αρ. εγγραφής 41762 και
42313, τεμ. 10/1, Φ/Σχ. 44/32 και τεμ. 389, Φ/Σχ. 44/24, συ-
νολικής έκτασης 53 στρέμματα και 1 προστάθι, στο χωριό
Πέγια. Η δωρεά αυτή θεωρήθηκε, από τους καθ' ων η αίτη-
ση ότι, δυνάμει του Περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών
30 Κερδών Νόμου του 1980 (Ν. 52/80), άρθρο 10(β), εξαιρείτο

της φορολογίας για κεφαλαιουχικά κέρδη και δεν φορολογήθηκε.

Στις 2.2.83, ο εφεσείων πώλησε και μεταβίβασε τα δωρηθέντα σε αυτόν κτήματα, για το ποσό των £750.000. Γι' αυτή τη διάθεση, όμως, οι καθ' ων η αίτηση βασιζόμενοι στις πρόνοιες του Ν. 52/80 και μη συμφωνώντας με την εκτίμηση για την αξία των ακινήτων κατά την 27.6.78 που υπόβαλε ο εφεσείων, καθόρισαν οι ίδιοι την αξία τους κατά την ως άνω ημερομηνία στο ποσό των £420.000 και υπολογίζοντας το κέρδος του εφεσείοντα, του επέβαλαν την φορολογία των £65.000. Ακολούθησε ένσταση, η οποία απορρίφθηκε και στις 5.4.84 οι καθ' ων η αίτηση επέβαλαν στον εφεσείοντα την τελική φορολογία για το ίδιο ποσό που αναφέρεται πιο πάνω.

Η έφεση στρέφεται εναντίον του μέρους της πρωτόδικης απόφασης που αφορά την ερμηνεία του άρθρου 10 του Ν. 52/80, που έχει ως ακολούθως:

"Having carefully considered the provisions of the Law and the arguments of counsel, I do not think that there is any lacuna of ambiguity in the provisions of section 10. In my view, the words "εν τοιαύτη περιπτώσει" (in such a case) appearing in the first proviso to paragraph (b) of that section cannot but refer to the case of a gift as described in the said paragraph and that what is meant by the wording of the proviso is that the value of the property should be considered, at the time of the gift, to be that which the property had at the time of its acquisition by the donor, or its value as on the 27th June, 1978, whichever date might be subsequent. And this is immaterial to whether the donee sells the property or not. This section does not refer to any subsequent sale. It merely sets the value of the property at the time of its acquisition by the donee, for whatever purpose might follow, so that no room will be left for tax evasion, in case the donee decides to dispose of the donated property at a later stage. So, if and when the donee decides to alienate the same property in a way other than those

exempted by the provisions of section 10, he will inevitably be caught by the provisions of section 4 of the Law and will then have to pay the tax provided for by the Law."

- 5 Ουσιαστικά το θέμα που εγείρεται, είναι κατά πόσο ο εφεσείων, που απόκτησε τα ως άνω κτήματα δια δωρεάς από τον πατέρα του στις 4.10.82 και τα πώλησε στις 2.2.83, μπορούσε να φορολογηθεί πάνω στο κέρδος που προέκυψε, λαμβάνοντας υπόψη την αγοραία αξία τους την 10 27.6.78 και όχι την αγοραία αξία τους την 4.10.82, που έγινε η δωρεά.

- Είναι η εισήγηση του δικηγόρου του εφεσείοντα πως το πρωτόδικο Δικαστήριο εσφαλμένα ερμήνευσε το άρθρο 10(β) του Νόμου, γιατί δεν εφάρμοσε τις ισχύουσες αρχές και κανονισμούς περί ερμηνείας νομοθετημάτων και 15 εσφαλμένα συμπλήρωσε το νομοθετικό κενό όσον αφορά την σκοπιμότητα της πρώτης επιφύλαξης της παραγράφου (β) του άρθρου 10 του Νόμου και σαν αποτέλεσμα, κατάληξε στο εσφαλμένο συμπέρασμα πως η μετέπειτα πώληση 20 των κτημάτων υπόκειτο, σύμφωνα με τα άρθρα 4 και 10 του Νόμου, στην καταβολή φόρου, λαμβανομένης υπόψη, κατά τον υπολογισμό του κέρδους, και της αύξησης της αξίας του κτήματος κατά την περίοδο προ της ημερομηνίας της δωρεάς. Διευκρινίζοντας την εισήγηση του ο δικηγόρος του αιτητή ανέφερε πως, όσον χρόνο τα κτήματα 25 ήταν ιδιοκτησία του πατέρα, το κέρδος που πραγματοποιήθηκε από την αύξηση της αξίας του δεν φορολογείται σύμφωνα με τις πρόνοιες του άρθρου 10 και συνεπώς, οι καθ' ων η αίτηση έπρεπε να πάρουν σαν βάση για τον καθορισμό του κέρδους, την περίοδο από 4.10.82, που έγινε η δωρεά, μέχρι τις 2.3.83, που τα κτήματα πωλήθηκαν. 30 Ακόμα ανέφερε πως δεν υπάρχει ρητή πρόνοια στο άρθρο 10 που να καλύπτει την περίπτωση πώλησης ακίνητης ιδιοκτησίας από το δωρεοδόχο και η πρώτη επιφύλαξη 15 του άρθρου 10 γραμματικά ερμηνευόμενη, δεν έχει καμιά σκοπιμότητα και το κενό που υπάρχει δεν μπορεί να συμπληρωθεί από το Δικαστήριο και αναφέρθηκε στις υποθέσεις *Vickers v. Evans* [1910] A.C. 444, *Ellis v. Ellis*

[1962] 1 All E.R. 797, στη σελ. 800, παρα. G, *Standard v. Ivey* [1962] 1 All E.R. 452 και στο σύγγραμμα του Maxwell *Interpretation of Statutes*, 12η έκδοση, σελ. 30. Επίσης αναφέρεται πως, δεδομένης της εξαίρεσης από το άρθρο 10 της δωρεάς από πατέρα προς τέκνο και σε συνδυασμό με το άρθρο 4, το οποίο φορολογεί το κέρδος "κάθε προσώπου", όπως προκύπτει από τον ορισμό της λέξης "κέρδος" στο άρθρο 2 του Νόμου, το κέρδος που έπρεπε να φορολογηθεί, είναι αυτό που πραγματοποίησε ο αιτητής και όχι ο πατέρας του. Το κέρδος όπως καθορίζεται στο Νόμο, είτε, είναι προσωποπαγές και όχι πραγματοπαγές και δεν μπορεί να συνυπολογιστεί το κέρδος του δωρητή, που πραγματοποιήθηκε κατά την περίοδο που η περιουσία ήταν δική του και όχι του φορολογούμενου.

Ο δικηγόρος των καθ' ων η αίτηση αντέκρουσε τους ισχυρισμούς του δικηγόρου του αιτητή και εισηγήθηκε πως, κατά τον υπολογισμό του κέρδους του εφεσείοντα, ορθά λήφθηκε υπόψη η αξία της ιδιοκτησίας κατά την 27.6.78 και όχι η ημερομηνία της δωρεάς και τούτο προκύπτει από τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 4 και 10(β) του Νόμου.

Σε αυτό το στάδιο κρίνουμε σκόπιμο να αναφερθούμε στις σχετικές με το υπό κρίση θέμα πρόνοιες του Νόμου, όπως ίσχυαν κατά τον ουσιώδη χρόνο.

Στο άρθρο 2 αναφέρεται η ερμηνεία της λέξης "κέρδος", που είναι η ακόλουθη:

"κέρδος" σημαίνει το κέρδος παντός προσώπου το οποίο προκύπτει μετά την ημερομηνία της ενάρξεως της ισχύος του παρόντος Νόμου λόγω διαθέσεως ιδιοκτησίας και το οποίο δεν αποτελεί κέρδος emπίπτον εντός των διατάξεων των εκάστοτε εν ισχύϊ περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων."

Το άρθρο 4 είναι η διάταξη που επιβάλλει τη φορολογία και αναφέρει τα ακόλουθα:

5 "4. Τηρουμένων των διατάξεων του παρόντος Νόμου και τηρουμένων των εν τω παρόντι Νόμω εμπειρευομένων εξαιρέσεων, επί παντός κέρδους λόγω διαθέσεως ιδιοκτησίας, επιβάλλεται και καταβάλλεται φόρος κατά συντελεστήν είκοσι τοις εκατόν επί του τοιούτου κέρδους."

10 Πώς υπολογίζεται το κέρδος αναφέρεται στο άρθρο 6. Το άρθρο αυτό, όπως ορθά ανέφερε ο δικηγόρος των καθ' ων η αίτηση, έτυχε ερμηνείας σε πολλές υποθέσεις. Μεταξύ αυτών είναι και οι υποθέσεις *Angele Mazmanian ν. Δημοκρατίας*, Προσφ. Αρ. 510/88, ημερ. απόφασης 23.12.89, *Χαράλαμπος Πιτταρίδης κ.α. ν. Δημοκρατίας*, Προσφ. Αρ. 122/90, ημερ. απόφασης 17.11.90 και *Αλεξάνδρα Π. Λυσάνδρου ν. Δημοκρατίας*, Προσφ. Αρ. 1049/85, ημερ. απόφασης 7.6.91. Αυτές οι υποθέσεις επεξηγούν το άρθρο 15 6 και αναφέρουν πως το κέρδος καθορίζεται σε συνάρτηση με τη διαφορά της αξίας της ιδιοκτησίας κατά την 27.6.78, ή κατ' επιλογή του ιδιοκτήτη την 14.7.74 και του ποσού που απέφερε η πώληση.

20 Μεταξύ των πολλών εξαιρέσεων από τη φορολογία, που αναφέρει το άρθρο 4, είναι και η εξαίρεση που αναφέρεται στο άρθρο 10(β), δηλαδή η δωρεά που γίνεται μεταξύ ορισμένων προσώπων και περιλαμβάνει και τη δωρεά από πατέρα προς τέκνο. Το άρθρο 10 έχει ως ακολούθως:

25 "10. Διά τους σκοπούς του παρόντος Νόμου διάθεσις ιδιοκτησίας περιλαμβάνει πώλησιν, συμφωνίαν πωλήσεως, ανταλλαγήν, μίσθωσιν, ήτις ενεγράφη συμφώνως προς τας διατάξεις του εκάστοτε εν ισχύϊ περί 30 Ακινήτου Ιδιοκτησίας (Διακατοχή, Εγγραφή και Εκτίμησις) Νόμου και δωρεάν ιδιοκτησίας ως και εγκατάλειψιν χρήσεως ή εκμεταλλεύσεως οιουδήποτε σχετικού δικαιώματος, αλλά δεν περιλαμβάνει-

(α)

35 (β) δωρεάν γενομένην υπό γονέως προς τέκνον, μεταξύ συζύγων ή συγγενών μέχρι τρίτου βαθμού συγγε-

νείας ή προς εταιρείαν περιορισμένης ευθύνης άπαντες οι μέτοχοι της οποίας είναι μέλη και εξακολουθούν διά μίαν πενταετία μετά την τοιαύτην δωρεάν να είναι μέλη της οικογενείας του διαθέτου:

Νοείται ότι, εν τοιαύτη περιπτώσει, ως αξία της ιδιοκτησίας λογίζεται η αρχική αξία κατά τον χρόνον της κτήσεως της ιδιοκτησίας υπό του δωρητού ή η αξία αυτής κατά την 27ην Ιουνίου, 1978, οιαδήποτε των ημερομηνιών τούτων ήθελεν είναι η μεταγενεστέρα: 5

Νοείται περαιτέρω ότι εις περίπτωσιν καθ' ην η ιδιοκτησία εκτήθη υπό του δωρητού προ της 14ης Ιουλίου, 1974, ο δωρεοδόχος δύναται να επιλέξη όπως ως αξία της ιδιοκτησίας λογισθή η αξία αυτής κατά την 14ην Ιουλίου, 1974: 10

(γ)

15

(δ)"

Γίνεται, κατά τη γνώμη μας, φανερό από τις πιο πάνω πρόνοιες του άρθρου 4, πως υπόκειται σε φορολογία παν κέρδος που προκύπτει από "διάθεση ιδιοκτησίας" και σύμφωνα με το άρθρο 10 "διάθεση ιδιοκτησίας" περιλαμβάνει και δωρεά ιδιοκτησίας, όμως εξαιρούνται της φορολογίας δωρεές μεταξύ ορισμένων κατηγοριών ατόμων, περιλαμβανομένων γονέων προς τέκνα. 20

Η εξαίρεση αυτή, συμφωνούμε με την εισήγηση του δικηγόρου των καθ' ων η αίτηση, πως γίνεται υπό τον όρο ότι όταν γίνει μεταγενέστερη διάθεση της περιουσίας από το τέκνο σε πρόσωπο που δεν εμπίπτει στις εξαιρέσεις του άρθρου 10(β) - που καθιστά διάθεση σύμφωνα με το άρθρο 4 - όπως έγινε και στην παρούσα περίπτωση, θα υπόκειται σε φορολογία και η αξία της περιουσίας για το σκοπό καθορισμού του κέρδους θα είναι εκείνη που αναφέρεται στην πρώτη επιφύλαξη του άρθρου 10, που δεν είναι άλλη από εκείνη που καθορίζει το άρθρο 6. 30

- Το ότι αυτή είναι η ορθή ερμηνεία του νόμου γίνεται ακόμα πιο καθαρό και από τη δεύτερη επιφύλαξη του άρθρου 10, που και αυτή σχετίζεται με τις επιλογές του δωρεοδόχου. Ο τρόπος καθορισμού της αξίας, που αναφέρεται στο νόμο, γίνεται για τους σκοπούς του νόμου τούτου και σκοπό έχει τον καθορισμό του κέρδους του δωρεοδόχου και όχι του δωρητή, στις περιπτώσεις που το κέρδος αυτό υπόκειται σε φορολογία, σύμφωνα και πάλι με τις πρόνοιες του νόμου και δεν τίθεται θέμα διαφοροποίησης κέρδους που πραγματοποίησε ο δωρητής και κέρδους που πραγματοποίησε ο δωρεοδόχος.

Παρόμοια προσέγγιση έγινε πρωτόδικα και στην υπόθεση αρ. 329/90, Λοΐζιδου ν. Δημοκρατίας, ημερ. απόφασης 30.4.91.

- 15 Είναι με αυτή τη βάση που υπολογίστηκε το κέρδος του αιτητή που προέκυψε από τη μεταγενέστερη διάθεση της περιουσίας που αποτέλεσε και το υπόβαθρο του υπολογισμού της φορολογίας που του επιβλήθηκε.

- 20 Επομένως, η προσβαλλόμενη απόφαση είναι ορθή και επικυρώνεται. Η έφεση απορρίπτεται με έξοδα.

Έφεση απορρίπτεται με έξοδα.