

25 Σεπτεμβρίου, 1992

[ΠΟΓΙΑΤΖΗΣ, Δ/στής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

INTERBUSINESS LIMITED,

Αιτητές,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ
ΕΦΟΡΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ,

Καθ' ων η αίτηση.

(Υπόθεση Αρ. 939/88).

-
- Φορολογία — Φορολογία Εισοδήματος — Εικονικές πράξεις — Οι 5
περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμοι του 1978-79 —
Άρθρο 33 (36 ή 30 με παλαιότερες αριθμήσεις) με την αριθμηση
36(1) ως αντίστοιχη με την κριθείσα υπόθεση — Ερμηνεία —
Εξουσίες του Εφόρου — Εφαρμογή στη συγκεκριμένη περίπτωση
και διαπίστωση παράβασης — Οι Αγγλικές αποφάσεις δεν έχουν
πάντοτε καθοριστική σημασία για την ερμηνεία της διάταξης —
Κυπριακή Νομολογία.
- Αναθεωρητική Δικαιοδοσία Ανωτάτου Δικαστηρίου — Δικαστικός 10
Έλεγχος — Επέμβαση Δικαστηρίου — Η περίπτωση ελέγχου
πράξεως επιβολής φορολογίας — Ο δικαστικός έλεγχος δεν
επεκτείνεται στην ουσιαστική κρίση της διοίκησης.
- Διοικητική Πράξη — Αιτιολογία — Έλεγχος νομιμότητας των 15
διοικητικών πράξεων — Η αιτιολογία της πράξης αποτελεί το
κύριο μέσο ελέγχου — Ανάπτυξη και Θεωρία — Η υποχρέωση της
διοίκησης να αιτιολογεί τις πράξεις της που θίγουν τους
διοικουμένους αποτελεί κατάκτηση του κράτους δικαίου. 20
- Φορολογία — Φορολογία Εισοδήματος — Νοητό κέρδος — Με την 25
απόφαση **Δημοκρατία v. Hagop Matossian**, Α.Ε. 1102, έχει
καθιερωθεί η εφαρμογή στην Κύπρο της αρχής της απόφασης
Sharkey v. Wernher περί δυνατότητας φορολογίας νοητών
κερδών.

Σύνταγμα — Συνταγματικότητα Νόμου — Άρθρο 29(1) των περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων 1978-79 — Υπό το φως της νομολογίας δεν παραβιάζει τα Άρθρα 8, 12.3, 12.4, 24, 28, 30 και 35 του Συντάγματος.

5

Με την προσφυγή η αιτήτρια εταιρεία προσέβαλε την φορολογία που της επέβαλε ο καθ' ου η αίτηση Έφορος Φόρου Εισοδήματος για το 1980 η οποία ήταν προϊόν αναθεωρήσεως για τους λόγους της οποίας έγινε αναλυτική αναφορά στο κείμενο της απόφασης όπως και στο σύνολο πραγματικό υπόβαθρο της υπόθεσης.

10

Το Ανώτατο Δικαστήριο, ακυρώνοντας την επίδικη απόφαση, αποφάσισε ότι:

15

1. Η απόφαση του Εφόρου λήφθηκε με βάση το Άρθρο 36(1). Το άρθρο αυτό αριθμήθηκε με το Νόμο 4/78 ως Άρθρο 30, αναριθμήθηκε με το Νόμο 42/79 (11/5/1979) ως Άρθρο 36 και με το Νόμο 164/87 (10/7/1987) ως Άρθρο 33 των περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων του 1978-79:

20

2. Αποκλειομένης της περίπτωσης πλάνης του Εφόρου αναφορικά με το νόμο ή τα πράγματα, ο δικαστικός έλεγχος περιορίζεται στη διαπίστωση της επάρκειας της έρευνας και στον έλεγχο της άσκησης της διακριτικής ευχέρειας του Εφόρου με γνώμονα τα γεγονότα που είχε ενώπιόν του, και δεν επεκτείνεται στην ουσιαστική κρίση της διοίκησης.

25

3. Είναι μέσω της αιτιολογίας η οποία δίδεται για την επίδικη πράξη που το ακυρωτικό Δικαστήριο παρακολουθεί βήμα προς βήμα τη διαδικασία παραγωγής των διοικητικών πράξεων και επισημαίνει τις πλημμέλειες που τυχόν διαπράττονται στην πορεία της διαδικασίας αυτής. Η αιτιολογία αποτελεί το κύριο μέσο που διαθέτει ο δικαστής για να ελέγξει την πραγματική βάση των διοικητικών πράξεων.

35

40

4. Ο βασικός λόγος για τον οποίο ο Έφορος δεν αποδέχτηκε το περιεχόμενο του πωλητηρίου συμβολαίου ημερομηνίας 20/12/1972 ήταν η εντύπωση που σχημάτισε ότι, ενώ στην πραγματικότητα η πώληση των 12 οικοπέδων συμφωνήθηκε στις 17/12/1980, η Εταιρεία είχε την ευχέρεια, λόγω της στενής συγγένειας των μετόχων και διευθυντών της με τους αγοραστές των οικοπέδων, να παρουσιάσει ψευδώς την πώληση αυτή μέσα στο επίδικο συμβόλαιο καθώς και στα

πρακτικά του διοικητικού συμβουλίου της, ότι έγινε στις 20/12/1972, προς αμοιβαίο όφελος της οικογένειας. Ο Έφορος δεν φαίνεται να είχε επικεντριώσει την προσοχή του σε οποιοδήποτε άλλο λόγο, όπως π.χ. κατά πόσο η επίδικη πώληση σκόπευε στην εξυπηρέτηση οποιουδήποτε εμπορικού σκοπού, άλλου από το σκοπό της μείωσης του πληρωτέου φόρου.

5

5. Οι Αγγλικές αυθεντίες δεν έχουν πάντοτε καθοριστική σημασία στην ερμηνεία της δικής μας συγκεκριμένης νομοθετικής πρόνοιας του Άρθρου 36(1), η ερμηνεία και εφαρμογή της οποίας αποτέλεσε το αντικείμενο εξέτασης σε δύο τουλάχιστο Κυπριακές αποφάσεις. (Βλ. *Kurt Kingsfield v. The Republic* και *Georghios Hadjieracles v. The Commissioner of Income Tax*).

15

6. Ενώ ο Έφορος λέγει ρητά ότι ενήργησε σύμφωνα με το Άρθρο 36(1), στην πραγματικότητα δεν επικέντρωσε την προσοχή του ούτε προέβη σε οποιοδήποτε εύρημα αναφορικά με τις προϋποθέσεις εφαρμογής της εν λόγω νομοθετικής πρόνοιας. Ο πραγματικός λόγος για τον οποίο ο Έφορος απέρριψε τα επίδικα έγγραφα της Εταιρείας βρίσκεται εκτός του γράμματος και του σκοπού του Άρθρου 36(1). Έπεται ότι η επίδικη απόφαση πάσχει από πλημμελή αιτιολογία και πλάνη περί το νόμο, δεν βρίσκει έρεισμα στο Άρθρο 36(1) και έχει ληφθεί καθ' υπέρβαση των εξουσιών του.

20

25

7. Ως προς την ορθότητα της ενέργειας του Εφόρου να προσδιορίσει το αντικείμενο του φόρου με βάση την αγοραία αξία των οικοπέδων, για την οποία εν πάση περιπτώσει δεν δίδει οποιαδήποτε αιτιολογία ή εξήγηση, θα μπορούσα ίσως να παρατηρήσω ότι με την απόφαση της Ολομέλειας στην Αναθεωρητική Έφεση αρ. 1102 *Δημοκρατία v. Hagop Matossian*, έχει καθιερωθεί η εφαρμογή στην Κύπρο της αρχής που υιοθετήθηκε στην *Sharkey v. Wernher* σύμφωνα με την οποία, στις περιπτώσεις όπου το επίμετρο της επιχείρησης είναι τα δεδηλωμένα έσοδα και έξοδα, επιτρέπεται η φορολογία νοητών κερδών τα οποία προκύπτουν από τη διάθεση διά δωρεάς στοιχείων εμπορικού αποθεματικού τα οποία κοστολογούνται με βάση την αγοραία αξία τους κατά την ημέρα της διάθεσής τους. Εναπόκειται στον Έφορο, κατά την επανεξέταση της υπόθεσης, να αποφασίσει κατά πόσο η

30

35

40

5 πιο πάνω αρχή έχει εφαρμογή στα γεγονότα της παρούσας υπόθεσης, εν όψει του γεγονότος ότι η διάθεση των επίδικων οικοπέδων έγινε όχι διά δωρεάς αλλά διά πωλήσεως σε τιμή, βέβαια, κόστους, ή κατά πόσο μπορεί, με

10 8. Σχετικά με τον ισχυρισμό ότι η πρόνοια του Άρθρου 29(1) των περί Βεβαιώσεως και εισπράξεως Φόρων Νόμων 1978-1979 (εισήχθηκε με το Άρθρο 2 του Νόμου Αρ. 41/79 και αναριθμήθηκε σε Άρθρο 29 με το Νόμο 164/87) παραβιάζει τα Άρθρα 8, 12.3, 12.4, 24, 28, 30 και 35 του Συντάγματος, Υπό το φως των αυθεντιών *Loizou v. Sewage Board of Nicosia, Unicars Ltd v. Δημοκρατίας, Απόστολος Σωτηρίου*

15 *Ατδ v. Δημοκρατίας, Διευθυντής Υπηρεσιών Κοινωνικών Ασφαλίσεων v. Θρασύβουλου Γεωργιάδη και Θράσος Γεωργιάδης v. Διευθυντή Τμήματος Κοινωνικών Ασφαλίσεων* η επιβολή της επίδικης πρόσθετης επιβάρυνσης δεν παραβιάζει οποιαδήποτε από τις συνταγματικές αυτές διατάξεις.

25 *Η επίδικη απόφαση ακυρώνεται χωρίς έξοδα.*

Αναφερόμερες υποθέσεις:

30 *Sharkey v. Wernher [1955] 3 All E.R. 493·*

Jacgilden v. Castle [1969] 3 E.R. 1110·

Matossian v. Δημοκρατίας (1990) 3 Α.Α.Δ. 1400·

35 *Δημοκρατία v. Matossian (1992) 3 Α.Α.Δ. 399·*

I.R. Commissioners v. Westminster (Duke) [1936] A.C. 1·

40 *Furniss (Inspector of Taxes) v. Dawson [1984] Simon's Tax Cases 153·*

Kingsfield v. Republic (1966) 3 C.L.R. 45·

45 *Hadjieracles v. Commissioner of Income Tax (1984) 3 C.L.R. 604·*

Loizou v. Sewage Board of Nicosia (1988) 1 C.L.R. 122·

Unicars Ltd v. Δημοκρατίας (1991) 4(A) A.A.Δ. 457

Απόστολος Σωτηρίου Λτδ v. Δημοκρατίας (1991) 4(A) A.A.Δ. 667

Διευθυντής Υπηρεσιών Κοινωνικών Ασφαλίσεων v. Γεωργιάδη (1988) 2 C.L.R. 74 5

Γεωργιάδης v. Διευθυντή Τμήματος Κοινωνικών Ασφαλίσεων (1989) 2 A.A.Δ. 367. 10

Προσφυγή.

Προσφυγή με την οποία οι Αιτητές προσβάλλουν την απόφαση των καθ' ων η αίτηση με την οποία φορολογήθηκαν για το 1980 με ποσό φόρου εισοδήματος £55,511.37 πλέον 10% πρόσθετη επιβάρυνση £5,551.13 και με έκτακτη συνολική εισφορά £30,717.45. 15

Γ. Κακογιάννης, για τους αιτητές. 20

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

Cur. adv. vult.

ΠΟΓΙΑΤΖΗΣ, Δ.: Ανάγνωσε την ακόλουθη απόφαση. Με την προσφυγή αυτή η Αιτήτρια Εταιρεία (που στη συνέχεια θα αναφέρεται ως "η Εταιρεία") προσβάλλει την απόφαση του Εφόρου Φόρου Εισοδήματος (που στη συνέχεια θα αναφέρεται ως "ο Έφορος") με την οποία φορολογήθηκε για το έτος 1980 ως ακολούθως: 25 30

(α) Με ποσό φόρου εισοδήματος £55,511.37 πλέον 10% πρόσθετη επιβάρυνση £5,551.13, σύμφωνα με το άρθρο 29 των περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων, πλέον τόκο 9% από 1/12/1984, και 35

(β) με έκτακτη συνολική εισφορά £30,717.45 πλέον 6% τόκο από το τέλος κάθε τριμηνίας του 1980. 40

Η επιβολή των πιο πάνω φορολογιών ήταν το αποτέλεσμα αναθεώρησης και αύξησης του φορολογητέου κέρδους της Εταιρείας, που είχε αρχικά προηγηθεί για το

φορολογικό έτος 1980, στην οποία είχε προβεί ο Έφορος για τους λόγους που εκθέτει σε σχετική επιστολή του, ημερομηνίας 22 Σεπτεμβρίου 1988, στο πλήρες κείμενο της οποίας θα αναφερθώ αργότερα.

5

Η εταιρεία είναι ιδιωτική Εταιρεία περιορισμένης ευθύνης και έχει εγγραφεί σύμφωνα με τον περί Εταιρειών Νόμο στις 17 Ιουνίου 1968. Οι μοναδικοί μέτοχοι που είναι επίσης σύμβουλοι της Εταιρείας είναι οι κυρίες 10 Χρυστάλλα Τ. Χριστοδούλου, Αλίκη Α. Πεγλιτσή και Μαργαρίτα Τ. Παττίχη. Η Εταιρεία ασχολείται με την εμπορία γης και το εισόδημά της προέρχεται αποκλειστικά από την αγορά γης, το διαχωρισμό της σε οικοπέδα και την πώληση των οικοπέδων αυτών σε τρίτους.

15

Τα γεγονότα που οδήγησαν στις επίδικες φορολογίες είναι σε συντομία τα εξής:

Στις 11 Μαρτίου 1980 η Εταιρεία είχε υποβάλει 20 προσωρινή δήλωση εισοδήματος για το 1980 (Παράρτημα Ζ στην Ένσταση) στην οποία δήλωσε εισόδημα £5,000. Στις 10 Απριλίου 1980 είχε εκδοθεί προσωρινή φορολογία (Παράρτημα Η στην Ένσταση) με βάση τη δήλωση εκείνη. Με επιστολή της ημερομηνίας 30 Δεκεμβρίου 1980 25 (Παράρτημα Γ στην Ένσταση), η Εταιρεία ζήτησε αναθεώρηση της πρώτης προσωρινής φορολογίας με βάση το αυξημένο εισόδημα £15,000 που υπολόγισε ότι θα αντιπροσώπευε το καθαρό κέρδος των εργασιών της για το έτος 1980. Με βάση την επιστολή της αυτή εκδόθηκε νέα 30 προσωρινή φορολογία για το ίδιο έτος με την οποία φορολογήθηκε με ποσό φόρου εισοδήματος £6,375 το οποίο και κατέβαλε.

Επειδή η Εταιρεία είχε παραλείψει να υποβάλει δήλωση 35 εισοδήματος και λογαριασμούς για το έτος 1980, στις 12 Νοεμβρίου 1986 είχε εκδοθεί φορολογία για το έτος εκείνο, η οποία έγινε κατά την κρίση του Εφόρου (Τεκμήριο 4 στην Αίτηση). Εναντίον αυτής της φορολογίας η Εταιρεία υπέβαλε ένσταση με επιστολή των ελεγκτών της 40 ημερομηνίας 26 Νοεμβρίου 1986 (Τεκμήριο 5 στην Αίτηση) στην οποία αναφέρεται ότι "Σχετικές οικονομικές καταστάσεις για το έτος που υποβάλλεται η ένσταση θα σταλούν σε σας (τον Έφορο) πολύ σύντομα".

Στις 8 Δεκεμβρίου 1986 ο Έφορος είχε εκδώσει Είδοποίηση Επιβολής Έκτακτης Εισφοράς για τις τέσσερις τριμηνίες του 1980 (Τεκμήριο 6 στην Αίτηση). Μέχρι τότε η Εταιρεία είχε παραλείψει να υποβάλει δηλώσεις για έκτακτη εισφορά και να πληρώσει οποιοδήποτε ποσό με βάση τους περί Εκτάκτου Εισφοράς Κανονισμούς. Εναντίον της φορολογίας αυτής η Εταιρεία υπέβαλε ένσταση με επιστολή των ελεγκτών της ημερομηνίας 22 Δεκεμβρίου 1986 (Τεκμήριο 7 στην Αίτηση), στην οποία επαναλαμβάνεται η ίδια υπόσχεση για σύντομη υποβολή σχετικών οικονομικών καταστάσεων. Στις 23 Δεκεμβρίου 1986 η Εταιρεία υπέβαλε δηλώσεις έκτακτης εισφοράς για τις εν λόγω τριμηνίες (Παραρτήματα Υ,Φ,Χ,Ψ στην Ένσταση) και πλήρωσε τα ποσά της εισφοράς όπως η ίδια τα είχε υπολογίσει στις δηλώσεις της.

Στις 27 Φεβρουαρίου 1987 η Εταιρεία υπέβαλε στον Έφορο τη δήλωση εισοδήματος και τους λογαριασμούς της (Τεκμήριο 12 στην Αίτηση) για το έτος 1980.

Κατά την εξέταση των λογαριασμών που υποβλήθηκαν είχε εντοπιστεί ότι η Εταιρεία είχε πωλήσει 12 οικοπέδα στους συζύγους των μετόχων/συμβούλων και ότι από την πράξη αυτή είχε πραγματοποιήσει συνολικό κέρδος £12 μόνο, ήτοι:

Τάκης Χριστοδούλου: 4 οικοπέδα με αριθμούς εγγραφής 21457 μέχρι 21460	£4,560	30
Ανδρέας Πεγλιτσής: 4 οικοπέδα με αριθμούς εγγραφής 21453 και 21461 μέχρι 21463	£4,560	
Τάκης Παττίχης: 4 οικοπέδα με αριθμούς εγγραφής 21452 και 21454 μέχρι 21456	<u>£4,560</u>	35
Ολικό τιμής πώλησης	£13,680	
Μείον κόστος πωληθέντων οικοπέδων	<u>£13,668</u>	40
Καθαρό κέρδος	£12	

Το γεγονός ότι η Εταιρεία απεκόμισε το ασήμαντο ποσό κέρδους £12 από πώληση 12 οικοπέδων δημιούργησε, προφανώς, στον Έφορο υποψίες σχετικά με τη γνησιότητα της αναφερόμενης στους λογαριασμούς πράξης και τον οδήγησαν στην απόφαση να προβεί σε 5 εκτενέστερη διερεύνησή της. Ζήτησε, ως εκ τούτου, δικαιολογητικά αναφορικά με αυτή. Σ' ανταπόκριση της απαίτησής του αυτής, η Εταιρεία υπέβαλε τα ακόλουθα στοιχεία:

10

(α) Πωλητήριο συμβόλαιο (Τεκμήριο 2 στην Αίτηση) που φέρει ημερομηνία 20 Δεκεμβρίου 1972 το οποίο φαίνεται να είχε χαρτοσημανθεί στις 17 Δεκεμβρίου 1980.

15

(β) Τα πρακτικά του διοικητικού συμβουλίου της Εταιρείας με ημερομηνία 20 Δεκεμβρίου 1972 (Τεκμήριο 1 στην Αίτηση) και 10 Δεκεμβρίου 1980 (Τεκμήριο 3 στην Αίτηση).

20

(γ) Ανάλυση του τρεχούμενου λογαριασμού των αγοραστών για την περίοδο από 1/1/1977 μέχρι 31/12/1980 (Παράρτημα Κ στην Ένσταση).

25

Θεωρώ σκόπιμο να παραθέσω αυτούσιο το περιεχόμενο του πωλητηρίου συμβολαίου και των δύο πρακτικών του διοικητικού συμβουλίου της Εταιρείας.

30

Το πωλητήριο συμβόλαιο έχει ως εξής:

35

"ΕΠΕΙΔΗ οι κ.κ. Τάκης Χριστοδούλου, Μαργαρίτα Παττίχη, και Ανδρέα Πεγλιτσής, εν τοις εφεξής ομού καλούμενοι 'οι πιστωταί', από κοινού έχουν δανειοδοτήσει την Εταιρείαν 'INTERBUSINESS LIMITED' εν τοις εφεξής καλούμενης 'η Εταιρεία' διά του ποσού των ΕΙΚΟΣΙ ΤΡΙΩΝ ΧΙΛΙΑΔΩΝ ΚΑΙ ΠΕΝΤΗΚΟΝΤΑ ΤΡΙΩΝ ΛΙΡΩΝ ΚΥΠΡΟΥ (αρ.ΛΚ23,053.-) διά την αγορά υπό ταύτης του κτήματος του κειμένου εις Γερμασόγειαν υπ' αρ. εγγραφής 19277 40 καθώς και δια τον διαχωρισμό τούτου ως και του κτήματος υπ' αρ. εγγραφής 19256 εις οικοπέδα.

ΚΑΙ ΕΠΕΙΔΗ η Εταιρεία δεν δύναται προς το παρόν να προβή εις την αποπληρωμήν του άνωθι οφειλομένου προς τους πιστωτάς ποσού.

ΚΑΙ ΕΠΕΙΔΗ η Εταιρεία προτίθεται όπως 5
προχωρήσει αμέσως με τον διαχωρισμό των άνωθι
κτημάτων εις οικόπεδα και την εκποίησην τούτων.

ΔΙΑ ΤΑΥΤΗΣ ΣΥΜΦΩΝΕΙΤΑΙ ΚΑΙ ΑΝΑΓΝΩ-
ΡΙΖΕΤΑΙ ΟΤΙ: 10

1. Η Εταιρεία οφείλει προς τους άνωθι πιστωτάς το ποσόν των ΕΙΚΟΣΙ ΤΡΙΩΝ ΧΙΛΙΑΔΩΝ ΚΑΙ ΠΕΝΤΗΚΟΝΤΑ ΤΡΙΩΝ ΛΙΡΩΝ ΚΥΠΡΟΥ (αρ. 15
ΛΚ23,053.-) όπερ παρεχωρήθη υπό των πιστωτών
προς ταύτην ως δάνειον δια την αγοράν υπό ταύτης
ενός κτήματος κειμένου εις Γερμασόγειαν υπ' αρ.
εγγραφής 19277 και τον διαχωρισμόν τούτου ως 20
και του κτήματος υπ' αρ εγγραφής 19256 εις
οικόπεδα συμφώνως του επισυνημμένου σχεδίου
όπερ υπεγράφη υπό των συμβαλλομένων και
αποτελεί αναπόσπαστον μέρος της παρούσης.

2. Η Εταιρεία αναλαμβάνει όπως αμέσως προβή 25
εις την υποβολήν των αναγκαίων εγγράφων και
σχεδίων προς τας αρμοδίους αρχάς, εξασφαλίση την
παραχώρησιν ύδατος και αδείας διαχωρισμού των
άνωθι ρηθέντων γηπέδων εις οικόπεδα, και
ακολουθώς προβή εις τον διαχωρισμόν και την 30
έκδοσιν κεχωρισμένων τίτλων ιδιοκτησίας.

3. Η Εταιρεία προς αποπληρωμήν του άνωθι οφειλομένου προς τους πιστωτάς χρέους της, δια της παρούσης πωλή και/ή παραχωρή προς έκαστον εκ των πιστωτών τα κάτωθι οριζόμενα οικόπεδα εις 35
τιμήν κόστους και άμα τη συμπληρώσει του
διαχωρισμού και τη εκδόσει κεχωρισμένων τίτλων
ιδιοκτησίας θα υποχρεούται όπως μεταβιβάση και
εγγράψη επ' ονόματι εκάστου εκ των πιστωτών τα 40
κάτωθι οικόπεδα, συμφώνως των όρων της
παρούσης:

(α) προς τον κ. Τάκην Χριστοδούλου τα οικόπεδα

υπ' αρ 64,65, 66 και 67 επί του επισυνημμένου σχεδίου άτινα είναι επισκιασμένα δι' ερυθρού χρώματος.

5 (β) Προς την κα. Μαργαρίτα Παττίχη τα οικοπέδα αρ. 58, 59, 60 και 26 άτινα είναι επισκιασμένα διά κυανού χρώματος.

10 (γ) Προς τον κ. Ανδρέαν Πεγλιτσίν τα οικοπέδα υπ' αρ 57, 61, 62 και 63 επί του επισυνημμένου σχεδίου άτινα είναι επισκιασμένα διά πρασίνου χρώματος.

15 4. Η Εταιρεία ουδεμία ευθύνη θα φέρη δια τας διαστάσεις και το τελικόν εμβαδόν των οικοπέδων, εις περίπτωσιν καθ' ην ταύτα αλλοιωθούν λόγω τροποποιήσεως των σχεδίων υπό οιασδήποτε αρμοδίου αρχής ή εάν λόγω των ρηθεισών τροποποιήσεων οιονδήποτε εκ των αναφερομένων
20 οικοπέδων δεν είναι υπαρκτόν, τότε θα υποχρεούται να παραχωρήση προς τον επηρεαζόμενον πιστωτήν άλλον ισάξιον οικόπεδον της εκλογής του επηρεαζομένου.

25 5. Η μεταβίβασις των άνωθι οικοπέδων προς έκαστον πιστωτήν-αγοραστήν ή των προσώπων άτινα ούτος ήθελεν υποδείξει θα γίνη άμα τη εκδόσει κεχωρισμένων τίτλων ιδιοκτησίας και εν
30 πάση περιπτώσει ουχί αργότερον των δύο ετών, από της συμπληρώσεως του διαχωρισμού.

35 6. Πάντες οι φόροι θα καταβάλλονται υπό της Εταιρείας αλλά αύτη θα έχη δικαίωμα να αξιώση παν ποσόν φόρου όπερ θα αναλογή εις τους πιστωτάς.

40 7. Άμα τη συμπληρώσει του διαχωρισμού και ευθύς ως υπολογισθή το κόστος των πωλουμένων και/ή παραχωρουμένων άνωθι οικοπέδων προς τους πιστωτάς (αγοραστάς) τότε η Εταιρεία θα λογίση το κόστος των ρηθέντων οικοπέδων, ως πληρωμήν έναντι του οφειλομένου χρέους της, και το παραμένον υπόλοιπον εντόκως προς 9%

ετησίως από σήμερα θα καταβληθή υπό ταύτης προς τους πιστωτάς.

8. Πάντες οι όροι της παρούσης συμφωνίας είναι ουσιώδεις και ο παραβάτης οιοδήποτε τούτων θα υπόκειται εις νομίμους αποζημιώσεις. 5

9. Η παρούσα συμφωνία εγένετο εις διπλούν."

Το πρακτικό του διοικητικού συμβουλίου ημερομηνίας 20/12/1972, έχει ως εξής: 10

"3. Αποπληρωμή δανείου διά παραχωρήσεως οικοπέδου

Η Πρόεδρος πληροφορεί το Συμβούλιον ότι οι κ.κ. Τάκης Χριστοδούλου, Μαργαρίτα Τ. Παττίχη και Ανδρέας Πεγλιτσής, έχουν παραχωρήσει προς την Εταιρείαν δάνειον συνολικού ποσού ΛΚ23,053 μέρος του οποίου έχει χρησιμοποιηθεί δια την αγοράν του κτήματος του ευρισκομένου εις Ποταμόν Γερμασόγειας υπ' αρ. εγγραφής 19277 το δε υπόλοιπο θα χρησιμοποιηθή διά τον διαχωρισμόν τούτου ως και του κτήματος υπ' αρ. εγγραφής 19256 εις οικοπέδα. 15 20 25

Περαιτέρω αναφέρει ότι το ποσόν τούτο οφείλεται υπό της Εταιρείας προς τους άνωθι πιστωτάς ως ακολούθως:

(α) Προς τον κ. Τάκην Χριστοδούλου £6210.000 30

(β) Προς την κα. Μαργαρίτα Τ. Παττίχη £10747.000

(γ) Προς τον κ. Ανδρέαν Πεγλιτσή £6096.000 35

Προς αποπληρωμήν του ως άνω χρέους προτείνονται τα ακόλουθα:

(α) Όπως υπογραφή Συμβόλαιον (ως το αντίγραφον όπερ κατατέθη ενώπιον του συμβουλίου) δυνάμει του οποίου η Εταιρεία θα παραχωρήση 4 οικοπέδα εις τιμήν κόστους, προς έκαστον, εκ των υπό 40

διαχωρισμόν κτημάτων υπ' αρ. 19277 και 19256 του χωρίου Γερμασόγειας ως ακολούθως:

5 (ι) Προς τον κ. Τάκη Χριστοδούλου τα υπ' αρ. 64, 65, 66, 67.

(ιι) Προς τον κ. Ανδρέα Πεγλιτσή τα υπ' αρ. 57, 61, 62, 63.

10 (ιιι) Κατόπιν καταθέσεως ενώπιον του Συμβουλίου Εγγράφου Εκχωρήσεως των δικαιωμάτων της κας Μαργαρίτας Παττίχη προς τον κόν Τάκη Παττίχην ημερομηνίας 20 Δεκεμβρίου 1972 διά του οποίου εκχωρεί
15 άπαντα τα δικαιώματά της τα απορρέοντα εκ του αγοραπωλητηρίου συμβολαίου ημερομηνίας 20 Δεκεμβρίου 1972 - τα οικόπεδα υπ' αρ. 26, 58, 59 60 θα
20 μεταβιβασθούν εις τον κόν Τάκην Παττίχη.

ως ταύτα φαίνονται επί του Σχεδίου Διαχωρισμού των ως άνω κτημάτων της Εταιρείας.

25 (β) Παν υπόλοιπον θα πληρωθή υπό της Εταιρείας τοις μετρητοίς μετά τον διαχωρισμόν των κτημάτων εις οικόπεδα και τον προσδιορισμόν του κόστους εκάστου οικοπέδου.

30 Ηκολούθησεν συζήτησις επί του θέματος και ακολούθως απεφασίσθη ομοφώνως,

(α) Όπως η ως άνω διευθέτησις εγκριθή και διά του παρόντος εγκρίνεται, και

35 (β) Όπως η κ. Χρυστάλλα Τ. Χριστοδούλου εξουσιοδοτηθή και δια του παρόντος εξουσιοδοτείται όπως υπογράψη πάντα τα αναγκαία έγγραφα και όπως επί τούτων τεθή η σφραγίς της Εταιρείας."

40

Το πρακτικό του διοικητικού συμβουλίου, ημερομηνίας 10 Δεκεμβρίου 1980 έχει ως εξής:

"3. Μεταβίβασις οικοπέδων:

Η Πρόεδρος πληροφορεί το συμβούλιο ότι από της 20.12.1972 η Εταιρεία είχε αναλάβει συγκεκριμένες υποχρεώσεις έναντι των κ.κ. Τάκη Χριστοδούλου, Χριστάκη Παττίχη και Ανδρέα Πεγλιτσή. Αναγιγνώσκει το πρακτικόν ημερ. 20.12.1972 και αναφέρει ότι οι κ.κ. Τάκης Χριστοδούλου, Χριστάκης Παττίχη και Ανδρέας Πεγλιτσή έχουν εκπληρώσει τις δικές τους υποχρεώσεις. Αυτό που απομένει είναι η Εταιρεία να εκπληρώσει αυτά που ανέλαβεν από του 1972.

Κατόπιν ευρείας συζητήσεως, προτάσει της κ. Μαργαρίτας Παττίχη, υποστηριζομένης υπό της κ. Αλίκης Πεγλιτσή ομοφώνως,

ΑΠΟΦΑΣΙΖΕΤΑΙ,

Όπως η Εταιρεία, εις εκπλήρωσιν των όσων ανέλαβεν την 20.12.1972, παραχωρήσει και μεταβιβάσει, και δια του παρόντος παραχωρεί και αποφασίζει να μεταβιβάση, προς τους κάτωθεν τα έναντι του ονόματός των αναγραφόμενα οικόπεδα:

1. Προς τον κ. Τάκην Χριστοδούλου τα υπ' αριθμόν εγγραφής 21457, 21458, 21459, 21460 οικόπεδα εις Γερμασόγειαν.
2. Προς τον Ανδρέαν Πεγλιτσή τα υπ' αριθμόν εγγραφής 21453, 21461, 21462, 21463 οικόπεδα εις Γερμασόγειαν.
3. Προς τον Τάκην Παττίχη τα υπ' αριθμόν εγγραφής 21452, 21454, 21455, 21456 οικόπεδα εις Γερμασόγειαν.

Όπως οι όροι της παραχωρήσεως είναι οι όροι οι οποίοι αναφέρονται εις το πρακτικόν ημερ. 20.12.1972.

Όπως παν υπόλοιπον παραμένον οφειλόμενον προς τους άνωθι πιστωτάς καταβληθή προς αυτούς

όταν και όπως απαιτηθή από τους ως άνω πιστωτάς."

Το έγγραφο εκχωρήσεως των δικαιωμάτων της μετόχου Μαργαρίτας Παττίχη στο σύζυγό της Τάκη Παττίχη, στο
5 οποίο γίνεται αναφορά στο πρακτικό του διοικητικού συμβουλίου της Εταιρείας με ημερομηνία 20 Δεκεμβρίου 1972 που παραθέτω πιο πάνω, δεν ήταν ενώπιον του Εφόρου κατά το χρόνο της μελέτης και λήψης των επιδικίων αποφάσεων γιατί, αφ' ενός, η Εταιρεία δεν το είχε
10 υποβάλει στον Έφορο μαζί με τα άλλα δικαιολογητικά της και, αφ' ετέρου, η ύπαρξή του δεν αποκαλύφθηκε σαν αποτέλεσμα της έρευνας που ο Έφορος είχε διεξαγάγει στο κτηματολόγιο όπου είχε κατατεθεί στις 17/12/1980 για τους σκοπούς της μεταβίβασης των επιδικίων οικοπέδων από την
15 Εταιρεία στο όνομα των αγοραστών. Το γεγονός ότι ο Έφορος δεν είχε ενώπιόν του το εκχωρητήριο αυτό έγγραφο κατά τη λήψη της επίδικης απόφασης απετέλεσε αντικείμενο συζήτησης αναφορικά με την επάρκεια της διεξαχθείσας έρευνας και/ή της υποχρέωσης των Αιτητών
20 επί του προκειμένου. Θα αναφερθώ αργότερα, αν χρειαστεί, στα επιχειρήματα που προβλήθηκαν πάνω στο θέμα αυτό από τους ευπαιδευτούς δικηγόρους των δύο πλευρών. Γεγονός παραμένει ότι δε λήφθηκε υπόψη κατά τη διαδικασία έκδοσης των επίδικων φορολογίων.

25

Τα 12 οικόπεδα μεταβιβάστηκαν από την Εταιρεία στο όνομα των αγοραστών στις 17 Δεκεμβρίου 1980, σύμφωνα με το πωλητήριο συμβόλαιο και το εκχωρητήριο έγγραφο τα οποία κατατέθηκαν στο κτηματολόγιο την ίδια μέρα. Το
30 Κτηματολόγιο δεν αμφισβήτησε τη γνησιότητα του πωλητηρίου συμβολαίου. Όμως, δεν αποδέχτηκε τη δηλωθείσα τιμή πώλησεως για σκοπούς υπολογισμού των πληρωτέων δικαιωμάτων μεταβίβασεως τα οποία υπολόγισε και εισέπραξε με βάση εκτίμηση που έκαμε της αγοραίας αξίας τους κατά την ημέρα διάθεσής τους βάσει του πωλητηρίου συμβολαίου, δηλαδή στις 20 Δεκεμβρίου 1972 και όχι κατά την ημέρα της μεταβίβασής τους στο όνομα των αγοραστών. Το Κτηματολόγιο είχε τότε εκτιμήσει την αγοραία αξία κάθε οικοπέδου σε £2200.

40

Σε αντίθεση με τις περιπτώσεις πώλησης άλλων οικοπέδων σε ξένους αγοραστές, στην περίπτωση της επίδικης πώλησης των 12 οικοπέδων η χρέωση στα βιβλία

της Εταιρείας έγινε για πρώτη φορά κατά την ημέρα της μεταβίβασής τους, δηλαδή στις 17 Δεκεμβρίου 1980, ενώ μέχρι την ημέρα εκείνη οι αγοραστές των 12 οικοπέδων παρουσιάζονταν από την Εταιρεία ως πιστωτές.

5

Τελικά ο Έφορος αποφάσισε, με βάση όλα τα ενώπιόν του στοιχεία, να λογίσει ως τιμή πώλησεως των 12 οικοπέδων την τρέχουσα αγοραία αξία τους κατά τη 17η Δεκεμβρίου 1980. Επακόλουθο της απόφασής του ήταν να προβεί σε αναθεώρηση του προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος της Εταιρείας για τους σκοπούς υπολογισμού τόσο του πληρωτέου φόρου εισοδήματος όσο και της πληρωτέας έκτακτης εισφοράς για το έτος 1980.

15

Με την απόφασή του αυτή ο έφορος έχει φορολογήσει την Εταιρεία με βάση ότι κατά το 1980 είχε κέρδος £146,799 που υπολογίστηκε ως εξής:

Αγοραία αξία 12 οικοπέδων κατά την 17/12/1980 προς £15,000 το καθένα	£180,000	20
Μείον: Κόστος των 12 οικοπέδων προς £1,139 το καθένα	<u>£ 13,668</u>	25
Κέρδος από την πώληση	£166,332	
Πλέον: Κέρδος που δηλώθηκε στους λογαριασμούς	<u>£ 16,184</u>	30
Σύνολο	£182,516	
Μείον: Πρόσθετο ποσό έκτακτης εισφοράς επί του κέρδους £166,332	<u>£ 35,717</u>	35
Φορολογητέο κέρδος όπως έχει αναθεωρηθεί ..	£146,799	

Με βάση το πιο πάνω φορολογητέο κέρδος ο Έφορος προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων τελικών φορολογιών τόσο για το φόρο εισοδήματος όσο και για την έκτακτη εισφορά. Η αιτιολογία της απόφασης του βρίσκεται στην επιστολή του ημερομηνίας 22

Σεπτεμβρίου 1988 την οποία απέστειλε στους ελεγκτές της Εταιρείας και στην οποία αναφέρονται τα εξής:

5 "Αναφέρομαι στους λογαριασμούς της πιο πάνω εταιρείας για το έτος 1980, την επιστολή σας με ημερομηνία 26 Νοεμβρίου, 1986, και τις διάφορες διαβουλεύσεις που είχε ο υμέτερος Λευτέρης Χ"Ζαχαρία με τον Φοροθέτη που έχει εξετάσει τους λογαριασμούς.

10

2. Μετά από προσεκτική εξέταση του θέματος που αφορά την πώληση των δώδεκα οικοπέδων στους κ.κ. Τάκη Χριστοδούλου, Ανδρέα Πεγλιτσή και Τάκη Παττίχη, έχω αποφασίσει να λογίσω ως τιμή πωλήσεως των οικοπέδων την τρέχουσα αγοραία αξία κατά τον χρόνο που έγινε η χρέωση στα βιβλία της εταιρείας, ήτοι κατά την 17η Δεκεμβρίου, 1980. Η απόφασή μου έχει ληφθεί με βάση το Άρθρο 36(1) των Περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων του 1978-79 για τους πιο κάτω λόγους:

20

(α) Οι αγοραστές είναι σύζυγοι των συμβούλων και κυρίως μετόχων της εταιρείας και ως εκ τούτου έχουν την ευχέρεια να λογίσουν στα βιβλία της εταιρείας οποιοδήποτε ποσό προς αμοιβαίο όφελος της ίδιας οικογένειάς τους.

25

(β) Τα συμβόλαια που έχουν προσκομισθεί δεν έχουν γίνει δεκτά λόγω των στενών σχέσεων μεταξύ των συμβαλλομένων μερών αφ' ενός και λόγω της μη καταχωρήσεως εν καιρώ των σχετικών πράξεων στα βιβλία της εταιρείας αφ' ετέρου.

30

(γ) Οι αγοραστές παρουσιάζονται ως πιστωτές της εταιρείας κατά τα προηγούμενα έτη και δεν έχει γίνει οποιαδήποτε μεταφορά έναντι της τιμής αγοράς των οικοπέδων μέχρι το έτος 1980, πράγμα το οποίο δεν θα συνέβαινε αν οι συναλλαγές εγένοντο μεταξύ ανεξάρτητων προσώπων σε περίπτωση υπάρξεως χρεωστικών και πιστωτικών υπολοίπων και ιδιαίτερα αν τα

40

χρεωστικά υπόλοιπα ήσαν άτοκα.

3. Με βάση τα πιο πάνω έχω προβεί σε αναθεώρηση του προσδιορισμού φορολογητέου εισοδήματος που έχετε υποβάλει, όπως αναφέρεται στην επισυναπτόμενη κατάσταση. 5

4. Ο προσδιορισμός φορολογητέου εισοδήματος για έκτακτη εισφορά έχει επίσης τροποποιηθεί με την προσθήκη του πρόσθετου κέρδους από την πώληση οικοπέδων, όπως αναφέρεται στην επισυναπτόμενη κατάσταση. 10

5. Αντίγραφο της παρούσας επιστολής αποστέλλεται στην πελάτιδά σας εταιρεία ομού με Ειδοποίηση Επιβολής Φορολογίας για το φορολογικό έτος 1980 και Ειδοποιήσεις Επιβολής Έκτακτης Εισφοράς για τις τέσσερις τριμηνίες του έτους 1980. Σε περίπτωση που η εταιρεία θεωρεί εαυτήν αδικημένη με την απόφασή μου, έχει δικαίωμα να καταχωρήσει προσφυγή στο Ανώτατο Δικαστήριο σε 75 μέρες." 20

Όπως ρητά αναφέρεται στη πιο πάνω επιστολή, η απόφαση του Εφόρου λήφθηκε με βάση το άρθρο 36(1). Το άρθρο αυτό αριθμήθηκε με το Νόμο 4/78 ως άρθρο 30, αναριθμήθηκε με το Νόμο 42/79 (11/5/1979) ως άρθρο 36 και με το Νόμο 164/87 (10/7/1987) ως άρθρο 33 των περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων του 1978-79 το οποίο προνοεί τα εξής: 25

"36(1) Οσάκις ο Διευθυντής κρίνει ότι αναφορικώς προς φορολογικόν τι έτος το αντικείμενον φόρου οιουδήποτε προσώπου μειούται εκ πράξεων αίτινες, κατά την γνώμην αυτού, δεν είναι γνήσιαι ή είναι εικονικαί, δύναται να αγνοήση οιοανδήποτε τοιαύτην πράξιν και να φορολογήση τα ενδιαφερόμενα πρόσωπα επί του ορθού αντικειμένου φόρου." 30

Η προσφυγή της Εταιρείας έναντίον των πιο πάνω φορολογικών καταχωρήθηκε στις 3 Δεκεμβρίου 1988, βασίζεται δε πάνω στα ακόλουθα νομικά σημεία: 40

5 "1. Η Αιτήτρια Εταιρεία (που στο εξής θα αναφέρεται ως 'η Εταιρεία') ισχυρίζεται ότι η πώληση από την Εταιρεία προς τους Τάκη Χριστοδουλου, Ανδρέα Πεγλιτσή και Τάκη Παττίχη το 1972 των 12 Οικοπέδων της Εταιρείας σε τιμή κόστους όπως συμφωνήθηκε μεταξύ της Εταιρείας και των Αγοραστών αυτών ήταν πράξη γνήσια και όχι εικονική και συνεπώς εσφαλμένα ο Καθ' ου η Αίτηση την αγνόησε.

10

15 2. Η πιο πάνω πράξη είχε εμπορικό ή επιχειρηματικό σκοπό άλλο από την αποφυγή φορολογικής ευθύνης και συνεπώς δεν ήταν πράξη που μπορούσε να θεωρηθεί ως μη γνήσια ή εικονική δυνάμει του άρθρου 33(1) (όπως αναριθμίστηκε) των περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων, 1978-1987.

20 3. Ο Καθ' ου η Αίτηση δεν είχε λόγους ή εύλογο λόγο ή αιτία που να δικαιολογεί την εκ μέρους του αγνόηση του πωλητηρίου εγγράφου ημερομηνίας 20 Δεκεμβρίου 1972 μεταξύ της Εταιρείας και των Τάκη Χριστοδούλου, Αντρέα Πεγλιτσή, και Μαργαρίτας Παττίχη (που αργότερα εκχώρισε τα δικαιώματά της στο σύζυγό της Τάκη Παττίχη) ημερομηνίας 20 25 Δεκεμβρίου 1972 ως και τα πρακτικά της Εταιρείας ημερομηνίας 20 Δεκεμβρίου 1972 και 10 Δεκεμβρίου 1980 και η εκ μέρους του παραγνώριση των πιο πάνω εγγράφων και/ή η εκ μέρους του θεώρησή τους ως μη γνησίων και/ή ως εικονικών πράξεων ήταν υπό τις 30 περιστάσεις και υπό το φως των γεγονότων στην υπόθεση αυτή αυθαίρετη και/ή παράλογη και/ή αδικαιολόγητη.

35 4. Η απόφαση του Καθ' ου η Αίτηση να λογίσει ως τιμή πώλησεως των πιο πάνω αναφερομένων οικοπέδων στην τρέχουσα αγοραία αξία τους κατά το χρόνο που έγινε η χρέωση στα βιβλία της Εταιρείας δηλ. την 17/12/1980 αντί στην πραγματική αξία που αγοράστηκαν, δηλαδή σε τιμή κόστους, είναι αντίθετη 40 προς τις πρόνοιες του άρθρου 33(1) των περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων, 1978-1987 και/ή ελήφθη καθ' υπέρβαση και/ή κατάχρηση εξουσιών.

ΔΕΠΤΟΜΕΡΕΙΕΣ

(α) Ο καθ' ου η Αίτηση δεν ήταν δικαιολογημένος να θεωρήσει τη συμφωνία μεταξύ της Εταιρείας και των Αγοραστών των οικοπέδων ως μη γνήσια και/ή ως εικονική πράξη και να την αγνοήσει παίρνοντας ως το τίμημα πωλήσεως των οικοπέδων την τρέχουσα αγοραία αξία τους κατά το έτος 1980 αντί το πραγματικό συμφωνηθέν τίμημα πωλήσεως. 5 10

(β) Οι λόγοι που επρόβαλε ο Καθ' ου η Αίτηση για την πιο πάνω απόφασή του στην επιστολή του ημερομηνίας 22/9/1988 δεν είναι αρκετοί ή ικανοποιητικοί και/ή δεν δικαιολογούν και/ή δεν αποτελούν επαρκή και/ή σωστή και/ή εύλογη αιτιολόγηση της απόφασής του αυτής. 15

(γ) Το Κτηματολόγιο Λεμεσού στον υπολογισμό των μεταβιβαστικών δικαιωμάτων δέχτηκε το Πωλητήριο Έγγραφο ημερομηνίας 20.12.1972 και υπολόγισε Λ.Κ.11,000 ως την αξία των τεσσάρων οικοπέδων του καθενός από τους τρεις αγοραστές για σκοπούς μεταβίβασης - δηλαδή δέχτηκε την αγοραία αξία τους στο έτος 1972 που έγινε η συμφωνία, και έτσι επέβαλε μεταβιβαστικά εκ Λ.Κ.441 στον κάθε αγοραστή (Λ.Κ.11,000 χ 4%= Λ.Κ.440+1). 20 25

(δ) Το πραγματικό κόστος των δώδεκα οικοπέδων που πουλήθηκαν και μεταβιβάστικαν στους τρεις αγοραστές ήταν Λ.Κ.1,139 το καθένα, δηλ. Λ.Κ.13,668 και τα δώδεκα οικόπεδα μαζί, και αυτό ήταν το τίμημα πωλήσεως που είχε συμφωνηθεί μεταξύ της Εταιρείας και των Τάκη Χριστοδούλου, Ανδρέα Πεγλιτσή και Μαργαρίτας και/ή Τάκη Παττίχη. 30 35

(ε) Ο Καθ' ου η Αίτηση δεν ήταν δικαιολογημένος να αγνοήσει τα διάφορα έγγραφα που μαρτυρούσαν τη συμφωνία μεταξύ της Εταιρείας και των αγοραστών των οικοπέδων και ειδικότερα το αγοραπωλητήριο έγγραφο και τα πρακτικά της 40

Αιτήτριας Εταιρείας και να καταλήξει στο συμπέρασμα ότι επρόκειτο περί μη γνήσιας και/ή εικονικής πράξης.

5 (στ) Η Εταιρεία θα στηριχθεί επίσης στις παραγράφους (1) μέχρι (3) του Πίνακα αυτού ως και στα γεγονότα που αναφέρονται στον Πίνακα "Γ".

10 (5) Ενόψει των πιο πάνω, τόσον η επιβολή του Φόρου Εισοδήματος όσον και η επιβολή της Έκτακτης Εισφοράς που αναφέρονται στις παραγράφους (1) και (5) του Πίνακα "Α", θα πρέπει να θεωρηθούν και να
15 κηρυχθούν άκυρες και στερημένες οποιουδήποτε αποτελέσματος.

(6) Η επιβολή από τον Καθ' ου η Αίτηση του εκ 10% πρόσθετου φόρου που ανέρχεται στο ποσό των
20 Λ.Κ.5.551.13 είναι αντισυνταγματική και παράνομη ως αντιβαίνουσα στα άρθρα 8, 12.3, 12.4 24, 28, 30 και 35 του Συντάγματος. Κατά την εισήγηση της Εταιρείας, η επιβολή του πρόσθετου αυτού φόρου συνιστά επιβολή
25 ποινής δυσανάλογης προς το υποτιθέμενο αδίκημα και/ή συγκρούεται προς το τεκμήριο της αθωότητας και/ή συνιστά συνεισφορά σε δημόσια βάρη άσχετη με τη δύναμη του πολίτη και/ή είναι καταστρεπτικής ή
30 απαγορευτικής φύσεως και/ή συνιστά ανισότητα έναντι του νόμου και της διοικήσεως και/ή αποστερεί το δικαίωμα του πολίτη να προσφύγει στο Δικαστήριο.

(7) Το άρθρο 26 του περί Βεβαιώσεως και
Εισπράξεως Φόρων Νόμων,^ζ 1978-1987 (όπως αναριθμήθηκε) είναι αντισυνταγματικό και συνεπώς
35 άκυρο και στερημένο οποιουδήποτε αποτελέσματος για τους ίδιους λόγους που αναφέρονται στην πιο πάνω παράγραφο (6)."

Το πρώτο και βασικότερο επίδικο ζήτημα στην παρούσα υπόθεση είναι κατά πόσο η απόφαση του
40 Εφόρου να μην αποδεχτεί το συμβόλαιο, ημερομηνίας 20/12/1972, με το οποίο η Εταιρεία πώλησε στους Τάκη Χριστοδούλου, Μαργαρίτα Παττίχη και Ανδρέα Πεγλιτσή τα επίδικα 12 οικόπεδα σε τιμή κόστους, ούτε

και τα πρακτικά του διοικητικού συμβουλίου της Εταιρείας, ημερομηνίας 20/12/1972 και 10/12/1980, δεόντως υπογεγραμμένα από την πρόεδρό της, με επακόλουθο να αγνοήσει την εν λόγω πώληση ως "μη γνήσια ή εικονική", ήταν εύλογα εφικτή ενέργεια μέσα στα 5
όρια της διακριτικής του ευχέρειας, εν όψει - (α) της πρόνοιας του άρθρου 36(1), ορθά ερμηνευόμενης, και (β) των περιστατικών της παρούσας υπόθεσης. Στην περίπτωση που το Δικαστήριο καταλήξει στο συμπέρασμα 10
ότι ο Έφορος ενήργησε επί του προκειμένου μέσα στα ορθά πλαίσια της διακριτικής του ευχέρειας, το Δικαστήριο θα πρέπει να επεκτείνει τον έλεγχό του στις μετέπειτα ενέργειες του Εφόρου αναφορικά με την εξακρίβωση του ορθού αντικειμένου του φόρου, οι οποίες 15
προσβάλλονται επίσης από την Εταιρεία και αναφορικά με τις οποίες έχουν υποστηριχθεί αντίθετες απόψεις από τους ευπαιδευτούς δικηγόρους των δύο πλευρών.

Πριν εκφράσω τη γνώμη μου σχετικά με την ερμηνεία της υπό κρίση νομοθετικής διάταξης και τη μορφή και 20
έκταση των εξουσιών που παρέχει στον Έφορο, θα ήθελα να επισημάνω ότι, αποκλειομένης της περίπτωσης πλάνης του Εφόρου αναφορικά με το νόμο ή τα πράγματα, ο δικαστικός έλεγχος περιορίζεται στη διαπίστωση της 25
επάρκειας της έρευνας και στον έλεγχο της άσκησης της διακριτικής ευχέρειας του Εφόρου με γνώμονα τα γεγονότα που είχε ενώπιόν του, και δεν επεκτείνεται στην ουσιαστική κρίση της διοίκησης.

Ο κ. Κακογιάννης, εκ μέρους της Εταιρείας, 30
ισχυρίστηκε ότι ο Έφορος ενήργησε στην προκειμένη περίπτωση κάτω από πλάνη αναφορικά με την έκταση των εξουσιών που του παρέχει το άρθρο 36(1). Η 35
εισήγηση του κ. Κακογιάννη είναι ότι, με βάση το άρθρο αυτό, ο Έφορος πρέπει πρώτα απ' όλα να δεχθεί σαν γεγονός την ύπαρξη της πράξης και κατόπιν να 40
εξετάσει κατά πόσο είναι πράγματι εικονική. Στην περίπτωση δε που αποφασίσει ότι η πράξη είναι εικονική, θα πρέπει να αιτιολογήσει την απόφασή του με αναφορά στην ύπαρξη όλων των προϋποθέσεων που 40
η νομολογία, ιδίως η Αγγλική, έχει καθορίσει ως απαραίτητες για τη νόμιμη κήρυξη κάποιας πράξης του φορολογουμένου ως μη γνήσιας ή εικονικής και

δυναμένης, ως εκ τούτου, να αγνοηθεί για σκοπούς καθορισμού του ορθού αντικειμένου του φόρου. Αντί αυτού, λέγει ο κ. Κακογιάννης, ο Έφορος χρησιμοποίησε το άρθρο 36(1) για να αμφισβητήσει το γεγονός ότι η

5 επίδικη γραπτή συμφωνία πώλησης καθώς και τα επίδικα πρακτικά του διοικητικού συμβουλίου της Εταιρείας, έγιναν κατά την ημερομηνία που αναφέρεται στο κείμενό τους ότι έγιναν, δηλαδή στις 20/12/1972. Αυτό ισοδυναμεί με κήρυξη των εγγράφων αυτών ως πλαστών και όχι ως

10 "εικονικών" μέσα στην έννοια και για τους σκοπούς του άρθρου 36(1). Σημαίνει ακόμα ότι οι συμβαλλόμενοι διέπραξαν ποινικά αδικήματα περιλαμβανομένου του αδικήματος της ψευδούς δήλωσης σύμφωνα με το άρθρο 49 των Περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων,

15 εφόσον κατετέθησαν τα έγγραφα αυτά τόσο στον Έφορο όσο και στο Κτηματολόγιο. Το άρθρο 36(1) δεν παρέχει στον Έφορο εξουσία να προβεί σε τέτοιο εύρημα, σύμφωνα με την εισήγηση του κ. Κακογιάννη ο οποίος συμπλήρωσε τη βασική του αυτή εισήγηση λέγοντας ότι η

20 παρούσα υπόθεση δεν είναι υπόθεση στην οποία χωρεί εφαρμογή του άρθρου 36(1) και ότι εκείνο που ενδεχομένως θα μπορούσε να κάμει ο Έφορος, αλλά δεν το έχει κάμει, είναι να αιτιολογήσει την απόφασή του με αναφορά στο δόγμα του νοητού κέρδους που

25 "προσκόμισε" η Εταιρεία σύμφωνα με την Αγγλική υπόθεση *Sharkey v. Wernher* [1955] 3 All E.R. 493. Αμφισβήτησε, εντούτοις, τόσο την εφαρμογή του εν λόγω δόγματος στην Κύπρο και ιδιαίτερα στα γεγονότα της παρούσας υπόθεσης, εν όψει της μεταγενέστερης Αγγλικής

30 υπόθεσης *Jacgilden v. Castle* [1969] 3 All E.R. 1110, καθώς και της πρωτόδικης απόφασης στην υπόθεση *Matossian v. Δημοκρατίας**, όσο και το δικαίωμα του Δικαστηρίου να στηρίξει την προσβαλλόμενη απόφαση με αιτιολογία άλλη από εκείνη που ο Έφορος έχει δώσει.

35

Το κύριο μέρος της πιο πάνω εισήγησης του κ. Κακογιάννη εγείρει δύο ερωτήματα. Το πρώτο είναι κατά

* Προσφυγή αρ. 329/85-24/4/1990, η οποία έχει στο μεταξύ ανατραπεί με την απόφαση της Ολομέλειας ημερομηνίας 14/9/1992 στην Αναθεωρητική Έφεση αρ. 1102 *Δημοκρατία v. Hagop Matossian*.

πόσο ο Έφορος ενήργησε πράγματι κατά τον τρόπο που ισχυρίζεται ο κ. Κακογιάννης. Αν η απάντηση στο πρώτο ερώτημα είναι καταφατική, τότε εγείρεται το δεύτερο ερώτημα, δηλαδή κατά πόσο το άρθρο 36(1) παρέχει στον Έφορο το αναγκαίο έρεισμα για τη συγκεκριμένη αυτή ενέργειά του. 5

Το πρώτο από τα πιο πάνω ερωτήματα πρέπει να απαντηθεί με αναφορά στην συγκεκριμένη αιτιολογία που ο Έφορος έχει ρητά δώσει στις τρεις παραγράφους της επιστολής του ημερομηνίας 22/9/1988 (ανωτέρω), με την οποία συνόδευσε τις προσβαλλόμενες φορολογίες, όπως αυτή δυνατό να συμπληρώνεται από το είδος και το σκοπό της έρευνας που διεξήχθηκε σύμφωνα με το περιεχόμενο του φακέλου της υπόθεσης. Και τούτο γιατί είναι μέσω της αιτιολογίας η οποία δίδεται για την επίδικη πράξη που το ακυρωτικό Δικαστήριο παρακολουθεί βήμα προς βήμα τη διαδικασία παραγωγής των διοικητικών πράξεων και επισημαίνει τις πλημμέλειες που τυχόν διαπράττονται στην πορεία της διαδικασίας αυτής. Η αιτιολογία αποτελεί το κύριο μέσο που διαθέτει ο δικαστής της νομιμότητας για να ελέγξει την πραγματική βάση των διοικητικών πράξεων. Είναι δε χρήσιμο να αναφερθώ επί του προκειμένου στο πιο κάτω απόσπασμα από το βιβλίο "Δίκαιον των Διοικητικών Πράξεων" του Μιχ. Δ. Στασινόπουλου, Ανατύπωση 1982 της έκδοσης 1951, στις σσ. 341 και 342: 10 15 20 25

"Το βάρος της αποδείξεως της υπάρξεως της αιτιολογίας δεν εμπίπτει εις τον προσβάλλοντα την πράξιν, αλλ' εις το εκδόν αυτήν όργανον, υποχρεούμενον όπως θέση υπ' όψιν του δικαστού τα αναγκαία προς απόδειξιν της αιτιολογίας στοιχεία. Κατ' εξαίρεσιν, όμως, η απόδειξις της πλημμελείας της αιτιολογίας εμπίπτει εις τον προσβάλλοντα την πράξιν εις δύο περιπτώσεις, ήτοι: 1) οσάκις ούτος επικαλείται αντικειμενικήν ανακρίβειαν της αιτιολογίας, ήτοι πλάνην περί τα πράγματα, οπότε, κατά τα ανωτέρω αναπτυχθέντα, οφείλει ν'αποδείξη ταύτην και 2) οσάκις προτείνεται κατάχρησις εξουσίας, ήτις ελέγχεται μετ' ιδιαιτέρας περισκέψεως παρά του διοικητικού δικαστού." 30 35 40

Χρήσιμο είναι και το πιο κάτω απόσπασμα από τα Πορίσματα Νομολογίας του Συμβουλίου της Επικρατείας 1929-1959, στις σσ.185 και 186:

5 "Αναπλήρωσις εκ του φακέλλου.

Επί διοικητικής πράξεως αιτιολογητέας, ως εκ της φύσεώς της, δεν είναι απαραίτητον να υπάρξη αιτιολογία εις το σώμα της πράξεως, εφ' όσον η αιτιολογία δεν αξιούται ρητώς υπό του νόμου, αλλά
10 δύναται ν' αναπληρούται εκ των στοιχείων του φακέλλου (πρώτη απόφασις: 775 (30), έκτοτε παγία η νομολογία). Αλλά η εκ του φακέλλου αναπλήρωσις της ελλειπούσης αιτιολογίας δύναται να χωρήση μόνον, εφ'
15 όσον ευθέως και αμέσως προκύπτει τοιαύτη εκ των στοιχείων του φακέλλου, διότι άλλως, το Σ.τ.Ε. θα έπρεπε ν' αναζητήσει και σταθμίση αυτό τα στοιχεία ταύτα, οπότε θα υποκαθίστατο εις την αρμοδιαν διοικητικήν αρχήν εν τη κατ' ουσίαν εκτιμήσει των
20 αποδεικτικών και λοιπών στοιχείων: 267 (45), 1144 (46)."

Η επιβολή στη διοίκηση της υποχρέωσης να αιτιολογεί τις πράξεις της με τις οποίες θίγονται δικαιώματα ή
25 συμφέροντα των διοικουμένων, έχει χαρακτηριστεί* ως μια από τις σημαντικότερες κατακτήσεις του Κράτους Δικαίου, που έχει επιτευχθεί με τη λειτουργία του Ακυρωτικού Δικαστηρίου. Τελειώνοντας όσα θεώρησα αναγκαίο να πω για την αιτιολογία ως μέσον ελέγχου των
30 διοικητικών πράξεων, θα ήθελα να παραθέσω και το πιο κάτω σχετικό απόσπασμα από το βιβλίο "Δίκαιον των Διοικητικών Πράξεων του Μιχ. Δ. Στασινόπουλου, στη σ.341:

35 "Εξαιρουμένης της περιπτώσεως, καθ' ην η αιτιολογία επιτάσσεται υπό του νόμου, οπότε δέον αύτη ν' αποτελή τμήμα του σώματος της πράξεως, η ρητή αιτιολογία φέρει κατ' αρχήν επικουρικών χαρακτήρα, ήτοι δύναται ν' αναπληρωθή εκ των

*Βλ. Ιωάννου Δ. Σαρμά "Η συνταγματική και διοικητική νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, Εκδ. 1990.

συνοδευόντων την πράξιν στοιχείων και εγγράφων, υπό τον όρον ότι ταύτα προϋπήρχον της πράξεως και δεν εδημιουργήθησαν μεταγενεστέρως.

Δικαιολογική βάση της αρχής της αποκρούσεως της μεταγενεστεράς αιτιολογίας είναι ότι ο δικαστής δεν αρκείται εις αιτιολογίαν, δημιουργουμένην εντός της ατμοσφαιρας της διοικητικής καταστάσεως, ήτις προέκλυθεν εκ της εκδόσεως της αναιτιολογήτου πράξεως και της πιθανής εκτελέσεως αυτής, αλλ' επιθυμεί να επαναφέρει το διοικητικόν όργανον εις την προ της εκδόσεως της πράξεως κατάστασιν, ην και μόνην θεωρεί ως συγκεντρούσαν τας προϋποθέσεις ανεπηρεάστου κρίσεως."

Κατόπιν προσεκτικής μελέτης της αιτιολογίας του Εφόρου στην παρούσα υπόθεση, υπό το φως των επιχειρημάτων των διαδίκων, κατέληξα στο συμπέρασμα ότι εκείνο που προβλημάτισε τον Έφορο, αναφορικά με την επίδικη πώληση, αφορούσε την εκτέλεση της γραπτής συμφωνίας πώλησης των 12 οικοπέδων, και συγκεκριμένα κατά πόσο η ημερομηνία συναρμολόγησης και υπογραφής της συμφωνίας ήταν εκείνη που αναφέρεται στο κείμενό της, δηλαδή 20/12/1972, ή στην πραγματικότητα ήταν εκείνη κατά την οποία κατατέθηκε στο Κτηματολόγιο και έγινε η σχετική χρέωση στα βιβλία της Εταιρείας, δηλαδή 17/12/1980. Ότι στο σημείο αυτό ο Έφορος επικέντρωσε την προσοχή του φαίνεται τόσο από τη σημασία που έδωσε στην ημερομηνία χαρτοσήμανσης του συμβολαίου, όσον και από την έλλειψη, κατά τη γνώμη του, στοιχείων που, αφ' ενός να αποδεικνύουν ότι η ημερομηνία 20/12/1972 που αναφέρεται πάνω στο εκχωρητήριο έγγραφο ως ημερομηνία χαρτοσήμανσής του, ήταν η πραγματική και, αφ'ετέρου, να αποκλείουν περίπτωση χαρτοσήμανσής του σε μεταγενέστερο χρόνο. Από όλα τα πιο πάνω προκύπτει ότι ο βασικός λόγος για τον οποίο ο Έφορος δεν αποδέχτηκε το περιεχόμενο του πωλητηρίου συμβολαίου ημερομηνίας 20/12/1972 ήταν η εντύπωση που σχημάτισε ότι, ενώ στην πραγματικότητα η πώληση των 12 οικοπέδων συμφωνήθηκε στις 17/12/1980, η Εταιρεία είχε την ευχέρεια, λόγω της στενής συγγένειας των μετόχων και διευθυντών της με τους αγοραστές των οικοπέδων, να παρουσιάσει ψευδώς την πώληση αυτή

μέσα στο επίδικο συμβόλαιο καθώς και στα πρακτικά του διοικητικού συμβουλίου της, ότι έγινε στις 20/12/1972, προς αμοιβαίο όφελος της οικογένειας. Ο Έφορος δεν φαίνεται να είχε επικεντρώσει την προσοχή του σε

5 οποιοδήποτε άλλο λόγο, όπως π.χ. κατά πόσο η επίδικη πώληση σκόπευε στην εξυπηρέτηση οποιουδήποτε εμπορικού σκοπού, άλλου από το σκοπό της μείωσης του πληρωτέου φόρου.

10 Εν όψει των ανωτέρω, το ερώτημα που τίθεται είναι κατά πόσο το άρθρο 36(1) παρέχει στον Έφορο το αναγκαίο νομικό έρεισμα να ενεργήσει κατά τον τρόπο που περιγράφεται πιο πάνω. Προκύπτει, συνεπώς, θέμα ερμηνείας του άρθρου 36(1) και, κατ' ακολουθία, θέμα

15 καθορισμού της εξωτερικής ακραίας περιμέτρου των εξουσιών που η νομοθετική αυτή διάταξη παρέχει στον Έφορο.

Στην Αγγλία δεν υπάρχει νομοθετική διάταξη

20 αντίστοιχη του άρθρου 36(1), τώρα άρθρο 33(1) των περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων 1987-1991. Υπάρχει, όμως, η αρχή του κοινοδικαίου γνωστή ως "the substance of the matter", δηλαδή, η ουσία του πράγματος, αναφορικά με την οποία ο Άγγλος Δικαστής Λόρδος Rus-

25 sel of Killowen είπε τα εξής στην υπόθεση *I.R. Commissioners v. Westminster (Duke)* [1936] A.C. 1, στη σ.25:

"In all that is meant by the doctrine is that having once

30 ascertained the legal rights of the parties you may disregard mere nomenclature and decide the question of taxability or non-taxability in accordance with the legal rights, well and good. That is what this House did in the case of *Secretary of State in Council of India v Scoble*; that and no more. If, on the other hand, the doctrine

35 means that you may brush aside deeds, disregard the legal rights and liabilities arising under a contract between parties, and decide the question of taxability or non-taxability upon the footing of the rights and liabilities of the parties being different from what in law they are, then

40 I entirely dissent from such a doctrine."

Στην υπόθεση *Furniss (Inspector of Taxes v. Dawson)* [1984] Simon's Tax Cases 153, η Βουλή των Λόρδων

αποφάνθηκε ως εξής:

"Held-(1) If steps inserted in a preordained series of transactions had no commercial or business purpose apart from the avoidance of liability to tax, then those steps should be disregarded for fiscal purposes even if the transactions were intended to achieve a legitimate commercial end (see p.166 f-h, post).

W.T. Ramsay Ltd v. IRC, Eilbeck (Inspector of Taxes v. Rawling [1981] STC 174 and **IRC v. Burmah Oil Co Ltd** [1982] STC 30 applied. **Floor v. Davis (Inspector of Taxes)** [1978] STC at 445 explained.

(2) Whether there existed a preordained series of transactions and whether any steps inserted into them had any commercial or business purpose apart from securing a tax advantage were questions of fact to be found by the commissioners. If the commissioners' findings were inferences drawn from the primary facts, they were nevertheless facts and as such could not be interfered with by the courts unless the inferences could not be justified by the primary facts (see pp 166j, 167 a-c, post).

In the instant case there was a disposal of the shares in the operating companies by the taxpayers in favour of Wood Bastow in consideration of a sum of money paid with the concurrence of the taxpayers to Greenjacket and capital gains tax was payable accordingly. The Crown's appeals would therefore be allowed."

Οι ευπαιδευτοί δικηγόροι των διαδίκων έκαμαν εκτεταμένη αναφορά στην Αγγλική νομολογία αναφορικά με την εν λόγω νομική αρχή. Η εντύπωσή μου είναι ότι οι περιπτώσεις που καλύπτονται από αυτή και τα κριτήρια για την εφαρμογή της άλλοτε περιορίζονται και άλλοτε επεκτείνονται σε κάποιο βαθμό. Αυτό είναι, κατά τη γνώμη μου, αποτέλεσμα της προσπάθειας που οι Άγγλοι δικαστές καταβάλλουν για να προσδιορίσουν κατά τρόπον όσον γίνεται πιο συγκεκριμένο τις προϋποθέσεις εφαρμογής της. Για το λόγο αυτό δε νομίζω ότι οι Αγγλικές αυθεντίες έχουν πάντοτε καθοριστική σημασία στην ερμηνεία της δικής μας συγκεκριμένης νομοθετικής

πρόνοιας του άρθρου 36(1), η ερμηνεία και εφαρμογή της οποίας αποτέλεσε το αντικείμενο εξέτασης σε δύο τουλάχιστο Κυπριακές αποφάσεις που έχω υπόψη μου.

- 5 Η πρώτη απόφαση είναι του Δικαστή Munir στην υπόθεση **Kurt Kingsfield v. The Republic** (1966) 3 C.L.R. 45, στην οποία το Δικαστήριο επεκύρωσε την απόφαση του Εφόρου με την οποία είχε αγνοήσει ως μη γνήσιο ή
10 εικονικό (artificial or fictitious) ένα ενοικιαστήριο συμβόλαιο στο σύνολό του και μέρος σύμβασης για τη δημιουργία συνεταιρισμού, επειδή κάτω από τις συνθήκες της υπόθεσης εκείνης στο σύνολό τους, τα έγγραφα εκείνα είχαν γίνει με μοναδικό σκοπό τη μείωση των φορολογικών υποχρεώσεων του αιτητή. Στις σσ. 56 και 57
15 αναφέρονται τα εξής:

"It is, of course, an undisputed fact that an agreement of partnership was actually signed by the five persons concerned on the 28th February, 1961 (Exhibit 1); and it
20 is also an undisputed fact that the partnership agreement of 1961 was acted upon in the sense that the Applicant had instructed his accountants to prepare the accounts on the basis of the partnership agreement of 1961 and that the accounts so prepared by the accountants were, in accordance with those instructions, actually prepared on the
25 basis of the partnership agreement of 1961. It is also not disputed by Respondent that the partnership agreement of 1961 may well be a perfectly lawful agreement in other respects. Furthermore, from the fact that both the original partnership of the 28th March, 1960, and the variations made to it by the new partnership agreement of
30 1961 were published in the official Gazette of the Republic, it would not be unreasonable to presume that the partnership in question was formed, and the necessary formalities were duly completed, under, and in accordance with, the Partnership and Business Names Law (Cap. 116) and that the partnership in question is a partnership as defined by section 5 of Cap. 116. To that extent, there
35 can be no doubt, in my opinion, that a partnership, which appears to comply with the formalities and requirements of Cap. 116, does generally exist in fact. The question
40 which I have to decide for the purposes of this case, however, is not whether the partnership agreement of 1961,

as a whole, is 'artificial or fictitious' in the sense of section 56(1) of Law 58/61, because it was not the whole of the partnership agreement of 1961 which was disregarded by the Commissioner under section 56(1) of Law 58/61 as being 'artificial or fictitious', but only whether that part of it which gives Susan Kingsfield a 13% share of the profits was properly regarded by the Commissioner as being an 'artificial or fictitious' transaction. On the contrary, cognizance was taken by the Commissioner of the 10% share of Mr. Assodri under the partnership agreement of 1961. Thus, even the commissioner recognized the factual and legal existence of the partnership agreement of 1961 as a whole and only disregarded one particular aspect of it that is to say, Susan Kingsfield's share, for one particular purpose, namely, for the purpose of making the assessment in question. What I have to decide is whether the particular act of the bringing in of the Applicant's daughter, Susan Kingsfield, as a partner and giving her 13% share of the profits, as a result of which the tax payable by the Applicant was reduced, was a transaction regarding which the Commissioner could properly come to the opinion, under section 56(1) of Law 58/61, that it was 'artificial or fictitious' ". 5
10
15
20

Η δεύτερη απόφαση είναι του Δικαστή Στυλιανίδη στην υπόθεση *Georghios Hadjieracles v. The Commissioner of Income Tax* (1984) 3 C.L.R. 604, στην οποία το Δικαστήριο επεκύρωσε την απόφαση του Εφόρου να αγνοήσει το γεγονός ότι το κτήμα που οι αιτητές είχαν στην πραγματικότητα διαπραγματευτεί, αγοράσει και πληρώσει στον πωλητή, είχε μεταβιβαστεί από τον πωλητή κατ' εντολή των αιτητών, στη γριά άπορη μητέρα τους η οποία την ίδια μέρα τους δώρισε και μεταβίβασε στο όνομά τους. Το Δικαστήριο είπε τα εξής στις σσ.611 και 612: 25
30
35

"The respondent is empowered by law to disregard any transaction which, in his opinion, is artificial or fictitious and assess the persons concerned on the proper object of the tax. '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 which was not real, an act wi- 40

5 thout any commercial or business purpose apart from a tax advantage. The primary facts are not in dispute. It is then for the Commissioner to draw the inferences from the primary facts. This Court will interfere with the inference of fact only in a case where it is insupportable on the basis of the primary facts so found after due inquire- (*Furniss (Inspector of Taxes) v. Dawson* and related appeals [1984] S.T.C. 153-167).

10 In my view the decision reached by the respondent was not only reasonably open to him but it is also unasailable. The transaction was a fictitious one; the mother was used as a tool in a preordained series of transactions to mask the fact that the actual purchasers of the two
15 plots were the applicants themselves."

Ενόψει των ανωτέρω, έχω καταλήξει στο συμπέρασμα, υιοθετώντας επί του προκειμένου την εισήγηση του κ. Κακογιάννη, ότι ενώ ο Έφορος λέγει ρητά ότι ενήργησε
20 σύμφωνα με το άρθρο 36(1), στην πραγματικότητα δεν επικέντρωσε την προσοχή του ούτε προέβη σε οποιοδήποτε εύρημα αναφορικά με τις προϋποθέσεις εφαρμογής της εν λόγω νομοθετικής πρόνοιας. Ο πραγματικός λόγος για τον οποίο ο Έφορος απέρριψε τα
25 επίδικα έγγραφα της Εταιρείας βρίσκεται εκτός του γράμματος και του σκοπού του άρθρου 36(1). Έπεται ότι η επίδικη απόφαση πάσχει από πλημμελή αιτιολογία και πλάνη περί το νόμο, δε βρίσκει έρεισμα στο άρθρο 36(1) και έχει ληφθεί καθ' υπέρβαση των εξουσιών του.

30 Κάτω από τις παρούσες περιστάσεις, δεν θεωρώ αναγκαίο να ασχοληθώ με τα άλλα ενδιαφέροντα θέματα που εγείρονται στην υπόθεση αυτή, περιλαμβανομένης της ορθότητας της ενέργειας του Εφόρου να προσδιορίσει το
35 αντικείμενο του φόρου με βάση την αγοραία αξία των οικοπέδων, για την οποία εν πάση περιπτώσει δε δίδει οποιαδήποτε αιτιολογία ή εξήγηση. Θα μπορούσα ίσως να παρατηρήσω επί του προκειμένου ότι με την απόφαση της Ολομέλειας στην Αναθεωρητική Έφεση αρ. 1102
40 *Δημοκρατία v. Hagop Matossian*, έχει καθιερωθεί η εφαρμογή στην Κύπρο της αρχής που υιοθετήθηκε στην *Sharkey v. Wernher* (ανωτέρω), σύμφωνα με την οποία στις περιπτώσεις όπου το επίμετρο της επιχείρησης είναι

τα δεδηλωμένα έσοδα και έξοδα, επιτρέπεται η φορολογία νοητών κερδών τα οποία προκύπτουν από τη διάθεση διά δωρεάς στοιχείων εμπορικού αποθεματικού τα οποία κοστολογούνται με βάση την αγοραία αξία τους κατά την ημέρα της διάθεσής τους. Εναπόκειται στον Έφορο, κατά την επανεξέταση της υπόθεσης, να αποφασίσει κατά πόσον η πιο πάνω αρχή έχει εφαρμογή στα γεγονότα της παρούσας υπόθεσης, εν όψει του γεγονότος ότι η διάθεση των επίδικων οικοπέδων έγινε όχι δια δωρεάς αλλά διά πωλήσεως σε τιμή, βέβαια, κόστους, ή κατά πόσο μπορεί, με βάση οποιαδήποτε άλλη νομική αρχή ή νομοθετική διάταξη, να μην αποδεχτεί το αντάλλαγμα της πώλησης όπως έχει συμφωνηθεί, ως ανεπαρκές, και να προχωρήσει στον καθορισμό, για σκοπούς φορολογίας, οποιουδήποτε μεγαλύτερου ποσού.

Παρά το γεγονός ότι το ζήτημα είναι πλέον ακαδημαϊκό, θεωρώ χρήσιμο να ασχοληθώ σε συντομία με τον ισχυρισμό του κ. Κακογιάννη ότι η πρόνοια του άρθρου 29(1)* των περι Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων 1978-1979 (εισήχθηκε με το άρθρο 2 του Νόμου αρ. 42/79 και αναριθμήθηκε σε άρθρο 29 με το Νόμο 164/87) παραβιάζει τα άρθρα 8, 12.3, 12.4, 24, 28, 30 και 35 του Συντάγματος. Υπό το φως των αυθεντιών *Loizou v. Sewage Board of Nicosia* (1988) 1 C.L.R. 122, *Uni*

"29(1) Οσάκις δι' εν έτος το αντικείμενον φόρου, ως τούτο έχει υπολογισθή συμφώνως προς τας διατάξεις του παρόντος Μέρους, είναι χαμηλότερον των τριών τετάρτων του αντικειμένου του φόρου, ως τούτο θα έχη τελικώς εξακριβωθή, το πρόσωπον τούτο υπόκειται, επιπροσθέτως προς το ποσόν του κανονικού φόρου, εις πληρωμήν ποσού ίσου προς το εν δέκατον της διαφοράς μεταξύ του ποσού του φόρου ως τούτο έχει τελικώς εξακριβωθή και του ποσού του προσωρινού φόρου του πληρωτέου ή πληρωθέντος συμφώνως προς τας διατάξεις του παρόντος Μέρους:

Νοείται ότι αι διατάξεις του παρόντος εδαφίου δεν εφαρμόζονται εις περιπτώσιν καθ' ην πρόσωπόν τι αμφισβητεί επί Δικαστηρίω την εις αυτό επιβληθείσαν φορολογίαν επί νομικού σημείου μη εισέτι αποφασισθέντος."

cars Ltd v. Δημοκρατίας (Προσφυγή 954/89 και 955/89 - 31/1/1991), *Απόστολος Σωτηρίου Λτδ v. Δημοκρατίας* (Προσφυγή 456/86 - 13/2/1991), *Διευθυντής Υπηρεσιών Κοινωνικών Ασφαλίσεων v. Θρασύβουλου Γεωργιάδη* (1988) 2 C.L.R. 74, και *Θράσος Γεωργιάδης v. Διευθυντή Τμήματος Κοινωνικών Ασφαλίσεων* (1989) 2 Α.Α.Δ. 367, κρίνω ότι η επιβολή της επίδικης πρόσθετης επιβάρυνσης δεν παραβιάζει οποιαδήποτε από τις συνταγματικές διατάξεις που επικαλείται ο κ. Κακογιάννης.

10

Για τους λόγους που έχω εκθέσει πιο πάνω, η προσφυγή επιτυγχάνει και οι προσβαλλόμενες φορολογίες ακυρώνονται. Λόγω του ιδιαίτερου ενδιαφέροντος των νομικών ζητημάτων που έχουν εγερθεί στην παρούσα υπόθεση, δεν εκδίδω οποιαδήποτε διαταγή αναφορικά με τα έξοδα.

15

Η επίδικη απόφαση ακυρώνεται χωρίς έξοδα.