

14 Φεβρουαρίου, 1992

[ΣΤΥΛΙΑΝΙΔΗΣ, Δ/στής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

ΑΝΔΡΕΑΣ ΠΕΤΡΙΔΗΣ,

Αιτητής,

v.

ΥΠΟΥΡΓΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΩΝ,

Καθ' ων η αίτηση.

(Υπόθεση Αρ. 170/91).

5 Φορολογία — Φορολογία Κεφαλαιουχικών Κερδών — Εικονικές
Πράξεις — Οι περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμοι του
1978 έως 1989 — Άρθρο 33(1) — Περιεχόμενο ρύθμισης και
ερμηνεία από τη νομολογία — Εφαρμογή στα συγκεκριμένα
γεγονότα.

10 Διοικητικό Δίκαιο — Γενικές Αρχές — Το δικαίωμα ακρόασης —
Είναι δικαίωμα δημοσίου δικαίου — Ο γενικός κανόνας — Το
δικαίωμα ακρόασης στο διοικητικό δίκαιο δεν ασκείται κατ' ανάγκη
προφορικώς — Ικανοποιείται και με γραπτή παράσταση.

15 Αναθεωρητική Δικαιοδοσία — Δικαστικός Έλεγχος — Επέμβαση
Δικαστηρίου — Το δικάζον Δικαστήριο δεν είναι δικαστήριο ουσίας
αλλά ακυρωτικό — Δεν υπεισέρχεται σε τεχνικά θέματα —
Περίπτωση εξώφθαλμων πραγματικών διαφορών σε εκτιμήσεις
ακινήτων.

20 Ο αιτητής ζήτησε με την προσφυγή την ακύρωση της απόφασης
του Διευθυντή Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων σχετικά με τη
φορολογία κεφαλαιουχικών κερδών που του επέβαλε για τη διάθεση
του ενός δευτέρου χωραφιού του στον Άγιο Τύχωνα. Κρίσιμη
απέβη η διαπίστωση της εικονικότητας από το Διευθυντή ορισμένων
εκποιήσεων του αιτητή και η αντιμετώπισή της στα πλαίσια της
25 διαδικασίας, καθώς και η βαρύτητα των εκατέρωθεν εκτιμήσεων της
αξίας, στα κρίρια χρονικά σημεία, του επίδικου ακινήτου.

Το Ανώτατο Δικαστήριο, απορρίπτοντας την προσφυγή, αποφάσισε ότι:

1. Τα γεγονότα στα οποία βασίστηκε ο Διευθυντής είναι αδιαμφισβήτητα. 5

Με βάση τα πρωτογενή γεγονότα η απόφαση του Διευθυντή, ότι η πράξη της δωρεάς δεν ήταν γνήσια αλλά εικονική με σκοπό τη μείωση του φορολογητέου κέρδους κατά £20,000 - £5,000 για κάθε δωρεοδόχο εγγεγραμμένο ιδιοκτήτη του ακινήτου που διαθέτηκε - όχι μόνο είναι εύλογα επιτρεπτή με το νόημα ότι σε αυτή μπορούσε να καταλήξει ένα λογικό πρόσωπο ανεξάρτητα αν ένα άλλο λογικό πρόσωπο πιθανό να κατέληγε σε άλλη απόφαση, αλλά η μόνη απόφαση που μπορούσε να καταλήξει ένα λογικό πρόσωπο. 10
15

Η έρευνα του Διευθυντή ήταν ενδελεχής, σε βάθος και πλήρης. Αυτό είναι πρόδηλο από το φάκελο της Διοίκησης τον οποίο το Δικαστήριο διηγήθηκε με πολλή προσοχή. 20

2. Το δικαίωμα ακρόασης του διοικουμένου στη διαδικασία έκδοσης πράξης που τον απειλεί είναι δικαίωμα δημοσίου δικαίου. Έχει αναγνωριστεί σαν γενικός κανόνας ότι ένα πρόσωπο του οποίου τα οικονομικά συμφέροντα επηρεάζονται από απόφαση που λαμβάνεται από δημόσια αρχή πρέπει να έχει την ευκαιρία να κάμει γνωστή την άποψή του στην αρχή αυτή. 25

Το δικαίωμα ακρόασης στο Διοικητικό Δίκαιο δεν ασκείται, κατά ανάγκη, με προφορική ακρόαση. Γραπτή παράσταση ικανοποιεί τούτο. 30

Στον αιτητή παρασχέθηκε η ευκαιρία.

Το γεγονός ότι ο αρμόδιος λειτουργός απουσίαζε σε δεδομένη ημερομηνία δεν θεμελιώνει τον ισχυρισμό του αιτητή ότι στερήθηκε του δικαιώματος να θέσει την υπόθεσή του ενώπιον της Διοίκησης. 35

3. Αναφορικά με την αγοραία αξία στις δύο ουσιώδεις ημερομηνίες το θέμα διέπεται από το νόμο που ίσχυε τότε. 40

Ο Διευθυντής είχε εξουσία και καθήκον να διακριβώσει το προϊόν διάθεσης, ποσό το οποίο η ιδιοκτησία θα απέφερε αν επωλείτο στην ελεύθερη αγορά, όπως προνοούσε το 45

4 Α.Α.Δ. Πετρίδης ν. Υπ. Οικονομικών κ.α.

5 Άρθρο 9(1), ανεξάρτητα αν υπήρχε πώληση ή όχι και δεν δεσμευόταν από το τίμημα πώλησης. (Βλ. *Μαρούλλα Χρ. Γιαννουλά ν. Κυπριακής Δημοκρατίας, Angele Mazmanian ν. Δημοκρατίας*). Ο Διευθυντής έχει την ίδια εξουσία και καθήκον για την αγοραία αξία στην καθορισμένη από το νόμο ημερομηνία 27 Ιουνίου, 1978.

10 4. Το Δικαστήριο δεν υπεισέρχεται στα τεχνικά θέματα. Δεν είναι Δικαστήριο ουσίας αλλά ακυρωτικό Δικαστήριο. Όμως υπάρχουν οι εξώφθαλμες πραγματικές διαφορές, οι οποίες από μόνες τους οδήγησαν στη διαφορετική εκτίμηση την οποία δε δέχθηκε ο Διευθυντής και ορθά στηρίχτηκε στην έκθεση Ματέα.

15 *Η προσφυγή απορρίπτεται χωρίς έξοδα.*

Αναφερόμενες υποθέσεις:

20 *HjiEractis and Another ν. Republic (1984) 3 C.L.R. 604·*

Ιωνίδης ν. Δημοκρατίας (1991) 3 Α.Α.Δ. 508·

Γιάννουλα ν. Δημοκρατίας (1989) 3(B) Α.Α.Δ. 241·

25 *Mazmanian ν. Δημοκρατίας και Άλλου (1989) 3(E) Α.Α.Δ. 3361·*

Προσφυγή.

30 Προσφυγή εναντίον της απόφασης των καθ' ων η αίτηση να επιβάλουν στον αιτητή φορολογία κεφαλαιουχικών κερδών για τη διάθεση 1/2 μεριδίου χωραφιού στον Άγιο Τύχωνα.

35 *Β. Βασιλειάδης, για τον αιτητή.*

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

40 *Cur. adv. vult.*

Ο Δικαστής κ. Στυλιανίδης ανάγνωσε την ακόλουθη απόφαση.

ΣΤΥΛΙΑΝΙΔΗΣ, Δ.: Ο αιτητής με την προσφυγή αυτή

ζητά την ακύρωση της απόφασης του Διευθυντή Εσωτερικών Προσόδων, (ο "Διευθυντής"), αναφορικά με τη φορολογία κεφαλαιουχικών κερδών αριθμός 820002 για τη διάθεση του ενός δευτέρου μεριδίου χωραφιού εις Άγιο Τύχωνα, αριθμός τίτλου 8269, Φύλλο/Σχέδιο LIV/45, Τεμάχιο 97/1. 5

Ο αιτητής απέκτησε ολόκληρο το πιο πάνω τεμάχιο ακίνητης ιδιοκτησίας το 1960. 10

Στις 21 Ιουλίου, 1982, ύστερα από διαπραγματεύσεις, με γραπτή συμφωνία πωλήθηκε το ένα δεύτερο μερίδιο στην εταιρεία Chr. Karaolis Developments Ltd. Το τίμημα πώλησης καθορίζεται στο έγγραφο £90,000, αλλά ο αγοραστής αντί πληρωμής του συμφωνηθέντος ποσού των £90,000 ανέλαβε την υποχρέωση όπως επί του μεριδίου του κτήματος του Πωλητού προμηθεύσει τα υλικά και ανεγείρει τετραόροφο κτίριο με ανελκυστήρα, ακάλυπτους και καλυμμένους χώρους στάθμευσης και άλλους χώρους και κατασκευάσει βιολογικό σύστημα επεξεργασίας των λυμάτων, όλα σύμφωνα με τα σχέδια και τους τεχνικούς όρους που ετοιμάσθηκαν από τον αρχιτέκτονα κ. Α. Ψυλλίδη. Η επίβλεψη της εκτέλεσης του έργου θα γινόταν από τον ίδιο αρχιτέκτονα. Τα σχέδια μονογραφήθηκαν από τους συμβαλλόμενους και επισυνάφθηκαν στη συμφωνία. 15 20 25

Στο συμφωνητικό έγγραφο αναφέρονται οι Ανδρέας Πετρίδης, Ηρούλα Ανδρέα Πετρίδη, Μαργαρίτα Γεωργίου Παπά, Χριστάκης Ανδρέα Πετρίδης και Πέτρος Ανδρέα Πετρίδης ως πωλητές, αλλά αυτό υπογράφηκε από τον αιτητή μόνο με την προσωπική του ιδιότητα. 30

Την ίδια ημέρα 21 Ιουλίου, 1982, ο αιτητής με δήλωση δωρεάς Δ3821/82 μεταβίβασε στη σύζυγο και τα τρία παιδιά του ανά ένα πέμπτο μερίδιο του οικοπέδου. 35

Στις 2 Σεπτεμβρίου, 1988, τα πέντε πρόσωπα της οικογένειας του αιτητή - αιτητής, σύζυγος και τα τρία παιδιά - με Δ.Π.5146/88 μεταβίβασαν το ένα δεύτερο μερίδιο στους αγοραστές. Τίμημα πώλησεως δηλώθηκε £90,000, που έγινε δεκτό από το Κτηματολόγιο και τα δικαιώματα υπολογίστηκαν με βάση το ποσό τούτο. 40

Δεν υποβλήθηκε δήλωση διάθεσης ακίνητης ιδιοκτησίας όπως προνοεί το Άρθρο 12 του περί Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμου του 1980, (Αριθμός 52/80).

5 Στις 2 Φεβρουαρίου, 1990, ο Διευθυντής, αφού ερευνήσε και μελέτησε την υπόθεση, έστειλε στον αιτητή την παρακάτω επιστολή:-

10 "Εσωκλείω Ειδοποίηση Επιβολής Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών για τη διάθεση του 1/2 μεριδίου της ακίνητης περιουσίας σας με αριθμό εγγραφής 8269 στον Άγιο Τύχωνα, Λεμεσού, που έγινε στην 21/7/82.

15 2. Σας πληροφορώ ότι έχω αποφασίσει να θεωρήσω ότι η διάθεση του 1/2 μεριδίου της εν λόγω περιουσίας έχει γίνει από εσάς προσωπικά και όχι από εσάς, τη σύζυγο και τα τρία τέκνα σας αφού έχω θεωρήσει ότι η δωρεά των 4/5 μεριδίων του εν λόγω κτήματος προς τη
20 σύζυγο και τα τέκνα σας έχει γίνει με κύριο σκοπό την μείωση του ποσού του πληρωτέου φόρου. Η απόφασή μου έχει ληφθεί με βάση τα Άρθρα 3 και 33(1) των Περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων του 1978-
25 1989 για τους πιο κάτω λόγους:-

30 (α) Οι διαπραγματεύσεις και η συμφωνία για την πώληση του 1/2 μεριδίου του εν λόγω κτήματος προς την εταιρεία Chr. Karaolis Development Ltd., έχουν γίνει ουσιαστικά πριν τον χρόνο που έγινε η δωρεά στο Κτηματολόγιο προς την σύζυγο και τα τέκνα σας κατά την 21/7/82.

35 (β) Η δωρεά που έγινε με την δήλωση Δ.3821/82 στην 21/7/82 είχε γίνει την ίδια ημερομηνία κατά την οποία είχε υπογραφεί και η σύμβαση πώλησης.

40 (γ) Με την μεταβίβαση των 4/5 μεριδίων στη σύζυγο και τα τέκνα σας έχει γίνει προσπάθεια για την αποφυγή φόρου σε ποσό £5000 που θα edικαιούτο απαλλαγής κάθε ένας των τεσσάρων δωρεοδόχων αντί μόνο £5000 που δικαιούστε εσείς προσωπικά.

(δ) Η σύμβαση πώλησης έχει υπογραφεί μόνο από εσάς προσωπικά στην 21/7/82 και δεν φέρει τις υπογραφές της συζύγου και των τριών τέκνων σας, πράγμα που φανερώνει ότι η σύζυγος και τα τέκνα σας δεν ήταν παρόντες κατά τον χρόνο της υπογραφής του συμβολαίου πώλησης ή/και κατά τον χρόνο που έγιναν οι διαπραγματεύσεις". 5

Στην Ειδοποίηση Επιβολής Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών η αγοραία αξία στις 27 Ιουνίου, 1978 και 21 Ιουλίου, 1982, καθορίζεται £47,000 και £107,000 αντίστοιχα. 10

Ο φόρος κεφαλαιουχικών κερδών που επιβλήθηκε είναι £11,000. 15

Στις 22 Μαρτίου, 1990, ο αιτητής υπέβαλε ένσταση μέσω του δικηγόρου του.

Οι λόγοι ένστασης είναι:- 20

1. Ο ισχυρισμός και ή συμπέρασμα ότι η μεταβίβαση των τεσσάρων πέμπτων μεριδίων επ' ονόματι της συζύγου και τέκνων έγινε για αποφυγή φόρου είναι αδικαιολόγητος και αυθαίρετος. 25

2. Η αγοραία αξία του κτήματος στις 27 Ιουνίου, 1978, ήταν £60,000 και όχι £47,000. Και

3. Το προϊόν διάθεσης ήταν £90,000 και όχι £107,000. 30

Με επιστολή ημερομηνίας 14 Μαΐου, 1990, ο αιτητής κλήθηκε να παρουσιαστεί στις 15 Ιουνίου, 1990, στο Γραφείο του Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων στη Λεμεσό και να υποβάλει στοιχεία ή μελέτη από εκτιμητή για υποστήριξη του ισχυρισμού του ότι η εκτίμηση για την αγοραία αξία της ακίνητης ιδιοκτησίας του δεν ήταν ορθή και στοιχεία που να αποδεικνύουν τον ισχυρισμό του ότι η δωρεά στη σύζυγο και τα παιδιά του δεν ήταν εικονική. 35
40

Στις 15 Ιουνίου, 1990, ο αιτητής με το δικηγόρο του επισκέφθηκε το Γραφείο Φόρου, παρέδωσε έκθεση του

εκτιμητή του κ. Ρόη Νικολαΐδη, αλλά, επειδή ο υπεύθυνος για την υπόθεση αυτή απουσίαζε, Βοηθός Φοροθέτης τους είπε ότι η έκθεση θα στελλόταν στον υπεύθυνο του Κλάδου Εκτιμήσεων του Τμήματος για εξέταση.

5

Ο αιτητής πριν και μετά τις 15 Ιουνίου, 1990, επισκέφθηκε το Γραφείο Εσωτερικών Προσόδων Λεμεσού και έλαβε διάφορες εξηγήσεις πάνω στο θέμα.

10 Η αγοραία αξία στην έκθεση του εκτιμητή του αιτητή υπολογίστηκε στις 27 Ιουνίου, 1978, σε £63,000 και στις 21 Ιουλίου, 1982, σε £90,000.

15 Η ένσταση εξετάστηκε από το Διευθυντή ο οποίος στις 14 Δεκεμβρίου, 1990, εξέδωσε την απορριπτική προσβαλλόμενη απόφαση, την οποία κοινοποίησε στον αιτητή με την παρακάτω επιστολή:-

20 "Αναφέρομαι στην ένσταση σας με ημερομηνία 22/3/90 κατά της φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών, με αναφορά φορολογίας 820002 και σας πληροφορώ τα πιο κάτω:-

25 1) Έχω εξετάσει τον ισχυρισμό σας ότι η αγοραία αξία του κτήματος που διαθέσατε κατά τις 21/7/82 με αρ. εγγραφής τίτλου 8269 στον 'Αγ. Τύχωνα Λεμεσού, ήταν κατά τις 27/6/78 μεγαλύτερη από αυτή που έχω καθορίσει στην πιο πάνω φορολογία και σας αναφέρω
30 ότι με βάση τα στοιχεία που έχω στη διάθεση 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 κατέληξα στο συμπέρασμα ότι η εκτίμηση
35 μου είναι κανονική και δεν μπορώ να την αλλάξω.

40 2) Όσον αφορά το προϊόν διάθεσης, έχει καθορισθεί σύμφωνα με το άρθρο 9(1) του Περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμου 52/80 σε £107,000 για το 1/2 μερ. του κτήματος που έχει διατεθεί με βάση το συμβόλαιο ημερομηνίας 21/7/82, καθώς και τις πωλήσεις άλλων παρομοίων κτημάτων στην ίδια περιοχή κατά το

ίδιο περίπου χρονικό διάστημα.

3) Όσον αφορά το θέμα της δωρεάς των 4/5 μεριδίων του εν λόγω κτήματος προς τη σύζυγο και τα τέκνα σας εθεωρήθη ως εικονική για τους λόγους που αναφέρονται στην επιστολή μου με ημερομηνία 2/2/1990." 5

Ειδοποίηση Επιβολής Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών στάληκε την ίδια ημέρα. 10

Οι λόγοι ακυρότητας της προσβαλλόμενης απόφασης που προβλήθηκαν και αναπτύχθηκαν είναι:-

1. Η απόφαση να θεωρηθεί ο αιτητής ως μοναδικός διαθέτης και η πράξη μεταβίβασης στη σύζυγο και τα παιδιά του ως εικονική, είναι αυθαίρετη και αντίθετη με το νόμο. 15

2. Έλλειψη δέουσας έρευνας και παραβίαση των αρχών της φυσικής δικαιοσύνης. 20

3. Η εκτίμηση του Διευθυντή για την αγοραία αξία του ακινήτου στις 27 Ιουνίου, 1978 και 21 Ιουλίου, 1982, είναι αυθαίρετη και δεν είναι εύλογα επιτρεπτή. 25

Ο αιτητής στην προσφυγή του αναφέρει:-

"Ο αιτητής ήτο ιδιοκτήτης του κτήματος υπ' αρ. τεμαχίου 97/1 φύλλου σχεδίου LIV/45 υπ' αρ. εγγραφής 8269 εις την περιοχήν Αγ. Τύχωνα της Επαρχίας Λεμεσού. Το κτήμα αυτό ο αιτητής είχε υποσχεθεί να δωρίση εις την σύζυγον του και τα τέκνα του κατά ίσα μερίδια με σκοπόν όπως έκαστος εξ αυτών ανεγείρει μικράν εξοχικήν κατοικίαν ή διαμέρισμα. 30 35

Περί τα μέσα Ιουλίου του 1982 η εταιρεία Χρ. Καραολής Developments Ltd επρότεινε να αγοράση το 1/2 μερίδιον του ως άνω κτήματος και συνεφωνήθη ως τίμημα αγοράς το ποσόν των £90000.- αλλά αντί να πληρώση εις μετρητά ανοικοδόμησε προς εξόφλησιν του τιμήματος αγοράς 4 ορόφους με δύο διαμερίσματα εις τον κάθε όροφον. Ο αιτητής προς υλοποίησιν της 40

5 υποσχέσεως του προέβη εις μεταβίβασιν του ρηθέντος κτήματος προς την σύζυγον και τα τρία παιδιά του ανά 1/5 μερίδιον εις έκαστον και εξ ονόματος των και ως πληρεξούσιος αντιπρόσωπος αυτών συνεβλήθη με την ως άνω εταιρείαν ως ανωτέρω αναφέρεται. Το σχετικόν έγγραφον σημειούται ως Παράρτημα Α και επισυνάπτεται."

10 Ο δικηγόρος του αιτητή επιχειρηματολόγησε ότι η απόφαση να θεωρηθεί ότι η διάθεση του ενός δευτέρου μεριδίου της εν λόγω περιουσίας έχει γίνει από τον αιτητή προσωπικά και ότι η δωρεά των τεσσάρων πέμπτων μεριδίων στη σύζυγο και τα τέκνα του έγινε με κύριο σκοπό τη μείωση του πληρωτέου φόρου είναι αυθαίρετη και εσφαλμένη και τα γεγονότα στα οποία βασίστηκε ο Διευθυντής, για να καταλήξει στο πιο πάνω συμπέρασμα, είναι ολότελα ανεπαρκή, δεν οδηγούν αποκλειστικά στο συμπέρασμα αυτό αλλά και σε άλλα, ότι η περιουσία ανήκε σε ολόκληρη την οικογένεια και ο αιτητής την κρατούσε για λογαριασμό όλων (in trust).

25 Ο δικηγόρος του Διευθυντή εισηγήθηκε ότι η απόφαση λήφθηκε σύμφωνα με το εδάφιο (1) του Άρθρου 33 των περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων του 1978 έως 1989 (Αρ. 4/78, 23/78, 41/79, 164/87, 159/88, 196/89) και ήταν εύλογα επιτρεπτή, γιατί οι δωρεές προς τη σύζυγο και τα τρία παιδιά δεν είχαν εμπορικό ή άλλο ουσιαστικό σκοπό, αλλά ήταν πράξεις εικονικές με σκοπό να αποφευχθεί η πληρωμή φόρου από τον αιτητή.

30 Το Άρθρο 33(1) προνοεί:-

35 "33(1) Οσάκις ο Διευθυντής κρίνη ότι αναφορικώς προς φορολογικόν τι έτος το αντικείμενον φόρου οιοδήποτε προσώπου μειούται εκ πράξεων αίτινες, κατά την γνώμην αυτού, δεν είναι γνήσιαι ή είναι εικονικαί, δύναται να αγνοήση οιαδήποτε τοιαύτην πράξιν και να φορολογήση τα ενδιαφερόμενα πρόσωπα επί του ορθού αντικειμένου φόρου".

40 Στην υπόθεση *HjiEraclis and Another v. Republic* (1984) 3 C.L.R. 604, στις σελ. 611 και 612 το Δικαστήριο

είπε:-

"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 without 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 inquiry - (*Furniss (Inspector of Taxes) v. Dawson and related appeals* [1984] S.T.C. 153-167).

...the power of this Court is limited to the scrutiny of the legality of the action, and to ascertain whether the Administration has exceeded the outer limits of its powers. Provided they confine their action within the ambit of their power, an organ of public administration remains the arbiter of the decision necessary to give effect to the law; and so long as they make a correct assessment of the actual background and act in accordance with the notions of sound administration, their decision will not be faulted. In the end, the Courts must sustain their decision if it was reasonably open to them (*Mangli v. The Republic* (1983) 3 C.L.R. 52, and cases cited therein)."

Στην απόφαση *Νίκος Ιωνίδης και Κυπριακής Δημοκρατίας*, Αναθεωρητική Έφεση Αρ. 897, (Απόφαση δόθηκε στις 19 Σεπτεμβρίου, 1991) ειπώθηκε:-

"Ο Νόμος δε δίδει στους όρους 'μη γνήσια' και 'εικονική' οποιαδήποτε σημασία άλλη από τη φυσική τους. (Βλέπε *Kurt Kingsfield v. Republic* (1966) 3 C.L.R. 45, *HjiEraclis and Another v. Republic* (1984) 3 C.L.R. 604, *T.Z. Guarantee Development Co. Ltd v. Republic* (1986) 3 C.L.R. 381, *Βέρα Παπακωνσταντίνου ν. Δημοκρατίας*,

Προσφυγή Αρ. 327/88 - 14.10.89, **Γεώργιος Οικονόμου ν. Δημοκρατίας**, Προσφυγή Αρ. 402/90 - 29.8.91).

5 Και στην Αγγλία η νομολογία προσεγγίζει το θέμα με γνώμονα τη φυσική έννοια των αντίστοιχων όρων (artificial or fictitious) που πιο εκλαϊκευμένα αποδίδονται με τον όρο 'sham'. 'Ετσι, περιγράφεται γενικά ως ψεύτικη μια πράξη ή μια συναλλαγή ή ένα έγγραφο που γίνεται με πρόθεση να εμφανίσει την εικόνα δημιουργίας νομικών δικαιωμάτων και υποχρεώσεων μεταξύ των μερών διαφορετικών από τα πραγματικά δικαιώματα και υποχρεώσεις που τα μέρη σκοπεύουν να δημιουργήσουν. (Βλ. **Snook v. London & W. Riding Invest Ltd.** [1967] 1 All E.R. 518). Στην υπόθεση **IRC v. Westminster** [1935] All E.R. Rep 259 της οποίας 10 έγινε ευρύτερη επίκληση και στην οποία θα επανέλθουμε, γίνεται αναφορά από τον Lord Tomlin σε έγγραφα που δεν καταρτίζονται καλόπιστα ούτε με πρόθεση να στηριχθούν ενέργειες πάνω τους αλλά που χρησιμοποιούνται απλώς ως μανδύας για να καλυφθεί διαφορετική συναλλαγή. Με 20 τον ίδιο τρόπο ο Lord Wilberfoce στην υπόθεση **W T Ramsay Ltd v. IRC** [1981] 1 All E.R. 865 περιγράφει ως ψεύτικη, συναλλαγή που εμφανίζεται να είναι κάτι άλλο από εκείνο που είναι στην πραγματικότητα ή αντίστροφα περιγράφει ως γνήσια μια συναλλαγή που είναι πράγματι 25 εκείνο που εμφανίζεται να είναι. (Βλ. επίσης **Customs and Excise v. Faith Construction** [1988] 1 All E.R. 919).

30 Στόχος, επομένως, της έρευνας είναι η αληθινή φύση της επίδικης πράξης ή συναλλαγής. Το ποιά είναι αυτή η φύση είναι πραγματικό γεγονός και σαν τέτοιο προσεγγίζεται με βάση το σύνολο των περιστατικών της κάθε υπόθεσης. Σε καμιά περίπτωση δεν δημιουργείται δέσμευση από το όνομα που επέλεξαν τα μέρη να δώσουν στη συναλλαγή. Θα 35 σημειώναμε εδώ και την πιο πρόσφατη υπόθεση **Essex CC v. Ellam** [1989] 2 All E.R. 494 στην οποία εξηγήθηκε πως στις περιπτώσεις συναλλαγών που ενσωματώνονται σε έγγραφο, όσα ισχύουν σ' ό,τι αφορά τα συμβαλλόμενα μέρη ως προς τους περιορισμούς για την εισαγωγή εξωγενούς μαρτυρίας δεν έχουν θέση σε περιπτώσεις, όπως η 40 παρούσα, στις οποίες αναζητείται η αληθινή φύση της συναλλαγής. Γενικά, το γεγονός ότι μια συναλλαγή αποδεικνύεται να μη έχει οποιοδήποτε εμπορικό ή επιχειρηματικό σκοπό αλλά να αποβλέπει μόνο στην

αποφυγή φόρου δείχνει την εικονικότητά της. (Βλ. *T.Z. Guarantee Co Ltd v. Republic* (ανωτέρω), *Craven v. White* [1988] 3 All E.R. 2311, *Lagou v. Republic* (1986) 3 C.L.R. 2317)."

5

Τα γεγονότα στα οποία βασίστηκε ο Διευθυντής είναι αδιαμφισβήτητα και έχουν προεκτεθεί.

Με βάση τα πρωτογενή γεγονότα η απόφαση του Διευθυντή, ότι η πράξη της δωρεάς δεν ήταν γνήσια αλλά εικονική με σκοπό τη μείωση του φορολογητέου κέρδους κατά £20,000 - £5,000 για κάθε δωρεοδόχο εγγεγραμμένο ιδιοκτήτη του ακινήτου που διατέθηκε - όχι μόνο είναι εύλογα επιτρεπτή με το νόημα ότι σε αυτή μπορούσε να καταλήξει ένα λογικό πρόσωπο ανεξάρτητα αν ένα άλλο λογικό πρόσωπο πιθανό να κατέληγε σε άλλη απόφαση, αλλά η μόνη απόφαση που μπορούσε να καταλήξει ένα λογικό πρόσωπο.

10

15

Η έρευνα του Διευθυντή ήταν ενδελεχής, σε βάθος και πλήρης. Αυτό είναι πρόδηλο από το φάκελο της Διοίκησης τον οποίο το Δικαστήριο διηξήληθε με πολλή προσοχή.

20

Το δικαίωμα ακρόασης του διοικουμένου στην διαδικασία έκδοσης πράξης που τον απειλεί είναι δικαίωμα δημοσίου δικαίου. Έχει αναγνωριστεί σαν γενικός κανόνας ότι ένα πρόσωπο του οποίου τα οικονομικά συμφέροντα επηρεάζονται από απόφαση που λαμβάνεται από δημόσια αρχή πρέπει να έχει την ευκαιρία να κάμει γνωστή την άποψη του στην αρχή αυτή.

25

30

Το δικαίωμα ακρόασης στο Διοικητικό Δίκαιο δεν ασκείται, κατά ανάγκη, με προφορική ακρόαση. Γραπτή παράσταση ικανοποιεί τούτο.

35

Στον αιτητή παρασχέθηκε η ευκαιρία.

Υπέβαλε ένσταση μέσω του δικηγόρου του στις 22 Μαρτίου, 1990, παράδωσε την έκθεση του εκτιμητή του και μετά τις 15 Ιουνίου, 1990, είχε επαφές με το Τμήμα Εσωτερικών Προσόδων Λεμεσού.

40

Το γεγονός ότι ο αρμόδιος λειτουργός απουσίαζε στις 15 Ιουνίου, 1990, δεν θεμελιώνει τον ισχυρισμό του αιτητή ότι στερήθηκε του δικαιώματος να θέσει την υπόθεση του ενώπιον της Διοίκησης.

5

Ο λόγος αυτός δεν ευσταθεί.

Αναφορικά με την αγοραία αξία στις δυο ουσιώδεις ημερομηνίες το θέμα διέπεται από το νόμο που ίσχυε τότε.

10

Ο Διευθυντής είχε εξουσία και καθήκον να διακριβώσει το προϊόν διάθεσης, ποσό το οποίο η ιδιοκτησία θα απέφερε αν επωλείτο στην ελεύθερη αγορά, όπως προνοούσε το Άρθρο 9(1), ανεξάρτητα αν υπήρχε πώληση ή όχι και δεν δεσμευόταν από το τίμημα πώλησης. (Βλ. *Μαρούλλα Χρ. Γιαννουλά και Κυπριακής Δημοκρατίας*, Υπόθεση Αρ. 518/87, (Απόφαση δόθηκε στις 11 Φεβρουαρίου, 1989)· *Angele Mazmanian ν. Δημοκρατίας*, Υπόθεση Αρ. 510/88, (Απόφαση δόθηκε στις 23 Δεκεμβρίου, 1989).

15

Ο Διευθυντής έχει την ίδια εξουσία και καθήκον για την αγοραία αξία στην καθορισμένη από το νόμο ημερομηνία 27 Ιουνίου, 1978.

25

Τόσον η έκθεση Ματέα, στην οποία στηρίχθηκε ο Διευθυντής, όσο και η έκθεση Νικολαΐδη - εκτιμητή του αιτητή - χρησιμοποίησαν τη συγκριτική μέθοδο. Χρησιμοποίησαν και οι δυο τα ίδια συγκριτικά. Υπάρχουν όμως μερικές βασικές διαφορές.

30

Το συγκριτικό τεμάχιο 97/4/1/4/1 πωλήθηκε στις 18 Ιουλίου, 1978, για £103,000. Ο κ. Νικολαΐδης αποτιμά ότι πωλήθηκε £79.17 το τετραγωνικό μέτρο. Στην έκθεση Ματέα όμως διαβάζουμε ότι στο τεμάχιο αυτό υπήρχε καινούργια πολυτελής διόροφη κατοικία και πισίνα της οποίας η αξία ανερχόταν σε £50,000. Αφαιρώντας την αξία των κτιρίων, η αξία της γης ήταν £53,000 και ως εκ τούτου στον ουσιώδη χρόνο η γη πωλήθηκε προς £40.77 το τετραγωνικό μέτρο.

40

Το συγκριτικό τεμάχιο 97/2/1 εφάπτεται στο κτήμα του

αιτητή που διατέθηκε. Πωλήθηκαν τα 75% μερίδια στις 21 Φεβρουαρίου, 1982, για £130,000 μετρητά επιπλέον υποχρέωση του αγοραστή να ανεγείρει τέταρτο όροφο πολυκατοικίας σε όφελος του πωλητή. Το πρόσθετο αυτό τίμημα, δηλαδή, την ανέγερση τετάρτου ορόφου στην υφιστάμενη πολυκατοικία δεν το ανέφερε ο κ. Νικολαΐδης. Το κόστος ανέγερσης του τετάρτου ορόφου υπολογίζεται σε £35,000 και, ως εκ τούτου, η αξία της διάθεσης ήταν £165,000 και όχι £130,000. 5

Ο κ. Νικολαΐδης με βάση τις £130,000 υπολογίζει £85.34 το τετραγωνικό μέτρο ενώ ο κ. Ματέας £108.32 το τετραγωνικό μέτρο. 10

Περαιτέρω, στην περιοχή η οποία, σύμφωνα και με την έκθεση Νικολαΐδη, είναι μια από τις καλύτερες τουριστικές περιοχές της επαρχίας Λεμεσού, όπου υπάρχει οργασμός οικοδομικής ανάπτυξης με την ανέγερση πολυτελών ξενοδοχείων, οργανωμένων διαμερισμάτων και άλλων τουριστικών εγκαταστάσεων, παρουσιαζόταν σταθερό ποσοστό χρονικής αύξησης 20%. 15 20

Το Δικαστήριο δεν υπεισέρχεται στα τεχνικά θέματα. Δεν είναι Δικαστήριο ουσίας αλλά ακυρωτικό Δικαστήριο. Όμως υπάρχουν οι εξώφθαλμες πραγματικές διαφορές, οι οποίες από μόνες τους οδήγησαν στη διαφορετική εκτίμηση την οποία δε δέχθηκε ο Διευθυντής και ορθά στηρίχτηκε στην έκθεση Ματέα. 25

Η προσβαλλόμενη απόφαση λήφθηκε σύμφωνα με το νόμο με βάση τα πραγματικά γεγονότα και ήταν εύλογα επιτρεπτή στο Διευθυντή. 30

Για όλους τους πιο πάνω λόγους η προσφυγή αποτυγχάνει. 35

Η προσβαλλόμενη πράξη επικυρώνεται.

Καμιά διαταγή για έξοδα.

Η προσφυγή απορρίπτεται χωρίς έξοδα. 40