

28 Απριλίου, 1993

[ΠΙΚΗΣ, Δ/στής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

ΚΥΡΙΑΚΟΣ ΑΝΤΩΝΗ ΗΛΙΑ,

Αιτητής,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ ΔΙΕΥΘΥΝΤΗ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΔΩΝ ΚΑΙ/ Ή ΑΛΛΩΝ,

Καθ' ων η αίτηση.

(Υπόθεση Αρ. 531/91)

*Προσφυγή βάσει του Άρθρου 146 του Συντάγματος — Αναθεωρητική δικαιοδοσία επί φορολογικών διαφορών — Καθορισμός, λαμβανομένων υπόψη και των πορισμάτων στην **Ματοσιάν v. Δημοκρατίας** — Κρίση περί ατελούς έρευνας και ελλειπούς αιτιολογίας της απόφασης του Διευθυντή Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων ως προς την αξία κτήματος κατά την 27/6/78, προς υπολογισμό κεφαλαιουχικού κέρδους από τη διάθεσή του.* 5

Αντικείμενο της αμφισβήτησης στα πλαίσια της προσφυγής ήταν η αξία του κτήματος, του οποίου ο αιτητής ήταν κύριος μεριδίου, κατά την 27/6/1978, η οποία αξία ήταν κρίσιμη προς καθορισμό του κτηθέντος από τον αιτητή, και φορολογητέου, κεφαλαιουχικού κέρδους από τη διάθεση του κτήματος το 1983. 10

Το Ανώτατο Δικαστήριο, ακυρώνοντας την επίδικη απόφαση, αποφάσισε ότι: 15

1. Η απόφαση στη **Ματοσιάν v. Δημοκρατίας** δεν υποστηρίζει την εισήγηση του αιτητή ότι σε φορολογικές διαφορές η αναθεωρητική δικαιοδοσία επεκτείνεται πέραν του ελέγχου της νομιμότητας της πράξης μέχρι και την ουσία της διαφοράς. Εάν πράγματι αυτός ήταν ο λόγος της **Ματοσιάν** τότε θα ερχόταν σε σύγκρουση με την απόφαση της ολομέλειας στη **Georghiades v. Republic** και με αυτό τούτο το κείμενο του Άρθρου 146.1 του Συντάγματος, το οποίο καθερώνει ομοιόμορφη βάση για την αναθεώρηση κάθε εκτελεστής διοικητικής 20 25

5 πράξης ή απόφασης. Ό,τι συνάγεται από την απόφαση στη *Ματοσιάν* είναι ότι η έρευνα του διοικητικού οργάνου δεν πρέπει να είναι μονομερής αλλά πρέπει να επεκτείνεται σε κάθε στοιχείο που τείνει να διαφωτίσει ως προς τα ουσιώδη γεγονότα. Σε άλλο σημείο της απόφασης στη *Ματοσιάν* ορθά επισημαίνεται ότι η αποφασιστική αρμοδιότητα ανήκει στο Διευθυντή του Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων και όχι στον κυβερνητικό εκτιμητή. Επομένως το ερώτημα δεν είναι αν η εκτίμηση του κυβερνητικού εκτιμητή ήταν εύλογη υπό το φως των δεδομένων που παρατίθενται στην έκθεσή του, αλλά κατά 10 πόσο η απόφαση του Διευθυντή ήταν λογικά εφικτή, υπό το φως του συνόλου των δεδομένων τα οποία είχε ή έπρεπε να είχε υπόψη του για την άσκηση των εξουσιών του.

15 2. Η επίδικη απόφαση συναρτάται εν προκειμένω με τα προσόντα του εκτιμητή και όχι με την κρίση του περιεχομένου της εκτίμησης διαπίστωση που αποκαλύπτει σφάλμα στην προσέγγιση του Διευθυντή που τείνει να εκθεμελιώσει την απόφασή του. Ακόμα σημαντικότερο διαφαίνεται από την αιτιολογία της απόφασης, ότι ο Διευθυντής δεν άσκησε αποφασιστική αρμοδιότητα στον καθορισμό της φορολογίας υιοθετώντας την εκτίμηση του κυβερνητικού εκτιμητή με αναφορά και μόνο στα προσόντα του. Ο Διευθυντής παρέλειψε να ερευνήσει το σύνολο των στοιχείων που είχε ενώπιόν του, περιλαμβανομένης και της έκθεσης των πραγματογνωμόνων της άλλης, 20 πλευράς, προς διαπίστωση της αξίας του κτήματος την 27.6.78.

25 Υπό το φως αυτών των διαπιστώσεων η απόφαση προβάλλει ως το αποτέλεσμα ατελούς έρευνας αφενός, και ελλειπούς αιτιολογίας αφετέρου.

30 *Η προσφυγή επιτυγχάνει χωρίς έξοδα.*

Αναφερόμενες υποθέσεις:

35 *Ματοσιάν ν. Δημοκρατίας (1993) 4 Α.Α.Δ. 231,*

Georghiadis ν. Republic (1982) 3 C.L.R. 16.

Προσφυγή.

40 Προσφυγή κατά της απόφασης του Διευθυντή του Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων με την οποία επιβλήθηκε στον αιτητή φορολογία £5.370,- επί του κεφαλαιουχικού κέρδους που κτήθηκε από την πώληση ακινήτου.

Κ. Ευσταθίου, για τον Αιτητή.

Χρ. Χ"Γιάννη, Δικηγόρος της Δημοκρατίας, για τους Καθ' ων η αίτηση.

Cur. adv. vult. 5

ΠΙΚΗΣ, Δ.: Η αξίας του κτήματος την 27/6/1978 το οποίο ο αιτητής και ο συνοδιοκτήτης του διέθεσαν το 1983 βρίσκεται στο επίκεντρο της διαφοράς του αιτητή και των φορολογικών αρχών για την ανεύρεση του προκύψαντος κέρδους για τους σκοπούς του Περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμου του 1980 (Ν 52/80). Το κτήμα ήταν έκτασης 6 σκαλών και 3 προσταθιών και διατέθηκε, όπως τελικά έγινε παραδεκτό, για £103,000.- 10

Σύμφωνα με την απόφαση του Διευθυντή του Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων η αξία του μεριδίου του αιτητή στο κτήμα την 27.6.78 ήταν 20.250,-. Με βάση τις διαπιστώσεις του Διευθυντή ως προς το προϊόν πώλησης - £51,500,- και την αξία του κτήματος κατά τον κρίσιμο χρόνο (17/6/78) και μετά τις νενομισμένες αφαιρέσεις επιβλήθηκε φορολογία £5.370,- επί του κεφαλαιουχικού κέρδους που κτήθηκε. 15 20

Σύμφωνα με τον αιτητή η αξία του κτήματος την 27/6/78 ήταν £30.000,-. Τη θέση αυτή βάσισε στην εκτίμηση ιδιωτικού γραφείου εκτιμητών γης την οποία νωρίτερα υπέβαλε στις αρχές προς τεκμηρίωση της θέσης του. 25

Ο Διευθυντής υιοθέτησε την εκτίμηση του κυβερνητικού εκτιμητή, του κ. Ματέα, ως προς την αξία του κτήματος την 27.6.78, εύρημα το οποίο τον οδήγησε στην επιβολή της επίμαχης φορολογίας. 30

Η απόφαση προσβάλλεται ως το προϊόν πλημμελούς έρευνας και ανεδαφικής αιτιολόγησης. Τόσο ο κυβερνητικός εκτιμητής όσο και οι εκτιμητές του αιτητή βάσισαν τις εκτιμήσεις τους σε πωλήσεις συγκριτικών κτημάτων τις οποίες προσαρμόσαν στα δεδομένα της 27/6/78. Ο κυβερνητικός εκτιμητής βασίστηκε στις πωλήσεις πέντε κτημάτων τα οποία έκρινε ότι επιδέχονται σύγκριση με το επίδικο κτήμα. Είναι πρόδηλο από τα στοιχεία που παρατίθενται ότι η ομοιότητα των πέντε κτημάτων με το επίδικο είναι περιορισμένη. Η ανομοιομορφία των δύο από τα πέντε "συγκριτικά" ήταν τόσο μεγάλη ώστε να παρίσταται ανάγκη αναπροσαρμογής της τιμής στην οποία διατέθηκαν κατά 100% για τη δημιουργία των προϋποθέσεων σύγκρισής τους με το επίδικο. Στην έκθεση του κυβερνητικού εκτιμητή γίνεται και "επαλήθευση" του αποτελέσματος που 35 40

προέκυψε από τη σύγκριση με προσφυγή στη μέθοδο ανάπτυξης ως μέσο για την ανεύρεση της αξίας του κτήματος. Η εκτίμηση των εμπειρογνωμόνων του αιτητή βασίζεται σε εννέα “συγκριτικές” πωλήσεις κτημάτων οι οποίες παραλληλίζονται με το επίδικο κτήμα
 5 κατά τρόπο γενικό και σε κάποιο βαθμό αόριστο. Ο Διευθυντής του Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων υιοθέτησε την εκτίμηση του κυβερνητικού εκτιμητή και επέβαλε την υπό αναθεώρηση φορολογία.

Κατά την ακρόαση ο αιτητής έκαμε ιδιαίτερη αναφορά σε πρόσφατη απόφαση του Ανωτάτου Δικαστηρίου *Ματοσιάν ν. Δημοκρατίας* (1993) 4 Α.Α.Δ. 231, η οποία εκδόθηκε από το Δικαστή Αρτεμίδα, προς υποστήριξη της θέσης ότι σε φορολογικές διαφορές η αναθεωρητική δικαιοδοσία του δικαστηρίου επεκτείνεται πέραν του ελέγχου της νομιμότητας της πράξης μέχρι και την ουσία της διαφοράς. Η προσέγγιση στη *Ματοσιάν* ως προς τα όρια της αναθεωρητικής δικαιοδοσίας σε φορολογικά θέματα καταπνίγεται στο πιάο κάτω απόσπασμα το οποίο παραθέτουμε:-
 10
 15

“Έχω την άποψη όμως πως όταν η απόφαση της διοίκησης
 20 αφορά σε εξειδικευμένα ζητήματα, όπου η γνώμη ειδημόνων παίζει σημαντικό ρόλο, το ελεγκτικό έργο του διοικητικού δικαστηρίου μπορεί να αποδεικτεί ανεπαρκές εφόσον δεν έχει δικαιοδοσία να εξετάσει και αναλύσει τις διάφορες απόψεις για να αποφανθεί ποία είναι η ορθότερη. Η υπό συζήτηση υπόθεση αποτελεί παράδειγμα. Ο διευθυντής είχε ενώπιόν του δύο εκθέσεις εμπειρογνωμόνων για τις αξίες ακίνητης ιδιοκτησίας που καταλήγουν σε διαφορετικά συμπεράσματα. Ο ίδιος υιοθέτησε αυτή του εμπειρογνώμονα που υπηρετεί στη δημόσιας υπηρεσίας. Νομίζω πως η νομολογία μας, που
 25 αφορά στην έκταση και δικαιοδοσία ελέγχου της διοικητικής απόφασης, σε τέτοιες περιπτώσεις, δεν αποκλείει το διοικητικό δικαστήριο από του να προβεί σε ικανοποιητική έρευνα ώστε να διαφανεί αν η διοίκηση ενήργησε με δίκαιο τρόπο έναντι του πολίτη, όπως απαιτεί η χρηστή διοίκηση.”
 30
 35

Δε συμφωνώ ότι η απόφαση στη *Ματοσιάν ν. Δημοκρατίας* υποστηρίζει την εισήγηση του αιτητή ότι σε φορολογικές διαφορές η αναθεωρητική δικαιοδοσία επεκτείνεται πέραν του ελέγχου της νομιμότητας της πράξης μέχρι και την ουσία της διαφοράς. Εάν
 40 πράγματι αυτός ήταν ο λόγος της *Ματοσιάν* τότε θα ερχόταν σε σύγκρουση με την απόφαση της ολομέλειας στη *Georghiadēs ν. Republic* (1982) 3 C.L.R. 16, και με αυτό τούτο το κείμενο του Άρθρου 146.1 του Συντάγματος το οποίο καθερώνει ομοιόμορφη βάση για την αναθεώρηση κάθε εκτελεστής διοικητικής πράξης ή

απόφασης. Ό,τι συνάγεται από την απόφαση στη *Ματσιάν* είναι ότι η έρευνα του διοικητικού οργάνου δεν πρέπει να είναι μονομερής αλλά πρέπει να επεκτείνεται σε κάθε στοιχείο που τείνει να διαφωτίσει ως προς τα ουσιώδη γεγονότα. Σε άλλο σημείο της απόφασης στη *Ματσιάν* ορθά επισημαίνεται ότι η αποφασιστική αρμοδιότητα ανήκει στον Διευθυντή του Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων και όχι στον κυβερνητικό εκτιμητή. Επομένως το ερώτημα δεν είναι αν η εκτίμηση του Κυβερνητικού εκτιμητή ήταν εύλογη υπό το φως των δεδομένων που παρατίθενται στην έκθεσή του, αλλά κατά πόσο η απόφαση του Διευθυντή ήταν λογικά εφικτή υπό το φως του συνόλου των δεδομένων τα οποία είχε ή έπρεπε να είχε υπόψη του για την άσκηση των εξουσιών του.

Ποιοί είναι οι λόγοι που στοιχειοθετούν την απόφαση του Διευθυντή; Αυτοί εκτίθενται στο υπόμνημα του Ανώτερου Φοροθέτη που επιλήφθηκε της υπόθεσης της 3/7/91 την οποία υιοθέτησε ο Διευθυντής. Το σχετικό απόσπασμα της έκθεσης του αναφέρει:-

“Κατά την λήψη της επίδικης απόφασης λήφθηκε υπόψη η εκτίμηση του προσοντούχου και έμπειρου εκτιμητή του Τμήματος Γρηγόρη Ματέα.”

Η απόφαση συναρτάται με προσόντα του εκτιμητή και όχι με την κρίση του περιεχομένου της εκτίμησης διαπίστωση που αποκαλύπτει σφάλμα στην προσέγγιση του Διευθυντή που τείνει να εκθεμελιώσει την απόφασή του. Ακόμα σημαντικότερο διαφαίνεται από την αιτιολογία της απόφασης ότι ο Διευθυντής δεν άσκησε αποφασιστική αρμοδιότητα στον καθορισμό της φορολογίας υιοθετώντας την εκτίμηση του κυβερνητικού εκτιμητή με αναφορά και μόνο στα προσόντα του. Ο Διευθυντής παρέλειψε να ερευνήσει το σύνολο των στοιχείων που είχε ενώπιόν του, περιλαμβανομένης και της έκθεσης των πραγματογνωμόνων της άλλης, πλευράς, προς διαπίστωση της αξίας του κτήματος την 27.6.78.

Υπό το φως αυτών των διαπιστώσεων η απόφαση προβάλλει ως το αποτέλεσμα ατελούς έρευνας αφενός, και ελλειπούς αιτιολογίας αφετέρου. Η επίδικη απόφαση ακυρώνεται στην ολότητα της βάσει του Άρθρου 146.4 (β) του Συντάγματος. Δεν εκδίδεται διαταγή για τα έξοδα.

Η προσφυγή επιτυγχάνει χωρίς διαταγή για έξοδα.