

(Υπόθεση Αρ. 644/2008)

23 Φεβρουαρίου, 2010.

[ΠΑΣΧΑΛΙΔΗΣ, Δ/στής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

ΑΚΙΝΗΤΑ ΠΙΚΗ ΛΤΔ.,

Αιτήτρια,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ  
1. ΤΟΥ ΕΦΟΡΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ,  
2. ΤΟΥ ΥΠΟΥΡΓΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ,

Καθ'ων η αίτηση.

---

Αχ. Δημητριάδης, για την Αιτήτρια.

Ε. Συμεωνίδου, Δικηγόρος της Δημοκρατίας, εκ μέρους του Γενικού  
Εισαγγελέα, για τους Καθ'ων η αίτηση.

---

## Α Π Ο Φ Α Σ Η

ΠΑΣΧΑΛΙΔΗΣ, Δ.:

### Γεγονότα.

Η αιτήτρια είναι εταιρεία περιορισμένης ευθύνης δια μετοχών, δεόντως εγγεγραμμένη στην Κύπρο. Κύριος και βασικός μέτοχος της αιτήτριας είναι ο κ. Λ. Δημητριάδης. Συγκεκριμένα, ο κ. Δημητριάδης, με εξαίρεση ενός πολύ μικρού αριθμού μετοχών (300) που κατέχονται από τη σύζυγό του, είναι ο ιδιοκτήτης του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας (2.700).

Στις 21/2/2007, στα πλαίσια σχετικής αίτησης που η αιτήτρια υπέβαλε στους καθ'ων η αίτηση και η οποία εγκρίθηκε, χορηγήθηκε στην αιτήτρια απαλλαγή από την πληρωμή φόρου κεφαλαιουχικών κερδών για δωρεά μεταβίβαση συγκεκριμένης ακίνητης ιδιοκτησίας από την αιτήτρια προς τον κύριο μέτοχό της. Η συγκεκριμένη ιδιοκτησία αφορούσε το ακίνητο με αριθμό εγγραφής 1148, τεμάχιο 219, Φ/Σχ. 21/46.5.3, το οποίο βρίσκεται στην ενορία Τρυπιάτη στη Λευκωσία. Η μεταβίβαση του ακινήτου στο όνομα του κ. Λ. Δημητριάδη έγινε στις 22/2/2007. Την επομένη ο νέος ιδιοκτήτης του ακινήτου πώλησε το ακίνητο στην εταιρεία Verda Enterprises Ltd (Verda) αντί του ποσού του £1.185.000. Σαν αποτέλεσμα ο κ. Λ. Δημητριάδης κατέβαλε το ποσό των £206.028,80 ως φόρο κεφαλαιουχικών κερδών.

Τρεις βδομάδες περίπου αργότερα, οι καθ'ων η αίτηση με επιστολή τους ημερομηνίας 15/3/2007 πληροφόρησαν την αιτήτρια ότι της έχει επιβληθεί με τη μορφή έκτακτης εισφοράς για την άμυνα της Δημοκρατίας το ποσό των £146.793,75 γιατί θεωρούν ότι *«η ενδιάμεση πράξη της μεταβίβασης του ακινήτου στον κ. Λέλλο Δημητριάδη έγινε εικονικά, με σκοπό την αποφυγή πληρωμής έκτακτης αμυντικής εισφοράς επί του κέρδους που θα προέκυπτε ή και επί τυχόν μερισμάτων που θα διανεμόντο ως απόρροια του πιο πάνω κέρδους»*. Στις 26/4/2007 η αιτήτρια καταχώρισε ένσταση κατά της εν λόγω φορολογίας ισχυριζόμενη ότι δεν είχε προηγηθεί η δέουσα έρευνα, ούτε η απόφαση ήταν δεόντως αιτιολογημένη. Δύο μήνες αργότερα και συγκεκριμένα στις 26/6/2007 οι καθ'ων η αίτηση πληροφόρησαν γραπτώς την αιτήτρια ότι επειδή θεωρούσαν την από την πλευρά της δωρεά στον κ. Λ. Δημητριάδη εικονική, επέβαλαν στην αιτήτρια ως φόρο κεφαλαιουχικών κερδών ισόποσο ποσό με αυτό που είχε επιβληθεί στον κ. Λ. Δημητριάδη για την πώληση του ακινήτου στην εταιρεία Verda, ήτοι το ποσό των £206.028,80.

Ένα περίπου μήνα αργότερα και συγκεκριμένα στις 27/7/2007, η αιτήτρια, δια του φορολογικού συμβούλου της Α. Γρηγορίου, ζήτησε από τους καθ'ων η αίτηση να πληροφορηθεί κατά πόσο ενόψει της επιβολής φορολογίας για τη μεταβίβαση στον κ. Λ. Δημητριάδη, ακυρώθηκε η επιβληθείσα ανάλογη φορολογία σε σχέση με την πώληση του ακινήτου από την αιτήτρια στην εταιρεία Verda. Την εν λόγω επιστολή ακολούθησε επιστολή του

κ. Λ. Δημητριάδη προς τους καθ'ων η αίτηση ημερομηνίας 10/8/2007 με την οποία επαναφέρετο το θέμα που η αιτήτρια είχε θίξει με την επιστολή του φορολογικού συμβούλου της.

Στις 23/8/2007 η αιτήτρια, δια του μετόχου της κ. Λ. Δημητριάδη υπέβαλε γραπτή ένσταση στην επιβληθείσα σε αυτήν στις 26/6/2007 φορολογία κεφαλαιουχικών κερδών γιατί θεωρούσε τη σχετική απόφαση νομικά εσφαλμένη. Συγκεκριμένα η αιτήτρια θεωρούσε την εν λόγω απόφαση νομικά εσφαλμένη γιατί δεν έγινε η δέουσα έρευνα προτού ληφθεί η απόφαση, δεν κλήθηκαν οι ενδιαφερόμενοι να δώσουν εξηγήσεις και δεν ήταν δεόντως αιτιολογημένη.

Στην επιστολή της αιτήτριας ημερομηνίας 10/8/2007 οι καθ'ων η αίτηση απάντησαν με την επιστολή τους ημερομηνίας 29/8/2007, με την οποία οι τελευταίοι πληροφορούσαν την αιτήτρια ότι η σχετική φορολογία καταχωρήθηκε υπό ένσταση καθώς επίσης και ότι κάμνοντας χρήση του δικαιώματος που τους παρείχε το άρθρο 20(3) των περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων 1978-1988, επιφυλάσσαντο να ζητήσουν στοιχεία και πληροφορίες αναφορικά με το περιεχόμενο της ένστασης. Ακολούθησε συνάντηση των εμπλεκόμενων πλευρών στις 20/9/2007 στα πλαίσια της οποίας συζητήθηκε η όλη υπόθεση, χωρίς όμως αποτέλεσμα.

Στις 8/10/2007 ο κ. Λ. Δημητριάδης με επιστολή του προς τους καθ'ων η αίτηση ζητούσε να πληροφορηθεί κατά πόσο η φορολογία που του είχε επιβληθεί προσωπικά είχε ανακληθεί ή αποσύρθηκε. Την επομένη στάληκε νέα επιστολή από τον κ. Λ. Δημητριάδη στους καθ'ων η αίτηση, με την οποία ο πρώτος διαβίβαζε στους δεύτερους κάποια στοιχεία που του είχαν ζητηθεί κατά τη συνάντηση της 20/9/2007.

Τελικά το θέμα δεν διευθετήθηκε. Σαν αποτέλεσμα οι καθ'ων η αίτηση αφού εξέτασαν τις ενστάσεις της αιτήτριας ημερομηνίας 26/4/2007 και 20/7/2007, τις απέρριψαν. Τις τελικές ειδοποιήσεις επιβολής φορολογίας έκτακτης εισφοράς για την άμυνα και φορολογία φόρου κεφαλαιουχικών κερδών για το έτος 2007, οι καθ'ων η αίτηση κοινοποίησαν στην αιτήτρια με επιστολή τους ημερομηνίας

20/2/2008. Με την ίδια επιστολή τους οι καθ'ων η αίτηση, παράλληλα πληροφορούσαν την αιτήτρια για τα δικαιώματα της σε περίπτωση που η εν λόγω απόφαση δεν την εύρισκε σύμφωνη.

Σαν αποτέλεσμα καταχωρήθηκε η παρούσα προσφυγή με την οποία η αιτήτρια επιδιώκει την ακύρωση της απόφασης του καθ'ου η αίτηση 1 ημερομηνίας 20/2/2008 με την οποία απορρίφθηκαν οι ενστάσεις της ημερομηνίας 26/4/2007 και 20/7/2007, αντίστοιχα. Παράλληλα, με την προσφυγή επιδιώκεται η ακύρωση της απόφασης του καθ'ου η αίτηση 1 να επιβάλει στην αιτήτρια την καταβολή τόκων ύψους £10.702,21 επί του ποσού της φορολογίας έκτακτης αμυντικής εισφοράς. Σ' αυτό το στάδιο θεωρώ σκόπιμο να διευκρινίσω ότι στο αιτητικό της προσφυγής αντί να γίνεται αναφορά στην ένσταση ημερομηνίας 26/4/2007, γίνεται αναφορά σε ένσταση ημερομηνίας 25/4/2007. Ένσταση ημερομηνίας 25/4/2007 δεν υπάρχει στο φάκελο καταχωρημένη. Εξάλλου, και οι δύο πλευρές στα πλαίσια προώθησης των θέσεων τους αναφέρονται στην ένσταση ημερομηνίας 26/4/2007. Είναι προφανές ότι η αναφορά σε ένσταση ημερομηνίας 25/4/2007 οφείλεται σε δακτυλογραφικό λάθος. Ως εκ τούτου θα εξετάσω την προσφυγή θεωρώντας ως ορθή την ένσταση ημερομηνίας 26/4/2007.

Ως λόγους ακύρωσης των προσβαλλόμενων αποφάσεων η αιτήτρια προβάλλει τους πιο κάτω:

(1) Η προσβαλλόμενη απόφαση είναι παράνομη και/ή εσφαλμένη και/ή έχει εκδοθεί καθ' υπέρβαση και/ή κατάχρηση εξουσίας και/ή αντίκειται προς τα άρθρα 23, 24 και 28 του Συντάγματος, το άρθρο 14 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων, το άρθρο 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου, το άρθρο 1 του Δωδέκατου Πρωτοκόλλου, το άρθρο 20Α των περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων 1978-1988, του περί Έκτακτης Εισφοράς για την Άμυνα της Δημοκρατίας Ν. 117(Ι)/2002, όπως αυτός τροποποιήθηκε και τα άρθρα 10(ε) και 15 του περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμου 52/80.

(2) Η προσβαλλόμενη απόφαση στερείται νόμιμης αιτιολογίας και/ή οποιασδήποτε αιτιολογίας και/ή είναι προϊόν μη επαρκούς έρευνας.

(3) Η προσβαλλόμενη απόφαση χαρακτηρίζεται από αντιφατικότητα και ασυνέπεια, εν πάση δε περιπτώσει, παραβιάζει την αρχή της ισότητας.

(4) Η προσβαλλόμενη απόφαση πλήττει το κύρος της εμπιστοσύνης που πρέπει να χαρακτηρίζει τις σχέσεις διοίκησης και διοικουμένου.

Οι πιο πάνω λόγοι ακύρωσης περιστρέφονται γύρω από τους πιο κάτω άξονες:

(α) Διπλή καταβολή φόρου – Εφόσον στον κύριο μέτοχο της εταιρείας επιβλήθηκε φόρος κεφαλαιουχικού κέρδους ύψους £206.028,80, ο οποίος και καταβλήθηκε, η επιβολή ισόποσου ποσού στην αιτήτρια με τη μορφή επίσης κεφαλαιουχικού κέρδους συνιστά «διπλή καταβολή φόρου», ενέργεια η οποία παραβιάζει κατάφωρα το Σύνταγμα και τους Νόμους και είναι έξω από κάθε κανόνα χρηστής διοίκησης.

(β) Εικονικότητα – Η δωρεά του κτήματος από την αιτήτρια στον κ. Λέλλο Δημητριάδη, βασικό και κύριο μέτοχο της, δεν ήταν εικονική. Είναι η θέση της αιτήτριας ότι το ακίνητο προοριζόταν για εκποίηση με σκοπό την προικοδότηση καταπιστεύματος το οποίο ο βασικός και κύριος μέτοχος της αιτήτριας προτίθετο να συστήσει, με στόχο την καλύτερη οικονομικά κατάσταση των παιδιών του. Μετά από στάθμιση όλων των σχετικών παραγόντων, κρίθηκε πως η πλέον συμφέρουσα για την οικογενειακή περιουσία του μετόχου μέθοδος επίτευξης του συγκεκριμένου στόχου, ήταν η δια δωρεάς μεταβίβαση του ακινήτου στο μέτοχο ο οποίος θα μπορούσε πλέον ως ιδιοκτήτης να το πωλήσει και αφού εισπράξει το τίμημα, να το διαθέσει όπως ο ίδιος θα έκρινε ορθό, νοουμένου βέβαια ότι θα κατέβαλλε πρώτα το σχετικό φόρο. Ούτω και έγινε. Το ακίνητο μεταβιβάστηκε δια δωρεάς στον κ. Δημητριάδη, ο οποίος, όταν το Φεβρουάριο του 2007, βρέθηκε πρόθυμος αγοραστής, το πούλησε και αφού εισπράξε το σύνολο του τιμήματος κατέβαλε τον αναλογούντα σε αυτόν φόρο.

(γ) Έκτακτη εισφορά για την άμυνα – Ούτως ή άλλως, οι καθ'ων η αίτηση δεν νομιμοποιούνται υπό τις περιστάσεις, στην επιβολή έκτακτης εισφοράς για την άμυνα επί μερισμάτων. Ούτε η αιτήτρια εξέδωσε «μέρισμα», ούτε και ο μέτοχος είσπραξε οποιοδήποτε ποσό με τη μορφή «μερίσματος».

(δ) Αδικοιολόγητη/υπέρμετρη καθυστέρηση – Στην εξέταση του όλου θέματος, οι καθ'ων η αίτηση επέδειξαν αδικοιολόγητα υπέρμετρη καθυστέρηση, καθοριστικής σημασίας παράγοντας στον υπολογισμό των οφειλομένων, σε περίπτωση απόρριψης της προσφυγής, τόκων.

(ε) Η επιβληθείσα φορολογία κρινόμενη στο σύνολο της είναι καταστροφική για την αιτήτρια.

Οι θέσεις των καθ'ων η αίτηση είναι εκ διαμέτρου αντίθετες. Τις συνοψίζω:

1) Ποτέ δεν καταβλήθηκε φόρος κεφαλαιουχικών κερδών δύο φορές. Συγκεκριμένα η αιτήτρια, αντί να καταβάλει το ποσό των £206.028,80 που της επιβλήθηκε με τη μορφή κεφαλαιουχικού κέρδους μετά που η δωρεά του ακινήτου προς το μέτοχο της κρίθηκε εικονική, πιστώθηκε με το αντίστοιχο ποσό που αρχικά είχε επιβληθεί με τη μορφή φόρου κεφαλαιουχικού κέρδους στο μέτοχο της και καταβληθεί από τον τελευταίο και έτσι η σχετική οφειλή της θεωρήθηκε ως πλήρως εξοφληθείσα.

2) Η από την αιτήτρια προς το μέτοχο της δωρεά του κτήματος, κρινόμενη υπό το φως του συνόλου των γεγονότων που την περιβάλλουν, ορθά κρίθηκε ως εικονική.

3) Υπό το φως του συνόλου των πραγματικών γεγονότων η κατάληξη των καθ'ων η αίτηση περί είσπραξης μερίσματος από το βασικό και κύριο μέτοχο της αιτήτριας, είναι, σύμφωνα με τις πρόνοιες του άρθρου 3(2)(α) του Νόμου 117(Ι)/2002, πλήρως δικαιολογημένη. Κατά συνέπεια, οι καθ'ων η αίτηση ορθά και νόμιμα, ενόψει των προνοιών του άρθρου 4(1)(2) του Ν. 117(Ι)/2002, οι οποίες τους παρέχουν τη δυνατότητα να εισπράξουν την έκτακτη εισφορά

για την άμυνα, είτε από το πρόσωπο που καταβάλλει το μέρος, είτε από το πρόσωπο στο οποίο το μέρος καταβάλλεται, είσπραξαν τη σχετική έκτακτη εισφορά από την αιτήτρια.

4) Το σύνολο της επιβληθείσας φορολογίας υπολογίστηκε στη βάση της κειμένης νομοθεσίας. Επομένως η θέση ότι πρόκειται για φορολογία με καταστροφική για την αιτήτρια συνέπεια, δεν ευσταθεί.

5) Λαμβανομένων υπόψη όλων των περιστάσεων, οι καθ'ων η αίτηση δεν επέδειξαν αδικαιολόγητη ή υπέρμετρη καθυστέρηση στη διεκπεραίωση της όλης υπόθεσης.

Έχοντας παραθέσει τις αντίστοιχες θέσεις, προχωρώ να εξετάσω την ουσία των λόγων που προβλήθηκαν για ακύρωση της επίδικης απόφασης.

#### Διπλή καταβολή φόρων

Συνιστά κοινό και για τις δύο πλευρές έδαφος, εξάλλου αυτό προκύπτει και από το διοικητικό φάκελο, ότι στο βασικό και κύριο μέτοχο της εταιρείας επιβλήθηκε φόρος με τη μορφή κεφαλαιουχικών κερδών, ύψους £206.028,80, καθώς επίσης και ότι ισόποσο ποσό επιβλήθηκε και στην αιτήτρια μετά που η δωρεά του ακινήτου στο μέτοχο της κρίθηκε από τους καθ'ων η αίτηση, εικονική. Όμως από το φάκελο προκύπτει επίσης ότι, σε αντίθεση με τη φορολογία που επεβλήθη στον κ. Λ. Δημητριάδη, η οποία εξοφλήθηκε με την πληρωμή του αντίστοιχου ποσού, η αιτήτρια δεν κατέβαλε στους καθ'ων η αίτηση οποιοδήποτε ποσό. Η φορολογία η οποία της επιβλήθηκε διευθετήθηκε με το να πιστωθεί με το ποσό που είχε καταβληθεί για σκοπούς εξόφλησης της αντίστοιχης φορολογίας του μετόχου της κ. Λ. Δημητριάδη, (βλ. Παράρτημα 3 στην ένσταση και το έγγραφο «Ειδοποίηση Επιβολής Φορολογίας» ημερομηνίας 20/2/2008, που επισυνάπτεται στο Παράρτημα ΙΣΤ στην αίτηση). Σύμφωνα με την εν λόγω Ειδοποίηση, δεν υπάρχει πληρωτέος φόρος από πλευράς αιτήτριας. Υπενθυμίζω ότι η αιτήτρια είναι οικογενειακή εταιρεία του κ. Δημητριάδη, με τον τελευταίο να είναι ο ιδιοκτήτης της συντριπτικής πλειοψηφίας του μετοχικού κεφαλαίου της.

Ως αποτέλεσμα των πιο πάνω η συγκεκριμένη θέση της αιτήτριας απορρίπτεται.

### Εικονικότητα

Το άρθρο 33(1) των περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων 1978-1988, προνοεί:

“Οσάκις ο Διευθυντής κρίνη 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 οιανδήποτε τοιαύτην πράξιν και να φορολογήση τα ενδιαφερόμενα πρόσωπα επί του ορθού αντικειμένου φόρου.”

Όπως έχει νομολογιακά κατ' επανάληψη διαπιστωθεί, ο Νόμος δεν δίδει στους όρους «μη γνήσια» και «εικονική» οποιαδήποτε άλλη σημασία από τη φυσική τους. Όπως πολύ εύστοχα επισημαίνεται στην απόφαση της Ολομέλειας στην υπόθεση *Βάσος Εστέιτ Λτδ και άλλοι ν. Δημοκρατίας (2001) 3 Α.Α.Δ. 334, 342,*

“Δεν υπάρχει νομοθετικός καθορισμός της εικονικότητας. Η ερμηνεία της λέξης είναι θέμα πραγματικό και βασίζεται στα δεδομένα της κάθε περίπτωσης ξεχωριστά. (Ίδε *Kurt Kingsfield v. Republic (1966) 3 C.L.R. 45, HadjiEraclis and another v. Republic (1984) 3 C.L.R. 604, T.Z. Guarantee Developments Ltd v. Republic (1986) 3(A) C.L.R. 381 και Acropolis Estates Co Ltd v. Εφόρου Φόρου Εισοδήματος (1995) 3 Α.Α.Δ. 418*). Αν και δεν υπάρχει αντίστοιχη Αγγλική νομοθετική διάταξη η Αγγλική νομολογία υποδεικνύει ότι μια συναλλαγή παίρνει εικονικό χαρακτήρα όταν παρουσιάζει την εικόνα δημιουργίας νομικών δικαιωμάτων και υποχρεώσεων που διαφέρουν από τα πραγματικά δικαιώματα και υποχρεώσεις που τα μέρη επιδιώκουν να δημιουργήσουν. (Ίδε *Snook v. London & West Riding Investments Ltd [1967] 1 All ER 518 και Ιωνίδης ν. Δημοκρατίας [1991] 3 Α.Α.Δ. 508*).”

Στην υπόθεση *Γλ. Κρονίδης ν. Δημοκρατίας (1994) 4 Α.Α.Δ. 1231* (απόφαση Γ. Κωνσταντινίδη, Δ.), λέχθηκαν και τα εξής σχετικά με τα κριτήρια που εφαρμόζονται σε τέτοιες περιπτώσεις και τους στόχους της έρευνας που διεξάγεται: «Τελικά όπως έχει νομολογηθεί, στόχος της έρευνας σε κάθε

περίπτωση είναι η αληθινή φύση της συναλλαγής όπως αυτή προκύπτει ως πραγματικό γεγονός από το σύνολο των περιστατικών. Οι παράγοντες που διαδραματίζουν ρόλο δεν είναι δυνατό, επομένως, να προκαθοριστούν. Από την άλλη, η σειρά των παραγόντων που αναγνωρίστηκαν ως σχετικοί δεν είναι από μόνοι τους αποφασιστικής σημασίας. Η σημασία τους ποικίλλει ανάλογα με το σύνολο των στοιχείων που συνθέτουν την κάθε περίπτωση».

Έχει επίσης νομολογηθεί ότι η υποκειμενική εκτίμηση των γεγονότων ανήκει αποκλειστικά στη Διοίκηση και το Δικαστήριο τότε μόνο επεμβαίνει, αν υπάρχει πλάνη περί τα πράγματα ή το Νόμο, ή αν η Διοίκηση υπερβαίνει τα ακραία όρια της διακριτικής της ευχέρειας και προβαίνει σε διαπίστωση των γεγονότων κατά τρόπο που δεν είναι εύλογα επιτρεπτός με βάση τα ενώπιον της στοιχεία (βλ. *Panayiotou v. The Republic of Cyprus* (1984) 3 C.L.R. 857, *HadjiEraclis and another v. Republic* (πιο πάνω), *Θουκυδίδη v. Δημοκρατίας* (1989) 3 A.A.Δ. 1150, *Marangou v. The Republic of Cyprus* (1989) 3 C.L.R. 21 και *Westpark Ltd v. Δημοκρατίας* (1990) 3 A.A.Δ. 915).

Επανερχόμενος στην υπό εξέταση υπόθεση παρατηρώ τα εξής: Η αιτήτρια με αναφορά σε νομολογία και συγκεκριμένα στην υπόθεση *Γ. Πολυδωρίδου v. Δημοκρατίας* (1994) 4 A.A.Δ. 985, υποστήριξε ότι, στο συμπέρασμα ότι η μεταβίβαση του ακινήτου στον κ. Δημητριάδη με τη μορφή δωρεάς ήταν εικονική, οι καθ'ων η αίτηση κατέληξαν κατά παράβαση της νομολογημένης αρχής ότι «το στοιχείο του χρόνου που διέρρευσε μεταξύ των δύο δικαιοπρασιών αφ' εαυτού δεν είναι αρκετό για να θεμελιωθεί η εικονικότητα της πράξης». Η εν λόγω θέση της αιτήτριας δεν με βρίσκει σύμφωνο. Οι καθ'ων η αίτηση δεν βάσισαν την περί εικονικής μεταβίβασης απόφαση τους αποκλειστικά στο στοιχείο του χρόνου που διέρρευσε μεταξύ των δύο μεταβιβάσεων. Υπενθυμίζω το γεγονός ότι το ακίνητο μεταβιβάστηκε στο όνομα της Verda μια μέρα μετά που είχε μεταβιβαστεί δια δωρεάς στο όνομα του κ. Δημητριάδη και δύο μέρες μετά που εξασφαλίστηκε από την αιτήτρια η απαλλαγή από την επιβολή φορολογίας. Οι καθ'ων η αίτηση έλαβαν επίσης υπόψη σωρεία άλλων στοιχείων, π.χ. ότι το ακίνητο εν γνώσει της εταιρείας προοριζόταν για εκποίηση, ότι οι διαπραγματεύσεις για την πώληση του στην εταιρεία Verda άρχισαν και στην ουσία ολοκληρώθηκαν πριν τη μεταβίβαση

του ακινήτου στο όνομα του κ. Δημητριάδη, ότι, ενώ όταν καταβλήθηκε η προκαταβολή για την αγορά του ακινήτου το ακίνητο εξακολουθούσε να βρίσκεται εγγεγραμμένο στο όνομα της αιτήτριας, ότι το ποσό της προκαταβολής (ΛΚ200.000) καταβλήθηκε στον κ. Δημητριάδη με επιταγή η οποία κατατέθηκε σε προσωπικό του τραπεζικό λογαριασμό. (βλ. Παράρτημα 2 στην ένσταση), ότι το υπόλοιπο του τιμήματος τελικά καρπώθηκε εξ ολοκλήρου ο κ. Δημητριάδης για δικό του λογαριασμό και ότι στην επιστολή του κ. Δημητριάδη ημερομηνίας 9/10/2007, αναφέρεται ρητά ότι η διευθέτηση έγινε «για διάφορους λόγους, κυρίως γιατί αφ' ενός ήταν η πιο οικονομική και επωφελής για μένα και την οικογένεια μου», (επιστολή καθ'ων η αίτηση ημερομηνίας 20/2/2008 η οποία περιέχει την προσβαλλόμενη απόφαση, Παράρτημα ΙΣΤ στην αίτηση). Πέραν των εν λόγω στοιχείων σχετική είναι και η αναφορά στην επιστολή των καθ'ων η αίτηση προς την αιτήτρια ημερομηνίας 21/2/2007, η οποία αφορούσε απαλλαγή από το φόρο κεφαλαιουχικών κερδών, ότι σε περίπτωση που ο δωρεοδόχος, στην περίπτωση μας ο κ. Δημητριάδης, διαθέσει το ακίνητο εντός τριών ετών από την ημερομηνία μεταβίβασης του στο όνομά του, η εξαίρεση που πρόβλεπεται στο άρθρο 5 των Νόμων δεν θα παραχωρείται.

Το γεγονός ότι το συγκεκριμένο ακίνητο, το οποίο να σημειωθεί η αιτήτρια απέκτησε το 1966 δυνάμει δωρεάς από τον προηγούμενο ιδιοκτήτη του οποίου μοναδικός κληρονόμος ήταν ο κ. Δημητριάδης, προοριζέτο από την αιτήτρια για εκποίηση για σκοπούς προικοδότησης καταπιστεύματός, το οποίο ο κ. Δημητριάδης θα σύστηνε προς όφελος των παιδιών του και στο οποίο θα μεταβίβαζε περιουσιακά του στοιχεία, δεν διαφοροποιεί την πιο πάνω κατάσταση. Τίποτε δεν εμπόδιζε την αιτήτρια να πραγματοποιήσει την πώληση που η ίδια διαπραγματεύθηκε μέσω του μετόχου της, κρατώντας το ακίνητο στην κυριότητά της και να χρησιμοποιήσει, αφού αυτή ήταν η πρόθεσή της, τα έσοδα από την πώληση για σκοπούς προικοδότησης του καταπιστεύματος. Η διαφορά βέβαια σε μια τέτοια περίπτωση, ενώ θα επιτυγχάνετο ο σκοπός της εκποίησης του ακινήτου, δεν θα επιτυγχάνετο η αποφυγή από πλευράς αιτήτριας των αναλογούντων σχετικών φόρων.

Είναι η θέση της αιτήτριας ότι οι καθ'ων η αίτηση δεν διερεύνησαν το σύνολο των στοιχείων και/ή η έρευνα στην οποία έχουν προβεί ήταν ελλιπής. Συγκεκριμένα ισχυρίζονται ότι οι καθ'ων η αίτηση δεν ζήτησαν από την αιτήτρια οποιεσδήποτε πληροφορίες, γι' αυτό και το πραγματικό υπόβαθρο επί του οποίου βάσισαν την απόφασή τους, δεν ήταν πλήρες. Η εν λόγω θέση δεν με βρίσκει σύμφωνο. Οι καθ'ων η αίτηση προχώρησαν στην επιβολή της σχετικής φορολογίας μετά που θεώρησαν ως εικονική τη δωρεά του ακινήτου στον κ. Δημητριάδη. Στο συμπέρασμα περί εικονικότητας της σχετικής πράξης, οι καθ'ων η αίτηση κατέληξαν κατόπιν που έδωσαν την ευκαιρία και στην αιτήτρια να αναπτύξει τις επί του προκειμένου θέσεις της και να θέσει ενώπιον τους όλα όσα στοιχεία και πληροφορίες που αυτή θεωρούσε αναγκαίο να θέσει. Συγκεκριμένα η αιτήτρια, όπως προκύπτει από το διοικητικό φάκελο, εξάλλου αυτό δεν αμφισβητείται από την ίδια, σε αριθμό επιστολών της προς τους καθ'ων η αίτηση σχετικά με το θέμα, αλλά και σε συνάντηση που ο κ. Δημητριάδης και ο λογιστής της αιτήτριας είχαν με τους καθ'ων η αίτηση, είχε την ευκαιρία να θέσει και έθεσε υπόψη των καθ'ων η αίτηση τις θέσεις της στο σύνολο τους και με πλήρη λεπτομέρεια.

Ενόψει των πιο πάνω καταλήγω ότι υπό το φως του συνόλου των στοιχείων που οι καθ'ων η αίτηση είχαν ενώπιον τους, η απόφασή τους ότι πρόκειται περί εικονικής μεταβίβασης, όπως αυτή αιτιολογήθηκε με βάση τα ενώπιον τους γεγονότα, ήταν εύλογα επιτρεπτή και συνεπώς δεν δικαιολογείται η επέμβαση του Δικαστηρίου.

#### Έκτακτη εισφορά για την άμυνα

Συνιστά κοινή θέση ότι η υπό εξέταση περίπτωση δεν αφορά επιβολή έκτακτης εισφοράς στη βάση λογιζόμενης διανομής μερίσματος, σύμφωνα με το άρθρο 3(3) του Ν. 117(Ι)/2002, αλλά επιβολή έκτακτης εισφοράς στη βάση καταβολής μερίσματος σύμφωνα με τις πρόνοιες του άρθρου 3(2)(α) του εν λόγω Νόμου, τις οποίες, στο βαθμό και την έκταση που μας αφορούν, παραθέτω πιο κάτω:

*"3.-(2) Τα πρόσωπα τα οποία υποχρεούνται να καταβάλλουν έκτακτη εισφορά σύμφωνα με το εδάφιο (1) είναι –*

(α) Κάθε πρόσωπο που είναι κάτοικος στη Δημοκρατία το οποίο λαμβάνει ή λογίζεται ότι λαμβάνει οποιαδήποτε μερίσματα από εταιρεία, σε ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατόν (15%) στο ποσό του μερίσματος.”

Κοινή θέση συνιστά επίσης η θέση ότι δεν υπάρχει απόφαση της αιτήτριας για καταβολή μερίσματος στους μετόχους.

Η αιτήτρια ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα οι καθ'ων η αίτηση και χωρίς να ερευνήσουν κατά πόσο ικανοποιούνται οι προϋποθέσεις της σχετικής νομοθεσίας, θεώρησαν ότι το τίμημα της πώλησης που εισπράχθηκε από τον κ. Δημητριάδη αντιπροσωπεύει μέρισμα που καταβλήθηκε στον εν λόγω μέτοχο με αποτέλεσμα την επιβολή στην αιτήτρια της υπό αμφισβήτηση έκτακτης εισφοράς.

Στον αντίποδα, οι καθ'ων η αίτηση, επικαλούνται ουσιαστικά τους λόγους που τους οδήγησαν στην απόφαση τους ότι η μεταβίβαση του ακινήτου στον κ. Δημητριάδη ήταν εικονική, ενώ ταυτόχρονα παραπέμποντας στον τρόπο που τα γεγονότα εξελίχθηκαν, ισχυρίζονται ότι «σκοπός του μετόχου ήταν να καρπωθεί άμεσα το προϊόν της πώλησης», αποφεύγοντας παράλληλα την καταβολή των σχετικών φόρων περιλαμβανομένης της έκτακτης εισφοράς για την άμυνα.

Έχει νομολογηθεί και κατ' επανάληψη επιβεβαιωθεί από τη νομολογία μας, ότι η αιτιολογία πρέπει να προσδιορίζει τη βάση της απόφασης και τους λόγους οι οποίοι την στοιχειοθετούν. Πρέπει να δίνονται σαφείς και ικανοποιητικοί λόγοι έτσι ώστε να καθίσταται δυνατό για το Δικαστήριο να διακριβώσει κατά πόσο η προσβαλλόμενη απόφαση εδράζεται επί του ορθού πραγματικού και νομικού υπόβαθρου. Κοντολογίς, ότι δεν είναι προϊόν πλάνης είτε περί τα πράγματα είτε περί το Νόμο. (Βλ. *Eleftheriou v. Central Bank* (1980) 3 C.L.R. 85, *Motorways Ltd v. Υπουργού Οικονομικών κ.ά.* (1999) 3 Α.Α.Δ. 447).

Διεξήλθα προσεκτικά το διοικητικό φάκελο και εξέτασα τις αντίστοιχες θέσεις υπό το φως της πιο πάνω νομολογίας και των σχετικών νομοθετικών

προνοιών. Είναι η διαπίστωση μου ότι στην υπό κρίση περίπτωση κάθε άλλο παρά σαφείς και ικανοποιητικοί λόγοι δίνονται για την απόφαση των καθ'ων η αίτηση να θεωρήσουν την είσπραξη από τον κ. Δημητριάδη του τιμήματος πώλησης του ακινήτου στη Verda, ως καταβολή μερίσματος. Οι λόγοι τους οποίους οι καθ'ων η αίτηση επικαλούνται για να αιτιολογήσουν τη συγκεκριμένη απόφαση τους είναι ουσιαστικά οι λόγοι που αυτοί επικαλούνται για να αιτιολογήσουν την απόφαση τους ότι η μεταβίβαση του ακινήτου στο όνομα του κ. Δημητριάδη είναι εικονική. Με κανένα τρόπο δεν μπορούν να αποτελέσουν σαφή και ικανοποιητική αιτιολογία για τη λήψη της συγκεκριμένης προσβαλλόμενης απόφασης. Η εικονικότητα της μεταβίβασης δεν οδηγεί κατ' ανάγκη και στην ορθότητα της προσβαλλόμενης απόφασης. Ιδιαίτερα αν λάβουμε υπόψη ότι, όπως προκύπτει από το φάκελο, οι καθ'ων η αίτηση παρέλειψαν να εξετάσουν κατά πόσο οι προϋποθέσεις για δικαίωμα μερίσματος του περί Εταιρειών Νόμου, Κεφ. 113, ικανοποιούνται, καθώς επίσης και ότι απόφαση για καταβολή μερίσματος στους μετόχους δεν έχει ληφθεί από την αιτήτρια.

Ως εκ τούτου κρίνω ότι, η κατάληξη των καθ'ων η αίτηση πως η συγκεκριμένη περίπτωση αφορά περίπτωση καταβολής μερίσματος από εταιρεία σε μέτοχο και να υπολογίσουν το ύψος της έκτακτης εισφοράς με βάση τις πρόνοιες του άρθρου 3(2)(α) του Νόμου, στην ουσία είναι ανατιολόγητη και προϊόν ελλιπούς έρευνας.

Ως αποτέλεσμα των πιο πάνω καταλήγω ότι η θέση της αιτήτριας, ότι η απόφαση των καθ'ων η αίτηση ημερομηνίας 20/7/2007 με την οποία απορρίφθηκε η ένσταση της αιτήτριας για επιβολή έκτακτης εισφοράς για την άμυνα στη βάση καταβολής μερίσματος, δεν είναι επαρκώς αιτιολογημένη και συνιστά προϊόν ελλιπούς έρευνας, ευσταθεί. Κατά συνέπεια, η προσφυγή εναντίον του συγκεκριμένου μέρους της απόφασης θα πρέπει να πετύχει.

#### Οι προσβαλλόμενες αποφάσεις είναι καταστροφικές για την αιτήτρια

Η πιο πάνω θέση δεν με βρίσκει σύμφωνο. Δοθέντος ότι, η θέση της αιτήτριας για διπλή καταβολή φόρων δεν έγινε δεκτή από το Δικαστήριο αλλά έχει απορριφθεί, δεν εγείρεται θέμα φορολογίας με καταστροφικές για την

αιτήτρια συνέπειες. Για τον υπολογισμό της φορολογίας κεφαλαιουχικών κερδών που επεβλήθη στην αιτήτρια, χρησιμοποιήθηκαν οι προβλεπόμενοι από τη σχετική νομοθεσία συντελεστές. (Βλ. άρθρο 4 του Νόμου 52/80). Στο σύγγραμμα «Σύνταγμα Κυπριακής Δημοκρατίας» του Α. Λοΐζου, στη σελ. 161 διαβάζουμε:

*“Η αρχή της βεβαιότητας στο φόρο είναι σε αντιδιαστολή προς τον αυθαίρετο και αβέβαιο φόρο. Εκείνο που χρειάζεται να είναι βέβαιο είναι ο χρόνος και ο τρόπος καταβολής και το πληρωτέο ποσό. Αυτή η αρχή δεν πηγάζει από την παράγραφο 4 του Άρθρου 24, αλλά από απαίτηση για βεβαιότητα του νόμου κάτω από την εξουσιοδότηση του οποίου επιβάλλεται ο φόρος. Σχετική είναι η παράγραφος 2 του Άρθρου αυτού.”*

Ως αποτέλεσμα των πιο πάνω και η συγκεκριμένη θέση της αιτήτριας απορρίπτεται.

#### Καθυστέρηση των καθ'ων η αίτηση στη διερεύνηση της υπόθεσης

Ούτε η πιο πάνω θέση με βρίσκει σύμφωνο. Στο φάκελο της υπόθεσης παρατίθεται λεπτομερής ανάλυση των γεγονότων, του τρόπου εξέλιξής τους, των ενεργειών στις οποίες προέβηκαν οι καθ'ων η αίτηση στα πλαίσια διερεύνησης της υπόθεσης και της διάρκειας του χρόνου που χρειάστηκε για διερεύνηση των γεγονότων. Δεν έχω εντοπίσει οτιδήποτε που να συνηγορεί υπέρ της θέσης της αιτήτριας ότι οι καθ'ων η αίτηση επέδειξαν αδικαιολόγητη ή υπέρμετρη καθυστέρηση στη διερεύνηση της υπόθεσης. Το βάρος απόδειξης το φέρει η αιτήτρια, η οποία και απέτυχε να το αποδείξει. Σαν αποτέλεσμα και η εν λόγω θέση της αιτήτριας απορρίπτεται.

Ως αποτέλεσμα όλων των πιο πάνω η προσφυγή επιτυγχάνει μερικώς. Συγκεκριμένα, στο βαθμό και την έκταση που η προσφυγή στρέφεται εναντίον της απόφασης των καθ'ων η αίτηση να απορρίψουν την ένσταση της αιτήτριας για καταβολή έκτακτης εισφοράς για την άμυνα, η προσφυγή επιτυγχάνει και το προσβαλλόμενο μέρος της απόφασης ακυρούται. Στο βαθμό και την έκταση που η προσφυγή προσβάλλει την απόφαση των καθ'ων η αίτηση για επιβολή στην αιτήτρια φόρου κεφαλαιουχικών κερδών, η

προσφυγή αποτυγχάνει και απορρίπτεται, η δε συγκεκριμένη πράξη των καθ'ων η αίτηση επικυρώνεται.

Ενόψει του ότι η προσφυγή έχει πετύχει μερικώς, κρίνω ότι η αιτήτρια δικαιούται σε μέρος των εξόδων της. Υπέρ της αιτήτριας και εναντίον των καθ'ων η αίτηση επιδικάζονται έξοδα €600.

Α. ΠΑΣΧΑΛΙΔΗΣ,

Δ.

/ΔΓ