

28 Απριλίου, 2014

[ΠΑΣΧΑΛΙΔΗΣ, Δ/στής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

1. ΦΙΛΙΠΠΟΣ ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΥΣ,
2. ΧΡΙΣΤΙΝΑ ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΥΣ,

Αιτητές,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ
ΕΦΟΡΙΑΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ,

Καθ'ων η αίτηση.

Σ. Μαμαντόπουλος, για τους Αιτητές.

Ελ. Συμεωνίδου (κα), Δικηγόρος της Δημοκρατίας, εκ μέρους του Γενικού Εισαγγελέα, για τους Καθ'ων η αίτηση.

Α Π Ο Φ Α Σ Η

ΠΑΣΧΑΛΙΔΗΣ, Δ.: Οι αιτητές προσβάλλουν την απόφαση του Εφοριακού Συμβουλίου, ημερομηνίας 28/12/2010, με την οποία απορρίφθηκαν οι ιεραρχικές προσφυγές τους εναντίον απόφασης του Διευθυντή του Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων για επιβολή φορολογίας κεφαλαιουχικών κερδών επί του κέρδους που πρόεκυψε από την πώληση 5500 μετοχών της εταιρείας Mufulira Ltd, πάνω στη βάση των δικών του εκτιμήσεων της αγοραίας αξίας της ακίνητης περιουσίας (ξενοδοχείου) της εν λόγω εταιρείας.

Τα γεγονότα που περιβάλλουν την προσφυγή είναι σε συντομία τα πιο κάτω:

Οι αιτητές, οι οποίοι είναι σύζυγοι, κατείχαν το σύνολο του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας Mulifira Ltd, ιδιοκτήτριας ξενοδοχειακού συγκροτήματος στο Πισσούρι (Pissouri Beach Hotel).

Πιο συγκεκριμένα, ο Φίλιππος Χαραλάμπους κατείχε 5000 μετοχές και η Χριστίνα Χαραλάμπους 500.

Με βάση συμφωνία που υπεγράφη στις 12/12/1997 μεταξύ των αιτητών και της εταιρείας Landslide Development Ltd, η τελευταία αγόρασε τις μετοχές έναντι του ποσού των £3.200.000.

Αποτελούσε όρο της πιο πάνω συμφωνίας ότι μέσα στα πλαίσια καταβολής του τιμήματος αγοράς ("Purchase Consideration"), ο αγοραστής θα αναλάμβανε την αποπληρωμή υπερανάληψης και δανείου της εταιρείας των αιτητών, ύψους £1.000.000 που εκκρεμούσε στην Ελληνική Τράπεζα.

Όταν αργότερα, το Φεβρουάριο του 2005, αρμόδιος λειτουργός του Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων, εξέτασε τους λογαριασμούς της εταιρείας Mufilira Ltd για το έτος 1998, εντόπισε τη διαφοροποίηση στη μετοχική της σύνθεση και ειδοποίησε το Διευθυντή ο οποίος ενημέρωσε τους αιτητές για την υποχρέωση τους να υποβάλουν Δήλωση Διάθεσης Μετοχών, συνοδευόμενη από πωλητήριο έγγραφο, ισολογισμό της εταιρείας κατά την ημερομηνία διάθεσης και κατάσταση ακίνητης περιουσίας βάσει του ισολογισμού.

Οι αιτητές ανταποκρίθηκαν υποβάλλοντας στις 14/10/2005 τις σχετικές δηλώσεις, στις οποίες δηλώθηκε ως προϊόν διάθεσης το συνολικό ποσό των £2.871.225. Σύμφωνα με τη δήλωση, το ποσό αντιστοιχούσε σε £2.610.205 για το Φίλιππο Χαραλάμπους και £261.020 για τη Χριστίνα Χαραλάμπους και προέκυψε αφού λήφθηκε υπόψη το τίμημα πώλησης των £3.200.000,

μειωμένο κατά ένα ποσό ύψους £328.775 που κατ' ισχυρισμό των αιτητών αφορούσε στον εξοπλισμό.

Βάσει των πιο πάνω δηλώσεων, προέκυπτε ζημιά ύψους £175.271 για τον αιτητή και £17.524 για την αιτήτρια.

Ακολούθως και συγκεκριμένα στις 4/1/2006, ο Διευθυντής κοινοποίησε στους αιτητές Αναθεωρημένη Φορολογία Κεφαλαιουχικών Κερδών, με βάση την κρίση του, και αφού έλαβε υπόψη ως προϊόν διάθεσης, το ποσό των £4.000.000 το οποίο, σύμφωνα με την εκτίμηση της Υπηρεσίας Φορολογίας Ακίνητης Ιδιοκτησίας και Κεφαλαιουχικών Κερδών, αποτελούσε την αγοραία αξία της ακίνητης ιδιοκτησίας κατά την ημερομηνία διάθεσης.

Εναντίον των πιο πάνω φορολογιών, οι αιτητές υπέβαλαν στις 24/2/2006, ενστάσεις, ζητώντας την ακύρωση τους και την αποδοχή των δηλώσεων διάθεσης των μετοχών τους.

Ισχυρίστηκαν ότι ο υπολογισμός της φορολογίας θα έπρεπε να διενεργηθεί βάσει του συμφωνημένου τιμήματος πώλησης, δηλαδή των £3.200.000, δεδομένου ότι το ξενοδοχειακό συγκρότημα στο Πισσούρι, ήταν η μόνη ακίνητη περιουσία που κατείχε η εταιρεία Mufulira Ltd, κατά την ημερομηνία διάθεσης των μετοχών ενώ παράλληλα, αποτελούσε και το μοναδικό περιουσιακό στοιχείο στον ισολογισμό της κατά την ημερομηνία διάθεσης.

Επιπρόσθετα, ισχυρίστηκαν ότι εφόσον η αξία του ξενοδοχειακού εξοπλισμού, ύψους £328.775 είχε συμπεριληφθεί στο τίμημα πώλησης, η καθαρή αξία του συγκροτήματος που θα έπρεπε να ληφθεί υπόψη ήταν το δηλωθέν ποσό των £2.871.225 και όχι το ποσό των £4.000.000 που είχε ληφθεί υπόψη ως αξία της ακίνητης ιδιοκτησίας της Mufulira Ltd για τους σκοπούς της φορολογίας.

Ο Διευθυντής ζήτησε από τους αιτητές στοιχεία που θα τεκμηρίωναν τους πιο πάνω ισχυρισμούς τους. Ακολούθησε ανταλλαγή επιστολών, με τις οποίες, οι αιτητές, επικαλέστηκαν τις πρόνοιες του άρθρου 9 του περί

Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμου 52/80 και της εγκυκλίου αρ. 1998/7. Στα πλαίσια της εν λόγω αλληλογραφίας, ο Διευθυντής, υπέδειξε ότι η Mufuliga είχε, βάσει του ισολογισμού της, κατά την 31/12/1997, και άλλα περιουσιακά στοιχεία και οι αιτητές απάντησαν ότι αναπόφευκτα ο ισολογισμός περιελάμβανε και άλλες εγγραφές πέραν της ακίνητης ιδιοκτησίας, οι οποίες όμως αφορούσαν το ξενοδοχείο και αφαιρέθηκαν κατά την πώληση, με αποτέλεσμα ο πωλητής να λάβει λιγότερα χρήματα (£2.200.000).

Στη συνέχεια, ο Διευθυντής αφού έλαβε υπόψη αναλυτική έκθεση εκτίμησης του αρμόδιου κλάδου του Τμήματος, βάσει της οποίας η αξία του ξενοδοχειακού συγκροτήματος αναθεωρήθηκε στο ποσό των £3.727.000, πληροφόρησε τους αιτητές ότι το αίτημα τους δεν μπορούσε να γίνει αποδεκτό, ότι η εγκύκλιος αρ. 1998/7 δεν είχε εφαρμογή στην περίπτωση τους και ότι η αγοραία αξία του ξενοδοχείου κατά την ημερομηνία του πωλητηρίου εγγράφου μειώθηκε στο πιο πάνω ποσό.

Οι αιτητές απάντησαν, εμμένοντας στις θέσεις τους περί εφαρμογής της εγκυκλίου αρ. 1998/7 και εισηγήθηκαν πως σε αντίθετη περίπτωση, θα έπρεπε να αφαιρεθεί από το υπολογισμένο τίμημα πώλησης, ποσό ύψους £1.000.000 το οποίο αφορούσε υποχρέωση που ανέλαβε ο πωλητής για να πληρώσει το χρέος του και συνιστούσε δαπάνη κτήσης κέρδους που μπορεί να αφαιρεθεί κατά το άρθρο 6 του Ν. 52/80.

Τελικά ο Διευθυντής με επιστολή του ημερομηνίας 19/2/2009, απέρριψε τις ενστάσεις και τους ισχυρισμούς των αιτητών και κοινοποίησε προς αυτούς ξεχωριστές Ειδοποιήσεις Επιβολής Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών, εναντίων των οποίων καταχωρήθηκαν στις 2/4/2009 αντίστοιχες ιεραρχικές προσφυγές στο Εφοριακό Συμβούλιο.

Υποστηρίχθηκε από τους αιτητές ότι κακώς ο Διευθυντής δεν απεδέχθη το τίμημα της πώλησης, όπως είχε αυτό δηλωθεί από τους ίδιους και επίσης ότι κακώς δεν αφαιρέθηκε από το ποσό διάθεσης, ποσό ύψους £1.000.000 που αποτελούσε έξοδο που έγινε για την παραγωγή του κέρδους.

Κατόπιν ακροαματικής διαδικασίας, κατά την οποία οι εκπρόσωποι των αιτητών και του Τμήματος ανέπτυξαν τις θέσεις τους, το Εφοριακό Συμβούλιο με απόφαση πλειοψηφίας ημερομηνίας 28/12/2010 επικύρωσε την απόφαση του Διευθυντή της 19/2/2009 και απέρριψε τις ιεραρχικές προσφυγές.

Επαναλαμβάνοντας ουσιαστικά τις θέσεις που προέβαλαν και ενώπιον του Εφοριακού Συμβουλίου, οι αιτητές ισχυρίζονται ότι η απόφαση του τελευταίου, είναι λανθασμένη για τους πιο κάτω λόγους:

(α) Ο Διευθυντής δεν είχε δικαίωμα αύξησης της τιμής πώλησης, διότι δεν υπήρχε στην περίπτωση τους ψευδής δήλωση κατά τα προβλεπόμενα στο άρθρο 9(1) του περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμου του 1980, Ν. 52/80 (ως έχει τροποποιηθεί).

(β) Ο Διευθυντής όφειλε να εφαρμόσει την εγκύκλιο του με αρ. 1998/7 και να αποδεχθεί την τιμή πώλησης που είχε δηλωθεί από τους συμβαλλόμενους.

(γ) Κακώς δεν αφαιρέθηκε από το προϊόν πώλησης, ποσό ύψους £328.775 που αντιστοιχούσε την τιμή πώλησης των συμπληρωμάτων (εξοπλισμού του ξενοδοχείου), αφού αυτά δεν αποτελούν ακίνητη ιδιοκτησία.

(δ) Ο Διευθυντής όφειλε να αφαιρέσει από το προϊόν πώλησης το ποσό του £1.000.000 που καταβλήθηκε για το δάνειο προς την Τράπεζα για να καταστεί δυνατή η πώληση των μετοχών των αιτητών.

Οι καθ'ων η αίτηση, με παραπομπές σε αποσπάσματα του κειμένου της επίδικης απόφασης του Συμβουλίου, υποστηρίζουν ότι όλα τα πιο πάνω θέματα και το νομικό τους πλαίσιο, είχαν εγερθεί στη διαδικασία της ιεραρχικής προσφυγής και εξετάστηκαν από το Συμβούλιο, το οποίο αιτιολόγησε το σκεπτικό του.

Προς ενίσχυση της επιχειρηματολογίας τους και οι δύο πλευρές επικαλούνται τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν. 52/80 και την απόφαση ***Lavinia Investments Ltd v. Δημοκρατίας (1998) 3 Α.Α.Δ. 827.***

Σκοπός του περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμου του 1980 (Ν. 52/80 ως έχει τροποποιηθεί), είναι η επιβολή φόρου με συντελεστή 20% επί παντός κέρδους το οποίο προκύπτει από τη διάθεση «ιδιοκτησίας».

Σύμφωνα με τις ερμηνευτικές διατάξεις του άρθρου 2 του Ν. 52/80, όπως ίσχυαν κατά τον ουσιώδη χρόνο:

«“ιδιοκτησία” σημαίνει ακίνητη ιδιοκτησία που βρίσκεται στη Δημοκρατία, καθώς επίσης και μετοχές εταιρειών των οποίων η ιδιοκτησία συνίσταται και από ακίνητη ιδιοκτησία που βρίσκεται στη Δημοκρατία».

Το άρθρο 9 προνοεί τα ακόλουθα:

«(1) Το προϊόν της διάθεσης ιδιοκτησίας είναι το ποσό το οποίο δηλώνεται από τους συμβαλλομένους:

Νοείται ότι σε περίπτωση αμφισβήτησης της δήλωσης από το Διευθυντή, ο τελευταίος δικαιούται, το αργότερο μέσα σε έξι μήνες από την ημερομηνία της δήλωσης, να προβεί σε έρευνα και αν αποδεδειγμένα διαπιστωθεί ότι η δήλωση ήταν ψευδής έχει δικαίωμα να απαιτήσει την καταβολή φόρου πάνω στη διαφορά μεταξύ του ποσού της δήλωσης και του ποσού της αποδειχθείσας διάθεσης της ιδιοκτησίας και τόκο προς 9% από την ημέρα της καταβολής του φόρου με βάση τη δήλωση των συμβαλλομένων:

Νοείται περαιτέρω ότι, σε περίπτωση διάθεσης μετοχών εταιρείας, το προϊόν της διάθεσης της ιδιοκτησίας υπολογίζεται αποκλειστικά με βάση την ακίνητη ιδιοκτησία.

(2) Εάν δεν έχη λάβει χώραν αγορά ή πώλησις, θα λογίζεται ως πληρωθέν ή ληφθέν, αναλόγως της περιπτώσεως, ποσόν ίσον προς το ποσόν όπερ η τοιαύτη ιδιοκτησία, κατά την γνώμην του Διευθυντού θα απέφευρεν εάν ηγοράζετο ή επωλείτο, αναλόγως της περιπτώσεως, εν τη ελευθέρα αγορά καθ' ον χρόνον επισυνέβη το γεγονός».

Η εγκύκλιος αρ. 1998/7 της 9/6/98, την οποία επικαλούνται η διάδικοι, αναφέρει, σε ό,τι αφορά την παρούσα, τα εξής:

«Περαιτέρω στις περιπτώσεις όπου διατίθενται μετοχές εταιρειών που αντιπροσωπεύουν μόνο ακίνητη ιδιοκτησία και η εταιρεία δεν έχει οποιαδήποτε άλλα περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις, το προϊόν διάθεσης των μετοχών όπως αυτό δηλώθηκε από τους συμβαλλόμενους θα πρέπει να γίνεται κατ' αρχή δεκτό όπως και στις περιπτώσεις πώλησης ακίνητης ιδιοκτησίας.

Η εξουσία του Διευθυντή βάσει της πρώτης επιφύλαξης του άρθρου 9 του βασικού νόμου είναι η ίδια είτε πρόκειται για διάθεση ακίνητης περιουσίας είτε πρόκειται για διάθεση μετοχών.

Σε όλες τις άλλες περιπτώσεις που οι μετοχές δεν αντιπροσωπεύουν μόνο ακίνητη περιουσία όπως περιγράφεται πιο πάνω το προϊόν της διάθεσης υπολογίζεται αποκλειστικά με βάση την αξία της ακίνητης ιδιοκτησίας η οποία θα εξασφαλιστεί από τον Κλάδο Εκτιμήσεων κατά την ημερομηνία διάθεσης των μετοχών».

Στρέφομαι τώρα στους λόγους ακύρωσης, την ουσία των οποίων θα πραγματευθώ κάτω από τις εξής ενότητες:

Ο καθορισμός του «προϊόντος διάθεσης» και ο τρόπος υπολογισμού του.

Αντικρουόμενες είναι οι θέσεις των διαδίκων επί των πιο πάνω νομοθετικών προνοιών.

Οι αιτητές εισηγούνται ότι στην παρούσα περίπτωση τυγχάνει εφαρμογής η παράγραφος (1), η οποία κατά την άποψη τους δεν αφήνει καμία δυνατότητα στο Διευθυντή να καθορίζει το προϊόν διάθεσης κατά την κρίση του.

Υποβάλλουν ότι σε συναλλαγή κατά την οποία πωλείται με ενιαία τιμή ένας συνδυασμός περιουσιακών στοιχείων (κτίρια και άλλα στοιχεία ενεργητικού), ο Διευθυντής οφείλει αποδεχόμενος τη δηλωθείσα τιμή, απλά να αναζητήσει τον διαχωρισμό της ενιαίας τιμής ανάμεσα στα συνιστώντα την τιμή στοιχεία, χωρίς όμως δικαίωμα αύξησης της τιμής που συμφωνήθηκε, εκτός όταν προκύπτει ψευδής δήλωση.

Με όλο το σέβας προς τους ευπαιδευτους συνηγόρους των αιτητών, η θέση αυτή δεν με βρίσκει σύμφωνο.

Το Εφοριακό Συμβούλιο ασχολήθηκε εκτεταμένα με το πιο πάνω ζήτημα, με αναφορά στο νομοθετικό πλαίσιο και την εγκύκλιο 1998/7 και στη σχετική νομολογία. Το σκεπτικό του καταγράφεται στις σελ. 10-23 της επίδικης απόφασης του.

Όπως ορθά επισημάνθηκε από τους καθ'ων η αίτηση, η περίπτωση των αιτητών διέπεται από τη δεύτερη επιφύλαξη του άρθρου 9(1), σύμφωνα με τις πρόνοιες της οποίας, σε περίπτωση διάθεσης μετοχών εταιρείας, το προϊόν της διάθεσης της ιδιοκτησίας υπολογίζεται αποκλειστικά με βάση την ακίνητη ιδιοκτησία.

Όπως είχε επισημανθεί από το Διευθυντή στην επιστολή του της 19/2/2009 και υποδείχθηκε ακολούθως από το Εφοριακό Συμβούλιο στη σελ. 16 της απόφασης του, η Mufulira Ltd, είχε, σύμφωνα με τον ισολογισμό της, κατά την ημερομηνία σύναψης της συμφωνίας πώλησης των μετοχών της και άλλα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, με αποτέλεσμα να μην εφαρμόζεται στην περίπτωση αυτή η εγκύκλιος αρ. 1987/7, εφόσον το τίμημα πώλησης των μετοχών που δηλώθηκε από τους αιτητές (£3.200.000), δεν αντιπροσώπευε μόνο ακίνητη ιδιοκτησία αλλά επηρεάστηκε και από άλλα στοιχεία.

Στην Lavinia Investments Ltd (πιο πάνω), υποδείχθηκε σε σχέση με τη δεύτερη επιφύλαξη του άρθρου 9 του Ν. 52/80, ότι σκοπός του Νόμου είναι η φορολογία των κεφαλαιουχικών κερδών που προκύπτουν από την πώληση ακίνητης περιουσίας και σκοπός της επιφύλαξης του άρθρου 9 είναι η φορολογία του προϊόντος της πώλησης και όχι η αξία των μετοχών.

Λέχθηκε ακόμα ότι η ακίνητη ιδιοκτησία της εταιρείας είναι μια μόνο συνάρτηση που επηρεάζει την αξία των μετοχών της και σωστά ο νομοθέτης δεν ηθέλησε να φορολογήσει την οποιαδήποτε αξία των μετοχών, πέραν της αξίας που αντιπροσώπευε το ακίνητο.

Χρήσιμη αναφορά μπορεί επίσης να γίνει στην απόφαση ***Theodosis Karaolis Holdings Ltd κ.ά. v. Εφοριακού Συμβουλίου κ.ά. (2009) 3 Α.Α.Δ.***

62, η οποία αφορούσε διάθεση μετοχών εταιρείας – ιδιοκτήτριας ξενοδοχείου και συναφή δήλωση διάθεσης μετοχών με καθορισμό την αξία του ξενοδοχείου η οποία όμως στη συνέχεια αναθεωρήθηκε από το Διευθυντή. Δεν αμφισβητήθηκε από τους διαδίκους και επιβεβαιώθηκε από το Δικαστήριο η δυνατότητα που παρέχει στο Διευθυντή η δεύτερη επιφύλαξη του άρθρου 9, να καθορίζει το προϊόν διάθεσης των μετοχών συσχετίζοντας το με την ακίνητη ιδιοκτησία.

Υπενθυμίζεται, αυτό που έχει υποδειχθεί νομολογιακά, ότι ο Νόμος δεν στόχευε στη φορολόγηση του κέρδους από πώληση μετοχών, παρά μόνο όταν αυτές αντιπροσωπεύουν και ακίνητη περιουσία.

Μέσα σε αυτά τα πλαίσια και στην παρούσα υπόθεση, κατ' εφαρμογή της δεύτερης επιφύλαξης του άρθρου 9(1), ο Διευθυντής είχε τη δυνατότητα να προβεί στον υπολογισμό του προϊόντος διάθεσης εκτιμώντας με βάση τα στοιχεία της αρμόδιας υπηρεσίας και με χρήση των κατάλληλων μεθόδων, την αγοραία αξία της ακίνητης ιδιοκτησίας, όπως εξηγείται αναλυτικά στην επιστολή του προς τους αιτητές, ημερομηνίας 19/2/2009.

Σημειώνεται ότι οι αιτητές είχαν εγκαίρως κληθεί να παρουσιάσουν δική τους εκτίμηση αναφορικά με την αγοραία αξία του ακινήτου κατά την ημερομηνία διάθεσης των μετοχών και κατ' επέκταση να τεκμηριώσουν ότι το ποσό που δήλωσαν υπολογίστηκε αποκλειστικά με βάση την ακίνητη ιδιοκτησία, αλλά δεν το έπραξαν και συνεπώς η εισήγησή τους ότι δεν είχε δικαίωμα ο Διευθυντής να προβεί ο ίδιος στον υπολογισμό της, είναι αβάσιμη.

Εξάλλου, συνιστά πάγια νομολογιακή αρχή ότι, όπου ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει στοιχεία αναλαμβάνει τον κίνδυνο να φορολογηθεί με βάση μόνο την έρευνα που διενεργεί ο Έφορος, οπότε η απόφαση του Διευθυντή κρίνεται εύλογα επιτρεπτή. (Βλ. *Rainbow v. Republic (1984) 3 C.L.R. 846*, *Ζαχαροπλαστικές Επιχειρήσεις "Οκαπι" Λτδ v. Δημοκρατίας κ.ά. (1995) 3 Α.Α.Δ. 48*, *Δημοκρατίας v. Αλεξάνδρας Τριμιθιώτου (PP) Ltd (1997) 3 Α.Α.Δ. 356*, *Σουβλάκια – Γύρος «Κρητικός» Λτδ v. Δημοκρατίας (2001) 3 Α.Α.Δ. 935 κλπ).*

Επομένως, ορθά κατά τη γνώμη μου κρίθηκε από το Εφοριακό Συμβούλιο ότι η ανεπαρκής τεκμηρίωση του δηλωθέντος προϊόντος διάθεσης δεν επιτρέπει και τη σύνδεση του με την ακίνητη περιουσία κατ' αποκλειστικό τρόπο, όπως προβλέπεται στην επιφύλαξη του άρθρου 9.

Αφαίρεση του ποσού των £328.755.

Είναι η θέση των αιτητών ότι κακώς δεν έχει αφαιρεθεί από την τιμή πώλησης των μετοχών το ποσό των £328.755, που αντιπροσωπεύει το κόστος του εξοπλισμού του ξενοδοχείου και το οποίο θα έπρεπε να εκπέσει από το προϊόν διάθεσης.

Ισχυρίζονται οι αιτητές ότι αυτά τα συναφή, με το ξενοδοχείο συμπληρώματα, παραχωρήθηκαν στον αγοραστή μαζί με το ξενοδοχείο κατά την πώληση των μετοχών, χωρίς οι ίδιοι να επιδιώξουν την πραγματοποίηση κέρδους από την ξεχωριστή πώλησή τους και ότι το πιο πάνω ποσό αφαιρέθηκε στη δήλωσή τους.

Εκ διαμέτρου αντίθετη είναι η επί του προκειμένου θέση των καθ'ων η αίτηση. Αυτοί υποστηρίζουν ότι, εφόσον τελικά η αξία της ακίνητης ιδιοκτησίας που αποτέλεσε και το προϊόν διάθεσης, προσδιορίστηκε από τον Κλάδο Εκτιμήσεων και όχι από τη δήλωση των αιτητών, δεν τίθεται θέμα αφαίρεσης οποιουδήποτε ποσού για τον εξοπλισμό.

Ούτε αυτή η θέση των αιτητών με βρίσκει σύμφωνο. Είναι πιστεύω αρκετό να επισημανθεί ότι κατά τον υπολογισμό της εκτιμημένης αξίας από τον Κλάδο Εκτιμήσεων και κατ' επέκταση από το Διευθυντή, δεν ελήφθησαν υπόψη οποιαδήποτε ποσά που αντιστοιχούσαν σε εξοπλισμό του ξενοδοχείου με αποτέλεσμα, όπως ορθά διαπιστώθηκε από το Εφοριακό Συμβούλιο, η εκτιμημένη αξία να μην περιλαμβάνει οποιοδήποτε στοιχείο πέραν της ακίνητης περιουσίας, δηλαδή της γης και των κτιρίων.

Η αφαίρεση του ποσού των £1.000.000 που καταβλήθηκε από τους αγοραστές των μετοχών σε Τράπεζα για εξόφληση δανείου των αιτητών.

Το άρθρο 6(β) του Ν. 52/80 προβλέπει τα εξής:

*«Κατά τον υπολογισμό του κέρδους θα εκπίπτει-
(β) Οποιαδήποτε δαπάνη γίνεται εξ' ολοκλήρου και αποκλειστικά για κτήση κέρδους μετά την 1ην Ιανουαρίου, 1980 και η οποία δεν εκπίπτει σύμφωνα με τους εκάστοτε σε ισχύ περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμους, αναπροσαρμοσμένη λόγω πληθωρισμού».*

Οι αιτητές υποστηρίζουν ότι το ποσό του £1.000.000, το οποίο με βάση τη συμφωνία πώλησης των μετοχών της Mufulira Ltd καταβλήθηκε από τους αγοραστές στην Ελληνική Τράπεζα για σκοπούς αποπληρωμής δανείου και υπερανάληψης της Mufulira Ltd, θα έπρεπε να αφαιρεθεί από το προϊόν διάθεσης, ως δαπάνη που έγινε εξ' ολοκλήρου και αποκλειστικά για κτήση κέρδους κατά τα προβλεπόμενα στο άρθρο 6(β) πιο πάνω.

Αντικρούοντας τον ισχυρισμό, οι καθ'ων η αίτηση υποβάλλουν ότι δεν προσκομίστηκαν ενώπιον, είτε του Διευθυντή, είτε του Εφοριακού Συμβουλίου, στοιχεία που να δικαιολογούσαν το πιο πάνω ποσό ως δαπάνη που έγινε για την κτήση του κέρδους που προέκυψε από την πώληση των μετοχών.

Αντίθετα, επρόκειτο για μια οφειλή της Mufulira Ltd προς μια Τράπεζα, την οποία ανέλαβε ο αγοραστής των μετοχών κατά τα προβλεπόμενα στη μεταξύ τους συμφωνία.

Και αυτή η θέση των αιτητών κρίνεται αβάσιμη.

Βασική προϋπόθεση για να εκπίπτει μια δαπάνη, κατά τον υπολογισμό, είναι να γίνεται αυτή «εξ' ολοκλήρου και αποκλειστικά» για την κτήση κέρδους.

Η πιο πάνω διατύπωση, του Νόμου, την οποία επεσήμανε και το Εφοριακό Συμβούλιο στην απόφαση του, εναποθέτει στους αιτητές και το ανάλογο βάρος απόδειξης.

Από τα στοιχεία του φακέλου και με βάση τα όσα τέθηκαν εκ μέρους των αιτητών κατά την ακρόαση των ιεραρχικών προσφυγών τους, δεν προέκυψαν στοιχεία αναφορικά με το πώς δαπανήθηκε το ποσό του δανείου και της υπερανάληψης.

Υπό τις περιστάσεις και χωρίς την αντίστοιχη τεκμηρίωση, αναφορικά με το σκοπό και τη χρήση του δανείου, δεν πληρούνταν οι απαιτήσεις του Νόμου για την έκπτωση του πιο πάνω ποσού από το προϊόν διάθεσης κατά τον υπολογισμό της φορολογίας κεφαλαιουχικών κερδών.

Όπως εξάλλου εξηγήθηκε στην *Theodosia Karaolis Holdings Ltd* (πιο πάνω), δεν αφαιρείται εκ νέου το μέρος εκείνο του κόστους κτήσης το οποίο έχει ήδη αφαιρεθεί ως έκπτωση για σκοπούς φόρου εισοδήματος.

Από την άλλη, το συγκεκριμένο ποσό εμφανιζόταν ως οφειλή της Mufulira Ltd στον ισολογισμό της, και ως εκ τούτου επηρέασε και διαμόρφωσε ανάλογα την πραγματική αξία των μετοχών της κατά την ημερομηνία σύναψης της συμφωνίας.

Τα συμπεράσματα του Διευθυντή και ακολούθως του Εφοριακού Συμβουλίου για το πιο πάνω ζήτημα ήταν επομένως εύλογα.

Η εγκύκλιος αρ. 1998/7 και η ταυτόχρονη επιδοκιμασία και αποδοκιμασία της από τους αιτητές.

Οι αιτητές κατά την αλληλογραφία τους με το Τμήμα Εσωτερικών Προσόδων, πριν από την έκδοση της επίδικης απόφασης, αλλά και κατά την ακρόαση των ιεραρχικών προσφυγών τους στο Εφοριακό Συμβούλιο, όπως και στη σελίδα 14 της αγόρευσης τους στην παρούσα, επικαλέσθηκαν την εγκύκλιο αρ. 1998/7 που προεκτέθηκε, ισχυριζόμενοι ότι, βάση αυτής, το

προϊόν διάθεσης, δηλαδή το ποσό που είχαν οι ίδιοι δηλώσει ως τιμή πώλησης των μετοχών, θα έπρεπε να γίνει δεκτό από το Διευθυντή.

Ταυτόχρονα όμως, όπως προκύπτει από τη σελίδα 4 της γραπτής αγόρευσης τους, δεν αποδέχονται τη δεύτερη παράγραφο της ίδιας εγκυκλίου, σύμφωνα με την οποία σε περιπτώσεις όπου οι μετοχές δεν αντιπροσωπεύουν μόνο ακίνητη περιουσία, το προϊόν της διάθεσης υπολογίζεται αποκλειστικά με βάση την αξία της ακίνητης ιδιοκτησίας η οποία θα εξασφαλιστεί από τον Κλάδο Εκτιμήσεων κατά την ημερομηνία διάθεσης των μετοχών.

Οι πιο πάνω αντιφατικοί ισχυρισμοί αποτελούν κλασσική περίπτωση εφαρμογής του δόγματος της παράλληλης επιδοκίμασας και αποδοκίμασας, η οποία έχει αποδοκιμαστεί από μακρά σειρά νομολογίας. (Βλ. **Σαββίδης κ.ά. ν. Δημοκρατίας (1993) 3 Α.Α.Δ. 249, Ηλία κ.ά. ν. Δημοκρατίας (1999) 3 Α.Α.Δ. 884, Κάππας ν. Οργανισμού Κυπριακής Γαλακτοκομικής Βιομηχανίας (2000) 3 Α.Α.Δ. 36 και Δημοκρατία ν. Θεοφίλου (Αρ. 1) (2004) 3 Α.Α.Δ.63**).

Όπως υποδείχθηκε στις πιο πάνω υποθέσεις, δεν είναι επιτρεπτό να ισχυρίζεται ένας διάδικος, ταυτόχρονα δύο διαφορετικά πράγματα και ουσιαστικά στην ίδια υπόθεση να επιδοκιμάζει και να αποδοκιμάζει.

Για όλους τους πιο πάνω λόγους που προσπάθησα να εξηγήσω, η προσφυγή απορρίπτεται, με έξοδα €1.350 υπέρ των καθ'ων η αίτηση και εναντίον των αιτητών. Η επίδικη απόφαση επικυρώνεται.

Α. ΠΑΣΧΑΛΙΔΗΣ,

Δ.