

ΑΝΩΤΑΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ ΚΥΠΡΟΥ  
ΑΝΑΘΕΩΡΗΤΙΚΗ ΔΙΚΑΙΟΔΟΣΙΑ

(Υποθ. Αρ.793 /2010)

31 Ιανουαρίου, 2013

**[ΠΑΜΠΑΛΛΗΣ, Δ/στης]**

Αναφορικά με το Άρθρο 146 του Συντάγματος

ΜΙΧΑΛΗΣ ΑΒΡΑΑΜ, ως ο παραλήπτης/διαχειριστής της  
εταιρείας KALIACO PROPERTIES LTD,

*Αιτητής,*

-και -

ΚΥΠΡΙΑΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ, μέσω Διευθυντή Τμήματος  
Εσωτερικών Προσόδων

*Καθ'ων η αίτηση.*

-----  
*Κ.Αγαθοκλέους για Μ.Βορκά και Συνεργάτες ΔΕΠΕ, για τον  
αιτητή*

*Ελ.Συμεωνίδου (κα.), Δικηγόρος της Δημοκρατίας, για τους  
καθ'ων η αίτηση.*

-----

## Α Π Ο Φ Α Σ Η

**ΠΑΜΠΑΛΛΗΣ, Δ.:** Προσβάλλεται η απόφαση του Διευθυντή Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων, με την οποία επιβλήθηκε τελική ειδοποίηση φορολογίας κεφαλαιουχικών κερδών, επί της εταιρείας KALIACO PROPERTIES LTD.

Ο αιτητής εμφανίζεται ως ο διαχειριστής της εταιρείας KALIACO PROPERTIES LTD, (θα αποκαλείται «η αιτήτρια εταιρεία»). Στις 3 Φεβρουαρίου 1997 συστάθηκε η εταιρεία ATHIENITIS & KALIACO LTD. Οι μέτοχοι της εν λόγω εταιρείας, με 10,000 μετοχές έκαστος, ήταν οι, KALIACO PROPERTIES LTD και ΚΥΡΙΑΚΟΣ ΑΘΗΑΙΝΙΤΗΣ & ΥΙΟΙ ΛΤΔ.

Οι ATHIENITIS & KALIACO LTD ήταν οι ιδιοκτήτες δύο ακινήτων στη Λευκωσία με αριθμούς εγγραφής C950 και C952.

Στις 31 Μαρτίου 1998 οι CALIACO PROPERTIES LTD μεταβίβασαν τις μετοχές που κατείχαν στην αιτήτρια εταιρεία ATHIENITIS & CALIACO PROPERTIS LTD στους TRANSACTO LTD. Οι τελευταίοι, στη συνέχεια μεταβίβασαν τις μετοχές τους σε δύο φυσικά πρόσωπα.

Οι καθ'ων η αίτηση με επιστολή τους ημερ. 9 Σεπτεμβρίου 2003 ζήτησαν από την αιτήτρια εταιρεία όπως, εντός της περιόδου του ενός μηνός, υποβάλει έντυπο διάθεσης ακίνητης ιδιοκτησίας, χαρτοσημασμένο συμβόλαιο πώλησης μετοχών, έκθεση εκτίμησης της αξίας των ακινήτων της εταιρείας κατά την ημερομηνία διάθεσης των μετοχών, όπως επίσης και λεπτομέρειες αναφορικά με το κόστος απόκτησης των εν λόγω ακινήτων από την εν λόγω αιτήτρια εταιρεία. Λόγω παράλειψης προσκόμισης των ζητηθέντων στοιχείων, οι καθ'ων η αίτηση επανέλαβαν το αίτημα τους, με νέα επιστολή ημερ. 13 Φεβρουαρίου 2004. Και πάλιν δεν υπήρξε ανταπόκριση και οι καθ'ων η αίτηση απέστειλαν και τρίτη επιστολή ημερ. 23 Ιανουαρίου 2006. Ακολούθησαν τηλεφωνικές

επικοινωνίες μεταξύ των καθ'ων η αίτηση, του ιδιοκτήτη της εταιρείας και των ελεγκτών της.

Τελικώς, στις 9 Οκτωβρίου 2006 υποβλήθηκε από τους ελεγκτές της εταιρείας το έντυπο διάθεσης ακίνητης περιουσίας, αντίγραφο συμβολαίου πώλησης των μετοχών, όπως επίσης και εκτίμηση της αξίας των ακινήτων της εταιρείας. Με βάση τους υπολογισμούς που υποβλήθηκαν από τους ελεγκτές, υπήρχε, για σκοπούς φόρου κεφαλαιουχικών κερδών, ζημιά. Στις 4 Ιανουαρίου 2007 οι καθ'ων η αίτηση είχαν προβεί σε εκτίμηση της αξίας των ακινήτων της αιτήτριας εταιρείας και απέστειλαν στην τελευταία ειδοποίηση επιβολής κεφαλαιουχικών κερδών ύψους £71,684.00.

Υποβλήθηκε, εκ μέρους των ελεγκτών της αιτήτριας εταιρείας, ένσταση ημερ. 29 Ιανουαρίου 2007. Οι καθ'ων η αίτηση με επιστολή τους ημερ. 27 Φεβρουαρίου 2007 ζήτησαν την υποβολή, εκ μέρους της αιτήτριας εταιρείας, εκτίμησης αναφορικά με την αξία των ακινήτων και λεπτομέρειες του κόστους ανέγερσης της

οικοδομής που βρίσκεται σε αυτά. Οι ελεγκτές με επιστολή τους ημερ. 26 Μαρτίου 2007 προσδιόρισαν και υπολόγισαν τη ζημιά που προέκυψε από τη μεταβίβαση των μετοχών της αιτήτριας εταιρείας. Ανέλαβαν δε υποχρέωση, προσκόμισης εκτίμησης της αγοραίας αξίας των ακινήτων από ανεξάρτητο επαγγελματία εκτιμητή, μέχρι τις 2 Απριλίου 2007.

Παρελθούσης της πιο πάνω ημερομηνίας χωρίς την παρουσίαση της εκτίμησης, οι καθ'ων η αίτηση με επιστολή τους ημερ. 17 Μαρτίου 2008 ζήτησαν από την αιτήτρια εταιρεία την παρουσίαση της ζητηθείσας εκτίμησης, όπως επίσης και οποιαδήποτε άλλα αποδεικτικά στοιχεία που θα επέτρεπαν τον υπολογισμό της αξίας των ακινήτων.

Οι καθ'ων η αίτηση είχαν προβεί σε έκθεση εκτίμησης της αγοραίας αξίας των ακινήτων, ημερ. 19 Φεβρουαρίου 2010, σύμφωνα με την οποία, η αξία της γης ανερχόταν στο ποσό των £1.550.000. Στο πιο πάνω ποσό δεν είχε συμπεριληφθεί το

κόστος ανέγερσης των κτιρίων τα οποία, σύμφωνα με τη δήλωση διάθεσης ακίνητης ιδιοκτησίας την οποία υπέβαλε η αιτήτρια εταιρεία, ανερχόταν στις £522.663, πλέον η αύξηση της αγοραίας αξίας. Επειδή οι καθ'ων η αίτηση δεν είχαν οποιανδήποτε απάντηση ή ανταπόκριση από την αιτήτρια εταιρεία προχώρησαν, στις 6 Απριλίου 2010, με την ειδοποίηση επιβολής φορολογίας, ανερχομένης στο ποσό των €122.479,39, που αποτελεί το αντικείμενο της παρούσας προσφυγής.

Με τον πρώτο λόγο ακυρώσεως οι καθ'ων η αίτηση ισχυρίζονται ότι στην προκείμενη περίπτωση υπήρξε διπλή φορολογία. Φορολογήθηκε η αιτήτρια εταιρεία εκ δευτέρου, ενώ για τη μεταβίβαση των μετοχών είχε φορολογηθεί η εταιρεία TRANSACTO LTD, στην οποία είχαν πωληθεί οι μετοχές. Οι καθ'ων η αίτηση αντιπρότειναν επί τούτου ότι ορθώς επιβλήθηκε φορολογία για τη διάθεση των μετοχών, αφού διαθέτης, όπως προβλήθηκε, ήταν η αιτήτρια εταιρεία, και αυτή επωφελήθηκε με κέρδος επί της συγκεκριμένης συναλλαγής.

Όπως προκύπτει από τις πρόνοιες του **άρθρου 2 του περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμου, (Ν.52/80)** ο όρος ιδιοκτησία περιλαμβάνει:

*«'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»*

Αποτελεί συνεπώς, επέκταση και παρέχεται η δυνατότητα φορολόγησης των μετοχών εταιρειών που κατέχουν ακίνητη ιδιοκτησία, σε περίπτωση διάθεσης της ακίνητης ιδιοκτησίας, η οποία θα μπορούσε να επιτευχθεί με την πώληση των μετοχών, αντί της ίδιας της ακίνητης ιδιοκτησίας. Είναι έκδηλο ότι ο σκοπός συμπερίληψης των μετοχών των εταιρειών, ήταν η επίτευξη ίσης μεταχείρισης φορολογουμένων που διαθέτουν μετοχές εταιρειών και φορολογουμένων φυσικών προσώπων που διαθέτουν ακίνητη ιδιοκτησία.

Θεωρώ την εισήγηση των καθ'ων η αίτηση που βασίζεται στο άρθρο 4 του Νόμου 52/80, ότι επιβάλλεται και καταβάλλεται φόρος με συντελεστή 20% πάνω σε οποιοδήποτε αποκτηθέν κέρδος λόγω διάθεσης ιδιοκτησίας. Συνακόλουθα, θεωρώ ότι ορθώς επιβλήθηκε στην αιτήτρια εταιρεία φορολογία για το κέρδος που αποκόμισε από την πώληση των μετοχών που κατείχε.

Αναφορικά με το επιχείρημα περί διπλής φορολογίας, είμαι της γνώμης ότι δεν ευσταθεί, από τη στιγμή που δεν έχουν παρουσιαστεί οποιαδήποτε στοιχεία για επιβολή φορολογίας στην εταιρεία TRANSACTO LTD. Ανεξαρτήτως τούτου, δεν θεωρώ ότι μπορεί να ευσταθήσει το επιχείρημα για το ενδεχόμενο επιβολής διπλής φορολογίας, όταν υπάρχει φορολόγηση του ιδίου ατόμου. Όπως τονίστηκε στην υπόθεση **Δημοκρατία v. Χ'ιωάννου (1994) 3 A.A.Δ. 401**, ζήτημα διπλής φορολογίας αναφύεται όταν και εφόσον επιβάλλεται φορολογία δύο φορές για το ίδιο εισόδημα επί του ιδίου προσώπου, είτε τούτο επιβάλλεται άμεσα ή έμμεσα.

Ο αιτητής πρόβαλε επίσης ότι η απόφαση των καθ'ων η αίτηση πάσχει λόγω έλλειψης έρευνας και αιτιολογίας. Ήταν ο προβληθείς ισχυρισμός, ότι δεν έχει αιτιολογηθεί η μέθοδος υπολογισμού της αξίας των ακινήτων. Αναφέρεται ως τιμή απόκτησης των ακινήτων, το 1996, το ποσό των £760.000 και προβάλλεται ότι ήταν λανθασμένη η κρίση των καθ'ων η αίτηση ότι, κατά το χρόνο πώλησης των μετοχών, η αξία είχε τριπλασιαστεί. Περαιτέρω, αναφέρεται ως λανθασμένη η κατάληξη επί της αξίας, από τη στιγμή που, ενώ χρησιμοποιείται η συγκριτική μέθοδος, δεν προσδιορίζονται οι συγκριτικές πωλήσεις επί των οποίων έγινε η εκτίμηση.

Ο λόγος αυτός δεν ευσταθεί. Ετοιμάστηκε, από τους καθ'ων η αίτηση, έκθεση αναφορικά με την αξία του ακινήτου και χρησιμοποιήθηκε η συγκριτική μέθοδος εκτίμησης. Στην εν λόγω έκθεση επισυνάφθηκαν οι συγκριτικές πωλήσεις οικοπέδων στην ίδια περιοχή. Ως προς την αξία των υφισταμένων οικοδομών, χρησιμοποιήθηκε το ποσό της αξίας που δόθηκε από την αιτήτρια εταιρεία, σύμφωνα με την υποβληθείσα από αυτούς δήλωση

διάθεσης. Αναφορικά με τη προβολή του επιχειρήματος περί διαφοροποίησης λόγω εκτίμησης ιδιώτη εκτιμητή, αυτή δεν έχει παρουσιαστεί στους καθ'ων η αίτηση παρόλο που είχε επανειλημμένως ζητηθεί. Είναι, σύμφωνα με τη νομολογία, και αναφέρομαι στην υπόθεση **Καμηλάρης ν. της Δημοκρατίας, (1991) 4 Α.Α.Δ. 725**, υποχρέωση του υποκείμενου δικαίου να θέσει κάθε τι σχετικό με την υπόθεση του, ενώπιον του αποφασίζοντος οργάνου, πριν τη λήψη της προσβαλλόμενης απόφασης. Από τη στιγμή που η προαναφερθείσα εκτίμηση ιδιώτη εκτιμητή δεν βρισκόταν ενώπιον των καθ'ων η αίτηση, αυτή, δεν μπορούσε να ληφθεί υπόψη εκ των υστέρων.

Τονίστηκε δε στην υπόθεση **Καμηλάρης** (ανωτέρω), στις σελίδες 727 και 728:

*«το αντικείμενο της αναθεώρησης δεν είναι η διαπίστωση της ορθότητας των εκατέρωθεν εκτιμήσεων αλλά η επάρκεια της έρευνας των καθ'ων η αίτηση και το εύλογο της απόφασης μέσα στο πλαίσιο των εξουσιών του διευθυντή.»*

Καταφαίνεται συναφώς, με βάση το κείμενο της απόφασης των καθ'ών η αίτηση όπως και από το περιεχόμενο του διοικητικού φακέλου, ότι η έρευνα που έγινε ήταν επαρκής, η δε παρασχεθείσα αιτιολογία περιέχει όλα τα αναγκαία στοιχεία που επιτρέπουν στο δικαστήριο να προβεί στον αναγκαίο έλεγχο. Ο προβληθείς δε ισχυρισμός για πλάνη, παρέμεινε ατεκμηρίωτος και συνεπώς αναπόδεικτος. Ο συνδυασμός των πιο πάνω στοιχείων αναδεικνύει ότι η προσβαλλόμενη απόφαση ήταν εύλογη, υπό τας περιστάσεις. Είμαι της γνώμης ότι ο τρόπος υπολογισμού του κέρδους που προέκυψε ήταν ορθός, αφού χρησιμοποιήθηκε πρόσφορη μέθοδος εκτίμησης των στοιχείων και της αξίας των ακινήτων.

**Το άρθρο 9** του Νόμου προβλέπει ότι το κεφαλαιουχικό κέρδος καθορίζεται με βάση το ποσό, το οποίο ο Διευθυντής θεωρεί ότι θα απέφερε η περιουσία εάν πωλείτο στην ελεύθερη αγορά.

Στην υπόθεση *Mazmanian v. Δημοκρατίας* (1993)3 ΑΑΔ

**569** αναφέρεται ότι:

*«Η πρόνοια του άρθρου 9(1) του Νόμου είναι, κατά τη γνώμη μας, απόλυτα σαφής. Επειδή, το κεφαλαιουχικό κέρδος από τη διάθεση ιδιοκτησίας, το οποίο φορολογείται σύμφωνα με το Νόμο, καθορίζεται αποκλειστικά με βάση, όχι το πραγματικό ή το εικονικό τίμημα πωλήσεως που δηλώνει ο διαθέτης, αλλά το ποσό το οποίο, κατά τη γνώμη του Διευθυντή, η εν λόγω ιδιοκτησία θα απέφερε αν πωλείτο στην ελεύθερη αγορά κατά τον χρόνο που διετέθη, το άρθρο 9 (1) του Νόμου επιβάλλει στο Διευθυντή το καθήκον και, ταυτόχρονα, τον εξουσιοδοτεί να προβεί στην εκτίμηση του εν λόγω ποσού, αφού διαπιστώσει, βέβαια, όλα τα σχετικά γεγονότα μέσω της δέουσας έρευνας στην οποία οφείλει να προβεί επί του προκειμένου, και αφού συμμορφωθεί με όλες τις σχετικές αρχές του διοικητικού δικαίου. Σε αντίθετη περίπτωση, η εκτίμηση του θα υπόκειται, ασφαλώς, σε ακύρωση.»*

Περαιτέρω, συγκρίνοντας τις δύο εκτιμήσεις δεν θεωρώ ότι υπάρχει μεγάλη μεταξύ τους απόκλιση. Με βάση την εκτίμηση των καθ'ών η αίτηση η αξία υπολογίζεται σε £1.550.000, ενώ με βάση την εκτίμηση του αιτητή σε £1.437,000. Επί του τελευταίου ποσού δεν έχει προστεθεί και η αξία ανέγερσης που, με βάση τον υπολογισμό της ίδιας της αιτήτριας εταιρείας, ανερχόταν σε £552,662.- Συνακόλουθα, ο προβληθείς ισχυρισμός ότι

αναιτιολόγητα θεωρήθηκε από τους καθ'ων η αίτηση ότι η αξία τριπλασιάστηκε μέσα σε διάστημα 18 μηνών και ότι ο υπολογισμός έρχεται σε σύγκρουση με την εκτίμηση, δεν ευσταθεί.

Με βάση τα πιο πάνω, θεωρώ ότι η προσφυγή θα πρέπει να αποτύχει και απορρίπτεται με έξοδα υπέρ των καθ'ων η αίτηση και εναντίον του αιτητή.

Κ. Παμπαλλής,

Δ.