

23 Μαρτίου, 2006

[ΚΡΟΝΙΔΗΣ, Δ/στής]

ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ ΧΑΤΖΗΚΩΣΤΑΣ,

v.

Αιτητής,

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ
ΔΙΕΥΘΥΝΤΗ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΠΡΟΣΟΔΩΝ,

Καθ' ου η Αίτηση.

Α. Αριστείδου (κα) για Κ. Τσιρίδη, για τον Αιτητή.

Α. Χριστοδουλίδου (κα), για τον Καθ' ου η Αίτηση

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο αιτητής με την παρούσα προσφυγή του ζητά την πιο κάτω θεραπεία:-

«Δήλωση του Δικαστηρίου ότι η πράξη και/ή απόφαση του Καθ' ου η Αίτηση, ημερομηνίας 27 Νοεμβρίου 2003, η οποία κοινοποιήθηκε στον Αιτητή με επιστολή που παραλήφθηκε στις 02.12.2003, με την οποία απορρίφθηκε ένσταση ημερομηνίας 30.11.2001, που είχε υποβάλει ο Αιτητής, σε σχέση με φορολογία που του είχε επιβληθεί από τον Καθ' ου η Αίτηση, είναι άκυρη, παράνομη και στερείται οποιουδήποτε έννομου αποτελέσματος.»

Στις 26.7.2001 ο αιτητής υπέβαλε δήλωση διάθεσης μετοχών στον καθ' ου η αίτηση Διευθυντή Εσωτερικών προσόδων (εν τοις εφεξής Έφορος). Στη δήλωση διάθεσης ο αιτητής δήλωσε σαν ημερομηνία διάθεσης των μετοχών την 6.11.1995 και ως ποσοστό διατεθέντων μετοχών το 5,153 %. Την ίδια ημερομηνία έγινε και η αυτοφορολογία.

Στις 17.10.2001 ο Έφορος απέστειλε στον αιτητή αναθεωρημένη φορολογία με συνοδευτική επιστολή στην οποία ανέφερε ότι αναθεώρησε τη φορολογία μειώνοντας το κόστος με το ποσό των σχετικών κεφαλαιουχικών εκπτώσεων. Στη φορολογία λήφθηκε επίσης υπόψη σαν ημερομηνία διάθεσης η 25.9.1995 και ως ποσοστό διατεθέντων μετοχών το 6% επί του ολικού κεφαλαίου.

Στις 30.11.2001 ο αιτητής υπέβαλε ένσταση κατά της αναθεωρημένης φορολογίας μέσω του ελεγκτή του, προτάσσοντας σαν λόγους της ένστασης του ότι (α) οι κεφαλαιουχικές εκπτώσεις που παραχωρήθηκαν στην εταιρεία δεν έπρεπε να ληφθούν υπόψη στον υπολογισμό του κέρδους από την πώληση μετοχών, (β) το ποσοστό 6% ήταν λανθασμένο και (γ) η ημερομηνία διάθεσης ήταν αυθαίρετη και λανθασμένη.

Για την εξέταση της ένστασης πραγματοποιήθηκαν διάφορες συναντήσεις μεταξύ του ελεγκτή του αιτητή και του Εφόρου που τερματίστηκαν στις 24.11.2003.

Στις 27.11.2003 ο Έφορος απέστειλε στον αιτητή Τελική Ειδοποίηση Επιβολής Φορολογίας.

Εναντίον της απόφασης αυτής καταχωρήθηκε η παρούσα προσφυγή.

Θεωρώ σκόπιμο να παραθέσω ολόκληρη την επιστολή του Εφόρου, της 27.11.2003 που έχει ως εξής:-

«Αναφέρομαι στην ένσταση που υποβλήθηκε από τους ελεγκτές σας στις 30/11/2001 κατά της πιο πάνω φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών που αφορά την πώληση 33000 μετοχών της εταιρείας Christis Dairies Ltd., καθώς και στις συναντήσεις που είχαμε με τους ελεγκτές σας, και σας πληροφορώ ότι αφού μελέτησα την υπόθεση σας αποφάσισα να εμμείνω στην αρχική μου απόφαση για τους πιο κάτω λόγους:

(α) Σύμφωνα με το άρθρο 10 του Νόμου Κεφαλαιουχικών Κερδών διάθεση αποτελεί η συμφωνία πώλησης. Ως εκ τούτου στην φορολογία λάβαμε υπόψη την ημερομηνία διάθεσης των μετοχών στις 25/9/95 σύμφωνα με την έγγραφη συμφωνία που είχατε με τους αγοραστές και όχι την ημερομηνία 6/11/95 που είναι η ημερομηνία υλοποίησης της μεταβίβασης μετοχών.

(β) Επιμένω στην άποψη μου ότι το ποσοστό του μετοχικού κεφαλαίου που διαθέσατε είναι 6% και όχι 5,153% γιατί την ημερομηνία της συμφωνίας κατείχατε ποσοστό 6% το οποίο και διαθέσατε εξ' ολοκλήρου. Το γεγονός της μελλοντικής έκδοσης πρόσθετου κεφαλαίου μόνον στην αγοράστρια εταιρεία, συνεπάγεται εγκατάλειψη χρήσης του δικαιώματος σας στο πρόσθετο κεφάλαιο και η εγκατάλειψη δικαιώματος αποτελεί διάθεση σύμφωνα με το άρθρο 10 του Νόμου Κεφαλαιουχικών Κερδών.

(γ) Δεν συμφωνώ με την άποψη σας ότι η μείωση του κόστους των κτιρίων κατά το ποσό των κεφαλαιουχικών εκπτώσεων δεν έπρεπε να γίνει γιατί αφορούσε άλλο υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο. Η αξία των μετοχών είναι άρρηκτα συνδεδεμένη με την ακίνητη ιδιοκτησία, αφού σύμφωνα με την 2^η επιφύλαξη του άρθρου 9(1) του Νόμου Κεφαλαιουχικών Κερδών, σε περίπτωση διάθεσης μετοχών το προϊόν της διάθεσης ιδιοκτησίας υπολογίζεται αποκλειστικά με βάση την ακίνητη ιδιοκτησία. Οι κεφαλαιουχικές εκπτώσεις που εκπίπτουν σύμφωνα με τον εκάστοτε σε ισχύ περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμο είναι παράγοντας που συσχετίζεται άμεσα με την αξία του ακινήτου και κατ' επέκταση εκείνης των μετοχών της εταιρείας στην οποία ανήκει. Οι κεφαλαιουχικές εκπτώσεις είναι συστατικό στοιχείο του κόστους των ακινήτων και στον προσδιορισμό του κέρδους αφαιρούνται από το κόστος του ακινήτου εφόσον παραχωρήθηκαν εκπτώσεις αναφορικά με το ακίνητο που αποτελεί τη βάση της φορολογίας για σκοπούς φόρου Κεφαλαιουχικών Κερδών σύμφωνα με το άρθρο 6(β) του Νόμου. Τα πιο πάνω υιοθέτησε πλήρως το Ανώτατο Δικαστήριο της Δημοκρατίας στην υπόθεση Νίκου Χρήστου Αρ. Προσφ. 153/93, 154/93, 155/93 καθώς και το Εφοριακό Συμβούλιο στις Ιεραρχικές Προσφυγές Αρ. 35/2002 και 36/2002 Α. Kapetanios Holdings Ltd. και Th. Karaolis Holdings Ltd.

Εσωκλείω Τελική Ειδοποίηση Επιβολής Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών.»

Τα θέματα τα οποία έχουν προβληθεί στην ένσταση του αιτητή κατά της αρχικής φορολογίας είναι και επίδικα στην προσφυγή. Οι αρχικές θέσεις των διαδίκων παρέμειναν αμετάβλητες. Ο αιτητής επικαλείται τους όρους της συμφωνίας και υποστηρίζει ότι της μεταβίβασης των μετοχών προηγείτο η εκπλήρωση ουσιωδών όρων και υποχρεώσεων που είχαν αναληφθεί, πράγμα που ο Έφορος δεν έλαβε υπόψη. Είναι η θέση του ότι ο Έφορος λανθασμένα ερμήνευσε το άρθρο 10 του περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμου (Ν. 52/80), θεωρώντας ότι το εν λόγω άρθρο καθορίζει κατ' αποκλειστικότητα την ημερομηνία υπογραφής της συμφωνίας ως ημερομηνία διάθεσης.

Όσον αφορά το θέμα του καθορισμού του ποσοστού του μετοχικού κεφαλαίου που διατέθηκε, ο αιτητής ισχυρίζεται ότι ο Έφορος αγνόησε ότι οι μετοχές είχαν μεταβιβαστεί στους αγοραστές σε δύο διαφορετικές ημερομηνίες μεταξύ των οποίων μεσολάβησε η έκδοση νέων μετοχών η οποία προνοείτο από τη συμφωνία με αποτέλεσμα την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου και την μείωση ανάλογα του ποσοστού που αντιπροσώπευαν οι μετοχές που διατέθηκαν κατά την δεύτερη ημερομηνία. Ο αιτητής ισχυρίζεται επίσης ότι η έκδοση του πρόσθετου μετοχικού κεφαλαίου προς τους αγοραστές έγινε έναντι χρηματικού ανταλλάγματος, το ύψος του οποίου ήταν ίσο με την τιμή πώλησης των υπόλοιπων μετοχών.

Ο αιτητής ισχυρίζεται επίσης ότι ο Έφορος λανθασμένα προέβη σε αφαίρεση των κεφαλαιουχικών εκπτώσεων από τον υπολογισμό του κέρδους του αφού ουσιαστικά επέβαλε φόρο επί κεφαλαιουχικών εκπτώσεων κτιρίου, το οποίο δεν τους ανήκει και οι οποίες παραχωρήθηκαν ως έκπτωση προς την Christis Dairies Ltd., άλλο υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο. Ισχυρίζεται ότι με την προσέγγιση του ο Έφορος οδηγεί σε πολλαπλή φορολόγηση του ίδιου οφέλους, εφόσον η ίδια φορολογία επιβάλλεται τόσο στην εταιρεία όσο και στον κάθε μέτοχο χωριστά. Είναι η θέση του αιτητή ότι οι εκπτώσεις για ετήσια φθορά που παραχωρήθηκαν στην εταιρεία, δεν μπορεί να θεωρηθούν ως δαπάνη η οποία έγινε εξ ολοκλήρου με την κτήση του κέρδους που ο ίδιος απεκόμισε από την πώληση των μετοχών που κατείχε στην εταιρεία και έτσι με βάση το άρθρο 12(2) των περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων, δεν μπορούν να αφαιρεθούν από το κόστος των μετοχών που διέθεσε.

Η διαθεση ιδιοκτησίας και η εξ αυτής πραγματοποίηση κεφαλαιουχικού κέρδους υπόκειται σε φορολογία με βάση το σχετικό νόμο. Το άρθρο 10 του νόμου προνοεί τα εξής:-

«10. Διά τους σκοπούς του παρόντος Νόμου διάθεσις ιδιοκτησίας περιλαμβάνει πώλησιν, συμφωνίαν πωλήσεως, ανταλλαγήν, μίσθωσιν, ήτις ενεγράφη συμφώνως προς τας διατάξεις του εκάστοτε εν ισχύι περί Ακινήτου Ιδιοκτησίας (Διακατοχή, Εγγραφή και Εκτίμησις) Νόμου και δωρεάν ιδιοκτησίας ως και εγκατάλειψιν χρήσεως ή εκμεταλλεύσεως οιαυδήποτε σχετικού δικαιώματος, αλλά δεν περιλαμβάνει»

Οι πρόνοιες του πιο πάνω άρθρου είναι σαφείς. Επιβάλλουν φορολογία επί του κέρδους που πραγματοποιείται την ημερομηνία της διάθεσης της ιδιοκτησίας. Στην παρούσα υπόθεση υπάρχει η συμφωνία πώλησης που υπεγράφη στις 25.9.1995 για την πώληση των μετοχών. Η ημερομηνία υπογραφής της συμφωνίας λογίζεται ως η ημερομηνία διάθεσης τους ανεξάρτητα από το αν η συμφωνία περιείχε πρόνοιες για μελλοντικές ενέργειες που η υλοποίηση τους συνιστούσε

απαραίτητη προϋπόθεση για τη μεταβίβαση των μετοχών. Τούτο σαφώς προκύπτει επίσης από το άρθρο 12 του νόμου.

Επίσης το γεγονός ότι ορισμένες μετοχές δεν είχαν εκδοθεί και άρα δεν υφίσταντο κατά το χρόνο της συμφωνίας δεν επηρεάζει την ημερομηνία διάθεσης τους εφόσον το δικαίωμα απόκτησης των νέων μετοχών ήταν άρρηκτα συνδεδεμένο με την ιδιοκτησία των υφιστάμενων μετοχών. Όπως ορθά αναφέρεται από το Νικολάου, Δ. σε πανομοιότυπη υπόθεση με ίδια γεγονότα *Μαρία Γιωργαλλίδου ν. Δημοκρατία, Υπόθ. Αρ. 132/2004, ημερ. 17.2.2006*:-

«Η μελλοντική έκδοση μετοχών προς τους αγοραστές σχετίζεται μόνο με τον τρόπο διάθεσης των μετοχών και όχι την ημερομηνία διάθεσής τους. Στην προκείμενη περίπτωση η μελλοντική έκδοση μετοχών προς τους αγοραστές, έναντι χρηματικού ανταλλάγματος, συνιστά εγκατάλειψη του δικαιώματος των μετόχων στο πρόσθετο κεφάλαιο της εταιρείας και αποτελεί φορολογητέα διάθεση ιδιοκτησίας σύμφωνα με το άρθρο 10.»

(Βλέπε επίσης *Κρίστης Γιωργαλλίδης κ.ά. ν. Δημοκρατίας, Υπόθ. Αρ. 134/2004, ημερ. 14.2.2006*)

Ο περαιτέρω ισχυρισμός του αιτητή ότι ο Έφορος παράνομα προέβη σε μείωση του κόστους των κτιρίων κατά το ποσό των κεφαλαιουχικών εκπτώσεων δεν δικαιολογείται ούτε από τη γραμματική ερμηνεία αλλά ούτε και από το σκοπό και το πνεύμα του νόμου. Η φρασεολογία που χρησιμοποίησε ο νομοθέτης συνδέει τη μετοχή με την ιδιοκτησία και όχι με την τρέχουσα αξία της μετοχής.

Στην υπόθεση *Κρίστης Γιωργαλλίδης* (πιο πάνω) που έχει τα ίδια γεγονότα και αφορά την ίδια εταιρεία, ο Κραμβής, Δ. ανέφερε τα εξής με τα οποία απαντάται το θέμα και συμφωνώ:-

«Το παράπονο των αιτητών ότι ο Διευθυντής παράνομα προέβη σε μείωση του κόστους των κτιρίων με το ποσό των κεφαλαιουχικών εκπτώσεων που παραχωρήθηκαν στην εταιρεία κρίνεται αβάσιμο. Παρόμοια θέματα εγέρθηκαν και αποφασίστηκαν πρόσφατα από τον Ηλιάδη, Δ. στις *Theodosia Karaolis Holdings Ltd ν. Εφοριακού Συμβουλίου κ.α., συνεκδικαζόμενες υποθ. 695/03 και 696/03 ημερ. 30.10.05*. Εδώ πρέπει να υπογραμμιστεί ότι η αξία των μετοχών είναι άρρηκτα συνδεδεμένη με την ακίνητη ιδιοκτησία, αφού σύμφωνα με τη δεύτερη επιφύλαξη του άρθρου 9(1) του νόμου «σε περίπτωση διάθεσης μετοχών, το προϊόν της διάθεσης της ιδιοκτησίας υπολογίζεται αποκλειστικά με βάση την ακίνητη ιδιοκτησία». Οι

αποσβέσεις είναι συστατικό στοιχείο κόστους των ακινήτων και είναι φυσικό να παραχωρούνται επί της εταιρικής περιουσίας και όχι σε μετόχους προσωπικά. Η αξία των πωλούμενων μετοχών αυξομειώνεται ανάλογα με την αυξομείωση της τιμής των ακινήτων και γι' αυτό οι αποσβέσεις, όπως και ο πληθωρισμός κατά το άρθρο 6 του νόμου, είναι συστατικό στοιχείο του κόστους των μετοχών και ορθά αφαιρέθηκαν. (Απόλυτα σχετική είναι η υπόθεση *Νίκος Χρίστου ν. Κυπριακής Δημοκρατίας (1995) 4(A) Α.Α.Δ. 153*).

Επειδή η ανέγερση του κτιρίου έγινε το 1985 η παρούσα υπόθεση εμπίπτει στις πρόνοιες του άρθρου 6(β) και όχι στο άρθρο 6(α)(iii). Η μόνη διαφορά μεταξύ των εδαφίων (α) και (β) του εν λόγω άρθρου είναι ότι το μεν (α) εφαρμόζεται σε περιπτώσεις που η ιδιοκτησία υπήρχε πριν από την 1.1.1980, το δε (β) σε περιπτώσεις όπου η ιδιοκτησία και η δαπάνη δημιουργήθηκαν μετά από αυτή την ημερομηνία. Ωστόσο, τα νομολογηθέντα στη *Χρίστου* (ανωτέρω) εφαρμόζονται σε όλες τις περιπτώσεις πώλησης μετοχών που εμπίπτουν στις διατάξεις της νομοθεσίας για τη φορολόγηση κεφαλαιουχικών κερδών.

Αναφορικά με την εισήγηση των αιτητών για διπλή φορολογία δεν έχει αποδειχθεί ούτε κατατέθηκαν οποιαδήποτε στοιχεία που να δηλώνουν διπλή φορολόγηση καταστρεπτικής ή απαγορευτικής φύσης, σε βαθμό που να παραβιάζονται οι πρόνοιες του άρθρου 24.4 του Συντάγματος. Υιοθετώ τα όσα λέχθηκαν για το θέμα στη *Δημοκρατία ν. Χ. Ιωάννου κ.α. (1994) 3 ΑΑΔ 401.*»

Τέλος ο αιτητής ισχυρίζεται έλλειψη δέουσας έρευνας και πλάνη του Εφόρου ως επίσης και έλλειψη επαρκούς αιτιολόγησης της επίδικης απόφασης. Δεν ευσταθούν οι ισχυρισμοί αυτοί του αιτητή. Από το κείμενο της απόφασης, καθώς και από το περιεχόμενο του διοικητικού φακέλου προκύπτει αβίαστα ότι η έρευνα του Εφόρου ήταν επαρκής η δε αιτιολόγηση της απόφασης περιέχει όλα τα αναγκαία στοιχεία με σαφήνεια ούτως ώστε το Δικαστήριο να προβεί στον αναγκαίο έλεγχο. Ο ισχυρισμός δε για πλάνη του Εφόρου παρέμεινε ατεκμηρίωτος και συνεπώς αναπόδεικτος. Από τον συνδυασμό δε όλων των στοιχείων αναδεικνύεται ότι η επίδικη απόφαση ήταν εύλογη υπό τις περιστάσεις.

Για όλους τους πιο πάνω λόγους η προσφυγή απορρίπτεται με έξοδα σε βάρος του αιτητή.

Η επίδικη απόφαση επικυρώνεται.

(Υπ.) Μ. Κρονίδης, Δ.

/ΕΠσ