

ΑΝΩΤΑΤΟ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΙΚΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ ΚΥΠΡΟΥ  
ΔΙΚΑΙΟΔΟΣΙΑ ΔΥΝΑΜΕΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 9(2)(Γ) ΤΟΥ ΝΟΜΟΥ 33/64

(Αίτηση Αρ.: 9/2023)

21 Φεβρουαρίου, 2024

[Α.Ρ. ΛΙΑΤΣΟΣ, Π., Τ.Θ. ΟΙΚΟΝΟΜΟΥ, Τ. ΨΑΡΑ-ΜΙΛΤΙΑΔΟΥ,  
Δ.ΣΩΚΡΑΤΟΥΣ, Ν. ΣΑΝΤΗΣ, ΣΤ. ΧΑΤΖΗΓΙΑΝΝΗ, Τ. ΚΑΡΑΚΑΝΝΑ,  
Η. ΓΕΩΡΓΙΟΥ, Δ/ΣΤΕΣ]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 9(2)(Γ) ΤΟΥ ΠΕΡΙ ΑΠΟΝΟΜΗΣ ΤΗΣ  
ΔΙΚΑΙΟΣΥΝΗΣ (ΠΟΙΚΙΛΑΙ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ) ΝΟΜΟΥ ΤΟΥ 1964-2022

ΚΑΙ

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟΝ ΠΕΡΙ ΤΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΟΥ ΑΝΩΤΑΤΟΥ  
ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΙΚΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ ΔΙΑΔΙΚΑΣΤΙΚΟ ΚΑΝΟΝΙΣΜΟ ΤΟΥ  
2023

ΚΑΙ

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΑΙΤΗΣΗ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ ΤΗΣ  
ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ ΕΠΙ ΤΗΣ ΕΦΕΣΗΣ ΚΑΤΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ  
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ ΑΡ. 86/2019 ΜΕΤΑΞΥ ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ  
ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ ΜΕΣΩ Δ/ΝΤΗ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ  
ΠΡΟΣΟΔΩΝ, ΕΦΕΣΕΙΟΥΣΑΣ ΚΑΙ DOMORPLEX LTD, ΕΦΕΣΙΒΛΗΤΗΣ

ΚΑΙ

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΕΦΕΤΕΙΟΥ ΣΤΗΝ ΕΦΕΣΗ  
ΚΑΤΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ ΑΡ. 86/2019

Φρ. Σωτηρίου (κα), δικηγόρος της Δημοκρατίας Α' με Χρ. Σώζου (κα), ασκούμενη δικηγόρο, για Γενικό Εισαγγελέα της Δημοκρατίας, για τον Αιτητή.

Θ. Κουσπή (κα), για τους καθ' ων η αίτηση.

-----

**Α.Ρ. ΛΙΑΤΣΟΣ, Π.:** Η απόφαση του Δικαστηρίου είναι ομόφωνη και θα δοθεί από τον Τ.Θ. Οικονόμου, Δ.

-----

## **Α Π Ο Φ Α Σ Η**

**ΟΙΚΟΝΟΜΟΥ, Δ.:** Από την *Έφεση κατά Απόφασης Διοικητικού Δικαστηρίου Αρ. 86/2019, Δημοκρατία v. DOMOPLEX, ημερ. 24.10.2023*,<sup>1</sup> προέκυψε, όπως διαπιστώσαμε δίδοντας την απαιτούμενη άδεια κατόπιν της αιτήσεως του Γενικού Εισαγγελέα της Δημοκρατίας, ανάγκη ορθής ερμηνείας του Άρθρου 4(1) των περί Φορολογίας Ακινήτων Ιδιοκτησίας Νόμων του 1980 έως 2020 (εν τοις εφεξής ο «*Νόμος 24/1980*»), ώστε το νομικό αυτό θέμα να τεθεί προς απόφαση ενώπιον του Ανωτάτου Συνταγματικού Δικαστηρίου σε «*τρίτο και τελευταίο βαθμό*», κατά τα προβλεπόμενα από το Άρθρο 9(2)(γ)

---

<sup>1</sup> Αναφορικά με πρωτόδικη απόφαση στις Υποθ. Αρ. 889/2014 και 890/2014.

των περί Απονομής της Δικαιοσύνης (Ποικίλαι Διατάξεις) Νόμων του 1964 έως 2023.

Το Άρθρο 4(1) έχει ως ακολούθως:

*«Πας ιδιοκτήτης υποχρεούται να καταβάλει τον φόρο αναφορικώς προς άπασαν την ακίνητον αυτού ιδιοκτησίαν:*

*Νοείται ότι, στις περιπτώσεις κατά τις οποίες υφίστανται εξ αδιαιρέτου ιδανικές μερίδες ιδιοκτησίας επί της ακίνητης ιδιοκτησίας, για σκοπούς του παρόντος Νόμου, θεωρείται ότι η εν λόγω ακίνητη ιδιοκτησία ανήκει στους ιδιοκτήτες της, αναλόγως των φυσικών μεριδίων ιδιοκτησίας τους επ' αυτής.»*

Το τεθέν νομικό θέμα, όπως πιο συγκεκριμένα διαμορφώνεται, έγκειται στο:

**κατά πόσον ο όρος «ιδιοκτήτης» στο Άρθρο 4(1) του Νόμου 24/1980 περιλαμβάνει και τον μισθωτή εμπραγμάτου δικαιώματος το οποίο αποκτήθηκε με εγγραφή μίσθωσης επί κρατικής ακίνητης ιδιοκτησίας σύμφωνα με το Άρθρο 65B στο ΜΕΡΟΣ IV (Εγγραφή Μισθώσεων) του περί Ακινήτου Ιδιοκτησίας (Διακατοχή, Εγγραφή και Εκτίμηση) Νόμου, Κεφ. 224 (εν τοις εφεξής το «Κεφ. 224») και συνεπακόλουθα κατά**

**πόσον υπόκειται σε φορολογία ακίνητης ιδιοκτησίας ως «ιδιοκτήτης» του εμπραγμάτου τούτου δικαιώματος.**

Με βάση τις ερμηνευτικές διατάξεις του Νόμου 24/1980:

- **«ιδιοκτήτης»** σημαίνει «το πρόσωπον όπερ δικαιούται να εγγραφεί ως ιδιοκτήτης ακινήτου ιδιοκτησίας είτε ούτος είναι ούτω εγγεγραμμένος είτε όχι» και
- **«ακίνητη ιδιοκτησία»** περιλαμβάνει:
  - (α) το έδαφος·
  - (β) οικοδομήματα και έτερα κτίσματα, έργα ή συστατικά στερρώς συνδεδεμένα μετά του εδάφους, ή των οικοδομημάτων, ή ετέρων κτισμάτων ή έργων·
  - (γ) δένδρα, αμπέλους και παν έτερον πράγμα φυτευθέν ή φυτόμενον επί του εδάφους·
  - (δ) πηγάς, φρέατα, διατρήσεις, ύδωρ και δικαιώματα επί υδάτων, είτε ταύτα κατέχονται ομού μετά του εδάφους, είτε κεχωρισμένως·
  - (ε) προνόμια, δικαιώματα χρήσεως, πραγματικής δουλείας, και τα πάσης φύσεως έτερα δικαιώματα και οφέλη τα αφορώντα, ή θεωρούμενα ως αφορώντα, εις το έδαφος ή οικοδομήματα ή έτερα κτίσματα ή έργα·

(στ) γη, η οποία δημιουργείται μετά από επίκωση της θάλασσας, καθώς και δικαιώματα και οφέλη επ' αυτής, όπως αυτά περιγράφονται στην παράγραφο (ε) του παρόντος ορισμού·

(ζ) θαλάσσιος χώρος, ο οποίος κηρύσσεται ως μαρίνα δυνάμει των διατάξεων του περί Ρύθμισης Μαρίνων Νόμου, ο οποίος πρόκειται να επικωθεί για τη δημιουργία ξηράς, όπως ο χώρος αυτός εμφανίζεται σε κτηματικό σχέδιο που ετοιμάζεται από το Διευθυντή του Τμήματος Κτηματολογίου και Χωρομετρίας, καθώς και δικαιώματα και οφέλη επ' αυτού όπως αυτά περιγράφονται στην παράγραφο (ε) του παρόντος ορισμού.

Το **Άρθρο 18(δ)(ii) του Νόμου 24/1980** ορίζει ως ακολούθως:

*«18. Δεν επιβάλλεται ή εισπράττεται φόρος επί των ακολούθων:*

*(α) ...*

*(β) ...*

*(γ) ...*

*(δ) ακινήτου ιδιοκτησίας -*

*(i) ...*

*(ii) ανηκούσης εις την Δημοκρατίαν[...]*»

Η ευπαιδευτη δικηγόρος του Αιτητή εισηγήθηκε ότι με βάση τη γραμματική ερμηνεία του Νόμου, ο δικαιούχος χρήσης ακίνητης ιδιοκτησίας δυνάμει μακροχρόνιας μίσθωσης, εφόσον το δικαίωμα χρήσης εμπίπτει στον όρο «*ακίνητη ιδιοκτησία*», έχει την έννοια του «*ιδιοκτήτη*» στο Άρθρο 4(1), υποκείμενος ως εκ τούτου σε φόρο

ακίνητης ιδιοκτησίας σύμφωνα με το ίδιο Άρθρο. Το Άρθρο 18(δ)(ii), συνέχισε, απαλλάσσει από τον φόρο ακίνητης ιδιοκτησίας την «*ακίνητη ιδιοκτησία*» που ανήκει στη Δημοκρατία και όχι την «*ακίνητη ιδιοκτησία*» υπό την έννοια της περίπτωσης (ε) του σχετικού ορισμού στο Άρθρο 2 του Νόμου, η οποία αποκτάται από τον μισθωτή ακίνητης κρατικής ιδιοκτησίας.

Η ευπαιδευτη δικηγόρος των καθ' ων η αίτηση αντέτεινε ότι εφόσον «*ιδιοκτήτης*» της ακίνητης ιδιοκτησίας εξακολουθεί να είναι η Δημοκρατία, εν όψει του Άρθρου 18(δ)(ii) δεν θα μπορούσε να επιβληθεί φόρος επί της ιδιοκτησίας αυτής. Συνεπώς δεν θα μπορούσε να επιβληθεί φόρος ούτε στον μισθωτή. Υποβάλλοντας, περαιτέρω, ότι η προσέγγιση της άλλης πλευράς συνιστά διασταλτική ερμηνεία, παρέπεμψε στην αδιαμφισβήτητη αρχή ότι οι φορολογικοί νόμοι πρέπει να ερμηνεύονται αυστηρά και ότι δεν επιβάλλεται στον πολίτη φορολογία, εκτός αν το λεκτικό του νόμου καθαρά επιβάλλει φορολογική υποχρέωση (***Southfields Ind. Ltd v. Δημοκρατίας (1995) 3 AAD 59***).

Έχουμε υπόψη το σύνολο των επιχειρημάτων της κάθε πλευράς και το υλικό που τέθηκε ενώπιον μας, την πρωτόδικη απόφαση και την απόφαση του Εφετείου, περιλαμβανομένης της απόφασης του διαφωνήσαντος δικαστή. Δεν απαιτείται όμως να ενδιατρίψουμε πέραν των όσων απαιτούνται για τις ανάγκες της απόφασης. Όπως αναφέρθηκε στην **Οδυσσέα v. Δημοκρατίας (1999) 2 ΑΑΔ 490**:

*«Δεν αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της αιτιολόγησης δικαστικής απόφασης ειδική αναφορά ή διαπραγμάτευση κάθε επιχειρήματος που προβάλλεται. Η δραστικότητα ενός επιχειρήματος συναρτάται με την επίδραση, που μπορεί να έχει στη θεώρηση των επιδίκων θεμάτων.»*

Η αρχή αυτή έχει επανειλημμένα τονιστεί (Βλ. μεταξύ άλλων, **Νίκος Νικολάου v. Δημοκρατίας, Ποιν. Έφ. 179/22, ημερ. 8.2.2023, Λ.Γ.Γ. (L.G) v. Π.Γ., Έφεση Αρ. 2/23 (i-justice), ημερ. 21.6.2023, Sokolowski v. Δημοκρατίας, Ποιν. Έφ. Αρ. 52/19, ημερ. 23.6.2022, Ειρηναίος Γεωργίου v. Δημοκρατίας, Ποιν. Έφ. 61/2020, ημερ. 14.7.2022).**

Είναι το λεκτικό του Νόμου που θα μας καθοδηγήσει στην ανεύρεση της πρόθεσης του νομοθέτη, που αποτελεί το ζητούμενο της ερμηνευτικής διεργασίας, εφόσον όπως θα εξηγήσουμε το λεκτικό εν προκειμένω είναι σαφές με βάση τη συνήθη έννοια του (βλ. **Southfields** ανωτέρω). Δεν τίθεται θέμα διασταλτικής ή άλλης ερμηνείας πέραν των όσων από το γράμμα του Νόμου με σαφήνεια προκύπτουν:

1. Το «δικαίωμα χρήσης» της ιδιοκτησίας που εκμισθούται σύμφωνα με το Άρθρο 65B δια μισθώσεως δυνάμει του ΜΕΡΟΥΣ IV του Κεφ. 224 αποτελεί, εκ του Νόμου 24/1980, «*ακίνητη ιδιοκτησία*».
2. Συνεπώς, ο μισθωτής ορίζεται ευθέως, εκ του Νόμου 24/1980, ως «*ιδιοκτήτης*».

Η έννοια, το περιεχόμενο και το εύρος τέτοιου δικαιώματος ιδιοκτησίας ορίζεται, σε αντιδιαστολή με την έννοια της κυριότητας,

από τα Άρθρα 65Γ<sup>2</sup> και 65ΙΓ<sup>3</sup> του Κεφ. 224. Η αναφορά μας στις διατάξεις αυτές δεν γίνεται υπό την έννοια της σύγκρισης δύο νομοθετημάτων που τελούν σε σχέση *in pari materia* προκειμένου να ερμηνευθεί ο όρος «*ακίνητη ιδιοκτησία*». Ήδη προκύπτει με σαφήνεια από το ίδιο το γράμμα του Νόμου 24/1980. Δεν καθίσταται ανάγκη να εξετάσουμε το ζήτημα υπ' αυτή την σκοπιά. Σκοπός εν προκειμένω είναι να καταδειχθεί η φύση και το περιεχόμενο του εμπραγμάτου δικαιώματος χρήσεως, όπως αυτοτελώς ορίζεται στο Άρθρο 65Γ, σε αντιδιαστολή με το δικαίωμα της κυριότητας.

---

<sup>2</sup> 65Γ.-(1) Με την εγγραφή μίσθωσης σύμφωνα με το άρθρο 65B, ο μισθωτής αποκτά εμπράγματο δικαίωμα επί της ακίνητης ιδιοκτησίας που εκμισθώθηκε σε σχέση με την οποία διενεργήθηκε η εγγραφή, επί κάθε άλλης συναφούς ακίνητης ιδιοκτησίας του εκμισθωτή όπως αυτές που αναφέρονται στα άρθρα 22 και 23 και επί κάθε πράγματος το οποίο κατά τη διάρκεια της περιόδου της μίσθωσης τυχόν θα φυτευτεί, κατασκευαστεί, οικοδομηθεί ή προσαρτηθεί επί της ακίνητης ιδιοκτησίας που εκμισθώθηκε.

(2) Το εμπράγματο δικαίωμα που αναφέρεται στο εδάφιο (1) υπόκειται στους όρους που διαλαμβάνονται στη σύμβαση της μίσθωσης, και τηρουμένων αυτών δύναται να μεταβιβαστεί ή υπομισθωθεί όπως προβλέπεται στο άρθρο 65Δ και να τύχει κληρονομικής διαδοχής, επιβαρυνθεί ή αναγκαστικά εκποιηθεί:

Νοείται ότι η αναφορά στο εδάφιο στους όρους που διαλαμβάνονται στη σύμβαση της μίσθωσης δεν επηρεάζει καθόλου την επιβάρυνση, βάσει ή δυνάμει των διατάξεων οποιωνδήποτε νόμων που είναι εκάστοτε σε ισχύ, διαφορετικά ή με υποθήκευση, ή αναγκαστική εκποίηση του εμπράγματος δικαιώματος που αποκτήθηκε με την εγγραφή της σύμβασης μίσθωσης.

<sup>3</sup> 65ΙΓ.-(1) Ενώ διαρκεί η περίοδος μίσθωσης ακίνητης ιδιοκτησίας που γράφτηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65B, ο μισθωτής έχει τις ίδιες και συντρέχουσες με τον εκμισθωτή εξουσίες προς λήψη οποιουδήποτε δικαστικού, διοικητικού ή άλλου μέτρου για την προστασία, βελτίωση ή αξιοποίηση της ακίνητης ιδιοκτησίας που εκμισθώθηκε εντός των πλαισίων της μίσθωσης χρήσης που προνοείται ή εύλογα εξυπακούεται από τη σύμβαση.

(2) Ενώ διαρκεί η περίοδος υπομισθωσης ακίνητης ιδιοκτησίας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65Δ, ο υπομισθωτής έχει τις ίδιες εξουσίες με τον εκμισθωτή και το μισθωτή οι οποίες είναι και συντρέχουσες προς λήψη οποιουδήποτε δικαστικού, διοικητικού ή άλλου μέτρου για την προστασία, βελτίωση ή αξιοποίηση της ακίνητης ιδιοκτησίας που υπομισθώθηκε εντός των πλαισίων της μίσθωσης χρήσης που προνοείται ή εύλογα εξυπακούεται από τη σύμβαση.

Ο θεσμός της εγγραφής μακροχρόνιας μίσθωσης η οποία δημιουργεί εμπράγματο δικαίωμα υπέρ του μισθωτή, έχει εισαχθεί στο κυπριακό δίκαιο με τον περί Ακίνητης Ιδιοκτησίας (Διακατοχή, Εγγραφή και Εκτίμηση) (Τροποποιητικό) Νόμο του 1978, Ν. 2/1978. Πρόκειται για δικαίωμα το οποίο συντρέχει με τη γη, ιδιοκτησιακής φύσεως, εφόσον συνιστά μορφή ιδιοκτησίας υποκείμενη σε μεταβίβαση (**Γενικός Εισαγγελέας της Δημοκρατίας v. Thanos Hotels Suppliers Ltd (2003) 1 AAD 558**).

3. Ο εκμισθωτής ως κύριος του «εδάφους» (περίπτωση (α) του ορισμού) ορίζεται, εκ του Νόμου 24/1980 και παραμένει επίσης «ιδιοκτήτης». Ως ανάλογη, όχι όμως σε πλήρη αντιστοιχία, θα μπορούσε να αναφερθεί η έννοια της ψιλής κυριότητας του ελληνικού Αστικού Δικαίου, η οποία παραμένει στον κύριο της γης μετά την σύσταση επικαρπίας επί του ακινήτου (Άρθρο 1142 επ. ΑΚ).

4. Στο βαθμό που «ιδιοκτήτης» είναι η Δημοκρατία, η «ακίνητη ιδιοκτησία» απαλλάσσεται της υποχρέωσης καταβολής φορολογίας

(Άρθρο 18(δ)(ii) του Νόμου). Στην περίπτωση εμπράγματης μίσθωσης σύμφωνα με το Άρθρο 65B του Κεφ. 224, η «*ακίνητη ιδιοκτησία η ανήκουσα εις τη Δημοκρατία*» που απαλλάσσεται με βάση το Άρθρο 18(δ)(ii) έχει την παραπάνω έννοια.

5. Ο μισθωτής, ως επίσης «*ιδιοκτήτης*» «*ακίνητης ιδιοκτησίας*» ήτοι του εμπραγμάτου «*δικαιώματος χρήσης*» που του παρέχει η εγγραφή της μίσθωσης, είναι υπόλογος για πληρωμή του φόρου ο οποίος αντιστοιχεί προς την αξία του δικαιώματος χρήσης του ακινήτου και όχι με βάση την αξία του ακινήτου, όπως είναι η περίπτωση της απόλυτης ιδιοκτησίας.

**Η απάντηση συνεπώς στο τεθέν ερώτημα είναι καταφατική, με την παραπάνω διευκρίνιση αναφορικά με τον φόρο ακίνητης ιδιοκτησίας που αντιστοιχεί στην περίπτωση.**

Ως αποτέλεσμα:

- Η απόφαση του Εφετείου (ΕΔΔ Αρ. 86/2019) που έδωσε διαφορετική ερμηνεία και είχε διαφορετική κατάληξη

επικυρώνοντας την πρωτόδικη απόφαση παραμερίζεται, όπως παραμερίζεται και η πρωτόδικη απόφαση αναφορικά με τις προσφυγές αρ. 889/2014 και 890/2014.

- Οι προσφυγές απορρίπτονται στην έκταση που αποτελούν το μέρος της έφεσης (Υποθ. Αρ. 889/2014 και Υποθ. Αρ. 890/2014).
- Οι επίδικες διοικητικές αποφάσεις επικυρώνονται ως προς τη νομιμότητα της επιβολής φορολογίας.
- Οι προηγούμενες διαταγές για έξοδα ακυρώνονται.
- Έξοδα της πρωτόδικης διαδικασίας, της κατ' έφεση διαδικασίας και της παρούσας διαδικασίας ορίζονται κατ' αποκοπή στο ποσό των €8.000 υπέρ της Δημοκρατίας.

Α.Ρ. ΛΙΑΤΣΟΣ, Π.

Τ.Θ. ΟΙΚΟΝΟΜΟΥ, Δ.

Τ. ΨΑΡΑ-ΜΙΛΤΙΑΔΟΥ, Δ.

Δ. ΣΩΚΡΑΤΟΥΣ, Δ.

Ν. ΣΑΝΤΗΣ, Δ.

ΣΤ. ΧΑΤΖΗΓΙΑΝΝΗ, Δ.

Τ. ΚΑΡΑΚΑΝΝΑ, Δ.

Η. ΓΕΩΡΓΙΟΥ, Δ.

/φκ