

19 Μαρτίου, 1993

[ΚΟΥΡΡΗΣ, Δ/στής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΟΛΥΒΙΟΥ,

Αιτητής,

v.

ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ ΕΦΟΡΟΥ
ΕΠΙ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΑΛΛΟΥ,

Καθ' ου η αίτηση.

(Υπόθεση Αρ. 17/92)

Φορολογία — Φορολογία Εισοδήματος — Θέμα μεικτό, νομικό και
πραγματικό, που κρίνεται με τις περιστάσεις της κάθε υπόθεσης.

Φορολογία — Φορολογία Εισοδήματος — Φορολογία νοητού ή υπο-
θετικού κέρδους — Δυνατότητα φορολογίας για τέτοιο κέρδος — 5
Απόφαση Ολομέλειας στη Δημοκρατία v. **Haqor Madosian**.

Φορολογία — Έκτακτη Εισφορά — Ο περί Εκτάκτου Εισφοράς για
την Άμυνα της Δημοκρατίας Νόμος του 1985 (Ν. 5/85) — Προσφυ-
γή κατά της ειδοποίησης επιβολής έκτακτης εισφοράς — Πρόωρη η 10
προσφυγή καθ' ότι δεν υποβλήθηκε ένσταση προηγουμένως σύμ-
φωνα με το Νόμο.

Με την προσφυγή του αυτή, ο αιτητής προσέβαλε την απόφαση
επιβολής σ' αυτόν φορολογίας φόρου Εισοδήματος που του επιβλή- 15
θηκε για το φορολογικό έτος 1985, φορολογίας έκτακτης εισφοράς
για το τέταρτο τρίμηνο του 1985 και φορολογίας έκτακτης αμυντι-
κής εισφοράς για το πρώτο και δεύτερο εξάμηνο του 1985. Όσον
αφορούσε στη φορολογία εισοδήματος, η διαφωνία του αιτητή με
τους καθ' ων η αίτηση συνοψιζετο στην απόφαση φορολογίας τεκ- 20
μαρτού εισοδήματος, λόγω δωρεάς από αυτόν σε συγγενικά του
πρόσωπα έξι οικοπέδων του. Σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του
αιτητή τα έξι αυτά οικοπέδα αποτελούσαν μέρος της περιουσίας
του και ποτέ δεν είχε την πρόθεση να τα πωλήσει ως εμπορικό από-
θεμα για σκοπούς κέρδους. 25

Το Ανώτατο Δικαστήριο απορρίπτοντας την προσφυγή, αποφάσισε ότι:

- 5 1. Το ερώτημα που εγείρεται είναι κατά πόσο η απόφαση των καθ'ων η αίτηση να φορολογήσουν το νοητό εισόδημα από τη δωρεά των οικοπέδων αυτών σε συγγενικά πρόσωπα του αιτητή, ήταν εύλογα επιτρεπτή υπό τις περιστάσεις.

10 Προκειμένου να απαντηθεί το πιο πάνω ερώτημα, είναι απαραίτητο όπως διευκρινιστεί κατά πόσο η απόφαση των καθ'ων η αίτηση να θεωρήσουν ότι ο αιτητής κατά τους ουσιώδεις χρόνους, είχε επιδοθεί σε εμπορία γης, ήταν εύλογα επιτρεπτή. Το θέμα κατά πόσο ένα άτομο ασχολείται με την εμπορία γης και κατά πόσο τα κέρδη από την πώληση κτημάτων υπόκεινται σε φορολογία, είναι θέμα μεικτό, νομικό και πραγματικό και κρίνεται σύμφωνα με τις περιστάσεις της κάθε υπόθεσης.

20 Οι αρχές που διέπουν το θέμα κατά πόσο πράξεις αγοραπωλησίας γης συνιστούν εμπορία γης, έχουν διατυπωθεί σε αριθμό αποφάσεων του Ανωτάτου Δικαστηρίου.

25 Το Δικαστήριο κατέληξε στο συμπέρασμα, ότι η επίδικη απόφαση ήταν λογικά εφικτή με βάση τα στοιχεία που είχαν οι καθ'ων η αίτηση στη διάθεσή τους.

Τα οικοπέδα προέρχονται από διαχωρισμό αγορασθείσας γης και αποτελούσαν αποθέματα κυκλοφορούντος ενεργητικού για τον αιτητή.

30 Ο αιτητής έχει ήδη αποδεχθεί φορολογία για κέρδος που προέκυψε από την πώληση άλλων οικοπέδων κατά τα έτη 1972 και 1973 που ήταν θέμα της προσφυγής με αριθμό 319/78, η οποία αιτούσθηκε από τον αιτητή, κατόπιν εξώδικης συμφωνίας με βάση την οποία φορολογήθηκε για το κέρδος από την πώληση οικοπέδων.

35 Ο αιτητής έχει προβεί σε αγορά διαφόρων άλλων κτημάτων στα χωριά Σαϊττά, Ύψωνα, Μονάγρι κλπ.. Κατά τη συζήτηση της φορολογικής του υποχρέωσης για τα έτη 1972 και 1973, είχε συζητηθεί και το θέμα του κέρδους από την πώληση των επίδικων οικοπέδων και ο αιτητής είχε πληροφορηθεί και συμφωνήσει ότι το κέρδος από τη διάθεση των οικοπέδων θα υπόκειτο σε Φόρο Εισοδήματος.

40 Τόσο η επίδικη περιουσία, όσο και άλλη περιουσία του αιτητή στην οποία δεν έχουν ανεγερθεί οικοδομές προς ενοικίαση, δεν

- έχουν χρησιμοποιηθεί για παραγωγή οποιουδήποτε εισοδήματος. Η επίδικη περιουσία βρίσκεται σε ανεπτυγμένη οικιστική περιοχή και ως εκ τούτου σκοπός της αγοράς τους κτήματος ήταν ο διαχωρισμός του σε οικόπεδα και η πώλησή τους για πραγματοποίηση κέρδους. Περιπλέον, ο αιτητής έχει φορολογηθεί με κέρδος από τις πωλήσεις ακίνητης περιουσίας κατά τα προηγούμενα έτη. 5
2. Η φορολογία νοητού ή υποθετικού κέρδους, αποτέλεσε το αντικείμενο της πρόσφατης απόφασης της Ολομέλειας του Ανωτάτου Δικαστηρίου, στην **Δημοκρατία ν. Hagop Matossian**, με την οποία αποφασίστηκε ότι ένα άτομο μπορεί να φορολογηθεί για νοητό κέρδος. 10
3. Σε ό,τι αφορά, τέλος, τη φορολογία για έκτακτη αμυντική εισφορά, η οποία επιβλήθηκε στον αιτητή με ειδοποίηση επιβολής έκτακτης εισφοράς για την άμυνα, ημερομηνίας 1/11/91 (Τεκμήριο Γ στην αίτηση), ο αιτητής δεν υπέβαλε ένσταση με βάση το Άρθρο 20 των περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων και του Άρθρου 3(5) του περί Εκτάκτου Εισφοράς διά την Άμυνας της Δημοκρατίας Νόμου του 1985 (Νόμος 5/85). 15
20
- Ως εκ τούτου, δεν έχει συμπληρωθεί εκτελεστή διοικητική πράξη, σύμφωνα με τα Άρθρα 20 και 21 των περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων, και η παρούσα προσφυγή είναι κατά συνέπεια πρόωγη, όσον αφορά τη φορολογία έκτακτης αμυντικής εισφοράς. 25
- Η προσφυγή απορρίπτεται με έξοδα.*
- Αναφερόμενες υποθέσεις:* 30
- Savvas M. Agrotis Ltd. v. CIT and Limassol Laud Investmets Ltd v. CIT, 22 C.L.R. 27,*
- Droussiotis v. Republic (1967) 3 C.L.R. 15,* 35
- Makrides v. Republic (1967) 3 C.L.R. 147,*
- Philippou v. Republic (1983) 3 C.L.R. 1386,*
- HjiEraclis and Another v. Republic (1984) 3 C.L.R. 604,* 40
- Παϊκκος ν. Γενικού Εισαγγελέα της Δημοκρατίας (1990) 3 Α.Α.Δ. 592,*

4 Α.Α.Δ. Πολυβίου ν. Δημοκρατίας κ.ά.

Βαρναβίδης ν. Δημοκρατίας (1990) 3 Α.Α.Δ. 3376,

Αμάνι Εντερπράϊσες (Χάουσες) Λτδ. ν. Δημοκρατίας (1990) 3 Α.Α.Δ. 1041,

5

Δημοκρατία ν. Λέρνη (1991) 3 Α.Α.Δ. 346,

Mediterranean Holiday Resorts Ltd. ν. Δημοκρατίας (1990) 3 Α.Α.Δ. 4124,

10

Δημοκρατία ν. Matossian (1992) 3 Α.Α.Δ. 399,

Pitsiakkos ν. Republic (1985) 3 C.L.R. 1700,

15

Pantelidou ν. Republic (1986) 3 C.L.R. 687.

Προσφυγή.

20 Προσφυγή εναντίον της φορολογίας που επιβλήθηκε στον αιτητή για το φορολογικό έτος 1985, της φορολογίας έκτακτης εισφοράς για το τέταρτο τρίμηνο του 1985 και της φορολογίας έκτακτης αμυντικής εισφοράς για το πρώτο και δεύτερο εξάμηνο του 1985.

25

Α. Χριστοφίδου για Κ. Μελά, για τον Αιτητή.

Στ. Χ" Γιάννη, Δικηγόρος της Δημοκρατίας για τον Καθ' ου η αίτηση.

Cur. adv. vult.

30

35 ΚΟΥΡΡΗΣ, Δ.: Με την προσφυγή αυτή ο αιτητής προσβάλλει τη φορολογία Φόρου Εισοδήματος που επιβλήθηκε σ' αυτόν για το φορολογικό έτος 1985, τη φορολογία έκτακτης εισφοράς για το τέταρτο τρίμηνο του 1985 και τη φορολογία έκτακτης αμυντικής εισφοράς για το πρώτο και δεύτερο εξάμηνο του 1985.

40

Τα γεγονότα της παρούσας προσφυγής, σε συντομία έχουν ως ακολούθως: Ο αιτητής εξασκεί το επάγγελμα του αρχιτέκτονα, είναι χήρος, χωρίς παιδιά και εκτός από το επάγγελμά του, είχε και εισόδημα από ενοίκια και τόκους. Στις 15/6/86, ο αιτητής υπέβαλε στο Γραφείο Φόρου Εισοδήματος Λεμεσού τη δήλωση εισοδήματος του για το έτος 1985 και ελεγμένους λογαριασμούς. Στις 17/10/88 και αφού προέκυψε θέμα αναφορικά με έξι (6) οικόπεδα τα οποία αποτελούσαν για τον αιτητή μέρος του κυκλοφορούντος

ενεργητικού και τα οποία δώρησε σε συγγενικά του πρόσωπα και αφού δεν επήλθε συμφωνία στη συζήτηση που έγινε με τον αιτητή και τον Ελεγκτή του, ο καθ' ου η αίτηση έκδοσε αναθεωρημένη φορολογία προς τον αιτητή μαζί με επιστολή ημερομηνίας 17/10/88 φορολογώντας τον αιτητή με τεκμαρτό εισόδημα από τη δωρεά των έξι (6) οικοπέδων σε συγγενικά του πρόσωπα. 5

Στις 24/10/88 ο αιτητής υπέβαλε ένσταση κατά της αναθεωρημένης φορολογίας για το έτος 1985. Η φορολογία για έκτακτη εισφορά έχει εκδοθεί την 19/10/88 και υποβλήθηκε ένσταση με επιστολή ημερομηνίας 2/11/88. 10

Μετά από διάφορες συναντήσεις του αιτητή και του Ελεγκτή του με τον Φοροθέτη που εξέταζε την υπόθεσή του και με τον Προϊστάμενο του Γραφείου Φόρου Εισοδήματος Λεμεσού, ο καθ' ου η αίτηση κοινοποίησε την τελική του απόφαση με επιστολή και ειδοποιήσεις περί της επιβολής φορολογίας, ημερομηνίας 30/10/91 και 7/11/91 (Τεκμήρια Α, Β και Ε στην αίτηση). 15

Με την παρούσα προσφυγή, ο αιτητής αμφισβητά και αρνείται: 20

(Α) Ότι τα οικοπέδα τα οποία δώρησε στα πιο πάνω πρόσωπα αποτελούσαν εμπορικό απόθεμα, και

(Β) ότι ο ίδιος ασχολείται με την εμπορία γης και ως εκ τούτου δεν έπρεπε να του επιβληθεί φορολογία εισοδήματος επί του τεκμαρτού εισοδήματος. 25

Ο δικηγόρος του αιτητή, ισχυρίζεται ότι ο αιτητής αγόρασε την επίδικη κτηματική περιουσία το 1968, αντί του ποσού των δ624 για σκοπούς επενδύσεως. Το 1973-74, χώρισε αυτή σε 8 οικοπέδα για να αυξήσει την αξία της επένδυσής του, χωρίς όμως να έχει την πρόθεση να πωλήσει αυτά για σκοπούς κέρδους. Τα επίδικα οικοπέδα αποτελούσαν μέρος της περιουσίας του αιτητή και σε καμιά περίπτωση θα διέθετε αυτά προς πώληση ως εμπορικό απόθεμα για σκοπούς κέρδους. Πράγματι ο αιτητής δεν τα πώλησε, αλλά τα διέθεσε δυνάμει δωρεάς σε συγγενικά και φιλικά του πρόσωπα, δέκα (10) χρόνια μετά το διαχωρισμό τους σε οικοπέδα, όταν ο ίδιος ήταν ήδη σε προχωρημένη ηλικία, η σύζυγός του είχε πεθάνει και δεν είχε παιδιά. 35 40

Το μόνο σημείο που εγείρεται με την παρούσα προσφυγή, είναι η επιβολή φορολογίας στον αιτητή για νοητό εισόδημα από δωρεά έξι (6) οικοπέδων σε συγγενικά του πρόσωπα. Τα οικοπέδα αυτά

ήταν μέρος του κυκλοφορούντος ενεργητικού του αιτητή.

5 Συνεπώς, το ερώτημα που εγείρεται είναι κατά πόσο η απόφαση του καθ' ου η αίτηση να φορολογήσει το νοητό εισόδημα από τη δωρεά των οικοπέδων αυτών σε συγγενικά πρόσωπα του αιτητή, ήταν εύλογα επιτρεπτή υπό τις περιστάσεις.

10 Προκειμένου να απαντηθεί το πιο πάνω ερώτημα, είναι απαραίτητο όπως διευκρινιστεί κατά πόσο η απόφαση του καθ' ου η αίτηση να θεωρήσει ότι ο αιτητής κατά τους ουσιώδεις χρόνους, είχε επιδοθεί σε εμπορία γης, ήταν εύλογα επιτρεπτή.

15 Το θέμα κατά πόσο ένα άτομο ασχολείται με την εμπορία γης και κατά πόσο τα κέρδη από την πώληση κτημάτων υπόκεινται σε φορολογία, είναι θέμα μικτό νομικό και πραγματικό και κρίνεται σύμφωνα με τις περιστάσεις της κάθε υπόθεσης.

20 Οι αρχές που διέπουν το θέμα κατά πόσο πράξεις αγοραπωλησίας γης συνιστούν εμπορία γης, έχουν διατυπωθεί σε αριθμό αποφάσεων του Ανωτάτου Δικαστηρίου.

(Βλέπε *Savvas M. Agrotis Ltd. v. The CIT and Limassol Land Investments Ltd. v. CIT*, 22 C.L.R. 27, στη σελίδα 30· *Yiannakis S. Droussiotis v. Republic* (1967) 3 C.L.R. 15· *Rallis Makrides v. Republic* (1967) 3 C.L.R. 147· *Philippou v. Republic* (1983) 3 C.L.R. 1386· *HjiEraclis and Another v. Republic* (1984) 3 C.L.R. 604· *Αλέξανδρου Παίικου ν. Γενικού Εισαγγελέα της Δημοκρατίας* (1990) 3 Α.Α.Δ. 592· *Βαρνάβα Βαρναβίδη ν. Δημοκρατίας* (1990) 3 Α.Α.Δ. 3376· *Αμάνι Εντερπράϊσες (Χάουσες) Λτδ. ν. Δημοκρατίας* (1990) 3 Α.Α.Δ. 1041· *Δημοκρατίας ν. Λέρνη* (1991) 3 Α.Α.Δ. 346· *Mediterranean Holiday Resorts Ltd. ν. Δημοκρατίας* (1990) 3 Α.Α.Δ. 4124.)

35 Τα κριτήρια που καθορίζουν αυτό το θέμα, εκτίθενται περιληπτικά στην Αναθεωρητική Έφεση *Αμάνι Εντερπράϊσες (Χάουσες) Λτδ.* (ανωτέρω).

40 Η θέση του αιτητή είναι ότι ουδέποτε ασχολήθηκε συστηματικά στη ζωή του με την πώληση γης με σκοπό το κέρδος. Ο αιτητής μεμονωμένα αναγκάστηκε να αποξενώσει ένα μέρος της περιουσίας του το 1972-1973 για να εξοφλήσει ένα χρέος του προς την Τράπεζα Κύπρου Λτδ. και το γεγονός ότι ο αιτητής αποδέχτηκε να πληρώσει φόρο εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 1972-1973 αναφορικά με το κέρδος που προέκυψε από την

πώληση μέρους της περιουσίας του, δεν τον μετατρέπει αυτόματα σε πρόσωπο που ασχολείται με την εμπορία γης.

Η θέση των καθ' ων η αίτηση είναι ότι ο αιτητής ασχολείτο με εμπορία γης.

5

Έχω εξετάσει τους λόγους που πρόβαλαν οι καθ' ων η αίτηση σ' ενίσχυση των ισχυρισμών τους, ότι ο αιτητής ασχολείτο με την εμπορία γης και έχω καταλήξει στο συμπέρασμα ότι η επίδικη απόφαση ήταν λογικά εφικτή με βάση τα στοιχεία που είχε ο καθ' ου η αίτηση στη διάθεσή του.

10

Τα οικοπέδα προέρχονται από διαχωρισμό αγορασθείσας γης και αποτελούσαν αποθέματα κυκλοφορούντος ενεργητικού για τον αιτητή.

15

Ο αιτητής έχει ήδη αποδεχθεί φορολογία για κέρδος που προέκυψε από την πώληση άλλων οικοπέδων κατά τα έτη 1972 και 1973 που ήταν θέμα της προσφυγής με αριθμό 319/78, η οποία αποσύρθηκε από τον αιτητή, κατόπιν εξώδικης συμφωνίας με βάση την οποία φορολογήθηκε για το κέρδος από την πώληση οικοπέδων.

20

Ο αιτητής έχει προβεί σε αγορά διαφόρων άλλων κτημάτων στα χωριά Σαϊττά, Ύψωνα, Μονάρι κλπ, λεπτομέρειες των οποίων φαίνονται στο Παράρτημα Ζ της ένστασης. Κατά τη συζήτηση της φορολογικής του υποχρέωσης για τα έτη 1972 και 1973, είχε συζητηθεί και το θέμα του κέρδους από την πώληση των επίδικων οικοπέδων και ο αιτητής είχε πληροφορηθεί και συμφωνήσει ότι το κέρδος από τη διάθεση των οικοπέδων θα υπόκειτο σε Φόρο Εισοδήματος (Τεκμήρια 1 και 2 της γραπτής αγόρευσης των καθ' ων η αίτηση).

25

30

Τόσο η επίδικη περιουσία, όσο και άλλη περιουσία του αιτητή στην οποία δεν έχουν ανεγερθεί οικοδομές προς ενοικίαση, δεν έχουν χρησιμοποιηθεί για παραγωγή οποιουδήποτε εισοδήματος. Η επίδικη περιουσία βρίσκεται σε ανεπτυγμένη οικιστική περιοχή και ως εκ τούτου σκοπός της αγοράς του κτήματος ήταν ο διαχωρισμός του σε οικοπέδα και η πώληση τους για πραγματοποίηση κέρδους. Περιπλέον, ο αιτητής έχει φορολογηθεί με κέρδος από τις πωλήσεις ακίνητης περιουσίας κατά τα προηγούμενα έτη (Τεκμήρια 3 και 4 της γραπτής αγόρευσης).

35

40

Η φορολογία νοητού ή υποθετικού κέρδους, αποτέλεσε το αντικείμενο της πρόσφατης απόφασης της Ολομέλειας του Ανωτάτου

Δικαστηρίου στη *Δημοκρατία ν. Hagop Matossian* (1992) 3 Α.Α.Δ. 399, με την οποία αποφασίστηκε ότι ένα άτομο μπορεί να φορολογηθεί για νοητό κέρδος.

- 5 Σε ότι αφορά, τέλος, τη φορολογία για έκτακτη αμυντική εισφορά η οποία επιβλήθηκε στον αιτητή με ειδοποίηση επιβολής έκτακτης εισφοράς για την άμυνα, ημερομηνίας 1/11/91 (Τεκμήριο Γ στην αίτηση), ο αιτητής δεν υπέβαλε ένσταση με βάση το άρθρο 20 των περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων και του άρθρου 3(5) του περί Εκτάκτου Εισφοράς διά την Άμυναν της Δημοκρατίας Νόμου του 1985 (Νόμος 5/85).

- 15 Ως εκ τούτου, δεν έχει συμπληρωθεί εκτελεστή διοικητική πράξη, σύμφωνα με τα άρθρα 20 και 21 των περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων, και η παρούσα προσφυγή είναι κατά συνέπεια πρόωρη, όσον αφορά τη φορολογία έκτακτης αμυντικής εισφοράς (Βλέπε *Pitsiakkos v. Republic* (1985) 3 C.L.R. 1700, στη σελίδα 1720 και *Pantelidou v. Republic* (1986) 3 C.L.R. 687).

- 20 Για όλους τους πιο πάνω λόγους, βρίσκω ότι η απόφαση του καθ' ου η αίτηση ήταν λογικά εφικτή και η προσφυγή αποτυγχάνει και απορρίπτεται με έξοδα. Τα έξοδα να υπολογιστούν από τον Πρωτοκολλητή.

- 25 *Η προσφυγή απορρίπτεται με έξοδα.*