

26 Οκτωβρίου, 1989

[ΧΑΤΖΗΤΣΑΓΓΑΡΗΣ, Δ/στής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

ΣΤΕΛΛΑ ΧΑΡΑΛΑΜΠΙΔΟΥ,

Αιτήτρια,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ ΤΟΥ ΕΦΟΡΟΥ ΦΟΡΟΥ
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ,

Καθ' ου η αίτηση.

(Υπόθεση Αρ. 653/88)

*Φορολογία — Φόρος εισοδήματος — Εμπορία γης — Πότε υπάρχει —
Κριτήρια — Δικαστικός έλεγχος — Αρχές, που εφαρμόζονται.*

5 Η Αιτούσα απέκτησε δια κληρονομιάς ιδιοκτησία δύο περικλειστών
τεμαχίων. Το 1979 αγόρασε τρίτο τεμάχιο εφαπτόμενο στα δύο και με
σύνоро δημόσιο δρόμο. Κατά τα έτη 1980-81 επροχώρησε σε διαχωρι-
σμό και των τριών τεμαχίων σε 10 οικοπέδα και μεταξύ των ετών 1981-
82 πώλησε τα 7. Ο καθ' ου η Αίτηση εφορολόγησε το κέρδος δυνάμει
10 των νόμων περί Φόρου Εισοδήματος, ενώ η Αιτούσα επέμενε ότι έπρε-
πε να είχε φορολογηθή δυνάμει του Νόμου περί Φορολογίας
Κεφαλαιουχικών Κερδών.

15 Το Ανώτατο Δικαστήριο, απορρίπτοντας την Αίτηση Ακυρώσεως,
απεφάσισε:

- 15
1. Τα κριτήρια κατατάξεως της σχετικής δραστηριότητας είναι
ενδεικτικά: η διάρκεια ιδιοκτησίας, η συχνότητα παρόμοιων
συναλλαγών, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της γης που αγορά-
στηκε, η μελλοντική αξία και προοπτικές της, το κατά πόσο απο-
20 φέρει άμεσο εισόδημα στον ιδιοκτήτη. Το θέμα είναι μεικτό νομι-
κό και πραγματικό. Η κάθε περίπτωση εξετάζεται χωριστά.

- 2 Το Ανώτατο Δικαστήριο εξετάζει αν η κατάταξη, που έγινε, ήταν εύλογα επιτρεπτή στον καθ' ου η Αίτηση.
- 3 Στην παρούσα περίπτωση η κατάταξη ήταν εύλογα δυνατή.

5

Η Αίτηση Ακυρώσεως απορρίπτεται. Ουδεμία διαταγή για έξοδα.

Ανικαφερόμενες υποθέσεις:

10

Γεωργιάδης ν. Δημοκρατίας (1982) 3 Α.Α.Δ. 659,

ΧατζηΗράκλης και Άλλος ν. Εφόρου Φόρου Εισοδήματος (1984) 3 Α.Α.Δ. 604,

15

Σάββας Αργότης Λτδ ν. Εφόρου Φόρου Εισοδήματος 22 Α.Α.Δ. 27,

Δρουσιώτης ν. Δημοκρατίας (1967) 3 Α.Α.Δ. 15,

20

Μακροΐδης ν. Δημοκρατίας (1967) 3 Α.Α.Δ. 147,

Φιλίππου ν. Δημοκρατίας (1988) 3 Α.Α.Δ. 1978,

Φιλίππου ν. Δημοκρατίας (1983) 3 Α.Α.Δ. 1386,

25

Johnston v. Health [1970] 1 W.L.R. 1567,

Edwards (H.M. Inspector of Taxes) v. Bairstow & Harrison 36 T.C. 207,

30

Turner v. Last [1965] 42 T.C. 517,

Clark v. Follett [1973] 48 T.C. 677,

Ακίνητα Στέφανου Ιωαννίδη Λτδ. ν. Δημοκρατίας (1988) 3 Α.Α.Δ. 2663,

35

J. Bolson & Son Ltd v. Farrelly [1953] 34 T.C. 161,

Pickford v. Quirke [1927] 13 T.C. 252

40

I.R.C. v. Rainhold 34 T.C. 389,

ΧατζηΣάββα ν. Δημοκρατίας (1972) 3 Α.Α.Δ. 174.

Ηλιάδης ν. Δημοκρατίας (1976) 3 Α.Α.Δ. 293,

5 *Θεοδοωρίδου ν. Δημοκρατίας (1984) 3 Α.Α.Δ. 146.*

Προσφυγή.

10 Προσφυγή εναντίον της επιβολής φόρου εισοδήματος στην αιτήτρια για τα φορολογικά έτη 1981, 1982 και 1984 αναφορικά με κέρδος που προέκυψε από την πώληση οικοπέδων.

Μ. Πελίδης, για την Αιτήτρια.

15 *Γ. Λαζάρου, Δικηγόρος της Δημοκρατίας Β', για τον Καθ' ου η αίτηση.*

20 ΧΑΤΖΗΤΣΑΓΓΑΡΗΣ, Δ.: Ανάγνωσε τη ακόλουθη απόφαση. Με την προσφυγή αυτή η αιτήτρια προσβάλλει την απόφαση του Εφόρου Φόρου Εισοδήματος με την οποία της επιβλήθηκε φόρος εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 1981, 1982 και 1984 αναφορικά με κέρδος που προέκυψε από την πώληση οικοπέδων.

25 Η αιτήτρια κληρονόμησε τεμάχια γης με αριθμούς εγγραφής 3418 και 3419 στο χωριό Αναβαργός, στην Πάφο. Τα τεμάχια αυτά ήταν περιόχιστα και δεν είχαν πρόσβαση στο δρόμο. Το 1979 αγόρασε το τεμάχιο με αριθμό εγγραφής 3089 το οποίο συνόρευε με τα άλλα δύο και είχε έξοδο στο δρόμο. Το 1980 και 30 1981 προχώρησε με το διαχωρισμό των τεμαγίων που αναφέρονται πιο πάνω σε 10 οικοπέδα από τα οποία πώλησε 4 το 1981, 2 το 1982 και 1 το 1984.

35 Στις φορολογικές δηλώσεις για τα έτη 1981, 1982 και 1984 η αιτήτρια δήλωσε σαν μοναδικό εισόδημα της το μισθό της σαν δασκάλα. Στη συνέχεια όμως ο καθ' ου η αίτηση φορολόγησε την αιτήτρια με φόρο εισοδήματος αναφορικά με κέρδος από την πώληση των οικοπέδων για τα έτη 1981, 1982 και 1984.

40 Με επιστολή της ημερομηνίας 13.11.1986 η αιτήτρια υπέβαλε ένσταση στις πιο πάνω φορολογίες. Σε συνεντεύξεις της αιτήτριας και του συζύγου της με τον καθ' ου η αίτηση δεν

επήλθε οποιαδήποτε συμφωνία. Ο καθ' ου η αίτηση διατήρησε την αρχική του απόφαση και απέστειλε Ειδοποιήσεις Επιβολής Φορολογίας ημερομηνίας 25.5.1988 με συνοδευτική επιστολή.

Η αιτήτρια, μέσω των δικηγόρων της, ζήτησε την αναθεώρηση της απόφασης του καθ' ου η αίτηση. Το αίτημά της απορρίφθηκε και πάλι με επιστολή ημερομηνίας 12.7.1988. 5

Ως αποτέλεσμα καταχωρήθηκε η παρούσα προσφυγή. 10

Οι νομικοί λόγοι για τους οποίους ζητείται ο ακυρωτικός έλεγχος του Δικαστηρίου είναι οι εξής:

(α) Ο καθ' ου η αίτηση εσφαλμένα επέβαλε στην αιτήτρια φόρο εισοδήματος αναφορικά με το κέρδος από την πώληση οικοπέδων εφαρμόζοντας το άρθρο 5(1)(α) του Περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμου 1961 όπως τροποποιήθηκε αντί τον Περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμο και θεώρησε την πώληση επιχείρηση εμπορικής φύσεως. 15 20

(β) Η επίδικη απόφαση υπήρξε αναιτιολόγητη.

Αρχίζοντας από τον πρώτο λόγο ακυρώσεως, είναι ισχυρισμός της αιτήτριας ότι η πώληση των οικοπέδων ήταν μια μεμονωμένη πράξη από την ίδια, η οποία δεν είναι επιχειρηματίας ανάπτυξης γης αλλά δασκάλα και ότι ο μοναδικός λόγος για τον οποίο αγόρασε το τεμάχιο που συνόρευε με αυτά που κληρονόμησε ήταν για να έχει πρόσβαση στο δρόμο και αρκετή γη για να κτίσουν στο μέλλον οικίες εκτός από αυτή, και τα παιδιά της. Αποφάσισε να χωρίσει τα τεμάχια γης σε οικοπέδα όταν στη συνέχεια άλλαξε η πολεοδομική ζώνη που της επέτρεπε να κάνει κάτι τέτοιο και προχώρησε με την πώληση των οικοπέδων χωρίς να προβεί σε οποιαδήποτε διαφήμιση ή να χρησιμοποιήσει κτηματομεσίτη. Η αιτήτρια τονίζει ότι η συγκεκριμένη περίπτωση δεν μπορεί να χαρακτηριστεί σαν επιχείρηση εμπορικής φύσεως γιατί δεν έχει τα απαιτούμενα στοιχεία που χαρακτηρίζουν μια τέτοια πράξη. 25 30 35

Αντικρούοντας την ανωτέρω επιχειρηματολογία, ο καθ' ου η αίτηση αναφέρει ότι, έχοντας υπόψη τη σχετική νομοθεσία και τα πραγματικά γεγονότα, η επίδικη απόφαση ότι η πώληση 40

οικοπέδων αποτελούσε εμπορία γης και υπόκειτο σε φόρο εισοδήματος, ήταν λογικά εφικτή. Ο δικηγόρος του καθ' ου η αίτηση τόνισε το γεγονός ότι η αιτήτρια προχώρησε με το διαχωρισμό σε οικοπέδα και την πώληση σε σύντομο χρονικό διάστημα από την ημερομηνία που αγόρασε το τεμάχιο που συνό-

5 ρευε με το δρόμο και αντέκρουσε το επιχείρημα της αιτήτριας ότι σκοπός της αγοράς ήταν να έχει αροχτή γη γι' αυτή και τα παιδιά της, ισχυριζόμενος ότι ήδη η αιτήτρια ήταν ιδιοκτήτρια αροχτής γης. Όλα αυτά, τόνισε, καταδεικνύουν τους εμπορικούς σκοπούς της.

Προτού προχωρήσω με την ουσία της υπόθεσης θα ήθελα να τονίσω ότι το Ανώτατο Δικαστήριο στην άσκηση της αναθεωρητικής του δικαιοδοσίας σε υποθέσεις τέτοιας φύσεως εξετάζει τη νομιμότητα της επίδικης απόφασης και δεν επεμβαίνει

15 όταν η απόφαση είναι λογικά εφικτή έχοντας υπόψη τα ορθά πραγματικά γεγονότα και την εφαρμογή της σχετικής νομοθεσίας. Η παρέμβαση όμως του Δικαστηρίου είναι επιτακτική όταν ικανοποιηθεί ότι υπήρξε πλάνη περί τα πράγματα ή το νόμο ή όταν η Διοίκηση υπερέβη τα ακραία όρια της διακριτικής της εξουσίας (*Γεωργιάδης ν. Δημοκρατίας* (1982) 3 Α.Α.Δ. 659. *Χατζηηράκλης και Άλλος ν. Εφόρου Φόρου Εισοδήματος* (1984) 3 Α.Α.Δ. 604).

25 Στη *Γεωργιάδης ν. Δημοκρατίας* (ανωτέρω), απόφαση της Ολομέλειας του Ανωτάτου Δικαστηρίου, τονίστηκαν τα ακόλουθα: (σελ. 668)

30 "... the Supreme Court has no jurisdiction to go into the merits of the taxation and substitute, where necessary, its own decision. The power of the Supreme Court is limited, as indicated, to the scrutiny of the legality of the action, and to ascertain whether the administration has exceeded the outer limits of its powers. Provided they confine their action within the ambit of their

35 power, an organ of public administration remains the arbiter of the decision necessary to give effect to the law; and so long as they make a correct assessment of the factual background and act in accordance with the notions of sound administration, their decision will not be faulted. In the end, the courts must sustain their decision if it was reasonably open to them."

40

Το κύριο και αποφασιστικό ερώτημα που τίθεται στην υπό-

θεση είναι κατά πόσο η συγκεκριμένη πώληση οικοπέδων μπορεί να χαρακτηριστεί σαν επιχείρηση εμπορικής φύσεως. Το θέμα είναι μεικτό ζήτημα νόμου και γεγονότων και πρέπει να αποφασιστεί σύμφωνα με τις συγκεκριμένες περιστάσεις της υπόθεσης. (Βλέπε *Σάββας Αγρότης Από ν. Εφόρου Φόρου Εισοδήματος* 22 Α.Α.Δ. 27, *Δρουσιώτης ν. Δημοκρατίας* (1967) 3 Α.Α.Δ. 15, *Μακροΐδης ν. Δημοκρατίας* (1967) 3 Α.Α.Δ. 147, *Φιλίππου ν. Δημοκρατίας* (1988) 3 Α.Α.Δ. 1978. 5

Στην υπόθεση *Φιλίππου ν. Δημοκρατίας* (1983) 3 Α.Α.Δ. 1386 ο τότε Πρόεδρος του Ανωτάτου Δικαστηρίου κ. Τριανταφυλλίδης αναφέρει χαρακτηριστικά τα εξής: (σελ. 1390) 10

“Whether or not in a particular case trade has been carried on is a question of mixed law and fact and there does not exist in this respect a conclusive test of general applicability; and such question has to be resolved on each occasion by the application of the law to the facts and circumstances of each particular case.” 15

Επομένως πρέπει να εξεταστεί κατά πόσο σύμφωνα με τα πραγματικά γεγονότα, ο καθ' ου η αίτηση ορθά οδηγήθηκε στο συμπέρασμα ότι αυτή η πράξη της αιτήτριας συνιστούσε εμπορία. 20

Κατά πόσο μια πράξη αποτελεί επιχείρηση εμπορικής φύσεως μπορεί να εξαχθεί από σύνολο γεγονότων και περιστατικών όπως για παράδειγμα η διάρκεια ιδιοκτησίας, η συχνότητα παρόμοιων συναλλαγών, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της γης που αγοράστηκε, η μελλοντική αξία και προοπτικές, το κατά πόσο αποφέρει άμεσο εισόδημα στον ιδιοκτήτη. 25 30

Όλοι αυτοί οι παράγοντες είναι μόνο ενδεικτικοί εφ' όσον, όπως ανάφερα και πιο πάνω, η κάθε υπόθεση πρέπει να εξετάζεται ξεχωριστά σύμφωνα με τις ιδιαιτερότητές της. Βλέπε *Johnston v. Health* [1970] 1 W.L.R. 1567, *Edwards (H.M. Inspector of Taxes) v. Bairstow & Harrison* 36 T.C. 207, *Γεωργιάδης ν. Δημοκρατίας* (ανωτέρω). 35

Στην παρούσα υπόθεση η αιτήτρια αγόρασε το τεμάχιο που συνόρευε με αυτά που κληρονόμησε το 1979. Το 1980 και 1981 έγινε ο διαχωρισμός και το 1981 ήδη άρχισαν οι πωλήσεις των 40

οικοπέδων. Ο διαχωρισμός και η πώληση έγινε σε πολύ σύντομο χρονικό διάστημα από την αγορά του συνεχόμενου τεμαχίου και αυτό το γεγονός είναι μια ένδειξη ότι η αιτήτρια είχε σκοπό την εμπορία γης και όχι την επένδυση. (Βλέπε: **Turner v. Last** [1965] 42 T.C. 517, **Clark v. Follett** [1973] 48 T.C. 677.)

5 Όπως ο Πρόεδρος του Ανωτάτου Δικαστηρίου κ. Λοϊζου αναφέρει στην απόφαση **Ακίνητα Στέφανου Ιωαννίδη Απδ. ν. Δημοκρατίας** (1988) 3 Α.Α.Δ. 2663, δεν δημοσιεύτηκε ακόμα), κύριο γνώρισμα της επένδυσης είναι η πρόθεση του ιδιοκτήτη να κατέχει την περιουσία για κάποια τουλάχιστο χρονική

10 περίοδο. Αναφέρει σχετικά:

“One element of an investment is that the acquirer intends to hold it for a considerable period of time with a view to obtaining some benefit in the way of income in the meantime, or obtaining some profit but not an immediate profit by resale.”

15

Η συχνότητα παρόμοιων συναλλαγών είναι επίσης ένας σημαντικός παράγοντας. Η αιτήτρια από το 1981 μέχρι το 1984 πώλησε 7 από τα 10 οικοπέδα. Όπως φαίνεται χαρακτηριστικά δεν πραγματοποιήθηκε μια μεμονωμένη πράξη πώλησης.

20

Χρήσιμη αναφορά αποτελούν και οι ακόλουθες δύο υποθέσεις:

25

H J. Bolson & Son Ltd v. Farrelly [1953] 34 T.C. 161 όπου αποφασίστηκαν τα εξής, σελίδα 167:

“... none of them are really any authority for the present case, but are merely a lot of illustrations about what is not and what is an activity in the nature of trade. A deal done once is probably not, though it may be. Done three or four times it usually is.”

30

Η απόφαση **Pickford v. Quirke** [1927] 13 T.C. 252 όπου αναφέρονται τα εξής: (σελ. 263)

35

“Now of course it is very well known that one transaction of buying and selling a thing does not make a man a trader, but if it is repeated and becomes systematic, then he becomes a trader and the profits of the transaction, not taxable so long as they remain isolated, become taxable as items in a trade as a whole ...”

40

Ακόμα ένα κριτήριο είναι το γεγονός ότι η εν λόγω περιουσία αποτελείτο από γη η οποία δεν απέφερε οποιοδήποτε εισόδημα στην αιτήτρια. Κατά συνέπεια, η αγορά του τεμαχίου δεν μπορεί να χαρακτηριστεί σαν επένδυση αλλά καταδεικνύει την πρόθεση εμπορίας. (Βλέπε *Edwards v. Bairstow and Harrison* (ανωτέρω) *I.R.C. v. Rainhold* 34 T.C. 389). 5

Αναφορικά με το δεύτερο ισχυρισμό του δικηγόρου της αιτήτριας ότι η απόφαση του καθ' ου η αίτηση υπήρξε ανατιολόγητη, θα ήθελα να επαναλάβω την αρχή διοικητικού δικαίου ότι η αιτιολογία μιας διοικητικής πράξης μπορεί να συμπληρωθεί από το φάκελο της υπόθεσης (*Χατζησάββα ν. Δημοκρατίας* (1972) 3 Α.Α.Δ. 174, *Ηλιάδης ν. Δημοκρατίας* (1976) 3 Α.Α.Δ. 293, *Θεοδορίδου ν. Δημοκρατίας* (1984) 3 Α.Α.Δ. 146). Στην παρούσα περίπτωση, άγκαι ο καθ' ου η αίτηση παρέλειψε να αναφέρει την αιτιολογία της απόφασής του στις επιστολές του, αυτό μπορεί να συμπληρωθεί από το φάκελο της υπόθεσης. 10 15

Είμαι της γνώμης ότι η επίδικη απόφαση ήταν λογικά επιφυλακτική. Ο καθ' ου η αίτηση δεν υπερέβη τα ακραία όρια της διακριτικής του εξουσίας. 20

Σαν αποτέλεσμα των όσων ανέφερα πιο πάνω η προσφυγή απορρίπτεται. 25

Δεν εκδίδεται διαταγή για τα έξοδα.

Η αίτηση ακυρώσεως απορρίπτεται. Ουδεμία διαταγή για έξοδα. 30