

24 Απριλίου, 1990

[ΚΟΥΡΡΗΣ, Δ/στής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

HAGOP MATOSSIAN,

Αιτητής,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ

1. ΥΠΟΥΡΓΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ,

2. ΕΦΟΡΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ,

Καθ' ων η αίτηση.

(Υπόθεση Αρ. 329/85).

Φορολογία — Φορολογία εισοδήματος — Εμπορία γης — Εύλογα επι-
τρεπτή η κρίση περί κατοχής κτημάτων για σκοπούς εμπορίας —
Περιστάσεις.

Φορολογία — Φορολογία εισοδήματος — Κέρδη — Μόνο πραγματικά 5
κέρδη φορολογούνται βάσει της νομοθεσίας, όχι νοητά — Η αρχή
της *Sharkey v. Wernher* δεν έχει εφαρμογή στην Κύπρο ενόψει και
του Άρθρου 13(δ) των περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων
1961-1981 — Ερμηνεία.

Λέξεις και Φράσεις — “Εμπορεύματα” στο Άρθρο 13(δ) των περί Φο- 10
ρολογίας του Εισοδήματος Νόμων 1961-1981 — Συνέπειες στη γε-
νικότερη ερμηνεία της φορολόγησης εκποίησης ακινήτων.

Φορολογία — Φορολογία εισοδήματος — Εμπορία γης — Ανατίμησης 15
της αξίας της γης από τον ίδιο το διαθέτη και του υπολογισμού της
αξίας του κτήματος σε περίπτωση αδυναμίας εξακρίβωσης της αγο-
ραίας αξίας.

Φορολογία — Φορολογία εισοδήματος — Επιβολή τόκου — Άρθρο 42(2) 20
του Νόμου — Ορθή η επιβολή του τόκου στην κριθείσα περίπτωση.

Ο αιτητής επεδίωξε την ακύρωση της φορολογίας εισοδήματος

σε βάρος του, αναφορικά προς τα έτη 1969-1978 καθώς και της επιβολής πρόσθετου φόρου 10%.

Το Ανώτατο Δικαστήριο, εν μέρει ακυρώνοντας την επίδικη απόφαση, αποφάσισε ότι:

1. Ήταν εύλογα επιτρεπτό για το Διευθυντή του Τμήματος Φόρου Εισοδήματος να χαρακτηρίσει τα επίδικα κτήματα ότι ο αιτητής τα κατείχε για σκοπούς εμπορίας και όχι για σκοπούς επένδυσης. Αυτό είναι προφανές από το γεγονός ότι είχαν μεγάλη προοπτική για ανάπτυξη και αποτελούσαν το μεγαλύτερο μέρος σε αξία των κτημάτων της ακινήτου περιουσίας του αιτητή, στις 31/12/1966.

2. Η επιχειρηματολογία και των δύο μερών είναι πολύ ελκυστική. Ο δικηγόρος των καθ' ων η αίτηση, βασίζεται στην Αγγλική υπόθεση *Sharkey v. Wernher*, που καθιερώνει την αρχή ότι το ποσό με το οποίο πρέπει να πιστωθεί ο λογαριασμός του δωρητή, είναι η αγοραία αξία των αντικειμένων που δωρίζονται. Αντίθετα, ο δικηγόρος του αιτητή, βασίζεται στην Ινδική απόφαση *Sir Kikabhai Premchand v. Commissioner of Income Tax (Central) Bombay* (ανωτέρω), που το Ανώτατο Δικαστήριο της Ινδίας, αποφάσισε ότι ο λογαριασμός του δωρητή, θα πρέπει να πιστώνεται με το κόστος απόκτησης των αντικειμένων που δωρίζονται και όχι με την αγοραία τους αξία. Καμιά από τις δύο αποφάσεις, δεν είναι δεσμευτικές για το Δικαστήριο. Είναι όμως καθοδηγητικές, γιατί τόσο στην Αγγλία, όσο και στην Ινδία, εφαρμόζεται το Κοινοδίκαιο. Επίσης, δεν υπάρχει απόφαση σε Αναθεωρητική Έφεση του Ανωτάτου Δικαστηρίου της Κύπρου, που να δεσμεύει το Δικαστήριο αυτό. Η υπόθεση *Βαρναβίδη* (ανωτέρω), έχει αποφασισθεί σε πρωτόδικη δικαιοδοσία και έχει εφεσιβληθεί, η έφεση δεν εκκρεμεί ενώπιον της Ολομέλειας του Ανωτάτου Δικαστηρίου.

Το Δικαστήριο κατέληξε στο συμπέρασμα, ότι οι Περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμοι στην Κύπρο, προβλέπουν μόνο για φορολογία επί πραγματικών κερδών και όχι επί νοητών κερδών, και εφόσον στην προκειμένη περίπτωση ο αιτητής κανένα ποσό δεν εισπράξε από την διάθεση των κτημάτων αυτών, για τούτο δεν μπορεί να του επιβληθεί οποιαδήποτε φορολογία. Νοητό εισόδημα δεν αποτελεί πηγή εισοδήματος η οποία μπορεί να φορολογηθεί βάσει των προνοιών του Άρθρου 5 του Νόμου. Αν μπορούσε νοητό εισόδημα να αποτελεί πηγή εισοδήματος, η οποία μπορεί να φορολογηθεί βάσει των προνοιών του Άρθρου 5, τότε ένας έμπορος, ο οποίος είναι εισαγωγέας αυτοκινήτων και δωρίζει ένα αυτοκίνη-

το το οποίο περιλαμβάνεται στο εμπόρευσμά του, στο παιδί του, ο Λογαριασμός του πρέπει να πιστωθεί με την αγοραία αξία του αυτοκινήτου και να φορολογηθεί για το νοητό κέρδος το οποίο θα έκανε αν το πουλούσε σε κάποιο τρίτο πρόσωπο. Επίσης, το ίδιο θα ίσχυε εάν κάποιος εισαγωγέας και έμπορος ετοιμών κοστούμιών, απέσυρε ένα κοστούμι από την επιχείρησή του και το δώριζε στο παιδί του. Και σε αυτή την περίπτωση έπρεπε να φορολογηθεί για το νοητό κέρδος που θα έκανε, γιατί ο λογαριασμός του (trading account), έπρεπε να πιστωθεί με την αγοραία αξία. Επίσης, το ίδιο θα ίσχυε, εάν κάποιος έμπορος πατατών, είχε αποσύρει από την επιχείρησή του ένα σάκκο πατάτες για χρήση, είτε από τον ίδιο, είτε από την οικογένειά του.

Η αρχή της υπόθεσης *Sharkey v. Wernher*, ότι όταν αποσύρονται εμπορεύματα από την επιχείρηση κάποιου έμπορα, αυτός πρέπει να πιστώνεται με την αγοραία αξία των εμπορευμάτων κατά την ημερομηνία της δωρεάς, δεν εφαρμόζεται στην Κύπρο, διότι στους Περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμους, υπάρχει ειδική πρόνοια, που είναι το Άρθρο 13(δ) του Νόμου, η οποία ρητά αναφέρει ότι ο λογαριασμός του έμπορα, πρέπει να πιστώνεται με το κόστος απόκτησης των εμπορευμάτων και όχι με την αγοραία τους αξία. Τέτοια πρόνοια, ή παρόμοιά της, δεν περιέχεται στην Αγγλική νομοθεσία για το Φόρο Εισοδήματος.

3. Το Άρθρο 13(δ), αναφέρει ότι όταν κάποιος έμπορας αποσύρει εμπορεύματα από την επιχείρησή του για χρήση, είτε από τον ίδιο, είτε από την οικογένειά του, δεν μπορεί να αφαιρεί την αξία απόκτησης των εμπορευμάτων αυτών. Αυτό, εξυπακούει ότι το ποσό με το οποίο θα πρέπει να πιστώνεται ο έμπορος για την απόσυρση εμπορευμάτων από την επιχείρησή του, για χρήση από τον ίδιο ή την οικογένειά του, είναι το κόστος των εμπορευμάτων και όχι η αγοραία τους αξίας. Με τα παραδείγματα που ανέφερα προηγουμένως, ο έμπορος πρέπει να πιστώσει το Λογαριασμό Εμπορίας και Κερδοζημιών (Profit and Loss Account), με το κόστος απόκτησης του αυτοκινήτου, του κοστούμιού ή του σάκκου με τις πατάτες. Αν παραλείψει να πιστώσει το Λογαριασμό Εμπορίας και Κερδοζημιών, με το κόστος απόκτησης των πιο πάνω αντικειμένων, τότε ενεργεί αντίθετα με τις πρόνοιες του Άρθρου 13(δ). Με βάση την ορθή ερμηνεία του Άρθρου 13(δ), κανένα κέρδος σαν αποτέλεσμα δωρεάς αντικειμένων προς τέκνα και άλλα μέλη της οικογένειας του έμπορα, είτε αυτό αποτελεί μέρος του κυκλοφορούντος ενεργητικού του (trading stock), είτε μέρος των παγίων κεφαλαιουχικών στοιχείων (capital assets), είτε νοητό, είτε πραγματικό, μπορεί να φορολογηθεί σύμφωνα με τους υφιστάμενους Περί Φορολογίας

του Εισοδήματος Νόμους.

- 5 4. Η λέξη “εμπορεύματα” στο Άρθρο 13(δ), δεν περιλαμβάνει ακίνητη
 περιουσία, γιατί το Άρθρο 14(3) του Περί Φορολογίας του Εισοδή-
 10 ματος Νόμου, περιέχει την ερμηνεία της λέξης “εμπορεύματα”, η
 οποία ρητά αναφέρει ότι αυτά περιλαμβάνουν κινητή και ακίνητη
 περιουσία. Ο όρος “εμπορεύματα”, καλύπτει οποιανδήποτε περιου-
 15 σία, κινητή ή ακίνητη, η οποία αποτελεί μέρος του κυκλοφορούντος
 ενεργητικού του φορολογούμενου, διότι η λέξη “εμπορεύματα”, στο
 Άρθρο 13(δ), πρέπει να ερμηνευθεί λογικά και όχι περιοριστικά,
 διότι δεν υπάρχει τίποτε το οποίο να δικαιολογεί τὸν αποκλεισμό
 της ακίνητης περιουσίας από την έννοια της λέξης “εμπορεύματα”.
 Η ερμηνεία της λέξης “εμπορεύματα”, περιλαμβάνει οτιδήποτε που
 20 αποτελεί μέρος του κυκλοφοριακού ενεργητικού (stock in trade) κά-
 15 ποιου, είτε αυτά είναι κινητή ή ακίνητη περιουσία. Δηλαδή, η λέξη
 “εμπορεύματα”, περιλαμβάνει οτιδήποτε αποτελεί μέρος του κυ-
 κλοφορούντος ενεργητικού (stock in trade).

20 Για τους πιο πάνω λόγους, με βάση την Κυπριακή νομοθεσία, ο αι-
 τητής δεν μπορεί να φορολογηθεί για το νοητό κέρδος που οι καθ’
 25 ων η αίτηση υπολόγισαν ότι πραγματοποίησε με βάση την αγοραία
 αξία των κτημάτων κατά το 1977, δηλαδή το χρόνο της διάθεσής
 τους. Εάν αποφασισθεί, ότι το Δικαστήριο έσφαλε επί του σημείου
 30 τούτου, τότε ο υπολογισμός του κέρδους που υποτίθεται ότι πραγ-
 25 ματοποίησε ο αιτητής, θα πρέπει να υπολογισθεί με βάση το κόστος
 απόκτησης των κτημάτων και όχι με βάση την αγοραία τους αξία
 κατά την ημερομηνία της διάθεσής τους, για τους λόγους που ανα-
 φέρθησαν πιο πάνω.

- 30 5. Η απόφαση των καθ’ ων η αίτηση να αγνοήσουν την ανατίμηση
 που έκανε ο αιτητής στη γη την οποία αγόρασε συνεταιρικά με άλ-
 λον, είναι ορθή. Έχοντας υπόψη τα γεγονότα και περιστατικά που
 περιβάλλουν την αγορά της ακίνητης ιδιοκτησίας, ήταν εύλογα
 επιτρεπτό στους καθ’ ων η αίτηση να αποφασίσουν ότι η ακίνητη
 35 περιουσία αποτελούσε μέρος του κυκλοφορούντος ενεργητικού
 όταν αγοράστηκε από τον αιτητή και το άλλο πρόσωπο και προο-
 ρίζετο για εμπορία.

- 40 6. Οι καθ’ ων η αίτηση, ισχυρίζονται ότι στη συγκεκριμένη περι-
 πτωση, λόγω αδυναμίας εξακριβώσης της αγοραίας αξίας, πρέπει
 να ληφθεί σαν βάση, το κόστος απόκτησης των κτημάτων αυτών.
 Η θέση του αιτητή, είναι ότι η αγοραία αξία των κτημάτων αυτών
 το 1974 στην ελεύθερη αγορά, ήταν “μηδέν”, λόγω του ότι βρί-
 σκονται στην Τουρκοκρατούμενη περιοχή. Εφόσον, ισχυρίστη-

καν οι δικηγόροι του αιτητή, η αγοραία τους αξία ήταν “μηδέν”, ο αιτητής είχε κάθε δικαίωμα να αφαιρέσει από το φορολογητέο του εισόδημα για το 1974, το ποσό των £54,375,- που αντιπροσώπευε το κόστος απόκτησης των κτημάτων αυτών.

5

Το σημείο αυτό, έχει νομολογιακά αποφασισθεί στις υποθέσεις *Finart Construct Ltd v. Republic* (1984) 3 C.L.R. 29, η οποία ακολουθήθηκε στην υπόθεση *Venus Finance and Building Co. Ltd v. Republic* (1988) 3(C) C.L.R. 2348. Επειδή η αγοραία αξία δεν μπορεί να εξακριβωθεί και επειδή οι ακίνητες περιουσίες δεν έχασαν την αξία τους, ήταν εύλογα επιτρεπτό για τον Διευθυντή του Φόρου Εισοδήματος να λάβει υπόψη το κόστος απόκτησης των κτημάτων.

10

7. Σύμφωνα με το Άρθρο 42(2), η επιβολή τόκου εκ μέρους του Διευθυντή του Τμήματος Φόρου Εισοδήματος, ήταν ορθή.

15

Από τα περιστατικά της υπόθεσης αυτής συνάγεται ότι η καθυστέρηση οφειλόταν σε αδικαιολόγητη παράλειψη του αιτητή. Παρόλα αυτά, ο Διευθυντής Φόρου Εισοδήματος, είναι πρόθυμος να επιβάλει τόκο σε μεταγενέστερη ημερομηνία, σύμφωνα με πρακτική την οποία ακολουθήθηκε σε ορισμένες περιπτώσεις και η οποία εμφανίζεται στην σελίδα 17 της γραπτής αγόρευσης του δικηγόρου των καθ' ων η αίτηση.

20

25

Ο Διευθυντής του Τμήματος Φόρου Εισοδήματος μπορούσε, υπό τις περιστάσεις της παρούσας υπόθεσης, να επιβάλει επιπρόσθετη φορολογία σύμφωνα με το Άρθρο 23 του Περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμου (Ν.4/78 όπως τροποποιήθηκε).

30

8. Η απόφαση του Διευθυντή του Τμήματος Φόρου Εισοδήματος να φορολογήσει τον αιτητή, με £107,772 για το φορολογικό έτος 1978 (77), δεν ήταν λογικά εφικτή και κατά συνέπεια, η προσφυγή επιτυγχάνει επί του σημείου τούτου και η απόφαση του Διευθυντή του Τμήματος Φόρου Εισοδήματος, ακυρώνεται. Αναφορικά με τις αποφάσεις του Διευθυντή του Τμήματος Φόρου Εισοδήματος, σχετικά με τις υπόλοιπες φορολογίες της προσφυγής αυτής, η απόφασή του ήταν λογικά εφικτή και η προσφυγή επί των σημείων τούτων, αποτυγχάνει και οι αποφάσεις του Διευθυντή του Τμήματος Φόρου Εισοδήματος, επικυρώνονται.

35

40

Η προσφυγή επιτυγχάνει μερικώς χωρίς έξοδα.

Ανάφερόμενες υποθέσεις:

Savvas M. Agrotis Ltd v. Commissioner of Income Tax and Limassol
Land Investments Ltd and Another. 22 C.L.R. 27,

5

Droushiotis v. Republic (1967) 3 C.L.R. 15,

Fitikkides v. Republic (1970) 3 C.L.R. 15,

10

Shoemex Ltd v. Republic (1987) 3(A) C.L.R. 407,

Georghiades v. Republic (1982) 3 C.L.R. 659,

Sharkey v. Wernher [1956] A.C. 58 ή 36 T.C. 275,

15

Premchand v. Commissioner of Income Tax (Central) Bombay
[1953] I.T.R. 506,

Petrotim Securities Ltd v. Ayres [1964] 1 W.L.R. 190,

20

Skinner v. Berry Head Lands Ltd [1970] 1 W.L.R. 1041,

Varnavides v. Republic (1986) 3(B) C.L.R. 1385,

25

Pilkington v. Randall, 42 T.C. 662,

Finart Construct Ltd v. Republic (1984) 3(A) C.L.R. 29,

Venus Finance and Building Co. Ltd v. Republic (1988) 3(C) C.L.R. 2348,

30

Frangos v. Republic (1965) 3 C.L.R. 641,

Solomonides v. Republic (1968) 3 C.L.R. 105,

35

Constanne Estates Ltd v. Republic (1982) 3 C.L.R. 859,

Theocharides v. Republic (1985) 3(D) C.L.R. 2725.

Προσφυγή.

40

Προσφυγή εναντίον των αποφάσεων του Διευθυντή Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων αναφορικά με τη φορολογία εισοδήματος που επιβλήθηκε στον αιτητή για τα έτη 1969-1978 και την επιβολή πρόσθετου φόρου 10%, για τα έτη 1969-1978.

Γ. Τριανταφυλλίδης και Γ. Κυριακίδου για Γ. Πολυβίου, για τον Αιτητή.

Α. Ευαγγέλου, Ανώτερος Δικηγόρος της Δημοκρατίας, για τους Καθ' ων η αίτηση.

5

Cur. adv. vult.

ΚΟΥΡΡΗΣ, Δ.: Με την προσφυγή αυτή, ο αιτητής ζητά την ακύρωση της απόφασης του Διευθυντή Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων, αναφορικά με τη φορολογία εισοδήματος που του επιβλήθη, για τα έτη 1969-1978 (έτη εισοδημάτων 1968-1977). Επίσης, με την προσφυγή αυτή, προσβάλλει την απόφαση του Διευθυντή Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων, αναφορικά με την επιβολή πρόσθετου φόρου 10%, για τα έτη 1969-1978.

10

15

Το μεγαλύτερο μέρος της επιβληθείσας φορολογίας και συγκεκριμένα ποσόν ΛΚ107,772, αφορά το φορολογικό έτος 1978 (77), για το έτος εισοδήματος 1977, δηλαδή γεγονότα που συνέβησαν το 1977. Συγκεκριμένα το 1977, ο αιτητής δώρησε και μεταβίβασε διά δωρεάς στη σύζυγο και στα παιδιά του, μεγάλη ακίνητη περιουσία, κοντά στο Ξενοδοχείο "ΦΙΛΟΞΕΝΙΑ", στην περιοχή Αγλαντζιάς, την οποία η σύζυγος και τα παιδιά του, διατηρούν μέχρι σήμερα.

20

Οι καθ' ων η αίτηση, θεώρησαν τις μεταβιβάσεις αυτές, σαν πράξεις ενέχουσες το χαρακτήρα εμπορίας γης (trading in land) και αφού απεφάσισαν πως η αγοραία αξία (market value) των κτημάτων αυτών το 1977, ήταν ΛΚ274,500 και αφού αφαίρεσαν ποσό ΛΚ24,213, που αντιπροσωπεύει το κόστος απόκτησης (cost of acquisition) των κτημάτων αυτών, κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι ο αιτητής πραγματοποίησε κέρδος ΛΚ250,287. Το πιο πάνω κέρδος, οι καθ' ων η αίτηση φορολόγησαν και επέβαλαν στον αιτητή, Φόρο Εισοδήματος, ανερχόμενο σε ΛΚ107,772. Τα κτήματα αυτά, ο αιτητής τα μεταβίβασε στη σύζυγο και στα παιδιά του δωρεάν και ο αιτητής κανένα απολύτως ποσό δεν είσπραξε από τη διάθεση των κτημάτων αυτών. Δηλαδή, οι καθ' ων η αίτηση, φορολογούν τον αιτητή, όχι πάνω σε κέρδος, το οποίο ο αιτητής πραγματοποίησε (actual profit) από τη διάθεση των κτημάτων αυτών, αλλά επί υποθετικού κέρδους (notional profit), το οποίο όμως, είναι παραδεκτό ότι στην πραγματικότητα ουδέποτε εισέπραξε.

25

30

35

40

Οι ευπαιδευτοί δικηγόροι του αιτητή, προβάλλουν τρία επιχειρήματα για τα οποία ο αιτητής δεν πρέπει να φορολογηθεί, για τη δωρεά των κτημάτων του, προς τη σύζυγο και τα παιδιά του.

5 Ο πρώτος λόγος, είναι ότι ο αιτητής κρατούσε τα κτήματα αυ-
 10 τή, στα στοιχεία του πάγιου ενεργητικού (capital assets), καθαρά
 για σκοπούς επένδυσης (investment purposes) και για τούτο, η διά-
 15 θεση των κτημάτων αυτών, δε φορολογείται για σκοπούς Φόρου
 Εισοδήματος. Οι δικηγόροι, ισχυρίστηκαν ότι ο αιτητής απέκτησε
 τα δωρηθέντα κτήματα, κυρίως εκείνα τα οποία δωρήθηκαν το
 20 1977, τα έτη 1960, 1963 και 1966 και τα διατήρησε στην κατοχή του
 μέχρι το 1977, οπότε, λόγω ηλικίας και σοβαρής ασθένειας, απε-
 φάσισε να τα μεταβιβάσει στη σύζυγο και τα παιδιά του, διά δω-
 25 ρεάς, χωρίς προηγουμένως να προβεί σε οποιαδήποτε ενέργεια
 ανάπτυξής τους. Το επιχείρημά τους, είναι ότι παρόλο που ο αι-
 τητής καταγίνεται με την εμπορία γης, εντούτοις τα κτήματα τα
 30 οποία δώρησε στα μέλη της οικογενείας του, τα κρατούσε στα
 στοιχεία πάγιου ενεργητικού, καθαρά για σκοπούς επένδυσης και
 35 τα είχε καταχωρήσει στα βιβλία του ως στοιχεία πάγιου ενεργητι-
 κού, για σκοπούς επένδυσης. Το κυριώτερο επιχείρημα των δικη-
 γόρων του αιτητή, είναι ότι ο αιτητής, κατείχε μερικά από τα κτή-
 40 ματα αυτά, για 11 χρόνια και μερικά για 17 χρόνια και δεν προέ-
 βη στην αξιοποίησή τους. Επιπλέον, τα ενοικίαζε στους βοσκούς
 για να βόσκουν τα πρόβατά τους. Οι δικηγόροι, υπέβαλαν στο Δι-
 καστήριο, ότι για τους πιο πάνω λόγους, ο ισχυρισμός του αιτητή,
 πρέπει να γίνει δεκτός και η προσφυγή να επιτύχει.

25 Ο ευπαιδευτος δικηγόρος των καθ' ων η αίτηση, συμφώνησε ότι
 ένας έμπορος γης, μπορεί να κατέχει και κτήματα καθαρά για σκο-
 πούς επένδυσης, αλλά ισχυρίστηκε ότι τα υπό κρίση κτήματα ο αι-
 τητής τα κατείχε για σκοπούς εμπορίας της γης και επομένως, ορ-
 30 θθή ο Διευθυντής του Τμήματος Φόρου Εισοδήματος, του επέβαλε
 φορολογία. Το γεγονός, είτε, ότι ο αιτητής τα καταχωρούσε στα βι-
 βλία του σαν στοιχεία πάγιου ενεργητικού, για σκοπούς επένδυ-
 35 σης, δεν σημαίνει ότι τα κτήματα αυτά, τα κατείχε για σκοπούς
 επένδυσης. Εισηγήθηκε, ότι κατά πόσον τα κτήματα ήταν για εμπο-
 ρία ή για σκοπούς επένδυσης, εξαρτάται από τα περιστατικά κάθε
 40 υπόθεσης και εισηγήθηκε ότι στην προκειμένη περίπτωση τα κτή-
 ματα ο αιτητής τα κατείχε για εμπορία. Βασίστηκε δε στις υποθέ-
 σεις *Savvas Agrotis Ltd v. Commissioner of Income Tax*, 22
 C.L.R. 27, *Droushiotis v. Republic* (1967) 3 C.L.R. 15, *Fitikkides*
v. Republic (1970) 3 C.L.R. 15, *Shoemex Ltd v. Republic* (1987) 3
 C.L.R. 407, *Lilian Georghiades v. The Republic* (1982) 3 C.L.R.
 659. Ο αιτητής, είτε, κατείχε τα κτήματα μέχρι το 1967 και αποτε-
 λούσαν μέρος της ακίνητης περιουσίας που προοριζετο για εμπο-
 ρία, και τον Απρίλιο του 1973, όταν υπέβαλε τους λογιαριασμούς
 του, για σκοπούς Φόρου Εισοδήματος για το έτος 1967/1966, τα
 χαρακτήρισε σαν στοιχεία πάγιου ενεργητικού, για σκοπούς επέν-

δυσης, μετά που μερικά από αυτά είχαν ήδη δωρηθεί. Περαιτέρω, εισηγήθηκε ότι η ακίνητη ιδιοκτησία, δεν απέδιδε οποιοδήποτε εισόδημα στον αιτητή και περιπλέον υπήρχε μεγάλη προοπτική για ανάπτυξή τους. Αρχική από την περιουσία, είχε διαιρεθεί σε οικοπέδα. Για τους πιο πάνω λόγους, υπέβαλε ότι η υπό κρίση περιουσία, προορίζετο για εμπορία και όχι για σκοπούς επένδυσης. 5

Έχω εξετάσει προσεκτικά τα επιχειρήματα των δικηγόρων και είμαι της γνώμης ότι ήταν εύλογα επιτρεπτό για το Διευθυντή του Τμήματος Φόρου Εισοδήματος να χαρακτηρίσει τα κτήματα αυτά, ότι ο αιτητής τα κατείχε για σκοπούς εμπορίας και όχι για σκοπούς επένδυσης. Αυτό είναι προφανές από το γεγονός ότι είχαν μεγάλη προοπτική για ανάπτυξη και αποτελούσαν το μεγαλύτερο μέρος σε αξία των κτημάτων της ακινήτου περιουσίας του αιτητή, στις 31/12/1966. 10 15

Ο δεύτερος λόγος που πρόβαλαν οι δικηγόροι του αιτητή, είναι ότι, έστω και αν ακόμη ο αιτητής θεωρηθεί ότι κρατούσε τα κτήματα αυτά όχι σαν στοιχεία επένδυσης, αλλά σαν μέρος του κυκλοφορούντος ενεργητικού του (Stock in trade), και πάλιν ο αιτητής, δεν μπορεί να φορολογηθεί, γιατί οι Περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμοι στην Κύπρο, προβλέπουν μόνο για φορολογία επί πραγματικών κερδών (actual profits), και όχι επί νοητών κερδών (notional profits), εκτός σε περιπτώσεις κατά τις οποίες υπάρχει προς τούτο ρητή πρόνοια στο Νόμο· και εφόσον στην προκειμένη περίπτωση είναι παραδεκτό ότι ο αιτητής δεν εισπράξε κανένα ποσό από τη διάθεση των κτημάτων αυτών, για τούτο δεν μπορεί να του επιβληθεί φορολογία. 20 25

Οι δικηγόροι του αιτητή, εισηγήθηκαν ότι για να μπορεί ο Διευθυντής Φόρου Εισοδήματος να φορολογεί νοητά κέρδη, πρέπει να υπάρχει προς τούτο, ειδική πρόνοια στο Νόμο και κατά την εισήγησή τους, νοητό εισόδημα, δεν αποτελεί πηγή εισοδήματος, η οποία μπορεί να φορολογηθεί βάσει των προνοιών του άρθρου 5 του Νόμου. 30 35

Οι καθ' ων η αίτηση, είχαν υπολογίσει το κέρδος που υποτίθεται πραγματοποιήσει ο αιτητής, με βάση την αγοραία αξία (market value) των κτημάτων, κατά το 1977, δηλαδή των χρόνων της διάθεσής τους, βασιζόμενοι στην υπόθεση *Sharkey v. Wernher* [1956] Appeal Cases 58 ή 36 T.C. 275. Οι δικηγόροι του αιτητή, υπέβαλαν ότι η υπόθεση *Sharkey v. Wernher* (ανωτέρω), δεν εφαρμόζεται στην Κύπρο, διότι στη δική μας φορολογική νομοθεσία, υπάρχει το άρθρο 13, παράγραφος (δ), παρόμοιο του οποίου δεν υπάρχει στην 40

αγγλική νομοθεσία. Επιπλέον, εισηγήθηκαν, οι αρχές της υπόθεσης **Sharkey v. Wernher** (ανωτέρω), δεν έχουν ακολουθηθεί στην Ινδία, χώρα η οποία ακολουθεί το Κοινοδίκαιο, όπου όπως φαίνεται από την υπόθεση **Sir Kikabhai Premchand v. Commissioner of Income Tax (Central) Bombay** [1953] I.T.R. 506, σε περίπτωση δωρεάς εμπορευμάτων, ο έμπορας δεν φορολογείται για νοητό κέρδος.

Θα αναφερθώ σε κάποια έκταση στις δύο αυτές αποφάσεις, επειδή ο μεν δικηγόρος των καθ' ων η αίτηση, βασίζεται στην υπόθεση **Sharkey v. Wernher** (ανωτέρω), οι δε δικηγόροι του αιτητή, αποδίδουν μεγάλη βαρύτητα στην Ινδική απόφαση. Στην υπόθεση **Sharkey v. Wernher**, το ερώτημα ήταν με ποιο ποσό έπρεπε να πιστωθεί η Λαίδη Ζία, για τη μεταβίβαση πέντε αλόγων από τη φάρμα της, εκτροφής αλόγων (Stud farm), στην φάρμα της, των αλόγων ιπποδρομιών (racing farm). Στην υπόθεση αυτή, ήταν παραδεκτό ότι η φάρμα εκτροφής των αλόγων, αποτελούσε στοιχεία κυκλοφορούντος ενεργητικού (trading activity), ενώ η φάρμα των αλόγων ιπποδρομιών, ήταν στοιχείο επένδυσης. Το ερώτημα, ήταν με τι ποσό έπρεπε να πιστωθούν οι λογαριασμοί της φάρμας εκτροφής αλόγων, αναφορικά με την διάθεση των πέντε αλόγων. Και το ποσό αυτό μπορούσε να ήταν είτε το κόστος απόκτησης των πέντε αλόγων (cost of acquisition), είτε η αγοραία τους αξία (market value), κατά την ημέρα της μεταβίβασης. Το Δικαστήριο των Λόρδων, απεφάσισε με πλειοψηφία, ότι το ποσό που έπρεπε να πιστωθούν οι λογαριασμοί της φάρμας εκτροφής των αλόγων, ήταν η αγοραία τους αξία, κατά την ημέρα της μεταβίβασης. Η υπόθεση **Sharkey v. Wernher**, καθιερώνει την αρχή ότι το ποσό με το οποίο πρέπει να πιστωθεί ο λογαριασμός του δωρητή, είναι η αγοραία αξία των αντικειμένων που δωρίζονται.

Ειδικότερα οι δικηγόροι του αιτητή, βασίστηκαν στα αποσπάσματα της Ινδικής απόφασης, στις σελίδες 509, 510, 511 και 512, που έχουν ως εξής: "As regards the first contention, we are of opinion that the appellant was right in entering the cost value of the silver and shares at the date of the withdrawal, because it was not a business transaction and by that act the business made no profit or gain, nor did it sustain a loss, and the appellant derived no income from it. He may have stored up a future advantage for himself but as the transactions were not business ones and as he derived no immediate pecuniary gain the State cannot tax them, for under the Income-tax Act the State has no power to tax a potential future advantage. All it can tax is income, profits and gains made in the relevant accounting year.

It was conceded that if these assets had been sold at cost price the State could have claimed nothing, for a man cannot be compelled to make a profit out of any particular transaction. It was also conceded that if the silver and stocks had lain where they were, then again there would have been no advantage to the State because the appellant would have been entitled to enter their closing values at cost at the end of the year. The learned Attorney- General even conceded that if they had been sold at a loss the appellant would have been entitled to set that off against his other gains, but he said that that is because all those are business transactions and that is the way the law deals with such matters when they occur in the ordinary course of business. But, he argued, when there is a withdrawal and no sale or its equivalent, the matter is different. As this is a business, any withdrawal of the assets is a business matter and the only feasible way of regarding it in a business light is to enter the market price at the date of the withdrawal and whether that happens to favour the assessee or the State is immaterial. We do not agree.

It is well recognised that in revenue cases regard must be had to the substance of the transaction rather than to its mere form. In the present case *disregarding technicalities it is impossible to get away from the fact that the business is owned and run by the assessee himself. In such circumstances we are of opinion that it is wholly unreal and artificial to separate the business from its owner and treat them as if they were separate entities trading with each other and then by means of a fictional sale introduce fictional profit which in truth and in fact is non-existent. Cut away the fictions and you reach the position that the man is supposed to be selling to himself and thereby making a profit out of himself which on the face of it is not only absurd but against all canons of mercantile and income-tax law and worse. He may keep it and not show a profit. He may sell it to another at a loss and cannot be taxed because he cannot be compelled to sell at a profit. But in this purely fictional sale to himself he is compelled to sell at a fictional profit when the market rises in order that he may be compelled to pay to Government a tax which is anything but fictional.*

Consider this simple illustration: a man trades in rice and also uses rice for his family consumption. The bags are all stored in one godown and he draws upon his stock as and when he finds it necessary to do so, now for his business, not for his own use. what he keeps for his own personal use cannot be taxed however much the market rises; nor can he be taxed on what he gives away from his own personal stock, nor, so far as his shop is concerned, can he be compelled to sell at a profit.

5 If he keeps two sets of books and enters in one all the bags which go
 into his personal godown and in the other the rice which is withdrawn
 from the godown into his shop, rice just sufficient to meet the day to
 day demands of his customers so that only a negligible quantity is left
 10 over in the shop after each day's sales, his private and personal dealings
 with the bags in his personal godown could not be taxed unless he sells
 them at a profit. What he chooses to do with the rice in his godown is
 no concern of the Income-Tax department provided always that he
 does not sell it or other- wise make a profit out of it. He can consume
 15 it, or give it away, or just let it rot. Why should it make a difference if
 instead of keeping two sets of books he keeps only one? How can he
 be said to have made an income personally or his business a profit,
 because he uses ten bags out of his godown for a feast for the marriage
 of his daughter? How can it make any difference whether the bags are
 20 shifted directly from the godown to the kitchen or form the godown to
 the shop and from the shop to the kitchen, or from the shop back to
 the godown and from there to the kitchen. And yet, when the reasoning
 of the learned Attorney-General is pushed to its logical conclusion, the
 form of the transaction is of its essence and it is taxable or not
 according to the route the rice takes from the godown to the wedding
 feast. In our opinion, it would make no difference if the man instead of
 giving the feast himself hands over the rice to his daughter as a gift for
 the marriage festivities of her son.

25

.....
 In the present case, the assessee' s business received nothing in
 exchange for the withdrawal of the assets, neither money nor
 money's worth, therefore the only fair way of treating the matter
 was to do just what the appellant did, namely to enter the price at
 30 which the assets were valued at the beginning of the year so that
 the entries would cancel each other out and leave the business with
 neither a gain nor a loss on those transactions.

35

The questions referred were:-

40

Whether in the circumstances of the case any income arose to
 the assessee as a result of the transfer of shares and silver bars
 to the trustees?

Our answer to the first question is that in the circumstances of
 the case no income arose to the appellant as a result of the
 transfer of the shares and silver bars to the trustees."

Ο δικηγόρος των καθ' ων η αίτηση, όπως ανέφερα πιο πάνω, βασίστηκε στην υπόθεση **Sharkey v. Wernher** και ειδικότερα σε απόσπασμα της απόφασης του Λόρδου Radcliffe, από τη σελίδα 307 που έχει ως εξής: "In a situation where everything is to some extent fictitious, I think that we should prefer the third alternative of entering as a receipt a figure equivalent to the current realisable value of the stock item transferred. In other words, I think that **Watson bros. v. Hornby**, was rightly decided and that its principle is applicable to all those cases in which the Income Tax system requires that part of a taxpayer's activities should be isolated and treated as a self-contained trade. The realisable value figure is neither more or less "real" than the cost figure, and in my opinion it is to be preferred for two reasons: First, it gives a fairer measure of assessable trading profit as between one taxpayer and another, for it eliminates variations which are due to no other cause than any one taxpayer's decision as to what proportion of his total product he will supply to himself. A formula which achieves this makes for a more equitable distribution of the burden of tax, and is to be preferred on that account. Secondly, it seems to me better economics to credit the trading owner with the current realisable value of any stock which he has chosen to dispose of without commercial disposal than to credit him with an amount equivalent to the accumulated expenses in respect of that stock. In that sense, the trader's choice is itself the receipt, in that he appropriates value to himself or his donee direct, instead of adopting the alternative method of a commercial sale and subsequent appropriation of the proceeds."

Η υπόθεση αυτή, είχε ακολουθήθηκε στην υπόθεση **Mason v. Innes** [1967] 1 Ch. 1079, όπου στη σελίδα 1089, ο Λόρδος Denning M.R., είπε τα εξής: "But in the case of a trader there is an exception to that principle. I take for simplicity the trade of a grocer. He makes out his accounts on an "earnings basis." He brings in the value of his stock-in-trade at the beginning and end of the year: he brings in his purchases and sales; the debts owed by him and to him; and so arrives at his profit or loss. If such a trader appropriates to himself part of his stock-in-trade, such as tins of beans, and uses them for his own purposes, he must bring them into his accounts at their market value. That is established by **Sharkey v. Wernher** (Supra) itself. Now, suppose that such a trader does not supply himself with tins of beans, but gives them away to a friend or relative. Again he has to bring them in at their market value. That was established by **Petrotim Securities Ltd v. Ayres**, 41 T.C. 389".

Επίσης, ανέφερε ότι η νομολογιακή αρχή που καθιερώθηκε

στην υπόθεση *Sharkey v. Wernher*, ακολουθήθηκε στην υπόθεση *Petrotim Securities Ltd v. Ayres* [1964] 1 W.L.R. 190, ως επίσης και στην υπόθεση *Skinner v. Berry Head Lands Ltd* [1970] 1 W.L.R. 1041, όπου ο Δικαστής Goff, είπε τα εξής στη
 5 σελίδα 1448: "I had occasion myself to advert to *Sharkey v. Wernher* [1965] A.C. 58 when dealing with the author case of *Mason v. Innes* [1967] Ch. 436, and it said at p. 446: "... the basis
 10 on which *Sharkey v. Wernher* was decided is that, by consuming or giving away his stock-in-trade, a trader appropriates its value, so that there is a notional receipt," and I still think that that is the principle of that case. Then *Lord Denning* said [1967] Ch. 1079, 1089:

15 "A trader who supplies himself is accountable for the market value. That is established by *Sharkey v. Wernher* itself. Now, suppose that such a trader does not supply himself with tins of beans, but gives them away to a friend or relative. Again he has to bring them in at their market value. That was established by *Petrotim Securities Ltd. v. Ayres.*"

20 Ο δικηγόρος των καθ' ων η αίτηση, ανέφερε ότι η νομολογιακή αρχή που καθιερώθηκε στην υπόθεση *Sharkey v. Wernher*, υιοθετήθηκε στην Κύπρο στην υπόθεση *Varnavides v. Republic* (1986) 3(B) C.L.R. 1385. Η υπόθεση αυτή, έχει εφευβληθεί και η έφεση εκκρεμεί ενώπιον της Ολομέλειας του Ανωτάτου Δικαστηρίου.

30 Ο τρίτος λόγος που πρόβαλαν οι δικηγόροι του αιτητή είναι ότι, έστω και αν ακόμη ο αιτητής θεωρηθεί ότι χρησιμοποίησε τα κτήματα αυτά, όχι σαν στοιχεία επένδυσης, αλλά σαν μέρος του κυκλοφορούντος ενεργητικού του (stock-in-trade), και πάλιν ο αιτητής δεν μπορεί να φορολογηθεί με βάση την αγοραία αξία των εμπορευμάτων κατά την ημερομηνία της δωρεάς, αλλά μόνο με το κόστος απόκτησης των κτημάτων αυτών. Η θέση των δικηγόρων του αιτητή, είναι ότι η αρχή της υπόθεσης *Sharkey v. Wernher*, όταν αποσύρονται εμπορεύματα από την επιχείρηση κάποιου έμπορα, αυτός πρέπει να πιστώνεται με την αγοραία αξία των εμπορευμάτων, κατά
 35 την ημερομηνία της δωρεάς, δεν εφαρμόζεται στην Κύπρο, γιατί στους Περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμους, υπάρχει ειδική πρόνοια, η οποία ρητά αναφέρει ότι ο λογαριασμός του έμπορα, πρέπει να πιστώνεται με το κόστος απόκτησης των εμπορευμάτων και όχι με την αγοραία τους αξία. Η πρόνοια αυτή παρόμοια της οποίας δεν περιέχεται στην Αγγλική νομοθεσία για το Φόρο Εισοδήματος, είναι το άρθρο 13(δ) των Περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων 1961-1981, το οποίο αναφέρει τα ακόλουθα:

"Προς εξεύρεσιν του φορολογητέου εισοδήματος προσώπου τινός, δε θα εκπίπτονται τα ακόλουθα:

(α).....

5

(β).....

(γ).....

(δ) Το κόστος εμπορευμάτων ληφθέντων εκ της επιχειρήσεως διά την χρήσιν του ιδιοκτήτου ή οιουδήποτε συνεταιίρου ή της οικογενείας του ιδιοκτήτου ή του συνεταιίρου τούτου".

10

Κατά την εισήγηση των δικηγόρων του αιτητή, το άρθρο 13(δ), είναι σαφές και κατηγορηματικό και καλύπτει πλήρως την παρούσα περίπτωση. Εισηγήθηκαν ότι το άρθρο 13(δ) αναφέρει ότι όταν κάποιος έμπορος αποσύρει εμπορεύματα από την επιχείρησή του για χρήση, είτε από τον ίδιο, είτε από την οικογένειά του, δεν μπορεί να αφαιρεί την αξία απόκτησης των εμπορευμάτων αυτών. Αυτό αναγκαστικά εξυπακούει, ανέφεραν, ότι το ποσό με το οποίο θα πρέπει να πιστώνεται ο έμπορος για την απόσυρση εμπορευμάτων από την επιχείρησή του για χρήση από τον ίδιο ή την οικογένειά του, είναι το κόστος των εμπορευμάτων και όχι η αγοραία τους αξία.

15

20

25

Ο ισχυρισμός του δικηγόρου των καθ'ων η αίτηση, είναι ότι η λέξη "εμπορεύματα" στο άρθρο 13(δ) του Νόμου, δεν περιλαμβάνουν ακίνητη περιουσία, γιατί το άρθρο 14(3) του Περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμου, περιέχει την ερμηνεία της λέξης "εμπορεύματα", η οποία ρητά αναφέρει ότι αυτά περιλαμβάνουν ακίνητη και κινητή περιουσία.

30

Έχω εξετάσει πολύ προσεκτικά το επίδικο θέμα. Η επιχειρηματολογία και των δύο μερών, είναι πολύ ελκυστική. Ο δικηγόρος των καθ'ων η αίτηση, βασίζεται στην Αγγλική υπόθεση *Sharkey v. Wernher*, που καθιερώνει την αρχή ότι το ποσό με το οποίο πρέπει να πιστωθεί ο λογαριασμός του δωρητή, είναι η αγοραία αξία των αντικειμένων που δωρίζονται. Αντίθετα, ο δικηγόρος του αιτητή, βασίζεται στην Ινδική απόφαση *Sir Kikabhai Premchand v. Commissioner of Income Tax (Central) Bombay* (ανωτέρω), που το Ανώτατο Δικαστήριο της Ινδίας, αποφάσισε ότι ο λογαριασμός του δωρητή, θα πρέπει να πιστώνεται με το κόστος απόκτησης των αντικειμένων που δωρίζονται και όχι με την αγοραία τους αξία. Καμιά από τις δύο αποφάσεις, δεν είναι δε-

35

40

5 σμευτικές για το Δικαστήριο. Είναι όμως καθοδηγητικές, γιατί τόσο στην Αγγλία, όσο και στην Ινδία, εφαρμόζεται το Κοινοδίκαιο. Επίσης, δεν υπάρχει απόφαση σε Αναθεωρητική Έφεση του Ανωτάτου Δικαστηρίου της Κύπρου, που να δεσμεύει το Δικαστήριο αυτό. Η υπόθεση *Varnavides* (ανωτέρω), έχει αποφασισθεί σε πρωτόδικη δικαιοδοσία και έχει εφεσιβληθεί, η έφεση δε εκκρεμεί ενώπιον της Ολομελείας του Ανωτάτου Δικαστηρίου.

10 Έχω καταλήξει στο συμπέρασμα, ότι οι Περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμοι στην Κύπρο, προβλέπουν μόνο για φορολογία επί πραγματικών κερδών και όχι επί νοητών κερδών, και εφόσον στην προκειμένη περίπτωση ο αιτητής κανένα ποσό δεν εισπράξε από την διάθεση των κτημάτων αυτών, για τούτο δεν μπορεί να του επιβληθεί οποιαδήποτε φορολογία. Είμαι της γνώμης
15 ότι νοητό εισόδημα, δεν αποτελεί πηγή εισοδήματος η οποία μπορεί να φορολογηθεί βάσει των προνοιών του άρθρου 5 του Νόμου αν μπορούσε νοητό εισόδημα να αποτελεί πηγή εισοδήματος, η οποία μπορεί να φορολογηθεί βάσει των προνοιών του άρθρου 5, τότε ένας έμπορος, ο οποίος είναι εισαγωγέας αυτοκινήτων και
20 δωρίζει ένα αυτοκίνητο το οποίο περιλαμβάνεται στο εμπόρευσμά του, στο παιδί του, ο Λογαριασμός του πρέπει να πιστωθεί με την αγοραία αξία του αυτοκινήτου και να φορολογηθεί για το νοητό κέρδος το οποίο θα έκανε αν το πουλούσε σε κάποιο τρίτο πρόσωπο. Επίσης, το ίδιο θα ίσχυε εάν κάποιος εισαγωγέας και έμπορος
25 ετοιμών κοστούμιών, απέσυρε ένα κοστούμι από την επιχείρησή του και το δώριζε στο παιδί του. Και σε αυτή την περίπτωση έπρεπε να φορολογηθεί για το νοητό κέρδος που θα έκανε, γιατί ο λογαριασμός του (trading account), έπρεπε να πιστωθεί με την αγοραία αξία. Επίσης, το ίδιο θα ίσχυε, εάν κάποιος έμπορος πατατών,
30 είχε αποσύρει από την επιχείρησή του ένα σάκκο πατάτες για χρήση, είτε από τον ίδιο, είτε από την οικογένειά του.

Η αρχή της υπόθεσης *Sharkey v. Wernher*, ότι όταν αποσύρονται εμπορεύματα από την επιχείρηση κάποιου έμπορα, αυτός
35 πρέπει να πιστώνεται με την αγοραία αξία των εμπορευμάτων κατά την ημερομηνία της δωρεάς, δεν εφαρμόζεται στην Κύπρο, διότι στους Περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμους, υπάρχει ειδική πρόνοια, που είναι το άρθρο 13(δ) του Νόμου, η οποία ρητά αναφέρει ότι ο λογαριασμός του έμπορα, πρέπει να
40 πιστώνεται με το κόστος απόκτησης των εμπορευμάτων και όχι με την αγοραία τους αξία. Τέτοια πρόνοια, ή παρόμοιά της, δεν περιέχεται στην Αγγλική νομοθεσία για το Φόρο Εισοδήματος.

Το άρθρο 13(δ), αναφέρει ότι όταν κάποιος έμπορος αποσύρει

εμπορεύματα από την επιχείρησή του για χρήση, είτε από τον ίδιο, είτε από την οικογένεια του, δεν μπορεί να αφαιρεί την αξία απόκτησης των εμπορευμάτων αυτών. Αυτό, εξυπακούει ότι το ποσό με το οποίο θα πρέπει να πιστώνεται ο έμπορος για την απόσυσση εμπορευμάτων από την επιχείρησή του, για χρήση από τον ίδιο ή την οικογένειά του, είναι το κόστος των εμπορευμάτων και όχι η αγοραία τους αξία. Με τα παραδείγματα που ανέφερα προηγουμένως, ο έμπορος πρέπει να πιστώσει το Λογαριασμό Εμπορίας και Κερδοζημιών (Profit and Loss Account), με το κόστος απόκτησης του αυτοκινήτου, του κοστουμιού ή του σάκκου με τις πατάτες. Αν παραλείψει να πιστώσει το Λογαριασμός Εμπορίας και Κερδοζημιών, με το κόστος απόκτησης των πιο πάνω αντικειμένων, τότε ενεργεί αντίθετα με τις πρόνοιες του άρθρου 13(δ). Είμαι της γνώμης ότι με βάση την ορθή ερμηνεία του άρθρου 13(δ), κανένα κέρδος σαν αποτέλεσμα δωρεάς αντικειμένων προς τέκνα και άλλα μέλη της οικογένειας του έμπορα, είτε αυτό αποτελεί μέρος του κυκλοφορούντος ενεργητικού του (trading stock), είτε μέρος των πάγιων κεφαλαιουχικών στοιχείων (capital assets), είτε νοητό, είτε πραγματικό, μπορεί να φορολογηθεί σύμφωνα με τους υφιστάμενους Περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμους.

Δεν αποδέχομαι το επιχείρημα ότι η λέξη "εμπορεύματα" στο άρθρο 13(δ), δεν περιλαμβάνουν ακίνητη περιουσία, γιατί το άρθρο 14(3) του Περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμου, περιέχει την ερμηνεία της λέξης "εμπορεύματα", η οποία ρητά αναφέρει ότι αυτά περιλαμβάνουν κινητή και ακίνητη περιουσία. Νομίζω ότι ο όρος "εμπορεύματα", καλύπτει οποιανδήποτε περιουσία, κινητή ή ακίνητη, ή οποία αποτελεί μέρος του κυκλοφορούντος ενεργητικού του φορολογούμενου, διότι η λέξη "εμπορεύματα", στο άρθρο 13(δ), πρέπει να ερμηνευθεί λογικά και όχι περιοριστικά, διότι δεν υπάρχει τίποτε το οποίο να δικαιολογεί τον αποκλεισμό της ακίνητης περιουσίας από την έννοια της λέξης "εμπορεύματα". Έχω τη γνώμη ότι, η ερμηνεία της λέξης "εμπορεύματα", περιλαμβάνει οτιδήποτε που αποτελεί μέρος του κυκλοφορούντος ενεργητικού (stock in trade) κάποιου, είτε αυτά είναι κινητή ή ακίνητη περιουσία. Δηλαδή, η λέξη "εμπορεύματα", περιλαμβάνει οτιδήποτε αποτελεί μέρος του κυκλοφορούντος ενεργητικού (stock in trade).

Για τους πιο πάνω λόγους, κατέληξα στο συμπέρασμα, ότι με βάση την Κυπριακή νομοθεσία, ο αιτητής δεν μπορεί να φορολογηθεί για το νοητό κέρδος που οι καθ' ων η αίτηση υπολόγισαν ότι πραγματοποίησε με βάση την αγοραία αξία των κτημάτων κατά το 1977, δηλαδή το χρόνο της διάθεσής τους. Εάν αποφασισθεί, ότι έσφαλα επί του σημείου τούτο, τότε είμαι της γνώμης, ότι ο υπο-

λογισμός του κέρδους που υποτίθεται ότι πραγματοποίησε ο αιτητής, θα πρέπει να υπολογισθεί με βάση το κόστος απόκτησης των κτημάτων και όχι με βάση την αγοραία τους αξία κατά την ημερομηνία της διάθεσής τους, για τους λόγους που ανέφερα πιο πάνω.

5 Το επόμενο θέμα που θα εξετάσω, είναι η απόφαση των καθ' ων η αίτηση να αγνοήσουν την ανατίμηση που έκαμε ο αιτητής στη γη την οποία αγόρασε συνεταιρικά μαζί με κάποιον
10 Mazmanian, όταν αποφάσισαν να μετατρέψουν τη γη την οποία κατείχαν σαν στοιχείο πάγιου ενεργητικού, σε εμπόρευμα με το διαχωρισμό της σε οικοπέδα.

15 Με βάση τον ισχυρισμό των δικηγόρων του αιτητή, ο αιτητής αγόρασε μαζί με τον Mazmanian, διάφορα μεγάλα τεμάχια γης στην Αγγλαντζιά, τα οποία κατείχαν για πολλά χρόνια, καθαρά για σκοπούς επένδυσης (capital assets), και τα οποία παραχώρησαν σε διάφορους βοσκούς της περιοχής. Ο Mazmanian, δώρησε το μεριδίό του, στην αδελφή του Angele και σε κάποιο στάδιο, ο αιτητής και η
20 Angele Mazmanian, αποφάσισαν να διαμοιράσουν τα τεμάχια μεταξύ τους. Για το σκοπό αυτό, αποφάσισαν να διαχωρίσουν πρώτα τα τεμάχια σε οικοπέδα, πράγμα που έκαναν το 1969 και το 1971, κατόπιν δε τούτου, διαμοίρασαν τα οικοπέδα μεταξύ τους. Προ του διαχωρισμού των τεμαχίων αυτών σε οικοπέδα, ο αιτητής
25 κατόπιν συμβουλής και εφόσον τα τεμάχια τα οποία μέχρι τη στιγμή εκείνη κατέχονταν σαν στοιχεία επένδυσης θα μετατρέπονταν σε στοιχεία κυκλοφορούντος ενεργητικού (trading stock), αποφάσισε να προβεί σε ανατίμηση (revaluation) της αξίας τους, η δε διαφορά μεταξύ της αξίας των τεμαχίων αυτών κατά την ημερομηνία της
30 ανατίμησης και του κόστους απόκτησης των τεμαχίων, μεταφέρθηκε στον αποθεματικό λογαριασμό (capital reserved) του αιτητή.

Ο ισχυρισμός του δικηγόρου του αιτητή, είναι ότι ορθά ο αιτητής ακολούθησε την πιο πάνω διαδικασία, γιατί η πιο πάνω αρχή,
35 έχει καθιερωθεί στην υπόθεση **Pilkington v. Randall** 42 T.C. 662, όπου το Δικαστήριο κατά τον υπολογισμό του κέρδους, για σκοπούς Φόρου Εισοδήματος, λαμβάνει το προϊόν πώλησης, μείον την αγοραία αξία του κτήματος, όταν μετατράπηκε σε στοιχείο κυκλοφορούντος ενεργητικού. Στην προκείμενη περίπτωση, οι δικηγόροι
40 ισχυρίστηκαν, ότι ο αιτητής αποφάσισε να αξιοποιήσει τα τεμάχια και να τα εμπορευθεί το 1969 και το 1971 αντίστοιχα, όταν προέβηκε στο διαχωρισμό των τεμαχίων σε οικοπέδα. Η πιο πάνω αρχή, είπαν, συνάδει απόλυτα και με όσα έχουν λεχθεί στην υπόθεση **Droushiotis v. Republic** (1967) 3 C.L.R. 15, στις σελίδες 21-22.

Υπέβαλαν δε, προς το Δικαστήριο, ότι για σκοπούς υπολογισμού του κέρδους, πρέπει να ληφθεί σαν βάση η ανατιμημένη αξία των τεμαχίων αυτών και όχι το αρχικό κόστος απόκτησης τους, διότι αρχικά ο αιτητής κατείχε τα τεμάχια αυτά, καθαρά για σκοπούς επένδυσης και ότι η ορθή αξία, είναι η ανατιμημένη αξία των τεμαχίων του 1969 και το 1971, όταν ο αιτητής αποφάσισε να μετατρέψει τα τεμάχια αυτά σε στοιχεία κυκλοφορούντος ενεργητικού. 5

Συμφωνώ με τη θέση του δικηγόρου των καθ' ων η αίτηση, ότι η απόφαση των καθ' ων η αίτηση να αγνοήσουν την ανατίμηση που έκανε ο αιτητής στη γη την οποία αγόρασε συνεταιρικά με τον Μάζμανιαν, είναι ορθή. Έχοντας υπόψη τα γεγονότα και περιστατικά που περιβάλλουν την αγορά της ακίνητης ιδιοκτησίας, ήταν εύλογα επιτρεπτό στους καθ' ων η αίτηση να αποφασίσουν ότι η ακίνητη περιουσία αποτελούσε μέρος του κυκλοφορούντος ενεργητικού όταν αγοράστηκε από τον αιτητή και τον Μάζμανιαν και προοριζότο για εμπορία. 10 15

Το επόμενο θέμα, αφορά την άρνηση των καθ' ων η αίτηση, να αφαιρέσουν από το φορολογητέο εισόδημα του αιτητή, για το 1974, ποσό ΛΚ54,375, που ισοδυναμεί με την αξία κτημάτων του αιτητή που ευρίσκονται στις Τουρκοκρατούμενες περιοχές, συνεπεία της Τουρκικής εισβολής. 20

Οι καθ' ων η αίτηση, ισχυρίζονται ότι στη συγκεκριμένη περίπτωση, λόγω αδυναμίας εξακριβωσης της αγοραίας αξίας, πρέπει να ληφθεί σαν βάση, το κόστος απόκτησης των κτημάτων αυτών. Η θέση του αιτητή, είναι ότι η αγοραία αξία των κτημάτων αυτών το 1974 στην ελεύθερη αγορά, ήταν "μηδέν", λόγω του ότι βρίσκονται στην Τουρκοκρατούμενη περιοχή. Εφόσον, ισχυρίστηκαν οι δικηγόροι του αιτητή, η αγοραία τους αξία ήταν "μηδέν", ο αιτητής είχε κάθε δικαίωμα να αφαιρέσει από το φορολογητέο τους εισόδημα για το 1974, το ποσό των ΛΚ54,375, που αντιπροσώπευε το κόστος απόκτησης των κτημάτων αυτών. 25 30

Το σημείο αυτό, έχει νομολογιακά αποφασισθεί στις υποθέσεις *Finart Construct Ltd. v. Republic* (1984) 3 C.L.R. 29, η οποία ακολουθήθηκε στην υπόθεση *Venus Finance and Building Co. Ltd v. The Republic* (1988) 3(C) C.L.R. 2348. Συμφωνώ με τις αρχές που έχουν νομολογιακά καθιερωθεί στις αποφάσεις αυτές, επειδή η αγοραία αξία δεν μπορεί να εξακριβωθεί και επειδή οι ακίνητες περιουσίες δεν έχασαν την αξία τους, ήταν εύλογα επιτρεπτό για τον Διευθυντή του Φόρου Εισοδήματος να λάβει υπόψη το κόστος απόκτησης των κτημάτων. 35 40

Για τους πιο πάνω λόγους, το σημείο του αιτητή, αποτυγχάνει.

Ο αιτητής, ισχυρίστηκε ότι η απαίτηση των καθ'ων η αίτηση για τόκο, είναι παράνομη και εσφαλμένη; καθότι:

5

(α) Αντιβαίνει προς τις διατάξεις του άρθρου 40(2) [αναρριθμημένο σε 37 (2)], των Περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων, ως και προς τις διατάξεις του άρθρου 42(2) [αναρριθμημένο σε 38(2)].

10

(β) Το Δικαστήριο, δεν έδωσε οδηγίες βάσει των διατάξεων του άρθρου 41(3) [αναρριθμημένο σε 38(3)].

15

(γ) Το κατά πόσον το νοητό κέρδος (notional profit) στην προκειμένη περίπτωση υπόκειται σε φορολογία ή όχι, είναι θέμα καθαρώς νομικό, το οποίο για πρώτη φορά, αποφασίζεται υπό του Ανωτάτου Δικαστηρίου.

20

Συμφωνώ με τη θέση του δικηγόρου των καθ'ων η αίτηση, ότι σύμφωνα με το άρθρο 42(2), η επιβολή τόκου εκ μέρους του Διευθυντή του Τμήματος Φόρου Εισοδήματος, ήταν ορθή.

Το 42(2), προνοεί ως εξής:

25

"Οσάκις η καθυστέρησης εις την διενέργειαν βεβαιώσεως οφείλεται εις αδικαιολόγητον παράλειψιν του φορολογουμένου, καταβάλλεται τόκος προς 9% ετησίως, από της πρώτης ημέρας του Δεκεμβρίου, του αμέσως επόμενου έτους, εις το οποίον αναφέρεται η βεβαίωσις ανεξαρτήτως του έτους, εν τω οποίω όντως εγένετο τοιαύτη βεβαίωσις."

30

Είμαι δε ικανοποιημένος από τα περιστατικά της υπόθεσης αυτής, ότι η καθυστέρηση οφειλόταν σε αδικαιολόγητη παράλειψη του αιτητή. Παρόλα αυτά, ο Διευθυντής Φόρου Εισοδήματος, είναι πρόθυμος να επιβάλει τόκο σε μεταγενέστερη ημερομηνία, σύμφωνα με πρακτική την οποία ακολουθήθηκε σε ορισμένες περιπτώσεις και η οποία εμφανίζεται στην σελίδα 17 της γραπτής αγόρευσης του δικηγόρου των καθ'ων η αίτηση.

40

Τελικά, συμφωνώ με την εισήγηση του δικηγόρου των καθ'ων η αίτηση, ότι ο Διευθυντής του Τμήματος Φόρου Εισοδήματος, μπλούσε υπό τις περιστάσεις της παρούσας υπόθεσης, να επιβάλει επιπρόσθετην φορολογίαν σύμφωνα με το άρθρο 23 του Περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμου (4/78 όπως τροποποιήθηκε)

(βλ. *Frangos v. Republic* (1965) 3 C.L.R. 641, *Solomonides v. Republic* (1968) 3 C.L.R. 105, *Constanne Estates Ltd v. The Republic* (1982) 3 C.L.R. 859 και *Theocharides v. Republic* (1985) 3 C.L.R. 2725).

Σαν κατακλείδα:-

Η απόφαση του Διευθυντή του Τμήματος, Φόρου Εισοδήματος, να φορολογήσει τον αιτητή, με ΑΚ107,772 για το φορολογικό έτος 1978 (77), δεν ήταν λογικά εφικτή και κατά συνέπεια, η προσφυγή επιτυγχάνει επί του σημείου τούτου και η απόφαση του Διευθυντή του Τμήματος Φόρου Εισοδήματος, ακυρώνεται. Αναφορικά με τις αποφάσεις του Διευθυντή του Τμήματος Φόρου Εισοδήματος, σχετικά με τις υπόλοιπες φορολογίες της προσφυγής αυτής, είμαι της γνώμης ότι η απόφαση του ήταν λογικά εφικτή και η προσφυγή επί των σημείων τούτων, αποτυγχάνει και οι αποφάσεις του Διευθυντή του Τμήματος Φόρου Εισοδήματος, επικυρώνονται.

Καμιά διαταγή για τα έξοδα.

Η προσφυγή επιτυγχάνει μερικώς χωρίς έξοδα.