

21 Φεβρουαρίου, 1990

[ΣΤΥΛΙΑΝΙΔΗΣ, Δ/στής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΣ ΠΑΪΚΚΟΣ,

Αιτητής,

v.

ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ ΤΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ

1. ΥΠΟΥΡΓΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ,

2. ΕΦΟΡΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ,

Καθ' ων η αίτηση.

(Υπόθεση Αρ. 314/88).

Φορολογία — Φορολογία εισοδήματος — Κέρδος από εκποίηση ακίνητης ιδιοκτησίας — Αύξηση περιουσίας ή εμπορικό κέρδος — Η διάκριση κατά τη νομολογία — Εφαρμογή των αρχών στην κριθείσα περίπτωση — Περιστάσεις.

5

Ο αιτητής αμφισβήτησε τις σε βάρος του φορολογίες εισοδήματος και έκτακτης εισφοράς με επίκεντρο τα προϊόντα της πώλησης δύο ακινήτων του.

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

10

1. Το ζήτημα είναι αν οι δύο πωλήσεις των επίδικων ακινήτων, εν προκειμένω ορθά κρίθηκαν από τον Έφορο ως πράξεις εμπορίας.

15

Η γενική αρχή είναι ότι κάθε περίπτωση - πώληση - εξετάζεται και αποφασίζεται χωριστά με βάση τα ιδιαίτερα στοιχεία και περιστατικά της.

Το ζήτημα είναι μικτό ζήτημα - νομικό και πραγματικό. Αποφασίζεται στην κάθε περίπτωση με την εφαρμογή του Νόμου στα γεγονότα και τις περιστάσεις της υπόθεσης.

20

Το θέμα για απόφαση είναι: Το ποσό κέρδους είναι αύξηση της περιουσίας που διατέθηκε ή είναι κέρδος στην άσκηση εμπορίας με το νόημα του Άρθρου 5(2)(στ).

25

Το κριτήριο είναι αν μια συναλλαγή έχει τα χαρακτηριστικά στοιχεία, τα οποία την καθιστούν εμπορική επιχείρηση.

5 Στις διάφορες υποθέσεις έχουν αναφερθεί κριτήρια. Δεν εξαντλούν τα κριτήρια και κανένα από αυτά δεν είναι από μόνο του αποφασιστικής σημασίας.

10 Το κριτήριο είναι: Έχοντας υπόψη τα πραγματικά γεγονότα και το νόμο μπορεί η συναλλαγή να θεωρηθεί ότι έχει το χαρακτήρα εμπορίας ακίνητης περιουσίας ή είναι απλή ρευστοποίηση περιουσίας.

15 2. Όσον αφορά την οικία στον Πεδουλά, ο χρόνος, ο τρόπος αγοράς, η χρήση για 13 συνεχή χρόνια, η χρηματοδότηση της αγοράς - άμεση πληρωμή χωρίς δανεισμό - και οι συνθήκες κάτω από τις οποίες έγινε η πρώτη πώληση - ανατροπή της οικογενειακής κατάστασης του αιτητή - είναι ασύμφωνα με την πραγματική βάση της προσβαλλόμενης απόφασης.

20 Με επιστολές του αιτητή και του ελεγκτή του τα πιο πάνω τέθηκαν ενώπιον του Εφόρου, ο οποίος όμως ενήργησε με πλάνη περί τα πράγματα στη λήψη της προσβαλλόμενης απόφασης.

25 Περαιτέρω, με βάση τα στοιχεία και τις περιστάσεις της υπόθεσης, η προσβαλλόμενη απόφαση δεν ήταν εύλογα επιτρεπτή στον Έφορο. Ο Έφορος άσκησε λανθασμένα τη διάκριτική του ευχέρεια και αντίθετα προς τις νομικές αρχές που διέπουν το θέμα.

30 3. Η περίπτωση του διαμερίσματος στην Ορόκλινη είναι εντελώς διαφορετική. Ο τρόπος και ο χρόνος αγοράς του οικοπέδου, ο δανεισμός για την ανέγερση του κτιρίου, η διάθεση σε πολύ σύντομο χρόνο, η τοποθεσία Ορόκλινη - μακριά από τη Λευκωσία σε μια τουριστικά αναπτυσσόμενη περιοχή - καθένα απ' αυτά και όλα σωρευτικά δεικνύουν προς μια κατεύθυνση: Η ανέγερση και πώληση του διαμερίσματος είναι διεξαγωγή εμπορίας ακίνητης περιουσίας με σκοπό το κέρδος.

40 Η προσβαλλόμενη απόφαση λήφθηκε με βάση το νόμο, χωρίς πλάνη περί τα πράγματα, είναι αιτιολογημένη και εύλογα επιτρεπτή στον Έφορο.

Η προσφυγή επιτυγχάνει μερικώς χωρίς έξοδα.

Αναφερόμενες υποθέσεις:

<i>Savvas M. Agrotis Ltd. v. Commissioner of Income Tax and Limassol Land Investments Ltd. and Another</i> 22 C.L.R. 27,	5
<i>Droussiotis v. Republic</i> (1967) 3 C.L.R. 15,	
<i>Makrides v. Republic</i> (1967) 3 C.L.R. 147,	
<i>Philippou v. Republic</i> (1983) 3(B) C.L.R. 1386,	10
<i>Hadjieraclis and Another v. Commissioner of Income Tax</i> (1984) 3(A) C.L.R. 604,	
<i>Ignatiou and Another v. Republic</i> (1989) 3(A) C.L.R. 346,	15
<i>C.D. Hay Properties Ltd. v. Republic</i> (1989) 3(A) C.L.R. 393,	
<i>Georghiades v. Republic</i> (1982) 3 C.L.R. 659,	20
<i>P.G.G. Clift v. Republic</i> (1965) 3 C.L.R. 285,	
<i>Christides v. Republic</i> (1966) 3 C.L.R. 732,	
<i>Mangli v. Republic</i> (1983) 3(A) C.L.R. 52,	25
<i>Pantzaris v. Republic</i> (1989) 3(A) C.L.R. 861,	
<i>Marson v. Morton and Others</i> 59 T.C. 381.	30

Προσφυγή.

Προσφυγή εναντίον της απόφασης του Εφόρου Φόρου Εισοδήματος αναφορικά με φορολογία που επιβλήθηκε στον αιτητή για τα φορολογικά έτη 1983, 1984, 1985 και τη φορολογία έκτακτης εισφοράς για τα τρίμηνα των ετών 1983 και 1984.

Δ. Παπαχρυσοστόμου, για τον Αιτητή.

Γ. Λαζάρου, Δικηγόρος της Δημοκρατίας, για τους Καθ' ων η αίτηση.

Cur. adv. vult.

ΣΤΥΛΙΑΝΙΔΗΣ, Δ.: Με την παρούσα προσφυγή ο αιτητής

προσβάλλει τη νομιμότητα της απόφασης του Έφορου Φόρου
 Εισοδήματος, (ο "Έφορος"), αναφορικά με τη φορολογία εισο-
 δήματος του αιτητή για τα φορολογικά έτη 1983, 1984 και 1985
 5 και τη φορολογία έκτακτης εισφοράς για όλα τα τρίμηνα του
 1983 και του 1984.

10 Το ζήτημα που εγείρεται είναι αν το κέρδος που πραγματοποιή-
 θηκε από την πώληση αγροικίας στον Πεδουλά το 1985 και διαμε-
 ρίσματος στην Ορόκλινη το 1983, είναι φορολογήσιμο εισόδημα.

Στην προσφυγή ζητείται η ακύρωση της απόφασης για επιβο-
 λή τόκου από καθορισμένες ημερομηνίες που αντιστοιχούν με
 την ημερομηνία που ο φόρος ήταν πληρωτέος.

15 Σε κανένα στάδιο μετά την καταχώριση της προσφυγής - κατα-
 χωρήθηκαν δύο γραπτές αγορεύσεις από τον αιτητή - δεν ηγέρθη-
 κε το θέμα του τόκου και θεωρώ ότι ορθά εγκαταλείφθηκε.

20 Οι λόγοι που προβάλλονται για ακύρωση είναι:-

1. Πλάνη περί το νόμο και πλάνη περί τα πράγματα.
2. Ελαττωματική άσκηση διακριτικής εξουσίας.

25 Ο αιτητής είναι από το 1964 δικηγόρος. Υπόβαλε τις δηλώ-
 σεις εισοδήματός του για τα φορολογικά έτη 1983, 1984 και 1985
 στις 30 Απριλίου, 1985, 16 Οκτωβρίου, 1985 και 11 Απριλίου,
 1987, αντίστοιχα.

30 Επιβλήθηκαν αρχικές φορολογίες. Ο αιτητής υπόβαλε ενστά-
 σεις μέσω του εγκεκριμένου ελεγκτή του. Ύστερα από συσκέ-
 ψεις, η μόνη διαφορά που παρέμεινε ήταν το κέρδος από τις πιο
 πάνω πωλήσεις.

35 Ο Έφορος πήρε την προσβαλλόμενη απόφαση με βάση το
 Άρθρο 20(5) των περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νό-
 μων του 1978 έως 1979, (4/78, 23/78, 41/79), την οποία κοινο-
 ποίησε στον αιτητή με επιστολή ημερομηνίας 30 Ιανουαρίου,
 1988. Το ουσιώδες μέρος της επιστολής έχει:-

40 "Αναφέρομαι στους λογαριασμούς σας των ετών 1983 μέ-
 χρι 1985 ως επίσης και στις ενστάσεις κατά των φορολογιών
 σας, φόρου εισοδήματος των ετών 1983 έως 1985 και έκτα-
 κτης εισφοράς των ετών 1983 και 1984 και σας πληροφορώ

όπως πιο κάτω:-

(α) Παράλληλα με την εξάσκηση του δικηγορικού επαγγέλματος έχετε διεξάγει μεγάλο αριθμό αγοραπωλησιών ακινήτου περιουσίας μεταξύ των ετών 1971 μέχρι 1985, από τις οποίες έχετε αποκομίσει σημαντικά κέρδη. 5

(β) Κατά την γνώμη μου η ανέγερση και πώληση του διαμερίσματος στην Ορόκληνη κατά τα έτη 1983-1984 και η αγορά και πώληση του περιβολιού στον Πεδουλά κατά το έτος 1985, είναι εμπορικές πράξεις και πρόθεσή σας ήτο η διεξαγωγή εμπορίας ακινήτου περιουσίας, με σκοπό το κέρδος. 10

(γ) Η χρηματοδότηση των πράξεων έγινε ως επί το πλείστο με δανεισμό και στην περίπτωση του διαμερίσματος το κόστος εξωφλήθη από τις εισπράξεις μετά την πώλησή του. 15

(δ) Οι αγοραπωλησίες έγιναν σε σχετικά μικρό χρονικό διάστημα και στην περίπτωση του διαμερίσματος επωλήθη τον ίδιο χρόνο της ανέγερσής του. 20

2. Λαμβάνοντας υπόψη τα πιο πάνω, θεωρώ το κέρδος εμπορικό το οποίο και υπόκειται σε φορολογία φόρου εισοδήματος και έκτακτης εισφοράς." 25

Το Άρθρο 5(1)(α) των περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων του 1961 έως του 1986 (58/61, 4/63, 21/66, 60/69, 47/73, 37/75, 12/76, 15/77, 8/79, 40/79, 24/81, 41/83, 33/84, 76/84, 14/85, 73/85, 180/86) έχει ως εξής:- 30

"5.-(1) Τηρουμένων των διατάξεων του παρόντος Νόμου, δι' έκαστον φορολογικόν έτος επιβάλλεται, βάσει φορολογικών συντελεστών ειδικώτερον εν τοις εφεξής καθοριζομένων, φόρος επί του εισοδήματος εκ των κατωτέρω αναφερομένων πηγών παντός προσώπου, του κτωμένου ή προκύπτοντος εν τη Δημοκρατία ή αποστελλομένου και λαμβανομένου εις την Δημοκρατίαν εκ των κατωτέρω αναφερομένων πηγών, ήτοι:- 35

(α) κέρδη ή άλλα οφέλη εξ οιασδήποτε εμπορικής ή βιομηχανικής επιχειρήσεως, εκ της ασκήσεως επιτηδεύματος ή βιοτεχνίας τινός, εξ ελευθερίου ή άλλου τινός επαγγέλματος, δι' οιανδήποτε χρονικήν περίοδον η τοιαύτη εμπορική ή βιομηχανική επιχείρησις, επιτήδευμα, βιοτεχνία ή επάγγελμα και αν ενασκήται." 40

"Εμπορική επιχείρησις" με βάση το Άρθρο 5(2)(στ) "περιλαμβάνει και πάσαν βιομηχανίαν ή οιανδήποτε ετέραν επιχείρησιν ενέχουσαν τον χαρακτήρα εμπορίας".

5 Το ζήτημα είναι αν οι δύο πωλήσεις ορθά κρίθηκαν από τον Έφορο ως πράξεις εμπορίας.

10 Η γενική αρχή είναι ότι κάθε περίπτωση - πώληση - εξετάζεται και αποφασίζεται χωριστά με βάση τα ιδιαίτερα στοιχεία και περιστατικά της.

15 Το ζήτημα είναι μικτό ζήτημα - νομικό και πραγματικό. Αποφασίζεται στην κάθε περίπτωση με την εφαρμογή του Νόμου στα γεγονότα και τις περιστάσεις της υπόθεσης. (Βλ. *Savvas M. Agrotis, Ltd. v. The Commissioner of Income Tax and Limassol Land Investments Ltd. v. The Commissioner of Income Tax*, 22 C.L.R. 27 στη σελ. 30· *Yiannakis S. Droussiotis v. Republic (Minister of Finance and Another)* (1967) 3 C.L.R. 15· *Rallis Makrides v. Republic (Minister of Finance)* (1967) 3 C.L.R. 147·
20 *Philippou v. Republic* (1983) 3 C.L.R. 1386· *HjiEraclis and Another v. Republic* (1984) 3 C.L.R. 604· *Apostolos Ignatiou and Another v. The Republic of Cyprus, through The Commissioner of Income Tax* (1989) 3(A) C.L.R. 346· *C.D. Hay Properties Ltd. v. The Republic of Cyprus* (1989) 3(A) C.L.R. 393.)

25 Το θέμα για απόφαση είναι: Το ποσό κέρδους είναι αύξηση της περιουσίας που διατέθηκε ή είναι κέρδος στην άσκηση εμπορίας με το νόημα του Άρθρου 5(2)(στ);

30 Το κριτήριο είναι αν μια συναλλαγή έχει τα χαρακτηριστικά στοιχεία, τα οποία την καθιστούν εμπορική επιχείρηση. (Βλ. *Georghiades v. Republic* (1982) 3 C.L.R. 659· *P.G.G. Clift and The Republic of Cyprus through (a) The Minister of Finance, (b) The Commissioner of Income Tax* (1965) 3 C.L.R. 285·
35 *Christos Christides and The Republic of Cyprus, through The Director of Inland Revenue Department of the Ministry of Finance* (1966) 3 C.L.R. 732· *Rallis Makrides v. Republic (Minister of Finance)* (ανωτέρω)· *Mangli v. Republic* (1983) 3 C.L.R. 52· *HjiEraclis and Another v. Republic*· *Apostolos Ignatiou and Another v. The Republic of Cyprus, through The Commissioner of Income Tax*· *C.D. Hay Properties Ltd. v. The Republic of Cyprus*, (ανωτέρω)· *Pambis Pantzaris v. The Republic of Cyprus* (1989) 3(A) C.L.R. 861).

Στις διάφορες υποθέσεις έχουν αναφερθεί κριτήρια.

Στην υπόθεση *C.D. Hay Properties Ltd. v. The Republic of Cyprus*, (ανωτέρω), ειπώθηκε:-

"There is no single test of general applicability for the determination of the question whether an activity constitutes trade. The following however are relevant: The character of the land purchased, the state of development and future potential, the manner of the finance of the transaction, the business knowledge of the taxpayer, the length of the ownership, the frequency of the transaction or other transactions, the objects of a company as contained in its Memorandum and Articles of Association. The intention to trade may be gathered from a great variety of facts and circumstances."

Τα χαρακτηριστικά, τα οποία αναφέρονται στις πιο πάνω υποθέσεις, δεν εξαντλούν τα κριτήρια και κανένα από αυτά δεν είναι από μόνο του αποφασιστικής σημασίας. Στην υπόθεση *Marson v. Morton and Others* 59 T.C. 381, στη σελ. 392 ο Sir Nicolas Browne-Wilkinson V.C. είπε:-

"I emphasise again that the matters I have mentioned are not a comprehensive list and no single item is in any way decisive. I believe that in order to reach a proper factual assessment in each case it is necessary to stand back, having looked at those matters, and look at the whole picture and ask the question - and for this purpose it is no bad thing to go back to the words of the statute - was this an adventure in the nature of trade? In some cases perhaps more homely language might be appropriate by asking the question, was the taxpayer investing the money or was he doing a deal?"

Στον Halsbury's Laws of England, 4η Έκδοση, Τόμος 23, σελ. 142, παράγραφος 212, διαβάζομε:-

"In disputed cases the appropriate commissioners, on appeal to them, decide whether there is a trade, but the question what are the characteristics of an adventure in the nature of trade is a question of law. If the commissioners direct themselves rightly on the law, their decision on the evidence before them whether there is or is not a trade is an inference of fact with which an appellate court will not interfere, but if it appears to the court that the decision could not reasonably have been reached if

there had been proper direction in law, the court may proceed on the footing that there has been a misconception of law."

5 Το κριτήριο είναι: Έχοντας υπόψη τα πραγματικά γεγονότα και το νόμο μπορεί η συναλλαγή να θεωρηθεί ότι έχει το χαρακτήρα εμπορίας ακίνητης περιουσίας ή είναι απλή ρευστοποίηση περιουσίας;

10 Αγροικία στον Πεδουλά

Ο Έφορος στην απόφασή του την περιγράφει ως περιβόλι, ο αιτητής οικίσκο και ο δικηγόρος των καθ' ων η αίτηση cottage. Από όλα τα ενώπιον του Δικαστηρίου στοιχεία φαίνεται πως είναι μικρή αγροικία στον Πεδουλά. Αγοράστηκε από τον αιτητή 15 το 1972. Ο αιτητής ήταν νυμφευμένος και είχε ανήλικα παιδιά. Είναι γνωστό ότι ο Πεδουλάς είναι ορεινό θέρετρο. Χρησιμοποιόταν από τον αιτητή και την οικογένεια του ως εξοχική κατοικία μέχρι το 1984. Το 1984 ο αιτητής βρέθηκε σε διάσταση με τη σύζυγό του και έπαυσαν να συζούν. Τα παιδιά αποξενώθησαν από τον αιτητή και έπαυσαν να έχουν επαφή μαζί του. 20

Ο αιτητής, λόγω της νέας οικογενειακής του κατάστασης, στις 11 Μαρτίου, 1985, πώλησε την αγροικία αυτή. Την αγόρασε 25 σε £500.- το 1972 και την πώλησε £5,000.- στις 11 Μαρτίου, 1985, μετά από 13 ολόκληρα χρόνια.

Η αρχική αξία αυξήθηκε από κάποιες επιδιορθώσεις που έγιναν αμέσως μετά την αγορά από τον αιτητή και από την πάροδο του χρόνου. 30

Είναι γεγονός ότι το 1971 και 1973 ο αιτητής αγόρασε και διάθεσε δύο διαμερίσματα στην ίδια πολυκατοικία στη Λευκωσία, το ένα χωρίς κέρδος και το άλλο με μία διαφορά κέρδους. Το 1975 αγόρασε και διάθεσε τον ίδιο χρόνο δύο οικοπέδα και 35 οικία στο Στρόβολο. Για το διαμέρισμα στην Ορόκλινη θα γίνει αναφορά πιο κάτω.

Ο χρόνος, ο τρόπος αγοράς, η χρήση για 13 συνεχή χρόνια, η χρηματοδότηση της αγοράς - άμεση πληρωμή χωρίς δανεισμό - και οι συνθήκες κάτω από τις οποίες έγινε η πώληση - ανατροπή της οικογενειακής κατάστασης του αιτητή - είναι ασύμφωνα με την πραγματική βάση της προσβαλλόμενης απόφασης. 40

Με επιστολές του αιτητή και του ελεγκτή του τα πιο πάνω τέ-

θηκαν ενώπιον του Εφόρου, ο οποίος όμως ενήργησε με πλάνη περί τα πράγματα στη λήψη της προσβαλλόμενης απόφασης.

Περαιτέρω, με βάση τα στοιχεία και τις περιστάσεις της υπόθεσης, η προσβαλλόμενη απόφαση δεν ήταν εύλογα επιτρεπτή στον Έφορο. Ο Έφορος άσκησε λανθασμένα τη διακριτική του ευχέρεια και αντίθετα προς τις νομικές αρχές που διέπουν το θέμα. 5

Η περίπτωση του διαμερίσματος στην Ορόκλινη είναι εντελώς διαφορετική. Ο τρόπος και ο χρόνος αγοράς του οικοπέδου, ο δανεισμός για την ανέγερση του κτιρίου, η διάθεση σε πολύ σύντομο χρόνο, η τοποθεσία Ορόκλινη - μακρινά από τη Λευκωσία σε μια τουριστικά αναπτυσσόμενη περιοχή - καθένα απ' αυτά και όλα σωρευτικά δεικνύουν προς μια κατεύθυνση: Η ανέγερση και πώληση του διαμερίσματος είναι διεξαγωγή εμπορίας ακίνητης περιουσίας με σκοπό το κέρδος. 10 15

Η προσβαλλόμενη απόφαση λήφθηκε με βάση το νόμο, χωρίς πλάνη περί τα πράγματα, είναι αιτιολογημένη και εύλογα επιτρεπτή στον Έφορο. 20

Για τους πιο πάνω λόγους, η επίδικη απόφαση αναφορικά με το κέρδος από την πώληση της οικίας στον Πεδουλά ακυρώνεται.

Η απόφαση ότι το κέρδος από τη διάθεση του διαμερίσματος στην Ορόκλινη είναι φορολογητέο εισόδημα επικυρώνεται. 25

Καμιά διαταγή για έξοδα.

Η προσφυγή επιτυγχάνει μερικώς, χωρίς έξοδα. 30