

17 Μαΐου 1991

ΠΙΚΗΣ, ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ, ΧΡΥΣΟΣΤΟΜΗΣ, ΑΡΤΕΜΙΔΗΣ,
ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΙΔΗΣ, Δ/στές]

ΚΥΠΡΙΑΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ, ΜΕΣΩ
1. ΥΠΟΥΡΓΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ,
2. ΕΦΟΡΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ,

Εφεσεϊόντες-Καθ'ων η αίτηση,

v.

ΣΟΦΟΥΛΑΣ ΛΕΡΝΗ,

Εφεσίβλητης-Αιτήτριας.

(Αναθεωρητική Έφεση Αρ. 793).

Προσφυγή βάσει του άρθρου 146 του Συντάγματος — Εξουσίες του Δικαστηρίου — Το Δικαστήριο δεν επεμβαίνει στην εκτίμηση των γεγονότων υποκαθιστώντας έτσι το διοικητικό όργανο — Η νομολογιακή αντιμετώπιση ειδικά επί φορολογικών προσφυγών.

Φορολογία Εισοδήματος — Τα κριτήρια περί του τι συνιστά εμπορία γης — Δεν είναι εξαντλητικά στο σύνολό τους και κανένα από μόνο του δεν είναι καθοριστικό. 5

Με την πρωτόδικη απόφαση, εναντίον της οποίας στρέφεται η έφεση αυτή, είχαν ακυρωθεί οι φορολογίες εισοδήματος που επιβλήθηκαν στην εφεσίβλητη για τα έτη 1977-1980 σχετικά με εμπορικό κέρδος που πραγματοποίησε από την πώληση ορισμένων ακινήτων της. 10

Από την αρχή η έριδα εντοπίστηκε στο ότι ο Έφορος Φόρου Εισοδήματος έκρινε πως η όλη δραστηριότητα της εφεσίβλητης αναφορικά με τα ακίνητα συνιστούσε εμπορία γης και κατά συνέπεια αποτελούσε φορολογητέο εμπορικό κέρδος το οποίο αποκόμιζε από αυτήν - το συγκεκριμένο ποσό που προέκυπτε ήταν £32.000 - ενώ η εφεσίβλητη υποστήριζε πως πρόκειται απλώς για αντικατάσταση επενδύσεων. Τη θέση αυτή της εφεσίβλητης την υιοθέτησε το πρωτόδικο Δικαστήριο υπερβαίνοντας τις εξουσίες του, κατά τον ισχυρισμό των εφεσεϊόντων, αφού, εσφαλμένα, επενέβηκε στην εκτίμηση των γεγονότων υποκαθιστώντας την κρίση του στην κρίση του Εφόρου. Αλλά και η κατ' ουσίαν κρίση του πρωτόδικου Δικαστηρίου ήταν εσφαλμένη, υποστήριξαν οι εφεσεϊόντες αφού δεν δέχθηκε τον χαρακτήρα εμπορίας των επίδικων συναλλαγών. 15 20

Το Ανώτατο Δικαστήριο, επιτρέποντας την έφεση, αποφάσισε ότι: 25

5 1. Όσον αφορά τον πρώτο λόγο εφέσεως, έχει νομολογηθεί πως το Δικαστήριο δεν επεμβαίνει στην εκτίμηση των γεγονότων υποκαθιστώντας την κρίση του Εφόρου. Η προσέγγιση του πρωτόδικου Δικαστηρίου, να κάνει το ίδιο ευρήματα γεγονότων, ήταν λανθασμένη. Το έργο του ήταν να αποφασίσει αν η απόφαση του Εφόρου, που από τη θέση του είναι ο κριτής, ήταν εύλογα επιτρεπτή.

10 2. Τα διάφορα κριτήρια που θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη για να βοηθήσουν στη λήψη απόφασης ως προς το τι συνιστά εμπορία γης, έχουν αναφερθεί και αναλυθεί από το Ανώτατο Δικαστήριο σε αριθμό αποφάσεών του. Τα κριτήρια αυτά δεν είναι εξαντλητικά και κανένα από μόνο του δεν είναι καθοριστικό.

3. Η απόφαση του πρωτόδικου Δικαστηρίου, ότι οι επίδικες συναλλαγές δεν έχουν το χαρακτήρα εμπορίας γης, είναι εσφαλμένη.

15 Η εφεσίβλητη για την περίοδο 1970-1978 προέβη σε συστηματικές και κατ' ακολουθία αγορές και πωλήσεις ακίνητης περιουσίας. Συγκεκριμένα, αγόρασε 11 τεμάχια ακίνητης περιουσίας, από τα οποία τα 8 τεμάχια πωλήθηκαν και πραγματοποίησε κέρδος περίπου £32.000. Η συχνότητα των πράξεων, το αντικείμενο της πώλησης, η διάρκεια της ιδιοκτησίας και ο τρόπος χρηματοδότησης των πράξεων ήταν σημαντικά στοιχεία που το πρωτόδικο Δικαστήριο παρέλειψε να λάβει υπόψη. Αντ' αυτών, έδωσε υπέρμετρο βάρος σε στοιχεία που δεν υλοποιήθηκαν όπως για παράδειγμα ότι η εφεσίβλητη ετοίμασε αρχιτεκτονικά σχέδια για ανέγερση κλινικής και έλαβε άδεια ανόρυξης λάκκου σε δύο από τα τεμάχια γης.

20 4. Η απόφαση του Εφόρου Φόρου Εισοδήματος ήταν εύλογα επιτρεπτή.

25 Η έφεση επιτρέπεται με έξοδα και στις δύο διαδικασίες.

Αναφερόμενες υποθέσεις:

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

Βαρναβίδης ν. Δημοκρατίας (Α.Ε. 616, ημερ. απόφασης 16.10.90).

30 *Αμάν Εντερπράϊσες ν. Δημοκρατίας (Α.Ε. 438, ημερ. 27.3.90).*

Έφεση.

Έφεση εναντίον της απόφασης του Δικαστή του Ανώτατου Δικαστηρίου Κύπρου (Δημητριάδη, Δ.) που δόθηκε στις 29 Φεβρουαρίου, 1988 (Αριθμός Προσφυγής 2/84)* με

* (1988) 3 C.L.R. 381.

την οποία ακυρώθηκαν οι φορολογίες εισοδήματος που επιβλήθηκε στην εφεσίβλητη για τα φορολογικά έτη 1977-1980 για το εμπορικό κέρδος που πραγματοποίησε από την πώληση δύο οικοπέδων και πέντε χωραφιών.

A. Ευαγγέλου, Ανώτερος Δικηγόρος της Δημοκρατίας, 5
για τους εφεσείοντες.

Γ. Τριανταφυλλίδης, για την εφεσίβλητη.

Cur. adv. vult.

ΠΙΚΗΣ Δ.: Την απόφαση του Δικαστηρίου θα δώσει ο 10
Δικαστής κ. Γ. Χρυσοστομής.

ΧΡΥΣΟΣΤΟΜΗΣ Δ.: Η παρούσα έφεση στρέφεται ενα- 15
ντίον της απόφασης Δικαστή του Ανωτάτου Δικαστηρίου,
να ακυρώσει τις φορολογίες εισοδήματος που επιβλήθη-
καν στην εφεσίβλητη για τα φορολογικά έτη 1977-1980,
για το εμπορικό κέρδος που πραγματοποίησε από την πώ-
ληση δυο οικοπέδων στην Αγλαντζιά και πέντε χωραφιών
στην Τερσεφάνου.

Η εφεσίβλητη είναι γυναικολόγος και εξασκεί το επάγ- 20
γελμά της στη Λευκωσία από το 1966. Τις δηλώσεις εισο-
δήματος για τα φορολογικά έτη 1977-1980, η εφεσίβλητη
τις υπόβαλε κατά διάφορες ημερομηνίες και όπως δήλωσε
η ίδια, τα δηλωθέντα σε αυτές ποσά αποτελούσαν υπολο-
γισμούς, δεδομένου ότι η ίδια δεν τηρούσε κατάλληλα λο-
γιστικά βιβλία. Ο εφεσείων Έφορος προέβη στην επιβολή 25
των σχετικών φορολογιών και η εφεσίβλητη υπόβαλε εν-
στάσεις.

Για να αποφασίσει τις ενστάσεις αυτές ο εφεσείων-
Έφορος ζήτησε και πήρε από το φορολογικό σύμβουλο
της εφεσίβλητης κατάσταση κεφαλαίου κατά την 31.12.80.

Εξετάζοντας την υποβληθείσα κατάσταση ενεργητικού 30
και παθητικού της εφεσίβλητης, καθώς και άλλη που υπο-
βλήθηκε το 1973, ο Έφορος διαπίστωσε ότι η εφεσίβλητη

ασχολείται με αγοραπωλησίες ακίνητης περιουσίας και ζήτησε περισσότερες λεπτομέρειες.

5 Μετά από διάφορες συναντήσεις με την εφεσίβλητη και το φορολογικό της σύμβουλο, ο Έφορος αποφάσισε τις ενστάσεις, θεωρώντας τις αγοραπωλησίες σαν πράξεις εμπορίας γης και φορολόγησε το εμπορικό κέρδος που η εφεσίβλητη πραγματοποίησε. Την απόφασή του ο Έφορος 10 την κοινοποίησε στην εφεσίβλητη με επιστολή του ημερ. 25.10.83. Επιπρόσθετα, η εφεσίβλητη επιβαρύνθηκε με πρόσθετη επιβάρυνση 10%, σύμφωνα με τις πρόνοιες του άρθρου 29(1) των Περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων 1978-79, καθώς επίσης και με τόκο επί του πρόσθετου φόρου που επιβλήθηκε, ίσου προς 6% για το 15 φορολογικό έτος 1977 (1976) και προς 9% για τα υπόλοιπα έτη.

Το σχετικό απόσπασμα της απόφασης του Εφόρου, που κοινοποίησε στην εφεσίβλητη με την επιστολή του ημερ. 25.10.83, έχει ως ακολούθως:

20 "3. Όσον αφορά το κέρδος εκ της πώλησεως ακίνητης περιουσίας εμελέτησα τον ισχυρισμό σας και εκείνον του συμβούλου σας ότι το πραγματοποιηθέν κέρδος αντιπροσωπεύει κέρδος εξ εκποιήσεως στοιχείων τα οποία ηγοράσθησαν με σκοπόν στην επένδυσιν. 25 Όπως φαίνεται όμως από την επισυνημμένην κατάστασιν προέβητε διά την περίοδον 1970 έως 1978 εις συστηματικές και κατ' ακολουθίαν αγορές και πωλήσεις ακίνητης περιουσίας. Είναι γνωστόν ότι εις την Κύπρον γίνονται αρκετές πράξεις με σκοπόν την πραγματοποίησησιν γρήγορου και εύκολου κέρδους. 30 Τέτοιες πράξεις έχουν γίνει σύνηθες φαινόμενον παρά εξαίρεσις. Η περίοδος μεταξύ αγοράς και πώλησεως, ο τρόπος αγοράς, το εισόδημα από τες ισχυριζόμενες επενδύσεις, ως και οι περιοχές εις τες οποίες έχουν γίνει οι δοσοληψίες είναι στοιχεία τα οποία ελήφθησαν υπ' όψιν εις 35 τον καθορισμόν της αποφάσεώς μου ότι το κέρδος το οποίον προέκυψεν είναι εμπορικών κέρδος. Εις την περίπτωσησιν σας προέβητε εις τες ακόλουθες πράξεις:-

Βάσει της επισυνημμένης καταστάσεως φαίνεται ότι
 διά την περίοδο 1970 έως 1978 προέβητε εις την αγοράν
 11 τεμαχίων ακίνητης περιουσίας εκ των οποίων τα 8
 τεμάχια έχουν πωληθεί και έχετε πραγματοποιήσει κέρ- 5
 δος ανερχόμενον εις περίπου £32,000.

(α) Οικόπεδον Δ527 εις Λάρνακα

Το εν λόγω οικόπεδον αγοράσθη στις 21.2.1970 ένα-
 ντι του ποσού των £4,160 και επωλήθη εντός του έτους 10
 1973 έναντι του ποσού των £9,200. Για την αγοράν
 έγινε δάνειον εκ £2,000 και δεν ηγοράσθη τοις μετρη-
 τοίς. Κατά τον ισχυρισμόν σας σκοπός της αγοράς του
 οικοπέδου ήτο η ανέγερσις κλινικής. Εν τούτοις δεν
 προέβητε εις καμμίαν διευθέτησιν διά την ανέγερσιν 15
 της ούτε απετάθητε εις τες αρμόδιες αρχές δι' εξασφάλι-
 σιν αδείας. Ο χρόνος μεταξύ της αγοράς και πωλήσεως
 του κτήματος ήτο πολύ σύντομος και δεν μπορεί να
 αποκλεισθεί ότι σκοπός ήτο η πραγματοποίησις εμπο-
 ρικού κέρδους.

(β) Οικόπεδο Β 2965 και Β 2966 εις Αγλαντζιάν
 Όπως έχετε δηλώσει το πρώτον οικόπεδον ηγοράσθη
 την 16.8.1972 έναντι του ποσού των £5,000. Επληρώσα-
 τε μόνον το ποσόν των £500 και το υπόλοιπο με δόσεις.
 Μεταγενέστερα και κατόπιν προφορικής σας συμφω- 25
 νίας ηγοράσατε το συνεχόμενον οικόπεδον έναντι του
 ποσού των £3,000. Παρ' όλον ότι τα οικόπεδα μετεπι-
 βάσθησαν επ' ονόματί σας την 16.6.1977 δεν είχαν κατά
 την ημερομηνίαν αυτήν εξοφληθεί. Διά τα εν λόγω οι-
 κόπεδα εξακολουθούσατε να οφείλετε το ποσόν των 30
 £2,000 κατά την 31.12.1980. Αμφότερα τα οικόπεδα
 επωλήθησαν το έτος 1978 έναντι του ποσού των
 £25,000. Και εις αυτήν την περίπτωσιν υπάρχει ο ισχυ-
 ρισμός ότι αρχές του έτους 1977 έγιναν σχέδια προς
 τον σκοπόν αυτόν. Εφ' όσον όμως και το οικόπεδον της 35
 Λάρνακος ηγοράσθη την ιδίαν περίπου εποχήν και διά
 τον ίδιον σκοπόν, εξυπακούει ότι είχατε σκοπόν να
 ανεγείρετε δύο κλινικές μίαν στην Λάρνακα και μίαν
 στην Λευκωσία. Έχοντας όμως υπ' όψιν την οικονομι-

5 κήν σας κατάστασιν κατά την εποχήν εκείνην και το ύψος του εισοδήματος το οποίον εδηλώσατε, ήτοι £2,400 διά το 1972 και £3,000 το έτος 1973 συνεπάγεται ότι σκοπός της αγοράς ήτο η εμπορία των οικοπέδων. Επιπρόσθετα το γεγονός ότι αρχικώς ηγοράσθη το ένα οικόπεδον έναντι £5,000 και μεταγενέστερα σας προσεφέρθη το συνεχόμενον έναντι του ποσού των £3,000 καταδεικνύει ότι εθεωρήθη και ευκαιριακή πράξις η δευτέρα αγορά με δυνατότητες πραγματοποιήσεως σημαντικού κέρδους εκ μέρους σας.

10 Κατά την εξέτασίν σας της 31.12.1972 παρελείφατε να δηλώσατε την εν λόγω αγοράν ούτε και εδηλώσατε ότι είχετε σκοπόν να ανεγείρετε κλινικήν είτε εις Λευκωσίαν είτε εις Λάρνακα.

15 (γ) Χωράφι 7053 εις Βορόκλινην

20 Το εν λόγω κτήμα ηγοράσθη την 1.8.1971 έναντι του ποσού των £5,200. Και εις αυτήν την περίπτωσιν το κτήμα ηγοράσθη επί πιστώσει. Ουδέν εισόδημα είχετε ή έχετε εκ του κτήματος αυτού. Κατά την 31.12.1972 οφείλατε εις διαφόρους το ποσόν των £7,335. Εάν υπολογίσουμε και τό ποσόν των £8,000 διά τα δύο οικόπεδα, το σύνολον του χρέους σας κατά την εν λόγω ημερομηνίαν υπερέβαινε το ποσόν των £17,000. Ουδεμία αύξησις του εισοδήματός σας υπήρξεν από την αγοράν των ως άνω κτημάτων και οι δυνατότητες αποπληρωμής των δανείων ελάχιστες άνευ της πωλήσεως κτημάτων με σημαντικόν κέρδος.

(δ) Χωράφια εις Τερσεφάνου:-

30 (1) Υπ' αρ. εγγραφής 3598, 3827, 4470 διά £7,350 μεταβ. 18.2.74

(2) Υπ' αρ. εγγραφής 3960 δια £1,076 μεταβ. 6.6.74

(3) Υπ' αρ. εγγραφής 4626 δια £893 μεταβ. 30.1.76

Όλα τα εν λόγω κτήματα επωλήθησαν την 16.11.1978 έναντι του ποσού των £20,000.

Κατά τον ισχυρισμόν σας δεν ενθυμείστε και ούτε μπορούσατε να παρουσιάσετε στοιχεία όσον αφορά την ακριβή ημερομηνίαν αγοράς των εν λόγω κτημάτων. 5
 Ισχυριζεσθε όμως ότι αυτά ηγοράσθησαν από δύο ιδιοκτήτες τον ίδιον χρόνον αλλά μετεβιβάσθησαν εις διαφορετικές ημερομηνίες. Επιπρόσθετα εδηλώσατε ότι τα εν λόγω κτήματα ηγοράσθησαν εκ του προϊόντος πωλήσεως του οικοπέδου εις Λάρνακα και ότι σκοπός της αγοράς ήτο η δημιουργία κήπου. 10
 Εν τούτοις παρ' όλον ότι υπήρχε διάτρησις εντός ενός εκ των κτημάτων, δεν εγκαταστήσατε μηχανισμόν αντλήσεως ούτε και προέβητε εις την φύτευσιν κήπου. Ουδέν εισόδημα είχατε εκ των εν λόγω κτημάτων κατά την διάρκεια κατά την 15
 οποίαν είχατε κατοχήν των εν λόγω κτημάτων. Δεν απεδείξατε τον ισχυρισμόν σας ότι τα κτήματα ηγοράσθησαν την ιδίαν ακριβώς ημερομηνίαν.

(ε) Συνεχόμεναι οικίαι εις Λευκωσίαν

Η μία ηγοράσθη την 12.10.1977 έναντι του ποσού των £34,650.- και η άλλη την 7.10.1978 έναντι του ποσού των £50,400.-. Αμφότεραι χρησιμοποιούνται ως κλινική και διά σκοπούς ιδιοκατοικήσεως. 20

4. Όσον αφορά το κέρδος εκ £5,040 από την πώλησιν του οικοπέδου εις Λάρνακα παρ' όλον ότι το θεωρώ ως εμπορικόν κέρδος υποκείμενον εις φορολογίαν, εν τούτοις λόγω της παρελεύσεως πέραν των έξη ετών από της πραγματοποιήσεώς του διέφυγεν της φορολογίας και ως εκ τούτου η αντίστοιχος φορολογία του έτους 1973 δεν αναθεωρείται. 25
 30

5. Εν όψει των ανωτέρω εσωκλείω Ειδοποιήσεις Πληρωμής Φόρου διά τα φορολογικά έτη 1977 έως 1980 και η προσοχή σας επιστάται επί της παραγράφου 6 των εν λόγω ειδοποιήσεων." 35

Η θέση του δικηγόρου της εφεσίβλητης ήταν ότι, οι αγορές της ακίνητης ιδιοκτησίας έγιναν για σκοπούς επένδυσης και οι πωλήσεις που έγιναν αφορούσαν είτε την αλ-

λαγή της επένδυσης, είτε την αγορά οικοπέδου για το σκοπό χρήσης του σαν κλινικής και κατοικίας της εφεσίβλητης. Συνεπώς, οι δοσοληψίες αυτές δεν έπρεπε να θεωρηθούν πράξεις εμπορίας γης και ως εκ τούτου το κέρδος που προέκυψε από την πώληση τους δεν ήταν φορολογήσιμο.

Επίσης, ο δικηγόρος της εφεσίβλητης εισηγήθηκε πως ο Έφορος πλανήθηκε ως προς τις ημερομηνίες αγοράς των κτημάτων, καθώς επίσης και ως προς τον σκοπό της αγοράς των κτημάτων στην Αγλαντζιά και Τερσεφάνου.

Το πρωτόδικο Δικαστήριο, στην απόφασή του αναλύει τις αρχές που εφαρμόζονται για να αποφασιστεί κατά πόσον μια πράξη ενέχει την πράξη εμπορίας γης και καταλήγει στο ακόλουθο συμπέρασμα, που αναφέρεται στις σελ. 391-392:-

"In the present case, the building sites at Aglandjia were obviously purchased by the applicant for the purpose of building a clinic and a house thereon. This is evidenced by the fact that the applicant, as soon as the property was transferred in her name, proceeded to prepare plans for building, instructing an architect for this purpose, and, also, paying the amount of £750.- to him. The fact that they were purchased by instalments is immaterial, bearing in mind that this is the usual practice in Cyprus as is also the fact that they were not producing any income at the time, bearing in mind the nature of the property.

It is clear to me, on the basis of the above, that the building sites at Aglandjia were bought by the applicant as an investment. The fact that she later on, before proceeding to her plans, found a better investment or a more convenient structure for her needs and decided to sell those properties in order to buy the new investment, is, to my mind, a case of substitution of one investment for another and not a case of trading in land, even though the said properties were sold at a profit.

The property in Tersephanou was again bought by the applicant, according to her own allegation, for purposes of investment, and more specifically for the purpose of creating an orchard. The genuineness of the applicant on this is again evidenced by the fact that the applicant proceeded to obtain permits to sink wells. The fact that the applicant did not proceed, until 1978, to the erection of the orchard, must not have so much bearing on to the case, as a landowner is at liberty to postpone or even change his plans. The property in question was finally sold in 1978 for the purpose of financing partly the purchase of a house and a clinic by the applicant, at Gladstone street, Nicosia, that is item (5) earlier referred to. This, in my view, again amounts to a substitution of one investment for another."

5

10

15

Οι λόγοι της έφεσης μπορούν να συνοψιστούν ως ακολούθως:

1. Το Δικαστήριο υπερέβηκε τις εξουσίες του και εσφαλμένα επενέβηκε στην εκτίμηση των γεγονότων, υποκαθιστώντας την κρίση του Εφόρου με τη δική του κρίση.

20

2. Η απόφαση του Δικαστηρίου, ότι οι επίδικες συναλλαγές δεν έχουν το χαρακτήρα εμπορίας, είναι εσφαλμένη.

Η διεκδίκηση πρόσθετων επιβαρύνσεων και τόκου εγκαταλείφθηκε από τους εφεσεύοντες.

25

Όσον αφορά τον πρώτο λόγο εφέσεως, έχει νομολογηθεί πως το Δικαστήριο δεν επεμβαίνει στην εκτίμηση των γεγονότων υποκαθιστώντας την κρίση του Εφόρου με τη δική του κρίση. Βασική πάνω στο θέμα απόφαση είναι η *Georghiadēs ν. Republic (1982) 3 CLR 649*. Η θέση της Ολομέλειας στην υπόθεση *Georghiadēs* (ανωτέρω), επαναλήφθηκε και στην Α.Ε. 616 *Βαρναβίδης ν. Δημοκρατίας*, ημερ. απόφασης 16.10.90, όπου ο αδελφός Δικαστής κ. Πικής, που εξέδωσε και τις δύο υποθέσεις, ανέφερε τα

30

ακόλουθα στις σελ. 3 και 4:

5 "Η απόφαση της ολομέλειας στην *Georghiades v. Republic (1982) 3 CLR 659*, καθορίζει το πλαίσιο για την αναθεώρηση απόφασης για τη φορολογία του εισοδήματος. Τα κριτήρια είναι τα ίδια με εκείνα που διέπουν την αναθεώρηση κάθε άλλης εκτελεστής απόφασης της Διοίκησης. Εφόσον διαπιστώνεται ότι ο νόμος παρέχει εξουσία για την επιβολή φόρου το ερώτημα 10 που εγείρεται είναι αν η απόφαση των αρχών ήταν λογικά επικτική στα πλαίσια των γεγονότων που είχαν ενώπιον τους. Κριτής των σχετικών γεγονότων είναι ο Έφορος. Η ευχέρεια του δικαστηρίου για παρέμβαση περιορίζεται στις περιπτώσεις εκείνες που διαπιστώνεται 15 ότι η κατάληξή του δεν ήταν ως θέμα λογικής συνέπειας δυνατή....."

Με βάση τις πιο πάνω αρχές και λαμβάνοντας υπόψη την απόφαση του πρωτόδικου Δικαστηρίου, καταλήξαμε στο συμπέρασμα ότι η προσέγγιση του πρωτόδικου Δικαστηρίου, να κάμει το ίδιο ευρήματα γεγονότων, ήταν λανθασμένη. Το έργο του ήταν να αποφασίσει αν η απόφαση του Εφόρου, που από τη θέση του είναι ο κριτής, ήταν εύλογα επιτρεπτή. Αυτή η θέση μας φέρνει στο δεύτερο λόγο της έφεσης και το ερώτημα που τίθεται είναι αν ήταν 20 εύλογα επιτρεπτό για τον Έφορο να αποφασίσει ότι οι επίδικες συναλλαγές έχουν το χαρακτήρα εμπορίας της γης ή όχι.

30 Τα διάφορα κριτήρια που θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη για να βοηθήσουν στη λήψη απόφασης ως προς το τι συνιστά εμπορία γης, έχουν αναφερθεί και αναλυθεί από το Ανώτατο Δικαστήριο σε αριθμό αποφάσεών του. Τα κριτήρια αυτά δεν είναι εξαντλητικά και κανένα από μόνο του δεν είναι καθοριστικό.

35 Στην υπόθεση *Georghiades* (ανωτέρω) παρατίθενται μερικά από τα κριτήρια. Στις σελ. 670-671 αναφέρονται τα ακόλουθα:

"A stable investment may naturally lead to the inference that the investor merely changes one form of investment for another without any intention, on his part, to trade with the land itself. It may properly be assumed that the viability of the investment and the income it is likely to produce in future, is the dominant consideration in the mind of the investor. On the other hand, where the land is undeveloped and the purchaser cannot be deemed to look to its income, present or future, as an incentive for entering into the transaction, but to its future potential as an asset, one may discern an intention to trade with it, speculating thereby in the realisation of profit from a sale in future. Also the manner of the finance of the transaction is relevant. An investor who has funds immediately available may be assumed to substitute a piece of land for an enhanced bank account as a more durable asset. This cannot be said to be the case where the element of speculation in the transaction is present, whereupon one may presume that the investor intends to meet financial commitments incurred for the purchase by the sale of the asset in future.

Intention to trade a given asset need not be formed at the time of its acquisition, as the case of *Taylor v. Good [1973] 3 All E.R. 785* illustrates. In that case, the tax payer had purchased a house at an auction, intending to use it as a family residence. His wife objected to his plans; subsequently, the investor applied for a planning permission and eventually sold it at a profit. It was said that the proceeds were liable to tax as income. Subject to this, the value of the property should be taken as at the date when he actually formed an intention to trade with it and not at the time of its acquisition."

Επίσης στην Α.Ε. 438, *Αμάνι Εντερπράϊσες ν. Κυπριακής Δημοκρατίας*, ημερ. απόφασης 27.3.90, ο Πρόεδρος του Δικαστηρίου τούτου κ. Α. Λούζου, ανέφερε τα ακόλουθα στις σελ. 2 και 3:

"Το Δικαστήριο τούτο σε σειρά υποθέσεων, οι οποίες

αναφέρονται και σε μεγάλη έκταση στις υποθέσεις *Αλέξανδρος Παϊκος ν. Δημοκρατίας Αρ. Προσφυγής 314/88*, απόφαση ημερομηνίας 21 Φεβρουαρίου 1990 και *Colakides Development Co., Ltd., ν. Δημοκρατίας Αρ. Προσφυγής 255/86*, απόφαση ημερομηνίας 16 Μαρτίου 1990, έχει καθορίσει τις αρχές του τι συνιστά εμπορία γης ή ποια πράξη έχει το χαρακτήρα εμπορίας. Δεν υπάρχει μια συγκεκριμένη απόφαση στην οποία καθορίστηκαν εξαντλητικά όλα τα κριτήρια και αυτό τονίζεται σε όλες, αλλά το σύνολο των υποθέσεων περιλαμβάνει ένα αριθμό κριτηρίων που είναι τα ακόλουθα:

1. Το αντικείμενο της περιουσίας.
2. Η χρονική περίοδος της ιδιοκτησίας.
3. Η συχνότητα παρομοίων πράξεων.
- 15 4. Συμπληρωματική εργασία που γίνεται σχετικά με την περιουσία που πωλείται.
5. Περιστάσεις που ευθύνονται για την πώληση.
6. Κίνητρο.
7. Μέθοδος χρηματοδότησης.
- 20 8. Γνώση του ιδιοκτήτη. Έχει σημασία κατά πόσον την πράξη αυτή την κάμνει κάποιος ο οποίος δεν έχει καμιά σχέση με το επάγγελμα ή μια εταιρεία που ιδρύθηκε για τον σκοπό αυτό.
9. Ο τρόπος απόκτησης· και
- 25 10. Το τι γίνεται με το προϊόν της πωλήσεως."

Έχοντας εξετάσει τις αρχές που διέπουν το θέμα και τα γεγονότα της παρούσας υπόθεσης, έχουμε καταλήξει στο συμπέρασμα, ότι η απόφαση του Πρωτόδικου Δικαστηρίου ότι οι επίδικες συναλλαγές δεν έχουν το χαρακτήρα εμπορίας γης, είναι εσφαλμένη.

Η εφεσίβλητη για την περίοδο από 1970-1978 προέβη σε συστηματικές και κατ' ακολουθία αγορές και πωλήσεις

ακίνητης περιουσίας. Συγκεκριμένα αγόρασε 11 τεμάχια ακίνητης περιουσίας, από τα οποία τα 8 τεμάχια πωλήθηκαν και πραγματοποίησε κέρδος περίπου £32,000. Η συχνότητα των πράξεων, το αντικείμενο της πώλησης, η διάρκεια της ιδιοκτησίας και ο τρόπος χρηματοδότησης των πράξεων, ήταν σημαντικά στοιχεία που το πρωτόδικο Δικαστήριο παράλειψε να λάβει υπόψη του. Αντ' αυτών έδωσε υπέρμετρο βάρος σε στοιχεία που δεν υλοποιήθηκαν, όπως για παράδειγμα, ότι η εφεσίβλητη ετοίμασε αρχιτεκτονικά σχέδια για ανέγερση κλινικής και έλαβε άδεια ανόρυξης λάκκου σε δύο τεμάχια γης στο χωριό Τερσεφάνου.

5

10

Για τους πιο πάνω λόγους, καταλήγουμε στο συμπέρασμα πως η απόφαση που παραθέσαμε πιο πάνω, ήταν εύλογα επιτρεπτή.

15

Σαν αποτέλεσμα, η έφεση επιτρέπεται με έξοδα και στις δύο διαδικασίες.

20

Η επίδικη απόφαση βεβαιώνεται βάσει του άρθρου 146 (4)(α) του Συντάγματος, με εξαίρεση του μέρους εκείνου που αφορά την πρόσθετη επιβάρυνση και τον τόκο, η διεκδίκηση των οποίων εγκαταλήφθηκε από τους εφεσείοντες.

Η έφεση επιτρέπεται με έξοδα.