

8 Νοεμβρίου, 1991

[ΔΗΜΗΤΡΙΑΔΗΣ, Δ/στής]

## ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

ΚΥΡΙΑΚΟΣ Π. ΑΘΗΝΙΤΗΣ,

Αιτητής,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ ΕΦΟΡΟΥ ΕΠΙ ΤΟΥ  
ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ,

Καθ' ου η Αίτηση.

(Υπόθεση Αρ. 455/88).

- 5 Αναθεωρητική Δικαιοδοσία — Δικαστικός Έλεγχος — Ουσιώδη στοιχεία — Κρίσιμος χρόνος — Η νομιμότητα και το εύλογο διοικητικής απόφασης κρίνονται με βάση τα στοιχεία ενώπιον της διοικήσεως κατά το χρόνο λήψεως της προσβαλλόμενης απόφασης — Το βάρος της απόδειξης το φέρει ο αιτητής — Παράλειψη του αιτητή να παρουσιάσει αρκετά αποδεικτικά στοιχεία προς το διοικητικό όργανο (Έφορος Φόρου Εισοδήματος) παρέχει σ' αυτό την ευχέρεια να προχωρήσει στην έκδοση της πράξης.
- 10 Φορολογία Εισοδήματος — Εμπορία γής — Η διάκριση του κέρδους σε εμπορικό ή κεφαλαιουχικό — Γενική αρχή ότι κάθε περίπτωση πώλησεως εξετάζεται και αποφασίζεται χωριστά, με βάση τα ιδιαίτερα στοιχεία και περιστατικά της — Το ζήτημα είναι μικτό, νομικό και πραγματικό. — Πολλά τα κριτήρια από τη νομολογία — Δεν είναι εξαντλητικά και κανένα από μόνο του αποφασιστικής σημασίας — Το τελικό-γενικό κριτήριο — Ειδικά η μοναδικότητα πράξης — Δεν αποκλείει την εμπορική φύση εάν όλα τα άλλα κριτήρια ικανοποιούνται — Η πώληση κατ' αρχήν ενέχει το χαρακτήρα εμπορίας.
- 20 Αναθεωρητική Δικαιοδοσία — Δικαστικός Έλεγχος — Επέμβαση Δικαστηρίου — Η εκτίμηση των πραγματικών-γεγονότων και η κρίση γι' αυτά είναι θέμα αναγόμενο στην ανέλεγκτη σφαίρα της διοίκησης — Το Ανώτατο Δικαστήριο επεμβαίνει μόνον όταν ο αιτητής αποδείξει υπέρβαση από το αρμόδιο όργανο των οικειών ορίων της διακριτικής του ευχέρειας ή ενέργειά του υπό πραγματική πλάνη.
- 25

Με την παρούσα προσφυγή ο αιτητής προσέβαλε την εις βάρος του, από τον καθ' ου η αίτηση Έφορο, Φόρου Εισοδήματος ύψους £5.744,95 για τα φορολογικά έτη 1979(78)-1983 και φορολογίας έκτακτης εισφοράς ύψους £2.086,00 για τα οικεία τρίμηνα. Κύρια

σημεία της αντιδικίας μεταξύ των διαδίκων στάθηκαν τα έξοδα συντήρησης της οικογένειας και φοίτησης των τέκνων, το ύψος μισθών και η φύση ορισμένων κερδών ως εμπορικών ή κεφαλαιουχικών.

Το Ανώτατο Δικαστήριο, απορρίπτοντας την προσφυγή, αποφάσισε ότι: 5

1. Η νομιμότητα και το εύλογο διοικητικής απόφασης κρίνεται με βάση τα στοιχεία ενώπιον της διοίκησης στο χρόνο που λαμβάνεται η προσβαλλόμενη απόφαση.

Το βάρος της απόδειξης το φέρει ο αιτητής που δεν παρουσιάζει αρκετά αποδεικτικά στοιχεία (βλέπε *Nicou v. Republic*). Η παράλειψη αυτή του αιτητή παρέχει την ευχέρεια στον Έφορο να προχωρήσει στον προσδιορισμό του φόρου. 10

2. Αναφορικά με το κέρδος που προέκυψε από την πώληση μεριδίου κτήματος στη Μέσα Γειτονιά και το κέρδος που προέκυψε από την ανέγερση και πώληση πολυκατοικίας, ότι συνιστά εμπορικό κέρδος κατά την κρίση του Εφόρου και για το λόγο αυτό το φορολόγησε ως εισόδημα, το Δικαστήριο τούτο σε σωρεία υποθέσεων αποφάσισε ότι, η γενική αρχή είναι ότι κάθε περίπτωση - πώληση - εξετάζεται και αποφασίζεται χωριστά, με βάση τα ιδιαίτερα στοιχεία και περιστατικά της. 15 20

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

Σε μια σειρά υποθέσεων έχουν αναφερθεί κριτήρια, τα οποία όμως δεν είναι εξαντλητικά και κανένα από αυτά δεν είναι από μόνο του αποφασιστικής σημασίας. Το τελικό 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 πάγιου ενεργητικού; 25 30

Το ότι η πώληση του κτήματος στη Μέσα Γειτονιά ήταν η πρώτη πώληση γης που έκαμε ο αιτητής, και ότι η πώληση και ανέγερση της πολυκατοικίας ήταν και πάλιν η πρώτη φορά που ο αιτητής αποφάσισε ν' αξιοποιήσει το οικοπέδο, δεν αποκλείει να είναι εμπορική επιχείρηση, εάν όλα τ' άλλα κριτήρια ικανοποιούνται. 35

3. Όλα τα στοιχεία δείχνουν ότι οι αγοραπωλησίες που έγιναν είναι εμπορία γης και το κέρδος που προέκυψε είναι εισόδημα φορολογητέο, σύμφωνα με το Νόμο.

Από το σύνολο των γεγονότων, προκύπτει ότι η απόφαση του Εφόρου ήταν, σύμφωνα με τα στοιχεία που είχε ενώπιόν του, λογικά επιτρεπτή, νόμιμη και ορθή και μέσα στα πλαίσια της διακριτι- 40

κής του εξουσίας.

- Είναι καλά καθιερωμένη αρχή ότι η εκτίμηση των πραγματικών γεγονότων και η κρίση γι' αυτά είναι θέμα που ανάγεται στην ανέλεγκτη σφαίρα της διοίκησης. Το δε Δικαστήριο τούτο, επεμβαίνει μόνο, όταν ο αιτητής αποδείξει, ότι στην υπό εξέταση περίπτωση το αρμόδιο διοικητικό όργανο υπερέβη τα ακραία όρια της διακριτικής του ευχέρειας ή ενήργησε με πλάνη περί τα πράγματα.

Προσφυγή απορρίπτεται.

Αναφερόμενες υποθέσεις:

- 10 *C.D. Hay Properties Ltd. v. The Republic*, (Προσφυγή Αρ. 563/85, ημερ. 8/4/89)  
*Mazmanian v. Δημοκρατίας* (Προσφυγή Αρ. 510/88, ημερ. 23/12/89)  
*Τζήρου ν. Δημοκρατίας* (Προσφυγή Αρ. 105/89, ημερ. 13/12/90)
- 15 *Nicou v. Republic (1983) 3 CLR 1113*  
*Ignatiou and Another v. The Republic* (Προσφυγή Αρ. 145/84, ημερ. 18/3/89)  
*Παϊκοκ ν. Γενικού Εισαγγελέα της Δημοκρατίας* (Προσφυγή Αρ. 314/88, ημερ. 21/2/90)
- 20 *Colakides Development Co. Ltd. v. Δημοκρατίας* (Προσφυγή Αρ. 255/86, ημερ. 16/3/90)  
*Αμάνι Εντερπράϊσες (Χάουσες) Λτδ. ν. Δημοκρατίας* (Α.Ε. 438, ημερ. 27/3/90)
- 25 *Καλονιδιώτης ν. Δημοκρατίας* (Προσφυγή Αρ. 897/89, ημερ. 20/10/90)  
*C.L. Trading and Estates Ltd. v. Δημοκρατίας* (1991) 4 ΑΑΔ. 1121.

**Προσφυγή.**

- Προσφυγή εναντίον απόφασης του καθ' ου η αίτηση με την οποία επιβλήθηκε στον αιτητή φόρος εισοδήματος 30 ύψους £5,744.95 για τα φορολογικά έτη 1979(78)-1983.

Α.Γ. Σαρρής, για τον αιτητή.

Γ. Λαζάρου, Δικηγόρος της Δημοκρατίας, για τον καθ'

ου η αίτηση.

*Cur. adv. vult.*

ΔΗΜΗΤΡΙΑΔΗΣ, Δ. ανάγνωσε την ακόλουθη απόφαση. Με την παρούσα προσφυγή ο αιτητής προσβάλλει την απόφαση του καθ' ου η αίτηση, Εφόρου Φόρου Εισοδήματος, με την οποία του επιβλήθηκε φόρος εισοδήματος ύψους £5,744.95 για τα φορολογικά έτη 1979 (78)-1983 με αριθμούς φορολογίας 33/88/03, 79/88/03, 80/88/03, 81/88/03, 82/88/03 και 83/88/03 και φορολογία έκτακτης εισφοράς ύψους £2,086.00 για τα τρίμηνα 1/78, 1/79-4/79, 1/81-4/81, 1/82-4/82 και 1/83-4/83 με αριθμό εισφοράς Λ1261. 5 10

Το αντικείμενο της προσφυγής αφορά την απόφαση του καθ' ου η αίτηση ν' αναθεωρήσει τους υποβληθέντες προσδιορισμούς φορολογητέου εισοδήματος για την περίοδο 1973-1981 και 1/1/1982-30/4/1984. Οι αναθεωρήσεις αφορούσαν την απόφαση του καθ' ου η αίτηση σχετικά με:- 15

- (α) Έξοδα φοίτησης των τέκνων του αιτητή.
- (β) Έξοδα συντήρησης της οικογένειας του αιτητή.
- (γ) Μισθοί της συζύγου του αιτητή. 20
- (δ) Κέρδος από πώληση κτήματος στη Μέσα Γειτονιά.
- (ε) Κέρδος από την ανέγερση και πώληση πολυκατοικίας.
- (στ) Τόκοι χρημάτων της συζύγου του αιτητή.
- (ζ) Συνεισφορά του γιού του αιτητή προς την επιχείρηση, και 25
- (η) Μισθός του αιτητή από την επιχείρηση.

Το εισόδημα του αιτητή κατά τον ουσιαώδη χρόνο προ-

- ερχόταν από το επάγγελμά του ως εργολάβου οικοδομών και από την ανέγερση μιας πολυκατοικίας και πώληση των διαμερισμάτων. Ο αιτητής υπέβαλε δηλώσεις εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 1979 (78), 1979, 1980, 1981, 5 1982 και 1983 στις 1/3/1979, 1/3/1980, 23/3/1981, 15/3/1982, 10/3/1983 και 8/3/1984 αντίστοιχα.

- Οι φορολογίες φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 1979, 1980 και 1981 είναι αρχικές φορολογίες ενώ για τα φορολογικά έτη 1979 (78), 1982 και 1983 είναι πρόσθετες φορολογίες. Όσον αφορά τις φορολογίες έκτακτης εισφοράς οι φορολογίες για τα τρίμηνα 1/79-4/79, 1/81-4/81, 10 2/82-4/82 είναι αρχικές φορολογίες, ενώ οι φορολογίες για τα τρίμηνα 1/78, 1/82, 1/83-4/83 είναι πρόσθετες φορολογίες.

- 15 Ο αιτητής για τις πιο πάνω φορολογίες υπέβαλε ενστάσεις με επιστολές του ημερ. 9/5/1980, 5/6/1981, 29/5/1982 και 18/11/1985 για το λόγο ότι οι φορολογίες είναι υπερβολικές:

- 20 Ο καθ' ου η αίτηση για την εξέταση των ενστάσεων ζητήσε τα πιο κάτω:-

(i) Καταστάσεις κεφαλαίου κατά την 31/12/1972, 31/12/1981 και 30/4/1984.

(ii) Προσδιορισμός φορολογητέου εισοδήματος για την περίοδο 1/1/1973-31/12/1981 και 1/1/1982-30/4/1984.

- 25 Τα πιο πάνω στοιχεία υποβλήθηκαν στις 30/6/1984.

Κατά τη διάρκεια της εξέτασης των φορολογικών υποχρεώσεων του αιτητή ο καθ' ου η αίτηση ζήτησε επίσης τα ακόλουθα στοιχεία:-

- 30 (i) Αναλυτική κατάσταση κόστους ανέγερσης πολυκατοικίας στην οδό Χρυσανθου Μυλωνά 38, Λευκωσία.

(ii) Λεπτομέρειες εισπράξεων από πώληση διαμερι-

σμάτων, πωλητήρια έγγραφα των διαμερισμάτων, αντίγραφα πιστοποιητικών εγγραφής ακίνητης ιδιοκτησίας.

(iii) Αντίγραφο κάρτας συναλλάγματος φοιτητή για τον Παναγιώτη Αθηναίτη για την περίοδο 26/9/1980-15/9/1983, πιστοποιητικό από την Αγγλική Σχολή Λευκωσίας σχετικά με τα δίδακτρα των γιών του αιτητή Ανδρέα και Παναγιώτη. 5

(iv) Πιστοποιητικά πιστωτών και αντίγραφο λογαριασμού με τη Σ.Π.Ε. Αθηνών.

Οι καταστάσεις κεφαλαίου και τα άλλα στοιχεία που υποβλήθηκαν από τον αιτητή εξετάστηκαν από τον Έφορο και συζητήθηκαν στις ακόλουθες συναντήσεις χωρίς να επέλθει συμφωνία για τα επίδικα σημεία:- 10

(i) Στις 10/7/1985 στο Γραφείο Φόρου Εισοδήματος Λάρνακας. Παρευρέθηκαν ο κ. Ανδρέας Χριστοφίδης - Ανώτερος Φοροθέτης Β, ο αιτητής κ. Κυριάκος Π. Αθηναίτης και ο ελεγκτής του κ. Κύπρος Νικολαΐδης. 15

(ii) Στις 29/8/1985 στο Γραφείο Φόρου Εισοδήματος Λάρνακας. Παρευρέθηκαν ο κ. Νίκος Παπαγεωργίου - Ανώτερος Φοροθέτης Β', και ο ελεγκτής του αιτητή κ. Κύπρος Νικολαΐδης. 20

(iii) Στις 5/9/1985 στο Γραφείο Φόρου Εισοδήματος Λάρνακας. Παρευρέθηκαν ο κ. Νίκος Παπαγεωργίου - Ανώτερος Φοροθέτης Β' και ο ελεγκτής του αιτητή κ. Κύπρος Νικολαΐδης. 25

Ο Έφορος Φόρου Εισοδήματος μετά από προσεκτική εξέταση της όλης υπόθεσης πήρε απόφαση για τις ενστάσεις σύμφωνα με την οποία διατήρησε την αρχική του απόφαση και έστειλε στον αιτητή Ειδοποίηση Επιβολής Φορολογίας και Έκτακτης Εισφοράς μαζί με συνοδευτική επιστολή ημερομηνίας 18 Μαρτίου, 1988, στην οποία δίδεται η αιτιολογία της απόφασης. 30

Οι νομικοί ισχυρισμοί που προβάλλονται για ακύρωση της προσβαλλόμενης απόφασης είναι οι πιο κάτω:-

5 (1) Στα έξοδα φοίτησης των παιδιών του αιτητή στην Αγγλική Σχολή Λευκωσίας, ο καθ' ου η αίτηση, λανθασμένα υπολόγισε ότι τα ποσά για μεταφορικά τους ήταν εξογκωμένα.

(2) Αναφορικά με τον υπολογισμό των εξόδων φοίτησης τέκνων του αιτητή στον Καναδά.

10 (3) Αναφορικά με την αύξηση των εξόδων συντήρησης της οικογένειας του αιτητή, από τον καθ' ου η αίτηση.

(4) Ότι ο καθ' ου η αίτηση αυθαίρετα μείωσε τους μισθούς της συζύγου του αιτητή.

15 (5) Ότι το κέρδος που προέκυψε από την πώληση μεριδίου κτήματος στη Μέσα Γειτονιά πρέπει να θεωρηθεί ως κεφαλαιουχικό κέρδος.

(6) Το κέρδος από την ανέγερση και πώληση πολυκατοικίας δεν συνιστά εμπορικό κέρδος.

20 (7) Εσφαλμένα δεν υπολογίσθηκαν οι τόκοι για τα χρήματα της συζύγου του αιτητή που χρησιμοποιήθηκαν για την ανέγερση της πολυκατοικίας.

(8) Εσφαλμένα ο καθ' ου η αίτηση μείωσε τη συνεισφορά του γιού του αιτητή Μιχάλη.

25 (9) Ο καθ' ου η αίτηση αυθαίρετα αύξησε το μισθό του αιτητή σε £11,000.- αντί £7,000.-.

(10) Οι Ειδοποιήσεις Επιβολής Έκτακτης Εισφοράς για τα υπό εκδίκαση τρίμηνα είναι εξ υπαρχής άκυρες.

Σ' ότι αφορά τα έξοδα φοίτησης των παιδιών, ο δικηγόρος του καθ' ου η αίτηση υπέβαλε ότι ο ισχυρισμός

αυτός δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός και ότι τα ποσά αυτά δεν μπορούν να θεωρηθούν εξογκωμένα. Ο καθ' ου η αίτηση, καθώρισε το ποσό των £157.-, ως μεταφορικά για τον Ανδρέα, για τα έτη 1973-1976 κατά τη διάρκεια της φοίτησης του στην Αγγλική Σχολή, ένα ποσό που αντιστοιχεί με £3.- περίπου το μήνα, ενώ για τον Παναγιώτη, που κι εκείνος φοιτούσε στην Αγγλική Σχολή, καθώρισε το ποσό των £609.- για τα έτη 1973-1988, δηλαδή £8.50.- περίπου το μήνα. 5

Αναφορικά με τα έξοδα φοίτησης των παιδιών του αιτητή στον Καναδά, ο δικηγόρος του καθ' ου η αίτηση παρατήρησε ότι τα έξοδα φοίτησης του Παναγιώτη για την περίοδο 26/9/1980-15/9/1983 ανέρχονται σε £7,599.- και όχι σε 5,514.- όπως ισχυρίζεται ο δικηγόρος του αιτητή, και αυτό αποδεικνύεται από τις κάρτες συναλλάγματος οι οποίες επισυνάπτονται ως Τεκμήριο 1. 10 15

Τα έξοδα σπουδών του Ανδρέα καθορίστηκαν σε £9,000.- για τα έτη 1978-1982 επειδή ο αιτητής παρέλειψε να παρουσιάσει τις κάρτες συναλλάγματος καθώς και οποιοδήποτε άλλο αποδεικτικό στοιχείο για να αποδείξει ότι ο γιός του φοιτούσε με υποτροφία καθώς και για να διαπιστωθεί από την κάρτα συναλλάγματος αν έστειλε οποιοδήποτε ποσό σ' αυτόν. 20

Όσον αφορά τα ναύλα, ο αιτητής δεν παρουσίασε τα διαβατήρια των παιδιών του για να διαπιστωθεί πόσες φορές ταξίδεψαν κατά τη διάρκεια των σπουδών τους. Το ποσό όμως που καθορίστηκε δεν μπορεί να θεωρηθεί μεγάλο αν ληφθεί υπόψη ότι τα παιδιά του αιτητή φοιτούσαν στον Καναδά. 25

Σχετικά με τα έξοδα συντήρησης της οικογένειας του αιτητή ο δικηγόρος του καθ' ου η αίτηση παρατήρησε ότι η οικογένεια του αιτητή αποτελείτο από πέντε παιδιά (τρεις γιούς και δύο κόρες) και τη σύζυγο του. 30

Κατά την υπό εξέταση περίοδο και οι τρεις γιοί του έκαναν τη στρατιωτική τους θητεία. Ο ίδιος ο αιτητής δή- 35



- λασε έξοδα συντήρησης για την περίοδο 1973-1981 £1,311.- το χρόνο και για την περίοδο 1/1/1982-30/4/1984 £1,918.- το χρόνο, δεν τηρούσε όμως λογιστικά βιβλία για τις πιο πάνω περιόδους και κατά συνέπεια ο καθ' ου η αίτηση δεν μπορούσε να πιστοποιήσει την ορθότητα των πιο πάνω ποσών. Έτσι ο καθ' ου η αίτηση αφού έλαβε υπόψη τη σύνθεση της οικογένειας του αιτητή, και το κόστος ζωής, καθώρισε για την περίοδο 1973-1981 σαν έξοδα συντήρησης το ποσό των £1,450.- το χρόνο ενώ για την πε-  
 5  
 10 ρίοδο 1/1/1982-30/4/1984 το ποσό των £2,500.- το χρόνο.

- Αναφορικά με τον ισχυρισμό του αιτητή, ότι αυθαίρετα ο καθ' ου η αίτηση μείωσε τους μισθούς της συζύγου του, ο δικηγόρος του καθ' ου η αίτηση απορρίπτοντας τον πιο πάνω ισχυρισμό παρατήρησε ότι ο αιτητής διεκδικεί  
 15 απαίτηση από το φορολογητέο του εισόδημα για τα έτη 1973-1981 ποσό £7,760.- δηλαδή £862.- το χρόνο ή £72.- το μήνα, ως μισθούς της συζύγου του ενώ ο καθ' ου η αίτηση καθώρισε το ποσό των £3,480.- δηλαδή £32.- το μήνα, για  
 20 το λόγο ότι οι καθορισμένοι μισθοί για πωλήτριες μετά από έξι μήνες πείρα ήταν: £26.- για τα έτη 1973-1976, £33.- για τα έτη 1977-1978, £45.- για τα έτη 1979-1980 και £61.- για το έτος 1981. Αν σημειωθεί επίσης ότι το κατάστημα πώλησης ειδών οικοδομής ήταν στην κατοικία του αιτητή και συνεπώς η σύζυγός του πιθανό να μη σπαταλούσε όλο  
 25 της το χρόνο στο κατάστημα, καθώς και το γεγονός ότι ο αιτητής ουδέποτε δήλωσε προηγουμένως στις προσωπικές του δηλώσεις ότι η σύζυγός του είχε συνεισφορά στην επιχείρηση, ούτε και τηρούσε λογιστικά βιβλία, το ποσό των £32.- το μήνα που καθώρισε ο καθ' ου η αίτηση πρέπει να  
 30 θεωρηθεί πολύ λογικό.

- Σε ότι αφορά τον ισχυρισμό του αιτητή, ότι το κέρδος που προέκυψε από την πώληση μερίδιου κτήματος στη Μέσα Γειτονιά πρέπει να θεωρηθεί ως κεφαλαιουχικό κέρδος, ο δικηγόρος του καθ' ου η αίτηση υπέβαλε ότι ο ισχυ-  
 35 ρισμός αυτός δεν ευσταθεί ενόψει του σύντομου χρονικού διαστήματος μεταξύ αγοράς και πώλησης του ακινήτου - το οικίαπεδο αγοράστηκε στις 12/10/1979 και πωλήθηκε το 1983- και της άλλης παρόμοιας πράξης απόκτησης και

πώλησης ακίνητου που είχε προβεί ο αιτητής. Προς ενίσχυση του ισχυρισμού του, ο δικηγόρος του καθ' ου η αίτηση παρέθεσε την υπόθεση *C.D. Hay Properties Ltd. v. The Republic* (Προσφυγή 563/85, απόφαση δόθηκε στις 8/4/1989).

5

Τώρα, σχετικά με τον ισχυρισμό του αιτητή, ότι το κέρδος από την ανέγερση και πώληση πολυκατοικίας δε συνιστά εμπορικό κέρδος, ο δικηγόρος του καθ' ου η αίτηση ανέφερε ότι ο καθ' ου η αίτηση αποφάσισε ότι συνιστά εμπορικό κέρδος για τους λόγους που αναφέρονται πιο πάνω σχετικά με την πώληση του οικοπέδου στη Μέσα Γειτονιά. Επίσης, ότι λήφθηκε υπόψη το γεγονός ότι ο αιτητής δεν είχε χρήματα για επένδυση καθώς και το επάγγελμα του ως εργολάβος οικοδομών και το γεγονός ότι δεν είχε κάνει οποιαδήποτε ενέργεια για ανέγερση οικίας των θυγατέρων του. Αντί να προβεί σε ενέργειες για ανέγερση οικίας των θυγατέρων του αγόρασε άλλο οικόπεδο το 1979 στη Λεμεσό επί πιστώσει.

10

15

Αναφορικά με τον ισχυρισμό του αιτητή ότι εσφαλμένα δεν υπολογίσθηκαν οι τόκοι για τα χρήματα της σύζυγου του αιτητή που χρησιμοποιήθηκαν για την ανέγερση της πολυκατοικίας, ο δικηγόρος του καθ' ου η αίτηση υπέβαλε ότι ο ισχυρισμός αυτός δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός, διότι ο αιτητής δεν τηρούσε λογιστικά βιβλία και γι' αυτό δεν μπορούσε να αποδειχθεί ότι πλήρωσε τόκους στη σύζυγο του, η δε σύζυγός του ουδέποτε δήλωσε ότι εισπράξε τόκους από το σύζυγό της. Εξάλλου, όπως φαίνεται από την αγόρευση του δικηγόρου του αιτητή, οι τόκοι δεν εισπράχθηκαν από τη σύζυγο του αιτητή και συνεπώς δεν μπορούν να θεωρηθούν σαν έξοδα.

20

25

30

Όσον αφορά τον ισχυρισμό ότι εσφαλμένα ο καθ' ου η αίτηση μείωσε τη συνεισφορά του γιού του αιτητή, Μιχάλη, ο δικηγόρος του καθ' ου η αίτηση παρατήρησε ότι ο γιός του αιτητή Μιχάλης τέλειωσε τη στρατιωτική του θητεία το Σεπτέμβριο του 1980, χωρίς να έχει πείρα στις οικοδομικές εργασίες, έχοντας δε υπόψη ότι ο μέσος όρος των ημερομίσθιων για ανειδίκευτους εργάτες στις οικοδο-

35

- 5 μέγ κυμαινόταν γύρω στις £40.- την εβδομάδα, τότε το ποσό των £50.- ως συνεισφορά που καθορίστηκε θα πρέπει να θεωρηθεί λογικό. Δεν μπορεί επίσης να γίνει αποδεκτός ο ισχυρισμός ότι ο γιός του αιτητή εργαζόταν 12 (δώδεκα) ώρες ημερησίως διότι ο αιτητής ουδέποτε δήλωσε τους ειδικευμένους κτίστες ότι εργάστηκαν υπερωρίες.

- 10 Σχετικά με τους μισθούς του αιτητή από την επιχείρηση, ο δικηγόρος του καθ' ου η αίτηση ισχυρίστηκε ότι ο καθ' ου η αίτηση υπολόγισε τη συνεισφορά των υπηρεσιών του για την περίοδο 1/1/1982-30/4/1984 σε £11,000.- διότι με αυτόν τον τρόπο γίνεται δίκαιη κατανομή του κέρδους από την πώληση των διαμερισμάτων εφόσον το κέρδος κατανέμεται εξίσου με τη σύζυγό του. Ο αιτητής ως εργο-  
15 λάβος που έκτισε και επέβλεψε την ανέγερση της πολυκα-  
15 ιοικίας πήρε πρώτα το μισθό του (συνεισφορά), μετά το κέρδος του, ένα λογικά υπολογισθέν ποσό και μετά το υπόλοιπο κατανεμήθηκε εξίσου με τη σύζυγό του διότι η σύζυγός του εισέφερε μόνο ορισμένα χρήματα για την αγορά του οικοπέδου.

- 20 Τέλος, σε ότι αφορά τις ειδοποιήσεις επιβολής έκτακτης εισφοράς, ο δικηγόρος του καθ' ου η αίτηση υπέβαλε ότι αυτές στάλθηκαν μαζί με την επιστολή του καθ' ου η αίτηση, ημερ. 18/3/1988.

- 25 Αναφορικά με τα έξοδα φοίτησης των παιδιών του αιτητή στον Καναδά, και ειδικά του Αντρέα, που καθορίστηκαν σε £9,000.- για τα έτη 1978-1982, επειδή ο αιτητής παρέλειψε να παρουσιάσει τις κάρτες συναλλάγματος καθώς και οποιοδήποτε άλλο αποδεικτικό στοιχείο για να αποδείξει ότι ο γιός του φοιτούσε με υποτροφία, ο δικηγόρος  
30 του αιτητή καταχώρησε στο Δικαστήριο στις 13 Οκτωβρίου, 1989, Βεβαίωση της Επιτροπής Υποτροφιών με ημερ. 22/6/1989, αναφορικά με το γιό του αιτητή Αντρέα. Για τον ίδιο ακριβώς λόγο, στις 15 Δεκεμβρίου, 1989, ο δικηγόρος του αιτητή καταχώρησε και πάλιν στο  
35 Δικαστήριο Βεβαίωση της Υπηρεσίας Δημόσιας Διοίκησης και Προσωπικού του Υπουργείου Οικονομικών ημερ. 13/12/1989. Ο δικηγόρος του αιτητή, σε απάντηση ισχυ-

ρισμού του δικηγόρου του καθ' ου η αίτηση, ότι οι δύο πάνω βεβαιώσεις δεν ήταν ενώπιον του Εφόρου κατά την εξέταση της υπόθεσης, υπέβαλε ότι "τα σχετικά με την υποτροφία του υιού του αιτητή Ανδρέα ήταν όλα ενώπιον του Εφόρου κατά το χρόνο της προβαλλόμενης πράξης και απόφασης". Ο δικηγόρος της Δημοκρατίας ζήτησε με επιστολή του ημερ. 3/1/1990 τις απόψεις του Διευθυντή Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων σχετικά με τις δύο πάνω βεβαιώσεις που καταχωρίστηκαν εκ μέρους του αιτητή.

Οι απόψεις αυτές του φοροθέτη - Ν. Παπαγεωργίου, Ανώτερου Φοροθέτη Β' - που χειρίστηκε την υπό εξέταση υπόθεση έχουν ως εξής.

"Ο αιτητής κατά τη διάρκεια της εξέτασης της υπόθεσης του παρέλειψε να παρουσιάσει οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο αναφορικά με τις δαπάνες σπουδών του γιού του Αντρέα στον Καναδά παρά το γεγονός ότι του είχαν ζητηθεί οι κάρτες συναλλάγματος.

Οι βεβαιώσεις από την Επιτροπή Υποτροφιών του Υπουργείου Οικονομικών για την πλήρη υποτροφία του Ανδρέα Κ. Αθηνάιτη που του χορηγήθηκε από την Κυβέρνηση του Καναδά ουδέποτε τέθηκαν υπόψη μου κατά τη διάρκεια της εξέτασης της υπόθεσης του αιτητή."

Έχει νομολογηθεί από το Δικαστήριο τούτο ότι η νομιμότητα και το εύλογο διοικητικής απόφασης κρίνονται με βάση τα στοιχεία ενώπιον της διοίκησης στο χρόνο που λαμβάνεται η προβαλλόμενη απόφαση (βλέπε Υπόθεση Αρ. 510/88 *Angele Mazmanian ν. Δημοκρατίας*, απόφαση δόθηκε στις 23/12/1989). Για το ίδιο θέμα, διαβάζουμε στην απόφαση με αριθμό 105/89, *Γεώργιου Τζήρου ν. Δημοκρατίας*, 13/12/1990, δε δημοσιεύθηκε ακόμα, τα εξής στη σελ. 14:-

"Η δε νομιμότητα μιας πράξης, γενικά μιλώντας, εξετάζεται από τα στοιχεία που βρίσκοντο ενώπιον του

- αρμοδίου διοικητικού οργάνου και όχι από τα στοιχεία τα οποία εκ των υστέρων τίθενται ενώπιον του Δικαστηρίου (βλέπε *Christou v. The Republic* (1969) 3 C.L.R. 134, *Ioannou v. The Water Board of Limassol* (1984) 3 C.L.R. 728, *Ζαβρός v. Της Δημοκρατίας*, Υπόθεση Αρ. 779/87 (Ολομέλεια) ημερομηνίας 26 Ιανουαρίου 1989))."

Το βάρος της απόδειξης το φέρει ο αιτητής που δεν παρουσίασε αρκετά αποδεικτικά στοιχεία (βλέπε *Nicou v. Republic* (1983) 3 C.L.R. 1113 στη σελ. 1118). Η παράλειψη αυτή του αιτητή παρέχει την ευχέρεια στον Έφορο να προχωρήσει στον προσδιορισμό του φόρου.

Σε ότι αφορά το κέρδος που προέκυψε από την πώληση μεριδίου κτήματος στη Μέσα Γειτονιά και το κέρδος που προέκυψε από την ανέγερση και πώληση πολυκατοικίας, ότι συνιστά εμπορικό κέρδος κατά την κρίση του Εφόρου και για το λόγο αυτό το φορολόγησε ως εισόδημα, το Δικαστήριο τούτο σε σωρεία υποθέσεων αποφάσισε ότι, η γενική αρχή είναι ότι κάθε περίπτωση - πώληση - εξετάζεται και αποφασίζεται χωριστά, με βάση τα ιδιαίτερα στοιχεία και περιστατικά της.

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

Σε μια σειρά υποθέσεων έχουν αναφερθεί κριτήρια, τα οποία όμως δεν είναι εξαντλητικά και κανένα από αυτά δεν είναι από μόνο του αποφασιστικής σημασίας. Το τελικό 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 πάγιου ενεργητικού; (Βλ. τις πιο πρόσφατες Αποφάσεις *Apostolos Ignatiou and Another v. The Republic of Cyprus*, Υπόθεση Αρ. 145/84 (Απόφαση δόθηκε στις 18 Μαρτίου, 1989). *C.D. Hay Properties Ltd. v. The Republic of Cyprus*, Υπόθεση Αρ. 563/85 (Απόφαση δόθηκε στις 8 Απριλίου, 1989). *Αλέξανδρος Παϊγκος v. Γενικού Εισαγγελέα της Δημοκρατίας*, Υπόθεση Αρ. 314/88 (Από-

φαση δόθηκε στις 21 Φεβρουαρίου, 1990). *Colakides Development Co. Ltd. v. Κυπριακής Δημοκρατίας*, Υπόθεση Αρ. 255/86 (Απόφαση δόθηκε στις 16 Μαρτίου, 1990). και *Αμάνι Εντερπράϊσες (Χάουσες) Λτδ. v. Κυπριακής Δημοκρατίας*, Αναθεωρητική Έφεση Αρ. 438 (Απόφαση 5 δόθηκε στις 27 Μαρτίου, 1990)).

Το ότι η πώληση του κτήματος στη Μέσα Γειτονιά ήταν η πρώτη πώληση γης που έκαμε ο αιτητής, και ότι η πώληση και ανέγερση της πολυκατοικίας ήταν και πάλιν η πρώτη φορά που ο αιτητής αποφάσισε ν' αξιοποιήσει το οικόπεδο δεν αποκλείει να είναι εμπορική επιχείρηση, εάν όλα τ' άλλα κριτήρια ικανοποιούνται, (βλέπε *Apostolos Ignatiou and Another v. The Republic of Cyprus*, Υπόθεση Αρ. 145/84 (απόφαση δόθηκε στις 18/3/1989), *Αδάμος Καλοψιδιώτης v. Δημοκρατίας*, Υπόθεση Αρ. 897/89, (απόφαση δόθηκε στις 20/10/1990)).

Για το ίδιο θέμα, διαβάζουμε στη σελ. 1132 της υπόθεσης *C.L. Trading & Estates Ltd. v. Δημοκρατίας* (1991) 4 Α.Α.Δ. 1121, τα πιο κάτω:-

"Η μοναδικότητα πράξης λαμβάνεται υπόψη, χωρίς να αποκλείει το χαρακτηρισμό της ως πράξη εμπορίας. Η φύση μεμονωμένης πώλησης εξαρτάται από τις περιστάσεις της υπόθεσης. Η δικαιοπραξία πώλησης είναι χαρακτηριστικό στοιχείο εμπορίας, αλλά είναι δυνατό, λόγω των περιστατικών της, να μην έχει το χαρακτήρα αυτό."

Όλα τα στοιχεία δείχνουν ότι οι αγοραπωλησίες που έγιναν είναι εμπορία γης και το κέρδος που προέκυψε είναι εισόδημα φορολογητέο, σύμφωνα με το Νόμο.

Από το σύνολο των γεγονότων, βρίσκω ότι η απόφαση του Εφόρου ήταν, σύμφωνα με τα στοιχεία που είχε ενώπιόν του, λογικά επιτρεπτή, νόμιμη και ορθή και μέσα στα πλαίσια της διακριτικής του εξουσίας.

Είναι καλά καθιερωμένη αρχή ότι η εκτίμηση των

πραγματικών γεγονότων και η κρίση γι' αυτά είναι θέμα που ανάγεται στην ανέλεγκτη σφαίρα της διοίκησης. Το δε Δικαστήριο τούτο, επεμβαίνει μόνο, όταν ο αιτητής αποδείξει, ότι στην υπό εξέταση περίπτωση το αρμόδιο διοικητικό όργανο υπερέβη τα ακραία όρια της διακριτικής του ευχέρειας ή ενήργησε με πλάνη περί τα πράγματα.

5 Ο αιτητής δεν έχει αποδείξει το βάρος της απόδειξης για να πείσει το Δικαστήριο αυτό ότι υπάρχει λόγος επέμβασης στην απόφαση του Εφόρου, η οποία και επικυρώνεται.

10

Για όλους τους πιο πάνω λόγους η προσφυγή απορρίπτεται.

*Προσφυγή απορρίπτεται.*