

12 Νοεμβρίου, 1992

[ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΙΔΗΣ, Δ/στής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

ΑΝΔΡΕΑΣ ΛΟΡΔΟΥ ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΙ ΛΤΔ,

Αιτητές,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ ΥΠΟΥΡΓΟΥ  
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΟΥ,

Καθ' ων η αίτηση.

(Υπόθεση Αρ. 438/91).

- 
- 5 Φορολογία — Φορολογία Εισοδήματος — Αφαιρετέα ποσά — Διεκδικήσεις αφαίρεσης τόκων δανείων από το φορολογητέο εισόδημα — Εγκρίνονται και πάλι μόνον όταν πρόκειται για δαπάνη που γίνεται εξ ολοκλήρου και αποκλειστικά για την απόκτηση του εισοδήματος.
- 10 Φορολογία — Φορολογία Εισοδήματος — Αφαιρετέα ποσά — Έξοδα υποθήκης προς εξασφάλιση δανείου — Δεν αφαιρούνται από το φορολογητέο εισόδημα — Νομολογία — Αδιάφορος ο σκοπός για τον οποίο χρησιμοποιείται το προϊόν του ενυπόθηκου δανείου.
- 15 Φορολογία — Φορολογία Εισοδήματος — Εμπορία — Πότε η διάθεση ακίνητης περιουσίας συνιστά εμπόριο — Κριτήρια από τη νομολογία — Το ζήτημα αποφασίζεται σε κάθε υπόθεση με βάση τις γενικές αρχές που το διέπουν αφού συνεξεταστεί το σύνολο των περιστατικών της — Δεν εξετάστηκε το σύνολο των περιστατικών στην κριθείσα περίπτωση.
- 20 Αναθεωρητική Δικαιοδοσία Ανωτάτου Δικαστηρίου — Δικαστικός Έλεγχος — Δεν είναι έργο του Ανωτάτου Δικαστηρίου η πρωτογενής εξακρίβωση γεγονότων και η εξαγωγή συμπερασμάτων από αυτά — Η ύπαρξη διοικητικής κρίσης εκάστοτε, απαραίτητη προς διεξαγωγή της αναθεώρησής της.
- 25 Αμφισβητήθηκε με την προσφυγή το κύρος της απόφασης του

Εφόρου Φόρου Εισοδήματος με την οποία έκρινε:

(α) ότι τα έξοδα υποθήκης στα οποία υποβλήθηκαν οι αιτητές είναι κεφαλαιουχικής φύσης και, επομένως, δεν αφαιρούνται προς  
5  
εξεύρεση του φορολογητέου εισοδήματός τους και

(β) ότι το κέρδος που πραγματοποίησαν οι αιτητές από την  
πώληση τριών διαμερισμάτων υπόκειται σε φόρο εισοδήματος.

Η προσβαλλόμενη απόφαση δεν συνδέθηκε με οποιοδήποτε 10  
ιδιαίτερο γεγονός. Στηρίχτηκε σε όσα, κατά την αντίληψή του  
Εφόρου, αποτελούν την ορθή νομική αντίκριση έχοντας υπόψη τη  
φύση της διεκδίκησης ως προς τα έξοδα της υποθήκης και τα  
συμπεράσματα που προκύπτουν από το γεγονός ότι οι αιτητές 15  
είναι εταιρεία που ασχολείται και με την ανέγερση και πώληση  
διαμερισμάτων.

Το Ανώτατο Δικαστήριο, εν μέρει ακυρώνοντας την επίδικη  
απόφαση, αποφάσισε ότι: 20

(1) Η έγκριση διεκδικήσεων για αφαίρεση τόκων για δάνεια που  
συνάπτονται δεν έχει ως έρεισμα την αποδοχή πως, ως θέμα  
ερμηνείας του Νόμου, αποτελούν μή κεφαλαιουχικής φύσης  
δαπάνη αλλά δαπάνη που γίνεται εξ ολοκλήρου και 25  
αποκλειστικά για την απόκτηση του εισοδήματος.

Στην περίπτωση των εξόδων της υποθήκης δεν υπάρχει καν  
το, ανεπαρκές, εν πάση περιπτώσει, έρεισμα οποιασδήποτε  
διοικητικής πρακτικής. Κατ' αναλογία προς όσα αποτελούν 30  
την ορθή νομική προσέγγιση αναφορικά με τη διεκδίκηση  
αφαίρεσης για τόκους δανείων, τα έξοδα της υποθήκης είναι  
δαπάνη για την απόκτηση κεφαλαίου και δεν αφαιρούνται  
όπως ακριβώς αποφασίστηκε και στις υποθέσεις *Kyriakos*  
*Tyllis και River Estates Ltd.* Αυτό, ανεξάρτητα από το 35  
σκοπό για τον οποίο χρησιμοποιήθηκε ή πρόκειται να  
χρησιμοποιηθεί το προϊόν του ενυπόθηκου δανείου.

Τα έξοδα της υποθήκης που καταβλήθηκαν σε συνάρτηση με  
την εξασφάλιση δανείου, αποσκοπούσαν εν προκειμένω 40  
στην επέκταση ή την ενίσχυση της κεφαλαιουχικής βάσης της  
εταιρείας και, επομένως, ο σχετικός λόγος ακύρωσης δεν  
ευσταθεί.

2. Το Ανώτατο Δικαστήριο με μεγάλη σειρά αποφάσεων έχει 45  
καθορίσει τις αρχές με βάση τις οποίες κρίνεται τότε η

5 διάθεση ακίνητης περιουσίας συνιστά εμπόριο και έχει προσδιορίσει σειρά κριτηρίων που, ανάλογα με τις περιστάσεις, είναι σχετικά. Τα κριτήρια αυτά δεν έχουν καθοριστεί με τρόπο εξαντλητικό. Στην υπόθεση *Αμάνι Εντερπράϊσες (Χάουσες) Από ν. Κυπριακής Δημοκρατίας*, Α.Ε. 438, απαριθμήθηκε η σειρά των κριτηρίων που θεωρήθηκαν σχετικά από την Κυπριακή Νομολογία. Κανένα όμως από τα κριτήρια αυτά δεν είναι καθοριστικό από μόνο του. Το ζήτημα αποφασίζεται σε κάθε υπόθεση με βάση τις γενικές αρχές που το διέπουν αφού συνεξεταστεί το σύνολο των περιστατικών της. (Βλ. *Κυπριακή Δημοκρατία ν. Dr. Σοφούλλα Λέρνη*, Α.Ε. 793).

15 Στην παρούσα υπόθεση, όπως προκύπτει από το απόσπασμα της επιστολής του Εφόρου που εμπεριέχει την προσβαλλόμενη απόφαση, δεν εξετάστηκε το σύνολο των περιστατικών.

20 Τα πορίσματα της *C.D. Hay Properties Ltd. ν. Δημοκρατίας*, Α.Ε. 927, έχουν τη θέση τους στην παρούσα υπόθεση. Το μέρος αυτό της προσβαλλόμενης απόφασης πρέπει να ακυρωθεί ως προϊόν ελλειπούς έρευνας.

25 3. Δεν είναι έργο του Ανωτάτου Δικαστηρίου η πρωτογενής εξακρίβωση των γεγονότων και η εξαγωγή συμπερασμάτων από αυτά. Το Ανώτατο Δικαστήριο αναθεωρεί τη διοικητική απόφαση και, βέβαια, αυτό το έργο προϋποθέτει την ύπαρξη διοικητικής κρίσης που θα είναι και το αντικείμενο της αναθεώρησης.

30 *Η προσφυγή επιτυγχάνει μερικώς χωρίς έξοδα.*

*Αναφερόμενες Υποθέσεις:*

35 *Tyllis and Co. Ltd v. Republic (1986) 3 C.L.R. 401.*

*River Estates Ltd v. Republic (1986) 3 C.L.R. 2575.*

40 *Α. Τριανταφυλλίδης Εστέϊτς Λτδ ν. Δημοκρατίας (1992) 4 Α.Α.Δ. 1221.*

*Regent Oil Co. Ltd v. Strick [1965] 43 T.C. 1.*

45 *Lanitis v. Republic (1984) 3 C.L.R. 1588.*

*Beach Ltd v. Republic (1988) 3 C.L.R. 281.*

Α. Λόφου Κατασκ. Λτδ v. Δημοκρατίας κ.α. (1992)

*Sunrise Clothing Industry Ltd v. Δημοκρατίας* (1990) 3 Α.Α.Δ. 2542·

*G. Pavlou Textile Industries Ltd v. Δημοκρατίας* (1989) 3(Δ) Α.Α.Δ. 2545·

*Αμάρι Εντερπράϊσες (Χάουσες) Λτδ v. Δημοκρατίας (Αρ.1)* (1990) 3 Α.Α.Δ. 1038·

*Δημοκρατία v. Λέρνη* (1991) 3 Α.Α.Δ. 346·

*C.D. Hay Properties Ltd v. Δημοκρατίας (Αρ.2)* (1992) 3 Α.Α.Δ. 355.

### Προσφυγή.

Προσφυγή εναντίον της απόφασης του Εφόρου Φόρου Εισοδήματος με την οποία έκρινε ότι τα έξοδα υποθήκης στα οποία υποβλήθηκαν οι αιτητές είναι κεφαλαιουχικής φύσης και επομένως δεν αφαιρούνται προς εξεύρεση του φορολογητέου εισοδήματός τους.

Γ. Τριανταφυλλίδης, για τους αιτητές.

Στ. Ιωσήφ (κα), Δικηγόρος της Δημοκρατίας, για τους καθ' ων η αίτηση.

*Cur. adv. vult.*

ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΙΔΗΣ, Δ.: Ανάγνωσε την ακόλουθη απόφαση. Αμφισβητείται το κύρος της απόφασης του Εφόρου Φόρου Εισοδήματος ημερομηνίας 21 Φεβρουαρίου 1991 με την οποία έκρινε

(α) ότι τα έξοδα υποθήκης στα οποία υποβλήθηκαν οι αιτητές είναι κεφαλαιουχικής φύσης και, επομένως, δεν αφαιρούνται προς εξεύρεση του φορολογητέου εισοδήματός τους και

(β) ότι το κέρδος που πραγματοποίησαν οι αιτητές από την πώληση τριών διαμερισμάτων υπόκειται σε φόρο εισοδήματος.

Η προσβαλλόμενη απόφαση δεν έχει συνδεθεί με οποιοδήποτε ιδιαίτερο γεγονός. Στηρίχτηκε σε όσα, κατά

5 την αντίληψη του Εφόρου, αποτελούν την ορθή νομική αντίκριση έχοντας υπόψη τη φύση της διεκδίκησης ως προς τα έξοδα της υποθήκης και τα συμπεράσματα που προκύπτουν από το γεγονός ότι οι αιτητές είναι εταιρεία που ασχολείται και με την ανέγερση και πώληση διαμερισμάτων.

10 Επομένως, δεν χρειάζεται να εξιστορήσω τις συνθήκες κάτω από τις οποίες προέκυψε η αντιγνωμία ούτε να παραθέσω τις λεπτομέρειες που, κάτω από άλλες συνθήκες, θα συντελούσαν στον προσδιορισμό του επίδικου ζητήματος και της πραγματικής του βάσης.

15 Η σύντομη απόφαση του Εφόρου ως προς τα έξοδα της υποθήκης, όπως την βρίσκουμε στην επιστολή του της 21 Φεβρουαρίου 1991, ήταν η ακόλουθη.

20 "Τα έξοδα υποθήκης αποτελούν έξοδα πρώτης υποθήκης για κάθε δάνειο και θεωρούνται κεφαλαιουχικής φύσεως έξοδα; τα οποία δεν μπορώ να επιτρέψω, βάσει αποφάσεως δικαστηρίου".

25 Εμπερικλείει η πιο πάνω προσέγγιση την άποψη πως τα έξοδα της υποθήκης, ως κεφαλαιουχικής φύσεως, δεν αφαιρούνται ανεξάρτητα από το σκοπό για τον οποίο συνάπτεται το ενυπόθηκο δάνειο. Η δικηγόρος των καθ' ων η αίτηση υποστήριξε την ορθότητα της θέσης αυτής με αναφορά στο συνδυασμένο αποτέλεσμα των άρθρων 11(1) και 13(α) και (ζ) των περί Φορολογίας του Εισοδήματος 30 Νόμων και στη νομολογία, κυπριακή και αγγλική, ως προς τα κριτήρια της διάκρισης μεταξύ της κεφαλαιουχικής δαπάνης και εκείνης που αναφέρεται στα έξοδα της επιχείρησης. Επικαλέστηκε ιδιαίτερα τις υποθέσεις *Tyllis and Co Ltd v. Republic* (1986) 3 C.L.R. 401 και *River Es-* 35 *tates Ltd v. Republic* (1986) 3 C.L.R. 2575 στις οποίες, μεταξύ των άλλων, εξετάστηκε ακριβώς και το ζήτημα της αφαίρεσης ή μή εξόδων υποθήκης προς εξεύρεση του φορολογητέου εισοδήματος. Υποστήριξε τελικά ότι είναι σχετική και η υπόθεση *Α. Τριανταφυλλίδης Εστέϊτς Από ν.* 40 *Κυπριακής Δημοκρατίας*, Προσφυγή 350/91 της 10 Απριλίου 1992 στην οποία επικυρώθηκε η απόφαση του Εφόρου με την οποία απορρίφθηκε η διεκδίκηση έκπτωσης σε σχέση με ποσό που πληρώθηκε ως αποζημίωση σε

ενοικιαστές καταστημάτων προκειμένου να εγκαταλείψουν το δικαίωμα που είχαν για κατοχή του. Κατέληξε πως, όπως και στην υπόθεση *Regent Oil Co Ltd. v. Strick* [1965] 43 T.C. 1, αν επιτρεπόταν να αφαιρεθεί από τα κέρδη ενός φορολογικού έτους τέτοιας φύσης δαπάνη, τα οφέλη της οποίας είναι μακροπρόθεσμα, αναπόφευκτα θα υπήρχε στρέβλωση των κερδών της εταιρείας. 5

Η αντίθετη άποψη όπως την ανέπτυξε ο δικηγόρος των αιτητών συνοψίζεται ως εξής: Τα έξοδα της υποθήκης πρέπει να αφαιρούνται ή να μὴν αφαιρούνται ανάλογα με το σκοπό για τον οποίο συνάπτεται το ενυπόθηκο δάνειο. Στην περίπτωση των αιτητών ήταν άμεσα έξοδα των οικοδομών που ανεγέρθηκαν. Έγιναν για την απόκτηση της αναγκαίας ρευστότητας για την ανοικοδόμηση διαμερισμάτων που οι αιτητές διαθέτουν προς πώληση και όχι για εξασφάλιση μόνιμου αρχικού κεφαλαίου ή προς απόκτηση κάποιου πάγιου στοιχείου της επιχείρησης. Τα έξοδα αυτά ήταν επαναληπτικής φύσης γιατί οι αιτητές συνάπτουν συχνά ενυπόθηκα δάνεια που αποτελούν αναγκαία προϋπόθεση για την ανέγερση των διαφόρων οικοδομών από τις οποίες προέρχεται το εισοδήμα τους. Επομένως, τα έξοδα υποθήκης έγιναν εξ ολοκλήρου και αποκλειστικά για την απόκτηση του εισοδήματος των αιτητών και η παρούσα υπόθεση διακρίνεται από τις υποθέσεις *Tyllis and Co Ltd v. Republic* και *River Estates Ltd v. Republic* (ανωτέρω) γιατί, στην περίπτωσή τους, τα δάνεια είχαν συναφθεί για απόκτηση στοιχείων επένδυσης. Διευκρίνησε ο δικηγόρος των αιτητών πως τα έξοδα υποθήκης θα πρέπει να αφαιρούνται ακριβώς όπως αφαιρούνται και οι τόκοι δανείων που συνάπτονται για σκοπούς ανάλογους και πως θα πρέπει να ισχύσουν και εδώ οι αρχές που διέπουν το θέμα των τόκων. Κατέληξε με την εισήγηση πως μια και η αφαίρεση που διεκδικήθηκε θα ήταν επιβεβλημένη ή όχι, ανάλογα με το σκοπό για τον οποίο συνάφθηκε το δάνειο, η προσβαλλόμενη απόφαση θα πρέπει να ακυρωθεί για μή διεξαγωγή της δέουσας έρευνας προς εξακρίβωση αυτού του σκοπού. 10  
15  
20  
25  
30  
35

Ο παραλληλισμός είναι εύστοχος αλλά δε νομίζω ότι δικαιολογείται να οδηγήσει στην αποδοχή της άποψης των αιτητών. Αντίθετα μάλιστα. Από τη μελέτη της νομολογίας προκύπτει πως η έγκριση διεκδικήσεων για 40

- αφαίρεση τόκων για δάνεια που συνάπτονται δεν έχει ως έρεισμα την αποδοχή πως, ως θέμα ερμηνείας του Νόμου, αποτελούν μή κεφαλαιουχικής φύσης δαπάνη αλλά δαπάνη που γίνεται εξ ολοκλήρου και αποκλειστικά για
- 5 την απόκτηση του εισοδήματός. (Βλ. *Lanitis v. Republic* (1984) 3 C.L.R. 1588, *Beach Ltd v. Republic* (1988) 3 C.L.R. 281, *Sunrise Clothing Industry Ltd v. Κυπριακής Δημοκρατίας*, Προσφυγή Αρ. 686/88 της 14 Ιουλίου 1990. Όπως εξηγήθηκε από την Ολομέλεια του Ανωτάτου
- 10 Δικαστηρίου στην υπόθεση *Lanitis v. Republic* (ανωτέρω), η αφαίρεση των τόκων γίνεται από τον Έφορο σε ορισμένες περιπτώσεις, κατά παραχώρηση, στα πλαίσια της διοικητικής πρακτικής που καθιερώθηκε με ειδική εγκύκλιό του. Στην υπόθεση εκείνη, με εγκύκλιο του
- 15 Εφόρου, διαφοροποιήθηκε η παλαιότερη πρακτική της αφαίρεσης τόκων, μεταξύ άλλων, και για αγορά μετοχών δημόσιων εταιρειών για να περιοριστεί στην αγορά, κάτω από προϋποθέσεις, μετοχών ιδιωτικών εταιρειών. Το
- 20 Ανώτατο Δικαστήριο επικύρωσε την απόφαση του Εφόρου με την οποία απορρίφθηκε η διεκδίκηση για αφαίρεση τόκων για δάνειο που συνάφθηκε προς αγορά μετοχών δημόσιας εταιρείας ακριβώς γιατί το ποσό του δανείου ήταν, κατά το Νόμο, κεφάλαιο. Βρίσκουμε το σχετικό απόσπασμα από την απόφαση στη σελίδα 1592.

25

- "It is a well settled principle of income tax law, which has, also, been given statutory effect both here and in England, that no deduction from taxable income is allowable in respect of capital employed or intended to be employed
- 30 in a trade; and that interest on borrowed money, which is capital intended to be employed or is employed in trade, is not allowable as a deduction from taxable income..."

35 Σε μετάφραση:

- "Είναι καλά θεμελιωμένη αρχή του φορολογικού δικαίου στο οποίο και δόθηκε νομική ισχύς τόσο εδώ όσο και στην Αγγλία, ότι καμιά αφαίρεση από το
- 40 φορολογητέο εισόδημα είναι επιτρεπτή σε σχέση με κεφάλαιο που χρησιμοποιείται ή σκοπείται να χρησιμοποιηθεί σε μια επιχείρηση και ότι τόκος για δανεισθέντα χρήματα, τα οποία είναι κεφάλαιο που

σκοπείται να χρησιμοποιηθεί ή χρησιμοποιείται στο εμπόριο, δεν επιτρέπεται να αφαιρούνται από το φορολογητέο εισόδημα"

Σύμφωνα με την απόφαση, δεν είναι δυνατό με 5  
διοικητική πρακτική να καταργείται φορολογική  
υποχρέωση και, εν πάση περιπτώσει, δεν δημιουργείται  
δέσμευση από προηγούμενη διοικητική πρακτική όταν  
αυτή δεν συνάδει με την ερμηνεία και εφαρμογή των 10  
σχετικών νομοθετικών προνοιών.

Στην περίπτωση των εξόδων της υποθήκης δεν υπάρχει 5  
καν το ανεπαρκές, εν πάση περιπτώσει, έρεισμα  
οποιασδήποτε διοικητικής πρακτικής. Κατ' αναλογία  
προς όσα αποτελούν την ορθή νομική προσέγγιση 15  
αναφορικά με τη διεκδίκηση αφαίρεσης για τόκους  
δανείων, τα έξοδα της υποθήκης είναι δαπάνη για την  
απόκτηση κεφαλαίου και δεν αφαιρούνται όπως ακριβώς  
αποφασίστηκε και στις υποθέσεις *Kyriakos Tyllis και*  
*River Estates Ltd* (ανωτέρω). Αυτό, ανεξάρτητα από το 20  
σκοπό για τον οποίο χρησιμοποιήθηκε ή πρόκειται να  
χρησιμοποιηθεί το προϊόν του ενυπόθηκου δανείου. Η  
αναφορά στην υπόθεση *Kyriakos Tyllis* σε αρχική υποθήκη  
και στην υπόθεση *River Estates Ltd* στην πρόθεση  
χρησιμοποίησης των χρημάτων για σκοπούς επένδυσης, 25  
πρέπει να διαβαστεί ως περιγραφική των γεγονότων των  
υποθέσεων εκείνων. Η απόφαση στην υπόθεση *Kyriakos*  
*Tyllis* στηρίχτηκε στη νομολογία αναφορικά με τις γενικές  
αρχές που διέπουν τη διάκριση της κεφαλαιουχικής από  
την εισοδηματική δαπάνη, στη δε υπόθεση *River Estates* 30  
*Ltd* η απόφαση αιτιολογήθηκε ακριβώς με αναφορά στην  
αγγλική νομολογία που υιοθετήθηκε στην υπόθεση *Lani-*  
*tis*, την ουσία της οποίας και συνοψίζει.

Καταλήγω ότι τα έξοδα της υποθήκης που 35  
καταβλήθηκαν σε συνάρτηση με την εξασφάλιση δανείου,  
αποσκοπούσαν στην επέκταση ή την ενίσχυση της  
κεφαλαιουχικής βάσης της εταιρείας και, επομένως, ο  
σχετικός λόγος ακύρωσης δεν ευσταθεί. (Βλ. *G. Pavlou*  
*Textile Industries Ltd v. Δημοκρατίας*, Προσφυγή 459/78 40  
της 31 Οκτωβρίου 1989, *Α. Τριανταφυλλίδης Εστέϊτς Ατδ*  
*v. Κυπριακής Δημοκρατίας*, Προσφυγή 350/91 της 10  
Απριλίου 1992).



Η απόφαση σε σχέση με το λόγο ακύρωσης που αναφέρεται στη φορολογία των κερδών από την πώληση τριών διαμερισμάτων, τον οποίο βρίσκω βάσιμο, μπορεί να είναι σύντομη. Η προσβαλλόμενη απόφαση είναι η

5

"Τα πιο πάνω κέρδη αποτελούν κέρδη που φορολογούνται στο Νόμο Φόρου Εισοδήματος. Έχει ληφθεί υπόψη το γεγονός ότι η εταιρεία σας ασχολείται με την ανέγερση και πώληση διαμερισμάτων εκτός από τις ξενοδοχειακές της επιχειρήσεις".

10

Το Ανώτατο Δικαστήριο με μεγάλη σειρά αποφάσεων έχει καθορίσει τις αρχές με βάση τις οποίες κρίνεται τότε η διάθεση ακίνητης περιουσίας συνιστά εμπόριο και έχει προσδιορίσει σειρά κριτηρίων που, ανάλογα με τις περιστάσεις, είναι σχετικά. Τα κριτήρια αυτά δεν έχουν καθοριστεί με τρόπο εξαντλητικό. Στην υπόθεση **Αμάνι Εντερπράϊσες (Χάουσες) Από ν. Κυπριακής Δημοκρατίας**, Α.Ε. 438 της 27 Μαρτίου 1990, απαριθμήθηκε η σειρά των κριτηρίων που θεωρήθηκαν σχετικά από την Κυπριακή Νομολογία. Κανένα όμως από τα κριτήρια αυτά δεν είναι καθοριστικό από μόνο του. Το ζήτημα αποφασίζεται σε κάθε υπόθεση με βάση τις γενικές αρχές που το διέπουν αφού συνεξεταστεί το σύνολο των περιστατικών της. (Βλ. **Κυπριακή Δημοκρατία ν. Dr. Σοφούλλα Λέρνη**, Α.Ε. 793 της 17 Μαΐου 1991).

15

20

25

Στην παρούσα υπόθεση, όπως προκύπτει από το απόσπασμα της επιστολής του Εφόρου που εμπεριέχει την προσβαλλόμενη απόφαση, δεν εξετάστηκε το σύνολο των περιστατικών. Όπως ρητά αναφέρεται, λήφθηκε υπόψη το γεγονός ότι οι αιτητές ασχολούνται, μεταξύ άλλων, και με την ανέγερση και πώληση διαμερισμάτων. Είναι και αυτό ένα από τα κριτήρια. Δεν είναι όμως εύλογα επιτρεπτό να θεωρηθεί ως αποφασιστικής σημασίας από μόνο του χωρίς έρευνα σε σχέση με τα υπόλοιπα περιστατικά. Διαφορετική προσέγγιση θα συνεπαγόταν υιοθέτηση της άποψης πως δεν είναι νοητό εταιρεία που ασχολείται με

30

35

40

την εμπορία γης ή που έχει στούς σκοπούς της και την εμπορία γης, να αποκτήσει γη ως στοιχείο του πάγιου ενεργητικού της.

Αυτήν ακριβώς την αντίληψη την απέρριψε ως λανθασμένη η Ολομέλεια του Ανωτάτου Δικαστηρίου στην εντελώς πρόσφατη απόφαση *C.D. Hay Properties Ltd. ν. Κυπριακής Δημοκρατίας*, Α.Ε. 927 της 9 Σεπτεμβρίου 1992. Το σχετικό απόσπασμα είναι 5  
διαφωτιστικό.

"Οι σκοποί της εταιρείας προσδιορίζουν το λόγο ύπαρξης και οριοθετούν τα πλαίσια της λειτουργίας της. Στην προκείμενη περίπτωση οι σκοποί παρείχαν 10 έρεισμα για την απόκτηση και διάθεση ακίνητης ιδιοκτησίας. Οι σκοποί όμως της εταιρείας δεν είναι συμπερασματικοί: ως προς την εμπορική της δραστηριότητα ούτε προκαθορίζουν τα στοιχεία πάγιου ενεργητικού και τα αντικείμενα εμπορίου. Αυτά 15 προκύπτουν από τις εμπορικές δραστηριότητες της εταιρείας που, όπως και στην περίπτωση φυσικών προσώπων, υποδηλώνουν και τις προθέσεις της εταιρείας αναφορικά με την κτήση και διάθεση περιουσιακών στοιχείων". 20

Τα πιο πάνω έχουν τη θέση τους στην παρούσα υπόθεση. Αυτό το μέρος της προσβαλλόμενης απόφασης πρέπει να ακυρωθεί γιατί ήταν το αποτέλεσμα ελλιπούς 25 έρευνας.

Η δικηγόρος των καθ' ων η αίτηση εισηγήθηκε πως η προσβαλλόμενη απόφαση θα ήταν δυνατό να διασωθεί γιατί, από τη μελέτη του διοικητικού φακέλου, προκύπτει ως εύλογο συμπέρασμα ότι, από το σύνολο των στοιχείων, 30 η πώληση των διαμερισμάτων συνιστούσε εμπορία.

Δεν είναι όμως έργο του Ανωτάτου Δικαστηρίου η πρωτογενής εξακρίβωση των γεγονότων και η εξαγωγή συμπερασμάτων από αυτά. Το Ανώτατο Δικαστήριο 35 αναθεωρεί τη διοικητική απόφαση και, βέβαια, αυτό το έργο προϋποθέτει την ύπαρξη διοικητικής κρίσης που θα είναι και το αντικείμενο της αναθεώρησης.

Για όλους τους πιο πάνω λόγους η προσφυγή 40 πετυχαίνει μερικώς. Η προσβαλλόμενη απόφαση επικυρώνεται ως προς το μέρος που αναφέρεται στα έξοδα υποθήκης και ακυρώνεται ως προς το μέρος της

**4 Α.Α.Δ. Α. Λόφου Κατασκ. Λτδ ν. Δημοκρατίας κ.α. Κων/νίδης, Δ.**

που αναφέρεται στη φορολογία των κερδών από την πώληση των διαμερισμάτων. Καμιά διαταγή για έξοδα.

*Η προσφυγή επιτυγχάνει μερικώς χωρίς έξοδα.*