

23 Δεκεμβρίου, 1993

[Α. Ν. ΛΟΪΖΟΥ, Π.]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

ΠΡΑΞΙΓΕΛΗΣ ΒΟΓΑΖΙΑΝΟΣ,

Αιτητής,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ
ΤΟΥ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ/ Ή ΑΛΛΟΥ,

Καθ' ων η αίτηση.

(Υπόθεση Αρ. 479/91)

-
- 5 Φορολογία Εισοδήματος — Φόρος επί ποσού που προσφέρθηκε από τον εργοδότη, για προσφερθείσες υπηρεσίες — Άρθρο 5(1)(β) των περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων 1961 - 1983 — Αποζημίωση για τερματισμό εργοδότησης, δεν είναι φορολογητέα, αλλά κέρδος ή όφελος που προέκυψε από την εργασία του φορολογούμενου είναι φορολογητέο — Εφ' άπαξ ποσό, που δόθηκε με τον τερματισμό της εργασίας, δεν ήταν αποζημίωση, εφόσον το ποσό πληρώθηκε για υπηρεσίες που προσφέρθηκαν στο παρελθόν.
- 10 Φορολογία Εισοδήματος — Βάρος απόδειξης — Φορολογούμενος έχει το βάρος απόδειξης των ισχυρισμών του — Παράλειψη προσκόμισης αποδείξεων παρέχει στον Έφορο ευκαιρία να προχωρήσει με τον προσδιορισμό του φόρου.
- 15 Φορολογία — Φόρος επί κέρδους από πώληση οικοπέδων — Κριτήριο κατά πόσο η πώληση αποτελούσε "εμπορία γης" — Έννοια, κριτήρια — Κίνητρο η κερδοσκοπία.
- 20 Φορολογία Εισοδήματος — Επιβολή φορολογίας επιτρεπτή μέχρι και μετά την πάροδο έξι ετών μόνον — Άρθρο 23 του Περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμου του 1978 (Ν. αρ. 4/78) — Οι χρονικοί περιορισμοί του Άρθρου 23(1), δεν έχουν εφαρμογή για τον καθορισμό των ενστάσεων, αλλά για την επιβολή της φορολογίας.

Ο αιτητής προσέβαλε με την προσφυγή του την απόφαση των καθ' ων η αίτηση να του επιβάλλουν φορολογία φόρου εισοδήματος και Έκτακτης Εισφοράς, αναφορικά με ποσό που πληρώθηκε στον αιτητή από τον εργοδότη του ως αποζημίωση για προσφερθείσες υπηρεσίες, καθώς και με ποσό που αποτελούσε κέρδος από πώληση οικοπέδων του στη Μακεδονίτισσα και Αγία Παρασκευή.

5

Το Ανώτατο Δικαστήριο απορρίπτοντας την προσφυγή, αποφάσισε ότι:

10

1. Το ερώτημα που εγείρεται αναφορικά με τη φορολογία του ποσού των £8.692, είναι κατά πόσο αυτό είναι κέρδος ή όφελος που προέκυψε στον αιτητή από την εργασία του οπότεν είναι φορολογητέο σύμφωνα με τις πρόνοιες του Άρθρου 5(1)(β) των περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων 1961-1983, ή κατά πόσο το ποσό αυτό αντιπροσωπεύει, όπως ισχυρίζεται ο αιτητής, αποζημίωση για τερματισμό της σχέσης εργοδότησης, οπότεν δεν είναι φορολογητέο.

15

Το Δικαστήριο κατέληξε στο συμπέρασμα ότι, το επίδικο ποσό δεν μπορεί να θεωρηθεί σαν φιλοδώρημα το οποίο καταβάλλεται κατά την αφυπηρέτηση του αιτητή, διότι είναι φανερό πως δεν εξάντλησε την προς εργασία ζωή του (working life) μια και όταν "αφυπηρέτησε" από την εργασία του το 1973 ήταν 36 ετών και το 1978 που πήρε την "αποζημίωση" 41 ετών. Ούτε μπορεί το επίδικο ποσό να θεωρηθεί σαν αποζημίωση για τον τερματισμό της συμφωνίας εργοδότησής του, διότι όπως είναι φανερό από τους λογαριασμούς που υποβλήθηκαν από τον εργοδότη του αιτητή την "Παγκυπριακή Ασφαλιστική" μέσω εγκεκριμένων ελεγκτών, (Τεκμήριο 1) το ποσό αυτό πληρώθηκε ως "compensation for past services by ex-employee". Ο αιτητής ενημερώθηκε για το στοιχείο αυτό, αλλά δεν προσκόμισε οτιδήποτε που να αποδεικνύει ότι το επίδικο ποσό δεν πληρώθηκε για υπηρεσίες που προσφέρθηκαν στον παρελθόν.

20

25

30

Ο φορολογούμενος οφείλει να προσάξει στον Έφορο τα απαραίτητα αποδεικτικά στοιχεία, για υποστήριξη των αιτημάτων του, η δε παράλειψή του να πράξει τούτο, παρέχει την ευχέρεια στον Έφορο να προχωρήσει στον προσδιορισμό του φόρου. Σε τέτοια περίπτωση, ο φορολογούμενος δεν μπορεί να διεκδικεί κανένα έρεισμα ότι έτυχε αυθαίρετης μεταχείρισης.

35

40

Επομένως το συμπέρασμα του Εφόρου, ότι το επίδικο ποσό αποτελεί αμοιβή για παρασχεθείσες υπηρεσίες από τον αιτητή, ήταν εύλογο υπό τις περιστάσεις. Το δε γεγονός ότι το ποσό αυτό πλη-

ρώθηκε κατόπιν διευθέτησης δικαστικής υπόθεσης είναι άσχετο.

- 5 2. Σε ό,τι αφορά τη φορολογία του κέρδους που προέκυψε από την πώληση των οικοπέδων στην Αγία Παρασκευή και στη Μακεδονίτσα, η απόφαση του Εφόρου δεν είναι ούτε αυθαίρετη ούτε και αντίθετη με την πραγματικότητα όπως ισχυρίζεται ο αιτητής.

10 Κατά πόσο μια πράξη συνιστά εμπορία, αυτό είναι μικτό ζήτημα Νόμου και γεγονότων που αποφασίζεται με βάση τα γεγονότα και περιστατικά κάθε συγκεκριμένης περίπτωσης. Δεν υπάρχει μια συγκεκριμένη απόφαση στην οποία καθορίστηκαν εξαντλητικά όλα τα κριτήρια του τι συνιστά εμπορία γης και αυτό τονίζεται σε όλες, αλλά το σύνολο των υποθέσεων περιλαμβάνει ένα αριθμό κριτηρίων που είναι τα ακόλουθα:

- 15 1. Το αντικείμενο της περιουσίας.
2. Η χρονική περίοδος της ιδιοκτησίας.
20 3. Η συχνότητα παρόμοιων πράξεων.
4. Συμπληρωματική εργασία που γίνεται σχετικά με την περιουσία που πωλείται.
25 5. Περιστάσεις που ευθύνονται για την πώληση.
6. Κίνητρο.
30 7. Μέθοδος χρηματοδότησης
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 το σκοπό αυτό.
35 9. Ο τρόπος απόκτησης και
10. Το τι γίνεται με το προϊόν της πωλήσεως.

40 Είναι φανερό από τα πιο πάνω ότι, το κέρδος από την πώληση των επίδικων οικοπέδων υπάγεται σε φόρο εισοδήματος, διότι ο σκοπός του αιτητή ήταν κερδοσκοπικός. Αυτό καταδεικνύεται από (α) τη χρονική περίοδο της ιδιοκτησίας, η οποία ήταν σχετικά σύντομη (β) το γεγονός ότι τα οικόπεδα ευρίσκοντο σε γρήγορα αναπτυσσόμενες περιουσίες, (γ) τη συχνότητα παρόμοιων

πράξεων. Εκτός από τις επίδικες συναλλαγές, ο αιτητής πριν το 1974 έκτισε διπλοκατοικία, edώρισε το ένα σπίτι στην αδελφή του και epώλησε το άλλο, ενώ το 1979 πώλησε διαμέρισμα στη Λευκωσία και (δ) τη μέθοδο χρηματοδότησης. Τα επίδικα οικοπέδα πληρώθηκαν με τα χρήματα που εισπράξε όταν τα πώλησε. 5

3. Σε ό,τι αφορά τον ισχυρισμό του ότι οι φορολογίες των ετών 1974 - 1977 είναι άκυρες, διότι παρήλθε η περίοδος των έξι ετών που καθορίζει το Άρθρο 23 του περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμου του 1978 (Ν. 4/1978), αυτός δεν ευσταθεί διότι οι πιο πάνω φορολογίες δεν επιβλήθηκαν στις 14 Νοεμβρίου 1983, αλλά στις 18 Δεκεμβρίου 1980 για το έτος 1974 και στις 10 Αυγούστου 1978 για τα έτη 1975-1977. Επομένως είναι έγκυρες διότι εκδόθηκαν μέσα στα πλαίσια των έξι ετών. Η 14 Νοεμβρίου 1983 που αναφέρει ο αιτητής, αφορά τον καθορισμό των ενστάσεων κατά των πιο πάνω φορολογιών, για τον οποίο καθορισμό οι χρονικοί περιορισμοί του Άρθρου 23(1) δεν έχουν εφαρμογή. 10 15

Η προσφυγή απορρίπτεται χωρίς έξοδα.

20

Αναφερόμενες υποθέσεις:

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

Neocleous v. Republic (1986) 3 C.L.R. 2633, 25

Coussoumidis v. Republic (1966) 3 C.L.R. 1,

Στυλιανίδης ν. ΑΤΗΚ (1989) 3 Α.Α.Δ. 5,

30

Bray (Inspector of Taxes) v. Best [1989] 1 All E.R. 969,

Pavlou v. Republic (1988) 3 C.L.R. 1137,

Trikomitis v. Commissioner of Income Tax (1987) 3 C.L.R. 592, 35

Zafiris v. Republic (1988) 3 C.L.R. 2512,

Tryfonos v. Republic (1984) 3 C.L.R. 884.

40

Ζαχαροπλαστικές Επιχειρήσεις "ΟΚΑΠΙ" ΛΤΔ ν. Δημοκρατίας (1990) 3 Α.Α.Δ. 2312,

Agrotis v. Commissioner of Income Tax 22 C.L.R. 27,

Philippou v. Republic (1983) 3 C.L.R. 1386,

C.D. Hay Properties v. Republic (1989) 3 C.L.R. 393,

5 *Δημοκρατία ν. Λέρνη (1991) 3 Α.Α.Δ. 346,*

Amani Enterprises Ltd ν. Δημοκρατίας (1990) 3 Α.Α.Δ. 1041,

Mavromatis v. Republic (No. 1) (1966) 3 C.L.R. 143,

10

Ioannides v. Republic (1985) 3 C.L.R. 1801,

Στέλιος - Δέσπω Ιωάννου (Ακίνητα) Λτδ ν. Δημοκρατίας (1991) 4 Α.Α.Δ. 1468.

15

Προσφυγή.

Προσφυγή εναντίον της φορολογίας εισοδήματος και έκτακτης εισφοράς που επιβλήθηκε στον αιτητή, για τα φορολογικά έτη 1974 μέχρι 1983 και για τα τρίμηνα 1/79, 2/79, 3/79 και 4/79 αντίστοιχα.

20

Α. Σ. Αγγελίδης, για τον Αιτητή,

25

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

Cur. adv. vult.

ΛΟΪΖΟΥ, Π.: Η προσφυγή αυτή στρέφεται κατά των φορολογικών Φόρου Εισοδήματος και Έκτακτης Εισφοράς για τα φορολογικά έτη 1974 μέχρι 1983 και για τα τρίμηνα 1/79, 2/79, 3/79 και 4/79 αντίστοιχα, και στην ουσία αφορά την απόφαση του Εφόρου Φόρου Εισοδήματος, στη συνέχεια "ο Έφορος", να φορολογήσει (i) το ποσό των £8.692 που πληρώθηκε στον αιτητή από τον εργοδότη του ως αποζημίωση για προσφερθείσες υπηρεσίες και (ii) το κέρδος που πραγματοποίησε από την πώληση οικοπέδων στη Μακεδονίτισσα και Αγία Παρασκευή.

30

35

40

Το ερώτημα που εγείρεται αναφορικά με τη φορολογία του ποσού των £8.692 είναι κατά πόσο αυτό είναι κέρδος ή όφελος που προέκυψε στον αιτητή από την εργασία του οπότεν είναι φορολογητέο σύμφωνα με τις πρόνοιες του άρθρου 5(1)(β) των περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων 1961-1983, ή κατά πόσο το ποσό αυτό αντιπροσωπεύει, όπως ισχυρίζεται ο αιτη-

τής, αποζημίωση για τερματισμό της σχέσης εργοδότησης, όποτε δεν είναι φορολογητέο.

Ένα σημαντικό στοιχείο στην υπόθεση είναι ότι ο ισχυρισμός του αιτητή πως το επίδικο ποσό αντιπροσωπεύει αποζημίωση έρχεται σε αντίθεση με τη δήλωση των ελεγκτών του αιτητή κ.κ. Κυπριανίδη και Στυλιανού ημερομηνίας 10 Αυγούστου 1990 ότι το ποσό αυτό αντιπροσωπεύει "κατ' αποκοπήν καθοριζόμενο ποσό, το οποίο ελήφθη εφ' άπαξ, υπό τύπον φιλοδωρήματος επί τη αφυπηρητήσει".

Το θέμα κατά πόσο ένα ποσό που πληρώνεται σε εργοδοτούμενο κατά τον τερματισμό της εργοδότησής του είναι φορολογητέο ή όχι αποτέλεσε αντικείμενο της νομολογίας τόσο στην Κύπρο όσο και στην Αγγλία, όπου ισχύουν παρόμοιες διατάξεις. Στην υπόθεση *Renos Fitikkides v. The Republic* (1970) 3 C.L.R. 15, το Δικαστήριο αποφάσισε ότι η πληρωμή στον αιτητή ενός ποσού βάσει σχεδίου πληρωμής φιλοδωρήματος μετά από εκούσιο τερματισμό υπηρεσίας υπόκειτο σε φορολογία επειδή θεωρήθηκε σαν όφελος από την εργασία του, η πληρωμή του οποίου αναβλήθηκε για να καταβληθεί στον τερματισμό της. Η πληρωμή αυτή δε θεωρήθηκε κατ' αποκοπή φιλοδώρημα κατά την αφυπηρέτηση εντός της εννοίας του άρθρου 8(ζ) του Νόμου.

Στην υπόθεση *Evrripides Neocleous v. The Republic* (1986) 3 C.L.R. 2633, αποφασίστηκε ότι ποσό που πληρώθηκε στον αιτητή βάσει σχεδίου που ίσχυε στην εταιρεία που εργαζόταν για την καταβολή ποσού στην αφυπηρέτηση ή τερματισμό της υπηρεσίας του υπόκειτο σε φορολογία βάσει του άρθρου 5(1)(β). Ως προς ποιο όφελος αποτελεί εισόδημα από την εργασία λέχθηκαν τα πιο κάτω:

"I need not go through the case law so elaborately referred to by Hadjianastassiou, J. I shall only refer to the case of *Corbett v. Duff, Dale v. Duff, Feebury v. Abbott*, that draws, if I may say so with respect, the demarcation line between payments qualifying as benefits deriving from employment and payments outside that range of benefits. It is a fine line making it all the more necessary to sift the facts relevant to the particular payment in order to ascertain its significance from the standpoint of the tax payer. If the benefit accords with the reasonable expectations of the recipient of the payment as a benefit expected to accrue from his employment, it constitutes an emolument deriving from his employment and as such liable to tax."

Η πιο πάνω απόφαση επικυρώθηκε από την Ολομέλεια του Ανωτάτου Δικαστηρίου στην *Evripides Neocleous v. The Republic* (1989) 3 C.L.R. 433.

5 Στην υπόθεση *Coussoumides v. The Republic* (1966) 3 C.L.R. 1, αναφορικά με το άρθρο 8(ζ) και συγκεκριμένα τη σημασία του όρου "φιλοδώρημα επί αφυπηρέτησι" λέχθηκαν τα πιο κάτω:

10 "I am of the opinion that what is really contemplated under the above provisions is a gratuity payable on retirement due to age or other cause putting an end to a person's working life and not a gratuity on changing employment after a certain number of years, especially if the said years do not represent practically a lifetime's work, but are only a part thereof;..."

15 Η προσέγγιση αυτή υιοθετήθηκε στην υπόθεση *Neocleous* (ανωτέρω) τόσο στην πρωτόδικη απόφαση όσο και στην απόφαση της Ολομέλειας όπου το Δικαστήριο παρατήρησε ότι το ποσό που πληρώθηκε στον εφεσείοντα δεν μπορούσε να θεωρηθεί σαν φιλοδώρημα κατά την αφυπηρέτησή του για τον απλό λόγο ότι
20 δεν αφυπηρέτησε λόγω ορίου ηλικίας αλλά παραιτήθηκε από την εργασία του. Το σκεπτικό αυτό υιοθετήθηκε και στην απόφαση *Στυλιανίδης ν. Α.Τ.Η.Κ.* (1989) 3 Α.Α.Δ. 5, στην οποία αποφασίστηκε ότι ποσό που πληρώθηκε στον αιτητή βάσει δικαιώματος που του παρείχαν οι όροι εργοδοσίας του μετά από
25 πρόωρη αφυπηρέτηση υπόκειτο σε φορολογία. Η απόφαση αυτή επικυρώθηκε από την Ολομέλεια του Ανωτάτου Δικαστηρίου στην *Στυλιανίδης ν. Δημοκρατίας* (1991) 3 Α.Α.Δ. 699.

30 Χρήσιμη αναφορά μπορεί να γίνει επίσης στις αγγλικές υποθέσεις *Bray (Inspector of Taxes) v. Best* [1989] 1 All E.R. 969, όπου στη σελίδα 977 αναφέρονται τα ακόλουθα σχετικά:

35 "In the light of these authorities, I cannot read the phrase "reward for services" as anything more than a conventional expression of the notion that a particular payment arises from the existence of the employer-employee relationship ...".

40 Όπως επίσης και στην υπόθεση *Hamblett v. Godfrey (Inspector of Taxes)* (πιο πάνω) στις σελ. 927-8 αναφέρονται τα ακόλουθα σχετικά:

"Thus these passages, as well as those to which Purchas LJ has already referred in greater detail, demonstrate to my mind

that emoluments from employment are not restricted to payments made in return for the performance of services.

.....
It is clearly not enough that the payment was received from the employer. The question is: was the payment an emolument from the employment? In other words, was the employment the source of the emolument? 5

.....
I have been driven to the conclusion that the source of the payment was the employment. It was paid because of the employment and because of the charges in the conditions of employment and for no other reason. It was referable to the employment and to nothing else. Accordingly, in my judgment, the £1.000 was a taxable emolument." 10

Με βάση τις πιο κάτω αρχές και τα γεγονότα της παρούσας υπόθεσης έχω καταλήξει στο συμπέρασμα ότι το επίδικο ποσό δεν μπορεί να θεωρηθεί σαν φιλοδώρημα το οποίο καταβάλλεται κατά την αφυπηρέτηση του αιτητή διότι είναι φανερό πως δεν εξάντλησε την προς εργασία ζωή του (working life) μια και όταν "αφυπηρέτησε" από την εργασία του το 1973 ήταν 36 ετών και το 1978 που πήρε την "αποζημίωση" 41 ετών. Ούτε μπορεί το επίδικο ποσό να θεωρηθεί σαν αποζημίωση για τον τερματισμό της συμφωνίας εργοδότης του διότι όπως είναι φανερό από τους λογαριασμούς που υποβλήθηκαν από τον εργοδότη του αιτητή την "Παγκυπριακή Ασφαλιστική" μέσω εγκεκριμένων ελεγκτών, (Τεκμήριο 1) το ποσό αυτό πληρώθηκε ως "compensation for past services by ex-employee". Ο αιτητής ενημερώθηκε για το στοιχείο αυτό, αλλά δεν προσκόμισε οτιδήποτε που να αποδεικνύει ότι το επίδικο ποσό δεν πληρώθηκε για υπηρεσίες που προσφέρθηκαν στο παρελθόν. 15 20 25 30

Έχει νομολογηθεί ότι ο φορολογούμενος οφείλει να προσάξει στον Έφορο τα απαραίτητα αποδεικτικά στοιχεία για υποστήριξη των αιτημάτων του η δε παράλειψή του να πράξει τούτο παρέχει την ευχέρεια στον Έφορο να προχωρήσει στον προσδιορισμό του φόρου. Σε τέτοια περίπτωση ο φορολογούμενος δεν μπορεί να διεκδικεί κανένα έρισμα ότι έτυχε αυθαίρετης μεταχείρισης. (Βλ. *Stavros Pavlou v. The Republic* (1988) 3 C.L.R. 1137, *Andreas Trikomitis v. The Commissioner of Income Tax* (1987) 3 C.L.R. 592, *Zafiris v. The Republic* (1988) 3 C.L.R. 2512, *Tryfonos v. The Republic* (1984) 3 C.L.R. 884 και *Ζαχαροπλαστικές Επιχειρήσεις "ΟΚΑΠΠ" ΛΤΔ ν. Δημοκρατίας* (1990) 3 Α.Α.Δ. 2312.) 35 40

Επομένως το συμπέρασμα του Εφόρου ότι το επίδικο ποσό απο-

τελεί αμοιβή για παρασχεθείσες υπηρεσίες από τον αιτητή ήταν εύλογο υπό τις περιστάσεις. Το δε γεγονός ότι το ποσό αυτό πληρώθηκε κατόπιν διευθέτησης δικαστικής υπόθεσης είναι άσχετο.

5 Σε ό,τι αφορά τη φορολογία του κέρδους που προέκυψε από την πώληση των οικοπέδων στην Αγία Παρασκευή και στη Μακεδονίτσα η απόφαση του Εφόρου δεν είναι ούτε αυθαίρετη ούτε και αντίθετη με την πραγματικότητα όπως ισχυρίζεται ο αιτητής.

10 Κατά πόσο μια πράξη συνιστά εμπορία, αυτό είναι μικτό ζήτημα νόμου και γεγονότων που αποφασίζεται με βάση τα γεγονότα και περιστατικά κάθε συγκεκριμένης περίπτωσης (*Agrotis v. Commissioner of Income Tax*, 22 C.L.R. 27, 30· *Philippou v. Republic* (1983) 3 C.L.R. 1386, 1390· *C.D. Hay Properties v. Republic* (1989) 3(A) C.L.R. 393).

15 Τα κριτήρια που εφαρμόζονται για την επίλυση του προβλήματος απαριθμούνται και επεξηγούνται σε πληθώρα αποφάσεων όπως οι *Δημοκρατία v. Λέγνη* (1991) 3 Α.Α.Δ. 346, Α.Ε. 921, *Ιγναντίου v. Δημοκρατίας*, Α.Ε. 921, ημερ. 27.6.1991 και *Amani Enterprises Ltd. v. Δημοκρατίας* (1990) 3 Α.Α.Δ. 1041, όπου ειπώθηκε:

25 "Το Δικαστήριο τούτο σε σειρά υποθέσεων, οι οποίες αναφέρονται και σε μεγάλη έκταση στις υποθέσεις *Αλέξανδρος Παϊκός v. Δημοκρατίας* (1990) 3 Α.Α.Δ. 592 και *Colakides Development Co. Ltd. v. Δημοκρατίας* (1990) 3 Α.Α.Δ. 977, έχει καθορίσει τις αρχές του τι συνιστά εμπορία γης η οποία 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.
- 35 2. Η χρονική περίοδος της ιδιοκτησίας.
3. Η συχνότητα παρόμοιων πράξεων.
4. Συμπληρωματική εργασία που γίνεται σχετικά με την πε-
40 ριουσία που πωλείται.
5. Περιστάσεις που ευθύνονται για την πώληση.
6. Κίνητρο.

7. Μέθοδος χρηματοδότησης.

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 το σκοπό αυτό.

5

9. Ο τρόπος απόκτησης και

10. Το τι γίνεται με το προϊόν της πώλησεως."

10

Είναι φανερό από τα γεγονότα που αποτέλεσαν το υπόβαθρο της επίδικης φορολογίας ότι τα δύο οικοπέδα ευρίσκοντο σε γρήγορα αναπτυσσόμενη περιοχή, στη Μακεδονίτισσα, αγοράστηκαν το 1972 για £3.000 και πωλήθηκαν σε σχετικά σύντομο χρονικό διάστημα το 1979 για £16.000.

15

Κατά την ημερομηνία της αγοράς των οικοπέδων ο αιτητής δεν είχε τα απαιτούμενα χρήματα και έτσι έδωσε προκαταβολή £400 και τα εξώφλησε αργότερα κατά την πώλησή τους το 1979.

20

Τα στοιχεία τα οποία προσκόμισε ο αιτητής ήταν πιστοποιητικό από την Αρχιεπισκοπή ότι αγόρασε στις 14 Ιουλίου 1972 δύο οικοπέδα για £3.000 τα οποία διαχώριζε η Αρχιεπισκοπή με αριθμούς επί χάρτου 458 και 463, πληρώνοντας £400 ως προκαταβολή. Το 1979 ξεκαθάρισαν οι εκκρεμότητές του με την Αρχιεπισκοπή για τα οικοπέδα, δηλαδή αυτή πώλησε τα οικοπέδα με τη συγκατάθεσή του βέβαια πριν εγγραφούν στο όνομά του, εισέπραξε το υπόλοιπο που της χρωστούσε, πλέον £1.200 τόκους για καθυστερημένες δόσεις και του έδωσε το υπόλοιπο του τιμήματος πώλησης.

25

30

Σε ό,τι αφορά τα οικοπέδα στην Αγία Παρασκευή αυτά αγοράστηκαν στις 22 Φεβρουαρίου 1979 για £22.000 το καθένα και πληρώθηκαν και £2.200 μεταβιβάστηκαν. Ο αιτητής δήλωσε ότι τα οικοπέδα αυτά ανταλλάγηκαν με μετοχές στην εταιρεία Β.Μ.Σ. Βιομηχανία Μεταλλικών Σωλήνων Λτδ., τις οποίες κατείχε η εταιρεία Χέλεια Λτδ.

35

Στην πραγματικότητα η Μητρόπολη Πάφου και η Μονή Αγίου Νεοφύτου χρωστούσαν στην τελευταία. Προς εξόφληση της οφειλής τους έδωσαν συναλλαγματικές στη Χέλεια Λτδ. Ο αιτητής ανέλαβε να εισπράξει προσωπικά τις συναλλαγματικές και η Χέλεια Λτδ., εχρέωσε κατά το 1978 τον προσωπικό λογαριασμό

40

του αιτητή ο οποίος είχε το 90% των μετοχών της με την αξία των συναλλαγματικών. Τα αναφερόμενα οικόπεδα πληρώθηκαν στην οικογενειακή του εταιρεία Ερμής Ασφαλιστική Ατδ., ένα 5 στις 5 Μαΐου 1981 για £23.100 και το επίδικο στις 23 Νοεμβρίου 1979 για £30.000. Το κέρδος που πραγματοποιήθηκε από το επίδικο ακίνητο ήταν £6.900.

Είναι φανερό από τα πιο πάνω ότι το κέρδος από την πώληση των επίδικων οικοπέδων υπάγεται σε φόρο εισοδήματος διότι ο σκοπός του αιτητή ήταν κερδοσκοπικός. Αυτό καταδεικνύεται από 10 (α) τη χρονική περίοδο της ιδιοκτησίας, η οποία ήταν σχετικά σύντομη, (β) το γεγονός ότι τα οικόπεδα ευρίσκοντο σε γρήγορα αναπτυσσόμενες περιοχές, (γ) τη συχνότητα παρόμοιων πράξεων. Εκτός από τις επίδικες συναλλαγές ο αιτητής πριν το 1974 έκτισε 15 διπλοκατοικία, edώρισε το ένα σπίτι στην αδελφή του και επώλησε το άλλο ενώ το 1979 πώλησε διαμέρισμα στη Λευκωσία και (δ) τη μέθοδο χρηματοδότησης. Τα επίδικα οικόπεδα πληρώθηκαν με τα χρήματα που εισπράξε όταν τα πώλησε.

20 Σε ό,τι αφορά τον ισχυρισμό του ότι οι φορολογίες των ετών 1974-1977 είναι άκυρες διότι παρήλθε η περίοδος των έξι ετών που καθορίζει το άρθρο 23 του περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμου του 1978 (Ν. 4/1978), αυτός δεν ευσταθεί διότι οι πιο 25 πάνω φορολογίες δεν επιβλήθηκαν στις 14 Νοεμβρίου 1983, αλλά στις 18 Δεκεμβρίου 1980 για το έτος 1974 και στις 10 Αυγούστου 1978 για τα έτη 1975-1977. Επομένως είναι έγκυρες διότι εκδόθηκαν μέσα στα πλαίσια των έξι ετών. Η 14 Νοεμβρίου 1983 που αναφέρει ο αιτητής αφορά τον καθορισμό των ενστάσεων κατά των πιο 30 πάνω φορολογιών για τον οποίο καθορισμό οι χρονικοί περιορισμοί του άρθρου 23(1) δεν έχουν εφαρμογή. (Βλ. *Th. Mavromatis (No. 1) v. The Republic* (1966) 3 C.L.R. 143, *Evangelia Ioannides v. The Republic* (1985) 3 C.L.R. 1801, *Στέλιος - Δέσπω Ιωάννου (Ακίνητα) Ατδ. ν. Δημοκρατίας* (1991) 4 Α.Α.Δ. 1468.)

35 Με βάση όλα τα πιο πάνω η απόφαση του Εφόρου ήταν, σύμφωνα με τα στοιχεία που είχε ενώπιον του, λογικά εφικτή, νόμιμη και ορθή και μέσα στα πλαίσια της διακριτικής του εξουσίας, και επομένως η προσφυγή αποτυγχάνει και απορρίπτεται. Δε γίνεται όμως διαταγή για έξοδα.

40

Η προσφυγή απορρίπτεται χωρίς διαταγή για έξοδα.