

9 Μαρτίου, 1993

[ΛΟΪΖΟΥ, Π.]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΥ,

Αιτητής,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ ΚΑΙ ΑΛΛΩΝ,

Καθ' ου η αίτηση.

(Υπόθεση Αρ. 273/91)

5 *Φορολογία — Φορολογία Εισοδήματος — Εμπορία γης — Φορολογία κέρδους που προκύπτει από πώληση γης — Εμπορικό κέρδος — Κριτήρια για το χαρακτηρισμό του ως κέρδους εμπορικού, όπως αυτά καθορίστηκαν από τη νομολογία — Το Ανώτατο Δικαστήριο δεν επεμβαίνει στην κρίση των φορολογικών αρχών αν αυτή ήταν εύλογα επιτρεπτή με βάση τα ενώπιόν τους στοιχεία.*

10 Με την προσφυγή αυτή προσβλήθηκε η νομιμότητα της απόφασης του Διευθυντή του Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων, να επιβάλλει στον αιτητή φόρο εισοδήματος για το φορολογικό έτος 1988 και φόρο έκτακτης εισφοράς για το τρίμηνο 3/88. Η διαφωνία του αιτητή με τους καθ'ων η αίτηση συνοψίστηκε στο κέρδος που προέκυψε από πώληση χωραφιού του αιτητή. Κατά τον τελευταίο, η εν λόγω πώληση δεν ενέλιπτε στο Νόμο Περί Φόρου Εισοδήματος, αλλά στον Περί Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμο 1980 (Ν. 52/80).

15 Το Ανώτατο Δικαστήριο απορρίπτοντας την προσφυγή, αποφάσισε ότι:

20 Το ερώτημα που εγείρεται είναι κατά πόσο το κέρδος που προέκυψε από την πώληση του πιο πάνω χωραφιού αποτελεί εμπορικό κέρδος, σύμφωνα με τους περί Φόρου Εισοδήματος Νόμους του 1961-1989.

25 Είναι καλά νομολογημένο ότι το ζήτημα είναι μεικτό, ζήτημα νο-

μικό και πραγματικό και κάθε περίπτωση πώλησης εξετάζεται και αποφασίζεται με βάση τα ιδιαίτερα στοιχεία και περιστατικά της, το δε Δικαστήριο τούτο στην άσκηση της αναθεωρητικής του δικαιοδοσίας, δεν επεμβαίνει στην κρίση των φορολογικών αρχών αν η απόφαση ήταν εύλογα επιτρεπτή με βάση τα ενώπιον τους στοιχεία.

5

Τα κριτήρια έχουν καθοριστεί σε σειρά αποφάσεων και εκτίθενται συνοπτικά στην απόφαση του Δικαστηρίου στην *Αμάνι Εντερ-πράϊσες (Χάουσεζ) Ατδ. ν. Δημοκρατίας (Αρ. 2)*, στην οποία αναφέρονται τα πιο κάτω:

10

"Το Δικαστήριο τούτο σε σειρά υποθέσεων, έχει καθορίσει τις αρχές του τι συνιστά εμπορία γης ή ποια πράξη έχει το χαρακτήρα εμπορίας. Δεν υπάρχει 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:

15

- (1) Το αντικείμενο της περιουσίας.
- (2) Η χρονική περίοδος της ιδιοκτησίας.
- (3) Η συχνότητα παρόμοιας πράξεως.
- (4) Συμπληρωματική εργασία που γίνεται σχετικά με την περιουσία 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.
- (9) Ο τρόπος απόκτησης και
- (10) Το τι γίνεται με το προϊόν της πωλήσεως."

20

25

30

Κατά την εκδοχή του Εφόρου, η αξιολόγηση των σχετικών γεγονότων καταδεικνύει ότι:

"(α) Ο αιτητής είχε ήδη κάνει αρκετές αγορές και πωλήσεις χωραφιών και διαχωρισμό χωραφιών σε οικοπέδα ως συντάκτορας του συνεταιρισμού "Φιλίππου, Δαμάλης και Γεωργίου" κατά τα έτη 1971-1976 για τις οποίες ήδη είχε φορολογηθεί με φόρο εισοδήματος.

35

(β) Ο αιτητής προέβει σε συστηματικές αγορές ακίνητης περιουσίας. Συγκεκριμένα εκτός από το επίδικο χωράφι στη Χλώρακα αγόρασε επιπλέον οικόπεδο στον Κόλπο των Κοραλλίων, χωράφι στο Μονάγρι και διαμέρισμα στην Πάφο.

- (γ) Το αντικείμενο της αγοράς αποτελείτο από γη η οποία δεν απέφερε οποιοδήποτε εισόδημα και ούτε χρησιμοποιήθηκε για παραγωγικούς σκοπούς.
- 5 (δ) Ο αιτητής ούτε εργάζεται, ούτε κατοικιά στην περιοχή όπου αγόρασε το χωράφι.
- (ε) Το χωράφι βρίσκεται σε μια περιοχή με μεγάλες προοπτικές ανάπτυξης όπου παρατηρείται μεγάλη ζήτηση και αγορά ακινήτων για τουριστική ανάπτυξη."
- 10

Κατά την κρίση του Δικαστηρίου, ο ισχυρισμός του αιτητή ότι δεν έγινε η δέουσα έρευνα και ότι οι φορολογικές αρχές ενήργησαν βεβιασμένα και αυθαίρετα αντικρούεται από τα γεγονότα της υπόθεσης, όπως παρατίθενται στην ένσταση και στα επισυναπτόμενά της. Δεν έχει δε αποδειχθεί ο ισχυρισμός του ότι πώλησε το επίδικο χωράφι με μοναδικό σκοπό να επενδύσει τα λεφτά που εισπράξε στο χρυσοχοείο που διατηρεί στην Κάτω Πάφο, το οποίο άνοιξε μετά τον επαναπατρισμό του για σκοπούς επαγγελματικής αποκατάστασης.

15

Με βάση τη νομική και πραγματική κατάσταση η επίδικη απόφαση των καθ' ων η αίτηση ήταν, σύμφωνα με τα στοιχεία που είχαν ενώπιόν τους, λογικά εφικτή, νόμιμη και ορθή και μέσα στα πλαίσια της διακριτικής τους εξουσίας.

20

25

Η προσφυγή απορρίπτεται χωρίς έξοδα.

Αναφερόμενες υποθέσεις:

30

Βαρναβίδης ν. Δημοκρατίας (1990) 3 Α.Α.Δ. 3376,

Λέων ν. Δημοκρατίας (1991) 3 Α.Α.Δ. 346,

35

Αμάνι Εντερπράϊσες (Χάουσες) Λτδ. ν. Δημοκρατίας (1990) 3 Α.Α.Δ. 1041.

Προσφυγή.

40

Προσφυγή εναντίον της απόφασης του Διευθυντή του Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων, να επιβάλει στον αιτητή φόρο εισοδήματος για το φορολογικό έτος 1988 και φόρο έκτακτης εισφοράς για το τρίτο τρίμηνο του 1988.

Μ. Βασιλειάδης, για τον Αιτητή.

Γ. Λαζάρου, Δικηγόρος της Δημοκρατίας Α', για τον Καθ' ου η αίτηση.

Cur. adv. vult.

ΛΟΪΖΟΥ, Π.: Η προσφυγή αυτή στρέφεται εναντίον της απόφασης του Διευθυντή του Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων, να επιβάλει φόρο εισοδήματος για το φορολογικό έτος 1988 και φόρο έκτακτης εισφοράς για το τρίμηνο 3/88. 5

Ο αιτητής ήταν κάτοικος στη Ζάμβια από το 1960 μέχρι το 1985 οπότε και επαναπρατίστηκε. Άνοιξε χρυσοχοείο και αργυροχοείο στην Πάφο στις 27 Νοεμβρίου 1986. Υπέβαλε δήλωση εισοδήματος για το φορολογικό έτος 1988 στις 21 Απριλίου 1990 καθώς και κεφαλαιουχική κατάσταση κατά την 31 Δεκεμβρίου 1989 κατόπιν δικαστικής αποφάσεως στην ποινική υπόθεση αρ. 648/90. Οι φορολογίες φόρου εισοδήματος και έκτακτης εισφοράς επεβλήθησαν στις 25 Ιουλίου 1990. Η φορολογία φόρου εισοδήματος για το έτος 1988 και η φορολογία έκτακτης εισφοράς για το τρίμηνο 3/88 είναι αρχικές φορολογίες. 10 15

Ο αιτητής για τις πιο πάνω φορολογίες υπέβαλε ενστάσεις με επιστολές ημερομηνίας 8 Νοεμβρίου 1990 ισχυριζόμενος ότι η πώληση του χωραφιού αρ. εγγραφής Β125 Φ/Σχ. ΧLV/58 W.II στην τοποθεσία Λούγκος εκτάσεως 4-1-1800 τ.π. στη Χλώρακα, δεν εμπίπτει στο Νόμο Περί Φόρου Εισοδήματος, αλλά στον Περί Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμο 1980 (Νόμο αρ. 52 του 1980). 20 25

Στις 8 Ιουνίου και 17 Ιουνίου 1990 ο αιτητής μαζί με τον ελεγκτή του προσήλθαν στο Γραφείο του Προϊσταμένου του Επαρχιακού Γραφείου Φόρου Εισοδήματος Πάφου και συμφωνήθηκαν τα εισοδήματά του από το κατάστημά του αλλά δεν επήλθε συμφωνία όσον αφορά το κέρδος που προέκυψε από την πώληση του πιο πάνω χωραφιού. 30

Ο Έφορος μετά από εξέταση της όλης υπόθεσης πήρε απόφαση για την ένσταση σύμφωνα με την οποία διατήρησε την αρχική του απόφαση και απέστειλε στον αιτητή ειδοποίηση επιβολής φορολογίας και έκτακτης εισφοράς ημερομηνίας 16 Ιανουαρίου 1991 μαζί με συνοδευτική επιστολή ίδιας ημερομηνίας, στην οποία δίδεται η αιτιολογία της απόφασης. Σ' αυτήν αναφέρονται τα πιο κάτω: 35 40

"2. Μετά από προσεκτική μελέτη του θέματος που έχει προκύψει με την πώληση του χωραφιού αρ. εγγραφής Β125 στη

5 Χλώρακα και αφού έλαβα υπόψη όλες τις παραστάσεις και επεξηγήσεις που έχετε κάνει και όλα τα περιστατικά της υποθέσεως σας έχω αποφασίσει ότι το κέρδος που έχει προκύψει από την πώληση του χωραφιού σας υπόκειται σε φορολογία με βάση τα άρθρα 5(1)(α) και 5(1)(η) των Περί Φορολογίας Εισοδημάτων Νόμων του 1961-1989.

10 Οι κυριώτεροι λόγοι στους οποίους έχω βασίσει την απόφασή μου είναι οι ακόλουθοι:-

(α) Αφορά υπόθεση αγοράς και πώλησης.

15 (β) Έχετε κάνει αρκετές αγορές και πωλήσεις χωραφιών, διαχωρισμό χωραφιών σε οικοπέδα και συνεταιρισμού, "Φιλίππου, Δάμαλης και Γεωργίου" κατά τα έτη 1971 - 1976, και τα κέρδη από τις πωλήσεις έχετε ήδη φορολογηθεί εις τον Περί Φορολογίας Φόρου Εισοδήματος Νόμου.

20 (γ) Το χωράφι βρίσκεται σε περιοχή που παρατηρείτο γρήγορη αύξηση στις αγοραίες αξίες και υπήρχε ζήτηση από πολλούς αγοραστές και από πρόσωπα που ενδιαφέροντο για ανάπτυξη γης.

25 (δ) Το χωράφι δεν έχει αγορασθεί για σκοπούς παραγωγής εισοδήματος ή για τη χρησιμοποίηση του ως πάγιου ενεργητικού οποιασδήποτε επιχειρήσεως και δεν έχει εν πάσει περιπτώσει χρησιμοποιηθεί για οποιοδήποτε σκοπό.

30 3. Το κέρδος που έχει προκύψει από την πώληση του χωραφιού στην Χλώρακα έχει υπολογισθεί ως εξής:

	Τιμή πωλήσεως στις 30.4.88	£75000
	Μείον: Τιμή αγοράς και μεταβιβαστικά	£47850
	Προμήθειες κλπ.	1000
35	Κέρδος	<u>£26150</u> =====

40 Ο αιτητής όταν ακόμη ήταν κάτοικος εξωτερικού, αγόρασε αντί του ποσού των £45,000 το πιο πάνω χωράφι και κατέβαλε στο Κτηματολόγιο £2,775.25 σεντ σαν δικαιώματα. Στις δε 30 Απριλίου 1988 ο αιτητής διέθεσε το πιο πάνω χωράφι αντί του ποσού των £75,000 καταβάλλοντας δικαιώματα μειτείας £1,000.

Ο Έφορος στις 23 Ιουνίου 1988, επέβαλε στον αιτητή ποσό £3,845 σαν Φόρο Κεφαλαιουχικών Κερδών που πλήρωσε ο αιτητής στις 23 Ιουνίου 1988. Ακολούθως ο Έφορος στις 25 Ιουνίου 1990 απέστειλε ειδοποίηση Φορολογίας Εισοδήματος για το έτος 1988 για ποσό £15,037.22 σεντ πλέον τόκους, η οποία παρελήφθη από τον αιτητή στις 8 Νοεμβρίου 1990 και υπέβαλε ένσταση εμπρόθεσμα. 5

Το ερώτημα που εγείρεται είναι κατά πόσο το κέρδος που προέκυψε από την πώληση του πιο πάνω χωραφιού αποτελεί εμπορικό κέρδος, σύμφωνα με τους περί Φόρου Εισοδήματος Νόμους. 10

Είναι καλά νομολογημένο ότι το ζήτημα είναι μεικτό ζήτημα νομικό και πραγματικό και κάθε περίπτωση πώλησης εξετάζεται και αποφασίζεται με βάση τα ιδιαίτερα στοιχεία και περιστατικά της, το δε Δικαστήριο τούτο στην άσκηση της Αναθεωρητικής του δικαιοδοσίας, δεν επεμβαίνει στην κρίση των φορολογικών αρχών αν η απόφαση ήταν εύλογα επιτρεπτή με βάση τα ενώπιον τους στοιχεία (Βλ. *Βαρναβίδης ν. Δημοκρατίας* (1990) 3 Α.Α.Δ. 3376, *Λέρονη ν. Δημοκρατίας* (1991) 3 Α.Α.Δ. 346). 15

Τα κριτήρια έχουν καθοριστεί σε σειρά αποφάσεων και εκτίθενται συνοπτικά στην απόφαση του Δικαστηρίου στην *Αμάνι Εντερπράϊσες (Χάουσεσ) Λτδ ν. Δημοκρατία* (1990) 3 Α.Α.Δ. 1041, στην οποία αναφέρονται τα πιο κάτω: 20

"Το Δικαστήριο τούτο σε σειρά υποθέσεων, οι οποίες αναφέρονται και σε μεγάλη έκταση στις υπόθεσεις *Αλέξανδρος Παϊτσκος ν. Γενικού Εισαγγελέα* (1990) 3 Α.Α.Δ. 592 και *Colakides Development Co. Ltd ν. Δημοκρατίας* (1990) 3 Α.Α.Δ. 977, έχει καθορίσει τις αρχές του τι συνιστά εμπορία γης ή ποία πράξη έχει το χαρακτήρα εμπορίας. Δεν υπάρχει 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: 25

1. Το αντικείμενο της περιουσίας.
2. Η χρονική περίοδος της ιδιοκτησίας.
3. Η συχνότητα παρόμοιας πράξεως.
4. Συμπληρωματική εργασία που γίνεται σχετικά με την περιουσία που πωλείται. 30
5. Περιστάσεις που ευθύνονται για την πώληση.
6. Κίνητρο.
7. Μέθοδος χρηματοδότησης. 35

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 πωλήσεως."

Κατά την εκδοχή του Εφόρου, η αξιολόγηση των σχετικών γεγονότων καταδεικνύει ότι:

10

"(α) Ο αιτητής είχε ήδη κάνει αρκετές αγορές και πωλήσεις χωραφιών και διαχωρισμό χωραφιών σε οικόπεδα ως συνεταιρικός του συνεταιρισμού "Φιλίππου, Δαμάλης και Γεωργίου" κατά τα έτη 1971-1976 για τις οποίες ήδη είχε φορολογηθεί με φόρο εισοδήματος.

15

(β) Ο αιτητής προέβει σε συστηματικές αγορές ακίνητης περιουσίας. Συγκεκριμένα εκτός από το επίδικο χωράφι στη Χλώρακα αγόρασε επιπλέον οικόπεδο στον Κόλπο των Κοραλλίων, χωράφι στο Μονάγρι και διαμέρισμα στην Πάφο.

20

(γ) Το αντικείμενο της αγοράς αποτελείτο από γη η οποία δεν απέφερε οποιοδήποτε εισόδημα και ούτε χρησιμοποιήθηκε για παραγωγικούς σκοπούς.

25

(δ) Ο αιτητής ούτε εργάζεται, ούτε κατοικιά στην περιοχή όπου αγόρασε το χωράφι.

30

(ε) Το χωράφι βρίσκεται σε μια περιοχή με μεγάλες προοπτικές ανάπτυξης όπου παρατηρείται μεγάλη ζήτηση και αγορά ακινήτων για τουριστική ανάπτυξη."

Είναι δε η εισήγηση του Εφόρου ότι το συμπέρασμά του ότι πρόθεση του αιτητή ήταν η εμπορία της γης ήταν εύλογο.

35

Κατά την κρίση μου ο ισχυρισμός του αιτητή ότι δεν έγινε η δέουσα έρευνα και ότι οι φορολογικές αρχές ενήργησαν βεβιασμένα και αυθαίρετα αντικρούεται από τα γεγονότα της υπόθεσης όπως παρατίθενται στην ένσταση και στα επισυναπτόμενά της. Δεν έχει
40 δε αποδειχθεί ο ισχυρισμός του ότι πώλησε το επίδικο χωράφι με μοναδικό σκοπό να επενδύσει τα λεφτά που εισπράξε στο χρυσοχοείο που διατηρεί στην Κάτω Πάφο, το οποίο άνοιξε μετά τον επαναπατρισμό του για σκοπούς επαγγελματικής αποκατάστασης. Από την κατάσταση κεφαλαίου που υποβλήθηκε από τον ίδιο

δε φαίνεται κατά πόσο τα χρήματα που πήρε από την πώληση του ακινήτου τα διάθεσε για επέκταση της πιο πάνω επιχείρησής του. Εν πάση όμως περιπτώσει το στοιχείο αυτό είναι άσχετο, όπως και το γεγονός ότι το ακίνητο αυτό πιθανό να αποκτήθηκε με λεφτά που έφερε από το εξωτερικό. 5

Σ' ό,τι αφορά τον ισχυρισμό ότι η μοναδική πώληση που έκαμε ο αιτητής ήταν αυτή του χωραφιού Β125 επισημαίνεται ότι είχε ήδη κάνει αρκετές αγορές και πωλήσεις χωραφιών τουλάχιστον ως συνέναιρος του συνεταιρισμού "Φιλίππου, Δαμάλης και Γεωργίου" όπως φαίνεται και από την απαντητική αγόρευση του αιτητή. 10

Με βάση τη νομική και πραγματική κατάσταση όπως εξετάθηκαν πιο πάνω, η επίδικη απόφαση του καθ' ου η αίτηση ήταν, σύμφωνα με τα στοιχεία που είχε ενώπιόν του, λογικά εφικτή, νόμιμη και ορθή και μέσα στα πλαίσια της διακριτικής του εξουσίας. 15

Η προσφυγή επομένως αποτυγχάνει και απορρίπτεται. Επικυρώνεται η επίδικη απόφαση. Δε γίνεται όμως οποιαδήποτε διαταγή για έξοδα. 20

Η προσφυγή απορρίπτεται χωρίς διαταγή για έξοδα.