

10 Μαΐου, 1994

[ΠΙΚΗΣ, ΧΑΤΖΗΤΣΑΓΓΑΡΗΣ, ΠΟΠΙΑΤΖΗΣ, ΧΡΥΣΟΣΤΟΜΗΣ, ΑΡΤΕ-  
ΜΗΣ, Δ/στές]

COLAKIDES DEVELOPMENT CO LTD,

*Εφeseίοντες-Αιτητές,*

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ

ΥΠΟΥΡΓΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΟΥ,

*Εφeseυβλήτων-Καθ' ων η αίτηση.*

*(Αναθεωρητική Έφεση Αρ. 1093).*

5 Φόρος Εισοδήματος — Εφeseίουσα εταιρεία ασκούσε επιχείρηση  
εμπορίας γης και κτιρίων — Φορολογικό έτος 1979 (έτος εισοδή-  
ματος 1978) — Αγορά κτιρίου και ενοικίασή του για χρονική πε-  
ρίοδο επτά χρόνων — Πώληση του κτιρίου και κέρδος από την  
10 πώληση — Απόφαση του Εφόρου ότι το κέρδος αυτό αποτελούσε  
εισόδημα από εμπορία και όχι κεφαλαιουχικό κέρδος — Κρίθηκε  
ορθή τόσο πρωτοβάθμια όσο και από την Ολομέλεια — Οι περί  
Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμοι 1961-1979 άρθρα 5(1), 6 και  
54 και οι περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμοι 1978-  
1979.

Δικαστικός έλεγχος — Εφαρμοστέες αρχές επέμβασης από το Ανώτα-  
το Δικαστήριο.

Πώληση ακίνητης ιδιοκτησίας και εφαρμοστέα κριτήρια αν η πώληση  
είναι επένδυση ή εμπορία.

15 Λέξεις και Φράσεις — "Trade" στη φορολογική νομολογία.

Η εφeseίουσα εταιρεία (η εταιρεία) είναι εγγεγραμμένη ιδιωτι-  
κή οικογενειακή εταιρεία. Ιδρύθηκε το 1958 με μετόχους και διευ-  
θυντές το ζεύγος Φώτη και Αλόης Κολακίδου και είχε σκοπό από  
την ίδρυσή της την εμπορία γης και κτιρίων.

20 Το 1968 η εταιρεία αγόρασε από τον γνωστό έμπορο γης και  
ακινήτων Πέτρο Τσίρο το μισό ενός οικοπέδου σε μια αναπτυσσό-  
μενη περιοχή της Λεμεσού. Το ακίνητο υποθηκεύθηκε από τους συ-  
νιδιοκτήτες για εξασφάλιση δανείου ΛΚ40.000.- για ανέγερση λέ-  
σης, βιβλιοθήκης, κ.λ.π. που στοίχισαν ΛΚ43.600.-. Το κτίριο  
25 ενοικιάστηκε το 1969 στις Αρχές των Βρετανικών Βάσεων για αρ-  
χική περίοδο επτά χρόνων με ετήσιο ενοίκιο ΛΚ7.750.- και με δι-  
καιώμα ανανέωσης για άλλα πέντε χρόνια. Για την κοινή αυτή  
δραστηριότητα εκρατούνταν ξεχωριστοί λογαριασμοί. Κατά την

Τουρκική εισβολή του 1974, το κτίριο εγκαταλείφθηκε από τους ενοικιαστές και προξενήθηκαν σ' αυτό ζημιές από άγνωστα πρόσωπα.

Το 1975 πληρώθηκαν στους ιδιοκτήτες τα ποσά των ΛΚ3.230.- ως αποζημίωση και ΛΚ4.000.- για επιδιορθώσεις και κάποιο ποσό για ενοίκια. Το ακίνητο παρέμεινε εγκαταλελειμένο και το 1978 πωλήθηκε ολόκληρο για να χρησιμοποιηθεί το οικόπεδο για την ανέγερση του ξενοδοχείου "LOTUS". 5

Από την πώληση του ακινήτου η εταιρεία πραγματοποίησε κέρδος ΛΚ44.808.-. 10

Ο Έφορος έκρινε ότι το πιο πάνω ποσό ήταν εμπορικό και το φορολόγησε σαν τέτοιο.

Η απόφαση του Εφόρου επικυρώθηκε από το πρωτόδικο Δικαστήριο.

Στην έφεση η εφεσείουσα ισχυρίστηκε ότι το πρωτόδικο Δικαστήριο δεν εξέτασε και δεν έλαβε υπόψη τα γεγονότα εκείνα τα οποία ξεχωρίζουν την επίδικη πράξη, η οποία ήταν μια πράξη που έγινε για σκοπούς επένδυσης και επίσης ότι δεν ήταν εύλογα επιτρεπτό για τον Έφορο να λάβει την επίδικη απόφαση. Τονίστηκε ιδιαίτερα ότι το πρωτόδικο Δικαστήριο προέβη σε λανθασμένη εκτίμηση όταν απεφάσισε ότι η Εταιρεία είχε αρχικό στόχο την εμπορία και όχι την επένδυση, γεγονός που όπως ισχυρίστηκαν ήταν φανερό α) από την προσυμφωνία με τις Βρετανικές Στρατιωτικές Βάσεις να κτίσει η εταιρεία το "Island Club" όπως υποδείχθηκε από τους Βρεττανούς, β) ότι η ενοικίαση ήταν μακροχρόνια και το ενοίκιο ψηλό, γ) ότι η κοινοπραξία έγινε γι' αυτό το σκοπό και δ) ότι η ενοικίαση τερματίστηκε αναγκαστικά λόγω της τουρκικής εισβολής και ακολούθησε η πώληση. 15  
20  
25

Οι εφεσίβλητοι υποστήριξαν ότι η ενοικίαση δεν άλλαξε τον χαρακτήρα ή τη φύση του ακινήτου και επέμεναν ότι σκοπός απόκτησης του ακινήτου ήταν η εμπορία με στόχο την πραγματοποίηση κέρδους και ότι η ενοικίαση που μεσολάβησε ήταν μια τακτική η οποία ακολουθείτο από την εφεσείουσα πριν από την πώληση των κτιρίων. Τέλος ανέφεραν ότι δεν δόθηκε μαρτυρία στο πρωτόδικο Δικαστήριο ότι έγινε προσυμφωνία με τις Βρετανικές Στρατιωτικές Αρχές, για την ενοικίαση και σαν επακόλουθο αγοράστηκε η γη και κτίστηκε το "Island Club". 30  
35

Η Ολομέλεια του Ανωτάτου Δικαστηρίου, αφού αναφέρθηκε στις αρχές με βάση τις οποίες το Ανώτατο Δικαστήριο επεμβαίνει κάτω από την δικαιοδοσία που του δίνει το άρθρο 146 του Συντάγματος και στη νομολογία που καθορίζει τα κριτήρια αν μια πώληση ακίνητης ιδιοκτησίας είναι εμπορία ή επένδυση, υιοθέτησε την πρωτόδικη απόφαση και αποφάνθηκε περαιτέρω ότι: 40

**3 Α.Α.Δ. Colakides Dev. Co. Ltd. v. Δημοκρατίας**

1. Υπήρξε παντελής έλλειψη μαρτυρίας ότι η δραστηριότητα της εφεσείουσας είχε σκοπό την επένδυση.

5 2. Δεν αποδείχθηκε ο ισχυρισμός της εφεσείουσας από το φάκελλο της υπόθεσης ότι προσυμφωνήθηκε η ενοικίαση του "Island Club" και μετά αγοράστηκε η γη για σκοπούς επένδυσης.

10 3. Το στοιχείο της μακροχρόνιας ενοικίασης δεν είναι από μόνο του αποφασιστικό στοιχείο για να καταστήσει την παρούσα υπόθεση ξεχωριστή από την όλη προηγούμενη συμπεριφορά της εφεσείουσας που είχε για μοναδικό στόχο για τις επιχειρήσεις της την εμπορία και όχι την επένδυση.

15 4. Τα γεγονότα του 1974 και η εξέλιξη των πραγμάτων που ακολούθησε, εσήμαναν τον χρόνο πώλησης του ακινήτου, χωρίς η αρχική πρόθεση της εφεσείουσας να υποστεί οποιαδήποτε αλλοίωση.

*Η έφεση απορρίπτεται με έξοδα εις βάρος της εφεσείουσας.*

*Υποθέσεις που αναφέρθηκαν:*

*Philips v West 38 T.C. 203.*

*Simmons v Inland Revenue Commissioners [1980] 2 All E.R. 278.*

20 *Georghiades v Republic (1982) 3 C.L.R. 659.*

*Amani Enterprises v Δημοκρατίας. Απόφαση ημερ. 27/3/1990.*

*Κυπριακή Δημοκρατία v Ακίνητα Στέφανου Ιωαννίδη Λτδ. (1991) 3 Α.Α.Δ. 398.*

*Ransom v Higgs [1974] 3 All E.R. 949 (H.L.).*

25 *Greenberg v IRC [1971] 3 All E.R. 136 (H.L.).*

*Johnston v Heath [1970] 1 W.L.R. 1567.*

*Californian Copper Syndicate (Limited and Reduced) v Harris, 5 T.C. 159.*

30 *Edwards (H.M. Inspector of Taxes) v. Bairstow & Harrison, 36 T.C. 207.*

*Tempest Estates Ltd v Walmsley Simon's Taxes Vol. B1. 618.*

*Turner v Last, 42 T.C. 517.*

*C. D. Hay Properties Ltd v Republic. Απόφαση ημερ. 8/4/1989.*

**Έφεση.**

Έφεση εναντίον της απόφασης Δικαστή του Ανώτατου Δικαστηρίου Κύπρου (Στυλιανίδης, Δ.) που δόθηκε στις 16 Μαρτίου, 1990 (Προσφυγή αρ. 255/86) με την οποία απορρίφθηκε η προσφυγή των εφεσειόντων εναντίον της φορολογίας εισοδήματος που τους επιβλήθηκε για το φορολογικό έτος 1979. 5

*Χρ. Μαυρέλης με Χρ. Γεωργιάδη, για τους εφεσειόντες.*

*Γ. Λαζάρου, Δικηγόρος της Δημοκρατίας Α', για τους εφεσίβλητους.* 10

*Cur. adv. vult.*

ΠΙΚΗΣ, Δ: Την ομόφωνη απόφαση του Δικαστηρίου θα δώσει ο Δικαστής Χρυσοστομής.

ΧΡΥΣΟΣΤΟΜΗΣ, Δ.: Με την παρούσα έφεση η αιτήτρια εταιρεία (Εφεσείουσα) προσβάλλει την απόφαση πρωτόδικου Δικαστή του Ανωτάτου Δικαστηρίου, με την οποία απέρριψε την προσφυγή της και επικύρωσε την απόφαση του Διευθυντή Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων (Εφεσίβλητου), αναφορικά με τη φορολογία εισοδήματος που της επιβλήθηκε για το φορολογικό έτος 1979 (έτος εισοδήματος 1978), δυνάμει των άρθρων 5(1), 6 και 54 των περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων 1961-1979 και των άρθρων 13(2)(β) και 23(1) των περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων 1978-1979. Ο πρωτόδικος Δικαστής έκρινε ότι ήταν εύλογα επιτρεπτό στον Εφεσίβλητο να λάβει την επίδικη απόφαση. 15 20 25

Η Εφεσείουσα είναι εγγεγραμμένη ιδιωτική οικογενειακή εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, η οποία ιδρύθηκε στις 23.9.58, με μετοχικό κεφάλαιο 10.000 μετοχές της £1.00 η κάθε μια. Το κεφάλαιο που εκδόθηκε ήταν 2.700 μετοχές. Ο κ. Φώτης Κολακίδης κατείχε τις 2.679 και η κα. Αλδή Κολακίδη τις 21. Οι μέτοχοι αυτοί ήταν και Διευθυ 30

ντές της Εφεσείουσας.

Στις 20.8.79 επιβλήθηκε στην Εφεσείουσα προσωρινή φορολογία εισοδήματος για το φορολογικό έτος 1979 και υπέβαλε ένσταση. Στις 28.11.80 υπέβαλε λογαριασμούς με  
5 βάση τους οποίους ο Εφεσίβλητος αποφάσισε ότι το ποσό των £44.808 που ήταν η διαφορά ποσού πώλησης από το ποσό απόκτησης του ακινήτου, γνωστού ως "Island Club", το οποίο ανήκε σε ίσα ιδανικά μερίδια στην Εφεσείουσα και την εταιρεία Κτηματική Α-Π.Τ. Λτδ, ήταν φορολογή-  
10 σιμο κέρδος, γιατί προερχόταν από εμπορία.

Επακολούθησε συνάντηση του Διευθυντή της Εφεσείουσας κ. Φώτη Κολακίδη με τον Εφεσίβλητο και αλληλογραφία με τους λογιστές της και στις 15.11.85, ο Εφεσίβλητος αποφάσισε την τροποποίηση του προσδιορισμού  
15 του φορολογητέου εισοδήματος για το έτος 1978, για να συμπεριλάβει και το κέρδος των £44.808, που προέκυψε από την πώληση του "Island Club". Η απόφαση αυτή, που κοινοποιήθηκε στην Εφεσείουσα με επιστολή στην οποία επισυνάφθηκε Ειδοποίηση Επιβολής Φορολογίας, έχει ως  
20 ακολούθως:

"Κύριοι,

Αναφέρομαι στους λογαριασμούς σας για τα έτη 1976-1981 που υποβλήθηκαν από τους ελεγκτές σας κ.κ. Μεταξά-Λοϊζίδη-Συρίμη & Σία και σας πληροφορώ ότι  
25 οι μεν προσδιορισμοί φορολογητέου εισοδήματος για τα έτη 1976, 1977, 1979, 1980 και 1981 έγιναν δεκτοί, ο δε προσδιορισμός για το έτος 1978 ετροποποιήθη για να συμπεριλάβει και το κέρδος των £44.808 που προέ-  
30 κινυσε από την πώληση περιουσίας που είχατε από κοινού με τον Πέτρον Τσίρον.

2. Έχω μελετήσει πολύ προσεκτικά τα γεγονότα και τις περιστάσεις που πραγματοποιήθηκε το κέρδος από την πιο πάνω πώληση καθώς και το περιεχόμενο των επιστολών των ελεγκτών σας με ημερομηνίες 14 και 15

Φεβρουαρίου, 1984, και εξακολουθώ να είμαι της γνώμης ότι το κέρδος που πραγματοποιήθηκε υπόκειται σε φόρον εισοδήματος.

3. Η απόφασή μου εβασίσθη μεταξύ άλλων και στα πιο κάτω:- 5

(α) Οι σκοποί της Εταιρείας είναι η εμπορία ακίνητης περιουσίας είτε αξιοποιώντας την σε διαχωρισμό οικοπέδων ή ανέγερση κτιρίων είτε πουλώντας την στην αρχική της μορφή.

(β) Οι δραστηριότητες της Εταιρείας κυρίως από την ίδρυσή της και μέχρι το 1978 δείχνουν ότι εμπορεύετο γην και κτίρια. 10

(γ) Το γεγονός ότι η Εταιρεία είχε εισόδημα από την πιο πάνω περιουσία δεν αλλάζει το χαρακτήρα ή τη φύση του ακινήτου. 15

(δ) Ο σκοπός της Εταιρείας κατά τον χρόνο που απέκτησε τα οικόπεδα ήταν να επεκτείνει τις δραστηριότητές της σε αξιοποίηση ακίνητης περιουσίας με σκοπό την πραγματοποίηση κέρδους.

4. Εσωκλείω αναθεωρημένη Ειδοποίηση Επιβολής Φορολογίας, η δε προσοχή σας επισύρεται στην παράγραφο 5 σε περίπτωση που θεωρείτε ότι έχετε αδικηθεί από την πιο πάνω απόφασή μου." 20

Στις 28.12.85 η Εφεσείουσα υπέβαλε ένσταση η οποία απορρίφθηκε. Η απόφαση του Εφεσίβλητου κοινοποιήθηκε στην Εφεσείουσα με επιστολή του ημερ. 1.2.86, το περιεχόμενο της οποίας έχει ως εξής: 25

"Κύριοι,

Αναφέρομαι στην ένστασή σας με ημερομηνία 28 Δεκεμβρίου, 1985, που υποβλήθηκε από τους δικηγόρους 30

σας κ.κ. Χρύση Δημητριάδη & Σία, κατά της φορολογίας του εισοδήματός σας για το φορολογικό έτος 1979 (έτος εισοδήματος 1978).

5 2. Έχω μελετήσει προσεκτικά το περιεχόμενο της επιστολής των δικηγόρων σας και εξακολουθώ να είμαι της γνώμης ότι το κέρδος που πραγματοποιήθηκε υπόκειται σε φόρον εισοδήματος και αποφάσισα όπως βεβαιώσω τη φορολογία σας βάσει της επιστολής μου με ημερομηνία 15 Νοεμβρίου, 1985.

10 3. Σας εσωκλείω Ειδοποίηση Επιβολής Φορολογίας και σε περίπτωση που θεωρείτε ότι έχετε αδικηθεί από την πιο πάνω απόφασή μου, επισύρεται η προσοχή σας στην παράγραφο 4(β) των Σημειώσεων της Ειδοποίησης."

15 Σαν αποτέλεσμα καταχωρήθηκε προσφυγή εναντίον της απόφασης του Εφεσίβλητου Εφόρου.

Το κύριο ζήτημα που συζητήθηκε πρωτόδικα και ενώπιόν μας, είναι κατά πόσο το κέρδος που πραγματοποιήθηκε από την πώληση της αναφερθείσας ακίνητης περιουσίας, προέρχεται από πώληση η οποία ορθά κρίθηκε σαν πράξη εμπορίας ή είναι κεφαλαιουχικό κέρδος που απέφερε η επένδυση.

Το ιστορικό του ακινήτου όπως παρατίθεται στην πρωτόδικη απόφαση, είναι το ακόλουθο. Η εφeseίουσα  
25 αγόρασε το 1968 από τον Πέτρο Τσίρο, γνωστό έμπορο γης και ακινήτων, το 1/2 του οικοπέδου που εκαλύπτετο με το Πιστοποιητικό Εγγραφής 22744, αντί £8.321.-. Το οικοπέδο βρισκόταν σε μια αναπτυσσόμενη περιοχή. Υποθηκεύθηκε στην Τράπεζα Κύπρου Λτδ., για εξασφάλιση  
30 δανείου £40,000.- για την ανέγερση κοινής επιχείρησης με τον ιδιοκτήτη του υπόλοιπου ενός δευτέρου της εταιρείας που ελεγχόταν από τον Πέτρο Τσίρο. Το κτίριο, που στίχισε £43,600.-, αποτελείτο από λέσχη, βιβλιοθήκη, κλπ. Ενοικιάστηκε το 1969 στις Αρχές των Βρεττανικών Βάσε-

ων για αρχική περίοδο επτά χρόνων, με ετήσιο ενοίκιο £7.750.- και με δικαίωμα ανανέωσης για άλλα πέντε χρόνια. Για την κοινή αυτή δραστηριότητα κρατούνταν ξεχωριστοί λογαριασμοί. Η Εφεσείουσα περιλάμβανε στους δικούς της λογαριασμούς το καθαρό μερίδιό της από το ενοίκιο. Το 1974, κατά την Τουρκική εισβολή, το κτίριο εγκαταλείφθηκε από τους ενοικιαστές και άγνωστα πρόσωπα προξένησαν σ' αυτό εκτεταμένες ζημιές. Το 1975 πληρώθηκαν στην κοινοπραξία για το ακίνητο αυτό - Εφεσείουσα και συνέταιρο συνιδιοκτήτη της - από τις Βρετανικές Στρατιωτικές Αρχές £3.230.- ως αποζημίωση και £4.000.- για επιδιορθώσεις και κάποιο ποσό για ενοίκια. Το ακίνητο παράμεινε εγκαταλελειμμένο και το 1978 πωλήθηκε ολόκληρο για να χρησιμοποιηθεί το οικόπεδο για την ανέγερση του ξενοδοχείου "LOTUS". Ο αγοραστής κατέδρασε το κτίριο.

Είναι εισήγηση των δικηγόρων της Εφεσείουσας πως ο πρωτόδικος Δικαστής δεν εξέτασε και δεν έλαβε καθόλου υπόψη τα γεγονότα εκείνα της υπόθεσης τα οποία ξεχωρίζουν την επένδυση αυτή και ενισχύουν τη θέση ότι δεν ήταν εύλογα επιτρεπτό για τον Εφεσίβλητο να λάβει την υπό κρίση απόφαση. Ακόμα ανέφεραν πως, επειδή στην πορεία των δραστηριοτήτων της Εφεσείουσας έγιναν εμπορικές συναλλαγές, όλες οι μετέπειτα ενέργειες, είτε αυτές ήταν επένδυση είτε όχι, κρίθηκαν ότι ήταν εμπορία. Ιδιαίτερα τόνισαν πως το πρωτόδικο Δικαστήριο δεν εκτίμησε ορθά ότι η Εφεσείουσα στόχευσε από την αρχή στην επένδυση και όχι στην εμπορία και ότι αυτό ήταν εμφανές από την προσυμφωνία με τις Βρετανικές Στρατιωτικές Αρχές να κτίσει η Εφεσείουσα το "Island Club" με βάση τις υποδείξεις και ανάγκες των Βρεττανών, ότι η ενοικίαση ήταν μακροχρόνια και το ενοίκιο ψηλό, ότι η κοινοπραξία έγινε γι' αυτό το σκοπό και μόνο και ότι εξ ανάγκης λόγω των γεγονότων του 1974, που είναι εξωγενής παράγοντας, τερματίστηκε η ενοικίαση και επακολούθησε της μακροχρόνιας ενοικίασης η πώληση. Προς υποστήριξη της εισήγησης τους αναφέρθηκαν στις υποθέσεις *Philips v. West* 38 T.C. 203, *Simmons v. Inland Revenue Commissioners*



[1980] 2 All E.R. 278, όπου στη σελ. 802, ο Lord Wilberforce είπε: "Frustration of a plan for investment, which compels realisation, even if foreseen as a possibility, surely cannot give rise to an intention to trade".

- 5 Ο δικηγόρος των Εφεσιβλήτων αντέκρουσε τους ισχυρισμούς των δικηγόρων της Εφεσεύουσας και υποστηρίζοντας την πρωτόδικη απόφαση, ανέφερε ότι πολλές φορές αποφάσεις του Ανωτάτου Δικαστηρίου ασχολήθηκαν με τα κριτήρια με τα οποία κρίνεται αν μια πράξη είναι ή δεν είναι εμπορικής φύσης. Μεταξύ αυτών αναφέρθηκε στην *Georghiadis v. Republic* (1982) 3 CLR 659, Α.Ε. 438 *Amani Enterprises v. Δημοκρατίας*, ημερ. 27.3.90, και *Κυπριακή Δημοκρατία v. Ακίνητα Στέφανου Ιωαννίδη Λτδ*, (1991) 3 Α.Α.Δ. 398. Επίσης ανέφερε ότι η ενοικίαση δεν αλλάζει
- 10 είναι εμπορικής φύσης. Μεταξύ αυτών αναφέρθηκε στην *Georghiadis v. Republic* (1982) 3 CLR 659, Α.Ε. 438 *Amani Enterprises v. Δημοκρατίας*, ημερ. 27.3.90, και *Κυπριακή Δημοκρατία v. Ακίνητα Στέφανου Ιωαννίδη Λτδ*, (1991) 3 Α.Α.Δ. 398. Επίσης ανέφερε ότι η ενοικίαση δεν αλλάζει
- 15 το χαρακτήρα ή τη φύση του ακινήτου και επέμεινε ότι ο σκοπός απόκτησης του ακινήτου ήταν η εμπορία με στόχο την πραγματοποίηση κέρδους και ότι η ενοικίαση που μεσολάβησε ήταν μια τακτική η οποία ακολουθείτο από την Εφεσεύουσα πριν από την πώληση των κτιρίων. Τέλος
- 20 ανέφερε πως δεν δόθηκε μαρτυρία στο πρωτόδικο Δικαστήριο, ότι έγινε προσυμφωνία με τις Βρετανικές Στρατιωτικές Αρχές για την ενοικίαση και σαν επακόλουθο αγοράστηκε η γη και κτίστηκε το "Island Club".

- Οι αρχές δυνάμει των οποίων το Ανώτατο Δικαστήριο
- 25 επεμβαίνει κάτω από τη δικαιοδοσία που του δίνει το άρθρο 146 του Συντάγματος και μερικά από τα κριτήρια που λαμβάνονται υπόψη για να κριθεί αν μια πώληση ακίνητης ιδιοκτησίας είναι εμπορία ή επένδυση, αναφέρθηκαν στην *Γεωργιάδης v. Δημοκρατίας* (ανωτέρω). Ακολούθησαν και άλλες αποφάσεις που υιοθέτησαν την
- 30 *Γεωργιάδης* και που επίσης αναφέρονται στα κριτήρια. Στην *Amani Enterprises v. Δημοκρατίας* (ανωτέρω), αναφέρεται συνοπτικά αριθμός κριτηρίων που βέβαια δεν είναι εξαντλητικός. Παραθέτουμε από τη *Γεωργιάδης v. Δημοκρατίας* (ανωτέρω) σχετικό απόσπασμα της απόφασης από τις σελ. 669 και 670.
- 35

"We have earlier indicated that the element of compulsion or involuntariness in a disposition is not conclusive. If the product of the disposition is the result of alienation of a trading asset, the receipt constitutes income in the possession of the tax payer liable to tax. We find ourselves in agreement with the submission of learned counsel for the Republic, that the crucial question does not concern the manner of parting with an asset but the character of the asset, whether of a trading or a capital nature. What is sound, with respect, in the submission of counsel for the appellant, is that the taxing authorities cannot, from an involuntary parting with an asset discern exclusively therefrom an intention to trade.

The definition of "trade" suggested by counsel for the appellant, that is, voluntary purchase and voluntary sale, is far from exhaustive and certainly incomplete. The categories of trade, as judicially observed, are never closed, as it was acknowledged in the case of *Ransom v. Higgs* [1974] 3 All E.R. 949 (H.L.). "Trade" denotes operations of a commercial character by which the trader provides the customers for reward some kind of goods or services. Not every transaction that yields an advantage, however indirect, constitutes an adventure in the nature of trade. The Privy Council earmarked the considerations that should guide the authorities responsible for taxation in determining whether a single transaction is a trading activity or adventure in the nature of trade. The test is whether the transaction exhibits features which give it the character of a business deal. A single transaction rarely attracts income tax. (See *Greenberg v. IRC* [1971] 3 All E.R. 136 (H.L.)).

Intention to trade may be gathered from a great variety of facts and circumstances, including those adverted to hereinbelow.

The character of the land purchased, its state of development and future potential, as well as the income it

yields at the time of purchase or is likely to yield in future, is a most consequential factor. (See *Johnston v. Heath* [1970] 1 W.L.R. 1567; *Californian Copper Syndicate (Limited and Reduced) v. Harris*, 5 T.C. 159; 5 *Edwards (H.M. Inspector of Taxes) v. Bairstow & Harrison*, 36 T.C. 207; *Tempest Estates Ltd. v. Walmsley*, cited in *Simon's Taxes*, Vol. B1. 618; *Turner v. Last*, 42 T.C. 517).

Επίσης στην υπόθεση *C.D.Hay Properties Ltd v. Republic*, Υπ. Αρ. 563/85, ημερ. 8.4.89, αναφέρθηκαν τα ακόλουθα:

"There is no single test of general applicability for the determination of the question whether an activity constitutes trade. The following however are relevant: 15 The character of the land purchased, the state of development and future potential, the manner of the finance of the transaction, the business knowledge of the taxpayer, the length of the ownership, the frequency of the transaction or other transactions, the objects of a 20 company as contained in its Memorandum and Articles of Associations. The intention to trade may be gathered from a great variety of facts and circumstances."

Οι βασικοί σκοποί της Εφεσείουσας, όπως αναφέρονται στο ιδρυτικό της έγγραφο, είναι η εμπορία γης. Συμφωνούμε με το πρωτόδικο Δικαστήριο πως από την ίδρυσή της η Εφεσείουσα αγόραζε και πωλούσε γη και έκτιζε κτίρια, τα οποία πωλούσε. Συμφωνούμε επίσης ότι από το φάκελο της Διοίκησης, φαίνονται μεταξύ άλλων, οι πιο κάτω δραστηριότητες της Εφεσείουσας:

30 "1. Στις 10 Οκτωβρίου, 1958, αγόρασε δύο οικόπεδα στη Λεμεσό πάνω στα οποία έκτισε καταστήματα και διαμερίσματα, τα οποία ενοικίασε το 1960 και 1961 και το 1961 τα πώλησε στον κ. Χαράκη.

2. Το 1961 αγόρασε δυο χωράφια τα οποία πώλησε

με κέρδος.

3. Το 1961 αγόρασε 23 οικόπεδα στη Μέσα Γειτονιά και άρχισε να τα πωλεί.

4. Το 1964 αντάλλαξε 15 από τα οικόπεδά της με 8 οικόπεδα του Πέτρου Τσίρου. Πέντε από τα 8 οικόπεδα 5  
πωλήθηκαν από την εταιρεία. Τα άλλα 3 χρησιμοποιήθηκαν για την ανέγερση κτιρίου, γνωστού ως "Η Κλινική", η οποία ενοικιαζόταν στις Βρετανικές Στρατιωτικές Αρχές.

5. Το 1967 έκτισε οίκημα σε ένα από τα πιο πάνω οικόπεδα, το οποίο πώλησε τον ίδιο χρόνο σε κάποιον Κώστα Μουζούρη από το Λονδίνο. 10

Τα κέρδη από τις πιο πάνω δικαιιοπραξίες κρίθηκαν ως φορολογητέο εισόδημα και επιβλήθηκε φόρος εισοδήματος. 15

6. Στις 7 Απριλίου, 1967, η εταιρεία, με κοινοπραξία με τους Π. Τσίρο και Π. Χαράκη Ατδ., ανέπτυξε τεμάχιο γης που ανήκε στον Πέτρο Τσίρο με την ανέγερση κτιρίου που έγινε γνωστό ως NAAFI FAMILIES SHOP.

Το κτίριο αυτό ενοικιάστηκε στη NAAFI για την περίοδο 7 Απριλίου, 1967 μέχρι 13 Μαρτίου, 1968, οπότε πωλήθηκε στους Christmar Estates Ltd. Φόρος Εισοδήματος επιβλήθηκε και πληρώθηκε πάνω στο κέρδος που προέκυψε από τη συναλλαγή αυτή. 20

7. Το 1969 η εταιρεία αγόρασε οικόπεδο κοντά στο παλιό λιμάνι Λεμεσού, πάνω στο οποίο έκτισε καταστήματα, διαμερίσματα και γραφεία. Τα πώλησε όλα το 1972, εκτός του πρώτου ορόφου, το οποίο κράτησε για τους σκοπούς της εταιρείας. 25

8. Το 1968 αγόρασε το ήμισυ δύο οικοπέδων από τον Πέτρο Τσίρο για £8.321.-, το οποίο, με κοινοπραξία 30

με την εταιρεία του Τσίρου, έκτισε οίκημα γνωστό ως "ISLAND CLUB". Το ενοικίασε στις Βρετανικές Αρχές για αρχική περίοδο επτά χρόνων.

5 Ο πρωτόδικος Δικαστής αποφάσισε ότι ήταν εύλογα επιτρεπτό στον Εφεσίβλητο να καταλήξει στην επίδικη απόφαση και να θεωρήσει το κέρδος που προέκυψε από την πώληση του ακινήτου εισόδημα από εμπορία και όχι κεφαλαιουχικό κέρδος. Συμφωνούμε με τον πρωτόδικο Δικαστή σε όλη την έκταση της απόφασής του. Δεν ανα-  
10 φέρθηκε οτιδήποτε που να πείθει ότι η δραστηριότητα της Εφεσείουσας είχε σκοπό την επένδυση. Κατά τη γνώμη μας ήταν εύλογα επιτρεπτό στον Εφεσίβλητο να λάβει την επίδικη απόφαση.

15 Η Εφεσείουσα από την ίδρυσή της και κατά τον ουσιώδη χρόνο ήταν μια εμπορική επιχείρηση που ασχολείτο με την αγορά και πώληση γης, με το κτίσιμο κτιρίων και την πώλησή τους. Ακόμα σε ορισμένες περιπτώσεις προέβαινε σε ενοικιάσεις των κτιρίων της που έκτιζε και μετά τα πωλούσε. Η όλη δραστηριότητα της Εφεσείουσας είχε σκοπό  
20 την εμπορία και όχι την επένδυση. Αυτή ήταν η πρόθεσή της και για το "Island Club".

Τα γεγονότα της υπόθεσης δεν είναι ιδιάζοντα και ούτε εκφεύγουν από τη γραμμή της γενικής δραστηριότητας και τον τρόπο ενέργειας της Εφεσείουσας, επειδή η ενοικίαση  
25 διάρκεσε για μακρό χρονικό διάστημα. Δεν είναι ορθός ο ισχυρισμός των δικηγόρων της Εφεσείουσας πως προσυμφωνήθηκε η ενοικίαση του "Island Club" με τις Βρετανικές Στρατιωτικές Αρχές και μετά αγοράστηκε η γη για σκοπούς επένδυσης. Ένας τέτοιος ισχυρισμός δεν αποδει-  
30 κνύεται από το φάκελο της υπόθεσης. Συνεπώς το στοιχείο και μόνο της μακροχρόνιας ενοικίασης δεν είναι αποφασιστικό στοιχείο για να καταστήσει την παρούσα υπόθεση ξεχωριστή από την όλη προηγούμενη συμπεριφορά της Εφεσείουσας, που μοναδικό στόχο για τις επιχειρή-  
35 σεις της είχε την εμπορία και όχι την επένδυση. Σκοπός της απόκτησης της γης του "Island Club" ήταν η εμπορία

**Χρυσοστομής, Δ. Colakides Dev. Co. Ltd. v. Δημοκρατίας (1994)**

και η ενοικίασή του ήταν μια τακτική που ακολουθείτο από την Εφεσείουσα. Τα γεγονότα του 1974 και η μετέπειτα εξέλιξη των πραγμάτων, εσήμαναν τον χρόνο της πώλησης του ακινήτου, χωρίς η αρχική πρόθεση της εφεσείουσας να υποστεί οποιαδήποτε αλλοίωση.

5

Κατά συνέπεια η έφεση απορρίπτεται και η επίδικη πρωτόδικη απόφαση επικυρώνεται με έξοδα εις βάρος της Εφεσείουσας. Τα έξοδα να υπολογιστούν από τον Πρωτοκολλητή.

*Η έφεση απορρίπτεται με έξοδα 10  
σε βάρος της εφεσείουσας.*