

30 Μαΐου, 1995

[ΑΡΤΕΜΗΣ, Δ/στής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

ΚΩΣΤΑΣ ΦΡΑΓΚΟΥΛΙΔΗΣ ΚΑΙ ΑΛΛΟΣ,

Αιτητές,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ ΤΟΥ ΔΙΕΥΘΥΝΤΗ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΠΡΟΣΟΔΩΝ ΚΑΙ ΕΦΟΡΟΥ,

Καθ' ου η αίτηση.

(Συνεκδικαζόμενες Υποθέσεις 580/93, 581/93)

Φορολογία — Φορολογία εισοδήματος — Διάθεση ακίνητης ιδιοκτησίας
— Εμπορική φύση της διάθεσης — Κριτήρια από την νομολογία.

5 Προσφυγή βάσει του Άρθρου 146 του Συντάγματος — Λόγοι ακυρώ-
σεως — Πλάνη περί τα πράγματα — Φορολογία εισοδήματος —
Υπόνοια ουσιώδους πλάνης κατά την έκδοση της απόφασης περί
φορολογίας — Η απόφαση άκυρη.

10 Οι αιτητές, σύζυγοι, προσέβαλαν την επιβολή σε βάρος τους φο-
ρολογίας εισοδήματος, επί του προϊόντος πώλησης διαμερίσματός
τους, και όχι φορολογίας κεφαλαιουχικών κερδών.

15 Το Ανώτατο Δικαστήριο, ακυρώνοντας την επίδικη απόφαση,
αποφάσισε ότι:

1. Όπως έχει επανειλημμένα νομολογηθεί το θέμα της εμπορικότη-
τας είναι μεικτό Νόμου και γεγονότων και κάθε περίπτωση πρέ-
πει να εξετάζεται με τα ιδιαίτερα της περιστατικά. Οι αρχές που
20 διέπουν το θέμα αναλύθηκαν στην υπόθεση **Γεωργίου v. Κυπριακής
Δημοκρατίας**.
2. Είναι φανερό εδώ ότι το σημείωμα του Αναπληρωτή Διευθυντή στο
οποίο αναφέρεται ότι "έξ αρχής" ήταν σκοπός των αιτητών να μεί-
νουν στο διαμέρισμα μέχρι αποπεράτωσης "κανονικής" κατοικίας,
25 είναι βασισμένο στην αντίληψη ότι τα οικώπεδα αγοράστηκαν από

το 1982, διαφορετικά η φράση "έξ αρχής" δεν θα είχε κανένα νόημα. Είναι δε με βάση αυτό το σημείωμα που ο Έφορος ενέκρινε την εισήγηση για να θεωρηθεί το προϊόν της πώλησης του διαμερίσματος ως φορολογητέο εισόδημα με βάση το νόμο για το Φόρο Εισοδήματος. Παρόλον ότι στην επιστολή με την οποία κοινοποιήθηκε η απόφαση στους αιτητές αναφέρεται η ορθή ημερομηνία, εντούτοις το αιτιολογικό φαίνεται να βασίζεται στο σημείωμα του Αναπληρωτή Διευθυντή που αναφέρεται σε πρόθεση διαμονής στο διαμέρισμα μέχρι αποπεράτωσης "κανονικής κατοικίας". Με βάση τα πιο πάνω θεωρείται ότι ο λόγος 4 που έχει δοθεί για την απόρριψη της ένστασης πάσχει, γιατί παραμένει υπόνοια ότι η λανθασμένη θεώρηση ότι η αγορά των οικοπέδων έγινε το 1982 ήταν ο λόγος που οδήγησε στο συμπέρασμα ότι "έξ αρχής" ήταν πρόθεση η προσωρινή διαμονή στο διαμέρισμα μέχρι αποπεράτωσης της οικίας και ως εκ τούτου το Δικαστήριο δεν μπορεί να γνωρίζει ποιο θα ήταν το συμπέρασμα στο οποίο θα κατέληγε ο Αναπληρωτής Διευθυντής και, κατ' επέκταση, ο Έφορος Φόρου Εισοδήματος αν η ημερομηνία αγοράς του οικοπέδου αναφερόταν ορθά.

3. Παρόλον ότι, όπου είναι εύλογα επιτρεπτό το συμπέρασμα στο οποίο καταλήγουν οι φορολογικές αρχές το Δικαστήριο δεν επεμβαίνει, εντούτοις, για τους λόγους που ανέφερε πιο πάνω αναφορικά με την ημερομηνία αγοράς των οικοπέδων, βρίσκει ότι η απόφαση θα πρέπει να ακυρωθεί.

Οι προσφυγές επιτυγχάνουν με έξοδα.

Αναφερόμενη υπόθεση:

Γεωργίου v. Δημοκρατίας (1993) 4 Α.Α.Δ. 513.

Προσφυγές.

Προσφυγές εναντίον της απόφασης του καθ' ου η αίτηση με την οποία θεώρησε το προϊόν από την πώληση διαμερίσματος των αιτητών σαν φορολογητέο εισόδημα και επέβαλαν την αντίστοιχη φορολογία στους αιτητές.

Χρ. Γεωργιάδη, για τους Αιτητές.

Λ. Δημητριάδου, Δικηγόρος της Δημοκρατίας, για τον Καθ' ου η αίτηση.

Cur.adv. vult.

ΑΡΤΕΜΗΣ, Δ.: Οι αιτητές, που είναι σύζυγοι, στις συνεκδι-

καζόμενες αυτές προσφυγές ζητούν δήλωση του Δικαστηρίου πως η απόφαση του Διευθυντή του Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων και Εφόρου επί του Φόρου Εισοδήματος, που περιέχεται στην επιστολή του ημερ. 25.5.93 προς τους λογιστές των αιτητών με την οποία θεώρησαν το προϊόν από την πώληση διαμερίσματος των αιτητών σαν φορολογητέο εισόδημα και επέβαλε αντίστοιχη φορολογία στους αιτητές, είναι πράξη αντισυνταγματική, άκυρη, παράνομη και χωρίς αποτέλεσμα.

- 5
- 10 Είναι η θέση των αιτητών ότι κατά παράβαση του άρθρου 5 του περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμου ο καθ' ου η αίτηση θεώρησε το προϊόν της πώλησης του διαμερίσματος τους ως φορολογητέο, σύμφωνα με τον πιό πάνω Νόμο και όχι ως κέρδος από διάθεση ακίνητης ιδιοκτησίας που έπρεπε να φορολογηθεί με βάση τον περί Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμο. Επίσης η απόφαση προσβάλλεται ως προϊόν πραγματικής πλάνης, λανθασμένης αιτιολογίας και ως ληφθείσα καθ' υπέρβαση ή κατάχρηση εξουσίας.
- 15

- 20 Οι αιτητές κατά το 1981-82 ανήγειραν την πολυκατοικία "Πανόραμα 1" στην Χλώρακα και πώλησαν όλα τα διαμερίσματα εκτός από ένα. Όταν τον Ιούνιο του 1982 αποπερατώθηκε το διαμέρισμα αυτό, από τότε και μέχρι τον Ιούλιο του 1987 οι αιτητές το χρησιμοποίησαν ως την κατοικία των ιδίων και της οικογένειάς τους. Το 1985 οι αιτητές αποφάσισαν και αγόρασαν 2 οικόπεδα με σκοπό την ανέγερση κατοικίας που θα ανταποκρίνεται στις ανάγκες της πενταμελούς οικογένειάς τους. Στη νέα τους κατοικία εγκαταστάθηκαν το 1987 και το διαμέρισμα ενοικιάστηκε για 2 1/2 χρόνια. Γύρω στο τέλος του 1989, οι αιτητές πώλησαν το διαμέρισμα και είναι ο ισχυρισμός τους ότι η πώληση αυτή έγινε έξω από κάθε πλαίσιο εμπορίας ή επαγγελματικής δραστηριότητας. Ο καθ' ου η αίτηση θεώρησε το προϊόν της πώλησης του διαμερίσματος ως φορολογητέο εισόδημα προερχόμενο από επιχείρηση εμπορίας και οι αιτητές υπέβαλαν ένσταση στην πιο πάνω απόφαση στις 17.11.92, με την οποία ζητούσαν να φορολογηθούν με βάση τον περί Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμο. Αφού το αίτημά τους εξετάστηκε, η ένσταση απορρίφθηκε με επιστολή που κοινοποιήθηκε στους λογιστές τους στις 25.5.93.
- 25
- 30
- 35

- 40 Οι λόγοι για τους οποίους απορρίφθηκε η ένσταση φαίνονται καθαρά στην πιο πάνω επιστολή που είναι Παράρτημα Γ στην Αίτηση και που αναφέρει μεταξύ άλλων και τα ακόλουθα:

"1) Από το 1980 και μετά δηλώνετε εισοδήματα από την αγορά και ανάπτυξη γης (Developer). Το διαμέρισμα που πω-

λήθηκε κτίστηκε μαζί με άλλα διαμερίσματα μέσα στα πλαίσια της εμπορικής σας δραστηριότητας.

- 2) Το γεγονός ότι το διαμέρισμα χρησιμοποιήθηκε για ιδιοκατοίκηση για μερικά χρόνια (1982-1987) και μετά ενοικιάστηκε για δύο χρόνια προτού πωληθεί το 1989, αυτό από μόνο του δεν σημαίνει ότι το διαμέρισμα έπαιξε αυτόματα να είναι μέρος του εμπορικού σας αποθέματος. 5
- 3) Ο τρόπος παρουσίασης του διαμερίσματος στους λογαριασμούς σας, δεν δεσμεύει το Τμήμα για την απόφασή του έστω και αν αυτό παρουσιάζεται σαν μέρος του Πάγιου Ενεργητικού όπως αναφέρεται στη υπόθεση *Φυντεία Φόιζα Από ν. της Κυπριακής Δημοκρατίας* (1992) 4 Α.Α.Δ. 324. 10
- 4) Από την κεφαλαιουχική κατάσταση που παρουσιάσετε φαίνεται ότι το 1985 αγοράσατε 2 οικοπέδα στην οδό Λήδρας στη Πάφο και υποβάλατε αίτηση για άδεια οικοδομής για μεγάλη οικία. Έτσι φαίνεται ότι πρόθεσή σας ήταν να μείνετε στο διαμέρισμα μέχρι να αποπερατωθεί η "κατοικία" σας το 1987". 20

Η ουσιώδης ερώτηση που έπρεπε να απαντηθεί από τον Έφορο ήταν κατά πόσο εν όψει των γεγονότων της υπόθεσης η πώληση του διαμερίσματος αποτελούσε μέρος της άσκησης εμπορίας και ακινήτων, με την οποία ασχολούνταν οι αιτητές, ή ρευστοποίηση κεφαλαίου που θα έπρεπε να φορολογηθεί, στη δεύτερη περίπτωση, με βάση τον περί Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμο. 25

Όπως έχει επανειλημμένα νομολογηθεί το θέμα είναι μεικτό Νόμου και γεγονότων και κάθε περίπτωση πρέπει να εξετάζεται με τα ιδιαίτερα της περιστατικά. 30

Οι αρχές που διέπουν το θέμα αναλύθηκαν στην υπόθεση *Γεωργίου ν. Κυπριακής Δημοκρατίας* (1993) 4 Α.Α.Δ. 513, από την οποία παραθέτω το σχετικό απόσπασμα, το οποίο και υιοθετώ: 35

"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. 40

Είναι καλά νομολογημένο ότι το ζήτημα είναι μεικτό ζήτημα νομικό και πραγματικό και κάθε περίπτωση πώλησης

5 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 ενώπιόν τους στοιχεία (Βλ. **Βαρναβίδης ν. Δημοκρατίας** (1990) 3 Α.Α.Δ. 3376, **Λέρνη ν. Δημοκρατίας** (1991) 3 Α.Α.Δ. 346).

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

15 "Το Δικαστήριο τούτο σε σειρά υποθέσεων, οι οποίες αναφέρονται και σε μεγάλη έκταση στις υποθέσεις **Αλέξανδρος Παϊκκος 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 εξα-
20 ντλητικά 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.
 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 πώλησεως."

40 Μετά από την ένσταση του αιτητή στην παρούσα περίπτωση το αίτημά του μελετήθηκε ξανά και με βάση προφανώς το γεγονός ότι η εμπορία σε γη δεν αποκλείει σε συγκεκριμένη περίπτωση να γίνει πώληση που να μην εμπίπτει στη γενική εργασία εμπορίας του φορολογημένου, έγινε εισήγηση προς τον Έφορο, από αρμόδιο

λειτουργό (Π. Παναγίδη), όπως μη θεωρηθεί η πώληση του διαμερίσματος ως εμπορία γης. Με τα πιο πάνω διαφώνησε στο σημείωμα του που βρίσκεται στο διοικητικό φάκελο της υπόθεσης ο κ. Π. Ριαλάς (Αναπληρωτής Διευθυντής) στις 2.2.92, όπου και εισηγείται τη φορολογία των αιτητών με βάση το άρθρο 5 του περί Φόρου Εισοδήματος Νόμου, αναφέροντας τα ακόλουθα:

"Από τα στοιχεία στο φάκελο φαίνεται ότι ο φορολογούμενος αγόρασε το 1982 οικοπέδο και το 1985 εξασφάλισε άδεια οικοδομής για μεγάλη οικία. Εξ αρχής σκοπός του ήταν να μείνει στο διαμέρισμα μέχρι αποπεράτωσης "κανονικής" κατοικίας. Μετά την αποπεράτωση της οικίας στην οδό Λήδρας προχώρησε σε πώληση του διαμερίσματος. Καμιά ένδειξη δεν υπάρχει περί πρόθεσης να παρέμενε το διαμέρισμα σαν πάγιο ενεργητικό και δεν έχω αμφιβολία ότι αποτελεί πώληση εμπορικού αποθέματος".

Δίπλα στο σημείωμα αυτό με δικό του σημείωμα, προφανώς ο Έφορος Φόρου Εισοδήματος, συμφωνεί με αυτό και δίδει οδηγίες να θεωρηθεί το κέρδος από την πώληση ως φορολογητέο, με βάση το νόμο για το Φόρο Εισοδήματος.

Το γεγονός ότι τα οικοπέδα αγοράστηκαν το 1985 και όχι το 1982 οδήγησε τους αιτητές να υποβάλουν, μεταξύ άλλων, στο Δικαστήριο ότι ο Έφορος ενήργησε κάτω από πραγματική πλάνη αναφορικά με τα γεγονότα και ως εκ τούτου θα έπρεπε να ακυρωθεί η απόφασή του. Από την άλλη, ο καθ' ου η αίτηση υποστήριξε ότι η ημερομηνία που αναφέρεται στο σημείωμα του κ. Ριαλά ως ημερομηνία αγοράς των οικοπέδων έγινε προφανώς από λάθος και τούτο είναι φανερό από την επιστολή, με την οποία κοινοποιήθηκε η απόφαση στους αιτητές, όπου αναφέρεται η ορθή ημερομηνία ενδεικτικό, κατά την εισήγησή του, του γεγονότος ότι ο Έφορος είχε πάντοτε κατά νου την ορθή ημερομηνία και δεν ενήργησε με βάση πραγματική πλάνη.

Είναι κατά την κρίση μου φανερό ότι το σημείωμα του κ. Ριαλά, στο οποίο αναφέρεται ότι "εξ αρχής" ήταν σκοπός των αιτητών να μείνουν στο διαμέρισμα μέχρι αποπεράτωσης "κανονικής" κατοικίας, είναι βασισμένο στην αντίληψη ότι τα οικοπέδα αγοράστηκαν από το 1982, διαφορετικά η φράση "εξ αρχής" δεν θα είχε κανένα νόημα. Είναι δε με βάση αυτό το σημείωμα που ο Έφορος ενέκρινε την εισήγηση για να θεωρηθεί το προϊόν της πώλησης του διαμερίσματος ως φορολογητέο εισόδημα με βάση το νόμο για το Φόρο Εισοδήματος. Παρόλον ότι στην επιστολή που

κοινοποιήθηκε η απόφαση στους αιτητές αναφέρεται η ορθή ημερομηνία, εντούτοις το αιτιολογικό φαίνεται να βασίζεται στο σημείωμα του κ. Ριαλά, που αναφέρεται σε πρόθεση διαμονής στο διαμέρισμα μέχρι αποπερατώσεως "κανονικής κατοικίας". Με
5 βάση τα πιο πάνω θεωρώ ότι ο λόγος 4 που έχει δοθεί για την απόρριψη της ένστασης πάσχει, γιατί παραμένει υπόνοια ότι η λανθασμένη θεώρηση ότι η αγορά των οικοπέδων έγινε το 1982 ήταν ο λόγος που οδήγησε στο συμπέρασμα ότι "εξ αρχής" ήταν
10 πρόθεση η προσωρινή διαμονή στο διαμέρισμα μέχρι αποπεράτωσης της οικίας και ως εκ τούτου το Δικαστήριο δεν μπορεί να γνωρίζει ποιο θα ήταν το συμπέρασμα στο οποίο θα κατέληγε ο κ. Ριαλάς και, κατ' επέκταση, ο Έφορος Φόρου Εισοδήματος αν η ημερομηνία αγοράς του οικοπέδου αναφερόταν ορθά.

15 Παρόλον ότι, όπου είναι εύλογα επιτρεπτό το συμπέρασμα στο οποίο καταλήγουν οι φορολογικές αρχές το Δικαστήριο δεν επεμβαίνει, εντούτοις, για τους λόγους που ανέφερα πιο πάνω αναφορικά με την ημερομηνία αγοράς των οικοπέδων, βρίσκω ότι η απόφαση θα πρέπει να ακυρωθεί. Εν όψει τούτου, δεν θα υπεισέλθω
20 στους άλλους λόγους που προτάθηκαν για ακύρωση της απόφασης. Η προσφυγή επιτυγχάνει και η απόφαση με την οποία απορρίφθηκε η ένσταση των αιτητών ακυρώνεται με έξοδα υπέρ τους.

Οι προσφυγές επιτυγχάνουν με έξοδα.