

20 Ιανουαρίου, 1995

[ΝΙΚΗΤΑΣ, Δ/στής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

FOODPAX LTD,

Αιτήτρια,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ,
ΜΕΣΩ ΥΠΟΥΡΓΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΟΥ,

Καθ' ων η αίτηση.

(Συνεκδικαζόμενες Υποθέσεις Αρ. 756/93, 757/93, 758/93)

Φορολογία — Φορολογία Εισοδήματος — Αγοραπωλησία ακίνητης ιδιοκτησίας — Φύση του κέρδους από το προϊόν της — Συνέπειες — Κριτήρια εμπορικότητας της συναλλαγής — Περιστάσεις στην εξετασθείσα υπόθεση — Το ζήτημα της μίας και μοναδικής κτηματικής δοσοληψίας — Αρχική πρόθεση του φορολογουμένου και η μεταγενέστερη μεταβολή της — Νομολογιακές παραπομπές — Η επιβολή φόρου εισοδήματος κρίθηκε ως μη λογικά εφικτή.

5
10 Η αιτήτρια εταιρεία προσέβαλε την επιβολή Φόρου Εισοδήματος, και όχι κεφαλαιουχικών κερδών, επί πωλήσεως κτήματός της η οποία χαρακτηρίστηκε ως εμπορικού χαρακτήρα παρά το γεγονός ότι η αρχική αγορά έγινε για μη κερδοσκοπικούς σκοπούς και η πώληση ήταν η μοναδική του είδους που διενήργησε η αιτήτρια.

15 Το Ανώτατο Δικαστήριο, ακυρώνοντας τις επίδικες αποφάσεις, αποφάσισε ότι:

1. Η αληθινή φύση του κέρδους που προέρχεται από αγοραπωλησία ακίνητης ιδιοκτησίας είναι καθοριστική του είδους της φορολογίας στην οποία υπόκειται. Στην περίπτωση που είναι αποτέλεσμα εμπορίας υπάγεται στις διατάξεις των περί Φορολογίας Εισοδήματος Νόμων του 1980-1990. Οι πράξεις που δεν είχαν αυτό το χαρακτήρα, αλλά τη μορφή επένδυσης δεν ήταν φορολογήσιμες. Από το 1980 όμως, που θεσπίστηκε ο περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμος (Ν. 52/80), υπόκεινται στη φορολογία που εισήγαγε ο νόμος αυτός. Τα κριτήρια που εφαρμόζονται για να αποφασισθεί πότε μία

- τέτοια δοσοληψία αποτελεί εμπορία ή απόρροια επενδυτικής δραστηριότητας του φορολογουμένου είναι πάντοτε αντικειμενικά. Και με πρότυπο και οδηγό την αγγλική νομολογία, που είχε να ερμηνεύσει παρόμοιες νομοθετικές διατάξεις, διατυπώθηκαν από την Ολομέλεια του Ανωτάτου Δικαστηρίου σε αριθμό υποθέσεων. 5
2. Η πρόταση της αιτήτριας ότι δεν αρκεί μία μόνο κτηματική δοσοληψία για να εξαχθεί πρόθεση εμπορίας της ιδιοκτησίας δεν βρίσκει έγκυρο έρεισμα είτε στο νόμο είτε στη νομολογία. Η υπόθεση **Βαρναβίδης**, δεν εγκαινίασε νέα αρχή σαν αυτή που προτάθηκε ούτε παρεξέκλινε από την απόφαση **Γεωργιάδης**. Πρέπει να λεχθεί ότι δεν υφίσταται διχογνωμία σε επίπεδο γενικής αρχής μεταξύ πρωτόδικης και εφετειακής απόφασης στην **Taylor v. Good**. Η απόφαση του δικαστή Megarry, όπως ήταν τότε, ανατράπηκε γιατί τα γεγονότα, όπως τα δέχτηκε η φορολογούσα αρχή, δε θεμελιώναν το συμπέρασμα περί εμπορίας της περιουσίας. Φυσικά ένα από τα στοιχεία ήταν και ότι ο φορολογούμενος δεν είχε το ενεργητικό του άλλες αγοραπωλησίες κτημάτων. 10
- Η πρόσφατη απόφαση του δικαστηρίου της Βουλής των Λόρδων στη **Simmons v. I.R.C.** [1980] 2 All E.R. 798 καθιστά σαφές ότι αν οι περιστάσεις το δικαιολογούν το κέρδος και από μία μόνο πράξη μπορεί να θεωρηθεί εμπορικό και να φορολογηθεί σαν εισόδημα. 20
- Συνεπώς, σαν θέμα πολιτικής του δικαίου, η αρχική πρόθεση κτήσης της περιουσίας σαν επένδυσης, μπορεί σε μεταγενέστερο χρόνο να αλλάξει και να καταστεί κερδοσκοπική. Εξαρτάται από τις ενέργειες του φορολογουμένου και τα άλλα περιστατικά της συγκεκριμένης υπόθεσης όπως θα δούμε παρακάτω στην απόφαση του Ανακτοβουλίου στη **Lily Harriet Ram Iswera v. Commissioner of Inland Revenue** [1965] 1 W.L.R. 663. 30
3. Στην υπόθεση **Iswera** η φορολογούμενη ήθελε να κτίσει κοντά στο σχολείο που φοιτούσαν οι θυγατέρες της. Ζήτησε να αγοράσει τμήμα γειτονικού κτήματος, αλλά ο ιδιοκτήτης επέμεινε να το πωλήσει ολόκληρο. Η φορολογούμενη έκαμε δάνειο για να πληρώσει την προκαταβολή. Και μετά υποδιείρεσε το κτήμα σε 12 οικοπέδα τα οποία πώλησε αμέσως εκτός δύο στα οποία έκτισε το σπίτι της. Ο σκοπός όταν αγοράστηκε το κτήμα δεν αμφισβητήθηκε, αλλά το κέρδος φορολογήθηκε ως εισόδημα. Το δικαστήριο του Privy Council παρατήρησε ότι η υπόθεση βρισκόταν στο μεταίχμιο εμπορικής συναλλαγής και εκποίησης επένδυσης την οποία η φορολογική αρχή θα μπορούσε να αποφασίσει διαφορετικά. Όμως τα δεδομένα της πώλησης δηλαδή η διαίρεση σε τόσα οικοπέδα και η άμεση 40

μεταπώλησή τους παρείχαν βάση για την κρίση της. Γι' αυτό ήταν αδύνατη η δικαστική επέμβαση. Η ουσία του σκεπτικού στη σελ. 668 θέτει το θέμα στο σωστό του πλαίσιο.

5 Στην *Iswera* πάλιν έγινε αναφορά στην παρόμοια περίπτωση *Commissioner for Inland Revenue v. Paul* [1956] 3 S.A.L.R. 335. Τα γεγονότα και η συλλογιστική της απόφασης φαίνονται στο σχε-
10 τικό απόσπασμα. Εκφράζει κάποια άποψη στην περίπτωση που ο φορολογούμενος μεταπωλεί το μέρος της ιδιοκτησίας που δεν χρειάζεται σαν σύνολο την οποία και το Δικαστήριο υπογραμμίζει.

15 Στην *Kirkham v. Williams (Inspector of Taxes) The Times Law Reports* ημερ. 18/6/91 (απόφαση Εφετείου) ο φορολογούμενος αγόρασε έκταση γης για γεωργικούς σκοπούς αντί ΑΚ17.000. Σκοπός του ήταν η ανέγερση γραφείων και αποθηκών για την επιχείρηση. Οι προσπάθειές του για άδεια οικοδομής προς την κατεύθυνση αυτή απέτυχαν. Τελικά του δόθηκε άδεια για να κτίσει κατοικία από 4
20 υπνοδωμάτια την οποία πώλησε με το υπόλοιπο κτήριο, πράξη που του απέφερε το πολλαπλάσιο του τιμήματος αγοράς. Ήταν η μοναδική του συναλλαγή. Μετά την πώληση αγόρασε άλλο αγρόκτημα και συνέχισε τις γεωργικές ενασχολήσεις του. Κρίθηκε από την πλειοψηφία ότι, παρά την ανάπτυξη του κτήματος, τα γεγονότα δε δικαιολογούσαν το συμπέρασμα ότι υπήρξε εμπορία. Η τελευταία παραπομπή είναι στην απόφαση των Λόρδων *Ensign Tankers (Leasing) Ltd. v. Stokes (Inspector of Taxes)* [1992] 2 All E.R. 275,
25 που αναλύει τη νομολογία και αναφέρεται και στην υπόθεση *Iswera*.

30 4. Τα στοιχεία της κρινόμενης υπόθεσης, που δε χρειάζεται να επαναληφθούν, δε συνιστούν την απαραίτητη πραγματική βάση που νόμιμα θα μπορούσε να θεμελιώσει το συμπέρασμα του Εφόρου για τη φύση της συναλλαγής. Δεν ήταν λογικά εφικτή η απόφασή του. Σημειώνεται μόνο πως η αιτήτρια πραγματοποίησε το στόχο της αφού προήλθε σε συμφωνία με τον ιδιοκτήτη του τεμαχίου όπου γειτνιάζει
35 με το 649. Και πάλιν η εξασφάλιση της άδειας δεν ήταν βέβαιη. Δεν μπορεί επομένως να υποστηριχθεί πως το 1981 η εταιρεία κράτησε το κτήριο με σκοπό την εμπορία του. Και η διάθεση τελικά έγινε χωρίς να προηγηθεί οποιαδήποτε άλλη συναλλαγή ή η παραμικρή αξιοποίη-
40 ση. Όπως και το κτήριο στο παράδειγμα που αναφέρεται στην *Paul*, ανωτέρω, πωλήθηκε ολόκληρο σε μία συναλλαγή.

Οι προσφυγές επιτυχάνουν με
Λ.Κ. 150 έξοδα.

Αναφερόμενες υποθέσεις:

- Amani Enterprises (Houses) Ltd v. Δημοκρατίας* (1990) 3 A.A.Δ. 1041, 5
- Βαρναβίδης v. Δημοκρατίας* (1990) 3 A.A.Δ. 3376,
- Δημοκρατία v. Λέρνη* (1991) 3 A.A.Δ. 346,
- Νικολάου και Άλλη v. Δημοκρατίας* (1991) 4 A.A.Δ. 3106. 10
- Georghiades v. Republic* (1982) 3 C.L.R. 659,
- Taylor v. Good* [1973] 2 All E.R. 785, 15
- Taylor v. Good* [1974] 1 All E.R. 1137,
- Simmons v. I.R.C.* [1980] 2 All E.R. 798,
- Iswera v. Commissioner of Inland Revenue* [1965] 1 W.L.R. 663, 20
- Commissioner for Inland Revenue v. Paul* [1956] 3 S.A.L.R. 335,
- Kirkham v. Williams (Inspector of Taxes)* Times Law Reports, ημερ. 18/6/91. 25
- Ensign Tankers (Leasing) Ltd v. Stokes (Inspector of Taxes)* [1992] 2 All E.R. 275.
- Προσφυγές.** 30
- Προσφυγές με τις οποίες προσβάλλεται η επιβολή φορολογίας φόρου εισοδήματος, έκτακτης εισφοράς και έκτακτης εισφοράς για την άμυνα στην αιτήτρια, σχετικά με την πώληση ακινήτου τους στη Λεωφόρο Αθαλάσσας στο Στρόβολο. 35
- Γ. Τριανταφυλλίδης*, για την Αιτήτρια.
- Γ. Λαζάρου*, Δικηγόρος της Δημοκρατίας, για τους Καθ' ων η αίτηση. 40
- Cur. adv. vult.*
- ΝΙΚΗΤΑΣ, Δ.: Η αιτήτρια είναι εταιρεία περιορισμένης ευθύνης. Πηγή των εισοδημάτων της είναι η εμπορία κατεψυγμένων

κρεάτων, ψαριών και άλλων τροφίμων. Τις αρχές του 1989 πώλησε κτήμα της στη λεωφόρο Αθαλάσσας στο Στρόβολο αντί £230.000 (τεμ. 648). Το κτήμα ήταν κληρονομικό. Η αιτήτρια απέκτησε τα 15/32 στις 11/8/77. Τα υπόλοιπα μερίδια μεταβιβάστηκαν αρχές Ιανουαρίου του 1978 και το Μάρτιο του ίδιου χρόνου. Το τίμημα αγοράς ήταν συνολικά £30.000. Συγχρόνως η αιτήτρια αγόρασε από τους ίδιους ιδιοκτήτες και άλλο κτήμα τους (τεμ. 649) μικρότερης έκτασης το οποίο κείται απέναντι από το επίδικο. Τα χωρίζει η λεωφόρος Αθαλάσσας (βλέπε τα τοπογραφικά σχέδια - τεκμήρια).

Είναι αμοιβαία αποδεκτό ότι η αιτήτρια αγόρασε το τεμ. 648 με πρόθεση να ανεγείρει μεγάλους ψυκτικούς θαλάμους και άλλα υποστατικά για τους σκοπούς της επιχείρησης που διεξάγει. Στις 20/3/80 υπέβαλε τη σχετική αίτηση για άδεια οικοδομής, αλλά απορρίφθηκε την 25/9/81. Διευκρινίζεται πως το τεμάχιο αυτό περιλήφθηκε από 23/12/77 σε οικιστική ζώνη και η διοίκηση αρνήθηκε να επιτρέψει χαλαρώσεις για πραγματοποίηση των σχεδίων της αιτήτριας. Ωστόσο το 1987 χορηγήθηκε σχετική άδεια και κτίστηκαν μικρότεροι ψυκτικοί θάλαμοι στο τεμ. 649. Προηγήθηκε ύστερα από συνεννόηση με τον ιδιοκτήτη γειτονικού κτήματος αναπροσαρμογή των συνόρων του και έκδοση χωριστού τίτλου στον οποίο το νέο τεμάχιο πήρε τον αριθμό 1948 (βλέπε τα σχέδια στο φάκελο).

Ο Έφορος Φόρου Εισοδήματος έκρινε ότι μέχρι την απόρριψη της αίτησης στις 25/9/81 η αιτήτρια υπέκειτο σε φόρο υπολογιζόμενο σύμφωνα με τις διατάξεις των περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμων 1980 και 1990. Θεώρησε όμως σαν εμπορικό το κέρδος που είχε προκύψει από την ημερομηνία εκείνη μέχρι την πώληση. Και το φορολόγησε με φόρο εισοδήματος, έκτακτης εισφοράς και έκτακτης εισφοράς για την άμυνα. Η κάθε φορολογία υπήρξε αντικείμενο χωριστής προσφυγής, οι οποίες συνεκδικάστηκαν. Με αυτές αμφισβητείται η νομιμότητα των φορολογιών που ξεκινούν από τη βάση πως το κέρδος που πραγματοποίησε η αιτήτρια έχει εμπορικό χαρακτήρα.

Η αληθινή φύση του κέρδους που προέρχεται από αγοραπωλησία ακίνητης ιδιοκτησίας είναι καθοριστική του είδους της φορολογίας στην οποία υπόκειται. Στην περίπτωση που είναι αποτέλεσμα εμπορίας υπάγεται στις διατάξεις των περί Φορολογίας Εισοδήματος Νόμων. Οι πράξεις που δεν είχαν αυτό το χαρακτήρα, αλλά τη μορφή επένδυσης δεν ήταν φορολογήσιμες. Από το 1980 όμως, που θεσπίστηκε ο περί Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμος,

υπόκεινται στη φορολογία που εισήγαγε ο νόμος αυτός. Τα κριτήρια που εφαρμόζονται για να αποφασισθεί τότε μία τέτοια δοσοληψία αποτελεί εμπορία ή απόρροια επενδυτικής δραστηριότητας του φορολογουμένου είναι πάντοτε αντικειμενικά. Και με πρότυπο και οδηγό την αγγλική νομολογία, που είχε να ερμηνεύσει παρόμοιες νομοθετικές διατάξεις, διατυπώθηκαν από την Ολομέλεια του Ανωτάτου Δικαστηρίου σε αριθμό υποθέσεων. Βλέπε *Amani Enterprises (Houses) Ltd. v. Δημοκρατίας* (1990) 3 Α.Α.Δ. 1041, *Βαρνάβας Βαρναβίδης v. Δημοκρατίας* (1990) 3 Α.Α.Δ. 3376 και *Δημοκρατία v. Λέρνη* (1991) 3 Α.Α.Δ. 346. Βλέπε επίσης *Γιαννάκης Νικολάου και Άλλη v. Δημοκρατίας* (1991) 4 Α.Α.Δ. 3106. 5 10

Η αιτήτρια είχε αντιρρήσεις στην επιβολή των επίδικων φορολογιών. Τις ανέπτυξε ο λογιστής της σε γραπτή ένσταση που υπέβαλε στη φορολογική αρχή. Τους λόγους εκθέτει σε σύντμηση το δικόγραφο των καθών. Τους επαναλαμβάνω διότι γύρω από αυτούς διαμορφώθηκαν βασικά και τα επιχειρήματα του δικηγόρου της αιτήτριας: 15

"(α) Ο σκοπός της αγοράς του εν λόγω κτήματος ήταν η ανέγερση μεγάλων ψυκτικών θαλάμων, γραφείων, αποθηκών και καταστημάτων για τις ανάγκες της εταιρείας. 20

(β) Η εταιρεία εκράτησε το κτήμα σαν επένδυση και δεν θεώρησε σκόπιμο να το πωλήσει γιατί δεν είχε προβλήματα ρευστότητας. 25

(γ) Η εταιρεία ουδέποτε συνήψε δάνειο για την αγορά του κτήματος και οι τόκοι που πλήρωνε ήταν αποκλειστικά για εμπορικούς σκοπούς και αποθέματα. 30

(δ) Το κτήμα από την ημέρα αγοράς μέχρι την ημέρα πώλησης παρέμεινε στην αρχική του κατάσταση.

(ε) Ο λόγος που πωλήθηκε το κτήμα ήταν η εξασφάλιση χρημάτων για να μπορέσει η εταιρεία να αποπερατώσει ανέγερση κτιρίου χωρίς να επηρεάσει την οικονομική της ικανότητα." 35

Στις 21/7/93 ο Έφορος απέρριψε την ένσταση της αιτήτριας για τους παρακάτω λόγους (σε συντόμευση επίσης από το σχετικό έγγραφο): 40

(α) Το κτήμα βρισκόταν σε περιοχή με ταχεία ανάπτυξη και ήταν ιδεώδες για κερδοσκοπικούς σκοπούς και ίσως για τού-

το καθυστερήσετε στην πώλησή του μετά την απόρριψη της αίτησης.

5 (β) Συμφωνώ ότι η εταιρεία ουδέποτε είχε συνάψει δάνειο για την αγορά του κτήματος, πλήρωνε όμως τόκους για τραπεζικό παρατράβηγμα (που επωφελήθηκε).

10 (γ) Το γεγονός ότι δεν έγινε ανάπτυξη του κτήματος δεν αποτελεί από μόνο του ουσιαστικό κριτήριο που να δικαιολογεί τη μη φορολόγηση του κέρδους. Ούτε οι λόγοι για τους οποίους πωλήθηκε το κτήμα έχουν στην παρούσα περίπτωση βαρύτητα στην απόφαση για φορολόγηση."

15 Ο δικηγόρος της αιτήτριας υπέβαλε ότι μιά και ο Έφορος αποδέχεται πως αρχικά το κτήμα αποκτήθηκε χωρίς καμιά κερδοσκοπική πρόθεση δεν μπορούσε μετά να αποδώσει στην αιτήτρια ελατήρια εμπορίας, εκτός στην περίπτωση που ακολουθούσαν άλλες αγοραπωλησίες γης. Συγκεκριμένα λέχθηκε ότι "για να δικαιούται ο Έφορος να θεωρήσει ότι το κέρδος από την πώληση ενός κτήματος το οποίο αποκτήθηκε χωρίς πρόθεση εμπορίας του υπόκειται σε φόρο εισοδήματος πρέπει απαραιτήτως να γίνουν εκ μέρους του φορολογουμένου και άλλες αγοραπωλησίες γης"

20

25 Απαντώντας ο δικηγόρος της Δημοκρατίας αναφέρθηκε στην απόφαση της Ολομέλειας **Γεωργιάδης v. Δημοκρατίας** (1982) 3 Α.Α.Δ. 659, ότι δεν απαιτείται να υπάρχει η πρόθεση εμπορίας του συγκεκριμένου περιουσιακού στοιχείου κατά το χρόνο κτήσης του. Είναι δυνατό να δημιουργηθεί μεταγενέστερα και να φορολογηθεί το προϊόν πώλησης σαν εισόδημα αντί σαν κεφαλαιουχικό κέρδος. Αντιπαρατέθηκε ότι η υπόθεση **Taylor v. Good** [1973] 2 All E.R. 785, που ακολούθησε η **Γεωργιάδης**, ήταν πρωτόδικη και ότι ανατράπηκε κατ' έφεση: βλέπε **Taylor v. Good** [1974] 1 All E.R. 1137. Και ότι η αρχή, όπως τη διατύπωσε ο δικηγόρος της αιτήτριας, επικροτήθηκε από τη νέα απόφαση της Ολομέλειας στη **Βαρναβίδης**, ανωτέρω.

30

35

40 Η πρόταση της αιτήτριας ότι δεν αρκεί μία μόνο κτηματική δοληπία για να εξαχθεί πρόθεση εμπορίας της ιδιοκτησίας δεν βρίσκει έγκυρο έρεισμα είτε στο νόμο είτε στη νομολογία. Η υπόθεση **Βαρναβίδης**, δεν εγκαινίασε νέα αρχή σαν αυτή που προτάθηκε ούτε παρεξέκλινε από την απόφαση **Γεωργιάδης**. Πρέπει να λεχθεί ότι δεν υφίσταται διχογνωμία σε επίπεδο γενικής αρχής μεταξύ πρωτόδικης και εφετειακής απόφασης στην **Taylor v. Good**. Η απόφαση του δικαστή Megarry, όπως ήταν τότε, ανατράπηκε για-

τί τα γεγονότα, όπως τα δέχθηκε η φορολογούσα αρχή, δε θεμελιώναν το συμπέρασμα περί εμπορίας της περιουσίας. Φυσικά ένα από τα στοιχεία ήταν και ότι ο φορολογούμενος δεν είχε στο ενεργητικό του άλλες αγοραπωλησίες κτημάτων.

5

Η πρόσφατη απόφαση του δικαστηρίου της Βουλής των Λόγων στη *Simmons v. I.R.C.* [1980] 2 All E.R. 798 καθιστά σαφές ότι αν οι περιστάσεις το δικαιολογούν το κέρδος και από μία μόνο πράξη μπορεί να θεωρηθεί εμπορικό και να φορολογηθεί σαν εισόδημα:

10

"Trading requires an intention to trade: normally the question to be asked is whether this intention existed at the time of the acquisition of the asset. Was it acquired with the intention of disposing of it at a profit, or was it acquired as a permanent investment? Often it is necessary to ask further questions: a permanent investment may be sold in order to acquire another investment thought to be more satisfactory; that does not involve an operation of trade, whether the first investment is sold at a profit or at a loss.

15

Intentions may be changed. What was first an investment may be put into the trading stock and, I suppose, vice versa

20

.....
What I think is not possible is for an asset to be both trading stock and permanent investment at the same time, nor for it to possess an indeterminate status - neither trading stock nor permanent asset. It must be one or the other, even though, and this seems to me legitimate and intelligible, the company, in whatever character it acquires the asset, may reserve an intention to change its character."

25

30

Το σχόλιο των Whitehouse & Buttle Revenue Law, 8η έκδοση (1990), στη σελ. 151, μετά από ανασκόπηση της νομολογίας περιλαμβανομένης και της *Taylor v. Good* το επιβεβαιώνει:

"It is apparent from the foregoing cases that how the land was originally acquired by the taxpayer is an important factor in determining whether he is trading. If by inheritance or gift the Revenue will have to show that it has at some point been appropriated to trading stock. On the other hand, if acquired by purchase the taxpayer's motive at that time will be relevant. If it is clear that it was acquired as an investment, again the burden will be on the Revenue to show that at a subsequent stage it was appropriated to trading stock. Furthermore, if land was originally acquired as an investment, the mere act of

35

40

obtaining planning permission prior to a sale will not by itself result in an appropriation of the land to trading stock. Generally the taxpayer is entitled to get the best possible price for the land (*Taylor v. Good*, supra)."

5

Συνεπώς, σαν θέμα πολιτικής του δικαίου, η αρχική πρόθεση κτήσης της περιουσίας σαν επένδυσης, μπορεί σε μεταγενέστερο χρόνο να αλλάξει και να καταστεί κερδοσκοπική. Εξαρτάται από τις ενέργειες του φορολογουμένου και τα άλλα περιστατικά της συγκεκριμένης υπόθεσης όπως θα δούμε παρακάτω στην απόφαση του Ανακτοβουλίου στη *Lily Harriet Ram Iswera v. Commissioner of Inland Revenue* [1965] 1 W.L.R. 663.

10

Έρχομαι στη δεύτερη εισήγηση. Ο κ. Τριανταφυλλίδης υπέβαλε ότι τα κριτήρια που έχει εφαρμόσει η νομολογία για τη διάκριση του κέρδους σε εμπορικό και κεφαλαιουχικό δείχνουν πως η αιτήτρια δεν κράτησε το κτήμα για να το εμπορευθεί. Τόνισε ιδιαίτερα το γεγονός ότι η εταιρεία το αγόρασε χωρίς να συνάψει δάνειο· ότι παρέμεινε εντελώς αναξιοποίητο· ότι πωλήθηκε για να χρηματοδοτηθεί η ανέγερση του κτιρίου για το οποίο πήρε άδεια στο τεμ. 1948· ότι η εταιρεία δεν ασχολήθηκε ποτέ με άλλες πράξεις αυτής της φύσης· και ότι δεδηλωμένη πρόθεση ήταν η κάλυψη των στεγαστικών και άλλων αναγκών της επιχείρησης, όπως έγινε αργότερα.

15

20

Στην υπόθεση *Iswera* η φορολογούμενη ήθελε να κτίσει κοντά στο σχολείο που φοιτούσαν οι θυγατέρες της. Ζήτησε να αγοράσει τμήμα γειτονικού κτήματος, αλλά ο ιδιοκτήτης επέμεινε να το πωλήσει ολόκληρο. Η φορολογούμενη έκαμε δάνειο για να πληρώσει την προκαταβολή. Και μετά υποδιαίρεσε το κτήμα σε 12 οικόπεδα τα οποία πώλησε αμέσως εκτός δύο στα οποία έκτισε το σπίτι της. Ο σκοπός όταν αγοράστηκε το κτήμα δεν αμφισβητήθηκε, αλλά το κέρδος φορολογήθηκε ως εισόδημα. Το δικαστήριο του Privy Council παρατήρησε ότι η υπόθεση βρισκόταν στο μεταίχιμιο εμπορικής συναλλαγής και εκποίησης επένδυσης την οποία η φορολογική Αρχή θα μπορούσε να αποφασίσει διαφορετικά. Όμως τα δεδομένα της πώλησης δηλαδή η διαίρεση σε τόσα οικόπεδα και η άμεση μεταπώλησή τους παρείχαν βάση για την κρίση της. Γι' αυτό ήταν αδύνατη η δικαστική επέμβαση. Η ουσία του σκεπτικού στη σελ. 668 θέτει το θέμα στο σωστό του πλαίσιο:

35

40

"If, in order to get what he wants, the tax-payer has to embark on an adventure which has all the characteristics of trading, his purpose or object alone cannot prevail over what he in fact does. But if his acts are equivocal his purpose or object may be

a very material factor when weighing the total effect of all the circumstances."

Στην *Iswera* πάλιν έγινε αναφορά στην παρόμοια περίπτωση *Commissioner for Inland Revenue v. Paul* [1956] 3 S.A.L.R. 335. Τα γεγονότα και η συλλογιστική της απόφασης φαίνονται στο απόσπασμα που ακολουθεί. Μας ενδιαφέρει γιατί εκφράζει κάποια άποψη στην περίπτωση που ο φορολογούμενος μεταπωλεί το μέρος της ιδιοκτησίας που δεν χρειάζεται σαν σύνολο την οποία και υπογραμμίζω:

"There seems no room for reasonable doubt that the appellant's intention in acquiring the property originally was what he has stated in evidence, and that being so, we are unanimously of the view that he intended to make a capital investment. We are also satisfied that at all relevant times his object was to sell the surplus over and above his own requirements and to do so at a profit if he could. It seems to us that, had he been in a position to sell the surplus in one block in a single transaction, such a transaction would probably not have attracted the notice of the Receiver of Revenue. But the fact that he has seen fit to divide the land and sell it in parcels, and to various people, over a number of years not unnaturally gives rise to the notion that he is making a business of it."

Στην *Kirkham v. Williams (Inspector of Taxes)* The Times Law Reports ημερ. 18/6/91 (απόφαση Εφετείου) ο φορολογούμενος αγόρασε έκταση γης για γεωργικούς σκοπούς αντί £17.000. Σκοπός του ήταν η ανέγερση γραφείων και αποθηκών για την επιχείρηση. Οι προσπάθειές του για άδεια οικοδομής προς την κατεύθυνση αυτή απέτυχαν. Τελικά του δόθηκε άδεια για να κτίσει κατοικία από 4 υπνοδωμάτια την οποία πώλησε με το υπόλοιπο κτήμα, πράξη που του απέφερε το πολλαπλάσιο του τιμήματος αγοράς. Ήταν η μοναδική του συναλλαγή. Μετά την πώληση αγόρασε άλλο αγρόκτημα και συνέχισε τις γεωργικές ενασχολήσεις του. Κρίθηκε από την πλειοψηφία ότι, παρά την ανάπτυξη του κτήματος, τα γεγονότα δε δικαιολογούσαν το συμπέρασμα ότι υπήρξε εμπορία. Η τελευταία μου παραπομπή είναι στην απόφαση των Λόρδων *Ensign Tankers (Leasing) Ltd. v. Stokes (Inspector of Taxes)* [1992] 2 All E.R. 275, που αναλύει τη νομολογία και αναφέρεται και στην υπόθεση *Iswera*.

Τα στοιχεία της κρινόμενης υπόθεσης, που δε χρειάζεται να επαναλάβω, δε συνιστούν την απαραίτητη πραγματική βάση που

νόμιμα θα μπορούσε να θεμελιώσει το συμπέρασμα του Εφόρου για τη φύση της συναλλαγής. Δεν ήταν λογικά εφικτή η απόφασή του. Σημειώνω μόνον πως η αιτήτρια πραγματοποίησε το στόχο της αφού προήλθε σε συμφωνία με τον ιδιοκτήτη του τεμαχίου που γειτνιάζει με το 649. Και πάλιν η εξασφάλιση της άδειας δεν ήταν βέβαιη.

Δεν μπορεί επομένως να υποστηριχθεί πως από το 1981 η εταιρεία κράτησε το κτήμα με σκοπό την εμπορία του. Και η διάθεση τελικά έγινε χωρίς να προηγηθεί οποιαδήποτε άλλη συναλλαγή ή η παραμικρή αξιοποίηση. Όπως και το κτήμα στο παράδειγμα που αναφέρεται στην **Paul**, ανωτέρω, πωλήθηκε ολόκληρο σε μία συναλλαγή.

Για τους λόγους αυτούς ακυρώνω την επίδικη απόφαση και επιδικάζω ποσό £150 έναντι των εξόδων της αιτήτριας.

*Οι προσφυγές επιτυγχάνουν με
£150,- έξοδα υπέρ της αιτήτριας.*