

26 Μαρτίου, 1991

[ΣΤΥΛΙΑΝΙΔΗΣ, Δ/στής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

C. L. TRADING & ESTATES LTD.,

Αιτητές,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ  
ΤΟΥ ΕΦΟΡΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΑΛΛΩΝ,

Καθ' ων η αίτηση.

(Υπόθεση Αρ. 318/87).

- 
- 5 Φορολογία Εισοδήματος — Εμπορία γης — Χαρακτηρισμός διάθεσης ιδιοκτησίας ως διάθεσης κεφαλαιουχικού στοιχείου ή στοιχείων εμπορίου για σκοπούς φορολογίας — Το ζήτημα είναι μικτό, νομικό και πραγματικό, και κρίνεται υπό τις εκάστοτε περιστάσεις — Δεν υπάρχει μοναδικό κριτήριο γενικής εφαρμογής — Τα νομολογιακά καθορισθέντα κριτήρια δεν είναι εξαντλητικά και κανένα από μόνο του αποφασιστικής σημασίας — Ειδικότερα η μοναδικότητα της διάθεσης: λαμβάνεται υπόψη χωρίς να αποκλείει το χαρακτηρισμό της ως πράξεως εμπορίας.
- 10 Αναθεωρητική Δικαιοδοσία — Δικαστικός έλεγχος — Φορολογική προσφυγή — Το Δικαστήριο δεν επεμβαίνει αν η απόφαση του Εφόρου Φόρου Εισοδήματος είναι εύλογα επιτρεπτή με βάση τα ορθά γεγονότα και το Νόμο — Το βάρος της απόδειξης, προκειμένου να πεισθεί το Δικαστήριο να επέμβει και να ελέγξει την νομιμότητα της πράξης, φέρουν οι αιτητές.
- 15

20 Με την προσφυγή τους αυτή οι αιτητές επιδίωξαν την ακύρωση απόφασης του Εφόρου Φόρου Εισοδήματος αναφορικά με τη φορολογία εισοδήματος που τους επέβαλε για τα έτη 1979 και 1980. Το κύριο εριζώμενο ζήτημα ήταν αν το κέρδος που προέκυψε από την πώληση τριών οικοπέδων των αιτητών στη Μέσα Γειτονιά, ήταν φορολογήσιμο εισόδημα. Οι αιτητές ισχυρίστηκαν ότι το κέρδος από την πώληση αυτή ήταν κεφαλαιουχικό κέρδος, ενώ ο Έφορος αποφάσισε ότι η πώληση αυτή συνιστούσε εμπορία γης και, επομένως, το κέρδος ήταν φορολογήσιμο εισόδημα.

25 Το Ανώτατο Δικαστήριο, απορρίπτοντας την προσφυγή, αποφάσισε ότι:

(1) Το θέμα για απόφαση είναι: Το ποσό του κέρδους είναι αύξηση της αξίας της περιουσίας που διατέθηκε, ή είναι κέρδος στην άσκηση εμπορίας με το νόημα του άρθρου 5(2)(χστ); Πρόκειται για διάθεση κεφαλαιουχικού στοιχείου ή στοιχείων εμπορίου; Δεν υπάρχει μοναδικό κριτήριο γενικής εφαρμογής για την απάντηση στο πιο πάνω ερώτημα. Σε μια σειρά υποθέσεων έχουν αναφερθεί κριτήρια, τα οποία όμως δεν είναι εξαντλητικά και κανένα από αυτά δεν είναι από μόνο του αποφασιστικής σημασίας. Το ζήτημα είναι μικτό - νομικό και πραγματικό. Αποφασίζεται στην κάθε περίπτωση με την εφαρμογή του Νόμου στα γεγονότα και τις περιστάσεις της υπόθεσης.

Η μοναδικότητα πράξης λαμβάνεται υπόψη χωρίς να αποκλείει το χαρακτηρισμό της ως πράξεως εμπορίας. Η φύση μεμονωμένης πώλησης εξαρτάται από τις περιστάσεις της υπόθεσης. Η δικαιοπραξία πώλησης είναι χαρακτηριστικό στοιχείο εμπορίας, αλλά είναι δυνατό, λόγω των περιστατικών της, να μην έχει το χαρακτήρα αυτό.

(2) Η προσέγγιση του Δικαστηρίου, αναφορικά με τη νομιμότητα φορολογίας που προσβάλλεται με προσφυγή κάτω από το άρθρο 146 του Συντάγματος, είναι ότι το Δικαστήριο δεν επεμβαίνει, αν η απόφαση του Εφόρου είναι εύλογα επιτρεπτή, με βάση τα ορθά γεγονότα και το Νόμο. Οι αιτητές φέρουν το βάρος της απόδειξης, προκειμένου να πείσουν το Δικαστήριο να επέμβει και να ελέγξει τη νομιμότητα της πράξης.

Το Δικαστήριο, αφού έλαβε υπόψη το αντικείμενο της πώλησης, τον τρόπο απόκτησης και μέθοδο χρηματοδότησης, τον τρόπο και τις περιστάσεις της πώλησης, τους σκοπούς της εταιρείας και, ειδικά, την πρόνοια του άρθρου 3(β) και (γ) του Ιδρυτικού Εγγράφου, τη γνώση του Διευθυντή των αιτητών, το γεγονός ότι δεν έγιναν οποιαδήποτε σχέδια για υλοποίηση του ισχυριζόμενου σκοπού της οικοδόμησης στέγης για τις επιχειρήσεις των αιτητών, την προπαρξη άλλων κατάλληλων για το σκοπό αυτό κτιρίων και όλα τα λοιπά δεδομένα, κατάληξε στο συμπέρασμα ότι η προσβαλλόμενη απόφαση ήταν εύλογα επιτρεπτή στον Έφορο. Προκύπτει επίσης από το διοικητικό φάκελο ότι η δέουσα έρευνα έγινε και η αιτιολογία είναι σαφής και επαρκής.

*Η προσφυγή απορρίπτεται χωρίς έξοδα.*

*Αναφερόμενες υποθέσεις:*

*Mediterranean Holiday Resorts Ltd. v. Της Δημοκρατίας (Προσφυγή Αρ. 154/86, ημερ. 29.11.90)* 40

*HedjiEraclis and another v. Republic (1984) 3 C.L.R. 604*

*Reilim Ltd. v. Vise (H.M. Inspector of Taxes), 32 T.C. 254*

*Pitsiakkos v. Republic (1985) 3 C.L.R. 1700*

*Coussoumides v. The Republic (1966) 3 C.L.R. 1*

*Αμάνι Εντερπράϊσις (Χάουσις) Λτδ. v. Κυπριακής Δημοκρατίας*  
(ΑΕ 438, ημερ. 27.3.90).

5 Προσφυγή.

Προσφυγή εναντίον της φορολογίας εισοδήματος που επιβλήθηκε στους αιτητές για τα έτη 1979 και 1980.

*Ε. Ευσταθίου, για τους αιτητές.*

10 *Α. Ευαγγέλου, Ανώτερος Δικηγόρος της Δημοκρατίας,*  
*για τους καθ' ων η αίτηση.*

*Cur. adv. vult.*

Ο Δικαστής κ. Στυλιανίδης ανάγνωσε την ακόλουθη απόφαση.

15 **ΣΤΥΛΙΑΝΙΔΗΣ, Δ:** Με την παρούσα προσφυγή οι αιτητές προσβάλλουν τη νομιμότητα της απόφασης του Εφόρου Φόρου Εισοδήματος, (ο "Έφορος"), αναφορικά με τη φορολογία εισοδήματος για τα έτη 1979 και 1980.

20 Το ζήτημα που εγείρεται είναι αν το κέρδος, που προέκυψε από την πώληση τριών οικοπέδων στη Μέσα Γειτονιά, είναι φορολογήσιμο εισόδημα.

Οι αιτητές ισχυρίζονται ότι το κέρδος από την πώληση αυτή είναι κεφαλαιουχικό κέρδος, ενώ ο Έφορος αποφάσισε ότι η πώληση αυτή συνιστά εμπορία γης και, επομένως, το κέρδος είναι φορολογήσιμο εισόδημα.

25 Τα γεγονότα, όπως εκτίθενται στην ένσταση και δεν αμφισβητήθηκαν, έχουν:-

Ο Κώστας Λεωνίδα είχε διάφορες επιχειρήσεις στη Λεμεσό. Στις 31 Μαΐου, 1972, η εταιρεία Κώστας Λεωνίδα

και Σία Λτδ., που ελέγχεται από τον Κώστα Λεωνίδα - όλες οι μετοχές της ανήκουν στον ίδιο και μέλη της οικογένειάς του - ανέλαβε τη βιομηχανία κατασκευής επίπλων. Το εργοστάσιο της εταιρείας αυτής βρισκόταν στη βιομηχανική περιοχή Πολεμιδιών.

5

Στις 19 Ιουλίου, 1973, οι αιτητές ενεγράφησαν ως εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, με έδρα τη Λεμεσό. Το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας, που εκδόθηκε και καταβλήθηκε πλήρως από την ίδρυση της μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου, 1980, ήταν μόνο τρεις μετοχές της £1.-. Μέτοχοι ήταν ο Κώστας Λεωνίδα (μια μετοχή Α και μια μετοχή Β) και η σύζυγός του - Ανθούλα Κώστα Λεωνίδα (μια μετοχή Β). Αυτοί ήταν οι μόνοι σύμβουλοι της εταιρείας.

10

Ο Κώστας Λεωνίδα ουσιαστικά έλεγχε απόλυτα την εταιρεία, με βάση τις πρόνοιες του Κανονισμού 8 του Καταστατικού.

15

Την 1η Ιανουαρίου, 1975, όπως φαίνεται από τους λογαριασμούς που υποβλήθηκαν από τους Ελεγκτές των αιτητών για την περίοδο που έληξε στις 31 Δεκεμβρίου, 1975 - (Παράρτημα Ε στην ένσταση), οι αιτητές ανέλαβαν όλες τις άλλες εμπορικές δραστηριότητες του Διευθύνοντα Σύμβουλου - Κώστα Λεωνίδα και όλο το ενεργητικό και παθητικό, εκτός από ορισμένη ακίνητη ιδιοκτησία. Μεταξύ των στοιχείων ενεργητικού που ανέλαβαν οι αιτητές περιλαμβάνεται και πολυκατοικία στην οδό Αγίας Ζώνης, που κτίστηκε το 1972.

20

25

Το εισόδημα των αιτητών, από το 1975, προέρχεται από εμπορία οικοδομικών υλικών, υλικών επιπλοποιίας, εισαγωγή και πώληση επίπλων, ενοίκια από οικοδομές και έπιπλα.

30

Ο Κώστας Λεωνίδα αγόρασε τρία συνεχόμενα οικόπεδα στη Μέσα Γειτονιά Λεμεσού, από το Ταμείο Πρόνοιας Τακτικού Εμπίσθου Προσωπικού Κ.Ε.Ο. Λτδ. Πληρώθηκε έναντι τιμήματος αγοράς ποσό και το υπόλοιπο £6,325.- οφείλετο έντοκο στους πωλητές. Το 1974 τα δικαιώματα

35

του Κώστα Λεωνίδα εκχωρήθηκαν στους αιτητές, τα οικόπεδα μεταβιβάστηκαν επ' ονόματί τους και υποθηκεύτηκαν στους πωλητές για ασφάλεια του υπόλοιπου οφειλόμενου ποσού £6,325.-.

5 Το 1979 τα οικόπεδα πωλήθηκαν σε τρία διαφορετικά πρόσωπα για το συνολικό ποσό των £17,650.-, που εισπράχθηκε το 1979 και 1980. Το κέρδος που πραγματοποιήθηκε θεωρήθηκε από τους αιτητές ως κεφαλαιουχικό κέρδος και μεταφέρθηκε απευθείας στον ισολογισμό ως αποθεματικό κεφάλαιο.

10 Οι αιτητές υπέβαλαν τους λογαριασμούς τους στον Έφορο για τα έτη 1979-1980 στις 24 Ιανουαρίου, 1983.

15 Ο Έφορος, ύστερα από εξέταση των λογαριασμών αυτών, αποφάσισε ότι το κέρδος από την πώληση των οικοπέδων ήταν φορολογήσιμο εισόδημα και, με βάση τις εισπράξεις κάθε χρόνου, αναλόγησε £6,118.- για το 1979 και £3,447.- για το 1980. Κοινοποίησε την απόφασή του για το 1979 στους Ελεγκτές της εταιρείας των αιτητών, με επιστολή ημερομηνίας 26 Νοεμβρίου, 1985, και για το έτος 20 1980, με επιστολή ημερομηνίας 9 Δεκεμβρίου, 1986. Έστειλε επίσης Ειδοποιήσεις Επιβολής Φορολογίας.

Οι αιτητές υπέβαλαν ενστάσεις.

25 Επειδή δεν επήλθε συμφωνία, ο Έφορος προχώρησε στην έκδοση απόφασης, την οποία κοινοποίησε στους αιτητές με επιστολή ημερομηνίας 19 Φεβρουαρίου, 1987, το ουσιαστικό μέρος της οποίας έχει:-

30 "Αναφέρομαι στις ενστάσεις κατά των φορολογιών του εισοδήματός σας, που υποβλήθησαν από τους ελεγκτές σας εκ μέρους σας, για τα έτη 1979 και 1980 και σας πληροφορώ ότι το κέρδος που προέκυψε από την πώληση οικοπέδων θεωρείται κέρδος που έχει εμπορικό χαρακτήρα και ως εκ τούτου υπόκειται σε φορολογία. Η απόφασή μου αυτή βασίζεται και στους πιο κάτω λόγους:-

(α) Πρέπει εξ αρχής να υπήρχε ο σκοπός της εμπορίας, καθότι προβήκατε στην αγορά τριών οικοπέδων από σύναψη δανείων και δεν είχατε την δυνατότητα περαιτέρω αξιοποίησής τους ούτε και αποπληρωμής τους.

5

(β) Η αγορά των οικοπέδων δεν μπορεί να θεωρηθεί επένδυση γιατί αυτά δεν παρήγαγαν οποιοδήποτε εισόδημα.

(γ) Το γεγονός ότι περιελήφθησαν από το έτος κτήσης τους στο πάγιον ενεργητικό της εταιρείας, δεν είναι απόδειξη της πρόθεσής σας να τα κρατήσετε για επένδυση.

10

(δ) Εκτός από το ότι δεν υπήρξε η δυνατότητα αξιοποίησης των οικοπέδων για ανέγερση καταστημάτων, ούτε και πρόθεση φαίνεται να υπήρχε, καθότι τα γεγονότα έδειξαν ότι σκοπός της εταιρείας σας ήταν να χρησιμοποιήσει τα δικά σας κτίρια στην οδό Αγίας Ζώνης."

15

Οι λόγοι ακυρότητας που προβλήθηκαν είναι:-

1. Η προσβαλλόμενη απόφαση είναι αντίθετη με το νόμο.
2. Έλλειψη δέουσας έρευνας.
3. Έλλειψη αιτιολογίας.
4. Η απόφαση είναι αυθαίρετη και λήφθηκε με υπέρβαση ή κατάχρηση εξουσίας.

20

25

Στην πρόσφατη απόφαση *Mediterranean Holiday Resorts Ltd. v. Της Δημοκρατίας της Κύπρου*, Υπόθεση Αρ. 154/86 (Απόφαση δόθηκε στις 29 Νοεμβρίου, 1990, δε δημοσιεύτηκε ακόμα), ειπώθηκαν τα ακόλουθα:-

"Το ζήτημα είναι μικτό - νομικό και πραγματικό. Αποφασίζεται στην κάθε περίπτωση με την εφαρμογή

30

του Νόμου στα γεγονότα και τις περιστάσεις της υπόθεσης - (βλ. *Savvas M. Agrotis Ltd., v. The Commissioner of Income Tax and Limassol Land Investments Ltd. v. The Commissioner of Income Tax* 22 C.L.R. 27 στη σελ. 30· *Yiannakis S. Droussiotis v. Republic (Minister of Finance and Another)* (1967) 3 C.L.R. 15· *Rallis Makrides v. Republic (Minister of Finance)* (1967) 3 C.L.R. 147· *Philippou v. Republic* (1983) 3 C.L.R. 1386· *HjiEraclis and Another v. Republic* (1984) 3 C.L.R. 604· *Apostolos Ignatiou and Another v. The Republic of Cyprus*, Υπόθεση Αρ. 145/84 (Απόφαση δόθηκε στις 18 Μαρτίου, 1989, δε δημοσιεύτηκε ακόμα)· *C.D. Hay Properties Ltd. v. The Republic of Cyprus*, Υπόθεση Αρ. 563/85 (Απόφαση δόθηκε στις 8 Απριλίου, 1989, δε δημοσιεύτηκε ακόμα)· *Colakides Development Co. Ltd. v. Κυπριακής Δημοκρατίας*, Υπόθεση Αρ. 255/86 (Απόφαση δόθηκε στις 16 Μαρτίου, 1990, δε δημοσιεύτηκε ακόμα)).

Το θέμα για απόφαση είναι: Το ποσό κέρδους είναι αύξηση της αξίας της περιουσίας που διατέθηκε, ή είναι κέρδος στην άσκηση εμπορίας με το νόημα του Άρθρου 5(2)(στ); Πρόκειται για διάθεση κεφαλαιουχικού στοιχείου, ή στοιχείων εμπορίου;

Δεν υπάρχει μοναδικό κριτήριο γενικής εφαρμογής για την απάντηση στο πιο πάνω ερώτημα. Σε μια σειρά υποθέσεων έχουν αναφερθεί κριτήρια, τα οποία όμως δεν είναι εξαντλητικά και κανένα από αυτά δεν είναι από μόνο του αποφασιστικής σημασίας.

Στην Αναθεωρητική Έφεση Αρ. 438 - *Αμάνι Εντερπράϊζες (Χάουσεζ) Λτδ. v. Κυπριακής Δημοκρατίας* (Απόφαση δόθηκε στις 27 Μαρτίου, 1990, δε δημοσιεύτηκε ακόμα) - ειπώθηκε στις σελ. 2-3:-

Το Δικαστήριο τούτο σε σειρά υποθέσεων, οι οποίες αναφέρονται και σε μεγάλη έκταση στις υποθέσεις *Αλέξανδρος Παϊκκος v. Δημοκρατίας*, αρ. προσφυγής 314/88, απόφαση ημερομηνίας 21 Φεβρουαρίου 1990 και *Colakides Development Co. Ltd. v. Δημοκρατίας* αρ.

προσφυγής 255/86, απόφαση ημερομηνίας 16 Μαρτίου, 1990, έχει καθορίσει τις αρχές του τι συνιστά εμπορία γης ή ποία 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: 5

1. Το αντικείμενο της περιουσίας.
2. Η χρονική περίοδος της ιδιοκτησίας. 10
3. Η συχνότητα παρομοίων πράξεων.
4. Συμπληρωματική εργασία που γίνεται σχετικά με την περιουσία που πωλείται.
5. Περιστάσεις που ευθύνονται για την πώληση.
6. Κίνητρο. 15
7. Μέθοδος χρηματοδότησης.
8. Γνώση του ιδιοκτήτη. Έχει σημασία κατά πόσον την πράξη αυτή την κάμνει κάποιος ο οποίος δεν έχει καμμία σχέση με το επάγγελμα ή μια εταιρεία που ιδρύθηκε για τον σκοπό αυτό. 20
9. Ο τρόπος απόκτησης και
10. Το τί γίνεται με το προϊόν της πωλήσεως.

Το τελικό κριτήριο είναι: Έχοντας υπόψη τα πραγματικά γεγονότα και το Νόμο, μπορεί η συναλλαγή να θεωρηθεί ότι έχει το χαρακτήρα εμπορίας ακίνητης περιουσίας, ή είναι απλή ρευστοποίηση πάγιου ενεργητικού; (Βλ. τις πιο πρόσφατες Αποφάσεις *Apostolos Ignatiou and Another v. The Republic of Cyprus* C.D. *Hay Properties Ltd v. The Republic of Cyprus*, (ανωτέ- 25



5 ρω), Αλέξανδρος Παϊκκος v. Γενικού Εισαγγελέα της Δημοκρατίας, Υπόθεση Αρ. 314/88 (Απόφαση δόθηκε στις 21 Φεβρουαρίου, 1990, δε δημοσιεύτηκε ακόμα)· Colakides Development Co. Ltd. v. Κυπριακής Δημοκρατίας· Αμάνι Εντερπράϊσες (Χάουσες) Λτδ. v. Κυπριακής Δημοκρατίας, (ανωτέρω)· και Ακίνητα Στέλλας Γαλαταρωίτη Λίμιτεδ v. Κυπριακής Δημοκρατίας, Υπόθεση Αρ. 352/87 (Απόφαση δόθηκε στις 16 Μαΐου, 1990, δε δημοσιεύτηκε ακόμα))".

10 Ο ευπαιδευτος δικηγόρος των αιτητών εισηγήθηκε ότι η δικαιοπραξία πώλησης των τριών οικοπέδων δεν είναι εμπορική ενέργεια, αλλά ρευστοποίηση πάγιου ενεργητικού που αποκτήθηκε για επένδυση. Για υποστήριξη της εισηγησής του ανέφερε τα πιο κάτω:-

15 (α) Η αγοραπωλησία ήταν μεμονωμένη και τα έσοδα από αυτή περιελήφθηκαν από την αρχή στο πάγιο ενεργητικό της εταιρείας.

20 (β) Το διάστημα των πέντε χρόνων, που μεσολάβησε από την αγορά μέχρι την πώληση, ήταν αρκετά μεγάλο για να αποκλείσει την πρόθεση εμπορίας.

(γ) Οι αιτητές καμμιά οργανωμένη προσπάθεια δεν έκαναν για να εξασφαλίσουν κέρδος από τα οικόπεδα αυτά - διαφήμιση, ενέργεια για προσέλκυση αγοραστών.

25 (δ) Η αρχική πρόθεση των αιτητών ήταν η χρησιμοποίηση των οικοπέδων για την ανέγερση ιδιόκτητου χώρου έκθεσης για τα εμπορεύματα τους.

30 (ε) Οι αιτητές αγόρασαν τα τρία συνεχόμενα οικόπεδα για να έχουν μεγάλη έκταση και επαρκή χώρο στάθμευσης.

(στ) Το Ιδρυτικό Έγγραφο της εταιρείας απαγορεύει την εμπορία ακίνητης περιουσίας.

(ζ) Η περιοχή που βρίσκονται τα τρία οικοπέδα επρόκειτο να αξιοποιηθεί ως εμπορικό κέντρο.

(η) Ο Έφορος θεώρησε την αγορά των τριών οικοπέδων ως επένδυση και δεν επέτρεπε, για σκοπούς φόρου εισοδήματος, την έκπτωση των τόκων πάνω στην οφειλή για το τίμημα αγοράς. 5

Ο δικηγόρος των καθ' ων η αίτηση, από την άλλη, ισχυρίστηκε τα πιο κάτω:-

(α) Η εταιρεία έχει αγοράσει και πωλήσει τα τρία οικοπέδα, χωρίς να προβεί σε οποιαδήποτε πράξη, ή ενέργεια για τη χρήση τους ως στοιχείο πάγιου ενεργητικού. 10

(β) Το κεφάλαιο της εταιρείας τον χρόνο της απόκτησης ήταν μόνο £3.- και, ως εκ τούτου, ήταν αδύνατο να κάμνει επενδύσεις.

(γ) Κανένα εισόδημα δεν απέφεραν. 15

(δ) Η πώληση των οικοπέδων έγινε για να μπορέσουν οι αιτητές να πληρώσουν το υπόλοιπο που όφειλαν στους αγοραστές, το οποίο, στις 31 Δεκεμβρίου, 1978, ανερχόταν σε £9,339.- και να μειώσουν την οφειλή τους στην τράπεζα, που ανερχόταν, την ίδια ημέρα, στις £71,516.-. 20

(ε) Ο ισχυρισμός ότι αγοράστηκαν τα οικοπέδα για αξιοποίησή τους - για ανέγερση καταστημάτων δεν ευσταθεί, γιατί:-

(ι) Η πολυκατοικία στην Αγία Ζώνη κτίστηκε από τον Διευθύνοντα Σύμβουλο το 1972 και μεταφέρθηκε στο ενεργητικό της εταιρείας από την 1η Ιανουαρίου, 1975. 25

(ιι) Το υπόγειο της πολυκατοικίας αυτής, που βρίσκεται σε κεντρική αρτηρία της Λεμεσού, προσφερόταν ως πρώτη τάξεως αίθουσα για αποθή- 30

κη και έκθεση επίπλων και ήταν πολύ πιο πρόσφορος χώρος για τη διεξαγωγή των εργασιών των αιτητών.

- 5 (iii) Η πολυκατοικία αυτή, στο ισόγειο της οποίας υπήρχαν μεγάλα ευρύχωρα καταστήματα, κτίστηκε από τον Διευθύνοντα Σύμβουλο πριν από την αγορά των οικοπέδων.
- 10 (iv) Η βιομηχανία κατασκευής επίπλων, που αναλήφθηκε από την εταιρεία Κώστας Λεωνίδα και Σία Λτδ., στεγάστηκε στη βιομηχανική περιοχή Πολεμιδιών.
- 15 (v) Ο Διευθύνων Σύμβουλος - Κώστας Λεωνίδα αγόρασε τέσσερα οικόπεδα στα Τσιφλικούδια Λεμεσού για £7,904.-, τα οποία πώλησε το 1972 για £17,500.- και απαλλάχθηκε από καταβολή φόρου εισοδήματος, για το λόγο ότι τα οικόπεδα τα είχε αγοράσει για την ανέγερση κτιρίων για στέγαση του εργοστασίου/εργαστηρίου κατασκευής επίπλων και τα πώλησε για την εξασφάλιση χώρου στέγασης του εργοστασίου/εργαστηρίου στη βιομηχανική περιοχή Πολεμιδιών.
- 20 (vi) Το πρόγραμμα των στεγαστικών αναγκών συμπληρώθηκε πριν το 1974, χρόνο αγοράς των οικοπέδων.
- 25 (vii) Η περιοχή όπου βρίσκονταν τα οικόπεδα δεν ήταν αναπτυγμένη, η Λεωφόρος Συγγρού και οι πάροδοι δεν ήταν, ουσιαστικά, έτοιμες.
- 30 (στ) Μεταξύ των σκοπών των αιτητών, με βάση το Άρθρο 3(π) και 3(υ) του Ιδρυτικού Εγγράφου, είναι η αγορά ... αποξένωση ή πώληση οποιασδήποτε περιουσίας, ή οποιωνδήποτε συμφερόντων οποιασδήποτε γης, κτιρίων, ... ακίνητης περιουσίας. Το Άρθρο 3(β) δεν επηρεάζει το Άρθρο 3(υ).

(ζ) Ο Διευθύνων Σύμβουλος της εταιρείας αγόρασε πολλή άλλη ακίνητη περιουσία και τα τρία οικόπεδα δεν ήταν λογικά αναγκαία για να χρησιμοποιηθούν για τις ανάγκες των αιτητών.

Η μοναδικότητα πράξης λαμβάνεται υπόψη, χωρίς να αποκλείει το χαρακτηρισμό της ως πράξη εμπορίας. Η φύση μεμονωμένης πώλησης εξαρτάται από τις περιστάσεις της υπόθεσης. Η δικαιοπραξία πώλησης είναι χαρακτηριστικό στοιχείο εμπορίας, αλλά είναι δυνατό, λόγω των περιστατικών της, να μην έχει το χαρακτήρα αυτό. 5 10

Στην υπόθεση *Rellim Ltd. v. Vise (H.M. Inspector of Taxes)* 32 T.C. 254, στη σελ. 261, ειπώθηκε:-

"It seems to me in the case of an isolated transaction of purchase and resale of property there is really no middle course open. It is either an adventure in the nature of trade, or else it is simply a case of sale and resale of property.' That seems to me to show that even an isolated transaction can amount to an adventure in the nature of trade, but in the present case there is more than one acquisition and several sales." 15 20

Στην υπόθεση *Commissioners of Inland Revenue v. Reinhold* 34 T.C. 389, ο Lord Russel στη σελ. 394 είπε:-

"The profit of an isolated transaction by way of purchase and resale at a profit may be taxable as income under Schedule D if the transaction is properly to be regarded as 'an adventure in the nature of trade'. In each case regard must be had to the character and circumstances of the particular transaction." 25

Στην υπόθεση *Pitsiakkos v. Republic* (1985) 3 C.L.R. 1700 ειπώθηκε στη σελ. 1709:- 30

"The attitude of the Courts, both in Cyprus and in England, where the relevant legislative provision is the same, has been not to treat, as a general rule, isolated

5 transactions by ordinary landowners as profits from trading, unless the owner himself is a land developer. Knowledge of the market by the landowner may also be taken into consideration in proper cases (see *HadjiEraclis and Another v. The Republic* (supra) at p. 615). Every case, however, must be decided on its own facts and circumstances."

10 Η προσέγγιση του Δικαστηρίου, αναφορικά με τη νομιμότητα φορολογίας που προσβάλλεται με προσφυγή κάτω από το Άρθρο 146 του Συντάγματος, είναι ότι το Δικαστήριο τούτο δεν επεμβαίνει, αν η απόφαση του Εφόρου είναι εύλογα επιτρεπτή, με βάση τα ορθά γεγονότα και το Νόμο. Στην υπόθεση *HadjiEraclis and Another v. Republic* (1984) 3 C.L.R. 604, ειπώθηκαν τα εξής στη σελ. 611:-

15 "... the power of this Court is limited to the scrutiny of the legality of the action, and to ascertain whether the Administration has exceeded the outer limits of its powers. Provided they confine their action within the ambit of their power, an organ of public administration remains the arbiter of the decision necessary to give effect to the law; and so long as they make a correct assessment of the actual background and act in accordance with the notions of sound administration, their decision will not be faulted. In the end, the Courts must sustain their decision if it was reasonably open to them - (*Mangli v. The Republic* (1983) 3 C.L.R. 52, and cases cited therein)."

30 Οι αιτητές φέρουν το βάρος της απόδειξης, προκειμένου να πείσουν το Δικαστήριο να επέμβει και να ελέγξει τη νομιμότητα της πράξης - (βλ. *George Coussoumides and The Republic of Cyprus, through 1. The Minister of Finance, 2. The Commissioner of Income Tax* (1966) 3 C.L.R. 1, στη σελ. 18).

35 Το Δικαστήριο, αφού έλαβε υπόψη του το αντικείμενο της πώλησης, τον τρόπο απόκτησης και μέθοδο χρηματοδότησης, τον τρόπο και τις περιστάσεις της πώλησης, τον

τρόπο διάθεσης του προϊόντος της πώλησης, τους σκοπούς της εταιρείας και, ειδικά, την πρόνοια του Άρθρου 3(β) και (ν) του Ιδρυτικού Εγγράφου, τη γνώση του Διευθυντή των αιτητών, το γεγονός ότι δεν έγιναν οποιαδήποτε σχέδια για υλοποίηση του ισχυριζόμενου σκοπού της οικοδόμησης στέγης για τις επιχειρήσεις των αιτητών, την προϋπαρξη των κτιρίων στην οδό Αγίας Ζώνης και όλα τα συναφή που αναφέρονται πιο πάνω, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η προσβαλλόμενη απόφαση ήταν εύλογα επιτρεπτή στον Έφορο.

Από το φάκελο της Διοίκησης είναι καθαρό ότι έγινε η δέουσα έρευνα.

Η προσβαλλόμενη απόφαση είναι αιτιολογημένη με σαφήνεια και επάρκεια.

Για τους πιο πάνω λόγους, η προσφυγή αποτυγχάνει και απορρίπτεται. Καμμία διαταγή για έξοδα.

*Προσφυγή απορρίπτεται χωρίς έξοδα.*