

28 Νοεμβρίου, 1991

[ΧΑΤΖΗΤΣΑΓΓΑΡΗΣ, Δ/στής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

FOULI LODGE LTD,

Αιτητής,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ
ΥΠΟΥΡΓΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΟΥ,

Καθ' ων η αίτηση.

(Υπόθεση Αρ. 674/89).

Φορολογία — Φορολογία εισοδήματος σε αντιδιαστολή προς τη φορολογία κεφαλαιουχικών κερδών — Άρθρο 23(1) των περί Βεβαίωσης και Εισπράξεως Φόρων Νόμων του 1978-79 (Ν.4/78) και άρθρο 14 του περί Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμου του 1980 (Ν.52/80) — Η επιβολή και εισπράξη του φόρου κεφαλαιουχικών κερδών δεν αποκλείει την επιβολή και εισπράξη φόρου εισοδήματος αν, μετά από εξέταση, προκύψει ότι το κέρδος που πραγματοποιήθηκε είναι εμπορικό, νοουμένου βεβαίως ότι η επιβολή τελείται μέσα στη χρονική προθεσμία που προβλέπει ο νόμος — Το Άρθρο 3(1) του Ν.4/78 προβλέπει ότι οι διατάξεις του νόμου αυτού εφαρμόζονται στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει διαφορετική πρόνοια σε οποιοδήποτε άλλο νόμο — Οποιαδήποτε ποσά φόρου κεφαλαιουχικών κερδών, ήδη καταβληθέντα, θα πρέπει να λογίζονται έναντι των ποσών φόρου εισοδήματος που επιβάλλονται.

Φορολογία Εισοδήματος — Εμπορία — Φύση πράξεως ως εμπορικής ή μη (ρευστοποίηση επένδυσης) — Η διάκριση είναι ζήτημα μικτό, νομικό και πραγματικό — Ορισμένα κριτήρια από τη νομολογία του Ανωτάτου Δικαστηρίου — Τα κριτήρια δεν καθορίζονται εξαντλητικά — Το στοιχείο της πρόθεσης του φορολογούμενου — Μπορεί να είναι κριτήρια, όχι όμως καθοριστικής σημασίας, όταν η κρίσιμη δραστηριότητα έχει όλα τα άλλα χαρακτηριστικά που καταδεικνύουν την ύπαρξη εμπορίας.

Αναθεωρητική Δικαιοδοσία — Δικαστικός έλεγχος — Θεμελιώδες αξίωμα του διοικητικού δικαίου ότι το Δικαστήριο δεν επεμβαίνει στην εκτίμηση των γεγονότων από το αρμόδιο όργανο αν η εκτίμηση αυτή είναι λογικά εφικτή υπό τις περιστάσεις, εφόσον βασιζέται σε ορθά γεγονότα και ορθή νομοθεσία.

Φορολογία Εισοδήματος — Αδικαιολόγητη παράλειψη — Τόκος 9%
— Οι περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμοι του 1978-
79 (Ν.4/78) — Άρθρο 39(2) — Εφαρμόζεται μόνο στις περιπτώ-
σεις όπου η καθυστέρηση στη διενέργεια βεβαίωσης οφείλεται σε
5 αδικαιολόγητη παράλειψη του φορολογούμενου.

Με την παρούσα προσφυγή η αιτήτρια εταιρεία προσέβαλε την
απόφαση του Διευθυντή Φόρου Εισοδήματος με την οποία αποφά-
σισε να φορολογήσει για σκοπούς Φόρου Εισοδήματος το κέρδος
10 το οποίο προέκυψε από την πώληση 6 τεμαχίων στο χωριό Πύργος
της επαρχίας Λεμεσού. Στα πλαίσια της διαδικασίας, κυρίαρχα ζη-
τήματα ήταν η δυνατότητα επιβολής μεταγενέστερα φόρου εισοδή-
ματος για εμπορικό κέρδος όταν έχει ήδη προηγηθεί βεβαίωση
φόρου κεφαλαιουχικών κερδών αφενός και αφετέρου τα κριτήρια
διακρίσεως της φύσεως του κέρδους και η σημασία τους.

15 Το Ανώτατο Δικαστήριο, απορρίπτοντας (μερικώς) την προ-
σφυγή, αποφάσισε ότι:

(1) Σύμφωνα με το Άρθρο 3(1) του Ν.4/78, οι διατάξεις του
ιδίου νόμου (4/78) εφαρμόζονται στις περιπτώσεις όπου δεν υπάρ-
χει διαφορετική πρόνοια σε οποιοδήποτε άλλο νόμο.

20 Η επιβολή και είσπραξη του φόρου κεφαλαιουχικών κερδών
δεν αποκλείει την επιβολή και είσπραξη φόρου εισοδήματος αν,
μετά από εξέταση, προκύψει ότι το κέρδος που πραγματοποιήθηκε
είναι εμπορικό, νοουμένου βέβαια ότι η επιβολή τελείται μέσα στη
25 χρονική προθεσμία που προβλέπει ο νόμος. Οποιαδήποτε φυσικά
ποσά φόρου κεφαλαιουχικών κερδών που ήδη πληρώνονται θα
πρέπει να λογίζονται έναντι των ποσών φόρου εισοδήματος που
επιβάλλονται.

30 (2) Το κατά πόσο μια πράξη αποτελεί άσκηση εμπορίας ή ρευ-
στοποίηση μιας επένδυσης είναι μικτό ζήτημα νόμου και γεγονό-
των. Ανάμεσα στα κριτήρια που καθιέρωσε σειρά αποφάσεων του
Ανωτάτου Δικαστηρίου ως προς το τί συνιστά εμπορία γης είναι η
χρονική διάρκεια της απόκτησης της περιουσίας από την πώληση,
η μέθοδος χρηματοδότησης για την απόκτηση της περιουσίας η
35 οποία πωλήθηκε, η συχνότητα παρόμοιων πράξεων, η πρόθεση του
φορολογούμενου κατά την ημερομηνία απόκτησης της περιουσίας
και οι περιστάσεις της μεταγενέστερης πώλησης, η δυνατότητα της
περιουσίας να προσφέρει εισόδημα και κατά πόσο ο ιδιοκτήτης
έχει γνώσεις για τις αγοραπωλησίες (είναι με άλλα λόγια το επάγ-
40 γελμά του) ή δεν έχει καμιά σχέση με τέτοιο επάγγελμα. Τα κριτή-
ρια αυτά δεν καθορίζονται εξαντλητικά.

45 (3) Είναι θεμελιώδες αξίωμα του διοικητικού δικαίου ότι το
Δικαστήριο δεν επεμβαίνει στην εκτίμηση των γεγονότων από το
αρμοδίο όργανο αν η εκτίμηση αυτή είναι λογικά εφικτή υπό τις
περιστάσεις, εφόσον βασίζεται σε ορθά γεγονότα και ορθή νομοθε-
σία.

Στην προκειμένη περίπτωση η αρχική σκέψη μπορεί να ήταν

και η ανέγερση τουριστικού συγκροτήματος, όμως αυτό δεν μπορεί να είναι αποφασιστικής σημασίας. Όπως έχει νομολογηθεί, η πρόθεση μπορεί να είναι κριτήριο, όχι όμως καθοριστικής σημασίας όταν η υπό εξέταση δραστηριότητα έχει όλα τα άλλα χαρακτηριστικά που καταδεικνύουν την ύπαρξη εμπορίας. Εξάλλου, ανάμεσα στους σκοπούς του ιδρυτικού εγγράφου της εταιρείας περιλαμβάνεται τόσο η ανέγερση τουριστικών καταλυμάτων όσο και η αγορά και πώληση περιουσίας. Το ότι η μόνη αρχική πρόθεση ήταν τα τουριστικά διαμερίσματα δεν αποδεικνύεται με στοιχεία.

5

(4) Το άρθρο 39(2) των περί Βεβαίωσης και Εισπράξεως Φόρων Νόμων εφαρμόζεται μόνο στις περιπτώσεις όπου η καθυστέρηση στη διενέργεια βεβαίωσης οφείλεται σε αδικαιολόγητη παράλειψη του φορολογούμενου. Από το σύνολο των γεγονότων ενώπιον του δικαστηρίου συμπεραίνω ότι η αιτήτρια εταιρεία δεν πρόβη σε οποιαδήποτε αδικαιολόγηση παράλειψη εκ μέρους της. Η επιβολή τόκου δεν εδικαιολογείτο στην παρούσα περίπτωση και γι' αυτό η επίδικη απόφαση αναφορικά με το σημείο αυτό θα πρέπει να ακυρωθεί.

10

15

Επίδικη απόφαση ακυρώνεται μερικώς χωρίς έξοδα.

20

Αναφερόμενες υποθέσεις:

Georghiades v. Republic (1982) 3 CLR 649

Αμάνι Εντερπράϊσες v. Δημοκρατίας (Α.Ε. 438, ημερ. 27/3/90)

Δημοκρατία v. Λέρνη (1991) 3 ΑΑΔ 346

Ιγνατίου και Άλλη v. Δημοκρατίας (Α.Ε. 921 ημερ. 27.6.91)

25

Iswera v. Commissioner of Inland Revenue [1965] 1 WLR 663

Gillitt v. Tiley [1944] 26 TC 80

Προσφυγή.

Προσφυγή εναντίον απόφασης των καθ' ων η αίτηση με την οποία φορολόγησαν για σκοπούς Φόρου Εισοδήματος το κέρδος που προέκυψε από την πώληση ακινήτων από τους αιτητές.

30

Γ. Τριανταφυλλίδης, για τους αιτητές.

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

35

Cur. adv. vult.

ΧΑΤΖΗΤΣΑΓΓΑΡΗΣ, Δ. ανάγνωσε την ακόλουθη απόφαση. Με την παρούσα προσφυγή η αιτήτρια εταιρεία προσβάλλει την απόφαση του Διευθυντή Φόρου Εισοδήματος (που στη συνέχεια θα αναφέρεται "ο Διευθυντής") ημερομηνίας 29.7.89 με την οποία αποφάσισε να φορολογήσει για σκοπούς Φόρου Εισοδήματος το κέρδος το οποίο προέκυψε από την πώληση 6 τεμαχίων στο χωριό Πύργος της επαρχίας Λεμεσού.

Η αιτήτρια εταιρεία είναι ιδιωτική εταιρεία περιορισμένης ευθύνης και συστάθηκε στις 12.9.77 έχοντας ως σκοπούς της ίδρυσής της, μεταξύ άλλων, την ανέγερση και εκμετάλλευση τουριστικών συγκροτημάτων, την αγορά γης και γενικότερα ακίνητης περιουσίας, και εγκεκριμένο μετοχικό κεφάλαιο 12000 μετοχές της £1.-. Η εταιρεία αγόρασε το 1979 στο χωριό Πύργος 6 συνεχόμενα επίδικα τεμάχια. Στις 11.2.80 ο μέτοχος και διευθύνων σύμβουλος Χρυσάνθος Καλογήρου απεβίωσε και οι μετοχές του περιήλθαν στο γιό του Χριστάκη και στη σύζυγο του αποβιώσαντος Αγνή. Μέτοχος επίσης ήταν και ο Παντελάκης Νικολαΐδης.

Μετά τον θάνατο αυτό, η εταιρεία πώλησε τα επίδικα τεμάχια μεταξύ των ετών 1983 και 1985 και υπέβαλε στη συνέχεια δήλωση για φορολογία κεφαλαιουχικών κερδών για το κέρδος το οποίο πραγματοποίησε από την πώληση. Ο Διευθυντής του Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων αποδέχθηκε τις δηλώσεις της αιτήτριας εταιρείας και επέβαλε το σχετικό φόρο κεφαλαιουχικών κερδών τον οποίο και εισπράξε. Στις 26.9.88 ο Διευθυντής ήγειρε νέες φορολογίες με τις οποίες φορολογούσε το πιο πάνω κέρδος σαν εμπορικό για σκοπούς φόρου εισοδήματος για τα έτη 1983, 1984, 1985 και 1986, εναντίον των οποίων η αιτήτρια εταιρεία υπέβαλε ένσταση στις 20.10.88. Ο Διευθυντής απέρριψε την ένσταση της αιτήτριας εταιρείας με απόφαση ημερομηνίας 29.7.89.

Οι λόγοι που οδήγησαν στην απόφαση αυτή, οι οποίοι περιέχονται στις επιστολές του Διευθυντή ημερομηνίας 20.11.87, 26.9.88 και 29.7.89, συνοψίζονται ως ακολού-

θως:

(1) Η αιτήτρια εταιρεία απέκτησε τα τεμάχια σε αναπτυσσόμενη περιοχή γνωρίζοντας τις σίγουρες προοπτικές πώλησης και πραγματοποίησης κέρδους από μελλοντική πώληση ιδιαίτερα εφόσον ο Χρυσάνθος Καλογήρου ασκούσε το επάγγελμα του κτηματομεσίτη. 5

(2) Το διάστημα μεταξύ αγοράς και πωλήσεων είναι σχετικά μικρό.

(3) Η ισοπέδωση των τεμαχίων αμέσως μετά που αγοράστηκαν έγινε για να καταστούν εμπορεύσιμα σε μικρό χρονικό διάστημα και όχι για να πραγματοποιηθεί κέρδος από τη φυσιολογική αύξηση των κτημάτων. Η θέση της αιτήτριας εταιρείας ότι οι βελτιώσεις έγιναν για άλλους επενδυτικούς σκοπούς και συγκεκριμένα για την ανέγερση τουριστικών καταλυμάτων, δεν έχει τεκμηριωθεί με στοιχεία, όπως σχέδια, αίτηση για άδεια οικοδομής κ.α. 10 15

(4) Έγινε οργανωμένη προσπάθεια για πώληση των επίδικων τεμαχίων και τούτο αποδεικνύεται από το γεγονός ότι πληρώθηκαν προμήθειες σε μεσίτες παρά το γεγονός ότι η σύζυγος του αποβιώσαντος και ο γιός του συνέχισαν τη λειτουργία του κτηματομεσιτικού του γραφείου. 20

Με πρώτο επιχείρημά του ο δικηγόρος της αιτήτριας εταιρείας πρόβαλε ότι η μεταγενέστερη επιβολή φόρου εισοδήματος πάνω στο κέρδος που προέκυψε από την πώληση των επίδικων τεμαχίων ενώ είχε ήδη επιβληθεί και εισπραχθεί φόρος κεφαλαιουχικών κερδών πάνω στο ίδιο αντικείμενο φόρου, ισοδυναμεί με αντιφατική συμπεριφορά της διοίκησης η οποία είναι αντίθετη με την αρχή της καλής πίστης. Μετά τη διάθεση των τεμαχίων, η αιτήτρια εταιρεία υπέβαλε δήλωση διάθεσης ακίνητης ιδιοκτησίας και ο Διευθυντής, έχοντας όλα τα στοιχεία ενώπιόν του, μπορούσε να επιλέξει να επιβάλει είτε φόρο εισοδήματος, είτε φόρο κεφαλαιουχικών κερδών, τον οποίο προχώρησε 25 30 35

και επέβαλε. Ο μεταγενέστερος φόρος εισοδήματος συντε-
λεί στον ουσιαστικό κλονισμό της εμπιστοσύνης του διοι-
κούμενου προς τη διοίκηση.

5 Ο δικηγόρος των καθ' ων η αίτηση αντιπαράθεσε ότι η
αρχή της καλής πίστης δεν εφαρμόζεται στις περιπτώσεις
δέσμιας αρμοδιότητας, όπως είναι η παρούσα περίπτωση,
όπου καμιά ενέργεια έστω και εσφαλμένη δεν μπορεί να
απαλλάξει τη διοίκηση να εφαρμόσει το νόμο. Επιπλέον,
10 συνεχίζει η εισήγηση, η επίδικη φορολογία μπορούσε να
εγερθεί δυνάμει των διατάξεων των περί Βεβαιώσεως και
Εισπράξεως Φόρων Νόμων του 1978-79, σύμφωνα με τις
οποίες ο Διευθυντής έχει εξουσία να επιβάλει την επίδικη
φορολογία.

15 Το άρθρο 23(1) των περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως
Φόρων Νόμων του 1978-79 προνοεί τα ακόλουθα:

"23(1) Οσάκις ο Διευθυντής κρίνη ότι πρόσωπόν τι εφ'
ου επεβλήθη φόρος δυνάμει οιοδήποτε νόμου, περι-
λαμβανομένου και νόμου Κοινοτικής Συνελεύσεως επι-
βαλόντος προσωπικήν εισφοράν υπό μορφήν φόρου ει-
20 σοδήματος, ψηφισθέντος είτε προ είτε κατόπιν της
ενάρξεως της ισχύος του παρόντος Νόμου, δεν εφορο-
λογήθη ή εφορολογήθη διά ποσού ελάσσονος εκείνου
διά του οποίου ώφειλε να φορολογηθή, ο Διευθυντής
δύναται, εντός του φορολογικού έτους ή εντός εξ ετών
25 από της λήξεως αυτού, να επιβάλη εις το πρόσωπον
τούτο φορολογίαν τοιούτου ποσού ή τοιούτου επιπρο-
σθέτου ποσού οίον επεβλήθη δυνάμει των διατάξεων
του επιβαλόντος τον φόρον νόμου και έδει να είχε βε-
βαιωθή και εισπραχθή δυνάμει των εν λόγω διατάξεων,
30 αι δε διατάξεις του παρόντος Νόμου εφαρμόζονται επί
της τοιαύτης βεβαιώσεως και του επί τη βάσει αυτής
επιβληθέντος φόρου:

35 Νοείται ότι κατά την διενέργειαν πάσης τοιαύτης βε-
βαιώσεως ο Διευθυντής χορηγεί τοιαύτας εκπτώσεις
οίας προβλέπει ο επί του οικείου φορολογικού έτους
εφαρμοζόμενος νόμος, ο δε βάσει της βεβαιώσεως κατα-

βλητέος φόρος επιβάλλεται συμφώνως προς τους συντελεστές οι οποίοι προβλέπονται υπό του επί του οικείου φορολογικού έτους εφαρμοζομένου νόμου."

Το πιο πάνω άρθρο δίδει το δικαίωμα στο Διευθυντή, μέσα σε έξι χρόνια από τη λήξη του φορολογικού έτους, να επιβάλει επιπρόσθετες φορολογίες στις περιπτώσεις όπου κρίνει ότι ένας φορολογούμενος δε φορολογήθηκε ή φορολογήθηκε με ποσό λιγότερο από εκείνο που όφειλε να φορολογηθεί για ένα συγκεκριμένο φορολογικό έτος. 5

Ο δικηγόρος της αιτήτριας εταιρείας αντέκρουσε τον πιο πάνω ισχυρισμό των καθ' ων η αίτηση υποστηρίζοντας ότι ο περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμος γενικά και το άρθρο 23 ειδικότερα δεν εφαρμόζονται στην παρούσα περίπτωση αλλά ο Περί Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμος του 1980 (Ν. 52/80) και ειδικότερα, το άρθρο 14, το οποίο προνοεί τη διαδικασία που ακολουθηθείται σε περίπτωση που κάποιο πρόσωπο φορολογείται με λιγότερο φόρο από εκείνο που έπρεπε να φορολογηθεί. 15

Μετά από προσεκτική μελέτη των δύο νομοθεσιών, κρίνω ότι το Άρθρο 23(1) του Ν. 4/78 έχει εφαρμογή στην παρούσα περίπτωση διότι εδώ η επίδικη απόφαση δεν αφορά την επιβολή επιπρόσθετου φόρου κεφαλαιουχικών κερδών, οπότεν θα έπρεπε κάποιος να ανατρέξει στο νόμο 52/80 όπου υπάρχει ρητή πρόβλεψη, αλλά την επιβολή μεταγενέστερα άλλης μορφής φορολογίας, του φόρου εισοδήματος. Επομένως, οι διατάξεις του Ν. 4/78 έχουν εφαρμογή. Η αιτήτρια εταιρεία δεν πλήρωσε φόρο εισοδήματος πάνω στο κέρδος που είχε, το οποίο ο Διευθυντής έκρινε ότι θα έπρεπε να πληρώσει και κατά συνέπεια επέβαλε τέτοια φορολογία. - Είναι χρήσιμο εδώ παρενεθικά να αναφέρω ότι σύμφωνα με το Άρθρο 3(1) του Ν. 4/78, οι διατάξεις του ιδίου νόμου (4/78) εφαρμόζονται στις περιπτώσεις όπου δεν υπάρχει διαφορετική πρόνοια σε οποιοδήποτε άλλο νόμο - . 20 25 30

Καταλήγω ότι η επιβολή και εισπράξη του φόρου κεφαλαιουχικών κερδών δεν αποκλείει την επιβολή και εί- 35

σπραξη φόρου εισοδήματος αν, μετά από εξέταση, προκύψει ότι το κέρδος που πραγματοποιήθηκε είναι εμπορικό, νοουμένου βέβαια ότι η επιβολή τελείται μέσα στην χρονική προθεσμία που προβλέπει ο νόμος. Οποιαδήποτε φυσικά ποσά φόρου κεφαλαιουχικών κερδών που ήδη πληρώνονται θα πρέπει να λογίζονται έναντι των ποσών φόρου εισοδήματος που επιβάλλονται.

Όσον αφορά την ουσία της υπόθεσης, ο δικηγόρος της αιτήτριας εταιρείας ισχυρίστηκε ότι το κέρδος που πραγματοποιήσαν οι πελάτες του δεν είναι εμπορικό αλλά κεφαλαιουχικό. Είναι φανερόν, κατά τη θέση του, ότι η αιτήτρια εταιρεία απέκτησε τα τεμάχια όχι με πρόθεση την πώλησή τους για την πραγματοποίηση κέρδους αλλά για την αξιοποίησή τους ως κεφαλαιουχικού στοιχείου και συγκεκριμένα για την ανέγερση τουριστικού συγκροτήματος, το οποίο θα ενοικιάζετο και θα απέφερε εισόδημα. Το ότι ο Χρύσανθος Καλογήρου ήταν κτηματομεσίτης δεν αποδεικνύει ότι σκοπός της αγοράς ήταν η εμπορία. Η εταιρεία ιδρύθηκε με στόχο τον διαχωρισμό των εμπορικών δραστηριοτήτων του αποβιώσαντος από τη συγκεκριμένη πράξη. Εξάλλου, συνεχίζει η εισήγηση, εάν πρόθεση των μετόχων της εταιρείας ήταν η εμπορία γης, δεν θα υπήρχε λόγος για την αγορά συνεχόμενων τεμαχίων. Συγχρόνως, η ισοπέδωσή τους αμέσως μόλις αγοράστηκαν υποδηλώνει ότι σκοπός ήτο η ανέγερση των τουριστικών καταλυμάτων. Ο μοναδικός λόγος για τον οποίο πωλήθηκαν τα επίδικα τεμάχια ήταν ο ξαφνικός θάνατος του μετόχου και διευθύνοντα συμβούλου Χρύσανθου Καλογήρου, ο οποίος δεν επέτρεψε στην εταιρεία να υλοποιήσει το πρόγραμμά της λόγω του ότι οι υπόλοιποι μέτοχοι δεν είχαν γνώση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων και ούτε μπορούσαν να εξεύρουν πλέον οικονομικούς πόρους για την ανέγερση του τουριστικού καταλύματος. Ο θάνατος αυτός ήτο ουσιώδες γεγονός που ο καθ' ου η αίτηση δεν έλαβε υπόψη στη λήψη της απόφασής του.

Ο δικηγόρος των καθ' ων η αίτηση, στη γραπτή αγόρευση του, ανέλυσε τους λόγους που εξέθεσε ο Διευθυντής. Ειδικότερα ανέφερε ότι η αγορά της εν λόγω περιουσίας δεν μπορεί να έγινε για την ανέγερση τουριστικού συγκρο-

τήματος εφόσον η εταιρεία δεν είχε κατά το χρόνο της αγοράς κεφάλαιο με το οποίο να μπορούσε να κάμει επενδύσεις. Επιπλέον, η αρχική πρόθεση της εταιρείας δεν είναι αποφασιστικής σημασίας εφόσον όλα τα άλλα στοιχεία καταδεικνύουν την ύπαρξη εμπορίας. Η αγορά που έγινε ήταν οικονομικά ασύμφορη σαν επένδυση, εφόσον ούτε χρησιμοποιήθηκε, ούτε παρήγε εισόδημα, επομένως το συμπέρασμα του Διευθυντή ότι η αγορά της δεν ενείχε επενδυτικό χαρακτήρα ήταν λογικό. Η χρηματοδότηση της αγοράς έγινε με δάνειο, ακόμα ένα κριτήριο που υποδηλώνει εμπορικό παρά επενδυτικό χαρακτήρα.

Το ερώτημα που τίθεται ενώπιον του Δικαστηρίου είναι κατά πόσο το κέρδος που προέκυψε από την πώληση ήταν εμπορικής φύσης οπότε αν υπόκειται σε φορολογία φόρου εισοδήματος (Άρθρο 5(1) και 6 των περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων του 1961-1983) ή αν προέκυψε από την εκποίηση του ως επένδυσης.

Το κατά πόσο μια πράξη αποτελεί άσκηση εμπορίας ή ρευστοποίηση μιας επένδυσης είναι μικτό ζήτημα νόμου και γεγονότων. Ανάμεσα στα κριτήρια που καθιέρωσε σειρά αποφάσεων του Ανωτάτου Δικαστηρίου ως προς το τί συνιστά εμπορία γης είναι η χρονική διάρκεια της απόκτησης της περιουσίας από την πώληση, η μέθοδος χρηματοδότησης για την απόκτηση της περιουσίας η οποία πωλήθηκε, η συχνότητα παρόμοιων πράξεων, η πρόθεση του φορολογούμενου κατά την ημερομηνία απόκτησης της περιουσίας και οι περιστάσεις της μεταγενέστερης πώλησης, η δυνατότητα της περιουσίας να προσφέρει εισόδημα και κατά πόσο ο ιδιοκτήτης έχει γνώσεις για τις αγοραπωλησίες (είναι με άλλα λόγια το επάγγελμά του) ή δεν έχει καμιά σχέση με τέτοιο επάγγελμα. Τα κριτήρια αυτά δεν καθορίζονται εξαντλητικά. (Βλ. μεταξύ άλλων *Georghiadis v. Republic* (1982) 3 C.L.R. 649, *Αμάνι Εντερπράϊσες v. Δημοκρατίας*, Α.Ε. 438, η απόφαση εκδόθηκε 27.3.90, *Δημοκρατία v. Λέρνη* (1991) 3 Α.Α.Δ. 346, *Ιγνατίου και Άλλη v. Δημοκρατίας* (Α.Ε. 921 ημερ. 27/6/91).

Είναι θεμελιώδες αξίωμα του διοικητικού δικαίου ότι

το Δικαστήριο δεν επεμβαίνει στην εκτίμηση των γεγονότων από το αρμόδιο όργανο αν η εκτίμηση αυτή είναι λογικά εφικτή υπό τις περιστάσεις, εφόσον βασίζεται σε ορθά γεγονότα και ορθή νομοθεσία. (Βλ. *Georghiades*, ανωτέρω). Με βάση αυτό το νομικό αξίωμα θα εξετάσω την ενώπιόν μου υπόθεση.

Η αιτήτρια εταιρεία συστάθηκε έχοντας ως κύριο μέτοχο τον Χρυσάνθο Καλογήρου, ο οποίος ως κτηματομεσίτης ήτο γνώστης της αγοράς και των προοπτικών που υπήρχαν. Τα επίδικα κτήματα βρίσκονταν σε αναπτυσσόμενη περιοχή και η πραγματοποίηση κέρδους ήταν προβλεπτή. Τα τεμάχια δεν απέφεραν οποιοδήποτε εισόδημα και η χρηματοδότηση της αγοράς έγινε με δάνειο. Η αιτήτρια εταιρεία δεν προσκόμισε οποιαδήποτε στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι τα βελτιωτικά έργα που έκαμαν στα τεμάχια είχαν ως σκοπό την ανέγερση τουριστικού συγκροτήματος. Τα τεμάχια αγοράστηκαν μαζί και πουλήθηκαν ξεχωριστά σε μικρά χρονικά διαστήματα (1983-1985), αφού προηγήθηκαν οι βελτιωτικές εργασίες.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό ότι ο θάνατος του Χρυσάνθου Καλογήρου που ήταν ο λόγος για τον οποίο πωλήθηκε η περιουσία δε λήφθηκε καθόλου υπόψη, θα ήθελα να τονίσω ότι το γεγονός αυτό ήταν ενώπιον του Διευθυντή κατά τη λήψη της απόφασής του. Συμφωνώ όμως με το δικηγόρο των καθ' ων η αίτηση ότι αυτό δεν έχει αποφασιστική σημασία στο χαρακτήρα των πράξεων που τελικά επιτέλεσε η εταιρεία. Η αιτήτρια εταιρεία είναι νομική οντότητα ανεξάρτητη από τους μετόχους της. Εν πάση περιπτώσει τα επίδικα τεμάχια πουλήθηκαν μεταξύ 1983-1985, δηλαδή τρία με πέντε χρόνια μετά το θάνατο του Χρυσάνθου Καλογήρου. Όλα τα πιο πάνω στοιχεία λογικά μπορούν να οδηγήσουν στο συμπέρασμα ότι η αγορά είχε σκοπό την εμπορία. Η αρχική σκέψη μπορεί να ήταν και η ανέγερση τουριστικού συγκροτήματος, όμως αυτό δεν μπορεί να είναι αποφασιστικής σημασίας. Όπως έχει νομολογηθεί, η πρόθεση μπορεί να είναι κριτήριο, όχι όμως καθοριστικής σημασίας όταν η υπό εξέταση δραστηριότητα έχει όλα τα άλλα χαρακτηριστικά που καταδεικνύουν την ύπαρξη εμπορίας. (Βλ. *Iswera v. Commissioner*

of Inland Revenue [1965] 1 W.L.R. 663, *Gray Gillitt v. Tiley* [1944] 26 T.C. 80). Εξάλλου, θα ήθελα να αναφέρω ότι ανάμεσα στους σκοπούς του ιδρυτικού εγγράφου της εταιρείας περιλαμβάνεται τόσο η ανέγερση τουριστικών καταλυμάτων όσο και η αγορά και πώληση περιουσίας. Το ότι η μόνη αρχική πρόθεση ήταν τα τουριστικά διαμερίσματα δεν αποδεικνύεται με στοιχεία. 5

Σύμφωνα με τα πιο πάνω καταλήγω ότι η απόφαση του Διευθυντή να θεωρήσει την πώληση της περιουσίας της αιτήτριας εταιρείας ως εμπορία γης με βάση τα στοιχεία και κριτήρια που έλαβε υπόψη του, είναι λογικά επικτή και το Δικαστήριο δεν μπορεί να υποκαταστήσει την κρίση του. 10

Η επίδικη απόφαση προσβάλλεται και για την αναδρομική επιβολή τόκου προς 9% στο φόρο εισοδήματος που επιβλήθηκε. 15

Το άρθρο 39(2) των περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων εφαρμόζεται μόνο στις περιπτώσεις όπου η καθυστέρηση στη διενέργεια βεβαίωσης οφείλεται σε αδικαιολόγητη παράλειψη του φορολογούμενου. Από το σύνολο των γεγονότων ενώπιον του δικαστηρίου συμπεραίνω ότι η αιτήτρια εταιρεία δεν προέβη σε οποιαδήποτε αδικαιολόγητη παράλειψη εκ μέρους της. Κρίνω ότι η επιβολή τόκου δεν εδικαιολογείτο στην παρούσα περίπτωση και γι' αυτό η απόφαση αναφορικά με το σημείο αυτό θα πρέπει να ακυρωθεί. 20 25

Ως αποτέλεσμα, η παρούσα υπόθεση επιτυγχάνει μερικώς και η επίδικη απόφαση ακυρώνεται κατά την έκταση που αναφέρεται πιο πάνω.

Δεν εκδίδεται διαταγή για έξοδα. 30

Προσφυγή επιτυγχάνει μερικώς χωρίς διαταγή για έξοδα.