

6 Μαγτίου, 1991

[ΝΙΚΗΤΑΣ, Δ/σπής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

ΧΕΛΕΙΑ ΛΤΔ.,

Αιτητές,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ. ΜΕΣΩ
ΥΠΟΥΡΓΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΟΥ,

Καθ' ων η αίτηση.

(Υπόθεση Αρ. 505/88)

Φορολογία Εισοδήματος — Ο Περί Φορολογίας του Εισοδήματος
Νόμος — Άρθρο 12 — Εδάφια (3) και (4) — Ερμηνεία — Προβλε-
πόμενα κονδύλια και περιεχόμενο της εξισωτικής πρόσθεσης —
Νομολογία.

5 Διοικητική Πράξη — Έκδοση — Πάγια αρχή της νομολογίας ότι κάθε
σχετικό στοιχείο προσκομίζεται στο αποφασίζον όργανο έγκαιρα
πριν λάβει απόφαση.

10 Φορολογία Εισοδήματος — Εμπορικό κέρδος — Το πότε το κέρδος
είναι εμπορικό ή κεφαλαιουχικό εξαρτάται από τα πραγματικά πε-
ριστάτικα κάθε περίπτωσης (*Oxford Motors Ltd. v. Minister of
National Revenue (1959) 18 DLR (3d) 712*).

15 Με την παρούσα προσφυγή προσβλήθηκε η νομιμότητα της
απόφασης του Εφόρου Φόρου Εισοδήματος να φορολογήσει δύο
κονδύλια από τους λογαριασμούς της αιτήτριας εταιρείας για τα
20 οποία η τελευταία δεν αποδέχθηκε την φορολογία, πράγμα που
είχε προβληθεί και σε ένσταση ενώπιον του Εφόρου που τελικά
απορρίφθηκε. Πρόκειται για ποσό £10,000 αναφερόμενο στο 1976
που κατά τον Έφορο υπόκειται σε φόρο γιατί αποδεδειγμένα ει-
σπράχθηκε από την αιτήτρια ως αμοιβή για υπηρεσίες που παρέ-
35 σχε σε άλλη εταιρεία που η ίδια είχε ιδρύσει (την Β.Μ.Σ. Λτδ.)
αφενός, και αφετέρου για ποσό £20,188 αναφερόμενο στο 1980
που θεωρήθηκε ως επιπρόσθετη εξισωτική πρόσθεση για περιο-
40 σιακά στοιχεία τα οποία η αιτήτρια εγκατέλειψε σε κτήμα της
Μονής Αγ. Νεοφύτου που είχε μισθώσει, κατά τον τερματισμό της
45 μίσθωσης. Το όλο ιστορικό εκτίθεται στο κείμενο της απόφασης.

Σχετικά με το δεύτερο κονδύλιο, το σχετιζόμενο με τα εγκαταλειφθέντα περιουσιακά στοιχεία στο κτήμα υπήρξε διαφωνία των δύο πλευρών ως προς τον τρόπο υπολογισμού της εξισωτικής πρόσθεσης που εντοπιζόταν και στην διαφοροετική εκατέρωθεν υπαγωγή των γεγονότων στο άρθρο 12(3) του περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμου.

5

Το Ανώτατο Δικαστήριο, απορρίπτοντας την προσφυγή, αποφάσισε ότι:

(1) Επιβάλλεται μια αποσαφήνιση ορισμένων διατάξεων του άρθρου 12(3). Για την εξακρίβωση του εισοδήματός της, κάθε επιχείρηση υπέχει υποχρέωση να υποβάλει, εκτός της συνήθους φορολογικής δήλωσης και εξισωτική κατάσταση όλων των αποσβέσεων που είχε επιτρέψει η φορολογική αρχή με βάση την αξία των στοιχείων πάγιου ενεργητικού. Η κατάσταση πρέπει να περιέχει τις εξής πληροφορίες για τα στοιχεία αυτά: (i) την αρχική δαπάνη κτήσης τους, (ii) την υποτίμηση που υπέστησαν στο μεταξύ λόγω χρήσης και φυσικής φθοράς, καθώς επίσης και τις χορηγηθείσες αποσβέσεις και (iii) το ποσό το οποίο αντιπροσωπεύει το τίμημα πώλησης ή την καταβολή ασφαλισθέντος ποσού ή άλλης αποζημίωσης ή το κατάλοιπο της αξίας τους. Η εξισωτική πρόσθεση ή αφαίρεση υπολογίζεται όπως ορίζει το εδ. 4. Συγκεκριμένα, το ποσό της αφαίρεσης είναι το ποσό κατά το οποίο το στοιχείο (i) ανωτέρω, ξεπερνά το άρθροισμα του ποσού που μας δίνουν τα άλλα δύο στοιχεία, ενώ η εξισωτική επιβάρυνση είναι το ποσό κατά το οποίο τα δύο τελευταία στοιχεία (ii) και (iii) υπερβαίνουν το πρώτο. (Διαφωτιστική η σχετική νομολογία).

10

15

20

25

(2) Σύμφωνα με την πάγια γραμμή της νομολογίας, κάθε σχετικό στοιχείο προσκομίζεται στο αποφασίζον όργανο έγκαιρα, πριν λάβει απόφαση. Έτσι, η επιστολή που στάλθηκε σχεδόν 10 χρόνια μετά τους λογαριασμούς του έτους 1980, δεν έχει καμιά πρακτική αξία. Με βάση το σύνολο των υπαρχόντων στοιχείων και τη γραπτή και προφορική μαρτυρία, η επίδικη απόφαση υποστηρίζεται σε αντίθεση με τα επιχειρήματα της αιτήτριας σχετικά με το δεύτερο κονδύλι, και το ελάχιστο που μπορεί να ειπωθεί είναι ότι η επίδικη απόφαση ήταν λογικά επιτρεπτή και λήφθηκε μέσα στα όρια των σχετικών εξουσιών του Εφόρου.

30

35

(3) Ως προς το κονδύλιο των £10,000, διευκρινίζεται ότι η απάντηση στο ερώτημα πότε το κέρδος είναι εμπορικό και πότε κεφαλαιουχικό εξαρτάται από τα πραγματικά περιστατικά κάθε περίπτωσης, διάκριση στην οποία προσέβη με απλότητα ο Δικαστής Abbot (*Oxford Motors Ltd. v. Minister of National Revenue*). Μετά από ενδελεχή, λοιπόν, εξέταση των γεγονότων της παρούσας περίπτωσης, καταδεικνύεται από τα συγκεκριμένα στοιχεία η ανεδαφικότητα των προβαλλόμενων από την αιτήτρια ισχυρισμών, που δεν μπορούν να πλήξουν και ως προς το ζήτημα αυτό την ορθότητα της απόφασης του Εφόρου.

40

45

(4) Τέλος, σχετικά με το παράπονο των αιτητών ότι ο Έφορος παρέλειψε να τους αποκαλύψει τις πληροφορίες που είχε από τη Β.Μ.Σ. Λτδ., και που σχετίζονται με το επίδικο ποσό, αυτό κρίνεται αβάσιμο αφού λαμβανομένων υπόψη των διατάξεων του άρθρου 4, που καθιερώνει το απόρρητο των φορολογικών στοιχείων, η γνωστοποίηση τέτοιων στοιχείων σε τρίτους θα ήταν παράνομη.

Η προσφυγή απορρίπτεται με έξοδα.

Αναφερόμενες υποθέσεις:

Παυλίδης Λτδ. ν. Δημοκρατίας (1980) 3 Α.Α.Δ. 345·

10 *Τσίμον Λτδ. ν. Δημοκρατίας (1980) 3 Α.Α.Δ. 321·*

Τρύφωνος ν. Δημοκρατίας (1984) 3 Α.Α.Δ. 884·

Τριχωμίτης ν. Δημοκρατίας (1987) 3 Α.Α.Δ. 592·

Παύλου ν. Δημοκρατίας (1988) 3 Α.Α.Δ. 1125·

Δημήτρη ν. Δημοκρατίας (1988) 3 Α.Α.Δ. 2512·

15 *Oxford Motors Ltd. v. Minister of National Revenue (1959) 18 D.L.R. (2d) 712·*

Προσφυγή.

20 Προσφυγή εναντίον της απόφασης των καθ' ων η αίτηση να επιβάλουν φορολογία εισοδήματος για το ποσό £10,000 για το 1976 και το ποσό £20,188 για το 1980.

Χ. Λοϊζου, για τους αιτητές.

Γ. Λαζάρου, Δικηγόρος της Δημοκρατίας, για τους καθ' ων η αίτηση.

Cur. Adv. vult.

25 Ο Δικαστής κ. Νικήτας ανάγνωσε την ακόλουθη απόφαση.

30 ΝΙΚΗΤΑΣ, Δ: Η αιτήτρια, που ιδρύθηκε στις 9/12/75, είναι ιδιωτική μετοχική εταιρεία περιορισμένης ευθύνης. Το κεφάλαιο της διαιρέθηκε σε 100,000 μετοχές ονομαστικής αξίας μίας λίρας η κάθε μία. Η αιτήτρια ασχολήθηκε

με γεωργικές επιχειρήσεις, που ήταν και η κύρια πηγή των εισοδημάτων της. Για το σκοπό αυτό είχε ενοικιάσει από το 1975 μεγάλη εδαφική έκταση στο Ανατολικό της Επαρχίας Πάφου από τη Μονή Αγ. Νεοφύτου. Η σύμβαση ήταν για περίοδο 30 χρόνων με δικαίωμα ανανέωσής της για ακόμη 30. Παραχωρήθηκε περαιτέρω στην αιτήτρια εκλεκτικό δικαίωμα αγοράς της περιουσίας υπό όρους, όπως διαλαμβάνεται στη συμφωνία. Στα πρώτα χρόνια της ενοικίασης η αιτήτρια έκαμε επενδύσεις στο κτήμα για την προαγωγή των σκοπών της που, σύμφωνα με τους λογαριασμούς που υπέβαλαν οι ελεγκτές της, ανήλθαν συνολικά στο ποσό των £50,469. Από το 1976 μέχρι το 1980 οι παραχωρηθείσες αποσβέσεις, που αφορούσαν πάγια περιουσιακά στοιχεία, έφτασαν τις £40,489. 5 10

Η επιχειρηματική δραστηριότητα της αιτήτριας συμπληρώθηκε με τη σύσταση άλλης εταιρείας, που φέρει την επωνυμία Β.Μ.Σ. Βιομηχανία Μεταλλικών Σωλήνων Λτδ., με κύριο σκοπό την παραγωγή σωλήνων. Σε κάποιο στάδιο, το 1979 ή 1980, η αιτήτρια προσανατολίστηκε στην τουριστική αξιοποίηση του μισθίου, παρακινούμενη προφανώς από τη ραγδαία ανάπτυξη περιοχών της Πάφου στον τομέα αυτό. Κατά τους ισχυρισμούς της το έργο θα προωθούσε σε συνεργασία με γνωστό εργοληπτικό οίκο. Όταν όμως γνωστοποίησε τις προθέσεις της στην εκμισθώτρια Μονή, η τελευταία είχε σοβαρές αντιρρήσεις σε βαθμό που εξεδήλωσε πρόθεση να τερματίσει τη μίσθωση. 15 20 25

Τελικά, η σχετική διαπραγμάτευση κατέληξε στη σύναψη οριστικής συμφωνίας που υπογράφηκε στις 10/6/80. Η ρήτρα που ενδιαφέρει είναι ότι σε αντάλλαγμα για την ακύρωση της αρχικής συμφωνίας μίσθωσης, η Μονή παραχώρησε στην αιτήτρια έκταση 22 σκαλών και ορισμένα άλλα ευεργετήματα. Επιπρόσθετα συμφώνησε να πληρώσει στην αιτήτρια το ποσό των £55,000. Ας σημειωθεί ότι η Μονή είχε προ πολλού εξαγοράσει τις μετοχές της εταιρείας στην Β.Μ.Σ. Λτδ., αντί ποσού £65,000, όπως αναφέρεται στην έκθεση γεγονότων στην προσφυγή. 30 35

Οι φορολογικές δηλώσεις που υπέβαλεν η αιτήτρια αφορούσαν την περίοδο 1976 μέχρι 1984. Φόρος εισοδή-

ματος και έκτακτης εισφοράς επιβλήθηκε κατά τις ημερομηνίες που σημειώνονται στις παραγράφους 3(γ) και 4(γ) των παραρτημάτων Α και Β της ένστασης δηλαδή 15/12/87 και 24/4/85 αντίστοιχα. Ο Έφορος όμως, μετά από εξέλεξη των λογαριασμών προέβη σε μερική αναθεώρηση. Οι τροποποιήσεις εμφανίζονται σε πίνακα που επισύναψε στην επιστολή του ημερ. 30/11/87 (παράρτημα Γ). Σημειώ-
 5
 10
 35

Η φορολογική διαφορά εντοπίζεται σε δύο κονδύλια, τα οποία ο Έφορος αποφάσισε να φορολογήσει σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμου.

(1) Ποσό £10,000 κατά το 1976. Κατά την απόφαση του Εφόρου το ποσό αυτό υπόκειται σε φόρο γιατί αποδεδειγμένα εισπράχθηκε από την εταιρεία ως αμοιβή για υπηρεσίες που παρέσχε στην Β.Μ.Σ. Λτδ.

(2) £20,188 κατά το 1980. Τούτο θεωρήθηκε ως επιπρόσθετη εξισωτική πρόσθεση για περιουσιακά στοιχεία τα οποία η αιτήτρια εγκατέλειψε στο κτήμα της Μονής κατά τον τερματισμό της μίσθωσης.

Η αιτήτρια δεν αποδέχθηκε τις παραπάνω πρόσθετες φορολογίες. Στην ένσταση ημερ. 8/12/87, που υπέβαλαν οι ελεγκτές της, αντέταξε (1) ότι το ποσό των £10,000 δεν αποτελούσε εμπορικό κέρδος, αλλά ήταν μέρος του τιμήματος πώλησης των μετοχών της στην Β.Μ.Σ. Λτδ., και επομένως δεν φορολογείται (2) ότι οι £55,000 ήταν μέρος της αποζημίωσης που συμφωνήθηκε για την ακύρωση της ενοικίασης. Το ποσό αυτό, κατά τους ισχυρισμούς της αιτήτριας, δεν αντιπροσώπευε το προϊόν πώλησης οποιωνδήποτε περιουσιακών στοιχείων, όπως λανθασμένα έκρινε ο Έφορος.

Ακολούθησε συζήτηση των ενστάσεων που πρόβαλε η αιτήτρια στην παραπάνω επιστολή. Πραγματοποιήθηκε προς το σκοπό αυτό συνάντηση μεταξύ αρμοδίων του τμή-

ματος και του εκ των ελεγκτών της εταιρείας κ. Β. Στυλιανού. Όπως αναφέρεται στην παράγραφο 8 της ένστασης στην προσφυγή, ο εν λόγω ελεγκτής αναγνώρισεν ότι οι αποσβέσεις είχαν χορηγηθεί για περιουσιακά στοιχεία που εγκαταλείφθηκαν όταν ακυρώθηκε η ενοικίαση. Περαιτέρω αποδέχθηκε την εξισωτική πρόσθεση ως έχει στον πίνακα, ο οποίος επισυνάφθηκε στην επιστολή του Εφόρου ημερ. 30/11/87. Για το άλλο θέμα ο ελεγκτής ανέλαβε να παρουσιάσει στοιχεία που θα τεκμηριώναν τη θέση ότι οι £10,000 είχαν ληφθεί σαν αντάλλαγμα για την πώληση των μετοχών. Τελικά όμως, ζήτησε από τον Έφορο να προχωρήσει σε τελική απόφαση γιατί δεν υπήρχαν άλλα στοιχεία. Για τα παραπάνω γεγονότα βλέπε σχετικά σημειώματα στον διοικητικό φάκελο.

Ο Έφορος πήρε την επίδικη απόφαση στις 30/3/88. Οι ειδοποιήσεις επιβολής φορολογίας είναι τα παραρτήματα Ε1 και Ε2. Στην ουσία απέρριψε τις αιτιάσεις της αιτήτριας κατά της φορολογίας για τους λόγους που αναλύει εκτεταμένα στη συνοδευτική επιστολή του με την ίδια χρονολογία. Με την προσφυγή τους τώρα οι αιτητές προσβάλλουν τη νομιμότητα της απόφασης να φορολογηθούν τα παραπάνω ποσά.

Αναφορικά με το ποσό των £55,000, το κεντρικό σημείο της εισήγησης του δικηγόρου της αιτήτριας είναι ότι τούτο αφορά μόνο, και στην πραγματικότητα είναι, αποζημίωση εκ παραίτησεως μισθωτικών δικαιωμάτων. Συσχετίζεται επίσης με τη συνακόλουθη απώλεια κέρδους, που θα πραγματοποιούσε η εταιρεία από την σκοπούμενη ανάπτυξη του κτήματος με τη συμμετοχή συγκεκριμένου επιχειρηματία. Συνεπώς η περίπτωση έπρεπε να υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 12(3)(γ) του νόμου, που προβλέπει για την επιβολή εξισωτικής κατάστασης όταν η επιχείρηση τερματίζεται οριστικά και μόνιμα και όχι σ' εκείνες των παραγράφων (α) και (β) του ίδιου άρθρου, που ρυθμίζουν κυρίως την πώληση στοιχείων του πάγιου ενεργητικού. Περαιτέρω ο κ. Λοΐζου υποστήριξε ότι, βάσει του άρθρου 12(3)(III), το κατάλοιπο των κεφαλαιουχικών στοιχείων που φορολογήθηκε δεν είχε καμιά απολύτως

αξία γιατί δεν θα χρησιμοποιε σε τίποτε στη νέα επιχείρηση.

Επιβάλλεται στο σημείο αυτό μια αποσαφήνιση ορισμένων διατάξεων του άρθρου 12 (3). Για την εξακρίβωση του εισοδήματος της, κάθε επιχείρηση υπέχει υποχρέωση να υποβάλει, εκτός της συνήθους φορολογικής δήλωσης και εξισωτική κατάσταση όλων των αποσβέσεων που είχε επιτρέψει η φορολογική αρχή με βάση την αξία των στοιχείων πάγιου ενεργητικού. Η κατάσταση πρέπει να περιέχει τις εξής πληροφορίες για τα στοιχεία αυτά (I) την αρχική δαπάνη κτήσης τους (II) την υποτίμηση που υπέστησαν στο μεταξύ λόγω χρήσης και φυσικής φθοράς καθώς επίσης και τις χορηγηθείσες αποσβέσεις και (III) το ποσό το οποίο αντιπροσωπεύει το τίμημα πώλησης ή την καταβολή ασφαλισθέντος ποσού ή άλλης αποζημίωσης ή το κατάλοιπο της αξίας τους.

Η εξισωτική πρόσθεση ή αφαίρεση υπολογίζεται όπως ορίζει το εδ. 4. Συγκεκριμένα το ποσό της αφαίρεσης είναι το ποσό κατά το οποίο το στοιχείο (I) ανωτέρω, ξεπερνά το άθροισμα του ποσού που μας δίνουν τα άλλα δύο στοιχεία· ενώ η εξισωτική επιβάρυνση είναι το ποσό κατά το οποίο τα δύο τελευταία στοιχεία (II) και (III) υπερβαίνουν το πρώτο. Όπως παρατηρεί η απόφαση *Παυλίδης Ατδ ν. Δημοκρατίας* (1980) 3 Α.Α.Δ. 345, 348:

"What amounts to a balancing deduction under sections 12 (3) and 12 (4) of the Income Tax Laws, I have already dealt with in Case No. 288/78. It is shortly as follows: Such a deduction is an allowance for wear and tear given for the acquisition of capital assets used in the business varying according to the nature of the assets. Such allowance is deducted from the original amount paid and then the balance is carried forward to the following year as a capital asset of the company. A similar procedure is followed for the ensuing years by deducting every year the allowance for wear and tear from the balance carried forward at the end of each year. If at any time the capital asset is sold by the company, any amount in excess of the value of the assets as appearing on the

last return is considered as a profit, whereas, if the amount realised is loss, this is treated as a loss which the company is entitled to deduct from the accounts and such deduction amounts to a balancing deduction."

Βλέπε επίσης *Τσίμον Ατδ. ν. Δημοκρατίας* (1980) 3 5
Α.Α.Δ. 321.

Από το έγγραφο υλικό που προσκομίστηκε, το οποίο διευκρίνησε περαιτέρω η μαρτυρία, γραπτή και προφορική, του αρχιφοροθέτη κ. Π. Παναγίδη, προκύπτει πως οι ίδιοι αιτητές στους λογαριασμούς του 1980, προέβησαν σε εξισωτική πρόσθεση. Με τη διαφορά ότι υπολόγισαν την αποζημίωση με βάση μέρος του κόστους των περιουσιακών στοιχείων δηλαδή £30,281 αντί £50,469 (βλέπε σχετικό απόσπασμα των λογαριασμών στο φάκελο). Έτσι η πρόσθεση για £20,299 δεν ήταν ακριβής με αποτέλεσμα ο Έφορος, ασκώντας τις εξουσίες που του παρέχουν τα εδ. 6 και 7 του άρθρου 12, να φορολογήσει την αιτήτρια με ποσό £20,188, το υπόλοιπο δηλαδή της εξισωτικής πρόσθεσης. Με αριθμητική πράξη εκφράζεται ως εξής: £40,487-£20,299= £20,188.

Αιτιολογώντας την απόφαση του ο Έφορος υπέδειξε ότι δεν ήταν δυνατό να παραγνωρισθεί η αξία των εγκαταστάσεων και ότι το ποσό των £55,000, όπως το θέτει στην επιστολή του της 30/3/88 "σας δόθηκε ως αποζημίωση και για τα περιουσιακά στοιχεία που εγκαταλείψατε μέσα στα κτήματα της Μονής και όχι αποκλειστικά για την ακύρωση του ενοικιαστηρίου εγγράφου". Συγχρόνως επισήμανε ότι η εξισωτική πρόσθεση που υπέβαλαν οι ελεγκτές της εταιρείας έπρεπε να λάβει υπόψη όλες τις αποσβέσεις, δηλαδή £40,487.

Πρέπει να παρατηρήσω ευθύς αμέσως πως η θέση του Εφόρου υποστηρίζεται από το είδος της αποζημίωσης που προσφέρθηκε και το περιεχόμενο του εγγράφου. Με την παράγραφο 4 η αιτήτρια ανέλαβε υποχρέωση να παραδώσει κατοχή των κτημάτων και επίσης "των μονίμων εγκαταστάσεων εντός αυτών". Αυτό οδηγεί στη λογική ερμη-

νεία ότι μέρος της αποζημίωσης συνδέεται άμεσα με την αξία των εγκαταστάσεων. Όμως η ορθότητα της επίδικης απόφασης ενισχύεται έντονα και από τους λογαριασμούς για την εξισωτική πρόσθεση.

- 5 Εδώ πρέπει να σημειωθεί αυτό που είπε ο κ. Λοτζου σε αντίκρουση ότι, δηλαδή, ο Έφορος παρασύρθηκε - η έκφραση είναι ιδική του - στην ένδικη απόφαση από το γεγονός αυτό. Αλλά, πρόσθεσε, επρόκειτο για λάθος των ελεγκτών, που επανόρθωσαν με την επιστολή τους της 9/2/90.
- 10 Όντως στην επιστολή αυτή οι ελεγκτές λέγουν ότι η εξισωτική κατάσταση που υπέβαλαν ήταν λανθασμένη, διότι η αιτήτρια δεν εισπράξε κανένα ποσό για την εκποίηση του πάγιου ενεργητικού της. Μάλιστα δε, όπως αναφέρουν, μετά τη σύναψη της συμφωνίας για ακύρωση του ενοικια-
- 15 στηρίου οι εγκαταστάσεις καταστράφηκαν επί τόπου.

- Σύμφωνα με την πάγια γραμμή της νομολογίας, κάθε σχετικό στοιχείο προσκομίζεται στο αποφασίζον όργανο έγκαιρα πριν λάβει απόφαση: *Τρύφωνος ν. Δημοκρατίας* (1984) 3 Α.Α.Δ. 884, *Τρικωμίτης ν. Δημοκρατίας* (1987) 3 Α.Α.Δ. 592, *Παύλου ν. Δημοκρατίας* (1988) 3 C.L.R. 1125, *Δημήτρη ν. Δημοκρατίας* (1988) 3 Α.Α.Δ. 2512. Έτσι η επιστολή, η οποία στάλθηκε σχεδόν 10 χρόνια μετά τους λογαριασμούς του έτους 1980, δεν έχει καμιά πρακτική αξία.
- 25 Πρέπει να σημειωθεί ότι ούτε στην αλληλογραφία που προηγήθηκε της επίδικης απόφασης τέθηκε ποτέ σε αμφιβολία το γεγονός. Άλλωστε η αμφισβήτηση ή αντίκρουση του θα ήταν σχεδόν αδύνατη, δοθέντος ότι τα αποδεικτικά στοιχεία που προσκομίστηκαν επιμαρτυρούν ότι οι λογαριασμοί, που περιέχουν την εξισωτική κατάσταση, πιστοποιήθηκαν από τους ελεγκτές και υπογράφηκαν από τους συμβούλους της εταιρείας ως αληθινοί.
- 30

- Το επιχείρημα που σχετίζεται με την απώλεια κέρδους δεν υποστηρίζεται με κανένα τρόπο από το έγγραφο που προσκόμισαν οι αιτητές ή από οτιδήποτε άλλο. Απ' αυτό φαίνεται πως έγινε πρόταση από τον εν λόγω εργοληπτικό
- 35 οίκο προς τη Μονή για την αγορά ή διαζευκτικά την τουριστική αξιοποίηση του κτήματος. Εν πάση πάντως περι-

πτώσει είμαι ικανοποιημένος πως τέτοιο στοιχείο δεν τέθηκε υπόψη του Εφόρου.

Όσα έχουν προεκτεθεί με οδηγούν στο συμπέρασμα ότι η επίδικη απόφαση ήταν, για να πει ένας το ελάχιστο, λογικά επιτρεπτή και λήφθηκε μέσα στα όρια των σχετικών εξουσιών του Εφόρου. 5

Έρχομαι στο δεύτερο μέρος της επίδικης απόφασης που αφορά στο ποσό των £10,000. Αρχίζω με τη διευκρίνιση ότι το ερώτημα πότε το κέρδος είναι εμπορικό ή κεφαλαιουχικό εξαρτάται από τα πραγματικά περιστατικά κάθε περίπτωσης. Ο Δικαστής Abbott στην υπόθεση *Oxford Motors Ltd. v. Minister of National Revenue* (1959) 18 DLR (2d) 712 κάμνει τη διάκριση απλά ως εξής: 10

".....No one has ever been able to define income in terms sufficiently concrete to be of value for taxation purposes.....where it has to be ascertained whether a gain is to be classified as an income gain or a capital gain, the determination of that question must depend in large measure upon the particular facts of the particular case." 15

Ας προχωρήσουμε λοιπόν σε μια πιο ενδελεχή εξέταση των γεγονότων που περιστοιχίζουν το θέμα. Υπήρχεν εν πρώτοις η συμφωνία πώλησης των μετοχών. Το τίμημα πώλησης συμφωνήθηκε σε £50,000. Περαιτέρω η Μονή ανέλαβε να καταβάλει ορισμένα έξοδα που θα καθορίζονταν αργότερα (παράγρ. 3 της συμφωνίας). Δεύτερον, επιστολή του Διευθυντή της Β.Μ.Σ. Λτδ. ημερ. 7/11/86 στην οποία βεβαίωνε ότι το κεφαλαιουχικό κέρδος ήταν £50,000. Τρίτον, επιστολή του Διευθύνοντος Συμβούλου της Β.Μ.Σ. Λτδ. ημερ. 15/11/85 ότι η αιτήτρια, για να δεχθεί να αποχωρήσει από την εταιρεία αυτή, έλαβε £55,000 από τη Μονή και £10,000 από τη Β.Μ.Σ. Λτδ στις 10/12/77. Τέταρον, επιστολή των ελεγκτών της εταιρείας προς τον Έφορο ημερ. 22/5/87 ότι για την πώληση των μετοχών εισπράχθηκαν £65,000, αλλά από αβλεψία ποσό £15,000 δεν καταχωρήθηκε στα βιβλία λογαριασμών. Υπήρχε, τέλος, και το εξής σημαντικό. Οι ελεγμένοι λογαριασμοί 20 25 30 35

της Β.Μ.Σ. Λτδ., δείχνουν πως κατά την 31/12/77 καταβλήθηκαν £10,000 σαν αμοιβή στην αιτήτρια για προσφερθείσες υπηρεσίες. Τα στοιχεία αυτά, που ήταν ενώπιον του Εφόρου κατά τον κρίσιμο χρόνο, αποτέλεσαν τη βάση και το πλαίσιο της απόφασης για φορολόγηση του ποσού των £10,000. Πρέπει να υπομνησθεί στο σημείο αυτό ότι ο Έφορος κατέληξε ότι το ποσό της συμφωνίας ήταν £50,000 πλέον £5,000 για τα έξοδα, ενώ το υπόλοιπο ήταν αμοιβή που πλήρωσε η Β.Μ.Σ. Λτδ.

Το επιχείρημα που πρόβαλαν οι αιτητές είναι, καταρχήν, ότι το παραπάνω ποσόν ήταν μέρος της αντιπαροχής για την πώληση των μετοχών και άμεσα συνδεδεμένο με την υποχρέωση τους κάτω από την παράγραφο 4 της συμφωνίας να μην ιδρύσουν παρόμοια βιομηχανία κατά τα επόμενα 15 χρόνια. Εν τούτοις στην απαντητική τους αγωγή ισχυρίστηκαν ότι επρόκειτο για έξοδα για τα οποία έκαμε πρόβλεψη η παράγραφος 3, τα οποία προσδιορίστηκαν σε £10,000 μετά τον καταρτισμό και την υπογραφή της συμφωνίας. Έτσι το ποσό που στην πραγματικότητα εισπράχθηκε δεν ήταν £65,000, όπως εσφαλμένα αναφέρεται στο σώμα της προσφυγής, αλλά £60,000. Σε λάθος επίσης οφείλεται ο προσδιορισμός του συνολικού ποσού σε £65,000 από τη Β.Μ.Σ. Λτδ. στην επιστολή της 15/11/85, το οποίο επανόρθωσε με νέα επιστολή της ημερ. 9/2/90, δηλαδή εκκρεμούσης της προσφυγής.

Τα συγκεκριμένα στοιχεία που προεκτέθηκαν δείχνουν την ανεδαφικότητα των προβαλλομένων ισχυρισμών. Παρατηρώ ότι το πωλητήριο κάμνει ρητή μνεία για τα έξοδα και δεν συναρτάται καθόλου με την εγκατάλειψη δικαιωμάτων για ίδρυση άλλης επιχείρησης, πράγμα που θα ανέμενε κανείς αν πράγματι οι συμβαλλόμενοι είχαν τέτοια πρόθεση. Βασικά όμως τα επιχειρήματα των αιτητών παραμένουν αιωρούμενα γιατί τα στοιχεία που έδωσαν οι ελεγκτές, οι λογαριασμοί, ως και τα άλλα έγγραφα επιβεβαιώνουν την ορθότητα της επίδικης απόφασης. Δεν θα ήταν άσχετο να προσθέσω ότι ακόμη και στην επιστολή του Διευθυντή της αιτήτριας της 7/11/86, αναγνωρίζεται η προσφορά υπηρεσιών στη Β.Μ.Σ. Λτδ., και μάλιστα εξει-

δικεύεται το είδος των υπηρεσιών αυτών. Άλλο στοιχείο ήταν η αδυναμία της Β.Μ.Σ. Λτδ. να εξαγοράσει η ίδια τις μετοχές της, διαδικασία που είναι νομικά ανεπίτρεπτη. Και δεν νομίζω να χρειάζεται απάντηση η εξήγηση των αιτητών ότι η Μονή και τα άλλα εκκλησιαστικά ιδρύματα ως νέοι μέτοχοι της Β.Μ.Σ. Λτδ. εξεπλήρωσαν μέσω αυτής τις συμβατικές υποχρεώσεις τους απέναντι στους αιτητές.

5

Τέλος, υπάρχει το παράπονο των αιτητών ότι ο Έφορος παρέλειψε να τους αποκαλύψει τις πληροφορίες που είχε από τη Β.Μ.Σ. Λτδ., και που σχετίζονται με το επίδικο ποσό. Έχοντας υπόψη τις διατάξεις του άρθρου 4, που καθιερώνει το απόρρητο των φορολογικών στοιχείων, η γνωστοποίησή τέτοιων στοιχείων σε τρίτους θα ήταν παράνομη. Το παράπονο είναι αβάσιμο.

10

Για τους λόγους που εξέθεσα καμιά από τις πλημμέλειες που έχουν προσαφθεί κατά της προσβαλλόμενης απόφασης δεν έχει τεκμηριωθεί. Επομένως την επικυρώνω στην ολότητα της σύμφωνα με το άρθρο 146 (4) (α) του συντάγματος.

15

Η προσφυγή απορρίπτεται με έξοδα σε βάρος των αιτητών.

20

Προσφυγή απορρίπτεται με έξοδα.