

9 Σεπτεμβρίου, 1992

[ΠΙΚΗΣ, ΚΟΥΡΡΗΣ, ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ, ΧΡΥΣΟΣΤΟΜΗΣ, ΑΡΤΕΜΙ-
ΔΗΣ, Δ/στές]

C.D. HAY PROPERTIES LTD,

Εφεσείοντες,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ ΔΙΕΥΘΥΝΤΗ ΦΟΡΟΥ ΕΙ-
ΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΑΛΛΟΥ (ΑΡ. 2),

Εφεσειδόντων.

(Αναθεωρητική Έφεση Αρ. 927)

5 Φορολογία — Φορολογία Κεφαλαιουχικών Κερδών — Οι σκοποί
εταιρείας δεν είναι συμπερασματικοί ως προς την εμπορική της
δραστηριότητα ούτε προκαθορίζουν τα στοιχεία πάγιου ενεργητι-
κού και τα αντικείμενα εμπορίου — Αυτά προκύπτουν από τις
εμπορικές δραστηριότητες της εταιρείας — Ανάλυση και περιπτω-
σιολογία — Αναιτιολόγητη η απόφαση του εφόρου με την οποία
διέκρινε τις προθέσεις της εταιρείας για την απόκτηση ακινήτων
της σε δύο πόλεις.

10 Με την παρούσα έφεση αμφισβητήθηκε πρωτόδικη απόφαση,
απορριπτική της προσφυγής των εφεσειδόντων κατ' αποφάσεως
των εφεσειβλήτων περί φορολογίας κέρδους που προέκυψε από πώ-
ληση δύο ακινήτων τους. Η έφεση κατ' εξοχήν προσέβαλε το εύλο-
γο του συμπεράσματος του Εφόρου, το οποίο αποδέχτηκε το πρω-
τόδικο Δικαστήριο, ότι η απόκτηση και διάθεση των δύο ακινήτων
15 των εφεσειδόντων είχε τα χαρακτηριστικά ή προσομοίαζε προς
πράξη εμπορίου.

20 Το Ανώτατο Δικαστήριο επέτρεψε την έφεση, κατά πλειοψη-
φία. Με την απόφαση, που εξέδωσε ο Δικαστής Πικής και συμφώ-
νησαν οι Δικαστές Κούρρης, Παπαδόπουλος και Χρυσοστομής,
αποφασίστηκε ότι:

25 1) Οι σκοποί της εταιρείας προσδιορίζουν το λόγο ύπαρξης και
οριοθετούν τα πλαίσια της λειτουργίας της. Στην προκείμενη περι-
πτωση οι σκοποί παρείχαν έρεισμα για την απόκτηση και διάθεση
ακίνητης ιδιοκτησίας. Οι σκοποί όμως της εταιρείας δεν είναι συ-
μπερασματικοί ως προς την εμπορική της δραστηριότητα ούτε

προκαθορίζουν τα στοιχεία πάγιου ενεργητικού και τα αντικείμενα εμπορίου. Αυτά προκύπτουν από τις εμπορικές δραστηριότητες της εταιρείας που, όπως και στην περίπτωση φυσικών προσώπων, υποδηλώνουν και τις προθέσεις της εταιρείας, αναφορικά με την κτήση και διάθεση περιουσιακών στοιχείων.

5

2) Ο κύκλος των εμπορικών δραστηριοτήτων φορολογούμενης εταιρείας ή φυσικού προσώπου, μπορεί να επεκτείνεται σε πολλούς τομείς. Είναι θεωρητικά δυνατό ο φορολογούμενος να επιδιόδετα συγχρόνως τόσο στην εμπορία της ενοικίασης ακινήτων όσο και στην αγορά και πώληση ακινήτων.

10

Στην προκειμένη όμως περίπτωση δεν αιτιολογείται ευθέως ο διαχωρισμός των προθέσεων του φορολουμένου αναφορικά με την κτήση των ακινήτων στη Λεμεσό και Πάφο. Προκύπτει, από το σύνολο των στοιχείων που τέθηκαν ενώπιον του δικαστηρίου, ότι οι εταιρείες του συγκροτήματος C.D. Hay & Sons Ltd είχαν ανάγκη υποστατικών εργασιών τόσο στη Λεμεσό όσο και στην Πάφο, τα οποία και ενοικίασαν από την εφεσείουσα εταιρεία. Στην απουσία λόγων που να διαφοροποιούν τις προθέσεις των εφεσειόντων για την απόκτηση των ακινήτων στις δύο πόλεις, εύλογα συνάγεται ότι είχαν τον ίδιο εμπορικό σκοπό κατά νου. Όπως έχουμε αναφέρει, δεν δίνεται κανένας λόγος στην απόφαση του Εφόρου που να δικαιολογεί τη διάκριση που έγινε από τον Έφορο μεταξύ του ίδιου κύκλου δραστηριοτήτων της εταιρείας.

15

20

Οι λόγοι οι οποίοι παρέχονται από τον Έφορο για τη θεώρηση των ακινήτων της Πάφου ως στοιχείων ενεργητικού δεν παρέχουν οποιαδήποτε εξήγηση για τη διάκριση που γίνεται μεταξύ των επενδύσεων σε γη της εφεσείουσας στις δύο πόλεις. Συνεπώς, η απόφαση του Εφόρου ενέχει το στοιχείο της αντιφατικότητας το οποίο υποσκάπτει την εγκυρότητα του λόγου της διοικητικής απόφασης. Περαιτέρω, οι λόγοι που παρέχονται για την φορολογία των εφεσειόντων δεν συσχετίζονται με τα γεγονότα της υπόθεσης και είναι στην τελευταία ανάλυση αόριστοι αφού παραγνωρίζονται και δεν συσχετίζονται στη διοικητική απόφαση με αποτέλεσμα την ακυρότητα της επίδικης πράξης και το εσφαλμένο της πρωτόδικης απόφασης επ' αυτής.

25

30

35

Ο Δικαστής Αρτεμίδης εξέδωσε ιδίαν απόφαση με διάφορο σκεπτικό και αντίθετο από αυτό της αποφάσεως της πλειοψηφίας, απορριπτικό της εφέσεως, αποτέλεσμα, με επίκεντρο την απόκρουση της συνδυαστικής αντιμετώπισης των παρεμφερών φορολογιών της εφεσείουσας με την επίδικη, και με αποτέλεσμα την άρση της οποιασδήποτε αντίφασης εν όψει και της λοιπής ανάλυσης γύρω από την αιτιολογία και το εύλογα επιτρεπτό της απόφασης των εφειβλήτων.

40

Έφεση επιτυγχάνει κατά πλειοψηφία με έξοδα.

3 Α.Α.Δ. C.D.Hay Ltd v. Δημοκρατίας (Αρ.2)

Αναφερόμενες υποθέσεις:

Georgiades v. Republic (1982) 3 CLR, 659

Δημοκρατία v. Ακίνητα Στέφανου Ιωαννίδη Λτδ (1991) 3 ΑΑΔ. 398

5 *Αμάν Εντερπραΐσες (Χάουσες) Λτδ v. Δημοκρατίας Α.Ε 438*
απόφαση ημερ. 27/3/90

Βαροναβίδης v. Δημοκρατίας Α.Ε. 616 απόφαση ημερομηνίας
16/10/90

Δημοκρατία v. Λέρνη (1991) 3 ΑΑΔ. 346

10 Έφεση.

Έφεση εναντίον απόφασης του δικαστή του Ανωτάτου Δικαστηρίου Κύπρου (Στυλιανίδης, Δ) που δόθηκε στις 8 Απριλίου, 1989 (Υπόθεση αρ. 563/85) με την οποία απέρριψε την προσφυγή των εφεσειόντων εναντίον της απόφασης των εφεσιβλήτων να θεωρήσουν ότι η απόκτηση και

15 διάθεση δύο ακινήτων των εφεσειόντων ενείχε το στοιχείο εμπορικής δραστηριότητας.

Γ. Τριανταφυλλίδης, για τους εφεσειόντες.

20 *Γ. Λαζάρου, Δικηγόρος της Δημοκρατίας Α', για τους*
εφεσίβλητους.

Cur. adv. vult.

25 ΠΙΚΗΣ, Δ.: Με την απόφαση που θα εκδόσω συμφωνούν οι Δικαστές Κούρρης, Παπαδόπουλος και Χρυσόστομης και αποτελεί την κατά πλειοψηφία απόφαση του Δικαστηρίου. Ο Δικαστής Αρτεμίδης θα δώσει ξεχωριστή απόφαση στην οποία καταλήγει σε διαφορετικό αποτέλεσμα.

30 Η εφεσείουσα εταιρεία είναι θυγατρική εταιρεία, της C.D. Hay & Sons Ltd., και αδελφική της Holiday Tours Ltd. Συστάθηκε το 1973 προς το σκοπό, μεταξύ άλλων, "Να αποκτή δια δωρεάς, αγοράς, ανταλλαγής ή άλλως πως

ακίνητον περιουσίαν οιασδήποτε φύσεως και διατηρή ή πωλή, ενοικιάζη, ενυποθηκευή ή παντοιοτρόπως συναλλάττεται μετά της τοιαύτης ακινήτου περιουσίας."

Η εμπορική δραστηριότητα της εφεσείδουσας από το χρόνο της σύστασής της μέχρι το 1982 συνίστατο στην

5

(α) Απόκτηση το 1973 τεσσάρων οικοπέδων στη Λεμεσό τα οποία ανέπτυξε σε γκαράζ, και τα οποία ενοικίασε στην μητρική εταιρεία η οποία ασχολείται με την εισαγωγή και εμπορία αυτοκινήτων. Για την κτήση και ανάπτυξη των τεσσάρων οικοπέδων δαπανήθηκε ποσό £120,000.- Το ακίνητο πωλήθηκε την 1/9/81 για το ποσό των £180,000.-

10

(β) Απόκτηση το 1973 ενός οικοπέδου στην Κάτω Πάφο για το ποσό των £1,800.- Το οικοπέδο πωλήθηκε το 1979 για £5,500.-

(γ) Απόκτηση καταστήματος στις 30/8/78 για το ποσό των £8,800.- Το κατάστημα ενοικιάστηκε στην Holiday Tours Ltd. Το κατάστημα πωλήθηκε στις 8/9/82 έναντι του ποσού των £21,000.- και αντικαταστάθηκε με την απόκτηση νέου καταστήματος το οποίο ενοικιάστηκε στην ίδια αδελφική εταιρεία.

15

20

Αρχικά, ο Έφορος αποδέκτηκε τη θέση των αιτητών ότι η ακίνητος ιδιοκτησία τους συνιστούσε στοιχείο πάγιου ενεργητικού το οποίο κτήθηκε για την ικανοποίηση, μέσω ενοικίασης, των στεγαστικών αναγκών του συγκροτήματος εταιρειών C.D. Hay στη Λεμεσό και Πάφο. Έγινε δεκτό ότι η κτήση και διάθεση της ακινήτου ιδιοκτησίας σκοπούσε στην επένδυση και με την πώληση στην μετατροπή κεφαλαιουχικών στοιχείων για την κτήση του εισοδήματος της εταιρείας με την ενοικιάσή της σε άλλες εταιρείες του συγκροτήματος C.D. Hay & Sons Ltd.

25

30

Σε μεταγενέστερο στάδιο, αλλά μέσα στα χρονικά όρια που επιτρέπει ο νόμος, ο Έφορος αναθεώρησε τη θέση του ως προς το σκοπό και χαρακτήρα των δραστηριοτήτων των εφεσειόντων και προέβη στη φορολογία του κέρδους

το οποίο προέκυψε από την πώληση του καταστήματος το 1978 και του οικοπέδου το 1979, τα οποία έκρινε ότι συνιστούσαν στοιχεία ενεργητικού προς εμπορία. Δε μετέβαλε όμως τη θέση του ως προς τη διάθεση του ακινήτου στη
 5 Λεμεσό το οποίο αποδέχτηκε ότι αποτελούσε κεφαλαιουχικό στοιχείο, η διάθεση του οποίου αντιπροσώπευε μετατροπή στοιχείων πάγιου ενεργητικού της εταιρείας. Οι ενστάσεις των αιτητών στη νέα θεώρηση των φορολογικών τους υποχρεώσεων απορρίφθηκαν για τους λόγους που
 10 επεξηγούνται στη σχετική επιστολή του Εφόρου.

Οι λόγοι για τους οποίους ο Έφορος έκρινε ότι η απόκτηση και διάθεση των δύο ακινήτων ενείχε το στοιχείο εμπορικής δραστηριότητας συνοψίζονται ως εξής:-

(α) Η περίοδος μεταξύ κτήσης και διάθεσης των ακινήτων
 15 των ήταν σύντομη.

(β) Ενυπήρχε το κίνητρο του κέρδους.

(γ) Η απόκτηση της ακίνητης περιουσίας έγινε με δόσεις, και

(δ) Η αγορά έγινε σε αναπτυσσόμενες περιοχές της
 20 Πάφου (speculative areas) όπου η προσδοκία κέρδους ήταν μεγάλη.

Στην απόφαση του Εφόρου τονίζεται:-

"The company cannot buy and sell immovables with
 the reasoning that they were not suitable for their
 25 purpose and had to sell them."

Σε ελληνική μετάφραση:-

"Η εταιρεία δεν μπορεί να αγοράζει και να πωλεί
 ακίνητα με το δικαιολογητικό ότι δεν ήσαν κατάλληλα
 για το σκοπό (για τον οποίο κτήθηκαν) και ήταν ανα-
 30 γκαίο να τα πωλήσουν."

Η παρατήρηση αυτή συνιστά γενική κρίση των δραστηριοτήτων των εφεσειόντων και όχι συγκεκριμένο λόγο για τη θεώρηση των ακινήτων της Πάφου ως στοιχείων ενεργητικού προς εμπορία. Στην απόφαση δεν παρέχεται καμιά εξήγηση για τη διάκριση μεταξύ των ακινήτων της Λεμεσού και των ακινήτων της Πάφου παρά το γεγονός ότι και στις δύο περιπτώσεις τα ακίνητα, εξαιρουμένου του οικοπέδου, χρησιμοποιήθηκαν προς ενοικίαση σε εταιρείες του ιδίου συγκροτήματος. 5

Η προσφυγή των αιτητών απορρίφθηκε αφού το δικαστήριο έκρινε ότι η μεταχείριση των ακινήτων της Πάφου ως στοιχείο ενεργητικού ήταν λογικά επικτική στα πλαίσια των εξουσιών του Εφόρου υπό το φως των δεδομένων που περιβάλλουν την απόκτηση και διάθεσή τους. Στην απόφαση γίνεται συγκεκριμένη αναφορά στο γεγονός ότι παρά την παρέλευση σημαντικού χρονικού διαστήματος μεταξύ της απόκτησης και διάθεσης του οικοπέδου δεν εκπονήθηκαν σχέδια για την αξιοποίησή του. Επιπρόσθετα, γίνεται εκτεταμένη αναφορά στις εξουσίες του Εφόρου και στο πλαίσιο μέσα στο οποίο ασκείται η αναθεώρηση φορολογικών αποφάσεων που συνοψίζονται στην *Georgiades v. Republic* (1982) 3 C.L.R. 659. Το δικαστήριο επίσης πραγματεύεται σε κάποια έκταση τί συνιστά εμπορική δραστηριότητα ή δραστηριότητα προσομοιάζουσα προς πράξη εμπορίου (adventure in the nature of trade), για να καταλήξει ότι ο Έφορος εύλογα μπορούσε να αχθεί στο συμπέρασμα ότι η απόκτηση και διάθεση των δύο ακινήτων στην Πάφο είχε τα χαρακτηριστικά ή προσομοίαζε προς πράξη εμπορίου. 10
15
20
25

Η έφεση στρέφεται κατεξοχήν εναντίον αυτού του ενρήματος ή διαπίστωσης και σε συνάρτηση με αυτή της εγκυρότητας της επίδικης διοικητικής απόφασης. Οι εισηγήσεις των διαδίκων επικεντρώθηκαν στον προσδιορισμό των σκοπών της εταιρείας, τη φύση και χαρακτήρα των δραστηριοτήτων της, καθώς και την αιτιολογία της διοικητικής απόφασης. 30
35

Σε ερώτηση του δικαστηρίου ο κ. Λαζάρου αναγνώρισε

ότι η διάκριση μεταξύ των ακινήτων της Λεμεσού και της Πάφου στερείται ερείσματος και δίνει την εντύπωση αντιφατικής απόφασης. Η αντινομία όμως, εισηγήθηκε, δεν αναιρεί το κύρος της απόφασης, δεδομένου ότι ο Έφορος

5 εύλογα μπορούσε να καταλήξει ότι το οικοπέδο και κατάστημα στην Πάφο συνιστούσαν στοιχεία ενεργητικού. Σύμφωνα με τον κ. Λαζάρου και το ακίνητο της Λεμεσού είχε τα ίδια χαρακτηριστικά και με βάση την ίδια λογική η διάθεσή του έπρεπε να είχε φορολογηθεί κατά παρόμοιο

10 τρόπο. Υπέβαλε όμως ότι η εσφαλμένη αυτή προσέγγιση αφήνει ανεπληρέαστο το αντικείμενο της έφεσης το οποίο περιορίζεται στην εγκυρότητα της θεώρησης των δύο ακινήτων της Πάφου ως στοιχείων ενεργητικού και της φορολογίας του κέρδους που προέκυψε από την πώλησή τους

15 ως εισοδήματος της εταιρείας.

Ο κ. Τριανταφυλλίδης υπέβαλε ότι η αιτιολογία της απόφασης αποκαλύπτει αφεαυτής παραδοχή των φορολογικών αρχών ότι η απόκτηση και ανάπτυξη ακινήτων προς το σκοπό ενοικίασης σε εταιρείες του συγκροτήματος C.D. Hay & Sons Ltd ήταν ο κατεξοχήν σκοπός των

20 εφεσειόντων, διαπίστωση που δεν μπορεί να συνταυτιστεί με τη διάφορη μεταχείριση των ακινήτων της Πάφου. Η διάθεση και εκείνων των ακινήτων ήταν, όπως συνοψίζονται οι θέσεις του κ. Τριανταφυλλίδη, συμπτωματική των

25 προοπτικών ενοικίασής τους για την κάλυψη των στεγαστικών αναγκών των εταιρειών του συγκροτήματος με κίνητρο την καλύτερη εξυπηρέτηση των αναγκών αυτών. Η επιλεκτικότητα με την οποία αντιμετώπισαν τις δραστηριότητες των εφεσειόντων, υπέβαλαν οι εφεσειόντες,

30 προσκρούει στις παρατηρήσεις του Ανωτάτου Δικαστηρίου, στην πρόσφατη απόφαση της ολομέλειας στην *Δημοκρατία v. Ακίνητα Στέφανου Ιωαννίδη Λτδ.* (1991) 3 Α.Α.Δ. 398 για το απαράδεκτο επιλεκτικότητας στην μεταχείριση όμοιων δραστηριοτήτων του φορολογουμένου.

35 Και οι δύο πλευρές έκαναν εκτεταμένη αναφορά στα κριτήρια τα οποία προσδιορίζει η νομολογία ως καθοδηγητικά για τη θεώρηση του σκοπού και χαρακτήρα των δραστηριοτήτων του φορολογουμένου σε σχέση με την

κτήση και διάθεση ακίνητης ιδιοκτησίας. (Βλ. *Georghiades* (ανωτέρω), *Αμάρι Εντερπράϊσες (Χάουσες) Λτδ. v. Δημοκρατίας* (Α.Ε. 438, αποφασίστηκε στις 27/3/90 και θα δημοσιευτεί στους τόμους (1990) 3 Α.Α.Δ., *Βαρναβίδη v. Δημοκρατίας* (Α.Ε. 616, αποφασίστηκε στις 16/10/90 και θα δημοσιευτεί στους τόμους (1990) 3 Α.Α.Δ., και *Δημοκρατία v. Λέρνη* (1991) 3 Α.Α.Δ. 346.

5

Οι σκοποί της εταιρείας προσδιορίζουν το λόγο ύπαρξης και οριοθετούν τα πλαίσια της λειτουργίας της. Στην προκείμενη περίπτωση οι σκοποί παρείχαν έρεισμα για την απόκτηση και διάθεση ακίνητης ιδιοκτησίας. Οι σκοποί όμως της εταιρείας δεν είναι συμπερασματικοί ως προς την εμπορική της δραστηριότητα ούτε προκαθορίζουν τα στοιχεία πάγιου ενεργητικού και τα αντικείμενα εμπορίου. Αυτά προκύπτουν από τις εμπορικές δραστηριότητες της εταιρείας που, όπως και στην περίπτωση φυσικών προσώπων, υποδηλώνουν και τις προθέσεις της εταιρείας αναφορικά με την κτήση και διάθεση περιουσιακών στοιχείων.

10

15

Ο κύκλος των εμπορικών δραστηριοτήτων φορολογούμενης εταιρείας ή φυσικού προσώπου, μπορεί να επεκτείνεται σε πολλούς τομείς. Είναι θεωρητικά δυνατό ο φορολογούμενος να επιδιώκεται συγχρόνως τόσο στην εμπορία της ενοικίασης ακινήτων όσο και στην αγορά και πώληση ακινήτων.

20

25

Στην προκείμενη όμως περίπτωση δεν αιτιολογείται ευθέως ο διαχωρισμός των προθέσεων του φορολογουμένου αναφορικά με την κτήση των ακινήτων στη Λεμεσό και Πάφο. Προκύπτει, από το σύνολο των στοιχείων που τέθηκαν ενώπιον του δικαστηρίου, ότι οι εταιρείες του συγκροτήματος C.D. Hay & Sons Ltd είχαν ανάγκη υποστατικών εργασίας τόσο στη Λεμεσό όσο και στην Πάφο, τα οποία και ενοικίασαν από την εφεσείουσα εταιρεία. Στην απουσία λόγων που να διαφοροποιούν τις προθέσεις των εφεσείοντων για την απόκτηση των ακινήτων στις δυο πόλεις, εύλογα συνάγεται ότι είχαν τον ίδιο εμπορικό σκοπό κατά νου. Όπως έχουμε αναφέρει, δε δί-

30

35

νεται κανένας λόγος στην απόφαση του Εφόρου που να δικαιολογεί τη διάκριση που έγινε από τον Έφορο μεταξύ του ιδίου κύκλου δραστηριοτήτων της εταιρείας.

- Οι λόγοι οι οποίοι παρέχονται από τον Έφορο για τη
5 θεώρηση των ακινήτων της Πάφου ως στοιχείων ενεργητικού δεν παρέχουν οποιαδήποτε εξήγηση για τη διάκριση που γίνεται μεταξύ των επενδύσεων σε γη της εφεσείουσας στις δύο πόλεις. Συνεπώς, η απόφαση του Εφόρου ενέχει το στοιχείο της αντιφατικότητας το οποίο υποσκάλπει την
10 εγκυρότητα του λόγου της διοικητικής απόφασης. Περαιτέρω, οι λόγοι που παρέχονται για την φορολογία των εφεσειόντων δεν συσχετίζονται με τα γεγονότα της υπόθεσης και είναι στην τελευταία ανάλυση αόριστοι. Παραγνωρίζονται και δεν συσχετίζονται στη διοικητική απόφαση τα εξής ουσιώδη γεγονότα:-
15

(α) Τα οικόπεδα στη Λεμεσό και το οικόπεδο στην Πάφο κτήθηκαν την ίδια εποχή, το 1973, αμέσως μετά τη σύσταση της εταιρείας.

- (β) Η πώληση του οικοπέδου στην Πάφο ήταν αλληλέν-
20 δετη με την απόκτηση καταστήματος για τις ενοικιαστικές ανάγκες αδελφικής εταιρείας. Δεν παρατίθεται κανένα στοιχείο που να καταδεικνύει ότι η ανάπτυξη του οικοπέδου θα εξυπηρετούσε εξίσου τις ανάγκες των ενοικιαστών.

- (γ) Η πώληση του καταστήματος συνδέεται με την με-
25 ταστέγαση των ενοικιαστών σ' άλλη καταλληλότερη περιοχή για την επιχείρησή τους. Ο ισχυρισμός αυτός των φορολογουμένων δεν αμφισβητείται με αναφορά σε οποιαδήποτε γεγονότα.

- (δ) Οι εφεσειόντες διέθεταν καθ' οιονδήποτε χρόνο ένα
30 μόνο ακίνητο στην Πάφο που συνταυτιζόταν είτε με τις προοπτικές ενοικίασης σε εταιρεία του συγκροτήματος ή με την κάλυψη των ενοικιαστικών τους αναγκών.

Για τους λόγους που έχουμε επεξηγήσει κρίνουμε την πρωτόδικη απόφαση εσφαλμένη και την επίδικη διοικητι-

κή απόφαση άκυρη.

Η έφεση επιτρέπεται με έξοδα. Η απόφαση του Εφόρου ακυρώνεται βάσει του άρθρου 146.4 (β) του Συντάγματος.

ΑΡΤΕΜΙΔΗΣ, Δ.: Στην αρχή η συζήτηση περιεστράφη γύρω από τα συνήθη σημεία που εγείρονται σε τέτοιας φύσεως υποθέσεις. Με την εισήγηση δηλαδή του δικηγόρου της αιτήτριας-εφεσείουσας εταιρείας, πως δεν είναι νομικά εφικτή η απόφαση του διευθυντή φόρου εισοδήματος να θεωρήσει τις δύο επίδικες πωλήσεις, ενός οικοπέδου και ενός καταστήματος στην Κάτω Πάφο, ότι συνιστούν διεξαγωγή εμπορίας. Υποβλήθηκε επί του προκειμένου πως το κέρδος που αποκομίστηκε από αυτές είναι κεφαλαιουχικό και ως εκ τούτου δεν υπόκειται σε φορολόγηση, βάσει των διατάξεων των περί Φόρου Εισοδήματος Νόμων.

Σε προχωρημένο όμως στάδιο της ακρόασης της έφεσης το Δικαστήριο ήγειρε νέο ζήτημα, που προκύπτει από μια άλλη πώληση της εφεσείουσας, δεύτερη χρονικά, ενός κτήματός της στη Λεμεσό, το κέρδος της οποίας ο διευθυντής θεώρησε ως κεφαλαιουχικό, και κατά συνέπεια δεν φορολογήθηκε βάσει του περί Φόρου Εισοδήματος Νόμου, αλλά, επί το ευνοϊκότερο, σύμφωνα με τις διατάξεις του περί Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμου. Με το εγερθέν σημείο η συζήτηση της έφεσης μετατοπίστηκε στο ερώτημα κατά πόσο υπάρχει οποιαδήποτε αντινομία στην απόφαση του διευθυντή, που αφορά από τη μια τις δύο πωλήσεις στην Πάφο και από την άλλη αυτής της Λεμεσού. Και τούτο γιατί εκλαμβάνεται, εσφαλμένα κατά τη δική μου άποψη, πως η αιτιολογία της απόφασής του και για τις τρεις πωλήσεις, που αποτελεί το αντικείμενο της προσφυγής, δίδεται ενιαία στην επιστολή του προς την εφεσείουσα, ημερ. 8.4.85.

Πρέπει να πω ότι από μια πρώτη θεώρηση του ζητήματος, το επιχείρημα μου φάνηκε πειστικό. Παραπέρα μελέτη του όμως με οδήγησε στην άποψη ότι η θέση που υιοθέτησε ο δικηγόρος της εφεσείουσας είναι αβάσιμη για τους

εξής λόγους: Το άρθρο 5(1) των περί Φόρου Εισοδήματος Νόμων (1961-1981), προβλέπει πως ο φόρος είναι πληρωτέος πάνω στο εισόδημα κάθε προσώπου για κάθε φορολογικό έτος. Τα αντικείμενα δηλαδή φορολόγησης εξετά-
5 ζονται και ο φόρος επιβάλλεται ξεχωριστά για κάθε φορολογικό έτος. Οι επίδικες πωλήσεις έγιναν ως εξής:

- (α) Το κατάστημα στην Κάτω Πάφο, που αγοράστηκε στις 30.8.78 και τιλοποιήθηκε το 1981 για £8,800, επωλήθη στις 8.9.82 για £21,000,
- 10 (β) το κτήμα στην Κάτω Πάφο αγοράστηκε το 1973 για £1,800 και επωλήθη το 1979 για £5,500, και
- (γ) το κτήμα, πάνω στο οποίο οικοδομήθηκε ο εκθεσιακός χώρος στη Λεμεσό, αγοράστηκε το 1973 για £120,000 και επωλήθη το 1981 για £180,000.

15 Κάθε μια από τις πιο πάνω πωλήσεις αποτελεί ξεχωριστό αντικείμενο φορολόγησης για το κάθε φορολογικό έτος που αφορά. Επομένως, ο διευθυντής εξετάζει τις ιδιαίτερες περιστάσεις της κάθε μιας από αυτές για να
20 διαπιστώσει αν το προσκομισθέν κέρδος υπόκειται σε φορολογία σύμφωνα με τους περί φόρου εισοδήματος νόμους. Τα κριτήρια που χρησιμοποιούνται σ' αυτή τη λειτουργία έχουν συζητηθεί επανειλημμένα και πρόσφατα, σε πολλές αποφάσεις του Ανωτάτου Δικαστηρίου. Στην απόφαση των συναδέλφων μου της πλειοψηφίας γίνεται εκτε-
25 ταμένη αναφορά σε αυτή και ως μου επιτραπεί να μην την επαναλάβω.

Στην κρινόμενη υπόθεση ο διευθυντής πήρε μια ευνοϊκή για την εφεσείουσα απόφαση, αναφορικά με την πώληση της Λεμεσού. Γι' αυτό και δεν υπήρξε οποιαδήποτε έν-
30 σταση εκ μέρους της. Για τις άλλες όμως δύο πωλήσεις, στη Πάφο, ο διευθυντής έκρινε πως αυτές συνιστούσαν διεξαγωγή εμπορίας ακίνητης ιδιοκτησίας. Δικαιολογεί δε απόλυτα την απόφασή του στην επιστολή, που μνημονεύω
35 πιο πάνω, και οι λόγοι που προβάλλει για την υποστήριξή της συνάδουν απόλυτα με το νόμο και τη νομολογία. Συ-

γκεκριμένα αναφέρει σ' αυτή πως οι βασικοί σκοποί και επιχειρησιακή δραστηριότητα της εφεσείουσας, σύμφωνα με το ιδρυτικό έγγραφο και καταστατικό της είναι, μεταξύ άλλων, η αγορά και πώληση ακίνητης περιουσίας. Προσθέτει δε πως η εφεσείουσα δεν μπορεί να αγοράζει και να πωλεί ακίνητα με τη δικαιολογία πως αυτά δεν είναι κατάλληλα για τους σκοπούς της, και αργότερα να τα πωλεί για να αποκτήσει καταλληλότερα. Κάννει επίσης μνεία του γεγονότος πως η περίοδος, που μεσολαβεί μεταξύ αγοράς και πώλησης των κτημάτων είναι μικρή. Και αυτό, σε συνδυασμό με το γεγονός πως αγοράστηκαν σε περιοχές της Πάφου όπου υπήρχε ραγδαία αύξηση των αξιών γης, αποδεικνύει πως ο σκοπός της εφεσείουσας ήταν η αποκόμιση γρήγορου κέρδους.

Το ζήτημα, κατά την ταπεινή μου άποψη, όπως έχει δημιουργηθεί προκύπτει από το γεγονός πως στην επίδικη επιστολή αναφέρονται και οι τρεις πωλήσεις, ενώ δεν γίνεται οποιαδήποτε σύγκριση των περιστατικών πώλησης των δύο κτημάτων στην Πάφο με αυτά της Λεμεσού. Μήτε και επεξηγείται η διαφοροποίηση στην απόφαση του διευθυντή να θεωρήσει τις δύο πωλήσεις της Πάφου ως διεξαγωγή εμπορίου, ενώ αυτής της Λεμεσού ως ρευστοποίηση επενδυτικού κεφαλαίου.

Πάνω στο σημείο αυτό, που είναι το επίκεντρο της υπόθεσης, επαναλαμβάνω αυτά που είπα προηγουμένως, ότι δηλαδή η προσβαλλόμενη απόφαση του Εφόρου για τα τρία φορολογικά έτη, 1979, 1981, 1982, είναι ξεχωριστή για κάθε μια από τις τρεις πωλήσεις και κατά τον ίδιο τρόπο αφορά στο κάθε ένα φορολογικό έτος. Είναι έκδηλο από το φάκελο της υπόθεσης, που περιέχει και τη σχετική αλληλογραφία, πως ο διευθυντής αποφάσισε ότι η πώληση της Λεμεσού δεν αποτελούσε εμπορία γης γιατί επείσθη από τα επιχειρήματα της εφεσείουσας και τα αντικειμενικά περιστατικά, πως αυτή έγινε γιατί η εταιρεία αντιμετώπιζε οικονομικές δυσκολίες, τις οποίες για να υπερβεί αναγκάστηκε να προβεί στην υπό αναφορά πώληση, αποκομίζοντας έτσι κέρδος από επένδυση. Η αγορά του κτήματος αυτού έγινε το 1973 και η πώληση το 1981. Το κέρ-

δος των £60,000 που δημιουργήθηκε από την αύξηση της αξίας του μέσα σε αυτή την περίοδο δεν θεωρήθηκε μεγάλο. Το ακίνητο βρισκόταν, όπως αποδεικνύεται εξάλλου από τα γεγονότα, σε περιοχή στην οποία δεν υπήρξε εντυ-
5 πωσιακή αύξηση στις αξίες της γης.

Είναι πρόδηλο επομένως, πως αυτά που αναφέρει ο διευθυντής στις παραγράφους 2-8 της επίδικης επιστολής του, αφορούν τις δύο πωλήσεις στην Κάτω Πάφο, που
10 έκρινε, κάτω από τις ιδιαίτερες περιστάσεις τους, ότι συνιστούσαν εμπορία ακίνητης ιδιοκτησίας. Συνοψίζοντας το περιεχόμενο της επιστολής, ο διευθυντής παρατηρεί σ' αυτή πως το κατάστημα στην Πάφο αγοράστηκε στις 30.8.78 για £8,800, και τιτλοποιήθηκε το 1981. Επωλήθη δε
15 μέσα σε μόλις τρία χρόνια για £21,000, έναντι κέρδους δηλαδή £12,200. Το κτήμα αγοράστηκε το 1973 για £1,800 και επωλήθηκε το 1979 σε τριπλάσια τιμή, £5,500. Επιση-
μαίνει δε πως η εφεσείουσα δεν μπορεί, προφασιζόμενη ότι τα κτήματα και τα καταστήματα που αγοράζει δεν ικανοποιούν τις ανάγκες των εργασιών της, να τα μεταπουλεί
20 και να αγοράζει καταλληλότερα. Γιατί αυτό ακριβώς συνιστά στην πράξη εμπορία γης.

Η αιτιολογία της απόφασης του διευθυντή δεν περιορίζεται στο περιεχόμενο της επιστολής του της 8.4.1985. Σ' αυτή συνοψίζεται η τελική του απόφαση στις ενστάσεις
25 της εφεσείουσας αναφορικά με τα δύο κτήματα στην Πάφο. Και για τις τρεις όμως πωλήσεις προηγήθηκε αλληλογραφία, που εμφανίζεται στο φάκελο της διοίκησης, και είναι ενώπιόν μας. Από αυτή είναι έκδηλη η αιτιολογία του διευθυντή για τη διαφοροποίηση των δύο πωλήσεων
30 της Πάφου από αυτής της Λεμεσού, η δε απόφασή του ήταν εύλογα εφικτή και επομένως απρόσβλητη.

Για αυτούς τους λόγους είμαι της γνώμης πως η ετυμηγορία του πρωτόδικου δικαστή είναι ορθή. Θα απέρριπτα την έφεση, επικυρώνοντας την απόφαση του Εφόρου.

Η έφεση επιτρέπεται κατά πλειοψηφία με έξοδα.