

18 Σεπτεμβρίου, 1992

[ΝΙΚΗΤΑΣ, Δ/στής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

ΝΕΑΡΧΟΣ ΗΛΙΑΔΗΣ,

Αιτητής,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ ΚΑΙ ΑΛΛΟΥ,

Καθ' ων η αίτηση.

(Υποθέσεις Αρ. 78/91 & 257/91).

5 Φορολογία — Φορολογία Κεφαλαιουχικών Κερδών — Εμπορία γής — Η έννοια του όρου "εμπορία" — Αφέθηκε στη νομολογία να οριοθετήσει το εννοιολογικό της περιεχόμενο — Παραπομπές — Η απόφαση Γ. Νικολάου και Άλλη v. Δημοκρατίας — Δεν είναι ορθή η σκέψη ότι η απουσία εισοδήματος δίδει επενδυτικό χαρακτήρα σε ακίνητη ιδιοκτησία.

10 Φορολογία — Φορολογία Κεφαλαιουχικών Κερδών — Νοητό κέρδος — Υπολογισμός — Το ζήτημα της φορολογίας νοητού ή υποθετικού κέρδους — Η αρχή της *Sharkey v. Wernher* και η απόφαση *Δημοκρατία v. Hagop Matossian*.

15 Και οι δύο συναφείς προσφυγές αφορούσαν φορολόγηση του αιτητή, επίκεντρο της αμφισβήτησης της οποίας ήταν η θέση του Διευθυντή Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων να φορολογήσει το λογιστικό κέρδος από δωρεά αριθμού οχημάτων στα δύο παιδιά του από τον αιτητή. Προς απόφαση τέθηκε τόσο ο εμπορικός χαρακτήρας των διαθέσεων όσον και η δυνατότητα επιβολής φορολογίας σε νοητό κέρδος.

20 Το Ανώτατο Δικαστήριο, απορρίπτοντας τις προσφυγές, αποφάσισε ότι:

25 1. Η έννοια του όρου "εμπορία" δεν έχει νομοθετικό ή άλλο ορισμό. Αφέθηκε στη νομολογία να οριοθετήσει το εννοιολογικό της περιεχόμενο. Η απόφαση *Amani Enter-*

prises Ltd. v. Δημοκρατίας ήταν μια τέτοια νομολογιακή προσπάθεια χωρίς να εξαντλεί ή να περιορίζει τα κριτήρια. Η απόφαση *Γ. Νικολάου & Άλλη v. Δημοκρατίας* αναφερόμενη και στην *Amani* έθεσε επίσης το θέμα.

5

Δεν είναι ορθή η σκέψη ότι η απουσία εισοδήματος δείχνει πως η αγορά των κτημάτων είχε επενδυτικό χαρακτήρα.

2. Ενόψει των στοιχείων και ιδιαίτερα των πολλών και ποικίλων, ομολογουμένως, συναλλαγών του αιτητή σε ακίνητα, η κρίση του Διευθυντή στο προκείμενο ήταν λογικά επιτρεπτή αν όχι αναπόφευκτη.

10

Η απόφαση *Matossian v. Δημοκρατίας* εφεσιβλήθηκε. Η Ολομέλεια του Ανωτάτου Δικαστηρίου την ανέτρεψε με την απόφασή της ημερ. 14/9/92. Η προσωρινή περιγραφή της υπόθεσης είναι Α.Ε. 1102 *Δημοκρατία v. Hagop Matossian*. Η προσέγγιση της *Sharkey* κρίθηκε σωστή και ενδεδειγμένη. Και ακόμη ότι δεν υπάρχει παραφωνία με το νομοθετικό μας πλαίσιο. Διαπιστώθηκε περαιτέρω ότι το άρθρ. 13 (δ) δεν αποκλείει ούτε περιορίζει την εφαρμογή της *Sharkey*.

15

20

Οι προσφυγές απορρίπτονται χωρίς έξοδα.

Αναφερόμενες υποθέσεις:

25

Sharkey v. Wernher [1956] A.C. 58.

Sharkey v. Wernher [1955] 3 All E.R. 493.

30

Βαρναβίδης & Άλλοι v. Δημοκρατίας (1986) 3 Α.Α.Δ. 1385.

Αμάνι Εντερπράϊσες (Χάουσες) Λτδ v. Δημοκρατίας (Αρ.1) (1990) 3 Α.Α.Δ. 1038.

35

Αμάνι Εντερπράϊσες (Χάουσες) Λτδ v. Δημοκρατίας (Αρ.2) (1990) 3 Α.Α.Δ. 1041.

Νικολάου & Άλλη v. Δημοκρατίας (1991) 4(Δ) Α.Α.Δ. 3106.

40

Edwards v. Bairstow Harrison [1956] A.C. 14.

Matossian v. Δημοκρατίας (1990) 3 Α.Α.Δ. 1400.

Sir Kikabhai Premchand v. Commissioner of Income Tax (Central) Bombay [1953] ITR 506.

45

Βαρναβίδης & Άλλοι v. Δημοκρατίας (1990) 3 Α.Α.Δ. 3376

Δημοκρατία v. Matossian (1992) 4 Α.Α.Δ. 399.

5 Προσφυγές.

Προσφυγές κατά δύο αποφάσεων των καθ' ων η αίτηση με τις οποίες επέβαλε πρόσθετη φορολογία εισοδήματος στον αιτητή, για τα οικονομικά έτη 1977 και 1983, όπως
10 επίσης και για τα φορολογικά έτη 1984 και 1985, και πρόσθετη έκτακτη εισφορά για τις τριμηνίες 3/76, 3/83, 4/84 και 4/85 αντίστοιχα.

15 *Μ. Βασιλειάδης*, για τον αιτητή.

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

Cur. adv. vult.

20

ΝΙΚΗΤΑΣ, Δ.: Ανάγνωσε την ακόλουθη απόφαση. Η συνεκδίκαση οφείλεται στο γεγονός ότι και οι δύο αυτές προσφυγές έχουν κοινή νομική βάση ενώ το ιστορικό τους είναι ουσιαστικά το ίδιο. Η πρώτη προσφυγή, 78/91,
25 αφορά πρόσθετη φορολογία εισοδήματος που ο Διευθυντής του Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων (καθού η αίτηση 2) επέβαλε στον αιτητή για τα οικονομικά έτη 1977 και 1983 ως και πρόσθετη έκτακτη εισφορά για τις τριμηνίες 3/76 και 3/83. Η μεταγενέστερη στρέφεται κατά
30 των φορολογιών (πάλιν επιπρόσθετων) εισοδήματος και εισφοράς για τα φορολογικά έτη 1984 και 1985 και των τριμηνιών 4/84 και 4/85 αντίστοιχα. Οι επίδικες αποφάσεις λήφθηκαν για μεν την πρώτη προσφυγή στις 15/11/90 και για την άλλη στις 28/1/91.

35

Εστία της φορολογικής αυτής διαφοράς είναι η θέση του Διευθυντή να φορολογήσει το κέρδος που, κατά την απόφασή του, προήλθε από τη δωρεά του αιτητή στα δύο παιδιά του αριθμού κτημάτων (οικοπέδων και
40 χωραφιών), ιδιοκτησίας του. Το ποσόν του Φόρου προσδιορίστηκε με βάση τη διαφορά μεταξύ του κόστους αγοράς και της αγοραίας αξίας των εν λόγω κτημάτων κατά το χρόνο μεταβίβασής τους, σύμφωνα με εκτίμηση

εμπειρογνώμονα του Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων. Διευκρινίζεται ότι τα ακίνητα που δωρήθηκαν τα χρόνια που αφορούν την πρώτη προσφυγή (1977 και 1983) τα αγόρασε σε διάφορες ημερομηνίες μεταξύ 1961 και 1972. Ο αιτητής είχε επίσης αγοράσει το 1978 και 1982 και τα κτήματα που μεταβίβασε στα παιδιά του το 1984 και 1985. Όλες οι σχετικές λεπτομέρειες παρέχονται στο σώμα της αίτησης. Και επίσης στην ένσταση. 5

Οι λόγοι που ώθησαν τον Διευθυντή στην απόφασή του είναι (1) ότι ο αιτητής ασχολήθηκε με εμπορία γης και (2) τα μεταβιβασθέντα ακίνητα αποτελούσαν απόθεμα (stock in trade), που σύμφωνα με τις υποθέσεις *Sharkey v. Wernher* [1956] A.C. 58; [1955] 3 All E.R. 493 και *Βαρναβίδης & Άλλοι ν. Δημοκρατίας* (1986) 3 A.A.Δ. 1385, υπόκεινται σε φορολογία εισοδήματος. 10 15

Ο δικηγόρος των καθών υπέδειξε τους εξής τρεις παράγοντες που δικαιολογούν την κατάληξη του Διευθυντή πως ο αιτητής κατά τους ουσιώδεις χρόνους είχε επιδοθεί σε εμπορία γης: (1) τη συχνή ενασχόλησή του με αγορές, πωλήσεις και διαχωρισμούς οικοπέδων, δραστηριότητες για τις οποίες μάλιστα φορολογήθηκε με βάση το εισόδημα που πραγματοποίησε. (2) Την προέλευση των εν λόγω ακινήτων δηλαδή ότι ο αιτητής δεν τα κληρονόμησε αλλά αποκτήθηκαν από αγορές που έκαμε και (3) πως τα κτήματα δεν του απέφεραν εισόδημα. 20 25

Ο αιτητής είχε βιομηχανία σκύρων, αλλά σε κάποιο στάδιο (1983) συνταξιοδοτήθηκε και αποζούσε από τη σύνταξη και άλλα εισοδήματά του. Με βάση τα στοιχεία αυτά δεν ήταν δυνατό, κατά το συνήγορό του, να του αποδοθεί η ιδιότητα του εμπόρου γης. Αλλά το κύριο επιχείρημα στηρίχθηκε στην απόφαση της Ολομέλειας του Δικαστηρίου στην Α.Ε. 438 *Amani Enterprises Ltd. ν. Δημοκρατίας*, ημερ. 27/3/90. Λέχθηκε ότι από τα δέκα κριτήρια που απαριθμεί η απόφαση, με βάση τα οποία διαχωρίζεται η εμπορική από την επενδυτική δραστηριότητα, ο καθού επικαλέστηκε μόνο τρία. Το τρίτο μάλιστα, ότι οι περιουσίες αυτές δεν ήταν προσοδοφόρες, συνηγορεί υπέρ της θέσης του αιτητή ότι είχε τα κτήματα ως επένδυση. Περαιτέρω ο τρόπος που τα μεταβίβασε δείχνει πόσο σφαιερή ήταν η απόφαση, δεδομένου ότι ο 30 35 40

αιτητής δεν προσπορίστηκε κανένα κέρδος ή όφελος από τη δωρεά. Επεσήμανε επίσης ο συνήγορος προς την ίδια κατεύθυνση το μεγάλο χρονικό διάστημα που ο αιτητής διατήρησε την ιδιοκτησία των επίδικων περιουσιών.

5

Η έννοια του όρου "εμπορία" δεν έχει νομοθετικό ή άλλο ορισμό. Αφέθηκε στη νομολογία να οριοθετήσει το εννοιολογικό της περιεχόμενο. Η απόφαση *Amani*, ανωτέρω, ήταν μια τέτοια νομολογιακή προσπάθεια χωρίς να εξαντλεί ή να περιορίζει τα κριτήρια. Η απόφαση 922/89 Γ. Νικολάου & Άλλη ν. Δημοκρατίας, ημερ. 25/9/91, αναφερόμενη και στην *Amani*, έθεσε το θέμα ως εξής:

15

"Η ιχνηλάτιση της διαχωριστικής γραμμής μεταξύ εμπορικού κέρδους που πραγματοποιήθηκε από το φορολογούμενο και ρευστοποίησης μιας επένδυσής του δεν είναι πάντοτε εύκολο εγχείρημα. Γιαυτό το δικαστήριο προσφεύγει σε ορισμένες αρχές που ανάπτυξε η νομολογία για να υποβοηθήσει την επίλυση των προβλημάτων που εμφανίζονται κατά καιρούς. Τα κριτήρια απαριθμούνται και επεξηγούνται σε πληθώρα αποφάσεων όπως η *Γεωργιάδης*, ανωτέρω. Άλλες αποφάσεις της Ολομέλειας του δικαστηρίου που πραγματεύονται το ίδιο θέμα είναι οι Α.Ε. 438 *Amani Enterprises Ltd. ν. Δημοκρατίας*, ημερ. 27/3/90 και Α.Ε. 793, *Δημοκρατία ν. Λέρνη*, ημερ. 17/5/91."

25

Στη συνέχεια γίνεται αναφορά σε ορισμένα από τα κριτήρια με την επισήμανση πως κανένα απ' αυτά δεν είναι καθοριστικό της φύσεως των κρινόμενων συναλλαγών

30

"Ανάμεσα στους παράγοντες που καθιέρωσε η νομολογία σαν δείκτες διαφοροποίησης είναι η χρονική διάρκεια της ιδιοκτησίας, η μέθοδος χρηματοδότησης για την απόκτηση της περιουσίας που διατέθηκε, οι περιστάσεις κάτω από τις οποίες εκποιήθηκε και το κίνητρο του φορολογουμένου όταν απέκτησε την κυριότητα του ακινήτου, που είναι αντικείμενο της συναλλαγής. Ακόμα μπορεί να αξιολογηθεί και η δυνατότητα της περιουσίας να προσφέρει εισόδημα, η συχνότητα παρόμοιων συναλλαγών από τον φορολογούμενο και άλλοι παράγοντες. Σχετικά με την ανάλυση αυτή πρέπει να επισημανθούν δύο πράγματα:

40

(1) τα κριτήρια δεν αναφέρονται στις αποφάσεις περιοριστικά και (2) κανένα από αυτά δεν έχει εκ προοιμίου αποφασιστική σημασία. Τελικά το σωρευτικό αποτέλεσμα όλων αυτών των περιστάσεων προσδιορίζει τον αληθινό χαρακτήρα μιας συγκεκριμένης συναλλαγής." 5

Επίσης δεν είναι ορθή η σκέψη ότι η απουσία εισοδήματος δείχνει πως η αγορά των κτημάτων είχε επενδυτικό χαρακτήρα. Αντικρούεται από το εξής 10 απόσπασμα στο σύγγραμμα των Whitehouse & Buttle "Revenue Law" - Principles and Practice (1990) σελ. 82:

"Property which neither yields an income nor gives personal enjoyment to its owner is likely to form the subject-matter of a trading transaction. Other property (typically land, works of art and shares) may be acquired for the income and/or enjoyment which it provides." 15

Ενόψει των στοιχείων και ιδιαίτερα των πολλών και ποικίλων, ομολογουμένως, συναλλαγών του αιτητή σε ακίνητα, η κρίση του Διευθυντή στο προκείμενο ήταν λογικά επιτρεπτή αν όχι αναπόφευκτη. Άλλωστε όπως τονίστηκε από το Δικαστήριο της Βουλής των Λόρδων στην *Edwards v. Bairstow Harrison* [1956] A.C. 14:: 20 25

"The findings of the commissioners are decisions of fact which will rarely be overturned on appeal."

Ο επόμενος ισχυρισμός που πρόβαλε ο αιτητής και αποτελεί τον κεντρικό άξονα της εισήγησής του είναι ότι και στην περίπτωση ακόμη που το δικαστήριο κρίνει πως πράγματι τα κτήματα που έδωσε στα τέκνα του αποτελούσαν μέρος των αποθεμάτων ή του κυκλοφορούντος ενεργητικού του δεν υπόκεινται στην επίδικη φορολογία. Ο λόγος γι αυτό είναι ότι το άρθρο 13 (δ) των περί Φορολογίας Εισοδήματος Νόμων 1961 έως 1989 καθιστά δυνατή την επιβάρυνση πραγματικών κερδών μόνον, αλλά δεν επιτρέπει την φορολόγηση νοητού ή υποθετικού κέρδους, όπως η κρινόμενη περίπτωση στην οποία παραδεδειγμένα δεν είσπραξε οτιδήποτε ο αιτητής. Περαιτέρω με βάση την ίδια πρόνοια ο αιτητής δεν μπορεί να φορολογηθεί με τη διαφορά στην αγοραία αξία, αλλά 30 35 40

μόνο με το κόστος κτήσεως των ακινήτων.

- Οι θέσεις αυτές έγιναν δεκτές και ενσωματώθηκαν στο αιτιολογικό της απόφασης αρ. 329/85 *Hagop Matossian ν. Δημοκρατίας*, ημερ. 24/4/90 στην οποία με παρέπεμψε ο κ. Βασιλειάδης. Η απόφαση αυτή δεν ακολούθησε την *Sharkey*. Στηρίχθηκε στην Ινδική υπόθεση *Sir Kikabhai Premchand ν. Commissioner of Income Tax (Central) Bombay* [1953] ITR 506. Εκεί επικροτήθηκε, σε αντίθεση με την *Sharkey*, ο κανόνας ότι ο λογαριασμός των δωρητών πιστώνεται με το κόστος απόκτησης των εμπορευμάτων και όχι την αγοραία τους αξία και ότι ο έμπορος φορολογείται πάνω σε πραγματική και όχι νοητή βάση πραγμάτωσης κέρδους. Ας σημειωθεί ότι η περίπτωση Βαρναβίδη, που εφειβλήθηκε, δεν επέλυσε το θέμα, που όντως συζητήθηκε σε αυτή, τελεσίδικα, διότι τελικά αποσύρθηκε το μέρος της έφεσης που το έθιγε. Βλέπε ΑΕ 616 *Βαρνάβας Ι. Βαρναβίδης & Άλλοι ν. Δημοκρατίας*, ημερ. 16/10/90.

- 20 Η απόφαση *Matossian* εφειβλήθηκε. Η Ολομέλεια του Ανωτάτου Δικαστηρίου την ανέτρεψε με την απόφασή της ημερ. 14/9/92. Η προσωρινή περιγραφή της υπόθεσης είναι Α.Ε. 1102 *Δημοκρατία ν. Hagop Matossian*. Η προσέγγιση *Sharkey* κρίθηκε σωστή και ενδεδειγμένη. Και ακόμη ότι δεν υπάρχει παραφωνία με το νομοθετικό μας πλαίσιο. Διαπιστώθηκε περαιτέρω ότι το άρθρο 13 (δ) δεν αποκλείει ούτε περιορίζει την εφαρμογή της *Sharkey*.

- 30 Το απόσπασμα από την απόφαση της Ολομέλειας, που ακολουθεί, απαντά τα επιχειρήματα που πρόβαλε ο αιτητής. Και αποκαλύπτει συγχρόνως τις καθοριστικές σκέψεις της απόφασης:

- 35 "Η αρχή της *Sharkey*, ό,τι επιχειρεί είναι να εξισώσει τα διατιθέμενα στοιχεία ενεργητικού με την αξία τους που είναι και λογικό και ρεαλιστικό. Για τον εμπορευόμενο, το εμπορικό αποθεματικό του εξισώνεται με την αξία των εμπορευμάτων. Ό,τι δωρίζει
 40 είναι ίσο με την αξία των εμπορευμάτων, το ισαξιά τους σε μετρητά. Η διάθεση γίνεται οικειοθελώς και η εξίσωσή της με την αξία των εμπορευμάτων είναι από κάθε άποψη η δικαιότερη προσέγγιση. Η εισήγηση για

συνάρτηση του κέρδους του εμπόρου με το τι
 εισπράττει από τη διάθεση, οδηγεί στο συμπέρασμα ότι
 η δωρεά συνιστά απώλεια διότι αποστερείται η
 επιχείρηση του ισάξιου της αξίας των αντικειμένων της
 δωρεάς. Η εξίσωση της δωρεάς με απώλεια θα άφηνε το 5
 πεδίο ελεύθερο για το φορολογούμενο να μειώνει τα
 εισοδήματα και τα κέρδη του κατά βούληση. Η λύση
 αυτή παραγνωρίζει το οικειοθελές στοιχείο της
 διάθεσης στοιχείων ενεργητικού που στοιχειοθετεί και
 τις προϋποθέσεις για τον προσπορισμό κέρδους. Η 10
 ταύτιση της αξίας των εμπορευμάτων με την τιμή
 κτήσης τους είναι πλέον πλασματική από την αγοραία
 αξία τους. Η αξία της, τόσο για τον έμπορο δωρητή,
 όσο και για το δωρεοδόχο, είναι διάφορη, ενώ η
 ταύτισή της με την αγοραία αξία των εμπορευμάτων 15
 αντανακλά ουσιαστικά τί διατίθεται και τί
 λαμβάνεται..... Η πίστωση
 του λογαριασμού εσόδων του εμπόρου με το ισάξιο της
 αξίας των δωρηθέντων στοιχείων εμπορικού
 αποθεματικού συνιστά την πλέον ρεαλιστική και 20
 συγχρόνως δικαία προσέγγιση."

Οι προσφυγές απορρίπτονται χωρίς έξοδα.