

17 Ιουλίου, 1995

[ΑΡΤΕΜΙΔΗΣ, Δ/στής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

ΝΑΖΑΡΕΤ ΝΤΑΒΙΤΙΑΝ,

Αιτητής,

v.

ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ ΤΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ
ΤΟΥ ΕΦΟΡΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ,

Καθ' ων η αίτηση.

(Υπόθεση Αρ. 909/93)

Φορολογία — Φορολογία Εισοδήματος — Υποχρέωση τήρησης αληθών λογαριασμών από το φορολογούμενο — Πηγάζει από το Άρθρο 24.1 του Συντάγματος — Συνέπειες από τη μη τήρηση.

5 *Φορολογία — Φορολογία Εισοδήματος — Εμπορική φύση πώλησεως ακινήτου ιδιοκτησίας — Κριτήρια από τη νομολογία — Οι περιστάσεις στην κριθείσα περίπτωση δεν δικαιολογούσαν τον χαρακτηρισμό της επίδικης πώλησης ως εμπορικής.*

10 Ο αιτητής ζήτησε την ακύρωση των σε βάρος του φορολογιών για τα έτη 1984-1989. Η μη αποδοχή από τον Έφορο των λογαριασμών του αιτητή καθώς και ο χαρακτηρισμός ως εμπορικής της διάθεσης από τον αιτητή ακίνητης ιδιοκτησίας του με δωρεά και αντιπαροχή, ήσαν τα κεντρικά ζητήματα της διαδικασίας.

15 Το Ανώτατο Δικαστήριο, εν μέρει ακυρώνοντας την επίδικη απόφαση, αποφάσισε ότι:

20 1. Η απόφαση του Διευθυντή πάνω στο ζήτημα των λογαριασμών είναι απόλυτα δικαιολογημένη, και στηρίζεται στο Νόμο και στη νομολογία του Ανωτάτου Δικαστηρίου, όπου τονίζεται ότι η υποχρέωση του φορολογούμενου να τηρεί βιβλία και να κρατεί αληθείς λογαριασμούς, στους οποίους να διαπιστώνεται το αντικείμενο του φόρου, πηγάζει από το Άρθρο 24.1 του Συντάγματος.

2. Το πιο σοβαρό θέμα της προσφυγής, η φορολόγηση του πραγματικού κέρδους που απεκόμισε ο αιτητής από την πώληση, και του νοητού κέρδους από τη δωρεά οικοπέδων του, που ο Διευθυντής θεώρησε ως πράξη εμπορικής φύσεως και όχι αύξηση κεφαλαίου από επένδυση. 5
- Σειρά αποφάσεων του Ανωτάτου Δικαστηρίου επιλαμβάνεται του ζητήματος αγγίζοντας και τα δύο σκέλη του, δηλαδή τις αρχές που εφαρμόζονται κατά τον έλεγχο της νομιμότητας μιας τέτοιας απόφασης των φορολογικών αρχών και των κριτηρίων που λαμβάνονται υπόψη στη λήψη της απόφασης. Ενδεικτικά γίνεται παραπομπή στην *Λέσρη ν. Δημοκρατίας* και στην *AMANI Enterprise (House) Ltd ν. Δημοκρατία*, όπου απαριθμούνται ορισμένα από τα κριτήρια τούτα που μετρούν στον καθορισμό μιας πράξης ως εμπορικής φύσεως ή επένδυσης. Στις αποφάσεις σημειώνεται πως τα κριτήρια δεν είναι εξαντλητικά. Το καθένα από αυτά, μεμονωμένα, μπορεί να μετρήσει υπέρ ή κατά της μιας άποψης. Είναι, ως εκ τούτου, η εκτίμηση του συνόλου των περιστατικών στην κάθε υπόθεση που οδηγεί στην πιο σωστή λύση. 10 15 20
3. Μερικά σοβαρά στοιχεία που υποστηρίζουν την άποψη του αιτητή, ότι δηλαδή δεν έκαμε εμπορική πράξη, δεν βάρυναν δεόντως στη λήψη της επίδικης απόφασης. 25
- Το βασικό ερώτημα που τίθεται είναι: αν από το σύνολο των γεγονότων καταδεικνύεται πως ο φορολογούμενος έκαμε εμπορική συναλλαγή, μέσα στην συνήθη έννοια της εμπορίας όπως είναι γενικά αντιληπτή. Η άποψη του Δικαστηρίου είναι πως συγκεκριμένα γεγονότα και στοιχεία δεν μέτρησαν στην ορθή τους διάσταση στην εκτίμηση του Διευθυντή και γι' αυτό η απόφασή του είναι άκυρη. 30
4. Η επίδικη απόφαση ακυρώνεται καθ' ο μέρος της αφορά:
- (α) στη φορολογία για το κέρδος που απεκόμισε ο αιτητής από τη πώληση του χωραφιού του, 35
- (β) για τις φορολογικές εισφορές για τα τρίμηνα 1/84, 2/84 και 3/84.
- Επικυρώνεται ως προς τις υπόλοιπες φορολογίες. 40
- Οι καθ' ων η αίτηση να πληρώσουν Α.Κ. 150 έξοδα στον αιτητή.

Η προσφυγή επιτυγχάνει μερικώς με £150 έξοδα υπέρ του αιτητή.

Αναφερόμενες υποθέσεις:

Ζαχαροπλαστικές Επιχειρήσεις "ΟΚΑΠΙ" ΛΤΔ ν. Δημοκρατίας
(1995) 3 Α.Α.Δ. 48,

5

Λέρνη ν. Δημοκρατίας (1991) 3 Α.Α.Δ. 346,

AMANI Enterprises (Houses) Ltd. ν. Δημοκρατίας (1990) 3 Α.Α.Δ. 1041.

10 Προσφυγή.

Προσφυγή με την οποία ο αιτητής προσβάλλει τις επιβληθείσες
σ' αυτόν φορολογίες φόρου εισοδήματος έκτακτης εισφοράς και
έκτακτης εισφοράς για την άμυνα για τα φορολογικά έτη 1984-1989.

15

Γ. Κορφιώτης, για τον Αιτητή.

Στ. Ιωσήφ, Δικηγόρος της Δημοκρατίας, για τους Καθ' ων η
αίτηση.

20

Cur. adv. vult.

ΑΡΤΕΜΙΔΗΣ, Δ.: Ο αιτητής προσβάλλει τις επιβληθείσες σε
αυτόν φορολογίες φόρου εισοδήματος, έκτακτης εισφοράς και
έκτακτης εισφοράς για την άμυνα για τα φορολογικά έτη 1984-
1989. Το σοβαρότερο θέμα της προσφυγής είναι η απόφαση του
Διευθυντή Φόρου Εισοδήματος να μην αποδεχθεί τους εξηλεγ-
μένους λογαριασμούς, που υπέβαλε ο αιτητής μέσω των λογι-
στών του για τα φορολογικά έτη 1984-1989, γιατί έκρινε πως δεν
ήταν ικανοποιητικοί και αληθείς. Έτσι, δεν επέτρεψε τις διεκδι-
κούμενες ζημιές για κανένα έτος μήτε και τις κεφαλαιουχικές εκ-
πτώσεις. Η πιο ουσιαστική όμως διαφορά του φορολογούμενου
με τις φορολογικές αρχές αφορά στην απόφαση του Διευθυντή
να θεωρήσει ότι το κέρδος που απεκόμισε ο αιτητής από την πώ-
ληση οικοπέδων του ήταν εμπορικής φύσεως και κατά συνέπεια
να επιβάλει τη φορολογία βάσει των περί Φορολογίας του Εισο-
δήματος Νόμων 1981-89.

25

30

35

Προτού προχωρήσω να εξετάσω τις σοβαρές επίδικες διαφο-
ρές σημειώνω πως η δικηγόρος της Δημοκρατίας δέχεται στη γο-
πτή της αγόρευση πως οι φορολογίες για έκτακτη εισφορά για τα
τρίμηνα 1/84, 2/84 και 3/84 έγιναν μετά την πάροδο των 6 ετών,
αφού επιβλήθηκαν στις 15.10.90, και επομένως είναι άκυρες.

40

Η φορολογία για έκτακτη εισφορά για τα τρίμηνα 1/88-4/89,

και η φορολογία για την έκτακτη εισφορά για την άμυνα για τα δυο εξάμηνα του 1989, δεν έχουν ακόμη βεβαιωθεί γιατί δεν αποφασίστηκαν οι ενστάσεις, τις οποίες έχει υποβάλει ο αιτητής, και επομένως η προσφυγή αναφορικά με αυτές είναι πρόωγη.

5

Οι λόγοι για τους οποίους ο Διευθυντής απέρριψε τους εξηλεγεμένους λογαριασμούς των ελεγκτών του αιτητή αναφέρονται με λεπτομέρεια στην αλληλογραφία που είναι καταχωρισμένη στο διοικητικό φάκελο και απαριθμούνται στη γραπτή αγόρευση της δικηγόρου της Δημοκρατίας. Δεν χρειάζεται νομίζω να τους επαναλάβω εδώ, παρά μόνο να πω ότι η απόφαση του Διευθυντή πάνω στο ζήτημα είναι απόλυτα δικαιολογημένη, και στηρίζεται στο Νόμο και στη νομολογία του Ανωτάτου Δικαστηρίου, όπου τονίζεται ότι η υποχρέωση του φορολογούμενου να τηρεί βιβλία και να κρατεί αληθείς λογαριασμούς, στους οποίους να διαπιστώνεται το αντικείμενο του φόρου, πηγάζει από το άρθρο 24.1 του Συντάγματος. (Δες την απόφαση *Ζαχαροπλαστικές Επιχειρήσεις "ΟΚΑΠΙ ΑΤΑ" ν. Κυπριακής Δημοκρατίας* (1995) 3 Α.Α.Δ. 48).

10

15

20

Προχωρώ στο πιο σοβαρό θέμα της προσφυγής, αυτό δηλαδή της φορολόγησης του πραγματικού κέρδους που απεκόμισε ο αιτητής από την πώληση, και του νοητού κέρδους από τη δωρεά οικοπέδων του, που ο Διευθυντής θεώρησε ως πράξη εμπορικής φύσεως και όχι αύξηση κεφαλαίου από επένδυση.

25

Τα γεγονότα είναι τα εξής: Ο αιτητής είναι αρχιτέκτονας. Πριν από την Τούρκικη εισβολή ασκούσε με επιτυχία το επάγγελμά του στην Κερύνεια. Το 1973 αγόρασε το επίδικο κτήμα-χωράφι που βρίσκεται στο Στρόβολο. Μετά την Τούρκικη εισβολή εγκαταστάθηκε στη Λευκωσία, όπου η εργασία του δεν πήγαινε καλά. Την περίοδο 1977-1980 εργάστηκε με σύμβαση στο Τμήμα Πολεοδομίας. Η τιμή αγοράς του κτήματος ήταν £35,000 και ο αιτητής πλήρωσε σε 3 δόσεις σεβαστά ποσά έναντι της αξίας του. Στις 18.1.73, κατά την αγορά, πλήρωσε £2,000 ως προκαταβολή, στις 20.2.73 £5,000 και στις 16.9.73 £9.000. Ο αιτητής δεν μπόρεσε να καταβάλει το υπόλοιπο του τιμήματος και οι πωλητές καταχώρισαν το 1977 αγωγή εναντίον του, στην οποία εξασφάλισαν διάταγμα πώλησεως με δημόσιο πλειστηριασμό. Μέχρι το 1984 ο αιτητής επιτύχανε παράταση χρόνου, οπότε και με την οικονομική βοήθεια της αδελφής του, προέβη στο διαχωρισμό του κτήματος σε οικόπεδα για να τα πωλήσει. Δυο από αυτά πωλήθηκαν το 1984 και 1989 αντίστοιχα. Από ένα δώρησε στη μητέρα του και την αδελφή του, ενώ το άλλο έδωσε

30

35

40

με αντιπαροχή στην εταιρεία ZENIOS, η οποία τώρα βρίσκεται υπό διάλυση.

5 Η φύση της πιο πάνω συναλλαγής ομολογουμένως απησχόλησε και προβληματίσε τις φορολογικές αρχές και τούτο φαίνεται από τα έγγραφα στο διοικητικό φάκελο. Τα στοιχεία που έκλιναν υπέρ της απόφασης του Διευθυντή, όπως αυτά έχουν γνωστοποιηθεί στον φορολογούμενο, είναι τα εξής:

10 (α) Το επάγγελμά του ως αρχιτέκτονα τον βοήθησε να αποκτήσει γνώσεις απαραίτητες σε τέτοιου είδους εμπορικές πράξεις.

15 (β) Το χωράφι βρισκόταν σε αναπτυσσόμενη περιοχή που μπορούσε να διαχωριστεί σε οικόπεδα.

(γ) Ο τρόπος πληρωμής του κτήματος έγινε με δανεισμό, για τον οποίο μάλιστα ζητούσε να αφαιρεθούν από το φορολογητέο εισόδημά του οι τόκοι επί των δανείων, και

20 (δ) το γεγονός πως ορισμένα οικόπεδα δόθηκαν για ανάπτυξη με αντιπαροχή, έδειχνε την πρόθεσή του να επεκτείνει τις εμπορικές του δραστηριότητες.

25 Σειρά αποφάσεων του Ανωτάτου Δικαστηρίου επιλαμβάνεται του ζητήματος αγγίζοντας και τα δύο σκέλη του, δηλαδή τις αρχές που εφαρμόζονται κατά τον έλεγχο της νομιμότητας μιας τέτοιας απόφασης των φορολογικών αρχών και των κριτηρίων που λαμβάνονται υπόψη στη λήψη της απόφασης. Ενδεικτικά παραπέμπω στην απόφαση *Λέρνη ν. Δημοκρατίας* (1991) 3
30 Α.Α.Δ. 346 και *AMANI Enterprise (Houses) Ltd ν. Δημοκρατίας* (1990) 3 Α.Α.Δ. 1041, όπου απαριθμούνται ορισμένα από τα κριτήρια τούτα που μετρούν στον καθορισμό μιας πράξης ως εμπορικής φύσεως ή επένδυσης. Στις αποφάσεις σημειώνεται πως τα κριτήρια δεν είναι εξαντλητικά. Προσθέτω μόνο πως το
35 καθένα από αυτά, μεμονωμένα, μπορεί να μετρήσει υπέρ ή κατά της μιας άποψης. Είναι, ως εκ τούτου, η εκτίμηση του συνόλου των περιστατικών στην κάθε υπόθεση που οδηγεί στην πιο σωστή λύση. Μερικά από αυτά τα κριτήρια είναι:

- 40
1. Το αντικείμενο της περιουσίας
 2. Η χρονική περίοδος της ιδιοκτησίας
 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
7. Μέθοδος χρηματοδότησης
8. Γνώση του ιδιοκτήτη. Έχει σημασία κατά πόσον την πράξη αυτή την κάμνει κάποιος ο οποίος δεν έχει καμιά σχέση το επάγγελμα ή μια εταιρεία που ιδρύθηκε για το σκοπό αυτό. 5
9. Ο τρόπος απόκτησης και
10. Το τι γίνεται με το προϊόν της πώλησης."

Έχω τη γνώμη πως μερικά σοβαρά στοιχεία που υποστηρίζουν την άποψη του αιτητή, ότι δηλαδή δεν έκαμε εμπορική πράξη, δεν βάρυναν δεόντως στη λήψη της επίδικης απόφασης. Είναι παραδεκτό γεγονός πως είναι το μοναδικό κτήμα που αγόρασε στη ζωή του ο αιτητής. Το στοιχείο αυτό δεν συνάδει με την άποψη του Διευθυντή πως η γνώση του αιτητή, ως αρχιτέκτονα, τον βοήθησε να προβαίνει σε εμπορικές συναλλαγές γης. Ναι μεν το κτήμα θα πληρωνόταν με δόσεις, ο αιτητής όμως σε μικρό χρονικό διάστημα είχε καταβάλει ένα μεγάλο μέρος του τιμήματος. Επιπλέον αναγκάστηκε να πωλήσει το κτήμα του γιατί αντιμετώπιζε σοβαρά οικονομικά προβλήματα. Έγιναν μάλιστα αλληπάλληλες αναβολές της καταναγκαστικής πώλησης του κτήματος μέχρις ότου έτυχε δανεισμού από την αδελφή του για να προβεί στο διαχωρισμό του κτήματος και να το πωλήσει κάτω από τις προσφορότερες οικονομικές συνθήκες. Ότι βοηθήθηκε οικονομικά από τους συγγενείς του, που διέμεναν στο εξωτερικό, αποδεικνύεται από τα εμπόσματα των χρημάτων που του έστελλαν και τα υπόλοιπα αποδεικτικά στοιχεία που δόθηκαν στον Διευθυντή. Το γεγονός πως διέθεσε ένα οικοπέδο έναντι αντιπαροχής διαμερισμάτων, δεν σημαίνει από μόνο του πως η συναλλαγή ήταν εμπορικής φύσεως. 10
15
20
25
30

Το βασικό ερώτημα που τίθεται είναι: αν από το σύνολο των γεγονότων καταδεικνύεται πως ο φορολογούμενος έκαμε εμπορική συναλλαγή, μέσα στην συνήθη έννοια της εμπορίας όπως είναι γενικά αντιληπτή. Η δική μου άποψη είναι πως τα γεγονότα και στοιχεία που επισημαίνω πιο πάνω δεν μέτρησαν στην ορθή τους διάσταση στην εκτίμηση του Διευθυντή και γι' αυτό η απόφασή του είναι άκυρη. Η επίδικη επομένως απόφαση ακυρώνεται καθ' ο μέρος της αφορά: 35
40

(α) στην φορολογία για το κέρδος που απεκόμισε ο αιτητής από τη πώληση του χωραφιού του,

(β) για τις φορολογικές εισφορές για τα τρίμηνα 1/84, 2/84

και 3/84.

5 Επικυρώνεται ως προς τις υπόλοιπες φορολογίες. Προτού τελειώσω θέλω να παρατηρήσω το εξής. Η αλληλογραφία των λογιστών του αιτητή προς τις φορολογικές αρχές δεν είναι στην επίσημη γλώσσα της Δημοκρατίας. Αν τούτο επαναληφθεί το Δικαστήριο θα αρνηθεί να λάβει υπόψη του τέτοια έγγραφα.

Οι καθ' ων η αίτηση να πληρώσουν £150 έξοδα στον αιτητή.

*Η προσφυγή επιτυγχάνει μερικώς
με £150 έξοδα υπέρ του αιτητή.*