

5 Μαΐου, 1995

[ΝΙΚΗΤΑΣ, Δ/στής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

ΚΤΗΜΑΤΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ Α. ΧΑΤΖΗΣΑΒΒΑ ΛΤΔ.,

Αιτήτρια,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ
ΥΠΟΥΡΓΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΟΥ,

Καθ' ων η αίτηση.

(Συνεκδικασθείσες Υποθέσεις Αρ. 1020/93, 1021/93, 1022/93)

5 Φορολογία — Φορολογία εισοδήματος — Έννοια της "εμπορίας" — Δίδεται από τη νομολογία — Θέμα πραγματικό — Νομολογιακά πορίσματα — Πολλαπλές περιστάσεις στην εξετασθείσα υπόθεση — Εύλογα εφικτή η κρίση του Διευθυντή περί της εμπορικότητας της επίδικης πώλησης κτήματος.

10 Προσφυγή βάσει του Άρθρου 146 του Συντάγματος — Φορολογία — Μόνο σε περίπτωση πλάνης και κατάχρησης εξουσίας είναι ανατρεψίμη η απόφαση της φορολογικής αρχής.

15 Διοικητικό Δίκαιο — Αρχή του estoppel — Στα πλαίσια του διοικητικού δικαίου στηρίζεται στην καλή πίστη — Καλόπιστη και χωρίς κώλυμα η ενέργεια του Διευθυντή στην κριθείσα περίπτωση φορολογίας εισοδήματος.

20 Φορολογία — Φορολογία εισοδήματος — Άρθρο 39(2) των περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων 1978 έως 1991 — Τόκος λόγω αδικαιολογήτου παραλείψεως του φορολογουμένου — Υποβολή εσφαλμένου εντύπου φορολογίας — Δεν εκπληρώνει την υποχρέωση έγκαιρης υποβολής δηλώσεως — Έγκυρη η επιβολή τόκου στην κριθείσα περίπτωση.

Κεντρικό ζήτημα για τις τρεις προσφυγές ήταν η νομιμότητα ή μη της κρίσης του Διευθυντή ότι η διάθεση κτήματος της αιτήτριας

εταιρείας ήταν εμπορικής φύσης με τις συνακόλουθες συνέπειες επί των επιδίκων φορολογιών.

Το Ανώτατο Δικαστήριο, απορρίπτοντας τις προσφυγές, αποφάσισε ότι:

1. Δεν υπάρχει νομοθετικός ορισμός της λέξης "εμπορία". Είναι έννοια που προσδιόρισε εμπειρικά η νομολογία και εξακολουθεί ακόμη να υφίσταται τις επιδράσεις της. Και το Δικαστήριο εννοεί πως είναι βασικά θέμα πραγματικό, που συνάγεται από τα δεδομένα κάθε περίπτωσης. Αν η απόφαση της φορολογικής αρχής στη συγκεκριμένη περίπτωση διαμορφώθηκε από ή στηρίχθηκε σε επαρκή στοιχεία στο πλαίσιο της λογικότητας η κρίση της είναι απρόσβλητη. Μόνο σε περίπτωση πλάνης περί τα πράγματα ή το δίκαιο ή κατάχρηση εξουσίας είναι ανατρέψιμη. 5
10
15
- Οι παράγοντες που επιδρούν στη λήψη απόφασης αν μία πράξη αποτελεί εμπορία περιγράφηκαν το 1954 από τη Royal Commission on Taxation σαν "τα σήματα της εμπορίας" (Badges of trade). Η Επιτροπή αναφέρει 6 κριτήρια, αλλά η νομολογία διαμόρφωσε και άλλους παράγοντες. Στην *Amani* απαριθμούνται 10 σημεία καθοδήγησης. Το Δικαστήριο τα έχει υπόψη και θα κατευθύνουν την κρίση του. Το Δικαστήριο έχει ακόμη υπόψη την προειδοποίηση του Δικαστή Cross στην υπόθεση *Lucy & Sunderland Ltd. v. Hunt* [1961] 3 All E.R. 1062, να αποφύγει τον πειρασμό να θέσει ο Δικαστής τον εαυτό του στη θέση του Εφόρου. 20
25
2. Εδώ υπήρχαν αντικειμενικά δεδομένα που προσδίδουν στην επίδικη συναλλαγή το στίγμα της εμπορικής πράξης, τα οποία καθιστούσαν την απόφαση του Διευθυντή λογικά δυνατή και επομένως απρόσβλητη. 30
3. Ως προς το ότι αρχικά ο Διευθυντής φορολόγησε την αιτήτρια για κεφαλαιουχικά κέρδη, υπενθυμίζεται ότι τη φορολογία αυτή την προκάλεσε η ίδια η αιτήτρια που υπέβαλε δήλωση κάτω από το νόμο για κεφαλαιουχικά κέρδη. Όταν όμως αποκαλύφθηκαν τα πραγματικά στοιχεία ο Διευθυντής είχε ασφαλώς δικαίωμα να αναθεωρήσει τη φορολογία. Η αρχή του estoppel στο βαθμό και την έκταση που εφαρμόζεται στο διοικητικό δίκαιο στηρίζεται στην καλή πίστη. Και ασφαλώς δεν μπορεί κανείς να ισχυριστεί σοβαρά πως εδώ η διοίκηση ενήργησε αντίθετα με τέτοια αρχή. Η πρωτοβουλία αρχικά ανήκε αποκλειστικά στην άλλη πλευρά. 35
40
4. Κατά το Άρθρο 39(2) των περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως

5 Φόρων Νόμων 1978 ως 1991 ο τόκος καταβάλλεται μόνο σε περιπτώσεις που "η καθυστέρησης εις την διενέργειαν βεβαιώσεως οφείλεται εις αδικαιολόγητον παράλειψιν του φορολογουμένου". Στην πραγματικότητα οι λογαριασμοί για το φόρο εισοδήματος για την εν λόγω περίοδο υποβλήθηκαν εκπρόθεσμα (Άρθρο 5 του ίδιου νόμου). Η συμπλήρωση εντύπου για άλλη φορολογία δεν μπορεί να θεωρηθεί εκπλήρωση της υποχρέωσης για έγκαιρη υποβολή δήλωσης για σκοπούς βεβαίωσης του φόρου εισοδήματος. Το Δικαστήριο έχοντας υπόψη αυτό το γεγονός και την πορεία και τροπή της υπόθεσης βρίσκει ότι η απόφαση του Εφόρου στο προκείμενο έχει ληφθεί μέσα στο πλαίσιο των εξουσιών του.

Οι προσφυγές απορρίπτονται χωρίς έξοδα.

15

Αναφερόμενες υποθέσεις:

20 *Αμάνι Εντερπράισης (Χάουσες) Λτδ v. Δημοκρατίας (1990) 3 Α.Α.Δ. 1041,*

Δημοκρατία v. Λέρνη (1991) 3 Α.Α.Δ. 346,

Erichsen v. Last [1881] 8 Q.B.D. 414,

25

Georghiades v. Republic (1982) 3 C.L.R. 659,

Βαρναβίδης κ.ά. v. Δημοκρατίας (1990) 3 Α.Α.Δ. 3376,

Παϊκκος v. Γενικού Εισαγγελέα (1995) 3 Α.Α.Δ. 153,

30

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

Foodpax Ltd v. Δημοκρατίας (1995) 4 Α.Α.Δ. 109,

35

Edwards (Inspector of Taxes) v. Bairstow and Another [1956] A.C. 14,

Lucy & Sunderland Ltd v. Hunt [1961] 3 All E.R. 1062.

Προσφυγές.

40

Προσφυγές εναντίον της απόφασης των καθ' ων η αίτηση με την οποία επέβαλαν Φόρο Εισοδήματος, Έκτακτη Εισφορά και Έκτακτη Εισφορά για την Άμυνα στην αιτήτρια εταιρεία για την περίοδο 1984 μέχρι 1990.

Γ. Τριανταφυλλίδης, για την Αιτήτρια.

Α. Καουτζάνη, Δικηγόρος της Δημοκρατίας, για τους Καθ' ων η αίτηση.

Cur. adv. vult. 5

ΝΙΚΗΤΑΣ, Δ.: Η αιτήτρια είναι ιδιωτική εταιρεία περιορισμένης ευθύνης. Η εγγραφή της χρονολογείται από τον Απρίλιο του 1970. Ιδρυτής και κύριος μέτοχός της είναι ο κ. Αντώνης Χ"Σάββας. Οι υπόλοιποι μέτοχοι και αξιωματούχοι της εταιρείας είναι μέλη της οικογένειάς του. Με απόφαση του Διευθυντή Εσωτερικών Προσόδων (στα επόμενα ο Διευθυντής ή καθού) επιβλήθηκε φόρος εισοδήματος στην αιτήτρια για την περίοδο 1984 μέχρι 1990. Παράλληλα φορολογήθηκε με έκτακτη εισφορά για τις τριμηνίες των ετών 1989 και 1990 και με έκτακτη εισφορά για την άμυνα για όλα τα εξάμηνα της ίδιας περιόδου. 10 15

Η απόφαση του Διευθυντή κοινοποιήθηκε στην αιτήτρια με επιστολή του ημερ. 12/11/93, η οποία περιέχει και την αιτιολογία της. Οι φορολογίες αποτελούν το αντικείμενο των τριών αυτών προσφυγών. Πίσω από την κάθε προσφυγή τα γεγονότα και τα επιχειρήματα είναι τα ίδια. Η μεταξύ των πράξεων συνάφεια υπαγόρευσε φυσιολογικά τη συνεκδικασή τους. 20

Τον Αύγουστο του 1971 η αιτήτρια απέκτησε, υπό συνθήκες που θα περιγράψω αργότερα, κτήμα στο Στρόβολο, έκτασης 34 σχεδόν στρεμμάτων, αντί ποσού £20.000. Το Μάρτιο του 1989 το πώλησε στον Οργανισμό Ανάπτυξης Γης για £365.000. Για το κέρδος που πραγματοποίησε πλήρωσε £12.000 φόρο κεφαλαιουχικών κερδών. Ο Διευθυντής σχημάτισε διαφορετική άποψη. Έκρινε πως ήταν απόρροια εμπορικής πράξης και το φορολόγησε ανάλογα. Είναι στο σημείο αυτό που εντοπίζεται βασικά η διαφορά: κατά πόσον το κέρδος που είχε προκύψει από τη διάθεση του κτήματος, το οποίο περιγράφεται σαν χωράφι στον οικείο τίτλο, είναι εμπορικό ή κεφαλαιουχικό. 25 30 35

Υπάρχει ακόμα ένα ζήτημα. Αφορά τους λογαριασμούς που υπέβαλε η αιτήτρια μέσω των ελεγκτών της. Παρουσιάζουν ζημία για τα χρόνια 1984 έως 1988 ανερχόμενη σε £9.330. Ο Διευθυντής δεν επέτρεψε τις δαπάνες αυτές. Στην πραγματικότητα θεώρησε τους λογαριασμούς εικονικούς. Δεν πείσθηκε πως κατά τα χρόνια εκείνα η εταιρεία είχε εισοδήματα από γεωργικές δραστηριότητες όπως δηλώθηκε. Επομένως δεν υπήρχε θέμα δημιουργίας εξόδων. Ας σημειωθεί ότι οι λογαριασμοί των ετών 40

1984-1988 υποβλήθηκαν στις 26/6/91 και του 1990 την 27/9/92.

Είναι αναντίλεκτο ότι πριν την εισβολή η αιτήτρια και, προτού ακόμη συσταθεί, ο ιδρυτής της, αντλούσαν το εισόδημά τους από τη γεωργία. Παράλληλα ο κ. Χ"Σάββας επαγγελματίαν τον κτηματομε-
 5 σίτη. Πρέπει να λεχθεί ότι η αιτήτρια είναι ιδιοκτήτρια μεγάλων εκτάσεων στα κατεχόμενα μεταξύ Γερολάκκου, απόπου κατάγεται η οικογένεια Χ"Σάββα, και Κιόνελι. Άλλες εκτάσεις στην ίδια πε-
 10 ριοχή ανήκουν προσωπικά στον κ. Χ"Σάββα, που άγει τώρα την όγδοη δεκαετία της ζωής του. Στις 16/7/69 αγόρασε το επίδικο κτή-
 μα στο Στρόβολο για το οποίο προκατέβαλε £8.000. Αντίγραφο του πωλητηρίου εγγράφου επισυνάφθηκε στη συμπληρωματική αγό-
 ρευση του δικηγόρου της αιτήτριας σαν παράρτημα Α.

15 Στη συνέχεια, το 1971, το χωράφι μεταβιβάστηκε και γράφτηκε απευθείας στο όνομα της εταιρείας κατ' εφαρμογή σχετικής πρό-
 νομιας του πωλητηρίου. Το στοιχείο αυτό χρησιμοποιήθηκε σαν ενι-
 σχυτικό της άποψης της αιτήτριας ότι το κτήμα δε συνιστούσε εμπο-
 20 ρικό απόθεμα μια και ήταν δωρεά του Χ"Σάββα. Δεν είναι ακριβώς έτσι τα πράγματα. Το υπόλοιπο του τιμήματος αγοράς, ανερχόμενο σε £12.000, αποπληρώθηκε το 1985 από την εταιρεία η οποία σημει-
 ώνει σαν κόστος απόκτησης του το ποσό των £20.800.

Η αιτήτρια αντέδρασε στις τελικές φορολογίες υποβάλλοντας
 25 ένσταση με επιστολές των ελεγκτών ημερ. 25/2/93 και 29/9/93. Ένσταση είχε προβάλει και στην αρχική φορολόγηση, από 29/10/90, ισχυριζόμενη πως το κέρδος είναι κεφαλαιουχικής φύσεως.

30 Στις παραπάνω επιστολές οι ελεγκτές αναπτύσσουν τους λό-
 γους για τους οποίους δεν έπρεπε, κατά την αντίληψή τους, να αποδοθεί στην επίδικη αγοραπωλησία εμπορικό στίγμα. Η αι-
 τιολογία της ένστασης (25/2/93 και 29/9/93) αποτελεί και τη βά-
 ση των νομικών επιχειρημάτων. Γιαυτό και παραθέτω τα κύρια
 35 της σημεία. Ο κ. Αντώνης Χ"Σάββας ήταν γνωστός μεγαλοκτη-
 ματίας και γεωργός. Μάλιστα από 1/5/74 είναι συνιδιοκτήτης (με τα παιδιά του) θεριστικής μηχανής. Κύριος σκοπός της εται-
 ρείας, σύμφωνα με το καταστατικό της, είναι η γεωργική εκμε-
 τάλτευση της ακίνητης ιδιοκτησίας της εταιρείας, η οποία έχει
 40 άλλα 102 στρέμματα στο Γερόλακκο.

Προβλήθηκε περαιτέρω ότι, όταν αποκτήθηκε, το χωράφι βρι-
 σκόταν σε γεωργική ζώνη και δεν αναμενόταν η ανάπτυξη και η
 τόσο θεαματική ανατίμησή του. Αυτό συνδέεται - και ήταν επακό-
 λουθο - της εισβολής. Με άλλα λόγια δεν μπορούσε να προβλεφθεί.

Το χωράφι βρίσκεται ακόμη εκτός οικιστικής ζώνης, αλλά είναι δυνατή η ανάπτυξή του γιατί αγοράστηκε από ημικρατικό οργανισμό. Οι μέτοχοι της εταιρείας δεν είναι ξένοι επενδυτές που απέβλεπαν σε κερδοσκοπία, αλλά αποτελούν την οικογένεια του βασικού μετόχου. Οι κτηματικές αγοραπωλησίες στις οποίες ενεπλάκη ο κ. Χ"Σάββας ήταν μόνο με την ιδιότητα του κτηματομεσίτη. Η μόνη πώληση που έκαμε είναι εκείνη του επίδικου κτήματος, που δεν μπορεί να χαρακτηριστεί σαν εμπορία. Παράλληλα υποδείχθηκε πως σαν φυσικό πρόσωπο δεν πρέπει να ταυτίζεται με την εταιρεία, που είναι χωριστή οντότητα. Είναι ορθό ότι το κτήμα δεν καλλιεργήθηκε το 1987 και 1988, αλλά πρέπει να έχει κανείς υπόψη τη μεγάλη ηλικία του κ. Χ"Σάββα.

Ο δικηγόρος της εταιρείας παρουσίασε τα γεγονότα που περιβάλλουν την υπόθεση υπό το πρίσμα των κριτηρίων (ένα προς ένα) που επικρότησαν οι αποφάσεις στην *Amani Enterprises (Houses) Ltd. v. Δημοκρατίας* (1990) 3 Α.Α.Δ. 1041 και *Δημοκρατία v. Λέβνη* (1991) 3 Α.Α.Δ. 346, για να εισηγηθεί ως κατακλείδα ότι η απόφαση του Διευθυντή είναι ολότελα αβάσιμη. Εκτός άλλων, σχολίασε διάφορες πωλήσεις ακινήτων που κατά καιρούς έκαμε ο κ. Χ"Σάββας, λεπτομέρειες των οποίων εκτίθενται στο διοικητικό φάκελο. Από τις 11 πωλήσεις οι 8 - αυτό αναφέρει ο ίδιος ο συνήγορος - αφορούσαν κληρονομική περιουσία. Η τελευταία πώληση έγινε πριν πολλά χρόνια το 1967. Για καμιά από τις δοσοληψίες ο αιτητής δεν κλήθηκε να πληρώσει φόρο εισοδήματος. Εν πάση περιπτώσει υπογραμμίστηκε ότι στη συγκεκριμένη περίπτωση φορολογείται η εταιρεία που αποτελεί αυτοτελή οντότητα.

Ο κ. Τριανταφυλλίδης επικαλέστηκε επίσης το γεγονός πως το 1981 ο κ. Χ"Σάββας και μια θυγατέρα του υπέβαλαν αίτηση για αυτοστέγηση μέσα στο ένδικο κτήμα. Όμως η προσπάθεια ναυάγησε μόνο και μόνο διότι ο ενυπόθηκος δανειστής δεν έδωσε τη συγκατάθεσή του. Κατά την εισήγηση το στοιχείο αυτό εξουδετερώνει οποιοδήποτε ισχυρισμό ότι η εταιρεία κράτησε το κτήμα για κερδοσκοπικούς σκοπούς.

Δεν υπάρχει νομοθετικός ορισμός της λέξης "εμπορία". Είναι έννοια που προσδιόρισε εμπειρικά η νομολογία και εξακολουθεί ακόμη να υφίσταται τις επιδράσεις της. Και εννοώ πως είναι βασικά θέμα πραγματικό, που συνάγεται από τα δεδομένα κάθε περίπτωσης. Όπως όμως ελέχθη στη *Erichsen v. Last* [1881] 8 Q.B.D. 414, πρόκειται για "compound fact made up of a variety of things". Αν η απόφαση της φορολογικής αρχής στη συγκεκριμένη περίπτωση διαμορφώθηκε από ή στηρίχθηκε σε επαρκή στοιχεία

στο πλαίσιο της λογικότητας η κρίση της είναι απρόσβλητη. Μόνο σε περίπτωση πλάνης περί τα πράγματα ή το δίκαιο η κατάχρηση εξουσίας είναι ανατρέψιμη. Αναφορικά με τα όρια του ακυρωτικού ελέγχου σε φορολογικά θέματα χρήσιμη αναφορά μπορεί να

5 γίνει στις αποφάσεις *Γεωργιάδης v. Δημοκρατίας* (1982) 3 Α.Α.Δ. 659, *Βαρναβίδης v. Δημοκρατίας* (1990) 3 Α.Α.Δ. 3376, *Αλέξανδρος Παϊγκος v. Δημοκρατίας* (1995) 3 Α.Α.Δ. 153. Βλέπε επίσης *Γιαννάκης Νικολάου και Άλλη v. Δημοκρατίας* (1991) 4 Α.Α.Δ. 3106 και *Foodpax Ltd v. Δημοκρατίας* (1995) 4 Α.Α.Δ. 109.

10 Το πρίσμα θεώρησης των γεγονότων παρέχει η ακόλουθη ρήση του λόρδου Radcliffe στην *Edwards (Inspector of Taxes) v. Bairstow and Another* [1956] A.C. 14. Η φορολογική απόφαση μπορεί να ανατραπεί μόνο:

15 "If the facts found are such that no person acting judicially and properly instructed as to the relevant law could have come to the determination under appeal."

20 Οι παράγοντες που επιδρούν στη λήψη απόφασης αν μία πράξη αποτελεί εμπορία περιγράφηκαν το 1954 από τη Royal Commission on Taxation σαν "τα σήματα της εμπορίας" (badges of trade). Η Επιτροπή αναφέρει 6 κριτήρια, αλλά η νομολογία διαμόρφωσε και άλλους παράγοντες. Στην *Amani* απαριθμούνται 10

25 σημεία καθοδήγησης. Το δικαστήριο τα έχει υπόψη και θα κατευθύνουν την κρίση του. Έχω ακόμη κατά νούν την προειδοποίηση του Δικαστή Cross στην υπόθεση *Lucy & Sunderland Ltd. v. Hunt* [1961] 3 All E.R. 1062, να αποφύγει τον πειρασμό να θέσει ο Δικαστής τον εαυτό του στη θέση του Εφόρου:

30 "When a judge thinks - as I certainly do - that he himself would not have arrived at the conclusion that the commissioners have arrived at, there is a temptation for him also to think that the conclusion at which the commissioners have arrived must be an

35 unreasonable one. I must guard myself against that."

40 Θα μπορούσαμε τώρα να εγκύψουμε στα στοιχεία που οδήγησαν στην επίδικη απόφαση. Εκτίθενται στην αιτιολογία της (επιστολές του Διευθυντή ημερ. 28/1/93 και 12/11/93) και υπάρχουν και στοιχεία στο διοικητικό φάκελο. Θα επιχειρήσω να συνοψίσω τα βασικά. Δηλώθηκε εισόδημα μόνο για το 1984 και 1986. Συνολικά £1.480 από πώληση κριθαριού. Πρόκειται για την περίοδο (1984-1988) για την οποία δηλώθηκαν διοικητικά έξοδα £9.330. Επισημαίνεται ωστόσο η έλλειψη δικαιολογητι-

κών. Για παράδειγμα, για το 1986 υπήρχε μία μόνο απόδειξη είσπραξης και μία μόνο απόδειξη πληρωμής για £90 για θεριστικά δικαιώματα. Και αυτές δεν ήταν στο όνομα της εταιρείας, αλλά μέλους της, του κ. Κώστα Αντωνίου.

5

Έχουμε το ίδιο σκηνικό για τα έτη 1989 και 1990. Η μοναδική απόδειξη που προσκομίστηκε είναι στο όνομα μετόχου. Με αυτά τα δεδομένα ο Διευθυντής έκρινε ότι "το γεωργικό εισόδημα δεν ανήκει στην εταιρεία και επομένως δε φορολογείται σε κανένα έτος". Έτσι δεν επέτρεψε τα έξοδα (£9.330), βάσει του άρθρ. 11(1) των περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων, για την περίοδο 1984-1988.

10

Αναφορικά με το χαρακτήρα της επίδικης πώλησης η απόφαση στηρίχθηκε και στους παρακάτω παράγοντες. Η ανατίμηση του κτήματος δεν οφειλόταν μόνο στην εισβολή, αλλά και στη ζωτική του θέση στα περίχωρα της Λευκωσίας σε αναπτυσσόμενη περιοχή και στο γεγονός ότι εφαπτόταν κύριου δρόμου. Στην επιλογή του δεν ήταν άσχετη η γνώση της αγοράς ακινήτων που απέκτησε ο ίδιος της εταιρείας κ. Αντώνης Χ"Σάββας από τη θητεία του σαν κτηματομεσίτης. Περαιτέρω η εταιρεία δεν είχε τα χρήματα για την αγορά, αλλά εξασφάλισε δανειοδότηση. Ακόμη η εμπορία γης είναι (όντως) ένας από τους κύριους σκοπούς της εταιρείας.

15

20

Όπως επισημαίνει ο Διευθυντής στην τελευταία του επιστολή, η αιτήτρια δεν είχε υποβάλει ποτέ μέχρι το 1983 λογαριασμούς. Η πρώτη φορά ήταν μετά την πώληση του επίδικου κτήματος το 1989 και αφού προηγήθηκε ποινική δίωξη της αιτήτριας για την παράλειψη της. Εισόδημα δηλώθηκε μόνο για 3 από τα 6 χρόνια που καλύπτουν οι λογαριασμοί. Και αυτό είναι δυσανάλογα χαμηλό με το κόστος κτήσης της γης και ακόμη συγκρινόμενο με τα στοιχεία που πήρε ο Διευθυντής από το αρμόδιο υπουργείο αναφορικά με το μέσο όρο γεωργικού εισοδήματος. Ας σημειωθεί ότι τα έτη 1984-1988 ο Διευθυντής εξέτασε τα αρχεία και βιβλία της εταιρείας και παρατηρεί ότι "φαίνεται να έχουν γραφεί/ξαναγραφεί πρόσφατα πριν μας προσκομιστούν". Είναι ακόμη και η έλλειψη, στην ουσία, δικαιολογητικών που να υποστηρίζουν τους λογαριασμούς. Υπήρχε πιστεύω, από αντικειμενική σκοπιά, αρκετό υλικό που μπορούσε να οδηγήσει στην απόρριψη των λογαριασμών.

25

30

35

40

Όλα αυτά εξουδετερώνουν το επιχείρημα για γεωργική εκμετάλλευση του κτήματος και δείχνουν προς την αντιπέραν όχθη. Δυνατό κατά το χρόνο αγοράς να μην υπήρχε κερδοσκοπικό

ελατήριο, αλλά αυτό δεν είναι καθοριστικό (βλέπε *Foodpax*).

5 Το γεγονός, που προβλήθηκε έντονα, ότι η εταιρεία κράτησε το κτήμα για 18 χρόνια προτού το διαθέσει είναι ασφαλώς κάτι, αλλά όπως παρατηρεί αγγλική υπόθεση "this is not a very compelling consideration". Ιδιαίτερα αν ληφθούν υπόψη οι περι-
 10 στάσεις αυτής της υπόθεσης. Εταιρεία που υποτίθεται ότι ασχολείται με γεωργικές επιχειρήσεις και η οποία ουσιαστικά δεν χρησιμοποίησε το κτήμα για το σκοπό αυτό. Πλην υπό τις συν-
 15 θήκες που προαναφέρθηκαν. Και αν ακόμη αγνοήσει κανείς πλήρως τις προσωπικές δοσοληψίες του κ. Χ"Σάββα με ακίνητα, είναι εμπεδωμένη η αρχή ότι δεν είναι απαραίτητη προϋπόθεση η επανάληψη μιας συναλλαγής για να της αποδοθεί εμπορικός χαρακτήρας. Στην κατάλληλη περίπτωση και η μοναδική αγορα-
 15 πωλησία μπορεί να έχει αυτό το αποτέλεσμα.

Καταλήγω πως υπήρχαν αντικειμενικά δεδομένα που προσ-
 20 δίδουν στην επίδικη συναλλαγή το στίγμα της εμπορικής πράξης, τα οποία καθιστούσαν την απόφαση του Διευθυντή λογικά δυνατή και επομένως απρόσβλητη.

Θα πρόσθετα ένα σύντομο σχόλιο σχετικά με επιχείρημα της αι-
 25 τητριάς ότι ο Διευθυντής κωλύοταν νομικά (estopped) να επιβάλει τις επίδικες φορολογίες δοθέντος ότι αρχικά τη φορολόγησε για κεφαλαιουχικά κέρδη. Υπενθυμίζω ότι τη φορολογία αυτή την προκάλεσε η ίδια η αιτήτρια που υπέβαλε δήλωση κάτω από το νό-
 30 μο για κεφαλαιουχικά κέρδη. Όταν όμως αποκαλύφθηκαν τα πραγματικά στοιχεία ο Διευθυντής είχε ασφαλώς δικαίωμα να αναθεωρήσει τη φορολογία. Η αρχή του estoppel στο βαθμό και την έκταση που εφαρμόζεται στο διοικητικό δίκαιο στηρίζεται στην καλή πίστη. Και ασφαλώς δεν μπορεί κανείς να ισχυριστεί σοβαρά πως εδώ η διοίκηση ενήργησε αντίθετα με τέτοια αρχή. Η πρωτοβουλία αρχικά ανήκε αποκλειστικά στην άλλη πλευρά.

35 Παραμένει ένα θέμα. Επιβλήθηκε τόκος 9% ετησίως από 1/7/90 πάνω στον πληρωτέο φόρο για το 1989. Το επιχείρημα της αιτητριάς κατά της επιβάρυνσης αυτής είναι ότι συμπλήρωσε εμπρόθεσμα το έντυπο διάθεσης ακίνητης ιδιοκτησίας και κατέ-
 40 βανε το φόρο κεφαλαιουχικών κερδών. Είναι ο καθού που καθυστέρησε να προβεί σε βεβαίωση. Η αρχική φορολογία έγινε το Γενάρη του 1993 και η τελική το Νοέμβριο του ίδιου χρόνου.

Κατά το άρθρ. 39(2) των περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων 1978 έως 1991 ο φόρος καταβάλλεται μόνο σε πε-

ριπτώσεις που "η καθυστέρησης εις την διενέργειαν βεβαιώσεως οφείλεται εις αδικαιολόγητον παράλειψιν του φορολογουμένου". Στην πραγματικότητα οι λογαριασμοί για το φόρο εισοδήματος για την εν λόγω περίοδο υποβλήθηκαν εκπρόθεσμα (άρθρ. 5 του ίδιου νόμου). Η συμπλήρωση εντύπου για άλλη φορολογία δεν μπορεί να θεωρηθεί εκπλήρωση της υποχρέωσης για έγκαιρη υποβολή δήλωσης για σκοπούς βεβαίωσης του φόρου εισοδήματος. Έχοντας υπόψη αυτό το γεγονός και την πορεία και τροπή της υπόθεσης βρίσκω ότι η απόφαση του Εφόρου στο προκείμενο έχει ληφθεί μέσα στο πλαίσιο των εξουσιών του.

5

10

Οι αιτήσεις απορρίπτονται. Δεν επιδικάζονται έξοδα.

Οι προσφυγές απορρίπτονται χωρίς έξοδα.