

12 Ιουλίου, 1996

[ΧΡΥΣΟΣΤΟΜΗΣ, Δ/στής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

ΚΩΣΤΑΣ ΦΡΑΓΚΕΣΚΙΔΗΣ,

Αιτητής,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ ΥΠΟΥΡΓΟΥ  
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΟΥ,

Καθ' ων η αίτηση.

(Συνεκδικαζόμενες Υποθέσεις Αρ. 299/93, 384/93 &amp; 385/93)

Φορολογία — Φορολογία εισοδήματος — Εμπορία γης — Κριτήρια από τη νομολογία — Φορολόγηση και του νοητού κέρδους από εμπορία γης — Νομολογιακές αρχές και η εφαρμογή τους στα περιστασιακά της κριθείσας περίπτωσης — Εύλογα επιτρεπτή η επιβολή φορολογίας εισοδήματος.

5

Ο αιτητής προσέφυγε κατά των Φορολογιών Εισοδήματος που του επεβλήθησαν αναφορικά με δωρεές ακινήτων σε συγγενείς του οι οποίες και θεωρήθηκαν εμπορικού χαρακτήρα εκποιήσεις.

10

Το Ανώτατο Δικαστήριο, απορρίπτοντας τις προσφυγές, αποφάσισε ότι:

1. Το τι συνιστά εμπορία γης ή ποια πράξη έχει το χαρακτήρα εμπορίας, αποτέλεσε θέμα εξέτασης από το Ανώτατο Δικαστήριο σε σειρά αποφάσεών του. Όμως, όπως αναφέρθηκε στην *Amani Enterprises (House) Ltd v. Δημοκρατίας* δεν υπάρχει συγκεκριμένη απόφαση στην οποία καθορίστηκαν εξαντλητικά όλα τα κριτήρια και αυτό τονίζεται σε όλες. Αλλά το σύνολο των υποθέσεων περιλαμβάνει ένα αριθμό κριτηρίων που αναφέρονται στις σελ. 1042-1043 της απόφασης.

20

Από τις πιο πάνω αρχές και λαμβάνοντας υπόψη τα γεγονότα και τα περιστασιακά των υπό κρίση προσφυγών όπως συγκεκριμενο-

5 ποιούνται από τη δικηγόρο των καθ' ων η αίτηση στη γραπτή της  
αγόρευση, που διατυπώθηκαν πιο πάνω, κρίνεται πως η απόφαση  
του Εφόρου να θεωρήσει τα δωρηθέντα οικοπέδα εμπορικό από-  
θεμα του αιτητή, ήταν εύλογα επιτρεπτή. Η θέση των δικηγόρων  
του αιτητή ότι τα 6 οικοπέδα ήταν στοιχεία επένδυσης, δε δικαιο-  
λογείται από τα γεγονότα και τα περιστατικά των υποθέσεων αυ-  
τών. Η θέση αυτή αποτελεί απλά μια εισήγηση των δικηγόρων του  
αιτητή που δεν τεκμηριώνεται.

- 10 2. Το τι παραμένει να κριθεί μια και ο Έφορος θεώρησε ότι τα δω-  
ρηθέντα οικοπέδα αποτελούσαν εμπορικό απόθεμα του αιτητή, εί-  
ναι κατά πόσο ορθά και νόμιμα εφάρμοσε τις αρχές που διατυ-  
πώθησαν στην *Matossian* και κατά πόσο η προσβαλλόμενη από-  
φασή του ήταν εύλογα επιτρεπτή.

15 Το Δικαστήριο διαφώνησε με την εισήγηση των δικηγόρων του αι-  
τητή πως οι αρχές που διατυπώθηκαν στην *Matossian* δεν εφαρ-  
μόζονται στην παρούσα περίπτωση. Όλα τα επίδικα οικοπέδα ορ-  
θά κρίθηκε από τον Έφορο ότι αποτελούσαν στοιχεία εμπορίου  
20 και όχι επένδυσης για τους λόγους που προαναφέρθηκαν. Ο ισχυ-  
ρισμός περί επένδυσης των οικοπέδων εκείνων που δωρήθηκαν σε  
αντίθεση με εκείνων που πωλήθηκαν, παραμένει μόνο επιχείρημα  
Η γη που αγοράστηκε ορθά κρίθηκε ότι αποτελούσε από την αρχή  
στοιχείο εμπορίου και ο αιτητής αποδέχθηκε τη φορολογία που  
25 του επιβλήθηκε από το κέρδος που πραγματοποίησε για τα οικό-  
πεδα που αρχικά πώλησε. Τα υπόλοιπα οικοπέδα δεν μπορούσαν  
παρά να θεωρηθούν, υπό τα περιστατικά της παρούσας υπόθεσης,  
μέρος του εμπορικού αποθεματικού του αιτητή. Ο Έφορος εφάρ-  
μοσε την αρχή της *Matossian* και φορολόγησε το νοητό κέρδος  
30 του αιτητή που προέκυψε από τη δωρεά των 6 οικοπέδων στα παι-  
διά του. Η απόφαση του Εφόρου με βάση τη νομολογία και τα γε-  
γονότα και τα περιστατικά της υποθέσης, ήταν εύλογα επιτρεπτή.  
Δεν πρέπει να παραγνωρίζεται το γεγονός ότι εκτός από τις υπό  
κρίση δωρεές δόθηκε και άλλη περιουσία συμπεριλαμβανομένων  
35 και διαμερισμάτων από τον αιτητή στα παιδιά του και ότι η επί-  
δικη περιουσία δε χρησιμοποιήθηκε από αυτά για να ανεγείρουν  
την κατοικία τους.

40 *Οι προσφυγές απορρίπτονται με £350  
έξοδα.*

*Αναφερόμενες υποθέσεις:*

*Δημοκρατία ν. Matossian (1992) 3 Α.Α.Δ. 399,*

Αμάνι Εντερπράϊσες (Χάουσεσ) Λτδ v. Δημοκρατίας (αρ. 2) (1990) 3  
Α.Α.Δ. 1041,

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

5

### Προσφυγές.

Οι προσφυγές προσβάλλουν την απόφαση του Εφόρου Καθ' ου η αίτηση με την οποία επεβλήθηκε στον Αιτητή Φόρος Εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 1975, 1980, 1981, 1985 και 1988, Έκτακτη Εισφορά για την άμυνα για το πρώτο εξάμηνο του 1986 και του 1988, και έκτακτη εισφορά για τα τρίμηνα 1/85, 1/86 και 1/88. 10

*Γ. Τριανταφυλλίδης και Ρ. Σταυράκης*, για τον Αιτητή.

15

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

*Cur. adv. vult.*

20

ΧΡΥΣΟΣΤΟΜΗΣ, Δ.: Ο αιτητής που είναι το ίδιο πρόσωπο και στις 3 προσφυγές, είναι Διευθυντής της εταιρείας Α.Π. Φραγκεσκίδης & Σία Λτδ, η οποία ασχολείται με την εισαγωγή και πώληση των ελαστικών Michelin στην Κύπρο. Είναι επίσης Διευθυντής στο Διοικητικό Συμβούλιο της Τράπεζας Κύπρου (Επενδύσεις) Λτδ. Το εισόδημά του κατά τους ουσιώδεις χρόνους προέρχεται από μισθούς σαν Διευθυντής των ως άνω εταιρειών, καθώς επίσης και από ενοίκια και πωλήσεις ακίνητης περιουσίας. 25

Το 1969, ο αιτητής αγόρασε μαζί με άλλα πρόσωπα, ένα χωράφι στην περιοχή Μοντ-Παρνάς, το οποίο χωρίστηκε σε 100 οικοπέδα και ο αιτητής κατέστη προσωπικά ιδιοκτήτης 20 οικοπέδων. Από αυτά ο αιτητής πώλησε τα πέντε κατά διάφορες ημερομηνίες από το 1971-1983 και για τα φορολογικά έτη 1975(74), 1980 και 1981, αποδέκτηκε και φορολογήθηκε με κέρδος από την πώληση των οικοπέδων αυτών, θεωρηθείς έμπορος γης. 30 35

Τα υπόλοιπα 15 οικοπέδα ο αιτητής δεν τα πώλησε, αλλά κατά διάφορες ημερομηνίες από το 1970-1976, δώρισε ένα οικοπέδο στη σύζυγό του και ανά ένα οικοπέδο στα 4 παιδιά του. Επίσης στα 4 παιδιά του δώρισε ανά ένα διαμέρισμα στην ίδια περιοχή. Γι' αυτές τις δωρεές ο αιτητής δεν φορολογήθηκε για σκοπούς φόρου εισοδήματος. Όμως τα έξι οικοπέδα που μεταβίβασε και πάλι διά δωρεάς, στα παιδιά του κατά τα έτη 1974, 1985, 1986 και τρία το 40

1988, ο καθ' ου η αίτηση Έφορος Φόρου Εισοδήματος θεώρησε ότι όλα τα οικοπέδα αποτελούσαν μέρος του εμπορικού αποθέματος του αιτητή και με βάση το νοητό κέρδος που βρήκε ότι πραγματοποίησε ο αιτητής δωρίζοντας τα έξι οικοπέδα, σύμφωνα με την

5 απόφαση στην *Δημοκρατία v. Hagop Matossian* (1992) 3 Α.Α.Δ. 399, φορολόγησε τον αιτητή με φόρο εισοδήματος, έκτακτη εισφορά και έκτακτη εισφορά για την άμυνα. Κανένα από τα οικοπέδα που δώρισε ο αιτητής στα παιδιά του δεν χρησιμοποιήθηκε από αυτά για σκοπούς ανέγερσης κατοικίας, γιατί διαμένουν στα δια-

10 μερίσματα που τους δώρισε. Οι λόγοι για τους οποίους ο Έφορος πήρε την επίδικη απόφαση περιέχονται σε επιστολή του ημερ. 19.2.93, που έστειλε στον αιτητή μαζί με τις επίδικες φορολογίες των φορολογικών ετών 1975(74), 1980, 1981, 1985, 1986 και 1988. Το ολικό ποσό του πληρωτέου φόρου εισοδήματος για τα επίδικα

15 έτη ανέρχεται στο ποσό των £88.568,55, για την έκτακτη εισφορά στο ποσό των £15.784,36 και για την έκτακτη εισφορά για την άμυνα το ποσό των £2.329,73. Στην επιστολή αυτή ο Έφορος επισυνάπτει και σχετικό πίνακα στον οποίο φαίνεται ο υπολογισμός του νοητού κέρδους του αιτητή που προέρχεται από τις δωρεές των

20 επίδικων οικοπέδων. Επίσης, ο Έφορος πληροφόρησε τον αιτητή ότι θα τον φορολογήσει με το κέρδος που πραγματοποίησε από πωλήσεις οικοπέδων κατά το 1974 σε τουρκοκρατούμενη περιοχή, χωρίς να διαγράφει οιονδήποτε ποσό κόστους/αξία οικοπέδων, αλλά το θέμα αυτό είναι άσχετο με τις υπό κρίση προσφυγές.

25

Η προσφυγή αρ. 299/93 στρέφεται εναντίον των φορολογιών φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 1975, 1980, 1981, 1985, 1980 και 1988.

30

Η προσφυγή αρ. 384/93 στρέφεται εναντίον των φορολογιών έκτακτης εισφοράς για την άμυνα για το πρώτο εξάμηνο του 1986 και του 1988.

35

Η προσφυγή αρ. 385/93 στρέφεται εναντίον των φορολογιών έκτακτης εισφοράς για τα τρίμηνα 1/85, 1/86 και 1/88.

40

Επειδή όλες οι πιο πάνω προσφυγές στρέφονται εναντίον της ίδιας διοικητικής πράξης και παρουσιάζουν κοινά γεγονότα και νομικά σημεία, διατάχθηκε η συνεκδίκασή τους.

Η απόφαση που προσβάλλεται με τις υπό κρίση προσφυγές είναι αυτή του Εφόρου που αναφέρεται στην επιστολή του προς τον αιτητή ημερ. 19.2.93.

Είναι η θέση των δικηγόρων του αιτητή ότι τα 6 οικοπέδα που μεταβίβασε ο αιτητής διά δωρεάς στα παιδιά του, δεν αποτελούν εμπορικό απόθεμα του αιτητή και επομένως οι καθ' ων η αίτηση εσφαλμένα εφάρμοσαν τις αρχές της υπόθεσης *Matossian* (ανωτέρω), γιατί με το να αποδεχθεί ο αιτητής να φορολογηθεί για σκοπούς φόρου εισοδήματος για το κέρδος που προέκυψε από την πώληση των 5 οικοπέδων μεταξύ των ετών 1971 και 1979, δεν σημαίνει ότι δεν μπορεί να κατέχει άλλα οικοπέδα σαν στοιχεία επένδυσης. Περαιτέρω οι δικηγόροι του αιτητή ισχυρίζονται ότι εκτός από τα 5 οικοπέδα που ο αιτητής πώλησε, τα άλλα 15 τα κράτησε καθαρά για επένδυση και αυτό αποδεικνύεται από το γεγονός ότι από το 1969 που κατέστη ιδιοκτήτης των 20 οικοπέδων, ουδέποτε σκέφτηκε να πωλήσει τα 15 οικοπέδα, αλλά τα κράτησε και τα διαμοίρασε στη σύζυγο και στα 4 παιδιά του. Προς υποστήριξη της πιο πάνω θέσης τους οι δικηγόροι του αιτητή αναφέρονται στα 7 οικοπέδα που αρχικά δώρισε ο αιτητής στη γυναίκα του και στα παιδιά του για τα οποία δεν φορολογήθηκε με βάση το νοητό κέρδος, γιατί όπως ισχυρίζονται, οι καθ' ων η αίτηση αποδέχθησαν ότι τα οικοπέδα δεν αποτελούσαν εμπορικό απόθεμα του αιτητή. Επίσης χαρακτήρισαν πολύ άδικη τη στάση του Εφόρου που ενώ δεν φορολόγησε τις πρώτες δωρεές, ήρθε και φορολόγησε τις δεύτερες που έγιναν μεταξύ των ετών 1975 και 1988.

Η δικηγόρος των καθ' ων η αίτηση με τη γραπτή της αγόρευση αναφέρεται, μεταξύ άλλων, στις αρχές που διέπουν τον καθορισμό μιας πράξης σαν άσκηση εμπορίας γης ή πράξη επένδυσης και παράθεσε σχετική νομολογία. Εισήγησή της είναι ότι ο αιτητής πρέπει να γίνει αποδεκτό ότι κατά τους ουσιαστικούς χρόνους επιδόθηκε σε πράξεις εμπορίας γης που καθιστούσαν τα επίδικα οικοπέδα αποθέματα εμπορίας και ότι σύμφωνα με την απόφαση *Matossian*, ο Έφορος ορθά και νόμιμα θεώρησε τα δωρηθέντα οικοπέδα εμπορικά αποθέματα του αιτητή και ορθά και νόμιμα φορολόγησε τον αιτητή με το νοητό κέρδος που πραγματοποίησε με τις δωρεές. Επίσης αναφέρθηκε σε συγκεκριμένα γεγονότα και περιστατικά που κατά την εισήγησή της, υποστηρίζουν τη θέση ότι η απόφαση του Εφόρου ήταν εύλογα επιτρεπτή και τα οποία είναι ενδεικτικά της άσκησης εμπορίας στην προκειμένη περίπτωση. Τα γεγονότα και τα περιστατικά αυτά διατυπώνονται ως ακολούθως στην σελ. 4 της γραπτής αγόρευσης:

“(α) Το εισόδημα του αιτητή κατά τον ουσιαστικό χρόνο προέρχεται μεταξύ άλλων και από ενοίκια και πωλήσεις ακίνητης περιουσίας.

- 5 (β) Τα επίδικα 6 οικόπεδα τα οποία ο αιτητής δώρησε στα παιδιά του, ήταν μέρος είκοσι (20) οικοπέδων, τα οποία προήλθαν από διαχωρισμό ενός χωραφιού, το οποίο ο αιτητής είχε αγοράσει συνεταιρικά με τέσσερα άλλα άτομα, το 1969. Το εν λόγω χωράφι βρίσκεται στην περιοχή Μο-  
ντ-Μπαρνάς και διαχωρίστηκε σε 100 οικόπεδα, από τα οποία ο αιτητής απέκτησε 20 οικόπεδα.
- 10 (γ) Από τα 20 αυτά οικόπεδα, πώλησε τα 5 οικόπεδα σε διάφορα πρόσωπα. Το κέρδος που προέκυψε από την πώληση αυτή, θεωρήθηκε από τον καθ' ου η αίτηση ως εμπορικό και φορολογήθηκε με το Νόμο φορολογίας εισοδήματος, ύστερα από σύμφωνο γνώμη του αιτητή. Δηλ. ο αιτητής προέβη στο παρελθόν και σε άλλες πράξεις εμπορίας.
- 15 (δ) Τα επίδικα 6 οικόπεδα αποτελούν μέρος των 20 οικοπέδων από τα οποία, τα 5 πωλήθηκαν από τον αιτητή και φορολογήθηκαν ως εμπορικό κέρδος.
- 20 (ε) Κανένα από τα επίδικα οικόπεδα που δωρήθηκαν στα παιδιά του αιτητή, δεν χρησιμοποιήθηκε με οποιοδήποτε τρόπο από τα παιδιά του (π.χ. ανέγερση κατοικίας, γιατί διαμένουν σε διαμερίσματα που ο φορολογούμενος έκτισε και δώρησε στα παιδιά του).
- 25 (στ) Το χωράφι το οποίο ο αιτητής απέκτησε από το 1969, ουδέποτε χρησιμοποιήθηκε και/ή εκμεταλλεύθηκε από αυτόν και επομένως δεν απέφερε σ' αυτόν οποιοδήποτε εισόδημα.”
- 30 Το τι συνιστά εμπορία γης ή ποια πράξη έχει το χαρακτήρα εμπορίας, αποτέλεσε θέμα εξέτασης από το Ανώτατο Δικαστήριο σε σειρά αποφάσεών του. Όμως, όπως αναφέρθηκε στην *Αμάνι Εντερπράϊσες (Χάουσες) Λτδ. ν. Δημοκρατίας (αρ. 2)* (1990) 3
- 35 Α.Α.Δ. 1041, δεν υπάρχει συγκεκριμένη απόφαση στην οποία καθορίστηκαν εξαντλητικά όλα τα κριτήρια και αυτό τονίζεται σε όλες. Αλλά το σύνολο των υποθέσεων περιλαμβάνει ένα αριθμό κριτηρίων που αναφέρονται στις σελίδες 1042-1043 της απόφασης και είναι τα ακόλουθα:
- 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 περι-

- ουσία 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 με 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 πωλήσεως." 10

Από τις πιο πάνω αρχές και λαμβάνοντας υπόψη τα γεγονότα και τα περιστατικά των υπό κρίση προσφυγών όπως συγκεκριμενοποιούνται από τη δικηγόρο των καθ' ων η αίτηση στη γραπτή της αγόρευση, που διατυπώθηκαν πιο πάνω, κρίνω πως η απόφαση του Εφόρου να θεωρήσει τα δωρηθέντα οικόπεδα εμπορικό απόθεμα του αιτητή, ήταν εύλογα επιτρεπτή. Η θέση των δικηγόρων του αιτητή ότι τα 6 οικόπεδα ήταν στοιχεία επένδυσης, δεν δικαιολογείται από τα γεγονότα και τα περιστατικά των υποθέσεων αυτών. Η θέση αυτή αποτελεί απλά μια εισήγηση των δικηγόρων του αιτητή που δεν τεκμηριώνεται. 15 20

Για το γεγονός ότι ο αιτητής δεν φορολογήθηκε επί του νοητού κέρδους που προέκυψε όσον αφορά τις πρώτες δωρεές των 7 οικοπέδων, διατυπώνεται η θέση από πλευράς των καθ' ων η αίτηση, ότι τούτο οφείλεται στο γεγονός ότι είχε παρέλθει ο χρόνος εντός του οποίου ο Έφορος είχε δικαίωμα να επιβάλει φορολογία σύμφωνα με το άρθρο 23(1) και (2) των περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων, και τούτο ευσταθεί. Ο ισχυρισμός των δικηγόρων του αιτητή ότι ο Έφορος δεν επέβαλε φορολογία γιατί θεώρησε τα δωρηθέντα οικόπεδα στοιχεία επένδυσης, ή γιατί απεδέχθη ότι τα οικόπεδα αυτά δεν αποτελούσαν εμπορικό απόθεμα του αιτητή, δεν υποστηρίζεται από το υλικό που βρίσκεται στο φάκελο της υπόθεσης. 25 30

Το τι παραμένει να κριθεί μια και ο Έφορος θεώρησε ότι τα δωρηθέντα οικόπεδα αποτελούσαν εμπορικό απόθεμα του αιτητή, είναι κατά πόσο ορθά και νόμιμα εφάρμοσε τις αρχές που διατυπώθηκαν στην *Matossian* (ανωτέρω) και κατά πόσο η προσβαλλόμενη απόφασή του ήταν εύλογα επιτρεπτή. 35 40

Στην υπόθεση *Matossian* ο φορολογούμενος ήταν έμπορος γης. Το εμπορικό αποθεματικό της επιχείρησής του περιλάμβανε μεγάλη έκταση γης που συνίστατο από οικόπεδα και χωράφια με ανα-

- πτυξιακές προοπτικές. Το 1977 δώρισε σχεδόν το σύνολο του εμπορικού αποθέματος της επιχείρησής του στη σύζυγο και τα παιδιά του. Ο Έφορος και σε αυτή την υπόθεση αντιμετώπισε τις δωρεές με βάση την αρχή που καθιερώθηκε στην *Sharkey v. Wernher* [1956] A.C. 58, H.L., σαν διάθεση εμπορικού αποθεματικού για ποσό ίσο προς την αγοραία αξία της γης και προέβη στη φορολογία του νοητά κτηθέντος κέρδους, μετά την αφαίρεση δαπάνης κτήσης της γης, όπως συνέβη και στις υπό κρίση προσφυγές. Το κατ' εξοχήν θέμα της έφεσης στην *Matossian* ήταν η εφαρμογή της αρχής που υιοθετήθηκε στην *Sarkey* στην Κύπρο. Το Ανώτατο Δικαστήριο έκρινε ότι η αρχή της *Sharkey* δεν αντίκειται στις διατάξεις της φορολογικής μας νομοθεσίας, ότι είναι απόλυτα παραδεκτή ως αρμόζουσα στη διάθεση δια δωρεάς από εμπόρους στοιχείων εμπορικού αποθεματικού και ότι τυγχάνει εφαρμογής και στην Κύπρο. Οι αρχές της *Sharkey* διατυπώνονται στην απόφαση του Ανωτάτου Δικαστηρίου στην υπόθεση *Matossian* στις σελ. 410 και 411 της απόφασης ως ακολούθως:

- “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 είναι ίσο με την αξία των εμπορευμάτων, το ισάξιό τους σε μετρητά. Η διάθεση γίνεται οικειοθελώς και η εξίσωσή της με την αξία των εμπορευμάτων είναι από κάθε άποψη η δικαιότερη προσέγγιση. Η συνάρτηση του κέρδους του εμπόρου με το τι εισπράττεται από τη διάθεση, οδηγεί στην εξίσωση της δωρεάς με απώλεια εφόσο αποστερείται η επιχείρηση του ισάξιου της αξίας των αντικειμένων της δωρεάς. Τέτοια εξίσωση θα άφηνε το πεδίο ελεύθερο για το φορολογούμενο να αυξομειώνει τα εισοδήματά του κατά βούληση. Η λύση αυτή παραγνωρίζει το εκούσιο της διάθεσης στοιχείων εμπορικού αποθεματικού που αποτελεί τον πυρήνα του εμπορίου. Η ταύτιση της αξίας των διατιθέμενων εμπορευμάτων με τη δαπάνη κτήσης τους, αφετέρου, που αποτελεί τη δεύτερη πιθανή προσέγγιση, είναι πλέον πλασματική λύση από την αγοραία αξία τους. Η αξία των εμπορευμάτων, τόσο για τον έμπορο δωρητή, όσο και για το δωρεοδόχο, είναι διάφορη από το κόστος απόκτησής της, ενώ η αγοραία αξία τους αντανακλά ουσιαστικά ό,τι διατίθεται και παραλαμβάνεται. Μπορεί να αντιταχθεί ότι όποιος δωρίζει δεν εισπράττει. Δεν ομιλούμε όμως για προσωπικά αντικείμενα ή κεφαλαιουχικά αγαθά, αλλά για αντικείμενα εμπορίου τα οποία κτήθηκαν για να διατεθούν προς το σκοπό κτήσης κέρδους. Η πίστωση του λογαριασμού εσόδων του

εμπόρου με το ισάξιο της αξίας των δωρηθέντων στοιχείων εμπορικού αποθεματικού συνιστά την πλέον ρεαλιστική και συγχρόνως δίκαια προσέγγιση. Άλλωστε και στην καθομιλουμένη, όταν αναφερόμαστε σε δωρεές, κατά κανόνα τις συνταυτίζουμε με την αξία τους, όπως “δώρισε στο παιδί του γη αξίας £100.000,00.” 5

Επίσης, είναι χρήσιμο να αναφερθεί τι λέχθηκε νωρίτερα στις σελ. 407 και 408:

10 “Ο προσδιορισμός της αρχής *Sharkey* είναι το επόμενο θέμα που θα μας απασχολήσει. Στις αποφάσεις στις οποίες στοιχειοθετείται ο λόγος της απόφασης εκείνης, των Δικαστών *Simonds* και *Radcliffe*, αντιμετωπίζεται ευθέως η δυνατότητα φορολογίας νοητών κερδών τα οποία προκύπτουν από τη διάθεση 15 διά δωρεάς στοιχείων εμπορικού αποθεματικού. Επεξηγείται ότι η διεξαγωγή της επιχείρησης συνιστά ενιαίο σύνολο το οποίο αποτιμάται λογιστικά με βάση την εμπορική πραγματικότητα. Πολλές διεργασίες συντελούνται στην τήρηση των 20 λογιστικών βιβλίων. Η κοστολόγηση, επισημαίνεται, του διατιθέμενου διά δωρεάς εμπορικού αποθεματικού, με βάση το κόστος κτήσης, δεν είναι λιγότερο πλασματική πράξη από την αποτίμησή του με βάση την αγοραία αξία των εμπορευμάτων. Αντίθετα, η κοστολόγησή του με βάση την αγοραία αξία, βρίσκει 25 πλησιέστερα προς την πραγματικότητα γιατί εκείνη είναι η αξία των διατιθέμενων εμπορευμάτων. Ο Λόρδος *Simonds* καταλήγει ότι η πίστωση του λογαριασμού εσόδων με ποσό ισάξιο με την αγοραία αξία των δωρηθέντων εμπορευμάτων, αποτελεί τη μόνη λογική προσέγγιση εφόσο σκοπός του εγχειρήματος είναι η ανεύρεση του εισοδήματος της εταιρείας 30 από τα διατιθέμενα στοιχεία ενεργητικού. Ο Λόρδος *Radcliffe* έκρινε ότι η πίστωση του λογαριασμού με την αγοραία αξία των εμπορευμάτων συνιστά - (α) καλύτερη οικονομική λύση, εγγύτερη προς την πραγματικότητα, διότι η δωρεά δε μπορεί να απαγκιστρωθεί από το ισάξιο της σε χρήμα, και (β) προσέγγιση 35 συντελούσα στη δικαιότερη κατανομή των φορολογικών βαρών, αρχή η οποία στην Κύπρο κατοχυρώνεται από το Σύνταγμα (άρθρο 24.1).”

40 Διαφωνώ με την εισήγηση των δικηγόρων του αιτητή πως οι αρχές που διατυπώθηκαν στην *Matossian* δεν εφαρμόζονται στην παρούσα περίπτωση. Όλα τα επίδικα οικόπεδα ορθά κρίθηκε από τον Έφορο ότι αποτελούσαν στοιχεία εμπορίου και όχι επένδυσης για τους λόγους που προαναφέρθηκαν. Ο ισχυρισμός περί επέν-

δυσης των οικοπέδων εκείνων που δωρήθηκαν σε αντίθεση με εκείνων που πωλήθηκαν, παραμένει μόνο επιχείρημα. Η γη που αγοράστηκε ορθά κρίθηκε ότι αποτελούσε από την αρχή στοιχείο εμπορίου και ο αιτητής αποδέχθηκε τη φορολογία που του επιβλήθηκε από το κέρδος που πραγματοποίησε για τα οικοπέδα που αρχικά πώλησε. Τα υπόλοιπα οικοπέδα δεν μπορούσαν παρά να θεωρηθούν, υπό τα περιστατικά της παρούσας υπόθεσης, μέρος του εμπορικού αποθεματικού του αιτητή. Ο Έφορος εφάρμοσε την αρχή της *Matossian* και φορολόγησε το νοητό κέρδος του αιτητή που προέκυψε από τη δωρεά των 6 οικοπέδων στα παιδιά του. Η απόφαση του Εφόρου με βάση τη νομολογία και τα γεγονότα και τα περιστατικά της υπόθεσης, ήταν εύλογα επιτρεπτή. Καταλήγοντας αναφέρω ότι δεν πρέπει να παραγνωρίζεται το γεγονός ότι εκτός από τις υπό κρίση δωρεές δόθηκε και άλλη περιουσία συμπεριλαμβανομένων και διαμερισμάτων από τον αιτητή στα παιδιά του και ότι η επίδικη περιουσία δεν χρησιμοποιήθηκε από αυτά για να ανεγείρουν την κατοικία τους.

Κατά συνέπεια όλες οι προσφυγές απορρίπτονται. Η προσβαλλόμενη απόφαση του Εφόρου επικυρώνεται. Ο αιτητής να πληρώσει £350 έξοδα στους καθ' ων η αίτηση.

*Οι προσφυγές απορρίπτονται με £350 έξοδα.*