

17 Φεβρουαρίου, 1995

[ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΙΔΗΣ, Δ/στής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

ΧΑΚΟΠ ΚΕΧΕΓΙΑΝ,

Αιτητής,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ,  
ΜΕΣΩ ΥΠΟΥΡΓΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΟΥ,

Καθ' ων η αίτηση.

(Συνενδिकाζόμενες Υποθέσεις Αρ. 360/92, 361/92, 362/92)

5 Προσφυγή βάσει του Άρθρου 146 του Συντάγματος — Αντικείμενο της αναθεώρησης — Αιτιολογική βάση των προσβαλλομένων αποφάσεων του Διευθυντή Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων στην εξετασθείσα υπόθεση — Ανεπίτρεπτη η αναμόρφωσή της με την ένσταση, τις γραπτές αγορεύσεις και τα άλλα τιθέμενα ενώπιον του Δικαστηρίου στοιχεία.

10 Φορολογία — Φορολογία εισοδήματος και φορολογία κεφαλαιουχικών κερδών — Βεβαίωση και είσπραξη φόρου — "Φράγμα" των 6 χρόνων — Δικαίωμα υπέρβασης του με βάση το Άρθρο 23(2) του Περί Βεβαιώσεως και Είσπραξης Φόρων Νόμου του 1978 (Ν.4/78) — Αναγκαιότητα εσκεμμένης παράλειψης εκ μέρους του φορολογούμενου — Σκόπιμη παράλειψη ή δόλος πρέπει να συνδέονται με το θέμα αναφορικά με το οποίο επιβάλλεται η φορολογία — Οι προϋποθέσεις του Νόμου δεν πληρούνταν στην κριθείσα περίπτωση — Αναδρομή της φορολόγησης πέραν των έξι ετών ήταν άκυρη παρά το γεγονός της παρανομίας των παραχωρηθεισών εκπτώσεων.

20 Φορολογία — Φορολογικό δίκαιο — Αρχές — Αρχή ότι ο φορολογούμενος δικαιούται να ρυθμίζει τις υποθέσεις του κατά τον φορολογικά συμφερότερο γι' αυτόν τρόπο — Αποδοχή της αρχής στην **Ιωνίδης v. Δημοκρατίας** — Αναγνώριση της αρχής προϋποθέτει γνήσια και όχι εικονική συναλλαγή — Η συναλλαγή στην κριθείσα περίπτωση κρίθηκε εικονική αν και είχε ληφθεί ως έγκυρη από άλλους.

λο τμήμα της κυβέρνησης και για διαφορετικούς σκοπούς — Οι περιστάσεις που θεμελίωσαν την εικονικότητα.

Οι τρεις προσφυγές του αιτητή αφορούσαν στο κύρος απόφασης του Διευθυντή του Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων ως προς το φόρο εισοδήματος, την έκτακτη εισφορά και την έκτακτη εισφορά για την άμυνα που επιβλήθηκαν. Επίδικα ήταν τα φορολογικά έτη 1979, 1980, 1981, 1982, 1984 και 1985. Από τα πολλά εγειρόμενα ζητήματα και το πλούσιο ιστορικό της υπόθεσης ανεφύησαν ως κρισιμότερα τα θέματα αφενός κατά πόσο ήταν σύννομη η αναδρομή των επίδικων φορολογιών πέραν του νόμιμου ορίου των έξι ετών επί τη βάσει εσκεμμένων παραλείψεων του αιτητή έναντι των αρχών και αφετέρου αν η επίδικη πώληση ακινήτου του αιτητή ήταν εικονική ή απλώς μία νόμιμη διαρρύθμιση των σχέσεών του προς το σκοπό καταβολής του κατά το δυνατόν χαμηλότερου φόρου.

Το Ανώτατο Δικαστήριο, εν μέρει ακυρώνοντας τις επίδικες αποφάσεις, αποφάσισε ότι:

1. Πρέπει να ξεκαθαριστεί πως το σταθερό σημείο αναφοράς για το καθένα από τα επίδικα θέματα θα είναι η απόφαση του Διευθυντή, όπως την αιτιολόγησε ο ίδιος. Χρειάζεται αυτός ο εξ αρχής προσδιορισμός του αντικειμένου της αναθεώρησης γιατί, κατά τη διάρκεια της συζήτησης, έγινε αναφορά σε στοιχεία, σε συλλογισμούς και επιχειρήματα που δεν συνδέονται με όσα ο φακέλος αποκαλύπτει ότι διαδραμάτισαν ρόλο. Ούτε η ένσταση των καθ' ων η αίτηση ούτε οι αγορεύσεις των δύο πλευρών ούτε το έγγραφο που ετοιμάστηκε από λειτουργό του Τμήματος προς συμπλήρωση των επιχειρημάτων των καθ' ων η αίτηση, επιτρέπεται να αναμορφώσουν την αιτιολογική βάση των προσβαλλόμενων αποφάσεων.

Η υπόθεση ότι η ένσταση στηρίχτηκε σε οδηγίες του Διευθυντή δεν είναι επιτρεπτό να οδηγήσει σε αλλοίωση των γεγονότων όπως τα διαπίστωσε ο Διευθυντής και σε εκ των υστέρων αναμόρφωση του σκεπτικού που οδήγησε στην απόφασή του.

2. Το Δικαστήριο έχει μελετήσει την κάθε μια από τις κατ' ισχυρισμό εσκεμμένες παραλείψεις στο πλαίσιο των στοιχείων του φακέλου και των επιχειρημάτων των δύο πλευρών. Κατέληξε, πως σαφώς δεν ήταν εύλογα επιτρεπτό να θεωρήσει ο Διευθυντής πως στιδήποτε από τα αναφερόμενα στην επιστολή του ημερομηνίας 2 Δεκεμβρίου 1991, συνιστούσαν εσκεμμένη παράλειψη με την έννοια του Άρθρου 23(2) του περί Βεβαίωσης και Εισπράξεως Φόρων Νόμου (Ν.4/78) ή ότι εξ αιτίας τους πληρούνταν οι προϋποθέσεις για τη φορολόγηση του

αιτητή σε σχέση με τα θέματα που ανάγονται στο 1979.

- 5 3. Η σκόπιμη παράλειψη ή ο δόλος πρέπει να συνδέονται με το θέμα αναφορικά με το οποίο επιβάλλεται η φορολογία. Το Άρθρο 23(2)  
 10 σαφώς συνιστά άμυνα, αν μπορεί να χρησιμοποιηθεί αυτός ο όρος, απέναντι στη διαφυγή πληρωμής φόρου δια μέσου εσκεμμένης παράλειψης ή δόλου. Το Άρθρο 23(2) δεν αναφέρεται σε εσκεμμένη παράλειψη ή δόλο που δεν έχουν αντίκρουσμα στο φορολογικό αποτέλεσμα που αναθεωρείται. Με άλλα λόγια δεν είναι επιτρεπτή η αναθεώρηση φορολογίας που επιβλήθηκε εν πλήρη γνώσει χωρίς επηρεασμό από δόλο ή οποιαδήποτε εσκεμμένη παράλειψη. Δηλαδή πρέπει σε κάθε περίπτωση να φαίνεται πως δεν θα είχε παραχωρηθεί η έκπτωση ή δεν θα είχε επιβληθεί η ορισμένη φορολογία αν δε επενεργούσε δόλος ή εσκεμμένη παράλειψη.

15 Ανεξάρτητα από αυτά, τίποτε από όσα αναφέρονται στην επιστολή της 2 Δεκεμβρίου 1991 δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως εσκεμμένες παραλείψεις.

- 20 4. Δεν υπήρχε περιθώριο για διαφοροποίηση της αρχικής διαπίστωσης του Διευθυντή πως δεν συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις για εφαρμογή του Άρθρου 23(2) του Νόμου. Όσες εκπτώσεις παραχωρήθηκαν στον αιτητή για το 1979 και γενικά η φορολόγηση για το χρόνο εκείνο παραχωρήθηκαν και επιβλήθηκαν, δυστυχώς, εν  
 25 πλήρη γνώσει. Τουλάχιστον η έκπτωση για την επιταχυνόμενη απόσβεση είναι ουσιαστικά παραδεκτό πως, ενόψει εγκυκλίου που είχε εκδοθεί και της απόφασης του Ανωτάτου Δικαστηρίου στην υπόθεση *Theocharides v. Republic* (1985) 3 C.L.R. 2725 που ακολούθησε, παρανόμως παραχωρήθηκε.

- 30 5. Λέγει ο αιτητής πως ήταν απόλυτο δικαίωμά του να ρυθμίζει τις υποθέσεις του όπως ο ίδιος επιθυμούσε. Επικαλέστηκε συναφώς την υπόθεση *Νίκος Ιωνίδης ν. Δημοκρατίας*.

- 35 Η αναγνώριση στην υπόθεση *Ιωνίδης ν. Δημοκρατίας* (ανωτέρω) της αρχής που αναφέρθηκε, προϋποθέτει γνήσια και όχι εικονική συναλλαγή. Το απόσπασμα που παρατέθηκε πρέπει να διαβαστεί μαζί με όσα εξηγούν τη σημασία του στο πλαίσιο συζήτησης αυτής της φύσης. Αυτά ισχύουν βέβαια και για την παρούσα υπόθεση και παρατίθενται.
- 40

"Στόχος, επομένως, της έρευνας είναι η αληθινή φύση της επίδικης πράξης ή συναλλαγής. Το ποια είναι αυτή η φύση είναι πραγματικό γεγονός και σαν τέτοιο προσεγγίζεται με βάση το σύνολο

των περιστατικών της κάθε υπόθεσης. Σε καμιά περίπτωση δεν δημιουργείται δέσμευση από το όνομα που επέλεξαν τα μέρη να δώσουν στη συναλλαγή. Σημειώνεται εδώ η πιο πρόσφατη υπόθεση *Essex CC v. Ellam* [1989] 2 All E.R. 494 στην οποία εξηγήθηκε πως στις περιπτώσεις συναλλαγών που ενσωματώνονται σε έγγραφο, όσα ισχύουν σ' ό,τι αφορά τα συμβαλλόμενα μέρη ως προς τους περιορισμούς για την εισαγωγή εξωγενούς μαρτυρίας δεν έχουν θέση σε περιπτώσεις, όπως η παρούσα, στις οποίες αναζητείται η αληθινή φύση της συναλλαγής. Γενικά, το γεγονός ότι μια συναλλαγή αποδεικνύεται να μή έχει οποιοδήποτε εμπορικό ή επιχειρηματικό σκοπό αλλά να αποβλέπει μόνο στην αποφυγή φόρου δείχνει την εικονικότητά της. (Βλ. *T.Z. Gurantee Co Ltd v. Republic* (ανωτέρω), *Craven v. White* [1988] 3 All E.R. 495 στη σελίδα 521, *Panayiotou v. Republic* (1986) 3 C.L.R. 2311, *Lagou v. Republic* (1986) 3 C.L.R. 2317).

5

10

15

Όπως σημειώσαμε, έχει γίνει εκτεταμένη αναφορά στην υπόθεση *IRC v. Westminster* (ανωτέρω). Πρέπει να πούμε από την αρχή πως δεν συμμεριζόμαστε την άποψη πως οι αρχές που αναγνωρίστηκαν στην υπόθεση αυτή αγγίζουν το συγκεκριμένο ερώτημα που πρέπει ν' απαντηθεί στην παρούσα υπόθεση. Ξεκαθαρίστηκε στην υπόθεση εκείνη το θέμα της δυνατότητας λήψης υπόψη εκείνου που εμφανίζεται να είναι η ουσία της συναλλαγής (substance) σε αντιδιαστολή προς τον τύπο της (form) ή διαφορετικά προς το νομικό της αποτέλεσμα. Τονίστηκε πως δεν είναι επιτρεπτό για φορολογικούς σκοπούς να παραγνωρίζεται το νομικό αποτέλεσμα μιας συναλλαγής προκειμένου να χρησιμοποιείται ως βάση ό,τιδήποτε υπολογίζεται ότι αποτελεί το ουσιαστικό της περιεχόμενο. Εξηγήθηκε πως κάθε άνθρωπος δικαιούται, αν μπορεί, να ρυθμίσει τις υποθέσεις του έτσι που να είναι υπόλογος στην πληρωμή μικρότερου φόρου από εκείνο που θα πλήρωνε διαφορετικά και πως η επιλογή της συμφερότερης μεταξύ των προσφερομένων ρυθμίσεων με κίνητρο την αποφυγή ή τον περιορισμό ή την αναβολή πληρωμής φόρου, δεν είναι παράνομη. Προστέθηκε πως αν κάποιος πετύχει να ρυθμίσει τις υποθέσεις του με τρόπο που εξασφαλίζει το αποτέλεσμα αυτό, τότε όσο και αν δεν είναι αρεστή στον Έφορο Εσωτερικών Προσόδων ή τους άλλους φορολογούμενους η εφευρετικότητα που επιδείχτηκε, δεν μπορεί να υποχρεωθεί ο φορολογούμενος να πληρώσει αυξημένο φόρο. Η ουσία της συναλλαγής δεν μπορεί να είναι ο,τιδήποτε άλλο από εκείνο που προκύπτει από τα νομικά δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των μερών, όπως αυτά διακριβώνονται με βάση τους συνθησιαμένους νομικούς κανόνες. Η αρχή αυτή, που χαρακτηρίστηκε ως κεφαλαιώδης, δεν επηρεάστηκε από τις εξελίξεις που ακολούθησαν. (Βλ. *W.T. Ramsay v. IRC* (ανωτέρω) στη σελίδα 871 και *Furniss v. Dawson*

20

25

30

35

40

[1984] 1 All E.R. 530 στις σελ. 532, 535 και 540.)

5 Όμως, δεν τίθεται στην παρούσα υπόθεση θέμα αναζήτησης κάποι-  
 10 ας ουσίας στις ενέργειες του εφεσεύοντα άλλης από εκείνη που υπο-  
 δηλώνει το εμφανιζόμενο ως νομικό αποτέλεσμα τους. Εκείνο που  
 αμφισβητείται είναι η φύση των ενεργειών του εφεσεύοντα και είναι  
 15 ξεκάθαρο πως εκτός αν προσδιοριστεί πρώτα αυτή η φύση είναι  
 προωυότερο να γίνεται λόγος για το νομικό τους αποτέλεσμα. Η  
 20 αρχή που αναγνωρίστηκε στην υπόθεση *IRC v. Westminster* (ανω-  
 τέρω) έχει τη θέση της μόνο στις περιπτώσεις που η διερευνόμενη  
 συναλλαγή είναι γνήσια. Αν δεν είναι γνήσια αλλά είναι ψεύτικη ή  
 εικονική, τότε απλώς αγνοείται στο σύνολό της. Αυτά τονίστηκαν  
 στην ίδια την υπόθεση *IRC v. Westminster* (ανωτέρω) και επανα-  
 λήφθηκαν και στην υπόθεση *W.T. Ramsay v. IRC* (ανωτέρω)".

15 Το γεγονός της δήλωσης της συμφωνίας, της κατάθεσης αντιγρά-  
 φου της στο Γραφείο Φόρου Εισοδήματος και της εμφάνισης  
 στους λογαριασμούς της εταιρείας των πωλήσεων που φέρονταν  
 20 να πραγματοποιούνταν από αυτή, δεν είναι στοιχεία που αποχα-  
 ρακτηρίζουν τη συμφωνία ως εικονική, όπως εισηγείται ο αιτη-  
 τής. Χωρίς αυτές τις ενέργειες δεν θα υπήρχε αντικείμενο για συ-  
 ζήτηση. Είναι επειδή εμφανίστηκε το Ε840 ως περιουσία της εται-  
 ρείας και οι πωλήσεις των οικοπέδων στα οποία διαιρέθηκε ως  
 25 δικές της που εγείρεται το ζήτημα της εικονικότητας.

30 Ακίνητο αξίας £146.000 περίπου, δηλωμένο ως εμπορικό απόθε-  
 μα, εμφανίζεται να πωλείται προς £57.000, προς ζημιά, τεράστια  
 μάλιστα, του πωλητή. Όχι γιατί ο πωλητής πλανήθηκε ως προς  
 την πραγματική του αξία. Αν όχι τίποτε άλλο, είχαν πληρωθεί ση-  
 35 μαντικά ποσά για τόκους. Κρίνεται πως αυτή η συναλλαγή, στο  
 πλαίσιο του συνόλου των στοιχείων και έχοντας υπόψη πως η  
 εταιρεία ήταν οικογενειακή, ευλόγως θεωρήθηκε ως εικονική.

40 Ήταν εύλογο να κριθεί πως στην πραγματικότητα εμφανίστηκε  
 το ακίνητο Ε840, με τεχνικό και όχι γνήσιο τρόπο, ως ιδιοκτησία  
 της εταιρείας. Ήταν ανοικτό για το Διευθυντή να διαγνώσει έλ-  
 λειψη του εμπορικού κριτηρίου που αναμένεται να καθοδηγεί τις  
 εμπορικές δραστηριότητες και να αποδώσει την υπογραφή της  
 45 συμφωνίας σε αποκλειστική πρόθεση για μείωση ή εξάλειψη του  
 φόρου λόγω των ζημιών της εταιρείας οι οποίες ήδη ανέρχονταν  
 τότε σε £35,000 περίπου.

Τα πιο πάνω θα ήταν αρκετά αλλά και οι μεταγενέστερες ενέργειες  
 του αιτητή είναι σχετικές. Ενώ υποτίθεται πως το τεμάχιο Ε840

δεν είχε μεταβιβαστεί από την αρχή στην εταιρεία λόγω της υποθήκης που το επιβάρυνε, μετά το διαχωρισμό του τα οικοπέδα παρέμειναν στο όνομα του αιτητή και άλλοτε πωλούνταν οικοπέδα σε τρίτους με συμβάσεις που κατάρτιζε ο ίδιος ο αιτητής, άλλοτε με συμβάσεις που κατάρτιζε η εταιρεία και άλλοτε μεταβίβαζε ο αιτητής κατ' ευθείαν προς την εταιρεία αριθμό οικοπέδων. 5

Μετά, είναι η απόκρυψη της συμφωνίας από το Κτηματολόγιο και η μεταγενέστερη εμφάνισή της ως νομικώς μη υπάρχουσας ή ως άκυρης. Ήταν λάθος άσχετο, λέγει ο αιτητής, αφού η απόκρυψη και η δήλωση έγιναν στην προσπάθεια να εξυπηρετηθεί άλλος σκοπός. Είναι όμως άσχετο αν συνυπολογιστούν και τα υπόλοιπα. Αυτοί οι χειρισμοί είναι σχετικοί αφού όσο και αν δεν θα αποκάλυπταν εικονικότητα από μόνοι τους, συνάδουν με εικονική συμφωνία που επιτρέπει να εμφανίζονται τα πράγματα έτσι ή αλλιώς, κατά το δοκούν. Η άποψη πως είναι ανεπίτρεπτο ένα τμήμα της διοίκησης να ενεργεί πάνω στη βάση έγκυρης συμφωνίας για να εισπραχθούν διπλά μεταβιβαστικά τέλη και άλλο τμήμα να αγνοεί τη συμφωνία ως εικονική για να εισπραχθεί φόρος, παραγνωρίζει τα πραγματικά γεγονότα και επίσης το ότι τα θέματα που απασχόλησαν τα δυο τμήματα είναι εντελώς διαφορετικά. Το Κτηματολόγιο, με την επιστολή του ημερομηνίας 30 Ιουλίου 1985, απλώς ζήτησε από τον αιτητή εξήγηση για τη μη αποκάλυψη σε αυτό της συμφωνίας ημερομηνίας 3 Δεκεμβρίου 1979. Ο ίδιος ο αιτητής, πριν απαντήσει, πλήρωσε τα οφειλόμενα τέλη και με την επιστολή του ημερομηνίας 4 Οκτωβρίου 1985 εξήγησε, όπως σημειώθηκε και προηγουμένως, τη στάση του με αναφορά σε νομική συμβουλή που έφερε τη συμφωνία ως νομικώς μη υπάρχουσα και άκυρη. Θεωρείται ότι η πληρωμή διπλών τελών μεταβίβασης, είναι άσχετη προς το ζήτημα που εξετάζονται εδώ και που συνίσταται στο κατά πόσο, με γνώμονα τα περιστατικά της υπόθεσης, ήταν εύλογα επιτρεπτό στο Διευθυντή να θεωρήσει τη συμφωνία εικονική. 10  
15  
20  
25  
30

Μέσα στο πλέγμα των στοιχείων, είχε τη θέση της και η επισήμανση από το Διευθυντή του γεγονότος ότι το υποτιθέμενο τίμημα και τα έξοδα διαχωρισμού του Ε840 δεν καταβλήθηκαν ποτέ στον αιτητή, ο οποίος απλώς πιστώθηκε στα βιβλία της εταιρείας. 35

6. Ο αιτητής διεκδίκησε εκπτώσεις για τόκους σε σχέση με την αγορά μετοχών σε ιδιωτικές εταιρείες. Ο Διευθυντής απέρριψε τη διεκδίκηση εκλαμβάνοντας πως οι τόκοι σχετιζόνταν προς τα τεμάχια Ε840 και Ε841 και ακόμα, όπως προκύπτει από την επιστολή του ημερομηνίας 28 Αυγούστου 1991, προς αγορά περιουσιακών στοιχείων της ανήλικης θυγατέρας του αιτητή. 40

Η πλάνη είναι εμφανής. Αποκαλύπτεται από τα ίδια τα έγγραφα που συνθέτουν τις προσβαλλόμενες αποφάσεις και οι καθ' ων η αίτηση ουσιαστικά δέκτηκαν ενώπιον του Δικαστηρίου πως πράγματι επιφλοχώρησε παρανόηση.

5

7. Το Δικαστήριο για τους λόγους που προσπάθησε να εξηγήσει,

(1) Οι προσβαλλόμενες αποφάσεις που αναφέρονται στο φορολογικό έτος 1979 όπως και στην έκτακτη εισφορά για τις τριμηνίες 1 - 3/84 και στην έκτακτη εισφορά για την άμυνα για την εξαμηνία 1 - 6/84, ακυρώνονται.

10

(2) Οι προσβαλλόμενες αποφάσεις για τα φορολογικά έτη 1980, 1981, 1982, 1984 και 1985 επικυρώνονται εκτός από το μέρος τους με το οποίο απορρίφθηκαν οι εκπτώσεις για τόκους. Αυτό το μέρος τους ακυρώνεται. Δεν εκδίδεται διαταγή για έξοδα.

15

*Διαταγή ως ανωτέρω.*

*Αναφερόμενες υποθέσεις:*

20

*Theocharides v. Republic (1985) 3 C.L.R. 2725.,*

*Ιωνίδης ν. Δημοκρατίας (1991) 3 Α.Α.Δ. 508.*

25 **Προσφυγές.**

Προσφυγές εναντίον της απόφασης των καθ' ων η αίτηση ως προς το φόρο εισοδήματος, την έκτακτη εισφορά και την έκτακτη εισφορά για την άμυνα που επιβλήθηκαν στον αιτητή για τα φορολογικά έτη 1979, 1980, 1981, 1982, 1984 και 1985.

30

*Γ. Τριανταφυλλίδης προσωπικά και για τον Π. Πολυβίου, για τον Αιτητή.*

35

*Γ. Λαζάρου, Ανώτερος Δικηγόρος της Δημοκρατίας, για τους Καθ' ων η αίτηση.*

*Cur. adv. vult.*

40 ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΙΔΗΣ, Δ.: Οι τρεις προσφυγές του αιτητή αφορούν στο κύρος απόφασης του Διευθυντή του Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων ως προς το φόρο εισοδήματος, την έκτακτη εισφορά και την έκτακτη εισφορά για την άμυνα που επιβλήθηκαν. Επίδικα είναι τα φορολογικά έτη 1979, 1980, 1981, 1982, 1984 και 1985.

Τα ερωτήματα που προέκυπταν από την αντιπαράβολή των γραπτών αγορεύσεων αναφορικά με τη σειρά των ζητημάτων που εγείρονται, οδήγησαν σε εκτεταμένες διευκρινίσεις. Η μελέτη και η επιμέλεια των δικηγόρων των δυο πλευρών, επιτρέπει τώρα σωστή ταξινόμηση, διαχωρισμό του σχετικού από το άσχετο, διάκριση του πρωτεύοντος από το δευτερεύον και, τελικά, ακριβή προσδιορισμό των πραγματικών επίδικων ζητημάτων. 5

Ο αιτητής περιγράφεται ως σημαίνον μέλος της Αρμενικής Κοινότητας. Κατά τον ουσιώδη χρόνο ήταν Διευθύνων Σύμβουλος και μέτοχος της Lombard (Cyprus) Ltd. Φέρεται να έχει καρπωθεί τεράστια ποσά εκπτώσεων που του παραχωρήθηκαν παράτυπα και χωρίς καμιά νομική βάση, αντίθετα προς ό,τι γινόταν σε σχέση με χιλιάδες άλλους φορολογουμένους. Του καταλογίζονται εσκεμμένες παραλείψεις και διεκδικείται δικαίωμα, κατά το άρθρο 23(2) του περι Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμου του 1978, Ν. 4/78 όπως τροποποιήθηκε, (ο Νόμος), για διαπέραση του φράγματος των 6 χρόνων. Εμφανίζεται να προέβη σε εικονική πώληση κτήματος σε οικογενειακή του εταιρεία με μόνο στόχο και αποτέλεσμα τη στέρηση του δημόσιου ταμείου από το φόρο που διαφορετικά θα έπρεπε να καταβάλει. 10  
15  
20

Εκδηλώθηκαν διαφορές και ως προς επί μέρους θέματα αλλά οι κυριότερες αναφέρονται σε ακίνητο που περιγράφεται ως E5, τεμάχιο 5, περιοχή Στρόβολος, έκτασης 25 σκαλών και δυο προσταθίων. Το 1971, η Χριστοθέα Κ. Όξινου συμφώνησε να το πωλήσει στην εταιρεία Eros Estates Agencies Ltd προς £95.000. Τον ίδιο χρόνο, η αιτήτρια εκχώρησε τα δικαιώματά της στον αιτητή και το ακίνητο ενεγράφη κατ' ευθείαν στο όνομά του. Μετά την εγγραφή το ακίνητο διαιρέθηκε σε τρία τεμάχια. Τα δυο, με αριθμό εγγραφής E840 (έκτασης 12 σκαλών, δυο προσταθίων και 1000 τ.π.) και E841 (έκτασης 7 σκαλών, δυο προσταθίων και 2 τ.π. παρέμειναν στο όνομά του. Το τρίτο, (έκτασης 5 σκαλών και δυο προσταθίων) δεν μας ενδιαφέρει. Επεστράφη στην αρχική ιδιοκτήτρια, όπως ήταν η συμφωνία τους. 25  
30  
35

Ο αιτητής δήλωσε το E840 ως στοιχείο κυκλοφορούντος ενεργητικού που βρισκόταν στην κατοχή του με σκοπό την εμπορία του και έκτοτε εγκρινόταν η διεκδίκησή του για έκπτωση από το φορολογητέο του εισόδημα των τόκων που αναλογούσαν σ' αυτό, από το συνολικό ποσό του δανείου ύψους £80.000 που είχε συνάψει προς πληρωμή του τιμήματος. Δεν διεκδικούσε και, βέβαια, δεν του παραχωρούνταν εκπτώσεις για τόκους που αναλογούσαν στο τεμάχιο E841 γιατί αυτό δηλώθηκε ως κεφαλαι- 40



ουχικό στοιχείο. θα ανήγειρε σ' αυτό ιδιωτική κατοικία.

5 Τα πράγματα άλλαξαν το 1975. Ο αιτητής πληροφόρησε το Διευθυντή πως εξ αιτίας της τουρκικής εισβολής εγκατέλειψε την  
 10 ιδέα της ανέγερσης κατοικίας. Θεωρούσε πλέον και το Ε841 ως  
 στοιχείο κυκλοφορούντος ενεργητικού και ζήτησε έκπτωση για  
 τόκους, αναδρομικά μάλιστα απο το 1971. Ο τότε Διευθυντής ικα-  
 νοποίησε το αίτημά του. Οι καθ' ων η αίτηση αισθάνονται έντονα  
 15 γι' αυτό το χειρισμό τον οποίο χαρακτηρίζουν ως αδικαιολόγητο.  
 Δέχονται όμως πως αυτά τα ποσά, αλλά και άλλα που, όπως εί-  
 ναι η θέση τους, επίσης παραχωρήθηκαν χωρίς νόμιμη αιτιολο-  
 γία, συνολικού ύψους £46,000, έχουν χαθεί οριστικά. Το πιο πο-  
 λύ, υπό την αίρεση της συνύπαρξης των προϋποθέσεων του Νό-  
 μου, μπορεί να διορθωθεί η φορολογία για το 1979 μόνο.

15 Το 1979 έγιναν δυο ξεχωριστές πράξεις σε σχέση με τα δυο τε-  
 μάχια:

- 20 1. Στις 13 Δεκεμβρίου 1979 το τεμάχιο Ε841 πωλήθηκε και μετα-  
 βιβάστηκε στην εταιρεία Phagos Agencies Ltd προς £30.000,  
 ποσό δηλαδή μόλις ίσο προς όσα αναλογούσαν για το τεμάχιο  
 αυτό από το αρχικό τίμημα του 1971· χωρίς καν να συνυπολο-  
 γιστούν οι τόκοι που καταβλήθηκαν. Η εταιρεία ήταν οικογε-  
 νειακή του αιτητή. Οι 4,999 από τις μετοχές της ανήκαν στη σύ-  
 25 ζυγό του αιτητή και η μια που απέμενε, στον ίδιο. Λέγουν οι  
 καθ' ων η αίτηση πως τελικά, αντίθετα προς όσα είχαν δηλω-  
 θεί με αποτέλεσμα την εξασφάλιση εκπτώσεων, κτίστηκε στο  
 ακίνητο αυτό υπερπολυτελές σπίτι που ενοικιάστηκε στον αι-  
 τητή έναντι εικονικού ενοικίου. Επίδικη είναι η απόφαση του  
 30 Διευθυντή να θεωρήσει ότι το Ε841 πωλήθηκε στην τρέχουσα  
 αξία του δηλαδή προς £87.000 και πως, επιπρόσθετα προς τις  
 £30.000 που δηλώθηκαν, θα έπρεπε να περιληφθεί στο εισόδη-  
 μά του αιτητή και το υπόλοιπο των £57.000.
- 35 2. Στις 3 Δεκεμβρίου 1979 υπεγράφη συμφωνία για την πώληση  
 του τεμαχίου Ε840 από τον αιτητή στην ίδια εταιρεία προς  
 £56,957, δηλαδή, και πάλιν για ποσό μόλις ίσο προς όσα ανα-  
 λογούσαν για το τεμάχιο αυτό από το αρχικό τίμημά του  
 40 1971· και σ' αυτή την περίπτωση χωρίς καν να συνυπολογι-  
 στούν οι τόκοι που είχαν πληρωθεί.

Αυτό το ακίνητο δεν μεταβιβάστηκε στην εταιρεία. Παρέμεινε  
 εγγεγραμμένο στο όνομα του αιτητή. Διαχωρίστηκε σε 15 οικό-  
 πεδα, τα οποία (ή τα πλείστα από τα οποία) πωλήθηκαν σε τρι-

τους. Οι πωλήσεις δηλώνονταν από την εταιρεία ως πραγματοποιηθείσες από την ίδια. Δεν πληρώθηκε όμως φόρος εισοδήματος σε σχέση με αυτές εξ αιτίας των ζημιών που κατά περιόδους εμφάνιζε.

5

Ο Διευθυντής θεώρησε τη συμφωνία πώλησης ως εικονική, την αγνόησε κατ' επίκληση του άρθρου 33(1) του Νόμου και συμπεριέλαβε το κέρδος, συνολικά £107.170, αν η αριθμητική μου είναι ορθή, στο εισόδημα του αιτητή. Αυτό είναι το περιγραμμά του δεύτερου από τα επίδικα θέματα. Αναφέρεται στα φορολογικά έτη 1980 - 1982 και 1984 - 1985 κατά τα οποία πραγματοποιήθηκαν οι πωλήσεις.

10

Συνδεδεμένη με τα δυο τεμάχια είναι και η απόφαση να μὴν επιτραπεί η έκπτωση τόκων ύψους £5,160 για το 1979. Ήταν το τελευταίο από τις όμοιες εκπτώσεις που διεκδίκησε ο αιτητής σε σχέση με το δάνειο που συνήψε για την αγορά του 1971. Έχει εξηγηθεί πως το 1980 το χρέος είχε εξοφληθεί πλέον.

15

Οι τελευταίες πτυχές των επίδικων αποφάσεων αναφέρονται:

20

(α) σε ποσό £30,349 που είχε παραχωρηθεί στον αιτητή ως έκπτωση υπό τη μορφή επιταχυνόμενης απόσβεσης για την ανέγερση διαμερισμάτων της ανήλικης θυγατέρας του και

25

(β) σε εκπτώσεις για τόκους δανείων που συνήψε ο αιτητής με εμπορικές τράπεζες, σε σχέση με τα επίδικα φορολογικά έτη από το 1980 και μετά.

Αποτέλεσε το έναυσμα για τον έλεγχο των φορολογικών υποθέσεων του αιτητή, σημείωμα λειτουργού του Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων, ημερομηνίας 22 Οκτωβρίου 1985. Ακολούθησε η διαδοχική φορολόγηση του αιτητή για τα έτη 1980 - 1982 και 1984 - 1985. Το 1991, κατά την εξέταση των ενστάσεων του αιτητή, ο Διευθυντής έκρινε, αντίθετα προς την αρχική του αντίληψη, πως υπήρχαν εσκεμμένες παραλείψεις που δικαιολογούσαν τη διόρθωση και της φορολογίας του 1979. Έγγραφο που ετοίμασε ο δικηγόρος του αιτητή, με το οποίο συμφώνησε και ο δικηγόρος των καθ' ων η αίτηση, καταγράφει ορθά τα επίδικα θέματα. Είναι τα πιο κάτω:

30

35

40

#### ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 1979

A. Κατά πόσο υπάρχει "δόλος ή σκόπιμη παράλειψη" εκ μέρους του αιτητή σύμφωνα με το άρθρο 23(2) των Περί Βεβαιώσεως

και Εισπράξεως Φόρων Νόμων που να δικαιολογεί την επέκταση της περιόδου φορολόγησης από 6 σε 12 χρόνια.

- 5 Β. Νοούμενου ότι η απάντηση στο (Α) είναι καταφατική, κατά πόσο ο Διευθυντής Φόρου Εισοδήματος δικαιούται να επεκτείνει την περίοδο φορολόγησης από 6 σε 12 για ισχυριζόμενο δόλο και σκόπιμες παραλείψεις που αφορούν το τεμάχιο E840 και να φορολογήσει τον αιτητή για θέματα που είναι εντελώς άσχετα με το τεμάχιο E840 και συγκεκριμένα:
- 10 (i) Νοητό κέρδος που προέκυψε από τη πώληση και μεταβίβαση του τεμαχίου E841.
- (ii) Αφαίρεση τόκων (ΛΚ5.160) πάνω στο δάνειο που συνήψε ο αιτητής με την τράπεζα Λόμπαρτ για την αγορά του κτήματος το 1971.
- 15 (iii) Αφαίρεση τόκων για δάνεια που συνήψε ο αιτητής με εμπορικές τράπεζες για αγορά μετοχών σε ιδιωτικές εταιρείες.
- 20 (iv) Παραχώρηση επιταχυνόμενης απόσβεσης στον αιτητή αναφορικά με την αγορά του διαμερίσματος στην πολυκατοικία Spetson Court.
- 25 (v) Μείωση της ζημιάς προς μεταφορά.
- Γ. Νοούμενου ότι οι απαντήσεις στα ερωτήματα (Α) και (Β) ανωτέρω είναι καταφατικές, τότε κατά πόσο ο Διευθυντής έχει δικαίωμα σύμφωνα με το Νόμο και τα γεγονότα της υπόθεσης να προβεί στις πιο πάνω αναθεωρήσεις του εισοδήματος του αιτητή.
- 30

#### ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΕΤΗ 1980 - 1985

- 35 Α. Κατά πόσο τα γεγονότα όπως εξαιριβώθηκαν από το Διευθυντή Φόρου Εισοδήματος δικαιολογούν την απόφασή του να θεωρήσει την συμφωνία πώλησης του τεμαχίου E840 από τον αιτητή προς την εταιρεία Pharos Agencies Ltd σαν μή γνήσια και εικονική με αποτέλεσμα να την αγνοήσει και να φορολογήσει τον ίδιο τον αιτητή προσωπικά με το κέρδος που πραγματοποιήθηκε από την πώληση των 15 οικοπέδων που προέκυψαν από τον διαχωρισμό του τεμαχίου E840. Προς επίλυση του πιο πάνω θέματος το Δικαστήριο πρέπει να εξετάσει τα ακόλουθα:
- 40

(I) Κατά πόσο ο Διευθυντής Φόρου Εισοδήματος ενεργούσε

υπό πλάνη ως προς τα πραγματικά γεγονότα όταν αποφάσισε ότι η μεταβίβαση του κτήματος E840 από τον αιτητή προς την Εταιρεία Pharos Agencies Ltd δεν ήταν γνήσια και ήταν εικονική διότι θεώρησε ότι η συμφωνία ημερομηνίας 3 Δεκεμβρίου 1979 έγινε εκ των υστέρων και διότι ήταν με την εντύπωση ότι το ύψος των ζημιών που είχε η Εταιρεία Pharos Agencies Ltd ανέρχονταν σε Λ.Κ. 150,000 ενώ στην πραγματικότητα ήταν Λ.Κ. 35,000. 5

(II) Κατά πόσο η συμφωνία ημερομηνίας 3/12/1979 είναι εικονική δεδομένου ότι έχει εφαρμοσθεί πλήρως και δεδομένου ότι ο φορολογούμενος έχει κάθε δικαίωμα να διακανονήσει με τέτοιο τρόπο τις φορολογικές του υποθέσεις του ώστε να πληρώσει όσο το δυνατόν λιγότερο φόρο. 10

B. Κατά πόσο ο Διευθυντής Φόρου Εισοδήματος είχε δικαίωμα να μὴν επιτρέψει σαν έκπτωση από το φορολογητέο εισόδημα των αιτητών τους τόκους που κατέβαλε ο αιτητής πάνω στα διάφορα δάνεια που συνήψε με εμπορικές τράπεζες και αφορούν αποκλειστικά την αγορά μετοχών σε ιδιωτικές εταιρείες". 15 20

Θα εξετάσω, βέβαια, ένα προς ένα τα θέματα. Πριν όμως από αυτό, πρέπει να ξεκαθαριστεί πως το σταθερό σημείο αναφοράς για το καθένα θα είναι η απόφαση του Διευθυντή, όπως την αιτιολόγησε ο ίδιος. Χρειάζεται αυτός ο εξ αρχής προσδιορισμός του αντικειμένου της αναθεώρησης γιατί, κατά τη διάρκεια της συζήτησης, έγινε αναφορά σε στοιχεία, σε συλλογισμούς και επιχειρήματα που δεν συνδέονται με όσα ο φάκελος αποκαλύπτει ότι διαδραμάτισαν ρόλο. Ούτε η ένσταση των καθ' ων η αίτηση ούτε οι αγορεύσεις των δυο πλευρών ούτε το έγγραφο που ετοιμάστηκε από λειτουργό του Τμήματος προς συμπλήρωση των επιχειρημάτων των καθ' ων η αίτηση, επιτρέπεται να αναμορφώσουν την αιτιολογική βάση των προσβαλλόμενων αποφάσεων. 25 30

Εσκειμμένη Παράλειψη 35

Οι φορολογίες που εξαρτώνται από το αν υπήρξε εσκειμμένη παράλειψη, φαίνονται στον πίνακα που προηγήθηκε, κάτω από τα στοιχεία Β(ι)(ν). Σ' αυτές, πρέπει να περιληφθεί και η επιβολή έκτακτης εισφοράς για τις τριμηνίες 1 - 3/84 και έκτακτης εισφοράς για την άμυνα για την πρώτη εξαμηνία του 1984, αφού έγινε και αυτή κατ' επίκληση του άρθρου 23(2) του Νόμου. 40

Οι επίδικες αποφάσεις περιέχονται στα έγγραφα του Διευθυ-

ντή ημερομηνίας 28 Αυγούστου 1991, 2 Δεκεμβρίου 1991 και 10 Μαρτίου 1992. Στο πρώτο, αναφέρεται πως η μεταβίβαση από τον αιτητή στην εταιρεία του τεμαχίου Ε841 "δεν εμπίπτει στην περίοδο φορολόγησης και ως εκ τούτου το κέρδος διέφυγε της φορολογίας". Εκκρεμούσας της ένστασης των αιτητών ως προς τα υπόλοιπα, ο Διευθυντής επανήλθε με το δεύτερο έγγραφο. Παραθέτει τέσσερεις "εσκεμμένες παραλείψεις" και πληροφορεί τον αιτητή για τη φορολόγησή του και για το 1979. Παραθέτω τα χαρακτηρισθέντα ως "σκόπιμες παραλείψεις"

10

(α) Στες 9/9/83 ο σύμβουλός σας για φορολογικά θέματα κ. Ν. Ιωνίδης επισκεφθηκε το κ. Χ"Χάννα υπεύθυνο του Κλάδου Κεφαλαιουχικών Κερδών και διεκδίκησε όπως τα δύο οικόπεδα που επωλήσετε προς τον κ. Μαγγλή φορολογηθούν στο Φόρο Εισοδήματος και όχι στον περί Κεφαλαιουχικών Κερδών νόμο.

15

(β) Στες 27/10/1985 επισκεφθήκατε τον τότε Αρχιφοροθέτη Τάκη Ζεμπύλα και του edώσατε συμβόλαιο ημερομηνίας 3/12/1979 ότι επωλήσετε 15 οικόπεδα στην εταιρεία σας Pharos Agencies Ltd.

20

(γ) Στες 13/12/1984 μεταβιβάσατε 3 οικόπεδα στην εταιρεία σας Pharos Agencies Ltd και δεν αναφέρατε ότι τα οικόπεδα ανήκαν στην εταιρεία. Με τις δηλώσεις μεταβίβασης Αρ. Π. 3139/83, Π.919/85, Π.386/84 και Π4113/85 επωλήσετε 5 οικόπεδα σε διάφορα άτομα και αποκρύψατε την ύπαρξη της συμφωνίας πώλησης του κτήματος προς την εταιρεία της 3/12/79.

25

(δ) Στες 4/10/1985 με επιστολή προς το Διευθυντή του Κτηματολογίου παραδεκθήκατε ότι η συμφωνία πώλησης του κτηματός σας προς την εταιρεία ημερομηνίας 3/12/1979 ήταν νομικά άκυρη και εθεωρείτο ότι ακυρώθη."

30

Όταν επανήλθε ο Διευθυντής με τη τελική απόφαση της 10 Μαρτίου 1992, αναφέρθηκε και σε μή αναφορά από τον αιτητή του γεγονότος ότι η "εταιρεία αγόρασε τα κτήματα από το Διευθύνοντα Σύμβουλο ούτως ώστε να διερευνηθεί το θέμα". Αυτή η κατά τους καθ' ων η αίτηση προσθήκη στην αιτιολόγηση, αποτελεί, κατά την εισήγησή τους και την κυριώτερη από τις εσκεμμένες παραλείψεις του αιτητή.

35

40

Έχω μελετήσει την κάθε μια από τις κατ' ισχυρισμό εσκεμμένες παραλείψεις στο πλαίσιο των στοιχείων του φακέλου και των επιχειρημάτων των δυο πλευρών. Κατέληξα πως σαφώς δεν ήταν εύλογα επιτρεπτό να θεωρήσει ο Διευθυντής πως οτιδήποτε

τε από τα αναφερόμενα στην επιστολή του ημερομηνίας 2 Δεκεμβρίου 1991, συνιστούσαν εσκεμμένη παράλειψη με την έννοια του άρθρου 23(2) του Νόμου ή ότι εξ αιτίας τους πληρούνταν οι προϋποθέσεις για τη φορολόγηση του αιτητή σε σχέση με τα θέματα που ανάγονται στο 1979.

5

Πρώτα από όλα, όπως ορθά εισηγείται ο δικηγόρος του αιτητή και όπως άλλωστε προκύπτει από την ίδια την επιστολή του Διευθυντή, είναι εντελώς ασύνδετα προς τα θέματα σε σχέση με τα οποία, κατ' επίκλησή τους, φορολογήθηκε. Αφορούσαν όλα στο τεμάχιο E840, η φορολόγηση για το οποίο στηρίχθηκε πάνω στην εντελώς διαφορετική βάση της θεώρησης της συμφωνίας για πώλησή του, ως εικονικής. Αυτό προκύπτει και από την ίδια την παράγραφο 2 της επιστολής ημερομηνίας 2 Δεκεμβρίου 1991 στην οποία αναφέρονται και τα πιο κάτω αναφορικά με τις χαρακτηρισθείσες ως εσκεμμένες παραλείψεις.

10

15

"Παρ' όλα τα πιο πάνω ισχυριστήκατε ή και εξακολουθείτε να ισχυρίζεστε ότι η συμφωνία της 3/12/79 για πώληση του κτήματός σας είναι έγκυρη και δεν πρέπει να φορολογηθείτε με το κέρδος από την πώληση των οικοπέδων".

20

Είναι η άποψη των καθ' ων η αίτηση ότι διανοίγεται η δυνατότητα φορολόγησης κατά το άρθρο 23(2) ως προς οποιοδήποτε θέμα εφόσον διαπιστώνεται οποιαδήποτε εσκεμμένη παράλειψη έστω εντελώς άσχετη και ασύνδετη προς το θέμα αυτό. Θεωρώ ορθή την αντίθετη άποψη του δικηγόρου του αιτητή. Η σκόπιμη παράλειψη ή ο δόλος πρέπει να συνδέονται με το θέμα αναφορικά με το οποίο επιβάλλεται η φορολογία. Το άρθρο 23(2) σαφώς συνιστά άμυνα, αν μπορεί να χρησιμοποιηθεί αυτός ο όρος, απέναντι στη διαφυγή πληρωμής φόρου δια μέσου εσκεμμένης παράλειψης ή δόλου. Το άρθρο 23(2) δεν αναφέρεται σε εσκεμμένη παράλειψη ή δόλο που δεν έχουν αντίκρουσμα στο φορολογικό αποτέλεσμα που αναθεωρείται. Με άλλα λόγια δεν είναι επιτρεπτή η αναθεώρηση φορολογίας που επιβλήθηκε εν πλήρη γνώσει χωρίς επηρεασμό από δόλο ή οποιαδήποτε εσκεμμένη παράλειψη. Δηλαδή πρέπει σε κάθε περίπτωση να φαίνεται πως δεν θα είχε παραχωρηθεί η έκπτωση ή δεν θα είχε επιβληθεί η ορισμένη φορολογία αν δεν επενεργούσε δόλος ή εσκεμμένη παράλειψη.

25

30

35

40

Ανεξάρτητα από αυτά, τίποτε από όσα αναφέρονται στην επιστολή της 2 Δεκεμβρίου 1991 δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως εσκεμμένες παραλείψεις.

Η παράγραφος (α) αναφέρεται σε συνάντηση αμφοβητούμενου περιεχομένου ως προς την οποία δεν υπήρχε οτιδήποτε στο φάκελλο. Ο αιτητής λέγει πως ο Σύμβουλος του είχε προτείνει μεν φορολόγηση όπως αναφέρεται σ' αυτή, όχι όμως του αιτητή αλλά της Pharos Agencies Ltd. Εν πάση περιπτώσει, δεν μπορώ να δω που θα βρισκόταν η παράλειψη αν πράγματι ο σύμβουλος του αιτητή διεκδίκησε τη φορολόγηση του ίδιου σε σχέση με τα συγκεκριμένα οικοπέδα και όχι της εταιρείας. Η επεξήγηση των καθ' ων η αίτηση ενώπιόν μου πως τέτοια ενέργεια είναι ασυμβίβαστη προς τον ισχυρισμό ότι τα δυο οικοπέδα είχαν πωληθεί στην εταιρεία, επιβεβαιώνει τη σύγχυση μεταξύ των σχετικών προς την εικονικότητα από τη μια και προς την αποδιδόμενη εσκεμμένη παράλειψη από την άλλη.

Ο αιτητής αμφοβητεί και το περιεχόμενο της παραγράφου (β). Παραδέχεται τη συνάντηση αλλά ισχυρίζεται πως το συμβόλαιο που είχε παραδώσει στον Αρχιφοροθέτη ήταν το συμβόλαιο ημερομηνίας 3 Δεκεμβρίου 1979 για την πώληση του τεμαχίου Ε840, το οποίο βρισκόταν ήδη στο φάκελο. Το Ε840 είχε χωριστεί σε 15 οικοπέδα αλλά το συμβόλαιο αφορούσε στο τεμάχιο ως σύνολο. Και πάλιν δεν υπάρχει οτιδήποτε το διαφωτιστικό στο φάκελο αλλά εκείνο που ενδιαφέρει εδώ είναι η φύση της αποδιδόμενης ενέργειας. Δεν έχει εξηγηθεί και δεν μπορώ να δω γιατί τέτοια ενέργεια κατά το 1985 ανάγεται σε εσκεμμένη παράλειψη.

Οι μεταβιβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο (γ) και η δήλωση που αναφέρεται στην παράγραφο (δ) είναι παραδεκτές αλλά και πάλιν δεν είναι δυνατό να χαρακτηριστούν ως οποιασδήποτε μορφής εσκεμμένες παραλείψεις για σκοπούς φόρου εισοδήματος. Αναφέρονται σε ενέργειες σε σχέση με το Κτηματολόγιο και, όπως θα δούμε, αποτελούν μέρος της υπόθεσης των καθ' ων η αίτηση ως προς την εικονικότητα. Ο αιτητής, παρά την υπογραφή αυτής της συμφωνίας, επιχείρησε μεταβίβαση οικοπέδων που πωλήθηκαν από τον ίδιο απ' ευθείας στους αγοραστές με παραδεκτή πρόθεση αποφυγής των διπλών τελών μεταβίβασης που θα καταβάλλονταν αν γινόταν πρώτα μεταβίβαση στην εταιρεία βάσει της συμφωνίας και από αυτή στους αγοραστές. Όταν τέθηκε από το Κτηματολόγιο θέμα απόκρυψης της συμφωνίας, ο αιτητής αφού πλήρωσε τα νομιμοποιημένα τέλη, δικαιολογήθηκε αποδίδοντας τη μη αποκάλυψη σε νομική συμβουλή σύμφωνα με την οποία η συμφωνία εκείνη ήταν νομικά μη υπάρχουσα και άκυρη. Τη σχέση αυτής της συμπεριφοράς του αιτητή προς την εικονικότητα θα την εξετάσω στη συνέχεια αλλά ως προς το ζήτημα που συζητούμε τώρα μου είναι αδύνατο να δω εσκεμμένη παράλειψη που μπορεί να ενδιαφέρει για σκοπούς

φόρου εισοδήματος. Οι καθ' ων η αίτηση επικαλούνται ως αποκαλυπτικό περαιτέρω εσκεμμένων παραλείψεων το ακόλουθο απόσπασμα από την απόφαση του Διευθυντή που περιέχεται στην επιστολή του ημερομηνίας 10 Μαρτίου 1992:

5

"5. Επικαλείστε συνεχώς το γεγονός ότι η εταιρεία σας εδήλωσε την αγορά των κτημάτων και οι λογαριασμοί της έγιναν αποδεκτοί. Σε καμιά περίπτωση όμως δεν αναφέρθηκε είτε από εσάς είτε από τους ελεγκτές σας ότι η εταιρεία αγόρασε τα κτήματα από τον διευθύνοντα σύμβουλο ούτως ώστε να διερευνηθεί το θέμα. Ούτε και στις προσωπικές σας δηλώσεις είχατε δηλώσει την πώληση των κτημάτων. Τουναντίον εξακολουθούσατε να ζητάτε ως έκπτωση τα ίδια ποσά τόκων που εξητούσατε προηγουμένως. Αποκρύψατε έντεχνα όλα τα γεγονότα που αν ήταν γνωστά δεν θα γίνονταν δεκτοί οι λογαριασμοί σας. Την ίδια τακτική ακολούθησε η εταιρεία σας για να εξασφαλίσει εκπτώσεις £17,000 για την αγορά διαμερίσματος στην Πάφο δηλώνοντας ένα εικονικό ενοίκιο £150 το χρόνο, ενώ τούτο εχρησιμοποιείτο ουσιαστικά από εσάς ως εξοχική κατοικία."

10

15

20

Παρακάμπτω το επιχείρημα του αιτητή πως δεν ήταν επιτρεπτό να επικαλεστεί ο Διευθυντής κατ' ισχυρισμό εσκεμμένες παραλείψεις άλλες από εκείνες που εξειδικεύθηκαν στην επιστολή του ημερομηνίας 2 Δεκεμβρίου 1991. Επίσης δεν θα χρειαστεί να εξετάσω αν το πιο πάνω απόσπασμα στην πραγματικότητα αποτελεί μόνο την απάντηση του Διευθυντή στους ισχυρισμούς του αιτητή πως η Pharos Agencies Ltd δήλωνε στους λογαριασμούς της, που γίνονταν αποδεκτοί, την αγορά των δυο τεμαχίων.

25

30

Όσα αναφέρονται σε παράνομα φορολογικά οφέλη που φαίνεται να καρπώθηκε η Pharos Agencies Ltd δεν ενδιαφέρουν για τους σκοπούς της διαδικασίας αυτής. Το μέρος του αποσπάσματος που εμφανίζει τον αιτητή να διεκδικεί τα ίδια ποσά τόκων που ζητούσε προηγουμένως, όπως θα εξηγήσω στο κατάλληλο σημείο, πρέπει να αποδοθεί σε πλάνη. Δεν διεκδικήθηκε έκπτωση για τόκους για τέτοιο λόγο από το 1980 και μετά. Το επιχείρημα των καθ' ων η αίτηση πως εν πάση περιπτώσει διεκδικήθηκε έκπτωση για τέτοιο τόκο για το 1979, παραγνωρίζει πως η μεταβίβαση του E841 έγινε στις 13 Δεκεμβρίου 1979 και πως η συμφωνία για πώληση του E840 φέρει ημερομηνία 3.12.1979. Συναφώς πρέπει να υπενθυμίσω ότι είναι παραδεκτό ότι ο Διευθυντής είχε ήδη δεχτεί την παραχώρηση τόκων σε σχέση με το δάνειο που είχε συμφωνηθεί για την αγορά των κτημάτων. Είναι γεγονός πως ο αιτητής δεν είχε αναφέρει στην προσωπική του

35

40



δήλωση εισόδημα από την πώληση των κτημάτων και του απο-  
 δίδεται έντεχνη απόκρυψη γεγονότων που αν ήταν γνωστά "δεν  
 θα εγίνονταν δεχτοί οι λογαριασμοί σας". Όπως όμως υποδει-  
 κνύεται εκ μέρους του αιτητή, τα φυσικά πρόσωπα δεν υποβάλ-  
 λουν λογαριασμούς. Στους δε λογαριασμούς της Phagos  
 Agencies Ltd αναφερόταν έκτοτε και η σύμφωνία της 3 Δεκεμ-  
 βρίου 1979 (αντίγραφο της οποίας είχε κατατεθεί στο φάκελλό  
 της) όπως και όλα τα στοιχεία που έδειχναν πως είχε συναφθεί  
 μεταξύ της και του διευθύνοντος συμβούλου της.

Είναι το τελικό μου συμπέρασμα ως προς αυτή την πτυχή της  
 υπόθεσης πως δεν υπήρχε περιθώριο για διαφοροποίηση της αρ-  
 χικής διαπίστωσης του Διευθυντή πως δεν συνέτρεχαν οι προϋπο-  
 θέσεις για εφαρμογή του άρθρου 23(2) του Νόμου. Όσες εκπτώσεις  
 παραχωρήθηκαν στον αιτητή για το 1979 και γενικά η φορολόγη-  
 ση για το χρόνο εκείνο παραχωρήθηκαν και επιβλήθηκαν, δυστυ-  
 χώς, εν πλήρη γνώσει. Δεν είναι βέβαια τυχαίο που λέγω δυστυ-  
 χώς. Τουλάχιστον η έκπτωση για την επιταχυνόμενη απόσβεση εί-  
 ναι ουσιαστικά παραδεκτό πως, ενόψει εγκυκλίου που είχε εκδο-  
 θεί και της απόφασης του Ανωτάτου Δικαστηρίου στην υπόθεση  
*Theocharides v. Republic* (1985) 3 C.L.R. 2725 που ακολούθησε,  
 παρανόμως παραχωρήθηκε. Ως προς τα άλλα, τα επιχειρήματα για  
 τους καθ' ων η αίτηση είναι για να πω το λιγότερο, σοβαρά. Θα  
 μείνω όμως μέχρις εδώ γιατί, ενόψει της κατάληξης στην οποία  
 έχω αχθεί, δεν δικαιολογείται να εξετάσω το ερώτημα Γ.

### Η εικονικότητα

Στην ένσταση των καθ' ων η αίτηση αναφέρεται, ως στοιχείο  
 αποκαλυπτικό της εικονικότητας της συμφωνίας πώλησης του  
 E840 και το γεγονός ότι αυτή παρουσιάστηκε για πρώτη φορά  
 στο Γραφείο Φόρου Εισοδήματος το 1985 και ότι χαρτοσημάν-  
 θηκε στο Κτηματολόγιο στις 12 Δεκεμβρίου 1984. Επίσης, ότι η  
 Phagos Agencies Ltd είχε στις 31 Δεκεμβρίου 1979 φορολογικές  
 ζημιές που υπερέβαιναν τις £150.000.

Είναι η εισήγηση του αιτητή πως καταφαίνεται πλάνη του Δι-  
 ευθυντή αφού στην πραγματικότητα η συμφωνία είχε χαρτοση-  
 μανθεί εξ αρχής και είχε κατατεθεί στο Γραφείο Φόρου Εισοδή-  
 ματος από το 1980, ενώ οι ζημιές της εταιρείας κατά την πιο πά-  
 νω ημερομηνία ήταν £35.000 περίπου.

Δεν δικαιολογείται να αποδοθεί στον Διευθυντή τέτοια πλάνη.  
 Η τελική θέση των καθ' ων η αίτηση πως αυτό το περιεχόμενο της

ένστασης, που πράγματι δεν ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα, δεν αποτέλεσε στοιχείο της αιτιολογικής βάσης της προσβαλλόμενης απόφασης, είναι ορθή. Στην επιστολή ημερομηνίας 28 Αυγούστου 1991 γίνεται αναφορά στην απόκρυψη της ύπαρξης του υποτιθέμενου συμβολαίου πώλησης από το Κτηματολόγιο αλλά αυτό δεν υποδηλώνει πως ο Διευθυντής θεωρούσε ότι το συμβόλαιο δεν είχε υπογραφεί στις 3 Δεκεμβρίου 1979. Επίσης, στο ίδιο έγγραφο, γίνεται αναφορά στην μη πληρωμή φόρου από την εταιρεία σε σχέση με κέρδος πέραν των £150.000 από την πώληση των 15 οικοπέδων αλλά και αυτό δεν δείχνει ότι ο Διευθυντής θεωρούσε ότι η εταιρεία είχε ζημιές ύψους £150,000 το 1979. Η υπόθεση ότι η ένσταση στηρίχτηκε σε οδηγίες του Διευθυντή δεν είναι επιτρεπτό να οδηγήσει σε αλλοίωση των γεγονότων όπως τα διαπίστωσε ο Διευθυντής και σε εκ των υστέρων αναμόρφωση του σκεπτικού που οδήγησε στην απόφασή του.

Είναι αλήθεια πως, στο στάδιο της διερεύνησης, εκφράστηκε υποψία μήπως η συμφωνία ήταν μεταχρονολογημένη. Τελικά όμως, εφόσον καταγράφονται στην ίδια την απόφαση οι λόγοι που οδήγησαν σ' αυτή, είναι σε σχέση με εκείνους που είναι επιτρεπτό να ελεγχθεί. Δεν περιλήφθηκε τέτοια αιτιολογία στην προσβαλλόμενη απόφαση και η όποια αντίληψη ή υποψία είχε δημιουργηθεί προηγουμένως, είναι πλέον άσχετη ως ασύνδετη προς την τελική απόφαση.

Προκύπτει η ακόλουθη εικόνα:

- (1) Ενώ ο αιτητής διεκδικούσε και πετύχαινε εκπτώσεις για τόκους που κατέβαλλε για την αγορά του κτήματος το οποίο δηλώθηκε ως εμπορικό απόθεμα, υπέγραψε τη συμφωνία της 3 Δεκεμβρίου 1979 για την πώληση του κτήματος στην οικογενειακή του εταιρεία σε τιμή που αντιπροσώπευε μόνο το κόστος του κτήματος κατά το 1971, δηλαδή προς £57.000. Το Ε840 άξιζε τότε £146.000 περίπου.
- (2) Στους λογαριασμούς της εταιρείας γίνεται αναφορά στη συμφωνία και συναφώς κατατέθηκε αντίγραφο της στο Γραφείο Φόρου Εισοδήματος αλλά ενώ το Ε840 παρέμεινε εγγεγραμμένο στο όνομα του αιτητή, η συμφωνία δεν κατατέθηκε στο Κτηματολόγιο.
- (3) Ο διαχωρισμός του Ε840 έγινε με έξοδα του αιτητή. Η εταιρεία δεν του πλήρωσε οποιοδήποτε ποσό είτε γι' αυτό είτε για το τίμημα των £57.000. Αρχέστηκαν σε πίστωση του λογαριασμού του.

- (4) Ενώ η συμφωνία της 3 Δεκεμβρίου 1979 αφορούσε σε ολόκληρο το Ε840, μετά το διαχωρισμό του σε οικοπέδα ενεγράφησαν στο όνομα της εταιρείας τρία οικοπέδα.
- 5 (5) Ενώ ο αιτητής είχε πωλήσει δυο από τα οικοπέδα στα οποία θα διαχωριζόταν το Ε840 από το 1974 προς £9080, δεν δήλωσε κέρδος και με τη συμφωνία της 3 Δεκεμβρίου 1979 εμφανίστηκε ότι συμφωνήθηκε να πωληθεί όλο το Ε840, περιλαμβανομένων δηλαδή και των δυο οικοπέδων που προπωλήθηκαν, στην Pharos Agencies Ltd.
- 10 (6) Ο αιτητής αρχικά απέκρυψε τη συμφωνία της 3 Δεκεμβρίου 1979 από το Κτηματολόγιο πετυχαίνοντας απ' ευθείας μεταβίβαση στους αγοραστές και αποφεύγοντας έτσι την πληρωμή διπλών τελών μεταβίβασης. Στη συνέχεια, όταν ήλθε στην επιφάνεια η υπογραφή της συμφωνίας, επικαλούμενος νομική συμβουλή, υποστήριξε πως η συμφωνία "εθεωρείτο ως νομικώς μη υπάρχουσα ή ως ακυρωθείσα".
- 15 (7) Δηλώθηκε εκ μέρους του αιτητή, χωρίς περιστροφές, πως σκοπός ήταν πράγματι η αξιοποίηση του γεγονότος ότι η εταιρεία είχε ζημιές. Σε τέτοια περίπτωση δεν βλέπω γιατί θα είχε σημασία τυχόν πλάνη ως προς το ύψος των ζημιών κατά ορισμένο χρόνο, αλλά έχω καλύψει αυτό το θέμα και δεν θα επανέλθω. Λέγει ο αιτητής πως ήταν απόλυτο δικαίωμά του να ρυθμίζει τις υποθέσεις του όπως ο ίδιος επιθυμούσε. Επικαλέστηκε συναφώς την υπόθεση *Νίκος Ιωνίδης ν. Κυπριακής Δημοκρατίας* (1991) 3 Α.Α.Δ. 508, στην οποία έγινε δεκτό πως
- 20 "κάθε άνθρωπος δικαιούται, αν μπορεί, να ρυθμίσει τις υποθέσεις του έτσι που να είναι υπόλογος στην πληρωμή μικρότερου φόρου από εκείνο που θα πλήρωνε διαφορετικά και πως η επιλογή της συμφερότερης μεταξύ των προσφερομένων ρυθμίσεων με κίνητρο την αποφυγή ή τον περιορισμό ή την αναβολή πληρωμής φόρου, δεν είναι παράνομη."
- 25 (8) Σχολιάζοντας ο αιτητής τους λόγους που δόθηκαν από το Διευθυντή, τόνισε και τα πιο κάτω: Ο αιτητής δεν απέκρυψε οτιδήποτε. Κατέθεσε τη συμφωνία και οι πωλήσεις των οικοπέδων δηλώνονταν στους λογαριασμούς της εταιρείας. Δεν έγινε η μεταβίβαση του Ε840 γιατί ήταν υποθηκευμένο και δεν θα ήταν ορθό να αναμένεται να δεχθεί η εταιρεία την εγγραφή του στο όνομά της, με τέτοια επιβάρυνση. Η συμφωνία δεν κατατέθηκε στο κτηματολόγιο γιατί δεν υπήρχε λόγος. Ήταν αποδεκτή πρακτική του κτηματολο-
- 30
- 35
- 40

γίου τότε να αποδέχεται την απευθείας μεταβίβαση από τους πωλητές σε τρίτους, οπότε αποφεύγετο η πληρωμή διπλών τελών μεταβίβασης. Ήταν λάθος του η δήλωση πως η συμφωνία ήταν νομικά μὴ υπάρχουσα ή ακυρωθείσα αλλά αυτό το γεγονός δεν δικαιολογείται να συσχετισθεί προς το επίδικο ζήτημα. Η δήλωση απευθύνθηκε προς το κτηματολόγιο με στόχο την αποφυγή πληρωμής διπλών τελών μεταβίβασης. Το ζήτημα έληξε με την πληρωμή διπλών τελών και δεν θα ήταν νομικά επιτρεπτό για ένα τμήμα της κρατικής λειτουργίας η συμφωνία να είναι έγκυρη και για άλλο εικονική. Μεταβίβασε πράγματι ορισμένα οικοπέδα του Ε840 στην εταιρεία αλλά δεν είναι ορθό να εξαχθούν επιβαρυντικά συμπεράσματα από την ενέργεια αυτή. Μεταβιβάστηκαν στο όνομα της εταιρείας αφού ήταν, στην πραγματικότητα, ιδιοκτησία της. Η μεταβίβαση άλλων οικοπέδων απ ευθείας από τον ίδιο σε τρίτους οφειλόταν στο γεγονός ότι παρέμειναν εγγεγραμμένα στο όνομά του. Η απόφαση του Διευθυντή ήταν αλλοπρόσαλλη γιατί δεν αγνόησε τη μεταβίβαση του Ε841 παρά το γεγονός ότι πραγματοποιήθηκε κάτω από όμοιες συνθήκες.

Οι καθ' ων η αίτηση εισηγούνται πως από το συνδυασμό του συνόλου των στοιχείων όπως τα προσδιόρισε ο Διευθυντής, η συμφωνία ορθά αγνοήθηκε ανεξάρτητα από το γεγονός της αποκάλυψης της και στη συνέχεια των ενεργειών που περιγράφηκαν ως υλοποίησή της στην πράξη. Αιτιολόγησαν την άποψή τους με αναφορά σε κάθε ένα από τα στοιχεία που προκύπτουν ότι διαδραμάτισαν ρόλο, έχοντας υπόψη τα έγγραφα που περιλαμβάνουν τις προσβαλλόμενες αποφάσεις. Οι καθ' ων η αίτηση δέχονται πως κατά την καθιερωμένη πρακτική φορολογείται ως πωλητής ακινήτου ιδιοκτησίας όχι ο εγγεγραμμένος ιδιοκτήτης της αλλά το πρόσωπο που συμφώνησε να την αγοράσει εφόσον εκείνος εισπράττει το τίμημα και κατ' επέκταση πραγματοποιεί το κέρδος.

Η αναγνώριση στην υπόθεση *Ιωνίδης ν. Κυπριακή Δημοκρατία* (ανωτέρω) της αρχής που αναφέρθηκε, προϋποθέτει γνήσια και όχι εικονική συναλλαγή. Το απόσπασμα που παρατέθηκε πρέπει να διαβαστεί μαζί με όσα εξηγούν τη σημασία του στο πλαίσιο συζήτησης αυτής της φύσης. Αυτά ισχύουν βέβαια και για την παρούσα υπόθεση και τα παραθέτω.

"Στόχος, επομένως, της έρευνας είναι η αληθινή φύση της επίδικης πράξης ή συναλλαγής. Το ποια είναι αυτή η φύση είναι πραγματικό γεγονός και σαν τέτοιο προσεγγίζεται με βάση το σύνολο των περιστατικών της κάθε υπόθεσης. Σε καμιά περίπτωση δεν δημιουργείται δέσμευση από το όνομα που επέλεξαν

τα μέρη να δώσουν στη συναλλαγή. Θα σημειώναμε εδώ και την πιο πρόσφατη υπόθεση *Essex CC v. Ellam* [1989] 2 All E.R. 494 στην οποία εξηγήθηκε πως στις περιπτώσεις συναλλαγών που ενσωματώνονται σε έγγραφο, όσα ισχύουν σ' ό,τι αφορά τα συμβαλλόμενα μέρη ως προς τους περιορισμούς για την εισαγωγή εξωγενούς μαρτυρίας δεν έχουν θέση σε περιπτώσεις, όπως η παρούσα, στις οποίες αναζητείται η αληθινή φύση της συναλλαγής. Γενικά, το γεγονός ότι μια συναλλαγή αποδεικνύεται να μ $\acute{\alpha}$  έχει οποιοδήποτε εμπορικό ή επιχειρηματικό σκοπό αλλά να αποβλέπει μόνο στην αποφυγή φόρου δείχνει την εικονικότητά της. (Βλ. *T.Z. Guarantee Co Ltd v. Republic* (ανωτέρω), *Craven v. White* [1988] 3 All E.R. 495 στη σελίδα 521, *Panayiotou v. Republic* (1986) 3 C.L.R. 2311, *Lagou v. Republic* (1986) 3 C.L.R. 2317).

Όπως σημειώσαμε, έχει γίνει εκτεταμένη αναφορά στην υπόθεση *IRC v. Westminster* (ανωτέρω). Πρέπει να πούμε από την αρχή πως δεν συμεριζόμαστε την άποψη πως οι αρχές που αναγνωρίστηκαν στην υπόθεση αυτή αγγίζουν το συγκεκριμένο ερώτημά που πρέπει ν' απαντηθεί στην παρούσα υπόθεση. Ξεκαθαρίστηκε στην υπόθεση εκείνη το θέμα της δυνατότητας λήψης υπόψη εκείνου που εμφανίζεται να είναι η ουσία της συναλλαγής (substance) σε αντιδιαστολή προς τον τύπο της (form) ή διαφορετικά προς το νομικό της αποτέλεσμα. Τονίστηκε πως δεν είναι επιτρεπτό για φορολογικούς σκοπούς να παραγνωρίζεται το νομικό αποτέλεσμα μιας συναλλαγής προκειμένου να χρησιμοποιείται ως βάση ο,τιδήποτε υπολογίζεται ότι αποτελεί το ουσιαστικό της περιεχόμενο. Εξηγήθηκε πως κάθε άνθρωπος δικαιούται, αν μπορεί, να ρυθμίσει τις υποθέσεις του έτσι που να είναι υπόλογος στην πληρωμή μικρότερου φόρου από εκείνο που θα πλήρωνε διαφορετικά και πως η επιλογή της συμφερότερης μεταξύ των προσφερομένων ρυθμίσεων με κίνητρο την αποφυγή ή τον περιορισμό ή την αναβολή πληρωμής φόρου, δεν είναι παράνομη. Προστέθηκε πως αν κάποιος πετύχει να ρυθμίσει τις υποθέσεις του με τρόπο που εξασφαλίζει το αποτέλεσμα αυτό, τότε, όσο και αν δεν είναι αρεστή στον Έφορο Εσωτερικών Προσόδων ή τους άλλους φορολογουμένους η εφευρετικότητα που επιδείχθηκε, δεν μπορεί να υποχρεωθεί ο φορολογούμενος να πληρώσει αυξημένο φόρο. Η ουσία της συναλλαγής δεν μπορεί να είναι ο,τιδήποτε άλλο από εκείνο που προκύπτει από τα νομικά δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των μερών, όπως αυτά διακριβώνονται με βάση τους συνηθισμένους νομικούς κανόνες. Η αρχή αυτή, που χαρακτηρίστηκε ως κεφαλαϊώδης, δεν επηρεάστηκε από τις εξελίξεις που ακολούθησαν. (Βλ.

**W.T. Ramsay v. IRC** (ανωτέρω) στη σελίδα 871 και **Furniss v. Dawson** [1984] 1 All E.R. 530 στις σελ. 532, 535 και 540.

Όμως, δεν τίθεται στην παρούσα υπόθεση θέμα αναζήτησης κάποιας ουσίας στις ενέργειες του εφεσεύοντα άλλης από εκείνη που υποδηλώνει το εμφανιζόμενο ως νομικό αποτέλεσμα τους. Εκείνο που αμφισβητείται είναι η φύση των ενεργειών του εφεσεύοντα και είναι ξεκάθαρο πως εκτός αν προσδιοριστεί πρώτα αυτή η φύση είναι προωθύτερο να γίνεται λόγος για το νομικό τους αποτέλεσμα. Η αρχή που αναγνωρίστηκε στην υπόθεση **IRC v. Westminster** (ανωτέρω) έχει τη θέση της μόνο στις περιπτώσεις που η διερευνόμενη συναλλαγή είναι γνήσια. Αν δεν είναι γνήσια αλλά είναι ψεύτικη ή εικονική, τότε απλώς αγνοείται στο σύνολό της. Αυτά τονίστηκαν στην ίδια την υπόθεση **IRC v. Westminster** (ανωτέρω) και επαναλήφθηκαν και στην υπόθεση **W.T. Ramsay v. IRC** (ανωτέρω)".

Το γεγονός της δήλωσης της συμφωνίας, της κατάθεσης αντιγράφου της στο Γραφείο Φόρου Εισοδήματος και της εμφάνισης στους λογαριασμούς της εταιρείας των πωλήσεων που φέρονταν να πραγματοποιούνταν από αυτή, δεν είναι στοιχεία που αποχαρακτηρίζουν τη συμφωνία ως εικονική, όπως εισηγείται ο αιτητής. Χωρίς αυτές τις ενέργειες δεν θα υπήρχε αντικείμενο για συζήτηση. Είναι επειδή εμφανίστηκε το E840 ως περιουσία της εταιρείας και οι πωλήσεις των οικοπέδων στα οποία διαιρέθηκε ως δικές της που εγείρεται το ζήτημα της εικονικότητας.

Ακίνητο αξίας £146.000 περίπου, δηλωμένο ως εμπορικό απόθεμα, εμφανίζεται να πωλείται προς £57.000, προς ζημιά, τεράστια μάλιστα, του πωλητή. Όχι γιατί ο πωλητής πλανήθηκε ως προς την πραγματική του αξία. Αν όχι τίποτε άλλο, είχαν πληρωθεί σημαντικά ποσά για τόκους. Κρίνω πως αυτή η συναλλαγή, στο πλαίσιο του συνόλου των στοιχείων και έχοντας υπόψη πως η εταιρεία ήταν οικογενειακή, ευλόγως θεωρήθηκε ως εικονική.

Ήταν εύλογο να κριθεί πως στην πραγματικότητα εμφανίστηκε το ακίνητο E840, με τεχνικό και όχι γνήσιο τρόπο, ως ιδιοκτησία της εταιρείας. Ήταν ανοικτό για το Διευθυντή να διαγνώσει έλλειψη του εμπορικού κριτηρίου που αναμένεται να καθοδηγεί τις εμπορικές δραστηριότητες και να αποδώσει την υπογραφή της συμφωνίας σε αποκλειστική πρόθεση για μείωση ή εξάλειψη του φόρου λόγω των ζημιών της εταιρείας οι οποίες ήδη ανέρχονταν τότε σε £35,000 περίπου.

- Τα πιο πάνω θα ήταν αρκετά αλλά και οι μεταγενέστερες ενέργειες του αιτητή είναι σχετικές. Ενώ υποτίθεται πως το τεμάχιο Ε840 δεν είχε μεταβιβαστεί από την αρχή στην εταιρεία λόγω της υποθήκης που το επιβάρυνε, μετά το διαχωρισμό του τα οικοπέδα 5 παρέμειναν στο όνομα του αιτητή και άλλοτε πωλούνταν οικοπέδα σε τρίτους με συμβάσεις που κατάρτιζε ο ίδιος ο αιτητής, άλλοτε με συμβάσεις που κατάρτιζε η εταιρεία και άλλοτε μεταβίβαζε ο αιτητής κατ' ευθείαν προς την εταιρεία αριθμό οικοπέδων.
- 10 Μετά, είναι η απόκρυψη της συμφωνίας από το Κτηματολόγιο και η μεταγενέστερη εμφάνισή της ως νομικώς μη υπάρχουσας ή ως άκυρης. Ήταν λάθος άσχετο, λέγει ο αιτητής, αφού η απόκρυψη και η δήλωση έγιναν στην προσπάθεια να εξυπηρετηθεί άλλος σκοπός. Είναι όμως άσχετο αν συνυπολογίσουμε και τα υπόλοιπα; 15 Νομίζω πως αυτοί οι χειρισμοί είναι σχετικοί αφού όσο και αν δεν θα αποκαλύπταν εικονικότητα από μόνοι τους, συνάδουν με εικονική συμφωνία που επιτρέπει να εμφανίζονται τα πράγματα έτσι ή αλλιώς, κατά το δοκούν. Η άποψη πως είναι ανεπίτρεπτο ένα τμήμα της διοίκησης να ενεργεί πάνω στη βάση έγκυρης συμφωνίας 20 για να εισπραχθούν διπλά μεταβιβαστικά τέλη και άλλο τμήμα να αγνοεί τη συμφωνία ως εικονική για να εισπραχθεί φόρος, παραγνωρίζει τα πραγματικά γεγονότα και επίσης το ότι τα θέματα που απασχόλησαν τα δυο τμήματα ήταν εντελώς διαφορετικά. Το Κτηματολόγιο, με την επιστολή του ημερομηνίας 30 Ιουλίου 1985, απλώς ζήτησε από τον αιτητή εξήγηση για τη μη αποκάλυψη σε αυτό 25 της συμφωνίας ημερομηνίας 3 Δεκεμβρίου 1979. Ο ίδιος ο αιτητής, πριν απαντήσει, πλήρωσε τα οφειλόμενα τέλη και με την επιστολή του ημερομηνίας 4 Οκτωβρίου 1985 εξήγησε, όπως σημείωσα και προηγουμένως, τη στάση του με αναφορά σε νομική συμβουλή που έφερε τη συμφωνία ως νομικώς μη υπάρχουσα και άκυρη. Θεωρώ ότι η πληρωμή διπλών τελών μεταβίβασης είναι άσχετη 30 προς το ζήτημα που εξετάζουμε εδώ και που συνίσταται στο κατά πόσο, με γνώμονα τα περιστατικά της υπόθεσης, ήταν εύλογα επιτρεπτό στο Διευθυντή να θεωρήσει τη συμφωνία εικονική.
- 35 Επίσης δεν δικαιολογείται συσχετισμός προς τον χειρισμό που έγινε αναφορικά με το Ε841, το οποίο μεταβιβάστηκε εξ αρχής στο όνομα της εταιρείας. Για τους λόγους που έχω εξηγήσει εκείνη η απόφαση δεν μπορεί να αναθεωρηθεί ως προς την ουσία της 40 στην παρούσα διαδικασία. Σημειώνω όμως πως ο αιτητής, όταν ισχυριζόταν πως ο Διευθυντής δεν είχε δικαίωμα να μην δεχτεί τη δηλωθείσα τιμή πώλησης του Ε841 και την φορολόγηση των αιτητών πάνω στη βάση του νοητού κέρδους που έκρινε ότι πραγματοποιήθηκε, υποστήριξε πως εκείνο που θα μπορούσε να είχε γί-

νει ήταν να θεώρηθεί η πώληση του Ε841 ως εικονική εφόσον η τιμή πώλησης που δηλώθηκε ήταν πολύ χαμηλή.

Μέσα στο πλέγμα των στοιχείων, είχε τη θέση της και η επισήμανση από το Διευθυντή του γεγονότος ότι το υποτιθέμενο τίμημα και τα έξοδα διαχωρισμού του Ε840 δεν καταβλήθηκαν οποτεδήποτε στον αιτητή, ο οποίος απλώς πιστώθηκε στα βιβλία της εταιρείας.

5

Οι εκπτώσεις για τόκους από το 1980 και μετά.

10

Ο αιτητής διεκδίκησε εκπτώσεις για τόκους σε σχέση με την αγορά μετοχών σε ιδιωτικές εταιρείες. Ο Διευθυντής απέρριψε τη διεκδίκηση εκλαμβάνοντας πως οι τόκοι σχετίζονταν προς τα τεμάχια Ε840 και Ε841 και ακόμα, όπως προκύπτει από την επιστολή του ημερομηνίας 28 Αυγούστου 1991, προς αγορά περιουσιακών στοιχείων της ανήλικης θυγατέρας του αιτητή.

15

Η πλάνη είναι εμφανής. Αποκαλύπτεται από τα ίδια τα έγγραφα που συνθέτουν τις προσβαλλόμενες αποφάσεις και οι καθ' ων η αίτηση ουσιαστικά δέχτηκαν ενώπιόν μου πως πράγματι επιλοχώρησε παρανόηση.

20

Κάτω από τις συνθήκες, η συζήτηση αναφορικά με το αν και πότε είναι επιτρεπτή η έκπτωση για τόκους σε σχέση με την αγορά μετοχών δεν θα οφελούσε γιατί θα ήταν θεωρητική. Αυτό το μέρος της απόφασης του Διευθυντή είναι άκυρο. Το ζήτημα θα πρέπει να επανεξεταστεί πάνω στη βάση των πραγματικών γεγονότων.

25

Για τους λόγους που προσπάθησα να εξηγήσω,

30

(1) οι προσβαλλόμενες αποφάσεις που αναφέρονται στο φορολογικό έτος 1979 όπως και στην έκτακτη εισφορά για τις τριμήνιες 1 - 3/84 και στην έκτακτη εισφορά για την άμυνα για την εξαμηνία 1 - 6/84, ακυρώνονται.

35

(2) Οι προσβαλλόμενες αποφάσεις για τα φορολογικά έτη 1980, 1981, 1982, 1984 και 1985 επικυρώνονται εκτός από το μέρος τους με το οποίο απορρίφθηκαν οι εκπτώσεις για τόκους. Αυτό το μέρος τους ακυρώνεται. Δεν εκδίδεται διαταγή για έξοδα.

40

*Διαταγή ως ανωτέρω.*