

16 Οκτωβρίου, 1990

[ΜΑΛΑΧΤΟΣ, ΠΙΚΗΣ, ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ,
ΧΑΤΖΗΤΣΑΓΓΑΡΗΣ, ΧΡΥΣΟΣΤΟΜΗΣ, Δ/στές]

ΒΑΡΝΑΒΑΣ Ι. ΒΑΡΝΑΒΙΔΗΣ ΚΑΙ ΑΛΛΟΙ,

Εφεσεσιοντες,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ
1. ΤΟΥ ΥΠΟΥΡΓΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ,
2. ΤΟΥ ΕΦΟΡΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ,

Εφεσιβλήτων.

(Αναθεωρητική Έφεση Αρ. 616).

-
- Φορολογία — Φορολογία Εισοδήματος — Φορολογία κέρδους από πωλήσεις οικοπέδων — Η σχετική φορολογία επιβάλλεται στις περιπτώσεις που οι πωλήσεις έγιναν στο πλαίσιο εμπορίας της γης — Δεν υπόκειται σε φορολογία κάθε ενέργεια φορολογουμένου, η οποία αποβλέπει στην επαύξηση της αξίας της επένδυσής του — Ποίο το εφαρμοστέο κριτήριο για τη διαπίστωση των προθέσεων του αιτητή — Διακριτική ευχέρεια του Εφόρου Φόρου Εισοδήματος. 5
- Αναθεωρητική Δικαιοδοσία — Δικαστικός έλεγχος — Επέμβαση Δικαστηρίου — Αναθεώρηση απόφασης για τη φορολογία εισοδήματος — Τα κριτήρια είναι τα ίδια με εκείνα που διέπουν την αναθεώρηση κάθε άλλης εκτελεστής απόφασης της Διοίκησης — Το ερώτημα που εγείρεται, εφόσον ο νόμος παρέχει εξουσία για την επιβολή φόρου, είναι αν η απόφαση των αρχών ήταν λογικά επικτική στα πλαίσια των γεγονότων που είχαν ενώπιόν τους. 10 15

Οι εφεσεσιοντες, που ήταν αδέρφια, απέκτησαν από τον πατέρα τους το 1947, δύο συνεχόμενα τεμάχια γης στους Αγίους Ομολογητές, στη Λευκωσία, έκτασης 30 περίπου σκαλών. Η διάθεση έγινε μέσω πώλησης και η τιμή αγοράς καθορίστηκε σε ΛΚ1.500.-. Κατά το χρόνο απόκτησής της η γη ήταν γεωργική, βρισκόταν όμως σε κατοικημένη περιοχή με εμφανείς προοπτικές για οικιστική ανάπτυξη. Το 1950, οι εφεσεσιοντες αποτάθηκαν από κοινού με τους ιδιο-

κτῆτες παρακείμενης γης, για την υποδιαίρεση των κτηθέντων κτημάτων σε οικοπέδα. Η αίτησή τους απορρίφθηκε, αλλά επαναλήφθηκε με επιτυχία το 1956 με αποτέλεσμα την υποδιαίρεση μέρους του σχετικού κτήματος σε 48 οικοπέδα. Το υπόλοιπο κτήμα υποδιαίρέθηκε σε 33 οικοπέδα, το 1963 και 1968. Οι εφεσείοντες προέβησαν σε πωλήσεις αριθμού οικοπέδων μεταξύ των ετών 1968 και 1972, καθώς και σε δωρεές στα παιδιά τους.

Ο Έφορος Φόρου Εισοδήματος (ο Έφορος), έκρινε ότι οι πωλήσεις έγιναν στο πλαίσιο εμπορίας γης και κατά συνέπεια θεώρησε το προϊόν των πωλήσεων ως εισόδημα υποκείμενο σε φορολογία. Επίσης ότι υπόκειντο σε φορολογία οι δωρεές σε τέκνα, με βάση την αγοραία αξία των οικοπέδων κατά το χρόνο διάθεσής τους. Ο Έφορος, στον υπολογισμό του κέρδους, έλαβε υπόψη την αξία της γης το 1956, που ήταν υψηλότερη από την αξία το 1974. Η απόφαση του Εφόρου κρίθηκε εύλογη και επικυρώθηκε από το πρωτόδικο Δικαστήριο.

Κατά την έφεση, προβλήθηκαν οι ισχυρισμοί ότι η απόκτηση της γης έγινε με δωρεά από τον πατέρα των εφεσείοντων και ότι η ανάπτυξη της γης σε οικοπέδα δεν αποτελούσε εμπορία γης, αλλά επαύξηση της αξίας της επένδυσής τους.

Το κρίσιμο ερώτημα που εγείρεται είναι αν συντρέχουν λόγοι για ανατροπή της πρωτόδικης απόφασης και του σχετικού ευρήματος του Εφόρου ως προς τις προθέσεις των εφεσείοντων, κατά και μετά το χρόνο της απόκτησης της γης.

Η Ολομέλεια του Ανωτάτου Δικαστηρίου, απέρριψε την έφεση και αποφάνθηκε ότι:

1. Το κριτήριο για τη διαπίστωση των προθέσεων του αιτητή είναι αντικειμενικό. Αν το κριτήριο ήταν διαφορετικό η φορολογία των πολιτών θα μετατραπόταν σε υποκειμενική τους υπόθεση. Δεν υπόκειται σε φορολογία κάθε ενέργεια του φορολογουμένου σε σχέση με περιουσιακά στοιχεία, η οποία αποβλέπει στην επαύξηση της αξίας της επένδυσής του. Ότι υπόκειται σε φορολογία είναι η εμπορία του αντικειμένου, δηλαδή η χρήση του ως ενεργητικού στοιχείου για σκοπούς εμπορίου.
2. Τα εφαρμοστέα κριτήρια ως προς το κατά πόσο πρόθεση του φορολογουμένου ήταν η εμπορία γης και όχι η επαύξηση της επένδυσής του περιέχονται στη σχετική νομολογία.
3. Το ερώτημα ως προς το κατά πόσο δωρεές από το εμπορικό

αποθεματικό του εμπορευόμενου τη γη φορολογουμένου, σε τέκνα υπόκεινται σε φορολογία, έπαυσε να αποτελεί επίδικο θέμα της έφεσης μετά την απόσυρσή της έφεσης του εκ των εφεσειόντων Β. Βαργαβίδη και ως εκ τούτου δεν θα αποφασιστεί στην παρούσα έφεση.

5

Η έφεση απορρίπτεται χωρίς έξοδα.

Αναφερόμενες υποθέσεις:

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

10

Republic v. Georghiades (1972) 3 C.L.R. 594,

Droussiotis v. Republic (1967) 3 C.L.R. 15,

15

O'Kane and Co. v. The Commissioners of Inland Revenue, 12 Tax Cases, 303,

Taylor v. Good [1974] 1 All E.R. 1937,

20

Pitsiakkos v. Republic (1985) 3(C) C.L.R. 1700,

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

25

Έφεση.

Έφεση εναντίον της απόφασης Δικαστού του Ανωτάτου Δικαστηρίου Κύπρου (Α. Ν. Λοΐζου, Δ.) που δόθηκε στις 20 Αυγούστου, 1986 (Προσφυγές Αρ. 390/94 και 392/74) με την οποία απορρίφθηκαν οι προσφυγές των εφεσειόντων εναντίον της φορολογίας που τους επιβλήθηκε για τα έτη 1968-1972, όταν ο Έφορος Φόρου Εισοδήματος έκρινε ότι, πωλήσεις που έγιναν ήταν στο πλαίσιο εμπορίας γης.

30

35

Γ. Τριανταφυλλίδης, για τους Εφεσειόντες.

Α. Ευαγγέλου, Ανώτερος Δικηγόρος της Δημοκρατίας, για τους Εφεσίβλητους.

40

Cur. adv. vult.

ΜΑΛΑΧΤΟΣ, Δ.: Την απόφαση του δικαστηρίου θα δώσει ο

Δικαστής Γ. Μ. Πικής.

5 ΠΙΚΗΣ, Δ.: Το 1947 ο εφeseίων, ο Χρίστος Βαρναβίδης και οι δυο αδελφοί του απέκτησαν δυο συνεχόμενα τεμάχια γης έκτασης 30 περίπου σκαλών στη συνοικία των Αγίων Ομολογητών στη Λευκωσία. Ο διαθέτης των κτημάτων ήταν ο πατέρας τους. Σύμφωνα με τη δήλωση μεταβίβασης που υποβλήθηκε στο κτηματολόγιο (άρθρο 5, ΚΕΦ. 228) η διάθεση έγινε μέσω πώλησης. Η τιμή αγοράς καθορίστηκε σε £1,500.-, £800.- για το ένα τεμάχιο και 10 £700.- για το άλλο. Οι αγοραστές πρόβαλαν ενώπιον των φορολογικών αρχών και αργότερα ενώπιον του δικαστηρίου τον ισχυρισμό ότι δεν επρόκειτο για πώληση αλλά δωρεά του κτήματος μεταμφιεσμένη σε πώληση ώστε να αποφευχθούν οι πιθανές επιπτώσεις από την εφαρμογή της νομοθεσίας περί Φόρου Κληρονομίας. 15 Αν ο υπερήλικας πατέρας τους απεβίωνε μέσα σε τρία χρόνια από την ημέρα της μεταβίβασης και η διάθεση γινόταν με δωρεά η αξία της γης θα προστίθετο στην αξία της περιουσίας του που θα υπόκειτο σε φόρο κληρονομίας. Η εκδοχή τους ήταν ότι η δήλωσή τους στο κτηματολόγιο ήταν ψευδής και κατ' επέκταση πράξη αξιόποινη βάσει των διατάξεων του άρθρου 7 του ΚΕΦ. 228 εξομοιούμενη με ψευδορκία σε ποινική υπόθεση. 20

Κατά το χρόνο της απόκτησής της η γη ήταν γεωργική βρισκόταν όμως σε κατοικημένη περιοχή με εμφανείς προοπτικές 25 για οικιστική ανάπτυξη. Οι προθέσεις των αγοραστών για τη χρήση των κτηθέντων κτημάτων αποκαλύφθηκαν το 1950 όταν αποτάθηκαν από κοινού με τους ιδιοκτήτες παρακαείμενης γης, τους κληρονόμους Χ" Κυριάκου, για την υποδιαίρεσή τους σε οικόπεδα. Η σύμπραξη των δυο οικογενειών στην οικοπεδοποίηση της περιουσίας τους απέβλεπε στην πλέον επωφελή ανάπτυξη της. Η αίτηση απορρίφθηκε προφανώς γιατί δεν πληρούσε τις 30 προϋποθέσεις των πολεοδομικών σχεδίων. Η προσπάθεια επαναλήφθηκε με επιτυχία το 1956. Ως αποτέλεσμα μέρος του κτήματος του αιτητή και των αδελφών του υποδιαίρεθηκε σε 48 οικόπεδα. 35 Σταδιακά οικοπεδοποιήθηκε και το υπόλοιπο κτήμα με υποδιαιρέσεις που εγκρίθηκαν το 1963 και 1968. Η υποδιαίρεση που έγινε το 1968 αφορούσε 33 οικόπεδα τα οποία διαμοιράστηκαν εξίσου μεταξύ των τριών αδελφών. Ο αιτητής και οι αδελφοί του προέβησαν σε πωλήσεις αριθμού οικοπέδων τα 40 οποία αποτελούσαν κοινοκτησία ή ξεχωριστή ιδιοκτησία του καθενός. Το αντικείμενο της φορολογίας που ήταν το θέμα αμφισβήτησης στην πρωτόδικη διαδικασία ήταν πωλήσεις αριθμού οικοπέδων μεταξύ των ετών 1968 και 1972 καθώς και δωρεές την ίδια περίοδο οικοπέδων στα παιδιά τους.

Ο Έφορος Φόρου Εισοδήματος έκρινε ότι οι πωλήσεις έγιναν στο πλαίσιο εμπορίας γης και κατά συνέπεια θεώρησε το προϊόν των πωλήσεων ως εισόδημα υποκείμενο σε φορολογία. Στο Χρίστο Βαρναβίδη υποβλήθηκε φορολογία £7,790.810 μιλς για τις πωλήσεις και δωρεές που έγιναν μεταξύ των ετών 1968-72. Ο Έφορος απέρριψε τον ισχυρισμό ότι η γη αποκτήθηκε με δωρεά καθώς και τον ισχυρισμό ότι η ανάπτυξη της γης δε συνιστούσε εμπορία αλλά προσπάθεια επαύξησης της αξίας της επένδυσης. Ως βάση για τον καθορισμό του κόστους της γης υιοθετήθηκε η αξία της το 1956, αξία αισθητά μεγαλύτερη από εκείνη που είχε κατά το χρόνο απόκτησής της, το 1947. 5 10

Μετά από συνεκτίμηση των εκατέρωθεν θέσεων το πρωτόδικο δικαστήριο κατέληξε ότι:- 15

(α) Ο Έφορος εύλογα θα μπορούσε να καταλήξει στο συμπέρασμα ότι η γη αγοράστηκε από τον πατέρα των φορολογουμένων,

(β) ότι πρόθεσή τους ήταν εξ αρχής η εμπορία της γης, και 20

(γ) ότι υπόκειντο σε φορολογία οι δωρεές σε τέκνα με βάση την αγοραία αξία των οικοπέδων κατά το χρόνο της διάθεσής τους.

Η απόφαση του δικαστηρίου εφεισιβλήθηκε με κοινή ειδοποίηση έφεσης από τους αδελφούς Βαρνάβα και Χρίστο Βαρναβίδη. Η έφεση του Βαρνάβα Βαρναβίδη αποσύρθηκε και παραμένει προς εκδίκαση η έφεση του Χρίστου Βαρναβίδη. Τα επίδικα θέματα της έφεσης είναι τα ίδια με εκείνα τα οποία εξετάστηκαν από το πρωτόδικο δικαστήριο. 25

Η απόφαση της ολομέλειας στην *Georghiades v. Republic* (1982) 3 C.L.R. 659 καθορίζει το πλαίσιο για την αναθεώρηση απόφασης για τη φορολογία του εισοδήματος. Τα κριτήρια είναι τα ίδια με εκείνα που διέπουν την αναθεώρηση κάθε άλλης εκτελεστής απόφασης της Διοίκησης. Εφόσον διαπιστώνεται ότι ο νόμος παρέχει εξουσία για την επιβολή φόρου το ερώτημα που εγείρεται είναι αν η απόφαση των αρχών ήταν λογικά εφικτή στα πλαίσια των γεγονότων που είχαν ενώπιόν τους. Κριτής των σχετικών γεγονότων είναι ο Έφορος. Η ευχέρεια του δικαστηρίου για παρέμβαση περιορίζεται στις περιπτώσεις εκείνες που διαπιστώνεται ότι η κατάληξή του δεν ήταν ως θέμα λογικής συνέπειας δυνατή. Όπως και το πρωτόδικο δικαστήριο διαπιστώνουμε ότι παρείχετο διακριτική ευχέρεια στον Έφορο να καταλήξει στο συμπέρασμα ότι ο φορολογούμενος καθώς και οι συνιδιοκτήτες του αγόρασαν τη γη. 30 35 40

Μικρή βαρύτητα θα μπορούσε να αποδοθεί στον ισχυρισμό τους ότι επρόκειτο για δωρεά από τον πατέρα τους. Ο ισχυρισμός αυτός προβλήθηκε για πρώτη φορά όταν τους επιβλήθηκε φορολογία και σε συνάρτηση με το αίτημά τους για απαλλαγή απ' αυτή.

5

Το δεύτερο ερώτημα είναι αν το εύρημα του Εφόρου ότι η δικαιοπραξία του 1947 συνοδευόταν από πρόθεση για εμπορία της γης που θα αποκτάτο ήταν εύλογο. Το γεγονός ότι βάση της δαπάνης απόκτησης του κτήματος λήφθηκε η αξία του το 1956 10 τείνει, όπως εισηγήθηκε ο δικηγόρος του εφεσείοντα, να ενισχύσει τη θέση των πελατών του για την έλλειψη πρόθεσης εμπορίας της γης κατά το χρόνο απόκτησης της. Ο δικηγόρος των καθ' ων η έφεση υπέδειξε ότι το επιχείρημα αυτό δεν αποτελεί λόγο της έφεσης και συνεπώς δε μπορεί να εξεταστεί στα πλαίσια της. 15 (Βλ. *Republic v. Georgiades* (1972) 3 C.L.R. 594).

Εξάλλου η απόφαση των αρχών ήταν ότι η πρόθεση για εμπορία της γης ενυπήρχε κατά το χρόνο απόκτησής της. Ο προσδιορισμός της αξίας της το 1956 αντί το 1947 ευνοούσε τον εφεσείοντα. 20 Το σφάλμα των αρχών πολύ πιθανόν οφειλόταν σε παρεξήγηση των αρχών που υιοθετήθηκαν στην *Yiannakis Droussiotis v. Republic* (1967) 3 C.L.R. 15 στην οποία αποφασίστηκε ότι οποτεδήποτε διαπιστώνεται πρόθεση για την εμπορία της γης σε χρόνο μεταγενέστερο από την απόκτησή της ως χρόνος για τον καθορισμό του κόστους του αντικειμένου της εμπορίας λαμβάνεται εκείνος κατά τον οποίο αποφασίζεται η εμπορία του. 25

Διαπιστώνεται ότι η υιοθέτηση του έτους 1956 ως του χρόνου για τον προσδιορισμό της τιμής κόστους του κτήματος δεν οφειλόταν σε υιοθέτηση εκείνης της ημερομηνίας ως του χρόνου κατά τον οποίο ο αιτητής και τα αδέρφια του αποφάσισαν να εμπορευθούν τη γη. Η θέση των καθ' ων η αίτηση ήταν ότι η επίδοση στην εμπορία της γης συνόδευε τις προθέσεις των αγοραστών από το χρόνο απόκτησης των κτημάτων. Ο προσδιορισμός του κόστους 35 το 1956 πολύ πιθανόν οφειλόταν σε εσφαλμένη ερμηνεία των σχετικών αρχών του φορολογικού δικαίου που εν πάση περιπτώσει δεν είχε δυσμενείς επιπτώσεις στα δικαιώματα του εφεσείοντα. Το κρίσιμο ερώτημα είναι αν συντρέχουν λόγοι που να δικαιολογούν την ανατροπή της πρωτόδικης απόφασης και του σχετικού ευρήματος του Εφόρου ως προς τις προθέσεις του φορολογουμένου 40 κατά και μετά το χρόνο της απόκτησης της γης.

Το κριτήριο για τη διαπίστωση των προθέσεων του αιτητή είναι αντικειμενικό όπως υποδεικνύεται στην απόφαση

Droussiotis (ανωτέρω). (Βλ. επίσης **O' Kane and Co. v. The Commissioners of Inland Revenue**, 12 Tax Cases, 303, at p. 347, per Lord Buckmaster). Μπορεί να προστεθεί ότι αν το κριτήριο ήταν διαφορετικό η φορολογία των πολιτών θα μετατρέποταν σε υποκειμενική τους υπόθεση. Δεν υπόκειται σε φορολογία κάθε ενέργεια του φορολογουμένου σε σχέση με περιουσιακά στοιχεία η οποία αποβλέπει στην επαύξηση της αξίας της επένδυσής του. Ό,τι υπόκειται σε φορολογία είναι η εμπορία του αντικειμένου, δηλαδή η χρήση του ως ενεργητικού στοιχείου για σκοπούς εμπορίου.

5

10

Η βασική αυθεντία η οποία θεμελιώνει τη διάκριση μεταξύ εμπορικής δραστηριότητας και ενεργειών που αποβλέπουν στην επαύξηση της αξίας επενδύσεων έξω από τον κύκλο εμπορίου είναι η απόφαση του αγγλικού εφετείου στην υπόθεση **Taylor v. Good** [1974] 1 All E.R. 1937. Οι ίδιες αρχές έγιναν δεκτές από το Δικαστή Λ. Λοΐζου στην **Pitsiakkos v. Republic** (1985) 3 C.L.R. 1700. Τα γεγονότα στην **Taylor** είναι αποκαλυπτικά ως προς το πλαίσιο εφαρμογής της αρχής και τις συνθήκες κάτω από τις οποίες φαινομενικά εμπορική δραστηριότητα δε συνιστά πράξη εμπορίου (adventure in the nature of trade). Ο φορολογούμενος στην υπόθεση εκείνη απόκτησε κατοικία για την οποία είχε αντικειμενική ανάγκη κάτω από συνθήκες που δε μπορούσε να του αποδοθεί πρόθεση για εμπορία της κτηθείσας περιουσίας. Η κατοικία την οποία απόκτησε περιστοιχίζοταν από έκταση γης 9.5 στρεμμάτων την οποία σε μεταγενέστερο στάδιο λόγω αλλαγής των αναπτυξιακών δεδομένων ο φορολογούμενος έκρινε ότι μπορούσε να αναπτύξει προς επαύξηση της αξίας της επένδυσής του. Κάτω από εκείνες τις συνθήκες κρίθηκε ότι η ανάπτυξη του κτήματος την οποία επέφερε ο φορολογούμενος δε συνιστούσε πράξη εμπορίας αλλά ενέργεια για μεγιστοποίηση της αξίας της επένδυσής του και κατά συνέπεια το κέρδος που πραγματοποιήθηκε δεν υπόκειτο σε φορολογία ως εισόδημα.

15

20

25

30

Αξιολόγηση των γεγονότων που περιβάλλουν την υπόθεση του φορολογουμένου σ' αυτή την έφεση καταδεικνύει ότι:

35

(α) Η γη την οποία αγόρασε ήταν γεωργική και η χρήση της στην κατάσταση που βρισκόταν έξω από τις δραστηριότητες των επενδυτών. Σε κανένα στάδιο, όπως ορθά παρατηρεί το πρωτόδικο δικαστήριο, ο εφεσείων δεν υπέβαλε φορολογικά στοιχεία για τη χρήση της ως γεωργική γη.

40

(β) Η γη είχε άμεσες προοπτικές για ανάπτυξη μέσω της μετατροπής της σε οικόπεδα. Το κτήμα ήταν μεγάλο και η απόκτηση του

δεν μπορούσε να συσχετιστεί ούτε και η ανάπτυξη του συσχετίστηκε με τις οικιστικές ανάγκες του εφeseίοντα ή των αδελφών του.

- 5 (γ) Οι ενέργειες του εφeseίοντα σε σχέση με το κτήμα μετά την απόκτηση του εύλογα κρίθηκαν ως αποκαλυπτικές των προθέσεων του. Μπορούσε εύλογα να οδηγήσουν στο συμπέρασμα ότι επρόκειτο για εμπορική δραστηριότητα που σκοπούσε στην εμπορία της γης μέσω της ανάπτυξης της για την προσκόμιση κέρδους.
- 10 Καθοδηγητικό ως προς την ερμηνεία των πράξεων του φορολογουμένου σε σχέση με την απόκτηση και χρήση γης είναι και το απόσπασμα που ακολουθεί από την απόφαση της ολομέλειας στην **Georghiades v. Republic** (ανωτέρω):-

- 15 "On the other hand, where the land is undeveloped and the purchaser cannot be deemed to look to its income, present or future, as an incentive for entering into the transaction, but to its future potential as an asset, one may discern an intention to trade with it, speculating thereby in the realisation of profit
- 20 from a sale in future."

[(1982) 3 C.L.R., p. 670]

Σε μετάφραση:-

- 25 "Εξάλλου όπου η γη δεν είναι αναπτυγμένη και ο αγοραστής δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι αποβλέπει στο εισόδημα από τη χρήση της, στο παρόν ή στο μέλλον, ως κίνητρο για την απόκτησή της αλλά στις μελλοντικές της προοπτικές ως στοιχείο ενεργητικού, μπορεί να συναχθεί πρόθεση εμπορίας του αντικειμένου η οποία συνίσταται στην προσδοκία εξαγωγής κέρδους από την πώλησή της σε μελλοντικό στάδιο."
- 30

- 35 Το ίδιο διαφωτιστική είναι και η πρόσφατη απόφαση της ολομέλειας στην **Αμάνι Εντερπράϊσες (Χάουσες) Ατδ ν. Δημοκρατίας (Αρ. 1)** (1990) 3 Α.Α.Δ. 1038, στην οποία απαριθμούνται τα γεγονότα που πρέπει να συνεκτιμούνται για τη διάγνωση των προθέσεων του επενδυτή.

- 40 Αξιολογώντας τα γεγονότα που αποτέλεσαν το υπόβαθρο της επίδικης απόφασης των φορολογικών αρχών καταλήγουμε ότι εύλογα μπορούσαν να καταλήξουν στο συμπέρασμα ότι πρόθεση του εφeseίοντα ήταν η εμπορία της γης και ότι το εισόδημα το οποίο φορολογήθηκε συνιστούσε εισόδημα από την εμπορία

της γης την οποία απέκτησαν το 1947.

Στην απόφασή μας εξετάσαμε και απαντήσαμε και το τρίτο ερώτημα, δηλαδή κατά πόσο δωρεές από το εμπορικό αποθεματικό του εμπορευόμενου τη γη, φορολογούμενου, σε τέκνα υπόκειται σε φορολογία και ανακοινώσαμε κατά την προφορική έκδοση της απόφασης το αποτέλεσμα, οπότε ο δικηγόρος του εφεσείοντα μας πληροφόρησε ότι το θέμα αυτό έπαυσε να αποτελεί επίδικο θέμα της έφεσης μετά την απόσυρση της έφεσης του Βαρνάβα Βαρναβίδη. Το θέμα αυτό είχε εγερθεί και συζητήθηκε ενώπιόν μας κατά την ακρόαση της έφεσης.

Μετά τη διαπίστωση ότι το θέμα έπαυσε να αποτελεί επίδικο θέμα της έφεσης απαλείψαμε το σχετικό μέρος της απόφασης από το τελικό κείμενο εφόσον η επίλυση του περιορίζεται σε θεωρητικό εγχείρημα.

Η έφεση απορρίπτεται. Δεν εκδίδεται διαταγή για τα έξοδα.

Η έφεση απορρίπτεται χωρίς έξοδα.