

19 Σεπτεμβρίου 1991

[ΠΙΚΗΣ, ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ, ΧΡΥΣΟΣΤΟΜΗΣ, ΑΡΤΕΜΙΔΗΣ, ΚΩΝ-  
ΣΤΑΝΤΙΝΙΔΗΣ, Δ/στές]

ΝΙΚΟΣ ΙΩΝΙΔΗΣ,

*Εφεσείων,*

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ  
ΕΦΟΡΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ,*Εφεσίβλητου.**(Αναθεωρητική Έφεση Αρ. 897).*

Φορολογία εισοδήματος — Ο Περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως  
Φόρων Νόμος 1978 (Ν.4/78) — Άρθρο 36(1) — Μη γνήσιες ή εικονικές πράξεις — Εξουσία Εφόρου να τις αγνοήσει — Ουσιαστικό  
κριτήριο είναι η φύση της πράξης — Θέμα πραγματικό — Κρίνε- 5  
ται από το σύνολο των γεγονότων — Το Δικαστήριο κρίνει αν η  
απόφαση του Εφόρου ήταν εύλογα επιτρεπτή — Αρχές της νομο-  
λογίας που τυγχάνουν εφαρμογής.

Με την πρωτόδικη απόφαση απορρίφθηκε η προσφυγή του εφε- 10  
σειοντα και επικυρώθηκε η απόφαση του Εφόρου Φόρου Εισοδή-  
ματος, με την οποία ο τελευταίος θεώρησε ότι το δηλωμένο ως ει-  
σόδημα της εταιρείας Nidi Secretarial Services Limited, στην οποία  
ο εφεσείων ήταν μέτοχος και μέλος του Διοικητικού Συμβουλίου,  
ήταν στην πραγματικότητα εισόδημα του εφεσειοντα. Η απόφαση 15  
του Εφόρου βασίστηκε στο γεγονός ότι θεώρησε τις πράξεις του  
εφεσειοντα, που οδήγησαν στη μείωση του εισοδήματός του με την  
εμφάνιση μέρους του ως εισοδήματος της εταιρείας, ως μη γνήσιες  
πράξεις ή εικονικές και τις αγνόησε επικαλούμενος τις πρόνοιες  
του άρθρου 36(1) του Περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων  
Νόμου του 1978 (Ν. 4/78 όπως τροποποιήθηκε). 20

Ο εφεσείων, ο οποίος χειρίστηκε μόνος του την υπόθεση, επε-  
κτάθηκε σε συνταγματικά θέματα φυσικής δικαιοσύνης χωρίς  
όμως ανάπτυξη επιχειρηματολογίας πάνω σε αυτά. Τα γεγονότα  
της υπόθεσης αναπτύσσονται εκτενώς στο κείμενο της απόφασης  
και συνοψίζονται κυρίως στο γεγονός ότι ο εφεσείων ίδρυσε την 25  
εταιρεία Nidi Secretarial Services Ltd. που στα αρχικά της στάδια  
είχε ως μετόχους τον ίδιο, τη σύζυγό του, την κόρη του και τον γιό  
του. Αργότερα προστέθηκαν ως μέτοχοι τα τρία ανήλικα εγγόνια  
του και σε ακόμη μεταγενέστερο στάδιο οι συμπέθεροί του. Για  
όλη την περίοδο το Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρείας απαρτιζό-

ταν από τον εφeseίοντα, τη σύζυγο και την κόρη του.

5 Τα αναμφισβήτητα γεγονότα που οδήγησαν τον Έφορο στην απόφασή του ήταν ότι η εταιρεία δεν είχε δικούς της πελάτες και η εργασία που διεκπεραιώνε προερχόταν από τον ίδιο τον εφeseίοντα. Η εταιρεία δεν είχε υπαλλήλους και δεν παρουσίαζε έξοδα πέρα από ένα ασήμαντο ποσοστό της τάξης του 0.3%. Η εταιρεία δεν πλήρωνε αμοιβή είτε για υπαλλήλους είτε για τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου που εμφανίζονταν να προσφέρουν τις υπηρεσίες τους δωρεάν. Οι μισθοί της σύζυγου και της κόρης του εφeseίοντα, που ήταν υπάλληλοι πάνω σε μόνιμη βάση, αφαιρούνταν από το εισόδημα του εφeseίοντα όπως και τα έξοδα λειτουργίας του γραφείου του, με αποτέλεσμα να εμφανίζεται ζημιά ή ελάχιστο κέρδος από την άσκηση του επαγγέλματός του και επομένως να μην καταβάλλεται φόρος εισοδήματος σε σχέση με αυτά.

15 Ο εφeseίων ισχυρίστηκε πως όλα αυτά ήταν νόμιμα και ο Έφορος δεν είχε το δικαίωμα να του επιβάλει οποιαδήποτε άλλη πορεία απλώς και μόνο επειδή, ως αποτέλεσμα της νόμιμης διευθέτησης των υποθέσεών του, πετύχαινε τη μείωση του φόρου που θα κατέβαλλε αν έκανε διαφορετικούς χειρισμούς. Ο ίδιος είχε τρεις βασικούς λόγους που ίδρυσε την εταιρεία:

(α) Είχε αυξηθεί σε μεγάλο βαθμό ο όγκος της εργασίας του γραφείου του και δυσκολευόταν πια να την διεκπεραιώνει ο ίδιος.

25 (β) Ήθελε να περιορίσει τους κινδύνους από την άσκηση του επαγγέλματός του με την μετάθεση μέρους της ευθύνης στην εταιρεία.

30 Ο Έφορος, αναφορικά με τους πιο πάνω ισχυρισμούς, ισχυρίστηκε ότι κανένας από τους σκοπούς για τους οποίους εμφανίστηκε να συστάθηκε η εταιρεία δεν μπορούσε να θεωρηθεί ότι ήταν πραγματικός γιατί (α) τον όγκο της εργασίας και πάλιν ο εφeseίωντας τον διεκπεραιώνει, (β) την δυνητικά επικίνδυνη ελεγκτική και συμβουλευτική εργασία, ως μόνος προσοντούχος, θα εξακολουθούσε να την κάνει ο ίδιος και (γ) δεν θεωρείται λογική η εξήγηση πως επιχειρήθηκε δελεασμός του γιού του εφeseίοντα που ζούσε στον Καναδά.

35 Το Ανώτατο Δικαστήριο απορρίπτοντας την έφεση αποφάσισε ότι:

(α) Αντικείμενο της δικαστικής έρευνας είναι κατά πόσο, η απόφαση του εφόρου ήταν εύλογα επιτρεπτή.

40 Το άρθρο 36(1) του Περὶ Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμου του 1978 (Ν. 4/78) προβλέπει ότι ο Έφορος μπορεί να αγνοεί πράξεις που δεν είναι γνήσιες ή εικονικές που επιφέρουν μείωση του φόρου. Η δυνατότητα αυτή είναι αναγνωρισμένη νομολογικά ως αυτονόητο εφόδιο για τον προσδιορισμό του φόρου πάνω

σε πραγματική και όχι πλαστή βάση.

Μια πράξη γενικά περιγράφεται ως ψεύτικη όταν γίνεται με πρόθεση να εμφανίσει την εικόνα δημιουργίας νομικών δικαιωμάτων και υποχρεώσεων μεταξύ των μερών διαφορετικών από τα πραγματικά δικαιώματα και υποχρεώσεις που τα μέρη σκοπεύουν να δημιουργήσουν.

5

(2) Στόχος επομένως της έρευνας είναι η αληθινή φύση της επίδικης πράξης ή συναλλαγής. Το ποιά δε είναι αυτή η φύση είναι θέμα πραγματικό και σαν τέτοιο προσεγγίζεται με βάση το σύνολο των περιστατικών της κάθε υπόθεσης. Το όνομα που επέλεξαν τα μέρη να δώσουν στη συναλλαγή δεν δημιουργεί σε καμιά περίπτωση δέσμευση. Γενικά, το γεγονός ότι μια συναλλαγή αποδεικνύεται να μην έχει οποιοδήποτε εμπορικό ή επιχειρηματικό σκοπό αλλά να αποβλέπει μόνο στην αποφυγή φόρου δείχνει την εικονικότητά της.

10

(3) Στην προκειμένη περίπτωση δεν τίθεται θέμα αναζήτησης κάποιας ουσίας, στις ενέργειες του εφεσείοντα, άλλης από εκείνη που υποδηλώνει το εμφανιζόμενο ως νομικό αποτέλεσμα τους. Εκείνο που αμφισβητείται είναι η φύση των ενεργειών του εφεσείοντα πρώτα και μετά το νομικό τους αποτέλεσμα.

15

(4) Η φορολογική υποχρέωση δεν κρίνεται με βάση το νομικό αποτέλεσμα των επί μέρους συναλλαγών που συνθέτουν ένα ενιαίο σύνολο αλλά με βάση το νομικό αποτέλεσμα αυτού του ενιαίου συνόλου. Με τον τρόπο αυτό, ενώ μια επι μέρους συναλλαγή, κρίνόμενη μόνη της δεν θα προσέλυε πληρωμή φόρου, είναι δυνατόν κρίνόμενη ως αναπόσπαστο τμήμα της σύνθετης συναλλαγής να φανεί πως στην πραγματικότητα δεν είχε εμπορικό ή επιχειρηματικό σκοπό, πως έγινε με μόνο στόχο την αποφυγή φόρου και έτσι τα πράγματα να οδηγηθούν σε αντίθετη κατεύθυνση.

20

25

(5) Παρά τους ισχυρισμούς του εφεσείοντα πως σημαντικό ζήτημα που πρέπει να αποφασιστεί είναι κατά πόσο οι πράξεις που αποτέλεσαν την σύνθετη ενέργεια αναφορικά με την εταιρεία ήταν μια σειρά από πράξεις προαποφασισμένες ή πράξεις που ήταν ανεξάρτητες γνήσιες συναλλαγές τις οποίες μάλιστα δεν είχε τη δυνατότητα να ελέγξει, με τον τρόπο που αντιλαμβανόμαστε το ζήτημα πιστεύουμε πως δεν ασχολούμαστε εδώ με την ίδια την εταιρεία.

30

35

Δεν μας απασχολεί η νομιμότητα της σύστασής της ούτε η διακίνηση των μετοχών της. Ουσιαστικό ερώτημα στην παρούσα υπόθεση είναι κατά πόσο ήταν γνήσια ή όχι η προσβαλλόμενη από τον εφεσείοντα ρύθμιση μεταξύ του και της εταιρείας με βάση την οποία η εταιρεία εκτελούσε ως ξεχωριστό νομικό πρόσωπο εργασία που της παραχωρούσε εκείνος, έτσι που να παρουσιάζεται ότι κερδίζει εκείνη το εισόδημα και όχι ο εφεσείων ή αν αυτή η ρύθμιση ήταν εικονική και το εισόδημα στην πραγματικότητα ήταν εισό-

40

5 δημα του εφεσείοντα του ιδίου που όπως εκείνος απλώς το διοχέ-  
τευε στην εταιρεία με μόνο σκοπό την αποφυγή της πληρωμής  
φόρου.

10 (6) Αφού μελετήσαμε προσεκτικά όλα τα στοιχεία που βρίσκο-  
νται ενώπιόν μας και την επιχειρηματολογία και των δύο πλευ-  
ρών, κάθε άλλο παρά έχουμε ικανοποιηθεί ότι η απόφαση στην  
οποία κατέληξε ο Έφορος ήταν το αποτέλεσμα οποιασδήποτε πλά-  
νης ή το προϊόν ελλειπούς έρευνας ή τελικά ότι δεν ήταν εύλογα  
επιτρεπτή. Αντίθετα θα λέγαμε πως οι ενέργειες που εμφάνισαν  
την εταιρεία να έχει δικό της εισόδημα κάτω από τις περιστάσεις  
που περιγράψαμε είναι έκδηλα εικονικές.

15 Η εταιρεία, πέρα από τα όσα θα μπορούσαν να λεχθούν αναφο-  
ρικά με τον τυπικό έλεγχο της θα μπορούσε να εμφανίζει εισόδημα  
ανάλογα με τις επιθυμίες του εφεσείοντα, ο οποίος, από αυτή την  
άποψη, ασκούσε αποφασιστικό έλεγχο σε οτιδήποτε την αφορούσε.  
Όλο το δηλωμένο ως εισόδημα της εταιρείας ήταν στην πραγματι-  
κότητα εισόδημα του εφεσείοντα, από δικούς του πελάτες και από  
την προσωπική εργασία τη δική του και των υπαλλήλων του.

20

*Έφεση απορρίπτεται με έξοδα.*

Αναφερόμενες υποθέσεις:

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

*G.A.P. Estates Ltd. v. Δημοκρατίας (1991) 3 Α.Α.Δ. 449·*

25 *X"Μιτσής (Αρ. 1) ν. Επάρχου και άλλων (1991) 3 Α.Α.Δ. 483·*

*The Improvement Board of Eylenja v. Constantinou (1967) 1  
C.L.R.167·*

*Kingsfield v. Republic (1966) 3 C.L.R. 45·*

*HjiEraclis and Another v. Republic (1984) 3 C.L.R.604·*

30 *T.Z. Guarantee Development Co. Ltd. v. Republic (1986) 3  
C.L.R.381·*

*Παπακωνσταντίνου ν. Δημοκρατίας (Προσφυγή Αρ. 327/88, ημερ.  
14.10.89)·*

*Οικονόμου ν. Δημοκρατίας (Προσφυγή Αρ. 402/90, ημερ. 29.8.91)·*

*Snook v. London & W. Riding Invest Ltd. [1967] 1 All E.R.518·*

35 *IRC v. Westminster [1935] All E.R. Rep. 259·*

*W T Ramsay Ltd. v. IRC [1981] 1 All E.R.865·*

*Customs and Excise v. Faith Construction* [1988] 1 All E.R.919·

*Essex CC v. Ellam* [1989] 2 All E.R.494·

*Craven v. White* [1988] 3 All E.R. 495·

*Panayiotou v. Republic* (1986) 3 C.L.R. 2311·

5

*Lagou v. Republic* (1986) 3 C.L.R.2317·

*Furniss v. Dawson* [1984]1 All E.R.530·

*IRC v. Burmah Oil Co. Ltd.* (1982) STC30.

**Έφεση.**

Έφεση εναντίον απόφασης Δικαστή του Ανώτατου Δικαστηρίου Κύπρου (Δημητριάδη, Δ.) που δόθηκε στις 14 Φεβρουαρίου, 1989 (Αριθμός Προσφυγής 430/87) με την οποία απορρίφθηκε η προσφυγή του εφεσεύοντα εναντίον της απόφασης του Έφορου Φόρου Εισοδήματος να τον φορολογήσει εκ νέου για τα φορολογικά έτη 1978-1981 περιλαμβάνοντας μέσα στο εισόδημά του και το εισόδημα που είχε εμφανιστεί ότι κερδήθηκε από την εταιρεία Nidi Secretarial Services Limited.

10

15

*Ο εφεσεύων παρουσιάσθη αυτοπροσώπως.*

20

*A. Ευαγγέλου, Ανώτερος Δικηγόρος της Δημοκρατίας, για τον εφεσίβλητο.*

*Cur. adv. vult.*

ΠΙΚΗΣ Δ.: Την απόφαση του δικαστηρίου θα δώσει ο Δικαστής κ. Κωνσταντινίδης.

25

ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΙΔΗΣ Δ.: Ο εφεσεύων είναι Εγκεκριμένος Λογιστής-Ελεγκτής και Σύμβουλος πάνω σε φορολογικά θέματα. Αντλεί εισόδημα από συντάξεις, από μισθούς από διάφορες εταιρείες και οργανισμούς στους οποίους προσφέρει υπηρεσίες πάνω σε τακτική βάση, από μερίσματα και από την άσκηση του επαγγέλματός του. Η εταιρεία Nidi Secretarial Services Limited, στην οποία ο

30

εφεσείων είναι μέτοχος και μέλος του Διοικητικού της Συμβουλίου, εμφάνισε εισόδημα από λογιστικές και γραμματειακές υπηρεσίες που φερόταν ότι παρείχε σε διάφορους πελάτες.

- 5 Ο Έφορος Φόρου Εισοδήματος θεώρησε ότι το δηλω-  
νόμενο ως εισόδημα της εταιρείας ήταν στην πραγματικό-  
τητα εισόδημα του εφεσείοντα. Έκρινε ότι ο εφεσείων  
προέβη σε πράξεις που οδήγησαν στη μείωση του εισοδή-  
ματος του με την εμφάνιση μέρους του ως εισοδήματος  
10 της εταιρείας και ότι οι πράξεις αυτές δεν ήταν γνήσιες ή  
ήταν εικονικές και, επικαλούμενος τις πρόνοιες του άρθρου 36(1), όπως ήταν αριθμημένο τότε, του Περί Βεβαιώ-  
σεως και Εωπράξεως Φόρων Νόμου του 1978 (Ν. 4/1978  
όπως τροποποιήθηκε), τις αγνόησε. Έτσι, με την απόφασή  
15 του της 19.9.85, φορολόγησε εκ νέου τον εφεσείοντα για  
τα φορολογικά έτη 1978-1981 περιλαμβάνοντας μέσα στο  
δικό του εισόδημα και το εισόδημα που είχε εμφανιστεί  
ότι κερδήθηκε από την εταιρεία. Συνακόλουθα, με βάση τη  
νέα αυτή φορολόγηση, επιβλήθηκε στον εφεσείοντα και η  
20 ανάλογη ειδική εισφορά.

- Με την πρωτόδικη απόφαση απορρίφθηκε η προσφυγή  
του εφεσείοντα και επικυρώθηκε η απόφαση του Εφόρου.  
Την ημέρα που ορίστηκε για την ακρόαση της έφεσης ο δι-  
κηγόρος του εφεσείοντα μας πληροφόρησε πως ήταν η  
25 επιθυμία του εφεσείοντα, πράγμα που επιβεβαίωσε και ο  
ίδιος, να χειριστεί μόνος του την υπόθεσή του. Αυτή η επι-  
λογή του εφεσείοντα είχε τις επιπτώσεις της. Όχι τόσο  
γιατί χρειάστηκε να καθυστερήσει κάπως η ακρόαση της  
έφεσης για να δώσουμε στον εφεσείοντα την ευκαιρία να  
ετοιμαστεί όσο πιο καλά μπορούσε, αλλά, κυρίως, γιατί  
30 στο τέλος, στην ιδιαίτερα μακροσκελή αγόρευση που ετοί-  
μασε και που κάλυπτε 90 περίπου δακτυλογραφημένες σε-  
λίδες, περιέλαβε ισχυρισμούς και ασχολήθηκε με θέματα  
άσχετα. Εμείς θα περιοριστούμε βέβαια σε όσα προσδιορί-  
ζονται ως επίδικα θέματα με βάση τους λόγους της έφεσης  
35 που περιέχονται στην ειδοποίηση έφεσης. (Βλ. *Republic v. Lefkos Georghiades* (1972) 3 CLR 594, *G.A.P. Estates Ltd., v. Δημοκρατίας* (1991) 3 Α.Α.Δ. 449 και *Γλαύκος Χ" Μι-*

τοής (Αρ. 1) ν. Επάρχου και άλλων (1991) 3 Α.Α.Δ. 483).

Θα κατατάσσαμε τους λόγους της έφεσης σε τρεις γενικές κατηγορίες. Πρώτα, σ' εκείνους που αναφέρονται στην ουσία της υπόθεσης, στο κατά πόσο δηλαδή η απόφαση του Εφόρου πως βρισκόμαστε μπροστά σε εικονικές ενέργειες ήταν εύλογα επιτρεπτή, μετά σ' εκείνους που εγείρουν ή εμφανίζονται να εγείρουν συνταγματικά ή άλλα συναφή θέματα και τελικά σ' εκείνους που αναφέρονται στη διαδικασία λήψης της απόφασης και που εμπλέκουν στην υπόθεση τους κανόνες της φυσικής δικαιοσύνης.

Οι λόγοι της έφεσης που αναφέρονται στους κανόνες της φυσικής δικαιοσύνης, στο Σύνταγμα και στην Ευρωπαϊκή Συνθήκη για τα Ανθρώπινα Δικαιώματα μπορούν να αποφασιστούν συνοπτικά από την αρχή. Πριν απ' όλα, πρέπει να παρατηρήσουμε ότι σύμφωνα με τους λόγους που περιλήφθηκαν στην ειδοποίηση έφεσης είναι η απόφαση του Δικαστηρίου που εμφανίζεται αντίθετη με τους πιο πάνω κανόνες και τις πιο πάνω πρόνοιες και όχι η απόφαση του Εφόρου. Δεν μας έχει υποδειχθεί τελικά ούτε και μπορούμε να δούμε πως θα μπορούσε να υποστηριχθεί τέτοια άποψη. Είναι πρόδηλο όμως ότι εκείνο που υπονοείται, είναι πως ήταν η απόφαση του Εφόρου που λήφθηκε κατά παράβαση των κανόνων της φυσικής δικαιοσύνης και πως είναι ο νόμος που βρίσκεται σε αντίθεση προς το Σύνταγμα. Το λέμε αυτό γιατί παρόμοιοι ισχυρισμοί προβλήθηκαν και κατά την πρωτόδικη διαδικασία. Δεν αναφερθήκαμε ξανά στην Ευρωπαϊκή Συνθήκη για τα ανθρώπινα δικαιώματα γιατί ούτε πρωτόδικα προβλήθηκε τέτοιος ισχυρισμός ούτε και ενώπιόν μας συγκεκριμενοποιήθηκε τέτοιο ζήτημα με οποιοδήποτε τρόπο. Δεν αναπτύχθηκε οποιαδήποτε σχετική επιχειρηματολογία και θα λέγαμε ότι στην πραγματικότητα δεν υπάρχει μπροστά μας αντικείμενο για εξέταση.

Αλλά, δεν αναπτύχθηκε επιχειρηματολογία ούτε και σε σχέση με την ισχυρισθείσα αντισυνταγματικότητα του Νόμου. Το σημειώνουμε αυτό από την αρχή για να μη επεκταθούμε στο κατά πόσο ο τρόπος με τον οποίο εγέρθηκε

το ζήτημα θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι είναι ενδεδειγμένος, έχοντας υπόψη τη νομολογία μας, σε σχέση με το θέμα αυτό. (Βλ. *The Improvement Board of Eylenja ν. Andreas Constantinou* (1967) 1 CLR 167, *G.A.P. Estates Ltd ν. Δημοκρατίας* (1991) 3 Α.Α.Δ. 449).

Το Άρθρο 24.2 του Συντάγματος που εμφανίζεται στους λόγους της έφεσης να παραβιάστηκε, προβλέπει πως καμιά συνεισφορά "δια καταβολής φόρου, τέλους ή εισφοράς οιασδήποτε φύσεως επιβάλλεται, ειμή διά νόμου ή κατ' εξουσιοδότησιν νόμου". Το άρθρο 36(1) με βάση το οποίο λήφθηκε η απόφαση του Εφόρου και που εμφανίζεται να είναι αντίθετο με την πιο πάνω συνταγματική πρόνοια, με δυο λόγια, δίνει στον Έφορο τη δυνατότητα να αγνοεί μή γνήσιες ή εικονικές πραξίες εξαιτίας των οποίων μειώνεται το αντικείμενο φόρου οποιουδήποτε προσώπου, προκειμένου να προσδιορίζεται ο φόρος πάνω σε πραγματική βάση. Ο πρωτόδικος δικαστής δεν μπόρεσε να εντοπίσει οποιοδήποτε λόγο για τον οποίο θα μπορούσε να τεθεί θέμα αντισυνταγματικότητας αυτής της πρόνοιας και όπως σημειώσαμε, δεν μας έχει υποδειχθεί ο,τιδήποτε που θα μπορούσε να δικαιολογήσει διαφορετική προσέγγιση. Θέλοντας να είμαστε όσο πιο ελαστικοί μπορούμε μια και ο εφεσείων χειρίστηκε μόνος του την υπόθεσή του, ανατρέξαμε και στην επιχειρηματολογία που αναπτύχθηκε από το δικηγόρο του πρωτόδικα. Δεν χρειάζεται να μπούμε σε λεπτομέρειες. Ούτε και εκεί έχουμε εντοπίσει ο,τιδήποτε που θα μπορούσε ακόμα και να δικαιολογούσε συσχετισμό μεταξύ του άρθρου 36(1) του Νόμου και του Άρθρου 24.2 του Συντάγματος.

Μπορεί να είναι σύντομη η αναφορά μας και σε σχέση με όσα αναφέρθηκαν ως προς τους κανόνες της φυσικής δικαιοσύνης. Σημειώνουμε πρώτα πως δεν περιλήφθηκε τέτοιος λόγος στην προσφυγή. Με τους λόγους της προσφυγής του ο εφεσείων είχε ισχυριστεί μόνο πως δεν του είχε δοθεί η δυνατότητα να ενστεί κατά παράβαση του άρθρου 20 του Νόμου. Σ' αυτή την ισχυριζόμενη παράβαση αναφέρθηκε ο εφεσείων και στη μαρτυρία του κατά την πρωτόδικη διαδικασία. Ο ισχυρισμός του ήταν ο ακόλου-



θος. Ο Έφορος είχε αλληλογραφήσει όχι με τον ίδιο αλλά με την εταιρεία και είχε καταλήξει στην τελική του απόφαση χωρίς να είχε ποτέ απευθυνθεί στον ίδιο προσωπικά. Έχει φανεί όμως ότι ο εφεσείων όχι μόνο γνώριζε όλα όσα γίνονταν, αφού εκείνος ως το πρόσωπο που χειριζόταν στην πράξη της υποθέσεις της εταιρείας έδιδε οδηγίες στο λογιστή της εταιρείας για τη σύνταξη των επιστολών προς τον Έφορο, αλλά στο τέλος υπέβαλε και προσωπικά γραπτή ένσταση με την οποία, μάλιστα, υιοθετεί το περιεχόμενο της επιστολής του λογιστή της εταιρείας. 5 10

Στην αγόρευση του δικηγόρου του εφεσείοντα κατά την πρωτόδικη διαδικασία, υποβλήθηκε το διαφορετικό παράπονο σύμφωνα με το οποίο το γεγονός ότι ο ίδιος ο έφορος αποφάσισε την ένσταση του εφεσείοντα και όχι κάποιο άλλο όργανο ή αρχή, αποτελούσε παράβαση των κανόνων της φυσικής δικαιοσύνης μια και ο Έφορος είχε ενεργήσει ως δικαστής της δικής του υπόθεσης. 15

Δεν είχε εγερθεί ζήτημα ως προς το κατά πόσο θα μπορούσε να συζητηθεί τέτοιο θέμα έχοντας υπόψη τη διατύπωση των λόγων της προσφυγής και το πρωτόδικο Δικαστήριο το εξέτασε. Σύμφωνα με την απόφασή του, ο Έφορος δεν ήταν δικαστικό ή οιονεί δικαστικό όργανο που εκτελούσε δικαστικές ή οιονεί δικαστικές λειτουργίες αλλά ήταν όργανο διοικητικό και, επομένως, με βάση τη νομολογία, δεν είχαν εφαρμογή, στην περίπτωση αυτή, οι κανόνες της φυσικής δικαιοσύνης στους οποίους αναφέρθηκε ο εφεσείων. Σύμφωνα με την απόφαση ο έφορος απλώς εξέτασε την ένσταση που υπέβαλε ο εφεσείων με βάση τις πρόνοιες του Νόμου. Ενώπιόν μας ο εφεσείων υποστήριξε ότι η απόφαση ή οι νομικές αρχές με βάση τις οποίες εκδόθηκε ήταν λανθασμένες. Εισηγήθηκε στην ουσία πως ο Νόμος, όπως έχει ερμηνευθεί, θα έπρεπε να ήταν διαφορετικός. Βρίσκουμε και αυτή την εισήγηση του εφεσείοντα νομικά αστήρικτη και θα προχωρήσουμε στην εξέταση των γεγονότων της υπόθεσης. 20 25 30 35

Ο εφεσείων περιγράφεται ως καλά γνωστός σύμβουλος πάνω σε φορολογικά θέματα. Διατέλεσε Έφορος Φόρου

Εισοδήματος μέχρι το 1968. Τα εισοδήματά του έχουν χωριστεί σε δύο κατηγορίες. Σε εκείνα που προέρχονται από την άσκηση του επαγγέλματός του και σε εκείνα που προέρχονται από συντάξεις, μερίσματα και μισθούς που

5 εισπραττε σταθερά με διάφορες ιδιότητες από εταιρείες και οργανισμούς. Παρακάμπτοντας τη συζήτηση που έγινε ως προς την ορθότητα της κατάταξης των εισοδημάτων του, σημειώνουμε μόνο πως η ειδοποιός διαφορά μεταξύ των δύο ήταν, σύμφωνα με τον Έφορο, το ότι σε σχέση

10 με τα εισοδήματα της πρώτης κατηγορίας, δηλαδή τις συντάξεις τα μερίσματα και τους μισθούς δεν υπήρχε θέμα έκπτωσης εξαιτίας εξόδων που θα συνδέονταν με αυτά ενώ σε σχέση με τα εισοδήματα της δεύτερης κατηγορίας, δηλαδή εκείνα που προέρχονταν από την άσκηση του

15 επαγγέλματός του, αναγνωρίζονταν τέτοιες εκπτώσεις. Για όλη την περίοδο που μας ενδιαφέρει ο εφeseίων εξασφάλισε τέτοιες εκπτώσεις που σε γενικές γραμμές σχετίζονταν με τα έξοδα της λειτουργίας του γραφείου του και τη μισθοδοσία των υπαλλήλων του. Ανάμεσα στους υπαλλήλους του, περιλαμβάνονταν η σύζυγός του Χαρίκλεια

20 Ιωνίδου και η κόρη του Θεοδώρα Κουντούρη.

Με αφορμή την άποψη του Εφόρου πως ο μισθός των μελών της οικογένειας του εφeseίωντα ήταν υπερβολικά ψηλός σε σχέση με τους μισθούς άλλων μελών του προσωπικού του, αφιερώθηκαν πολλές σελίδες με παράθεση

25 στοιχείων και επιχειρηματολογίας για να φανεί πως ο μισθός τους ήταν λογικός. Όμως, για όλη την ουσιώδη περίοδο δεν είχαν εγερθεί αμφισβητήσεις σε σχέση με το ζήτημα αυτό και θα προσθέταμε ούτε και σε σχέση με τη φορολόγηση του εφeseίωντα αλλά και των μελών της οικογένειάς του με βάση το τί φαινόταν ότι αποτελούσε το φορολογητέο τους εισόδημα. Το θέμα δεν είναι σχετικό και

30 δε θα μας απασχολήσει άλλο.

Την 22 Μαΐου 1973 συστάθηκε η εταιρεία Nidi Secretarial Services Ltd (η εταιρεία). Στα αρχικά της στάδια είχε ως μετόχους τον εφeseίωντα, τη σύζυγό του και τη

35 κόρη του που είχαν από μια μετοχή και τον γιού του Γεώργιο Ιωνίδη που ζούσε από τότε μόνιμα στον Καναδά,

που είχε 37 μετοχές. Κάτω από συνθήκες στις οποίες θα αναφερθούμε αργότερα, προστέθηκαν ως μέτοχοι τα τρία ανήλικα εγγόνια του εφεσείοντα με 20 μετοχές το καθένα. Για όλη την περίοδο, το Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρείας απαρτιζόταν από τον εφεσείοντα, τη σύζυγο και την κόρη του. 5

Ούτε στην περίπτωση της εταιρείας δημιουργήθηκαν οποιεσδήποτε αμφισβητήσεις σε σχέση με τις φορολογικές δηλώσεις που υποβάλλονταν. Η αρχή έγινε το 1982 όταν ο Έφορος με επιστολή του αναζήτησε απαντήσεις σε σχέση με συγκεκριμένα ερωτηματικά που τον απασχολούσαν αναφορικά με την εταιρεία, τον εφεσείοντα και τη διασύνδεσή τους. Το κεντρικό σημείο της αλληλογραφίας που ακολούθησε ήταν ακριβώς το κατά πόσο το εισόδημα που εμφανιζόταν να ήταν εισόδημα της εταιρείας ήταν στην πραγματικότητα εισόδημα του εφεσείοντα. 10 15

Η τελική απόφαση του Εφόρου γνωστοποιήθηκε στον εφεσείοντα την 19η Σεπτεμβρίου 1985. Συνοδεύτηκε από ειδοποιήσεις επιβολής φορολογίας για το καθε ένα από τα χρόνια από το 1978 - 1981 στις οποίες και εκτίθενται οι λεπτομέρειες των επιπρόσθετων ποσών που κλήθηκε να καταβάλει ο εφεσείων με βάση τη νέα φορολόγησή του. Η φύση της διαφοράς είναι τέτοια που μας επιτρέπει να αποφύγουμε την επιβάρυνση της απόφασης με αναφορά στα διάφορα ποσά. 20 25

Ενώπιον του πρωτόδικου Δικαστηρίου προσάχθηκε όγκος στοιχείων που πλαισίωνε τις ένορκες δηλώσεις και την προφορική μαρτυρία του εφεσείοντα και του Αρχιφοροθέτη Γ. Παναγιώτου. Και στην περίπτωση αυτή μεγάλο μέρος του υλικού που τέθηκε ενώπιον του Δικαστηρίου ή ήταν ασχετο ή ήταν στην πραγματικότητα επιχειρηματολογία. Θα μπορούσαμε να σημειώσουμε από τώρα πως τα ουσιαστικά γεγονότα είναι στην πραγματικότητα αναμφισβητήτα. Τα συνοψίζουμε. 30

Η εταιρεία δεν είχε δικούς της πελάτες. Ποτέ και σε κανένα στάδιο μέχρι και το πιο πρόσφατο σημείο της 35

περιόδου που εξετάζουμε δεν είχε η εταιρεία επαφή με τρίτους. Η εργασία που εμφανίζεται να διεκπεραιώνε προερχόταν από τον ίδιο τον εφeseίοντα. Οι πελάτες ανάθεταν την εκτέλεση της εργασίας στον εφeseίοντα, εκείνος  
5 εισπραττε την αμοιβή για την εργασία από τους πελάτες και εκείνος εξέδιδε τις σχετικές αποδείξεις εισπράξεως.

Η εταιρεία δεν είχε υπαλλήλους. Για όλη την περίοδο που εξετάζουμε δεν παρουσίασε οποιαδήποτε έξοδα πέρα από ένα ασήμαντο ποσοστό για ορισμένη περίοδο της τάξης του 0.3%. Η εταιρεία δεν πλήρωνε αμοιβή είτε για  
10 υπαλλήλους είτε για τα μέλη του διοικητικού της συμβουλίου και δεν τέθηκε οποτεδήποτε ζήτημα πληρωμής φόρου σε σχέση με τέτοια αμοιβή από οποιοδήποτε. Σύμφωνα με τον εφeseίοντα η εξήγηση του φαινομένου είναι πολύ απλή και απόλυτα φυσιολογική. Όσο και αν οι βασικοί  
15 μέτοχοι της εταιρείας ήταν άσχετοι με το είδος των υπηρεσιών που εμφανιζόταν να προσφέρει η εταιρεία, οι διευθυντές της που όπως είδαμε είχαν από μια μετοχή, ήταν έμπειροι και επέλεξαν, όπως είχαν κάθε δικαίωμα, να προσφέρουν τις υπηρεσίες τους προς την εταιρεία δωρεάν. Αυτή η ενέργεια, σύμφωνα με τον εφeseίοντα, κάθε  
20 άλλο παρά ήταν αφύσικη. Το έκαμαν προκειμένου να διαμοιράζονται όλες οι εισπράξεις ως μέροςισμα.

Η εταιρεία όμως δεν είχε και οποιαδήποτε άλλα έξοδα πέρα από το μικρό ποσοστό στο οποίο έχουμε αναφερθεί,  
25 με αποτέλεσμα να παρουσιάζει κέρδος της τάξης του 99.7% πάνω στις εμφανιζόμενες εισπράξεις της. Σημειώνουμε την εξήγηση του εφeseίοντα. Η εταιρεία στεγαζόταν στο γραφείο του και χρησιμοποιούσε τον εξοπλισμό και  
30 τις άλλες διευκολύνσεις του. Αυτό μας φέρνει στον ίδιο τον εφeseίοντα γιατί η σύζυγος και η κόρη του ήταν πλήρως απασχολούμενοι υπάλληλοι του πάνω σε μόνιμη βάση και οι μισθοί τους αφαιρούνταν από το δικό του εισόδημα για σκοπούς μείωσης του φόρου εισοδήματός του.  
35 Το ίδιο συνέβαινε και σε σχέση με τα έξοδα της λειτουργίας του γραφείου του. Το αποτέλεσμα ήταν να εμφανίζεται ζημιά από την άσκηση του επαγγέλματός του ή το ασήμαντο κέρδος της τάξης του 0.6% και, επομένως, να μη

καταβάλλεται φόρος εισοδήματος σε σχέση με αυτά. Αντίθετα, μειωνόταν και το φορολογητέο του εισόδημα από τις σταθερές πηγές στις οποίες έχομε αναφερθεί, ανάλογα με το ύψος της ζημιάς που εμφάνιζε κατά περιόδους.

Αυτά, σύμφωνα με τον εφεσείοντα ήταν απόλυτα νόμιμα επιτρεπτά και αξιοπρεπή. Ήταν δικό του θέμα να ρυθμίσει τις εργασίες του με τον τρόπο που εκείνος έκρινε καλύτερα και, εφόσο οι χειρισμοί αυτοί δεν ήταν απαγορευμένοι από τη νομοθεσία, δεν είχε το δικαίωμα ο έφορος να του επιβάλει οποιαδήποτε άλλη πορεία απλώς και μόνο επειδή, ως αποτέλεσμα της νόμιμης διευθέτησης των υποθέσεών του, πετύχαινε τη μείωση του φόρου που θα κατέβαλλε αν έκαμνε διαφορετικούς χειρισμούς. Δεν ήταν ασυνήθιστο για γραφεία όπως το δικό του να ιδρύουν εταιρείες για την παροχή αυτής της φύσης των υπηρεσιών και ο ίδιος είχε τρεις σοβαρούς λόγους για να το κάμει. Είχε αυξηθεί σε μεγάλο βαθμό ο όγκος της εργασίας του γραφείου του, δυσκολευόταν πια να την διεκπεραιώνει ο ίδιος και η ίδρυση της εταιρείας πρόσφερε τη λύση. Η επιθυμία του ήταν να προσελκύσει ή να δελεάσει τον γιό του που κατοικούσε μόνιμα στον Καναδά να επιστρέψει στην Κύπρο για να ασχοληθεί με αυτού του είδους την εργασία. Υπήρχαν κίνδυνοι από την άσκηση του επαγγέλματός του τους οποίους ήθελε να περιορίσει με τη μετάθεση μέρους της ευθύνης στην εταιρεία.

Αντιτείνεται εκ μέρους του Εφόρου πως η όλη διευθέτηση ήταν ψεύτικη και όλως διόλου εικονική. Η σύσταση της εταιρείας δεν μπορούσε να συνδεθεί με οποιοδήποτε επιχειρηματικό ή εμπορικό σκοπό και ήταν απλό μέσο για την αποφυγή πληρωμής οφειλόμενου φόρου. Το σύνολο των γεγονότων δείχνουν πως η απλή αλήθεια ήταν πως ο εφεσείων επινόησε σχέδιο η τελική κατάληξη του οποίου ήταν η εμφάνιση μέρους του προσωπικού του εισοδήματος, που θα εφορολογείτο με ποσοστό της τάξης του 60%, ως εισοδήματος της εταιρείας ώστε να αποφεύγεται η πληρωμή φόρου.

Αυτό, σύμφωνα με τον Έφορο, καταφαίνεται και από

την ίδια την πορεία της εταιρείας. Για χρόνια εμφανιζόταν ως εισόδημα της εταιρείας ποσό τέτοιο ώστε να αναλογεί στους μετόχους μέρος τέτοιου ύψους ώστε, στην περίπτωση του βασικού μετόχου το συνολικό του εισόδημα να μη υπερβαίνει το ποσό των £1,000 πού ήταν τότε το κατώτατο όριο φορολογητέου εισοδήματος. Αυτό σήμαινε πως ενώ στην πραγματικότητα το εισόδημα παραγόταν από την προσωπική εργασία του εφεσείοντα και των μελών της οικογένειάς του για το μισθό των οποίων ήδη έπαιρνε απαλλαγή ο ίδιος, το εισόδημα κατάληγε κυρίως στο γιού του αφορολόγητο. Το 1980 υπήρξαν εξελίξεις σημαντικές, σύμφωνα με τον έφορο, αναφορικά με το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας. Ακριβώς εκείνο το χρόνο ο γιός του εφεσείοντα είχε εισόδημα που μαζί με το μέρος δικαιολογούσε την επιβολή φόρου εισοδήματος.

Μέσα στον ελάχιστο χρόνο του ενός περίπου μηνός έγιναν τα ακόλουθα: Την 24η Νοεμβρίου 1980 εκδόθηκαν 60 νέες μετοχές οι οποίες, στην απουσία του γιού του εφεσείοντα, με απόφαση του διοικητικού συμβουλίου στο οποίο όπως σημειώσαμε δεν συμμετείχε, με απόφαση δηλαδή των διευθυντών που είχαν από μια μόνο μετοχή ο καθένας, παραχωρήθηκαν ανά 20 μετοχές στους συμπέθερους του εφεσείοντα δηλαδή στους γονείς του συζύγου της κόρης του και στην αδελφή του προς £1.- η κάθε μια. Λέγει ο εφεσείοντας πως αυτό ήταν απόλυτο δικαίωμα τους. Έπρεπε να αυξηθεί το μετοχικό κεφάλαιο γιατί χρειάζονταν χρήματα για την αγορά περιουσίας, αδιάφορο αν δεν έγινε η αγορά στο τέλος. Η επιχείρηση ήταν οικογενειακή και το ότι οι συμπέθεροί του ήταν εντελώς άσχετοι με την εμφανιζόμενη ως εργασία της εταιρείας δεν έχει σημασία. Τους εξήγησε όσα σχετίζονταν με την εταιρεία και συμφώνησαν να συμμετάσχουν. Την εποχή εκείνη υπήρχε αδιανέμητο μέρος ύψους £5,008 και σύμφωνα με την αριθμητική που βρίσκεται ενώπιόν μας η κάθε μετοχή άξιζε τότε όχι £1 αλλά £125. Η παραχώρηση των μετοχών έναντι £1.- για την κάθε μια σήμαινε ότι, οι μέτοχοι ζήμιωναν ποσό ίσο με τη διαφορά. Σύμφωνα με τους υπολογισμούς που έγιναν ο γιός του εφεσείοντα έχανε με τον τρόπο αυτό ποσό της τάξης των £3,000.- Αυτά, σύμφωνα

με τον εφεσείοντα, δεν έχουν καμιά σημασία γιατί ήταν δικό τους θέμα το πως θα ρύθμιζαν τις υποθέσεις της εταιρείας. Τα πράγματα όμως δεν έμειναν εκεί. Την 27η Δεκεμβρίου 1980 οι συμπέθεροι του εφεσείοντα δώρισαν τις 60 μετοχές στα τρία ανήλικα εγγόνια του εφεσείοντα δηλαδή στα παιδιά της κόρης του. Ισχυρίζεται ο εφεσείοντας πως και αυτο ήταν μια απόλυτα γνήσια και νόμιμη ενέργεια με οριστικά έννομα αποτελέσματα και επιπτώσεις. Εν πάση περιπτώσει, οι συμπέθεροι ήταν ενήλικες και μπορούσαν να διαθέσουν την περιουσία τους με το τρόπο που εκείνοι ήθελαν. Όπως και να είχαν τα πράγματα, δεν ήταν εκείνος που έκαμε τη δωρεά και επομένως δεν μπορούσε να εμπλακεί με οποιαδήποτε συλλογιστική στο θέμα αυτό. Δεν ήταν δυνατό να ασκήσει έλεγχο πάνω στους συμπεθέρους του.

Υποστηρίζεται εκ μέρους του Εφόρου πως πίσω από όλους αυτούς τους χειρισμούς βρισκόταν ο εφεσείων που κινούσε τα νήματα με τη φανερή σκοπιμότητα να μπορεί να συνεχίζεται η διοχέτευση όχι εργασίας αλλά εισοδήματος δικού του στην εταιρεία χωρίς την πληρωμή φόρου. Είχε φθάσει η στιγμή που θα έπρεπε να συμμετάσχουν και άλλοι στην εταιρεία προκειμένου το μερίδιο από τα μερίσματα, έχοντας υπόψη τη συνολική οικονομική κατάσταση των μετόχων, να μή ήταν φορολογήσιμο. Επινοήθηκε τότε η λύση της παραχώρησης μετοχών στα ανήλικα εγγόνια του εφεσείοντα. Χρειαζόταν όμως ένα ενδιάμεσο στάδιο. Σύμφωνα με το άρθρο 36(2) του περι Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμου του 1978 (Νόμος 4/78) η δωρεά αντικειμένου φόρου προς πρόσωπο που δέν έχει συμπληρωμένο το 18ο έτος και είναι άγαμο δεν απαλλάσσει το δωρητή από την υποχρέωση πληρωμής φόρου εισοδήματος για το αντίστοιχο φορολογικό έτος. Η πληρωμή όμως φόρου εισοδήματος προϋποθέτει φορολογητέο εισόδημα. Το εισόδημα των τριων συμπεθέρων προς τους οποίους διαμοιράστηκαν ανά 20 οι 60 νέες μετοχές δεν θα ήταν φορολογήσιμο και έτσι χρησιμοποιήθηκαν για να επιτευχθεί ο στόχος της αποφυγής της πληρωμής του φόρου.

Συμπληρώνεται πως η εικονικότητα της ενέργειας του

εφεσείοντα να δείχνει μικρότερο εισόδημα από την άσκηση του επαγγέλματός του εμφανίζοντας την εταιρεία να παράγει εισόδημα, προκύπτει και από το γεγονός ότι κανένας από τους σκοπούς για τους οποίους εμφανίστηκε να συστάθηκε η εταιρεία δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι ήταν πραγματικός. Επισημαίνεται συναφώς πως δεν στέκει στη λογική η ίδρυση εταιρείας για να αποσυμφορηθεί το γραφείο του εφεσείοντα από το μεγάλο όγκο της δουλειάς που είχε, αφού στο τέλος τη δουλειά αυτή εμφανίζεται να την έκαμνε και πάλι ο ίδιος ο εφεσείων μαζί με τη σύζυγο και τη κόρη του. Δεν στέκει ακόμα στη λογική, σύμφωνα με την ίδια επιχειρηματολογία, ο ισχυρισμός ότι συστάθηκε η εταιρεία για να περιοριστεί η ευθύνη του εφεσείοντα από λάθη ή αμέλεια αφού, υποτίθεται, στην εταιρεία είχαν ανατεθεί μόνο λογιστικές ή γραμματειακές εργασίες ενώ ο ίδιος ο εφεσείων, ως ο μόνος προσοντούχος, θα εξακολουθούσε να κάμνει τη δυνητικά επικίνδυνη ελεγκτική και συμβουλευτική εργασία αλλά και γιατί, εν πάση περιπτώσει, οι πελάτες προς τους οποίους παρέχονταν οι υπηρεσίες εξακολουθούσαν να γνωρίζουν μόνο τον εφεσείοντα. Σ' εκείνον ανάθεταν την εργασία και εκείνον πλήρωναν. Όλα τα άλλα εμφανίζονταν να ήταν εσωτερικές διευθετήσεις μεταξύ του εφεσείοντα και της εταιρείας. Τελικά, καταλήγει η επιχειρηματολογία εκ μέρους του Εφόρου, δεν θα ήταν λογικό να γίνει δεκτό πως επιχειρήθηκε ο δολασμός του γιου του εφεσείοντα, που ζούσε μόνιμα στον Καναδά και που σύμφωνα με τον ίδιο εξελίχθηκε σε φυσικό επιστήμονα διεθνούς φήμης, με τη δημιουργία της εταιρείας και την παραχώρηση σ' αυτόν των 37 μετοχών. Καθόλου πειστική, σύμφωνα με τον έφορο, πρέπει να θεωρηθεί και η εξήγηση της έκδοσης των 60 νέων μετοχών. Θα ήταν αφελές να γίνει δεκτό πως και αν χρειαζόταν χρηματοδότηση η εταιρεία, που δεν θεμελιώνεται κάτι τέτοιο από τα στοιχεία που υπάρχουν, αυτή κρίθηκε πως θα εξασφαλιζόταν και μάλιστα για το σκοπό της αγοράς περιουσίας με την εισροή στο ταμείο της εταιρείας των επιπρόσθετων £60.- που εισπράχθηκε για τις νέες μετοχές.

Είναι με βάση τα πιο πάνω γεγονότα και τα συμπεράσματα που ο Έφορος έκρινε ότι προκύπτουν από αυτά



που λήφθηκε η επίδικη απόφαση της νέας φορολόγησης του εφесеίοντα. Αντικείμενο της δικαστικής έρευνας είναι το κατά πόσο, όπως αποφασίστηκε με την πρωτόδικη απόφαση, η απόφαση του εφόρου ήταν εύλογα επιτρεπτή.

Το άρθρο 36(1) του περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμου του 1978 ( Ν.4/78, όπως τροποποιήθηκε), με βάση το οποίο ο έφορος κατάληξε στην επίδικη απόφαση, προβλέπει:

"Οσάκις ο Διευθυντής κρίνει ότι αναφορικός προς φορολογικόν τι έτος το αντικείμενο φόρου οιοιδήποτε προσώπου μειούται εκ πράξεων αίτινες, κατά την γνώμην αυτού, δεν είναι γνήσιαι ή είναι εικονικαί, δύναται να αγνοήση οιοανδήποτε τοιαύτην πράξιν και να φορολογήση τα ενδιαφερόμενα πρόσωπα επί του ορθού αντικειμένου φόρου."

Στην Αγγλία δεν υπάρχει αντίστοιχη νομοθετική πρόνοια. Η δυνατότητα όμως του Εφόρου να αγνοήσει μή γνήσιες ή εικονικές συναλλαγές είναι αναγνωρισμένη νομολογιακά ως αυτονόητο εφόδιο για τον προσδιορισμό του φόρου πάνω σε πραγματική και όχι πλαστή βάση.

Ο Νόμος δε δίδει στους όρους "μή γνήσια" και "εικονική" οποιαδήποτε σημασία άλλη από τη φυσική τους. (Βλέπε *Kurt Kingsfield v. Republic* (1966) 3 CLR 45, *HjiEraclis and Another v. Republic* (1984) 3 CLR 604, *T.Z. Guarantee Development Co. Ltd v. Republic* (1986) 3 CLR 381, *Βέρα Παπακωνσταντίνου ν. Δημοκρατίας* (Προσφυγή Αρ. 327/88 - 14.10.89), *Γεώργιος Οικονόμου ν. Δημοκρατίας* (Προσφυγή Αρ. 402/90 - 29.8.91)).

Και στην Αγγλία η νομολογία προσεγγίζει το θέμα με γνώμονα τη φυσική έννοια των αντίστοιχων όρων (artificial or fictitious) που πιο εκλαΐκευμένα αποδίδονται με τον όρο "sham". Έτσι, περιγράφεται γενικά ως ψεύτικη μια πράξη ή μια συναλλαγή ή ένα έγγραφο που γίνεται με πρόθεση να εμφανίσει την εικόνα δημιουργίας νομικών δικαιωμάτων και υποχρεώσεων μεταξύ των μερών διαφορε-

τικών από τα πραγματικά δικαιώματα και υποχρεώσεις που τα μέρη σκοπεύουν να δημιουργήσουν. (Βλ. *Snook v. London & W. Riding Invest Ltd* [1967] 1 All E.R. 518). Στην υπόθεση *IRC v. Westminster* [1935] All E.R. Rep. 259 της οποίας έγινε ευρύτερη επίκληση και στην οποία θα επανέλθουμε, γίνεται αναφορά από τον Lord Tomlin σε έγγραφα που δεν καταρτίζονται καλόπιστα ούτε με πρόθεση να στηριχθούν ενέργειες πάνω τους αλλά που χρησιμοποιούνται απλώς ως μανδύας για να καλυφθεί διαφορετική συναλλαγή. Με τον ίδιο τρόπο ο Lord *Wilberforce* στην υπόθεση *W T Ramsay Ltd v. IRC* [1981] 1 All E.R. 865 περιγράφει ως ψεύτικη, συναλλαγή που εμφανίζεται να είναι κάτι άλλο από εκείνο που είναι στην πραγματικότητα ή αντίστροφα περιγράφει ως γνήσια μια συναλλαγή που είναι πράγματι εκείνο που εμφανίζεται να είναι. (Βλ. επίσης *Customs and Excise v. Faith Construction* [1988] 1 All E.R. 919.

Στόχος, επομένως, της έρευνας είναι η αληθινή φύση της επίδικης πράξης ή συναλλαγής. Το ποιά 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 μή 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 CLR 2311, *Lagou v. Republic* (1986) 3 CLR 2317). Όπως σημειώσαμε, έχει γίνει εκτεταμένη αναφορά στην υπόθεση *IRC v. Westminster* (ανωτέρω). Πρέ-

πει 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 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 κεφαλαιώδης, 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 εφεσείοντα άλλης από εκείνη που υποδηλώνει το εμφανιζόμενο ως νομικό αποτέλεσμα τους. Εκείνο που αμφισβητείται είναι η φύση των ενεργειών του εφεσείοντα και είναι ξεκάθαρο πως εκτός αν προσδιοριστεί πρώτα αυτή η φύση είναι

πρωθύστερο 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  
 5 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).

10 Έχει γίνει επίσης επανειλημμένα επίκληση της υπόθεσης *W T Ramsay v. IRC* (ανωτέρω) και της σειράς των άλλων υποθέσεων που την ακολούθησαν (βλ. *IRC v. Burmah Oil Co., Ltd (1982) STC 30, Furniss v. Dawson* (ανωτέρω) και *Craven v. White* (ανωτέρω) αναφορικά με  
 15 τη θεώρηση σύνθετων συναλλαγών οι οποίες, εξαιτίας του αλληλένδετου και του αλληλοεξαρτώμενου των επί μέρους πράξεων από τις οποίες συντίθενται, θα πρέπει να προσεγγίζονται, κάτω από ορισμένες προϋποθέσεις, ως μια και μόνη συναλλαγή. Αντιληφθήκαμε μάλιστα να επικρατεί η αντίληψη πως οι υποθέσεις αυτές επηρέασαν σε  
 20 κάποιο βαθμό το εύρος εφαρμογής της αρχής που τέθηκε στην υπόθεση *IRC v. Westminster* (ανωτέρω). Όπως όμως παρατηρήθηκε τόσο στην υπόθεση *W.T. Ramsay v. IRC* (ανωτέρω) όσο και στην υπόθεση *Furniss v. Dawson* (ανωτέρω) ούτε η υπόθεση *IRC v. Westminster* (ανωτέρω) ούτε  
 25 άλλη αυθεντία άγγιξαν το ζήτημα των σύνθετων συναλλαγών που ήταν το αντικείμενο της συζήτησης στις υποθέσεις εκείνες και επομένως, δεν είχε οποτεδήποτε αποφασιστεί ότι σ' αυτού του είδους τις συναλλαγές θα έπρεπε κάθε ξεχωριστό τους τμήμα να εξετάζεται αποσυνδεδεμέ-  
 30 νο από τα υπόλοιπα. Εκείνο που αναφέρθηκε στις υποθέσεις αυτές είναι πως δεν θα έπρεπε η αρχή στην υπόθεση *IRC v. Westminster* (ανωτέρω) να αφήνεται να εκτείνεται πέρα από τα πραγματικά της όρια ούτε να θεωρείται ότι υποχρεώνει το Δικαστήριο να προσεγγίζει μια συναλλαγή με παρωπίδες, απομακρυνόμενο έτσι από το πλαίσιο μέσα  
 35 στο οποίο η συναλλαγή ανήκει. Τα Δικαστήρια, όπως χαρακτηριστικά λέχθηκε από τον Lord Wilberforce στη σελίδα 873 της υπόθεσης *W.T. Ramsay v. IRC* (ανωτέρω), δεν

είναι υποχρεωμένα να παραμένουν αδρανή μπροστά στην πρόοδο των μεθόδων για την αποφυγή φόρου και την τεχνική βελτίωσή τους. Έτσι, με την εξέλιξη που δρομολογήθηκε από το 1980, δεν κρίνεται η φορολογική υποχρέωση με βάση το νομικό αποτέλεσμα των επι μέρους συναλλαγών που συνθέτουν ένα ενιαίο σύνολο αλλά με βάση το νομικό αποτέλεσμα αυτού του ενιαίου συνόλου. Με τον τρόπο αυτό, ενώ μια επί μέρους συναλλαγή, κρινόμενη μόνη της δεν θα προσέλυε πληρωμή φόρου, είναι δυνατό κρινόμενη ως αναπόσπαστο τμήμα της σύνθετης συναλλαγής να φανεί πως στην πραγματικότητα δεν είχε εμπορικό ή επιχειρηματικό σκοπό, πως έγινε με μόνο στόχο την αποφυγή φόρου και έτσι τα πράγματα να οδηγηθούν σε αντίθετη κατεύθυνση.

5

10

15

Η υπόθεση *W T Ramsay v. IRC* (ανωτέρω) έδωσε το έναυσμα για εκτεταμένη συζήτηση σε σχέση με τις αρχές που έθεσε. Αρκεί για τους σκοπούς της υπόθεσης αυτής ν' αναφερθούμε στα όσα, σύμφωνα με την απόφαση του Lord Fraser στην υπόθεση *Furniss v. Dawson*, όπως υιοθετήθηκαν από τον Lord Oliver στην υπόθεση *Craven v. White* (ανωτέρω), αποτελούν την ουσία της. Εξηγήθηκε ότι η πραγματική αρχή που τέθηκε στην υπόθεση *W.T. Ramsay v. IRC* (ανωτέρω), συνίστατο στο ότι οι οικονομικές συνέπειες μιας προαποφασισμένης σειράς συναλλαγών που γίνονταν με πρόθεση να λειτουργήσουν σαν τέτοιες, πρέπει γενικά να εξακριβώνονται με την εξέταση του αποτελέσματος της σειράς αυτής ως συνόλου και όχι με τον τεμαχισμό του σχεδίου και την εξέταση κάθε επιμέρους συναλλαγής ξεχωριστά. Ο Lord Oliver στην υπόθεση *Craven v. White* (ανωτέρω) συνόψισε τις προϋποθέσεις που θα πρέπει να συνυπάρχουν για να είναι επιτρεπτή η προσέγγιση μιας συναλλαγής ως ενιαίου συνόλου ως εξής: (1) Η σειρά των συναλλαγών ήταν κατά το χρόνο της ενδιάμεσης συναλλαγής προαποφασισμένη προκειμένου να επιφέρει ορισμένο αποτέλεσμα. (2) Η συναλλαγή εκείνη δεν είχε σκοπό άλλο από τον περιορισμό του φόρου. (3) Δεν υπήρχε κατά το χρόνο εκείνο πιθανότητα στην πράξη ότι τα προσχεδιασθέντα γεγονότα δεν θα επισυνέβαιναν με την προαποφασισθείσα σειρά έτσι που η ενδιάμεση συναλλαγή να μη εθε-

20

25

30

35

40

ωρείτο καν ότι είχε ανεξάρτητη ζωή. (4) Τα προαποφασισθέντα γεγονότα συνέβησαν στην πραγματικότητα.

5 Όπως αναφέρθηκε, κάτω από αυτές τις περιστάσεις, το Δικαστήριο δικαιολογείται να συνδέσει την αρχή με το τέλος έτσι ώστε τα οικονομικά αποτελέσματα να κριθούν με βάση το ενιαίο σύνθετο σύνολο που αποτελούν οι ενδιάμεσες πράξεις που έγιναν.

10 Στην παρούσα υπόθεση αναπτύχθηκε, μεταξύ άλλων, επιχειρηματολογία στα πλαίσια της οποίας έγινε εκτεταμένη αναφορά σε μεγάλα αποσπάσματα από τη νομολογία ως αν το ζητούμενο να ήταν το κατά πόσο βρισκόμαστε μπροστά σε μια τέτοια σύνθετη συναλλαγή σε σχέση με την οποία θα έπρεπε να εφαρμοστούν οι πιο πάνω αρχές. Έτσι, έγινε συζήτηση αναφορικά με τα όσα συνέβησαν σε 15 σχέση με τις μετοχές της εταιρείας και τις διαδοχικές παραχωρήσεις τους ως αν να έπρεπε να αποφασιστεί αν αυτές ήταν ανεξάρτητες η μια από την άλλη ή αλληλένδετες και αλληλοεξαρτώμενες ως μέρος ενός συνολικού προαποφασισμένου σχεδίου.

20 Αν αντιληφθήκαμε καλά, ο εφεσείων που έχει δείξει μια εξοικείωση με τη νομική πτυχή του θέματος, παίρνει τη θέση πως, εκτός αν φαινόταν ότι η σειρά των ενεργειών σε σχέση με την εταιρεία ήταν προαποφασισμένη, με τη σημασία που δόθηκε στον όρο από τη νομολογία, δεν θα 25 ήταν δυνατό να εντοπιστεί οτιδήποτε άλλο από ανεξάρτητες γνήσιες συναλλαγές τις οποίες μάλιστα δεν είχε καν τη δυνατότητα να ελέγξει. Ακολουθώντας αυτή τη γραμμή, υποστήριξε πως το μεγάλο χρονικό διάστημα που μεσολάβησε μεταξύ της σύστασης της εταιρείας και των εξελίξεων αναφορικά με τις μετοχές της δείχνει με βάση τη νομολογία, (επικαλέστηκε σχετικά την απόφαση του Lord Templeman στην *Craven v. White* (ανωτέρω) στη σελ. 509), πως δε βρισκόμαστε μπροστά σε προαποφασισμένη σειρά 30 ενεργειών έτσι που οι ενέργειες αυτές να μπορούν να θεωρηθούν ως ενιαίο σύνολο.

Όμως, δεν είναι με αυτό τον τρόπο που αντιλαμβανό-

μαστε το ζήτημα που εγείρεται στην παρούσα υπόθεση. Δεν ασχολούμαστε εδώ με την ίδια την εταιρεία. Δεν μας απασχολεί η νομιμότητα της σύστασής της και της διακίνησης των μετοχών της ή τα αποτελέσματα από αυτές σε 5  
 ότι αφορά τους ίδιους τους μετόχους. Δεν εγείρονται για εξέταση στην παρούσα υπόθεση οι νομικές επιπτώσεις από την κατάληξη των 60 μετοχών στα εγγόνια του εφεσείοντα. Το ερώτημα στην παρούσα υπόθεση είναι ένα και μόνο. Συνίσταται στο κατά πόσο ήταν γνήσια ή όχι η προβαλλόμενη από τον εφεσείοντα ρύθμιση μεταξύ του και 10  
 της εταιρείας με βάση την οποία η εταιρεία εκτελούσε ως ξεχωριστό νομικό πρόσωπο εργασία που της παραχωρούσε εκείνος, έτσι που να παρουσιάζεται ότι κερδίζει εκείνη το εισόδημα και όχι ο εφεσείων ή αν αυτή η ρύθμιση ήταν 15  
 εικονική και το εισόδημα στην πραγματικότητα ήταν εισόδημα του εφεσείοντα του ίδιου που όμως εκείνος απλώς το διοχέτευε στην εταιρεία με μόνο σκοπό την αποφυγή της πληρωμής φόρου. Επομένως, δεν συζητούμε στην υπόθεση αυτή κατά πόσο όλα όσα έγιναν είχαν προαποφασιστεί με την έννοια που δόθηκε στον όρο και στην οποία 20  
 δεν χρειάζεται να επεκταθούμε και είχαν προωθηθεί ως μια ενιαία και αδιαίρετη συναλλαγή. Μας απασχολεί η μια αλλά επαναλαμβανόμενη ενέργεια του εφεσείοντα για κάθε φορολογικό έτος που εμφάνιζε την εταιρεία κι όχι τον ίδιο να κερδίζει το εισόδημα που αναφέραμε. Είναι 25  
 καθαρό πως έτσι ακριβώς έχει δει το ζήτημα και ο Έφορος αφού, όπως αναφέρεται στην απόφασή του που προκύπτει από το συνδυασμό των επιστολών του της 7 Αυγούστου 1984 και 19 Σεπτεμβρίου 1985, ανάτρεξε στον 30  
 χρόνο της σύστασης της εταιρείας για να καταλήξει πως το εμφανισθέν ως εισόδημα της ήταν στην πραγματικότητα από τότε εισόδημά του εφεσείοντα. Η σημασία των εξελίξεων στην εταιρεία, στην παρούσα υπόθεση, συνίσταται στο ότι όσο και αν δεν αποτελούν οι ίδιες το αντικείμενο 35  
 της έρευνας, είναι και αυτές τμήμα των περιβαλλουσών συνθηκών από το σύνολο των οποίων θα πρέπει να απαντηθεί το ερώτημα όπως το προσδιορίσαμε.

Αφού μελετήσαμε προσεκτικά όλα τα στοιχεία που βρίσκονται ενώπιόν μας και την επιχειρηματολογία των δύο 40

πλευρών, κάθε άλλο παρά έχουμε ικανοποιηθεί ότι η από-  
 φαση στην οποία κατάληξε ο Έφορος ήταν το αποτέλεσμα  
 οποιασδήποτε πλάνης ή το προϊόν ελλειπούς έρευνας ή  
 τελικά ότι δεν ήταν εύλογα επιτρεπτή. Αντίθετα, θα λέγα-  
 5 με ότι οι ενέργειες που εμφάνισαν την εταιρεία να έχει  
 δικό της εισόδημα, κάτω από τις περιστάσεις που περι-  
 γράψαμε, είναι έκδηλα εικονικές. Δεν χρειάζεται να επα-  
 νέλθουμε σε όσα σημειώσαμε από την επιχειρηματολογία  
 10 του ευπαίδευτου συνηγόρου των εφεσιβλήτων σε σχέση με  
 το σκεπτικό που οδήγησε στην απόφαση, το οποίο θεω-  
 ρούμε έγκυρο και εύλογο. Θα ανακεφαλαιώναμε μόνο τα  
 ακόλουθα. Το αν θα είχε εισόδημα και πόσο η εταιρεία  
 εξαρτάτο απόλυτα από τον εφεσείοντα. Η εργασία ανατί-  
 15 θετο στον ίδιο από τους διάφορους πελάτες και εκείνος  
 ήταν υπόλογος απέναντί τους. Την εργασία έτσι και αλ-  
 λιώς θα την εκτελούσε ο εφεσειών ή η κόρη του ή η σύζυ-  
 γός του που ήδη πληρώνονταν ως πλήρως απασχολούμε-  
 νοι υπάλληλοι του πάνω σε μόνιμη βάση. Στην  
 20 πραγματικότητα δε γινόταν διοχέτευση εργασίας από τον  
 εφεσείοντα στην εταιρεία. Κανένas επιχειρηματικός ή  
 εμπορικός σκοπός για μια τέτοια ενέργεια, τουλάχιστο  
 από εκείνους που επικαλέστηκε ο εφεσειών, δεν είναι δυ-  
 νατό να αναγνωριστεί ως πραγματικός. Πρόκειται απλώς  
 για απόπειρα εναλλαγής ιδιοτήτων που δεν είναι δυνατό  
 25 να σκιάσει την αλήθεια και να διαφοροποιήσει την πραγ-  
 ματικότητα. Η μέθοδος με την οποία διακινήθηκαν οι με-  
 τοχές της εταιρείας έτσι που στο τέλος να διασφαλίζεται η  
 αποφυγή της πληρωμής φόρου από οποιονδήποτε σε  
 30 σχέση με το δηλωνόμενο ως εισόδημα της εταιρείας, συ-  
 μπληρώνει με τρόπο πειστικό, την εικόνα. Η εταιρεία,  
 πέρα από τα όσα θα μπορούσαν να λεχθούν αναφορικά με  
 τον τυπικό έλεγχό της θα μπορούσε να εμφανίζει ή να μη  
 35 εμφανίζει εισόδημα ανάλογα με τις επιθυμίες του εφεσειό-  
 ντα, ο οποίος, από αυτή την άποψη, ασκούσε αποφασιστι-  
 κό έλεγχο σε ο,τιδήποτε την αφορούσε. Όλο το δηλωνόμε-  
 νο ως εισόδημα της εταιρείας ήταν στην πραγματικότητα  
 εισόδημα του εφεσείοντα, από δικούς του πελάτες και από  
 40 την προσωπική εργασία τη δική του και των υπαλλήλων  
 του. Οι ενέργειες που το εμφάνισαν ως εισόδημα της εται-



ρείας απόβλεπαν αποκλειστικά στην αποφυγή πληρωμής φόρου και ήταν εικονικές.

Για τους πιο πάνω λόγους η έφεση αποτυγχάνει και απορρίπτεται με έξοδα εναντίον του εφεσείοντα. Τα έξοδα να υπολογιστούν από τον Πρωτοκολλητή εντός 15 ημερών και να εγκριθούν από το Δικαστήριο. 5

*Έφεση απορρίπτεται με έξοδα.*