

31 Μαΐου, 1996

[ΚΑΛΛΗΣ, Δ/στής]

SARKIS MAZMANIAN,

Αιτητής,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ ΥΠΟΥΡΓΟΥ
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΟΥ,

Καθ' ων η αίτηση.

(Συνεκδικαζόμενες υποθέσεις Αρ. 959/92, 960/92 & 961/92)

Προσφυγή βάσει του Άρθρου 146 του Συντάγματος — Φορολογική προσφυγή — Αρχές δικαστικού ελέγχου φορολογικών αποφάσεων — Βάρος αποδείξεως — Απόδειξη γεγονότων — Μαρτυρία.

5 Φορολογία — Φορολογία εισοδήματος — Εμπορία γης — Κριτήρια εμπορικότητας πράξης — Γεγονότα στην κριθείσα περίπτωση — Εύλογα επιτρεπτά τα συμπεράσματα του Εφόρου.

10 Φορολογία — Φορολογία εισοδήματος — Άρθρο 23(1) των περί Βεβαίωσης και Εισπράξεως Φόρων Νόμων 1978 - 1988 — Αρχική φορολογία και τελική βεβαίωσή της — Κρίση περί τηρήσεως της προθεσμίας των 6 ετών — Η νομολογιακή αρχή και η εφαρμογή της στην κριθείσα περίπτωση.

15 Προσφυγή βάσει του Άρθρου 146 του Συντάγματος — Λόγοι ακυρώσεως — Έλλειψη αιτιολογίας — Φορολογική προσφυγή — Αιτιολογία φορολογικών αποφάσεων — Αρχική και τελική φορολογία κατόπιν ενστάσεως — Αιτιολογημένη η απόφαση στην κριθείσα περίπτωση — Περιστάσεις.

20 Φορολογία — Φορολογία εισοδήματος — Ένσταση του φορολογουμένου — Το ζήτημα του χρόνου που διαρρέει μέχρι την απόφαση επί της ένστασης — Δεν υπάρχει κατάχρηση εξουσίας — Νομολογία και διακρίσεις.

25 Συνταγματικό Δίκαιο — Σύνταγμα (Άρθρο 29) — Κώλυμα επίκλησής του στην κριθείσα περίπτωση — Περιστάσεις.

Οι αιτητής προσέφυγε κατά των σε βάρος του φορολογιών που αφορούσαν μακρά χρονική περίοδο.

Το Ανώτατο Δικαστήριο, απορρίπτοντας τις προσφυγές, αποφάσισε ότι:

5

1. Πρόκειται εδώ για απόφαση φορολογικής αρχής. Κατά το δικαστικό έλεγχό της ισχύει η σταθερή αρχή η οποία διακηρύχθηκε σε σειρά αποφάσεων. Το δικαστήριο δεν επεμβαίνει αν η επίδικη απόφαση ήταν εύλογα επιτρεπτή με βάση τα ενώπιον του αρμοδίου διοικητικού οργάνου στοιχεία.

10

Το βάρος απόδειξης ότι η επίδικη απόφαση πρέπει να ακυρωθεί το φέρει ο αιτητής.

15

Ο ευπαιδευτος συνήγορος του αιτητή δεν έχει εγείρει ζήτημα μη εφαρμογής των αρχών που έχουν καθιερωθεί στη *Sharkey*. Άλλωστε το ότι τυγχάνει εφαρμογής έχει επιβεβαιωθεί με τον πιο αυθεντικό τρόπο στη *Δημοκρατία v. Matossian*. Αυτό που έχει κάμει ήταν να παραθέσει σειρά γεγονότων για να αποδείξει τον ισχυρισμό του ότι ο αιτητής δεν ήταν έμπορος γης. Το βάρος απόδειξης των σχετικών γεγονότων βαρύνει τον αιτητή.

20

Εκτός αν τα γεγονότα προκύπτουν από το φάκελο της υπόθεσης πρέπει να αποδειχθούν με μαρτυρία. Τέτοια μαρτυρία δεν έχει προσαχθεί. Ακολουθεί πως ο δικαστικός έλεγχος των επίδικων αποφάσεων θα διενεργηθεί με βάση τα στοιχεία που ήταν ενώπιον της Διοίκησης κατά τον κρίσιμο χρόνο.

25

2. Το τι συνιστά εμπόριο γης και ποια πράξη έχει το χαρακτήρα εμπορίας έχει καθορισθεί στην *Amani Enterprises v. Republic*.

30

Προκύπτει από το υλικό αυτό ότι όλα τα ληφθέντα υπόψη γεγονότα ήταν υφιστάμενα κατά τον κρίσιμο χρόνο.

35

Λαμβάνονται υπόψη τα στοιχεία τα οποία είχε ενώπιόν του ο Έφορος σε συνάρτηση με την σχετική νομική πτυχή. Επίσης λαμβάνονται υπόψη οι αρχές που διέπουν το δικαστικό έλεγχο αποφάσεων του Εφόρου Φόρου Εισοδήματος. Είναι η κατάληξη του Δικαστηρίου ότι οι επίδικες αποφάσεις ήταν εύλογα επιτρεπτές στον Έφορο με βάση τα ενώπιόν του στοιχεία. Έχει προβεί σε ορθή αποτίμηση του πραγματικού υπόβαθρου και δεν έχει καθόλου υπερβεί τα ακραία όρια των εξουσιών του. Ορθά ο Έφορος φορολόγησε τον αιτητή σαν έμπορο γης και ορθά αποφάσισε ότι τα

40

κτήματα που δωρήθηκαν σε συγγενικά πρόσωπα του αιτητή αποτελούσαν κυκλοφορούν ενεργητικό της επιχείρησής του και εδωρήθηκαν όχι με σκοπό να χρησιμοποιηθούν για δική τους χρήση αλλά για να μεταπωληθούν.

5

3. Ήταν η εισήγηση του ευπαιδευτου συνήγορου των καθ' ων η αίτηση ότι εφόσον οι αρχικές φορολογίες έγιναν εντός της περιόδου των έξι ετών που ορίζει το Άρθρο 23(1) το γεγονός ότι η τελική βεβαίωσή τους έγινε μετά την περίοδο αυτή δεν τις καθιστά εκπρόθεσμες.

10

Η πιο πάνω εισήγηση βρίσκει πλήρη στήριξη από την νομολογία.

15

Ακολουθεί πως ο σχετικός λόγος ακυρώσεως δεν μπορεί να πετύχει.

20

25

4. Στην κρινόμενη υπόθεση πρόκειται για φορολογίες οι οποίες βεβαιώθηκαν σύμφωνα με τις πρόνοιες του Άρθρου 20(5) των περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων 1978-1991. Όπως έχει νομολογηθεί στις υποθέσεις *Ιωαννίδης* και *Ιωνίδης* (πιο πάνω), όταν ο φορολογούμενος υποβάλλει ένσταση η απόφαση του Εφόρου πάνω στην ένσταση μπορεί να απολήξει σε ποσό μεγαλύτερο από το αρχικό. Ούτως εχόντων των πραγμάτων η επάρκεια της αιτιολογίας της επίδικης απόφασης θα πρέπει να κριθεί με βάση τις αρχές που διέπουν την επάρκεια της αιτιολογίας των διοικητικών πράξεων ή αποφάσεων.

30

Το κατά πόσο μια διοικητική πράξη είναι αιτιολογημένη εξαρτάται από τα συγκεκριμένα πραγματικά περιστατικά της.

35

Η επίδικη απόφαση και το περιεχόμενο του φακέλου στον οποίο παραπέμπει περιέχουν όλα τα απαραίτητα ειδικά και συγκεκριμένα στοιχεία για τη διακρίβωση της νομιμότητάς της. Στους σχετικούς φακέλους υπάρχουν πλήρεις λεπτομέρειες των αγοραπωλησιών κτηματικής περιουσίας από τον αιτητή, των δωρεών προς συγγενικά του πρόσωπα και των πωλήσεων - των αντικειμένων της δωρεάς - από τους συγγενείς του. Ο λόγος ακυρώσεως που σχετίζεται με την έλλειψη αιτιολογίας δεν μπορεί να πετύχει.

40

5. Έχει ήδη παρατεθεί το σχετικό απόσπασμα από την *Ιωαννίδης* (πιο πάνω), σελ. 1824, σύμφωνα με το οποίο δεν υπάρχει κατάχρηση εξουσίας όσον αφορά τον χρόνο έκδοσης της απόφασης πάνω σε ένσταση φορολογουμένου. Υιοθετείται η προσέγγιση στην *Ιωαννί-*

δης. Επομένως ο Έφορος δεν έχει ενεργήσει με τρόπο αντίθετο προς το Νόμο.

Αναφορικά με τις αρχές της χρηστής διοικήσεως και estoppel, σύμφωνα με τον *Δαγτόγλου* (πιο πάνω), παρ. 382, 387 και 390, οι αρχές αυτές ισχύουν κυρίως στις περιπτώσεις διακριτικής ευχέρειας της διοικήσεως. Δεν ισχύουν στις περιπτώσεις δέσμιας αρμοδιότητας όπως έχει εδώ η περίπτωση.

Σχετικά με την ισχυριζόμενη παράβαση του Άρθρου 29 του Συντάγματος παρατηρείται ότι ο αιτητής ουδέποτε πριν την επίδικη απόφαση είχε παραπνευθεί για καθυστέρηση ούτε και είχε λάβει οποιοδήποτε ένδικο μέσο για θεραπεία της κατάστασης. Ανέμενε την απόφαση του Εφόρου πάνω στις σχετικές ενστάσεις του. Με την έκδοση της απόφασης πάνω στις ενστάσεις στις 21.9.92 και την καταχώρηση της προσφυγής αναφορικά με την ουσία του θέματος κωλύεται από του να παραπονείται για παραβίαση του Άρθρου 29 του Συντάγματος.

Οι προσφυγές απορρίπτονται με έξοδα.

Αναφερόμενες υποθέσεις:

Sharkey v. Wemher [1958] A.C. 58,

Δημοκρατία ν. Matossian (1992) 3 A.A.Δ. 399,

Solomonides v. Republic (1961-1968) C.T.C. Vol 1, p. 299,

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

Acropolis Estates Co. Ltd v. Εφόρου Φόρου Εισοδήματος (1995) 3 A.A.Δ. 418,

Ioannides v. Republic (1985) 3 C.L.R. 1801,

Coussoumides v. Republic (1966) 3 C.L.R. 1,

Amani Enterprises v. Δημοκρατίας (αρ. 2) (1990) 3 A.A.Δ. 1041,

Agrotis v. Commissioner of Income Tax 22 C.L.R. 27,

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

Makrides v. Republic (1967) 3 C.L.R. 147,

Vassos Estates Ltd v. Republic (1969) 3 C.L.R. 58,

5 *Ignatiou a.o. v. Republic (1989) 3 C.L.R. 346,*

Βογαζιανός v. Δημοκρατίας (1993) 4 Α.Α.Δ. 2975,

Ιωνίδης κ.ά. v. Δημοκρατίας (1994) 4 Α.Α.Δ. 426,

10

Solomonides v. Republic (1968) 3 C.L.R. 105,

Pissas v. Republic (1974) 3 C.L.R. 476,

15

Nissiotou a.o. v. Republic (1985) 3 C.L.R. 1335,

Kyriakides v. Republic 1 R.S.C.C. 66.

Προσφυγές.

20

Προσφυγές εναντίον της επιβολής φορολογίας και της επιβολής έκτακτης εισφοράς για την άμυνα για τα Έτη 1982-1988 στους Αιτητές.

25

Κ. Κυριακόπουλος και Φ. Στροβολίδης, για τον Αιτητή.

Γ. Λαζάρου, Δικηγόρος της Δημοκρατίας Α΄, για τους Καθ' ων η αίτηση.

30

Cur. adv. vult.

ΚΑΛΛΗΣ, Δ.: Οι πιο πάνω προσφυγές έχουν συνεκδικαστεί μετά από διάταγμα του δικαστηρίου, ημερ. 2.11.94, επειδή "περιέχουν κοινό θέμα Νόμου και/ή γεγονότων".

35

Προσφυγή 959/92:

Στρέφεται κατά της ειδοποίησης επιβολής έκτακτης εισφοράς για την άμυνα ημερ. 21.9.1992 σε σχέση με τα φορολογικά έτη 1986,

40

Προσφυγή 960/92:

Στρέφεται κατά της ειδοποίησης επιβολής έκτακτης εισφοράς

ημερ. 21.9.92 για τα τρίμηνα 1/81, 2/81, 3/81, 4/81, 2/82, 3/82, 1/86, 2/86, 3/86, 4/86, 1/87, 2/87, 4/88 και 1/89.

Προσφυγή 961/92:

Στρέφεται κατά της ειδοποίησης επιβολής φορολογίας ημερ. 21.9.92 για τα φορολογικά έτη 1969, 1970, 1971, 1972, 1973, 1974, 1975, 1977, 1978, 1979/1978, 1980, 1981, 1982, 1983, 1986, 1987, 1988. Στρέφεται, επίσης, κατά της απόφασης των καθ' ων η αίτηση να απαιτήσουν για τα φορολογικά έτη 1982, 1983, 1986, 1987 και 1988 πρόσθετο φόρο 10%. 5
10

Ιστορικό των επίδικων αποφάσεων:

(α) Προσφυγή 959/92: 15

Την 7.2.90 ο αιτητής υπέβαλε δηλώσεις εισοδήματος μαζί με προσδιορισμούς έκτακτης εισφοράς για την άμυνα της Δημοκρατίας για τα εξάμηνα των ετών 1986, 1987 και 1988. Οι επίδικες φορολογίες και για τα τρία έτη είναι "αρχικές". Ο αιτητής υπόβαλε ένσταση κατά των επίδικων φορολογιών στις 15.4.92. 20

(β) Προσφυγή 960/92:

Ο αιτητής υπέβαλε τις δηλώσεις εισοδήματός του μαζί με προσδιορισμούς έκτακτης εισφοράς για τα τρίμηνα των ετών 1981, 1982 και 1986-1988 στις 6.6.1982, 9.10.1994 και 7.2.1990 αντιστοίχως. Η φορολογία για το 1981 επιβλήθηκε στις 7.12.1987, για το 1982 στις 13.12.1988 και για τα έτη 1986-1988 στις 30.3.92. Οι φορολογίες για τα τρίμηνα των ετών 1981 και 1982 ήταν αρχικές φορολογίες ενώ οι φορολογίες για τα έτη 1986-1988 ήταν επιπρόσθετες φορολογίες. Κατά των πιο πάνω φορολογιών των ετών 1981, 1982 και 1986-1988 υποβλήθηκαν ενστάσεις στις 4.1.1988, 16.1.1989 και 15.5.1992, αντιστοίχως. 25
30

(γ) Προσφυγή 961/92: 35

Ο αιτητής υπόβαλε δηλώσεις εισοδήματος μαζί με εξηλεγμένους λογαριασμούς και προσδιορισμούς φορολογητέου εισοδήματος για τα έτη 1969/68 μέχρι 1975/74, 1977/76 μέχρι 1983 και 1986 μέχρι 1988 μεταξύ των ετών 1973 και 1990. 40

Οι φορολογίες για τα έτη 1969-1972 επιβλήθηκαν την 8.10.73, για τα έτη 1973-1974 στις 29.10.74, για το έτος 1975 την 3.7.76, για

το έτος 1977 την 27.10.77, για τα έτη 1978-1980 στις 20.7.81, για το έτος 1981 στις 21.5.82, για το έτος 1982 στις 13.12.88, για το έτος 1983 στις 15.12.1989, για τα έτη 1986-1988 στις 30.3.92. Οι φορολογίες για τα έτη 1969/68 μέχρι 1974/73 και 1977/76 μέχρι 1983 είναι αρχικές φορολογίες ενώ οι φορολογίες για τα έτη 1975/74 και 1986 μέχρι 1988 πρόσθετες φορολογίες. Κατά των πιο πάνω φορολογιών υποβλήθηκαν ενστάσεις μεταξύ των ετών 1973 και 1992.

Το εισόδημα του αιτητή κατά τους ουσιώδης χρόνους προέρχετο από αγοραπωλησίες ακίνητης περιουσίας, εμπόριο, σύνταξη από το Ταμείο Κοινωνικών Ασφαλίσεων, τόκους, ενοίκια και από επενδύσεις εξωτερικού.

Κατά τη διάρκεια των ετών 1970 μέχρι 1980 ο αιτητής μεταβίβασε διά δωρεάς διάφορα τεμάχια ακίνητης ιδιοκτησίας σε συγγενικά του πρόσωπα. Οι επίδικες αποφάσεις έχουν προκύψει σαν αποτέλεσμα της εφαρμογής της αρχής που καθιερώθηκε στην *Sharkey v. Wernher* [1958] A.C. 58, από τον Έφορο Φόρου Εισοδήματος ("ο Έφορος") ο οποίος εφορολόγησε τον αιτητή με το "νοητό" κέρδος που προέκυψε από τις πιο πάνω μεταβιβάσεις. Θεώρησε τις πιο πάνω δωρεές σαν διάθεση εμπορικού αποθεματικού για ποσό ίσο προς την αγοραία αξία της γης (market value) και προέβηκε σε φορολογία του "νοητά" κτιθέντος κέρδους. Στον υπολογισμό του κέρδους ο Έφορος αφαίρεσε από το ύψος των πωλήσεων το αναθεωρημένο κόστος των οικοπέδων, και το κέρδος από το κάθε οικόπεδο το εφορολόγησε με βάση τις εισπράξεις που αναλογούσαν σε κάθε χρόνο. Στις 21.9.92 εξέδωσε την απόφασή του επί όλων των πιο πάνω ενστάσεων. Την ίδια ημερομηνία έστειλε στον αιτητή τις σχετικές ειδοποιήσεις επιβολής έκτακτης εισφοράς για την Άμυνα της Δημοκρατίας και ειδοποιήσεις φορολογίας Φόρου Εισοδήματος. Ταυτόχρονα του έστειλε και συνοδευτική επιστολή της ίδιας ημερομηνίας, στην οποία φέρεται να δίνει την αιτιολογία της απόφασής του. Η επιστολή καλύπτει τις ενστάσεις του αιτητή και στις τρεις πιο πάνω προσφυγές. Την παραθέτω:

"(α) Ένα από τα βασικά σας επαγγέλματα ήτο και είναι αυτό του κτηματομεσίτη και εμπόρου γης. Το επάγγελμα αυτό το εξασκούσατε συνεταιρικά από το 1953 με κάποιον Χακόπ Ματοσιάν που ήτο γνωστός κτηματομεσίτης και έμπορος γης. Ακίνητη περιουσία που αγοράστηκε κατά διάφορες ημερομηνίες με σκοπό τη μεταπώληση, αντιπροσώπευε στοιχεία κυκλοφορούντος ενεργητικού. Το γεγονός ότι ορισμένη περιουσία αγοράστηκε προ πολλού δεν δικαιολογεί κατά την άποψή μου τον τρόπο χειρισμού του κέρδους, διότι κατά πάντα ουσιώδη χρό-

νο εξασκούσατε το επάγγελμα του εμπόρου ακίνητης ιδιοκτησίας. Η μη πώληση ή ανάπτυξή της, σε σύντομο χρονικό διάστημα, ήτο ζήτημα αξιολόγησης του χρόνου στον οποίο θα εγίνετο η πώληση ή ανάπτυξή της προς το σκοπό μεγιστοποίησης του κέρδους σας. Τούτο προκύπτει και από το γεγονός ότι για 5
 συνεχή χρόνια περιουσία σας (συνιδιοκτησία με τον κ. Χακόπ Ματοσιάν) εφαινότο στους λογαριασμούς σα στοιχείο κυκλοφορούντος ενεργητικού. Ως εκ τούτου θεωρώ ότι οποιοδήποτε κέρδος προέκυψε υπόκειται σε φορολογία.

(β) Ανατίμηση Ακίνητης περιουσίας:

Και σ' αυτή την περίπτωση, δεν βρίσκω βάσιμη δικαιολογία γιατί ακίνητος περιουσία που αγοράστηκε με σκοπό τη μεταπώληση και σε περιόδους κατά τις οποίες είχατε προβεί στην 15
 αγορά και μεταπώληση πολλών τεμαχίων γης, να ανατιμάτε και υπολογίζετε σαν κέρδος τη διαφορά μεταξύ της ανατιμημένης τιμής και της τιμής πώλησης. Ως εκ τούτου στον υπολογισμό του κέρδους σας ελήφθη σαν κόστος η τιμή αγοράς και όχι η ανατιμημένη τιμή. 20

(γ) Δωρεές ακίνητης ιδιοκτησίας προς συγγενικά σας πρόσωπα:

Κατ' ακολουθία, και για συνεχή χρόνια, ακίνητη περιουσία που αγοράστηκε με σκοπό τη μεταπώληση, δωρίζεται σε 25
 συγγενικά σας πρόσωπα τα οποία σε αρκετές περιπτώσεις και σε σύντομο χρονικό διάστημα, προβαίνουν στην πώλησή της και πραγματοποιούν μεγάλα κέρδη που διαφεύγουν φορολογίας.

30
 Στην προκειμένη περίπτωση, τα κτήματα που δωρήθηκαν σε συγγενικά σας πρόσωπα αποτελούσαν κυκλοφορούν ενεργητικό της επιχείρησής σας και εδωρήθηκαν ΟΧΙ με σκοπό να χρησιμοποιηθούν για δική τους χρήση, αλλά για να μεταπωληθούν. Πράγματι όλα τα κτήματα που παρουσιάζονται στον Πίνακα 35
 'Γ' έχουν μεταπωληθεί υπό των δωρεοδόχων.

Βάσει των πιο πάνω για σκοπούς καθορισμού του κέρδους σας από την εμπορία γης αποφάσισα όπως λάβω υπόψη την αγοραία αξία των κτημάτων κατά την ημερομηνία δωρεάς και όχι το αρχικό κόστος. 40

2. Ενόψει των πιο πάνω η φορολογική σας υποχρέωση για τα φορολογικά έτη 1969/68-1975/74, 1977/76-1983, και 1986-1988

- 5 (έτη εισοδήματος 1968-1974, 1976-1983, και 1986-1988) διαμορφώνεται όπως στον επισυνημμένο Πίνακα 'Α'. Εσωκλειώ Ειδοποιήσεις Πληρωμής του Φόρου και η προσοχή σας εφιστάται στη σημείωση 4(β) των εν λόγω ειδοποιήσεων. Ανάλογα έχω αποφασίσει και τις ενστάσεις σας Έκτακτης Εισφοράς για τα τριμίνα 1/81-4/81, 1/82-4/82, 1/86-4/86, 1/87-2/87 και 4/88 ως και τις ενστάσεις σας στις φορολογίες Έκτακτης Αμυντικής Εισφοράς για το πρώτο και δεύτερο εξάμηνο των ετών 1986-1988.”
- 10 Ο ευπαίδευτος συνήγορος του αιτητή έχει επιδιώξει την ακύρωση των επίδικων αποφάσεων για τους πιο κάτω λόγους:
- 15 “(i) Ο αιτητής στις υποθέσεις αυτές δεν είναι έμπορος γης και επομένως οι αρχές που υιοθετήθηκαν στην *Δημοκρατία v. Hagop Matossian* (1992) 3 Α.Α.Δ. 399 και *Sharkey v. Wernher* [1958] Α.Σ. 58 δεν τυγχάνουν εφαρμογής στις υποθέσεις αυτές.
- 20 (ii) Ανεξάρτητα και πέραν του πιο πάνω αναφερόμενου λόγου οι φορολογίες για τα φορολογικά έτη 1971 (70), 1974 (73), 1975 (74), 1977 (76), 1978 (77), 1979 (78), 1979 και 1980 επεβλήθησαν κατά παράβαση των ρητών προνοιών του άρθρου 23(1) των περί Βεβαίωσης και Εισπράξεως Φόρων Νόμων 1978 - 1988, αφού επεβλήθησαν κατά χρονικό όριο που υπερβαίνει κατά πολύ τα 6 έτη που προνοούνται στο εν λόγω άρθρο 23(1).
- 25 (iii) Οι επιπρόσθετες φορολογίες είναι ανατιολόγητες κατά παράβαση της αρχής που υιοθετήθηκε από το Ανώτατο Δικαστήριο στην υπόθεση *Solomonides v. The Republic* [1961 -1968] C.T.C. Vol 1, p.299.
- 30 (iv) Οι καθ’ ων η αίτηση με την παράνομη και αντισυνταγματική τους ενέργεια να μην απαντήσουν έστω και στοιχειωδώς έγκαιρα στις κατά καιρούς ενστάσεις που υπέβαλλε ο αιτητής στις φορολογικές ειδοποιήσεις που του απέστειλαν, στέρησαν, ουσιαστικά, από τον αιτητή την ευκαιρία και το δικαίωμα να προβεί σε φορολογικό σχεδιασμό (tax planning).”
- 35

Πρώτος λόγος ακυρώσεως - Ο αιτητής δεν ήταν έμπορος γης.

- 40 Αναπτύσσοντας περαιτέρω τον πιο πάνω λόγο ακυρώσεως ο ευπαίδευτος συνήγορος του αιτητή υποστήριξε ότι ο αιτητής δεν ήταν έμπορος γης και ουδέποτε υπήρξε κτηματομεσίτης όπως ισχυρίζονται οι καθ’ ων η αίτηση, και “άρα η αρχή της *Matossian* δεν εφαρμόζεται στην παρούσα περίπτωση”. Επομένως οι τελευ-

ταίοι έχουν παρασυρθεί από το γεγονός ότι ο αιτητής προέβη σε ορισμένες δοσοληψίες με τον αποβιώσαντα Hagop Matossian και έφτασαν λανθασμένα στο συμπέρασμα ότι και ο αιτητής “είναι επί-σσης έμπορος γης”.

5

Πρόκειται για απόφαση Φορολογικής Αρχής. Κατά το δικαστικό έλεγχό της ισχύει η σταθερή αρχή η οποία διακηρύχθηκε σε σειρά αποφάσεων. Το δικαστήριο δεν επεμβαίνει αν η επίδικη απόφαση ήταν εύλογα επιτρεπτή με βάση τα ενώπιον του αρμοδίου διοικητικού οργάνου στοιχεία (*Γεωργιάδη v. Δημοκρατίας* (1982) 3 Α.Α.Δ. 659, 669 και *Acropolis Estates Co. Ltd v. Έφορου Φόρου Εισοδήματος* (1995) 3 Α.Α.Δ. 418, *Ιωαννίδης v. Δημοκρατίας* (1985) 3 Α.Α.Δ. 1801, 1822-23*).

10

Το βάρος απόδειξης ότι η επίδικη απόφαση πρέπει να ακυρωθεί το φέρει ο αιτητής (*Κουσουμίδης v. Δημοκρατίας* (1966) 3 Α.Α.Δ. 1 και *Γεωργιάδης* (πιο πάνω)).

15

Ο ευπαίδευτος συνήγορος του αιτητή δεν έχει εγείρει ζήτημα μη εφαρμογής των αρχών που έχουν καθιερωθεί στη *Sharkey* (πιο πάνω). Άλλωστε το ότι τυγχάνει εφαρμογής έχει επιβεβαιωθεί με τον πιο αυθεντικό τρόπο στη *Δημοκρατία v. Matossian* (πιο πάνω). Αυτό που έχει κάμει ήταν να παραθέσει σειρά γεγονότων για να αποδείξει τον ισχυρισμό του ότι ο αιτητής δεν ήταν έμπορος γης. Πρέπει να πω ότι το βάρος απόδειξης των σχετικών γεγονότων βαρύνει τον αιτητή.

20

25

Εκτός αν τα γεγονότα προκύπτουν από το φάκελο της υπόθεσης πρέπει να αποδειχθούν με μαρτυρία. Τέτοια μαρτυρία δεν έχει προσαχθεί. Ακολουθεί πως ο δικαστικός έλεγχος των επιδικών απο-

30

*Το σχετικό απόσπασμα έχει ως πιο κάτω: “The approach of this Court in tax cases is different from the approach of the English Courts. In this country a recourse under Article 146 of the Constitution in a tax case is the same in every respect as any other recourse against any administrative decision liable to judicial control. The burden rests on the applicant to satisfy the Court that it should interfere with the subject-matter of the recourse. We have no jurisdiction to go into the merits of the taxation. The power of this Court is limited to the scrutiny of the legality of the action, and to ascertain whether the Administration has exceeded the outer limits of its powers. Provided they confine their action within the ambit of their power, an organ of public administration remains the arbiter of the decision necessary to give effect to the Law; and so long as they make a correct assessment of the factual background and act in accordance with the notions of sound administration, their decision will not be faulted. In the end, the Courts must sustain their decision, if it was reasonably open to them.”.

φάσεων θα διενεργηθεί με βάση τα στοιχεία που ήταν ενώπιον της Διοίκησης κατά τον κρίσιμο χρόνο.

- 5 Όπως έχει ήδη αναφερθεί ο Έφορος βασιζόμενος πάνω στην αρχή της υπόθεσης *Sharkey* (πιο πάνω)* θεώρησε τις δωρεές στις οποίες προέβη ο αιτητής προς συγγενικά του πρόσωπα, σαν διάθεση εμπορικού αποθεματικού για ποσό ίσο προς την αγοραία αξία της γης και προέβη σε φορολογία του νοητού κτηθέντος κέρδους. Για τον καθορισμό του κόστους της αγοράς της γης που δωρήθηκε, 10 ο Έφορος αγνόησε τις ανατιμήσεις στις οποίες προέβη ο αιτητής σε προηγούμενα χρόνια, όταν μετέβαλε λογιστικά τη χρήση της γης που δώρησε από στοιχείο κυκλοφορούντος σε στοιχείο πάγιου ενεργητικού και φορολόγησε το κέρδος ανάλογα. Στον υπολογισμό του κέρδους ο Έφορος αφαίρεσε από το ύψος των πωλήσεων το 15 αναθεωρημένο κόστος των οικοπέδων, και το κέρδος από κάθε οικοπέδο με βάση τις εισπράξεις που αναλογούσαν σε κάθε χρόνο.

- 20 Το τι συνιστά εμπόριο γης και ποια πράξη έχει το χαρακτήρα εμπορίας έχει καθορισθεί στην *Amani Enterprises v. Δημοκρατίας* (αφ. 2) (1990) 3 Α.Α.Δ. 1041: Παραθέτω το σχετικό απόσπασμα:

- 25 “Το Δικαστήριο τούτο σε σειρά υποθέσεων, οι οποίες αναφέρονται και σε μεγάλη έκταση στις υποθέσεις *Αλέξανδρος Παϊκος v. Δημοκρατίας* (1990) 3 Α.Α.Δ. 592 και *Colakides Development Co. Ltd. v. Δημοκρατίας* (1990) 3 Α.Α.Δ. 977, έχει καθορίσει τις αρχές του τι συνιστά εμπόριο γης η ποια πράξη έχει το χαρακτήρα εμπορίας. Δεν υπάρχει μια συγκεκριμένη απόφαση στην οποία καθορίστηκαν εξαντλητικά όλα τα κριτήρια και αυτό τονίζεται σε όλες, αλλά το σύνολο των υποθέσεων 30 περιλαμβάνει ένα αριθμό κριτηρίων που είναι τα ακόλουθα:

1. Το αντικείμενο της περιουσίας.
- 35 2. Η χρονική περίοδος της ιδιοκτησίας.

* Το τί αποφασίσθηκε στην *Sharkey*, όπως εκτίθεται στη σύνοψη της απόφασης έχει ως πιο κάτω: “... where a person carrying on a trade disposes of part of his stock in trade not by way of sale in the course of trade but for his own use, enjoyment, or recreation, he must bring into his trading account for income tax purposes the market value of that stock in trade at the time of such disposition, and that, accordingly, the amount to be credited to the stud farm accounts on the transfer of the horses was their market value and not the cost of breeding them.”

3. Η συχνότητα παρομοίων πράξεων.
 4. Συμπληρωματική εργασία που γίνεται σχετικά με την περιουσία που πωλείται. 5
 5. Περιστάσεις που ευθύνονται για την πώληση.
 6. Κίνητρο.
 7. Μέθοδος χρηματοδότησης. 10
 8. Γνώση του ιδιοκτήτη. Έχει σημασία κατά πόσον την πράξη αυτή την κάμνει κάποιος ο οποίος δεν έχει καμιά σχέση με το επάγγελμα ή μια εταιρεία που ιδρύθηκε για τον σκοπό αυτό. 15
 9. Ο τρόπος απόκτησης, και
 10. Το τι γίνεται με το προϊόν της πωλήσεως.”
- (Βλ. και *Agrotis v. Commissioner of Income Tax* 22 Α.Α.Δ. 27, 20
Δρουσιώτης v. Δημοκρατίας (1967) 3 Α.Α.Δ. 15, *Μακρίδης v. Δημοκρατίας* (1967) 3 Α.Α.Δ. 147, *Vassos Estates Ltd v. Δημοκρατίας* (1969) 3 Α.Α.Δ. 58 και *Γεωργιάδης* (πιο πάνω)).
- Όπως έχει ήδη αναφερθεί τα γεγονότα τα οποία οδήγησαν τον Έφορο Φόρου Εισοδήματος να φορολογήσει τον αιτητή σαν έμπορο γης φαίνονται στην πιο πάνω επιστολή του ημερ. 21.9.92. Στη συνέχεια θα εξετάσω: 25
- (α) Κατά πόσο εκείνα τα γεγονότα ήταν πράγματι υφιστάμενα κατά τον κρίσιμο χρόνο, και 30
 - (β) Εάν η απάντηση στο πρώτο ερώτημα είναι καταφατική κατά πόσο οι επίδικες αποφάσεις ήταν εύλογα επιτρεπτές με βάση εκείνα τα γεγονότα. 35
- Ποια ήταν τα σχετικά γεγονότα;
- (1) Ότι ένα από τα βασικά επαγγέλματα του αιτητή ήτο και είναι αυτό του κτηματομεσίτη και έμπορου γης. 40
 - (2) Ότι το επάγγελμα του κτηματομεσίτη και έμπορου γης το εξασκούσε συνεταιρικά από το 1953 με κάποιον Χακόπ Ματοσιάν που ήτο γνωστός κτηματομεσίτης και έμπορος

γης.

- 5 (3) Ότι ο αιτητής είχε προβεί στην αγορά και μεταπώληση πολλών τεμαχίων γης.
- (4) Ότι για συνεχή χρόνια περιουσία του αιτητή (συνιδιοκτησία με τον κ. Χακόπ Ματοσιάν) εμφανίετο στους λογαριασμούς σαν στοιχείο κυκλοφορούντος ενεργητικού.
- 10 (5) Ότι για συνεχή χρόνια ακίνητη περιουσία που αγοράστηκε από τον αιτητή δωρίζεται σε συγγενικά του πρόσωπα.
- 15 (6) Ότι τα συγγενικά πρόσωπα του αιτητή σε αρκετές περιπτώσεις και σε σύντομο χρονικό διάστημα προέβαιναν στην πώληση της ακίνητης περιουσίας που τους είχε δωρήσει ο αιτητής και πραγματοποιούσαν μεγάλα κέρδη που διέφευγαν της φορολογίας.

20 Με βάση τα πιο πάνω γεγονότα ήταν η θέση του Εφόρου (βλ. την πιο πάνω επιστολή του ημερ. 21.9.92) ότι τα κτήματα που δωρήθηκαν στα συγγενικά πρόσωπα του αιτητή “αποτελούσαν κυκλοφορούν ενεργητικό” της επιχείρησής του και “εδωρήθηκαν όχι με σκοπό να χρησιμοποιηθούν για δική τους χρήση αλλά για να μεταπωληθούν”.

25 Έχω εξετάσει προσεκτικά το ενώπιόν μου υλικό και ιδιαίτερα τους φακέλους της Διοίκησης, Τεκ. 1-3. Προκύπτει από το υλικό αυτό ότι όλα τα πιο πάνω γεγονότα ήταν υφιστάμενα κατά τον κρίσιμο χρόνο.

30 Λαμβάνω υπόψη μου τα στοιχεία τα οποία είχε ενώπιόν του ο Έφορος σε συνάρτηση με την σχετική νομική πτυχή. (Βλ. *Amani Enterprises*, πιο πάνω). Επίσης λαμβάνω υπόψη μου τις αρχές που διέπουν τον δικαστικό έλεγχο αποφάσεων του Εφόρου Φόρου Εισοδήματος (Βλ. *Γεωργιάδης*, πιο πάνω). Είναι η κατάληξή μου ότι οι επίδικες αποφάσεις ήταν εύλογα επιτρεπτές στον Έφορο με βάση τα ενώπιόν του στοιχεία. Έχει προβεί σε ορθή αποτίμηση του πραγματικού υπόβαθρου και δεν έχει καθόλου υπερβεί τα ακραία όρια των εξουσιών του. Κατά την κρίση μου ορθά ο Έφορος φορολόγησε τον αιτητή σαν έμπορο γης και ορθά αποφάσισε ότι τα κτήματα που δωρήθηκαν σε συγγενικά πρόσωπα του αιτητή αποτελούσαν κυκλοφορούν ενεργητικό της επιχείρησής του και εδωρήθηκαν όχι με σκοπό να χρησιμοποιηθούν για δική τους χρήση αλλά για να μεταπωληθούν.

Δεύτερος λόγος ακυρώσεως - Παράβαση του Άρθρου 23(1) των περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων 1978-1988:

Προκύπτει από τα ενώπιόν μου στοιχεία ότι οι αρχικές φορολογίες των ετών που καλύπτονται από τον πιο πάνω λόγο ακυρώσεως είχαν επιβληθεί εμπρόθεσμα. Προκύπτει, επίσης, ότι οι φορολογίες εκείνες είχαν επιβληθεί μετά από την σχετική ένσταση του αιτητή. Είναι φορολογίες οι οποίες βεβαιώθηκαν σύμφωνα με τις πρόνοιες του άρθρου 20(5) των περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων 1978-1991. Δεν ήταν πρόσθετες φορολογίες. Ήταν η εισήγηση του ευπαίδευτου συνήγορου των καθ' ων η αίτηση ότι εφ' όσον οι αρχικές φορολογίες έγιναν εντός της περιόδου των έξι ετών που ορίζει το άρθρο 23(1) το γεγονός ότι η τελική βεβαίωσή τους έγινε μετά την περίοδο αυτή δεν τις καθιστά εκπρόθεσμες. Με παρέπεμψε στις υποθέσεις *Ιωαννίδη* (πιο πάνω), *Ιγνατίου κ.ά. v. Δημοκρατίας* (1989) 3 Α.Α.Δ. 346, *Βογαζιανός v. Δημοκρατίας* (1993) 4 Α.Α.Δ. 2975 και *Ιωνίδης κ.ά. v. Δημοκρατίας* (1994) 4 Α.Α.Δ. 426.

Η πιο πάνω εισήγηση βρίσκει πλήρη στήριξη από την νομολογία. Παραπέμπω στο πιο κάτω απόσπασμα από την απόφαση *Ιωνίδης* (πιο πάνω):

“Η εισήγηση δε πως η περίοδος των 6 ετών που καθορίζει το άρθρο 23(1) αφορά και απόφαση που λαμβάνεται μετά από την καταχώριση ένστασης του φορολογουμένου δεν είναι ορθή, όπως καταδεικνύεται από τη νομολογία πάνω στο ζήτημα, στην οποία κάμνει αναφορά η δικηγόρος της Δημοκρατίας. Όταν ο φορολογούμενος υποβάλλει ένσταση, η απόφαση του εφόρου πάνω σ' αυτή μπορεί να απολήξει είτε σε ευνοϊκό ή δυσάρεστο αποτέλεσμα για τον πολίτη.”*

Αφού εξέτασα τις πιο πάνω αποφάσεις της νομολογίας μας υι-

*Βλ. και το πιο κάτω απόσπασμα από την *Ιωαννίδη* (πιο πάνω) στη σελ. 1824:

“There is no time-limit for the determination of an objection and there is no abuse of power so far as the time of determination of the objections is concerned. His not deferring further the determination of the objections raised six to eleven years earlier was reasonable. The respondent under s.20(5) of the Assessment and Collection of Taxes Law, 1978, is empowered to determine the amount of the object of the tax of the person objecting at an amount higher than the taxation under objection.”

οθετώ τον λόγο (ratio) τους. Ακολουθεί πως ο σχετικός λόγος ακυρώσεως δεν μπορεί να πετύχει.

5 Τρίτος λόγος ακυρώσεως - Οι επιπρόσθετες φορολογίες ήταν αναίτιολόγητες.

10 Ο πιο πάνω λόγος ακυρώσεως έχει σαν έρεισμα τη θέση του ευπαιδευτου συνήγορου του αιτητή ότι οι σχετικές φορολογίες ήταν πρόσθετες φορολογίες. Με την σχετική επιχειρηματολογία του το θεωρεί δεδομένο ότι πρόκειται για πρόσθετες φορολογίες. Έχω ήδη αποφανθεί περί του αντιθέτου. (Βλ. σελ. 103). Ακολουθεί πως η σχετική επιχειρηματολογία του ευπαιδευτου συνήγορου του αιτητή η οποία περιλαμβάνει και τις αρχές που τέθηκαν στην **Σολωμονίδης v. Δημοκρατίας** (1968) 3 Α.Α.Δ. 105 δεν τυγχάνει εφαρμογής στην παρούσα περίπτωση. Η **Σολωμονίδης** (πιο πάνω) αναφέρεται σε πρόσθετες φορολογίες. Στην κρινόμενη υπόθεση, όπως έχω ήδη αποφανθεί, πρόκειται για φορολογίες οι οποίες βεβαιώθηκαν σύμφωνα με τις πρόνοιες του άρθρου 20(5) των περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων 1978-1991. Όπως έχει νομολογηθεί στις υποθέσεις **Ιωαννίδης και Ιωνίδης** (πιο πάνω), όταν ο φορολογούμενος 20 υποβάλλει ένσταση η απόφαση του Εφόρου πάνω στην ένσταση μπορεί να απολήξει σε ποσό μεγαλύτερο από το αρχικό. Ούτως εχόντων των πραγμάτων θεωρώ ότι η επάρκεια της αιτιολογίας της επίδικης απόφασης θα πρέπει να κριθεί με βάση τις αρχές που διέπουν την επάρκεια της αιτιολογίας των διοικητικών πράξεων ή αποφάσεων. 25

Αιτιολογία μιας διοικητικής πράξεως αποτελεί την έκθεση των πραγματικών και νομικών λόγων που οδήγησαν τη διοίκηση στην απόφασή της καθώς και παράθεση των κριτηρίων βάσει των οποίων άσκησε η διοίκηση τη διακριτική της ευχέρεια. Η ανάγκη της αιτιολογίας των ατομικών διοικητικών πράξεων απορρέει από την έννοια του κράτους δικαίου. Εκ της φύσεώς τους αιτιολογητέες είναι όλες οι πράξεις των οποίων ο έλεγχος είναι αδύνατος ή ατελής χωρίς την αναφορά των λόγων που τις στηρίζουν. Γενικά, αιτιολογία που δεν παρέχει στον δικαστή τα απαραίτητα ειδικά και συγκεκριμένα στοιχεία για την διακρίβωση της νομιμότητας της διοικητικής πράξεως ή είναι τόσο αόριστη και ασαφής ώστε να καθιστά ανέφικτο τον δικαστικό έλεγχο, δεν είναι νόμιμη και οδηγεί στην ακύρωση της πράξεως. (Δαγτόγλου, Γενικό Διοικητικό Δίκαιο, 3η έκδοση, 1992, παραρ. 636, 646 και 647). Περαιτέρω εφόσον η αιτιολογία δεν αξιούται ρητώς υπό του Νόμου - όπως είναι εδώ η περίπτωση - δεν είναι απαραίτητο να υπάρχει αιτιολογία εις το σώμα της πράξεως, αλλά “δύνатаι να αναπληρούται εκ των στοιχείων του φακέλου”. (Πορίσματα Νομολογίας του Συμβουλίου της Επι-

κρατείας, 1929-59, σελ. 185).

Το κατά πόσο μια διοικητική πράξη είναι αιτιολογημένη εξαρτάται από τα συγκεκριμένα πραγματικά περιστατικά της. (*Πισσάς v. Δημοκρατίας* (1974) 3 Α.Α.Δ. 476).

5

Θα εξετάσω λοιπόν κατά πόσο η επίδικη απόφαση περιέχει τα απαραίτητα "ειδικά και συγκεκριμένα στοιχεία για τη διακρίβωση της νομιμότητάς της".

10

Η αιτιολογία της επίδικης απόφασης περιέχεται στην πιο πάνω επιστολή της 21.9.92 η οποία παραπέμπει και στο περιεχόμενο του φακέλου. Έχω εξετάσει προσεκτικά τόσο το περιεχόμενο της επιστολής όσο και το περιεχόμενο των διοικητικών φακέλων (Τεκ. 1, 2 και 3). Κρίνω ότι η επίδικη απόφαση και το περιεχόμενο του φακέλου στον οποίο παραπέμπει περιέχουν όλα τα απαραίτητα ειδικά και συγκεκριμένα στοιχεία για τη διακρίβωση της νομιμότητας της. Στους σχετικούς φακέλους υπάρχουν πλήρεις λεπτομέρειες των αγοραπωλησιών κτηματικής περιουσίας από τον αιτητή, των δωρεών προς συγγενικά του πρόσωπα και των πωλήσεων - των αντικειμένων της δωρεάς - από τους συγγενείς του. Ο λόγος ακυρώσεως που σχετίζεται με την έλλειψη αιτιολογίας δεν μπορεί να πετύχει.

15

20

Τέτατος λόγος ακυρώσεως - Καθυστέρηση του Εφόρου να αποφασίσει πάνω στις ενστάσεις του αιτητή.

25

Πράγματι έχει σημειωθεί μεγάλη καθυστέρηση στην έκδοση της απόφασης του Εφόρου πάνω στις ενστάσεις. Ήταν η θέση του αιτητή ότι λόγω της καθυστέρησης ο Έφορος στέργησε από τον αιτητή το δικαίωμα να προβεί σε φορολογικό σχεδιασμό (tax planning). Αν απαντούσαν εμπρόθεσμα ή έστω και στοιχειωδώς έγκαιρα στην πρώτη ή έστω στις πρώτες ενστάσεις του αιτητή ο αιτητής πολύ πιθανόν να "προέβαινε σε άλλες διευθετήσεις με την περιουσία του". Ήταν η θέση του αιτητή ότι ο Έφορος εμποδίζεται (estopped) από του να απαιτεί πρόσθετες φορολογίες που επιβλήθησαν μετά από τεράστιο χρονικό διάστημα κατά παράβαση των σαφών προνοιών του άρθρου 29.1 του Συντάγματος και των βασικότερων αρχών της χρηστής διοίκησης.

30

35

Έχω ήδη παραθέσει το σχετικό απόσπασμα από την *Ιωαννίδης* (πιο πάνω), σελ. 1824, σύμφωνα με το οποίο δεν υπάρχει κατάχρηση εξουσίας όσον αφορά τον χρόνο έκδοσης της απόφασης πάνω σε ένσταση φορολογουμένου. Υιοθετώ την προσέγγιση στην *Ιωαννίδης* γιατί με βρίσκει σύμφωνο. Επομένως ο Έφορος δεν έχει ενε-

40

γήσει με τρόπο αντίθετο προς το Νόμο.

5 Αναφορικά με τις αρχές της χρηστής διοικήσεως και estoppel, σύμφωνα με τον **Δαγτόγλου** (πιο πάνω), παραρ. 382, 387 και 390, οι αρχές αυτές ισχύουν κυρίως στις περιπτώσεις διακριτικής ευχέρειας της διοικήσεως. Δεν ισχύουν στις περιπτώσεις δέσμιας αρμοδιότητας όπως έχει εδώ η περίπτωση.

10 Σχετικά με την ισχυριζόμενη παράβαση του άρθρου 29 του Συντάγματος παρατηρώ ότι ο αιτητής ουδέποτε πριν την επίδικη απόφαση είχε παραπονεθεί για καθυστέρηση ούτε και είχε λάβει οποιοδήποτε ένδικο μέσο για θεραπεία της κατάστασης. Ανέμενε την απόφαση του Εφόρου πάνω στις σχετικές ενστάσεις του. Με την έκδοση της απόφασης πάνω στις ενστάσεις στις 21.9.92 και την καταχώρηση της προσφυγής αναφορικά με την ουσία του θέματος κωλύεται από του να παραπονείται για παραβίαση του άρθρου 29 του Συντάγματος. (**Νησιώτου v. Δημοκρατίας** (1985) 3 Α.Α.Δ. 1335, **Κυριακίδης v. Δημοκρατίας** 1 R.S.C.C. 66). Ακολουθεί πως ο σχετικός λόγος ακυρώσεως δεν μπορεί να πετύχει.

20 Οι πιο πάνω προσφυγές αποτυγχάνουν και απορρίπτονται με έξοδα.

Οι προσφυγές απορρίπτονται με έξοδα.