

ΑΝΩΤΑΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ ΚΥΠΡΟΥ
ΑΝΑΘΕΩΡΗΤΙΚΗ ΔΙΚΑΙΟΔΟΣΙΑ

(Υπόθεση Αρ. 783/2007)

21 Μαΐου 2009

[ΝΑΘΑΝΑΗΛ, Δ/στής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

PAVLOS PHANI VARELLAS TRADING CO LIMITED,

Αιτητές,

- KAI -

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ ΜΕΣΩ
ΕΦΟΡΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ,

Καθ' ων η αίτηση.

E. Μυριανθέας, για τους Αιτητές.

*λ. Χριστοδούλιδον (κα), Ανώτερη Δικηγόρος της Δημοκρατίας,
για τους Καθ' ων η αίτηση.*

Α Π Ο Φ Α Σ Η

ΝΑΘΑΝΑΗΛ, Δ.: Ο Έφορος Φόρου Εισοδήματος απέρριψε τις υποβληθείσες ενστάσεις των αιτητών μέσω των λογιστών τους ως προς τις φορολογίες για τα έτη 1997, 1998 και 1999, επιβεβαιώνοντας ότι με μικρές διαφοροποιήσεις που λάμβαναν υπόψη ζημιές προηγούμενου χρόνου, τις αρχικές επιβληθείσες φορολογίες. Οι αιτητές προσβάλλουν τη σχετική απόφαση ημερ. 28.3.07, ως παράνομη και εσφαλμένη, ως ληφθείσα με πλάνη περί τα πράγματα και το νόμο, ως απόρροια κατάχρησης εξουσίας και ως αυθαίρετη. Η θέση τους προς τον Έφορο που επαναλαμβάνουν και ενώπιον του Δικαστηρίου με την παρούσα προσφυγή, είναι ότι δικαιούνταν σε έκπτωση 90% των εισαχθέντων κερδών από επιχείρηση που οι αιτητές διεξήγαγαν από εργασίες τριγωνικού εμπορίου κατά τα πιο πάνω έτη στο εξωτερικό κατ' εφαρμογή του άρθρου 8(κγ) του περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμου αρ. 58/61, ως έχει τροποποιηθεί, (εφεξής «ο Νόμος»).

Οι αιτητές διεξάγουν επιχείρηση αγοραπωλησίας μεταχειρισμένων οχημάτων, μετά δε την υποβολή των δηλώσεων εισοδήματος και εξελεγμένων λογαριασμών για τα φορολογικά έτη 1997-1999, ο Έφορος επέβαλε φορολογίες ως ακολούθως: Για το 1997, το ποσό των £15.041,13, για το 1998, £17.197,67 και για το 1999, £11.065,01. Επί των ποσών αυτών υπήρχε ο

ανάλογος τόκος, ενώ επεβλήθη και η ανάλογη φορολογία για την άμυνα. Οι αιτητές εισηγήθηκαν προς τον Έφορο ότι είχαν πραγματοποιήσει εισόδημα από επιχείρηση που διεξαγόταν στο εξωτερικό ανερχόμενο το 1997, σε £60.851, για το 1998, σε £67.799 και για το 1999, σε £49,011. Ακολούθησε αλληλογραφία μεταξύ των αιτητών, των λογιστών τους και του Εφόρου, ως αναλυτικά καταγράφεται στην ένσταση και τα εκεί επισυνημμένα Παραρτήματα, η ουσία των οποίων ήταν ότι οι αιτητές πωλούσαν μεταχειρισμένα οχήματα της Ιαπωνίας κατ' ευθείαν σε πελάτες στη Χιλή και προς αυτό το σκοπό ο διευθυντής των αιτητών επισκεπτόταν την Ιαπωνία προς επιθεώρηση των οχημάτων, τα οποία και μεταφέρονταν απευθείας στη Χιλή μετά την πληρωμή των Ιάπωνων προμηθευτών. Η τιμολόγηση προς τους Χιλιανούς πελάτες γινόταν από τους αιτητές από τα γραφεία τους στην Αθήνα και επομένως τα κέρδη από αυτές τις συναλλαγές απαλλάσσονταν δυνάμει του πιο πάνω άρθρου του Νόμου κατά 90%.

Ο Έφορος παρά την εκτενή ανταλλαγή αλληλογραφίας και παρά τις πρόσθετες προσωπικές επαφές του με τους λογιστές των αιτητών, δεν ικανοποιήθηκε από τις εξηγήσεις που δόθηκαν, ενόψει του ότι διαφάνηκε ότι οι αιτητές δεν απέδειξαν ότι εισήξαν συνάλλαγμα στη Δημοκρατία για κάθε έτος χωριστά, τα δε πιστοποιητικά εισαγωγής συναλλάγματος που προσκόμισαν είχαν εκδοθεί στο αεροδρόμιο Λάρνακας κατά την άφιξη του

διευθυντή των αιτητών και άλλων προσώπων, δύο μόνο από αυτά δε αφορούσαν εισαγωγή ξένου συναλλάγματος από ταξίδια στην Αθήνα, όπου οι αιτητές διατείνονταν ότι είχαν τα γραφεία τους, τα δε υπόλοιπα ήσαν από ταξίδια στο Λονδίνο. Περαιτέρω, οι αιτητές δεν απέδειξαν ότι είχαν σταθερή βάση εργασίας στο εξωτερικό, ενόψει του ότι δόθηκε απλώς μια δήλωση μέσω τηλεομοιοτύπου κάποιου υπευθύνου ενός γραφείου στην Αθήνα ότι αυτό χρησιμοποιείτο από τους αιτητές ως έδρα για διεξαγωγή των εργασιών τους, χωρίς όμως να παρουσιαστούν τα περαιτέρω στοιχεία που ζητήθηκαν από τον Έφορο, όπως πρωτότυπες βεβαιώσεις από τις Ελλαδικές φορολογικές αρχές ότι το συγκεκριμένο εισόδημα για το οποίο ζητείτο η απαλλαγή κατά 90% είχε φορολογηθεί στην Ελλάδα, πρωτότυπες καταστάσεις τραπεζικών λογαριασμών που είχαν οι αιτητές στην Αθήνα, διοικητικούς λογαριασμούς για τις εκεί εργασίες, την αλληλογραφία του γραφείου της Αθήνας σε σχέση με τις παραγγελίες, τις οδηγίες είσπραξης και τις πληρωμές από την Ιαπωνία προς τη Χιλή και άλλα σχετικά έγγραφα. Τέλος, η ανάλυση των ταξιδιωτικών εξόδων που υπέβαλαν οι αιτητές έδειχνε ότι ο διευθυντής τους επισκεπτόταν συχνότερα την Αγγλία, παρά την Ελλάδα, από όπου διεξαγόταν κατ' ισχυρισμόν η επιχείρηση, το δε συνάλλαγμα από την Αγγλία δεν αιτιολογήθηκε επαρκώς.

Με βάση το άρθρο 8(κγ) του Νόμου, απαλλαγή προς 90% των εισαχθέντων κερδών από επιχείρηση που διεξάγεται στο εξωτερικό δίνεται μόνο όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις που εκεί αναφέρονται και που είναι: (α) να υπάρχει εισαγωγή κερδών ή μερισμάτων στη Δημοκρατία, (β) να διεξάγεται επιχείρηση εκτός Δημοκρατίας και (γ) η επιχείρηση να διεξάγεται από Κύπριο, έννοια που περιλαμβάνει πρόσωπο που έχει μόνιμη διαμονή ή εργασία στη Δημοκρατία ή εταιρεία που ελέγχεται από Κύπριους με συμφέρον όχι λιγότερο του 15%.

Ως είναι γνωστό, ο φορολογούμενος είναι υπεύθυνος να διατηρεί και να παρουσιάζει στις αρμόδιες αρχές όλα τα απαραίτητα στοιχεία για τον προσδιορισμό του εισοδήματος του. Οι φορολογικές αρχές στην απουσία αποδεικτικών στοιχείων δικαιούνται να καταλήξουν στα δικά τους συμπεράσματα στη βάση συλλεγέντων στοιχείων από έρευνα που οι ίδιοι διεξαγάγουν. Δεν αποτελεί ευθύνη των αρμοδίων φορολογικών υπηρεσιών να αναζητούν οι ίδιοι στοιχεία αναφορικά με τα εισοδήματα του πολίτη. (δέστε *Θεόδωρος Κόνια Τσίκκος v. Δημοκρατίας* (2000) 3 Α.Α.Δ. 603 και τις εκεί αναφερόμενες υποθέσεις όπως την *Rainbow v. Republic* (1984) 3 C.L.R. 846 και *I. Σκαρπάρης v. Δημοκρατίας* (1990) 3 Α.Α.Δ. 104). Τα ίδια αναφέρθηκαν με επιδοκιμασία και στην *Πέτρου v. Δημοκρατίας* (2004) 3 Α.Α.Δ. 363. Εκεί, θεωρήθηκε ορθή η θέση του Εφόρου να απορρίψει καταστάσεις εσόδων και εξόδων ενόψει δόλου ή

εσκεμμένης παράλειψης προσκόμισης στοιχείων από τη φορολογούμενη και να χρησιμοποιήσει εύλογη μέθοδο για υπολογισμό των εσόδων. Παρόμοιες αρχές εφαρμόζονται γενικά στο φορολογικό δίκαιο (δέστε, κατ' αναλογίαν, προς τα αντίστοιχα λαμβανόμενα για το ΦΠΑ, την υπόθεση της Ολομέλειας στη *Βιομηχανία Υποδημάτων Αφροδίτη Λτδ v. Δημοκρατίας* (2005) 3 Α.Α.Δ. 47). Ακόμη και στη βάση των ιδίων των δεδομένων που είχαν οι αιτητές, θα μπορούσε να γίνει επανεξέταση και βεβαίωση της ίδιας φορολογίας (δέστε κατ' αναλογίαν την απόφαση της Ολομέλειας *Μπάρτζος και Μεσοχωρίης v. Δημοκρατίας*, Α.Ε. 120/06, ημερ. 13.1.09 σε σχέση και πάλι με επιβολή Φ.Π.Α., που προηγουμένως είχε κριθεί ότι έγινε από αναρμόδιο άτομο,).

Παρόλον που οι αιτητές με την προσφυγή τους επικαλούνται σωρεία λόγων προς ακύρωση των φορολογιών, προσβάλλοντας την απόρριψη των ενστάσεων επικαλούμενοι ακόμη και ενέργεια του Εφόρου κατ' αντίθεση προς τις συνταγματικές διατάξεις των Άρθρων 24, 25 και 28 του Συντάγματος, αλλά και του Άρθρου 93 της Συνθήκης της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, στη γραπτή αγόρευση τους δεν επεκτείνονται με οποιοδήποτε τρόπο, ούτε προβάλλουν συγκεκριμένα νομικά ή πραγματικά επιχειρήματα πάνω στα οποία να οικοδομούν περαιτέρω τις θέσεις τους. Με αοριστία καταγράφονται ισχυρισμοί περί υπέρβασης εξουσίας,

αυθαιρεσίας, έλλειψης σοβαρής έρευνας των δεδομένων και γεγονότων, επικαλούμενοι αναιτιολογία και πλάνη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Έναντι δε των όσων διεξοδικά καταγράφονται στην ένσταση και τη γραπτή αγόρευση εκ μέρους του Εφόρου, ουδέν αντιπροτείνουν εφόσον επέλεξαν να μην καταχωρήσουν απαντητική γραπτή αγόρευση.

Η προσβαλλόμενη πράξη δεν είναι, κρίνεται, τρωτή από οποιαδήποτε άποψη. Κατ' αρχάς, η τρισέλιδη επιστολή ημερ. 28.3.07 του Εφόρου προς τους αιτητές, που αποτελεί και την επίμαχη πράξη, παρέχει πλήρη ανάλυση ως αιτιολογία των λόγων εμμονής του Εφόρου στις ειδοποιήσεις επιβολής φορολογίας. Είναι αχρείαστη η επανακαταγραφή των λόγων που περιέχονται στην προσβαλλόμενη πράξη. Ρητά αναφέρονται εκεί οι προϋποθέσεις της παροχής εκπτώσεως και οι λόγοι που, κατά τον Έφορο, δεν αποδείχθηκε από τους αιτητές η ικανοποίηση των τριών προϋποθέσεων που ορίζει το σχετικό άρθρο του Νόμου. Σαφώς επίσης αναφέρεται η έλλειψη ικανοποιητικών στοιχείων περιλαμβανομένων πρωτοτύπων εγγράφων, βεβαιώσεων, καταστάσεων και εν γένει αποδεικτικών στοιχείων προς ικανοποίηση του κριτηρίου της διεξαγωγής της επιχείρησης από το εξωτερικό. Οι αιτητές επίσης δεν κατάφεραν να αποδείξουν ότι εισήξαν κέρδη ή μερίσματα στη Δημοκρατία ενόψει του ότι τα περιορισμένα στοιχεία συναλλάγματος που προσκόμισαν είχαν εκδοθεί στο αεροδρόμιο Λάρνακας κατά την

επιστροφή των επαγγελματικών ταξιδιών του διευθυντή των αιτητών, ενώ από την όλη αλληλογραφία ο διευθυντής φάνηκε να είχε επισκεφθεί την Αθήνα κατά τα φορολογηθέντα έτη μόνο 4 φορές το 1997 και ανά μια το 1998 και το 1999, ενώ φαίνοταν ότι επισκεπτόταν συχνότερα την Αγγλία παρά την Ελλάδα. Εύλογα, πρόσθετα, προέκυπτε το ερώτημα πώς διεξαγόταν επιχείρηση στο εξωτερικό από τη στιγμή που τα διάφορα στοιχεία που δόθηκαν από τους ελεγκτές έδειχναν τιμολόγια υπογραμμένα σε ημερομηνίες που ο διευθυντής δεν βρισκόταν στην Αθήνα, ενώ υπήρξε αποτυχία των αιτητών γενικότερα να παρουσιάσουν εκείνα τα δεδομένα που έδειχναν πραγματική επιχείρηση διεξαγόμενη από την Αθήνα, εφόσον δόθηκε μόνο μια διεύθυνση που ανήκε σε κάποιο Ελλαδίτη λογιστή χωρίς οτιδήποτε περαιτέρω. Στη σχετική επιστολή τους οι λογιστές των αιτητών (Παράρτημα Η στην ένσταση), ανέφεραν απλώς ότι το λογιστικό αυτό γραφείο στελεχωνόταν από υπαλλήλους του εν Ελλάδι γραφείου προσφέροντας στους αιτητές υπηρεσίες. Πρόσθετα αναζητηθέντα στοιχεία από τον Έφορο, δεν οδήγησαν στην παρουσίαση ολοκληρωμένης εικόνας από τους αιτητές, εφόσον δεν παρουσιάστηκαν ούτε διοικητικοί λογαριασμοί του εν Αθήνα γραφείου που να δείχνουν τα επίδικα εισοδήματα. Δεν αποστάληκε ούτε η σχετική αλληλογραφία, αλλά ούτε και η αμοιβή του γραφείου στην Αθήνα, παρά μόνο έγινε αόριστη αναφορά σε μια σχετική για το θέμα συμφωνία.

Δεν μπορεί να γίνεται λόγος για μη δέουσα έρευνα εφόσον παρουσιάζεται από το σύνολο των στοιχείων, περιλαμβανομένης της αλληλογραφίας που επισυνάφθηκε στην ένσταση, ότι ο Έφορος ζητούσε συνεχώς, αρχής γενομένης με την επιστολή του ημερ. 31.1.03 (Παράρτημα Γ στην ένσταση), τον τρόπο λειτουργίας του τριγωνικού εμπορίου, πρωτότυπα έγγραφα, επεξήγηση συγκεκριμένων δεδομένων, παρουσίαση πρόσθετων επεξηγηματικών στοιχείων και ουσιαστική σύνδεση και συνοχή των δεδομένων της διεξαγωγής της επιχείρησης, από τα γραφεία του εξωτερικού. Όπως έχει αποφασιστεί στη *Σχίζα v. A.T.H.K.* (2004) 3 Α.Α.Δ. 339, δέουσα και πλήρης έρευνα υπάρχει όταν το διοικητικό όργανο ζητά και λαμβάνει υπόψη όλα τα σχετικά και αναγκαία στοιχεία ως προς το ιστορικό της υπόθεσης. Η αναζήτηση στοιχείων και δεδομένων από τους αιτητές έγινε κατά τον ορθό τρόπο και εντάσσεται στην ευρύτερη νομολογιακή αρχή ότι έρευνα που επεκτείνεται σε κάθε τι το αναγκαίο, είναι επαρκής, η διερεύνηση δε των ουσιωδών στοιχείων είναι δυνατό να ποικίλει ανάλογα και με το εξεταζόμενο ζήτημα. (*Motorways Ltd v. Δημοκρατίας* (1999) 3 Α.Α.Δ. 447 και *Δημοκρατία v. Μαρίλιας Παντζαρή-Ελισσαίου* (2003) 3 Α.Α.Δ. 168). Εδώ, τα στοιχεία που είχε ο Έφορος, παρά την έκκληση του προς τους αιτητές να παρουσιάσουν πρόσθετα αποδεικτικά, παρέμειναν εν τέλει ανεπαρκή και ελλιπή και επομένως ορθά προέβηκε στην επαναβεβαίωση της φορολογίας.

Ενόψει όλων των πιο πάνω η προσφυγή αποτυγχάνει και απορρίπτεται με €1.200 έξοδα εναντίον των αιτητών και υπέρ των καθ' ων.

Η προσβαλλόμενη πράξη επικυρώνεται βάσει του Αρθρου 146.4(α) του Συντάγματος.

Στ. Ναθαναήλ,

Δ.

/ΕΘ