

(Υπόθεση Αρ. 917/2003)

9 Μαΐου, 2006

[ΗΛΙΑΔΗΣ, Δ/στής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

ΜΙΧΑΛΗΣ ΚΛΕΟΠΑΣ, ΩΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΗΣ ΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ
ΤΟΥ ΑΠΟΒΙΩΣΑΝΤΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΟΥ ΧΡΙΣΤΟΦΟΡΟΥ ΧΡΙΣΤΟΦΟΡΟΥ,

Αιτητής,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ
ΕΦΟΡΙΑΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ,

Καθ' ων η αίτηση.

Γ. Τριανταφυλλίδης με Ν. Παρτασίδου, για τον Αιτητή.

*Γ. Λαζάρου, Ανώτερος Δικηγόρος της Δημοκρατίας, εκ μέρους του Γενικού
Εισαγγελέα, για τους Καθ' ων η αίτηση.*

Α Π Ο Φ Α Σ Η

ΗΛΙΑΔΗΣ, Δ.: Με την παρούσα προσφυγή ο διαχειριστής της περιουσίας του αποβιώσαντος Οικονόμου Χριστόφορου Χριστοφόρου (αιτητής) αμφισβητεί τη νομιμότητα της απόφασης του Εφοριακού Συμβουλίου (καθ' ων η αίτηση) με την οποία το Εφοριακό Συμβούλιο επικύρωσε την απόφαση του Διευθυντή του Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων σε σχέση με (α) τις φορολογίες για τα φορολογικά έτη 1987 μέχρι 1991, (β) τις πρόσθετες επιβαρύνσεις και τόκους για τα φορολογικά έτη 1990-1991 και (γ) τους τόκους για το φορολογικό έτος 1988-1989 που επιβλήθηκαν στον αιτητή.

(α) Τα γεγονότα.

Ο αιτητής, ο οποίος απεβίωσε την 31/1/2004, ήταν Ιερέας και εκτός από τα εισοδήματα του από την Ιερά Αρχιεπισκοπή Κύπρου απεκόμιζε και εισοδήματα από ενοικίαση διαμερισμάτων. Ο αιτητής είχε υποβάλει σε διάφορες ημερομηνίες μέσα στην περίοδο από 31/1/1991 μέχρι 22/9/1993, Δηλώσεις Εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 1987-1991.

Ο Διευθυντής του Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων κοινοποίησε στον αιτητή αρχικές Ειδοποιήσεις Επιβολής Φορολογίας, για τις οποίες ο αιτητής υπέβαλε ενστάσεις ισχυριζόμενος ότι οι φορολογίες δεν έγιναν σύμφωνα με τις οικονομικές καταστάσεις που υπέβαλε.

Κατά τη διαδικασία εξέτασης των ενστάσεων ο Διευθυντής ζήτησε κατάσταση της περιουσίας του αιτητή κατά την 31/12/1992 και ακολούθως αντίγραφα των τρεχούμενων και τραπεζικών λογαριασμών, αποδείξεις εξόδων ενοικίων, εξηγήσεις γιατί οι τόκοι των ετών 1988 και 1989 αυξήθηκαν συγκρινόμενοι με αυτούς του έτους 1987 και προσδιορισμό των υποστατικών που ενοικίαζε ο αιτητής. Ο αιτητής δεν παρουσίασε όλα τα στοιχεία που του είχαν ζητηθεί και ο Διευθυντής επανήλθε ζητώντας στοιχεία για πωλήσεις ακινήτων και έξοδα ενοικίων για την περίοδο 1987-1991. Ο αιτητής απάντησε αρχικά με ιδιόχειρη επιστολή του προς το Διευθυντή και στη συνέχεια μέσω του ελεγκτή του, δηλώνοντας ότι δεν διέθετε στοιχεία για τα έτη πριν το 1991, γιατί είχαν περάσει επτά χρόνια και δεν ήταν υποχρεωμένος να φυλάττει στοιχεία. Ακολούθως ο Διευθυντής πληροφόρησε τον αιτητή ότι είχε πρόθεση να αποφασίσει τις ενστάσεις του και να του παραχωρήσει έξοδα ενοικίων 20%, ζητώντας παράλληλα τις απόψεις του. Ο ελεγκτής του αιτητή απάντησε εμμένοντας στην άποψη ότι οι φορολογίες έπρεπε να υπολογισθούν σύμφωνα με τις οικονομικές καταστάσεις που είχαν ήδη υποβληθεί.

Τελικά ο Διευθυντής αποφάσισε για τις ενστάσεις και κοινοποίησε στον αιτητή τελικές Ειδοποιήσεις Επιβολής Φορολογίας Φόρου Εισοδήματος για τα

έτη 1987-1991, αιτιολογώντας την απόφασή του με σχετική επιστολή του ημερομηνίας 16/7/2002 στην οποία παρατέθηκαν τα εισοδήματα που αποτέλεσαν τη βάση του υπολογισμού των φορολογιών και σημειώθηκε ο λόγος για τον οποίο δεν έγιναν δεκτά τα γενικά έξοδα που είχε υποβάλει ο αιτητής στις δηλώσεις του, αλλά μόνο το 20% των ακαθάριστων εισπράξεων ενοικίων πλέον των τραπεζικών τόκων και χρονιαίων αποσβέσεων. Πιο συγκεκριμένα ο Διευθυντής καθόρισε το εισόδημα για τις επίδικες φορολογίες ως εξής:

	<u>1987</u>	<u>1988</u>	<u>1989</u>	<u>1990</u>	<u>1991</u>
Ακαθάριστες εισπράξεις ενοικίων	23584	25197	24225	26812	28387
Μείον 20% επί εισπράξεων	<u>4716</u>	<u>5039</u>	<u>4845</u>	<u>5362</u>	<u>5677</u>
	18868	20158	19380	21460	22710
Μείον τραπεζικοί τόκοι	<u>7702</u>	<u>12056</u>	<u>8921</u>	<u>6451</u>	<u>6632</u>
	11166	8100	10459	14999	16078
Μείον ετήσιες αποσβέσεις	<u>1214</u>	<u>1214</u>	<u>1214</u>	<u>1214</u>	<u>1214</u>
	9952	6886	9245	13785	14864
Πλέον μισθοί	<u>4017</u>	<u>4290</u>	<u>4290</u>	<u>4325</u>	<u>4325</u>
Συνολικό εισόδημα	<u>13969</u>	<u>11176</u>	<u>13535</u>	<u>18110</u>	<u>19189</u>

Ο Διευθυντής πληροφόρησε επίσης τον αιτητή ότι,

“(α) Δεν σας έχουν επιτραπεί τα γενικά έξοδα όπως αυτά αναφέρονται στους προσδιορισμούς που έχετε υποβάλει και που είναι ανά έτος τα πιο κάτω:

1987	16822
1988	20713
1989	17270
1990	15769
1991	11124

Μετά την επιστολή του Τμήματος 30 Μαΐου 2002 (επισυνάπτεται αντίγραφο) σας επιτράπηκαν μόνο τα πιο πάνω αναφερόμενα που είναι το 20% των ακαθάριστων εισπράξεων ενοικίων και αυτό παρά το γεγονός ότι ο Νόμος προβλέπει για τα έτη μέχρι το 1990 παρουσίαση πλήρη αποδεικτικών στοιχείων για κάθε διεκδικούμενο έξοδο και αυτό σας έχει ήδη τονισθεί με τις επιστολές του Τμήματος

ημερομηνίας 29 Σεπτεμβρίου 1995 και 22 Μαρτίου 2002. Αντίγραφα των επιστολών επισυνάπτονται.

Θεωρώ ότι το ποσοστό του 20% πλέον των τραπεζικών τόκων και χρονιαίων αποσβέσεων είναι και λογικό και δίκαιο.

(β) Για το έτος 1991 όπως ήδη σας έχει πληροφορήσει το Τμήμα με την επιστολή του ημερομηνίας 22 Μαρτίου 2002 σύμφωνα με τον ισχύοντα Νόμο τα μόνα έξοδα που εκπίπτουν είναι το 20% των ακαθάριστων εισπράξεων πλέον τραπεζικοί τόκοι και αποσβέσεις.

Με την επιστολή σας ημερομηνίας 18/6/2002 εμμένετε στην αρχική σας θέση όπως όλα τα έξοδα που αναφέρονται στους προσδιορισμούς σας πρέπει να αφαιρεθούν πράγμα που είναι αντίθετο με το άρθρο 11(2) του Περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμου."

Ο αιτητής καταχώρισε στις 26/8/2002 ιεραρχική προσφυγή στο Εφοριακό Συμβούλιο, το οποίο στις 25/8/2003 με απόφαση πλειοψηφίας αποφάσισε να επικυρώσει την απόφαση του Διευθυντή,

- (α) σε σχέση με τις φορολογίες για τα φορολογικά έτη 1987 μέχρι 1991,
- (β) σε σχέση με τις πρόσθετες επιβαρύνσεις και τόκους για τα φορολογικά έτη 1990-1991 και
- (γ) σε σχέση με τους τόκους για το φορολογικό έτος 1988-1989.

Το Εφοριακό Συμβούλιο αποφάσισε επίσης να ακυρώσει την απόφαση του Διευθυντή σε ό,τι αφορούσε,

- (α) την επιβολή πρόσθετης επιβάρυνσης και τόκων για το έτος 1987 και
- (β) την επιβολή πρόσθετης επιβάρυνσης για το 1988.

(β) Οι λόγοι της προσφυγής.

Με την παρούσα προσφυγή επιδιώκεται η ακύρωση του μέρους εκείνου της απόφασης του Εφοριακού Συμβουλίου, με το οποίο επικυρώθηκαν οι πιο

πάνω (α), (β) και (γ) αποφάσεις του Διευθυντή. Και τούτο γιατί σύμφωνα με τον αιτητή,

- (i) Η επιβολή φορολογίας για τα φορολογικά έτη 1987, 1988 και 1989 η οποία επικυρώθηκε από το Εφοριακό Συμβούλιο, είναι παράνομη γιατί ο Διευθυντής δεν ζήτησε έγκαιρα την προσαγωγή στοιχείων από τον αιτητή για το σκοπό της εξακρίβωσης του ποσού του αντικειμένου φόρου, παραβιάζοντας το άρθρο 20(3) του περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμου του 1978 (Ν. 4/78, όπως τροποποιήθηκε),
- (ii) Δεν έγινε η δέουσα έρευνα των αποδεικτικών στοιχείων των φορολογικών ετών 1987, 1988 και 1989 για τα οποία επιβλήθηκε φορολογία με βάση τα δεδομένα του έτους 1990 για το οποίο δεν παρουσιάστηκαν αποδείξεις, κατά παράβαση της αρχής της αυτοτέλειας των φορολογιών,
- (iii) Η επιβολή φορολογίας για τα έτη 1990 και 1991 ήταν παράνομη γιατί επιβλήθηκε κάτω από συνθήκες πλάνης σχετικά με την εφαρμοστέα νομοθετική διάταξη,
- (iv) Η επιβολή πρόσθετων επιβαρύνσεων και τόκων για τα φορολογικά έτη 1990 και 1991 είναι παράνομη γιατί δεν τεκμηριώθηκε η προβλεπόμενη στο Νόμο (άρθρο 39(2) του Ν. 4/78) "αδικοιολόγητη παράλειψη" του φορολογούμενου-αιτητή,
- (v) Η επιβολή τόκων για τα φορολογικά έτη 1988 και 1989 είναι παράνομη γιατί η καθυστέρηση της έκδοσης τελικών φορολογιών οφειλόταν στη διοίκηση.

(i) Η επιβολή φορολογίας για τα φορολογικά έτη 1987, 1988 και 1989 η οποία επικυρώθηκε από το Εφοριακό Συμβούλιο, είναι παράνομη γιατί ο Διευθυντής δεν ζήτησε έγκαιρα την προσαγωγή στοιχείων από τον αιτητή για το σκοπό της εξακρίβωσης του ποσού του αντικειμένου φόρου, παραβιάζοντας το άρθρο 20(3) του περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμου του 1978 (Ν. 4/78, όπως τροποποιήθηκε).

Έχει υποβληθεί εκ μέρους του αιτητή ότι σύμφωνα με τις πρόνοιες του άρθρου 20(3) του περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμου του 1978 (Ν. 4/78, όπως τροποποιήθηκε) ο Διευθυντής, μετά την υποβολή των ενστάσεων, είχε τη διακριτική ευχέρεια να ζητήσει αποδεικτικά στοιχεία για τις φορολογίες των ετών 1987, 1988 και 1989 όπως προβλέπεται στη δεύτερη

επιφύλαξη του άρθρου 20(3), "το αργότερο μέσα σε δύο έτη από την ημερομηνία έναρξης της ισχύος του περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων (Τροποποιητικού) Νόμου του 1999". Ο Νόμος 80(1)/99 τέθηκε σε εφαρμογή μέσα σε έξι μήνες από την ημερομηνία δημοσίευσης στις 2/7/99 στην Επίσημη Εφημερίδα της Δημοκρατίας. Επομένως, κατά την άποψη του αιτητή, ο Διευθυντής μπορούσε να ζητήσει τα σχετικά στοιχεία μέχρι τις 2/1/2002 και όχι αργότερα, με αποτέλεσμα η επιστολή του Διευθυντή ημερομηνίας 22/3/2002 με την οποία ζητούσε από τον αιτητή να προσκομίσει όλες τις αποδείξεις πληρωμής των ετών 1988 και 1989 για τα ενοικιαζόμενα διαμερίσματα να θεωρείται παράνομη.

Η πιο πάνω εισήγηση δεν μπορεί να γίνει αποδεκτή. Όπως προκύπτει από το περιεχόμενο του διοικητικού φακέλου, οι ενστάσεις του αιτητή κατά των αρχικών φορολογιών υποβλήθηκαν στις 31/8/93 για το 1987 και στις 27/4/94 για τα έτη 1988, 1989, 1990 και 1991. Επειδή οι πιο πάνω ενστάσεις λήφθηκαν πριν από την ημερομηνία έναρξης της ισχύος του περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων (Τροποποιητικού) Νόμου, Ν. 80(1)/99, εφαρμόζεται η πρόνοια της πρώτης επιφύλαξης του άρθρου 20(3) του Ν. 4/78. Δηλαδή το αργότερο μέσα σε δύο έτη από την ημερομηνία έναρξης του πιο πάνω Νόμου (2/1/2001), ο Διευθυντής "δύναται να ζητήσει παρά του υποβαλόντος την ένστασιν προσώπου όπως προσαγάγη τοιούτα στοιχεία προς τον σκοπόν εξακριβώσεως του αντικειμένου φόρου". Μεταξύ των εγγράφων του διοικητικού φακέλου έχουν εντοπιστεί δύο επιστολές του Εφόρου Φόρου Εισοδήματος προς τον αιτητή, ημερομηνίας 29/9/95 και 15/1/01, στις οποίες γίνεται αναφορά στις ενστάσεις των πιο πάνω φορολογικών ετών και ζητείται από τον αιτητή να υποβάλει μέσα σε συγκεκριμένη προθεσμία αντίγραφα τραπεζικών λογαριασμών, καταστάσεων μετοχών εταιρειών, αποδείξεις εξόδων ενοικίων για το έτος 1990, καθώς και διευκρινιστικές πληροφορίες για τους χρεωθέντες τόκους των ετών 1987-1989, τις καταστάσεις ενοικίων των ετών 1987-1992 και τα κεφαλαιουχικά κέρδη από την πώληση διαφόρων ακινήτων. Αξίζει να σημειωθεί ότι στην επιστολή της 29/9/95 ο Έφορος προειδοποίησε τον αιτητή ότι σε περίπτωση παράλειψης καταβολής των πιο πάνω στοιχείων, θα προχωρούσε σε διευθέτηση των ενστάσεων του με βάση τα υπάρχοντα στοιχεία. Συμπεραίνεται από τα πιο πάνω ότι ο Διευθυντής

ενήργησε μέσα στα πλαίσια του άρθρου 20(3) ζητώντας από το Σεπτέμβριο του 1995 τα σχετικά στοιχεία για την εξακρίβωση του αντικειμένου φόρου και τη λήψη απόφασης για τις ενστάσεις του αιτητή. Έχοντας υπόψη τα πιο πάνω η σχετική εισήγηση απορρίπτεται.

- (ii) **Δεν έγινε η δέουσα έρευνα των αποδεικτικών στοιχείων των φορολογικών ετών 1987, 1988 και 1989 για τα οποία επιβλήθηκε φορολογία με βάση τα δεδομένα του έτους 1990 για το οποίο δεν παρουσιάστηκαν αποδείξεις, κατά παράβαση της αρχής της αυτοτέλειας των φορολογιών.**

Ο αιτητής ισχυρίζεται ότι οι καθ'ων η αίτηση παρέλειψαν να εξετάσουν τα αποδεικτικά στοιχεία του κάθε φορολογικού έτους ξεχωριστά και αντί να προβούν στη δέουσα έρευνα των στοιχείων των φορολογικών ετών 1987, 1988 και 1989, θεώρησαν ότι μπορούσαν να προχωρήσουν στην επιβολή φορολογίας γι' αυτά, επειδή ο αιτητής δεν παρουσίασε αποδείξεις των εξόδων του για το έτος 1990. Αντικρούοντας την πιο πάνω εισήγηση ο ευπαίδευτος συνήγορος των καθ'ων η αίτηση, αναφέρθηκε στη σχετική αλληλογραφία του φακέλου και ιδιαίτερα σε τρεις επιστολές του Εφόρου Φόρου Εισοδήματος προς τον αιτητή, με τις οποίες ζητήθηκε επανειλημμένα η παρουσίαση καταστάσεων περιουσίας, εξόδων για κάθε έτος από το 1987 μέχρι και το 1992 και προσδιορισμός ενοικίων για το έτος 1990, χωρίς να υπάρξει ανταπόκριση από τον αιτητή. Ως αποτέλεσμα, δεν υπήρχαν οποιαδήποτε αποδεικτικά στοιχεία για τα έξοδα που είχε υποστεί ο αιτητής σε σχέση με τα ενοίκια, ούτως ώστε να εξετάζονταν ξεχωριστά για κάθε φορολογικό έτος. Έτσι, επειδή ο αιτητής παρέλειψε να τεκμηριώσει με οποιαδήποτε αποδεικτικά στοιχεία τα έξοδα που διεκδικούσε σε σχέση με τα ενοίκια, δεν ήταν δυνατό να αναμένει την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας του Εφόρου προς όφελός του.

Η εισήγηση του αιτητή είναι ανεδαφική. Όπως προκύπτει από τα γεγονότα της υπόθεσης, ο Διευθυντής δεν παραχώρησε έκπτωση σε όλα τα έξοδα ενοικίων όπως τα διεκδικούσε ο αιτητής για τα έτη 1987-1990, γιατί ο αιτητής δεν προσκόμισε τα απαραίτητα δικαιολογητικά παραβιάζοντας την καθιερωμένη νομολογιακή αρχή που καθιερώνει την υποχρέωση του φορολογούμενου να αποκαλύπτει όλα τα στοιχεία που τείνουν να

προσδιορίσουν τις φορολογικές του υποχρεώσεις. Σε τέτοια περίπτωση ο φορολογούμενος αναλαμβάνει τον κίνδυνο να φορολογηθεί με βάση μόνο την έρευνα που διενεργεί ο Έφορος. (Βλ. **Θ. Χριστοφή και Σία Λτδ. ν. Υπουργού Οικονομικών κ.ά. (1998) 3 Α.Α.Δ. 427**).

Όπως σημειώνεται χαρακτηριστικά στην σχετική απόφαση της πλειοψηφίας του Εφοριακού Συμβουλίου,

“Ο Διευθυντής με επιστολή του ημερ. 27.8.1993 ζήτησε από τον Αιτητή να υποβάλει καταστάσεις περιουσίας και εξόδων για τα φορολογικά έτη 1987-1992. Στην ίδια επιστολή ζήτησε και προσδιορισμό ενοικίων για το έτος 1990, που όπως δήλωσε στην ακροαματική διαδικασία θα το χρησιμοποιούσε σαν ενδεικτικό και για τα προηγούμενα χρόνια. Μετά πάροδο δύο περίπου ετών, με νέα επιστολή ημερ. 29.9.1995, ο Διευθυντής επανήλθε και ζήτησε επιπρόσθετα στοιχεία για την κατάσταση περιουσίας που υπέβαλε ο Αιτητής αλλά και αντίγραφα των αποδείξεων για τα έξοδα που υπέστη ο Αιτητής σε σχέση με τα ενοίκια. Στις 22.3.2002 ο Διευθυντής απέστειλε παρόμοια επιστολή για τα πιο πάνω στοιχεία και αποδείξεις.

Ο Αιτητής, παρόλο που οι εν λόγω φορολογίες βρίσκονταν υπό ένσταση, δεν ανταποκρίθηκε σε καμία από τις πιο πάνω επιστολές, και δεν προσκόμισε οποιαδήποτε στοιχεία ή αποδείξεις σε σχέση με τα ενοίκια. Ο λόγος που επικαλέστηκε ήταν ότι έχουν παρέλθει πολλά χρόνια και ότι δεν μπορεί να εντοπίσει τα αποδεικτικά στοιχεία. Μάλιστα στην ακροαματική διαδικασία ισχυρίστηκε ότι αυτά βρίσκονταν στο υπόγειο εκκλησίας και ο νεωκόρος που καθάριζε τα έχει καταστρέψει ή πετάξει.

Υπάρχει πλούσια νομολογία αναφορικά με το θέμα όπου ένας φορολογούμενος αρνείται ή παραλείπει να συνεργαστεί και να υποβάλει στοιχεία και πληροφορίες που του ζητά ο Διευθυντής. Το Ανώτατο Δικαστήριο υπέδειξε ότι είναι καθήκον του φορολογούμενου να υποβάλει τα απαραίτητα αποδεικτικά στοιχεία για υποστήριξη των αιτημάτων του.”

Η παράλειψη του φορολογούμενου να παρουσιάζει εκείνα τα στοιχεία τα οποία είναι αναγκαία για τον καθορισμό του εισοδήματος του εξετάστηκε στην υπόθεση **Τσίκκος ν. Δημοκρατίας (2000) 3 Α.Α.Δ. 603**, στην οποία τονίστηκε ότι,

“Είναι θεμελιώδης αρχή του φορολογικού δικαίου ότι ο φορολογούμενος οφείλει να διατηρεί και παρουσιάζει στις φορολογικές αρχές όλα τα απαραίτητα στοιχεία για τον προσδιορισμό του εισοδήματός του. Δεν αποτελεί ευθύνη των φορολογικών αρχών η αναζήτηση στοιχείων

αναφορικά με τα εισοδήματα του φορολογούμενου. Ελλείπει επαρκών αποδεικτικών στοιχείων, οι φορολογικές αρχές έχουν το δικαίωμα να απορρίψουν τους ισχυρισμούς του φορολογούμενου και να καταλήξουν στα δικά τους συμπεράσματα στη βάση των στοιχείων που έχουν ενώπιόν τους, όπως και των αποτελεσμάτων της έρευνας που διεξήγαγαν στη συγκεκριμένη περίπτωση.”

Η πρωτόδικη απόφαση που επικαλέστηκε ο αιτητής (**Αλεξάνδρα Τριμιθιώτου (PP) v. Δημοκρατίας, Προσφ. Αρ. 908/2003, της 20/2/95**), στην οποία επισημάνθηκε η αυτοτέλεια των φορολογιών κάθε χρήσης, δεν ενισχύει τις θέσεις του αιτητή αφού η πιο πάνω απόφαση έχει ανατραπεί κατ' έφεση (βλ. **Δημοκρατία v. Αλεξάνδρα Τριμιθιώτου (PP) Ltd (1997) 3 A.A.D. 356**) και επιπρόσθετα δεν συνδέεται με τα γεγονότα της παρούσας διαδικασίας.

Η σχετική εισήγηση απορρίπτεται.

(iii) Η επιβολή φορολογίας για τα έτη 1990 και 1991 ήταν παράνομη γιατί επιβλήθηκε κάτω από συνθήκες πλάνης σχετικά με την εφαρμοστέα νομοθετική διάταξη.

Έχει υποβληθεί εκ μέρους του αιτητή ότι εφόσον κατά τον ουσιώδη χρόνο διεξήγαγε επιχειρηματική δραστηριότητα εκμίσθωσης ακινήτων, θα έπρεπε να φορολογηθεί με βάση το άρθρο 5(1)(α) του περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμου του 1961 (Ν. 58/61) και όχι με βάση το άρθρο 11(2) του ίδιου Νόμου. Επιπρόσθετα υποβλήθηκε ότι μετά την πάροδο δεκαπέντε και πλέον ετών ο αιτητής δεν είχε τη δυνατότητα παρουσίασης βιβλίων και αποδεικτικών στοιχείων για το 1990 γιατί αυτά είχαν καταστραφεί και η αδυναμία του να προσκομίσει τα απαιτούμενα στοιχεία οφειλόταν στην καθυστέρηση της λήψης τελικής απόφασης από το Διευθυντή.

Ο δικηγόρος των καθ'ων η αίτηση απάντησε ότι ορθά εφαρμόστηκε η διάταξη του άρθρου 11(2) του Ν. 58/61, γιατί αυτό προκύπτει από το λεκτικό του άρθρου 11(1) και γιατί η ρύθμισή του καλύπτει όλες τις περιπτώσεις εισοδημάτων φυσικών προσώπων από ενοίκια, χωρίς να περιορίζει την εμβέλειά του η τυχόν άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας. Αναφορικά με την εισήγηση ότι η αδυναμία του αιτητή να παρουσιάσει αποδεικτικά στοιχεία

οφειλόταν στην πάροδο μεγάλου χρονικού διαστήματος και στην καταστροφή τους, οι καθ'ων η αίτηση υπέβαλαν ότι εφόσον ο αιτητής και οι ελεγκτές του γνώριζαν ότι εκκρεμούσαν ενστάσεις εναντίον των συγκεκριμένων φορολογιών, όφειλαν να διαφυλάξουν τα απαραίτητα στοιχεία, καταστάσεις και λογαριασμούς που θα τεκμηρίωναν τις δηλώσεις εισοδήματός του.

Οι θέσεις του αιτητή είναι ανεδαφικές. Τα μισθώματα από ιδιοκτησία είναι μια φορολογήσιμη πηγή εισοδήματος. (Βλ. *J. Theodorou Estates Ltd. v. Δημοκρατίας (2000) 3 Α.Α.Δ. 458*). Ο αιτητής όφειλε να προσκομίσει όλα τα απαραίτητα δικαιολογητικά για να διεκδικήσει τις προβλεπόμενες εκπτώσεις για τα έξοδα που είχαν σχέση με τα ενοίκια. Όμως παρά το γεγονός της έλλειψης οποιωνδήποτε στοιχείων ή αποδείξεων, ο Διευθυντής παραχώρησε στον αιτητή έκπτωση 20% επί των ακαθαρίστων εισπράξεων από ενοίκια.

Η παραχώρηση εκπτώσεων στη φορολογία εισοδήματος από εκμίσθωση κτιρίων εξυπακούει την παρουσίαση από τον φορολογούμενο όλων εκείνων των στοιχείων τα οποία θα μπορούσαν να τεκμηριώσουν τα διεκδικούμενα έξοδα. Το άρθρο 11(2) που προσδιορίζει την έκπτωση σε ποσοστό 20% επί του ακαθαρίστου εισοδήματος, καθιστά σαφές ότι αυτό ισχύει σε "περίπτωση εισοδήματος φυσικού προσώπου από εκμίσθωση κτιρίων". Η γενική διάταξη του άρθρου 5 που ίσχυε πριν την εφαρμογή του άρθρου 11(2), το οποίο αφήνει περιθώριο παραχώρησης, σε συνδυασμό με την πρόνοια του άρθρου 11(1), μεγαλύτερου ποσοστού εκπτώσεως σε περίπτωση επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, απαιτεί την προσαγωγή των απαραίτητων αποδεικτικών στοιχείων. Ο αιτητής όμως δεν προσκόμισε είτε ενώπιον του Διευθυντή, είτε αργότερα στο Εφοριακό Συμβούλιο, οτιδήποτε που θα μπορούσε να αποδείξει την ισχυριζόμενη άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας. Ούτε ο ισχυρισμός ότι η αδυναμία παρουσίασης των στοιχείων για το 1990 οφειλόταν στην καθυστέρηση του Διευθυντή και στην παρέλευση πολλών ετών, μπορεί να ευσταθήσει. Όπως έχει ήδη επισημανθεί ο Διευθυντής είχε ήδη ζητήσει αυτά τα στοιχεία από το 1995 κατά την εξέταση των ενστάσεων του αιτητή, ο οποίος έπρεπε να είχε λάβει τα κατάλληλα μέτρα για τη διαφύλαξη και παρουσίασή τους.

Η εισήγηση απορρίπτεται.

(iv) Η επιβολή πρόσθετων επιβαρύνσεων και τόκων για τα φορολογικά έτη 1990 και 1991 είναι παράνομη γιατί δεν τεκμηριώθηκε η προβλεπόμενη στο Νόμο (άρθρο 39(2) του Ν. 4/78) “αδικαιολόγητη παράλειψη” του φορολογούμενου – αιτητή.

Έχει υποβληθεί εκ μέρους του αιτητή ότι η επιβολή πρόσθετων επιβαρύνσεων και τόκων για τα έτη 1990 και 1991 ήταν παράνομη γιατί δεν υπήρξε η προβλεπόμενη στο άρθρο 39(2) του Ν. 4/78, “αδικαιολόγητη παράλειψη” του, η οποία αποτελεί προϋπόθεση πρόσθετης επιβάρυνσης και τόκων. Αντίθετα η καθυστέρηση οφειλόταν στο Διευθυντή ο οποίος καθυστέρησε για μια δεκαετία τη λήψη απόφασης τελικής βεβαίωσης φορολογίας και ότι στην επιστολή του Διευθυντή με την οποία του κοινοποιήθηκαν οι Τελικές Ειδοποιήσεις στις 16/7/2002 δεν αιτιολογείται ούτε στοιχειοθετείται η αδικαιολόγητη παράλειψη του αιτητή και η σύνδεσή της με τις επίδικες φορολογίες.

Ο ισχυρισμός είναι αβάσιμος. Το άρθρο 39(2) του Ν. 4/78 προβλέπει ότι σε περίπτωση αδικαιολόγητης παράλειψης του φορολογούμενου να υποβάλει έγκαιρα τις φορολογικές του δηλώσεις, καταβάλλεται από αυτόν ποσό 5% επί του ποσού του οφειλόμενου φόρου και τόκος προς 9% ετησίως από την πρώτη μέρα του Δεκέμβρη του έτους στο οποίο αναφέρεται η βεβαίωση και ανεξάρτητα από το έτος κατά το οποίο έγινε όντως η βεβαίωση αυτή. Η έννοια του όρου “αδικαιολόγητη παράλειψη” έχει ερμηνευθεί νομολογιακά. Στη **Michaelidou v. Republic (1985) 3 C.L.R. 1836** και στην **Hadjichristodoulou v. Republic (1989) 3 C.L.R. 692**, λέχθηκαν τα ακόλουθα σχετικά:

“As said in Michaelidou case (supra), for interest to be payable there must be unjustifiable omission. “Omission” means a failure to give any notice, make any return, produce or furnish any document or other information required by or under the Law. The omission must be unjustifiable. A distinction must be made between unjustifiable and unreasonable. It is upon the administration to determine, in each particular case, subject to judicial review by this Court, whether an omission is unjustifiable or not.”

Στην παρούσα περίπτωση ο αιτητής παρέλειψε να υποβάλει έγκαιρα τις φορολογικές δηλώσεις για τα έτη 1988-1991. Ειδικότερα, οι φορολογικές δηλώσεις για το 1990 και το 1991, είχαν υποβληθεί εκπρόθεσμα στις 12/2/92 και στις 22/9/93 αντίστοιχα. Ο αιτητής δεν έδωσε οποιαδήποτε δικαιολογία γι' αυτήν την καθυστέρηση και ο εκ των υστέρων ισχυρισμός του ότι δεν έπρεπε να του επιβληθεί τόκος και πρόσθετη επιβάρυνση στις φορολογίες επειδή ο Διευθυντής καθυστέρησε να βεβαιώσει τις σχετικές φορολογίες, είναι αβάσιμος. Στην υπόθεση **Δημοκρατία v. Αλεξάνδρας Τριμιθιώτου (PP) Ltd** (πιο πάνω) εξετάστηκε κατά πόσο η οποιαδήποτε καθυστέρηση του Εφόρου αποτελεί σχετικό παράγοντα όταν εξετάζεται ζήτημα εφαρμογής και ερμηνείας του άρθρου 39(2) του Νόμου. Το Δικαστήριο προσέγγισε το πρόβλημα ως εξής (σελ. 362):

“Το πρόβλημα είναι το κατά πόσο θα πρέπει να συνυπολογιστεί και η βραδυπορεία του Εφόρου μετά την επιβολή της αρχικής φορολογίας. Κατά την άποψη μας, η παράλειψη της εφεσίβλητης είναι άρρηκτα συνδεδεμένη με την επελθούσα καθυστέρηση γιατί ενέχει επιπτώσεις που ανατρέχουν σε ό,τι θα έπρεπε να είχε γίνει με την πρώτη ευκαιρία. Έτσι τίθεται σε εφαρμογή το άρθρο 39(2) του Νόμου. Ενώ η βραδυπορεία του Εφόρου αποτελεί εξωγενή ή παρεμφερή παράγοντα που εν πάση περιπτώσει δεν αποσυνδέει την εγγενή συνάφεια μεταξύ της παράλειψης της εφεσίβλητης και της τελικής βεβαίωσης.”

Τα πιο πάνω συμπεράσματα της Ολομέλειας εφαρμόζονται και στην παρούσα περίπτωση. Η “αδικαιολόγητη παράλειψη” του αιτητή—μέσα στην έννοια του άρθρου 39(2) σχετίζεται απόλυτα με την καθυστέρηση στην επιβολή των τελικών φορολογιών. Η παράλληλη τυχόν καθυστέρηση του Εφόρου αποτελεί εξωγενές ή παρεμφερές στοιχείο. Συνεπώς, ορθά ενεργοποιήθηκαν οι πρόνοιες του άρθρου 39(2) και επιβλήθηκε ο προβλεπόμενος τόκος και η πρόσθετη επιβάρυνση για τα έτη 1990 και 1991.

Η σχετική εισήγηση απορρίπτεται.

(v) Η επιβολή τόκων για τα φορολογικά έτη 1988 και 1989 είναι παράνομη γιατί η καθυστέρηση της έκδοσης τελικών φορολογιών οφειλόταν στη διοίκηση.

Ο αιτητής αμφισβητεί την ορθότητα επιβολής τόκων για τα φορολογικά έτη 1988 και 1989, ισχυριζόμενος ότι η καθυστέρηση στην έκδοση της τελικής βεβαίωσης οφειλόταν στο Διευθυντή. Η εισήγηση είναι αβάσιμη.

Ο αιτητής υπέβαλε εκπρόθεσμα τις δηλώσεις εισοδήματος για τα έτη 1988 και 1989, ακολούθησαν οι ενστάσεις του και η αδράνεια στις εκκλήσεις για προσαγωγή των απαιτούμενων αποδεικτικών, με αποτέλεσμα την καθυστέρηση της βεβαίωσης των φορολογιών για την οποία φέρει αποκλειστική ευθύνη. Όπως τονίστηκε από το Δικαστή Καλλή στην προσφυγή **S. Koulendros Constructions Ltd v. Κυπριακής Δημοκρατίας, Προσφυγή Αρ. 539/97 της 29/4/98,**

“Η συμμόρφωση με τις πρόνοιες των Φορολογικών Νόμων αποτελεί ύψιστη υποχρέωση και καθήκον όλων των πολιτών. Ενίσχυει τα οικονομικά του κράτους και το καθιστά ικανό να προγραμματίσει και σχεδιάσει την οικονομική πολιτική του για την καλύτερη εξυπηρέτηση και προώθηση των συμφερόντων του συνόλου των πολιτών και κατ’ επέκταση του δημοσίου συμφέροντος. Οι Φορολογικές Αρχές βαρύνονται με την υποχρέωση ορθής και πιστής εφαρμογής των Φορολογικών Νόμων. Αυτό επιβάλλεται όχι μόνο σαν θέμα ενίσχυσης των οικονομικών του κράτους αλλά και σαν θέμα χρηστής διοίκησης. Πρώτιστα, όμως, επιβάλλεται σαν θέμα έμπρακτης εφαρμογής της επιταγής του άρθρου 24.1 του Συντάγματος. Ο νομοθέτης προφανώς για σκοπούς εφαρμογής μιας σωστής δημοσιονομικής πολιτικής έχει τάξει προθεσμίες για την υποβολή λογαριασμών και για την καταβολή του πληρωτέου φόρου. Είναι, νομίζω, λογικό δια τις φορολογικές αρχές να αναμένουν όπως οι πολίτες συμμορφώνονται με τις σχετικές προθεσμίες. Είναι περαιτέρω λογικό δια τις ίδιες αρχές να προβαίνουν σε διευθετήσεις και προγραμματισμό για την έγκαιρη διενέργεια της βεβαίωσης με βάση την προοπτική ότι οι φορολογούμενοι θα συμμορφωθούν με τις προθεσμίες. Ένας φορολογούμενος ο οποίος καθυστερεί για ένα ολόκληρο έτος την υποβολή των σχετικών λογαριασμών και ανατρέπεται με αυτό τον τρόπο τον πιο πάνω προγραμματισμό και διευθετήσεις δεν μπορεί να αναμένει – εφόσον έχει καθυστερήσει – την έγκαιρη ανταπόκριση των Φορολογικών Αρχών. Πολύ περισσότερο δεν μπορεί να επωφελείται από τη δική του αδιαφορία και παράλειψη. Είναι γι’ αυτό

το λόγο που η οποιαδήποτε βραδυπορεία του Εφόρου, μετά τη δεδομένη αδικαιολόγητη καθυστέρηση του φορολογούμενου, δεν μπορεί να κριθεί ότι είναι ικανή να ατονίσει τις πρόνοιες του άρθρου 39(2) του Νόμου.”

Η προσφυγή απορρίπτεται με έξοδα σε βάρος του αιτητή.

Τ. ΗΛΙΑΔΗΣ,

Δ.