

ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ

(Υπόθεση Αρ. 408/2016)

14 Ιανουαρίου 2019

[Γ. ΣΕΡΑΦΕΙΜ, ΔΔΔ.]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

Π.Ν.Μ. ΜΠΑΡ ΛΙΜΙΤΕΔ

Αιτήτρια,

-ΚΑΙ-

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ ΤΟΥ ΕΦΟΡΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Καθ' ης η αίτηση.

Α. Γεωργιάδης, για ΧΡΗΣΤΟΣ ΓΕΩΡΓΙΑΔΗΣ & ΣΥΝΕΡΓΑΤΕΣ Δ.Ε.Π.Ε., δικηγόροι για την αιτήτρια.

Ε. Παπαγεωργίου (κα), Ανώτερη Δικηγόρος της Δημοκρατίας, για Γενικό Εισαγγελέα της Δημοκρατίας, δικηγόρο για την καθ' ης η αίτηση.

ΑΠΟΦΑΣΗ

Γ. ΣΕΡΑΦΕΙΜ, ΔΔΔ.: Με την παρούσα προσφυγή, η αιτήτρια επιζητεί την ακόλουθη θεραπεία:

«Δήλωση του Δικαστηρίου πως η απόφαση του Έφορου Φορολογίας του Τμήματος Φορολογίας, που περιέχεται στην επιστολή του προς τους Αιτητές ημερ. 13/01/16, να επιβάλει στους Αιτητές χρηματική επιβάρυνση λόγω ισχυριζόμενης παράλειψης έκδοσης νόμιμων αποδείξεων για την περίοδο 16/01/12-31/03/14, είναι απόφαση αντισυνταγματική, παράνομη, άκυρη, ανυπόστατη και χωρίς οποιοδήποτε αποτέλεσμα.»

Συνοπτικά, τα ουσιώδη γεγονότα έχουν ως ακολούθως:

Η αιτήτρια είναι εταιρεία, εγγεγραμμένη στο Φόρο Προστιθέμενης Αξίας («Φ.Π.Α.») από τις 9.6.2005, με επιχειρηματική δραστηριότητα τη λειτουργία κέντρου νυκτερινής διασκέδασης στην Κάτω Πάφο, με την εμπορική επωνυμία «Loft» (εφεξής η «επιχείρηση»).

Μετά από φορολογικό έλεγχο στην επιχείρηση από λειτουργούς του Φ.Π.Α., διαπιστώθηκε ασυμφωνία στα ποσά φόρου εκροών, τα οποία δηλώνονταν από την αιτήτρια στις φορολογικές δηλώσεις της, με αυτά των υποβληθέντων ελεγμένων λογαριασμών της. Ο Έφορος Φορολογίας αποφάσισε ότι, οι φορολογικές δηλώσεις, τις οποίες υπέβαλε η αιτήτρια στον Έφορο Φορολογίας, ήταν ελλιπείς ή ανακριβείς. Ο Έφορος Φορολογίας απέστειλε στην αιτήτρια επιστολή ημερομηνίας 30.9.2014, με την οποία βεβαιώθηκε, ως φόρος οφειλόμενος από την αιτήτρια, το ποσό των €198.888,99, πλέον 10% πρόσθετος φόρος, με βάση το άρθρο 45(3) του περί Φόρου Προστιθέμενης Αξίας Νόμου, Ν. 95(Ι) του 2000, όπως τροποποιήθηκε μέχρι και τον Ν. 187(Ι)/2011 (εφεξής ο «Νόμος»), ήτοι ποσό €19,888,90 δηλαδή συνολικά €218.777,89, πλέον τόκοι επί του προαναφερόμενου συνολικού ποσού. Εφαρμόζοντας το άρθρο 45(9) του Νόμου και κρίνοντας ότι, η αιτήτρια παρέλειψε να εκδώσει νόμιμες αποδείξεις εισπράξεων συνολικά για το ποσό των €546.498,11, ο Έφορος Φορολογίας επέβαλε και χρηματική επιβάρυνση ύψους 20% επί της αξίας των συναλλαγών που αφορούσαν οι μη εκδοθείσες νόμιμες αποδείξεις, ήτοι συνολικό ποσό €109.299,62. Ο Έφορος Φορολογίας απέστειλε στην αιτήτρια, σχετικά με την άνω χρηματική επιβάρυνση, ξεχωριστή επιστολή ημερομηνίας 30.9.2014. Η αιτήτρια καταχώρησε στις 28.11.2014 μέσω των λογιστών της, ένσταση στον Έφορο Φορολογίας, σε σχέση με την βεβαιωθείσα σ' αυτή φορολογία, δηλώνοντας με αυτή ότι, για την προαναφερόμενη επιβολή χρηματικής επιβάρυνσης, θα καταχωρηθεί προσφυγή στο Ανώτατο Δικαστήριο, αναφέροντας, σχετικά, ότι *«Αντιλαμβανόμαστε όμως ότι η ανάκληση ή απομείωση του φόρου που επιβλήθηκε, και που κατά την άποψη μας δικαιολογείται πλήρως από τα παραπάνω, θα οδηγήσει στην ανάκληση και της επιβάρυνσης.»*. Εναντίον της εν λόγω χρηματικής επιβάρυνσης, καταχωρήθηκε από την αιτήτρια η Προσφυγή Αρ. 1477/2014. Με επιστολή του ημερομηνίας 8.1.2016 προς την αιτήτρια, ο Έφορος Φορολογίας αποδέχθηκε, εν μέρει, την ένσταση της αιτήτριας, αναθεωρώντας τον οφειλόμενο από την αιτήτρια φόρο, από €198.888,99 (ανωτέρω) σε €79.478,56. Ενόψει τούτου, ο Έφορος

Φορολογίας ανακάλεσε, με επιστολή του ημερομηνίας 27.1.2016 προς την αιτήτρια και την χρηματική επιβάρυνση ύψους €109.299,62, αφού προηγουμένα, με επιστολή του ημερομηνίας 13.1.2016 επέβαλε στην αιτήτρια αναθεωρημένη χρηματική επιβάρυνση ύψους €28.506,60, για παράλειψη έκδοσης νόμιμων αποδείξεων από αυτή ύψους €142.533, για την περίοδο από 16.1.2012 μέχρι τις 31.3.2014. Η Προσφυγή Αρ. 1477/2014, ενόψει της ανάκλησης της χρηματικής επιβάρυνσης ύψους €109.299,62 (ανωτέρω), αποσύρθηκε. Η αιτήτρια απέστειλε στην καθ' ης η αίτηση και επιστολή ημερομηνίας 4.3.2016, με την οποία ζητούσε, μεταξύ άλλων, την αναθεώρηση της χρηματικής επιβάρυνσης ύψους €28.506,60, με το αιτιολογικό ότι, με τους υπολογισμούς της ίδιας της καθ' ης η αίτηση, η αξία των συναλλαγών για τις οποίες δεν εκδόθηκαν αποδείξεις για την προαναφερόμενη χρονική περίοδο συμποσούταν σε ποσό €28.864,92 και, άρα, η χρηματική επιβάρυνση έπρεπε να ανέρχεται στο ύψος των €5.772,98. και όχι στο ύψος του επιβληθέντος €28.506,60. Η εν λόγω επιστολή παρέμεινε αναπάντητη από την καθ' ης η αίτηση. Με την εν λόγω επιστολή της, η αιτήτρια καταφερόταν και εναντίον επιστολής του Εφόρου Φορολογίας ημερομηνίας 22.2.2016, με την οποία, κατά την αιτήτρια, επιβάλλονταν πρόσθετες επιβαρύνσεις, οι οποίες ήταν αντισυνταγματικές και παράνομες. Τελικά, η αιτήτρια καταχώρησε την παρούσα προσφυγή, στις 28.3.2016, με ζητούμενη θεραπεία την ακύρωση της απόφασης, με την οποία της επιβλήθηκε χρηματική επιβάρυνση ύψους, ως προαναφέρθηκε, €28.506,60.

Με την γραπτή αγόρευση της, η αιτήτρια ισχυρίζεται ουσιώδη πλάνη περί τα πράγματα στην έκδοση της απόφασης, με βάση τα άρθρα 46 (1) και (2) του περί των Γενικών Αρχών του Διοικητικού Δικαίου Νόμου, Ν.158(Ι)/1999, ισχυριζόμενη ότι α) ο Έφορος Φορολογίας παρέδωσε και ζήτησε από την αιτήτρια να υπογράψει επιστολή ημερομηνίας 22.2.2016, η οποία ετοιμάστηκε από την καθ' ης η αίτηση, η οποία εμπεριείχε παράνομες πρόσθετες υπερχρεώσεις και επιβαρύνσεις, με αντάλλαγμα την καταβολή της οφειλόμενης από την αιτήτρια φορολογίας σε δόσεις και β) η αξία των

συναλλαγών, για τις οποίες δεν εκδόθηκαν αποδείξεις, είναι πολύ χαμηλότερη του ποσού που αναφέρεται στην επίδικη απόφαση, επαναλαμβάνοντας τη θέση, την οποία προέβαλε και με την επιστολή της ημερομηνίας 4.3.2016, ότι δηλαδή η αξία των συναλλαγών για τις οποίες δεν εκδόθηκαν αποδείξεις για την προαναφερόμενη περίοδο, κατά την αιτήτρια σύμφωνα και με την ίδια την καθ' ης η αίτηση, συμποσούταν σε ποσό €28.864,92 και, άρα, η χρηματική επιβάρυνση 20% έπρεπε να ανέρχεται στο ύψος των €5.772,98. Αυτό, σύμφωνα με υπολογισμούς που καταγράφονται στην γραπτή αγόρευση της αιτήτριας.

Η πλευρά της καθ' ης η αίτηση αρνείται τα πιο πάνω, υποστηρίζοντας, με τη γραπτή αγόρευση της, μεταξύ άλλων, σε σχέση, καταρχήν, με τον υπό α) ισχυρισμό ανωτέρω, ότι αν και η επιστολή της αιτήτριας ημερομηνίας 4.3.2016 εσφαλμένα δεν απαντήθηκε, η αιτήτρια δεν προσβάλλει με την παρούσα προσφυγή την απόφαση του Εφόρου Φορολογίας για την ένσταση της αιτήτριας ημερομηνίας 8.1.2016, στην οποία αφορά η επιστολή του ημερομηνίας 22.2.2016, αλλά μόνο την απόφαση επιβολής της χρηματικής επιβάρυνσης ημερομηνίας 13.1.2016. Σε σχέση με τον υπό β) ισχυρισμό ανωτέρω, η καθ' ης η αίτηση καταγράφει, στη γραπτή αγόρευση της, τους υπολογισμούς του ποσού που προκύπτει από τις αναμενόμενες εκροές σε σχέση με τις υποδηλωθείσες εκροές, επί των οποίων υπολογίστηκε η επίδικη επιβάρυνση ύψους 20%, ήτοι το ποσό των €142,533.

Επανερχόμενη η αιτήτρια στη γραπτή απάντηση της, επέμενε στους ισχυρισμούς της, υποστηρίζοντας, αυτή τη φορά, ότι η χρηματική επιβάρυνση έπρεπε να υπολογιστεί επί του ποσού των €27.866,29.

Εξέτασα τα πιο πάνω με ιδιαίτερη προσοχή.

Εν πρώτοις επισημαίνω, ότι η παρούσα προσφυγή καταχωρήθηκε ενώπιον του Δικαστηρίου μετά την ισχύ του περί της Ίδρυσης και Λειτουργίας

Διοικητικού Δικαστηρίου Νόμου του 2015 (Ν. 131(Ι)/2015), ο οποίος, με το εκεί άρθρο 11(4)(α), προκειμένου περί προσφυγής κατά απόφασης αφορούσας σε φορολογική διαφορά, ως η παρούσα περίπτωση, δίνει την δυνατότητα τροποποίησης της προσβαλλόμενης πράξης και/ή απόφασης όταν το αρμόδιο διοικητικό όργανο, ασκώντας δέσμια αρμοδιότητα, προέβη σε λανθασμένη εκτίμηση των σχετικών πραγματικών περιστατικών. Ωστόσο, η αιτήτρια δεν ζήτησε με την αιτούμενη θεραπεία της παρούσας προσφυγής (βλ. ανωτέρω), την τροποποίηση της προσβαλλόμενης απόφασης, αλλά μόνο την ακύρωση αυτής και, ως αναφέρεται στη σχετική πρώτη επιφύλαξη του προαναφερόμενου άρθρου 11(4)(α) του Ν. 131(Ι)/2015, *«Νοείται ότι, η τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης και/ή απόφασης από το Διοικητικό Δικαστήριο δεν δύναται να εκφεύγει των ορίων των αιτημάτων που υποβάλλονται με την προσφυγή.»*. Συνεπώς, η προσβαλλόμενη απόφαση μπορεί να ελεγχθεί, ως προς την νομιμότητα της και μόνο με σκοπό την ακύρωση αυτής, σε περίπτωση που καταδειχθεί πλάνη περί τα πράγματα, ως ο λόγος ακύρωσης, τον οποίο προώθησε ο αιτητής (ανωτέρω).

Ακολούθως της πιο πάνω διευκρίνισης, κρίνω, καταρχήν, ότι, με την παρούσα προσφυγή δεν προσβάλλεται η απόφαση της καθ' ης η αίτηση ημερομηνίας 8.1.2016 ή η οποιαδήποτε απόφαση τυχόν κοινοποιήθηκε στην αιτήτρια με την επιστολή της ημερομηνίας 22.2.2016 ή η μη απάντηση της επιστολής της αιτήτριας ημερομηνίας 4.3.2016 (βλ. ανωτέρω στα γεγονότα) και, άρα, δεν είναι επιτρεπτός ο όποιος παρεμπόδιον έλεγχος μη προσβαλλόμενων πράξεων και του περιεχομένου τους στα πλαίσια της παρούσας προσφυγής. Όπως αναφέρθηκε και στην υπόθεση **Λάρκου ν. Δημοκρατίας (1989) 3(B) Α.Α.Δ. 804**, αποκλείεται, κατ' εφαρμογή του τεκμηρίου της νομιμότητας, η υπό του δικαστηρίου έρευνα του κύρους μιας άλλης ατομικής διοικητικής πράξης, εξαιρουμένων των περιπτώσεων εκείνων που η εν λόγω πράξη συνιστά τμήμα της ίδιας ενέργειας με την προσβαλλόμενη τελική πράξη, όπως επί σύνθετων διοικητικών πράξεων.

Όσον αφορά, περαιτέρω, στον ισχυρισμό ότι, η προσβαλλόμενη απόφαση εκδόθηκε υπό πλάνη περί τα πραγματικά γεγονότα, επισημαίνω ότι η θέση της αιτήτριας, ότι η ίδια η καθ' ης η αίτηση υπολόγισε την αξία των συναλλαγών, για τις οποίες δεν εκδόθηκαν αποδείξεις για την περίοδο από 16.1.2012 μέχρι τις 31.3.2014, χαμηλότερα από το ποσό των €142,533 που έλαβε ως βάση για την επίδικη χρηματική επιβάρυνση του 20% και ότι αυτή η αξία συναλλαγών συμποσούταν όχι στο ποσό των €142,533, αλλά σε ποσό €28.864,92 (βλ. και διαφοροποιημένο ισχυρισμό της στην απαντητική αγόρευση της, ανωτέρω, σε σχέση με το ακριβές ύψος εν λόγω ποσού), εδράζεται αποκλειστικά σε υπολογισμούς της ίδιας της αιτήτριας που καταγράφονται στη γραπτή της αγόρευση, έστω κατ' επίκληση και επεξεργασία κάποιων εκ των στοιχείων και υπολογισμών της καθ' ης η αίτηση. Αυτοί οι υπολογισμοί συνιστούν, κατ' ουσία, μαρτυρία, της οποίας δεν είναι επιτρεπτή η προσκόμιση δια των γραπτών αγορεύσεων (βλ. **ΘΑΛΑΣΣΙΝΟΣ ΚΑΙ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ (2003) 3 ΑΑΔ 507; απόφαση ημερομηνίας 8.8.2014 στην Προσφυγή Αρ. 771/2011 ΝΤΙΑΝΑ ΑΝΔΡΕΟΥ ΚΑΙ ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ ΜΕΣΩ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ ΤΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ**) και, συνεπώς, δεν μπορούν να ελεγχθούν από το Δικαστήριο, ως προς την ορθότητά τους.

Είναι, περαιτέρω, θεμελιωμένο ότι όταν τα βιβλία και τα αρχεία ενός νομικού ή φυσικού προσώπου που υπόκειται σε Φ.Π.Α. είναι ελλιπή και εσφαλμένα, όπως στην προκείμενη περίπτωση, ο Έφορος έχει την εξουσία να επιβάλει φορολογία με βάση την έρευνα του και ασκώντας την κρίση του. Εάν ο φορολογούμενος ισχυρίζεται πλάνη τότε αυτός έχει το βάρος της απόδειξης της (βλ. **Ζαχαροπλαστικές Επιχειρήσεις «Οκαπί» Λτδ v. Δημοκρατίας κ.ά. (1995) 3 Α.Α.Δ. 48; LSE Lifestyle Enterprises Ltd v. Κυπριακής Δημοκρατίας, (2013) 3 Α.Α.Δ. 193**). Ο φορολογούμενος φέρει όλη την ευθύνη και έχει την υποχρέωση να παρέχει στον Έφορο όλες τις πληροφορίες που δυνατό να χρειάζεται ο τελευταίος για σκοπούς εξευρέσεως του πραγματικού εισοδήματος του φορολογουμένου. Τυχόν δε παράλειψη ή αμέλεια εκ

μέρους του φορολογουμένου να παρέχει τις πληροφορίες αυτές, αυξάνει την πιθανότητα η εκτίμηση του Εφόρου να μην είναι η πλέον αντιπροσωπευτική των εισοδημάτων του. Όμως νοουμένου ότι η απόφαση του Εφόρου είναι λογικά εφικτή βάσει των γεγονότων που υπάρχουν ενώπιον του, το Διοικητικό Δικαστήριο δεν επεμβαίνει στα ευρήματά του αυτά (βλέπε *Nina Rainbow v. Commissioner of Income Tax (1984) 3 C.L.R. 846; Alecos Panayiotou v. The Republic (1984) 3 C.L.R. 857; Nicou v. The Republic (1983) 3 C.L.R. 1113.*).

Ωστόσο, αν και δεν μπορεί να ελεγχθεί, ως προαναφέρθηκε, άνευ επαρκούς μαρτυρίας και στα πλαίσια πάντα της ακυρωτικής δικαιοδοσίας του Δικαστηρίου (βλ. ανωτέρω), η ορθότητα των υπολογισμών της αιτήτριας ή της καθ' ης η αίτηση, σε σχέση με το ποσό των €142,533 και έστω δοθείσας της ευρείας διακριτικής ευχέρειας υπολογισμού του ποσού αυτού από την καθ' ης η αίτηση λόγω προσκόμισης ελλιπών στοιχείων από την αιτήτρια, δεν παύει από το να υπάρχει κατ' ελάχιστον υποχρέωση της καθ' ης η αίτηση στοιχειώδους, έστω, καταγραφής, κατά τον ουσιώδη χρόνο, του τρόπου υπολογισμού του εν λόγω ποσού, από το οποίο, συνακόλουθα, να προκύπτει η νομοθετικά προβλεπόμενη επίδικη χρηματική επιβάρυνση του 20% (ανωτέρω). Τέτοια, όμως, καταγραφή του τρόπου υπολογισμού δεν εντοπίζεται στο διοικητικό φάκελο της υπόθεσης, ούτε μου έχει υποδειχθεί κάτι τέτοιο από την καθ' ης η αίτηση. Η συμπλήρωση της αιτιολογίας των ευρημάτων της διοίκησης επιτρέπεται όταν τα απαιτούμενα στοιχεία προκύπτουν από το διαθέσιμο υλικό, κατά τρόπο βέβαιο και αναντίλεκτο (βλ. *Παναγιωτίδης και Υπουργείου Συγκοινωνιών & Έργων κ.ά. (1998) 3 ΑΑΔ 342*). Είναι αληθές, ότι η πλευρά της καθ' ης η αίτηση με τη γραπτή αγόρευση της, εκεί σελ. 12 και 13, αναλύει τον τρόπο που υπολογίστηκε το ποσό των €142,533, ωστόσο αυτή η ανάλυση δεν προκύπτει από τον φάκελο της υπόθεσης. Η αναγκαία, όμως, αιτιολογία πρέπει να δίνεται με επάρκεια κατά τον ουσιώδη χρόνο και να ανευρίσκεται στο κείμενο της απόφασης, έστω δια συμπλήρωσης αυτής από το περιεχόμενο των διοικητικών φακέλων,

κάτι που δεν παρατηρείται στην παρούσα περίπτωση, με αποτέλεσμα να καθίσταται πιθανή η περίπτωση πλάνης. Δεν είναι επιτρεπτή η εκ των υστέρων συμπλήρωση της αιτιολογίας της προσβαλλόμενης απόφασης μέσω των γραπτών αγορεύσεων. Πηγή πληροφόρησης και υλικό για την οποιαδήποτε επιχειρηματολογία αποτελεί ο φάκελος και το υλικό που είχε ενώπιον του το διοικητικό όργανο (βλ. **ΡΟΥΣΟΣ ΚΑΙ ΙΩΑΝΝΙΔΗ Κ.Α. (1999) 3 Α.Α.Δ. 549** και **ΡΑΦΤΗ κ.ά. ΚΑΙ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ (2003) 3 Α.Α.Δ. 335**). Αν δε, τα στοιχεία ενώπιον του διοικητικού οργάνου είναι ασαφή, η αποσαφήνισή τους δεν εναπόκειται στο Δικαστήριο, αλλά στο ίδιο το διοικητικό όργανο, που έχει και την ευθύνη για την αξιολόγησή τους (βλ. **απόφαση ημερομηνίας 24.9.1992 στην Προσφυγή Αρ. 999/1991 ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΥ ΚΑΙ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ ΥΔΑΤΟΠΡΟΜΗΘΕΙΑΣ ΛΕΜΕΣΟΥ; ΣΤΑΥΡΟΥ κ.ά ΚΑΙ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ (1991) 4 Α.Α.Δ. 317, 325**).

Συνεπώς, με βάση τα ανωτέρω, η προσβαλλόμενη απόφαση ακυρώνεται, λόγω πιθανότητας πλάνης, ενόψει έλλειψης επαρκούς αιτιολογίας του υπολογισμού του ποσού των €142,533, επί του οποίου εδράζεται η επίδικη χρηματική επιβάρυνση ύψους 20%, ήτοι €28.506,60.

Η προσφυγή επιτυγχάνει, με έξοδα ύψους 1600 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. υπέρ της αιτήτριας και εναντίον της καθ' ης η αίτηση. Η προσβαλλόμενη απόφαση ακυρώνεται.

Γ. ΣΕΡΑΦΕΙΜ, ΔΔΔ.