

8 Νοεμβρίου, 1996

[ΔΗΜΗΤΡΙΑΔΗΣ, Δ/στής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΑ ΑΡΘΡΑ 146 ΚΑΙ 28 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

LOUIS TOURIST AGENCY LTD.,

Αιτητές,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ ΥΠΟΥΡΓΟΥ
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΟΥ,

Καθ' ων η αίτηση.

(Υπόθεση Αρ. 637/94)

Φόρος Προστιθέμενης Αξίας — Επιχειρήσεις πρακτορείων ταξιδίων —
Η ρύθμιση του Άρθρου 49 του Ν. 246/90 — Ερμηνεία — Πλήρης υιο-
θέτηση των πορισμάτων της *Princessa Marissa Company Ltd v. Δη-*
μοκρατίας.

5

Διοικητικό Δίκαιο — Διοικητική πράξη — Αιτιολογία — Τεκμήριο νο-
μιμότητας — Αρχές από τη νομολογία και θεωρία.

10 Η αιτήτρια εταιρεία προσέβαλε την σε βάρος της επιβολή φορολο-
γίας προστιθέμενης αξίας.

Το Ανώτατο Δικαστήριο, απορρίπτοντας την προσφυγή, αποφά-
σισε ότι:

15 1. Η ουσιαστική αντίθεση των αιτητών εδώ βρίσκεται στη διαπίστω-
ση των καθ' ων η αίτηση ότι τα ταξιδιωτικά εισιτήρια που εκδί-
δουν οι αιτητές υπάγονται στο Άρθρο 49 του περί Φόρου Προστι-
20 θέμενης Αξίας Νόμου του 1990 (Ν. 246/90) και τούτο γιατί θεωρη-
σε αυτά ως ταξιδιωτικά πακέτα, ενώ κατά τους αιτητές η ερμηνεία
που δόθηκε στο Άρθρο 49 του Νόμου είναι λάθος. Είναι η θέση
των αιτητών ότι τα αγαθά και οι υπηρεσίες που παρέχονται μαζί
με το ταξίδι δεν παρέχονται για την πραγματοποίηση του ταξιδι-
25 σού αλλά κατά την πραγματοποίηση του ταξιδιού. Το ταξίδι μπο-
ρεί να πραγματοποιηθεί και χωρίς τη χρήση του καζίνου, τη χρη-
ση των υπηρεσιών του φωτογράφου, τη χρήση τηλεφώνων και τη

ξενάγηση. Κανένας επιβάτης δεν υποχρεούται ούτε να τηλεφωνήσει, ούτε να παίξει στο καζίνο, αλλά ούτε και να φωτογραφηθεί.

Το ίδιο ακριβώς θέμα έχει απασχολήσει το Ανώτατο Δικαστήριο στην υπόθεση με *Princessa Marissa Company Ltd v. Δημοκρατίας* 5

2. Σύμφωνα με τη Νομολογία του Ανωτάτου Δικαστηρίου η αιτιολογία μιας διοικητικής πράξης συμπληρώνεται από τα στοιχεία του σχετικού διοικητικού φακέλου (βλέπε *Theodoridou v. Republic* (1984) 3 C.L.R. 146 στη σελίδα 153). Η προσβαλλόμενη απόφαση είναι αιτιολογημένη με επάρκεια και η οποία συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου τα οποία τέθηκαν ενώπιον του Δικαστηρίου τούτου. 10

3. Οι αιτητές δέχονται ότι στις διοικητικές πράξεις υπάρχει το Τεκμήριο της Νομιμότητας. Το τεκμήριο όμως υπέρ της ορθότητας της πραγματικής διαπίστωσης από τη Διοίκηση κάμπτεται όταν ο αιτητής κατορθώσει να καταστήσει πιθανή την πλάνη, να δημιουργήσει, δηλαδή αμφιβολίες στο Δικαστήριο για την ορθότητα της διαπίστωσης του πραγματικού υπόβαθρου από τη Διοίκηση. 20
Οι αιτητές κάμνουν αναφορά στο σύγγραμμα του Μ. Στασινόπουλου - "Δίκαιον Διοικητικών Πράξεων", 1951, σελίδα 305.

Οι αιτητές απέτυχαν να κάμψουν το τεκμήριο της νομιμότητας της προσβαλλόμενης διοικητικής πράξης. 25

Η προσφυγή απορρίπτεται με £300,- έξοδα.

Αναφερόμενες υποθέσεις: 30

Princessa Marissa Company Ltd. v. Δημοκρατίας (1995) 4 Α.Α.Δ. 1744,

Theodoridou v. Republic (1984) 3 C.L.R. 146.

35

Προσφυγή.

Προσφυγή εναντίον της απόφασης του Εφόρου για την επιβολή Φόρου Προστιθέμενης Αξίας στους Αιτητές για το ποσό των £324.099,67. 40

Ν. Ιωάννου-Μουσιούττα, για τους Αιτητές.

Ε. Ζαχαριάδου, Δικηγόρος της Δημοκρατίας, για τους Καθ' ων

η αίτηση.

Cur. adv. vult.

5 ΔΗΜΗΤΡΙΑΔΗΣ, Δ.: Η αιτήτρια εταιρεία με την παρούσα προσφυγή ζητά την πιο κάτω θεραπεία:-

10 “1. Δήλωση και/ή διακήρυξη του Σεβαστού Δικαστηρίου ότι η βεβαίωση φόρου ημερ. 31 Μαΐου, 1994 του Προϊστάμενου του Επαρχιακού Γραφείου Λευκωσίας της υπηρεσίας φόρου Προστιθέμενης Αξίας ενεργώντας για τον Έφορο Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, με την οποίαν επιβλήθηκε στην εταιρεία Louis Tourist Agency Ltd βάσει του άρθρου 34 των περι Φόρου Προστιθέμενης Αξίας Νόμων του 1990 έως 1993
15 το ποσό των £324.099,67 ως Φόρος Προστιθέμενης Αξίας για τις περιόδους 1.7.92 - 30.11.92, 1.12.92 - 28.2.93, 1.3.93 - 31.5.93, 1.6.93 - 31.8.93, 1.9.93 - 30.11.93 και 1.12.93 - 28.2.94 είναι εξ’ ολοκλήρου ή μερικά άκυρη και στερείται οποιουδήποτε νομικού αποτελέσματος.”

20 Οι αιτητές είναι εγγεγραμμένο στο Μητρώο Φ.Π.Α. πρόσωπο με αριθμό εγγραφής 10001378D και έχουν ως εμπορική δραστηριότητα τη λειτουργία ξενοδοχειακών μονάδων, εστιατορίων καφετηριών και τη λειτουργία πρακτορείου ταξιδιών.

25 Το Επαρχιακό Γραφείο Φ.Π.Α. Λευκωσίας διενήργησε επίσκεψη στα υποστατικά των αιτητών (Λεωφ. Ευαγόρου 54, Λευκωσία) στις 5/5/1994. Κατά την επίσκεψη ελέγχου διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα σε σχέση με τις δραστηριότητες των αιτητών:-

30 α. Τήρηση βιβλίων και αρχείων

(i) Εκδίδοντο λανθασμένα, φορολογικά τιμολόγια για συναλλαγές μεταξύ των τμημάτων της εταιρείας.

35 (ii) Δεν ετηρείτο λογαριασμός Φ.Π.Α..

(iii) Στον ξενοδοχειακό τομέα είναι αδύνατο να γίνει έλεγχος ορθής απόδοσης του Φ.Π.Α..

40 β. Καφετηρίες στον Αερολιμένα Λάρονακας

Η εταιρεία Louis Catering Ltd., στην οποία έγινε η κατακύρωση της προσφοράς για την άδεια εκμετάλλευσης χώρων στον Αε-

- ρολιμένα Λάρνακας για τη λειτουργία Καφετηριών, κατά παράβαση των όρων του συμβολαίου με το Τμήμα Πολιτικής Αεροπορίας, έχει παραχωρήσει το δικαίωμα για την εκμετάλλευση στη Louis Tourist Agency Ltd. (αιτητές) χωρίς αντιπαροχή, με αποτέλεσμα μέχρι τις 16/5/1994 να μην αποδοθεί οποιοδήποτε ποσό φόρου και να μη γίνει οποιαδήποτε εγγραφή στα Λογιστικά βιβλία που αφορούσε την παραχώρηση του δικαιώματος χρήσης και εκμετάλλευσης των χώρων. Επίσης οι αιτητές διεκδίκησαν για πίστωση φόρο εισροών για δαπάνες παρόλο που τα φορολογικά τιμολόγια έφεραν το όνομα της Louis Catering Ltd. (και ως εκ τούτου δεν παρέχεται δικαίωμα πίστωσης του φόρου αυτού). 5
- γ. Μίσθωση επιβατικών οχημάτων τύπου “Ζ” για μετακίνηση προσωπικού & εκπροσώπων της εταιρείας και δαπάνες καυσίμων αυτών των οχημάτων 15
- Σύμφωνα με τη Νομοθεσία περί Φ.Π.Α. (άρθρο 25(13)(ε) του Νόμου 246/90) δεν παρέχεται δικαίωμα πίστωσης του φόρου που επιβάρυνε τις δαπάνες για τα πιο πάνω. 20
- δ. Δεν αποδίδετο Φ.Π.Α. για ολοκλήρωση την προμήθεια που οι αιτητές λάμβαναν ως αντιπρόσωποι για τη διαμεσολάβηση πώλησης ταξιδιωτικών πακέτων που οργάνωναν άλλες εταιρείες 25
- ε. Δεν αποδίδετο Φ.Π.Α. για έσοδα από παραδόσεις/παροχές όπως:-
- (i) Την παραχώρηση δικαιώματος εκμετάλλευσης χώρου ως καζίνο στο πλοίο “ATALANTE”. 30
 - (ii) Την παραχώρηση δικαιώματος φωτογράφισης στο πλοίο “ATALANTE”.
 - (iii) Την παροχή υπηρεσιών στη συνδεδόμενη εταιρεία “Alasia Ltd”. 35
 - (iv) Προμήθειες από την εταιρεία “British Rail”.
 - (v) Διάθεση περιουσιακών στοιχείων. 40

Προς διευκρίνιση των πιο πάνω πραγματοποιήθηκε στις 16/5/1994 συνάντηση εκπροσώπων των αιτητών με εκπροσώπους της Υπηρεσίας Φ.Π.Α.. Με βάση τα πιο πάνω το Επαρχιακό Γρα-

φείο Φ.Π.Α. Λευκωσίας προέβηκε στις 31/5/1994 σε βεβαίωση φόρου των αιτητών για τις φορολογικές περιόδους από 1/7/1992 μέχρι 28/2/1994 σύμφωνα με την οποία εδημιουργείτο υποχρέωση καταβολής στον Έφορο πρόσθετου οφειλόμενου φόρου ύψους £324.099,67.

Οι αιτητές θεωρούν τα πιο πάνω συμπεράσματα, υπό στοιχεία α., β., δ. και ε., στα οποία κατέληξε ο Έφορος Φόρου Προστιθέμενης Αξίας ότι είναι αυθαίρετα και αδικαιολόγητα ενώ δέχονται τη θέση των καθ' ων η αίτηση όσον αφορά τη μίσθωση επιβατικών οχημάτων τύπου "Z" υπό στοιχείο γ. πιο πάνω.

Η ουσιαστική αντίθεση των αιτητών βρίσκεται στη διαπίστωση των καθ' ων η αίτηση ότι τα ταξιδιωτικά εισιτήρια που εκδίδουν οι αιτητές υπάγονται στο άρθρο 49 του περί Φόρου Προστιθέμενης Αξίας Νόμου του 1990 (Αριθμός Νόμου 246/90) και τούτο γιατί θεώρησε αυτά ως ταξιδιωτικά πακέτα, ενώ κατά τους αιτητές η ερμηνεία που δόθηκε στο άρθρο 49 του Νόμου είναι λάθος. Είναι η θέση των αιτητών ότι τα αγαθά και οι υπηρεσίες που παρέχονται μαζί με το ταξίδι δεν παρέχονται για την πραγματοποίηση του ταξιδιού αλλά κατά την πραγματοποίηση του ταξιδιού. Το ταξίδι μπορεί να πραγματοποιηθεί και χωρίς τη χρήση του καζίνου, τη χρήση των υπηρεσιών του φωτογράφου, τη χρήση τηλεφώνων και τη ξενάγηση. Κανένας επιβάτης δεν υποχρεούται ούτε να τηλεφωνήσει, ούτε να παίξει στο καζίνο, αλλά ούτε και να φωτογραφηθεί.

Το ίδιο ακριβώς θέμα έχει απασχολήσει το Ανώτατο Δικαστήριο στην *Princessa Marissa Company Ltd. v. Δημοκρατίας* (1995) 4 Α.Α.Δ. 1744, όπου ο αδελφός Δικαστής κ. Χρυσοστομής ανέφερε τα πιο κάτω στις σελίδες 1747-1748:

“Έχω τη γνώμη ότι η εισήγηση της δικηγόρου των αιτητών δεν είναι ορθή και δεν συνάδει με το νόημα της προσβαλλόμενης απόφασης.

Το άρθρο 49 του Ν. 246/90 προνοεί τα ακόλουθα:

“49.-(1) Οι επιχειρήσεις πρακτορείων ταξιδίων, με τις οποίες εξομοιώνονται και οι οργανωτές τουριστικών περιηγήσεων που ενεργούν στο όνομά τους έναντι των ταξιδιωτών, υπάγονται στο ειδικό καθεστώς υπολογισμού του φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου αυτού, εφόσο και κατά το μέτρος που για την πραγματοποίηση του ταξιδιού ή της περιήγησης χρησιμοποιούν προς άμεση εξυπηρέτηση των ταξιδιωτών αγαθά ή υπηρεσίες που παραδίδονται ή παρέχονται από άλλα

πρόσωπα μέσα στα πλαίσια της άσκησης της επιχείρησης των άλλων αυτών προσώπων.

.....”

Ο Έφορος με την απόφασή του δεν περιέλαβε τα πάντα κάτω από τις πρόνοιες του άρθρου 49 όπως εισηγείται η δικηγόρος των αιτητών. 5

Το άρθρο 49 προνοεί για ειδικές ρυθμίσεις, γιαπρακτορεία ταξιδιών και οργανωτές τουριστικών περιηγήσεων και σ' αυτές τις πρόνοιες ο Έφορος θεώρησε ότι δεν αποδίδετο Φ.Π.Α. για τη μεικτή αμοιβή των αιτητών, δηλαδή από την πώληση των εισιτηρίων για τα ταξιδιωτικά πακέτα που είχαν διοργανώσει οι αιτητές, όχι όμως για τις άλλες δραστηριότητες στις οποίες αναφέρθηκε η δικηγόρος των αιτητών. Ο Έφορος προέβη στη δέουσα έρευνα και με βάση τις πρόνοιες του Νόμου ορθά έκρινε ότι οι υπηρεσίες που παρείχαν οι αιτητές με τα ταξιδιωτικά πακέτα που διοργάνωναν, δεν συνιστούν διεθνή μεταφορά υποκείμενη σε μηδενικό συντελεστή, αλλά ταξιδιωτικά πακέτα σύμφωνα με τις πρόνοιες του άρθρου 49 του Νόμου, για τους λόγους που αναφέρει στην απόφασή του. 10
15
20

Όσον αφορά τις άλλες δραστηριότητες, δηλαδή την παραχώρηση δικαιώματος εκμετάλλευσης του καζίνου στο πλοίο, την παραχώρηση δικαιώματος φωτογράφισης στο πλοίο, τις υπηρεσίες των αιτητών προς την Εταιρεία “Caprice” του Ισραήλ, τη χρήση τηλεφώνων από τους ταξιδιώτες, τη διεκδίκηση φόρου εισροών για δαπάνες συντήρησης του πλοίου και για έξοδα διανυκτέρευσης πληρωμάτων και φιλοξενίας, ο Έφορος δεν προέβη στην απόφασή του με βάση το άρθρο 49 όπως λανθασμένα υποβάλλεται από τους αιτητές. Για τις πρόσθετες αυτές υπηρεσίες που είναι πέραν των υπηρεσιών που υπάγονται στο καθεστώς του άρθρου 49 και θεωρούνται φορολογητέα παροχή υπηρεσιών, οι αιτητές τις παρείχαν και δεν απέδιδαν Φ.Π.Α.. Ο Έφορος ορθά προέβη στην προσβαλλόμενη απόφαση, γιατί σύμφωνα με το άρθρο 5(3) του νόμου, οι υπηρεσίες αυτές θεωρούνται φορολογητέα παροχή υπηρεσιών και δεν εξαιρούνται. 25
30
35

Πέραν τούτου, οι αιτητές είχαν διεκδικήσει για πίστωση ποσά φόρου τα οποία είτε δεν αναλογούσαν στις παραδόσεις ή και τις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκαν προς τους αιτητές (υπηρεσίες συντήρησης πλοίου (πλυντήριο), οι οποίες υπόκεινται σε μηδενικό συντελεστή και άρα δεν αναλογούν στο 40

5 θετικό συντελεστή) ώστε να θεωρηθούν ως φόρος εισροών σύμφωνα με το άρθρο 25(4)(α), είτε σύμφωνα με το Νόμο δεν παρέχεται δικαίωμα πίστωσης για το φόρο που επιβάρυνε τις δαπάνες αυτές (έξοδα φιλοξενίας και διανυκτέρευσης του προσωπικού των αιτητών, άρθρο 25(13)(ε) του Ν. 246/90).”

Συμφωνώ απόλυτα με τα πιο πάνω και τα υιοθετώ και στην παρούσα προσφυγή.

10 Τώρα όσον αφορά το θέμα της έλλειψης αιτιολογίας, αυτό δε με βρίσκει σύμφωνο. Σύμφωνα με τη Νομολογία του Ανωτάτου Δικαστηρίου η αιτιολογία μιας διοικητικής πράξης συμπληρώνεται από τα στοιχεία του σχετικού διοικητικού φακέλου (βλέπε *Theodoridou v. Republic* (1984) 3 C.L.R. 146 στη σελίδα

15 153). Η προσβαλλόμενη απόφαση είναι αιτιολογημένη με επάρκεια και η οποία συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου τα οποία τέθηκαν ενώπιον του Δικαστηρίου τούτου.

20 Οι αιτητές δέχονται ότι στις διοικητικές πράξεις υπάρχει το Τεκμήριο της Νομιμότητας. Το τεκμήριο όμως υπέρ της ορθότητας της πραγματικής διαπίστωσης από τη Διοίκηση κάμπτεται όταν ο αιτητής κατορθώσει να καταστήσει πιθανή την πλάνη, να δημιουργήσει, δηλαδή αμφιβολίες στο Δικαστήριο για την ορθότητα της διαπίστωσης του πραγματικού υπόβαθρου από τη Διοίκηση.

25 Οι αιτητές κάνουν αναφορά στο σύγγραμμα του Μ. Στασινόπουλου - “Δίκαιον Διοικητικών Πράξεων”, 1951, σελίδα 305.

30 Είμαι της γνώμης ότι οι αιτητές απέτυχαν να κάμψουν το τεκμήριο της νομιμότητας της προσβαλλόμενης διοικητικής πράξης.

Η προσβαλλόμενη απόφαση των καθ’ ων η αίτηση είναι ορθή, νόμιμη, εύλογα επιτρεπτή σ’ αυτούς και λήφθηκε μετά από δέουσα έρευνα και είναι αιτιολογημένη με επάρκεια.

35 Η προσφυγή απορρίπτεται. Η επίδικη απόφαση επικυρώνεται.

Οι αιτητές να πληρώσουν £300.- έξοδα των καθ’ ων η αίτηση.

*Η προσφυγή απορρίπτεται με
έξοδα.*