

30 Ιουνίου, 1990

[ΣΤΥΛΙΑΝΙΔΗΣ, Δ/στής]

ΖΑΧΑΡΟΠΛΑΣΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ "ΟΚΑΠΙ" ΛΤΔ.,

Αιτητές,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ ΔΙΑ  
1. ΤΟΥ ΥΠΟΥΡΓΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ,  
2. ΔΙΕΥΘΥΝΤΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ  
ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΔΩΝ,

Καθ' ων η αίτηση.

(Υπόθεση Αρ. 135/89).

- 
- Φορολογία — Φορολογία εισοδήματος — Το όριο των έξι ετών για την επιβολή της — Αύξηση σε δώδεκα έτη αν συντρέχει δόλος ή εσκεμμένη παράλειψη του φορολογουμένου — Η νομοθετική ρύθμιση και η ερμηνεία και εφαρμογή της στην κριθείσα περίπτωση — Εσκεμμένη παράλειψη — Έννοια και βάρος αποδείξεως — Στοιχειοθετήθηκε στην κριθείσα περίπτωση. 5
- Φορολογία — Φορολογία εισοδήματος — Η υποχρέωση τήρησης ορθών βιβλίων και λογαριασμών — Συνέπειες από την παράβασή της — Απόρριψη εκπτώσεων στην κριθείσα περίπτωση. 10
- Αναθεωρητική Δικαιοδοσία Ανωτάτου Δικαστηρίου — Δικαστικός Έλεγχος — Επέμβαση Δικαστηρίου — Ειδικά ο έλεγχος φορολογικών αποφάσεων. 15
- Φορολογία — Φορολογία εισοδήματος — Επιβολή — Η δυνατότητα αύξησης του ποσού του επιβαλλόμενου φόρου μετά την υποβολή ένστασης από το φορολογούμενο εφόσον τα δεδομένα τη δικαιολογούν.
- Η αιτήτρια εταιρεία προσέβαλε τις σε βάρος της επιβληθείσες φορολογίες εισοδήματος αναφορικά με τα έτη 1981-1983. 20

Το Ανώτατο Δικαστήριο, απορρίπτοντας την προσφυγή, αποφάσισε ότι:

5 1. Ο Νόμος προνοεί για τη βεβαίωση και είσπραξη των φόρων. Επιβολή φορολογίας επιτρέπεται μόνο σε έξι χρόνια από το τέλος του φορολογικού έτους (Άρθρο 23(1) του Νόμου). Η φορολογία για το 1981 επιβλήθηκε στις 14 Απριλίου, 1988, δηλαδή εκτός της περιόδου των έξι χρόνων.

10 Ο δικηγόρος του Διευθυντή στην αγόρευση του ισχυρίστηκε ότι στην παρούσα υπόθεση το χρονικό όριο αυξήθηκε σε δώδεκα χρόνια, με βάση το εδάφιο 2 του Άρθρου 23.

15 Το ζήτημα είναι ουσιαστικά θέμα γεγονότων. Το βάρος της απόδειξης - ότι ο φορολογούμενος είναι ένοχος εσκεμμένης παράλειψης - έχει ο Διευθυντής.

20 Η απόφασή του κρίνεται από το Αναθεωρητικό Δικαστήριο όπως οι άλλες διοικητικές αποφάσεις: Είναι εύλογα επιτρεπτή; Ακυρώνεται μόνο εάν κανένα λογικό πρόσωπο, με βάση τα ενώπιον του Διευθυντή γεγονότα, δεν μπορούσε να καταλήξει στην απόφαση ότι ο φορολογούμενος είναι ένοχος εσκεμμένης παράλειψης.

25 Από τα ενώπιον του Δικαστηρίου στοιχεία, συμπεριλαμβανομένων των λογαριασμών που υποβλήθηκαν, τις παρατυπίες και ελλείψεις, δεν μπορεί να εξαχθεί το συμπέρασμα ότι οι αιτητές ήταν ένοχοι δόλου. Η απόφαση όμως, ότι ήταν ένοχοι εσκεμμένης παράλειψης, ήταν εύλογα επιτρεπτή στο Διευθυντή. Ο χρόνος, ως εκ τούτου, επεκτείνεται, με βάση τις πρόνοιες του εδαφίου 2 του Άρθρου 23 του Νόμου, σε δώδεκα χρόνια.

30 2. Ο λόγος μη αποδοχής της διεκδίκησης εκπτώσεων από το αντικείμενο του φόρου είναι η μη τήρηση κανονικών βιβλίων.

35 Ο φορολογούμενος έχει υποχρέωση να τηρεί βιβλία και να κρατεί σωστούς λογαριασμούς, που να δείχνουν το αντικείμενο του φόρου. Η υποχρέωση αυτή του πολίτη πηγάζει από το Άρθρο 24.1 του Συντάγματος, το οποίο επιβάλλει όπως καθένας συνεισφέρει στα δημόσια βάρη ανάλογα με τις δυνάμεις του.

40 Ο Διευθυντής, στην άσκηση της διακριτικής του ευχέρειας με βάση το Άρθρο 48, μπορεί να λαμβάνει υπόψη τη συμπεριφορά του φορολογούμενου γενικά, αναφορικά με την εκτέλεση των υποχρεώσεών του κάτω από τους φορολογικούς Νόμους. Φορολογούμενος, ο οποίος δεν τηρεί κανονικά βιβλία, δε δικαιούται σε ουσιαστικές επιτρεπόμενες εκπώσεις, γιατί ο παραβάτης δεν είναι δυνατό να αναμένει την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας

του Διευθυντή προς όφελός του.

Στην παρούσα υπόθεση ο Διευθυντής ορθά άσκησε τη διακριτική του ευχέρεια, με βάση τις πρόνοιες του Άρθρου 48.

3. Η εξουσία του Δικαστηρίου περιορίζεται στον έλεγχο της νομιμότητας της διοικητικής πράξης και τη διακρίβωση κατά πόσον η Διοίκηση έχει υπερβεί τα ακραία όρια της διακριτικής της εξουσίας.

5

Η διοικητική πράξη θεωρείται νόμιμη. Το βάρος της απόδειξης των λόγων ακυρότητας το φέρει ο αιτητής.

10

Οι αιτητές ισχυρίζονται ότι η φορολογία είναι υπερβολική. Το βάρος της απόδειξης το έχουν οι αιτητές (βλ. Άρθρο 21(2) του Νόμου).

15

Πλάνη περί τα πράγματα σημαίνει πλήρως εσφαλμένη αντίληψη για την ύπαρξη ή μη ύπαρξη των πραγματικών προϋποθέσεων της διοικητικής πράξης, είτε αυτές απαιτούνται αμέσως από το Νόμο, είτε στήριξε σ' αυτές η Διοίκηση την άσκηση της διακριτικής της ευχέρειας.

20

Η εκτίμηση των γεγονότων ανήκει στο Διευθυντή και το Δικαστήριο τότε μόνο επεμβαίνει αν υπάρχει πλάνη περί τα πράγματα ή το Νόμο, ή ο Διευθυντής υπερβαίνει τα όρια της διακριτικής του εξουσίας, με το νόημα ότι η διαπίστωση των γεγονότων δεν είναι εύλογα επιτρεπτή με βάση τα ενώπιόν του στοιχεία.

25

Εύλογα επιτρεπτή είναι η απόφαση στην οποία ένα λογικό πρόσωπο θα μπορούσε να καταλήξει με τα στοιχεία που είναι ενώπιον της Διοίκησης, ανεξάρτητα αν ένα άλλο λογικό πρόσωπο μπορούσε να καταλήξει σε διαφορετική απόφαση.

30

Ο Διευθυντής εδώ, δεν ήταν δυνατό να βασιστεί στους λογαριασμούς που υπόβαλαν οι αιτητές, ούτε στα στοιχεία που έδωσαν. Η όλη συμπεριφορά τους ήταν αρνητική και ο Διευθυντής στην εκτέλεση των καθηκόντων του και της διακριτικής του εξουσίας μπορούσε να λάβει υπόψη του το ποσοστό κέρδους άλλων παρόμοιων επιχειρήσεων στην ίδια πόλη και να το χρησιμοποιήσει ως μέτρο για τον υπολογισμό του εισοδήματος των αιτητών.

35

40

Οι αιτητές δεν έχουν ικανοποιήσει το Δικαστήριο ότι ο Διευθυντής ενήργησε με πλάνη περί το νόμο ή τα πράγματα, ή ότι η προσβαλλόμενη απόφαση δεν ήταν εύλογα επιτρεπτή σ' αυτόν.

4. Είναι γεγονός ότι ο φόρος που επιβλήθηκε με την προσαλλόμενη απόφαση του Διευθυντή είναι ψηλότερος από το φόρο που επιβλήθηκε με τις Ειδοποιήσεις εναντίον των οποίων έγινε η ένσταση.

5 Ο Διευθυντής, δυνάμει της επιφύλαξης του εδαφίου 5 του Άρθρου 20 του Νόμου, μπορεί να καθορίσει το ποσό του αντικειμένου φόρου σε μεγαλύτερο ποσό από εκείνο της φορολογίας εναντίον της οποίας υποβλήθηκε ένσταση, αν κατόπιν εξέτασης της ένστασης φανεί ότι δικαιολογείται τέτοια αύξηση.

10

*Η προσφυγή απορρίπτεται χωρίς έξοδα.*

*Αναφερόμενες υποθέσεις:*

15

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

*Wellington v. Reynolds [1962] 40 T.C. 209,*

*Hillenbrand v. Commisioners of Inland Revenue, 42 T.C. 617,*

20

*Amis v. Colls, 39 T.C. 148,*

*James v. Pope, 48 T.C. 142,*

25

*Mazmanian v. Δημοκρατίας και Άλλου (1989) 3(E) Α.Α.Δ. 3361,*

*Rainbow v. Commissioner of Income Tax (1984) 3(B) C.L.R. 846,*

*Tryfonos v. Republic (1984) 3(B) C.L.R. 884,*

30

*Ioannou v. Republic and Another (1989) 3(A) C.L.R. 293,*

*Hadjieraclis and Another v. Commissioner of Income Tax (1984) 3(A) C.L.R. 604,*

35

*Θουκυδίδη v. Δημοκρατίας (1989) 3(Γ) Α.Α.Δ. 1150,*

*Μιχαήλ και Άλλη v. Δημοκρατίας (1989) 3(E) Α.Α.Δ. 3083.*

40

**Προσφυγή.**

Προσφυγή εναντίον της απόφασης του Διευθυντή Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων με την οποία επιβλήθηκε στους αιτητές φόρος εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 1981, 1982 και 1983.

Α. Νεοκλέους, για τους Αιτητές.

Γ. Λαζάρου, Δικηγόρος της Δημοκρατίας, για τους Καθ' αν  
η αίτηση.

Cur. adv. vult. 5

ΣΤΥΛΙΑΝΙΔΗΣ, Δ.: Με την προσφυγή αυτή οι αιτητές προ-  
σβάλλουν τη νομιμότητα της απόφασης του Διευθυντή Τμήμα-  
τος Εσωτερικών Προσόδων (ο "Διευθυντής") αναφορικά με τη  
φορολογία εισοδήματος των αιτητών για τα φορολογικά έτη  
1981, 1982 και 1983. 10

Οι λόγοι ακυρότητας που προβάλλονται είναι:-

1. Η φορολογία για το 1981 είναι εκπρόθεσμη, γιατί επιβλή-  
θηκε και/ή βεβαιώθηκε πάνω από έξι χρόνια μετά το τέλος  
του φορολογικού έτους. 15
2. Αντίθετα με το Νόμο δεν επιτράπηκαν οι εκπώσεις που  
αναφέρθηκαν στους λογαριασμούς που υπόβαλαν οι αιτητές. 20
3. Πλάνη περί το νόμο και τα πράγματα, υπέρβαση και κα-  
τάχρηση εξουσίας.
4. Έλλειψη αιτιολογίας. 25

Οι αιτητές είναι ιδιωτική εταιρεία περιορισμένης ευθύνης  
που συστάθηκε στις 21 Νοεμβρίου, 1980. Μέτοχοι είναι οι αδελ-  
φοί Μαρί-Ελένη Μαστρογιαννοπούλου και Στέλιος Αντωνίου,  
οι οποίοι είναι και οι σύμβουλοι της εταιρείας. Γραμματέας εί-  
ναι ο κ. Ντίνος Μαστροούδης. 30

Το εισόδημα των αιτητών προέρχεται από τη διεξαγωγή επι-  
χείρησης ζαχαροπλαστείου στη Λεμεσό.

35

Οι αιτητές, μέσω των λογιστών τους, υπόβαλαν λογαρια-  
σμούς στις 7 Δεκεμβρίου, 1983, για το έτος 1981, 19 Απριλίου,  
1984, για το έτος 1982 και στις 23 Μαΐου, 1985, για το έτος 1983.

Με βάση τους λογαριασμούς που υποβλήθηκαν, οι αιτητές δεν  
είχαν φορολογητέο εισόδημα. Επειδή το ποσοστό ακαθάριστου  
κέρδους επί των πωλήσεων για όλα τα χρόνια ήταν πολύ χαμηλό σε  
σύγκριση με άλλες επιχειρήσεις με τις ίδιες δραστηριότητες, στον  
προσδιορισμό του εισοδήματος, ο εξουσιοδοτημένος λειτουργός 40

χρησιμοποίησε ως μέτρο υπολογισμού το 40% των πωλήσεων.

5 Ο Διευθυντής επέβαλε φορολογία στις 14 Απριλίου, 1988, έστειλε Ειδοποιήσεις Επιβολής Φορολογίας (Εταιρείας) στους αιτητές και κοινοποίησε τούτο με επιστολή, ημερομηνίας 18 Απριλίου, 1988, στους λογιστές τους.

10 Στις 10 Μαΐου, 1988, οι αιτητές υπόβαλαν ένσταση. Το ουσιώδες μέρος έχει:-

15 "... οι πελάτες μας δε συμφωνούν ότι το ποσοστό μεικτού κέρδους επί των πωλήσεων είναι χαμηλό και κατ' επέκταση με την απόφασή σας να αυξησετε τούτο σε 40%. Σαν αποτέλεσμα των προαναφερθέντων, σας πληροφορούμε ότι έχουμε εντολή από τους πελάτες μας να σας υποβάλουμε ένσταση κατά των πιο πάνω φορολογιών."

20 Ο Διευθυντής ζήτησε, πρόδηλα με βάση το Άρθρο 20(3) των περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων του 1978 έως 1987 (ο Νόμος 159/88 και ο Νόμος 196/89 θεσπίστηκαν μετά), (ο "Νόμος"), τα λογιστικά βιβλία της εταιρείας, τις αποδείξεις εισπράξεων και πληρωμών και όλα τα δικαιολογητικά με βάση τα οποία είχαν γίνει οι λογιστικές εγγραφές.

25 Οι αιτητές έδωσαν μόνο το βιβλίο Ταμείου και Γενικό Καθολικό και πληροφόρησαν το φοροθέτη που εξέταζε την υπόθεση ότι δεν υπήρχαν οποιαδήποτε αποδεικτικά στοιχεία, ούτε Ημερολόγιο για οποιοδήποτε χρόνο. Πρόβαλαν τον ισχυρισμό ότι όλα τα βιβλία καταστράφηκαν και δεν ήταν διαθέσιμα. Τα βιβλία που παρουσίασαν  
30 δεν ήταν ικανοποιητικά, μεταξύ άλλων, για τους πιο κάτω λόγους:-

(α) Το υπόλοιπο του Ταμείου κατά την 31η Δεκεμβρίου, 1981 και 31η Δεκεμβρίου, 1983, δε συμφωνούσε με το ποσό που  
35 φαινόταν στους εξελεγμένους λογαριασμούς και δε δόθηκαν ικανοποιητικοί λόγοι για τη διαφορά.

(β) Οι χρεώσεις για μισθούς και ημερομίσθια δε συμφωνούσαν με τις καταστάσεις που υποβλήθηκαν από τους αιτητές σε  
40 Έντυπο I.R.7 για σκοπούς φορολογίας των υπαλλήλων τους. Οι χρεώσεις στους λογαριασμούς των αιτητών, για όλα τα χρόνια, ήταν πολύ μικρότερες από τις πραγματικές.

(γ) Ποσά αγορών για £5,140.-, που φαίνονταν στο Ταμείο για το 1982, δεν είχαν περαστεί στο λογαριασμό Αγορών στο

Γενικό Καθολικό, ούτε στο λογαριασμό Κερδοζημιών.

(δ) Ο λογαριασμός Πωλήσεων του 1982 στο Γενικό Καθολικό παρουσίαζε χρέωση £3,000.- για μισθούς και ημερομίσθια, με αποτέλεσμα τη σχετική μείωση των πωλήσεων που φαινόταν στους λογαριασμούς που υποβλήθηκαν. 5

(ε) Ο τρεχούμενος λογαριασμός του Μιχάλη Μαστρογιαννοπούλου, συζύγου της μιας των μετόχων - συμβούλων, πιστώθηκε στις 31 Δεκεμβρίου, 1981, με ποσό £10,509.41 για διάφορες πληρωμές του ιδίου, χωρίς οποιαδήποτε δικαιολογητικά. 10

(στ) Από σύγκριση του ολικού ποσού εισπράξεων και πληρωμών για ορισμένες περιόδους, φάνηκε ότι οι πληρωμές ήταν μεγαλύτερες από τις εισπράξεις και τα διαθέσιμα μετρητά στην ίδια περίοδο. 15

Τα πιο πάνω υποδείχτηκαν στους λογιστές των αιτητών, οι οποίοι ανάλαβαν να επικοινωνήσουν με τους αιτητές. Η απάντηση των λογιστών ήταν ότι οι αιτητές δε συνεργάζονταν μαζί τους και θα τερμάτιζαν τις υπηρεσίες τους. 20

Διευθετήθηκε συνάντηση για εξέταση και διευκρίνιση των διαφορών ανωμαλιών. Ζητήθηκε από τους συμβούλους των αιτητών να υποβάλουν οποιαδήποτε αποδεικτικά στοιχεία είχαν στη διάθεσή τους, όπως και το βιβλίο Ημερολογίου, για υποστήριξη των διαφορών εγγραφών που υπήρχαν στο Ταμείο και το Γενικό Καθολικό, και τα δικαιολογητικά για τις παράτυπες λογιστικές εγγραφές. 25

Τόσον οι σύμβουλοι της εταιρείας, όσο και οι ελεγκτές επέμεναν ότι δεν υπάρχουν οποιαδήποτε δικαιολογητικά, γιατί αυτά είχαν καταστραφεί κατά τη μετακόμιση του ζαχαροπλαστείου. 30

Αναφορικά με την πίστωση του λογαριασμού του Μιχάλη Μαστρογιαννοπούλου, προβλήθηκε ο ισχυρισμός ότι αυτός αγόρασε διάφορα μηχανήματα και άλλο εξοπλισμό το 1981 με χρήματα που έφερε ο ίδιος από την Ελλάδα και για τα οποία είχε τραπεζικό λογαριασμό στο όνομά του. Ανάλαβε να υποβάλει πλήρη δικαιολογητικά, αναφορικά με το λογαριασμό του, τα εμβάσματα από την Ελλάδα και την αγορά των στοιχείων ενεργητικού που είχε κάμει ο ίδιος. Κανένα όμως στοιχείο δεν παρουσιάστηκε, ούτε τραπεζικοί λογαριασμοί Κύπρου ή Ελλάδας. 40

Οι αιτητές αρνήθηκαν την προσκόμιση οποιωνδήποτε στοι-

χείων και οποιαδήποτε συνεργασία με το Διευθυντή και/ή τους εξουσιοδοτημένους λειτουργούς του Τμήματός του.

5 Υποδείχτηκε στους αιτητές ότι, εκτός άλλων, το ποσοστό μικτού κέρδους της εταιρείας ήταν πολύ χαμηλότερο από το ποσοστό κέρδους άλλων παρόμοιων επιχειρήσεων στη Λεμεσό. Η απάντηση ήταν ότι τα προϊόντα τους είχαν περισσότερα υλικά από τα προϊόντα άλλων ζαχαροπλαστείων.

10 Επειδή δεν επήλθε συμφωνία, ο Διευθυντής, με βάση το Άρθρο 20(5) του Νόμου, αποφάσισε την ένσταση, κοινοποίησε την απόφασή του με την πιο κάτω επιστολή και έστειλε Ειδοποιήσεις Επιβολής Φορολογίας (Εταιρείας):-

15 "Αναφέρομαι στις φορολογικές σας υποχρεώσεις και ειδικώτερα στην εξέταση των λογιστικών σας βιβλίων που υποβάλατε στις 14/10/88 για την περίοδο 21/11/80-31/12/81 και για τα έτη 1982 και 1983 και σας πληροφορώ ότι από την εξέταση που έγινε στα πιο πάνω βιβλία προέκυψε ότι αυτά  
20 δεν τηρήθηκαν κανονικά. Παραθέτω πιο κάτω μερικά από τα σημεία σύμφωνα με τα οποία έφθασα στο συμπέρασμα αυτό:

(α) Όλες οι πληρωμές και εισπράξεις σας δεν υποστηρίζονται από αποδεικτικά στοιχεία. Ισχυριστήκατε ότι όλα αυτά  
25 έχουν καταστραφεί.

(β) Τα υπόλοιπα του Ταμείου σας σε μετρητά για το 1981 και 1983 δεν συμφωνούν με αυτά που δηλώθηκαν στους λογαριασμούς.  
30

(γ) Οι εισπράξεις στο Ταμείο δεν κατεχωρούντο καθημερινά αλλά μεγάλα ποσά σε διάφορες ημερομηνίες. Ως εκ τούτου, και με την έλλειψη αποδεικτικών στοιχείων δεν μπορούσε να διεξαχθεί έλεγχος του Ταμείου σας σε δεδομένες ημερομηνίες. Παρόλον τούτο κάποιος έλεγχος διεξήχθη  
35 και σε δεδομένες ημερομηνίες διαπιστώθηκε ότι οι πληρωμές εις μετρητά ήταν μεγαλύτερες από το ποσό που είχε το Ταμείο σας. Ως εκ τούτου συμπεραίνω ότι είχατε εισπράξεις που δεν καταχωρήθηκαν στα βιβλία σας.  
40

(δ) Το σύνολο των μισθών με βάση τα βιβλία είναι λιγότερο σε σύγκριση με εκείνο που παρουσιάζεται στο Έντυπο I.R.7 και τούτο είναι πρόσθετη ένδειξη ότι τα βιβλία σας δεν τηρούντο κανονικά.



- (ε) Οι αριθμοί όπως εμφανίζονται στους λογαριασμούς, πολλές φορές δεν συμφωνούν με τα υπόλοιπα του Γενικού Καθολικού που προσκομίστηκε. Ζητήθηκαν τόσο από σας όσο και από τους ελεγκτές σας οι ημερολογιακές εγγραφές οι οποίες ουδέποτε προσκομίστηκαν με τον ισχυρισμό ότι το Ημερολόγιο έχει καταστραφεί. 5
- (στ) Από έλεγχο του Ταμείου σας για το έτος 1984 έχω προσέξει ότι έχουν καταχωρηθεί τα ποσά δαπανών ενώ ουδέν ποσόν εισπράξεων έχει καταχωρηθεί. Εις σχετική ερώτηση του εξετάζοντος Φοροθέτη, τον έχετε πληροφορήσει ότι δεν υπάρχουν στοιχεία για τα ποσά των εισπράξεων του έτους 1984 καθότι έχουν καταστραφεί. 10
- Από το γεγονός αυτό έχω καταλήξει στο συμπέρασμα ότι οι καταχωρήσεις στο Ταμείο για τα ποσά των εισπράξεων των υπό εξέταση ετών δεν ανταποκρίνονται στα πραγματικά ποσά αλλά σε καθ' υπολογισμό ποσά και ως εκ τούτου αδυνατώ να αποδεχθώ ως βάση φορολογίας τα αποτελέσματα που εμφανίζονται στα βιβλία σας και στους λογαριασμούς που έχετε υποβάλει. 15 20
2. Λαμβάνοντας υπόψη τα πιο πάνω, έχω αποφασίσει να προβώ σε βεβαίωση του εισοδήματός σας με βάση ποσοστό ακαθάριστου κέρδους επί των αναλωθέντων υλικών, λαμβάνοντας υπόψη τα ποσοστά ακαθάριστου κέρδους άλλων παρομοίων επιχειρήσεων. Η απόφασή μου αυτή δικαιολογείται και από τα αποτελέσματα των λογαριασμών σας του έτους 1983 καθώς και από το γεγονός ότι με αύξηση αγορών από £1825 κατά το 1983 σε σύγκριση με το έτος 1982 οι πωλήσεις του 1983 είναι αυξημένες κατά £15350. Η απόφασή μου αυτή ενισχύεται και από τον εντοπισμό αντικανονικής μείωσης των πωλήσεων του έτους 1982 με ποσό £3000 που έχει γίνει με πίστωση των ημερομισθίων καθώς και με την πίστωση του τρεχούμενου λογαριασμού του συμβούλου κατά το έτος 1981 με ποσό £10509 για το οποίο δεν έχουν υποβληθεί δικαιολογητικά παρά το ότι έχουν ζητηθεί. 25 30 35
3. Περαιτέρω σας πληροφορώ ότι οι κεφαλαιουχικές εκπτώσεις δεν σας παραχωρούνται, γιατί θεωρώ ότι τα βιβλία σας δεν τηρήθηκαν κανονικά. 40
4. Ως εκ τούτου έχω αποφασίσει να προβώ σε τελική βεβαίωση του εισοδήματός σας όπως αναφέρεται πιο κάτω:

Περίοδος/Έτος	<u>21/11/80</u> <u>-31/12/81</u>	<u>1982</u>	<u>1983</u>
	£	£	£
5 Υλικά αναλωθέντα	<u>42979</u>	<u>49868</u>	<u>51693</u>
Πωλήσεις με βάση ποσοστό κέρδους 100% επί υλικών	85958	99736	103386
10 <u>Μείον:</u> Πωλήσεις ως οι λογαριασμοί	<u>75391</u>	<u>83261</u>	<u>98611</u>
Πρόσθετες πωλήσεις (κέρδος)	10567	16475	4775
15 <u>Πλέον:</u> Κέρδος ως οι λογαριασμοί	<u>2578</u>	<u>3844</u>	<u>10363</u>
Αναθεωρηθέν Κέρδος	13145	20319	15138
20 <u>Μείον:</u> Αναλογία για το έτος 1980	<u>1011</u>		
Εισόδημα για το έτος 1981	12134		
<u>Μείον:</u> Πρόσθετη εισφορά	<u>1723</u>	<u>2464</u>	<u>1253</u>
25 Καθαρό Εισόδημα	<u>10411</u>	<u>17855</u>	<u>13885</u>

30 5. Εσωκλείω Ειδοποιήσεις Επιβολής Φορολογίας για τα φορολογικά έτη 1981-1983. Αν θεωρείτε ότι αδικείτε με την απόφασή μου αυτή, έχετε το δικαίωμα να καταχωρήσετε προσφυγή στο Ανώτατο Δικαστήριο της Δημοκρατίας σε 75 μέρες από την ημερομηνία της επιστολής αυτής."

35 Στην αγόρευση του δικηγόρου του Διευθυντή γίνεται αναφορά στη φορολογία για το φορολογικό έτος 1980 και στη φορολογία για έκτακτη εισφορά.

40 Παρόλη την άμεση σύνδεση που υπάρχει μεταξύ των πιο πάνω και του αντικειμένου της προσφυγής, θεωρώ ότι, με βάση τις θεραπείες που ζητούν οι αιτητές με την προσφυγή τους, το αντικείμενο της προσφυγής περιορίζεται στην απόφαση που περιέχεται στην πιο πάνω επιστολή της 13ης Δεκεμβρίου, 1988, και τις Ειδοποιήσεις Επιβολής Φορολογίας (Εταιρείας) Αρ. 818812, 828812 και 838812 μόνον.

Για το φορολογικό έτος 1980 ο Διευθυντής πήρε απόφαση, την οποία κοινοποίησε με άλλη επιστολή την ίδια ημερομηνία - 13 Δεκεμβρίου, 1988.

Με την προσβαλλόμενη απόφαση και τις Ειδοποιήσεις Επιβολής Φορολογίας, το φορολογητέο εισόδημα και, κατά συνέπεια, ο φόρος είναι ψηλότερος από το φόρο που επιβλήθηκε στις 14 Απριλίου, 1988, πριν την ένσταση. 5

Η υποχρέωση καταβολής φόρου δημιουργείται στο χρόνο της παραγωγής του εισοδήματος, με βάση τους περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμους του 1961 έως (Αρ. 4) του 1988 (Αρ. 58/61, 4/63, 21/66, 60/69, 47/73, 37/75, 12/76, 15/77, 8/79, 40/79, 24/81, 41/83, 33/84, 76/84, 14/85, 73/85, 180/86, 163/87, 301/87, 26/88, 109/88, 133/88, 173/88). 10 15

Στην υπόθεση *Ioannides v. Republic* (1985) 3 C.L.R. 1801, στη σελ. 1814 ειπώθηκε:-

"The liability to pay tax accrued in the year when the income was earned irrespective of whether the Commissioner of Income Tax has served a notice of assessment on the taxpayer or not, and the income tax is deemed to have been imposed at the time when the income is earned and the liability actually accrued - (*Demetris Petrou Christou v. The Republic of Cyprus*, (1965) 3 C.L.R. 214; see, also, *Andreas Matsis v. The Republic* (1969) 3 C.L.R. 245, a case on estate duty)." 20 25

Ο Νόμος προνοεί για τη βεβαίωση και είσπραξη των φόρων. 30

Επιβολή φορολογίας επιτρέπεται μόνο σε έξι χρόνια από το τέλος του φορολογικού έτους - (Άρθρο 23(1) του Νόμου). Η φορολογία για το 1981 επιβλήθηκε στις 14 Απριλίου, 1988, δηλαδή εκτός της περιόδου των έξι χρόνων. 35

Ο δικηγόρος του Διευθυντή στην αγόρευσή του ισχυρίστηκε ότι στην παρούσα υπόθεση το χρονικό όριο αυξήθηκε σε δώδεκα χρόνια, με βάση το εδάφιο 2 του Άρθρου 23, το οποίο έχει:-

"(2) Οσάκις τις είναι ένοχος δόλου ή εσκεμμένης παραλείψεως, το χρονικόν όριον των εξ ετών το οποίον αναφέρεται εν τω εδαφίω (1) αυξάνεται εις δώδεκα έτη." 40

Στην υπόθεση *Ioannides v. Republic*, (ανωτέρω), στη σελ.

1818 ειπώθηκε:-

5 "Under the provisions of s. 23(2) of Law No. 4/78 (introduced in our legislation for the first time by s. 10 of Law No. 61/69) where a person has been guilty of fraud or wilful default, the time limit of six years mentioned in subsection (1) shall be increased to twelve years. It is not necessary for the lifting of the six years' bar for a person to be found guilty of fraud or wilful default by a Court of Law. It is sufficient if the Commissioner on the evidence before him reasonably makes a finding to that effect."

10

Στην υπόθεση **Wellington v. Reynolds (H.M. Inspector of Taxes)** [1962] 40 T.C. 209, ο Wilberforce J., αναφερόμενος στην εσκεμμένη παράλειψη, είπε στη σελ. 215:-

15

"... is some deliberate or intentional failure to do what the taxpayer ought to have done, knowing that to omit to do so was wrong. And what the taxpayer's duty was, in such a case as this, was to make a true and correct return in relation to Income Tax to the best of his judgment and belief: ..."

20

Το ζήτημα είναι ουσιαστικά θέμα γεγονότων. Το βάρος της απόδειξης - ότι ο φορολογούμενος είναι ένοχος εσκεμμένης παράλειψης - έχει ο Διευθυντής - (**Hillenbrand v. Commissioners of Inland Revenue**, 42 T.C. 617). Η απόφασή του κρίνεται από το Αναθεωρητικό Δικαστήριο όπως οι άλλες διοικητικές αποφάσεις: Είναι εύλογα επιτρεπτή; Ακυρώνεται μόνο εάν κανένα λογικό πρόσωπο, με βάση τα ενώπιον του Διευθυντή γεγονότα, δεν μπορούσε να καταλήξει στην απόφαση ότι ο φορολογούμενος είναι ένοχος εσκεμμένης παράλειψης - **Amis v. Colls (H.M. Inspector of Taxes)**, 39 T.C. 148).

25

30

Αναφορικά με την εσκεμμένη παράλειψη, στην υπόθεση **James v. Pope (H.M. Inspector of Taxes)**, 48 T.C. 142, στη σελ. 149 ειπώθηκε:-

35

"It is not an allegation to be lightly inferred, even though one cannot realistically ignore that there might be persons less strict in their behaviour to the Revenue than to individuals. The burden of establishing an allegation corresponds to its seriousness, because, as a matter of common sense, the more culpable what is alleged the less likely it is to have occurred. This consideration I bear in mind throughout."

40

Από τα ενώπιον του Δικαστηρίου στοιχεία, συμπεριλαμβανομένων των λογαριασμών που υποβλήθηκαν, τις παρατυπίες και ελλείψεις, δεν μπορεί να εξαχθεί το συμπέρασμα ότι οι αιτητές ήταν ένοχοι δόλου. Η απόφαση όμως, ότι ήταν ένοχοι εσκεμμένης παράλειψης, ήταν εύλογα επιτρεπτή στο Διευθυντή. Ο χρόνος, ως εκ τούτου, επεκτείνεται, με βάση τις πρόνοιες του εδαφίου 2 του Άρθρου 23 του Νόμου, σε δώδεκα χρόνια. 5

Ο λόγος μη αποδοχής της διεκδίκησης εκπτώσεων από το αντικείμενο του φόρου είναι η μη τήρηση κανονικών βιβλίων (βλ. παράγραφο 3 επιστολής 13ης Δεκεμβρίου, 1988). 10

Ο φορολογούμενος έχει υποχρέωση να τηρεί βιβλία και να κρατεί σωστούς λογαριασμούς, που να δείχνουν το αντικείμενο του φόρου. Η υποχρέωση αυτή του πολίτη πηγάζει από το Άρθρο 24.1 του Συντάγματος, το οποίο επιβάλλει όπως καθένας συνεισφέρει στα δημόσια βάρη ανάλογα με τις δυνάμεις του (βλ. *Angele Mazmanian v. Κυπριακής Δημοκρατίας* (1989) 3(E) A.A.Δ. 3361). 15

Το Άρθρο 48 του Νόμου (πριν 45 και 51) έχει:- 20

"48. Οι υπό του επιβαλλόντος τον φόρον νόμου επιτρεπόμενοι εκπτώσεις εκ του αντικειμένου του φόρου δυνατόν να μη χορηγηθώσι διά τους σκοπούς του πάρόντος Νόμου εκτός εάν αληθείς λογαριασμοί, ικανοποιούντες τον Διευθυντή, και προσδιορισμός δεικνύων το βεβαιώσιμον αντικείμενον φόρου, ετοιμασθέντες υπό τινος ανεξαρτήτου επαγγελματίου λογιστού εγκεκριμένου υπό του Υπουργού Οικονομικών ως εν τω άρθρω 29, προσάγονται τω Διευθυντή, η δε απόφασις του Διευθυντού ότι οι τοιοῦτοι λογαριασμοί ή προσδιορισμοί δεν είναι ικανοποιητικοί δεν θα συνιστά λόγον ενστάσεως δυνάμει των διατάξεων του εδαφίου (2) του άρθρου 20." 25

Οι πρόνοιες του Άρθρου τούτου ήταν αντικείμενο δικαστικών Αποφάσεων στις υποθέσεις *Rainbow v. Republic* (1984) 3 C.L.R. 846, σελ. 850, 851· *Tryfonos v. Republic* (1984) 3 C.L.R. 884, σελ. 886, 887 και *Savvas Ioannou v. The Republic of Cyprus* (1989) 3(A) C.L.R. 293. 35

Στις πιο πάνω υποθέσεις αποφασίστηκε ότι ο Διευθυντής, στην άσκηση της διακριτικής του ευχέρειας με βάση το Άρθρο αυτό, μπορεί να λαμβάνει υπόψη τη συμπεριφορά του φορολογούμενου γενικά, αναφορικά με την εκτέλεση των υποχρεώσεών του κάτω από τους φορολογικούς Νόμους. Φορολογούμενος, ο οποίος δεν τηρεί 40

κανονικά βιβλία, δεν δικαιούται σε ουσιαστικές επιτρεπόμενες εκπώσεις, γιατί ο παραβάτης δεν είναι δυνατό να αναμένει την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας του Διευθυντή προς όφελός του.

5 Στην παρούσα υπόθεση ο Διευθυντής ορθά άσκησε τη διακριτική του ευχέρεια, με βάση τις πρόνοιες του Άρθρου 48 πιο πάνω.

10 Οι αιτητές παραπονούνται ότι ο Διευθυντής λανθασμένα δεν έλαβε υπόψη του ως ικανοποιητικές τις εξηγήσεις που έδωσαν οι αιτητές, αναφορικά με την αδυναμία παρουσίασης αποδείξεων και άλλων στοιχείων που τους ζητήθηκαν και λανθασμένα εφάρμοσε στον υπολογισμό του εισοδήματός τους το ποσοστό κέρδους άλλων ζαχαροπλαστείων και ως αποτέλεσμα επέβαλε φορολογία για κέρδος που δεν πραγματοποιήθηκε.

15 Η εξουσία του Δικαστηρίου περιορίζεται στον έλεγχο της νομιμότητας της διοικητικής πράξης και τη διακρίβωση κατά πόσον η Διοίκηση έχει υπερβεί τα ακραία όρια της διακριτικής της εξουσίας - (*HjiEraclis and Another v. Republic* (1984) 3 C.L.R. 604, 611). Η διοικητική πράξη θεωρείται νόμιμη. Το βάρος της απόδειξης των λόγων ακυρότητας το φέρει ο αιτητής.

20 Οι αιτητές ισχυρίζονται ότι η φορολογία είναι υπερβολική. Το βάρος της απόδειξης το έχουν οι αιτητές - (βλ. Άρθρο 21(2) του Νόμου).

30 Πλάνη περί τα πράγματα σημαίνει πλήρως εσφαλμένη αντίληψη για την ύπαρξη ή μη ύπαρξη των πραγματικών προϋποθέσεων της διοικητικής πράξης, είτε αυτές απαιτούνται αμέσως από το Νόμο, είτε στήριξε σ' αυτές η Διοίκηση την άσκηση της διακριτικής της ευχέρειας.

35 Η εκτίμηση των γεγονότων ανήκει στο Διευθυντή και το Δικαστήριο τότε μόνο επεμβαίνει αν υπάρχει πλάνη περί τα πράγματα ή το Νόμο, ή ο Διευθυντής υπερβαίνει τα όρια της διακριτικής του εξουσίας, με το νόημα ότι η διαπίστωση των γεγονότων δεν είναι εύλογα επιτρεπτή με βάση τα ενώπιο του στοιχεία (βλ., μεταξύ άλλων, *Αγνή Αλέξη Θουκυδίδη v. Κυπριακής Δημοκρατίας* (1989) 3(Γ) Α.Α.Δ. 1150).

40 Εύλογα επιτρεπτή είναι η απόφαση στην οποία ένα λογικό πρόσωπο θα μπορούσε να καταλήξει με τα στοιχεία που είναι ενώπιο της Διοίκησης, ανεξάρτητα αν ένα άλλο λογικό πρόσω-

πο μπορούσε να καταλήξει σε διαφορετική απόφαση (βλ., μεταξύ άλλων, *Ανδρέας Μιχαήλ και Άλλη ν. Κυπριακής Δημοκρατίας* (1989) 3(E) Α.Α.Δ. 3083).

Τα γεγονότα έχουν αναφερθεί σε έκταση και δε θα τα επαναλάβω. Ο Διευθυντής δεν ήταν δυνατό να βασιστεί στους λογαριασμούς που υπόβαλαν οι αιτητές, ούτε στα στοιχεία που έδωσαν. Η όλη συμπεριφορά τους ήταν αρνητική και ο Διευθυντής στην εκτέλεση των καθηκόντων του και της διακριτικής του εξουσίας μπορούσε να λάβει υπόψη του το ποσοστό κέρδους άλλων παρόμοιων επιχειρήσεων στην ίδια πόλη και να το χρησιμοποιήσει ως μέτρο για τον υπολογισμό του εισοδήματος των αιτητών. 5 10

Οι αιτητές δεν έχουν ικανοποιήσει το Δικαστήριο ότι ο Διευθυντής ενήργησε με πλάνη περί το νόμο ή τα πράγματα, ή ότι η προσβαλλόμενη απόφαση δεν ήταν εύλογα επιτρεπτή σ' αυτόν. 15

Είναι γεγονός ότι ο φόρος που επιβλήθηκε με την προσβαλλόμενη απόφαση του Διευθυντή είναι ψηλότερος από το φόρο που επιβλήθηκε με τις Ειδοποιήσεις εναντίον των οποίων έγινε η ένσταση. 20

Ο Διευθυντής, δυνάμει της επιφύλαξης του εδαφίου 5 του Άρθρου 20 του Νόμου, μπορεί να καθορίσει το ποσό του αντικειμένου φόρου σε μεγαλύτερο ποσό από το ποσό της φορολογίας εναντίον της οποίας υποβλήθηκε ένσταση, αν κατόπιν εξέτασης της ένστασης φανεί ότι δικαιολογείται τέτοια αύξηση. 25

Η προσβαλλόμενη απόφαση είναι αιτιολογημένη στην ολότητά της και με σαφήνεια. 30

Για τους πιο πάνω λόγους η προσφυγή απορρίπτεται.

Καμιά διαταγή για έξοδα.

*Η προσφυγή απορρίπτεται χωρίς έξοδα.* 35