

19 Δεκεμβρίου, 1996

[ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΙΔΗΣ, Δ/στής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

ΑΝΔΡΕΑΣ ΜΟΝΟΓΙΟΥ ΛΤΔ.,

Αιτητές,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ  
ΕΦΟΡΟΥ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ,

Καθ' ων η αίτηση.

(Υπόθεση Αρ. 497/95)

Φόρος Προστιθέμενης Αξίας — Βεβαίωση του ποσού του φόρου κατά την κρίση του Εφόρου — Άρθρο 34(1) του Ν. 246/90 — Προϋποθέσεις ενεργοποίησης της εξουσίας του Εφόρου — Περιστάσεις μη συνδρομής των προϋποθέσεων στην κριθείσα περίπτωση — Ειδικά το ζήτημα της προθεσμίας προς άσκηση της εξουσίας του Εφόρου.

5

Προσφυγή βάσει του Άρθρου 146 του Συντάγματος — Λόγοι ακυρώσεως — Έλλειψη αιτιολογίας — Φόρος προστιθέμενης αξίας — Βεβαίωσή του σύμφωνα με το Άρθρο 34(1) του Ν. 246/90 — Το απαιτούμενο μέτρο και είδος αιτιολόγησης της βεβαίωσης — Δεν αρκεί η γενική παραπομπή στα «στοιχεία».

10

Η αιτήτρια εταιρεία προσέβαλε την βεβαίωση του ποσού φόρου προστιθέμενης αξίας σε βάρος της κατά παρέκκλιση των φορολογικών δηλώσεων της ίδιας.

15

Το Ανώτατο Δικαστήριο, ακυρώνοντας την επίδικη απόφαση, αποφάσισε ότι:

1. Το Άρθρο 34(1) του περι Φόρου Προστιθέμενης Αξίας Νόμου του 1990 (Ν. 246/90, όπως τροποποιήθηκε) εξοπλίζει τον Έφορο με τη δραστική εξουσία βεβαίωσης του ποσού του οφειλόμενου φόρου "χρησιμοποιώντας κατά τον καλύτερο δυνατό τρόπο τη κρίση του". Υπό προϋποθέσεις όμως. Η εξουσία μπορεί να ασκηθεί μόνο αν συντρέχει μια από τις περιπτώσεις που καθορίζονται ρητά. (Βλ. συναφώς *Van Boeckel v. Customs and Excise Commissioners*

25

[1981] 2 All E.R. 505 σε σχέση με το παρόμοιο Άρθρο 31(1) της αγγλικής Finance Act του 1972):

- 5 (α) Όταν πρόσωπο παραλείπει να υποβάλει τις φορολογικές δηλώσεις που απαιτούνται σύμφωνα με το Νόμο.
- (β) Όταν πρόσωπο δεν τηρεί τα αναγκαία έγγραφα ούτε παρέχει τις αναγκαίες διευκολύνσεις για επαλήθευση των φορολογικών δηλώσεων.
- 10 (γ) Όταν ο Έφορος κρίνει ότι οι φορολογικές δηλώσεις που υποβλήθηκαν είναι ελλιπείς ή ότι περιέχουν σφάλματα.
2. Οι αιτητές είχαν υποβάλει τις φορολογικές δηλώσεις που απαιτούνταν και ο έλεγχος έδειξε πως τηρούσαν τα αναγκαία έγγραφα. Καταγράφεται η συνεργασία τους σε όλα τα στάδια του ελέγχου, 15 δεν τίθεται ζήτημα μη παροχής των αναγκαίων διευκολύνσεων για επαλήθευση των φορολογικών τους δηλώσεων και είναι γεγονός πως ο Έφορος συνάρτησε την απόφασή του προς το περιεχόμενο των φορολογικών δηλώσεων. Με το παράρτημα που επισυνάπτεται στην επιστολή του προς τους αιτητές, ημερομηνίας 3 Μαρτίου 20 1995, τους πληροφορεί πως δεν αποδέχεται τις φορολογικές τους δηλώσεις γιατί από τη μελέτη των στοιχείων της επιχείρησης προκύπτουν πολύ διαφορετικά στοιχεία αναφορικά με τις εκροές και φόρο εκροών από αυτά που είχαν καταχωρημένα στις φορολογικές τους δηλώσεις.
- 25
- Αν πράγματι ο Έφορος με τον τρόπο αυτό, όπως είναι η εισήγηση των καθ' ων η αίτηση, θεώρησε πως συνέτρεχε η τρίτη από τις προϋποθέσεις του Άρθρου 34(1), θα πρέπει να εντοπίστηκαν στοιχεία που αποκάλυπταν ελλείψεις ή σφάλματα στις φορολογικές δηλώσεις ως προς τις εκροές και το φόρο εκροών. Τέτοια σφάλματα δεν φαίνεται να εντοπίστηκαν.
- 30
3. Η διοικητική ενέργεια πάσχει στη ρίζα της. Οι αδυναμίες ως προς την αιτιολογική βάση της προσβαλλόμενης απόφασης θα καθιστούσαν υποθετική την εξέταση των άλλων θεμάτων που έχουν εγερθεί. Το μόνο που θα ήταν ίσως ορθό να σημειωθεί είναι πως, αντίθετα προς τον ισχυρισμό των αιτητών, δεν θα ήταν εκπρόθεσμη η άσκηση της εξουσίας του Εφόρου σε σχέση προς τις επίδικες φορολογικές περιόδους στο σύνολό τους εφόσον η προσβαλλόμενη απόφαση εκδόθηκε πριν παρέλθει ένας χρόνος από την πραγματοποίηση του ελέγχου, στα αποτελέσματα του οποίου στηρίχθηκε. Σύμφωνα με το Άρθρο 34(5)(β) του Νόμου, η άσκηση της συζητούμενης εξουσίας μπορεί να γίνει το αργότερο δύο χρόνια μετά το τέλος της ορισμένης φορολογικής περιόδου ή ένα χρόνο
- 35
- 40

αφ' ότου περιήλθαν σε γνώση του Εφόρου στοιχεία αποδεικτικά των γεγονότων και ικανοποιητικά, κατά την κρίση του, ώστε να δικαιολογείται η πράξη της βεβαίωσης.

4. Εναπόκειται στον Έφορο να επανέλθει στο θέμα έχοντας κατά νουν πως όταν ο Νόμος καθορίζει διαζευκτικές περιπτώσεις ως δικαιολογούσες όρισμένη ενέργεια, αναμένεται όχι απλώς αναφορά στο νόμο αλλά εξειδίκευση τις περιπτώσεις που θεωρεί ότι ενεργοποιεί την εξουσία του. Και ακόμα, ιδιαίτερα όταν γίνεται συζήτηση για θέματα τόσο τεχνικά, σαφής αιτιολόγηση που θα αποκαλύπτει τη βάση που κατά την κρίση του στηρίζει την ορισμένη περίπτωση. Η γενική παραπομπή στα "στοιχεία" έγγραφα στο φάκελο δεν είναι πανάκεια. Σ' αυτή δε την υπόθεση η εξέταση των "στοιχείων" σκίασε αντί να φωτίσει.

*Η προσφυγή επιτυγχάνει με έξοδα.*

*Αναφερόμενη υπόθεση:*

*Van Boeckel v. Customs and Excise Commissioners [1981] 2 All E.R. 505.*

### Προσφυγή.

Προσφυγή εναντίον της απόφασης του Εφόρου Φόρου Προστιθέμενης Αξίας με την οποία αναβίβασε το ποσό την εκροών των Αιτητών και βεβαίωσε οφειλόμενο φόρο πάνω σ' εκείνο το ποσόν.

*Σπ. Ευαγγέλου, για τους Αιτητές.*

*Γ. Κυριακίδου, Δικηγόρος της Δημοκρατίας, για τους Καθ' ων η αίτηση.*

*Cur. adv. vult.*

ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΙΔΗΣ, Δ.: Το άρθρο 34(1) του περι Φόρου Προστιθέμενης Αξίας Νόμου του 1990 (Ν. 246/90, όπως τροποποιήθηκε) εξοπλίζει τον Έφορο με τη δραστική εξουσία βεβαίωσης του ποσού του οφειλόμενου φόρου "χρησιμοποιώντας κατά τον καλύτερο δυνατό τρόπο τη κρίση του". Υπό προϋποθέσεις όμως. Η εξουσία μπορεί να ασκηθεί μόνο αν συντρέχει μια από τις περιπτώσεις που καθορίζονται ρητά. (Βλ. συναφώς *Van Boeckel v. Customs and Excise Commissioners* [1981] 2 All E.R. 505 σε σχέση με το παρόμοιο άρθρο 31(1) της αγγλικής Finance Act του 1972):

- (α) Όταν πρόσωπο παραλείπει να υποβάλει τις φορολογικές δηλώσεις που απαιτούνται σύμφωνα με το Νόμο.
- 5 (β) Όταν πρόσωπο δεν τηρεί τα αναγκαία έγγραφα ούτε παρέχει τις αναγκαίες διευκολύνσεις για επαλήθευση των φορολογικών δηλώσεων.
- (γ) Όταν ο Έφορος κρίνει ότι οι φορολογικές δηλώσεις που υποβλήθηκαν είναι ελλιπείς ή ότι περιέχουν σφάλματα.
- 10

Η αντιδικία αφορά στις δέκα φορολογικές περιόδους που καλύπτει το χρονικό διάστημα μεταξύ της 1 Ιουλίου 1992 και 31 Δεκεμβρίου 1994. Σε σχέση με την εμπορία ηλεκτρικών συσκευών, οι αιτητές υπέβαλαν φορολογικές δηλώσεις που εμφάνιζαν σύνολο 15 εκροών ύψους £264.452,28 σεντ. Ο Έφορος, κατ' επίκληση του άρθρου 34, τις αναβίβασε στο ποσό των 369.871,73 και βεβαίωσε ως οφειλόμενο φόρο, πάνω στη βάση της διαφοράς για όλες τις περιόδους, το ποσό των £5.676,05.

20 Οι αμφισβητήσεις καλύπτουν όλο το φάσμα της διοικητικής ενέργειας. Καταλογίζουν οι αιτητές έλλειψη αιτιολόγησης και παράλειψης προσδιορισμού της προϋπόθεσης που θεωρήθηκε ότι 25 γεννούσε την εξουσία του Εφόρου, ισχυρίζονται ανυπαρξία οποιασδήποτε από τις προϋποθέσεις αυτές, υποστηρίζουν πως η παρέμβαση του Εφόρου κατ' επίκληση του άρθρου 34(1) ήταν ως προς τις παλαιότερες φορολογικές περιόδους εκπρόθεσμη και κατακρίνουν τον τρόπο με τον οποίο ο Έφορος άσκησε τη κρίση του. 30 Οι καθ' ων η αίτηση απορρίπτονται όλους τους ισχυρισμούς. Είναι κατά την εισήγησή τους σαφές πως η προσβαλλόμενη απόφαση παραπέμπει σε ελλείψεις ή σφάλματα στις φορολογικές δηλώσεις που υπέβαλαν οι αιτητές, πως συνέτρεχε η τρίτη από τις προϋποθέσεις του άρθρου 34(1), πως εμπροθέσμως παρενέβη ο Έφορος 35 δυνάμει του άρθρου 34(5)(β) και πως η κρίση του ασκήθηκε στο πλαίσιο του Νόμου χωρίς υπέρβαση των ακραίων ορίων της διακριτικής του εξουσίας η οποία, στον τομέα αυτό, είναι ευρεία.

Οι αιτητές είχαν υποβάλει τις φορολογικές δηλώσεις που απαιτούνταν και ο έλεγχος έδειξε πως τηρούσαν τα αναγκαία έγγραφα. Καταγράφεται η συνεργασία τους σε όλα τα στάδια του ελέγχου, 40 δεν τίθεται ζήτημα μη παροχής των αναγκαίων διευκολύνσεων για επαλήθευση των φορολογικών τους δηλώσεων και είναι γεγονός πως ο Έφορος συνάρτησε την απόφασή του προς το περιεχόμενο των φορολογικών δηλώσεων. Με το παράρτημα που επισυνάπτεται στην επιστολή του προς τους αιτητές, ημερομηνίας 3 Μαρτίου

1995, τους πληροφορεί πως δεν αποδέχεται τις φορολογικές τους δηλώσεις γιατί από τη μελέτη των στοιχείων της επιχείρησης προκύπτουν πολύ διαφορετικά στοιχεία αναφορικά με τις εκροές και φόρο εκροών από αυτά που είχαν καταχωρημένα στις φορολογικές τους δηλώσεις.

5

Αν πράγματι ο Έφορος με τον τρόπο αυτό, όπως είναι η εισήγηση των καθ' ων η αίτηση, θεώρησε πως συνέτρεχε η τρίτη από τις προϋποθέσεις του άρθρου 34(1), θα πρέπει να συμπεράνουμε πως εντοπίστηκαν στοιχεία που αποκάλυπταν ελλείψεις ή σφάλματα στις φορολογικές δηλώσεις ως προς τις εκροές και το φόρο εκροών.

10

Η προσβαλλόμενη απόφαση έχει στη βάση της το περιεχόμενο της έκθεσης επίσκεψης ελέγχου που συντάχθηκε στις 9 Ιανουαρίου 1995 και εγκρίθηκε στις 16 Φεβρουαρίου 1995. Περιέχεται σ' αυτή αριθμός διαπιστώσεων αλλά εγείρονται σοβαρά ερωτηματικά αναφορικά με το σκεπτικό της αντιστοίχισής τους προς ελλείψεις ή σφάλματα στις φορολογικές δηλώσεις. Κάτω από την επικεφαλίδα "φόρος εκροών" διαπιστώνεται πρώτα το θετικό πως έγινε ορθή μεταφορά από το βιβλίο ταμείου και από το καθολικό χρεωστών για πωλήσεις επί πιστώσει στο λογαριασμό Φ.Π.Α. και στις φορολογικές δηλώσεις. Και μετά, πως σε ορισμένες περιπτώσεις οι αιτητές δήλωσαν "πωλήσεις μηδενικού συντελεστή" ενώ δεν είχαν στην κατοχή τους τα αναγκαία δικαιολογητικά έγγραφα. Όμως, όπως είδαμε, δεν συναρτήθηκε η προσβαλλόμενη απόφαση προς την έλλειψη αναγκαίων εγγράφων ούτε και ήταν, βέβαια, αυτή η θέση των καθ' ων η αίτηση ενώπιόν μου. Ούτε προκύπτει, σε τελική ανάλυση, πως αυτό το θέμα, που αφορούσε παράδοση αγαθών συνολικής αξίας £1.740, συνετέλεσε στην απόφαση για βεβαίωση του οφειλόμενου φόρου κατά την κρίση του εφόρου. Ο Έφορος το αντιμετώπισε ως ειδικό ζήτημα και το επίλυσε θεωρώντας ότι η παράδοση εκείνων των αγαθών υπόκειται σε θετικό συντελεστή. Ως προς αυτή δε την πτυχή δεν εκδηλώθηκε διαφωνία. Στην πραγματικότητα αυτή η επί μέρους κρίση του Εφόρου δεν συζητήθηκε ως θέμα που θα έπρεπε να αναθεωρηθεί.

15

20

25

30

35

Οι υπόλοιπες παρατηρήσεις στην έκθεση αφορούσαν, σύμφωνα με την επικεφαλίδα τους, στο φόρο εισροών, αλλά δεν είναι απλώς αυτό που δημιουργεί ερωτηματικά. Θα παραλείψω την αναφορά στις θετικές διαπιστώσεις αναφορικά με το περιεχόμενο των βιβλίων των αιτητών ως προς αυτό το φορο για να ασχοληθώ με τις λανθασμένες εγγραφές που εντοπίστηκαν κατά το δειγματοληπτικό έλεγχο.

40

Η πρώτη συνίστατο σε εμφάνιση αγορών αξίας £1,260 ως αξίας

£12,60. Η δεύτερη, σε καταχώριση του ποσού των £150 ως εξόδων ενώ στην πραγματικότητα αφορούσε σε αγορές. Η τρίτη σε καταχώριση του ποσού £6.708,69 στην στήλη “contra” αντί στις αγορές. Πως αυτά τα λάθη, τα οποία ας σημειωθεί διορθώθηκαν επί τόπου, συσχετίζονται προς τις φορολογικές δηλώσεις αναφορικά με τις εκροές και το φόρο εκροών, δεν εξηγείται. Ο ίδιος ο λειτουργός δεν κάμνει τέτοιο συσχετισμό. Εκείνο που σημειώνει είναι πως εξ αιτίας τους σχημάτισε την εντύπωση ότι τα βιβλία των αιτητών δεν είναι αξιόπιστα. Το ζητούμενο όμως είναι τα “πολύ διαφορετικά στοιχεία αναφορικά με τις εκροές και το φόρο εκροών” σε σχέση με τις καταχωρίσεις στις φορολογικές δηλώσεις αφού, όπως αναφέρει ο Έφορος, αυτά ήταν που οδήγησαν στη βεβαίωση του φόρου κατά την κρίση του. Στο τέλος της έκθεσης σημειώνεται και παράλειψη μείωσης του φόρου εισροών λόγω μη καταχώρισης στα βιβλία επιστροφής από το τελωνείο στους αιτητές φόρου ύψους £23 αλλά και αυτή αντιμετωπίστηκε ως ξεχωριστό ζήτημα με ανάλογη βεβαίωση φόρου εισροών.

Όσα καταγράφονται στη συνέχεια στην έκθεση, επιτείνουν τη σύγχυση ως προς το τι πράγματι αποτέλεσε την αιτιολογική βάση της άσκησης της εξουσίας που παρέχει το άρθρο 34(1). Ο έφορος δεν χρησιμοποίησε τη κρίση του σε σχέση με οτιδήποτε που θα μπορούσε να συνδεθεί προς όσα δεν θεωρήθηκαν αξιόπιστα. Η παρέμβαση του Εφόρου συνίστατο σε υπολογισμό του περιθωρίου κέρδους της επιχείρησης ενώ κανένα σφάλμα ή έλλειψη δεν σημειώθηκε ως προς τις καταχωρίσεις των αιτητών αναφορικά με αυτό το θέμα. Υιοθετήθηκε μέσος σταθμικός όρος περιθωρίου κέρδους ύψους 37% και οι εκροές βάσει των οποίων βεβαιώθηκε ο φόρος προέκυψαν από την πρόσθεση αυτού του ποσοστού στο “κόστος” των πωληθέντων εμπορευμάτων. Αυτό το “κόστος” όμως δεν ήταν τίποτε άλλο από το άθροισμα των αγορών που φαίνονταν στα βιβλία των αιτητών, όπως διορθώθηκαν κατά τα ανωτέρω, μείον τα αποθέματα εμπορευμάτων που θεωρήθηκε ή έγινε δεκτό ότι υπήρχαν. Και αιωρείται το ερώτημα πως τελικά τα “αξιόπιστα” βιβλία που κατά τους καθ’ ων η αίτηση δικαιολογούσαν την εφαρμογή του άρθρου 34(1), χρησιμοποιήθηκαν τελικά ως η βάση για τη στήριξη του εγχειρήματος του υπολογισμού του περιθωρίου κέρδους. Το οποίο και απέληξε σε εμφάνιση εκροών περισσότερων από τις δηλωθείσες χωρίς αναφορά σε οτιδήποτε θα μπορούσε να θεωρηθεί ως μεμπτό σε σχέση με το περιθώριο κέρδους με το οποίο δήλωσαν ότι “δούλευαν” οι αιτητές.

Υπάρχει όμως ένα ακόμα θέμα, επίσης σχετικό προς την αιτιολογία της ενέργειας που αναλήφθηκε. Είδαμε ότι ο Έφορος ανα-

φρέθηκε σε “πολύ διαφορετικά στοιχεία που προέκυψαν” και που  
 εξ αιτίας τους χρησιμοποίησε τη κρίση του. Στην έκθεση επίσκεψης  
 ελέγχου καταγράφεται διαφορετική εξήγηση της απόφασης για υι-  
 οθέτηση της μεθόδου του καθορισμού του περιθωρίου κέρδους. 5  
 Αναφέρεται πως αυτό έγινε γιατί οι περισσότερες φορολογικές δη-  
 λώσεις που υπέβαλε ο αιτητής είχαν πιστωτικό υπόλοιπο, πράγμα  
 που θεωρήθηκε ως σοβαρή ένδειξη ότι χρειαζόταν περισσότερος  
 έλεγχος, σε βάθος. Αφήνεται έτσι η εντύπωση αποσύνδεσης της πα-  
 ρέμβασης από το “αναξιόπιστο” των βιβλίων ή από τα “πολύ δια-  
 φορετικά στοιχεία”. 10

Η διοικητική ενέργεια πάσχει στη ρίζα της και θα μείνω μέχρις  
 εδώ. Οι αδυναμίες που υπέδειξα ως προς την αιτιολογική βάση της  
 προσβαλλόμενης απόφασης θα καθιστούσαν υποθετική την εξέτα-  
 ση των άλλων θεμάτων που έχουν εγερθεί. Το μόνο που θα ήταν 15  
 ίσως ορθό να σημειώσω είναι πως, αντίθετα προς τον ισχυρισμό  
 των αιτητών, δεν θα ήταν εκπρόθεσμη η άσκηση της εξουσίας του  
 Εφόρου σε σχέση προς τις επίδικες φορολογικές περιόδους στο σύ-  
 νολό τους εφόσον η προσβαλλόμενη απόφαση εκδόθηκε πριν πα-  
 ρέλθει ένας χρόνος από την πραγματοποίηση του ελέγχου, στα 20  
 αποτελέσματα του οποίου στηρίχθηκε. Σύμφωνα με το άρθρο  
 34(5)(β) του Νόμου, η άσκηση της συζητούμενης εξουσίας μπορεί  
 να γίνει το αργότερο δυο χρόνια μετά το τέλος της ορισμένης φο-  
 ρολογικής περιόδου ή ένα χρόνο αφ’ ότου περιήλθαν σε γνώση του  
 Εφόρου στοιχεία αποδεικτικά των γεγονότων και ικανοποιητικά, 25  
 κατά την κρίση του, ώστε να δικαιολογείται η πράξη της βεβαίωσης.

Εναπόκειται στον Έφορο να επανέλθει στο θέμα έχοντας κατά  
 νουν πως όταν ο Νόμος καθορίζει διαζευκτικές περιπτώσεις ως  
 δικαιολογούσες ορισμένη ενέργεια, αναμένεται όχι απλώς αναφο- 30  
 ρά στο νόμο αλλά εξειδίκευση τις περιπτώσεις που θεωρεί ότι ενεργ-  
 γοποιεί την εξουσία του. Και ακόμα, ιδιαίτερα όταν συζητούμε θέ-  
 ματα τόσο τεχνικά, σαφής αιτιολόγηση που θα αποκαλύπτει τη βά-  
 ση που κατά την κρίση του στηρίζει την ορισμένη περίπτωση. Η γε-  
 νική παραπομπή στα “στοιχεία” έγγραφα στο φάκελο δεν είναι πα- 35  
 νάκεια. Σ’ αυτή δε την υπόθεση η εξέταση των “στοιχείων” σίασε  
 αντί να φωτίσει.

Η προσφυγή επιτυγχάνει με έξοδα. Η προσβαλλόμενη απόφαση  
 αναφορικά με την κάθε μια από τις δέκα φορολογικές περιόδους, 40  
 ακυρώνεται. Τα έξοδα να υπολογιστούν από τον Πρωτοκολλητή  
 για να εγκριθούν από το Δικαστήριο.

*Η επίδικη απόφαση ακυρώνεται με έξοδα.*