

3 Απριλίου, 1996

[ARTEMΗΣ, Δ/στής]

AUTOFIX LTD.,

Αιτητές,

v.

ΕΦΟΡΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ
ΑΛΛΟΥ,

Καθ' ων η αίτηση.

(Συνεκδικαζόμενες Υποθέσεις Αρ. 997/94, 998/94 & 999/94)

Φορολογία — Φορολογία εισοδήματος — Κατ' έτος καταλογισμός του φόρου εισοδήματος — Έλεγχος λογιστικών βιβλίων ως προς ένα έτος και μεταφορά των διαπιστώσεων και σε προηγούμενα — Ακυρότητα — Περιστάσεις στη εξετασθείσα υπόθεση και διαπίστωση του σφάλματος και ως πραγματικού γεγονότος.

5

Φορολογία — Φορολογία εισοδήματος — Υποχρέωση του φορολογουμένου η προσκόμιση στοιχείων ως προς τις Φορολογικές του υποχρεώσεις.

10

Η αιτήτρια εταιρεία προσέφυγε κατά των επιβληθεισών σε βάρος της φορολογιών επικαλούμενη κυρίως το γεγονός ότι ο λογιστικός έλεγχος που θεμελίωσε τις φορολογίες δεν αφορούσε όλα τα σχετικά φορολογικά έτη αλλά μόνον ένα.

15

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

1. Προκύπτει εν προκειμένω ότι έλεγχος στα βιβλία έγινε μόνο για το 1987. Δεν μπορεί να εξαχθεί το συμπέρασμα ότι επειδή λήφθηκαν υπόψη ορισμένες εγγραφές αναφορικά με άλλα έτη έγινε απαραίτητα και έλεγχος στα βιβλία.
2. Όσον αφορά την ουσία της υπόθεσης κρίνεται ότι η προσφυγή θα πρέπει να επιτύχει μερικώς. Η ορθή νομική θέση επί του θέματος εκφράζεται στην απόφαση του Νικίτα Δ., στην υπόθεση

25

Αλεξάνδρα Τριμιθιώτου (ΡΡ) Λτδ v. Δημοκρατία η οποία είχε υποθετηθεί και στην υπόθεση *Γεώργιος Παυλίδης v. Δημοκρατίας*.

5 Στην παρούσα υπόθεση και, εφόσον είναι καθαρό πως ο Έφορος
εφάρμοσε τα ευρήματά του για το 1987 και στα άλλα επίδικα έτη,
10 οι επίδικες αποφάσεις πρέπει να ακυρωθούν σε όσο μέρος αφο-
ρούν τις φορολογίες εισοδήματος, έκτακτης εισφοράς και έκτα-
κτης εισφοράς για την άμυνα για όλα τα επίδικα έτη εκτός του
έτους 1987.

3. Αναφορικά με το έτος 1987 για το οποίο είχε διεξαχθεί έλεγχος
στα βιβλία η απόφαση του Εφόρου ήταν με βάση τα στοιχεία που
15 είχε ενώπιόν του εύλογα επιτρεπτή. Το γεγονός ότι οι αιτητές επι-
καλούνται αδυναμία να παρουσιάσουν οποιαδήποτε αποδεικτικά
στοιχεία αναφορικά με την εγγραφή των Λ.Κ.21.000, δεν μπορεί
να επηρεάσει τις επίδικες αποφάσεις. Είναι γνωστή νομολογιακή
αρχή ότι αποτελεί υποχρέωση του φορολογούμενου η προσκόμιση
20 στοιχείων αναφορικά με τις φορολογικές του υποχρεώσεις. Σε
περίπτωση παράλειψής του, τότε, νοουμένου ότι η απόφαση του
Εφόρου είναι λογικά εφικτή βάση των γεγονότων που υπάρχουν
ενώπιόν του, το Δικαστήριο δεν επεμβαίνει. Στην προκειμένη πε-
ρίπτωση δεν έχει εντοπισθεί οτιδήποτε που να δικαιολογεί την
25 επέμβαση του Δικαστηρίου στην κρίση του Εφόρου αναφορικά με
τις επίδικες φορολογίες του έτους 1987.

4. Με βάση τα πιο πάνω και οι τρεις προσφυγές επιτυγχάνουν σε
σχέση με τις φορολογίες εισοδήματος, έκτακτης εισφοράς και
30 έκτακτης εισφοράς για την άμυνα, για όλα τα επίδικα έτη εκτός
του 1987. Σε όσον αφορά τη φορολογία εισοδήματος έκτακτης ει-
σφοράς και έκτακτης εισφοράς για την άμυνα για το έτος 1987 οι
προσφυγές απορρίπτονται και οι αποφάσεις του Εφόρου επικυ-
ρώνονται.

35 Επιδικιάζονται τα 2/3 των εξόδων υπέρ των αιτητών.

Διάταγμα ως ανωτέρω.

Αναφερόμενες υποθέσεις:

40

Αλεξάνδρα Τριμιθιώτου (ΡΡ) Λτδ v. Δημοκρατίας (1995) 4 Α.Α.Δ. 354,

Παυλίδης v. Δημοκρατίας (1995) 4 Α.Α.Δ. 2087.

Προσφυγές.

Προσφυγές οι οποίες προσβάλλουν τις φορολογίες που επιβλήθησαν στους αιτητές από τους Καθ' ων η αίτηση σχετικά με το Φόρο Εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 1982-1988, Έκτακτη Εισφορά για την Άμυνα για τις εξαμηνίες 1/84 - 2/88 και Έκτακτη Εισφορά για τις τριμηνίες 1/82 - 4/88. 5

Παπαχαράλαμπος και Αγγελίδης, για τους Αιτητές.

Χ' Γιάννη, Δικηγόρος της Δημοκρατίας, για τους Καθ' ων η αίτηση. 10

Cur. adv. vult.

ΑΡΤΕΜΗΣ, Δ.: Οι αιτητές, με τις παρούσες προσφυγές που συνεκδικάστηκαν επειδή έχουν κοινά νομικά σημεία και γεγονότα, προσβάλλουν τις φορολογίες που τους επιβλήθηκαν σχετικά με φόρο εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 1982-1988, έκτακτη εισφορά για την άμυνα για τις εξαμηνίες 1/84 - 2/88 και έκτακτη εισφορά για τις τριμηνίες 1/82 - 4/88. 20

Οι αιτητές υπέβαλαν εξελεγμένους λογαριασμούς και προσδιορισμούς φορολογητέου εισοδήματος, έκτακτης εισφοράς και έκτακτης εισφοράς για την άμυνα μαζί με δήλωση εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 1982-1988. 25

Από το δειγματοληπτικό έλεγχο των βιβλίων και εγγράφων των αιτητών για το 1987 προέκυψε ότι τα βιβλία τους δεν συμφωνούσαν με τους λογαριασμούς που υποβλήθηκαν. Συγκεκριμένα υπήρχε μία αύξηση Α.Κ.21.000 στους πιστωτές της εταιρείας, η οποία δεν ήταν τεκμηριωμένη. Ζητήθηκαν εξηγήσεις και αποδεικτικά στοιχεία από τον πρώην ελεγκτή των αιτητών, ο οποίος αν και είπε ότι θα προσπαθούσε να παρουσιάσει στοιχεία, δεν το έπραξε. 30 35

Στις 21.2.94 ο Έφορος Φόρου Εισοδήματος απέστειλε με συνοδευτική επιστολή στους αιτητές (Παράρτημα Γ) αναθεωρημένες ειδοποιήσεις επιβολής φορολογίας για φόρο εισοδήματος, έκτακτη εισφορά και έκτακτη εισφορά για την άμυνα. Οι αιτητές υπέβαλαν στις 2.3.94 ένσταση μέσω των λογιστών τους και, συγκεκριμένα, για το ότι το ποσοστό μεικτού κέρδους 26% που χρησιμοποιήθηκε ήταν εξωπραγματικό και ότι αυτό είναι σημαντικά χαμηλότερο από 26% γιατί, οι αιτητές ενεργούσαν εξ ολοκλήρου ως μεταπω-

λητές ανταλλακτικών και δεν έκαναν εισαγωγές.

5 Το θέμα της αμφισβητούμενης εγγραφής των Λ.Κ.21.000 ανέλαβαν να ερευνηθούν και οι νέοι λογιστές των αιτητών, οι οποίοι επίσης δεν κατάφεραν να βρουν κάποια σχετικά στοιχεία.

10 Ο Έφορος πήρε απόφαση για τις ενστάσεις, με την οποία διατήρησε βασικά την αρχική του θέση και απέστειλε στους αιτητές τελικές ειδοποιήσεις επιβολής φορολογίας για φόρο εισοδήματος, έκτακτη εισφορά και έκτακτη εισφορά για την άμυνα μαζί με συνοδευτική επιστολή ημερ. 6.10.94 (Παράρτημα Ζ). Στο ακόλουθο απόσπασμα από την εν λόγω επιστολή περιέχεται και η αιτιολογία για την απόρριψη των ενστάσεων των αιτητών:

15 “Κύριοι

Αναφέρομαι στις ενστάσεις που υποβάλετε στις 2.3.94 εναντίον των φορολογιών φόρου εισοδήματος, έκτακτης προσφυγικής εισφοράς και έκτακτης εισφοράς για την άμυνα για τα έτη 1982
20 -1988 και στις συναντήσεις και σας πληροφορώ ότι βάσει του άρθρου 20(5) των Περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων 1978 -1991 έχω αποφασίσει τις ενστάσεις σας όπως φαίνεται στις τελικές φορολογίες που εσωκλείονται. Λεπτομέρειες και επεξηγήσεις για την απόφασή μου δίδονται πιο
25 κάτω:

Όπως αναφέρεται και στην επιστολή μου με ημερομηνία 21.2.1994 από τον έλεγχο των βιβλίων της επιχείρησής σας για το έτος 1987 προέκυψε, μεταξύ άλλων, ότι ορισμένες εγγραφές
30 δεν έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία σας και επιπλέον δεν υποστηρίζονται από αποδεικτικά στοιχεία.

Οι πιστωτές της επιχείρησής σας στις 31.12.87 σύμφωνα με τα βιβλία σας ανέρχονταν στις Λ.Κ.20.389 ενώ στους λογαριασμούς που υποβλήθηκαν στο Γραφείο μας ανέρχονται σε Λ.Κ.
35 41.389. Η αύξηση των Λ.Κ. 21.000 στους πιστωτές οφείλεται στην πιο πάνω εγγραφή, η οποία δεν είναι τεκμηριωμένη.

Επειδή μέχρι σήμερα δεν προσκομίσετε κανένα αποδεικτικό
40 στοιχείο που να υποστηρίζει τις πιο πάνω εγγραφές παρόλο που σας έχει δοθεί κάθε ευκαιρία προς τούτο τα εισοδήματα για τα έτη 1982 - 1988 υπολογίσθηκαν με τον πιο κάτω τρόπο, καθ’ όσον τα βιβλία σας δεν κρίθηκαν ικανοποιητικά και δεν μπορούν να αποτελέσουν βάση για την εξακρίβωση των εισοδημάτων

σας.”

Ακολουθεί σχετικός υπολογισμός ποσοστού μεικτού κέρδους επί των πωλήσεων με τελικό αποτέλεσμα 26% και η επιστολή συνεχίζει:

5

“Το ίδιο ποσοστό εξακριβώθηκε και από τον έλεγχο άλλων παρόμοιων επιχειρήσεων και χρησιμοποιήθηκε στον πίνακα που επισυνάπτεται για να υπολογιστούν τα κέρδη για τα έτη 1982 - 1986 και 1988.

10

Όσον αφορά τον ισχυρισμό σας ότι το ποσοστό μεικτού κέρδους 26% που χρησιμοποιήθηκε για αναθεώρηση των προσδιορισμών που υποβάλετε για τα έτη 1982 μέχρι 1988 είναι εξωπραγματικό, δεν έχετε προσκομίσει κανένα στοιχείο που να το αποδεικνύει.

15

Βάσει του άρθρου 48 των περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων 1978 - 199

1 οι εκπτώσεις για ετήσια φθορά και επένδυση για τα έτη 1982 - 1988 δεν σας παραχωρούνται.”

20

Ο βασικός ισχυρισμός των αιτητών είναι ότι ο Έφορος δεν προέβη σε δέουσα έρευνα εφόσον δεν εξέτασε βιβλία αναφορικά με τα έτη 1982 - 1986 και 1988 και λανθασμένα εφάρμοσε και για τα έτη αυτά τα ευρήματά του αναφορικά με το έτος 1987. Για στήριξη της θέσης τους αυτής παρέπεμψαν στην απόφαση του Νικήτα Δ., στην υπόθεση *Αλεξάνδρα Τριμιθιώτου (PP) Από ν. Δημοκρατίας* (1995) 4 Α.Α.Δ. 354. Έγινε επίσης ισχυρισμός ότι το ποσό των Λ.Κ.21.000 δεν επεξηγήθηκε, καθότι ο τέως λογιστής της εταιρείας έχασε τον φάκελο και οι νέοι λογιστές δεν μπόρεσαν να βρουν οποιοδήποτε στοιχείο. Επαναλήφθηκε επίσης η θέση ότι το ποσοστό μεικτού κέρδους είναι χαμηλότερο του 26%, γιατί η εταιρεία ενεργούσε εξ ολοκλήρου ως μεταπωλητής ανταλλακτικών και δεν έκανε εισαγωγές. Άλλος λόγος ακυρότητας που προβλήθηκε είναι ότι η απόφαση στερείται αιτιολογίας.

25

30

35

Η δικηγόρος των καθ' ων η αίτηση αφού έκανε εκτενή αναφορά σε νομολογία και αρχές διοικητικού δικαίου που διέπουν φορολογικά θέματα υποστήριξε βασικά την ορθότητα των αποφάσεων του Εφόρου, εν όψει μάλιστα και του γεγονότος ότι οι αιτητές παρέλειψαν να υποβάλουν τα ζητηθέντα από τον Έφορο στοιχεία. Επίσης, στο στάδιο των διευκρινίσεων, η δικηγόρος των καθ' ων η αίτηση προσπάθησε να διαφοροποιήσει την υπόθεση *Αλεξάνδρα*

40

5 **Τριμιθιώτου (PP) Ατδ v. Δημοκρατίας** (ανωτέρω) από την προκει-
μενη, αναφέροντας πως εδώ είχε γίνει έρευνα στα βιβλία για τα έτη
1982, 1983, 1985 και 1988 και ότι από την έρευνα αυτή προέκυψε
10 ότι υπήρχαν εγγραφές που δεν υποστηρίζονταν από αποδεικτικά
στοιχεία. Για στήριξη της θέσης αυτής παρέπεμψε στην επιστολή
του Εφόρου ημερ. 21.2.94 (Παράρτημα Γ), με την οποία κοινοποι-
ήθηκαν οι αναθεωρημένες φορολογίες και όπου, στην πρώτη πα-
ράγραφο της, αναφέρεται ότι εκτός του ελέγχου των βιβλίων για
15 το έτος 1987, λήφθηκαν υπόψη άλλα στοιχεία που κατείχε ο Έφο-
ρος, όπως ημερολογιακές εγγραφές για τα έτη 1982-1983 και 1985-
1988 και οι οποίες δεν υποστηρίζονταν από αποδεικτικά στοιχεία.

Βρίσκω ότι ο ισχυρισμός αυτός δεν ευσταθεί. Από τη διατύπω-
ση της εν λόγω παραγράφου προκύπτει ότι έλεγχος στα βιβλία έγι-
15 νε μόνο για το 1987. Δεν μπορεί να εξαχθεί το συμπέρασμα ότι
επειδή λήφθηκαν υπόψη ορισμένες εγγραφές αναφορικά με άλλα
έτη έγινε απαραίτητα και έλεγχος στα βιβλία. Εν πάση περιπτώσει,
στην αμέσως επόμενη παράγραφο της επιστολής ημερ. 21.2.94
20 αναφέρεται ρητά ότι τα εισοδήματα των αιτητών για τα έτη 1982-
1988 υπολογίστηκαν με βάση τον έλεγχο που έγινε για το 1987.

Όσον αφορά την ουσία της υπόθεσης κρίνω ότι η προσφυγή θα
πρέπει να επιτύχει μερικώς. Η ορθή νομική θέση επί του θέματος
εκφράζεται στην προαναφερθείσα απόφαση του Νικήτα Δ., στην
25 υπόθεση **Αλεξάνδρα Τριμιθιώτου (PP) Ατδ v. Δημοκρατίας** (ανω-
τέρω), την οποία είχα υιοθετήσει και στην υπόθεση **Γεώργιος Παν-
λίδης v. Δημοκρατίας** (1995) 4 Α.Α.Δ. 2087. Το ακόλουθο απόσπα-
σμα από την απόφαση στην **Αλεξάνδρα Τριμιθιώτου (PP) Ατδ v.
Δημοκρατίας** είναι καθόλα σχετικό:

30 “Ο φόρος εισοδήματος καταλογίζεται πάνω σε ετήσια βάση.
Και οι άλλες φορολογίες ανά τριμηνία ή εξαμηνία. Από αυτή
την άποψη είναι αυθύπαρκτες. Περαιτέρω δεν είναι επιτρεπτή
35 με κοινή πράξη η επιβολή διαφόρων φορολογιών για διαφορε-
τικές χρονικές περιόδους.

Η απόρριψη των βιβλίων ύστερα από διαπιστωθείσες από
έλεγχο παραλείψεις, ανακρίβειες και ανωμαλίες δεν εξυπακού-
ει και την απόρριψη συλλήβδην των λογαριασμών προηγούμε-
40 νων ετών. Ακριβώς λόγω της αυτοτέλειας των φορολογιών κά-
θε χρήσης. Και εδώ δεν υπάρχει καμιά απόδειξη ή ισχυρισμός
καν στην επίδικη απόφαση ή άλλου ότι η κατάσταση των ετών
1988 και 1989 ήταν η ίδια με το 1990. Υπό αυτές τις συνθήκες ο
προσδιορισμός του εισοδήματος ήταν ανέφικτος. Κατά συνέ-

πειαν οι φορολογίες του 1988 και 1989 είναι ακυρωτές για ελλειπή έρευνα, πλάνη και πλημμελή αιτιολόγηση. Περαιτέρω η εφαρμογή των ευρημάτων του 1990 στα προηγούμενα χρόνια είναι πιστεύω μία μορφή κατάχρησης διαδικασίας που αποτελεί λόγο ακύρωσης διοικητικής πράξης: βλέπε Κωνσταντίνος Β. Χιώλου "Η κατάχρησης εξουσίας ως λόγος ακυρώσεως διοικητικών πράξεων εις το Συμβούλιον της Επικρατείας" σελ.49 και επ." 5

Στην παρούσα υπόθεση και, εφόσον κατά την άποψή μου, είναι καθαρό πως ο Έφορος εφάρμοσε τα ευρήματά του για το 1987 και στα άλλα επίδικα έτη, οι επίδικες αποφάσεις πρέπει να ακυρωθούν σε όσο μέρος αφορούν τις φορολογίες εισοδήματος, έκτακτης εισφοράς και έκτακτης εισφοράς για την άμυνα για όλα τα επίδικα έτη εκτός του έτους 1987. 10 15

Αναφορικά με το έτος 1987 για το οποίο είχε διεξαχθεί έλεγχος στα βιβλία έχω την άποψη ότι η απόφαση του Εφόρου ήταν με βάση τα στοιχεία που είχε ενώπιόν του εύλογα επιτρεπτή. Το γεγονός ότι οι αιτητές επικαλούνται αδυναμία να παρουσιάσουν οποιαδήποτε αποδεικτικά στοιχεία αναφορικά με την εγγραφή των Α.Κ.21.000, δεν μπορεί να επηρεάσει τις επίδικες αποφάσεις. Είναι γνωστή νομολογιακή αρχή ότι αποτελεί υποχρέωση του φορολογούμενου η προσκόμιση στοιχείων αναφορικά με τις φορολογικές του υποχρεώσεις. Σε περίπτωση παράλειψής του, τότε, νοούμενου ότι η απόφαση του Εφόρου είναι λογικά επικλήτη βάση των γεγονότων που υπάρχουν ενώπιόν του, το Δικαστήριο δεν επεμβαίνει. Στην προκειμένη περίπτωση δεν έχει εντοπισθεί οτιδήποτε που να δικαιολογεί την επέμβαση του Δικαστηρίου στην κρίση του Εφόρου αναφορικά με τις επίδικες φορολογίες του έτους 1987. 20 25 30

Με βάση τα πιο πάνω και οι τρεις προσφυγές επιτυγχάνουν σε σχέση με τις φορολογίες εισοδήματος, έκτακτης εισφοράς και έκτακτης εισφοράς για την άμυνα, για όλα τα επίδικα έτη εκτός του 1987. Σε όσον αφορά τη φορολογία εισοδήματος έκτακτης εισφοράς και έκτακτης εισφοράς για την άμυνα για το έτος 1987 οι προσφυγές απορρίπτονται και οι αποφάσεις του Εφόρου επικυρώνονται. 35

Επιδικάζονται τα 2/3 των εξόδων υπέρ των αιτητών. 40

Διάταγμα ως ανωτέρω.