

17 Απριλίου, 1991

[ΝΙΚΗΤΑΣ, Διοτής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΝΙΚΟΣ ΨΑΡΑΣ ΚΑΙ ΥΙΟΙ ΚΕΝΤΡΑ ΑΝΑΨΥΧΗΣ  
ΛΤΔ.,

Αιτήσεις,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ  
ΥΠΟΥΡΓΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΟΥ,

Καθ' ων η αίτηση.

(Υπόθεση Αρ. 379/89).

5 Φορολογία Εισοδήματος — Βάρος προσκόμισης αποδεικτικών στοιχείων — Είναι υποχρέωση του φορολογούμενου να προσκομίσει τα απαραίτητα στοιχεία αναφορικά με το εισόδημά του — Παράλειψη ή απροθυμία δημιουργεί ευχέρεια στον Διευθυντή να προχωρήσει στον προσδιορισμό του φόρου.

Με την προσφυγή αυτή η αιτήτρια εταιρεία προσβάλλει την επιβολή σε αυτήν έκτακτης εισφοράς για τα έτη 1983, 1984 και 1985.

10 Η αιτήτρια ισχυρίστηκε ότι για τα επίδικα αυτά έτη η επιχείρησή της λειτούργησε επί ζημιά. Ο Διευθυντής του Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων όμως έκρινε πως τα στοιχεία που προάχθηκαν προς υποστήριξη της θέσης αυτής δεν έδειχναν τα πραγματικά οικονομικά αποτελέσματα της περιόδου. Εξ αυτού του λόγου υπολόγισε το φορολογητέο εισόδημα και βάσει αυτού την έκτακτη εισφορά βασισμένος σε δικές του έρευνες. Η αιτήτρια υπέβαλε μέσω 15 του έλεγκτή της ένσταση προσβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι οι φορολογίες ήταν υπερβολικές, αυθαίρετες, ατεκμηριώτες και εκδόθηκαν κατά κατάχρηση εξουσίας. Η ένσταση απεργήθη με αποτέλεσμα την καταχώρηση της παρούσας προσφυγής.

20 Το Ανώτατο Δικαστήριο, απορρίπτοντας την προσφυγή, αποφάσισε ότι:

(1) Η παράλειψη του επιχειρηματία να παράσχει στοιχεία ή όλα τα στοιχεία παρέχει ευχέρεια στον Διευθυντή να προχωρήσει στον προσδιορισμό του φόρου. Η εξουσία αυτή οριοθετείται με σαφήνεια στις υποθέσεις *Rainbow v. Republic* (1984) 3 C.L.R. 846, *Χρί-*

στος Τρύφανος v. Δημοκρατίας (1984) 3 Α.Α.Δ. 884 και Ιωάννης Σκαρπάρης v. Δημοκρατίας, απόφαση εκδόθηκε 20.3.90.

(2) Η παράλειψη των αιτητών στην κρινόμενη υπόθεση να ανταποκριθούν στην πρόσκληση του Διευθυντή για προσκόμιση των απαραίτητων στοιχείων τεκμαίρει την απροθυμία τους να υποστούν κανονικό έλεγχο. Επίσης οι παρατυπίες που σημειώθηκαν στην τήρηση των βιβλίων που παραδόθηκαν κλονίζουν το κύρος και την αποδεικτική δύναμη των λογαριασμών που ετοιμάστηκαν με βάση τα βιβλία αυτά.

5

Η προσφυγή απορρίπτεται χωρίς έξοδα.

10

Αναφερόμενες υποθέσεις:

*Rainbow v. Republic* (1984) 3 C.L.R. 846.

Τρύφανος v. Δημοκρατίας (1984) 3 Α.Α.Δ. 884.

Σκαρπάρης v. Δημοκρατίας (Προσφυγή Αρ. 632/88, ημερ. 20.3.90).

**Προσφυγή.**

15

Προσφυγή εναντίον της απόφασης του Έφορου Φόρου Εισοδήματος να επιβάλει στους αιτητές φόρο εισοδήματος και έκτακτη εισφορά για τα έτη 1983, 1984 και 1985.

*Χρ. Δημητριάδης, για τους αιτητές.*

*Α. Ευαγγέλου, Ανώτερος Δικηγόρος της Δημοκρατίας, για τους καθ' ων η αίτηση.*

20

*Cur. adv. vult.*

Ο Δικαστής κ. Νικήτας ανάγνωσε την ακόλουθη απόφαση.

ΝΙΚΗΤΑΣ, Δ: Η αιτήτρια είναι μετοχική εταιρεία περιορισμένης ευθύνης. Έχει την εκμετάλλευση εστιατορίου και κέντρου αναψυχής που βρίσκεται στο δημόσιο κήπο Λεμεσού. Από αυτό αντλεί το εισόδημά της. Μέχρι το 1983, το κέντρο λειτουργούσε υπό τη διαχείριση του κ. Ν. Ψαρά στον οποίο και ανήκε. Έκτοτε το ανέλαβε η εταιρεία. Σε αυτή συμμετέχει η οικογένεια του κ. Ψαρά καθώς και ο ίδιος ως μέτοχος, σύμβουλος και γραμματέας της.

25

30

Είναι η υπόθεση της αιτήτριας ότι κατά τα οικονομικά

έτη 1983, 1984 και 1985 η επιχείρηση λειτούργησε επί  
ζημία. Σύμφωνα με τους λογαριασμούς που συνυπέβαλε  
με τις σχετικές φορολογικές δηλώσεις ο ελεγκτής της εται-  
ρείας, οι ζημιές για τα χρόνια αυτά προσδιορίστηκαν σε  
5 £430, £1,603 και £2,757 αντίστοιχα. Ωστόσο ο Διευθυντής  
του Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων (καθού η αίτηση 2)  
έκρινε πως τα προσαχθέντα στοιχεία δεν έδειχναν τα  
πραγματικά οικονομικά αποτελέσματα για την ένδικη πε-  
ρίοδο.

10 Έτσι ο Διευθυντής υπελόγισε το φορολογητέο εισόδη-  
μα, βασιζόμενος κυρίως στις δικές του έρευνες. Παράλλη-  
λα καθόρισε και την έκτακτη εισφορά για τους σκοπούς  
του περί Έκτακτης Εισφοράς (Προσωρινές Διατάξεις)  
Νόμου αρ. 34/78, όπως έχει τροποποιηθεί. Πρέπει να υπο-  
15 μνησθεί πως σύμφωνα με το άρθρο 3 του νόμου η εισφορά  
υπολογίζεται ανα τριμηνία, με βάση τους συντελεστές του  
Πίνακα, επί του συνολικού εισοδήματος από οποιαδήποτε  
πηγή και αν προέρχεται. Οι υποχρεώσεις των αιτητών σε  
έκτακτη εισφορά, όπως προσδιορίστηκαν από την φορο-  
20 λογική αρχή, για όλα τα επίδικα τρίμηνα συμποσούνται σε  
£8,328. Αναλυτικές λεπτομέρειες παρέχουν τα παραρτή-  
ματα Α1 έως Α3. Ας σημειωθεί ότι οι φορολογίες συνο-  
δεύτηκαν από εκτεταμένη επιστολή του Διευθυντή ημερ.  
27/1/89 (παράρτημα Ε) που περιέχει και τη δικαιολογητι-  
5 κή τους βάση.

Με ένσταση ημερ. 27/2/89, που υπέβαλε ο ελεγκτής  
τους, οι αιτητές παραπονέθηκαν πως οι φορολογίες ήταν  
υπερβολικές, αυθαίρετες και ατεκμηρώτες. Ισχυρίστηκαν  
0 ακόμα ότι εκδόθηκαν κατά κατάχρηση εξουσίας. Η ένστα-  
ση απερρίφθη διότι όπως παρατηρεί ο Διευθυντής στην  
επιστολή του ημερ. 23/3/89 "έχω αποφασίσει ότι δεν δικαι-  
ολογείται οποιαδήποτε μείωση του εισοδήματός σας με  
την οποία έχετε φορολογηθεί αφού οι λόγοι που αναφέρο-  
νται στην επιστολή μου ημερ. 27/1/89 δεν έχουν διαφορο-  
5 ποιηθεί". Αντικείμενο της κρινόμενης προσφυγής είναι η  
επιβολή έκτακτης εισφοράς των ετών 1983, 1984 και 1985  
που απεστάλη στους αιτητές στις 23/3/89. (βλέπε παράρτη-  
μα Α που επισυνάπτεται στην προσφυγή).

Οι αιτητές αμφισβήτησαν την εγκυρότητα του επιβληθέντος φόρου εισοδήματος με την υπ' αρ. 380/89 αίτηση η οποία εκκρεμούσε ενώπιον άλλου δικαστή. Τελικά, όπως με πληροφορεί το Πρωτοκολλητήριο, η προσφυγή απερρίφθη στις 13/2/91, ολίγες ημέρες πριν από την συμπλήρωση των γραπτών αγορεύσεων σε αυτή την υπόθεση! Θα ήθελα να παρατηρήσω ότι οι διάδικοι έπρεπε εξαρχής να κατατοπίσουν σχετικά το δικαστήριο. Είναι επιθυμητό - και αποτελεί άλλωστε πάγια πρακτική - ότι οι αιτήσεις με κοινή πραγματική και νομική βάση εκδικάζονται από το ίδιο το δικαστήριο. 5 10

Είναι σημαντικό για την έκβαση της υπόθεσης να παρακολουθήσουμε την εξέλιξη των γεγονότων μέχρι την τελική βεβαίωση της επίδικης φορολογίας. Για να καταστεί εφικτός ο έλεγχος ο Διευθυντής ζήτησε από τους αιτητές, με επιστολή του ημερ. 12/10/88 (παράρτημα Ζ), να παρουσιάσουν τα βιβλία ταμείου, αποθεμάτων και κοστολογήσεων, το βιβλίο από το οποίο εκδίδονται οι λογαριασμοί των πελατών, τα ημερολόγια και καθολικά της επιχείρησης ως και άλλα λογιστικά βιβλία. Περαιτέρω ζήτησε διάφορες καταστάσεις μεταξύ των οποίων εκείνες των τραπεζικών λογαριασμών, αποδείξεις καταθέσεων και τα στελέχη βιβλιαρίων επιταγών καθώς επίσης και τα δικαιολογητικά των αγορών, πωλήσεων κ.λ.π. Η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων, όπως ρητά ανέφερε η ειδοποίηση, θα περιοριζόταν σε συγκεκριμένα θέματα δηλαδή τις αγορές και πωλήσεις, απολήψεις, μικτό κέρδος και τα ωφελήματα των διευθυντών. 15 20 25

Τα πλείστα των στοιχείων αυτών δεν προσκομίστηκαν. Ειδικότερα δεν παραδόθηκαν οι τραπεζικές καταστάσεις και τα στελέχη επιταγών, αλλά οι αιτητές δικαιολογήθηκαν προβάλλοντας τον ισχυρισμό πως έκαμαν όλες τις πληρωμές σε μετρητά. Όμως ο Διευθυντής έφερε σε γνώση των αιτητών συγκεκριμένες περιπτώσεις διενέργειας πληρωμών με επιταγές. 30 35

Πέραν τούτου, περιστατικά που ήλθαν σε φώς από την έρευνα δείχνουν την ανεπαρκή και ανακριβή τήρηση των

βιβλίων της επιχείρησης. Ο κ. Ψαράς τελικά έδωσε δύο  
τραπεζικές καταστάσεις του προσωπικού του λογαρια-  
σμού με δύο στελέχη επιταγών. Δεν υπάρχει λόγος να επε-  
κταθεί κανείς σε όλες τις λεπτομέρειες. Διαφάνηκε ότι με-  
5 γάλα ποσά που πληρώθηκαν στους αιτητές για τη  
φιλοξενία προσκεκλημένων του Δήμου Λεμεσού διοχετεύ-  
θηκαν απευθείας στο λογαριασμό αυτό. Το γεγονός, κατα-  
τους ισχυρισμούς των καθών η αίτηση, παραδέχθηκε ο κ.  
Ψαράς όπως και τη χρήση του λογαριασμού για τους σκο-  
10 πούς της εταιρείας. Στο σημείο αυτό το μόνο που ανέφερε  
ο δικηγόρος των αιτητών είναι ότι ο κ. Ψαράς δεν θυμά-  
ται αν πράγματι προέβη στην παραδοχή αυτή. Ωστόσο  
σύμφωνα με τη φορολογική του δήλωση δεν είχε άλλα ει-  
σοδήματα εκτός από την αμοιβή του ως συμβούλου. Εν  
15 πάση περιπτώσει όλες οι παραπάνω εισπράξεις δεν κατα-  
χωρήθηκαν στο βιβλίο του Ταμείου πάνω στο οποίο βασι-  
στηκαν οι υποβληθέντες λογαριασμοί.

Η ελλιπής τήρηση των επικληθέντων και προσαχθέ-  
ντων βιβλίων ενισχύθηκε από το δειγματοληπτικό έλεγχο  
20 τους, που διενεργήθηκε από τη φορολογούσα αρχή. Δια-  
πιστώθηκε ότι (1) για ορισμένο καιρό δεν έγιναν αγορές  
νωπών ή κατεψυγμένων κρεάτων, ενώ για ολόκληρους  
μήνες το κόστος των αγορών υπερέβη τις πραγματοποιη-  
θείσες εισπράξεις. (2) Δεν ετηρείτο η χρονολογική σειρά  
25 κυρίως με τις εισπράξεις. Το επιχείρημα που πρόβαλε ο  
δικηγόρος των αιτητών δεν δικαιολογεί τις σοβαρές αυτές  
πλημμέλειες. Το παραθέτω αυτούσιο από τη γραπτή αγό-  
ρευση:

30 "Συνεπώς η αγορά ποσότητας υλικών δεν σημαίνει  
ότι θα διατεθεί εξ ολοκλήρου σε πελάτες του Εστιατό-  
ριου αλλά ορισμένη ποσότητα μπορεί να καταστραφεί  
και ως εκ τούτου ο δειγματοληπτικός έλεγχος των Βι-  
βλίων και εγγράφων δεν μπορεί να είναι το στοιχείον  
βάσει του οποίου είτε θα καθωριστεί η τελική φορολο-  
γία είτε ότι είναι αληθή τα στοιχεία που προσκομίζο-  
νται στον Φόρο Εισοδήματος, ιδιαίτερα εάν βασιστεί  
35 κανείς μόνο πάνω στες ποσότητες αγοράς των διαφό-  
ρων υλικών για να καθορίσει το πιθανό τελικό εισόδη-

μα."

Στην προσπάθεια του να συγκεντρώσει όλα τα απαραίτητα στοιχεία, ο Διευθυντής ζήτησε πλήρη αποκάλυψη όλων των λογαριασμών της αιτήτριας ως και των προσωπικών λογαριασμών των συμβούλων, δοθέντος ότι ένας τέτοιος λογαριασμός εχρησιμοποιείτο για τους σκοπούς της εταιρείας. Όμως δεν υπήρξε ανταπόκριση παρά τις επανειλημμένες οχλήσεις του Διευθυντή. Και δεν είναι δυνατό να θεωρηθεί ως ικανοποιητική δικαιολογία για τη μη προσκόμιση τους ο ισχυρισμός ότι αυτό οφειλόταν σε απεργία στις Τράπεζες.

Μπροστά στην έκδηλη απροθυμία των αιτητών να συνεργαστούν, ο Διευθυντής προχώρησε στην επιβολή του φόρου και της εισφοράς επειδή τα τηρηθέντα βιβλία ήταν ανακριβή σε βαθμό που ήταν αδύνατο να γίνει ο ορθός προσδιορισμός. Περαιτέρω έλαβε υπόψη, εκτός άλλων, το είδος της επιχείρησης, το ποσοστό μικτού κέρδους που πραγματοποιούν άλλες ομοειδείς επιχειρήσεις ως και τα στοιχεία που έφερε στην επιφάνεια η έρευνα που έκαμε.

Η παράλειψη του υπόχρεου επιχειρηματία να παράσχει στοιχεία ή όλα τα στοιχεία φέρνει στο προσκήνιο την ευχέρεια του Διευθυντή να προχωρήσει στον προσδιορισμό του φόρου. Θα αναφερθώ μόνο σε δύο περιπτώσεις της νομολογίας που οριοθετούν με σαφήνεια την εξουσία αυτή. Η υπόθεση *Rainbow v. Republic* (1984) 3 C.L.R. 846 αναφέρει:

"Section 51 of Law 4/78 confers power on the Commissioner to reject a claim for deduction notwithstanding its apparent nature in the absence of reliable audited accounts. The acknowledgment of such discretion to the Commissioner to reject claims for deductions unless properly validated, is justified in the context of the income tax legislation in view of the peculiar knowledge of a taxpayer of his financial affairs and amenity to document them. In fact, unless he documents his affairs, it is next to impossible to ascertain his precise income and,

more so, his taxable income. If it was not for this power, a taxpayer might be allowed to shield behind a cloud of uncertainty that is mostly his creation.

5 The payment of income tax constitutes a social duty upon the diligent discharge of which depends the effective functioning the modern State and realisation of social objectives. Avoidance of tax erodes economic planning and makes for uneven distribution of social burdens contrary to Article 24.1 of the Constitution. Section 51  
10 aims to seal the door to the unmerited avoidance of tax. It is in this spirit it must be read and applied."

Βλέπε επίσης *Χρίστος Τρύφωνος v. Δημοκρατίας* (1984) 3 Α.Α.Δ. 884.

15 Αξίζει να σημειωθεί και η παρακάτω περικοπή από την απόφαση αρ. 632/88 *Ιωάννης Σκαρπάρης v. Δημοκρατίας* ημερ. 20/3/90:

20 "Η φορολογική νομοθεσία καθιστά τον φορολογούμενο υπόλογο για την ακριβή και στο βαθμό που επιβάλλεται την τεκμηριωμένη δήλωση του εισοδήματός του μέσα στα χρονικά πλαίσια που ορίζει ο Νόμος. Δεν αποτελεί ευθύνη των αρχών η αναζήτηση των δεδομένων για την εισοδηματική κατάσταση του φορολογούμενου πρωταρχική τους ευθύνη είναι ο έλεγχος της ορθότητας και ακρίβειας των δηλώσεων των φορολογουμένων. Όπως υποδεικνύεται στην απόφαση του  
25 δικαστηρίου στην *Rainbow* ο φορολογούμενος έχει μοναδική γνώση των εισοδημάτων του και έχει κάθε ευχέρεια να συλλέξει και να προσκομίσει τα αναγκαία αποδεικτικά στοιχεία."

30 Στην κρίσιμη υπόθεση η παράλειψη των αιτητών να ανταποκριθούν στην πρόσκληση του Διευθυντή να προσκομίσουν τα απαραίτητα στοιχεία, τεκμαίρει την απροθυμία τους να υποστούν κανονικό έλεγχο. Περαιτέρω οι παραλείψεις και παρατυπίες στα βιβλία που παραδόθηκαν  
35 άσκησαν ουσιαστική επίδραση στην εξαγωγή των αποτελε-

σμάτων σε βαθμό που κλονίζουν το κύρος και την αποδεικτική δύναμη των λογαριασμών που ετοιμάστηκαν με βάση τα βιβλία αυτά. Ο δε ισχυρισμός των αιτητών ότι έτυχαν αυθαίρετης μεταχείρισης δεν μπορεί να διεκδικήσει ερείσματα είτε στην προσέγγιση του Διευθυντή που ενεργούσε πάντοτε στα πλαίσια των εξουσιών του, ή από τη μέθοδο που χρησιμοποίησε για να καταλήξει στην επίδικη απόφαση. Περαιτέρω καμιά από τις άλλες πλημμέλειες που προσάπτονται σε αυτή έχει τεκμηριωθεί. 5

Η προσφυγή αποτυγχάνει και απορρίπτεται. Κατά συνέπεια η επίδικη απόφαση επικυρώνεται. Δεν επιδικάζονται έξοδα διότι στην άλλη προσφυγή οι αιτητές επιβαρύνθηκαν με όλη τη δαπάνη. 10

*Προσφυγή απορρίπτεται χωρίς έξοδα.*