

14 Απριλίου, 1992

[ΧΑΤΖΗΤΣΑΓΓΑΡΗΣ, Δ/στής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

ΚΥΡΙΑΚΟΣ Γ. ΣΤΑΥΡΟΥ,

Αιτητής,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ ΥΠΟΥΡΓΟΥ
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΩΝ,

Καθ' ων η αίτηση.

(Υπόθεση Αρ. 431/89).

- Φορολογία — Φορολογία Εισοδήματος — Επιπρόσθετη φορολογία — Αναθεώρηση απόφασης του Εφόρου και επιβολή πρόσθετης φορολογίας λόγω δόλου ή εσκεμμένης παράλειψης του φορολογούμενου — Δικαστικός έλεγχος της απόφασης αυτής του Εφόρου — Η απόφαση αυτή κρίνεται όπως όλες οι διοικητικές αποφάσεις — Ακυρώνεται μόνο στην περίπτωση που κανένα λογικό πρόσωπο δεν θα κατέληγε, με βάση τα ενώπιον του Εφόρου γεγονότα, σε τέτοιο συμπέρασμα. 5
- Φορολογία — Φορολογία Εισοδήματος — Βάρος προσκόμισης στοιχείων — Παρουσίαση αποδεικτικών στοιχείων από το φορολογούμενο — Ο φορολογούμενος έχει υποχρέωση να παρουσιάσει στον Έφορο τα απαραίτητα αποδεικτικά στοιχεία προς υποστήριξη των αιτημάτων του — Στοιχεία που παρουσιάστηκαν στον Έφορο μετά τη λήψη της απόφασής του, δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη από το Δικαστήριο. 10
15
- Προς υποστήριξη της προσφυγής του κατά της απόφασης του Εφόρου Φόρου Εισοδήματος με την οποία βεβαίωσε τις επιβληθείσες προς αυτόν φορολογίες εισοδήματος και έκτακτης εισφοράς, ο αιτητής ισχυρίστηκε πρώτον ότι ο Έφορος δεν edικαιούτο να αναθεωρήσει τις φορολογίες για τα έτη 1976/75-1980 διότι δεν είχε υπάρξει δόλος ή εσκεμμένη παράλειψη εκ μέρους του, δεύτερον ότι ο Έφορος ενήργησε βεβιασμένα χωρίς να δώσει 20

επαρκή ευκαιρία στον αιτητή να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία και τρίτον ότι ο Έφορος δεν έλαβε υπόψη του διάφορα επιμέρους στοιχεία όσον αφορούσε τον υπολογισμό του φορολογητέου του εισοδήματος.

5

Το Ανώτατο Δικαστήριο απορρίπτοντας την προσφυγή αποφάσισε ότι:

10

Κατά την άσκηση της ακυρωτικής δικαιοδοσίας, που λειτουργεί υπό την ενίσχυση του δόγματος της διάκρισης των εξουσιών, τα δικαστήρια περιορίζουν την κρίση τους στη νομιμότητα των αποφάσεων της φορολογικής αρχής. Τούτο συνάγεται από τη συνολική θεώρηση της νομολογίας. Λόγος ακυρότητας για κακή αξιολόγηση στοιχείων είναι συνήθως αβάσιμος διότι μια τέτοια διεργασία ανήκει στη διοίκηση και δεν ελέγχεται κατά την ακυρωτική διαδικασία παρά μόνο σε περιπτώσεις που, βάσει συγκεκριμένων περιστατικών, προκύπτει πως τα συμπεράσματα υπερβαίνουν τα ακραία όρια της δυνατής αξιολόγησης. Ή ακόμα στις περιπτώσεις εκείνες που διαπιστώνεται λάθος ή ουσιαστική παράλειψη ή άλλη αιτία που άπτεται του κύρους της πράξης σε βαθμό που την καθιστά ελαττωματική. Η αρχή αυτή εφαρμόζεται τόσο γενικά όσο και ειδικά σε σχέση με υποθέσεις δόλου ή εσκεμμένης παράλειψης.

25

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

30

35

Θεωρώ ότι με βάση τα ενώπιόν του στοιχεία, ήταν εύλογα επιτρεπτό για τον Έφορο να αποφασίσει ότι ο αιτητής ήταν ένοχος δόλου ή εσκεμμένης παράλειψης.

40

Δεν βρίσκω βάσιμη την εισήγηση του δικηγόρου του αιτητή ότι ο Έφορος ενήργησε βεβιασμένα στερώντας τον αιτητής της ευκαιρίας να προσκομίσει τα στοιχεία του. Αντίθετα από τα γεγονότα ενώπιόν μου φαίνεται ότι ο Έφορος εξάντλησε όλα τα λογικά χρονικά περιθώρια δίδοντας επανειλημμένα στον αιτητή την ευκαιρία να προσκομίσει τα αποδεικτικά στοιχεία που προσδιόρισε. Σημειώνω

ότι οποιαδήποτε στοιχεία παρουσιάστηκαν στον Έφορο μετά τη λήψη της απόφασης του δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη από το Δικαστήριο στην εξέταση της νομιμότητάς της.

Αναφέρομαι επίσης στην αρχή ότι ο φορολογούμενος έχει την υποχρέωση να παρουσιάσει στον Έφορο τα απαραίτητα αποδεικτικά στοιχεία σε υποστήριξη των αιτημάτων του. 5

Η προσφυγή απορρίπτεται χωρίς έξοδα.

Αναφερόμενες υποθέσεις: 10

T. & M. Οικονόμου και Υιοί Λτδ ν. Δημοκρατίας (1992) 4 Α.Α.Δ. 48. 15

Ζαχαροπλαστικές Επιχειρήσεις "ΟΚΑΠΙ" Λτδ ν. Δημοκρατίας (1990) 3 Α.Α.Δ. 2312.

Amis v. Colls (H.M. Inspector of Taxes) 39 T.C. 148.

Xiros v. Republic (1985) 3 C.L.R. 971. 20

Charalambous v. Republic (1989) 3(A) C.L.R. 655.

Mazmanian v. Δημοκρατίας (1989) 3(E) Α.Α.Δ. 3361. 25

Pavlou v. Director of Inland Revenue (1988) 3(B) C.L.R. 1125.

Tryfonos v. Republic (1984) 3 C.L.R. 884. 30

Προσφυγή.

Προσφυγή εναντίον της επιβολής φόρου εισοδήματος και έκτακτης εισφοράς στον αιτητή για τα έτη 1975-1984. 35

Α. Κουκούνης, για τον αιτητή.

Γ. Λαζάρου, Δικηγόρος της Δημοκρατίας, για τους καθ' ων η αίτηση. 40

Cur. adv. vult.

Ο Δικαστής κ. Χατζητσαγγάρης ανάγνωσε την ακόλουθη απόφαση.

ΧΑΤΖΗΤΣΑΓΓΑΡΗΣ, Δ.: Η παρούσα προσφυγή στρέφεται εναντίον της απόφασης του Εφόρου Φόρου Εισοδήματος που περιέχεται στην επιστολή του ημερομηνίας 4.4.89 με την οποία βεβαίωσε τις 5 επιβληθείσες φορολογίες εισοδήματος και έκτακτης εισφοράς για τα έτη 1975 - 1984 για τις οποίες ο αιτητής είχε υποβάλει ενστάσεις.

Ο αιτητής είχε υποβάλει δηλώσεις εισοδήματος για τα 10 φορολογικά έτη 1976/75 στις 7.4.1976 και για τα φορολογικά έτη 1980/79 - 1984 στις 3.11.87. Για τα φορολογικά έτη 1977/76 - 79/78 δεν υπέβαλε δηλώσεις εισοδήματος. Περαιτέρω ο αιτητής υπόβαλε καταστάσεις ενεργητικού και παθητικού κατά την 31.12.1978 και 15 31.12.1984.

Ο έφορος προέβη σε αναθεώρηση των φορολογιών που είχε επιβάλει για περίοδο πέραν των 6 ετών και 20 συγκεκριμένα για τα φορολογικά έτη 1976/75 - 1980 επειδή θεώρησε τον αιτητή ένοχο δόλου ή εσκεμμένης παράλειψης, επιβάλλοντας πρόσθετη φορολογία. Η προσφυγή στρέφεται επίσης εναντίον των φορολογιών για τα έτη 1981 - 1984 σαν αρχικές φορολογίες.

Ο τρόπος υπολογισμού όλων των πιο πάνω 25 φορολογιών φαίνεται στην επιστολή του Εφόρου ημερομηνίας 17.12.1988 και στον φάκελο που κατατέθηκε στο Δικαστήριο σαν τεκμήριο 1.

Η επιστολή ημερομηνίας 4.4.1989 βεβαιώνει τις πιο 30 πάνω φορολογίες.

Μετά από τις ενστάσεις του αιτητή ο Έφορος ζήτησε 35 διάφορα αποδεικτικά στοιχεία σε υποστήριξή τους, και έγιναν συναντήσεις σχετικά με το θέμα. Στη συνέχεια ο Έφορος με βάση τα αποδεικτικά στοιχεία που του προσκομίστηκαν, και τα προηγούμενα στοιχεία που είχε ενώπιόν του αποφάσισε επί των ενστάσεων, διατηρώντας 40 την αρχική του απόφαση.

Ενώπιόν μου υπάρχουν και δύο ένορκοι δηλώσεις εκ μέρους του αιτητή και του κ. Ιωάννη Πούλλη εκ μέρους

του Εφόρου. Ο κ. Πούλλης αντεξετάσθη επί μακρό από τον δικηγόρο του αιτητή.

Το πρώτο παράπονο του αιτητή είναι ότι ο έφορος δεν εδικαιούτο να αναθεωρήσει τις φορολογίες για τα έτη 1976/75 - 1980 διότι δεν υπήρξε δόλος ή εσκεμμένη παράλειψη εκ μέρους του αιτητή. Δεύτερο ότι ο Έφορος ενήργησε βεβιασμένα χωρίς να δώσει επαρκή ευκαιρία στον αιτητή να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία. Περαιτέρω ο αιτητής παραπονείται ότι κατά την εξέταση του θέματος δεν έλαβε υπόψη του διάφορα επιμέρους στοιχεία όσον αφορά τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος του αιτητή.

Η αρχή η οποία διέπει την άσκηση της ακυρωτικής δικαιοδοσίας του Δικαστηρίου σχολιάστηκε πρόσφατα στην υπόθεση **Τ.Μ. Οικονόμου και Υιού Από ν. Κυπριακής Δημοκρατίας**, Προσφυγή 748/89 που δόθηκε στις 16.1.1992, όπου ο Δικαστής Νικήτας ανέφερε τα ακόλουθα:

" Πρέπει στο σημείο αυτό να υπομνήσουμε την αρχή ότι κατά την άσκηση της ακυρωτικής δικαιοδοσίας, που λειτουργεί υπό την ενίσχυση του δόγματος της διάκρισης των εξουσιών, τα δικαστήρια περιορίζουν την κρίση τους στη νομιμότητα των αποφάσεων της φορολογικής αρχής. Τούτο συνάγεται από τη συνολική θεώρηση της νομολογίας. Βλέπε λ.χ. 439/89 **Ελένη Κωνσταντή Χριστοφή ν. Δημοκρατίας** απόφαση που δόθηκε στις 13.9.89, στην οποία γίνεται αναφορά σε άλλες προηγούμενες. Ο λόγος για κακή αξιολόγηση στοιχείων είναι συνήθως αβάσιμος διότι μια τέτοια διεργασία ανήκει στη διοίκηση και δεν ελέγχεται κατά την ακυρωτική διαδικασία παρά μόνο σε περιπτώσεις που, βάσει συγκεκριμένων περιστατικών, προκύπτει πως τα συμπεράσματα υπερβαίνουν τα ακραία όρια της δυνατής αξιολόγησης. Η ακόμα στις περιπτώσεις εκείνες που διαπιστώνεται λάθος ή ουσιαστική παράλειψη ή άλλη αιτία που άπτεται του κύρους της πράξης σε βαθμό που την καθιστά ελαττωματική."

Η αρχή αυτή εφαρμόζεται τόσο γενικά όσο και ειδικά

σε σχέση με υποθέσεις δόλου ή εσκεμμένης παράλειψης. Στην υπόθεση **Ζαχαροπλαστικές Επιχειρήσεις "ΟΚΑΠ"** **Ατό ν. Κυπριακής Δημοκρατίας** (Προσφυγή αρ. 135/89, η απόφαση δόθηκε στις 30.6.1990), αναφέρονται τα εξής:

5 "Στην υπόθεση **Ioannides v. Republic** (1985) 3 C.L.R. 1801, στη σελ. 1818 ειπώθηκε:

10 "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."

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

25 "... 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:"

30 Το ζήτημα είναι ουσιαστικά θέμα γεγονότων. Το βάρος της απόδειξης - ότι ο φορολογούμενος είναι ένοχος εσκεμμένης παράλειψης - έχει ο Διευθυντής - (**Hillenbrand v. Commisioners of Inland Revenue**, 42 T.C. 617).
35 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
40 φορολογούμενος είναι ένοχος εσκεμμένης παράλειψης - **Amis v. Colls (H.M. Inspector of Taxes)**, 39 T.C. 148).

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

"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."

5

10

Θεωρώ ότι με βάση τα ενώπιόν του στοιχεία, ήταν εύλογα επιτρεπτό για τον Εφορο να αποφασίσει ότι ο αιτητής ήταν ένοχος δόλου ή εσκεμμένης παράληψης, και υιοθετώ την προσέγγιση του κ. Λαζάρου όπως εκτίθεται στην γραπτή του αγόρευση.

15

Δεν βρίσκω βάσιμη την εισήγηση του κ. Κουκούνη ότι ο Εφορος ενήργησε βεβιασμένα στερώντας τον αιτητή της ευκαιρίας να προσκομίσει τα στοιχεία του. Αντίθετα από τα γεγονότα ενώπιό μου φαίνεται ότι ο Έφορος εξάντλησε όλα τα λογικά χρονικά περιθώρια δίδοντας επανειλημμένα στον αιτητή την ευκαιρία να προσκομίσει τα αποδεικτικά στοιχεία που προσδιόρισε. Σημειώνω ότι οποιαδήποτε στοιχεία παρουσιάστηκαν στον Έφορο μετά τη λήψη της απόφασης του δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη από το Δικαστήριο στην εξέταση της νομιμότητας της. *Xiros v. Republic* (1985) 3 C.L.R. 971, *Andreas Charalambous v. The Republic of Cyprus*, υπόθεση Αρ. 111/86, απόφαση δόθηκε στις 5.5.1989, *Angele Mazmanian v. Κυπριακής Δημοκρατίας*, προσφυγή 510/88, απόφαση δόθηκε στις 23.12.1989.

20

25

30

35

Αναφέρομαι επίσης στην αρχή ότι ο φορολογούμενος έχει την υποχρέωση να παρουσιάσει στον Εφορο τα απαραίτητα αποδεικτικά στοιχεία σε υποστήριξη των αιτημάτων του. Στην υπόθεση *Σταύρος Παύλου ν. Δημοκρατίας*, προσφυγή 17/86, η απόφαση δόθηκε στις 31.5.1988, το Δικαστήριο τόνισε τα ακόλουθα:

40

"The effect of failure by an applicant to submit to the
1298

5 respondent the relevant information despite repeated reminders to that effect has been commented in a number of cases (see, inter alia, *Nicou v. The Republic* (1983) 3 C.L.R. 1113 and *Panayiotou v. The Republic* (1984) 3 C.L.R. 957)."

10 Σχετική επίσης είναι και η υπόθεση *Christos Tryfonos v. The Republic* (1984) 3 C.L.R. 884, όπου αναφέρονται τα ακόλουθα:

15 "Very recently I examined the nature of the discretionary powers of the Commissioner under s. 51. The power of the Commissioner to reject unauthenticated claims for deduction is a correlative of the duty under the law of the taxpayers to:

(a) make a full disclosure of their income and assets, where necessary, and

20 (b) the control they have over their financial affairs and peculiar amenity to substantiate their claims as well as their obligation to keep proper records of their financial affairs.

25 As one may infer from the history of the assessments, the applicant was less than forthcoming in making a complete disclosure of his financial affairs, and raised a claim for deduction only when confronted with the prospect of paying income tax. In such circumstances, it was within the discretion of the Commissioner, in exercise of his powers under s.51, to reject the claim for deduction. Nothing heard before me persuades me this was not a course reasonably open to the Commissioner."

35 Με βάση τις πιο πάνω αρχές καταλήγω στο συμπέρασμα ότι δεν υπάρχει κανένας λόγος για επέμβαση του Δικαστηρίου στην απόφαση του Εφόρου, σε σχέση με οποιοδήποτε από τα γενικά και ειδικά θέματα, που εγέρθησαν από τον αιτητή. Η απόφαση του ήταν εύλογα επιτρεπτή.

40 *Η προσφυγή απορρίπτεται χωρίς έξοδα.*