

31 Μαΐου, 1994

[ΠΙΚΗΣ, Δ/στής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

ARTIN BAHADOURIAN (SUCCESSORS) LIMITED,

Αιτητές,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ  
ΥΠΟΥΡΓΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΩΝ,

Καθ' ων η αίτηση.

(Υπόθεση Αρ. 681/92)

---

Προσφυγή βάσει του Άρθρου 146 του Συντάγματος — Προσβολή με το ίδιο δικόγραφο περισσότερων αυτοτελών διοικητικών πράξεων — Συνάφεια — Χαρακτηριστικά.

5 Φορολογία Εισοδήματος — Δαπάνες για την κτήση του εισοδήματος — Η τεκμηρίωση των δαπανών αποτελεί υποχρέωση του φορολογούμενου — Στην απουσία απαραίτητης τεκμηρίωσης η φορολογική Αρχή μπορεί να παραγνώρισει τη δαπάνη.

10 Η προσφυγή της αιτήτριας εταιρείας στράφηκε κατά της νομιμότητας σειράς αποφάσεων του Εφόρου Φόρου Εισοδήματος αναφορικά με τις φορολογικές υποχρεώσεις της για τα έτη 1988 και 1989. Συγκεκριμένα η αιτήτρια εταιρεία αμφισβήτησε την απόφαση του Εφόρου να απορρίψει ποσά που αναφέρονταν στους λογαριασμούς της, ως δαπανηθέντα για την κτήση του εισοδήματός της και αφορούσαν ποσά που καταβλήθηκαν σε κάποιον Ernesto Besil για παροχή υπηρεσιών στο εξωτερικό.

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

25 1. Οι αποφάσεις εδράζονται στην ίδια αιτιολογία, εκδόθηκαν από την ίδια Αρχή και στο πλαίσιο της ίδιας διοικητικής διαδικασίας. Επομένως υφίσταται η απαραίτητη συνάφεια μεταξύ των προσβαλλόμενων αποφάσεων ώστε να χωρεί η προσβολή τους με το ίδιο ένδικο

μέσο και, κατ' επέκταση, η παράλληλη αναθεώρησή τους.

2. Αποτελεί υποχρέωση του φορολογουμένου η τεμηρίωση των δαπανών που είναι αναγκαίες για τη κτήση του εισοδήματός του που αποτελεί το αντικείμενο φορολογίας. Ο ίδιος ο φορολογούμενος είναι ο καλύτερος γνώστης των λόγων που επέβαλαν τη δαπάνη και αποδεικνύουν την καταβολή της. Η νομολογία αναγνωρίζει ότι στην απουσία της απαραίτητης τεμηρίωσης η φορολογική Αρχή εύλογα μπορεί να παραγνωρίσει τη δαπάνη για σκοπούς καθορισμού του εισοδήματος του φορολογουμένου.

Στην προκειμένη περίπτωση η έλλειψη τεμηρίωσης της υποχρέωσης και η απουσία αποδεικτικών στοιχείων για την καταβολή της δαπάνης, καθιστούσε εύλογη την απόρριψή της. Η πρόσκληση στους φορολογουμένους για την παροχή αποδεικτικών στοιχείων αποτελούσε το πλέον πρόσφορο μέσο για τη διερεύνηση της δαπάνης. Ενόψει της άγνησης ή παράλειψης της αιτήτριας εταιρείας, άμεσα ή μέσω των Ελεγκτών της, ν' ανταποκριθεί στην πρόσκληση, εύλογα μπορούσε να οδηγηθεί ο Εφόρος στο συμπέρασμα ότι η δαπάνη δεν είχε καταβληθεί. Η απόφαση του Εφόρου θα μπορούσε εύλογα να ληφθεί στα πλαίσια των εξουσιών του, δε διαπιστώνεται οποιοσδήποτε λόγος που θα δικαιολογούσε επέμβαση με την απόφασή του.

Η προσφυγή απορρίπτεται με έξοδα.

Αναφερόμενες υποθέσεις:

- Πολυδώρου v. Δημοκρατίας κ.ά. (1993) 4 Α.Α.Δ. 371,*  
*Rainbow v. Republic (1984) 3 C.L.R. 846,*  
*Tryfonos v. Republic (1984) 3 C.L.R. 884,*  
*Σκαρπάρης v. Δημοκρατίας (1990) 3 Α.Α.Δ. 1004,*  
*Ζαχαροπλαστικές Επιχειρήσεις "ΟΚΑΠΠ" Λτδ v. Δημοκρατίας (1990) 3 Α.Α.Δ. 2312,*  
*Εταιρεία Νίκος Ψαράς και Υιοί Κέντρα Αναψυχής Λτδ v. Δημοκρατίας (1991) 4 Α.Α.Δ. 1319.*

**Προσφυγή.**

Προσφυγή εναντίον αποφάσεων του Εφόρου Φόρου Εισοδήμα-

τος που αφορούν τις φορολογικές υποχρεώσεις των αιτητών για την καταβολή φόρου εισοδήματος, έκτακτης εισφοράς και έκτακτης εισφοράς για την άμυνα για τα φορολογικά έτη 1988 και 1989.

5 Α. Αργυρίδης για Α. Ευτυχίου, για τους Αιτητές.

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

Cur. adv. vult.

10

ΠΙΚΗΣ, Δ.: Η προσφυγή στρέφεται εναντίον σειράς αποφάσεων του Εφόρου Φόρου Εισοδήματος καθοριστικών για τις φορολογικές υποχρεώσεις της αιτήτριας εταιρείας για τα έτη 1988 και 1989 για την καταβολή φόρου εισοδήματος, έκτακτης εισφοράς και έκτακτης εισφοράς για την Άμυνα. Οι αποφάσεις περιέχονται σε αριθμό ειδοποιήσεων φορολογίας που αποστάλησαν στους αιτητές με την ίδια συνοδευτική επιστολή της 1/7/92 και έχουν ως υπόβαθρο την κοινή εκτίμηση των Αρχών για το φορολογητέο εισόδημα των αιτητών και κοινό παρονομαστή τη διαγραφή δαπανών που αφορούν την ανταμιοβή και τα έξοδα κάποιου Ernesto Besil για την προσφορά υπηρεσιών (στην αιτήτρια εταιρεία) στο εξωτερικό. Οι αποφάσεις εδράζονται στην ίδια αιτιολογία, εκδόθηκαν από την ίδια Αρχή και στο πλαίσιο της ίδιας διοικητικής διαδικασίας. Επομένως κρίσεται η απαραίτητη συνάφεια μεταξύ των προσβαλλόμενων αποφάσεων ώστε να χωρεί η προσβολή τους με το ίδιο ένδικο μέσο και, κατ' επέκταση, η παράλληλη αναθεώρησή τους: Βλ. ΠΟΡΙΣΜΑΤΑ ΝΟΜΟΛΟΓΙΑΣ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ ΤΗΣ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ 1929-59, σ. 274. Βλ. επίσης *Πολυδόρου v. Δημοκρατίας* (1993) 4 Α.Α.Δ. 371.

15

20

25

30

Η προσβολή των επίμαχων διοικητικών αποφάσεων εστιάζεται στην απόφαση του Εφόρου να απορρίψει ποσά τα οποία αναφέρονται στους ελεγμένους λογαριασμούς των αιτητών ως δαπανηθέντα για τη κτήση του εισοδήματός τους για τα έτη 1988 και 1989 (ΛΚ5.331,- και ΛΚ11.979,-, για τα δυο έτη, αντίστοιχα). Οι δαπάνες αφορούσαν ποσά τα οποία καταβλήθηκαν, σύμφωνα με τους Λογαριασμούς, στον Ernesto Besil για την παροχή υπηρεσιών στο εξωτερικό και έξοδα για τη διακίνησή του. Οι υπηρεσίες του αφορούσαν την αντιπροσώπευση των αιτητών στο εξωτερικό για την πρόσληψη καλλιτεχνιδων για υπηρεσία στην Κύπρο.

35

40

Στους Λογαριασμούς δεν περιέχεται οτιδήποτε που να τεκμηριώνει τη δαπάνη ούτε προσάπτονται οποιαδήποτε στοιχεία τα οποία να αποκαλύπτουν τη φύση των σχέσεων μεταξύ της αιτήτριας εταιρείας και του Ernesto Besil.

Στο αίτημα του Εφόρου προς την αιτήτρια εταιρεία, της 16/10/91, για την προσκόμιση αποδεικτικών στοιχείων για τα έξοδα που πληρώθηκαν στον προαναφερθέντα E. Besil, δεν υπήρξε ανταπόκριση. Σε επιστολή των Ελεγκτών της αιτήτριας εταιρείας, της 14/1/92, με την οποία ήγειραν ένσταση στην τροποποίηση του φορολογητέου εισοδήματος των αιτητών, αναφέρεται απλώς ότι η εργοδότηση του Ernesto Besil ήταν αναγκαία γιατί ε γνώριζε ξένες γλώσσες και επομένως μπορούσε να είχε άμεση επαφή με τους καλλιτέχνες, δε δόθηκαν όμως στοιχεία τα οποία να επιμαρτυρούν τη διεύθησή ως προς την εργοδότηση του Besil ή την καταβολή σ' αυτόν στο εξωτερικό των διεκδικούμενων ποσών. Το αίτημά τους για την παροχή στοιχείων σε σχέση με την εργοδότηση του Besil, οι φορολογικές Αρχές επανέλαβαν με την επιστολή της 23/1/92, ζητώντας από τους αιτητές όπως τους εφοδιάσουν με το συμβόλαιο εργοδότησης του Ernesto Besil, αποδείξεις για τα μεταφορικά του έξοδα και να τους γνωστοποιήσουν τη διεύθυνση και τον αριθμό διαβατηρίου του εργοδοτούμένου τους. Ούτε σ' αυτή την πρόσκληση για τεκμηρίωση της δαπάνης ανταποκρίθηκε η αιτήτρια εταιρεία άμεσα ή μέσω των Ελεγκτών τους.

Την 1/7/92 βεβαιώθηκαν οι φορολογικές υποχρεώσεις των αιτητών χωρίς να ληφθεί υπόψη η δαπάνη για την εργοδότηση του Ernesto Besil και τα έξοδα διακίνησής του στο εξωτερικό. Η ένορκη δήλωση του Κώστα Νικολαΐδη, μέλους του ελεγκτικού οίκου που είχε την ευθύνη για την ετοιμασία των Λογαριασμών της αιτήτριας εταιρείας, δεν πληρώνει το κενό ως προς την απουσία στοιχείων για την τεκμηρίωση της αναγκαιότητας και της καταβολής της διεκδικούμενης δαπάνης για τη κτήση του εισοδήματος των αιτητών. Ορισμένες λεπτομέρειες για την εργοδότηση του Ernesto Besil παρασχέθηκαν μετά την επίδικη διοικητική απόφαση, γεγονός που αφήνει αμετάβλητο το καθεστώς πραγμάτων σε σχέση με την εγκυρότητα της επίδικης διοικητικής απόφασης.

Ο Νεόφυτος Νεοφύτου, Ανώτερος Φοροθέτης Α', ο οποίος επίσης υπέβαλε ένορκη δήλωση σε σχέση με τα γεγονότα τα οποία περιστοιχίζουν την επιβολή των επίμαχων φορολογιών, αναφέρει στη δήλωσή του ότι οι δαπάνες σε σχέση με τον Ernesto Besil δεν τεκμηριώθηκαν σε κανένα στάδιο, γεγονός που, όπως επισημαίνει, αναγνωρίζεται και από τους ίδιους τους Λογιστές των αιτητών στην επιστολή τους της 27/7/92, μετά τις επίδικες αποφάσεις, που αναφέρεται στην εργοδότηση του E. Besil. Στην επιστολή εκείνη αναγνωρίζεται ότι δε δόθηκαν τα σχετικά στοιχεία και εξηγούνται οι λόγοι για την παράλειψη. Η πρώτη παράγραφος της επιστολής της 27/7/92 αναφέρει:

“Αναφερόμενοι στην επιστολή σας της 1 Ιουλίου, 1992 παρακαλούμε να σημειωθεί ότι λυπούμεθα γιατί οι πελάτες μας δεν μπόρεσαν να μας δώσουν τα αποδεικτικά στοιχεία εγκαίρως λόγω της μακράς απουσίας του κ. ERNESTO BESIL στο εξωτερικό.”

5

Οι επεξηγήσεις που δόθηκαν μετά την έκδοση των επίδικων διοικητικών αποφάσεων αφήνουν αμετάβλητο το νομικό καθεστώς σε σχέση με την εγκυρότητά τους.

10

Αποτελεί υποχρέωση του φορολογουμένου η τεκμηρίωση των δαπανών που είναι αναγκαίες για τη κτήση του εισοδήματός του που αποτελεί το αντικείμενο φορολογίας. Ο ίδιος ο φορολογούμενος είναι ο καλύτερος γνώστης των λόγων που επέβαλαν τη δαπάνη και αποδεικνύουν την καταβολή τους. Η νομολογία αναγνωρίζει ότι στην απουσία της απαραίτητης τεκμηρίωσης η φορολογική Αρχή εύλογα μπορεί να παραγνωρίσει τη δαπάνη για σκοπούς καθορισμού του εισοδήματος του φορολογουμένου: Βλ. *Rainbow v. Republic* (1984) 3 C.L.R. 846. *Tryfonos v. Republic* (1984) 3 C.L.R. 884. *Σκαρπάρης v. Δημοκρατίας* (1990) 3 Α.Α.Δ. 1004, *Ζαχαροπλαστικές Επιχειρήσεις “ΟΚΑΠΠ” Ατδ. v. Δημοκρατίας* (1990) 3 Α.Α.Δ. 2312 και *Εταιρεία Νίκος Ψαράς και Υιοί Κέντρα Αναπλητής Ατδ v. Δημοκρατίας* (1991) 4 Α.Α.Δ. 1319.

15

20

25

30

35

Στη προκειμένη περίπτωση η έλλειψη τεκμηρίωσης της υποχρέωσης και η απουσία αποδεικτικών στοιχείων για τη καταβολή της δαπάνης, καθιστούσε εύλογη την απόρριψή της. Η πρόσκληση στους φορολογουμένους για την παροχή αποδεικτικών στοιχείων αποτελούσε το πλέον πρόσφορο μέσο για τη διερεύνηση της δαπάνης. Ενόψει της άρνησης ή παράλειψης της αιτήτριας εταιρείας, άμεσα ή μέσω των Ελεγκτών της, ν’ ανταποκριθεί στην πρόσκληση, εύλογα μπορούσε να οδηγηθεί ο Έφορος στο συμπέρασμα ότι η δαπάνη δεν είχε καταβληθεί. Η απόφαση του Εφόρου θα μπορούσε εύλογα να ληφθεί στα πλαίσια των εξουσιών του, δε διαπιστώνεται οποιοσδήποτε λόγος που θα δικαιολογούσε επέμβαση με την απόφασή του.

Η προσφυγή απορρίπτεται με έξοδα.

40

Οι επίδικες φορολογικές αποφάσεις επικυρώνονται βάσει των προνοιών του άρθρου 146.4(α) του Συντάγματος.

*Η προσφυγή απορρίπτεται με έξοδα.*