

13 Ιουνίου, 1996

[ΝΙΚΗΤΑΣ, Δ/στής

ΘΕΟΔΟΣΗΣ ΘΕΟΔΟΣΙΟΥ,

Αιτητής,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ ΥΠΟΥΡΓΟΥ  
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΟΥ,

Καθ' ων η αίτηση.

(Υπόθεση Αρ. 75/94)

Φόρος Προστιθέμενης Αξίας — Βεβαίωση — Η ρύθμιση του Άρθρου 34(1) του Ν. 246/90 — Ερμηνεία — Η καλύτερη δυνατή κρίση του Εφόρου εξαρτάται από το υλικό που έχει στη διάθεσή του — Περιστάσεις στην κριθείσα περίπτωση μη συνεργασίας του φορολογουμένου με τον Έφορο — Υποχρέωση του φορολογουμένου να παράσχει διευκόλυνση της βεβαίωσης του φόρου έστω και αν αυτό δεν είναι εύκολο. 5

Προσφυγή βάσει του Άρθρου 146 του Συντάγματος — Φορολογική προσφυγή — Βάρος αποδείξεως — Το φέρει ο φορολογούμενος. 10

Ο αιτητής αμφισβήτησε την σε βάρος του επιβολή φορολογίας προστιθέμενης αξίας.

Το Ανώτατο Δικαστήριο, απορρίπτοντας την προσφυγή, αποφάσισε ότι: 15

1. Οι αιτιάσεις για έλλειψη επαρκούς έρευνας δεν ευσταθούν. Το θέμα σχετίζεται και με την έννοια της φράσης "χρησιμοποιώντας κατά τον καλύτερο δυνατό τρόπο την κρίση του" στο Άρθρο 34 (1). Υιοθετείται το κριτήριο της απόφασης του Ανακτοβουλίου στην *Argosy Co. Ltd. v. Inland Revenue Commissioner* [1971] 1 W.L.R. 514: Η καλύτερη δυνατή κρίση του Εφόρου εξαρτάται από το υλικό που έχει στη διάθεσή του. Ας σημειωθεί ότι η υπόθεση αφορούσε φορολογικό νόμο της Γουιάνας στον οποίο απαντάται σε σχέση με τις εξουσίες του Εφόρου η ίδια φράση "to the best of his judgment". 25

5 Στην προκείμενη περίπτωση έγινε εκτενέστερη έρευνα απ' ό,τι δικαιολογούσε η έλλειψη συνεργασίας του φορολογούμενου. Ο αιτητής δεν τηρούσε κανένα βιβλίο ή αρχείο όπως επιτάσσει ο νόμος. Κανένα στοιχείο απ' όσα παραπονείται πως δε διερευνήθηκαν - για τα οποία είχε γνώση - δεν προθυμοποιήθηκε να παράσχει.

10 Ο φορολογούμενος έκαμε ότι μπορούσε για να αποφύγει τις υποχρεώσεις του στο δημόσιο. Δεν μπορεί όμως να αναμένει επιβράβευση της στάσης του.

15 Ο φορολογούμενος έχει πρωταρχική υποχρέωση να καταχωρεί ή λαμβάνει τις απαραίτητες πληροφορίες που διευκολύνουν τη βεβαίωση του φόρου έστω και αν η προσπάθεια δεν είναι άμοιρη δυσκολιών.

20 2. Δε διαπιστώνεται παράβαση της αρχής της ισότητας. Ο διαχωρισμός των προπονητών σε δύο κατηγορίες είναι επίπλαστος. Υπάρχει πλήρης ταυτότης συνθηκών μεταξύ εκείνων που εξυπηρετούσαν "μικροϊδιοκτήτες" αλόγων και εκείνων που εξυπηρετούσαν "μεγαλοϊδιοκτήτες". Και αναφορικά με τον τρόπο προμήθειας των ζωοτροφών οι πρώτοι θα μπορούσαν να είναι στην ίδια μοίρα με τους δεύτερους αν πραγματικά το επιδίωκαν.

25 3. Το βάρος απόδειξης - με κριτήριο πάντοτε το ισοζύγιο των πιθανοτήτων - έχει ο φορολογούμενος, που δεν αποδέχεται τη βεβαίωση.

*Η προσφυγή απορρίπτεται χωρίς έξοδα.*

30 Αναφερόμενες υποθέσεις:

*Δημοκρατία ν. Μαυρομάτη & Άλλου (1991) 3 Α.Α.Δ. 543,*

35 *Rowe & Maw (a firm) v. Customs and Excise Commissioners [1975] 2 All E.R. 444,*

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

40 *Σεργίδης ν. Δημοκρατίας (1991) 1 Α.Α.Δ. 119,*

*Πρόεδρος της Δημοκρατίας ν. Βουλής των Αντιπροσώπων (αρ. 2) (1989) 3 Α.Α.Δ. 1931,*

*Vuitton ν. Δέρμοσακ Λτδ. & Άλλης (1992) 1 Α.Α.Δ. 1453,*

*Ayios Andronicos Development Co. Ltd. v. Republic* (1985) 3 C.L.R. 2362,

*Argosy Co. Ltd. v. Inland Revenue Commissioner* [1971] 1 W.L.R. 514,

5

*Fine Art Developments Plc v. Customs & Excise Commissioners* [1996] 1 All E.R. 888,

*Grunwick Processing Laboratories Ltd. v. Customs & Excise Commissioners* [1986] S.T.C. 441.

10

### Προσφυγή.

Προσφυγή εναντίον της απόφασης του Εφόρου Φόρου Προστιθέμενης Αξίας με την οποία επέβαλλε στον Αιτητή φόρο (Φ.Π.Α.) 15 ανερχόμενο σε £2.842,24.

A. N. Παπαγεωργίου, για τον Αιτητή.

M. Ραφτόπουλος, Δικηγόρος της Δημοκρατίας, για τους Καθ' 20  
ων η αίτηση.

*Cur. adv. vult.*

ΝΙΚΗΤΑΣ, Δ.: Ο αιτητής είναι προπονητής αλόγων στον Κυ- 25  
πριακό Ιππόδρομο και μέλος του Συνδέσμου Προπονητών των  
αλόγων αυτών. Ο καθ' ου η αίτηση 2 Έφορος Φόρου Προστιθέμε-  
νης Αξίας (εφεξής ο Έφορος) του επέβαλε, με απόφασή του ημερ.  
19/11/93, τον ομώνυμο φόρο (εφεξής Φ.Π.Α.) ανερχόμενο σε  
£2.842,24. Με την προσφυγή του ο αιτητής αμφισβητεί τη νομιμό- 30  
τητα της φορολογίας, η οποία ας λεχθεί εν παρόδω, καλύπτει τη  
φορολογική περίοδο από 1/7/92 (που τέθηκε σε εφαρμογή ο νόμος)  
μέχρι και 31/8/93.

Ας σημειωθεί ότι αρχικά η βεβαίωση ήταν για ποσό £3.128,79. 35  
Η διαφορά μεταξύ των δύο ποσών αφορούσε τη φορολόγηση χρη-  
ματικών επάθλων της λέσχης Ιπποδρομιών, που κέρδισε κατά την  
κρίσιμη περίοδο ο αιτητής. Όμως αργότερα η απαίτηση αυτή εγκα-  
ταλείφθηκε (βλέπε επιστολή Εφόρου ημερ. 27/1/95). Αυτό ήταν το  
αποτέλεσμα ένστασης προς τον Υπουργό Οικονομικών που πρό- 40  
βαλαν άλλοι προπονητές για το φορολογήσιμο των χρηματικών  
αυτών βραβείων, η οποία πέτυχε. Έτσι ο Έφορος, για χάρη της  
ίσης φορολογικής μεταχείρισης, αναθεώρησε όλες τις σχετικές βε-  
βαιώσεις του φόρου. Γιαντό και το μέρος αυτό της επίδικης από-

φρασης δε θα με απασχολήσει άλλο. Έμεινε χωρίς αντικείμενο: **Δημοκρατία ν. Όλγας Μαυρομάτη & Άλλου** (1991) 3 Α.Α.Δ. 543.

5 Πρέπει να λεχθεί πως με τον ίδιο τρόπο αντιμετωπίστηκαν οι προσφυγές με αρ. 90/94 και 215/94 που εκδικάστηκαν παράλληλα με την κρινόμενη. Οι αιτητές, που είναι επίσης προπονητές αλόγων, έτυχαν του ιδίου ευεργετήματος και ο εκκρεμής φόρος περιορίστηκε στην πρώτη σε £1.566,59 και στη δεύτερη σε £2.245,21. 10 Πρόκειται για χωριστές αποφάσεις/διοικητικές πράξεις που λήφθηκαν στις 22/11/93 και 3/1/94 αντίστοιχα. Τις αναφέρω ωστόσο διότι έχουν στην ουσία κοινή ιστορική και νομική βάση και ο κ. Α. Παπαγεωργίου, που εκπροσωπεί όλους τους αιτητές, δήλωσε πως το αποτέλεσμα αυτής της προσφυγής θα είναι δεσμευτικό και για 15 τις δύο προαναφερθείσες. Δεδομένου όμως ότι δεν υπάρχει μεταξύ τους η απαραίτητη δικονομική συνάφεια κρίνω απαραίτητη την έκδοση χωριστών αποφάσεων.

20 Η θέση του Εφόρου για τον τρόπο φορολόγησης των υπηρεσιών που παρέχουν τα μέλη του Συνδέσμου Προπονητών Δρομών Ίππων Κύπρου, όπως αποκαλείται η επαγγελματική οργάνωση των προπονητών, εκφράζεται σε επιστολή του ημερ. 18/10/93 (παράρτημα Γ) προς το Σύνδεσμο που ακολούθησε προηγούμενη συνάντηση τον ίδιο μήνα με μέλη προφανώς του Συνδέσμου:

25 “.....η παροχή υπηρεσιών από τους προπονητές αλόγων (εκγύμναση και καθημερινή φροντίδα των αλόγων) φορολογείται με θετικό συντελεστή Φ.Π.Α. (8%).

30 Ο φόρος επιβάλλεται επί του συνόλου της αξίας των υπηρεσιών που οι προπονητές παρέχουν στους ιδιοκτήτες των αλόγων, εκτός αν τα φορολογικά τιμολόγια για την αγορά των ζωοτροφών ή άλλων αγαθών και υπηρεσιών εκδίδονται στο όνομα των ιδιοκτητών των αλόγων και οι προπονητές απλώς πληρώνουν τα τιμολόγια αυτά για λογαριασμό των ιδιοκτητών.”

35 Την άποψη αυτή διατύπωσε και προς το Σύνδεσμο Ιδιοκτητών των αλόγων πολύ ενωρίτερα (βλέπε παράρτημα Β ημερ. 24/11/92.

40 Τον Οκτώβριο του 1993 λειτουργός της Υπηρεσίας Φ.Π.Α. έκαμε έλεγχο στον Ιππόδρομο επιτόπου για τους σκοπούς του νόμου. Η έκθεσή του ημερ. 26/10/93 επισυνάφθηκε στην ένσταση ως παράρτημα Δ. Ο αιτητής δεν παρουσίασε κανένα από τα βιβλία που του ζητήθηκαν (αγορών, πωλήσεων, ταμείου κ.λ.π.). Παραδέχθηκε πως δεν τηρούσε λογιστικά βιβλία και πως δεν εξέδιδε αποδείξεις

για τις εισπράξεις που πραγματοποιούσε.

Ακριβώς λόγω της έλλειψης αξιόπιστων στοιχείων ο Έφορος προχώρησε σε βεβαίωση του οφειλόμενου φόρου “χρησιμοποιώντας κατά το καλύτερο δυνατό τρόπο την κρίση του”. Με άλλα λόγια έκαμε χρήση των εξουσιών που του παρέχει το άρθρ. 34 του νόμου. Η παροχή υπηρεσιών για κάθε άλογο υπολογίστηκε κατά μέσο όρο σε £200 το μήνα. Το άλλο βασικό στοιχείο εκτίμησης ήταν ο αριθμός των αλόγων που προπονούσε ο αιτητής. Θεωρήθηκε πως εξυπηρετούσε 24 άλογα. Κι αυτό διότι διατηρούσε 24 σταύλους.

Και οι δύο αυτοί δείκτες αμφισβητήθηκαν. Ο αιτητής επικαλέστηκε τη συμφωνία (παράρτημα Α στην αίτηση) που υπογράφηκε στις 29/9/92 μεταξύ Συνδέσμου Ιδιοκτητών και Συνδέσμου Προπονητών. Με βάση τη συμφωνία αυτή “τα τροφεία” για κάθε άλογο καθορίστηκαν σε ποσό κυμαινόμενο μεταξύ £150-165. Ο αιτητής ισχυρίζεται ότι η φορολογητέα ύλη είναι μόνο ποσό £100. Το υπόλοιπο αντιπροσωπεύει την αξία ζωοτροφών, για την οποία δεν υπέχουν φορολογική ευθύνη οι προπονητές.

Ο Έφορος δεν αμφισβήτησε το ποσό της συμφωνίας, αλλά επέμεινε ότι πέρα από τα τροφεία (εγκύμαση και ζωοτροφές) οι προπονητές παρείχαν πρόσθετες υπηρεσίες (φάρμακα, βιταμίνες, αναλύσεις κ.λ.π.). Η δαπάνη για ζωοτροφές δεν μπορεί να εξαιρεθεί, κατά την εισήγησή του, γιατί ο φόρος επιβάλλεται επί της συνολικής αξίας των παρεχόμενων υπηρεσιών, πρόταση που υποστηρίζει η *Rowe & Maw (a firm) v. Customs and Excise Commissioners* [1975] 2 All E.R. 444.

Ο αιτητής παραπονείται πρώτα πως δεν έγινε η αναγκαία ή επαρκής έρευνα που θα έφερνε σε φως ότι (α) ο πραγματικός αριθμός αλόγων που φρόντιζε δεν ήταν 24 (ο ίδιος δηλαδή με τον αριθμό των σταύλων) αλλά 15· και (β) οι πρόσθετες υπηρεσίες, που ο Έφορος υπολόγισε σε £40-£50 για κάθε ζώο, προσφέρονται κατά κανόνα από κτηνίατρους ή φαρμακεία που πληρώνονται απευθείας από τους ιδιοκτήτες. Περαιτέρω δεν είναι όλα τα άλογα που έχουν ανάγκη τέτοιων φροντίδων. Η γενίκευση λοιπόν αδικεί τον αιτητή και δεν μπορεί να το δεσμεύσει. Ας σημειωθεί πως σε σχέση με το (α) ανωτέρω οι πληροφορίες της Υπηρεσίας για τον αριθμό των σταύλων που διατηρούσε ο κάθε προπονητής και ο κάθε αιτητής προήλθε από την ίδια την Ιπποδρομιακή Αρχή: βλέπε σχετική επιστολή στο φάκελο ερ. 24 και 23.

Η επίδικη απόφαση ημερ. 19/11/93 (παράρτημα Ε) επικρίθηκε για έλλειψη της κατάλληλης αιτιολογίας. Αντιπαρατηρήθηκε πως στην απόφαση αναφέρεται ρητά ότι ο αιτητής δεν τηρούσε βιβλία ή αρχεία και ότι με βάση τα στοιχεία που κατείχε ο Έφορος, ο αιτητής προπονούσε 24 άλογα για το καθένα από τα οποία εισπραττε το μηνιαίο ποσό των £200. Ο αιτητής ωστόσο επέμενε ότι η αιτιολογία αυτή είναι γενική και αόριστη.

Προβάλλεται επίσης ως λόγος ακύρωσης ότι στην περίπτωση των αιτητών δεν εφαρμόστηκε ενιαίο μέτρο κρίσης με την έννοια (α) πως υπήρξε αδικαιολόγητη μεταβολή της διοικητικής τακτικής που δημιουργήθηκε από τη διοίκηση προς εξυπηρέτηση μικροϊδιοκτητών αλόγων και (β) ότι οι αιτητές δεν μπορούσαν να εφαρμόσουν τις “υποδείξεις του Εφόρου” για έκδοση χωριστών τιμολογίων για τις ζωοτροφές απευθείας από τον προμηθευτή στον ιδιοκτήτη, γιατί αυτό θα συνεπαγόταν τη λήψη μεγάλου αριθμού τέτοιων τιμολογίων. Ενώ στην περίπτωση των μεγαλοϊδιοκτητών ήταν δυνατή - και εύκολη - η έκδοση ενός μόνο τιμολογίου. Τη διάκριση αυτή, που έκαμε ο δικηγόρος των αιτητών, τη χρησιμοποίησε συνάμα για να υποστηρίξει, σαν ανεξάρτητο λόγο ακύρωσης, το επιχείρημά του για δυσμενή μεταχείριση των πελατών του απέναντι στους μεγαλοϊδιοκτήτες αλόγων.

Τη θεωρητική θεμελίωση της πρώτης πρότασης παρέχει ο Μιχ. Στασινόπουλος “Δίκαιον των Διοικητικών Διαφορών”, έκδοση 4η, σελ. 238 και 239, στην οποία στηρίχθηκε ο δικηγόρος των αιτητών. Όπως αναφέρει, το κριτήριο του ενιαίου μέτρου παραβιάζεται:

“..... όταν η διοίκησης, ενώ εφήρμοζε καθ' ωρισμένον τρόπον τον νόμον επ' ωρισμένον χρόνον, αιφνιδίως μεταβάλλει τρόπον εφαρμογής του νόμου, ιδία, επί το δυσμενές δι' ωρισμένον πρόσωπον ή κατηγορίας προσώπων, χωρίς να δικαιολογή επαρκώς την μεταβολήν ταύτην.”

Έγινε επίσης αναφορά στον Π. Δ. Δαγτόγλου “Γενικό Διοικητικό Δίκαιο” β' έκδοση, (1984), σελ. 133, που παραλληλίζει την αρχή της εμπιστοσύνης προς τη διοίκηση με εκείνη του estoppel, όπως εφαρμόζεται στο διοικητικό δίκαιο για να αποτελεί τροχοπέδη στις παλινδρομήσεις της διοίκησης όταν “ανατρέπει πραγματική κατάσταση δημιουργημένη από πολύ χρόνο”.

Είναι η θέση των αιτητών στο υπό συζήτηση θέμα ότι οι ενέργειες ή/και παραλείψεις του Εφόρου οδήγησαν τους αιτητές να πιστέψουν ότι θα κατέβαλλαν φόρο μόνο για το κέρδος που θα

πραγματοποιούσαν για τις προσφερόμενες υπηρεσίες, που δεν ξεπερνούσαν τις £20-£30 για κάθε άλογο. Το ποσό φόρου που πλήρωσαν πάνω σε αυτή τη βάση ήταν αμελητέο. Γιαυτό δεν είσπραξαν, όπως είχαν δικαίωμα από τη συμφωνία με τους ιδιοκτήτες, Φ.Π.Α. από αυτούς. Ο δε Έφορος κωλύεται νομικά να ανακινεί εκ των υστέρων το ζήτημα, διεκδικώντας πληρωμή του φόρου. 5

Για το θέμα καταχωρήθηκαν ένορκες δηλώσεις και από τις δύο πλευρές ύστερα από άδεια του δικαστηρίου. Σύμφωνα με τον κ. Α. Ερωτοκρίτου, εκπρόσωπο του Συνδέσμου Προπονητών στον οποίο ανατέθηκε η διευκρίνηση του θέματος, λειτουργοί του Φ.Π.Α. τον πληροφόρησαν ότι, εφόσον τα ημερομίσθια και οι ζωοτροφές δεν υπόκεινται σε φορολόγηση, το πληρωτέο ποσό θα ήταν τελικά £20-£30. Προβλήθηκε περαιτέρω ο ισχυρισμός πως λειτουργοί της υπηρεσίας αυτής, που κατονομάζονται, υποσχέθηκαν στον Πρόεδρο και Αντιπρόεδρο του Συνδέσμου (αιτητών στις προσφυγές 215/94 και 88/94 αντίστοιχα), που προέβησαν σε ενόρκους δηλώσεις, πως δε θα επιβαλλόταν φόρος για ολόκληρη την επίδικη περίοδο γιατί οι ίδιοι, λόγω της "παραπλάνησής" τους από τη διοίκηση, δεν τον εισέπραξαν από τους ιδιοκτήτες. 10  
15  
20

Οι εν λόγω υπάλληλοι με ένορκες δηλώσεις αντέκρουσαν τους ισχυρισμούς των αιτητών και του εκπροσώπου τους επικαλούμενοι και την αλληλογραφία της υπηρεσίας με τους Συνδέσμους Προπονητών και Ιδιοκτητών, προσθέτοντας πως ούτε από το νόμο έχουν εξουσία να δίνουν αυτής της φύσεως υποσχέσεις στους φορολογούμενους. 25

Τέλος, με υπόβαθρο τα ίδια κατά βάση στοιχεία, ο κ. Παπαγεωργίου υπέβαλε εκ μέρους των αιτητών πως ο Έφορος ενήργησε υπό το κράτος πλάνης περί τα πράγματα και το δίκαιον. Συγκεκριμένα έχει παρερμηνεύσει τους όρους "παροχή υπηρεσιών" και "τρόφιμα" που απαντώνται στο άρθρ. 2 του νόμου και έχουν αντίστοιχα την έννοια που απέδωσε σ'αυτούς το άρθρ. 6 και το Παράρτημα VI του νόμου. Η αληθινή έννοια είναι ότι οι ζωοτροφές έχουν μηδενικό συντελεστή και δεν έπρεπε να λογισθούν ως παροχή υπηρεσιών. "Ετσι" κατέληξε "αποφεύγεται το άδικο γεγονός να παρουσιάζονται οι μεγαλοϊδιοκτήτες αλόγων στον Ιππόδρομο να ευνοούνται απλώς και μόνο επειδή είναι πρακτικώς δυνατή η έκδοση τιμολογίων επ'ονόματί τους που έχει σαν αποτέλεσμα την παραβίαση της αρχής της ισότητας που αναφέρθηκε πιο πάνω". 30  
35  
40

Έχω συνοπτικά προεκθέσει τις απαντήσεις του Εφόρου. Η κεντρική σκέψη είναι πως το ποσό των £200 δεν είναι καθόλου αυ-

θαίρετο, όπως εισηγήθηκαν οι αιτητές. Είναι δεκτόν ότι οι προπονητές χρεώνουν “τροφεία” £150-165. Το υπόλοιπο ποσό, σύμφωνα με τις πληροφορίες του Εφόρου, χρεώνεται για τις πρόσθετες υπηρεσίες που υποστηρίζονται και από τα τιμολόγια ή αποδείξεις ερ.

5 29-34. Από αυτά τα έγγραφα συνάγεται ότι επιβαρύνθηκαν με τέτοιες δαπάνες οι ιδιοκτήτες από άλλους προπονητές. Οι ενέργειες του Εφόρου δείχνουν πως τα θέματα που έθιξε ο δικηγόρος των αιτητών δεν έμειναν ανερευνήτα. Η υποχρέωσή του δεν ήταν να προβεί σε εξαντλητική έρευνα, όπως έγινε δεκτό στην υπόθεση **Van**

10 **Boeckel v. Customs and Excise Com missioners** [1981] 2 All E.R. 505. Υπό τις συνθήκες, το ποσό των £200 αντιπροσωπεύει τη συνολική αντιπαροχή που έλαβε για τις υπηρεσίες που πρόσφερε και που φορολογείται σαν παροχή υπηρεσιών, όπως έγινε στη **Rowe & Maw**, ανωτέρω.

15

Στο θέμα της ισότητας η κα Ζαχαριάδου και στη συνέχεια ο κ. Ραφτόπουλος στηρίχθηκαν, εκτός άλλων, στις αποφάσεις **Σεργίδη ν. Δημοκρατίας** (1991) 1 Α.Α.Δ. 119 και την **Πρόεδρος της Δημοκρατίας ν. Βουλής των Αντιπροσώπων (αρ. 2)** (1989) 3 Α.Α.Δ.

20 1931, για να υποβάλουν πως εδώ επιχειρείται ανεπίτρεπτη σύγκριση ανόμοιων καταστάσεων. Είναι ένα πράγμα όταν προσφέρονται υπηρεσίες που περιλαμβάνουν διατροφή, η οποία φορολογείται. Και είναι άλλο όταν έχουμε αγορά τροφών από προμηθευτή, οπότεν υπάρχει εξαίρεση λόγω μηδενικού συντελεστή.

25

Ο Φ.Π.Α., που έχει εισαχθεί στο φορολογικό μας σύστημα με το ν. 246/90, επιβάλλεται σε παραδόσεις αγαθών, δηλαδή, πωλήσεις αγαθών, στις παροχές υπηρεσιών και στα εισαγόμενα είδη. Ο νόμος τέθηκε σε ισχύ από 1/7/92. Ο ίδιος ο φορολογούμενος υπολογίζει και αποδίδει το φόρο στο δημόσιο. Το άρθρ. 25(1), όπως τροποποιήθηκε από το άρθρ. 5(α) του ν. 52(Ι)/92, προβλέπει, μεταξύ άλλων, για την υποβολή των φορολογικών δηλώσεων και την πληρωμή του φόρου:

30

35 “Το κάθε υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο οφείλει, το αργότερο τη δεκάτη ημέρα μετά το τέλος του μήνα που ακολουθεί το τέλος κάθε φορολογικής περιόδου, ή σε οποιοδήποτε άλλο χρόνο το Υπουργικό Συμβούλιο ήθελε με κανονισμούς καθορίσει σε ειδικές περιπτώσεις:

40

(α) Να υποβάλλει στον Έφορο γραπτές φορολογικές δηλώσεις, και

(β) να καταβάλλει τον οφειλόμενο φόρο, αναφορικά με όλες τις

παραδόσεις αγαθών ή και παροχές υπηρεσιών τις οποίες έχει πραγματοποιήσει κατά τη διάρκεια της περιόδου αυτής.”

Ο νόμος (άρθρ. 39) επιβάλλει, ευνόητα, υποχρέωση τήρησης βιβλίων και αρχείων “για σκοπούς εξακρίβωσης των παραδόσεων αγαθών ή παροχών υπηρεσιών...”. Αν το υποκείμενο σε φόρο πρόσωπο δεν τηρεί τα απαραίτητα βιβλία και έγγραφα παρέχεται εξουσία στον Έφορο, την οποία επικαλέστηκε και εφάρμοσε εδώ, να προβαίνει σε βεβαίωση του φόρου “χρησιμοποιώντας κατά τον καλύτερο δυνατό τρόπο την κρίση του” (άρθρ. 34). 5 10

Έθεσα την περίπτωση στο νομοθετικό πλαίσιο που πιστεύω τη διέπει. Έχω στη συνέχεια μερικές παρατηρήσεις για τη μαρτυρία των αιτητών και το ευρύτερο θέμα της παρέκκλισης από καθιερωμένη διοικητική πρακτική που έθεσαν οι αιτητές. Οι σχετικοί ισχυρισμοί των αιτητών αντικρούστηκαν και το θέμα έμεινε εκεί. Δεν έδωσαν συνέχεια με προφορικές μαρτυρίες που θα θεμελιώναν τους ισχυρισμούς τους, που στο τέλος της ημέρας έμειναν μετέωροι. Για θέματα σχετικά με την απόδειξη στο διοικητικόν δίκαιον βλέπε: *Vuitton v. Δέμοσακ Ατδ. & Άλλης* (1992) 1 Α.Α.Δ. 1453, 1465. 15 20

Αφήνοντας για μιά στιγμή κατά μέρος την αδυναμία αυτή της υπόθεσης, πρέπει να λεχθεί πως από τα προαναφερθέντα έγγραφα (παραρτήματα Β και Γ) η θέση του Εφόρου ήταν απόλυτα καθαρή τουλάχιστον από το Νοέμβριο του 1992. Έτσι μπορεί κανείς να σκεφτεί πως οι ισχυρισμοί των αιτητών είναι σκέψεις εκ των υστέρων. Ανεξάρτητα από αυτή την οπτική γωνία, δεν έχει αποδειχθεί διοικητική πρακτική, στη σωστή της έννοια και διάσταση, που θα έφερνε στο προσκήνιο την αρχή της εμπιστοσύνης προς τη διοίκηση. Όμως και να υπήρχε η πρακτική, όπως την εισηγήθηκαν οι αιτητές, θα είχε λειτουργήσει έξω από τα θέσμιμα που έχει εισάξει ο ν. 246/90 και δεν μπορούσε να μετατραπεί σε εφαλτήριο για υπερφάλαγγιση του νόμου: βλέπε *Ayios Andronicos Development Co. Ltd. v. Δημοκρατίας* (1985) 3 Α.Α.Δ. 2362. Δεν έχουμε επομένως εδώ την περίπτωση για την οποία αναφέρεται ο Στασινόπουλος, που θα δικαιολογούσε την εφαρμογή της αρχής estoppel. 25 30 35

Οι αιτιάσεις για έλλειψη επαρκούς έρευνας δεν ευσταθούν. Το θέμα σχετίζεται και με την έννοια της φράσης “χρησιμοποιώντας κατά τον καλύτερο δυνατό τρόπο την κρίση του” στο άρθρ. 34 (1). Υιοθετώ το κριτήριο της απόφασης του Ανακτοβουλίου στην *Argosy Co. Ltd. v. Inland Revenue Commissioner* [1971] 1 W.L.R. 514: Η καλύτερη δυνατή κρίση του Εφόρου εξαρτάται από 40

το υλικό που έχει στη διάθεσή του. Ας σημειωθεί ότι η υπόθεση αφορούσε φορολογικό νόμο της Γουϊάνας στον οποίο απαντάται σε σχέση με τις εξουσίες του Εφόρου η ίδια φράση “to the best of his judgment”. Παραθέτω το σχετικό απόσπασμα της απόφασης:

5

“Once a reasonable opinion that liability exists is formed there must necessarily be guess-work at times as to the quantum of liability. A resident may be known to be living well above the standard which his declared income would support. The commissioner must make some estimate, or guess, at the amount by which the person has understated his income. Or reliable information may reach the commissioner that the books of account of some particular taxpayer have been falsified so as to reduce his tax. Again the commissioner may have to make some guess of the extent of the reduction. Such estimates or guesses may still be to the best of the commissioner’s judgment - a phrase which their Lordships think simply means to the best of his judgment on the information available to him. The contrast is not between a guess and a more sophisticated estimate. It is between, on the one hand, an estimate or a guess honestly made on such materials as are available to the commissioner, and on the other hand some spurious estimate or guess in which all elements of judgment are missing. The former estimate or guess would be within the power conferred by section 48(4): the latter without.”

20

25

Στην προκείμενη περίπτωση πιστεύω ότι έγινε εκτενέστερη έρευνα απ’ ό,τι δικαιολογούσε η έλλειψη συνεργασίας του φορολογούμενου. Ο αιτητής δεν τηρούσε κανένα βιβλίο ή αρχείο όπως επιτάσσει ο νόμος. Κανένα στοιχείο απ’όσα παραπονείται πως διερευνήθηκαν - για τα οποία είχε γνώση - δεν προθυμοποιήθηκε να παράσχει. Για παράδειγμα τον αριθμό αλόγων που προπονούσε. Στην έκθεση, παράρτημα Δ, αναφέρεται - και δε διαψεύστηκε - πως ο ίδιος ο αιτητής είπε στον υπάλληλο πως ενοικίαζε 24 σταύλους. Γιατί δεν έδωσε τότε τις εξηγήσεις που προβάλλει τώρα αναφορικά με τον πραγματικό τους αριθμό.

30

35

40

Το ποσό των £150-165 είναι παραδεκτόν. Το υπόλοιπο των £40-50 καθορίστηκε ως αποτέλεσμα των πληροφοριών και των στοιχείων που έφερε στο φως η έρευνα του Εφόρου. Γιαυτό το λόγο η επίδικη απόφαση βρίσκεται στα πλαίσια της λογικότητας και ήταν προϊόν ενάσκησης της κρίσης του “κατά τον καλύτερο δυνατό τρόπο”, σύμφωνα με τις πληροφορίες που ο ίδιος φρόντισε να έχει, χωρίς καμιά βοήθεια από τον αιτητή. Τονίζω πως ο φορολογούμενος έκαμε ό,τι μπορούσε για να αποφύγει τις υποχρεώσεις

του στο δημόσιο. Δεν μπορεί όμως να αναμένει επιβράβευση της στάσης του.

Έρχομαι στο θέμα των τιμολογίων. Μπορεί να μην ήταν βολικό να εκδίδονται πολλά τιμολόγια. Ήταν όμως απόλυτα επιβεβλημένο. Οι αιτητές, για λόγους που οι ίδιοι θα γνωρίζουν καλύτερα, προτίμησαν να χρεώνουν τους ιδιοκτήτες τα τροφεία και άλλες υπηρεσίες για ένα κατ' αποκοπήν ποσό. Σωστά θεωρήθηκε από τον Έφορο αντιπαροχή για σύνολο υπηρεσιών που περιλαμβάνει τη διατροφή των ζώων και τα φάρμακα τους. Σχετική είναι η απόφαση *Rowe & Maw*, ανωτέρω. Όμως υπάρχει και πολύ πρόσφατη απόφαση του δικαστηρίου της Βουλής των Λόρδων *Fine Art Developments plc v. Customs & Excise Commissioners* [1996] 1 All E.R. 888, στην οποία έγινε βασικά δεκτό πως ο φορολογούμενος έχει πρωταρχική υποχρέωση να καταχωρεί ή λαμβάνει τις απαραίτητες πληροφορίες που διευκολύνουν τη βεβαίωση του φόρου έστω και αν η προσπάθεια δεν είναι άμοιρη δυσκολιών (που όντως ήταν ασύγκριτα μεγαλύτερες στην αγγλική υπόθεση):

“VAT was a self-assessed tax, and it was the responsibility of the trader to record or obtain the necessary information to enable the assessment to be made and the tax to be accurately accounted for and while that might not be easily achieved by EGL, given its method of business, it was nevertheless required to carry out that exercise.”

Η σκέψη της απόφασης αποτελεί πλήρη απάντηση κατά την άποψή μου στο επιχείρημα των αιτητών.

Τέλος, δε διαπιστώνεται παράβαση της αρχής της ισότητας. Ο διαχωρισμός των προπονητών σε δύο κατηγορίες είναι επίπλοστος. Υπάρχει πλήρης ταυτότης συνθηκών μεταξύ εκείνων που εξυπηρετούσαν “μικροϊδιοκτήτες” αλόγων και εκείνων που εξυπηρετούσαν “μεγαλοϊδιοκτήτες”. Και αναφορικά με τον τρόπο προμήθειας των ζωοτροφών οι πρώτοι θα μπορούσαν να είναι στην ίδια μοίρα με τους δεύτερους αν πραγματικά το επιδίωκαν.

Καμιά από τις αποδιδόμενες στην επίδικη απόφαση πλημμέλειες δεν έχει αποδειχθεί. Δυό λόγια για τις επικρίσεις που αφορούν την αιτιολογία. Ήταν πολύ συγκεκριμένη η αιτιολογία. Ο αιτητής πληροφορήθηκε ότι ο Έφορος προχώρησε σε βεβαίωση γιατί δεν τηρούσε κανένα γραπτό στοιχείο όπως είχε καθήκον από το νόμο. Και πέραν τούτου τα στοιχεία του φακέλου τη συμπληρώνουν με τρόπο ικανοποιητικό. Πρέπει να έχουμε υπόψη, και ανα-

φέρομαι σε ολόκληρο το φάσμα των αμφισβητήσεων του αιτητή, ότι το βάρος απόδειξης - με κριτήριο πάντοτε το ισοζύγιο των πιθανοτήτων - έχει ο φορολογούμενος, που δεν αποδέχεται τη βεβαίωση: ***Grunwick Processing Laboratories Ltd. v. Customs &***

5 ***Excise Commissioners*** [1986] S.T.C. 441.

Η αίτηση απορρίπτεται. Η επίδικη απόφαση επικυρώνεται. Δε θα καταδικάσω τον αιτητή στα έξοδα γιατί υπάρχουν σημεία που έχουν θιγεί για πρώτη φορά.

*Η προσφυγή απορρίπτεται χωρίς έξοδα.*