

16 Φεβρουαρίου, 1996

[ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΙΔΗΣ, Δ/στής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

ΠΑΜΠΟΣ ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΥΣ ΛΙΜΙΤΕΔ,

Αιτητές,

v.

...ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ ΤΩΝ ΥΠΟΥΡΓΟΥ  
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΟΥ,

Καθ'ων η αίτηση.

(Υπόθεση Αρ. 836/94)

---

Φόρος Προστιθέμενης Αξίας — Οι περί Φόρου Προστιθέμενης Αξίας  
(Μεταχειρισμένα Αγαθά) Κανονισμοί του 1991 (Κ.Δ.Π. 211/91) —  
Καν. 3 σε συνδυασμό με τη Γνωστοποίηση ημερ. 22/5/92, Κ.Δ.Π.  
115/92 — Ερμηνεία υπό το φως των περιστάσεων της κριθείσας πε-  
ρίπτωσης πωλητού αυτοκινήτων.

5

Οι αιτητές προσέφυγαν κατά της μη υπαγωγής τους στην φορολο-  
γιακή απαλλαγή της Κ.Δ.Π. 211/91 σε συνδυασμό με την Κ.Δ.Π.  
115/92 ως προς μεταχειρισμένα επιβατικά αυτοκίνητα.

10

Το Ανώτατο Δικαστήριο, απορρίπτοντας την προσφυγή, αποφά-  
σισε ότι:

1. Δεν εντοπίζεται πλάνη ως προς το νόμο ή ως προς τα πράγματα ή  
οποιοδήποτε λόγο ακυρότητας. Οι ελλείψεις και οι παραλείψεις  
που διαπιστώθηκαν εύλογα θεωρήθηκαν ότι καθιστούσαν ανε-  
φάρμοστο το σχέδιο απαλλαγής στην περίπτωση των αιτητών. Εί-  
ναι ορθό ότι η Γνωστοποίηση δεν επέβαλλε βιβλίο καταχώρησης  
αποθεμάτων ορισμένης μορφής. Απαιτεί όμως την ύπαρξη βιβλί-  
ου καταχώρησης αποθεμάτων και μάλιστα ορισμένου περιεχομέ-  
νου. Εφόσον δεν υπήρχε τέτοιο βιβλίο ή εφόσον δεν περιείχε τις  
λεπτομέρειες που εξειδικεύονται, δεν είναι νοητό να γίνεται συζή-  
τηση ως προς τη δυνατότητα που παρέχει η Γνωστοποίηση ανα-  
φορικά με τη μορφή του.

15

20

2. Η εισήγηση πως ήταν δυνατό, όπως και έγινε, να εντοπιστούν τελικά τα στοιχεία από το σύνολο των βιβλίων και εγγράφων των αιτητών, παραγνωρίζει τη ρητή απαίτηση της Γνωστοποίησης. Αποδοχή της θα οδηγούσε στην πλήρη καταστρατήγησή της.

5

3. Αποκομίζεται η εικόνα σαφούς παράλειψης συμμόρφωσης προς τη ρητή απαίτηση της Γνωστοποίησης και, συνεπώς, δε δικαιολογείται ενασχόληση με το κατά πόσο η ενδεχόμενη συμπερίληψη σε βιβλία καταχώρησης αποθεμάτων και αυτοκινήτων που δεν εμπίπτουν στο σχέδιο ή η παράλειψη αντιστοίχισης των αγορών με τις πωλήσεις σε οριζόντιες στήλες σ' αυτό, θα συνιστούσε, χωρίς άλλα, καλό λόγο για την άρνηση της απαλλαγής. Η παράλειψη τήρησης του βιβλίου καταχώρησης αποθεμάτων που προβλέφθηκε, εκβάλλει τους αιτητές από το σχέδιο. Η τήρηση του βιβλίου αυτού συνιστά όρο "για να μπορεί οποιοσδήποτε πωλητής αυτοκινήτων να παραδίδει επιβατηγό αυτοκίνητο σύμφωνα με τις διατάξεις του Κανονισμού".

10

15

20

Η έκδοση από τους αιτητές 52 τιμολογίων πωλήσεων τα οποία έδειχναν συγκεκριμένο ποσό ως φόρο, συνιστά πρόσθετο λόγο, με βάση τον Καν. 3(1)(γ), μη εφαρμογής του σχεδίου απαλλαγής ως προς αυτά.

*Η προσφυγή απορρίπτεται με έξοδα.*

25

### Προσφυγή.

Προσφυγή εναντίον της απόφασης του Διευθυντή Τμήματος Τελωνείων ως Εφόρου Φόρου Προστιθέμενης Αξίας με την οποία απέρριψε την αίτηση των Αιτητών για απαλλαγή από το Φόρο Προστιθέμενης Αξίας για την παράδοση μεταχειρισμένων επιβατηγών αυτοκινήτων.

30

*Κ. Αιμιλιανίδης, για τον Αιτητή.*

35

*Ε. Ζαχαριάδου, Δικηγόρος της Δημοκρατίας, για τους Καθ' ων η αίτηση.*

*Cur. adv. vult.*

40

ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΙΔΗΣ, Δ.: Ανάγνωσε την ακόλουθη απόφαση. Ο Κανονισμός 3(1) των περί Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Μεταχειρισμένα Αγαθά) Κανονισμών του 1991 (Κ.Δ.Π. 211/91), αφορά σε σχέδιο απαλλαγής της παράδοσης μεταχειρισμένων επιβατηγών

αυτοκινήτων. Όπως προβλέπεται, “ο φόρος επιβάλλεται ως εάν η παράδοση πραγματοποιείται με αντιπαροχή με τη διαφορά

- (ι) της αντιπαροχής με την οποία το αυτοκίνητο παραδίδεται από το πρόσωπο αυτό, πέρα από 5
- (ιι) την αντιπαροχή με την οποία το αυτοκίνητο είχε αποκτηθεί από το εν λόγω πρόσωπο, και ο φόρος δεν θα επιβάλλεται εκτός εάν υπάρχει τέτοια επιπλέον διαφορά”. 10

Δεν εφαρμόζεται ο Κανονισμός και δεν ισχύει η απαλλαγή μεταξύ άλλων “σε περίπτωση οποιασδήποτε παράδοσης αναφορικά με την οποία εκδίδεται τιμολόγιο ή παρόμοιο έγγραφο που δείχνει συγκεκριμένο ποσό ως φόρο ή το οποίο αποδίδεται σε φόρο” [Καν.3(2)(γ)] και “σε περίπτωση παράδοσης από πωλητή αυτοκινήτων, εκτός εάν αυτός διατηρεί τέτοια στοιχεία και λογαριασμούς όπως ήθελε ο Έφορος καθορίζει σε γνωστοποίηση που εκδίδεται για τους σκοπούς των παρόντων Κανονισμών ή τα οποία αναγνωρίζει ως ικανοποιητικά για τους εν λόγω σκοπούς” [Καν.3(2)(δ)]. 20

Με την παράγραφο 2 της Γνωστοποίησης ημερομηνίας 22 Μαΐου 1992, ΚΔΠ 115/92, ο Έφορος ΦΠΑ καθόρισε, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα: 25

“Για να μπορεί οποιοσδήποτε πωλητής αυτοκινήτων να παραδίδει μεταχειρισμένο επιβατηγό αυτοκίνητο σύμφωνα με τις διατάξεις του Κανονισμού 3 των περί Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Μεταχειρισμένα Αγαθά) Κανονισμών του 1991 οφείλει να τηρεί τα τιμολόγια αγοράς και πώλησης που αναφέρονται στις παραγράφους 3, 4 και 5 πιο κάτω και βιβλίο καταχώρησης αποθεμάτων που δύνανται να τηρούνται σε οποιαδήποτε μορφή και που περιέχουν τις ακόλουθες λεπτομέρειες για οποιοδήποτε αυτοκίνητο που αγοράζεται η πωλείται: 30

(α) Αγορές: 35

- (ι) Αύξοντα αριθμό αποθέματος,
- (ιι) ημερομηνία αγοράς,
- (ιιι) αριθμό τιμολογίου αγοράς, 40
- (ιiv) όνομα πωλητή,
- (v) αριθμό εγγραφής του αυτοκινήτου,
- (vi) κατασκευή και τύπο αυτοκινήτου.

(β) Πωλήσεις:

- (ι) Ημερομηνία πώλησης,
- (ιι) αριθμό τιμολογίου πώλησης,
- 5 (ιιι) όνομα αγοραστή,
- (ιiv) αριθμό εγγραφής αυτοκινήτου,
- (v) κατασκευή και τύπο αυτοκινήτου.

(γ) Λογιστικές λεπτομέρειες:

- 10 (ι) Αξία αγοράς,
- (ιι) αξία πώλησης (ή άλλο τρόπο διάθεσης εάν δεν είναι πώληση),
- 15 (ιιι) περιθώριο κέρδους (διαφορά των ποσών που αναφέρονται στις παραγράφους (ι) και (ιι) πιο πάνω,
- (ιiv) συντελεστή φόρου που ισχύει κατά την ημερομηνία πώλησης,
- (v) φόρο που αναλογεί.”

20 Οι αιτητές είναι πωλητές αυτοκινήτων με την έννοια της Γνωστοποίησης. Στις 3 Φεβρουαρίου 1994, κατ'επίκληση των στοιχείων που προέκυψαν από επίσκεψη ελέγχου που πραγματοποιήθηκε στις 6 Οκτωβρίου 1993, ο Έφορος θεώρησε πως, για λόγους που  
25 εξήγησε, δεν εφαρμόζεται στην περίπτωσή τους η απαλλαγή. Με βάση τη συνολική αξία του κάθε αυτοκινήτου, καθορίστηκε φορολογική υποχρέωση ύψους £5,680.47 σ. Η ένσταση των αιτητών, εξετάστηκε από τον Υπουργό Οικονομικών και με την εξαίρεση φόρου εκροών ύψους £100 που επιβλήθηκε, όπως διαπιστώθηκε, σε σχέση με αυτοκίνητο που παραδόθηκε όχι από τους αιτητές, απορρίφθηκε.  
30

Οι αιτητές προσβάλλουν το κύρος αυτής της απόφασης. Η παράλληλη προσβολή του κύρους της απόφασης του Εφόρου είναι πλεονασματική. Αυτή η απόφαση απορροφήθηκε από την τελική.  
35 Οι ισχυρισμοί των αιτητών αναφέρονται σε όσα ο Υπουργός προσδιόρισε ως την αιτιολογία της απόρριψης της ένστασης. Είναι τα ακόλουθα:

40 (1) τα δύο χωριστά μητρώα, αγορών και πωλήσεων τα οποία χρησιμοποιούσε η εταιρεία δεν συνιστούν βιβλίο αποθεμάτων διότι δεν δίνουν ανά πάσα στιγμή τα διαθέσιμα προς πώληση αυτοκίνητα της εταιρείας.

(2) τα δύο ξεχωριστά μητρώα περιείχαν και αυτοκίνητα που

δεν εμπίπτουν στο σχέδιο μεταχειρισμένων αυτοκινήτων π.χ. εμπορικά'

- (3) τα βιβλία της εταιρείας δεν αντιστοιχούν τις αγορές με τις πωλήσεις σε οριζόντιες στήλες' 5
- (4) τα βιβλία της εταιρείας δεν περιέχουν τις λογιστικές λεπτομέρειες και ειδικά τη διαφορά της τιμής αγοράς και πώλησης, το συντελεστή φόρου και του οφειλόμενου ΦΠΑ' 10
- (5) Οι ελλείψεις των βιβλίων της Εταιρείας κατέστησαν αδύνατο τον έλεγχο του οφειλόμενου φόρου' 15
- (6) Δεν ετοιμάστηκαν ορισμένα τιμολόγια αγοράς μεταχειρισμένων επιβατικών αυτοκινήτων' και 15
- (7) Η εταιρεία είχε εκδώσει 52 τιμολόγια πωλήσεων μεταχειρισμένων επιβατικών αυτοκινήτων που δείχνουν συγκεκριμένο ποσό ως φόρο. 20

Οι αιτητές εισηγούνται πως ήταν παράνομη η μη εφαρμογή της απαλλαγής στην περίπτωση τους, για τους εξής λόγους:

- (α) Δεν ήταν απαραίτητη η τήρηση ενός βιβλίου καταχώρησης αποθεμάτων. Η Γνωστοποίηση επιτρέπει την τήρηση τέτοιου βιβλίου "σε οποιαδήποτε μορφή". Μπορούν, επομένως, να τηρούν χωριστά βιβλία αγορών και πωλήσεων. 25
- (β) Τα βιβλία καταχώρησης αποθεμάτων δεν είναι απαραίτητα "να δίνουν ανά πάσα στιγμή" τα διαθέσιμα προς πώληση αυτοκίνητα ούτε ήταν νόμιμη η άρνηση της απαλλαγής επειδή ο έλεγχος, όπως παρατηρήθηκε από το λειτουργό που τον πραγματοποίησε, ήταν χρονοβόρος. Το ουσιώδες ήταν πως κατέστη τελικά δυνατός ο εντοπισμός όλων των απαιτούμενων στοιχείων. 30 35
- (γ) Δεν είχαν υποχρέωση να μην περιλαμβάνουν στα μητρώα αποθεμάτων και τα αυτοκίνητα που δεν ενέπιπταν στο σχέδιο μεταχειρισμένων αυτοκινήτων ή να αντιστοιχούν στα βιβλία τους τις αγορές με τις πωλήσεις σε οριζόντιες στήλες. 40
- (δ) Η θέση πως ο έλεγχος κατέστη εντελώς αδύνατος αντικρούεται από το γεγονός ότι τελικά τα στοιχεία εντοπίστηκαν έστω μετά από χρονοβόρο έλεγχο χωρίς να χρειαστεί να τηρήσει ο

λειτουργός που τον πραγματοποίησε άλλα βιβλία.

5 (ε) Εσφαλμένα θεωρήθηκε ότι τα βιβλία τους δεν περιείχαν τις λογιστικές λεπτομέρειες και ειδικά τη διαφορά της τιμής αγο-  
ράς και πώλησης. Κατέστη δυνατή η βεβαίωση του φόρου με  
10 βάση τα λογιστικά στοιχεία και τις λεπτομέρειες που περιεί-  
χαν τα βιβλία και τα τιμολόγια τους. Η αντιπαραβολή των τι-  
μολογίων αγοράς και πώλησης που υπήρχαν επέτρεπαν την  
εξαγωγή του περιθωρίου κέρδους.

10 (στ) Πράγματι δεν περιέλαβαν ορισμένα στοιχεία στα βιβλία και  
τα τιμολόγια που τηρούσαν, για παράδειγμα δεν φαινόταν στα  
15 βιβλία τους το ποσοστό φόρου και ο αύξων αριθμός αποθε-  
μάτων. Αυτές οι ελλείψεις όμως ήταν επουσιώδεις και, με βά-  
ση, τις αρχές όπως συνοψίζονται στο De Voil: Value Added  
Tax, London 1972, Division A14.36 και A14.39, δεν δικαιολο-  
γούσαν την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας του Εφόρου σε  
20 βάρος τους. Στην πραγματικότητα μάλιστα ο Έφορος αγνόη-  
σε τελείως το γεγονός ότι είχε διακριτική εξουσία πάνω στο  
θέμα.

25 Οι καθ'ων η αίτηση αναφέρθηκαν στη νομολογία ως προς τις  
αρχές που διέπουν την αναθεώρηση διοικητικών αποφάσεων. Τό-  
νισαν πως το Δικαστήριο δεν υποκαθιστά την κρίση του Εφόρου  
με τη δική του, πως δεν επεμβαίνει στην εκτίμηση των γεγονότων  
και πως δεν στοιχειοθετείται οποιοσδήποτε λόγος ακυρότητας της  
προσβαλλόμενης απόφασης. Παρέπεμψαν σε απόσπασμα από τον  
De Voil: Value Added Tax (July 1993) Part A, A14,36 και από τον  
30 Tolleys VAT Cases 1992 - παράγρ. 5.1 - 5.18 ως προς την επίπτωση  
από τη μη τήρηση των απαιτούμενων βιβλίων και αρχείων. Επιση-  
μαίνουν πως το σχέδιο που εισάγει ο Κανονισμός συνιστά παρα-  
χώρηση (scheme of concessionary nature), πως η ευθύνη για την  
υπαγωγή σ' αυτό ανήκει στο φορολογούμενο και πως κάτω από τις  
35 περιστάσεις, τις οποίες και αναλύουν, ο Έφορος άσκησε ορθά την  
εξουσία του δυνάμει των Κανονισμών.

40 Μελέτησα τις αγορεύσεις των δυο πλευρών και τα στοιχεία του  
φακέλου. Δεν εντοπίζω πλάνη ως προς το νόμο ή ως προς τα  
πράγματα ή οποιοδήποτε λόγο ακυρότητας. Οι ελλείψεις και οι  
παραλείψεις που διαπιστώθηκαν εύλογα θεωρήθηκαν ότι καθι-  
στούσαν ανεφάρμοστο το σχέδιο απαλλαγής στην περίπτωση των  
αιτητών. Είναι ορθό ότι η Γνωστοποίηση δεν επέβαλλε βιβλίο κα-  
ταχώρησης αποθεμάτων ορισμένης μορφής. Απαιτεί όμως την  
ύπαρξη βιβλίου καταχώρησης αποθεμάτων και μάλιστα ορισμένου

περιεχομένου. Εφόσον δεν υπήρχε τέτοιο βιβλίο ή εφόσον δεν περιείχε τις λεπτομέρειες που εξειδικεύονται, δεν είναι νοητό να συζητούμε ως προς τη δυνατότητα που παρέχει η Γνωστοποίηση αναφορικά με τη μορφή του.

5

Θεωρώ ότι εύλογα ο Έφορος δεν ικανοποιήθηκε ότι τα δυο ξεχωριστά μητρώα δεν συνιστούν, για τους λόγους που δόθηκαν, βιβλίο καταχώρησης αποθεμάτων όπως το καθορίζει η Γνωστοποίηση. Η Γνωστοποίηση, όπως την αντιλαμβάνομαι, αποβλέπει στη συγκέντρωση όλων των λεπτομεριών που εξειδικεύει σε ένα βιβλίο ώστε εξ αυτού να προκύπτουν όσα στοιχεία έχουν σημασία για τους σκοπούς του Νόμου.

10

Η εισήγηση πως ήταν δυνατό, όπως και έγινε, να εντοπιστούν τελικά αυτά τα στοιχεία από το σύνολο των βιβλίων και εγγράφων των αιτητών, παραγνωρίζει τη ρητή απαίτηση της Γνωστοποίησης. Αποδοχή της θα οδηγούσε στην πλήρη καταστροφάτησή της. Επίσης, η άποψη πως η διαπίστωση ότι ο έλεγχος ήταν αδύνατος αντιφάσκει προς το γεγονός ότι τελικά πραγματοποιήθηκε, απομακρύνει από την ουσία του θέματος. Αυτή η πτυχή της αιτιολογίας της προσβαλλόμενης απόφασης, αναφέρεται στη δυνατότητα ελέγχου διά μέσου βιβλίων τα οποία προτάθηκαν ως βιβλία καταχώρησης αποθεμάτων και τα οποία όμως δεν παρείχαν αφ'εαυτών τη δυνατότητα ελέγχου του οφειλόμενου φόρου. Και αυτά, σε συνάρτηση προς τη διαπίστωση πως τα βιβλία των αιτητών δεν περιείχαν τις λογιστικές λεπτομέρειες που εξειδικεύονται στη Γνωστοποίηση, ειδικά τη διαφορά της τιμής αγοράς και πώλησης, το συντελεστή φόρου και το φόρο που αναλογεί. Αποκομίζω την εικόνα σαφούς παράλειψης συμμόρφωσης προς τη ρητή απαίτηση της Γνωστοποίησης και, συνεπώς, δεν κρίνω ότι δικαιολογείται ενασχόληση με το κατά πόσο η ενδεχόμενη συμπερίληψη σε βιβλία καταχώρησης αποθεμάτων και αυτοκινήτων που δεν εμπίπτουν στο σχέδιο ή η παράλειψη αντιστοίχισης των αγορών με τις πωλήσεις σε οριζόντιες στήλες σ'αυτό, θα συνιστούσε, χωρίς άλλα, καλό λόγο για την άρνηση της απαλλαγής. Η παράλειψη τήρησης του βιβλίου καταχώρησης αποθεμάτων που προβλέφθηκε, εκβάλλει τους αιτητές από το σχέδιο. Η τήρηση του βιβλίου αυτού συνιστά όρο "για να μπορεί οποιοσδήποτε πωλητής αυτοκινήτων να παραδίδει επιβατηγό αυτοκίνητο σύμφωνα με τις διατάξεις του Κανονισμού".

15

20

25

30

35

40

Η έκδοση από τους αιτητές 52 τιμολογίων πωλήσεων τα οποία έδειχναν συγκεκριμένο ποσό ως φόρο, συνιστά πρόσθετο λόγο, με βάση τον Καν.3(1)(γ), μη εφαρμογής του σχεδίου απαλλαγής ως

προς αυτά.

5 Η προσφυγή αποτυγχάνει και απορρίπτεται με έξοδα. Η προ-  
σβαλλόμενη απόφαση επικυρώνεται. Τα έξοδα να υπολογιστούν  
από τον Πρωτοκολλητή για να εγκριθούν από το Δικαστήριο.

*Η προσφυγή απορρίπτεται με έξοδα.*