**ΑΝΩΤΑΤΟ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΙΚΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ ΚΥΠΡΟΥ**

**ΔΕΥΤΕΡΟΒΑΘΜΙΑ ΔΙΚΑΙΟΔΟΣΙΑ**

*(Άρθρο 23(3)(β)(i) του Ν.33/64 – Μεταβατικές Διατάξεις)*

*Έφεση κατά απόφασης Διοικητικού Δικαστηρίου Αρ. 9/2018*

*(Υπ. αρ.1160/2014)*

17 Νοεμβρίου, 2023

[Τ. ΨΑΡΑ-ΜΙΛΤΙΑΔΟΥ, ΣΤ. ΧΑΤΖΗΓΙΑΝΝΗ, Η. ΓΕΩΡΓΙΟΥ, Δ/ΣΤΕΣ]

ΑΔΑΜΟΣ ΝΙΚΗΦΟΡΟΥ

*Εφεσείων*

Και

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΊΑΣ ΜΕΣΩ ΤΩΝ

1. *ΥΠΟΥΡΓΕIΟY ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ*
2. *ΕΦΟΡΟΥ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ*

*Εφεσίβλητων*

------------------------

*Α. Ιωαννίδου (κα), για Νέστορας Αδάμου Νικηφόρου ΔΕΠΕ, για Εφεσείοντα*

*Δ. Εργατούδη (κα), Ανώτερη Δικηγόρος της Δημοκρατίας, για Γενικό Εισαγγελέα της Δημοκρατίας, για Εφεσίβλητους*

*--------------------*

**Τ.,ΨΑΡΑ-ΜΙΛΤΙΑΔΟΥ, Δ.:** Την ομόφωνη απόφαση του Δικαστηρίου θα δώσει η Δικαστής Στ. Χατζηγιάννη

**Α Π Ο Φ Α Σ Η**

**ΧΑΤΖΗΓΙΑΝΝΗ, Δ.:** Ο Εφεσείων έχει ως επιχειρηματική δραστηριότητα την παροχή δικολαβικών υπηρεσιών έξω από το Κτηματολογικό Γραφείο Λάρνακας και Αμμοχώστου.

 Κατόπιν έρευνας που λειτουργοί του Εφεσίβλητου 2 διεξήγαγαν το 2005, με βάση τον ***περί Φόρου Προστιθέμενης Αξίας Νόμο του 2000 (Ν. 95(Ι)/2000)***, όπως τροποποιήθηκε, ο Εφεσείων ενημερώθηκε με επιστολή του Εφεσίβλητου 2 ημερ.14.4.2005 για την πρόθεση του να τον εγγράψει στο μητρώο ΦΠΑ. Ο Εφεσείων με επιστολή του ημερ. 22.4.2005 ανέφερε ότι δεν είχε υποχρέωση να εγγραφεί στο μητρώο ΦΠΑ, διότι η αξία των φορολογητέων του συναλλαγών δεν υπερέβαινε το καθορισμένο όριο εγγραφής σ’ αυτό, χωρίς όμως να προσκομίσει οποιαδήποτε στοιχεία προς τεκμηρίωση της θέσης του. Ο Εφεσίβλητος 2 απαίτησε ξανά από τον Εφεσείοντα, τόσο γραπτώς, όσο και τηλεφωνικώς, την προσκόμιση στοιχείων που να αποδεικνύουν τις εισπράξεις του για τουλάχιστον 1 έτος, όμως ο Εφεσείων παρέλειψε να προσκομίσει οποιαδήποτε στοιχεία.

 Ως αποτέλεσμα, ο Εφεσίβλητος 2 προχώρησε σε υποχρεωτική εγγραφή του Εφεσείοντα στο μητρώο ΦΠΑ από 14.6.2007. Ο Εφεσείων, με επιστολή του ημερ. 21.1.2008, υπέβαλε αίτηση για ακύρωση της εγγραφής του στο μητρώο ΦΠΑ, χωρίς ωστόσο να προσκομίσει οποιαδήποτε αρχεία, βιβλία ή στοιχεία που να καθορίζουν το ύψος των συνολικών του εισπράξεων και κατ΄ επέκταση το αίτημα του.

 Ο Εφεσίβλητος 2, αφού εξέτασε την αίτηση ακύρωσης του Εφεσείοντα ημερ. 21.1.2008 και αφού έλαβε περισσότερα στοιχεία και πληροφορίες, άσκησε κατά τον καλύτερο τρόπο την κρίση του και υπολόγισε τις αναμενόμενες φορολογητέες εκροές του Εφεσείοντα σε €6.000 μηνιαίως. Συνεπώς, κατά την περίοδο που αυτός ήταν εγγεγραμμένος στο μητρώο ΦΠΑ δηλ. από 1.7.2007 – 31.8.2009, οι αναμενόμενες συνολικές εισπράξεις υπολογίσθηκαν σε €156.000, υπερέβαιναν το όριο εγγραφής, με αποτέλεσμα να μην ακυρώσει την εγγραφή του στο μητρώο ΦΠΑ.

 Στη συνέχεια, ο Εφεσίβλητος 2 προέβηκε σε βεβαίωση φόρου και με επιστολή του ημερ. 29.12.2009, ειδοποίησε τον Εφεσείοντα ότι όφειλε ποσό φόρου ύψους €20.346,91 για την περίοδο 1.7.2007 – 31.8.2009.

 Στις 3.3.2010 ο Εφεσείων καταχώρισε την Προσφυγή με αρ. 316/2010, εναντίον της επιβολής της ως άνω φορολογίας €20.346,91, ως και την Προσφυγή με αρ. 317/2010 εναντίον της απόφασης του Εφεσίβλητου να παραμείνει εγγεγραμμένος στο μητρώο ΦΠΑ. Με απόφαση του Δικαστηρίου ημερ. 10.11.2011 στα πλαίσια της Προσφυγής 316/2010, η ως άνω φορολογία ακυρώθηκε, με περιθώρια επανεξέτασης της υπόθεσης. Η διαδικασία της Προσφυγής 317/2010 τερματίστηκε με δήλωση του Εφεσίβλητου 2 ενώπιον του Δικαστηρίου στις 6.3.2012, ο οποίος συμφώνησε να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη απόφαση και ως εκ τούτου να παύσει ο Εφεσείων να είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο ΦΠΑ από 14.6.2007.

 Ο Εφεσίβλητος 2, μετά την πιο πάνω ακυρωτική απόφαση του Δικαστηρίου, προέβηκε σε επανεξέταση της υπόθεσης, στα πλαίσια της οποίας ζήτησε από τον Εφεσείοντα, με επιστολή του ημερ. 17.1.2012, για σκοπούς φορολογικού ελέγχου, την προσκόμιση βιβλίων και αρχείων με στοιχεία για τις ημερήσιες εισπράξεις, τιμολόγια, αποδείξεις ΦΠΑ και αποδείξεις εισπράξεως που έκδωσε, τις τραπεζικές καταστάσεις και δελτία καταθέσεων. Ο Εφεσείων με επιστολή του ημερ. 25.1.2012 εισηγήθηκε την αναμονή της απόφασης του Δικαστηρίου στην Προσφυγή 317/2010, όμως ο Εφεσίβλητος 2 με επιστολή του ημερ. 1.2.2012 τον παρότρυνε να συμμορφωθεί αμέσως με το περιεχόμενο της επιστολής του ημερ. 17.1.2012. Κατόπιν ανταλλαγής σχετικής αλληλογραφίας, ο δικηγόρος του Εφεσείοντα, με επιστολή του ημερ. 13.3.2012, ζήτησε προθεσμία 40 ημερών για να παρουσιάσει βιβλία, αρχεία και στοιχεία.

 Στα πλαίσια της επανεξέτασης ο Εφεσίβλητος 2, ασκώντας τις εξουσίες που του παρέχονται από τον ***Ν.95(Ι)/2000***, προέβηκε σε φορολογικό έλεγχο των υποθέσεων που αφορούν τον Εφεσείοντα, λαμβάνοντας αντίγραφα αιτήσεων από το Επαρχιακό Κτηματολόγιο Λάρνακας που είχαν διεκπεραιωθεί από τον Εφεσείοντα, ως και γραπτές καταθέσεις από Κτηματολογικούς Λειτουργούς και πελάτες του Εφεσείοντα.

Λαμβάνοντας υπόψη τα πιο πάνω, διαπιστώθηκε ότι ο Εφεσείων για την περίοδο 1.7.2007 – 31.12.2011 είχε εισπράξει ως δικολάβος το συνολικό ποσό των €84.558,77, το οποίο υπερέβαινε την αξία των φορολογητέων συναλλαγών των €15.600, αφού η μέση ετήσια είσπραξη του Εφεσείοντα για περίοδο 4.5 χρόνων, ανέρχετο σε €18.790,94. Συνεπώς ο Εφεσείων, καθίστατο υπόχρεος για να εγγραφεί στο μητρώο ΦΠΑ αναδρομικά από 1.7.2007. Με βάση τον έλεγχο που διενεργήθηκε, ως αποτέλεσμα της επανεξέτασης των φορολογικών υποχρεώσεων του Εφεσείοντα, ο Εφεσίβλητος 2 ενέγραψε τον Εφεσείοντα στο μητρώο ΦΠΑ από 1.7.2007 και του γνωστοποίησε την απόφαση του με επιστολή του ημερ. 11.4.2012.

 Ο Εφεσείων, παρέλειψε να καταβάλει στον Εφεσίβλητο 2 το φόρο ΦΠΑ που αναλογούσε στις φορολογητέες συναλλαγές που είχε πραγματοποιήσει. Ως αποτέλεσμα, ο Εφεσίβλητος 2, ασκώντας τις εξουσίες που του παρέχει το ***Άρθρο 49(1) του Ν. 95(Ι)/2000,*** έκρινε ότι οι φορολογικές δηλώσεις του Εφεσείοντα για την περίοδο από 1.7.2007 – 30.11.2011 ήταν ελλιπείς ή ανακριβείς και έτσι βεβαίωσε, κατά την καλύτερη κρίση του, το φόρο εκροών που αναλογεί στις φορολογικές περιόδους από 1.7.2007 – 30.11.2011, σε €15.557,29. Γνωστοποίησε την εν λόγω απόφαση του στον Εφεσείοντα, με επιστολή βεβαίωσης φόρου ημερ. 9.5.2012.

 Ο Εφεσείων στις 3.5.2012 υπέβαλε ένσταση στην απόφαση του Εφεσίβλητου 2 ημερ. 11.4.2012 να τον εγγράψει αναδρομικά στο μητρώο ΦΠΑ και στις 25.5.2012 υπέβαλε ένσταση κατά της βεβαίωσης του φόρου ημερ. 9.5.2012. Ο Εφεσίβλητος 1 εξέτασε τις ενστάσεις του Εφεσείοντα και με επιστολή του ημερ. 10.7.2014 τις απέρριψε.

 Με την προσφυγή αρ. 1160/2014, ο Εφεσείων προσέβαλε την νομιμότητα της απόφασης του Εφεσίβλητου 2 ημερ. 10.7.2014, με την οποία απορρίφθηκε η ένσταση του εναντίον της απόφασης του Εφεσίβλητου 2 ημερ. 9.5.2012 να του επιβάλει φορολογία ύψους €15.557,29 για την περίοδο 1.7.2007 – 30.11.2011.

 Θεωρούμε σκόπιμο να παραθέσουμε αυτούσιο το περιεχόμενο της προσβαλλόμενης απόφασης ημερ. 10.7.2014:

«1. *Με βάση την παράγραφο 1(1)(α) και την παράγραφο 5 του Πρώτου Παραρτήματος των περί ΦΠΑ Νόμων του 2000 όπως αυτός τροποποιήθηκε, των στοιχείων που είχε η Υπηρεσία ΦΠΑ στην κατοχή της και τον έλεγχο που πραγματοποίησε,* ***διαπιστώθηκε ότι οφείλατε να εγγραφείτε στο Μητρώο ΦΠΑ από 01.07.2007 όπως και ενημερωθήκατε με επιστολή από τον Έφορο ΦΠΑ στις 11 Απριλίου 2012.***

*2) Σύμφωνα με την παράγραφο 1(1) του Μέρους Ι του Πρώτου Παραρτήματος των περί ΦΠΑ Νόμων του 2000 όπως αυτός τροποποιήθηκε «(1) Τηρουμένων των διατάξεων των υποπαραγράφων (3) μέχρι (5) πιο κάτω, πρόσωπο που πραγματοποιεί φορολογητέες συναλλαγές και δεν είναι εγγεγραμμένο δυνάμει του παρόντος Νόμου καθίσταται υπόχρεο να εγγραφεί – (α) στο τέλος οποιουδήποτε μήνα, αν η αξία των φορολογητέων συναλλαγών του κατά την περίοδο ενός έτους που τελειώνει σε αυτό το χρονικό σημείο έχει υπερβεί τις €15.600,00 ή β) σε οποιοδήποτε χρονικό σημείο αν υπάρχουν βάσιμοι λόγοι να πιστεύεται ότι η αξία των φορολογητέων συναλλαγών του κατά την περίοδο των τριάντα ημερών που αρχίζει από αυτό το χρονικό σημείο θα υπερβεί τις €15.600,00.*

*Στην επιστολή ένστασης σας αναφέρεται ότι οι φορολογητέες συναλλαγές σας δεν ξεπερνούν τις €15.600 χωρίς όμως να προσκομίσετε οποιαδήποτε βιβλία και αρχεία με τα οποία να υποστηρίζουν την εν λόγω δήλωσή σας.*

1. *Με βάση την παράγραφο 5(7) του Δεκάτου Παραρτήματος των περί ΦΠΑ Νόμων του 2000 όπως αυτός τροποποιήθηκε «Κάθε πρόσωπο, άλλο από υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο, που παραδίδει αγαθά ή παρέχει υπηρεσίες στα πλαίσια ή για προώθηση οποιασδήποτε επιχείρησης που ασκείται από αυτό διατηρεί για περίοδο επτά ετών.*

***Καθόσον αφορά την ένστασή σας, εξακολουθεί να ισχύει η βεβαίωση φόρου που αφορά την νέα εγγραφή σας στο Μητρώο ΦΠΑ ύψους €15.557,29».***

Το πρωτόδικο Δικαστήριο, αφού διαπίστωσε ότι με την προσφυγή του ο Εφεσείων προσέβαλε μόνο την απόφαση του Εφεσίβλητου 2 ημερ. 9.5.2012, με την οποία του επιβλήθηκε η ως άνω φορολογία, κατέληξε ότι ο δικαστικός έλεγχος είχε περιοριστεί στην εξέταση της ορθότητας της εν λόγω απόφασης και όχι της απόφασης για απόρριψη της ένστασης του Εφεσείοντα ημερ. 3.5.2012 για εγγραφή του στο μητρώο ΦΠΑ. Αφού επεσήμανε πως ο Εφεσίβλητος 1 είχε λάβει υπόψη του για την έκδοση της απόφασης του, τα στοιχεία που είχε συλλέξει ο Εφεσίβλητος 2 και τέθηκαν υπόψη του ως το περιεχόμενο σχετικής Έκθεσης, κατέληξε ότι η επίδικη απόφαση ήταν καθόλα νόμιμη και ο Εφεσείων ουδόλως έτυχε άδικης μεταχείρισης.

 Η κατάληξη αυτή του πρωτόδικου Δικαστηρίου, οδήγησε σε απόρριψη της προσφυγής αρ. 1160/2014 και συνακόλουθα, η επίδικη απόφαση με την οποία επιβλήθηκε στο Εφεσείοντα φόρος ΦΠΑ, επικυρώθηκε.

 Ο Εφεσείων θεωρεί εσφαλμένη την πρωτόδικη απόφαση και με την παρούσα Έφεση επιδιώκει την ανατροπή της, στη βάση δέκα (10) λόγων Έφεσης.

 Ειδικότερα, ο Εφεσείων υποστηρίζει πως τα στοιχεία που είχε συλλέξει ο Εφεσίβλητος 2 δεν ήταν ορθά και συνεπώς δεν προέβηκε σε δέουσα έρευνα προτού λάβει την προσβαλλόμενη απόφαση (1ος λόγος Έφεσης).

 Περαιτέρω, εισηγείται πως λανθασμένα το πρωτόδικο Δικαστήριο: (α) έκρινε πως οι θέσεις του Εφεσείοντα πρωτόδικα, ουδέποτε είχαν τεθεί υπόψη του Εφεσίβλητου 1 (2ος λόγος Έφεσης), ο οποίος (Εφεσίβλητος 1) έλαβε την προσβαλλόμενη απόφαση βασιζόμενος σε ισχυρισμούς άλλων προσώπων, χωρίς να ακούσει την θέση του Εφεσείοντα, παραβιάζοντας το δικαίωμα ακρόασης του (3ος λόγος Έφεσης), β) θεώρησε πως ο έλεγχος των εισηγήσεων του Εφεσείοντα θα ισοδυναμούσε με πρωτογενή έλεγχο τους εκ μέρους του (4ος λόγος Έφεσης), γ) έκρινε πως η επιστολή του Εφεσίβλητου 1 ημερ. 10.7.2014 απαντούσε και στις δύο ενστάσεις του Εφεσείοντα ημερ. 3.5.2012 και 25.5.2012 (5ος λόγος Έφεσης), ως και ότι ο Εφεσίβλητος 1 μπορούσε να πράξει κάτι τέτοιο (6ος λόγος Έφεσης) και συνεπώς η απόφαση απόρριψης της ένστασης για εγγραφή του Εφεσείοντα στο μητρώο ΦΠΑ δεν προσβλήθηκε εμπρόθεσμα και παρέμεινε νόμιμη (7ος λόγος Έφεσης) και δ) παρέλειψε να λάβει υπόψιν το γεγονός ότι ο Εφεσείων με επιστολή του ημερ. 13.3.2012 ζητούσε χρόνο να παρουσιάσει στοιχεία και συνεπώς ο Εφεσίβλητος 2 παράνομα εφάρμοσε το ***Άρθρο 49 του Ν.95(Ι)/2000*** (8ος λόγος Έφεσης).

 Τέλος, υποστηρίζει ότι η αιτιολογία της προσβαλλόμενης απόφασης ημερ. 10.7.2014, ειδικότερα σε σχέση με την ένσταση του Εφεσείοντα ημερ. 25.5.2012, δεν ήταν πλήρης, επαρκής και σαφής (9ος λόγος Έφεσης), ως και ότι η πρωτόδικη απόφαση είναι αναιτιολόγητη και δεν παρέχει την απαραίτητη δικαστική κρίση (10ος λόγος Έφεσης).

 Εξετάσαμε με προσοχή την πρωτόδικη απόφαση, υπό το πρίσμα των ως άνω εισηγήσεων του Εφεσείοντα, ως και την αντίθετη θέση των Εφεσιβλήτων, οι οποίοι υποστηρίζουν την ορθότητα της πρωτόδικης απόφασης. Καταλήξαμε ότι η πρωτόδικη απόφαση είναι ορθή και οι αιτιάσεις του Εφεσείοντα δεν ευσταθούν για τους πιο κάτω λόγους:

 Θεωρούμε σκόπιμο να ασχοληθούμε πρώτα με τους 5ο, 6ο και 7ο λόγους Έφεσης, οι οποίοι είναι αλληλένδετοι μεταξύ τους και άπτονται του αντικειμένου της προσβαλλόμενης απόφασης ημερ. 10.7.2014.

 Η ευπαίδευτη συνήγορος του Εφεσείοντα εισηγήθηκε σχετικά, πως το γεγονός ότι το πρωτόδικο Δικαστήριο είχε διαπιστώσει πως η ένσταση του Εφεσείοντα ημερ. 25.5.2012 αναφορικά με την βεβαίωση του φόρου, δεν υπήρχε στο διοικητικό φάκελο, αλλά ούτε και εγίνετο αναφορά σ’ αυτή, στην ένσταση των Εφεσιβλήτων στα πλαίσια της προσφυγής, οδηγεί στην εσφαλμένη κρίση του πρωτόδικου Δικαστηρίου πως η προσβαλλόμενη απόφαση ημερ. 10.7.2014 απαντούσε και στις δύο ενστάσεις του Εφεσείοντα ημερ. 3.5.2012 και 25.5.2012. Περαιτέρω, εισηγήθηκε πως ο Εφεσίβλητος 1, εν πάση περιπτώσει, εσφαλμένα έκδωσε εσφαλμένα την προσβαλλόμενη απόφαση ημερ. 10.7.2014, αναφορικά με 2 ενστάσεις του Εφεσείοντα που αφορούσαν δύο διαφορετικές διοικητικές πράξεις.

 Η πιο πάνω εισήγηση του Εφεσείοντα δεν μας βρίσκει σύμφωνους. Όπως προκύπτει με σαφήνεια από το περιεχόμενο της προσβαλλόμενης απόφασης ημερ. 10.7.2014 (ανωτέρω), αυτή αναφέρεται και απαντά και στις δύο ενστάσεις του Εφεσείοντα, τόσο σε σχέση με την υποχρέωση εγγραφής του στο μητρώο ΦΠΑ, όπως είχε ήδη ενημερωθεί με προηγούμενη απόφαση του Εφεσίβλητου ημερ. 11.4.2012, όσο και σε σχέση με τη βεβαίωση φόρου που του είχε επιβληθεί ύψους €15.557, 29.

 Το γεγονός ότι η ένσταση του Εφεσείοντα ημερ. 25.5.2012 κατά της βεβαίωσης του φόρου, δεν είχε εντοπισθεί στο διοικητικό φάκελο, ούτε και εγίνετο αναφορά σ’ αυτήν, στην ένσταση των Εφεσίβλητων στα πλαίσια της προσφυγής, δεν οδηγεί, άνευ ετέρου, στην ακύρωση της προσβαλλόμενης απόφασης, ως είναι η εισήγηση του Εφεσείοντα. Ό,τι έχει σημασία, είναι το αδιαμφισβήτητο γεγονός – όπως επεσήμανε και το πρωτόδικο Δικαστήριο – ότι η εν λόγω ένσταση είχε τεθεί ενώπιον του μέσω της προσφυγής από τον ίδιο τον Εφεσείοντα και συνεπώς ορθά λήφθηκε υπόψη.

 Σ’ ό,τι αφορά την δυνατότητα του Εφεσίβλητου 1 να αποφασίζει στα πλαίσια μιας απόφασης του, δύο διαφορετικά ζητήματα που θα μπορούσαν να αποτελέσουν αντικείμενο δύο διοικητικών πράξεων, δεν εντοπίζουμε οτιδήποτε το επιλήψιμο, οι δε πρόνοιες των ***Άρθρων 52(α)*** και ***53(4)*** του ***Ν.95(Ι)/2000*** στις οποίες μας παρέπεμψε η ευπαίδευτη συνήγορος του Εφεσείοντα, ουδόλως εμποδίζουν τον Εφεσίβλητο 1 να ενεργεί ως ανωτέρω.

 Στη βάση των πιο πάνω, κρίνουμε πως ορθά το πρωτόδικο Δικαστήριο κατέληξε πως με την προσβαλλόμενη απόφαση ημερ. 10.7.2014, ο Εφεσίβλητος 1 αποφάσισε σε σχέση και με τις δύο ενστάσεις του Εφεσείοντα, ως και ότι, με βάση το αιτητικό της προσφυγής, το οποίο αφορά μόνο τη βεβαίωση του φόρου, η προσβαλλόμενη απόφαση σε σχέση με την υποχρέωση του Εφεσείοντα να εγγραφεί στο μητρώο του ΦΠΑ ουδόλως προσβλήθηκε και συνεπώς παρέμεινε νόμιμη.

 Για όλα τα πιο πάνω, οι 5ος, 6ος και 7ος λόγοι Έφεσης δεν γίνονται αποδεκτοί και ως εκ τούτου απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

 Προχωρούμε στην εξέταση των 1ου, 2ου, 3ου και 4ου λόγων Έφεσης, οι οποίοι σχετίζονται μεταξύ τους και αφορούν τον φορολογικό έλεγχο στον οποίο προέβηκε ο Εφεσίβλητος 2 στα πλαίσια της επανεξέτασης, ως και την εφαρμογή εκ μέρους του των προνοιών του ***Άρθρου 49 του Ν.95(Ι)/2000,*** το οποίο του παρέχει την εξουσία να προβαίνει, εάν συντρέχει οποιαδήποτε από τις προϋποθέσεις που τάσσει, σε βεβαίωση του φόρου «*κατά την καλύτερη κρίση του*».

 Όπως αναφέρθηκε ανωτέρω, ο Εφεσίβλητος 2 διενήργησε φορολογικό έλεγχο των υποθέσεων που είχαν διεκπεραιωθεί από τον Εφεσείοντα υπό την ιδιότητα του ως δικολάβος και προς τούτο, έλαβε αντίγραφο αιτήσεων από το Επαρχιακό Κτηματολόγιο Λάρνακος, ως και γραπτές καταθέσεις από Κτηματολογικούς Λειτουργούς και πελάτες του Εφεσείοντα. Στη βάση αυτών των στοιχείων είναι που προέβηκε στην επίδικη βεβαίωση του φόρου, «*κατά την καλύτερη κρίση του*», με δεδομένη την παράλειψη του Εφεσείοντα να παρουσιάσει βιβλία, αρχεία και στοιχεία, παρά τα επανειλημμένα γραπτά και προφορικά αιτήματα του Εφεσίβλητου 2 προς αυτόν. Όπως ήδη αναφέρθηκε, η εξουσία αυτή του Εφεσίβλητου 2 να προβαίνει σε βεβαίωση του ποσού του ΦΠΑ, «*κατά την καλύτερη κρίση του»,* πηγάζει από τις πρόνοιες του ***Άρθρου 49(1) του Ν. 95(Ι)/2000,*** όπως τροποποιήθηκε, το οποίο ορίζει ως ακολούθως:

*«49.—(1) Όταν οποιοδήποτε πρόσωπο παραλείψει να υποβάλει οποιεσδήποτε φορολογικές δηλώσεις που απαιτούνται δυνάμει του παρόντος Νόμου (ή δυνάμει οποιασδήποτε διάταξης που καταργήθηκε με τον παρόντα Νόμο) ή να τηρήσει οποιαδήποτε έγγραφα και να παράσχει τις διευκολύνσεις τις απαραίτητες για να επαληθευτούν τέτοιες δηλώσεις ή όταν ο Έφορος κρίνει ότι τέτοιες δηλώσεις είναι ελλιπείς ή ανακριβείς, ο Έφορος δύναται να βεβαιώσει κατά την καλύτερη κρίση του το ποσό του Φ.Π.Α. που είναι οφειλόμενο από αυτό το πρόσωπο και να γνωστοποιήσει το ποσό στο πρόσωπο αυτό.»*

 Όπως επαναλήφθηκε στην πρόσφατη απόφαση του Ανωτάτου Συνταγματικού Δικαστηρίου ***Symeonides Coffeee Cyprus Ltd v. Δημοκρατίας, ΕΔΔ 13/2017 ημερ. 3.10.2023,*** με αναφορά στην υπόθεση ***Δημοκρατίας ν. Nicolas Tyrimos Tavern Restaurant Ltd (2000) 3 AAΔ 679, 685:***

*«Ο Φ.Π.Α. είναι αυτοβεβαιούμενος φόρος, η δε καταγραφή ή λήψη όλων των απαραίτητων πληροφοριών που καθιστούν δυνατή τη βεβαίωση και πληρωμή του αποτελεί ευθύνη του επιχειρηματία (****Kokos Athanasiou Motors Ltd v. Δημοκρατίας, (2000) 3 ΑΑΔ 21».***

 Προκύπτει πως ο Εφεσίβλητος 2 νομιμοποιείται να ασκήσει τις εξουσίες του, εφόσον συντρέχει οποιαδήποτε από τις προϋποθέσεις του ***Άρθρου 49(1)*** (ανωτέρω),ενώ ο μόνος περιορισμός που τίθεται σ’ αυτόν, είναι να βεβαιώσει τον φόρο «*κατά την καλύτερη κρίση του».* Στον Εφεσίβλητο 2 παρέχεται διακριτική ευχέρεια επιλογής της μεθόδου υπολογισμού του φόρου, με βάση τα στοιχεία που τίθενται ενώπιον του.

Στην προκειμένη περίπτωση, η παράλειψη του Εφεσείοντα να παράσχει στον Εφεσίβλητο 2 τις απαραίτητες πληροφορίες και στοιχεία, που θα καθιστούσαν δυνατή την βεβαίωση του φόρου, ως ήταν η δική του ευθύνη, νομιμοποίησε τον Εφεσίβλητο 2 να προβεί στην βεβαίωση του φόρου «*κατά την καλύτερη κρίση του»,* στη βάση αποκλειστικά του δικού του φορολογικού ελέγχου και των στοιχείων, που περισυνέλεξε στα πλαίσια αυτού. Σε σχέση με την εξουσία του Δικαστηρίου να ελέγξει την ορθότητα της απόφασης του Εφεσίβλητου 2, το πρωτόδικο Δικαστήριο ορθά επεσήμανε πως:

*«Έργο του Δικαστηρίου δεν είναι να αντικαταστήσει τη διοίκηση αλλά να εξετάσει κατά πόσο η διοίκηση στη λήψη της απόφασής της ενήργησε εύλογα επιτρεπτά με τα ενώπιόν της στοιχεία»*.

Σύμφωνα με πάγια νομολογία του Ανωτάτου Δικαστηρίου, το Δικαστήριο δεν υπεισέρχεται σε τεχνικά, ανέλεγκτα θέματα, εκτός αν διαπιστωθεί πλάνη, κακοπιστία και έλλειψη δέουσας έρευνας. Περαιτέρω, το Δικαστήριο δεν υποκαθιστά τις αποφάσεις της Διοίκησης με τις δικές του (βλ. ***Παπαντωνίου κ.ά. ν. Δήμου Λευκωσίας (Αρ. 2) (2010) 3 ΑΑΔ 476*** και ***Pamela Edward Storey v. Δημοκρατίας (2008) 3 ΑΑΔ 113)***, ούτε και ασχολείται με τη διαπίστωση πρωτογενών γεγονότων, εφόσον κρίνει ότι η διεξαχθείσα έρευνα ήταν επαρκής (βλ. ***Καμηλάρης ν. Δημοκρατίας (1991) 4 ΑΑΔ 725*** και ***Δημοκρατία ν. C. Cassinos Construction Ltd (1990) 3 (E) AAΔ 3835).***  Η δε έρευνα θεωρείται επαρκώς διεξαχθείσα, εφόσον επεκτείνεται στη διερεύνηση κάθε σχετικού γεγονότος (βλ. ***Motorways Ltd v. Δημοκρατίας (1999) 3 ΑΑΔ 447).***

Στην υπό κρίση περίπτωση, ο Εφεσίβλητος 2 περισυνέλεξε όλα τα αναγκαία και σχετικά στοιχεία επί των οποίων βασίστηκε για την επιβολή της φορολογίας και ουδόλως έχουμε ικανοποιηθεί πως υπήρξε εκ μέρους του πλάνη, κακοπιστία ή έλλειψη δέουσας έρευνας. Συνακόλουθα, η κρίση του Εφεσίβλητου 2 και ειδικότερα ο υπολογισμός του φόρου ΦΠΑ, ως τεχνικό ζήτημα και άρα ανέλεγκτο, δεν παρείχε την εξουσία στο πρωτόδικο Δικαστήριο, αλλά ούτε και στο Εφετείο, να υποκαταστήσει την απόφαση του Εφεσίβλητου 2 με τη δική του.

 Τα όσα ο Εφεσείων ανέπτυξε πρωτόδικα αλλά και ενώπιον μας, αναφορικά με κατ’ ισχυρισμό λάθη στα στοιχεία που έλαβε υπόψη του ο Εφεσίβλητος 1, σε σχέση με συγκεκριμένα πρόσωπα και ποσά που χρεώθηκαν, όπως ορθά επεσήμανε και το πρωτόδικο Δικαστήριο, αυτά ουδέποτε τέθηκαν υπόψη του Εφεσίβλητου 1 μέσω της ένστασης του Εφεσείοντος ημερ. 25.5.2012. Από μια απλή ανάγνωση της εν λόγω ένστασης του Εφεσείοντος, προκύπτει ότι αυτή περιορίστηκε στην, κατά τρόπο γενικό και αόριστο, αμφισβήτηση του ποσού του φόρου που είχε βεβαιωθεί, ως και στο παράπονο του ότι δεν του είχε παρασχεθεί ο απαραίτητος χρόνος για να παρουσιάσει στην υπηρεσία ΦΠΑ τα δικά του στοιχεία. Συνεπώς, κρίνουμε πως ορθά το πρωτόδικο Δικαστήριο δεν προχώρησε σε πρωτογενή έλεγχο των ισχυρισμών του Εφεσείοντος, εφόσον αυτοί δεν είχαν τεθεί με την ίδια λεπτομέρεια και ενώπιον του Εφεσίβλητου 1.

 Συναφώς, αποτελεί πάγια νομολογία του Ανωτάτου Δικαστηρίου, ότι δεν μπορεί να εγερθεί κατά πρώτον ενώπιον του Δικαστηρίου, οτιδήποτε δεν τέθηκε από τον Αιτητή προς το διοικητικό όργανο, ως λόγος ένστασης ενώπιον του και συνεπώς το Δικαστήριο δεν μπορεί να προβαίνει σε πρωτογενή έλεγχο ισχυρισμών ή μαρτυρίας που ουδέποτε τέθηκαν υπόψη, μέσω ένστασης, του υπό έλεγχο διοικητικού οργάνου (βλ. ***Έπαυλις Κομήτης Λτδ ν. Δημοκρατίας (2009) 3 ΑΑΔ 342*** και ***Δημοκρατίας ν. Αρχής Ηλεκτρισμού Κύπρου ΕΔΔ 3/2020, ημερ. 28.1.2022****).*

 Με δεδομένη την πιο πάνω κατάληξη μας, ως και την ευκαιρία που είχε δοθεί στον Εφεσείοντα να προβάλει, μέσω της ένστασης του ημερ. 25.5.2012 εναντίον της βεβαίωσης του φόρου, τα όσα με λεπτομέρεια προέβαλε πρωτόδικα, κρίνουμε πως ουδόλως παραβιάστηκε το δικαίωμα του σε ακρόαση.

 Συνακόλουθα, οι 1ος, 2ος, 3ος και 4ος λόγος Έφεσης, επίσης απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

 Απορριπτέος είναι και ο 8ος λόγος Έφεσης. Το παράπονο του Εφεσείοντος ότι αυτός, με επιστολή του ημερ. 13.3.2012 ζητούσε χρόνο για να παρουσιάσει στον Εφεσίβλητο 2 στοιχεία, ενώ αυτός δεν τον ενημέρωσε πότε να τα παρουσιάσει και συνεπώς παράνομα εφάρμοσε το ***Άρθρο 49 του Ν.95(Ι)/2000****,* κρίνουμε πωςδεν ευσταθεί.

 Όπως αναφέρθηκε πιο πάνω ο Εφεσίβλητος 2, στα πλαίσια επανεξέτασης της υπόθεσης, με επιστολή του ημερ. 17.1.2012, ζήτησε από τον Εφεσείοντα να παρουσιάσει στοιχεία. Με νέα επιστολή του ημερ. 1.2.2012, ο Εφεσίβλητος 2 κάλεσε εκ νέου τον Εφεσείοντα να παρουσιάσει στοιχεία, ενώ σε τηλεφωνική επικοινωνία του δικηγόρου του Εφεσείοντα με λειτουργό της Υπηρεσίας ΦΠΑ – σύμφωνα με σχετικό σημείωμα της που επισυνάφθηκε στην ένσταση στην προσφυγή και αποτελεί μέρος του διοικητικού φακέλου της υπόθεσης – υπήρξε παραδοχή ότι ο Εφεσείων δεν τηρούσε οποιαδήποτε βιβλία και αρχεία, ούτε και έκδωσε ποτέ οποιαδήποτε απόδειξη είσπραξης.

 Ο Εφεσείων, αν και με την επιστολή του ημερ 13.3.2012, - η οποία παραλήφθηκε στις 15.3.2012 – ζήτησε περιθώριο 40 ημερών για να προβεί στη συλλογή στοιχείων για να τα παρουσιάσει, εν τούτοις ουδέποτε τα παρουσίασε μέχρι τις 9.5.2012 που είχε γίνει αρχικά η βεβαίωση του φόρου, αλλά και μέχρι τις 10.7.2014 που λήφθηκε η προσβαλλόμενη απόφαση κατόπιν ένστασης εκ μέρους του. Όπως ορθά επεσήμανε η ευπαίδευτη συνήγορος των Εφεσίβλητων, ο Εφεσίβλητος 2, είχε ήδη στην κατοχή του, από τις 14.3.2012, στοιχεία και αντίγραφα των αιτήσεων από το Επαρχιακό Κτηματολόγιο Λάρνακας και λειτουργοί της Υπηρεσίας ΦΠΑ είχαν επισκεφθεί τον Εφεσείοντα σε διάφορες ημερομηνίες, προκειμένου να λάβουν πληροφορίες για την εργασία του. Συνεπώς, προκύπτει ότι ο Εφεσίβλητος 2 καθόλα νόμιμα εφάρμοσε τις πρόνοιες του ***Άρθρου 49 του Ν.95(Ι)/2000 (ανωτέρω),*** λαμβάνοντας υπόψη στοιχεία που λήφθηκαν από ανεξάρτητη πηγή, δηλ. το Επαρχιακό Κτηματολόγιο Λάρνακας, τις γραπτές καταθέσεις πελατών του Εφεσείοντα, ως και πληροφορίες από τον ίδιο τον Εφεσείοντα.

 Συνεπώς και ο 8ος λόγος Έφεσης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

 Στα πλαίσια του 9ου λόγου Έφεσης, η ευπαίδευτη συνήγορος του Εφεσείοντα εισηγήθηκε πως η αιτιολογία της προσβαλλόμενης απόφασης ημερ. 10.7.2014, είναι εντελώς άσχετη, αόριστη, ασαφής και ελλιπής, ούτε και συμπληρώνεται από τα στοιχεία του διοικητικού φακέλου. Το κύριο επιχείρημα της συνίστατο στο ότι από το λεκτικό της προσβαλλόμενης απόφασης, προκύπτει πως ο Εφεσίβλητος 1 δεν φαίνεται να εξέτασε την ένσταση του για τη βεβαίωση του φόρου, αλλά μόνο την ένσταση του για την υποχρεωτική εγγραφή του στο μητρώο ΦΠΑ.

 Η εισήγηση αυτή επίσης δεν μας βρίσκει σύμφωνους. Ήδη έχουμε εξετάσει την ως άνω θέση του Εφεσείοντα στα πλαίσια των 5ου, 6ου και 7ου λόγων Έφεσης και την έχουμε απορρίψει. Επιπρόσθετα, σημειώνουμε πως η αιτιολογία της προσβαλλόμενης απόφασης σε σχέση με τη βεβαίωση του φόρου ΦΠΑ, αδιαμφισβήτητα συμπληρώνεται από τα στοιχεία του διοικητικού φακέλου και συγκεκριμένα από την έκθεση ημερ. 8.5.2012 – που επισυνάφθηκε ως παράρτημα στην ένσταση στην προσφυγή – σε σχέση με τον φορολογικό έλεγχο που είχε διεξάγει ο Εφεσίβλητος 2 για την περίοδο 1.7.2007 – 30.11.2011, προκειμένου να προχωρήσει με την βεβαίωση του φόρου «*κατά την καλύτερη κρίση του».*

Συνεπώς, κρίνουμε πως η προσβαλλόμενη απόφαση είναι πλήρως και δεόντως αιτιολογημένη και ο 9ος λόγος Έφεσης, δεν ευσταθεί και απορρίπτεται.

 Τέλος, απορρίπτουμε ως αβάσιμο και τον 10ο λόγο Έφεσης, με τον οποίο προβάλλεται η εισήγηση περί αναιτιολόγητης πρωτόδικης απόφασης. Δεν συμμεριζόμαστε ούτε και αυτή τη θέση. Το πρωτόδικο Δικαστήριο εξέτασε τις θέσεις του Εφεσείοντα και με επαρκείς και τεκμηριωμένους λόγους τις απέρριψε. Συνεπώς κρίνουμε πως η πρωτόδικη απόφαση είναι επαρκώς και δεόντως αιτιολογημένη και δεν υπάρχει κανένα πεδίο επέμβασης μας.

 Για όλα τα πιο πάνω η Έφεση απορρίπτεται.

 Επιδικάζονται έξοδα προς όφελος των Εφεσίβλητων και σε βάρος του Εφεσείοντα ύψους €3.000.

Τ. ΨΑΡΑ-ΜΙΛΤΙΑΔΟΥ, Δ.

 ΣΤ. ΧΑΤΖΗΓΙΑΝΝΗ, Δ.

Η. ΓΕΩΡΓΙΟΥ, Δ.

*/Α.Λ.Ο.*