

ΑΝΩΤΑΤΟ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΙΚΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ ΚΥΠΡΟΥ
ΔΕΥΤΕΡΟΒΑΘΜΙΑ ΔΙΚΑΙΟΔΟΣΙΑ

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

(Έφεση Κατά Απόφασης Διοικητικού Δικαστηρίου Αρ. 65/2018)

15 Μαρτίου, 2024

[ΟΙΚΟΝΟΜΟΥ, ΣΑΝΤΗΣ, ΚΑΛΛΙΓΕΡΟΥ, Δ/ΣΤΕΣ]

K & P LIQUOR STORE LTD,

Έφεσειόντων,

v.

1. ΕΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ,
2. ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ ΔΙΑ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ
ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ,

Έφεσίβλητων.

Γ. Πιπτάζης, για Γιώργος Φ. Πιπτάζης ΔΕΠΕ, για τους Έφεσειόντες.

*Α. Αντωνιάδης, Δικηγόρος της Δημοκρατίας, για Γενικό Εισαγγελέα,
για τους Έφεσίβλητους.*

ΟΙΚΟΝΟΜΟΥ, Δ.: Η απόφαση του Δικαστηρίου είναι ομόφωνη και
θα δοθεί από τον Οικονόμου, Δ.

Α Π Ο Φ Α Σ Η

ΟΙΚΟΝΟΜΟΥ, Δ.: Η εφεσείουσα εταιρεία είχε, κατά τον ουσιώδη χρόνο, ως επιχειρηματική δραστηριότητα τη λιανική και χονδρική πώληση τσιγάρων και ποτών στην ελεύθερη περιοχή Αμμοχώστου. Πιο συγκεκριμένα διατηρούσε δύο καταστήματα στα οποία πωλούσε λιανικώς και χονδρικώς εμπόρευμα σε μπυραρίες, ξενοδοχεία, clubs στην περιοχή. Αυτή η επιχειρηματική δραστηριότητα άρχισε την 1.7.2004 υπό τη διεύθυνση και διαχείριση ενός συνεταιρισμού μέχρι την 31.12.2004. Στη συνέχεια, από 1.1.2005 και μέχρι την 31.1.2006 μεταβιβάστηκε ως «*δρώσα οικονομική μονάδα*» σε άλλο συνεταιρισμό (βλ. Άρθρο 38(1)(α) του περί Φόρου Προστιθέμενης Αξίας Νόμου του 2000, Ν. 95(Ι)/2000 όπως τροποποιήθηκε) (εν τοις εφεξής «ο Νόμος»).¹

¹ 38.—(1) Όταν επιχείρηση που ασκείται από υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο μεταβιβάζεται σε άλλο πρόσωπο ως δρώσα οικονομική μονάδα, τότε—

(α) Για το σκοπό καθορισμού κατά πόσο ο εκδοχέυς είναι υπόχρεος να εγγραφεί δυνάμει του παρόντος Νόμου θεωρείται ότι έχει ασκήσει την επιχείρηση τόσο πριν όσο και μετά τη μεταβίβαση και συναλλαγές από το μεταβιβάζοντα τυχάνουν ανάλογου χειρισμού· και

(β) οποιαδήποτε αρχεία που σχετίζονται με την επιχείρηση τα οποία δυνάμει της παραγράφου 5 του Δέκατου Παραρτήματος, απαιτείται να διατηρούνται για οποιαδήποτε περίοδο μετά τη μεταβίβαση, διατηρούνται από τον εκδοχέα αντί από το μεταβιβάζοντα, εκτός αν ο Έφορος, ύστερα από αίτηση του μεταβιβάζοντος, δώσει διαφορετικές εντολές.

Την 1.2.2006 μεταβιβάστηκε ως «*δρώσα οικονομική μονάδα*» στην εφεσείουσα εταιρεία η οποία ανέλαβε τα φορολογικά δικαιώματα και υποχρεώσεις της επιχείρησης σε σχέση με το ΦΠΑ. Οι διευθυντές της εφεσείουσας εταιρείας Παντελής Παντελή και Κυριακή Προκοπίου ήταν οι εταίροι στο δεύτερο ως άνω συνεταιρισμό. Την 1.2.2006 ο Έφορος ΦΠΑ προέβη σε εγγραφή της εφεσείουσας στο μητρώο ΦΠΑ.

Στις 29.10.2008 στα πλαίσια έρευνας που διεξήγαγε το Τμήμα Τελωνείων για διερεύνηση θεμάτων που άπτονταν της δικής του αρμοδιότητας με συμμετοχή και της Υπηρεσίας ΦΠΑ για έλεγχο τυχόν παραβάσεων σε σχέση με την περί ΦΠΑ νομοθεσία διεξήχθη έρευνα στα δύο υποστατικά που διατηρεί η εφεσείουσα και παρέλαβαν διάφορα βιβλία και αρχεία της επιχείρησης. Από πλευράς ΦΠΑ στην έρευνα συμμετείχαν ο Λειτουργός Α' κ. Νίκος Σταύρου, ο Λειτουργός κ. Τάσος Νικολαΐδης και η Λειτουργός κα Δόνα Δημητρίου.

Η τελευταία ετοίμασε Σημείωμα ημερ. 30.10.2009, το οποίο υπέβαλε στις 3.5.2010 προς τον Προϊστάμενο Τομέα Διερευνήσεων (Παράρτημα 6 στην Ένσταση). Εκεί αναφέρονται τα ακόλουθα:

«Στα πλαίσια της διερεύνησης συλλέχθηκαν ως τεκμήρια έγγραφα, τιμολόγια "Z" ταμειακής, ρολά ταμειακής και αποκόμματα VISA. Κατά την αξιολόγηση των εγγράφων διαπιστώθηκε ότι ενώ υπήρχαν αποκόμματα εισπράξεων VISA που αφορούσαν αγορές από τα καταστήματα που ανήκουν στο υ.φ.π. δεν υπήρχε το ίδιο ποσό περασμένο ως είσπραξη στα ρολά της ταμειακής.

Με βάση τα πιο πάνω στοιχεία κρίθηκε αναγκαία η περαιτέρω διερεύνηση πιθανής διάπραξης ποινικών αδικημάτων όσον αφορά την περί ΦΠΑ Νομοθεσία και επίσης να εντοπισθεί το μέγεθος της απόκρυψης φόρου.»

Ακολουθώς αναφέρεται στη διερεύνηση στην οποία προέβησαν προς υπολογισμό των αδήλων εισπράξεων της εφεσείουσας διευκρινίζοντας ότι ο υπολογισμός αυτός βασίστηκε στα πιο κάτω σημεία:

- *«Στις καταστάσεις λογαριασμών που μας απέστειλε η JCC.*
- *Τα ρολά των δύο ταμειακών μηχανών από τα καταστήματα.*
- *Λογαριασμό JCC CHARGES που διατηρεί το υ.φ.π. [υποκείμενο σε φόρο πρόσωπο].*
- *Το βιβλίο χρεωστών που διατηρεί το υ.φ.π.*
- *Τα τιμολόγια του υ.φ.π.»*

Στη συνέχεια αναφέρεται στο βασικό έλεγχο που πραγματοποιήθηκε (Φόρος Εισροών και Φόρος Εκροών). Ως προς αυτά δεν εντοπίστηκε παράβαση. Σε περαιτέρω όμως έλεγχο και ανάλυση διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

«2. Περαιτέρω Έλεγχοι και ανάλυση

Περίοδος που επιλέχθηκε για ανάλυση: 15/7/08-25/8/08 (41 μέρες)

Για την πιο πάνω περίοδο έγιναν τα εξής:

Μεταφέρθηκαν όλα τα ποσά, κατά συναλλαγή, που πληκτρολογήθηκαν στα ρολά της ταμειακής και από τα δύο καταστήματα σε πίνακα κατά ημέρα (Παράρτημα 1+2) και έγινε σύγκριση με τα ποσά που καταγράφονται στις καταστάσεις που έχουμε από την JCC. Αρχικά δεν συμφωνούσε κανένα ποσό αλλά μετά από επιπρόσθετους υπολογισμούς διαφάνηκε ότι 55 εισπράξεις σε σύνολο 240 των ποσών που είναι στην κατάσταση της JCC δεν ήταν περασμένο στα ρολά της ταμειακής και κατά συνέπεια στον Φόρο Εκροών. Τα υπόλοιπα ποσά, 185 εισπράξεις σε σύνολο 240, ήταν περασμένες στα ρολά αλλά κατά 3% λιγότερο σε αξία τα ποσά. Από ότι φαίνεται ενώ πωλούσε σε μια τιμή για παράδειγμα €100 αν ο πελάτης τον πλήρωνε με πιστωτική κτυπούσε στην ταμειακή την πραγματική αξία και στο τερματικό της JCC πρόσθετε την χρέωση 3% δηλ. €103 και περνούσε την κάρτα και ο λόγος που γινόταν αυτό ήταν γιατί τα τσιγάρα έχουν μικρό περιθώριο κέρδους και μετάφερε την χρέωση της JCC στον πελάτη. Δεν απέδιδε όμως παράλληλα και τον φόρο που αναλογούσε στην επιπλέον χρέωση. Δηλαδή σε σύνολο 240 συναλλαγών δηλωμένες στα ρολά των ταμειακών μηχανών ήταν 185 και αδήλωτες 55.

Βιβλία χρεωστών

Έκανα έλεγχο σε δύο βιβλία χρεωστών που πήραμε από το ένα κατάστημα. Σχεδόν όλες οι εγγραφές που έχει στα βιβλία είναι περασμένες στον φόρο εκροών εκτός από δύο. Θεωρώ ότι οι κουδρικές πωλήσεις με τιμολόγια δηλώνονται ορθά αφού οι πωλήσεις αυτές γίνονται σε εγγεγραμμένα στο μητρώο ΦΠΑ πρόσωπα τα οποία ζητούν τιμολόγια για σκοπούς έκπτωσης του φόρου.

3. Μέθοδος υπολογισμού του ποσοστού υποδήλωσης

Όπως έχει διαφανεί από τους ελέγχους που περιγράφω πιο πάνω υπάρχει σοβαρή υποδήλωση πωλήσεων λιανικής. Αυτό διαπιστώνεται από το γεγονός ότι μόνο 185 συναλλαγές περιλαμβάνονται καταχωρημένες στις ταμειακές μηχανές ενώ άλλες 55 δεν έχουν καταχωρηθεί.

Οι πωλήσεις κουδρικής κρίνονται αξιόπιστες αφού οι πωλήσεις αυτές γίνονται σε εγγεγραμμένα στο μητρώο ΦΠΑ πρόσωπα τα οποία ζητούν τιμολόγια για σκοπούς έκπτωσης του φόρου.

Έχω προχωρήσει στο Παράρτημα 3 και έχω διαχωρίσει για την ίδια περίοδο (περίοδο 1 ½ μήνα) τις πωλήσεις, σε πωλήσεις λιανικής και πωλήσεις κουδρικής. Οι πωλήσεις λιανικής αποτελούν το 65,7% των συνολικών πωλήσεων που δηλώθηκαν. Το ποσοστό αυτό κρίνεται λογικό και έγινε αποδεκτό και από τους λογιστές του υ.φ.π.

Το ποσοστό υποδήλωσης λιανικής υπολογίζεται βάση σύγκρισης των ρολών ταμειακών μηχανών με τις αντίστοιχες εισπράξεις πιστωτικών καρτών (και λαμβάνοντας υπόψη την μέση αξία ανά συναλλαγή στην ταμειακή) σε 29,7% (λεπτομέρειες στο παράρτημα 4).

Δεν εφαρμόζω ποσοστό αδήλωτων εισπράξεων πιστωτικών καρτών εκφρασμένο ως προς την αξία (δηλαδή αδήλωτες συναλλαγές αξίας €13.376 προς δηλωμένες συναλλαγές αξίας €17.941 που είναι 75%)

γιατί αυτό θα οδηγούσε σε εξωπραγματικούς υπολογισμούς. Για παράδειγμα για το 2008 αν εφαρμόσω στις λιανικές πωλήσεις αυτό το ποσοστό αδήλωτων, 75%, οδηγούμε σε περιθώρια κέρδους άνω του 70% που για το είδος της επιχείρησης είναι εντελώς αδύνατον αφού για τα τσιγάρα το περιθώριο κέρδους είναι γύρω στο 5% και για τα ποτά γύρω στο 30%. Λεπτομέρειες στο Παράρτημα 5.

Ενόψει των πιο πάνω η συνολική βεβαίωση φόρου, λόγω απόκρυψης των εισπράξεων με βάση το ποσοστό που υπολογίστηκε και του φόρου που αναλογεί στην προσαύξηση του 3% ανέρχεται στις **€88.534,86** (σχετικό το Παράρτημα 6). Δηλαδή βεβαίωση φόρου εκροών ύψους €87.312,76 λόγω απόκρυψης πωλήσεων λιανικής και επιπλέον €1.222,10 βεβαίωση φόρου εκροών λόγω μη καταχώρησης στην ταμειακή μηχανή ποσοστού ύψους 3% επί των εισπράξεων με πιστωτικές κάρτες.

Η επιβάρυνση 10% και οι τόκοι ανέρχονται στις **€8.853,49 και €26.276,08** αντίστοιχα **(Παράρτημα 7).**»

Εν όψει αυτών των διαπιστώσεων η κα Δημητρίου εισηγήθηκε όπως πραγματοποιηθεί συνάντηση με τους διευθυντές κ. Παντελή Παντελή και κα Κυριακή Προκοπίου στους οποίους να εξηγηθεί ο τρόπος υπολογισμού του επιπρόσθετου φόρου καθώς και οι πρόνοιες του Νόμου σχετικά με τη διάπραξη ποινικών αδικημάτων.

Στις 20.11.2009 πραγματοποιήθηκε όντως συνάντηση μεταξύ του Τομέα Διερευνήσεων (κ. Χρ. Χριστούδης, κ. Ν. Σταύρου και κα Δ. Δημητρίου) και των διευθυντή και γραμματέα της εταιρείας κ. Π.

Παντελή και Παναγιώτου Κάρου αντιστοίχως. Στη συνάντηση παρών ήταν και ο Μιχάλης Μιχαηλός, λογιστής-ελεγκτής της εταιρείας. Σχετικό είναι έτερο Σημείωμα της κας Δ. Δημητρίου ημερ. 23.11.2009, το οποίο υπέβαλε στις 3.5.2010 προς τον Προϊστάμενο Τομέα Διερευνήσεων, στο οποίο αναφέρονται τα ακόλουθα:

«Στην συνάντηση συζητήθηκαν τα προκαταρκτικά ευρήματα και συμπεράσματα από τον έλεγχο των βιβλίων, αρχείων και άλλων στοιχείων που λήφθηκαν από εμάς κατά την διάρκεια της έρευνας που διενεργήθηκε στα υποστατικά της εταιρίας στις 29/10/08.

Με βάση πάντα τα τεκμήρια που συλλέχθηκαν έγινε αναφορά στην ποινική ευθύνη των διευθύνων αξιωματούχων για πιθανή εμπλοκή του διευθυντή στην διάπραξη του ποινικού αδικήματος της δόλιας αποφυγής καταβολής φόρου, με βάση την περί ΦΠΑ Νομοθεσία.

Παράλληλα επεξηγήθηκαν οι πρόνοιες της περί ΦΠΑ νομοθεσίας για διάπραξη ποινικών αδικημάτων, και την εξουσία που έχει η Έφορος για συμβιβασμό των διαπραχθέντων αδικημάτων.

Οι κ. Παντελή και κ. Κάρου επιφυλάκτηκαν να απαντήσουν για το γεγονός του εντοπισμού της απόκρυψης φόρου με βάση τις εισπράξεις με πιστωτική κάρτα αφού μελετήσουν και οι ίδιοι τα στοιχεία. Το μόνο που ανέφεραν είναι ότι στην χοντρική σίγουρα δεν γινόταν απόκρυψη αφού όλοι οι πελάτες τους ήταν εγγεγραμμένοι στο μητρώο ΦΠΑ και απαιτούσαν τιμολόγιο για να διεκδικήσουν τον φόρο και ότι οι περιπτώσεις που συναντήσαμε ήταν μεμονωμένες και πιθανόν λάθος.

Δεσμεύτηκαν να μελετήσουν τα στοιχεία και να επανέλθουν πολύ

σύντομα.»

Δεν επανήλθαν ποτέ. Επανήλθε η κα Δημητρίου με νέο Σημείωμα της ημερ. 15.3.2010, το οποίο υπέβαλε στις 3.5.2010 προς τον Προϊστάμενο Τομέα Διερευνήσεων, με συνημμένα ως Παραρτήματα όλα τα σχετικά στοιχεία. Στο σημείωμα αυτό αναφέρονται τα ακόλουθα:

«Στην συνάντηση ημερομηνίας 20/11/09 που πραγματοποιήθηκε μεταξύ των διευθυντή και γραμματέα του υ.φ.π. και Τομέα Διερευνήσεων (σημείωμα ημ/νίας 23/11/09) και αφού ενημερώθηκαν για τα ευρήματα της διερεύνησης και φορολογικού ελέγχου που πραγματοποιήθηκε στην πιο πάνω εταιρεία, ο κ. Κάρου και κ. Παντελή δεσμεύτηκαν να μελετήσουν τα ευρήματα και υπολογισμούς μας και να προσκομίσουν οποιαδήποτε στοιχεία είχαν στην κατοχή τους ώστε να μειωθεί το ποσό.

Αντίθετα και μέχρι σήμερα δεν έπραξαν κάτι τέτοιο και παρόλο που επικοινωνήσα τηλεφωνικώς αρκετές φορές και με τον λογιστή και με τον κ. Κάρου δεν προσκόμισαν οποιαδήποτε στοιχεία τα οποία να ανατρέπουν ή να μειώνουν τους υπολογισμούς μας.

Εισηγούμαι όπως προχωρήσουμε στην βεβαίωση φόρου βάση του σημειώματος μεθοδολογίας υπολογισμού βεβαίωσης φόρου (κυανά 11-17).

Σας επισυνάπτω προσχέδιο επιστολής Βεβαίωσης Φόρου.»

Ο Προϊστάμενος Τομέα Διερευνήσεων συμφώνησε με την παραπάνω εισήγηση της κας Δημητρίου με δικό του σημείωμα προς τον Πρώτο Λειτουργό ΦΠΑ «*εν όψει της άρνησης των αξιωματούχων της εταιρείας να προσκομίσουν οποιαδήποτε στοιχεία*».

Το αποτέλεσμα ήταν ότι ο Έφορος ΦΠΑ έκρινε πως οι φορολογικές δηλώσεις που υπέβαλε η εφεσείουσα ήταν ελλιπείς ή ανακριβείς. Τούτου δοθέντος βεβαίωσε στις 21.7.2010 «*κατά την καλύτερη κρίση του*» το ποσό του οφειλόμενου ΦΠΑ για την υπό εξέταση περίοδο από 1.7.2004 μέχρι 30.6.2009 σύμφωνα με τις διατάξεις του Άρθρου 49(1) του Νόμου.² Ως φόρος καταβλητέος για την περίοδο 1.7.2004-30.6.2009 βεβαιώθηκε το ποσό των €88.534,86, με πρόσθετο φόρο 10% και τόκο επί των εν λόγω ποσών.

Η εφεσείουσα καταχώρισε – διά του λογιστή της όπως η ίδια αναφέρει στα γεγονότα επί της προσφυγής που ακολούθησε – Ένσταση δυνάμει του Άρθρου 51Α του Νόμου. Έχει σημασία για τις

² 49.—(1) Όταν οποιοδήποτε πρόσωπο παραλείψει να υποβάλει οποιοδήποτε 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.

ανάγκες της υπόθεσης, όπως κατωτέρω θα διαφανεί, να παραθέσουμε την Ένσταση στην πληρότητα της:

«Κύριοι,

Αναφορικά με την επιστολή στις 21/07/2010 σχετικά με την Βεβαίωση Φόρου, δεν συμφωνώ καθόλου με τις εκτιμήσεις σας ως προς την αποφυγή πληρωμής φόρου.

Δεν έχετε διενεργήσει έλεγχο στα βιβλία μας, απλώς έχετε παραλάβει μερικά ρολά της ταμειακής μηχανής, για την περίοδο 2007 μέχρι 2008.

Οφείλω να σας ενημερώσω ότι το 80% των πωλήσεων μας αφορούν τσιγάρα και το κέρδος είναι μόνο 1,5%.

Διερωτώμαι βάση ποιας λογικής έχετε υπολογίσει διαφυγή εκατομμυρίων, διότι το ποσό 88,534.86 οφειλόμενου Φ.Π.Α. βάση των ποσοστών κέρδους 1,5%, σημαίνει ότι έχουμε φοροδιαφύγει ποσού γύρω στα € 6,000.000 πωλήσεων.

Ως εκ τούτου, φέρουμε ένσταση για τους υπολογισμούς που έχετε πραγματοποιήσει.»

Με βάση την τρέχουσα διαδικασία ορίστηκε ως Λειτουργός ο κ. Χρίστος Χριστούδης, Προϊστάμενος Τομέα Διερευνήσεων, για να εξετάσει εκ μέρους του Εφόρου το περιεχόμενο της Ένστασης και να υποβάλει σχετική εισήγηση και σχετικό προσχέδιο απάντησης. Ο τελευταίος υπέβαλε σημείωμα ημερ. 18.12.2020 προς τον Έφορο ΦΠΑ στο οποίο αφού παρέθεσε ανάλυση της μεθόδου βεβαίωσης του φόρου, ακολούθως παρατίθεται το περιεχόμενο της Ένστασης και τα αποτελέσματα της εξέτασης αυτής ως και η εισήγηση ως ακολούθως:

Γ: ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΗΣ ΕΝΣΤΑΣΗΣ

Με επιστολή του κ. Παντελή Παντελή ημερομηνίας 14/09/2010, υποβάλλεται ένσταση εναντίον της πιο πάνω βεβαίωσης φόρου (παραλαβή βάση σφραγίδας 17/09/2010). Στην επιστολή ένστασης καταγράφονται οι λόγοι της διαφωνίας του κ. Γιώργου Γεωργίου, οι οποίοι βασικά αφορούν ισχυρισμούς ότι το 80% των πωλήσεων του είναι τσιγάρα με χαμηλό ποσοστό κέρδους και αναρωτιέται βάση ποιας λογικής έχει υπολογιστεί η βεβαίωση φόρου.

Δ: ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΤΗΣ ΕΞΕΤΑΣΗΣ ΤΗΣ ΕΝΣΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΕΙΣΗΓΗΣΗ

Αναφορικά με τους ισχυρισμούς που προβάλλει το υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο με την επιστολή του ημερομηνίας 14/09/2010 (δηλαδή ότι οι πωλήσεις είναι κυρίως τσιγάρα με περιθώριο κέρδους μόνο 1.5%) και σας πληροφορώ τα ακόλουθα:

- Για την βεβαίωση φόρου δεν χρησιμοποιήθηκε μέθοδος περιθωρίου κέρδους αλλά υπολογίστηκε ποσοστό υπό τιμολογήσεων βάση ανάλυσης των εισπράξεων από πιστωτικές κάρτες.
- Ο ισχυρισμός του υποκειμένου στον φόρο προσώπου ότι το 80% των πωλήσεων του είναι τσιγάρα με χαμηλό περιθώριο κέρδους δεν εξετάστηκε λόγω της μεθόδου βεβαίωσης φόρου που ακολουθήσαμε. Όμως είναι σε όλους γνωστό ότι το περιθώριο κέρδους των τσιγάρων είναι χαμηλό (κάτω από 5%), αλλά βάση των πωλήσεων στο τέλος κάθε χρόνου παραχωρούνται από τους προμηθευτές τσιγάρων δωρεάν εμπορεύματα που ανεβάζουν το περιθώριο κέρδους σε αρκετά λογικά επίπεδα. Πέραν των τσιγάρων όμως πωλούνται και ποτά με κανονικό περιθώριο κέρδους.
- Ο έλεγχος έγινε με συνεργασία με το Τμήμα Τελωνείων το οποίο εξετάζει καταγγελία για πωλήσεις αφορολόγητων τσιγάρων και ποτών (λαθραίων). Επομένως δεν μπορεί κανένας με βεβαιότητα να υποθέσει ότι όλες οι αγορές ποτών και τσιγάρων δηλώνονται κανονικά από το υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, κάτι το οποίο δεν εξετάστηκε αφού όπως αναφέρω πιο πάνω η μέθοδος που χρησιμοποιήθηκε είναι με βάση ποσοστό υπό τιμολογήσεων εισπράξεων πιστωτικών καρτών.
- Όμως έστω και αν δεν χρησιμοποιήθηκε η μέθοδος περιθωρίου κέρδους προχωρώ και εξετάζω αν μετά την βεβαίωση φόρου που έγινε τα αποτελέσματα της κρίνονται λογικά

από 01/07/2004-30/06/2009

Αριθμός εγγραφής ΦΠΑ	10171171A	50750623U	50508850	Σύνολα
ΦΠΑ εκροών που έχει δηλωθεί	452.200	87015	32660	571.875
ΦΠΑ εισροών που έχει δηλωθεί	455.011	87171	32853	575.035
Διαφορά ΦΠΑ εκροών πλην ΦΠΑ εισροών	-2.811	-156	-193	-3.160
Μικτό ποσοστό περιθωρίου κέρδους	-0,62%	-0,18%	-0,59%	-0,55%

- Η πιο πάνω ανάλυση έγινε βάση των φορολογικών δηλώσεων. Από την σύγκριση του ΦΠΑ εκροών και εισροών η επιχείρηση παρουσιάζει διαχρονικά αρνητικά μικτά περιθώρια κέρδους (0,55%), δηλαδή πουλά ακόμα και πιο φτηνά από ότι αγοράζει!!!!.. Επομένως δεν μπορεί αν βγάλει τα έξοδα ενοικίων, τους μισθούς των υπαλλήλων και δεν απομένει και κανένα κέρδος για τους επιχειρηματίες που έχουν επενδύσει τα χρήματα τους σε αυτή την επιχείρηση.

Αριθμός εγγραφής ΦΠΑ	10171171A	50750623U	50508850D	Σύνολα
ΦΠΑ εκροών που έχει δηλωθεί	452.200	87015	32660	571.875
Βεβαίωση ΦΠΑ εκροών	65.118	17043	6373	88.534
Αναθεωρημένος ΦΠΑ εκροών	517.318	104.058	39.033	660.409
ΦΠΑ εισροών που έχει δηλωθεί	455.011	87171	32853	575.035
Διαφορά ΦΠΑ εκροών μείον ΦΠΑ εισροών	62.307	16.887	6.180	85.374
Μικτό ποσοστό περιθωρίου κέρδους	13,69%	19,37%	18,81%	14,85%

- Μετά την βεβαίωση φόρου εκροών το αναθεωρημένο μικτό περιθώριο κέρδους ανέρχεται σε 14,85%, και κρίνεται ως λογικό για το είδος της επιχείρησης. Από τα πιο πάνω οι εισπράξεις για ολόκληρη την υπό εξέταση περίοδο ανέρχονται, λαμβάνοντας υπόψη και την βεβαίωση φόρου σε €4.402.726 (660409/15%) και οι δαπάνες με ΦΠΑ σε €3.833.566 (575035/15%). Δηλαδή το ποσό που απομένει για κάλυψη δαπανών όπως ενοίκια και μισθούς ανέρχεται σε €569.160 για την περίοδο ελέγχου έξι χρόνων. Κάθε χρόνο δηλαδή το ποσό αυτό ανέρχεται σε €94.860. Αν λάβω υπόψη μια πρόχειρη εκτίμηση για ενοίκια (δύο καταστήματα στην περιοχή Περνέρα) ύψους €35.000 ετησίως και μισθούς υπαλλήλων €20.000 ετησίως, το ποσό που απομένει για μισθούς και κέρδη των διευθυντών / συνεταιίρων ανέρχεται σε €40.000 ετησίως.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ / ΕΙΣΗΓΗΣΗ

Μετά τα πιο πάνω θεωρώ ότι οι ισχυρισμοί του υποκειμένου στον φόρο προσώπου δεν ευσταθούν και επομένως η ένσταση του πρέπει να απορριφθεί.»

Ο Έφορος ΦΠΑ συμφώνησε με την εισήγηση και ως αποτέλεσμα δόθηκε στις 19.12.2012 προς την εφεσείουσα η ακόλουθη απορριπτική απάντηση:

«Αναφέρομαι στην ένσταση που υποβάλατε, με την επιστολή σας ημερομηνίας 17 Σεπτεμβρίου 2010, για το ποσό των €88.534,86 που έχει βεβαιωθεί και σας έχει γνωστοποιηθεί στις 21 Ιουλίου 2010. Μετά από εξέταση των στοιχείων που έχω στην κατοχή μου και λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία που έχουν υποβληθεί με την επιστολή σας, αποφαίνομαι τα εξής:

(α) Το μοναδικό σημείο της ένστασης αναφέρει ότι «το 80% των πωλήσεων μας αφορούν τσιγάρα με κέρδος μόνο 1,50%». Όπως αναφέρεται ξεκάθαρα στην επιστολή βεβαίωσης φόρου ο υπολογισμός των αδήλων εισπράξεων σας και της βεβαίωσης φόρου βασίστηκε σε μέθοδο υπολογισμού ποσοστού αδήλων εισπράξεων που προέκυψε από την σύγκριση των εισπράξεων σας βάση των ρολών των ταμειακών μηχανών σας με τις καταστάσεις εισπράξεων Πιστωτικών καρτών. Το ποσοστό υποδήλωσης 29,7% εφαρμόστηκε στο σύνολο των λιανικών σας πωλήσεων για την υπό εξέταση περίοδο 01/07/2004-30/06/2009 και ο αδήλωτος φόρος εκροών υπολογίστηκε σε €87312,76. Επιπλέον βεβαιώνεται ποσό φόρου εκροών €1.222,10 αναφορικά με επιπρόσθετες χρεώσεις που επιβάρυναν τους πελάτες σας όταν πλήρωναν με πιστωτικές κάρτες. Επομένως δεν χρησιμοποιήθηκε ή μέθοδος περιθωρίου κέρδους αλλά όπως αναφέρω πιο πάνω μέθοδος ποσοστού υποτιμολογήσεων.

2. Ως εκ τούτου η ένσταση σας απορρίπτεται.

3. Εναντίον της πιο πάνω διοικητικής πράξης μπορείτε να υποβάλετε γραπτώς ένσταση στον Υπουργό Οικονομικών, εντός 60 ημερών από την ημερομηνία της παρούσας επιστολής, δυνάμει των διατάξεων των περί ΦΠΑ Νόμων του 2000 μέχρι 2012. Πρόσθετα, μπορείτε να καταχωρήσετε προσφυγή στο Ανώτατο Δικαστήριο, εντός 75 ημερών από την ημερομηνία της παρούσας δυνάμει του άρθρου 146 του Συντάγματος της Δημοκρατίας.

4. Με βάση τα πιο πάνω η βεβαίωση φόρου ημερομηνίας 21/07/2010 εξακολουθεί να ισχύει και παρακαλώ όπως συμμορφωθείτε το συντομότερο με το περιεχόμενο της προς αποφυγή λήψης άλλων μέτρων εναντίον σας.»

Ακολούθως η εφεσείουσα καταχώρισε προσφυγή επικαλούμενη υπέρβαση ή και κατάχρηση εξουσίας, πλάνη περί τα πράγματα και ελαττωματική ή/και ανεπαρκή έρευνα, ή/και έλλειψη αιτιολογίας

και λανθασμένη ερμηνεία του Νόμου. Είναι με την προσφυγή που διευκρινίστηκε, ως άνω, ότι η ένσταση είχε καταχωριστεί «*δια του λογιστή του*». Στην προσφυγή επισύναψαν ως Παράρτημα Δ «*Έκθεση Γεγονότων και Δήλωση του σημερινού λογιστή τους Πανίκκου Σενέκκη*», δια του οποίου «*επιβεβαιώνονται τα γεγονότα σε ότι αφορά τα στοιχεία και δεδομένα που εκτίθενται ανωτέρω [στην προσφυγή] και καταγράφουν τα λάθη των Καθ' ων η Αίτηση.*».

Η θέση της εφεσείουσας στην προσφυγή ήταν πλέον η εξής:

«12. Από το κείμενο των ανωτέρω εγγράφων προκύπτει καθαρά ότι τα μόνα δεδομένα που χρησιμοποίησαν οι Καθ'ών η Αίτηση για προσδιορισμό του φόρου που δηλώθηκε και πληρώθηκαν ήσαν οι καταστάσεις της JCC και τα ποσά που καταγράφοντο σαν εισπράξεις του Φ.Π.Α στις κορδέλες της ταμειακής μηχανής και με βάση αυτά και μόνο έβγαλαν τα συμπεράσματα ότι δεν εισπράχθηκε ή και δεν τους αποδόθηκε το ανωτέρω ποσό παίρνοντας σαν δεδομένο ότι οι πωλήσεις γίνοντο όλες με τη χρήση πιστωτικών ή και χρεωστικών καρτών της JCC ενώ οι πωλήσεις των Αιτητών γίνοντο κυρίως τοις μετρητοίς και με επιταγές. Παρέλειψαν δε να ελέγξουν πληθώρα αδιάψευστων δεδομένων και στοιχείων που ήσαν εύκολα προσιά και ήσαν και πρόθυμοι οι Αιτητές να τους παραδώσουν που απεδείκνυαν πέρα από κάθε αμφιβολία ότι οι Αιτητές δήλωναν όλες τις πωλήσεις και όλες τις εισπράξεις και πλήρωναν πάντοτε έγκαιρα το οφειλόμενο και πληρωτέο Φ.Π.Α.

13. Επισημαίνεται ότι κάποιες αριθμητικές διαφωνίες στα ποσά που καταγράφοντο και καταγράφονται στην ταμειακή μηχανή και τις καταστάσεις της JCC οφείλονται στο γεγονός ότι η ταμειακή μηχανή λειτουργεί πάντοτε με ένα ανώτατο όριο σε ποσόν ευρώ λ.χ. €300 ή €500. Όταν κάποιος πελάτης (αγοραστής) αγόραζε τοιγάρα ποσότητας λ.χ. €800 που ήτο πέραν του επιτρεπόμενου ορίου, η ταμειακή μηχανή θα έπρεπε να κτυπηθεί δυο φορές ήτοι μια για €500 και μια για €300 ή ανάλογα 3 φορές που εξαρτάτο από το ποσό. Τέτοιες αγορές γίνοντο συχνά από ξένους παραθεριστές, ιδιαίτερα Άγγλους, που αγόραζαν τοιγάρα με χαμηλό κόστος και τα

μετέφεραν μαζί τους στην πατρίδα τους όταν έφευγαν.

14. Οι Αιτητές κατέγραφαν με λεπτομέρεια όλες τις αγορές και πωλήσεις των και διατηρούσαν και όλα τα τιμολόγια τους και ήτο πολύ εύκολο για τους Καθ'ών η Αίτηση να εξασφαλίσουν αυτά τα έγγραφα και πληροφορίες και δεν το έπραξαν.

15. Όλες οι εισπράξεις των Αιτητών, τόσο από κάρτες της JCC όσο και από μετρητά και επιταγές εκατατίθοντο στον τρεχούμενο λογαριασμό των Αιτητών στην Τράπεζα και ήτο πάρα πολύ εύκολο για τους Καθ'ών η Αίτηση είτε να ζητήσουν αυτά τα στοιχεία, είτε και να τα πάρουν από μόνοι τους και με αυτά τα στοιχεία θα τεκμηριώνετο πέρα για πέρα ότι καμιά απόκρυψη ή αποφυγή πληρωμής Φ.Π.Α δεν έγινε και ούτε μπορούσε να γίνει γιατί οι τιμές των τσιγάρων και το κέρδος των Αιτητών σε προμήθεια 1,5% είναι δεδομένες και ξεκάθαρες και εφόσον γινόταν μια απλή σύγκριση αγορών και πωλήσεων, πληρωμών και εισπράξεων, θα αποδεικνυόταν αβίαστα ότι, εξαιρουμένου ίσως μικρού αριθμητικού λάθους, καταγράφοντο όλα, εισπράττειτο και πληρώνετο το Φ.Π.Α. Από το σύνολο των πωλήσεων των Αιτητών το 85% περίπου ήτο τσιγάρα και το 15% σε οιοπονευματώδη και για τα είδη αυτά υπήρχαν τα τιμολόγια και οι αγορές και πωλήσεις. Ήτο δε πολύ εύκολο να διακριβωθεί η αλήθεια και οι Καθ'ών η Αίτηση παρέλειψαν είτε να ζητήσουν τέτοια στοιχεία από τους Αιτητές είτε να τα εξακριβώσουν οι ίδιοι μετά από έρευνα τους.

16. Οι Αιτητές απασχολούσαν αδιάκοπα λογιστή ο οποίος κατέγραφε κάθε μήνα όλες τις αγορές και όλες τις πωλήσεις και εισπράξεις των Αιτητών και διατηρούσε και διατηρεί και υπάρχουν έντυπες καταστάσεις του ηλεκτρονικού υπολογιστή που περιέχουν πλήρως πάσα πληροφορία σχετική με το θέμα και έλεγχε μηνιαία και σταθερά όλες τις εισπράξεις, πληρωμές και σε σχέση με τις τραπεζικές καταστάσεις του λογαριασμού που τηρούσαν οι ενάγοντες και έκαμναν τακτικά και ανελλιπώς επαλήθευση όλων των δεδομένων με έντυπα επαλήθευσης και όλα τα αριθμητικά δεδομένα. Αυτές οι καταστάσεις είναι και γνωστές στην οικονομική ή και λογιστική γλώσσα σαν *Reconciliation Statements*.

17. Με βάση όλα τα ανωτέρω δεδομένα και στοιχεία που ελέγχοντο και ήσαν διασταυρωμένα και επιβεβαιωμένα (πλην ίσως μικρού αριθμητικού λάθους που κανείς ποτέ δεν αποκλείει), ο λογιστής των Αιτητών σταθερά και ανελλιπώς υπέβαλλε τις τριμηνιαίες καταστάσεις στον Φ.Π.Α και πλήρωνε το οφειλόμενο και πληρωτέο ποσό του Φ.Π.Α.

18. Από ότι φαίνεται στη σχετική αλληλογραφία των Καθ'ών η Αίτηση με το νέο λογιστή των Αιτητών που έκαμε και την ένσταση εκ μέρους των, οι Αιτητές στήριξαν τα ευρήματα ή και συμπεράσματα τους σε κάποια ρολά της ταμειακής μηχανής για τα έτη 2007 και 2008 και αδιαφόρησαν ή και αμέλησαν να πάρουν όλα τα άλλα ανωτέρω στοιχεία και δεδομένα που ήσαν στη διάθεση τους και με βάση τα οποία

αδιάφευστα θα εξακριβώνετο ότι κανένα ποσό Φ.Π.Α δεν απεκρύβη ή δεν πληρώθηκε.

19. Ένα άλλο σημαντικό λάθος των Καθ'ών η Αίτηση είναι ότι εκαθόρισαν και επέβαλαν το ανωτέρω ποσό Φ.Π.Α επί των Αιτητών και για τα έτη 2004 και 2005 ενώ οι Αιτητές συνεστήθησαν σαν εταιρεία την 26/1/2006 όπως εμφανίζεται και στο πιστοποιητικό σύστασης που είναι Παράρτημα Α.»

Όλα αυτά δεν είχαν τεθεί ενώπιον της Υπηρεσίας ΦΠΑ, ούτε όταν οι κ. Παντελή και κ. Κάρυος είχαν επιφυλαχθεί «να επανέλθουν πολύ σύντομα», μήτε με την Ένσταση η οποία είχε καταχωριστεί «δια του λογιστή τους». Εκκρεμούσης της εκδίκασης της προσφυγής η εφεσείουσα αιτήθηκε αδείας όπως κλητεύσει τον προαναφερθέντα Πανίκο Σενέκκη για να δώσει μαρτυρία αναφορικά με τη γραπτή δήλωση του (Παράρτημα Δ στην προσφυγή). Η αίτηση συνοδευόταν από ένορκη δήλωση γραμματειακής υπαλλήλου στο δικηγορικό γραφείο των δικηγόρων της εφεσείουσας. Η γραμματειακή αυτή υπάλληλος ανέφερε στην ένορκη δήλωση της ότι στην γραπτή δήλωση του εμπειρογνώμονα και λογιστή-ελεγκτή της εφεσείουσας επεξηγείται ο λανθασμένος τρόπος έρευνας και υπολογισμού στον οποίο προέβησαν οι εφesiβλητοι. Επεξηγείται επίσης ο λόγος που υπάρχει διαφορά ανάμεσα στον αριθμό συναλλαγών στις ταμειακές κορδέλες (ρολά) και τον αριθμό συναλλαγών μέσω της JCC.

Οι εφεσίβλητοι έφεραν ένσταση προβάλλοντας ότι με την αίτηση για προσαγωγή μαρτυρίας η εφεσείουσα επεδίωκε ανεπίτρεπτα να θέσει μαρτυρία η οποία δεν είχε τεθεί ενώπιον της Υπηρεσίας ΦΠΑ κατά τον ουσιώδη χρόνο και ειδικότερα με την υποβληθείσα ένσταση. Σημειώνεται περαιτέρω ότι η εφεσείουσα είχε τότε δεσμευτεί να μελετήσει τα ευρήματα και τους υπολογισμούς της Υπηρεσίας και να προσκομίσει οποιαδήποτε στοιχεία είχε στην κατοχή της ώστε να μειωθεί το ποσό, κάτι το οποίο δεν έπραξε ποτέ.

Το πρωτόδικο δικαστήριο επεσήμανε ότι:

(α) το ζήτημα που είχε εγείρει με την Ένσταση της η εφεσείουσα ήταν πως οι εφεσίβλητοι δεν είχαν διενεργήσει έλεγχο στα βιβλία της αλλά απλώς παρέλαβαν μερικά ρολά της ταμειακής μηχανής για την περίοδο 2007 μέχρι 2008. Επίσης ότι η εφεσείουσα είχε ισχυριστεί στην Ένσταση της ότι το 80% της πωλήσεως της αφορά σε τσιγάρα και το κέρδος είναι μόνο 1,5% και

(β) από την άλλη ότι στην Έκθεση Γεγονότων και Δήλωση Σενέκκη προβάλλεται ότι οι εφεσίβλητοι «...έσφαλαν κατά τον έλεγχο τους

εφόσον κατά τη σύγκριση μερικών δεδομένων της ταμειακής μηχανής με τις εισπράξεις που καταγράφονται σε καταστάσεις της JCC, δεν έλαβαν υπόψη ότι η ταμειακή μηχανή για λόγους ασφαλείας είχε μέγιστο όριο συναλλαγής και επομένως μία συναλλαγή που υπερέβαινε το όριο αυτό καταχωρείτο περισσότερες από μία φορές ενώ η αντίστοιχη συναλλαγή στην JCC φαινόταν για το συνολικό ποσό. Πρόσθετα, οι αιτητές ισχυρίζονται ότι όλα τα στοιχεία και έγγραφα ήταν ορθά καταχωρημένα στα *reconciliation statements* που βρίσκονταν στην κατοχή των αιτητών αλλά οι καθ' ων η αίτηση δεν τα έλεγξαν.»

Έχοντας συγκρίνει τα δύο προαναφερθέντα έγγραφα το δικαστήριο αποδέχθηκε την εισήγηση των εφεσιβλήτων ότι στην Έκθεση Γεγονότων και Δήλωση Σενέκκη εγείρονται για πρώτη φορά επιχειρήματα που δεν είχαν τεθεί ενώπιον του διοικητικού οργάνου προς εξέταση. Κατόπιν της διαπίστωσης αυτής έλαβε καθοδήγηση από την αρχή που διατυπώθηκε στην υπόθεση **Έπαυλις Κομήτης Λτδ ν. Δημοκρατίας (2009) 3 ΑΑΔ 342** όπως προκύπτει από το ακόλουθο απόσπασμα:

«Όταν το ενδιαφερόμενο πρόσωπο επιλέξει να ασκήσει προσφυγή ενώπιον της Αναθεωρητικής Αρχής Προσφορών, μεταξύ άλλων,

έχει νομική υποχρέωση, να προσδιορίσει ειδικά τους νομικούς και πραγματικούς λόγους επί των οποίων βασίζεται η προσφυγή του, που πρέπει να συνοδεύεται από πλήρη αποδεικτικά στοιχεία. Μετά την εξέταση της ιεραρχικής προσφυγής, η Αναθεωρητική Αρχή Προσφορών, με βάση τα υποβληθέντα σ' αυτή στοιχεία, δύναται να αποφασίσει, όπως ο νόμος κατά τα ανωτέρω ορίζει. Αν ο ενδιαφερόμενος θεωρεί τον εαυτό του αδικημένο από την απόφαση, δικαιούται να ασκήσει προσφυγή στο Ανώτατο Δικαστήριο με βάση το Άρθρο 146 του Συντάγματος. Η απόφαση της Αναθεωρητικής Αρχής Προσφορών φέρει το τεκμήριο της νομιμότητας και τυγχάνει εφαρμογής εκτός αν ακυρωθεί από το Ανώτατο Δικαστήριο.

Κατόπιν των ανωτέρω, θεωρούμε ότι ορθά δεν εξετάστηκαν πρωτοδίκως οι λόγοι ακύρωσης που οι εφεσείοντες δεν έθεσαν προς εξέταση ενώπιον της Αναθεωρητικής Αρχής Προσφορών. Η νομιμότητα της απόφασης κρίνεται με αναφορά στα στοιχεία που η Αναθεωρητική Αρχή Προσφορών είχε ενώπιόν της, σε συνάρτηση προς τους λόγους ακύρωσης και τα σχετικά αποδεικτικά στοιχεία που ο παραπονούμενος (ενδιαφερόμενο πρόσωπο) έθεσε ενώπιόν της. Λόγοι ακύρωσης οι οποίοι δεν τέθηκαν ενώπιον της Αναθεωρητικής Αρχής Προσφορών και εγείρονται για πρώτη φορά με την προσφυγή δεν εξετάζονται από το Δικαστήριο. Αν συνέβαινε το αντίθετο, ο σκοπός του νόμου θα καταστρατηγείτο ενώ εμμέσως θα παραβιαζόταν η προθεσμία των 75 ημερών του Άρθρου 146 του Συντάγματος.»

Ως αποτέλεσμα η αίτηση για κλήτευση του Π. Σενέκκη με σκοπό να καταστήσει την Έκθεση του μαρτυρία ενώπιον του δικαστηρίου απορρίφθηκε.

Η απορριπτική αυτή ετυμηγορία του δικαστηρίου προδιέγραψε κατ' ουσίαν και το τελικό αποτέλεσμα, επίσης απορριπτικό.

Ακολούθησε η παρούσα έφεση με την οποία κατ' ουσίαν προσβάλλεται η κρίση του πρωτόδικου δικαστηρίου να μην επιτρέψει την μαρτυρία Σενέκκη. Αμφότεροι οι λόγοι έφεσης αναφέρονται σε εσφαλμένη εφαρμογή, υπό τα γεγονότα της παρούσας υπόθεσης, της αρχής της υπόθεσης **Έπαυλις Κομήτης**, διότι εν προκειμένω η προσφυγή αφορούσε σε ανεπαρκή ή/και ελαττωματική έρευνα που ήταν το παράπονο των εφεσειόντων και το αντικείμενο της Ένστασης τους. Η Έκθεση Σενέκκη τεκμηριώνει το λάθος των εφεσιβλήτων ως προς την ανεπάρκεια και το ελαττωματικό της έρευνας τους και την πλάνη τους ως προς τα γεγονότα. Η ενδιάμεση απόφαση με την οποία απορρίφθηκε το αίτημα για προσκόμιση μαρτυρίας ήταν εσφαλμένη και δι' αυτής το δικαστήριο στέρησε από την εφεσείουσα τη δυνατότητα να αποδείξει τους δικογραφικούς ισχυρισμούς της για ανεπαρκή και ελαττωματική έρευνα και πλάνη και για σοβαρά λάθη, κάτι που θα οδηγούσε σε επιτυχία της προσφυγής.

Στην αγόρευση του ο ευπαιδευτος δικηγόρος της εφεσείουσας εισηγήθηκε ότι το πρωτόδικο δικαστήριο είχε εκλάβει το παράδειγμα-επιχείρημα που δόθηκε με την Ένσταση για να καταδειχθεί το ελλiπές της έρευνας, ως λόγο ένστασης καθ' εαυτό. Όμως η Ένσταση αναφερόταν συγκεκριμένα σε ελλιπή και ανεπαρκή έρευνα. Ό,τι αναφέρθηκε για τα τσιγάρα και τα βιβλία συνιστούσαν παραδείγματα και επιχειρήματα της ανεπαρκούς και ελλιπούς έρευνας που ήταν το κύριο αντικείμενο της Ένστασης αλλά και της προσφυγής. Συνεπώς τα γεγονότα της **Έπαυλις Κομήτης** διαφοροποιούνται, εφόσον στην υπόθεση εκείνη οι εφεσείοντες είχαν προβάλει για πρώτη φορά ισχυρισμούς που δεν είχαν προβάλει με την Ένσταση τους.

Αναφέρθηκε παράλληλα στις αρχές που διέπουν την αποδοχή μαρτυρίας από το δικαστήριο στην αναθεωρητική του δικαιοδοσία. Παρέπεμψε, μεταξύ άλλων, στην **Δημοκρατία κ.α. ν. C. Kassinos Constructions Ltd (1990) 3 AAD 3834** όπου επαναλήφθηκε ο ευρύς ρόλος του δικαστηρίου στην αναθεωρητική δικαιοδοσία και εξηγήθηκε γιατί:

«Ο ρυθμιστικός ρόλος του δικαστηρίου σε θέματα διαδικασίας και απόδειξης στη διοικητική δίκη είναι διάφορος και ευρύτερος από

αυτόν που επιτρέπει το δικονομικό σύστημα που επικρατεί στην πολιτική δίκη. Η διαφορά εκπηγάζει από την ύπαρξη και εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας σε συνδυασμό με τη φύση του ανακριτικού συστήματος. Σε αντίθεση με το σύστημα της αντιδικίας, που διέπει την πολιτική δίκη και που η ευθύνη για την εισαγωγή μαρτυρίας βαρύνει τους διαδίκους, στο ανακριτικό σύστημα η πρωτοβουλία ανήκει και στο δικαστή. ...»

Παρέπεμψε επίσης στην **Πανεπιστήμιο Κύπρου v.**

Κωνσταντίνου κ.α. (1994) 3 ΑΑΔ 145 όπου επαναλήφθηκε ότι:

«Η προσαγωγή εγγράφων και μαρτυριών δεν ρυθμίζεται από το δίκαιο της αποδείξεως που ισχύει στις αστικές εφέσεις. Το Δικαστήριο, στην Αναθεωρητική του Δικαιοδοσία, έχει ευρεία εξουσία να δεχθεί μαρτυρία και οποιοδήποτε σημείο ή ζήτημα που κρίνει σχετική και αναγκαία για την απόφαση των θεμάτων που εγείρονται στην προσφυγή ή την έφεση, αναφορικά με τη νομιμότητα της προσβαλλόμενης πράξης ή απόφασης.»

Τέλος παρέπεμψε στην **Ζαβρός v. Δημοκρατίας (1989) 3(B)**

ΑΑΔ 106, 115:

«Το θέμα της αποδοχής μαρτυρίας από το Δικαστήριο τούτο στην Αναθεωρητική του Δικαιοδοσία διέπεται από τις αρχές που βρίσκονται στην υπόθεση **Κυριακίδης v. Της Δημοκρατίας 1 Α.Α.Δ. 66** στη σελ. 69, όπου το Δικαστήριο επέστησε την προσοχή των διαδίκων στο γεγονός ότι ένας από τους καθοδηγητικούς παράγοντες που θα ακολουθούνται στην εξέταση της αποδοχής οιασδήποτε μαρτυρίας είναι κατά πόσο τέτοια μαρτυρία είναι εύλογα σχετική προς οιοδήποτε επίδικο θέμα και αποδεικτική

οιουδήποτε θέματος ενώπιον του Δικαστηρίου και μπορεί ή όχι να βοηθήσει το Δικαστήριο στην απονομή δικαιοσύνης στη συγκεκριμένη περίπτωση σύμφωνα με τη δικαιοδοσία του.»

Στην ίδια πτυχή αναφέρθηκε και ο ευπαιδευτος δικηγόρος των εφεσιβλήτων. Δεν είναι όμως τούτο το κρίσιμο ζήτημα. Πρόκριμα αποτελεί το κατά πόσον η εφεσείουσα κωλύεται να προβάλει τους λόγους που φαίνονται στο Παράρτημα Δ επί της αρχής της **Έπαυλις Κομήτης**. Το ερώτημα δεν είναι κατά πόσον πρόκειται για σχετική μαρτυρία, αλλά κατά πόσον πρόκειται για ισχυρισμούς που απαραδέκτως προβάλλονται για πρώτη φορά στα πλαίσια της αναθεωρητικής διαδικασίας. Παραπέμπουμε στα *Πορίσματα Νομολογίας του Συμβουλίου Επικρατείας 1929-1959*, σελ. 271:

«Ενίοτε υπάρχουν και λόγοι απαραδέκτως προβαλλόμενοι το πρώτον κατά την ακυρωτική διαδικασία: 1585 (55) [βλ. σχετικήν και 1313 (46), ένθα λόγος μη προβληθείς κατ' ένστασιν ή αναθεώρησιν εθεωρήθη απαραδέκτως προβαλλόμενος το πρώτον ενώπιον του ΣΕ].»

Η αρχή είναι σαφής. Εφόσον ο επηρεαζόμενος επιλέξει να καταχωρίσει Ένσταση, απαιτείται σαφής προσδιορισμός των νομικών και πραγματικών λόγων επί των οποίων βασίζεται η Ένσταση του και

υφίσταται υποχρέωση του για πλήρη παρουσίαση αποδεικτικών στοιχείων προς θεμελίωση της. Η υποχρέωση αυτή αποκτά ιδιαίτερη και σημαντική διάσταση προκειμένου για φορολογικές υποχρεώσεις. Όπως υποδείχθηκε από τον Πική, Δ. (όπως ήταν τότε) στην ***Nina Rainbow v. The Commissioner of Income Tax (1984) 3 CLR 846***, η επιβολή φόρου εισοδήματος, όπως ήταν εκεί η περίπτωση, αποτελεί κοινωνικό καθήκον, από την επιμελή εκπλήρωση του οποίου εξαρτάται η αποτελεσματική λειτουργία του σύγχρονου κράτους και η υλοποίηση των κοινωνικών του στόχων. Η φοροαποφυγή διαβρώνει τον οικονομικό προγραμματισμό και επιφέρει άνιση κατανομή των κοινωνικών βαρών καταστρατηγώντας την αρχή που θέτει το Άρθρο 24.1 του Συντάγματος.³ Με αναφορά στην ***Rainbow*** επανήλθε στην ***Σκαρπάρης v. Δημοκρατίας (1990) 3 AAD 1004*** λέγοντας τα ακόλουθα:

«...Δεν αποτελεί ευθύνη των αρχών η αναζήτηση των δεδομένων για την εισοδηματική κατάσταση του φορολογούμενου· πρωταρχική τους ευθύνη είναι ο έλεγχος της ορθότητας και ακρίβειας των δηλώσεων των φορολογουμένων. Όπως υποδεικνύεται στην απόφαση του Δικαστηρίου ***Rainbow v. Republic (1984) 3 C.L.R. 846***, ο φορολογούμενος έχει μοναδική γνώση των εισοδημάτων του και έχει κάθε ευχέρεια να συλλέξει και να προσκομίσει τα αναγκαία αποδεικτικά στοιχεία.»

³ 24. 1. Έκαστος υποχρεούται να συνεισφέρει εις τα δημόσια βάρη αναλόγως των δυνάμεων αυτού.

Η προσέγγιση αυτή διατυπωθείσα σε σχέση με τον φόρο εισοδήματος αποκτά έτι μεγαλύτερη σημασία προκειμένου για τον ΦΠΑ ο οποίος είναι αυτοβεβαιούμενος φόρος. Η καταγραφή ή η λήψη όλων των απαραίτητων πληροφοριών που καθιστούν δυνατή τη βεβαίωση και πληρωμή του αποτελούν ευθύνη του επιχειρηματία (**Κυπριακή Δημοκρατία v. Nicolas Tyrimos Tavern Restaurant Ltd (2000) 3 AAD 679, 685**). Χαρακτηριστικό είναι το ακόλουθο απόσπασμα από την **Kokos Athanasiou Motors Ltd v. Δημοκρατίας (2000) 3 AAD 21**:

*«...Ο Φ.Π.Α. είναι αυτοβεβαιούμενος φόρος και αποτελεί ευθύνη του φορολογούμενου να καταγράψει ή να λαμβάνει όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για να καθιστά δυνατή τη βεβαίωση και πληρωμή του φόρου (Βλέπε: **Fine Art Development P.L.C. v. Customs and Excise Commissioners [1996] 1 All E.R. 888**). Η παράλειψη της υποχρέωσης της εφεσείουσας να παράσχει στοιχεία ή όλα τα στοιχεία ενεργοποιεί την ευχέρεια του Εφόρου να προχωρήσει στον προσδιορισμό του φόρου.»*

Συνεπώς, εξαρχής είναι που η εφεσείουσα είχε υποχρέωση να τηρεί πλήρη στοιχεία χωρίς ελλείψεις και ανακρίβειες και αναλόγως να καταβάλλει τον οφειλόμενο ΦΠΑ. Δεν το έπραξε. Όταν δε ο έλεγχος από τους λειτουργούς της Υπηρεσίας ΦΠΑ οδήγησε σε συγκεκριμένες διαπιστώσεις, ο Έφορος δεν προέβη άνευ ετέρου σε

προσδιορισμό του φόρου. Δόθηκε η ευκαιρία στην εφεσείουσα να προβάλλει τις θέσεις της. Άρα της είχε δοθεί η ευκαιρία να προβάλλει και όσα επεχείρησε πολύ αργότερα να καταστήσει μαρτυρία. Δεν το έπραξε όπως προδιέγραφε η δήλωση ότι θα επανερχόταν με στοιχεία «το συντομότερο δυνατό». Ούτε με την Ένσταση της προσκόμισε εκείνα τα στοιχεία που αργότερα, ενώπιον του δικαστηρίου πλέον και μόνο, επεδίωξε να παρουσιάσει ως σχετικά και αναγκαία ώστε το δικαστήριο να είναι σε θέση να ασκήσει το ρόλο του.

Ορθά έκρινε το πρωτόδικο δικαστήριο ότι με το Παράρτημα Δ εσκοπείτο η εισαγωγή επιχειρημάτων που δεν είχαν τεθεί ενώπιον του διοικητικού οργάνου, αλλά εγείρονταν για πρώτη φορά με την προσφυγή. Αποδοχή της θέσης της εφεσείουσας ότι μια τέτοια γενικόλογη ένσταση είναι ικανή και επαρκής, ώστε να τεθούν ενώπιον του δικαστηρίου προς εξέταση για πρώτη φορά οι εξειδικευμένοι ισχυρισμοί που περιέχονται στο Παράρτημα Δ, θα προσέκρουε στον απαγορευτικό κανόνα της **Έπαυλις Κομήτης**. Δεν θεωρούμε ότι η παρούσα περίπτωση διαφοροποιείται από την αρχή της υπόθεσης **Έπαυλις Κομήτης** επειδή η εφεσείουσα προβάλλει ότι σκοπό έχει να καταδείξει με το Παράρτημα Δ το ελλิปές της έρευνας και την πλάνη της διοίκησης ως προς τα γεγονότα. Η ουσία παραμένει ότι το

Παράρτημα Δ περιέχει συγκεκριμένους ισχυρισμούς ενός λογιστή-ελεγκτή, οι οποίοι δεν τέθηκαν με την Ένσταση υπόψη των εφεσιβλήτων ώστε να είχαν εξεταστεί κατά τη λήψη της σχετικής διοικητικής απόφασης. Η προσφυγή αποφασίζεται επί της απόφασης της διοίκησης που δόθηκε στην ένσταση του διοικουμένου και δεν μπορεί να επεκταθεί με την παρουσίαση νέου υλικού υπό τη μορφή μαρτυρίας. Δεν μπορούν να τίθενται για πρώτη φορά ενώπιον του δικαστηρίου. Με ποιο σκοπό; Για να αξιολογήσει το δικαστήριο ότι η έρευνα ήταν λανθασμένη και ελλιπής και το αποτέλεσμα της αποτελούσε σφάλμα, όπως ρητώς ομολογείται από την εφεσείουσα; Κάτι τέτοιο όμως δεν θα συνιστούσε θεμιτή αξιολόγηση στα πλαίσια του ακυρωτικού ελέγχου όταν εγείρεται ως λόγος έφεσης η παράλειψη έρευνας ή η πλάνη. Θα ισοδυναμούσε με διατύπωση πρωτογενούς κρίσης από το δικαστήριο. Όπως είπε σε μια παρόμοια περίπτωση ο Κωνσταντινίδης, Δ. *«Αν εξέταζα αυτούς τους ισχυρισμούς θα διατύπωνα γνώμη πάνω σε θέμα που δεν ηγέρθη ενώπιον της ΕΔΥ. Αυτή η γνώμη δεν θα ήταν αναθεωρητική απόφασης της ΕΔΥ πάνω στο θέμα, αλλά πρωτογενής.»* (**Σωκράτους v. Δημοκρατίας (1996) 4 ΑΑΔ 1512**).

Εν προκειμένω έρευνα έγινε, στα πλαίσια της οποίας εξετάστηκε

και απορρίφθηκε η Ένσταση που είχε καταχωρίσει η εφεσείουσα. Ορθά η Υπηρεσία ΦΠΑ είχε σημειώσει στην προαναφερθείσα απορριπτική απάντηση της ημερ. 19.12.2012 ότι ο μοναδικός λόγος ένστασης («σημείο ένστασης») έγκειτο στην αναφορά ότι το 80% των πωλήσεων αφορούν τσιγάρα με κέρδος μόνο 1,50%. Ο λόγος αυτός απαντήθηκε. Επίσης η εφεσείουσα στην Ένσταση της μέμφεται την Υπηρεσία ΦΠΑ επειδή δεν είχαν διενεργήσει έλεγχο στα βιβλία τους, αλλά απλώς είχαν παραλάβει μερικά ρολά της ταμειακής μηχανής για την περίοδο 2007-2008. Εναπόκειται όμως στην ίδια να συλλέξει και να προσκομίσει τα αναγκαία αποδεικτικά στοιχεία έχοντας πρωταρχική ευθύνη για τον έλεγχο της ορθότητας και της ακρίβειας των δηλώσεων της. Ιδιαίτερα εφόσον δεδομένη ήταν η διαπίστωση ότι *«ενώ υπήρχαν αποκόμματα εισπράξεων VISA που αφορούσαν αγορές από τα καταστήματα που ανήκουν στο υ.φ.π. δεν υπήρχε το ίδιο ποσό περασμένο ως είσπραξη στα ρολά της ταμειακής»*.

Καταλήγουμε ότι η αίτηση για να κλητευθεί ο κ. Σενέκκης αποτελούσε εγχείρημα με σκοπό απαραδέκτως να προβληθούν για πρώτη φορά στο δικαστήριο λόγοι που δεν προβλήθηκαν στην Ένσταση. Ορθά απορρίφθηκε η αίτηση. Ορθά απορρίφθηκε η προσφυγή.

Η έφεση απορρίπτεται. Η επίδικη διοικητική πράξη επικυρώνεται. Έξοδα €4.000 υπέρ των εφεσιβλήτων.

Τ.Θ. Οικονόμου, Δ.

Ν. Σάντης, Δ.

Μ. Καλλιγέρου, Δ.

/φκ