

ΑΝΩΤΑΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ ΚΥΠΡΟΥ  
ΔΕΥΤΕΡΟΒΑΘΜΙΑ ΔΙΚΑΙΟΔΟΣΙΑ

(Αναθεωρητική Έφεση Αρ. 262/2012)

16 Φεβρουαρίου, 2016

[ΕΡΩΤΟΚΡΙΤΟΥ, ΠΑΜΠΑΛΛΗΣ, ΜΙΧΑΗΛΙΔΟΥ,  
ΓΙΑΣΕΜΗ, ΨΑΡΑ-ΜΙΛΤΙΑΔΟΥ, Δ/στές]

BEST LEISURE INTERNATIONAL LTD, ΜΕΣΩ  
ΤΟΥ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΗ ΤΗΣ ΒΑΣΙΛΗ ΧΑΤΖΗΒΑΣΙΛΕΙΟΥ,

Εφεσίοντες/Αιτητές,  
v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ  
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΠΡΟΣΟΔΩΝ,  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ,

Εφεσίβλητων/Καθ'ων η αίτηση.

---

Ι. Σαμαρά (κα), για Πατρίκιος Παύλου & Συνεργάτες ΔΕΠΕ, για τους  
Εφεσίοντες-Αιτητές.

---

Ε. Νεοφύτου (κα), Δικηγόρος της Δημοκρατίας, εκ μέρους του Γενικού  
Εισαγγελέα, για τους Εφεσίβλητους-Καθ'ων η αίτηση.

---

**ΕΡΩΤΟΚΡΙΤΟΥ, Δ.:** Την ομόφωνη απόφαση του Δικαστηρίου θα  
δώσει ο Δικαστής Κ. Παμπαλλής.

---

**Α Π Ο Φ Α Σ Η**

**ΠΑΜΠΑΛΛΗΣ, Δ.:** Η εφεσίουσα δραστηριοποιείτο στον τουριστικό  
τομέα. Τέθηκε υπό εκκαθάριση και στις 5 Μαρτίου 1995 διορίστηκε

εκκαθαριστής. Οι διαφορές που προέκυψαν με το Τμήμα Εσωτερικών Προσόδων, αναφορικά με τις φορολογικές δηλώσεις των εφεσειόντων, διήρκησαν για μεγάλο χρονικό διάστημα με κορύφωση την επιστολή των εφεσιβλήτων ημερ. 9 Νοεμβρίου 2010.

Το Τμήμα Εσωτερικών Προσόδων με απόφαση του ημερ. 3 Ιανουαρίου 2011, εξέδωσε ειδοποίηση συμψηφισμού προς επιστροφή φόρου για το φορολογικό έτος 1992. Ταυτοχρόνως, με αναφορά στα φορολογικά έτη 1993 – 1995, το συνολικό ποσό των €217.764,11 πιστώθηκε στην εταιρεία των εφεσειόντων έναντι άλλων εκκρεμουσών φορολογιών της.

Οι εφεσείοντες είχαν αμφισβητήσει, κατά πρώτο, τη νομιμότητα της πιο πάνω απόφασης των εφεσιβλήτων και κατά δεύτερο, στο πλαίσιο της ιδίας προσφυγής ζήτησαν όπως, κηρυχθεί παράνομη η «σύνθετη διοικητική ενέργεια των Καθ'ων η αίτηση ως αυτή αποτυπώνεται στην επιστολή των, φέρουσα ημερομηνία 9 Νοεμβρίου 2011, για το περιεχόμενο της οποίας οι Αιτητές έλαβαν πλήρη γνώση στις 21 Νοεμβρίου και η οποία σύνθετη διοικητική ενέργεια συνίστατο, μεταξύ άλλων, αφενός στην απόρριψη των ενστάσεων που υπέβαλαν οι Αιτητές κατά των φορολογιών φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 1993 και 1994 και αφ' ετέρου την δήλωση και/ή προαναγγελία της έκδοσης φορολογίας φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 1992 ταυτόχρονα με την έκδοση τελικής φορολογίας για τα φορολογικά έτη 1993 και 1994, ως τούτη εξεδόθη και/ή αποκρυσταλλώθηκε τελικά μέσω της γνωστοποίησης στους Αιτητές της «Ειδοποίησης Συμψηφισμού Επιστροφής Φόρου» του φορολογικού έτους 1992 μετά της φορολογίας των φορολογικών ετών 1993 και 1994, φέρουσας ημερομηνία 3 Ιανουαρίου 2011 και περί του περιεχομένου της οποίας οι Αιτητές έλαβαν πλήρη γνώση στις 12 Ιανουαρίου 2011».

Όπως καταφαίνεται από τα γεγονότα της παρούσας υπόθεσης, οι εφεσίβλητοι είχαν, με την εν λόγω επιστολή ημερ. 9 Νοεμβρίου 2010, απορρίψει τις ενστάσεις που υποβλήθηκαν από τους εφεσείοντες κατά των φορολογιών φόρου εισοδήματος που τους επιβλήθηκαν για τα φορολογικά έτη 1993 και 1994. Παράλληλα, στην εν λόγω επιστολή, υπήρχε και η δήλωση, προαναγγελία, όπως την χαρακτήρισαν οι εφεσείοντες, της έκδοσης φορολογίας φόρου εισοδήματος για το έτος 1992. Εκδόθηκε η φορολογία του 1992 και αποκρυσταλλώθηκε και η φορολογία για τα έτη 1994 και 1995, εκδόθηκε η πιο πάνω αναφερθείσα ειδοποίηση συμψηφισμού επιστροφής φόρου ημερ. 3 Ιανουαρίου 2011.

Στο πλαίσιο της πρωτόδικης διαδικασίας οι εφεσίβλητοι είχαν, προδικαστικώς, ζητήσει την απόρριψη της προσφυγής, καθότι ήταν εκπρόθεσμη αναφορικά με την επιβολή φορολογίας για τα έτη 1993 και 1994.

Ο αδελφός μας Δικαστής ο οποίος είχε επιληφθεί πρωτοδίκως της προσφυγής, αποφάσισε ότι η ένσταση των εφεσιβλήτων ήταν βάσιμη, καθότι η επιβεβαίωση της φορολογικής επιβολής έγινε στις 9 Νοεμβρίου 2010. Οι τρεις φορολογικές ειδοποίησεις ταχυδρομήθηκαν με συστημένη επιστολή στις 10 Νοεμβρίου 2010. Το Δικαστήριο απεφάνθη ότι, από τη στιγμή που οι εφεσείοντες δεν είχαν αμφισβητήσει με μαρτυρία, ούτε και είχαν ζητήσει την προσαγωγή μαρτυρίας επί του θέματος της επιδόσεως της φορολογικής επιβεβαίωσης, οδηγήθηκε στην κατάληξη ότι αυτή, η συγκεκριμένη επιστολή με τις ειδοποιήσεις, θα πρέπει να είχε, κατά τεκμήριο, παραληφθεί από τους εφεσείοντες το αργότερο μέχρι τις 17 Νοεμβρίου 2010. Απέρριψε προς τούτο την εισήγηση των εφεσειόντων ότι οι εν λόγω ειδοποιήσεις παραλήφθησαν στις 21 Νοεμβρίου 2010. Η θέση αυτή, όπως κατέληξε επί του προκειμένου το Δικαστήριο, έπρεπε να τύχει υποστήριξης με μαρτυρία, πράγμα το οποίο δεν έγινε, συνεπώς, η προσφυγή η οποία στρεφόταν

εναντίον των φορολογιών για τα έτη 1993 και 1994 ήταν εκπρόθεσμη και απορρίφθηκε.

Το άλλο σκέλος το οποίο απασχόλησε το Δικαστήριο πρωτοδίκως, ήταν η δεύτερη εισήγηση που υποβλήθηκε από τους εφεσιβλήτους ότι, ο συμψηφισμός που έγινε από το Τμήμα Εσωτερικών Προσόδων και περιλαμβάνεται στη σχετική ειδοποίηση, ημερ. 3 Ιανουαρίου 2011, δεν ήταν εκτελεστή διοικητική πράξη, αλλά πράξη εκτελέσεως προς το σκοπό υλοποίησης αφενός μεν, των φορολογικών υποχρεώσεων των εφεσειόντων που πηγάζουν από τις φορολογίες για τα έτη 1993-1995, όπως επίσης και, τον, προς όφελος των εφεσειόντων, επιστρεπτέο φόρο για το φορολογικό έτος 1992. Ως αποτέλεσμα τούτου, η προσφυγή απορρίφθηκε στο σύνολο της.

Η απόφαση του Δικαστηρίου αμφισβητήθηκε με δύο λόγους έφεσης, αφενός μεν ότι η διοικητική πράξη ημερ. 3 Ιανουαρίου 2011, που οδήγησε σε συμψηφισμό των μεταγενέστερων φορολογιών με τον επιστρεπτέο φόρο, ήταν εκτελεστή διοικητική πράξη και όχι πράξη εκτελέσεως και αφετέρου, αμφισβητήθηκε η κρίση του Δικαστηρίου, ως προς το εκπρόθεσμο της προσφυγής, αναφορικά με τα φορολογικά έτη 1993 και 1994.

Στο πλαίσιο της συζήτησης της υπόθεσης, κατά την ακρόαση της εν λόγω εφέσεως, η ευπαίδευτη συνήγορος των εφεσειόντων απέσυρε τελικώς το δεύτερο λόγο έφεσης, έτσι δεν θα μας απασχολήσει περαιτέρω.

Το κύριο επιχείρημα που προβλήθηκε από τη συνήγορο των εφεσειόντων ήταν ότι, με την εκδήλωση της πρόθεσης του Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων, που περιλαμβάνεται στην επιστολή ημερ. 9 Νοεμβρίου 2010, δημιουργήθηκαν δικαιώματα υπέρ των εφεσειόντων

που περιλαμβάνονται στην υποχρέωση για επιστροφή φόρου, πλέον του αναλογούντος τόκου, όπως προβλέπει η νομοθεσία. Ως αποτέλεσμα του διενεργηθέντος συμψηφισμού, αυτό τούτο το δικαίωμα των εφεσιόντων έχει παραμερισθεί, και, ως εκ τούτου, απώλεσαν τη δυνατότητα απόκτησης των χρημάτων του επιστρεπτέου φόρου. Συνεπώς, πρόβαλε η κα Σαμαρά, τουλάχιστον γι' αυτή την πτυχή της ενέργειας των εφεσιβλήτων δεν είναι δυνατό να γίνει επίκληση της πράξης εκτέλεσης, όπως αποφάσισε το πρωτόδικο Δικαστήριο.

Πέραν τούτου, η ευπαίδευτη συνήγορος ισχυρίστηκε ότι η ίδια η ενέργεια των εφεσιβλήτων είναι παράνομη, καθότι δεν υπάρχει η δυνατότητα συμψηφισμού με βάση την υφιστάμενη νομοθεσία και συγκεκριμένα του άρθρου 26 του Ν. 4/78. Οι εφεσίβλητοι, κατέληξε, εφάρμοσαν διαδικασίες πολιτικής φύσεως σε υποθέσεις δημοσίου δικαίου και δη στο θέμα του συμψηφισμού.

Στην αντιπέρα πλευρά, η ευπαίδευτη συνήγορος της Δημοκρατίας, υπεραμύνθηκε της ορθότητας της πρωτόδικης απόφασης, υποστηρίζοντας ότι, η διαμόρφωση των δικαιωμάτων των εφεσιόντων αποκρυσταλλώθηκε, τελικώς, με την επιστολή ημερ. 9 Νοεμβρίου 2010. Το τι έκαμε ο Έφορος Εσωτερικών Προσόδων ήταν, να εφαρμόσει την απόφαση που εκδόθηκε στις 9 Νοεμβρίου 2010.

Αναγνώρισε, όμως, η συνήγορος ότι δεν υπάρχει συγκεκριμένη νομοθετική πρόνοια που να επιτρέπει στους εφεσιβλήτους να προβαίνουν σε συμψηφισμό. Κατά τη διάρκεια της συζήτησης της υπόθεσης, η συνήγορος υποστήριξε ότι, ακόμα και αν δεν υπάρχει ρητή απαγόρευση, οι εφεσίβλητοι έχουν, εν πάσῃ περιπτώσει, το δικαίωμα να προβούν σε τέτοιο συμψηφισμό.

Το πρώτιστο θέμα που πρέπει να μας απασχολήσει, και ενδεχομένως το μόνο, αν η απάντηση είναι αρνητική, είναι αν η ενέργεια των καθ' ων η αίτηση να προχωρήσουν στις μαθηματικές πράξεις που περιγράφονται στο έντυπο ημερ. 3 Ιανουαρίου 2011, αποτελεί πράξη εκτελέσεως.

Με την εν λόγω επιστολή, αναγνωρίζεται ότι η εφεσείουσα είχε εις πίστη της, ως επιστρεπτέο φόρο το ποσό των €217,764.11 για το φορολογικό έτος 1992.

Παράλληλα, λόγω της ύπαρξης οφειλών, για τα φορολογικά έτη 1994 και 1995, που ανέρχονται στο ίδιο ποσό, έγινε πίστωση προς όφελος της εφεσείουσας.

Στην προκείμενη υπόθεση έχουμε ένα δεδομένο. Η επιβληθείσα φορολογία για τα έτη 1994 και 1995, είναι αποκρυσταλλωμένη, δεδομένη και οφειλόμενη.

Η εφεσείουσα κατέβαλε, όπως καταγράφεται στην πρωτόδικη απόφαση, χωρίς ν' αμφισβητείται, μόνο τις δύο πρώτες δόσεις του προσωρινού οφειλόμενου φόρου για το 1994, ενώ για το 1995 δεν καταβλήθηκε κανένα ποσό.

Αναφέρεται δε σχετικώς:

*"Η αιτήτρια εταιρεία κατέβαλε μόνο τις δύο πρώτες δόσεις του οφειλόμενου φόρου για το 1994, ενώ για το 1995 επειδή η αιτήτρια εταιρεία παρέλειψε να υποβάλει προσωρινό υπολογισμό του εισοδήματος της ο Διευθυντής εξέδωσε προσωρινή φορολογία στις 12.11.1995 στα πλαίσια των εξουσιών του άρθρου 25 του Νόμου. Ενώπει της παράλειψης ουσιαστικά της αιτήτριας εταιρείας να καταβάλει τα ήδη οφειλόμενα η Δημοκρατία προέβη σε συμψηφισμό στις 3.1.2011 με τον επιστρεπτέο φόρο προς την αιτήτρια εταιρεία για το φορολογικό έτος 1992. Τα ποσά ήταν ήδη γνωστά τόσο για τον επιστρεπτέο φόρο του 1992, όσο και για τα οφειλόμενα των επομένων ετών."*

Σε συμφωνία με το σκεπτικό της πρωτόδικης απόφασης και σε αντιστοιχία προς την υπόθεση **Σολομωνίδης v. Δημοκρατίας (1997)** 3 Α.Α.Δ. 315, «πράξεις που σχετίζονται με είσπραξη των φόρων συνιστούν πράξεις μη υπαγόμενες στον αναθεωρητικό έλεγχο που καθιερώνει το Άρθρο 146 του Συντάγματος». (Βλ. επίσης **Χριστοφή v. Εφόρου Φόρου Εισοδήματος (1999)** 4 Α.Α.Δ. 1083).

Ομοίως και επί του προκειμένου. Οι καθ'ων η αίτηση προχώρησαν για να εισπράξουν τον οφειλόμενο φόρο, για τα έτη 1994 και 1995, που ήδη επιβλήθηκε και αποκρυσταλλώθηκε, χωρίς αμφισβήτηση.

Με σκοπό την εκπλήρωση αυτής της ενέργειας, είσπραξης, που δεν διαφοροποίησε τα δικαιώματα της εφεσείουσας που προκαθορίστηκαν, ως οφειλές, οι καθ'ων προχώρησαν και χρησιμοποίησαν το προς όφελος της εφεσείουσας ποσό. Θα μπορούσε να ήταν είσπραξη του ποσού μέσω άλλης διαδικασίας, όπως κατάσχεσης, εις χείρας τρίτου, και πάλι δεν θα ήταν εκτελεστή διοικητική πράξη. Ορθώς, κατά την άποψη μας, κρίθηκε ως πράξη εκτελέσεως.

Έχοντας καταλήξει σ' αυτό το συμπέρασμα δεν υπάρχει ανάγκη εξέτασης της δυνατότητας του Εφόρου να προβεί σε συμψηφισμό, αφού τούτο, απαιτούσε τη θετική προσέγγιση στο πρώτο ζήτημα της εκτελεστότητας.

Η έφεση απορρίπτεται με έξοδα υπέρ των εφεσιβλήτων και εναντίον της εφεσείουσας, όπως αυτά θα υπολογιστούν από τον Πρωτοκολλητή και θα εγκριθούν από το Δικαστήριο.

**Γ. ΕΡΩΤΟΚΡΙΤΟΥ, Δ.**

**Κ. ΠΑΜΠΑΛΛΗΣ, Δ.**

**Δ. ΜΙΧΑΗΛΙΔΟΥ, Δ.**

**Γ.Ν. ΓΙΑΣΕΜΗ, Δ.**

**Τ. ΨΑΡΑ-ΜΙΛΤΙΑΔΟΥ, Δ.**