

ΑΝΩΤΑΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ ΚΥΠΡΟΥ
ΑΝΑΘΕΩΡΗΤΙΚΗ ΔΙΚΑΙΟΔΟΣΙΑ

(Υπόθεση Αρ. 606/2002)

5 Μαΐου, 2003

[ΚΑΛΛΗΣ, Δ/στής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

ΣΟΦΟΚΛΗ ΝΕΟΦΥΤΟΥ,

Αιτητή,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ

1. ΥΠΟΥΡΓΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ,
2. ΕΦΟΡΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ,

Καθ' ων η αίτηση.

Ο Αιτητής παρουσιάζεται αυτοπροσώπως.

Α. Χριστοδουλίδου-Ζαννέτου (κα.), για τους Καθ' ων η αίτηση.

Α Π Ο Φ Α Σ Η

ΚΑΛΛΗΣ, Δ.: Με την παρούσα προσφυγή ο αιτητής ζητά την πιο κάτω θεραπεία:

«Α. Ακύρωση τόσο των αρχικών όσο και των τελικών φορολογιών Φόρου Εισοδήματος που αφορούν τα φορολογικά έτη 1995, 1996, 1997 και 1998, επειδή πάσχουν νομικά, δηλαδή οι αρχικές φορολογίες είναι ανυπόγραφες σύμφωνα με το άρθρο 46 του περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμου.

Β. Ακύρωση τόσο των αρχικών όσο και των τελικών φορολογιών Φόρου Εισοδήματος που αφορούν τα φορολογικά έτη 1986, 1987, 1988, 1991, 1992, 1993 και 1994, επειδή πάσχουν νομικά, σύμφωνα με τον περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμο δηλαδή:

- α) οι αρχικές φορολογίες δεν μπορούσαν να σταλούν με βάση το άρθρο 21(3) και
- β) οι τελικές φορολογίες στάληκαν εκπρόθεσμα, δηλαδή πέραν των έξι μηνών κατά παράβαση του άρθρου 21(3).»

Οι αρχικές ειδοποιήσεις επιβολής φορολογίας για τα επίδικα έτη εκδόθηκαν ως ακολούθως:

Φορολογικό έτος	Ημερομηνία Επιβολής Αρχικών Φορολογιών
1986	29.9.1990
1987	29.9.1990
1988	29.9.1990
1991	12.12.1996
1992	6.10.1998
1993	25.6.1997
1994	6.2.1998
1995	1.3.1999
1996	6.3.1999
1997	1.3.1999
1998	1.3.1999

Ο αιτητής υπέβαλε ένσταση εναντίον των πιο πάνω φορολογιών. Σε σχέση με τα φορολογικά έτη 1986-1994 η ένσταση βασιζόταν επί της παράλειψης των καθ' ύλην η αίτηση να λάβουν υπόψη τόκους, ασφάλιστρα ζωής κλπ.. Σε σχέση με τα φορολογικά έτη 1995-1998 υποστηρίχθηκε (βλ. ένσταση ημερ. 27.4.99) ότι οι φορολογίες ήταν ανυπόγραφες και επομένως ήταν άκυρες. Στις 18.1.99 ο αιτητής υπέβαλε πρόσθετη ένσταση κατά των φορολογιών του εισοδήματος του για τα φορολογικά έτη 1986, 1987, 1988, 1991 και 1992 για τον λόγο ότι οι φορολογίες ήταν άκυρες επειδή ήταν ανυπόγραφες και ζητούσε επιστροφή των φόρων που απεκόπησαν, μαζί με τόκο.

Την 1.3.1999 ο καθ' ύλην η αίτηση (ο Έφορος) εξέδωσε και επέδωσε στον αιτητή τελικές Ειδοποιήσεις Επιβολής Φορολογίας Φόρου Εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 1986-1988 και 1991-1994, για διευθέτηση των ενστάσεων που ο αιτητής είχε υποβάλει. Επιπρόσθετα ο Έφορος επέδωσε στον αιτητή επιστολή ημερομηνίας 1.3.1999 με την οποία τον πληροφόρησε ότι ο επιπρόσθετος λόγος που πρόβαλε με την ένσταση του στις 18.1.1999 ήταν εκπρόθεσμος και δεν μπορούσε να γίνει δεκτός.

Τον Μάιο του 1999, ο αιτητής καταχώρησε προσφυγή στο Ανώτατο Δικαστήριο (Υπόθεση αρ. 625/99) κατά των τελικών φορολογιών φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 1986-1988 και 1991-1994.

Στις 24.11.1999 το Ανώτατο Δικαστήριο εξέδωσε απόφαση στην προσφυγή του αιτητή με την οποία ακυρώθηκαν οι φορολογίες που του είχαν επιβληθεί για τα φορολογικά έτη 1986-1988 και 1991-1994, για το λόγο ότι οι φορολογίες αυτές δεν έφεραν την έντυπο ή δια χειρός υπογραφή του Διευθυντή ή ετέρου εξουσιοδοτημένου αξιωματούχου, όπως προνοούσε το άρθρο 46 των περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων του 1978-1995.

Στις 23.3.2000 ο Έφορος κατ' εφαρμογή της πιο πάνω απόφασης του Ανωτάτου Δικαστηρίου, εξέδωσε και απέστειλε στον αιτητή Ειδοποιήσεις Επιβολής Φορολογίας Φόρου Εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 1986-1988 και 1991-1994 με βάση το άρθρο 21(3) των περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων του 1978-1999 μαζί με επιστολή της ίδιας ημερομηνίας η οποία έχει ως εξής:

«Μετά την πρωτόδικη απόφαση του Ανωτάτου Δικαστηρίου ημερομηνίας 24.11.1999 να ακυρώσει τις επίδικες φορολογίες των φορολογικών ετών 1986, 1987, 1988 και 1991 μέχρι 1994 (Προσφυγή Αρ. 625/99) επειδή αυτές δεν έφεραν την έντυπη ή δια χειρός υπογραφή του Διευθυντή ή άλλου εξουσιοδοτημένου αξιωματούχου του Τ.Ε.Π., έχω προβεί σε επανεξέταση της υπόθεσης με βάση το άρθρο 21(3) των Περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων του 1978-1999.

Επισυνάπτω αρχικές Ειδοποιήσεις Επιβολής Φορολογιών για τα φορολογικά έτη 1986, 1987, 1988 και 1991 μέχρι 1994 εναντίον των οποίων μπορείτε να υποβάλετε ένσταση σύμφωνα με το άρθρο 20(1) των παραπάνω Νόμων.

Σημειώνεται ότι οι εν λόγω φορολογίες έγιναν με βάση την συμφωνία μας ημερομηνίας 1.3.1999.»

Στις 29.5.2000 ο αιτητής υπέβαλε στον Έφορο ένσταση κατά των φορολογιών του εισοδήματος του για τα φορολογικά έτη 1986-1988 και 1991-1994 που επιβλήθηκαν στις 23.3.2000. Αμφισβήτησε το δικαίωμα του Εφόρου να επιβάλει αυτές τις φορολογίες για τον λόγο ότι, όπως ανέφερε, το Ανώτατο Δικαστήριο δεν έδωσε καμιά οδηγία να σταλούν φορολογίες με σκοπό να εφαρμοστεί η απόφαση του και ακόμα, η επιβολή του είναι εκτός των χρονικών πλαισίων που μπορούν να επιβληθούν φορολογίες. Ζήτησε, ακόμα, επιστροφή όλου του παρακρατηθέντος φόρου από τις αποδοχές του και του φόρου που παρακρατήθηκε από το φιλοδώρημα του κατά την αφυπηρέτηση του, μαζί με τόκο.

Ο Έφορος απάντησε στην πιο πάνω ένσταση του αιτητή με επιστολή του ημερ. 9.3.2001, με την οποία δεν δέχθηκε τις θέσεις του αιτητή. Παραθέτω το σχετικό μέρος της επιστολής:

«Αναφέρομαι στην ένστασή σας με ημερομηνία 29.5.2000 κατά των φορολογιών 1986-1994 και σας πληροφορώ όπως πιο κάτω:

α) Σύμφωνα με το άρθρο 21(3) του περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμου παρέχεται το δικαίωμα στο Γραφείο Φόρου Εισοδήματος να επιβάλει νέα βεβαίωση του φόρου για να εφαρμοσθεί η απόφαση του Δικαστηρίου. Η νέα βεβαίωση της φορολογίας μπορεί να γίνει εντός έξι μηνών από την ημερομηνία που εκδόθηκε η απόφαση του Ανωτάτου Δικαστηρίου.

β) Οι φορολογίες που σας έχουν σταλεί με κώδικα 7 ουσιαστικά είναι αρχικές κάτι που μπορεί να διαπιστωθεί πολύ εύκολα. Ο λόγος που αναγράφηκε ο κώδικας 7 είναι καθαρά για τεχνικούς λόγους που αφορούν το μηχανογραφικό σύστημα, που δεν επιτρέπει ακύρωση επιβεβαιωμένης φορολογίας.

γ) Οι φορολογίες που σας έχουν σταλεί έχουν γίνει σύμφωνα με όλες τις πρόνοιες του νόμου και σας έχουν παραχωρηθεί όλες οι αφαιρέσεις/απαλλαγές και προσωπικές εκπτώσεις που δικαιούστε.

δ) Η ακύρωση των φορολογιών από το Ανώτατο Δικαστήριο έγινε για τυπικό και όχι ουσιαστικό λόγο και έτσι βάσει του άρθρου 21(3) του Περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμου σας επιβλήθηκαν νέες φορολογίες. Από τις δηλώσεις εισοδήματος και τα πιστοποιητικά αποδοχών φαίνεται ότι δεν εγίνονταν ορθές αποκοπές από το Αρχιταμείο γιατί δεν είχατε δηλώσει ορθά τις αφαιρέσεις/προσωπικές εκπτώσεις που δικαιούστε με αποτέλεσμα να σας γίνονται μειωμένες αποκοπές και με αυτό τον τρόπο κατακρατούσατε εισοδήματα της Κυπριακής Δημοκρατίας. Επίσης όπως γνωρίζετε δεν είναι δυνατό να επιστραφεί φόρος πέραν του ποσού που αποκόπτεται από τον εργοδότη.»

Η απόφαση του Εφόρου για τις ενστάσεις λήφθηκε στις 24.4.2002 οπότε και απέστειλε στον αιτητή τελικές Ειδοποιήσεις Επιβολής Φορολογίας Φόρου Εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 1986-1988 και 1991-1998, μαζί με επιστολή της ίδιας ημερομηνίας με την οποία αιτιολογούσε την απόφαση του. Παραθέτω το σχετικό μέρος της επιστολής – ημερ. 24.4.2002:

«Αναφέρομαι στην ένσταση σας με ημερομηνία 29.5.2000 κατά των φορολογιών του εισοδήματος σας για τα φορολογικά έτη 1986-1988 και 1991-1994 και στην ένσταση σας με ημερομηνία 27.4.1999 κατά των φορολογιών του εισοδήματος σας για τα φορολογικά έτη 1995-1998 και σας πληροφορώ τα πιο κάτω:

Στις 23.3.2000 σας είχαν επιβληθεί φορολογίες για τα έτη 1986-1988 και 1991-1994, με βάση το άρθρο 21(3) των περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων του 1978-1999, με σκοπό την εφαρμογή της Απόφασης του Ανωτάτου Δικαστηρίου, στην προσφυγή σας με αριθμό 625/99, με την οποία ακυρώθηκαν οι προγενέστερες φορολογίες που σας είχαν επιβληθεί για τα έτη αυτά για τον τυπικό και όχι ουσιαστικό λόγο ότι οι φορολογίες δεν έφεραν την έντυπο ή τη δια χειρός υπογραφή του Διευθυντή ή άλλου εξουσιοδοτημένου προς τούτο Λειτουργού του Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων. Η επιβολή των φορολογιών της 23^{ης} Μαρτίου 2000,

ενέπιπτε στη χρονική περίοδο των έξι μηνών από την ημερομηνία που εκδόθηκε η απόφαση του Ανωτάτου Δικαστηρίου, σύμφωνα με το πιο πάνω άρθρο.

Τόσο για τα έτη 1986-1988 και 1991-1994 στα οποία αναφέρεται η ένσταση σας με ημερομηνία 29.5.2000, όσο και για τα έτη 1995-1998 στα οποία αναφέρεται η ένσταση σας με ημερομηνία 27.4.1999, την οποία υποβάλατε για τον λόγο ότι οι φορολογίες ήταν ανυπόγραφες, σας εσωκλείω Ειδοποιήσεις Επιβολής Φορολογίας με κώδικα 4, οι οποίες φέρουν το όνομα του Διευθυντού δεόντως εκτυπωμένο, σύμφωνα με το άρθρο 46 των περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων του 1978-1999.

Με τις φορολογίες αυτές σας έχουν παραχωρηθεί όλες οι αφαιρέσεις/απαλλαγές και προσωπικές εκπτώσεις/πιστώσεις που δικαιούστε.»

Οι φορολογίες των ετών 1995-1996 – Θεραπεία Α.

Όπως έχει ήδη αναφερθεί εναντίον των πιο πάνω φορολογιών, οι οποίες επιβλήθηκαν την 1.3.99, ο αιτητής υπέβαλε ένσταση. Ισχυρίστηκε ότι «ήταν ανυπόγραφες και επομένως άκυρες».

Στην ένσταση (βλ. παραγ. 15) αναφέρονται τα εξής σε σχέση με τις φορολογίες των ετών 1995-1996.

«Ακόμα, η έκδοση των τελικών φορολογιών στις 24.4.2002 που αφορά τις φορολογίες για τα φορολογικά έτη 1995-1998, πληροί τις πρόνοιες του άρθρου 46 των περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων του 1978-1999. Όσον αφορά τις αρχικές φορολογίες για τα έτη 1995-1998, ο καθ' ου η αίτηση απεδέχθη τον ισχυρισμό του αιτητή ότι ήταν ανυπόγραφες και τις έχει ακυρώσει.»

Οι περιστάσεις αποδοχής του ισχυρισμού του αιτητή φαίνονται στο πιο κάτω σημείωμα λειτουργού του Γραφείου του Εφόρου ημερ. 23.4.2002:

«Για τα έτη 1995-1998 δεν υπάρχει, τεχνικά, η δυνατότητα να καταχωρηθούν υπό ένσταση για να βεβαιωθούν με φορολογίες με κώδικα 4. Για να ξεπεραστεί το τεχνικό πρόβλημα, εισηγούμαι να γίνουν φορολογίες με κώδικα 7 για τα έτη αυτά με τα ίδια στοιχεία που είχαν οι αρχικές φορολογίες. Οι φορολογίες με κώδικα 7 να μη σταλούν στον φ/νο, αλλά να καταχωρηθούν υπό ένσταση και να βεβαιωθούν με κώδικα 4.»

Πράγματι στο φάκελο (τεκ. 1) υπάρχουν ειδοποιήσεις επιβολής φορολογίας με τον κώδικα 7 σε σχέση με τα πιο πάνω φορολογικά έτη (1995-1998) ημερ. 24.4.2002. Στην κάθε μια από τις φορολογίες αυτές υπάρχει η εξής καταγραφή με σφραγίδα:

«ΤΜΗΜΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΠΡΟΣΟΔΩΝ

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΕΠΑΡΧΙΑ: Λευκωσίας

ΚΛΑΔΟΣ: Ενστάσεων

Η ένσταση παραλήφθηκε.

ΗΜΕΡ. ΠΑΡΑΛΑΒΗΣ

ΥΠΟΓΡΑΦΗ

ΗΜΕΡ. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗΣ: 24.4.2002

ΥΠΟΓ.: »

Επίσης στο φάκελο υπάρχει Ειδοποίηση Επιβολής Φορολογίας με τον Κώδικα 4, ημερ. 24.4.2002, σε σχέση με τα πιο πάνω έτη (1995-1998). Αυτές οι φορολογίες επιδόθηκαν στον αιτητή με την πιο πάνω επιστολή του Εφόρου ημερ. 24.4.2002.

Σημειώνεται ότι, σύμφωνα με το έντυπο «Ειδοποίηση Επιβολής Φορολογίας» το είδος της φορολογίας που περιλαμβάνει ο Κώδικας 4 είναι «τελική φορολογία για διευθέτηση ένστασης χωρίς συμφωνία». Το δε είδος της φορολογίας που περιλαμβάνει ο κώδικας 7 είναι «Αναθεωρημένη (Πρόσθετη) Φορολογία με βάση την κρίση του Εφόρου Φόρου Εισοδήματος».

Σημειώνεται, επίσης, ότι τόσο η φορολογία με κώδικα 4 όσο και εκείνη με κώδικα 7 φέρει την έντυπη υπογραφή του Εφόρου.

Περαιτέρω σημειώνεται ότι σε σχέση με φορολογίες με κώδικα 7 ο φορολογούμενος έχει δικαίωμα ένστασης (βλ. παραγ. 7 του εντύπου της Ειδοποίησης Επιβολής Φορολογίας). Στην παρούσα υπόθεση με βάση την πιο πάνω καταγραφή που έγινε με σφραγίδα ο αιτητής φέρεται να έχει υποβάλει ένσταση ενώ δεν είχε ποτέ υποβάλει ένσταση κατά της φορολογίας με κώδικα 7, και ενώ έχει τέτοιο δικαίωμα (βλ. παραγ. 7 του σχετικού εντύπου).

Έχω την άποψη πως επίδοση Επιβολής Φορολογίας με κώδικα 7 έπρεπε να είχε επιδοθεί στον αιτητή για να του δοθεί η ευκαιρία να ενστέι. Αυτό επιβάλλεται από τον τύπο που έχει καθιερωθεί από τον Έφορο (βλ. παραγ. 7 του σχετικού εντύπου). Αντί να γίνει αυτό, να επιδοθεί δηλαδή η φορολογία με κώδικα 7, έχει υιοθετηθεί η εισήγηση που αναφέρεται στο πιο πάνω σημείωμα (βλ. σελ. 9, πιο πάνω) – «οι φορολογίες με κώδικα 7 να μη σταλούν στον φορολογούμενο, αλλά να καταχωρηθούν υπό ένσταση και να βεβαιωθούν με κώδικα 4». Διαπιστώνω, επομένως, ότι ο Έφορος δεν έχει συμμορφωθεί με τους τύπους που έχει ο ίδιος καθιερώσει. Ο τύπος αυτός είναι ουσιώδης γιατί, σύμφωνα με τα άρθρα 20 και 21 του περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμου του 1978 (Ν 4/78), η υποβολή ένστασης είναι αναγκαία για να καταστεί δυνατή η άσκηση προσφυγής. Εδώ έχει επιβληθεί φορολογία με κώδικα 4, δηλαδή «τελική φορολογία για διευθέτηση ένστασης χωρίς συμφωνία», ενώ στην πραγματικότητα δεν είχε υποβληθεί ένσταση. Έπεται πως η φορολογία των ετών 1995, 1996, 1997 και 1998 πρέπει ν' ακυρωθεί λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου.

Οι φορολογίες των ετών 1986-1988 και 1991-1994 – Θεραπεία Β.

Το πρώτο ερώτημα που εγείρεται είναι κατά πόσο μετά την ακυρωτική απόφαση ο Έφορος μπορούσε να επανέλθει και να επιβάλει νέα φορολογία σε σχέση με τα φορολογικά έτη 1986-1988 και 1991-1994. Ο Έφορος έχει επικαλεσθεί το άρθρο 21(3) του περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεων Φόρων Νόμου του 1978 (Ν 4/78 όπως έχει τροποποιηθεί), το οποίο έχει ως εξής:

«(3) Εάν, συνεπεία αποφάσεως ληφθείσης επί ασκηθείσης προσφυγής, παρίσταται ανάγκη όπως γίνη νέα βεβαίωσις του φόρου ίνα εφαρμοσθή η απόφασις του Ανωτάτου Δικαστηρίου ή προς συμμόρφωσιν προς τας οδηγίας αυτού, η τοιαύτη νέα βεβαίωσις της φορολογίας δύναται να διενεργηθή εντός εξ μηνών από της ημερομηνίας καθ' ην εξεδόθη η τοιαύτη απόφασις.»

Όπως έχει αναφερθεί οι αρχικές φορολογίες των ετών 1986-1988 και 1991-1994 είχαν ακυρωθεί γιατί ήταν ανυπόγραφες κατά παράβαση του άρθρου 46 του πιο πάνω Νόμου.

Στην παρούσα υπόθεση ο καθ' ου η αίτηση εξέδωσε και απέστειλε στον αιτητή ειδοποίηση επιβολής φορολογίας για τα έτη 1986-1988 και 1991-1994 εντός της προθεσμίας των 6 μηνών που τάσσει το πιο πάνω άρθρο 21(3). Λαμβάνω υπόψη το λεκτικό του άρθρου 21(3). Έχω την άποψη πως εν όψει της ακυρωτικής απόφασης το άρθρο αυτό παρέχει εξουσία στον Έφορο να επιβάλει νέα βεβαίωση της φορολογίας. Έχω περαιτέρω την άποψη πως η εξουσία παρέχεται όχι μόνο από τις ρητές πρόνοιες του άρθρου 21(3) αλλά και από τις σχετικές αρχές του διοικητικού δικαίου. Αυτό βεβαιώνεται από το σύγγραμμα της *Δήμητρας Κοντογιώργα-Θεοχαροπούλου «Αι συνέπειαι της Ακυρώσεως Διοικητικής Πράξεως» 1988, σελ. 51:*

«Α. Επί ακυρώσεως διά τυπικήν πλημμέλειαν.

α. Δυνατότης επανεκδόσεως της ακυρωθείσης άνευ της αυτής τυπικής πλημμέλειας.

Εις περίπτωσιν ακυρώσεως της πράξεως δια τυπικήν πλημμέλειαν, ήτοι δια παράβασιν των κανόνων αρμοδιότητος ή παράλειψιν ουσιώδους τύπου διατεταγμένου περί την ενέργειαν της

πράξεως, αναγνωρίζεται πάντοτε εις την Διοίκησιν η δυνατότης όχι μόνον να επανέλθη επί της ρυθμίσεως της σχέσεως την οποίαν ερρύθμιζεν η ακυρωθείσα, αλλά και να εκδώσει πράξιν του αυτού όπως και η ακυρωθείσα περιεχομένου, εάν η έκδοσις της δευτέρας πράξεως λάβη χώραν υπό του αρμοδίου οργάνου και κατά τον νόμιμον τύπον, επί τη βάσει, βεβαίως, του κατά την έκδοσιν της ακυρωθείσης πράξεως ισχύοντος νομικού και πραγματικού καθεστώτος.

Ήτοι, του ακυρωτικού δικαστού μη αποφανθέντος επί της ουσίας, δεν κωλύεται η Διοίκησις, εφ' όσον θα συμμορφωθή προς τα υπ' αυτού κριθέντα, να θεσπίση διατάξεις με το αυτό περιεχόμενον.»

Στην παρούσα υπόθεση η πράξη ακυρώθηκε «λόγω παράλειψης ουσιώδους τύπου διατεταγμένου περί την ενέργειαν της πράξεως» ήτοι λόγω παράλειψης συμμόρφωσης με το άρθρο 46 του Νόμου. Η ανάγκη για υπογραφή της ειδοποίησης επιβολής φορολογίας αποτελεί τύπο της σχετικής πράξεως (βλ. *Μιχ. Δ. Στασινόπουλον «Δίκαιον των Διοικητικών Πράξεων», σελ. 214*). Το Δικαστήριο δεν αποφάνθηκε επί της ουσίας. Επομένως ο καθ' ου η αίτηση διατηρεί τη δυνατότητα να επανέλθει και να εκδώσει πράξιν του αυτού περιεχομένου όπως και η ακυρωθείσα, αλλά κατά τον νόμιμον τύπον. Και αυτό είναι που έχει λάβει χώραν στην παρούσα υπόθεση. Ο Έφορος εξέδωσε νέες αρχικές ειδοποιήσεις επιβολής φορολογίας εντός 6 μηνών οι οποίες βρίσκονται σε πλήρη συμμόρφωση με το άρθρο 46. Ούτε και μπορεί να λεχθεί ότι οι τελικές φορολογίες των ετών 1986-1988 και 1991-1994 ήταν εκπρόθεσμες. Οι λόγοι είναι οι εξής:

Μετά την ακυρωτική απόφαση εκδόθηκαν νέες (αρχικές) ειδοποιήσεις επιβολής φορολογίας εντός της προθεσμίας των 6 μηνών που προβλέπεται από το άρθρο 21(3). Ωστόσο ο αιτητής υπέβαλε ένσταση κατά των φορολογιών εκείνων στις 29.5.2000. Σε τέτοια περίπτωση τυγχάνει εφαρμογής το άρθρο 20(6) του Νόμου (όπως έχει τροποποιηθεί με το Νόμο 80(I)/99) το οποίο τάσσει προθεσμία 3 ετών. Ο καθ' ου η αίτηση αποφάσισε επί της ένστασης του αιτητή ημερ. 29.5.2000 στις 24.4.2002, ήτοι εντός της προθεσμίας που τάσσει το πιο πάνω άρθρο 20(6). Έπεται πως οι τελικές φορολογίες των ετών 1986-1988 και 1991-1994 δεν ήταν εκπρόθεσμες.

Για τους πιο πάνω λόγους η προσφυγή αναφορικά με τα φορολογικά έτη 1986, 1987, 1988, 1991, 1992, 1993 και 1994 αποτυγχάνει και απορρίπτεται.

Η προσφυγή επιτυγχάνει σε σχέση με τη θεραπεία Α και αποτυγχάνει σε σχέση με τη θεραπεία Β. Καμιά διαταγή για τα έξοδα.

Π. ΚΑΛΛΗΣ,

Δ.

/ΕΑΠ.