

ΑΝΩΤΑΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ ΚΥΠΡΟΥ
ΑΝΑΘΕΩΡΗΤΙΚΗ ΔΙΚΑΙΟΔΟΣΙΑ

(Υπόθεση Αρ. 315/2011)

23 Ιουνίου, 2015

[ΣΤΑΜΑΤΙΟΥ, Δ/ΣΤΗΣ]

ΧΡΙΣΤΟΣ ΚΛΗΡΙΔΗΣ, ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΗΣ ΤΗΣ
ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΤΟΥ ΑΠΟΒΙΩΣΑΝΤΟΣ HALIT KIAZIM

Αιτητής,

ΚΑΙ

ΚΥΠΡΙΑΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ ΜΕΣΩ
1. ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ,
2. ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΠΡΟΣΟΔΩΝ,

Καθ'ων η αίτηση.

Ξ. Ξενοφώντος, για τον Αιτητή.

*Ε. Γαβριήλ, Δικηγόρος της Δημοκρατίας, για τους Καθ'ων η
Αίτηση.*

Α Π Ο Φ Α Σ Η

ΣΤΑΜΑΤΙΟΥ, Δ.: Ο Αιτητής, ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητα του διαχειριστή της περιουσίας του αποθανώντος Halit Kiazim,

προσβάλλει την εκτελεστή κατά την άποψη του απόφαση, που περιέχεται στην ακόλουθη επιστολή του Εφόρου Φόρου Εισοδήματος, ημερομηνίας 22.12.2010:

«Θέμα: Φορολογική υποχρέωση αποβιώσαντος Halit Kiazim Shemesheddin

Αναφέρομαι στις τηλεφωνικές επικοινωνίες που είχαμε για το πιο πάνω θέμα καθώς και στα ανάλογα τηλεμηνύματα σας και σας πληροφορώ ότι μετά από τις επεξηγήσεις που μου δώσατε, οι φορολογίες που εκδόθηκαν με βάση τα όσα στοιχεία μου υποβλήθηκαν έχουν καταχωρηθεί υπό ένσταση. Για τελική διευθέτηση της υποχρέωσης σε φόρους ακίνητης ιδιοκτησίας, παρακαλώ να μου υποβάλετε το συντομότερο δηλώσεις περιουσίας του αποβιώσαντος (έντυπα Ε.Πρ 301/302/303) για όλα τα χρόνια.

Τα ποσά των οποιονδήποτε φόρων που αποκόπηκαν από τα ποσά που οφείλονταν από απαλλοτριώσεις στους κληρονόμους του, θα λογιστούν έναντι της τελικής υποχρέωσης που θα προκύψει, μετά την υποβολή των πιο πάνω δηλώσεων».

Ο αιτητής είναι ο διαχειριστής της περιουσίας του αποβιώσαντος το 1963, Τ/κ Halit Kiazim, η οποία περιλαμβάνει μεγάλο αριθμό ακινήτων, ως επί το πλείστον οικόπεδα και χωράφια.

Μέρος της εν λόγω περιουσίας (6 τεμάχια) είχε απαλλοτριωθεί στα πλαίσια κατασκευής του αυτοκινητόδρομου Λεμεσού - Πάφου.

Για σκοπούς καταβολής της αποζημίωσης για την απαλλοτρίωση στους κληρονόμους του Kiazim, το Τμήμα Εσωτερικών Προσόδων ζήτησε από τον αιτητή να υποβάλει συμπληρωμένα τα νενομισμένα

έντυπα δηλώσεων (ΕΠρ 301 και ΕΠρ 234) για υπολογισμό και κατακράτηση του αναλογούντος φόρου ακίνητης ιδιοκτησίας.

Υποβλήθηκαν έντυπα για 113 ακίνητα με βάση την αγοραία αξία (1.1.1980), των οποίων ο Έφορος Φόρου Εισοδήματος προέβη στους σχετικούς υπολογισμούς και ειδοποίησε στις 21.12.2010 τον Επαρχιακό Κτηματολογικό Λειτουργό Πάφου, να παρακρατήσει από την αποζημίωση και καταχωρήσει στο λογαριασμό του ποσό ύψους €115.748,80 ως οφειλόμενο φόρο ακίνητης ιδιοκτησίας.

Οι φορολογίες αφορούσαν χρονολογική περίοδο από το 1980 – 2010 και, κατά τον υπολογισμό, λήφθηκαν υπόψη και 3 ακίνητα στα Μανδριά, για τα οποία ο αιτητής διαμαρτυρήθηκε ότι δεν επηρεάζονταν από την απαλλοτρίωση.

Με επιστολή του ημερομηνίας 21.12.2010, ο αιτητής πληροφόρησε τον Επαρχιακό Λειτουργό του Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων ότι αποδεχόταν την αποκοπή του υπολογισθέντος ποσού «*υπό διαμαρτυρία και ένσταση*» αναφορικά με το ύψος και τον τρόπο υπολογισμού του φόρου. Κοινοποίησε, ταυτόχρονα, στο Επαρχιακό Γραφείο Φόρου Ακίνητης Ιδιοκτησίας, σχετική έκθεση του Κτηματολογίου, στην οποία φαινόταν η έκταση που είχε

απαλλοτριωθεί, δυνάμει της γνωστοποίησης ημερομηνίας 6.10.2000 και του διατάγματος απαλλοτρίωσης, ημερομηνίας 5.10.2001.

Ακολούθησε στις 22.12.2010 η κοινοποίηση στον αιτητή της επίδικης επιστολής του Εφόρου, με την οποία ο αιτητής πληροφορήθηκε ότι οι φορολογίες που εκδόθηκαν είχαν καταχωρηθεί υπό ένσταση και ότι, για σκοπούς τελικής διευθέτησης, θα έπρεπε να υποβληθούν το συντομότερο δηλώσεις περιουσίας του αποβιώσαντος (έντυπα Ε.Πρ 301/302/303).

Εγείρεται εκ μέρους των καθ' ων η αίτηση, ότι η προσβαλλόμενη πράξη, δεν είναι εκτελεστή, καθότι η τελική φορολογία, όπως ρητά αναφέρεται σ' αυτήν, δεν έχει ακόμα εκδοθεί.

Σημειώνεται περαιτέρω ότι, μετά την κοινοποίηση της προσβαλλόμενης απόφασης στον αιτητή, ο τελευταίος, κοινοποίησε 2 επιστολές ημερομηνίας 28.12.2010, στη Διευθύντρια Κτηματολογίου Πάφου και στον Επαρχιακό Λειτουργό του Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων, με τις οποίες, αναφερόμενος στην ένστασή του κατά της φορολογίας, ζητούσε να πληροφορηθεί τον τρόπο υπολογισμού και το τελικό ποσό του φόρου και κατά πόσο είχαν εκδοθεί οι σχετικοί τίτλοι ιδιοκτησίας.

Οι καθ' ων η αίτηση επικαλούνται, επιπρόσθετα, την επιστολή του Εφόρου προς τον αιτητή, ημερομηνίας 5.1.2011, με την οποία του κοινοποιήθηκαν αντίγραφα ειδοποιήσεων επιβολής φορολογίας ακίνητης ιδιοκτησίας για 113 ακίνητα, μαζί με αντίγραφα υπολογισμών των φόρων που αναλογούσαν στα τεμάχια που είχαν απαλλοτριωθεί και παρακρατηθεί από το κτηματολόγιο. Στην πιο πάνω επιστολή του ο Έφορος σημειώνει ότι *«θα συμφωνούσα με την εισήγησή σας, η υπόθεση να διευθετηθεί αφού ληφθούν υπόψη όλα τα γεγονότα της υπόθεσης που αφορούν το Τμήμα μου, μόλις εξασφαλίσετε τίτλους για όλα τα ακίνητα που είναι εγγεγραμμένα στο όνομα του και να μου υποβάλετε τελικές δηλώσεις ακίνητης ιδιοκτησίας»*.

Είναι η θέση των καθ' ων η αίτηση ότι, εφόσον δεν είχαν ακόμα υποβληθεί δηλώσεις περιουσίας για τη τελική διευθέτηση και τον υπολογισμό του οφειλόμενου φόρου, η παρούσα προσφυγή ήταν πρόωρη και, ως εκ τούτου, υποκείμενη σε απόρριψη.

Διαζευκτικά, υποβάλλεται ότι η προσβαλλόμενη απόφαση δεν είναι εκτελεστή, εφόσον δεν έχει ακόμα εκδοθεί οποιαδήποτε απόφαση επί της ένστασης του αιτητή, ημερομηνίας 21.12.2010, γεγονός που συνεπάγεται ότι δεν έχει ολοκληρωθεί η προβλεπόμενη στο άρθρο 20 του περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμου

του 1978, (Ν. 4/78 ως έχει τροποποιηθεί) διαδικασία και ότι αυτή αποτελεί μέρος μιας σύνθετης διοικητικής ενέργειας που θα έχει ως κατάληξη την επιβολή της τελικής φορολογίας.

Ο αιτητής απαντά ότι, ανεξαρτήτως της υποβολής της ένστασης, υπάρχει εκτελεστή πράξη, η οποία είναι η επιβολή της φορολογίας για την οποία έχει ήδη καταβάλει τα σχετικά ποσά.

Το θέμα της εκτελεστότητας της προσβαλλόμενης πράξης, ως προϋπόθεσης του παραδεκτού της προσφυγής, αποτελεί ζήτημα δημοσίας τάξης και, ως τέτοιο, εξετάζεται ακόμα και αυτεπάγγελα από το Δικαστήριο σε κάθε στάδιο της διαδικασίας.

Ως εκ τούτου, θα εξεταστεί πρωτίστως η φύση της προσβαλλόμενης απόφασης, ανεξαρτήτως των ισχυρισμών που έχουν εκατέρωθεν υποβληθεί.

Όπως προκύπτει από το κείμενο της επίδικης επιστολής, ημερομηνίας 22.12.2010, το οποίο έχει παρατεθεί, πιο πάνω, αυτούσιο, ο Έφορος πληροφόρησε τον αιτητή, ότι μετά από τις επεξηγήσεις που είχαν δοθεί, οι φορολογίες που εκδόθηκαν με βάση τα δοθέντα στοιχεία *«έχουν καταχωρηθεί υπό ένσταση»* και περαιτέρω ότι, *«για τελική διευθέτηση της υποχρέωσης σε φόρους*

ακίνητης ιδιοκτησίας, παρακαλώ να μου υποβάλετε το συντομότερο δηλώσεις περιουσίας του αποβιώσαντος (έντυπα Ε.Πρ 301/302/303) για όλα τα χρόνια».

Με την ίδια επιστολή, ο αιτητής πληροφορήθηκε επίσης, ότι «τα ποσά των οποιωνδήποτε φόρων που αποκόπηκαν από τα ποσά που οφείλονταν από απαλλοτριώσεις στους κληρονόμους του, θα λογιστούν έναντι της τελικής υποχρέωσης που θα προκύψει, μετά την υποβολή των πιο πάνω δηλώσεων».

Το κριτήριο για την εκτελεστότητα μιας διοικητικής πράξης ή απόφασης είναι η παραγωγή εννόμων αποτελεσμάτων, δηλαδή η γένεση εξ' αυτής δικαιωμάτων και υποχρεώσεων. Πράξη είναι εκτελεστή εφόσον επιβάλλει υποχρεώσεις στο διοικούμενο μη υφιστάμενες πριν την έκδοσή της, η μη εκπλήρωση των οποίων παρέχει το δικαίωμα στη διοίκηση να επικαλεσθεί τα μέσα του δικαίου για την εκτέλεσή της.

Σύμφωνα δε με τη νομολογία του Ελληνικού Συμβουλίου Επικρατείας, εκτελεστές είναι οι πράξεις «*δια των οποίων δηλούται βούληση διοικητικού οργάνου σκοπούσα την παραγωγή εννόμου αποτελέσματος έναντι των διοικουμένων*». Πράξη με την οποία η διοίκηση είτε εκφράζει γνώμη προς το διοικούμενο ή διατυπώνει

πρόθεση «άνευ άμεσων αποτελεσμάτων» δεν είναι πράξη εκτελεστή (βλ. **Δημοκρατία v. Sunoil Bunkering Ltd (1994) 3 AAD 26, Πορίσματα νομολογίας του Συμβουλίου της Επικρατείας 1929-1959, σελ. 236 -239**).

Όπως προκύπτει από το κείμενο της επίδικης επιστολής, ημερομηνίας 22.12.2010, το οποίο έχει παρατεθεί, πιο πάνω, αυτούσιο, ο Έφορος πληροφόρησε τον αιτητή, ότι μετά από τις επεξηγήσεις που είχαν δοθεί, οι φορολογίες που εκδόθηκαν με βάση τα δοθέντα στοιχεία «έχουν καταχωρηθεί υπό ένσταση» και περαιτέρω ότι, «για τελική διευθέτηση της υποχρέωσης σε φόρους ακίνητης ιδιοκτησίας, παρακαλώ να μου υποβάλετε το συντομότερο δηλώσεις περιουσίας του αποβιώσαντος (έντυπα Ε.Πρ 301/302/303) για όλα τα χρόνια».

Με την ίδια επιστολή, ο αιτητής πληροφορήθηκε επίσης, ότι «τα ποσά των οποιωνδήποτε φόρων που αποκόπηκαν από τα ποσά που οφείλονταν από απαλλοτριώσεις στους κληρονόμους του, θα λογιστούν έναντι της τελικής υποχρέωσης που θα προκύψει, μετά την υποβολή των πιο πάνω δηλώσεων».

Από το λεκτικό της επιστολής του Εφόρου, δεν προκύπτει κάποια εκτελεστή απόφαση. Η φρασεολογία που χρησιμοποιείται δεν

αποκαλύπτει αμεσότητα εκτέλεσης ως ένα από τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα της εκτελεστότητας μιας πράξης. Η επίδικη επιστολή δεν περιέχει οποιαδήποτε έκφραση βούλησης της Διοίκησης που να δημιουργεί, καταργεί ή αλλοιώνει την φορολογική υποχρέωση του αιτητή. Τα όσα διαλαμβάνονται σ' αυτή, αποτελούν πληροφορίες για την πορεία της διαδικασίας και έκφραση προθέσεως για τον τελικό καθορισμό του ύψους των φορολογικών υποχρεώσεων του αιτητή, μετά από την υποβολή των δηλώσεων περιουσίας του αποβιώσαντος. Καλείται δε, ταυτόχρονα, ο αιτητής να υποβάλει αυτές τις δηλώσεις το συντομότερο. Με την επιστολή δεν κοινοποιήθηκε οποιαδήποτε νέα απόφαση καθοριστική για τις υποχρεώσεις του αιτητή.

Όπως έχει κατ' επανάληψη νομολογηθεί, πράξεις πληροφοριακού χαρακτήρα, όπως μια πράξη που πληροφορεί τον αιτητή για μια πραγματική κατάσταση ή για τις πρόνοιες ενός νόμου ή που επεξηγεί τη θέση της Διοίκησης δεν είναι εκτελεστή (βλ. ***Συντεχνία Επιστημονικού Προσωπικού Α.Η.Κ. v. Α.Η.Κ. (1999) 3 ΑΑΔ 212, Κεφάλα v. Δημοκρατίας (2000) 3 ΑΑΔ 133, Ιωσηφίδου κ.ά. v. Δημοκρατίας (2001) 3 ΑΑΔ 863, Γεναγρίτης v. Δημοκρατίας (2001) 3 ΑΑΔ 1029***).

Στο σύγγραμμα του **Μιχ. Δ. Στασινόπουλου**, «**Δίκαιον των Διοικητικών Διαφορών**» έκδοση 4^η σελ. 173, αναφέρονται τα ακόλουθα σχετικά:

«3. Άλλαι πράξεις χαρακτηριζόμεναι ως προπαρασκευαστικάί, ήτοι ως τείνουσαι εις την προπαρασκευήν της μελλούσης να εκδοθή εκτελεστής διοικητικής πράξεως. Τοιαύται είναι αι πληρούσαι συνήθως διαδικαστικούς τύπους, καθοριζομένους υπό του Νόμου, ως:

(α).....

(β) αι προκαταρκτικάί προσκλήσεις προς παροχήν πληροφοριών και αι συναφείς προκαταρκτικάί ανακοινώσεις προς τους ενδιαφερομένους».

Πέραν τούτου, είναι νομολογημένο ότι ακόμα και μια εκτελεστή διοικητική πράξη και, ειδικότερα, μια φορολογική απόφαση καθοριστική για τις υποχρεώσεις του φορολογουμένου, η οποία προσβάλλεται με ένσταση ή ιεραρχική προσφυγή, με βάση νομοθετική πρόνοια, χάνει την εκτελεσιμότητά της και συγχωνεύεται στην τελική απόφαση που λαμβάνεται επί της ένστασης ή της ιεραρχικής προσφυγής και η τελευταία είναι η μόνη που μπορεί να προσβληθεί - (βλ. **Λυσιώτης v. Δημοκρατίας κ.ά. (2000) 3 ΑΑΔ 88, Eskimo Manufacturers Ltd v. Δημοκρατίας κ.ά. (1993) 4 Α.Α.Δ. 150**).

Στο άρθρο 20 του περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμου του 1978 (Ν. 4/78 ως έχει τροποποιηθεί), το οποίο εφαρμόζεται αναλογικά και στην παρούσα περίπτωση, δυνάμει του άρθρου 13(3)

του περί Φορολογίας Ακινήτου Ιδιοκτησίας Νόμου του 1980 (Ν. 24/80 ως έχει τροποποιηθεί), προβλέπεται η δυνατότητα υποβολής ένστασης εναντίον της επιβληθείσας φορολογίας. Στην παρούσα περίπτωση είναι παραδεκτό, και επαληθεύεται από τα στοιχεία του φακέλου, ότι έχει υποβληθεί ένσταση κατά των αρχικών ειδοποιήσεων. Συνεπώς, έστω και αν μπορούσε να θεωρηθεί, ότι η προσφυγή, παρά τη διατύπωση του αιτητικού της, στρέφεται ουσιαστικά κατά των φορολογιών που κοινοποιήθηκαν στον αιτητή στις 5.1.2011, και πάλιν αυτή θα ήταν απαράδεκτη, εφόσον οι υπό ένσταση ειδοποιήσεις, απώλεσαν την εκτελεστότητά τους ως συγχωνευθείσες στην εκκρεμούσα τελική απόφαση.

Έπεται ότι το επίδικο θέμα της προσφυγής δεν αποτελεί εκτελεστή διοικητική πράξη. Συνακόλουθα, η προσφυγή απορρίπτεται με €1.300 έξοδα εναντίον των αιτητών.

Κ. Σταματίου,

Δ.