

ΑΝΩΤΑΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ ΚΥΠΡΟΥ
ΑΝΑΘΕΩΡΗΤΙΚΗ ΔΙΚΑΙΟΔΟΣΙΑ

ΥΠΟΘΕΣΗ ΑΡ. 1448/2010

5 Σεπτεμβρίου, 2012

[Μ. ΦΩΤΙΟΥ Δ/ΣΤΗΣ]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

ΔΗΜΗΤΡΗΣ ΜΙΧΑΗΛ

Αιτητής

- ΚΑΙ -

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ ΜΕΣΩ

1. ΔΙΕΥΘΥΝΤΗ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΠΡΟΣΟΔΩΝ
2. ΕΦΟΡΙΑΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ

Καθ' ων η αίτηση

.....
Α. Παπαλλής, για τον αιτητή

Γ. Λαζάρου, Εισαγγελέας της Δημοκρατίας, για τους καθ' ων η αίτηση

.....

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Μ. ΦΩΤΙΟΥ, Δ: Με την παρούσα προσφυγή ο αιτητής ζητά όπως κηρυχθεί άκυρη και χωρίς νομικό αποτέλεσμα η απόφαση της πλειοψηφίας του Εφοριακού Συμβουλίου ημερ. 5/8/2010, η οποία του κοινοποιήθηκε με

επιστολή ημερ. 9/8/2010. Αφορούσε απόρριψη ιεραρχικής προσφυγής του αιτητή, με την οποία αμφισβητήθηκε η ορθότητα της απόφασης του Διευθυντή του Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων, (ο Διευθυντής), ημερ. 3/10/2006

ΓΕΓΟΝΟΤΑ

Ο αιτητής, Διευθυντής ιδιωτικής εταιρείας, καταχώρησε στις 21/11/2006 ιεραρχική προσφυγή στο Εφοριακό Συμβούλιο προσβάλλοντας την απόφαση του Διευθυντή ημερ. 3/10/2006 αναφορικά με τη φορολογία εισοδήματος που του επιβλήθηκε για το έτος 2003. Όπως αναφέρεται στο σχετικό έντυπο, ο αιτητής θεώρησε ότι η επιβληθείσα φορολογία τον αδικεί, αφού:

(α) δεν του παραχωρήθηκαν οι προσωπικές εκπτώσεις που διεκδίκησε με τη δήλωση εισοδήματος του για το υπό αναφορά έτος, και

(β) δεν έχει υπολογιστεί το ποσό του αφορολόγητου εισοδήματος πριν τον υπολογισμό του ποσού της ζημιάς που μεταφέρεται.

Το Εφοριακό Συμβούλιο, με επιστολή του ημερ. 3/4/2007 ζήτησε από το Διευθυντή έκθεση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 20Α (3) των περι

Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων του 1978 έως 1999, η οποία και υποβλήθηκε στις 19/9/2007. Ακολούθως, το Εφοριακό Συμβούλιο όρισε την υπόθεση για ακρόαση και ενημέρωσε ανάλογα το Διευθυντή και τον αιτητή. Εξήγησε επίσης στον τελευταίο ότι μπορούσε, εάν το επιθυμούσε, να υποβάλει τις γραπτές του παραστάσεις.

Η ιεραρχική προσφυγή ακούστηκε ενώπιον της Ολομέλειας του Εφοριακού Συμβουλίου στις 23/10/2009, όπου τόσο ο αιτητής όσο και ο Διευθυντής, διά των αντιπροσώπων τους, εξέθεσαν τις απόψεις τους.

Στη συνέχεια, σε συνεδρία της στις 29/12/2009, η Ολομέλεια του Εφοριακού Συμβουλίου εξέτασε όλα τα θέματα που αφορούσαν τη συγκεκριμένη ιεραρχική προσφυγή. Αφού δε έλαβε υπόψη όλα τα στοιχεία που τέθηκαν ενώπιον της, καθώς και τις σχετικές ρυθμίσεις της νομοθεσίας και τη σχετική νομολογία, αποφάσισε, κατά πλειοψηφία, να επικυρώσει στην ολότητα της την απόφαση του Διευθυντή. Οι αποφάσεις της πλειοψηφίας και μειοψηφίας κοινοποιήθηκαν στους διαδίκους στις 9/10/2010 με συστημένη επιστολή, με αποτέλεσμα την καταχώρηση στις 1/11/2010 της παρούσας προσφυγής.

NΟΜΙΚΟΙ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΙ

Ο ευπαίδευτος συνήγορος του αιτητή επικεντρώθηκε στη γραπτή του αγόρευση, στους πιο κάτω νομικούς ισχυρισμούς: (α) λανθασμένη ερμηνεία και/ή παραγνώριση των σχετικών Νόμων και της πρόθεσης του Νομοθέτη και/ή καταστρατήγηση των αρχών της χρηστής διοίκησης, (β) παραβίαση της αρχής της αυτοτέλειας της φορολογικής περιόδου και της φορολογικής ισότητας και (γ) επικύρωση της απόφασης του Διευθυντή η οποία δεν ήταν επαρκώς αιτιολογημένη.

Από πλευράς των καθ' ων η αίτηση υποστηρίζεται η ορθότητα και νομιμότητα της επίδικης απόφασης.

ΕΞΕΤΑΣΗ ΝΟΜΙΚΩΝ ΙΣΧΥΡΙΣΜΩΝ

Στο σημείο αυτό και προτού εξεταστούν οι λόγοι ακύρωσης που προβάλλονται είναι , κατά την άποψή μου, αναγκαίο, να παρατεθούν και τα ακόλουθα γεγονότα τα οποία προκύπτουν από τα ενώπιον του Δικαστηρίου στοιχεία και δεν αμφισβητούνται καθότι θα δώσουν μια πιο ολοκληρωμένη εικόνα της όλης υπόθεσης.

Ο αιτητής, σε διάφορα έτη, προέβη σε εργασίες αναπαλαίωσης διατηρητέων οικοδομών στο χωριό Σκαρίνου και διεκδίκησε, σύμφωνα με τη σχετική νομοθεσία, τις δαπάνες αναπαλαίωσης. Το ύψος των δαπανών που διεκδικήθηκαν και παραχωρήθηκαν από τις αρμόδιες αρχές μέχρι και το έτος 2002, συμφωνήθηκε κατά την εξέταση των φορολογιών του αιτητή για τα έτη 1997-2002 και της κεφαλαιουχικής κατάστασης της περιόδου από 1/1/1997-31/12/2002. Επισημαίνεται πως από τις δαπάνες που υπέστη ο αιτητής προέκυπε ζημιά προς μεταφορά από το φορολογικό έτος 1999 μέχρι και το έτος 2003. Συγκεκριμένα από το φορολογικό έτος 2002 προέκυψε συμφωνημένη ζημιά προς μεταφορά στο έτος 2003 ύψους £48.212.

Ο αιτητής στις 30/4/2004 υπέβαλε τη φορολογική του δήλωση για το έτος 2003 με την οποία, μεταξύ άλλων, διεκδίκησε και έκπτωση για ασφάλιστρα ζωής, κοινωνικές ασφαλίσσεις, ταμείο προνοίας κλπ, ύψους £2.431. Στις 5/9/2006 ο Διευθυντής του απέστειλε την αρχική Ειδοποίηση Επιβολής Φορολογίας για το εν λόγω έτος σύμφωνα με την οποία προέκυπε ζημιά προς μεταφορά στο επόμενο φορολογικό έτος ύψους £37.197. Ακολούθησε

στις 25/9/2006 η υποβολή ένστασης του αιτητή μέσω των ελεγκτών του κατά της υπό αναφορά φορολογίας γιατί, λανθασμένα, κατά τη γνώμη του, δεν του αφαιρέθηκαν οι προαναφερθείσες προσωπικές εκπτώσεις που διεκδίκησε αλλά και γιατί το ποσό του αφορολόγητου εισοδήματος (£9.000) δεν συνυπολογίστηκε για την εξεύρεση του ποσού της ζημιάς που μεταφέρεται στο επόμενο έτος.

Στις 3/10/2006 ο Διευθυντής, με ασφαλισμένη επιστολή απέρριψε την πιο πάνω ένσταση του αιτητή αναφέροντας ως αιτιολογία τα εξής:

«.....»

1. οι προσωπικές εκπτώσεις δεν αυξάνουν τη ζημιά που μεταφέρεται και
2. η ζημιά που έχει μεταφερθεί στο Φ/Ε 2003 από το Φ/Ε 2002 είναι η συμφωνηθείσα κατά την εξέταση της κεφαλαιουχικής κατάστασης της περιόδου 1/1/1997-31/12/2002 στις 24/2/2004.

.....»

Με υπόβαθρο τα πιο πάνω, προχωρώ στην εξέταση των νομικών ισχυρισμών που προβάλλονται από μέρος του αιτητή.

Εισηγείται κατ' αρχάς ο αιτητής ότι υπήρξε στην προκείμενη περίπτωση από μέρος των καθ' ων η αίτηση λανθασμένη ερμηνεία και/ή παραγνώριση

των σχετικών νόμων και της πρόθεσης του νομοθέτη και/ή καταστρατήγηση των αρχών της χρηστής διοίκησης. Πιο συγκεκριμένα αφού παραθέτει τα άρθρα 2, 9(1)(ζ), 13(1), 14(ι) και 25 του περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμου, (Ν. 118(Ι)/2002 όπως τροποποιήθηκε), το άρθρο 17 του περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμου, (Ν. 4/78 όπως τροποποιήθηκε) καθώς και το άρθρο 17(1) του περί Διατηρητέων Οικοδομών Νόμου, (Ν. 68(Ι)/92 όπως τροποποιήθηκε), που αποτελούν και το νομικό υπόβαθρο της εξεταζόμενης υπόθεσης, εξηγεί γιατί η απόφαση του καθ' ου η αίτηση 2 Εφοριακού Συμβουλίου να επικυρώσει την απόφαση του Διευθυντή/καθ' ου η αίτηση 1 είναι λανθασμένη.

Μελέτησα τα όσα ισχυρίζεται ο ευπαιδευτος συνήγορος και κατέληξα ότι δεν ευσταθούν. Εξετάζοντας τα γεγονότα της υπό εξέταση περίπτωσης όπως προκύπτουν από το κείμενο της προσβαλλόμενης απόφασης αλλά και το σύνολο των ενώπιον του Δικαστηρίου στοιχείων, θεωρώ πως διαπιστώνεται αβίαστα ότι καθένα από τα στοιχεία αυτά, εκτιμήθηκε και συσχετίστηκε με την εφαρμοζόμενη νομοθεσία η οποία ερμηνεύτηκε όπως η νομολογία προδιαγράφει.

Άλλωστε τα πιο πάνω επίδικα άρθρα παρατίθενται ένα προς ένα στην προσβαλλόμενη απόφαση (Παράρτημα Στ στην Ένσταση), και καθίσταται φανερό από το σύνολο των όσων αναφέρονται σ' αυτή, ότι οι καθ' ων η αίτηση εξέτασαν αυτά με λεπτομέρεια προτού καταλήξουν ότι η απόφαση του Διευθυντή ημερ. 3/10/2006 ήταν σύμφωνα με το Νόμο.

Είναι η άποψη μου για τους λόγους που εξηγούνται στη συνέχεια, πως στην προκείμενη περίπτωση η κατάληξη του Εφοριακού Συμβουλίου ήταν λογικά επιτρεπτή, στη βάση των στοιχείων και γεγονότων που παρουσιάστηκαν για κρίση.

Ο αιτητής ουσιαστικά υποστήριξε ότι κατά τον καθορισμό του φορολογητέου εισοδήματος του για το έτος 2003 έπρεπε πρωτίστως να του παραχωρηθούν οι προσωπικές εκπτώσεις που διεκδίκησε καθώς και το αφορολόγητο εισόδημα που δικαιούτο και έπειτα από το ποσό που θα προέκυπτε, να αφαιρείτο και το κόστος των δαπανών που υπέστη για την αναπαλαίωση των διατηρητέων κατά το έτος 2003 και μετά να γίνει ο συμψηφισμός της μεταφερόμενης ζημιάς από τα προηγούμενα χρόνια.

Η πλειοψηφία του Εφοριακού Συμβουλίου (5 μέλη) απέρριψε τη θέση αυτή και επικύρωσε την προσέγγιση του Διευθυντή ο οποίος αφαίρεσε από το εισόδημα του αιτητή τις δαπάνες για τα διατηρητέα και τις μεταφερόμενες ζημιές κατά προτεραιότητα και επειδή το υπόλοιπο ήταν αρνητικό θεώρησε ότι δεν υπήρχε φορολογητέο εισόδημα για να αφαιρέσει τις προσωπικές εκπτώσεις και να εφαρμόσει τον μηδενικό συντελεστή φορολογίας. Ο Πρόεδρος του Συμβουλίου διαφώνησε με αποτέλεσμα την έκδοση ξεχωριστής απόφασης (Παράρτημα Ε΄ στην Ένσταση).

Το εδάφιο 1 του άρθρου 13 (πρώην 15(1) του περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμου του 2002 (Ν. 118(I)/2002) ορίζει ότι:

«Τηρουμένων των διατάξεων του εδαφίου 9 του παρόντος άρθρου, όταν το ποσό της ζημιάς το οποίο, αν ήταν κέρδος ή όφελος θα φορολογείτο δυνάμει του παρόντος Νόμου, είναι τόσο που να μην μπορεί να συμψηφιστεί ολόκληρο με εισόδημα από άλλες πηγές για το ίδιο φορολογικό έτος, το ποσό της ζημιάς αυτής, στην έκταση που δεν μπορεί με τον τρόπο αυτό να συμψηφιστεί, μεταφέρεται και, τηρουμένων των πιο κάτω διατάξεων, συμψηφίζεται με το κατά τα επόμενα έτη εισόδημα του προσώπου αυτού»

Όπως πολύ σωστά επισημαίνει ο ευπαιδευτος δικηγόρος των καθ' ων η αίτηση, με τον οποίο συμφωνώ, από τη διατύπωση της πιο πάνω πρόνοιας και ιδιαίτερα της χρήσης από το νομοθέτη της φράσης «συμψηφίζεται με το

κατά τα επόμενα έτη εισόδημα του προσώπου αυτού» καθίσταται πρόδηλο πως η εισήγηση του αιτητή ότι η μεταφερόμενη ζημιά αφαιρείται μετά την εξακρίβωση του φορολογητέου εισοδήματος του τρέχοντος έτους, δεν βρίσκει έρεισμα στη νομοθεσία.

Είναι επίσης διάχυτο, συνεχίζει η εισήγηση του συνηγόρου των καθ' ων η αίτηση με την οποία και πάλιν συμφωνώ, από τη διατύπωση του άρθρου 14 του ίδιου νόμου ότι όταν δεν υπάρχει φορολογητέο εισόδημα δεν υπάρχει ευχέρεια παραχώρησης έκπτωσης για ασφάλιστρα και για συνεισφορές, αφού προϋπόθεση και μέτρο για την παραχώρηση τους, είναι το φορολογητέο εισόδημα. Ειδικότερα το άρθρο 14 ορίζει:

Προς εξεύρεση του φορολογητέου εισοδήματος οποιουδήποτε ατόμου
.....
θα χορηγείται έκπτωση προς το ετήσιο ποσό των υπό του ατόμου αυτού καταβληθέντων ασφαλίσεων, ή άλλη έκπτωση ίση προς το ποσό των ασφαλίσεων ή συνεισφορών, ανάλογα με την περίπτωση.

Νοείται:

- (ii) ότι η έκπτωση αυτή αναφορικά με ασφάλιστρα και συνεισφορές, δεν θα μπορεί να υπερβεί το ένα έκτο του φορολογητέου εισοδήματος τέτοιου ατόμου όπως αυτό έχει προσδιορισθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος Νόμου προτού αφαιρεθούν από αυτό οι εκπτώσεις που καθορίζονται στο παρόν άρθρο.»

Συνεπώς, αφού στην προκείμενη περίπτωση μετά τη μεταφορά της ζημιάς του προηγούμενου έτους 2002 στο φορολογικό έτος 2003 και το συμψηφισμό της με τα εισοδήματα του έτους 2003 και την αφαίρεση της δαπάνης για τα διατηρητέα, το εισόδημα του αιτητή για το επίδικο έτος παρουσίαζε ζημιά, εξυπακούεται πως δεν υπήρχε **φορολογητέο** εισόδημα από το οποίο να αφαιρεθούν τα ασφάλιστρα και συνεισφορές και να τύχει εφαρμογής ο περιορισμός του 1/6 που θέτει η συγκεκριμένη διάταξη.

Το ίδιο ισχύει και για το αφορολόγητο ποσό. Τούτο γιατί το ποσό αυτό, όπως τονίζουν οι καθ' ων η αίτηση, δεν παρέχεται ως έκπτωση από το φορολογητέο εισόδημα, αλλά αποτελεί το ποσό του φορολογητέου εισοδήματος το οποίο φέρει μηδενικό συντελεστή φορολογίας σύμφωνα με την κλίμακα συντελεστών καταβλητέου φόρου του Ν. 118(Ι)/2002. (Βλ. άρθρο 25 του εν λόγω Νόμου καθώς και το Δεύτερο Παράρτημα και τα όσα παρατίθενται στις σελ. 4 και 5 της γραπτής αγόρευσης των καθ' ων η αίτηση). Όσον αφορά τώρα την εισήγηση του αιτητή στα πλαίσια του εξεταζόμενου ισχυρισμού ότι με τον τρόπο που υπολόγισε το φορολογητέο εισόδημα ο Διευθυντής, ουσιαστικά αρνήθηκε να του παραχωρήσει τη φορολογική απαλλαγή για τη δαπάνη για τα διατηρητέα, ούτε αυτή

ευσταθεί. Όπως προαναφέρθηκε το ποσό της δαπάνης αυτής αφαιρέθηκε από το εισόδημα του αιτητή κατά προτεραιότητα όπως ορίζει το άρθρο 17(I) του περί Διατηρητέων Οικοδομών Νόμου του 1992 (Ν. 68(I)/92 όπως τροποποιήθηκε καθώς και το άρθρο 9 του Ν. 118(I)/2002.

Παραθέτω το άρθρο 17(1):

«Για την εξεύρεση του φορολογητέου εισοδήματος του ιδιοκτήτη διατηρητέας οικοδομής θα αφαιρούνται όλες οι δαπάνες τις οποίες αυτός υπέστη εξ ολοκλήρου και αποκλειστικά για τη συντήρηση διατηρητέας οικοδομής αν ο Υπουργός Εσωτερικών πιστοποιεί ότι οι δαπάνες έγιναν για τη συμπλήρωση των έργων συντήρησης της οικοδομής ή ότι αυτή δεν χρειάζεται συντήρηση

Παραθέτω επίσης το άρθρο 9(1)(ζ):

«9(1) Τηρουμένων των διατάξεων του εδαφίου (2), προς εξεύρεση του φορολογητέου εισοδήματος κάθε προσώπου θα εκπίπτουν όλες οι δαπάνες τις οποίες το πρόσωπο αυτό υπέστη εξολοκλήρου και αποκλειστικά προς κτήση του εισοδήματος. Σ' αυτές περιλαμβάνονται:

(ζ) κάθε δαπάνη που έγινε, ανεξάρτητα από το εάν έγινε για κτήση εισοδήματος ή όχι,

- (i) για τη συντήρηση οικοδομής αναφορικά με την οποία ισχύει Διάταγμα Διατηρήσεως εκδοθέν δύναμει του περί Πολεοδομίας και Χωροταξίας Νόμου, εάν ο Υπουργός Εσωτερικών πιστοποιεί ότι οι δαπάνες έγιναν για τη συμπλήρωση των έργων συντήρησης της οικοδομής αυτής,
- (ii) για τη συντήρηση, διατήρηση ή αποκατάσταση αρχαίου μνημείου

που καθορίζεται στο Δεύτερο Πίνακα του περί Αρχαιοτήτων Νόμου, εάν ο Διευθυντής του Τμήματος Αρχαιοτήτων πιστοποιεί ότι οι δαπάνες έγιναν για τη συμπλήρωση των έργων συντήρησης, διατήρησης ή αποκατάστασης του αρχαίου αυτού μνημείου:

(iii)»
(βλ. την απόφαση στην *Σωκράτους ν. Δημοκρατίας (2001) 3 (Α) Α.Α.Δ. 275*)

Αναφορικά τώρα με τον υπό (β) πιο πάνω λόγο ακύρωσης περί παραβίασης της αρχής της αυτοτέλειας της φορολογικής περιόδου και της φορολογικής ισότητας, κατά τη γνώμη μου ούτε αυτός ευσταθεί. Από τα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω καθίσταται φανερό ότι οι πράξεις του Διευθυντή ήταν στην προκείμενη περίπτωση αποτέλεσμα πιστής εφαρμογής των διατάξεων της σχετικής νομοθεσίας και όχι άσκησης από μέρους του διακριτικής εξουσίας. Άλλωστε η αρχή της ισότητας παραβιάζεται όταν ενεργείται ανόμοια μεταχείριση των ομοίων πραγμάτων. Η προκείμενη περίπτωση δεν είναι τέτοια. Τέλος ως προς τον υπό (γ) πιο πάνω νομικό ισχυρισμό του αιτητή, ότι δηλαδή η επίδικη απόφαση επικύρωσε την μη αιτιολογημένη απόφαση του Διευθυντή και πάλι δεν θα συμφωνήσω. Θεωρώ ότι η απόφαση του Διευθυντή ήταν αιτιολογημένη. Αυτή φέρει ημερ. 3/10/2006 και επισυνάπτεται στην αίτηση (προσφυγή). Παρόλο που η αιτιολογία είναι σύντομη, αυτή είναι επαρκής. Άλλωστε εδώ ουσιαστικά προσβάλλεται η απόφαση του Εφοριακού Συμβουλίου (πλειοψηφίας), η

οποία είναι πλήρης και λεπτομερής. Η απόφαση του Διευθυντή έχει ενσωματωθεί σ' αυτή του Εφοριακού Συμβουλίου.

Η αιτιολογία μιας απόφασης, όπως έχει επανειλημμένα τονιστεί, μπορεί να συμπληρωθεί από τα στοιχεία του διοικητικού φακέλου. Η παρούσα περίπτωση θεωρώ ότι είναι τέτοια. Η αιτιολογία της απόφασης του Διευθυντή συμπληρώνεται από τα υπόλοιπα στοιχεία των φακέλων που υπάρχουν ενώπιον του Δικαστηρίου. (Βλ. *Συμεωνίδου κ.α. ν. Δημοκρατίας (1997) 3 AAD 145*). Άλλωστε το κείμενο της επίδικης απόφασης αιτιολογεί πλήρως την επικύρωση της απόφασης του Διευθυντή.

Ενόψει των πιο πάνω η προσφυγή απορρίπτεται με έξοδα (πλεον ΦΠΑ αν υπάρχει) εναντίον του αιτητή και υπέρ των καθ' ων η αίτηση, όπως αυτά θα υπολογιστούν από τον πρωτοκολλητή και εγκριθούν από το Δικαστήριο.

Η προσβαλλόμενη απόφαση επικυρώνεται σύμφωνα με το Άρθρο 146.4(α) του Συντάγματος.

Μ. Φωτίου, Δ.

/ΚΑΣ