

ΑΝΩΤΑΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ ΚΥΠΡΟΥ  
ΑΝΑΘΕΩΡΗΤΙΚΗ ΔΙΚΑΙΟΔΟΣΙΑ

(Υπόθεση Αρ. 147/2004)

27 Ιουλίου, 2006

[ΝΙΚΟΛΑΤΟΣ, Δ/στής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΑ ΑΡΘΡΑ 24, 29 ΚΑΙ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

ΕΠΙΦΑΝΗΣ ΠΑΠΑΝΤΩΝΙΟΥ,

*Αιτητής,*

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ, ΜΕΣΩ  
ΕΦΟΡΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ,

*Καθ' ου η αίτηση.*

---

*Α. Ευσταθίου (κα.), για τον Αιτητή.*

*Γ. Λαζάρου, για τους Καθ' ων η αίτηση.*

---

**Α Π Ο Φ Α Σ Η**

**ΝΙΚΟΛΑΤΟΣ, Δ.:** Με την παρούσα προσφυγή ο αιτητής ζητά:

«Α.Δήλωση και/ή διαταγή του Σεβαστού Δικαστηρίου ότι η παράλειψη των καθόν η αίτηση να απαντήσουν στο αίτημα του αιτητού ημερ.4.11.2003 με το οποίο ο αιτητής ζητούσε αναθεώρηση της φορολογίας που του επιβλήθη για τα έτη 1975-1994 και /η παράλειψη των καθόν η αίτηση να εγκρίνουν το αίτημα του και ή να αναθεωρήσουν τη φορολογία που του επιβλήθη για τα έτη 1975-1994 είναι άκυρη και ή παράνομη και ή στερημένη εννόμου αποτελέσματος και ή το παραληφθέν δεν θα έπρεπε να ελάμβανε χώρα.»

Το ιστορικό της υπόθεσης συνοψίζεται ως εξής:

Ο αιτητής είχε υποβάλει δηλώσεις εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 1976-1994.

Ο καθ' ου η αίτηση αφού έλαβε υπόψη τις σχετικές δηλώσεις εισοδήματος του αιτητή επέβαλε αρχικές φορολογίες Φόρου Εισοδήματος για τα έτη 1976-1983, 1989-1994, πρόσθετη φορολογία για τα έτη 1987, 1988 και έκτακτη Εισφορά για την Άμυνα για το πρώτο και δεύτερο εξάμηνο των ετών 1991, 1992, 1993 και 1994.

Ο αιτητής θεώρησε το ποσό των πιο πάνω φορολογιών υπερβολικό και μέσω του ελεγκτή του κου Νίκου Ιωνίδη υπέβαλε ενστάσεις.

Ο Έφορος εν συνεχεία ζήτησε από τον αιτητή επιπρόσθετα στοιχεία. Ειδικότερα ζητήθηκαν (α) Κατάσταση κεφαλαίου κατά την 31.12.78 (Δέστε επιστολή ημερομηνίας 31.1.80) (β) Κατάσταση Κεφαλαίου κατά την 31.12.83 ( Δέστε επιστολή ημερ.12.9.84) και (γ) Κατάσταση Κεφαλαίου κατά την 31.12.94 (Δέστε επιστολή ημερομηνίας 17.6.96).

Οι καταστάσεις κεφαλαίου και τα άλλα στοιχεία που υποβλήθηκαν από τον αιτητή εξετάστηκαν από τον Έφορο και συζητήθηκαν σε διάφορες συναντήσεις παρουσία του προαναφερόμενου ελεγκτή.

Σε συνάντηση που πραγματοποιήθηκε στις 4.7.2003 επήλθε συμφωνία μεταξύ του αιτητή και του Εφόρου επί των ενστάσεων, αναφορικά με το καταβλητέο ποσό φόρου εισοδήματος για την υπό εξέταση περίοδο. Την ίδια ημέρα ο αιτητής υπέγραψε δύο «Υπεύθυνες Δηλώσεις» (Δέστε Παράρτημα ΣΤ στην Ένσταση ) για τα έτη 1976 -1983 και 1987 -1994 αντίστοιχα , στις οποίες ο αιτητής δήλωσε ότι δέχεται να φορολογηθεί για το καθορισθέν, στις Δηλώσεις αυτές, φορολογητέο εισόδημα.

Με βάση τη συμφωνία της 4.7.2003, ο Έφορος Φόρου Εισοδήματος προχώρησε στην έκδοση σχετικών Ειδοποιήσεων Επιβολής Φορολογίας Φόρου Εισοδήματος ημερ. 28.8.2003 με τις οποίες καλούσε τον αιτητή να καταβάλει τους επιβληθέντες φόρους για τα έτη 1976-1983, και 1987 - 1994 το αργότερο μέχρι την 31.10.2003.

Στη συνέχεια της έκδοσης των σχετικών ειδοποιήσεων επιβολής Φορολογίας, ο λογιστής του αιτητή κ. Ιωνίδης ήγειρε για πρώτη φορά θέμα που αφορούσε ποσό ΛΚ 65.000 που προέκυψε, σύμφωνα με τον ισχυρισμό του αιτητή, κατά τη διάρκεια του έτους 1978 από την πώληση μετοχών του. Στα ποσά τα οποία είχαν υπολογιστεί ως φορολογητέο εισόδημα για την περίοδο 1983-1994 λανθασμένα είχε συμπεριληφθεί και το ποσό ΛΚ 65,000.- το οποίο, όπως ισχυρίζεται ο αιτητής, είχε προκύψει από πώληση μετοχών του στην εταιρεία Y. E. P. Estates Ltd προς τον κ. Γιάγκο Παπαδόπουλο και ότι εκ παραδρομής δεν είχε περιληφθεί στην Κατάσταση Κεφαλαίου κατά την 31.12.1978. Λέγει συναφώς, ο Λογιστής, ότι ο λόγος για τον οποίο παρέλειψε να περιλάβει το ποσό των ΛΚ65.000 στην Κατάσταση Κεφαλαίου κατά την 31.12.1978 ήταν ότι ο

αιτητής δεν είχε θυμηθεί το ποσό εκείνο. Σύμφωνα με τη θέση του λογιστή κ. Ιωνίδη, το ποσό των ΛΚ 65.000 λανθασμένα φορολογήθηκε ως εισόδημα καθότι οι μετοχές είχαν πωληθεί το 1978, πριν την εισαγωγή του Νόμου Περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών, ο οποίος εισήχθη την 1.8.1980 και συναφώς βάσει της τότε κειμένης νομοθεσίας δεν αποτελούσε φορολογητέο εισόδημα ή κέρδος.

Για το λόγο αυτό, ο αιτητής, μέσω του λογιστή του, απευθύνθηκε στον καθ' ου η αίτηση ζητώντας την αναθεώρηση της επιβληθείσας φορολογίας. Ειδικότερα ζήτησε την αφαίρεση από το φορολογητέο εισόδημα για τα έτη 1987 έως 1994 του ποσού των ΛΚ 65.000 και κατά συνέπεια την ανάλογη μείωση των επιβληθεισών φορολογιών κατά τα έτη εκείνα.

Πραγματοποιήθηκε συνάντηση στις 3/11/2003 στο Επαρχιακό Γραφείο Φόρου Εισοδήματος Λευκωσίας, μεταξύ του κ. Νίκου Ιωνίδη και εκπροσώπων του καθ' ου η αίτηση κατά την οποία εξηγήθηκαν οι λόγοι για τους οποίους δεν μπορούσε να γίνει δεκτό το αίτημα του κ. Ιωνίδη για αναθεώρηση της τελικής φορολογίας στη βάση του ισχυρισμού του αιτητή για παράλειψη να περιληφθεί το ποσό των ΛΚ 65.000 στην κατάσταση κεφαλαίου κατά την 31.12.1978.

Παραθέτω τους λόγους που είχαν δοθεί, για την απόρριψη του αιτήματος για αναθεώρηση, κατά την προαναφερόμενη συνάντηση, όπως αυτοί αναφέρονται και καταγράφονται στην ένσταση του καθ' ου η αίτηση και δεν αντικρούστηκαν:

«(α) Η διάθεση των μετοχών έγινε κατά την περίοδο εξέτασης 1/1/75 - 31/12/78. Η διευθέτηση των ενστάσεων του αιτητή για τα φορολογικά έτη 1976, 1977 και 1978 έγινε με βάση τις δηλώσεις εισοδήματος του και της κατάστασης των περιουσιακών του στοιχείων κατά την 31/12/78.

Μόνο σε περίπτωση φορολόγησης αδήλωτων εισοδημάτων κατά τα έτη 1976, 1977 και 1978 θα μπορούσε να γίνει δεκτό το αίτημα του αιτητή και να μειωθούν ανάλογα οι φορολογίες του.

(β) Στη συνάντηση ημερομηνίας 3./11.2003 με τον εγκεκριμένο ελεγκτή του φορολογούμενου κ. Ν. Ιωνίδη, ζητήθηκαν να προσκομίσει στοιχεία για τον τρόπο διάθεσης του ποσού των ΛΚ64,970 από την πώληση των μετοχών, ώστε σε περίπτωση αποταμίευσης οποιουδήποτε ποσού και μη χρησιμοποίησης του στην περίοδο 1/1/75 - 31/12/78 θα μπορούσε να ληφθεί υπόψη στις επόμενες εξεταστικές περιόδους 1/1/79 - 31/12/83 και 1/1/84 - 31/12/94. Μέχρι σήμερα δεν έχουν υποβάλει οτιδήποτε.

(γ) Παρά το γεγονός ότι δόθηκαν πλήρεις εξηγήσεις ο κ. Ιωνίδης ελεγκτής του αιτητού ζήτησε και γραπτώς τις θέσεις μας με επιστολή ημερομηνίας 2.12.2003.»

Ο αιτητής εμμένοντας στο αίτημα του, απέστειλε στον Έφορο Φόρου Εισοδήματος μέσω του ελεγκτή του σχετική επιστολή ημερ. 4.11.2003, υποβάλλοντας με αυτό τον τρόπο και γραπτώς το αίτημά του για αναθεώρηση της επίδικης φορολογίας και όπως η φορολογία για τα έτη 1987-1994 μειωθεί ανάλογα.

Στις 29.11.2003 υπέβαλε υπενθυμητική επιστολή χωρίς ωστόσο να έχει ανταπόκριση.

Στις 18.2.2004, ο αιτητής καταχώρησε την εξεταζόμενη προσφυγή.

Εκκρεμούσης της διαδικασίας εκδίκασης της εξεταζόμενης προσφυγής, η ευπαίδευτη συνήγορος του αιτητή έλαβε επιστολές του Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων ημερομηνιών 25.5.2005 και 31.10.2005 εις απάντηση των επιστολών του, ημερομηνιών 4.11.2003 και 29.11.2003.

Με τις πιο πάνω αναφερόμενες γραπτές απαντήσεις που δόθηκαν στον αιτητή πληρώθηκε το κενό στην εκπλήρωση της υποχρέωσης της Διοίκησης (Άρθρο 29 του Συντάγματος) να απαντά σε γραπτά αιτήματα των πολιτών και συνεπώς με την εξέλιξη αυτή, ο αιτητής προέβηκε σε δήλωση ενώπιον του Δικαστηρίου (στις 28.11.2005) ότι εγκαταλείπει το πρώτο σκέλος του αιτητικού της προσφυγής του που αφορά στην άρνηση της Διοίκησης να απαντήσει στο αίτημα του για αναθεώρηση της επίδικης φορολογίας.

Συνακόλουθα η προσφυγή περιορίζεται στην εξέταση της νομιμότητας της άρνησης του καθ' ου η αίτηση να εγκρίνει το αίτημα του αιτητή και ή να αναθεωρήσει τη φορολογία που του επιβλήθηκε για τα έτη 1975 -1994. Ο αιτητής ισχυρίζεται ότι η παράλειψη του καθ' ου η αίτηση να αναθεωρήσει τη φορολογία που του επιβλήθηκε για τα έτη 1975-1994 στερείται δέουσας έρευνας και αιτιολογίας και ότι η προσβαλλόμενη παράλειψη παραβιάζει τα δικαιώματα του αιτητή, τους κανόνες της Φυσικής Δικαιοσύνης, των ίσων ευκαιριών και της ίσης μεταχείρισης και ότι η προσβαλλόμενη παράλειψη είναι αποτέλεσμα εσφαλμένης εφαρμογής του Νόμου, των Κανονισμών και της Διαδικασίας και λήφθηκε κάτω από συνθήκες που ισοδυναμούν με κατάχρηση και/ή υπέρβαση εξουσίας.

Σε σχέση με το επίδικο ζήτημα, προβάλλονται από τον ευπαίδευτο συνήγορο της Δημοκρατίας οι ακόλουθες προδικαστικές ενστάσεις.

Καταρχήν υποβάλλεται ότι η νομιμότητα της άρνησης του καθ' ου η αίτηση να ανταποκριθεί θετικά στο αίτημά του αιτητή για αναθεώρηση δεν μπορεί να ελεγχθεί για το λόγο ότι ο καθ' ου η αίτηση με την ενέργεια του στις 4.7.2003 δηλαδή τη βεβαίωση της επίδικης φορολογίας εξέδωσε απόφαση καθοριστική των δικαιωμάτων του αιτητή. Συναφώς υποστηρίζει ότι ο αιτητής δεν νομιμοποιείται να επιδιώξει επανεξέταση επικαλούμενος παραλείψεις της διοίκησης όταν μάλιστα η απόφαση εκδόθηκε με τη συναίνεσή του και ιδιαίτερα όταν δεν έχει τεθεί οποιοδήποτε νέο ουσιώδες νομικό ή πραγματικό στοιχείο. Εισηγείται περαιτέρω ότι η προσφυγή είναι εκπρόθεσμη . Επιπλέον ότι ο αιτητής στερείται εννόμου συμφέροντος να προσβάλει την επίδικη πράξη δοθέντος ότι αυτή επιβλήθηκε στα πλαίσια συμφωνίας που επήλθε μεταξύ του και του καθ' ου η αίτηση.

Προς αντίκρουση των πιο πάνω προδικαστικών ενστάσεων, η επιχειρηματολογία της ευπαίδευτης συνηγόρου του αιτητή επικεντρώνεται στον ισχυρισμό ότι το ποσό των ΛΚ 65.000,

εκ παραδρομής δεν είχε περιληφθεί στην κατάσταση κεφαλαίου την 31.12.1978 με συνέπεια να προκύψει αύξηση κεφαλαίου την 31.12.94 (κατά ΛΚ 65.000) μεγαλύτερη από την πραγματική και με τη συνεπαγόμενη κατ' ισχυρισμόν υπερφορολόγηση του αιτητή κατά την εν λόγω φορολογική περίοδο. Λέγει συναφώς ότι η παράλειψη εκείνη του αιτητή να δηλώσει ως φορολογητέο εισόδημα το ποσό των ΛΚ 65.000 κατά το έτος 1978 δεν οφειλόταν σε δόλο ή αμέλεια του αιτητή αλλά οφειλόταν στο πολύ μεγάλο χρονικό διάστημα που είχε μεσολαβήσει μέχρι την τελική φορολογία και στα διάφορα προβλήματα υγείας που είχε εν τω μεταξύ αντιμετωπίσει ο αιτητής. Επιβαλλόταν συνεπώς η διεξαγωγή νέας έρευνας προς εξέταση και αξιολόγηση νέου πραγματικού δεδομένου και έκδοση νέας απόφασης που να απολήγει σε αναθεώρηση της πρώτης, δεδομένου του νομοθετικού καθεστώτος που ίσχυε το 1978.

Κατόπιν εξέτασης της εκατέρωθεν επιχειρηματολογίας, απορρίπτω τις προβαλλόμενες θέσεις του αιτητή και καταλήγω στο βάσιμο των προδικαστικών ενστάσεων που έχουν προβληθεί από τον καθ' ου η αίτηση.

Η τελική απόφαση εκ μέρους του Διευθυντή Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων (Τ.Ε.Π.) για την εξέταση των φορολογικών ετών 1975 μέχρι 1994, λήφθηκε στις 28.8.2003, με βάση επαρκή έρευνα όλων των σχετικών με την υπόθεση στοιχείων και την «Υπεύθυνη Δήλωση» που ο αιτητής είχε υπογράψει στις 4.7.2003, μετά τη συμφωνία που επιτεύχθηκε με το Διευθυντή Τ.Ε.Π..

Θεωρώ ότι η απόφαση εκείνη της 28.8.2003 ήταν καθοριστική των δικαιωμάτων του αιτητή. Τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις του είχαν αποκρυσταλλωθεί σε εκείνη την απόφαση.

Στην **Ioannides v. Republic (1985) 3 C.L.R. 1801, 1818** κρίθηκε ότι πρέπει να υπάρχει τέλος στη διαδικασία Βεβαιώσεως του Φόρου και η απόφαση επί της ενστάσεως πρέπει να αποτελεί το

τελικό στάδιο της διαδικασίας Βεβαιώσεως και Εισπράξεως του Φόρου (Δέστε και **Ιωνίδης κ.α. ν. Δημοκρατίας (1994) 4(A) Α.Α.Δ., 426**). Η απόφαση του Εφόρου μπορεί να αμφισβητηθεί είτε με προσφυγή είτε με ιεραρχική προσφυγή που υποβάλλεται στο Εφοριακό Συμβούλιο μέσα σε περίοδο 45 ημερών από την κοινοποίηση της απόφασης (Δέστε: **Άρθρο 20Α(1) των περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων του 1978 (Ν 4/78, όπως τροποποιήθηκε)**).

Στο σημείο αυτό γεννάται το ερώτημα κατά πόσο το γραπτό διάβημα του αιτητή μέσω του Λογιστή του, ημερ. 4.11.2003, προς τον καθ' ου η αίτηση, με σκοπό την αναθεώρηση της επιβληθείσας φορολογίας, διέκοψε την προθεσμία των 75 ημερών καταχώρισης της προσφυγής. Η νομολογία επί του θέματος έδωσε αρνητική απάντηση (Δέστε: **Χ' Στεφάνου ν. Δημοκρατίας (1999) 3 Α.Α.Δ. 787**). Προκύπτει συνεπώς ότι απλό αίτημα για αναθεώρηση δεν διακόπτει την προθεσμία των 75 ημερών. Αυτό μπορούσε να συμβεί μόνο στην περίπτωση που ο αιτητής υπέβαλλε ιεραρχική προσφυγή σύμφωνα με το άρθρο 20Α(1).

Κατά συνέπεια η απόφαση που θα έπρεπε να προσβληθεί είναι εκείνη του Εφόρου ημερ. 28.8.2003.

Δεν έχουμε την ακριβή ημερομηνία κοινοποίησης της απόφασης εκείνης (28.8.2003) αλλά και αν θεωρήσουμε ότι κοινοποιήθηκε στις αρχές του Σεπτεμβρίου 2003, ο αιτητής δεν προσέβαλε την απόφαση μέσα στην προβλεπόμενη από το Άρθρο 146.3 του Συντάγματος προθεσμία των 75 ημερών. Οπωσδήποτε όμως ο αιτητής είχε πλήρη γνώση της απόφασης τουλάχιστον στις 3.11.2003, που πραγματοποιήθηκε η συνάντηση μεταξύ του Λογιστή του και των εκπροσώπων του Διευθυντή του Τμήματος Έσωτερικών Προσόδων, επομένως η προσφυγή που καταχωρήθηκε στις 18.2.2004, είναι εκπρόθεσμη ούτως ή άλλως.



Εν πάση όμως περιπτώσει ο αιτητής δεν νομιμοποιείται να επανέρχεται και να επιδιώκει επανεξέταση επικαλούμενος παράλειψη της Διοίκησης για αναθεώρηση της επίδικης φορολογίας τη στιγμή που το ποσό του φόρου υπολογίστηκε από τον ίδιο τον αιτητή, με βάση στοιχεία που ο ίδιος εκούσια παρείχε, χωρίς καμιά επιφύλαξη, στον καθ' ου η αίτηση.

Όπως αναφέρθηκε στην υπόθεση **Ψαράς & Υιοί Λτδ v. Δημοκρατίας κ.α. (1991) 4(A) A.A.Δ., 663**, η παράλειψη του υπόχρεου επιχειρηματία να παράσχει στοιχεία ή όλα τα στοιχεία φέρνει στο προσκήνιο την ευχέρεια του Διευθυντή να προχωρήσει στον προσδιορισμό του φόρου. Δεν παρέχεται στις φορολογικές αρχές νομική ευχέρεια για την αναθεώρηση, κατά βούληση, τελικής φορολογίας. Μόνο όπου συντρέχουν οι προϋποθέσεις για τη διεξαγωγή νέας έρευνας προκύπτει καθήκον για την επανεξέταση του θέματος. Στην προκειμένη περίπτωση όμοια ανάγκη δεν προέκυψε ιδιαίτερα όταν το ποσό του φόρου υπολογίστηκε από τον ίδιο τον αιτητή, με βάση στοιχεία που ο ίδιος εκούσια παρείχε χωρίς καμιά επιφύλαξη και η τελική φορολογία επιβλήθηκε με τη συναίνεσή του. Υπό τις συνθήκες αυτές που η φορολογία είχε επιβληθεί με βάση τη δήλωση του αιτητή ως προς το φορολογητέο εισόδημά του τα αντίστοιχα φορολογικά έτη, ο αιτητής παύει να έχει έννομο συμφέρον να προσβάλει με προσφυγή ό,τι ο ίδιος αποδέχθηκε (Δέστε: **Πορίσματα της Νομολογίας του Σ.τ.Ε. 1929 έως 1959, στις σελ. 260 και 261 και Ε.Π. Σπηλιωτόπουλο, «Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου», 2<sup>η</sup> έκδοση 1982, σελ. 259, παράγραφος 396**).

Η θέση του αιτητή, ότι η παράλειψη του να δηλώσει ως φορολογητέο εισόδημα το ποσό των ΛΚ 65.000 κατά το έτος 1978 οφείλεται στο πολύ μεγάλο χρονικό διάστημα που είχε μεσολαβήσει μέχρι την τελική επιβολή της φορολογίας και στα διάφορα προβλήματα υγείας που είχε αντιμετωπίσει, δεν αποτελεί νέα διάσταση στα δεδομένα της προκειμένης περίπτωσης που

επέβαλλε την υποχρέωση, εκ μέρους των φορολογικών αρχών, να διεξάγουν νέα έρευνα για αναθεώρηση της ήδη επιβληθείσας τελικής φορολογίας.

Αποδοχή της θέσης του αιτητή για αναθεώρηση, θα είχε σαν συνέπεια την ενθάρρυνση των φορολογουμένων να παραλείπουν ή να αποκρύπτουν στοιχεία και αυτό θα συνεπαγόταν καταλυτικές συνέπειες για τα δημοσιονομικά του Κράτους.

Για τους λόγους που προσπάθησα να εξηγήσω, η προσφυγή απορρίπτεται με έξοδα εις βάρος του αιτητή.

M.M. ΝΙΚΟΛΑΤΟΣ,

Δ.

/ΕΑΠ.