

ΑΝΩΤΑΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ ΚΥΠΡΟΥ  
ΑΝΑΘΕΩΡΗΤΙΚΗ ΔΙΚΑΙΟΔΟΣΙΑ

(Υπόθεση Αρ. 171/2011)

31 Οκτωβρίου 2012

[ΝΑΘΑΝΑΗΛ, Δ/στής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

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

*Αιτήτρια*

- ΚΑΙ -

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ  
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΠΡΟΣΟΔΩΝ,  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ,

*Καθ' ων η αίτηση*

-----  
*Ι. Σαμαρά (κα) για Πατρίκιο Παύλου & Συνεργάτες ΔΕΠΕ,*  
για την Αιτήτρια.

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

-----

## Α Π Ο Φ Α Σ Η

**ΝΑΘΑΝΑΗΛ, Δ.:** Η αιτήτρια εταιρεία, όπως απορρέει από τα γεγονότα, ήταν υπεράκτιας φύσης δραστηριοποιούμενη στον τουριστικό τομέα. Τέθηκε υπό εκκαθάριση το 1995 και διορίστηκε εκκαθαριστής στις 5.3.1995. Η εταιρεία εξακολουθεί να είναι υπό διαδικασία εκκαθάρισης, αλλά προέκυψαν διαφορές με τους καθ' ων, το Τμήμα Εσωτερικών Προσόδων, το οποίο μετά από μεγάλη αλληλογραφία απέστειλε στις 9.11.2010 επιστολή με την οποία απέρριψε αφενός τις ενστάσεις της εταιρείας κατά των φορολογιών φόρου εισοδήματος για τα έτη 1993 και 1994, προβαίνοντας ταυτόχρονα σε αναθεώρηση των λογαριασμών για τα έτη που έληξαν στις 31.10.1993 και την περίοδο από 1.11.1993 μέχρι 20.2.1995.

Στην πιο πάνω επιστολή εξειδικεύονται οι θέσεις του Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων ως προς τα επιμέρους θέματα που εκεί καταγράφονται, καταλήγει δε αυτή με την πληροφόρηση προς την αιτήτρια εταιρεία ότι εάν θεωρεί τον εαυτό της αδικημένο από την απόφαση, είχε δικαίωμα με βάση το άρθρο 21 των περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρου Νόμων του 1978-1999, να ασκήσει ιεραρχική προσφυγή στο Εφοριακό Συμβούλιο μέσα σε 45 μέρες από την κοινοποίηση της επιστολής ή να καταχωρήσει προσφυγή στο Ανώτατο Δικαστήριο μέσα σε 75 μέρες και πάλι από την ημερομηνία κοινοποίησης της επιστολής. Στην επιστολή αυτή επίσης

αναφερόταν ότι ως προς την απαίτηση της εταιρείας για επιστροφή φόρου για το έτος 1992, η «..... φορολογία φόρου εισοδήματος για το έτος 1992 θα εκδοθεί ταυτόχρονα με την έκδοση τελικών φορολογιών για τα έτη 1993 και 1994.».

Στις 3.1.2011 εκδόθηκε από το Τμήμα Εσωτερικών Προσόδων ειδοποίηση συμψηφισμού επιστροφής φόρου για το φορολογικό έτος 1992. Με αναφορά και στα έτη 1993-1995, το σύνολο του ποσού των €17.764,11 πιστώθηκε στην εταιρεία έναντι άλλων εκκρεμουσών φορολογιών. Αυτή την πράξη, η αιτήτρια εταιρεία προσβάλλει ως εξ υπαρχής άκυρη και παράνομη, αλλά διαζευκτικά επίσης προσβάλλει ως άκυρη και τη διοικητική πράξη του Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων ημερ. 9.11.2010, για την οποία έλαβε πλήρη γνώση, όπως αναφέρεται στην παράγραφο Β του αιτητικού στις 21.11.2010. Αυτή την πράξη ημερ. 9.11.2010, η αιτήτρια θεωρεί ως το αποτέλεσμα σύνθετης διοικητικής ενέργειας που συνίστατο στην απόρριψη προηγούμενων ενστάσεων της για τη φορολογία φόρου εισοδήματος για τα έτη 1993-1994 και τη δήλωση ή προαναγγελία της έκδοσης φορολογίας φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 1992, ταυτόχρονα με την έκδοση τελικής φορολογίας για τα έτη 1993 και 1994. Η αιτήτρια ισχυρίζεται ότι η ειδοποίηση συμψηφισμού επιστροφής φόρου στην οποία έγινε αναφορά πιο πάνω, εκδόθηκε στις 3.1.2011, για την οποία η αιτήτρια έλαβε πλήρη γνώση στις 12.1.2011.

Διαζευκτικά και πάλι, η αιτήτρια επιζητεί την ακύρωση της παράλειψης του Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων να προβεί στην έκδοση τελικής Βεβαίωσης Φορολογίας για τα έτη 1992, 1993 και 1994, ως πράξη συνιστούσα παράλειψη νόμιμης οφειλόμενης ενέργειας. Και τέλος, διαταγή με την οποία το Δικαστήριο να διατάσσει όπως παν ό,τι παραλείφθηκε δέον όπως εκτελεστεί.

Το Τμήμα Εσωτερικών Προσόδων με την ένσταση του και την αγόρευση του, προβάλλει προδικαστική ένσταση ότι η προσφυγή, η οποία καταχωρήθηκε στις 3.2.2011, είναι, όσον αφορά τις φορολογίες για τα έτη 1993-1994, εκπρόθεσμη, διότι καταχωρήθηκε 86 μέρες μετά την έκδοση της τελικής βεβαίωσης φόρου, ως αναφέρεται στην παρ. 24 της ένστασης. Ως υποστηρίζει η Δημοκρατία με βάση και τα Τεκμήρια 1 και 2 που επισύναψε στη δική της αγόρευση, οι τελικές αυτές φορολογίες που αφορούσαν τα έτη 1992, 1993 και 1994, ταχυδρομήθηκαν στην τελευταία γνωστή διεύθυνση της αιτήτριας εταιρείας με συστημένη επιστολή υπ' αρ. 12662184, την επομένη της έκδοσης των φορολογιών, δηλαδή, στις 10.11.2010. Με βάση το άρθρο 47 του περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμου αρ. 4/78, ως τροποποιήθηκε, (εφεξής «ο Νόμος»), η επίδοση που γίνεται σε πρόσωπο διά συστημένης επιστολής που αποστέλλεται στην τελευταία γνωστή επαγγελματική ή ιδιωτική διεύθυνση του, λογίζεται να έχει γίνει εφόσον το πρόσωπο διαμένει στη Δημοκρατία «..... ουχί βραδύτερον της 7<sup>ης</sup> ημέρας αφ' ης η

επιστολή εταχυδρομήθη .....». Επομένως, τεκμαίρεται ότι η βεβαίωση των τελικών φορολογιών επιδόθηκε στην αιτήτρια εταιρεία το αργότερο στις 17.11.2010. Με αυτή τη βάση, η προσφυγή έπρεπε να είχε καταχωρηθεί το αργότερο μέχρι τις 31.1.2011, εφόσον δε αυτή καταχωρήθηκε στις 3.2.2011, είναι εκπρόθεσμη.

Περαιτέρω, η Δημοκρατία εισηγείται ότι η έτερη προσβαλλόμενη πράξη της 3.1.2011 με την οποία έγινε συμψηφισμός του επιστρεπτέου φόρου του 1992, με τον οφειλόμενο φόρο του 1994 και 1995, δεν αποτελεί εκτελεστή διοικητική πράξη, αλλά πράξη εκτελέσεως. Αυτό διότι ο συμψηφισμός που έγινε από το Τμήμα Εσωτερικών Προσόδων στις 3.1.2011, δεν επέβαλε οποιαδήποτε υποχρέωση στην αιτήτρια εταιρεία μη υφιστάμενη πριν από την έκδοση της, αλλά απέβλεπε στην είσπραξη του φόρου που ήδη είχε καταστεί οφειλόμενος και πληρωτέος. Ο συμψηφισμός έγινε για ήδη οφειλόμενο φόρο με δεδομένο ότι η αιτήτρια κατέβαλε μόνο τις δύο πρώτες δόσεις του προσωρινού οφειλόμενου φόρου για το 1994, ενώ δεν κατέβαλε οποιοδήποτε ποσό για το 1995.

Κατά τα υπόλοιπα, η Δημοκρατία θεωρεί ότι ουδεμία οφειλόμενη ενέργεια έχει παραλειφθεί από το Τμήμα Εσωτερικών Προσόδων εφόσον η αιτήτρια εταιρεία δεν απέστειλε εγκαίρως τα αναγκαία στοιχεία, στην επιμονή της δε να εκδοθεί τελική βεβαίωση φορολογίας, στην άρνηση της να

υποβάλει τα αποδεικτικά στοιχεία, ο Διευθυντής απέρριψε τις ενστάσεις για αναθεώρηση των φορολογιών, προέβη σε αναθεώρηση των λογαριασμών και εξέδωσε τελική βεβαίωση φορολογίας για τα τρία έτη 1992, 1993 και 1994. Αυτό έγινε στις 9.11.2010, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 20(6) του Νόμου.

Περαιτέρω, η Δημοκρατία θεωρεί ότι έγινε πλήρης έρευνα εφόσον ο Διευθυντής εξέτασε όλα τα στοιχεία που είχε ενώπιον του και που είχαν δοθεί από την αιτήτρια, χωρίς να επιλοχώσει οποιαδήποτε πλάνη, ενώ η αιτιολογία είναι πλήρης, αλλά και σαφής. Ούτε και τα περί συμψηφισμού και της μη δυνατότητας εφαρμογής του από το Διευθυντή ευσταθούν, εφόσον τίποτε στο Νόμο δεν απαγορεύει την εφαρμογή του.

Η αιτήτρια έχει βέβαια αντίθετη άποψη. Θεωρεί, ως ήδη αναφέρθηκε, την ειδοποίηση συμψηφισμού ημερ. 3.1.2011, ως σύνθετη διοικητική ενέργεια, η οποία περιλαμβάνει τη διοικητική πράξη ημερ. 9.11.2010. Επομένως, εφόσον η αιτήτρια έλαβε γνώση του τελικού συμψηφισμού στις 12.1.2011, εμπρόθεσμα καταχωρήθηκε η προσφυγή. Η αιτήτρια επίσης αμφισβητεί ότι η ειδοποίηση συμψηφισμού δεν αποτελεί εκτελεστή διοικητική πράξη, αλλά μόνο πράξη εκτελέσεως. Η θέση της αιτήτριας είναι ότι ήδη από την επιστολή του Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων ημερ. 9.11.2010, αναφερόταν προς την εταιρεία ότι θα ακολουθούσε μεταγενέστερη πράξη της διοίκησης για

ρύθμιση όλων των θεμάτων. Αυτή ήταν η έννοια ότι η απαίτηση της εταιρείας προς επιστροφή φόρου για το 1992, θα τύγχανε φορολόγησης με την ταυτόχρονη έκδοση των τελικών φορολογιών για τα έτη 1993-1994. Ο συμψηφισμός είναι έννοια του ιδιωτικού δικαίου και δεν έχει εφαρμογή στο δημόσιο δίκαιο, καταχρηστικά δε χρησιμοποιήθηκε από το Τμήμα Εσωτερικών Προσόδων. Περαιτέρω, το Τμήμα δεν θα μπορούσε να θεωρηθεί προνομιακός πιστωτής για οποιαδήποτε φορολογία παρά για αυτές που βεβαιώθηκαν την περίοδο Φεβρουαρίου 1994 με Φεβρουάριο 1995, ενώ θα έπρεπε να είχε επιστραφεί στην αιτήτρια το υπ' αυτής εισπρακτέο ποσό για το 1992, εγκαίρως και εντός της νόμιμης προθεσμίας.

Εξετάζοντας τις προδικαστικές ενστάσεις κατά προτεραιότητα, θα πρέπει να υπομνησθεί ότι η προθεσμία των 75 ημερών είναι βέβαια ανατρεπτική, ούτως ώστε η μη καταχώρηση της προσφυγής εντός του επιτρεπομένου χρόνου να την καθιστά απαράδεκτη, (δέστε *Potamitis v. Water Board of Limassol* (1985) 3 C.L.R. 260 και *Γανωματής v. Δημοκρατίας* (2008) 3 Α.Α.Δ. 133). Όπως ορθά εισηγείται η Δημοκρατία, η επιστολή που περιείχε την τελική βεβαίωση και τις τελικές φορολογίες των ετών του 1991 έως 1994, φέρει ημερομηνία 10.11.2010, και με βάση το τεκμήριο που δημιουργείται από το άρθρο 47 του Νόμου αρ. 4/78, η επιστολή εφόσον αποστέλλεται συστημένα θεωρείται ότι περιέρχεται στη γνώση του αποδέκτη

όχι αργότερο από την έβδομη ημέρα από την ταχυδρόμηση της επιστολής.

Με βάση τα επισυνημμένα τεκμήρια στη γραπτή αγόρευση της Δημοκρατίας, όντως οι ειδοποιήσεις φορολογίας για κάθε ένα από τα τρία έτη φέρουν ως ημερομηνία επιβεβαίωσης της φορολογικής επιβολής την 9.11.2010. Οι τρεις αυτές φορολογικές ειδοποιήσεις ταχυδρομήθηκαν με συστημένη επιστολή, όπως φαίνεται από το Τεκμήριο 1 και την ταχυδρομική σφραγίδα επ' αυτού, στις 10.11.2010. Επομένως, εφόσον η αιτήτρια εταιρεία δεν έχει αμφισβητήσει με μαρτυρία, ούτε και έχει ζητήσει να προσαγάγει σχετική μαρτυρία, την τεκμαιρόμενη λήψη των ειδοποιήσεων επιβολής φορολογίας, το αργότερο στις 17.11.2010, τεκμαίρεται ότι παρελήφθησαν οι εν λόγω φορολογίες εγκαίρως με αποτέλεσμα ο χρόνος να αρχίζει να τρέχει για σκοπούς καταχώρησης της προσφυγής από τις 17.11.2010 και όχι βέβαια από την έκδοση της διοικητικής πράξης στις 9.11.2010. Αλλά ούτε και από τις 21.11.2010, ως η θέση της αιτήτριας εταιρείας στη σελ. 13 της γραπτής της αγόρευσης. Αυτό απαντά και τη θέση της συνηγόρου της αιτήτριας εταιρείας ότι η επιστολή ημερ. 9.11.2010, (η οποία είναι αποδεκτό ότι πράγματι παρελήφθη), δεν περιείχε τις τελικές φορολογίες των ετών 1992-1994. Η θέση αυτή όμως έπρεπε ακριβώς να τύχει υποστήριξης με μαρτυρία, πράγμα το οποίο δεν έγινε. Επομένως το να λέγεται ότι η αιτήτρια εταιρεία δεν παρέλαβε τις ίδιες τις φορολογίες παραμένει στη σφαίρα της



εικασίας, ιδιαιτέρως ενόψει του τεκμηρίου που δημιουργεί το άρθρο 47, (δέστε συναφώς και τις υποθέσεις *Socratis Theodorou v. The Abbot of Kykko Monasty Mr. Chrysostomos and Others* (1965) 1 C.L.R. 9, *Θεμιστοκλέους v. Δημοκρατίας* (2007) 3 Α.Α.Δ. 415, *Oana Alexandrina Bantas v. Δημοκρατίας*, υπόθ. αρ. 1092/05, ημερ. 7.9.2007 και *Εμπορική Εταιρεία Παλαιχωρίου Ατδ v. Δημοκρατίας*, υπόθ. αρ. 842/07, ημερ. 26.3.2009). Στο βαθμό επομένως που η προσφυγή στρέφεται εναντίον των φορολογιών για τα έτη 1993 και 1994, αυτή είναι εκπρόθεσμη.

Η αιτήτρια εταιρεία επιχείρησε να καλύψει το πρόβλημα ως προς την προδικαστική ένσταση με την εισήγηση ότι οι φορολογικές πράξεις με την επιβολή του ανάλογου φόρου για κάθε ένα έτος του 1992, 1993, 1994, αποτελούν μέρος μιας σύνθετης διοικητικής ενέργειας για την οποία έλαβε γνώση μόλις στις 12.1.2011, όταν έλαβε την ειδοποίηση συμψηφισμού επιστροφής φόρου για το φορολογικό έτος 1992. Εάν η ειδοποίηση συμψηφισμού είναι το τέλος της σύνθετης διοικητικής ενέργειας που άρχισε με την επιβολή των φορολογιών στις 9.11.2010, τότε βέβαια ο χρόνος αρχίζει να μετρά από τις 12.1.2011 και επομένως η προσφυγή που καταχωρήθηκε στις 3.2.2011, είναι εμπρόθεσμη.

Το ζήτημα της συνθέτου διοικητικής πράξεως έτυχε εκ νέου αναφοράς και εξέτασης στην απόφαση της Πλήρους

Ολομέλειας στην υπόθεση *Chrikar Trading Ltd κ.ά. ν. Δημοκρατίας*, συνεκδ. υποθ. αρ. 933/05 κ.ά., ημερ. 13.7.2011. Επαναλήφθηκε η νομική αρχή ότι μια εκτελεστή διοικητική πράξη που απορροφάται από νέα διοικητική πράξη, χάνει την εκτελεστικότητα της. Στην *Κοινοπραξία Cyprus Airports Group ν. Δημοκρατίας* (2009) 3 Α.Α.Δ. 437, η Ολομέλεια αναφέρθηκε στον ορισμό της σύνθετης διοικητικής ενέργειας από τα συγγράμματα των *Ε.Π. Σπηλιωτόπουλου: «Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου»* 9<sup>η</sup> έκδ., σελ. 162, παρ. 157 και *Η. Κυριακόπουλου: «Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο, Γ' Ειδικό Μέρος»* 4<sup>η</sup> έκδ. σελ. 98. Τα σχετικά αποσπάσματα συγκλίνουν στην αρχή ότι εάν για την έλευση τελικού εννόμου αποτελέσματος είναι αναγκαία η έκδοση περισσότερων διαδοχικών διοικητικών πράξεων, η έκδοση κάθε μιας από τις οποίες αποτελεί προϋπόθεση για την έκδοση της επόμενης, μέχρι και την τελευταία, τότε η τελευταία θεωρείται ότι ενσωματώνει και όλες τις προηγούμενες, οι οποίες και αποβάλλουν την αυτοτέλεια τους. Συγχωνεύονται τρόπον τινά όλες οι πράξεις στην τελική. Προσβαλλομένης όμως της τελικής πράξεως, ελέγχονται και οι προηγούμενες, (δέστε και *Sigma Radio T.V. Ltd ν. Αρχής Ραδιοτηλεόρασης Κύπρου (Αρ. 1)* (2010) 3 Α.Α.Δ. 333).

Η Δημοκρατία αντικρούοντας το επιχείρημα της αιτήτριας εταιρείας για σύνθετη διοικητική πράξη, θεωρεί την προσβαλλόμενη πράξη ημερ. 3.1.2011, ως πράξη εκτελέσεως και

όχι ως πράξη εκτελεστή τουλάχιστον σ' ότι αφορά την ενσωμάτωση σ' αυτή της φορολογίας του 1992. Εκτελεστή πράξη είναι εκείνη, στη βάση της νομολογίας, που επιβάλλει στο διοικούμενο υποχρεώσεις που δεν υφίσταντο πριν από την έκδοση της, (δέστε *Δημοκρατία v. Sunoil Bunkering Ltd* (1994) 3 A.A.Δ. 26, *Γιασεμίδου v. Δημοτικού Συμβουλίου κ.ά. (Αρ. 1)* (1996) 3 A.A.Δ. 357 *Γεναγρίτης v. Δημοκρατίας* (2001) 3 A.A.Δ. 1029 και *Π.Δ. Δαγτόγλου: «Γενικό Διοικητικό Δίκαιο»* 5<sup>η</sup> έκδ. σελ. 289, παρ. 538). Η διοίκηση βέβαια δικαιούται να χρησιμοποιήσει τα νόμιμα διαθέσιμα μέσα για την εκτέλεση της διοικητικής πράξεως που έχει επιβάλει ορισμένη υποχρέωση στο διοικούμενο. Επομένως, πράξεις που έπονται της εκτελεστής και είναι απλώς συντελεστικές στην εκτέλεση της πράξεως, που αναγκάζουν δηλαδή τον διοικούμενο να συμμορφωθεί με την εκτελεστή διοικητική πράξη, συνιστούν πράξεις εκτελέσεως και δεν είναι προσβλητές με προσφυγή.

Στην *Κωνσταντίνου v. Α.Τ.Η.Κ.* (2001) 3 A.A.Δ. 282, λέχθηκε ότι:

«Η πράξη εκτέλεσης δεν είναι προσβλητή με αίτηση ακυρώσεως. Προϋποθέτει δε προηγούμενη πράξη εκτελεστού χαρακτήρα. Ο καθηγητής *Ε. Σπηλιωτόπουλος* περιγράφει τις πράξεις εκτελέσεως με αναφορά στη νομολογία του *Σ.τ.Ε.* στο βιβλίο του *«Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου»* 6<sup>η</sup> έκδοση, παραγρ. 481 στη σελ. 462, ως:

“Πράξεις που, αντιθέτως προς τις προπαρασκευαστικές, ενεργούνται μετά την έκδοση της διοικητικής πράξης και έχουν σκοπό την εκτέλεση της.”»

Στην υπόθεση εκείνη αποφασίστηκε ότι η καταβολή ποσού αποζημίωσης συνιστά πράξη εκτέλεσης της πράξης υπολογισμού της που προηγήθηκε και διαμόρφωσε οριστικά τα δικαιώματα των εφεσδιόντων. Σε τέτοιες περιπτώσεις δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις για την ύπαρξη σύνθετης διοικητικής ενέργειας.

Στην *Θουκνδίδης ν. Δήμου Λεμεσού* (2000) 3 Α.Α.Δ. 432, αποφασίστηκε ότι η πράξη κατεδάφισης κτιρίου ήταν πράξη εκτελέσεως, ως συνέχεια της απόφασης να κατακυρωθεί σε εργολάβο η εργασία κατεδάφισης, αλλά και ως αναγκαίο αποτέλεσμα γνωστοποίησης και διατάγματος απαλλοτρίωσης των αποθηκών. Λέχθηκε δε ότι η απόφαση για την κατεδάφιση ήταν ομότιμη προς την ίδια την υλική ενέργεια της κατεδάφισης, ήταν πράξη εκτελέσεως και συνακόλουθα μη εκτελεστή διοικητική πράξη.

Όπως έχει αναφερθεί στη *Σολομωνίδης ν. Δημοκρατίας* (1997) 3 Α.Α.Δ. 315, η είσπραξη φορολογικών οφειλών δεν προσδιορίζει τις υποχρεώσεις του φορολογούμενου, αλλά κατατείνει στην εκπλήρωση αυτών των υποχρεώσεων. Με άλλα λόγια οι έννομες συνέπειες για το φορολογούμενο είχαν ήδη συντελεστεί προηγουμένως με την έκδοση της εκτελεστής διοικητικής πράξης.

Η αιτήτρια εταιρεία κατέβαλε μόνο τις δύο πρώτες δόσεις του προσωρινού οφειλόμενου φόρου για το 1994, ενώ για το 1995 δεν κατεβλήθη κανένα ποσό. Για τις οφειλές αυτές η αιτήτρια εταιρεία ήταν ήδη υπόχρεη εφόσον το οφειλόμενο για το 1994 ποσό ήταν εισπρακτέο σε τρεις ίσες δόσεις εντός του έτους στη βάση του άρθρου 38(1)(γ) του Νόμου. 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. Ενόψει 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. Επομένως δεν παρήχθη εκτελεστή διοικητική πράξη με την απόφαση του Διευθυντή για συμψηφισμό στις 3.1.2011. Όπως αναφέρεται και στον *Π.Δ. Διαγτόγλου: «Γενικό Διοικητικό Δίκαιο»* – ανωτέρω – σελ. 284, παρ. 524, πράξεις που έπονται της ρύθμισης της πράξης που συνιστούν εκτέλεση διοικητικής πράξεως, όπως κοινοποιήσεις, ανακοινώσεις προς γνώση και συμμόρφωση του θιγόμενου από τη διοικητική πράξη, δεν αποτελούν αφ' εαυτών ρύθμιση και δεν είναι εκτελεστές. Δεν είναι επομένως οι πράξεις εκτελέσεως μόνο αυτές που

εξαναγκάζουν το διοικούμενο σε συμμόρφωση, αλλά και οι πράξεις που ανακοινώνουν στο διοικούμενο τα δεδομένα προς συμμόρφωση. Όπως ακριβώς και εδώ.

Ορθά, κατά την άποψη του Δικαστηρίου, η Δημοκρατία διά του κ. Λαζάρου εισηγείται ότι ο συμψηφισμός, έννοια του ιδιωτικού δικαίου, δεν είχε σχέση με τα ήδη δημιουργηθέντα έννομα αποτελέσματα που καθόριζαν τις υποχρεώσεις της αιτήτριας εταιρείας. Στις 9.11.2010, όταν εκδόθηκε η αυτοτελής εκτελεστή πράξη του φόρου εισοδήματος είχαν με αυτή απορριφθούν οι ενστάσεις της αιτήτριας εταιρείας, είχαν τροποποιηθεί λογαριασμοί της και είχε βεβαιωθεί ο τελικός φόρος. Η ατυχής πράγματι διατύπωση στην επιστολή ημερ. 9.11.2010, ότι η απαίτηση της αιτήτριας εταιρείας για επιστροφή του φόρου για το 1992 θα εξεταζόταν με την ταυτόχρονη έκδοση των τελικών φορολογιών για τα έτη 1993-1994, δεν αλλοίωσε τη φύση της διοικητικής ενέργειας στις 9.11.2010, διότι στην πραγματικότητα η φορολογία του 1992 είχε ήδη εκδοθεί όπως φαίνεται από το συνημμένο 2 στη γραπτή αγόρευση της Δημοκρατίας. Το ότι εκδόθηκαν και οι τρεις φορολογίες των ετών 1992, 1993 και 1994 στις 9.11.2010, το δέχθηκε και η συνήγορος της αιτήτριας κατά τις διευκρινίσεις, με την αποδοχή της κατάθεσης του εγγράφου του Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων, από το Σύστημα Πληροφοριών που επανεκτυπώθηκε στις 4.5.2012, το οποίο και κατατέθηκε ως Τεκμ. «B». Εκείνο που συνέβη μεταγενέστερα ήταν η προσθαφαίρεση των

φορολογιών προς προσδιορισμό του οφειλόμενου συνολικού ποσού και βεβαίως συμμόρφωση μ' αυτό. Η πράξη της 3.1.2011 θα μπορούσε κάλλιστα να θεωρηθεί και βεβαιωτική πράξη, εφόσον όλα τα δεδομένα ήταν ήδη γνωστά και ιδίως η προηγούμενη πιστωτική για την αιτήτρια εταιρεία, φορολογία του 1992.

Υπό το φως των ανωτέρω, δεν παρίσταται ανάγκη για την εξέταση της προσφυγής επί της ουσίας της.

Η προσφυγή απορρίπτεται ως απαράδεκτη με έξοδα εναντίον της αιτήτριας και υπέρ των καθ' ων, ως θα υπολογιστούν από τον Πρωτοκολλητή και εγκριθούν από το Δικαστήριο.

Η προσβαλλόμενη πράξη επικυρώνεται με βάση το Άρθρο 146.4(α) του Συντάγματος.

Στ. Ναθαναήλ,

Δ.

/ΕΘ