

ΑΝΩΤΑΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ ΚΥΠΡΟΥ
ΑΝΑΘΕΩΡΗΤΙΚΗ ΔΙΚΑΙΟΔΟΣΙΑ

(Υποθ. Αρ.127 /2010)

31 Μαΐου, 2012

[ΠΑΜΠΑΛΛΗΣ, Δ/στης]

Αναφορικά με τα Άρθρα 24 και 146 του Συντάγματος

ΕΥΤΗ ΨΥΛΛΑΚΗ,

Αιτήτρια,

-και -

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, μέσω του Διευθυντή
Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων,

Καθ'ων η αίτηση.

P.Ιάσωνος, (κα.) για Χρ.Δημητριάδη και Σία, για την Αιτήτρια.

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

Α Π Ο Φ Α Σ Η

ΠΑΜΠΑΛΛΗΣ, Δ.: Η αιτήτρια, ως δικηγόρος, ήταν συνétairos στο δικηγορικό γραφείο Χρύσης Δημητριάδης & Σια. Αποχωρώντας από το εν λόγω δικηγορικό συνεταιρισμό το έτος 2001, υπέβαλε φορολογικές δηλώσεις για τα έτη 2001-2004. Ο Έφορος Φόρου Εισοδήματος ζήτησε από την αιτήτρια να προσκομίσει στοιχεία, αναφορικά με σύνταξη, που λάμβανε από τον εν λόγω συνεταιρισμό. Ανταποκρινόμενη η αιτήτρια, μέσω του λογιστή της, ισχυρίστηκε, με επιστολή ημερ. 11 Μαρτίου 2004, ότι τα ποσά που λάμβανε δεν ήταν φορολογητέα. Ο Έφορος, με απαντητική του επιστολή ημερ 23 Μαρτίου 2004, κάλεσε την αιτήτρια να δηλώσει τα εν λόγω ποσά γιατί ήταν φορολογητέο εισόδημα. Η αιτήτρια εξέφρασε τη διαφωνία της, αλλά, παρέθεσε τα ποσά των συντάξεων που λάμβανε. Στις 23 Αυγούστου 2005 ο Έφορος καθόρισε φορολογίες για τα έτη 2001-2004.

Η αιτήτρια υπέβαλε ένσταση και με επιστολή ημερ. 26 Σεπτεμβρίου 2005 αμφισβήτησε τη δυνατότητα φορολόγησης των εν λόγω ποσών. Ο Έφορος, με νέα επιστολή του ημερ. 21 Ιουνίου 2007, απέρριψε την ένσταση καλώντας την αιτήτρια όπως παρουσιάσει νέα στοιχεία τα οποία θα μπορούσαν να διαφοροποιήσουν την απόφαση του. Παρελθούσης της προθεσμίας άπρακτης, ο Έφορος προχώρησε με επιστολή του ημερ. 25 Οκτωβρίου 2007 σε βεβαίωση φόρου για τα έτη 2001, 2002, 2003 και 2004.

Αμφισβητώντας την ορθότητα της πιο πάνω απόφασης η αιτήτρια καταχώρισε στο Ανώτατο Δικαστήριο την προσφυγή υπ' αριθμό 16/2008. Το αιτητικό στην εν λόγω προσφυγή, όπως αυτό καταγράφεται στο κείμενο της απόφασης, ήταν η αμφισβήτηση της ορθότητας της απόρριψης των ενστάσεων που υποβλήθηκαν και των τελικών φορολογιών για φόρο εισοδήματος συγκεκριμένων ποσών αναφορικά με τα έτη 2001, 2002, 2003 και 2004. Το Δικαστήριο με απόφαση του ημερ. 4 Ιουνίου 2009 έκρινε ότι «η σύνταξη που λάμβανε από το Ταμείο

Συντάξεων του Συνεταιρισμού Χρύσης Δημητριάδης και Σία ήταν φορολογητέο εισόδημα» και απέρριψε την προσφυγή.

Η αιτήτρια ανταποκρινόμενη στην επιβληθείσα φορολογία προχώρησε σε διευθέτηση των υποχρεώσεων της για τα έτη 2003 και 2004. Αναφορικά με την υποχρέωση για τα έτη 2001 και 2002 η αιτήτρια με επιστολή της ημερ. 17 Ιουλίου 2009 εισηγήθηκε τη διαγραφή τους γιατί, όπως ανέφερε, ήταν αντικείμενο φορολογικής αμνηστίας, σύμφωνα με τον περί ***Ρύθμισης Φορολογικών Υποχρεώσεων (Ειδικές Διατάξεις) Νόμο του 2004, (Ν.215(Ι)/2004)***.

Ο Έφορος απαντώντας στην πιο πάνω επιστολή της αιτήτριας απέρριψε το αίτημα εισηγούμενος ότι η φορολογητέα υποχρέωση υπάρχει και για τα έτη 2001 και 2002 από τη στιγμή που η προσφυγή που καταχωρήθηκε (16/2008) είχε απορριφθεί. Ακολούθησε και νέα επιστολή της αιτήτριας ημερ. 11 Νοεμβρίου 2009 προβάλλοντας το ίδιο επιχείρημα, περί αμνήστευσης των ποσών, ο δε Έφορος με δική του επιστολή ημερ. 12 Ιανουαρίου

2010, εισηγήθηκε ότι το επιχείρημα δεν μπορούσε να γίνει αποδεκτό από τη στιγμή που τα ποσά των φορολογικών αυτών είχαν δηλωθεί από την αιτήτρια με την επιστολή της ημερ. 19 Μαΐου 2004.

Ως αποτέλεσμα της επιστολής του Εφόρου ημερ. 18 Νοεμβρίου 2009, με την οποία καλούσε την αιτήτρια να καταβάλει άμεσα τις φορολογίες για τα έτη 2001 και 2002, καταχωρήθηκε η παρούσα προσφυγή.

Οι καθ'ων η αίτηση προδικαστικώς, εισηγήθηκαν ότι η παρούσα προσφυγή στρέφεται εναντίον μη εκτελεστής διοικητικής πράξης. Η συγκεκριμένη επιστολή του Εφόρου ημερ. 18 Νοεμβρίου 2009, ήταν πληροφοριακού χαρακτήρα, όπως προβλήθηκε. Ο Έφορος επανέλαβε στην αιτήτρια την υποχρέωση της για εξόφληση των Βεβαιώσεων Φόρου που έγιναν, αφού η προσφυγή που καταχωρήθηκε εναντίον των εν λόγω Βεβαιώσεων ημερ. 25 Οκτωβρίου 2007 απορρίφθηκε.

Στην αντίπερα πλευρά, η αιτήτρια εισηγήθηκε ότι η μεταγενέστερη απόφαση του Εφόρου αποτελεί εκτελεστή διοικητική πράξη γιατί είχε στο μεταξύ, υποβληθεί ένα καινούργιο στοιχείο, αυτό της αμνήστευσης των εισοδημάτων της περιόδου 2001, 2002. Ουσιαστικώς, προβλήθηκε, η αιτήτρια ισχυρίστηκε ότι ήταν απαλλαγμένη φορολογικών υποχρεώσεων γεγονός που δεν έγινε αποδεκτό από τον Έφορο, συνακόλουθα, η εν λόγω επιστολή δημιούργησε νέα έννομα αποτελέσματα για την αιτήτρια.

Για τους λόγους που εξηγώ πιο κάτω θεωρώ ότι η προδικαστική ένσταση είναι βάσιμη. Η προσφυγή στρέφεται κατά μη εκτελεστής διοικητικής πράξης.

Η πρόθεση και η εκφρασθείσα βούληση του Εφόρου εξωτερικεύθηκε και κατέστη εκτελεστή, συνεπώς επιφέρουσα άμεσα έννομα αποτελέσματα για την αιτήτρια, όταν προχώρησε σε έκδοση Βεβαιώσεων Φόρου για τα έτη, που ενδιαφέρουν για σκοπούς της παρούσας υπόθεσης, 2001-2002.

Εναντίον αυτής της απόφασης η αιτήτρια καταχώρησε την προσφυγή 16/2008, που απερρίφθη με το σκεπτικό ότι το εισπραχθέν, για τα έτη 2001-2002 ποσό, αποτελούσε σύνταξη, συνεπώς φορολογητέο εισόδημα.

Η επιστολή του Εφόρου ημερ. 18 Νοεμβρίου 2009, το αντικείμενο της παρούσας προσφυγής, απλώς επαναλαμβάνει και πληροφορεί την αιτήτρια ότι θα πρέπει, μετά την απόφαση του Ανωτάτου Δικαστηρίου, να προχωρήσει στην εξόφληση των φορολογικών της υποχρεώσεων. Πρόκειται για πράξη πληροφοριακού χαρακτήρα, η οποία, ως εκ της φύσεως της, στερείται εκτελεσιμότητας. Αναφέρονται στην **υπόθεση αρ.1029/98 1029/98 Χριστοφή ν. Εφόρου Φόρου Εισοδήματος, 2.3.2000, τα πιο κάτω**, με τα οποία συμφωνώ:

«Σύμφωνα με την πάγια νομολογία του Ανωτάτου Δικαστηρίου σε αναθεωρητικό έλεγχο με βάση το άρθρο 146 του Συντάγματος υπόκεινται μόνο πράξεις εκτελεστές. Συνεπώς, η εκτελεσιμότητα της διοικητικής πράξης είναι προϋπόθεση για το παραδεκτό της προσφυγής. Δεν είναι εκτελεστή η πράξη με την οποία η διοίκηση βεβαιώνει ή επαναλαμβάνει το περιεχόμενο άλλης προγενέστερης εκτελεστής πράξης. Δεν είναι επίσης εκτελεστή η πράξη όταν

είναι πληροφοριακού χαρακτήρα ή όταν με αυτή εκφράζεται πρόθεση και όχι βούληση της διοίκησης, όπως για παράδειγμα μια επιστολή με την οποία καλείται ο διοικούμενος να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις του και συνάμα πληροφορείται πως αν δεν συμμορφωθεί θα ληφθούν εναντίον του δικαστικά μέτρα. Βλ. *Makris and Another v. Republic* (1984) 3 CLR 10.

Δεν είναι επίσης εκτελεστή η πράξη η οποία εκδίδεται μετά την έκδοση άλλης εκτελεστής πράξης όταν με την πρώτη εκδοθείσα εκτελεστή πράξη έχει επέλθει το επιδιωκόμενο έννομο αποτέλεσμα ενώ με τη δεύτερη που ακολούθησε απλά επιδιώκεται η εκτέλεση της πρώτης. Παράδειγμα τέτοιων μη εκτελεστών πράξεων είναι οι πράξεις οι οποίες σχετίζονται με την είσπραξη επιβληθέντος φόρου. Βλ. *Kolokassides v. Republic* (1965) 3 CLR 542.»

Ανεξαρτήτως της πιο πάνω κατάληξης μου θα εξετάσω και την ουσία της προσφυγής.

Με την επιστολή της αιτήτριας ημερ. 17 Ιουλίου 2009, μέσω του λογιστή της, η αιτήτρια ουσιαστικώς ζητεί ακύρωση της επιβληθείσας, από τις 25 Οκτωβρίου 2007, φορολογίας, γιατί, όπως υποστηρίχθηκε τα προς πληρωμή ποσά έχουν αμνηστευθεί. Σημειώνω στο σημείο αυτό ότι η αμνήστευση έγινε στις 21 Ιανουαρίου 2005. Στο, προ της προσφυγής 16/2008, χρονικό διάστημα υπήρχε αλληλογραφία μεταξύ Εφόρου και αιτήτριας. Η τελευταία δεν έθεσε θέμα αμνήστευσης και έδωσε

στοιχεία, όπως είχε υποχρέωση, ως φορολογούμενος πολίτης, με βάση την υφιστάμενη φορολογική νομοθεσία (βλ. **Σκαρπάρης ν. Δημοκρατίας (1990) 3 Α.Α.Δ. 1004**). Περαιτέρω, με βάση αυτή τη δήλωση της αιτήτριας προχώρησε ο Έφορος σε επιβολή φορολογίας, εκδίδοντας ανάλογη βεβαίωση φόρου, που δικαστικώς κρίθηκε, ως ορθή.

Η αιτήτρια είχε υποχρέωση να θέσει το θέμα τότε παράλληλα θα μπορούσε να το περιλάβει στην προσφυγή της 16/2000, κάτι που δεν έκαμε. Συνακόλουθα δεν μπορεί να το επικαλείται σήμερα.

Παράλληλα, είμαι της γνώμης ότι οι πρόνοιες του περί **Ρύθμισης Φορολογικών Υποχρεώσεων (Ειδικές Διατάξεις) Νόμου του 2004, (Ν.215(Ι)/2004)** και ειδικότερα το εδάφιο (1) του άρθρου 4, δεν καλύπτει την περίπτωση της αιτήτριας.

Το εν λόγω εδάφιο προβλέπει:

«4.-(1) Ανεξαρτήτως των διατάξεων οποιουδήποτε άλλου εν ισχύι Νόμου στην περίπτωση προσώπου, το οποίο είχε εισοδήματα ή κέρδη σε οποιοδήποτε φορολογικό έτος μέχρι την 31^η Δεκεμβρίου 2002, τα οποία δηλώθηκαν στις φορολογικές δηλώσεις που απαιτείται να υποβάλλονται σύμφωνα με τις διατάξεις των Νόμων που αναφέρονται στο εδάφιο (3) του παρόντος άρθρου και τα οποία δε φορολογήθηκαν ή στην περίπτωση φυσικού προσώπου που τελεί υπό διερεύνηση της κεφαλαιουχικής του κατάστασης, η φορολογική υποχρέωση του προσώπου αυτού αναφορικά με—

(α) Εισοδήματα ή κέρδη που είναι ή ήταν κατατεθειμένα σε λογαριασμούς σε οποιαδήποτε τράπεζα εντός ή εκτός Κύπρου ή/και

(β) εισοδήματα ή κέρδη που έχουν μετατραπεί σε οποιαδήποτε άλλη μορφή, περιλαμβανομένης ακίνητης ή κινητής περιουσίας ή τίτλων ή κεφαλαίων εντός ή εκτός Κύπρου ή/και

(γ) εισοδήματα ή κέρδη που έχουν δαπανηθεί είτε εντός είτε εκτός Κύπρου, μέχρι την 31^η Δεκεμβρίου 2002, εξαντλείται με την αποκάλυψη αυτών σε δήλωση ειδικής ρύθμισης φορολογικών υποχρεώσεων, η οποία υποβάλλεται στην Επιτροπή, κατά τον τύπο του εντύπου που αναφέρεται στον Πίνακα Α' και με την καταβολή προς την Επιτροπή, ποσού φόρου επί των εισοδημάτων, κερδών που ρητά αναφέρονται στις παραγράφους (α), (β), (γ) για την περίοδο των πρώτων εκατόν σαράντα οκτώ ημερών από την ημερομηνία έναρξης αποδοχής δηλώσεων από την Επιτροπή με συντελεστή προς πέντε τοις εκατόν (5%) επί αυτών.»

Σημαντικές, θεωρώ, για σκοπούς της παρούσας υπόθεσης, τις φράσεις, «είχε εισόδημα», «τα οποία δεν δηλώθηκαν», «και τα οποία δεν φορολογήθηκαν».

Στην προκείμενη περίπτωση, τα εισοδήματα της περιόδου 2001-2002, ακόμη και μετά την επίκληση του Εφόρου έστω και με διαφωνία, δηλώθηκαν. Μετά από σχετική αλληλογραφία, που παρέθεσα πιο πάνω, ο Έφορος προχώρησε σε Βεβαιώσεις Φόρου (επιστολή 25 Οκτωβρίου 2007). Συνακόλουθα, ούτε η προϋπόθεση της ελλείψεως φορολόγησης, όπως προνοεί το εδ.(1) του άρθρ.4 του Ν.215/2004), υπάρχει.

Με γνώμονα τα πιο πάνω η προσφυγή απορρίπτεται με έξοδα εναντίον της αιτήτριας.

Κ.Παμπαλλής,

Δ.