

ΑΝΩΤΑΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ ΚΥΠΡΟΥ
ΑΝΑΘΕΩΡΗΤΙΚΗ ΔΙΚΑΙΟΔΟΣΙΑ

(Υπόθεση Αρ. 1866/2008)

10 Αυγούστου, 2012

[Ε. ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΥ, Δ/στής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΑ ΑΡΘΡΑ 146 ΚΑΙ 24 ΤΟΥ
ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

AMERICAN ACADEMY NICOSIA LTD.,

Αιτητές,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ,

Καθ' ων η Αίτηση.

*Μαρία Αντωνίου (κα), για Π. Πολυβίου, για τους Αιτητές.
Γιαννάκης Λαζάρου, Ανώτερος Δικηγόρος της Δημοκρατίας, εκ μέρους
του Γενικού Εισαγγελέα, για τους Καθ' ων η Αίτηση.*

Α Π Ο Φ Α Σ Η

ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΥ, Δ.: Οι αιτητές, με την παρούσα προσφυγή,
ζητούν τις πιο κάτω θεραπείες:-

«Α. Δήλωση του Σεβαστού Δικαστηρίου ότι η Απόφαση των καθ' ων η αίτηση ημερ. 24.9.2008 (Επισύναψη Α) - με την οποία το αίτημα των Αιτητών για απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος βάσει του άρθρου 8(17) του περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμου του 2002

απερρίφθη - είναι παράνομη, άκυρη και εστερημένη οποιουδήποτε έννομου αποτελέσματος.

Β. Δήλωση του Σεβαστού Δικαστηρίου ότι η Απόφαση των καθ' ων η αίτηση ημερ. 24.9.2008 (**Επισύναψη Α**) - με την οποία κοινοποιήθηκε στους Αιτητές ότι δεν απαλλάσσονται με βάση το άρθρο 8(13) του περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμου του 2002 από την υποχρέωση καταβολής φόρου εισοδήματος - είναι παράνομη, άκυρη και εστερημένη οποιουδήποτε έννομου αποτελέσματος.»

Οι αιτητές είναι ιδιοκτήτες της σχολής με την επωνυμία "American Academy Nicosia". Με επιστολή των ελεγκτών τους, ημερομηνίας 13/6/2007, προς το Διευθυντή του Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων, (ο «Διευθυντής»), ζήτησαν να πληροφορηθούν «κατά πόσο τα εισοδήματα του σχολείου (δίδακτρα, ενοίκια, κρατική χορηγία από το Υπουργείο Παιδείας και Πολιτισμού, άλλα συναφή εισοδήματα με τις δραστηριότητες του σχολείου) εμπίπτουν ή όχι σε απαλλαγή από το Φόρο Εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 8 παράγραφος 13 του περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμου του 2002» και, επιπρόσθετα, «αναφορικά με τις υποχρεώσεις του σχολείου αναφορικά με τις δηλώσεις που πρέπει να υποβάλει προς το Τμήμα Εσωτερικών Προσόδων λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιομορφίες», τις οποίες περιέγραψαν.

Σύμφωνα με επιστολή του Διευθυντή, ημερομηνίας 10/7/2007, οι αιτητές ενέπιπταν στον ορισμό του όρου «εταιρεία», βάσει του *Άρθρου 2 του περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμου του 2002, (Ν. 118(Ι)/2002)*, (όπως έχει τροποποιηθεί), (ο «*Νόμος*»), και, ως εκ τούτου,

τα εισοδήματά τους υπόκειντο σε φορολογία σύμφωνα με τις πρόνοιες του πιο πάνω Νόμου, καθώς επίσης και σύμφωνα με τις πρόνοιες του *περί Έκτάκτου Εισφοράς για την Άμυνα της Δημοκρατίας Νόμου του 2002, (Ν. 117(Ι)/2002)*, (όπως έχει τροποποιηθεί). Επιπρόσθετα, υποδείχθηκε στους αιτητές ότι αυτοί ενέπιπταν στις πρόνοιες του *περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμου του 1978, (Ν. 4/78)*, (όπως έχει τροποποιηθεί), αναφορικά με την υποχρέωση για υποβολή Δήλωσης Εισοδήματος - (*Άρθρο 5*) - και για έκδοση τιμολογίων και αποδείξεων, τήρηση λογιστικών βιβλίων, ετοιμασία λογαριασμών κ.λ.π. - (*Άρθρο 30*). Διευκρινίστηκε, ταυτόχρονα, ότι, με βάση τα στοιχεία που είχε ο Διευθυντής ενώπιόν του, δεν εφαρμοζόταν η προβλεπόμενη στο *Άρθρο 8(13) του Νόμου* απαλλαγή, σύμφωνα με την οποία απαλλάσσεται από το φόρο «το εισόδημα θρησκευτικού, φιλανθρωπικού ή εκπαιδευτικού ιδρύματος δημόσιου χαρακτήρα» και, ως εκ τούτου, τα εισοδήματα των αιτητών από δίδακτρα και άλλα συναφή έξοδα από τις δραστηριότητες του σχολείου υπόκειντο σε φορολογία δυνάμει του *Άρθρου 5(1)(α) του Νόμου*.

Στις 7/4/2008, οι αιτητές ζήτησαν από τον Υπουργό Οικονομικών, (ο «Υπουργός»), απαλλαγή από την υποχρέωση καταβολής φόρου εισοδήματος σύμφωνα με το *Άρθρο 8(17) του Νόμου*, ισχυριζόμενοι ότι οι ίδιοι αποτελούν «εταιρεία που συστάθηκε αποκλειστικά και μόνο για την προαγωγή της επιστήμης, η οποία δεν συνεπάγεται την κτήση

κέρδους από την εταιρεία αυτή ή τα μέλη της και της οποίας οι δραστηριότητες περιορίζονται σε μόνο αυτό τον σκοπό». Στην ίδια επιστολή, οι αιτητές επικαλέστηκαν και τις πρόνοιες του *Άρθρου 8(13) του Νόμου*, γιατί, κατά την άποψή τους, αυτοί αποτελούσαν επίσης «φιλανθρωπικό και εκπαιδευτικό ίδρυμα δημόσιου χαρακτήρα».

Ο Γενικός Διευθυντής του Υπουργείου Οικονομικών, με επιστολή του ημερομηνίας 24/9/2008, τους ανέφερε τα εξής:-

**«Αίτημα της Αμερικανικής Ακαδημίας Λευκωσίας για
εξαιρέση της από την καταβολή φόρου εισοδήματος**

Έχω οδηγίες να αναφερθώ στην επιστολή σας με ημερομηνία 7 Απριλίου 2008, με την οποία ζητάτε όπως η Αμερικανική Ακαδημία Λευκωσίας εξαιρείται από την καταβολή φόρου εισοδήματος. Συναφώς, πληροφορείστε τα ακόλουθα:

1. Τα άρθρα 8 (13) και 8 (17) των περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων του 2002-2007, αντίστοιχα, αναφέρουν ότι 'απαλλάσσονται από το φόρο-

- το εισόδημα θρησκευτικού, φιλανθρωπικού ή εκπαιδευτικού ιδρύματος δημόσιου χαρακτήρα,
- τηρουμένων οποιωνδήποτε όρων τους οποίους το Υπουργικό Συμβούλιο ήθελε επιβάλει, το εισόδημα εταιρείας που συστάθηκε αποκλειστικά και μόνο για την προαγωγή της τέχνης, της επιστήμης ή του αθλητισμού, η οποία δεν συνεπάγεται την κτήση κέρδους από την εταιρεία αυτή ή τα μέλη της και της οποίας οι δραστηριότητες περιορίζονται μόνο στο σκοπό αυτό'

Λαμβάνοντας υπόψη τις υπό αναφορά διατάξεις της σχετικής νομοθεσίας, η Αμερικανική Ακαδημία Λευκωσίας δεν εμπίπτει στις κατηγορίες των ιδρυμάτων ή των εταιρειών, οι οποίες μπορούν να τύχουν φορολογικής απαλλαγής, καθότι δεν αποτελεί εκπαιδευτικό ίδρυμα δημόσιου χαρακτήρα ούτε έχει συσταθεί αποκλειστικά και μόνο για την προαγωγή της τέχνης, της επιστήμης ή του αθλητισμού. Πρόσθετα, η έγκριση του αιτήματος ενδεχομένως να αντίκειται στις

αρχές της Ευρωπαϊκής Ένωσης στον τομέα του ανταγωνισμού και των κρατικών ενισχύσεων.

2. Αναφορικά με το θέμα της ετοιμασίας από τους Ελεγκτές σας οικονομικών καταστάσεων με βάση το ότι η εταιρεία σας εξαιρείται από τη φορολογία, το Τμήμα Εσωτερικών Προσόδων ενημέρωσε το Υπουργείο Οικονομικών ότι:

(α) Η εταιρεία σας υπόκειται σε φορολογία φόρου εισοδήματος μόνο στην περίπτωση που πραγματοποιεί κέρδη και όχι με βάση τα ακαθάριστα εισοδήματά της,

(β) Το γεγονός ότι η εταιρεία ενεγράφη στο Τμήμα Εσωτερικών Προσόδων ως εργοδότης χωρίς φορολογική υποχρέωση, δε σημαίνει αποδοχή από το Τμήμα Εσωτερικών Προσόδων ότι εξαιρείται της φορολογίας.

3. Καθόσον αφορά την αναφορά σας ότι η Αμερικανική Σχολή Λάρνακας εξαιρείται της φορολογίας, διευκρινίζεται ότι κάθε αίτημα, που υποβάλλεται στο Υπουργείο Οικονομικών, σε σχέση με φορολογικά ζητήματα, εξετάζεται ξεχωριστά και με βάση τα δικά του δεδομένα, πάντοτε, όμως, σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας.»

Οι αιτητές, με την παρούσα προσφυγή, η οποία καταχωρήθηκε στις 3/12/2008, αμφισβητούν τη νομιμότητα της πιο πάνω απόφασης, προβάλλοντας, μεταξύ άλλων, ότι υπάρχει παραβίαση της αρχής της φυσικής δικαιοσύνης και της ισότητας, έλλειψη αιτιολογίας και δέουσας έρευνας, νομική και πραγματική πλάνη, υπέρβαση και/ή κατάχρηση εξουσίας και αντιφατική συμπεριφορά.

Οι καθ' ων η αίτηση εγείρουν προδικαστικά ζήτημα εκτελεστότητας της απόφασης. Ισχυρίζονται ότι πρόκειται για πράξη πληροφοριακής και προπαρασκευαστικής φύσης. Εισηγείται ο συνήγορός τους ότι, από το

περιεχόμενο και τα γεγονότα της υπόθεσης, είναι φανερό ότι στην προσβαλλόμενη απόφαση εκφράζεται η θέση ή η γνώμη της διοίκησης αναφορικά με το φορολογικό καθεστώς που διέπει την περίπτωση. Με αυτήν, οι αιτητές πληροφορήθηκαν ότι οι ίδιοι δεν ενέπιπταν στις πρόνοιες των *παραγράφων (13) και (17) του Άρθρου 8 του Νόμου* και, ως εκ τούτου, το εισόδημά τους υπόκειτο σε φορολογία εισοδήματος. Δεν έγινε οποιοσδήποτε υπολογισμός ή επιβολή φόρου. Τούτο θα γίνει μόνο όταν υποβληθούν δηλώσεις εισοδήματος και ελεγμένοι λογαριασμοί, οπότε και θα καθοριστούν οι φορολογικές τους υποχρεώσεις. Όπως προκύπτει από τις πρόνοιες των *Άρθρων 20 και 20Α του Ν. 4/78*, μετά που αυτές θα καθοριστούν, οι αιτητές θα μπορούν, ακολουθώντας τη διαδικασία που προβλέπεται, να τις αμφισβητήσουν - (βλ. *Archer Navigation Ltd v. Δημοκρατίας (1994) 4 A.A.A. 938*). Υποβάλλεται, επίσης, εκ μέρους τους, ότι η απόφαση, στην έκταση που αυτή αφορά το *Άρθρο 8(13) του Νόμου*, συνιστά επιβεβαιωτική πράξη προηγούμενης απόφασης του Διευθυντή - (βλ. επιστολή ημερομηνίας 10/7/2007).

Οι αιτητές, στα πιο πάνω, απαντούν ότι, με την επιστολή τους ημερομηνίας 7/4/2008, ζήτησαν όχι πληροφόρηση για το φορολογικό τους καθεστώς αλλά την απαλλαγή τους, βάσει του *Άρθρου 8(17) του Νόμου*, από την υποχρέωση καταβολής φόρου εισοδήματος.

Η έννοια του όρου «εκτελεστή διοικητική πράξη» έχει, κατ' επανάληψη, καθοριστεί από τη νομολογία. Όπως επεξηγήθηκε στη *Δημοκρατία v. Sunoil Bunkering Ltd. (1994) 3 A.A.A. 26*:- (σελ. 31)

«Το κριτήριο για την εκτελεστότητα διοικητικής πράξης ή απόφασης είναι η παραγωγή έννομων 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 τους.»

Στη *Γεναγρίτης v. Δημοκρατίας (2001) 3 A.A.A. 1029*, επισημάνθηκαν και τα ακόλουθα:- (σελ. 1034-1035)

«Σύμφωνα με το 'Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο' του Α. Ι. Τάχου, 4η έκδοση, 1993, σελ. 356, εκτελεστή διοικητική πράξη είναι εκείνη που συνεπάγεται ευθέως και αμέσως με την εκτέλεση της έννομες συνέπειες για τους διοικούμενους δηλαδή συνιστά, μεταβάλλει ή καταργεί δικαιώματα ή (και) υποχρεώσεις.

Χαρακτηριστικό γνώρισμα της 'εκτελεστής διοικητικής πράξεως' είναι ότι με την δήλωση βουλήσεως που περιέχει καθορίζει δικαίον δηλαδή δημιουργεί δικαιώματα και υποχρεώσεις είτε κατά τρόπο γενικό με το να θέτει κανόνες δικαίου (κανονιστική πράξη) είτε κατά τρόπο ειδικό στην ατομική περίπτωση (ατομική πράξη) (Βλ. Στασινόπουλου, Δίκαιο των Διοικητικών Πράξεων, Έκδοση 1982, σελ. 170).

Το Ελληνικό Συμβούλιο της Επικρατείας ορίζει τις εκτελεστές πράξεις ως εκείνες 'διά των οποίων δηλούται βούλησις διοικητικού οργάνου σκοπούσα στην παραγωγή εννόμου αποτελέσματος έναντι των διοικουμένων'.

Στα Πορίσματα Νομολογίας του Συμβουλίου της Επικρατείας, 1929-59, σελ. 236-237 αναφέρονται τα ακόλουθα:

‘Εις προσβολήν δι’ αιτήσεως ακυρώσεως δεν υπόκειται οιαδήποτε πράξις απορρέουσα εκ διοικητικού οργάνου, δρώντος ως τοιούτου, αλλά μόνον αι εκτελεσταί πράξεις, τουτέστιν εκείναι δι’ ων δηλούται βούλησις διοικητικού οργάνου, αποσκοπούσα εις την παραγωγήν εννόμου αποτελέσματος έναντι των διοικουμένων και συνεπαγομένη την άμεσον εκτέλεσιν αυτής διά της διοικητικής οδού. Το κύριον στοιχείον της εννοίας της εκτελεστής πράξεως είναι η άμεσος παραγωγή εννόμου αποτελέσματος, συνισταμένου εις την δημιουργίαν, τροποποίησιν ή κατάλυσιν νομικής καταστάσεως, ήτοι δικαιωμάτων και υποχρεώσεων διοικητικού χαρακτήρος παρά τοις διοικουμένοις.’

(Βλ. και Θ. Δ. Τσάτσου ‘Η Αίτησις Ακυρώσεως ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας’, εκ. τρίτη, σελ. 120-121: ‘Κατά την νομολογίαν του Συμβουλίου της Επικρατείας δεν είναι πράξις εκτελεστή η περιέχουσα ειδοποίησιν ή απλήν ανακοίνωσιν των απόψεων της διοικήσεως’.)

Η δική μας νομολογία έχει θέσει το θέμα της πληροφοριακής πράξης ως εξής:

Πράξη πληροφοριακού χαρακτήρα, όπως για παράδειγμα πράξη που πληροφορεί τον αιτητή για μια κατάσταση πραγμάτων ή για τις πρόνοιες ενός νόμου, ή πράξη στην οποία εκφράζεται η πρόθεση και όχι η βούληση της διοίκησης δεν είναι εκτελεστή πράξη (Βλ. *Republic v. Demetriou and Others (1972) 3 C.L.R. 219*, *Krashias Modern Land & Building Developers Ltd v. Δήμου Έγκωμης (1995) 3 A.A.Δ. 198*, 208, *Phylaktides v. Republic (1984) 3 C.L.R. 1328*, *Κεφάλια v. Δημοκρατίας (2000) 3 A.A.Δ. 133*, *Economides v. Republic (1983) 3 C.L.R. 219*, *Ioannou v. Republic (1982) 3 C.L.R. 1002*, *Spyrou v. Republic (1983) 3 C.L.R. 354*, *Argyrou and Others v. Republic (1983) 3 C.L.R. 474* και *Μιχαήλ Φρειδερίκου και Σχολές Φρειδερίκου Ατδ v. Δημοκρατίας (1990) 3 A.A.Δ. 1451*). Βλ. και Απόφαση 2446/1968 του Συμβουλίου της Επικρατείας στην οποία κρίθηκε ότι η επίδικη πράξη απαραδέκτως προσβάλλεται ‘ως στερουμένη εκτελεστού χαρακτήρος, καθ’ όσον αύτη πληροφορίας απλώς παρέχει προς την αιτούσαν, μη δυναμένη να δημιουργήση ίδιον έννομον αποτέλεσμα’.»

Έχοντας εξετάσει τις θέσεις των μερών, καταλήγω ότι, με την επιστολή ημερομηνίας 24/9/2008, ο Γενικός Διευθυντής του Υπουργείου

Οικονομικών επεξηγεί στους αιτητές συγκεκριμένες νομοθετικές πρόνοιες και τους πληροφορεί αναφορικά με το φορολογικό καθεστώς που διέπει την περίπτωση τους. Δεν επιβάλλεται σ' αυτούς οποιαδήποτε φορολογία. Εκφράζεται, απλά, η πρόθεση της διοίκησης να τους αντιμετωπίσει, για φορολογικούς σκοπούς, ως μη υποκείμενους στην κατηγορία απαλλαγών που προβλέπονται στις **παραγράφους (13) και (17) του Άρθρου 8 του Νόμου** και επεξηγείται γιατί αυτοί δεν μπορούν, υπό τις περιστάσεις, να θεωρηθούν ως ίδρυμα ή εταιρεία της φύσης που καθορίζουν οι πιο πάνω πρόνοιες. Θα μπορούσε να λεχθεί ότι η απόφαση έχει και προπαρασκευαστικό χαρακτήρα, ως τείνουσα «εις την προπαρασκευήν της μελλούσης να εκδοθή εκτελεστής διοικητικής πράξεως» - (βλ. *Μιχ. Δ. Στασινοπούλου, «Δίκαιον των Διοικητικών Διαφορών», Έκδοσις Τετάρτη, σελ. 173*) - που, στην παρούσα περίπτωση, θα είναι η απόφαση για επιβολή φορολογίας εισοδήματος από τον Έφορο Φόρου Εισοδήματος.

Η προσφυγή απορρίπτεται ως απαράδεκτη, με έξοδα υπέρ των καθ' ων η αίτηση, όπως αυτά θα υπολογιστούν από τον Πρωτοκολλητή και θα εγκριθούν από το Δικαστήριο.

Ε. Παπαδοπούλου,
Δ.

/ΔΓ, ΜΠ