

11 Σεπτεμβρίου, 1995

[ΧΡΥΣΟΣΤΟΜΗΣ, Δ/στής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΕΓΓΡΑΦΗΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΡΓΟΛΗΠΤΩΝ  
ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΡΓΩΝ,

Αιτητές,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ  
ΥΠΟΥΡΓΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΟΥ,

Καθ' ων η αίτηση.

(Υπόθεση Αρ. 265/93)

---

*Προσφυγή βάσει του Άρθρου 146 του Συντάγματος — Αντικείμενο —  
Εκτελεστή διοικητική πράξη — Αντιδιαστολή προς βεβαιωτική  
Επανάληψη της απόφασης εγγραφής στο μητρώο Φ.Π.Α. μετά από  
εξέταση νέας νομικής επιχειρηματολογίας επί του αυτού νόμου δεν  
δημιούργησε νέα εκτελεστή πράξη.*

5

*Φόρος Προστιθέμενης Αξίας — Άρθρο 45(4) του περί Φόρου Προστι-  
θέμενης Αξίας Νόμου (Ν. 246/90) — Μη εγγραφόμενοι στο μητρώο  
οργανισμοί δημοσίου δικαίου — Περιεχόμενο ρυθμίσεως — Δεν  
αντιβαίνει καθ' οιονδήποτε τρόπο στις πρόνοιες του Άρθρου 122  
του Συντάγματος.*

10

Οι αιτητές προσέβαλλαν την εγγραφή τους στο μητρώο Φ.Π.Α.,  
όταν αυτή επιβεβαιώθηκε μετά και τα νέα επιχειρήματα τους, προ-  
βάλλοντας μάλιστα αντισυνταγματικότητα του οικείου άρθρου του  
νόμου που διακρίνει τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου σε δύο  
κατηγορίες.

15

Το Ανώτατο Δικαστήριο, απορρίπτοντας την προσφυγή αποφά-  
σισε ότι:

20

1. Είναι βασική αρχή του διοικητικού δικαίου ότι για να μπορεί να προσβληθεί μια πράξη ενός διοικητικού οργάνου θα πρέπει η πράξη αυτή να είναι εκτελεστή. Μια πράξη που είναι βεβαιωτι-

- 5 κή δεν είναι εκτελεστή. Βεβαιωτική είναι η πράξη με την οποία η διοίκηση βεβαιώνει το περιεχόμενο μιας άλλης προγενέστερης εκτελεστής πράξης. Μια πράξη που είναι βεβαιωτική μπορεί να θεωρηθεί εκτελεστή αν λαμβάνεται μετά από νέα έρευνα των γεγονότων ή λαμβάνει υπόψη νέα ουσιώδη νομικά θέματα. Μια βεβαιωτική πράξη η οποία λαμβάνεται μετά από εξέταση της νομικής της μόνο πλευράς ή από εξέταση νέας νομικής επιχειρηματολογίας, δεν είναι εκτελεστή.
- 10 Στην υπό κρίση υπόθεση μετά που οι καθ' ων η αίτηση έλαβαν τη απόφαση της 28.7.92, ότι οι αιτητές υποχρεούνται να εγγραφούν στο μητρώο Φ.Π.Α., γιατί δεν εμπίπτουν στο Άρθρο 2(4) του περί Φόρου Προστιθέμενης Αξίας Νόμου (Ν. 246/90) παρακλήθηκαν από τους αιτητές να εξετάσουν αν σύμφωνα με το Άρθρο 45
- 15 του ίδιου Νόμου, θεωρούνται οργανισμούς δημοσίου δικαίου και ως εκ τούτου μη υποκείμενοι στο φόρο.
- 20 Η νομική αυτή έρευνα βασίζεται σε νέα επιχειρηματολογία των αιτητών επί του ίδιου νόμου και σύμφωνα με τη νομολογία η μεταγενέστερη αρνητική απάντηση των αιτητών, που αποτέλεσε και τη βάση της προσφυγής, δεν δημιούργησε εκτελεστή πράξη. Η πράξη αυτή είναι βεβαιωτική της εκτελεστής πράξης της 28.7.92.
- 25 2. Μέσα στα πλαίσια του Ν. 246/90 γίνεται διαφοροποίηση ορισμένων οργανισμών δημοσίου δικαίου από άλλους. Με τον ειδικό ορισμό που εισάγεται στο Άρθρο 45(4) του Νόμου, καθορίζεται ότι οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου, των οποίων τα κεφάλαια είτε προέρχονται είτε είναι εγγυημένα από τη Δημοκρατία, δεν θεωρούνται υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών που διενεργούν
- 30 κατά την εκπλήρωση της αποστολής τους έστω και αν εισπράτουν τέλη, δικαιώματα ή εισφορές.
- 35 Η ρύθμιση αυτή έγινε ειδικά για σκοπούς του Ν. 246/90 και δεν επιχειρείται οποιαδήποτε διαφοροποίηση των χαρακτηριστικών στοιχείων των οργανισμών δημοσίου δικαίου γενικά. Η διαφοροποίηση που έγινε από το νομοθέτη είναι αυτονόητη και δεν μπορεί κάτω από οποιοδήποτε συνθήκες να θεωρηθεί πως ο ειδικός αυτός ορισμός στο νόμο, που εφαρμόζεται μόνο για
- 40 τους σκοπούς του νόμου αυτού, αντιβαίνει καθ' οιονδήποτε τρόπο τις πρόνοιες του Αρθρου 122 του Συντάγματος.

*Η προσφυγή απορρίπτεται χωρίς έξοδα.*

Αναφερόμενη υπόθεση:

*Pieris v. Republic (1983) 3 C.L.R. 1054.*

**Προσφυγή.**

5

Προσφυγή εναντίον της απόφασης των καθ' ων η αίτηση ημερομηνίας 12.1.93, με την οποία δεν εθεωρήσαν τους αιτητές ως μη υποκείμενα στο Φ.Π.Α. πρόσωπα, και/ή με την οποία τους ενέγραψαν στο Μητρώο Φ.Π.Α.

10

*N. Παναγιώτου, για τους Αιτητές.*

*E. Ζαχαριάδου, Δικηγόρος της Δημοκρατίας, για τους Καθ' ων η αίτηση.*

15

*Cur. adv. vult.*

ΧΡΥΣΟΣΤΟΜΗΣ, Δ.: Οι αιτητές με την παρούσα προσφυγή τους ζητούν την ακόλουθη δήλωση:

20

"Δήλωση του Δικαστηρίου ότι η πράξη και/ή η απόφαση των καθ' ων η αίτηση που γνωστοποιήθηκε στον αιτητή με επιστολή των καθ' ων η αίτηση ημερ. 12.1.93 με την οποία οι καθ' ων η αίτηση δεν εθεώρησαν τους αιτητές ως μη υποκείμενο στον Φ.Π.Α. πρόσωπο, και/ή με την οποία ενέγραψαν τους αιτητές στο Μητρώο Φ.Π.Α. είναι άκυρη, παράνομη και στερημένη οποιουδήποτε εννόμου αποτελέσματος."

25

Οι αιτητές στις 17.2.92 υπόβαλαν αίτηση για αρχική εγγραφή τους στο μητρώο Φ.Π.Α. Το έντυπο αυτό παραλήφθηκε από τους καθ' ων η αίτηση στις 25.2.92. Στο μέρος 9 του εντύπου δεν δηλώθηκε η αξία των φορολογητέων παραδόσεων αγαθών και των φορολογητέων παροχών υπηρεσιών. Επίσης στο μέρος 11 του εντύπου αυτού γνωστοποίησαν στους καθ' ων η αίτηση ότι δεν είχαν υποχρέωση να εγγραφούν στο μητρώο Φ.Π.Α.

30

35

Επειδή με το έντυπο αυτό δεν μπορούσε να διακριβωθεί βάσει ποιου άρθρου οι αιτητές ζητούσαν να εξαιρεθούν από την εγγραφή, ο Έφορος Φ.Π.Α. στις 29.4.92 με επιστολή του ζήτησε από τους αιτητές να δηλώσουν την αξία των φορολογητέων παραδόσεων αγαθών ή/και των φορολογητέων παροχών υπηρεσιών των αιτητών που υπολόγιζαν να πραγματοποιήσουν στους επόμενους 12 μήνες.

40

Οι αιτητές με επιστολή τους ημερ. 22.5.92 υπόβαλαν ότι σύμφωνα με το άρθρο 2(4) του Ν. 246/90, δεν είχαν υποχρέωση να εγγραφούν στο μητρώο Φ.Π.Α., γιατί δεν ασκούσαν επιχείρηση, διότι οι σκοποί του Συμβουλίου δεν είναι κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Οι καθ' ων η αίτηση προέβησαν σε περαιτέρω έρευνα επί του θέματος και με επιστολή τους ημερ. 28.7.92 πληροφόρησαν τους αιτητές ότι δεν εμπίπτουν στο άρθρο 2(4) του Ν. 246/90 και γι' αυτό θεωρούνται ότι ασκούν επιχείρηση για τους σκοπούς του Νόμου και είχαν υποχρέωση να εγγραφούν στο μητρώο Φ.Π.Α. (βλ. Παράρτημα Ε στην ένσταση).

Ακολούθησε συνάντηση των αιτητών με λειτουργούς της υπηρεσίας και φαίνεται ότι οι αιτητές ήγειραν άλλο νομικό θέμα ως προς το αν και κατά πόσο οι αιτητές είναι οργανισμός δημοσίου δικαίου και αν σύμφωνα με τις πρόνοιες του άρθρου 45 του Ν. 246/90 οι αιτητές δεν θεωρούνται υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα. Οι αιτητές ζήτησαν γνωμάτευση από το Γενικό Εισαγγελέα.

Οι καθ' ων η αίτηση με επιστολή τους ημερ. 12.1.93 πληροφόρησαν τους αιτητές ότι για σκοπούς εγγραφής στο μητρώο Φ.Π.Α. δεν θεωρήθηκαν ως οργανισμός δημοσίου δικαίου, διότι τα κεφάλαια τους δεν παρέχονται και ούτε είναι εγγυημένα από τη Δημοκρατία και ότι είχαν εγγράψει αυτούς στο μητρώο Φ.Π.Α. (βλ. επιστολή παράρτημα Θ στην ένσταση).

Σαν αποτέλεσμα καταχωρήθηκε η παρούσα προσφυγή.

Οι καθ' ων η αίτηση εγείρουν προδικαστική ένσταση ότι η απόφαση των καθ' ων η αίτηση που γνωστοποιήθηκε στους αιτητές με επιστολή τους ημερ. 12.1.93, είναι πράξη βεβαιωτικής της εκτελεστής απόφασης τους ημερ. 28.7.92.

Είναι βασική αρχή του διοικητικού δικαίου ότι για να μπορεί να προσβληθεί μια πράξη ενός διοικητικού οργάνου θα πρέπει η πράξη αυτή να είναι εκτελεστή. Μια πράξη που είναι βεβαιωτική δεν είναι εκτελεστή. Βεβαιωτική είναι η πράξη με την οποία η διοίκηση βεβαιώνει το περιεχόμενο μιας άλλης προγενέστερης εκτελεστής πράξης. Μια πράξη που είναι βεβαιωτική μπορεί να θεωρηθεί εκτελεστή αν λαμβάνεται μετά από νέα έρευνα των γεγονότων ή λαμβάνει υπόψη νέα ουσιώδη νομικά θέματα. Μια βεβαιωτική πράξη η οποία λαμβάνεται μετά από εξέταση της νομικής της μόνο πλευράς ή από εξέταση νέας νομικής επιχειρηματολογίας, δεν είναι εκτελεστή. Στην υπόθεση *Pieris v. Republic* (1983) 3 C.L.R. 1054, στις σελ. 1062-1063 το Δικαστήριο αναφέ-

ρει τα ακόλουθα σε σχέση με την επανεξέταση μιας υπόθεσης από της νομικής της πλευράς:

"... A decision is properly regarded as confirmatory of a previous one, if both are aimed to regulate the same relationship and both derive from the same factual and legal basis. A subsequent act or decision, though identical in effect to a pre-existing one, may qualify as an executory act in either of two situations:- 5

(a) If it springs from a new inquiry into the facts of the case or, 10

(b) it derives from subsequent legislation, different in content from the one in force at the time of the first act. However, if subsequent legislation simply reproduces the previous law, the second act is regarded as confirmatory of the first - see 15  
Conclusions of Greek Council of State 1929-59, p. 240, and Case 516/36.

An examination of the matter from the legal angle alone, unaffected by a fresh inquiry into the facts, does not give rise to an executory act and this is so where reliance is placed for the issue of the second act on pre-existing statutory provisions not taken into consideration in the first place - see, Decision of the Greek Council of State, Case 574/71. 20

In sum, an act is confirmatory of a previous one if - 25

(a) it is issued by the same authority;

(b) it is addressed to the same person or persons and 30

(c) it produces identical results in law with a previous decision.

(For an analysis of the law, see *Kyriacopoulos* - Greek Administrative Law, 4th ed., Vol. 6, p.96)." 35

Στην υπό κρίση υπόθεση μετά που οι καθ' ων η αίτηση έλαβαν την απόφαση της 28.7.92, ότι οι αιτητές υποχρεούνται να εγγραφούν στο μητρώο Φ.Π.Α., γιατί δεν εμπίπτουν στο άρθρο 2(4) του Ν. 246/90, παρακλήθηκαν από τους αιτητές να εξετάσουν αν σύμφωνα με το άρθρο 45 του ίδιου Νόμου, θεωρούνται οργανισμός δημοσίου δικαίου και ως εκ τούτου μη υποκείμενοι στο φόρο. 40

Η νομική αυτή έρευνα βασίζεται σε νέα επιχειρηματολογία των

αιτητών επί του ιδίου νόμου και σύμφωνα με τη νομολογία η μεταγενέστερη αρνητική απάντηση των αιτητών, που απετέλεσε και τη βάση της προσφυγής, δεν δημιούργησε εκτελεστή πράξη. Η πράξη αυτή είναι βεβαιωτική της εκτελεστής πράξης της 28.7.92.

5

Παρά το αποτέλεσμα αυτό, θα εξετάσω και τη νομική πτυχή του θέματος που αποτελεί την ουσία της προσφυγής και που είναι το μόνο θέμα που εγείρεται από πλευράς των αιτητών.

10

Είναι η εισήγηση των αιτητών ότι το άρθρο 45 του Ν. 246/90 είναι αντισυνταγματικό, γιατί με το άρθρο αυτό δίδεται νέος ορισμός του "οργανισμού δημοσίου δικαίου", ο οποίος είναι αντίθετος με τις πρόνοιες του άρθρου 122 του Συντάγματος.

15

Αναπτύσσοντας την εισήγηση του ο δικηγόρος των αιτητών προβαίνει σε ευρεία ανάλυση των χαρακτηριστικών στοιχείων του οργανισμού δημοσίου δικαίου και παραθέτει πολλές αυθεντίες. Δεν θα αναφερθώ στις αυθεντίες αυτές, γιατί δεν αμφισβητείται ότι οι αιτητές είναι ένας οργανισμός δημοσίου δικαίου.

20

Το τι ακριβώς συμβαίνει είναι ότι μέσα στα πλαίσια του Ν. 246/90 γίνεται διαφοροποίηση ορισμένων οργανισμών δημοσίου δικαίου από άλλους. Με τον ειδικό ορισμό που εισάγεται στο άρθρο 45(4) του Νόμου, καθορίζεται ότι οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου, των οποίων τα κεφάλαια είτε παρέχονται είτε είναι εγγυημένα από τη Δημοκρατία, δεν θεωρούνται υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών που διενεργούν κατά την εκπλήρωση της αποστολής τους έστω και αν εισπράττουν τέλη, δικαιώματα ή εισφορές, ενώ οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου των οποίων τα κεφάλαια είτε δεν παρέχονται είτε δεν είναι εγγυημένα από τη Δημοκρατία, θεωρούνται υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα. Η παράγραφος 4 προσδιορίζει τον επίδικο ορισμό ως εξής:

25

30

35

(4) Στο παρόν άρθρο -

40

"Οργανισμός Δημοσίου Δικαίου" σημαίνει κάθε νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου ή οποιοδήποτε άλλο οργανισμό δημοσίου δικαίου που ιδρύθηκε ή ιδρύεται με νόμο προς το δημόσιο συμφέρον, των οποίων τα κεφάλαια είτε παρέχονται είτε είναι εγγυημένα από τη Δημοκρατία."

Η ρύθμιση αυτή έγινε ειδικά για σκοπούς του Ν. 246/90 και δεν επιχειρείται οποιαδήποτε διαφοροποίηση των χαρακτηρι-

στικών στοιχείων των οργανισμών δημοσίου δικαίου γενικά. Η διαφοροποίηση που έγινε από το νομοθέτη είναι αυτονόητη και δεν μπορεί κάτω από οποιοσδήποτε συνθήκες να θεωρηθεί πως ο ειδικός αυτός ορισμός στο νόμο, που εφαρμόζεται μόνο για τους σκοπούς του νόμου αυτού, αντιβαίνει καθ' οιονδήποτε τρόπο τις πρόνοιες του άρθρου 122 του Συντάγματος. Συνεπώς, η εισήγηση του δικηγόρου των αιτητών δεν ευσταθεί. 5

Για όλους τους πιο πάνω λόγους, η προσφυγή απορρίπτεται. Δεν επιδικάζονται έξοδα. 10

*Η προσφυγή απορρίπτεται χωρίς έξοδα.*