

15 Νοεμβρίου, 1989

[ΧΡΥΣΟΣΤΟΜΗΣ, Δ/στής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

ΑΝΤΩΝΙΟΣ Μ. ΛΑΡΔΗΣ,

Αιτητής.

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΔΙΑ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΩΝ,

Καθ' ων η αίτηση.

(Υπόθεση Αρ. 115/89)

Φορολογία — Φόρος Εισοδήματος — Οι Περί Φορολογίας του
Εισοδήματος Νόμοι (Ν.58/61, όπως τροποποιήθηκε), Άρθρο 46 —
Υποβολή λογαριασμών και προσδιορισμών φορολογητέου εισοδήματος
5 από λογιστή — Εξουσιοδότηση Υπουργού Οικονομικών — Κατά πόσο
εν απουσία Κανονισμών, Θεσπισθέντων δυνάμει του Άρθρου 52 των
ιδίων Νόμων, ο Υπουργός Οικονομικών μπορεί να επιβάλλει όρους
άλλους από όρους, που αφορούν την εξασφάλισιν της ετοιμασίας και
υποβολής λογαριασμών δεικνύοντων την αληθή και ακριβή δήλωσιν
των κερδών ή ζημιών” — Αρνητική η απάντηση στο ερώτημα.

10

Στη συγκεκριμένη περίπτωση ο αιτών προσβάλλει απόφαση του
Υπουργού Οικονομικών, που αφορά την επιβολή όρων ως προς την
εξουσιοδότηση, που παραχωρήθηκε στον αιτούντα, που είναι λογιστής,
σχετικά με την ετοιμασία λογαριασμών και προσδιορισμών φορολογη-
15 τέου εισοδήματος. Οι ακριβείς όροι, που επέβαλε ο Υπουργός
Οικονομικών, εμφανίζονται στη σχετική επιστολή ημερομηνίας 3/12/88
προς τον αιτητή (βλ. σελίδα 2698 κατωτέρω).

20

Οι όροι που επιβλήθηκαν στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν αφορού-
σαν “την εξασφάλισιν της ετοιμασίας και υποβολής λογαριασμών δει-
κνύοντων την αληθή και ακριβή δήλωσιν των κερδών ή ζημιών...”, αλλά
αποτελούσαν όρους σχετικούς με την έκδοση της ίδιας της εξουσιοδο-

τήσεως. Το Ανώτατο Δικαστήριο, υιοθετώντας το σκεπτικό της αποφάσεως στην υπόθεση *Δημητρίου ν. Δημοκρατίας* (1987) 3 Α.Α.Δ. 111 ότι το Άρθρο 46 πρέπει να διαβάζεται μαζί με το Άρθρο 52, που παρέχει διηρητική εξουσία στο Υπουργικό Συμβούλιο να εκδίδει Κανονισμούς, ακύρωσε την επίδικη απόφαση, γιατί οι επιβληθέντες στη συγκεκριμένη περίπτωση όροι δεν εμπίπτουν στην ανωτέρω αναφερομένη φράση, που περιλαμβάνεται στο Άρθρο 46, αλλ' αφορούσαν την ίδια την εξουσιοδότηση, με αποτέλεσμα ο Υπουργός Οικονομικών, εν απουσία Κανονισμών βάσει του Αρθρου 52, να μην είχε εξουσία να τους επιβάλει.

5

10

Η επίδικη απόφαση ακυρώνεται χωρίς διαταγή για έξοδα.

Αναφερόμενη υπόθεση:

15

Δημητρίου ν. Δημοκρατίας (1987) 3 Α.Α.Δ. 111.

Προσφυγή.

Προσφυγή εναντίον της απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, με την οποία επιβάλλει όρους ως προς την εξουσιοδότηση που παραχωρήθηκε στον αιτητή για την ετοιμασία λογαριασμών και προσδιορισμών φορολογητέου εισοδήματος.

20

Θ. Ιωαννίδης, για τον Αιτητή.

25

Μ. Ραφτόπουλος, Δικηγόρος της Δημοκρατίας Β', για τους Καθ' ων η αίτηση.

ΧΡΥΣΟΣΤΟΜΗΣ, Δ.: Ανάγωσε την ακόλουθη απόφαση. Ο αιτητής με την παρούσα αίτηση ζητά από το Δικαστήριο διακήρυξη ότι το μέρος της απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, που κοινοποιήθηκε σ' αυτόν με επιστολή ημερ. 3.12.88 και που αφορά την επιβολή όρων ως προς την εξουσιοδότηση που του παραχωρήθηκε για την ετοιμασία λογαριασμών και προσδιορισμών φορολογητέου εισοδήματος, είναι άκυρη και στερημένη οποιουδήποτε έννομου αποτελέσματος.

30

35

Η αίτηση βασίζεται πάνω στα πιο κάτω νομικά σημεία:

40

(1) Υπήρξε παράβαση και/ή εσφαλμένη ενημέρωση και/ή εφαρμογή των περί Φορολογίας του Εισοδήματος

Νόμων και ιδιαίτερα των Άρθρων 46 και 52(3).

5 (2) Το μέρος της απόφασης που επιβάλλει όρους στηρίζεται πάνω σε μη έγκυρους κανονισμούς.

(3) Οι καθ' ων η αίτηση ενέργησαν παράνομα και/ή καθ' υπέρβαση και /ή κατάχρηση εξουσίας.

10 (4) Οι καθ' ων η αίτηση πλανήθηκαν περί τα πράγματα και/ή έλαβαν υπόψη γεγονότα τα οποία δεν έπρεπε να ληφθούν υπόψη και/ή δεν έλαβαν υπόψη γεγονότα τα οποία έπρεπε να ληφθούν υπόψη και/ή δεν απέδωσαν τη δέουσα έρευνα σε όλα τα σχετικά με την υπόθεση γεγονότα.

15 (5) Η υπό κρίση απόφαση δεν είναι δεόντως ή καθόλου αιτιολογημένη.

20 (6) Δεν έγινε οποιαδήποτε δέουσα έρευνα.

25 (7) Παραβιάστηκε η αρχή της ισότητας που προστατεύεται από το Άρθρο 28 του Συντάγματος, επειδή σε άλλες παρόμοιες περιπτώσεις ή περιπτώσεις αιτητών με τα ίδια ή λιγότερα προσόντα η σχετική άδεια παραχωρήθηκε χωρίς όρους και περιορισμούς.

30 Οι καθ' ων η αίτηση με την ένστασή τους ισχυρίζονται πως η προσβαλλόμενη απόφαση είναι ορθή, νόμιμη και επαρκώς αιτιολογημένη και πως ελήφθη σύμφωνα με τις διατάξεις του Συντάγματος και του Νόμου, αφού διενεργήθηκε η δέουσα έρευνα και λήφθηκαν υπόψη όλα τα περιστατικά της υπόθεσης και αφού ασκήθηκε ορθά και δίκαια η διακριτική εξουσία που ο Νόμος παρέχει στους καθ' ων η αίτηση.

35 Ο αιτητής είναι κάτοχος πιστοποιητικού του Εμπορικού Επιμελητηρίου του Λονδίνου στη λογιστική ανωτέρου επιπέδου από το 1981 και εργάζεται σαν ελεγκτής από το 1973 στον Ελεγκτικό Οίκο Peat Marwick, Μεταξάς, Λοιζίδης, Συρίμης.

40 Στις 16.11.88 ο αιτητής, με επιστολή του προς το Υπουργείο Οικονομικών, ζήτησε όπως του δοθεί εξουσιοδότηση για την ετοιμασία λογαριασμών και προσδιορισμών φορολογητέου

εισοδήματος. Στις 3.12.88 δόθηκε στον αιτητή η σχετική εξουσιοδότηση, η οποία όμως επέβαλλε όρους (βλ. Παράρτημα 2 της ένστασης, επιστολή ημερομ. 3.12.88). Οι όροι αυτοί έχουν ως ακολούθως:

- 5
- “1.(a) You will work as an independent practising accountant either on your own or in partnership, with another authorised accountant. If you are, or ever become an employee, this authorisation will be withdrawn at once. 10
- 2.(b) You will submit to the Commissioner of Income Tax a list of your prospective clients for his approval.
- 3.(c) You will not take on any new clients without first obtaining authority from the Commissioner of Income Tax. 15
- 4.(d) You will submit accounts and computations of individuals 20
- (I) one-man businesses and partnerships Exempt private companies with turn over not exceeding £100.000. Please note that this condition is applicable only in the cases of new such clients. Consequently you will not be precluded from submitting accounts and computations of any of your approved by the Commissioner of Income Tax clients the turn over of which might in the meantime exceed the said limit. 25
- 5.(e) You will not be acting both as bookkeeper and auditor, as you can act in one capacity only. 30
- 6.(f) The Minister of Finance may at any time require you to give up the preparation of accounts and computations for any one of your clients.” 35

Σαν αποτέλεσμα, ο αιτητής καταχώρησε την παρούσα προσφυγή. 40

Το κύριο νομικό ζήτημα που εγείρεται στην παρούσα προσφυγή, είναι κατά πόσο ο Υπουργός Οικονομικών μπορεί να

επιβάλλει όρους ή περιορισμούς στις περιπτώσεις που παρέχει άδεια σε κάποιο πρόσωπο, με βάση το Άρθρο 46 του περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμου (Νόμος 58/61 και Τροποποιητικοί), να ετοιμάζει λογαριασμούς και προσδιορισμούς φορολογητέου εισοδήματος για σκοπούς επιβολής φόρου εισοδήματος.

Το Άρθρο 46 του Νόμου έχει ως ακολούθως:

10 “46. Λογαριασμοί και προσδιορισμοί του φορολογητέου εισοδήματος προσαγόμενοι τω Εφόρω ή συνοδευόντες φορολογικά δηλώσεις υποβαλλομένως τω Εφόρω δυνατόν, εν τη υπό του Εφόρου ενασχήσει της διακριτικής του εξουσίας, να μη ληφθώσιν υπ’ όψιν εάν δεν ητοιμάσθησαν και επιστοποιήθησαν υπό τινος ανεξάρτητου λογιστού ασκούντος επάγγελμα εν τη Δημοκρατία και δεόντως εξουσιοδοτημένου υπό του Υπουργού των Οικονομικών όπως ετοιμάξη λογαριασμούς και προσδιορισμούς φορολογητέου εισοδήματος διά σκοπούς επιβολής φόρου εισοδήματος. Ο Υπουργός των Οικονομικών δύναται, κατά την έκδοσιν τιαούτης άδειας να επιβάλη τοιούτους όρους οίους ήθελε κρίνει αναγκαίους ή σκοπίμους διά την εξασφάλισιν της ετοιμασίας και υποβολής λογαριασμών δεικνύόντων την αληθή και ακριβή δήλωσιν των κερδών ή ζημιών εμπορικής ή βιομηχανικής επιχειρήσεως, επιτηδεύματος ή βιοτεχνίας, ελευθερίου ή άλλου τινός επαγγέλματος:

30 Νοείται ότι ο Υπουργός των Οικονομικών δύναται οποτεδήποτε να αφαιρέση την τιαούτην άδειαν εκ προσώπου επαγγελλομένου τον λογιστήν ή εκ τινος μέλους ανήκοντος εις οίκον τοιούτων λογιστών, εάν η ικανότης ή συμπεριφορά του λογιστού εν τη ετοιμασία λογαριασμών ή προσδιορισμών του φορολογητέου εισοδήματος δικαιολογεί τιαούτην ενέργειαν εκ μέρους του Υπουργού Οικονομικών:

40 Νοείται περαιτέρω ότι οιαδήποτε απόφασις του Υπουργού των Οικονομικών βάσει του παρόντος άρθρου θα δύναται να αναθεωρηθή υπό του Υπουργικού Συμβουλίου συμφώνως τοις Κανονισμοίς

τους γενομένους δυνάμει του άρθρου 52.”

Το βασικό επιχείρημα του ευπαίδευτου δικηγόρου του αιτητή, με βάση το οποίο ζητά ακύρωση του μέρους εκείνου της απόφασης του Υπουργού Οικονομικών που έχει επιβάλει όρους, είναι ότι η εν λόγω πράξη εκδόθηκε χωρίς να υπάρχουν σε ισχύ οι κανονισμοί που προβλέπονται στο εδάφιο 3 του Άρθρου 52 του Νόμου και κατά συνέπεια, ο Υπουργός δεν είχε δικαίωμα να επιβάλει όρους ή περιορισμούς στην εξουσιοδότηση που παραχώρησε.

Το εδάφιο 3 του Άρθρου 52 του Νόμου προνοεί τα ακόλουθα:

“52(3) Το Υπουργικόν Συμβούλιον δύναται να θεσπίξη Κανονισμούς διά την εφαρμογήν των διατάξεων αίτινες διέπουν την παροχήν αδείας ή την αφαίρεσιν αδείας από τους ανεξαρτήτους επαγγελματίας λογιστάς δυνάμει του άρθρου 46.”

Είναι επίσης η εισήγηση του ευπαίδευτου συνηγόρου του αιτητή πως τα Άρθρα 46 και 52(3) του Νόμου θα πρέπει να διαβάζονται σε συνάρτηση μεταξύ τους και πως σύμφωνα με τα εν λόγω άρθρα, το όργανο το οποίο έχει εξουσία να επιβάλλει περιορισμούς και όρους κατά την έκδοση της εξουσιοδότησης είναι ο Υπουργός Οικονομικών, αλλά πάντοτε σύμφωνα με τους κανονισμούς που ψηφίζει το Υπουργικό Συμβούλιο και οι οποίοι διέπουν την παροχή ή την αφαίρεση της εξουσιοδότησης. Το Υπουργικό Συμβούλιο ουδέποτε ενέκρινε κανονισμούς βάσει του εξουσιοδοτούντος νόμου και κατά συνέπεια γίνεται ισχυρισμός πως ο Υπουργός Οικονομικών δεν δύναται να επιβάλει περιορισμούς και όρους κατά την έκδοση της εξουσιοδότησης.

Την επιχειρηματολογία του ο ευπαίδευτος συνήγορος του αιτητή τη βασίζει στην υπόθεση *Δημητρίου ν. Της Δημοκρατίας* (1987) 3 Α.Α.Δ. 111, όπου ο έντιμος Δικαστής κ. Λ. Σαββίδης, στις σελ. 119 και 120, λέγει τα εξής:

“The power of the Minister under section 46, when issuing authorisation is to impose conditions as he deems necessary for ‘ensuring preparation and submission of accounts’. He is

also empowered to withdraw a permit 'if the ability or conduct of an accountant in the preparation of accounts ... justifies such an action on the part of the Minister of Finance'.

5 Section 46 should be read in conjunction with section 52(3) which provides that:

10 'The Council of Ministers may make regulations for the application of the provisions governing the grant or withdrawal of authorisation from independent professional accountants under section 46.'

15 It is clear from the above provisions that the power to make regulations as to the grant or withdrawal of an authorisation is the Council of Ministers and the organ delegated with the power to issue or withdraw such authorisation is the Minister of Finance.

20 Reading the two sections together, it is apparent that the Minister has no power to impose any conditions for the issue of authorisation which are outside the scope of the regulations made by the Council of Ministers."

25 Είναι ο ισχυρισμός του ευπαιδευτού συνήγορου των καθ' ων η αίτηση πως για την παραχώρηση της εξουσιοδότησης προς τον αιτητή, ο Υπουργός Οικονομικών έλαβε υπόψη τα προσόντα και την πείρα του αιτητή και επέβαλε σ' αυτόν συγκεκριμένους όρους με βάση τις εξουσίες που του παρέχονται από το Άρθρο 46 του Νόμου. Οι όροι που επιβλήθηκαν στον αιτητή αποτελούν περιορισμούς στην άσκηση του λογιστικού επαγγέλματος από μέρος του αιτητή, σε ότι αφορά την ετοιμασία λογαριασμών και προσδιορισμών φορολογητέου εισοδήματος και είναι σύμφωνοι με τα κριτήρια που οι καθ' ων η αίτηση έχουν καθιερώσει και εφαρμόζουν από πολλά χρόνια όταν παραχωρούν τέτοιες εξουσιοδοτήσεις.

35 Είναι επίσης η εισήγηση του ευπαιδευτού δικηγόρου των καθ' ων η αίτηση πως η θέσπιση των Κανονισμών από το Υπουργικό Συμβούλιο δυνάμει του Άρθρου 52(3), που διέπουν την παροχή ή αφαίρεση της εξουσιοδότησης, δεν είναι πράξη υποχρεωτική για το Υπουργικό Συμβούλιο, εν όψει της μοναδικής έννοιας που μπορεί να αποδοθεί στη λέξη "δύναται", που αναφέρεται στο σχετικό άρθρο. Επομένως, κατάληξε ο ευπαι-

δευτος συνήγορος, ο Υπουργός Οικονομικών είχε δικαίωμα ή/και υποχρέωση να εφαρμόσει τις υπόλοιπες διατάξεις του Νόμου, δηλαδή του Άρθρου 46, σχετικά με την παροχή άδειας και την επιβολή όρων και περιορισμών στην άσκησή της. Διαφορετικά θα ήταν αδύνατο, είτε, για τη Διοίκηση να εφαρμόσει το Νόμο. 5

Επίσης ανέφερε ότι ο Υπουργός Οικονομικών, με την επιβολή όρων, δεν έχει υπερβεί τα όρια της εξουσίας του και πως οι όροι και περιορισμοί που επέβαλε στον αιτητή είναι απόλυτα σύμφωνα με το γράμμα και το πνεύμα του Άρθρου 46 του Νόμου και με την πάγια πρακτική που εφαρμόζει το Υπουργείο από τότε που έχει θεσπιστεί το άρθρο αυτό και συνεπώς, για σκοπούς δημόσιου συμφέροντος, δεν είναι νοητό να παρέχεται εξουσιοδότηση σε πρόσωπα χωρίς τα απαιτούμενα προσόντα να υποβάλλουν λογαριασμούς. 10 15

Το μέρος εκείνο της απόφασης του αδελφού Δικαστή κ. Σαββίδη στην υπόθεση *Δημητρίου ν. Της Δημοκρατίας* (ανωτέρω), που ανάφερα, το υιοθετώ πλήρως και συμφωνώ με τη θέση πως το αρμόδιο όργανο να εκδίδει κανονισμούς, όσον αφορά την παραχώρηση ή ακύρωση της εξουσιοδότησης, είναι το Υπουργικό Συμβούλιο και πως το αρμόδιο όργανο που έχει την εξουσία να εκδίδει ή να ακυρώνει μια τέτοια εξουσιοδότηση είναι ο Υπουργός Οικονομικών. Όμως, ο Υπουργός Οικονομικών δεν έχει δικαίωμα να επιβάλλει όρους ή περιορισμούς έξω από το πλαίσιο των κανονισμών που γίνονται από το Υπουργικό Συμβούλιο. Παράλληλα και επιπρόσθετα, ο Υπουργός Οικονομικών έχει το δικαίωμα, δυνάμει του Άρθρου 46, "κατά την έκδοσιν τοιαύτης άδειας να επιβάλη τοιούτους όρους οίους ήθελε κρίνει αναγκαίους ή σκοπίμους διά την εξασφάλισιν της ετοιμότητας και υποβολής λογαριασμών δεικνυόντων την αληθή και ακριβή δήλωσιν των κερδών ή ζημιών εμπορικής ή βιομηχανικής επιχειρήσεως, επιτηδεύματος ή βιοτεχνίας, ελευθερίου ή άλλου τινός επαγγέλματος:" 20 25 30 35

Αποτελεί αναμφισβήτητο γεγονός πως οι κανονισμοί που προνοούνται από το Άρθρο 52(3) του Νόμου δεν έχουν θεσπιστεί από το Υπουργικό Συμβούλιο και συνεπώς, ο Υπουργός Οικονομικών δεν έχει δικαίωμα να επιβάλλει όρους ή περιορισμούς όσον αφορά την έκδοση της σχετικής εξουσιοδότησης. Μπορούν, όμως, οι όροι που επιβλήθηκαν στην εξουσιοδότηση 40

του αιτητή να θεωρηθούν πως εμπίσπτουν εντός του πλαισίου της εξουσίας του Υπουργού Οικονομικών να επιβάλλει όρους για την εξασφάλιση της ετοιμασίας και υποβολής λογαριασμών που να δείχνουν την αληθή και ακριβή δήλωση των κερδών ή ζημιών;

Εξετάζοντας το περιεχόμενο των όρων, όπως αναφέρονται στην επιστολή ημερ. 3.12.88 και που εκτίθενται πιο πάνω, καταλήγω αβίαστα στο συμπέρασμα, όπως εξάλλου είναι και η θέση του ευπαίδευτου συνήγορου των καθ' ων η αίτηση, πως οι όροι αυτοί δέν επιβλήθηκαν "δια την εξασφάλισιν της ετοιμασίας και υποβολής λογαριασμών δεικνυόντων την αληθή και ακριβή δήλωσιν των κερδών ή ζημιών", αλλά επιβλήθηκαν σαν όροι ή περιορισμοί που αφορούν την έκδοση της εξουσιοδότησης και κατά συνέπεια, επιβλήθηκαν καθ' υπέρβαση και/ή κατάχρηση εξουσίας..

Όλοι οι άλλοι λόγοι της προσφυγής δεν ευσταθούν και το θέμα της παραβίασης της αρχής της ισότητας παραμένει απλώς ισχυρισμός.

Για τους πιο πάνω λόγους, η επίδικη απόφαση των καθ' ων η αίτηση ακυρούται. Δεν επιδικάζονται έξοδα.

25 *Η επίδικη απόφαση ακυρώνεται χωρίς έξοδα.*