

2 Ιουνίου, 1994

[ΝΙΚΗΤΑΣ, Δ/στής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

ΝΙΚΟΣ Χ' ΙΩΑΝΝΟΥ, ΩΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΗΣ ΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΤΟΥ
ΑΠΟΒΙΩΣΑΝΤΟΣ ΘΗΣΕΑ ΒΙΟΛΑΝΤΗ,

Αιτητής,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ/Η ΑΛΛΟΥ,

Καθ' ων η αίτηση.

(Υπόθεση Αρ. 203/93)

Φορολογία Εισοδήματος — Εξουσία του Εφόρου να κρίνει τον φορολο-
γούμενο ένοχο δόλου ή εσκεμμένης παράλειψης βάσει του Άρθρου
23(2) των Περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων 1978 και
1979 δεν προϋποθέτει προηγούμενη δικαστική απόφαση — Η εξουσία
είναι διοικητικής φύσεως και η νομιμότητά της κρίνεται βάσει των αρ- 5
χών του διοικητικού δικαίου.

Ανώτατο Δικαστήριο — Δεσμευτικότητα δικαστικών αποφάσεων —
Αποφάσεις Ανωτάτου Δικαστηρίου με μονομελή σύνθεση δεν δεσμεύ- 10
ουν τους άλλους δικαστές του ίδιου δικαστηρίου — Δύο αντιφατικές
αποφάσεις μένουν ισχυρές μέχρι να αρθεί η αντινομία με απόφαση της
Ολομέλειας ή του Εφετείου.

Ανώτατο Δικαστήριο — Δικαστική απόφαση — Δεσμευτικότητα — Μό- 15
νο η αιτία (ratio) της απόφασης είναι δεσμευτική — Οι παρατηρήσεις
(obiter dictum) δεν δεσμεύουν.

Ο αιτητής που κατέθεσε την προσφυγή του αυτοπροσώπως ως δια-
χειριστής της περιουσίας του αποβιώσαντος Θησέα Βιολάντη, προσέ- 20
βαλε την απόφαση των καθ' ων η αίτηση με την οποία επιβλήθηκε συ-
μπληρωματική φορολογία εισοδήματος στον αποβιώσαντα για την πε-
ρίοδο 1980-1985 καθώς και φορολογία για έκτακτη εισφορά για όλες
τις τριμηνίες της περιόδου 1983 και 1984. Με βάση τις πρόνοιες του

5 Άρθρου 23(2) των περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων 1978 και 1979 ο Εφορος Φόρου Εισοδήματος θεώρησε τον αποβιώσαντα ως ένοχο δόλου ή εσκεμμένης παράλειψης γιατί καθ' όλα τα επίδικα χρόνια δεν δήλωνε στις φορολογικές του δηλώσεις τους τό-

10 Ο αιτητής ισχυρίστηκε πως το Άρθρο 23(2) δεν παρείχε στον Εφορο την εξουσία να κρίνει αν ο φορολογούμενος είναι ένοχος δόλου ή εσκεμμένης παράλειψης αλλά αυτό πρέπει να αποφασιστεί πρώτα από ποινικό δικαστήριο.

Το Ανώτατο Δικαστήριο, απορρίπτοντας την προσφυγή, αποφάσι-

15 (1) Η κρίση του Εφόρου κάτω από το 23(2) δεν προϋποθέτει προηγούμενη δικαστική απόφαση· είναι αρκετό αν ο Εφορος με βάση τα στοιχεία που είχε κατέληξε σε λογικά επιτρεπτό συμπέρασμα.

20 (2) Αναφορικά με τη δεσμευτικότητα των δικαστικών αποφάσεων ο γενικός κανόνας είναι πως κάθε δικαστής έχει υποχρέωση να ακολουθεί και εφαρμόζει τις αποφάσεις των δικαστηρίων που είναι ανώτερα ιεραρχικά από αυτό. Έτσι αποφάσεις του Ανωτάτου Δικαστηρίου με μονομελή σύνθεση δε δεσμεύουν τους άλλους δικαστές του ίδιου δικαστηρίου. Ωστόσο στην πράξη συμβαίνει συχνά οι πρωτόδικες αποφάσεις να ακολουθούνται για χάρη της ομοιόμορφης απονομής της δικαιοσύνης. Φυσικά μπορεί - και δεν είναι σπάνιες οι φορές που συμβαίνει - να υπάρχει διαφορετική γνώμη οπότε και οι δύο αποφάσεις παραμένουν ισχυρές μέχρις ότου δοθεί η ευκαιρία να αρθεί η αντινομία με απόφαση της Ολομέλειας ή του Εφετείου.

35 Είναι ορθό ότι το απόσπασμα από την υπόθεση *Ιωαννίδη* που παράθεσαν οι καθύν δεν αποτελεί την αιτία (ratio) της απόφασης. Αποτελεί ότι αποδίδεται στη νομική γλώσσα με τη λατινική φράση "obiter dictum". Και παρά το σημαντικό ρόλο που διαδραμάτισαν οι παρατηρήσεις αυτές διαχρονικά στη μορφοποίηση του δικαίου δε δεσμεύουν. Ωστόσο πρέπει να λεχθεί ότι τόσο σε προγενέστερες όσο και μεταγενέστερες αποφάσεις επί του θέματος η παραπάνω αρχή διατυπώθηκε σαν μέρος της δικαιολογητικής βάσης της απόφασης.

40 (3) Ούτε από το 23(2) ούτε από οποιαδήποτε άλλη διάταξη του Νόμου συνάγεται πρόθεση να καταστεί η καταδίκη του φορολογούμενου από ποινικό δικαστήριο προϋπόθεση για την προσφυγή του Εφό-

ρου στις διατάξεις αυτές. Το άρθρο βρίσκεται στο κεφάλαιο του Νόμου που τιτλοφορείται "Βεβαίωσις Φορολογίας", ενώ το Άρθρο 49, που ποινικοποιεί ορισμένες συμπεριφορές και δραστηριότητες, απαντάται στο κεφάλαιο X, που θεσπίζει "Ποικίλες Διατάξεις". Αυτό επιμαρτυρεί ότι πρόκειται για δύο πρόνοιες διακεκριμένες και ανεξάρτητες. 5

Στην προκείμενη περίπτωση το εισόδημα του αιτητή προερχόταν από τη σύνταξη και τους τόκους των χρημάτων του. Ενώ όμως δήλωνε το εισόδημα από την πρώτη πηγή ανελλιπώς, τους τόκους που έπαιγνε - και επρόκειτο για σεβαστό ποσό ετησίως - δεν τους ανέφερε. Στη σχετική στήλη παρατηρείται κενό. Και αυτό εξακολουθούσε συστηματικά για όλα τα επίδικα χρόνια. Υπό τις συνθήκες το εύρημα του Εφόρου για εσκεμμένη παράλειψη δεν μπορεί παρά να κριθεί απόλυτα δικαιολογημένο. 10 15

Είναι γεγονός ότι εκτός για το 1980 τα υπόλοιπα χρόνια ο αιτητής δεν έγραψε τη λέξη "ΤΙΠΟΤΕ" όπως λέγει ο Εφορος στην επιστολή του στη στήλη των τόκων. Αυτό όμως δεν αλλάζει την κατάσταση. Σημασία έχει ότι πουθενά δε δηλώθησαν οι τόκοι. Άρα δεν υπάρχει πλάνη. Και αν ακόμη γίνει αποδεκτή η αντίθετη άποψη, η πλάνη, όπως έχει περιγραφεί, δεν επιφέρει την ακύρωση της φορολογίας γιατί δεν είναι ουσιώδης. 20

Ο Εφορος είχε εξουσία από το Άρθρο 23(2) να ενεργήσει και αποφασίσει με βάση φυσικά τους κανόνες του διοικητικού δικαίου. Και δεν ήταν από τις περιπτώσεις που ενδιαφερόμενος καλείται να αναπτύξει απόψεις ή να αποκρούσει κατηγορία: Ο Νόμος παρέχει δικαίωμα προβολής ένστασης που άσκησε ο αιτητής σαν διαχειριστής. 25 30

Η προσφυγή απορρίπτεται με έξοδα.

Αναφερόμενες υποθέσεις:

Ioannides v. Republic (1985) 3 C.L.R. 1801,

Republic v. Demetriades (1977) 3 C.L.R. 213,

Constanne Estates Ltd v. Republic (1982) 3 C.L.R. 859,

Ζαχαροπλαστικές Επιχειρήσεις "ΟΚΑΠΠ" Ατδ ν. Δημοκρατίας (1990) 3 Α.Α.Δ. 2312,

Παπαχαραλάμπους και Άλλος ν. Εφόρου Φόρου Εισοδήματος κ.ά.
(1993) 4 Α.Α.Δ. 724,

Kovak v. Morris [1985] S.T.C. 183,

5

Pleasance v. Atkinson [1987] S.T.C. 728,

Παντελούρης κ.ά. ν. Υπουργικού Συμβουλίου (1991) 3 Α.Α.Δ. 78.

10 Προσφυγή.

Προσφυγή εναντίον της επιβολής συμπληρωματικής φορολογίας εισοδήματος στον αποβιώσαντα Θησέα Βιολάντη για την περίοδο 1980-1985 και εναντίον της επιβολής φορολογίας για έκτακτη εισφορά σε σχέση με όλες τις τριμηνίες της περιόδου 1983 και 1984.

15

Ο αιτητής παρουσιάστηκε αυτοπροσώπως.

20 Α. Δημητριάδου, Δικηγόρος της Δημοκρατίας, για τους Καθ' ων η αίτηση.

Cur. adv. vult.

25 ΝΙΚΗΤΑΣ, Δ.: Ο αιτητής είναι δικηγόρος. Κατέθεσε την κρίνόμενη προσφυγή υπό την ιδιότητά του ως διαχειριστή της περιουσίας του αποβιώσαντος την 16/1/92 Θησέα Βιολάντη, τέως από τη Λευκωσία. Αντικείμενο της είναι η νομιμότητα της επιβολής συμπληρωματικής φορολογίας εισοδήματος στον αποβιώσαντα για 30 την περίοδο 1980 μέχρι 1985. Επίσης της φορολογίας για έκτακτη εισφορά σε σχέση με όλες τις τριμηνίες της περιόδου 1983 και 1984. Το αίτημα περιλαμβάνει και έκτακτη εισφορά για την άμινα για την περίοδο αυτή. Διαπιστώνεται όμως ότι τέτοια εισφορά δεν καταλογίστηκε.

35

Οι συνθήκες που δημιούργησαν τη διαφορά μπορεί να καταγραφούν εύκολα και σύντομα. Ο αποβιώσας είχε καταθέσει χρήμάτων στην Τράπεζα Κύπρου και το Συνεργατικό Ταμειυτήριο Δασκάλων. Ανέρχονταν, συνολικά, στις £130.068. Δεν αμφισβητείται 40 ότι ο αποβιώσας δε δήλωσε στις φορολογικές δηλώσεις που υπέβαλλε κατά καιρούς το εισόδημα από τους τόκους των καταθέσεων αυτών. Τούτο αποκαλύφθηκε μετά το θάνατο του Βιολάντη, όταν ο διαχειριστής προσκόμισε στη φορολογική αρχή, ύστερα από απαίτησή της, πιστοποιητικό των τόκων με τους οποίους πιστώνο-

νταν ετήσια οι λογαριασμοί καταθέσεων από τα προαναφερθέντα ιδρύματα.

Η εξέλιξη αυτή οδήγησε σε αναθεώρηση της αρχικής φορολογίας για τα έτη 1980 μέχρι 1991 έτσι ώστε οι τόκοι που εισπράχθηκαν και που ο Έφορος Φόρου Εισοδήματος θεώρησε ως εισόδημα να τύχουν φορολόγησης. Για το σκοπό αυτό ο καθού έκαμε χρήση των εξουσιών που του παρέχει το άρθρο 23(2) των περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων 1978 και 1979. Είναι απαραίτητα δυό λόγια για το άρθρο 23. Το κανονικό χρονικό όριο μέσα στο οποίο είναι δυνατή η βεβαίωση του φόρου είναι 6 χρόνια από τη λήξη του σχετικού φορολογικού έτους [(άρθρο 23(1). Όμως αν ο φορολογούμενος "είναι ένοχος δόλου ή εσκεμμένης παραλείψεως" το όριο βεβαίωσης επεκτείνεται σε 12 χρόνια [άρθρο 23(2)].

Στις 10/11/92 ο αιτητής υπέβαλε γραπτή ένσταση, αλλά με την επιστολή του της 15/1/93 ο Έφορος την απέρριψε με την αιτιολογία ότι

"..... η μη συμπερίληψη από μέρους του αποβιώσαντος των εισπρακτέων τραπεζικών τόκων που είχε κατά τα πιο πάνω χρόνια στις δηλώσεις του εισοδήματός του και η χρησιμοποίηση της λέξης "ΤΙΠΟΤΕ" στη στήλη των εισπρακτέων τόκων δεν μπορεί παρά να θεωρηθεί εσκεμμένη παράλειψη από μέρους του σύμφωνα με το άρθρο 23(2) των περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων 1978-1991."

Επίκεντρο των επιχειρημάτων του αιτητή είναι το άρθρο 23(2). Ισχυρίζεται ότι η διάταξη αυτή δεν παρέχει εξουσία στον Έφορο να κρίνει αν ο φορολογούμενος είναι ένοχος δόλου ή εσκεμμένης παράλειψης. Η αρμοδιότητα αυτή ανήκει στο ποινικό δικαστήριο. Με βάση το άρθρο 49 (παλαιότερα 46) του ίδιου νόμου αυτό δικαιούται να εκδικάζει αδικήματα για ψευδείς δηλώσεις κ.λ.π. που εξειδικεύονται από τις διατάξεις του 49 και καλύπτουν και τη συμπεριφορά για την οποία κάμνει πρόβλεψη το 23(2). Πρέπει να προηγηθεί η καταδίκη του φορολογουμένου ότι "είναι ένοχος δόλου ή εσκεμμένης παραλείψεως" για να δικαιούται ο Έφορος να καταφύγει στις διατάξεις του άρθρου 23(2). Διαφορετικά υπάσχει και παραβίαση από τον Έφορο των παραγράφων 4 και 5 του αρθρ. 12 του συντάγματος που αναφέρονται αντίστοιχα στο τεκμήριο αθωότητας κατηγορουμένου προσώπου και τα ελάχιστα δικαιώματά του.

Σε αντίθεση με όσα ανέπτυξε ο κ. Χ'Ιωάννου η νομολογία του Ανωτάτου Δικαστηρίου δέχεται σαν ορθή τη θέση ότι η κρίση του Εφόρου κάτω από το 23(2) δεν προϋποθέτει προηγούμενη δικαστι-

- κή απόφαση. Είναι αρκετό αν ο Έφορος με βάση τα στοιχεία που είχε κατέληξε σε λογικά επιτρεπτό συμπέρασμα. Ο αιτητής αντέτεινε ότι όλες οι υποθέσεις που ανέφερε η αντίδικός του είναι πρωτόδικες και σαν τέτοιες δεν είναι δεσμευτικές. Περαιτέρω στηρίζονται σε *obiter dictum* στην υπόθεση **Ιωαννίδης ν. Δημοκρατίας** (1985) 3 Α.Α.Δ. 1801, 1818. Και πρόσθεσε ότι νέο στοιχείο είναι ότι εισηγείται την εξέταση των εξουσιών του Εφόρου και υπό το πρίσμα του άρθρου 49.
- 10 Αναφορικά με τη δεσμευτικότητα των δικαστικών αποφάσεων ο γενικός κανόνας είναι πως κάθε δικαστής έχει υποχρέωση να ακολουθεί και εφαρμόζει τις αποφάσεις των δικαστηρίων που είναι ανώτερα ιεραρχικά από αυτό. Έτσι αποφάσεις του Ανωτάτου Δικαστηρίου με μονομελή σύνθεση δε δεσμεύουν τους άλλους δικαστές του ίδιου δικαστηρίου. Ωστόσο στην πράξη συμβαίνει συχνά οι πρωτόδικες αποφάσεις να ακολουθούνται για χάρη της ομοιόμορφης απονομής της δικαιοσύνης. Φυσικά μπορεί - και δεν είναι σπάνιες οι φορές που συμβαίνει - να υπάρχει διαφορετική γνώμη οπότε και οι δύο αποφάσεις παραμένουν ισχυρές μέχρις ότου δοθεί η ευκαιρία να αρθεί η αντινομία με απόφαση της Ολομέλειας ή του Εφετείου:
- 15 Βλέπε **Δημοκρατία ν. Δημήτριου Δημητριάδη** (1977) 3 Α.Α.Δ. 213 και επίσης *Salmond on Jurisprudence*, 12η έκδοση, σελ. 158 και επείκευνα.
- 25 Είναι ορθό ότι το απόσπασμα από την υπόθεση **Ιωαννίδη** που παράθεσαν οι καθών δεν αποτελεί την αιτία (*ratio*) της απόφασης. Αποτελεί ότι αποδίδεται στη νομική γλώσσα με τη λατινική φράση “*obiter dictum*”. Και παρά το σημαντικό ρόλο που διαδραμάτισαν οι πρατηρήσεις αυτές διαχρονικά στη μορφοποίηση του δικαίου δε δεσμεύουν. Ωστόσο πρέπει να λεχθεί ότι τόσο σε προγενέστερες όσο και μεταγενέστερες αποφάσεις επί του θέματος η παραπάνω αρχή διατυπώθηκε σαν μέρος της δικαιολογητικής βάσης της απόφασης. Αναφέρω σαν παραδείγματα την **Constanne Estates Ltd. ν. Δημοκρατίας** (1982) 3 Α.Α.Δ. 859, 868, **Ζαχαροπλαστικές Επιχειρήσεις “ΟΚΑΠΡ” Ατδ. ν. Δημοκρατίας** (1990) 3 Α.Α.Δ. 2312, **Παπαχαλαμπους και Άλλος ν. Εφόρου Φόρου Εισοδήματος κ.ά.** (1993) 4 Α.Α.Δ. 724.
- 30
- 35
- 40 Θα πρόσθετα ότι ούτε από το 23(2) ούτε από οποιαδήποτε άλλη διάταξη του νόμου συνάγεται πρόθεση να καταστεί η καταδίκη του φορολογούμενου από ποινικό δικαστήριο προϋπόθεση για την προσφυγή του Εφόρου στις διατάξεις αυτές. Το άρθρο βρίσκεται στο κεφάλαιο του νόμου που τιτλοφορείται “Βεβαίωσις Φορολο-

γίας”, ενώ το 49, που ποινικοποιεί ορισμένες συμπεριφορές και δραστηριότητες, απαντάται στο κεφάλαιο Χ, που θεσπίζει “Ποικίλες Διατάξεις”. Αυτό επιμαρτυρεί ότι πρόκειται για δύο πρόνοιες διακεκριμένες και ανεξάρτητες. Κατά συνέπεια το σχετικό επιχείρημα του αιτητή απορρίπτεται ως αβάσιμο.

5

Είναι περαιτέρω η θέση του αιτητή ότι από το συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 23(2) και 49 προκύπτει ότι το βάρος απόδειξης που έχει ο Διευθυντής ότι ο φορολογούμενος ήταν ένοχος εσκεμμένης παράλειψης είναι το ίδιο με εκείνο της Κατηγορίας σε ποινική υπόθεση, δηλαδή, απόδειξη πέρα από κάθε λογική αμφιβολία. Γιατί όπως είτε “πρέπει να ερμηνευθεί η συγκεκριμένη νομοθετική πρόνοια ως διοικητική πράξη στο χώρο του ποινικού δικαίου”. Και τέτοια απόδειξη δεν υπήρξε. Ο ίδιος ο αιτητής χαρακτήρισε την πρότασή του αυτή “υπερβολικά παράξενη”. Δε θα διαφωνήσω μαζί του. Τέτοια διάκριση είναι άγνωστη στο διοικητικό δίκαιο. Όπως έχει λεχθεί στην **ΟΚΑΠΙ Λιτδ.**, (Στυλιανίδης, Δ.), ανωτέρω:

10

15

“Η απόφαση του (Εφόρου) κρίνεται από το Αναθεωρητικό Δικαστήριο όπως οι άλλες διοικητικές αποφάσεις: Είναι εύλογα επιτρεπτή; Ακυρώνεται μόνο εάν κανένα λογικό πρόσωπο, με βάση τα ενάπιοι του Διευθυντή γεγονότα, δεν μπορούσε να καταλήξει στην απόφαση ότι ο φορολογούμενος είναι ένοχος εσκεμμένης παράλειψης - [*Amis v. Colls (H.M. Inspector of Taxes)* T.C. 148].”

25

Όμως και με το συνηθισμένο μέτρο απόδειξης, υποστήριξε περαιτέρω ο αιτητής, πάλιν δε δικαιολογείται το συμπέρασμα του Εφόρου. Και επανέλαβε τα επιχειρήματα που έθεσε υπόψη του Εφόρου στην ένστασή του για να δείξει πως η παράλειψη δεν ήταν εσκεμμένη. Μεταξύ άλλων ανέφερε ότι ο αποβιώσας που ήταν απλός δημόσιος υπάλληλος δε γνώριζε ότι είχε νομική υποχρέωση να δηλώνει τους τόκους που εισπραττε και ότι υπήρχαν υπαλλακτικοί τρόποι ενόσω ζούσε να χειρισθεί την περιουσία του για να μην αντιμετωπίζουν οι κληρονόμοι του την υποχρέωση να καταβάλουν φόρους στο δημόσιο. Με την ίδια ευκαιρία μπορεί να εξετασθεί και η εισήγηση ότι η απόφαση είναι προϊόν πλάνης περί τα πράγματα διότι με την εξαίρεση του 1980 ο αποβιώσας δεν έγγραφε στις φορολογικές δηλώσεις του για τα υπόλοιπα επίδικα χρόνια τη λέξη “ΤΙΠΟΤΕ” στη σχετική στήλη των τόκων.

30

35

40

Στην Αγγλία, πριν την τροποποίηση του σχετικού νόμου το 1989, υπήρχαν σε ισχύ διατάξεις όμοιες με το άρθρο 23. Στην υπόθεση *Kovak v. Morris* [1985] S.T.C. 183, κρίθηκε ότι η συνεχής πα-

5 ράλειψη του φορολογούμενου να υποβάλει δηλώσεις ισοδυναμώσε με wilful default (εσκεμμένη παράλειψη). Ενδιαφέρουσα είναι η υπόθεση *Pleasance v. Atkinson* [1987] S.T.C. 728. Παρόλο που ο ίδιος ο φορολογούμενος ήταν αθώος του αποδόθηκε εσκεμμένη παράλειψη για τις επιλήψιμες ενέργειες των λογιστών του με την αιτιολογία ότι ενεργούσαν για λογαριασμό του.

10 Στην προκείμενη περίπτωση το εισόδημα του αιτητή προερχόταν από τη σύνταξη και τους τόκους των χρημάτων του. Ενώ όμως δήλωνε το εισόδημα από την πρώτη πηγή ανελλιπώς, τους τόκους που έπαιρνε - και επρόκειτο για σεβαστό ποσό ετησίως - δεν τους ανέφερε. Στη σχετική στήλη παρατηρείται κενό. Και αυτό εξακολουθούσε συστηματικά για όλα τα επίδικα χρόνια. Υπό τις συνθήκες το εύρημα του Εφόρου για εσκεμμένη παράλειψη δεν μπορεί

15 παρά να κριθεί απόλυτα δικαιολογημένο.

Είναι γεγονός ότι εκτός για το 1980 τα υπόλοιπα χρόνια ο αιτητής δεν έγραψε τη λέξη "ΤΙΠΟΤΕ" όπως λέγει ο Έφορος στην επιστολή του στη στήλη των τόκων. Αυτό όμως δεν αλλάζει την κατάσταση. Σημασία έχει ότι πουθενά δε δηλώθηκαν οι τόκοι. Άρα δεν υπάρχει πλάνη. Και να δεχθώ την αντίθετη άποψη, η πλάνη, όπως την έχω περιγράψει, δεν επιφέρει την ακύρωση της φορολογίας γιατί δεν είναι ουσιώδης.

20

25 Το τελευταίο επιχείρημα είναι ότι παραβιάστηκαν οι αρχές της φυσικής δικαιοσύνης. Από τη μιά δεν ακούστηκε ο ενδιαφερόμενος και από την άλλη ο Έφορος ενήργησε σαν δικαστής στην ίδια την υπόθεσή του. Νομίζω συνεχίζεται η σύγκριση αναφορικά με τη φύση των διαδικασιών και τη φύση της προσβαλλόμενης πράξης. Ο Έφορος είχε εξουσία από το άρθρο 23(2) να ενεργήσει και αποφασίσει

30 με βάση φυσικά τους κανόνες του διοικητικού δικαίου. Και δεν ήταν από τις περιπτώσεις που ενδιαφερόμενος καλείται να αναπτύξει απόψεις ή να αποκρούσει κατηγορία: **Παντελής Πάντελούρης και Άλλοι ν. Υπουργικού Συμβουλίου** (1991) 3 Α.Α.Δ. 78. Ο νόμος παρέχει δικαίωμα προβολής ένστασης που άσκησε ο αιτητής σαν διαχειριστής. Δε νομίζω να χρειάζεται να λεχθεί οτιδήποτε άλλο.

35

Η προσφυγή απορρίπτεται με έξοδα. Η επίδικη φορολογία επικυρώνεται.

Η προσφυγή απορρίπτεται με έξοδα.