

21 Μαρτίου, 1994

[ΧΡΥΣΟΣΤΟΜΗΣ, Δ/στής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

ΒΑΡΝΑΒΑΣ ΝΙΚΟΛΑΟΥ ΚΑΙ ΥΙΟΙ ΛΤΔ.,

Αιτητές,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ ΤΟΥ
ΔΙΕΥΘΥΝΤΗ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΔΩΝ,

Καθ' ων η αίτηση.

(Υποθέσεις Αρ. 715/92, 716/92)

-
- 5 Φορολογία — Φορολογία Έισοδήματος — Προσβλητέα απόφαση — Η υποβολή και ο καθορισμός ένστασης κατά της φορολογίας αποτελεί βασική προϋπόθεση για την καταχώριση προσφυγής — Άρθρο 21(1) του Περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Νόμου (Ν. 4/78) σε συνδυασμό προς τα εδάφια (1) και (5) του Αρθρου 20 του Νόμου — Ερμηνεία από τη νομολογία — Απαραδέκτη ως πρόωση προσφυγή κατά της αρχικής φορολογίας.
- 10 Προσφυγή βάσει του Άρθρου 146 του Συντάγματος — Φορολογική Προσφυγή — Η επιβολή φορολογίας σύνθετη διοικητική ενέργεια — Συμπροσβολή των επιμέρους αποφάσεων με την προσφυγή κατά της τελικής.
- 15 Η αιτήτρια εταιρεία ζήτησε με συναφείς προσφυγές, την ακύρωση της φορολογίας εισοδήματος και έκτακτης εισφοράς που της επιβλήθηκαν. Το κεντρικό ζήτημα αφορούσε το παραδεικτό των προσφυγών, λόγω της εκκρεμότητας της ένστασης κατά των φορολογιών που είχε υποβάλλει η αιτήτρια.
- 20 Το Ανώτατο Δικαστήριο, απορρίπτοντας τις προσφυγές, αποφάσισε ότι:
1. Αποτελεί βασική αρχή του φορολογικού δικαίου στην Κύπρο, ότι σύμφωνα με το Άρθρο 21(1) του περί Βεβαιώσεως και Εισπράξε-

ως Νόμου (Ν. 4/78), σε συνδυασμό με τα εδάφια (1) και (5) του Άρθρου 20 του ίδιου νόμου, η υποβολή και ο καθορισμός ένστασης κατά της φορολογίας, αποτελεί βασική προϋπόθεση για την καταχώριση προσφυγής.

5

Οι πιο πάνω νομοθετικές διατάξεις ερμηνεύτηκαν σε σειρά αποφάσεων του Ανωτάτου Δικαστηρίου και έχει καθιερωθεί ότι προσφυγή στο Ανώτατο Δικαστήριο κάτω από το Άρθρο 146 του Συντάγματος για την ακύρωση απόφασης για επιβολή φορολογίας ή έκτακτης εισφοράς, είναι απαράδεκτη ως πρόωγη, εκτός αν ο αιτητής έχει προηγουμένως υποβάλλει έγγραφη ειδοποίηση ένστασης στο Διευθυντή, για την επανεξέταση και αναθεώρηση της φορολογίας που του έχει επιβληθεί, μέσα στην προθεσμία που προνοεί το Άρθρο 20(1) των περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων και έχει αποτύχει να έρθει σε συμφωνία με το Διευθυντή, όπως προβλέπεται στο εδάφιο (4).

10

15

2. Η απόφαση επιβολής φορολογίας, αποτελεί σύνθετη διοικητική ενέργεια και στις υπό κρίση προσφυγές ο Έφορος, για να καταλήξει στην τελική του απόφαση, αυτή της επιβολής φορολογίας, αποφάσισε μεταξύ άλλων, πως η αιτήτρια απέκρινε εισοδήματα και την φορολόγησε με επιπρόσθετο εισόδημα ΛΚ8.170.- και περαιτέρω αποφάσισε να μην παραχωρήσει κεφαλαιουχικές εκπτώσεις πάνω σε στοιχεία πάγιου ενεργητικού, επικαλούμενος τις πρόνοιες του Άρθρου 48 του Ν. 4/78. Ακόμα ο Έφορος, καταλήγοντας στην τελική του απόφαση, επέβαλε και 5% επιβάρυνση επί του ποσού του πληρωτέου φόρου και τόκο προς 9%. Αυτή η σύνθετη διοικητική ενέργεια τερματίσθηκε με την τελική απόφαση της επιβολής φορολογίας στην οποία ενσωματώθηκαν οι προσηγηθείσες ενδιάμεσες και επιμέρους αποφάσεις. Συνεπώς, η μόνη εκτελεστή προσβλητή πράξη θα ήταν, ελλείψει των προνοιών του νόμου περί υποβολής και καθορισμού ένστασεως, η τελική απόφαση του Διευθυντή για την επιβολή της φορολογίας φόρου εισοδήματος και έκτακτης εισφοράς και προσβαλλομένων των αποφάσεων αυτών, οι άλλες επιμέρους αποφάσεις θεωρείται ότι συμπροσβάλλονται και η εγκυρότητά τους μπορεί να ελεγχθεί από το Δικαστήριο. Όμως η πράξη αυτή δεν είναι εκτελεστή και δεν μπορεί να προσβληθεί, γιατί σύμφωνα με το Άρθρο 21(1) του Ν. 4/78, σε συνδυασμό με τα εδάφια (1) και (5) του άρθρου 20 του ίδιου νόμου, η υποβολή και καθορισμός ένστασης κατά της φορολογίας, αποτελεί βασική προϋπόθεση για την καταχώριση προσφυγής. Επομένως η ένσταση που προβλέπει ο νόμος, ορθά καταχωρήθηκε και εφόσον ακόμα επικραμεί και δεν αποφασίστηκε, οι προσφυγές κρίνονται απαράδεκτες ως πρόωρες.

20

25

30

35

40

5 Στο στάδιο αυτό θα πρέπει να διευκρινισθεί, πως στις υπό κρίση προσφυγές δεν είναι ορθή η εισήγηση των δικηγόρων της αιτήτριας, ότι προσβάλλεται μόνο η απόφαση του καθ' ου η αίτηση να μη χορηγήσει κεφαλαιουχικές εκπτώσεις, αλλά, παράλληλα προσβάλλεται και το ύψος του φορολογητέου εισοδήματος, όπως διαμορφώθηκε με την απόφαση αύξησης του φορολογητέου εισοδήματος, καθώς επίσης και η επιβολή του 5% και του τόκου. Επομένως, οι πρόνοιες του Άρθρου 48 του Ν. 4/78 δεν έχουν εφαρμογή, υπό την έννοια του ότι η αιτήτρια δεν κωλύεται να καταχωρήσει τις υπό κρίση προσφυγές όπως εισηγήθηκαν οι δικηγόροι της, δεδομένου ότι είναι η τελική απόφαση επιβολής φορολογίας που προσβάλλεται και για την οποία καταχωρήθηκε η ένσταση και όχι μόνο η απόφαση μη παραχώρησης κεφαλαιουχικών εκπτώσεων.

15

Οι προσφυγές απορρίπτονται χωρίς έξοδα.

Αναφερόμενες υποθέσεις:

20

Petrolina Ltd. v. Municipal Committee of Famagusta (1971) 3 C.L.R. 420,

Pantelidou v. Republic (1986) 3 C.L.R. 687,

25

Pitsiakos v. Republic (1987) 3 C.L.R. 1700,

Μιχαήλ κ.ά v. Δημοκρατίας (1989) 3 Α.Α.Δ. 1879,

30

Παύλος Ζήνωνος και Υιοί Λτδ (Αρ. 2) v. Δημοκρατίας (1990) 3 Α.Α.Δ. 2266.

Προσφυγές.

35

Προσφυγές εναντίον της απόφασης των καθ' ων η αίτηση ημερομηνίας 15.7.92, με την οποία επιβλήθηκε στους αιτητές φόρος εισοδήματος και έκτακτη εισφορά.

Χ. Σταυράκης και Σπ. Ευαγγέλου, για τους Αιτητές.

40

Στ. Ιωσήφ. Χ'Γιάννη, Δικηγόρος της Δημοκρατίας, για τους Καθ' ων η αίτηση.

Cur. adv. vult.

ΧΡΥΣΟΣΤΟΜΗΣ, Δ.: Η αιτήτρια εταιρεία (αιτήτρια) με τις παρούσες προσφυγές, που συνεκδικάστηκαν γιατί αφορούν τα ίδια γεγονότα, ζητά την ακύρωση της απόφασης του Διευθυντή Τμήματός Εσωτερικών Προσόδων (καθ' ου η αίτηση), ημερ. 15.7.92, να της επιβάλει φόρο εισοδήματος και έκτακτη εισφορά. 5

Το όλο θέμα δημιουργήθηκε όταν ο καθ' ου η αίτηση αποφάσισε να φορολογήσει την αιτήτρια με επιπρόσθετο εισόδημα £8.170,-, κατά το έτος 1986 και θεώρησε ότι, οι λογαριασμοί που υποβλήθηκαν για το έτος αυτό, δεν ήταν ικανοποιητικοί. Ακολουθώντας, σύμφωνα με το άρθρο 51 των Περί Βεβαιώσεως και Εισπρόξεως Φόρων Νόμων 1978 και 1979, δεν παραχώρησε τις κεφαλαιουχικές εκπτώσεις πάνω σε στοιχεία πάγιου ενεργητικού και σαν αποτέλεσμα επέβαλε στην αιτήτρια φόρο εισοδήματος ανερχόμενο στο ποσό των £7.676,81 και έκτακτη εισφορά ανερχόμενη στο ποσό των £1.239,90. 15

Η αιτήτρια υπέβαλε δήλωση εισοδήματος μαζί με εξελεγμένους λογαριασμούς για το φορολογικό έτος 1986 στις 26.1.88. Ο καθ' ου η αίτηση αφού εξέτασε τους λογαριασμούς των ετών 1986-1989, τα βιβλία και άλλα έγγραφα της αιτήτριας, προσπάθησε να διαπιστώσει αν ορισμένες αποδείξεις που φέρουν το όνομα της αιτήτριας καταχωρήθηκαν στα βιβλία της. Οι αποδείξεις αυτές, που αφορούν έξοδα πληρωθέντα σε διάφορα πρόσωπα, δεν κατέστη δυνατό να διευκρινισθεί από ποιο λογαριασμό πληρώθηκαν και δεν καταχωρήθηκαν στα λογιστικά βιβλία της αιτήτριας. Ακολουθώντας, ο καθ' ου η αίτηση προέβη στον υπολογισμό του εισοδήματος της αιτήτριας. Ο τρόπος υπολογισμού φαίνεται στην επιστολή του ημερ. 15.7.92, το περιεχόμενο της οποίας έχει ως ακολούθως: 20

“Κύριοι, 30

Βαρνάβας Νικολάου & Υιοί Λτδ

Αναφέρομαι στους λογαριασμούς των πιο πάνω πελατών σας για τα έτη 1986 μέχρι 1989 και σας πληροφορώ ότι οι προσδιορισμοί φορολογητέου εισοδήματος τροποποιούνται όπως πιο κάτω: 35

	1986	1987	1988	1989	
	£	£	£	£	40
Κέρδος/ζημιά σύμφωνα προσδιορισμών	1.900	6.300	(748)	(159.542)	

<u>Πλέον:-</u>					
	Επιπρόσθετο εισόδημα	8.170	-	-	-
	Αρχικές αποσβέσεις μη επιρραιπίες	199	-	-	-
5	Ετήσιες Αποσβέσεις μη επιρραιπίες	2.060	-	-	-
	Τόκοι επί χρεωστικού υπολοίπου τρεχούμ. λογαριασμού διευθυντών	4.227	2.431	1.550	1.439
10	Τόκοι έκτακτης εισφοράς	1.105	-	-	842
	Τόκοι αμυντικής εισφοράς	-	-	-	30
	Κέρδος από πώληση χωραφιού	-	2.820	-	-
	Τόκοι επί κόστους αυτοκινήτου BMW UK68	-	217	1.305	1.305
15	Επιπρόσθετη έκτακτη εισφορά (1.240)	(573)	(201)		-
	Αναθεωρημένο κέρδος/(ζημιά)	£16.421	£11.195	£1.906	£(155.926)

20 2. Για τους λόγους που ανάφερα στην επιστολή μου ημερομηνίας 20 Δεκεμβρίου 1991 σας πληροφορώ ότι οι λογαριασμοί του έτους 1986 δεν είναι ικανοποιητικοί και ως εκ τούτου δεν μπορώ να επιτρέψω την παραχώρηση των κεφαλαίουχικών εκπτώσεων πάνω σε στοιχεία παγίου ενεργητικού που ζητήθηκαν κατά το έτος 1986.

30 3. Κατά το έτος 1986 έχω φορολογήσει την εταιρεία με επιπρόσθετο εισόδημα £8.170 που είναι το σύνολο των ποσών που αναφέρονται στις αποδείξεις πληρωμών που εκδόθηκαν πάνω στα έντυπα της εταιρείας. Το σύνολο των εν λόγω ποσών για το έτος 1985 ανέρχεται στις £6.850 και προτίθεμαι να φορολογήσω το ποσό αυτό στο έτος 1985. Το ολικό ποσό των εν λόγω αποδείξεων κατά τα χρόνια 1985 και 1986 που ανέρχεται στις £15.020 αποτελεί κατά τη γνώμη μου χρήματα που πληρώθηκαν από αδήλωτο εισόδημα της εταιρείας.

40 4. Οι άλλες τροποποιήσεις που αναφέρονται πιο πάνω, συζητήθηκαν μαζί σας κατά την επίσκεψή μου στα γραφεία σας την 12ην Δεκεμβρίου 1991.

5. Πληροφορείσθε επίσης ότι οι προσδιορισμοί για την έκτακτη προσφυγική και αμυντική εισφορά θα τροποποιηθούν ανάλογα.

6. Αν διαφωνείτε με την απόφασή μου, μπορείτε να υποβάλετε ένσταση μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα.”

Η αιτήτρια για την πιο πάνω φορολογία υπέβαλε ένσταση μέσω των εγκεκριμένων ελεγκτών της με επιστολή ημερ. 4.8.92, ισχυριζόμενη ότι: 5

- (i) Τα έξοδα για τα οποία γινόταν λόγος, αφορούν αποκλειστικά το διευθυντή της εταιρείας κ. Νίκο Νικολάου. 10
- (ii) Οι λογαριασμοί είναι αληθείς διότι συμπεριλαμβάνουν όλα τα εισοδήματα και όλα τα έξοδα της αιτήτριας μόνο. 10
- (iii) Ορισμένες τροποποιήσεις που συμφωνήθηκαν κατ' αρχήν δεν γίνονται τώρα αποδεκτές, γιατί οι λογαριασμοί δεν έχουν γίνει δεκτοί με μόνο εκείνες τις τροποποιήσεις που συμφωνήθηκαν. (Αντίγραφο της ένστασης επισυνάπτεται ως Παράρτημα Γ στην ένσταση) 15

Η ένσταση συζητήθηκε και οι εγκεκριμένοι ελεγκτές της αιτήτριας ανέλαβαν να προσπαθήσουν να παρουσιάσουν στοιχεία που να δείχνουν σε ποιους ανήκουν οι Τραπεζικοί Λογαριασμοί που αναφέρονται στις αποδείξεις που εκδόθηκαν (Παράρτημα Δ στην ένσταση), πλην όμως, με επιστολή τους ημερ. 8.10.92 (Παράρτημα Ε στην ένσταση), πληροφόρησαν τον καθ' ου η αίτηση ότι τα στοιχεία αυτά δεν μπορούσαν να εξασφαλιστούν. 20
25

Το όλο θέμα παρέμεινε μέχρις εδώ και η ένσταση της αιτήτριας δεν έχει ακόμα αποφασισθεί και οι φορολογίες του έτους 1986 είναι ακόμα υπό ένσταση. 30

Η αιτήτρια με την προσφυγή της αρ. 715/92, ζητά τις ακόλουθες θεραπείες:

- “1. Δήλωση του Δικαστηρίου ότι, η ειδοποίηση επιβολής φορολογίας αρ. 869207 ημερ. 15 Ιουλίου 1992 (Τεκμήριο 1) για το φορολογικό έτος 1986 και/ή η απόφαση του καθ' ου η αίτηση να απαιτήσει από την αιτήτρια και/ή να επιβάλει στην αιτήτρια φορολογία ανερχόμενη σε Λ.Κ. 7.676,81 και/ή οποιοδήποτε άλλο ποσό αναφορικά με το πιο πάνω έτος και/ή η απόφαση του καθ' ου η αίτηση να απαιτήσει ποσό 5% και τόκο 9% πάνω στο ποσό αυτό είναι άκυρη και χωρίς οποιοδήποτε νόμιμο αποτέλεσμα. 35
40

- 5 2. Δήλωση του Δικαστηρίου ότι, η απόφαση του καθ' ου η αίτηση να μην επιτρέψει την παραχώρηση κεφαλαιουχικών εκπτώσεων πάνω σε στοιχεία πάγιου ενεργητικού για το φορολογικό έτος 1986 η οποία εκτίθεται στην επιστολή του ημερομηνίας 15 Ιουλίου 1992 (Τεκμήριο 2) είναι άκυρη και χωρίς οποιοδήποτε νόμιμο αποτέλεσμα.
- 10 3. Δήλωση του Δικαστηρίου ότι, η απόφαση του καθ' ου η αίτηση να τροποποιήσει τους προσδιορισμούς φορολογητέου εισοδήματος της αιτήτριας για το έτος 1986 και να την φορολογήσει με επιπρόσθετο εισόδημα Λ.Κ. 8.170 για το ίδιο έτος είναι άκυρη και χωρίς οποιοδήποτε νόμιμο αποτέλεσμα.”
- 15 Επίσης η αιτήτρια με την προσφυγή της αρ. 716/92 ζητά:
- 20 “1. Δήλωση του Δικαστηρίου ότι η ειδοποίησή επιβολής έκτακτης εισφοράς αρ. Α2729, ημερομηνίας 15 Ιουλίου 1992 (Τεκμήριο 1) για την πρώτη, δεύτερη, τρίτη και τέταρτη τριμηνία του 1986, και/ή η απόφαση του καθ' ου η αίτηση να απαιτήσει από την αιτήτρια και/ή επιβάλλει στην αιτήτρια έκτακτη εισφορά ανερχόμενη σε Λ.Κ.1.239,90 και/ή οποιοδήποτε άλλο ποσό, για τις πιο πάνω τριμηνίες, και/ή η απόφαση του καθ' ου η αίτηση να απαιτήσει τόκο πάνω στο ποσό αυτό είναι άκυρη και χωρίς οποιοδήποτε νόμιμο αποτέλεσμα.
- 25 2. Δήλωση του Δικαστηρίου ότι, η απόφαση του καθ' ου η αίτηση να μην επιτρέψει την παραχώρηση κεφαλαιουχικών εκπτώσεων πάνω σε στοιχεία πάγιου ενεργητικού για το φορολογικό έτος 1986 η οποία εκτίθεται στην επιστολή του ημερομηνίας 15 Ιουλίου 1992 (Τεκμήριο 2) είναι άκυρη και χωρίς οποιοδήποτε νόμιμο αποτέλεσμα.”
- 30 Και στις δυο προσφυγές καταχωρήθηκαν κοινές αγορεύσεις και το πρώτο θέμα που εγείρεται είναι η προδικαστική ένσταση που υποβλήθηκε από τους καθ' ων η αίτηση.
- 35 Είναι η εισήγηση των καθ' ων η αίτησή πως οι προσφυγές καταχωρήθηκαν πρόωρα, για το λόγο ότι στην ένσταση που υποβλήθηκε στον καθ' ου η αίτηση, δεν λήφθηκε τελική απόφαση με βάση το άρθρο 25 των περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων του 1978 και 1979.
- 40

Η ουσία των υπό κρίση προσφυγών αφορά την απόφαση του καθ' ου η αίτηση ημερ. 15.7.92, με την οποία:

- (α) Αρνήθηκε να παραχωρήσει κεφαλαιουχικές εκπτώσεις πάνω σε στοιχεία πάγιου ενεργητικού, που ζητήθηκαν κατά το έτος 1986. 5
- (β) Φορολόγησε την αιτήτρια κατά το 1986 με επιπρόσθετο εισόδημα £8.170.- και επέβαλε τον προαναφερθέντα φόρο εισοδήματος και την έκτακτη εισφορά· και 10
- (γ) Επέβαλε 5% επιβάρυνση επί του ποσού του πληρωτέου φόρου εισοδήματος και τόκο προς 9% ετησίως.

Η δικηγόρος των καθ' ων η αίτηση στο στάδιο των γραπτών αγορεύσεων, περιόρισε την προδικαστική της ένσταση και εισηγήθηκε ότι η προσφυγή έχει καταχωρηθεί πρόωρα μόνο όσον αφορά τα στοιχεία των παραγράφων (β) και (γ), ανωτέρω, και απεδέχθη τον ισχυρισμό των δικηγόρων της αιτήτριας, ότι το μέρος της προσβαλλόμενης απόφασης που αφορά τη μη παραχώρηση κεφαλαιουχικών εκπτώσεων πάνω σε στοιχεία πάγιου ενεργητικού, επειδή οι λογαριασμοί της αιτήτριας δεν κρίθηκαν από τον καθ' ου η αίτηση ικανοποιητικοί, μπορεί να προσβληθεί από τους αιτητές και να εξεταστεί από το Δικαστήριο. 15
20

Αποτελεί βασική αρχή του φορολογικού δικαίου στην Κύπρο, ότι σύμφωνα με το άρθρο 21(1) του Ν. 4/78, σε συνδυασμό με τα εδάφια (1) και (5) του άρθρου 20 του ίδιου νόμου, η υποβολή και ο καθορισμός ένστασης κατά της φορολογίας, αποτελεί βασική προϋπόθεση για την καταχώρηση προσφυγής. 25
30

Οι πιο πάνω νομοθετικές διατάξεις ερμηνεύτηκαν σε σειρά αποφάσεων του Ανωτάτου Δικαστηρίου και έχει καθιερωθεί ότι προσφυγή στο Ανώτατο Δικαστήριο κάτω από το άρθρο 146 του Συντάγματος για την ακύρωση απόφασης για επιβολή φορολογίας ή έκτακτης εισφοράς, είναι απαράδεκτη ως πρόωρη, εκτός αν ο αιτητής έχει προηγουμένως υποβάλει έγγραφη ειδοποίηση ένστασης στο Διευθυντή, για την επανεξέταση και αναθεώρηση της φορολογίας που του έχει επιβληθεί, μέσα στην προθεσμία που προνοεί το άρθρο 20(1) των περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων και έχει αποτύχει να έρθει σε συμφωνία με το Διευθυντή, όπως προβλέπεται στο εδάφιο (4). [Βλ., μεταξύ άλλων, *Petrolina Ltd. v. Municipal Committee of Famagusta* (1971) 3 C.L.R. 420, *Pantelidou v. Republic* (1986) 3 C.L.R. 687, *Pitsiakos v. Republic* (1987) 3 C.L.R. 40

1700, *Παρασκευας Μιχαήλ κ.ά. v. Δημοκρατίας* (1989) 3 Α.Α.Δ. 1879 και *Παύλος Ζήνωνος και Υιοί Ατδ. v. Κυπριακής Δημοκρατίας* (1990) 3 Α.Α.Δ. 2266].

5 Αυτή τη βασική αρχή οι δικηγόροι της αιτήτριας δεν την αμφισβητούν, πλην όμως είναι η εισήγησή τους, αντικρούοντας την προδικαστική ένσταση, πως η αρχή αυτή δεν εφαρμόζεται στις παρούσες υποθέσεις και συνεπώς, η αιτήτρια έχει δικαίωμα να ασκήσει τις προσφυγές αυτές κατά της επίδικης φορολογίας, πριν τον καθορισμό της ένστασης.

10 Είναι επίσης ο ισχυρισμός των δικηγόρων της αιτήτριας πως ο κύριος και βασικά ο μόνος λόγος της ένστασής της ήταν η απόφαση του Διευθυντή να θεωρήσει τους λογαριασμούς της εταιρείας ως μη ικανοποιητικούς και να μην επιτρέψει την παραχώρηση κεφαλαιουχικών εκπτώσεων πάνω σε στοιχεία πάγιου εεργητικού. Την απόφασή του αυτή, αναφέρουν ότι, ο Διευθυντής την στήριξε στο άρθρο 48 του Ν. 4/78, το οποίο έχει ως ακολούθως:

20 “48. Αι υπό του επιβαλόντος τον φόρον νόμου επιτρεπόμεναι εκπτώσεις εκ του αντικειμένου του φόρου δυνατόν να μη χορηγηθώσι δια τους σκοπούς του παρόντος Νόμου εκτός εάν αληθείς λογαριασμοί, ικανοποιούντες τον Διευθυντήν, και προσδιορισμός δεικνύων το βεβαιώσιμον αντικείμενον φόρου, 25 ετομασθέντες υπό τινος ανεξαρτήτου επαγγελματίου λογιστού εγκεκριμένου υπό του Υπουργού Οικονομικών ως εν τω άρθρω 26, προσάγονται τω Διευθυντή, η δε απόφασις του Διευθυντού ότι οι τοιοῦτοι λογαριασμοί ή προσδιορισμοί δεν είναι ικανοποιητικοί δεν θα συνιστά λόγο ενστάσεως δυνάμει των διατάξεων του εδαφίου (2) του άρθρου 20.”

35 Αναπτύσσοντας την επιχειρηματολογία τους, οι δικηγόροι της αιτήτριας ισχυρίστηκαν ότι από το λεκτικό του πιο πάνω αναφερόμενου άρθρου, η απόφαση του Διευθυντή ότι οι λογαριασμοί που υποβλήθηκαν από τον φορολογούμενο δεν είναι ικανοποιητικοί, δεν συνιστά λόγο ένστασης. Με άλλα λόγια, το προαναφερόμενο άρθρο 48 απαγορεύει ρητά και επιτακτικά την υποβολή ένστασης εναντίον απόφασης του Διευθυντή αναφορικά με το άρθρο αυτό. 40 Επομένως, αφού ο ίδιος ο νόμος απαγορεύει την υποβολή ένστασης, εξυπακούεται ότι ο φορολογούμενος και στην συγκεκριμένη περίπτωση η αιτήτρια, δικαιούται να καταχωρήσει προσφυγή, αν αμφισβητεί την απόφαση του Διευθυντή. Διαφορετικά ο φορολογούμενος θα έμενε χωρίς θεραπεία και η απόφαση του Διευθυντή θα ξέφευγε του δικαστικού ελέγχου. Τέλος υποστήριξαν πως, αν

δοθεί οποιαδήποτε άλλη ερμηνεία, ούσιαστικά θα στερεί το δικαίωμα θεραπείας στο φορολογούμενο για το συγκεκριμένο θέμα.

Υπό το φως των ανωτέρω, υποστήριξαν πως συνάγεται καθαρά, ότι η υποβολή και ο καθορισμός ένστασης, δεν αποτελεί στις 5 υπό εξέταση υποθέσεις προϋπόθεση για την καταχώρηση προσφυγής και η αιτήτρια ορθά καταχώρησε τις προσφυγές αυτές.

Η απόφαση επιβολής φορολογίας αποτελεί, κατά τη γνώμη μου, σύνθετη διοικητική ενέργεια και στις υπό κρίση προσφυγές ο Έφορος, για να καταλήξει στην τελική του απόφαση, αυτή της επιβολής φορολογίας, αποφάσισε μεταξύ άλλων, πως η αιτήτρια απέκρινε εισοδήματα και την φορολόγησε με επιπρόσθετο εισόδημα £8.170.- και περαιτέρω αποφάσισε να μη παραχωρήσει κεφαλαιουχικές εκπτώσεις πάνω σε στοιχεία πάγιου ενεργητικού, επικαλούμενος τις 15 πρόνοιες του άρθρου 48 του Ν. 4/78. Ακόμα ο Έφορος, καταλήγοντας στην τελική του απόφαση, επέβαλε και 5% επιβάρυνση επί του ποσού του πληρωτέου φόρου και τόκο προς 9%. Αυτή η σύνθετη διοικητική ενέργεια τερματίστηκε με την τελική απόφαση της επιβολής φορολογίας στην οποία ενσωματώθηκαν οι προηγηθείσες 20 ενδιάμεσες και επιμέρους αποφάσεις. Συνεπώς, η μόνη εκτελεστή προσβλητή πράξη θα ήταν, ελλείψει των προνοιών του νόμου περί υποβολής και καθορισμού ένστασεως, η τελική απόφαση του Δευθυντή για την επιβολή της φορολογίας φόρου εισοδήματος και έκτακτης εισφοράς και πρόσβαλλομένων των αποφάσεων αυτών, 25 οι άλλες επιμέρους αποφάσεις θεωρείται ότι συμπροσβάλλονται και η εγκυρότητα τους μπορεί να ελεγχθεί από το Δικαστήριο. (Βλ. Πορίσματα Νομολογίας του Συμβουλίου της Επικρατείας 1929-1959, σελ. 241 και 256). Όμως η πράξη αυτή δεν είναι εκτελεστή και 30 δεν μπορεί να προσβληθεί, γιατί σύμφωνα με το άρθρο 21(1) του Ν. 4/78, σε συνδυασμό με τα εδάφια (1) και (5) του άρθρου 20 του ίδιου νόμου, η υποβολή και ο καθορισμός ένστασης κατά της φορολογίας, αποτελεί βασική προϋπόθεση για την καταχώρηση προσφυγής. Επομένως η ένσταση που προβλέπει ο νόμος, ορθά καταχωρήθηκε και εφόσον ακόμα εκκρεμεί και δεν αποφασίστηκε, οι προ- 35 σφυγές κρίνονται απαράδεκτες ως πρόωρες.

Στο στάδιο αυτό θα πρέπει να διευκρινισθεί, πως στις υπό κρίση προσφυγές δεν είναι ορθή η εισήγηση των δικηγόρων της αιτήτριας, ότι προσβάλλεται μόνο η απόφαση του καθ' ου η αίτηση να 40 μη χορηγήσει κεφαλαιουχικές εκπτώσεις, αλλά, παράλληλα όπως έχει προαναφερθεί, προσβάλλεται και το ύψος του φορολογητέου εισοδήματος, όπως διαμορφώθηκε με την απόφαση αύξησης του φορολογητέου εισοδήματος, καθώς επίσης και η επιβολή του 5%

- και του τόκου. Επομένως, οι πρόνοιες του άρθρου 48 του Ν. 4/78 δεν έχουν εφαρμογή, υπό την έννοια του ότι η αιτήτρια δεν κωλύεται να καταχωρήσει τις υπό κρίση προσφυγές όπως εισηγήθηκαν οι δικηγόροι της, δεδομένου ότι είναι η τελική απόφαση επιβολής φορολογίας που προσβάλλεται και για την οποία καταχωρήθηκε η ένσταση και όχι μόνο η απόφαση μη παραχώρησης κεφαλαιουχικών εκπτώσεων.
- 5
- 10 Κατά συνέπεια και οι δυο προσφυγές αποτυγχάνουν ως πρόωρες. Δεν επιδικάζονται έξοδα.

Οι προσφυγές απορρίπτονται χωρίς έξοδα.