

26 Μαΐου, 1995

[ΔΗΜΗΤΡΙΑΔΗΣ, Δ/στής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

ΤΑΜΕΙΟ ΠΡΟΝΟΙΑΣ ΤΑΚΤΙΚΟΥ ΕΜΜΙΣΘΟΥ
ΥΠΑΛΛΗΛΙΚΟΥ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ ΚΕΟ ΛΤΔ,

Αιτητές,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ
ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΩΣ ΤΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ ΚΑΙ ΑΛΛΟΥ,

Καθ' ων η αίτηση.

(Υπόθεση Αρ. 872/92)

5 Φορολογία — Φορολογία κεφαλαιουχικών κερδών — Οι περί Βεβαιώ-
σεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμου του 1978-79 (Ν.4/78, 41/79) —
Άρθρα 20(1) και 21(1) — Πρόνοια περί ενστάσεως κατά φορολογίας
— Νομολογιακά πορίσματα — Μη υποβολή ένστασης και απ' ευθεί-
ας άσκηση προσφυγής στην κριθείσα περίπτωση — Συνέπειες.

10 Προσφυγή βάσει του Άρθρου 146 του Συντάγματος — Προϋποθέσεις —
Παραδεκτού — Προώρη προσφυγή — Άρθρα 20(1) και 21(1) των πε-
ρί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων (Ν. 4/78 και Ν. 41/79)
— Παράλειψη υποβολής της προνοούμενης γραπτής ένστασης —
Απαράδεκτη η απ' ευθείας προσφυγή λόγω προωρότητας.

15 Το αυτόν Ταμείο προσέβαλε τις σε βάρος του φορολογίες κεφα-
λαιουχικών κερδών. Το Δικαστήριο εξέτασε προδικαστικά το ζήτη-
μα της προωρότητας της προσφυγής εν όψει του ισχυρισμού εκ μέ-
ρους των καθ' ων η αίτηση ότι δεν είχε υποβληθεί η προνοούμενη
από το νόμο γραπτή ένσταση κατά την επιδίκην φορολογιών αλλά
ασκήθηκε απ' ευθείας η προσφυγή.

20 Το Ανώτατο Δικαστήριο, απορρίπτοντας την προσφυγή, απο-
φάσισε ότι:

1. Θα εξεταστεί πρώτα την προδικαστική ένσταση των καθ' ων η

αίτηση ότι η προσφυγή είναι παράτυπη και πρόωρη γιατί αν η ένστασή τους πάνω στο σημείο αυτό γίνει αποδεκτή η εξέταση της ουσίας της προσφυγής δεν καθίσταται επιβεβλημένη.

Ο πιο πάνω ισχυρισμός των καθ' ων η αίτηση βασίζεται στα Άρθρα 20(1) και 21(1) των Περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων του 1978-79, (Νόμοι 4/78, 41/79). 5

Η αναγκαιότητα της υποβολής γραπτής ένστασης κατά της φορολογίας πριν την καταχώριση της προσφυγής έχει τονισθεί σε σωρεία αποφάσεων του Δικαστηρίου τούτου. 10

Την εξέλιξη του νομικού πλαισίου, μέσα στο οποίο το Ανώτατο Δικαστήριο στην άσκηση της αναθεωρητικής του δικαιοδοσίας εξετάζει θέματα όπως το πιο πάνω, έχει διαγράψει με πολλή επιμέλεια ο Δικαστής κ. Πογιατζής στην απόφασή του **Παύλος Ζήνωνος & Υιοί Ατδ. v. Κυπριακής Δημοκρατίας**, η οποία και υιοθετείται. 15

2. Όσον αφορά τον ισχυρισμό των αιτητών ότι οι επιστολές τους με ημερομηνία 16/9/1981 και 8/1/1991 αντίστοιχα αποτελούν ένσταση σύμφωνα με το Νόμο 4/78 Άρθρο 20, υιοθετείται η άποψη των καθ' ων η αίτηση ότι οι επιστολές αυτές δεν αφορούν και ούτε έχουν σχέση με την επίδικη φορολογία αλλ' αναφέρονται σε άλλες φορολογίες. Για το λόγο αυτό ο πιο πάνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος. 25

3. Από τα πιο πάνω προκύπτει ότι η υποβολή της ένστασης κατά της εγκυρότητας των φορολογιών φόρου κεφαλαιουχικών κερδών αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση της καταχώρισης προσφυγής σύμφωνα με το Άρθρο 21(1) του Νόμου 4/78. Η προδικαστική ένσταση των καθ' ων η αίτηση, επιτυγχάνει, η προσφυγή είναι πρόωρη, δεν μπορεί να προχωρήσει και για το λόγο αυτό απορρίπτεται. 30

Η προσφυγή απορρίπτεται με Α.Κ.250 έξοδα. 35

Αναφερόμενες υποθέσεις:

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

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

Παύλος Ζήνωνος και Υιοί Ατδ. v. Δημοκρατίας (1990) 3 Α.Α.Δ. 2266,

Βαργάβας Νικολάου & Υιοί ν. Δημοκρατίας (1994) 4 Α.Α.Δ. 605.

Προσφυγή.

- 5 Προσφυγή εναντίον της απόφασης των καθ' ων η αίτηση για επιβολή φορολογία κεφαλαιουχικών Κερδών στους αιτητές ημερομηνίας 8/9/92 και με αριθμούς αναφοράς φορολογίας 920001, 920005, 920007, 920008.
- 10 Φ. Αποστολίδης, για τους Αιτητές.
Γ. Λαζάρου, Δικηγόρος της Δημοκρατίας Α', για τους Καθ' ων η Αίτηση.
Cur. adv. vult.
- 15 ΔΗΜΗΤΡΙΑΔΗΣ, Δ.: Ο αιτητής με την παρούσα προσφυγή ζητά την πιο κάτω θεραπεία:-
- 20 "1. Δήλωση και/ή απόφαση του Δικαστηρίου ότι η απόφαση των καθ' ων η αίτηση 1, που περιέχεται στις ειδοποιήσεις προς τους αιτητές περί επιβολής φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών ημερομηνίας 8/9/92 και με αριθμούς αναφοράς φορολογίας 920001, 920005, 920007, 920008, είναι παράνομος και/ή άκυρη και στερείται οποιουδήποτε εννόμου αποτελέσματος και/ή ισχύος.
- 25 2. Οποιαδήποτε άλλη θεραπείαν την οποία το Δικαστήριο θα θεωρούσε δικαίαν και εύλογη."
- 30 Τα γεγονότα της υπόθεσης έχουν ως εξής:-
Οι αιτητές είναι το Ταμείο Προνοίας του Τακτικού Εμμίσθου Προσωπικού της Εταιρείας ΚΕΟ Ατδ., το οποίο είναι εγκεκριμένο Ταμείο Προνοίας με βάση των Περί Ταμείων Προνοίας Νόμων και το άρθρο 19(ε) των Περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων 1961 - 1992.
- 35 Οι σκοποί ιδρύσεως του εν λόγω Ταμείου Προνοίας είναι μεταξύ άλλων να διαχειρίζεται προς όφελος των μελών του τα ποσά των εισφορών τόσο των μελών του όσο και του εργοδότη των μελών του με βάση τις πρόνοιες του Καταστατικού ή Ιδρυτικού αυτού εγγράφου ή/και σύμφωνα με τις πρόνοιες των Περί Ταμείων Προνοίας Νόμων.
- 40

Τα πωληθέντα οικόπεδα προήλθαν από το διαχωρισμό χωραφιού στη Γερμασόγεια το 1976. Το κέρδος από την πώληση το 1992 των εν λόγω οικοπέδων έχει θεωρηθεί Κεφαλαιουχικό με αποτέλεσμα στις 8/9/1992 να εκδοθούν οι πιο κάτω φορολογίες:-

5

<u>"Αναφορά</u> <u>φορολογίας</u>	<u>περιγραφή</u> <u>ακινήτου</u>	<u>αριθμός</u> <u>εγγραφής</u>	<u>φόρος</u> <u>πληρωτέος</u> £
(α) 920001	οικόπεδο	24819	1.834
(β) 920005	"	21435	720.40
(γ) 920007	"	21436	456.20
(δ) 920008	"	21433	1.041.60"

10

Οι λόγοι πάνω στους οποίους ο καθ' ου η αίτηση Διευθυντής βασίστηκε για να επιβάλει τις επίδικες φορολογίες Κεφαλαιουχικών κερδών είναι οι ακόλουθοι:-

15

"(α) Η εμπορία γης δεν εμπίπτει στους σκοπούς της ιδρύσεως των ταμείων προνοίας τόσο με βάση το Καταστατικό (Άρθρα 4 και 29) (Παράρτημα Ε) όσο και με βάση τους όρους έγκρισης του Ταμείου από τον Έφορο Φόρου Εισοδήματος (Παράγραφος 2(θ)) (Παράρτημα Ζ).

20

(β) Η αγορά του χωραφιού από το οποίο προέκυψαν τα πωληθέντα οικόπεδα έχει γίνει με τη μορφή επένδυσης των χρημάτων του ταμείου προνοίας και αυτό βεβαιώνεται και από το γεγονός ότι στους ισολογισμούς των αιτητών για τα έτη 1981 και 1988 τα οικόπεδα φαίνονται στα στοιχεία Πάγιου Ενεργητικού (Παραρτήματα Η και Θ).

25

30

(γ) Ως Ταμείο Προνοίας οι αιτητές εξαιρούνται από τις Πρόνοιες των Περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων και ως εκ τούτου το επίδικο κέρδος υπόκειται στις πρόνοιες των Περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμων όπως σαφώς αναφέρεται στον ορισμό του κέρδους."

35

Εναντίον των πιο πάνω φορολογιών καταχωρίστηκε η παρούσα προσφυγή στις 23/11/1992.

Με την ένσταση τους οι καθ' ων η αίτηση ισχυρίζονται:-

40

(α) Ότι η προσφυγή είναι παράτυπη και πρόωγη επειδή εναντίον των πιο πάνω φορολογιών δεν έχει υποβληθεί ένσταση με βάση το άρθρο 20(1) των Νόμων για Βεβαίωση

5 και Είσπραξη Φόρων του 1978 - 1991 με αποτέλεσμα να μην έχει ληφθεί από το Διευθυντή τελική απόφαση με βάση το άρθρο 20(5) πράγμα που θα έδιδε το δικαίωμα στους αιτητές να ασκήσουν προσφυγή με βάση το άρθρο 21(1) των πιο πάνω Νόμων.

10 (β) Οι προσβαλλόμενες πράξεις ή/και αποφάσεις έχουν ληφθεί νόμιμα και ορθά αφού λήφθηκαν υπόψη όλα τα γεγονότα και περιστατικά.

15 Το μόνο νομικό σημείο που εγείρεται στην παρούσα προσφυγή όσον αφορά την ουσία της προσφυγής είναι κατά πόσο το κέρδος που προέκυψε από την πώληση των πιο πάνω οικοπέδων υπόκειται στις πρόνοιες των Περί Φορολογίας Εισοδήματος Νόμων οπότε ως Ταμείο Προνοίας που είναι δε φορολογείται (άρθρο 8 (η) των Νόμων Περί Φορολογίας του Εισοδήματος του 1961 1992) ή υπόκειται στις πρόνοιες των Περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμων.

20 Σε απάντηση στην πιο πάνω προδικαστική ένσταση οι αιτητές ισχυρίζονται ότι, οι επιστολές που έστειλαν στις 16/9/1981 και 8/1/1991 η μεν πρώτη σε απάντηση επιστολής του Διευθυντή Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων ημερομηνίας 26/6/1981 με την οποία τους καλούσε όπως συμπληρώσουν το έντυπο της Δήλωσης Διάθεσης Ακίνητης Ιδιοκτησίας, η δε δεύτερη εστάλη προς το Διευθυντή 25 έπειτα από επιβολή προς αυτούς Κεφαλαιουχικού φόρου με τις φορολογίες 820001, 850004, 820002, 820003, αποτελούν ενστάσεις σύμφωνα με τον Ν. 4/78, άρθρο 20, κατά της επιβολής φορολογίας.

30 Θα εξετάσω πρώτα την προδικαστική ένσταση των καθ' ων η αίτηση ότι η προσφυγή είναι παράτυπη και πρόωγη γιατί αν η ένστασή τους πάνω στο σημείο αυτό γίνει αποδεκτή η εξέταση της ουσίας της προσφυγής δεν καθίσταται επιβεβλημένη.

35 Ο πιο πάνω ισχυρισμός των καθ' ων η αίτηση βασίζεται στα άρθρα 20(1) και 21(1) των Περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων του 1978 - 79, (Νόμοι 4/78, 41/79), τα οποία προβλέπουν τα πιο κάτω:-

40 "20.-(1) Παν πρόσωπον το οποίον αμφισβητεί την εις αυτό επιβληθείσαν φορολογίαν, δύναται, δι' εγγράφου ειδοποιήσεως ενστάσεως, να αποταθή εις τον Διευθυντήν προς επανεξέτασιν και αναθεώρησιν αυτής. Η ειδοποίησις αύτη δέον όπως εκθέτη επακριβώς τους λόγους της ενστάσεώς του εις την φορολογίαν,

εκτός δε εάν άλλως προβλέπεται εν οιωδήποτε ετέρω νόμω, δέον όπως αυτή δοθή ουχί βραδύτερον του τέλους του μηνός ο οποίος έπεται του μηνός εν τω οποίω η εν τω άρθρω 19 αναφερομένη ειδοποίησις εδόθη εις το πρόσωπον τούτο:

5

Νοείται ότι, ο Διευθυντής, όταν ικανοποιηθή ότι, λόγω απουσίας εκ της Δημοκρατίας, ασθενείας ή άλλης ευλόγου αιτίας, το αμφισβητούν την φορολογίαν πρόσωπον εκωλύθη του να δώση την ειδοποίησιν ενστάσεως εντός της ρηθείσης προθεσμίας, χορηγεί εύλογον υπό τας περιστάσεις παράτασιν της προθεσμίας ταύτης.

10

21.-(1) Παν πρόσωπον όπερ, θεωρούν εαυτό ηδικημένον δια της επ' αυτού επιβληθείσης φορολογίας, απέτυχε να έλθη εις συμφωνίαν μετά του Διευθυντού ως προβλέπεται εν εδαφίω (4) του άρθρου 20, δύναται να ασκήση προσφυγήν εις το Ανώτατον Δικαστήριον."

15

Η αναγκαιότητα της υποβολής γραπτής ένστασης κατά της φορολογίας πριν την καταχώριση της προσφυγής έχει τονισθεί σε σωρεία αποφάσεων του Δικαστηρίου τούτου. Στην υπόθεση **Petrolina v. The Municipal Committee of Famagusta** (1971) 3 C.L.R. 420 στη σελίδα 425 ειπώθησαν τα εξής:-

20

"Before concluding I feel bound to observe that it is highly desirable that, as far as possible, the process of the examination of the validity of administrative acts and decisions should be pursued by way of hierarchical remedies before higher administrative organs and that only after all such remedies have been exhausted a recourse under Article 146 should lie; I think that it is, therefore, necessary to frame provisions of the kind of section 10 of Law 94/68 or of section 6 of Law 16/64 in such a manner as not merely to enable the making of an application of an appeal to higher authority but to render such a course a prerequisite for the making of a recourse under Article 146 - as a necessary step for the completion of the relevant administrative process - as it has been done, for example, by means of section 21(1) of the Taxes (Quantifying and Recovery) Law, 1963 (53/63)."

25

30

35

Το ίδιο ζήτημα εξετάστηκε και στην υπόθεση **Pantelidou v. The Republic of Cyprus** (1986) 3 C.L.R. 687 όπου στη σελίδα 698 αναφέρθηκαν τα πιο κάτω:-

40

"As it emanates from the decisions of this Court for a

recourse to be filed under the provisions of section 21(1) of Law 4/78, an objection to the assessment is a necessary prerequisite before the filing of the recourse."

- 5 Την εξέλιξη του νομικού πλαισίου, μέσα στο οποίο το Ανώτατο Δικαστήριο στην άσκηση της αναθεωρητικής του δικαιοδοσίας εξετάζει θέματα όπως το πιο πάνω, έχει διαγράψει με πολλή επιμέλεια ο αδελφός Δικαστής κ. Πογιατζής στην απόφαση του **Παύλος Ζήνωνος & Υιοί Ατδ. v. Κυπριακής Δημοκρατίας** (1990) 3 Α.Α.Δ. 2666, την οποία και υιοθετώ.

10 Για το ίδιο θέμα, στην πρόσφατη απόφαση **Βαρνάβας Νικολάου και Υιοί Ατδ. v. Κυπριακής Δημοκρατίας** (1994) 4 Α.Α.Δ. 605, λέχθηκαν τα πιο κάτω:-

- 15 "Αποτελεί βασική αρχή του φορολογικού δικαίου στην Κύπρο, ότι σύμφωνα με το άρθρο 21(1) του Νόμου 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.

20 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 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, **Pandelidou v. Republic** (1986) 3 C.L.R. 687, **Pitsiakos v. Republic** (1987) 3 C.L.R. 1700, **Παρασκευάς 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. 2666)."

- 40 Όσον αφορά τον ισχυρισμό των αιτητών ότι οι επιστολές τους με ημερομηνία 16/9/1981 και 8/1/1991 αντίστοιχα αποτελούν ένσταση σύμφωνα με τον Νόμο 4/78 άρθρο 20, υιοθετώ την άποψη των καθ' ων η αίτηση ότι οι επιστολές αυτές δεν αφορούν και ούτε έχουν σχέση με την επίδικη φορολογία αλλ' αναφέρο-

νται σε άλλες φορολογίες. Για το λόγο αυτό ο πιο πάνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Από τα πιο πάνω προκύπτει ότι η υποβολή της ένστασης κατά της εγκυρότητας των φορολογιών φόρου κεφαλαιουχικών κερδών αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση της καταχώρισης προσφυγής σύμφωνα με το άρθρο 21(1) του Νόμου 4/78. Η προδικαστική ένσταση των καθ' ων η αίτηση, επιτυγχάνει, η προσφυγή είναι πρόωρη, δεν μπορεί να προχωρήσει και για το λόγο αυτό απορρίπτεται. 5 10

Ενόψει των πιο πάνω δεν κρίνω απαραίτητο ν' ασχοληθώ με την ουσία της προσφυγής. Η επίδικη απόφαση επικυρώνεται.

Οι αιτητές να πληρώσουν £250,00 έξοδα των καθ' ων η αίτηση. 15

Η προσφυγή απορρίπτεται με £250 έξοδα.