

3 Οκτωβρίου, 1995

[ΑΡΤΕΜΗΣ, Δ/στής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

ΑΡΧΗ ΛΙΜΕΝΩΝ ΚΥΠΡΟΥ,

Αιτητές,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ
ΥΠΟΥΡΓΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΟΥ,

Καθ' ων η αίτηση.

(Συνεκδικαζόμενες Υποθέσεις Αρ. 486/93, 787/93)

- 5 Διοικητική Πράξη — Εκτελεσιτότητα — Αποκλεισμός στην εξετασθείσα υπόθεση της περίπτωσης μη εκτελεστής γνώμης της Διοίκησης — Η κλήση για εγγραφή στο μητρώο Φ.Π.Α. εκτός αν ο καλούμενος πείσει για το αντίθετο είναι εκτελεστή διοικητική πράξη — Αντίθετα η αποστολή φορολογικών δηλώσεων μετά την όποια εγγραφή στο μητρώο δεν είναι εκτελεστή αλλά πράξη εκτέλεσης.
- 10 Φόρος Προστιθέμενης Αξίας — Υποκείμενοι στο φόρο — Αρχή Λιμένων Κύπρου — Υπηρεσίες συμβούλων παρεχόμενες προς την Αρχή — Φύση της Αρχής από φορολογική άποψη — Οι υπηρεσίες των συμβούλων καλύπτονται από τη φορολογική απαλλαγή της Αρχής.
- 15 Προσφυγή βάσει του Αρθρου 146 του Συντάγματος — Λόγοι ακυρώσεως — Έλλειψη αιτιολογίας και δέουσας έρευνας — Αναιτιολόγητη η απόφαση του Εφόρου Φόρου Προστιθέμενης Αξίας να εγγράψει την Αρχή Λιμένων Κύπρου στο μητρώο Φ.Π.Α.
- 20 Οι αιτητές προσέφυγαν εναντίον όλων των σταδίων της διαδικασίας εγγραφής προς στο μητρώο Φ.Π.Α. ως προς τις υπηρεσίες που ελάμβαναν από συμβούλους στο εξωτερικό.
- 25 Το Ανώτατο Δικαστήριο, ακυρώνοντας τις επίδικες αποφάσεις, αποφάσισε ότι:
1. Οι καθ' ων η αίτηση στη γραπτή τους αγόρευση παραθέτουν σει-

- ρά αυθεντιών και Κυπριακών αποφάσεων καταλήγοντας ότι με την πρώτη προσβαλλόμενη πράξη ο Έφορος Φ.Π.Α. απλώς ενημέρωνε τους αιτητές για την άποψή του και τους καλούσε να εγγραφούν στο μητρώο, εκτός αν τον ικανοποιούσαν ότι δεν είχαν τέτοια υποχρέωση. Δεν γίνεται αποδεκτή αυτή η εισήγηση και η παρούσα περίπτωση διακρίνεται από περίπτωση όπου η διοίκηση εκφράζει γνώμη επί ενός θέματος. Η παρούσα αποτελεί μία πράξη, η οποία αποσκοπεί την παραγωγή έννομου αποτελέσματος έναντι του διοικούμενου και συνεπάγεται την άμεση εκτέλεσή της μέσω της διοικητικής οδού. 5 10
2. Η αποστολή των φορολογικών δηλώσεων είναι πράξη εκτέλεσης και όχι εκτελεστή.
3. Έχει ήδη αποφασισθεί ότι η Αρχή Λιμένων είναι οργανισμός που θεωρείται ως "agency of the State in consimili casu to servants of the State" και ως εκ τούτου δεν υπόκειται σε φορολογία. 15
- Το βασικό θέμα που εγείρεται και που εναπόκειται στο Δικαστήριο να αποφασίσει για να κρίνει αν οι υπηρεσίες που παρέχονταν από συμβούλους στο εξωτερικό στην Αρχή Λιμένων υπόκεινται σε φόρο προστιθέμενης αξίας, είναι αν οι υπηρεσίες αυτές διενεργήθηκαν κατά την εκπλήρωση της αποστολής της, όπως καθορίζεται στο Άρθρο 45 του περί Φόρου Προστιθέμενης Αξίας Νόμου (Ν. 246/90). 20 25
- Γίνεται αποδεκτή ως ορθή η θέση των αιτητών ότι, για την άρτια άσκηση των καθηκόντων τους και την ανταπόκριση στις υποχρεώσεις τους, η συμβουλή ειδικών είναι αναγκαία και ίσως απαραίτητη επί πολλών θεμάτων. Το Δικαστήριο δεν μπορεί να αντιληφθεί πώς κατέληξαν οι καθ' ων η αίτηση στο συμπέρασμα ότι οι υπηρεσίες αυτές δεν παρέχονται "μέσα στα πλαίσια ή για εκπλήρωση της αποστολής της": Πουθενά δεν φαίνεται να έχει εξετασθεί η φύση των συγκεκριμένων υπηρεσιών σε συνάρτηση με τις αρμοδιότητες, τα καθήκοντα και τις ευθύνες της Αρχής, ούτως ώστε να φαίνεται ότι οι καθ' ων η αίτηση είχαν ενώπιόν τους όλα τα σχετικά στοιχεία, η δε γενική αιτιολόγηση της απόφασής τους, ότι δηλ. αυτή λήφθηκε "μετά από σχετική μελέτη του περί Οργανισμού Λιμένων Κύπρου Νόμου του 1973" (Ν. 38/73) ουδόλως διαφωτίζει το Δικαστήριο ώστε να κρίνει κατά πόσο η απόφαση των καθ' ων η αίτηση ήταν ορθή και νόμιμη υπό τις περιστάσεις. 30 35 40

Οι προσφυγές επιτυγχάνουν με έξοδα.

Αναφερόμενες υποθέσεις:

Kolokassides v. Republic (1965) 3 C.L.R. 542,

5 *Spyros Colocassides Estates Ltd and Another v. Republic (1977) 3 C.L.R. 205,*

Δημοκρατία v. Sunoil Bunkering Ltd (1994) 3 Α.Α.Δ. 26,

10 *Ports Authority v. Republic (1983) 3 C.L.R. 385,*

Republic v. Cyprus Port Authority (1986) 3 C.L.R. 117.

Προσφυγές.

15

Προσφυγές εναντίον της απόφασης των καθ' ων η αίτηση να εγγράψουν τους αιτητές στο μητρώο του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας.

20

Α. Αλεξάνδρου για Τ. Παπαδόπουλο, για την Αιτητές.

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

Cur. adv. vult.

25

30 ΑΡΤΕΜΗΣ, Δ.: Με επιστολή της ημερ. 29.3.93 η Υπηρεσία Φ.Π.Α. πληροφόρησε το Γενικό Διευθυντή της Αρχής Λιμένων Κύπρου ότι μετά από σχετική μελέτη του περί Οργανισμού Λιμένων Κύπρου Νόμου του 1973 (Ν.38/73) δεν προέκυπτε ότι οι υπηρεσίες συμβούλων μηχανικών ή άλλες υπηρεσίες που αναφέρονται στο Παράρτημα Ι του περί Φ.Π.Α. Νόμου του 1990 (Ν.246/90), πραγματοποιούνταν από την Αρχή μέσα στα πλαίσια της εκπλήρωσης της αποστολής της και ως εκ τούτου οι υπηρεσίες αυτές θα έπρεπε να είναι φορολογητέες με βάση το άρθρο 9 του πιο πάνω νόμου.

35

40 Με δεύτερη επιστολή της ημερ. 8.6.93 η Υπηρεσία Φ.Π.Α. πληροφόρησε την Αρχή ότι οι υπηρεσίες συμβούλων μηχανικών ή γραφείων μελετών ή και άλλες υπηρεσίες από το εξωτερικό που λαμβάνει, σύμφωνα με το άρθρο 9 του νόμου θεωρούνται ως αυτές να παρέχονταν από την Αρχή Λιμένων στη Δημοκρατία. Κρίνοντας δε ότι οι υπηρεσίες αυτές δεν πραγματοποιούνται από την Αρχή μέσα στα πλαίσια της αποστολής της που φαίνεται στον περί Λιμένων Κύπρου Νόμο του 1973, πληροφό-

ρησε την Αρχή ότι αν εντός 15 ημερών δεν υπέβαλλε οποιαδήποτε συγκεκριμένα στοιχεία που να πείθουν τον Έφορο ότι για οποιοδήποτε λόγο δεν υποχρεούνταν να εγγραφούν στο μητρώο Φ.Π.Α., ο Έφορος θα προχωρούσε σε άμεση εγγραφή της Αρχής Λιμένων Κύπρου στο μητρώο Φ.Π.Α.

5

Ως αποτέλεσμα των πιο πάνω, η Αρχή Λιμένων Κύπρου, αιτητές, κατεχώρησαν την Προσφυγή 486/93, με την οποία ζητούν δήλωση του Δικαστηρίου ότι η απόφαση των καθ' ων η αίτηση να καλέσουν την αιτήτρια να εγγραφεί στο μητρώο Φ.Π.Α. ήταν άκυρη και στερημένη οποιουδήποτε αποτελέσματος.

10

Με επιστολή της Υπηρεσίας Φ.Π.Α. ημερ. 17.8.93 προς το Γενικό Διευθυντή της Αρχής Λιμένων οι αιτητές πληροφορούνταν ότι ο Έφορος προχώρησε σε εγγραφή τους στο μητρώο Φ.Π.Α. Εναντίον της απόφασης αυτής κατεχωρήθη η Προσφυγή 787/93, με την οποία οι αιτητές ζητούν δήλωση ότι η πιο πάνω απόφαση είναι άκυρη και άνευ αποτελέσματος. Επιπρόσθετα, ζητούν δήλωση ότι η απόφαση των καθ' ων η αίτηση να τους αποστείλει έντυπα φορολογικών δηλώσεων είναι επίσης άκυρη και τέλος δήλωση ότι η πράξη που περιέχεται στην κατάσταση λογαριασμού ημερ. 27.8.93, με την οποία επέβαλλαν οι καθ' ων η αίτηση στους αιτητές την καταβολή ποσού £1.764,84 ως οφειλόμενο φόρο προστιθέμενης αξίας για την περίοδο από 1.7.92 έως 31.5.93 είναι άκυρη και στερούμενη οποιουδήποτε νόμιμου αποτελέσματος.

15

20

25

Οι νομικοί λόγοι πάνω στους οποίους στηρίζονται οι προσφυγές είναι ότι οι καθ' ων η αίτηση ενήργησαν κατά παράβαση διαφόρων άρθρων των Νόμων 38/73 και 246/90 και ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν χωρίς οποιαδήποτε επαρκή έρευνα και κάτω από καθεστώς πλάνης, ότι κατά την έκδοση των οι καθ' ων η αίτηση ενήργησαν καθ' υπέρβαση ή κατάχρηση εξουσίας και ότι οι πράξεις στερούνται οποιασδήποτε επαρκούς ή νόμιμης ή ειδικής αιτιολογίας.

30

35

Στην Προσφυγή 486/93 οι καθ' ων η αίτηση ήγειραν προδικαστική ένσταση ισχυριζόμενοι ότι η απόφαση της Υπηρεσίας, που περιέχεται στην επιστολή ημερ. 8.6.93, δεν αποτελεί εκτελεστή διοικητική πράξη και ως εκ τούτου η προσφυγή ήταν πρόωγη.

40

Οι αιτητές στη γραπτή τους αγόρευση απαντούν στην εισήγηση αυτή και αφού κάμνουν αναφορά στις αρχές που καθορίζουν τι αποτελεί εκτελεστή διοικητική πράξη (Πορίσματα Νομολογίας

Συμβουλίου Επικρατείας 1929-1959 σελ.236-237), καταλήγουν στην εισήγηση ότι η προσβαλλόμενη απόφαση είναι εκτελεστή γιατί εκφράζει τη βούληση του Εφόρου Φόρου Προστιθέμενης Αξίας να εγγράψει τους αιτητές στο μητρώο και να εισπράττει απ' αυτούς φόρο και περαιτέρω εμπεριέχει και επιταγή απευθυνόμενη προς τους αιτητές για άμεση εγγραφή τους στο μητρώο και για απόδοση φόρου για ορισμένη κατηγορία υπηρεσιών τους. Με τη σειρά τους οι καθ' ων η αίτηση στη γραπτή τους αγόρευση παραθέτουν σειρά αυθεντιών και Κυπριακών αποφάσεων καταλήγοντας ότι στην προκειμένη περίπτωση ο Έφορος Φ.Π.Α. απλώς ενημέρωνε τους αιτητές για την άποψη του και τους καλούσε να εγγραφούν στο μητρώο, εκτός αν τον ικανοποιούσαν ότι δεν είχαν τέτοια υποχρέωση. Δεν αποδέχομαι αυτή την εισήγηση και η παρούσα περίπτωση διακρίνεται από περίπτωση όπου η διοίκηση εκφράζει γνώμη επί ενός θέματος. Η παρούσα αποτελεί μία πράξη, η οποία αποσκοπεί την παραγωγή έννομου αποτελέσματος έναντι του διοικουμένου και συνεπάγεται την άμεση εκτέλεση της μέσω της διοικητικής οδού. Ως εκ τούτου η προδικαστική ένσταση απορρίπτεται.

20 Στην Προσφυγή 787/93 οι καθ' ων η αίτηση ήγειραν αριθμό προδικαστικών ενστάσεων, αλλά με τη γραπτή τους αγόρευση απέσυραν τις δύο απ' αυτές και παραμένει μόνο η ένσταση στο ότι αφορά το αιτητικό Β των αιτητών, με το οποίο ζητούν δήλωση ότι η αποστολή των φορολογικών δηλώσεων ήταν άκυρη. Αποδέχομαι την ένσταση αναφορικά με τη ζητούμενη αυτή θεραπεία και κρίνω ότι η αποστολή των φορολογικών δηλώσεων είναι πράξη εκτέλεσης και όχι εκτελεστή. (Δέστε *Kolokassides v. Republic* (1965) 3 C.L.R. 542, *Spyros Colocasides Estates Ltd and Another v. The Republic* (1977) 3 C.L.R. 205 και *Δημοκρατία v. Sunoil Bunkering Ltd* (1994) 3 Α.Α.Δ. 26. Ως εκ τούτου το αιτητικό Β στην Προσφυγή 787/93 απορρίπτεται.

35 Θα προχωρήσω τώρα να εξετάσω την ουσία των προσφυγών.

Έχει ήδη αποφασισθεί ότι η Αρχή Λιμένων είναι οργανισμός που θεωρείται ως "agency of the State in consimili casu to servants of the State" και ως εκ τούτου δεν υπόκειται σε φορολογία. (Δέστε *Ports Authority v. Republic* (1983) 3 C.L.R. 385, και *Republic v. The Cyprus Port Authority* (1986) 3 C.L.R. 117).

Το βασικό θέμα που εγείρεται και που εναπόκειται στο Δικαστήριο να αποφασίσει για να κρίνει αν οι υπηρεσίες που παρέχονταν από συμβούλους στο εξωτερικό στην Αρχή Λιμένων

υπόκεινται σε φόρο προστιθέμενης αξίας, είναι αν οι υπηρεσίες αυτές διενεργήθηκαν κατά την εκπλήρωση της αποστολής της, όπως καθορίζεται στο άρθρο 45 του Νόμου 246/90.

Είναι η θέση των αιτητών ότι οι υπηρεσίες συμβούλων μηχανικών κ.λ.π. ήταν απαραίτητα αναγκαίες για την εκτέλεση της αποστολής τους, αναφορικά με τα καθήκοντα και τις ευθύνες που έχουν βάσει του Νόμου 38/73. Η γνώμη των καθ' ων η αίτηση είναι αντίθετη. Όπως φαίνεται από την επιστολή τους ημερ. 29.3.93, Παράρτημα Β στην Αίτηση, το συμπέρασμα τους ότι οι υπηρεσίες δεν πραγματοποιούνται από την Αρχή μέσα στα πλαίσια ή για την εκπλήρωση της αποστολής της, έχει εξαχθεί "μετά από σχετική μελέτη του περί Οργανισμού Λιμένων Κύπρου Νόμου του 1973".

Προκύπτει επομένως το ερώτημα κατά πόσο η απόφαση του Εφόρου ότι οι αιτητές υπόκεινται σε πληρωμή Φ.Π.Α. και κατ' επέκταση η εγγραφή τους στο μητρώο και η απαίτηση φόρου είναι δεόντως αιτιολογημένη και λήφθηκε σαν συνέπεια διεξαγωγής της δέουσας έρευνας. Οι αιτητές παραθέτουν στις αγορεύσεις τους τα σχετικά άρθρα του περί Οργανισμού Λιμένων Κύπρου Νόμου, από τα οποία φαίνονται τα καθήκοντα και οι υποχρεώσεις της Αρχής και, ιδιαίτερα το άρθρο 4, όπου προνοείται η εγκαθίδρυση και ο σκοπός του οργανισμού και το άρθρο 10 όπου περιέχονται οι αρμοδιότητες του.

Αποδέχομαι ως ορθή τη θέση των αιτητών ότι, για την άρτια άσκηση των καθηκόντων τους και την ανταπόκριση στις υποχρεώσεις τους, η συμβουλή ειδικών είναι αναγκαία και ίσως απαραίτητη επί πολλών θεμάτων. Δυσκολεύομαι να αντιληφθώ πώς κατέληξαν οι καθ' ων η αίτηση στο συμπέρασμα ότι οι υπηρεσίες αυτές δεν παρέχονται "μέσα στα πλαίσια ή για εκπλήρωση της αποστολής της": Πουθενά δεν φαίνεται να έχει εξετασθεί η φύση των συγκεκριμένων υπηρεσιών σε συνάρτηση με τις αρμοδιότητες, τα καθήκοντα και τις ευθύνες της Αρχής, ούτως ώστε να φαίνεται ότι οι καθ' ων η αίτηση είχαν ενώπιον τους όλα τα σχετικά στοιχεία, η δε γενική αιτιολόγηση της απόφασης τους, ότι δηλ. αυτή λήφθηκε "μετά από σχετική μελέτη του περί Οργανισμού Λιμένων Κύπρου Νόμου του 1973" ουδόλως διαφωτίζει το Δικαστήριο ώστε να κρίνει κατά πόσο η απόφαση των καθ' ων η αίτηση ήταν ορθή και νόμιμη υπό τις περιστάσεις. Ευρίσκω κατά συνέπεια ότι οι προσβαλλόμενες αποφάσεις στερούνται αιτιολογίας και πρέπει να ακυρωθούν.

- Ένα θέμα που δεν εγέρθηκε κατά τις αγορεύσεις είναι αν με την εγγραφή των αιτητών στο μητρώο Φ.Π.Α. η προηγούμενη απόφαση για υποχρέωση τους για τέτοια εγγραφή, που είναι το αντικείμενο της Προσφυγής 486/93 έχει συγχωνευθεί με την τελική πράξη εγγραφής. Το θέμα εν πάση περιπτώσει δεν έχει πρακτική σημασία, γιατί ακύρωση της εγγραφής συνεπάγεται και ακύρωση της προγενέστερης απόφασης.

- 10 Ως αποτέλεσμα των πιο πάνω οι επίδικες αποφάσεις ακυρώνονται με έξοδα υπέρ των αιτητών.

*Οι προσφυγές επιτυγχάνουν με
έξοδα υπέρ των αιτητών.*