

14 Μαρτίου, 1996

[ΠΙΚΗΣ, Πρόεδρος]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΑ ΑΡΘΡΑ 146 ΚΑΙ 24 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

ΝΙΚΗ ΛΑΠΠΑ,

Αιτήτρια,

v.

ΕΦΟΡΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ,

Καθ' ου η αίτηση.

(Υπόθεση Αρ. 48/95)

---

Διοικητικό δίκαιο — Φορολογικό δίκαιο — Εκτελεστότητα φορολογικής απόφασης — Η λειτουργία της ένστασης του φορολογουμένου — Προφορική ένσταση στην κριθείσα περίπτωση που όμως έγινε αρχικά δεκτή — Περιστάσεις — Συνέπειες.

5

Προσφυγή βάσει του Άρθρου 146 του Συντάγματος — Αντικείμενο — Εκτελεστή πράξη — Φορολογία εισοδήματος — Προσφυγή κατά φορολογιών που αμφισβητήθηκαν με ένσταση χωρίς να επαναβεβαιωθούν — Η προσφυγή άνευ αντικειμένου.

10

Η αιτήτρια προσέβαλε σειρά φορολογιών του εισοδήματός της παρά το γεγονός ότι είχε ενστεί στις φορολογίες αυτές και είχε ακολουθήσει διερεύνησή τους από τη Διοίκηση. Τη σύγχυση δημιούργησε η υπαναχώρηση της διοίκησης που εκ των υστέρων αποφάσισε να απορρίψει την ένσταση της αιτήτριας επί της αρχής ενώ είχε ήδη προχωρήσει η εξέτασή της.

15

Το Ανώτατο Δικαστήριο, απορρίπτοντας την προσφυγή, αποφάσισε ότι:

20

1. Φορολογική απόφαση καθοριστική για τις υποχρεώσεις του φορολογουμένου, είναι εκτελεστή και υπόκειται σε προσφυγή εκτός αν υποβληθεί ένσταση. Αυτό είναι το αποτέλεσμα των Άρθρων 5 και 6 των περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων, που στοιχειοθετούν τη φορολογική υποχρέωση, και των Άρθρων 18 και 19 του Ν. 4/78, που διέπουν την επιβολή της. Εφόσον ασκηθεί ένσταση στη φορολογία βάσει του νόμου, η φορολογική πράξη χάνει τον εκτε-

25

λεστό της χαρακτήρα. Μετά την υποβολή ένστασης, υποχρέωση για την καταβολή φόρου μπορεί να ανακύψει είτε μετά τη σύναψη συμφωνίας μεταξύ του φορολογουμένου και των αρχών για τις φορολογικές του υποχρεώσεις είτε μετά την έκδοση νέας φορολογικής βεβαίωσης, όπως προβλέπεται στο Άρθρο 20(5) του Ν. 4/78. 5

2. Στην προκειμένη περίπτωση, η αιτήτρια υπέβαλε προφορική ένσταση στη φορολογία που της επιβλήθηκε η οποία, όπως συνάγεται, έγινε δεκτή. 10

Η εξουσία για την αναζήτηση των κεφαλαιουχικών στοιχείων του φορολογουμένου, συναρτάται άμεσα και αποκλειστικά με τη διερεύνηση ένστασης σε φορολογία [Άρθρο 20(3)(α)(ιι) Ν. 4/78].

3. Είναι πρόδηλο ότι οι φορολογικές Αρχές αποδέχθηκαν την προφορική ένσταση της αιτήτριας στις φορολογίες που της επιβλήθηκαν για όλα τα φορολογικά έτη, παρά την απουσία γραπτής ένστασης και προχώρησαν στη διερεύνησή της. Νέα απόφαση για τη φορολογία του εισοδήματος της αιτήτριας δεν εκδόθηκε. 15

4. Οι φορολογικές αποφάσεις οι οποίες προσβάλλονται, έχασαν τον εκτελεστό τους χαρακτήρα. Η αιτήτρια δεν υπόκειται στις φορολογικές υποχρεώσεις που είχαν θέσει. Συνεπώς, δεν υφίσταται αντικείμενο προς αναθεώρηση. Όταν εκδοθεί νέα πράξη βεβαίωσης της φορολογίας της βάσει του Άρθρου 20(5) του Ν. 4/78, θα είναι ελεύθερη να την προσβάλει μέσα σε 75 ημέρες από την κοινοποίησή της. 20 25

Η προσφυγή απορρίπτεται χωρίς έξοδα. 30

Αναφερόμενες υποθέσεις:

*Παύλος Ζήνωνος και Υιοί ν. Δημοκρατίας (1990) 3 Α.Α.Δ. 2266,* 35

*Pelides v. Republic 3 R.S.C.C. 13,*

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

*Pitsiakkos v. Republic (1985) 3 C.L.R. 1700,* 40

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

*Psatharis v. Ministry of Finance (1989) 3 C.L.R. 250,*

*Ioakim v. Republic (1989) 3 C.L.R. 411.*

### Προσφυγή.

5 Η αιτήτρια προσβάλλει τις φορολογίες που της επιβλήθηκαν για τα έτη 1984, 1985, 1986, 1990 και 1992 καθώς και τις φορολογικές αποφάσεις για τα έτη 1990 και 1991.

Η αιτήτρια εμφανίζεται αυτοπροσώπως.

10

*Στ. Χατζηγιάννη-Ιωσήφ*, Δικηγόρος της Δημοκρατίας, για τον Καθ' ου η αίτηση.

*Cur. adv. vult.*

15

ΠΙΚΗΣ, Π.: Με την προσφυγή η αιτήτρια, αρχιτέκτων το επάγγελμα, προσβάλλει φορολογίες που της επιβλήθηκαν για σειρά ετών. Με το αιτητικό "1" αμφισβητεί ως αυθαίρετη τη φορολογία για τα έτη 1984, 1985, 1986, 1990 και 1992, ανερχομένη σε £1,651.39

20

σεντ. Με το αιτητικό "2" προσβάλλονται για τον ίδιο λόγο οι φορολογικές αποφάσεις για τα έτη 1990 και 1991.

Στην ένσταση των καθ' ων η αίτηση προσδιορίζονται με μεγαλύτερη ακρίβεια οι φορολογικές αποφάσεις που συνιστούν το

25

αντικείμενο της προσφυγής.

1. Η θεραπεία "1" αφορά στη φορολογία του εισοδήματος της αιτήτριας για τα έτη 1984, 1985, 1986, 1990 και 1991. Οι φορολογίες επιβλήθηκαν βάσει των Άρθρων 2, 3, 5(1) και 6, του

30

περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων 1961-1992, και βεβαιώθηκαν βάσει των Άρθρων 3, 13, 2(β) και 23(1) των περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων 1978-1989.

2. Η θεραπεία "2" αφορά προσωρινή φορολογία του εισοδήματος της αιτήτριας για τα έτη 1990 και 1992, η οποία επιβλήθηκε βάσει των Άρθρων 24 και 25 των περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων 1978-1989.

35

Οι καθ' ων η αίτηση αμφισβητούν το παραδεκτό της προσφυγής με το δικαιολογητικό ότι είναι εκπρόθεσμη. Το εκπρόθεσμο της προσφυγής συναρτάται, όπως προκύπτει από την αγόρευσή τους, με την απόρριψη των γραπτών ενστάσεων της αιτήτριας και παράλειψή της να προσβάλει την απόρριψη μέσα σε 75 μέρες. Στην ίδια αγόρευση υποστηρίζεται η θέση, με κύριο έρεισμα την απόφαση στην

40

**Παύλος Ζήνωνος και Υιοί Ατδ ν. Δημοκρατίας** (1990) 3 Α.Α.Δ. 2266, ότι η υποβολή έγγραφης ένστασης μέσα στην καθοριζόμενη περίοδο, σε αρχική, όπως χαρακτηρίζεται φορολογία, αποτελεί προϋπόθεση για την αμφισβήτησή της σε οποιοδήποτε στάδιο. Έρρισμα για τη θέση αυτή αντλείται από σειρά προηγούμενων αποφάσεων του Ανωτάτου Δικαστηρίου, μεταξύ των οποίων, οι **Pelides v. Republic** 3 R.S.C.C. 13, **Petrolina Ltd v. Municipal Committee of Famagusta** (1971) 3 C.L.R. 420, **Pitsiakkos v. Republic** (1985) 3 C.L.R. 1700, **Pantelidou v. Republic** (1986) 3 C.L.R. 687, **Psatharis v. Ministry of Finance** (1989) 3 C.L.R. 250 και **Ioakim v. Republic** (1989) 3 C.L.R. 411. Με εξαίρεση την απόφαση στην **Pitsiakkos** (ανωτέρω), καμιά από τις πιο πάνω αποφάσεις δεν υποστηρίζει τη θέση που διατυπώνεται στη **Ζήνωνος** (ανωτέρω). Στην **Pelides** (ανωτέρω), αποφασίστηκε ότι όπου προβλέπεται διοικητικός μηχανισμός για την αναθεώρηση εκτελεστής διοικητικής απόφασης, και ο αιτητής θέτει σε κίνηση τη διοικητική διαδικασία για την αναθεώρησή της, η απόφαση αποβάλλει τον τελικό της χαρακτήρα και κατά συνέπεια δεν μπορεί να αποτελέσει το αντικείμενο προσφυγής. Στην **Petrolina Ltd.**, εξάλλου, κρίθηκε ότι απόφαση υποκείμενη σε τελείωση, δεν αποκτά εκτελεστό χαρακτήρα μέχρις ότου τελειωθεί. Κατά τα άλλα, φορολογική απόφαση καθοριστική για τις υποχρεώσεις του φορολογουμένου, είναι εκτελεστή και υπόκειται σε προσφυγή εκτός αν υποβληθεί ένσταση. Αυτό είναι το αποτέλεσμα των Άρθρων 5 και 6 των περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων, που στοιχειοθετούν τη φορολογική υποχρέωση, και των Άρθρων 18 και 19 του Ν. 4/78, που διέπουν την επιβολή της. Εφόσον ασκηθεί ένσταση στη φορολογία βάσει του νόμου, η φορολογική πράξη χάνει τον εκτελεστό της χαρακτήρα. Μετά την υποβολή ένστασης, υποχρέωση για την καταβολή φόρου μπορεί να ανακύψει είτε μετά τη σύναψη συμφωνίας μεταξύ του φορολογουμένου και των αρχών για τις φορολογικές του υποχρεώσεις είτε μετά την έκδοση νέας φορολογικής βεβαίωσης, όπως προβλέπεται στο Άρθρο 20(5) του Ν. 4/78.

Στην προκείμενη περίπτωση, η αιτήτρια υπέβαλε προφορική ένσταση στη φορολογία που της επιβλήθηκε η οποία, όπως συνάγεται, έγινε δεκτή. Αυτό καταδεικνύεται από τα στοιχεία του φακέλου. Η πρόσκληση προς την αιτήτρια στις 19.5.92, να υποβάλει κατάσταση της περιουσίας της σε τρεις διαφορετικές ημερομηνίες - 31.12.1980, 31.12.1985 και 31.12.1990 - δε χωρεί άλλη εξήγηση. Η εξουσία για την αναζήτηση των κεφαλαιουχικών στοιχείων του φορολογουμένου, συναρτάται άμεσα και αποκλειστικά με τη διερεύνηση ένστασης σε φορολογία [Άρθρο 20(3)(α)(ιι) Ν. 4/78].

Η αιτήτρια ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση για αποκάλυψη

των περιουσιακών της στοιχείων και υπέβαλε στις 19.5.93 απογραφή της περιουσίας της στις αντίστοιχες ημερομηνίες. Παράλληλα, έκαμε δήλωση αναφορικά με τις επαγγελματικές της δραστηριότητες για τα έτη 1987, 1988 και 1989. Όχι μόνο υπέβαλε κατ' 5 τάσταση της περιουσίας της αλλά προσήλθε μετά από παράκληση των αρχών στο γραφείο φόρου εισοδήματος και έδωσε και προφορικά εξηγήσεις για το εισόδημά της.

10 Παράδοξο όσο κι αν φαίνεται, στις 13.9.93 ζητήθηκε από την αιτήτρια να υποβάλει και γραπτή ένσταση στις φορολογίες που της επιβλήθηκαν. Χρησιμοποιά τον όρο "παράδοξο" γιατί η διαδικασία διερεύνησης των ενστάσεων της αιτήτριας στη φορολογία είχε αχθεί σε προχωρημένο στάδιο. Η γραπτή ένσταση δεν θα μπορούσε παραδεκτά να συσχετισθεί με οποιοδήποτε σκοπό άλλο από 15 επιθυμία των αρχών για την πλήρωση του κενού στο φάκελο λόγω της απουσίας γραπτής ένστασης. Δυο μέρες αργότερα, οι καθ' ων η αίτηση απέρριψαν την ένστασή της αιτήτριας με μόνο δικαιολογητικό ότι υποβλήθηκε εκπρόθεσμα.

20 Η θέση των καθ' ων η αίτηση είναι ότι η απόρριψη της ένστασης και η αμφισβήτηση με προσφυγή της απορριπτικής απόφασης, έθεσε τέρμα στη διαφορά, οπότεν κατέστη δραστηκή η αρχική απόφαση για τη φορολογία του εισοδήματος της αιτήτριας.

25 Παραγνωρίζεται ότι :

(α) Έγινε πολύ προγενέστερα δεκτή ένσταση της αιτήτριας στη φορολογία που της επιβλήθηκε. Η γραπτή ένσταση υποβλήθηκε κατά παράκληση των αρχών για να υπάρξει συμμόρφωση και με το γράμμα του νόμου. Η απόρριψή της συνιστούσε 30 πράξη κακής πίστης γιατί αφίστατο των παραστάσεων των φορολογικών αρχών ότι η ένστασή της έγινε αποδεκτή και διερευνάτο.

35 (β) Μετά την υποβολή και αποδοχή της ένστασης, οι αρχικές φορολογίες απώλεσαν τον εκτελεστό τους χαρακτήρα.

(γ) Μη επελθούσας συμφωνίας με τη φορολογούμενη, φορολογική υποχρέωση μπορούσε να προκύψει μόνο με απόφαση εκδιδόμενη 40 βάσει του Άρθρου 20(5) του Ν. 4/78.

Όχι μόνο οι καθ' ων η αίτηση αποδέχθηκαν την ένσταση της αιτήτριας και ανέλαβαν τη διερεύνησή της με την αναζήτηση στοιχείων για την περιουσία της, γραπτώς και προφορικώς σε συνε-

ντεύξεις στις οποίες κλήθηκε, αλλά, παράλληλα, απέσυραν και τη διαδικασία ενώπιον του Επαρχιακού Δικαστηρίου Λεμεσού για την είσπραξη του ποσού των £1,651.39 σεντ. Η αιτήτρια αμφισβήτησε την υποχρέωσή της και η υπόθεση αποσύρθηκε μετά από έξι εμφανίσεις ενώπιον του Δικαστηρίου.

5

Ενδεικτικό της αταξίας που σημειώθηκε στη θεώρηση των φορολογικών υποχρεώσεων της αιτήτριας, είναι και το γεγονός ότι σε σχέση με ό,τι χαρακτηρίζεται ως προσωρινή φορολογία για τα φορολογικά έτη 1990 και 1991, ζητήθηκε από την αιτήτρια να καταβάλει τους τόκους μέχρι την τελική διερεύνηση της υπόθεσης. Και σε σχέση με τις προσωρινές φορολογίες, ζητήθηκε από την αιτήτρια να υποβάλει και γραπτή ένσταση στις 7 Νοεμβρίου, η οποία, όπως και η πρώτη γραπτή ένσταση, απορρίφθηκε ευθύς μετά την υποβολή της στις 8 Νοεμβρίου.

10

15

Ο φάκελος της υπόθεσης αποκαλύπτει ότι η αιτήτρια υπέβαλε φορολογικές δηλώσεις για το εισόδημά της, για τα έτη 1984, 1985, 1986, 1990 και 1991, μέσα στην ταχθείσα προθεσμία. Σημειώθηκε μεγάλη καθυστέρηση στον καθορισμό της φορολογίας του εισοδήματος της αιτήτριας. Για το 1984 βεβαιώθηκε η φορολογία της στις 30.3.89, για το 1985 στις 14.3.91, για το 1986 στις 12.3.92, και για τα έτη 1990 και 1991 στις 15.9.94. Είναι πρόδηλο ότι οι φορολογικές Αρχές αποδέχθηκαν την προφορική ένσταση της αιτήτριας στις φορολογίες που της επιβλήθηκαν για όλα τα φορολογικά έτη, παρά την απουσία γραπτής ένστασης και προχώρησαν στη διερεύνησή της. Νέα απόφαση για τη φορολογία του εισοδήματος της αιτήτριας δεν εκδόθηκε.

20

25

Καταλήγω ότι οι φορολογικές αποφάσεις οι οποίες προσβάλλονται, έχασαν τον εκτελεστό τους χαρακτήρα. Η αιτήτρια δεν υπόκειται στις φορολογικές υποχρεώσεις που είχαν θέσει. Συνεπώς, δεν υφίσταται αντικείμενο προς αναθεώρηση. Όταν εκδοθεί νέα πράξη βεβαίωσης της φορολογίας της βάσει του Άρθρου 20(5) του Ν. 4/78, θα είναι ελεύθερη να την προσβάλει μέσα σε 75 ημέρες από την κοινοποίησή της.

30

35

Η προσφυγή απορρίπτεται ως στερούμενη αντικειμένου.

Δεν εκδίδεται διαταγή για έξοδα.

40

*Η προσφυγή απορρίπτεται χωρίς έξοδα.*