

17 Απριλίου, 1991

[ΝΙΚΗΤΑΣ, Δ/στής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΚΩΣΤΑΣ Γ. ΤΥΜΒΙΟΣ ΛΤΔ.,

Αιτητές,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ
ΥΠΟΥΡΓΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΟΥ,

Καθ' ων η αίτηση.

(Υπόθεση Αρ. 539/90).

5 Φορολογία Εισοδήματος — Συμψηφισμός ζημιών — Οι Περί Φόρου
Εισοδήματος Νόμοι 1961 έως 1988 — Άρθρο 15(5) — Ο θεσμός
του συμψηφισμού των ζημιών στην περίπτωση ιθινοουσών και
εξαρτημένων εταιρειών — Αυτοτελές το παρεχόμενο δικαίωμα —
Συνέπειες επί του περιεχομένου των εξουσιοδοτούμενων κανονι-
στικών διατάξεων — Ενδεικτική η τιθέμενη από τη διάταξη προθε-
σμία για χρήση της εξουσιοδότησης — Σημαντική όμως η υπερβο-
λική καθυστέρηση στην έκδοση των κανονισμών — Συνέπειες.

10 Η αιτήτρια ήταν μετοχική εταιρεία περιορισμένης ευθύνης και
έχει δύο άλλες εξαρτημένες εταιρείες. Ως προς το οικονομικό έτος
1988, η αιτήτρια δεν αποδέχθηκε τον προσδιορισμό του οφειλόμε-
νου φόρου στον οποίο προέβη ο καθ' ου η αίτηση 2 Έφορος Φόρου
15 Εισοδήματος αξιώνοντας με ένστασή της τον συμψηφισμό των ζη-
μιών από τη δραστηριότητα των δύο θυγατρικών της εταιρειών,
αίτημα που απέρριψε ο Έφορος με την αιτιολογία ότι δεν είχαν
ακόμη εγκριθεί οι κανονισμοί που θα ρύθμιζαν τα θέματα συμψη-
φισμού. Το αποτέλεσμα ήταν η άσκηση της παρούσας προσφυγής
20 στα πλαίσια της οποίας έγινε αμοιβαία αποδεκτό ότι το μόνο τιθέ-
μενο ερώτημα είναι κατά πόσο μπορούσε η φορολογική αρχή να
αρνηθεί νόμιμα τον προταθέντα συμψηφισμό ενόψει μάλιστα της
εκατέρωθεν επικαλούμενης διάταξης του άρθρου 15(5) των περί
Φόρου Εισοδήματος Νόμων 1961 έως 1988 (το επίμαχο αυτό εδά-
φιο 5 προστέθηκε με το άρθρο 6(δ) του τροποποιητικού νόμου αρ.
163/87).

25 Το Ανώτατο Δικαστήριο, ακυρώνοντας την επίδικη απόφαση,
αποφάσισε ότι:

(1) Είναι αναντίρρητο ότι το άρθρο 15(5) εισάγει στο φορολογικό σύστημα το θεσμό του συμψηφισμού των ζημιών στην περίπτωση ιθυνοικιών και εξαρτημένων εταιρειών. Αναντίρρητο είναι και το ότι το δικαίωμα που παρέχεται από τις ουσιαστικές διατάξεις του εδ. 5, οι οποίες περιέχουν και την εξουσιοδότηση για έκδοση κανονισμών, είναι αυτοτελές. Επομένως, δεν υπάρχει δυνατότητα να μεταβληθεί η ουσία του δικαιώματος με τις κανονιστικές διατάξεις. Η εξουσιοδότηση δεν δίδει τέτοια ευχέρεια και οποιαδήποτε απόπειρα προς την κατεύθυνση αυτή θα βρισκόταν σε ανεπίτρεπτη διάσταση με τον υπερκείμενο νόμο.

5
10

(2) Η προθεσμία για χρήση της εξουσιοδότησης δεν είναι ανατρεπτική. Όμως ο μακρός χρόνος που παρέλκυσε από τη θέσπιση του άρθρου 15(5) δεν μπορεί να παραγνωριστεί. Η καθυστέρηση της κανονιστικής ρύθμισης στην παρούσα υπόθεση ισοδυναμεί με ματαίωση της βούλησης του νομοθέτη και άπτεται του κύρους της επίδικης πράξης. Υφίσταται επίσης κίνδυνος απώλειας του δικαιώματος από την παράλειψη έκδοσης των κανονισμών. Είναι αμφίβολο αν μπορεί το κανονιστικό διάταγμα να έχει αναδρομική δύναμη εφόσον τέτοια εξουσία δεν παρέχεται ρητά από της εξουσιοδοτική ρήτρα ούτε και μπορεί να υποστηριχθεί ότι απορρέει από το πνεύμα ή το σκοπό του νόμου. Αυτό ενισχύει τη βασιμότητα της προσφυγής ως προς το ότι η επίδικη απόφαση λήφθηκε κατά παράβαση διάταξης του νόμου.

15
20

Η επίδικη απόφαση ακυρώνεται χωρίς έξοδα.

Αναφερόμενη υπόθεση:

25

Παπαφιλίππου ν. Δημοκρατίας, 1 Α.Α.Σ.Δ. 62.

Προσφυγή.

Προσφυγή εναντίον της απόφασης του Εφόρου Φόρου Εισοδήματος με την οποία αρνήθηκε να συμψηφίσει τις ζημιές που προέκυψαν από την οικονομική δραστηριότητα των δύο θυγατρικών εταιρειών κατά τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος της αιτήτριας εταιρείας για το έτος 1988.

30

Γ. Τριανταφυλλίδης, για τους αιτητές.

Α. Ευαγγέλου, Ανώτερος Δικηγόρος της Δημοκρατίας, για τους καθ' ων η αίτηση.

35

Cur. adv. vult.

Ο Δικαστής κ. Νικήτας ανάγνωσε την ακόλουθη απόφαση.

5 ΝΙΚΗΤΑΣ, Δ: Τα περιστατικά που έδωσαν αφορμή στην κατάθεση της υπό κρίση προσφυγής δεν αμφισβητούνται. Έχουν ως ακολούθως. Η αιτήτρια είναι μετοχική εταιρεία περιωρισμένης ευθύνης. Έχει δύο άλλες εξαρτημένες εταιρείες. Το εισόδημά της προέρχεται από εμπορία μεταλλικών κατασκευών. Το οικονομικό έτος 1988 η αιτήτρια, ως ιθύνουσα εταιρεία, πραγματοποίησε κέρδη. Οι λεπτομέρειες δόθηκαν στη φορολογική της δήλωση που συνοδεύτηκε από λογαριασμούς τους οποίους ετοίμασαν οι ελεγκτές της. Αφού έλαβε υπόψη τα στοιχεία αυτά ως και το ποσό φόρου που πληρώθηκε ή παρακρατήθηκε, ο Έφορος Φόρου Εισοδήματος (καθού η αίτηση 2) προσδιόρισε το υπόλοιπο του οφειλόμενου φόρου σε £6,533.83 (παραρτήματα Α και Γ).

20 Η αιτήτρια με ένσταση που υπέβαλε στις 11/4/90 αξίωσε συμψηφισμό των ζημιών που είχαν προκύψει από την οικονομική δραστηριότητα των δύο θυγατρικών της εταιρειών. Συγχρόνως συνυπέβαλε αναθεωρημένους λογαριασμούς με λεπτομέρειες των ζημιών για το ίδιο φορολογικό έτος. Ωστόσο ο Έφορος με απόφαση του ημερομηνίας 28/4/90 αρνήθηκε την ικανοποίηση του σχετικού αιτήματος με τη λιτή αιτιολογία ότι δεν είχαν ακόμη εγκριθεί οι κανονισμοί που θα ρύθμιζαν τα θέματα συμψηφισμού (βλέπε παράρτημα Δ).

30 Νομικό έρεισμα της προσφυγής παρέχουν οι διατάξεις του άρθρ. 15(5) των περί Φόρου Εισοδήματος Νόμων 1961 έως 1988. Ας σημειωθεί ότι το εδ. 5 προστέθηκε με το άρθρο 6(δ) του τροποποιητικού νόμου αρ. 163/87. Η διάταξη ορίζει ότι:

35 "Υπό τoιαύτας προϋποθέσεις και καθ' την διαδικασίαν ήθελον καθορισθή διά Κανονισμών εκδοθησομένων μέχρι την 31ην Ιανουαρίου 1989 δυνάμει του παρόντος Νόμου, εις περιπτώσεις ιθινούσης και εξηρητημένων αυτής εταιρειών, ως αύται ήθελον καθορισθή, δύναται να γίνη αποδεκτός ο συμψηφισμός ζημιών οιασδήποτε ή οιασδήποτε εκ τούτων εταιρείας ή εται-

ρειών μετά του φορολογητέου εισοδήματος του αυτού έτους ετέρας ή ετέρων εκ τούτων εταιρείας ή εταιρειών.”

Η υπόθεση θέτει λεπτό νομικό ζήτημα οφειλόμενο στο γεγονός ότι δεν έχει εκδοθεί κανονιστική διοικητική πράξη σύμφωνα με την εξουσιοδοτική διάταξη του εδ. 5. Είναι αμοιβαία αποδεκτό πως το μοναδικό ερώτημα που πρέπει να απαντηθεί είναι κατά πόσο η φορολογική αρχή μπορούσε, υπό τις συνθήκες που προεκτέθηκαν, να αρνηθεί τον προταθέντα συμψηφισμό. Συμφωνώ, προσθέτοντας ότι το θέμα είναι εξεταστέο από τη σκοπιά της νομιμότητας της επίδικης πράξης, εφόσον μάλιστα υπάρχει ισχυρισμός ότι εκδόθηκε κατ' εφαρμογή της επίμαχης νομοθετικής διάταξης δηλαδή του άρθρου 15(5).

Είναι η θέση του δικηγόρου της αιτήτριας ότι δεν είναι θεμιτό για τη διοίκηση να επικαλείται την παράλειψη να ασκήσει την κανονιστική της αρμοδιότητα για να μη εφαρμόσει το νόμο, όταν μάλιστα η διάταξη έθετε προθεσμία μέσα στην οποία όφειλε να δράσει. Το κύριο όμως επιχείρημα είναι πως το δικαίωμα προς συμψηφισμό ζημιών ανάμεσα σε εταιρείες του αυτού συγκροτήματος εκπηγάζει από τον ίδιο το νόμο. Οι κανονισμοί, ως ιεραρχικά υποδεέστεροι νομοθετικοί κανόνες, δεν μπορούν να αφαιρέσουν ή επηρεάσουν το ουσιαστικό δικαίωμα του φορολογουμένου, που αναγνωρίζεται με τις ρητές διατάξεις του άρθρου 15(5). Η νομοθετική εξουσιοδότηση για θέσπιση κανονισμών περιορίζεται μόνο στη ρύθμιση των προϋποθέσεων και της διαδικασίας. Στη χειρότερη περίπτωση η φορολογική αρχή όφειλε να αναμένει τη θέσπιση των κανονισμών πριν εκδώσει οριστική απόφαση. Η άμεση επιβολή φορολογίας είναι εσφαλμένη γιατί αντίκειται στις ρητές πρόνοιες του νόμου.

Ο δικηγόρος των καθών η αίτηση αντέταξε ότι η προθεσμία που προβλέπεται στην εξουσιοδότηση έχει μόνο ενδεικτικό χαρακτήρα. Επομένως δεν υπήρχε υποχρέωση έκδοσης του κανονιστικού διατάγματος στα χρονικά όρια που είχαν τεθεί. Η εισήγηση στηρίχθηκε σε απο-

σπάσματα που συναντούμε στα Πορίσματα Νομολογίας του Σ.Ε. 1929-1959 στις σελ. 105 και 195. Σ' αυτά διατυπώνεται η αρχή ότι συνήθως οι προθεσμίες για την άσκηση των αρμοδιοτήτων της διοίκησης είναι ενδεικτικές, εκτός στις περιπτώσεις που ρητά ορίζονται σαν ανατρεπτικές. Περαιτέρω έγινε παραλληλισμός της υπόθεσης Γεώργιος Σ. Παπαφιλίππου v. Δημοκρατίας μέσω Υπουργικού Συμβουλίου, 1 Α.Α.Σ.Δ. 62 με την κρινόμενη, για να καταλήξει η εισήγηση πως δεν υπήρχε δυνατότητα συμψηφισμού χωρίς καθορισμένες διαδικασίες και προϋποθέσεις· και περαιτέρω για να υποστηριχθεί το ορθό και νόμιμο της επίδικης απόφασης.

Στην υπόθεση Παπαφιλίππου, ανωτέρω, νομολογήθηκε ότι (1) το Υπουργικό Συμβούλιο δεν μπορούσε να εξαναγκαστεί δικαστικά να εισάξει νομοθεσία που θα καθιέρωνε σύστημα κοινωνικής ασφάλισης, παρά τη σχετική πρόβλεψη του άρθρου 9 του Συντάγματος. (2) ότι η μη ψήφιση τέτοιου νόμου δεν αποτελεί παράλειψη οφειλόμενης νόμιμης ενέργειας κατά την έννοια του άρθρου 146.1 του Συντάγματος. Και τούτο διότι η εξουσία του Συμβουλίου να επεξεργάζεται νομοσχέδια πριν κατατεθούν στη Βουλή των Αντιπροσώπων δεν συνιστά "εκτελεστική ή διοικητική λειτουργία", αλλά προπαρασκευαστική ενέργεια στην όλη νομοθετική διαδικασία και (3) εν πάση πάντως περιπτώσει οι αρμόδιες αρχές της Δημοκρατίας δεσμεύονται να εκτελέσουν τη συνταγματική εντολή για ψήφιση του νόμου εντός ευλόγου χρονικού διαστήματος.

Όπως ορθά επεσήμανε ο κ. Ευαγγέλου το άρθρο 15 (5) εισάγει στο φορολογικό μας κώδικα το θεσμό του συμψηφισμού των ζημιών στην περίπτωση ιθνηουσών και εξαρτημένων εταιρειών. Αυτό είναι αναντίρρητο. Εξίσου αναντίρρητο μου φαίνεται το γεγονός ότι το δικαίωμα που παρέχεται από τις ουσιαστικές διατάξεις του εδ. 5, οι οποίες περιέχουν και την εξουσιοδότηση, είναι αυτοτελές. Επομένως ο κανονιστικός νομοθέτης δεν έχει τη δυνατότητα να μεταβάλει την ουσία του δικαιώματος. Τέτοια ευχέρεια δεν του δίνει η εξουσιοδότηση και οποιαδήποτε απόπειρα προς αυτή την κατεύθυνση θα βρισκόταν σε ανε-

πίτρεπτη διάσταση με τον υπερκείμενο νόμο. Η ανάλυση της ratio decidendi στην Παπαφιλίππου φανερώνει και μια πτυχή της ειδοποιού διαφοράς με την υπό κρίση υπόθεση. Στην περίπτωση εκείνη είχαμε πρόνοια για εισαγωγή ολόκληρου κώδικα κοινωνικών βοηθημάτων και παροχών. Εδώ πρόκειται για συγκεκριμοποιημένο αυτοδύναμο δικαίωμα που εισάχθηκε στη φορολογική νομοθεσία με ειδική τροπολογία. 5

Αποδέχομαι τη θέση ότι η προθεσμία για χρήση της εξουσιοδότησης δεν είναι ανατρεπτική. Όμως ο μακρός χρόνος που διέρρευσε από τη θέσπιση του άρθρου 15(5) δεν μπορεί να παραγνωρισθεί. Η καθυστέρηση της κανονιστικής ρύθμισης στην παρούσα υπόθεση ισοδυναμεί με μεταίωση της βούλησης του νομοθέτη και άπτεται του κύρους της επίδικης πράξης. Η σκέψη αυτή αντλεί υποστήριξη από τα Πορίσματα Νομολογίας του Σ.Ε. στη σελ. 195. 10 15

"Η υπέρβασις των ενδεικτικών προθεσμιών δεν πρέπει να εξικνείται πέραν ορισμένων ευλόγων χρονικών ορίων, επί ποινή ακυρότητας της διοικητικής ενεργείας." 20

Τις ίδιες πτυχές του θέματος συζητεί ο Γ. Δεληγιάννης, τόμος τμητικός, Σ.Ε., Ι 1979, σελ. 594 και 595. Είναι σχετική η παρακάτω περικοπή από τη σελ. 595:

"...όταν ο νόμος που η εφαρμογή του εξαρτάται από την έκδοση κανονιστικής πράξεως καθορίζει δικαιώματα, τότε θα μπορούσε κανείς να υποστηρίξει ότι η σχετική νομοθετική επιταγή είναι επικρατέστερη από την ελευθερία της Διοικήσεως προς έκδοση της αναγκαίας κανονιστικής πράξεως. Στο χώρο του Ασφαλιστικού Δικαίου το Σ.τ.Ε. έκανε το πρώτο ρήγμα στην αρχή της ελευθερίας της Διοικήσεως αναγνωρίζοντας υποχρέωσή της, ελεγκτή δικαστικώς, να εκδώσει την σχετική κανονιστική πράξη." 25 30

Χρειάζεται τέλος να επιστημόνουμε τον κίνδυνο 35

απώλειας του δικαιώματος από την παράλειψη έκδοσης των κανονισμών. Είναι αμφίβολο αν μπορεί το κανονιστικό διάταγμα να έχει αναδρομική δύναμη εφόσον τέτοια εξουσία δεν παρέχεται ρητά από την εξουσιοδοτική ρήτρα και ούτε μπορεί να υποστηριχθεί ότι απορρέει από το πνεύμα ή το σκοπό του νόμου. Αυτό ενισχύει τη βασιμότητα της προσφυγής ότι η επίδικη απόφαση έχει ληφθεί κατά παράβαση διάταξης του νόμου.

5

10

Η προσφυγή επιτυγχάνει. Η επίδικη πράξη ακυρώνεται σύμφωνα με το άρθρο 146.4(β) του Συντάγματος. Ωστόσο δεν θα επιδικάσω έξοδα γιατί από την έρευνα που έχω κάμει διαφάνηκε ότι είναι η πρώτη φορά που εγείρεται άμεσα ένα τέτοιο θέμα.

Επίδικη απόφαση ακυρώνεται χωρίς έξοδα.