

12 Μαΐου, 1995

[ARTEMΗΣ, Δ/στής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

G. & L. CALIBERS LTD,

Αιτητές,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΔΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΟΥ,

Καθ' ων η αίτηση.

(Υπόθεση Αρ. 392/93)

---

*Διοικητικό Δίκαιο — Διοικητική πράξη — Εκτελεσιτότητα — Βεβαιωτικές πράξεις — Το κριτήριο της επανεξέτασης — Απαραίτητος όρος η ύπαρξη νέων στοιχείων κατά τη νέα έρευνα — Η κρίση της διοίκησης περί νέας και εκτελεστής πράξης δεν δεσμεύει το Δικαστήριο — Βεβαιωτική η πράξη στην κριθείσα περίπτωση όπου και η αιτιολογία δεν μεταβλήθηκε.* 5

*Προσφυγή βάσει του Άρθρου 146 του Συντάγματος — Προσφυγή κατά παραλείψεως απαντήσεως εντός 30 ημερών — Παράλληλη προσφυγή επί της ουσίας — Ζήτημα της ζημίας — Η κριθείσα περίπτωση.* 10

*Φόρος Προστιθέμενης Αξίας — Φορολογικό σημείο — Προϋποθέσεις δημιουργίας του — Το στοιχείο της συγκεκριμένης παραγγελίας αγαθών — Στην κριθείσα περίπτωση υπήρχαν μόνο προκαταβολές.* 15

Οι αιτητές προσέβαλαν την πρώτη απορριπτική απόφαση του αιτήματός τους για επιστροφή Φ.Π.Α. (υπήρξε στη συνέχεια και δεύτερη κατόπιν ενστάσεως) καθώς και την παράλειψη των καθ' ων η αίτηση να αποφασίσουν επί της ενστάσεώς τους εντός 30 ημερών από την υποβολή της. 20

Το Ανώτατο Δικαστήριο, απορρίπτοντας την προσφυγή, αποφάσισε ότι:

1. Στην ουσία της η δεύτερη απόφαση εδώ είναι βεβαιωτική της πρώτης. Παρόλον ότι οι καθ' ων η αίτηση ισχυρίζονται ότι αυτή είναι νέα απόφαση, που έγινε κατόπιν επανεξέτασης, εντούτοις τούτο δεν ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα. Για να θεωρηθεί ότι υπάρχει επανεξέταση μιας πράξης ή απόφασης και νέα εκτελεστή απόφαση η επανεξέταση θα πρέπει να γίνεται με βάση νέα στοιχεία. Στην παρούσα περίπτωση τα στοιχεία, με τα οποία αποφασίστηκε για δεύτερη φορά η απόρριψη της ένστασης των αιτητών, ήταν ακριβώς τα ίδια που ήταν στην διάθεση της αρμόδιας αρχής με την πρώτη αίτηση των αιτητών. Το τι είχε γίνει ήταν η εκ νέου εξέταση των στοιχείων καθώς και των νομικών αρχών που διέπουν το θέμα.

Επιπρόσθετα, είναι επίσης καθαρό εν προκειμένω ότι η αιτιολογία της δεύτερης απόφασης είναι ακριβώς η ίδια με εκείνη της πρώτης.

Επειδή δε και η νέα έρευνα του νομικού μέρους του θέματος που δεν απολύγει σε μεταβολή της νομικής αιτιολογίας δεν θεωρείται επανεξέταση του θέματος, το Δικαστήριο καταλήγει στο συμπέρασμα ότι η σχετική προδικαστική ένσταση των καθ' ων η αίτηση αποτυγχάνει.

2. Για τη δεύτερη προδικαστική ένσταση για την παράλειψη απάντησης στην ένσταση των αιτητών εντός 30 ημερών, παρατηρούνται τα ακόλουθα:

Τελικά η ένσταση απαντήθηκε έστω και μετά την παρέλευση των 30 ημερών και εφόσον οι αιτητές προσβάλλουν την ουσία της απόφασης με την προσφυγή τους, εν όψει και της απόρριψης της πρώτης προδικαστικής ένστασης, είναι καθαρό ότι δεν έχουν υποστεί οποιαδήποτε ζημιά και έτσι η δεύτερη αυτή ένσταση πρέπει να γίνει αποδεκτή.

3. Ως προς την ουσία της υπόθεσης και με βάση το γεγονός ότι δεν υπήρχε συγκεκριμενοποιημένη παραγγελία και έχοντας υπόψη τα πραγματικά γεγονότα που είχε ενώπιόν της η αρμόδια αρχή, το Δικαστήριο βρίσκει ότι ήταν εντός της διακριτικής της ευχέρειας να θεωρήσει ότι τα γεγονότα αυτά δεν ικανοποιούσαν τις αναγκαίες πραγματικές προϋποθέσεις για δημιουργία φορολογικού σημείου και απαλλαγιά από το φόρο. Εφόσον τούτο, ήταν εντός της διακριτικής τους ευχέρειας, το Δικαστήριο δεν μπορεί να επέμβει αντικαθιστώντας τη δική του άποψη με εκείνη της αρμόδιας αρχής.

Όσον αφορά το παράπονο για έλλειψη πλήρους αιτιολογίας και

τούτο απορρίπτεται γιατί η προσβαλλόμενη απόφαση σε συνάρτηση με τα στοιχεία του φακέλου αποτελεί ικανοποιητική αιτιολογία. Επίσης το παράπονο των αιτητών για κακή πίστη εκ μέρους της αρμόδιας αρχής, δεν έχει αποδειχθεί και απορρίπτεται.

5

*Η προσφυγή απορρίπτεται χωρίς έξοδα.*

*Αναφερόμενες υποθέσεις:*

*Antoniou and Another v. Nicosia Municipality and Others (1986) 3 C.L.R. 2640,*

10

*Christodoulides and Others v. Republic (1985) 3 C.L.R. 357.*

### **Προσφυγή.**

15

Προσφυγή εναντίον της απόφασης των καθ' ων η αίτηση με την οποία απορρίφθηκε αίτημα των αιτητών για επιστροφή πληρωθέντος Φ.Π.Α. Α.Κ.11.590,28.

20

*Κ. Χ" Ιωάννου, για τους Αιτητές.*

*Ε. Ζαχαριάδου, Δικηγόρος της Δημοκρατίας, για τους Καθ' ων η αίτηση.*

*Cur. adv. vult.*

25

ΑΡΤΕΜΗΣ, Δ.: Οι αιτητές είναι εταιρεία περιορισμένης ευθύνης που διεξάγει την επιχείρηση των βιομηχάνων κυνηγετικών και αθλητικών φυσιγγίων και υπόκεινται στο Νόμο περί Φόρου Προστιθέμενης Αξίας.

30

Οι αιτητές υπέβαλαν τη δήλωσή τους για την περίοδο 1.7.92 μέχρι 31.10.92, με την οποία ζητούσαν επιστροφή πληρωθέντος Φ.Π.Α. Α.Κ.11.590,28. Με επιστολή τους ημερομηνίας 12.2.93 οι καθ' ων η αίτηση απέρριψαν το αίτημά τους και ενέκριναν μόνο την επιστροφή φόρου Α.Κ.5.166,81. Παραθέτω πιο κάτω το σχετικό απόσπασμα από την επιστολή αυτή, που είναι Παράρτημα 1 στην αίτηση:

35

"Αναφέρομαι στη φορολογική σας δήλωση για την περίοδο 1.7.92 - 31.10.92 και σας πληροφορώ ότι από έλεγχο των βιβλίων και αρχείων σας έχει διαπιστωθεί πως δεν έχετε χρεώσει Φ.Π.Α. σε παραδόσεις φυσιγγίων αξίας £98.584.00. Ο φόρος που αναλογεί υπολογίζεται σε £4.964,47 (98.584 Χ

40

1/21) και γι' αυτό ο φόρος εκροών σας αυξάνεται σε £9.413,73 από £4.719,26 που έχετε δηλώσει.

5 2. Το γεγονός ότι είχατε λάβει από πελάτες σας πριν την ημερομηνία εφαρμογής του Νόμου, την 1.7.92, διάφορα ποσά ως παρακαταθήκες για μελλοντικές παραγγελίες, δε μεταθέτει το χρόνο παράδοσης των αγαθών κατά την ημέρα της πληρωμής. Εφόσον οι εν λόγω προκαταβολές δε συνδέονται με συγκεκριμένες παραγγελίες, ως φορολογικό σημείο θεωρείται ο χρόνος μετακίνησης των φυσιγγίων, ο οποίος εμπίπτει μέσα στη πρώτη σας φορολογική περίοδο και, επομένως, οι εν λόγω παράδοσεις συνολικής αξίας £98.584,00 υπόκεινται στο Φ.Π.Α.

....."

15 Ακολούθως οι αιτητές με επιστολή τους ημερ. 12 Μαρτίου 1993 προς τον Έφορο Φ.Π.Α. υπέβαλαν αμφισβήτηση για την πιο πάνω απόφαση και ζητούσαν την ακύρωση της ζητώντας όπως τα ποσά που έλαβαν πριν την ημερομηνία εφαρμογής του περί Φόρου Προστιθέμενης Αξίας Νόμου 246/90, θεωρηθούν ως

20 προκαταβολή μελλοντικών παραγγελιών (Παράρτημα Δ στην Ένσταση). Ο Έφορος ακολούθως ζήτησε από το Επαρχιακό Γραφείο Φ.Π.Α. περισσότερες πληροφορίες σχετικά με τη βεβαίωση του Εφόρου, που έγινε προς τους αιτητές για να εξετάσει την αμφισβήτησή τους. Ο προϊστάμενος του Επαρχιακού Γραφείου Λευκωσίας ανταποκρίθηκε στα πιο πάνω και επιπρόσθετα ανέφερε τους λόγους πάνω στους οποίους στηρίχθηκε η βεβαίωση. Επίσης, από Ανώτερο Λειτουργό του Φ.Π.Α. την προϊσταμένη του Κλάδου Πολιτικής και Εγγραφής πήρε σημείωμα, στο οποίο αναφερόταν η επιχειρηματολογία και οι νομικές αρχές πάνω στις οποίες στηρίχθηκε η βεβαίωση. Έτσι, με δεύτερη

25 30 επιστολή ημερ. 27.4.93 ο Έφορος Φ.Π.Α. πληροφόρησε τους αιτητές για την επανεξέταση της απόφασης και την απορριπτική και πάλιν απόφαση. Στην επιστολή αυτή, που είναι Παράρτημα Ι στην Ένσταση, αναφέρονται τα ακόλουθα:

35

40 "Έχω οδηγίες ν' αναφερθώ στην επιστολή σας με αριθμό 01 και ημερομηνία 12 Μαρτίου 1993 σχετικά με το πιο πάνω θέμα και λυπούμαι να σας πληροφορήσω ότι έχει επανεξεταστεί η απόφαση της επιβολής πρόσθετης φορολογίας για την φορολογική περίοδο 1.2.92 μέχρι 31.10.92 αλλά δεν έχει καταστεί δυνατό να ικανοποιηθεί το αίτημά σας λόγω του ότι με βάση τα στοιχεία τα οποία υπήρχαν κατά τον χρόνο που έχει ληφθεί η εν λόγω απόφαση και με βάση την περί Φ.Π.Α. Νομοθεσία οι πληρωμές που είχαν ληφθεί από την εταιρεία πριν

την 1 Ιουλίου 1992 δεν αφορούσαν συγκεκριμένη παράδοση και επομένως δεν δημιουργούσαν φορολογικό σημείο σύμφωνα με το άρθρο 11 του Ν.236/90."

Εναντίον της πρώτης επιστολής, που ανέφερα πιο πάνω, που περιείχε την αρχική απόφαση της αρμόδιας αρχής, καταχωρήθηκε η παρούσα προσφυγή, με την οποία οι αιτητές ζητούν (Α) δήλωση του Δικαστηρίου ότι η απόφαση τους που περιέχεται στην επιστολή ημερ. 12.2.93 είναι άκυρη και άνευ αποτελέσματος και (Β) δήλωση ότι η παράλειψή τους να απαντήσουν στην ένσταση των αιτητών ημερ. 12.3.93 εντός 30 ημερών, είναι άκυρη και άνευ αποτελέσματος.

Οι καθ' ων η αίτηση με την ένστασή τους εγείρουν δύο προδικαστικές ενστάσεις. Η πρώτη είναι ότι η προσβαλλόμενη απόφαση έχει χάσει την εκτελεσιτότητά της, γιατί έχει συγχωνευθεί σε νέα πράξη της διοίκησης, αυτή με ημερομηνία 27.4.93 και ως εκ τούτου δεν μπορεί να προσβληθεί ενώπιον του Ανωτάτου Δικαστηρίου με βάση το άρθρο 146.1 του Συντάγματος. Η δεύτερη προδικαστική ένσταση είναι ότι οι αιτητές στερούνται έννομου συμφέροντος σε σχέση με τη θεραπεία για παράλειψη απάντησης στην επιστολή τους, εντός 30 ημερών, δεδομένου ότι με την προσφυγή τους ζητούν και θεραπεία στην ουσία του θέματος και δεν έχουν υποστεί οποιαδήποτε ζημιά σαν αποτέλεσμα της καθυστέρησης στην απάντηση στην ένστασή τους.

Το θέμα που εγείρεται ουσιαστικά με την πρώτη ένσταση, είναι κατά πόσο η δεύτερη απόφαση των καθ' ων η αίτηση αποτελεί νέα εκτελεστή πράξη, οπότε η ένσταση θα ευσταθούσε, ή αν είναι απλώς βεβαιωτική της πρώτης απόφασης, οπότε η ένσταση θα πρέπει να απορριφθεί.

Έχω εξετάσει με προσοχή την πιο πάνω προδικαστική ένσταση και έχω καταλήξει στο συμπέρασμα ότι η προδικαστική αυτή ένσταση δεν ευσταθεί, γιατί στην ουσία της η δεύτερη απόφαση είναι βεβαιωτική της πρώτης. Παρόλον ότι οι καθ' ων η αίτηση ισχυρίζονται ότι αυτή είναι νέα απόφαση, που έγινε κατόπιν επανεξέτασης, εντούτοις ευρίσκω ότι τούτο δεν ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα. Για να θεωρηθεί ότι υπάρχει επανεξέταση μιας πράξης ή απόφασης και νέα εκτελεστή απόφαση η επανεξέταση θα πρέπει να γίνεται με βάση νέα στοιχεία. Στην παρούσα περίπτωση βρίσκω ότι τα στοιχεία, με τα οποία αποφασίστηκε για δεύτερη φορά η απόρριψη της ένστασης των αιτητών, ήταν ακριβώς τα ίδια που ήταν στη διάθεση της αρμόδιας

αρχής με την πρώτη αίτηση των αιτητών. Το τι είχε γίνει ήταν η εκ νέου εξέταση των στοιχείων καθώς και των νομικών αρχών που διέπουν το θέμα. Όπως αναφέρεται και στο Σύγγραμμα "Αίτηση Ακυρώσεως" του Τσάτσου, Έκδοση 1971 στη σελ.136:

5

"...Η εν τη πράξει βεβαίωσις, ότι εγένετο νέα έρευνα δεν αρκεί. Η τοιαύτη κρίσις της διοικήσεως δεν δεσμεύει το Συμβούλιον της Επικρατείας, το οποίον είναι μόνον αρμόδιον ν' αποφασίση κατά πόσον η αίτησις ακυρώσεως είναι τύποις παραδεκτή. Το Συμβούλιον της Επικρατείας δηλαδή οφείλει να εξετάση κατά πόσον διεξήχθη νέα έρευνα της υποθέσεως, δικαιολογούσα τον χαρακτηρισμόν της μετά ταύτην εκδοθείσης πράξεως, ως πράξεως νέας και ως εκ τούτου εκτελεστής, περί την ταυτότητα του περιεχομένου της προς την επιβεβαιουμένην πράξιν."

10

15

(Δέστε απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας 459/58).

Επιπρόσθετα, είναι επίσης καθαρόν ότι η αιτιολογία της δεύτερης απόφασης είναι ακριβώς η ίδια με εκείνη της πρώτης.

20

Επειδή δε και η νέα έρευνα του νομικού μέρους του θέματος που δεν απολύγει σε μεταβολή της νομικής αιτιολογίας δεν θεωρείται επανεξέταση του θέματος, καταλήγω στο συμπέρασμα ότι η πρώτη προδικαστική ένσταση των καθ' ων η αίτηση αποτυγχάνει.

25

Ερχόμενος τώρα στη δεύτερη προδικαστική ένσταση για την παράλειψη απάντησης στην ένσταση εντός 30 ημερών, παρατηρώ τα ακόλουθα:

30

Τελικά η ένσταση απαντήθηκε έστω και μετά την παρέλευση των 30 ημερών και εφόσο οι αιτητές προσβάλλουν την ουσία της απόφασης με την προσφυγή τους, εν όψει και της απόρριψης της πρώτης προδικαστικής ένστασης, είναι καθαρό ότι δεν έχουν υποστεί οποιαδήποτε ζημιά και έτσι κατά τη γνώμη μου η δεύτερη αυτή ένσταση πρέπει να γίνει αποδεκτή. (Δέστε *Chrysanthos Antoniou and Another v. Nicosia Municipality and Others* (1986) 3 C.L.R. 2640 και *Andreas Christodoulides and Others v. Republic* (1985) 3 C.L.R. 357).

35

40

Θα προχωρήσω τώρα να εξετάσω την ουσία της προσφυγής. Η απόρριψη του αιτήματος των αιτητών βασίστηκε στην αρχή ότι για να μπορεί να μετατεθεί το σημείο παράδοσης των αγαθών σε άλλο χρόνο και έτσι να μετατεθεί και το σημείο φορολο-

γίας (tax point), πρέπει η προπληρωμή να έχει γίνει σε σχέση με συγκεκριμένη παραγγελία αγαθών, που θα παραδοθούν αργότερα. Οι καθ' ων η αίτηση για να καταλήξουν στην απόφασή τους, όπως οι ίδιοι αναφέρουν "ανέτρεξαν στο Σύγγραμμα De Voil - Value Added Tax όπου στη σελ. Α652 αναφέρεται "A payment . . . . . does not, therefore create a tax point if (a) it is made in respect of goods which have yet to be ordered; (b) . . ." και στη σελ. Α1726 "input tax credit has been denied in respect of an advance payment for goods which had not yet been ordered" και στις υποθέσεις *Weldons (West One) Ltd* (ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Η) και *Nigel Mansell Sports Cars Ltd v. C & E Comrs* (ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Κ)." 5  
10

Θεωρώ ορθή την πιο πάνω νομική θέση και έτσι το τι παραμένει να αποφασισθεί είναι κατά πόσο εν όψει των αρχών αυτών τα γεγονότα στην παρούσα περίπτωση καθιστούσαν επιτρεπτή την απόφαση των καθ' ων η αίτηση εντός των πλαισίων της διακριτικής τους ευχέρειας. 15

Με βάση το γεγονός ότι δεν υπήρχε συγκεκριμενοποιημένη παραγγελία και έχοντας υπόψη τα πραγματικά γεγονότα που είχε ενώπιόν της η αρμόδια αρχή, βρίσκω ότι ήταν εντός της διακριτικής της ευχέρειας να θεωρήσει ότι τα γεγονότα αυτά δεν ικανοποιούσαν τις αναγκαίες πραγματικές προϋποθέσεις για δημιουργία φορολογικού σημείου και απαλλαγή από το φόρο. Εφόσο τούτο κατά τη γνώμη μου, ήταν εντός της διακριτικής τους ευχέρειας, το Δικαστήριο δεν μπορεί να επέμβει αντικαθιστώντας τη δική του άποψη με εκείνη της αρμόδιας αρχής. 20  
25

Όσον αφορά το παράπονο για έλλειψη πλήρους αιτιολογίας και τούτο απορρίπτεται γιατί κατά τη γνώμη μου η προσβαλλόμενη απόφαση σε συνάρτηση με τα στοιχεία του φακέλου αποτελεί ικανοποιητική αιτιολογία. Επίσης το παράπονο των αιτητών για κακή πίστη εκ μέρους της αρμόδιας αρχής, δεν έχει αποδειχθεί και απορρίπτεται. 30  
35

Εν όψει όλων των πιο πάνω η προσφυγή των αιτητών απορρίπτεται στο σύνολό της. Δεν εκδίδω διάταγμα για έξοδα.

*Η προσφυγή απορρίπτεται χωρίς έξοδα.*