

22 Μαρτίου, 1990

[ΠΙΚΗΣ, Δ/στής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

ΛΑΪΚΗ ΚΥΠΡΙΑΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ ΛΤΔ.,

Αιτητές,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ ΔΙΕΥΘΥΝΤΗ  
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ ΑΣΦΑΛΙΣΕΩΝ (ΑΡ. 1),

Καθ' ων η αίτηση.

(Υπόθεση Αρ. 282/88).

---

Διοικητική πράξη — Εκτελεστή — Έννοια Εκτελεσιμότητας — Περιστάσεις εκτελεσιμότητας στην κριθείσα περίπτωση — Διακρίσεις.

5 Φορολογία — Φορολογία για την Άμυνα — Έκτακτη εισφορά — Τροποποιητικός Νόμος 235/87 — Ζήτημα ως προς τις αφαιρέσεις από τον 13ο μισθό — Καμία αναδρομικότητα νόμου — Έννοια αναδρομικότητας — Περιστάσεις νομιμότητας στην κριθείσα περίπτωση.

10 Η αιτήτρια εταιρεία προσέβαλε το περιεχόμενο επιστολής του καθ' ου η αίτηση που την πληροφορούσε ως προς τις νόμιμες υποχρεώσεις της σχετικά με την έκτακτη εισφορά για την άμυνα.

15 Το Ανώτατο Δικαστήριο, απορρίπτοντας την προσφυγή, αποφάσισε ότι:

1. Η επίδικη απόφαση θα έχει εκτελεστό χαρακτήρα αν κριθεί ότι είναι αφεαυτής καθοριστική για τον προσδιορισμό της υποχρέωσης του φορολογουμένου και αν τον εμποδίζει να την αμφισβητήσει σε ποινική ή πολιτική διαδικασία. Εάν η υποχρέωση η οποία προβλέπεται από το Νόμο δε μεταβάλλεται από την απόφαση του Διευθυντή και οι πρόνοιες του νόμου παραμένουν ο αποκλειστικός παράγοντας για τον προσδιορισμό της σε πολιτική ή ποινική διαδικασία, η απόφαση δεν είναι εκτελεστή διότι αφήνει ανεπιτρεάστη την υποχρέωση που επιβάλλει ο νόμος. Η απάντηση στο ερώτημα εξαρτάται από το

20

25

χαρακτήρα της εξουσίας του Διευθυντή βάσει του Άρθρου 5(1) και

τις επιπτώσεις από την άσκηση της.

Το Δικαστήριο καταλήγει ότι παρά τον νομικό χαρακτήρα του θέματος και την γενική αρχή ότι η έκφραση γνώμης επί νομικού θέματος από διοικητική αρχή δεν συνιστά εκτελεστή πράξη, στην προκειμένη περίπτωση η απόφαση του Διευθυντή είναι εκτελεστή, δεδομένου ότι είναι καθοριστική για τις υποχρεώσεις του φορολογούμενου ο οποίος κατακολουθία στερείται το δικαίωμα να αμφισβητήσει τις υποχρεώσεις αυτές εκτός στα πλαίσια αναθεώρησης της απόφασης βάσει του Άρθρου 146 του Συντάγματος.

5

10

2. Η επίλυση της ουσίας της διαφοράς είναι λιγότερο περίπλοκη από τον προσδιορισμό του χαρακτήρα της επίδικης απόφασης. Ο νομοθέτης προσδιορίζει την υποχρέωση για εισφορά με βάση τις αποδοχές του μισθωτού, δηλαδή τα ποσά τα οποία λαμβάνει και όχι την απόκτηση του δικαιώματος για την λήψη τους σε μελλοντικό στάδιο. Όπως ο όρος "αποδοχαι" απαντάται στο Άρθρο 2(1) του Ν. 41/80 περιλαμβάνει "πάσαν χρηματικήν αντιμισθίαν εκ της απασχολήσεως αυτού", δηλαδή κάθε χρηματική ανταμοιβή για τις υπηρεσίες τις οποίες προσέφερε στο πλαίσιο της απασχόλησής του. Ο 13ος μισθός, και γι' αυτό δεν υπάρχει διαφωνία, καταβάλλεται μετά την προσφορά των υπηρεσιών. Η ανταμοιβή για τις υπηρεσίες δεν ήταν πληρωτέα σε οποιαδήποτε προγενέστερη ημερομηνία. Το δικαίωμα των εργοδοτούμενων και η αντίστοιχη υποχρέωση των εργοδοτών για την καταβολή του 13ου μισθού προέκυψε στις 31/12/87 και όχι σε οποιαδήποτε προγενέστερη ημερομηνία. Ο Ν. 235/87 δεν επηρεάζει ούτε αναιρεί δικαιώματα που κτήθηκαν ή υποχρεώσεις που οριστικοποιήθηκαν πριν την εφαρμογή του.

15

20

25

Συνοπτικά αναδρομικός νόμος είναι εκείνος ο οποίος ανατρέπει, μεταβάλλει ή τροποποιεί δικαιώματα ή υποχρεώσεις που αποκρυσταλλώθηκαν βάσει του νομικού καθεστώτος που ίσχυε πριν την θέσπισή του.

30

Ο νόμος δεν επανξάνει τις προϋπάρχουσες υποχρεώσεις των αιτητών για εισφορά στο ταμείο. Η υποχρέωση για εισφορά στο ταμείο αναφορικά με τον 13ο μισθό του προσωπικού προέκυψε μετά τη θέσπιση του νόμου, δηλαδή στις 31/12/87. Συνεπώς διεπóταν από τις πρόνοιες του τροποποιητικού νόμου, όπως σωστά διαπίστωσε ο Διευθυντής.

35

40

*Η προσφυγή απορρίπτεται χωρίς έξοδα.*

*Αναφερόμενες υποθέσεις:*

*Santis and Others v. Republic (1983) 3(A) C.L.R. 419,*

*Panayiotou v. Republic (1986) 3(C) C.L.R. 2311,*

*Papaconstantinou and Another v. Director of the Department of  
Inland Revenue (1986) 3(B) C.L.R. 1672.*

5

### Προσφυγή.

Προσφυγή εναντίον της απόφασης του Διευθυντή Κοινωνικών Ασφαλίσεων με την οποία καθορίστηκε ότι ολόκληρος ο 13ος μισθός των υπαλλήλων της Λαϊκής Κυπριακής Τράπεζας Λτδ, υπόκειται σε φορολογία με συντελεστή 2%.

10

*Π. Ιωαννίδης και Ν. Παπαευσταθίου, για τους Αιτητές.*

15

*Γ. Φράγκου, Δικηγόρος της Δημοκρατίας, για τους Καθ' ων η αίτηση.*

*Cur.adv. vult.*

ΠΙΚΗΣ, Δ.: Ο περί Εκτάκτου Εισφοράς διά την Άμυνα της Δημοκρατίας Νόμος 1985 (Ν. 5/85) επιβάλλει υποχρέωση για εισφορά σε ταμείο για την αμυντική θωράκιση της Δημοκρατίας. Η υποχρέωση βαρύνει εργοδότες και εργοδοτούμενους καθώς και άλλες εισοδηματικές τάξεις. Βάσει των διατάξεων του τροποποιητικού Νόμου 235/87 το ποσοστό εισφοράς αυξήθηκε, με ισχύ από την 1/10/1987, από 1% σε 2% των αποδοχών των μισθωτών. Οι αποδοχές των μισθωτών που υπόκεινται σε αφαίρεση ή φορολογία περιλαμβάνουν και τον 13ο μισθό υπαλλήλου σύμφωνα με τον ορισμό του όρου "αποδοχαί" που περιέχεται στην επιφύλαξη του άρθρ. 2(1) του Ν. 5/85.

20

25

30

35

40

Οι αιτητές, η Λαϊκή Τράπεζα, εργοδοτεί μεγάλο αριθμό υπαλλήλων. Με επιστολή τους στον Διευθυντή Κοινωνικών Ασφαλίσεων, τον αρμόδιο λειτουργό για την εφαρμογή του Ν. 5/85, του γνωστοποίησαν ότι απέκοψαν από τον 13ο μισθό του προσωπικού τους για σκοπούς εισφοράς στο ταμείο άμυνας ποσό ίσιο προς το 1% για τα 10/12 και ποσό ίσο προς 2% για τα 2/12 του μισθού και ζήτησαν την βεβαίωση του Διευθυντή ότι είχαν εκπληρώσει τις υποχρεώσεις τους βάσει του Νόμου. Ο Διευθυντής απάντησε ότι ολόκληρος ο 13ος μισθός των υπαλλήλων και όχι μόνον τα 2/12 υπόκειντο σε φορολογία με συντελεστή 2% ενόψει του όρου "αποδοχαί" στο άρθρ. 2(1) του Ν. 5/85. Ακολούθως προέβη στην διαπίστωση ότι οι αιτητές δεν είχαν εκπληρώσει τις υποχρεώσεις που επιβάλλει η νομοθεσία. Η απόφαση αυτή, η οποία κοινοποιήθηκε στους αιτητές με επιστολή ημερομηνίας 15/2/88, είναι το αντικει-

μενο της προσφυγής. Η απόφαση προσβάλλεται ως εκτελεστή και επιδιώκεται η ακύρωση της λόγω της εσφαλμένης ερμηνείας από το Διευθυντή του όρου "αποδοχαί", η οποία συνιστά παράλληλα και παραβίαση των διατάξεων του άρθρ. 24.3 του Συντάγματος επειδή οδηγεί στην αναδρομική επιβολή φόρου ή εισφοράς.

5

Οι καθ' ων η αίτηση αμφισβητούν (1) την εκτελεσιμότητα της προσβαλλόμενης πράξης, και (2) την ερμηνεία που αποδίδεται από τους αιτητές στον όρο "αποδοχαί" στο πλαίσιο του Ν. 5/85.

10

Το πρώτο θέμα που πρέπει να εξετάσουμε είναι η εκτελεσιμότητα της πράξης που αποτελεί προϋπόθεση για την ανάληψη και άσκηση της αναθεωρητικής δικαιοδοσίας που προβλέπεται στο άρθρ. 146 του Συντάγματος. Εκτελεστές είναι οι πράξεις οι οποίες παράγουν αφεαυτών έννομα αποτελέσματα για τον διοικούμενο, δηλαδή πράξεις καθοριστικές για τα δικαιώματα ή τις υποχρεώσεις του. Το ερώτημα που πρέπει να απαντήσουμε είναι αν η απόφαση του Διευθυντή είναι καθοριστική για τις υποχρεώσεις των αιτητών. Οι καθ' ων η αίτηση υποστήριξαν την ένσταση με αναφορά στην αρχή ότι η άποψη της Διοίκησης ως προς την ερμηνεία του νόμου δεν συνιστά εκτελεστή πράξη (Πορίσματα Νομολογίας του Συμβουλίου Επικρατείας, 1929 - 1959, σελ. 239).

15

20

Οι αιτητές αντέκρουσαν την ένσταση με βάση τις πρόνοιες του άρθρ. 5(1) του Ν. 5/85, οι οποίες καθιστούν τον Διευθυντή:-

25

(α) Υπεύθυνο για την εφαρμογή του νόμου,

(β) Αρμόδιο "... δια την επίλυσιν πάσης διαφοράς ήτις ήθελε προκύψει ή την επίλυσιν παντός θέματος έχοντος σχέσιν προς την εφαρμογήν του παρόντος Νόμου, ...", και

30

(γ) Παρέχουν σ' αυτό ανάλογες εξουσίες με εκείνες που του παρέχονται από τον Ν. 41/80.

35

Η βεβαίωση, καταβολή, είσπραξη και παρακράτηση έκτακτης εισφοράς και γενικά η διοικητική εφαρμογή του νόμου διενεργείται κατ' ανάλογο τρόπο προς την βεβαίωση και είσπραξη εισφορών στο ταμείο κοινωνικών ασφαλίσεων, όπως καθορίζεται στον Περί Κοινωνικών Ασφαλίσεων Νόμο, 1980 (Ν. 41/80 και τροποποιήσεις).

40

Η άρνηση ή παράλειψη καταβολής της έκτακτης εισφοράς συνιστά ποινικό αδίκημα και υπόκειται στις κυρώσεις που προβλέπει το άρθρ. 13 του Νόμου. Ο καταδικασθείς μπορεί να διαταχθεί

να καταβάλει πρόσθετα προς οποιαδήποτε άλλη κύρωση και τις οφειλόμενες εισφορές (άρθρ. 13(2)). Άσχετα από την λήψη ποινικών μέτρων το άρθρ. 13(6) παρέχει την ευχέρεια ανάκτησης των οφειλόμενων εισφορών μέσω της αστικής διαδικασίας.

5

Η επίδικη απόφαση θα έχει εκτελεστό χαρακτήρα αν κριθεί ότι είναι αφεαυτής καθοριστική για τον προσδιορισμό της υποχρέωσης του φορολογουμένου και αν τον εμποδίζει να την αμφισβητήσει σε ποινική ή πολιτική διαδικασία. Εάν η υποχρέωση η οποία προβλέπεται από το Νόμο δεν μεταβάλλεται από την απόφαση του Διευθυντή και οι πρόνοιες του νόμου παραμένουν ο αποκλειστικός παράγοντας για τον προσδιορισμό της σε πολιτική ή ποινική διαδικασία, η απόφαση δεν είναι εκτελεστή διότι αφήνει ανεπηρεαστη την υποχρέωση που επιβάλλει ο νόμος. Η απάντηση στο ερώτημα εξαρτάται από το χαρακτήρα της εξουσίας του Διευθυντή βάσει του άρθρ. 5(1) και τις επιπτώσεις από την άσκησή της.

Το άρθρ. 5(2) του Ν. 5/85 εξομοιώνει, όπως έχουμε επισημάνει, την βεβαίωση και είσπραξη των εισφορών με τις αντίστοιχες διαδικασίες που ισχύουν βάσει του Ν. 41/80, καθώς και τις εξουσίες του Διευθυντή βάσει των δυο νόμων. Το άρθρ. 77 του Ν. 41/80 καθιστά την απόφαση του Διευθυντή τελεσίδικη και μη υποκείμενη σε αμφισβήτηση σε οποιαδήποτε δικαστική διαδικασία σε σχέση με όλα τα θέματα τα οποία καθορίζονται στο άρθρ. 76 του ίδιου νόμου. Καταναλογιάν το ίδιο ισχύει και για αποφάσεις του Διευθυντή που λαμβάνονται ή εκδίδονται βάσει των προνοιών του άρθρ. 5(1) του Ν. 5/85. Σε αντίθεση με το άρθρ. 76 του Ν. 41/80 η αρμοδιότητα του Διευθυντή δεν περιορίζεται σε οποιαδήποτε κατηγορία θεμάτων ή αποφασιστική αρμοδιότητα επεκτείνεται σε κάθε θέμα το οποίο ανάγεται στην εφαρμογή του νόμου. Σημειώνουμε επίσης ότι και βάσει των διατάξεων του άρθρ. 76(1)(στ) του Ν. 41/80 η αρμοδιότητα του Διευθυντή περιλαμβάνει και τον καθορισμό των "ασφαλιστέων αποδοχών", πρόνοια η οποία συσχετιζόμενη με τις διατάξεις του Ν. 5/85 θα περιελάμβανε και τον καθορισμό του συντελεστή εισφοράς των αποδοχών που υπόκεινται σε φορολογία.

Καταλήγουμε ότι παρά τον νομικό χαρακτήρα του θέματος και τη γενική αρχή ότι η έκφραση γνώμης επί νομικού θέματος από διοικητική αρχή δε συνιστά εκτελεστή πράξη στην προκειμένη περίπτωση η απόφαση του Διευθυντή είναι εκτελεστή, δεδομένου ότι είναι καθοριστική για τις υποχρεώσεις του φορολογουμένου ο οποίος κατακολουθία στερείται το δικαίωμα να αμφισβητήσει τις υποχρεώσεις αυτές εκτός στα πλαίσια αναθεώρησης της απόφασης βάσει του άρθρου 146 του Συντάγματος.

Η επίλυση της ουσίας της διαφοράς είναι λιγότερο περίπλοκη από τον προσδιορισμό του χαρακτήρα της επίδικης απόφασης. Ο νομοθέτης προσδιορίζει την υποχρέωση για εισφορά με βάση τις αποδοχές του μισθωτού, δηλαδή τα ποσά τα οποία λαμβάνει και όχι την απόκτηση του δικαιώματος για την λήψη τους σε μελλοντικό στάδιο. Όπως ο όρος "αποδοχαί" απαντάται στο άρθρ. 2(1) του Ν. 41/80 περιλαμβάνει "πάσαν χρηματικήν αντιμισθίαν εκ της απασχόλησεως αυτού", δηλαδή κάθε χρηματική ανταμοιβή για τις υπηρεσίες τις οποίες προσέφερε στο πλαίσιο της απασχόλησής του. Ο 13ος μισθός, και γι' αυτό δεν υπάρχει διαφωνία, καταβάλλεται μετά την προσφορά των υπηρεσιών. Η ανταμοιβή για τις υπηρεσίες δεν ήταν πληρωτέα σε οποιαδήποτε προγενέστερη ημερομηνία. Το δικαίωμα των εργοδοτούμενων και η αντίστοιχη υποχρέωση των εργοδοτών για την καταβολή του 13ου μισθού προέκυψε στις 31/12/87 και όχι σε οποιαδήποτε προγενέστερη ημερομηνία. Ο Ν. 235/87 δεν επηρεάζει ούτε αναιρεί δικαιώματα που κτήθηκαν ή υποχρεώσεις που οριστικοποιήθηκαν πριν την εφαρμογή του.

Τι συνιστά αναδρομική νομοθεσία έχει αναλυθεί στην υπόθεση **Santis and Others v. Republic** (1983) 3 C.L.R. 419, 423, και σε σχέση με φορολογική νομοθεσία στις υποθέσεις **Panayiotou v. Republic** (1986) 3 C.L.R. 2311 και **Papaconstantinou and Another v. Director of the Department of Inland Revenue** (1986) 3 C.L.R. 1672.

Συνοπτικά αναδρομικός νόμος είναι εκείνος ο οποίος ανατρέπει, ματαβάλλει ή τροποποιεί δικαιώματα ή υποχρεώσεις που αποκρυσταλλώθηκαν βάσει του νομικού καθεστώτος που ίσχυε πριν την θέσπισή του.

Ο νόμος δεν επαυξάνει τις προϋπάρχουσες υποχρεώσεις των αιτητών για εισφορά στο ταμείο. Η υποχρέωση για εισφορά στο ταμείο αναφορικά με τον 13ο μισθό του προσωπικού προέκυψε μετά τη θέσπιση του νόμου, δηλαδή στις 31/12/87. Συνεπώς διεπτόταν από τις πρόνοιες του τροποποιητικού νόμου όπως σωστά διαπίστωσε ο Διευθυντής.

Η προσφυγή απορρίπτεται. Η επίδικη απόφαση επιβεβαιώνεται στο σύνολό της βάσει των διατάξεων του άρθρ. 146.4 (α) του Συντάγματος. Δεν εκδίδεται διαταγή για τα έξοδα.

*Η προσφυγή απορρίπτεται χωρίς έξοδα.*