

(1992)

17 Απριλίου, 1992

[ΠΟΓΙΑΤΖΗΣ, Δ/στής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΑΒΒΙΔΗΣ,

Αιτητής,

v.

ΔΙΕΥΘΥΝΤΗ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΠΡΟΣΟΔΩΝ
ΚΑΙ ΑΛΛΟΥ,

Καθ' ων η αίτηση.

(Υπόθεση Αρ. 556/90).

-
- Φορολογία — Φορολογία Κεφαλαιουχικών Κερδών — Ο περί
Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμος του 1980 (Ν.52/80)
— Άρθρο 14 (πριν την τροποποίησή του από το Ν.135/90) σε
συνδυασμό και με το Άρθρο 23 του περί Βεβαιώσεως και
Εισπράξεως Φόρων Νόμων — Μεγάλη ομοιότητα στο κείμενο των
δύο διατάξεων — Έκταση των εξουσιών του Διευθυντή Τμήματος
Εσωτερικών Προσόδων βάσει του Άρθρου 14 — Τα νομολογιακά
πορίσματα. 5
- Φορολογία — Φορολογικό Δίκαιο — Δημόσια η φύση της
φορολογικής σχέσης — Δεν διέπεται από τις αρχές του ιδιωτικού
δικαίου — Η επιβολή φορολογίας και ο φόρος —
Χαρακτηριστικά. 10
- Διοικητικό Δίκαιο — Γενικές Αρχές — Το νομικό δόγμα του estoppel
— Δεν εφαρμόζεται σε περιπτώσεις δέσμιας αρμοδιότητας —
Θεωρία. 15
- Αναθεωρητική Δικαιοδοσία — Δικαστικός Έλεγχος — Ουσιώδη
στοιχεία — Η νομιμότητα και το εύλογο της διοικητικής
απόφασης κρίνεται με βάση τα στοιχεία που είχε η Διοίκηση
ενώπιόν της κατά το χρόνο έκδοσης της πράξης — Νομολογία. 20
- Αναθεωρητική Δικαιοδοσία — Δικαστικός Έλεγχος — Επέμβαση

Δικαστηρίου — Έκταση της δικαιοδοσίας του Δικαστηρίου ως προς την αξιολόγηση γεγονότων — Η Πρωτοπαπά ν. Δημοκρατίας.

5 Με την προσφυγή ο αιτητής προσέβαλε την απόφαση του Διευθυντή Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων με την οποία του επιβλήθηκε πρόσθετη φορολογία για κεφαλαιουχικά κέρδη για το κέρδος που προέκυψε από τη διάθεση κτήματος του αιτητή στη Γεροσκήπου. Το κρίσιμο ζήτημα ήταν κατά πόσο ο 10 Διευθυντής δικαιούνταν να επιβάλει πρόσθετη φορολογία κατόπιν αναθεωρήσεως προηγούμενης απόφασής του για το ίδιο θέμα η οποία ήταν προϊόν συμφωνίας συμβιβασμού με τον αιτητή.

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

1. Δεν υπάρχει αμφιβολία ότι η πρόνοια του Άρθρου 510(I) 20 σε συνδυασμό με την πρόνοια του Άρθρου 12(4) του Αγγλικού νομοθετήματος Income Tax Management Act 1964, αν ίσχυαν στην Κύπρο, θα στερούσαν το Διευθυντή να επιβάλει την επίδικη φορολογία κατ' εφαρμογή του Άρθρου 5 του Αγγλικού Νομοθετήματος Income Tax Management Act 1964.

25 Εν όψει της απουσίας από τα νομοθετήματα που ισχύουν στην Κύπρο προνοιών αντίστοιχων με τα Άρθρα 510(I) και 12(4) των Αγγλικών νομοθετημάτων Income Tax Act 1952 και Income Tax Management Act 1964, αντίστοιχα, 30 οι εξουσίες του Διευθυντή να αναθεωρεί φορολογίες κεφαλαιουχικών κερδών που έχει επιβάλει και/ή να επιβάλλει πρόσθετη φορολογία κεφαλαιουχικών κερδών πηγάζουν και καθορίζονται από το Άρθρο 14 του περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμου του 1980 35 (Ν.52/80) (ως είχε, εν προκειμένω, πριν τροποποιηθεί από το Ν.135/90), άρθρο το οποίο είναι περίπου το ίδιο με το Άρθρο 23 των περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων.

40 Στην υπόθεση *Theofano Panayiotou v. The Republic* το Δικαστήριο εξέφρασε την άποψη ότι οι πρόνοιες του περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμου (Ν. 4/78) εφαρμόζονται και στην περίπτωση επιβολής φόρου

- Κεφαλαιουχικών Κερδών, όπως είναι η παρούσα υπόθεση. Αν έτσι έχουν τα πράγματα, ο Διευθυντής μπορεί να επικαλεστεί και την πρόνοια του Άρθρου 23(1) η οποία έχει ερμηνευτεί σε διάφορες αυθεντίες οι οποίες, εν πάση περιπτώσει, είναι βοηθητικές στην ερμηνεία του Άρθρου 14 του περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμου λόγω της μεγάλης ομοιότητας στο κείμενο των δύο αυτών νομοθετικών προνοιών. Ενδεικτικά αναφέρω επί του προκειμένου την υπόθεση *Constance Estates Limited ν. Republic* στην οποία το Δικαστήριο υπέδειξε ότι ο μόνος περιορισμός στην άσκηση από το Διευθυντή των εξουσιών του κάτω από το Άρθρο 23(1) ανωτέρω είναι ο χρονικός περιορισμός των έξι ετών. Οι εξουσίες του Διευθυντή ασκούνται οποτεδήποτε ο ίδιος καλή τη πίστει κρίνει ότι ο φορολογούμενος είτε δεν φορολογήθηκε είτε φορολογήθηκε με ποσό μικρότερο εκείνου με το οποίο όφειλε να είχε φορολογηθεί. Το Δικαστήριο επεσήμανε επίσης ότι η έκταση των αντίστοιχων εξουσιών του Διευθυντή στην Αγγλία κάτω από την αντίστοιχη πρόνοια του Άρθρου 41 του Αγγλικού Income Tax Act, 1952, θα μπορούσε εύλογα να χαρακτηριστεί ως μικρότερη εκείνης του Διευθυντή στην Κύπρο, η οποία είναι τόσο πλατειά ώστε να καλύπτει και περιπτώσεις μεταγενέστερης διαφορετικής εκτίμησης των ίδιων γεγονότων από το Διευθυντή. Σχετική επί του προκειμένου είναι και η υπόθεση *Ανδρούλλα Πετεινού ν. Κυπριακής Δημοκρατίας*.
2. Η συμφωνία των μερών εδώ δεν δεσμεύει το Διευθυντή ούτε του επιτρέπει να παραιτηθεί της υποχρεώσεώς του να επιβάλει στον αιτητή το φόρο τον οποίο οφείλει. Οι γενικές αρχές του ιδιωτικού δικαίου δεν έχουν εφαρμογή στην παρούσα υπόθεση. Η επιβολή φορολογίας από το Διευθυντή αποτελεί άσκηση του κυριαρχικού δικαιώματος του κράτους για επιβολή φόρου. Ο φόρος αποτελεί αναγκαστική και χωρίς αντάλλαγμα παροχή του ιδιώτη προς το κράτος χάριν εκπληρώσεως των κρατικών σκοπών και αποβλέπει στην ικανοποίηση του δημοσίου συμφέροντος. Δημόσια είναι η φύση της φορολογικής σχέσης και δεν διέπεται, ως εκ τούτου, από τις αρχές του ιδιωτικού δικαίου. Ο Διευθυντής είναι επιφορτισμένος με το καθήκον της εφαρμογής των ρητών διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας και δεν απαλλάσσεται από την

υποχρέωση να τις εφαρμόσει. Πηγή του φορολογικού δικαιου είναι ο νόμος. Δεν είναι δυνατό να χαριστεί φόρος ο οποίος είναι καταβλητέος, άνευ νόμου.

5 3. Το νομικό δόγμα του estoppel που επικαλείται ο αιτητής δεν εφαρμόζεται σε περιπτώσεις δέσμιας αρμοδιότητας, όπως είναι η παρούσα.

10 4. Η νομιμότητα και το εύλογο της διοικητικής απόφασης κρίνεται με βάση τα στοιχεία που είχε η διοίκηση ενώπιόν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης απόφασης.

15 Όπως τονίστηκε στην υπόθεση **Πρωτοπαπά ν. Δημοκρατίας** το ερώτημα που εγείρεται δεν είναι ποιά από τις δύο εκτιμήσεις προτιμά το Δικαστήριο, αλλά μέχρι πού εκτείνεται η δικαιοδοσία του Δικαστηρίου να επέμβει στην αξιολόγηση από τη διοίκηση των γεγονότων και των στοιχείων του φακέλου, η οποία εκφεύγει του δικαστικού ελέγχου εκτός αν φανεί ότι η διοίκηση ενήργησε κάτω από το βάρος πλάνης αναφορικά με τα πράγματα ή με το νόμο ή καθ' υπέρβαση των εξουσιών της.

20

25 Ούτε πλάνη ούτε υπέρβαση εξουσίας από το Διευθυντή έχει αποδειχθεί στην παρούσα υπόθεση. Από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η επίδικη απόφαση ήταν εύλογα εφικτή και λήφθηκε νόμιμα από το Διευθυντή. Κάτω από αυτές τις περιστάσεις το Δικαστήριο αρνείται να επέμβει. (Βλ. υπόθεση **Lilian Georghiades v. The Republic**).

30

Η προσφυγή απορρίπτεται χωρίς έξοδα.

Αναφερόμενες υποθέσεις:

35

Scorer v. Olin Energy Systems Ltd [1985] 2 All E.R. 375.

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

40

Constanne Estates Limited v. Republic (1982) 3 C.L.R. 859.

Πτεινού ν. Δημοκρατίας (1991) 4(A) Α.Α.Δ. 674.

Ieronimides v. Republic (1988) 3(C) C.L.R. 2657.

Christophides v. Republic (1984) 3 C.L.R. 1454

Λυσιώτης ν. Δημοκρατίας (1990) 3 Α.Α.Δ. 16

Mazmanian v. Δημοκρατίας (1989) 3(Ε) Α.Α.Δ. 3361

Χατζηκυριάκου ν. Δημοκρατίας (1990) 3 Α.Α.Δ. 1646

Protopapa v. Republic (1989) 3(A) C.L.R. 528

Georghiadis v. Republic (1980) 3 C.L.R. 525

Προσφυγή.

Προσφυγή εναντίον της απόφασης του Διευθυντή του Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων με την οποία επιβλήθηκε στον αιτητή πρόσθετη φορολογία για κεφαλαιουχικά κέρδη ύψους £1,040 για το κέρδος που προέκυψε από τη διάθεση κτήματός του στη Γεροσκήπου.

Γ.Μ. Μιχαηλίδης, για τον αιτητή.

Α. Δημητριάδου (Δ/νις), Δικηγόρος της Δημοκρατίας, για τους καθ' ων η αίτηση.

Cur. adv. vult.

Ο Δικαστής κ. Πογιατζής ανάγνωσε την ακόλουθη απόφαση.

ΠΟΓΙΑΤΖΗΣ, Δ.: Με την προσφυγή αυτή ο Αιτητής προσβάλλει την απόφαση του Διευθυντή Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων (στη συνέχεια θα αναφέρεται ως "ο Διευθυντής"), ημερομηνίας 29 Μαΐου 1990, με την οποία επιβλήθηκε στον Αιτητή πρόσθετη φορολογία για κεφαλαιουχικά κέρδη ύψους £1.040 πλέον τόκους για το κέρδος που προέκυψε από τη διάθεση του κτήματος του με αριθμό εγγραφής C18, τεμάχιο 65, στη Γεροσκήπου στις 15 Ιανουαρίου 1985.

Το επίδικο θέμα που εγείρεται αφορά το δικαίωμα του Διευθυντή να επιβάλει, κάτω από τις συνθήκες της παρούσας υπόθεσης, πρόσθετη φορολογία στον Αιτητή,

5 ασκώντας τις εξουσίες που το παρέχει το άρθρο 14 του περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμου του 1980 (Ν.52/80), ή/και το άρθρο 23 των περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων. Τα γεγονότα της υπόθεσης είναι σε συντομία τα εξής:

10 Στις 15 Ιανουαρίου 1985 το πιο πάνω ακίνητο του Αιτητή πωλήθηκε και σαν τίμημα πώλησης δηλώθηκε στο έντυπο μεταβίβασης Ν.313 το ποσό των £23.000. Στο καθορισμένο έντυπο Ι.Ρ.401 της δήλωσης Διάθεσης Ακίνητης Ιδιοκτησίας που υποβλήθηκε, ο Αιτητής δήλωσε σαν αγοραία αξία του κτήματος κατά την 27/6/1978 £18.000 και σαν προϊόν διάθεσης του £23.000. Με την
15 Ειδοποίηση Επιβολής Φορολογίας προς τον Αιτητή με ημερομηνία 10/10/1988 ο Διευθυντής αποδέκτηκε τη δήλωση του Αιτητή όσον αφορά το προϊόν διάθεσης, αλλά διαφοροποίησε το ποσό που δηλώθηκε ως αγοραία αξία κατά την 27/6/1978 από £18.000 σε £7.000. Με την ένσταση που υπέβαλε στις 16/10/1988 ο Αιτητής αμφισβήτησε τον
20 καθορισμό από το Διευθυντή της αγοραίας αξίας του κτήματος κατά την 27/6/1978. Στις 14/11/1988 επήλθε συμφωνία μεταξύ του Διευθυντή και του Αιτητή όσον αφορά την αγοραία αξία η οποία καθορίστηκε σε £13.200. Με βάση τη συμφωνία αυτή ο Διευθυντής εξέδωσε νέα
25 Ειδοποίηση Επιβολής Φορολογίας στον Αιτητή με Κώδικα Φορολογίας 5 που είναι ο Κώδικας που χρησιμοποιείται στην περίπτωση τελικής φορολογίας για διευθέτηση ένστασης κατόπιν συμφωνίας. Με τη νέα αυτή Ειδοποίηση επιβλήθηκε στον Αιτητή φορολογία
30 κεφαλαιουχικών κερδών ύψους £960. Ο Αιτητής κατέβαλε το ποσό αυτό στο Δημόσιο.

35 Στις 17/11/1989 ο Διευθυντής πρόεβη σε αναθεώρηση της πιο πάνω φορολογίας στέλλοντας στον Αιτητή αναθεωρημένη Ειδοποίηση Επιβολής Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών με την οποία η αγοραία αξία του επίδικου κτήματος κατά την 27/6/1978 καθοριζόταν στο ποσό των £8.000 αντί £13.200 με αποτέλεσμα την επιβολή πρόσθετου φόρου ύψους £1.040. Σε συνοδευτική
40 επιστολή του προς τον Αιτητή ο Διευθυντής αναφέρει ως λόγο της αναθεώρησης της φορολογίας το ότι η εκτίμηση της αγοραίας αξίας του κτήματος κατά την 27/6/1978 σε

£13.200 με βάση την οποία προήλθε στη συμφωνία με τον Αιτητή στις 14/11/1988, αφορούσε κατά λάθος το τεμάχιο αρ. 23 και όχι το τεμάχιο αρ. 65 του οποίου η αγοραία αξία κατά την ουσιαστική ημερομηνία είχε εκτιμηθεί σε £8.000. Την 1/12/1989 ο Αιτητής υπέβαλε ένσταση κατά της πιο πάνω φορολογίας στην οποία ισχυρίζεται ότι η τελική φορολογία ημερομηνίας 14/11/1988 είναι δεσμευτική και ότι ο Διευθυντής δεν είχε καθόλου δικαίωμα να την αναθεωρήσει.

Ο Διευθυντής εξέτασε την ένσταση του Αιτητή και στις 29/5/1990 απέστειλε σ' αυτόν Ειδοποίηση Επιβολής Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών με Κώδικα Φορολογίας 4* με την οποία επιμένει στην επιβολή στον Αιτητή πρόσθετης φορολογίας κεφαλαιουχικών κερδών ύψους £1.040. Στη συνοδευτική επιστολή του προς τον Αιτητή, ταυτόσημης ημερομηνίας, ο Διευθυντής αναφέρει τα εξής:

"Αναφέρομαι στην ένσταση σας με ημερομηνία 1/12/89 κατά της φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών με αριθμό 850002 και σας πληροφορώ τα πιο κάτω:

Με επιστολή μου ημερομηνίας 17/11/89 η οποία συνόδευε την πιο πάνω φορολογία, σας εξηγούσα τους λόγους της ανθεώρησης της φορολογίας σας με αριθμό 850002.

Με επιστολή σας ημερομηνίας 1/12/89 υποβάλατε ένσταση για την αγοραία αξία του ακινήτου κατά την 27/6/78 και θεωρούσατε την υπόθεση σας κλειστή.

Με ασφαλισμένη επιστολή ημερομηνίας 2/4/90 σας καλούσα να μου παρουσιάσετε συγκεκριμένα στοιχεία που να αποδεικνύουν τον ισχυρισμό σας ότι η αγοραία αξία του ακινήτου που διαθέσατε την 15/1/85 με αρ. εγγρ. C18, τεμ.65, Γεροσκήπτου, Πάφος, ήταν κατά την 27/6/78, μεγαλύτερη από αυτή που έχω καθορίσει στην

* Τελική φορολογία για διευθέτηση ένστασης χωρίς συμφωνία.

πιο πάνω φορολογία. Μετά λύτης μου παρατηρώ ότι μέχρι σήμερα δεν έχετε παρουσιάσει οποιαδήποτε στοιχεία και αρνήσθε να τα παρουσιάσετε θεωρώντας την υπόθεση σας κλειστή.

5 Παρόλα αυτά εξέτασα την ένστασή σας και σας και αναφέρω ότι με βάση τα στοιχεία που έχω στα χέρια μου και που αφορούν πωλήσεις άλλων παρομοίων κτημάτων στην ίδια περιοχή κατά το ίδιο περίπου 10 χρονικό διάστημα καθώς και άλλους παράγοντες που έχω υπόψη μου ότι επηρεάζουν την αγοραία αξία της ακίνητης ιδιοκτησίας, κατέληξα στο συμπέρασμα ότι η εκτίμηση μου είναι κανονική και δεν μπορώ να την αλλάξω.

15 Σας εσωκλείω Ειδοποίηση Επιβολής Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών και παρακαλώ να προσέξετε ιδιαίτερα την παράγραφο 7 στην οποία σας δίνεται το δικαίωμα προσφυγής στο Ανώτατο 20 Δικαστήριο της Δημοκρατίας μέσα σε 75 μέρες από την ημερομηνία της Ειδοποίησης αυτής αν θεωρείτε τον εαυτό σας αδικημένο από την πιο πάνω απόφασή μου."

25 Μετά την έκδοση της επίδικης απόφασης ο Αιτητής απέστειλε στο Διευθυντή εκτίμηση της αγοραίας αξίας του ακινήτου κατά τον ουσιώδη χρόνο από τον εκτιμητή Γεώργιο Γεωργιάδη με συνοδευτική επιστολή του δικηγόρου του ημερομηνίας 29/6/1990 στην οποία 30 αναφέρονται τα εξής:

"Κατ' εντολήν του πελάτου μου Γεώργιου Σαββίδη αναφέρομαι στην φορολογία Κεφαλαιουχικών Κερδών που του έχετε επιβάλει με ειδοποίηση σας 35 29ης Μαΐου, 1990.

Γνωρίζω ότι θα έπρεπε να υποβληθή Προσφυγή και όχι οποιαδήποτε προς σας ένσταση.

40 Η παρούσα δεν επέχει θέση ένστασης αλλά επειδή ο πελάτης δεν παρέσχε τα στοιχεία που του ζητήσατε, τα

οποία τώρα έχει στην διάθεσή του, γι' αυτό επισυνάπτω στην παρούσα σχετική Εκτίμηση του κ. Γεωργίου Χρ. Γεωργιάδη, πρώην διευθυντού Κτηματολογίου Πάφου όπου παρουσιάζονται οι αξίες του από φορολογίαν ακινήτου κατά τις ουσιώδεις ημερομηνίες. 5

Το στοιχείο αυτό παρέχεται περιπλέον των άλλων γεγονότων και περιστατικών της υπόθεσης αυτής που σας είναι ήδη γνωστά και στα οποία στηρίζεται η θέση του πελάτου. 10

Κάτω από τις συνθήκες αυτές πιστεύω ότι δεν θα παραλείψετε να επανεξετάσετε το όλο θέμα αφού λάβετε υπόψη και το νέο στοιχείο προς πλήρη και ορθήν άσκηση της διακριτικής σας ευχέρειας. 15

Παρακαλώ και αναμένω την απάντηση σας εντός των προσεχών δέκα ημερών ώστε να αποφευχθούν έξοδα Προσφυγής τα οποία ο πελάτης θα διεκδικήσει εάν αναγκασθή να λάβη το μέτρο αυτό". 20

Με αφετηρία το γεγονός της συμφωνίας του με το Διευθυντή, ημερομηνίας 14/11/1988, ως αποτέλεσμα της οποίας ο τελευταίος εξέδωσε την Ειδοποίηση Επιβολής Φορολογίας Κεφαλαιουχικών κερδών ύψους £960 με Κώδικα φορολογίας 5, στην οποία έχω ήδη αναφερθεί, ο Αιτητής προχώρησε στην προβολή και ανάπτυξη του επιχειρήματος του ότι ο Διευθυντής στερείται του δικαιώματος και/ή κωλύεται στην άσκηση του δικαιώματος που άλλως πως θα είχε να αναθεωρήσει, ως έπραξε, την τελική εκείνη φορολογία εκδίδοντας την επίδικη Ειδοποίηση Επιβολής πρόσθετης φορολογίας κεφαλαιουχικών κερδών ύψους £1.040. Προς υποστήριξη του επιχειρήματος του ο ευπαίδευτος δικηγόρος του Αιτητή παρέπεμψε το Δικαστήριο στην Αγγλική απόφαση της Βουλής των Λόρδων στην υπόθεση **Scorer (Inspector of Taxes) v. Olin Energy Systems Ltd** [1985] 2 All E.R. 375. Ταυτόχρονα, επεσήμανε, ως όφειλε, το γεγονός ότι στην Κύπρο δεν υπάρχει νομοθετική πρόνοια αντίστοιχη προς 25 30 35 40

4 Α.Α.Δ. Σαββίδης ν. Διευθ. Τμ. Εσωτ. Προσόδων κ.α. Πογιατζής, Δ.

το άρθρο 510(I)* του Αγγλικού Νομοθετήματος Income Tax Act, 1952.

5 Δεν υπάρχει αμφιβολία ότι η πρόνοια του άρθρου 510
(I) ανωτέρω σε συνδυασμό με την πρόνοια του άρθρου 12
(4)** του Αγγλικού νομοθετήματος Income Tax Mana-
gement Act 1964, αν ίσχυαν στην Κύπρο, θα στερούσαν το
10 Διευθυντή να επιβάλει την επίδικη φορολογία κατ'
εφαρμογή του άρθρου 5*** του Αγγλικού Νομοθετήματος
Income Tax Management Act 1964.

Ενόψει της απουσίας από τα νομοθετήματα που ισχύουν

**s 510(I) Subject to the provisions of this section, where a person gives notice of appeal to the General Commissioners, the Special Commissioners or the Board of Referees against an assessment to, or a decision of any kind with respect to, income tax other than surtax or surtax, and, before the appeal is determined by the Commissioners or Board, the surveyor or other proper officer of the Crown and the appellant come to an agreement, whether in writing or otherwise, that the assessment or decision should be treated as upheld without variation, or as varied in a particular manner or as discharged or cancelled, the like consequences shall ensue for all purposes as would have ensued if, at the time when the agreement was come to, the Commissioners or Board had determined the appeal and had upheld the assessment or decision without variation, had varied it in that manner or had discharged or cancelled it, as the case may be "*

***12(4) "Save as otherwise provided in the Income Tax Acts or the enactments relating to the profits tax the determination of the General Commissioners or the Special Commissioners in any proceedings under the Income Tax Acts or the enactments relating to the profits tax shall be final and conclusive "*

****5 "If an inspector of the Board discover- (a) that any income which ought to have been assessed to tax at the standard rate or to surtax has not been assessed, or (b) that an assessment to tax at the standard rate or to surtax is or has become insufficient, or (c) that any relief which has been given is or have become excessive, the inspector or, as the case may be, the Board may make an assessment in the amount, or the further amount, which ought in his or their opinion to be charged "*

στην Κύπρο προνοιών αντίστοιχων με τα άρθρα 510(I) και 12(4) των Αγγλικών νομοθετημάτων Income Tax Act 1952 και Income Tax Management Act 1964, αντίστοιχα, οι εξουσίες του Διευθυντή να αναθεωρεί φορολογίες κεφαλαιουχικών κερδών που έχει επιβάλει και/ή να επιβάλλει πρόσθετη φορολογία κεφαλαιουχικών κερδών πηγάζουν και καθορίζονται από το άρθρο 14 του περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμου, το οποίο πριν τροποποιηθεί με το Νόμο αρ. 135/90, προνούσε ότι:

"Οσάκις ο Διευθυντής κρίνη ότι το ποσόν το οποίον πρόσωπόν τι υποχρεούται να καταβάλη ως φόρον έχει εκτιμηθή ως έλασσον του δέοντος, ούτος δύναται, καθ'οιονδήποτε χρόνον εντός έξι ετών από της ημερομηνίας της αρχικής βεβαίωσης, να προβή εις συμπληρωματική βεβαίωσιν του ποσού το οποίον το τοιούτο πρόσωπον, κατά την γνώμην του, οφείλει να καταβάλη:

Νοείται ότι εις περιπτώσεις καθ' άς η χαμηλή φορολογία οφείλεται εις δόλον ή εσκεμμένην φοροδιαφυγήν, η τοιαύτη συμπληρωματική βεβαίωσις δύναται να γίνη καθ' οιονδήποτε χρόνον."

Το πιο πάνω άρθρο είναι περίπου το ίδιο με το άρθρο 23 των περί Βεβαίωσης και Εισπράξεως Φόρων Νόμων, το οποίο προνοεί ότι-

"23(1) Οσάκις ο Διευθυντής κρίνη ότι πρόσωπόν τι εφ' ού επεβλήθη φόρος δυνάμει οιουδήποτε νόμου, περιλαμβανομένου και νόμου Κοινοτικής Συνελεύσεως επιβαλόντος προσωπικήν εισφοράν υπό μορφήν φόρου εισοδήματος, ψηφισθέντος είτε προ είτε κατόπιν της ενάρξεως της ισχύος του παρόντος Νόμου, δεν εφορολογήθη ή εφορολογήθη δια ποσού ελάσσοντος εκείνου διά του οποίου ώφειλε να φορολογηθή, ο Διευθυντής δύναται, εντός του φορολογικού έτους ή εντός έξι ετών από της λήξεως αυτού, να επιβάλη εις το πρόσωπον τούτο φορολογίαν τοιούτου ποσού ή τοιούτου επιπρόσθετου ποσού οίον επεβλήθη δυνάμει των διατάξεων του επιβαλόντος τον φόρον νόμου και έδει να είχε βεβαιωθή και εισπραχθή δυνάμει των εν

λόγω διατάξεων, αι δε διατάξεις του παρόντος Νόμου εφαρμόζονται επί της τοιαύτης βεβαιώσεως και του επί τη βάσει αυτής επιβληθέντος φόρου:

5 Νοείται ότι κατά την διενέργειαν πάσης τοιαύτης βεβαιώσεως ο Διευθυντής χορηγεί τοιαύτας εκπτώσεις οίας προβλέπει ο επί του οικείου φορολογικού έτους εφαρμοζόμενος νόμος, ο δε βάσει της βεβαιώσεως
10 καταβλητέος φόρος επιβάλλεται συμφώνως προς τους συντελεστάς οι οποίοι προβλέπονται υπό του επί του οικείου φορολογικού έτους εφαρμοζομένου νόμου.

(2) Οσάκις τις είναι ένοχος δόλου ή εσκεμμένης παραλείψεως, το χρονικόν όριον των εξ ετών το
15 οποίον αναφέρεται εν τω εδαφίω (1) αυξάνεται εις δώδεκα έτη."

Στην υπόθεση *Theofano Panayiotou v. The Republic* (1986) 3 C.L.R. 2311, το Δικαστήριο εξέφρασε την άποψη
20 ότι οι πρόνοιες του περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμου (Ν.4/78) εφαρμόζονται και στην περίπτωση επιβολής φόρου Κεφαλαιουχικών Κερδών, όπως είναι η παρούσα υπόθεση. Αν έτσι έχουν τα πράγματα, ο Διευθυντής μπορεί να επικαλεστεί και την πρόνοια του άρθρου 23(1) ανωτέρω, η οποία έχει ερμηνευτεί σε
25 διάφορες αυθεντίες οι οποίες, εν πάση περιπτώσει, είναι βοηθητικές στην ερμηνεία του άρθρου 14 του περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμου (ανωτέρω) λόγω της μεγάλης ομοιότητας στο κείμενο των δυο αυτών
30 νομοθετικών προνοιών. Ενδεικτικά αναφέρω επί του προκειμένου την υπόθεση *Constance Estates Limited v. Republic* (1982) 3 C.L.R. 859, στην οποία το Δικαστήριο υπέδειξε ότι ο μόνος περιορισμός στην άσκηση από το Διευθυντή των εξουσιών του κάτω από το άρθρο 23(1)
35 ανωτέρω είναι ο χρονικός περιορισμός των έξι ετών. Οι εξουσίες του Διευθυντή ασκούνται οποτεδήποτε ο ίδιος καλή τη πίστει κρίνει ότι ο φορολογούμενος είτε δε φορολογήθηκε είτε φορολογήθηκε με ποσό μικρότερο εκείνου με το οποίο όφειλε να είχε φορολογηθεί. Το
40 Δικαστήριο επεσήμανε επίσης ότι η έκταση των αντίστοιχων εξουσιών του Διευθυντή στην Αγγλία κάτω από την αντίστοιχη πρόνοια του άρθρου 41 του Αγγλικού

Income Tax Act, 1952, θα μπορούσε εύλογα να χαρακτηριστεί ως μικρότερη εκείνης του Διευθυντή στην Κύπρο, η οποία είναι τόσο πλατειά ώστε να καλύπτει και περιπτώσεις μεταγενέστερης διαφορετικής εκτίμησης των ίδιων γεγονότων από το Διευθυντή. Σχετική επί του προκειμένου είναι και η υπόθεση **Ανδρούλλα Πετεινού ν. Κυπριακής Δημοκρατίας** (απόφαση ημερομηνίας 13/2/1991 στην προσφυγή αρ. 282/89). 5

Αναφορικά με τον ισχυρισμό του κ. Νικολαΐδη ότι, σύμφωνα με τις γενικές αρχές του δικαίου, "η συμφωνία με ανταλλάγματα και παραχωρήσεις των δυο πλευρών", ημερομηνίας 14/11/1988, είναι δεσμευτική και για τα δυο μέρη με εξαίρεση την περίπτωση δόλου, έχω τη γνώμη ότι δε δεσμεύει το Διευθυντή, ούτε νομίζω ότι επιτρέπει στο Διευθυντή να παραιτηθεί της υποχρέωσης του να επιβάλει στον Αιτητή το φόρο τον οποίο οφείλει στο δημόσιο. Οι γενικές αρχές του ιδιωτικού δικαίου δεν έχουν εφαρμογή στην παρούσα υπόθεση. Η επιβολή φορολογίας από το Διευθυντή αποτελεί άσκηση του κυριαρχικού δικαιώματος του κράτους για επιβολή φόρου. Ο φόρος αποτελεί αναγκαστική και χωρίς αντάλλαγμα παροχή του ιδιώτη προς το κράτος χάριν εκπληρώσεως των κρατικών σκοπών και αποβλέπει στην ικανοποίηση του δημοσίου συμφέροντος. Δημόσια είναι η φύση της φορολογικής σχέσης και δε διέπεται, ως εκ τούτου από τις αρχές του ιδιωτικού δικαίου. 10
15
20
25

Ο Διευθυντής είναι επιφορτισμένος με το καθήκον της εφαρμογής των ρητών διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας και δεν απαλλάσσεται από την υποχρέωση να τις εφαρμόσει. Πηγή του φορολογικού δικαίου είναι ο νόμος. Δεν είναι δυνατό να χαριστεί φόρος ο οποίος είναι καταβλητέος, άνευ νόμου. Στο σύγγραμμα του Μιχ. Γ. Κυπραίου Στοιχεία Φορολογικού Δικαίου, 1980, στη σ.118 αναφέρονται τα εξής: 30
35

"β. Η φορολογική ενοχή γεννιέται απ' ευθείας από το νόμο και ποτέ από φορολογικές συμφωνίες ή συμβιβασμούς ανάμεσα στο φορολογικό δανειστή και οφειλέτη." 40

Στη σ. 199 του ίδιου συγγράμματος αναφέρονται τα

εξής:

5 "ε. Η φορολογική ενοχή γεννιέται αμετάκλητα, επειδή η γέννηση συνδέεται από το νόμο με την πραγματική συντέλεση του νομοθετικού περιστατικού, ανεξάρτητα από τη θέληση ή την πλάνη του φορολογουμένου, είναι φανερό ότι η γεννηθείσα φορολογική ενοχή δεν βρίσκεται πιά στη διάθεση των μερών της φορολογικής ενοχής. Συνεπώς η φορολογική ενοχή δεν μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο συμβάσεως ή συμβιβασμού."

10 Το νομικό δόγμα του estoppel που επικαλείται ο Αιτητής δεν εφαρμόζεται σε περιπτώσεις δέσμιας αρμοδιότητας, όπως είναι η παρούσα. Συμφωνώ επί του προκειμένου με την εισήγηση της ευπαιδευτης δικηγόρου του Διευθυντή, η οποία φαίνεται να υποστηρίζεται και από το ακόλουθο απόσπασμα από το σύγγραμμα του Κυριακόπουλου Ελληνικόν Διοικητικόν Δίκαιον, Τόμος 20 Β, σσ. 287, 288:

25 "Αλλ' όταν ο νόμος επιβάλλη εις τους πολίτας δημοσίας υποχρεώσεις-φορολογικάς, αστυνομικάς κλπ.- αι αρχαί υποχρεούνται ν'απαιτήσωσι την εκπλήρωσιν τούτων· διότι παραίτησις από οφειλομένης έναντι της δημοσίας διοικήσεως δυνάμει του δημοσίου δικαίου παροχής, θα ισοδυνάμει προς μη εφαρμογήν του νόμου. Διό, κατά κανόνα, παραίτησις της δημοσίας διοικήσεως από απαιτήσεως ανηκούσης αυτή, είναι 30 δυνατή μόνον δυνάμει ειδικής εξουσιοδοτήσεως του νόμου.

.....
35 Αλλ' άνευ εξουσιοδοτήσεως, πάσα παραίτησις από δημοσίας αξιώσεως, είτε αυτή ορίζεται εν διοικητική πράξει είτε εν διοικητική συμβάσει, συνιστά παράβασιν του νόμου και, επομένως, είναι άκυρος."

40 Από όσα έχω αναφέρει πιο πάνω προκύπτει ότι ο Διευθυντής είχε εξουσία, κάτω από τις συνθήκες της παρούσας υπόθεσης, να προβεί στην αναθεώρηση της

φορολογίας και στην επιβολή της πρόσθετης επίδικης φορολογίας στον Αιτητή ύψους £1.044. Παραμένει μόνο να εξεταστεί κατά πόσο η επιβολή της πρόσθετης αυτής φορολογίας ήταν εύλογα εφικτή ή όχι με βάση τα στοιχεία που ο Διευθυντής είχε ενώπιον του. Θα πρέπει επί του προκειμένου να υπενθυμίσω ότι, όταν ο Αιτητής κλήθηκε να υποβάλει εκτίμηση του επίδικου κτήματος κατά την ουσιαστική ημερομηνία από έμπειρο εκτιμητή, ο Αιτητής αρνήθηκε και/ή παρέλειψε να συμμορφωθεί. Μετά την έκδοση της προσβαλλόμενης απόφασης και της κοινοποίησης της στον Αιτητή, ο Αιτητής υπέβαλε μέσω του δικηγόρου του την εκτίμηση του εκτιμητή Γεωργίου Γεωργιάδη, η οποία διαφέρει εκείνης του Διευθυντή. Η δ. Δημητριάδου, εκ μέρους του Διευθυντή, επεσήμανε το γεγονός ότι η Έκθεση αυτή δεν ήταν ενώπιον του Διευθυντή κατά τη λήψη της επίδικης απόφασης και θα πρέπει, ως εκ του λόγου αυτού, να μη ληφθεί υπόψη στο παρόν στάδιο του δικαστικού ελέγχου της εν λόγω απόφασης. Συμφωνώ με την εισήγηση αυτή η οποία υποστηρίζεται από τη νομολογία μας. Αναφέρω επί του προκειμένου τις υποθέσεις Αθηνούλα Ιερωνυμίδα ν. Δημοκρατίας (απόφαση ημερομηνίας 30/12/1988 στην προσφυγή αρ. 344/85), *Christophides v. Republic* (1984) 3 C.L.R. 1454, *Φίλιππος Λυσιώτης ν. Κυπριακής Δημοκρατίας* (απόφαση ημερομηνίας 10/1/1990 στην προσφυγή αρ. 63/88), *Angela Mazmanian ν. Κυπριακής Δημοκρατίας* (απόφαση ημερομηνίας 23/12/1989 στην προσφυγή αρ. 510/88), και *Κίκης Χατζηκυριάκου ν. Κυπριακής Δημοκρατίας* (απόφαση ημερομηνίας 11/5/1990 στην προσφυγή αρ. 245/89), στις οποίες τονίστηκε ότι η νομιμότητα και το εύλογο της διοικητικής απόφασης κρίνεται με βάση τα στοιχεία που είχε η διοίκηση ενώπιον της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης απόφασης.

Θα ήθελα επίσης να επισημάνω ότι, όπως τονίστηκε στην υπόθεση *Πρωτοπαπά ν. Δημοκρατίας* (απόφαση ημερομηνίας 27/4/1989 στην προσφυγή αρ. 13/86), το ερώτημα που εγείρεται δεν είναι ποιά από τις δυο εκτιμήσεις προτιμά το Δικαστήριο, αλλά μέχρι που εκτείνεται η δικαιοδοσία του Δικαστηρίου να επέμβει στην αξιολόγηση από τη διοίκηση των γεγονότων και των στοιχείων του φακέλου, η οποία εκφεύγει του δικαστικού

4 Α.Α.Δ. Σαββίδης v. Διευθ. Τμ. Εσωτ. Προσόδων κ.α. Πογιατζής, Δ.

ελέγχου εκτός αν φανεί ότι η διοίκηση ενήργησε κάτω από το βάρος πλάνης αναφορικά με τα πράγματα ή με το νόμο ή καθ' υπέρβαση των εξουσιών της.

- 5 Ούτε πλάνη ούτε υπέρβαση εξουσίας από το Διευθυντή έχει αποδειχθεί στην παρούσα υπόθεση. Από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η επίδικη απόφαση ήταν εύλογα εφικτή και λήφθηκε νόμιμα από το Διευθυντή.
- 10 Κάτω από αυτές τις περιστάσεις το Δικαστήριο αρνείται να επέμβει. Βλ. υπόθεση *Lilian Georghiades v. The Republic* (1980) 3 C.L.R. 525.

- 15 Για όλους τους πιο πάνω λόγους η προσφυγή απορρίπτεται και η προσβαλλόμενη απόφαση επικυρώνεται. Εν όψει των νομικών σημείων που έχουν εγερθεί δεν εκδίδω οποιαδήποτε διαταγή αναφορικά με τα έξοδα.

Η προσφυγή απορρίπτεται χωρίς έξοδα.