

17 Νοεμβρίου, 1994

[ΣΤΥΛΙΑΝΙΔΗΣ, Π., ΔΗΜΗΤΡΙΑΔΗΣ, ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ, ΑΡΤΕΜΙΑΔΗΣ,
ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΙΔΗΣ, Δ/στές]

ΚΥΠΡΙΑΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ, ΜΕΣΩ ΥΠΟΥΡΓΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙ-
ΚΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΟΥ,

Εφεσείοντες-Καθ' ων η Αίτηση,

v.

ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΚΩΣΤΑ Γ. ΤΥΜΒΙΟΥ ΛΤΔ,

Εφεσιβλήτων-Αιτητών.

(Αναθεωρητική Έφεση Αρ. 1350).

5 Φόρος Εισοδήματος — Φορολογικό έτος 1988 — Εταιρείες ανήκου-
σες στο ίδιο συγκρότημα (ιθύνουσα και εξαρτημένες) — Αίτημα
για συμψηφισμό των ζημιών — Απορρίφθηκε από τον Έφορο
Φόρου Εισοδήματος — Οι περί Φορολογίας του Εισοδήματος
10 Νόμοι, άρθρο 15(5) — Η απόφαση του Εφόρου κρίθηκε ορθή λόγω
της μη θέσπισης των Κανονισμών, δυνάμει του πιο πάνω νόμου,
που ρύθμιζαν ουσιαδή στοιχεία σχετικά με συμψηφισμό των ζη-
μιών εταιρειών που ανήκουν στο ίδιο συγκρότημα — Το εδάφιο 5
του άρθρου 15 δεν δημιουργούσε συγκεκριμένο δικαίωμα για τους
αιτητές.

15 Δευτερογενής Νομοθεσία — Κανονιστικές πράξεις — Αποτελούν νο-
μοθεσία με εξουσιοδότηση — Η χρήση της εξουσιοδοτικής διάτα-
ξης του άρθρου 15(5) των περί Φορολογίας του Εισοδήματος
Νόμων, για έκδοση κανονιστικής πράξης επαφίεται στην ευχέρεια
της Διοίκησης — Ρύθμιση ουσιαδών στοιχείων με δευτερογενή νο-
μοθεσία — Εφαρμοστές αρχές.

20 Οι εφεσίβλητοι είναι εταιρεία περιορισμένης ευθύνης. Στις
29.12.1989 υπέβαλαν δήλωση εισοδήματος για το έτος 1988. Στις
30.3.1990 ο Έφορος τους απέστειλε αρχική φορολογία για το έτος
1988 στην οποία το υπόλοιπο του οφειλομένου φόρου προσδιορι-
ζόταν σε ΛΚ6.655,83. Στις 11.4.1990, οι εφεσίβλητοι υπέβαλαν έν-
σταση για τον λόγο ότι δεν έγινε συμψηφισμός των ζημιών εται-
ρειών που ανήκουν στο ίδιο συγκρότημα με αυτούς.

25 Η ένσταση απορρίφθηκε από τον Έφορο και η απόφασή του
κοινοποιήθηκε με επιστολή του ημερομηνίας 25.4.1990. Ο λόγος
της απόρριψης ήταν η μη έγκριση Κανονισμών για καθορισμό των
προϋποθέσεων και όρων για συμψηφισμό των ζημιών εταιρειών
που ανήκουν στο ίδιο συγκρότημα, σύμφωνα με το εδάφιο 5 του
άρθρου 15 του Νόμου.

Το πρωτόδικο Δικαστήριο δέχτηκε την εισήγηση των εφεσειό-
ντων ότι, η νομοθετική εξουσιοδότηση περιοριζόταν μόνο στη ρύθ-
μιση προϋποθέσεων και διαδικασιών και ότι οι ίδιοι απέκτησαν
συγκεκριμένο αυτοδύναμο δικαίωμα με το Άρθρο 15(5) το οποίο
παρέμεινε ανεπηρέαστο από την παράλειψη έκδοσης των κανονι-
σμών. Η απόφαση του Εφόρου ακυρώθηκε από το πρωτόδικο Δι-
καστήριο. Η Ολομέλεια του Ανωτάτου Δικαστηρίου αποδέχτηκε
την έφεση και επικύρωσε την προσβαλλόμενη απόφαση για τους
πιο κάτω λόγους:

1. Η κανονιστική πράξη είναι νομοθεσία με εξουσιοδότηση και
αποτελεί σύνθηες φαινόμενο στον τρόπο της νομοθεσίας.

2. Η Διοίκηση δεν υποχρεούται κατά κανόνα να κάμει χρήση
της εξουσιοδότησης.

3. Η υπόθεση του Συμβουλίου Επικρατείας 1929/1978 που
αναφέρεται στο νόμο περί συστάσεως παρά τω Ταμείω Προνοίας
Δικηγόρων Αθηνών Κλάδου Επικουρικής Ασφαλίσεως του Προ-
σωπικού αυτού, διακρίνεται από την παρούσα υπόθεση λόγω των
διαφορετικών προνοιών του Ελλαδικού νόμου με το περιεχόμενο
του εδαφίου 5 του Άρθρου 15 του Νόμου. Στην πιο πάνω υπόθεση
το Συμβούλιο Επικρατείας αποφάσισε ότι η έκδοση του προεδρι-
κού διατάγματος που προβλεπόταν στο νόμο για ρύθμιση ορισμέ-
νων δευτερευόντων θεμάτων ήταν υποχρεωτική. Στην παρούσα
υπόθεση ο νομοθέτης άφησε ουσιαστικά στοιχεία να ρυθμιστούν με
δευτερογενή νομοθεσία.

4. Η σχετική νομοθετική πρόνοια δεν είναι επικρατέστερη από
την ελευθερία της Διοίκησης για έκδοση της κανονιστικής πράξης.
Ούτε συντρέχουν εξαιρετικές προϋποθέσεις για να θεωρηθεί υπο-
χρεωτική η έκδοση της κανονιστικής διάταξης.

5. Η Διοίκηση ορθά ερμήνευσε και εφάρμοσε το Νόμο.

*Η έφεση επιτυγχάνει. Η προσβαλλό-
μενη απόφαση επικυρώνεται. Δεν
ειδίδεται διαταγή για έξοδα.*

Υποθέσεις που αναφέρθηκαν:

Απόφαση Σ.τ.Ε. 301/71, 1971 Α', σελ. 373.

Απόφαση Σ.τ.Ε. 1929/1978.

Απόφαση Σ.τ.Ε. 2052/1980.

Έφεση.

Έφεση εναντίον της απόφασης Δικαστή του Ανωτάτου

- 5 Δικαστηρίου Κύπρου (Νικήτας, Δ.) που δόθηκε στις 17 Απριλίου, 1991 (Προσφυγή αρ. 539/90) με την οποία ακύρωσε απόφαση του Εφόρου Φόρου Εισοδήματος με την οποία δεν έγινε δεκτός συμψηφισμός των ζημιών εταιρειών που ανήκουν στο ίδιο συγκρότημα με την εφεσίβλητη εταιρεία.

Μ. Τσαγγαρίδης, Δικηγόρος της Δημοκρατίας, για τους εφεσεύοντες.

Γ. Τριανταφυλλίδης, για τους εφεσίβλητους.

10

Cur. adv. vult.

- 15 ΣΤΥΛΙΑΝΙΔΗΣ, Π. ανάγνωσε την ακόλουθη απόφαση. Η έφεση αυτή στρέφεται εναντίον Απόφασης Δικαστή του Δικαστηρίου τούτου, που, στην άσκηση πρωτοβάθμιας Αναθεωρητικής Δικαιοδοσίας, (Προσφυγή Αρ. 539/90 - Κώστας Γ. Τύμβιος Λτδ. ν. Κυπριακής Δημοκρατίας), ακύρωσε απόφαση του Εφόρου Φόρου Εισοδήματος με την οποία δεν έγινε δεκτός συμψηφισμός των ζημιών εταιρειών που ανήκουν στο ίδιο συγκρότημα με την εφεσίβλητη εταιρεία.

- 20 Οι εφεσίβλητοι είναι εγγεγραμμένη εταιρεία περιορισμένης ευθύνης.

Στις 29 Δεκεμβρίου, 1989 υπέβαλαν, μέσω των ελεγκτών τους - Ιωάννου Ζαμπέλα & Σία - δήλωση εισοδήματος για το φορολογικό έτος 1988.

- 25 Στις 30 Μαρτίου, 1990, ο Έφορος έστειλε στους εφεσίβλητους αρχική φορολογία για το έτος 1988 - (βλ. Παράρτημα Α στην ένσταση). Αφού έλαβε υπόψη το φόρο που επιβλήθηκε και το φόρο που πληρώθηκε και/ή κατακρατήθηκε, προσδιόρισε το υπόλοιπο του οφειλόμενου φόρου σε £6.655,83.

30

Στις 11 Απριλίου, 1990, οι εφεσίβλητοι υπέβαλαν ένσταση για το λόγο ότι δεν έγινε συμψηφισμός των ζημιών

εταιρειών που ανήκουν στο ίδιο συγκρότημα με αυτούς. Στην επιστολή αυτή αναφέρεται:-

"Εκ παραδρομής δεν αναφέραμε στις φορολογικές καταστάσεις του πελάτη μας τις εν λόγω ζημιές γι' αυτό επισυνάπτουμε αναθεωρημένο προσδιορισμό φορολογητέου εισοδήματος που συμπεριλαμβάνει και τις ζημιές."

5

Οι εταιρείες στις οποίες γίνεται αναφορά είναι: Costas G. Tymvios Traders Ltd. και Costas G. Tymvios Estates Ltd.

10

Η ένσταση των εφεσιβλήτων αποφασίστηκε με βάση την πρόνοια του Άρθρου 20(5) των περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων του 1978 μέχρι 1989, (Αρ. 4/78, 23/78, 41/79, 164/87, 159/88 και 196/89). Ο Έφορος απέρριψε την ένσταση και κοινοποίησε την απόφασή του με επιστολή ημερομηνίας 25 Απριλίου, 1990, η οποία έχει:-

15

"Αναφέρομαι στην επιστολή σας ημερομηνίας 11 Απριλίου 1990 διά της οποίας υποβάλλετε ένσταση για την φορολογία της πιο πάνω εταιρείας για το έτος 1988 και σας πληροφορώ ότι δεν μπορώ να δεχθώ συμφητισμό των ζημιών εταιρειών που ανήκουν στο ίδιο συγκρότημα με τον πελάτη σας, εφ' όσον δεν έχουν εγκριθεί ακόμη Κανονισμοί που να καθορίζουν τις προϋποθέσεις και όρους του εν λόγω συμφητισμού."

20

Οι περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμοι του 1961 έως 1986 τροποποιήθηκαν με τον περί Φορολογίας του Εισοδήματος (Τροποποιητικό) Νόμο του 1987, (Αρ. 163/87), (ο "Νόμος").

25

Το Άρθρο 15 του βασικού Νόμου, το οποίο αναφέρεται στην έκπτωση για ζημιές, τροποποιήθηκε με την προσθήκη, μεταξύ άλλων, του 5ου εδαφίου, που έχει:-

30

"(5) Υπό τοιαύτας προϋποθέσεις και καθ' ην διαδικασίαν ήθελον καθορισθή διά Κανονισμών εκδοθησο-

5 μένων μέχρι την 31ην Ιανουαρίου 1989 δυνάμει του παρόντος Νόμου, εις περιπτώσεις ιθύνουσης και εξηρημένων αυτής εταιρειών, ως αυτά ήθελον καθορισθή, δύναται να γίνη αποδεκτός ο συμψηφισμός ζημιών οιασδήποτε ή οιασδήποτε εκ τούτων εταιρείας ή εταιρειών μετά του φορολογητέου εισοδήματος του αυτού έτους έτερας ή έτερων εκ τούτων εταιρείας ή εταιρειών."

10 Αρμόδιο όργανο για τη θέσπιση κανονισμών για καθορισμό οποιουδήποτε θέματος για το οποίο ο Νόμος προνοεί ή απαιτεί είναι, σύμφωνα με το Άρθρο 52 του Νόμου, το Υπουργικό Συμβούλιο.

15 Το Υπουργικό Συμβούλιο δεν εξέδωσε κανονισμούς για οποιοδήποτε από τα θέματα που εξουσιοδοτήθηκε με το εδάφιο (5) του Άρθρου 15.

20 Ο δικηγόρος των εφεσιβλήτων επιχειρηματολόγησε ότι οι εφεσίβλητοι έχουν αποκτήσει συγκεκριμενοποιημένο αυτοδύναμο δικαίωμα με τη ρητή νομοθετική διάταξη του εδαφίου (5) του Άρθρου 15, ότι η νομοθετική εξουσιοδότηση περιοριζόταν μόνο στη ρύθμιση προϋποθέσεων και διαδικασιών και ότι η καθυστέρηση ή η μη κανονιστική ρύθμιση της άσκησης του δικαιώματος τούτου με την παράλειψη έκδοσης των κανονισμών δεν μπορούσε να μεταβάλει την ουσία του δικαιώματός τους.

25 Το πρωτόδικο Δικαστήριο δέχτηκε την εισήγηση αυτή και ακύρωσε την κρινόμενη διοικητική απόφαση, για παράβαση διατάξεως νόμου.

30 Εξετάσαμε με πολλή προσοχή το εδάφιο (5). Δε δημιουργεί δικαίωμα. Δεν καθορίζονται οι προϋποθέσεις, δεν καθορίζονται οι ιθύνουσες και οι εξαρτημένες εταιρείες οι οποίες θα είχαν την ωφέλεια της έκπτωσης, ούτε καθορίζεται η διαδικασία.

Η κανονιστική πράξη είναι νομοθεσία με εξουσιοδότηση, η οποία θέτει γενικούς και απρόσωπους κανόνες δι-

καίου και είναι σύνηθες φαινόμενο στον τρόπο της νομοθεσίας.

Κατά κανόνα η διοίκηση δεν υποχρεούται να κάμει χρήση της εξουσιοδότησης.

Στην Απόφαση του Σ.τ.Ε. 301/71, 1971 Α', σελ. 373, η 5
Ολομέλεια είπε στη σελ. 374:-

"Επειδή, κατά γενικήν αρχήν και εφ' όσον δεν προκύπτει σαφώς το αντίθετον εκ των σχετικών διατάξεων, όπερ δεν συντρέχει εν προκειμένω, η Διοίκησης κέκτηται διακριτικήν εξουσίαν προς έκδοσιν των υπό του 10
νόμου προβλεπομένων κανονιστικών πράξεων και ως εκ τούτου δεν δύναται να υποχρεωθή αυτή δι' αιτήσεως ακυρώσεως όπως προβή εις την έκδοσιν πράξεως τοιαύτης φύσεως."

Ο Γιώργος Δεληγιάννης, Πάρεδρος του Συμβουλίου 15
Επικρατείας, στο Άρθρο του - "Σκέψεις για την Έννοια και τον Δικαστικό Έλεγχο των Κανονιστικών Πράξεων" - που δημοσιεύτηκε στον Τόμο Τιμητικό του Συμβουλίου της Επικρατείας 1929-1979, σελ. 583, στις σελ. 594-595 20
έγραψε:-

"3. Υποχρέωση εκδόσεως κανονιστικής πράξεως.

Το πρώτο πρόβλημα που γεννάται σχετικά με τον ακυρωτικό έλεγχο των κανονιστικών πράξεων είναι αν 25
μπορεί να υποχρεωθεί η Διοίκηση στην έκδοση κανονιστικής πράξεως, προβλεπομένης από τον νόμο. Άσχετα από την φύση της ευχερείας που έχει η Διοίκηση να κάμει χρήση της εξουσιοδοτικής διατάξεως για να εκδώσει την κανονιστική πράξη που προβλέπει ο νόμος, έχει επικρατήσει η άποψη, σύμφωνα με την οποία η σχετική ευχέρεια της Διοικήσεως δεν μπορεί να ελεγχθεί 30
από τον ακυρωτικό Δικαστή. Σε ωρισμένες δε αποφάσεις του Σ.τ.Ε. η ευχέρεια αυτή χαρακτηρίζεται αδόκιμα διακριτική. Η βασική αρχή που διέπει το θέμα αυτό

είναι η ελευθερία της Διοικήσεως να καθορίσει τον χρόνο εκδόσεως της κανονιστικής πράξεως εκτιμώντας ένα σύνολο σχετικών συνθηκών. Ελευθερία που είναι συμψύης με την αποστολή της Εκτελεστικής Εξουσίας

5 όταν καθορίζει τους όρους και τις προϋποθέσεις εφαρμογής του νόμου. Όταν όμως η παράλειψη εκδόσεως της κανονιστικής πράξεως είναι απόρροια μιας συστηματικής προθέσεως της Διοικήσεως να καταστήσει ανεφάρμοστο τον νόμο, τότε η ελευθερία της Διοικήσεως

10 πρέπει να υποχωρήσει μπροστά στην επιταγή του νόμου να τύχει εφαρμογής. Η υποχρέωση όμως εκδόσεως της κανονιστικής πράξεως είναι η εξαίρεση από το τεκμήριο της ελευθερίας, γι' αυτό οι προϋποθέσεις της συνδρομής της είναι εξαιρετικές. Η εξαίρεση όμως αυτή

15 αρχίζει να κατακτά έδαφος στο σύγχρονο δίκαιο. Ιδιαίτερα 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

20 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

Στο σύγγραμμα του Π.Δ. Δαγτόγλου - "Γενικό Διοικητικό Δίκαιο", Τρίτη Έκδοση, 1992, σελ. 85, παράγραφος 203, αναφέρεται:-

30 "Κατά κανόνα, η διοίκηση δεν υποχρεούται να κάμει χρήση της εξουσιοδοτήσεως το αντίθετο ισχύει στην περίπτωση που η μη έκδοση του διατάγματος ματαιώνει ουσιαστικά την νομοθετική βούληση, προπάντων όταν ο νομοθέτης εκτελεί εντολή του Συντάγματος, όπως π.χ. για την κοινωνική ασφάλιση των

35 εργαζομένων."

Το περιεχόμενο των πιο πάνω αποσπασμάτων βασίζεται στην Απόφαση του Σ.τ.Ε. 1929/1978 και τη νεώτερη

2052/1980, που είναι δημοσιευμένη στο περιοδικό "Το Σύνταγμα", Έτος Ζ, 1981, σελ. 103.

Εξετάσαμε με πολλή προσοχή την Απόφαση αυτή. Αναφέρεται στο νόμο περί συστάσεως παρά τω Ταμείω Προνοίας Δικηγόρων Αθηνών Κλάδου Επικουρικής Ασφαλίσεως του Προσωπικού αυτού. Με το νόμο συστάθηκε παρά τω Ταμείω Προνοίας Δικηγόρων Αθηνών Κλάδος Επικουρικής Ασφαλίσεως. Ο νόμος πρόβλεψε επιτακτικά την καταβολή των πόρων του Κλάδου αυτού της Επικουρικής Ασφαλίσεως του προσωπικού. Δημιουργήθηκε συγκεκριμένη διοίκηση επικουρικής ασφαλίσεως. Άφησε ορισμένα δευτερεύοντα θέματα να ρυθμιστούν με προεδρικό διάταγμα που θα εκδιδόταν με πρόταση του Υπουργού Κοινωνικών Υπηρεσιών.

Το Συμβούλιο Επικρατείας, αφού έλαβε υπόψη τις ειδικές πρόνοιες του νόμου και το δεδομένο ότι η καταβολή των πόρων επιβαλλόταν από την ημέρα που τέθηκε σε ισχύ ο νόμος, αποφάσισε ότι η έκδοση του προεδρικού διατάγματος που προβλεπόταν στο νόμο ήταν υποχρεωτική.

Η υπόθεση εκείνη, όμως, διακρίνεται από την παρούσα υπόθεση. Η διαφοροποίηση της παρούσας υπόθεσης είναι έκδηλη με απλή σύγκριση των προνοιών του Ελλαδικού νόμου με το περιεχόμενο του εδαφίου (5) του Άρθρου 15 του Νόμου.

Συνοψίζοντας, το Άρθρο 15(5) δε δημιουργεί συγκεκριμένο δικαίωμα στους εφεσίβλητους. Ο νομοθέτης άφησε ουσιαστικά στοιχεία να ρυθμιστούν με δευτερογενή νομοθεσία.

Η χρήση της εξουσιοδοτικής διάταξης για την έκδοση κανονιστικής πράξης που προβλέπει ο Νόμος βρίσκεται στην ευχέρεια της Διοίκησης. Η σχετική νομοθετική πρόνοια δεν είναι επικρατέστερη από την ελευθερία της Διοίκησης για έκδοση της κανονιστικής πράξης. Δεν συντρέχουν εξαιρετικές προϋποθέσεις.

Η Διοίκηση ορθά ερμήνευσε και εφάρμοσε το Νόμο στο χρόνο της έκδοσης της προσβαλλόμενης διοικητικής απόφασης.

Η έφεση επιτυγχάνει.

- 5 Η προσβαλλόμενη απόφαση επικυρώνεται σύμφωνα με το Άρθρο 146.4(α) του Συντάγματος.

Ενόψει της φύσεως του ζητήματος που ηγήρθη, δεν εκδίδεται διαταγή για έξοδα.

Η έφεση επιτυγχάνει χωρίς έξοδα.