

21 Ιανουαρίου, 1994

[ΝΙΚΗΤΑΣ, Δ/στής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

ΕΛΛΗ ΜΑΚΡΙΑΔΟΥ,

Αιτήτρια,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ
ΥΠΟΥΡΓΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΟΥ,

Καθ' ων η αίτηση.

(Υπόθεση Αρ. 991/92)

-
- Λέξεις και Φράσεις — “Αρχική βεβαίωση” στα πλαίσια των Άρθρων 13 και 14 του περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμου του 1980 (Ν.52/80) — Ερμηνεία και διακρίσεις — Το δικαίωμα βεβαίωσης φόρου είναι ανεξάρτητο από χρονικά περιθώρια — Η έννοια της βεβαίωσης — Αντιδιαστολή προς την αυτοφορολογία — Πορίσματα από τη νομολογία. 5
- Ερμηνεία — Ερμηνεία Νόμου — Τροποποιητικές διατάξεις — Δεν είναι ερμηνευτικής φύσεως — Εισάγουν νέους κανόνες. 10
- Διοικητικό Δικαιο — Εγκύκλιοι — Η ύπαρξη και εφαρμογή τους επί μακρόν δεν δημιουργεί δικαιώματα, ούτε δεσμεύει το Δικαστήριο — Θεωρία και νομολογία.
- Φορολογία — Φορολογία Κεφαλαιουχικών Κερδών — Επιβάρυνση και τόκος — Άρθρο 22 του Περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμου του 1980 (Ν. 52/80) — Ερμηνεία — Διαφανία προς την Λυσιώτης κ.ά. v. Δημοκρατίας. 15
- Αναθεωρητική Δικαιοδοσία — Δικαστικός Έλεγχος — Επέμβαση Δικαστηρίου επί φορολογικών υποθέσεων — Η αξιολόγηση των πραγματικών περιστατικών ανήκει στην κρίση του αρμοδίου οργάνου. 20

Με την προσφυγή επιδιώχθηκε η αναθεώρηση απόφασης του Διευθυντή του Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων να φορολογήσει την αιτή 25

τρια με ποσό £4.800 και πρόσθετα να την επιβαρύνει με τόκο 9% από 5/11/82 για τη μη έγκαιρη καταβολή του. Το ποσό αυτό θεωρήθηκε κεφαλαιουχικό κέρδος που πραγματοποίησε η αιτήτρια από τη διάθεση ακίνητης ιδιοκτησίας της που πραγματοποιήθηκε την 5/8/82.

5

Το Ανώτατο Δικαστήριο, απορρίπτοντας την προσφυγή, αποφάσισε ότι:

1. Η ανίχνευση του νοήματος των λέξεων “αρχική βεβαίωση” έχει ως βάση και πλαίσιο τα Άρθρα 13 και 14 του Περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμου (Ν. 52/80). Από την απλή ανάγνωση του πρώτου προκύπτει άνετα ότι ο Διευθυντής έχει εξουσία να ενεργήσει βεβαίωση και όταν ακόμη έχει επιδοθεί η δήλωση διάθεσης. Αυτό αποκλείει αυτόματα την εξομοίωση της κατάθεσης φορολογικής δήλωσης, δηλαδή την αυτοφορολόγηση που κάνει ο φορολογούμενος με τη βεβαίωση του φόρου· ο Νόμος αναθέτει τέτοια εξουσία μόνο στο Διευθυντή. Τούτο υποστηρίζει και ο πλαγιότιτλος “ο Διευθυντής προβαίνει εις βεβαιώσιν του φόρου”.

10

15

20

Πρέπει ακόμη να αναφερθεί ότι το δικαίωμα βεβαίωσης του φόρου, με ρητή πρόβλεψη του Αρθρου 13, δεν εξαρτάται από χρονικά περιθώρια. “Βεβαίωση” είναι η εκκαθάριση φορολογικής απαίτησης του δημοσίου σύμφωνα με τη διαδικασία που διαγράφει ο οικείος νόμος.

25

30

Έτσι όταν το Άρθρο 14 αναφέρεται σε αρχική βεβαίωση δεν μπορεί να υπονοεί την αυτοφορολογία με τη διαδικασία του Αρθρου 12. Ο νόμος αναγνωρίζει το Διευθυντή σαν τη μόνη βεβαιωτική αρχή. Και δεν υπάρχει τίποτε άλλο που να εξισώνει την κατάθεση της δήλωσης διάθεσης με τη βεβαίωση. Το Δικαστήριο διαφωνεί με την άποψη ότι αυτοφορολογία σημαίνει απαραίτητα πραγματοποίηση κέρδους και καταβολή φόρου. Το Δικαστήριο κατέληξε ότι η συμπλήρωση του εντύπου Ι.Ρ. 401 δεν αποτελούσε “αρχική βεβαίωση” του φόρου εντός της εννοίας του Αρθρου 14.

35

40

2. Το επιχείρημα των τροπολογιών δεν λειτουργεί υπέρ των απόψεων της αιτήτριας. Τα σχετικά Άρθρα του Νόμου, προτού τροποποιηθούν, είχαν άλλο νόημα, αυτό που τους είχε αποδοθεί από το Δικαστήριο. Και κρίθηκε από το νομοθέτη - δικαιολογημένα, ότι είναι καιρός να θεθούν νέοι δικαιότεροι κανόνες. Οι τροποποιητικές διατάξεις δεν είναι ερμηνευτικής φύσεως με την έννοια ότι διευκρινίζουν ασαφείς διατάξεις του προγενέστερου Νόμου.

3. Η ύπαρξη και εφαρμογή των εγκυκλίων επί μακρόν δεν δημιουργή-

σε δικαιώματα ούτε είναι δεσμευτική για το Δικαστήριο.

4. Από την ανάγνωση του Άρθρου 22, προκύπτει ότι είναι επιτακτική η καταβολή φόρου μετά τρεις μήνες από τη διάθεση της ιδιοκτησίας (ένα μήνα σύμφωνα με το Άρθρο 13 του Περί Φορολογίας Κεφαλαίου 5 ουχικών Κερδών (Τροποποιητικού) Νόμου (Ν. 135/90)) μέχρι την αποπληρωμή. Μάλιστα με την επιφύλαξη παρέχεται η ευγένεια στο φορολογούμενο να προκαταβάλει "παν ποσόν έναντι του μετέπειτα βεβαιωθησμένου φόρου". Το Δικαστήριο διαφωνεί με την απόφαση **Φίλιππος Λυσιώτης κ.ά. ν. Δημοκρατίας**. Στην υπόθεση εκείνη δεν γίνεται καμιά αναφορά στο Άρθρο 22. 10
5. Ο Διευθυντής δεν επέτρεψε την έκπτωση των £10.000 που προβλέπει το Άρθρο 5(2) βασιζόμενος σε δηλώσεις της αιτήτριας σχετικά με το φόρο ακίνητης ιδιοκτησίας ότι έχει τη διαμονή της στην Αμερική. Ας σημειωθεί ότι με την επιστολή του 5/11/91 ο Διευθυντής κάλεσε την αιτήτρια να παρουσιάσει αντίγραφα του διαβατηρίου της για την περίοδο από το 1977 μέχρι το 1982, αλλά δεν το έπραξε. Όπως ελέχθη στην υπόθεση **Αιδεσιμώτατος Παπαχριστάκης Ιακώβου ν. Δημοκρατίας** η αξιολόγηση των πραγματικών περιστάσεων, ανήκει στην κρίση του αρμόδιου οργάνου. Εδώ η κρίση του Εφόρου στηρίχθηκε στην παραδοχή της αιτήτριας. 15 20

Η προσφυγή απορρίπτεται χωρίς έξοδα.

25

Αναφερόμενες υποθέσεις:

Χριστοφή ν. Δημοκρατίας (1991) 4 Α.Α.Δ. 3047,

Lanitis & Sons (Investments) Ltd v. Republic (1984) 3 C.L.R. 1588, 30

Αγ. Andronikos Development Co. Ltd v. Republic (1985) 3 C.L.R. 2362,

Παναγή ν. Δημοκρατίας (1989) 3 Α.Α.Δ. 179,

35

Λυσιώτης κ.ά. ν. Δημοκρατίας (1990) 3 Α.Α.Δ. 16,

Michaelidou v. Republic (1985) 3 C.L.R. 1836,

R. v. Titterton [1895] 2 Q.B. 61,

40

Αιδεσιμώτατος Παπαχριστάκης Ιακώβου ν. Δημοκρατίας (1993) 4 Α.Α.Δ. 2290.

Προσφυγή.

- 5 Προσφυγή εναντίον της απόφασης των καθ' ων η αίτηση ημερομηνίας 16/11/92, με την οποία επιβλήθηκε φορολογία στην αιτήτρια για το ποσό των £4.800 και πρόσθετα την επιβάρυνε με τόκο 9% από 5/11/82 για τη μη έγκαιρη καταβολή του.

Κ. Κακουλλή για Γ. Κακογιάννη, για την Αιτήτρια.

- 10 *Λ. Δημητριάδου, Δικηγόρος της Δημοκρατίας, για τους Καθ' ων η αίτηση.*

Cur. adv. vult.

- 15 ΝΙΚΗΤΑΣ, Δ.: Με την κρινόμενη προσφυγή επιζητείται η αναθεώρηση απόφασης ημερ. 16/11/92 του Διευθυντή του Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων (καθού η αίτηση 2) να φορολογήσει την αιτήτρια με ποσό £4.800 και πρόσθετα να την επιβάρυνε με τόκο 9% από 5/11/82 για τη μη έγκαιρη καταβολή του. Το ποσό αυτό θεωρήθηκε κεφαλαιουχικό κέρδος που πραγματοποίησε η αιτήτρια από τη διά-
- 20 θεση ακίνητης ιδιοκτησίας της.

- Πράγματι στις 5/8/82 η αιτήτρια πούλησε κτήματά της (δύο κατοικίες και ένα οικοπέδο) στην Πάφο αντί £50.000. Αντίγραφο του πωλητήριου εγγράφου της ίδιας ημερομηνίας, που υπέγραψε με τους
- 25 αγοραστές, υπάρχει στο φάκελο. Στις 4/12/82 η αιτήτρια υπέβαλε, διά της πληρεξουσίου αντιπροσώπου της, τη σχετική φορολογική δήλωση. Την υποχρέωση επιβάλλει το άρθρο 12 του περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμου του 1980 (αρ. 52/80). Έγινε χρήση του εντύπου I.R. 401 που τιτλοφορείται "Δήλωση Διάθεσης Ακίνητης
- 30 Ιδιοκτησίας", που επίσης προσκομίστηκε σαν αποδεικτικό στοιχείο.

- Η αιτήτρια εκτίμησε την αγοραία αξία των πωληθέντων κατά την κρίσιμη ημερομηνία που είχε προβλέψει ο νόμος, δηλαδή, την 27/6/78 σε £50.000. Εφόσον το τίμημα πώλησης ήταν το ίδιο η παραπάνω
- 35 δοσοληψία δεν υπόκειται, σύμφωνα με τη δήλωση στην οποίαν προέβη η αιτήτρια, σε φορολογία. Παράλληλα ζήτησε να τύχει του ευεργετήματος του άρθρου 5(2) του Ν. 52/80. Η διάταξη εξαιρεί της φορολογίας κέρδος μέχρι £10.000 που προκύπτει από διάθεση ιδιοκατοικούμενης οικοδομής για συνολική περίοδο τουλάχιστον 5 ετών.

- 40 Στις 5/8/91, αφού πέρασαν 9 σχεδόν χρόνια από την υποβολή της δήλωσης διάθεσης, στάλθηκε στην αιτήτρια ειδοποίηση φορολογίας (παράρτημα Β). Ο Διευθυντής, με βάση εκτίμηση ειδικού, θεώρησε το ποσό των £75.000 σαν προϊόν διάθεσης, ενώ προσδιόρισε την αγο-

ραία αξία σε £46.000. Με βάση αυτά τα δεδομένα, ο πληρωτέος φόρος, πάνω στο κέρδος που είχε προκύψει, ήταν το ποσό των £4.800 που ο Διευθυντής επέβαλε με το παράρτημα Β.

Ας σημειωθεί ότι στο διάστημα που διέρρευσε μέχρι την επιβολή του φόρου η υπόθεση αφέθηκε να υπνώττει. Δε δόθηκε εξήγηση για την πολύχρονη αυτή αδράνεια. Όμως στην καθυστέρηση αυτή στηρίχθηκε η κύρια εισήγηση της αιτήτριας, που έθεσαν με γραπτή ενσταση ημερ. 13/9/91 οι λογιστές της, που είναι, στην ουσία, ότι η επίδικη φορολογική αξίωση του δημοσίου παραγράφηκε ενόψει των διατάξεων του άρθρου 14 του Ν. 52/80.

Το επιχείρημα που προβλήθηκε ήταν - και το ανέπτυξαν και στο δικαστήριο εκτενέστερα οι δικηγόροι της αιτήτριας - ότι δεν ήταν νομικά εφικτή η συμπληρωματική φορολογία στην οποία προέβη ο Διευθυντής με το παράρτημα Β. Και τούτο ενόψει του χρονικού ορίου των 6 ετών από την αρχική βεβαίωση - που κατά την άποψή τους ταυτίζεται εδώ με την κατάθεση της δήλωσης διάθεσης η οποία περιέχει αυτοφορολογία - όπως προβλέφθηκε από το άρθρο 14. Σύμφωνα με την ίδια διάταξη μόνο σε περίπτωση απάτης ή εσκεμμένης φοροδιαφυγής μπορεί να γίνει συμπληρωματική βεβαίωση οποτεδήποτε. Το ουσιαστικό μέρος του άρθρου 14 έχει ως εξής:

“Οσάκις ο Διευθυντής κρίνει ότι το ποσόν το οποίον πρόσωπον τι υποχρεούται να καταβάλη ως φόρον έχει εκτιμηθή ως έλασσον του δέοντος, ούτος δύναται, καθ’ οιονδήποτε χρόνον εντός εξ ετών από τής ημερομηνίας της αρχικής βεβαιώσεως, να προβή εις συμπληρωματικήν βεβαίωσιν του ποσού το οποίον το τοιούτο πρόσωπόν, κατά την γνώμην του, οφείλει να καταβάλη”

Θα μπορούσε να σημειωθεί εδώ ότι με το άρθρο 10 του ν. 135/90 τροποποιήθηκε το 14 με την αντικατάσταση των λέξεων “εξ ετών” και “αρχικής βεβαιώσεως” με τις λέξεις “τριών μηνών” και “αυτοφορολογίας και καταβολής του φόρου” αντίστοιχα.

Στις 5/11/91 ο Διευθυντής απέρριψε την ένσταση γιατί όπως ανέφερε στη σχετική επιστολή του “στην περίπτωση της πελάτιδάς σας δεν έχει γίνει προηγουμένως από το Διευθυντή οποιαδήποτε βεβαίωση φορολογίας ώστε να περιορίζεται ο χρόνος επιβολής της φορολογίας στα 6 χρόνια που αναφέρει η νομοθεσία”. Η φορολογία, σύμφωνα με την ίδια επιστολή, επιβλήθηκε κάτω από το άρθρο 13 που προβλέπει ότι “ο διευθυντής δύναται καθ’ οιονδήποτε χρόνον, είτε η δήλωσις διαθέσεως ιδιοκτησίας επεδόθη είτε όχι, να προβή εις βεβαίωσιν του φόρου του πληρωτέου αναφορικώς προς την διάθεσιν ιδιο-

κτησίας και θα αποστέλλη εις τον διαθέτην της ιδιοκτησίας ειδοποίησιν περί της τωιαύτης βεβαίωσώς”.

- 5 Θα ήταν βολικό στο σημείο αυτό να αναφέρω και την τροποποίηση του άρθρου 13 από το άρθρο 9 του Ν. 135/90. Παρενθετικά, καταγράφω τις τροπολογίες των δύο αυτών προνοιών γιατί έγινε χρήση κατά την επιχειρηματολογία της αιτήτριας. Το 13 λοιπόν τροποποιήθηκε με την αντικατάσταση των λέξεων “είτε η δήλωσης διαθέσεως ιδιοκτησίας επεδόθη είτε όχι” με τη φράση “ αν η δήλωσης διαθέσεως
10 δεν επεδόθη”.

- Για να κλείσω το ιστορικό πρέπει να αναφέρω ότι η τελική φορολογία ημερ. 13/11/92 (παράρτημα Στ. 2), που επανάβεβαίωσε την προσηγηθείσα (παράρτημα Β) και εναντίον της οποίας στρέφεται η
15 προσφυγή, στάλθηκε στην ίδια την αιτήτρια με συνοδευτική επιστολή ημερ. 16/11/92. Η επιστολή επαναλαμβάνει την αιτιολογία την οποία ο Διευθυντής ανακοίνωσε στην επικοινωνία του με τους λογιστές της αιτήτριας.

- 20 Αποτελεί κοινό έδαφος ότι η λυδία λίθος της υπόθεσης είναι η ερμηνεία της φράσης “αρχική βεβαίωση” στο άρθρο 14: Οι δικηγόροι της αιτήτριας υποστήριξαν ότι ο όρος αυτός “δεν μπορεί παρά να είναι ταυτόσημος με τη φόρολόγηση του φορολογουμένου είτε είναι αυτοφορολογία είτε φορολογία από το διευθυντή”. Και είναι άσχετο
25 αν στην προκειμένη περίπτωση δεν ήταν πληρωτέος φόρος σύμφωνα με τους υπολογισμούς που έκαμε η αιτήτρια. Εφόσον παρήλθε η βετία από την κατάθεση της φορολογικής δήλωσης της αιτήτριας η φορολογική αρχή αποστερήθηκε του δικαιώματος να επιβάλει συμπληρωματική φορολογία.

- 30 Η θέση που ανέπτυξε η αιτήτρια συμπίπτει απόλυτα με την ερμηνευτική εγκύκλιο που εξέδωσε το Τμήμα το Σεπτέμβριο του 1982 με τίτλο “Γενική περιγραφή του νόμου περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών”. Το ουσιώδες μέρος της παραγράφου 28 στην οποία
35 στηρίχθηκε έχει ως εξής: “Η αρχική βεβαίωση μπορεί να είναι η βεβαίωση που έκαμε ο Διευθυντής ή η αυτοφορολογία (υποβολή της δήλωσης διάθεσης από το διαθέτη) του διαθέτη”. Έχει επίσης λεχθεί ότι υπέρ της άποψης αυτής συνήγορει και η τροποποίηση των άρθρ. 13 και 14 που αποσαφηνίζουν το αληθινό νόημά τους, την οποίαν
40 ήδη παρέθεσα.

Έγινε επίσης επίκληση στο άρθρο 23 των περί Βεβαίωσης και Εισπράξεως Φόρων Νόμων 1978-1991. Τούτο προβλέπει, μεταξύ άλλων, ότι η προθεσμία εντός της οποίας ο Διευθυντής μπορεί να προ-

βεί σε αναθεώρηση βεβαίωσης φόρου είναι δετής, αρχόμενη από τη λήξη του φορολογικού έτους κατά το οποίο επιβλήθηκε φορολογία κάτω από οποιοδήποτε νόμο. Εφόσον, κατά την εισήγηση, η αιτήτρια αυτοφορολογήθηκε κατά το 1982 με την κατάθεση φορολογικής δήλωσης η επιβολή φορολογίας το 1992 είναι παράνομη και άκυρη λόγω παρόδου της εξαετίας. 5

Έχει περαιτέρω λεχθεί ότι σε περίπτωση που οι παραπάνω προτάσεις δεν επικρατήσουν πάλιν η φορολογία πρέπει να ακυρωθεί. Με το διαζευκτικό επιχείρημα ότι με την παρέκκλιση από την εγκύκλιο η διοίκηση παρέβη τους κανόνες της καλής πίστης, της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης των φορολογουμένων, που δημιουργήθηκε από τη μακρά πρακτική η οποία εφαρμόζοταν στο προκείμενο. Παράλληλα παραβιάστηκε η συνταγματική αρχή της ισότητας γιατί πρέπει να θεωρείται βέβαιο ότι πολλές φορολογικές υποθέσεις τακτοποιήθηκαν στο πλαίσιο της ερμηνευτικής εγκυκλίου. 10 15

Η θέση της δικηγόρου της Δημοκρατίας είναι ότι η επίμαχη φράση “αρχική βεβαίωση” εμπερικλείει, πέρα από τη βεβαίωση που έχει δικαίωμα να κάνει ο ίδιος ο διευθυντής, και την αυτοφορολογία, όπως ακριβώς διαλαμβάνει η εγκύκλιος. Ισχυρίζεται όμως ότι δεν εγείρεται στο προκείμενο τέτοιο θέμα γιατί δε δηλώθηκε κέρδος με αποτέλεσμα να μην είναι πληρωτέος φόρος. Αν το δικαστήριο, όπως προχωρεί η εισήγηση, έχει άλλη άποψη η εγκύκλιος του Τμήματος δεν είναι δεσμευτική και μπορεί να αγνοηθεί. 20 25

Η ανίχνευση του νοήματος των λέξεων “αρχική βεβαίωση” έχει ως βάση και πλαίσιο τα άρθρα 13 και 14. Από την απλή ανάγνωση του πρώτου προκύπτει άνετα ότι ο Διευθυντής έχει εξουσία να ενεργήσει βεβαίωση και όταν ακόμη έχει επιδοθεί η δήλωση διάθεσης. Κατά την αντίληψή μου αυτό αποκλείει αυτόματα την εξομοίωση της κατάθεσης φορολογικής δήλωσης δηλαδή την αυτοφορολόγηση που κάνει ο φορολογούμενος με τη βεβαίωση του φόρου. Ο νόμος αναθέτει τέτοια εξουσία μόνο στο Διευθυντή. Τούτο υποστηρίζει και ο πλαγιότιτλος “ο Διευθυντής προβαίνει εις βεβαίωσιν του φόρου”. 30 35

Πρέπει ακόμη να αναφερθεί ότι το δικαίωμα βεβαίωσης του φόρου, με ρητή πρόβλεψη του 13, δεν εξαρτιέται από χρονικά περιθώρια: *Ελένη Κωνσταντή Χριστοφή ν. Δημοκρατίας* (1991) 4 Α.Α.Δ. 3047. Όπως παρατηρούν οι Whitehouse & Buttle “Revenue Law - Principles & Practice” έκδοση 1990 σελ. 11 και 12: 40

“Assessments are usually made by inspectors but sometimes by the

Board [TMA 1970 s29 (1)]. An assessment is the process from inspecting returns to determining the amount due from the taxpayer.”

- 5 Όπως αντιλαμβάνομαι το νόημα της, “βεβαίωση” είναι η εικάθαριση φορολογικής απαίτησης του δημοσίου σύμφωνα με τη διαδικασία που διαγράφει ο οικείος νόμος.

- 10 Έτσι όταν το άρθρο. 14 αναφέρεται σε αρχική βεβαίωση δεν μπορεί να υπονοεί την αυτοφορολογία με την παραπάνω διαδικασία του άρθρου 12. Ο νόμος αναγνωρίζει το Διευθυντή σαν τη μόνη βεβαιωτική αρχή. Και δεν υπάρχει τίποτε άλλο που να εξισώνει την κατάθεση της δήλωσης διάθεσης με τη βεβαίωση. Παρεμπιπτόντως, θα ήθελα εδώ να εκφράσω τη διαφωνία μου με την άποψη ότι αυτοφορολογία σημαίνει απαραίτητα πραγματοποίηση κέρδους και καταβολή φόρου: Καταλήγω ότι η συμπλήρωση του εντύπου I.R. 401 δεν αποτελούσε “αρχική βεβαίωση” του φόρου εντός της εννοίας του άρθρου 14.

- 20 Θα πρόσθετα ότι το επιχείρημα των τροπολογιών δεν λειτουργεί υπέρ των απόψεων της αιτήτριας. Αν δείχνουν ένα πράγμα είναι ότι τα σχετικά άρθρα του νόμου, προτού τροποποιηθούν, είχαν άλλο νόημα, αυτό που τους έχω αποδόσει. Και κρίθηκε από το νομοθέτη - δικαιολογημένα θα έλεγα με κάθε σεβασμό - ότι είναι καιρός να τεθούν νέοι δικαιότεροι κανόνες. Οι τροποποιητικές διατάξεις δεν είναι ερμηνευτικής φύσεως με την έννοια ότι διευκρινίζουν ασαφείς διατάξεις του προγενέστερου νόμου.

- 30 Η ύπαρξη και εφαρμογή των εγκυκλίων επί μακρόν δε δημιούργησε δικαιώματα ούτε είναι δεσμευτική για το δικαστήριο. Στο θέμα αυτό οι απόψεις των συγγραφέων συγκλίνουν. Ο Γ. Παπαχατζής “Σύστημα του εν Ελλάδι ισχύοντος Διοικητικού Δικαίου” 3η έκδοση, αναφέρει στη σελ. 135:

- 35 “Αφ’ ετέρου, αι ερμηνευτικά εγκύκλιοι αποσκοποῦσιν απλῶς εἰς το να φέρωσιν εἰς γνώσιν των κρισταμένων υπαλλήλων την ἀντίληψιν, την ὁποίαν ἔχει περὶ της ἐννοίας του ερμηνευομένου κανόνος δικαίου ἢ ἐκδούσα την εγκύκλιον διοικητικὴ ἀρχή. Ἡ νομιμότης τῆς ερμηνευτικῆς εγκυκλίου ἐξαρτάται κατὰ ταῦτα ἐκ της ορθότητος της γενομένης ἐρμηνείας. Αἱ εγκύκλιοι δὲν εἶναι ἰκαναί να προβάσιν εἰς αυθεντικὴν ἐρμηνείαν των νομικῶν κανόνων. Πρὸς αυθεντικὴν ἐρμηνείαν νόμου εἶναι ἀναγκαῖος ὁ τύπος του νόμου. Αἱ ερμηνευτικά ἐγκύκλιοι δὲν δεσμεύουσι κατὰ συνέπειαν τὰ δικαστήρια. Ἀσκησὶς αἰτήσεως ἀκύρωσεως ἢ ἐπιδίω-

Ξις καταδίκης εις αποζη μίωσιν της διοικούσης πολιτείας λόγω εκδόσεως εκτελεστής πράξεως ή επιχειρήσεως διοικητικής ενεργείας κατά παράβασιν ερμηνευτικής εγκυκλίου δεν δύναται να βασισθή. Είναι απαραίτητον ίνα προς γένεσιν διοικητικών εν γένει διαφορών προβληθή παράβασις κανόνος δικαίου. Εκ ταύτης και μόνης ήρτηται το μή σύννομον της διοικητικής δράσεως και το βάσιμον της ενδίκου διοικητικής διενέξεως.” 5

Βλέπε επίσης Ηλ. Κυριακόπουλο “Ελληνικόν Διοικητικόν Δίκαιον” 4η έκδοσι, τόμος Α σελ. 78, Μ. Δένδια “Διοικητικό Δίκαιον” τόμος Α, 5η έκδοσι, σελ. 51 και 52 και Μ. Στασινοπούλου “Μαθήματα Διοικητικού Δικαίου” σελ. 127. 10

Η σχετική νομολογία έχει εξελιχθεί προς την ίδια κατεύθυνση: Βλέπε *Λανίτης & Υιοί Επενδύσεις Ατδ. ν. Δημοκρατίας* (1984) 3 Α.Α.Δ. 1588. Ισχύει εδώ ότι υιοθετήθηκε στην *Ay. Andronikos Development Co. Ltd. ν. Republic* (1985) 3 C.L.R. 2362, 2388, από προγενέστερη νομολογία: 15

“Of course if the practice followed in the past by the Department in question was contrary to Law, it cannot create a legal rule which would enable the applicants to succeed in these recourses..”[(vide *P.M. Tseriotis Ltd. and others ν. The Republic* (1970) 3 C.L.R. 135 at p. 143 adopted in *Makrides ν. The Republic* (1979) 3 C.L.R. 584 at p. 601 (lines 11-16)]. 20 25

“.....Nor does the unlawful act of the Administration in the past or towards other persons, create obligation to it, to repeat likewise the contravention.” (Vide the Conclusions from the Jurisprudence of the Greek Council of Stater 1929-1959 at p. 158 *Ioannou ν. The Republic* (1982) 3 C.L.R. 1002 at p. 1015).” 30

Βλέπε επίσης την υπόθεση *Παναγή ν. Δημοκρατίας* (1989) 3 Α.Α.Δ. 179. 35

Η εισήγηση ότι σε περίπτωση που ισχύει το 13 η φράση σε αυτό “καθ’ οιονδήποτε χρόνο” πρέπει να ερμηνευθεί ότι σημαίνει σε λογικό διάστημα που να μην υπερβαίνει 6 χρόνια επίσης απορρίπτεται. Θα ήταν αυθαίρετη ερμηνεία και θα παραγνώριζε ολότελα το λεκτικό της διάταξης. 40

Τέλος η επίκληση του άρθρου 23 του Ν. 4/78 δε διαφοροποιεί την κατάσταση. Όπως ορθά υπέδειξε η δικηγόρος των καθών, ισχύει στην κρινόμενη περίπτωση η ειδική διάταξη του άρθρου

3(1) του Ν. 4/78.

5 “3(1) Εξαιρέσει των περιπτώσεων δι’ ἃς γίνεται διάφορος πρό-
νοια εν τινι ετέρω νόμω, το ποσόν παντός φόρου επιβληθέντος
πρό ή μετά την έναρξιν της ισχύος του παρόντος Νόμου καθορί-
ζεται και εισπράττεται δυνάμει των διατάξεων του παρόντος Νό-
μου.”

10 Προσβάλλεται επίσης το μέρος της απόφασης που αφορά στην
επιβολή τόκου. Το θέμα ρυθμίζει το άρθρο 22 του Ν. 52/80 προτού
αναριθμηθεί και τροποποιηθεί:

15 “Απλούς τόκος προς εννέα τοις εκατόν κατ’ έτος καταβάλλεται
επί παντός φόρου από της παρόδου τριών μηνών από της ημερο-
μηνίας της διαθέσεως της ιδιοκτησίας μέχρι της ημερομηνίας της
πληρωμής, και εισπράττεται ως εάν απετέλει μέρος του εν υπερη-
μερία φόρου.”
(ακολουθεί επιφύλαξη)

20 Οι δικηγόροι της αιτήτριας προσέφυγαν πάλιν στο Ν. 4/78 (όπως
τροποποιήθηκε). Και συγκεκριμένα στις διατάξεις του άρθρο 39(2)
που προνοούν ότι για να επιβληθεί επιβάρυνση επί του οφειλόμενου
φόρου ως και τόκος πρέπει η καθυστέρηση στη διενέργεια βεβαίωσης
να οφείλεται στην αδικαιολόγητη παράλειψη του φορολογουμένου.
25 Η εισήγηση είναι ότι η πρόνοια αυτή θα πρέπει να ληφθεί υπόψη
στην ερμηνεία του άρθρου 22 του Ν. 52/80 έτσι ώστε η καταβολή τό-
κου από 5/1/82 να κηρυχθεί άκυρη. Η εισήγηση στηρίχθηκε και στην
απόφαση *Φίλιππος Λυσιώτης και Άλλη ν. Δημοκρατίας* (1990) 3
Α.Α.Δ. 16, στην οποία κρίθηκε ότι με βάση την παραπάνω πρόνοια
30 δεν ήταν πληρωτέος τόκος επί φόρου κεφαλαιουχικών κερδών γιατί
ο φορολογούμενος δεν ήταν ένοχος αδικαιολόγητης παράλειψης.

Από την ανάγνωση του Άρθρου 22 προκύπτει ότι είναι επιτακτι-
κή η καταβολή φόρου μετά τρεις μήνες από τη διάθεση της ιδιοκτη-
35 σίας (ένα μήνα σύμφωνα με το άρθρο 13 του τροποποιητικού νόμου
135/90) μέχρι την αποπληρωμή. Μάλιστα με την επιφύλαξη παρέχε-
ται η ευχέρεια στο φορολογούμενο να προκαταβάλει “παν ποσόν
έναντι του μετέπειτα βεβαιωθησομένου φόρου”. Εδώ θα πρέπει να
καταγράψω τη διαφωνία μου με την απόφαση *Φίλιππος Λυσιώτης*,
40 ανωτέρω. Στην υπόθεση εκείνη δε γίνεται καμιά αναφορά στο 22. Η
απόφαση ακολούθησε τη *Μιχαηλίδου ν. Δημοκρατίας* (1985) 3
Α.Α.Δ. 1836, αλλά η υπόθεση εκείνη αφορούσε το νόμο περί Φόρου
Εισοδήματος μόνο. Όπως ελέχθη από το λόρδο Russel στην *R. ν.*
Titterton [1895] 2 Q.B. 61, 67:

“It is to my mind proper to refer to earlier acts in pari materia only when there is ambiguity.”

Εδώ όμως δεν υπάρχει ασάφεια.

5

Ο τελευταίος λόγος για τον οποίο βάλλεται η επίδικη απόφαση είναι ότι ο Διευθυντής πλανήθηκε στην απόφασή του γιατί δεν κατέληξε σε αυτή μετά από δέουσα έρευνα η οποία θα έδειχνε ότι η αιτήτρια χρησιμοποιούσε σαν κατοικία της το επίδικο κτήμα για περίοδο μεγαλύτερη από εκείνη που αναφέρει ο νόμος.

10

Ο Διευθυντής δεν επέτρεψε την έκπτωση των £10.000 που προβλέπει το άρθρο 5(2) βασιζόμενος σε δηλώσεις της αιτήτριας σχετικά με το φόρο ακίνητης ιδιοκτησίας ότι έχει τη διαμονή της στην Αμερική. Ας σημειωθεί ότι με την επιστολή του 5/11/91 ο Διευθυντής κάλεσε την αιτήτρια να παρουσιάσει αντίγραφα του διαβατηρίου της για την περίοδο από το 1977 μέχρι το 1982, αλλά δεν το έπραξε. Όπως ελέχθη στην απόφαση *Αιδεσιμότητας Παπαχριστάκης Ιακώβου ν. Δημοκρατίας* (1993) 4 Α.Α.Δ. 2290, η αξιολόγηση των πραγματικών περιστατικών ανήκει στην κρίση του αρμόδιου οργάνου. Εδώ η κρίση του Εφόρου στηρίχθηκε στην παραδοχή της αιτήτριας. Πιστοποιητικό κοινοτάραχη ημερ. 18/5/93 που κατέθεσε η αιτήτρια αναφορικά με τη διαμονή της δεν είχε τεθεί ενώπιόν του Διευθυντή πριν από τη λήψη της απόφασης και επομένως είναι άνευ σημασίας. Καταλήγω ότι δε θεμελιώθηκαν ούτε οι ισχυρισμοί για πλάνη ή έλλειψη έρευνας.

15

20

25

Για τους παραπάνω λόγους η προσφυγή απορρίπτεται. Χωρίς έξοδα. Παρά το αποτέλεσμα θεωρώ σωστό να κακίσω την καθυστέρηση που παρατηρήθηκε στην περίπτωση αυτή. Ελπίζεται ότι με τις νέες νομοθετικές πρόνοιες τέτοια κρούσματα θα ελλείψουν.

30

Η προσφυγή απορρίπτεται χωρίς έξοδα.