

6 Οκτωβρίου, 1995

[ΑΡΤΕΜΗΣ, Δ/στής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΑΥΛΙΔΗΣ,

\* Αιτητής,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ,  
ΜΕΣΩ ΕΦΟΡΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ,

Καθ' ου η αίτηση.

(Συνεκδικαζόμενες Υποθέσεις Αρ. 899/93, 900/93, 901/93)

- 
- 5 Φορολογία — Φορολογία εισοδήματος — Επιβολή της φορολογίας για περισσότερα έτη — Απόρριψη των λογαριασμών του φορολογούμενου για το σύνολο των φορολογικών ετών με βάση την εξέταση και κρίση περί της αναληθείας των λογαριασμών ενός μόνο έτους — Τα πορίσματα στην *Τριμιθιώτου v. Δημοκρατίας* — Υιοθέτησή τους — Οι φορολογίες των ετών των οποίων οι λογαριασμοί δεν ελέχθησαν είναι άκυρες.
- 10 Προσφυγή βάσει του Άρθρου 146 του Συντάγματος — Φορολογία — Η κρίση επί γεγονότων ανάγεται στη Διοίκηση — Πότε επεμβαίνει το Δικαστήριο — Όρια — Βάρος αποδείξεων — Το Δικαστήριο δεν επενέβη στην κριθείσα περίπτωση.
- 15 Φορολογία — Φορολογία έκτακτης εισφοράς — Το ζήτημα της ύπαρξης της καλύπτουσας την επιβολή της έκτακτης εισφοράς νομοθεσίας και κατά το χρόνο βεβαίωσης της φορολογίας — Τα πορίσματα στην *Atlas Shoes Ltd v. Δημοκρατίας* — Υιοθέτησή τους — Κρίση υπέρ της νομιμότητας της επιβολής της έκτακτης εισφοράς και στην κριθείσα περίπτωση.
- 20 Ο αιτητής προσέβαλε, με χωριστές προσφυγές, την σε βάρος του επιβληθείσα φορολογία εισοδήματος έκτακτης εισφοράς και έκτακτης εισφοράς για την άμυνα ως προς τα έτη 1982-1990.

Το Ανώτατο Δικαστήριο, κατά το μεταλύτερο μέρος τους ακυρώνοντας τις επίδικες αποφάσεις, αποφάσισε ότι:

1. Το κατά πόσο μπορούσε ο καθ' ου η αίτηση να αγνοήσει τους υπόλοιπους λογαριασμούς με βάση το συμπέρασμα που εξήγαγε από την εξέταση των λογαριασμών ενός έτους, αποτέλεσε το αντικείμενο της προσφυγής **Τριμιθιώτου ν. Δημοκρατίας**. Το σχετικό απόσπασμα της απόφασης του Νικήτα Δ., από την υπόθεση εκείνη, υιοθετείται ως περιέχον την ορθή νομική θέση επί του θέματος: 5  
10
2. Είναι καλά καθιερωμένη αρχή ότι η εκτίμηση των πραγματικών γεγονότων και η κρίση γι' αυτά ανάγεται στην σφαίρα της διοίκησης, το δε Δικαστήριο επεμβαίνει μόνο όταν ο αιτητής αποδείξει ότι στην συγκεκριμένη περίπτωση το αρμόδιο διοικητικό όργανο υπερέβη τα ακραία όρια της διακριτικής ευχέρειας ή ενήργησε με πλάνη περί τα πράγματα. Το Δικαστήριο δεν υποκαθιστά όμως τη δική του κρίση στην κρίση της αρμόδιας αρχής. (Δέστε **Χατζηφάκλης ν. Δημοκρατίας** (1984) 3 Α.Α.Δ. 604, **Panayiotou ν. Republic** (1984) 3 C.L.R. 857). 15  
20
- Εξετάζοντας τους λόγους για τους οποίους απέρριψε τους λογαριασμούς του αιτητή για το 1990 ο καθ' ου η αίτηση, το Δικαστήριο βρρίσκει ότι τούτο ήταν επιτρεπτό εκ μέρους του στην άσκηση της διακριτικής του ευχέρειας. Από την έρευνα που διεξήγαγε προέκυψαν αντιφατικά και άλλα σε σχέση με τις δηλώσεις του αιτητή στοιχεία που δημιούργησαν αμφιβολίες για την ακρίβεια των όσων ισχυριζέτο για υποστήριξη των δηλώσεων του. Έτσι, το Δικαστήριο δεν έχει ικανοποιηθεί από τον αιτητή, που φέρει το βάρος απόδειξης, ότι, εν όψει των στοιχείων που είχε ενώπιόν του ο Έφορος, το Δικαστήριο θα μπορούσε ή όφειλε να επέμβει στην άσκηση της διακριτικής του ευχέρειας. 25  
30
3. Είναι εισήγηση του αιτητή ότι παρόλον ότι υπήρχε νομοθεσία που προέβλεπε την επιβολή έκτακτης εισφοράς κατά το 1990, ήτοι για την πρώτη τριμηνία ο Νόμος 34/1978 και για τις υπόλοιπες τριμηνίες του 1990 ο Νόμος 248/90, δεν υπήρχε οποιαδήποτε νομοθετική διάταξη που να προέβλεπε τον καθορισμό έκτακτης εισφοράς κατά τον ουσιώδη χρόνο που στάλθηκαν οι επίδικες φορολογίες, δηλαδή στις 7.9.93. 35  
40

Ο Κωνσταντινίδης, Δ.,είχε την ευκαιρία να εξετάσει ταυτόσημο θέμα στην **Atlas Shoes Ltd ν. Δημοκρατίας** και ακολουθώντας στη **Vepro Co Ltd ν. Δημοκρατίας**. Τις θέσεις και την αξιολόγηση των

αποφάσεων *Pavliides* και *Antoniades* του Κωνσταντινίδη, Δ., υιοθετούνται πλήρως.

- 5 Κατά συνέπεια υπήρχαν οι αναγκαίες νομοθετικές διατάξεις βάσει των οποίων θα μπορούσε ο Έφορος να επιβάλει την έκτακτη εισφορά.

*Οι προσφυγές επιτυγχάνουν μερικώς με έξοδα.*

- 10 Αναφερόμενες υποθέσεις:

*Τριμιθιώτου v. Δημοκρατίας (1995) 4 Α.Α.Δ. 354,*

*Hadjieraclis v. Republic (1984) 3 C.L.R. 604,*

15

*Panayiotou v. Republic (1984) 3 C.L.R. 857,*

*Pavliides v. Republic (1979) 3 C.L.R. 603,*

20

*Antoniades and Others v. Republic (1979) 3 C.L.R. 641,*

*Atlas Shoes Ltd v. Δημοκρατίας (1994) 4 Α.Α.Δ. 2329.*

### Προσφυγές.

25

Προσφυγές εναντίον των αποφάσεων του καθ' ου η αίτηση να απορρίψει τους λογαριασμούς του αιτητή ως αναληθείς για τα έτη 1982 μέχρι και 1990, και να τον φορολογήσει με υπολογισμό του εισοδήματός του με βάση της κεφαλαιουχικές του καταστάσεις.

30

*Σπ. Ευαγγέλου, για τον Αιτητή.*

35

*Λ. Καουτζάνη, Δικηγόρος της Δημοκρατίας, για τον Καθ' ου η αίτηση.*

*Cur. adv. vult.*

40

ΑΡΤΕΜΗΣ, Δ.: Με την προσφυγή 899/93 ο αιτητής, που είναι ιδιώτης ιατρός από τη Λευκωσία, προσβάλλει τις συναφείς αποφάσεις του Εφόρου Φόρου Εισοδήματος να απορρίψει τους λογαριασμούς του ως αναληθείς για τα έτη 1982 μέχρι και 1990, και να τον φορολογήσει με υπολογισμό του εισοδήματος του με βάση τις κεφαλαιουχικές του καταστάσεις.

Με την προσφυγή 900/93 προσβάλλει και πάλιν τις αποφάσεις επιβολής έκτακτης εισφοράς πάνω στην ίδια βάση και για τα ίδια χρόνια και με την προσφυγή 901/93 προσβάλλει τις συναφείς αποφάσεις που αφορούν την έκτακτη εισφορά για την άμυνα και πάλιν για τα ίδια χρόνια.

5

Ο καθ' ου η αίτηση αφού εξέτασε τους λογαριασμούς του αιτητή για την περίοδο του 1990 κατέληξε ότι οι ισχυρισμοί που περιέχονταν σ' αυτούς ήταν αναληθείς, αγνόησε τόσο τους λογαριασμούς αυτούς όσο και τους υπόλοιπους που υποβλήθηκαν για τα έτη από 1982 - 1989 και προσδιόρισε το εισόδημα του αιτητή για τα χρόνια 1982-1990 με βάση τα αποτελέσματα της εξέτασης των καταστάσεων της περιουσίας του κατά την 31η Δεκεμβρίου των ετών 1980, 1985 και 1990. Επίσης, ο καθ' ου η αίτηση αρνήθηκε να παραχωρήσει κεφαλαιουχικές εκπτώσεις που ο αιτητής διεκδίκησε, επειδή κρίθηκε ότι οι λογαριασμοί του δεν ήταν ικανοποιητικοί.

10

15

Ο αιτητής υπέβαλε στο Δικαστήριο ότι κακώς αγνόησε τους λογαριασμούς για το 1990 ο Έφορος, γιατί δεν του παρεχόταν αυτή η διακριτική ευχέρεια με βάση το αιτιολογικό της απόφασης του. Επιπρόσθετα, υπέβαλε ότι έστω και αν μπορούσε να κάμει τούτο για το 1990, εντελώς παράνομα και ανεπίτρεπτα απέρριψε και τους λογαριασμούς για τα υπόλοιπα έτη, χωρίς καν να τους εξετάσει. Η απόφαση του καθ' ου η αίτηση περιέχεται σε επιστολή του προς τον αιτητή ημερ. 7.9.93, τα κυριότερα και ουσιωδέστερα σημεία της οποίας παραθέτω:

20

25

"1. Αναφέρομαι στις ενστάσεις που υποβάλατε για τα έτη 1982-1990.

30

.....

3. Η απόφαση μου βασίζεται στα εξής γεγονότα:

(α) τα ευρήματα από την εξέταση των βιβλίων και αρχείων σας για το 1990 είναι τέτοια που κρίνω ότι τα λογιστικά σας βιβλία δεν είναι ικανοποιητικά.

35

(β) Επομένως τα εισοδήματά σας, μπορούν να υπολογιστούν μόνο με βάση τις κεφαλαιουχικές σας καταστάσεις.

40

4. Η εξέταση των λογαριασμών, βιβλίων και αρχείων σας για το 1990 έφερε στο φως τα πιο κάτω:

- (α) Οι εισπράξεις δεν βασίζονται σε τιμολόγια / αποδείξεις αλλά σε ένα ημερολόγιο που φαίνεται να γράφηκε (ίσως εκ των υστέρων) ειδικά γι' αυτό το σκοπό.
- 5 (β) οι αναλήψεις σας για ολόκληρο το έτος 1990 ύψους £10.405 περάστηκαν στο βιβλίο Ταμείου στις 31.12.1990. Συμφωνήσατε στη συνάντηση της 12.7.1993 ότι το ποσό αυτό είναι καθ' υπολογισμό ("balancing figure"). Επομένως το Ταμείο σας δεν τηρείται σε καθημερινή βάση.
- 10 (γ) παραλείψατε να δηλώσετε ένα τραπεζικό λογαριασμό με την Τράπεζα Κύπρου Λτδ αρ.0174-12-001494. Αν και ο λογαριασμός είχε πολύ μικρό υπόλοιπο στις 31.12.1990 ύψους £568 μόνο, οι καταθέσεις από την ημέρα που ανοίχθηκε ήταν:
- 15
- |      |        |            |
|------|--------|------------|
| 1989 | £5.341 | ( 7 μήνες) |
| 1990 | £7.995 | (12 μήνες) |
- 20 Τα ποσά αυτά θα μπορούσαν κάλλιστα να θεωρηθούν σαν επιπρόσθετα εισοδήματα, αν και ισχυρίζεστε ότι αποτελούν μέρος των δηλωμένων σας εισπράξεων."
- 25 Ο καθ' ου η αίτηση στην αγόρευση του αμφισβητεί ότι προηγούμενοι λογαριασμοί απορρίφθηκαν μόνο μετά από εξέταση των λογαριασμών του 1990 και ισχυρίζεται ότι ο Έφορος εξέτασε και τους λογαριασμούς για τα άλλα χρόνια. Βρίσκω ότι ο ισχυρισμός αυτός δεν ευσταθεί. Είναι φανερό από τα αποσπάσματα της απόφασης που παρέθεσα πιο πάνω, ότι η εξέταση που
- 30 έγινε και με βάση την οποία απορρίφθηκαν οι λογαριασμοί του αιτητή ως αναληθείς, ήταν πράγματι μόνο για το έτος 1990 και με βάση τα συμπεράσματα του απ' αυτή την εξέταση αγνόησε πλήρως, και χωρίς να τους εξετάσει, τους λογαριασμούς για τα
- 35 υπόλοιπα έτη. Οποιαδήποτε άλλη έρευνα και εξέταση που έγινε για τα άλλα χρόνια, σχετιζόταν αποκλειστικά και μόνο με την προσπάθεια του καθ' ου η αίτηση να υπολογίσει τα εισοδήματα του αιτητή με βάση τις κεφαλαιουχικές του καταστάσεις.
- 40 Το κατά πόσο μπορούσε ο καθ' ου η αίτηση να αγνοήσει τους υπόλοιπους λογαριασμούς με βάση το συμπέρασμα που εξήγαγε από την εξέταση των λογαριασμών ενός έτους, αποτέλεσε το αντικείμενο της *Τριμιθιάτου ν. Δημοκρατίας* (1995) 4 Α.Α.Δ. 354. Παραθέτω απόσπασμα της απόφασης του Νικήτα Δ., από την υπόθεση εκείνη, το οποίο και υιοθετώ ως περιέχον την ορθή

νομική θέση επί του θέματος:

"Ο δικηγόρος του αιτητή συζήτησε πρώτα τις φορολογίες των ετών 1988 και 1989. Επεσήμανε ότι, όπως ο Έφορος αφήνει να νοηθεί καθαρά στο παράρτημα Ε, ο έλεγχος του Εφόρου περιορίστηκε μόνο στο έτος 1990. Τόνισε στη συνέχεια ότι η φορολογία κάθε χρόνου είναι χωριστή οντότητα και έτσι πρέπει να αντιμετωπίζεται. Είναι φανερό, υποστήριξε, πως δεν έγινε έρευνα για τα δύο αυτά χρόνια με αποτέλεσμα να οδηγηθεί ο Έφορος σε πλανεμένη απόφαση. Αναφερόμενος στη σχετική νομολογία ο συνήγορος είπε ότι και το ενδεχόμενο ακόμη πλάνης αρκεί για την ακύρωση της πράξης. Αυτό ισχύει και στην περίπτωση που το δικαστήριο απορρίπτει τις αιτιάσεις της αιτήτριας για τη φορολογία του 1990 και κρίνει πως ορθά επιβλήθηκε.

Η απάντηση της άλλης πλευράς είναι ότι ακολουθήθηκε η σχετική πρακτική της βεβαιωτικής αρχής. Λέχθηκε συγκεκριμένα ότι "είναι πρακτική του Γραφείου Φόρου Εισοδήματος να εξετάζεται ένα μόνο έτος ενδελεχώς και εφόσον και σε προηγούμενα έτη υπήρχε η ίδια κατάσταση πραγμάτων να επεκτείνονται τα ευρήματα του και σε αυτά". Αντιπαρατηρήθηκε ότι δεν υπήρχε για τα δύο κρίσιμα χρόνια οποιαδήποτε επιβαρυντική διαπίστωση και ότι μία τέτοια αντιμετώπιση αντιστρατεύεται κάθε αρχή χρηστής διοίκησης.

Η πρακτική την οποία επικαλείται η δικηγόρος των καθ' ων αν υπάρχει, δε βρίσκει κανένα νόμιμο έρεισμα είτε στο νόμο είτε στη νομολογία. Ο φόρος εισοδήματος καταλογίζεται πάνω σε ετήσια βάση. Και οι άλλες φορολογίες ανά τριμηνία ή εξαμηνία. Από αυτή την άποψη είναι αυθύπαρκτες. Περαιτέρω δεν είναι επιτρεπτή με κοινή πράξη η επιβολή διαφόρων φορολογιών για διαφορετικές χρονικές περιόδους.

Η απόρριψη των βιβλίων ύστερα από διαπιστωθείσες από έλεγχο παραλείψεις, ανακρίβειες και ανωμαλίες δεν εξυπακούει και την απόρριψη συλλήβδην των λογαριασμών προηγούμενων ετών. Ακριβώς λόγω της αυτοτέλειας των φορολογιών κάθε χρήσης. Και εδώ δεν υπάρχει καμιά απόδειξη ή ισχυρισμός και στην επίδικη απόφαση ή αλλού ότι η κατάσταση των ετών 1988 και 1989 ήταν η ίδια με το 1990. Υπό αυτές τις συνθήκες ο προσδιορισμός του εισοδήματος ήταν ανέφικτος. Κατά συνέπεια οι φορολογίες του 1988 και 1989 είναι ακυρωτές για ελλιπή έρευνα, πλάνη και πλημμελή αιτιολόγηση. Περαιτέρω η εφαρμογή των

5 ευρημάτων του 1990 στα προηγούμενα χρόνια είναι πιστεύω μία μορφή κατάχρησης διαδικασίας που αποτελεί λόγο ακύρωσης διοικητικής πράξης: βλέπε Κωνσταντίνος Β. Χιώλου "Η κατάχρησης εξουσίας ως λόγος ακυρώσεως διοικητικών πράξεων εις το Συμβούλιο της Επικρατείας" σελ.49 και επ."

10 Τα πιο πάνω, που ισχύουν και στην παρούσα περίπτωση, αποτελούν λόγο ακύρωσης των σχετικών διοικητικών πράξεων και η ακύρωση αυτών φυσιολογικά συμπαράσχει σε ακύρωση και των πράξεων που είναι αντικείμενο των προσφυγών 900/93 και 901/93 για την έκτακτη εισφορά και την έκτακτη εισφορά για την άμυνα για τα ίδια χρόνια, δηλ. 1982-1989.

15 Θα προχωρήσω τώρα να εξετάσω κατά πόσο, αναφορικά με το έτος 1990, υπήρχαν τα στοιχεία που δικαιολογούσαν και καθιστούσαν εύλογα επιτρεπτό για τον Έφορο-καθ' ου η αίτηση να αγνοήσει τους λογαριασμούς και να φορολογήσει τον αιτητή με τον τρόπο που τον φορολόγησε.

20 Είναι καλά καθιερωμένη αρχή ότι η εκτίμηση των πραγματικών γεγονότων και η κρίση γι' αυτά ανάγεται στην σφαίρα της διοίκησης, το δε Δικαστήριο επεμβαίνει μόνο όταν ο αιτητής αποδείξει ότι στην συγκεκριμένη περίπτωση το αρμόδιο διοικητικό όργανο υπερέβη τα ακραία όρια της διακριτικής ευχέρειας ή ενήργησε με πλάνη περί τα πράγματα. Το Δικαστήριο δεν υποκαθιστά όμως τη δική του κρίση με την κρίση της αρμόδιας αρχής. (Δέστε *Χατζηηράκλης v. Δημοκρατίας* (1984) 3 Α.Α.Δ. 604, *Panayiotou v. Republic* (1984) 3 C.L.R. 857).

30 Εξετάζοντας τους λόγους για τους οποίους απέρριψε τους λογαριασμούς του αιτητή για το 1990 ο καθ' ου η αίτηση, βρίσκω ότι τούτο ήταν επιτρεπτό εκ μέρους του στην εξάσκηση της διακριτικής του ευχέρειας. Από την έρευνα που διεξήγαγε προέκυψαν αντιφατικά και άλλα σε σχέση με τις δηλώσεις του αιτητή στοιχεία που δημιούργησαν αμφιβολίες για την ακρίβεια των όσων ισχυρίζετο για υποστήριξη των δηλώσεών του. Έτσι, δεν έχω ικανοποιηθεί από τον αιτητή, που φέρει το βάρος απόδειξης, ότι, εν όψει των στοιχείων που είχε ενώπιον του ο Έφορος, θα μπορούσα ή

35 ώφειλα να επέμβω στην άσκηση της διακριτικής του ευχέρειας. Γι' αυτό το λόγο βρίσκω ότι η προσφυγή 899/93, καθ' όσον αφορά το φόρο εισοδήματος για το 1990 πρέπει να απορριφθεί και κατ' ακολουθία πρέπει να απορριφθεί και η προσφυγή 901/93 για το

40 έτος 1990, σχετικά με την έκτακτη εισφορά για την άμυνα. Θα προχωρήσω τώρα να εξετάσω, εν όψει της επιπρόσθετης επιχει-

ρηματολογίας που υπέβαλε ο ευπαίδευτος συνήγορος του αιτητή αναφορικά με την έκτακτη εισφορά, αν ευσταθεί η επιβολή τέτοι-  
ας εισφορές αναφορικά με το έτος 1990.

Είναι εισήγηση του αιτητή ότι παρόλον ότι υπήρχε νομοθεσία 5  
που προέβλεπε την επιβολή έκτακτης εισφοράς κατά το 1990,  
ήτοι για την πρώτη τριμηνία ο νόμος 34/1978 και για τις υπό-  
λοιπες τριμηνίες του 1990 ο Νόμος 248/90, δεν υπήρχε οποιαδή-  
ποτε νομοθετική διάταξη που να προέβλεπε τον καθορισμό 10  
έκτακτης εισφοράς κατά τον ουσιώδη χρόνο που στάληκαν οι  
επίδικες φορολογίες, δηλαδή στις 7.9.93. Η ευπαίδευτος συνή-  
γορος του καθ' ου η αίτηση υπέβαλε ότι ορθά και νόμιμα επε-  
βλήθη η φορολογία με βάση τον περί Βεβαιώσεως και Εισπράξε-  
ως Φόρο Νόμο του 1978 (Ν.4/78), όπως αυτός τροποποιήθηκε, 15  
και αναφέρθηκε σε σειρά αποφάσεων από τις οποίες εξάγεται το  
συμπέρασμα ότι οι πρόνοιες του νόμου αυτού εφαρμόζονται και  
σε βεβαιώσεις που γίνονται δυνάμει των διατάξεων της νομοθε-  
σίας για επιβολή έκτακτης εισφοράς. Ο συνήγορος του αιτητή  
ανεφέρθη και στις αποφάσεις *Pavlidis v. The Republic* (1979) 3  
C.L.R. 603 και *Antoniades and Others v. The Republic* (1979) 20  
3 C.L.R. 641, αλλά εισηγήθηκε ότι η παρούσα υπόθεση διαφορο-  
ποιείται από τα γεγονότα της και ότι ορισμένα που λέχθησαν  
στις πιο πάνω αποφάσεις ήταν obiter dicta.

Ο Κωνσταντινίδης, Δ., είχε την ευκαιρία να εξετάσει ταυτό- 25  
σημο θέμα στην *Atlas Shoes Ltd v. Δημοκρατίας* (1994) 4  
Α.Α.Δ. 2329 και ακολούθως στη *Vepro Co Ltd v. Δημοκρατίας*,  
Υπόθεση Αρ. 159/94, ημερ. 29/12/94. Τις θέσεις και την αξιολό-  
γηση των πιο πάνω αποφάσεων *Pavlidis* και *Antoniades* του 30  
Κωνσταντινίδη, Δ., υιοθετώ πλήρως και παραθέτω:

"Οι εξεταζόμενες τριμηνίες καλύπτονταν από τους περί 35  
Εκτάκτου Εισφοράς Νόμους πρώτα του 1978 (Ν.34/78) και με-  
τά του 1990 (Ν.11/90 και 248/90). Και οι δυο Νόμοι, όπως και  
όλοι οι όμοιοί τους που προΐσχυσαν, ήταν προσωρινοί. Περιεί-  
χαν ορισμένο χρόνο διάρκειας της ισχύος τους. Η προσβαλλό-  
μενη απόφαση λήφθηκε το 1993 όταν είχε ήδη λήξει η ισχύς τους.

Ορθά συμφωνούν και οι αιτητές πως δεν αποτελεί εμπόδιο 40  
για τη βεβαίωση φόρου το γεγονός της λήξης της ισχύος του  
Νόμου που τον πρόβλεψε. Η επιβολή του φόρου είναι λειτουρ-  
γία διαφορετική από τη βεβαίωσή του. Η επιβολή του φόρου  
θεωρείται ότι γίνεται κατά το χρόνο της δημιουργίας της υπο-  
χρέωσης για τη πληρωμή του, όταν δηλαδή κτάται το φορολο-



γήσιμο εισόδημα. Η ύπαρξη νόμου που προνοεί την ορισμένη φορολογία κατ' εκείνο τον κρίσιμο χρόνο, επάγεται την επιβολή της έκτοτε, ανεξάρτητα από το αν παρενεβλήθη ή όχι η διοικητική πράξη της βεβαίωσής της. Η υποχρέωση για πληρωμή δε διαγράφεται με τη λήξη της ισχύος του Νόμου. Η βεβαίωση μπορεί να γίνει μεταγενέστερα υπό τη βασική προϋπόθεση της ύπαρξης, κατά το χρόνο της βεβαίωσης, νόμου που να εξουσιοδοτεί τη διενέργειά της. (Βλ. *Kyriakides v. The Republic*, 4 R.S.C.C.109, *Christou v. The Republic* (1965) 3 C.L.R. 214, *Republic v. Frangos* (1965) 3 C.L.R. 641, *Δημοκρατία v. Lordos Plastics Ltd* (1992) 3 Α.Α.Δ. 488 και *Κυπριακή Δημοκρατία v. Α.Κ. Χ" Ιωάννου και Άλλοι* (1994) 3 Α.Α.Δ. 401.)

Είναι η εισήγηση της αιτήτριας εταιρείας πως ενώ, κατά τα πιο πάνω, η έκτακτη εισφορά είχε πράγματι επιβληθεί αφού κατά το κρίσιμο χρόνο ίσχυαν οι νόμοι που την προέβλεπαν, ήταν νομικά αδύνατη η βεβαίωσή της αφού, όταν αυτή έγινε δεν ίσχυε οποιοσδήποτε Νόμος που να την εξουσιοδοτούσε. Οι καθ' ων η αίτηση δέχονται την αρχή όπως και την ανυπαρξία οποιουδήποτε Νόμου περί Εκτάκτου Εισφοράς κατά το χρόνο της βεβαίωσης αλλά αντιτείνουν πως ο περί Βεβαίωσης και Εισπράξεως Φόρων Νόμος του 1978 (Νόμου 4/78), παρείχε την απαιτούμενη εξουσιοδότηση. Η συζήτηση, επομένως, αφορούσε στο κατά πόσο πράγματι ο Νόμος 4/78 καλύπτει και την έκτακτη εισφορά.

Με σειρά επιχειρημάτων οι αιτητές προσπάθησαν να δείξουν πως η έκτακτη εισφορά δεν είναι φόρος ώστε να εμπίπτει στις ρυθμίσεις του Νόμου 4/78 και πως, εν πάση περιπτώσει, συγκεκριμένες διατάξεις των Νόμων περί Εκτάκτου Εισφοράς και του Νόμου 4/78 απέκλειαν την αυτοτελή εφαρμογή του τελευταίου στην περίπτωση. Θα χρειαστεί να ασχοληθώ με αυτά τα επιχειρήματα μόνο εφόσον θα διαφωνούσα με την εισήγηση των Καθ' ων η αίτηση πως το ζήτημα έχει ήδη επιλυθεί δεσμευτικά με την απόφαση της Ολομέλειας του Ανωτάτου Δικαστηρίου στην υπόθεση *Republic v. Pavlides and Others* (1979) 3 C.L.R. 603. Είναι η άποψη των αιτητών πως όσα λέχθηκαν από την Ολομέλεια πάνω στο θέμα ήταν μόνο παρατηρήσεις, πως δεν ήταν, επομένως, δεσμευτικά και πως, για λόγους που εξήγησαν, θα έπρεπε να οδηγηθώ σε διαφορετική κατάληξη.

Η έκτακτη εισφορά που εξετάστηκε στην υπόθεση *Pavlides* καλυπτόταν από τον περί Εκτάκτου Εισφοράς Νόμο του 1976 (Ν.15/76). Μετά τη λήξη της ισχύος του Νόμου 15/76 θεσπίστηκε

ο Νόμος 22/77 ως τροποποιητικός του με αναδρομική ισχύ. Με την πρωτόδικη απόφαση θεωρήθηκε πως δεν ήταν νοητή η τροποποίηση εμπνεύσαντος και, επομένως, ανύπαρκτου πλέον Νόμου και η απόφαση του Εφόρου ακυρώθηκε. Η Ολομέλεια διαφώνησε. Έκρινε ότι στην πραγματικότητα ο Νόμος 22/77 δε συνιστούσε τροποποίηση του Νόμου 15/76 αλλά ήταν νέος Νόμος που θεσπίστηκε με την ασυνήθιστη αλλά επιτρεπτή μέθοδο της αναφοράς στο κείμενο άλλου νομοθετήματος.

5

Δεν ήταν όμως αυτός ο λόγος για τον οποίο επικυρώθηκε η διοικητική απόφαση. Η εμπλοκή του Νόμου 22/77 δεν αφορούσε στη ζητούμενη, και στην υπόθεση εκείνη, εξουσιοδότηση για βεβαίωση της φορολογίας που, ενόψει της νομολογίας στην οποία έχω αναφερθεί και εδώ, είχε ήδη επιβληθεί. Ρητά ο Έφορος είχε βεβαιώσει την έκτακτη εισφορά κατ' επίκληση του περί Καθορισμού του Ποσού και Ανακτήσεως Φόρων Νόμου του 1963 (Ν.53/63). Ο Νόμος 22/77 απλώς χρησιμοποιήθηκε γιατί οι αναδρομικής ισχύος ουσιαστικές διατάξεις του, όπως σημειώνει η Ολομέλεια, ήταν ευνοϊκότερες για τους εφεσίβλητους αιτητές, σε σύγκριση με τις αντίστοιχες του Ν.15/76. Η Ολομέλεια θεώρησε, και το τόνισε ρητά, πως ήταν απαραίτητο να απαντηθεί το ερώτημα ως προς τη δυνατότητα βεβαίωσης της έκτακτης εισφοράς δυνάμει των διατάξεων του Ν.53/63. Η απόφασή της πάνω σ' αυτό το σημείο δεν ήταν παρατήρηση αλλά συνιστούσε την αιτία της επικύρωσης της διοικητικής απόφασης. Το ότι αυτή ήταν η δομή της απόφασης της Ολομέλειας, βρίσκει την επιβεβαίωση του και στην υπόθεση *Antoniades and Others v. Republic* (1979) 3 C.L.R. 641 στην οποία, επιπρόσθετα, εξετάστηκαν και απορρίφθηκαν ισχυρισμοί για αντισυνταγματικότητα του Ν. 22/77.

10

15

20

25

30

Η Ολομέλεια αποφάσισε πως ο Ν. 53/63 παρείχε εξουσιοδότηση για τη βεβαίωση έκτακτης εισφοράς ενόψει του άρθρου 6 του Νόμου 15/76 σύμφωνα με τον οποίο ο περί Φορολογίας του Εισοδήματος και περί Καθορισμού του Ποσού και Ανακτήσεως Φόρων Νόμοι εφαρμόζονταν τηρουμένων των αναλογιών. Όσο και αν κατά το χρόνο της βεβαίωσης δεν ίσχυε ο ίδιος ο Νόμος 15/76, διατηρείτο η επενέργεια του άρθρου 6 βάσει των διατάξεων του άρθρου 10(2)(ε) του περί Ερμηνείας Νόμου Κεφ.1 και του περί Άρσεως Αμφιβολιών περί τη Λήξη της Ισχύος των Νόμων Νόμου του 1962 (Ν.42/62). Κατά το άρθρο 10(2)(ε) σε συνδυασμό με το Νόμο 42/62, κατάργηση ή εκπνοή και επαναθέσπιση νόμου δεν επηρεάζει, μεταξύ άλλων, θεραπεία (remedy) ως προς προβλεφθείσα υποχρέωση και θε-

35

40

ωρήθηκε πως ο όρος θεραπεία ήταν αρκετά ευρύς ώστε να καλύπτει και τη βεβαίωση της έκτακτης εισφοράς.

5 Το άρθρο 6 του Νόμου 34/78 και του Ν. 111/90, στο οποίο αναφέρθηκε ο Έφορος, είναι όμοιο με το άρθρο 6 του Νόμου 15/76. Το θέμα καλύπτεται δεσμευτικά από την απόφαση της Ολομέλειας. Ο Ν. 4/78 παρείχε την αναγκαία εξουσιοδότηση για τη εβαβίωση έκτακτης εισφοράς παρά τη λήξη της ισχύος των Νόμων δυνάμει των οποίων αυτή επιβλήθηκε."

10 Κατά συνέπεια βρίσκω ότι υπήρχαν οι αναγκαίες νομοθετικές διατάξεις βάσει των οποίων θα μπορούσε ο Έφορος να επιβάλει την έκτακτη εισφορά.

15 Εν όψει των πιο πάνω ευρημάτων μου δεν παρίσταται ανάγκη να εξετάσω τα λοιπά θέματα που εγείρονται με τις παρούσες προσφυγές.

20 Η προσφυγή 899/93 επιτυγχάνει αναφορικά με τις φορολογίες για τα έτη 1982-1989, οι οποίες και ακυρώνονται, απορρίπτεται δε όσον αφορά το έτος 1990. Η προσφυγή 900/93 επιτυγχάνει όσον αφορά την επιβολή έκτακτης εισφοράς για τα έτη 1982-1989 και οι επίδικες αποφάσεις ακυρώνονται, απορρίπτεται δε αναφορικά με το έτος 1990. Η προσφυγή 901/93 επιτυγχάνει αναφορικά με τα έτη 1982-1989 και οι επίδικες αποφάσεις ακυρώνονται, αποτυγχάνει δε και απορρίπτεται όσον αφορά το έτος 1990. Έχοντας υπόψη ότι ο αιτητής έχει επιτύχει στο μέγιστο μέρος των προσφυγών του, επιδικάζονται έξοδα υπέρ του.

*Οι προσφυγές επιτυγχάνουν μερικώς με έξοδα.*