

20 Ιουνίου, 1996

[ΝΙΚΗΤΑΣ, Δ/στής]

ΚΩΣΤΑΣ ΓΑΒΡΙΗΛΙΔΗΣ & ΥΙΟΙ ΛΤΔ.,

Αιτήτρια,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ ΥΠΟΥΡΓΟΥ
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΟΥ,

Καθ' ων η αίτηση.

(Υπόθεση Αρ. 767/95)

Διοικητικό Δίκαιο — Διοικητική πράξη — Εκτελεσιτότητα — Η γενική αρχή ότι όπου προβλέπεται ένσταση γενικώς του διοικουμένου, εκτελεστή είναι η απόφαση επί της ενστάσεως.

5 Συνταγματικό Δίκαιο — Σύνταγμα — Άρθρο 12.3 — Αφορά ποινές και όχι επιβαρύνσεις.

10 Φορολογία — Φόρος προστιθέμενης αξίας — Καταστρέπτικός ή απαγορευτικός φόρος — Νομολογιακά πορίσματα — Επιβαρύνσεις για παραβάσεις ως προς το φόρο προστιθέμενης αξίας στην κριθείσα περίπτωση — Κριθήκαν κανονικές και σύμφωνες με το σύνταγμα.

15 Προσφυγή βάσει του Άρθρου 146 του Συντάγματος — Λόγοι ακυρώσεως — Έλλειψη αιτιολογίας — Η αιτιολογία πράξεων δέσμιας αρμοδιότηας — Κατά κανόνα δεν απαιτείται.

20 Η αιτήτρια εταιρεία προσέφυγε κατά των επιβαρύνσεων που της επιβλήθηκαν λόγω της μη εγγραφής της στο Μητρώο Εγγραφής Φ.Π.Α. και της μη υποβολής των φορολογικών δηλώσεων για τον φόρο προστιθέμενης αξίας.

Το Ανώτατο Δικαστήριο, απορρίπτοντας την προσφυγή, αποφάσισε ότι:

25 1. Κατά γενική αρχή του διοικητικού δικαίου όταν η ένσταση προβλέπεται από τό νόμο ή σε περίπτωση ιεραρχικής προσφυγής η

εκτελεστή απόφαση είναι αυτή που εκδόθηκε επί της ένστασης.

2. Το επιχείρημα αντισυνταγματικότητας εν προκειμένω επεκτάθηκε και στο Άρθρο 12.3 του Συντάγματος. Οι διατάξεις του είναι άσχετες. Αφορούν την ποινική διαδικασία. Απαγορεύει την επιβολή ποινής δυσανάλογης με τη βαρύτητα του αδικήματος. Οι επιβαρύνσεις δεν έχουν αυτό το χαρακτήρα. 5

Για να είναι ο φόρος καταστρεπτικός ή απαγορευτικός πρέπει να είναι πραγματικά δυσβάστακτος. 10

Η συνταγματικότητα νομοθετικών διατάξεων που επιβάλλουν επιβαρύνσεις σε οφειλόμενους φόρους έχει εξετασθεί, μεταξύ άλλων, στην υπόθεση *Kantara Shipping Limited v. Δημοκρατία* (1971) 3 Α.Α.Δ. 176 και *Λοΐζου v. Sewage Board of Nicosia* (1988) 1 Α.Α.Δ. 122. Προσαυξήσεις της τάξης του 5% (στην πρώτη υπόθεση) και 20% (στη δεύτερη) κρίθηκαν συνταγματικά παραδεκτές. Γιατί έχουν ως έρεισμα αντικειμενικό κριτήριο: την παράλειψη πληρωμής του φόρου. 15

Οι διατάξεις αυτές αποβλέπουν και συμβάλλουν στην περιστολή της φοροστοφυγής. Για τους λόγους αυτούς τα περί αντισυνταγματικότητας των εν λόγω άρθρων και κατ' επέκταση της επίδικης απόφασης είναι ανεδαφικά. Πέραν τούτου διαπιστώνεται ότι οι επιβαρύνσεις καταλογίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου. 20

3. Το τελευταίο ζήτημα είναι η αιτιολογία. Δε χρειάζεται άλλη αιτιολογία γιατί ο Έφορος προέβη σε ενέργεια που του επιβάλλει ο νόμος χωρίς να έχει στο θέμα διακριτική εξουσία. 25

Η προσφυγή απορρίπτεται χωρίς έξοδα. 30

Αναφερόμενες υποθέσεις:

Economides a.o. v. Republic (1978) 3 C.L.R. 230, 35

Kotsoni v. Educational Service Commision (1986) 3 C.L.R. 2394,

Δημοκρατία v. Χ'Ιωάννου κ.ά. (1994) 3 Α.Α.Δ. 401,

Kantara Shipping Limited v. Republic (1971) 3 C.L.R. 176, 40

Loizou v. Sewage Board of Nicosia (1988) 1 C.L.R. 122.

Προσφυγή.

5 Προσφυγή εναντίον της απόφασης του Εφόρου Φόρου Προστιθέμενης Αξίας με την οποία επιβλήθηκαν στην Αιτήτρια χρηματικές επιβαρύνσεις ύψους £6.779,84.

Θ. Ιωαννίδης, για την Αιτήτρια.

10 Α. Χριστοφόρου, Δικηγόρος της Δημοκρατίας, για τους Καθ' ων η αίτηση.

Cur. adv. vult.

15 ΝΙΚΗΤΑΣ, Δ.: Η αιτήτρια είναι εταιρεία περιορισμένης ευθύνης. Έχει την έδρα της στην Πάφο που είναι και το κέντρο των επιχειρηματικών της δραστηριοτήτων. Ασχολείται με την ανάπτυξη και πώληση ακινήτων. Η εκμετάλλευση ακινήτων δε δημιουργεί υποχρέωση καταβολής φόρου προστιθέμενης αξίας. Διαπιστώθηκε όμως ότι αναλάμβανε και εργολαβίες οικοδομών για τις οποίες
20 υπόκειται στο φόρο αυτό με βάση τις διατάξεις του περί Φόρου Προστιθέμενης Αξίας Νόμου αρ. 246/90. Η αιτήτρια δεν είχε εγγραφεί με δική της πρωτοβουλία στο Μητρώο Εγγραφής Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.). Για την παράλειψη αυτή και για την καθυστέρηση υποβολής των φορολογικών της δηλώσεων της επιβλήθηκαν χρηματικές επιβαρύνσεις που ανήλθαν συνολικά σε
25 £6.779,84.

Θα μπορούσε στο σημείο αυτό να υπομνησθεί ότι η υποχρέωση εγγραφής προκύπτει από τα άρθρ. 13 και 14 του νόμου. Παράλειψη ή άρνηση εγγραφής επιφέρει τις κυρώσεις του άρθρ. 21Α (£50 για κάθε μήνα καθυστέρησης που σημαίνει εδώ £50 X 26 μήνες). Η επιβάρυνση για τη μη έγκαιρη παράδοση των φορολογικών δηλώσεων είναι £30, πάλιν για κάθε μήνα που διαρκεί η παράλειψη
30 {(άρθρ. 25(14))}. Στην περίπτωση αυτή υπολογίστηκε σε £4,290. Περαιτέρω συμβεβαιούται και συνεισπράττεται πρόσθετη επιβάρυνση ίση προς το 10% του ποσού το οποίο το υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο αμελεί ή αρνείται να καταβάλει: άρθρ. 38. Με βάση την ίδια διάταξη αν η παράλειψη συνεχίζει πέραν των 30 ημερών από το χρόνο που το ποσό είναι καταβλητέο επιβάλλεται τόκος
35 υπηρεμείας προς 9%. Τα ποσά για την πρόσθετη επιβάρυνση και τους τόκους είναι £317.41 και £872,43 αντίστοιχα.

40 Όπως έχει διαφανεί ο Έφορος ο ίδιος είχε διενεργήσει υποχρεωτική εγγραφή {(βλέπε άρθρ. 13(1)(β))}. Η υπόθεση αυτή ανακαλύ-

φθηκε κατά τον έλεγχο άλλου φορολογούμενου. Ακολούθησε τον Απρίλιο του 1994 διερευνητική επίσκεψη λειτουργού του Φ.Π.Α. στα υποστατικά της εταιρείας. Η μακρά έκθεση που είχε συντάξει είναι στο διοικητικό φάκελο (ερ. 15-8) στον οποίο είναι καταχωρημένα και τα στοιχεία που την υποστηρίζουν. Η εταιρεία έκτισε διαμερίσματα για λογαριασμό του Ταμείου Ευημερίας Υπαλλήλων της Αρχής Ηλεκτρισμού αντί £85.000 όπως επιμαρτυρεί η συμφωνία που υπέγραψαν μεταξύ τους ημερ. 6/7/92. Προβλήθηκε ο ισχυρισμός ότι επρόκειτο για μεμονωμένη ανάληψη εργολαβίας. Η έρευνα όμως έφερε στο προσκήνιο στοιχεία που δείχνουν το αντίθετο. Τα σχετικά συμβόλαια είναι στο φάκελο (ερ. 32-62).

Η εταιρεία πληροφορήθηκε για την επιβάρυνση που της επιβλήθηκε για (α) τη μη εγγραφή της με επιστολή του Εφόρου ημερ. 3/4/95 και (β) την παράλειψη της οφειλόμενης κατά το νόμο δήλωσης. Στάληκε και περιοδική κατάσταση λογαριασμού ημερ. 19/4/95. Ο λογιστής της εταιρείας υπέβαλε ένσταση στον Υπουργό Οικονομικών για το σύνολο των κυρώσεων. Ανέφερε ότι ορισμένες “μεμονωμένες εργασίες” θεωρήθηκαν φορολογητέες και η αιτήτρια δέχθηκε συμβιβαστικά να εγγραφεί και να αποστείλει δηλώσεις “για σκοπούς αποφυγής περαιτέρω συζητήσεων, προβλημάτων και ταλαιπωριών”. Στη συνέχεια παραπονέθηκε ότι το παραπάνω ποσό είναι δυσανάλογο με το φόρο που καταλογίστηκε και πληρώθηκε (£3.200 περίπου). και έψεξε τον τρόπο που ο Έφορος ενήργησε για να καταλήξει στις διαπιστώσεις του, αποδίδοντας του κατάχρηση εξουσίας. Κι αυτό γιατί προέβη σε έλεγχο μεμονωμένων εργασιών “ανεξάρτητα του κύκλου εργασιών της εταιρείας”. Ακόμη ισχυρίστηκε πως ήταν λανθασμένος ο υπολογισμός της επιβάρυνσης που αφορούσε την καθυστέρηση υποβολής δηλώσεων. Κατά την άποψή του “αντί να επιβληθεί χρηματική επιβάρυνση για παράλειψη υποβολής της δήλωσης επιβλήθησαν παράλληλες χρηματικές επιβαρύνσεις για κάθε δήλωση ξεχωριστά από την ημερομηνία που έπρεπε να υποβληθεί”.

Στοιχεία της ένστασης έχει αναπτύξει ο δικηγόρος της αιτήτριας στην αγόρευσή του. Εισηγείται πως λανθασμένα και παράνομα η αιτήτρια υπέστη συνέπειες επειδή δε φρόντισε να εγγραφεί. Και τούτο διότι οι φορολογήσιμες δραστηριότητές της αφορούσαν ένα μόνο συμβόλαιο εργολαβίας. Γιαυτό άλλωστε ο Έφορος τη διέγραψε αργότερα δυνάμει των διατάξεων του άρθρ. 17(2).

Παρατηρώ ότι και από μία φευγαλέα θεώρηση των στοιχείων του φακέλου είναι περισσότερο από σαφές ότι δεν πρόκειται για μία εργολαβία, αλλά αριθμό δοσοληψιών. Επομένως η βάση του

επιχειρήματος καταρρέει. Ούτε συναγεται από τις σχετικές πρόνοιες ότι απαλλάσσεται της φορολογίας μία και μοναδική συναλλαγή αν συντρέχουν οι λοιπές προϋποθέσεις του νόμου. Θα άφηναν όμως το θέμα ανοικτό εφόσον δεν εγείρεται εδώ απευθείας.

5

Είναι γεγονός ότι η εγγραφή της αιτήτριας ακυρώθηκε, αλλά αυτό ίσχυσε από 31/1/95 (βλέπε επιστολή Εφόρου ημερ. 9/8/95). Επεξηγηματικά, η διαγραφή οφείλεται στο ότι ιδρύθηκε αδελφική εταιρεία που είχε μεταξύ των σκοπών της την ανάληψη των εργα-

10 λαβιών της αιτητριας, η οποία περιορίστηκε στις ασχολίες της που σχετίζονται με την εκμετάλλευση ακίνητης περιουσίας. Τα περί συμβιβασμού που περιστοιχίζουν την εγγραφή δε θεμελιώθηκαν. Ανεξάρτητα από αυτό δεν παρέχεται η δυνατότητα τέτοιας διευθέ-

15 τησης μεταξύ Εφόρου και πολίτη. Εφόσον υπάρχει συνδρομή των προϋποθέσεων, ο νόμος καθιστά την εγγραφή υποχρεωτική. Αν η αιτήτρια διαφωνούσε όφειλε να προσφύγει στο δικαστήριο για ακύρωση της εγγραφής.

Ο δικηγόρος της αιτήτριας περαιτέρω χαρακτήρισε ως αυθαίρετη την κύρωση για παράβαση του άρθρ. 25(14). Οι καθών δεν έλαβαν υπόψη, όπως ισχυρίζεται χωρίς να διευκρινίζει ακριβώς, τον τρόπο που έγινε η εγγραφή και ότι υπέβαλε ταυτόχρονα με την εγγραφή τις φορολογικές δηλώσεις. Επανέλαβε επίσης το επιχείρημα του λογιστή της εταιρείας για πολλαπλές χρεώσεις. Παράνομη κατά το συνήγορο είναι και η πρόσθετη επιβάρυνση για 10% και

25 ο τόκος υπερημερίας γιατί "οι καθών παρέλειψαν να λάβουν υπόψη ότι οι αιτητές δεν καθυστερούσαν το ποσό αλλά ευθύς ως ενεγράφησαν στο μητρώο Φ.Π.Α. κατέβαλαν τον επιβληθέντα φόρο εκ £3.200".

30

Για να συμπληρωθεί ο κατάλογος των λόγων ακύρωσης αναφέρω πως επικρίνεται η επίδικη απόφαση για ελλιπή αιτιολογία δεδομένου πως αναφέρεται μόνο στις νομοθετικές διατάξεις που προβλέπουν για επιβάρυνση. Είναι ορθό ότι γίνεται επίκληση των

35 διατάξεων των άρθρ. 21Α, 25(14) και 38(1) του νόμου. Ακολουθεί όμως η ακόλουθη εξήγηση - ερμηνεία τους:

Παρακαλώ σημειώστε ότι η ισχύουσα νομοθεσία περί Φόρου Προστιθέμενης Αξίας δεν παρέχει οποιαδήποτε εξουσία στον

40 Υπουργό Οικονομικών για διαγραφή ή μείωση οποιασδήποτε τέτοιας επιβάρυνσης, ανεξάρτητα από τους λόγους της παράλειψης, άρνησης ή καθυστέρησης. Ενόψει των πιο πάνω, με λύπη μου σας πληροφορώ ότι ο Υπουργός Οικονομικών δεν μπορεί να απαλλάξει τους πελάτες σας, Εταιρεία Κώστας Γαβριη-

λίδης & Υιοί Λτδ., από την καταβολή της πιο πάνω χρηματικής επιβάρυνσης.

Η αιτήτρια έθιξε και θέμα αντισυνταγματικότητας των τριών άρθρων που προαναφέρθηκαν. Καταστρατηγούν, όπως ισχυρίζεται, τις διατάξεις του άρθρ. 24.4 του Συντάγματος που απαγορεύουν την επιβολή φόρου, τέλους, ή εισφοράς που μπορεί να είναι καταστρεπτικής ή απαγορευτικής φύσεως. 5

Πριν προχωρήσω στην εξέταση των ισχυρισμών της αιτηρίας, που δεν απαντήθηκαν ακόμη, πρέπει να πω ότι απορρίπτω την προδικαστική ένσταση που πρόβαλαν οι καθών η αίτηση ότι η επίδικη απόφαση δεν είναι πράξη εκτελεστή. Η θέση τους είναι πως αυτή είναι πληροφοριακού περιεχομένου και επομένως η προσφυγή είναι απαράδεκτη. Πρόκειται, κατά τον κ. Χριστοφόρου, για μηνιαία κατάσταση που εκδίδουν οι ηλεκτρονικοί υπολογιστές για την επιβάρυνση, που αυξάνεται εφόσον οι φόροι παραμένουν απλήρωτοι. Η διαδικασία αυτή, που απολήγει στην περιοδική εικόνα των οφειλομένων, δε συνιστά απόφαση του Εφόρου, που μπορεί να είναι αντικείμενο ένστασης σύμφωνα με το άρθρ. 52 του νόμου. Τα έννομα αποτελέσματα προκάλεσε η εγγραφή της εταιρείας στην οποία προέβη ο Έφορος και όχι η αποστολή του λογαριασμού των φόρων. 10 15 20

Περαιτέρω υποστηρίχθηκε ότι και στην περίπτωση που γίνεται δεκτό ότι έχουμε εκτελεστή πράξη η αιτήτρια δεν έχει έννομο συμφέρον να την πλήξει εφόσον δεν πληροί τη βασική προϋπόθεση του άρθρ. 52(1) για εξέταση της ένστασης από τον Υπουργό, που είναι η καταβολή ή εξασφάλιση των οφειλομένων. Ας σημειωθεί ότι η αιτήτρια υπέβαλε, για να είμαστε ακριβέστεροι, ένσταση εναντίον της ειδοποίησης του Εφόρου Φ.Π.Α. ημερ. 17/5/95 για τις επιβαρύνσεις του άρθρ. 21Α και 25(14). 25 30

Το θέμα των ενστάσεων ρυθμίζουν οι περί Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Ενστάσεις) Κανονισμοί του 1991 (Κ.Δ.Π. 221/91) που έγιναν σύμφωνα με την εξουσιοδοτική ρήτρα του άρθρ. 52(3). Ο κανονισμός 3(1) απαριθμεί τα θέματα στα οποία χωρεί ένσταση. Την περίπτωση μας καλύπτει η παράγραφος (ιγ): 35

“οποιαδήποτε υποχρέωση για καταβολή ποσού δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 21Α ή του 25(14) ή του 39(4) ή 40(8) του Νόμου ή με βάση οποιουδήποτε Κανονισμούς που εκδίδονται δυνάμει του εδαφίου (2) του άρθρου 57 του Νόμου. 40

Κατά γενική αρχή του διοικητικού δικαίου όταν η ένσταση προβλέπεται από τό νόμο ή σε περίπτωση ιεραρχικής προσφυγής η εκτελεστή απόφαση είναι αυτή που εκδόθηκε επί της ένστασης. Βλέπε *Οικονομίδης & Άλλοι ν. Δημοκρατίας* (1978) 3 Α.Α.Δ. 230 και *Θέλμα Κοτσώνη ν. Ε.Ε.Υ.* (1986) 3 Α.Α.Δ. 2394.

Ο ισχυρισμός για μη πληρωμή των οφειλομένων ποσών ελέγχεται ως ανακριβής. Η πληρωμή επιβεβαιώνεται από την επιστολή του Εφόρου προς το Γενικό Διευθυντή του Υπουργείου Οικονομικών (βλέπε ερ. 8 του διοικητικού φακέλου).

Υποστηρίζοντας την αντισυνταγματικότητα των παραπάνω διατάξεων του νόμου ο κ. Ιωαννίδης είπε ότι επιβάλλονται οι επιβαρύνσεις ανεξάρτητα αν υπάρχει ή όχι δικαιολογία για την καθυστέρηση καταβολής του οφειλόμενου ποσού. Με αποτέλεσμα οι προσαυξήσεις αυτές να είναι καταστρεπτικής ή απαγορευτικής φύσεως. Οι προσαυξήσεις που προβλέπει ο νόμος είναι υπερβολικές. Στην προκείμενη περίπτωση ήταν υπερδιπλάσιες του καταβληθέντος φόρου και με την πάροδο του χρόνου η διαφορά διευρύνθηκε γιατί είναι απεριόριστης διάρκειας.

Το επιχείρημα αντισυνταγματικότητας επεκτάθηκε και στο άρθρ. 12.3 του Συντάγματος. Οι διατάξεις του είναι πιστεύω άσχετες. Αφορούν την ποινική διαδικασία. Απαγορεύει την επιβολή ποινής δυσανάλογης με τη βαρύτητα του αδικήματος. Οι επιβαρύνσεις δεν έχουν αυτό το χαρακτήρα. Για τις εννοιολογικές διαφορές παραπέμπω στο Στασινόπουλο "Μαθήματα Δημοσιονομικού Δικαίου", 3η έκδοση, σελ.291-293.

Για να είναι ο φόρος καταστρεπτικός ή απαγορευτικός πρέπει να είναι πραγματικά δυσβάστακτος. Στην *Δημοκρατία μέσω Εφόρου Φόρου Εισοδήματος ν. Α. Κ. Χ'Ιωάννου & Άλλων* (1994) 3 Α.Α.Δ. 401 κρίθηκε πως φόρος είναι καταστρεπτικής φύσεως:

"εάν είναι τόσο δυσανάλογος με τη φοροδοτική ικανότητα του φορολογουμένου, ώστε να επιφέρει την οικονομική καταστροφή του, ή το αποτέλεσμά του να απολήγει, ουσιαστικά, στη στέρεση ή δήμευση της περιουσίας του."

Απαγορευτική, σύμφωνα με την ίδια απόφαση, είναι η φορολογία:

"που χρησιμοποιείται για σκοπούς περιορισμού της άσκησης ορισμένου επαγγέλματος ή της διεξαγωγής ορισμένης εργασίας."

Η συνταγματικότητα νομοθετικών διατάξεων που επιβάλλουν επιβαρύνσεις σε οφειλόμενους φόρους έχει εξετασθεί, μεταξύ άλλων, στην υπόθεση *Kantara Shipping Limited ν. Δημοκρατίας* (1971) 3 Α.Α.Δ. 176 και *Λοΐζου ν. Sewage Board of Nicosia* (1988) 1 Α.Α.Δ. 122. Προσαυξήσεις της τάξης του 5% (στην πρώτη υπόθεση) και 20% (στη δεύτερη) κρίθηκαν συνταγματικά παραδεκτές. Γιατί έχουν ως έρεισμα αντικειμενικό κριτήριο: την παράλειψη πληρωμής του φόρου. Όπως έχει λεχθεί στη *Λοΐζου* ανωτέρω:

“The tax payer is charged with this additional burden for the sole reason of non payment at the prescribed time. It is in a sense only a sanction prescribed by law in order to prompt the tax payer to pay in time....”

Θα πρόσθετα ότι οι διατάξεις αυτές αποβλέπουν και συμβάλλουν στην περιορισμό της φοροαποφυγής. Για τους λόγους αυτούς τα περί αντισυνταγματικότητας των εν λόγω άρθρων και κατ' επέκταση της επίδικης απόφασης είναι ανεδαφικά. Πέραν τούτου διαπιστώνεται ότι οι επιβαρύνσεις καταλογίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου.

Το τελευταίο ζήτημα είναι η αιτιολογία. Η άποψή μου είναι πως δε χρειάζεται άλλη αιτιολογία γιατί ο Έφορος προέβη σε ενέργεια που του επιβάλει ο νόμος χωρίς να έχει στο θέμα διακριτική εξουσία. Όπως αναφέρεται στα Πορίσματα Νομολογίας του Σ.Ε. 1929-1959 στη σελ. 184:

“Αι πράξεις διακριτικής εξουσίας είναι κατά κανόνα αιτιολογητέαι, ενώ αι πράξεις οφειλομένης νομίμου ενεργείας κατά κανόνα όχι: 7564(36), 1110(41).”

Η αίτηση απορρίπτεται. Χωρίς έξοδα.

Η προσφυγή απορρίπτεται χωρίς έξοδα.