

11 Οκτωβρίου, 1991

[ΣΤΥΛΙΑΝΙΔΗΣ, Δ/στής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

ΧΡΥΣΟΥΛΑ WILSON & ΑΛΛΗ,

Αιτήτριες,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ ΔΙΕΥΘΥΝΤΗ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΠΡΟΣΟΔΩΝ,

Καθ' ων η Αίτηση,

(Υποθέσεις Αρ. 296/90, 616/90).

- Ερμηνεία — Ερμηνεία Νόμου — Σκοπός της η ανεύρεση της πρόθεσης του Νομοθέτη — Επί ασαφούς διατύπωσης ολόκληρο το σχετικό μέρος του νόμου ή ολόκληρος ο νόμος εξετάζονται — Λαμβάνονται υπόψη η κατάσταση της νομοθεσίας κατά το χρόνο θέσπισης του νόμου και η ανάγκη ή το κακό που σκόπευε να ικανοποιηθεί ή θεραπεύσει — Σε τέτοια περίπτωση η χρήση λεξικών δεν είναι επιτρεπτή — Βαρύνει ο σκοπός του νόμου και το αντικείμενό του — Οι λέξεις ερμηνεύονται με βάση τα συμφραζόμενα παρά με την αυστηρή ετυμολογική ή συνήθη σημασία τους.*
- Ερμηνεία — Ερμηνεία Νόμου — Οι περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμοι του 1961 έως (Αρ. 2) του 1989 — Άρθρο 8, παράγραφος (κατ), Επιφύλαξη (νι) — Νομοθετική καταγωγή, ερμηνεία — Σκοπός του νομοθέτη — Η φράση "θεωρείται ότι περιλαμβάνει" προσδιορίζει τον όρο "ποσόν διατανηθέν" — Η φράση "είτε αυτά απεκτήθησαν" δεν αναφέρεται στο πρόσωπο που κατέχει τις μετοχές αλλά στους δύο τρόπους απόκτησης των μετοχών που αναφέρονται στο κείμενο: με καταβολή χρηματικού ποσού ή με "bonus" — Διά δωρεάς (bonus) δεν είναι γενική έκφραση δώρον αλλά ο τρόπος έκδοσης της μετοχής — Η τοποθέτηση σε παρένθεση της λέξης "bonus" είναι περιοριστική της γενικής έννοιας της δωρεάς — Συνέπειες — Πεπλανημένη η ερμηνεία του Διευθυντή Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων στην κριθείσα υπόθεση.*

Με τις προσφυγές αυτές, που συνεδικάστηκαν λόγω συναφείας, οι αιτήτριες αμφισβήτησαν το κύρος των φορολογιών που τους επιβλήθηκαν από το Διευθυντή του Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων για τα φορολογικά έτη 1987 και 1988. Οι αιτήτριες είναι αδελφές και το επίδικο θέμα ανέκυψε μετά από τη δωρεά, του πατέρα τους προς την κάθε μία από αυτές, 100.000 μετοχών της εταιρείας του με την επωνυμία F. W. Woolworth and Company

(Cyprus) Limited, εταιρεία που στη συνέχεια μετατράπηκε σε δημόσια εταιρεία, και από την άρνηση του Διευθυντή να επιφέρει αλλαγή του 30% της αγοραίας αξίας των μετοχών της δημόσιας εταιρείας από το φορολογητέο εισόδημα των αιτητριών, ειδικότερα λόγω της μη αποδοχής από το Διευθυντή της υπαγωγής της περίπτωσης των αιτητριών στην επιφύλαξη (vi) της παραγράφου (462) του Άρθρου 8 των περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων του 1961 έως (Αρ. 2) του 1989.

Από τους προβληθέντες λόγους ακυρότητας των επίδικων πράξεων, κρίσιμος κατέστη αυτός της πλάνης περί του νόμου, της παράβασης του κατ' επέκταση. (Στο κείμενο της απόφασης περιλαμβάνεται συστηματική αναφορά στο νομοθετικό παρελθόν που οδήγησε στη διαμόρφωση της κρίσιμης επιφύλαξης (vi) και των συναρτωμένων διατάξεων).

Το Ανώτατο Δικαστήριο, ακυρώνοντας τις προσβαλλόμενες αποφάσεις, αποφάσισε ότι:

1. Σκοπός της ερμηνείας του Νόμου είναι η ανεύρεση της πρόθεσης του νομοθέτη. Όπου το λεκτικό είναι σαφές, το Δικαστήριο ερμηνεύει το νόμο με βάση τη φυσική και συνήθη έννοια των λέξεων. Όπου υπάρχει ασάφεια, ολόκληρο το σχετικό μέρος του νόμου ή ολόκληρος ο νόμος εξετάζονται. Λαμβάνονται υπόψη η κατάσταση της νομοθεσίας κατά το χρόνο θέσπισης του νόμου και η ανάγκη ή το κακό που σκόπευε να ικανοποιήσει ή θεραπεύσει.

Η χρήση λεξικών δεν είναι επιτρεπτή στις περιπτώσεις που το Δικαστήριο ερμηνεύει νομοθετική διάταξη με αναφορά στο κακό ή την ανάγκη που ο νομοθέτης επιδίωξε να ικανοποιήσει ή θεραπεύσει. Παρόλο ότι οι λέξεις σε ένα νομοθέτημα γενικά ερμηνεύονται με τη συνήθη σημασία τους, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη το αντικείμενο και ο σκοπός του νόμου, οπότε και οι λέξεις ερμηνεύονται με βάση τα συμφραζόμενα, παρά με την αυστηρή ευμολογική ή συνήθη σημασία τους.

2. Στην παρούσα υπόθεση, σκοπός του νομοθέτη είναι η διευκρίνιση ότι η φορολογική αλλαγή, για ποσό που δαπανά ένα πρόσωπο για απόκτηση μετοχών της πρώτης έκδοσης, παραχωρείται και για ποσό που αντιπροσωπεύει την αγοραία αξία κεραιμένων μετοχών ιδιωτικής εταιρείας, οι οποίες, κατά την ημερομηνία της μετατροπής της σε δημόσια εταιρεία, κατέχονταν από κάποιο πρόσωπο.

Η φράση "θεωρείται ότι περιλαμβάνει" προσδιορίζει τον όρο "ποσόν δαπανηθέν" για την απόκτηση μετοχών πρώτης έκδοσης, αναφορικά με μετοχές ιδιωτικής εταιρείας που μετατρέπεται σε δημόσια, οι οποίες κατέχονταν από κάποιο πρόσωπο στο χρόνο της μετατροπής. Η αλλαγή χορηγείται στο πρόσωπο που κατέχει τις μετοχές την ημερομηνία της μετατροπής.

Η φράση "είτε αυτάι απεκτήθησαν" δεν αναφέρεται στο πρόσωπο που κατέχει τις μετοχές, αλλά στους δύο τρόπους απόκτησης των μετοχών που αναφέρονται στο κείμενο - με καταβολή χρηματικού ποσού, ή με "bonus". Ο νομοθέτης χρησιμοποίησε παθητική φωνή και όχι ενεργητική, για να διαχωρίσει τον κάτοχο από τον τρόπο απόκτησης των μετοχών, σε οποιοδήποτε χρόνο από την ίδρυση της ιδιωτικής εταιρείας. Καλύπτει μετοχές οι οποίες αποκτήθησαν με καταβολή χρηματικού ποσού, είτε διά δωρεάς (bonus).

3. Δια δωρεάς (bonus) δεν είναι γενική έκφραση δώρου, αλλά ο τρόπος έκδοσης της μετοχής. Η τοποθέτηση σε παρένθεση της λέξης "bonus" είναι περιοριστική της γενικής έννοιας της λέξης "δωρεά".

Η λέξη "bonus" είναι πολύ γνωστή στον περί Εταιρειών Νόμο. "Bonus" είναι δώρο πέραν από το οφειλόμενο. "Bonus" χρησιμοποιείται για να υποδηλώσει έκδοση μετοχών από την εταιρεία δωρεάν στους μετόχους. Είναι, ουσιαστικά, η κεφαλαιοποίηση κερδών της εταιρείας, με την έκδοση μετοχών οι οποίες εκδίδονται σύμφωνα με το καταστατικό της εταιρείας, εάν υπάρχει πρόβλεψη. Παραχωρούνται στους μετόχους αντί της διανομής μερισμάτων.

4. Τόσο το λεκτικό της επιφύλαξης (νι), σε συνάρτηση με το σύνολο της παραγράφου (κατ), όσο και ο σκοπός του νομοθέτη, δεικνύουν προς μια κατεύθυνση ερμηνείας μόνο. Η αγοραία αξία των μετοχών ιδιωτικής εταιρείας, ανεξάρτητα εάν καταβλήθηκε χρηματικό ποσό, ή εάν εδόθησαν ως bonus shares στον αρχικό κάτοχο, θεωρείται ως ποσόν δαπανηθέν για την απόκτησή τους. Η απαλλαγή ευνοεί τον κάτοχο γενικά. Ο Νόμος δεν διαχωρίζει τους μετόχους, στο χρόνο της μετατροπής, σε δύο κατηγορίες - εκείνους που απέκτησαν μετοχές με καταβολή χρηματικού ποσού ή bonus. Η καταβολή του χρηματικού ποσού και η δωρεά (bonus) δεν αναφέρονται στον κάτοχο φορολογούμενο ο οποίος θα ωφεληθεί της απαλλαγής.

5. Η ερμηνεία που έδωσε ο Διευθυντής και η εφαρμογή της επιφύλαξης (νι) της παραγράφου (κατ) του Άρθρου 8 του Νόμου είναι εσφαλμένη. Ο Διευθυντής ενήργησε με πλάνη νόμου, αντίθετα προς το νόμο και, συνεπώς, με υπέρβαση εξουσίας.

Επίδικες αποφάσεις ακυρώνονται χωρίς έξοδα. 35

Αναφερόμενη υπόθεση:

Καρκιάτης και Άλλη ν. Δημοκρατίας (Προσφυγή Αρ. 648/88 ημερ. 14.2.90).

Προσφυγές.

Προσφυγές εναντίον της φορολογίας εισοδήματος που 40

επιβλήθηκε στις αιτήσεις για τα φορολογικά έτη 1987 και 1988.

T. Παπαδόπουλος, για τις αιτήσεις.

5 *A. Ευαγγέλου, Ανώτερος Δικηγόρος της Δημοκρατίας, για τους καθ' ων η αίτηση.*

Cur. adv. vult.

ΣΤΥΛΙΑΝΙΔΗΣ, Δ. ανάγνωση την ακόλουθη απόφαση. Οι αιτήσεις με τις προσφυγές αυτές ζητούν την ακύρωση των αποφάσεων του Διευθυντή του Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων, (ο "Διευθυντής"), αναφορικά με τη φορολογία εισοδήματός τους για τα φορολογικά έτη 1987 και 1988, που κοινοποιήθηκαν σ' αυτές με επιστολές ημερομηνίας 29 Ιανουαρίου, 1990, και 24 Μαΐου, 1990, αντίστοιχα.

20 Οι προσφυγές, με αίτηση των δικηγόρων, συνεκδικάστηκαν, γιατί έχουν ίδια πραγματικά γεγονότα και βασίζονται πάνω σε ταυτόσημα νομικά σημεία.

Οι αιτήσεις είναι αδελφές. Ο πατέρας τους, που ήταν ιδιοκτήτης μετοχών στην ιδιωτική εταιρεία F.W. Woolworth and Company (Cyprus) Limited, δώρισε και μεταβίβασε 100,000 μετοχές της πιο πάνω εταιρείας στην κάθε μια από αυτές.

Με ειδική απόφαση, ημερομηνίας 20 Μαΐου, 1987, η εταιρεία μετατράπηκε σε δημόσια εταιρεία και εξέδωσε πρόσκληση προς το κοινό για εγγραφή στην πρώτη έκδοση μετοχών της ως δημόσια εταιρεία.

Οι αιτήσεις παρέμειναν ιδιοκτήτριες των μετοχών στη δημόσια εταιρεία.

Οι αιτήσεις τον ουσιώδη χρόνο είχαν εισόδημα από μισθούς από την εταιρεία N.K. Shiakolas (Holdings) Limited, από μερίσματα και από ενοίκια. Υπέβαλαν δηλώ-

σεις εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 1987 και 1988 στις 6 Μαΐου, 1988, και 31 Μαΐου, 1989, αντίστοιχα.

Επιβλήθηκαν σ' αυτές αρχικές φορολογίες, με τις οποίες όμως δεν επιτράπηκε η απαλλαγή του 30% της αγοραίας αξίας των μετοχών της δημόσιας εταιρείας F.W. Woolworth and Company (Cyprus) Limited. 5

Οι αιτήτριες, μέσω των λογιστών τους, υπέβαλαν ενστάσεις, με τις οποίες ζήτησαν την απαλλαγή του 30% πάνω στην αγοραία αξία των πιο πάνω μετοχών, σύμφωνα με την επιφύλαξη (νι) της παραγράφου (κστ) του Άρθρου 8 των περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων του 1961 έως (Αρ. 2) του 1989, (Αρ. 58/61, 4/63, 21/66, 60/69, 47/73, 37/75, 12/76, 15/77, 8/79, 40/79, 24/81, 41/83, 33/84, 76/84, 14/85, 73/85, 180/86, 163/87, 301/87, 26/88, 109/88, 133/88, 173/88, 233/88, 14/89, 39/89 και 101/89), (ο "Νόμος"). 10 15

Επειδή δεν επήλθε συμφωνία, ο Διευθυντής εξέδωσε τις απορριπτικές αποφάσεις και έστειλε τελικές φορολογίες για τα έτη 1987 και 1988.

Το ουσιαστικό μέρος της επιστολής, ημερομηνίας 29 Ιανουαρίου, 1990, έχει:- 20

"2. Όσον αφορά την ερμηνεία της φράσης 'αυταί απεκτήθησαν διά καταβολής χρηματικού ποσού είτε διά δωρεάς (BONUS)' που αναφέρεται στην επιφύλαξη (νι) του άρθρου 8(κστ) των περί φορολογίας του εισοδήματος Νόμων 1961 - 1988, πιστεύω ότι δεν υπάρχει αμφιβολία ότι δεν καλύπτει την περίπτωση σας, καθότι αποκτήσετε τις εν λόγω μετοχές διά δωρεάς από τον πατέρα σας. Η λέξη 'δωρεά' που αναφέρεται στην πιο πάνω επιφύλαξη έχει επεξηγηθεί με την παράθεση της αγγλικής λέξης (BONUS) στην παρένθεση που σημαίνει ότι αν απεκτήθησαν από τον ενδιαφερόμενο φορολογούμενο διά δωρεάς, δηλαδή, αν εκδόθηκαν 'BONUS SHARES' και όχι διά δωρεάς (GIFT) από άλλο φορολογούμενο πρόσωπο." 25 30 35

Το ουσιαστικό μέρος της επιστολής 24 Μαΐου, 1990, έχει:-

5. "(α) Αντιλαμβάνομαι ότι ο πατέρας σας απέκτησε τις μετοχές της ιδιωτικής εταιρείας F.W. WOOLWORTH & CO (CYPRUS) LTD., και μεταξύ άλλων σας edώρισε 100,000 μετοχές προτού μετατραπεί η εταιρεία αυτή σε δημόσια. Επειδή οι μετοχές σας edόθησαν δωρεάν από τον πατέρα σας, όπως έχετε δηλώσει, δεν καταβάλατε οποιοδήποτε ποσό για την απόκτηση των εν λόγω μετοχών.

10 (β) Ως εκ τούτου, η περίπτωση σας δεν emπίπτει στις πρόνοιες του άρθρου 8(κστ) των Περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων 1961-1988, καθότι δεν edαπανήσατε οποιοδήποτε ποσό προς απόκτηση των μετοχών της δημόσιας εταιρείας. Η περίπτωση σας επίσης δεν emπίπτει ούτε στις πρόνοιες της επιφύλαξης (νι) του ίδιου άρθρου που ανάφερα πιο πάνω, καθότι δεν αγοράσατε τις μετοχές και ούτε προήλθαν εκ δωρεάς (BONUS SHARES) από τον χρόνο της ίδρυσης της ιδιωτικής εταιρείας μέχρι το χρόνο μετατροπής της σε δημόσια."

20 Οι λόγοι ακυρότητας που προβλήθηκαν είναι:-

1. Πλάνη και παράβαση νόμου.
2. Υπέρβαση και κατάχρηση εξουσίας.
3. Έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας.
- 25 4. Δυσμενής διάκριση, κατά παράβαση του Άρθρου 28 του Συντάγματος.

Η νομοθετική διάταξη που διέπει το ζήτημα που εγείρεται είναι η παράγραφος (κστ) του Άρθρου 8 του Νόμου και, ειδικά, η επιφύλαξη (νι) της παραγράφου αυτής.

30 Το Άρθρο 8 προβλέπει 30 απαλλαγές του φόρου εισοδήματος.

Η παράγραφος (κατ) προστέθηκε αρχικά με το Άρθρο 4(ζ) του περί Φορολογίας του Εισοδήματος (Τροποποιητικός) Νόμου του 1981, (Αρ. 24/81). Σκοπός της προσθήκης της νέας παραγράφου ήταν η ενθάρρυνση της δημιουργίας δημοσίων εταιρειών και της μετατροπής ιδιωτικών εται- 5
ρειών σε δημόσιες.

Η παράγραφος αυτή τροποποιήθηκε με το Άρθρο 3 του Νόμου 33/84, το Άρθρο 3 του Νόμου 14/85 και το Άρθρο 4(ε) του Νόμου 163/87.

Μετά τις πιο πάνω αναφερόμενες τροποποιήσεις το 10
κείμενο της παραγράφου (κατ) είχε:-

"(κατ) τα τριάκοντα τοις εκατόν του ποσού του δα-
πανηθέντος υπό προσώπου τινος προς απόκτησιν της
πρώτης εκδόσεως μετοχών δημοσίων εταιρειών αι
οποίαι θα ιδρυθούν ή θα μετατραπούν εις δημοσίας 15
εταιρείας εν τη Δημοκρατία μετά την έναρξιν της
ισχύος του παρόντος Νόμου ή μολονότι ιδρύθησαν προ
της ενάρξεως της ισχύος του παρόντος Νόμου εξέδω-
σαν πρόσκλησιν δι' εγγραφήν προς το κοινόν εν τη Δη-
μοκρατία μετά την 1ην Ιανουαρίου, 1981: 20

Νοείται ότι -

(ι) το πρόσωπον τούτο παραμένει ιδιοκτήτης των
μετοχών πέραν του τέλους του έτους το οποίον έπε-
ται του έτους κατά το οποίον εκτήθησαν αύται·

(ιι) η τοιαύτη απαλλαγή δεν δύναται να υπερβή 25
ποσόν ίσον προς το εν τέταρτον του φορολογητέου
εισοδήματος του προσώπου τούτου, και εις την περι-
πτώσιν φυσικού προσώπου προτού αφαιρεθώσιν αι
προσωπικαί αυτού εκπτώσεις·

(ιιι) εις την περίπτωση φυσικού τινος προσώπου 30
το οποίον είναι μέτοχος ιδιωτικής τινος εταιρείας
μετατρεπομένης εις δημοσίαν εταιρείαν η τοιαύτη
απαλλαγή, καθ' ην έκτασιν αύτη δεν παραχωρείται

λόγω του εν τη υποπαραγράφω (ι) της παρούσης επιφυλάξεως περιορισμού, δύναται να μεταφέρεται και, τηρουμένου του προαναφερθέντος περιορισμού, να παραχωρήται κατά τα επόμενα τέσσερα έτη

5 (iv) εις τον υπολογισμόν του πληρωτέου φόρου θα προστίθεται το ποσόν καθ' ό η διαφορά μεταξύ του πληρωτέου φόρου και του φόρου, όστις θα κατεβάλλετο εάν η μνησθείσα απαλλαγή δεν εγένετο, υπερβαίνει το ποσόν το ίσον προς τετρακόσια μιλς
10 εφ' εκάστης λίρας του ούτω δαπανηθέντος ποσού

(v) διά σκοπούς της παρούσης παραγράφου εταιρεία ήτις είναι εξ ολοκλήρου εξηρημένη δημοσίας εταιρείας λόγω συμμετοχής αμέσως ή εμμέσως εις το
15 μετά δικαίωματος ψήφου μετοχικόν αυτής κεφάλαιον δεν θα λογίζεται ως δημοσία εταιρεία:"

Ο Διευθυντής εξέδωσε την Εγκύκλιο 1984/12 για την εφαρμογή της νομοθετικής πρόνοιας, αναφορικά με τη μετατροπή ιδιωτικής εταιρείας σε δημόσια, στην οποία, μεταξύ άλλων, ανέφερε:-

20 "Με άλλα λόγια, ένα φυσικό πρόσωπο που είναι μέτοχος ιδιωτικής εταιρείας που μετατρέπεται σε δημόσια εταιρεία θα μπορεί τώρα να αφαιρεί από το φορολογητέο του εισόδημα ποσοστό 30% του ποσού που επενδύει στη νέα εταιρεία υπό μορφή μετοχικού κεφαλαίου με τους ίδιους όρους που ισχύουν για όσους αγοράζουν μετοχές νέων δημοσίων εταιρειών. Σε τέτοια περίπτωση το 30% υπολογίζεται πάνω στο ποσό που πληρώθηκε για την απόκτηση των εν λόγω μετοχών ή, αν τις απόκτησε διά δωρεάς το 30% του ποσού που θεωρείται ότι καταβλήθηκε μέχρι ανωτάτου ποσού ίσου με την ονομαστική αξία των μετοχών. Σε καμιά περίπτωση απόκτησης μετοχών διά δωρεάς δεν επιτρέπεται να υπολογιστεί το απαλλασσόμενο ποσό πάνω σε ποσό
30 μεγαλύτερο από το ποσό της ονομαστικής αξίας των μετοχών."
35

Ο Διευθυντής την 1η Αυγούστου, 1988, με την Εγκύκλιο 1988/6 ανέτρεψε την Εγκύκλιο 1984/12. Το ουσιαστικό μέρος της δεύτερης Εγκυκλίου έχει:-

"Αναφέρομαι στις προηγούμενες οδηγίες που δόθηκαν με την Εγκύκλιο Αρ. 1984/12 και ημερομηνία 5
16.7.84 (σελίδα 4, παράγραφος 6) σχετικά με την παρα-
χώρηση της έκπτωσης του 30% του ποσού που δαπανή-
θηκε για απόκτηση πρώτης έκδοσης μετοχών Δημοσίων
Εταιρειών σε πρόσωπα που κατείχαν μετοχές σε ιδιωτι-
κή εταιρεία που μετατράπηκε σε Δημόσια, όταν τα πρό- 10
σωπα αυτά εξακολουθούν να κατέχουν τις ίδιες μετο-
χές και στη Δημόσια Εταιρεία και σας πληροφορώ ότι
οι οδηγίες αυτές παύουν να ισχύουν για τις ιδιωτικές
εταιρείες που θα μετατραπούν σε Δημόσιες από 1.6.88.
Δηλαδή αν ο υφιστάμενος μέτοχος μιας ιδιωτικής εται- 15
ρείας δεν δαπανήσει οποιοδήποτε ποσό για να αποκτή-
σει τις μετοχές στη Δημόσια εταιρεία, αλλά απλώς συ-
νεχίσει να κατέχει ο ίδιος τις μετοχές που κατείχε και
προηγουμένως στην ιδιωτική εταιρεία χωρίς να γίνει
καμμία άλλη πράξη, δεν θα δικαιούται στο μέλλον να 20
τυγχάνει της απαλλαγής που αναφέρεται στην πιο
πάνω εγκύκλιο."

Σε πολύ σύντομο χρόνο μετά, κατατέθηκε στη Βουλή
και δημοσιεύτηκε στην Επίσημη Εφημερίδα της Δημοκρα-
τίας, Αρ. 2371, ημερομηνίας 16 Δεκεμβρίου, 1988, Παράρ- 25
τημα Έκτο, σελ. 397, νομοσχέδιο τιτλοφορούμενο "Νόμος
Τροποποιών τους περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νό-
μους". Με το Άρθρο 3 του νομοσχεδίου προστίθεται νέα
υποπαράγραφος μετά την υποπαράγραφο (v) της επιφύ-
λαξης της παραγράφου (κατ). 30

Το Άρθρο αυτό ψηφίστηκε από τη Βουλή, με τη μόνη
αλλαγή της "ονομαστικής αξίας" σε "αγοραία αξία".

Η νέα επιφύλαξη (vi), όπως διαμορφώθηκε στο Νόμο
101/89, έχει:-

"(vi) διά τους σκοπούς της παρούσης παραγράφου 35

ποσόν δαπανηθέν διά την απόκτησιν μετοχών πρώτης εκδόσεως θεωρείται ότι περιλαμβάνει το ποσόν το οποίον αντιπροσωπεύει την αγοραίαν αξίαν υφισταμένων μετοχών ιδιωτικής εταιρείας αίτινες κατά την ημερομηνίαν της μετατροπής αυτής εις δημοσίαν κατείχοντο υπό προσώπου τινός, είτε αύται απεκτήθησαν διά καταβολής χρηματικού ποσού είτε διά δωρεάς (bonus) από τον χρόνον της ιδρύσεως της ιδιωτικής εταιρείας μέχρι και τον χρόνον μετατροπής αυτής εις δημοσίαν, και 'αγοραία αξία' διά τους σκοπούς της υποπαραγράφου αυτής είναι εκείνη εις την οποίαν προσφέρεται η μετοχή εις το κοινόν άμα τη προσκλήσει δι' εγγραφήν."

Οι δικηγόροι των μερών υπέβαλαν διαμετρικά αντίθετες εισηγήσεις σχετικά με την ερμηνεία και το νόημα της επιφύλαξης αυτής.

Ο δικηγόρος του Διευθυντή εισηγήθηκε ότι σκοπός της επιφύλαξης είναι να καλύψει με απαλλαγή κάτοχο μετοχών ιδιωτικής εταιρείας που μετατρέπεται σε δημόσια. Η λέξη "περιλαμβάνει" αναφέρεται στο δαπανηθέν ποσόν και "απεκτήθησαν" αναφέρεται στο φορολογούμενο, το πρόσωπο που ζητά την απαλλαγή. Ο Νόμος χορηγεί "απαλλαγή" μόνο για μετοχές ιδιωτικής εταιρείας, οι οποίες κατέχονται από κάποιο πρόσωπο, είτε αυτό τις απέκτησε με καταβολή χρηματικού ποσού, είτε διά δωρεάς (bonus), από το χρόνο της ιδρύσεως της ιδιωτικής εταιρείας μέχρι και το χρόνο της μετατροπής της σε δημόσια εταιρεία. "Bonus" εννοεί bonus shares.

Ο δικηγόρος των αιτηριών υπέβαλε ότι η απαλλαγή χορηγείται ανεξάρτητα από οποιαδήποτε πραγματική δαπάνη για την απόκτηση των μετοχών. Η "απόκτηση", με χρηματικό ποσό ή δωρεάν, αναφέρεται στις μετοχές και όχι στο πρόσωπο που διεκδικεί την απαλλαγή. Περαιτέρω, ισχυρίστηκε ότι η λέξη "δωρεά" ("bonus") σημαίνει γενικά δώρο και όχι απόκτηση μετοχών ως bonus shares. Η επιφύλαξη (vi) είναι ανεξάρτητη από τον τρόπο απόκτησης των μετοχών και η φράση "είτε αύται απεκτήθησαν διά καταβολής χρηματικού ποσού είτε διά δωρεάς

(bonus)" σημαίνει, είτε με αντάλλαγμα, είτε χωρίς αντάλλαγμα ("δωρεάν"). Η λέξη "bonus" σημαίνει δώρο.

Το θέμα που εγείρεται κρίνεται από τη σωστή ερμηνεία της νομοθετικής διάταξης.

Σκοπός της ερμηνείας του Νόμου είναι η ανεύρεση της πρόθεσης του νομοθέτη. 5

Στην Απόφαση Γεώργιος Καρκώτης και Άλλη ν. Κυπριακής Δημοκρατίας, Υπόθεση Αρ. 648/88, (Απόφαση δόθηκε στις 14 Φεβρουαρίου, 1990, δε δημοσιεύτηκε ακόμα), το Δικαστήριο είπε, αναφορικά με την ερμηνεία των Νόμων, στις σελ. 3, 4 και 5:- 10

"Στην υπόθεση *Sussex Peerage* (1844), 11 Cl. & Fin. 85, (8 E.R. 1034), ο Tindal, C.J., εκδίδοντας την Απόφαση των Δικαστών της Βουλής των Λόρδων, είπε στη σελ. 144:- 15

'My Lords, the only rule for the construction of Acts of Parliament is, that they should be construed according to the intent of the Parliament which passed the Act. If the words of the statute are in themselves precise and unambiguous, then no more can be necessary than to expound those words in their natural and ordinary sense. The words themselves alone do, in such case, best declare the intention of the lawgiver. But if any doubt arises from the terms employed by the Legislature, it has always been held a safe mean of collecting the intention, to call in aid the ground and cause of making the statute, and to have recourse to the preamble, which, according to Chief Justice Dyer (*Stowel v. Lord Zouch, Plowden*, 369), is - 'a key to open the minds of the makers of the Act, and the mischiefs which they intended to redress'. 20 25 30

Στην υπόθεση *Salomon v. Salomon & Co.* [1897] A.C. 22, ο Lord Watson στη σελ. 38 είπε:-

"Intention of the Legislature' is a common but very

5 slippery phrase, which, popularly understood, may signify anything from intention embodied in positive enactment to speculative opinion as to what the Legislature probably would have meant, although there has been an omission to enact it. In a Court of Law or Equity, what the Legislature intended to be done or not to be done can only be legitimately ascertained from that which it has chosen to enact, either in express words or by reasonable and necessary implication.'

10 Όπου το λεκτικό είναι σαφές, το Δικαστήριο ερμηνεύει το νόμο με βάση τη φυσική και συνήθη έννοια των λέξεων. Όπου υπάρχει ασάφεια, ολόκληρο το σχετικό μέρος του νόμου ή ολόκληρος ο νόμος εξετάζονται. Λαμβάνονται υπόψη η κατάσταση της νομοθεσίας το χρόνο θέσπισης του νόμου και η ανάγκη ή το κακό που σκόπευε να ικανοποιήσει ή θεραπεύσει.

15 Η χρήση λεξικών δεν είναι επιτρεπτή στις περιπτώσεις που το Δικαστήριο ερμηνεύει νομοθετική διάταξη με αναφορά στο κακό ή την ανάγκη που ο νομοθέτης επιδίωξε να ικανοποιήσει ή θεραπεύσει.

20 Παρόλο ότι οι λέξεις σε ένα νομοθέτημα γενικά ερμηνεύονται με τη συνήθη σημασία τους, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη το αντικείμενο και ο σκοπός του νόμου, οπότε και οι λέξεις ερμηνεύονται με βάση τα συμφραζόμενα, παρά με την αυστηρή ετυμολογική ή συνήθη σημασία τους. (Βλ. Halsbury's Laws of England, 4η Έκδοση, Τόμος 44, παράγραφοι 863-873.)"

30 Στην παρούσα υπόθεση, σκοπός του νομοθέτη είναι η διευκρίνιση ότι η φορολογική απαλλαγή, για ποσό που δαπανά ένα πρόσωπο για απόκτηση μετοχών της πρώτης έκδοσης, παραχωρείται και για ποσό που αντιπροσωπεύει την αγοραία αξία υφισταμένων μετοχών ιδιωτικής εταιρείας, οι οποίες, κατά την ημερομηνία της μετατροπής της σε δημόσια εταιρεία, κατέχονταν από κάποιον πρόσωπο.

35 Η φράση "θεωρείται ότι περιλαμβάνει" προσδιορίζει

τον όρο "ποσόν δαπανηθέν" για την απόκτηση μετοχών πρώτης έκδοσης, αναφορικά με μετοχές ιδιωτικής εταιρείας που μετατρέπεται σε δημόσια, οι οποίες κατέχονταν από κάποιο πρόσωπο στο χρόνο της μετατροπής. Η απαλλαγή χορηγείται στο πρόσωπο που κατέχει τις μετοχές την ημερομηνία της μετατροπής. 5

Η φράση "είτε αύται απεκτήθησαν" δεν αναφέρεται στο πρόσωπο που κατέχει τις μετοχές, αλλά στους δύο τρόπους απόκτησης των μετοχών που αναφέρονται στο κείμενο - με καταβολή χρηματικού ποσού, ή με "bonus". Ο νομοθέτης χρησιμοποίησε παθητική φωνή και όχι ενεργητική, για να διαχωρίσει τον κάτοχο από τον τρόπο απόκτησης των μετοχών, σε οποιοδήποτε χρόνο από την ίδρυση της ιδιωτικής εταιρείας. Καλύπτει μετοχές οι οποίες αποκτήθηκαν με καταβολή χρηματικού ποσού, είτε διά δωρεάς (bonus). 10 15

Διά δωρεάς (bonus) δεν είναι γενική έκφραση δώρου, αλλά ο τρόπος έκδοσης της μετοχής. Η τοποθέτηση σε παρένθεση της λέξης "bonus" είναι περιοριστική της γενικής έννοιας της λέξης "δωρεά". 20

Η λέξη "bonus" είναι πολύ γνωστή στον περί Εταιρειών Νόμο. "Bonus" είναι δώρο πέραν από το οφειλόμενο. "Bonus" χρησιμοποιείται για να υποδηλώσει έκδοση μετοχών από την εταιρεία δωρεάν στους μετόχους. Είναι, ουσιαστικά, η κεφαλαιοποίηση κερδών της εταιρείας, με την έκδοση μετοχών οι οποίες εκδίδονται σύμφωνα με το καταστατικό της εταιρείας, εάν υπάρχει πρόβλεψη. Παραχωρούνται στους μετόχους αντί της διανομής μερισμάτων. (Βλ. Palmer's Company Law, 1ος Τόμος, 22η Έκδοση, παράγραφος 72-18 - "Κεφαλαιοποίηση Κερδών"). 25 30

Τόσο το λεκτικό της επιφύλαξης (νι), σε συνάρτηση με το σύνολο της παραγράφου (κστ), όσο και ο σκοπός του νομοθέτη, δεικνύουν προς μια κατεύθυνση ερμηνείας μόνο. Η αγοραία αξία των μετοχών ιδιωτικής εταιρείας, ανεξάρτητα εάν καταβλήθηκε χρηματικό ποσό, ή εάν εδόθησαν ως bonus shares στον αρχικό κάτοχο, θεωρείται ως 35

ποσόν δαπανηθέν για την απόκτησή τους. Η απαλλαγή ευνοεί τον κάτοχο γενικά. Ο Νόμος δεν διαχωρίζει τους κατόχους, στο χρόνο της μετατροπής, σε δύο κατηγορίες - εκείνους που απέκτησαν μετοχές με καταβολή χρηματικού ποσού, ή με bonus. Η καταβολή του χρηματικού ποσού και η δωρεά (bonus) δεν αναφέρονται στον κάτοχο φορολογούμενο ο οποίος θα ωφεληθεί της απαλλαγής.

Με βάση τα πιο πάνω, η ερμηνεία που έδωσε ο Διευθυντής και η εφαρμογή της επιφύλαξης (νι) της παραγράφου (κστ) του Άρθρου 8 του Νόμου είναι εσφαλμένη. Ο Διευθυντής ενήργησε με πλάνη νόμου, αντίθετα προς το νόμο και, συνεπώς, με υπέρβαση εξουσίας.

Οι αιτήτριες δικαιούνται στην ποσοστιαία απαλλαγή που προβλέπουν οι υποπαραγράφοι της παραγράφου (κστ) και για τη χρονική περίοδο που καθορίζεται.

Δεν είναι αναγκαίο το Δικαστήριο να εξετάσει τους άλλους λόγους που προβλήθηκαν, οι οποίοι ηγέρθησαν ως διαζευκτικοί λόγοι ακυρότητας.

Οι προσφυγές επιτυγχάνουν. Οι προσβαλλόμενες αποφάσεις ακυρώνονται. Καμιά διαταγή για έξοδα.

Επίδικες αποφάσεις ακυρώνονται χωρίς έξοδα.