

12 Σεπτεμβρίου, 1994

[ΝΙΚΗΤΑΣ, Δ/στής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

ΧΡΥΣΤΑΛΛΑ Ν. ΕΓΓΛΕΖΑΚΗ ΚΑΙ ΑΛΛΟΙ,

Αιτητές,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ ΥΠΟΥΡΓΟΥ
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΟΥ,

Καθ' ων η αίτηση,

(Συνεκδικαζόμενες Υποθέσεις Αρ. 27/93, 28/93, 29/93, 30/93
31/93, 32/93, 33/93, 34/93)

-
- 5 Φορολογία Κεφαλαιουχικών Κερδών — Ο περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμος (Ν. 52/80) — Άρθρο 10(β) (και Άρθρο 6 του τροποποιητικού Νόμου 135/90) — Περιεχόμενο ρύθμισης και ερμηνεία του όρου “οικογένεια” για σκοπούς της φορολογικής απαλλαγής της παραγράφου (δ) — Υιοθέτηση της ερμηνείας ότι η φράση “μέλος της οικογένειας του διαθέτη” περιλαμβάνει και τους αδελφούς του, σε αντίθεση με άλλες πρωτόδικες αποφάσεις του Ανωτάτου Δικαστηρίου — Φορολογία κεφαλαιουχικών κερδών που περιοριζόταν στην ερμηνεία περί συζυγικής μόνον οικογένειας ακυρώθηκε.
- 10 Λέξεις και Φράσεις — Ο όρος “οικογένεια” — Άρθρο 10(β) του περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμου (Ν.52/80) — Περιλαμβάνει και αδέρφια — Η νομική έννοια της οικογένειας με βάση την αγγλική νομολογία.
- 15 Ερμηνεία — Φορολογική νομοθεσία — Η διασταλτική ερμηνεία δεν απαγορεύεται — Διδόγματα της νομικής επιστημονικής θεωρίας — Η φράση “μέλος της οικογένειας του διαθέτη” στο Άρθρο 10(β) του περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμου (Ν.52/80) περιλαμβάνει και τους αδελφούς του σύμφωνα με το πνεύμα του νομοθέτη.
- 20 Διοικητικό Δίκαιο — Γενικές αρχές — Κατάχρηση εξουσίας — Η αναθεώρηση της στάσης της φορολογικής αρχής ότι κάποιος δεν υπόκειται σε

φορολογία δυνατόν να συνιστά μορφή καταχρήσεως εξουσίας.

Οι αιτητές (9 αδέρφια) προσέβαλαν την εκ των υστέρων επιβολή φορολογίας κεφαλαιουχικών κερδών για την δωρεά ακίνητης περιουσίας συνιδιοκτησίας τους σε εταιρεία που συνέστησαν ενώ αρχικά είχαν απαλλαγεί της φορολογίας κατ' εφαρμογή του Άρθρου 10(β) του περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμου (Ν.52/80). Η προσβαλλόμενη απόφαση βασίστηκε στην στενότερη ερμηνεία του όρου 'οικογένεια' που δεν περιελάμβανε αδελφούς αλλά μόνον συζύγους και τέκνα.

Το Ανώτατο Δικαστήριο, ακυρώνοντας την επίδικη απόφαση, αποφάσισε ότι:

1. Η νομική έννοια της οικογένειας εξετάστηκε στην υπόθεση **Price v. Gould** 143 L.T. 333, σε συσχέτισμό με τη φράση "μέλος της οικογένειας του ενοικιαστή" του αγγλικού Νόμου περί ενοικιοστασίου. Το δικαστήριο δεν προσκολλήθηκε στο στενότερο νόημα της λέξης "οικογένεια" αλλά το συνέλαβε ευρύτερα για να περιλάβει αδελφούς και αδελφές.

Χρησιμοποιώντας το ίδιο σκεπτικό στην **Brock and Others v. Wollams** [1949] 1 All E.R. 715, το αγγλικό εφετείο κατέληξε ότι ο όρος "οικογένεια" περιλαμβάνει και υιοθετημένο τέκνο ανεξάρτητα αν έγινε ποτέ δικαστική υιοθεσία. Από την απόφαση αυτή είναι αξιοσημείωτη και η σκέψη ότι η έννοια της λέξης "οικογένεια" είναι σε μεγάλο βαθμό νομικό ζήτημα και όχι πραγματικό.

2. Η διασταλτική ερμηνεία δεν απαγορεύεται στην περίπτωση της φορολογικής νομοθεσίας γιατί βρίσκεται μέσα στα γλωσσικά όρια του νόμου. Είναι σωστό, όπως υπέβαλε η δικηγόρος των καθών, ότι οι νόμοι αυτής της φύσεως πρέπει να ερμηνεύονται αυστηρά ιδιαίτερα εκείνοι που προβλέπουν εκπτώσεις ή απαλλαγές. Ωστόσο, όπως παρατηρεί ο Μ. Στασινόπουλος "Μαθήματα Δημοσιονομικού Δικαίου" 3η έκδοση (1966) σελ. 246 "δεν πρέπει να αμελήται και το πνεύμα του φορολογικού νόμου".

Η σχετική ανάπτυξη οδηγεί το Δικαστήριο σε διαφορετική θέση απ' εκείνη των αποφάσεων που παρέθεσαν οι καθών. Η απαλλαγή δεν περιορίζεται στη συζυγική οικογένεια, δηλαδή, στην οικογένεια στην οποία ανήρουν οι συζύγοι και τα τέκνα που συμβιών με αυτούς. Η φράση "μέλος της οικογένειας του διαθέτη" περιλαμβάνει και τους αδελφούς του. Η ερμηνευτική αυτή προσέγγιση βρίσκεται πιο κοντά στο πνεύμα του νομοθέτη που έχει προνοήσει εξαιρέσεις της δωρεάς ιδιοκτησίας και μεταξύ συγγενών μέχρι δεύτερου βαθμού και τώ-

ρα από 1/1/89 και τρίτου βαθμού.

3. Η αναθεώρηση της στάσης της φορολογικής αρχής ότι κάποιος δεν υπόκειται σε φορολογία δυνατό να συνιστά, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, μορφή κατάχρησης εξουσίας. Και είναι στο θέμα αυτό χρήσιμη η αναφορά στην πολύ πρόσφατη απόφαση του δικαστηρίου της Βουλής των Λόρδων στην υπόθεση *Matrix-Securities Ltd. v. I.R.C.* [1994] 1 All E.R. 769.

10 Η προσφυγή επιτυγχάνει χωρίς έξοδα.

Αναφερόμενες υποθέσεις:

15 *Σαββίδης ν. Διευθυντή Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων* (1992) 4 Α.Α.Δ. 1374,

Lefkaritis Bros Marine Limited ν. Δημοκρατίας (1993) 4 Α.Α.Δ. 2244,

Αντωνίου ν. Δημοκρατίας (1993) 4 Α.Α.Δ. 2102,

20 *Οράτη ν. Δημοκρατίας* (1993) 4 Α.Α.Δ. 2525,

Price v. Gould 143 L.T. 333,

25 *Brock and Others v. Wollams* [1949] 1 All E.R. 715,

Matrix-Securities Ltd. v. I.R.C. [1994] 1 All E.R. 769.

Προσφυγές.

30 Προσφυγές εναντίον της απόφασης των καθ' ων η αίτηση με την οποία οι αιτητές δεν έτυχαν απαλλαγής από την επιβολή φορολογίας κεφαλαιουχικών κερδών γιατί η δωρεά στην οποία είχαν προβεί έγινε σε εταιρεία της οποίας μέτοχοι δεν είναι μέλη της οικογένειας του
35 διαθέτη.

Χρ. Κιτρομηλίδης, για τους Αιτητές.

40 Στ. Ιωσήφ, Δικηγόρος της Δημοκρατίας, για τους Καθ' ων η αίτηση.

Cur. adv. vult.

ΝΙΚΗΤΑΣ, Δ.: Το θέμα των προσφυγών είναι καθαρά νομικό.

Και είναι κοινό σε όλες. Επίσης τα πραγματικά περιστατικά από τα οποία ανέκυψε είναι τα ίδια. Αφορά δε την ερμηνεία του άρθρου 10(β) του περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμου αρ.52/80. Γιαυτό όλες οι αιτήσεις κρίθηκαν συνεδικαστέες.

5

Ας παρακολουθήσουμε όμως την εξέλιξη της διαφοράς. Οι αιτητές είναι αδέρφια. Ήταν συνιδιοκτήτες έκτασης γης στο Νέο Χωριό Πάφου. Έτσι αποφάσισαν τη σύμπληξη εταιρείας περιορισμένης ευθύνης στην οποία μεταβίβασαν διά δωρεάς την περιουσία αυτή, που τους είχε δώσει ο πατέρας τους. Η εταιρεία, που φέρει την επωνυμία “Αδελφοί Ν. Εγγλεζάκη Εταιρεία Α΄ Λτδ.”, δεν άλλαξε έκτοτε τη συγκρότησή της. Μέτοχοι είναι τα 9 αδέρφια-αιτητές. Οι δωρεές έγιναν από το 1987 μέχρι το 1990 (14/8/87, 15/7/88, 20/9/89 και 27/1/90).

10

Μέσα στο 1989 οι αιτητές ζήτησαν την απαλλαγή τους από τη φορολογία κεφαλαιουχικών κερδών. Η αίτησή τους έγινε δεκτή. Στις 4/9/90 ο καθού η αίτηση Διευθυντής του Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων κοινοποίησε στον κάθε αιτητή χωριστά την απόφασή του ότι δεν υπόκειται στην εν λόγω φορολογία. Και τούτο ενόψει των προνοιών του άρθρου 10(β) που απαλλάσσει της φορολογίας “δωρεά ακίνητης ιδιοκτησίας προς εταιρεία περιορισμένης ευθύνης της οποίας οι μέτοχοι είναι μέλη και εξακολουθούν για μία πενταετία μετά τη δωρεά να είναι μέλη της οικογένειας του διαθέτη”. Παρατηρώ ότι όταν δόθηκε η απάντηση του Εφόρου τα κτήματα είχαν ήδη μεταβιβαστεί. Ας σημειωθεί περαιτέρω ότι πριν ληφθεί η απαλλακτική απόφαση ο Έφορος είχε στα χέρια του το καταστατικό της εταιρείας και γνώριζε τη σύνθεσή της.

15

20

25

Φαίνεται πως στη συνέχεια επικράτησαν δεύτερες σκέψεις. Στις 28/5/91 ο Διευθυντής έγραψε στους αιτητές:

30

“Κατόπιν επανεξέτασης της υπόθεσής σας αποφασίστηκε ότι (α) η δωρεά που έχετε κάμει δεν εμπίπτει στις πρόνοιες του άρθρου 10(β) του περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμου (Ν. 52/80) και τις τροποποιήσεις του με το ν. 135/90. (β) Η δωρεά έγινε σε εταιρεία που οι μέτοχοί της δεν είναι μέλη της οικογένειας του διαθέτη.”

35

Οι αιτητές υπέβαλαν στις 26/6/91 ένσταση στις φορολογίες που τους αποστάλησαν (που είναι αντικείμενο όλων των προσφυγών), επιμένοντας ότι οι διαθέσεις των κτημάτων τους έγιναν σε οικογενειακή εταιρεία στα πλαίσια του νόμου. Η ένσταση απορρίφθηκε στις 6/11/92 για το λόγο ότι “η εταιρεία που συστάθηκε με την ονομασία “Αδελφοί Ν. Εγγλεζάκη Εταιρεία Α΄ Λτδ.” στο όνομα της

40

οποίας διαθέσατε τα ακίνητά σας περιλαμβάνει σαν μετόχους της τα αδέρφια σας, που σύμφωνα με τους πιο πάνω νόμους δεν μπορούν να θεωρηθούν σαν μέλη της οικογένειάς σας και να απαλλαγθείτε από τη φορολογία”.

5

Η θέση που ανέπτυξε ο δικηγόρος της αιτήτριας είναι ότι η δωρεά ακίνητης ιδιοκτησίας σε εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, της οποίας μέτοχοι είναι ο διαθέτης και τα αδέρφια του, εξαιρείται της φορολογίας κεφαλαιουχικών κερδών. Γιατί είναι μεταξύ τους συγγενείς εξ αίματος, που είναι το κύριο χαρακτηριστικό γνώρισμα της οικογένειας. Η ερμηνεία αυτή συνάδει και με το σκοπό του νόμου που με τις ρητές διατάξεις του εξαιρεί και τις δωρεές μεταξύ αδελφών σαν φυσικών προσώπων. Περαιτέρω οι αιτητές, επικαλούμενοι και την αρχή του estoppel, υπέβαλαν ότι ο Διευθυντής δεν είχε δικαίωμα να ανακαλέσει την απόφασή του με την οποία τους είχε απαλλάξει της φορολογίας. Διαφορετικά δε θα είχαν προχωρήσει στις μεταβιβάσεις.

Απαντώντας ειδικά στο σημείο αυτό η δικηγόρος των καθών είπεν ότι κατά την επιβολή της φορολογίας ο Διευθυντής εφαρμόζοντας τις οικείες διατάξεις του νόμου ενεργεί δεσμίως χωρίς να έχει στο θέμα διακριτική εξουσία. Επομένως, όπως αποφασίστηκε στην *Γεώργιος Σαββίδης ν. Διευθυντή Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων* (1992) 4 Α.Α.Δ. 1374, *Lefkaritis Bros Marine Limited ν. Δημοκρατίας* (1993) 4 Α.Α.Δ. 2244, δεν έχει πεδίο εφαρμογής το δόγμα του estoppel ούτε αναφέρεται θέμα ανάληψης.

Αναφορικά με την ουσία η εισήγηση των καθών είναι ότι ο όρος “οικογένεια” σημαίνει για τους σκοπούς του νόμου τη σύζυγική οικογένεια, που αποτελείται από τους σύζυγους και τα τέκνα που ζουν μαζί τους. Η έννοια της οικογένειας δεν επεκτείνεται και δεν περιλαμβάνει ευρύτερο κύκλο προσώπων. Προς την κατεύθυνση αυτή έγινε αναφορά στη γραμματική σημασία της λέξης “οικογένεια”: ότι αποτελεί “ομάδα ανθρώπων που συνδέονται με δεσμούς αίματος και συνήθως κατοικούν κάτω από την ίδια στέγη” (Ελληνικό Λεξικό Τεγόπουλου-Φυτράκη).

Η δικηγόρος των καθών με παρέπεμψε σε δύο πρωτόδικες αποφάσεις όπου έτυχε δικαστικής ερμηνείας το άρθρο 10(β) του ν. 52/80 και 10(δ) του τροποποιητικού Ν. 135/90. Στην υπόθεση *Ανδριανή Αντωνίου ν. Δημοκρατίας* (1993) 4 Α.Α.Δ. 2102 κρίθηκε ότι “μέλη της οικογένειας του διαθέτη” είναι μόνο η σύζυγος και τα τέκνα του. Δεν περιλαμβάνει τη θυγατέρα και το γαμπρό του διαθέτη που δημιούργησαν άλλη οικογένεια. Και στην *Ελένη Οράτη ν. Δημοκρατίας*

(1993) 4 A.A.Δ. 2525 ότι τα αδέλφια της αιτήτριας (διαθέτιδος) δεν μπορούσαν να θεωρηθούν μέλη της οικογένειάς της.

Το ερώτημα είναι ποια από τις αντίθετες ερμηνευτικές απόψεις είναι η πιο σωστή. Το άρθρο 10(β) μπορεί να αποτελέσει το σημείο εκκίνησης. Σύμφωνα με τις διατάξεις του, “διάθεση ιδιοκτησίας”, που είναι φορολογήσιμη σύμφωνα με το άρθρο 4 του νόμου, περιλαμβάνει και δωρεά ιδιοκτησίας, αλλά εξαιρεί ορισμένα είδη δωρεών. Το άρθρο 10(β) απαλλάσσει της φορολογίας κεφαλαιουχικών κερδών:

“δωρεάν γενομένην υπό γονέως προς τέκνον, μεταξύ συζύγων ή συγγενών μέχρι δεύτερου βαθμού συγγενείας ή προς εταιρείαν περιορισμένης ευθύνης άπαντες οι μέτοχοι της οποίας είναι μέλη και εξακολουθούν διά μίαν πενταετίαν μετά την τοιαύτην δωρεάν να είναι μέλη της οικογενείας του διαθέτου.”

Το άρθρο 6 του ν. 135/90 έχει επεκτείνει το ευεργέτημα της αφορολόγητης δωρεάς σε συγγενείς μέχρι τρίτου βαθμού. Η πρόνοια που αναφέρεται σε δωρεά σε οικογενειακή εταιρεία απαλείφθηκε από την παράγραφο (β) και προστέθηκε σε ξεχωριστή παράγραφο (δ) στο ίδιο άρθρο:

“(δ) δωρεά που γίνεται σε εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, της οποίας οι μέτοχοι είναι μέλη και εξακολουθούν για μια πενταετία μετά τη δωρεά να είναι μέλη της οικογένειας του διαθέτη.”

Ας σημειωθεί ότι ο ν. 135/90 εφαρμόζεται σε διάθεση ιδιοκτησίας που έγινε κατά ή μετά την 1/1/89.

Η νομική έννοια της οικογένειας εξετάστηκε στην υπόθεση *Price v. Gould* 143 L.T. 333, σε συσχετισμό με τη φράση “μέλος της οικογένειας του ενοικιαστή” του αγγλικού νόμου περί ενοικιοστασίου. Το δικαστήριο δεν προσκολλήθηκε στο στενότερο νόημα της λέξης “οικογένεια” αλλά το συνέλαβε ευρύτερα για να περιλάβει αδελφούς και αδελφές. Παραθέτω το ουσιαστικό μέρος της απόφασης:

“It has been said in a number of equity cases, relating principally to wills or to settlements under powers of appointment, that the word “family” is a popular, loose, and flexible expression, and not a technical term. It has been laid down that the primary meaning of the word “family” is children, but that primary meaning is clearly susceptible of wider interpretation, because the cases decide that the exact scope of the word must depend on the context and the other

provisions of the will or deed in view of the surrounding circumstances. Thus, in *Snow v. Teed* it was held that the word “family” could be extended beyond not merely children but even beyond the statutory next-of-kin.”

5

Και το δικαστήριο συνέχισε:

“I hold that in the section now under consideration the word “family” includes brothers and sisters of the deceased living with her at the time of her death. I think that that meaning is required by the ordinary acceptance of the word in this connection, and that the legislature has used the word “family” to introduce a flexible and wide term.”

10

15

Χρησιμοποιώντας το ίδιο σκεπτικό στην *Brock and Others v. Wollams* [1949] 1 All E.R. 715, το αγγλικό εφετείο κατέληξε ότι ο όρος “οικογένεια” περιλαμβάνει και υιοθετημένο τέκνο ανεξάρτητα αν έγινε ποτέ δικαστική υιοθεσία. Από την απόφαση αυτή είναι αξιωματικώς προκύπτουσα και η σκέψη ότι η έννοια της λέξης “οικογένεια” είναι σε

20

μεγάλο βαθμό νομικό ζήτημα και όχι πραγματικό. Η διασταλτική ερμηνεία δεν απαγορεύεται στην περίπτωση της φορολογικής νομοθεσίας γιατί βρίσκεται μέσα στα γλωσσικά όρια του νόμου. Είναι σωστό, όπως υπέβαλε η δικηγόρος των καθών, ότι οι νόμοι αυτής της φύσεως πρέπει να ερμηνεύονται αυστηρά ιδιαίτερα εκείνοι που προβλέπουν εκπτώσεις ή απαλλαγές. Ωστόσο, όπως παρατηρεί ο Μ. Στασινόπουλος “Μαθήματα Δημοσιονομικού Δικαίου” 3η έκδοση (1966) σελ. 246 “δεν πρέπει να αμελήται και το πνεύμα του φορολογικού νόμου”. Και στην ίδια σελίδα πιο κάτω

30

συνεχίζει: “..... πρέπει πάντοτε ο ερμηνεύων τον φορολογικόν νόμον να είναι φειδωλότερος εις την παραδοχήν της διασταλτικής ερμηνείας, η οποία, εν τούτοις, είναι επιτετραμμένη όταν επιβάλλεται διά να ικανοποιηθεί η ισότης και καθολικότης εν τη επιβολή του φόρου, ήτοι αι βασικαί νομικαί αρχαί, αι οποιαί πρέπει να διέπουν τον δίκαιον φόρον.”

35

Η παραπάνω ανάπτυξη με οδηγεί σε διαφορετική θέση απ’ εκείνη των αποφάσεων που παρέθεσαν οι καθών. Κατά τη γνώμη μου η απαλλαγή δεν περιορίζεται στη σύζυγική οικογένεια, δηλαδή, στην οικογένεια στην οποία ανήκουν οι σύζυγοι και τα τέκνα που συμβιώνουν με αυτούς. Δέχομαι ότι η φράση “μέλος της οικογένειας του διαθέτη” περιλαμβάνει και τους αδελφούς του. Πιστεύω πως η ερμηνευ-

40

τική αυτή προσέγγιση βρίσκεται πιο κοντά στο πνεύμα του νομοθέτη που έχει προνοήσει εξαιρέσεις της δωρεάς ιδιοκτησίας και μεταξύ συγγενών μέχρι δεύτερου βαθμού και τώρα από 1/1/89 και τρίτου βαθμού.

5

Ενόψει της κατάληξής μου αυτής δε θα ασχοληθώ με το άλλο θέμα. Θα ήθελα μόνο να υποδείξω ότι η αναθεώρηση της στάσης της φορολογικής αρχής ότι κάποιος δεν υπόκειται σε φορολογία δυνατό να συνιστά, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, μορφή κατάχρησης εξουσίας. Και είναι στο θέμα αυτό χρήσιμη η αναφορά στην πολύ πρόσφατη απόφαση του δικαστηρίου της Βουλής των Λόρδων στην υπόθεση *Matrix-Securities Ltd. v. I.R.C.* [1994] 1 All E.R. 769.

10

Η προσφυγή γίνεται δεκτή. Η επίδικη απόφαση ακυρώνεται. Δεν επιδικάζονται έξοδα.

15

Η προσφυγή επιτυγχάνει χωρίς έξοδα.