

28 Νοεμβρίου, 1994

[ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΙΔΗΣ, Δ/στής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

ATLAS SHOES LTD.,

Αιτητές,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ ΤΟΥ
ΔΙΕΥΘΥΝΤΗ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΠΡΟΣΟΔΩΝ,

Καθ'ων η αίτηση.

(Υπόθεση Αρ. 81/94)

-
- 5 Φορολογία — Φορολογία Εισοδήματος — Δεν αποτελεί εμπόδιο για τη
βεβαίωση φόρου το γεγονός της λήξης της ισχύος του νόμου που προ-
έβλεπε τον φόρο — Η δεσμευτική νομολογία από την **Republic v.**
Pavlidis and Others και η κριθείσα υπόθεση επιβολής έκτακτης ει-
σφοράς — Ομοιότητα του Άρθρου 6 των Περί Εκτάκτου Εισφοράς
Νόμων (N.34/78 και του N. 111/90) προς Άρθρο 6 του Περί Εκτάκτου
Εισφοράς Νόμου (N. 15/76) — Εφαρμογή της **Pavlidis** στη κριθείσα
περίπτωση — Κρίση περί υπάρξεως της αναγκαίας εξουσιοδότησης
10 για τη βεβαίωση έκτακτης εισφοράς παρά τη λήξη της ισχύος των νό-
μων βάσει των οποίων αυτή επιβλήθηκε.
- 15 Φορολογία — Φορολογία Εισοδήματος — Διαγραφή χρέους — Κατά πό-
σο δημιουργεί εισόδημα — Η υπόθεση **British Mexican Petroleum**
Company Ltd v. Jackson και η κυπριακή νομολογία — Κρίθηκε πως η
διαγραφή του χρέους εταιρείας προς άλλη εταιρεία μέτοχό της, στο
πλαίσιο της ισχύουσας φορολογιακής νομοθεσίας, δεν επάγεται εισόδη-
μα — Η θεώρηση της διαγραφής του χρέους ως εισοδήματος και η συ-
νακόλουθη επιβολή έκτακτης εισφοράς ακυρώθηκε.
- 20 Η προσφυγή αφορούσε την επιβολή έκτακτης εισφοράς στην αιτή-
τρια εταιρεία. Τα ουσιαστά προς απόφαση ζητήματα ήταν κατά πόσο
υπήρχε εξουσία επιβολής της έκτακτης εισφοράς σε χρόνο που είχε λή-
ξει η ισχύς των νόμων που είχαν επιβάλλει την σχετική υποχρέωση αφε-
νός και αφετέρου κατά πόσο μπορούσε να θεωρηθεί εισόδημα, όπως θε-

ωρήθηκε με την προσβαλλόμενη απόφαση, η διαγραφή χρέους της αιτήτριας εταιρείας προς άλλη εταιρεία που ήταν και κύριος μέτοχός της.

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

1. Δεν αποτελεί εμπόδιο για τη βεβαίωση φόρου το γεγονός της λήξης της ισχύος του Νόμου που τον πρόβλεπε. Η επιβολή του φόρου είναι λειτουργία διαφορετική από τη βεβαίωσή του. Η επιβολή του φόρου θεωρείται ότι γίνεται κατά το χρόνο της δημιουργίας της υποχρέωσης για τη πληρωμή του, όταν δηλαδή κτάται το φορολογήσιμο εισόδημα. Η ύπαρξη νόμου που προνοεί την ορισμένη φορολογία κατ' εκείνο τον κρίσιμο χρόνο, επάγεται την επιβολή της έκτοτε, ανεξάρτητα από το αν παρενεβλήθη η όχι η διοικητική πράξη της βεβαίωσής της. Η υποχρέωση για πληρωμή δεν 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.

2. Η Ολομέλεια του Ανωτάτου Δικαστηρίου αποφάσισε στην **Republic v. Pavlides and Others** (1979) C.L.R. 603 πως ο Περί Καθορισμού του Ποσού και Ανακτήσεως Φόρων Νόμος (Ν. 53/63) παρέχει εξουσιοδότηση για τη βεβαίωση έκτακτης εισφοράς ενόψει του Άρθρου 6 του Περί Εκτάκτου Εισφοράς Νόμου (Ν. 15/76) σύμφωνα με τον οποίο οι 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 επαναθέσπιση νόμου δεν επηρεάζει, μεταξύ άλλων, θεραπεία (remedy) ως προς προβλεφθείσα υποχρέωση και θεωρήθηκε πως ο όρος θεραπεία ήταν αρκετά ευρύς ώστε να καλύπτει και τη βεβαίωση της έκτακτης εισφοράς.

Το Άρθρο 6 των Περί Εκτάκτου Εισφοράς Νόμων (Ν. 34/78 και του Ν. 111/90) στο οποίο αναφέρθηκε ο Έφορος, είναι όμοιο με το Άρθρο 6 του Περί Εκτάκτου Εισφοράς Νόμου του 1976 (Ν.15/76). Το θέμα καλύπτεται δεσμευτικά από την απόφαση της Ολομέλειας. Ο Περί Εκτάκτου Εισφοράς Νόμος (Ν. 4/78) παρέχει την αναγκαία εξουσιοδότηση για τη βεβαίωση έκτακτης εισφοράς παρά τη λήξη

της ισχύος των Νόμων δυνάμει των οποίων αυτή επιβλήθηκε.

3. Η απάντηση στο ερώτημα αν η διαγραφή του χρέους δημιουργεί εισόδημα προβάλλει ως αναγκαία υποδομή. Θα εγείρονται τα υπόλοιπα ερωτήματα όπως τα προσδιόρισαν οι αιτητές μόνο αν αυτή η απάντηση θα είναι καταφατική. Κρίσιμα είναι τα ουσιώδη γεγονότα της **British Petroleum Oil Company Ltd** που βρίσκεται στο επίκεντρο της συζήτησης.

10 Στην υπόθεση δεν έχει τεθεί με οποιοδήποτε τρόπο θέμα για επανά-
 15 νοιγμα των λογαριασμών της αιτήτριας εταιρείας ως προς τα χρέονα που προηγήθηκαν της διαγραφής. Η προσβαλλόμενη απόφαση δεν ήταν το αποτέλεσμα της αναμόρφωσης εκείνων των λογαριασμών. Έχει ως υπόβαθρό της τη ρητή θέση του Εφόρου πως η δια-
 20 γραφή του χρέους συνιστά έσοδο της εταιρείας κατά το χρόνο που έγινε.

20 Ανήκει στο Ανώτατο Δικαστήριο η αρμοδιότητα και η ευθύνη για την ερμηνεία του κυπριακού Νόμου. Ανατρέχει στην αγγλική νομολογία όταν οι νόμοι εδώ και εκεί είναι όμοιοι αλλά παρεκκλίνει αν κρίνει πως η λύση θα έπρεπε να ήταν διαφορετική. Δεν ήταν η εισή-
 25 γηση των καθ' ων η αίτηση πως η **British Petroleum Company Ltd** δεν συσχετίζεται προς τον κυπριακό Νόμο ενόψει της ομοιότητάς του προς τον αγγλικό. [Βλ. σχετικά, μεταξύ άλλων, την υπόθεση **Κυ-
 30 πριακή Δημοκρατία v. Hagop Matossian**]. Δεν διατυπώθηκε αντι-
 γνωμία ως προς την αρχή που εμπεριέχει διάταξης της κυπριακής νομοθεσίας. Τα επιχειρήματα των καθ' ων η αίτηση δεν συνοδεύτη-
 35 καν από αναφορά σε οποιαδήποτε διάταξη των περι Φορολογίας Εισοδήματος Νόμων, ούτε στο Άρθρο 5(1)(α) το οποίο επικαλείται ο Έφορος, που θα επέτρεπε αντίθεση κατάληξη. Εξαντλούνται ου-
 40 σιαστικά, σε όσα το Δικαστήριο έχει συνοψίσει και έχουν ως στήριγμα τις δυο πρωτόδικες αποφάσεις.

35 Όμως, ούτε στην **Spyrou Stanrinides v. Republic** ούτε τη **Vassos Eliades Ltd v. Republic** εξετάστηκε το ειδικό ζήτημα που εγείρεται εδώ. Στην πρώτη, το ερώτημα όπως το συνοψίζει το Δικαστήριο, ήταν αν το ποσό κατά το οποίο μειώθηκε το δηλωθέν χρέος συνιστούσε γενικά φορολογήσιμο εισόδημα (taxable income). Στη δεύτερη, γίνεται αναφορά στην **British Petroleum Company Ltd** αλλά
 40 και πάλιν η θεώρηση της παραίτησης των δανειστών από την απαίτησή τους για πληρωμή από την αιτήτρια εταιρεία του τμήματος πωληθέντων εμπορευμάτων ως φορολογήσιμου εισοδήματος, δεν ήταν το αποτέλεσμα παρέκκλισης από την αρχή της ή κρίσιμης πως στην Κύπρο είναι ανεπαρόμοστη. Δεν είχε αμφισβητηθεί ότι προέκυψε ει-

σόδημα και αντικείμενο της συζήτησης ήταν το κατά πόσο το εισόδημα αυτό ήταν κεφαλαιουχικής φύσης.

4. Δεν εντοπίζεται οποιαδήποτε διαφορά μεταξύ της παρούσας και της **British Petroleum Company Ltd** ως προς τα γεγονότα που συνδέονται με το εγειρόμενο ζήτημα αν η διαγραφή του χρέους επάγεται εισόδημα. Αν υπάρχει κάποια διαφορά μεταξύ των δύο υποθέσεων, ως προς αυτό το ζήτημα, αυτή καθιστά ισχυρότερη τη θέση της αιτήτριας εταιρείας. Στην υπόθεση **British Petroleum Company Ltd** το ποσό του χρέους που διαγράφηκε είχε θεωρηθεί το ίδιο ως εμπορική δαπάνη που αφαιρέθηκε από το εισόδημα του 1921 και η φορολογία ακυρώθηκε παρά το γεγονός ότι εκ των υστέρων διαπιστώθηκε πως δεν είχε γίνει στην πραγματικότητα τέτοια δαπάνη. Στην παρούσα υπόθεση δεν είχε επιβληθεί η φορολογία επειδή το ποσό των ΑΚ200.000 που είχε δώσει, όπως σημειώνει ο Έφορος, η **Clarks Ltd** στην αιτήτρια εταιρεία, ήταν το ίδιο δαπάνη που αφαιρέθηκε. Επιβλήθηκε η φορολογία, όπως εξηγείται στη προσβαλλόμενη απόφαση, επειδή το μεγαλύτερο μέρος τους ποσού αυτού χρησιμοποιήθηκε κυρίως για την αγορά στοιχείων όχι πάγιου αλλά κυκλοφορούντος ενεργητικού και για να πληρωθούν έξοδα “με αποτέλεσμα την δημιουργία των πιο πάνω φορολογικών ζημιών οι οποίες είχαν επιτραπεί για σκοπούς φόρου εισοδήματος και έκτακτης προσφυγικής εισφοράς.

Δεν θα χρειαστεί, όμως, να επεκταθώ σε αναθεώρηση της προσβαλλόμενης απόφασης από την πιο πάνω σκοπιά. Το Δικαστήριο κατέληξε πως η διαγραφή του χρέους, στο πλαίσιο της περί Φορολογίας Εισοδήματος Νομοθεσίας που ισχύει στην Κύπρο, δεν επάγεται εισόδημα.

Η προσφυγή επιτυγχάνει.

Αναφερόμενες υποθέσεις:

Kyriakides v. Republic 4 R.S.C.C. 109, 35

Christou v. Republic (1965) 3 C.L.R. 214,

Republic v. Frangos (1965) 3 C.L.R. 641,

Δημοκρατία v. Lordos Plastics Ltd (1992) 3 A.A.Δ. 488, 40

Δημοκρατία v. ΧατζηΙωάννου κ.ά. (1994) 3 A.A.Δ. 401,

Republic v. Pavlides a.o. (1979) 3 C.L.R. 603,

Antoniades a.o. v. Republic (1979) 3 C.L.R. 641,

5 *British Mexican Petroleum Company Ltd v. Jackson [1931] 16 TC 570,*

Vassos Eliades Ltd v. Republic (1987) 3 C.L.R. 2160,

10 *London and Thame Haven Wharves Oil Ltd. v. Attwool [1967] 43 TC 491,*

Koumipa Ltd v. Republic (1979) 3 C.L.R. 272,

Reynolds and Gibson v. Grompton [1952] 33 TC 288,

15

Murray v. Goodhews [1977] 52 TC 86,

Cyprus Wines Co. Ltd. v. Republic (1965) 3 C.L.R. 345,

20

CIR v. Huntley and Palmers Ltd [1928] 12 TC 1209,

Milnes v. J. Beam Group Ltd [1975] 5 TC 487,

Marshall Richards Machine Co. Ltd. v. Jewitt [1956] 36 TC 511,

25

English Grown Spelter Co. Ltd. v. Baker [1908] 5 TC 327,

Stavriniades v. Republic (1985) 3 C.L.R. 2766,

30

Simpson v. Jones [1968] 2 All E.R. 929,

Δημοκρατία v. Matossian (1992) 3 Α.Α.Δ. 399,

Adamtsas Ltd v. Republic (1977) 3 C.L.R. 181.

35

Προσφυγή.

40 Προσφυγή εναντίον της απόφασης των Καθ' ων η αίτηση για επιβολή έκτακτης εισφοράς, στους αιτητές συνολικού ύψους ΛΚ8.026,080 για τις τριμηνίες 4/88, 1/89-4/89 και 1/90-4/90.

Σπ. Ευαγγέλου, για τους Αιτητές.

Γ. Λαζάρου, Δικηγόρος της Δημοκρατίας Α', για τους Καθ' ων η

αίτηση.

Cur. adv. vult.

ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΙΑΔΗΣ, Δ.: Η προσφυγή στρέφεται κατά της απόφασης του Εφόρου για επιβολή έκτακτης εισφοράς, συνολικού ύψους £8.026,80, για τις τριμηνίες 4/88, 1 - 4/89 και 1 - 4/90. Ο πρώτος από τους λόγους ακυρότητας που προτάθηκαν συνδέεται όχι με τα ιδιαίτερα περιστατικά που συνθέτουν την ουσία αλλά με την καθόλου εξουσία για επιβολή έκτακτης εισφοράς για τις συζητούμενες τριμηνίες. Τον αντιγράφω από τη γραπτή αγόρευση των αιτητών:

“Οι έκτακτες εισφορές επιβλήθηκαν κατά παράβαση του Άρθρου 24.2 του Συντάγματος, σε χρόνο κατά τον οποίο δεν υπήρχε σε ισχύ κανένας Νόμος που να πρόβλεπε την επιβολή, καθορισμό και είσπραξη έκτακτης εισφοράς και ο περι Εκτάκτου Εισφοράς (Προσωρινά Διατάξεις) Νόμος του 1990 (Ν. 248/90 όπως τροποποιήθηκε μεταγενέστερα), έπαυσε να ισχύει”.

Οι εξεταζόμενες τριμηνίες καλύπτονταν από τους περί Εκτάκτου Εισφοράς Νόμους πρώτα του 1978 (Ν. 34/78) και μετά του 1990 (Ν. 111/90 και 248/90). Και οι δυο Νόμοι, όπως και όλοι οι όμοιοί τους που προεσχυσαν, ήταν προσωρινοί. Περιείχαν ορισμένο χρόνο διάρκειας της ισχύος τους. Η προσβαλλόμενη απόφαση λήφθηκε το 1993 όταν είχε ήδη λήξει η ισχύς τους.

Ορθά συμφωνούν και οι αιτητές πως δεν αποτελεί εμπόδιο για τη βεβαίωση φόρου το γεγονός της λήξης της ισχύος του Νόμου που τον πρόβλεψε. Η επιβολή του φόρου είναι λειτουργία διαφορετική από τη βεβαίωσή του. Η επιβολή του φόρου θεωρείται ότι γίνεται κατά το χρόνο της δημιουργίας της υποχρέωσης για τη πληρωμή του, όταν δηλαδή κτάται το φορολογήσιμο εισόδημα. Η ύπαρξη νόμου που προνοεί την ορισμένη φορολογία κατ’ εκείνο τον κρίσιμο χρόνο, επάγεται την επιβολή της έκτοτε, ανεξάρτητα από το αν παρενεβλήθη η 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 A.A.Δ. 488 και *Κυπριακή Δημοκρατία v. Α.Κ. Χ’ιωάννου και Άλλων* (1994) 3 A.A.Δ. 401.

Είναι η εισήγηση της αιτήτριας εταιρείας πως ενώ, κατά τα πιο πάνω, η έκτακτη εισφορά είχε πράγματι επιβληθεί αφού κατά το κρί-

5 σιμο χρόνο ίσχυαν οι νόμοι που την προέβλεπαν, ήταν νομικά αδύνατη η βεβαίωσή της αφού, όταν αυτή έγινε δεν ίσχυε οποιουδήποτε Νόμος που να την εξουσιοδοτούσε. Οι καθ' ων η αίτηση δέχονται την αοχή όπως και την ανυπαρξία οποιουδήποτε Νόμου περί Εκτάκτου Εισφοράς κατά το χρόνο της βεβαίωσης αλλά αντιτείνουν πως ο περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμος του 1978 (Νόμος 4/78), παρείχε την απαιτούμενη εξουσιοδότηση. Η συζήτηση, επομένως, αφορούσε στο κατά πόσο πράγματι ο Νόμος 4/78 καλύπτει και την έκτακτη εισφορά.

10

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.

15

20

25

30

35

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 εκπνεύσαντος 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.

40

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 επιβεβαίωσή 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. 5 10

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 οι 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 θεωρήθηκε πως ο όρος θεραπεία ήταν αρκετά ευρύς ώστε να καλύπτει και τη βεβαίωση της έκτακτης εισφοράς. 15 20 25

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 βεβαίωση έκτακτης εισφοράς παρά τη λήξη της ισχύος των Νόμων δυνάμει των οποίων αυτή επιβλήθηκε. 30

Στις 31 Ιανουαρίου 1982 η αιτήτρια εταιρεία χρωστούσε στην εταιρεία Clarks Ltd £445.097. Οι μέτοχοι της αιτήτριας εταιρείας, μεταξύ των οποίων και η Clarks Ltd (με ποσοστό 49%), κατέληξαν σε συμφωνία για κεφαλαιουχική ανασυγκρότησή της με δηλωθέντα στόχο τη διευκόλυνση της λειτουργίας της. Η συμφωνία πρόβλεπε: 35 40

1. Τη διαγραφή ποσού £200.000 από το χρέος της αιτήτριας εταιρείας προς την Clarks Ltd.
2. Τη μετατροπή επιπρόσθετου ποσού £200.000 από το χρέος

προς την Clarks Ltd σε 200.000 προνομιούχες μετοχές της £1,- υπέρ της Clarks Ltd.

5 3. Την παραχώρηση δανείου £100.000 από την Clarks Ltd προς την αιτήτρια εταιρεία.

4. Την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της αιτήτριας εταιρείας με την έκδοση 100.000 μετοχών της £1.

10 Τη διαγραφή του χρέους των £200.000 ακολούθησε η χρέωση του τρεχούμενου λογαριασμού της Clarks Ltd με το ίδιο ποσό και αντίστοιχη πίστωση του κεφαλαιουχικού αποθεματικού της αιτήτριας εταιρείας. Ο Έφορος θεώρησε το χρέος που διαγράφηκε ως εισόδημα και βεβαίωσε τις επίδικες έκτακτες εισφορές πάνω σ' αυτή τη βάση.

15

Η αιτήτρια εταιρεία εισηγείται ότι:

20 (α) Συνιστούσε πλάνη η εξομοίωση της διαγραφής του χρέους των £200.000 με δωρεά. Το ποσό δεν χαρίστηκε όπως θεώρησε ο Έφορος αλλά διαγράφηκε το χρέος στο πλαίσιο του σχεδίου που υλοποιήθηκε με την κεφαλαιουχική ανασυγκρότηση της εταιρείας.

25 (β) Η διαγραφή εμπορικού χρέους, όπως αποφασίστηκε από τη Δικαστική Επιτροπή της Βουλής των Λόρδων στην υπόθεση **British Mexican Petroleum Company Ltd v. Jackson** [1931] 16 TC 570 δεν δημιουργεί εισόδημα που υπόκειται σε φορολογία. Η υπόθεση **Vassos Eliades Ltd v. Republic** (1987) 3 C.L.R. 2160 διακρίνεται ως προς τα γεγονότα και, εν πάση περιπτώσει, είναι εσφαλμένη και δεν πρέπει να ακολουθηθεί. Θα μπορούσε να τίθεται ζήτημα φόρου εισοδήματος κάτω από τέτοιες συνθήκες μόνο με τη θέσπιση ειδικής νομοθετικής διάταξης, όπως έγινε στην Αγγλία (και στην

30

35

35 Ινδία) μετά τη υπόθεση **British Mexican Petroleum Company Ltd** (ανωτέρω), με το άρθρο 94 του Income Tax and Corporation Act του 1988.

40 (γ) Και αν είχε δημιουργηθεί εισόδημα αυτό δεν υπέκειτο σε φορολογία "γιατί χαρίστηκε, σύμφωνα με την ίδια την απόφαση του Διευθυντή και δεύτερο, δεν ήταν τέτοιας φύσης που να υπόκειται σε φορολογία". Όπως αποφασίστηκε, μεταξύ άλλων, στις **London and Thame Haven Wharves Oil Ltd v. Attwool** [1967] 43 TC 491, **Koumipa Ltd v Republic** (1979)

3 C.L.R. 272 μόνο εισόδημα εμπορικής φύσης υπόκειται σε φόρο εισοδήματος και, όπως αποφασίστηκε, μεταξύ άλλων, στις υποθέσεις *Reynolds and Gibson v Crompton* [1952] 33 TC 288, *Murray v Goodhews* [CA] 1977 52 TC 86, *Cyprus Wines Co Ltd v. Republic* (1965) 3 C.L.R. 345, εισόδημα που είναι κεφαλαιουχικής φύσης ή που δεν έχει σχέση με την εμπορική δραστηριότητα του φορολογουμένου όπως π.χ. κατά χάρη πληρωμές, δεν υπόκειται σε φορολογία. Παραπέμπει συναφώς η αιτήτρια εταιρεία σε αριθμό υποθέσεων στις οποίες διεκδικήσεις εταιρειών για αφαίρεση από το φορολογητέο εισόδημα τους πληρωμών που έκαμαν για υποβοήθηση άλλων εταιρειών που αντιμετώπιζαν οικονομικές δυσκολίες απορρίφθηκαν επειδή ήταν κεφαλαιουχικής φύσης. [βλ. *CIR v. Huntley and Palmers Ltd* [1928] 12 TC 1209, *Milnes v. J. Beam Group Ltd* [1975] 5 TC 487 *Marshall Richards Machine Co Ltd v. Jewitt* [1956] 36 TC 511, *English Grown Spelter Co. Ltd v. Baker* [1908] 5 TC 327].

- (δ) Και αν εθεωρείτο ότι η απόφαση του Διευθυντή είναι κατά τα άλλα ορθή, ήταν εσφαλμένη η φορολόγηση του εισοδήματος όχι το 1982 που ήταν ο χρόνος κατά τον οποίο υποτίθεται ότι προέκυψε αλλά σε μεταγενέστερο χρόνο.

Οι καθ' ων η αίτηση εισηγούνται ότι, έχοντας υπόψη τα αδιαμφισβήτητα γεγονότα, πάνω στη βάση των παρόμοιων υποθέσεων *Vassos Eliades Ltd* (ανωτέρω) και *Spyros Stavrinides v. Republic* (1985) 3 C.L.R. 2766, η απόφαση του Διευθυντή ήταν εύλογα επιτρεπτή. Το ποσό των £200.000 που “χαρίστηκε/διαγράφηκε” “αποτελούσε μέρος του τρεχούμενου λογαριασμού των αιτητών με την Clarks Ltd, είχε δε χρησιμοποιηθεί για σκοπούς κυκλοφορούντος ενεργητικού και για την πληρωμή εξόδων με αποτέλεσμα να δημιουργηθούν φορολογικές ζημιές τις οποίες επέτρεψε ο Διευθυντής για σκοπούς φόρου εισοδήματος και έκτακτης εισφοράς για τα έτη 1977 - 1986, δηλαδή το χρέος αυτό θεωρήθηκε ως εμπορικό από το Διευθυντή”. Ως προς το τελευταίο από τα επιχειρήματα της αιτήτριας εταιρείας επισημαίνουν ότι “σαν αποτέλεσμα της διαγραφής του επίδικου ποσού το 1982 οι ζημιές που παρουσίασαν οι αιτητές μειώθηκαν ανάλογα με αποτέλεσμα το τέταρτο τρίμηνο του έτους 1988 να προκύψει εισόδημα το οποίο και φορολόγησε”.

Η απάντηση στο ερώτημα αν η διαγραφή του χρέους δημιουργεί εισόδημα προβάλλει ως αναγκαία υποδομή. Θα εγείρονται τα υπόλοιπα ερωτήματα όπως τα προσδιόρισαν οι αιτητές μόνο αν αυτή η απάντηση θα είναι καταφατική. Συνοψίζω τα ουσιώδη γεγονότα της

British Petroleum Oil Company Ltd που βρίσκεται στο επίκεντρο της συζήτησης. Η φορολογηθείσα εταιρεία αγόραζε πετρέλαιο από δεύτερη εταιρεία που ήταν βασικός μέτοχός της. Στους λογαριασμούς της φορολογηθείσας εταιρείας για το 1921 καταγράφηκε ως οφειλή προς τη δεύτερη, το ποσό των £1.270.232. Η ύφεση στο εμπόριο του πετρελαίου προκάλεσε αδυναμία αποπληρωμής του χρέους. Η δεύτερη εταιρεία, με στόχο την εμφύσηση ζωής στην πρώτη, με την οποία συνδεόταν στενά, στο πλαίσιο σύμβασης που συνάφθηκε, συμφώνησε στη διαγραφή του μεγαλύτερου μέρους της οφειλής, συγκεκριμένα του ποσού των £945.232. Η φορολογική Αρχή έκρινε πως η διαγραφή του χρέους δεν ήταν δωρεά αλλά εμπορική συναλλαγή και πως ισοδυναμούσε με κτήση εισοδήματος που θα έπρεπε να συμπεριληφθεί στο λογαριασμό κερδοζημιών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιήθηκε. Η προσέγγιση αυτή αποδοκιμάστηκε από το Δικαστή Rowlatt του Queens Bench Division και, στη συνέχεια, με ομόφωνη απόφασή του Εφετείου. Το ίδιο και η διαζευκτική πρόταση του κράτους πως θα έπρεπε να επανανοιχθεί ο λογαριασμός της φορολογηθείσας εταιρείας για το 1921 και να αναμορφωθεί ώστε να μην περιλαμβάνει το χρέος στην έκταση που αυτό διεγράφη, αφού όπως είχε τελικά αποκρυσταλλωθεί η κατάσταση, δεν ήταν στην πραγματικότητα οφειλόμενο.

Ήταν η ομόφωνη απόφαση της Δικαστικής Επιτροπής της Βουλής των Λόρδων πως ήταν νομικά ανεπίτρεπτο, και το ένα και το άλλο. Το επανάνοιγμα του λογαριασμού του 1921 δεν ήταν δυνατό αφού δεν συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις γι' αυτό (βλ συναφώς την υπόθεση **Simpson v. Jones** [1968] 2 All E.R. 929) και κρίθηκε αβάσιμη η εισήγηση για εξομοίωση της διαγραφής του χρέους με είσπραξη εμπορικής φύσης κατά το χρόνο που αυτή έγινε. Μεταφέρω τα σχετικά αποσπάσματα από την απόφαση του Lord Thankerton και του Lord Macmillan, από τις σελίδες 592 και 593 αντιστοίχως.

“My lords, I am of opinion in the present case, that the account to 30th June, 1921, cannot be reopened, as the amount of the liability there stated was correctly stated as the finally agreed amount of the liability and the subsequent release of the Respondents proceeds on the footing of the correctness of that statement.

The Appellant's alternative contention, which was not seriously pressed by the Attorney-General, is equally unsound, in my opinion. I am unable to see how the release from a liability, which liability has been finally dealt with in the preceding account, can form a trading receipt in the account for the year in which it is granted.

Accordingly, I agree with the unanimous decision of the Courts below, who disagreed with the decision of the Special Commissioners, and the appeal should be dismissed.”

 “An account may be reopened where an item has been omitted or
 some other error has occurred, or an account may be kept open by
 describing entries in it as provisional, but here it is agreed on all
 hands that there was no error in the accounts of the Appellant
 Company for the year to 30th June, 1921, and that they were
 properly and finally drawn up so as to show the result of the year’s
 trading. 5 10

If, then, the accounts for the year to 30th June, 1921, cannot now be
 gone back upon, still less in my opinion can the Appellant Company
 be required to enter as a credit item in its accounts for the eighteen
 months to 31st December, 1922, the sum of £945,232, being the
 extent to which the Huasteca Company agreed to release the
 Appellant Company’s debt to it. I say so for the short and simple
 reason that the Appellant Company did not, in those eighteen
 months, either receive payment of that sum or acquire any right to
 receive payment of it. I cannot see how the extent to which a debt
 is forgiven can become a credit item in the trading account for the
 period within which the concession is made.” 15 20

Μετά την απόφαση αυτή, πρώτα με το άρθρο 36 του Finance Act
 1960 και στη συνέχεια με τα άρθρα 136 και 94 των Income and
 Corporation Taxes Act 1970 και 1988 αντιστοίχως, τροποποιήθηκε ο
 Νόμος ώστε χρέη που συμψηφίζονται προς τα κέρδη και μεταγενέ-
 στερα διαγράφονται, καθίστανται φορολογήσιμα ως εάν να ήταν εί-
 σπραξη που πραγματοποιήθηκε κατά το χρόνο της διαγραφής. (Βλ.
 Halsbury’s Statutes of England, 2η έκδοση τόμος 40 σελ. 457, 3η έκδο-
 ση τόμος 33 σελ. 192 και 4η έκδοση τόμος 44 σελ. 135. Παραθέτω το
 άρθρο 94: 25 30

“Where in computing for tax purposes the profits or gains of a trade,
 profession or vocation, a deduction has been allowed for any debt
 incurred for the purposes of the trade, profession or vocation, then
 if the whole or any part of the debt is thereafter released, the amount
 released shall be treated as a receipt of the trade, profession or
 vocation arising in the period in which the release is effected”. 35 40

Επανέρχομαι στην υπόθεσή μας. Έχουμε δει πως δεν έχει τεθεί
 με οποιοδήποτε τρόπο θέμα για επανάνοιγμα των λογαριασμών της
 αιτήτριας εταιρείας ως προς τα χρόνια που προηγήθηκαν της δια-

γραφής. Η προσβαλλόμενη απόφαση δεν ήταν το αποτέλεσμα της αναμόρφωσης εκείνων των λογαριασμών. Έχει ως υπόβαθρό της τη ρητή θέση του Εφόρου πως η διαγραφή του χρέους συνιστά έσοδο της εταιρείας κατά το χρόνο που έγινε.

5

Ανήκει στο Ανώτατο Δικαστήριο η αρμοδιότητα και η ευθύνη για την ερμηνεία του κυπριακού Νόμου. Ανατρέχουμε στην αγγλική νομολογία όταν οι νόμοι εδώ και εκεί είναι όμοιοι αλλά παρεκκλίνουμε αν κρίνουμε πως η λύση θα έπρεπε να ήταν διαφορετική. Δεν ήταν η εισήγηση των καθ' ων η αίτηση πως η **British Petroleum Company Ltd** δε συσχετίζεται προς τον κυπριακό Νόμο ενόψει της ομοιότητας του προς τον αγγλικό. [Βλ. σχετικά, μεταξύ άλλων, την υπόθεση **Κυπριακή Δημοκρατία v. Hagop Matossian** (1992) 3 Α.Α.Δ. 399.] Δεν διατυπώθηκε αντιγνωμία ως προς την αρχή που εμπεριέχει ούτε λόγος για άλλη θεώρηση εξ αιτίας κάποιας ιδιαίτερης διάταξης της κυπριακής νομοθεσίας. Τα επιχειρήματα των καθ' ων η αίτηση δεν συνοδεύτηκαν από αναφορά σε οποιαδήποτε διάταξη των περί Φορολογίας Εισοδήματος Νόμων, ούτε στο άρθρο 5(1)(α) το οποίο επικαλείται ο Έφορος, που θα επέτρεπε αντίθετη κατάληξη. Εξαντιλούνται ουσιαστικά σε όσα έχω συνοψίσει και έχουν ως στήριγμα τις δυο πρωτόδικες αποφάσεις που αναφέρθηκαν.

Όμως, ούτε στην **Spyros Stavrinides v Republic** ούτε στη **Vassos Eliades Ltd v. Republic** εξετάστηκε το ειδικό ζήτημα που εγείρεται εδώ. Στην πρώτη, το ερώτημα όπως το συνοψίζει το Δικαστήριο, ήταν αν το ποσό κατά το οποίο μειώθηκε το δηλωθέν χρέος συνιστούσε γενικά φορολογήσιμο εισόδημα (taxable income). Στη δεύτερη, γίνεται αναφορά στην **British Petroleum Company Ltd** αλλά και πάλιν η θεώρηση της παραίτησης των δανειστών από την απαίτησή τους για πληρωμή από την αιτήτρια εταιρεία του τιμήματος πωληθέντων εμπορευμάτων ως φορολογήσιμου εισοδήματος, δεν ήταν το αποτέλεσμα παρέκκλισης από την αρχή της ή κρίσης πως στην Κύπρο είναι ανεφάρμοστη. Δεν είχε αμφισβητηθεί ότι προέκυψε εισόδημα και αντικείμενο της συζήτησης ήταν το κατά πόσο το εισόδημα αυτό ήταν κεφαλαιουχικής φύσης. Ο Έφορος απέρριψε αυτή την εισήγηση επειδή επισήμανε διαφορές στα γεγονότα με την **British Petroleum Company Ltd** σε σχέση με αυτό το ζήτημα, που δικαιολογούσαν τη φορολογία. Κατά την κρίση του η παραίτηση από την απαίτηση δεν ήταν χαριστική όπως υποστήριζαν οι αιτητές και επομένως, δεν ήταν κεφαλαιουχικής φύσης. Το Δικαστήριο δέχθηκε πως πράγματι έγινε λόγω των επιχειρηματικών σχέσεων των δυο εταιρειών, όπως ακριβώς είχε συμβεί και στην υπόθεση **Adamtsas Ltd v Republic** (1977) 3 C.L.R. 181, στην οποία και παρέπεμψε.

40

Δεν θα ενδιατρίψω στο αν το σκεπτικό του Εφόρου αλλά και η απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση *Vassos Eliades Ltd v. Republic* (ανωτέρω) θα έπρεπε να οδηγήσουν σε άλλη απόφαση ως προς τους αιτητές ενόψει της παραδεκτής σχέσης τους με την Clarks Ltd, τη θεώρηση από τον Έφορο της διαγραφής του χρέους ως χαριστικής και του γεγονότος ότι αυτή έγινε στο πλαίσιο ευρύτερης κεφαλαιουχικής ανασυγκρότησης της εταιρείας. 5

Δεν εντοπίζω οποιαδήποτε διαφορά μεταξύ της παρούσας και της *British Petroleum Company Ltd* ως προς τα γεγονότα που συνδέονται με το εγειρόμενο ζήτημα αν η διαγραφή του χρέους επάγεται εισόδημα. Αν υπάρχει κάποια διαφορά μεταξύ των δυο υποθέσεων, ως προς αυτό το ζήτημα, αυτή καθιστά ισχυρότερη τη θέση της αιτήτριας εταιρείας. Στην υπόθεση *British Petroleum Company Ltd* το ποσό του χρέους που διαγράφηκε είχε θεωρηθεί το ίδιο ως εμπορική δαπάνη που αφαιρέθηκε από το εισόδημα του 1921 και η φορολογία ακυρώθηκε παρά το γεγονός ότι εκ των υστέρων διαπιστώθηκε πως δεν είχε γίνει στην πραγματικότητα τέτοια δαπάνη. Στην παρούσα υπόθεση δεν είχε επιβληθεί η φορολογία επειδή το ποσό των £200.000 που είχε δώσει, όπως σημειώνει ο Έφορος, η Clarks Ltd στην αιτήτρια εταιρεία ήταν το ίδιο δαπάνη που αφαιρέθηκε. Επιβλήθηκε η φορολογία, όπως εξηγείται στην προσβαλλόμενη απόφαση, επειδή το μεγαλύτερο μέρος του ποσού αυτού χρησιμοποιήθηκε κυρίως για την αγορά στοιχείων όχι πάγιου αλλά κυκλοφορούντος ενεργητικού και για να πληρωθούν έξοδα “με αποτέλεσμα την δημιουργία των πιο πάνω φορολογικών ζημιών οι οποίες είχαν επιτραπεί για σκοπούς φόρου εισοδήματος και έκτακτης προσφυγικής εισφοράς”. 10
15
20
25

Δεν θα χρειαστεί, όμως, να επεκταθώ σε αναθεώρηση της προσβαλλομένης απόφασης από την πιο πάνω σκοπιά. Καταλήγω πως η διαγραφή του χρέους, στο πλαίσιο της περί Φορολογίας Εισοδήματος Νομοθεσίας που ισχύει στην Κύπρο, δεν επάγεται εισόδημα. 30

Η προσφυγή επιτυγχάνει και η προσβαλλόμενη απόφαση ακυρώνεται. 35

Η προσφυγή επιτυγχάνει.