

18 Ιουλίου, 1996

[ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ, Δ/στής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΑ ΑΡΘΡΑ 24, 28 & 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

P. IOANNIDES PLASTICS LTD.,

Αιτητές,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ ΕΦΟΡΟΥ ΦΟΡΟΥ
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΑΛΛΟΥ,

Καθ' ων η αίτηση.

(Υπόθεση Αρ. 796/94)

Φορολογία — Φορολογία εισοδήματος — Άρθρο 34(2) του περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμου, Ν. 245/90 — Ερμηνεία — Δεν εμποδίζει την συμπερίληψη ζημιών μεταφερομένων από έτη προγενέστερα του 1991 — Δεν συνιστά αναδρομική διάταξη — Δεν είναι καταστρεπτικής φύσεως.

5

Η αιτήτρια εταιρεία αμφισβήτησε την σε βάρος της επιβληθείσα φορολογία για το φορολογικό έτος 1992.

Το Ανώτατο Δικαστήριο, απορρίπτοντας την προσφυγή, αποφάσισε ότι:

10

1. Σύμφωνα με το λεκτικό του Άρθρου 34(2), δεν υπάρχει τίποτα που να αποκλείει τη συμπερίληψη στις μεταφερόμενες ζημιές, των ζημιών που δημιουργήθηκαν πριν την τροποποίηση του Νόμου, δηλαδή πριν το φορολογικό έτος 1991.

15

Έχει νομολογηθεί ότι η ερμηνεία φορολογικών διατάξεων πρέπει να είναι αυστηρή και σύμφωνη με τη συνθησιμένη έννοια του λεκτικού τους, καθώς και με τους σκοπούς τους όπως εκφράζονται από το λεκτικό τους

20

Είναι φανερό ότι το παρόν άρθρο είναι σαφές και δεν αφήνει αμφιβολία ότι καλύπτει τις ζημιές οι οποίες δημιουργήθηκαν πριν

την τροποποίηση του νόμου, δηλαδή πριν το 1991, και εφαρμόζεται πλήρως σ' αυτές.

5 2. Οι αρχές που διέπουν την αναδρομικότητα των νόμων έχουν διατυπωθεί σε αριθμό αποφάσεων του Ανωτάτου Δικαστηρίου.

10 1. Στην παρούσα υπόθεση η φορολογία αφορά το φορολογικό έτος 1992, ο συντελεστής προς 10% επιβλήθηκε με το Ν. 245/90 από το φορολογικό έτος 1991. Το γεγονός ότι η ζημιά που μεταφέρεται από τα προηγούμενα χρόνια δεν αφαιρείται από το φορολογητέο εισόδημα, δε συνεπάγεται και αναδρομικότητα του Νόμου, αφού είναι "η συνέπεια παρελθόντων γεγονότων".

15 Από τη διατύπωση του Νόμου δε διαπιστώνεται θετικά ότι ήταν πρόθεση του νομοθέτη να προσδώσει στο Νόμο αναδρομική ισχύ.

20 3. Ο ισχυρισμός της αιτήτριας ότι το Άρθρο 34 επιβάλλει φορολογία καταστρεπτικής φύσεως και αντίκειται στο Άρθρο 24(1) και (4) του Συντάγματος, καθώς και στο Άρθρο 28 του Συντάγματος, δε βρίσκει σύμφωνο το Δικαστήριο.

Η προσφυγή απορρίπτεται με έξοδα.

25 *Αναφερόμενες υποθέσεις:*

25

Μάτσης v. Δημοκρατίας (1990) 3 Α.Α.Δ. 4249,

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

30

Ελληνική Τράπεζα Λτδ. v. Δημοκρατίας (1992) 4 Α.Α.Δ. 2470.

Προσφυγή.

35 Προσφυγή εναντίον της απόφασης του Εφόρου Καθ' ου η αίτηση για την επιβολή φόρου εισοδήματος για το 1992 στους Αιτητές.

Σκορδής, για τους Αιτητές.

40

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

Cur. adv. vult.

ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ, Δ.: Οι αιτητές με την παρούσα προσφυγή ζητούν τις ακόλουθες θεράπειες:

1. Δήλωση του Δικαστηρίου ότι οι αποφάσεις ή/και πράξεις των καθ' ων η αίτηση που περιέχονται στην επιστολή του ημερ. 14/7/94 για επιβολή φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 1992 (που επισυνάπτεται σαν παράρτημα Α) ή/και η επιβολή φορολογίας που περιέχεται στην ειδοποίηση επιβολής φορολογίας για το πιο πάνω έτος (παράρτημα Β) είναι άκυρες και παράνομες και εστερημένες κάθε αποτελέσματος. 5 10
 2. Δήλωση του Δικαστηρίου ότι η εκτίμηση και επιβολή φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 1992 που έγινε από τους καθ' ων η αίτηση είναι άκυρη και παράνομη και εστερημένη κάθε αποτελέσματος. 15
 3. Εξοδα.
- Τα γεγονότα της υπόθεσης είναι σε συντομία τα ακόλουθα: Η αιτήτρια εταιρεία είναι ιδιωτική εταιρεία περιορισμένης ευθύνης και ιδρύθηκε στις 13/10/1969. Το εγκεκριμένο και εκδοθέν μετοχικό της κεφάλαιο κατά τον ουσιαστικό χρόνο ανήρχετο σε 200.000 μετοχές, της μίας λίρας η κάθε μια. Το εισόδημα της αιτήτριας εταιρείας κατά τον ουσιαστικό χρόνο προέρχεται από την κατασκευή και εμπορία πλαστικών ειδών. 20 25
- Στις 30 Ιουλίου 1993, η αιτήτρια εταιρεία υπέβαλε Δήλωση Εισοδήματος μαζί με εξηλεγγμένους λογαριασμούς για το φορολογικό έτος 1992. 30
- Στις 24 Απριλίου 1994 υπεβλήθη στην αιτήτρια εταιρεία η αρχική φορολογία φόρου εισοδήματος, στην οποία όμως έφερε ένσταση μέσω των ελεγκτών της κκ. Μεταξά, Λοϊζίδη & Συρίμη στις 17 Μαΐου 1994. 35
- Η αιτήτρια μέσω των λογιστών της υπέβαλε ένσταση λόγω του ότι οι διοικητικοί της σύμβουλοι θεωρούν τον περί Φόρου Εισοδήματος (Αναθεωρημένο) Νόμο αρ. 245/90 σαν αντισυνταγματικό και την επιβολή φορολογίας 10%, πριν την αφαίρεση ζημιών από τη μεταφορά, ως μη αποδεκτή. 40
- Ο καθ' ου η αίτηση εξέτασε την υπόθεση, απεφάσισε για την ένσταση και απέστειλε στις 15 Ιουλίου 1994, Ειδοποίηση Επιβολής Φορολογίας μαζί με συνοδευτική επιστολή, η οποία αιτιολογούσε

την απόφασή του.

Η αιτήτρια με την παρούσα προσφυγή προσβάλλει την πιο πάνω απόφαση των καθ'ων η αίτηση και προβάλλει τους ακόλουθους λόγους ακυρότητας:

(α) Εσφαλμένη ερμηνεία του άρθρου 34 του περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμου - Πλάνη περί το Νόμο.

10 (β) Αναδρομική ισχύ του άρθρου 34 του Νόμου.

(γ) Το άρθρο 34 του Νόμου αντίκειται στο άρθρο 24(1) και (4) του Συντάγματος διότι επιβάλλει φορολογία καταστρεπτικής φύσεως.

15

(δ) Το άρθρο 34 αντίκειται στο άρθρο 28 του Συντάγματος διότι παραβιάζει την αρχή της ισότητας.

Η επιχειρηματολογία των δικηγόρων της αιτήτριας, όσον αφορά τον πρώτο και δεύτερο λόγο ακυρότητας, περιστρέφεται γύρω από τις πρόνοιες του άρθρου 34(2), το οποίο εισάχθηκε με το άρθρο 25 του Νόμου 245/90 και τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 1991. Είναι ο ισχυρισμός τους ότι εσφαλμένα ο καθ'ου η αίτηση εθεώρησε ότι οι μεταφερόμενες ζημιές συμπεριλαμβάνουν ζημιές που δημιουργήθηκαν πριν την τροποποίηση του Νόμου και ως εκ τούτου έδωσαν αναδρομική ισχύ στο Νόμο χωρίς να είναι αυτή η βούληση του νομοθέτη.

Η δικηγόρος των καθ'ων η αίτηση ισχυρίστηκε ότι η φορολογία αφορά το 1992 και ως εκ τούτου επιβάλλετο όπως το άρθρο 34(2) εφαρμοστεί. Ο πρόσθετος φόρος με συντελεστή 10% επιβάλλεται πάνω στο άθροισμα των εισοδημάτων, αφού αφαιρεθούν τα ποσά που επιτρέπονται από το Νόμο, εξαιρουμένης της ζημιάς που μεταφέρεται από προηγούμενα χρόνια.

35

Το επίδικο άρθρο έχει ως ακολούθως:

“(2) Τηρουμένων των διατάξεων του εδαφίου (1) του παρόντος άρθρου, οργανισμοί προσώπων φορολογούνται πρόσθετα με συντελεστή δέκα τοις εκατόν (10%) πάνω στο άθροισμα των εισοδημάτων που αναφέρονται στο άρθρο 5 του παρόντος Νόμου αφού αφαιρεθούν τα ποσά που επιτρέπονται δυνάμει του παρόντος Νόμου για σκοπούς προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος, εξαιρουμένης της ζημιάς που μεταφέρεται

40

από προηγούμενα χρόνια σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 καθώς και των εκπτώσεων που χορηγούνται δυνάμει ...”
(Οι υπογραμμίσεις είναι δικές μου)

Σύμφωνα με το πιο πάνω λεκτικό, δεν υπάρχει τίποτα που να αποκλείει τη συμπερίληψη στις μεταφερόμενες ζημιές, των ζημιών που δημιουργήθηκαν πριν την τροποποίηση του Νόμου, δηλαδή πριν το φορολογικό έτος 1991. 5

Έχει νομολογηθεί ότι η ερμηνεία φορολογικών διατάξεων πρέπει να είναι αυστηρή και σύμφωνη με τη συνηθισμένη έννοια του λεκτικού τους, καθώς και με τους σκοπούς τους όπως εκφράζονται από το λεκτικό τους. (Βλέπε **Αντρέας Μάτσης v. Κυπριακής Δημοκρατίας** (1990) 3 Α.Α.Δ. 4249, όπου ο κ. Α. Λοΐζου, Δικαστής, όπως ήταν τότε, είπε τα ακόλουθα: 10 15

“Η βασική αρχή που διέπει νομολογιακά την ερμηνεία φορολογικών διατάξεων είναι ότι πρέπει να ερμηνεύονται αυστηρά σύμφωνα με τη συνηθισμένη έννοια του λεκτικού τους και σύμφωνα με τους σκοπούς τους όπως εκφράζονται από το λεκτικό αυτό. Δεν υπάρχουν περιθώρια για την πρόθεση του νομοθέτη. Τίποτε δεν προστίθεται ή εξυπακούεται. Μόνο τη λεκτική διατύπωση μπορεί ένας να κοιτάξει. Η αρχή αυτή υποστηρίζεται από σωρεία αυθεντιών. Είναι αρκετό να γίνει αναφορά μόνο στην πρόσφατη απόφαση του Ανωτάτου Δικαστηρίου στην υπόθεση **Serafino Shoe Industry & Trading Co. Ltd. v. The Republic** (1987) 3 C.L.R. 1316.”) 20 25

Είναι φανερό ότι το παρόν άρθρο είναι σαφές και δεν αφήνει αμφιβολία ότι καλύπτει τις ζημιές οι οποίες δημιουργήθηκαν πριν την τροποποίηση του νόμου, δηλαδή πριν το 1991, και εφαρμόζεται πλήρως σ’ αυτές. Ως εκ τούτου, ο πρώτος ισχυρισμός της αιτήτριας είναι αβάσιμος και απορρίπτεται. 30

Ο δεύτερος ισχυρισμός του δικηγόρου της αιτήτριας εταιρείας περιστρέφεται γύρω από το γεγονός ότι το άρθρο 34(2) προβλέπει για αναδρομική ισχύ και αντίκειται στο άρθρο 24(3) του Συντάγματος. 35

Οι αρχές που διέπουν την αναδρομικότητα των νόμων έχουν διατυπωθεί σε αριθμό αποφάσεων του Ανωτάτου Δικαστηρίου. Σε πρόσφατη απόφασή της η Ολομέλεια ανέλυσε σε έκταση το θέμα. (Βλέπε **Κυπριακή Δημοκρατία v. Α. Χ’ Ιωάννου κ.ά.** (1994) 3 Α.Α.Δ. 401, όπου στη σελίδα 429 ο τότε Πρόεδρος Δ.Γ. Στυλιανί- 40

δης, αναφέρει:

5 “Αναδρομικός θεωρείται ο νόμος ο οποίος αφαιρεί ή μειώ-
νει οποιοδήποτε κεκτημένο δικαίωμα που αποκτήθηκε με βάση
τους υπάρχοντες νόμους, ή δημιουργεί νέα υποχρέωση, ή επι-
βάλλει νέο καθήκον, ή συνάπτει νέα ανικανότητα αναφορικά με
10 συναλλαγές ή παροχές του παρελθόντος. Νόμος δεν ονομάζε-
ται αναδρομικός γιατί μέρος των προϋποθέσεων για την ενέρ-
γεια του προέρχεται χρονικά πριν τη θέσπισή του - (βλ. Craies
on Statute Law (1971), 7η έκδοση, σελ. 387).”

15 Σύμφωνα με το Μ. Στασινόπουλο “Μαθήματα Δημοσιονομι-
κού Δικαίου”, Έκδοση Τρίτη, 1966, σελ. 250, η φορολογία εισοδή-
ματος παρελθόντος οικονομικού έτους δεν είναι αναδρομική φο-
ρολογία. Στις σελίδες 250-251 αναφέρει:

20 “Αύτη είναι η συνήθης μέθοδος της επιβολής ιδίως των αμέ-
σων φόρων, η μέθοδος δ’ αύτη δεν εμπεριέχει αναδρομήν, διότι
υποβάλλονται εις φορολογίαν “αι παρούσαι συνέπειαι παρελ-
θόντων οικονομικών γεγονότων”. Παρελθόντα γεγονότα είναι
η οικονομική δραστηριότης η δημιουργήσασα τα κέρδη. Αλλά
25 αι συνέπειαι της οικονομικής ταύτης δραστηριότητος του πα-
ρελθόντος έτους, ήτοι τα κέρδη, είναι εισέτι παρούσαι. Δια τού-
το, όταν ο φορολογικός νόμος ορίξη ότι διά τα κέρδη του πα-
ρελθόντος οικονομικού έτους θα καταβληθή ποσόν φόρου, ρυθ-
μίζει σχέσεις παρούσας και ουχί παρελθούσας. Συνεπώς δεν εί-
ναι νόμος αναδρομικός. Αναδρομικός θα ήτο εάν ώριζεν ότι ο
φόρος επί των κερδών, ο οποίος κατεβλήθη κατά το παρελθόν
30 έτος 1959 αυξάνεται έκτοτε κατά το α ποσόν. Τοιαύτην όμως
αναδρομήν αποφεύγει πάντοτε ο φορολογικός νομοθέτης, ως
επιφέρουσαν οικονομικάς διαταραχάς.”

35 Στην παρούσα υπόθεση η φορολογία αφορά το φορολογικό
έτος 1992, ο συντελεστής προς 10% επιβλήθηκε με το Ν. 245/90 από
το φορολογικό έτος 1991. Το γεγονός ότι η ζημιά που μεταφέρεται
από τα προηγούμενα χρόνια δεν αφαιρείται από το φορολογητέο
εισόδημα, δεν συνεπάγεται και αναδρομικότητα του Νόμου, αφού
είναι “η συνέπεια παρελθόντων γεγονότων” κατά τον Στασινό-
40 πουλο.

Από τη διατύπωση του Νόμου δεν διαπιστώνω θετικά ότι ήταν
πρόθεση του νομοθέτη να προσδώσει στο Νόμο αναδρομική ισχύ.
Στην υπόθεση *Ελληνική Τράπεζα Ατδ. v. Κυπριακής Δημοκρατίας*
(1992) 4 Α.Α.Δ. 2470, ο Δικαστής Γ. Πικής, όπως ήταν τότε, ανα-

φέρει:

“Εφόσο διαπιστώνεται θετικά η νομοθετική βούληση για την απόδοση αναδρομικής ισχύος σε νόμο, το δίκαιο αναπλάθεται από το χρονικό σημείο που ορίζει ο νομοθέτης.

5

Η πρόσδοση αναδρομικής ισχύος σε νόμο είναι μεν παραδεκτή, αλλά, κατά κανόνα, όχι επιθυμητή. Η νομολογία έχει διαμορφώσει αριθμό κανόνων που σκοπούν στον περιορισμό της πρόσδοσης αναδρομικής ισχύος σε νόμο, μόνο στις περιπτώσεις όπου διαπιστώνεται αναντίλεκτα ότι αυτή είναι η βούληση του νομοθέτη.”

10

Ως εκ των ανωτέρω και ο δεύτερος ισχυρισμός της αιτήτριας κρίνεται ως αβάσιμος και απορρίπτεται.

15

Ο ισχυρισμός της αιτήτριας ότι το άρθρο 34 επιβάλλει φορολογία καταστρεπτικής φύσεως και αντίκειται στο άρθρο 24(1) και (4) του Συντάγματος, καθώς και στο άρθρο 28 του Συντάγματος, δεν με βρίσκει σύμφωνο. Θα υιοθετήσω το ακόλουθο απόσπασμα από την απόφαση της Ολομέλειας στην υπόθεση **Κυπριακή Δημοκρατία v. Χ’ Ιωάννου** (βλέπε πιο πάνω), στην οποία αναλύθηκε το άρθρο 24(1) και 24(4) του Συντάγματος σε συνδυασμό με το άρθρο 28 του Συντάγματος:

20

25

“Η φορολογία πρέπει να είναι “αναλόγως των δυνάμεων” του φορολογουμένου. Στο Ελληνικό κείμενο του Συντάγματος υπάρχει η φράση “αναλόγως των δυνάμεων”, στο Τουρκικό “*ınkam - δυνατοτήτων*” και στο Αγγλικό “*means*”. Όλα εκφράζουν την ίδια έννοια, δηλαδή τη φοροδοτική ικανότητα. Η λέξη “δυνάμεων” δεν αναφέρεται στο εισόδημα μόνο, αλλά στη φοροδοτική ικανότητα - (βλ. *HjiKyriacos και Sofocles Demetriades and 1. The Greek Communal Chamber 2. The Republic of Cyprus through the Minister of Finance* (1965) 3 C.L.R. 605, σελ. 614-615).”

30

35

Ενόψει όλων όσων έχουν λεχθεί πιο πάνω, η προσφυγή απορρίπτεται, με έξοδα.

Η προσφυγή απορρίπτεται με έξοδα.