

23 Φεβρουαρίου, 1996

[ARTEMIDΗΣ, Δ/στής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

LAVINIA INVESTMENTS LTD.,

Αιτητές,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ ΔΙΕΥΘΥΝΤΗ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΠΡΟΣΟΔΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΟΥ,

Καθ' ων η αίτηση.

(Υπόθεση Αρ. 169/93)

Φορολογία — Φορολογία κεφαλαιουχικών κερδών — Εκπτώσεις —
Άρθρο 6(β) του τροποποιητικού Ν.135/90 — Ερμηνεία — Κρίσιμος ο
χρόνος διενέργειας της δαπάνης όχι της αποπεράτωσης της οικοδομής
— Υιοθέτηση της ορθής εννοίας της **Χρίστου v. Δημοκρατίας** — Ο ορ- 5
θός τρόπος αφαίρεσης των δαπανών στην κυπριακή έννομη τάξη και το
ζήτημα της διάκρισης μεταξύ ονομαστικής και πληρωθείσης αξίας με-
τοχών ως προς την αντανάκλασή τους στην περιουσία της εταιρείας.

Επίδικο θέμα στην προσφυγή ήταν κυρίως η ερμηνεία και εφαρμο-
γή του Άρθρου 6(β) του Ν. 135/90 υπό την έννοια αν θα έπρεπε να 10
αφαιρεθεί για σκοπούς φορολογίας κεφαλαιουχικού κέρδους δαπάνη
που αφορούσε οικοδομές με σκοπό αποκλειστικά την κτήση κέρδους,
και καταβλήθηκε μεν αλλά οι οικοδομές δεν είχαν ολοκληρωθεί κατά
τον ουσιώδη χρόνο

Το Ανωτάτο Δικαστήριο, μερικώς ακυρώνοντας την επίδικη από- 15
φαση, αποφάσισε ότι:

1. Ο διευθυντής δεν παραχώρησε έκπτωση εν προκειμένω λόγω πλη- 20
θωρισμού, γιατί οι προσθήκες κτισμάτων που είχαν γίνει στην ακί-
νητη ιδιοκτησία της συγκεκριμένης εταιρείας δεν είχαν αποπερατω-
θεί μέχρι την ημερομηνία μεταβίβασης των μετοχών, δηλαδή 17.2.90.

Η δικηγόρος της Δημοκρατίας συμφωνεί με τη θέση του διευθυ- 25
ντή, την οποία και υποστηρίζει με αναφορά σε πρόσφατη πρωτό-

δικη απόφαση *Νίκος Χρίστου v. Κυπριακής Δημοκρατίας*.

5 Η επίδικη απόφαση πάνω στο ζήτημα τούτο είναι νομικά εσφαλμένη. Η δικηγόρος της Δημοκρατίας, με τη σειρά της ερμηνεύει λαθεμένα την πιο πάνω απόφαση.

10 Η λέξη “συντελέστηκε”, που απαντάται στην απόφασή του, αναφέρεται στη δαπάνη και όχι στην αποπεράτωση των οικοδομών. Οποιαδήποτε άλλη ερμηνεία θα ήταν αντίθετη με τις σαφείς διατάξεις του Άρθρου 6(β) του Ν. 135/90, αλλά και την κοινή λογική. Επομένως, για κάθε δαπάνη για οικοδομές ή τμήμα τους, έστω και ημιτελές, εφαρμόζεται το πιο πάνω άρθρο με σκοπό την έκπτωσησή της, αφού αναπροσαρμοστεί λόγω πληθωρισμού στο χρόνο που συντελέστηκε, πληρώθηκε δηλαδή η δαπάνη ανέγερσης.

15 2. Όμως, η άλλη εισήγηση των δικηγόρων της αιτήτριας, ότι από το προϊόν διάθεσης θα πρέπει να εκπίπτονται οι δαπάνες κατά ξεχωριστά κονδύλια και διαδοχικά, ανάλογα με τις ημερομηνίες που έγιναν και είχαν καταστεί πληρωτέες, είναι αντίθετη με τις διατάξεις του Νόμου. Όπως επισημαίνεται στην απόφαση *Χρίστου*, τούτο πράγματι γίνεται στην Αγγλία, εκεί όμως υπάρχει ειδική νομοθετική ρύθμιση, την οποία ο νομοθέτης εδώ δεν υιοθέτησε.

25 3. Ο διευθυντής ορθά υπολόγισε το ποσοστό μετοχών που έχει η αιτήτρια στην άλλη εταιρεία, γιατί ο αριθμός μετοχών ενός μέλους αντιπροσωπεύει το νόμιμο συμφέρον και υποχρεώσεις του στο ενεργητικό και παθητικό της εταιρείας αντίστοιχα. Το όφελος δε τούτο, και υποχρέωση, δεν περιορίζονται στον αριθμό των πληρωθεισών μετοχών, αλλά στο σύνολό τους. Το ίδιο ζήτημα συζητήθηκε στην υπόθεση *Ν. Χρίστου*, που αναφέρεται πιο πάνω με τις απόψεις του οποίου συμφώνησε και το Δικαστήριο.

30 4. Ενόψει των ανωτέρω, η προσφυγή επιτυγχάνει μερικώς. Ακυρώνεται η απόφαση, καθόσο μέρος της αφορά στη μη παραχώρηση έκπτωσης για πληθωρισμό για τις πρόσθετες οικοδομές που έγιναν στην επίδικη ακίνητη ιδιοκτησία της εταιρείας. Δε γίνεται οποιαδήποτε διαταγή για έξοδα.

40 *Διαταγή ως ανωτέρω.*

Αναφερόμενη υπόθεση:

Χρίστου v. Δημοκρατίας (1995) 4 Α.Α.Δ. 153.

Προσφυγή.

Προσφυγή με την οποία προσβάλλεται η απόφαση του διευθυντή του Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων να αναθεωρήσει τη φορολόγηση των αιτητών σχετικά με τη διάθεση ακίνητης ιδιοκτησίας που έγινε κατά ή μετά την 1.1.1989. 5

M. Κάριμου για Κακογιάννη, για τους Αιτητές.

N. Νικολαΐδου, Δικηγόρος της Δημοκρατίας, για τους Καθ' ων η αίτηση. 10

Cur. adv. vult.

ARTEMIDΗΣ, Δ.: Η αιτήτρια, εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, ήταν κάτοχος 237,028 μετοχών, αξίας £1,00 η κάθε μια, εξ ολοκλήρου πληρωμένες, στην εταιρεία Hara Hotels Ltd. Τις υπόλοιπες μετοχές της εταιρείας είχαν δυο φυσικά πρόσωπα, ο ένας 681,754, και ο άλλος 208,918. Αριθμός μετοχών του ενός κατόχου ήταν μερικώς, ενώ οι υπόλοιπες εξ ολοκλήρου πληρωμένες. Στις 17.2.90 η αιτήτρια, και οι δυο άλλοι μέτοχοι στην εταιρεία Hara Hotels Ltd, πώλησαν όλες τις μετοχές τους στην εταιρεία Muskita Aluminium Ltd. Αποτέλεσμα της πώλησης ήταν η διάθεση ακίνητης ιδιοκτησίας, για την οποία καταβάλλεται φορολογία κεφαλαιουχικών κερδών, σύμφωνα με τον ομώνυμο Νόμο 52/80, όπως έχει τροποποιηθεί με τον Ν. 135/90. 15 20 25

Η αιτήτρια υπέβαλε στο διευθυντή Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων σχετική φορολογική δήλωση διάθεσης μετοχών, σύμφωνα με το νομικό καθεστώς που ίσχυε πριν από την τροποποίηση του Νόμου. Ο διευθυντής προέβη στη φορολόγηση, η αιτήτρια εταιρεία όμως ζήτησε την αναθεώρηση της βάσει του Άρθρου 16 του τροποποιητικού Νόμου, Ν. 135/90, ο οποίος προβλέπει αναδρομική εφαρμογή του, ώστε να αφορά διάθεση ακίνητης ιδιοκτησίας που έγινε κατά ή μετά την 1.1.89. Ο διευθυντής προέβη στην αναθεώρηση. Η αιτήτρια δεν συμφώνησε με αυτή και υπέβαλε ένσταση, η οποία όμως απερρίφθη, για να καταχωριστεί η υπό συζήτηση προσφυγή. 30 35

Δεν υπάρχει διαφωνία πως η αγοραία αξία της γης κατά την 1.1.80 ήταν £1,000,000 και την 17.2.1990, που διατέθηκε, £3,000,000, η αιτήτρια όμως εταιρεία ισχυρίζεται πως η απόφαση του διευθυντή είναι εσφαλμένη γιατί: 40

α) Η μη παραχώρηση έκπτωσης για πληθωρισμό, με την αιτιολογία πως οι κτιριακές προσθήκες που είχαν γίνει στην ακίνητη ιδιοκτησία της εταιρείας Hara Hotels Ltd δεν είχαν αποπερατωθεί, είναι αντίθετη με τις ρητές διατάξεις του Νόμου και

5

β) Η κατανομή της διαφοράς στις πιο πάνω αξίες της γης, που έγινε στη βάση της αναλογίας 15.80% της ονομαστικής αξίας των μετοχών, που κατείχε η αιτήτρια στην εταιρεία Hara Hotels Ltd, είναι εσφαλμένη.

10

Το Άρθρο 6(β) του Ν. 135/90 έχει ως εξής:

6 - Κατά τον υπολογισμό του κέρδους θα εκπίπτει από το προϊόν διάθεσης:

(α)

15

(β) Οποιαδήποτε δαπάνη γίνεται εξολοκλήρου και αποκλειστικά για κτήση κέρδους μετά την 1η Ιανουαρίου, 1980 και η οποία δεν εκπίπτει σύμφωνα με τους εκάστοτε σε ισχύ περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμους, αναπροσαρμοσμένη λόγω πληθωρισμού.”

20

Ο διευθυντής δεν παραχώρησε έκπτωση λόγω πληθωρισμού, όπως στο πιο πάνω Άρθρο προβλέπεται, γιατί οι προσθήκες κτισμάτων που είχαν γίνει στην ακίνητη ιδιοκτησία της εταιρείας Hara Hotels Ltd δεν είχαν αποπερατωθεί μέχρι την ημερομηνία μεταβίβασης των μετοχών, δηλαδή 17.2.90.

25

Η δικηγόρος της Δημοκρατίας συμφωνεί με τη θέση του διευθυντή, την οποία και υποστηρίζει με αναφορά σε πρόσφατη πρωτόδικη απόφαση αδελφού δικαστή, (Νικήτα, Δ), *Νίκος Χρίστου ν. Κυπριακής Δημοκρατίας* (1995) 4 Α.Α.Δ. 153.

30

Έχω τη γνώμη πως η επίδικη απόφαση πάνω στο ζήτημα τούτο είναι νομικά εσφαλμένη. Η δικηγόρος της Δημοκρατίας, με τη σειρά της ερμηνεύει λαθεμένα την απόφαση του συναδέλφου, με την οποία εγώ συμφωνώ και υιοθετώ. Παραθέτω το κρίσιμο απόσπασμα από την απόφαση του:

35

“Κατά τη γνώμη μου κάθε κτίσμα ή τμήμα του που ανήκει σε εταιρεία θεωρείται, για τους σκοπούς υπολογισμού του πληθωρισμού, ότι αποκτήθηκε κατά το χρόνο κατά τον οποίο συντελέστηκε η δαπάνη ανέγερσης.”

40

Είναι η άποψη μου πως η λέξη “συντελέστηκε”, που απαντάται στην απόφαση του, αναφέρεται στη δαπάνη και όχι στην αποπε-

ράτωση των οικοδομών. Οποιαδήποτε άλλη ερμηνεία θα ήταν αντίθετη με τις σαφείς διατάξεις του Άρθρου 6(β) του Ν. 135/90, αλλά και την κοινή λογική. Επομένως, για κάθε δαπάνη για οικοδομές ή τμήμα τους, έστω και ημιτελής, εφαρμόζεται το πιο πάνω άρθρο με σκοπό την έκπτωσή της, αφού αναπροσαρμοστεί λόγω πληθωρισμού στο χρόνο που συντελέστηκε, πληρώθηκε δηλαδή η δαπάνη ανέγερσης. 5

Όμως, η άλλη εισήγηση των δικηγόρων της αιτήτριας, ότι από το προϊόν διάθεσης θα πρέπει να εκπίπτονται οι δαπάνες κατά ξεχωριστά κονδύλια και διαδοχικά, ανάλογα με τις ημερομηνίες που έγιναν και είχαν καταστεί πληρωτές, είναι αντίθετη με τις διατάξεις του Νόμου. Όπως επισημαίνεται στην απόφαση **Χρίστου**, τούτο πράγματι γίνεται στην Αγγλία, εκεί όμως υπάρχει ειδική νομοθετική ρύθμιση, την οποίαν ο δικός μας νομοθέτης δεν υιοθέτησε. 10 15

Τέλος, προτείνεται από τους δικηγόρους της αιτήτριας πως η κατανομή της διαφοράς των δύο αξιών, με βάση την αναλογία 15.8% των μετοχών της αιτήτριας στη Hara Hotels Ltd, είναι εσφαλμένη, γιατί, όπως διατείνεται ο συνήγορος, η αναλογία τούτη αντιπροσωπεύει την ονομαστική αξία των μετοχών, ενώ θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη τα κατά καιρούς ποσά που καταβλήθηκαν γι' αυτές, όταν γινόταν κλήση πληρωμής στους μετόχους. 20

Δεν συμφωνώ με την πιο πάνω θέση. Ο διευθυντής ορθά υπολόγισε το ποσοστό μετοχών που έχει η αιτήτρια στην εταιρεία Hara Hotels Ltd, γιατί ο αριθμός μετοχών ενός μέλους αντιπροσωπεύει το νόμιμο συμφέρον και υποχρεώσεις του στο ενεργητικό και παθητικό της εταιρείας αντίστοιχα. Το όφελος δε τούτο, και υποχρέωση, δεν περιορίζονται στον αριθμό των πληρωθεισών μετοχών, αλλά στο σύνολό τους. Το ίδιο ζήτημα συζητά και ο συνάδελφος στην υπόθεση **N. Χρίστου**, που αναφέρω πιο πάνω, επαυλαμβάνω δε πως με τις απόψεις του συμφωνώ. 25 30

Ενόψει των ανωτέρω, η προσφυγή επιτυγχάνει μερικώς. Ακυρώνεται η απόφαση, καθόσο μέρος της αφορά στη μη παραχώρηση έκπτωσης για πληθωρισμό για τις πρόσθετες οικοδομές που έγιναν στην επίδικη ακίνητη ιδιοκτησία της εταιρείας Hara Hotels Ltd. Δεν γίνεται οποιαδήποτε διαταγή για έξοδα. 35

*Η προσφυγή επιτυγχάνει μερικώς.
Καμία διαταγή για έξοδα.*