

12 Φεβρουαρίου, 1991

[ΜΑΛΛΑΧΤΟΣ, Δ/στής]

## ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

GALATARIOTIS BROTHERS LTD,  
ΚΑΙ ΑΛΛΟΙ,

Αιτητές,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ  
ΤΟΥ ΕΦΟΡΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ,

Καθ' ων η αίτηση.

(Υποθέσεις Αρ. 152/80 και 295/80)

5 Συνταγματικότητα Νόμου — Ο περί Φορολογίας του Εισοδήματος (Τροποποιητικός) Νόμος του 1979 (Ν. 40/79) — Άρθρο 15 — Προσθήκη του άρθρου 54 στην περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νομοθεσία — Το νέο άρθρο οδηγεί σε διπλή φορολογία — Κηρύσσεται αντισυνταγματικό ως αντικείμενο προς το άρθρο 24.4 του Συντάγματος.

10 Οι δύο αυτές προσφυγές συνεκδικιάστηκαν γιατί ήγειραν παρόμοια νομικά σημεία. Στο κείμενο της απόφασης γίνεται αναφορά στα κρίσιμα γεγονότα και στο ιστορικό της σχετικής νομοθεσίας. Η αμφισβήτηση των αποφάσεων του Εφόρου Φόρου Εισοδήματος που αφορούν τη φορολογία των αιτηριών εταιρειών και η κρίση 15 περί της νομιμότητάς τους συναρτάται, στα πλαίσια της προσφυγής, με την κρίση περί της συνταγματικότητας ή μη του νέου άρθρου 54 που προστέθηκε στην περί Φορολογίας του Εισοδήματος 20 (Τροποποιητικού) Νόμου του 1979, Ν. 40/79. Οι αιτήτριες εταιρείες προέβαλαν την αντισυνταγματικότητα του νέου άρθρου (Όπως σχετική είναι απόφαση του Ανωτάτου Δικαστηρίου της αυτής ημερομηνίας που εκδόθηκε από τον ίδιο δικαστή, στην οποία και παραπέμπει η παρούσα απόφαση).

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

25 Πρόκειται πράγματι εν προκειμένω περί διπλής φορολογίας αναφορικά με το έτος 1979 και, κατά συνέπεια, το άρθρο 54 του περί Φόρου Εισοδήματος (Τροποποιητικού) Νόμου κηρύσσεται αντισυνταγματικό καθότι αντίκειται προς το άρθρο 24.4 του Συν-

τάγματος που προνοεί ότι ουδείς φόρος, τέλος ή εισφορά οιασδήποτε φύσεως, εξαιρέσει των τελωνειακών δασμών, δύναται να είναι καταστρεπτικής ή απαγορευτικής φύσεως.

*Η επίδικη απόφαση ακυρώνεται χωρίς έξοδα.*

Αναφερόμενη υπόθεση: 5

*Χατζηγιάννου ν. Δημοκρατίας κ.ά. (1991) 4 Α.Α.Δ. 630.*

## Προσφυγές.

Προσφυγές εναντίον της απόφασης του Έφορου Φόρου Εισοδήματος να μην επανανοίξει την φορολογία των αιτητών σχετικά με το εισόδημά τους για το φορολογικό έτος 1979(78) και να το συμψηφίσει με το φόρο που αποκτάται με αυτή τη φορολογία, με τον φόρο που πλήρωσαν πάνω στο εισόδημά τους για το 1977(78). 10

*Π. Πολυβίου, για τους αιτητές.*

*Α. Ευαγγέλου, Ανώτερος Δικηγόρος της Δημοκρατίας, για τους καθ' ων η αίτηση.* 15

Ο Δικαστής κ. Μαλαχτός ανάγνωσε την ακόλουθη απόφαση.

ΜΑΛΑΧΤΟΣ, Δ: Οι πιο πάνω προσφυγές ακούστηκαν μαζί γιατί εγείρουν παρόμοια νομικά σημεία: Τα σχετικά με την προσφυγή 152/80 γεγονότα έχουν ως εξής: 20

Η αιτήτρια εταιρεία ενεγράφη το 1966 για να αναλάβει στις επαρχίες Λευκωσίας και Αμμοχώστου τις εργασίες της εταιρείας "G.S. Galatariotis and Sons Ltd.," η οποία συνεχίζει να είναι μέτοχος της αιτήτριας εταιρείας. Η εταιρεία G.S. Galatariotis and Sons Ltd., ενεγράφη το 1946 και ανέλαβε τις εργασίες που τότε διεξήγοντο από τον οίκο "G.S. Galatariotis and Sons." Η αιτήτρια εταιρεία από τον καιρό της ίδρυσής της παρουσίαζε ελεγμένους λογαριασμούς και καταστάσεις φορολογητέου εισοδήματος που ετοιμάζοντο από τους ελεγκτές της και ο επιβαλλόμενος φόρος εισοδήματος βασιζέτο σε μεγάλο βαθμό πάνω σε 25 30

5 εκείνους τους λογαριασμούς. Το καθαρό εισόδημα της αι-  
τήτριας εταιρείας από το εμπόριο για το έτος 1977 ήταν  
£120,268-ενώ-το-φορολογητέο-εισόδημά-της-για-το-ίδιο  
10 έτος ήταν £138,082. Ο πληρωτέος φόρος σε σχέση με το  
5 πιο πάνω εισόδημα για το φορολογικό έτος 1978 (77) ήταν  
£58,684.850. Εξάλλου το καθαρό εισόδημα, εξ εμπορίου,  
της αιτήτριας εταιρείας για το έτος 1978 ήταν £278,093  
και το φορολογικό της εισόδημα για το ίδιο έτος ήταν  
10 £193,415. Για το φορολογικό έτος 1979 (78) η αιτήτρια  
εταιρεία φορολογήθηκε την 1 Νοεμβρίου 1979 με το ποσό  
των £82,201.385 του οποίου ο τρόπος πληρωμής αποφασί-  
σθηκε από τον καθ' ου η αίτηση να γίνει σε πέντε δόσεις.

15 Με τη θέσπιση, στις 11.5.79, του Περί Φορολογίας του  
Εισοδήματος (Τροποποιητικού) Νόμου, 1979 (40/79) και  
20 την εισαγωγή δια του άρθρου 15 του νέου νόμου, του άρ-  
θρου 54 στην περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νομοθε-  
σία, η αιτήτρια εταιρεία είχε συμβουλευθεί ότι μπορούσε  
να υποβάλει αίτημα για απαλλαγή δυνάμει της επιφύλα-  
ξης του άρθρου 54.

20 Εδώ θεωρώ σκόπιμο να αναφερθώ σε συντομία στο  
ιστορικό της σχετικής νομοθεσίας. Ο φόρος επί του εισο-  
δήματος εισήχθη το πρώτο στην Κύπρο από την αποι-  
κιακή κυβέρνηση με το Νόμο 6/1941. Δυνάμει του άρθρου  
25 6 ένας πολίτης επλήρωνε φόρο επί του εισοδήματός του  
προερχόμενο από οποιαδήποτε πηγή για οιονδήποτε φο-  
ρολογικό έτος βάσει του εισοδήματος του αμέσως προη-  
γούμενου έτους.

Το άρθρο 6 είχε ως εξής:

30 "Tax shall be charged, levied and collected for each  
year of assessment upon the chargeable income of any  
person for the year immediately preceding the year of  
assessment."

35 Το 1952 η τότε αποικιακή κυβέρνηση διαχώρισε το ει-  
σόδημα το οποίο αποκτάται από οιονδήποτε πρόσωπο  
από αποδοχές (emoluments) και το εισόδημα το οποίο

αποκτάται από οποιανδήποτε άλλη πηγή, και άλλαξε τη νομοθεσία ούτως ώστε το εισόδημα το οποίο αποκτάται από αποδοχές (emoluments) να φορολογείται και να εισπράττεται φόρος δια κερδαινόμενο εισόδημα επί του φορολογικού έτους, δηλαδή επέβαλε το γνωστό σύστημα P.A.Y.E. (Pay As You Earn). 5

Το άρθρο 6 του Νόμου τροποποιήθηκε και είχε ως εξής:

"6. Δι' έκαστον φορολογικόν έτος επιβάλλεται και εισπράττεται φόρος επί του φορολογητέου εισοδήματος παντός προσώπου όπερ εκτήθη κατά το έτος το αμέσως προηγούμενον του φορολογικου έτους: 10

Νοείται ότι δια τον προσδιορισμόν του φορολογητέου εισοδήματος προσώπου όπερ κτάται το εισόδημα αυτού εξ αποδοχών, ως αύται καθορίζονται εν τω άρθρω 63, και διά τους σκοπούς του Δεκάτου Τρίτου Μέρους και του άρθρου 76, αι αποδοχαί του προηγούμενου της φορολογίας οικονομικού έτους θα αντικαθίστανται διά των αποδοχών του φορολογικου έτους." 15 20

Το πιο πάνω άρθρο του βασικού Νόμου καταργήθηκε με το άρθρο 2 του Νόμου 40/1979 και αντικαταστάθηκε με το ακόλουθο νέο άρθρο.

"6. Τηρουμένων των διατάξεων του άρθρου 54 διά το φορολογικόν έτος 1979 και δι' έκαστον επόμενον φορολογικόν έτος επιβάλλεται και εισπράττεται φόρος επί του φορολογητέου εισοδήματος παντός προσώπου όπερ εκτήθη κατά το φορολογικόν τούτο έτος." 25

Δυνάμει του άρθρου 15 του Νόμου 40/1979 έγινε τροποποίηση του βασικού Νόμου δια της προσθήκης του νέου άρθρου 54 ευθύς μετά το άρθρο 53 το οποίο άρθρο 54 έχει ως πιο κάτω: 30

"54. Ανεξαρτήτως των διατάξεων του άρθρου 6 - (α) το κατά το έτος 1978 κτηθέν άλλο ή εξ αποδοχών εισό-

5 δημα προσώπου τινός υπόκειται εις κεχωρισμένην φορολογίαν δια το φορολογικόν έτος 1979 βασιζομένην επί του τοιούτου εισοδήματος του έτους 1978. Εις ταιούτας περιπτώσεις όμως η πρόνοια του άρθρου 35 των περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων, η αφορώσα εις την εισπραξιν του φόρου, δεν θα εφαρμόζεται, ο δε φόρος θα είναι πληρωτέος εις ουχί περισσότερας των πέντε ίσων ετησίων δόσεων της πρώτης δόσεως ούσης πληρωτέας την 1ην Δεκεμβρίου, 1979.

10 (β) φυσικόν πρόσωπον το οποίον κτάται κατά το έτος 1978 εισόδημα άλλο ή εξ αποδοχών, κατά δε το έτος 1979 κτάται εισόδημα εξ αποδοχών, υπόκειται εις  
15 κεχωρισμένην φορολογίαν διά το φορολογικόν έτος 1979 βασιζομένην επί των τοιούτων εισοδημάτων του 1978 και 1979 αλλ' ο υπό του προσώπου τούτου καταβλητέος φόρος θα συνίσταται εις το μέρος του ποσού του φόρου το οποίον έχει τον αυτόν λόγον προς το ολικόν ποσόν του φόρου οίον και το ποσόν του εισοδήματος του προσώπου τούτου το προερχόμενον εκ πηγών  
20 άλλων ή εξ αποδοχών προς το ολικόν ποσόν του εισοδήματος αυτού:

Νοείται ότι εις περίπτωσιν καθ' ην πρόσωπόν τι ήθελεν αποδείξει προς πλήρη ικανοποίησιν του Εφόρου ότι κατέβαλεν ανελλιπώς φόρον από του φορολογικού έτους 1941 και εντεύθεν, αι διατάξεις των παραγράφων (α) και (β), δεν εφαρμόζονται. Εν ταιούτη περιπτώσει και εφ' όσον το πρόσωπον τούτο κέκτηται κατά το έτος 1978 εισόδημα μεγαλύτερον του εισοδήματος του έτους 1977, το πρόσωπον τούτο υπόκειται εις  
25 κεχωρισμένην φορολογίαν διά το φορολογικόν έτος 1979 βασιζομένην επί του τοιούτου εισοδήματος του έτους 1978, αλλ' ο υπό του προσώπου τούτου καταβληθείς φόρος διά το φορολογικόν έτος 1978 εκπίπτει υπό μορφήν πιστώσεων έναντι του ούτω πληρωτέου φόρου."  
30  
35

Στις 31.12.79 οι φορολογικοί σύμβουλοι της Εταιρείας ζήτησαν από τον καθ' ου η αίτηση να επανανοίξει τη φο-

ρολογία και να επιστρέψει στην εταιρεία το φόρο που είχε πληρώσει επικαλούμενοι τις πρόνοιες της επιφύλαξεως του άρθρου 54 του Νόμου.

Στις 21.1.80, ο καθ' ου η αίτηση, πληροφόρησε τους φορολογικούς Συμβούλους της Εταιρείας, ότι κατά την γνώμη του το άρθρο 54 εφαρμόζεται ειδικά στις περιπτώσεις, όπου αποδεικνύεται προς ικανοποίηση του Εφόρου, ότι ο φορολογούμενος κατέβαλε ανελλιπώς φόρον από το φορολογικό έτος 1941 και εντεύθεν και εφόσον η αιτήτρια εταιρεία ενεγράφηκε το 1966 δεν μπορούσε να τύχει απαλλαγής δυνάμει της επιφύλαξης του άρθρου 54. Στις 15.2.80 οι φορολογικοί σύμβουλοι της Εταιρείας υπέβαλαν ένσταση στην πιο πάνω απόφαση του Εφόρου. Ο τελευταίος με επιστολή του ημερ. 13.3.80 τους πληροφόρησε ότι η αιτήτρια εταιρεία δεν εδικαιούτο στην απαλλαγή που προβλέπεται από την επιφύλαξη του άρθρου 54. Εναντίον της απόφασης του Εφόρου που περιέχεται στην πιο πάνω επιστολή της 13.3.80, οι αιτητές καταχώρησαν την προσφυγή 152/80, με την οποία ζητούν:

(α) Δήλωση του Δικαστηρίου ότι η απόφαση που περιέχεται στην επιστολή του Εφόρου με ημερομηνία 13.3.80 είναι νομικώς εσφαλμένη και επομένως άκυρη και χωρίς οποιοδήποτε αποτέλεσμα.

(β) Δήλωση του Δικαστηρίου, ότι η απόφαση του Εφόρου, να μὴ επανανοίξει την φορολογία της αιτήτριας, σχετικά με το εισόδημά της για το φορολογικό έτος 1979 (78) και να το συμψηφίσει με τον φόρο που αποκτάται με αυτή την φορολογία, με τον φόρο που πλήρωσε η εταιρεία πάνω στο εισόδημά της για το 1977 (φορολογικό έτος 1978), είναι νομικά εσφαλμένη και επομένως άκυρη και χωρίς οποιοδήποτε αποτέλεσμα.

(γ) Δήλωση του Δικαστηρίου ότι το άρθρο 54 της περι Φορολογίας του Εισοδήματος Νομοθεσίας 1961-1979 και ειδικά η επιφύλαξη του είναι αντισυνταγματική.

Η προσφυγή βασίζεται στους πιο κάτω νομικούς λό-

γους:

1. Η ερμηνεία που δόθηκε από τον Έφορο στο λεκτικό της επιφύλαξης του πιο πάνω Νόμου είναι εσφαλμένη.

2. Το πιο πάνω άρθρο 54 εσφαλμένα και αντισυνταγματικά περιορίζει το ευεργέτημα σε εκείνους τους πολύ λίγους φορολογούμενους που υφίσταντο σαν φορολογούμενοι το 1941 και πλήρωναν φόρο για το εισόδημα τους για το 1940 και μετέπειτα και αποκλείει τη μεγάλη πλειοψηφία όλων των άλλων φορολογουμένων.

3. Το πιο πάνω άρθρο εσφαλμένα και αντισυνταγματικά διακρίνει μεταξύ φορολογουμένων που υφίσταντο το 1941 και φορολογουμένων που εμφανίστηκαν μετά το 1941 και είναι επομένως αντίθετο με το άρθρο 28 του Συντάγματος

4. Η άρνηση του Εφόρου να επιτρέψει στον αιτητή την απαλλαγή που προβλέπεται από την επιφύλαξη του άρθρου 54 είχε σαν αποτέλεσμα την τιμωρητική φορολογία της αιτήτριας Εταιρείας.

Τα γεγονότα που αφορούν την προσφυγή 295/80 και οι νομικοί λόγοι πάνω στους οποίους στηρίζεται είναι στην ουσία οι ίδιοι με εκείνους στην προσφυγή 152/80. Το ίδιο ισχύει και για τις θεραπείες που ζητούνται. Έτσι, δεν παρίσταται ανάγκη να γίνει οποιαδήποτε περαιτέρω αναφορά στους νομικούς λόγους ή στις θεραπείες που ζητούνται στην προσφυγή 295/80.

Το κύριο σημείο επί του οποίου το Δικαστήριο καλείται να αποφασίσει στις δυο προσφυγές είναι η συνταγματικότητα του νέου άρθρου 54 του Νόμου.

Έχω εξετάσει τις εμπειριστατωμένες αγορεύσεις των δικηγόρων αμφοτέρων των πλευρών και πρέπει να πω ότι αποδέχομαι την εισήγηση του δικηγόρου του αιτητή ότι εδώ πρόκειται περί διπλής φορολογίας αναφορικά με το έτος 1979 και έτσι το άρθρο 54 του περί Φόρου Εισοδήμα-

τος (Τροποποιητικού) Νόμου κηρύσσεται αντισυνταγματικό καθότι αντίκειται προς το άρθρο 24.4 του Συντάγματος που προνοεί ότι ουδείς φόρος, τέλος ή εισφορά οιασδήποτε φύσεως εξαιρέσει των τελωνιακών δασμών δύναται να είναι καταστρεπτικής ή απαγορευτικής φύσεως. (Ίδε σημερινή απόφασή μου στην προσφυγή 455/79, Αντρέας Κ. Χατζηϊωάννου ν. Κυπριακής Δημοκρατίας και Άλλου (1991) 4 Α.Α.Δ. 630.

5

Ως εκ τούτου η φορολογία του 1979 που επεβλήθηκε επί των αιτηριών εταιρειών με βάση το εισόδημα των για το έτος 1978 ακυρούται.

10

Λόγω της φύσης του εγερθέντος νομικού σημείου δεν κάμνω καμιά διαταγή ως προς τα έξοδα.

*Η επίδικη απόφαση ακυρώνεται χωρίς έξοδα.*