

(1991)

12 Φεβρουαρίου, 1991

[ΜΑΛΛΑΧΤΟΣ, Δ/στής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

ΑΝΤΡΕΑΣ Κ. ΧΑΤΖΗΓΩΑΝΝΟΥ,

Αιτητής,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ  
ΥΠΟΥΡΓΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΟΥ,

Καθ' ων η αίτηση.

(Υπόθεση Αρ. 455/79).

---

*Συνταγματικότητα Νόμου — Το άρθρο 54 του Περί Φόρου Εισοδήματος (Τροποποιητικού) Νόμου 1961 έως 1979 κηρύσσεται ως αντισυνταγματικό γιατί αντίκειται στο άρθρο 24.4 του Συντάγματος.*

Ο αιτητής εξαιτείτο με την προσφυγή του δήλωσε ότι η επιβολή φόρου εισοδήματος ημερ. 25.6.79 αναφορικά με το εισόδημά του κατά το φορολογικό έτος 1979/1978 ήταν παράνομη και/ή αντισυνταγματική κατά παράβαση των Άρθρων 24, 25 και 28 του Συντάγματος και/ή αυθαίρετη και/ή βασισμένη επί λανθασμένων γεγονότων και ως εκ τούτου χωρίς έννομο αποτέλεσμα.

Το βασικότερο σημείο επί του οποίου το Δικαστήριο κλήθηκε να αποφασίσει στην παρούσα προσφυγή, ήταν η συνταγματικότητα του νέου άρθρου 54 του Νόμου.

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

Η φορολογία που επιβλήθηκε στον αιτητή για το έτος 1979 αποτελεί διπλή φορολογία και πρέπει να ακυρωθεί καθ' ότι αντίκειται προς το άρθρο 24.4 του Συντάγματος που προνοεί ότι ουδείς φόρος, τέλος ή εισφορά οιασδήποτε φύσεως, εξαιρέσει των τελωνειακών δασμών, δύναται να είναι καταστρεπτικής ή απαγορευτικής φύσεως. Το άρθρο 54 του Περί Φόρου Εισοδήματος (Τροποποιητικού) Νόμου 1961 έως 1979 κηρύσσεται ως αντισυνταγματικό.

*Η επίδικη απόφαση ακυρώνεται χωρίς έξοδα.*

**Προσφυγή.**

Προσφυγή εναντίον απόφασης των καθ' ων η αίτηση με την οποία επιβλήθηκε στον αιτητή φορολογία αναφορικά με το εισόδημά του κατά το φορολογικό έτος 1979/1978.

5 **Κ. Χατζηϊωάννου, για τον αιτητή.**

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

*Cur. adv. vult.*

10 Ο Δικαστής κ. Μαλαχτός ανάγνωσε την ακόλουθη απόφαση.

15 ΜΑΛΑΧΤΟΣ, Δ: Ο αιτητής στην παρούσα προσφυγή ασκεί το επάγγελμα του δικηγόρου και το κερδαινόμενο εισόδημά του προέρχεται από την άσκηση του επαγγέλματός του και ενοίκια εκ της ακινήτου περιουσίας του. Πλήρως ανελλιπώς το φόρο εισοδήματός του που υπόκειται σε φορολογία για κάθε χρόνο επιβολής φόρου εισοδήματος από το έτος 1949 όταν άρχισε να ασκεί το επάγγελμα του δικηγόρου. Η βάση για υπολογισμό του ολικού εισοδήματος του αιτητή ήταν μέχρι της ψήφισης του περί Φορολογίας του Εισοδήματος (Τροποποιητικού) Νόμου του 20 1979 (Νόμος 40/1979) και σύμφωνα με τις πρόνοιες του άρθρου 6 του περι Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμου του 1961 - 1979, όπως ίσχυε τότε, βάσει του προηγούμενου χρόνου, ήτοι ο υπολογισμός του φορολογητέου εισοδήματος 25 του εγένετο επί τη βάσει του εισοδήματός του αμέσως προηγούμενου χρόνου και εθεωρείτο ως εισόδημα του φορολογικού έτους και πληρώνετο σύμφωνα με τις κλίμακες που ίσχυαν κατά τον ουσιαστικό χρόνο.

Το άρθρο 6 όπως ίσχυε τότε είχε ως εξής:

30 "6. Δι' έκαστον φορολογικόν έτος επιβάλλεται και ει-

σπράττεται φόρος επί του φορολογητέου εισοδήματος παντός προσώπου όπερ εκτήθη κατά το έτος το αμέσως προηγούμενον του φορολογικού έτους:

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 φορολογικού έτους." 5 10

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 επόμενο φορολογικόν έτος επιβάλλεται και εισπράττεται φόρος επί του φορολογητέου εισοδήματος παντός προσώπου όπερ εκτήθη κατά το φορολογικόν τούτο έτος." 15

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: 20

"54. Ανεξαρτήτως των διατάξεων του άρθρου 6 - (α) το κατά το έτος 1978 κτηθέν άλλο ή εξ αποδοχών εισόδημα προσώπου τινός υπόκειται εις κεχωρισμένην φορολογίαν δια το φορολογικόν έτος 1979 βασιζομένην επί του τοιούτου εισοδήματος του έτους 1978. Εις τούτῃσ 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 περισσοτέρας των πέντε ίσων ετησίων δόσεων της πρώτης δόσεως ούσης πληρωτέας την 1ην Δεκεμβρίου, 1979· 25 30

(β) φυσικόν πρόσωπον το οποίον κτάται κατά το

5 έτος 1978 εισόδημα άλλο ή εξ αποδοχών, κατά δε το έτος 1979 κτάται εισόδημα εξ αποδοχών, υπόκειται εις κεχωρισμένην φορολογίαν διά το φορολογικόν έτος 1979 βασιζομένην επί των τοιούτων εισοδημάτων του 10 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 άλλων ή εξ αποδοχών προς το ολικόν ποσόν του εισοδήματος αυτού:

15 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 τοιαύτη περιπτώσει και επ' όσον το πρόσωπον τούτο κέκτηται κατά το έτος 1978 εισόδημα μεγαλύτερον του εισοδήματος του έτους 1977, το πρόσωπον τούτο υπόκειται εις 20 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 εκπίπτεται υπό μορφήν πιστώσεων έναντι του ούτω πληρωτέου φόρου." 25

30 Σ' αυτό το στάδιο της παρούσας απόφασης θεωρώ σκόπιμο να αναφερθώ σε συντομία στο ιστορικό της σχετικής νομοθεσίας. Ο φόρος επί του εισοδήματος εισήχθηκε το πρώτο στην Κύπρο από την αποικιακή κυβέρνηση με το Νόμο 6/1941. Δυνάμει του άρθρου 6 ένας πολίτης επλήρωνε φόρο επί του εισοδήματος του προερχόμενου από οιαδήποτε πηγή για οιονδήποτε φορολογικό έτος βάσει του εισοδήματος τού αμέσως προηγούμενου έτους.

Το άρθρο 6 είχε ως εξής:

35 "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."

Το 1952 η τότε αποικιακή κυβέρνηση διαχώρισε το εισόδημα το οποίο αποκτάται από οιονδήποτε πρόσωπο από αποδοχές (emoluments) και το εισόδημα το οποίο αποκτάται από οποιαδήποτε 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). Η είσπραξη του φόρου εισοδήματος από άλλη πηγή που πληρώνετο με βάση το προηγούμενο έτος παρέμεινε ως είχε μέχρι της ψήφισης του Νόμου 40/79 οπότε το άρθρο 6 του Νόμου αντικαταστάθηκε με το άρθρου 2 του Νόμου 40/79 και μετά το άρθρο 53 προσετέθη το άρθρο 54 διά του άρθρου 15 του ίδιου Νόμου.

Εδώ πρέπει να σημειωθεί ότι για το φορολογούμενο ο οποίος αποκτά το εισόδημά του από αποδοχές (emoluments) κατά το χρόνο που το σύστημα άλλαξε δεν έγινε πρόνοια να πληρώσει φόρο με βάση το εισόδημά του επί του προηγούμενου έτους όπως στην παρούσα περίπτωση.

Το 1979 ο αιτητής με επιστολή των λογιστών του, ημερομηνίας 26.5.79, προς τον Διευθυντή του Φόρου Εισοδήματος δήλωσε το αναμενόμενο εισόδημά του για το έτος 1979, σύμφωνα με το νέο άρθρο 6 του περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων 1961 - 1979. Σε απάντηση της πιο πάνω επιστολής ο αιτητής έλαβε δύο ειδοποιήσεις φορολογίας με ημερομηνία και στις δύο 25 Ιουνίου 1979· η μια για το έτος 1979 σύμφωνα με το νέο άρθρο 6 του Νόμου, και η άλλη πάλιν για το έτος 1979/1978 σύμφωνα με τον παλαιό Νόμο.

Σαν αποτέλεσμα αυτού ο αιτητής καταχώρησε την παρούσα προσφυγή εξαιτούμενος δήλωση του Δικαστηρίου ότι η επιβολή φόρου εισοδήματος ημερομηνίας 25.6.79 Αρ.

337909040 Αρ. Φακ. 0177106 που αποφασίσθηκε και επιβλήθηκε από τον Καθ' ου η αίτηση στον αιτητή, αναφορικά με το εισόδημά του κατά το φορολογικό έτος 1979/1978, είναι παράνομη και/ή αντισυνταγματική κατά παράβαση των Άρθρων 24, 25 και 28 του Συντάγματος και/ή αυθαίρετη και/ή βασισμένη επί λανθασμένων γεγονότων και ως εκ τούτου χωρίς οποιοδήποτε έννομο αποτέλεσμα.

5

10

Οι νομικοί λόγοι επί των οποίων στηρίζεται η προσφυγή, όπως αναφέρονται σ' αυτή είναι οι ακόλουθοι: 1. Το άρθρο 15 του Νόμου 40/79 είναι αντισυνταγματικό καθότι παραβιάζει τα άρθρα 24 (1-4), 25 και 28 του Συντάγματος και είναι ως εκ τούτου άκυρο και στερείται οποιοδήποτε έννομο αποτέλεσμα.

15

2. Το άρθρο 15 του Νόμου 40/79 δημιουργεί δυσμενή διάκριση μεταξύ εκείνων οι οποίοι αποκτούν το εισόδημά των εξ αποδοχών (emoluments) και εκείνων οι οποίοι αποκτούν το εισόδημά τους από οποιανδήποτε άλλη πηγή.

20

3. Το άρθρο 15 του Νόμου 40/79 είναι καταστρεπτικής ή απαγορευτικής φύσεως λαμβανομένων υπόψη όλων των ουσιωδών περιστάσεων της υπόθεσης.

4. Το άρθρο 15 του Νόμου 40/79 επιβάλλει φόρο με άλλη βάση παρά με βάση τα οικονομικά μέσα του φορολογουμένου.

25

5. Το άρθρο 15 του Νόμου 40/79 περιορίζει την ελευθερία η οποία περιφρουρείται από το Άρθρο 25 του Συντάγματος.

30

6. Το άρθρο 2 του Νόμου 40/79 ακυρώνει το άρθρο 6 των περι Φορολογίας Εισοδήματος Νόμων 1961-1979 και το αντικαθιστά με το νέο άρθρο 6. Απλώς αλλάζει τη βάση και/ή τη μέθοδο του υπολογισμού του φόρου εισοδήματος οποιοδήποτε προσώπου ως προς το έτος υπολογισμού και δεν μπορεί αφεαυτού να αυξήσει την ευθύνη να πλη-

ρώσει φόρο σε οποιοδήποτε έτος επιβολής φόρου.

7. Ο φόρος εισοδήματος επιβάλλεται σύμφωνα με Πίνακες επί του ολικού εισοδήματος για κάθε φορολογικό έτος και κανένας νόμος δεν επιτρέπεται να επιβάλει επί του φορολογουμένου δυο φορολογίες για το ίδιο φορολογικό έτος. 5

8. Η υπό αμφισβήτηση φορολογία είναι καταστρεπτικής και απαγορευτικής φύσεως και

9. Η υπό αμφισβήτηση απόφαση είναι λανθασμένη, αυθαίρετη και βασίζεται επί λανθασμένων γεγονότων. 10

Το κύριο σημείο επί του οποίου το Δικαστήριο καλείται να αποφασίσει στην παρούσα προσφυγή 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 η φορολογία της 25ης Ιουνίου 1979 υπ' αρ. 337909040 Αρ. Φακ. 0177106 πρέπει να ακυρωθεί καθότι αντίκειται προς το άρθρο 24.4 του Συντάγματος που προνοεί ότι ουδείς φόρος, τέλος η εισφορά οιασδήποτε φύσεως εξαιρέσει των τελωνιακών δασμών δύναται να είναι καταστρεπτικής ή απαγορευτικής φύσεως. Το άρθρο 54 του Περί Φόρου Εισοδήματος (Τροποποιητικού Νόμου 1961 έως 1979 κηρύσσεται ως αντισυνταγματικόν. 15  
20  
25

Κατά τη γνώμη μου η κυβερνητική πλευρά θεώρησε ότι σύμφωνα με τον προηγούμενο νόμο πληρωνότο ο φόρος του προηγούμενου έτους, ενώ από την όλη επιχειρηματολογία έγινε καθαρό ότι το προηγούμενο έτος εχρησιμοποιείτο ως μέτρο (yardstick) επιβολής φορολογίας για κάθε φορολογικό έτος. 30

Για τα πιο πάνω η προσφυγή επιτυγχάνει και η επιβο-

4 Α.Α.Δ. Χατζηγιάννου ν. Δημοκρατίας κ.ά. Μαλαχτός, Δ.

λή φορολογίας της 25ης Ιουνίου 1979 υπ' αρ. 337309040  
Αρ. Φακ. 0177106 ακυρούται.

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

*Επίδικη απόφαση ακυρώνεται χωρίς έξοδα.*