

21 Δεκεμβρίου, 1994

[ΝΙΚΗΤΑΣ, Δ/στής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

ΑΠΟΣΤΟΛΟΣ ΠΑΝΑΓΗ ΜΙΧΑΗΛ & ΥΙΟΙ ΛΤΔ,

Αιτήτρια,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ
ΥΠΟΥΡΓΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΟΥ,

Καθ' ων η αίτηση.

(Υπόθεση Αρ. 743/93)

Φορολογία Εισοδήματος — Μεταφορά ζημιών σε επόμενα φορολογικά έτη — Δυνατή εφόσον υποβληθούν λογαριασμοί για το συγκεκριμένο έτος, στο οποίο προέκυψε η ζημιά, πριν την παρέλευση έξι ετών — Άρθρο 15(4) των περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων 1961 έως 1992 — Τέθηκε σε ισχύ 1/1/88 — Επομένως άκυρη η απόφαση του Εφόρου που το εφάρμοσε αναδρομικά για τα έτη 1984 και 1985. 5

Φορολογία Εισοδήματος — Αναδρομικότητα Νόμου — Είναι δυνατή μόνον αν αφορά σε δικονομικά θέματα — Σε περίπτωση που η γλώσσα του νόμου είναι διφορούμενη πρέπει να προτιμηθεί η ερμηνεία που ρυθμίζει τις μελλοντικές σχέσεις. 10

Συνταγματικό Δίκαιο — Άρθρο 24.3 — Απαγόρευση αναδρομικότητας φορολογικών διατάξεων — Απόφαση με την οποία δόθηκε αναδρομική ισχύς στο Άρθρο 15(4) των περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων 1961 — 1992 είναι αντισυνταγματική καθ' ότι η μη μεταφορά της ζημίας συνεπάγεται αύξηση του φόρου. 15

Η αιτήτρια εταιρεία προσέβαλε με την προσφυγή της την απόφαση του Εφόρου Φόρου Εισοδήματος με την οποία αργήθηκε να επιτρέψει τη μεταφορά των ζημιών για συμψηφισμό με το φορολογητέο εισόδημα του οικονομικού έτους 1986, επικαλούμενος το εδάφιο 4 του Άρθρου 15 των Περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων 1961 έως 1992. 20

Η αιτήτρια ισχυρίστηκε ότι η απόφαση ήταν παράνομη γιατί έδινε αναδρομική ισχύ στο παρόν Άρθρο παρόλο που ρητά τίθεται σε ισχύ την 1/1/88.

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

10 (1) Στην περίπτωση που η γλώσσα του νόμου είναι διαφορούμενη πρέπει να προτιμηθεί η ερμηνεία που ρυθμίζει τις μελλοντικές σχέσεις. Εδώ είναι κρυστάλλινη. Το Άρθρο 16(1) ορίζει ότι:

“..... ο παρών Νόμος τίθεται εν ισχύ από του φορολογικού έτους του αρχομένου την 1η Ιανουαρίου, 1988.”

15 Είναι σαφής η πρόθεση του νομοθέτη ως προς την εμπέλεια του νόμου, που αφήνει άθικτες τις προϋφιστάμενες δικαιοϋλικές ρυθμίσεις. Για το λόγο αυτό η απόφαση του Εφόρου πρέπει να ακυρωθεί.

20 (2) Υπάρχει όμως και πρόσθετος λόγος. Στην παρούσα περίπτωση το υπό συζήτηση νομοθέτημα δεν είναι μόνο δικονομικής υφής. Αν σ' αυτό δοθεί αναδρομικότητα θα μεταβληθεί δυσμενώς για το φορολογούμενο ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης. Προσβάλλεται κεκτημένο δικαίωμα. Παράλληλα το εδ. 4 με τη νέα ρύθμιση που εισάγει συνεπάγεται αύξηση του φορολογικού βάρους. Ο περιορισμός της υφιστάμενης απαλλαγής που αφορά σε συμψηφισμός κερδοζημιών απολήγει σε αύξηση του φόρου. Και επομένως προσκρούει στις διατάξεις του Άρθρου 24.3 του Συντάγματος.

30 *Η προσφυγή επιτυγχάνει με έξοδα.*

Αναφερόμενες υποθέσεις:

Re Athlumney ex parte Wilson [1898] 2 QB 547,

35

Zet Secretarial Ltd v. Δημοκρατίας (1991) 4 Α.Α.Δ. 2690.

Προσφυγή.

40 Προσφυγή εναντίον της άρνησης του Εφόρου Φόρου Εισοδήματος να επιτρέψει τη μεταφορά των ζημιών της αιτήτριας εταιρείας για συμψηφισμό με το φορολογητέο εισόδημα του οικονομικού έτους 1986.

Z. Μυλωνάς, για την Αιτήτρια.

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

Cur. adv. vult. 5

ΝΙΚΗΤΑΣ, Δ.: Η αιτήτρια είναι ιδιωτική μετοχική εταιρεία περιορισμένης ευθύνης. Ιδρύθηκε στις 22/4/84 με σκοπό τη σύσταση και εκμετάλλευση τυροκομείου. Το κεφάλαιό της, που εκδόθηκε και καταβλήθηκε, αποτελείται από 5.000 μετοχές ονομαστικής αξίας £1 η καθεμιά. Τα δύο πρώτα χρόνια της λειτουργίας της επιχείρησης τα αποτελέσματα ήταν αρνητικά. Ζήμωσε £30.236 το 1984 και το 1985 η ζημία αυξήθηκε σε £32.334. Οι φορολογικές δηλώσεις μαζί με τους λογαριασμούς υποβλήθηκαν καθυστερημένα στις 15/4/91 και 30/11/92 αντίστοιχα. Ο Έφορος Φόρου Εισοδήματος αρνήθηκε να επιτρέψει τη μεταφορά των ζημιών για συμψηφισμό με το φορολογητέο εισόδημα του οικονομικού έτους 1986. Η απόφασή του ημερ. 12/7/93 αμφισβητείται σαν παράνομη και επομένως άκυρη.

Επικαλούμενος το άρθρο 15(4) των περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων 1961 έως 1992 ο Έφορος αιτιολόγησε στην παραπάνω επιστολή την απόφασή του ως εξής:

“Τα ποσά ζημίας σε μεταφορά εκ £30.236 κατά την 31/12/84 και £32.334 κατά την 31/12/85 δεν μπορούν να γίνουν αποδεκτά για μεταφορά σε επόμενα φορολογικά έτη γιατί καθυστερήσατε την υποβολή των λογαριασμών για τα πιο πάνω έτη για χρονική περίοδο πέραν των έξι ετών από την ημερομηνία που οφείλατε να υποβάλετε τους λογαριασμούς όπως προνοείται στο άρθρο 15(4) των περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων 1961-1992.”

Κατά το άρθρο 15(1) του νόμου, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 10 του νόμου αρ. 60/69, επιτρέπεται η μεταφορά ζημίας προς συμψηφισμό με τα κέρδη επόμενων ετών εφόσον συντρέχει η προϋπόθεση που θέτει η διάταξη αυτή:

“Οσάκις το ποσόν ζημίας το οποίον, εάν κέρδος ή όφελος θα εφορολογητό δυνάμει του παρόντος Νόμου, είναι τοσούτο ώστε να μη δύναται να συμψηφισθή καθ' ολοκληρίαν μετά του εξ άλλων πηγών εισοδήματος προσώπου τινός διά το αυτό φορολογικόν έτος, το ποσόν της τοιαύτης ζημίας, καθ' ην έκτασιν τούτο δεν συμψηφίζεται ούτω, μεταφέρεται και, τηρουμένων των εφεξής διατάξεων, συμψηφίζεται μετά του κατά τα επόμενα έτη

εισοδήματος του προσώπου τούτου μέχρις ότου η ζημία αυτή αποσβεσθή.”

5 Το 1987 προστέθηκαν νέα εδάφια στο άρθρο 15 (βλέπε άρθρο 6 του περί Φορολογίας του Εισοδήματος (Τροποποιητικού) Νόμου αρ. 163/87). Μας ενδιαφέρει το εδάφιο 4. Η διάταξη έθεσε για πρώτη φορά χρονικά όρια για την κατάθεση λογαριασμών:

10 “15 (4). Ουδέν ποσόν ζημίας βάσει του παρόντος άρθρου δύναται να γίνη αποδεκτόν αναφορικώς προς φορολογικόν τι έτος διά το οποίον το υπόχρεων εις φορολογίαν πρόσωπον καθυστερεί την υποβολήν λογαριασμών διά το έτος τούτο διά χρονικήν περιόδον πέραν των έξ ετών από της ημερομηνίας καθ’ ήν ώφειλε να υποβάλη τους λογαριασμούς του εν λόγω έτους.”

15 Η τροπολογία, που δημοσιεύθηκε στην επίσημη εφημερίδα της 10/7/87, με αρ. 2241, τέθηκε σε ισχύ με τη ρητή διάταξη του άρθρου 16(1) αργότερα την 1/1/88. Εκκινώντας από τη βάση αυτή, ότι η εφαρμογή του νόμου δεν ήταν ομόχρονη με τη δημοσίευσή του, ο δικηγόρος της Δημοκρατίας υπέβαλε ότι “ο νομοθέτης δεν είχε πρόθεση να εμποδίσει την αναδρομικότητα του νομοθετήματος αυτού”. Με άλλα λόγια η εισήγηση είναι ότι η διάταξη έχει αναδρομική δύναμη και επομένως εφαρμόζεται και σε περιπτώσεις όπως η κρινόμενη, που ανέκυψε πριν από την έναρξη ισχύος του νόμου την 20 1/1/88. Την πρότασή του ο κ. Λαζάρου στήριξε, βασικά, στην υπόθεση *In re Athlumney ex parte Wilson* [1898] 2 Q.B. 547. Κατά την ίδια εισήγηση η ερμηνεία αυτή δεν προσκρούει στο άρθρο 24.3 του Συντάγματος που απαγορεύει την αναδρομική νομοθέτηση σε φορολογικά θέματα γιατί με την επίδικη απόφαση δεν επιβάλλεται 25 φόρος ή τέλος. Απλώς απαγορεύεται η μεταφορά ζημίας.

Η θέση που ανέπτυξε ο δικηγόρος της αιτήτριας εταιρείας είναι ότι το εδ. 4 δεν έχει εξοπλισθεί με αναδρομική δύναμη. Ισχύει και 35 εφαρμόζεται μόνο για τα μετά την 1/1/88 φορολογικά έτη. Ας σημειωθεί ότι η ερμηνεία αυτή δόθηκε στην ανάλογη περίπτωση του άρθρου 18 του περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων (Τροποποιητικού) Νόμου αρ. 164/87 που εξετάστηκε από τον Αρτεμίδη Δ. στην *Zet Secretarial Ltd. v. Κυπριακής Δημοκρατίας* (1991) 4 Α.Α.Δ. 2690. Το λεκτικό είναι πανομοιότυπο με το άρθρ. 16(1) του 40 Ν. 163/87. Διαφέρει μόνον η ημερομηνία. Έγινε επίσης η εισήγηση ότι η αναδρομικότητα στην εφαρμογή του νόμου θα αντέκειτο στο άρθρο 24.3 του Συντάγματος που θεσμοθετεί τον κανόνα ότι κανένας φόρος, τέλος ή εισφορά δεν επιβάλλεται αναδρομικά.

Στην υπόθεση *In re Athlumney*, ανωτέρω, κρίθηκε ότι το άρθρο 23 του αγγλικού περί Πτωχεύσεως Νόμου του 1890 (Bankruptcy Act 1890), δεν έχει αναδρομική δύναμη και συνεπώς δεν καλύπτει χρέος που είχε αποδειχθεί εναντίον πτωχεύσαντος πριν την ημερομηνία έναρξης του νόμου. Δε νομίζω ότι η άποψη του κ. Λαζάρου υπέρ της αναδρομικότητας υποστηρίζεται από την παρατήρηση του δικαστή Wright στη σελ. 553:

5

“..... that where, as here, the commencement of the operation of an Act is suspended for a time, this is an indication that no further restriction upon retrospective operation is intended.”

10

Όπως υποδείχνει αμέσως πριν και μετά από τα λόγια αυτά ο ίδιος δικαστής, η νομική πρόταση ότι υπάρχει εξαίρεση στο γενικό κανόνα εναντίον της αναδρομικότητας θα μπορούσε να ισχύσει για νομοθετήματα που αφορούν μόνο δικονομικά θέματα. Και προχωρεί να επισημάνει, αφού αναφέρεται σε δικαστικά προηγούμενα, ότι και ακόμη σε μία τέτοια περίπτωση έχει αμφισβητηθεί η ύπαρξη τέτοιας εξαίρεσης.

15

20

Θα μπορούσαμε να πούμε ότι η απόφαση περιέχει μία από τις κλασικές διατυπώσεις της αρχής της μη αναδρομικότητας. Τη θεωρεί σαν μία όψη του κανόνα που απαγορεύει την προσβολή κατακτημένου δικαιώματος:

25

“Perhaps no rule of construction is more firmly established than this - that a retrospective operation is not to be given to a statute so as to impair an existing right or obligation, otherwise than as regards matter of procedure, unless that effect cannot be avoided without doing violence to the language of the enactment. If the enactment is expressed in language which is fairly capable of either interpretation, it ought to be construed as prospective only.”

30

Βλέπουμε λοιπόν ότι και στην περίπτωση που η γλώσσα του νόμου είναι διαφορούμενη πρέπει να προτιμηθεί η ερμηνεία που ρυθμίζει τις μελλοντικές σχέσεις. Εδώ είναι κρυστάλλινη. Το άρθρο 16(1) ορίζει ότι:

35

“..... ο παρών Νόμος τίθεται εν ισχύ από του φορολογικού έτους του αρχομένου την 1η Ιανουαρίου, 1988.”

40

Στην *Zet Secretarial Ltd.*, ανωτέρω, υπογραμμίζεται η σκοπίμη αναφορά στο φορολογικό έτος σαν στοιχείο που εξοβελίζει την αναδρομικότητα. Είναι σαφής η πρόθεση του νομοθέτη ως προς την εμ-

βέλεια του νόμου, που αφήνει άθικτες τις προϋφιστάμενες δικαιϊκές ρυθμίσεις. Για το λόγο αυτό η απόφαση του Εφόρου πρέπει να ακυρωθεί.

- 5 Υπάρχει όμως και πρόσθετος λόγος. Στην παρούσα περίπτωση το υπό συζήτηση νομοθέτημα δεν είναι μόνο δικονομικής υφής. Αν σ' αυτό δοθεί αναδρομικότητα θα μεταβληθεί δυσμενώς για το φορολογούμενο ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης. Προσβάλλεται κεκτημένο δικαίωμα. Παράλληλα το εδ. 4 με τη νέα ρύθμιση
- 10 που εισάγει συνεπάγεται αύξηση του φορολογικού βάρους. Ο περιορισμός της υφιστάμενης απαλλαγής που αφορά σε συμψηφισμό κερδοζημιών απολήγει σε αύξηση του φόρου. Και επομένως προσκρούει στις διατάξεις του άρθρ. 24.3 του Συντάγματος.
- 15 Η επίδικη απόφαση ακυρώνεται με έξοδα σε βάρος των καθών η αίτηση.

Η προσφυγή επιτυγχάνει με έξοδα.