

11 Φεβρουαρίου, 1989

(ΣΤΥΛΙΑΝΙΔΗΣ, Λοιτής)

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

ΜΑΡΟΥΛΛΑ ΧΡ. ΓΙΑΝΝΟΥΛΑ,

Αιτήτρια,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ

ΔΙΕΥΘΥΝΤΗ ΤΜΗΜΑΤΟΣ

ΕΣΩΓΕΡΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΔΩΝ,

Καθ' ων η αίτηση,

(Υπόθεση Αρ. 518/87).

5 Φορολογία — Ο Περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμος, 1980 (Ν.52/80), Άρθρο 6 — Κατά πόσον αντίκειται στο Άρθρο 24.3 του Συντάγματος, αφού αναφέρεται για τον υπολογισμό κέρδους σε περίοδο πριν από την ημέρα δημοσίευσής του Νόμου (1.8.80) — Αρνητική η απάντηση στο ερώτημα.

10 Φορολογία — Ο Περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμος, 1980 (Ν.52/80), Άρθρο 9 — Προϊόν διαθήσεως — Είναι το ποσό που η ιδιοκτησία θα απέφερε κατά την γνώμη του Διευθυντή, εάν επωλείτο στην ελεύθερη αγορά — Ενόψει του ορισμού αυτού του νομοθέτη ο ορισμός του όρου "κέρδος", ως "κάτι το οποίο λαμβάνεται ή αποκτάται" δεν έχει θέση.

15 Συνταγματικό Δίκαιο — Φορολογία — Αναδρομικότητα — Σύνταγμα, Άρθρο 24.3 — Νόμος δεν είναι αναδρομικός, αν απλώς μέρος των προϋποθέσεων για την ενέργειά του προέρχεται χρονικά πριν την θέσπισή του.

20 Με την παρούσα Αίτηση Ανευρέσεως η Αιτούσα ζητά ακύρωση της αποφάσεως με την οποία επιβλήθηκε φόρος κεφαλαιουχικών κερδών για διάθεση ακίνητης ιδιοκτησίας της στον Μονιάτη. Η αιτούσα δήλωσε πως το προϊόν της διάθεσης ήταν £15.500.-. Ο καθ'

ου η αίτηση απεφάσισε ότι το προϊόν της διάθεσης σύμφωνα με το Άρθρο 9 του Νόμου 52/80 ήταν £30,000.-.

Τα βασικά επιχειρήματα που προβλήθηκαν για υποστήριξη της θέσης της αιτούσας ήταν: (α) Το Άρθρο 6 του Νόμου 52/80 αντίκειται προς το Άρθρο 24.3 του Συντάγματος, καθ' όσον αφορά υπολογισμό κέρδους για την περίοδο πριν από την 1.8.80, και (β) Ο όρος "κέρδος" δεν μπορεί να εφαρμοστεί σχετικά με ποσό, που ουδέποτε είχε εισπραχθεί.

Οι Νομικές Αρχές, που εφαρμόσε το Ανώτατο Δικαστήριο απορρίπτοντας την Αίτηση Ακυρώσεως, φαίνονται από τα πιο πάνω περιληπτικά σημειώματα.

Η αίτηση απορρίπτεται χωρίς διαταγή για έξοδα.

Αναφερόμενες υποθέσεις:

Papaconstantinou and Another v. Republic (1986) 3 C.L.R. 1672, 20

Panayiotou v. Republic (1986) 3 C.L.R. 2311,

Master Ladies Tailor Organisation and Another v. Minister of Labour and National Service [1950] 2 All E.R. 525, 25

Wijesuriya v. Amit [1965] 3 All E.R. 701,

Customs and Excise Commissioners v. Thorn Electrical Industries and Others [1975] 3 All E.R. 881, 30

Tew v. Mara [1982] 3 All E.R. 833.

In re Arthur Average Association for British, Foreign and Colonial Ships Ex parte Hargrove & Co [1875] L.R.Ch.10 Appeals 545, 35

R.v. James [1903] 60 L.R. 35.

Προσφυγή.

Προσφυγή εναντίον της απόφασης του Διευθυντή του Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων με την οποία επέβαλε φορολογία για καταβολή φόρου κεφαλαιουχικών κερδών στην αιτήτρια.

Α. Κυθρεώτης, για την Αιτήτρια.

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

5

Cur. adv.vult

ΣΤΥΛΙΑΝΙΔΗΣ, Δ: Εξέδωσε την ακόλουθη απόφαση.
Με την προσφυγή αυτή προσβάλλεται η νομιμότητα της
10 απόφασης του Διευθυντή του Τμήματος Εσωτερικών
Προσόδων, με την οποία επέβαλε φορολογία για καταβολή
φή φόρου κεφαλαιουχικών κερδών στην αιτήτρια.

Η αιτήτρια ήταν ιδιοκτήτρια χωραφιού 11 σκαλών, 3
15 προσταθιών και 1800 τ.π. στο χωριό Μονιάτης της Επαρχίας
Λεμεσού. Η ακίνητη αυτή ιδιοκτησία πωλήθηκε την
3η Νοεμβρίου, 1980 και σαν τίμημα πώλησης δηλώθηκε
στο Έντυπο Μεταβίβασης (N313) το ποσό των £15,500.-.
Το Κτηματολόγιο, για σκοπούς μεταβιβαστικών δικαιωμάτων,
20 υπολόγισε την αξία της κατά το χρόνο της διάθεσης
σε £30,000.-

Στις 28 Μαρτίου, 1984, η αιτήτρια υπόβαλε δήλωση
διάθεσης ακίνητης ιδιοκτησίας στο καθορισμένο έντυπο
25 I.R.401 και δήλωσε αγοραία αξία κατά την 27ην Ιουνίου,
1978, το ποσό των £10,687.- και σαν προϊόν διάθεσης το
ποσό των £15,500.-. Ο Διευθυντής του Τμήματος Εσωτερικών
Προσόδων, με ειδοποίηση επιβολής φορολογίας προς την
αιτήτρια, με ημερομηνία 17 Ιουνίου, 1985, αποδέχτηκε τη
30 δήλωση που υποβλήθηκε όσον αφορά την αγοραία αξία του
ακινήτου κατά την 27ην Ιουνίου, 1978, αλλά διαφοροποίησε το
ποσό που δηλώθηκε σαν προϊόν διάθεσής του σε £30,000.-.

Η αιτήτρια υπόβαλε ένσταση στις 15 Ιουλίου, 1985, με
την οποία αμφισβητούσε την αγοραία αξία του ακινήτου κατά
το χρόνο της διάθεσης, ισχυριζόμενη ότι δεν ήταν
£30,000.-, όπως την υπολόγισε ο Διευθυντής, αλλά
£15,500.- σύμφωνα με το πωλητήριο έγγραφο. Ισχυρίστηκε
40 ότι η αξία £10,687.- κατά την 27ην Ιουνίου, 1978, που
αρχικά η ίδια δήλωσε, δυνατό να ήταν λανθασμένη γιατί
δηλώθηκε πρόχειρα.

Ο Διευθυντής, με ασφαλισμένη επιστολή, ζήτησε από την αιτήτρια ορισμένα αποδεικτικά στοιχεία και έκθεση προσοντούχου επαγγελματία εκτιμητή, που να προσδιορίζει την τρέχουσα αγοραία αξία του ακινήτου κατά το χρόνο της διάθεσής του, και την 27ην Ιουνίου, 1978. 5

Η αιτήτρια υπόβαλε έκθεση εκτιμητή, με την οποία οι αξίες του ακινήτου υπολογίζονταν, κατά το χρόνο της διάθεσής του, σε £30,609.- και κατά την 27ην Ιουνίου, 1978 σε £23,054.-. 10

Η υπόθεση της αιτήτριας επανεξετάστηκε από το Διευθυντή και η αξία του ακινήτου κατά το χρόνο της διάθεσής του παρέμεινε £30,000.-, αλλά η αξία του κατά την 27ην Ιουνίου, 1978, ορίστηκε σε £18,000.- Την 27ην Απριλίου, 1987, κοινοποιήθηκε στην αιτήτρια και τον εκτιμητή της το αποτέλεσμα της επανεξέτασης. 15

Δεν επήλθε συμφωνία και ο Διευθυντής, μετά από εξέταση της όλης υπόθεσης, πήρε απόφαση για την ένσταση της αιτήτριας, με βάση το Άρθρο 18 του περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμου του 1980 (Αρ. 52/80), και της έστειλε ειδοποίηση επιβολής φορολογίας, ημερομηνίας 28 Απριλίου, 1987. Με την απόφαση αυτή η αγοραία αξία του ακινήτου κατά την 27ην Ιουνίου 1978, καθορίστηκε £18,000.- και η αγοραία αξία του κατά την ημερομηνία διάθεσής του £30,000.-. 20
25

Η πιο πάνω απόφαση προσβάλλεται για δυό λόγους:- 30

1. Ότι οι πρόνοιες του Άρθρου 6 του Νόμου 52/80, αναφορικά με υπολογισμό κέρδους πριν από την 1ην Αυγούστου, 1980, ημερομηνία ισχύος του Νόμου, είναι αντίθετες και ασύμφωνες με τις διατάξεις του Άρθρου 24.3 του Συντάγματος, που απαγορεύει την επιβολή αναδρομικής φορολογίας. 35

2. Δεν μπορεί, με βάση το Άρθρο 9(1), να φορολογηθούν, σαν φορολογίσιμα κέρδη, ποσά τα οποία δεν εισπράχθηκαν στην πραγματικότητα. 40

Η αναδρομικότητα των φορολογικών νόμων αποδοκι-

μάζεται γενικά, γιατί οι φορολογικοί νόμοι επηρεάζουν
 συμφέροντα οικονομικά και ο φορολογούμενος πρέπει να
 ξέρει έγκαιρα την οφειλή του. Αναδρομική φορολογία δη-
 μιουργεί τον κίνδυνο αυθαίρετης φορολογίας.

5

Το Άρθρο 24.3 του Συντάγματος προβλέπει:-

10

"3. Ουδείς φόρος, τέλος ή εισφορά οιασδήποτε φύ-
 σεως επιβάλλεται αναδρομικώς. Εισαγωγικοί δασμοί
 δύνανται να επιβάλλονται από της ημερομηνίας της
 καταθέσεως της σχετικής προτάσεως νόμου ή νομοσχε-
 δίου."

15

Στο Σύγγραμμα του Craies on Statute Law 1971, 7η έκ-
 δοση, στη σελ. 387 αναφέρεται:-

20

"A statute is to be deemed to be retrospective, which
 takes away or impairs any vested right acquired under
 existing laws, or creates a new obligation, or imposes a
 new duty, or attaches a new disability in respect to
 transactions or considerations already past. But a statute
 'is not properly called a retrospective statute because a
 part of the requisites for its action is drawn from a time
 antecedent to its passing' ".

25

30

("Νόμος θεωρείται ότι είναι αναδρομικός, ο οποίος
 αφαιρεί ή μειώνει οποιοδήποτε κεκτημένο δικαίωμα
 που αποκτήθηκε με βάση τους υπάρχοντες νόμους, ή
 δημιουργεί νέα υποχρέωση, ή επιβάλλει νέο καθήκον, ή
 συνάπτει νέα ανικανότητα αναφορικά με συναλλαγές ή
 λόγους του παρελθόντος. Αλλά νόμος 'δεν ονομάζεται
 αναδρομικός νόμος καθ'αυτό γιατί μέρος των προϋπο-
 θέσεων για την ενέργεια του προέρχεται χρονικά πριν
 τη θέσπισή του").

35

Θεωρώ σκόπιμο να παραθέσω αυτούσιο το Άρθρο 6
 από το Νόμο 52/80:-

40

"6(1) Κατά τον υπολογισμό του κέρδους -

(α) οιαδήποτε προ της 27.6.1978, η κατ' επιλογήν του
 ιδιοκτήτη προ της 14.7.1974, αύξησις της αξίας της

ιδιοκτησίας δεν θα λαμβάνηται υπ' όψιν:

Νοείται ότι αναφορικώς προς ιδιοκτησίαν ευρισκομένην εντός απροσπελάστου, λόγω της Τουρκικής εισβολής, περιοχής ουδεμία αύξησις της αξίας της ιδιοκτησίας θα λαμβάνηται υπ' όψιν, 5

(β) θα εκπίπτηται οιαδήποτε δαπάνη εξ ολοκλήρου και αποκλειστικώς γενομένη προς κτήσιν του κέρδους μετά την 27.6.1978 και η οποία δεν εκπίπτεται δυνάμει των εκάστοτε εν ισχύϊ περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων." 10

"Κέρδος" ορίζεται στο Άρθρο 2:- 15

"Κέρδος" σημαίνει το κέρδος παντός προσώπου το οποίον προκύπτει μετά την ημερομηνίαν της ενάρξεως της ισχύος του παρόντος Νόμου λόγω διαθέσεως ιδιοκτησίας και το οποίον δεν αποτελεί κέρδος εμπύπτον εντός των διατάξεων των εκάστοτε εν ισχύϊ περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων." 20

Το Άρθρο 8 προβλέπει για το χρόνο κτήσεως του κέρδους:- 25

"8. Το κέρδος ή η ζημία λόγω διαθέσεως ιδιοκτησίας λογίζεται ως προκύπτον ή, αναλόγως της περιπτώσεως, ως προκύπτουσα, κατά τον χρόνον της διαθέσεως της τοιαύτης ιδιοκτησίας." 30

Στην παρούσα υπόθεση κέρδος είναι η διαφορά της αξίας του ακινήτου την 27ην Ιουνίου, 1978, από την αγοραία αξία του ακινήτου το χρόνο της διάθεσης, όπως καθορίζεται στο Άρθρο 9, στο οποίο θα αναφερθώ κατά την εξέταση του δεύτερου ζητήματος. 35

Η συνταγματικότητα του Άρθρου αυτού έχει αποφασιστεί στις υποθέσεις *Papaconstantinou and Another v. Republic* (1986) 3 C.L.R. 1672 και *Panayiotou v. Republic* (1986) 3 C.L.R. 2311. Οι υποθέσεις αυτές έχουν εκδικαστεί με βάση το Άρθρο 11(2) του περί Απονομής της Δικαιοσύνης (Ποικίλαι Διατάξεις) Νόμου, 1964 (Αρ.33/ 40

64), από δύο ξεχωριστούς Δικαστές του Δικαστηρίου τούτου.

5 Ο δικηγόρος της αιτήτριας υπόβαλε ότι οι Αποφάσεις αυτές δεν δεσμεύουν ομότιμο Δικαστήριο. Αναφέρθηκε στο ιστορικό της ψήφισης του Νόμου και υπόβαλε ότι ο Νόμος δεν φορολογεί την διάθεση - Συναλλαγή (transaction), αλλά τα κέρδη τα οποία πραγματοποιούνται από γεγονότα που μέρος τους έχει συμβεί στο παρελθόν και ότι επιβολή φορολογίας σε κέρδη που προέκυψαν (accrued) πριν την 1ην Αυγούστου, 1980, είναι αντισυνταγματική. Το κέρδος μερικώς δημιουργήθηκε πριν την 1ην Αυγούστου, 1980 και μερικώς μετά. Η φορολογία που επιβάλλεται σε κέρδος που δημιουργήθηκε από αύξηση της 15 αξίας μεταξύ 27ης Ιουνίου, 1978 και 1ης Αυγούστου, 1980, είναι αναδρομική φορολογία.

20 Η φορολογία επί των κερδών, με το Νόμο που προσβάλλεται, επιβάλλεται κατά το χρόνο της διάθεσης της ακίνητης ιδιοκτησίας. Είναι φορολογήσιμο το κέρδος που προκύπτει από διάθεση που έγινε μετά την 1ην Αυγούστου, 1980. Το γεγονός ότι η ωφέλεια - το κέρδος υπολογίζεται ή/και εξαρτάται από γεγονότα που συνέβησαν πριν από την 1ην Αυγούστου, 1980, δεν μετατρέπει την επιβολή 25 του φόρου σε αναδρομική. Τα κρινόμενα Άρθρα δεν επηρεάζουν κεκτημένα δικαιώματα που αποκτήθηκαν πριν την ύπαρξη του Νόμου, ούτε δημιουργούν νέα υποχρέωση. Με αυτά υποβάλλονται σε φορολογία οι σημερινές συνέπειες παρελθόντων γεγονότων και αυτό δεν περιέχει ανα- 30 δρομή. Το κέρδος αποκρυσταλλώνεται το χρόνο της διάθεσης, δηλαδή μετά την εφαρμογή του Νόμου. (*Master Ladies Tailors Organisation and Another v. Minister of Labour and National Service* [1950] 2 All E.R. 525, *Wijesuriya v. Amit* [1965] 3 All E.R. 701, *Customs and Excise Commissioners v. Thorn Electrical Industries Ltd. and Others* [1975] 3 All E.R. 881, *Yew Bon Tew v. Kenderaan Bas Mara* [1982] 3 All E.R. 833, Στασινόπουλου "Μαθήματα Δημοσιονομικού Δικαίου". (1966) σελ. 40 250-251).

Το Άρθρο 9(1) προνοεί ρητά:-

"9(1) Το προϊόν της διαθέσεως ιδιοκτησίας είναι το ποσόν όπερ η τοιαύτη ιδιοκτησία, κατά την γνώμη του Διευθυντού, θα απέφευρεν εάν επωλείτο εν τη ελευθέρα αγορά κατά τον χρόνο καθ' ον η ιδιοκτησία διετέθη."

5

Από την φρασεολογία του Άρθρου είναι καθαρό ότι το κέρδος που φορολογείται υπολογίζεται με βάση το ποσόν το οποίο η ιδιοκτησία θα απέφερε αν επωλείτο στην ελεύθερη αγορά κατά το χρόνο της διάθεσής της, σύμφωνα με την γνώμη του Διευθυντή.

10

Βάση για τη φορολογία δεν είναι το οποιοδήποτε τμήμα διάθεσης της ιδιοκτησίας με πώληση. Ο όρος "διάθεση", όπως ορίζεται στο Άρθρο 10, είναι πολύ ευρύτερος από τον όρο "πώληση". Τα κριτήρια που θέτει ο Νομοθέτης είναι αντικειμενικά και δεν είναι άγνωστα στην Κυπριακή Νομοθεσία. Την ίδια διακριτική ευχέρεια έχει ο Διευθυντής του Κτηματολογίου και Χωρομετρίας, αναφορικά με τα δικαιώματα - φόρους για δήλωση πώλησης ακίνητης περιουσίας, με βάση τον περί Κτηματολογικού και Χωρομετρικού Τμήματος (Τέλη και Δικαιώματα) Νόμο, Κεφ. 219, όπως έχει τροποποιηθεί. Παρεμφερής είναι και η διάταξη του Άρθρου 36, του περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμου, 1978 (Αρ. 4/78).

15

20

25

Ο ορισμός του όρου "κέρδος" - "κάτι το οποίο λαμβάνεται ή αποκτάται" - στις υποθέσεις *In re Arthur Average Association for British, Foreign, and Colonial Ships Ex. parte Hargrove & Co.* [1875] L.R. 10 Ch. Appeals 545 και *R v. James* [1903] 6 O.L.R. 35, που ανάφερε ο δικηγόρος της αιτήτριας, είναι άσχετος με την παρούσα υπόθεση. Ο Νομοθέτης καθόρισε με σαφήνεια το περιεχόμενο του όρου "κέρδος" και τον τρόπο υπολογισμού του.

30

Οι αγοραίες αξίες που ορίστηκαν από το Διευθυντή δεν αμφισβητήθηκαν στην κρινόμενη υπόθεση. Είναι σημαντικό το ότι η αγοραία αξία, κατά το χρόνο της διάθεσης, συμπίπτει με την εκτίμηση του εμπειρογνώμονα της αιτήτριας. Ο Διευθυντής κατάληξε στην απόφασή του, αναφορικά με την αξία της ιδιοκτησίας την 27ην Ιουνίου 1978, αφού έλαβε υπόψη του όλα τα ενώπιον του στοιχεία, και κατά τη γνώμη του Δικαστηρίου ήταν εύλογα επιτρε-

35

40

πήσ' αυτόν.

Για τους πιο πάνω λόγους η προσφυγή απορρίπτεται.

5 Η προσβαλλόμενη απόφαση επικυρώνεται.

Καμιά διαταγή ως προς τα έξοδα.

Η προσφυγή απορρίπτεται χωρίς έξοδα.