

14 Φεβρουαρίου, 1989

(ΑΡΤΕΜΙΔΗΣ, Δ/στής)

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

ΛΟΡΔΟΣ ΠΛΑΣΤΙΚΣ ΛΤΔ.,

Αιτητές,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ
ΥΠΟΥΡΓΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΟΥ,

Καθ' ων η Αίτηση

(Υποθέσεις Αρ. 47/74, 48/74)

5 Φορολογία — Ο Περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμος, 1961-1973, άρθρο 5(1)(δ) και 38 και ο Περί Καθορισμού του ποσού και Ανακτήσεως Φόρων Νόμος 1963 (Ν. 53/63) όπως τροποποιήθηκε από το Νόμο 61/69, Άρθρο 14(1) και 14(2) — Ο Νόμος 53/63 δεν επιβάλλει φόρους, αλλά καθορίζει μηχανισμό είσπραξης φόρων, που επιβάλλονται από άλλους νόμους — Το Άρθρο 14 του Νόμου 53/63 επιβάλλει φόρο — Η πρόνοιά του είναι αντίθετη με το Άρθρο 38(1) του πιο πάνω Νόμου περί Φορολογίας του Εισοδήματος, και γι' αυτό δεν είναι εφαρμόσιμη.

10 Συνταγματικό Δίκαιο — Φορολογία — Άρθρο 24.3 του Συντάγματος — Παρατηρήσεις obiter σχετικά με την συνταγματικότητα του Άρθρου 14(2) του περί Καθορισμού του ποσού και Ανακτήσεως Φόρου 53/63, όπως τροποποιήθηκε από το Νόμο 61/69.

15 Η αιτούσα στην παρούσα υπόθεση είχε εισαγάγει εμπορεύματα από την Γερμανία, για τα οποία και εξέδωσε σχετικές συναλλαγματικές. Η αιτούσα τήρησε την υποχρέωσή της και πλήρωσε το κεφάλαιο των συναλλαγματικών μαζί με οφειλόμενους τόκους. Ο Έφορος Φόρου Εισοδήματος επέβαλε στην αιτούσα Φόρο Εισοδήματος εν σχέσει με τους τόκους, που η ίδια πλήρωσε στην Γερμανική Εταιρεία. Η απόφαση είχε ως νομικό υπόβαθρο το Άρθρο 14 (2) του Νόμου 53/63, όπως τροποποιήθηκε από το Νόμο 61/69 και συγκεκριμένα την φράση "η έτερο πρόσωπο" σ' αυτό.

Η Νομική Αρχή, που εφάρμοσε το Ανώτατο Δικαστήριο, ακυρώνοντας την επίδικη απόφαση φαίνεται στο πρώτο από τα πιο πάνω περιληπτικά σημειώματα.

Η επίδικη απόφαση ακυρώνεται με £50.- 5
έξοδα υπέρ της αιτούσας.

Αναφερόμενες υποθέσεις:

Christou v. Republic (1965) 3 C.L.R. 214. 10

Προσφυγές.

Προσφυγές εναντίον της απόφασης των καθ' ων η αίτηση με την οποία επεβλήθη φόρος ύψους £311.05 πάνω σε συναλλαγματικές που πλήρωσε η αιτήτρια εταιρεία σε δύο Γερμανικές Εταιρείες για την αγορά μηχανημάτων. 15

Κ. Ιντιάνος, για την Αιτήτρια. 20

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

Cur. adv. vult. 25

ΑΡΤΕΜΙΔΗΣ, Δ: Ανάγνωσε την ακόλουθη απόφαση. Και πρώτα οφείλονται εξηγήσεις για την αργοπορία της έκδοσης της απόφασης στις δύο αυτές προσφυγές. Η απόφαση σ' αυτές επεφυλάχθη στις 6.11.1976 από τον τέως δικαστή του Ανωτάτου Δικαστηρίου κ. Σταυρινίδη, που αφυπηρέτησε όμως προτού την εκδώσει. Στην συνέχεια, οι υποθέσεις ορίστηκαν ενώπιον του τέως Προέδρου του Ανωτάτου Δικαστηρίου και οι δικηγόροι συμφώνησαν να εκδοθεί απόφαση με βάση το υλικό που είχε ήδη προσκομιστεί. Ο κ. Τριανταφυλλίδης στο μεταξύ ανέλαβε καθήκοντα ως Γενικός Εισαγγελέας και η απόφαση πάλι δεν εκδόθηκε. Έγινε νέα κατανομή των εκκρεμουσών υποθέσεων στους Δικαστές του Ανωτάτου Δικαστηρίου και οι δικηγόροι μου ζήτησαν να εκδώσω την απόφαση βασιζόμενος στο υλικό που βρίσκεται ήδη στους φακέλους. 40

Τα γεγονότα είναι παραδεκτά τα δε νομικά σημεία ταύτωση και στις δύο προσφυγές, που γι' αυτό και συνεκδι-

κάστηκαν. Η αιτήτρια παρήγγειλε μηχανήματα σε δύο Γερμανικές εταιρείες τις BATTENFEELD και ANKERWERK NURENBERG GMBH, και ανέλαβε να καταβάλει το τίμημα με πίστωση, υπογράφοντας συναλλαγματικές πληρωτέες με τόκο στη λήξη τους. Η αιτήτρια τίμησε τις συναλλαγματικές πληρώνοντας επίσης £2,385 τόκο στην πρώτη εταιρεία, που αναφέρεται πιο πάνω (Προσφυγή 48/74), και £437 στη δεύτερη (Προσφυγή 47/74). Οι πληρωμές έγιναν μέσω Κυπριακών Τραπεζών δηλαδή της Εθνικής Τράπεζας της Ελλάδος και της Τράπεζας Κύπρου Λτδ. αντίστοιχα, που ενεργούσαν ως αντιπρόσωποι για είσπραξη εκ μέρους της Deutsche Bank A.G. που τους απέστειλε τις συναλλαγματικές. Στα πιο πάνω ποσά επεβλήθη φόρος στην αιτήτρια ύψους £262.35 και £48.070 αντίστοιχα. Η αιτήτρια υπέβαλε ένσταση αλλά ο καθ' ου Έφορος Φόρου Εισοδήματος, την απέρριψε στις 13.11.1973.

Είναι η θέση του καθ' ου πως η φορολογία είναι νόμιμη γιατί βασιίζεται στα άρθρα 5(1)(δ) και 38 του Περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμου, 1961-1973, που προνοεί για τη φορολόγηση, και του άρθρου 14(2) του Περί Καθορισμού του ποσού και Ανακτίσεως Νόμου του 1963, όπως έχει τροποποιηθεί από τον 61/69, που ρυθμίζει το μηχανισμό είσπραξής της.

Πρέπει να παραθέσω αυτούσια τα πιο πάνω άρθρα για να γίνει αντιληπτό το νομικό ζήτημα που προβάλλει για συζήτηση και επίλυση.

"5(1) Τηρουμένων των διατάξεων του παρόντος Νόμου, δι' έκαστον φορολογικόν έτος επιβάλλεται, βάσει φορολογικών συντελεστών ειδικώτερον εν τοις εφεξής καθοριζομένων, φόρος επί του εισοδήματος εκ των κατωτέρω αναφερομένων πηγών παντός προσώπου, του κτωμένου ή προκύπτοντος εν τη Δημοκρατία ή αποστελλομένου και λαμβανομένου εις την Δημοκρατίαν εκ των κατωτέρω αναφερομένων πηγών, ήτοι:-

(α).....

40

(β).....

(γ)

(δ) οιαδήποτε μερίσματα, τόκοι ή προεξοφλήματα."

"38(1) Παν πρόσωπον μη διαμένον εν τη Δημοκρατία 5
(κατωτέρω εν τω παρόντι άρθρω καλούμενον 'πρόσω-
πον μη διαμένον εν τη Δημοκρατία') θα φορολογήται εν
ονόματι του επιτρόπου ή κηδεμόνος του, ή εν ονόματι
οιουδήποτε πληρεξουσίου, πράκτορος ή αντιπροσώ- 10
που, συνδίκου, παραλήπτου, διαχειριστού ή θεματοφύ-
λακος αυτού, είτε ο τοιούτος πληρεξούσιος, αντιπρό-
σωπος, πράκτωρ, σύνδικος, παραλήπτης, διαχειριστής
ή θεματοφύλαξ εισπράττει το εισόδημα είτε όχι, κατά
τον αυτόν τρόπον και διά το αυτό ποσόν ως το τοιούτο 15
μη διαμένον εν τη Δημοκρατία πρόσωπον θα εφορολο-
γείτο εάν διέμενεν εν τη Δημοκρατία και εισέπραττε
πραγματικώς το τοιούτο εισόδημα."

Νόμος (53/63): 20

"14(1) Η βεβαίωσις του ποσού του φόρου επί αντι-
κειμένου φόρου ανήκοντος εις ανίκανον ή μη διαμένον
εν τη Δημοκρατία πρόσωπον θα γίνηται εν ονόματι του
επιτρόπου, κηδεμόνος, πληρεξουσίου, πράκτορος, αντι- 25
προσώπου, συνδίκου, διαχειριστού ή θεματοφύλακος
αυτού,

(2) Παν πρόσωπον διαμένον εν τη Δημοκρατία, πας
αντιπρόσωπος, επίτροπος, ενυπόθηκος οφειλέτης ή έτε- 30
ρον πρόσωπον εμβάξον εις πρόσωπον μη διαμένον εν
τη Δημοκρατία αντικείμενον τι φόρου ποριζόμενον εκ
τινος πηγής εν τη Δημοκρατία, θα λογίζεται αντιπρό-
σωπος του μη διαμένοντος εν τη Δημοκρατία προσώ-
που και θα φορολογήται και καταβάλλη φόρον επί του 35
εν τω επιβαλλόντι τον φόρον νόμω καθοριζόμενου φο-
ρολογικού συντελεστού δι' εταιρείας ή άλλους μετά ή
άνευ νομικής προσωπικότητας οργανισμούς:

Νοείται ότι, επί τη υποβολή ενστάσεως κατά της 40
τοιαύτης φορολογίας, εάν το μη διαμένον εν τη Δημο-
κρατία ποριζόμενων υπ' αυτού αντικειμένων φόρου, η
γενομένη φορολογία θα αναθεωρήται, ο δε πληρωτέος

φόρος θα υπολογίζεται επί των φορολογικών συντελεστών των προβλεπομένων διά φυσικά πρόσωπα εν τω επιβαλλόντι τον φόρον νόμω."

5 Είναι η εισήγηση του δικηγόρου της αιτήτριας ότι οι πιο πάνω πρόνοιες των Νόμων δεν παρέχουν δικαίωμα φορολόγησής της γιατί ουδέποτε ενήργησε ως αντιπρόσωπος των Γερμανικών εταιρειών, ή υπό οιανδήποτε άλλη ιδιότητα που προβλέπουν τα άρθρα 38(1) του Περί Φορολογίας Εισοδήματος Νόμου 1961-1973 και 14(1) και (2) 10 του Περί Καθορισμού του ποσού και Ανακτήσεως Φόρων Νόμου του 1963. Η αιτήτρια ήταν χρεώσιδα στις Γερμανικές εταιρείες και κατέβαλε την οφειλή της περιλαμβανομένων και των τόκων.

15 Η θέση του δικηγόρου της Δημοκρατίας είναι πως η αιτήτρια θεωρείται αντιπρόσωπος των Γερμανικών εταιρειών, βάσει του άρθρου 14(2) του πιο πάνω Νόμου, και υπογραμμίζω τις ουσιώδεις λέξεις του άρθρου "η έτερον 20 πρόσωπον κ.λ.π."

Διαφωνώ με τη θέση του Δικηγόρου της Δημοκρατίας για τους λόγους που προχωρώ αμέσως να εκθέσω. Ο νόμος που προνοεί για τη φορολόγηση είναι ο περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμος, ως ίσχυε κατά τον επίδικο χρόνο, 1961-1973. Το άρθρο 5(1)(δ) καθορίζει ως φορολογητέα τα μερίσματα, τόκους ή προεξοφλήματα, που αποκτούνται ή προκύπτουν στη Δημοκρατία. Τα πιο 25 πάνω ποσά των τόκων που προέκυψαν προς όφελος των Γερμανικών Εταιρειών στην Κύπρο, είναι επομένως φορολογητέα. Ο Νόμος 53/63, όπως έχει τροποποιηθεί από τον 61/69, ρυθμίζει τον καθορισμό και ανάκτηση των 30 φόρων που επιβάλλουν νόμοι. Καθορίζει δηλαδή, όπως και ο τίτλος του καταδείχνει, μηχανισμό είσπραξης των 35 φόρων. Δεν εξουσιοδοτεί την επιβολή φόρου. Στην υπόθεση *Χρίστου ν. Δημοκρατίας* (1965) 3 Α.Α.Δ. 214, ο δικαστής Μουνιέρ ειπε τα εξής στη σελ. 220:

40 " It seems to the Court that the reason why provisions corresponding to sections 5 and 6 of Cap. 323 and indeed to the whole of part II of Cap. 323 (which is entitled 'IMPOSITION OF TAX' and which also includes the said

sections 5 and 6) have been omitted from Law 53/1963 is no doubt because Law 53/1963 does not purport to impose or charge a person with the liability to pay any tax but is merely intended and designed, as its title clearly indicates, to quantify an existing liability, already imposed and charged by some other law, by proceeding to assess the amount of the tax in question and to take steps for its recovery." 5

Ενώ δηλαδή, βάσει των προνοιών του άρθρου 38(1) του περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμου, πρόσωπο που δεν διαμένει στην Κύπρο φορολογείται εν ονόματι του επιτρόπου, κηδεμόνα, αντιπροσώπου του κ.λ.π., το εδάφιο (2) του άρθρου 14 του περί Καθορισμού του ποσού και Ανακτήσεως Φόρων Νόμου του 1963, θεωρεί το πρόσωπο που διαμένει στην Κύπρο, και εμβάζει σε άλλο που μένει στο εξωτερικό αντικείμενο φόρου που κερδίζεται στη Δημοκρατία, ως αντιπρόσωπό του και φορολογείται προσωπικά. Η πρόνοια αυτή κατά τη γνώμη μου είναι αντίθετη με τις διατάξεις του περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμου, ειδικώτερα του άρθρου 38(1), και γι' αυτό το λόγο δεν είναι εφαρμόσιμη γιατί, όπως εκθέτω πιο πάνω ο νόμος που προβλέπει για την επιβολή φόρου είναι ο περί Φορολογίας του Εισοδήματος, ενώ ο περί Καθορισμού του ποσού και Ανακτήσεως Φόρων, ρυθμίζει το μηχανισμό είσπραξης των. 10 15 20 25

Στην κρινόμενη υπόθεση η αιτήτρια εταιρεία δεν είναι αντιπρόσωπος της Γερμανικής, με τη γνωστή νομική έννοια των ορισμών "αντιπρόσωπος" ενός κυρίου. Η αιτήτρια παρήγγειλε απλώς εμπορεύματα με πίστωση τα οποία και πλήρωσε καταβάλλοντας και τους τόκους υπερημερίας. Αν δεν τιμούσε τις συναλλαγματικές θα ήταν εναγομένη σε αγωγή εναντίον της από τις εταιρείες της Γερμανίας. 30 35

Τελειώνοντας θάθελα να παρατηρήσω τα εξής: Η υπόθεση αποφασίστηκε βάσει των νομικών εισηγήσεων που έγιναν και δεν ηγέρθη ζήτημα αντισυνταγματικότητας του άρθρου 14(2) του περί Καθορισμού του ποσού και Ανακτήσεως Φόρων Νόμου του 1963, ζήτημα για το οποίο, ως εκ τούτου, δεν αποφασίζω. Αναφέρω όμως πως το Άρθρο 24 του Συντάγματος προβλέπει πως ο καθένας υποχρεού-

- 5 ται να συνεισφέρει στα δημόσια βάρη ανάλογα με τις δυνάμεις του. Αυτό ασφαλώς σημαίνει ανάλογα με τις οικονομικές του δυνάμεις - τα εισοδήματά του. Το άρθρο 14(2) όμως σκοπεύει στην εξουσιοδότηση για φορολόγηση προσώπου που δεν είχε εισόδημα, αντικείμενο φορολόγησης, αλλά κάποιο άλλο πρόσωπο που διαμένει στο εξωτερικό. Με το μηχανισμό δηλαδή διασφάλισης της είσπραξης του φόρου, επιβαρύνεται υπό μορφή χρηματικής ποινής άλλο πρόσωπο. Η παρούσα υπόθεση είναι χαρακτηριστικό παράδειγμα. Η αιτήτρια όχι μόνο δεν είχε εισόδημα για το οποίο και φορολογήθηκε, αλλά αντίθετα ήταν οφειλή που πλήρωσε. Ο Περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμος προνοεί για τη φορολόγηση εισοδήματος και όχι οφειλής.
- 10
- 15 Ο καθ' ου επομένως ενήργησε μετά από πλάνη για την ορθή ερμηνεία της ισχύουσας νομοθεσίας και η απόφασή του και στις δύο προσφυγές ακυρώνεται με £50 έξοδα υπέρ της αιτήτριας εταιρείας.
- 20 *Η επίδικη απόφαση ακυρώνεται με £50 έξοδα υπέρ της αιτήτριας εταιρείας.*