

19 Ιουνίου, 1991

[ΝΙΚΗΤΑΣ, Δ/στής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΧΡΙΣΤΟΥ ΡΟΥΣΟΣ,

Αιτητής,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ
ΤΟΥ ΔΙΕΥΘΥΝΤΗ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΠΡΟΣΟΔΩΝ,

Καθ' ου η αίτηση.

(Υπόθεση Αρ. 605/89).

Φορολογία Κεφαλαιουχικών Κερδών — Δωρεά σε εταιρεία — Ο περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμος (Ν. 52/80) — Άρθρο 10(β) — Φορολογικές απαλλαγές για δωρεές μεταξύ συζύγων και δωρεές σε εταιρεία της οποίας όλοι οι μέτοχοι είναι μέλη της οικογένειας του δωρητή — Στενά ερμηνευτέα διάταξη — Εταιρεία μέτοχος της δωρεοδόχου εταιρείας δεν μπορεί να θεωρηθεί μέλος της οικογένειας του δωρητή έστω κι αν έχει ως μέτοχο την σύζυγο του δωρητή — Χωριστή νομική οντότητα φυσικού με νομικό πρόσωπο — Αnéφικτη η χρήση της θεωρίας άρσης του εταιρικού πέλλου ("lifting of the corporate veil") προς αποφυγή πληρωμής φόρου.

5

10

Η εταιρεία G. Roussos Hotels Ltd. είχε ως μετόχους της τον αιτητή και την εταιρεία G. Roussos Trading Co. Ltd. που είχε ως δικούς της μετόχους τον αιτητή ως κύριο μέτοχο με 289.999 μετοχές και την σύζυγό του με μία μετοχή. Ο αιτητής που ήταν ιδιοκτήτης τριών ακινήτων στην Λεμεσό μεταβίβασε και ενέγραψε τα τρία αυτά ακίνητα στην εταιρεία G. Roussos Hotels Ltd. δυνάμει δωρεάς την 20.1.81.

15

Ο Διευθυντής του Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων φορολόγησε τον αιτητή για την πιο πάνω μεταβίβαση με το ποσό των £5,400 ως φόρο κεφαλαιουχικών κερδών με την αιτιολογία ότι στην εταιρεία G. Roussos Hotels Ltd. δεν ήταν όλοι οι μέτοχοι μέλη της οικογένειας του αιτητή αλλά ένας από τους μετόχους ήταν η εταιρεία G. Roussos Trading Co. Ltd. η οποία δεν μπορούσε να θεωρηθεί ότι αποτελεί μέλος της οικογένειας του αιτητή αφού ήταν νομικό και όχι φυσικό πρόσωπο.

20

25

Ο αιτητής προσέβαλε την απόφαση αυτή του καθ' ου η αίτηση

με την παρούσα προσφυγή επικαλούμενος τις πρόνοιες του άρθρου 10(β) του Ν. 52/80.

Το Ανώτατο Δικαστήριο, απορρίπτοντας την προσφυγή, αποφάσισε ότι:

5 (1) Η διάταξη της παραγράφου (β) του άρθρου 10 του Περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμου (Ν. 52/80) είναι στενά ερμηνευτέα. Για την ερμηνεία του φορολογικού νόμου πρωταρχικό ρόλο έχει η γραμματική ερμηνεία, δηλαδή η διαλεύκανση του νοήματος του κειμένου με τη χρήση των κανόνων της γραμματικής.

10 (2) Δεν μπορεί να αποδοθεί στη Roussos Trading Co. Ltd., μέτοχο της Roussos Hotels Ltd., προς την οποία και η δωρεά, η ιδιότητα του μέλους της οικογένειας του αιτητή έστω και αν η σύζυγός του ήταν μέλος της πρώτης εταιρείας. Δεν είναι επικτική νομικά η ταύτιση φυσικού προσώπου με την εταιρεία περιορισμένης ευθύνης γιατί έχουν χωριστή νομική οντότητα.

15 (3) Από μελέτη της νομολογίας προκύπτει με καθαρότητα πως δεν υπάρχει περίπτωση χρήσης της θεωρίας της άρσης του εταιρικού πέλπου για να δικαιολογηθεί η αποφυγή πληρωμής φόρου. Μόνο για να αποτραπεί η κατίσχυση της παρανομίας ή η καταδολίευση του δημοσίου και τούτο υπό αυστηρές προϋποθέσεις, υπάρχει δυνατότητα απόκλισης από την αρχή της *Salomon v. Salomon and Co. (1897) A.C. 22* που καθιέρωσε την αυτοτέλεια και ανεξάρτητη υπόσταση της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης από τα πρόσωπα που την συγκροτούν.

Η προσφυγή απορρίπτεται χωρίς έξοδα.

Αναφερόμενες υποθέσεις:

Furniss v. Dawson [1984] 1 All E.R. 530

30 *Καρκώτης και άλλη ν. Δημοκρατίας (Προσφυγή Αρ. 648/88, ημερ. 14.2.90)*

Littman v. Baron [1951] 2 All E.R. 393

Sansom v. Peay [1976] 3 All E.R. 375

Salomon v. Salomon and Co. [1897] A.C. 22

Bank of Cyprus (Holdings) v. Republic (1985) 3 All E.R. 1883

35 *Μιχαηλίδης ν. Γαβριηλίδη (1980) 1 Α.Α.Δ. 244*

Ταμείον Πλεονάζοντος Προσωπικού ν. Ονησιφόρου (Υπόμνημα 261, ημερ. απόφασης 19.9.89).

Προσφυγή.

Προσφυγή εναντίον της απόφασης του καθ' ου η αίτηση να επιβάλει στον αιτητή το ποσό των £5,400 σαν φόρο κεφαλαιουχικών κερδών για την εγγραφή κτημάτων του στην εταιρεία G. Roussos Trading Co. Ltd.

5

Π. Παύλου, για τον αιτητή.

A. Ευαγγέλου, Ανώτερος Δικηγόρος της Δημοκρατίας, για τον καθ' ου η αίτηση.

Cur. adv. vult.

Ο Δικαστής κ. Νικήτας ανάγνωσε την ακόλουθη απόφαση.

10

ΝΙΚΗΤΑΣ, Δ: Με την εξιστόρηση των γεγονότων, που είναι άλλωστε απλά και σύντομα στη διατύπωσή τους, θα δοθεί η ευκαιρία να εντοπισθεί και το νομικό πρόβλημα που παρουσιάζει η υπό κρίση υπόθεση.

Ο αιτητής, Γεώργιος Ρούσος, ήταν εγγεγραμμένος ιδιοκτήτης τριών ακινήτων στην ενορία Αγ. Νάπας Λεμεσού. Στις 20/1/81 είχε μεταβιβάσει και εγγράψει και τα τρία αυτά κτήματα στην εταιρεία G. Roussos Hotels Ltd., δυνάμει δωρεάς. Το σχετικό μεταβιβαστικό έντυπο του Κτηματολογίου βρίσκεται ανάμεσα στα έγγραφα που επισυνάφθηκαν στην ένσταση.

15

20

Στην εταιρεία αυτή μετείχαν, από τη σύστασή της μέχρι το 1984, ο αιτητής και η εταιρεία G. Roussos Trading Co. Ltd., κατέχοντας από μία μετοχή της. Το 1984 αυξήθηκε η συμμετοχή του κάθε μετόχου σε 10,000 μετοχές, οι οποίες το 1987 δωρήθηκαν εξ ολοκλήρου στα δύο ανήλικα παιδιά του αιτητή. Πρέπει να σημειωθεί πως τα μέλη της εταιρείας G. Roussos Trading Co. Ltd., ήταν, κατά τον κρίσιμο χρόνο, ο αιτητής και η σύζυγός του. Κύριος μέτοχος με 289,999 μετοχές ήταν ο αιτητής, ενώ η σύζυγός του είχε μια μόνο μετοχή.

25

30

Υπό το πρίσμα των παραπάνω δεδομένων ο καθ' ου η

5 αίτηση Διευθυντής του Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων αποφάσισε πως η δωρεά της 20/1/81 υπόκειται σε φόρο κεφαλαιουχικών κερδών. Έτσι στις 30/12/87 φορολόγησε τον αιτητή με το ποσό των £5,400. Η σχετική ειδοποίηση, με πλήρεις λεπτομέρειες των στοιχείων που λήφθηκαν υπόψη στον προσδιορισμό του φόρου συνοδεύει την αίτηση ως παράρτημα Α.

10 Στις 27/5/89 ο καθ' ου απέρριψε την ένσταση κατά της φορολογίας (συνημμένο Β) που είχε υποβάλει από το Γενάρη του 1984 ο αιτητής (συνημμένο Γ) με την αιτιολογία ότι

"(α) η εταιρεία G. Roussos Hotels Ltd., δεν είναι εταιρεία της οποίας όλοι οι μέτοχοι είναι μέλη της οικογένειας του αιτητή.

15 (β) Κατά τον χρόνο που έγινε η διάθεση, ένας από τους μετόχους της εταιρείας G. Roussos Hotels Ltd., ήταν η εταιρεία G. Roussos Trading Co. Ltd., η οποία δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι αποτελεί μέλος της οικογένειας του αιτητή αφού είναι νομικό και όχι φυσικό
20 πρόσωπο."

Στην ουσία κρίθηκε πως δεν εφαρμόζεται το άρθρο 10 (β) του περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμου αρ. 52/80. Διευκρινίζεται ότι σύμφωνα με το άρθρο 4 ο φόρος επιβάλλεται σε κέρδη που πραγματώνονται από
25 διάθεση ιδιοκτησίας με την εξαίρεση των απαλλαγών που θεσπίζουν άλλες πρόνοιες του νόμου. Υπό του άρθρου 10 προβλέπονται και αναγνωρίζονται διάφορες απαλλαγές, κυρίως δωρεές, είτε υπέρ προσώπων είτε υπέρ του δημοσίου ή εγγεγραμμένων φιλανθρωπικών ιδρυμάτων. Οι
30 απαλλαγές, όπως είναι φανερό από τον τρόπο διατύπωσης των διατάξεων του άρθρου 10, αναφέρονται περιοριστικά και ισχύουν μόνο για όσους κατονομάζονται σ' αυτές.

Κατά ρητή διάταξη του άρθρου, που έχει συνάμα και
35 ερμηνευτικό χαρακτήρα, η φράση "διάθεση ιδιοκτησίας"

περιλαμβάνει και τη δωρεά ιδιοκτησίας, αλλά εξαιρεί ορισμένα είδη δωρεών. Ας σημειωθεί ότι το άρθρο 6 του τροποποιητικού νόμου 135/90 έχει εκτείνει το φάσμα δωρεών που απαλλάσσονται της φορολογίας, αλλά αυτό που ενδιαφέρει στο προκείμενο είναι μόνο η παράγραφος (β) πριν από την τροποποίηση. Αφορά τις δωρεές μεταξύ συγγενών ορισμένου βαθμού και απαλλάσει της φορολογίας κεφαλαιουχικών κερδών

5

"δωρεάν γενομένην υπό γονέως προς τέκνον, μεταξύ συζύγων ή συγγενών μέχρι δευτέρου βαθμού συγγενείας ή προς εταιρείαν περιορισμένης ευθύνης άπαντες οι μέτοχοι της οποίας είναι μέλη και εξακολουθούν διά μίαν πενταετίαν μετά την τοιαύτην δωρεάν να είναι μέλη της οικογενείας του διαθέτου."

10

Στο συγκεκριμένο αυτό θέμα υποστηρίχθησαν δύο αντίθετες ερμηνευτικές απόψεις. Σύμφωνα με την άποψη του δικηγόρου του αιτητή - και την παραθέτω στην ουσιαστική της διατύπωση - η αξία των ακινήτων που δωρίζονται από τον φορολογούμενο στα αναφερόμενα στη διάταξη πρόσωπα, μεταξύ των οποίων και οι σύζυγοι, περιλαμβάνονται στις απαλλαγές που καθιέρωσε η παράγραφος (β). Και τούτο ανεξάρτητα από το γεγονός πως η μεταβίβαση πραγματοποιείται μεταξύ συζύγων σε προσωπικό επίπεδο ή έμμεσα με μετοχές που κατέχουν σε νομικά πρόσωπα, όπως συνέβη σ' αυτή την υπόθεση. Και στις δύο περιπτώσεις έχουμε δωρεάν "γενομένην.....μεταξύ συζύγων....." Η δε αναφορά σε απαλλαγές των δωρεών που γίνονται σε εταιρείες περιορισμένης ευθύνης ισχυροποιεί τη θέση του αιτητή. Και συγχρόνως φανερώνει τη θέληση του νομοθέτη που δεν είναι άλλη παρά η διατήρηση της περιουσίας στα πλαίσια της οικογένειας. Έτσι με βάση τη συλλογιστική αυτή η μεταβίβαση των ακινήτων του αιτητή στην εταιρεία G. Roussos Hotels Ltd. εξομοιώνεται - αυτό εισηγείται ο συνήγορος - με δωρεά προς τη σύζυγό του "κατά το ποσοστό της μιας μετοχής που αυτή κατείχε στη G. Roussos Trading Co. Ltd."

15

20

25

30

35

Σύμφωνα με την εισήγηση η παραπάνω ερμηνεία αντα-

ποκρίνεται και συνάδει πρωτίστως με τη γραμματική έννοια του κειμένου της διάταξης. Οι παραπομπές στο σημείο αυτό επικεντρώθηκαν στο νόημα της λέξης "δωρεά" και τα συνώνυμά της (gift, donation) σε διάφορα αγγλικά 5 λεξικά ως και τα ισχύοντα στην Ελλάδα. Ετονίσθη σε συσχετισμό με την υπόθεση ο χαριστικός χαρακτήρας της δωρεάς που έχει σαν επακόλουθο την επαύξηση της περιουσίας του δωροεδόχου με αντίστοιχη μείωση εκείνης του δωρητή. Περαιτέρω υποστηρίχθηκε πως τυχόν εφαρμογή της λογικής ερμηνείας, αφού ληφθεί υπόψη και ο σκοπός του νομοθέτη, θα οδηγούσε στο ίδιο ερμηνευτικό αποτέλεσμα. Έχει λεχθεί - ορθά - ότι επειδή το άρθρο 10 (β) έχει αντικείμενο φορολογικό θέμα πρέπει να τύχει αυστηρής ερμηνείας. Από την άλλη έγινε εισήγηση πως πρέπει να δοθεί διασταλτική ερμηνεία, δηλαδή να συλλάβουμε 10 το νόημα του όρου "δωρεά" στην ευρύτερη σημασία του έτσι ώστε να περιέλθει η περίπτωση στην εμβέλεια του άρθρου 10 (β).

Τέλος, ο συνήγορος υπέβαλε πως η παρούσα είναι η κατάλληλη περίπτωση για εφαρμογή της αρχής γνωστής στο 20 αγγλικό δίκαιο ως "lifting of the corporate veil". Αυτό θα υπερφαλάγγιζε τη χωριστή νομική προσωπικότητα της G. Roussos Trading Co. Ltd., αποκαλύπτοντας τα γεγονότα στην πραγματική τους διάσταση ότι, δηλαδή, πρόκειται 25 για δωρεά μεταξύ των μελών της ίδιας οικογένειας.

Εκ μέρους του καθ' ου ο κ. Ευαγγέλου διαφοροποίησε την απόφαση *Furniss v. Dawson* [1984] 1 All E.R. 530, στην οποία ο αιτητής βάσισε το τελευταίο του επιχείρημα, για να εισηγηθεί πως δεν συντρέχει κανένας από τους λόγους 30 που δικαιολογεί την επίκληση και εφαρμογή της παραπάνω αρχής. Απαντώντας σε άλλα επιχειρήματα ο συνήγορος υπέβαλε πως αν ήταν μέσα στις προθέσεις του νομοθέτη να καλύψει περιπτώσεις όπως η παρούσα θα το έπραττε με τρόπο ρητό και απερίφραστο στο κείμενο της 35 διάταξης. Ο ερμηνευτικός κανόνας πως ο φορολογικός νόμος ερμηνεύεται στενά και προς όφελος του φορολογουμένου κάμπτεται μπροστά σε πρόνοιες που του παρέχουν ανακούφιση ή έκπτωση. Η πρόταση αυτή βρίσκει

έρεισμα στο νομολογιακό δίκαιον: Αρ. προσφ. 648/88 Γεώργιος Καρκώτης και Άλλη ν. Δημοκρατίας ημερ. 14/2/90 και *Littman v. Barton* [1951] 2 All E.R. 393, 398.

Έχω διαγράψει το πλαίσιο στο οποίο συζητήθηκε η υπόθεση. Προεξάρχον στοιχείο υπήρξε η ανάλυση των ερμηνευτικών κανόνων και η προσπάθεια εντοπισμού της ορθής για την περίπτωση αρχής. Αληθεύει βέβαια αυτό που έχει ειπωθεί πως η παραπάνω διάταξη, που καθιερώνει φορολογικές εξαιρέσεις και απαλλαγές, είναι στενά ερμηνευτέα. Το νομολογιακό μας δίκαιον είναι διεσπαρμένο με περιπτώσεις που βρήκε γόνιμο πεδίο εφαρμογής η παραπάνω αρχή. Το ίδιο ισχύει και για τον πρωταρχικό ρόλο της γραμματικής μεθόδου στην ερμηνεία φορολογικού νόμου, δηλαδή της διαλεύκανσης του νοήματος του κειμένου με τη χρήση των κανόνων της γραμματικής. Παρατηρεί στο σημείο αυτό ο Μ. Στασινόπουλος "Μαθήματα Δημοσιονομικού Δικαίου" (1966) σελ. 246 με τη διεισδυτικότητα που χαρακτηρίζει τη σκέψη του:

"Διδάσκεται γενικώς, ότι οι φορολογικοί νόμοι δέον να ερμηνεύονται στενώς, χρησιμοποιουμένης επ' αυτών ιδίως της γραμματικής ερμηνείας, ότι δεν είναι δεκτικοί ευρείας ούτε διασταλτικής ερμηνείας και ότι δεν επιδέχονται εφαρμογήν κατ' αναλογίαν.

Αι αρχαί αύται, αι οποίαι ακολουθούνται και από την νομολογίαν, είναι κατ' αρχήν ορθαί. Διότι ο φορολογικός νόμος, ως επαγόμενος τι επαχθές διά τον διοικούμενον, δεν δύναται να εφαρμοσθή επ' αυτού και να επισύρη επ' αυτού τας επαχθείς οικονομικάς συνεπειάς του, αν μη ορίζεται σαφώς τούτο εν τω φορολογικώ νόμω. Παρά ταύτα, δεν πρέπει να αμελήται και το πνεύμα του φορολογικού νόμου....."

Στη συνέχεια ο συγγραφέας επισημαίνει πόσο επισφαλής είναι η αποδοχή της διασταλτικής μεθόδου ερμηνείας και συνιστά φειδώ στη χρήση της από τον εφαρμοστή του φορολογικού νόμου.

5 Σε άλλη θέση αναφέρθηκε στο ουσιαστικό περιεχόμενο της ερμηνευόμενης διάταξης. Σε συνοπτική επανάληψη η δωρεά για τους σκοπούς του νόμου θεωρείται ως διάθεση ιδιοκτησίας υποκείμενη σε φόρο. Όμως με βάση την παρά- γραφο (β) εξαιρείται η δωρεά μεταξύ συζύγων ή σε εται- ρείες περιορισμένης ευθύνης υπό την αίρεση πως όλοι οι μέτοχοί της είναι μέλη της οικογένειας του δωρητή.

10 Τα επιχειρήματα του αιτητή υπέρ της ερμηνείας που προβάλλει δεν ικανοποιούν. Δεν μπορεί να αποδοθεί στη Roussos Trading Co. Ltd., μέτοχο της Roussos Hotels Ltd., προς την οποία και η δωρεά, η ιδιότητα του μέλους της οι- κογένειας του αιτητή έστω και αν η σύζυγός του ήταν μέλος της πρώτης εταιρείας. Αυτό θα παραγνώριζε τη θε- 15 μελιακή διάκριση που κάμνει το δίκαιο μεταξύ φυσικού προσώπου και εταιρείας περιορισμένης ευθύνης. Δεν είναι εφικτή νομικά η ταύτισή τους. Έχουν χωριστή νομική οντότητα.

20 Η γλωσσική διατύπωση της διάταξης δεν δημιουργεί αμφιβολία ή ασάφεια για το νόημά της σε βαθμό που θα ήταν επιτρεπτή η χρήση άλλων ερμηνευτικών μέσων για τον προσδιορισμό του. Φυσικά δεν αποκλείεται η ευρεία ερμηνεία, αλλά σε μια τέτοια περίπτωση το νόημα του κα- νόνα δικαίου που θέτει μια διάταξη πρέπει να αναζητηθεί 25 στα όρια της γλωσσικής της έκφρασης. Διαφορετικά ο κα- νόνας θα ήταν ανυπόστατος αν υπερακόντιζε το γλωσσικό πλαίσιο της διάταξης. Πολύ φαβούμαι πως η αποδοχή της ερμηνείας που προτάθηκε από τον αιτητή θα οδηγούσε σε ένα τέτοιο ανεπίτρεπτο αποτέλεσμα. Αναφορικά με την εξάρτηση του κανόνα δικαίου από τη γλώσσα της διάτα- 30 ξης διαβάζουμε το εξής απόλυτα σχετικό στην απόφαση *Sansom v. Peay* (1976) 3 All E.R. 375, 379.

35 "Nevertheless, it would not be permissible for me to construe sub-s (9) in a manner which I thought was fair or reasonable unless the wording permits that construction. Nor do I intend to travel outside the facts of the particular case before me."

Απομένει η θεώρηση του ζητήματος από τη σκοπιά άρσης του εταιρικού πέπλου. Από τη μελέτη της νομολογίας προκύπτει με καθαρότητα πως δεν υπάρχει περίπτωση που έγινε χρήση της θεωρίας αυτής για να δικαιολογηθεί η αποφυγή πληρωμής φόρου. Μόνο για να αποτραπεί η κατίσχυση της παρανομίας ή η καταδολίευση του δημοσίου, και τούτο υπό αυστηρές προϋποθέσεις, υπάρχει δυνατότητα απόκλισης από την αρχή της *Salomon v. Salomon & Co* (1817) A.C. 22, που καθιέρωσε την αυτοτέλεια και ανεξάρτητη υπόσταση της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης από τα πρόσωπα που τη συγκροτούν. Είναι αξιωματικόν το παρακάτω απόσπασμα από την απόφαση *Bank of Cyprus (Holdings) v. Republic* (1985) 3 A.A.Δ. 1883, 1889. Δίδει πλήρη απάντηση σε ό,τι μας απασχολεί.

5

10

15

"We went through the English case law on the subject, including *Littlewoods Mail Order Stores v. I.R.C.* (1969) 1 W.L.R. 1241 (C.A.); *D.H.N Food Distributors Ltd. v. Borough of tower Hamlets*, (1976) 3 All E.R. 462 (C.A.); *Lonrho Ltd. v. Shell Petroleum*, (1980) 2 W.L.R. 367; *Re Sharpe (a bankrupt) ex parte the trustee of the bankrupt v. Sharpe and another* (1980) 1 All E.R. 198; and the older case of *Smith, Stone and Knight Ltd. v. Lord Mayor* (1939) 4 All E.R. 116. In none of these cases the exception to the rule in *Salomon* was applied or used by the Courts for tax avoidance."

20

25

Βλέπε επίσης *Μιχαηλίδης ν. Γαβριηλίδης* (1980) 1 A.A.Δ. 244 και Υπόμνημα 261 *Ταμείον Πλεονάζοντος Προσωπικού ν. Παναγιώτας Ονησιφόρου*, απόφαση ημερ. 19/9/89.

30

Κατά την κρίση μου η απόφαση του Διευθυντή ήταν ορθή και επικυρώνεται στο σύνολό της. Η προσφυγή αποτυγχάνει, αλλά δεν επιδικάζονται έξοδα.

Προσφυγή απορρίπτεται χωρίς έξοδα.