

14 Σεπτεμβρίου, 1992

[ΠΙΚΗΣ, ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ, ΧΡΥΣΟΣΤΟΜΗΣ, ΝΙΚΗΤΑΣ, ΚΩΝΣΤΑ-  
ΝΤΙΝΙΔΗΣ, Δ/στές]

ΚΥΠΡΙΑΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ,

Εφεσεύουσα,

v.

HAGOP MATOSSIAN,

Εφεσβλήτου.

(Αναθεωρητική Έφεση Αρ. 1102)

- 
- Φορολογία — Φορολογία Εισοδήματος — Δεν είναι παραδεκτή η διαγραφή της αξίας ακίνητης ιδιοκτησίας η οποία βρίσκεται σε κατεχόμενες περιοχές και η εξίσωσή της με ζημία του ιδιοκτήτη — Δογματική ανάλυση και νομολογία.
- 5 Φορολογία — Φορολογία Εμπορικών Κερδών — Η αρχή της *Sharkey v. Wernher* [1956] A.C. 58 — Με επιφύλαξη ως προς τις διατάξεις του άρθρου 13 (δ) των περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων 1961 - 1981, αντίστοιχη πρόνοια προς την οποία δεν απαντά στο αγγλικό φορολογικό δίκαιο, η αρχή αυτή δεν αντίκειται προς τις
- 10 διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας — Είναι απόλυτα παραδεκτή ως αρμόζουσα στη διάθεση διά δωρεάς από εμπόρους στοιχείων εμπορικού αποθεματικού — Διεξοδική θεμελίωση και συναρτώμενη νομολογία.
- 15 Οι περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμοι 1961 - 1981 — Άρθρο 13 (δ) — Περιεχόμενο, ρυθμίσεως και ερμηνεία — Το άρθρο δεν περιλαμβάνει ακίνητη ιδιοκτησία και είναι αμφίβολο αν η εφαρμογή του επεκτείνεται πέραν της διάθεσης εμπορευμάτων αναγκαίων για την προσωπική χρήση εμπόρου και των μελών της οικογένειάς του — Το άρθρο 13(δ) δεν αποκλείει ούτε περιορίζει την εφαρμογή
- 20 της αρχής της *Sharkey v. Wernher*.
- Ερμηνεία — Η ερμηνεία των νόμων είναι νομικό θέμα που ανάγεται στην αρμοδιότητα του δικαστηρίου — Σκοπός της ερμηνείας — Λήψη των λέξεων ή εκφράσεων του νόμου από τη φυσιολογική τους έννοια: ο πρωταρχικός κανόνας ερμηνείας του νόμου, εκτός
- 25 ρητής διαφοροποίησης από τον ίδιο το νόμο.
- Λέξεις και φράσεις — Ο όρος "Εμπορεύματα" στο άρθρο 13(δ) των περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων 1961 - 1981 — Στην καθομιλουμένη υποδηλώνει κινητά αντικείμενα εμπορίας — Δεν

υπάρχει τίποτε στο άρθρο 13(δ) που να αλλοιώνει την γραμματική έννοια του όρου "εμπορεύματα" — Η γη δεν περιλαμβάνεται σε αυτά.

Η έφεση επεδίωξε την ανατροπή πρωτόδικης απόφασης, που ακύρωσε φορολογία εις βάρος του εφεισβλήτου επί κέρδους από διάθεση εμπορικού αποθεματικού. Η κρίσιμη διάθεση ήταν δωρεά και αυτό ήταν η κύρια πηγή της αμφισβήτησης που εξαικολούθησε και στο δεύτερο βαθμό. Επί μερικότερων ευρημάτων του πρωτόδικου δικαστηρίου, εις βλάβη του εφεισβλήτου, ασκήθηκε αντέφεση.

Το Ανώτατο Δικαστήριο, επιτρέποντας την έφεση και απορρίπτοντας την αντέφεση, αποφάσισε ότι:

1. Δεν είναι παραδεκτή η διαγραφή της αξίας ακίνητης ιδιοκτησίας η οποία βρίσκεται σε κατεχόμενες περιοχές και η εξίσωσή της με ζήμια του ιδιοκτήτη. Η ιδιοκτησία είναι έννοια δικαίωση. Ούτε η βίαη απόσπαση ούτε η στρατιωτική κατοχή μεταβάλλουν την ιδιοκτησία κινητής ή ακίνητης περιουσίας. Η περιουσία ανήκει σ' εκείνον που το δίκαιο ορίζει. Κάθε άλλη προσέγγιση προσκρούει στη νομιμότητα και τη θεμελιώδη αρχή της υπεροχής του δικαίου έναντι πάντων. Η ανατίμηση της αξίας της περιουσίας ήταν αυθαίρετη ενόψει της απουσίας οιοδήποτε αντικειμενικού στοιχείου που να δικαιολογεί τη μετατροπή των δεδομένων του κόστους κτήσης της περιουσίας. Όπως είναι πρόδηλο, η ανατίμηση ήταν αλληλένδετη με τη μετατροπή των στοιχείων εμπορίας της επιχείρησης του αποβιώσαντος σε στοιχεία πάγιου ενεργητικού, πράξη που δεν αντανάκλυνε τις πραγματικότητες της επιχείρησης του φορολογουμένου.

2. Το κατεξοχήν θέμα της έφεσης είναι η εφαρμογή της αρχής, που υιοθετήθηκε στην απόφαση *Sharkey v. Weizher*, στην Κύπρο. Η αρχή της *Sharkey* αναγνωρίστηκε ως ισχύουσα στην Κύπρο και έτυχε ανάλογης εφαρμογής σε δύο αποφάσεις του Ανωτάτου Δικαστηρίου που εκδόθηκαν σε πρώτο βαθμό, συγκεκριμένα, στη *Varnavides v. Republic* (1986) 3 C.L.R. 1385, που εκδόθηκε πριν την υπό κρίση πρωτόδικη απόφαση, και στη μεταγενέστερη απόφαση *Σταματίου ν. Δημοκρατίας*.

Είναι η πρώτη φορά που το Εφετείο καλείται να προβεί σε θεώρηση της αρχής *Sharkey* και να αποφασίσει κατά πόσο συνάδει με το δικαίωκό πλαίσιο της φορολογικής μας νομοθεσίας, και αν ναι, αν συντρέχει οποιοσδήποτε λόγος αποκλεισμού της. Τόσο το άρθρο 5, όσο και το άρθρο 6 του νόμου, καθιστούν το κερδαινόμενο εισόδημα του φορολογουμένου υποκείμενο σε φορολογία. Η κτήση του εισοδήματος αποτελεί προϋπόθεση για τον υπολογισμό του κέρδους. Υπάρχουν διάφοροι παραδεκτοί λογιστικοί τρόποι καταγραφής του εισοδήματος. Ένας από αυτούς είναι εκείνος των δεδηλωμένων εσόδων και εξόδων. Το σύστημα συναρτά διαχρονικά το εισόδημα με τις υποχρεώσεις που συνάπτονται προς την εταιρεία και από την εταιρεία, ανεξάρτητα από το χρόνο εκπλήρω-

σής τους. Οι επιχειρηματίες που τηρούν τα βιβλία τους, και καταγράφουν λογιστικά τις εμπορικές τους δραστηριότητες, μ' αυτό το σύστημα υπόκεινται στην αρχή *Sharkey*.

5 Η αρχή της *Sharkey* ό,τι επιχειρεί είναι να εξισώσει τα διατιθέμενα στοιχεία ενεργητικού με την αξία τους που είναι και λογικό και ρεαλιστικό.

10 Με επιφύλαξη ως προς τις διατάξεις του άρθρου 13(δ) των περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων 1961 - 1981, αντίστοιχη πρόνοια προς την οποία δεν απαντάται στο αγγλικό φορολογικό δίκαιο, κρίνουμε ότι η αρχή η οποία υιοθετείται στη *Sharkey* δεν αντίκειται προς τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας, και ότι είναι απόλυτα παραδεκτή ως αρμόζουσα στη διάθεση διά δωρεάς από εμπόρους στοιχείων εμπορικού αποθεματικού. Εναπομένει να αποφασίσουμε αν η εφαρμογή της αρχής *Sharkey* αποκλείεται από τις διατάξεις του άρθρου 13(δ).

15 3. Το αντικείμενο του άρθρου 13(δ) είναι η ρύθμιση της διάθεσης "εμπορευμάτων" από την επιχείρηση για τη "χρήση" του ίδιου του εμπόρου και μελών της οικογένειάς του. Δύο είναι τα κυριαρχικά στοιχεία του άρθρου 13(δ):

20 (α) Η φύση των αντικειμένων που διατίθενται, αυτά πρέπει να ανταποκρίνονται στον όρο "εμπορεύματα", και

(β) η συνάρτηση της διάθεσης με τη χρήση των αντικειμένων από τον έμπορο ή τα μέλη της οικογένειάς του.

25 4. Η ερμηνεία των νόμων είναι νομικό θέμα που ανάγεται στην αρμοδιότητα του δικαστηρίου. Σκοπός της ερμηνείας των νόμων είναι η διαπίστωση των προθέσεων του νομοθέτη. Αυτές δεν εξάγονται αόριστα αλλά συγκεκριμένα, με αναφορά στο κείμενο που επέλεξε ο νομοθέτης για την εκδήλωσή τους. Είναι εύλογο να υποθεθεί, και αυτός αποτελεί τον πρωταρχικό κανόνα ερμηνείας του κειμένου των νόμων, ότι ο νομοθέτης χρησιμοποιεί τις λέξεις ή εκφράσεις που υιοθετεί με τη φυσιολογική τους έννοια, εκείνη που ενέχουν στην καθομιλουμένη, εκτός αν αυτή διαφοροποιείται από το κείμενο του σχετικού άρθρου της νομοθεσίας.

35 5. Ο όρος "εμπορεύματα" στην καθομιλουμένη υποδηλώνει κινητά αντικείμενα εμπορίας.

40 Η γη δεν συνιστά προϊόν αλλά τη βάση για την παραγωγή φυσικών προϊόντων. Δεν υπάρχει τίποτε στο άρθρο 13(δ) που να αλλοιώνει τη γραμματική έννοια του όρου "εμπορεύματα". Αντίθετα, η φυσιολογική έννοια του όρου ενισχύεται από το κείμενο του νόμου που συναρτά τη διάθεση με τη χρήση των εμπορευμάτων από μέλη της οικογένειας, και αποκαλύπτει το σκοπό του νομοθέτηματος που είναι η ρύθμιση της διάθεσης καταναλωτικών αγαθών για τη χρήση του εμπόρου διαθέτη ή των μελών της οικογένειάς

του.

6. Το άρθρο 13(δ) δεν περιλαμβάνει ακίνητη ιδιοκτησία και διατηρούμε επιφυλάξεις αν η εφαρμογή του επεκτείνεται πέραν της διάθεσης εμπορευμάτων αναγκαίων για την προσωπική χρήση του εμπόρου και των μελών της οικογένειας. Δε θα επεκταθούμε στην οριστική επίλυση του δεύτερου αυτού θέματος δεδομένης της κατάληξης μας ότι το άρθρο 13(δ) δεν τυγχάνει εφαρμογής στην περίπτωση διάθεσης γης. 5

7. Το άρθρο 13(δ) δεν αποκλείει ούτε περιορίζει την εφαρμογή της αρχής *Sharkey* η οποία για τους λόγους που έχουμε αναφέρει, τυγχάνει εφαρμογής και στην Κύπρο. 10

*Η έφεση επιτυγχάνει με έξοδα.  
Η αντίφεση απορρίπτεται.*

*Αναφερόμενες υποθέσεις:*

*Sharkey v. Wernher [1956] A.C. 58* 15

*Sir Kikabhai Premchand v. Commissioner of Income Tax (Central) Bombay [1953] I.T.R. 506*

*Finart Construct Ltd v. Republic (1984) 3 CLR, 29*

*Hadjikyriacos Co. Ltd. v. Republic (1986) 3 CLR 1598*

*Venus Finance and Building Ltd v. Δημοκρατίας Υπ. αρ. 212/86 (1988) 3 ΑΑΔ. 2348* 20

*Venus Finance and Building Ltd v. Δημοκρατίας (1991) 3 ΑΑΔ. 364*

*Stassinou Investments and Finance Ltd v. Δημοκρατίας Υπ. Αρ. 121/83 ημερ. 10/8/90*

*Watson Bros. v. Hornby [1942] 2 All E.R. 506* 25

*Petrotim Securities Ltd v. Ayes [1964] 1 WLR 190*

*Skinner v. Berry Head Ltd [1970] 1 WLR 1441*

*Mason v. Innes [1967] 1 Ch. 1079*

*Jacgilden (Weston Hall) Ltd v. Castle [1969] 3 All E.R. 1110*

*Varnavides v. Republic (1986) 3 CLR 1385* 30

*Σταματίου v. Δημοκρατίας Υπ. αρ. 282/85, 283/85 απόφαση ημερ. 13/2/91*

*Βαρναβίδης κ.ά v. Δημοκρατίας ΑΕ 616 απόφαση ημερ. 16/10/90*

## Έφεση και αντέφεση.

- Έφεση και αντέφεση εναντίον της απόφασης του Δικαστή του Ανωτάτου Δικαστηρίου Κύπρου (Κούρρης, Δ) που δόθηκε στις 24 Απριλίου, 1990 (Υπόθεση αρ. 329/85) με την οποία αποδέχτηκε το κύριο μέρος της προσφυγής του αιτητή - εφεσίβλητου και έκρινε νομικά απαράδεκτη την εξίσωση της διάθεσης με την οποία δεν προέκυψε οποιοδήποτε πραγματικό κέρδος με διάθεση για ποσό ίσο με την αγοραία αξία της γης.
- 5
- 10 Α. Ευαγγέλου, Ανώτερος δικηγόρος της Δημοκρατίας, για τους εφεσεύοντες.

Γ. Τριανταφυλλίδης και Στ. Μίττλετον (κα), για τον εφεσίβλητο.

*Cur. adv. vult.*

- 15 ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ: Την απόφαση του Δικαστηρίου θα δώσει ο Δικαστής Γ. Μ. Πικής

ΠΙΚΗΣ, Δ.: Ο Hagop Matossian, ο οποίος απεβίωσε μετά την έναρξη της διαδικασίας, ήταν έμπορος γης. Το εμπορικό (κυκλοφορούν) αποθεματικό της επιχείρησής του περιλάμβανε μεγάλη έκταση γης συνισταμένη από οικόπεδα και χωράφια με αναπτυξιακές προοπτικές. Το 1977 δώρησε σχεδόν το σύνολο του εμπορικού αποθεματικού της επιχείρησής του στη σύζυγο και τα παιδιά του.

20

- 25 Βάσει της αρχής που καθιερώθηκε στη *Sharkey v. Wernher* [1956] A.C. 58 (απόφαση της Δικαστικής Επιτροπής της Βουλής των Λόρδων), ο Έφορος αντιμετώπισε τις δωρεές ως διάθεση εμπορικού αποθεματικού για ποσό ίσο προς την αγοραία αξία της γης και προέβη στη φορολογία του νοητά κτηθέντος κέρδους, μετά την αφαίρεση 30 δαπάνης κτήσης της γης, πράξη που απέληξε στην επιβολή φορολογίας ύψους £107.772,00. Για τον καθορισμό της

αξίας της δαπάνης κτήσης της ο Έφορος αγνόησε ανατίμηση της γης στην οποία προέβη ο αποβιώσας και ο συνεταίρος του σε προηγούμενο χρονικό στάδιο, όταν μετέβαλε λογιστικά τη χρήση της γης από στοιχείο κυκλοφορούντος σε στοιχείο πάγιου ενεργητικού. Ο Έφορος επίσης απέρριψε την απαίτηση του εφεσιβλήτου για εξίσωση της αξίας της περιουσίας του αποβιώσαντος σε κατεχόμενη περιοχή, στο Γερόλακκο, με απώλεια και τη χρέωση ποσού ίσου προς την αξία της ως ζημία της εταιρείας για σκοπούς καθορισμού του φόρου εισοδήματος. 5 10

Το πρωτόδικο Δικαστήριο έκρινε ότι ήταν εύλογο για τον Έφορο, υπό το φως των δραστηριοτήτων του αποβιώσαντος, να αγνοήσει τόσο την ανατίμηση στην οποία προέβη, όσο και τη μετατροπή του εμπορικού σε κεφαλαιουχικό αποθεματικό. Το Δικαστήριο αποφάσισε ότι ορθά κρίθηκε ότι ο Matossian ήταν έμπορος γης και ότι η γη η οποία δωρήθηκε συνιστούσε μέρος του ενεργητικού της εταιρείας· επίσης απορρίφθηκε η εισήγηση ότι ήταν εύλογη η διαγραφή της περιουσίας σε κατεχόμενες περιοχές ως απωλεσθείσας. Το Δικαστήριο αποδέχθηκε όμως το κύριο μέρος της προσφυγής και έκρινε νομικά απαράδεκτη την εξίσωση της διάθεσης από την οποία δεν προέκυψε οποιοδήποτε πραγματικό κέρδος με διάθεση για ποσό ίσο με την αγοραία αξία της γης. Το Δικαστήριο έκρινε, για τους λόγους που εκτίθενται εκτενώς στην απόφασή του, ότι ο λόγος (ratio) της Sharkey δεν αποτελεί καθολική αρχή του φορολογικού δικαίου, όπως αποκαλύπτει και η ινδική απόφαση *Sir Kikabhai Premchand v. Commissioner of Income Tax (Central Bombay) (1953) I.T.R. 506*. Στην υπόθεση εκείνη αποφασίστηκε ότι βάσει των καθιερωμένων αρχών του φορολογικού δικαίου, δεν είναι παραδεκτή η φορολογία ο,τιδήποτε άλλου από πραγματικό κέρδος. Η πραγματοποίηση κέρδους, όπως επισημαίνεται, αποτελεί προϋπόθεση για την επιβολή φορολογίας. Το αντικείμενο της φορολογίας είναι το πραγματικό κέρδος. Με το σκεπτικό αυτό κρίθηκε απαράδεκτη η φορολογία νοητού ή πλασματικού κέρδους. Το πρωτόδικο Δικαστήριο έκρινε απαράδεκτη την αρχή της Sharkey και συγχρόνως διαπίστωσε ότι στην Κύπρο η κοστολόγηση στοιχείων εμπορι- 15 20 25 30 35

κού αποθεματικού από τον έμπορο φορολογούμενο προς μέλη της οικογένειάς του, ρυθμίζεται ειδικά από τις διατάξεις του άρθρου 13(δ) των περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων 1961 - 1981. Σύμφωνα με την απόφαση 5 του Δικαστηρίου, το άρθρο 13(δ) διέπει και την προκείμενη περίπτωση, οπότεν ο Έφορος ήταν υπόχρεως να κοστολογήσει τη δωρηθείσα γη με ποσό ίσο προς τη δαπάνη κτήσης της, αποκλειομένου του προσπορισμού οποιουδήποτε κέρδους.

10 Η Δημοκρατία άσκησε έφεση με την οποία αμφισβητείται η αρχή ότι η φορολογική νομοθεσία αποκλείει τη φορολογία νοητού κέρδους, καθώς και η ερμηνεία που αποδόθηκε στο άρθρο 13(δ). Η αρχή της *Sharkey* συνιστά, σύμφωνα με τον κ. Ευαγγέλου, απόρροια των γενικών 15 αρχών του φορολογικού δικαίου και υπό την αίρεση των περιορισμών που διέπουν την εφαρμογή της τυγχάνει καθολικής εφαρμογής.

Οι εφεσίβλητοι άσκησαν αντέφεση η οποία κατ' αρχήν επεκτεινόταν σε όλα τα δυσμενή για το φορολογούμενο 20 ευρήματα και διαπιστώσεις του πρωτόδικου Δικαστηρίου. Κατά την ακρόαση όμως περιορίστηκε σε δυο μόνο σημεία, (α) το εύρημα αναφορικά με την υπόσταση της περιουσίας στα κατεχόμενα και, (β) την απόρριψη της ανατίμησης του εμπορικού αποθεματικού, πράξη συνυφασμένη, 25 όπως έχουμε αναφέρει, με τη μεταφορά ή τη μετατροπή στοιχείων εμπορικού αποθεματικού σε στοιχεία πάγιου αποθεματικού. Οι εφεσίβλητοι υποστήριξαν την πρωτόδικη απόφαση στο κρίσιμο σημείο των επιπτώσεων της διάθεσης διά δωρεάς σε μέλη της οικογένειας του φορολογου- 30 μένου, στοιχείων εμπορικού αποθεματικού. Κρίνεται πρόσφορο να ασχοληθούμε πρώτα με την αντέφεση η οποία, όπως διαπιστώνεται, στερείται ερείσματος και στα δύο σημεία στα οποία αναφέρεται.

Υπό το φως της νομολογίας, ορθά κρίθηκε ότι δεν 35 είναι παραδεκτή η διαγραφή της αξίας ακίνητης ιδιοκτησίας η οποία βρίσκεται σε κατεχόμενες περιοχές και η εξίσωσή της με ζημία του ιδιοκτήτη (βλ. *Finart Construct Ltd*

v. Republic (1984) 3 C.L.R. 29· *Hadjikyriacos Co. Ltd. v. Republic* (1986) 3 C.L.R. 1598· *Venus Finance and Building Ltd. v. Δημοκρατίας* - Υπόθεση Αρ. 212/86, αποφασίστηκε στις 29/11/88, δεν έχει δημοσιευθεί ακόμα, - και κατ' έφεση Α.Ε. 873, αποφασίστηκε στις 30/5/91 δεν έχει δημοσιευθεί ακόμα. *Stassinos Investments and Finance Ltd. v. Δημοκρατίας* - Υπόθεση αρ. 121/83, αποφασίστηκε στις 10/8/90, δεν έχει δημοσιευθεί ακόμα). Η ιδιοκτησία είναι έννοια δικαϊκή. Ούτε η βίαιη απόσπαση ούτε η στρατιωτική κατοχή μεταβάλλουν την ιδιοκτησία κινητής ή ακίνητης περιουσίας. Η περιουσία ανήκει σ' εκείνο που το δίκαιο ορίζει. Κάθε άλλη προσέγγιση προσκρούει στη νομιμότητα και τη θεμελιακή αρχή της υπεροχής του δικαίου έναντι πάντων. Επίσης ορθά κρίθηκε από το πρωτόδικο Δικαστήριο ότι η ανατίμηση της αξίας της περιουσίας ήταν αυθαίρετη ενόψει της απουσίας οποιουδήποτε αντικειμενικού στοιχείου που να δικαιολογεί τη μετατροπή των δεδομένων του κόστους κτήσης της περιουσίας. Όπως είναι πρόδηλο, η ανατίμηση ήταν αλληλένδετη με τη μετατροπή των στοιχείων εμπορίας της επιχείρησης του αποβιώσαντος σε στοιχεία πάγιου ενεργητικού, πράξη που δεν αντανάκλασε τις πραγματικότητες της επιχείρησης του φορολογουμένου.

Το κατεξοχή θέμα της έφεσης είναι η εφαρμογή της αρχής που υιοθετήθηκε στη *Sharkey* στην Κύπρο. Ο κ. Ευαγγέλου υπέβαλε κατ' αρχήν, όπως συνοψίζουμε τις θέσεις του, ότι η *Sharkey* δε συνιστά μεμονωμένη απόφαση συμφασμένη με τα ιδιαίτερα γεγονότα της υπόθεσης εκείνης, αλλά εδράζεται σε αρχή καθολικής εφαρμογής που εκπηγάει από τις πραγματικότητες του εμπορίου και τη λογιστική απεικόνισή τους. Η αρχή η οποία υιοθετείται στη *Sharkey* ιχνηλατήθηκε στη *Watson Bros. v. Hornby* [1942] 2 All E.R. 506, όπου αποφασίστηκε ότι η αξία των εμπορευμάτων του φορολογουμένου, τα οποία διέθετε από το αγρόκτημά του για την επιχείρηση κρεοπωλείου, έπρεπε να υπολογιστούν σύμφωνα με την αγοραία αξία τους και όχι βάσει του κόστους παραγωγής τους που ήταν ψηλότερο. Ό,τι συνάγεται από την απόφαση εκείνη είναι ότι στον προσδιορισμό του κέρδους της επιχείρησης λαμβάνονται



υπόψη οι εμπορικές πραγματικότητες που συνιστούν και το βάθος της διεξαγωγής της επιχείρησης. Η αρχή της *Sharkey* υιοθετήθηκε σε σειρά μεταγενέστερων αγγλικών αποφάσεων [βλ. *Petrotim Securities Ltd v. Ayres* [1964] 1 5 WLR 190; *Skinner v. Berry Head Ltd* [1970] 1 WLR 1441].

Στην *Petrotim* τονίζεται ότι η αρχή η οποία υιοθετήθηκε στη *Sharkey* έχει καθολική εφαρμογή, και εφαρμόζεται σ' όλες τις περιπτώσεις όπου το επίμετρο της επιχείρησης είναι τα δεδηλωμένα έσοδα και έξοδα και όχι οι πράξεις 10 τοις μετρητοίς. Στη *Mason v. Innes* [1967] 1 Ch. 1079, διευκρινίστηκε ότι η αρχή της *Sharkey* περιορίζεται σε εμπόρους και δεν επεκτείνεται στην παροχή επαγγελματικών υπηρεσιών ή τη διάθεση δια δωρεάς πνευματικής ιδιοκτησίας [βλ. επίσης *Jacgilden (Weston Hall) Ltd v. Castle* 15 [1969] 3 All E.R. 1110].

Η αρχή της *Sharkey* αναγνωρίστηκε ως ισχύουσα στην Κύπρο και έτυχε ανάλογης εφαρμογής σε δυο αποφάσεις του Ανωτάτου Δικαστηρίου που εκδόθηκαν σε πρώτο βαθμό, συγκεκριμένα, στη *Varnavides v. Republic* (1986) 3 20 C.L.R. 1385, που εκδόθηκε πριν την υπό κρίση πρωτόδικη απόφαση, και στη μεταγενέστερη απόφαση *Σταματίου v. Δημοκρατίας - Υποθέσεις Αρ. 282/85 και 283/85*, αποφασίστηκαν στις 13/2/91 και θα δημοσιευθούν στους τόμους (1991) 3 Α.Α.Δ.. Στην πρωτόδικη απόφαση εκφράζεται 25 διαφωνία προς τη *Varnavides* η οποία κατά το χρόνο εκείνο, όπως επισημαίνεται, ήταν υπό έφεση. Η έφεση ακούστηκε και η απόφαση εκδόθηκε αλλά η έφεση αναφορικά με το επίμαχο σημείο αποσύρθηκε (*Βαρναβίδης κ.α. v. Δημοκρατίας - Α.Ε. 616*, αποφασίστηκε στις 16/10/90 και θα 30 δημοσιευθεί στους τόμους (1990) 3 Α.Α.Δ. ).

Ο προσδιορισμός της αρχής *Sharkey* είναι το επόμενο θέμα που θα μας απασχολήσει. Στις αποφάσεις στις οποίες στοιχειοθετείται ο λόγος της απόφασης εκείνης, των Δικαστών *Simonds* και *Radcliffe*, αντιμετωπίζεται ευθέως η δυνατότητα φορολογίας νοητών κερδών τα οποία προκύπτουν από τη διάθεση διά δωρεάς στοιχείων εμπορικού αποθεματικού. Επεξηγείται ότι η διεξαγωγή της επιχείρησης συνιστά ενιαίο σύνολο το οποίο αποτιμάται λογιστι-

κά με βάση την εμπορική πραγματικότητα. Πολλές διεργασίες συντελούνται στην τήρηση των λογιστικών βιβλίων. Η κοστολόγηση, επισημαίνεται, του διατιθέμενου δια δωρεάς εμπορικού αποθεματικού, με βάση το κόστος κτήσης, δεν είναι λιγότερο πλασματική πράξη από την αποτίμησή του με βάση την αγοραία αξία των εμπορευμάτων. Αντίθετα, η κοστολόγησή του με βάση την αγοραία αξία, βρίσκεται πλησιέστερα προς την πραγματικότητα γιατί εκείνη είναι η αξία των διατιθέμενων εμπορευμάτων.

Ο Λόρδος Simonds καταλήγει ότι η πίστωση του λογαριασμού εσόδων με ποσό ισάξιο με την αγοραία αξία των δωρηθέντων εμπορευμάτων, αποτελεί τη μόνη λογική προσέγγιση εφόσον σκοπός του εγχειρήματος είναι η ανεύρεση του εισοδήματος της εταιρείας από τα διατιθέμενα στοιχεία ενεργητικού. Ο Λόρδος Radcliffe έκρινε ότι η πίστωση του λογαριασμού με την αγοραία αξία των εμπορευμάτων συνιστά - (α) καλύτερη οικονομική λύση, εγγύτερη προς την πραγματικότητα, διότι η δωρεά δε μπορεί να απαγκιστρωθεί από το ισάξιο της σε χρήμα, και (β) προσέγγιση συντελούσα στη δικαιότερη κατανομή των φορολογικών βαρών, αρχή η οποία στην Κύπρο κατοχυρώνεται από το Σύνταγμα (άρθρο 24.1).

Ο κ. Τριανταφυλλίδης πρόβαλε σειρά λόγων για τους οποίους η αρχή της Sharkey δεν πρέπει, ως θέμα αρχής, να γίνει δεκτή και πέραν τούτου εισηγήθηκε ότι η εφαρμογή της αποκλείεται από το νομικό πλαίσιο των κυπριακών φορολογικών διατάξεων. Υιοθέτησε την αρχή η οποία διατυπώνεται στην ινδική απόφαση *Sir Kikabhai Premchand v. Commissioner of Income Tax (Central Bombay)* ανωτέρω, ότι η φορολογική υποχρέωση είναι συνυφασμένη με τον προσπορισμό πραγματικού κέρδους, και επεσήμανε ότι παρόμοια προσέγγιση υιοθετήθηκε από τα καναδικά και από τα Δικαστήρια της Ιρλανδικής Δημοκρατίας [βλ. *The Taxation of Imputed Income and the rule in Sharkey v. Wernher*" by A.P. Sheppard CBR (1953) Vo 51 pp. 616 at 641 - Canada]. Διάφορη υπήρξε η προσέγγιση στη Νέα Ζηλανδία και Αυστραλία, όχι λόγω υιοθέτησης της Sharkey, αλλά ενόψει ρητών νομοθετικών διατάξεων που επιτρέπουν τη φορολογία νοητού εισοδήματος και

κέρδους [βλ. S.85 (8) and S. 91 (2) of New Zealand Income Tax Act 1976, και S. 36 of Australian Income Tax Assessment Act 1976].

Σειρά άρθρων των περί Φορολογίας του Εισοδήματος  
 5 Νόμων υποδηλώνουν, όπως υπέβαλε ο κ. Τριανταφυλλί-  
 δης, ότι η φορολογία του εισοδήματος συναρτάται με την  
 πραγματοποίηση απτού κέρδους, αρχή η οποία συνάγεται  
 από τις πρόνοιες του άρθρου 5, όπως και του άρθρου 6  
 του νόμου ενώ το άρθρο 36 των περί Βεβαιώσεως και Ει-  
 10 σπράξεως Φόρων Νόμων, 1978 - 1979, περιέχει ρητή πρό-  
 νοια για την παραγκώριση εικονικών πράξεων που διενερ-  
 γούνται προς αποφυγή φορολογικών υποχρεώσεων,  
 οπότεν δωρεά που έχει αυτό το σκοπό, μπορεί να παραμε-  
 ριστεί για φορολογικούς σκοπούς.

15 Ο κ. Ευαγγέλου απάντησε ότι το φορολογικό νομικό  
 πλαίσιο της Κύπρου δεν είναι διάφορο από το αγγλικό,  
 έτσι η αρχή της *Sharkey* δε μπορεί να διαχωρισθεί με ανα-  
 φορά στην ιδιαιτερότητα των κυπριακών φορολογικών  
 20 διατάξεων· ουσιαστικά επιβάλλεται υποχρέωση για την  
 καταβολή φόρου από την πραγματοποίηση κέρδους από  
 τη διάθεση στοιχείων του εμπορικού αποθεματικού του  
 φορολογουμένου. Καμιά από τις προαναφερθείσες διατά-  
 25 ξεις δεν αποκλείει την εξίσωση δωρεάς με διάθεση και τη  
 λογιστική καταχώρηση για ποσό ισάξιο με την αγοραία  
 αξία του διατιθέμενου αντικειμένου.

Ο κ. Τριανταφυλλίδης υπέβαλε ότι τέτοια διάταξη απο-  
 τελεί το άρθρο 13 (δ) για τους λόγους που επεσήμανε το  
 πρωτόδικο Δικαστήριο· δηλαδή, ότι το άρθρο αυτό συνι-  
 30 στά ειδική νομοθετική ρύθμιση η οποία διέπει την κοστο-  
 λόγηση αντικειμένων οποιασδήποτε κατηγορίας, περιλαμ-  
 βανομένου και του εμπορικού αποθεματικού που δωρίζε-  
 ται σε μέλη της οικογένειας του φορολογουμένου. Βάσει  
 των προνοιών του, η αξία τους εξισώνεται με τη δαπάνη  
 κτήσης τους.

35 Είναι η πρώτη φορά που το Εφετείο καλείται να προβεί  
 σε θεώρηση της αρχής *Sharkey* και να αποφασίσει κατά

πόσο συνάδει με το δικαιοῦκό πλαίσιο της φορολογικής μας νομοθεσίας, και αν ναι, αν συντρέχει οποιοσδήποτε λόγος αποκλεισμού της. Τόσο το άρθρο 5, όσο και το άρθρο 6 του νόμου, καθιστούν το κερδαινόμενο εισόδημα του φορολογουμένου υποκείμενο σε φορολογία. Η κτήση του εισοδήματος αποτελεί προϋπόθεση για τον υπολογισμό του κέρδους. Υπάρχουν διάφοροι παραδεκτοί λογιστικοί τρόποι καταγραφής του εισοδήματος. Ένας από αυτούς είναι εκείνος των δεδηλωμένων εσόδων και εξόδων. Το σύστημα συναρτά διαχρονικά το εισόδημα με τις υποχρεώσεις που συνάπτονται προς την εταιρεία και από την εταιρεία, ανεξάρτητα από το χρόνο εκπλήρωσής τους. Οι επιχειρηματίες που τηρούν τα βιβλία τους και καταγράφουν λογιστικά τις εμπορικές τους δραστηριότητες μ' αυτό το σύστημα υπόκεινται στην αρχή *Sharkey*.

Η αρχή της *Sharkey*, ό,τι επιχειρεί είναι να εξισώσει τα διατιθέμενα στοιχεία ενεργητικού με την αξία τους που είναι και λογικό και ρεαλιστικό. Για τον εμπορευόμενο, το εμπορικό αποθεματικό του εξισώνεται με την αξία των εμπορευμάτων. Ό,τι δωρίζει είναι ίσο με την αξία των εμπορευμάτων, το ισάξιό τους σε μετρητά. Η διάθεση γίνεται οικειοθελώς και η εξίσωσή της με την αξία των εμπορευμάτων είναι από κάθε άποψη η δικαιότερη προσέγγιση. Η συνάρτηση του κέρδους του εμπόρου με το τι εισπράττεται από τη διάθεση, οδηγεί στην εξίσωση της δωρεάς με απώλεια εφόσον αποστειρείται η επιχείρηση του ισάξιου της αξίας των αντικειμένων της δωρεάς. Τέτοια εξίσωση θα άφηνε το πεδίο ελεύθερο για το φορολογούμενο να αυξομειώνει τα εισοδήματά του κατά βούληση. Η λύση αυτή παραγνωρίζει το εκούσιο της διάθεσης στοιχείων εμπορικού αποθεματικού που αποτελεί τον πυρήνα του εμπορίου. Η ταύτιση της αξίας των διατιθέμενων εμπορευμάτων με τη δαπάνη κτήσης τους, αφετέρου, που αποτελεί τη δεύτερη πιθανή προσέγγιση, είναι πλέον πλασματική λύση από την αγοραία αξία τους. Η αξία των εμπορευμάτων, τόσο για τον έμπορο δωρητή, όσο και για το δωροδόχο, είναι διάφορη από το κόστος απόκτησής της, ενώ η αγοραία αξία τους αντανακλά ουσιαστικά ό,τι διατίθεται και παραλαμβάνεται. Μπορεί να αντιταχθεί

- ότι όποιος δωρίζει δεν εισπράττει. Δεν ομιλούμε όμως για προσωπικά αντικείμενα ή κεφαλαιουχικά αγαθά, αλλά για αντικείμενα εμπορίου τα οποία κτήθηκαν για να διατεθούν προς το σκοπό κτήσης κέρδους. Η πίστωση του
- 5 λογαριασμού εσόδων του εμπόρου με το ισάξιο της αξίας των δωρηθέντων στοιχείων εμπορικού αποθεματικού συνιστά την πλέον ρεαλιστική και συγχρόνως δικαία προσέγγιση. Άλλωστε και στην καθομιλουμένη, όταν αναφερόμαστε σε δωρεές, κατά κανόνα τις συνταυτίζουμε με την
- 10 αξία τους, όπως "δώρισε στο παιδί του γη αξίας £100.000,00."

- Με επιφύλαξη ως προς τις διατάξεις του άρθρου 13 (δ), αντίστοιχη πρόνοια προς την οποία δεν απαντάται στο αγγλικό φορολογικό δίκαιο, κρίνουμε ότι η αρχή η οποία
- 15 υιοθετείται στη *Sharkey* δεν αντίκειται προς τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας, και ότι είναι απόλυτα παραδεκτή ως αρμόζουσα στη διάθεση δια δωρεάς από εμπόρους στοιχείων εμπορικού αποθεματικού.

- Εναπομένει να αποφασίσουμε αν η εφαρμογή της
- 20 αρχής *Sharkey* αποκλείεται από τις διατάξεις του άρθρου 13 (δ), το κείμενο του οποίου παρατίθεται πιο κάτω:

"Προς εξεύρεσιν του φορολογητέου εισοδήματος προσώπου τινός, δεν θα εκπίπτονται τα ακόλουθα:

- (α) .....
- 25 (β) .....
- (γ) .....

- (δ) Το κόστος εμπορευμάτων ληφθέντων εκ της επιχειρήσεως δια την χρήσιν του ιδιοκτήτου ή οιουδήποτε συνεταίρου ή της οικογενείας του ιδιοκτήτου ή του συνεταίρου
- 30 τούτου."

Το αντικείμενο του άρθρου 13 (δ) είναι η ρύθμιση της διάθεσης "εμπορευμάτων" από την επιχείρηση για τη

"χρήση" του ίδιου του εμπόρου και μελών της οικογένειάς του. Δύο είναι τα κυριαρχικά στοιχεία του άρθρου 13 (δ):

(α) Η φύση των αντικειμένων που διατίθενται· αυτά πρέπει να ανταποκρίνονται στον όρο "εμπορεύματα", και

5

(β) η συνάρτηση της διάθεσης με τη χρήση των αντικειμένων από τον έμπορο ή τα μέλη της οικογένειάς του.

Ο όρος "εμπορεύματα" πρέπει, σύμφωνα με την εκκαλούμενη απόφαση, "να ερμηνεύεται λογικά και όχι περιοριστικά, διότι δεν υπάρχει τίποτε το οποίο να δικαιολογεί τον αποκλεισμό της ακίνητης περιουσίας από την έννοια της λέξης 'εμπορεύματα'." Εκτός από τη λογικότητα της ερμηνείας αυτής το πρωτόδικο Δικαστήριο θεωρεί ως ενισχυτικό στοιχείο και τις πρόνοιες του άρθρου 14 (3) του περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων βάσει των οποίων εμπορικό αποθεματικό για τους σκοπούς του συγκεκριμένου άρθρου περιλαμβάνει και ακίνητη ιδιοκτησία. Με όλο το σέβας στον πρωτόδικο Δικαστή, διαφωνούμε ότι το άρθρο 14 (3) παρέχει έρεισμα για την υιοθετηθείσα ερμηνεία. Αντίθετα, η παρουσία του άρθρου 14 (3) θα ήταν περιττή αν ο όρος "εμπορεύματα" περιλάμβανε, κατά τη φυσιολογική του έννοια, και ακίνητη ιδιοκτησία. Έτσι, μπορεί να λεχθεί ότι ο νομοθέτης είχε κατά νου τη φυσιολογική έννοια της λέξης "εμπορεύματα" στη διάρθρωση του νόμου.

10

15

20

25

Η ερμηνεία των νόμων είναι νομικό θέμα που ανάγεται στην αρμοδιότητα του δικαστηρίου. Σκοπός της ερμηνείας των νόμων είναι η διαπίστωση των προθέσεων του νομοθέτη. Αυτές δεν εξάγονται αόριστα αλλά συγκεκριμένα, με αναφορά στο κείμενο που επέλεξε ο νομοθέτης για την εκδήλωσή τους. Είναι εύλογο να υποθεθεί, και αυτός αποτελεί τον πρωταρχικό κανόνα ερμηνείας του κειμένου των νόμων, ότι ο νομοθέτης χρησιμοποιεί τις λέξεις ή εκφράσεις που υιοθετεί με τη φυσιολογική τους έννοια, εκείνη που ενέχουν στην καθομιλουμένη, εκτός αν αυτή διαφοροποιείται από το κείμενο του σχετικού άρθρου της νομοθεσίας.

30

35

Ο όρος "εμπορεύματα" στην καθομιλουμένη υποδηλώνει κινητά αντικείμενα εμπορίας. Αυτό βεβαιώνεται και από τον ορισμό της λέξης που παρέχεται στα λεξικά:

- "ΠΡΩΙΑΣ" ΛΕΞΙΚΟΝ ΤΗΣ ΝΕΑΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ  
 5 ΓΛΩΣΣΗΣ - ΟΡΘΟΓΡΑΦΙΚΟΝ ΚΑΙ ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΟΝ:  
 "Εμπορεύματα" ορίζεται ως το φυσικό ή τεχνικό προϊόν που αποτελεί αντικείμενο εμπορίου. ΤΕΓΟΠΟΥΛΟΣ -  
 ΦΥΤΡΑΚΗΣ - ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΛΕΞΙΚΟ: "Εμπόρευμα ορίζεται κάθε φυσικό ή τεχνικό προϊόν ως αντικείμενο εμπο-  
 10 ρίου.

- Η γη δε συνιστά προϊόν αλλά τη βάση για την παραγωγή φυσικών προϊόντων. Δεν υπάρχει τίποτε στο άρθρο 13 (δ) που αλλοιώνει τη γραμματική έννοια του όρου "εμπορεύματα". Αντίθετα, η φυσιολογική έννοια του όρου ενι-  
 15 σχύεται από το κείμενο του νόμου που συναρτά τη διάθεση με τη χρήση των εμπορευμάτων από μέλη της οικογένειας, και αποκαλύπτει το σκοπό του νομοθετήματος που είναι η ρύθμιση της διάθεσης καταναλωτικών αγαθών για τη χρήση του εμπόρου διαθέτη ή των μελών  
 20 της οικογένειάς του.

- Κρίνουμε ότι το άρθρο 13 (δ) δεν περιλαμβάνει ακίνητη ιδιοκτησία και διατηρούμε επιφυλάξεις αν η εφαρμογή του επεκτείνεται πέραν της διάθεσης εμπορευμάτων αναγκαίων για την προσωπική χρήση του εμπόρου και των  
 25 μελών της οικογένειας. Δεν θα επεκταθούμε στην οριστική επίλυση του δεύτερου αυτού θέματος δεδομένης της κατάληξής μας ότι το άρθρο 13 (δ) δεν τυγχάνει εφαρμογής στην περίπτωση διάθεσης γης.

- Διαπιστώνουμε ότι το άρθρο 13 (δ) δεν αποκλείει ούτε  
 30 περιορίζει την εφαρμογή της αρχής Sharkey η οποία, για τους λόγους που έχουμε αναφέρει, τυγχάνει εφαρμογής και στην Κύπρο.

Η έφεση επιτρέπεται με έξοδα. Η αντέφεση απορρίπτεται.

Η πρωτόδικη απόφαση παραμερίζεται και υποκαθίσταται με απόφαση επικυρωτική της επίδικης απόφασης, βάσει του άρθρου 146. 4(α) του Συντάγματος.

*Η έφεση επιτρέπεται με έξοδα.  
Η αντέφεση απορρίπτεται.*