

6 Σεπτεμβρίου, 1993

[ΧΑΤΖΗΤΣΑΓΓΑΡΗΣ, Δ/στής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

ALPINE CHARMAN ΚΑΙ ΑΛΛΟΙ,

Αιτητές,

v.

ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ ΤΗΣ ΚΥΠΡΟΥ,
ΜΕΣΩ ΤΟΥ ΔΙΕΥΘΥΝΤΗ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΠΡΟΣΟΔΩΝ,

Καθ' ων η αίτηση.

(Υπόθεση Αρ. 325/92)

Ο περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμος του 1980 (Ν. 52/80) — Άρθρο 10(α), όπως τροποποιήθηκε από το Άρθρο 6(α) του τροποποιητικού Νόμου (Ν. 135/90) — Αναδρομική ισχύς.

Συνταγματικό Δίκαιο — Αντισυνταγματικότητα Νόμου ή Κανονισμού — Ισχυρισμός για αντισυνταγματικότητα πρέπει να προβάλλεται με τρόπο συγκεκριμένο με αναφορά στο Άρθρο του Νόμου του οποίου αμφισβητείται η συνταγματικότητα, καθώς και στις συνταγματικές διατάξεις στις οποίες προσκρούει.

5
10

Στην προσφυγή αυτή τέθηκε από τους αιτητές ο ισχυρισμός, πως κατά τον υπολογισμό του φόρου κεφαλαιουχικών κερδών για πώληση ιδιοκτησίας που είχαν κληρονομήσει, δε θα έπρεπε να είχε ληφθεί η αγοραία αξία του ακινήτου κατά την 1.1.1980, αλλά κατά την ημερομηνία θανάτου της αποθανούσας, καθ' ότι με την εφαρμογή του Άρθρου 10(α) του περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμου (Ν. 52/80), όπως αυτό τροποποιήθηκε με το Άρθρο 6(α) του τροποποιητικού Νόμου (Ν. 135/90), επιβαλλόταν αναδρομική φορολογία κατά παράβαση του Άρθρου 24.3 του Συντάγματος.

15
20

Το Ανώτατο Δικαστήριο απορρίπτοντας την προσφυγή, αποφάσισε ότι:

1. Το Άρθρο 10(α) όπως τροποποιήθηκε, προβλέπει ότι "διάθεσις

ιδιοκτησίας" περιλαμβάνει μεταξύ άλλων και πώληση, αλλά δεν περιλαμβάνει μεταβίβαση αιτία θανάτου. Συνεπώς κατά την ημερομηνία θανάτου, η περιουσία που μεταβιβάζεται στους κληρονόμους δεν υπόκειται σε φορολογία κεφαλαιουχικών κερδών. Όταν όμως αργότερα η περιουσία "διατεθεί" από τους κληρονόμους όπως για παράδειγμα με πώληση, τότε υπόκειται σε φορολογία και κατά τον υπολογισμό του κέρδους που προκύπτει αφαιρείται η αξία της περιουσίας (κατά το χρόνο κτήσης από τον αποβιώσαντα ή η αξία κατά την 1.1.1980, ανάλογα με την περίπτωση) από το προϊόν διάθεσης.

Στην προκειμένη περίπτωση, εφόσον μεταγενέστερη ημερομηνία είναι η 1.1.1980, ορθά λήφθηκε υπόψη από τον Έφορο η αξία της ιδιοκτησίας κατά την εν λόγω ημερομηνία, για σκοπούς καθορισμού του κέρδους που προέκυψε από τη διάθεση.

2. Εξέταση του ισχυρισμού για αναδρομική φορολογία κατά παράβαση του Άρθρου 24.3 του Συντάγματος, προϋποθέτει την προβολή ισχυρισμού, ότι και ο ίδιος ο Νόμος στον οποίο βασίστηκε η επίδικη απόφαση είναι αντίθετος με το Σύνταγμα. Τέτοιος ισχυρισμός δεν έχει προβληθεί ούτε στην αίτηση ούτε στην γραπτή αγόρευση. Η αναφορά στο Σύνταγμα που γίνεται στην αίτηση είναι ασαφής και αόριστη και δεν μπορεί να εκληφθεί ότι προβάλλεται ισχυρισμός για αντισυνταγματικότητα Νόμου.

Ειδικά ως προς τη συνταγματικότητα νομοθετημάτων, έχει αποφασιστεί πως αποτελεί προϋπόθεση για την έγκυρη έγερσή του, το να διατυπώνεται με τρόπο συγκεκριμένο και όχι αόριστο. Το Δικαστήριο παραπέμπει στο ακόλουθο απόσπασμα, από την απόφαση της Ολομέλειας του Ανωτάτου Δικαστηρίου στην υπόθεση **Κυπριακή Δημοκρατία ν. Πάμπου Πογιατζή**, όπου ο Δικαστής Πικής είπε τα εξής:

"Η συνταγματικότητα Νόμου συνιστά νομικό θέμα ιδιαίτσουσας σημασίας και σπουδαιότητας. Η πραγματικότητα αυτή αναγνωρίστηκε στην **The Improvement Road of Eylenja v. Andrea Constantinou** (1967) 1 C.L.R. 167. Το δικαστήριο υπέδειξε ότι η συνταγματικότητα Νόμου ή Κανονισμού μπορεί να καταστεί επίδικο θέμα, μόνον μετά τον επαρκή προσδιορισμό του Άρθρου ή Άρθρων του Νόμου, που αμφισβητούνται και των συνταγματικών διατάξεων προς τις οποίες προσκρούουν."

Η προσφυγή απορρίπτεται χωρίς έξοδα.

*Αναφερόμενες υποθέσεις:**Δημοκρατία ν. Πογιατζή (1992) 3 Α.Α.Δ. 196,**Ελληνικής Τραπέζης Λίμιτεδ ν. Δημοκρατίας (1992) 4 Α.Α.Δ. 2470. 5***Προσφυγή.**

Προσφυγή εναντίον της επιβολής φορολογίας στους αιτητές αναφορικά με κέρδος από πώληση ακίνητης ιδιοκτησίας. 10

A. Δικηγορόπουλος, για τους Αιτητές.

Γ. Λαζάρου, Δικηγόρος της Δημοκρατίας Α', για τους Καθ' ων η αίτηση. 15

Cur. adv. vult.

ΧΑΤΖΗΤΣΑΓΓΑΡΗΣ, Δ.: Με την παρούσα προσφυγή οι αιτητές ζητούν: 20

"Δήλωση και/ή Απόφαση του Δικαστηρίου ότι η πράξη και/ή Απόφαση των Καθ'ων η Αίτηση που περιέχεται στην επιστολή των ημερομηνίας 31/1/1992 και στην Ειδοποίηση Επιβολής Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών με αριθμό 900001 της ίδιας ημερομηνίας είναι άκυρη και χωρίς κανένα έννομο αποτέλεσμα γιατί έγινε και/ή ελήφθη αντίθετα με τις πρόνοιες του Νόμου και του Συντάγματος κατά υπέρβαση και/ή κατάχρηση εξουσιών και/ή πλάνη περί τον Νόμο και τα πράγματα." 25

Οι αιτητές, απέκτησαν με κληρονομιά από τη Mary Isseyegh που πέθανε στις 31.1.1988 το 1/2 μερίδιο τριόροφης οικοδομής με αρ. εγγραφής Ν2714 τεμάχιο 1859 στο Στρόβολο από 2/12 μερίδια ο κάθε αιτητής. 30

Στις 2.3.1990 οι αιτητές πούλησαν το επίδικο ακίνητο και στις δηλώσεις διάθεσης ακίνητης ιδιοκτησίας που υπόβαλαν δήλωσαν σαν τίμημα πώλησης το ποσό των £24.166 για κάθε μερίδιο, και σαν αγοραία αξία κατά την 31.1.1988 (ημερομηνία θανάτου) το ποσό των £23.333 για κάθε μερίδιο. 35

Στις 25.4.1991 ο Διευθυντής απέστειλε στους αιτητές ειδοποιήσεις επιβολής φορολογίας με βάση τις οποίες δεν αποδέχτηκε να αφαιρεθεί από το προϊόν διάθεσης η αγοραία αξία του ακινήτου κατά την ημερομηνία θανάτου αλλά η εκτιμημένη αξία κατά την 40

1.1.1980. Ο πληρωτέος φόρος που προέκυψε ήταν £1.302 για κάθε αιτητή.

5 Στις 29.5.1991, 31.5.1991 και 7.6.1991 οι αιτητές υπόβαλαν ενστάσεις μέσω του λογιστή τους ισχυριζόμενοι ότι το μόνο κέρδος που υπόκειται σε φορολογία είναι εκείνο που προέκυψε μεταξύ 31.1.1988 και 2.3.1990 και όχι εκείνο που προέκυψε κατά την περίοδο 1.1.1980 μέχρι 31.1.1988, ημερομηνία θανάτου της Μαίρης Isseyegh για το λόγο ότι η κληρονομία που άφησε η Μαίρη Isseyegh 10 δεν θεωρείτο διάθεση για σκοπούς της φορολογίας κεφαλαιουχικών κερδών σύμφωνα με τις πρόνοιες του άρθρου 10(α) του Περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμου του 1980 (Ν.52/80) πριν από την τροποποίηση του. Ισχυρίστηκε επίσης ότι η τροποποίηση 15 που έγινε το 1990 στην επιρύλαξη του άρθρου 10(α) του Ν.52/80 έχει αναδρομική ισχύ από 1.1.1989 και όχι από 31.1.1988.

Ο Διευθυντής αφού εξέτασε τους ισχυρισμούς των αιτητών, δεν τους αποδέχτηκε και πήρε απόφαση για τις ενστάσεις και απέστειλε στους αιτητές ειδοποιήσεις επιβολής φορολογίας κεφαλαιουχικών κερδών στις 31.1.1992, μαζί με συνοδευτική επιστολή ίδιας 20 ημερομηνίας στην οποία αναφέρονται μεταξύ άλλων τα εξής:

25 "Έχω εξετάσει τον ισχυρισμό σας ότι το κέρδος που υπόκειται σε φορολογία είναι εκείνο που προέκυψε μεταξύ 31.1.1988 (ημερ. θανάτου της MARRY ISSEYEGH) και 2.3.90 (ημερ. πώλησως του ακινήτου υπ' αρ. εγγραφής Ν2714 στο Στρόβολο) και σας πληροφορώ ότι αυτός δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός διότι με βάση το άρθρο 10(α) των 30 Νόμων 52/80 και 135/90 "αξία της ιδιοκτησίας λογίζεται η αξία κατά τον χρόνο κτήσης ή η αναπροσαρμοσμένη αξία κτήσης κατά τον χρόνο απόκτησης της ιδιοκτησίας από τον αποβιώσαντα ή η αξία της την 1ην Ιανουαρίου 1980 οποιαδήποτε από τις ημερομηνίες αυτές είναι η μεταγενέστερη".

35 "Έτσι στην συγκεκριμένη περίπτωση αξία της ιδιοκτησίας λογίζεται η αξία κατά την 1ην Ιανουαρίου 1980 που είναι η μεταγενέστερη."

40 Οι λόγοι για ακύρωση της προσβαλλόμενης απόφασης, όπως αναφέρονται στην Αίτηση, είναι:

"(1) Η απόφαση είναι αντίθετη προς τις ρητές διατάξεις του Περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμου αρ. 52 του 1980 και βασίζεται:-

επί παρερμηνείας των διατάξεων του Άρθρου 10(α) του πιο πάνω Νόμου όπως τροποποιήθηκε από το Άρθρο 6 του Νόμου 135/90.

(2) Η Απόφαση ελήφθη κατά υπέρβαση εξουσιών ύστερα από πλάνη τόσο ως προς τον Νόμο όσο και ως προς τα γεγονότα." 5

Οι δικηγόροι των διαδίκων συμφωνούν ότι το θέμα είναι καθαρά νομικό και επικεντρώνεται στην ερμηνεία του άρθρου 10(α) του Ν.52/80 όπως αυτό τροποποιήθηκε. 10

Το άρθρο 10(α) του Ν.52/80 πριν την τροποποίησή του είχε ως εξής: 15

"10. Διά τους σκοπούς του παρόντος Νόμου διάθεσις ιδιοκτησίας περιλαμβάνει πώλησιν, συμφωνίαν πωλήσεως, ανταλλαγήν, μίσθωσιν, ήτις ενεγράφη συμφώνως προς τας διατάξεις του εκάστοτε εν ισχύι περί Ακινήτου Ιδιοκτησίας (Διακατοχή, Εγγραφή και Εκτίμησις) Νόμου και δωρεάν ιδιοκτησίας ως και εγκατάλειψιν χρήσεως ή εκμεταλλεύσεως οιοδήποτε σχετικού δικαιώματος, αλλά δεν περιλαμβάνει- 20

(α) μεταβίβασιν αιτία θανάτου" 25

Το πιο πάνω άρθρο τροποποιήθηκε από το άρθρο 6(α) του Ν.135/90 με το οποίο προστέθηκε η ακόλουθη επιφύλαξη μετά το τέλος της παραγράφου (α):

"Νοείται ότι σε τέτοια περίπτωση αξία της ιδιοκτησίας λογίζεται η αξία κατά το χρόνο κτήσης ή η αναπροσαρμοσμένη αξία κτήσης κατά το χρόνο απόκτησης της ιδιοκτησίας από τον αποβιώσαντα ή η αξία της την 1η Ιανουαρίου, 1980, οποιαδήποτε από τις ημερομηνίες αυτές είναι η μεταγενέστερη: 30

Νοείται ακόμη ότι, σε περίπτωση που η ιδιοκτησία αποκτήθηκε από τον αποβιώσαντα πριν από τις 14 Ιουλίου, 1974, ο διαθέτης δύναται να επιλέξει να λογιστεί αξία της ιδιοκτησίας η αξία που είχε αυτή στις 14 Ιουλίου, 1974". 35

Αναφορά θα πρέπει επίσης να γίνει στο άρθρο 16 του Ν. 135/90 που προνοεί ότι αυτός "εφαρμόζεται σε σχέση με διαθέσεις ιδιοκτησίας κατά ή μετά την 1ην Ιανουαρίου, 1989, με εξαίρεση τα άρθρα 12 και 14 των οποίων η ισχύς αρχίζει την 1ην Αυγούστου 1980". 40

5 Ο δικηγόρος των αιτητών εισηγήθηκε ότι κατά την ημερομηνία διάθεσης της ιδιοκτησίας στις 2.3.1990, ίσχυε το άρθρο 10(α) του Ν.52/80 χωρίς την τροποποίηση. Η τροποποίηση του άρθρου που έχει αναδρομική ισχύ από 1.1.1989 έγινε στις 10 13.7.1990, ημερομηνία δημοσίευσης του Ν.135/90 στην Επίσημη Εφημερίδα της Δημοκρατίας δηλαδή σε χρόνο μεταγενέστερο της διάθεσης της ιδιοκτησίας. Η προσβαλλόμενη απόφαση συνεχίζει, επιβάλλει αναδρομική φορολογία σ' αντίθεση με τις ρητές 10 πρόνοιες του Άρθρου 24.3 του Συντάγματος. Το δικαίωμα του Εφόρου να επιβάλει φορολογία, βασίζεται στο δίκαιο που ίσχυε κατά την ημερομηνία πώλησης δηλαδή στις 2.3.1990 και όχι στις 10 πρόνοιες νόμου που ψηφίστηκε μετά την πιο πάνω ημερομηνία με αναδρομική ισχύ σε χρόνο προηγούμενο της 2.3.1990.

15 Ο δικηγόρος της Δημοκρατίας υποστήριξε ότι σύμφωνα με το άρθρο 10(α) του Ν.52/80 ορθά ο Διευθυντής Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων λόγισε την αξία της επίδικης ιδιοκτησίας κατά την 1.1.1980 αντί την αξία της κατά την 31.1.1988 που είναι η 20 ημερομηνία θανάτου.

20 Το άρθρο 10(α) όπως τροποποιήθηκε, προβλέπει ότι "διάθεσις ιδιοκτησίας" περιλαμβάνει μεταξύ άλλων και πώληση αλλά δεν περιλαμβάνει μεταβίβαση αιτία θανάτου. Συνεπώς κατά την 25 ημερομηνία θανάτου η περιουσία που μεταβιβάζεται στους κληρονόμους δεν υπόκειται σε φορολογία κεφαλαιουχικών κερδών. Όταν όμως αργότερα η περιουσία "διατεθεί" από τους κληρονόμους όπως για παράδειγμα με πώληση, τότε υπόκειται σε φορολογία και κατά τον υπολογισμό του κέρδους που προκύπτει 30 αφαιρείται η αξία της περιουσίας (κατά το χρόνο κτήσης από τον αποβιώσαντα ή η αξία κατά την 1.1.1980 ανάλογα με την περίπτωση) από το προϊόν διάθεσης.

35 Στην προκειμένη περίπτωση εφόσον μεταγενέστερη ημερομηνία είναι η 1.1.1980 ορθά λήφθηκε υπόψη από τον Έφορο η αξία της ιδιοκτησίας κατά την εν λόγω ημερομηνία για σκοπούς καθορισμού του κέρδους που προέκυψε από τη διάθεση.

40 Η διάθεση ιδιοκτησίας έγινε στις 2.3.1990, και παρόλον που ο τροποποιητικός νόμος (Ν.135/90) ψηφίστηκε αργότερα, εντούτοις, σύμφωνα με το άρθρο 16 οι πρόνοιες του εκτός αυτές των άρθρων 12 και 14, εφαρμόζονται αναδρομικά από 1.1.1989. Ο νόμος αναφέρεται ρητά σε διαθέσεις ιδιοκτησίας που έγιναν μετά την 1.1.1989 και ως εκ τούτου περιλαμβάνει και τη διάθεση της 2.3.1990. Συνεπώς η απόφαση του Εφόρου συνάδει πλήρως

με τις πρόνοιες της νομοθεσίας όπως αυτή ίσχυε κατά το χρόνο που λήφθηκε η επιδικη απόφαση, και δεν ευσταθούν οι ισχυρισμοί που προβλήθηκαν στην Αίτηση ότι η απόφαση είναι αντίθετη προς το άρθρο 10(α) του Ν.52/80 όπως αυτό τροποποιήθηκε, και ότι λήφθηκε με πλάνη ως προς το Νόμο και τα γεγονότα.

5

Από το περιεχόμενο της γραπτής αγόρευσης του δικηγόρου των αιτητών προκύπτει ότι επιδιώκεται ουσιαστικά διακήρυξη του Δικαστηρίου πως οι σχετικές πρόνοιες του Ν.135/90 είναι αντισυνταγματικές. Ο δικηγόρος των αιτητών δε θέτει το ζήτημα με τον άμεσο αυτό τρόπο, εισηγείται όμως στη γραπτή αγόρευση ότι η απόφαση επιβολής φορολογίας είναι αντίθετη με το άρθρο 24.3 του Συντάγματος επειδή επιβάλλει αναδρομική φορολογία. Το Δικαστήριο δεν μπορεί να εξετάσει τον ισχυρισμό αυτό για τους εξής λόγους:

10

15

Εξέταση του ισχυρισμού για αναδρομική φορολογία κατά παράβαση του Άρθρου 24.3 του Συντάγματος προϋποθέτει την προβολή ισχυρισμού ότι και ο ίδιος ο νόμος στον οποίο βασίστηκε η επιδικη απόφαση είναι αντίθετος με το Σύνταγμα. Τέτοιος ισχυρισμός δεν έχει προβληθεί ούτε στην Αίτηση ούτε στη γραπτή αγόρευση. Η αναφορά στο Σύνταγμα που γίνεται στην Αίτηση είναι ασαφής και αόριστη και δεν μπορεί να εκληφθεί ότι προβάλλεται ισχυρισμός για αντισυνταγματικότητα Νόμου.

20

25

Ειδικά ως προς τη συνταγματικότητα νομοθετημάτων, έχει αποφασιστεί πως αποτελεί προϋπόθεση για την έγκυρη έγερσή του, το να διατυπώνεται με τρόπο συγκεκριμένο και όχι αόριστο. Παραπέμπω στο ακόλουθο απόσπασμα από την απόφαση της Ολομέλειας του Ανωτάτου Δικαστηρίου στην υπόθεση **Κυπριακή Δημοκρατία v. Πάμπου Πογιατζή** (1992) 3 Α.Α.Δ. 196, όπου ο Δικαστής Πικής είπε τα εξής:

30

"Η συνταγματικότητα νόμου συνιστά νομικό θέμα ιδιάζουσας σημασίας και σπουδαιότητας. Η πραγματικότητα αυτή αναγνωρίστηκε στην **The Improvement Board of Eylenjia v. Andrea Constantinou** (1967) 1 C.L.R. 167. Το δικαστήριο υπέδειξε ότι η συνταγματικότητα νόμου ή κανονισμού μπορεί να καταστεί επίδικο θέμα μόνον μετά τον επακριβή προσδιορισμό του άρθρου ή άρθρων του νόμου που αμφισβητούνται και των συνταγματικών διατάξεων προς τις οποίες προσκρούουν."

35

40

Έχω μελετήσει με προσοχή την απόφαση του Δικαστή Πική στην υπόθεση **Ελληνική Τράπεζα Λίμιτεδ v. Κυπριακής Δημοκρα-**

5 *τίας* (1992) 4 Α.Α.Δ. 2470, στην οποία αναφέρθηκε ο δικηγόρος των αιτητών. Στην υπόθεση εκείνη είχε προβληθεί ως λόγος ακύρωσης η αντισυνταγματικότητα του νόμου στον οποίο βασίστηκε η επίδικη απόφαση και συγκεκριμένα το ασυμβίβαστο των προνοιών του άρθρου 16(3) του Ν. 163/87 με το Άρθρο 24.3, του Συντάγματος και έτσι το Δικαστήριο είχε την ευχέρεια να υπεισέλθει στο θέμα της αναδρομικής φορολογίας και να κηρύξει αντισυνταγματικό το σχετικό νόμο, πράγμα που δεν μπορεί να πράξει το Δικαστήριο τούτο για τους λόγους που αναφέρονται πιο πάνω.

10

Ως εκ τούτου η προσφυγή αποτυγχάνει και απορρίπτεται, και η επίδικη απόφαση επικυρώνεται. Δε γίνεται καμιά διαταγή για έξοδα.

15

Η προσφυγή απορρίπτεται χωρίς έξοδα.