

27 Σεπτεμβρίου, 1993

[ΑΡΤΕΜΗΣ, Δ/στής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

ΑΝΔΡΙΑΝΗ ΑΝΤΩΝΙΟΥ,

Αιτήτρια,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ,  
ΜΕΣΩ ΔΙΕΥΘΥΝΤΗ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΔΩΝ,

Καθ' ων η αίτηση.

(Υπόθεση Αρ. 431/92)

---

*Φορολογία Κεφαλαιουχικών Κερδών — Ο περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμος του 1980 (Ν. 52/80) — Άρθρο 10(β) — "Οικογένεια" ερμηνεύεται ως τα παιδιά του διαθέτη, εφόσον αυτά παραμένουν άγαμα — Με τον γάμο τους τα παιδιά δημιουργούν τη δική τους οικογένεια.*

5

Στην παρούσα προσφυγή, τέθηκε βασικά θέμα ερμηνείας του Άρθρου 10 του περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμου του 1980 (Ν. 52/80). Σύμφωνα με την παράγραφο (β) του Άρθρου 10, εξαιρούνται από την φορολογία κεφαλαιουχικών κερδών, δωρεές που γίνονται, ανάμεσα σε άλλα, προς εταιρεία της οποίας όλα τα μέλη είναι μέλη της οικογένειας του διαθέτη. Με επίκληση αυτής της νομοθετικής πρόνοιας, η αιτήτρια προσέβαλε την απόφαση των καθ'ων η αίτηση, να της επιβάλουν φορολογία κεφαλαιουχικών κερδών για δωρεά ακινήτου της προς εταιρεία, της οποίας μέτοχοι ήταν η κόρη της και ο σύζυγος της κόρης της, ισχυριζόμενη ότι και τα δύο αυτά πρόσωπα ήταν μέλη της οικογένειάς της.

10

15

Το Ανώτατο Δικαστήριο απορρίπτοντας την προσφυγή, αποφάσισε ότι:

20

Το όλο θέμα επικεντρώνεται στην ερμηνεία της λέξης "οικογένεια", και ποια άτομα θεωρούνται ότι αποτελούν τα μέλη μιας συγκεκριμένης οικογένειας.

25

Έχοντας υπόψη τους κανόνες ερμηνείας των φορολογικών Νόμων το Δικαστήριο καταλήγει στο συμπέρασμα, ότι ο όρος "οικογένεια", όσον αφορά παιδιά, θα πρέπει να ερμηνευθεί ότι περιλαμβάνει τα παιδιά του διαθέτη, ενόσω αυτά παραμένουν αγαμα. Από τη στιγμή όμως που τα παιδιά παντρευτούν, τότε θεωρείται ότι παύουν να είναι μέλη της οικογένειας των γονέων και δημιουργούν τη δική τους πια οικογένεια.

Η πιο πάνω ερμηνεία υποστηρίζεται επίσης και από το γεγονός ότι στις περιπτώσεις δωρεάς σε φυσικά πρόσωπα, η απαλλαγή από τη φορολογία περιορίζεται σε δωρεές από γονείς σε παιδιά και μεταξύ συζύγων ή συγγενών δεύτερου (και τώρα τρίτου) βαθμού. Θεωρείται κάπως παράδοξο, ο νομοθέτης στην περίπτωση εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, να είχε πρόσθεση επέκτασης της απαλλαγής και σε άτομα που δε συμπεριλαμβάνονται στους βαθμούς συγγένειας, που ισχύουν για φυσικά πρόσωπα.

Ένα άλλο σημείο συνηγορεί υπέρ της απόρριψης της προσφυγής είναι πως και με τη φράση "άπαντες οι μέτοχοι" που απαντάται στο Άρθρο 10(β) του περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμου (Ν. 52/80), και με τη φράση "της οποίας οι μέτοχοι" που απαντάται στο Άρθρο 10(δ) του περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμου (Ν. 135/90), εξυπακούεται ότι και στις δύο περιπτώσεις όλοι οι μετόχοι της εταιρείας θα πρέπει να είναι μέλη της οικογένειας του διαθέτη. Έτσι, ακόμα και στην περίπτωση που η κόρη της αιτήτριας θεωρηθεί ως μέλος της οικογένειάς της, παρόλο που έχει νυμφευθεί και δημιουργήσει τη δική της οικογένεια, η απαλλαγή που παρέχει το σχετικό Άρθρο, δεν μπορεί να εφαρμοστεί στην παρούσα περίπτωση, εφόσον στην εταιρεία συμμετέχει και ο σύζυγός της, ο οποίος δεν είναι μέλος της οικογένειας του διαθέτη.

Ενόψει των πιο πάνω, κρίνεται ότι η απόφαση του Διευθυντή να μην θεωρήσει την κόρη και το γαμβρό της αιτήτριας, ως μέλη της οικογένειάς της, είναι ορθή και συναδει πλήρως με την ερμηνεία της σχετικής πρόνοιας του Νόμου.

*Η προσφυγή απορρίπτεται χωρίς έξοδα.*

*Αναφερόμενες υποθέσεις:*

40 *Serafino v. Republic (1987) 3 C.L.R. 1316,*

*Καρκώτης ν. Δημοκρατίας (1990) 3 Α.Α.Δ. 497,*

*Litman v. Barton [1951] 2 All E.R. 393.*

**Προσφυγή.**

Προσφυγή εναντίον της απόφασης των καθ' ων η αίτηση με την οποία επιβλήθηκε στην αιτήτρια φορολογία κεφαλαιουχικών κερδών £2.000.

5

Ε. Ευσταθίου, για την Αιτήτρια.

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

10

*Cur. adv vult.*

ARTEMΗΣ, Δ.: Η αιτήτρια με την παρούσα προσφυγή ζητά ακύρωση της απόφασης των καθ' ων η αίτηση με την οποία της επιβλήθη φορολογία κεφαλαιουχικών κερδών £2.000.

15

Τα γεγονότα της υπόθεσης είναι τα εξής: Η αιτήτρια που ήταν ιδιοκτήτρια του τεμαχίου 795, Φ/Σχ. LIV 20, στο χωριό Φοινικάρια, Λεμεσός, μεταβίβασε το πιό πάνω ακίνητο στην εταιρεία SAROME IMPORT-EXPORT LIMITED, μέτοχοι της οποίας είναι η κόρη της κατά 80% και ο σύζυγος της κόρης της (γαμβρός της) κατά 20%. Η μεταβίβαση όπως φαίνεται από το σχετικό έντυπο του Κτηματολογίου (Παράρτημα "Α" της Ένστασης) έγινε στις 10.2.88.

20

Στις 28.7.90 ο Διευθυντής Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων με Ειδοποίηση Επιβολής Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών αφού καθόρισε σαν αγοραία αξία του κτήματος κατά την 27.6.78 το ποσό των £15.000 και σαν προϊόν διάθεσης το ποσό των £25.000, επέβαλε φορολογία £2.000.

25

Η αιτήτρια στις 30.8.90 υπέβαλε ένσταση κατά της πιό πάνω φορολογίας μέσω του λογιστή της ισχυριζόμενη ότι το ακίνητο δεν πωλήθηκε αλλά μεταβιβάστηκε με δωρεά σε οικογενειακή εταιρεία. Η υπόθεση της αιτήτριας συζητήθηκε μεταξύ του αντιπροσώπου της και λειτουργών του Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων χωρίς όμως να επέλθει συμφωνία.

30

35

Ο Διευθυντής, αφού θεώρησε τη δωρεά που έκαμε η αιτήτρια στην πιό πάνω εταιρεία σαν διάθεση ιδιοκτησίας, απέστειλε στην αιτήτρια την τελική φορολογία μαζί με συνοδευτική επιστολή ημερ. 22.4.92, στην οποία αναφέρονται τα εξής:

40

"Αναφέρομαι στην ένστασή σας με ημερ. 30.8.1990 κατά της φορολογίας κεφαλαιουχικών κερδών με αρ. 880001 και λυ-

πούμαι να σας πληροφορήσω ότι κατόπιν προσεκτικής εξέτασης του αιτήματός σας δεν μπορώ να δεκτώ την ένσταση σας για τον πιο κάτω λόγο.

5 Η δωρεά του χωραφιού σας με αρ. εγγραφής 6984 και αρ. τεκμ.795 (μερίδιο όλον), στα Φοινικάρια Λεμεσού, στην εταιρεία SAMORE IMPORT-EXPORT LIMITED, αρ. φακ. 2031254/0, αποτελεί για σκοπούς του περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμου του 1980 με αρ. 52/80 διάθεση ιδιοκτησίας η οποία υπόκειται σε φόρο κεφαλαιουχικών κερδών, βάσει του άρθρου 10 του ίδιου Νόμου. Η παράγραφος (β) του ίδιου Νόμου δεν μπορεί να τύχει εφαρμογής στη δική σας περίπτωση διότι μέτοχοι της πιο πάνω εταιρείας δεν είναι μέλη της δικής σας οικογένειας μέσα στην έννοια του ίδιου άρθρου.

15 Σας εσωκλείω ειδοποίηση επιβολής Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών και παρακαλώ να προσέξετε ιδιαίτερα την παράγραφο 7 στο πίσω μέρος της ειδοποίησης."

20 Με το άρθρο 4 του περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμου του 1980 (Ν.52/80) όπως αυτός τροποποιήθηκε από τον περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών (Τροποποιητικός) Νόμος του 1990 (Ν.135/90) επιβάλλεται φόρος 20% σε κέρδη που πραγματοποιούνται από διάθεση ιδιοκτησίας, με την εξαίρεση των απαλλαγών που θεσπίζονται από άλλες πρόνοιες του Νόμου. 25 Τέτοια πρόνοια είναι και το άρθρο 10 που αναγνωρίζει διάφορες απαλλαγές, κυρίως δωρεές. Με το άρθρο 10 ερμηνεύεται και η φράση "διάθεση ιδιοκτησίας".

30 Για τους σκοπούς της παρούσας προσφυγής σχετικό είναι το εξής απόσπασμα από το άρθρο 10 του Ν.52/80 πριν την τροποποίησή του.

35 "10. Διά τους σκοπούς του παρόντος Νόμου διάθεσις ιδιοκτησίας περιλαμβάνει πώλησιν, συμφωνίαν πωλήσεως, ανταλλαγήν, μίσθωσιν, ήτις ενεργάφη συμφώνως προς τας διατάξεις του εκάστοτε εν ισχύϊ περί Ακινήτου Ιδιοκτησίας (Διακατοχή, Εγγραφή και Εκτίμησις) Νόμου και δωρεάν ιδιοκτησίας ως και εγκατάλειψιν χρήσεως ή εκμεταλλεύσεως 40 οιουδήποτε σχετικού δικαιώματος, αλλά δεν περιλαμβάνει -

(α) . . . . .

(β) δωρεάν γενομένην υπό γονέως προς τέκνον, μεταξύ συζύγων ή συγγενών μέχρι δευτέρου βαθμού συγγενείας ή προς εταιρείαν περιωρισμένης ευθύνης άπαντες οι μετόχοι της οποίας εί-

ναι μέλη και εξακολουθούν διά μίαν πενταετία μετά την τοιαύτην δωρεάν να είναι μέλη της οικογένειας του διαθέτου.

....."

Το άρθρο 6 του Ν.135/90 που τροποποίησε το πιο πάνω άρθρο και στο οποίο αναφέρεται ο δικηγόρος της αιτήτριας, δεν εφαρμόζεται στην παρούσα υπόθεση γιατί ο Ν.135/90 εφαρμόζεται σε σχέση με διαθέσεις ιδιοκτησίας που έγιναν κατά ή μετά την 1.1.1989, (με εξαίρεση τα άρθρα 12 και 14 των οποίων η ισχύς αρχίζει την 1.8.80). Στην προκειμένη περίπτωση η μεταβίβαση της ιδιοκτησίας έγινε στις 10.2.88 και συνεπώς η υπόθεση διέπεται από το άρθρο 10(β) του Ν.52/80. Εν πάση περιπτώσει, οι τροποποιήσεις που επέφερε το άρθρο 6 του Ν.135/90 στο άρθρο 10 όσον αφορά στην παρούσα περίπτωση δεν είναι ουσιώδεις και επικεντρώνονται στην αντικατάσταση του "δεύτερου" βαθμού συγγένειας στην παράγραφο (β) με "τρίτο" βαθμό συγγένειας, και τη διαγραφή από την παράγραφο (β) των προνοιών που αφορούν τη δωρεά σε εταιρεία περιορισμένης ευθύνης και ακολούθως την προσθήκη τους σαν νέα παραγράφου (δ), η οποία έχει ως εξής:

"(δ) Δωρεά που γίνεται σε εταιρεία περιορισμένης ευθύνης της οποίας οι μέτοχοι είναι μέλη και εξακολουθούν για μια πενταετία μετά τη δωρεά να είναι μέλη της οικογένειας του διαθέτη:

....."

Το βασικό ερώτημα που εγείρεται στην παρούσα προσφυγή είναι κατά πόσο οι μέτοχοι της εταιρείας SAROME IMPORTS EXPORTS LIMITED είναι μέλη της οικογένειας του διαθέτου (αιτήτριας) ώστε η μεταβίβαση του ακινήτου στην εταιρεία να εμπίπτει στην απαλλαγή από τη φορολογία που προβλέπει το άρθρο 10(β) του Ν.52/80. Είναι η θέση του δικηγόρου της αιτήτριας ότι:

(α) Ο νόμος - με την αναφορά σε συνέχεια οικογένειας επί μιά πενταετία μετά τη δωρεά - ασφαλώς περιλαμβάνει τη περίπτωση συγγένειας λόγω γάμου, άλλως η πιο πάνω διευκρίνιση περί συνεχείας θα ήταν άνευ σημασίας και εκ του περισού.

(β) Η διατύπωση του σχετικού άρθρου - "μέλη της οικογένειας του διαθέτη" - ασφαλώς διαφοροποιεί την πιο πάνω περίπτωση από την πιο στενή εννοιολογικά δωρεά μεταξύ "συγγενών μέχρι τρίτου βαθμού συγγένειας" της (β) παραγράφου του άρθρου 10 του Νόμου.

(γ) Η έννοια επομένως της "οικογένειας του διαθέτη" παρουσιάζεται υπό πλιό ευρεία έννοια στην περίπτωση του άρθρου 10(δ) του σχετικού νόμου σε αντιδιαστολή με την "συγγένεια" ρύθμιση του εδαφίου (β) του ίδιου άρθρου.

5

Ο δικηγόρος της Δημοκρατίας επικαλείται κανόνες ερμηνείας των φορολογικών νόμων σύμφωνα με τους οποίους οι νόμοι αυτοί πρέπει να ερμηνεύονται στενά και αυστηρά και σύμφωνα με τη γραμματική ερμηνεία, για να υποστηρίξει την θέση του πως η απαλλαγή από τη φορολογία δεν εφαρμόζεται στη συγκεκριμένη περίπτωση.

10

Παραθέτει επίσης την γραμματική ερμηνεία της λέξης "οικογένεια" που δίνουν Λεξικά της Ελληνικής Γλώσσας, και που συνήθως ερμηνεύεται σαν ομάδα ανθρώπων που συνδέονται με δεσμούς αίματος και που ζούν κάτω από την ίδια στέγη.

15

Οι αρχές που διέπουν την ερμηνεία φορολογικών νόμων αναφέρονται και αναλύονται με λεπτομέρεια σε διάφορες δικαστικές αποφάσεις.

20

Παραπέμπω στην απόφαση στην υπόθεση **Serafino v. The Republic** (1987) 3 C.L.R. 1316 όπου ο Λοϊζου Δ., (όπως ήταν τότε) παραθέτει με λεπτομέρεια τις αρχές αυτές όπως διαμορφώθηκαν από σχετικές Αγγλικές αποφάσεις.

25

Επίσης στην υπόθεση **Γεώργιος Καρκώτης ν. Δημοκρατίας**, (1990) 3 Α.Α.Δ. 497, ο Στυλιανίδης Δ., ανέφερε τα εξής σχετικά με την ερμηνεία των φορολογικών νόμων:

30

"Οι φορολογικοί νόμοι πρέπει να ερμηνεύονται αυστηρά και δεν επιβάλλεται στον πολίτη φορολογία, εκτός εάν το λεκτικό του νόμου καθαρά επιβάλλει φορολογική υποχρέωση.

35

Ο κανόνας ερμηνείας ότι οι φορολογικοί νόμοι ερμηνεύονται αυστηρά προς όφελος του φορολογουμένου δεν εφαρμόζεται σε πρόνοιες που, σε ορισμένες περιπτώσεις, παρέχουν στο φορολογούμενο ανακούφιση ή έκπτωση.

40

Στην υπόθεση **Littman v. Barron** [1951] 2 All E.R. 393, στη σελ. 398 ο Cohen, L.J., είπε:

"... the principle that in case of ambiguity a taxing statute should be construed in favour of a taxpayer does not apply to a

provision giving a taxpayer relief in certain cases from a section clearly imposing liability."

Το όλο θέμα επικεντρώνεται κατά την άποψή μου στην ερμηνεία της λέξης "οικογένεια" και ποια άτομα θεωρούνται ότι αποτελούν τα μέλη μιας συγκεκριμένης οικογένειας.

5

Έχοντας υπόψη τους κανόνες ερμηνείας των φορολογικών νόμων καταλήγω στο συμπέρασμα ότι ο όρος "οικογένεια", όσον αφορά παιδιά θα πρέπει να ερμηνευθεί ότι περιλαμβάνει τα παιδιά του διαθέτη ενόσω αυτά παραμένουν άγαμα. Από τη στιγμή όμως που τα παιδιά παντρευτούν τότε θεωρώ ότι παύουν να είναι μέλη της οικογένειας των γονέων και δημιουργούν τη δική τους πια οικογένεια.

10

15

Δε συμφωνώ με τον ισχυρισμό του δικηγόρου της αιτήτριας ότι ο νόμος με την αναφορά σε συνέχεια οικογένειας για μια πενταετία μετά τη δωρεά περιλαμβάνει την περίπτωση συγγένειας λόγω γάμου. Έχω τη γνώμη ότι η αναφορά αυτή οδηγεί σε τελείως διαφορετικό συμπέρασμα. Όχι μόνο δεν περιλαμβάνει τη συγγένεια λόγω γάμου αλλά δεν καλύπτει ούτε τα παιδιά του διαθέτη αν αυτά παντρευτούν κατά την επόμενη πενταετία μετά τη δωρεά.

20

Η πιο πάνω ερμηνεία υποστηρίζεται επίσης και από το γεγονός ότι στις περιπτώσεις δωρεάς σε φυσικά πρόσωπα η απαλλαγή από τη φορολογία περιορίζεται σε δωρεές από γονείς σε παιδιά και μεταξύ συζύγων ή συγγενών δεύτερου (και τώρα τρίτου) βαθμού. Θεωρώ κάπως παράδοξο ο νομοθέτης στην περίπτωση εταιρείας περιορισμένης ευθύνης να είχε πρόθεση επέκτασης της απαλλαγής και σε άτομα που δεν συμπεριλαμβάνονται στους βαθμούς συγγένειας που ισχύουν για φυσικά πρόσωπα.

25

30

Ένα άλλο σημείο που κατά την άποψή μου συνηγορεί υπέρ της απόρριψης της προσφυγής είναι πως και με τη φράση "άπαντες οι μέτοχοι" που απαντάται στο άρθρο 10(β) του Ν.52/80, και με τη φράση "της οποίας οι μέτοχοι" που απαντάται στο άρθρο 10(δ) του Ν.135/90, εξυπακούεται ότι και στις δύο περιπτώσεις όλοι οι μέτοχοι της εταιρείας θα πρέπει να είναι μέλη της οικογένειας του διαθέτη. (Οι υπογραμμίσεις είναι δικές μου). Έτσι, ακόμα και στην περίπτωση που η κόρη της αιτήτριας θεωρηθεί ως μέλος της οικογένειάς της παρόλον που έχει νυμφευθεί και δημιουργήσει τη δική της οικογένεια, η απαλλαγή που παρέχει το σχετικό άρθρο δεν μπορεί να εφαρμοστεί στην παρούσα περίπτωση εφόσο στην εταιρεία συμμετέχει και ο σύζυγός της ο

35

40

οποίος δεν είναι μέλος της οικογένειας του διαθέτη.

5 Ενόψει των πιο πάνω, κρίνω ότι η απόφαση του Διευθυντή να μην θεωρήσει την κόρη και το γαμβρό της αιτήτριας ως μέλη της οικογένειάς της είναι ορθή και συνάδει πλήρως με την ερμηνεία της σχετικής πρόνοιας του Νόμου.

10 Για όλους τους πιο πάνω λόγους η προσφυγή αποτυγχάνει και απορρίπτεται. Η επίδικη απόφαση επικυρώνεται. Δεν εκδίδεται διάταγμα για έξοδα.

*Η προσφυγή απορρίπτεται χωρίς έξοδα.*