

22 Ιουλίου, 1994

[Δ. ΣΤΥΛΙΑΝΙΔΗΣ, Π., ΚΟΥΡΡΗΣ, ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ, ΠΟΓΙΑΤΖΗΣ,  
ΑΡΤΕΜΗΣ, Δ/στές]

ΚΥΠΡΙΑΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ, ΜΕΣΩ ΥΠΟΥΡΓΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙ-  
ΚΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΟΥ,

*Εφeseίοντες-Καθ' ων η Αίτηση*

v.

ΑΝΤΡΕΑ Κ. Χ'ΙΩΑΝΝΟΥ ΚΑΙ ΑΛΛΩΝ,

*Εφεσβλήτων-Αιτητών.*

*(Αναθεωρητικές Εφέσεις Αρ. 1314, 1315, 1316).*

- 
- 5 Φόρος Εισοδήματος — Οι περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμοι 1961- 1979 — Ο περί Φορολογίας του Εισοδήματος (Τροποποιητικός) (Αρ.2) Νόμος του 1979, Αρ. 40/79, Άρθρο 54 — Πρόνοια για επιβολή δύο φορολογιών για το έτος 1979, δηλαδή η μια για εισόδημα που αποκτήθηκε το φορολογικό έτος 1978 και η άλλη για το εισόδημα που αποκτήθηκε το 1979 — Κατά πόσο η επιβληθείσα φορολογία αποτελούσε καταστρεπτική φορολογία κατά παράβαση του Άρθρου 24.4 του Συντάγματος — Κατά πόσο το Άρθρο 54 του Νόμου 40/79 είναι αντισυνταγματικό.
- 10 Φόρος Εισοδήματος — Επιφύλαξη του Άρθρου 54 του Νόμου 40/79 — Πρόνοια για επιβολή ξεχωριστής φορολογίας του φορολογικού έτους 1979 με βάση το εισόδημα του 1978, με πίστωση του φόρου για το φορολογικό έτος 1978, νοουμένου ότι καταβλήθηκε ανελλιπώς φόρος από το φορολογικό έτος 1941 και μετά — Κατά πόσο εταιρεία που δεν πληρούσε τον πιο πάνω όρο λόγω του ότι ενεγράφη το 1966 και η οποία έκτοτε πλήρωνε ανελλιπώς το φόρο της, εκάλυπτετο από την απαλλαγή της επιφύλαξης του Άρθρου 54.
- 15 Φόρος Εισοδήματος — Εφαρμοστές νομικές αρχές ως προς το πότε επιβάλλεται και πότε δημιουργείται η υποχρέωση για καταβολή του.
- 20 Φορολογία — Διπλή φορολογία — Πότε αποτελεί καταστρεπτική ή απαγορευτική φορολογία κατά παράβαση του Άρθρου 24.4 του Συντάγματος.
- Φορολογία — Αναδρομικότητα — Άρθρο 24.3 του Συντάγματος.
- 25 Φορολογία — Ισότητα — Άρθρα 24 και 28 του Συντάγματος.
- Φορολογία — Ιστορική αναδρομή της σχετικής Νομοθεσίας στην

*Κύπρο από την εισαγωγή της μέχρι σήμερα — Διαφορές από την αντίστοιχη Αγγλική Νομοθεσία.*

*Συνταγματικό Δίκαιο — Συνταγματικότητα Νόμον — Ποιές οι εξουσίες του Δικαστηρίου στην εξέταση του θέματος.*

*Ερμηνεία Φορολογικών Νόμων — Εφαρμοστέες αρχές.*

5

*Λέξεις και Φράσεις — "Assessable income".*

*Λέξεις και Φράσεις — "Taxable income".*

*Λέξεις και Φράσεις — "Chargeable income".*

*Λέξεις και Φράσεις — "Αναλόγως των δυνάμεων" του φορολογουμένου, στο Ελληνικό Σύνταγμα.*

10

Ο εφεσίβλητος στην Αναθεωρητική Έφεση Αρ. 1314, στις 26.5.1979, 15 μέρες μετά τη δημοσίευση του Νόμου 40/79, υπέβαλε δήλωση για το αναμενόμενο φορολογητέο εισόδημά του για το έτος 1979 αλλά παρέλειψε να υποβάλει δήλωση για το εισόδημα του 1978. Ο Έφορος Φόρου Εισοδήματος (ο Έφορος) έστειλε στις 25.6.1979 Ειδοποίηση για επιβολή φορολογίας για το φορολογικό έτος 1979/78 και άλλη Ειδοποίηση για επιβολή προσωρινής φορολογίας για το έτος 1979. Υπεβλήθη ένσταση εκ μέρους του εφεσίβλητου ο οποίος ζήτησε ταυτόχρονα να πληρώσει τον προσωρινό φόρο σε δύο δόσεις. Ο Έφορος αποδέχτηκε την πληρωμή του προσωρινού φόρου σε δύο ίσες δόσεις, την 1.12.1979 και την 1.12.1980. Ο εφεσίβλητος καταχώρησε προσφυγή εναντίον της φορολογίας του έτους 1979/78.

15

20

Η εφεσίβλητη εταιρεία στην Αναθεωρητική Έφεση Αρ. 1315, είχε καθαρό εισόδημα από το εμπόριο για το έτος 1978, ΛΚ193.415,00. Την 1.11.1979, ο Έφορος της επέβαλε φόρο ΛΚ82.201,375 με Ειδοποίηση περί Επιβολής Φορολογίας για το φορολογικό έτος 1979/78 επί φορολογητέου εισοδήματος ΛΚ193.415,00, το οποίο η εφεσίβλητη εταιρεία συμφώνησε να πληρώσει με δόσεις, σύμφωνα με το Άρθρο 54(α) του Νόμου 40/79.

25

30

Στις 31.12.1979, η εφεσίβλητη εταιρεία ζήτησε, με βάση το Άρθρο 54, την αφαίρεση από τον πιο πάνω φόρο τον φόρο που πλήρωσε για το φορολογικό έτος 1978(77), για τον λόγο ότι το 1978 είχε ψηλότερο εισόδημα από το 1977 και πλήρωνε ανελλιπώς του φόρους της από το 1966 που είχε εγγραφεί σαν εταιρεία. Ο Έφορος απέρριψε την απαίτηση της εφεσίβλητης για τον λόγο ότι δεν την εκάλυπτε η επιφύλαξη του Άρθρου 54, η οποία προνοούσε για πληρωμές ανελλιπώς από το 1941, ημερομηνία κατά την οποία η εφεσίβλητη δεν ήταν εγγεγραμμένη και οι πληρωμές του φόρου από μέρους της άρχισαν να γίνονται από το φορολογικό έτος 1967 αντί από το 1941 όπως προνοούσε η σχετική επιφύλαξη. Εναντίον της απόφασης του Εφόρου υποβλήθηκε γραπτή ένσταση η οποία

35

40

απορρίφθηκε από τον Έφορο.

5 Η εφεσίβλητη εταιρεία στην Αναθεωρητική Έφεση Αρ. 1316, δεν υπέβαλε δηλώσεις εισοδήματος για το εισόδημα του 1978 μέσα στην καθορισμένη προθεσμία. Στις 20.8.1979 ο Έφορος εξέδωσε Ειδοποίηση περί Επιβολής Φορολογίας για το έτος 1979/78 στην οποία υποβλήθηκε ένσταση ότι ήταν υπερβολική. Εν τω μεταξύ υποβλήθηκαν λογαριασμοί της εταιρείας η οποία ζήτησε όπως ο φόρος του έτους 1977 αφαιρεθεί από το φόρο του έτους 1979/78 σύμφωνα με την επιφύλαξη του Άρθρου 54. Ο Έφορος απέρριψε την απαίτηση της εφεσίβλητης εταιρείας.

10 Οι εφεσίβλητοι-αιτητές καταχώρησαν αντίστοιχα τις προσφυγές Αρ. 455/79, 152/80 και 295/80, για ακύρωση των αποφάσεων του Εφόρου για τη φορολογία 1979/78 ισχυριζόμενοι ότι το Άρθρο 54 είναι αντισυνταγματικό λόγω του ότι παραβιάζει τα πιο κάτω Άρθρα του Συντάγματος:

15 1. Το Άρθρο 24.4 γιατί επιβάλλει καταστρεπτική ή απαγορευτική φορολογία με την επιβολή διπλής φορολογίας για το έτος 1979.

20 2. Το Άρθρο 24.1 που προνοεί αναλογία φόρου και μέσω των φορολογουμένων, με την επιβολή δύο φορολογιών για το ίδιο φορολογικό έτος.

3. Το Άρθρο 24.3 για επιβολή αναδρομικής φορολογίας.

25 Επίσης ισχυρίστηκαν ότι παραβιάζει την αρχή της ισότητας μεταξύ των φορολογουμένων που έχουν εισόδημα από απολαβές και των φορολογουμένων που έχουν άλλη πηγή εισοδήματος. Ενεργεί εκείνους που ήταν φορολογούμενοι το 1941 και πλήρωναν τον φόρο εισοδήματός τους ανελλιπώς έκτοτε και αποκλείει όλους όσους άρχισαν να πληρώνουν φόρο εισοδήματος σε κατοπινά χρόνια.

30 Ο πρωτόδικος Δικαστής ακύρωσε τις προσβαλλόμενες φορολογίες για τον λόγο ότι επέβαλλαν διπλή φορολογία για το έτος 1979 κατά παράβαση του Άρθρου 24.4 του Συντάγματος, με αποτέλεσμα την κήρυξη του άρθρου 54 αντισυνταγματικού. Δεν εξετάστηκαν οι άλλοι λόγοι αντισυνταγματικότητας που προσβλήθηκαν.

35 Το νομικό ζήτημα που εγέρθηκε στις επέσεις αφορούσε τη συνταγματικότητα του Άρθρου 54 του Νόμου 40/79.

Οι δικηγόροι των εφεσειόντων υποστήριξαν ότι:

40 (1) Ο φόρος που επιβλήθηκε δεν ήταν διπλή φορολογία γιατί επιβλήθηκε σε δύο ξεχωριστά εισοδήματα που κτήθηκαν το 1978 και 1979 αντίστοιχα και δεν ήταν φορολογία δύο φορές πάνω στο ίδιο εισόδημα του ίδιου προσώπου.

(2) Με το Νόμο 40/79 (νέο Άρθρο 6) φορολογείται το εισόδημα

του τρέχοντος έτους. Η υποχρέωση της πληρωμής φόρου για το εισόδημα του 1978 δημιουργήθηκε κατά το χρόνο κήσεώς του. Η μεταβατική διάταξη του Άρθρου 54 θεσπίστηκε για να διατηρήσει την υπάρχουσα κατάσταση και δεν επέβαλε αναδρομική φορολογία.

(3) Το προσβαλλόμενο Άρθρο 54 κατοχυρώνει ίση μεταχείριση μεταξύ προσώπων που έχουν την ίδια πηγή εισοδήματος και εμποδίζει την αποφυγή παράλειψης φορολογίας του εισοδήματος που κτήθηκε το 1978 από άλλη πηγή εκτός των αποδοχών. Η διαφοροποίηση στην περίπτωση προσώπου που πλήρωσε ανελλιπώς τους φόρους του από το 1941, που εισήχθη η φορολογία του εισοδήματος στην Κύπρο, κι' έτσι πλήρωσε φορολογία πάνω στο εισόδημα του 1940, γίνεται για σκοπούς ίσης μεταχείρισης με τους άλλους φορολογουμένους που άρχισαν να πληρώνουν φόρο σε μεταγενέστερο έτος.

Αντίθετα οι δικηγόροι των εφεσιβλήτων υποστήριξαν ότι σκοπός του άρθρου 54 ήταν η επιβολή διπλής φορολογίας για το έτος 1979 που αποτελεί από μόνη της καταστρεπτική φορολογία. Επίσης υπέβαλαν ότι:

1. Παραβιάστηκαν τα Άρθρα 24 και 28 του Συντάγματος.

2. Το Άρθρο 54 μεταχειρίζεται άνισα και αδικαιολόγητα τα πρόσωπα που έχουν εισόδημα από άλλες πηγές, σε σύγκριση με τα πρόσωπα που έχουν εισόδημα από αποδοχές.

Η Ολομέλεια του Ανωτάτου Δικαστηρίου αποδέχτηκε τις εφέσεις και αποφάνθηκε ότι:

1. Το Σύνταγμα αποτελεί τον υπέρτατο Νόμο της Δημοκρατίας και Νόμος ο οποίος παραβιάζει οποιαδήποτε διάταξη του Συντάγματος δεν μπορεί να εφαρμοστεί. Σύμφωνα με το τεκμήριο της συνταγματικότητας των νόμων, κάθε νόμος είναι συνταγματικός, εκτός αν αποδειχθεί πέραν πάσης λογικής αμφιβολίας η αντίθεση ή ασυμφωνία του προς διάταξη του Συντάγματος. Οποιαδήποτε διοικητική πράξη βασίστηκε σε άκυρη, νομοθεσία κηρύσσεται άκυρη και χωρίς οποιοδήποτε αποτέλεσμα.

2. Σε προσφυγή κάτω από το Άρθρο 146 του Συντάγματος δεν ελέγχεται γενικά η συνταγματικότητα του νόμου αλλά μόνο στην έκταση που σχετίζεται με την εγκυρότητα της πράξης που είναι αντικείμενο της προσφυγής.

3. Το Άρθρο 24 του Συντάγματος διασφαλίζει την αρχή της ισότητας ενώπιον του Νόμου στη φορολογία. Συνιστά κανόνα δικαίου της ισότητας η οποία κατοχυρώνεται με το Άρθρο 28 του Συντάγματος.

4. Η επιβολή φόρου καταστρεπτικής ή απαγορευτικής φύσεως απαγορεύεται από το Άρθρο 24.4 του Συντάγματος.

5 5. Σύμφωνα με τη σχετική Νομολογία για να χαρακτηριστεί η φορολογία καταστρεπτικής ή απαγορευτικής φύσεως, πρέπει να είναι ιδιαίτερα επαχθής. Η διπλή φορολογία δεν συνιστά από μόνη της φορολογία καταστρεπτικής ή απαγορευτικής φύσεως. Στην παρούσα υπόθεση επιβλήθηκε φορολογία το 1979 για τα εισοδήματα του 1978 και του 1979. Αυτό δεν αποτελεί διπλή φορολογία εφόσον επιβλήθηκε σε δύο διαφορετικά εισοδήματα.

10 6. Στην παρούσα υπόθεση, τα στοιχεία, που τέθηκαν ενώπιον του Δικαστηρίου δεν αποδεικνύουν ότι με το Άρθρο 54 επιβάλλεται καταστρεπτική ή απαγορευτική φορολογία ή ότι το Άρθρο αυτό παραβιάζει την παράγραφο 4 του Άρθρου 24 του Συντάγματος.

Για όλους τους πιο πάνω λόγους οι εφέσεις επιτρέπονται.

15 Στη συνέχεια αφού έγινε εκτενής και λεπτομερής αναφορά της φορολογίας του εισοδήματος στην Κύπρο αρχίζοντας από την εισαγωγή της με Νομοθεσία το 1941 και αντιπαραθέτοντας την αντίστοιχη Αγγλική Νομοθεσία, εξετάστηκαν οι λόγοι αντισυνταγματικότητας που προβλήθηκαν και δεν αποφασίστηκαν από το πρωτόδικο Δικαστήριο. Αποφασίστηκε ότι:

20 1. Στην Κυπριακή Νομοθεσία δεν συναντώνται οι όροι "assessable income" και "taxable income" που στο Νόμο 58/61 μεταφέρθηκε στα Ελληνικά με τη φράση "φορολογητέο εισόδημα".

25 2. Το Άρθρο 6 του Νόμου καθορίζει το ετήσιο εισόδημα που φορολογείται (εκτός από τις αποδοχές) και που είναι, από το 1941 μέχρι τη θέσπιση του Νόμου 40/79, το εισόδημα που αποκτήθηκε κατά το έτος το αμέσως προηγούμενο του φορολογικού έτους. Αυτό είναι καταφανές από το λεκτικό της σχετικής νομοθεσίας.

30 3. Όπου το λεκτικό είναι σαφές, το Δικαστήριο ερμηνεύει το Νόμο με βάση τη φυσική και συνήθη ερμηνεία των λέξεων. Το αντικείμενο και ο σκοπός του Νόμου πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οπότε οι λέξεις ερμηνεύονται με βάση τα συμφραζόμενα, παρά με την αυστηρή ετυμολογική ή συνήθη σημασία τους.

35 4. Όπου υπάρχει ασάφεια το Δικαστήριο μπορεί να ανατρέξει στην αιτιολογική έκθεση του νομοσχεδίου και στα πρακτικά της Βουλής των Αντιπροσώπων.

40 5. Ο φόρος επιβάλλεται και η υποχρέωση δημιουργείται κατά το χρόνο απόκτησης του φορολογητέου εισοδήματος. Ο μεταγενέστερος προσδιορισμός και βεβαίωση του πραγματικού ποσού που πρέπει να πληρωθεί δεν είναι η επιβολή του φόρου. Ο Νόμος 40/79 καθιέρωσε την επιβολή του φόρου πάνω στα εισοδήματα από όλες τις πηγές του τρέχοντος έτους. Το Άρθρο 54, με τις μεταβατικές του διατάξεις, διατήρησε την προηγούμενη Νομοθεσία και την υποχρέωση του φορολογουμένου να καταβάλει φόρο για το εισό-

δημα του 1978. Η φορολογία αυτή δεν θεωρείται αναδρομική.

6. Η διαφοροποίηση που γίνεται στο Νόμο διασφαλίζει την ισότητα μεταξύ των δύο διαφορετικών πηγών εισοδήματος που ετεβλήθησαν για το έτος 1979.

7. Η διαφορετική πρόβλεψη στην επιφύλαξη του επίδικου Άρθρου για τους φορολογουμένους που πλήρωναν ανελλιπώς το φόρο από το 1941, στόχο έχει την εφαρμογή της αρχής της ισότητας στη φορολογία του εισοδήματος. 5

Όλοι οι λόγοι αντισυνταγματικότητας που προβλήθηκαν και δεν αποφασίστηκαν από το πρωτόδικο Δικαστήριο απορρίπτονται. 10

Η αναθεωρητική έρεση 1314 επιτρέπεται. Η προσβαλλόμενη διοικητική απόφαση επικυρώνεται.

Το θέμα που εγέρθηκε και δεν αποφασίστηκε στις αναθεωρητικές εφέσεις 1315 και 1316, αν οι εφεσίβλητοι ήταν φορολογούμενοι το 1941, με αποτέλεσμα να καλύπτονται από την επιφύλαξη του Άρθρου 54(β) του Νόμου 40/79, θα αποτελέσει αντικείμενο νέας απόφασης της Ολομέλειας. 15

Δεν εκδίδεται διαταγή για έξοδα.

Υποθέσεις που αναφέρθηκαν: 20

*In Re Tax Collection Law No. 31 of 1962*

*Hadji Kyriacos & Sons Ltd , 5 R.S.C.C. 22*

*Antoniades & Others v. Republic (1979) 3 C.L.R. 641*

*Rex v. Special Commissioners of Income Tax, 8 T.C. 367, 377*

*Rolls Royce, Ltd v. Short, 10 T.C. 59, 67* 25

*Singer v. Williams [1921] 1 A.C. 41*

*Christodoulou v. The Republic (Collector of Customs Nicosia) 1 R.S.C.C. 1*

*Spyrou & Others (No.2) v. The Republic (Licensing Authority) (1973) 3 CLR 627* 30

*Paraxenophontos & Others v. The Republic (1982) 3 C.L.R. 1037, 1047*

*The Board for Registration of Architects & Civil Engineers v. Kyriakides (1966) 3 C.L.R. 640*

3 Α.Α.Δ.

Δημοκρατία ν. Χ' Ιωάννου κ.α.

*Pavides v. The Republic (Commissioner of Income Tax & Another)* (1967) 3 C.L.R. 217.

*Xydias v. The Republic (Minister of Interior & Another)* (1976) 3 C.L.R. 303, 304, 305.

5 *Singer Sewing v. The Republic* (1978) 3 C.L.R. 71, 74, 84.

*Singer Sewing v. The Republic* (1979) 3 C.L.R. 507, 511.

*Hara Hotels v. The Republic* (1987) 3 C.L.R. 618, 633-634.

*Barnes v. Hely Hutchinson* [1940] A.C. 81.

10 *Demetriades v. 1. The Greek Communal Chamber, 2. The Republic of Cyprus through the Minister of Finance* (1965) 3 C.L.R. 605.

*Sussex Peerage* (1844), 11 Cl. & Fin 85, [8 E.R. 1034].

*Stowel v. Lord Zouch, Plowden*, 369.

*Salomon v. Salomon & Co.* [1897] A.C.22.

*Whitney v. The Commissioners of Inland Revenue*, 10 T.C. 88.

15 *Kyriakides v. The Republic (Minister of Finance & Another)*, 4 R.S.C.C. 109.

*Christou v. The Republic of Cyprus through the Commissioners of Income Tax* (1965) 3 C.L.R. 214.

20 *Matsis v. The Republic (Minister of Finance & Another)* (1969) 3 C.L.R. 245.

*Ioannides v. The Republic* (1985) 3 C.L.R. 1801.

*Κυπριακή Δημοκρατία ν. Lordos Plastics Ltd.* (1992) 3 Α.Α.Δ. 488.

**Εφέσεις.**

25 Εφέσεις εναντίον απόφασης Δικαστή του Ανώτατου Δικαστηρίου Κύπρου (Μαλαχτός, Δ.) που δόθηκε στις 12 Φεβρουαρίου, 1991 (Προσφυγές Αρ. 455/79, 152/80 και 295/80) με την οποία οι φορολογίες που επιβλήθηκαν στους εφεσίβλητους για το φορολογικό έτος 1979 (78) ακυρώθηκαν.

30 Γ. Λαζάρου, Δικηγόρος της Δημοκρατίας Α', με την Στ.

*Ιωσήφ Χατζηγιάννη (κα), Δικηγόρο της Δημοκρατίας,  
για τους εφεσείοντες.*

*Κ.Α. Χ" Ιωάννου, για τον Εφεσίβλητο στην Α.Ε. 1314.*

*Π. Πολυβίου, για τους Εφεσίβλητους στις Α.Ε. 1315  
και 1316.*

5

*Cur. adv. vult.*

ΣΤΥΛΙΑΝΙΔΗΣ, Π.: Οι τρεις εφέσεις συνεκδικάστη-  
καν, γιατί εγείρουν το ίδιο νομικό ζήτημα - τη συνταγμα-  
τικότητα του Άρθρου 54, όπως θεσπίστηκε με το Άρθρο  
15 του περί Φορολογίας του Εισοδήματος (Τροποποιητι-  
κός) (Αρ. 2) Νόμου του 1979, (Αρ. 40/79).

10

Οι εφεσίβλητοι, με ξεχωριστές προσφυγές - (Υποθέσεις  
Αρ. 455/79, 152/80 και 295/80, αντίστοιχα) - πρόσβαλαν τη  
νομιμότητα της φορολογίας για το φορολογικό έτος 1979  
(78).

15

Ο εφεσίβλητος στην Αναθεωρητική Έφεση Αρ. 1314  
είναι δικηγόρος από το 1949 και το κερδαινόμενο εισόδη-  
μά του προερχόταν από την άσκηση του επαγγέλματός του  
και ενοίκια ακίνητης ιδιοκτησίας του.

Η εφεσίβλητη εταιρεία στην Αναθεωρητική Έφεση Αρ.  
1315 ενεγράφη το 1966. Ανέλαβε τις εργασίες της εται-  
ρείας G.S. Galatariotis & Sons Ltd. και διεξήγαγε εμπόριο  
γενικής φύσεως.

20

Η εφεσίβλητη στην Αναθεωρητική Έφεση Αρ. 1316 ενε-  
γράφη το Σεπτέμβριο του 1947 ως ιδιωτική εταιρεία πε-  
ριωρισμένης ευθύνης και το κερδαινόμενο εισόδημά της  
προερχόταν από πωλήσεις αυτοκινήτων, εξαρτημάτων αυ-  
τοκινήτων, ποδηλάτων και οικιακών συσκευών.

25

Ο φόρος εισοδήματος εισήχθη στην Κύπρο το 1941 με  
τον περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμο, (Αρ. 6/41).

30

Το Άρθρο 6 του αρχικού Νόμου είχε:-

5 "6. Tax shall be charged, levied and collected for each year of assessment upon the chargeable income of any person for the year immediately preceding the year of assessment."

10 Το 1952 προστέθηκε επιφύλαξη στο Άρθρο 6, αναφορικά με εισόδημα προερχόμενο από απολαβές. Ο περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμος, (Αρ. 2/59), που είναι Κεφ. 323 στους Νόμους της Κύπρου, Έκδοση 1959, διατήρησε την επιφύλαξη αυτή, η οποία είχε:-

15 "Provided that in computing the chargeable income of any person who derives income from emoluments as defined in section 63 and for the purposes of Part XIII and section 75 of this Law, the emoluments of the year of assessment shall be substituted for the emoluments of the year immediately preceding the year of assessment."

20 Ο Νόμος αυτός, όπως και όλοι οι νόμοι που επέβαλλαν φόρους ή τέλη, λόγω της συνδυασμένης πρόνοιας των Άρθρων 188.2 και 78 του Συντάγματος, έπαυσε να ισχύει την 31η Δεκεμβρίου, 1960. Δυνάμει του περί Συνεχίσεως της Ισχύος των Διατάξεων των περί Φόρων ή Τελών Νόμων, Νόμου του 1960 (Αρ. 23/60), εξακολούθησε να ισχύει μέχρι την 31η Μαρτίου, 1961.

25 Η Ελληνική Κοινοτική Συνέλευση ψήφισε για την Ελληνική Κοινότητα τον περί Επιβολής Προσωπικών Εισφορών επί Μελών της Ελληνικής Κοινότητας διά το έτος 1961 Κοινοτικόν Νόμον του 1961, (Αρ. 16/61), και η Βουλή των Αντιπροσώπων τον περί Φορολογίας του Εισοδήματος (Ξένων Προσώπων) Νόμον του 1961, (Αρ. 58/30 61). Το Άρθρο 5 του Παραρτήματος του Κοινοτικού Νόμου και το Άρθρο 6 του Νόμου 58/61 είναι παρόμοια και έχουν:-

Άρθρο 5 - (Μέρος Τρίτον, Παράρτημα Κοινοτικού Νόμου)

"5. Διά το φορολογικόν έτος επιβάλλεται και εισπράττεται φόρος επί του φορολογητέου εισοδήματος παντός μέλους του κτηθέντος κατά το έτος το αμέσως προηγούμενον του φορολογικου έτους:

Νοείται ότι διά τον προσδιορισμόν του φορολογητέου εισοδήματος μέλους, όπερ κτάται το εισόδημα αυτού εξ αποδοχών, αι αποδοχαί του προηγουμένου της φορολογίας οικονομικου έτους θα υποκαθίστανται υπό των αποδοχών του φορολογικου έτους."

5

'Αρθρον 6 του Νόμου 58/61

10

"6. Δι' έκαστον φορολογικόν έτος επιβάλλεται και εισπράττεται φόρος επί του φορολογητέου εισοδήματος παντός προσώπου όπερ εκτήθη κατά το έτος το αμέσως προηγούμενον του φορολογικου έτους:

Νοείται ότι διά τον προσδιορισμόν του φορολογητέου εισοδήματος προσώπου όπερ κτάται το εισόδημα αυτού εξ αποδοχών, ως αύται καθορίζονται εν τω άρθρω 63, και διά τους σκοπούς του Δεκάτου Τρίτου Μέρους και του άρθρου 76, αι αποδοχαί του προηγουμένου της φορολογίας οικονομικου έτους θα αντικαθίστανται διά των αποδοχών του φορολογικου έτους."

15

20

Με τον Περί Φορολογίας του Εισοδήματος (Ξένων Προσώπων) (Τροποποιητικός) Νόμον του 1966, (Αρ. 21/66), η αναφορά "ξένων προσώπων" απαλείφθηκε από το Νόμο 58/61 και, έτσι, ο Νόμος αυτός παρέμεινε ο βασικός Νόμος για το φόρο εισοδήματος. Η μετέπειτα Νομοθεσία τιτλοφορείται: "οι περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμοι".

25

Με τον περί Φορολογίας του Εισοδήματος (Τροποποιητικός) (Αρ. 2) Νόμο του 1979, (Αρ. 40/79), το 'Αρθρο 6 του βασικου Νόμου καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε με το ακόλουθο νέο 'Αρθρο:-

30

"6. Τηρουμένων των διατάξεων του άρθρου 54 διά

το φορολογικόν έτος 1979 και δι' έκαστον επόμενον φορολογικόν έτος επιβάλλεται και εισπράττεται φόρος επί του φορολογητέου εισοδήματος παντός προσώπου όπερ εκτήθη κατά το φορολογικόν τούτο έτος."

5 Με το Άρθρο 15 του Νόμου αυτού προστέθηκε νέο Άρθρο 54, που έχει:-

"54. Ανεξαρτήτως των διατάξεων του άρθρου 6 -

10 (α) το κατά έτος 1978 κτηθέν άλλο ή έξ αποδοχών εισόδημα προσώπου τινός υπόκειται εις κεχωρισμένην φορολογίαν διά το φορολογικόν έτος 1979 βασιζομένην επί του τοιούτου εισοδήματος του έτους 1978. Εις τοιαύτας περιπτώσεις όμως η πρόνοια του άρθρου 35 των περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων, η αφορώσα εις την εισπραξιν του 15 φόρου, δεν θα εφαρμόζηται, ο δε φόρος θα είναι πληρωτέος εις ουχί περισσότερας των πέντε ίσων ετησίων δόσεων της πρώτης δόσεως ούσης πληρωτέας την 1ην Δεκεμβρίου, 1979·

20 (β) φυσικόν πρόσωπον το οποίον κτάται κατά το έτος 1978 εισόδημα άλλο ή έξ αποδοχών, κατά δε το έτος 1979 κτάται εισόδημα έξ αποδοχών, υπόκειται εις κεχωρισμένην φορολογίαν διά το φορολογικόν έτος 1979 βασιζομένην επί των τοιούτων εισοδημάτων του 1978 και 1979 αλλ' ο υπό του προσώπου 25 τούτου καταβλητέος φόρος θα συνίσταται εις το μέρος του ποσού του φόρου το οποίον έχει τον αυτόν λόγον προς το ολικόν ποσόν του φόρου οίον και το ποσόν του εισοδήματος του προσώπου τούτου το προερχόμενον εκ πηγών άλλων ή έξ αποδοχών προς το ολικόν ποσόν του εισοδήματος αυτού:

30

Νοείται ότι εις περίπτωσιν καθ' ην πρόσωπόν τι ήθελεν αποδείξει προς πλήρη ικανοποίησιν του Εφόρου ότι κατέβαλεν ανελλιπώς φόρον από του φορολογικού έτους 1941 και εντεύθεν, αι διατάξεις των παραγράφων 35 (α) και (β), δεν εφαρμόζονται. Εν τοιαύτη περιπτώσει

και εφ' όσον το πρόσωπον τούτο κέκτηται κατά το έτος 1978 εισόδημα μεγαλύτερον του εισοδήματος του έτους 1977, το πρόσωπον τούτο υπόκειται εις κεχωρισμένην φορολογίαν διά το φορολογικόν έτος 1979 βασιζομένην επί του τοιούτου εισοδήματος του έτους 1978, αλλ' ο υπό του προσώπου τούτου καταβληθείς φόρος διά το φορολογικόν έτος 1978 εκπίπτεται υπό μορφήν πιστώσεως έναντι του ούτω πληρωτέου φόρου."

5

Ο σκοπός της τροποποίησης ήταν η υιοθέτηση της τρέχουσας βάσης επιβολής εισπράξεως της φορολογίας του εισοδήματος για όλα τα εισοδήματα, ανεξαρτήτως πηγής, για να φορολογούνται κατά το χρόνο κατά τον οποίο κερδίζονται.

10

Το Άρθρο 54 περιέχει μεταβατικές διατάξεις για να παρεμποδιστεί η αποφυγή φορολογίας εισοδήματος και, ταυτόχρονα, να διευκολυνθεί ο φορολογούμενος στην πληρωμή του φόρου, επειδή επιβαλλόταν η φορολογία επί του εισοδήματος δυο συνεχών χρόνων σε ένα χρόνο.

15

Ο εφεσίβλητος στην Αναθεωρητική Έφεση Αρ. 1314, στις 26 Μαΐου, 1979 - 15 μέρες μετά τη δημοσίευση του Νόμου 40/79 - υπέβαλε, μέσω των λογιστών του, δήλωση για το αναμενόμενο φορολογητέο εισόδημά του για το έτος 1979, αλλά παρέλειψε να υποβάλει δήλωση για το εισόδημα του 1978. Με βάση το Άρθρο 13(3) των περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων του 1978 έως 1979, (Αρ. 4/78, 23/78 και 41/79), ο Έφορος Φόρου Εισοδήματος έστειλε στις 25 Ιουνίου, 1979, Ειδοποίηση περί Επιβολής Φορολογίας για το φορολογικό έτος 1979/78 και άλλη Ειδοποίηση περί Επιβολής Προσωρινής Φορολογίας για το φορολογικό έτος 1979.

20

25

30

Ο εφεσίβλητος, με επιστολή των λογιστών του, ημερομηνίας 14 Ιουλίου, 1979, υπέβαλε ένσταση. Ζήτησε, ταυτόχρονα, την πληρωμή του φόρου σε δυο δόσεις.

Στις 25 Αυγούστου, 1979, ο Έφορος Φόρου Εισοδήματος αποδέχτηκε με επιστολή την εισήγηση για πληρωμή

35

του προσωρινού φόρου για το 1979 σε δύο ίσες δόσεις - την 1η Δεκεμβρίου, 1979 και την 1η Δεκεμβρίου, 1980.

Ακολούθησε η προσφυγή εναντίον της φορολογίας του έτους 1979/78.

5 Η εφεσίβλητη εταιρεία στην Αναθεωρητική Έφεση Αρ. 1315 υπέβαλλε ανελλιπώς ελεγμένους λογαριασμούς και καταστάσεις φορολογητέου εισοδήματος. Το καθαρό εισόδημά της από το εμπόριο για το έτος 1978 ήταν £193.415,00.

10 Την 1η Νοεμβρίου, 1979, ο Έφορος Φόρου Εισοδήματος, με Ειδοποίηση περί Επιβολής Φορολογίας για το φορολογικό έτος 1979/78, επί φορολογητέου εισοδήματος £193.415,00, επέβαλε φόρο £82.201,375.

15 Η εφεσίβλητη εταιρεία συμφώνησε να πληρώσει το φόρο αυτό με δόσεις, όπως προβλέπεται στο νέο Άρθρο 54(α) του Νόμου 40/79.

20 Στις 31 Δεκεμβρίου, 1979, ο φορολογικός σύμβουλος της εφεσίβλητης ζήτησε, δυνάμει του Άρθρου 54, την αφαίρεση από το φόρο αυτό του φόρου που πλήρωσε για το φορολογικό έτος 1978(77), επειδή η εταιρεία το 1978 είχε ψηλότερο εισόδημα από το 1977 και πλήρωνε ανελλιπώς τους φόρους της από το χρόνο της εγγραφής της - το 1966.

25 Στις 21 Ιανουαρίου, 1980, ο Έφορος απάντησε ότι η εφεσίβλητη δεν εκαλύπτετο από την επιφύλαξη του Άρθρου 54, γιατί δεν πλήρωνε ανελλιπώς από το 1941, λαμβανομένου υπόψη ότι η εταιρεία ενεγράφη το 1966 και άρχισε να πληρώνει φόρο από το φορολογικό έτος 1967.

30 Στις 15 Φεβρουαρίου, 1980, υποβλήθηκε γραπτή ένσταση εναντίον της πιο πάνω απόφασης του Εφόρου.

Στις 13 Μαρτίου, 1980, κοινοποιήθηκε αρνητική απόφαση στην ένσταση, γιατί δεν έγινε δεκτή η ερμηνεία του

Άρθρου 54 όπως δηλωνόταν στην ένσταση της 15ης Φεβρουαρίου, 1980.

Η εφεσίβλητη εταιρεία στην Αναθεωρητική Έφεση Αρ. 1316 δεν υπέβαλε δηλώσεις εισοδήματος για το εισόδημα του 1978 μέσα στην καθορισμένη προθεσμία.

5

Στις 20 Αυγούστου, 1979, ο Έφορος Φόρου Εισοδήματος εξέδωσε Ειδοποίηση περί Επιβολής Φορολογίας για το φορολογικό έτος 1979/78, με βάση το Άρθρο 13(3) των περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων του 1978 έως 1979.

10

Στις 30 Αυγούστου, 1979, οι λογιστές της εταιρείας υπέβαλαν ένσταση ότι η φορολογία ήταν υπερβολική και δεν ήταν σύμφωνη με τα πραγματικά εισοδήματά της. Εν τω μεταξύ, υπέβαλαν και τους λογαριασμούς για το έτος εκείνο.

15

Οι λογιστές της εταιρείας ζήτησαν όπως το ποσό του φόρου για το φορολογητέο εισόδημα του 1978 μειωθεί κατά το ποσό του φόρου εισοδήματος για το έτος 1977, δηλαδή κατά ποσό £28.432,925 και πληρωθεί μόνο £25.858,275, σύμφωνα με την επιφύλαξη του νέου Άρθρου 54.

20

Το ίδιο επανέλαβαν και με επιστολή ημερομηνίας 30 Νοεμβρίου, 1979, και ζήτησαν περαιτέρω την καταβολή του φόρου με δόσεις.

Αφού εξετάστηκαν οι λογαριασμοί που υποβλήθηκαν και η αίτηση - ένσταση, κοινοποιήθηκε αρνητική απόφαση με επιστολή ημερομηνίας 7 Ιουνίου, 1980, και στάλθηκε και σχετική Ειδοποίηση περί Επιβολής Φορολογίας για το φορολογικό έτος 1979/78.

25

Οι εφεσίβλητοι, με τις αντίστοιχες προσφυγές Αρ. 455/79, 152/80 και 295/80, ζήτησαν την ακύρωση των αποφάσεων του Διευθυντή Εσωτερικών Προσόδων για τη φορολογία 1979/78, για το λόγο ότι ο φόρος επιβλήθηκε με βάση

30

το Άρθρο 54, που είναι αντισυνταγματικό για τους πιο κάτω λόγους:-

- 5 1. Παραβιάζει το Άρθρο 24.4 του Συντάγματος, γιατί επιβάλλει φορολογία καταστρεπτικής ή απαγορευτικής φύσεως, με την επιβολή διπλής φορολογίας. Προνοεί για διπλή φορολογία για το έτος 1979.
- 10 2. Παραβιάζει το Άρθρο 24.1 του Συντάγματος, γιατί επιβάλλει δυο φορολογίες για το ίδιο φορολογικό έτος και, ως εκ τούτου, ο φόρος που επιβάλλεται δεν είναι ανάλογος με τα μέσα του φορολογουμένου.
- 15 3. Παραβιάζει το Άρθρο 24.3 του Συντάγματος, γιατί επιβάλλει αναδρομική φορολογία.
- 20 4. Παραβιάζει την αρχή της ισότητας μεταξύ των φορολογουμένων που έχουν εισόδημα από απολαβές και των φορολογουμένων που η πηγή του εισοδήματός τους είναι άλλη. Ευεργετεί εκείνους που ήταν φορολογούμενοι το 1941 και πλήρωναν το φόρο εισοδήματός τους έκτοτε και αποκλείει όλους όσους άρχισαν να πληρώνουν φόρο εισοδήματος σε κατοπινά χρόνια.

Οι Προσφυγές Αρ. 152/80 και 295/80 συνεκδικάστηκαν.

25 Ο πρωτόδικος Δικαστής, στις 12 Φεβρουαρίου, 1991, ακύρωσε τις προσβαλλόμενες φορολογίες, με το ακόλουθο σκεπτικό:-

“Το κύριο σημείο επί του οποίου το Δικαστήριο καλείται να αποφασίσει στις δυο προσφυγές είναι η συνταγματικότητα του νέου άρθρου 54 του Νόμου.

30 Έχω εξετάσει τις εμπειριστατωμένες αγορεύσεις των δικηγόρων αμφοτέρων των πλευρών και πρέπει να πω ότι αποδέχομαι την εισήγηση του δικηγόρου του αιτητή

ότι εδώ πρόκειται περί διπλής φορολογίας αναφορικά με το έτος 1979 και έτσι το άρθρο 54 του περί Φόρου Εισοδήματος (Τροποποιητικού) Νόμου κηρύσσεται αντισυνταγματικό καθότι αντίκειται προς το άρθρο 24.4 του Συντάγματος που προνοεί ότι ουδείς φόρος, 5  
τέλος ή εισφορά οιασδήποτε φύσεως εξαιρέσει των τελωνιακών δασμών δύναται να είναι καταστρεπτικής ή απαγορευτικής φύσεως."

Με το ίδιο σκεπτικό, ο ίδιος Δικαστής, την ίδια ημέρα, ακύρωσε τη φορολογία που προσβλήθηκε με την Προσφυγή Αρ. 455/79. 10

Ο πρωτόδικος Δικαστής δεν ασχολήθηκε με τους άλλους λόγους αντισυνταγματικότητας που προσβλήθηκαν.

Οι εφέσεις στρέφονται εναντίον των πιο πάνω Αποφάσεων. 15

Κατά την ακρόαση των εφέσεων, λαμβανομένης υπόψη της φύσης της Αναθεωρητικής Έφεσης, οι δικηγόροι των διαδίκων αγόρευσαν, τόσο πάνω στο ζήτημα που εγείρεται στις εφέσεις, όσο και πάνω στους άλλους λόγους αντισυνταγματικότητας, που δεν αποφασίστηκαν στο πρώτο- 20  
δικο Δικαστήριο.

Ο πρωτόδικος Δικαστής κήρυξε το Άρθρο 54 αντισυνταγματικό, γιατί, όπως είπε, είναι αντίθετο με το Άρθρο 24.4 του Συντάγματος, επειδή επιβάλλει φόρο καταστρεπτικής ή απαγορευτικής φύσεως - (διπλή φορολογία) - για 25  
το έτος 1979.

Ο δικηγόρος των εφεσειόντων εισηγήθηκε ότι δεν επιβλήθηκε διπλή φορολογία. Εν πάση περιπτώσει, διπλή φορολογία δεν απαγορεύεται από το Σύνταγμα και, από μόνη της, δε συνιστά φορολογία καταστρεπτικής ή απαγορευτικής φύσεως. Οι εφεσίβλητοι δεν απέδειξαν ότι η φορολογία αυτή συνιστά φορολογία καταστρεπτικής ή απαγορευτικής φύσεως. 30

Οι δικηγόροι των εφεσιβλήτων, από την άλλη, επιχειρηματολόγησαν ότι το 1979 επιβλήθηκαν δύο φορολογίες για εισόδημα του ιδίου προσώπου υπολογισμένου με δύο διαφορετικούς τρόπους και, ως εκ τούτου, το Άρθρο 54 προβλέπει την επιβολή φορολογίας καταστρεπτικής φύσεως, γιατί γίνεται με τον τρόπο αυτό επανάληψη της φορολογίας. Η διπλή φορολογία, όπως προβλέπεται στο κρινόμενο Άρθρο, είναι, από μόνη της, καταστρεπτική φορολογία.

10 Αναφορικά με τους άλλους προβαλλόμενους λόγους αντίσυνταγματικότητας, οι θέσεις των διαδίκων, όπως αναπτύχθηκαν ενώπιόν μας, είναι:-

Οι δικηγόροι των εφεσιβλήτων υπέβαλαν ότι:-

15 (α) Υπάρχει παραβίαση των Άρθρων 28 και 24.1 του Συντάγματος, που προνοούν ότι ο καθένας συνεισφέρει ανάλογα με τις δυνάμεις του - τη φοροδοτική του ικανότητα. Στις κρινόμενες υποθέσεις επιβλήθηκε φόρος δύο φορές με βάση τον τρόπο υπολογισμού του εισοδήματος. Το φορολογητέο εισόδημα φορολογήθηκε με τον υπολογισμό του εισοδήματος του 1979, όπως πρόβλεψε το νέο Άρθρο 6, και με βάση το εισόδημα του προηγούμενου χρόνου 1978, σύμφωνα με το Άρθρο 6, όπως ήταν πριν την αντικατάστασή του από το Άρθρο 2 του Νόμου 40/79, και με το Άρθρο 54. Αυτό έγινε, γιατί χρησιμοποιήθηκαν δύο διαφορετικοί τρόποι υπολογισμού. Το ίδιο εισόδημα φορολογήθηκε δύο φορές.

30 (β) Η επιβολή φορολογίας το 1979 πάνω στο εισόδημα που κτήθηκε το 1978, με βάση το Άρθρο 54, είναι αναδρομική φορολογία. Το Άρθρο 54 άρχισε να ισχύει στις 11 Μαΐου, 1979. Επιβάλλει όμως φόρο εισοδήματος πάνω στο εισόδημα που κτήθηκε το προηγούμενο έτος, στο εισόδημα που ανήκει στο προηγούμενο έτος. Αυτό συνιστά αναδρομική φορολογία, αντίθετη με την παράγραφο 3 του Άρ-

θρου 24 του Συντάγματος. Δεν είναι αναδρομική φορολογία, αν λαμβάνεται υπόψη το εισόδημα του προηγούμενου χρόνου μόνο για υπολογισμό του εισοδήματος του τρέχοντος χρόνου.

- (γ) Το Άρθρο 54 μεταχειρίζεται άνισα και αδικαιολόγητα τα πρόσωπα που έχουν εισόδημα από άλλες πηγές, σε σύγκριση με τα πρόσωπα που έχουν εισόδημα από αποδοχές. Οι μισθωτοί το 1979 φορολογήθηκαν μια φορά, ενώ οι άλλοι δύο φορές. Είναι τα πρόσωπα που φορολογούνται και όχι το εισόδημα. Ο νομοθέτης το 1952 δεν έκαμε πρόνοια παρόμοια με αυτή του Άρθρου 54. 5 10

Νομικό έρεισμα της πιο πάνω επιχειρηματολογίας είναι οι υποθέσεις *In Re Tax Collection Law No. 31 of 1962 and HadjiKyriacos and Sons Ltd.*, 5 R.S.C.C. 22· *Antoniades & Others v. Republic* (1979) 3 C.L.R. 641· *Rex v. Special Commissioners of Income Tax*, 8 T.C. 367, 377· *Rolls Royce, Ltd. v. Short*, 10 T.C. 59, 67· *Singer v. Williams* [1921] 1 A.C. 41. 15

Οι δικηγόροι των εφεσειόντων εισηγήθηκαν ότι:- 20

- (α) Δεν επιβλήθηκε διπλή φορολογία, γιατί διπλή φορολογία σημαίνει φορολογία δύο φορές πάνω στο ίδιο εισόδημα του ίδιου προσώπου, ενώ, στην παρούσα περίπτωση, φόρος εισοδήματος επιβλήθηκε σε δύο ξεχωριστά εισοδήματα που κτήθηκαν το 1978 και 1979, αντίστοιχα. Είναι τα εισοδήματα που φορολογούνται. Η φορολογία είναι ανάλογη με τη φοροδοτική ικανότητα. 25
- (β) Η Απόφαση *HadjiKyriacos* (ανωτέρω), έλαβε ως δεδομένο ότι ο Κυπριακός και Αγγλικός Νόμος ήταν οι ίδιοι και ότι το εισόδημα του προηγούμενου χρόνου λαμβανόταν υπόψη μόνο για υπολογισμό του εισοδήματος του τρέχοντος έτους. Ο Κυπριακός Νόμος, όμως, ήταν πάντοτε διαφορετικός από τον Αγγλικό. Το Άρθρο 6, μέχρι την τροποποίησή 30

του από το Νόμο 40/79, πρόβλεπε την επιβολή και εισπραξη φόρου επί του φορολογητέου εισοδήματος κάθε προσώπου που κτήθηκε το χρόνο τον αμέσως προηγούμενο του φορολογικού έτους. Το λεκτικό της Κυπριακής Νομοθεσίας είναι: "επιβάλλεται και εισπράττεται φόρος επί του φορολογητέου εισοδήματος παντός προσώπου όπερ εκτήθη κατά το έτος το αμέσως προηγούμενον του φορολογικού έτους". Το αντικείμενο του φόρου είναι το εισόδημα του προηγούμενου έτους. Η νομοθετική πρόνοια δεν είναι τρόπος υπολογισμού του εισοδήματος του τρέχοντος έτους, όπως είναι η Αγγλική Νομοθεσία. Όταν κτήθηκε το εισόδημα του 1978, υπήρχε η νομοθετική διάταξη του Άρθρου 6, δύναμει της οποίας επιβλήθηκε ο φόρος και δημιουργήθηκε η υποχρέωση. Με το Νόμο 40/79 (νέο Άρθρο 6) φορολογείται το εισόδημα του τρέχοντος έτους. Η υποχρέωση της πληρωμής φόρου για το εισόδημα του 1978 δημιουργήθηκε κατά το χρόνο κτήσεώς του. Η μεταβατική διάταξη του Άρθρου 54 θεσπίστηκε για να διατηρήσει υπάρχουσα κατάσταση και δεν επέβαλε αναδρομική φορολογία. Εν πάση περιπτώσει, η φορολογία, με βάση το Άρθρο 54, δεν είναι αναδρομική, με την έννοια της παραγράφου 3 του Άρθρου 24 του Συντάγματος.

(γ) Με το προσβαλλόμενο Άρθρο 54, αποφεύγεται η δυσμενής διάκριση. Ταυτόχρονα, τα πρόσωπα που έχουν την ίδια πηγή εισοδήματος έχουν την ίδια μεταχείριση. Περαιτέρω, αποφεύγεται η παράλειψη φορολογίας του εισοδήματος που κτήθηκε το 1978 από άλλη πηγή εκτός των αποδοχών. Στην περίπτωση προσώπου που πλήρωνε ανελλιπώς το φόρο του από το 1941, που εισήχθη η φορολογία του εισοδήματος στην Κύπρο, και, έτσι, πλήρωσε φορολογία πάνω στο εισόδημα του 1940, γίνεται διαφοροποίηση, για να τύχει ίσης μεταχείρισης με τους άλλους φορολογουμένους. Χωρίς τις επίδικες πρόνοιες του Άρθρου 54, φορολογούμενος από την έναρξη της ισχύος του Νόμου του 1941 θα εφο-

ρολογείται ένα χρόνο περισσότερο από τους άλλους που άρχισαν να πληρώνουν φόρο σε μεταγενέστερο έτος.

Οι επίδικες φορολογίες εκδόθηκαν δυνάμει των περί Φορολογίας Εισοδήματος Νόμων του 1961 έως (Αρ. 2) 5 του 1979, (Αρ. 58/61, 4/63, 21/66, 60/69, 47/73, 37/75, 12/76, 15/77, 8/79, 40/79), συμπεριλαμβανομένου του νέου Άρθρου 54.

Διοικητική πράξη ή απόφαση κηρύσσεται άκυρη και χωρίς οποιοδήποτε αποτέλεσμα, αν βασίστηκε σε άκυρη 10 νομοθεσία - (βλ., μεταξύ άλλων, *Miltiades Christodoulou and The Republic (Collector of Customs Nicosia) 1 R.S.C.C. 1. Savvas Chr. Spyrou and Others (No. 2) v. Republic (Licensing Authority) (1973) 3 C.L.R. 627. Papanephontos and Others v. Republic (1982) 3 C.L.R. 1037, 15 1047*).

Το Σύνταγμα είναι ο υπέρτατος Νόμος της Δημοκρατίας. Νόμος, που είναι αντίθετος ή ασύμφωνος με οποιαδήποτε διάταξη του Συντάγματος, δεν μπορεί να επιβιώσει. Σύμφωνα με το τεκμήριο της συνταγματικότητας των 20 νόμων, κάθε νόμος είναι συνταγματικός, εκτός εάν αποδειχθεί, πέραν πάσης λογικής αμφιβολίας, η αντίθεση ή ασυμφωνία του προς διάταξη του Συντάγματος. Ο δικαστικός έλεγχος της συνταγματικότητας είναι δικανικός 25 και δεν αναφέρεται ούτε στη σοφία, ούτε στη σκοπιμότητα ή τις επιπτώσεις του νόμου, ούτε στα συγκεκριμένα γεγονότα της κάθε υπόθεσης - (βλ. *The Board for Registration of Architects & Civil Engineers v. Christodoulos Kyriakides (1966) 3 C.L.R. 640*).

Σε προσφυγή κάτω από το Άρθρο 146 του Συντάγματος, το Δικαστήριο επιλαμβάνεται της συνταγματικότητας νόμου, μόνο στην έκταση που είναι σχετική με την εγκυρότητα της πράξης, απόφασης ή παράλειψης - αντικείμενο της προσφυγής. Δεν αποφασίζει την αντισυνταγματικότητα του νόμου γενικά. Έτσι, όταν το Άρθρο 148 του Συντάγματος εφαρμόζεται σε απόφαση κάτω από το Άρθρο 35

146 του Συντάγματος, είναι η απόφαση για τη νομιμότητα της επίδικης πράξης ή απόφασης στην προσφυγή που είναι δεσμευτική για όλα τα Δικαστήρια, όργανα, αρχές και πρόσωπα. Αυτό είναι καθαρό από το περιεχόμενο των 5 παραγράφων 4 και 5 του Άρθρου 146 του Συντάγματος - (βλ. *Byron Pavlides v. Republic (Commissioner of Income Tax and Another)* (1967) 3 C.L.R. 217).

Το Άρθρο 24 του Συντάγματος έχει:-

10 "1. Έκαστος υποχρεούται να συνεισφέρει εις τα δημόσια βάρη αναλόγως των δυνάμεων αυτού.

2. Ουδεμία τοιαύτη συνεισφορά διά καταβολής φόρου, τέλους ή εισφοράς οιασδήποτε φύσεως επιβάλλεται, ειμή διά νόμου ή κατ' εξουσιοδότησιν νόμου.

15 3. Ουδείς φόρος, τέλος ή εισφορά οιασδήποτε φύσεως επιβάλλεται αναδρομικώς. Εισαγωγικοί δασμοί δύνανται να επιβάλλωνται από της ημερομηνίας της καταθέσεως της σχετικής προτάσεως νόμου ή νομοσχεδίου.

20 4. Ουδείς φόρος, τέλος ή εισφορά οιασδήποτε φύσεως, εξαιρέσει των τελωνειακών δασμών, δύναται να είναι καταστρεπτικής ή απαγορευτικής φύσεως."

25 Για τις δαπάνες της Πολιτείας είναι αναγκαία η συνεισφορά των πολιτών. Βασική υποχρέωση κάθε ατόμου είναι η συνεισφορά στα δημόσια βάρη. Ο καθένας έχει δικαιώματα αλλά και υποχρεώσεις.

30 Στην πρώτη παράγραφο του Άρθρου 24 αναφέρεται η υποχρέωση για συνεισφορά στα δημόσια βάρη, αλλά εκφράζεται και διασφαλίζεται η αρχή της ισότητας ενώπιον του Νόμου στη φορολογία. Συνιστά κανόνα δικαίου της ισότητας, η οποία εξαγγέλλεται στο Άρθρο 28 του Συντάγματος και δεσμεύει το νομοθέτη και τη διοίκηση, αναφορικά με τη φορολογία. Έτσι, διακηρύττονται το πάνδημο του φόρου και η φορολογική δικαιοσύνη. Ο φόρος επι-

βάλλεται ανάλογα με τη φοροδοτική ικανότητα.

Η παράγραφος 4 απαγορεύει την επιβολή φόρου, τέλους ή εισφοράς οποιασδήποτε φύσης - εκτός των τελωνειακών δασμών - καταστρεπτικής ή απαγορευτικής φύσεως.

5

Φόρος είναι καταστρεπτικής φύσεως, εάν είναι τόσο δυσανάλογος με τη φοροδοτική ικανότητα του φορολογουμένου, ώστε να επιφέρει την οικονομική καταστροφή του, ή το αποτέλεσμα του να απολήγει, ουσιαστικά, στη στέρηση ή δήμευση της περιουσίας του.

10

Απαγορευτικής φύσεως είναι η φορολογία που χρησιμοποιείται για σκοπούς περιορισμού της άσκησης ορισμένου επαγγέλματος ή της διεξαγωγής ορισμένης εργασίας.

Η φορολογία, για να χαρακτηριστεί καταστρεπτικής ή απαγορευτικής φύσεως, πρέπει να είναι ιδιαίτερα επαχθής - (βλ., μεταξύ άλλων, *Loizos Xydias v. Republic (Minister of Interior and Another)* (1976) 3 C.L.R. 303, 304, 305· *Singer Sewing v. Republic* (1978) 3 C.L.R. 71, 74, 84· *Singer Sewing v. Republic* (1979) 3 C.L.R. 507, 511· *Hara Hotels v. Republic* (1987) 3 C.L.R. 618· 633-634· H. M. Seervai - "Constitutional Law of India", Third Edition, Vol. 1, σελ. 580-583 (ιδιαίτερα σελ. 581)· Basu - "Commentary on the Constitution of India", Sixth Edition, Vol. C, (Article 19), σελ. 312, 313· Paul G. Kauper - "Constitutional Law - Cases and Materials", Fifth Edition, σελ. 852· X. v/the Federal Republic of Germany, Application No. 8724/79, European Commission of Human Rights, D. & R. 20, σελ. 226-229, (σελ. 228)· Τορναρίτη - "Το Πολιτειακόν Δίκαιον της Κυπριακής Δημοκρατίας", 1982, σελ. 209). Διπλή φορολογία είναι φορολογία δυο φορές του ίδιου εισοδήματος, του ίδιου προσώπου αναφορικά με το ίδιο εισόδημα, είτε άμεσα, είτε έμμεσα - (βλ. *Barnes v. Hely Hutchinson* [1940] A.C. 81, σελ. 97).

15

20

25

30

Αυτός ο ορισμός της διπλής φορολογίας εξάγεται, επίσης, εύκολα και από τα σχετικά Άρθρα της Κυπριακής

35

Νομοθεσίας, αναφορικά με τη διπλή φορολογία, και τις Συμβάσεις για αποφυγή διπλής φορολογίας.

Η διπλή φορολογία, από μόνη της, δε συνιστά φορολογία καταστρεπτικής ή απαγορευτικής φύσεως.

- 5 Στην παρούσα υπόθεση, επιβλήθηκε φορολογία το 1979 για δύο διαφορετικά εισοδήματα - το εισόδημα του 1978 και το εισόδημα του 1979. Αυτό δε συνιστά διπλή φορολογία.

- 10 Υψηλή ή υπερβολική φορολογία δεν είναι φορολογία καταστρεπτικής ή απαγορευτικής φύσεως, εάν δεν πληροί τις άλλες απαιτήσεις που έχουν προαναφερθεί.

- 15 Στην παρούσα υπόθεση, τα στοιχεία, τα οποία τέθηκαν ενώπιον του Δικαστηρίου, δεν έχουν ικανοποιήσει ότι, με το Άρθρο 54, η προσβαλλόμενη φορολογία είναι καταστρεπτικής ή απαγορευτικής φύσεως, ούτε ότι το Άρθρο 54 είναι αντίθετο ή ασύμφωνο με την παράγραφο 4 του Άρθρου 24 του Συντάγματος.

Ως εκ τούτου, οι εφέσεις θα επιτραπούν.

- 20 Θα εξετάσουμε τους λόγους αντισυνταγματικότητας που προβλήθηκαν και δεν αποφασίστηκαν από το πρωτόδικο Δικαστήριο.

- 25 Η φορολογία πρέπει να είναι "αναλόγως των δυνάμεων" του φορολογουμένου. Στο Ελληνικό κείμενο του Συντάγματος υπάρχει η φράση "αναλόγως των δυνάμεων", στο Τουρκικό "inkam - δυνατοτήτων" και στο Αγγλικό "means". Όλα εκφράζουν την ίδια έννοια, δηλαδή τη φοροδοτική ικανότητα. Η λέξη "δυνάμεων" δεν αναφέρεται στο εισόδημα μόνο, αλλά στη φοροδοτική ικανότητα - (βλ. *HajiKyriacos*, (ανωτέρω) και *Sofocles Demetriades and 1. The Greek Communal Chamber, 2. The Republic of Cyprus* 30 *though the Minister of Finance* (1965) 3 C.L.R. 605, σελ. 614-615).

Η επίκληση από τους εφεσίβλητους της παραγράφου 1 του Άρθρου 24 του Συντάγματος έγινε, ουσιαστικά, σε συνδυασμό με το Άρθρο 28 του Συντάγματος, για παραβίαση της αρχής της ισότητας μεταξύ φορολογουμένων.

Η φορολογία που προοβάλλεται είναι ανάλογη με τα μέσα των εφεσίβλητων φορολογουμένων. Αυτό είναι πασιφανές από όλα τα στοιχεία ενώπιον του Δικαστηρίου. 5

Η φορολογία του εισοδήματος στην Κύπρο εισήχθη, όπως έχει προαναφερθεί, με Νομοθεσία το 1941. Δε βασίστηκε στην υπάρχουσα Νομοθεσία της Αγγλίας, αλλά στο Report of the Inter-Departmental Committee on Income Tax in the Colonies not possessing responsible Government, Cmd. 1788 - (Έκθεση Διατμηματικής Επιτροπής για το Φόρο Εισοδήματος στις Αποικίες που δεν είχαν υπεύθυνη Κυβέρνηση). 10 15

Ο Νόμος 6/41 μεταφύτευσε στην Κυπριακή έννομη τάξη, με ασήμαντες διαφοροποιήσεις, την Πρότυπη Διαταγή Φόρου Εισοδήματος - (Model Income Tax Ordinance) - (Παράρτημα Ι της Έκθεσης) - (βλ. Έκθεση, σελ. 19 και επόμενα). Φόρος επιβάλλεται σε εισόδημα κερδαινόμενο μέσα στην αποικία ή, ενώ έχει την πηγή του έξω από την αποικία, λαμβάνεται μέσα στην αποικία. Φόρος επιβάλλεται και εισπράττεται πάνω στο chargeable income - (φορολογητέο εισόδημα) - κάθε προσώπου. 20

Η Έκθεση και ο Κύπριος νομοθέτης απέφυγαν με επιμέλεια να χρησιμοποιήσουν τους όρους "assessable income" και "taxable income", που χρησιμοποιούνταν στην Αγγλική Νομοθεσία. Χρησιμοποίησαν τις λέξεις "chargeable income", που στο Νόμο 58/61 μεταφέρθηκε στα Ελληνικά με τη φράση "φορολογητέο εισόδημα". 25 30

Η Αγγλική Νομοθεσία, κατά το χρόνο της εισαγωγής του φόρου εισοδήματος στην Κύπρο, πρόβλεπε τον υπολογισμό του φόρου - (computation) - του φορολογικού έτους - (the year of assessment) - με βάση το μέσο όρο του εισοδήματος των τριών προηγούμενων ετών. Δεν εφορο- 35

λογείται οποιοδήποτε από τα εισοδήματα των τριών προηγούμενων ετών. Απλώς, το εισόδημα των τριών προηγούμενων ετών λαμβανόταν ως βάση μόνο για σκοπούς υπολογισμού του φόρου που θα επιβάλλετο και θα  
 5 εισπράττετο κατά το φορολογικό έτος - (year of assessment). Το εισόδημα του year of assessment ήταν πλασματικό και όχι πραγματικό.

Ο Κύπριος νομοθέτης χρησιμοποίησε εντελώς διαφορετικό λεκτικό. Το Άρθρο 5 του Νόμου προβλέπει ότι, για  
 10 κάθε φορολογικό έτος, επιβάλλεται φόρος επί του εισοδήματος από τις προσδιορισμένες πηγές, βάσει των καθορισμένων φορολογικών συντελεστών. Το Άρθρο αυτό καθορίζει μόνο τις πηγές εισοδήματος που είναι αντικείμενο του φόρου.

15 Το Άρθρο 6, πιο συγκεκριμένα, καθορίζει το εισόδημα που φορολογείται. Από το 1941 μέχρι τη θέσπιση του Νόμου 40/79, για πηγή εισοδήματος εκτός από αποδοχές, χρησιμοποιείται το ίδιο ακριβώς λεκτικό:-

20 "6. Tax shall be charged, levied and collected for each year of assessment upon the chargeable income of any person for the year immediately preceding the year of assessment."

25 "6. Δι' έκαστον φορολογικόν έτος επιβάλλεται και εισπράττεται φόρος επί του φορολογητέου εισοδήματος παντός προσώπου όπερ εκτήθη κατά το έτος το αμέσως προηγούμενον του φορολογικού έτους:"

Η ερμηνεία φορολογικού νόμου πρέπει να είναι στενή. Δεν πρέπει να είναι ούτε κατασταλτική, ούτε διασταλτική.

30 Όπου το λεκτικό είναι σαφές, το Δικαστήριο ερμηνεύει το νόμο με βάση τη φυσική και συνήθη ερμηνεία των λέξεων.

Όπου υπάρχει ασάφεια, ολόκληρο το σχετικό μέρος του νόμου ή ολόκληρος ο νόμος εξετάζονται.

Παρόλο ότι οι λέξεις σε ένα νομοθέτημα, γενικά, ερμηνεύονται με τη συνήθη σημασία τους, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη το αντικείμενο και ο σκοπός του νόμου, οπότε οι λέξεις ερμηνεύονται με βάση τα συμφραζόμενα, παρά με την αυστηρή ετυμολογική ή συνήθη σημασία τους - (βλ. Halsbury's Laws of England, 4η Έκδοση, Τόμος 44, παράγραφοι 863-873).

5

Στην υπόθεση *Sussex Peerage*, (1844), 11 Cl. & Fin. 85, [8 E.R. 1034], ο Tindal, C.J., εκδίδοντας την Απόφαση των Δικαστών της Βουλής των Λόρδων, είπε στη σελ. 144:-

10

"My Lords, the only rule for the construction of Acts of Parliament is, that they should be construed according to the intent of the Parliament which passed the Act. If the words of the statute are in themselves precise and unambiguous, then no more can be necessary than to expound those words in their natural and ordinary sense. The words themselves alone do, in such case, best declare the intention of the lawgiver. But if any doubt arises from the terms employed by the Legislature, it has always been held a safe mean of collecting the intention, to call in aid the ground and cause of making the statute, and to have recourse to the preamble, which, according to Chief Justice Dyer (*Stowel v. Lord Zouch, Plowden*, 369), is 'a key to open the minds of the makers of the Act, and the mischiefs which they intended to redress.'"

15

20

25

Στην υπόθεση *Salomon v. Salomon & Co.* [1897] A.C. 22, ο Lord Watson είπε στη σελ. 38:-

"' Intention of the Legislature' is a common but very slippery phrase, which, popularly understood, may signify anything from intention embodied in positive enactment to speculative opinion as to what the Legislature probably would have meant, although there has been an omission to enact it. In a Court of Law or Equity, what the Legislature intended to be done or not to be done can only be legitimately ascertained from that which it has chosen to enact, either in express words or by reasonable

30

35

and necessary implication."

Όπου υπάρχει ασάφεια, το Δικαστήριο μπορεί να ανατρέξει στην αιτιολογική έκθεση του νομοσχεδίου και στα πρακτικά της Βουλής των Αντιπροσώπων.

- 5 Στην εφαρμογή της Νομοθεσίας περί Φορολογίας του Εισοδήματος εφορολογείται το εισόδημα του προηγούμενου χρόνου. Αν πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, άρχιζε εργασία το έτος (Α), δεν εφορολογείται τον πρώτο χρόνο, αλλά εφορολογείται το δεύτερο χρόνο το εισόδημα του πρώτου
- 10 χρόνου εργασίας. Το ίδιο γίνεται και με τους μισθωτούς προ του 1952. Οι μισθωτοί είχαν το εισόδημα του πρώτου χρόνου της μισθώσεως της εργασίας τους. Εφορολογείται, όμως, το επόμενο έτος το εισόδημα του πρώτου έτους.
- 15 Αυτό ήταν σύμφωνο με το σαφές λεκτικό του Νόμου, το οποίο, με κανένα τρόπο, δεν μπορεί να αλλοιωθεί με προσθήκη ή αφαίρεση λέξεων, ή με οποιοδήποτε άλλο τρόπο, λόγω προνοιών ξένων νομοθεσιών.

- Το λεκτικό των Αγγλικών Νόμων ήταν εντελώς διαφορετικό. Αναφερόταν σε computation - υπολογισμό - του εισοδήματος, με τη βάση του μέσου όρου του εισοδήματος των τριών τελευταίων ετών. Πρόσφατα, βεβαίως, έχει αλλάξει και η Αγγλική Νομοθεσία.
- 20

- Από το 1952, πριν ακόμα την ανακήρυξη της Δημοκρατίας και την εφαρμογή του Συντάγματος, ο φόρος πάνω σε εισόδημα από αποδοχές επιβαλλόταν το χρόνο που κερδιζόταν το εισόδημα - στον τρέχοντα χρόνο. Για όλες τις άλλες πηγές εισοδήματος, ο φόρος επιβαλλόταν και εισπράττετο πάνω στο εισόδημα του προηγούμενου χρόνου.
- 25

- Οι δικηγόροι των εφεσιβλήτων υπέβαλαν ότι η φορολογία για που προσβάλλεται επιβλήθηκε το 1979 πάνω σε εισόδημα που κτήθηκε το 1978. Αυτό, ισχυρίστηκαν, είναι αναδρομική φορολογία, που απαγορεύεται από την παράγραφο 3 του Άρθρου 24 του Συντάγματος.
- 30

Ο δικηγόρος των εφεσειόντων υπέβαλε ότι η υποχρέω-

ση πληρωμής του φόρου δημιουργείται το χρόνο της κτήσεως του εισοδήματος και, ως εκ τούτου, η ευθύνη δημιουργήθηκε το 1978, η δε προσβαλλόμενη πράξη είναι η πράξη της βεβαίωσης του φόρου. Αναδρομική είναι η φορολογία που επηρεάζει κεκτημένα δικαιώματα που αποκτήθηκαν πριν την θέσπιση του Νόμου. 5

Υπάρχουν τρία στάδια στην επιβολή φόρων:-

(α) Η δημιουργία της ευθύνης.

(β) Η βεβαίωση και

(γ) Ο τρόπος είσπραξης, εάν ο φορολογούμενος δεν πληρώσει το φόρο του εθελοντικά. 10

(Βλ. *Whitney v. The Commissioners of Inland Revenue* 10 T.C. 88, σελ. 110.)

Στην υπόθεση *Vasos Constantinou Kyriakides and The Republic (Minister of Finance and Another)* 4 R.S.C.C. 109, στη σελ. 115, ειπώθηκε:- 15

"With regard to paragraphs 2 and 3 of Article 24, the Court is of the opinion that so long as at the time when the relevant taxable income was derived there was in force a law i.e. CAP 323, imposing taxation thereon, the income-tax concerned must be deemed to have been imposed then and the subsequent assessment of the exact amount payable in respect thereof, provided that the making of such assessment is authorised at the time of its making by legislation, would not amount to imposing tax with retrospective effect." 20 25

Στην υπόθεση *Demetris Petrou Christou and The Republic of Cyprus through the Commissioner of Income Tax* (1965) 3 C.L.R. 214, στη σελ. 228, ειπώθηκε:-

"... the liability to pay tax under Cap. 323 accrued in the year when the income was earned irrespective of 30

whether the Commissioner of Income Tax has served a notice of assessment on the tax-payer or not.

5 ... the income tax is deemed to have been imposed at the time when the income is earned and that the liability actually accrued."

(Βλ., επίσης, *Andreas Matsis v. Republic (Minister of Finance and Another)* (1969) 3 C.L.R. 245.)

10 Φόρος επιβάλλεται και υποχρέωση δημιουργείται κατά το χρόνο της απόκτησης του φορολογητέου εισοδήματος. Ο μεταγενέστερος προσδιορισμός και βεβαίωση του πραγματικού ποσού που πρέπει να πληρωθεί δεν είναι η επιβολή του φόρου - (βλ. *Ioannides v. Republic* (1985) 3 C.L.R. 1801· *Κυπριακή Δημοκρατία ν. Lordos Plastics Ltd.* (1992) 3 Α.Α.Δ. 488).

15 Αναδρομικός θεωρείται ο νόμος ο οποίος αφαιρεί ή μειώνει οποιοδήποτε κεκτημένο δικαίωμα που αποκτήθηκε με βάση τους υπάρχοντες νόμους, ή δημιουργεί νέα υποχρέωση, ή επιβάλλει νέο καθήκον, ή συνάπτει νέα ανικανότητα αναφορικά με συναλλαγές ή παροχές του παρελθόντος. Νόμος δεν ονομάζεται αναδρομικός γιατί μέρος των προϋποθέσεων για την ενέργειά του προέρχεται χρονικά πριν τη θέσπισή του - (βλ. *Craies on Statute Law* (1971), 7η έκδοση, σελ. 387).

25 Στο Σύγγραμμα του Μιχ. Δ. Στασινοπούλου - "Μαθήματα Δημοσιονομικού Δικαίου", Έκδοση Τρίτη, 1966, σελ. 250, αναφέρεται ότι η φορολογία εισοδήματος παρελθόντος οικονομικού έτους δεν είναι αναδρομική φορολογία. Παρακάτω διαβάζουμε:- (σελ. 250-251)

30 "Ο φόρος ο οποίος επιβάλλεται υπό νόμου τινός από της αρχής του επερχομένου οικονομικού έτους, έχει συνήθως μίαν επίφασιν αναδρομικότητας. Διότι π.χ. δημοσιεύεται νόμος τον Σεπτέμβριον του 1959, διά να ισχύση από 4 Ιανουαρίου 1960, ότε άρχεται το οικονο-

μικόν έτος 1960. Κατά το έτος όμως 1960, ο φορολογούμενος θα πληρώσει φόρον διά τα κέρδη, τα οποία είχε πραγματοποιήσει κατά το παρελθόν έτος 1959.

Αύτη είναι η συνήθης μέθοδος της επιβολής ιδίως των αμέσων φόρων, η μέθοδος δ' αύτη δεν εμπεριέχει αναδρομήν, διότι υποβάλλονται εις φορολογίαν "α ι πα ρ ο ύ σ α ι σ υ ν έ π ε ι α ι πα ρ ε λ θ ό ν τ ω ν ο ι κ ο ν ο μ ι κ ώ ν γ ε γ ο ν ό τ ω ν". Παρελθόντα γεγονότα είναι η οικονομική δραστηριότης η δημιουργήσασα τα κέρδη. Αλλά αι συνέπειαι της οικονομικής ταύτης δραστηριότητος του παρελθόντος έτους, ήτοι τα κέρδη, είναι εισέτι παρούσαι. Διά τούτο, όταν ο φορολογικός νόμος ορίζει ότι διά τα κέρδη του παρελθόντος οικονομικού έτους θα καταβληθή ποσόν φόρου, ρυθμίζει σχέσεις παρούσας και ουχί παρελθούσας. Συνεπώς δεν είναι νόμος αναδρομικός. Αναδρομικός θα ήτο εάν ώριζεν ότι ο φόρος επί των κερδών, ο οποίος κατεβλήθη κατά το παρελθόν έτος 1959 αυξάνεται έκτοτε κατά το α ποσόν. Τοιαύτην όμως αναδρομήν αποφεύγει πάντοτε ο φορολογικός νομοθέτης, ως επιφέρουσαν οικονομικάς διαταραχάς.

Ο νόμος περί φορολογίας του εισοδήματος (ν.δ. 3323 του 1955) καθιέρωσε την επιβολήν φόρου και επί του εισοδήματος του τρέχοντος έτους. Τούτο ωνομάσθη 'προεισπραξις'. Ο όρος όμως ούτος δεν αποτελεί κυριολεξίαν διότι ο φόρος δεν προεισπράττεται, αλλ' απλώς εισπράττεται, επιβαλλόμενος επί των κερδών του τρέχοντος και μη λήξαντος έτους. Ωνομάσθη όμως 'προεισπραξις' υπό το κράτος της παραδόσεως, καθ' ην ο φόρος επεβάλλετο επί του εισοδήματος του προκύψαντος κατά το παρελθόν οικονομικόν έτος."

Στην παρούσα υπόθεση, ίσχυε από το 1961 και, εν πάση περιπτώσει, από το 1966 - το χρόνο απαλείψεως των λέξεων "ξένων προσώπων" από το Νόμο 58/61 με το Νόμο 21/66 - η ίδια Νομοθεσία Φόρου Εισοδήματος. Κατά το χρόνο της κτήσεως του εισοδήματος του 1978 και μέχρι της 11ης Μαΐου, 1979, οπότε τέθηκε σε εφαρμογή, με δη-

- μοσίευση, ο Νόμος 40/79, ίσχυε η ίδια Νομοθεσία. Η υποχρέωση πληρωμής του φόρου και η επιβολή του φόρου, ως το πρώτο στάδιο στη διαδικασία, όπως έχει προεκτεθεί, έγινε το χρόνο της κτήσεως. Ο μεταγενέστερος προσδιορισμός και η βεβαίωση του πραγματικού ποσού, με την πράξη του Εφόρου - την προσβαλλόμενη απόφαση - δεν είναι η επιβολή του φόρου. Ο Νόμος 40/79 καθιέρωσε την επιβολή του φόρου πάνω στα εισοδήματα από όλες τις πηγές του τρέχοντος έτους. Το Άρθρο 54, με τις μεταβατικές διατάξεις του, διατήρησε την προηγούμενη Νομοθεσία, διατήρησε την υποχρέωση του φορολογουμένου να καταβάλει φόρο για το εισόδημα του 1978. Η φορολογία αυτή δεν είναι αναδρομική, με βάση τις νομικές αυθεντίες που έχουν προεκτεθεί.
- 5
- 10
- 15     Οι δικηγόροι των εφεσιβλήτων ισχυρίστηκαν ότι, πριν τη θέσπιση του Νόμου 40/79, ο φόρος επιβαλλόταν στο τρέχον έτος, πάνω σε εισόδημα που υπολογιζόταν με βάση το εισόδημα του προηγούμενου χρόνου. Το εισόδημα τούτο ήταν το εισόδημα του φορολογικού έτους. Το
- 20     Άρθρο 54 επιβάλλει φόρο πάνω στο πραγματικό εισόδημα του 1978, το οποίο δεν ήταν φορολογήσιμο, γιατί το φορολογικό έτος 1978 φορολογήθηκε πλασματικό εισόδημα του 1978, που υπολογίστηκε με βάση το εισόδημα του 1977.
- 25     Το Δικαστήριο δε συμφωνεί με την εισήγηση αυτή, εν όψει των προεκτεθέντων. Και αν ακόμα η εισήγηση αυτή ήταν ορθή, η επιβολή φόρου με το νέο Άρθρο 54 δεν αποτελεί αναδρομική επιβολή φόρου, όπως εξηγείται στο Σύγγραμμα του Στασινοπούλου.
- 30     Το εισόδημα από αποδοχές φορολογήθηκε για τα τρέχοντα χρόνια 1977, 1978, 1979. Εάν ο Νόμος εφαρμοζόταν, όπως ισχυρίζονται οι εφεσίβλητοι, το εισόδημα που κτήθηκε από άλλες πηγές το 1978 θα απέφευγε τη φορολογία.
- 35     Ο Νόμος περιέχει εύλογη διαφοροποίηση για να υπάρξει ισότητα μεταξύ των δυο διαφορετικών πηγών εισοδή-

ματος. Επέβαλε δυο φορολογίες στον ίδιο χρόνο - 1979 - για δυο διαφορετικά εισοδήματα της ίδιας τάξης, που προέρχονταν από πηγές άλλες από αποδοχές. Τούτο δεν είναι αυθαίρετο, αλλά εύλογο, για να μην υπάρξει παραβίαση της αρχής της ισότητας, μεταξύ των δυο διαφορετικών πηγών εισοδήματος. Σε διαφορετική περίπτωση, τα εισοδήματα από αποδοχές θα φορολογούνταν για ένα χρόνο περισσότερο από τα άλλα εισοδήματα. Εάν γίνετο δεκτή η εισήγηση των εφεισιβλήτων, όχι μόνο θα προσκόμιζε σ' αυτούς όφελος από την ειδική περίπτωση, αλλά θα ασκούσαν δικαιώματα κάτω από το Άρθρο 24 του Συντάγματος προς βλάβη του δικαιώματος των άλλων για ισότητα κάτω από τα Άρθρα 24 και 28 του Συντάγματος. Αυτό είναι αντίθετο με το Άρθρο 34 του Συντάγματος, που έχει:-

"Ουδέν εκ των εν τω παρόντι μέρει διαλαμβανόμενων δύναται να ερμηνευθή ως παρέχον οιονδήποτε δικαίωμα εις οιανδήποτε κοινότητα, ομάδα ή άτομον να επιδοθή εις οιανδήποτε δράσιν ή εκτέλεσιν οιασδήποτε πράξεως σκοπούσης την υπονόμευσιν ή την κατάργησιν της υπό του Συντάγματος καθιδρουμένης συνταγματικής τάξεως ή την κατάργησιν οιονδήποτε εκ των εν τω παρόντι μέρει καθοριζομένων δικαιωμάτων ή ελευθεριών ή τον περιορισμόν αυτών εις μεγαλύτερον του οριζομένου εν τω παρόντι μέρει βαθμόν."

(Βλ. *Vasos Constantinou Kyriakides and The Republic (Minister of Finance and Another)*, (ανωτέρω)).

Η διαφορετική πρόβλεψη στην επιφύλαξη για τους φορολογουμένους που πλήρωναν ανελλιπώς το φόρο από την ημερομηνία εισαγωγής του Φόρου Εισοδήματος στην Κύπρο, το 1941, όχι μόνο δε δημιουργεί άνιση μεταχείριση μεταξύ αυτής της τάξης των φορολογουμένων και εκείνων που άρχισαν να φορολογούνται σε μεταγενέστερο χρόνο, αλλά, απεναντίας, εφαρμόζει την αρχή της ισότητας στη φορολογία του εισοδήματος.

Για όλους τους πιο πάνω λόγους, η Αναθεωρητική

Έφεση Αρ. 1314 επιτρέπεται και η προσβαλλόμενη διοικητική απόφαση επικυρώνεται.

5 Αναφορικά με τις Αναθεωρητικές Εφέσεις Αρ. 1315 και 1316, παραμένει να αποφασιστεί το ζήτημα που ηγήθη στις προσφυγές και δεν αποφασίστηκε - εάν οι εφεσίβλητοι ήταν φορολογούμενοι το 1941, και, ως εκ τούτου, καλύπτονται από την επιφύλαξη του Άρθρου 54(β) του Νόμου 40/79.

10 Κάτω από όλα τα περιστατικά των εφέσεων, δεν εκδόθηκε καμιά διαταγή για έξοδα.

*Α.Ε. 1314 επιτρέπεται χωρίς έξοδα.  
Στις Α.Ε. 1315 και 1316 θα αποφασιστεί το ζήτημα που ηγήθη στις προσφυγές αλλά δεν αποφασίσθηκε.*

8 Σεπτεμβρίου, 1994

[ΣΤΥΛΙΑΝΙΔΗΣ, Π., ΚΟΥΡΡΗΣ, ΠΟΓΙΑΤΖΗΣ, ΝΙΚΗΤΑΣ, ΑΡΤΕ-  
ΜΗΣ, Δ/στές]

ΔΗΜΟΤΙΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΑΓ. ΔΟΜΕΤΙΟΥ,

Εφεσείοντες,

v.

ΧΡΙΣΤΟΦΟΡΟΥ Α. ΧΡΙΣΤΟΦΟΡΟΥ ΚΑΙ ΑΛΛΩΝ,

Εφεσιβλήτων.

(Αναθεωρητικές Εφέσεις Αρ. 748, 755).

- 
- Οδοί και Οικοδομές — Ο περί Ρυθμίσεως Οδών και Οικοδομών Νόμος, Κεφ. 96 — Αίτηση για απόκτηση άδειας οικοδομής — Ποιό είναι το νομικό καθεστώς με βάση το οποίο εκδίδεται απόφαση σε τέτοια αίτηση.
- Συνταγματικό Δίκαιο — Σύνταγμα Άρθρο 29 — Κατοχυρώνει το δικαίωμα του "αναφέρεσθαι προς τας αρχάς" — Ερμηνεία και εφαρμογή του πιο πάνω Άρθρου αναφορικά με αίτηση για απόκτηση άδειας οικοδομής και γενικώτερα αναφορικά με αιτήσεις που προνοούνται από νόμο για έκδοση κάποιας άδειας. 5
- Λέξεις και Φράσεις — "Απόφαση" στο Άρθρο 29.1 του Συντάγματος — Πρέπει να ερμηνευθεί ως "απόφαση" που είναι επικτό να ληφθεί, λαμβανομένων υπόψη των περιστάσεων της κάθε ειδικής υπόθεσης, μέσα στην προθεσμία των 30 ημερών. 10
- Λέξεις και Φράσεις — "Αιτήσεις ή παράπονα" στο Άρθρο 29.2 του Συντάγματος. 15
- Χρηστή Διοίκηση — Η Διοίκηση έχει υποχρέωση να ενεργεί το ταχύτερο δυνατό μέσα στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης.
- Συνταγματικό Δίκαιο — Σύνταγμα Άρθρο 32 — Ατομικά δικαιώματα — Ανήκουν και στους αλλοδαπούς εκτός αν υπάρχει διαφορετική πρόβλεψη. 20
- Διοικητικό Δίκαιο — Διοικητική πράξη — Το κύρος της κρίνεται με βάση το νομικό καθεστώς που ίσχυε κατά την έκδοσή της, εκτός όπου υπάρχει καθυστέρηση για την οποία ευθύνη φέρει η Διοίκηση.
- Οι εφεσιβλήτοι στην Αναθεωρητική Έφεση Αρ. 748, ήταν εγγεγραμμένοι συνιδιοκτήται οικοπέδου στην περιοχή Αγίου Δομε-