

12 Σεπτεμβρίου, 1995

[ΧΡΥΣΟΣΤΟΜΗΣ, Δ/στής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

Γ. Α. ΚΑΛΛΙΜΑΧΟΣ & ΥΙΟΙ ΛΤΔ,

Αιτητές,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΔΙΑ ΤΟΥ  
ΥΠΟΥΡΓΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΟΥ,

Καθ' ων η αίτηση.

(Υπόθεση Αρ. 290/94)

5 Φορολογία — Φορολογία έκτακτης εισφοράς — Αποτελεί φόρο — Επιβάλλεται κατά το χρόνο αποκτήσεως του εισοδήματος — Αρκεί η ύπαρξη του σχετικού νόμου κατά το χρόνο εκείνο έστω και αν ο νόμος δεν ισχύει κατά τον καθορισμό της φορολογίας — Οι περιστάσεις στην κριθείσα περίπτωση — Άρθρο 3(1) του περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμου (Ν. 4/78).

10 Η αιτήτρια εταιρεία ζήτησε την ακύρωση της επιβολής φορολογίας έκτακτης εισφοράς σε βάρος της με τον ισχυρισμό ότι η φορολογία επιβλήθηκε χωρίς να υπάρχει νόμος που να θεμελιώνει την επιβολή της.

15 Το Ανώτατο Δικαστήριο, απορρίπτοντας την προσφυγή, αποφάσισε ότι:

20 1. Είναι καθιερωμένη η αρχή ότι η επιβολή της φορολογίας και η δημιουργία της οφειλής γίνεται κατά το χρόνο που αποκτάται το φορολογισμένο εισόδημα, νοουμένου ότι κατά το χρόνο αυτό βρίσκεται σε ισχύ νομοθεσία που να προβλέπει τέτοια επιβολή και ότι με βάση το Άρθρο 24.2 του Συντάγματος επιτρέπεται ο καθορισμός της φορολογίας, έστω και αν ο νόμος που προέβλεπε για την επιβολή της έπαυσε να είναι σε ισχύ κατά το χρόνο του καθορισμού της.

25 Είναι αδιαμφισβήτητο γεγονός ότι κατά το χρόνο που προέκυψε το εισόδημα το οποίο εδημιούργησε την υποχρέωση καταβολής έκτακτης εισφοράς για το πρώτο τρίμηνο του 1987, ήταν σε ισχύ ο περί Εκτά-

κτου Εισφοράς (Προσωρινά Διατάξεις) Νόμος του 1978 (Ν. 34/78), όπως τροποποιήθηκε από τον περί της Προσωρινής Νομοθεσίας (Παράτασης της Ισχύος) Νόμο του 1987 (Ν. 44/87), που επίσης ήταν σε ισχύ. Επομένως σύμφωνα με την ως άνω αρχή, η επίδικη φορολογία δεν είναι αντίθετη με τις πρόνοιες του Άρθρου 24.2 του Συντάγματος. 5

2. Σύμφωνα με τη νομολογία η έκτακτη εισφορά θεωρήθηκε από την Ολομέλεια του Ανωτάτου Δικαστηρίου ότι είναι φόρος (βλ. *Anastasiou v. Republic* (1977) 3 C.L.R. 91). Επομένως, έστω και αν ο Ν. 4/78 σύμφωνα με τους περί Έκτακτης Εισφοράς (Προσωρινά Διατάξεις) Νόμους του 1990, εφαρμόζοταν τηρουμένων των αναλογιών για σκοπούς καθορισμού και είσπραξης της έκτακτης εισφοράς, με τη λήξη της ισχύος των Νόμων αυτών από τις 30.6.92, ο Ν. 4/78 παρέμεινε από μόνος του, χωρίς επιφυλάξεις, σαν ο Νόμος που προνοεί για τον καθορισμό και είσπραξη της έκτακτης εισφοράς, δεδομένων των προνοιών του Άρθρου 3(1). 10 15

*Η προσφυγή απορρίπτεται χωρίς έξοδα.*

*Αναφερόμενες υποθέσεις:*

*Kyriakides v. Republic, 4 R.S.C.C. 109,*

*Attorney-General v. Frangos (1965) 3 C.L.R. 641,*

*Δημοκρατία v. Lordos Plastics Ltd. (1992) 3 A.A.Δ. 488,*

*Ελληνική Τράπεζα Λτδ v. Δημοκρατίας κ.ά. (1992) 4 A.A.Δ. 2470,*

*Δημοκρατία v. Χατζηγιωάννου κ.ά. (1994) 3 A.A.Δ. 401,*

*Anastasiou v. Republic (1977) 3 C.L.R. 91.*

### **Προσφυγή.**

Προσφυγή εναντίον της απόφασης των καθ' ων η αίτηση ημερομηνίας 15.2.94, με την οποία επιβλήθηκε το ποσό των £5.824,90 στην αιτήτρια εταιρεία ως φορολογία έκτακτης εισφοράς για το πρώτο τρίμηνο του 1987. 35

*Κ. Αιμιλιανίδης, για τον Αιτητή.*

*Λ. Καουτζάνη, Δικηγόρος της Δημοκρατίας, για τους Καθ' ων η αίτηση.*

*Cur. adv. vult.*

ΧΡΥΣΟΣΤΟΜΗΣ, Δ.: Η παρούσα προσφυγή στρέφεται εναντίον της απόφασης των καθ' ων η αίτηση ημερ. 15.2.94, να επιβάλουν στην αιτήτρια εταιρεία φορολογία έκτακτης εισφοράς για το πρώτο τρίμηνο του 1987 για το ποσό των £5.824,90.

5

Η αιτήτρια εταιρεία υπέβαλε Δήλωση Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 1987 στις 9.12.91 και ο καθ' ου η αίτηση Έφορος Φόρου Εισοδήματος προέβη σε αρχική φορολογία για έκτακτη εισφορά για τα τρίμηνα 1-4/87 στις 29.4.92, σύμφωνα με τη δήλωση της εταιρείας.

10

Σαν επακόλουθο της υποβολής από μέρους της εταιρείας λογαριασμών (Παράρτημα Γ στην ένσταση) και άλλων στοιχείων που παρασχέθησαν από τους ελεγκτές της εταιρείας (Παράρτημα Β στην ένσταση), ο Έφορος απέστειλε αναθεωρημένη φορολογία έκτακτης εισφοράς για το πρώτο τρίμηνο του 1987 στις 30.12.93.

15

Η αιτήτρια εταιρεία υπέβαλε ένσταση για τη φορολογία αυτή μέσω των ελεγκτών της (Παράρτημα ΣΤ στην ένσταση) και ισχυρίστηκε ότι ο Περί Εκτάκτου Εισφοράς (Προσωρινές Διατάξεις) Νόμος, έπαυσε να βρίσκεται σε ισχύ από την 1.7.92 και συνεπώς φορολογίες που επιβάλλονται με βάση τις πρόνοιες του Νόμου αυτού μετά την 1.7.92, είναι άκυρες.

20

Ο Έφορος Φόρου Εισοδήματος, αφού επανεξέτασε την υπόθεση, απέρριψε την ένσταση της αιτήτριας εταιρείας και αποφάσισε ότι η φορολογία έκτακτης εισφοράς για το πρώτο τρίμηνο του 1987 ορθά επιβλήθηκε και δεν πρέπει να ακυρωθεί. Ακολούθως απέστειλε στην αιτήτρια ειδοποίηση επιβολής έκτακτης εισφοράς την 1.3.94, μαζί με συνοδευτική επιστολή ημερ. 15.2.94, με την οποία κοινοποιεί στην αιτήτρια την προσβαλλόμενη απόφαση.

30

Σαν αποτέλεσμα καταχωρήθηκε η παρούσα προσφυγή.

35

Ο μόνος λόγος ακυρότητας που ο δικηγόρος της αιτήτριας εταιρείας προωθεί με τη γραπτή του αγόρευση, αφορά ισχυρισμό ότι η επίδικη φορολογία έχει επιβληθεί κατά παράβαση του άρθρου 24.2 του Συντάγματος, δεδομένου ότι κατά το χρόνο που επιβλήθηκε δεν υπήρχε σε ισχύ οποιοσδήποτε νόμος ο οποίος να προβλέπει την επιβολή, καθορισμό και είσπραξη έκτακτης εισφοράς.

40

Το άρθρο 24.2 του Συντάγματος προνοεί τα ακόλουθα:

"2. Ουδεμία τοιαύτη συνεισφορά διά καταβολής φόρου,

τέλους ή εισφοράς οιασδήποτε φύσεως επιβάλλεται, ειμή διά νόμου ή κατ' εξουσιοδότησιν νόμου."

Ο δικηγόρος της αιτήτριας εταιρείας προς τεκμηρίωση της εισήγησής του αναφέρθηκε στις υποθέσεις *Kyriakides v. The Republic*, 4 R.S.C.C. 109, *Christou v. The Republic* (1965) 3 C.L.R. και *Attorney-General v. Frangos* (1965) 3 C.L.R. 641.

Οι πιο πάνω υποθέσεις και η νομολογία που ακολούθησε (βλ. μεταξύ άλλων *Κυπριακή Δημοκρατία v. Lordos Plastics Ltd* (1992) 3 Α.Α.Δ. 488, *Ελληνική Τράπεζα Λτδ v. Κυπριακής Δημοκρατίας* (1992) 4 Α.Α.Δ. 2470, *Κυπριακή Δημοκρατία v. Αντρέα Χ'Ιωάννου κ.ά.* (1994) 3 Α.Α.Δ. 401, καθιέρωσαν την αρχή ότι η επιβολή της φορολογίας και η δημιουργία της οφειλής γίνεται κατά το χρόνο που αποκτάται το φορολογίσιμο εισόδημα, νοουμένου ότι κατά το χρόνο αυτό βρίσκεται σε ισχύ νομοθεσία που να προβλέπει τέτοια επιβολή και ότι με βάση το άρθρο 24.2 του Συντάγματος επιτρέπεται ο καθορισμός της φορολογίας, έστω και αν ο νόμος που προέβλεπε για την επιβολή της έπαυσε να είναι σε ισχύ κατά το χρόνο του καθορισμού της.

Είναι αδιαμφισβήτητο γεγονός ότι κατά το χρόνο που προέκυψε το εισόδημα το οποίο εδημιούργησε την υποχρέωση καταβολής έκτακτης εισφοράς για το πρώτο τρίμηνο του 1987, ήταν σε ισχύ ο περί Εκτάκτου Εισφοράς (Προσωρινά Διατάξεις) Νόμος του 1978 (Ν. 34/78), όπως τροποποιήθηκε από τον περί της Προσωρινής Νομοθεσίας (Παράτασις της Ισχύος) Νόμο του 1987 (Ν. 44/87), που επίσης ήταν σε ισχύ. Επομένως σύμφωνα με την ως άνω αρχή, η επίδικη φορολογία δεν είναι αντίθετη με τις πρόνοιες του Άρθρου 24.2 του Συντάγματος.

Όμως, πέραν τούτου, είναι η εισήγηση του δικηγόρου της αιτήτριας εταιρείας ότι κατά το χρόνο της βεβαίωσης της αναθεωρημένης φορολογίας, δηλαδή στις 30.12.93, ή/και κατά την 15.2.94 που λήφθηκε η προσβαλλόμενη απόφαση, όχι μόνο ο Ν. 34/78, όπως τροποποιήθηκε, έπαυσε να ισχύει, αλλά έπαυσαν να ισχύουν και οι περί Εκτάκτου Εισφοράς (Προσωρινές Διατάξεις) Νόμοι του 1990 (Ν. 111/90), που επανάφερε την έκτακτη εισφορά και ο Τροποποιητικός Νόμος 248/90. Ακόμα ισχυρίστηκε ότι δεν υπήρχε σε ισχύ οποιοσδήποτε άλλος νόμος περί έκτακτης εισφοράς, ούτε και οποιοσδήποτε άλλος νόμος που να προέβλεπε τον καθορισμό είσπραξης έκτακτης εισφοράς και κατά συνέπεια η επίδικη φορολογία είναι άκυρη και παράνομη. Επεξηγώντας την εισήγηση του ο δικηγόρος της αιτήτριας εταιρείας ανέφερε ότι σύμφωνα με

τις πρόνοιες του άρθρου 5 του Ν. 111/90, όπως τροποποιήθηκε από το Ν. 248/90, η Έκτακτη Εισφορά δεν είναι φόρος και δεδομένου ότι ο Νόμος αυτός προνοεί για τον καθορισμό και εισπράξη φόρων, δεν είναι δυνατό ούτε να καθορισθεί ούτε να εισπραχθεί η έκτακτη εισφορά με βάση το Ν. 4/78. Αλλά και αν θεωρηθεί ότι η εισφορά αποτελεί φόρο, είναι η εισήγησή του, ότι ο Ν. 4/78 και πάλι δεν εφαρμόζεται, διότι υπήρχαν ρητές πρόνοιες στο Ν. 111/90, όπως τροποποιήθηκε από τον Ν. 248/90, που πρόβλεπαν ότι η εισφορά επιβάλλετο καθορίζετο και εισπράττετο με βάση τους νόμους αυτούς και ότι ο Ν. 4/78 εφαρμόζοταν τηρουμένων των αναλογιών. Κατά την επιβολή της προσβαλλόμενης φορολογίας, πρόσθεσε, οι Ν. 111/90 και 248/90 έπαυσαν να ισχύουν και δεδομένου ότι οι Νόμοι αυτοί προέβλεπαν ρητά για την εφαρμογή του Ν. 4/78, τηρουμένων των αναλογιών, κατά συνέπεια δεν μπορεί να έχει εφαρμογή ο Ν. 4/78 από μόνος του στην παρούσα υπόθεση.

Η εισήγηση του δικηγόρου της αιτήτριας εταιρείας δεν με βρίσκει σύμφωνο. Σύμφωνα με τη νομολογία η έκτακτη εισφορά θεωρήθηκε από την Ολομέλεια του Ανωτάτου Δικαστηρίου ότι είναι φόρος (βλ. *Anastasiou v. The Republic* (1977) 3 C.L.R. 91). Επομένως, έστω και αν ο Ν. 4/78 σύμφωνα με τους περί Έκτακτης Εισφοράς (Προσωρινά Διατάξεις) Νόμους του 1990, εφαρμόζοταν τηρουμένων των αναλογιών για σκοπούς καθορισμού και εισπράξεως της έκτακτης εισφοράς, με τη λήξη της ισχύος των Νόμων αυτών από τις 30.6.92, ο Ν. 4/78 παρέμεινε από μόνος του, χωρίς επιφυλάξεις, σαν ο Νόμος που προνοεί για τον καθορισμό και εισπράξη της έκτακτης εισφοράς, δεδομένου ότι οι πρόνοιες του άρθρου 3(1) προνοούν τα ακόλουθα:

"3.-(1) Εξαιρέσει των περιπτώσεων δι' ας γίνεται διάφορος πρόνοια εν τινι ετέρω νόμω, το ποσόν παντός φόρου επιβληθέντος προ ή μετά την έναρξιν της ισχύος του παρόντος Νόμου καθορίζεται και εισπράττεται δυνάμει των διατάξεων του παρόντος Νόμου."

Επομένως η επίδικη πράξη λήφθηκε ορθά και νόμιμα σύμφωνα με το Νόμο και το Σύνταγμα.

Η προσφυγή απορρίπτεται. Η επίδικη πράξη επικυρώνεται. Δεν επιδικάζονται έξοδα.

*Η προσφυγή απορρίπτεται χωρίς έξοδα.*