

9 Οκτωβρίου, 1995

[ΝΙΚΗΤΑΣ, Δ/στής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

ΑΔΕΛΦΟΙ ΣΥΚΟΠΕΤΡΙΤΗ ΛΙΜΙΤΕΔ,

Αιτηγία,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΟΥ,

Καθ' ων η αίτηση.

(Υπόθεσης Αρ. 745/94)

Φορολογία — Φορολογία εισοδήματος — Το Άρθρο 47Α που προσετέθη στο βασικό νόμο (Ν. 58/61) με το Άρθρο 30 του περί Φορολογίας του Εισοδήματος (Τροποποιητικού) (Αρ. 2) Νόμου (Ν. 245/90) — Ερμηνεία — Η έννοια του μετόχου περιλαμβάνει και τα νομικά πρόσωπα — Η ρύθμιση δεν ενέχει αναδρομικότητα — Θεωρία και νομολογία. 5

Η αιτήτρια εταιρεία, της οποίας κύριος μέτοχος ήταν άλλη, μητρική εταιρεία, παραχώρησε άτοκο δάνειο προς την τελευταία και με την προσφυγή αμφισβήτησε την επιβολή σε βάρος της φόρου και επί των τόκων του δανείου αυτού κατ' εφαρμογή του νέου Άρθρου 47Α της νομοθεσίας περί φορολογίας εισοδήματος. Η αιτήτρια ισχυρίστηκε ότι ο νόμος αντιλαμβάνεται ως μετόχους στη συγκεκριμένη ρύθμιση μόνο τα φυσικά πρόσωπα όχι τα νομικά και ότι εν πάση περιπτώσει η εφαρμογή του Άρθρου 47Α του περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμου (Ν. 58/61) στη δεδομένη περίπτωση ήταν αναδρομική και άρα αντισυνταγματική. 10 15

Το Ανώτατο Δικαστήριο, απορρίπτοντας την προσφυγή, αποφάσισε ότι: 20

1. Πρόσωπον, όπως ερμηνεύεται από το Άρθρο 2, περιλαμβάνει και οργανισμό προσώπων. Η τελευταία αυτή φράση ορίζεται ως "οιονδήποτε σώμα μετά ή άνευ νομικής προσωπικότητας ως και πάσαν εταιρείαν, αδελφότητα ή άλλη ένωση προσώπων, κεκτημένην

5 νομική προσωπικότητα ή μη". Ανάλογη είναι η ερμηνεία που απο-
δίδει στη λέξη "πρόσωπον" το Άρθρο 2 του περί Ερμηνείας Νόμου
Κεφ. 1. Δε διαφαίνεται αποχρών λόγος για διαφοροποίηση του με-
τόχου-φυσικού προσώπου από το μέτοχο-εταιρεία. Οι νομοθετικοί
10 ορισμοί δεν αφήνουν περιθώρια γιαυτό. Στη *Davey v. Shawcroft*
[1948] 1 All E.R. 827, ολόκληρη Επιτροπή συνταυτίστηκε με την έν-
νοια του φυσικού προσώπου. Το ότι γίνεται αναφορά σε συγγενείς
μετόχου δεν αποκλείει λογικά τη συμπερίληψη εταιρείας που έχει
την ίδια ακριβώς ιδιότητα. Άλλωστε είναι σύνθετος φαινόμενο στο
εταιρικό δίκαιο μέτοχος εταιρείας να είναι άλλη εταιρεία.

15 2. Σχετικά με την αναδρομικότητα και ως προς την ερμηνεία της λέ-
ξης "οποτεδήποτε", σύμφωνα με το "Νέο Ελληνικό Λεξικό της
Σύγχρονης Δημοτικής Γλώσσας" του Εμμανουήλ Κριαρά σημαί-
νει "κάθε φορά που, όποτε κι αν, σε οποιαδήποτε περίπτωση".
Στην απόφαση της Ολομέλειας στην *Μιχαήλ Θεοδοσίου Λίμιτεδ*
v. *Δήμου Λεμεσού* κρίθηκε ότι "το κύριο γνώρισμα αναδρομικής
20 νομοθεσίας είναι η αναμόρφωση του δικαίου από ημερομηνία
προγενέστερη της έκδοσής του".

25 Εδώ φορολογήθηκε το εισόδημα που ο Έφορος θεώρησε ότι εί-
χε προκύψει το 1991. Μόνο σε περίπτωση που επιβαλλόταν φο-
ρολογία για περίοδο πριν από 1/1/91 θα μπορούσε να υποστη-
ριχθεί ότι υπάρχει στοιχείο αναδρομής. Όπως επισημάνθηκε ο
φόρος, σύμφωνα με τα νομολογηθέντα, επιβάλλεται και η ευθύ-
νη πληρωμής δημιουργείται κατά το χρόνο κτήσης του φορολο-
γητέου εισοδήματος.

30 Η εισήγηση της αιτήτριας ότι στην προκείμενη περίπτωση υπάρχει
αναδρομική εφαρμογή του Άρθρου 47Α δεν ευσταθεί. Η χρήση του
ενεστώτος κατά τη σύνταξη του κειμένου (παραχωρεί δάνειο) εκ-
φράζει διαχρονικότητα όσον αφορά τη σύναψη του δανείου.

35 *Η προσφυγή απορρίπτεται χωρίς έξοδα.*

Αναφερόμενες υποθέσεις:

40 *Δημοκρατία v. Εταιρείας Κώστας Γ. Τύμβιος Λτδ. (1994) 3 Α.Α.Δ. 553,*

Davey v. Shawcroft [1948] 1 All E.R. 827,

Μιχαήλ Θεοδοσίου Λίμιτεδ v. Δήμου Λεμεσού (1993) 3 Α.Α.Δ. 25,

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

Δημοκρατία κ.ά. v. Χατζηγιωάννου και Άλλοι (1994) 3 Α.Α.Δ. 401.

Προσφυγή.

Προσφυγή με την οποία η αιτήτρια προσβάλλουν τη φορολογία εισοδήματος που της επιβλήθηκε για το έτος 1991. 5

Γ. Σαββίδης, για την Αιτήτρια.

Α. Καουτσάνη, Δικηγόρος της Δημοκρατίας, για τους Καθ' ων η αίτηση. 10

Cur. adv. vult.

ΝΙΚΗΤΑΣ, Η προσφυγή εγείρει ένα και μοναδικό ερώτημα. Είναι ερμηνευτικού χαρακτήρα. Εκπορεύεται από τις διατάξεις του άρθρ. 30 του περί Φορολογίας του Εισοδήματος (Τροποποιητικού) (αρ. 2) Νόμου αρ. 245/90, που πρόσθεσε το άρθρ. 47Α στο βασικό νομοθέτημα. Προβλέπει ότι: 15

"47Α. Οποτεδήποτε εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, η οποία ελέγχεται από όχι περισσότερα από πέντε πρόσωπα, παραχωρεί δάνειο ή οποιαδήποτε άλλη χρηματική διευκόλυνση σε διευθυντές ή μετόχους της ή σε συγγενείς τους μέχρι και του δεύτερου βαθμού συγγένειας, ο Έφορος δύναται να θεωρήσει ότι καταβάλλεται στην εταιρεία τόκος προς εννέα τοις εκατόν (9%) ετήσια επί του ποσού του δανείου." 20 25

Το ερώτημα που τίθεται έχει δύο μέρη, πρώτον, κατά πόσον η διάταξη επεκτείνεται, όπως αποφάσισε ο Έφορος, σε νομικά πρόσωπα ή ισχύει μόνο για φυσικά πρόσωπα - το δάνειο εδώ παραχωρήθηκε σε εταιρεία. Το δεύτερο - που θα προκύψει αν είναι ορθή η προηγούμενη κρίση του Εφόρου - κατά πόσο σε αυτή την περίπτωση εφαρμόστηκε αναδρομικά ο νόμος, παρόλο που ρητά προβλέφθηκε πως θα ίσχυε από 1/1/91. 30 35

Η αναφορά στο ιστορικό θα διαλευκάνει ελπίζω πλήρως τη φύση του ερωτήματος. Η αιτήτρια "Αδελφοί Συκοπετρίτης Λίμιτεδ", που ιδρύθηκε το 1975, είναι θυγατρική εταιρεία άλλης, επίσης ιδιωτικής μετοχικής εταιρείας, με την επωνυμία "Κεραμείο Συκοπετρίτης Λεμεσού Λίμιτεδ". Η τελευταία κατέχει τις 29.000 από τις 30.000 μετοχές της αιτήτριας. Είναι αμοιβαία αποδεκτό ότι το 1989 η αιτήτρια χορήγησε άτοκο δάνειο στη μητρική της εταιρεία ύψους £54.000 περίπου. 40

Η προσφυγή προσβάλλει τη φορολογία εισοδήματος που επιβλήθηκε για το έτος 1991. Περιλαμβάνει και φορολόγηση των τόκων από το πιο πάνω δάνειο, όπως ορίζει το άρθρ. 47Α. Η αιτήτρια υπέβαλε ένσταση κατά της φορολογίας την οποία ετοίμασαν οι λογιστές της. Αμφισβήτησαν ότι η παραπάνω διάταξη τυγχάνει εφαρμογής στην περίπτωση της αιτήτριας, επειδή είναι οργανωμένη και έχει τη μορφή νομικής οντότητας. Συγχρόνως ζήτησαν, στην περίπτωση υπολογισμού τόκων, να αφαιρεθούν ως έκπτωση από τους λογαριασμούς της μητρικής εταιρείας. Η εξέλιξη όμως αυτή θα οδηγούσε, κατά την εισήγηση, σε συμψηφισμό της ζημίας της τελευταίας, με βάση τις διατάξεις του άρθρ. 15 (5), οπότεν δε θα ήταν πληρωτέο και απαιτητό οποιοδήποτε ποσό φόρου.

Ο Έφορος με την απάντηση του ημερ. 17/6/94 απέρριψε την ένσταση. Γιατί θεώρησε ότι η διάταξη ισχύει τόσο για φυσικά όσο και για νομικά πρόσωπα. Αναφορικά με το δεύτερο σημείο που έθιξε η αιτήτρια, ο Έφορος παρατήρησε ότι δεν υφίσταται γιαυτόν θέμα "εφόσον ο προσδιορισμός φορολογητέου εισοδήματος που έχω στα χέρια μου δεν παρουσιάζει οποιαδήποτε ζημία". Σε καμιά από τις αγορεύσεις του ή άλλο στάδιο της διαδικασίας ο δικηγόρος της αιτήτριας δεν έχει θέξει ή συζητήσει θέμα συμψηφισμού και θεωρώ πως εγκαταλείφθηκε. Θα μπορούσα ίσως να υπομνήσω εδώ ότι το θέμα συμψηφισμού, που αφορά την ορθή ερμηνεία του άρθρ. 15(5), ρυθμίστηκε τελικά από την απόφαση της Ολομέλειας του Δικαστηρίου στην **Κυπριακή Δημοκρατία v. Εταιρείας Κώστας Γ. Τύμβιος Ατδ.** (1994) 3 Α.Α.Δ. 553. Σ' αυτήν ουσιαστικά κρίθηκε ότι μέχρι τη ψήφιση κανονισμών, όπως προβλέπει το άρθρ. 15(5), δεν είναι δυνατό οι φορολογούμενοι να έχουν το ευεργέτημα αυτό.

Ο δικηγόρος της αιτήτριας υπέβαλε ότι η ερμηνεία που υιοθέτησε ο Έφορος ότι οι χρηματικές διευκολύνσεις σε μετόχους καλύπτουν και μέτοχο-εταιρεία, όπως είναι η συγκεκριμένη περίπτωση μας, δε δικαιολογείται από τη λεκτική διατύπωση της διάταξης. Κατά την εισήγηση του, πρόθεση του νομοθέτη ήταν να καλύψει μόνον τα φυσικά πρόσωπα. Και γιαυτό ακριβώς επεκτείνει την εξουσία του Εφόρου σε συγγενείς του διευθυντή ή μετόχου "μέχρι και του δεύτερου βαθμού συγγενείας". Αφήνεται έτσι με σαφήνεια να νοηθεί πως τα νομικά πρόσωπα μένουν έξω από την εμβέλεια του νόμου.

Ο δεύτερος λόγος που προβάλλεται για ανατροπή της απόφασης είναι ότι προσδόθηκε στο άρθρ. 47Α αναδρομική δύναμη δεδομένου πως το δάνειο είχε συναφθεί πριν τη θέσπιση του νό-

μου. Αλλά η αντιμετώπιση αυτή προσκρούει στις διατάξεις του άρθρ. 24.3 του Συντάγματος που απαγορεύει την αναδρομικότητα των φορολογικών νόμων. Η χρήση του ρήματος "παραχωρεί δάνειο" δημιουργεί μελλοντική προοπτική. Δεν αναφέρεται σε δάνειο που ήδη έχει παραχωρηθεί.

5

Η δικηγόρος της Δημοκρατίας αντέκρουσε το πρώτο επιχειρήματα επικαλούμενη τους ορισμούς των λέξεων "πρόσωπο" και "οργανισμός προσώπων" που συναντάμε στις ερμηνευτικές διατάξεις του άρθρ. 2 του νόμου. Με βάση αυτούς τους ορισμούς ο όρος "μέτοχος" πρέπει να ερμηνευθεί ότι περιλαμβάνει οποιοδήποτε μέτοχο είτε φυσικό είτε νομικό πρόσωπο. Για την αναδρομικότητα είπε ότι το άρθρο εφαρμόζεται οποτεδήποτε παραχωρήθηκε δάνειο, αλλά για εισόδημα από τόκους που έχει προκύψει μετά την 1/1/91, ημερομηνία έναρξης της ισχύος του άρθρ. 47Α και όχι προηγουμένως.

10

15

Πρόσωπον, όπως ερμηνεύεται από το άρθρ. 2, περιλαμβάνει και οργανισμό προσώπων. Η τελευταία αυτή φράση ορίζεται ως "οιονδήποτε σώμα μετά ή άνευ νομικής προσωπικότητας ως και πάσαν εταιρεία, αδελφότητα ή άλλη ένωση προσώπων, κεκτημένη νομική προσωπικότητα ή μη". Θα πρόσθετα πως ανάλογη είναι η ερμηνεία που αποδίδει στη λέξη "πρόσωπον" το άρθρ. 2 του περί Ερμηνείας Νόμου Κεφ. 1. Δε διαφαίνεται αποχρών λόγος για διαφοροποίηση του μετόχου-φυσικού προσώπου από το μέτοχο-εταιρεία. Οι νομοθετικοί ορισμοί δεν αφήνουν περιθώρια γιαυτό. Στη *Davey v. Shawcroft* [1948] 1 All E.R. 827, ολόκληρη Επιτροπή συνταυτίστηκε με την έννοια του φυσικού προσώπου. Το ότι έχουμε αναφορά σε συγγενείς μετόχου δεν αποκλείει λογικά τη συμπερίληψη εταιρείας που έχει την ίδια ακριβώς ιδιότητα. Άλλωστε είναι σύνηθες φαινόμενο στο εταιρικό δίκαιο μέτοχος εταιρείας να είναι άλλη εταιρεία.

20

25

30

Η ερμηνεία που πρόβαλε η δικηγόρος της Δημοκρατίας συνάδει με τη γραμματική έννοια της λέξης "οποτεδήποτε". Σύμφωνα με το "Νέο Ελληνικό Λεξικό της Σύγχρονης Δημοτικής Γλώσσας" του Εμμανουήλ Κριαρά σημαίνει "κάθε φορά που, όποτε κι αν, σε οποιαδήποτε περίπτωση". Στην απόφαση της Ολομέλειας στην *Μιχαήλ Θεοδοσίου Λίμιτεδ v. Δήμου Λεμεσού* (1993) 3 Α.Α.Δ. 25, κρίθηκε ότι "το κύριο γνώρισμα αναδρομικής νομοθεσίας είναι η αναμόρφωση του δικαίου από ημερομηνία προγενέστερη της έκδοσης του". Στην υπόθεση εκείνη ο Ν. 84/88 αφορούσε διατάγματα αναγκαστικής απαλλοτρίωσης ακίνητης ιδιοκτησίας που εκδόθηκαν πριν τη θέσπιση του. Η ακυ-

35

40

ρότητα όμως των διαταγμάτων ίσχυε από την έκδοση του νόμου και όχι προηγουμένως. Το γεγονός ότι τα διατάγματα ήταν προγενέστερα του νόμου δεν καθιστούσε τη νομοθεσία αναδρομική.

5 Το ίδιο θέμα πραγματεύεται ο Μ.Δ. Στασινόπουλος "Μαθήματα Δημοσιονομικού Δικαίου" σελ. 250:

10 "Αύτη είναι η συνήθης μέθοδος της επιβολής ιδίως των αμέσων φόρων, η μέθοδος δ' αύτη δεν εμπεριέχει αναδρομήν, διότι υποβάλλονται εις φορολογίαν "αι παρούσαι συνέπειαι παρελθόντων οικονομικών γεγονότων". 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 15 τούτο, όταν ο φορολογικός νόμος ορίζη 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 20 ότι ο φόρος επί των κερδών, ο οποίος κατεβλήθη κατά το παρελθόν έτος αυξάνεται έκτοτε κατά το α ποσόν."

Το ίδιο περίπου συμβαίνει και εδώ. Φορολογήθηκε το εισόδημα που ο Έφορος θεώρησε ότι είχε προκύψει το 1991. Μόνο 25 σε περίπτωση που επιβαλλόταν φορολογία για περίοδο πριν από 1/1/91 θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι υπάρχει στοιχείο αναδρομής. Όπως επισημάνθηκε ο φόρος, σύμφωνα με τα νομολογηθέντα, επιβάλλεται και η ευθύνη πληρωμής δημιουργείται κατά το χρόνο κτήσης του φορολογητέου εισοδήματος: **Κυπριακή Δημοκρατία v. Lordos Plastics Ltd.** (1992) 3 Α.Α.Δ. 488 και 30 **Κυπριακή Δημοκρατία v. Ανδρέα Χ'Ιωάννου & Άλλοι** (1994) 3 Α.Α.Δ. 401.

Η προσέγγιση του αγγλικού δικαίου δεν αφήσεται της δικής μας. Πιστεύω ότι η ακόλουθη περικοπή από τον Maxwell "The Interpretation of Statutes" 12η έκδοση σελ. 216 και 217, παρέχει 35 σύντομα και περιεκτικά η θέση των αγγλικών δικαστηρίων:

40 "Before the presumption against retrospectivity is applied, a court must be satisfied that the statute is in fact retrospective. In the words of Craies on Statute Law, a statute is retrospective "which takes away or impairs any vested right acquired under existing laws, or creates a new obligation, or imposes a new duty, or attaches a new disability in respect to transactions or considerations already past." Other statutes, though they may

relate to acts or events which are past, are not retrospective in the sense in which the word is used for the purposes of the rule under consideration."

Για τους λόγους που προσπάθησα να εκφράσω έχω καταλήξει στο συμπέρασμα ότι η εισήγηση της αιτήτριας ότι στην προκείμενη περίπτωση υπάρχει αναδρομική εφαρμογή του άρθρ. 47Α δεν ευσταθεί. Η χρήση του ενεστώτος κατά τη σύνταξη του κειμένου (παραχωρεί δάνειο) εκφράζει διαχρονικότητα όσον αφορά τη σύναψη του δανείου. 5 10

Η προσφυγή απορρίπτεται, αλλά δεν επιδικάζονται έξοδα. Απ' ό,τι ξέρω είναι η πρώτη φορά που συζητήθηκε θέμα ερμηνείας του άρθρ. 47Α. Εν πάση περιπτώσει η ίδια η δικηγόρος της Δημοκρατίας δήλωσε ότι σε περίπτωση που η Δημοκρατία κέρδιζε την υπόθεση δε θα ζητούσε έξοδα. Η επίδικη απόφαση επικυρώνεται σύμφωνα με το άρθρ. 146.4(α) του συντάγματος. 15

Η προσφυγή απορρίπτεται χωρίς έξοδα.