

15 Ιανουαρίου, 1996

[ΠΙΚΗΣ, Π., ΝΙΚΗΤΑΣ, ΑΡΤΕΜΙΔΗΣ, ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΙΔΗΣ,  
ΝΙΚΟΛΑΟΥ, Δ/στές]

AMER AGENCY FOR MIDDLE EAST RESEARCH LTD ΚΑΙ ΑΛΛΟΙ,

*Εφεισείοντες-Αιτητές,*

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ ΥΠΟΥΡΓΟΥ  
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΩΝ,

*Εφεισιβλήτων-Καθ' ων η αίτηση.*

*(Αναθεωρητικές Εφέσεις Αρ. 1369 και 2076).*

- 
- Φόρος Εισοδήματος — Κέρδη ή μερίσματα που εισάγονται στην Κύ-  
προ από το εξωτερικό — Ο περί Φορολογίας Εισοδήματος Νόμος  
του 1961 (Ν. 58/61) όπως τροποποιήθηκε, Άρθρο 8(κγ) — Ειδική  
διάταξη για απαλλαγή 90% των εισαχθέντων κερδών ή μερισμάτων  
— Κατά πόσο η απαλλαγή παραχωρείται πάνω στα φορολογικά ή  
πάνω στα λογιστικά κέρδη. 5
- Λέξεις και Φράσεις — “Κέρδος” στο Άρθρο 8(κγ) του περί Φορολο-  
γίας Εισοδήματος Νόμου του 1961 (Ν. 58/61). 10
- Ο Έφορος έκρινε ότι η απαλλαγή που παραχωρείται με βάση το  
πιο πάνω άρθρο του Νόμου 58/61, παραχωρείται πάνω στα φορο-  
λογικά κέρδη, με αποτέλεσμα να εμφανίζεται ως φορολογητέο υπό-  
λοιπο, ποσό μεγαλύτερο από εκείνο που θα παρέμενε αν η έκπτωση  
παρεχωρείτο πάνω στα λογιστικά κέρδη. 15
- Η απόφαση του Εφόρου επικυρώθηκε στην προσφυγή 696/87  
αλλά ακυρώθηκε στις συνεκδικασθείσες προσφυγές 380/91, 381/91  
και 382/91. 20
- Το Ανώτατο Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι:
1. Το Άρθρο 8(κγ) αποχαρκτηρίζει τα κέρδη που εισάγονται από  
το εξωτερικό, κατά το ποσοστό που προσδιορίζεται, ως εισόδη-  
μα για τους σκοπούς του Νόμου. Αυτή η διαπίστωση ενισχύεται 25

από την αναφορά σε "εισαχθέντα κέρδη" και ακόμα και από την παράλληλη απαλλαγή, κατά το ίδιο ποσοστό, "εισαχθέντων μερισμάτων", στο σχετικό άρθρο του Νόμου.

- 5 2. Η υποκατάσταση της λέξης "κέρδος" με τη φράση "φορολογικό κέρδος" ή "φορολογητέο εισόδημα", θα αποτελούσε ανεπίτρεπτη αλλοίωση του Νόμου. Η λέξη "κέρδος" έχει τη δική της αυτοτελή έννοια και είναι σ' αυτή που πρέπει να θεωρηθεί ότι παραπέμπει ο Νόμος.

10

*Η έφεση 1369 επιτυγχάνει. Η πρωτόδικη απόφαση στην προσφυγή 696/87 παραμερίζεται και η απόφαση του Εφόρου, αντικείμενό της, ακυρώνεται.*

15

*Η έφεση 2076 αποτυγχάνει και απορρίπτεται. Επιδικάζονται έξοδα για μια έφεση υπέρ των φορολογουμένων.*

20 **Εφέσεις.**

Εφέσεις εναντίον των αποφάσεων των Δικαστών του Ανωτάτου Δικαστηρίου Κύπρου (Δημητριάδη, Δ. και Χρυσοστομή, Δ.) που δόθηκαν στις 5 Ιουνίου 1991 και στις 30 Μαρτίου 1995 στις προσφυγές αρ. 698/87 και Συν. Πρ. 380/91, 381/91 και 382/91, όπου ετέθη το ερώτημα κατά πόσον η απόφαση του Εφόρου Φόρου Εισοδήματος να θεωρήσει ότι η απαλλαγή πάνω στα κέρδη που εισρέουν από το εξωτερικό παραχωρείται πάνω στα φορολογικά και όχι στα "λογιστικά" κέρδη, ήταν ορθή. Στην προσφυγή 698/87 η απόφαση του Εφόρου Φόρου Εισοδήματος - Εφεσιβλήτου υπ' αριθμόν 2 επικυρώθηκε ενώ στις Συν. Πρ. 380/91, 381/91 και 382/91, η απόφασή του ακυρώθηκε.

35 *Γ. Τριανταφυλλίδης, για τους Εφεσείοντες στην Α.Ε. 1369 και τους Εφεσιβλήτους στην Α.Ε. 2076.*

*Γ. Λαζάρου, Δικηγόρος της Δημοκρατίας για τους Εφεσιβλήτους στην Α.Ε. 1369 και τους Εφεσείοντες στην Α.Ε. 2076.*

40

*Cur. adv. vult.*

ΠΙΚΗΣ, Π.: Την απόφαση του Δικαστηρίου θα δώσει ο Δικαστής Γ. Κωνσταντινίδης.

ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΙΔΗΣ, Δ.: Θεσπίστηκε ειδική διάταξη με προφανή στόχο την ενθάρρυνση της εισαγωγής κερδών που αποκομίζονται στο εξωτερικό. Πρόκειται για το άρθρο 8(κγ) του περί Φορολογίας Εισοδήματος Νόμου του 1961 (Ν. 58/61) όπως τροποποιήθηκε, ειδικά από το Ν. 24/81). Η αντιγνωμία αφορά στην ερμηνεία του και το παραθέτουμε αυτούσιο: 5

"Τα ενεήκοντα τοις εκατόν των εις την Δημοκρατίαν εισαχθέντων κερδών ή μερισμάτων οιασδήποτε επιχειρήσεως διεξαγομένης εκτός της Δημοκρατίας υπό Κυπρίου διαμένοντος εν τη Δημοκρατία ή υπό εταιρείας ελεγχόμενης υπό Κυπρίων και εχόντων συμφέρον ουχί κατώτερον των δεκαπέντε τοις εκατόν της τοιαύτης επιχειρήσεως". 10

Νοείται ότι η τοιαύτη απαλλαγή παραχωρείται μετά την αφαίρεσιν ζημίας επισυμβάσης εν εμπορική ή βιομηχανική επιχειρήσει ασκουμένη εντός της Δημοκρατίας". 15

Ο Εφόρος θεώρησε ότι η απαλλαγή παραχωρείται πάνω στα "φορολογικά" και όχι πάνω στα "λογιστικά" κέρδη. Με δοσμένο το ποσό που εισάχθηκε και τα έξοδα που και οι δύο πλευρές συμφωνούν ότι θα έπρεπε να αφαιρεθούν από αυτό για να προσδιοριστεί ότι περιγράφηκε ως "λογιστικό" κέρδος, η απόφαση του Εφόρου σήμαινε πως η απαλλαγή θα παρεχωρείτο πάνω στο μικρότερο ποσό που θα προέκυπτε από την περαιτέρω αφαίρεση κεφαλαιουχικών και άλλων εκπτώσεων· με αποτέλεσμα να εμφανίζεται ως φορολογητέο υπόλοιπο ποσό μεγαλύτερο από εκείνο που θα παρέμενε αν η έκπτωση παρεχωρείτο πάνω στο "λογιστικό", με την πιο πάνω έννοια, κέρδος. 20

Η νομοθετική ρύθμιση είναι ιδιότυπη, το θέμα πρωτότυπο και το αποτέλεσμα των προσφυγών που ασκήθηκαν ήταν διαφορετικό. Η απόφαση του Εφόρου επικυρώθηκε στην Προσφυγή 696/87 αλλά ακυρώθηκε στις συνεδिकाσθείσες προσφυγές 380/91, 381/91 και 382/91. Οι εφέσεις κατά των πρωτοδικων αποφάσεων αφορούν στο ίδιο ακριβώς νομικό ζήτημα, στην έννοια δηλαδή με την οποία χρησιμοποιείται η λέξη "κέρδος" στο πιο πάνω άρθρο, και ακούστηκαν μαζί. 25

Στην άποψη των φορολογουμένων πως, στην απουσία νομοθετικού ορισμού θα πρέπει να προσδοθεί στη λέξη το φυσικό και σύνηθες νόημά της, οι καθ'ων η αίτηση αντιπαρέβαλαν πως στη φορολογική νομοθεσία η λέξη δεν μπορεί παρά να χρησιμοποιήθηκε με τη φορολογική της έννοια. Εκείνο που φορολογείται εί- 30

5 ναι το "φορολογικό κέρδος" και είναι από αυτό που νοείται απαλλαγή. Η απαλλαγή παρέχεται πάνω στα κέρδη από το εξωτερικό όπως αυτά υπολογίζονται δυνάμει του Νόμου ή, όπως το ξεκαθαρίζει ο Έφορος στην απόφασή του που αποτελεί το αντι-κείμενο της Α.Ε. 2076, από το φορολογητέο εισόδημα.

10 Το φορολογητέο εισόδημα, όμως, έχει τη τεχνική έννοια που αποδίδουν στον όρο οι ερμηνευτικές διατάξεις του Νόμου, και όπως ορθά επισημάνθηκε στην πρωτόδικη απόφαση με την οποία ακυρώθηκε η απόφαση του Εφόρου, θα αποτελούσε ανεπίτρεπτη αλλοίωση του Νόμου η υποκατάσταση της λέξης "κέρδος" με τη φράση "φορολογικό κέρδος" ή "φορολογητέο εισόδημα". Η λέξη "κέρδος" έχει τη δική της αυτοτελή έννοια και είναι σ' αυτή που πρέπει να θεωρηθεί ότι παραπέμπει ο Νόμος. Μπορεί, ανάλογα και με το υπόλοιπο κείμενο, να προσλάβει ιδιαίτερο νόημα αλλά κατά βάση σημαίνει τα ακαθάριστα έσοδα μείον τις δαπάνες για τη πραγμάτωσή τους, δηλαδή τα καθαρά έσοδα. (βλ. το λήμμα "profit" στα λεξικά Black's Law Dictionary, Universal English Dictionary, Websters New International Dictionary, Cassell's New English Dictionary, The Concise Oxford Dictionary).

25 Αλλά οδηγούν προς την ίδια κατεύθυνση και η ίδια η φύση της διάταξης που μας απασχολεί και το υπόλοιπο κείμενό της. Η διεργασία προς εξεύρεση του φορολογητέου εισοδήματος προϋποθέτει εισόδημα που προκύπτει από τις πηγές που καθορίζει το άρθρο 5 του Νόμου. Το άρθρο 8(κγ) στην πραγματικότητα αποχαρκτηρίζει τα κέρδη που εισάγονται από το εξωτερικό, εννοείται κατά το ποσοστό που προσδιορίζεται, ως εισόδημα που ενδιαφέρει για τους σκοπούς του Νόμου. Αυτή η διαπίστωση ενισχύεται από την αναφορά σε "εισαχθέντα κέρδη" και ακόμα και από την παράλληλη απαλλαγή, κατά το ίδιο ποσοστό, "εισαχθέντων μερισμάτων". Δεν θα αναφερόταν ο νόμος σε "εισαχθέντα κέρδη" αν ήταν η πρόθεσή του να απαλλαγούν όχι τα κέρδη που πράγματι εισάχθηκαν αλλά ό,τι θα προέκυπτε ως φορολογητέο εισόδημά της κατά περίπτωση επιχείρησης και, πάντως, η απαλλαγή και των "εισαχθέντων μερισμάτων" οριστικά αποκλείει την πρόσδοση τεχνικής έννοιας στους όρους που χρησιμοποιήθηκαν.

40 Η έννοια του φορολογητέου εισοδήματος συνοδεύεται από παράγοντες που αφορούν και στο εισόδημα και στον φορολογούμενο ενώ το άρθρο 8(κγ) αναφέρεται μόνο σε ό,τι θα συνιστούσε εισόδημα - ως κέρδος - το οποίο θα υπέκειτο στις διεργασίες για την εξεύρεση του μέρους του που θα ήταν φορολογη-

τέο, αν δεν παρεχόταν η απαλλαγή ανεξάρτητα από όσα αφορούν στην επιχείρηση που πραγματοποίησε την εισαγωγή.

Η έφεση 1369 επιτυγχάνει. Η πρωτόδικη απόφαση στην Προσφυγή 696/87 παραμερίζεται και η απόφαση του Εφόρου που αποτελεί το αντικείμενό της, ακυρώνεται. 5

Η έφεση 2076 αποτυγχάνει και απορρίπτεται. Επιδικάζονται έξοδα για μια έφεση υπέρ των φορολογουμένων.

*Η έφεση 1369 επιτυγχάνει. Η πρωτόδικη απόφαση στην προσφυγή 696/87 παραμερίζεται και η απόφαση του Εφόρου, αντικείμενό της ακυρώνεται.*

*Η έφεση 2076 αποτυγχάνει και απορρίπτεται. Επιδικάζονται έξοδα για μια έφεση υπέρ των φορολογουμένων.*