

(Υπόθεση Αρ. 5947/2013)

1^η Σεπτεμβρίου 2016

[Φ. ΚΩΜΟΔΡΟΜΟΣ, Δ.Δ.Δ.]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

LORDOS HOTELS (HOLDINGS) LIMITED,

Αιτήτρια

και

ΚΥΠΡΙΑΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ, ΜΕΣΩ ΤΟΥ
ΕΦΟΡΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Καθ' ων η Αίτηση.

Α. Ευαγγέλου με Θ. Ραφτοπούλου (κα), για την Αιτήτρια.

*Α. Ζερβού (κα), Δικηγόρος της Δημοκρατίας, για τους Καθ' ων η
Αίτηση.*

ΑΠΟΦΑΣΗ

ΚΩΜΟΔΡΟΜΟΣ, Δ.Δ.Δ.: Με την παρούσα προσφυγή, η αιτήτρια προσβάλλει τη νομιμότητα και εγκυρότητα της απόφασης του καθ' ου η αίτηση, Εφόρου Φόρου Εισοδήματος (στο εξής «ο Έφορος»),

ημερομηνίας 27.6.2013, με την οποία απορρίφθηκε η ένστασή της κατά της απόφασης επιβολής ποσού έκτακτης εισφοράς για την άμυνα για λογιζόμενη διανομή μερίσματος για το έτος 2006 και επιβλήθηκε, με Τελική Ειδοποίηση Έκτακτης Εισφοράς για την Άμυνα για λογιζόμενη διανομή μερίσματος για το έτος 2006, το ποσό των €527.886,60, με τόκο από 1.2.2009.

Σύμφωνα με τα γεγονότα της παρούσας υπόθεσης, η αιτήτρια, η οποία δραστηριοποιείται κυρίως στην παροχή ξενοδοχειακών υπηρεσιών, πώλησε, στις 27.7.2006, το 100% του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας "*Andromeda Bay Development Ltd*", για το ποσό των £6.050.000, στην εταιρεία "*Triadic Estates Ltd*" και, στις 28.8.2006, υπέβαλε σχετική «Δήλωση Διάθεσης Ιδιοκτησίας Μετοχών Εταιρειών», καταβάλλοντας φόρο κεφαλαιουχικών κερδών ύψους £570.125,00. Ακολούθως, η αιτήτρια, με επιστολή της ημερομηνίας 30.8.2006, υπέβαλε αναθεωρημένη «Δήλωση Διάθεσης Ιδιοκτησίας Μετοχών Εταιρειών», διεκδικώντας πρόσθετο κόστος, το οποίο δεν είχε ληφθεί υπόψη κατά την υποβολή της αρχικής δήλωσης. Σύμφωνα με την αναθεωρημένη αυτή δήλωση, προέκυπτε φόρος κεφαλαιουχικών κερδών ύψους £522.510,00 και η αιτήτρια απαιτούσε επιστροφή του επιπλέον φόρου που είχε ήδη καταβάλει στις 28.8.2006. Η εν λόγω αναθεωρημένη Δήλωση έτυχε εξέτασης και στις 4.2.2008, ο Έφορος

εξέδωσε τελική φορολογία φόρου κεφαλαιουχικών κερδών ύψους £534.764,00, την οποία και πλήρωσε η αιτήτρια.

Ακολούθως, στις 31.8.2009, η αιτήτρια υπέβαλε Δήλωση Λογιζόμενης Διανομής Μερισματος αναφορικά με τα λογιζόμενα διανεμηθέντα κέρδη για το φορολογικό έτος 2006, στην οποία, ως λογιστικά κέρδη για το έτος 2006 δηλώθηκε το ποσό των £799.016,00, ενώ ως λογιζόμενο μέρισμα το ποσό των £559.311,00 και, κατά την ίδια ημερομηνία, η αιτήτρια πλήρωσε έκτακτη εισφορά για την άμυνα (προς 15% στο λογιζόμενο μέρισμα) ύψους €143.345,94.

Περαιτέρω, στις 17.12.2010, υποβλήθηκε από την Εταιρεία "*Arodaphne Bay Developments Ltd*" Αίτηση για Έκδοση Βεβαίωσης Απαλλαγής από Καταβολή Φόρων λόγω Αναδιοργάνωσης. Επειδή δε στην εν λόγω αναδιοργάνωση εταιρειών συμμετείχε και η αιτήτρια, ο Έφορος προχώρησε στην εξέταση των φορολογικών ετών 2003 μέχρι 2010 και στις 16.9.2011 απέστειλε στην αιτήτρια, δια ασφαλισμένης επιστολής, με κοινοποίηση στους ελεγκτές αυτής, Αναθεωρημένη Ειδοποίηση Υπολογισμού Λογιζόμενης Διανομής Μερισματος για το φορολογικό έτος 2006, στην οποία περιεχόταν, ως παράρτημα Α στην εν λόγω επιστολή, ο τρόπος υπολογισμού των λογιστικών κερδών που φορολογούνταν. Σύμφωνα με την αναθεωρημένη φορολογία, με την οποία αναπροσαρμόστηκαν τα λογιστικά κέρδη της αιτήτριας εταιρείας

για το έτος 2006, επήλθε τροποποίηση στο ποσό φόρου κεφαλαιουχικών κερδών για το έτος 2006, με την προσθήκη του ποσού των £523.893,00, ενώ προστέθηκε και ποσό ύψους £2.542.325,00, που αντιστοιχούσε σε επανεκτίμηση στο κόστος πώλησης μετοχών σε εξαρτημένη εταιρεία. Ως αποτέλεσμα της πιο πάνω αναθεώρησης, το υπό της αιτήτριας οφειλόμενο ποσό φορολογίας ανερχόταν πλέον στις €527.886,60.

Η αιτήτρια αντέδρασε και, στις 14.10.2011, δια επιστολής των ελεγκτών της που παραλήφθηκε από τους καθ' ων η αίτηση στις 21.10.2011, υπέβαλε ένσταση κατά της πιο πάνω αναθεωρημένης φορολογίας. Σύμφωνα με τους προβαλλόμενους στην ένσταση ισχυρισμούς της αιτήτριας, ο Έφορος, κατά τον υπολογισμό των κερδών για το έτος 2006, δεν έλαβε υπόψη του το ποσό φόρου κεφαλαιουχικών κερδών ύψους £534.764,00 που πλήρωσε η αιτήτρια, ενώ η επανεκτίμηση της επένδυσης στην προαναφερθείσα εταιρεία "*Andromeda Bay Development Ltd*" με το ποσό των £2.542.325,00 αφορούσε επανεκτίμηση για τα έτη μέχρι το 2002 και δεν θα έπρεπε να ληφθεί υπόψη στον υπολογισμό των κερδών για το έτος 2006.

Οι καθ' ων η αίτηση απάντησαν, με ασφαλισμένη επιστολή τους προς την αιτήτρια, ημερομηνίας 18.4.2012, η οποία κοινοποιήθηκε στους ελεγκτές της εταιρείας, και στην οποία αναφερόταν ρητά ότι «το Γραφείο

Φόρου Εισοδήματος εμμένει στη θέση του για τον τρόπο υπολογισμού της Λογιζόμενης Διανομής Μερίσματος». Κάλεσαν δε την αιτήτρια, σε περίπτωση που αυτή διαφωνούσε με την απόφαση του Εφόρου, να υποβάλει εντός εξήντα ημερών του λόγους της διαφωνίας της, μαζί με πλήρη αποδεικτικά στοιχεία προς υποστήριξη της θέσης της, ενώ, όσον αφορά τη θέση της αιτήτριας ότι η επανεκτίμηση της επένδυσης στη εξαρτημένη εταιρεία *"Andromeda Bay Development Ltd"* με το ποσό των £2.542.325 δεν θα έπρεπε να ληφθεί υπόψη στον υπολογισμό των κερδών για σκοπούς Λογιζόμενης Διανομής Μερίσματος για το φορολογικό έτος 2006, κάλεσαν αυτήν όπως προσκομίσει ανάλυση ανά έτος αναγνώρισης του εν λόγω ποσού.

Εν συνεχεία, και συγκεκριμένα στις 26.9.2012, η αιτήτρια, μέσω των ελεγκτών της, απέστειλε επιστολή στους καθ' ων η αίτηση, η οποία παραλήφθηκε στις 27.9.2012, και στην οποία παρατίθεντο οι θέσεις της, εις απάντηση της προαναφερθείσας επιστολής των καθ' ων η αίτηση ημερομηνίας 18.4.2012.

Τελικά, ο Έφορος, με ασφαλισμένη επιστολή του ημερομηνίας 27.6.2013, απέρριψε την ένσταση της αιτήτριας, εκδίδοντας τελική Ειδοποίηση Έκτακτης Εισφοράς για την Άμυνα, για Λογιζόμενη Διανομή Μερίσματος για το φορολογικό έτος 2006, ανερχόμενη στο ποσό των £308.958,30 (€527.886,60).

Λόγοι ακύρωσης

Αποτελούν βασικούς άξονες της επιχειρηματολογίας της αιτήτριας οι ισχυρισμοί ότι (α) η επανεκτίμηση της επένδυσης στην εταιρεία “*Andromeda Bay Development Ltd*” με το ποσό των £2.542.325,00 αφορά επανεκτίμηση για τα έτη μέχρι το 2002 και, συνακόλουθα, εσφαλμένα και παράνομα αυτή λήφθηκε υπόψη στον υπολογισμό των λογιστικών κερδών της αιτήτριας για το φορολογικό έτος 2006, καθώς επίσης και ότι (β) οι καθ’ ων η αίτηση, κατά τον εν λόγω υπολογισμό, εσφαλμένα και παράνομα δεν έλαβαν υπόψη το ποσό φόρου κεφαλαιουχικών κερδών ύψους £534.764,00 που είχε ήδη πληρώσει η αιτήτρια.

Ειδικότερα, ως προς τον περιεχόμενο στο (α) ανωτέρω ισχυρισμό, η αιτήτρια θέτει ευθέως ζήτημα παραβίασης του Άρθρου 24.3¹ του Συντάγματος, λόγω ανεπίτρεπτης επιβολής φορολογίας, καθότι η επιβολή φορολογίας στο ποσό της επανεκτίμησης για την περίοδο πριν από την 1.1.2003, οπότε και τέθηκε σε ισχύ ο περί Εκτάκτου Εισφοράς για την Άμυνα της Δημοκρατίας Νόμος 117(Ι)/2002 (στο εξής «ο Νόμος»), έρχεται σε αντίθεση με την εν λόγω συνταγματική διάταξη. Η

¹ Σύμφωνα με την διάταξη αυτή, «Ουδείς φόρος, τέλος ή εισφορά οιασδήποτε φύσεως επιβάλλεται αναδρομικώς. Εισαγωγικοί δασμοί δύνανται να επιβάλλονται από της ημερομηνίας της καταθέσεως της σχετικής προτάσεως νόμου ή νομοσχεδίου.».

δε εφαρμογή του εν λόγω Νόμου συνεπάγεται την αύξηση της έκτακτης εισφοράς, στην οποία υπόκεινται οι επηρεαζόμενοι και οδηγεί ανεπίτρεπτα στην αναδρομική επιβολή φορολογίας. Θα μπορούσε, ωστόσο, να διασωθεί η συνταγματικότητα του άρθρου 3(3)² του υπό αναφορά Νόμου, συνεχίζει ο ευπαίδευτος δικηγόρος για την αιτήτρια, σε περίπτωση που αυτό ερμηνευθεί με τρόπο ώστε να μην επιβληθεί φορολογία σε επανεκτίμηση επένδυσης προηγούμενων ετών, κάτι που εν προκειμένω είναι εφικτό, «έχοντας υπόψη την πρώτη επιφύλαξη του άρθρου 3(5)». Γίνεται συναφώς αναφορά στην κλασσική αυθεντία σε σχέση με τον έλεγχο της συνταγματικότητας των νόμων, *The Board of the Registration of Architects and Civil Engineers [1966] 3 C.L.R., 64*. Υποδεικνύει επίσης η πλευρά της αιτήτριας ότι, κατά πάγια νομολογία, οι φορολογικές διατάξεις πρέπει να ερμηνεύονται στενά, χωρίς να γίνεται χρήση της διασταλτικής και αναλογικής μεθόδου, στη δε διατύπωση φορολογικών νόμων πρέπει να δίδεται αυστηρή ερμηνεία.

Όσον αφορά τον περιεχόμενο στο (β) ανωτέρω προβαλλόμενο ισχυρισμό της, η αιτήτρια εισηγείται ότι ο ορισμός του όρου «κέρδη» που προβλέπεται στο άρθρο 3(5) του Νόμου αντίκειται στις διατάξεις των Άρθρων 24.2³ και 61⁴ του Συντάγματος, εφόσον οι λογιστικές αρχές

² Εκτενής αναφορά στο εν λόγω άρθρο γίνεται κατωτέρω.

³ Σύμφωνα με την εν λόγω διάταξη, «Ουδεμία τοιαύτη συνεισφορά διά καταβολής φόρου, τέλους ή εισφοράς οιασδήποτε φύσεως επιβάλλεται, ειμή διά νόμου ή κατ' εξουσιοδότησιν νόμου.».

δεν καθορίζονται με ημεδαπό νόμο, αλλά «κατά καιρούς από ξένους οργανισμούς ιδιωτικού δικαίου που δεν είναι προσβατές στο πολίτη». Γίνεται συναφώς αναφορά στην Εγκύκλιο 2008/9 του Εφόρου, σύμφωνα με την οποία «αποδεχτές λογιστικές αρχές είναι τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (IAS) και τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IFRS), καθώς και οι ερμηνείες που εκδίδονται από τις επιτροπές του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων». Αντίθετα, συνεχίζει η πλευρά της αιτήτριας, στο Άρθρο 24.2 του Συντάγματος προβλέπεται όχι μόνο πρωτογενής αλλά και δευτερογενής νομοθεσία δια επιβολή φορολογίας και οι νομικές αυτές διατάξεις θα πρέπει να είναι προσβάσιμες στον πολίτη και αρκετά ακριβείς. Είναι δε φανερό, καταλήγει, ότι στην προκειμένη περίπτωση ο νομοθέτης, δια του Νόμου και παραγνωρίζοντας τις πιο πάνω συνταγματικές διατάξεις, εκχώρησε τη νομοθετική εξουσία του στις εκάστοτε αποφάσεις αλλοδαπών οίκων. Παραπέμπει δε ο κ. Ευαγγέλου, προς επίρρωση της θέσης του αυτής, σε συγκεκριμένες αποφάσεις της ημεδαπής νομολογίας, όπου το Ανώτατο Δικαστήριο έκρινε ότι η εισαγωγή αλλοδαπής νομοθεσίας στην Κύπρο αντίκειται στο Άρθρο 61 του Συντάγματος, για να υπογραμμίσει ότι στην υπό εξέταση υπόθεση υφίσταται σύγκρουση των σχετικών διατάξεων του Νόμου με τις προαναφερθείσες συνταγματικές διατάξεις.

⁴ Στο Άρθρο αυτό προβλέπεται ότι «Η νομοθετική εξουσία της Δημοκρατίας ασκείται υπό της Βουλής των Αντιπροσώπων εν παντί θέματι, εξαιρέσει των θεμάτων εκείνων, άτινα ρητώς υπάγονται κατά το Σύνταγμα εις τας Κοινοτικές Συνελεύσεις.».

Επιπρόσθετα, προβάλλεται από την πλευρά της αιτήτριας ο ισχυρισμός ότι η προσβαλλόμενη απόφαση του Εφόρου να μην λάβει υπόψη, κατά τον υπολογισμό των κερδών για το έτος 2006, το ποσό φόρου κεφαλαιουχικών κερδών ύψους £534.764,00 αντίκειται στο Άρθρο 24.1 του Συντάγματος⁵, «καθότι η αιτήτρια καλείται να καταβάλει φόρο επί φόρου, αντί φόρο επί ποσού», που αποτελεί φόρο κεφαλαιουχικών κερδών που ήδη κατέβαλε. Η δε παράλειψη να ληφθεί υπόψη το ποσό του κεφαλαιουχικού φόρου που ήδη πληρώθηκε, συνεχίζει η αιτήτρια, συνιστά διπλή φορολογία που είναι ανεπίτρεπτη, εφόσον επιβάλλεται φόρος επί φόρου. Στην παρούσα περίπτωση, προσθέτει η αιτήτρια, η έκτακτη εισφορά δεν επιβάλλεται ανάλογα με τη φοροδοτική της ικανότητα αλλά «κατ' εφαρμογή νομικών πλασμάτων» που είναι δυσανάλογα των δυνάμεών της. Γίνεται δε αναφορά, προς υποστήριξη του εν λόγω ισχυρισμού, στην **Αντρέας Νικολάου ν. Διευθυντή Κτηματολογίου, Υποθ. Αρ. 1405/2006, ημερ. 23.5.2008.**

Εγείρεται, τέλος, ο ισχυρισμός ότι η προσβαλλόμενη απόφαση αντίκειται και/ή παραγνωρίζει το άρθρο 169(Α) του περί Εταιρειών Νόμου, Κεφ. 113, και δη το εδάφιο (2) αυτού, σύμφωνα με το οποίο, «*Το ποσό διανομής στους μετόχους δεν είναι δυνατό να υπερβαίνει το ποσό των αποτελεσμάτων του τελευταίου κλεισθέντος οικονομικού*

⁵ Σύμφωνα με την εν λόγω διάταξη, «Έκαστος υποχρεούται να συνεισφέρει εις τα δημόσια βάρη αναλόγως των δυνάμεων αυτού».

έτους, αυξημένο κατά τα κέρδη που έχουν μεταφερθεί από το τελευταίο οικονομικό έτος και τις κρατήσεις από τα αποθεματικά που είναι διαθέσιμα για το σκοπό αυτό, μειωμένα όμως κατά το ποσό των ζημιών που έχουν μεταφερθεί από προηγούμενα οικονομικά έτη, καθώς και κατά τα ποσά, τα οποία έχουν αποθεματοποιηθεί σύμφωνα με τον νόμο ή το καταστατικό».

Εκ διαμέτρου αντίθετες είναι οι θέσεις των καθ' ων η αίτηση, οι οποίοι προβάλλουν ότι η προσβαλλόμενη πράξη λήφθηκε ορθά και νόμιμα, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Συντάγματος και της οικείας νομοθεσίας, κατόπιν δέουσας έρευνας και κατ' ορθή ενάσκηση των εξουσιών που τους παρέχει ο νόμος, είναι δε επαρκώς και/ή δεόντως αιτιολογημένη.

Ειδικότερα, η ευπαίδευτη δικηγόρος για τη Δημοκρατία, αντικρούοντας τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς της αιτήτριας, ως έχουν εκτεθεί στο (α) ανωτέρω, ισχυρίζεται ότι καθόλα ορθά και νόμιμα, και σύμφωνα με τις διατάξεις του Νόμου, ο Έφορος αποφάσισε την προσθήκη του κέρδους της επανεκτίμησης, ύψους £2.542.325,00, στο λογιστικό κέρδος, ούτως ώστε να αντιστραφεί και εξουδετερωθεί οποιαδήποτε επίδραση στο λογιστικό κέρδος από την επανεκτίμηση. Η ίδια δε η αιτήτρια, συνεχίζει η κ. Ζερβού, με την πράξη της να αφαιρέσει το εν λόγω ποσό κατά τον υπολογισμό του κέρδους από τη διάθεση των

μετοχών, στην ουσία το λαμβάνει υπόψη στον προσδιορισμό του λογιστικού της κέρδους για το έτος 2006, ενέργεια που «ουσιαστικά εξουδετερώνει την οποιαδήποτε επίδραση είχε η εν λόγω επανεκτίμηση στο λογιστικό κέρδος» της αιτήτριας. Αυτό δε που φορολογείται, σύμφωνα με την εισήγηση των καθ' ύλην, δεν είναι η επανεκτίμηση αλλά το πραγματικό κέρδος από την πώληση των μετοχών. Εν προκειμένω, το ουσιώδες φορολογικό σημείο που επηρέασε τον υπολογισμό της Έκτακτης Εισφοράς για την Άμυνα για λογιζόμενη διανομή μερίσματος κατά το έτος 2006, ήταν η ημερομηνία της πώλησης των μετοχών, ήτοι η 27.7.2006, οπότε και πραγματοποιήθηκε κέρδος. Περαιτέρω, όπως εξηγεί η δικηγόρος για τη Δημοκρατία, επειδή τα λογιστικά κέρδη της αιτήτριας για το έτος 2006 εμπεριέχουν και έχουν επηρεαστεί από ποσά επανεκτίμησης, κατά παράβαση της σχετικής νομοθεσίας, ο Έφορος ορθά και νόμιμα προχώρησε στην ανάλογη τροποποίηση. Επιπρόσθετα, προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι στην παρούσα περίπτωση δεν υφίσταται ζήτημα αναδρομικής φορολόγησης, ως ισχυρίζεται η αιτήτρια, αφού δεν υπήρξε οποιαδήποτε τροποποίηση της νομοθεσίας μετά την 1.1.2003, με την οποία να έχει καταστεί φορολογητέο οποιοδήποτε κέρδος, το οποίο πριν από την αλλαγή της νομοθεσίας να ήταν αφορολόγητο.

Όσον αφορά στον υπό της αιτήτριας προβαλλόμενο ισχυρισμό περί εσφαλμένης απόφασης του Εφόρου να μην αφαιρέσει, κατά τον

υπολογισμό των λογιστικών κερδών της αιτήτριας για το έτος 2006, ποσό φόρου κεφαλαιουχικών κερδών ύψους £534.764,00, που είχε ήδη καταβάλει η αιτήτρια, και ειδικότερα στον ισχυρισμό περί σύγκρουσης του Νόμου με τις συνταγματικές διατάξεις των Άρθρων 24.2 και 61, η πλευρά των καθ' ων η αίτηση, κατ' επίκληση των γενικών αρχών ελέγχου της συνταγματικότητας των νόμων και της συναφούς νομολογίας, προβάλλει εν πρώτοις ότι ο συγκεκριμένος ισχυρισμός δεν θα πρέπει να τύχει εξέτασης από το Δικαστήριο *«καθότι αυτό δεν είναι αναγκαίο για σκοπούς εκδίκασης της παρούσας διαφοράς»*. Εν πάση περιπτώσει, συνεχίζουν οι καθ' ων, ο ισχυρισμός της αιτήτριας περί εκχώρησης νομοθετικής αρμοδιότητας σε αλλοδαπούς οργανισμούς ιδιωτικού δικαίου υπόκειται σε απόρριψη και ως αβάσιμος, αφού η διεργασία υπολογισμού των κερδών μιας εταιρείας απαιτεί τη χρησιμοποίηση αποδεκτών λογιστικών αρχών, *«χωρίς αυτό να συνιστά απεμπόληση της συνταγματικώς ανατεθείσας στα αρμόδια όργανα της Δημοκρατίας νομοθετικής ή εκτελεστικής εξουσίας»*. Επιπρόσθετα, οι καθ' ων η αίτηση ισχυρίζονται ότι τόσο ο προβλεπόμενος στο Νόμο ορισμός του όρου *«κέρδη»*, όσο και η προαναφερθείσα Εγκύκλιος 2008/9, αποτελούν την ενσωμάτωση στην ημεδαπή έννομη τάξη των προνοιών του Κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1606/2002⁶, τον οποίο η Δημοκρατία έχει υποχρέωση να υιοθετήσει και εφαρμόζει.

⁶ Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 19ης Ιουλίου 2002, για την εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων.

Περαιτέρω, οι καθ' ων η αίτηση, με αναφορά στις διατάξεις του Νόμου, προβάλλουν τον ισχυρισμό ότι η έκτακτη εισφορά για την άμυνα επιβάλλεται σαφώς επί εισοδήματος και όχι επί φόρου. Η ισχύουσα δε, κατά τον ουσιώδη χρόνο, νομοθεσία ρητώς επέτρεπε να φορολογείται διπλά το κέρδος επί του οποίου είχε ήδη καταβληθεί φόρος κεφαλαιουχικών κερδών ή έκτακτη εισφορά. Η εν λόγω διπλή φορολόγηση, εισηγούνται οι καθ' ων, με αναφορά σε σχετική νομολογία, *«ουδεμία συνταγματική διάταξη παραβιάζει, καθότι η διπλή εσωτερική φορολογία δεν απαγορεύεται, αφ' εαυτής, από το Σύνταγμα»*. Υποβάλλεται επίσης ο ισχυρισμός ότι ο Νόμος, ως ειδικότερη νομοθεσία, έχει προβάδισμα έναντι του Κεφ. 113 και τυγχάνει εφαρμογής στην παρούσα υπόθεση, ότι ορθώς η Διοίκηση εξέδωσε την Εγκύκλιο 2008/9 και ότι η αιτήτρια, σε κάθε περίπτωση, απέτυχε να στοιχειοθετήσει τον ισχυρισμό της ότι η επίδικη φορολογία είναι δυσανάλογη με τις δυνάμεις της.

Η κατάληξη

Έχω εξετάσει την προσβαλλόμενη απόφαση υπό το πρίσμα όλων των στοιχείων που τέθηκαν ενώπιον του Δικαστηρίου, τα οποία αποτέλεσαν το υπόβαθρο για προώθηση των εκατέρωθεν θέσεων, είτε κατά είτε υπέρ της νομιμότητας της προσβαλλόμενης πράξης.

Ξεκινώντας από τον πρώτο βασικό άξονα επιχειρηματολογίας της αιτήτριας, ο οποίος βασίζεται στον ισχυρισμό ότι το ποσό επανεκτίμησης επένδυσης ύψους £2.542,325 σε εξαρτημένη εταιρεία δεν θα έπρεπε να ληφθεί υπόψη από τους καθ' ων η αίτηση στον υπολογισμό των λογιστικών κερδών για το έτος 2006, καθότι αυτό αφορούσε επανεκτίμηση για τα έτη μέχρι και το 2002, ενώ ο Νόμος τέθηκε σε ισχύ από 1.1.2003, με συνέπεια να υπάρχει σύγκρουση με το Άρθρο 24(3) του Συντάγματος και την εκεί προβλεπόμενη απαγόρευση αναδρομικής επιβολής φορολογίας, παρατηρώ τα εξής:

Στην επιστολή της προς τους καθ' ων η αίτηση, ημερομηνίας 26.9.2012 (παράρτημα Λ στην ένσταση των καθ' ων και παράρτημα 10 στην αίτηση ακυρώσεως), η αιτήτρια, μέσω των ελεγκτών της, αναφέρει ότι, *«κατά τη διάθεση της επένδυσης που είχε στη θυγατρική της εταιρεία Andromeda πραγματοποίησε κέρδος στο οποίο περιλαμβάνεται ποσό ύψους £2.542,325 που αφορά επανεκτίμηση της επένδυσης για την περίοδο από την ημερομηνία απόκτησης μέχρι την 31 Δεκεμβρίου 2002»*. Προκύπτει δηλαδή, και αυτό υποστηρίζεται και από τα συνημμένα στην υπό αναφορά επιστολή, ότι η αιτήτρια, για τον υπολογισμό του λογιστικού της κέρδους για το έτος 2006, έλαβε υπόψη το κέρδος από τη διάθεση μετοχών στην προαναφερθείσα εταιρεία. Όπως δε ορθά επεσήμανε η κυρία Ζερβού στην αγόρευσή της και

ανέπτυξε περαιτέρω στο στάδιο των διευκρινίσεων, το κέρδος που λήφθηκε υπόψη ήταν αυτό που προέκυπτε μετά την αφαίρεση, όχι του πραγματικού κόστους απόκτησης, αλλά της αξίας **κατόπιν επανεκτίμησης** των μετοχών της θυγατρικής εταιρείας Andromeda, στην οποία προέβησαν οι διευθυντές της αιτήτριας για τα έτη 1989, 1990, 1995, 2000 και 2002. Μάλιστα, στην υπό αναφορά επιστολή των ελεγκτών της αιτήτριας, εκτίθεται ως συνημμένο και η αναπροσαρμογή του λογιστικού κέρδους από την πώληση των μετοχών, η οποία ανέρχεται στο ποσό των £1.247.442,00.

Η υπό της αιτήτριας διενέργεια της πιο πάνω επανεκτίμησης σαφώς και έχει επηρεάσει τα λογιστικά κέρδη αυτής για το έτος 2006, αντίθετα με τα όσα προβλέπονται στην επιφύλαξη του άρθρου 3(5) του Νόμου, σύμφωνα με την οποία *«οποιαδήποτε ποσά, περιλαμβανομένων και πρόσθετων αποσβέσεων, που προέρχονται ή που είναι αποτέλεσμα επανεκτίμησης κινητών και ακίνητων αξιών, δεν επηρεάζουν τα λογιστικά κέρδη»*. Εν προκειμένω, η προαναφερθείσα αφαίρεση της αξίας, κατόπιν επανεκτίμησης, των μετοχών της εταιρείας Andromeda και όχι του πραγματικού κόστους απόκτησης, σαφώς και έχει επιδράσει στο λογιστικό κέρδος της αιτήτριας για το έτος 2006, εφόσον έχει μειώσει το κέρδος από την πώληση των συγκεκριμένων μετοχών, με αποτέλεσμα να μειώνεται αντίστοιχα και το συγκεκριμένο λογιστικό κέρδος αναφορικά με την επιβολή Έκτακτης Αμυντικής Εισφοράς για

Λογιζόμενη Διανομή Μερίσματος. Με αυτά τα δεδομένα, δεν διακρίνω οτιδήποτε μεμπτό στην απόφαση των καθ' ων η αίτηση να προσθέσουν στο λογιστικό κέρδος για το έτος 2006 το κέρδος της επανεκτίμησης ύψους £2.542,325 ως αντιστάθμισμα στην επίδραση που είχε η εν λόγω επανεκτίμηση στη διαμόρφωση του συγκεκριμένου λογιστικού κέρδους. Συναφώς, όπως χαρακτηριστικά αναφέρεται στην επιστολή ημερομηνίας 18.4.2012 του Εφόρου προς την αιτήτρια (παράρτημα Ι στην ένσταση των καθ' ων η αίτηση), *«επειδή τα λογιστικά κέρδη του έτους 2006 εμπεριέχουν και έχουν επηρεαστεί από ποσά επανεκτίμησης, έχουν τροποποιηθεί ανάλογα»*. Ας σημειωθεί στο σημείο αυτό ότι και η ίδια η αιτήτρια, με την διενέργεια της προαναφερθείσας επανεκτίμησης και τη μεθοδολογία που ακολούθησε κατά τον υπολογισμό του λογιστικού κέρδους για το έτος 2006 από τη διάθεση των μετοχών, φαίνεται να λαμβάνει υπόψη το ποσό των £2.542,325 για τον προσδιορισμό των κερδών για το έτος αυτό, παρά τους περί του αντιθέτου ισχυρισμούς που προβάλλει.

Υπό το φως των πιο πάνω, κρίνω ότι η απόφαση των καθ' ων η αίτηση, με την οποία προστέθηκε το κέρδος της επανεκτίμησης ύψους £2.542,325 στο λογιστικό κέρδος της αιτήτριας για το έτος 2006 ήταν εντός των νομίμων ορίων άσκησης της διακριτικής τους ευχέρειας.

Επιπρόσθετα, θεωρώ ορθή τη θέση ότι, εν προκειμένω, αυτό που φορολογείται δεν είναι η επανεκτίμηση αλλά η πράξη της πώλησης, το πραγματικό κέρδος από την πώληση των μετοχών (ως μέρος του λογιστικού κέρδους), και ότι **αν δεν υπήρχε πώληση δεν θα υπήρχε θέμα φορολόγησης της επανεκτίμησης από μόνης της**. Αυτό αναφέρεται ρητά και στην επιστολή του Διευθυντή προς την αιτήτρια, ημερομηνίας 27.6.2013 (παράρτημα Ν στην ένσταση). Όπως επίσης αναφέρεται στην εν λόγω επιστολή, «το σχετικό φορολογικό σημείο είναι η ημερομηνία πώλησης 27.7.2006, οπότεν πραγματοποιήθηκε κέρδος». Ορθώς, κατά την άποψή μου, αφού, πράγματι, όπως προκύπτει και από τα στοιχεία που έχουν τεθεί ενώπιόν μου, το **σχετικό φορολογικό σημείο** που επηρέασε τον υπολογισμό της Έκτακτης Αμυντικής Εισφοράς για λογιζόμενη διανομή μερίσματος για το έτος 2006 είναι **η ημερομηνία της πώλησης των υπό αναφορά μετοχών, ήτοι η 27.7.2006**, οπότε και πραγματοποιήθηκε κέρδος. Επιπρόσθετα, δεν υπήρξε οποιαδήποτε τροποποίηση της νομοθεσίας, και δη του Νόμου, μετά την 1.1.2003, με την οποία να καθίσταται φορολογητέο οποιοδήποτε κέρδος που πραγματοποιήθηκε πριν από την 1.1.2003, το οποίο πριν από την αλλαγή της νομοθεσίας να ήταν αφορολόγητο.

Ενόψει των πιο πάνω, έχω την άποψη ότι στην παρούσα περίπτωση δεν τίθεται ζήτημα αναδρομικής φορολόγησης και, συνακόλουθα, ούτε και ζήτημα συνταγματικότητας του άρθρου 3(3) του Νόμου, όπως

εισηγείται η πλευρά της αιτήτριας. Συνεπώς, καταλήγω ότι ο ισχυρισμός περί αναδρομικής επιβολής φορολογίας κατά παράβαση του Άρθρου 24(3) του Συντάγματος υπόκειται σε απόρριψη ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο βασικό άξονα της επιχειρηματολογίας της αιτήτριας, θα πρέπει εξ' αρχής να καταστεί σαφές ότι κατά τον ουσιώδη χρόνο τύγχανε εφαρμογής το άρθρο 3(3) του Νόμου, ως αυτό είχε πριν από την τροποποίηση που επήλθε με τον Νόμο 132(Ι)/2010, ήτοι πριν από την προσθήκη της επιφύλαξης, δυνάμει της οποίας συμπεριλήφθηκε στον, υπό του εν λόγω άρθρου 3(3) προβλεπόμενο, όρο «εταιρικός φόρος» και ο φόρος κεφαλαιουχικών κερδών. Κρίνω σκόπιμο στο σημείο αυτό να παραθέσω αυτούσιες τις διατάξεις του άρθρου 3 του Νόμου, καθώς και την τροποποίηση που επήλθε στο εδάφιο (3) με τον προαναφερθέντα τροποποιητικό Νόμο 132(Ι)/2010, λόγω και της εκ διαμέτρου αντίθετης ερμηνευτικής προσέγγισης των εν λόγω διατάξεων από τους διαδίκους. Σύμφωνα λοιπόν με το άρθρο 3-

«(1) Παρά τις διατάξεις οποιουδήποτε άλλου νόμου, κάθε πρόσωπο που καθορίζεται στο εδάφιο (2) υποχρεούται να καταβάλλει έκτακτη εισφορά για την ενίσχυση της αμυντικής ικανότητας της Δημοκρατίας.

(2) Τα πρόσωπα τα οποία υποχρεούνται να καταβάλλουν έκτακτη εισφορά σύμφωνα με το εδάφιο (1) είναι -

(α) Κάθε πρόσωπο που είναι κάτοικος στη Δημοκρατία το οποίο λαμβάνει ή λογίζεται ότι λαμβάνει οποιαδήποτε μερίσματα από εταιρείες, σε ποσοστό 15% στο ποσό του μερίσματος:

[.....]

(3) Τηρουμένων των διατάξεων του εδαφίου (4) του παρόντος άρθρου, εταιρεία η οποία είναι κάτοικος στη Δημοκρατία, λογίζεται ότι έχει διανείμει εβδομήντα τοις εκατόν (70%) των κερδών της που κτώνται ή προκύπτουν στο φορολογικό έτος, μετά τη μείωση τους από τον εταιρικό φόρο που πληρώθηκε ή που είναι πληρωτέος πάνω στα εν λόγω κέρδη, υπό μορφή μερισμάτων στους ενδιαφερόμενους μετόχους της κατά το τέλος της περιόδου των δύο ετών από το τέλος του φορολογικού έτους στο οποίο τα κέρδη αναφέρονται, και οι ενδιαφερόμενοι μέτοχοι θα φορολογούνται ανάλογα σε έκτακτη εισφορά πάνω σε τέτοια μερίσματα. Οποιαδήποτε έκτακτη εισφορά είναι πληρωτέα από μέτοχο ως συνέπεια λογιζόμενης διανομής μερίσματος καταβάλλεται κατά πρώτο λόγο από την εταιρεία η οποία θα χρεώνει τέτοια εισφορά στους μετόχους:

[.....]

(5) Για τους σκοπούς του εδαφίου (3), ο όρος «κέρδη» σημαίνει τα λογιστικά κέρδη όπως υπολογίζονται σύμφωνα με αποδεκτές λογιστικές αρχές αλλά μετά την αφαίρεση οποιωνδήποτε μεταφορών στα αποθεματικά που προβλέπονται σε οποιοδήποτε νόμο:

[.....]»

Με το Νόμο 132(1)/2010, το εδάφιο (3) του πιο πάνω άρθρου τροποποιήθηκε δια της προσθήκης σ' αυτό, μεταξύ άλλων, και της ακόλουθης επιφύλαξης, η οποία ισχύει «αναφορικά με πράξεις διάθεσης που γίνονται από το φορολογικό έτος 2011 και για όλα τα φορολογικά έτη που ακολουθούν»:

«Νοείται έτι περαιτέρω ότι ο όρος «εταιρικός φόρος» περιλαμβάνει την έκτακτη εισφορά που επιβάλλεται σύμφωνα με τον παρόντα Νόμο, τον φόρο που επιβάλλεται σύμφωνα με τον εκάστοτε σε ισχύ περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμο και οποιοδήποτε ποσό αλλοδαπού φόρου που δεν πιστώνεται έναντι του φόρου εισοδήματος ή και έναντι της έκτακτης εισφοράς για το έτος στο οποίο οφείλονται: [...]»

Στην παρούσα υπόθεση, ίσχυε κατά τον ουσιώδη χρόνο το άρθρο 3(3), το οποίο προέβλεπε, για σκοπούς επιβολής έκτακτης εισφοράς, την αφαίρεση από τη λογιζόμενη διανομή του 70% των κερδών εταιρείας μόνο του εταιρικού φόρου, στην έννοια του οποίου δεν περιλαμβανόταν ο φόρος κεφαλαιουχικών κερδών. Με αποτέλεσμα να συνυπολογίζεται και το ποσό που ήδη καταβλήθηκε με βάση τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις της νομοθεσίας περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών.

Έχοντας κατά νου το πιο πάνω νομοθετικό πλαίσιο, προχωρώ να εξετάσω τους υπό της αιτήτριας προβαλλόμενους ισχυρισμούς σε

σχέση με την απόφαση του καθ' ου η αίτηση να μην αφαιρέσει, κατά τον υπολογισμό των λογιστικών κερδών της αιτήτριας για το έτος 2006, το ποσό φόρου κεφαλαιουχικών κερδών που αυτή είχε ήδη καταβάλει.

Στο πλαίσιο της συναφούς επιχειρηματολογίας, εγείρεται ο ισχυρισμός ότι ο υπό του προαναφερθέντος άρθρου 3(5) του Νόμου προβλεπόμενος ορισμός της έννοιας «κέρδη» αντίκειται στα Άρθρα 24.2 και 61 του Συντάγματος, εφόσον οι λογιστικές αρχές δεν καθορίζονται με ημεδαπό νόμο, αλλά από εξωθεσμικούς παράγοντες, ήτοι από ξένους οργανισμούς ιδιωτικού δικαίου, και δεν είναι προσβατές στον πολίτη. Επιπρόσθετα, η αιτήτρια προβάλλει τον ισχυρισμό ότι ο καθορισμός της φορολογικής νομοθεσίας αποτελεί αποκλειστική εξουσία του νομοθετικού σώματος και, κατά παράβαση του Συντάγματος, έχει εκχωρηθεί «στις εκάστοτε αποφάσεις αλλοδαπών οίκων». Προς υποστήριξη δε των ισχυρισμών τους, οι ευπαίδευτοι συνήγοροι της αιτήτριας, επικαλέστηκαν τις αποφάσεις του Ανωτάτου Δικαστηρίου στις **Εύρηκα Λτδ v. Unilever PLC (1994) 1 A.A.Δ. 124** και **Δημοκρατία κ.ά. v. Medochemie Ltd κ.ά. (2003) 3 A.A.Δ. 71**.

Έχω την άποψη ότι οι πιο πάνω ισχυρισμοί δεν ευσταθούν.

Εν πρώτοις, επισημαίνεται ότι η παρούσα υπόθεση διαφοροποιείται από τις υποθέσεις **Εύρηκα Λτδ v. Unilever** και **Δημοκρατία κ.ά. v.**

Medochemie Ltd, ανωτέρω, αφού εν προκειμένω δεν υφίσταται ζήτημα αναγνώρισης προνομίων και δικαιωμάτων πάνω στη βάση άσκησης εκτελεστικής εξουσίας από διοικητικά όργανα άλλης χώρας, όπως αποφάνθηκε το Δικαστήριο σε εκείνες τις υποθέσεις. Στην υπό εξέταση περίπτωση, ο υπολογισμός της οφειλόμενης έκτακτης αμυντικής εισφοράς βασίστηκε στις προαναφερθείσες πρόνοιες του άρθρου 3 του Νόμου και, όπως ορθά επισημαίνουν οι καθ' ων η αίτηση, «δεν επαφίεται στην εφαρμογή οποιασδήποτε λογιστικής αρχής».

Επιπρόσθετα, στην παρούσα υπόθεση, αντικείμενο της διαφοράς αποτελεί το κατά πόσον θα έπρεπε με βάση τις πρόνοιες του άρθρου 3(3) του Νόμου να συμπεριληφθεί στη μείωση των κερδών και ο καταβληθείς φόρος κεφαλαιουχικών κερδών ύψους £534.764,00 (€913.699,00). Με αυτά τα δεδομένα, η εξέταση ισχυρισμού περί αντισυνταγματικότητας της διάταξης του άρθρου 3(5) του Νόμου, στο μέτρο που αφορά την μέθοδο υπολογισμού των λογιστικών κερδών, είναι ακαδημαϊκής φύσεως και ως τέτοια δεν χρήζει εξέτασης. Όπως ορθά προέβαλαν και οι καθ' ων η αίτηση, η εξέταση ενός τέτοιου ισχυρισμού δεν είναι αναγκαία για σκοπούς εκδίκασης της παρούσας διαφοράς. Όπως έχει κατ' επανάληψη νομολογηθεί, το Ανώτατο Δικαστήριο μέσα στα πλαίσια της αναθεωρητικής του δικαιοδοσίας δεν ελέγχει γενικά τη συνταγματικότητα ενός νόμου, αλλά μόνο στην έκταση που σχετίζεται με την εγκυρότητα της πράξης που είναι αντικείμενο της

προσφυγής (βλ. **Δημοκρατία ν. Χ'Ιωάννου κ.α. (1994) 3 Α.Α.Δ. 401**). Τέτοιος έλεγχος επιχειρείται μόνο εφόσον η κρίση του θέματος είναι απαραίτητη για την επίλυση της διαφοράς (βλ. **The Board for Registration of Architects & Civil Engineers ν. Christodoulos Kyriakides (1966) 3 C.L.R. 640, Police ν. Ekdotiki Eteria (1982) 2 C.L.R. 63**).

Θα πρέπει να τονιστεί ότι την ίδια ακριβώς προσέγγιση ακολούθησε το Ανώτατο Δικαστήριο στην **KEO PLC ν. Δημοκρατίας, Υποθ. Αρ. 1420/2012, ημερ. 9.9.2015**, στην οποία με παρέπεμψαν οι ευπαίδευτοι συνήγοροι των διαδίκων, κατά το στάδιο των διευκρινίσεων, όπου και είχε τεθεί και εξεταστεί παρόμοιο θέμα.

Τα πιο πάνω σφραγίζουν και την τύχη του υπό εξέταση προβαλλόμενου λόγου ακύρωσης, ο οποίος υπόκειται σε απόρριψη ως αβάσιμος.

Ισχυρίζεται περαιτέρω η αιτήτρια ότι η προσβαλλόμενη απόφαση του Εφόρου να μην λάβει υπόψη, κατά τον υπολογισμό των κερδών για το έτος 2006, το ποσό φόρου κεφαλαιουχικών κερδών ύψους £534.764,00 αντίκειται στο Άρθρο 24.1 του Συντάγματος, «καθότι η αιτήτρια καλείται να καταβάλει φόρο επί φόρου, αντί φόρο επί ποσού», που αποτελεί φόρο κεφαλαιουχικών κερδών που ήδη κατέβαλε. Η δε παράλειψη να ληφθεί υπόψη το ποσό του κεφαλαιουχικού φόρου που ήδη

πληρώθηκε, συνεχίζει η αιτήτρια, συνιστά διπλή φορολογία που είναι ανεπίτρεπτη.

Όπως έχω ήδη αναφέρει πιο πάνω, στην παρούσα υπόθεση, ίσχυε κατά τον ουσιώδη χρόνο το άρθρο 3(3) του Νόμου, το οποίο προέβλεπε, για σκοπούς επιβολής έκτακτης εισφοράς, την αφαίρεση από τη λογιζόμενη διανομή του 70% των κερδών εταιρείας μόνο του εταιρικού φόρου, στην έννοια του οποίου δεν περιλαμβανόταν ο φόρος κεφαλαιουχικών κερδών, με αποτέλεσμα να συνυπολογίζεται και το ποσό που ήδη καταβλήθηκε με βάση τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις της νομοθεσίας περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών. Η ερμηνεία του όρου «εταιρικός φόρος» περιορίζεται, για τους σκοπούς της παρούσας, στα πλαίσια που καθορίζει το άρθρο 2 του Νόμου σε συνάρτηση με το άρθρο 14(1) του περί Ερμηνείας Νόμου. Δηλαδή στην ερμηνεία που αποδίδεται σε αυτόν από τον περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμο (Ν.118(I)/2002), ο οποίος τον ερμηνεύει ως φόρο που επιβάλλεται στο εισόδημα μιας εταιρείας, σύμφωνα με τις διατάξεις του.

Είναι δε γεγονός ότι, με βάση τη ρύθμιση του άρθρου 3(3) του Νόμου ως ίσχυε κατά τον ουσιώδη χρόνο, ήτοι πριν από την τροποποίησή του, αναφορικά με το συνυπολογισμό και του καταβληθέντος φόρου κεφαλαιουχικών κερδών, επιτρεπόταν η επιβολή έκτακτης εισφοράς

πάνω σε μέρος εισοδήματος, το οποίο δεν θα μπορούσε αντικειμενικά να λογισθεί ως «κτώμενο» ή «προκύψαν» στο φορολογικό έτος, καθότι επρόκειτο για ποσό που είχε ήδη καταβληθεί κατά τη μεταβίβαση της ακίνητης ιδιοκτησίας ως κεφαλαιουχική φορολογία. Ωστόσο, όπως λέχθηκε και στην **KEO PLC**, ανωτέρω, το καθήκον του Δικαστηρίου είναι «να εφαρμόσει το νόμο ως έχει και όχι να τον κάνει λογικό. Αυτό αποτελεί έργο της νομοθετικής εξουσίας (βλ. **Tosoun v. Kanaris (1969) 1 C.L.R. 637, 643** και **Montedison S.P.A. V. Neoplast Ltd (1983) 1(B) A.A.D. 509, 514**) και συνεπώς δεν υπάρχει έδαφος αναζήτησης της πρόθεσης του νομοθέτη έξω από το λεκτικό του ισχύοντος φορολογικού πλαισίου και ορθώς έτυχαν εν προκειμένω εφαρμογής με βάση την απλή γραμματική ερμηνεία τους οι τότε ισχύουσες πρόνοιες του Νόμου, όπως αυτές διατυπώνονταν στα εδάφια (3) και (5) του άρθρου 3».

Περαιτέρω, δεν με βρίσκει σύμφωνο ούτε και η εισήγηση της αιτήτριας περί αντισυνταγματικότητας της προσβαλλόμενης απόφασης ως επιβάλλουσας υποχρέωση εισφοράς πέραν των δυνάμεών της, δεδομένου ότι δεν έχει τεκμηριωθεί από την αιτήτρια ότι το ποσό που της επιβλήθηκε ως έκτακτη εισφορά για την αμυντική ενίσχυση της Δημοκρατίας υπερβαίνει τις δυνάμεις της. Υπενθυμίζω συναφώς ότι, κατά πάγια και διαχρονική νομολογία του Ανωτάτου Δικαστηρίου, η φορολογία, για να χαρακτηριστεί καταστρεπτικής ή απαγορευτικής φύσεως θα πρέπει να είναι ιδιαίτερα επαχθής. Ιδιαίτερα διαφωτιστική

είναι η απόφαση στην **Δημοκρατία ν. Χ'ΐωάννου κ.α. (1994) 3 Α.Α.Δ. 401**, όπου και τίθενται οι κατευθυντήριες επί του υπό αναφορά θέματος.

Συνακόλουθα, αυτή η εισήγηση παρέμεινε υπό τις περιστάσεις μετέωρη.

Επιπρόσθετα, ισχυρίζεται η αιτήτρια ότι η επιφύλαξη που προστέθηκε στο άρθρο 3(3) από τον τροποποιητικό Νόμο 132(Ι)/2010 αποτελεί νομοθετική διάταξη ερμηνευτικής και/ή δηλωτικής φύσεως και, ως τέτοια, έχει αναδρομική ισχύ, καλύπτοντας και τη δική της περίπτωση. Επ' αυτού, οι καθ' ων αντιτείνουν ότι η εν λόγω επιφύλαξη δεν ήταν δηλωτικής ή ερμηνευτικής υφής, καθότι δεν αποσκοπούσε στην παροχή διευκρινίσεων σχετικά με μια ασαφή διάταξη του Νόμου, αλλά ήταν απολύτως σαφής ως προς το περιεχόμενό της και προδήλως τροποποιητική.

Το συγκεκριμένο ζήτημα θα πρέπει να τύχει εξέτασης υπό το φως των καθιερωμένων νομολογιακών αρχών που διέπουν την ερμηνεία των φορολογικών νόμων. Σχετική επί του θέματος είναι η **Serafino Shoe Industry & Trading Co. Ltd ν. Δημοκρατίας (1991) 3 Α.Α.Δ. 310**, όπου λέχθηκε πως κατά την ερμηνεία των φορολογικών νόμων «ένανς κοιτάζει με αντικειμενικότητα τη γλώσσα που χρησιμοποίησε ο νομοθέτης και δεν υπάρχει περιθώριο για την εξακρίβωση της πρόθεσης του έξω από το λεκτικό του Νόμου και τίποτε δε διαβάζεται ότι υπάρχει

ενώ δεν υπάρχει και τίποτε δεν εξυπακούεται. Όταν δε δεν υπάρχει ασάφεια στις λέξεις του Φορολογικού Νόμου, πρέπει να αποδίδεται, σ' αυτές η φυσική των σημασία (Βλέπε *Cape Brandy Syndicate v. I.R.C.* [1921] 1 K.B. 64 και *Butterworth's U.K. Tax Guide 1986-1982*, σελ.93).».

Σαφώς και η υπό εξέταση περίπτωση εμπίπτει στο πλαίσιο ερμηνείας των φορολογικών νόμων και ως τέτοια δεν επέτρεπε αναζήτηση της πρόθεσης του νομοθέτη, είτε προς τη μια είτε προς την άλλη κατεύθυνση, έξω και πέραν από το λεκτικό της επίμαχης νομοθετικής διάταξης και της απλής γραμματικής ερμηνείας της. Εφόσον διαπιστώνεται ότι ο Νόμος παρείχε εξουσία μη αφαίρεσης του καταβληθέντος κεφαλαιουχικού φόρου, δεδομένου ότι η πώληση της ιδιοκτησίας της αιτήτριας έλαβε χώρα κατά το έτος 2006 και, συνακόλουθα δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του τροποποιητικού Νόμου 132(Ι)/2010, η απόφαση του Εφόρου ήταν, με βάση τα ενώπιον του στοιχεία και το ισχύον νομικό πλαίσιο, σύννομη. Τονίζεται συναφώς ότι το λεκτικό της επίδικης επιφύλαξης είναι σαφές, αφού καθορίζει ότι «οι διατάξεις του άρθρου 2 του παρόντος Νόμου θα ισχύουν αναφορικά με πράξεις διάθεσης που γίνονται από το φορολογικό έτος 2011 και για όλα τα φορολογικά έτη που ακολουθούν». Ενόψει δε του περιεχομένου της προστιθέμενης αυτής νέας επιφύλαξης με την οποία ουσιαστικά **διευρύνεται η έννοια και/ή το περιεχόμενο του ορισμού «εταιρικός φόρος»** για τους σκοπούς του άρθρου 3(3) του Νόμου, με τη

συμπερίληψη στον υπολογισμό (μείωση) της λογιζόμενης διανομής κερδών μιας εταιρείας, μεταξύ άλλων, και του φόρου που επιβάλλεται σύμφωνα με τον εκάστοτε σε ισχύ περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμο, η εισήγηση ότι η τροποποίηση είναι δηλωτική ή ερμηνευτική δεν ευσταθεί και ως εκ τούτου απορρίπτεται.

Ενόψει των πιο πάνω, καταλήγω ότι και ο δεύτερος προβαλλόμενος λόγος ακύρωσης υπόκειται σε απόρριψη ως αβάσιμος.

Η αιτήτρια εγείρει περαιτέρω τον ισχυρισμό ότι η προσβαλλόμενη απόφαση αντίκειται και/ή παραγνωρίζει το άρθρο 169(A) του περί Εταιρειών Νόμου, Κεφ. 113, και δη το εδάφιο (2) αυτού.

Έχω την άποψη ότι ούτε ο συγκεκριμένος ισχυρισμός ευσταθεί. Όπως λέχθηκε χαρακτηριστικά στην **KEO PLC**, ανωτέρω, προσέγγιση την οποία και υιοθετώ, το ζήτημα εδώ είναι φορολογικό και αφορά την επιβολή έκτακτης αμυντικής εισφοράς, θέμα που διέπεται από σαφείς διατάξεις **ειδικής νομοθεσίας**, ήτοι από το άρθρο 3(3) και (5) του Νόμου, γεγονός που δεν επιτρέπει την επικουρική εφαρμογή των διατάξεων του Κεφ.113 για σκοπούς υπολογισμού της καταβλητέας έκτακτης εισφοράς. Συνεπώς, οι ειδικότερες ρυθμίσεις του Νόμου, σχετικά με το υπό συζήτηση θέμα, υπερισχύουν των γενικών ρυθμίσεων του Κεφ. 113 (βλ. **Κανέλλης κ.ά. ν. Κοινοτικού**

Συμβουλίου Παλαιομετόχου (2005) 3 Α.Α.Δ. 610) και, συνακόλουθα, η σχετική θέση της αιτήτριας δεν βρίσκει έρεισμα.

Ενόψει των πιο πάνω, καταλήγω ότι ουδείς εκ των προβαλλόμενων λόγων ακύρωσης ευσταθεί.

Κατά συνέπεια, η προσφυγή αποτυγχάνει και απορρίπτεται. Η προσβαλλόμενη απόφαση επικυρώνεται με βάση το Άρθρο 146.4(α) του Συντάγματος, με €1.400 έξοδα υπέρ των καθ' ων η αίτηση και εναντίον της αιτήτριας.

Φ.ΚΩΜΟΔΡΟΜΟΣ, Δ.Δ.Δ.