

ΑΝΩΤΑΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ ΚΥΠΡΟΥ
ΔΕΥΤΕΡΟΒΑΘΜΙΑ ΔΙΚΑΙΟΔΟΣΙΑ

(Αναθεωρητική Έφεση Αρ. 3164)

13 Ιουνίου, 2003

[ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΙΔΗΣ, ΝΙΚΟΛΑΪΔΗΣ, ΚΑΛΛΗΣ,
ΗΛΙΑΔΗΣ, ΚΡΑΜΒΗΣ, Δ/των]

NICOS DEMETRIOU SERVICES LTD,

Εφεσείοντες,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ ΜΕΣΩ
ΕΦΟΡΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ,

Εφεσίβλητου,

N. Παπαδόπουλος, για τους Εφεσείοντες.

*Δ. Καλλίγερος, Δικηγόρος της Δημοκρατίας, εκ μέρους του Γενικού Εισαγγελέα,
για τον Εφεσίβλητο.*

Την ομόφωνη απόφαση του Δικαστηρίου θα δώσει
ο Δικαστής Κωνσταντινίδης.

Α Π Ο Φ Α Σ Η

ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΙΔΗΣ, Δ.: Οι εφεσείοντες, ως μέτοχοι άλλης εταιρείας, είσπραξαν μέρισμα και επομένως παρακρατήθηκε από αυτό ποσοστό 30% δυνάμει του άρθρου 35(1) της περί Φορολογίας Εισοδήματος Νομοθεσίας, όπως αυτό ίσχυε τότε. Παραθέτουμε το άρθρο:

"Κάθε οργανισμός προσώπων ο οποίος συστήνεται στη Δημοκρατία ή του οποίου ο έλεγχος και η διεύθυνση ασκούνται στη Δημοκρατία θα παρακρατεί φόρο με συντελεστή τριάντα τοις εκατόν από το ποσό των μερισμάτων το οποίο πληρώνεται στους μετόχους χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η έκπτωση λόγω διπλής φορολογίας."

Το 1997 και 1998, με ενστάσεις που υποβλήθηκαν από τους εφεσεύοντες κατά των αρχικών φορολογιών τους σε σχέση με τα φορολογικά έτη 1991, 1992 και 1993, διατυπώθηκε διαφωνία και επιφύλαξη σε σχέση "με την νέα φορολογική μεταχείριση των μερισμάτων που εισήχθη με τον περί Φορολογίας του Εισοδήματος (Τροποποιητικό) Νόμο του 1990, Αρ. 245/90". Θεωρούσαν ότι επηρεάζει αρνητικά την επιχείρησή τους, όπως και άλλες, ενόσω "οι επιχειρήσεις αυτές πραγματοποιούν ζημιές". Ζήτησαν "άρση της αδικίας" και ο Έφορος, με την απόφαση που ενσωματώνεται στην επιστολή ημερομηνίας 20.3.1998, απέρριψε τις ενστάσεις. Επισήμανε, συναφώς, πως με βάση το Δεύτερο Παράρτημα του περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμου 1961-1963, "δεν επιβάλλεται εταιρικός φόρος στα μερίσματα τα οποία αποκτούνται από οργανισμούς προσώπων οι οποίοι συστήνονται στη Δημοκρατία και τέτοια μερίσματα δεν θα λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος για σκοπούς εταιρικού φόρου". Περαιτέρω ότι "σύμφωνα με το άρθρο 35Α(1), ο παρακρατηθείς φόρος από μερίσματα επιστρέφεται μόνο όταν ο οργανισμός προσώπων εκδώσει μερίσμα από κέρδη που προέρχονται από το μερίσμα αυτό". Παραθέτουμε και το άρθρο 35Α(1):

"Σε περίπτωση κατά την οποία οργανισμός προσώπων ο οποίος συστήνεται στη Δημοκρατία, ή του οποίου ο έλεγχος και η διεύθυνση ασκούνται στη Δημοκρατία εκδίδει μέρισμα από κέρδη τα οποία προέρχονται από μέρισμα μετοχών σε άλλο οργανισμό προσώπων ο οποίος επίσης συστήνεται στη Δημοκρατία ή του οποίου επίσης ο έλεγχος και η διεύθυνση ασκούνται στη Δημοκρατία δικαιούται σε επιστροφή του παρακρατηθέντα φόρου πάνω στα μερίσματα ο οποίος αναλογεί στο ποσό του μερίσματος το οποίο πληρώνεται από αυτόν."

Οι εφεσείοντες δεν είχαν πληρώσει τέτοιο μέρισμα και δεν αμφισβητούν την ορθότητα των επισημάνσεων του Εφόρου, ιδωμένων υπό το πρίσμα της κείμενης νομοθεσίας. Δέχονται δηλαδή πως πράγματι δεν συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις του Νόμου και πως ενόψει των ρυθμίσεων του δεν ήταν επιτρεπτή η επιστροφή του μερίσματος το οποίο είχε παρακρατηθεί. Εν τούτοις, με την προσφυγή τους πρόσβαλαν την απόφαση με την οποία ο Έφορος, όπως αναφέρεται στη θεραπεία, "κατ'ουσίαν αποφάσισε ότι δεν θα επιστραφεί ο παρακρατηθείς φόρος από μέρισμα". Αυτό, με τη βασική θέση πως το άρθρο 35Α(1) είναι αντισυνταγματικό ως παραβιάζον την αρχή της ισότητας την οποία κατοχυρώνει το Άρθρο 28 του Συντάγματος και, περαιτέρω, ως παραβιάζον το Άρθρο 24 του Συντάγματος κατά το οποίο η υποχρέωση για συνεισφορά στα δημόσια βάρη είναι ανάλογη με τις δυνάμεις εκάστου και ουδείς φόρος δύναται να είναι καταστρεπτικής φύσης. Μεταφέρουμε από την πρωτόδικη απόφαση, τη σύνοψη του επιχειρήματος:

"Η ουσία του επιχειρήματος είναι ότι το άρθρ. 35Α(1) δεν παρέχει ανακούφιση, υπονοώντας το δικαίωμα επιστροφής του παρακρατηθέντος φόρου, σε εταιρείες, όπως η αιτήτρια, που δεν πραγματοποίησε κέρδη, αλλά υπέστησαν ζημιά. Χωρίς να παρέχεται σ'αυτές δικαίωμα συμψηφισμού της με

το ποσό φόρου που παρακρατήθηκε, σύμφωνα με το άρθρ. 35(1). Κατά την εισήγηση, η παραβίαση έγκειται στο ότι ο νόμος υποβάλλει σε ενιαία μεταχείριση ανόμοιες καταστάσεις. Όπως το εννοεί ο δικηγόρος της αιτήτριας, των περιπτώσεων εταιρειών που πραγματοποιούν κέρδη και εκείνων που έχουν εμπορική ζημία. Με αποτέλεσμα τη δυσμενή μεταχείριση των τελευταίων, ανάμεσα στις οποίες, τον ουσιώδη χρόνο, ανήκε και η αιτήτρια.....

Η αιτήτρια επικαλείται επίσης το άρθρ. 24 του Συντάγματος, που καθιερώνει ειδικότερα την ίση, ανάλογα με τις δυνάμεις του καθενός, φορολογική επιβάρυνση και ισχυρίζεται ότι υπήρξε παραβίαση του. Την εντοπίζει στο ότι υπήρξε ομοιόμορφη μεταχείριση διαφορετικών, από απόψεως φορολογικής ικανότητας, καταστάσεων. Επαναλαμβάνεται το επιχείρημα της ύπαρξης ζημιών."

Επίσης τον αντίλογο των εφεσιβλήτων:

"Ο δικηγόρος της Δημοκρατίας υποστήριξε ότι δεν μπορεί να γίνεται λόγος για αντισυνταγματικότητα του άρθρ. 35Α εφόσο, ουσιαστικά, θεσπίζεται με τις διατάξεις του, φορολογική απαλλαγή. Η προηγούμενη με βάση το άρθρ. 35 κατακράτηση του φόρου, παρέχει δικαίωμα επιστροφής του [(άρθρ. 35Α(1)], στην περίπτωση διανομής μερισμάτων. Πρόκειται, δηλαδή, για ευεργετικές για το φορολογούμενο διατάξεις προς αποφυγή της διπλής φορολόγησης. Η ελάφρυνση όμως που εισάγεται δεν ήταν υποχρεωτική για τη διοίκηση. Και να μην υπήρχε δε θα μπορούσε να εγερθεί επιτυχώς, ζήτημα αντισυνταγματικότητας.

Η αιτήτρια, κατά την ίδια εισήγηση, επιζητεί στην πραγματικότητα επιστροφή φόρου που κατέβαλε άλλη εταιρεία:

«αυτής της οποίας, μετοχές κατέχουν οι αιτητές και εξ αυτών εισέπραξαν μερίσματα, αφού βεβαίως παρακρατήθηκε ο φόρος του άρθρου 35.»

Η υλοποίηση εντούτοις τέτοιας απαίτησης θα απέληγε σε absurdum. Το αποτέλεσμα θα ήταν να μην φορολογηθούν τα μερίσματα που εισέπραξε η αιτήτρια και ο φόρος, που άλλοι κατέβαλαν, αντί να καταλήξει στο δημόσιο, να τον επωφεληθεί η αιτήτρια."

Και την κατάληξη:

"Η ρύθμιση του άρθρ. 35 και 35Α(1) δεν εισάγει άνιση και αντικείμενη στα άρθρ. 24 και 28 του Συντάγματος μεταχείριση σε βάρος της αιτήτριας. Η βάση πάνω στην οποία επιβάλλεται ο φόρος είναι κοινή, δηλαδή, η είσπραξη μερισμάτων και η διανομή τους ή μη. Το κριτήριο δεν μπορεί να είναι μονόπλευρο, όπως ουσιαστικά είναι η εισήγηση της αιτήτριας, εξαρτώμενο από την πραγματοποίηση, πάνω σε συνολική θεώρηση, κερδών από μια εταιρεία. Σε μια τέτοια περίπτωση θα υπάρχει ο κίνδυνος να οδηγηθούμε στο ατόπημα που επισημαίνει ο δικηγόρος της Δημοκρατίας. Έχοντας υπόψη τα δεδομένα καταλήγω ότι οι διατάξεις του άρθρ. 35(1) και 35Α(1) δεν πάσχουν από αντισυνταγματικότητα."

Είναι στις ίδιες γραμμές που κινήθηκαν οι δύο πλευρές και ενώπιον μας και θα αποφύγουμε τις επαναλήψεις. Ιδιαίτερα, αφού αγόμαστε στο συμπέρασμα πως η έφεση πρέπει να απορριφθεί για τους δικαιοδοτικούς ουσιαστικά λόγους που θα εξηγήσουμε.

Δεν είναι ακριβής η αντίληψη των εφεσειόντων, όπως την έθεσαν στις ενστάσεις τους προς τον Έφορο, πως το άρθρο 35Α(1), "επηρεάζει αρνητικά την επιχείρησή τους". Οι επιπτώσεις επί των ιδίων, όπως τις προβλέπει το άρθρο 35(1), παρέμειναν αναλλοίωτες. Δεν χειροτέρευσε η θέση τους εξαιτίας του άρθρου 35Α(1). Το άρθρο 35Α(1), αφού δεν είχαν πληρώσει μέρισμα, δεν τους αφορούσε. Το άρθρο 35Α(1), όπως είναι κοινός τόπος των δύο πλευρών, θεσπίζει ευνοϊκή ρύθμιση υπέρ άλλων εταιρειών. Σε τελική ανάλυση, κατ'επίκληση της αρχής της ισότητας, η θέση των εφεσειόντων είναι πως αυθαιρέτως, με το ανεπίτρεπτο κριτήριο της

πραγματοποίησης ή μη κερδους, η ευνοϊκή μεταχείριση κάλυψε μόνο όσες εταιρείες πραγματοποίησαν κέρδος και, συνεπώς, πλήρωσαν μέρισμα. Αφήνοντας έξω τους ιδίους που επειδή δεν είχαν κέρδος δεν πλήρωσαν μέρισμα.

Ποιό, όμως, μπορεί να είναι το αποτέλεσμα της διαπίστωσης πως ορισμένη νομοθετική διάταξη είναι αντισυνταγματική; Οι εφεσείοντες και πρωτοδίκως υπέδειξαν πως "οι επίδικες διατάξεις, ως αντισυνταγματικές, δεν μπορούσαν να εφαρμοστούν από τον Έφορο" και πράγματι η κρίση πως ορισμένη ρύθμιση είναι αντισυνταγματική οδηγεί στη μη εφαρμογή της στην περίπτωση. Όμως η μη εφαρμογή του άρθρου 35Α(1) δεν θα βελτίωνε τη θέση των εφεσειόντων. Γι' αυτούς το άρθρο 35Α(1), δηλαδή η ευνοϊκή μεταχείριση που προβλέπει, αφήνει άθικτη την κατά τα άλλα φορολογική τους υποχρέωση. Βελτίωση της θέσης των αιτητών θα επέφερε νομοθετική ρύθμιση άλλου περιεχομένου αλλά δεν είναι δυνατό να επέλθει τέτοιο αποτέλεσμα με τη δικαστική απόφαση. Η κρίση πως ορισμένη διάταξη είναι αντισυνταγματική δεν επάγεται αντικατάσταση της, κατά τρόπο θετικό, με άλλη, διαφορετικού περιεχομένου, καθοριστικού δικαιωμάτων. Επομένως, δεν προκύπτει ως ανάγκη η επίλυση του συνταγματικού ζητήματος που τέθηκε σε σχέση με την αρχή της ισότητας. Τα πιο κάτω από την απόφαση της Ολομέλειας που εκδώσαμε στην *Dias United Publishing Co. Ltd v. Κυπριακής Δημοκρατίας* (1996) 3 AAB 550 είναι ευθέως σχετικά:

"Ανακύπτει όμως άλλο θεμελιακό ερώτημα που άπτεται, και αυτό, της δικαιοδοσίας μας. Όπως επισημαίνει ο Π. Δαγτόγλου στο Δικονομικό Δίκαιο σελ. 98, παράγρ. 127 (βλ. και Ατομικά Δικαιώματα του ίδιου σελ. 1040) ο Δικαστής "δεν δικαιούται να διορθώνει τις οσοδήποτε αυθαίρετες παραλείψεις του νομοθέτη, νομοθετώντας αντ' αυτού...", ο δε "έλεγχος της συνταγματικότητας πληροφορεί τον δικαστή, αν πρέπει να εφαρμόσει ή όχι την επίμαχη νομοθετική διάταξη στις περιπτώσεις που προβλέπει αυτή, δεν μπορεί όμως μέσω της αρχής της ισότητας, να μετατραπεί σε μέθοδο διευρύνσεως του πεδίου ισχύος του νόμου σε περιοχές άσχετες με τη βούληση του νομοθέτη ή και ρητώς επιφυλαγμένες από το Σύνταγμα στη νομοθετική εξουσία".

.....
 Η κήρυξη νόμου ως αντισυνταγματικού στο πλαίσιο της άσκησης της δικαιοδοσίας του Ανώτατου Δικαστηρίου δυνάμει του άρθρου 146 του Συντάγματος, επάγεται τη μη εφαρμογή του στην περίπτωση και, συνακολούθως, την ακύρωση της πράξης που εκδόθηκε δυνάμει των διατάξεών του. Δεν θα ήταν δυνατό δια της κρίσεως του Ανώτατου Δικαστηρίου πως ο Νόμος είναι αντισυνταγματικός, να προστεθούν στο Νόμο πρόνοιες που δεν θέλησε ο Νομοθέτης. Το Ανώτατο Δικαστήριο αλλά και κάθε Δικαστήριο της Δημοκρατίας, έχει εξουσία προσαρμογής προς το Σύνταγμα μόνο των Νόμων που ίσχυαν κατά την ημερομηνία έναρξης της ισχύος του Συντάγματος (βλ. Άρθρο 188 του Συντάγματος) και όχι Νόμων που θεσπίζονται από τη Βουλή των Αντιπροσώπων, στο πλαίσιο πλέον του συστήματος της διάκρισης των εξουσιών που καθιερώνει το Σύνταγμα.

Συνεπώς, αφού δε θα ήταν δυνατό, και εφόσον κρινόταν ότι ο Νόμος ήταν αντισυνταγματικός, να επιτύχει η προσφυγή, δε δικαιολογείται να ασκήσουμε συνταγματικό έλεγχο. Τέτοιο εγχείρημα θα ήταν ακαδημαϊκό και δε θα ήταν εναρμονισμένο προς την πάγια νομολογία μας σύμφωνα με την οποία το Ανώτατο Δικαστήριο ελέγχει την αντισυνταγματικότητα νόμου μόνο όταν αυτό είναι αναγκαίο για την επίλυση του επίδικου θέματος."

Σε λανθασμένο πλαίσιο, όμως, συζητήθηκε και το άρθρο 24 του Συντάγματος.

Βρίσκεται στη ρίζα του επιχειρήματος των εφεσείοντων η αντίληψη πως με το άρθρο 35(1), την πρόνοια δηλαδή για την παρακράτηση του 30% των μερισμάτων που πληρώνονται στους μετόχους, παραβιάζονται οι διατάξεις του, αφού, αντίθετα με όσα ισχύουν στην περίπτωση φυσικών προσώπων, και αφού δεν καλύφθηκαν

από το άρθρο 35Α(1), υφίστανται τη φορολογία ανεξάρτητα από το κατά πόσο, εν τέλει, για τα αντίστοιχα φορολογικά έτη, θα έχουν κέρδη ή ζημιές. Αυτή η αντίληψη έχει ως δεδομένο την επιβολή φορολογίας δια της παρακρατήσεως του 30% και κατά το χρόνο της. Εν τοιαύτη περιπτώσει, όπως ορθά σημειώνουν οι εφεσίβλητοι, είναι την παρακράτηση, ως επιβολή φορολογίας, που θα έπρεπε να είχαν προσβάλει ως ενέχουσα αφ'εαυτής φορολόγηση αυτοτελή ανεξάρτητα από κατά τα άλλα κέρδη ή ζημιές και τον συνακόλουθο εταιρικό φόρο. Δεν την έχουν προσβάλει όμως, η ίδια η θεραπεία στην προσφυγή, το ουσιαστικό μέρος της οποίας ήδη παραθέσαμε, αφορά όχι στην παρακράτηση αλλά στην άρνηση επιστροφής της στο πλαίσιο ενστάσεων στην κατά τα άλλα φορολογία τους και δεν είναι δυνατό να συζητήσουμε ζητήματα ασύνδετα προς το αντικείμενο της προσφυγής.

Με δοσμένη την παρακράτηση και την ανυπαρξία νομοθετικού ερείσματος που θα επέτρεπε την επιστροφή, η έφεση απορρίπτεται. Δεν θα εκδώσουμε διαταγή για έξοδα.

Δ.

Δ.

Δ.

Δ.

Δ.