

9 Σεπτεμβρίου, 2015

[Μ. ΧΡΙΣΤΟΔΟΥΛΟΥ, Δ.]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

ΜΕΤΑΞΥ:

ΚΕΟ PLC

Αιτήτριας

και

- ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ ΤΟΥ
1. ΥΠΟΥΡΓΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
  2. ΔΙΕΥΘΥΝΤΗ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΠΡΟΣΟΔΩΝ
- Καθ' ων η αίτηση

\_\_\_\_\_

*Κ. Κακουλλή (κα) για την αιτήτρια*  
*Αρ. Ζερβού (κα), για τους καθ' ων η αίτηση*

-----

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**ΧΡΙΣΤΟΔΟΥΛΟΥ, Δ.:** Μέσα στο 2008, η αιτήτρια πώλησε κτήμα στην Πάφο καταβάλλοντας ως φόρο κεφαλαιουχικών κερδών το ποσό των €11.743.932. Ακολούθως, στις 26.1.11, υπέβαλε την

προβλεπόμενη από τα άρθρα 3 και 4 του περί Εκτάκτου Εισφοράς για την Άμυνα της Δημοκρατίας Νόμου του 2002 (Ν.117(1)/2002 όπως τροποποιήθηκε, στο εξής ο Νόμος) «Δήλωση Λογιζόμενης Διανομής Μερίσματος» (στο εξής η Δήλωση) στην οποία δήλωσε ως λογιστικά κέρδη μετά την αφαίρεση του εταιρικού φόρου το ποσό των €31.715.000. Ποσό το οποίο περιελάμβανε και τις €11.743.932 που είχε ήδη καταβάλει, με αποτέλεσμα να καταχωριστεί στο σύστημα εισπραξης του Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων (στο εξής το Τμήμα) ως οφειλή της αιτήτριας για την άμυνα σε λογιζόμενο μέρισμα για το 2008 το ποσό των €3.347.628. Όμως, την ίδια ημέρα, ο Οικονομικός Διευθυντής της αιτήτριας κοινοποίησε στο γραφείο του Φόρου Εισοδήματος Λεμεσού νέα Δήλωση για το 2008, με την παράκληση όπως η πρώτη Δήλωση αγνοηθεί.

Με τη δεύτερη (αναθεωρημένη) Δήλωση, το ποσό του καταβληθέντος φόρου κεφαλαιουχικών κερδών (€11.743.932) αφαιρέθηκε από το ποσό των λογιστικών κερδών (€31.715.000), με αποτέλεσμα αυτό να μειωθεί στις €19.972.000 και αντίστοιχα να μειωθεί η ανάλογη οφειλή της αιτήτριας σε έκτακτη εισφορά για λογιζόμενο μέρισμα για το 2008 στο ποσό των €2.118.188 το οποίο και κατέβαλε στις 31.1.11. Στη συνέχεια όμως, η (αναθεωρημένη)

Δήλωση της αιτήτριας έτυχε επανεξέτασης, αποτέλεσμα της οποίας ήταν να της αποσταλεί συστημένη επιστολή ημερ. 7.2.11, με την οποία το Τμήμα της γνωστοποιούσε ότι ο υπολογισμός της λογιζόμενης διανομής μερίσματος της Δήλωσης της έγινε σε λανθασμένη βάση καθότι είχε «... αφαιρέσει από το λογιστικό κέρδος του κεφαλαιουχικό φόρο που είχε πληρώσει η εταιρεία το 2008 ύψους €11.743.932...» και ενόψει τούτου επανακαθορίστηκε ως λογιστικό κέρδος το αρχικώς υπολογισθέν από την αιτήτρια ποσό των €31.715.000.

Με τη λήψη της πιο πάνω ειδοποίησης η αιτήτρια υπέβαλε ένσταση, προβάλλοντας αφενός ότι ο τρόπος με τον οποίο το Τμήμα υπολόγισε τα κέρδη από την πώληση του κτήματος της αντιστρατεύεται τις πρόνοιες του άρθρου 169Α του περί Εταιρειών Νόμου Κεφ. 113 και αφετέρου το άρθρο 3(5) του Νόμου, στην έκταση που καθορίζει ότι τα «κέρδη» είναι τα λογιστικά κέρδη, είναι αντισυνταγματικό. Ανεπιτυχώς όμως, καθότι ο Διευθυντής του Τμήματος, τελικά, απέρριψε την ένσταση και με επιστολή του ημερ. 14.8.12 προχώρησε σε έκδοση «Τελικής Ειδοποίησης Έκτακτης Αμυντικής Εισφοράς για Λογιζόμενη Διανομή Μερίσματος για το 2008», με την οποία καθόρισε τα λογιστικά κέρδη της αιτήτριας, μετά

την αφαίρεση του φόρου, στο ποσό των €31.715.000 με αποτέλεσμα να προκύπτει οφειλόμενη από την αιτήτρια εισφορά ύψους €1.229.494.

Η αιτήτρια αντέδρασε στην πιο πάνω Ειδοποίηση με την παρούσα προσφυγή, την οποία και προώθησε στη βάση τεσσάρων λόγων ακύρωσης. Ότι, δηλαδή, η προσβαλλόμενη απόφαση (α) αντίκειται στο άρθρο 24.1 του Συντάγματος αφού με αυτή καλείται να καταβάλει φόρο επί φόρου αντί φόρο επί εισοδήματος, (β) είναι προϊόν εσφαλμένης ερμηνείας του περί Εκτάκτου Εισφοράς για την Άμυνα της Δημοκρατίας (Τροποποιητικού) (Αρ. 2) Νόμου του 2010 (Ν.132(1)/2010), (γ) βασίζεται στο άρθρο 3(5) του Νόμου το οποίο αντίκειται στο άρθρο 61 του Συντάγματος εφόσον εκχωρεί την εξουσία καθορισμού των φορολογικών υποχρεώσεων των πολιτών σε αρχές άλλες από τη Νομοθετική εξουσία της Κυπριακής Δημοκρατίας και (δ) παραβιάζει το άρθρο 28 του Συντάγματος, εισάγοντας διάκριση μεταξύ μετόχων εταιρείας ανάπτυξης γης και μετόχων άλλων εταιρειών.

Οι διάδικοι προώθησαν τις εκατέρωθεν θέσεις τους με εμπεριστατωμένες αγορεύσεις, αλλά προτού προχωρήσω στην εξέταση

των λόγων ακύρωσης θα ' ταν χρήσιμο να παραθέσω αυτούσια τα άρθρα 3(3) και (5) του Νόμου και την τροποποίηση που επέφερε στο άρθρο 3 ο Ν. 132(1)/2010 εφόσον στο επίκεντρο της διαφοράς των διαδικών ευρίσκεται η ερμηνεία των εν λόγω άρθρων, καθώς επίσης και το άρθρο 169Α του περί Εταιρειών Νόμου επί του οποίου στηρίζεται μεγάλο μέρος της επιχειρηματολογίας της αιτήτριας.

Το άρθρο 3 του Νόμου έχει ως ακολούθως:

*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:

.....»

Το εδάφιο 3 του πιο πάνω άρθρου τροποποιήθηκε από το Ν.132(1)/2010 με την προσθήκη 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: ... »

Όσον δε αφορά το άρθρο 169Α του περί Εταιρειών Νόμου, αυτό έχει ως ακολούθως:

«169Α -(1) Με εξαίρεση τις περιπτώσεις μείωσης του εκδοθέντος κεφαλαίου της, δημόσια εταιρεία δεν επιτρέπεται να προβεί σε διανομή στους μετόχους της, εφόσον κατά την ημερομηνία λήξεως του τελευταίου

οικονομικού έτους το καθαρό ενεργητικό της, όπως ήδη εμφανίζεται στους ετήσιους λογαριασμούς, ή θα μπορούσε να προκύψει ως αποτέλεσμα της διανομής αυτής, είναι κατώτερο από το άθροισμα του εκδοθέντος κεφαλαίου και των αποθεματικών, των οποίων ο νόμος ή το καταστατικό δεν επιτρέπουν τη διανομή. Αν τμήμα του κεφαλαίου που έχει εκδοθεί δεν έχει κληθεί, και το μη κληθέν τμήμα δεν εμφανίζεται στο ενεργητικό του ισολογισμού, τότε το τμήμα αυτό δεν υπολογίζεται στο εκδοθέν κεφάλαιο.

(2) Το ποσό διανομής στους μετόχους δεν είναι δυνατό να υπερβαίνει το ποσό των αποτελεσμάτων του τελευταίου κλεισθέντος οικονομικού 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 το νόμο ή το καταστατικό.

(3) Ο όρος 'διανομή', όπως χρησιμοποιείται στα εδάφια (1) και (2), περιλαμβάνει χωρίς να περιορίζεται σε αυτή, την καταβολή μερισμάτων και τόκων σχετικών με μετοχές».

Τώρα, σ' ότι αφορά τον πρώτο λόγο ακύρωσης, είναι θέση της αιτήτριας ότι η προσβαλλόμενη απόφαση αντίκειται στο άρθρο 24.1 του Συντάγματος για επτά βασικά λόγους.

Ο πρώτος, με αυτή καλείται να καταβάλει φόρο επί φόρου αντί φόρο επί εισοδήματος καθότι οι καθ' ων η αίτηση επέβαλαν φόρο υπό τύπο έκτακτης αμυντικής εισφοράς πάνω σε ποσό το οποίο όχι μόνο δεν αποτελούσε μέρος των κερδών της, ή

διανεμητέο/λογιζόμενο μερίσμα, αλλά αποτελούσε το φόρο κεφαλαιουχικών κερδών που είχε ήδη καταβάλει.

Ο δεύτερος, με αυτή παραγνωρίζεται το άρθρο 169Α του Κεφ. 113 που καθορίζει τον τρόπο υπολογισμού των μερισμάτων που μπορεί να εταιρεία να διαθέσει και απαγορεύει τη διανομή μερισμάτων πέραν του ποσού των πραγματικών κερδών.

Ο τρίτος, η προσβαλλόμενη απόφαση συνιστά προϊόν εσφαλμένης ερμηνείας του άρθρου 3(3) του Νόμου και αντίκειται στη λογική και στην πρόθεση του Νομοθέτη. Ως εκ τούτου αντιστρατεύεται το άρθρο 24.1 του Συντάγματος που ορίζει ότι έκαστος υποχρεούται να συνεισφέρει στα δημόσια βάρη αναλόγως των δυνάμεών του.

Ο τέταρτος, η γραμματική διατύπωση του άρθρου 3(2)(α) του Νόμου καταδεικνύει ότι η πρόθεση του Νομοθέτη ήταν η φορολόγηση τόσο των μερισμάτων που πραγματικά διανέμονται στους μετόχους εταιρείας, όσο και των κερδών που ναι μεν δεν διανέμονται αλλά που θα μπορούσαν να διανεμηθούν (λογιζόμενη διανομή). Κατά συνέπεια - τονίζει η αιτήτρια - δεν ήταν πρόθεση του Νομοθέτη η φορολόγηση «πλασματικών» μερισμάτων που – όπως συμβαίνει



στην περίπτωση της – δεν θα ήταν ποτέ δυνατό ή επιτρεπτό να διανεμηθούν ως μερίσματα.

Ο πέμπτος, σύμφωνα με το άρθρο 169Α (2) του Κεφ. 113 αποκλείεται η διανομή ανύπαρκτων κερδών και κατά συνέπεια το ποσό των €11.743.932 που καταβλήθηκε το 2008 ως φόρος κεφαλαιουχικών κερδών δεν θα μπορούσε να διανεμηθεί βάσει των προνοιών του Κεφ. 113.

Ο έκτος, η αναφορά του άρθρου 3(3) του Νόμου σε κέρδη 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, δεν μπορεί να έχει την έννοια ότι μεταξύ των κερδών περιλαμβάνονται και καταβληθέντες φόροι (άλλοι από τον εταιρικό) εφόσον κάτι τέτοιο θα αντιστρατευόταν τόσο το άρθρο 169Α του Κεφ. 113 όσο και τη λογική και το δίκαιο που θα πρέπει να διαφυλάσσονται από τα Δικαστήρια και,

Ο έβδομος, η επιβληθείσα σ' αυτή υποχρέωση καταβολής φόρου επί ήδη καταβληθέντος φόρου συνιστά επιβολή φορολογίας πέραν των δυνάμεών της κατά παράβαση του άρθρου 24.1 του Συντάγματος

εφόσον το ποσό του κέρδους της από την πώληση του κτήματος της είναι αυτό που προέκυψε μετά την πληρωμή του φόρου κεφαλαιουχικών κερδών κατά τη μεταβίβαση.

Οι καθ' ων η αίτηση απορρίπτον την επιχειρηματολογία της αιτήτριας, αντιπαραβάλλοντας ότι:-

Η έκτακτη εισφορά για την άμυνα επιβάλλεται επί εισοδήματος και όχι επί φόρου και ορθώς επιβλήθηκε στην αιτήτρια έκτακτη αμυντική εισφορά επί λογιζόμενης διανομής του 70% των κερδών της, μετά την αφαίρεση μόνο του καταβληθέντος ή οφειλόμενου εταιρικού φόρου, όπως ορίζει το λεκτικό του άρθρου 3(3) του Νόμου.

Εφόσον ο Νόμος που ίσχυε κατά τον ουσιώδη χρόνο δεν καθορίζει την έννοια του «εταιρικού φόρου», αυτός θα πρέπει να ερμηνευθεί με βάση το άρθρο 2 του περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμου του 2002 (Ν.118(1)/2002) σύμφωνα με το οποίο *«εταιρικός φόρος σημαίνει το φόρο ο οποίος επιβάλλεται στο εισόδημα κάθε εταιρείας σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος Νόμου»*. Παρέπεμψαν σχετικά

και στην ερμηνεία που δίδεται στον όρο «κέρδη» από το άρθρο 3(5) του Νόμου και την ερμηνευτική διάταξη του άρθρου 2(2)<sup>1</sup> αυτού.

Η τροποποίηση του άρθρου 3(3) του Νόμου από το Ν.132(1)/2010, καθώς και η αιτιολογική έκθεση του σχετικού νομοσχεδίου, αποκαλύπτουν ότι με βάση την ισχύουσα κατά τον ουσιώδη χρόνο νομοθεσία ο φόρος κεφαλαιουχικών κερδών και η έκτακτη αμυντική εισφορά δεν αφαιρούνταν κατά τον υπολογισμό του λογιστικού κέρδους για σκοπούς λογιζόμενου μερίσματος και ορθώς στην παρούσα περίπτωση συνυπολογίστηκε ο καταβληθείς κεφαλαιουχικός φόρος. Επρόκειτο, τονίζουν, για μια επιτρεπτή κατά τον ουσιώδη χρόνο «διπλή εσωτερική φορολογία» η οποία αφενός δεν απαγορεύεται από το Σύνταγμα (**Ioannis C. Voyias v. The Republic (1974) 3 CLR 390**) και αφετέρου αυτή καταργήθηκε μεταγενέστερα από τον τροποποιητικό Νόμο 132(1)/2010.

Τέλος, αντικρούοντας την εισήγηση της αιτήτριας ότι ο Διευθυντής θα έπρεπε να λάβει υπόψη τους περιορισμούς που επιβάλλονται στις εταιρείες αναφορικά με τη διανομή κεφαλαίου από το άρθρο 169 Α του Κεφ.113, υποβάλλουν ότι το θέμα της λογιζόμενης

---

<sup>1</sup> «2-(2) Οι όροι που χρησιμοποιούνται στον παρόντα Νόμο που δεν ορίζονται διαφορετικά έχουν την έννοια που αποδίδεται στους όρους αυτούς από τον περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμο»

διανομής μερίσματος για τους σκοπούς επιβολής της έκτακτης εισφοράς διέπεται αποκλειστικά από τις ειδικότερες ρυθμίσεις του Νόμου και δεν υπάρχει έδαφος εφαρμογής μιας μη φορολογικής διάταξης, όπως είναι το Κεφ.113. Προς ενίσχυση δε της θέσης αυτής, παρέπεμψαν και στο άρθρο 14(1) του περί Ερμηνείας Νόμου (Κεφ.1) το οποίο προβλέπει ότι *«Όταν ορίζονται όροι στο Νόμο, οι όροι αυτοί στο Νόμο που ορίζονται, θα έχουν την έννοια που αποδίδεται σε αυτούς από το Νόμο εκείνο, εκτός αν υπάρχει οτιδήποτε στο θέμα ή το κείμενο αντίθετο ή ασυμβίβαστο με τέτοια ερμηνεία»*.

Έχω διεξέλθει την εκατέρωθεν επιχειρηματολογία επί του θέματος και όπως γίνεται αντιληπτό, η φύση της διαφοράς, όπως αυτή έχει αποκρυσταλλωθεί με τις εκ διαμέτρου αντίθετες ερμηνευτικές προσεγγίσεις των διαδίκων, καθιστά αναγκαία την υπενθύμιση των καθιερωμένων νομολογιακών αρχών που διέπουν την ερμηνεία των φορολογικών νόμων. Σχετική είναι η **Serafino Shoe Industry & Trading Co. Ltd v. Δημοκρατίας (1991) 3 A.A.Δ. 310**, όπου λέχθηκε πως κατά την ερμηνεία των φορολογικών νόμων *«... ένας 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 Butterwoth's U.K. Tax Guide 1986-1982, σελ.93)».*

Στην παρούσα περίπτωση είναι αναντίλεκτο ότι κατά τον ουσιώδη χρόνο ετύγχανε εφαρμογής το άρθρο 3(3) του Νόμου ως αυτό είχε πριν από την τροποποίηση που επέφερε ο Ν. 132(Ι)/2010, δηλαδή πριν από την προσθήκη της επιφύλαξης με την οποία ρητώς συμπεριλήφθηκε στον όρο «εταιρικός φόρος» του άρθρου 3(3) και ο φόρος κεφαλαιουχικών κερδών. Όπως δε επισημάνθηκε, η πιο πάνω επιφύλαξη ισχύει για πράξεις διάθεσης που θα γίνονταν από το 2011 και εντεύθεν με αποτέλεσμα να μην καλύπτει την παρούσα περίπτωση. Για την υπό κρίση περίπτωση ίσχυε επομένως το άρθρο 3(3) που 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 σ' 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.

Η επίκληση προνοιών του Κεφ.113 και πιο συγκεκριμένα του άρθρου 169 Α αναφορικά με την διανομή εταιρικού κεφαλαίου στους μετόχους δεν ενισχύει τις θέσεις της αιτήτριας. Το ζήτημα εδώ είναι φορολογικό και αφορά την επιβολή έκτακτης αμυντικής εισφοράς, θέμα που διέπεται από σαφείς διατάξεις ειδικής νομοθεσίας. Δηλαδή από το άρθρο 3(3) και (5) του Νόμου, γεγονός που σύμφωνα και με τους γενικούς κανόνες ερμηνείας που προαναφέρθηκαν δεν επιτρέπει την επικουρική εφαρμογή των διατάξεων του Κεφ.113 για σκοπούς υπολογισμού της καταβλητέας έκτακτης εισφοράς. Κατά συνέπεια, οι ειδικότερες ρυθμίσεις του Νόμου, σχετικά με το υπό συζήτηση θέμα, υπερισχύουν των γενικών ρυθμίσεων του περί Εταιρειών Νόμου (βλ. **Κανέλλης κ.ά. ν. Κοινοτικού Συμβουλίου Παλαιομετόχου**

**(2005) 3 A.A.Δ. 610)** και ως εκ τούτου η σχετική θέση της αιτήτριας δεν ευσταθεί.

Σ' ό,τι δε αφορά το άρθρο 3(3) του Νόμου, είναι γεγονός ότι η ρύθμιση του άρθρου αυτού - ως είχε πριν από την τροποποίηση του - για συνυπολογισμό και του καταβληθέντος φόρου κεφαλαιουχικών κερδών, επέτρεπε την 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. Το καθήκον όμως 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.Δ. 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.

Τέλος, σ' ό,τι αφορά την εισήγηση της αιτήτριας για αντισυνταγματικότητα της επίδικης απόφασης ως επιβάλλουσας υποχρέωση εισφοράς πέραν των δυνάμεων της, αυτή παρέμεινε μετέωρη εφόσον υπό τις περιστάσεις 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.

Για όλους τους πιο πάνω λόγους ο πρώτος λόγος ακύρωσης δεν ευσταθεί και ακολουθεί η εξέταση του δεύτερου λόγου ακύρωσης, με τον οποίο διατυπώνεται η θέση ότι η προσβαλλόμενη απόφαση είναι προϊόν εσφαλμένης ερμηνείας του Ν.132(1)/2010.

Είναι θέση της αιτήτριας ότι ο Διευθυντής εσφαλμένα αποφάσισε ότι η τροποποίηση που επέφερε στη νομοθεσία ο Ν.132(Ι)/2010 ήταν ένα ενισχυτικό στοιχείο της άποψης του πως, στην περίπτωση της, θα έπρεπε να αφαιρεθεί μόνο ο φόρος που επιβάλλεται με βάση τον περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμο. Η τροποποίηση, τόνισε, αναδεικνύει την πρόθεση του νομοθέτη να θέσει ξεκάθαρα την ερμηνεία των σχετικών διατάξεων στην ορθή τους διάσταση και συνεπώς η ερμηνεία το Διευθυντή του όρου «εταιρικός φόρος» είναι λανθασμένη. Επιπρόσθετα, διατείνεται, η επιφύλαξη που προστέθηκε στο άρθρο 3(3) από το Ν. 132(Ι)/2010, αποτελεί



νομοθετική διάταξη ερμηνευτικής η/και δηλωτικής φύσεως και ως τέτοια προσλαμβάνει αναδρομική ισχύ καλύπτοντας και τη δική της περίπτωση.

Η επιφύλαξη, αντιτείνουν οι καθ' ων η αίτηση, που εισήγαγε ο Ν. 132(I)/2010 δεν ήταν δηλωτικής ή ερμηνευτικής υφής καθότι δεν αποσκοπούσε στην παροχή διευκρινίσεων σχετικά με μια ασαφή διάταξη του Νόμου, αλλά ήταν προδήλως τροποποιητική.

Ούτε ο δεύτερος λόγος ακύρωσης ευσταθεί.

Όπως ήδη επισημάνθηκε, η υπό κρίση 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 το 2008 - περίοδος που δεν καλύπτεται από την τροποποίηση - η απόφαση το Διευθυντή ήταν με βάση το ενώπιον του νομικό πλαίσιο σύννομη.

Τονίζεται επί του προκειμένου 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 οποίαν ουσιαστικά διευρύνεται η έννοια του «εταιρικού φόρου» για τους σκοπούς του άρθρου 3(3) του Νόμου, με τη συμπερίληψη μεταξύ άλλων και του φόρου που επιβάλλεται σύμφωνα με τον εκάστοτε σε ισχύ περί Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμο στον υπολογισμό (μείωση) της λογιζόμενης διανομής κερδών μιας εταιρείας, η εισήγηση ότι η τροποποίηση είναι δηλωτική ή ερμηνευτική δεν ευσταθεί και ως εκ τούτου απορρίπτεται.

Με τον τρίτο εγειρόμενο λόγο, η αιτήτρια εισηγείται ότι το άρθρο 3(5) του Νόμου, στην έκταση που καθορίζει ότι «*για τους σκοπούς του άρθρου (3) ο όρος «κέρδη» σημαίνει τα λογιστικά κέρδη όπως υπολογίζονται σύμφωνα με αποδεκτές λογιστικές αρχές...*», βρίσκεται σε διάσταση με το θεμελιώδες άρθρο 61 του Συντάγματος που εναποθέτει την άσκηση της νομοθετικής εξουσίας της Δημοκρατίας στη Βουλή των Αντιπροσώπων.

Νοουμένου ότι ο καθορισμός του τρόπου υπολογισμού των κερδών καθορίζει και το ποσό του πληρωτέου φόρου, υποστηρίζει, η πρόνοια του άρθρου 3(5) συνιστά καθορισμό των φορολογικών υποχρεώσεων των πολιτών, όχι με νομοθεσία, αλλά από εξωθεσμικούς παράγοντες. Δηλαδή από αλλοδαπούς οργανισμούς ιδιωτικού δικαίου από τους οποίους καθορίζονται ουσιαστικά οι «*αποδεκτές λογιστικές αρχές*».

Περαιτέρω, ισχυρίζεται, ο καθορισμός της φορολογικής νομοθεσίας αποτελεί αποκλειστική εξουσία του νομοθετικού σώματος η οποία, κατά παράβαση του Συντάγματος, έχει εκχωρηθεί σε διεθνείς οίκους και διεθνή λογιστικά πρότυπα τα οποία υιοθετούνται από το Τμήμα δυνάμει της υπ' αριθμόν 2008/9 εγκυκλίου του κατά τον υπολογισμό των λογιστικών κερδών. Επικαλέστηκε συναφώς τις **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** ως ενισχυτικές της επιχειρηματολογίας της.

Η εισήγηση της αιτήτριας κατά την άποψη μου δεν ευσταθεί.

Στην παρούσα περίπτωση δεν υπάρχει ζήτημα αναγνώρισης προνομίων και δικαιωμάτων πάνω στη βάση άσκησης εκτελεστικής

εξουσίας από διοικητικά όργανα άλλης χώρας, όπως αποφάνθηκε το Δικαστήριο στις υποθέσεις **Εύρηκα Λτδ v. Unilever** και **Δημοκρατία κ.ά. v. Medochemie Ltd κ.ά. (πιο πάνω)** που επικαλέστηκε η αιτήτρια.

Εν προκειμένω, ο υπολογισμός της οφειλόμενης έκτακτης αμυντικής εισφοράς βασίσθηκε αποκλειστικά στις πρόνοιες του άρθρου 3 του Νόμου. Πέραν τούτου, στην παρούσα περίπτωση, η διαφορά περιορίζεται στο 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 €11.743.933. Επομένως, 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. Επισημαίνεται συναφώς ότι, όπως ορθώς προέβαλαν οι καθ' ων η αίτηση, 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 v. 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 v. Christodoulos Kyriakides (1966) 3 C.L.R. 640, Police v. Ekdotiki Eteria (1982) 2 C.L.R. 63**).

Κατ' ακολουθία των πιο πάνω ούτε και ο τρίτος λόγος ακύρωσης ευσταθεί και ακολουθεί η εξέταση του τελευταίου ισχυρισμού της αιτήτριας για παραβίαση της αρχής της ισότητας.

Η προσβαλλόμενη απόφαση και το άρθρο 3(3) του Νόμου, διατείνεται η αιτήτρια, αντίκειται στην αρχή της ισότητας που κατοχυρώνεται στο άρθρο 28 του Συντάγματος, δημιουργώντας διάκριση μεταξύ μετόχων εταιρειών ανάπτυξης γης και μετόχων άλλων εταιρειών. Αναπτύσσοντας επί του προκειμένου την εισήγηση της, υποβάλλει ότι στην περίπτωση εταιρειών ανάπτυξης γης τα κέρδη από την πώληση ακίνητης ιδιοκτησίας φορολογούνται με εταιρικό φόρο (φόρο εισοδήματος) ο οποίος αφαιρείται από το κέρδος πριν την επιβολή έκτακτης εισφοράς για την άμυνα, ενώ στην περίπτωση των μετόχων άλλων εταιρειών, ο φόρος κεφαλαιουχικών κερδών σύμφωνα με την ερμηνεία που αποδίδεται στο άρθρο 3(3) του Νόμου από το Διευθυντή, δεν αφαιρείται από τα κέρδη πριν την επιβολή της

έκτακτης αμυντικής εισφοράς. Με αποτέλεσμα, κατά την αιτήτρια, οι μέτοχοι μιας εταιρείας ανάπτυξης γης να μην καταβάλλουν έκτακτη αμυντική εισφορά επί του ποσού της φορολογίας επί του κέρδους από την πώληση ακινήτου, ενώ οι μέτοχοι εταιρειών οι οποίες δεν ασχολούνται με ανάπτυξη γης να φορολογούνται. Συνεπώς, τονίζει, η ερμηνεία που αποδόθηκε από το Διευθυντή και κατ' επέκταση η επίδικη απόφαση, δημιουργεί εξωνομική διάκριση μεταξύ μετόχων εταιρειών ανάλογα με το σκοπό και τις δραστηριότητες της εταιρείας στην οποίαν αυτοί κατέχουν μετοχές.

Η αρχή της ισότητας, αντέτειναν οι καθ' ων η αίτηση, δεν παραβιάζεται διότι δεν υπάρχει ομοιογένεια μεταξύ των περιπτώσεων στις οποίες αναφέρεται η αιτήτρια, αφού στην περίπτωση των εταιρειών ανάπτυξης γης πρόκειται για εμπορικό κέρδος ενώ στις άλλες περιπτώσεις πρόκειται για κεφαλαιουχικό κέρδος λόγω διάθεσης ιδιοκτησίας.

Έχω εξετάσει με τη δέουσα προσοχή την εκατέρωθεν επιχειρηματολογία και επ' αυτού του θέματος. Κατέληξα ότι και επ' αυτού οι θέσεις της αιτήτριας δεν ευσταθούν. Όπως έχει νομολογηθεί, ο όρος «ίσοι ενώπιον του Νόμου» στο άρθρο 28.1 του

Συντάγματος δεν ταυτίζεται με αριθμητική ισότητα, αλλά διασφαλίζει μόνον εναντίον αυθαίρετων διακρίσεων και δεν αποκλείει εύλογες διακρίσεις οι οποίες πρέπει να γίνουν λόγω της ιδιάζουσας φύσεως των πραγμάτων (**Ζίζιρου κ.ά. ν. Δημοκρατίας (1998) 3 Α.Α.Δ. 631**). Η δυναμική της αρχής της ισότητας επιβάλλει την ανίχνευση της φύσης των υποκειμένων και αντικειμένων του δικαίου ώστε να αποδίδονται τα ίσα στα όμοια και τον αποκλεισμό της ταύτισης των ανομοίων (**Σεργίδης ν. Δημοκρατίας (1991) 1 Α.Α.Δ. 119**). Συνεπώς, αποκλείονται διακρίσεις οι οποίες δεν ανάγονται σε εγγενείς διαφορές μεταξύ των υποκειμένων ή αντικειμένων του δικαίου. Εάν τα υποκείμενα ή αντικείμενα της ρύθμισης είναι ομοιογενή, δεν χωρεί διάκριση. Εάν είναι ανομοιογενή χωρεί και παρέχεται ευχέρεια για τη θεσμοθέτηση διάφορου κανόνα ή την υιοθέτηση διάφορης ρύθμισης (**Θεοχαρίδης ν. Δημοκρατίας (1998) 3 Α.Α.Δ. 63**).

Στην παρούσα περίπτωση η διαφορά μεταξύ των δύο περιπτώσεων που επικαλείται η αιτήτρια είναι προφανής. Για τις εμπορικές αγοραπωλησίες ακινήτων καταβάλλεται ο εταιρικός φόρος (φόρος εισοδήματος) δυνάμει του περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμου του 2002 (Ν. 118(I)/2002), ενώ για τις υπόλοιπες περιπτώσεις διάθεσης ιδιοκτησίας ο φόρος κεφαλαιουχικών κερδών βάση του περί

Φορολογίας Κεφαλαιουχικών Κερδών Νόμου του 1980 (Ν.52/1980). Ανεξαρτήτως όμως τούτου, το άρθρο 3(3) του Νόμου επιβαρύνει τους μετόχους και στις 2 περιπτώσεις με το ποσό έκτακτης αμυντικής εισφοράς που προκύπτει από τη λογιζόμενη διανομή μερίσματος του 70% των λογιστικών κερδών κάθε εταιρείας που έχει την έδρα της στη Δημοκρατία. Όπως δε τονίστηκε πρόσφατα στην **Crown Resorts Limited v. Δήμου Παραλιμνίου (2012) 3 Α.Α.Δ. 174**, όταν προσβάλλονται φορολογικοί νόμοι με τον ισχυρισμό ότι παραβιάζουν την αρχή της ισότητας, τα Δικαστήρια επιτρέπουν στη διακριτική ευχέρεια της νομοθετικής εξουσίας πλατιά περιθώρια, ούτως ώστε το φορολογικό σύστημα να προσαρμόζεται με ορθό και εύλογο τρόπο.

Στη βάση των πιο πάνω κρίνω ότι στην παρούσα περίπτωση δεν έχει αποδειχθεί ότι η μη συμπερίληψη του φόρου κεφαλαιουχικών κερδών στην έννοια του εταιρικού φόρου του άρθρου 3(3) του Νόμου, όπως αυτό εφαρμόστηκε στην περίπτωση της αιτήτριας για σκοπούς καθορισμού της πληρωτέας έκτακτης αμυντικής εισφοράς αποτελούσε μια αυθαίρετη δυσμενή διάκριση επηρεάζουσα την αρχή της ισότητας.



Για όλους τους πιο πάνω λόγους, η προσφυγή αποτυγχάνει, η δε προσβαλλόμενη απόφαση επικυρώνεται βάσει του άρθρου 146.4(α) του Συντάγματος με €1.500 έξοδα προς όφελος των καθ' ων η αίτηση και εναντίον της αιτήτριας.

Μ. ΧΡΙΣΤΟΔΟΥΛΟΥ, Δ.

/κβπ