

ΑΝΩΤΑΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ ΚΥΠΡΟΥ
ΔΕΥΤΕΡΟΒΑΘΜΙΑ ΔΙΚΑΙΟΔΟΣΙΑ

(Αναθεωρητική Έφεση Αρ. 3175)

16 Σεπτεμβρίου, 2003

[ΠΙΚΗΣ, Π., ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΙΔΗΣ, ΚΡΟΝΙΔΗΣ,
ΗΛΙΑΔΗΣ, ΚΡΑΜΒΗΣ, Δ/στές]

KYROS HOLDINGS LTD,

Εφεσεύοντες,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ
1. ΥΠΟΥΡΓΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ,
2. ΕΦΟΡΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ,

Εφεσίβλητων.

Γ. Τριανταφυλλίδης, για τους Εφεσεύοντες.

Λ. Χριστοδουλίδου, για τους Εφεσίβλητους.

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

Α. Κραμβής.

Α Π Ο Φ Α Σ Η

ΚΡΑΜΒΗΣ, Δ.: Ο Εφορος Φόρου Εισοδήματος κατά την εξέταση των φορολογικών δηλώσεων των εφεσειόντων για τα φορολογικά έτη 1992, 1993 και 1994 θεώρησε ότι η μη κατάθεση του μετοχικού κεφαλαίου από τους μετόχους, αποτελούσε χρηματική διευκόλυνση της εταιρείας προς τους μετόχους της και κατ' εφαρμογή του άρθρου 47Α* των περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων 1961-1991, υπολόγισε στο εισόδημα των εφεσειόντων τόκους προς 9% επί του ποσού της εν λόγω διευκόλυνσης. Η απόφαση του Εφόρου ημερ. 27.7.99 παρατίθεται:

«Όσον αφορά το θέμα της εφαρμογής του άρθρου 47^Α των περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων αποφάσισα να εμμείνω στην αρχική μου απόφαση και να θεωρήσω ότι καταβάλλεται προς την εταιρεία τόκος προς 9% επί του ποσού του δανείου λόγω του ότι μη κατάθεση του μετοχικού κεφαλαίου από τους μετόχους αποτελεί χρηματική διευκόλυνση προς τους μετόχους.»

Οι εφεσειόντες άσκησαν προσφυγές με στόχο την ακύρωση των φορολογιών τους για τα φορολογικά έτη 1992, 1993 και 1994. Οι προσφυγές συνεκδικάστηκαν και τελικά απορρίφθηκαν. Με την υπό κρίση έφεση σκοπείται ο έλεγχος της ορθότητας της πρωτόδικης απόφασης κατά το μέρος που αυτή αφορά στην προμνησθείσα απόφαση

*«47Α Οποιαδήποτε 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 συγγενείας, ο Εφορος δύναται να θεωρήσει ότι καταβάλλεται στην εταιρεία τόκος προς εννέα τοις εκατό (9%) ετήσια επί του ποσού του δανείου.»

του Εφόρου να φορολογήσει τους εφεσείοντες για εισόδημα από τόκους προς 9% ετησίως επί του μη καταβληθέντος μετοχικού κεφαλαίου (φορολογικά έτη 1992, 1993 και 1994).

Αποτέλεσε κοινό έδαφος ότι ο Εφορος, το Μάρτιο 1994 κατόπιν ένστασης των εφεσείόντων ότι «στην ουσία δεν είχε παραχωρηθεί χρηματική διευκόλυνση», αποφάσισε να μη φορολογήσει εισόδημα που αρχικά θεώρησε ότι είχαν οι εφεσείοντες το 1991 από τόκους επί του μη κατατεθέντος από τους μετόχους της εταιρείας μετοχικού κεφαλαίου.

Προδήλως, η απόφαση του Εφόρου να φορολογήσει τέτοιο εισόδημα από τόκους που θεώρησε ότι είχαν οι εφεσείοντες τα φορολογικά έτη 1992, 1993 και 1994, χωρίς στο μεταξύ να είχαν μεταβληθεί τα γεγονότα, συνιστά διαφορετική προσέγγιση του θέματος από εκείνη σε σχέση με το φορολογικό έτος 1991. Υποστηρίχθηκε από πλευράς εφεσείόντων ότι η διαφορετική αυτή προσέγγιση δεν ήταν εύλογη υπό τις περιστάσεις αφού το ποσό του μη καταβληθέντος μετοχικού κεφαλαίου παρέμεινε για όλα τα χρόνια (1991, 1992, 1993 και 1994) αμετάβλητο ενώ η χωρίς αιτιολογία απόφαση του Εφόρου συνιστά ασυνέπεια της διοίκησης προς το φορολογούμενο. Λέγουν συναφώς οι εφεσείοντες πως, αν για παράδειγμα γνώριζαν ότι για το έτος 1991 ο Εφορος θα εφάρμοζε το

άρθρο 47Α, οι μέτοχοι θα είχαν την ευχέρεια να καταθέσουν το κεφάλαιο ώστε να μη χρειαζόταν η ενεργοποίηση του εν λόγω άρθρου για τα επόμενα έτη.

Ο συνάδελφός μας που εκδίκασε τις προσφυγές, θεώρησε πως η προσέγγιση του Εφόρου επί του θέματος σε σχέση με το φορολογικό έτος 1991 αποτελούσε έκφραση διοικητικής πρακτικής με περιεχόμενο την άσκηση διακριτικής εξουσίας δυνάμει του άρθρου 47Α. Τούτου δοθέντος, και με αναφορά στο «*Δίκαιο των Διοικητικών Πράξεων*» του Μιχ. Στασινόπουλου 1951, σελ. 19-20, διατύπωσε την άποψη ότι η διοικητική πρακτική, όπου διαρκεί για μικρό μόνο χρονικό διάστημα, μπορεί να μεταβληθεί ενώ στις περιπτώσεις όπου η διάρκεια της είναι μεγάλη, η διοίκηση διατηρεί την ευχέρεια να την εγκαταλείψει νοουμένου ότι θα δικαιολογήσει τη μεταστροφή της. Με τη σκέψη αυτή ως υπόβαθρο της κατάληξης, η διαπίστωση επί του προκειμένου ήταν ότι η διοικητική πρακτική δεν ασκήθηκε «επί μακρόν χρόνον» και ότι η διοίκηση μπορούσε ελεύθερα υπό τις περιστάσεις να μεταβάλει την πρακτική της χωρίς να δώσει αιτιολογία. Και ενόψει της πιο πάνω διαπίστωσης, απέτυχε ο συγκεκριμένος λόγος ακύρωσης.

Εχουμε τη γνώμη πως εδώ δεν τίθεται θέμα διοικητικής πρακτικής μη φορολόγησης εισοδημάτων από χρηματικές διευκολύνσεις εταιρειών προς τους μετόχους τους. Τα γεγονότα της υπόθεσης, καταδειχνουν το αντίθετο, ότι δηλαδή, ο Εφορος, ενασκώντας την εξουσία που του παρέχει το άρθρου 47Α φορολόγησε τέτοια εισοδήματα που θεώρησε ότι είχαν προκύψει κατά το φορολογικό έτος 1991. Το γεγονός ότι ο Εφορος αποδέχθηκε την ένσταση των εφεσειόντων και δεν φορολόγησε εισόδημα που αρχικά θεώρησε ότι αυτοί είχαν το φορολογικό έτος 1991 ανάμφιβόλως δεν δημιουργεί διοικητική πρακτική ούτε δεσμευτικό προηγούμενο για τον Εφορο.

Η θέση των εφεσειόντων πρωτοδίκως και κατ' έφεση είναι ότι η «μεταστροφή» στη στάση του Εφόρου να φορολογήσει τόκους που θεώρησε ότι είχαν τα έτη 1992, 1993 και 1994 επί του ποσού του μη κατατεθέντος μετοχικού κεφαλαίου των μετόχων, συνιστά ασυνέπεια της διοίκησης προς το φορολογούμενο. Και ελλείψει διαφοροποίησης των γεγονότων ή άλλης δέουσας αιτιολογίας ο Εφορος, όφειλε να αντιμετωπίσει το θέμα με τον ίδιο τρόπο όπως και το 1991 για τα επόμενα φορολογικά έτη (1992, 1993 και 1994).

Η πιο πάνω θέση των εφεσειόντων είναι εσφαλμένη. Υπό κρίση ήταν μόνο τα φορολογικά έτη 1992, 1993 και 1994. Τα στοιχεία που αντιστοίχως αφορούσαν τα συγκεκριμένα φορολογικά έτη παρείχαν πραγματικό έρεισμα εφαρμογής του άρθρου 47Α ανεξάρτητα προς ό,τι ο Εφορος αποφάσισε επί παρόμοιου θέματος για το έτος 1991. Ο Εφορος, κατά τη λήψη της προσβαλλόμενης απόφασης δεν ακολούθησε εξαιρετικό τρόπο ενέργειας ώστε να παρίστατο ανάγκη ειδικής αιτιολόγησης της επίδικης απόφασης. Το δόγμα ή η αρχή του κωλύματος *equitable estoppel*, που κατ' ουσίαν επικαλούνται εν προκειμένω οι εφεσείοντες και το οποίο, καθώς είναι γνωστό, έχει κάποια απήχηση στο Διοικητικό Δίκαιο στα πλαίσια εφαρμογής των κανόνων της χρηστής διοίκησης που επιβάλλουν στη διοίκηση την επίδειξη καλής πίστης προς το διοικούμενο, δεν μπορεί να τύχει εφαρμογής στην υπό κρίση υπόθεση. Ο Εφορος δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι ενήργησε κακόπιστα αφού ως αρμόδια αρχή, άσκησε εξουσία που του παρέχει ο νόμος στα σωστά της πλαίσια και χωρίς οποιαδήποτε προηγούμενη ρητή ή εξυπακουόμενη δέσμευση. Θεωρούμε ότι η απόφαση του Εφόρου για το φορολογικό έτος 1991 δεν δημιούργησε ούτε μπορούσε να δημιουργήσει κεκτημένα δικαιώματα υπέρ των εφεσειόντων.

Ο δεύτερος λόγος έφεσης, αφορά μόνο την προσφυγή αρ. 1265/99, αναφέρεται στη διαπίστωση ότι το άρθρο 47Α εφαρμόζεται και για τους σκοπούς του νόμου περί Έκτακτης Εισφοράς για την Άμυνα (Ν. 5/85). Οι εφεσείοντες ισχυρίζονται ότι η πιο πάνω διαπίστωση είναι εσφαλμένη. Η θέση τους επί του προκειμένου είναι ότι το άρθρο 3(2) του νόμου αναφέρει εξαντλητικά τις περιπτώσεις των προσώπων εκείνων τα οποία υποχρεούνται στην καταβολή έκτακτης εισφοράς για την άμυνα. Η μόνη αναφορά σε τόκους γίνεται στο υπεδάφιο (ζ) του εδαφίου (2) το οποίο αναφέρει ότι καταβάλλεται έκτακτη εισφορά για την άμυνα «από πρόσωπον λαμβάνον ή πιστούμενον με τόκους από οποιαδήποτε πηγή εντός της Δημοκρατίας». Δεν υπάρχει οποιοδήποτε άλλο εδάφιο στο Νόμο 5/85 το οποίο να επιβάλλει την υποχρέωση καταβολής έκτακτης εισφοράς για την άμυνα πάνω σε νοητό τόκο. Και εφόσον το εδάφιο (5) του άρθρου 2 του νόμου προβλέπει ότι οι διατάξεις των περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων εφαρμόζονται «τηρουμένων των διατάξεων του εδαφίου 2», ακολουθεί πως εφόσον ο νοητός τόκος δεν περιλαμβάνεται στις περιπτώσεις του εδαφίου (2) δεν μπορεί να τύχει εφαρμογής το άρθρο 47Α.

Νομικό υπόβαθρο της διαπίστωσης ότι το άρθρο 47Α εφαρμόζεται και για σκοπούς έκτακτης εισφοράς για την άμυνα αποτέλεσε το άρθρο 3(5) του νόμου (Ν. 5/85) ήτοι:

«Τηρουμένων των διατάξεων του εδαφίου (2) οι διατάξεις των εκάστοτε εν ισχύι περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων και των Περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμου εφαρμόζονται, τηρουμένων των αναλογιών, εις τας περιπτώσεις προσώπων υπόχρεων εις την καταβολήν εκτάκτου εισφοράς δυνάμει των παραγράφων (γ), (στ), (ζ), (η), (θ) και (ι) του εδαφίου (2) του άρθρου 3 του παρόντος Νόμου.»

Εχουμε ήδη καταλήξει στο συμπέρασμα ότι οι εφεσείοντες έχουν παραχωρήσει προς τους μετόχους τους χρηματική διευκόλυνση εντός της εννοίας του νόμου. Και εφόσον ο Εφορος, κατ' εφαρμογή του άρθρου 47Α «δύναται να θεωρήσει ότι καταβάλλεται στην εταιρεία τόκος», κατ' ανάλογη εφαρμογή, μπορεί να θεωρήσει ότι η εταιρεία «λαμβάνει» τόκο εντός της εννοίας του άρθρου 3(2)(ζ) του νόμου 5/85 και συνεπώς ο τόκος που προβλέπεται από το άρθρο 47Α είναι τόκος εντός της εννοίας του 3(2)(ζ) του νόμου.

Για τους πιο πάνω λόγους η έφεση αποτυγχάνει και απορρίπτεται με έξοδα.

ΠΙΚΗΣ, Π.,

ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΙΔΗΣ, Δ.

ΚΡΟΝΙΔΗΣ, Δ.

ΗΛΙΑΔΗΣ, Δ.

ΚΡΑΜΒΗΣ, Δ.

ΣΦ.