

ΑΝΩΤΑΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ ΚΥΠΡΟΥ
ΑΝΑΘΕΩΡΗΤΙΚΗ ΔΙΚΑΙΟΔΟΣΙΑ

(Υπόθεση Αρ. 793/2002)

30 Οκτωβρίου, 2003

[ΚΡΑΜΒΗΣ, Δ/στής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

ΝΙΚΟΣ ΣΤΕΦΑΝΟΥ,

Αιτητής,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ ΜΕΣΩ

1. ΥΠΟΥΡΓΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

2. ΕΦΟΡΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Καθ' ων η αίτηση.

Α. Σολουκίδου, για τους Αιτητές.

Στ. Χριστοδουλίδου, για τους Καθ' ων η αίτηση.

Α Π Ο Φ Α Σ Η

ΚΡΑΜΒΗΣ, Δ.: Ο αιτητής προσβάλλει την απόφαση των καθ' ων η αίτηση να απορρίψουν την ένσταση που είχε υποβάλει, αναφορικά με την φορολογία Έκτακτης Εισφοράς για την Άμυνα της Δημοκρατίας για το δεύτερο εξάμηνο του έτους 1999. Ουσιαστικό έρεισμα της προσφυγής είναι η απόφαση των καθ' ων η αίτηση να φορολογήσουν τον αιτητή για

σκοπούς Έκτακτης Εισφοράς για την Άμυνα της Δημοκρατίας με κέρδος ΛΚ£36348 που προέκυψε από την διάθεση τίτλων μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Κύπρου.

Ο αιτητής είναι διευθυντής σε ιδιωτική εταιρεία και τα εισοδήματά του κατά τον ουσιαστικό χρόνο προέρχονταν από μισθούς από διάφορες εταιρείες, σύνταξη κοινωνικών ασφαλίσεων, τόκους τραπεζών και μερισμάτων δημοσίων εταιρειών.

Στις 31.5.00 ο αιτητής υπέβαλε δήλωση εισοδήματος για το φορολογικό έτος 1999. Στις 21.1.02 οι καθ' ων η αίτηση έκδωσαν αρχική φορολογία για σκοπούς Έκτακτης Εισφοράς για την Άμυνα της Δημοκρατίας για το δεύτερο εξάμηνο του έτους 1999. Στις 11.2.02 ο αιτητής υπέβαλε ένσταση μέσω των ελεγκτών του, εναντίον της παραπάνω φορολογίας αμφισβητώντας τη δυνατότητα των καθ' ων η αίτηση να φορολογήσουν το πλεόνασμα από διάθεση τίτλων εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Κύπρου επειδή, όπως ισχυρίστηκε, δεν προβλέπεται από τους περί Εκτάκτου Εισφοράς για την Άμυνα της Δημοκρατίας Νόμους.

Οι καθ' ων η αίτηση απέρριψαν την ένσταση του αιτητή και μαζί με την επιστολή ημερ. 21.6.02 του απέστειλαν την τελική ειδοποίηση φορολογίας. Παραθέτω το σχετικό απόσπασμα της εν λόγω επιστολής όπου οι καθ' ων η αίτηση αναφέρουν τους λόγους της απόφασης τους:

- «1. Σύμφωνα με το άρθρο 5(1) του Περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμου φορολογούνται τόσο τα κέρδη από εμπορία όσο και το πλεόνασμα που πραγματοποιείται από διάθεση τίτλων (άρθρο 5(1)(η)) καθώς και κάθε άλλο ετήσιο κέρδος ή όφελος (άρθρο 5(1)(θ)). Εσείς έχετε προβεί σε εμπορία μετοχών αφού αυτές αγοράστηκαν και πωλήθηκαν σε σύντομο χρονικό διάστημα όπως φαίνεται από τις ημερομηνίες αγοράς και πώλησης στις καταστάσεις που υποβάλατε και το κέρδος που πραγματοποιήσατε αποτελεί μέρος των αποδοχών σας σύμφωνα με το άρθρο 2 του περί εκτάκτου εισφοράς για την Αμυνα της Δημοκρατίας Νόμου. Επίσης με βάση το άρθρο 3(5) του ιδίου Νόμου εφαρμόζονται οι διατάξεις των εκάστοτε σε ισχύ Περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων, τηρουμένων των αναλογιών, στις περιπτώσεις προσώπων υπόχρεων σε καταβολή εισφοράς με βάση τις παραγράφους (γ), (στ), (ζ), (η), (θ) και (ι) του εδαφίου (2) του άρθρου 3 και θεωρώ ότι το κέρδος σας από εμπορία εμπίπτει στο άρθρο 3(2)(γ).
2. Οι Περί Εκτάκτου Εισφοράς για την Αμυνα της Δημοκρατίας Νόμοι δεν περιέχουν καμία πρόνοια που να απαλλάσσει τα κέρδη από τη διάθεση τίτλων μετοχών, εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Κύπρου, από την καταβολή Εκτακτης Αμυντικής Εισφοράς. Αντίθετα, το άρθρο 3(1) του Νόμου αυτού προνοεί ότι «Παρά τας διατάξεις οιοδήποτε ετέρου Νόμου, παν πρόσωπο εκ των καθοριζομένων εν τω εδαφίω (2) καταβάλλει έκτακτον εισφοράν διά την ενίσχυση της αμυντικής ικανότητας της Δημοκρατίας.»

Όταν η ένσταση που υπέβαλε απορρίφθηκε, ο αιτητής καταχώρησε τη παρούσα αίτηση. Υποστηρίζει ότι από τη μια οι καθ' ων η αίτηση έσφαλαν στην ερμηνεία που έδωσαν στα σχετικά άρθρα του Νόμου, ενώ, από την άλλη πλανήθηκαν ως προς τα πραγματικά γεγονότα.

Αντικείμενο της διαφωνίας των διαδίκων αποτέλεσε το άρθρο 3(2) του περί Εκτάκτου εισφοράς για την Άμυνα της Δημοκρατίας Νόμου Ν.13/84 ως έχει τροποποιηθεί (στο εξής ο «Νόμος») το οποίο προνοεί:

- «(2) Υπόχρεοι διά την καταβολήν της κατά το εδάφιον (1) εκτάκτου εισφοράς είναι-
- (α) πας μισθωτός, εις ποσοστόν ήμισυ τοις εκατόν (½%) επί των αποδοχών αυτού, καταβλητέον υπό του μισθωτού
 - (β) πας εργοδότης, εις ποσοστόν ήμισυ τοις εκατόν (½%) επί των αποδοχών οιαδήποτε μισθωτού απασχολουμένου υπ' αυτού, καταβλητέον υπό του εργοδότη
 - (γ) πας αυτοτελώς εργαζόμενος, εις ποσοστόν ήμισυ τοις εκατόν (½%) επί των αποδοχών αυτού

.....»

Ο αιτητής ισχυρίζεται ότι η διάθεση μετοχών δεν εμπίπτει σε καμία από τις πιο πάνω κατηγορίες, αφού ο ίδιος είναι μισθωτός και όχι αυτοτελώς εργαζόμενο πρόσωπο και επομένως, δεν είναι δυνατό - με βάση την ερμηνεία του όρου «αποδοχές» στον περί Κοινωνικών Ασφαλίσεων Νόμο Ν.41/80 - τα κέρδη από αυτή του την δραστηριότητα να εκληφθούν ως αποδοχές του.

Όσον αφορά την πλάνη ως προς τα πραγματικά γεγονότα, υποστηρίζει ότι οι καθ' ων η αίτηση λανθασμένα και επειδή παρέλειψαν να προβούν σε δέουσα έρευνα, εξέλαβαν το κέρδος που προέκυψε από την πώληση μετοχών ως εισόδημα υποκείμενο στην έκτακτη εισφορά. Σύμφωνα πάντα με τον αιτητή, επρόκειτο για μια μεμονωμένη ενασχόληση που δεν

μπορεί να στηρίξει το συμπέρασμα ότι είναι αυτοτελώς εργαζόμενος και αποκερδαινών εκ της εμπορίας μετοχών.

Δεν φαίνεται να διέφυγαν από τους καθ' ων η αίτηση η επαγγελματική ιδιότητα και οι οικονομικές δραστηριότητες του αιτητή. Αντιθέτως από τα τεκμήρια της έρευνας μέσα στο φάκελο φαίνεται ότι οι καθ' ων η αίτηση γνώριζαν ότι επρόκειτο για διευθυντή σε ιδιωτική εταιρεία και τις ακριβείς πηγές των εισοδημάτων του. Ο ισχυρισμός του αιτητή για έλλειψη δέουσας έρευνας δεν ευσταθεί.

Όπου το λεκτικό του Νόμου είναι σαφές, αποδίδεται στις λέξεις η φυσική και συνήθη έννοια τους. (Βλ. *Μακεδόνας ν. Δημοκρατίας*, Α.Ε. 1796, ημερ. 25.2.98 και *Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις Πλάζα Ατδ κα ν. Συμβουλίου Βελτιώσεως Γερμασόγειας*, Α.Ε. 1804, ημερ. 20.5.98).

Σύμφωνα με την ερμηνεία που δίνεται στους όρους από τον περί Κοινωνικών Ασφαλίσεων Νόμο Ν.41/80, «αυτοτελώς εργαζόμενος» είναι το πρόσωπο που εργάζεται σε οποιαδήποτε απασχόληση καθοριζόμενη στο Μέρος Ι του Δεύτερου Πίνακα:

«Απασχόλησις εν Κύπρω προσώπου τινός εργαζομένου επί κέρδει και έχοντος την συνήθη αυτού διαμονήν εν Κύπρω, εφ' όσον η τωιαύτη απασχόλησις δεν είναι ασφαλιστέα δυνάμει του Μέρους Ι του Πρώτου Πίνακος.»

Σε αντίθεση με το «μισθωτό» του οποίου η απασχόληση καθορίζεται στο Μέρος Ι του Πρώτου Πίνακα:

«Απασχόλησις εν Κύπρω προσώπου τινός δυνάμει συμβάσεως εργασίας ή μαθητείας ή υπό τωιαύτας περιστάσεις εξ ών δύναται να συντεθή ύπαρξις σχέσεως εργοδότη και εργοδοτούμενου, περιλαμβανομένης της απασχολήσεως εν τη υπηρεσία της Δημοκρατίας.»

Εχει υποβληθεί εκ μέρους του αιτητή ότι δεν θα μπορούσε να θεωρηθεί ως αυτοτελώς εργαζόμενος, εφόσον είναι ήδη εγγεγραμμένος ως εργοδοτούμενος και ο Νόμος περί Κοινωνικών Ασφαλίσεων δεν επιτρέπει την εγγραφή του ίδιου προσώπου ως εργοδοτούμενου και αυτοτελώς εργαζόμενου ταυτόχρονα. Ωστόσο, το ζητούμενο στην προκειμένη περίπτωση είναι ο χαρακτηρισμός των κερδών από την πώληση μετοχών στην οποία προέβη ο αιτητής και με ποια ιδιότητα ανέπτυξε αυτή την δραστηριότητα για σκοπούς διακρίβωσης της υποχρέωσης προς καταβολή εισφοράς για την άμυνα, επομένως για σκοπούς του σχετικού Νόμου.

Η στενή τελεολογική ερμηνεία των σχετικών διατάξεων του Νόμου - η οποία επιβάλλεται αφού πρόκειται για φορολογική νομοθεσία, προκειμένου να μην επιτρέπονται εξαιρέσεις - καθώς και οι προαναφερόμενες ερμηνευτικές διατάξεις, δεν επιτρέπουν την αποδοχή της εισήγησης του αιτητή. Γι' αυτή τη συγκεκριμένη πράξη αποκόμισης κέρδους από την εμπορία αυτών των μετόχων, εύλογα θεωρήθηκε από τους καθ' ων η αίτηση, για τους σκοπούς του Νόμου, ως αυτοτελώς εργαζόμενο άτομο.

Εξάλλου η ερμηνεία που δόθηκε από τον Έφορο στις διατάξεις του Νόμου υποστηρίζεται και από το συνδυασμό των ακόλουθων διατάξεων από το πλέγμα της φορολογικής νομοθεσίας. Πιο συγκεκριμένα τα άρθρο 5(1)(η) και (θ) του περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμου Ν. 58/61 (όπως τροποποιήθηκε με το Ν.162(1)/99) καθιστά «το πλεόνασμα που πραγματοποιεί φυσικό πρόσωπο από διάθεση τίτλων» και «παν άλλο ετήσιο κέρδος ή όφελος μη περιλαμβανομένων εν τινί των ανωτέρων παραγράφων» πηγή φορολογητέου εισοδήματος.

Επίσης σύμφωνα με το άρθρο 2 του Νόμου η ερμηνεία του όρου «αποδοχές» είναι η ακόλουθη:

«2.-(1) Εν τω παρόντι Νόμω, εκτός εάν εκ του κειμένου προκύπτει διάφορος έννοια-
«αποδοχαί»:

- (α) αναφορικώς προς μισθωτόν κέκτηται την έννοιαν ήτοις αποδίδεται εις τους όρους τούτους υπό των περί Κοινωνικών Ασφαλίσεων Νόμων
- (β) αναφορικώς προς αυτοτελώς εργαζόμενον σημαίνει παν κερδαινόμενο υπ' αυτού εισόδημα

.....

Νοείται ότι, ανεξαρτήτως των διατάξεων οιασδήποτε ετέρου Νόμου, ο όρος «αποδοχαί» περιλαμβάνει διά τους σκοπούς του παρόντος Νόμου οιασδήποτε επίδομα, χρηματικής ή άλλης μορφής, καταβαλλόμενον συνεπεία της ασκήσεως οιασδήποτε αξιώματος ή της παροχής οιασδήποτε μισθωτών υπηρεσιών, ως και παν ποσόν καταβαλλόμενον υπό μορφήν δεκάτου τρίτου μισθού

Σύμφωνα λοιπόν με τα στοιχεία που ο ίδιος ο αιτητής υπέβαλε στην φορολογική του δήλωση για τον ουσιαώδη χρόνο, οι καθ' ων η αίτηση - χρησιμοποιώντας κατά τον καλύτερο δυνατό τρόπο την κρίση τους - θεώρησαν το κέρδος που πραγματοποίησε ο αιτητής από την πώληση μετοχών, μέρος των αποδοχών του, διότι συνιστούσε κερδαινόμενο εισόδημα από αυτοτελώς εργαζόμενο πρόσωπο. Συνακόλουθα ορθά έκριναν ότι οι συγκεκριμένες αποδοχές του αιτητή δεν απαλλάσσονται της επιβολής φορολογίας για έκτακτη εισφορά για την άμυνα, αλλά ότι η περίπτωση του αιτητή εμπίπτει στο άρθρο 3(2)(γ) του Νόμου.

Είναι εμπεδωμένη αρχή από τη νομολογία ότι το Δικαστήριο δεν επεμβαίνει στην κρίση του Εφόρου εκτός αν υπάρχει πλάνη, υπέρβαση εξουσίας ή όταν η κατάληξη του δεν ήταν ως θέμα λογικής συνέπειας δυνατή. (Βλ. *Βαρναβίδης ν. Δημοκρατίας*, ΑΕ 616, ημερ. 16.10.90,

Goodstones Ltd v. Εφόρου φόρου Εισοδήματος, ΑΕ 2334, ημερ. 22.10.99).

Στην υπό εξέταση υπόθεση δεν διαπίστωσα τέτοιο λόγο επέμβασης. Η ερμηνεία που δόθηκε από τον Έφορο είναι ορθή και σύμφωνη με τη λεκτική διατύπωση των σχετικών διατάξεων του Νόμου. Εξάλλου αποδοχή της θέσης του αιτητή ότι ως μισθωτός δεν έχει υποχρέωση καταβολής εισφοράς για την άμυνα για τα κέρδη από μια προσωρινή δραστηριότητα του όπως η πώληση μετοχών, θα θέσπιζε απαλλαγές ή εξαιρέσεις κατά παράβαση του κανόνα για καθολικότητα του φόρου. Τέτοιες προσεγγίσεις πρέπει να αποφεύγονται, διότι πλήττουν τον εισοδηματική δυνατότητα προς ενίσχυση της άμυνας της Δημοκρατίας και το δημόσιο συμφέρον.

Κανένας από τους προβαλλόμενους λόγους δεν ευσταθεί και γι' αυτό η προσφυγή απορρίπτεται, με έξοδα εναντίον του αιτητή. Η προσβαλλόμενη απόφαση επικυρώνεται.

Α. ΚΡΑΜΒΗΣ, Δ.

ΣΦ.