

27 Οκτωβρίου, 1992

[ΣΤΥΛΙΑΝΙΔΗΣ, ΚΟΥΡΡΗΣ, ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ, ΠΟΓΙΑΤΖΗΣ, ΑΡΤΕ-  
ΜΗΣ, Δ/στές]

ΚΥΠΡΙΑΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ, ΜΕΣΩ ΥΠΟΥΡΓΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙ-  
ΚΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΟΥ,

*Εφεσεύοντες - Καθ' ων η αίτηση,*

v.

LORDOS PLASTICS LTD.,

*Εφεσιβλήτων - Αιτητών*

*(Αναθεωρητική Έφεση Αρ. 898)*

Φορολογία Εισοδήματος — Φόρος επιβάλλεται και υποχρέωση δημι-  
ουργείται κατά το χρόνο της απόκτησης του φορολογητέου εισο-  
δήματος — Ο μεταγενέστερος προσδιορισμός και η βεβαίωση του  
πραγματικού ποσού που πρέπει να πληρωθεί δεν είναι η επιβολή  
του φόρου (M. Ioannides v. Republic) — Ο φόρος επιβάλλεται και  
η υποχρέωση της οφειλής δημιουργείται κατά το χρόνο της απο-  
κτήσεως του φορολογητέου εισοδήματος από την Περί Φορολο-  
γίας του Εισοδήματος Νομοθεσία. 5

Φορολογία — Ο περί Καθορισμού του Ποσού και Ανακτήσεως  
Φόρων Νόμος του 1963 έως 1969 (Αρ. 53/63 και 61/69 (καταβλήθη-  
κε και αντικαταστάθηκε με τον Περί Βεβαίωσης και Εισπράξεως  
Φόρων Νόμο του 1978, Ν.4/78) — Άρθρα 14 και 16 — Ποιος λογί-  
ζεται αντιπρόσωπος — Η κρίσιμη φράση "θα φορολογηται και κα-  
ταβάλλη φόρους", στο άρθρο 14, αναφέρεται στον αντιπρόσωπο  
του οποίου η υποχρέωση δημιουργείται ήδη με το άρθρο 38(1) —  
Η αναγκαία προστασία του αντιπροσώπου, που καταβάλλει το  
φόρο, παρέχεται με το άρθρο 16. 10  
15

Με την έφεση αυτή προσβλήθηκε πρωτόδικη απόφαση που  
ακύρωσε αποφάσεις του εφεσεύοντα Εφόρου Φόρου Εισοδήματος,  
περί Επιβολής Φορολογίας στους εφεσιβλήτους. Το αμφισβητούμε-  
νο ζήτημα ήταν και παρέμεινε η νομιμότητα που χαρακτηρισμού  
των εφεσιβλήτων, ως αντιπροσώπου, από τον εφεσεύοντα Έφορο. 20

Το Ανώτατο Δικαστήριο, επιτρέποντας την έφεση, αποφάσισε  
ότι:

1.Το επίδικο ζήτημα διέτεται από τους περί Φορολογίας του  
Εισοδήματος Νόμους του 1961 έως 1973, (Αρ. 58/61, 4/63, 21/66,  
60/69, 47/73) - Άρθρα 5(1)(δ) και 38 - και από τον περί Καθορι-  
σμού του Ποσού και Ανακτήσεως Φόρων Νόμο του 1963 έως 1969  
(Αρ. 53/63 και 61/69) - Άρθρο 14. 25

Τόκοι που προκύπτουν ή αποκτώνται στην Κύπρο είναι, σύμφωνα με το Άρθρο 5(1)(δ) των περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων, φορολογήσιμο εισόδημα.

5 Η διεύθυνση των εργασιών και ο έλεγχος των δύο Γερμανικών εταιρειών εν προκειμένω γίνεται από πρόσωπα που διαμένουν στη Γερμανία και, ως εκ τούτου, αυτές είναι πρόσωπα "μη διαμένοντα εν τη Δημοκρατία".

10 2. Φόρος επιβάλλεται και υποχρέωση δημιουργείται κατά το χρόνο της απόκτησης του φορολογητέου εισοδήματος. Ο μεταγενέστερος προσδιορισμός και βεβαίωση του πραγματικού ποσού, που πρέπει να πληρωθεί, δεν είναι η επιβολή του φόρου. (Ιδε *Ioannides v. Republic*).

15 Ο φόρος επιβάλλεται και η υποχρέωση της οφειλής δημιουργείται το χρόνο της απόκτησης του φορολογήσιμου εισοδήματος από την περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νομοθεσία.

3. Το Άρθρο 38(1) προβλέπει για φορολογική υποχρέωση αντιπροσώπου προσώπου που διαμένει εκτός της Δημοκρατίας.

20 Ο περί Καθορισμού του Ποσού και Ανακτήσεως Φόρων Νόμος του 1963 έως 1969 - (καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε με τον περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμο του 1978, (Αρ. 4/78) - προβλέπει το μηχανισμό για τον καθορισμό του ποσού και την ανάκτηση των φόρων και για άλλα συναφή ζητήματα.

25 Το Άρθρο 14 ρυθμίζει τον προσδιορισμό, τη βεβαίωση και την καταβολή του φόρου. Πρόσωπο που εμβάζει σε πρόσωπο που διαμένει εκτός της Δημοκρατίας αντικείμενο φόρου, που προέρχεται από πηγή μέσα στη Δημοκρατία, λογίζεται αντιπρόσωπος αυτού. Η κρίσιμη φράση είναι "και θα φορολογηθεί και καταβάλλει φόρον". Η φράση αυτή αναφέρεται στον αντιπρόσωπο, του οποίου η υποχρέωση, όπως έχει αναφερθεί, δημιουργήθηκε ήδη με το Άρθρο 38(1).

30

Ο νομοθέτης επιβάλλει στον αντιπρόσωπο - το πρόσωπο που εμβάζει το εκάστοτε αντικείμενο του φόρου - την πληρωμή του φόρου, αλλά του παρέχει, με την πρόνοια του Άρθρου 16 του ίδιου Νόμου, την αναγκαία προστασία.

35 4. Οι εφεσίβλητοι είναι αντιπρόσωποι των Γερμανικών εταιρειών. Αυτοί έχασαν τα εμβάσματα και οι τράπεζες ενήργησαν μόνον ως μεταβιβαστικά όργανα. Ο φόρος επιβλήθηκε και η υποχρέωση της οφειλής δημιουργήθηκε με τα Άρθρα 5(1)(δ) και 38(1) των περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων. Το Άρθρο 14 του 40 περί Καθορισμού του Ποσού και Ανακτήσεως Φόρων Νόμου του 1963 έως 1969, που προβλέπει τον τρόπο προσδιορισμού, βεβαίωσης και καταβολής του φόρου, δεν είναι αντίθετο ή ασύμφωνο με το πιο πάνω Άρθρο 38.

*Έφεση επιτυγχάνει με έξοδα.*

Αναφερόμενη υπόθεση

*Ioannides v. Republic (1985) 3 C.L.R. 1801, σελ. 1814-1815.*

**Έφεση.**

Έφεση εναντίον της απόφασης Δικαστού του Ανωτάτου Δικαστηρίου Κύπρου (Δημητριάδης, Δ) που δόθηκε στις 28 Φεβρουαρίου, 1989 (Προσφυγή αρ. 48/74) με την οποία ακυρώθηκαν αποφάσεις των εφεσειόντων - καθ' ων η αίτηση με τις οποίες επέβαλαν φορολογία στους αιτητές. 5

*A. Ευαγγέλου, Ανώτερος Δικηγόρος της Δημοκρατίας, Γ. Λαζάρου, Δικηγόρος της Δημοκρατίας Α' και Στ. Ιωσήφ (δ/δα), Δικηγόρος της Δημοκρατίας, για τους εφεσειόντες.* 10

*K. Ιντιάνος με M. Ορφανίδη, για τους εφεσίβλητους.*

*Cur. adv. vult.*

ΣΤΥΛΙΑΝΙΔΗΣ, Δ.: Ανάγνωσε την ακόλουθη απόφαση. Με την έφεση αυτή προσβάλλεται Απόφαση Δικαστή του Δικαστηρίου τούτου, που, στην άσκηση πρωτοβάθμιας Αναθεωρητικής Δικαιοδοσίας, ακύρωσε αποφάσεις του Εφόρου Φόρου Εισοδήματος, (ο "Έφορος"), που κοινοποιήθηκαν στους αιτητές με επιστολές ημερομηνίας 13 20  
Νοεμβρίου, 1973.

Οι εφεσίβλητοι είναι εταιρεία εγγεγραμμένη στην Κύπρο. Αγόρασαν με πίστωση μηχανήματα από δύο Γερμανικές εταιρείες και υπέγραψαν συναλλαγματικές, πληρωτέες με τόκο στη λήξη τους. 25

Οι συναλλαγματικές στάλθηκαν από τις αντίστοιχες Γερμανικές εταιρείες στην Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος και στην Τράπεζα Κύπρου για είσπραξη.

Όπως διευκρινίστηκε, και έγινε αποδεκτό ενώπιόν μας, οι αιτητές έμβασαν στις Γερμανικές εταιρείες, μέσω 30

των πιο πάνω τραπεζών, το σύνολο του χρέους των, περιλαμβανομένων και των τόκων.

Ο Έφορος επέβαλε φορολογία στους αιτητές, ως αντιπροσώπους των Γερμανικών εταιρειών.

5 Οι αιτητές υπέβαλαν ένσταση.

Ο Έφορος πήρε αρνητικές αποφάσεις, τις οποίες κοινοποίησε στους αιτητές με επιστολές ημερομηνίας 13 Νοεμβρίου, 1973, το ουσιαστικό μέρος των οποίων έχει:-

- 10 "Αναφέρομαι εις την επιστολήν σας υπ' ημερομηνίαν 29ην Σεπτεμβρίου 1973, δι' ης ενίστασθε εκ μέρους του πελάτου σας διά το φορολογικόν έτος 1973 και σας πληροφορώ ότι συμφώνως του άρθρου 14 του περί Καθορισμού του ποσού και Ανακτήσεως Φόρων Νόμου του 1963 και 1969 ο πελάτης σας λογίζεται ως αντιπρόσωπος, φορολογείται δε και καταβάλλει τον πληρωτέον φόρον."
- 15

Η νομιμότητα των αποφάσεων του Εφόρου προσβλήθηκε με τις Προσφυγές Αρ. 47/74 και 48/74, οι οποίες συνεκδικάστηκαν.

- 20 Η ακρόαση των προσφυγών συμπληρώθηκε ενώπιον Δικαστή του Δικαστηρίου τούτου, ο οποίος αφητηρέτησε. Τελικά επανεκδικάστηκαν από το Δικαστή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη δικαστική Απόφαση.

- 25 Το θέμα διέπεται από τους περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμους του 1961 έως 1973, (Αρ. 58/61, 4/63, 21/66, 60/69, 47/73) - Άρθρα 5(1)(δ) και 38 - και από τον περί Καθορισμού του ποσού και Ανακτήσεως Φόρων Νόμο του 1963 έως 1969, (Αρ. 53/63 και 61/69) - Άρθρο 14.

- 30 Τόκοι που προκύπτουν ή αποκτώνται στην Κύπρο είναι, σύμφωνα με το Άρθρο 5(1)(δ) των περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων, φορολογήσιμο εισόδημα.

Η διεύθυνση των εργασιών και ο έλεγχος των δύο Γερμανικών εταιρειών γίνεται από πρόσωπα που διαμένουν στη Γερμανία και, ως εκ τούτου, αυτές είναι πρόσωπα "μη διαμένοντα εν τη Δημοκρατία".

Τα σχετικά Άρθρα έχουν:-

5

"38. - (1) Παν πρόσωπον μη διαμένον εν τη Δημοκρατία (κατωτέρω εν τω παρόντι άρθρω καλούμενον 'πρόσωπον μη διαμένον εν τη Δημοκρατία') θα φορολογήται εν ονόματι του επιτρόπου ή κηδεμόνος του, ή εν ονόματι οιουδήποτε πληρεξουσίου, πράκτορος ή αντιπροσώπου, συνδίκου, παραλήπτου, διαχειριστού ή θεματοφύλακος αυτού, είτε ο τοιούτος πληρεξούσιος, αντιπρόσωπος, πράκτωρ, σύνδικος, παραλήπτης, διαχειριστής ή θεματοφύλαξ εισπράττει το εισόδημα είτε όχι, κατά τον αυτόν τρόπον και δια το αυτό ποσόν ως το τοιούτο μη διαμένον εν τη Δημοκρατία πρόσωπον θα εφορολογείτο εάν διέμενεν εν τη Δημοκρατία και εισέπραττε πραγματικώς το τοιούτο εισόδημα.

10

15

(2) Παν πρόσωπον μη διαμένον εν τη Δημοκρατία θα υπόκειται εις φορολογίαν αναφορικώς προς εισόδημα προκύπτον, αμέσως ή εμμέσως, εξ οιασδήποτε πληρεξουσιότητας, πρακτορίας, αντιπροσωπείας, ή εκ πράξεων του συνδίκου ή παραλήπτου, διαχειριστού ή θεματοφύλακος αυτού και η τοιαύτη φορολογία θα γίνηται εν ονόματι του πληρεξουσίου, πράκτορος, αντιπροσώπου, συνδίκου ή παραλήπτου, διαχειριστού ή θεματοφύλακος αυτού."

20

25

"14. - (1) Η βεβαίωσις του ποσού του φόρου επί αντικειμένου φόρου ανήκοντος εις ανίκανον ή μη διαμένον εν τη Δημοκρατία πρόσωπον θα γίνηται εν ονόματι του επιτρόπου, κηδεμόνος, πληρεξουσίου, πράκτορος, αντιπροσώπου, συνδίκου, διαχειριστού ή θεματοφύλακος αυτού.

30

(2) Παν πρόσωπον διαμένον εν τη Δημοκρατία, πας αντιπρόσωπος, επίτροπος, ενυπόθηκος οφειλέτης ή έτε-

35

5 ρον πρόσωπον εμβάζον εις πρόσωπον μη διαμένον εν τη Δημοκρατία αντικείμενόν τι φόρου ποριζόμενον έκ τινος πηγής εν τη Δημοκρατία, θα λογίζεται αντιπρόσωπος του μη διαμένοντος εν τη Δημοκρατία προσώπου και θα φορολογηται και καταβάλλη φόρον επί του εν τω επιβαλόντι τον φόρον νόμω καθοριζόμενου φορολογικού συντελεστού δι' εταιρείας ή άλλους μετά ή άνευ νομικής προσωπικότητας οργανισμούς:

10 Νοείται ότι, επί τη υποβολή ενστάσεως κατά της τριαύτης φορολογίας, εάν το μη διαμένον εν τη Δημοκρατία πρόσωπον μετέπειτα υποβάλη δήλωσιν απάντων των εν τη Δημοκρατία ποριζόμενων υπ' αυτού αντικειμένων φόρου, η γενομένη φορολογία θα αναθεωρηται, ο δε πληρωτέος φόρος θα υπολογιζηται επί των  
15 φορολογικών συντελεστών των προβλεπομένων διά φυσικά πρόσωπα εν τω επιβαλόντι τον φόρον νόμω."

Το πρωτόδικο Δικαστήριο έκαμε τις ακόλουθες σκέψεις:-

1. Οι τράπεζες ενήργησαν ως αντιπρόσωποι των ξένων  
20 εταιρειών.

2. Οι αιτητές φορολογήθηκαν προσωπικά για εισόδημα που δεν είχαν και

3. Η πρόνοια του Άρθρου 14(2) είναι αντίθετη με το Άρθρο 38(1) και, ως εκ τούτου, δεν είναι εφαρμόσιμη.

25 Παρατήρησε ότι η επιβολή φόρου, στην παρούσα περίπτωση, με βάση το Άρθρο 14(2), είναι είδος ποινής και προβληματίστηκε αν είναι αντίθετη με το Άρθρο 24 του Συντάγματος.

30 Με βάση τις πιο πάνω σκέψεις, ακύρωσε τις αποφάσεις του Εφόρου.

Φόρος επιβάλλεται και υποχρέωση δημιουργείται κατά το χρόνο της απόκτησης του φορολογητέου εισοδήματος.

Ο μεταγενέστερος προσδιορισμός και βεβαίωση του πραγματικού ποσού, που πρέπει να πληρωθεί, δεν είναι η επιβολή του φόρου.

Στην υπόθεση *Ioannides v. Republic* (1985) 3 C.L.R. 1801, ειπώθηκε στις σελ. 1814-1815:-

5

"Tax is imposed and charged under the relevant statutory provisions at the time such liability accrues, when the relevant taxable income was derived, and the subsequent assessment of the exact amount payable in respect thereof, provided the making of such assessment is authorised at the time of its making by legislation, would not amount to imposing tax with retrospective effect - (*Vasos Constantinou Kyriakides v. The Republic*, 4 R.S.C.C. 109).

10

The liability to pay tax accrued in the year when the income was earned irrespective of whether the Commissioner of Income Tax has served a notice of assessment on the taxpayer or not, and the income tax is deemed to have been imposed at the time when the income is earned and the liability actually accrued - (*Demetris Petrou Christou v. The Republic of Cyprus*, (1965) 3 C.L.R. 214; see, also, *Andreas Matsis v. The Republic*, (1969) 3 C.L.R. 245, a case on estate duty).

15

20

The tax was imposed and charged under the Income Tax Laws in operation at the time, namely, the Income Tax Laws No. 58/61, 4/63, 21/66 and 60/69.

25

Law No. 53/63 is a Law to provide for machinery for quantification and recovery of taxes and for matters connected therewith. This law was amended by the Taxes (Quantifying and Recovery) (Amendment) Law, 1969 (No. 61/69), and it was repealed and substituted by Law No. 4/78, a law to consolidate and amend the Assessment and Collection of Taxes Law that was amended by Law No. 23/78 and 41/79. This legislation regulates the machinery of assessment and appeals and not the jurisdiction to charge tax which is derived from the Income Tax Laws. It can only

30

35

operate after the tax has been imposed or charged under another law - (*Christou case (supra)*; *The Republic of Cyprus v. Ioannis Chr. Frangos*, (1965) 3 C.L.R. 641)."

5 Ο φόρος επιβάλλεται και η υποχρέωση της οφειλής δημιουργείται το χρόνο της απόκτησης του φορολογήσιμου εισοδήματος από την περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νομοθεσία.

10 Το Άρθρο 38(1) προβλέπει για φορολογική υποχρέωση αντιπροσώπου προσώπου που διαμένει εκτός της Δημοκρατίας.

15 Ο περί Καθορισμού του Ποσού και Ανακτήσεως Φόρων Νόμος του 1963 έως 1969 - (καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε με τον περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμο του 1978, (Αρ. 4/78)) - προβλέπει το μηχανισμό για τον καθορισμό του ποσού και την ανάκτηση των φόρων και για άλλα συναφή ζητήματα.

20 Το Άρθρο 14 ρυθμίζει τον προσδιορισμό, τη βεβαίωση και την καταβολή του φόρου. Πρόσωπο που εμβάζει σε πρόσωπο που διαμένει εκτός της Δημοκρατίας αντικείμενο φόρου, που προέρχεται από πηγή μέσα στη Δημοκρατία, λογίζεται αντιπρόσωπος αυτού. Η κρίσιμη φράση είναι "και θα φορολογηθεί και καταβάλλη φόρον". Η φράση αυτή αναφέρεται στον αντιπρόσωπο, του οποίου η υποχρέωση, όπως έχει αναφερθεί, δημιουργήθηκε ήδη με 25 το Άρθρο 38(1).

30 Ο νομοθέτης επιβάλλει στον αντιπρόσωπο - το πρόσωπο που εμβάζει το εκάστοτε αντικείμενο του φόρου - την πληρωμή του φόρου, αλλά του παρέχει, με την πρόνοια του Άρθρου 16 του ίδιου Νόμου, την αναγκαία προστασία. Το Άρθρο 16 έχει:-

"16. Παν πρόσωπον υπόχρεον δυνάμει του παρόντος Νόμου εις την εκ μέρους ετέρου προσώπου καταβολήν φόρου δύναται να παρακρατήσει εκ των χρημάτων των περιεχομένων εις χείρας αυτού εν τη ιδιότητι του ως



αντιπροσώπου του τοιούτου ετέρου προσώπου, ποσόν επαρκές διά την πληρωμήν του τοιούτου φόρου και δεν θα υπέχη οιαδήποτε αστικήν ευθύνην έναντι οιοδήποτε προσώπου διά πάσαν πληρωμήν γενομένην υπ' αυτού δυνάμει του παρόντος Νόμου." 5

Με βάση τα πιο πάνω, οι εφεσίβλητοι είναι αντιπρόσωποι των Γερμανικών εταιρειών. Αυτοί έκαμαν τα εμβάσματα και οι τράπεζες ενήργησαν μόνον ως μεταβιβαστικά όργανα. Ο φόρος επιβλήθηκε και η υποχρέωση της οφειλής δημιουργήθηκε με τα Άρθρα 5(1)(δ) και 38(1) των περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων. Το Άρθρο 14 του περί Καθορισμού του ποσού και Ανακτήσεως Φόρων Νόμου του 1963 έως 1969, που προβλέπει τον τρόπο προσδιορισμού, βεβαίωσης και καταβολής του φόρου, δεν είναι αντίθετο ή ασύμφωνο με το πιο πάνω Άρθρο 38. 10  
15

Εν όψει των πιο πάνω, η έφεση επιτυγχάνει. Η πρωτόδικη Απόφαση ακυρώνεται και οι κρινόμενες διοικητικές πράξεις επικυρώνονται.

Οι εφεσίβλητοι να πληρώσουν τα έξοδα.

*Έφεση επιτυγχάνει με έξοδα*