

19 Μαρτίου, 1993

[ΣΤΥΛΙΑΝΙΔΗΣ, ΠΟΓΙΑΤΖΗΣ, ΝΙΚΗΤΑΣ, ΑΡΤΕΜΗΣ, ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΙ-  
ΔΗΣ Δ/στές]ΚΥΠΡΙΑΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ, ΜΕΣΩ ΕΦΟΡΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗ-  
ΜΑΤΟΣ,*Εφεσείοντες - Καθ' ων η αίτηση,*

v.

ΒΡ ΚΥΠΡΟΣ ΛΙΜΠΕΛ,

*Εφεσιβλήτων-Αιτητών.**( Αναθεωρητική Έφεση Αρ. 679).*

Φόρος εισοδήματος και έκτακτη εισφορά — Επιπρόσθετες εισφορές εργοδότη στο Ταμείο Προνοίας των υπαλλήλων — Κατά πόσο αποτελούν δαπάνη που αφαιρείται σύμφωνα με το άρθρο 11(1) των περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων 1961 - 1977.

Εισοδηματικές και Κεφαλαιουχικές δαπάνες — Κριτήρια διάκρισης 5  
μεταξύ τους.

Αναθεωρητική δικαιοδοσία — Μέσα στο πλαίσιο που οριοθετούν οι 10  
λόγοι έφεσης που προβάλλονται, διεξάγεται επανακρόαση της υπόθεσης και επανεξετάζεται το σύνολο της διοικητικής πράξης ή απόφασης.

Λέξεις και Φράσεις — "Κεφαλαιουχική δαπάνη".

Το 1955 η εφεσίβλητη εταιρεία ίδρυσε Ταμείο Προνοίας του 15  
οποίου το κεφάλαιο ανερχόταν κατά το 1974 σε ΛΚ335.000. Από το ποσό αυτό, οι ΛΚ119.000 είχαν παραχωρηθεί ως δάνειο στα Δη-  
μαρχεία Αμμοχώστου και Μόρφου. Η εισπραξη των δανείων  
αυτών κατέστη αδύνατη, λόγω της τουρκικής εισβολής, με αποτέ-  
λεσμα να επηρεασθεί ανάλογα η δυνατότητα απόδοσης στους  
υπαλλήλους των ποσών που διαφορετικά θα εισπρατταν κατά την  
αφυστηρέτησή τους.

Η εφεσίβλητη εταιρεία, επιπρόσθετα από τις συνήθεις εισφο- 20  
ρές της, κατέβαλε στο Ταμείο τα ακόλουθα ποσά: Το 1974  
ΛΚ5.681, το 1975 ΛΚ20.199, το 1976 ΛΚ33.704 και το 1977  
ΛΚ26.188. Η εφεσίβλητη εταιρεία διεκδίκησε την έκπτωση των  
ποσών αυτών προς εξεύρεση του φορολογητέου εισοδήματός της  
για τα αντίστοιχα φορολογικά έτη. Ο έφορος έκρινε ότι η δαπάνη 25  
δεν έγινε εξ ολοκλήρου και αποκλειστικά προς κτήση του εισοδή-  
ματός της, σύμφωνα με το άρθρο 11(1) των περί Φορολογίας Εισο-

δήματος Νόμων και απέρριψε την έκπτωση.

Η απόφαση του Εφόρου ακυρώθηκε από το πρωτόδικο Δικαστήριο για τους λόγους ότι:

α) δεν ήταν αιτιολογημένη

5 β) λήφθηκε χωρίς τη διεξαγωγή έρευνας ως προς τα γεγονότα και

γ) ως θέμα ουσίας, ήταν λανθασμένη γιατί οι πληρωμές που έγιναν ήταν στην πραγματικότητα εισοδηματικές δαπάνες.

10 Στην ειδοποίηση έφεσης περιλήφθηκαν λόγοι για τους οποίους το ουσιαστικό συμπέρασμα του πρωτόδικου Δικαστηρίου ήταν λανθασμένο και η επιχειρηματολογία των μερών αφιερώθηκε σ' αυτούς.

15 Η εφεσίβλητη εταιρεία ισχυρίστηκε ότι οι επιπρόσθετες εισφορές απέβλεπαν αποκλειστικά και εξ ολοκλήρου στην αύξηση του εισοδήματός της. επικαλέστηκε δε την γενική πρόνοια του άρθρου 11(1) του Νόμου για να πείσει το Δικαστήριο ότι οι επίδικες εισφορές πρέπει να τύχουν έκπτωσης παρά το γεγονός ότι δεν ήταν συνήθεις για τον λόγο ότι έγιναν εξ ολοκλήρου και αποκλειστικά  
20 προς κτήση του εισοδήματός της.

Η εφεσίβλητη εταιρεία υποστήριξε επίσης ότι για να είναι μια δαπάνη κεφαλαιουχική πρέπει να συντρέχουν οι εξής δύο προϋποθέσεις:

1. Η δαπάνη πρέπει να γίνεται εφάπαξ και

25 2. Σκοπός της δαπάνης πρέπει να είναι η δημιουργία κεφαλαιουχικού στοιχείου ή άλλου παρόμοιου πλεονεκτήματος που δεν υπήρχε προηγουμένως.

30 Ο Έφορος υποστήριξε πως οι επίδικες εισφορές συνιστούσαν δαπάνες ελευθεριότητας των οποίων η έκπτωση απαγορεύεται από το άρθρο 13(λ) και 19(1)(ε) του Νόμου. Το άρθρο 13(λ) απαγορεύει την έκπτωση "δαπανών ελευθεριότητας" με την εξαίρεση "των υπό του άρθρου 19 επιτρεπομένων τοιούτων". Κατά την εισήγηση του Εφόρου, οι μόνες δαπάνες που επιτρέπονται σύμφωνα με το άρθρο 19(1)(ε) είναι οι συνήθεις συνεισφορές στο Ταμείο Προνοίας και όχι οποιοσδήποτε επιπρόσθετες όπως αυτές που πραγματοποιούσε η εταιρεία και που είναι κατά συνέπεια "εθελοντικές".  
35

40 Το Ανώτατο Δικαστήριο, αφού εξέτασε το θέμα με βάση τις γενικές αρχές που διέπουν το ζήτημα κατά πόσο μια δαπάνη είναι εισοδηματική ή κεφαλαιουχική και αφού αναφέρθηκε εκτεταμένα στην σχετική νομολογία, επεκύρωσε την απόφαση του Εφόρου και αποφάνθηκε ότι:

1. Η παρούσα υπόθεση δεν μπορεί να διαφοροποιηθεί από την υπόθεση Αιθετίου στην οποία το διαρκές πλεονέκτημα που θεωρήθηκε ότι συνιστούσε το κεφαλαιουχικό στοιχείο δεν ήταν το ίδιο το κεφάλαιο του Ταμείου αλλά η εξασφάλιση και διατήρηση ικανοποιημένου προσωπικού.

5

2. Εκείνο που έχει σημασία για να θεωρείται μια δαπάνη ότι είναι επαναληπτική είναι η επαναληπτικότητα της ανάγκης που ο φορολογούμενος κρίνει ότι πρέπει ή είναι σκόπιμο να ικανοποιηθεί και όχι η μέθοδος πληρωμής του ποσού που απαιτείται για ικανοποίησή της. Εφόσον ο σκοπός έχει προσδιοριστεί και εφόσον το ποσό που απαιτείται για την ικανοποίησή του είναι ήδη συγκεκριμένο, όπως συνέβηκε στην παρούσα υπόθεση, οι ετήσιες εισφορές που γίνονταν, αποτελούσαν τμηματικές δόσεις εκείνου του συγκεκριμένου ποσού και όχι επαναληπτικές πληρωμές. Διαφορετική προσέγγιση θα διάνοιγε δυνατότητα εύκολης καταστράτηγησης του Νόμου.

10

15

3. Στην Κύπρο η συμπερίληψη της παραγράφου (β) στο άρθρο 11(1) του Νόμου ενέχει και ευρύτερη ερμηνευτική σημασία πέραν από την πρόσδοση νομοθετικής βάσης στην έκπτωση των συνήθων εισφορών. Το γεγονός ότι ο Νομοθέτης εξειδίκευσε σ' αυτό μόνο τις συνήθεις εισφορές σε Ταμείο Προνοίας, κατά το ερμηνευτικό αξίωμα *expressio unius est exclusio alterius*, πρέπει να οδηγήσει στο συμπέρασμα πως δεν είναι δυνατόν να θεωρηθεί ότι και μη συνήθεις εισφορές εμπίπτουν στην έννοια των δαπανών που γίνονται εξ ολοκλήρου και αποκλειστικώς προς κτήση εισοδήματος.

20

25

4. Η προσέγγιση της υπόθεσης με γνώμονα τις πρόνοιες της παραγράφου (1)(ε) του άρθρου 19 δεν προάγουν την επιχειρηματολογία του Εφόρου ως προς το ότι οι συζητούμενες εισφορές στην παρούσα υπόθεση είναι δαπάνες ελευθεριότητας.

*Η έφεση επιτυγχάνει. Δεν εκδίδεται διαταγή για έξοδα.*

30

*Υποθέσεις που αναφέρθηκαν:*

*Republic v. Lefkos Georghiadis (1972) 3 CLR 594.*

*G.A.P. Estates Ltd v. Κυπριακής Δημοκρατίας & άλλος (1991) 3 A.A.Δ. 449.*

35

*Επιτροπή Δημόσιας Υπηρεσίας v. Μαυρομμάτη & άλλον (1991) 3 A.A.Δ. 543.*

*C.D.Hay Properties Ltd v. Κυπριακή Δημοκρατία A.E. 927 της 26ης Ιουνίου 1992.*

*Shoemex Ltd v. Δημοκρατίας (1987) 3 CLR 407.*

40

*British Insurance Helsby Cables v. Atherton [1925] All E.R. Rep.*

623·

*Christides v. Republic* (1967) 3 CLR 332·*G. Pavlou Textile Industries Ltd v. Republic*. Προσφυγή 459/88  
ημερ. 31/10/1989·5 *The Manufacturers Life Insurance Co v. Republic* (1967) 3 CLR 460·*Sideris & Sons Ltd v. Republic* (1985) 3 CLR 1047·*Vassos Eliades Ltd v. Republic* (1987) 3 CLR 2160·*Vallambrosa Rubber Co. Ltd v. Farmer* [1910] 5 T.C. 529·10 *Hancock v. General Reversionary & Investment Co. Ltd* [1919] 1  
K.B.25·*Smith v. Incorporated Council of Law Reporting for England and  
Wales*, [1914] 3 K.B. 674·*Heather P-E Consulting Group Ltd* [1973] 1 All E.R.8·*Jeffs v. Ringtons Ltd* [1986] 1 All E.R. 144·15 *Ounsworth v. Vickers Ltd* [1915] 3 K.B. 267.**Έφεση.**

Έφεση εναντίον της απόφασης Δικαστή του Ανώτατου Δικαστηρίου Κύπρου (Δημητριάδης, Δ.) που δόθηκε στις 18 Οκτωβρίου, 1986 (Προσφυγή αρ. 47/80) με την οποία 20 ακυρώθηκε απόφαση των εφεσειόντων να μην επιτρέψουν την έκπτωση, προς εξεύρεση του φορολογητέου εισοδήματος της εφεσίβλητης εταιρείας, ποσού που πληρώθηκε ως επιπρόσθετη εισφορά στο ταμείο Προνοίας των υπαλλήλων της.

25 *A. Ευαγγέλου, Εισαγγελέας της Δημοκρατίας, για τους εφεσειόντες.**Π. Πολυβίου, για τους εφεσίβλητους.**Cur. adv. vult.*

ΣΤΥΛΙΑΝΙΔΗΣ, Δ: Την απόφαση του Δικαστηρίου θα

δώσει ο δικαστής Γ. Κωνσταντινίδης.

ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΙΔΗΣ, Δ.: Η έφεση στρέφεται κατά του μέρους της πρωτόδικης απόφασης με την οποία κρίθηκε άκυρη η απόφαση του Εφόρου Φόρου Εισοδήματος να μὴν επιτρέψει την έκπτωση, προς εξεύρεση του φορολογη- 5  
τέου εισοδήματος της εφεσίβλητης εταιρείας, ποσού που πληρώθηκε ως επιπρόσθετη εισφορά στο Ταμείο Προ- νοίας των υπαλλήλων της.

Τα γεγονότα είναι παραδεκτά. Το 1955, η Εταιρεία ίδρυσε Ταμείο Προνοίας το κεφάλαιο του οποίου, όπως 10  
προέκυψε από τις συνήθειες εισφορές των ίδιων των υπαλλήλων και της εταιρείας, ανερχόταν κατά το 1974 σε £335.000. Από το ποσό αυτό, οι £119.000 είχαν παραχωρη- θεί ως δάνειο στα Δημαρχεία Αμμοχώστου και Μόρφου. 15  
Η κατοχή των δύο πόλεων από τα τουρκικά στρατεύματα, κατέστησαν αδύνατη την είσπραξη των δανείων και, επο- μένως, επηρέασαν ανάλογα τη δυνατότητα απόδοσης στους υπαλλήλους των ποσών που διαφορετικά θα είσ-πρατταν κατά την αφυπηρέτησή τους.

Η εταιρεία, επιπρόσθετα από τις προσδιοριζόμενες 20  
από το Ιδρυτικό Έγγραφο του Ταμείου (Trust Deed) συνή-θειες εισφορές της, κατέβαλε στο Ταμείο τα ακόλουθα ποσά: Το 1974 £5.681, το 1975 £20.199, το 1976 £33.704 και το 1977 £26.168. Η εταιρεία, διεκδίκησε την έκπτωση των ποσών αυτών προς εξεύρεση του φορολογητέου εισο- 25  
δήματός της για τα αντίστοιχα φορολογικά έτη, ως δαπάνη που έγινε εξ ολοκλήρου και αποκλειστικά προς κτήση του εισοδήματός της, σύμφωνα με το άρθρο 11(1) των περι Φορολογίας Εισοδήματος Νόμων. Ο Έφορος, έκρινε πως δεν ήταν τέτοιας φύσης η δαπάνη και δεν ενέκρινε την έκ- 30  
πτωση. Με την πρωτόδικη απόφαση, η απόφαση του Εφό-ρου ακυρώθηκε γιατί δεν ήταν αιτιολογημένη, λήφθηκε χωρίς τη διεξαγωγή έρευνας ως προς τα γεγονότα και, ως θέμα ουσίας, ήταν λανθασμένη γιατί οι πληρωμές που έγι- 35  
ναν ήταν, στην πραγματικότητα, εισοδηματικές δαπάνες.

Εφόσον ο εξωτερικός έλεγχος της νομιμότητας της

- πράξης (Βλ. σχετικά Μιχ. Δ. Στασινόπουλος - Δίκαιο των Διοικητικών Πράξεων, Ανατύπωση 1982 σελ. 333 κ.επ.) αποκαλύπτει παράβαση της αρχής της νομιμότητας εκδηλούμενη με τη θεμελιώδη πλημμέλεια της έλλειψης αιτιολογίας, το αποτέλεσμα θα πρέπει να είναι η ακύρωση της απόφασης, χωρίς άλλο. Σε τέτοια περίπτωση, δεν υπάρχει περιθώριο για συζήτηση ως προς την ουσιαστική ορθότητα του συμπεράσματος που εμπεριέχει η απόφαση. Άλλωστε συνιστά τη βασική δικαιολογητική βάση της απαίτησης για αιτιολογία των διοικητικών πράξεων η παροχή δι' αυτής της δυνατότητας άσκησης δικαστικού ελέγχου. Εξάλλου, η διαπίστωση πως δεν διεξάχθηκε η δέουσα έρευνα ως προς τα γεγονότα, εξυπονοεί πως το πραγματικό υπόβαθρο που στήριξε την απόφαση είναι ουσιαστικά ελλιπές. Επομένως, και σε αυτή την περίπτωση, δεν μπορεί να τίθεται ζήτημα ελέγχου της ουσιαστικής ορθότητάς της. Το αποτέλεσμα θα πρέπει να είναι η διακήρυξη της ακυρότητάς της για το λόγο αυτό.

- Δεν είχε προβληθεί από την εταιρεία ούτε είχε συζητηθεί κατά την πρωτόδικη διαδικασία η έλλειψη αιτιολογίας και η μή διεξαγωγή έρευνας ως λόγος ακυρότητας. Το επισημαίνει ο δικηγόρος της Δημοκρατίας και, εν πάση περιπτώσει, υποστηρίζει πως η απόφαση λήφθηκε μετά από πλήρη έρευνα που οδήγησε στην αποκάλυψη όλων των ουσιαστικών γεγονότων και πως ήταν αιτιολογημένη. Η εταιρεία δεν υποστήριξε την πρωτόδικη απόφαση ως προς αυτή την πτυχή. Οι σχετικοί λόγοι έφεσης και η αντίστοιχη επιχειρηματολογία εκ μέρους του εφόρου, παρέμειναν αναπάντητα. Όπως σημειώσαμε, τα γεγονότα ήταν παραδεκτά. Ουσιαστικά το ζήτημα προσεγγίστηκε πάνω στη βάση των πληροφοριών που η ίδια η εταιρεία έθεσε ενώπιον του Εφόρου. Όπως αναφέρει και ο κ. Πολυβίου στη γραπτή του αγόρευση, δεν είχε εγερθεί οποιαδήποτε αμφισβήτηση από τη Δημοκρατία, προσθέτουμε ούτε από την εταιρεία, ως προς το πραγματικό υπόβαθρο της υπόθεσης. Στην επιστολή του Συμβουλίου της εταιρείας ημερομηνίας 21 Φεβρουαρίου 1980, που ακολούθησε την αρχική απόφαση της 15ης Ιανουαρίου 1980, αναπτύσσονται με λεπτομέρεια οι λόγοι για τους οποίους θα έπρεπε να είχε επι-

τραπεί η έκπτωση. Ο Έφορος, απορρίπτοντας την ένσταση της εταιρείας, σημειώνει πως εξέτασε τις απόψεις που εκφράστηκαν υπέρ της έκπτωσης και εξηγεί πως οι επιπρόσθετες εισφορές δεν αποτελούσαν ποσά πληρωθέντα 5  
 εξ ολοκλήρου και αποκλειστικά προς κτήση του εισοδήματος της εταιρείας. Ενόψει των πιο πάνω, δεν μπορούμε να συμφωνήσουμε πως η απόφαση υπέκειτο σε ακύρωση για έλλειψη αιτιολογίας ή για μη διεξαγωγή δέουσας έρευνας.

Κατά την εκδίκαση αναθεωρητικής έφεσης μέσα στο πλαίσιο που οριοθετούν οι λόγοι έφεσης που προβάλλονται, διεξάγεται επανακρόαση της υπόθεσης και επαναεξετάζεται το σύνολο της διοικητικής πράξης ή απόφασης. (Βλ. μεταξύ άλλων, *Republic v. Lefkos Georghiades* (1972) 3 CLR 594, *G.A.P. Estates Ltd v. Κυπριακή Δημοκρατία και άλλος* (1991) 3 Α.Α.Δ. 449, *Επιτροπή Δημόσιας Υπηρεσίας ν. Όλγα Μαυρομάτη και άλλος* (1991) 3 Α.Α.Δ. 543. Περιλήφθηκαν στην ειδοποίηση έφεσης λόγοι για τους οποίους το ουσιαστικό συμπέρασμα του πρωτόδικου Δικαστηρίου ήταν λανθασμένο και ήταν σ' αυτούς που αφιερώθηκε η επιχειρηματολογία των μερών. Θα προχωρήσουμε στην εξέταση της ουσίας της υπόθεσης. 10  
 15  
 20

Συνοψίζουμε την άποψη της εταιρείας. Οι επιπρόσθετες εισφορές δεν ήταν φιλοδώρημα ούτε έγιναν για να αυξηθούν τα ωφελήματα των υπαλλήλων της εταιρείας. Απέβλεπαν αποκλειστικά και εξ ολοκλήρου στην αύξηση του εισοδήματος της εταιρείας. Ο συλλογισμός είναι ο ακόλουθος: Η αδυναμία πληρωμής στους υπαλλήλους των ωφελημάτων που κανονικά θα εκαρπούντο, δημιούργησε σ' αυτούς έντονα συναισθήματα ανησυχίας, ανασφάλειας, και, τελικά, απελπισίας. Σκοπός των πληρωμών ήταν η αναπλήρωση των ποσών των δανείων που δεν ήταν πια δυνατό να εισπραχθούν, με στόχο να αισθάνονται οι υπάλληλοι ευτυχέστεροι και να εκτελούν τα καθήκοντά τους με μεγαλύτερη ενεργητικότητα και ζήλο. Οι πληρωμές θα συνέτειναν στη διατήρηση των καλών σχέσεων μεταξύ της εταιρείας και των υπαλλήλων της που συνιστά μεγάλο στοιχείο ενεργητικού (great asset) και ακόμα της φήμης της εταιρείας ως καλού εργοδότη. Με την κάλυψη 25  
 30  
 35

- της ζημιάς που υπέστη το Ταμείο λόγω της τούρκικης εισβολής και την επανάκτηση της δυνατότητας πληρωμής στους υπαλλήλους των κανονικών, υφιστάμενων και νόμιμων ωφελημάτων τους, θα δημιουργούνταν οι προϋποθέσεις για ομαλή διεξαγωγή των εργασιών της εταιρείας και κτήση εισοδήματος.

- Δεν αμφισβήτησε ο Έφορος πως ο, έκδηλος άλλωστε, στόχος της πληρωμής ήταν η κάλυψη της ζημιάς του Ταμείου για επαναδημιουργία της δυνατότητας πληρωμής στους υπαλλήλους των ωφελημάτων που προβλέπονταν σ' αυτό. Υποστηρίζει όμως, πως, α) οι πληρωμές συνιστούν δαπάνες ελευθεριότητας των οποίων ρητά απαγορεύεται η έκπτωση από το άρθρο 13(λ) του Νόμου και (β) έστω κι αν οι πληρωμές δεν μπορούν να θεωρηθούν ως ασχεταιες προς τις δραστηριότητες και τους σκοπούς της εταιρείας, δεν μπορούν να συσχετισθούν προς το εισόδημά της και είναι κεφαλαιουχικής φύσης. Επισημαίνει, συναφώς, πως το πρωτόδικο Δικαστήριο κατέληξε στο συμπέρασμά του ως προς την εισοδηματική φύση των πληρωμών αντίθετα και προς τη δική του διαπίστωση πως οι υπάλληλοι της εταιρείας αναμφίβολα αποτελούσαν το μεγαλύτερο στοιχείο ενεργητικού (asset) της.

#### Το άρθρο 13(λ) του Νόμου

- Δεν είχε επικαλεσθεί ο Έφορος το άρθρο 13(λ) στην πρωτόδικη διαδικασία. Συμφωνεί η εταιρεία, και ορθά, πως εφόσον εγείρεται τέτοιο ζήτημα στους λόγους έφεσης, δεν υπάρχει κώλυμα στη σφαιρική εξέταση της υπόθεσης κάτω από το πρίσμα όλων των σχετικών άρθρων του Νόμου, περιλαμβανομένου και του άρθρου 13(λ). Τα πραγματικά δεδομένα που σχετίζονται με το θέμα υπάρχουν στην πρωτόδικη απόφαση και δεν υπάρχει κώλυμα στην προσέγγιση της υπόθεσης και από αυτή την άποψη. (Βλ. C.D. *Hay Properties Ltd v. Κυπριακή Δημοκρατία* Α.Ε. 927 της 26 Ιουνίου 1992).

- Το επιχείρημα του Εφόρου στηρίζεται στην αντίληψή του ως προς το συνδυασμένο αποτέλεσμα των προνοιών



των άρθρων 13(λ) και 19(1)(ε) του Νόμου. Το άρθρο 13(λ) απαγορεύει την έκπτωση "δαπανών ελευθεριότητας" με την εξαίρεση "των υπό του άρθρου 19 επιτρεπομένων τοιούτων". Το άρθρο 19(1)(ε) προβλέπει πως προς εξεύρεση του φορολογητέου εισοδήματος οποιουδήποτε φυσικού προσώπου θα χορηγείται έκπτωση ίση προς το ποσό των συνεισφορών του, μεταξύ άλλων, σε Ταμείο Συντάξεως εγκριθέν από τον Έφορο. Κατά την εισήγηση του Εφόρου, οι μόνες δαπάνες που επιτρέπονται σύμφωνα με το άρθρο 19(1)(ε) είναι οι συνήθεις συνεισφορές σε Ταμείο Προνοίας και όχι οποιοσδήποτε επιπρόσθετες όπως αυτές που πραγματοποίησε η εταιρεία και που είναι, κατα συνέπεια, "εθελοντικές". Παρέλεμψε σχετικά στην υπόθεση *Shoemex Ltd v. Δημοκρατίας* (1987) 3 CLR 407 στην οποία η πληρωμή ποσού στή χήρα αποβιώσαντος διευθυντή εταιρείας, ως ασύνδετη προς τις εμπορικές και επιχειρηματικές δραστηριότητες της εταιρείας και ειδικότερα προς το εισόδημά της και ως συνιστώσα στην πραγματικότητα είδος δωρεάς, θεωρήθηκε ως δαπάνη ελευθεριότητας με την έννοια του άρθρου 13(λ).

Δεν χρειάζεται να επεκταθούμε σε συζήτηση ως προς το αν θα πρέπει να ερμηνεύσουμε το άρθρο 19(1) (ε) ως αν να αναφέρεται όχι σε επιπρόσθετες ή έκτακτες εισφορές αλλά μόνο σε συνήθεις ή τακτικές. Δεν θα εμπλακούμε, συνεπώς, ούτε στην εξέταση του ιδρυτικού εγγράφου του Ταμείου από αυτή την άποψη. Αυτό, γιατί, όπως ορθά εισηγήθηκε ο κ. Πολυβίου, το άρθρο 19 δεν είναι εφαρμόσιμο στην περίπτωση. Το άρθρο 19 προνοεί εκπτώσεις προς εξεύρεση του φορολογητέου εισοδήματος φυσικών προσώπων. Η παράγραφος (1)(ε) του άρθρου, αναφέρεται στις προϋποθέσεις που πρέπει να συνυπάρχουν για την αναγνώριση έκπτωσης σε σχέση με συνεισφορές φυσικών προσώπων, μεταξύ άλλων σε Ταμείο Προνοίας. Η προσέγγιση της υπόθεσης με γνώμονα τις πρόνοιες της παραγράφου αυτής δεν προάγουν την επιχειρηματολογία του Εφόρου ως προς το ότι οι συζητούμενες εισφορές στην παρούσα υπόθεση είναι δαπάνες ελευθεριότητας.

Το άρθρο 13(λ) απαγορεύει την έκπτωση δαπανών ελευ-

θεριότητας "πλήν των υπό του άρθρου 19 επιτρεπομένων  
τοιούτων". Αυτή η διατύπωση οδηγεί στη σκέψη πως, ως  
θέμα νομοθετικού πια ορισμού, όσες δαπάνες αναφέρο-  
νται στο άρθρο 19 είναι δαπάνες ελευθεριότητας που, βέ-  
5 βαια, δεν θα εξέλιπταν αν δεν υπήρχε η ειδική ρύθμιση  
του ίδιου άρθρου. Θα μπορούσε έτσι να υποστηρικτεί πως  
εφόσον το άρθρο 19 θέλει τις δαπάνες να εκπίττονται  
μόνο όταν γίνονται από φυσικό πρόσωπο, θα πρέπει να  
θεωρούνται ως δαπάνες ελευθεριότητας των οποίων απα-  
10 γορεύεται η έκπτωση όταν γίνονται από νομικό πρόσωπο.

Αν αυτό ήταν ορθό, θα έπρεπε να θεωρείται ότι απαγο-  
ρεύεται η έκπτωση όλων των εισφορών των νομικών προ-  
σώπων σε Ταμείο, εννοείται και Προνοίας των υπαλλή-  
λων τους, είτε αυτές είναι συνήθειες είτε είναι επι-  
15 πρόσθετες και έκτακτες.

Δεν είναι όμως έτσι και παρεμβάλλουμε πως ο Έφορος  
δέκτηκε την έκπτωση των συνήθων εισφορών της εται-  
ρείας. Το άρθρο 11(1)(β) αναφέρεται ρητά στις εισφορές  
εργοδοτών σε Ταμείο, εννοείται και Προνοίας. Προβλέπει  
20 πως εκπίττονται "οι συνήθειες ετήσιες εισφορές οι κατα-  
βαλλόμενες υπό Εργοδότη εις ταμείον εγκεκριμένο υπό  
του Εφόρου συμφώνως της παραγράφου (ε) του εδαφίου  
(ι) του άρθρου 19". Η αναφορά του άρθρου 11(1)(β) σε  
"εργοδότη" δεν μπορεί παρά να θεωρηθεί ότι καλύπτει και  
25 φυσικά και νομικά πρόσωπα. Θα ήταν συνεπώς, αντιφατι-  
κό, το ένα άρθρο να επιτρέπει τη δαπάνη και το άλλο να  
θεωρείται ότι την απαγορεύει. Ο δικηγόρος της Δημοκρα-  
τίας αναφέρθηκε στο άρθρο 11(1)(β) κατά τη συζήτηση του  
αν η δαπάνη είναι επιτρεπτή, ανεξάρτητα από το αν δεν  
30 απαγορεύεται από το άρθρο 13(λ). Αυτό θα το εξετάσουμε  
στο κατάλληλο στάδιο. Περιοριζόμαστε εδώ στην υπόδει-  
ξη της επίδρασής του, έμμεσης έστω, πάνω στο επιχειρή-  
μα του Εφόρου αναφορικά με το άρθρο 13(λ). Ενόψει των  
πιο πάνω δε συμφωνούμε πως οι επιπρόσθετες εισφορές  
35 της εταιρείας ήταν δαπάνες ελευθεριότητας για το λόγο  
που υποστήριξε ο Έφορος.

Το άρθρο 11 του Νόμου

Εκπίπτουν κατά το άρθρο 11(1), οι δαπάνες που υφίσταται ο φορολογούμενος "εξ ολοκλήρου και αποκλειστικώς προς κτήσιν του εισοδήματος". Σ' αυτό, περιλαμβάνεται η σειρά των εξειδικευμένων δαπανών που 5  
απαριθμούνται στο άρθρο. Το εδάφιο (β) του άρθρου 11 (1) αφορά σε μια από αυτές. Αναφέρεται, όπως σημειώσαμε, στις συνήθεις ετήσιες εισφορές που καταβάλλονται από τον εργοδότη και σε εγκεκριμένο Ταμείο Προνοίας. (Βλ. σχετικά το άρθρο 7(α) του Νόμου 60/69). Η εταιρεία 10  
δεν διεκδίκησε έκπτωση των εισφορών που πραγματοποίησε δυνάμει του εδαφίου (β). Είναι σαφές ότι, όσο και αν το ιδρυτικό έγγραφο του Ταμείου αναφέρεται στη δυνατότητα πραγματοποίησης επιπρόσθετων εισφορών, αυτές δεν μπορούν να θεωρηθούν ότι είναι συνήθεις.

Οι δαπάνες που εξειδικεύονται στο άρθρο 11(1) δεν 15  
είναι εξαντλητικές όσων μπορούν να θεωρηθούν ότι γίνονται εξ ολοκλήρου και αποκλειστικώς προς κτήση του εισοδήματος. Η επίκληση από την εταιρεία της γενικής πρόνοιας του άρθρου 11(1) σημαίνει, στην παρούσα 20  
περίπτωση, πως κατά την άποψή της, ενώ ο Νομοθέτης πρόβλεψε ειδικά πως οι εισφορές από εργοδότη σε Ταμείο Προνοίας εκπίπτουν όταν είναι συνήθεις, θα πρέπει κάτω από τις περιστάσεις να εκπέσουν παρά το ότι δεν 25  
είναι συνήθεις γιατί έγιναν, εν πάση περιπτώσει, εξ ολοκλήρου και αποκλειστικώς προς κτήση του εισοδήματος της εταιρείας.

Η εταιρεία υποστήριξε πρωτόδικα πως οι επιπρόσθετες εισφορές δεν δικαιολογείται να διαφοροποιούνται από τις συνήθεις εφόσον και οι δύο ήταν ετήσιες, καταβάλλονταν από τα κέρδη της, σχετιζονταν με τους υπαλλήλους της και γίνονταν προς προώθηση των δραστηριοτήτων της. Έχουμε ήδη υποδείξει τη βασική διαφορά πως οι 30  
συνήθεις εισφορές ρητά εκπίπτουν.

Στην Αγγλία, δεν υπάρχει ή τουλάχιστον δεν υπήρχε κατά το χρόνο της έκδοσης των αγγλικών αποφάσεων στις 35  
οποίες έγινε αναφορά, τέτοια ειδική ρύθμιση. Οι συνεισφορές του εργοδότη σε σχέδιο Ταμείου Συντάξεως των

- υπαλλήλων του, προσεγγίζονται με βάση τις γενικές αρχές που διέπουν το ζήτημα του πότε ορισμένη δαπάνη είναι εισοδηματική η κεφαλαιουχική. (Βλ. Butterworths - UK Tax Guide 1991-1992, 10η έκδοση σελ. 844 παράγρ. 30:10)
- 5 Έτσι, στη βασική υπόθεση *Brit. Ins. Helsby Cables v. Atherton* [1925] All ER Rep. σελ. 623, στην οποία θα αναφερθούμε εκτενέστερα αργότερα, το γεγονός της αποδοχής της έκπτωσης των συνήθων περιοδικών συνεισφορών σε Ταμείο Συντάξεως Υπαλλήλων ως εισοδηματικών δαπανών, δεν θεωρήθηκε σχετικό προς το ζήτημα που εγειρόταν αναφορικά με την αρχική συνεισφορά μεγάλου ποσού που θα αποτελούσε τον πυρήνα του Ταμείου που ο εργοδότης θέλησε να δημιουργήσει. Εξηγεί ο Lord Atkinson στη σελίδα 631 πως οι δυο πληρωμές δεν ήταν της ίδιας φύσης και του ίδιου χαρακτήρα και πως δεν ήταν ορθή η εισήγηση πως, εφόσον έγιναν αποδεκτές οι περιοδικές εισφορές, θα έπρεπε να είχε γίνει αποδεκτή και η αρχική. Είναι χαρακτηριστικό ότι η απόφαση της μειοψηφίας στην πιο πάνω απόφαση στηρίχτηκε ακριβώς στην αδυναμία εντοπισμού διαφοράς μεταξύ της αρχικής και των περιοδικών εισφορών.

- Στην Κύπρο, η περίληψη της παραγράφου (β) στο άρθρο 11(1) πέρα από την πρόσδοση νομοθετικής βάσης στην έκπτωση των συνήθων εισφορών, ενέχει και ευρύτερη ερμηνευτική σημασία. Όσο και αν στο άρθρο 11 δεν εξειδικεύονται όλες οι εισοδηματικές δαπάνες, το γεγονός ότι ο Νομοθέτης εξειδίκευσε σ' αυτό μόνο τις συνήθεις εισφορές σε Ταμείο Προνοίας, κατά το ερμηνευτικό αξίωμα *expressio unius est exclusio alterius*, πρέπει να οδηγήσει στο συμπέρασμα πως δεν είναι δυνατό να θεωρηθεί ότι και μή συνήθεις εισφορές εμπίπτουν στην έννοια των δαπανών που γίνονται εξ ολοκλήρου και αποκλειστικώς προς κτήση εισοδήματος. Διαφορετική προσέγγιση θα οδηγούσε στην πρόδηλη αντινομία το ίδιο άρθρο από τη μια να θέτει όρους ως προς το πότε ορισμένη δαπάνη θα εκπίπτει και από την άλλη να αναγνωρίζει τη δυνατότητα έκπτωσής της χωρίς να συνυπάρχουν αυτοί οι όροι.

Είδαμε όμως το ζήτημα και από τη σκοπιά των γενικών

αρχών που διέπουν την κατάταξη των δαπανών στην κατηγορία εκείνων που γίνονται εξ ολοκλήρου και αποκλειστικώς προς κτήση του εισοδήματος. Ήταν στο επίκεντρο της επιχειρηματολογίας των δυο πλευρών η απόφαση της δικαστικής επιτροπής της Βουλής των Λόρδων στην υπόθεση *Atherton* (ανωτέρω). Στην υπόθεση εκείνη οι εργοδότες ίδρυσαν Ταμείο Συντάξεως των υπαλλήλων τους που θα ετροφοδοτείτο από περιοδικές εισφορές των ίδιων και των υπαλλήλων. Οι παλαιότεροι όμως από τους υπαλλήλους θα αφυπηρετούσαν πριν από την συγκέντρωση κεφαλαίου που θα αρκούσε για την παροχή και σ' αυτούς των ωφελημάτων που θα καρπούνταν οι υπόλοιποι υπάλληλοι. Οι εργοδότες, για να δημιουργήσουν το αναγκαίο κεφάλαιο, κατά την ίδρυση του Ταμείου, κατέβαλαν δια μιας το μεγάλο ποσό των £31.784 που θα αποτελούσε τον πυρήνα του Ταμείου και θα επέλυε το πρόβλημα.

Τα τρία από τα πέντε μέλη του Δικαστηρίου επικύρωσαν την ομόφωνη απόφαση του Εφετείου σύμφωνα με την οποία η δαπάνη δεν ήταν εισοδηματική. Θεωρήθηκε ότι η πληρωμή του μεγάλου αρχικού ποσού ήταν δαπάνη κεφαλαιουχική γιατί έγινε για να ωφεληθούν οι εργοδότες του ουσιαστικού και διαρκούς πλεονεκτήματος της εξασφάλισης και διατήρησης των υπηρεσιών ικανοποιημένου και ικανού προσωπικού για όλη την επιχειρηματική τους ζωή.

Φυσιολογικά η προσοχή των μερών στράφηκε προς την κατεύθυνση της σύγκρισης των δεδομένων της παρούσας υπόθεσης και εκείνων της υπόθεσης *Atherton*. Ο Έφορος υποστήριξε πως είναι πανομοιότυπα. Η εταιρεία διέκρινε σημαντικές διαφορές. Υποστήριξε ότι με βάση την υπόθεση *Atherton* για να είναι μια δαπάνη κεφαλαιουχική πρέπει να συντρέχουν δύο προϋποθέσεις. Πρώτα, η δαπάνη πρέπει να γίνεται εφάπαξ και μετά, σκοπός της δαπάνης πρέπει να είναι η δημιουργία ενός κεφαλαιουχικού στοιχείου ή άλλου παρόμοιου πλεονεκτήματος που δεν υπήρχε προηγουμένως. Χρειάζεται, πριν προχωρήσουμε, να παρατηρήσουμε πως δεν είναι ακριβώς έτσι. Ούτε στην υπόθεση *Atherton* ούτε σε οποιαδήποτε άλλη επιχειρήθηκε πλήρης και επακριβής ορισμός της έννοιας της κεφαλαι-

- ουχικής δαπάνης. Οι υποθέσεις *Georghios Christides v. Republic* (1967) 3 CLR 332, *Lefkos Georghiades v. Republic* (1972) 3 CLR 157 και *G. Pavlou Textile Industries Ltd v. Republic*, Προσφυγή 459/88 της 31 Οκτωβρίου 1989, στις
- 5 οποιές έγινε αναφορά, κινήθηκαν στο ίδιο πλαίσιο. Δεν αναφερόμαστε στις υποθέσεις *The Manufacturers Life Insurance Co. v. Republic* (1967) 3 CLR 460, *Sideris and Sons Ltd v. Republic* (1985) 3 CLR 1047 και *Vassos Eliades Ltd v. Republic* (1987) 3 CLR 2160 που επίσης συζητήθη-
- 10 καν, γιατί σ' αυτές το ερώτημα δεν αφορούσε ακριβώς στα κριτήρια της διάκρισης μεταξύ εισοδηματικών και κεφαλαιουχικών δαπανών. Εκείνο που αποφασίστηκε στην υπόθεση *Atherton* είναι πως εφόσον συντρέχουν οι δύο προϋποθέσεις που αναφέρθηκαν, υπάρχει πολύ καλός
- 15 λόγος για να θεωρηθεί μια δαπάνη κεφαλαιουχική. Υιοθετήθηκε συναφώς αριθμός υποθέσεων μεταξύ των οποίων και η υπόθεση *Vallambrosa Rubber Co. Ltd. v. Farmer* [1910] 5 T.C. 529 στην οποία έγινε αναφορά και στην παρούσα υπόθεση. Κατά την ανάπτυξη των επιχειρημάτων
- 20 της η εταιρεία επικαλέστηκε και τις υποθέσεις *Hancock v. General Reversionary and Investment Co. Ltd.* [1919] 1 K.B. 25 και *Smith v. Incorporated Council of Law Reporting for England and Wales* [1914] 3 K.B. 674 που όμως δε χρειάζεται να μας απασχολήσουν ειδικά. Είναι
- 25 προγενέστερες της υπόθεσης *Atherton*, συζητήθηκαν σ' αυτή και θεωρήθηκε πως διακρίνονταν.

- Η υπόθεση *Atherton* αποτέλεσε έκτοτε σημείο αναφοράς. Στην υπόθεση *Heather V.P-E Consulting Group Ltd.* [1973] 1 All ER 8. οι πληρωμές από τους εργοδότες προς
- 30 το Ταμείο Συντάξεως των υπαλλήλων τους θεωρήθηκαν εισοδηματικές γιατί προσομοίαζαν προς επαναλαμβανόμενες εισφορές διαφορετικής φύσης από τη δαπάνη που έγινε για να αποτελέσει τον πυρήνα του Ταμείου στην υπόθεση *Atherton*. (Βλ. την απόφαση του Lord Denning
- 35 M.R.). Επιπρόσθετα, (βλ. την απόφαση του Buckley L.J.), κρίθηκε πως δεν απέβλεπαν, όπως στην υπόθεση *Atherton* στην κτήση ή τη δημιουργία διαρκούς πλεονεκτήματος κεφαλαιουχικής φύσης. Στην υπόθεση *Jeffer v. Ringtons Ltd* [1986] 1 All ER 144 αφού έγινε εκτεταμένη αναφορά στις

υποθέσεις *Atherton* και *Heather*, θεωρήθηκε ότι οι εισφορές δεν είχαν ουσιώδη διαφορά από εκείνες της υπόθεσης *Heather*, πως, επομένως, ήταν διαφορετικές από εκείνες της υπόθεσης *Atherton* και πως, με βάση τα υιοθετηθέντα κριτήρια, ήταν εισοδηματικές. 5

Όπως και να έχουν τα πράγματα, είναι η υπόθεση της εταιρείας πως εδώ δεν συνυπήρχαν τα δύο κριτήρια της υπόθεσης *Atherton* γιατί οι πληρωμές ήταν επαναληπτικές και δεν απέβλεπαν στη δημιουργία Ταμείου Προνοίας και, επομένως, στη γένεση κεφαλαιουχικού στοιχείου που δεν υπήρχε προηγουμένως αλλά "στην αναπλήρωση" περιουσιακών στοιχείων που υπήρχαν και είχαν χαθεί. Με τον τρόπο αυτό, συνεχίζει η εισήγηση, δεν θα βελτιωνόταν η θέση των υπαλλήλων αλλά απλώς θα εδημιουργείτο η δυνατότητα ικανοποίησης υφιστάμενων δικαιωμάτων τους. 10 15

Δεν μπορούμε να συμφωνήσουμε. Χρειάζεται πρώτα μια διευκρίνιση σε σχέση με το ζήτημα της επαναληπτικότητας της δαπάνης. Εκείνο που έχει σημασία για να θεωρείται μια δαπάνη ότι είναι επαναληπτική είναι η επαναληπτικότητα της ανάγκης που ο φορολογούμενος κρίνει ότι πρέπει ή είναι σκόπιμο να ικανοποιήσει και όχι η μέθοδος πληρωμής του ποσού που απαιτείται για την ικανοποίησή της. (Βλ. *Ounsworth v. Vickers Ltd.* [1915] 3 K.B. 267) που υιοθετήθηκε στην υπόθεση *Atherton*). Εφόσον η ανάγκη έχει προκύψει ή ο σκοπός έχει προσδιοριστεί και εφόσον το ποσό που απαιτείται για την ικανοποίηση ή την προώθηση τους είναι ήδη συγκεκριμένο, η ενδεχόμενη επιλογή καταβολής του με τμηματικές δόσεις, δεν καθιστά τη δαπάνη επαναληπτική. (Βλ. σχετικά τις υποθέσεις *Heather* (ανωτέρω) στη σελ. 16 και *Jeffs Ringtons* (ανωτέρω) στη σελ. 163. 20 25 30

Ο σκοπός στην παρούσα υπόθεση ήταν προσδιορισμένος. Η εταιρεία θέλησε να αναπληρώσει το συγκεκριμένο ποσό που το Ταμείο Προνοίας δανείσε στους δύο εκποτισμένους δήμους. Η επιλογή του τρόπου πληρωμής του ποσού αυτού ήταν δική της. Οι ετήσιες εισφορές που γίνονταν, αποτελούν τμηματικές δόσεις εκείνου του συγκεκρι- 35

μένου ποσού και δεν είναι επαναληπτικές πληρωμές. Διαφορετική προσέγγιση θα διάνοιγε δυνατότητα εύκολης καταστρατήγησης του Νόμου.

- 5 Η δεύτερη από τις διαφορές που, σύμφωνα με την εταιρεία διακρίνουν την παρούσα από την υπόθεση *Atherton*, αναφέρεται, όπως σημειώσαμε, στο γεγονός ότι η πληρωμή εκεί απέβλεψε στη δημιουργία ανύπαρκτου μέχρι τότε κεφαλαιουχικού στοιχείου ενώ εδώ το στοιχείο αυτό προϋπήρχε και απλώς επιδιώχθηκε η επαναφορά του στην
- 10 προηγούμενη του κατάσταση. Η εισήγηση εκλαμβάνει ότι το κεφαλαιουχικό στοιχείο σ' αυτές τις περιπτώσεις είναι το ίδιο το κεφάλαιο του Ταμείου. Οφείλουμε να σημειώσουμε πως αυτή η αντίληψη διαφαίνεται, αν έχουμε αντιληφθεί σωστά, και στην απόφαση του Δικαστή Scott που
- 15 εκδίκασε την έφεση κατά της απόφασης του Ειδικού Εφόρου (*Special Commissioner*) στην υπόθεση *Jeffer v. Ringtons Ltd* (ανωτέρω). Όμως, το διαρκές πλεονέκτημα που θεωρήθηκε ότι συνιστούσε το κεφαλαιουχικό στοιχείο στην υπόθεση *Atherton*, δεν ήταν το ίδιο το κεφάλαιο του Τα-
- 20 μείου αλλά η εξασφάλιση και διατήρηση ικανοποιημένου και ικανού προσωπικού. Έτσι προσεγγίστηκε το ζήτημα και από το Εφετείο στην υπόθεση *Heather* μόνο που εκεί θεωρήθηκε ότι edικαιολογείτο διαφοροποίηση ενόψει
- 25 ιδιαίτερων περιστατικών που εξειδικεύθηκαν. Οι εισφορές, από τη στιγμή της καταβολής τους, παύουν να αποτελούν περιουσιακά στοιχεία της εταιρείας. Περιέχονται στο Ταμείο, υπεύθυνοι για τη διαχείρισή τους είναι οι διαχειριστές του και δικαιούχοι τους οι υπάλληλοι σύμφωνα
- 30 με τις πρόνοιες του Ιδρυτικού του Εγγράφου και εκείνες των Κανονισμών που το συνοδεύουν.

- Με αυτά τα δεδομένα, δεν μπορούμε να δούμε πως θα ήταν δυνατό να διαφοροποιηθεί η παρούσα από την υπόθεση *Atherton*. Ανεξάρτητα από αυτά, θα προσθέταμε πως η πληρωμή του μεγάλου ποσού που χρειαζόταν για να
- 35 επανέλθει το Ταμείο στην προηγούμενη οικονομική του κατάσταση, δεν διαφέρει από την πληρωμή του αρχικού ποσού της υπόθεσης *Atherton*. Και στις δύο περιπτώσεις αποφασίστηκε η πληρωμή συγκεκριμένου ποσού, άλλου



από τις συνθήκες εισφορές, με στόχο την παροχή στο Ταμείο της δυνατότητας απόδοσης στους υπαλλήλους ορισμένου οικονομικού ωφελήματος κατά την αφυπηρέτησή τους. Όπως στην υπόθεση *Atherton* έτσι και εδώ η πληρωμή πραγματοποιήθηκε προς εξασφάλιση του διαρκούς ωφελήματος στο οποίο ήδη έχουμε αναφερθεί. 5

Για τους πιο πάνω λόγους, τόσο ως θέμα ορθής ερμηνείας της κυπριακής νομοθεσίας όσον και στα πλαίσια των γενικών αρχών που αποτέλεσαν τη βάση της επιχειρηματολογίας που αναπτύχθηκε, πρέπει να διαφωνήσουμε με την πρωτόδικη απόφαση. 10

Η έφεση επιτυγχάνει. Η πρωτόδικη απόφαση παραμερίζεται και η απόφαση του Εφόρου επικυρώνεται. Ο δικηγόρος της Δημοκρατίας δέχθηκε πως σε περίπτωση επιτυχίας της έφεσης το γεγονός ότι συζητήθηκαν θέματα που δεν είχαν εγερθεί πρωτόδικα, θα μπορούσε να δικαιολογήσει τη μή επιδίκαση εξόδων. Θα αποφύγουμε να εκδώσουμε διαταγή για έξοδα. 15

*Η έφεση επιτυγχάνει.*