

14 Ιουλίου, 1993

[Α. Ν. ΛΟΙΖΟΥ, Π., ΔΗΜΗΤΡΙΑΔΗΣ, ΧΑΤΖΗΤΣΑΓΓΑΡΗΣ, ΧΡΥΣΟΣΤΟ-
ΜΗΣ, ΑΡΤΕΜΙΔΗΣ, Δ/στές]

ΚΥΠΡΙΑΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ, ΜΕΣΩ,
ΥΠΟΥΡΓΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΟΥ,

Εφεσείοντες - Καθ' ων η αίτηση,

v.

ΑΡΧΗΣ ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΩΝ ΚΥΠΡΟΥ,

Εφεσίβλητης - Αιτήτριας.

(Αναθεωρητική Έφεση Αρ. 991).

-
- 5 Φόρος Εισοδήματος — Αρχή Τηλεπικοινωνιών Κύπρου — Κατά πόσο τα κέρδη της υπόκεινται σε φορολογία δυνάμει των διατάξεων των περί Φόρου Εισοδήματος Νόμων 1961 - 1979, (ο Νόμος) — Αποφασίστηκε ότι η Αρχή δεν είναι υπηρέτης της Δημοκρατίας, ούτε έχει θέση όμοια προς υπηρέτη της Δημοκρατίας για να δικαιούνται σε εξαιρέση (immunity) από την πληρωμή φόρου εισοδήματος — Η προσφορά υπηρεσιών και η διάθεση εξοπλισμού αποτελούν εμπορική δραστηριότητα μέσα στην έννοια του άρθρου 5(1) (α) του Νόμου — Εκτενής αναφορά στη σχετική νομολογία.
- 10 Φόρος εισοδήματος — Ο τρόπος χρησιμοποίησης του εισοδήματος δεν επηρεάζει την ευθύνη για φορολογία — Ποιά κέρδη δεν υπόκεινται σε φορολογία.
- 15 Σύνταγμα, Άρθρο 188(3)(α) — Οι αρχές που αφορούν στο Στέμμα το οποίο δεν υπόκειται σε φορολογία εφαρμόζονται από την Ανεξαρτησία, στην Κυπριακή Δημοκρατία.
- Λέξεις και Φράσεις — "Πρόσωπο" στο άρθρο 2 του Νόμου.
- Λέξεις και Φράσεις — "Εμπορική Επιχείρηση" στο άρθρο 5(2) του Νόμου.
- 20 Λέξεις και Φράσεις — "Εμπορία" — Στην πλειονότητα των υποθέσεων ενέχει την έννοια του κέρδους.
- Λέξεις και Φράσεις — "Την Δημοκρατίαν" στο άρθρο 188(3)(α) του Συντάγματος.
- 25 Λέξεις και Φράσεις — "Trade" στην έννοια του άρθρου 5(1) του Νόμου.

Η Αρχή Τηλεπικοινωνιών Κύπρου (η Αρχή) συστάθηκε το 1954 με τον περί Υπηρεσίας Εσωτερικών Τηλεπικοινωνιών Νόμο, Κεφ. 302 και διαδέχθηκε την εμπορική εταιρεία Cable and Wireless Ltd.

Ο Έφορος Φόρου Εισοδήματος (ο Έφορος) φορολόγησε την Αρχή για πρώτη φορά για το φορολογικό έτος 1962 και έκτοτε για κάθε έτος μέχρι το 1978. Οι ενστάσεις που υπέβαλλε η Αρχή για κάθε ετήσια φορολογία έμεναν σε εκκρεμότητα λόγω μη εξέτασής τους από τον Έφορο. Το 1981 ο Έφορος απέρριψε τις ενστάσεις για τη φορολογία που επιβλήθηκε για το 1978 με την οποία το φορολογητέο εισόδημα της Αρχής καθορίστηκε σε ΛΚ50.000 και ο πληρωτέος φόρος σε ΛΚ21.250. 5 10

Η Αρχή επρόσβαλε την πιο πάνω απόφαση του Εφόρου για τους λόγους που αναφέρονται πιο κάτω:

1. Η Αρχή δεν έχει φορολογητέο κέρδος που να εμπίπτει στις διατάξεις των περί Φόρου Εισοδήματος Νόμων και η επίδικη απόφαση είναι αυθαίρετη και/ή ελήφθη με κατάχρηση εξουσίας. 15

2. Η Αρχή είναι ένας δημόσιος οργανισμός που ασκεί κυβερνητική λειτουργία και είναι ως εκ τούτου υπηρέτης της Δημοκρατίας ή *in consimili casu* προς υπηρέτες της Δημοκρατίας και γι αυτό απαλλάσσεται από την πληρωμή φόρου εισοδήματος. 20

3. Η Αρχή δεν είναι "πρόσωπο" μέσα στην έννοια των άρθρων 2 και 5(1) του Νόμου. 20

4. Η Αρχή δεν διεξάγει επιχείρηση (*trade*) μέσα στην έννοια του άρθρου 5(1) του Νόμου, ειδικά εν όψει της υποχρέωσης που επιβάλλεται σ' αυτή από το άρθρο 19 του Κεφ. 302 για μείωση των τελών της κατά το επόμενο έτος εάν πραγματοποιήσει περίσσευμα διαρκούντος του προηγούμενου έτους. Επίσης λόγω του ότι αποκλείεται από του να έχει κέρδος μέσα στην έννοια του άρθρου 5(1) του Νόμου. 25

Ο πρώτος λόγος της έφεσης εγκατελείφθη κατά την έναρξη της διαδικασίας ενώπιον του πρωτόδικου Δικαστηρίου. 30

Αναφορικά με το δεύτερο λόγο της έφεσης το πρωτόδικο Δικαστήριο αφού ανασκόπησε την σχετική νομολογία και αφού αξιολόγησε τα περιστατικά και ειδικότερα τη θέση, λειτουργία και καθήκοντα της Αρχής και το βαθμό του κυβερνητικού ελέγχου που ασκείται σ' αυτή, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι, παρόλο που η Αρχή δεν είναι υπηρέτης της Δημοκρατίας, είναι *in consimili casu* προς υπηρέτες της Δημοκρατίας και γι' αυτό δικαιούται στην εξαιρέση (*immunity*) από την πληρωμή φόρου εισοδήματος. Τόνισε δε ότι η παρούσα υπόθεση δεν διαφοροποιείται από την υπόθεση *The Republic of Cyprus v Cyprus Ports Authority* (απόφαση της Ολομέλειας), στην οποία αποφασίστηκε ότι η Αρχή Λιμένων δεν υπόκειται στο φόρο εισοδήματος. 35 40

5 Το πρωτόδικο Δικαστήριο δεν προχώρησε να εξετάσει τους λόγους 3) και 4), εξέφρασε όμως την γνώμη ότι θα ήταν δύσκολο να φανταστεί επιτυχία των επιχειρημάτων που προβλήθηκαν για τους νομικούς αυτούς λόγους. Πρόσθεσε επίσης ότι τουλάχιστον σε ό,τι αφορά το θέμα αν η Αρχή εμπορεύεται ή όχι, η αποδοχή τους δεν είναι μόνο δύσκολη αλλά αδύνατη.

Ο Έφορος καταχώρησε έφεση εναντίον της πρωτόδικης απόφασης με τους πιο κάτω λόγους:

10 1. Η απόφαση ότι η Αρχή είναι αντιπρόσωπος του Κράτους και επομένως δεν φορολογείται είναι νομικά εσφαλμένη.

2. Το πρωτόδικο Δικαστήριο στην απόφασή του ότι η Αρχή ασκεί κυβερνητικές δραστηριότητες παρέλειψε να λάβει σοβαρά υπόψη τους εξής παράγοντες:

α) τη φύση, τις εξουσίες και τα καθήκοντα της Αρχής.

15 β) ότι η Αρχή είναι νομική προσωπικότητα που συστάθηκε με νόμο που διαδέχθηκε την εμπορική εταιρεία Cable & Wireless Ltd.

γ) ότι οι προσφερόμενες από την Αρχή υπηρεσίες δεν συνιστούν άσκηση κυβερνητικής δραστηριότητας και

20 δ) ότι ο πρωτόδικος Δικαστής απέδωσε εσφαλμένη σημασία στις διατάξεις του άρθρου 3 του Κεφ. 305.

3. Το πρωτόδικο Δικαστήριο έσφαλε νομικά και δεν κατανόησε πλήρως το σκεπτικό της απόφασης *B.B.C. v Johns*.

Το Ανώτατο Δικαστήριο επέτρεψε την έφεση και αποφάνθηκε ότι:

25 1. Έχοντας υπόψη την ιστορία ίδρυσης της Αρχής, των καθηκόντων και της λειτουργίας της που περιέχονται στα άρθρα 12 και 13 του Κεφ. 302, η Αρχή δεν είναι υπηρέτης ή αντιπρόσωπος της Δημοκρατίας ούτε είναι σε όμοια θέση προς τους υπηρέτες του κράτους (in consimili casu to servants of the state) με αποτέλεσμα να μη απαλλάσσεται από τη φορολογία.

30 2. Η προσωπικότητα της Αρχής ως νομικό πρόσωπο που εγκαθιδρύθηκε με Νόμο δεν αλλοιώνεται από το γεγονός ότι εκτελεί διοικητικές λειτουργίες ή λόγω του ότι οι σκοποί της είναι δημόσιοι και υπόκεινται σε κάποιο βαθμό σε κυβερνητικό έλεγχο.

35 3. Δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι η Αρχή ασκεί κυβερνητική δραστηριότητα λόγω της παροχής σ' αυτή από το Υπουργικό Συμβούλιο άδειας για άσκηση των υπηρεσιών που προσφέρει.

4. Η προσφορά των υπηρεσιών της Αρχής, και η διάθεση εξοπλισμού αποτελούν εμπορική δραστηριότητα - επιχείρηση,

μέσα στην έννοια του άρθρου 5 του Νόμου, ανεξάρτητα από τις πρόνοιες του άρθρου 19 του Κεφ. 302.

5. Ο όρος εμπορία παρόλο που στην πλειονότητα των υποθέσεων ενέχει και την έννοια του κέρδους, μερικές αυθεντικές υποστηρίζουν ότι το κίνητρο του κέρδους δεν είναι πάντοτε απαραίτητο στη διεξαγωγή εμπορίας. 5

6. Ο τρόπος χρησιμοποίησης του εισοδήματος δεν επηρεάζει την ευθύνη για φορολογία. Το γεγονός επίσης ότι τα κέρδη χρησιμοποιούνται για τη μείωση των τελών δεν επηρεάζει τη φορολογησιμότητά του. Μόνο όπου τα κέρδη προέρχονται από την εισπραξη υποχρεωτικών τελών δεν υπόκεινται σε φορολογία. 10

7. Η Αρχή είναι "πρόσωπο" στο άρθρο 5(1)(α) του περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμου.

Η έφεση επιτρέπεται. Η πρωτόδικη απόφαση παραμερίζεται. Δεν εκδίδεται διαταγή για έξοδα. 15

Υποθέσεις που αναφέρθηκαν:

Republic of Cyprus v. The Cyprus Ports Authority (1986) 3 C.L.R. 117.

Electricity Authority of Cyprus v. Petrolina Co. Ltd (1971) 1 C.L.R. 19. 20

Harrison Ltd v. Griffiths 40 T.C. 281.

Glasgow Corporation Water Works v. Miller 1 T.C. 28.

Mersey Docks Harbour Board v. Lucas 2 T.C. 25.

B.B.C. v. Johns [1964] 1 All E.R. 923.

The King Cook 3 T.R., 519. 25

Mersey Docks and Harbour Board v. Cameron - Jones v. Mersey Docks [1864 - 65] 11 H.L.C. 1405.

Tamlin v. Hannaford [1949] 2 All E. R. 327.

British Broadcasting Corporation v. Johns (Inspector of Taxes) [1964] 1 All E. R. 923. 30

Bank Voor Handel En Scheepvaart N.Y. v. Administrator of Hungarian Property [1954] 1 All E.R. 969.

Trendtex Trading Corporation Ltd v. Central Bank of Nigeria [1977] Vol. 1, All E.R., 881.

- C.I.R. v. Incorporated Council of Law Reporting for England and Wales* 2 T.C. p. 105·
- E.A.C. v. Petrolina Company Ltd* (1971) 1 C.L.R. 19·
- Harrison (Watford) Ltd. v. Griffiths*, 40 T.C. p. 281·
- 5 *Paddington Burial Board v. I.R. Comrs.* 2 T.C. 46·
- Alloa Magistrates v. I.R.C.* 16 T.C. 451·
- Glasgow Corporation Water Commissioners v. I.R.* 1 T.C. 28·
- Glasgow Corporation Water Works v. Miller* 2 T.C. 131·
- Forth Conservancy Board v. I.R.C.* 16 T.C. 103·
- 10 *Pontypridd & Rhonda Joint Water Board v. Ostime* 28 T.C. 261·
- Allan v Hamilton Water Works* 2 T.C. 194·
- Paddington Burial Board v. C.I.R.* 2 T.C. 45·

Έφεση.

- 15 Έφεση εναντίον της απόφασης Δικαστή του Ανώτατου Δικαστηρίου Κύπρου (Πογιατζής, Δ.) που δόθηκε στις 14 Αυγούστου, 1989 (Προσφυγή Αρ. 43/81) με την οποία έγινε δεκτή η προσφυγή των εφεσιβλήτων εναντίον της φορολογίας που επιβλήθηκε σ' αυτούς.

- 20 Α. Ευαγγέλου, Εισαγγελέας της Δημοκρατίας με Στ. Χ" Γιάννη, Δικηγόρο της Δημοκρατίας, για τους εφεσείοντες.

Κ. Χ" Ιωάννου, για την εφεσίβλητη.

- 25 ΛΟΙΖΟΥ, Π. ανάγνωσε την ακόλουθη απόφαση. Η Αρχή Τηλεπικοινωνιών Κύπρου συστάθηκε στις 30 Δεκεμβρίου 1954 με τον περί Υπηρεσίας Εσωτερικών Τηλεπικοινωνιών Νόμο, Κεφ. 302 και διαδέχθηκε την Cable and Wireless Ltd, μια εμπορική εταιρεία περιορισμένης ευθύνης.

Η Αρχή Τηλεπικοινωνιών Κύπρου φορολογήθηκε για

πρώτη φορά από τον Έφορο Φόρου Εισοδήματος, στη συνέχεια ο Έφορος, για το φορολογικό έτος 1962, δηλαδή 8 χρόνια μετά την ίδρυσή της. Έκτοτε φορολογείται για κάθε έτος μέχρι το 1978. Η Αρχή υπέβαλε ενστάσεις για κάθε ετήσια επιβολή φόρου, αλλά οι καθ' ων η αίτηση παρήλειψαν να εξετάσουν τις ενστάσεις αυτές και άφησαν το θέμα σε εκκρεμότητα. 5

Στις 10 Ιανουαρίου 1981 όμως, ο Έφορος πληροφόρησε την Αρχή για την απόφασή του να απορρίψει τις ενστάσεις της για τη φορολογία που επιβλήθηκε για το έτος 1978 με την οποία το φορολογητέο εισόδημα της Αρχής καθορίστηκε σε £50.000 και ο πληρωτέος φόρος σε £21.250. Η Αρχή πρόσβαλε την πιο πάνω απόφαση του Εφόρου για διάφορους λόγους, που συνοψίσθηκαν από τον πρωτόδικο Δικαστή ως ακολούθως: 15

- (1) Η Αρχή δεν έχει φορολογητέο κέρδος που να εμπίπτει στις διατάξεις των περί Φόρου Εισοδήματος των Νόμων. Η επίδικη απόφαση είναι αυθαίρετη και/ή ελήφθη με κατάχρηση εξουσίας. 20
- (2) Η Αρχή είναι ένας δημόσιος οργανισμός που ασκεί κυβερνητική λειτουργία και είναι ως εκ τούτου υπηρέτης ή αντιπρόσωπος της Δημοκρατίας ή *in consimili casu* και γι' αυτό απαλλάσσεται της πληρωμής φόρου εισοδήματος. 20
- (3) Η Αρχή δεν είναι "πρόσωπο" εντός της έννοιας των άρθρων 2 και 5(1) των περί Φόρου Εισοδήματος Νόμων του 1961 έως 1979. 25
- (4) Η Αρχή δεν διεξάγει επιχείρηση (trade) εντός της έννοιας του άρθρου 5(1) των περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων, ειδικά ενόψει του γεγονότος ότι το άρθρο 19 του περί Υπηρεσίας Εσωτερικών Τηλεπικοινωνιών Νόμου, Κεφ. 302, επιβάλλει σε αυτή την υποχρέωση να μειώνει τα τέλη της κατά το επόμενο έτος, εάν διαρκούντος του προηγούμενου έτους πραγματοποίησε περίσσειμα. Επίσης 30 35

την αποκλείει από του να έχει οποιονδήποτε κέρδος εντός της έννοιας του άρθρου 5(1) των περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων.

5 Κατά την έναρξη της διαδικασίας ενώπιον του πρωτόδικου Δικαστηρίου, ο δικηγόρος της Αρχής εγκατέλειψε τον πρώτο νομικό λόγο, που περιλάμβανε τον ισχυρισμό ότι η επίδικη φορολογία ήταν στην πράξη εσφαλμένη και αυθαίρετη.

10 Αναφορικά με το δεύτερο λόγο, ο πρωτόδικος Δικαστής έθεσε το ερώτημα κατά πόσο η Αρχή μπορούσε να διεκδικήσει το προνόμιο της Δημοκρατίας και να επικαλεστεί εξαίρεση από τη φορολογία (immunity). Ο πρωτόδικος συνάδελφος προχώρησε και ανασκόπησε τη νομολογία και αναφέρθηκε σε σειρά αγγλικών αποφάσεων και
 15 στην απόφαση της Ολομέλειας στην *Republic of Cyprus v. The Cyprus Ports Authority* (1986) 3 C.L.R. 117. Αξιολόγησε δε τα περιστατικά και ειδικότερα τη θέση (status), λειτουργία και καθήκοντα της Αρχής, το βαθμό του κυβερνητικού ελέγχου που ασκείται σ' αυτή. Έκρινε δε πως η
 20 λειτουργία της και οι εξουσίες της emπίπτουν μέσα στο χώρο της κυβέρνησης και ότι η Αρχή, σε αντίθεση με το B.B.C., δεν λειτουργεί με άδεια από την εκτελεστική εξουσία, και η Κυβέρνηση δεν δικαιούται σε περιπτώσεις εκτάκτου ανάγκης να αναλάβει τη λειτουργία της, κάτω από το
 25 άρθρο 6 του περί Τηλεγράφων Νόμου, Κεφ. 305, μια εξουσία η οποία περιορίζεται μόνο στους αδειούχους. Κατέληξε δε στο συμπέρασμα ότι, παρόλο που η Αρχή δεν είναι υπηρέτης της Δημοκρατίας, είναι in consimili casu προς υπηρέτες της Δημοκρατίας που ασκούν λειτουργίες που
 30 απαιτώντας δημιουργούνται από την Κυβέρνηση, και έτσι δικαιούται στην εξαίρεση (immunity) από την πληρωμή φόρου εισοδήματος, όπως η ίδια η Κυβέρνηση. Ετόνισε δε ότι η υπόθεση αυτή δεν διαφοροποιείται από την υπόθεση *The Republic of Cyprus v. Cyprus Ports Authority* (πιο
 35 πάνω).

Έχοντας καταλήξει σε αυτό το συμπέρασμα, ο πρωτόδικος συνάδελφος, δεν προχώρησε να εξετάσει τους υπό-

λοιπούς δύο νομικούς λόγους που προβλήθηκαν από την Αρχή, εναντίον της εγκυρότητας της επίδικης απόφασης. Ανάφερε όμως ότι οι ίδιοι λόγοι προβλήθηκαν από την Αρχή Λιμένων στην πιο πάνω υπόθεση, όπου και ο Δικαστής Πικής ενήργησε κατά τον ίδιο τρόπο, εξέφρασε όμως τη γνώμη πως ήταν δύσκολο να φανταστεί επιτυχία των επιχειρημάτων που προβλήθηκαν για τους νομικούς αυτούς λόγους. Ο πρωτόδικος Δικαστής είπε επίσης πως θα ήθελε να προσθέσει στις παρατηρήσεις του Δικαστή Πική, ότι τουλάχιστον σε ότι αφορά το θέμα αν η Αρχή εμπορεύεται ή όχι, η αποδοχή τους δεν είναι όχι μόνο δύσκολη αλλά αδύνατη, ενόψει των αποφάσεων στις υποθέσεις *Electricity Authority of Cyprus v. Petrolina Co. Ltd* (1971) 1 C.L.R. 19; *Harrison Ltd. v. Griffiths* 40 T.C. 281; *Glasgow Corporation Water Works v. Miller* 1 T.C. 28 και *Mersey Docks Harbour Board v. Lucas* 2 T.C. 25. 5 10 15

Σαν αποτέλεσμα της πιο πάνω προσέγγισης, η προσφυγή της Αρχής επέτυχε και η επίδικη φορολογία ακυρώθηκε.

Εναντίον της πρωτόδικης αυτής απόφασης καταχωρήθηκε η παρούσα έφεση με τους ακόλουθους λόγους: 20

"1. Η απόφαση του Δικαστηρίου ότι η Αρχή Τηλεπικοινωνιών Κύπρου είναι αντιπρόσωπος του Κράτους (in consimili casu to servants of the State) και επομένως δε φορολογείται όπως το ίδιο το Κράτος, είναι νομικά εσφαλμένη. 25

2. Το Σεβαστό Δικαστήριο, στην απόφασή του ότι η Αρχή Τηλεπικοινωνιών Κύπρου ασκεί Κυβερνητικές δραστηριότητες, παρέλειψε να λάβει σοβαρά υπόψη και/ή λάβει καθόλου υπόψη αποφασιστικούς παράγοντες και συγκεκριμένα: 30

(α) Παρέλειψε να λάβει υπόψη τη φύση, τις εξουσίες και καθήκοντα της Αρχής Τηλεπικοινωνιών Κύπρου όπως αυτά προβλέπονται στον περί Υπηρεσίας Τηλεπικοινωνιών Νόμο, Κεφ. 302. 35

5 (β) Παρέλειψε να λάβει υπόψη ότι η Αρχή Τηλεπικοινωνιών Κύπρου είναι νομική προσωπικότητα που συστάθηκε με νόμο και διαδέχθηκε την Cable and Wireless Ltd., εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, και ότι οι τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες που προσφέρει δε συνιστούν άσκηση Κυβερνητικών δραστηριοτήτων υπό την αυστηρά έννοια.

10 (γ) Απέδωσε μεγάλη σημασία στο γεγονός ότι το Υπουργικό Συμβούλιο έχει αποκλειστικό προνόμιο να ιδρύει, κατασκευάζει και διατηρεί τηλεγραφικές γραμμές στην Κύπρο και να εκδίδει άδειες σύμφωνα με το άρθρο 3 του περί Τηλεπικοινωνιών Νόμου Κεφ. 305.

15 3. Το Σεβαστό Δικαστήριο έσφαλε νομικά και δεν κατανόησε πλήρως το νόημα και το σκεπτικό της Αγγλικής απόφασης *B.B.C. v. Johns* [1964] 1 A.E.R. 923."

20 Πριν προχωρήσουμε στην εξέταση των εγειρομένων θεμάτων θα πρέπει να λεχθεί ότι κατά το Κοινοδίκαιο το Στέμμα δεν υπόκειται σε φορολογία, εκτός εάν ο νόμος προβλέπει ή εξυπακούεται από αυτόν άλλως πως σύμφωνα με το άρθρο 44 του περί Ερμηνείας Νόμου, Κεφ. 1. Η διάταξη αυτή ενσωματώνει τον Κανόνα ερμηνείας που εκτίθεται στις υποθέσεις *The King Cook* 3 T.R., 519, *Mersey Docks and Harbour Board v. Cameron Jones v. Mersey Docks* [1864-65] 11 H.L.C. 1405, *Tamlin v. Hannaford* [1949] 2 All E.R. 327 και *British Broadcasting Corporation v. Johns (Inspector of Taxes)* [1964] 1 All E.R. 923. Η απαλλαγή αυτή εκτείνεται και στο εισόδημα του Στέμματος που λαμβάνεται από υπηρέτες του για λογα-
30 ριασμό του.

35 Οι αρχές αυτές, που αφορούν στο Στέμμα, εφαρμόζονται από την Ανεξαρτησία, στη Δημοκρατία, μιά και σύμφωνα με το Άρθρο 188(3)(α) του Συντάγματος, οποιαδήποτε αναφορά στο Στέμμα ερμηνεύεται πως σημαίνει "η Δημοκρατία".

Όπως είπαμε, είναι η θέση των εφεσειόντων πως ο πρωτόδικος Δικαστής παρέλειψε να λάβει υπόψη αποφασιστικούς παράγοντες. Πρώτο, τη φύση, τις εξουσίες και τα καθήκοντα της Αρχής, όπως αυτά προβλέπονται στον περί Υπηρεσίας Εσωτερικών Τηλεπικοινωνιών Νόμο, Κεφ. 302. Δεύτερο, ότι η Αρχή είναι νομική προσωπικότητα, η οποία συστάθηκε με Νόμο και διαδέχθηκε την Cable and Wireless Ltd, μια εμπορική εταιρεία. Περιττόν ότι οι τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες που προσφέρονται από αυτή δεν συνιστούν άσκηση κυβερνητικής δραστηριότητας μέσα στην αυστηρή έννοια αυτής της λειτουργίας, οπότεν και θα απαλλασσόταν η Αρχή από την καταβολή φόρου. Και τέλος, ότι ο πρωτόδικος Δικαστής απέδωσε εσφαλμένη σημασία στις διατάξεις του άρθρου 3 του περί Τηλεγράφων Νόμου, Κεφ. 305, σύμφωνα με τις οποίες το Υπουργικό Συμβούλιο έχει αποκλειστικό προνόμιο να εγκαθιδρύει, κατασκευάζει, συντηρεί και λειτουργεί τηλεγραφία και τηλεπικοινωνιακές και τηλεφωνικές γραμμές εντός της Κύπρου.

Την απαλλαγή από φορολογία, την οποία στην Αγγλία απολαμβάνει το Στέμμα, και εδώ η Δημοκρατία, μπορεί να την επικαλεσθούν οι υπηρέτες ή αντιπρόσωποι της Δημοκρατίας ή αυτοί που μολονότι δεν είναι υπηρέτες της Πολιτείας, θα μπορούσαν εντούτοις να θεωρηθούν *in consimili casu* προς αυτούς. (Βλέπε *Ports Authority* πιο πάνω).

Το πρώτο σημαντικό ζήτημα, που πρέπει να αποφασιστεί, είναι κατά πόσο η Αρχή Τηλεπικοινωνιών Κύπρου είναι σε όμοια θέση προς τους υπηρέτες του Κράτους (*in consimili casu to servants of the State*). Βέβαια, δεν είναι πάντα εύκολο να απαντηθεί το ερώτημα αυτό. Φρονούμε πως πρέπει να ξεκινήσουμε από τη βάση πως οι αρμοδιότητες, που ασκεί σήμερα η Αρχή, ασκούνταν προηγουμένως από την προαναφερθείσα εμπορική εταιρεία. Το καθοριστικό όμως κριτήριο είναι αν η Αρχή, σαν πρόσωπο που ζητά απαλλαγή από τη φορολογία, μπορεί να θεωρηθεί πως ασκεί καθήκοντα άμεσα συνδεδεμένα με τη λειτουργία του "Βασιλικού προνομίου", μεταξύ άλλων, η

απονομή της δικαιοσύνης, η διατήρηση της δημόσιας τάξης, η διεξαγωγή πολέμου ή η σύναψη ειρήνης.

5 Σχετική είναι πάνω στο θέμα αυτό και η αρχή πως τα Δικαστήρια αποκλείουν εναντίον της συμπερίληψης στον κατάλογο των εξαιρουμένων κατηγοριών, εμπορικές δραστηριότητες, έστω και αν αυτές υπάγονται, σε κάποιο βαθμό, σε δημόσιο νομοθετικό έλεγχο. Εάν δε οι άλλες απαιτήσεις ικανοποιούνται τότε αποκλείουν υπέρ της 10 εξαίρεσης των προσώπων ή οργάνων τα οποία είναι απλώς Υπουργικά εκτελεστικά όργανα της θελήσεως του Στέμματος στερούμενα τα ίδια οποιασδήποτε διακριτικής εξουσίας και πρωτοβουλίας. (Βλέπε *Bank Voor Handel En Scheepvaart N.Y. v. Administrator of Hungarian Property* [1954] 1 All E.R. 969).

15 Θα πρέπει λοιπόν να εξετάσουμε τις αρχές αυτές έχοντας υπόψη την ιστορία και λειτουργία της Αρχής. Η Αρχή είναι ένα νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου, με συνεχή διαδοχή που εγκαθιδρύθηκε από Νόμο. Η λειτουργία και τα καθήκοντά της περιέχονται στα άρθρα 12 και 13 20 του Νόμου, Κεφ. 302. Για να διεξάγει τις λειτουργίες της έχει εξουσία να δανείζεται χρήματα και να εκδίδει ομόλογα, κάτω από τα άρθρα 14 και 15. Όλες οι εισπράξεις καταβάλλονται σε Ταμείο, από το οποίο πληρώνονται όλα τα έξοδα (άρθρο 17). Χρήματα που δεν χρειάζονται 25 άμεσα, μπορεί να επενδύονται σε χρεώγραφα (άρθρο 18). Οι επιβαρύνσεις και οι κλίμακες των τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών που προσφέρει η Αρχή αναφορικά με την πώληση ή ενοικίαση οποιουδήποτε τηλεπικοινωνιακού εξοπλισμού καθορίζονται σύμφωνα με το άρθρο 19. Έχει καθήκον να διατηρεί λογαριασμούς που πρέπει να ελέγχονται. 30 Επιπλέον η Αρχή έχει εξουσία να κάμνει Κανονισμούς για να καθορίζει, μεταξύ άλλων, τα δικαιώματα που επιβάλλονται για τις τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες, τον τηλεπικοινωνιακό εξοπλισμό που πωλείται ή ενοικιάζεται, και τα 35 πληρωτέα δικαιώματα αναφορικά με την επιθεώρηση, δοκιμή, συντήρηση των εγκαταστάσεων των συνδρομητών και οποιοσδήποτε άλλες υπηρεσίες προσφέρονται για λογαριασμό του συνδρομητού.

Η Κυβέρνηση της Δημοκρατίας είναι και η ίδια συνδρομητής, όπως οιοσδήποτε άλλος ιδιώτης. Το γεγονός ότι η Αρχή εκτελεί διοικητικές λειτουργίες, ή πως οι σκοποί της είναι δημόσιοι και υπόκειται σε κάποιο βαθμό σε κυβερνητικό έλεγχο, δεν αλλάζει την προσωπικότητά της ως νομικό πρόσωπο που εγκαθιδρύθηκε με Νόμο. Στην υπόθεση *Trendtex Trading Corporation Ltd v. Central Bank of Nigeria* [1977] Vol. 1, All E.R., 881, αποφασίστηκε πως η Κεντρική Τράπεζα της Νιγηρίας δεν εδικαιούτο να προβάλλει κρατική ασυλία (sovereign immunity) ως οργανισμός μιας ξένης χώρας, γιατί, έχοντας υπόψη τη γενική λειτουργία της δεν αποδεικνυόταν πως είναι τμήμα του κράτους της Νιγηρίας, έστω και αν ιδρύθηκε από την Πολιτεία με ξεχωριστό Νόμο.

Ο πρωτόδικος Δικαστής απέδωσε επίσης βαρύτητα στο γεγονός ότι το Υπουργικό Συμβούλιο έχει την εξουσία να ιδρύει και διατηρεί τηλεπικοινωνιακές γραμμές κάτω από τον Νόμο, Κεφ. 305, και στις πρόνοιες του άρθρου 3 του Νόμου που προβλέπουν για αποκλειστικό του προνόμιο να ιδρύει και εγκαθιδρύει τηλεφωνικές γραμμές. Το εδάφιο 2 όμως του ίδιου άρθρου παρέχει το δικαίωμα στο Υπουργικό Συμβούλιο να εκδίδει άδεια και να επιβάλλει όρους, περιορισμούς και δικαιώματα σε οποιοδήποτε πρόσωπο ασκήσει τις πιο πάνω δραστηριότητες. Η εξουσία αυτή του Υπουργικού Συμβουλίου παραμένει και μετά την ίδρυση της Αρχής, αλλά ασκείται κάτω από τις προϋποθέσεις που ορίζει το άρθρο 41 του Νόμου, Κεφ. 302, που προνοεί:

"On and after the date of the coming into operation of this Law and notwithstanding anything contained in the Telegraphs Law-

(a) no licence shall be granted under the provisions of the said Law to any person, unless notice of the particulars of the application for such licence has been given to the Authority and unless the Authority has either expressed to the Governor its inability to undertake the function in respect of which such

application is made or, within such time after the giving of such notice as the Governor may deem reasonable, failed to satisfy the Governor of its ability to undertake such functions;

- 5 (b) no licence shall be capable of being transferred unless the consent of the Authority to the transfer be evidenced by writing under the hand of the Chairman."

- 10 Παρά τη σύσταση, επομένως, της Αρχής το 1954, και την άσκηση από αυτή των σχετικών υπηρεσιών, το δικαίωμα της έκδοσης τέτοιας άδειας για αυτούς τους σκοπούς εξακολουθεί να παραμένει στο Υπουργικό Συμβούλιο. Αυτό όμως δεν σημαίνει πως η Αρχή, που έχει τέτοια άδεια, ασκεί κυβερνητική δραστηριότητα. Υπάρχουν, σε 15 διάφορα νομοθετήματα, πολλές δραστηριότητες που ασκούνται μετά από άδεια της Κυβερνήσεως, όπως π.χ. η λειτουργία μεταλλείων κλπ., όμως δεν μπορεί κάποιος να προτείνει πως οι αδειούχοι ασκούν κυβερνητική λειτουργία. Αρκετές από τις δραστηριότητες της Αρχής, σύμφωνα 20 με τον περί Υπηρεσίας Τηλεπικοινωνιών (Τροποποιητικό) Νόμο του 1988 (Νόμος αρ. 98 του 1988), μπορούν να αναληφθούν από ιδιώτες ή από εξουσιοδοτημένους αντιπροσώπους της Αρχής. Θα ήταν νομικό σφάλμα να λεχθεί πως, επειδή αυτοί θα ενεργούν ως αντιπρόσωποι της 25 Αρχής, θεωρούνται και *in consimili casu* προς υπηρέτες του Κράτους.

- Αναμφίβολα η απόφαση στην υπόθεση *Cyprus Ports Authority*, (πιο πάνω) διαφοροποιείται γιατί σ' αυτή το Δικαστήριο αποφάσισε πως η Αρχή Λιμένων ήταν *in* 30 *consimili casu* λόγω της φύσεως των δραστηριοτήτων και λειτουργιών της Αρχής, που ανελαμβάνοντο ανέκαθεν από το Κράτος. Το ιστορικό υπόβαθρο στην υπόθεση εκείνη έπαιξε σημαντικό ρόλο, κρίθηκε δε ουσιώδες και το γεγονός πως λόγω υποχρεώσεων που απορρέουν από διε- 35 θνείς συμβάσεις, στις οποίες απαιτείται η ίδρυση ανεξάρτητης Αρχής, οι δραστηριότητες της οποίας να μην ασκούνται από το Κράτος, που η Πολιτεία παραχώρησε

τις δικές της λειτουργίες, στην Αρχή. Γι' αυτό το Δικαστήριο αποφάσισε πως η Αρχή Λιμένων απαλλασσόταν από τη φορολογία γιατί είναι *in consimili casu to servants of the State*.

Το δεύτερο ερώτημα είναι κατά πόσο η Αρχή δεν διεξάγει εμπορική επιχείρηση, "trade", εντός της έννοιας του άρθρου 5(1) των περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων του 1961-1979. Η εισήγηση αυτή στηρίχθηκε στο γεγονός ότι το άρθρο 19 του Νόμου, Κεφ. 302, επιβάλλει στην Αρχή την υποχρέωση να μειώνει τα τέλη της κατά το επόμενο έτος, εάν διαρκούντος του προηγούμενου δημιουργήθηκε περίσσειμα και η Αρχή απαγορεύεται να έχει οποιοδήποτε κέρδος, μέσα στην έννοια του άρθρου 5(1) των περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων.

Κρίνουμε πως η προσφορά των υπηρεσιών της Αρχής, και η διάθεση εξοπλισμού αποτελούν εμπορική δραστηριότητα - επιχείρηση, μέσα στην έννοια του άρθρου 5 των περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων. Οι διατάξεις δε του άρθρου 19 δεν αλλοιώνουν τη φύση του κέρδους που προσπορίζεται η Αρχή όταν δεν συμμορφώνεται με τις απαιτήσεις του άρθρου. Η μη πληρωμή φόρου ενθαρρύνεται με την μη προσπόριση κέρδους. Σε περίπτωση όμως που δεν υπάρχει συμμόρφωση προς τις διατάξεις του άρθρου 19 και πραγματοποιούνται κέρδη, κρίνουμε πως τα κέρδη υπόκεινται σε φορολογία.

Ο όρος "εμπορική επιχείρηση" όπως ερμηνεύεται στο άρθρο 5(2) των πιο πάνω Νόμων, περιλαμβάνει "και πάσαν Βιομηχανίαν η οιαδήποτε εταιραν επιχείρησιν ενέχουσαν τον χαρακτήρα εμπορίας". Ο όρος εμπορία, παρόλον που στην πλειονότητα των υποθέσεων ενέχει και την έννοια του κέρδους, μερικές αυθεντίες υποστηρίζουν τη θέση πως το κίνητρο του κέρδους δεν είναι πάντοτε απαραίτητο στη διεξαγωγή εμπορίας. Στην υπόθεση *C.I.R. v. Incorporated Council of Law Reporting for England and Wales* 2 T.C. p. 105, ο Lord Coleridge C.J. είπε τα πιο κάτω:

"I should have thought it capable of strong argument that they carried on a trade, because it is not essential to the carrying on of a trade that the persons engaged in it should make, or desire to make, a profit by it. Though it
5 may be true that in the great majority of cases the carrying on of a trade does, in fact, include the idea of profit, yet the definition of the mere word ' trade' does not necessarily mean profit to be made by the seller to the buyer or by the buyer from the seller, not at all".

10 Η προσέγγιση αυτή υιοθετήθηκε στην υπόθεση *E.A.C. v. Petrolina Company Ltd* (1971) 1 C.L.R. 19, σελίδες 69 έως 70, όπου το Ανώτατο Δικαστήριο, διαφωνώντας του Δικαστή Ιωσηφίδη, αποφάσισε πως οι πρόνοιες του άρθρου 23 του περί Αναπτύξεως Ηλεκτρισμού Νόμου, Κεφ.
15 171, το οποίο είναι ταυτόσημο με το άρθρο 19(1) του Κεφ. 302, δεν είναι αρκετές για να οδηγήσουν στο συμπέρασμα πως η Αρχή Ηλεκτρισμού δεν είναι εμπορική επιχείρηση. Το κριτήριο της εμπορίας είναι αντικειμενικό και δεν σχετίζεται με τα ελατήρια του καθενός εμπορευόμενου, όπως
20 λέχθηκε στην υπόθεση *Harrison (Watford) Ltd v. Griffiths* 40 T.C. p. 281, στη σελ. 304.

Σχετική δε αυθεντία υποστηρίζει πως ο τρόπος χρησιμοποίησης του εισοδήματος δεν επηρέαζε την ευθύνη για φορολογία. (*Mersey Docks Harbour Board v. Lucas* 2 T.C.
25 p.25.) Στην υπόθεση αυτή ένα σώμα, που συστάθηκε με Νόμο με σκοπό τον έλεγχο, τη συντήρηση λιμανιών, θεωρήθηκε πως υπόκειτο σε φορολογία αναφορικά με τα περισσεύματα από τα έσοδά του, αφαιρουμένων των εξόδων, μολονότι απαιτείτο να χρησιμοποιεί τα περι-
30 σεύματα σε ένα ταμείο για την απόσβεση χρεών που είχαν δημιουργηθεί από την κατασκευή των λιμανιών. (Βλέπε επίσης *Simons Taxes*, vol. B, para B.1.204.). Το γεγονός επίσης ότι κέρδη χρησιμοποιούνται για τη μείωση των τελών δεν επηρεάζει τη φορολογησιμότητά του.
35 (*Paddington Burial Board v. I.R. Comrs.* 2 T.C. 46 και *Alloa Magistrates v. I.R.C.* 16 T.C. 451. Μόνον όπου κέρδη προέρχονται από την είσπραξη υποχρεωτικών τελών δεν υπόκεινται σε φορολογία. (*Glasgow Corporation Water*

Commissioners v. I.R. 1 T.C. 28). Σχετικές είναι και οι αποφάσεις *Glasgow Corporation Water Works v. Miller* 2 T.C. 131, η οποία ακολουθήθηκε μεταξύ άλλων στην *Forth Conservancy Board v. I.R.C.* 16 T.C. 103, *Pontypridd and Rhonda Joint Water Board v. Ostime* 28 T.C. 261, *Allan v. Hamilton Water Works* 2 T.C. 194 και *Paddington Burial Board v. C.I.R.* 2 T.C. 45. 5

Το άρθρο 19(1) του Κεφ. 302 δεν απαγορεύει στην Αρχή να έχει κέρδη, αντιθέτως προνοεί ώστε τα κέρδη αυτά να χρησιμοποιούνται σε ειδικό σκοπό και με συγκεκριμένο τρόπο. Αυτή η διάταξη, που είναι ταυτόσημη με εκείνη στην υπόθεση *Mersey Docks* (πιο πάνω), δεν υποστηρίζει την εισήγηση πως η Αρχή δεν είναι εμπορική επιχείρηση, μέσα στις πρόνοιες του σχετικού άρθρου, των 15
περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων.

Όσον αφορά τον ισχυρισμό στον τρίτο λόγο, ότι δηλαδή η Αρχή δεν είναι πρόσωπο με την έννοια των άρθρων 2 και 5(1) των περί Φορολογίας Εισοδήματος Νόμων του 1961-1979, θα πρέπει να υποδείξουμε τον ορισμό "πρόσωπο" στο άρθρο 2 του Νόμου που "περιλαμβάνει και οργανισμό προσώπων". Έχοντας λοιπόν υπόψη τις εξουσίες της Αρχής, στις οποίες έχουμε αναφερθεί, αυτή είναι πρόσωπο εντός της έννοιας του άρθρου 5(1)(α) των πιο πάνω Νόμων, νοουμένου βέβαια ότι υπάρχουν και οι άλλες προϋποθέσεις, που όπως έχουμε ήδη πει υπάρχουν στην παρούσα υπόθεση. 20
25

Για τους πιο πάνω λόγους η έφεση επιτρέπεται και η πρωτόδικη απόφαση παραμερίζεται. Επικυρώνονται οι επίδικες αποφάσεις των εφεσειόντων. Δεν γίνεται οποιαδήποτε διαταγή για έξοδα. 30

*Η έφεση επιτρέπεται
χωρίς διαταγή για έξοδα.*