

15 Σεπτεμβρίου, 1993

[ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΙΔΗΣ, Δ/στής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

HAMSEATIC MARINE TRAINING SCHOOL LTD.,

Αιτητές,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ,
ΜΕΣΩ ΥΠΟΥΡΓΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΩΝ,

Καθ' ων η αίτηση.

(Υπόθεση Αρ. 784/92)

Λέξεις και Φράσεις — Όρος "εκπαίδευση" — Χρήση του όρου στον περί Φόρου Προστιθέμενης Αξίας Νόμο του 1990 (Ν. 246/90) — Ανάλυση — Σαφής η επιλογή του νομοθέτη, όταν αναφέρεται σε υπηρεσίες εκπαίδευσης που εξαιρούνται του φόρου — Υπαγωγή στην έννοια της υπηρεσίας εκπαίδευσεως της συγκεκριμένης παρεχομένης από είδος φροντιστηρίου υπηρεσίας στην κριθείσα υπόθεση.

5

Οι αιτητές αμφισβήτησαν το κύρος της απόφασης του Εφόρου Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, με την οποία δεν αναγνώρισε ότι παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης και, επομένως, ότι απαλλάσσονται της υποχρέωσης καταβολής Φόρου Προστιθέμενης Αξίας. Αυτό ήταν και το μόνο επίδικο θέμα.

10

Το Ανώτατο Δικαστήριο, ακυρώνοντας την προσβαλλόμενη απόφαση, αποφάσισε ότι:

15

1. Το πρώτο μέρος του Παραρτήματος στον περί Φόρου Προστιθέμενης Αξίας Νόμο του 1990 (Ν. 246/90, 52(1)/92, 4(1)/90), απαριθμεί τις παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που, σύμφωνα με το Άρθρο 28(1) του Νόμου, εξαιρούνται από το φόρο. Σ' αυτές περιλαμβάνονται (βλ. εδ. XII), "υπηρεσίες εκπαίδευσης που πραγματοποιούνται από οργανισμούς ή άλλα πρόσωπα, νοουμένου ότι τυγχάνουν αναγνώρισης από τον Έφορο".

20

2. Μπορεί να είναι ή να μην είναι ορθό να επιδιώκεται η επίτευξη κοι-

25

5 νομικοπολιτικών στόχων διά της φορολογικής νομοθεσίας. Ο προβληματισμός ανήκει στο νομοθέτη και σ'αυτόν εναπόκειται ο προσδιορισμός του εύρους του φάσματος του φορολογητέου αντικειμένου, της έκτασης των εξαιρέσεων που πρέπει να εισαχθούν και γενικά τις φιλοσοφίας που θα διέπει την όποια ρύθμιση. Έργο των εφαρμοστών του Νόμου και στη συνέχεια του Δικαστηρίου, ως του αυθεντικού ερμηνευτή τους, δεν μπορεί να είναι η αναζήτηση του σκόπλου ή του ορθού, αλλά η υπαγωγή των περιστατικών στις διατάξεις του Νόμου όπως αυτές θεσπίστηκαν.

10

Στην παρούσα περίπτωση, η επιλογή του νομοθέτη είναι σαφής. Η αναφορά γενικά σε υπηρεσίες εκπαίδευσης δεν αφήνει περιθώρια για περιορισμό της έννοιας του όρου. Οι αιτητές αποτελούν είδος εκπαιδευτικού ιδρύματος αναγνωρισμένο από το Νόμο. Η εγγραφή του στο μητρώο Ιδιωτικών Φροντιστηρίων που τηρείται στο Υπουργείο Παιδείας, σημαίνει, έχοντας υπόψη τις πρόνοιες του σχετικού Νόμου, ότι πληρούν τα προαπαιτούμενα του Νόμου. Ειδικά, ότι υπέβαλαν προς τον Υπουργό Παιδείας, μεταξύ άλλων, στοιχεία ως προς "το βαθμό και την ποιότητα της χορηγηθησομένης εκπαίδευσης", (Άρθρο 4(1)(γ) του περί Ιδιωτικών Σχολών και Φροντιστηρίων Νόμου (Ν. 5/71) και ότι είναι εφοδιασμένοι "διά του εξοπλισμού του αναγκαίου διά την ορθή διδασκαλία των δηλωθέντων μαθημάτων" (Άρθρο 11(α) του Ν. 5/71 όπως θεσπίστηκε με το Ν. 56/83). Ακόμα σημαίνει πως ανταποκρίνονται στον ορισμό του φροντιστηρίου όπως τον καθορίζει ο Νόμος. Ως φροντιστήριο ορίζεται η συστηματική οργάνωση και παροχή, διά ζώσης ή και μηχανικών μέσων, διδασκαλίας εις ενδιαφερόμενα άτομα ή ομάδες ατόμων. (βλ. το Άρθρο 4(β) του Τροποποιητικού Νόμου 56/83).

15

20

25

3. Η παροχή από τους αιτητές μόρφωσης πάνω σε οργανωμένη και διαρκή βάση, στα πλαίσια συστηματοποιημένου προγράμματος προς απόκτηση των γνώσεων που απαιτούνται για την άσκηση ορισμένου επαγγέλματος και τελικά η αναγνωρισμένη δυνατότητα παροχής, μετά από καθιερωμένες εξετάσεις, αναγνωρισμένου πιστοποιητικού ικανότητας, συνιστά υπηρεσία εκπαίδευσης με την έννοια του Νόμου.

Η προσφυγή επιτυγχάνει χωρίς έξοδα.

Αναφερόμενες υποθέσεις:

30

Hadjiyianni v. Republic (1966) 3 C.L.R. 338,

Kittides v. Republic (1973) 3 C.L.R. 123,

Serafino Shoe Industry and Trading Co. Ltd. v. Republic (1987) 3

C.L.R. 1316,

Μάτσος v. Δημοκρατίας (1990) 3 Α.Α.Δ. 4249,

Amazon Enterprises Ltd. v. Δημοκρατίας (1991) 4 Α.Α.Δ. 129.

5

Προσφυγή.

Προσφυγή εναντίον της απόφασης του Εφόρου Φόρου Προστιθέμενης Αξίας ημερομηνίας 3/8/92, με την οποία δεν αναγνώρισε ότι οι αιτητές παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης και επομένως δεν απαλλάσσονται της υποχρέωσης καταβολής Φόρου Προστιθέμενης Αξίας.

10

N. Ιωάννου, για τους Αιτητές.

15

E. Ζαχαριάδου- Τριανταφυλλίδου, Δικηγόρος της Δημοκρατίας, για τους Καθ' ων η αίτηση.

Cur. adv. vult.

20

ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΙΔΗΣ, Δ.: Οι αιτητές αμφισβητούν το κύρος της απόφασης του Εφόρου Φόρου Προστιθέμενης Αξίας ημερομηνίας 3 Αυγούστου 1992 με την οποία δεν αναγνώρισε ότι παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης και, επομένως, ότι απαλλάσσονται της υποχρέωσης καταβολής Φόρου Προστιθέμενης Αξίας.

25

Το πρώτο μέρος του Παραρτήματος στον περι Φόρου Προστιθέμενης Αξίας Νόμο του 1990 (Ν. 246/90, 52(Ι)/92, 4(Ι)/93), απαριθμεί τις παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που, σύμφωνα με το άρθρο 28(1) του Νόμου, εξαιρούνται από το φόρο. Σ' αυτές περιλαμβάνονται (βλ. εδ. XII), "υπηρεσίες εκπαίδευσης που πραγματοποιούνται από οργανισμούς ή άλλα πρόσωπα, νοουμένου ότι τυγχάνουν αναγνώρισης από τον Έφορο". Η πρώτη αντίδραση του Εφόρου στο αίτημα των αιτητών για εξαίρεσή τους, συναρτήθηκε προς την υπόστασή τους. Με την επιστολή του ημερομηνίας 12 Ιουνίου 1992, το απέρριψε γιατί το σχολείο τους, όπως το χαρακτηρίζει, "δεν είναι εγγεγραμμένο ούτε στο Υπουργείο Παιδείας ούτε στο Υπουργείο Εργασίας και Κοινωνικών Ασφαλίσεων".

30

35

Όπως υπέδειξαν στον Έφορο οι αιτητές, το σχολείο τους ήταν εγγεγραμμένο ως φροντιστήριο στο Μητρώο που τηρείται στο Υπουργείο Παιδείας σύμφωνα με το άρθρο 7(1) του περι Ιδιωτικών Σχολείων και Φροντιστηρίων Νόμου του 1971 (Ν. 5/71, 56/83, 123/85). Το θέμα επανεξετάστηκε με αντικείμενο πλέον του προ-

40

βληματισμού το κατά πόσο οι αιτητές πραγματοποιούν υπηρεσίες εκπαίδευσης. Αυτό είναι και το μόνο ερώτημα που τίθεται στη διαδικασία αυτή.

5 Στις αγορεύσεις έχει γίνει αναφορά στις γενικές αρχές που διέ-
 πουν την ερμηνεία φορολογικών νομοθετημάτων και στη φύση του
 αναθεωρητικού ελέγχου που ασκείται στα πλαίσια της δικαιοδο-
 σίας του Ανωτάτου Δικαστηρίου κατά το Άρθρο 146 του Συντάγ-
10 ματος. Το Δικαστήριο ασκεί έλεγχο νομιμότητας και, σε περιπτώ-
 σεις όπως η παρούσα, θα υπάρχει δυνατότητα παρέμβασης εφόσον
 κρίνεται ότι η αντίληψη του Εφόρου ως προς την έννοια του Νόμου
 είναι πλανημένη. Συναφώς, αναφέρθηκαν οι δυο πλευρές σε νομο-
15 λογία ως προς την ανάγκη ερμηνείας των φορολογικών διατάξεων
 με γνώμονα τη συνηθισμένη έννοια του λεκτικού τους χωρίς προ-
 σθήκες ή εξυπακουόμενα, την άρση τυχόν αμφιβολιών εναντίον του
 φορολογούμενου όταν ερμηνεύεται διάταξη που εισάγει φορολογι-
20 κή εξαίρεση, και ακόμα στο θεμελιωμένο πως είναι ο φορολογού-
 μενος και όχι η φορολογούσα αρχή που φέρει το βάρος της απόδει-
 ξης της νομοθετικής κάλυψης διεκδικούμενης φορολογικής εξαίρε-
 σης. (Βλ. *A. Hadjiyianni v. Republic* (1966) 3 C.L.R. 338, *Kittides*
v. Republic (1973) 3 C.L.R. 123, *Serafino Shoe Industry and*
Trading Co. Ltd v. Republic (1987) 3 C.L.R. 1316, *Αντρέας Μάτσος*
v. Κυπριακής Δημοκρατίας (1990) 3 Α.Α.Δ. 4249, *Amazon*
Enterprises Ltd v. Κυπριακής Δημοκρατίας (1991) 4 Α.Α.Δ. 129.)

25 Τα πραγματικά γεγονότα είναι παραδεκτά. Η φύση των υπηρε-
 σιών που παρέχουν οι αιτητές συνοψίζονται στην επιστολή τους
 προς τον Έφορο ημερομηνίας 27 Αυγούστου 1992. Ασχολούνται με
30 "Marine training" και είναι αναγνωρισμένοι ως μη κερδοσκοπικό
 ίδρυμα. Στεγάζονται σε χώρο του παλαιού λιμανιού της Λεμεσού
 που τους παραχωρήθηκε από την Κυβέρνηση και συνεργάζονται
 στενά με το Τμήμα Εμπορικής Ναυτιλίας. Πραγματοποιούν σειρές
 μαθημάτων για αλλοδαπούς φοιτητές, (και προς Κυπρίους εργοδο-
35 τουμένους τους σύμφωνα με σχετικό σημείωμα στο διοικητικό φά-
 κελο) προς απόκτηση πιστοποιητικού ικανότητας για άσκηση ναυ-
 τικών επαγγελμάτων. Η βασική σειρά μαθημάτων είναι τρίμηνη.
 Ακολουθείται από τρίμηνη αναβαθμισμένη σειρά μαθημάτων και τε-
40 λική εξέταση για εξασφάλιση του Ναυτικού Πιστοποιητικού Ικανό-
 τητας που διεξάγεται μετά από δυο ετών υπηρεσία στη θάλασσα και
 που αναγνωρίζεται παγκοσμίως. Επιπρόσθετα, μεταξύ άλλων,
 πραγματοποιούν ειδικές σειρές μαθημάτων για αξιωματικούς.

Ο Έφορος, στην προσπάθειά του για ερμηνεία του Νόμου, άντλησε βοήθεια από τη γνώμη εμπειρογνώμονα όπως τη βρίσκου-

με σε δυο διαδοχικά σημειώματα του ημερομηνίας 16 Δεκεμβρίου 1991 και 17 Φεβρουαρίου 1992. Ήταν η κεντρική του πρόταση πως ο όρος "εκπαίδευση" (education) διακρίνεται από τον όρο "εξειδικευμένη επιμόρφωση" (training). Εισηγήθηκε πως η εξαίρεση θα πρέπει να περιοριστεί στην εκπαίδευση παιδιών ή νεαρών ατόμων που φοιτούν στο σχολείο ή σε κολλέγιο πάνω σε πλήρη βάση. Διατύπωσε την άποψη πως η επιλογή ενηλίκων για δαπάνη χρημάτων προς απόκτηση επιμόρφωσης από εκεί και πέρα, συνιστά κατανώλωση που πρέπει να φορολογείται. Κατέληξε πως, υπό την προϋπόθεση ότι οι υπηρεσίες παρέχονται από αναγνωρισμένα ιδρύματα ή πρόσωπα, θα μπορούσαν να εξαιρούνται μόνο όταν παρέχονται πάνω σε πλήρη βάση και δεν απευθύνονται σε ενήλικες. Εξήγησε πως ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας δεν είναι μέσο επίτευξης κοινωνικοπολιτικών στόχων αλλά ευρείας βάσεως φόρος κατανώλωσης με ελάχιστες εξαιρέσεις.

Ο Έφορος υιοθέτησε τη γενική προσέγγιση του εμπειρογνώμονα ως προς τη διάκριση μεταξύ εκπαίδευσης και εξειδικευμένης επιμόρφωσης χωρίς όμως να επεκταθεί και σε αναφορά στον παράγοντα της ηλικίας των φοιτητών. Στη συνεδρία της 13 Μαεου 1992 καθορίστηκε πως η επιμόρφωση δεν εξαιρείται από τον Φόρο Προστιθέμενης Αξίας και με την επιστολή του, ημερομηνίας 3 Αυγούστου 1992, ο Έφορος αιτιολόγησε την προσβαλλόμενη απόφαση θεωρώντας ότι οι αιτητές παρέχουν υπηρεσίες εξειδικευμένης επιμόρφωσης "και όχι υπηρεσίες εκπαίδευσης για σκοπούς Φ.Π.Α.". Στην αγόρευση για τον Έφορο, επισημαίνεται πως οι ίδιοι οι αιτητές, στην περιγραφή των υπηρεσιών που προσφέρουν, αναφέρθηκαν σε "training" και όχι σε "education". Παρέπεμψαν συναφώς σε αγγλικά νομοθετήματα στα οποία γίνεται ειδική αναφορά σε "training" όταν είναι επιθυμητό να καλυφθεί και αυτή.

Σύμφωνα με την αντίθετη άποψη των αιτητών, η γενικότητα με την οποία διατυπώθηκε η εξαίρεση δείχνει τη σαφή πρόθεση του νομοθέτη. Εξαιρούνται οι περιπτώσεις όπου οι παρεχόμενες υπηρεσίες είναι μόρφωση και γενικά εκπαίδευση αφού έτσι βελτιώνεται το άτομο και οφελείται το κοινωνικό σύνολο. Ο όρος εκπαίδευση καλύπτει όλο το φάσμα της μόρφωσης και επιμόρφωσης και γι' αυτό τέθηκε ως μόνος όρος για την υπαγωγή ορισμένης περίπτωσης στην εξαίρεση, η αναγνώριση του σχολείου από τον Έφορο. Ο ίδιος ο Έφορος, με την πρώτη του απόφαση, καθόρισε ως μόνη προϋπόθεση την αναγνώριση του σχολείου από το Υπουργείο Παιδείας ή από το Υπουργείο Εργασίας και Κοινωνικών Ασφαλίσεων. Η ανασκευή της εντύπωσης πως οι αιτητές δεν ήταν εγγεγραμμένοι, θα έπρεπε, στα πλαίσια των κανόνων της χρηστής

διοίκησης, να οδηγήσει στην έγκριση του αιτήματός τους.

Παρέπεμψαν και οι δυο πλευρές σε λεξικά ως προς την έννοια του όρου "εκπαίδευση". Παραθέτω τα σχετικά λήμματα από το Μεγάλο Λεξικό της Νεολληνικής Γλώσσας του Α. Γεωργοπαπαδάκου και Ομάδας Φιλολόγων, και από το Υπερλεξικό της Νεολληνικής Γλώσσας

- 5
- 10 "Εκπαίδευση = 1. η προσπάθεια της ενήλικης γενιάς να επιδράσει στην ανήλικη με την πνευματική, ηθική και σωματική αγωγή, σύμφωνα με ορισμένο σχέδιο και για ορισμένο σκοπό, διαπαιδαγώγηση.
- 15 2. η ανάπτυξη των πνευματικών, ηθικών και σωματικών δυνάμεων, που γίνεται με τη διδασκαλία σύμφωνα με ορισμένο σχέδιο και σκοπό, μόρφωση.
3. ορισμένο στάδιο ή τρόπος παροχής της μόρφωσης με τη διδασκαλία: Μέση εκπαίδευση - Ιδιωτική εκπαίδευση."
- 20 "Εκπαίδευση (η), ουσ.: 1) ανάπτυξη των διανοητικών, σωματικών και ψυχικών δυνάμεων του παιδιού.
- 2) μόρφωση που δίνεται συστηματικά στα παιδιά από τους δασκάλους.
- 25 3) στάδιο μόρφωσης.
- 4) ειδ.: εκπαίδευση κληρωτών" στρατιωτική εκγύμναση νεοσυλλέκτων.
- 30 ετυμ.: εκπαίδευσις - εκπαιδεύω συνών.:
1) αγωγή 2) διδασκαλία. αντίθ.1.2) απαιδευσία."

Προσθέτω και τα ακόλουθα από το Μεγάλο Επίτομο Λεξικό της Ελληνικής Γλώσσας του Σπύρου Τσιούνη:

- 35 "Εκπαίδευση: Η ενέργεια και το αποτέλεσμα του εκπαιδεύω, (η ανατροφή, η παιδεία, η μόρφωση, η διαπαιδαγώγηση, η αγωγή ορισμένο στάδιο ή φάση της εκπαίδευσης (κατώτερη, μέση, ανώτερη κλπ) (αντίθ. απαιδευσία, απαιδαγωγησία, αμάθεια). Εκπαιδεύω: ανατρέφω σωματικά και πνευματικά, μορφώνω με τη διδασκαλία, διαπαιδαγωγώ· ασκώ κάποιον με ειδική διδασκαλία για ορισμένο σκοπό, προπαρασκευάζω, προπαιδεύω, εξασκώ."
- 40

Μπορεί να είναι ή να μὴν είναι ορθό να επιδιώκεται η επίτευξη

κοινωνικοπολιτικών στόχων διά της φορολογικής νομοθεσίας. Δεν εκφράζω άποψη γιατί δε νομίζω ότι εγείρεται τέτοιας μορφής ζήτημα. Ο προβληματισμός ανήκει στο νομοθέτη και σ' αυτόν εναπόκειται ο προσδιορισμός του εύρους του φάσματος του φορολογητέου αντικειμένου, της έκτασης των εξαιρέσεων που πρέπει να εισαχθούν και γενικά τις φιλοσοφίας που θα διέπει την όποια ρύθμιση. Έργο των εφαρμοστών του Νόμου και στη συνέχεια του Δικαστηρίου ως του αυθεντικού ερμηνευτή τους δεν μπορεί να είναι η αναζήτηση του σκόπιμου ή του ορθού αλλά η υπαγωγή των περιστατικών στις διατάξεις του Νόμου όπως αυτές θεσπίστηκαν.

Στην παρούσα περίπτωση, η επιλογή του νομοθέτη είναι νομίζω σαφής. Η αναφορά γενικά σε υπηρεσίες εκπαίδευσης δεν αφήνει περιθώρια για περιορισμό της έννοιας του όρου με τον τρόπο που εισηγούνται οι καθ' ων η αίτηση. Οι αιτητές αποτελούν είδος εκπαιδευτικού ιδρύματος αναγνωρισμένο από το Νόμο. Η εγγραφή στο μητρώο Ιδιωτικών Φροντιστηρίων που τηρείται στο Υπουργείο Παιδείας, σημαίνει, έχοντας υπόψη τις πρόνοιες του σχετικού Νόμου ότι πληρούν τα προαπαιτούμενα του Νόμου. Ειδικά, ότι υπέβαλαν προς τον Υπουργό Παιδείας, μεταξύ άλλων, στοιχεία ως προς "το βαθμό και την ποιότητα της χορηγηθησόμενης εκπαίδευσης", (άρθρο 4(1)(γ) του Νόμου 5/71) και ότι είναι εφοδιασμένοι "διά του εξοπλισμού του αναγκαιούτος δια την ορθή διδασκαλία των δηλωθέντων μαθημάτων" (άρθρο 11(α) του Νόμου 5/71 όπως θεσπίστηκε με το Ν. 56/83). Ακόμα σημαίνει πως ανταποκρίνονται στον ορισμό του φροντιστηρίου όπως τον καθορίζει ο Νόμος. Ως φροντιστήριο ορίζεται η συστηματική οργάνωση και παροχή, διά ζωής ή και μηχανικών μέσων, διδασκαλίας εις ενδιαφερόμενα άτομα ή ομάδες ατόμων. (βλ. το άρθρο 4(β) του Τροποποιητικού Νόμου 56/83).

Χωρίς να θέλω να ριψοκινδυνεύσω οριοθέτηση των περιπτώσεων που θα μπορούσαν να υπαχθούν στην εξαίρεση του Νόμου, θα έλεγα ότι η παροχή από τους αιτητές μόρφωσης πάνω σε οργανωμένη και διαρκή βάση στα πλαίσια συστηματοποιημένου προγράμματος προς απόκτηση των γνώσεων που απαιτούνται για την άσκηση ορισμένου επαγγέλματος και τελικά η αναγνωρισμένη δυνατότητα παροχής, μετά από καθιερωμένες εξετάσεις, αναγνωρισμένου πιστοποιητικού ικανότητας συνιστά υπηρεσία εκπαίδευσης με την έννοια του Νόμου.

Για τους πιο πάνω λόγους η προσφυγή επιτυγχάνει και η προβαλλόμενη απόφαση ακυρώνεται. Καμιά διαταγή για έξοδα.

Η προσφυγή επιτυγχάνει χωρίς έξοδα.