

24 Σεπτεμβρίου, 1990

{ΣΑΒΒΙΔΗΣ, Δ/στής}

CANNON ASSURANCE LIMITED,

Αιτητές,

v.

ΤΗΣ ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ ΤΟΥ  
ΕΦΟΡΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ,

Καθ' ου η αίτηση.

(Υπόθεση Αρ. 762/87).

5 Φορολογία — Φορολογία Έκτακτης εισφοράς — Τελευταίο τρίμηνο του 1977 και τρία πρώτα τρίμηνα του 1978 και τρίμηνα του 1980 μέχρι 1985 — Επιβολή φορολογίας πέραν των 6 χρόνων — Σε ποιες περιπτώσεις είναι επιτρεπτή — Οι περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμοι 1978-79, Άρθρο 23(2) — Η εφαρμογή του Άρθρου 23(2) στην παρούσα υπόθεση κρίθηκε εσφαλμένη και οδήγησε στην ακύρωση της επιβληθείσας φορολογίας.

10 Φορολογία — Διπλή φορολογία — Σύμβαση για αποφυγή διπλής φορολογίας μεταξύ Κύπρου και Ηνωμένου Βασιλείου — Τεματισμός ασφαλιστικών εργασιών στην Κύπρο — Συνέχιση εξυπηρέτησης παλαιών συμβολαίων μέσω άλλης εταιρείας — Η απόφαση του Εφόρου να θεωρήσει ότι οι αιτητές διεξήγαγαν, κατά τον ουσιώδη χρόνο, εργασία στην Κύπρο ώστε να τους επιβληθεί η επίδικη φορολογία για τα τρίμηνα 1980-1985, ήταν εύλογα επιτρεπτή.

15 Λέξεις και Φράσεις — "Μόνιμος εγκατάστασις" στο Άρθρο 5 της Σύμβασης μεταξύ Κύπρου και Ηνωμένου Βασιλείου για αποφυγή διπλής φορολογίας.

20 Οι αιτητές είναι ξένη εταιρεία και έχει σαν κύρια απασχόλησή της ασφαλιστικές εργασίες. Υπέβαλαν φορολογικές δηλώσεις για σκοπούς φόρου εισοδήματος για τα χρόνια 1977 στις 7.3.79, για το 1978 στις 6.3.80 και για το 1979 στις 14.2.81. Οι λογαριασμοί για τα χρόνια 1980-25 85 υποβλήθηκαν στις 12.5.86. Ο Έφορος Φόρου Εισοδήματος (ο Έφορος) ισχυρίστηκε ότι οι αιτητές δεν υπέβαλαν δηλώσεις για σκοπούς έκτακτης εισφοράς για καμία από τις πιο πάνω περιόδους, ενώ οι αιτητές ισχυρίστηκαν ότι οι δηλώσεις αυτές υποβλήθηκαν έγκαιρα αλλά

είχαν παραπέσει στο γραφείο του. Ο Έφορος επέβαλε φορολογία για έκτακτη εισφορά για την επίδικη περίοδο, το Δεκέμβριο του 1986, στην οποία οι αιτητές έφεραν ένσταση με επιστολή τους ημερ. 6.2.87. Στην ένσταση ανέφεραν ότι το τελευταίο τρίμηνο του 1977 και τα πρώτα τρία τρίμηνα του 1978 είχαν ζημιές και επίσης ότι τερμάτισαν τις εργασίες τους, στην Κύπρο στις 30.11.79. Οι αιτητές ισχυρίστηκαν ότι έκαμαν συμφωνία με την Eagle Star Insurance Company Ltd, για εξυπηρέτηση μέσω της εταιρείας αυτής παλαιών τους συμβολαίων.

5

Στη συνέχεια ο Έφορος ζήτησε από τους αιτητές να του παρουσιάσουν αντίγραφο της πιο πάνω συμφωνίας καθώς και άλλα στοιχεία απαραίτητα για εξέταση της φορολογίας που τους επιβλήθηκε.

10

Ο Έφορος απέρριψε τις ενστάσεις των αιτητών και με επιστολή του ημερ. 29.6.87, τους κοινοποίησε την απόφασή του ότι με βάση τα ενώπιόν του στοιχεία θεωρούσε ότι οι αιτητές κατά τον ουσιώδη χρόνο εξακολουθούσαν να διεξάγουν εργασίες στην Κύπρο.

15

Τα νομικά θέματα που χρήζουν εξέτασης είναι δύο:

20

- 1) Κατά πόσο η απόφαση του Εφόρου να θεωρήσει ότι οι αιτητές διεξήγαγαν εργασία στην Κύπρο κατά τον ουσιώδη χρόνο ώστε να τους επιβληθεί η επίδικη φορολογία για τα τρίμηνα 1980-1985, ήταν εύλογα επιτρεπτή.
- 2) Κατά πόσο η φορολογία για το τελευταίο τρίμηνο του 1977 και τα πρώτα τρία τρίμηνα του 1978 είναι άκυρη γιατί δεν έγινε μέσα στα χρονικά όρια που καθορίζει το Άρθρο 23(2) των Περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων 1978-1979 (ο Νόμος).

25

30

Σύμφωνα με το Άρθρο 23(2) του Νόμου ο Διευθυντής δικαιούται να επιβάλει φορολογία μέσα στη διευρυνόμενη περίοδο των 12 χρόνων, αν αποδειχθεί ότι ο φορολογούμενος είναι ένοχος δόλου ή εσκεμμένης παράλειψης. Κατά συνέπεια, αυτό που πρέπει να εξεταστεί είναι κατά πόσο οι αιτητές είναι ένοχοι δόλου ή εσκεμμένης παράλειψης.

35

*Το Ανώτατο Δικαστήριο αποφάσισε ότι:*

1. Από την αλληλογραφία που ανταλλάχθηκε μεταξύ των αιτητών και του Εφόρου, είναι φανερό ότι ο Έφορος για σκοπούς επιβολής φορολογίας έκτακτης εισφοράς δε δέχθηκε την αφαίρεση των ζημιών που υπέστησαν οι αιτητές για την περίοδο πριν τις 31.3.76, οι οποίες αναφέρονταν στις δηλώσεις φόρου εισοδήματος των αιτητών και οι οποίες παρόλο ότι για σκοπούς φόρου ει-

40

σοδήματος μπορούσαν να μεταφερθούν σε επόμενα χρόνια, για σκοπούς φορολογίας έκτακτης εισφοράς δεν μπορούσαν να μεταφερθούν σύμφωνα με το Άρθρο 3 και 2(γ) του Πίνακα στον Περί Εκτάκτου Εισφοράς (Προσωρινά Διατάξεις) Νόμο του 1974 (Ν. 55/74) και το Νόμο 15/76 αντίστοιχα.

Ο Έφορος μπορούσε να επιβάλει φορολογία έκτακτης εισφοράς με βάση τα στοιχεία που υποβλήθηκαν από τους αιτητές για σκοπούς φόρου εισοδήματος.

2. Η περίπτωση των αιτητών αναφορικά με τη φορολογία που τους επιβλήθηκε τα τρίμηνα 4/77, 1/78, 2/78 και 3/78 δεν εμπίπτει στις πρόνοιες του Άρθρου 23(2) του Νόμου, που εφαρμόζεται μόνο σε περιπτώσεις που αποδεικνύεται ότι ο φορολογούμενος είναι “ένοχος δόλου ή εσκεμμένης παραλείψεως”, ώστε το χρονικό όριο επιβολής φορολογίας να αυξάνεται σε 12 χρόνια. Η παρούσα περίπτωση καλύπτεται επαρκώς από τις πρόνοιες του Άρθρου 23(1) του Νόμου. Ως εκ τούτου η επιβολή φορολογίας για τα πιο πάνω τρίμηνα είναι εκπρόθεσμη και δέον να ακυρωθεί.

3. Η απόφαση του Εφόρου ότι οι αιτητές εξακολούθουσαν να διεξάγουν εργασίες στην Κύπρο μέσα στο πνεύμα και το γράμμα της Σύμβασης για αποφυγή διπλής φορολογίας, ήταν, ενόψει των στοιχείων που είχε ενώπιόν του, εύλογα επιτρεπτή.

4. Η προσφυγή αποτυγχάνει στην έκταση που αφορά φορολογία για τα έτη 1980-1985 και επιτυγχάνει στην έκταση που αφορά φορολογία για το τελευταίο τρίμηνο του 1997 και τα τρία πρώτα τρίμηνα του 1978.

*Η προσφυγή επιτυγχάνει μερικώς, χωρίς έξοδα.*

*Αναφερόμενη υπόθεση:*

*Royal Insurance Co. Ltd. v. Republic (1984) 3 C.L.R. 1110.*

### **Προσφυγή.**

Προσφυγή εναντίον της απόφασης του Έφορου Φόρου Εισοδήματος με την οποία επέβαλε στους αιτητές φορολογία ειδικής εισφοράς για τα τρίμηνα 31.12.77, 31.3.78, 30.6.78, 30.9.78 και για τα τρίμηνα 1980 μέχρι 1985.

*Χρ. Τριανταφυλλίδης, για τους Αιτητές.*

I. Λαζάρου, Δικηγόρος της Δημοκρατίας, για τον Καθ' ου η αίτηση.

*Cur. adv. vult.*

ΣΑΒΒΙΔΗΣ, Δ.: Με την προσφυγή τους αυτή οι αιτητές προ- 5  
σβάλλουν την απόφαση του καθ' ου η αίτηση Εφόρου Φόρου Εισο-  
δήματος με ημερομηνία 21/6/1987 για την επιβολή φορολογίας ειδι-  
κής εισφοράς για τα τρίμηνα 31/12/77, 31/3/78, 30/6/78, 30/9/78 και  
για τα τρίμηνα του 1980 μέχρι 1985, που κοινοποιήθηκε στους αιτη- 10  
τές με επιστολή του Εφόρου ημερομηνίας 29/6/87, στην οποία εσω-  
κλείονταν οι σχετικές ειδοποιήσεις επιβολής φορολογίας.

Οι αιτητές είναι ξένη εταιρεία περιορισμένης ευθύνης και η κύ- 15  
ρια απασχόλησή της είναι ασφαλιστικές εργασίες. Οι αιτητές υπό-  
βαλαν φορολογικές δηλώσεις για σκοπούς φόρου εισοδήματος  
για τα χρόνια 1977 στις 7/3/79, για το 1978 στις 6/3/80 και για το  
1979 στις 14/2/81. Για τα χρόνια 1980-1985 οι αιτητές υπόβαλαν  
τους λογαριασμούς τους στις 12/5/1986. Κατά τον ισχυρισμό του  
καθ' ου η αίτηση οι αιτητές δεν υπόβαλαν δηλώσεις για σκοπούς  
φορολογίας έκτακτης εισφοράς για καμιά από τις πιο πάνω πε- 20  
ριόδους. Κατά τον ισχυρισμό των αιτητών οι δηλώσεις αυτές εί-  
χαν υποβληθεί έγκαιρα αλλά είχαν παραπέσει στο γραφείο του  
καθ' ου η αίτηση. Ο καθ' ου η αίτηση επέβαλε φορολογία για ει-  
δική εισφορά για την επίδικη περίοδο, το Δεκέμβριο του 1986,  
στην οποία οι αιτητές έφεραν ένσταση με επιστολή τους ημερομη- 25  
νίας 6/2/87, στην οποία αναφέρονται τα εξής:-

"Please consider this letter to be a formal letter of appeal  
against raised assessments for special contributions on the tax  
grounds that: 30

(a) Losses were made in the final quarter of 1977 and the first 3  
quarters of 1978. Copies of the correspondence and computations  
at that time have been sent to you under separate head. 35

(b) You were notified that the company considered operations had  
ceased. We have, however, submitted to you (without prejudice)  
computations which show losses for some years and profits  
covered by losses for others. Further copies have been sent to  
you. 40

We have not had responses to our earlier assertion that the  
company had ceased operations on 30 November 1979 and the  
grounds of our appeal are that this has occurred.

We should be grateful for your confirmation of receipt of this appeal and replies to our contentions within earlier letters."

5 Στη συνέχεια ο καθ' ου η αίτηση ζήτησε από τους αιτητές να του παρουσιάσουν αντίγραφο της σύμβασης μεταξύ των αιτητών και της "Eagle Star Insurance Company" καθώς και διάφορα άλλα στοιχεία απαραίτητα για την εξέταση της υπόθεσης φορολογίας των αιτητών. Οι αιτητές απάντησαν με επιστολή τους ημερομηνίας 27/4/1987 το περιεχόμενο της οποίας είναι το εξής:-

10

"Thank you for your letter of 20 March 1987.

Unfortunately, we do not have access to the computations you refer to in order to reconcile the figures.

15

However, I enclose copies of the final tax computations for the relevant years which we assume have already been agreed.

20

I also submit a copy of the contract agreement between Cannon Assurance Ltd and Eagle Star Insurance Company duly signed by both parties as requested."

25

Με δεύτερη επιστολή τους με ημερομηνία 28/4/1987, οι αιτητές πρόβαλαν τους πιο κάτω ισχυρισμούς:

"Further to my letter of the 27 April 1987, the following constitute comments on paragraph (b) of your previous correspondence.

30

On assumption that for the year 1980 to 1985 we are talking only about sterling business and not Cyprus pounds business, it must be pointed out that Cannon's sterling contracts were declared 'Non-Local' after protracted legal submissions. Included in the definition of a 'Non-Local policy' are words to the effect that premiums are payable outside of Cyprus.

35

Since premiums are payable outside of Cyprus, and were indeed invested outside of Cyprus I cannot see how that business can be taxed in Cyprus. The fact that clients may or may not have been serviced with the assistance of a local office, particularly under an agreement with another company, can surely have no bearing on the matter.

40

I trust this clarifies the situation."

Με επιστολή του ημερομηνίας 8 Μαΐου, 1987, ο καθ' ου η αίτηση απάντησε στους αιτητές τα εξής:-

"Thank you for your letter of 27th April 1987.

5

Unfortunately you failed to supply me with the information stated in para. (a) of my letter of 20th March, 1987. As you allege that you do not have access to the computations I enclose copy of the quarterly returns made by Cannon Assurance Ltd., for the quarters 1/77 to 3/79 and request you kindly to submit explanations as to how is it possible for your Company to have taxable profits for income tax purposes other than losses brought forward and tax losses for special contribution purposes."

10

Σε απάντηση στα πιο πάνω ερωτήματα οι αιτητές με επιστολή τους ημερομηνίας 22 Μαΐου, 1987, έδωσαν τις πιο κάτω πληροφορίες:

15

"Further to Mr R E Watt's letter of the 13 February, 1987, I write to confirm you whilst we have copies of the returns mentioned, we do not have any back-up documentation for assessing how the figures were arrived at.

20

In other words we know what the figures are but not how they were deduced.

25

I trust this explains the situation."

Ο καθ' ου η αίτηση, αφού μελέτησε όλα τα στοιχεία που τέθηκαν ενώπιόν του, απόρριψε τις ενστάσεις των αιτητών και με επιστολή του ημερομηνίας 29/6/1987, τους κοινοποίησε την απόφασή του ότι με βάση τα ενώπιόν του στοιχεία θεωρούσε ότι οι αιτητές κατά τον ουσιώδη χρόνο που αφορά την προσφυγή αυτή εξακολουθούσαν να διεξάγουν εργασίες στην Κύπρο. Στην επιστολή αυτή αναφέρονται τα πιο κάτω:

30

35

"I refer to your letter dated 6th February 1987 by which you objected (appealed) against the assessments raised for special contribution for the quarters 4/77 to 4/85, as well as to your letters dated 27.4.1987, 28.4.1987 and 22.5.1987 and to inform you as follows:-

40

A. Although the basis of calculation of Profits liable to special contribution is the same as the basis of calculation of profits

liable to income tax, yet for special contribution purposes the losses incurred prior to 31.3.76, could not be carried forward in accordance with the provisions of Section 3 and 2(c) of the Schedule to the Special Contribution (Temporary Provisions) Law No. 55 of 1974 and Law No. 15 of 1976 respectively. Therefore, I decided to determine the objections for special contribution purposes for the quarters 4/77 to 4/79 on the following income as shown on the income tax computations and having regard to your returns submitted from time to time but not those submitted under cover of your letter dated 13.2.1987.

4/77	£12,173
1/78	£6,245
2/78	£6,245
3/78	£6,245
	-----
	£18,735

1/79	Loss	(£2,991)
2/79	Loss	(£2,991)
3/79	Loss	(£2,991)
4/79	Loss	(£2,991)
		-----
	Loss c/f	(£11,964)

B. Although you have entered into an agreement with Eagle Star Insurance Co. Ltd., to cease effecting new insurance contracts in Cyprus, you continue to servicing the existing life policies through Eagle Star Insurance Co. Ltd.

As per agreement dated 31st December, 1980 between you and Eagle Star Insurance Co. Ltd. the latter carries out on behalf of your company different administrative services including the servicing of the existing life policies.

In regard to your point raised by your letter dated 28th April, 1987, concerning 'non local' and 'local' policies this apply for purposes of the Insurance Companies Law. Your profits are liable to tax as provided under Section 26 of the Income Tax Laws 1961 to 1985.

For the reasons above it is obvious that you continue to carry on business in Cyprus and therefore, I decided to determine the special contribution assessments for the quarters 1/80 to 4/85 as follows:-

	Quarters				<u>Total</u> C£	
	<u>1</u> C£	<u>2</u> C£	<u>3</u> C£	<u>4</u> C£		
1980	NIL	380	6,173	6,173	12,726	5
1981	3,409	3,409	3,409	3,408	13,635	
1982	3,857	3,857	3,857	3,857	17,428	
1983	2,265	2,265	2,265	2,265	9,060	
1984	1,419	1,419	1,419	1,419	5,676	
1985	2,232	2,232	2,232	2,232	8,928	10

-- I enclose notices of assessment for special contribution for the quarters 4/77, 1/78-2/78, 3/78 and 2/80 to 4/85 and if you feel aggrieved with my above decision, you may file a recourse against these assessments within 75 days from the date of the notices of assessment." 15

Οι ισχυρισμοί των αιτητών όπως αναφέρονται στην αίτηση και τη γραπτή αγόρευση του δικηγόρου τους είναι οι πιο κάτω:- 20

(1) Η φορολογία που επιβλήθηκε για το τελευταίο τρίμηνο του 1977 και τα τρία πρώτα τρίμηνα του 1978 είναι άκυρη γιατί δεν έγινε μέσα στα έξι χρόνια που προνοεί ο νόμος και στην προκειμένη περίπτωση ο καθ' ου η αίτηση δεν μπορούσε να πάει πίσω και να επωφεληθεί της περιόδου των 12 χρόνων που προνοεί το Άρθρο 23(1) του Νόμου 4/78 γιατί δεν απόδειξε ότι υπήρξε εκ μέρους των αιτητών οποιαδήποτε εσκεμμένη παράλειψη ή δόλος που να δίνει το δικαίωμα στον καθ' ου η αίτηση να εφαρμόσει τις πρόνοιες του Άρθρου 23(1). Οι αιτητές, σύμφωνα με τον ισχυρισμό του ευπαίδευτου δικηγόρου τους, είχαν υποβάλει έγκαιρα τις δηλώσεις τους οι οποίες όπως φαίνεται παράπεσαν στο γραφείο του καθ' ου η αίτηση. 25

Στη γραπτή του αγόρευση ο ευπαίδευτος δικηγόρος των αιτητών επιφύλαξε το δικαίωμα να καλέσει μαρτυρία για να αποδείξει τον ισχυρισμό του αυτό. 35

(2) Όσον αφορά τις φορολογίες για τα χρόνια 1980-85 ο ευπαίδευτος δικηγόρος των αιτητών ισχυρίστηκε πως οι αιτητές έπαυσαν να διεξάγουν οποιοσδήποτε επιχειρήσεις στην Κύπρο από την 1/12/1979 και κατά συνέπεια, από την ημερομηνία αυτή μπορούν να θεωρηθούν για τους σκοπούς της κυπριακής νομοθεσίας ως εταιρεία λειτουργούσα στο Ηνωμένο Βασίλειο και φορολογία μπορεί να τους επιβληθεί μόνο κάτω από τις πρόνοιες της σύμβασης για αποφυγή διπλής φορολογίας μεταξύ Κύ- 40



πρου και Ηνωμένου Βασιλείου.

5 Ο ευπαίδευτος δικηγόρος του καθ' ου η αίτηση, αφού έκαμε αναφορά στις πρόνοιες της σύμβασης για αποφυγή διπλής φορολογίας, ισχυρίστηκε πως, με βάση όλα τα στοιχεία που τέθηκαν ενώπιον του καθ' ου η αίτηση, ορθά ο καθ' ου η αίτηση θεώρησε τους αιτητές ότι εξακολουθούσαν να διεξάγουν εργασίες στην Κύπρο και επομένως οι φορολογίες που επιβλήθηκαν είναι ορθές.

10 Όσον αφορά τον ισχυρισμό των αιτητών ότι η φορολογία που επιβλήθηκε για το τελευταίο τρίμηνο του 1977 και τα τρία πρώτα τρίμηνα του 1978 είναι εκπρόθεσμη, ο ευπαίδευτος δικηγόρος του καθ' ου η αίτηση ισχυρίστηκε ότι ο καθ' ου η αίτηση ενήργησε ορθά σύμφωνα με τις πρόνοιες του Άρθρου 23(1) και 23(2) των Περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων, 1978-79, γιατί οι αιτητές παράλειψαν να υποβάλουν έγκαιρα τις σχετικές δηλώσεις και κατά συνέπεια είναι ένοχοι εσκεμμένης αμέλειας.

20 Είναι η θέση του καθ' ου η αίτηση ότι σύμφωνα με τις συμφωνίες μεταξύ των αιτητών και της Eagle Star Insurance Company Limited, η Eagle Star ανάλαβε την υποχρέωση να ενεργεί ως "Principal Officer" - Κύριος Αντιπρόσωπος - των αιτητών στην Κύπρο και να διαπραγματεύεται για λογαριασμό τους τη μείωση του ασφαλιζόμενου ποσού ως και τους όρους των υπαρχόντων ασφαλιστικών συμβολαίων και την ανανέωσή τους. Έχουν επίσης αναλάβει τις συμβατικές υποχρεώσεις και ευθύνες που θα απόρρεαν από τα υπάρχοντα ασφαλιστικά συμβόλαια. Κατά τον ισχυρισμό του ευπαίδευτου δικηγόρου του καθ' ου η αίτηση, ύστερα από αναφορά στις σχετικές έγγραφες συμφωνίες, αντίγραφα των οποίων παρουσιάστηκαν στο Δικαστήριο, οι αιτητές δεν είχαν απλώς εξουσιοδοτήσει την Eagle Star για τη διεκαπεραιώση μερικών συγκεκριμένων υποθέσεων των αιτητών αλλά η εξουσιοδότηση αυτή είχε συνήθη και διαρκή χαρακτήρα και θα εξασκείτο ενόσω θα υπήρχαν ασφαλιστικά συμβόλαια των αιτητών στην Κύπρο.

35 Ο ευπαίδευτος δικηγόρος των αιτητών αντέκρουσε τους ισχυρισμούς του καθ' ου η αίτηση και επανάλαβε τον ισχυρισμό του ότι οι αιτητές δε διεξήγαν οι ίδιοι καμιά εργασία μετά την 30.11.1979 και ούτε είχαν αντιπρόσωπο που να ενεργεί για λογαριασμό τους. Η πλήρης απραξία των αιτητών μετά την 30/11/1979 και η απλή διαχείριση των συμβολαίων τα οποία υπήρχαν πριν την 30/11/1979 υποδηλεί καθαρά σύμφωνα με τον ισχυρισμό των αιτητών ότι καμιά εργασία της φύσης εκείνης που κανονικά θα αναμενόταν, δε διεξήχθη από τους αιτητές.

Το πρώτο νομικό θέμα που προβάλλει για εξέταση είναι κατά πόσο η απόφαση του καθ' ου η αίτηση να θεωρηθεί ότι η αιτήτρια εταιρεία Cannon Assurance Limited, διεξήγαγε, κατά τον ουσιαστικό χρόνο, εργασία στην Κύπρο ώστε να της επιβληθεί η επίδικη φορολογία, για τα τρίμηνα 1980-1985 ήταν εύλογα επι- 5  
 τρεπτή στον καθ' ου η αίτηση.

Οι αιτητές ισχυρίστηκαν πως μια και έπαυσαν να διεξάγουν εργασία στην Κύπρο, δεν μπορούσαν παρά να θεωρηθούν, για τους σκοπούς του Νόμου, σαν εταιρεία που λειτουργεί στο Ηνωμένο Βασίλειο και κατά συνέπεια οι μόνες πρόνοιες που μπορούν να εφαρμοσθούν σε σχέση με φορολογία είναι οι πρόνοιες της σύμβασης μεταξύ της Κυπριακής Δημοκρατίας και της Κυβέρνησης του Ηνωμένου Βασιλείου περί αποφυγής διπλής φορολογίας. 10

Η Σύμβαση μεταξύ της Κυπριακής Δημοκρατίας και της Κυβέρνησης του Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και Βορείου Ιρλανδίας προς αποφυγή της διπλής φορολογίας, δημοσιεύτηκε στην Επίσημη Εφημερίδα της Δημοκρατίας με αριθμό 1107 τις 5/7/1974 στη σελίδα 557 και οι σχετικές τροποποιήσεις δημοσιεύτηκαν στην Επίσημη Εφημερίδα της Δημοκρατίας με αριθμό 1597 τις 18/4/1980. Το Άρθρο 8(1) της Σύμβασης προνοεί τα πιο κάτω:- 15

"(1) Τα κέρδη επιχειρήσεως ενός των Συμβαλλομένων Κρατών φορολογούνται μόνον εις το Κράτος τούτο, εκτός εάν η επιχείρησις διεξάγη εργασίας εις το έτερον Συμβαλλόμενον Κράτος μέσω μονίμου εις αυτό εγκαταστάσεως. Εάν η επιχείρησις διεξάγη εργασίας ως εν τοις ανωτέρω, ο φόρος επί των κερδών της επιχειρήσεως δύναται να επιβάλληται εις το έτερον τούτο συμβαλλόμενον Κράτος αλλά μόνον κατά το μέρος αυτών το αναλογούν εις την μόνιμον ταύτην εγκατάστασιν." 25 30

Για τους σκοπούς της Σύμβασης ο όρος "μόνιμος εγκατάστασις" καθορίζεται από το Άρθρο 5 ως εξής: 35

"ΑΡΘΡΟΝ 5  
 Μόνιμος εγκατάστασις

(1) Διά τους σκοπούς της παρούσης Συμβάσεως, ο όρος 'μόνιμος εγκατάστασις' σημαίνει σταθερόν τινά τόπον επαγγελματικής εγκαταστάσεως εις τον οποίον, αι εργασίαι της επιχειρήσεως διαξάγονται εν όλω ή εν μέρει. 40

(2) Ο όρος 'μόνιμος εγκατάστασις' περιλαμβάνει ιδίως-

- 5 (α) τόπον διοικήσεως·  
 (β) υποκατάστημα·  
 (γ) γραφείον·  
 (δ) εργοστάσιον·  
 (ε) εργαστήριον·  
 (στ) ορυχείον, πετρελαιοπηγήν, λατομείον ή άλλον τόπον  
 εξορύξεως φυσικού πλούτου·  
 (ζ) εργοτάξιον ή κατασκευήν, εργασίαν εγκαταστάσεως ή συ-  
 ναρμολογήσεως κφισταμένην από πλέον των εξ μηνών·  
 10 (η) αγρόκτημα ή φυτεϊάν·  
 (θ) τόπον συγκομιδής ξυλείας ή δασικού προϊόντος.

(3).....

15 (4).....

(5) Επιφυλασσομένων των διατάξεων της παραγράφου (6)  
 του παρόντος Άρθρου, πρόσωπον ενεργούν εντός ενός των  
 Συμβαλλομένων Κρατών δια λογαριασμόν επιχειρήσεως τινός  
 20 του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους λογίζεται ως έχον μόνι-  
 μον εγκατάστασιν εις το πρώτον μνημονευθέν Κράτος εάν-

(α) έχη εξουσιοδότησιν και εάν συνήθως ενασκή ταύτην εις το  
 25 εν λόγω πρώτον μνημονευθέν Κράτος προς σύναψιν συμ-  
 βάσεων επ' ονόματι της επιχειρήσεως, εκτός εάν η δρα-  
 στηριότης του περιορίζηται εις την αγοράν αγαθών ή  
 εμπορευμάτων δια την επιχείρησιν· ή

(β) διατηρή εις το πρώτον μνημονευθέν Συμβαλλόμενον Κρά-  
 30 τος απόθεμα αγαθών ή εμπορευμάτων ανηκόντων εις την  
 επιχείρησιν της οποίας συνήθως εκτελεί τας εντολάς δια  
 λογαριασμόν αυτής.

(6) Επιχειρήσεις ενός των Συμβαλλομένων Κρατών δεν λο-  
 35 γίζεται ως έχουσα μόνιμον εγκατάστασιν εις το έτερον Συμ-  
 βαλλόμενον Κράτος απλώς και μόνον διότι διεξάγει εργα-  
 σίας εις το έτερον Συμβαλλόμενον Κράτος μέσω μεσίτου, γε-  
 νικού παραγγελιοδόχου επί προμηθεία ή οιουδήποτε ετέρου  
 ανεξαρτήτου πράκτορος, εφ' όσον τα πρόσωπα ταύτα ενεργ-  
 40 γούν εντός του συνήθους πλαισίου της εργασίας των.

(7) Το γεγονός ότι εταιρεία τις, ούσα κάτοικος ενός των Συμ-  
 βαλλομένων Κρατών, ελέγχει ή ελέγχεται υπό εταιρείας κατοί-  
 κου του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους ή διεξάγει εργασίας εις

το έτερον Συμβαλλόμενον Κράτος (είτε μέσω μονίμου εγκαταστάσεως ή άλλως πως), δεν δύναται αυτό καθ' εαυτό να δημιουργήση δι' εκατέρω των εταιρειών τούτων μόνιμον εγκατάστασιν της ετέρας."

5

Αναφορά στη Σύμβαση περί αποφυγής της διπλής φορολογίας έγινε στην υπόθεση *Royal Insurance Co. Ltd. v. The Republic* (1984) 3 C.L.R. 1110, στην οποία ο Δικαστής του Ανωτάτου Δικαστηρίου κ. Χατζηαναστασίου εξέφρασε τη γνώμη πως η διακοπή από μια ξένη εταιρεία μέρους ή κλάδου των επιχειρήσεών της δεν μπορεί να ερμηνευθεί ότι η εταιρεία δε συνεχίζει στην ολότητά της τις εργασίες της στην Κύπρο. Ύστερα από αναφορά σε σειρά αγγλικών αποφάσεων πάνω στην ερμηνεία των λέξεων "μόνιμος εγκατάστασις" (permanent establishment) ο κ. Χατζηαναστασίου, στη σελίδα 1124 της πιο πάνω απόφασης του καταλήγει ως εξής:-

10

15

"From all the above cases, it follows that if a person discontinues a branch or part of his business, the business as a whole still continues. So, assuming that the life insurance business of the applicant Company, which forms part of its business was discontinued, this does not mean that the business was discontinued, as a whole. However, it is an admitted fact that applicant Company continued to accept all other insurance contracts, and indeed, continued to service the already concluded life insurance policies. In my judgment, therefore, the company was engaged in a trade or business through a permanent establishment in Cyprus, and so I find. Subsection (5) of section 2 of the Insurance Companies Law 1967, upon which counsel for the applicants relied, and which provides that the receipt of premiums under existing policies is not deemed to constitute the carrying on of an insurance business, does not carry applicants' case much further, because as this subsection provides, it only applies for the purpose of the Insurance Companies Law, and cannot have a general application.

20

25

30

But irrespective of what has been stated above, the phrase 'engaged in trade or business in Cyprus through a permanent establishment' in the aforesaid Article 3(1) of the Double Taxation Agreement, cannot be interpreted in such a way that such business means life insurance business, because by doing so, I would have to read into that article or imply words which have not been used by the drafters."

35

40

Αφού εξέτασα όλα τα επιχειρήματα που προβλήθηκαν από τους ευπαίδευτους δικηγόρους και με βάση όλα τα στοιχεία που

τέθηκαν ενώπιόν μου βρίσκω πως με βάση τις συμφωνίες μεταξύ των αιτητών και της Eagle Star και όλα τα στοιχεία που είχε ενώπιόν του ο καθ' ου η αίτηση, ήταν εύλογα επιτρεπτό γι' αυτόν να καταλήξει στο συμπέρασμα ότι οι αιτητές δεν είχαν απλώς εξουσιοδοτήσει την Eagle Star για την διεκπεραίωση μερικών συγκεκριμένων υποθέσεων των αιτητών αλλά η εξουσιοδότηση αυτή είχε συνήθη και διαρκή χαρακτήρα και θα εξασκείτο ενόσω θα υπήρχαν ασφαλιστικά συμβόλαια των αιτητών στην Κύπρο και κατά συνέπεια εξακολουθούσαν να διεξάγουν εργασίες στην Κύπρο μέσα στο πνεύμα και το γράμμα της Σύμβασης περί αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ της Κυπριακής Δημοκρατίας και της Κυβέρνησης του Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και Βορείου Ιρλανδίας.

5  
10  
15  
20  
Ο ευπαιδευτος δικηγόρος των αιτητών, στη γραπτή του αίτηση, αναφέρει ότι θα καλούσε μαρτυρία για απόδειξη των πραγματικών γεγονότων της υπόθεσης. Καμιά τέτοια μαρτυρία δεν έχει προσαχθεί και επομένως τα μόνα γεγονότα που βρίσκονται ενώπιόν μου είναι αυτά που αναφέρονται στα διάφορα έγγραφα που παρουσιάστηκαν.

25  
Έρχομαι τώρα να εξετάσω το δεύτερο ισχυρισμό των αιτητών ότι η φορολογία για το τελευταίο τρίμηνο του 1977 και τα τρία πρώτα τρίμηνα του 1978 είναι άκυρη γιατί δεν έγινε μέσα στα χρονικά όρια που καθορίζει ο νόμος.

30  
Οι σχετικές πρόνοιες περί χρονικών ορίων επιβολής φόρου περιέχονται στο Άρθρο 23 των Περί Βεβαιώσεως και Εισπραξέως Φόρων Νόμων, 1978-1979.

30  
Το Άρθρο 23 προνοεί τα πιο κάτω:-

35  
40  
"23.-(1) Οσάκις ο Διευθυντής κρίνη ότι πρόσωπον τι εφ' ου επεβλήθη φόρος δυνάμει οιοδήποτε νόμου, περιλαμβανομένου και νόμου Κοινοτικής Συνελεύσεως επιβαλόντος προσωπικήν εισφοράν υπό μορφήν φόρου εισοδήματος, ψηφισθέντος είτε προ είτε κατόπιν της ενάρξεως της ισχύος του παρόντος Νόμου, δεν εφορολογήθη ή εφορολογήθη δια ποσού ελάσσονος εκείνου δια του οποίου ώφειλε να φορολογηθή, ο Διευθυντής δύναται, εντός του φορολογικού έτους ή εντός εξ ετών από της λήξεως αυτού, να επιβάλη εις το πρόσωπον τούτο φορολογίαν τοιούτου ποσού ή τοιούτου επιπροσθέτου ποσού οίον επεβλήθη δυνάμει των διατάξεων του επιβαλόντος τον φόρον νόμου και έδει να είχε βεβαιωθή και εισπραχθή δυνάμει των εν λόγω διατάξεων, αι

δε διατάξεις του παρόντος Νόμου εφαρμόζονται επί της τοιαύτης βεβαιώσεως και του επί τη βάσει αυτής επιβληθέντος φόρου:

.....

(2) Οσάκις τις είναι ένοχος δόλου ή εσκεμμένης παράλειψης, το χρονικόν όριον των εξ ετών το οποίον αναφέρεται εν τω εδαφίω (1) αυξάνεται εις δώδεκα έτη."

Σύμφωνα με τις πιο πάνω πρόνοιες ο Διευθυντής τότε μόνο δικαιούται να επιβάλει φορολογία μέσα στη διευρυμένη περίοδο των 12 χρόνων αν αποδειχθεί ότι ο φορολογούμενος είναι ένοχος δόλου ή εσκεμμένης παράλειψης. Κατά συνέπεια αυτό που πρέπει να εξεταστεί είναι κατά πόσο οι αιτητές είναι ένοχοι δόλου ή εσκεμμένης παράλειψης.

Ο καθ' ου η αίτηση ισχυρίστηκε πως οι αιτητές παράλειψαν να υποβάλουν δηλώσεις για σκοπούς φορολογίας για έκτακτη εισφορά έγκαιρα. Οι αιτητές από την άλλη μεριά ισχυρίστηκαν ότι απέστειλαν τέτοιες δηλώσεις αλλά απωλέσθησαν στο γραφείο του καθ' ου η αίτηση. Τον ισχυρισμό τους αυτό οι αιτητές δεν τον απόδειξαν. Είναι παραδεχτό όμως από τον καθ' ου η αίτηση ότι οι αιτητές υπόβαλαν, για σκοπούς φόρου εισοδήματος, φορολογικές δηλώσεις για τα χρόνια 1977 στις 7/3/1979, για το 1978 στις 6/3/1980 και για το 1979 στις 14/2/1981. Σύμφωνα με τις φορολογικές τους αυτές δηλώσεις για τα πιο πάνω χρόνια είχαν ζημιές και δεν πραγματοποίησαν κανένα κέρδος. Κατά συνέπεια αν πράγματι είχαν ζημιά δεν ήταν υπόλογοι στην καταβολή φορολογίας για έκτακτη εισφορά.

Από όλη την αλληλογραφία που ανταλλάγηκε μεταξύ των αιτητών και του καθ' ου η αίτηση και ιδιαίτερα από την επιστολή του καθ' ου η αίτηση με ημερομηνία 29/6/1987, που περιέχει την επίδικη απόφαση, φαίνεται πως ο καθ' ου η αίτηση για σκοπούς επιβολής φορολογίας για έκτακτη εισφορά δε δέχθηκε την αφαίρεση ζημιών που υπέστησαν οι αιτητές για την περίοδο πριν τις 31/3/1976, οι οποίες αναφέρονταν στις δηλώσεις φόρου εισοδήματος των αιτητών και οι οποίες παρόλο ότι για σκοπούς φόρου εισοδήματος μπορούσαν να μεταφερθούν σε επόμενα χρόνια, για σκοπούς φορολογίας για έκτακτη εισφορά δεν μπορούσαν να μεταφερθούν σύμφωνα με τις πρόνοιες του Άρθρου 3 και 2(γ) του Πίνακα στον Περί Εκτάκτου Εισφοράς (Προσωρινά Διατάξεις) Νόμο του 1974 (Ν. 55 του 1974) και το Νόμο 15 του 1976 αντίστοιχα.

Είναι καθαρό από την πιο πάνω επιστολή του καθ' ου η αίτηση ότι τα στοιχεία πάνω στα οποία ο καθ' ου η αίτηση βασίστηκε για να καταλήξει στην επίδικη απόφασή του ήταν τα στοιχεία που περιέχονταν στις δηλώσεις των αιτητών για σκοπούς φόρου εισοδήματος. Τα στοιχεία αυτά βρίσκονταν στα χέρια του, όπως είναι παραδεκτό στην ένστασή του, από το 1979, 1980, 1981 όταν υποβλήθηκαν οι δηλώσεις του φόρου εισοδήματος. Κανένα άλλο στοιχείο δεν κρίθηκε αναγκαίο για το σκοπό αυτό. Επομένως ο καθ' ου η αίτηση, ανεξάρτητα αν οι αιτητές του υπόβαλαν δηλώσεις για σκοπούς φορολογίας έκτακτης εισφοράς, μπορούσε να επιβάλει φορολογία έκτακτης εισφοράς με βάση τα στοιχεία που περιείχονταν στις δηλώσεις των αιτητών για σκοπούς φόρου εισοδήματος και τις οποίες σύμφωνα με τα γεγονότα που είναι ενώπιον μου είχε στα χέρια του έγκαιρα και όφειλε να το κάμει ύστερα από την κοινοποίηση που του είχαν κάμει οι αιτητές, όπως συνάγεται από τα γεγονότα της υπόθεσης, ότι από τις 30/11/1979 είχαν διακόψει τη διεξαγωγή επιχειρήσεων στην Κύπρο.

Με βάση τα πιο πάνω γεγονότα δεν έχω ικανοποιηθεί ότι η περίπτωση των αιτητών, αναφορικά με τη φορολογία που τους επιβλήθηκε τα τρίμηνα 4/77, 1/78, 2/78 και 3/78, εμπίπτει στις πρόνοιες του Άρθρου 23(2) που εφαρμόζεται μόνο σε περιπτώσεις που αποδεικνύεται ότι ο φορολογούμενος είναι "ένοχος δόλου ή εσκεμμένης παραλείψεως" ώστε το χρονικό όριο επιβολής φορολογίας να αυξάνεται σε δώδεκα χρόνια. Η περίπτωση των αιτητών καλύπτεται επαρκώς από τις πρόνοιες του Άρθρου 23(1).

Συμπερασματικά κρίνω πως η επιβολή φορολογίας για τα πιο πάνω τρίμηνα είναι εκπρόθεσμη και η απόφαση του καθ' ου η αίτηση όσον αφορά τα τρίμηνα αυτά δέον να ακυρωθεί.

Σαν αποτέλεσμα η προσφυγή των αιτητών στην έκταση που αναφέρεται στα χρόνια 1980-1985 αποτυγχάνει και απορρίπτεται και η απόφαση του καθ' ου η αίτηση Διευθυντή επικυρώνεται. Η προσφυγή των αιτητών στην έκταση που αφορά το τελευταίο τρίμηνο του 1977 και τα τρία πρώτα τρίμηνα του 1978 επιτυγχάνει και η απόφαση του καθ' ου η αίτηση Διευθυντή ακυρώνεται.

Δεν κάμνω διαταγή για έξοδα.

*Η προσφυγή επιτυγχάνει μερικώς, χωρίς έξοδα.*