

27 Ιουνίου 1991

[ΣΤΥΛΙΑΝΙΔΗΣ, ΚΟΥΡΡΗΣ, ΠΟΓΙΑΤΖΗΣ, ΝΙΚΗΤΑΣ,  
ΑΡΤΕΜΗΣ, Δ/στές]

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΟΝΑΡΗΣ,  
ΣΩΚΡΑΤΗΣ ΛΑΡΤΙΔΗΣ,  
ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ ΚΟΝΑΡΗΣ,

*Εφεσείοντες-Αιτητές,*

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ  
1. ΕΦΟΡΟΥ ΕΠΙ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ,  
2. ΔΙΕΥΘΥΝΤΗ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΠΡΟΣΟΔΩΝ,

*Εφεσιβλήτων-Καθ' ων η αίτηση.*

*(Αναθεωρητική Έφεση Αρ. 816).*

5 Ο Περί Εκτάκτου Εισφοράς (Προσωρινές Διατάξεις) Νόμος (Ν. 34/78) — Άρθρο 3 — Εξαιρούνται από την επιβολή έκτακτης εισφοράς τα εισοδήματα που προέρχονται από αμοιβή — Άρθρο 2 — Αμοιβή σημαίνει χρηματική αντιμισθία για οποιοδήποτε αξίωμα ή μισθωτές υπηρεσίες — Ο όρος μισθωτή υπηρεσία προϋποθέτει σχέση εργοδότη με εργοδοτούμενο — Δεν υφίσταται τέτοια σχέση μεταξύ συνεταιρίων και συνεταιρισμού — Ορθά επιβλήθηκε έκτακτη εισφορά στα ποσά που πήραν οι συνεταιίροι-εφεσείοντες από τον συνεταιρισμό.

10 Με την έφεση αυτή προσβάλλεται πρωτόδικη απόφαση Δικαστή του Ανωτάτου Δικαστηρίου με την οποία απέρριψε προσφυγή τους κατά της απόφασης του Εφόρου Φόρου Εισοδήματος να τους επιβάλει έκτακτη εισφορά για την περίοδο 1.1.1977 μέχρι 15 31.12.1983, βάσει του Περί Εκτάκτου Εισφοράς (Προσωρινές Διατάξεις) Νόμου του 1978 (Ν. 34/78), όπως τροποποιήθηκε, πάνω στα ποσά που εισέπραξαν από τον συνεταιρισμό "Larticon Synthetic Detergents Co."

20 Οι εφεσείοντες ήταν και οι τρεις συνεταιίροι στον πιο πάνω συνεταιρισμό και πρόσφεραν ο καθένας τις υπηρεσίες του ως Λογιστής, Ειδικός Μηχανικός και Μηχανολόγος αντίστοιχα.

Το βασικό ερώτημα που τέθηκε ενώπιον του Δικαστηρίου ήταν κατά πόσο τα ποσά που πήραν οι εφεσείοντες από τον συνεταιρισμό μπορούσαν να θεωρηθούν μισθός — οπότε βάσει του άρθρου 3 του Ν. 34/78 δεν θα μπορούσε να τους επιβληθεί εισφορά — ή

κέρδος όπως αποφάσισε τόσο ο εφεσίβλητος-καθ' ου η αίτηση όσο και το Πρωτόδικο Δικαστήριο.

Ο πρωτόδικος δικαστής βασισμένος στην υπόθεση *Ellis v. Joseph Ellis & Co. [1905] 1 K.B. 324* όπου είχε αποφασιστεί ότι αποκλείεται η ύπαρξη διπλής ιδιότητας, από τη μία να είναι κάποιος συνεταιρικός και από την άλλη μισθωτός του συνεταιρισμού, αποφάσισε ότι τα επίδικα ποσά δεν αντιπροσωπεύουν χρήματα αντιμισθίας αλλά μέρος του κέρδους που δικαιούται κάθε συνétairos από τον συνεταιρισμό και επομένως υπόκεινται σε έκτακτη εισφορά.

5

10

Ο δικηγόρος των εφεσιόντων-αιτητών ισχυρίστηκε ότι η υπόθεση διαφοροποιείται από την υπόθεση *Ellis* γιατί οι υπηρεσίες που παρείχαν οι εφεσιόντες στον συνεταιρισμό ήταν άσχετες με τις εργασίες που διεξήγε ο συνεταιρισμός.

Το Ανώτατο Δικαστήριο απορρίπτοντας την έφεση αποφάσισε ότι:

15

(1) Η σημασία της υπόθεσης *Ellis* είναι ότι ένας συνétairos δεν μπορεί να έχει διπλή ιδιότητα εργοδότη και εργοδοτούμενου. Ο συνétairos δεν μπορεί να είναι και μισθωτός του συνεταιρισμού. Οι υπηρεσίες που προσφέρει στον συνεταιρισμό και η πληρωμή μισθού γι' αυτές αποτελεί ανάλογα μεγαλύτερη συμμετοχή στα κέρδη.

20

(2) Σύμφωνα με το άρθρο 2 του Ν. 34/78 ο όρος "αμοιβή" σημαίνει χρηματική αντιμισθία οπωσδήποτε καταβαλλόμενη για οποιοδήποτε αξίωμα ή "μισθωτάς υπηρεσίας". Στο Νόμο δεν δίδεται ερμηνεία του όρου μισθωτή υπηρεσία. Σύμφωνα με τους κανόνες ερμηνείας πρέπει να ερμηνευτεί με τη συνηθισμένη του έννοια. Σε νεοελληνικά λεξικά η λέξη "μισθωτός" ερμηνεύεται ως "αυτός που δουλεύει σε άλλον για μισθό".

25

Ο όρος "μισθωτές υπηρεσίες" αναφέρεται σε περιπτώσεις που υπάρχει σχέση εργοδότη και εργοδοτούμενου. Ο συνεταιρισμός δεν είναι νομικό πρόσωπο αλλά η σχέση που υφίσταται μεταξύ προσώπων που εξασκούν από κοινού επιχείρηση με σκοπό το κέρδος. Ως εκ τούτου μεταξύ των συνεταιριών δεν υπάρχει σχέση εργοδότη και εργοδοτούμενου.

30

(3) Ορθά ο πρωτόδικος Δικαστής έκρινε ότι τα επίδικα ποσά δεν μπορούν να θεωρηθούν αμοιβή ως η ερμηνεία που δίδεται από το άρθρο 2 του Ν. 34/78.

35

*Η έφεση απορρίπτεται με έξοδα.*

*Αναφερόμενες Υποθέσεις:*

*Ellis v. Joseph Ellis & Co. [1905] 1 K.B. 324.*

*Antoniades and Others v. Republic (1979) 3 C.L.R. 641.*

### Έφεση.

5 Έφεση εναντίον της απόφασης του Προέδρου του Ανώτατου Δικαστηρίου Κύπρου (Α. Λοΐζου, Πρ.) που δόθηκε στις 10 Μαΐου, 1988 (Αριθμός Προσφυγών 380/85 και 382/85)\* με την οποία απέρριψε τις προσφυγές των εφεσειόντων εναντίον της απόφασης του Έφορου Φόρου Εισοδήματος να επιβάλει στους εφεσειόντες έκτακτη εισφορά.

10 Κ. Μελάς και Χρ. Δημητρίου (κα.), για τους εφεσειόντες.

Γ. Λαζάρου, Δικηγόρος της Δημοκρατίας, για τους εφεσίβλητους.

*Cur. adv. vult.*

15 ΣΤΥΛΙΑΝΙΔΗΣ Δ.: Την απόφαση του Δικαστηρίου θα δώσει ο Δικαστής κ. Α. Κούρρης.

20 ΚΟΥΡΡΗΣ Δ.: Η έφεση στρέφεται εναντίον απόφασης Δικαστή του Δικαστηρίου τούτου, με την οποία απέρριψε τις προσφυγές των εφεσειόντων εναντίον του Εφόρου Φόρου Εισοδήματος.

25 Οι εφεσειόντες ως αιτητές στις προσφυγές τους εναντίον του Εφόρου Φόρου Εισοδήματος, πρόσβαλαν την εγκυρότητα της απόφασης του Εφόρου Φόρου Εισοδήματος να τους επιβάλει έκτακτη εισφορά για την περίοδο 1/1/1977 μέχρι 31/12/1983, με βάση τον περί Εκτάκτου Εισφοράς (Προσωρινά Διατάξεις) Νόμο του 1978 (Νόμος 34/78), όπως τροποποιήθηκε, πάνω στα ποσά τα οποία πήραν οι εφεσειόντες από το συνεταιρισμό "Larticon Synthetic Detergents Co."

\* (1988) 3 C.L.R. 957.

Σε συντομία τα γεγονότα είναι τα εξής: Οι τρεις εφεσείοντες είναι τρεις από τους έξι συνεταιρείους του συνεταιρισμού "Larticon Synthetic Detergents Co.", που κατασκευάζει απορρυπαντικά. Ιδρύθηκε το 1955 και από το 1958 οι εφεσείοντες προσφέρουν τις υπηρεσίες τους στο συνεταιρισμό έναντι μηνιαίου μισθού ως Λογιστής, Ειδικός Μηχανικός που ασχολείται με τη συντήρηση των μηχανημάτων του συνεταιρισμού και Μηχανολόγος, αντίστοιχα.

5

Ο Έφορος Φόρου Εισοδήματος επέβαλε στους εφεσείοντες την πληρωμή έκτακτης εισφοράς με βάση τον πιο πάνω Νόμο και οι εφεσείοντες αμφισβήτησαν το κύρος της απόφασής του και καταχώρησαν προσφυγές.

10

Οι προσφυγές τους απορρίφθηκαν από Δικαστή του Δικαστηρίου τούτου και καταχώρησαν την παρούσα έφεση ισχυριζόμενοι ότι ο πρωτόδικος Δικαστής έσφαλε στην απόφασή του.

15

Το ερώτημα του εγέρθηκε ενώπιον του πρωτόδικου Δικαστή και το ερώτημα που είναι ενώπιόν μας είναι κατά πόσο τα ποσά που πήραν οι εφεσείοντες υπό τύπο μισθού για την περίοδο 1/1/1977 μέχρι 31/12/1983 από το συνεταιρισμό "Larticon Synthetic Detergents Co." υπόκεινται σε έκτακτη εισφορά με βάση τον περί Εκτάκτου Εισφοράς (Προσωρινά Διατάξεις) Νόμο του 1978, όπως τροποποιήθηκε.

20

25

Το άρθρο 3 του περί Εκτάκτου Εισφοράς (Προσωρινά Διατάξεις) Νόμου του 1978 (Νόμος 34/78), όπως τροποποιήθηκε, προνοεί:

"3. Διά την τριμηνίαν την αρχομένην από της 1ης Απριλίου, 1978 και δι' εκάστην επομένην τριμηνίαν, διαρκούσης της ισχύος του παρόντος Νόμου, επιβάλλεται και εισπράττεται εισφορά, κατά τους συντελεστές και συμφώνως προς τας διατάξεις τας εν τω Πίνακι αναγραφόμενας, επί του εισοδήματος παντός προσώπου προερχομένου εξ οιασδήποτε πηγής ετέρας ή αμοιβής."

30

35

Το άρθρο 2(1) του Νόμου, προνοεί τα ακόλουθα:

"2(1) Εν τω παρόντι Νόμω, εκτός εάν εκ του κειμένου προκύπτει διάφορος έννοια-

5 ' αμοιβή' σημαίνει χρηματικήν αντιμισθίαν οποιαδήποτε καταβαλλομένην δι' οιονδήποτε αξίωμα ή μισθωτάς υπηρεσίας, οποιαδήποτε ασκούμενον ή παρεχομένης και περιλαμβάνει οιονδήποτε επίδομα, χρηματικής ή άλλης μορφής, καταβαλλόμενον συνεπεία του αξιώματος ή των υπηρεσιών τούτων καθώς επίσης και συντάξεις, αλλά δεν περιλαμβάνει οιονδήποτε έτερον χορηγήμα ή φιλοδώρημα αφυπηρητήσεως ή οιαδήποτε ποσά καταβαλλόμενα υπό εγκεκριμένου Ταμείου Προνοίας;"

15 Ο πρωτόδικος Δικαστής, βασιζόμενος στο σκεπτικό της υπόθεσης *Ellis v. Joseph Ellis & Co. [1905] 1 K.B. 324*, έκρινε ότι τα επίδικα ποσά δεν εμπίπτουν στην ερμηνεία του όρου "αμοιβή" του άρθρου 2 του Νόμου, δηλαδή ότι δεν αντιπροσωπεύουν χρήματα αντιμισθίας που προέρχονται από αξίωμα ή μισθωτές υπηρεσίες αλλά αντιπροσωπεύουν μέρος του κέρδους που δικαιούται έκαστος συνεταιίρος από το συνεταιρισμό, και κατά συνέπεια τα ποσά αυτά υπόκεινται σε έκτακτη εισφορά.

25 Ο δικηγόρος των εφεσειόντων, ισχυρίστηκε ότι τα γεγονότα της υπόθεσης *Ellis* (ανωτέρω), είναι εντελώς διαφορετικά από τα γεγονότα της προκειμένης υπόθεσης και ότι λανθασμένα ο πρωτόδικος Δικαστής βασίστηκε στην υπόθεση *Ellis* στην οποία ο αποθανών ήταν εργάτης και εργαζόταν στο Ορυχείο και δεν παρείχε οποιαδήποτε ειδική υπηρεσία άσχετη με την εργασία του συνεταιρισμού. Ενώ, στην παρούσα περίπτωση η πηγή του εισοδήματος, 30 που δεν εξετάστηκε στην υπόθεση *Ellis*, είναι οι υπηρεσίες που οι εφεσειόντες παρέχουν στο συνεταιρισμό και που δεν έχουν καμιά σχέση απολύτως με τις εργασίες που κάνει ο συνεταιρισμός, δηλαδή την παραγωγή του απορρυπαντικού. Ο δικηγόρος των εφεσειόντων, υποστήριξε 35 ότι η θέση του υποστηρίζεται από την υπόθεση *Antoniades and others v. Republic (1979) 3 CLR 641*.

Σε συντομία τα γεγονότα της υπόθεση *Ellis* (ανωτέρω), είναι τα εξής: Ένας από τους συνεταιίρους εργαζόταν ως, επιστάτης του Ορυχείου του συνεταιρισμού και πέθανε λόγω ατυχήματος κατά τη διάρκεια της εργασίας του. Η χήρα ζήτησε αποζημιώσεις για το θάνατό του, δυνάμει του Workmen' s Compensation Act 1897, και το Δικαστήριο απέρριψε το αίτημά της για το λόγο ότι ο θανών δεν μπορούσε να θεωρηθεί ως εργοδοτούμενος από το συνεταιρισμό, γιατί δεν μπορούσε να είναι ταυτόχρονα εργοδότης και εργοδοτούμενος. Δηλαδή, αποκλείεται η ύπαρξη της διπλής ιδιότητας, από τη μια να είναι συνεταιίρος και από την άλλη μισθωτός του συνεταιρισμού.

Εξετάσαμε το σκεπτικό της υπόθεσης Antoniadis (ανωτέρω) και δε νομίζουμε ότι βοηθά καθ' οιονδήποτε τρόπο την επιχειρηματολογία των εφεσειόντων.

Η σημασία της *Ellis* (ανωτέρω), είναι ότι ένας συνεταιίρος δεν μπορεί να έχει τη διπλή ιδιότητα εργοδότη και εργοδοτούμενου. Δηλαδή, εκφράζεται η νομική αρχή ότι ο συνεταιίρος δεν μπορεί να είναι και μισθωτός του συνεταιρισμού. Κατά συνέπεια, οι υπηρεσίες που προσφέρει στο συνεταιρισμό θεωρούνται επιπρόσθετη εισφορά στο σύνεταιρισμό και η πληρωμή μισθού γι' αυτές αποτελεί ανάλογα μεγαλύτερη συμμετοχή στα κέρδη.

Αφού εκθέσαμε τις νομικές αρχές της υπόθεσης *Ellis*, θα εξετάσουμε τώρα κατά πόσο τα επίδικα ποσά εμπίπτουν στην ερμηνεία του όρου "αμοιβή" του άρθρου 3 του Νόμου.

Ο όρος "αμοιβή" σημαίνει, όπως έχει το άρθρο του Νόμου, "χρηματικήν αντιμισθίαν οπωσδήποτε καταβαλλομένην δι' οιονδήποτε αξίωμα ή μισθωτάς υπηρεσίας". Ο δικηγόρος των εφεσειόντων εισηγήθηκε ότι ο μισθός των εφεσειόντων από το συνεταιρισμό εμπίπτει εντός του όρου "μισθωτή υπηρεσία". Δεν δίνεται ερμηνεία του όρου "μισθωτή υπηρεσία" στο Νόμο, συνεπώς ο όρος αυτός, σύμφωνα με τους Κανόνες ερμηνείας, πρέπει να ερμηνεύεται σύμφωνα με την συνηθισμένη του έννοια. Σε διάφορα

λεξικά της Νεοελληνικής γλώσσας, "μισθωτός" ερμηνεύεται "αυτός που δουλεύει σε άλλον παίρνοντας μισθόν".

Είναι φανερό ότι ο όρος "μισθωτές υπηρεσίες" αναφέρεται στις περιπτώσεις που υπάρχει σχέση εργοδότη και εργοδοτούμενου. Ο συνεταιρισμός δεν είναι νομικό πρόσωπο σύμφωνα με τις πρόνοιες του άρθρου 5(1) του Κεφ. 116. Συνεταιρισμός είναι η σχέση που υφίσταται μεταξύ προσώπων που εξασκούν από κοινού επιχείρηση με σκοπό το κέρδος. Ως εκ τούτου, μεταξύ συνταίρων και συνεταιρισμού, δεν υφίσταται σχέση εργοδότη και εργοδοτούμενου.

Ενόψει των πιο πάνω, είμαστε της γνώμης ότι ορθά ο πρωτόδικος Δικαστής βασιζόμενος στο σκεπτικό της υπόθεσης *Ellis* έκρινε ότι τα επίδικα ποσά δεν εμπίπτουν στην ερμηνεία του όρου "αμοιβή" του άρθρου 2 του Νόμου και κατά συνέπεια η έφεση απορρίπτεται με έξοδα.

*Η έφεση απορρίπτεται με έξοδα.*