

2 Ιουνίου, 1993

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

I.B.S. LTD,

Εφεσεύοντες- Αιτητές

v.

ΤΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ ΤΗΣ ΚΥΠΡΟΥ, ΜΕΣΩ
ΤΟΥ ΔΙΕΥΘΥΝΤΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΤΕΛΩΝΕΙΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΩΝ,

Εφεσιβλήτων- Καθ' ων η αίτηση.

(Αναθεωρητική Έφεση Αρ. 994).

Φορολογία — Διάκριση μεταξύ φόρου και τέλους — Ο περί Τελωνείων και Φόρων Κατανάλωσης Νόμος του 1967 [Νόμος αρ. 82 του 1967, άρθρο 71(1)] — Άδεια για λειτουργία ειδικών αποθηκών αποταμιεύσεως με σκοπό τη διάθεση αδασμολογήτων εμπορευμάτων έναντι καταβολής ετήσιου τέλους που καθορίστηκε με ποσοστιαία αναλογία προς την έκταση των πωλήσεων — Ο καθορισμός του τέλους με αυτό τον τρόπο δεν αλλοιώνει το χαρακτήρα του ως τέλους.

5

Λέξεις και Φράσεις — "Αποθήκη αποταμιεύσεως" στο άρθρο 71(1) του περί Τελωνείων και Φόρων Κατανάλωσης Νόμου του 1967.

10

Λέξεις και Φράσεις — "Φόρος".

Λέξεις και Φράσεις — "Τέλος".

Τέλη — Διάκριση μεταξύ τελών — Πάγια ή αναλογικά τέλη — Κριτήρια που εφαρμόζονται.

Η εφεσεύουσα εταιρεία είναι ιδιοκτήτρια εγκεκριμένων ειδικών αποθηκών αποταμιεύσεως οι οποίες βρίσκονται στα λιμάνια Λεμεσού και Λάρνακας. Με βάση τη σχετική νομοθεσία εξασφάλισε άδεια από το διευθυντή τελωνείων για τη λειτουργία πέντε τέτοιων αποθηκών με σκοπό τη διάθεση αδασμολογήτων ειδών σε επιβάτες που αναχωρούσαν από την Κύπρο διά θαλάσσης. Το ετήσιο τέλος καθορίστηκε από τον Υπουργό Οικονομικών σε ΑΚ20.000 ή ποσοστό 6% πάνω στις ακαθάριστες εισπράξεις, όποιο απ' αυτά τα ποσά ήταν το μεγαλύτερο. Το 20% των τελών της άδειας για τη λειτουργία των καταστημάτων αποφασίστηκε κατόπιν συμφωνίας με την Αρχή Λιμένων να τα παίρνει η Αρχή για τη διάθεση κατάλληλων χώρων μέσα στην αίθουσα επιβατών για την παράδοση των

15

20

25

εμπορευμάτων χωρίς να επιβάλλει δικαιώματα.

5 Το θέμα το οποίο ηγέρθηκε ενώπιον της Ολομέλειας του Ανωτάτου Δικαστηρίου ήταν ότι ο καθορισμός του πιο πάνω ποσοστού 6% ήταν παράνομος για τον λόγο ότι αφορούσε την επιβολή φόρου και όχι τέλους. Αυτό στηρίχθηκε στον ισχυρισμό ότι η έννοια της ανταποδοτικής φύσεως του τέλους δεν συνάδει με τον καθορισμό του σε ποσοστό πάνω στις εισπράξεις.

10 Το Ανώτατο Δικαστήριο αφού αναφέρθηκε στην σχετική νομολογία και στους συγγραφείς που πραγματεύονται το θέμα της διάκρισης μεταξύ φόρου και τέλους, αποφάνθηκε κατά πλειοψηφία ότι:

A. Υπό Λοΐζου Π., συμφωνούντων και των Δημητριάδη Δ., Χατζηπαιαγάρη Δ., και Χρυσοστομή Δ.:

15 1. Το θέμα του καθορισμού του τέλους με βάση την ποσοστιαία εκτίμησή του δεν εξετάστηκε προηγουμένως. Αξίζει όμως να γίνει αναφορά στη διαφορά των εννοιών "φόρου" και "τέλους" που εξετάζονται από τη νομολογία και τους συγγραφείς.

20 2. Μια επιβάρυνση είναι "φόρος" όταν επιβάλλεται με Νόμο, όταν η καταβολή χρημάτων προς μια δημόσια αρχή είναι υποχρεωτική και όταν η επιβολή γίνεται για δημόσιο σκοπό χωρίς συσχέτισμό με οποιαδήποτε υπηρεσία που παρέχεται από την Πολιτεία ή συγκεκριμένο οφέλημα το οποίο προσφέρεται στο φορολογούμενο. Σκοπός της επιβάρυνσης αυτής είναι η αύξηση των γενικών προσόδων της Πολιτείας και ο εισπραττόμενος φόρος αποτελεί μέρος των προσόδων αυτών.

25

30 3. Το "τέλος" μπορεί γενικά να λεχθεί ότι είναι μια επιβάρυνση για μια ειδική υπηρεσία που προσφέρεται στους ιδιώτες από κάποιο κυβερνητικό όργανο και βασίζεται πάνω στα έξοδα τα οποία υφίσταται για την προσφορά αυτής της υπηρεσίας, παρόλο που ο υπολογισμός των εξόδων σε πλείστες ίσως περιπτώσεις γίνεται αυθαίρετα.

35 4. Διακριτικό στοιχείο μεταξύ τέλους και φόρου είναι το στοιχείο της αντιπαροχής ή του ανταλλάγματος. Σκοπός του τέλους είναι η ολική ή μερική κάλυψη των δαπανών της λειτουργίας μιας δημόσιας υπηρεσίας ή ενός δημοσίου ιδρύματος. Γι' αυτό το ποσό του τέλους δεν επιτρέπεται να υπερβαίνει το κόστος της παροχής, οπότε συνιστά φόρο.

40 5. Τα τέλη διακρίνονται με βάση διάφορα κριτήρια. Η διάκριση μπορεί να βασίζεται και πάνω στην ονομασία των διαφόρων διοικητικών υπηρεσιών. Μπορεί δε να είναι πάγια ή αναλογικά.

6. Στην επίδικη υπόθεση τα τέλη που επιβλήθηκαν είναι αναλογικά. Το ύψος των πωλήσεων συναρτάται από το μέγεθος των ευ-

θινών και το μέγεθος της εργασίας που θα προσφερθεί από τους καθ' ων η αίτηση, επομένως ο τρόπος καθορισμού της αντιπαροχής που δεν είναι σταθερή, με αναλογικό τέλος είναι ορθός και νόμιμος.

Για όλους τους πιο πάνω λόγους η έφεση αποτυγχάνει και απορρίπτεται με ΑΚ150 έξοδα υπέρ των εφευβλήτων. 5

B. Υπό Αρτεμίδα Δ.:

1. Ο καθορισμός του τέλους σε ποσοστό επί των εισπράξεων του υποκειμένου στο τέλος δεν συνάδει με την έννοια της ανταποδοτικής φύσεως του τέλους. Η διοίκηση κανονικά προϋπολογίζει το κόστος της προσφερόμενης υπηρεσίας, όχι βέβαια με ακρίβεια, και επιβάλλει σε όσους επωφελούνται από την υπηρεσία αυτή τέλη για κάλυψη των δαπανών της. Όπου δε το τέλος επιβάλλεται σε αριθμό πολιτών, αυτό καταμερίζεται βάσει κριτηρίων που έχουν άμεση σχέση με τις παρεχόμενες υπηρεσίες. 10 15

2. Στην επίδικη υπόθεση - όπως φαίνεται από το σχετικό φάκελλο - η διοίκηση γνώριζε και προϋπολόγισε το κόστος των υπηρεσιών της. Με βάση τα δεδομένα αυτά, το τέλος που σύμφωνα με την νομολογία πρέπει να είναι μόνο ανταποδοτικό για τις υπηρεσίες που προσφέρθηκαν, δεν είναι δυνατόν να ποικίλλει ανάλογα με το ακαθάριστο εισόδημα από τις εισπράξεις της εφεσείουσας εταιρείας, και στην περίπτωση που αυτό είναι κάτω των ΑΚ20.000.- να επιβάλλεται ως τέλος το τελευταίο αυτό ποσό. 20

3. Για τους πιο πάνω λόγους το μέρος της απόφασης που καθορίζει ως τέλος ποσό ύψους 6% επί των ακαθαρίστων εισπράξεων από τις πωλήσεις αθασμολογήτων ειδών της εφεσείουσας εταιρείας, προσκρούει στις πρόνοιες του άρθρου 71(1) του περί Τελωνείων και Φόρων Καταναλώσεως Νόμου 82/67, για τον λόγο ότι δεν συνιστά τέλος αλλά φόρο. 25

Η έφεση γίνεται αποδεκτή και το μέρος αυτό της διοικητικής απόφασης ακυρώνεται με έξοδα υπέρ των εφευβλήτων. 30

Έφεση.

Έφεση εναντίον της απόφασης Δικαστή του Ανώτατου Δικαστηρίου Κύπρου (Σαββίδης, Δ.) που δόθηκε στις 29 Σεπτεμβρίου, 1989 (Προσφυγή αρ. 125/84) με την οποία απορρίφθηκε η προσφυγή των εφευβλήτων κατά της απόφασης του Υπουργού Οικονομικών που καθόρισε το ετήσιο τέλος για τη λειτουργία δύο αποθηκών αποταμιεύσεως 35

σε £20,000 ή ποσοστό 6% πάνω στις ακαθάριστες εισπράξεις από τις πωλήσεις αδασιμολογήτων ειδών που πραγματοποιούν οι εφεσείοντες.

Γ. Τριανταφυλλίδης, για τους εφεσείοντες.

- 5 Α. Ευαγγέλου, Εισαγγελέας της Δημοκρατίας, για τους εφεσίβλητους.

ΛΟΙΖΟΥ, Π. Με την απόφαση αυτή συμφωνούν οι Δικαστές κ.κ. Δημητριάδης, Χατζηπασαγγάρης και Χρυσοστομής. Ο κ. Αρτεμίδης διαφωνεί και θα δώσει τη δική του απόφαση.

10

Το μοναδικό νομικό θέμα που εγείρεται στην παρούσα έφεση και που στην ουσία δεν συζητήθηκε ενώπιον του πρωτόδικου Δικαστή, είναι ότι ο καθορισμός από τον Υπουργό Οικονομικών ως ετησίου τέλους ποσού £20.000 ή ποσοστού 6% πάνω στις ακαθάριστες εισπράξεις από τις πωλήσεις αδασιμολογήτων ειδών που πραγματοποιεί η εφεσείουσα εταιρεία, ή όποιο από αυτά τα ποσά τυγχάνει να είναι το μεγαλύτερο, είναι παράνομος σε ότι αφορά μόνο το 6% επί των ακαθαρίστων εισπράξεων από τις πωλήσεις, γιατί αυτό συνιστά επιβολή φόρου και όχι τέλους. Τούτο στηρίχθηκε στον ισχυρισμό ότι η έννοια της ανταποδοτικής φύσεως του τέλους δεν συνάδει με τον καθορισμό του σε ποσοστό πάνω στις εισπράξεις, ενόψει μάλιστα της διαφοράς η οποία υπάρχει μεταξύ φόρου και τέλους.

15

20

25

Πριν όμως προχωρήσουμε στην εξέταση του νομικού αυτού θέματος, θα πρέπει να δώσουμε σε συντομία τα γεγονότα της υπόθεσης. Η εφεσείουσα εταιρεία είναι ιδιοκτήτρια εγκεκριμένων ειδικών αποθηκών αποταμιεύσεως οι οποίες βρίσκονται στους λιμένες Λεμεσού και Λάρνακας. Η έγκριση και λειτουργία τέτοιων αποθηκών διέπεται από το άρθρο 71 του περί Τελωνείων και Φόρων Κατανάλωσης Νόμου του 1967 (Νόμος αρ. 82 του 1967), στη συνέχεια ο Νόμος. Το άρθρο αυτό παρέχει μεταξύ άλλων το δικαίωμα στο Διευθυντή Τελωνείων να εγκρίνει για χρονικά διαστήματα "υπό όρους καθοριζομένους κατά το δοκούν"

30

35

τόπους εξασφάλισης, εναποθέσεως, φυλάξεως και αποθηκεύσεως εμπορευμάτων που προορίζονται για εξαγωγή.

Με βάση τη νομοθεσία αυτή δόθηκε άδεια για τη λειτουργία πέντε τέτοιων αποθηκών με σκοπό τη διάθεση αδασμολογήτων εμπορευμάτων σε επιβάτες που αναχωρούσαν από την Κύπρο διά θαλάσσης. Δύο από αυτές βρίσκονταν μέσα στα λιμάνια και οι άλλες τρεις εκτός λιμανιών λόγω της έλλειψης κατάλληλων χώρων μέσα στις αίθουσες επιβατών των Τελωνείων για στέγασή τους. Οι άδειες είχαν προσωρινό χαρακτήρα και επιφυλάσσεται το δικαίωμα ανάκλησής τους μετά από τρίμηνη ειδοποίηση.

Ύστερα από διαβουλεύσεις με την εφεσείουσα εταιρεία, καθορίστηκε από τον Υπουργό Οικονομικών το ετήσιο τέλος σε £20,000 ή ποσοστό 6% πάνω στις ακαθάριστες εισπράξεις, όποιο απ' αυτά τα ποσά θα ήταν το μεγαλύτερο. Το τέλος αυτό καθορίστηκε, κατά τους εφεσίβλητους, αφού λήφθηκαν υπόψη οι διοικητικές δαπάνες και η παροχή υπηρεσιών στο είδος αυτό του εμπορεύματος, που συνίσταται στον απαραίτητο έλεγχο που χρειάζεται να ασκείται για την ασφαλή παράδοση των αδασμολογήτων εμπορευμάτων στους αναχωρούντες επιβάτες, στον προληπτικό ρόλο που ασκούν οι εφεσίβλητοι για την παρεμπόδιση διάθεσης των εμπορευμάτων αυτών στην επιτόπια αγορά, την τήρηση λογαριασμών και γενικότερα στις υπηρεσίες που παρέχονται για την άσκηση ελέγχου λογαριασμών και την τήρηση στατιστικών στοιχείων.

Με την υιοθέτηση του πιο πάνω τέλους καταργήθηκε παράλληλα η υποχρέωση των ιδιοκτητών των ειδικών αποθηκών για καταβολή του ποσού των £5,000 ετησίως το οποίο αντιπροσώπευε έξοδα επιβλέψεως. Ταυτόχρονα, συμφωνήθηκε με τους ενδιαφερόμενους ότι το τέλος των £20,000 θα περιλάμβανε και υπερωριακές απασχολήσεις του Τελωνειακού προσωπικού, χωρίς καμιά πρόσθετη επιβάρυνση.

Επιπλέον, κατόπιν συμφωνίας με την Αρχή Λιμένων, 35 συμφωνήθηκε να διαθέτει η Αρχή μέσα στην αίθουσα επι-

βατών, κατάλληλους χώρους για την παράδοση των εμπορευμάτων χωρίς να επιβάλλει δικαιώματα, νοουμένου ότι το 20% των τελών της άδειας για τη λειτουργία των καταστημάτων θα τα παίρνει η Αρχή.

5 Είναι ο ισχυρισμός των εφεσιβλήτων πως ο καθορισμός των τελών, για την έκδοση άδειας με τα αυξημένα αυτά τέλη, έγινε από τον Υπουργό Οικονομικών σύμφωνα με το άρθρο 71(1) του Νόμου, αφού έλαβε υπόψη τα στοιχεία που αναφέραμε πιο πάνω.

10 Το άρθρο 71(1) του Νόμου προβλέπει:

15 "Ο Διευθυντής δύναται να εγκρίνη διά χρονικά διαστήματα και υπό όρους καθοριζομένους κατά το δοκούν και επί τω όρω καταβολής των υπό του Υπουργού καθοριζομένων τελών, τόπους ασφαλούς εναποθέσεως, φυλάξεως και αποταμιεύσεως -

(α) υποκειμένων εμπορευμάτων άνευ της πληρωμής του εις ον υπόκεινται δασμού, υπό όρους και περιορισμούς επιβαλλομένους υπό του Διευθυντού κατά το δοκούν·

20 (β) υπό τους άνω όρους και περιορισμούς, εμπορευμάτων προοριζομένων δι' εξαγωγήν ή ως εφοδίων, εφ' όσον πρόκειται περί εμπορευμάτων μη δυναμένων κατά νόμον να χρησιμοποιηθώσι δι' εσωτερικήν κατανάλωσιν·

25 (γ) εμπορευμάτων, άτινα δύνανται να αποταμιευθώσι δυνάμει των περί Φόρων Καταναλώσεως Νόμων, άνευ της καταβολής του αναλογούντος αυτοίς φόρου καταναλώσεως·

30 (δ) εμπορευμάτων, άτινα δύνανται να αποταμιευθώσι δυνάμει των εις τα τελωνεία ή τους φόρους καταναλώσεως αφορώντων νόμων, επί τη επιστροφή του καταβληθέντος δασμού ή φόρου,

35 πας δε ούτω εγκεκριμένος τόπος αποταμιεύσεως καλείται εν τω παρόντι Νόμω ' αποθήκη αποταμιεύσεως' " .

Είναι η θέση των εφεσειόντων ότι ο όγκος των πωλήσεων είναι άσχετος με το τέλος, υπό την έννοια ότι είτε ο ιδιοκτήτης της αποθήκης πωλεί βίντεο που στοιχίζουν £500 το ένα ή πωλεί αρώματα που η αξία τους είναι £10, η εργασία την οποία καλείται να επιτελέσει το Τμήμα Τελωνείων είναι ακριβώς η ίδια. Ακόμα εισηγούνται ότι όταν το τέλος υπολογίζεται με βάση το ποσό των εισπράξεων που πραγματοποιείται, τότε τούτο ξεφεύγει από την έννοια του τέλους και εμπίπτει μέσα στην έννοια του φόρου.

Το Δικαστήριο τούτο, σε σειρά αποφάσεων πραγματεύθηκε το θέμα της διάκρισης μεταξύ φόρου και τέλους και τις νομικές αρχές που την διέπουν.

Συνοπτικά αναφέρουμε ότι το τέλος επιβάλλεται μονομερώς, αλλά αποτελεί αντάλλαγμα για ιδιαίτερη χρησιμοποίηση και υπηρεσία ή ωφέλεια του ιδιώτη. Σκοπός της επιβολής του είναι η κάλυψη μερικά ή ολικά της δαπάνης για κάποια υπηρεσία και η δημιουργία των μέσων για παροχή τέτοιων υπηρεσιών. Το κόστος δεν είναι κατ' ανάγκη μόνο η τρέχουσα τιμή για την παροχή υπηρεσίας ή ωφέληματος. Η αρχή είναι ότι δεν μπορεί να υπάρχει απόλυτη συσχέτιση μεταξύ της δαπάνης και του τέλους.

Το θέμα όμως του καθορισμού του τέλους με βάση την ποσοστιαία εκτίμηση αυτού δεν εξετάστηκε προηγουμένως. Αξίζει όμως να γίνει αναφορά στη διαφορά των εννοιών "φόρου" και "τέλους" που εξετάζονται από τη νομολογία και τους συγγραφείς. Μια επιβάρυνση είναι "φόρος" εάν ικανοποιεί ορισμένα χαρακτηριστικά και συγκεκριμένα όταν επιβάλλεται με Νόμο, όταν η καταβολή χρημάτων προς μια δημόσια αρχή είναι υποχρεωτική και όταν η επιβολή γίνεται για δημόσιο σκοπό χωρίς να σχετίζεται με οποιανδήποτε υπηρεσία που παρέχεται από την Πολιτεία ή συγκεκριμένο ωφέλημα το οποίο προσφέρεται στο φορολογούμενο. Η επιβάρυνση αυτή έχει σαν σκοπό την αύξηση των γενικών προσόδων της Πολιτείας και εισπραττόμενος φόρος αποτελεί μέρος των προσόδων αυτών.

Στο Basu's Commentary on the Constitution of India, σελ. 11, 6η Έκδοση, Τόμος Κ, 1986, στη σελίδα 236 αναφέρεται ότι:

5 "Μια επιβάρυνση είναι φόρος μόνο εάν έχει όλα τα πιο κάτω χαρακτηριστικά:

(1) είναι υποχρεωτική αφαίρεση χρημάτων από μια δημόσια αρχή και επιβάλλεται με Νόμο.

10 (2) είναι επιβολή η οποία γίνεται για δημόσιο σκοπό χωρίς αναφορά σε οποιαδήποτε υπηρεσία που παρέχεται από την Πολιτεία ή οποιοδήποτε συγκεκριμένο οφέλημα το οποίο παρέχεται πάνω στο φορολογούμενο.

15 (3) Ο σκοπός της επιβάρυνσης είναι να αυξάνει τις γενικές προσόδους και έτσι όταν ο φόρος εισπράττεται αποτελεί μέρος των γενικών προσόδων της Πολιτείας.

Εάν δεν υπάρχει οποιονδήποτε από τα χαρακτηριστικά αυτά, αυτό δεν είναι φόρος."

20 Το "τέλος" μπορεί γενικά να λεχθεί ότι είναι μια επιβάρυνση για μια ειδική υπηρεσία που προσφέρεται στους ιδιώτες από κάποιο κυβερνητικό όργανο και βασιίζεται πάνω στα έξοδα τα οποία υφίσταται προσφέροντας μια τέτοια υπηρεσία, παρόλο που σε πλείστες ίσως περιπτώσεις τα έξοδα υπολογίζονται αυθαίρετα.

Ως προς τα "τέλη" ο Basu στο ίδιο έργο αναφέρει ότι:

30 "Τέλος είναι η πληρωμή που επιβάλλεται από την Πολιτεία σχετικά με υπηρεσίες που προσφέρονται από αυτή για το καλό του ιδιώτη. Επιβάλλεται με μια αρχή αντίθετη από εκείνη του φόρου ενώ ο φόρος επιβάλλε-

ται από την Πολιτεία επί όλων των φορολογούμενων, το τέλος είναι πληρωμή που γίνεται για ορισμένο ειδικό όφελος που απολαμβάνεται από τον ιδιώτη και η πληρωμή είναι συνήθως ανάλογη προς το ειδικό όφελος." 5

Όπως αναφέρεται επίσης και στο Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο, του Κυριακόπουλου, Τόμος 3, Ειδικό μέρος, στη σελίδα 354:

"(α) Τέλος είναι η μονομερώς υπό του κράτους επιβαλλομένη εις τον ιδιώτην υποχρέωσις χρηματικής καταβολής έναντι ιδίου τινός ωφελήματος, παρεχομένου εις αυτόν υπό της δημοσίας διοικήσεως. Εντεύθεν συνάγεται, ότι εκείνο, το οποίον διακρίνει το τέλος από του φόρου, είναι το στοιχείον της αντιπαροχής ή του ανταλλάγματος. Δια του τέλους σκοπείται να καλυφθώσιν εν όλω ή εν μέρει αι δαπάναι της λειτουργίας δημοσίας τινός υπηρεσίας, ή δημοσίου τινός ιδρύματος. Δια τούτο, το ποσόν του τέλους δεν επιτρέπεται να υπερβαίνει το κόστος της παροχής, διότι άλλως συνιστά φόρον." 10
15
20

Τα τέλη μπορεί να διακριθούν με βάση διάφορα κριτήρια. Η διάκριση μπορεί να βασίζεται και πάνω στην ονομασία των διαφόρων διοικητικών υπηρεσιών. Μπορεί δε να είναι πάγια ή αναλογικά. Αναλογικά είναι τα τέλη που επιβάλλονται για την έκδοση αδειών οικοδομής και είναι 25 ανάλογα με το κόστος της οικοδομής. Κατά συνέπεια δεν είναι κατά τη γνώμη μας ορθό να ειπωθεί πως επειδή ο καθορισμός των αναλογικών αυτών τελών στηρίζεται πάνω στο ύψος του κόστους της οικοδομής η επιβάρυνση 30 αυτή δεν είναι τέλος αλλά φόρος.

Στην υπό κρίση υπόθεση τα τέλη που επιβλήθηκαν είναι αναλογικά. Είναι αναμφίβολο ότι υπάρχει συνάρτηση μεταξύ του ύψους των ακαθάριστων πωλήσεων και τους τέλους που καθορίστηκε. Το ύψος των πωλήσεων συναρτάται από το μέγεθος των ευθυνών και το μέγεθος της 35 εργασίας που θα προσφερθεί από τους καθ' ων η αίτηση,

- επομένως ο τρόπος καθορισμού της αντιπαροχής που δεν είναι σταθερή, με αναλογικό τέλος, είναι ορθός και νόμιμος. Ο καθορισμός ενός ορισμένου ποσού εκ των προτέρων που μπορεί να μην έχει σχέση με την έκταση των πωλήσεων και την αντιπαροχή δεν θα ήταν αντιπροσωπευτικός της παρεχομένης υπηρεσίας. Σαν επακόλουθο των προσφερομένων από την Πολιτεία υπηρεσιών, κατά την κρίση μας, το γεγονός ότι η έκταση του τέλους καθορίζεται με ποσοστιαία αναλογία προς την έκταση των πωλήσεων, δεν αλλοιώνει το χαρακτήρα του ως τέλους. Αντίθετα αποτελεί μια δίκαιη βάση καθορισμού του τέλους σε αντίθεση με τον καθορισμό ενός ορισμένου ποσού εκ των προτέρων.

- Για όλους τους πιο πάνω λόγους η έφεση αποτυγχάνει και απορρίπτεται με £150 έξοδα υπέρ των εφεσιβλήτων.

ΑΡΤΕΜΙΔΗΣ: Το άρθρο 71(1) του περί Τελωνείων και Φόρων Καταναλώσεως Νόμου, 82/67, προβλέπει τα εξής:

- "Ο Διευθυντής δύναται να εγκρίνη δια χρονικά διαστήματα και υπό όρους καθοριζομένους κατά το δοκούν και επί τω όρω καταβολής των υπό του Υπουργού καθοριζομένων τελών, τόπους ασφαλούς εναποθέσεως, φυλάξεως και αποταμιεύσεως -

- (α) υποκειμένων εμπορευμάτων άνευ της πληρωμής του εις ον υπόκεινται δασμού, υπό όρους και περιορισμούς επιβαλλομένους υπό του Διευθυντού κατά το δοκούν·

- (β) Από τους άνω όρους και περιορισμούς, εμπορευμάτων προοριζομένων δι' εξαγωγήν ή ως εφοδίων, εφ' όσον πρόκειται περί εμπορευμάτων μη δυναμένων κατά νόμον να χρησιμοποιηθώσι δι' εσωτερικήν κατάναλωσιν·

- (γ) εμπορευμάτων, άτινα δύνανται να αποταμιευθώσι δυνάμει των περί Φόρων Καταναλώσεως Νόμων, άνευ της καταβολής του αναλογούντος αυτοίς φόρου

καταναλώσεως·

(δ) εμπορευμάτων, άτινα δύνανται να αποταμιευθώ-
 σι δυνάμει των εις τα τελωνεία ή τους φόρους κατανα-
 λώσεως αφορώντων νόμων, επί τη επιστροφή του κατα-
 βληθέντος δασμού ή φόρου, πας δε ούτω εγκεκριμένος 5
 τόπος αποταμιεύσεως καλείται εν τω παρόντι Νόμω
 ' αποθήκη αποταμιεύσεως' "

Σύμφωνα με τις πιο πάνω διατάξεις υιοθετήθηκε από
 το 1971 ο θεσμός των ειδικών, όπως επικράτησε να απο-
 καλούνται, αποθηκών αποταμιεύσεως για να διατίθενται 10
 από αυτές αδασμολόγητα εμπορεύματα σε επιβάτες που
 αναχωρούν στο εξωτερικό. Η δημιουργία τους επεβλήθη
 λόγω της ελλείψεως επαρκούς χώρου στις αίθουσες επιβα-
 τών των τελωνείων για τη στέγαση καταστημάτων αδα-
 σμολογήτων ειδών. Στην αιτήτρια εταιρεία δόθηκε, μετά 15
 από αίτησή της, έγκριση για τη λειτουργία δύο αποθηκών
 αποταμιεύσεως, μιας στο λιμάνι Λάρνακας και άλλης της
 Λεμεσού. Η ισχύς της έγκρισης ήταν για ένα χρόνο και
 ανανεωνόταν πριν από τη λήξη της. Είναι γεγονός πως 20
 ήταν γνωστό τόσο στην αιτήτρια εταιρεία, όσο και στους
 υπόλοιπους ιδιώτες που είχαν παρόμοια έγκριση, πως η
 άδεια μπορούσε να ανακληθεί μετά από ειδοποίηση 3
 μηνών. Και τούτο γιατί σκοπός της διοίκησης ήταν να δη-
 μιουργήσει η ίδια στα λιμάνια κατάλληλους χώρους για τη 25
 λειτουργία καταστημάτων αδασμολογήτων ειδών. Εξάλ-
 λου το δικαίωμα άρσης της έγκρισης παρέχεται στο διευ-
 θυντή τελωνείων από τις πρόνοιες του άρθρου 81(1) του
 προαναφερθέντος Νόμου.

Το τέλος του 1983 η Αρχή Λιμένων κατασκεύασε τα
 αναγκαία υποστατικά στο λιμάνι Λεμεσού όπου θα μπο- 30
 ρούσαν να στεγαστούν τα καταστήματα αδασμολογήτων
 ειδών. Αυτά δε θα προσφέρονταν στον ιδιωτικό τομέα για
 εκμετάλλευση μετά από πλειοδοτικό διαγωνισμό. Έτσι ο
 διευθυντής του τμήματος τελωνείων γνωστοποίησε στην 35
 αιτήτρια εταιρεία πως δεν είχε πρόθεση να ανανεώσει την
 έγκριση λειτουργίας των ειδικών αποθηκών τους αποτα-
 μιεύσεως, όταν αυτή έληγε στις 31.12.83. Ακολούθησαν

διαπραγματεύσεις μεταξύ της διοίκησης και των ιδιωτών που είχαν έγκριση για τη λειτουργία ειδικών αποθηκών αποταμίευσης. Αποτέλεσμα των επαφών αυτών ήταν η διοίκηση να συνεχίσει να παρέχει την έγκρισή της για τη
5 λειτουργία των ειδικών αποθηκών αποταμίευσης αδα-
σμολογήτων ειδών, αλλά ο υπουργός καθόρισε ως ετήσιο τέλος για την έγκριση αυτή το ποσό των £20,000 ή ποσο-
στό 6% πάνω στο ακαθάριστο εισόδημα των εισπράξεων που κάμνουν οι ιδιώτες που ευνοήθηκαν απ' αυτή την έ-
γκριση, όποιο από αυτά τα ποσά τυγχάνει να είναι το μεγα-
10 λύτερο.

Η αιτήτρια εταιρεία προσέβαλε πρωτοδίκως την από-
φαση του υπουργού, που καθορίζει το ύψος των τελών, αλλά απέτυχε. Ο δικηγόρος της αιτήτριας εταιρείας πε-
15 ριώρισε την κρινόμενη έφεση σε ένα μόνο νομικό ζήτημα, που δεν τέθηκε ενώπιον του πρωτόδικου δικαστή με την ακριβολογία που χρησιμοποιήθηκε ενώπιόν μας, αλλά που άπτεται άμεσα και καίρια της νομιμότητας της επίδι-
κης απόφασης. Εισηγείται πως ο καθορισμός ως "τέλους"
20 ποσοστού 6% επί των ακαθαρίστων εισπράξεων, από τις πωλήσεις αδασμολογήτων ειδών που κάμνει η αιτήτρια εταιρεία, είναι παράνομος, γιατί αυτό συνιστά επιβολή φόρου και όχι τέλους.

Η διαφορά των εννοιών "τέλος και "φόρος" επεξηγεί-
25 ται γλαφυρά στο σύγγραμμα του Μιχ. Δ. Στασινοπούλου Μαθήματα Δημοσιονομικού Δικαίου 3η έκδοση σελ.254 κ.επ. Στη σελίδα 260 διαβάζουμε τα εξής:

"Φόροι και τέλη - Προς την έννοιαν του φόρου δεν συγγέεται η έννοια του τέλους.

30 Ως είπομεν, έναντι της καταβολής του φόρου, η Πολιτεία δεν παρέχει ειδικόν αντάλλαγμα· του τέλους όμως χαρακτηριστικόν γνώρισμα είναι ότι έναντι της καταβολής αυτού, η Πολιτεία παρέχει, ως ειδικόν αντάλλαγμα, μίαν ειδικήν υπηρεσίαν εις τον πολίτην,
35 τοιουτοτρόπως δε το τέλος ερμηνεύεται ως εν είδος αποζημιώσεως της Πολιτείας δια την κάλυψιν των δα-

πανών, ας υφίσταται δια την παροχήν της ειδικής ταύτης υπηρεσίας. Π.χ. τα εκπαιδευτικά τέλη, καταβάλλονται υπό των φοιτώντων εις τα δημόσια σχολεία έναντι της ειδικής υπηρεσίας της εκπαιδεύσεως και προς κάλυψιν των αντιστοιχών δαπανών της Πολιτείας. 5
Ομοίως λιμενικά τέλη, δια την χρήσιν των εγκαταστάσεων του λιμένος, αποβαθρών κ.λπ., τέλη κυκλοφορίας αυτοκινήτων, δια την χρήσιν των οδοστρωμάτων των δημοσίων οδών, κλπ., γραμματόσημα, δια την χρήσιν της ταχυδρομικής υπηρεσίας, κλπ." 10

Οι ίδιες αρχές αναφέρονται και στο βιβλίο του Κυριακόπουλου Ελληνικόν Διοικητικόν Δίκαιον Γ, ειδικόν μέρος. Σχετικά παραπέμπω στη σελίδα 354 όπου αναφέρονται τα πιο κάτω, και που κατά τη γνώμη μου αγγίζουν την ουσία του ζητήματος με το οποίο καταπιανόμεσθε. 15

(α) Τέλος είναι η μονομερώς υπό του κράτους επιβαλλομένη εις τον ιδιώτην υποχρέωσις χρηματικής καταβολής έναντι ιδίου τινός ωφελήματος, παρεχομένου εις αυτόν υπό της δημοσίας διοικήσεως. Εντεύθεν συνάγεται, ότι εκείνο, το οποίον διακρίνει το τέλος από 20 του φόρου, είναι το στοιχείον της αντιπαροχής ή του ανταλλάγματος. Δια του τέλους σκοπεύεται να καλυφθώσιν εν όλω ή εν μέρει αι δαπάναι της λειτουργίας δημοσίας τινός υπηρεσίας, ή δημοσίου τινός ιδρύματος. Δια τούτο, το ποσόν του τέλους δεν επιτρέπεται να 25 υπερβαίνει το κόστος της παροχής, διότι άλλως συνιστά φόρον." (Η υπογράμμιση δική μου).

Τις ίδιες αρχές έχει υιοθετήσει και η νομολογία μας. (Ιδέστε: - A.E.759 Westpark Ltd v. Κυπριακή Δημοκρατία, 18.4.1989). 30

Η επιχειρηματολογία του δικηγόρου της αιτήτριας είναι, νομίζω, ορθή. Η έννοια της ανταποδοτικής φύσεως του τέλους δεν συνάδει με τον καθορισμό του σε ποσοστό επί των εισπράξεων του υποκειμένου στο τέλος. Η διοίκηση κανονικά προϋπολογίζει το κόστος της υπηρεσίας που 35 προσφέρει, όχι βέβαια με ακρίβεια, και επιβάλλει, σε

5 όσους επωφελούνται από αυτή την υπηρεσία, τέλη ώστε να καλυφθούν οι δαπάνες της. Όπου δε το τέλος επιβάλλεται σε αριθμό πολιτών, αυτό καταμερίζεται βάσει κριτηρίων που έχουν άμεση σχέση με τις παρεχόμενες υπηρεσίες.

10 Στην κρίσιμη περίπτωση η διοίκηση γνωρίζει το κόστος των υπηρεσιών της, που μάλιστα προϋπολόγισε. Αυτό φαίνεται από το σχετικό φάκελο της διοίκησης. Δεν είναι δυνατό λοιπόν, εφόσον είναι εκ των προτέρων γνωστό το κόστος αυτών των υπηρεσιών, το τέλος που, σύμφωνα με τη νομολογία, πρέπει να είναι μόνο ανταποδοτικό γι' αυτές, να ποικίλλει ανάλογα με το ακαθάριστο εισόδημα από τις εισπράξεις της αιτήτριας εταιρείας, και στην περίπτωση που αυτό είναι κάτω των £20,000, να επι-
15βάλλεται ως τέλος το τελευταίο αυτό ποσό.

20 Είμαι της γνώμης, επομένως, πως το μέρος της προσβαλλόμενης απόφασης που καθορίζει ως τέλος ποσό ύψους 6% επί των ακαθαρίστων εισπράξεων από τις πωλήσεις αδασμολογήτων ειδών της αιτήτριας εταιρείας, προσκρούει στις πρόνοιες του άρθρου 71(1) του περί Τελωνείων και Φόρων Καταναλώσεως Νόμου, γιατί δεν συνιστά τέλος αλλά φόρο.

Η έφεση γίνεται αποδεκτή και το μέρος αυτό της διοικητικής απόφασης ακυρώνεται με έξοδα υπέρ των εφεσσειόντων.