

9 Νοεμβρίου, 1990

[ΑΡΤΕΜΙΔΗΣ, Δ/στής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

ΚΥΡΙΑΚΟΣ ΤΥΛΛΗ ΚΑΙ ΣΙΑ,

Αιτητές,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ

1. ΥΠΟΥΡΓΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ,

2. ΔΙΕΥΘΥΝΤΗ ΤΜΗΜΑΤΟΣ

ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΠΡΟΣΟΔΩΝ,

Καθ' ων η αίτηση.

(Υπόθεση Αρ. 656/89).

Φορολογία — Φορολογία εισοδήματος και Έκτακτη εισφορά — Φορο-
λογικά έτη 1982-1986 — Κατά πόσο τα έξοδα για τις σπουδές του γι-
ού του κυρίου μετόχου και διευθύνοντος συμβούλου εταιρείας εκπί-
πτουν από το φορολογητέο εισόδημά της, δυνάμει του Άρθρου 11 των
5 Περὶ Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων 1961-1986 — Ποίο το
εφαρμοστέο κριτήριο για προσδιορισμό ως προς το κατά πόσο μία
πληρωμή αποτελεί κεφαλαιουχική ή εισοδηματική δαπάνη.

10 Η αιτήτρια εταιρεία διεκδίκησε ως αφαιρετέα έξοδα, ποσά που κα-
τέβαλε για τις σπουδές του γιού του διευθύνοντος συμβούλου της, στα
πιο πάνω φορολογικά έτη που ήταν £2.910, £4.810, £4.976, £5.948 και
£5.466 αντίστοιχα. Ο Έφορος Φόρου Εισοδήματος δεν επέτρεψε έκ-
πτωση των ποσών αυτών από το φορολογητέο εισόδημα της αιτή-
15 τριας γιατί δεν αποτελούσε δαπάνη που έγινε εξ ολοκλήρου και απο-
κλειστικά για τη κτήση του εισοδήματός της. Η αιτήτρια προσβάλλει
την νομιμότητα των ειδοποιήσεων επιβολής φορολογίας.

20 Το Ανώτατο Δικαστήριο απέρριψε την προσφυγή και αποφάν-
θηκε ότι:

1. Ο διαχωρισμός μεταξύ κεφαλαιουχικής και εισοδηματικής δαπά-
νης δεν είναι πάντα εύκολος. Μοναδικό κριτήριο είναι κατά πό-

σο η πληρωμή έγινε εξ ολοκλήρου και αποκλειστικώς για την απόκτηση εισοδήματος και το ελατήριο ή ο σκοπός του φορολογουμένου δεν έχουν σημασία, έστω και αν η πληρωμή θα αποφέρει μερικώς αύξηση του εισοδήματός του.

5

2. Στην κρινόμενη υπόθεση, η πληρωμή για τις σπουδές του γιού του διευθύνοντος συμβούλου της αιτήτριας είχε πολύ απομακρυσμένη σχέση με την απόκτηση εισοδήματος από αυτή. Το ευεργέτημα των σπουδών το είχε πράγματι ο γιός του διευθύνοντος συμβούλου και ο ίδιος ο διευθύνων σύμβουλος, ο οποίος όπως κάθε γονιός, ενδιαφέρθηκε για τις σπουδές του παιδιού του. Το γεγονός ότι αυτό έγινε με δαπάνες της αιτήτριας εταιρείας, δεν τις καθιστά δαπάνες εντός της έννοιας των προνοιών του Άρθρου 11 των περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων (1961-1986), αλλά αποτελούν κεφαλαιουχικές δαπάνες και ως εκ τούτου δεν μπορούν να αφαιρεθούν από το φορολογητέο εισόδημα της αιτήτριας εταιρείας.

10

15

Η προσφυγή απορρίπτεται με έξοδα.

20

Αναφερόμενες υποθέσεις:

Wickwar v. Berry [1963] 2 All E.R. 1058,

Vallambrosa Rubber Co. Ltd v. Farmer [1910] 5 T.C. 529.

25

Προσφυγή.

Προσφυγή εναντίον της απόφασης των καθ' ων η αίτηση με την οποία δεν επιτράπη έκπτωση από το φορολογητέο εισόδημα της αιτήτριας εταιρείας για τα φορολογικά έτη 1982-1986, για τα έξοδα που κατέβαλε για τις σπουδές του γιού του διευθύνοντος συμβούλου της .

30

Γ. Τριανταφυλλίδης, για τους Αιτητές.

35

Α. Ευαγγέλου, Ανώτερος Δικηγόρος της Δημοκρατίας, για τους Καθ' ων η αίτηση.

Cur. adv. vult.

40

ΑΡΤΕΜΙΔΗΣ, Δ.: Η αιτήτρια εταιρεία στις δηλώσεις εισοδήματος και λογαριασμούς της για τα φορολογικά έτη 1982-1986 διεκδίκησε ως αφαιρετέα έξοδα ποσά που κατέβαλε για τις σπουδές του γιού του διευθύνοντος συμβούλου της. Συγκεκριμένα οι

δαπάνες για τα αντίστοιχα χρόνια ήσαν £2,910, £4,810, £4,976, £5,948 και £5,466.

5 Ο καθ' ου η αίτηση - Έφορος επί του Φόρου Εισοδήματος -
 δεν επέτρεψε έκπτωση των ποσών αυτών από το φορολογητέο
 εισόδημα της αιτήτριας γιατί, κατά τη γνώμη του, η πληρωμή
 τους δεν αποτελούσε δαπάνη που έγινε εξ ολοκλήρου και απο-
 κλειστικά για τη κτήση του εισοδήματός της. Η αιτήτρια υπέβα-
 10 λε ένσταση στις 19.8.87, πάνω στις σχετικές φορολογίες. Η έν-
 σταση αυτή απορρίφθηκε και στη συνέχεια απεστάλησαν στις
 29.7.89 στην αιτήτρια οι ειδοποιήσεις επιβολής φορολογίας, που
 προσβάλλονται με την κρινόμενη αίτηση ακυρώσεως.

15 Τα γεγονότα της υπόθεσης είναι απλά και κοινώς παραδεκτά.
 Ο Μ.Τυλλής γεννήθηκε στις 4.10.62 και φοίτησε στο Παγκύπριο
 Γυμνάσιο μέχρι το 1980. Μετά την αποφοίτησή του κατατάχθηκε
 στην Εθνική Φρουρά από όπου απολύθηκε το Σεπτέμβρη 1982.
 Τον Οκτώβρη του ίδιου χρόνου πήγε στην Αγγλία για σπουδές, σε
 20 θέματα σχετιζόμενα με τις ασφάλειες, τις οποίες συμπλήρωσε επι-
 τυχώς και πήρε τον τίτλο ACH. Ο Μ. Τυλλής σπούδασε με υπο-
 τροφία που του παραχώρησε η αιτήτρια εταιρεία στην οποία δι-
 ευθύνων σύμβουλος είναι ο πατέρας του Κ. Τυλλής.

25 Ο δικηγόρος της αιτήτριας εισηγείται πως τα ποσά που κα-
 ταβλήθηκαν από αυτή για τις σπουδές του Μ. Τυλλή εκπίπτο-
 νται, σύμφωνα με το άρθρο 11 των Περί Φορολογίας του Εισο-
 δήματος Νόμων 1961-1986 κατά τον προσδιορισμό του φορολο-
 γητέου εισοδήματός της, γιατί αποτελούν δαπάνες που έγιναν εξ
 30 ολοκλήρου και αποκλειστικά προς την κτήση του εισοδήματός
 της. Η συλλογιστική, με την οποία ο συνήγορος υποστηρίζει την
 εισήγηση αυτή, είναι πως οι εξειδικευμένες σπουδές του Μ. Τυλ-
 λή πάνω σε ασφαλιστικά θέματα και η με βεβαιότητα εργοδοτή-
 σή του από την αιτήτρια εταιρεία, θα απολήξουν σε αύξηση του
 εισοδήματός της γιατί με το προσοντούχο προσωπικό θα βελ-
 35 τιωθεί η απόδοσή της στον τομέα του κλάδου των ασφαλειών. Ο
 δικηγόρος της αιτήτριας έκαμε αναφορά στην υπόθεση
Wickwar v. Berry [1963] 2 All.E.R. 1058 για να θεμελιώσει και
 νομολογιακά την εισήγησή του. Με την υπόθεση αυτή θα ασχο-
 ληθώ αφού παραθέσω και τη θέση του δικηγόρου των καθ' ων η
 40 αίτηση, που είναι ότι οι επίδικες φορολογίες έγιναν νόμιμα βά-
 σει των άρθρων 5(1) και 6 του περί Φορολογίας του Εισοδήμα-
 τος Νόμων 1961-1986 και των άρθρων 13(2)(β) και 23(1) των πε-
 ρί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων 1978-1988.

Η εισήγηση του δικηγόρου των καθ' ων η αίτηση ότι η προσφυγή είναι απορριπτέα βασίζεται σε δύο κυρίως νομικούς λόγους:

- (α) Τα ποσά που πληρώθηκαν για την υποτροφία του Μ. Τυλλή δεν εκπίπτονται ως δαπάνες που υπέστη η αιτήτρια εταιρεία εξ ολοκλήρου και αποκλειστικώς για την κτήση εισοδήματος, μέσα στην έννοια του άρθρου 11(1) και 13(ε) του Νόμου. 5
- (β) Τα έξοδα για την υποτροφία αποτελούν κεφαλαιουχική δαπάνη, κεφάλαιο δηλαδή που αποσύρθηκε από αυτή, και όχι δαπάνη σχετιζόμενη με τα εισοδήματά της. 10

Συμφωνώ με τη θέση του δικηγόρου της Δημοκρατίας. Ένα απλό κριτήριο που χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό μιας πληρωμής, κατά πόσο δηλαδή αυτή αποτελεί κεφαλαιουχική δαπάνη ή δαπάνη σχετιζόμενη με εισόδημα, διαχωρισμός που δεν είναι πάντα εύκολος, δίδεται από το λόρδο Dunedin στην υπόθεση *Vallambrosa Rubber Co. Ltd. v. Farmer* [1910] 5 T.C. 529, σελ. 536, στην οποία κάμνει αναφορά ο δικηγόρος της Δημοκρατίας. 15 20

".... but in a rough way I think it is not a bad criterion of what is capital expenditure as against what is income expenditure to say that capital expenditure is something that is going to be spent once and for all and income expenditure is a thing that is going to recur every year....." 25

Σε μετάφραση:

".... Αλλά με ένα πρόχειρο τρόπο, νομίζω πως δεν είναι κακό κριτήριο ως προς το τι αποτελεί κεφαλαιουχική δαπάνη σε αντίθεση με το τι είναι δαπάνη εισοδήματος να ειπωθεί ότι κεφαλαιουχική δαπάνη είναι κάτι που θα δαπανηθεί άπαξ και διά παντός, ενώ δαπάνη εισοδήματος είναι κάτι που επανέρχεται κάθε χρόνο" 30 35

Στην υπό συζήτηση υπόθεση η δαπάνη της αιτήτριας για τις σπουδές του Μ. Τυλλή έγινε ουσιαστικά μια φορά και για τον ίδιο σκοπό, ανεξάρτητα από το γεγονός ότι αυτή κατεβάλλετο ετησίως. Ο σκοπός ήταν ένας και η δαπάνη μία. 40

Πολύ πρόσφατη απόφαση του Δικαστηρίου των Λόρδων της Αγγλίας επιλαμβάνεται της ερμηνείας και εφαρμογής πανομοιότυπης διάταξης με το άρθρο 11 του δικού μας Νόμου και που

αφορά στη φράση σ' αυτό "θα εκπίπτονται άπασαι αι δαπά-
 ναι ας τω τοιούτω πρόσωπο υπέστη εξ ολοκλήρου και αποκλει-
 στικώς προς κτήσιν του εισοδήματος."

5 Η υπόθεση αυτή είναι: *Mackinlay (Inspector of Taxes) v. Arthur Young McClelland Moores & Co* [1990] 1 All E.R. 45, όπου στη σελίδα 53 ο Λόρδος Oliver, εκδίδοντας την ομόφωνη απόφαση, είπε τα εξής:

10 "However attractive, therefore, the employer-employee analogy may seem at first sight, it is not one from which, on analysis, I feel that I can derive any assistance. One is accordingly, brought back, first, last and all the time to the
 15 question whether an expenditure on a partner's removal expenses can be said to be laid out not just partly but exclusively for the purposes of the partnership business. That cannot, in my judgment, be answered simply by ascertaining what was the motive with which the move was undertaken. It is inescapable, as it seems to me, that the expenditure, motivated no doubt by
 20 the fact of moving house, which in turn was motivated by the desire to put the partner concerned in a better position to further the interests of the firm, was an expenditure serving and necessarily and inherently intended to serve the personal interests of the partner in establishing his private residence for himself and his family and it cannot be said to be exclusively for
 25 the purposes of the partnership practice."

(σε μετάφραση)

30 "Όσο ελκυστική επομένως και αν φαίνεται εκ πρώτης όψε-
 ως η αναλογία εργοδότη-εργοδοτούμενου δεν είναι τέτοια από την οποία, μετά από ανάλυση, να αισθάνομαι ότι μπορώ να
 35 αντλήσω βοήθεια. Ένας ως εκ τούτου, επανέρχεται πάντοτε στο ερώτημα κατά πόσο η δαπάνη για τα έξοδα μετακίνησης ενός συνεταιίρου γίνεται όχι μόνο μερικώς αλλά εξ ολοκλήρου για τους σκοπούς των εργασιών του συνεταιρισμού. Αυτό στην κρίση μου δεν μπορεί απλώς να απαντηθεί με την διακρί-
 βωση ποιο ήταν το ελατήριο για τη μετακόμιση. Είναι αναπό-
 40 φευκτο, νομίζω, ότι η δαπάνη, ελατήριο της οποίας δεν υπάρ-
 χει αμφιβολία ήταν η μετακόμιση σε άλλο σπίτι, η οποία στη συνέχεια δημιούργησε την επιθυμία να τοποθετηθεί ο συνεταιί-
 ρος σε καλύτερη θέση για να προωθεί τα συμφέροντα του συ-
 νεταιρισμού, ήταν μια δαπάνη που εξυπηρετούσε, και απαραί-
 τητα και εγγενώς σκοπό είχε να εξυπηρετήσει, τα προσωπικά

συμφέροντα του συνταίρου, δημιουργώντας την προσωπική κατοικία του για τον ίδιο και την οικογένειά του, και δεν μπορεί να λεχθεί ότι έγινε αποκλειστικά για τους σκοπούς της εργασίας του συνταίρισμού."

5

Μοναδικό επομένως κριτήριο είναι κατά πόσο η πληρωμή έγινε εξ ολοκλήρου και αποκλειστικώς για την απόκτηση εισοδήματος και το ελατήριο ή ο σκοπός του φορολογουμένου δεν έχουν σημασία, έστω και αν η πληρωμή θα αποφέρει μερικώς αύξηση του εισοδήματός του.

10

Στην υπό κρίση υπόθεση η πληρωμή για τις σπουδές του Μ. Τυλλή είχε πολύ απομακρυσμένη σχέση με την απόκτηση εισοδήματος από την αιτήτρια εταιρεία. Ο ίδιος ο δικηγόρος της, για να αντικρούσει την εισήγηση του δικηγόρου της Δημοκρατίας πως η δαπάνη για τις σπουδές του Μ. Τυλλή αποτελούν κεφαλαιουχική δαπάνη και όχι δαπάνη εισοδήματος, αναφέρει τα εξής στην απαντητική του αγωγή:

15

"Επιπλέον οι δαπάνες αυτές δεν αποβλέπουν στην εξασφάλιση ενός ευεργετήματος διαρκείας για την αιτήτρια εταιρεία για τον απλούστατο λόγο ότι τα ευεργετήματα από τα έξοδα των σπουδών αυτών τα επωφελήθηκε κυρίως ο ίδιος ο Μ. Τυλλής και όχι η αιτήτρια εταιρεία."

20

25

Γίνεται δηλαδή, έστω και αθέλητα αλλά ορθά, δεκτό πως οι σπουδές του Μ. Τυλλή ευεργέτησαν τον ίδιο και δε σχετιζόταν εξ ολοκλήρου και αποκλειστικώς με την απόκτηση εισοδήματος από την αιτήτρια εταιρεία. Το ευεργέτημα των σπουδών το είχε πράγματι ο Μ. Τυλλής και ο πατέρας του ο οποίος ενδιαφέρθηκε, όπως και κάθε γονιός, για τις σπουδές του παιδιού του. Το γεγονός όμως ότι αυτό έγινε με δαπάνες της αιτήτριας εταιρείας, στην οποία είναι κύριος μέτοχος και διευθύνων σύμβουλος, δε σημαίνει ότι αυτές εμπίπτουν μέσα στις πρόνοιες του άρθρου 11 του περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων (1961-1986).

30

35

Η υπόθεση *Wickwar*, που αναφέρεται πιο πάνω, δεν υποστηρίζει καθόλου την υπόθεση της αιτήτριας. Σ' αυτήν το Εφετείο της Αγγλίας ερμήνευσε και εφήρμοσε ειδική πρόνοια, το άρθρο 140(1) του Income Tax Act 1952, το οποίο επέτρεπε την έκπτωση κατά τον προσδιορισμό εμπορικού κέρδους, αναφορικά με πληρωμές που γινόντουσαν από το φορολογούμενο για τεχνική εκπαίδευση σχετική με τη φύση της εργασίας του. Όπως το άρθρο προνοεί:

40

5 "to be used for the purposes of technical education related to that trade at any university or university college, or at any such technical college or other similar institution as may for the time being be approved for the purposes of this section by the Minister of Education etc."

Η προσφυγή απορρίπτεται με έξοδα εις βάρος της αιτήτριας εταιρείας.

10

Η προσφυγή απορρίπτεται με έξοδα.