

17 Απριλίου, 1991

[ΚΟΥΡΡΗΣ, Δ/στής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

ΠΕΤΡΟΣ ΒΡΥΩΝΙΔΗΣ,

Αιτητής,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ
ΤΟΥ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΟΥ,

Καθ' ων η αίτηση.

(Υπόθεση Αρ. 556/89).

Ερμηνεία Νόμων — Οι περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμοι — Νόμος 58/61 όπως τροποποιήθηκε — Άρθρο 11(1)(ε) — Η φράση "δικαιωμάτων εν αυτοίς" αναφέρεται στα προνόμια ευρεσιτεχνίας και όχι σε οποιαδήποτε δικαιώματα.

- 5 Φορολογία Εισοδήματος — Δαπάνες που εκπίπτουν από το φορολογητέο εισόδημα — Έκπτωση δαπανών για σκοπούς φόρου εισοδήματος — Ερμηνεία των άρθρων 11(1) και 13(ε) των περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων — Οι δύο προϋποθέσεις — Σχετική νομολογία.
- 10 Φορολογία — Κεφαλαιουχικές Εκπτώσεις — Διάκριση μεταξύ κεφαλαιουχικής δαπάνης και δαπάνης που αναφέρεται στα έξοδα της επιχείρησης — Κάθε περίπτωση εξαρτάται από τα δικά της περιστατικά — Δύο αποκρυσταλλωμένα κριτήρια — Νομολογία — Συγκεκριμένα η πληρωμή αποζημίωσης για την ανάκτηση διαχείρισης Ξενοδοχείου συνιστά κεφαλαιουχική δαπάνη.
- 15

20 Με την προσφυγή αυτή προσβλήθηκε απόφαση του καθ' ου η αίτηση σύμφωνα με την οποία δεν επιτράπη για σκοπούς υπολογισμού του φόρου εισοδήματος η απαίρεση ποσού που κατέβαλε ο αιτητής ως αποζημίωση για ανάκτηση της διαχείρισης του ξενοδοχείου "ΒΕΡΟΝΙΚΑ" στην Πάφο.

Το Ανώτατο Δικαστήριο, απορρίπτοντας την προσφυγή, αποφάσισε ότι:

(1) Ο ισχυρισμός του αιτητή ότι η πληρωμή αποζημίωσης για

ανάκτηση της διαχείρισης του ξενοδοχείου εμπίπτει στις πρόνοιες του άρθρου 11(1)(ε) των περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων (Ν. 58/61, όπως τροποποιήθηκε), δεν ευσταθεί γιατί η εν λόγω πρόνοια αναφέρεται σε δαπάνη για "απόκτηση προνομίων ευρεσιτεχνίας ή δικαιωμάτων εν αυτοίς....", και επομένως δεν εφαρμόζεται στην παρούσα υπόθεση. Η φράση "δικαιωμάτων εν αυτοίς" αναφέρεται στα προνόμια ευρεσιτεχνίας και όχι σε οποιαδήποτε δικαιώματα.

5

(2) Το άρθρο 13 απαγορεύει ρητά την έκπτωση δαπάνης που δεν αφορά αποκλειστικά και εξ ολοκλήρου την κτήση του εισοδήματος (παράγραφος (ε)) ή που χρησιμοποιήθηκε ως κεφάλαιο. Οι διατάξεις αυτές του κυπριακού νόμου φαίνεται να ακολουθούν ερμηνευτικές προσεγγίσεις της αγγλικής νομολογίας που έγιναν δεκτές και εδώ και από αυτές προκύπτουν δύο προϋποθέσεις για την έκπτωση δαπάνης: να μη συνιστά κεφαλαιουχική δαπάνη αλλά να αναφέρεται στα έσοδα της επιχείρησης αφενός, και αφετέρου όλο το ποσό να έχει δαπανηθεί για την κτήση του εισοδήματος και μόνον.

10

15

(3) Το κρίσιμο ερώτημα στην παρούσα υπόθεση, είναι κατά πόσο η αποζημίωση που καταβλήθηκε αποτελεί κεφαλαιουχική δαπάνη οπότε και αποκλείεται η έκπτωσή της σε κάθε περίπτωση. Η διάκριση μεταξύ κεφαλαιουχικής δαπάνης και δαπάνης που αναφέρεται στα έσοδα της επιχείρησης δεν είναι εύκολη και κάθε περίπτωση εξαρτάται από τα δικά της περιστατικά. Από τα δύο γνωστά κριτήρια/γνωρίσματα, αν και δεν είναι απόλυτα, προκύπτει καθαρά ότι σε περίπτωση που μια δαπάνη δεν είναι επαναληπτική και γίνεται μια φορά και αποβλέπει στην εξασφάλιση ενός ευεργετήματος διαρκείας, η δαπάνη αυτή θεωρείται κεφαλαιουχική. Στην έννοια αυτή, με τη συγκεκριμένη περιγραφή, εμπίπτει και η επίδικη δαπάνη για την ανάκτηση της διαχείρισης του ξενοδοχείου από τον αιτητή γεγονός που καθιστά εύλογα επιτρεπτή υπό τις περιστάσεις την επίδικη απόφαση του Εφόρου Φόρου Εισοδήματος, διαπίστωση ενισχυόμενη και από την πρόσφατη νομολογία.

20

25

30

Η προσφυγή απορρίπτεται χωρίς έξοδα.

Αναφερόμενες υποθέσεις:

35

Strong & Co. of Romsey Ltd. v. Woodfield, 5 T.C. 215·

Manufacturers Life Insurance Co. v. Republic (1967) 3 C.L.R. 460·

Georghiadis v. Republic (1972) 3 C.L.R. 157·

Τυλλή και Σία ν. Δημοκρατίας (Προσφυγή Αρ. 656/89, ημερ. 9.11.90)·

40

Christides v. Republic (1967) 3 C.L.R. 332·

British Insulated and Helsby Cables Ltd. v. Atherton [1967] A.C. 205 (10 TC 155)

G. Pavlou Textile Industries Ltd. v. Δημοκρατίας (Προσφυγή Αρ. 459/88, ημερ. 31.10.89).

5 Προσφυγή.

Προσφυγή εναντίον της απόφασης του Έφορου Φόρου Εισοδήματος να μην επιτρέψει στον αιτητή για σκοπούς υπολογισμού του φόρου εισοδήματος την αφαίρεση ποσού που πλήρωσε ως αποζημίωση για ανάκτηση της διαχείρισης του Ξενοδοχείου "ΒΕΡΟΝΙΚΑ" στην Πάφο.

Χρ. Κιτρομηλίδης, για τον αιτητή.

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

Cur. adv. vult.

15 Ο Δικαστής κ. Κούρρης ανάγνωσε την ακόλουθη απόφαση.

ΚΟΥΡΡΗΣ, Δ: Η παρούσα προσφυγή αφορά την απόφαση του Εφόρου Φόρου Εισοδήματος να μην επιτρέψει για σκοπούς υπολογισμού του Φόρου Εισοδήματος την αφαίρεση ποσού που πλήρωσε ο αιτητής ως αποζημίωση για ανάκτηση της διαχείρισης του Ξενοδοχείου "ΒΕΡΟΝΙΚΑ" στην Πάφο.

25 Τα γεγονότα της υπόθεσης σε συντομία είναι τα εξής: Ο αιτητής ήταν ο ιδιοκτήτης του υπό ανέγερση Ξενοδοχείου "ΒΕΡΟΝΙΚΑ" στην Πάφο. Ενώ τούτο βρισκόταν υπό ανέγερση στις 12/1/1984 ενοικιάστηκε στην Εταιρεία ΑΤΑΛΙΟΤΙΣ & ΒΡΙΟΝΙΔΕΣ INVESTMENTS LTD για περίοδο πέντε χρόνων, υπό τον όρο, μεταξύ άλλων, όπως οι ενοικιαστές αναλάβουν με δικά τους έξοδα να αποπερατώσουν το ρηθέν Ξενοδοχείο και αφαιρέσουν τα έξοδα από τα ενοίκια.

30 Πριν από τη λειτουργία του Ξενοδοχείου προέκυψαν μεταξύ των δύο συμβαλλομένων μερών διαφορές, με απο-

τέλεσμα ο αιτητής να αναλάβει κατοχή του Ξενοδοχείου.

Οι ενοικιαστές καταχώρησαν εναντίον του την αγωγή υπ' αριθμό 906/84 ενώπιον του Επαρχιακού Δικαστηρίου Πάφου, στην οποία μεταξύ άλλων αξιούσαν ειδική εκτέλεση του ενοικιαστηρίου εγγράφου ως και αποζημιώσεις.

5

Η πιο πάνω αναφερόμενη αγωγή, συμβιβάστηκε ως ο έγγραφος συμβιβασμός, Παράρτημα Γ στην ένσταση των καθ'ων η αίτηση. Αποτελούσε όρο του πιο πάνω συμβιβασμού ότι σε αντάλλαγμα της εγκατάλειψης εκ μέρους των ενοικιαστών της απαίτησης για ειδική εκτέλεση και για αποζημιώσεις, ο ιδιοκτήτης-αιτητής θα πλήρωνε στους ενοικιαστές το συμφωνηθέν ποσό των £64,000 σε οκτώ ίσες ετήσιες δόσεις εξ £8,000 έκαστη.

10

Στη συνέχεια ο αιτητής ανέλαβε πλήρως το Ξενοδοχείο το οποίο και άρχισε να λειτουργεί από τις αρχές του 1985. Στις φορολογικές δηλώσεις για τα έτη 1985 και 1986 που υποβλήθηκαν στις 25/6/1988, ο αιτητής συμπεριέλαβε ως δαπάνη μεταξύ άλλων και το ποσό των £16,000 που πλήρωσε δυνάμει του πιο πάνω συμβιβασμού για τις δύο ετήσιες δόσεις των ετών 1985 και 1986.

15

20

Ο Έφορος Φόρου Εισοδήματος, αποφάσισε ότι η αποζημίωση των £64,000 δεν εκπίπτει από το εισόδημα του αιτητή, γιατί αποτελεί κεφαλαιουχική δαπάνη που δεν έγινε εξ' ολοκλήρου και αποκλειστικά για την παραγωγή του εισοδήματος, βάσει των άρθρων 11(1), 13(ε) και 13(ζ) των περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων.

25

Ο αιτητής ισχυρίζεται ότι η αποζημίωση που πληρώθηκε για ανάκτηση της διαχείρισης του Ξενοδοχείου εκπίπτει σύμφωνα με τις πρόνοιες των άρθρων 11(1) και 11(1) (ε) των περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων.

30

Το ερώτημα που εγείρεται είναι κατά πόσο η αποζημίωση που πλήρωσε ο αιτητής για ανάκτηση της διαχείρισης του Ξενοδοχείου "ΒΕΡΟΝΙΚΑ", αποτελεί κεφαλαιουχική δαπάνη, ή δαπάνη που έγινε εξ' ολοκλήρου και

αποκλειστικά για την κτήση του εισοδήματος ώστε να μπορεί να εκπίπτει από το φορολογητέο εισόδημά του.

5 Ο ισχυρισμός του δικηγόρου του αιτητή ότι η πληρωμή αποζημίωσης για ανάκτηση της διαχείρισης του Ξενοδοχείου, εμπίπτει στις πρόνοιες του άρθρου 11(1)(ε) των
 10 περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων (Νόμος 58/61, όπως τροποποιήθηκε), δεν ευσταθεί, γιατί η εν λόγω πρόνοια αναφέρεται σε δαπάνη για "απόκτηση προνομίων ευρεσιτεχνίας ή δικαιωμάτων εν αυτοίς . . .", και επομένως
 15 αυτό δεν εφαρμόζεται στην υπό εκδίκαση υπόθεση. Η φράση "δικαιωμάτων εν αυτοίς" αναφέρεται στα πρόνομα ευρεσιτεχνίας και όχι σε οποιαδήποτε δικαιώματα.

Το άρθρο 11(1)(ε) προνοεί:

15 "πάσα δαπάνη δι' απόκτησιν προνομίων ευρεσιτεχνίας ή δικαιωμάτων εν αυτοίς, γενομένη υπό προσώπου ασκούντος εμπορικήν ή βιομηχανικήν εν γένει επιχείρησιν, επιτήδευμα ή βιοτεχνίαν τινά, ελευθέριον ή άλλο τι επάγγελμα, αναφορικώς προς την οποίαν ο
 20 Έφορος ήθελεν ικανοποιηθή ότι εγένετο προς όφελος της εμπορικής ή βιομηχανικής ταύτης επιχειρήσεως, του επιτηδεύματος ή βιοτεχνίας ή του ελευθερίου ή άλλου τούτου επαγγέλματος:

25 Νοείται ότι πάσα τοιαύτη δαπάνη κεφαλαιουχικής φύσεως θα κατανέμηται, κατ' εύλογόν τινα κατά την κρίσιν του Εφόρου τρόπον, εφ' όλης της χρονικής διάρκειας του τοιούτου προνομίου ή δικαιώματος εν αυτώ:

30 Νοείται περαιτέρω ότι παν ποσόν εισπραχθέν ή οφειλόμενον εκ της πωλήσεως τοιούτων προνομίων ευρεσιτεχνίας ή δικαιωμάτων εν αυτοίς, ή μέρους αυτών, ως και άπαντα τα δικαιώματα εκμεταλλεύσεως ή έτερον εισόδημα εισπραχθέν ή οφειλόμενον εκ τούτων θα περιλαμβάνηται εις το φορολογητέον εισόδημα".

Περαιτέρω, το άρθρο 13 του ίδιου Νόμου, απαγορεύει ρητά την έκπτωση ορισμένων δαπανών, μεταξύ των

οποίων είναι οποιαδήποτε δαπάνη η οποία δεν αντιπροσωπεύει ποσό που δαπανήθηκε ή διατέθηκε εξ' ολοκλήρου και αποκλειστικά για το σκοπό κτήσεως του εισοδήματος (παράγραφος(ε)) και ποσό που χρησιμοποιήθηκε ως κεφάλαιο (Παράγραφος (ζ)).

5

Η φράση "για τους σκοπούς της επιχείρησης" στον αγγλικό νόμο ερμηνεύτηκε στην υπόθεση *Strong & Co. of Romsey Ltd. v. Woodfield*, 5 TC 215, που υιοθετήθηκε στην υπόθεση *The Manufacturers Life Insurance Co. v. Republic* (1967) 3 CLR 460, με τρόπο ώστε για να εκπίπεται μια δαπάνη δεν είναι αρκετό να γίνεται εξ' ολοκλήρου και αποκλειστικά για τους σκοπούς της επιχείρησης, αλλά θα πρέπει να γίνεται για το σκοπό απόκτησης κέρδους. Η διατύπωση των προνοιών του άρθρου 11(1) του Κυπριακού Νόμου περί Φορολογίας του Εισοδήματος, φαίνεται ότι βασίζεται στην ανάλυση που έγινε στην υπόθεση αυτή.

10

15

Από τη διατύπωση των διατάξεων των άρθρων 11(1) και 13(ε), όπως ερμηνεύτηκαν επανειλημμένα, προκύπτει ότι για να εκπίπεται μια δαπάνη για σκοπούς Φόρου Εισοδήματος, θα πρέπει:

20

(α) Τα έξοδα που διενεργήθηκαν να μη συνιστούν κεφαλαιουχική δαπάνη, αλλά να αναφέρονται στα έσοδα της επιχείρησης (revenue) και

(β) όλο το ποσό να έχει δαπανηθεί για την κτήση του εισοδήματος και μόνο γι' αυτό το σκοπό (Βλ. *Georghíades v. Republic* (1972) 3 CLR 157, *Κυριάκου Τυλλή και Σία v. Δημοκρατίας* υπόθεση αρ. 656/89, αποφασίστηκε στις 9/11/1990 αλλά δεν έχει ακόμα δημοσιευτεί.) Εναντίον της εκκρεμεί η Αναθεωρητική Έφεση 1241).

25

30

Το ερώτημα που πρέπει να απαντηθεί πρώτα, είναι κατά πόσο η πληρωμή της αποζημίωσης για ανάκτηση της διαχείρισης του ξενοδοχείου στην προκειμένη περίπτωση συνιστά κεφαλαιουχική δαπάνη, γιατί, όπως ήδη αναφέρθηκε, τέτοια δαπάνη δεν εκπίπεται για σκοπούς Φόρου

35

Εισοδήματος, έστω και αν έγινε εξ' ολοκλήρου και αποκλειστικά για την κτήση του εισοδήματος.

5 Η διάκριση μεταξύ κεφαλαιουχικής δαπάνης (capital expenditure) και δαπάνης που αναφέρεται στα έξοδα της επιχείρησης, δεν είναι εύκολη και κάθε περίπτωση εξαρτάται από τα δικά της περιστατικά (Βλ. *Christides v. Republic* (1967) 3 CLR 332, στη σελίδα 337).

Τα γνωστά κριτήρια γνώρισματα είναι δύο, αν και αυτά δεν είναι απόλυτα:

10 (α) Το πρώτο είναι η διάκριση μεταξύ πάγιου κεφαλαίου (fixed capital) και κυκλοφορούντος κεφαλαίου (circulating capital). Η δαπάνη που έχει σχέση με το πρώτο είναι κεφαλαιουχική, ενώ η δαπάνη που έχει σχέση με το δεύτερο δεν είναι. (Βλ. *Halsbury's Laws of England*, 3η έκδοση, τόμος 20, σελίδες 161-162).

15 (β) Το δεύτερο κριτήριο γνώρισμα, που είναι και το πιο γνωστό, διατυπώθηκε στην υπόθεση *British Insulated and Helsby Cables Ltd. v. Atherton* (1926) AC 205, στη σελίδα 213 (10 TC 155 στις σελίδες 192-193), που υιοθετήθηκε στις υποθέσεις *Christides v. Republic* (ανωτέρω) και *Georghiades v. Republic* (ανωτέρω), όπου ο Viscount Cave L.C. είπε τα εξής:

25 "But when an expenditure is made, not only once and for all, but with a view to bringing into existence an asset or an advantage for the enduring benefit of a trade, I think there is very good reason (in the absence of special circumstances leading to an opposite conclusion) for treating such an expenditure as properly attributable not to revenue but to capital."

30 Από τα πιο πάνω αποσπάσματα, προκύπτει καθαρά ότι, σε περίπτωση που μια δαπάνη δεν είναι επαναληπτική και γίνεται μια φορά και αποβλέπει στην εξασφάλιση ενός ευεργετήματος διαρκείας, η δαπάνη αυτή θεωρείται κεφαλαιουχική.

Εφαρμόζοντας το σκεπτικό των πιο πάνω αποφάσεων στα γεγονότα της παρούσας υπόθεσης, προκύπτει ότι η πληρωμή αποζημίωσης από τον αιτητή για την ανάκτηση της διαχείρισης του Ξενοδοχείου του, δε συνιστά επαναληπτική δαπάνη, αλλά δαπάνη που έγινε μια φορά και αποβλέπει στην εξασφάλιση ευεργετήματος διαρκείας και επομένως συνιστά κεφαλαιουχική δαπάνη και ως εκ τούτου δεν εκπίπτει για σκοπούς Φόρου Εισοδήματος.

5

Επίσης, στην υπόθεση *G. Pavlou Textile Industries Ltd ν. Δημοκρατίας*, αρ. υπόθεσης 459/88, η απόφαση της οποίας εκδόθηκε στις 31/10/1989 αλλά δεν έχει ακόμα δημοσιευτεί (εκκρεμεί δε εναντίον της η Αναθεωρητική Έφεση 1019), το Δικαστήριο τόνισε ότι οι δαπάνες που σκοπούν στην επέκταση ή την ενίσχυση της κεφαλαιουχικής βάσης της Εταιρείας, που αποτελούν κατά κανόνα τα μέσα κτήσης του εισοδήματος, δεν εκπίπτουν για σκοπούς προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος.

10

15

Για όλους τους πιο πάνω λόγους η απόφαση του Εφόρου Φόρου Εισοδήματος ήταν εύλογα επιτρεπτή υπό τις περιστάσεις και η προσφυγή αποτυγχάνει και απορρίπτεται χωρίς έξοδα.

20

Προσφυγή απορρίπτεται χωρίς έξοδα.