

10 Απριλίου, 1992

[ΠΙΚΗΣ, Δ/στής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

Α. ΤΡΙΑΝΤΑΦΥΛΛΙΔΗΣ ΕΣΤΕΪΤΣ ΛΤΔ.,

Αιτητές,

v.

ΤΗΣ ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ ΤΟΥ  
ΥΠΟΥΡΓΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΟΥ,

Καθ' ων η αίτηση.

(Υπόθεση Αρ. 350/91).

5 Φορολογία — Φορολογία Εισοδήματος — Δαπάνες που εκπίπτουν  
απο το φορολογητέο εισόδημα — Κεφαλαιουχική δαπάνη —  
Διάκρισή της από εισοδηματική δαπάνη — Κεφαλαιουχική είναι η  
δαπάνη της αποζημίωσης που καταβάλλεται για εκκένωση  
υποστατικών, προς το σκοπό κατεδάφισής τους και ανέγερσης  
σύγχρονου κτιριακού συγκροτήματος.

10 Σύμφωνα με τους αιτητές το ποσό των £13,000 το οποίο  
καταβλήθηκε ως αποζημίωση για την εγκατάλειψη από τους  
ενοικιαστές των δικαιωμάτων κατοχής των καταστημάτων,  
ιδιοκτησίας των αιτητών, ήταν εισοδηματική δαπάνη - και όχι  
κεφαλαιουχική όπως έκρινε ο Έφορος - και ως εκ τούτου θα  
15 έπρεπε να εκπέσει από το φορολογητέο εισόδημα. Σκοπός  
εκκένωσης των καταστημάτων ήταν η κατεδάφιση των κτιρίων και  
ανέγερση σύγχρονου κτιριακού συγκροτήματος.

Οι αιτητές υποστήριξαν ότι η δαπάνη είχε εισοδηματικό  
χαρακτήρα γιατί

20 (α) θα επέφερε αύξηση των εισοδημάτων της εταιρείας από τα  
κέρδη που θα πραγματοποιούνταν από την πώληση των  
καταστημάτων και διαμερισμάτων που θα οικοδομούντα,

και

(β) συνιστούσε μέρος της δαπάνης για την οικοδόμηση του νέου κτιρίου.

Το Ανώτατο Δικαστήριο, απορρίπτοντας την προσφυγή, αποφάσισε ότι:

5

Μη επαναληπτικές δαπάνες που σκοπούν στη βελτίωση των στοιχείων ενεργητικού συνιστούν κατά κανόνα κεφαλαιουχικές δαπάνες.

10

Σύμφωνα με το Άρθρο 11 της Περί Φορολογίας του Εισοδήματος νομοθεσίας μόνο δαπάνες που γίνονται αποκλειστικά για τους σκοπούς κτήσης του εισοδήματος εκπίπτουν του φορολογητέου εισοδήματος.

15

Το πιο κάτω απόσπασμα από την υπόθεση *Pavlou* στοιχειοθετεί σε γενικές γραμμές την διάκριση μεταξύ εισοδηματικών και κεφαλαιουχικών δαπανών:-

"Οι εισοδηματικές δαπάνες βάσει της φορολογικής νομοθεσίας είναι εκείνες που γίνονται ή αποβλέπουν στο σύνολό τους και αποκλειστικά στην κτήση του εισοδήματος που αποτελεί το αντικείμενο της φορολογίας. (Βλ. Άρθρο 11(1) και Άρθρο 13 (ε) των Περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων (1981-86)). Αντίθετα δαπάνες που σκοπούν στην επέκταση ή την ενίσχυση της κεφαλαιουχικής βάσης της εταιρείας, που αποτελούν κατά κανόνα τα μέσα κτήσης του εισοδήματος, δεν αφαιρούνται για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος".

20

25

Κάτω από όποιο πρίσμα και αν κριθεί η δαπάνη των £13,000.- δε μπορεί να θεωρηθεί ως αποκλειστικά γενόμενη για τη κτήση του εισοδήματος από το οποίο οι αιτητές επιδιώκουν την έκπτωσή της. Ο ουσιαστικός σκοπός της δαπάνης ήταν η δημιουργία των προϋποθέσεων για την προσφορότερη χρήση του ενεργητικού της εταιρείας έτσι ώστε να προκύπτει ότι κύριος σκοπός της επένδυσης ήταν, όπως και στην *Pavlou*, η ενίσχυση της κεφαλαιουχικής βάσης της εταιρείας. Η καταβολή του ποσού των £13,000.- απέβλεπε στην εξασφάλιση των προϋποθέσεων για την μετατροπή της χρήσης της γης των αιτητών με στόχο τη βελτίωση της διαχρονικής προοπτικής εκμετάλλευσής του ενεργητικού τους.

30

35

40

Το γεγονός ότι η ενδυνάμωση των προοπτικών ανάπτυξης θα οδηγούσε μακροχρόνια στην αύξηση του εισοδήματος της

**4 Α.Α.Δ. Α. Τριανταφ. Εστέιτς Λτδ. ν. Δημοκρατίας κ.α.**

εταιρείας δεν αλλοιώνει ούτε άλλωστε οι κεφαλαιουχικές δαπάνες αποτελούν το υπόβαθρο για κάθε δραστηριότητα η οποία αποφέρει φορολογητέο εισόδημα.

5 *Η προσφυγή απορρίπτεται χωρίς έξοδα.*

*Αναφερόμενες υποθέσεις:*

10 *The Manufacturers Life Insurance Co. v. Republic (1967) 3 C.L.R. 460.*

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

*Georghiou v. Republic (1987) 3 C.L.R. 400.*

15 *G. Pavlou Textile Industries Ltd. v. Δημοκρατίας (1989) 3(Δ) Α.Α.Δ. 2545.*

20 *Jeffs v. Ringtons [1986] 1 All E.R. 144.*

*Watney Combe Reid & Co. Ltd. v. Pike (Inspector of Taxes) [1982] STC. 733.*

**Προσφυγή.**

25 Προσφυγή εναντίον της άρνησης του Εφόρου Φόρου Εισοδήματος να δεχτεί το ποσό των £13,000.- που οι αιτητές κατέβαλαν στους ενοικιαστές σαν αποζημίωση  
30 στους ενοικιαστές για εγκατάλειψη των δικαιωμάτων κατοχής των καταστημάτων σαν έκπτωση.

*Γ. Τριανταφυλλίδης, για τον αιτητή.*

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

Ο Δικαστής κ. Πικής ανάγνωσε την ακόλουθη απόφαση.

40 ΠΙΚΗΣ, Δ.: Οι αιτητές συνιστούν ιδιωτική εταιρεία με σκοπό την εκμετάλλευση ακινήτου ιδιοκτησίας μέσω της ενοικίασης και πώλησης υποστατικών. Τα γεγονότα που συνθέτουν την διαφορά είναι παραδεκτά. Η αντιδικία εντοπίζεται στο χαρακτηρισμό και επιπτώσεις τους.

Προς το σκοπό εξασφάλισης ελεύθερης κατοχής καταστημάτων, των οποίων είναι ιδιοκτήτες οι αιτητές, κατέβαλαν στους ενοικιαστές £13,000.- αποζημίωση για την εγκατάλειψη των δικαιωμάτων κατοχής των καταστημάτων. Η εκκένωσή τους ήταν αναγκαία για την πραγμάτωση των αναπτυξιακών σχεδίων των αιτητών που συνίσταντο στην κατεδάφιση του κτιρίου και αντικατάστασή του με σύγχρονο κτιριακό συγκρότημα. Σκοπός του έργου ήταν η καλύτερη εκμετάλλευση των περιουσιακών στοιχείων των αιτητών. Οι αιτητές συμπεριέλαβαν τη δαπάνη των £13,000.- στις εισοδηματικές δαπάνες της εταιρείας και χρέωσαν ανάλογα το λογαριασμό εξόδων για τη κτήση του εισοδήματος για το έτος 1986 ( Revenue Expenditure). Στις αντιρρήσεις του Εφόρου υποστήριξαν ότι η δαπάνη έχει εισοδηματικό χαρακτήρα λόγω:

(α) Της επαύξησης που θα επέφερε στα εισοδήματα της εταιρείας από τα κέρδη που θα πραγματοποιούνταν από την πώληση των καταστημάτων και διαμερισμάτων που θα οικοδομούντο, και διότι

(β) συνιστούσε μέρος της δαπάνης για την οικοδομή του νέου κτιρίου.

Μετά το πέρας των διαπραγματεύσεων που ακολούθησαν ο Έφορος απέρριψε τη θέση των αιτητών και τους φορολόγησε με βάση τη θεώρηση της αποζημίωσης ως κεφαλαιουχικής δαπάνης. Και το ερώτημα το οποίο εγείρεται και πρέπει να αποφασιστεί είναι αν η δαπάνη των £13,000.- συνιστούσε κεφαλαιουχική ή εισοδηματική δαπάνη.

Υπάρχει σύμπτωση απόψεων μεταξύ των δικηγόρων των δύο πλευρών ως προς τα κριτήρια για τον καθορισμό των κεφαλαιουχικών και εισοδηματικών δαπανών. Αυτά συνοψίζονται επιγραμματικά στους Halsbury's Laws of England, 4th Edition, Vol. 23 (reissue) para. 234, στο ακόλουθο απόσπασμα:-

"The most recent test which, like the others, cannot prove exhaustive, is the identifiable asset test. Under this test one begins with the assumption that money spent on the acquisition of an asset should be regarded as capital expenditure. Extensions from this are (1) to regard money

spent on getting rid of a disadvantageous asset as capital expenditure; and (2) to regard money spent on improving the asset or making it more advantageous as capital expenditure".

5

Μη επαναληπτικές δαπάνες που σκοπούν στη βελτίωση των στοιχείων ενεργητικού συνιστούν κατά κανόνα κεφαλαιουχικές δαπάνες.

10

Σύμφωνα με το άρθρο 11 της Περί Φορολογίας του Εισοδήματος νομοθεσίας μόνο δαπάνες που γίνονται αποκλειστικά για τους σκοπούς κτήσης του εισοδήματος εκπίπτουν του φορολογητέου εισοδήματος. Τις πρακτικές επιπτώσεις της εφαρμογής αυτής της αρχής του φορολογικού δικαίου πραγματεύεται σειρά αποφάσεων του Ανωτάτου Δικαστηρίου. (Βλ. μεταξύ άλλων *The Manufacturers Life Insurance Co. v. Republic* (1967) 3 C.L.R. 460, *Georghiades v. Republic* (1972) 3 C.L.R. 157 *Georghiou v. Republic* (1987) 3 C.L.R. 400).

15

20

Στην πρόσφατη απόφαση *G. Pavlou Textile Industries Ltd. v. Δημοκρατίας* (1989) 3(Δ) Α.Α.Δ. 2545, επισημαίνεται ότι ο διαχωρισμός μεταξύ εισοδηματικών και κεφαλαιουχικών δαπανών δεν είναι πάντα εύκολος, επισύροντας την προσοχή στην πρόσφατη απόφαση του Δικαστή Scott στην υπόθεση *Jeffs v. Ringtons* [1986] 1 All E.R. 144, όπου ο ευπαίδευτος Δικαστής σημειώνει ότι μη επαναληπτικές δαπάνες που σκοπούν στην εξασφάλιση ευεργετήματος διαρκείας συνιστούν κεφαλαιουχικές δαπάνες. Το πιο κάτω απόσπασμα από την υπόθεση *Pavlou* στοιχειοθετεί σε γενικές γραμμές την διάκριση μεταξύ εισοδηματικών και κεφαλαιουχικών δαπανών:-

25

30

35

"Οι εισοδηματικές δαπάνες βάσει της φορολογικής νομοθεσίας είναι εκείνες που γίνονται ή αποβλέπουν στο σύνολό τους και αποκλειστικά στην κτήση του εισοδήματος που αποτελεί το αντικείμενο της φορολογίας. (Βλ. άρθρο 11(1) και άρθρου 13(ε) των Περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων (1981-86)). Αντίθετα δαπάνες που σκοπούν στην επέκταση ή την ενίσχυση της κεφαλαιουχικής βάσης της εταιρείας, που

40

αποτελούν κατά κανόνα τα μέσα κτήσης του εισοδήματος, δεν αφαιρούνται για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος".

Η πλέον συγγενική με τα γεγονότα της παρούσας υπόθεσης απόφαση είναι εκείνη στην **Watney Combe Reid & Co. Ltd. v. Pike (Inspector of Taxes)** [1982] STC 733, στην οποία κρίθηκε ότι δαπάνη για την εξασφάλιση ελεύθερης κατοχής υποστατικών είχε κεφαλαιουχικό χαρακτήρα εφόσον εξ αντικειμένου σκοπούσε να καταστήσει την κεφαλαιουχική επένδυση πλέον προσοδοφόρα. Στην υπόθεση εκείνη η δαπάνη κρίθηκε μη εισοδηματική και για ένα δεύτερο λόγο, διότι δεν είχε μόνο ως στόχο να ωφελήσει την φορολογούμενη εταιρεία αλλά και την ομάδα (group) εταιρειών στην οποία ανήκε.

Κάτω από όποιο πρίσμα και αν κριθεί η δαπάνη των £13,000.- δε μπορεί να θεωρηθεί ως αποκλειστικά γενόμενη για τη κτήση του εισοδήματος από το οποίο οι αιτητές επιδιώκουν την έκπτωσή της. Ο ουσιαστικός σκοπός της δαπάνης ήταν η δημιουργία των προϋποθέσεων για την προσφορότερη χρήση του ενεργητικού της εταιρείας έτσι ώστε να προκύπτει ότι κύριος σκοπός της επένδυσης ήταν, όπως και στην **Pavlou**, η ενίσχυση της κεφαλαιουχικής βάσης της εταιρείας. Η καταβολή του ποσού των £13,000.- απέβλεπε στην εξασφάλιση των προϋποθέσεων για την μετατροπή της χρήσης της γης των αιτητών με στόχο τη βελτίωση της διαχρονικής προοπτικής εκμετάλλευσης του ενεργητικού τους.

Το γεγονός ότι η ενδυνάμωση των προοπτικών ανάπτυξης θα οδηγούσε μακροχρόνια στην αύξηση του εισοδήματος της εταιρείας δεν αλλοιώνει ούτε μεταβάλλει το χαρακτήρα της δαπάνης. Άλλωστε οι κεφαλαιουχικές δαπάνες αποτελούν το υπόβαθρο για κάθε δραστηριότητα η οποία αποφέρει φορολογητέο εισόδημα.

Η προσφυγή απορρίπτεται. Η επίδικη απόφαση επιβεβαιώνεται στην ολότητά της βάσει του άρθρου 146.4(α) του Συντάγματος. Δεν εκδίδεται διαταγή για τα έξοδα.

*Η προσφυγή απορρίπτεται χωρίς έξοδα.*