

27 Απριλίου, 1993

[ΛΟΪΖΟΥ, Π.]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

Α. Α. ΜΑΝΤΟΒΑΝΗΣ & ΥΙΟΙ ΛΤΔ,

Αιτητές,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ ΕΦΟΡΟΥ
ΕΠΙ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΑΛΛΟΥ,

Καθ' ων η αίτηση.

(Υπόθεση Αρ. 996/91)

-
- Φορολογία — Φορολογία Εισοδήματος — Οι περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμοι του 1961-1979 — Άρθρα 11(1) και 13(3)(ε)(ζ)(λ) — Έκπτωση δαπανών που υφίσταται πρόσωπο αποκλειστικά για το σκοπό κτήσης του εισοδήματός του — Δεν εκπέττον οι εθελοντικές δαπάνες — Παραχώρηση σύνταξης στις χήρες των Διευθυντών της εταιρείας — Δεν αποτελούν δαπάνες βάσει του Άρθρου 11(1) αλλά εθελοντικές εισφορές — Η συμπερίληψη της υποχρέωσης της εταιρείας για παραχώρηση σύνταξης στο καταστατικό της, έχει σημασία μόνο για να αποφασιστεί κατά πόσο η σχετική πληρωμή έγινε *ultra vires*. 5
- Φορολογία — Φορολογία Εισοδήματος — Σύνταξη χηρείας στις χήρες των διευθυντών της εταιρείας — Για το ποσό των συντάξεων φορολογούνται τόσο οι χήρες των διευθυντών όσο και η εταιρεία, της οποίας η καταβολή αυτή θεωρείται εθελοντική εισφορά και όχι δαπάνη που εκπέττει του φορολογητέου εισοδήματος — Δεν τίθεται θέμα διπλής φορολογίας, γιατί φορολογούνται δύο διαφορετικά και όχι το ίδιο πρόσωπο. 10
- Στην προσφυγή αυτή κατά της νομιμότητας των επίδικων φορολογιών, προβλήθηκε από την αιτήτρια εταιρεία ο ισχυρισμός ότι λανθασμένα δεν αφαιρέθηκαν από το φορολογητέο εισόδημα τα ποσά, που καταβλήθηκαν ως συντάξεις στις χήρες Διευθυντών της εταιρείας, γιατί τα ποσά αυτά έπρεπε να είχαν θεωρηθεί ως έξοδο που αφαιρείται ως δαπάνη που γίνεται εξ ολοκλήρου και αποκλειστικά για παραγωγή του εισοδήματός της. Σύμφωνα πάντα με τους 20

ισχυρισμούς της η εταιρεία ήταν υποχρεωμένη από το καταστατικό της στην καταβολή των συντάξεων αυτών, οι οποίες δε θα έπρεπε να είχαν θεωρηθεί εθελοντικές εισφορές.

5 Το Ανώτατο Δικαστήριο απορρίπτοντας την προσφυγή, αποφάσισε ότι:

10 1. Οι σχετικές με την παρούσα υπόθεση διατάξεις της Φορολογικής Νομοθεσίας είναι το Άρθρο 11(1) και οι παράγραφοι (3) (ζ) και (λ) του Άρθρου 13 των περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων.

15 (α) Σύμφωνα με το Άρθρο 11(1), για να εξευρεθεί το φορολογητέο εισόδημα οποιουδήποτε προσώπου, εκπίπτονται όλες οι δαπάνες τις οποίες το πρόσωπο τούτο υπέστη εξ ολοκλήρου και αποκλειστικά για την κτήση του εισοδήματος.

20 (β) Εξάλλου, το Άρθρο 13 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)], οποιοδήποτε κεφάλαιο που αποσύρεται ή οποιοδήποτε ποσό που χρησιμοποιείται ως κεφάλαιο ή το οποίο προορίζεται να χρησιμοποιηθεί ως κεφάλαιο [παράγραφος(ζ)] και εθελοντικές δαπάνες εκτός απ' εκείνες που εμπίπτουν στο

25 Άρθρο 19 [παράγραφος (λ)]. Οι μόνες δαπάνες οι οποίες επιτρέπονται σύμφωνα με το Άρθρο 19 είναι οι τακτικές συνεισφορές, που προβλέπονται στην παράγραφο (ε) του Άρθρου αυτού, αλλά δεν έχουν σχέση με την υπό εξέταση υπόθεση.

30 Για σκοπούς φόρου εισοδήματος, εκπίπτει από το φορολογητέο εισόδημα η δαπάνη η οποία, απ' ενός συνδέεται με τη διεξαγόμενη επιχείρηση και απ' ετέρου γίνεται για να μπορέσει ο φορολογούμενος να διεξάγει την επιχείρησή του καλύτερα προς το σκοπό αποκτησης του εισοδήματος, είτε με την απαλλαγή του από δευ-

35 σμενείς ή επαχθείς συμβάσεις εργοδοτήσεως προσωπικού, είτε με την διατήρηση υψηλού επιπέδου της επιχείρησής του. Δεν αρκεί η δαπάνη να γίνεται στην πορεία της επιχείρησης ή να πηγάζει από την επιχείρηση ή να συνδέεται με τη διεξαγωγή της επιχείρησης ή να καταβάλλεται από τα κέρδη της επιχείρησης. Πρέπει να γίνεται

40 με σκοπό την κτήση του εισοδήματος.

Είναι φανερό, ότι στην υπό εξέταση υπόθεση, η πληρωμή των επίδικων συντάξεων στις χήρες των αποβιώσαντων Διευθυντών της εταιρείας αποτελεί εθελοντική πληρωμή και δεν αποτελεί δαπάνη που εκ-

πίπτει σύμφωνα με τις πρόνοιες του Άρθρου 11(1) του Νόμου. Αντίθετα αποτελεί δαπάνη η οποία καλύπτεται από τις απαγορευτικές διατάξεις των παραγράφων (ε) και (λ) του Άρθρου 13 του Νόμου.

2. Το μοναδικό στοιχείο που προσκομίστηκε ήταν η τροποποίηση που έγινε στο καταστατικό της εταιρείας το οποίο έχει σημασία μόνο για να αποφασιστεί κατά πόσον η πληρωμή είναι *Ultra vires* και δε σημαίνει ότι αυτόματα συνιστά έξοδο που εκπίπτει για σκοπούς φόρου εισοδήματος. Επιπλέον ο Έφορος προέβηκε σε πλήρη έρευνα αναφορικά με τους λόγους που οδήγησαν την εταιρεία στην εισαγωγή της πρόνοιας αυτής στο καταστατικό της και ειδικότερα των προβληθέντων ισχυρισμών για διατήρηση των μισθών των Διοικητικών Συμβούλων σε χαμηλά επίπεδα και η πληρωμή χαμηλών αυξήσεων σ' αυτούς στα επόμενα έτη από την τροποποίηση, σαν κίνητρο για την εισαγωγή της πρόνοιας αυτής. Οι ισχυρισμοί αυτοί κατόπιν της δέουσας έρευνας, κρίθηκαν από τον Έφορο αστήρικτοι μια και οι μισθοί δε διατηρήθηκαν στα ίδια επίπεδα αλλά οι αυξήσεις που δόθηκαν στους μισθούς κατά τα αμέσως επόμενα έτη αποδείκνυαν το αντίθετο, όπως φαίνεται σε συγκριτικό πίνακα των μισθών των Διοικητικών Συμβούλων που παρουσιάστηκε.

3. Όσον αφορά τον ισχυρισμό της εταιρείας ότι ο Έφορος έκαμε διπλή φορολογία, διότι αρνούνται να επιτρέψουν την έκπτωση των πληρωμών συντάξεων από το εισόδημα της εταιρείας και επιπλέον φορολογούν πλήρως και τον παραλήπτη των συντάξεων, στη συγκεκριμένη περίπτωση όσο άδικο και αν φαίνεται αυτό, δεν υπάρχει διπλή φορολογία γιατί πρόκειται για δύο διαφορετικά πρόσωπα τα οποία φορολογούνται με βάση εντελώς διαφορετικά κριτήρια και όχι διπλή φορολογία για το ίδιο πρόσωπο.

Είναι δυνατό το ποσό να φορολογείται με βάση το Άρθρο 5 του Νόμου, αλλά να μη θεωρείται ως έξοδο εξ ολοκλήρου και αποκλειστικώς για την κτήση του εισοδήματος, ή η έκπτωσή του να απαγορεύεται ρητά από το Άρθρο 13 του Νόμου.

Η προσφυγή απορρίπτεται χωρίς έξοδα.

Αναφερόμενες υποθέσεις:

Manufacturers Life Insurance Co. Ltd v. Republic (1967) 3 C.L.R. 460, 40

Costas Chr. Sideris & Sons Ltd v. Commissioner of Income Tax (1985) 3 C.L.R. 1047,

4 Α.Α.Δ. Μαντοβάνης & Υιοί Λτδ v. Δημοκρατίας κ.ά.

Vassos Eliades Ltd v. Republic (1987) 3 C.L.R. 2160,

Smith v. Incorporated Council of Law Reporting for England and Wales [1914] 3 K.B. 674,

5

Shoemex v. Republic (1987) 3 C.L.R. 407,

Smith v. Incorporated Council of Law Reporting for England and Wales, 6 T.C. 477,

10

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

Sideris & Sons Ltd v. Republic (1985) 3 C.L.R. 1047,

15

Φάνος Ιωνίδης Λτδ v. Δημοκρατίας (1991) 4 Α.Α.Δ. 1459,

Patric Thomson Ltd v. C.I.R. 37 T.C.,

Kleanthis Christophides Ltd v. Republic (1968) 3 C.L.R. 527.

20

Προσφυγή.

Προσφυγή η οποία στρέφεται εναντίον της φορολογίας φόρου εισοδήματος, της φορολογίας Έκτακτης Εισφοράς που επιβλήθηκε στους αιτητές για τα φορολογικά έτη 1982, 1983 και 1984 και της φορολογίας έκτακτης αμυντικής εισφοράς για τις εξαμηνίες που έληξαν την 30.6.84 και 31.12.84.

25

Χρ. Μιτσιδης, για τους Αιτητές.

30

Αλ. Ευαγγέλου, Εισαγγελέας της Δημοκρατίας, για τους Καθ' ων η αίτηση.

Cur. adv. vult.

35

ΛΟΪΖΟΥ, Π.: Η προσφυγή αυτή στρέφεται εναντίον της φορολογίας φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 1982, 1983 και 1984, της φορολογίας έκτακτης εισφοράς για τις τριμηνίες που έληξαν την 31.3.82, 30.6.82, 30.9.82, 31.12.82, 31.3.83, 30.6.83, 30.9.83, 31.12.83, 31.3.84, 30.6.84, 30.9.84 και 31.12.84 και της φορολογίας έκτακτης αμυντικής εισφοράς για τις εξαμηνίες που έληξαν την 30.6.84 και 31.12.84 και η αιτήτρια εταιρεία προσβάλλει την απόφαση του καθ' ου η αίτηση ημερομηνίας 25 Ιουνίου 1991 με την οποία αρνήθηκε να επιτρέψει την αφαίρεση από τα εισοδήματα των αιτητών για τα έτη 1982, 1983, και 1984 τις πλη-

40

ρωμές συντάξεων που έγιναν σε χήρες Διευθυντών της αιτήτριας εταιρείας.

Η αιτήτρια εταιρεία, στη συνέχεια η Εταιρεία, είναι ιδιωτική εταιρεία περιορισμένης ευθύνης και ιδρύθηκε στις 26 Φεβρουαρίου 1948. Το εγκεκριμένο μετοχικό κεφάλαιο της το οποίο ήταν και το εκδοθέν κατά τον ουσιαστικό χρόνο ήταν 30,090 μετοχές τις £1 η κάθε μια. Οι Διευθυντές της εταιρείας ήταν οι Umberto V. Mantovani, Tony P. Mantovani και Benito A. Mantovani. Το δε εισόδημά της προήρχετο από ταξιδιωτικές, τουριστικές και ναυτιλιακές δραστηριότητες.

Η εταιρεία υπέβαλε δηλώσεις εισοδήματος για το φορολογικό έτος 1982 στις 20 Δεκεμβρίου 1983, για το φορολογικό έτος 1983 στις 28 Αυγούστου 1984 και για το φορολογικό έτος 1984 στις 23 Δεκεμβρίου 1985. Οι φορολογίες για τα φορολογικά έτη 1982 και 1984 είναι αρχικές φορολογίες ενώ η φορολογία για το φορολογικό έτος 1983 είναι πρόσθετη φορολογία.

Η εταιρεία υπέβαλε ενστάσεις κατά των πιο πάνω φορολογιών μέσω των ελεγκτών της Μεταξάς, Λοιζίδης, Συρίμης, Χριστοφίδης & Σία, για το φορολογικό έτος 1982 στις 30 Ιανουαρίου 1984, για το φορολογικό έτος 1983 στις 21 Νοεμβρίου 1989 και για το φορολογικό έτος 1984 στις 4 Δεκεμβρίου 1990. Ο λόγος για την υποβολή ένστασης για το φορολογικό έτος 1982 είναι η επιβολή της πρόσθετης επιβάρυνσης του 10%. Για τα φορολογικά έτη 1983 και 1984 ο λόγος υποβολής των ενστάσεων είναι οι τροποποιήσεις που έγιναν στους υποβληθέντες προσδιορισμούς φορολογητέου εισοδήματος.

Οι λογαριασμοί της εταιρείας για τα επίδικα έτη 1982, 1983 και 1984 όπως επίσης και για τα έτη 1981 και 1985-1989 συζητήθηκαν μεταξύ του Ανώτερου Φοροθέτη κ. Κυριάκου Νεοκλέους και των ελεγκτών της αιτήτριας εταιρείας. Κατά τις συζητήσεις αυτές εξηγήθηκε στους ελεγκτές της ότι οι συντάξεις που καταβάλλοντο στις χήρες Διευθυντών της εταιρείας δεν μπορεί να θεωρηθούν σαν έξοδο που αφαιρείται από το εισόδημα της εταιρείας γιατί δεν είναι δαπάνη που έγινε εξ ολοκλήρου και αποκλειστικά για την παραγωγή του εισοδήματός της.

Ο Έφορος Φόρου Εισοδήματος μετά από εξέταση της όλης υπόθεσης πήρε απόφαση για τις ενστάσεις και απέστειλε στους ελεγκτές της εταιρείας επιστολή με ημερομηνία 25 Ιουνίου 1991 με κοινοποίηση προς αυτήν, στην οποία παρέθετε τις τροποποιή-

5 σεις που έγιναν στους προσδιορισμούς φορολογητέου εισοδήματος των υποβληθέντων λογαριασμών για τα έτη 1981-1989 όπως επίσης και την αιτιολογία των τροποποιήσεων αυτών. Στην επιστολή αυτή γνωστοποιούσε επίσης την πρόθεσή του για διενέργεια των σχετικών φορολογιών για την εταιρεία, συμπεριλαμβανομένων και των επίδικων φορολογιών. (Παράρτημα "Ε").

Είναι η εισήγηση της αιτήτριας εταιρείας ότι:

- 10 (α) Η πληρωμή συντάξεων αποτελεί απαράβατη συμβατική υποχρέωση της εταιρείας και δεν αποτελεί εκούσια πληρωμή.
- (β) Η ανάληψη από την εταιρεία της υποχρέωσης για πληρωμή των εν λόγω συντάξεων έγινε σε ανύποπτο χρόνο και με αντι-
15 παροχή την προσφορά καλύτερων, και χαμηλόμισθων υπηρεσιών από τους Διευθυντές της.
- (γ) Τέλος είναι η θέση της εταιρείας ότι, η άρνηση της έκπτωσης των πληρωμών των συντάξεων είναι αντίθετη προς το Νόμο,
20 λαμβανομένου υπόψη και του γεγονότος ότι οι δικαιούχοι των συντάξεων φορολογούνται για τις πληρωμές αυτές.

25 Προς υποστήριξη των πιο πάνω θέσεων, ο ευπαίδευτος δικηγόρος της εταιρείας παρέπεμψε μεταξύ άλλων στις υποθέσεις *The Manufacturers Life Insurance Co. Ltd v. The Republic* (1967) 3 C.L.R. 460, *Costas Chr. Sideris & Sons Ltd v. The Commissioner of Income Tax* (1985) 3 C.L.R. 1047 και *Vassos Eliades Ltd v. The Republic* (1987) 3 C.L.R. 2160.

30 Σχετική επί του θέματος είναι επίσης και η Αγγλική υπόθεση *Smith v. Incorporated Council of Law Reporting for England and Wales* [1914] 3 K. B. 674.

35 Είναι η εισήγηση του Εφόρου ότι στην υπό εξέταση υπόθεση, πληρωμή από μέρους της εταιρείας, συντάξεων σε χήρες αποβιωσάντων διευθυντών της, δεν θεωρείται έξοδο που εκπίπτει για σκοπούς φόρου εισοδήματος, για τους πιο κάτω λόγους:

- 40 (α) Η πληρωμή των εν λόγω συντάξεων δεν έγινε για να απαλλαγεί η εταιρεία από οποιαδήποτε δυσμενή (επαχθή) σύμβαση εργοδοτήσεως προσωπικού. Κανένα στοιχείο ή γεγονός παρουσιάστηκε ενώπιον του Εφόρου κατά το χρόνο λήψης της προσβαλλόμενης απόφασης που να φανερώνει ότι υπήρχε τέτοια σύμβαση εργοδοτήσεως προσωπικού μεταξύ της εταιρείας και των

αποβιώσαντων διευθυντών. Εκτός τούτου, η σύσταση και η όλη δομή της εταιρείας υποδηλοί τον οικογενειακό της χαρακτήρα που αποκλείει την ύπαρξη σχέσης εργοδοτών - εργοδοτουμένων μεταξύ των Διευθυντών της και της εταιρείας.

- (β) Δεν υπήρχε οποιαδήποτε συμβατική υποχρέωση μεταξύ της εταιρείας και των αποβιωσάντων διευθυντών της, για την πληρωμή συντάξεων στις χήρες αυτών. Κανένα συμβόλαιο δεν είχε γίνει μεταξύ τους που να προνοεί τέτοια πληρωμή συντάξεων και το οποίο να δημιουργεί συμβατική υποχρέωση από μέρους της εταιρείας. (*Patrick Thomson Ltd v. C.I.R.* (supra)).

Σε ό,τι αφορά τον ισχυρισμό της εταιρείας ότι η πληρωμή συντάξεων στις χήρες των αποβιωσάντων Διευθυντών είχε γίνει βάση του άρθρου 27 του καταστατικού της εταιρείας, όπως ρητά αναφέρθηκε και στην υπόθεση *Βάσος Ηλιάδης Λτδ v. Δημοκρατία* (ανωτέρω) το γεγονός ότι το καταστατικό της εταιρείας επέτρεπε την πληρωμή τέτοιων συντάξεων, έχει σημασία για να αποφασιστεί κατά πόσο η πληρωμή έγινε σύμφωνα με τις πρόνοιες ή καθ' υπέρβαση των προνοιών του καταστατικού (*ultra vires*), αλλά δεν σημαίνει ότι η πληρωμή αυτόματα συνιστά έξοδο που εκπίπτει για σκοπούς φόρου εισοδήματος.

Επίσης, αναφορικά με τον ισχυρισμό του δικηγόρου της εταιρείας ότι η σχετική τροποποίηση του καταστατικού της εταιρείας έγινε την 1/3/79 και σε ανύποπτο χρόνο, και ότι η πληρωμή των συντάξεων αποτελούσε ανάληψη υποχρέωσης η οποία θα υλοποιείτο μακροχρόνια και σε απροσδιόριστο χρονικό διάστημα, υποβλήθηκε ότι δεν ευσταθεί καθ' ότι κάλυψε χήρα Διοικητικού Συμβούλου ο οποίος είχε αποβιώσει πριν από την τροποποίηση του καταστατικού. Πρόκειται για την χήρα Κλειώ Πήτερ Μαντοβάνη της οποίας ο σύζυγος απεβίωσε πολύ πριν την 1/3/79. Η εταιρεία άρχισε να καταβάλλει σύνταξη στην εν λόγω χήρα από 1/8/83 ενώ αυτή ήταν σε ηλικία 85 ετών και συμπεριλάμβανε αυτήν στο I.R.7 της εταιρείας σαν υπάλληλο ενώ στις συζητήσεις που είχαν γίνει στο γραφείο του Εφόρου θεωρήθηκε σαν συνταξιούχα, χωρίς να αμφισβητηθεί από την εταιρεία η φύση και ουσία των πληρωμών προς την Κλειώ Μαντοβάνη.

- (γ) Ως αποτέλεσμα των ανωτέρω, προκύπτει κατά τον Έφορο ότι η πληρωμή συντάξεων προς τις χήρες των αποβιωσάντων Διευθυντών αποτελεί χαριστική πράξη, εθελοντική ή κατά χάρη πληρωμή η οποία με βάση την υπόθεση *Shoemex v. Republic* (1987) 3 C.L.R. 407 ως τέτοια, δεν επιτρέπεται ως δαπάνη για σκοπούς

φόρου εισοδήματος αφού η παράγραφος (λ) του άρθρου 13 των
περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων απαγορεύει ρητά την
έκπτωση εθελοντικών δαπανών εκτός εκείνων που emπίπτουν
στο άρθρο 19 και οι οποίες δεν έχουν σχέση με την παρούσα
5 υπόθεση. Σ' αυτό το σημείο τονίστηκε ιδιαίτερα ότι στην Αγγλι-
κή Νομοθεσία δεν υπάρχει παρόμοια απαγορευτική διάταξη
όπως αυτή που υπάρχει στο άρθρο 13(λ) της δικής μας Νομοθε-
σίας. Γι' αυτό το λόγο και αν ακόμη προβληθεί ισχυρισμός και
10 γίνει δεκτός ότι ήταν η πρακτική της εταιρείας να πληρώνει συ-
ντάξεις στις χήρες των Διευθυντών της, πράγμα που δεν αποδέ-
χεται ο Έφορος, η πρόνοια στο άρθρο 13(λ) της δικής μας Νο-
μοθεσίας θα εμπόδιζε την εφαρμογή της αρχής που αποφασίστη-
κε στην υπόθεση *Smith v. Incorporated Council of Law*
Reporting for England and Wales, 6 T.C. 477.

15 Το γεγονός ότι πρόκειται για χαριστική πράξη προς τους Δι-
οικητικούς Συμβούλους οικογενειακής εταιρείας αποδεικνύε-
ται και από το γεγονός ότι η τροποποίηση του καταστατικού
για συνταξιοδότηση καλύπτει μόνο τους Συμβούλους που εί-
20 ναι απόγονοι του ιδρυτού της εταιρείας Α. Λ. Μαντοβάνη &
Υιοί Λτδ και δεν καλύπτει τους Συμβούλους που δεν είναι
απόγονοι όπως επίσης και το άλλο προσωπικό της εταιρείας.

(δ) Ο ισχυρισμός της εταιρείας ότι οι διευθυντές της είχαν εγκα-
25 ταλείψει τις απαιτήσεις τους για μεγάλες αυξήσεις μισθών και
τους παραχώρησε κάποιο κίνητρο για να συνεχίσουν να προ-
σφέρουν τις υπηρεσίες τους μακροχρόνια και με χαμηλά εισο-
δήματα επιτρέποντας έτσι στην εταιρεία να πραγματοποιεί με-
30 γαλύτερα κέρδη, προσφέροντας ταυτόχρονα ένα ψηλό επίπεδο
δραστηριοτήτων, είναι αβάσιμος. Οι μισθοί των Διευθυντών
ήταν πολύ υψηλοί, και στα επόμενα χρόνια της τροποποίησης
του καταστατικού αυξήθηκαν κατά πολύ και συγκεκριμένα
κατά 22.28% το 1980, 17.98% το 1981, 31.29% το 1982, 6.15%
35 το 1983 και 4.93% το 1984, με συνέπεια από το 1979 που έγινε
η τροποποίηση του καταστατικού, σε 5 χρόνια να υπερδιπλα-
σιασθούν οι μισθοί από 6,202 το 1979 σε £13,030 το 1984.

Οι σχετικές με την παρούσα υπόθεση διατάξεις της Φορολογι-
40 κής Νομοθεσίας είναι το άρθρο 11(1) και οι παράγραφοι (3) (ζ) και
(λ) του άρθρου 13 των περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων.

Σύμφωνα με το άρθρο 11(1), για να εξευρεθεί το φορολογη-
τέο εισόδημα οποιουδήποτε προσώπου, εκπίπτονται όλες οι δα-
πάνες τις οποίες το πρόσωπο τούτο υπέστη εξ ολοκλήρου και

αποκλειστικά για την κτήση του εισοδήματος. Ακολούθως, στο άρθρο αυτό εκτίθενται οι παράγραφοι (α)-(β), σύμφωνα με τις οποίες επιτρέπεται ρητά η έκπτωση ορισμένων δαπανών, αλλά αυτές δεν είναι σχετικές με την υπό εκδίκαση υπόθεση.

5

Εξάλλου, το άρθρο 13 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)], οποιοδήποτε κεφάλαιο που αποσύρεται ή οποιοδήποτε ποσό που χρησιμοποιείται ως κεφάλαιο ή το οποίο προορίζεται να χρησιμοποιηθεί ως κεφάλαιο [παράγραφος(ζ)] και εθελοντικές δαπάνες εκτός απ' εκείνες που εμπίπτουν στο άρθρο 19 [παράγραφος (λ)]. Οι μόνες δαπάνες οι οποίες επιτρέπονται σύμφωνα με το άρθρο 19 είναι οι τακτικές συνεισφορές, που προβλέπονται στην παράγραφο (ε) του άρθρου αυτού, αλλά δεν έχουν σχέση με την υπό εξέταση υπόθεση.

10

15

Οι διατάξεις αυτές έγιναν αντικείμενο δικαστικής ερμηνείας, τόσο στην Κύπρο όσο και στην Αγγλία, όπου η σχετική νομοθετική διάταξη είναι σχεδόν παρόμοια με τη δική μας, με την εξής ελαφρά διαφορά στη διατύπωση. Η πρόνοια του Κανόνα 3(α) της Αγγλικής Νομοθεσίας του 1952 απαγορεύει όλες τις δαπάνες οι οποίες δεν γίνονται εξ ολοκλήρου και αποκλειστικά "για τους σκοπούς της επιχείρησης".

20

25

Η φράση "για τους σκοπούς της επιχείρησης" ερμηνεύθηκε στην υπόθεση *Strong and Co. of Romsey Ltd v. Woodfield*, 5 T.C. 215, σε τρόπο ώστε για να εκπίπτει 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 της δικής μας διάταξης στο άρθρο 11(1) φαίνεται ότι βασίζεται στην ανάλυση που έγινε στην υπόθεση αυτή.

30

Εξάλλου, στην υπόθεση *Manufacturers Life Insurance Co. Ltd v. Republic* (1967) 3 C.L.R. 460, το Ανώτατο Δικαστήριο, ερμηνεύοντας τα άρθρα 11 και 13 της δικής μας Νομοθεσίας και βασιζόμενο, μεταξύ άλλων, και στην προαναφερθείσα υπόθεση *Woodfield*, αναφέρει επί λέξει τα εξής στη σελίδα 471:

35

40

"It clearly appears from the above cases that for a payment to qualify as a deductible expense for income tax purposes it must be a payment connected with the trade or business carried on and made in order to enable the taxpayer the better to carry on

his trade or business for the purpose of earning the income, whether by getting rid of onerous service agreements or for the purpose of maintaining a high standard of business".

5 Τα πιο πάνω υιοθετήθηκαν στην υπόθεση **Σιδέρης & Υιοί Ατδ v. Δημοκρατία** (1985) 3 C.L.R. 1047, όπου το φιλοδώρημα που πληρώθηκε στον ιδρυτή της εταιρείας όταν αφυπηρέτησε, δε θεωρήθηκε, κάτω από τις περιστάσεις εκείνες, ως έξοδο για σκοπούς φόρου εισοδήματος. Στην υπόθεση αυτή λήφθηκε υπόψη το γεγονός ότι δεν
10 υπήρχε συμβατική υποχρέωση για την απασχόληση του ιδρυτή της εταιρείας ως Διευθύνοντα Συμβούλου, και ότι το φιλοδώρημα πληρώθηκε σ' αυτόν κατά χάρη όταν αφυπηρέτησε για λόγους υγείας.

Επίσης, στην υπόθεση **Vassos Eliades Ltd v. The Republic** (1987) 3 C.L.R. 2160, το Δικαστήριο δέχτηκε ότι η πληρωμή που έγινε στη χήρα του ιδρυτή και διευθυντή της εταιρείας, σύμφωνα με τις διατάξεις του καταστατικού της εταιρείας, ορθά δεν επιτράπηκε, υπό τις περιστάσεις, ως έξοδο για σκοπούς φόρου εισοδήματος. Το γεγονός ότι το καταστατικό της εταιρείας επέτρεπε την πληρωμή του φιλοδώρηματος, όπως τόνισε το Δικαστήριο, έχει σημασία για να αποφασιστεί κατά πόσον η πληρωμή έγινε σύμφωνα με τις πρόνοιες ή καθ' υπέρβαση των προνοιών του καταστατικού (*ultra vires*), αλλά δε σημαίνει ότι η πληρωμή αυτόματα συνιστά έξοδο που επιπτεται για σκοπούς φόρου εισοδήματος.
25

Περαιτέρω, στην υπόθεση **Shoemex v. The Republic** (ανωτέρω), το Δικαστήριο δέχτηκε, ερμηνεύοντας την προαναφερθείσα παράγραφο (λ) του άρθρου 13, σύμφωνα με την οποία απαγορεύονται οι εθελοντικές δαπάνες εκτός εκείνες που εμπίπτουν στο άρθρο 19, ότι η πληρωμή που έγινε στη χήρα του διευθυντή της εταιρείας ήταν εθελοντική ή κατά χάρη πληρωμή και επομένως ορθά δεν επιτράπηκε ως δαπάνη για σκοπούς φόρου εισοδήματος.
30

Επίσης, στην πρόσφατη υπόθεση **Φάνος Ιωνίδης Ατδ v. Δημοκρατίας** (1991) 4 Α.Α.Δ. 1459, αποφασίστηκε ότι η εθελοντική πληρωμή σύνταξης από την εταιρεία στη χήρα του αποβιώσαντος υπαλλήλου της, δεν αποτελεί δαπάνη που επιπτεται σύμφωνα με τις πρόνοιες του άρθρου (11)(1) του Νόμου.
35

40 Στην υπόθεση όμως **Patrick Thomson Ltd v. C.I.R.**, 37 T.C. 145, το φιλοδώρημα που πληρώθηκε σε διευθυντή εταιρείας, θεωρήθηκε ως έξοδα για σκοπούς φόρου εισοδήματος γιατί υπήρχε συμβατική υποχρέωση μεταξύ της εταιρείας και του διευθυντή της και η πληρωμή έγινε για να απαλλαγεί η εταιρεία από

την επαχθή συμφωνία απασχόλησης και αυτά τα στοιχεία διαφοροποιούν την υπόθεση αυτή από την παρούσα.

Επίσης, είναι γεγονός ότι το φιλοδώρημα που πληρώθηκε σε δημοσιογράφο, θεωρήθηκε έξοδα για σκοπούς φόρου εισοδήματος στην υπόθεση **Smith v. Incorporated Council of Law Reporting for England and Wales** (ανωτέρω). Όμως η υπόθεση αυτή βασίστηκε στο γεγονός ότι, παρόλο που το Συμβούλιο δεν είχε σύστημα συντάξεων για τους αφυπηρετούντες υπαλλήλους του, και οι υπάλληλοι δεν μπορούσαν να διεκδικήσουν νομικά την πληρωμή σύνταξης ή άλλων φιλοδωρημάτων, εντούτοις, ήταν πρακτική του Συμβουλίου να πληρώνει κατά χάρη σύνταξη ή φιλοδώρημα στην αφυπηρέτηση των υπαλλήλων ύστερα από πολυετή υπηρεσία και οι υπάλληλοι ανέμεναν να πάρουν ένα φιλοδώρημα κατά την αφυπηρέτησή τους, και έτσι ήταν επόμενο να υπηρετούν με χαμηλότερο μισθό από τον κανονικό.

Από την προαναφερθείσα Νομολογία προκύπτει ότι για σκοπούς φόρου εισοδήματος, εκπίπτει από το φορολογητέο εισόδημα η δαπάνη η οποία αφ' ενός συνδέεται με τη διεξαγόμενη επιχείρηση και αφ' ετέρου γίνεται για να μπορέσει ο φορολογούμενος να διεξάγει την επιχείρηση του καλύτερα προς το σκοπό απόκτησης του εισοδήματος, είτε με την απαλλαγή του από δυσμενείς ή επαχθείς συμβάσεις εργοδοτήσεως προσωπικού, είτε με τη διατήρηση υψηλού επιπέδου της επιχείρησής του. Δεν αρκεί η δαπάνη να γίνεται στην πορεία της επιχείρησης ή να πηγάζει από την επιχείρηση ή να συνδέεται με τη διεξαγωγή της επιχείρησης ή να καταβάλλεται από τα κέρδη της επιχείρησης. Πρέπει να γίνεται με σκοπό την κτήση του εισοδήματος.

Είναι φανερό ότι στην υπό εξέταση υπόθεση, η πληρωμή των επίδικων συντάξεων στις χήρες των αποβιώσαντων διευθυντών της εταιρείας αποτελεί εθελοντική πληρωμή και δεν αποτελεί δαπάνη που εκπίπτει σύμφωνα με τις πρόνοιες του άρθρου 11(1) του Νόμου. Αντίθετα αποτελεί δαπάνη η οποία καλύπτεται από τις απαγορευτικές διατάξεις των παραγράφων (ε) και (λ) του άρθρου 13 του Νόμου.

Το μοναδικό στοιχείο που προσκομίστηκε ήταν η τροποποίηση που έγινε στο καταστατικό της εταιρείας το οποίο όπως αναφέρθηκε πιο πάνω, αυτό έχει σημασία για να αποφασιστεί κατά πόσον η πληρωμή είναι *Ultra vires* και δεν σημαίνει ότι αυτόματα συνιστά έξοδο που εκπίπτει για σκοπούς φόρου εισοδήματος (βλ. **Vassos Eliades Ltd v. The Republic** (ανωτέρω)).

Στην υπόθεση *Kleanthis Christophides Ltd v. The Republic* (1968) 3 C.L.R. 527, το Ανώτατο Δικαστήριο υιοθετώντας το σκεπτικό απόφασης Αγγλικού Δικαστηρίου παρατήρησε τα εξής στη σελίδα 528:

5

"... it is also clear that the fact that a certain sum is paid to a director of a company as remuneration it is not for that reason alone necessarily to be regarded as wholly and exclusively laid out for the purposes of the company's trade (See *Copeman (H. M. Inspector of Taxes) v. William Flood and Sons Ltd*, Tax Cases Vol. XXIV. Part II p. 53)."

10

Στην Αγγλική αυτή απόφαση ο Δικαστής Lawrence είπε τα εξής, στη σελίδα 56:

15

"It may very well be that there are sums which are paid to the directors as remuneration for their services in accordance with the articles of association and in accordance with a resolution of the company, but it does not necessarily follow in the least that they are sums which are wholly and exclusively laid out for the purposes of the trade."

20

Επιπλέον ο Έφορος προέβηκε σε πλήρη έρευνα αναφορικά με τους λόγους που οδήγησαν την εταιρεία στην εισαγωγή της πρόνοιας αυτής στο καταστατικό της και ειδικότερα των προβληθέντων ισχυρισμών για διατήρηση των μισθών των Διοικητικών Συμβούλων σε χαμηλά επίπεδα και η πληρωμή χαμηλών αυξήσεων σ' αυτούς στα επόμενα έτη από την τροποποίηση, σαν κίνητρο για την εισαγωγή της πρόνοιας αυτής. Οι ισχυρισμοί αυτοί κατόπιν της δέουσας έρευνας, κρίθηκαν από τον Έφορο αστήρικτοι μια και οι μισθοί δε διατηρήθηκαν στα ίδια επίπεδα αλλά οι αυξήσεις που δόθηκαν στους μισθούς κατά τα αμέσως επόμενα έτη αποδείκνυαν το αντίθετο, όπως φαίνεται σε συγκριτικό πίνακα των μισθών των Διοικητικών Συμβούλων που παρουσιάστηκε και κρίνω περιττό να παραθέσω εδώ.

25

30

35

Γι' αυτό και για τους λογαριασμούς που υποβλήθηκαν για τα μετά τα επίδικα έτη και συγκεκριμένα από το 1985 και τα επόμενα έτη οι συντάξεις που πληρώθηκαν δε θεωρήθηκαν σαν εκπιπτόμενη δαπάνη από το εισόδημα της εταιρείας.

40

Από δε τα στοιχεία του φακέλου είναι φανερό ότι κάτω από τις περιστάσεις, έγινε γενικά η δέουσα έρευνα, η δε προσβαλλόμενη απόφαση συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου της

υπόθεσης και επομένως είναι πλήρης και επαρκής.

Όσον αφορά τον ισχυρισμό της εταιρείας ότι ο Έφορος έκαμε διπλή φορολογία, διότι αρνούνται να επιτρέψουν την έκπτωση των πληρωμών συντάξεων από το εισόδημα της εταιρείας και επιπλέον φορολογούν πλήρως και τον παραλήπτη των συντάξεων, στη συγκεκριμένη περίπτωση όσο άδικο και αν φαίνεται αυτό, δεν υπάρχει διπλή φορολογία γιατί πρόκειται για δύο διαφορετικά πρόσωπα τα οποία φορολογούνται με βάση εντελώς διαφορετικά κριτήρια και όχι διπλή φορολογία για το ίδιο πρόσωπο. 5 10

Είναι δυνατό το ποσό να φορολογείται με βάση το άρθρο 5 του Νόμου, αλλά να μη θεωρείται ως έξοδο εξ ολοκλήρου και αποκλειστικώς για την κτήση του εισοδήματος, ή η έκπτωσή του να απαγορεύεται ρητά από το άρθρο 13 του Νόμου. 15

Για όλους τους πιο πάνω λόγους έχω καταλήξει στο συμπέρασμα ότι η επίδικη απόφαση του Εφόρου ήταν νόμιμη και εύλογα επιτρεπτή και επικυρώνεται. Η προσφυγή απορρίπτεται. Δε γίνεται όμως διαταγή για έξοδα. 20

Η προσφυγή απορρίπτεται χωρίς διαταγή για έξοδα.