

9 Νοεμβρίου, 1995

[ΠΙΚΗΣ, Πρόεδρος]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΑ ΑΡΘΡΑ 146 ΚΑΙ 30 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

ΑΝΔΡΕΑΣ ΜΑΚΕΔΟΝΑΣ,

Αιτητής,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ
ΔΙΕΥΘΥΝΤΗ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΤΕΛΩΝΕΙΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΟΥ,

Καθ' ων η αίτηση.

(Υπόθεση Αρ. 1031/94)

Φόροι Καταναλώσεως — Κατασκευή οχήματος στη Δημοκρατία — Άρθρο 8(1) και (3) του περί Τελωνειακών Δασμών και Φόρων Καταναλώσεως Νόμου — Ερμηνεία του όρου κατασκευή — Νομολογιακές αρχές και πορίσματα — Η αντικατάσταση μηχανής και αμαξώματος εντός μικρού χρονικού διαστήματος συνιστούσε κατασκευή νέου οχήματος υποκείμενη σε φόρο κατανάλωσης στην κριθείσα περίπτωση. 5

Λέξεις και Φράσεις — Ο όρος “κατασκευή” στο Άρθρο 8(1) και (3) του Περί Τελωνειακών Δασμών και Φόρων Καταναλώσεως Νόμου — Γραμματική και συγκριτική ερμηνεία. 10

Ο αιτητής προσέβαλε την επιβολή σε βάρος του φορολογία κατανάλωσης ως προς μηχανοκίνητο όχημα το οποίο πώλησε αφού προηγουμένως αντικατέστησε τόσο τον κινητήρα όσο και το αμάξιμά του εντός βραχέος συνολικά χρονικού διαστήματος. 15

Το Ανώτατο Δικαστήριο, απορρίπτοντας την προσφυγή, αποφάσισε ότι: 20

Το αντικείμενο το οποίο προέκυψε, εν προκειμένω, το αυτοκίνητο, από τη συναρμολόγηση του αμαξώματος και της μηχανής, διαφέρει από τα συστατικά του στοιχεία. Η ένωσή τους συνθέτει νέο εμπόρευμα, το οποίο διαφέρει, τόσο από τα συστατικά του στοιχεία (δεν είναι ούτε αμάξιμα ούτε μηχανή), όσο και από το αυτοκίνητο το 25

5 οποίο αντικατέστησε, το ES 061. Η νέα εγγραφή του οχήματος αποτελεί σωστή πιστοποίηση του γεγονότος αυτού. Και τα δύο βασικά εξαρτήματα (η μηχανή και το αμάξιωμα) έχασαν, μετά τη συναρμολόγηση τους και την ένθεσή τους στο ίδιο αντικείμενο, την ξεχωριστή ταυτότητά τους. Η ένωσή τους οδήγησε στη γένεση νέου αντικειμένου, ενός νέου κατασκευάσματος, του αυτοκινήτου SV 593.

10 Όπως έκρινε και ο Στυλιανίδης, Δ., στην *Μακεδόνας v. Δημοκρατίας* ότι το όχημα το οποίο προέκυψε συνιστούσε κατασκευή, η οποία, εφόσον προοριζόταν για επιτόπια κατανάλωση, υπέκειτο στη φορολογία η οποία επεβλήθη.

Η προσφυγή απορρίπτεται με έξοδα.

15 *Αναφερόμενες υποθέσεις:*

Μακεδόνας v. Δημοκρατίας κ.ά. (1993) 4 Α.Α.Δ. 1171,

20 *Guilford Corporation v. Brown [1915] 1 K.B. 256,*

Prestcold, Ltd v. Minister of Labour [1969] 1 All E.R. 69,

25 *Federal Commissioner of Taxation v. Tax Tyres Pty Ltd [1984] 58 ALR 138,*

Federal Commissioner of Taxation v. Nimrod Theatre Co. Pty Ltd [1985] 57 A.L.R. 703,

30 *Australian Safeway Stores Pty Ltd v. Deputy Commissioner of Taxation (Vic) [1986] 17 ATR 714.*

Προσφυγή.

35 Προσφυγή εναντίον της απόφασης των καθ' ων η αίτηση με την οποία κρίθηκε ότι το αυτοκίνητο που προήλθε από τη συναρμολόγηση του αμαξώματος και της μηχανής αποτελεί κατασκευή εμπορεύματος και όχι επιδιόρθωση ή επισκευή του προϋπάρχοντος οχήματος.

40 *Μ. Κάρμου για Γ. Καχογιάννη, για τον Αιτητή.*

Στ. Θεοδούλου, Ανώτερος Δικηγόρος της Δημοκρατίας, για τους Καθ' ων η αίτηση.

Cur. adv. vult.

ΠΙΚΗΣ, Π.: Το ερώτημα το οποίο τίθεται, από την απάντηση του οποίου εξαρτάται η έκβαση της προσφυγής, είναι το ακόλουθο: Συνιστά ή όχι η συναρμολόγηση αυτοκινήτου, με τη χρήση νέας μηχανής και αμαξώματος, κατασκευή εμπορεύματος, με την έννοια που ο όρος "κατασκευή" ενέχει στον περί Τελωνειακών Δασμών και Φόρων Καταναλώσεως Νόμο; 5

Το Άρθρο 8(1) και (3) του εν λόγω νόμου προβλέπει ότι εμπορεύματα τα οποία κατασκευάζονται ή παράγονται στη Δημοκρατία, και προορίζονται για εσωτερική κατανάλωση, υπόκεινται σε φόρο καταναλώσεως. 10

Το αυτοκίνητο του αιτητή, στο οποίο αφορά η επίδικη απόφαση, έχει προϋστορία. Ο αιτητής ήταν ο ιδιοκτήτης του ES 061. Το 1987 πήρε άδεια για αντικατάσταση της μηχανής του αυτοκινήτου, η οποία είχε προφανώς φθαρεί. Σε σύντομο χρονικό διάστημα άλλαξε, εκτός από τη μηχανή, και το αμάξιμο του αυτοκινήτου και, επειδή, όπως φαίνεται, κρίθηκε ότι προέκυψε νέο όχημα, δόθηκε σ' αυτό νέος αριθμός εγγραφής SV 593. Αργότερα το αυτοκίνητο διατέθηκε σε τρίτο πρόσωπο, στο πλαίσιο του εμπορίου αυτοκινήτων (αγοραπωλησία) στο οποίο επιδίδεται ο αιτητής. 15 20

Οι φορολογικές αρχές θεώρησαν το όχημα το οποίο προέκυψε ως την κατασκευή νέου εμπορεύματος και επέβαλαν ανάλογο φόρο καταναλώσεως. 25

Με την προσφυγή, ο αιτητής αμφισβητεί την απόφαση των καθ' ων η αίτηση ότι το αυτοκίνητο που προήλθε από τη συναρμολόγηση του αμαξώματος και της μηχανής αποτελεί κατασκευή εμπορεύματος και όχι επιδιόρθωση ή επισκευή του προϋπάρχοντος οχήματος. 30

Όμοιο ερώτημα είχε κληθεί να απαντήσει το δικαστήριο στην Προσφυγή 87/92, και πάλιν, όπως φαίνεται, μετά από αίτηση του Ανδρέα Μακεδόνα. Ο Στυλιανίδης, Δ., (όπως ήταν τότε), έκρινε ότι επρόκειτο για την κατασκευή νέου εμπορεύματος, υποκείμενη σε φόρο καταναλώσεως *Μακεδόνας ν. Δημοκρατίας κ.ά.* (1993) 4 Α.Α.Δ. 1171 (εκκρεμεί έφεση - Α.Ε. 1776). Τα επίδικα θέματα των δύο προσφυγών και τα γεγονότα που τα συνθέτουν είναι στην ουσία τα ίδια. Όπως και σ' εκείνη, έτσι και στην παρούσα περίπτωση, η συναρμολόγηση μηχανής και αμαξώματος έγιναν σε αλληλουχία, που υποδηλώνει πρόθεση δημιουργίας νέου αντικειμένου. Η απάντηση του δικαστηρίου στο κρίσιμο ερώτημα για την ιδιότητα του αντικειμένου στη *Μακεδόνας ν. Δημοκρατίας κ.ά.* (ανω- 40

τέρω) περιέχεται στο ακόλουθο απόσπασμα:-

5 "Στην παρούσα υπόθεση το αμάξωμα και η μηχανή συναρμολογήθηκαν σε πολύ μικρό χρονικό διάστημα - (δύο - τέσσερις μήνες) - και έτσι εύλογα μπορεί να ειπωθεί ότι κατασκευάστηκε ένα νέο αυτοκίνητο, επειδή το αμάξωμα και η μηχανή αποτελούν τα βασικά στοιχεία ενός αυτοκινήτου."

10 Ως προς το τι συνιστά κατασκευή εμπορεύματος, το δικαστήριο άντλησε καθοδήγηση από δύο Αγγλικές αποφάσεις την *Guildford Corporation v. Brown* [1915] 1 K.B. 256· και την *Prestcold Ltd. v. Minister of Labour* [1969] 1 All E.R. 69. Η αρχή η οποία προβάλλει εκ του λόγου των δύο αποφάσεων είναι ότι προκύπτει νέο εμπόρευμα (αντικείμενο), εφόσον το δημιουργήμα της χειρωνακτικής ή βιομηχανικής διαδικασίας διακρίνεται από τα στοιχεία που
15 το συνθέτουν και προσλαμβάνει ανεξάρτητη ταυτότητα.

20 Στην αγόρευση του ο δικηγόρος του αιτητή επικαλέστηκε τρεις αποφάσεις των Αυστραλιανών δικαστηρίων, προς υποστήριξη της θέσης του ότι οι μεταβολές στο όχημα δεν επέφεραν νέα κατασκευή, αλλά ανταλλαγή εξαρτημάτων του παλαιού αυτοκινήτου - *Federal Commissioner of Taxation v Jax Tyres Pty Ltd* [1984] 58 ALR 138· *Federal Commissioner of Taxation v Nimrod Theatre Co Pty Ltd* [1985] 57 ALR 703·
25 *Australian Safeway Stores Pty Ltd v Deputy Commissioner of Taxation (Vic)* [1986] 17 ATR 714.

30 Και η Αυστραλιανή νομολογία υιοθετεί αρχές ανάλογες με την Αγγλική ως προς το τι συνιστά κατασκευή. Κατασκευάζεται νέο εμπόρευμα οποτεδήποτε το αντικείμενο το οποίο προκύπτει από τη διεργασία μορφοποίησής του διακρίνεται από τα συστατικά του στοιχεία. Στη *Federal Commissioner of Taxation v Jax Tyres Pty Ltd*, (ανωτέρω), αποφασίστηκε ότι, εκτεταμένη όσο και αν ήταν η επισκευή λαστίχου, το λάστιχο το οποίο προέκυψε δεν
35 ήταν διαφορετικό αντικείμενο από εκείνο το οποίο επιδιορθώθηκε. Ήταν το ίδιο λάστιχο ανανεωμένο· όχι, όμως, νέο λάστιχο.

40 Η κατασκευή εύλογα διακρίνεται από την επισκευή και επιδιόρθωση. Στις τελευταίες περιπτώσεις δεν προκύπτει νέο αντικείμενο από τη χειρωνακτική ή βιομηχανική επεξεργασία. Η πρωταρχική έννοια της λέξης "κατασκευάζω", όπως προσδιορίζεται στο λεξικό της "ΠΡΩΪΑΣ", αποδίδει επακριβώς τη σημασία της λέξης στην καθομιλουμένη: "δημιουργώ διά τεχνικών μέσων εν όλον εκ διαφόρων πραγμάτων ή σχηματίζω τι εκ τινος

υλικού, φτιάνω, κάνω" - (Σύγχρονον Ορθογραφικόν Ερμηνευτικόν Λεξικόν της Ελληνικής Γλώσσης - "ΠΡΩΪΑΣ" Έκδοσις Τρίτη Επηρευημένη, Τόμος Πρώτος, σελ. 1306). Ανάλογη είναι η σημασία και του αντίστοιχου Αγγλικού όρου "manufacture", η οποία αποδίδεται με τον όρο "κατασκευάζω" στο κείμενο της Κυπριακής νομοθεσίας: "Making of articles by physical labour or machinery" (πρωταρχική σημασία της λέξης). (Σημ. Η Αγγλική αποτέλεσε το πρότυπο για την Κυπριακή νομοθεσία.) 5

Το αντικείμενο το οποίο προέκυψε, το αυτοκίνητο, από τη συναρμολόγηση του αμαξώματος και της μηχανής, διαφέρει από τα συστατικά του στοιχεία. Η ένωσή τους συνθέτει νέο εμπόρευμα, το οποίο διαφέρει, τόσο από τα συστατικά του στοιχεία (δεν είναι ούτε αμάξιωμα ούτε μηχανή), όσο και από το αυτοκίνητο το οποίο αντικατέστησε, το ES 061. Η νέα εγγραφή του οχήματος αποτελεί σωστή πιστοποίηση του γεγονότος αυτού. Και τα δύο βασικά εξαρτήματα (η μηχανή και το αμάξιωμα) έχασαν, μετά τη συναρμολόγησή τους και την ένθεσή τους στο ίδιο αντικείμενο, την ξεχωριστή ταυτότητά τους. Η ένωσή τους οδήγησε στη γένεση νέου αντικειμένου, ενός νέου κατασκευάσματος, του αυτοκινήτου SV 593. 10 15 20

Κρίνω, όπως έκρινε και ο Στυλιανίδης, Δ., στη **Μακεδόνας ν. Δημοκρατίας κ.ά.** (ανωτέρω), ότι το όχημα το οποίο προέκυψε συνιστούσε κατασκευή, η οποία, εφόσον προοριζόταν για επιτόπια κατανάλωση, υπόκειτο στη φορολογία η οποία επεβλήθη. 25

Η προσφυγή απορρίπτεται με έξοδα.

Η επίδικη διοικητική απόφαση επικυρώνεται στην ολότητά της, βάσει του Άρθρου 146.4(α) του Συντάγματος.

Η προσφυγή απορρίπτεται με έξοδα.