

16 Ιανουαρίου, 1995

[ΧΡΥΣΟΣΤΟΜΗΣ, Δ/στής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

CYPRUS IMPORT CORPORATION LTD,

Αιτήτρια,

v.

ΕΦΟΡΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ,

Καθ' ων η αίτηση.

(Υπόθεση Αρ. 469/90)

Φορολογία Εισοδήματος — Εκπτώσεις — Το Άρθρο 11(1)(γ) των Πε-  
 ρί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων 1961-1985 — Ερμηνεία  
 Πορίσματα της νομολογίας — Η δαπάνη πρέπει να γίνεται με σκο-  
 πό την κτήση του εισοδήματος — Διακρίσεις και περιπτωσιολογία  
 εύλογα επιτρεπτή στην κριθείσα περίπτωση η απόφαση του Εφόρου  
 που δεν επέτρεψε τις εκπτώσεις. 5

Φορολογία Εισοδήματος — Ο περί Βεβαιώσεως και Εισπραξεως Φό-  
 ρων Νόμος του 1978 (Ν. 4/78) — Άρθρο 39(2) — Υπαρξη αδικαιο-  
 λόγητης παράλειψης του φορολογουμένου — Οι περιστάσεις της  
 κριθείσας περίπτωσης — Δεν υπήρξε αδικαιολόγητη καθυστέρηση  
 — Επιβολή επιβαρύνσεων και τόκων ακυρώθηκε. 10

Με την προσφυγή η αιτήτρια εταιρεία προσέβαλε τις σε βάρος  
 της φορολογίες εισοδήματος, έκτακτης εισφοράς και έκτακτης ει-  
 σφοράς για την άμυνα κυρίως λόγω του ότι ο Έφορος Φόρου εισο-  
 δήματος δεν επέτρεψε εκπτώσεις από το φορολογητέο εισόδημά της  
 τις οποίες η εταιρεία επικαλέστηκε, καθώς και την επιβολή τόκου  
 και επιβαρύνσεων επί των φορολογιών. 15

Το Ανώτατο Δικαστήριο, εν μέρει ακυρώνοντας την επίδικη  
 απόφαση, αποφάσισε ότι: 20

1. Συμφωνεί με την εισήγηση του δικηγόρου της αιτήτριας ότι το  
 Άρθρο 11(1) των περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων 25

1961-1985 αποτελεί γενική ρύθμιση και αναφέρεται σε δαπάνες που έγιναν "εξ ολοκλήρου και αποκλειστικώς προς κτήση του εισοδήματος". Συμφωνεί επίσης ότι επιπρόσθετα προς τις δαπάνες που αναφέρονται στο Άρθρο 11(1) εκπίπτουν και οι δαπάνες, απαιτήσεις, δωρεές ή συνεισφορές, τόκοι κλπ, που προσδιορίζονται στις παραγράφους (α)-(θ). Όμως, όσον αφορά τις απαιτήσεις που αναφέρονται στην παράγραφο (γ) που αφορά ανεπιδέκτους εισπράξεως απαιτήσεις, η ερμηνεία που δίδεται από το δικηγόρο της αιτήτριας δεν είναι κατά τη γνώμη του Δικαστηρίου ορθή. Η Ολομέλεια του Ανωτάτου Δικαστηρίου στη **Georghiou v. The Republic** (1987) 3 C.L.R. 607, είχε την ευκαιρία να ασχοληθεί με το θέμα αυτό και κάνοντας την ανάλυση της παραγράφου αυτής, άντλησε καθοδήγηση από αγγλική νομολογία, θεωρώντας τη δική μας νομοθεσία όσον αφορά τις πρόνοιες της παραγράφου (γ) παρόμοιες με αυτές της αγγλικής νομοθεσίας.

Το Άρθρο 13 του Νόμου, απαγορεύει την έκπτωση ορισμένων δαπανών, μεταξύ των οποίων και οποιαδήποτε δαπάνη ή έξοδο που δεν αντιπροσωπεύει ποσό εξ ολοκλήρου και αποκλειστικά διατεθέν ή δαπανηθέν προς το σκοπό κτήσεως του εισοδήματος, κεφαλαιουχικές δαπάνες και εθελοντικές δαπάνες.

Στην **A. A. Μαντοβάνης & Υιοί Ατδ v. Δημοκρατίας** (1993) 4 Α.Α.Δ. 902, ο τέως Πρόεδρος του Ανωτάτου Δικαστηρίου Α. Λοΐζου, έκαμε μια ενδιαφέρουσα ανάλυση στα θέματα των εκπτώσεων, αναφέρθηκε στη νομολογία και ερμήνευσε το Άρθρο 11(1) του Νόμου. Αυτή η ερμηνεία, την οποία ασπάζεται το Δικαστήριο, απαντά και το επιχείρημα του δικηγόρου της αιτήτριας. Αναφέρεται σχετικά:

"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".

Η φράση "για τους σκοπούς της επιχείρησης" ερμηνεύθηκε στην υπόθεση **Strong and Co. of Romsey Ltd v. Woodfield**, 5 T.C. 215, με τρόπο ώστε για να επίπτεται 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."

Και καταλήγει ως εξής:

- 5
- "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 επιχείρησή 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."
- 10
2. Είναι φανερό ότι στην παρούσα υπόθεση το χρέος του A. Bahamdain εδημουργήθη από πληρωμές που έκανε η αιτήτρια για έξοδα υπαλλήλων που η Εταιρεία Economides (M.E.) Drilling Co. Ltd είχε υποχρέωση και όχι η αιτήτρια, να έστειλε στη Σαουδική Αραβία για να εργαστούν στην Κοινοπραξία. Οι πληρωμές αυτές εγένοντο για λογαριασμό της κοινοπραξίας. Η αιτήτρια ασχολείται κυρίως με την εμπορία αυτοκινήτων και μηχανημάτων, παρόλο που το Καταστατικό επιτρέπει σ' αυτή τον δανεισμό. Αυτή η δαπάνη είναι άσχετη με την κτήση του εισοδήματος της αιτήτριας ή την πραγματοποίηση κέρδους από μέρους της. Υποχρέωση είχε γι' αυτή τη δαπάνη η Economides (M.E.) Drilling Co. Ltd.
- 15
- 20
- 25
- 30
- Η δαπάνη όπως φαίνεται από τα γεγονότα, ήταν εθελοντική προς το σκοπό διευκόλυνσης της κοινοπραξίας, λαμβάνοντας υπόψη πως η Economides (M.E.) Drilling Co. Ltd είναι συγγενική με την αιτήτρια εταιρεία. Πέραν τούτου, δαπάνες που γίνονται για λογαριασμό συγγενικών ή σχετιζομένων νομικών προσώπων από άλλα νομικά πρόσωπα, δεν εκπίπτουν από το φορολογητέο εισόδημα (Βλ. *Milnes v. Beam Group Ltd* [1975] 5 T.C. 487).
- 35
- Για τους πιο πάνω λόγους, η απόφαση του Εφόρου ήταν εύλογα επιτρεπτή.
- 40
- Αποτελεί βασική αρχή ότι δεν εκπίπτουν από το φορολογητέο εισόδημα όλες οι δαπάνες οι οποίες γίνονται με σκοπό τη διατήρηση και αύξηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, έστω και

αν ακόμα συνεισφέρουν την κτήση εισοδήματος (Βλ. *Smith Brewery Co. Ltd* [1910] 5 T.C. 568).

- 5 3. Η ισχυριζόμενη επισφαλής απαίτηση των ΑΚ234.226 δημιουργήθηκε από αγορές μηχανημάτων που έκαμε η Economides (M.E.) Drilling Co. Ltd από την αιτήτρια το 1982-1985, για τους σκοπούς της κοινοπραξίας. Το 1986 η κοινοπραξία διαλύθηκε και παρέμεινε το πιο πάνω χρεωστικό υπόλοιπο, οφειλόμενο προς την αιτήτρια. Ο Έφορος απέρριψε το αίτημα της αιτήτριας για έκπτωση του πιο πάνω ποσού από το φορολογητέο εισόδημα του 1985, που έγινε βάσει του Άρθρου 11(1)(γ), γιατί δεν ικανοποιήθηκε ότι το πιο πάνω ποσό θα καταστεί ανείσπρακτο, διότι από τα εις χείρας του στοιχεία η εταιρεία Economides (M.E.) Drilling Co. Ltd, είχε μηχανήματα αξίας ΑΚ394.485.

15

Κατά τη άποψη του Δικαστηρίου, η απόφαση του Εφόρου ήταν εύλογα επιτρεπτή.

- 20 4. Είναι η εισήγηση του δικηγόρου της αιτήτριας ότι η επιβολή επιβάρυνσης και τόκου, δυνάμει του Άρθρου 39(2) του περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμου του 1978 (Ν. 4/78), όπως τροποποιήθηκε, δεν έπρεπε να είχε γίνει, γιατί η καθυστέρηση δεν οφειλόταν στην αιτήτρια, αλλά στον Έφορο, ο οποίος καθυστέρησε να εκδόσει την απόφαση.

25

Το ερώτημα που προκύπτει είναι αν υπάρχει αδικαιολόγητη παράλειψη από μέρους της αιτήτριας.

- 30 Κάτω από τις συνθήκες, το Δικαστήριο δε βρίσκει ότι υπήρξε αδικαιολόγητη καθυστέρηση από μέρους της αιτήτριας. Τουναντίον από την 1.11.87 μέχρι την 30.3.90 που λήφθηκε η προσβαλλόμενη απόφαση, δεν υπήρξε οποιαδήποτε αδικαιολόγητη παράλειψη από μέρους της αιτήτριας, ούτε και προγενέστερα. Συνεπώς η απόφαση του Εφόρου επί του θέματος της επιβάρυνσης ίσης με 5% επί του ποσού του πληρωτέου φόρου και τόκου 9% ετήσια πάνω στον επιπρόσθετο φόρο από 1.11.87, θα πρέπει να ακυρωθεί σαν απόφαση που λήφθηκε καθ' υπέρβαση εξουσίας.

35

- 40 Επειδή σύμφωνα με το Άρθρο 6 του περί Εκτάκτου Εισφοράς (Προσωρινά Διατάξεις) Νόμου (Ν. 34/78), οι διατάξεις των εκάστοτε εν ισχύει περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων εφαρμόζονται τηρουμένων των αναλογιών, το αυτό αποτέλεσμα θα πρέπει να ακολουθήσει όσον αφορά την απόφαση του Εφόρου για επιβολή τόκου προς 6% επί του ποσού της πληρωτέας πρό-

σθετης έκτακτης εισφοράς για τα έτη 1981-1985, από την 1η μέρα μετά τη λήξη του καθενός από τα τρίμηνα, για τα οποία επιβλήθηκε πρόσθετη έκτακτη εισφορά.

Επίσης η απόφαση για επιβολή τόκου προς 9% επί της πρόσθετης έκτακτης εισφοράς για τη άμυνα, για τα έτη 1981-1985, από της 1ης μέρας του επόμενου μηνός του καθενός από τα εξάμηνα, θα πρέπει να ακυρωθεί γιατί η αιτήτρια κατέβαλε την έκτακτη εισφορά κανονικά όπως ο νόμος προβλέπει.

5

5. Το 1982 η αιτήτρια χρησιμοποίησε ποσό ύψους ΛΚ25.141 από ειδικό λογαριασμό για την αγορά νέων μηχανημάτων και προσήγαγε όλα τα αποδεικτικά προς τούτο στοιχεία, πιστοποιημένα από τους ελεγκτές της.

10

Σύμφωνα με το Άρθρο 34 και την παράγραφο 4(α) του Δευτέρου Παραρτήματος του Άρθρου 34, ο Έφορος έπρεπε να είχε φορολογήσει το πιο πάνω ποσό με συντελεστή 25% και το υπόλοιπο ποσό εκ ΛΚ69.177 με τον κανονικό συντελεστή προς 42,5%. Αντ' αυτού εφορολόγησε ολόκληρο το ποσό με συντελεστή 42,5%.

15

20

Είναι παραδεκτό και από τους καθ' ων η αίτηση ότι τούτο είναι σφάλμα.

Αυτή η θέση βρίσκει σύμφωνο το Δικαστήριο. Κατά συνέπεια η απόφαση αυτή θα πρέπει επίσης να ακυρωθεί.

25

6. Για όλους τους πιο πάνω λόγους η προσφυγή επιτυγχάνει μερικώς.

Η απόφαση του Εφόρου να απορρίψει το αίτημα για επισφαλή απαίτηση ύψους ΛΚ95.806 και ΛΚ234.226, επικυρώνεται στην ολότητά της.

30

Η απόφαση του Εφόρου να φορολογήσει το πιο πάνω ποσό των ΛΚ25.141, για το φορολογικό έτος 1982, με συντελεστή 42,5%, αντί 25% ακυρώνεται.

35

Η απόφαση του Εφόρου να επιβάλει στην αιτήτρια επιβάρυνση ίση με 5% επί του ποσού του πληρωτέου φόρου και τόκο προς 9% ετήσια πάνω στον επιπρόσθετο φόρο από 1.11.87 ακυρώνεται.

40

Η απόφαση του Εφόρου να επιβάλει τόκο προς 6% ετήσια επί του ποσού της πληρωτέας πρόσθετης έκτακτης εισφοράς από την 1η ημέρα μετά τη λήξη του καθενός από τα τρίμηνα για τα

4 Α.Α.Δ. Cyprus Import Corpor. Ltd v. Εφόρου Φόρου Εισοδήματος

οποία επιβλήθηκε πρόσθετη εισφορά ακυρώνεται.

5 Η απόφαση του Εφόρου να επιβάλει τόκο προς 9% ετήσια επί της πρόσθετης έκτακτης εισφοράς για την άμυνα από την 1η ημέρα του επόμενου μηνός του καθενός από τα αντίστοιχα εξάμηνα ακυρώνεται.

*Η προσφυγή επιτυγχάνει μερικώς χωρίς έξοδα.*

Αναφερόμενες υποθέσεις:

10

*Georghiou v. Republic (1987) 3 C.L.R. 607,*

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

15

*A. Λ. Μαντοβάνης και Υιοί Λτδ v. Δημοκρατίας (1993) 4 Α.Α.Δ. 902,*

*Milues v. Beam Group Ltd [1975] 5 T.C. 487,*

*Smith Brewry Co. Ltd [1910] 5 T.C. 568,*

20

*Michaelidou v. Republic (1985) 3 C.L.R. 1836.*

**Προσφυγή.**

25

Προσφυγή εναντίον της επιβολής φορολογιών φόρου εισοδήματος στην αιτήτρια για τα φορολογικά έτη 1981-1985, καθώς επίσης και των φορολογιών έκτακτης εισφοράς για τα έτη 1981-1985 και των φορολογιών έκτακτης εισφοράς για την άμυνα για τα έτη 1984-1985.

30

*Αλ. Μαρκίδης, για την Αιτήτρια.*

*Στ. Ιωσήφ-Χ' Γιάννη, Δικηγόρος της Δημοκρατίας, για τους Καθ' ων η αίτηση.*

35

*Cur. adv. vult.*

40

ΧΡΥΣΟΣΤΟΜΗΣ, Δ.: Η παρούσα προσφυγή στρέφεται εναντίον των φορολογιών φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 1981-1985, καθώς επίσης και των φορολογιών έκτακτης εισφοράς για τα τρίμηνα 1/81, 2/81, 3/81, 4/81, 1/82, 2/82, 3/82, 4/82, 1/83, 2/83, 3/83, 4/83, 1/84, 2/82, 3/84, 4/84, 1/85, 2/85, 3/85 και 4/85 και των φορολογιών έκτακτης εισφοράς για την άμυνα για τα έτη 1984-1985, που αναφέρονται στα έντυπα Παραρτήματα Α, Β και Γ, που επισυνάπτονται στην ένσταση.

Οι φορολογίες για τα φορολογικά έτη 1981-1985 έγιναν με βάση τα άρθρα 5(1) και 6 των περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων 1961-1985 και τα άρθρα 3, 13(2)(β) και 23(1) των περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων του 1978-1989.

5

Οι φορολογίες για έκτακτη εισφορά για τα τρίμηνα που έληξαν την 30.3.81, 30.6.81, 30.9.81, 31.12.81, 30.3.82, 30.6.82, 30.9.82, 31.12.82, 30.3.83, 30.6.83, 30.9.83, 31.12.83, 31.3.84, 30.6.84, 30.9.84, 31.12.84, 31.3.85, 30.6.85, 30.9.85 και 31.12.85, έγιναν με βάση τα άρθρα 3, 6 και 10 του περί Εκτάκτου Εισφοράς (Προσωρινά Διατάξεις) Νόμου, Ν. Αρ. 34/78, όπως τροποποιήθηκε με τους Ν. 29/79, 12/80, 13/81, 12/82, 13/83, 31/84, 23/85 και τα άρθρα 3, 13(2) και 23(1) των περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων 1978-1989.

10

15

Οι φορολογίες για έκτακτη εισφορά για την άμυνα για τις εξαμηνίες που έληξαν 30.6.84, 31.12.84, 30.6.85 και 31.12.85, έγιναν με βάση τα άρθρα 3 και 5 του περί Εκτάκτου Εισφοράς για την Άμυνα της Δημοκρατίας Νόμου και τα άρθρα 3, 12(2) και 23(1) των περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων 1978-1979.

20

Η ένσταση που υποβλήθηκε εναντίον των πιο πάνω φορολογιών αποφασίστηκε με βάση το άρθρο 20(4) των περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων 1978-1979.

25

Η αιτήτρια εταιρεία είναι ιδιωτική εταιρεία περιορισμένης ευθύνης. Το εγγεγραμμένο μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας κατά τον ουσιώδη χρόνο ήταν 200.000 μετοχές της £1 η κάθε μια και το εκδοθέν κεφάλαιο ήταν 200.000 μετοχές της £1 η κάθε μια. Το εισόδημα της αιτήτριας κατά τον ουσιώδη χρόνο προέρχεται από εμπόριο αυτοκινήτων, εξαρτημάτων και μηχανημάτων. Η αιτήτρια υπόβαλε δηλώσεις εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 1981, 1982, 1983, 1984 και 1985 στις 5.11.82, 30.8.83, 2.10.84, 1.11.85 και 19.7.86, αντίστοιχα.

30

35

Οι φορολογίες του φόρου εισοδήματος και έκτακτης εισφοράς για την άμυνα επιβλήθηκαν κατά τις ημερομηνίες που αναφέρονται στα Παραρτήματα Α, Β και Γ της ένστασης. Η φορολογία φόρου εισοδήματος για το έτος 1985 είναι αρχική φορολογία, ενώ οι φορολογίες για τα έτη 1981-1984 είναι πρόσθετες φορολογίες. Όσον αφορά τις φορολογίες έκτακτης εισφοράς, οι φορολογίες για όλα τα τρίμηνα 1981-1985 είναι πρόσθετες φορολογίες. Επίσης οι φορολογίες έκτακτης εισφοράς για την άμυνα για τα έτη 1984 και 1985 είναι πρόσθετες φορολογίες.

40

Η αιτήτρια εταιρεία για τις πιο πάνω φορολογίες υπέβαλε ένσταση. Οι λογαριασμοί και τα άλλα στοιχεία που υποβλήθηκαν από την αιτήτρια εξετάστηκαν από τον Έφορο και συζητήθηκαν στις συναντήσεις της 9.12.87, 6.4.88 και 6.6.88.

5

Ο Έφορος Φόρου Εισοδήματος μετά από προσεκτική εξέταση της όλης υπόθεσης, πήρε απόφαση για την ένσταση και απέστειλε στις 30.3.90 τις σχετικές ειδοποιήσεις επιβολής φορολογίας έκτακτης εισφοράς και έκτακτης εισφοράς για την άμυνα, μαζί με συνοδευτική επιστολή της ίδιας ημερομηνίας. Το περιεχόμενο της επιστολής αυτής, Τεκμήριο Α στην αίτηση, έχει ως ακολούθως:

10

"Αναφέρομαι στην επιστολή σας της 20ης Οκτωβρίου 1987 με την οποία υποβάλετε ένσταση κατά της φορολογίας που σας επιβλήθηκε για τα έτη 1981 μέχρι 1985 και σας πληροφορώ ότι, μετά από πολύ προσεκτική και λεπτομερή επανεξέταση της υπόθεσής σας, αφού έλαβα υπόψη μου τες εξηγήσεις και πληροφορίες που μου εδόθησαν στην αλληλογραφία που διεξήχθη και στις διάφορες συναντήσεις που εκπρόσωποι του γραφείου τούτου είχαν με το Διευθυντή και ελεγκτή της εταιρείας σας, αποφάσισα να προβώ σε αναθεώρηση των φορολογιών σας δια τα πιο πάνω έτη, τόσον δια φόρον εισοδήματος όσο και δια έκτακτη εισφορά για τους πρόσφυγες και την άμυνα όπως φαίνεται στους συνημμένους Πίνακες Α, Β και Γ.

20

25

2. Αναλυτικά αναφέρω τα ακόλουθα, σχετικά με τες τροποποιήσεις που έγιναν στους προσδιορισμούς που υποβάλετε:

(α) Πρόνοια για επισφαλή χρεώστη A. Bahamdain £95.806:-

30

Από στοιχεία που παρουσιάσατε απεδείχθη ότι το χρέος τούτο δεν είναι εμπορικό χρέος. Συγκεκριμένα αντιπροσωπεύει έξοδα υπαλλήλων που η εταιρεία Economides (M.E.) Drilling Co Ltd, έστελλε στη Σαουδική Αραβία για να εργαστούν την Κοινοπραξία που η εταιρεία αυτή είχε με τον A. Bahamdain (Μισθοί £80.758, αεροπορικά εισητήρια £10.985, ταξιδιωτικές επιταγές £4.063). Κατά συνέπεια η διαγραφή του χρέους αυτού δεν μπορεί να επιτραπεί, διότι δεν είναι έξοδο που έγινε εξ ολοκλήρου και αποκλειστικά προς κτήση του εισοδήματός σας.

35

40

(β) Πρόνοια για επισφαλή χρεώστη Economides (M.E.) Drilling Co Ltd £234.226:

Βάσει του άρθρου 11(γ) εκπίπτει από το φορολογητέο εισόδημα το ποσό ειδικής πρόβλεψης, αναφορικός προς



επισφαλείς απαιτήσεις εν σχέσει προς τα οποίας ο Έφορος ικανοποιείται ότι κατέστησαν ή θα καταστήσει τελικώς ανείσπρακτοι. Στην προκειμένη περίπτωση δεν έχω ικανοποιηθεί ότι το πιο πάνω ποσό τελικά θα καταστεί ανείσπρακτο διότι από στοιχεία που έχω στα χέρια μου η εταιρεία Economidis (M.E.) Drilling Co Ltd., έχει μηχανήματα αξίας £394.485. Επομένως η πρόνοια που έχετε κάμει στους λογαριασμούς του έτους 1985 δια ποσό £234.226 δεν μπορεί να γίνει αποδεκτή.

5

10

(γ) Τόκοι που αναλογούν σε μη εμπορικούς χρεώστες:

Η παραχώρηση δανείων δεν περιλαμβάνεται στες εμπορικές δραστηριότητές σας. Επομένως οι τόκοι που αναλογούν στα μη εμπορικά δάνεια που παραχωρήσετε στους Α. Bahamdain, Ν. Λοιζίδη, Δρα Άννινο και Β. Ζαχαριάδη, δεν επιτρέπονται, διότι δεν είναι έξοδα καθ' ολοκληρίαν και αποκλειστικά γενόμενα προς κτήση του εισοδήματός σας.

15

(δ) Τόκοι Ελληνικής Τράπεζας:

Από στοιχεία που έχετε παρουσιάσει, η Ελληνική Τράπεζα σας έχει πιστώσει με τόκους πάνω στην κατάθεση των £55.005 που είχατε για εγγύηση του χρέους της εταιρείας Ζαλάκας Λτδ. Τους τόκους αυτούς παραλείψατε να δηλώσετε στους λογαριασμούς που υποβάλατε.

20

25

(ε) Έξοδα καλλιτερεύσεων Γκαράζ £17.068:

Έχω αποδεχθεί την κατάσταση που υποβάλατε και διαχωρήσετε το ποσό των £68.594 σε έξοδα κεφαλαίου και έξοδα προσόδου.

30

3. Εσωκλείω ειδοποιήσεις φόρου εισοδήματος, έκτακτης εισφοράς για τα έτη 1981 μέχρι 1985, ως επίσης ειδοποιήσεις έκτακτης εισφοράς για την άμυνα για τα έτη 1984 και 1985. Εάν νομίζετε ότι αδικείσθε με την πιο πάνω απόφασή μου, εφιστάται η προσοχή σας στο άρθρο 21 των Περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων του 1978-1988 που σας παρέχει το δικαίωμα προσφυγής στο Ανώτατο Δικαστήριο της Δημοκρατίας μέσα σε 75 μέρες από την ημερομηνία της παρούσας επιστολής μου."

35

40

Τα επίδικα θέματα, όπως αυτά περιορίστηκαν με τη γραπτή αγόρευση του δικηγόρου της αιτήτριας, είναι τα ακόλουθα:

- 1) Επισφαλής χρεώστης Bahamdain, £95.806.-.

2) Επισφαλής χρεώστης Economides (M.E.) Drilling Co. Ltd για απαίτηση £234.226.

5 3) Πρόστιμο και τόκος επί του πληρωτέου φόρου και εισφοράς από 1.11.87.

Προτού ασχοληθώ με την ουσία της υπόθεσης, κρίνω σκόπιμο να αναφέρω ότι κατά τα φορολογικά έτη 1981-1986 η αιτήτρια εταιρεία προέβη στις ακόλουθες ενέργειες.

10

1) Είχε κάμει έξοδα εκ μέρους της κοινοπραξίας Economides (M.E.) Drilling Co. Ltd και Ahmed Bahamdain, που έδρευε στη Σαουδική Αραβία, τα οποία αντιπροσώπευαν πληρωμή μισθών και άλλες υποχρεώσεις της κοινοπραξίας προς υπαλλήλους της. Το ποσό που ανέρχεται σε £95.806.-, θεωρήθηκε από την αιτήτρια εταιρεία ως επισφαλής απαίτηση. Ο καθ' ου η αίτηση Έφορος Φόρου Εισοδήματος αρνήθηκε να επιτρέψει την πρόνοια για επισφαλή απαίτηση, με το αιτιολογικό ότι το εν λόγω ποσό δεν αποτελούσε έξοδο που έγινε εξ ολοκλήρου και αποκλειστικά προς κτήση του εισοδήματος της αιτήτριας.

15

20

2) Η αιτήτρια εταιρεία είχε επίσης πωλήσει μηχανήματα στην εταιρεία Economides (M.E.) Drilling Co. Ltd, προτού αυτή σηματούσει την κοινοπραξία με τον Ahmed Bahamdain, ποσό που ανέρχεται σε £234.206 και παραμένει απλήρωτο. Η αιτήτρια εταιρεία το θεώρησε και αυτό ως επισφαλή απαίτηση. Ο καθ' ου η αίτηση αρνήθηκε να επιτρέψει την πρόνοια για επισφαλή απαίτηση με το αιτιολογητικό ότι κατά τη σχετική περίοδο η περιουσία της εταιρείας Economides (M.E.) Drilling Co. Ltd, υπερέβαινε σε αξία το οφειλόμενο ποσό προς την αιτήτρια εταιρεία.

25

30

Όλες οι πιο πάνω πράξεις βασίζονται και/ή είναι το φυσιολογικό αποτέλεσμα της διοικητικής απόφασης και/ή πράξης, η οποία έχει προσβληθεί με τη θεραπεία Α της προσφυγής αυτής.

35

Στο στάδιο των διευκρινίσεων το Δικαστήριο άκουσε και μαρτυρία για διάφορα πραγματικά θέματα και διευκρινίσεις που εγείρονται στην παρούσα υπόθεση. Η μαρτυρία αυτή βασίστηκε αρχικά στην ένορκη δήλωση ημερ. 1.7.92 του κ. Ανδρέα Μιχαήλ, Οικονομικού Διευθυντή της αιτήτριας και στην απαντητική ένορκη δήλωση ημερ. 20.11.92 του κ. Νεόφυτου Νεοφύτου, Ανώτερου Φοροθέτη Α' στο Τμήμα Εσωτερικών Προσόδων. Στο στάδιο των διευκρινίσεων τα πιο πάνω πρόσωπα έδωσαν και μαρτυρία ενώπιόν μου. Από τη μαρτυρία αυτή και τις εξηγήσεις που δόθηκαν, δεν

40

προέκυψε κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει πως ο Έφορος δεν προέβη στη δέουσα έρευνα ή παρέλειψε να λάβει υπόψη του οτιδήποτε που ήταν ενάπιόν του κατά το στάδιο της λήψης της επίδικης απόφασης και η μαρτυρία που δόθηκε από μέρους της αιτήτριας δεν προώθησε την υπόθεσή της. Για τα επίδικα θέματα που εγείρονται ακολουθεί λεπτομερής ανάλυση. 5

Πρόνοια για επισφαλή απαίτηση £95.806:

Με την ένστασή της ημερ. 20.10.87, η αιτήτρια ισχυρίστηκε ότι το χρέος του κ. Bahamdain έπρεπε να αφαιρεθεί από το φορολογητέο εισόδημα της διότι αυτό είναι εμπορικό χρέος. Συγκεκριμένα η ένστασή της αναφέρει: 10

2. Your disallowance of Bahamdain' s debt of £95,806 (1984) which you consider "non-trade" debt. 15

(a) In this case Bahamdain is a debtor to our company for amounts which we paid for his account in the ordinary course of trade with him. They were wages of workers whom we supplied to him as part of our verbal agreement with him to do so in order to help him and his joint venturer Messrs Economides (Middle East) Drilling Co. Ltd., to do efficiently their water drilling venture in Saudi Arabia and thus enable him to repay his other debts to us. 20 25

(b) According to our Company' s Memorandum of Association, (S. 3(g)), the objects for which our Company was established includes "lending of money to any person or company". 30

(c) The Cyprus Income Tax Laws differ from the U.K. Income Tax Act, inter alia, on the following points:

Whereas the Income Tax Act, as interpreted by the English Court Decisions, allows deductions only for "trade debts" estimated to be bad, the Cyprus Income Tax Laws S. 11(1) provide that "There shall be deducted (inter alia) - 35

Για τις χορηγούμενες από τον Περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμο εκπτώσεις, για επισφαλείς απαιτήσεις, το άρθρο 11 του Νόμου προβλέπει: 40

"11. (1) Προς εξεύρεσιν του φορολογητέου εισοδήματος παντός προσώπου θα εκπίπτωνται άπασαι αι δαπάναι, ας

το τοιούτο πρόσωπον υπέστη εξ ολοκλήρου και αποκλειστικώς προς κτήσιν του εισοδήματος. Εν αυταίς περιλαμβάνονται -

5 (γ) αι ανεπίδεκτοι εισπράξεως απαιτήσεις οιασδήποτε εμπορικής ή βιομηχανικής εν γένει επιχειρήσεως, επιτηδεύματος ή βιοτεχνίας τινός, ελευθερίου ή άλλου τινός επαγγέλματος, εάν ο Έφορος ικανοποιηθή ότι αι τοιαύται απαιτήσεις κατέστησαν ανεπίδεκτοι εισπράξεως κατά  
10 την διάρκειαν του φορολογικού έτους και ότι τω όντι απεσβέσθησαν δι' οριστικής εγγραφής κατά την διάρκειαν του αυτού έτους,

15 ανεξαρτήτως του γεγονότος ότι οι τοιαύται απαιτήσεις κατέστησαν πληρωτέαι προ της ενάρξεως του ειρημένου έτους, ως επίσης και το ποσόν πάσης ειδικής προβλέψεως αναφορικώς προς επισφαλείς απαιτήσεις εν σχέσει προς τας οποίας ο Έφορος ικανοποιείται ότι κατέστησαν ή θα καταστώσι τελικώς ανείσπρακτοι:

20 Νοείται ότι οιονδήποτε ποσόν εισπραχθέν κατά την διάρκειαν του ειρημένου έτους αναφορικώς προς ποσά προηγουμένως διαγραφέντα ή εκπτώθέντα ως παριστώντα απαιτήσεις ανεπίδεκτους εισπράξεως, δυνάμει των διατάξεων παντός προηγουμένου νόμου επιβάλλοντος φόρον επί του εισοδήματος, ή δυνάμει των διατάξεων παντός νόμου ψηφισθέντος υπό Κοινοτικής Συνελεύσεως και επιβάλλοντος προσωπικόν φόρον υπό την μορφήν φόρου εισοδήματος, ή δυνάμει των διατάξεων του παρόντος Νόμου θα λογίζηται, δια τους σκοπούς του παρόντος Νόμου, ως εισπραξις της εμπορικής ή βιομηχανικής εν γένει επιχειρήσεως, του επιτηδεύματος ή βιοτεχνίας, του ελευθερίου ή άλλου επαγγέλματος, δια το έτος τούτο."

35 Αναλύοντας τις πιο πάνω διατάξεις, είναι η εισήγηση του δικηγόρου της αιτήτριας ότι η γενική παράγραφος του άρθρου 11(1), αναφέρεται σε δαπάνες που έγιναν εξ ολοκλήρου και αποκλειστικώς προς κτήσιν του εισοδήματος και αποτελεί γενική ρύθμιση του νομοθέτη. Συνεχίζοντας ανέφερε πως ο νομοθέτης με την επιτακτική φράση "εν αυταίς περιλαμβάνονται", έκρινε ότι έπρεπε να προχωρήσει και να εξειδικεύσει περιπτώσεις δαπανών που πρέπει να αφαιρούνται. Αυτές οι δαπάνες που καθορίζονται στο Νόμο, στο εδάφιο (1), παράγραφοι (α)-(θ), είναι η εισήγησή του ότι, εκπίπτονται ανεξάρτητα από το εάν έγιναν ή όχι αποκλειστικά για κτή-

ση του εισοδήματος. Περαιτέρω αναλύοντας την παράγραφο (γ) είτε πως η διάταξη αυτή διέπει δυο περιπτώσεις. Την περίπτωση των απαιτήσεων, που είναι "ανεπίδεκτοι εισπράξεως" και την περίπτωση των ειδικών προβλέψεων αναφορικά με επισφαλείς απαιτήσεις, οι οποίες κατέστησαν ή θα καταστούν τελικά ανείσπρακτοι και κατέληξε πως η διάταξη αυτή δεν μιλά για "εμπορικά χρέη", αλλά για απαιτήσεις οποιασδήποτε "εμπορικής ή βιομηχανικής εν γένει επιχειρήσεως, επιτηδεύματος ή βιοτεχνίας τινός, ελευθερίου ή άλλου τινός επαγγέλματος", σε αντίθεση με την αντίστοιχη διάταξη του Αγγλικού Νόμου περί Φόρου Εισοδήματος, στην οποία γίνεται λόγος για "εμπορικό χρέος", ("trade debt").

Ο δικηγόρος των καθ' ων η αίτηση συμφώνησε ότι το άρθρο 11(1) αποτελεί γενική ρύθμιση του νομοθέτη και είναι ανεξάρτητο από τις εξειδικευμένες περιπτώσεις δαπανών που αναφέρονται στις παραγράφους του εδαφίου (1), αλλά δεν προχώρησε να δώσει τη δική του ερμηνεία, εισηγήθηκε όμως πως η παράγραφος (γ) δεν εφαρμόζεται στην υπό εξέταση υπόθεση, γιατί το ποσό των £95.806 δεν αποτελεί απαίτηση, αλλά δαπάνη και έτσι δεν περιλαμβάνεται στις πρόνοιες της παραγράφου (γ).

Συμφωνώ με την εισήγηση του δικηγόρου της αιτήτριας ότι το άρθρο 11(1) αποτελεί γενική ρύθμιση και αναφέρεται σε δαπάνες που έγιναν "εξ ολοκλήρου και αποκλειστικώς προς κτήση του εισοδήματος". Συμφωνώ επίσης ότι επιπρόσθετα προς τις δαπάνες που αναφέρονται στο άρθρο 11(1) εκπίπτουν και οι δαπάνες, απαιτήσεις, δωρεές ή συνεισφορές, τόκοι κλπ, που προσδιορίζονται στις παραγράφους (α)-(θ). Όμως, όσον αφορά τις απαιτήσεις που αναφέρονται στην παράγραφο (γ) που αφορά ανεπίδεκτους εισπράξεως απαιτήσεις, η ερμηνεία που δίδεται από το δικηγόρο της αιτήτριας δεν είναι κατά τη γνώμη μου ορθή. Η Ολομέλεια του Ανωτάτου Δικαστηρίου στην Αναθεωρητική Έφεση *Georghiou v. The Republic* (1987) 3 C.L.R. 607, είχε την ευκαιρία να ασχοληθεί με το θέμα αυτό και κάνοντας την ανάλυση της παραγράφου αυτής, άντλησε καθοδήγηση από αγγλική νομολογία, θεωρώντας τη δική μας νομοθεσία όσον αφορά τις πρόνοιες της παραγράφου (γ) παρόμοιες με αυτές της αγγλικής νομοθεσίας. Στη σελίδα 611 αναφέρονται τα ακόλουθα:

"We have had the advantage of elaborate argument by learned counsel on both sides and we have come to the conclusion that on the authorities as they stand and which in a concise form are set out in Simon's Taxes 3rd Edition, Volume B p. 630 paragraph B1.1305, the general principle is that "no sum can be

5 deducted in respect of any loss which is not connected with or does not arise out of the trade. A loss that is incurred in a transaction entered into for the purpose of earning the profits of the trade is a permissible deduction, the question whether in any particular case the loss arose out of, or in connection with the trade is a question of fact.”.”

Στη σελ. 612:

10 “In our view the presence of this category in addition to the rest, included therein, does not give any assistance to the case of the appellant inasmuch as the “bad debt” eligible for deduction must have been incurred in respect of the profession of the taxpayer and not independently of it. This is as in the case  
15 of a “bad debt” of a trader which must be connected with his trade. In our case the loan which is sought to be deducted as a loss was not a debt incurred by the appellant in relation to his profession, the material words of the section being “incurred in any” which means in respect of or in connection with “trade, business, etc., or profession” with which latter category we are  
20 here concerned. The appellant being an accountant and not a money lender and not having lost his money as a result of the exercise of his profession as an accountant.”

25 Στη σελ. 614:

30 “It is reasonably clear from these cases that a professional man can maintain that a loss in respect of money lent is deductible in computing the profits of his profession only if there is an express finding to the effect that the loss was incurred in the course of carrying on his profes-sion. A similar express finding would also be necessary, it seems, in relation to any other kind of business in respect of which the lending of  
35 money is not generally accepted as being a part.”

Και στη σελ. 617:

40 “The pertinent question upon which the outcome of this appeal rests is the relationship or nexus that must exist between the bad debts contemplated in s. 11(1)(c) and the income from which it is sought to deduct them. Like other deductible outgoings and expenditure, the bad debts must have been incurred in the income earning process of the appellant. They must, as accurately stated in Simon’ s, arise in the course of the trade or business and

be incidental thereto. The section is not designed to afford relief from losses incurred from investments unless such investments are made in the course of an investment business. Likewise a bad debt arising from a loan can only be deducted if money lending is the business wholly or partly of the taxpayer. The object of s. 11(1)(c) is to put bad debts in *pari materia* with outgoings and expenses wholly and exclusively incurred for the production of the income. This has only to be stated to demonstrate how untenable the claim of the appellant for deduction is. The loan was not made and had no connection or bearing with the income of the applicant from which it was sought to be deducted." 5 10

Στην υπόθεση *The Manufacturers Life Insurance Co. v. Republic* (1967) 3 C.L.R. 460, το Ανώτατο Δικαστήριο ερμηνεύοντας τα άρθρα 11 και 13, ανέφερε τα ακόλουθα στη σελ. 471: 15

"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 tax-payer 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." 20

Το άρθρο 13 του Νόμου, απαγορεύει την έκπτωση ορισμένων δαπανών, μεταξύ των οποίων και οποιαδήποτε δαπάνη ή έξοδο που δεν αντιπροσωπεύει ποσό εξ ολοκλήρου και αποκλειστικά διατεθέν ή δαπανηθέν προς το σκοπό κτήσεως του εισοδήματος, κεφαλαιουχικές δαπάνες και εθελοντικές δαπάνες. 25

Στην *A. A. Μαντοβάνη & Υιοί Λτδ v. Δημοκρατίας* (1993) 4 Α.Α.Δ. 902, ο τέως Πρόεδρος του Ανωτάτου Δικαστηρίου Α. Λοΐζου, έκαμε μια ενδιαφέρουσα ανάλυση στα θέματα των εκπτώσεων, αναφέρθηκε στη νομολογία και ερμήνευσε το άρθρο 11(1) του Νόμου. Αυτή η ερμηνεία, την οποία ασπάζομαι, απαντά και το επιχείρημα του δικηγόρου της αιτήτριας. Ανέφερε σχετικά: 30 35

"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". 40

5 Η φράση "για τους σκοπούς της επιχείρησης" ερμηνεύθηκε στην υπόθεση ***Strong and Co. of Romsey Ltd v. Woodfield***, 5 T.C. 215, με τρόπο ώστε για να επίττεται 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."

10 Και καταλήγει ως εξής:

15 "Από την προαναφερθείσα Νομολογία προκύπτει ότι για σκοπούς φόρου εισοδήματος, εκπίττεται 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 επιχείρησή 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."

25 Είναι φανερό ότι στην παρούσα υπόθεση το χρέος του A. Bahamdain εδημιουργήθη από πληρωμές που έκανε η αιτήτρια για έξοδα υπαλλήλων που η Εταιρεία Economidēs (M.E.) Drilling Co. Ltd είχε υποχρέωση και όχι η αιτήτρια, να έστελλε στη Σαουδική Αραβία για να εργαστούν στην Κοινοπραξία. Οι πληρωμές  
30 αυτές εγένοντο για λογαριασμό της κοινοπραξίας. Η αιτήτρια ασχολείται κυρίως με την εμπορία αυτοκινήτων και μηχανημάτων, παρόλο που το Καταστατικό επιτρέπει σ' αυτή τον δανεισμό. Αυτή η δαπάνη είναι άσχετη με την κτήση του εισοδήματος της αιτήτριας ή την πραγματοποίηση κέρδους από μέρους της. Υποχρέωση είχε γι' αυτή τη δαπάνη η Economidēs (M.E.) Drilling Co. Ltd.  
35

40 Η δαπάνη όπως φαίνεται από τα γεγονότα, ήταν εθελοντική προς το σκοπό διευκόλυνσης της κοινοπραξίας, λαμβάνοντας υπόψη πως η Economidēs (M.E.) Drilling Co. Ltd είναι συγγενική με την αιτήτρια εταιρεία. Πέραν τούτου, δαπάνες που γίνονται για λογαριασμό συγγενικών ή σχετιζομένων νομικών προσώπων από άλλα νομικά πρόσωπα, δεν εκπίττονται από το φορολογητέο εισόδημα (βλ. ***Milnes v. Beam Group Ltd*** [1975] 5 T.C. 487).



Για τους πιο πάνω λόγους ευρίσκω ότι η απόφαση του Εφόρου ήταν εύλογα επιτρεπτή.

Ο ισχυρισμός ότι ο σκοπός της αιτήτριας ήταν η διατήρηση υψηλού επιπέδου επιχειρηματικής δραστηριότητας, δεν ευσταθεί γιατί εκτός του ότι ο ισχυρισμός αυτός είναι ισχυρισμός του δικηγόρου της αιτήτριας, πέραν τούτου αποτελεί βασική αρχή ότι δεν εκπίπτουν από το φορολογητέο εισόδημα όλες οι δαπάνες οι οποίες γίνονται με σκοπό τη διατήρηση και αύξηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, έστω και αν ακόμα συνεισφέρουν στην κτήση εισοδήματος (βλ. *Smith Brewery Co. Ltd* [1910] 5 T.C. 568). Στην προκειμένη περίπτωση επαναλαμβάνω ότι η πληρωμή έγινε με σκοπό τη βοήθεια της κοινοπραξίας και όχι τη διατήρηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας της αιτήτριας και ούτε ήταν μια δραστηριότητα μέσα στα πλαίσια των δραστηριοτήτων της αιτήτριας, που είναι η εισαγωγή αυτοκινήτων και μηχανημάτων.

Επισφαλής απαίτηση £234.226.

Η απαίτηση αυτή δημιουργήθηκε από αγορές μηχανημάτων που έκανε η Economides (M.E.) Drilling Co. Ltd από την αιτήτρια το 1982-1985, για τους σκοπούς της κοινοπραξίας. Το 1986 η κοινοπραξία διαλύθηκε και παρέμεινε το πιο πάνω χρεωστικό υπόλοιπο, οφειλόμενο προς την αιτήτρια. Ο Έφορος απέρριψε το αίτημα της αιτήτριας για έκπτωση του πιο πάνω ποσού από το φορολογητέο εισόδημα του 1985, που έγινε βάσει του άρθρου 11(1)(γ), γιατί δεν ικανοποιήθηκε ότι το πιο πάνω ποσό θα καταστεί ανεπίσπρακτο, διότι από τα εις χείρας του στοιχεία η εταιρεία Economides (M.E.) Drilling Co. Ltd, είχε μηχανήματα αξίας £394.485.

Κατά την άποψή μου, η απόφαση του Εφόρου ήταν εύλογα επιτρεπτή. Από τα στοιχεία που είχε ενώπιόν του και κυρίως τους εξελεγμένους λογαριασμούς της αιτήτριας από τους οποίους φαινόταν ότι η αξία των μηχανημάτων ήτο £251.502 και τα ασφαλιστικά συμβόλαια των εμπορευμάτων αυτών εις τα οποία προσδιόριζετο η αξία των εμπορευμάτων, ήταν εύλογο γι' αυτόν να μην επιτρέψει να αφαιρεθεί από το φορολογητέο εισόδημα της αιτήτριας η πρόβλεψη των £234.226, γιατί η αξία των μηχανημάτων δεν ήταν μηδενική, αλλά τουναντίον υπερέβαινε το οφειλόμενο προς την αιτήτρια ποσό. Όσον αφορά το παράπονο της αιτήτριας ότι ο Έφορος κακώς έλαβε υπόψη του εκτός των άλλων στοιχείων και μεταγενέστερα από το φορολογικό έτος γεγονότα, όπως την επιστολή της αιτήτριας προς την Κεντρική Τράπεζα ημερ. 31.10.88

(Τεκμ. 4), ότι η αξία των εμπορευμάτων ανήρχετο σε £394.485, η άποψή μου είναι ότι ο Έφορος είχε δικαίωμα να λάβει υπόψη του όλα τα στοιχεία και γεγονότα που υπήρχαν ενώπιόν του όταν ελάμβανε την προσβαλλόμενη απόφαση. Αυτή η επιστολή ήταν ενισχυτικό στοιχείο ως προς το θέμα της αξίας των εμπορευμάτων και ορθά λήφθηκε υπόψη. Πέραν τούτου θα πρέπει να αναφερθεί ότι ο Έφορος προέβη στη δέουσα έρευνα και κατέληξε στην ορθή απόφαση. Υπήρξαν στοιχεία και γεγονότα μεταγενέστερα και διευκρινίσεις που δόθηκαν από την αιτήτρια εταιρεία υπό μορφή μαρτυρίας ενώπιόν μου, όμως τα στοιχεία αυτά δεν τέθηκαν από την αιτήτρια ενώπιον του Εφόρου κατά τον ουσιώδη χρόνο. Μάλιστα ορισμένα σημαντικά στοιχεία, όπως π.χ. η πώληση ορισμένων μηχανημάτων που βρισκόνταν στο Τελωνείο για \$116.000, δεν αναφέρθηκαν στον Έφορο. Η αιτήτρια απέτυχε να τον πείσει ότι το χρέος αυτό κατέστη ή θα καταστεί τελικά ανείσπρακτο. Ας σημειωθεί επίσης ότι ο Έφορος όταν έλαβε την επίδικη απόφαση δεν είχε πληροφορηθεί περί του πλειστηριασμού ορισμένων εμπορευμάτων. Η πληροφόρηση έγινε στις 3.4.90.

#### 20 Επιβάρυνση και Τόκος.

Είναι η εισήγηση του δικηγόρου της αιτήτριας ότι η επιβολή επιβάρυνσης και τόκου, δυνάμει του άρθρου 39(2) του περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμου του 1978, όπως τροποποιήθηκε, δεν έπρεπε να είχε γίνει, γιατί η καθυστέρηση δεν οφειλόταν στην αιτήτρια, αλλά στον Έφορο, ο οποίος καθυστέρησε να εκδόσει την απόφαση.

Το άρθρο 39(2) προνοεί τα ακόλουθα:

(2) Οσάκις η καθυστέρησης εις την διενέργειαν βεβαιώσεως οφείλεται εις αδικαιολόγητον παράλειψιν του φορολογουμένου, καταβάλλεται ποσόν εκ πέντε τοις εκατόν επί του ποσού του οφειλομένου φόρου ως και τόκος προς εννέα τοις εκατόν ετησίως από της πρώτης ημέρας του Δεκεμβρίου, του έτους εις το οποίον αναφέρεται η βεβαίωσις, ανεξαρτήτως του έτους εν τω οποίω όντως εγένετο η τοιαύτη βεβαίωσις."

Το θέμα αυτό συζητήθηκε στη **Michaelidou v. Republic** (1985) 3 C.L.R. 1836, όπου στη σελ. 1852 αναφέρονται τα ακόλουθα:

"For interest to be payable there must be unjustifiable omission. "Omission" means a failure to give any notice, make any return, produce or furnish any document or other

information required by or under the law. The omission must be unjustifiable. A distinction must be made between unjustifiable and unreasonable. It is upon the Administration to determine, in each particular case, subject to judicial review by this Court, whether an omission is unjustifiable or not."

5

Συνεπώς το ερώτημα που προκύπτει είναι αν υπάρχει αδικαιολόγητη παράλειψη από μέρους της αιτήτριας.

Οι Δηλώσεις της αιτήτριας έπρεπε να υποβάλλονται μέχρι την 31 Μαΐου εκάστου έτους. Η αιτήτρια όλα τα χρόνια δεν υπέβαλλε έγκαιρα τις Δηλώσεις της, πλην όμως η καθυστέρηση στην υποβολή είναι μικρή και κυμαίνεται από 3-5 μήνες. Εδώ θα πρέπει να διευκρινισθεί ότι οι φορολογίες για τα έτη 1981-1984, όπως φαίνεται από το φάκελο της υπόθεσης, εγένοντο αμέσως με την υποβολή των λογαριασμών και ο φόρος επληρώθη. Το πρόβλημα δημιουργήθηκε όταν εξετάστηκαν οι λογαριασμοί και επιβλήθηκαν πρόσθετες φορολογίες, από τις οποίες φάνηκε ότι ο υπολογισμός που έγινε από την αιτήτρια δεν έγινε αποδεκτός. Όμως παρά τη μικρή καθυστέρηση της υποβολής των λογαριασμών για τα έτη 1981-1985, από μέρους της αιτήτριας, η εξέταση τους από το Γραφείο του Εφόρου αργοπώρησε σημαντικά. Άρχισε το Φεβρουάριο του 1987 και η φορολογία επιβλήθηκε στις 16.9.87, οπότε τότε και μόνο τότε η αιτήτρια πληροφορήθηκε ότι οι Δηλώσεις της δεν έγιναν αποδεκτές. Στις 20.10.87 η αιτήτρια υπέβαλε ένσταση και η απόφαση του Εφόρου που είναι και η προσβαλλόμενη απόφαση, εκδόθηκε στις 30.3.90. Η επιβάρυνση και ο τόκος που επιβλήθηκαν επί των πρόσθετων φορολογιών, επειδή εκρίθη ότι υπήρξε κάποια καθυστέρηση από μέρους του γραφείου του Εφόρου μέχρι την 31.10.87, επιβλήθηκε από την 1.11.87. Είναι φανερό πως η μικρή καθυστέρηση στην υποβολή λογαριασμών και δηλώσεων από μέρους της αιτήτριας, δεν ήταν η αιτία της πολύχρονης καθυστέρησης. Εξάλλου από τα πιο πάνω γεγονότα φαίνεται ότι το Γραφείο του Εφόρου παραδέχεται καθυστέρηση από μέρους του μέχρι τις 31.10.87. Όμως πέραν της περιόδου αυτής η αιτήτρια δεν καθυστέρησε να υποβάλει την ένστασή της και η προσβαλλόμενη απόφαση μας φέρνει στις 30.3.90. Δεν αμφισβητώ ότι η υπόθεση αυτή επέβαλε σοβαρή μελέτη και πως χρειαζόταν αρκετός χρόνος για έρευνα. Όμως, δεν πρέπει επίσης να παραγνωρισθεί ότι η ένσταση της αιτήτριας ήταν ουσιαστική και πέτυχε σε αρκετά θέματα.

Κάτω από τις συνθήκες δεν βρίσκω ότι υπήρξε αδικαιολόγητη καθυστέρηση από μέρους της αιτήτριας. Τουναντίον από την

1.11.87 μέχρι την 30.3.90 που λήφθηκε η προσβαλλόμενη απόφαση, δεν υπήρξε οποιαδήποτε αδικαιολόγητη παράλειψη από μέρους της αιτήτριας, ούτε και προγενέστερα. Συνεπώς η απόφαση του Εφόρου επί του θέματος της επιβάρυνσης ίσης με 5% επί του ποσού του πληρωτέου φόρου και τόκου 9% ετήσια πάνω στον επιπρόσθετο φόρο από 1.11.87, θα πρέπει να ακυρωθεί σαν απόφαση που λήφθηκε καθ' υπέρβαση εξουσίας.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 6 του περί Εκτάκτου Εισφοράς (Προσωρινά Διατάξεις) Νόμου, οι διατάξεις των εκάστοτε εν ισχύι περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων εφαρμόζονται τηρουμένων των αναλογιών, το αυτό αποτέλεσμα θα πρέπει να ακολουθήσει όσον αφορά την απόφαση του Εφόρου για επιβολή τόκου προς 6% επί του ποσού της πληρωτέας πρόσθετης έκτακτης εισφοράς για τα έτη 1981-1985, από την 1η μέρα μετά τη λήξη του καθενός από τα προαναφερθέντα τρίμηνα, για τα οποία επιβλήθηκε πρόσθετη έκτακτη εισφορά.

Επίσης η απόφαση για επιβολή τόκου προς 9% επί της πρόσθετης έκτακτης εισφοράς για την άμυνα, για τα έτη 1981-1985, από της 1ης μέρας του επόμενου μηνός του καθενός από τα προαναφερθέντα εξάμηνα, θα πρέπει να ακυρωθεί γιατί η αιτήτρια κατέβαλε την έκτακτη εισφορά κανονικά όπως ο νόμος προβλέπει.

Φόρος για το 1982 επί ποσού £25.141 με συντελεστή 42,5% αντί 25%.

Το 1982 η αιτήτρια χρησιμοποίησε ποσό ύψους £25.141 από ειδικό λογαριασμό για την αγορά νέων μηχανημάτων και προσήγαγε όλα τα αποδεικτικά προς τούτο στοιχεία, πιστοποιημένα από τους ελεγκτές της.

Σύμφωνα με το άρθρο 34 και την παράγραφο 4(α) του Δευτέρου Παραρτήματος του άρθρου 34, ο Έφορος έπρεπε να είχε φορολογήσει το πιο πάνω ποσό με συντελεστή 25% και το υπόλοιπο ποσό εκ £69.177 με τον κανονικό συντελεστή προς 42,5%. Αντ' αυτού εφορολόγησε ολόκληρο το ποσό με συντελεστή 42,5%.

Είναι παραδεκτό και από τους καθ' ων η αίτηση ότι τούτο είναι σφάλμα.

Αυτή η θέση με βρίσκει σύμφωνο. Κατά συνέπεια η απόφαση αυτή θα πρέπει επίσης να ακυρωθεί.

Για όλους τους πιο πάνω λόγους η προσφυγή επιτυγχάνει μερικώς.

Η απόφαση του Εφόρου να απορρίψει το αίτημα για επισφαλή απαίτηση ύψους £95.806 και £234.226, επικυρώνεται στην ολότητά της.

5

Η απόφαση του Εφόρου να φορολογήσει το πιο πάνω ποσό των £25.141, για το φορολογικό έτος 1982, με συντελεστή 42,5%, αντί 25% ακυρώνεται.

10

Η απόφαση του Εφόρου να επιβάλει στην αιτήτρια επιβάρυνση ίση με 5% επί του ποσού του πληρωτέου φόρου και τόκο προς 9% ετήσια πάνω στον επιπρόσθετο φόρο από 1.11.87 ακυρώνεται.

15

Η απόφαση του Εφόρου να επιβάλει τόκο προς 6% ετήσια επί του ποσού της πληρωτέας πρόσθετης έκτακτης εισφοράς από την 1η ημέρα μετά τη λήξη του καθενός από τα τρίμηνα για τα οποία επιβλήθηκε πρόσθετη εισφορά ακυρώνεται.

20

Η απόφαση του Εφόρου να επιβάλει τόκο προς 9% ετήσια επί της πρόσθετης έκτακτης εισφοράς για την άμυνα από την 1η ημέρα του επόμενου μηνός του καθενός από τα πιο πάνω αναφερόμενα εξάμηνα ακυρώνεται.

25

Δεν επιδικάζονται έξοδα.

*Η προσφυγή επιτυγχάνει μερικώς χωρίς έξοδα.*