

1 Φεβρουαρίου, 1996

[ΧΑΤΖΗΤΣΑΓΓΑΡΗΣ, Δ/στής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

P.C. MICHAELIDES (OVERSEAS) LTD.,

Αιτητές,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ ΤΟΥ
ΥΠΟΥΡΓΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ,

Καθ'ων η αίτηση.

(Υπόθεση Αρ. 973/94)

Φορολογία Εισοδήματος— Άρθρο 12(2) (δ)(iii) των περί Φορολογίας του
Εισοδήματος Νόμων — “Μεταποιητική Επιχείρηση” — Δεν αποτελεί
η επιχείρηση κατασκευής κασετών με τη συναρμολόγηση των πρώ-
των υλών.

5

Λέξεις και φράσεις — “Μεταποίηση” — Περιλαμβάνει οτιδήποτε μετα-
τρέπεται ή αλλάζει μορφή.

10

Με την παρούσα προσφυγή, προσβλήθηκαν οι φορολογίες Φόρου
Εισοδήματος που επιβλήθηκαν στην αιτήτρια εταιρεία για τα έτη 1985
μέχρι 1988 καθώς και οι φορολογίες Έκτακτης Εισφοράς για τα τρί-
μηνα 1/86 μέχρι 4/86, 4/87 και 1/88 μέχρι 4/88.

15

Κύριο επίδικο θέμα που απασχόλησε το Δικαστήριο ήταν κατά πό-
σο η επιχείρηση της αιτήτριας εταιρείας μπορούσε να χαρακτηριστεί
“μεταποιητική” και να τύχει ως εκ τούτου φορολογικών ευεργετημά-
των.

20

Το Ανώτατο Δικαστήριο, απορρίπτοντας την προσφυγή, αποφά-
σισε ότι:

1. Ο ορισμός της μεταποιητικής επιχειρήσεως δε δίδεται στο νόμο.
Η λέξη μεταποίηση περιλαμβάνει οτιδήποτε μετατρέπεται ή αλλά-
ζει μορφή.

2. Σύμφωνα με τις πρόνοιες του νόμου παραχωρείται έκπτωση κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος ίση με το ποσό των διενεργηθεισών δαπανών σε μεταποιητική επιχείρηση και σε σχέση με δαπάνες που γίνονται προς απόκτηση στοιχείων πάγιου ενεργητικού. Εξυπακούεται ότι αυτό το στοιχείο πάγιου ενεργητικού θα πρέπει να χρησιμοποιείται στη μεταποίηση. 5

Η διαδικασία κατασκευής των κασετών βίντεο και μαγνητοφώνου, όπως φαίνεται από τα γεγονότα της υπόθεσης, που είναι αναμφισβήτητα, αποτελεί, όπως έχει ισχυριστεί η δικηγόρος της Δημοκρατίας συναρμολόγηση πρώτων υλών, χωρίς να αλλάζει η φύση της πρώτης ύλης. 10

Συγκεκριμένα η ταινία της κασέτας, η οποία αποτελεί την πρώτη ύλη εισάγεται σε μεγάλα ρολά και το κάθε ρολό τοποθετείται πάνω στη μηχανή. Πάνω στη μηχανή τοποθετείται ανά μία η κενή κασέτα και αφού ακολουθηθεί η διαδικασία που περιγράφεται, γεμίζει η κενή κασέτα με την ταινία. Δηλαδή δε συνεπάγεται αλλαγή της μορφής της πρώτης ύλης της ταινίας που η εταιρεία εισάγει αλλά γίνεται συναρμολόγηση των πρώτων υλών που έχει σαν αποτέλεσμα την κατασκευή των κασετών. Η φύση αυτή των εργασιών της εταιρείας θεωρήθηκε από τον Έφορο σαν συναρμολόγηση και όχι μεταποίηση. 15 20

Κρίνεται ότι η απόφαση του Εφόρου ήταν εύλογα επιτρεπτή υπό τις περιστάσεις και η απόφασή του, δεόντως αιτιολογημένη. 25

Η προσφυγή απορρίπτεται χωρίς έξοδα.

Αναφερόμενες Υποθέσεις: 30

Kolokos & Koulendros Construction Co. Ltd v. Δημοκρατίας (1990) 3 Α.Α.Δ. 601,

Εκκολαπτήρια Α. Πέτρου Λτδ v. Δημοκρατίας (1991) 4 Α.Α.Δ. 1568, 35

Superchick Poultry Farm Ltd v. Δημοκρατίας (1991) 4 Α.Α.Δ. 4205,

Honbee Ltd v. Δημοκρατίας (1992) 4 Α.Α.Δ. 4129.

Προσφυγή. 40

Προσφυγή εναντίον της απόφασης των Καθ' ων η αίτηση όπως επιβληθεί στην αιτήτρια εταιρεία φορολογία Φόρου Εισοδήματος

για τα έτη 1985-1988 καθώς και φορολογία Έκτακτης Εισφοράς για τα τρίμηνα 1/86 μέχρι 4/86, 4/87 και 1/88 μέχρι 4/88.

Γ. Γεωργίου, για τους Αιτητές.

5

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

Cur. adv. vult.

10

ΧΑΤΖΗΤΣΑΓΓΑΡΗΣ, Δ.: Η παρούσα προσφυγή στρέφεται εναντίον των φορολογιών Φόρου Εισοδήματος που επεβλήθησαν στην αιτήτρια εταιρεία για τα έτη 1985 μέχρι 1988 καθώς επίσης και των φορολογιών Έκτακτης Εισφοράς για τα τρίμηνα 1/86 μέχρι 4/86, 4/87 και 1/88 μέχρι 4/88.

15

Η αιτήτρια εταιρεία προσβάλλει την απόφαση των καθ' ων η αίτηση όπως αυτή τους κοινοποιήθηκε με επιστολή ημερ. 23.9.94.

20

Η αιτήτρια εταιρεία ισχυρίζεται ότι η απόφαση του Εφόρου είναι αντίθετη προς το Σύνταγμα και το νόμο, λήφθηκε καθ' υπέρβαση εξουσίας, χωρίς την πρέπουσα έρευνα, ότι είναι παράνομη και ότι στερείται επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας.

25

Τα γεγονότα της υπόθεσης είναι τα ακόλουθα. Η προσφυγή στρέφεται εναντίον των φορολογιών Φόρου Εισοδήματος για τα έτη 1985 μέχρι 1988 καθώς επίσης και των φορολογιών Έκτακτης Εισφοράς για τα τρίμηνα 1/86 μέχρι 4/86, 4/87 και 1/88 μέχρι 4/88.

30

Η αιτήτρια εταιρεία είναι ιδιωτική εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, το εισόδημα της οποίας κατά τον ουσιώδη χρόνο προήρξετο από την κατασκευή και πώληση βιτεοκασετών και κασετών μαγνητοφώνου καθώς και κατασκευή και πώληση βερνικιών παπουτσιών.

35

Η ουσία της προσφυγής αφορά την απόφαση του Εφόρου να μην δεχτεί τον ισχυρισμό της αιτήτριας εταιρείας ότι η επιχείρηση που ασκούσε ήταν μεταποιητική. Αποτέλεσμα της απόφασής του ήταν να μην της παραχωρήσει την επιταχυνόμενη απόσβεση που ζητούσε με βάση το Άρθρο 12(δ)(ιι) των νόμων περί Φορολογίας του Εισοδήματος, για τα χρόνια 1961-1988, αναφορικά με μηχανήματα και έπιπλα.

40

Η αιτήτρια εταιρεία υπέβαλε δηλώσεις εισοδήματος μαζί με

εξηλεγμένους λογαριασμούς ως εξής:

Φορολογικό έτος	Ημερομηνία λήψης	
1985	1.8.1986	5
1986	18.1.1989	
1987	30.9.1989	
1988	30.9.1989	

Ο τρόπος υπολογισμού του εισοδήματος της αιτήτριας εταιρείας φαίνεται στην επιστολή των καθ'ων η αίτηση ημερ. 20.2.91. 10

Η αιτήτρια εταιρεία υπέβαλε ένσταση κατά των πιο πάνω φορολογικών μέσω των λογιστών της εταιρείας με επιστολή ημερομ. 4.3.91 για τους πιο κάτω λόγους: Πρώτον, η εταιρεία εξακολουθεί να παράγει το αρχικό της προϊόν που είναι η πογιά παπουτσιών, και δεύτερο, στην επιστολή της με ημερομηνία 21.5.90 προς τον καθ' ου η αίτηση η αιτήτρια εταιρεία ανέφερε τους λόγους για τους οποίους η επιχείρηση που ασκούσε θεωρείται μεταποιητική. Ισχυρισμός της εταιρείας είναι ότι μεταποιεί τα ρολά ταινίας σε κασέττες έτοιμες για χρήση και δεν κάμνει συναρμολόγηση ούτε πακετάρισμα. 15 20

Ο Έφορος Φόρου Εισοδήματος μετά από εξέταση της υπόθεσης πήρε απόφαση με την οποία διατήρησε την αρχική του απόφαση και απέστειλε στους αιτητές ειδοποιήσεις επιβολής φορολογίας και ειδοποίηση έκτακτης εισφοράς, ημερ. 23.9.94 μαζί με συνοδευτική επιστολή, στην οποία δίδεται η αιτιολογία της απόφασης. Την σχετική επιστολή παραθέτω αυτούσια: 25

“Αναφέρομαι στην ένστασή σας για τα έτη 1985 έως 1988 που υπέβαλαν για λογαριασμό σας οι ελεγκτές σας κύριοι Γρηγορίου και Σία στις 4 Μαρτίου 1991. 30

1. Η ένσταση αφορά την αρχική μου απόφαση να μη θεωρήσω για σκοπούς φόρου εισοδήματος ότι οι εργασίες της εταιρείας είναι μεταποιητικές. Σαν αποτέλεσμα δεν επέτρεψα στους υποβληθέντες λογαριασμούς των προαναφερθέντων ετών, την ζητηθείσα επιταχυνόμενη απόσβεση μηχανημάτων και επίπλων, καθώς και αυξημένη αρχική απόσβεση εκ 45% αντί 30% που δικαιούνται οι μεταποιητικές και μη μεταποιητικές βιομηχανίες αντιστοίχως. 35 40

2. Μετά από προσεκτική επανεξέταση των γεγονότων και των

πληροφοριών που μου έδωσαν οι ελεγκτές σας, έχω αποφασίσει, ότι η συναρμολόγηση κασετών, που αντιπροσωπεύει το 75% του κύκλου εργασιών της εταιρείας, δεν θεωρείται μεταποίηση. Επομένως τα μηχανήματα και τα έπιπλα που χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς τούτους, δεν εμπίπτουν στις πρόνοιες του Άρθρου 12(2)(δ)(ιι) των περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων 1961 - 1991. Ως αποτέλεσμα, εμμένω στην αρχική μου απόφαση.

5

10

3. Όσον αφορά το θέμα του ηλεκτρονικού υπολογιστή οι κεφαλαιουχικές εκπτώσεις (επιταχυνόμενη απόσβεση 100%), θα παραχωρηθούν χαριστικώς στο έτος 1988, ενόψη του μικρού ποσού κόστους (£2850).

15

4. Οι προσδιορισμοί φορολογητέου εισοδήματος τροποποιούνται όπως πιο κάτω:-

.....
.....

20

5. Σας αποστέλλω τελικές φορολογίες για τα έτη 1985 μέχρι 1988. Αν νομίζετε ότι αδικείσθε με την πιο πάνω απόφασή μου, έχετε δικαίωμα προσφυγής στο Ανώτατο Δικαστήριο της Δημοκρατίας μέσα σε 75 μέρες από την ημερομηνία λήψεως της απόφασής μου.”

25

30

35

40

Το επίδικο θέμα της παρούσας προσφυγής που αποτελεί και την αιτιολογία της απόφασης των καθ'ων η αίτηση είναι ότι ο καθ' ου η αίτηση αποφάσισε ότι η φύση των δραστηριοτήτων της αιτήτριας εταιρείας που είναι η κατασκευή βιτεοκασετών και κασετών μαγνητοφώνου, που σύμφωνα με τον Εφορο αντιπροσωπεύει το 75% του κύκλου εργασιών της εταιρείας δεν εμπίπτει στον τομέα των μεταποιητικών επιχειρήσεων για τους σκοπούς του νόμου 12(δ)(ιι) του περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμου 61/88 για τον λόγο ότι αποτελεί περισσότερο συναρμολόγηση πρώτων υλών που εισάγονται από το εξωτερικό χωρίς στην ουσία να αλλάζει η φύση της πρώτης ύλης, δηλαδή η ταινία της κασέτας εισάγεται σε μεγάλα ρολά και κάθε ρολό τοποθετείται πάνω στη μηχανή. Συνάμα τοποθετείται πάνω στη μηχανή ανά μία ή ανά δέκα περίπου κενές κασέττες. Μετά αρχίζει η διαδικασία της συναρμολόγησης.

Η δικηγόρος της αιτήτριας εταιρείας ισχυρίζεται στην γραπτή της αίτηση ότι οι δραστηριότητες της εταιρείας είναι μεταποιητικής φύσεως και εσφαλμένα οι καθ'ων η αίτηση δεν της παραχώρησαν την διεκδικούμενη επιταχυνόμενη απόσβεση. Μετά αναφέ-

ρεται στη διαδικασία που ακολουθείται για την παραγωγή των βι-
τεοκασεττών και των κασεττών μαγνητοφώνου και για τη διαδι-
κασία παραγωγής πογιάς παπουτσιών. Με βάση τις πιο πάνω δια-
δικασίες παραγωγής των προϊόντων, ισχυρίζεται η δικηγόρος της
εταιρείας, τα υλικά που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή των
έτοιμων αυτών προϊόντων, δεν μπορούν να θεωρηθούν έτοιμα
προϊόντα προς πώληση αν δεν επεξεργασθούν με τους τρόπους
που ήδη ανέφερε. Γι' αυτό και η εταιρεία δεν μπορεί παρά να θεω-
ρηθεί ως μεταποιητική.

Η δικηγόρος της Δημοκρατίας σωστά επικεντρώνει την ουσία
της παρούσας προσφυγής στο μοναδικό ερώτημα που εγείρεται
στην προκείμενη περίπτωση, κατά πόσο δηλαδή η επιχείρηση της
αιτήτριας εταιρείας αποτελεί μεταποιητική επιχείρηση για τους
σκοπούς του Άρθρου 12(2)(δ)(III) των περί Φορολογίας του Εισο-
δήματος Νόμων.

Το Άρθρο 12(2)(δ)(iii) του νόμου ορίζει ως εξής:

“12(2) Κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος
προσώπου ασκούντος εμπορικήν ή βιομηχανικήν τινά επιχει-
ρησιν επιτήδευμα ή βιοτεχνίαν τινά, ελευθέριον ή άλλο τι επάγ-
γελμα, ή παρέχοντος μισθωτάς υπηρεσίας, θα χορηγείται -

(δ) ανεξαρτήτως των διατάξεων της παραγράφου (α) και τη-
ρουμένων των διατάξεων των παραγράφων (β) και (γ), έκ-
πτωσις ίση προς το ποσόν των διενεργηθεισών δαπανών -

(iii) εις περιπτώσεις καθ'αυ από της 1ης Ιανουαρίου 1981
μέχρι της 31ης Δεκεμβρίου 1986 γίνονται υπό μεταποι-
ητικής τινός επιχειρήσεως δαπάναι προς απόκτησιν
στοιχείων παγίου ενεργητικού συγκειμένων εν νέων μη-
χανημάτων η διά την ανοικοδόμησιν βιομηχανικών κτι-
ρίων.”

Το Ανώτατο Δικαστήριο ασχολήθηκε με την έννοια του όρου
“μεταποιητική επιχείρηση” στις υποθέσεις *Kolokos &*
Koulendros Construction Co. Ltd. v. Δημοκρατίας (1990) 3
Α.Α.Δ. 601, *Εκκολαπτήρια Α. Πέτρου Ατδ v. Δημοκρατίας* (1991)
4 Α.Α.Δ. 1568, *Superchick Poultry Farm Ltd v. Δημοκρατίας*
(1991) 4 Α.Α.Δ. 4205 και *Honbee Ltd v. Δημοκρατίας* (1992) 4
Α.Α.Δ. 4129.

Ο ορισμός της μεταποιητικής επιχειρήσεως δεν δίδεται στο νό-

μο. Η λέξη μεταποίηση περιλαμβάνει οτιδήποτε μετατρέπεται ή αλλάζει μορφή.

5 Έχει διευκρινισθεί ότι η αιτήτρια εταιρεία μέχρι το έτος 1985 είχε σαν κύρια δραστηριότητά της την κατασκευή και πώληση βερνικιών υποδημάτων και για σκοπούς κεφαλαιουχικών εκπτώσεων θεωρείτο μεταποιητική εταιρεία.

10 Από το έτος 1986 η αιτήτρια εταιρεία άρχισε επιπρόσθετα να ασχολείται και με την εισαγωγή και συναρμολόγηση κασετών βίτεο και μαγνητοφώνου με αποτέλεσμα το 75% του κύκλου εργασιών της να συνίσταται στη συναρμολόγηση κασετών.

15 Ο λόγος για τον οποίο δεν παραχωρείται η επιταχυνόμενη απόσβεση στην αιτήτρια σε σχέση με την κατασκευή των βερνικιών υποδημάτων ήταν γιατί τα νέα μηχανήματα τα οποία η αιτήτρια εταιρεία είχε αγοράσει κατά τα επίδικα φορολογικά έτη και σε σχέση με τα οποία ζητούσε την έκπτωση των διενεργηθεισών δαπανών ήταν γιατί τα μηχανήματα αυτά είχαν αγοραστεί και χρησιμοποιούνταν αποκλειστικά και μόνο για τη συναρμολόγηση των κασετών και όχι για την κατασκευή των βερνικιών υποδημάτων.

25 Σύμφωνα με τις πρόνοιες του νόμου παραχωρείται έκπτωση κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος ίση με το ποσό των διενεργηθεισών δαπανών σε μεταποιητική επιχείρηση και σε σχέση με δαπάνες που γίνονται προς απόκτηση στοιχείων πάγιου ενεργητικού. Εξυπακούεται ότι αυτό το στοιχείο πάγιου ενεργητικού θα πρέπει να χρησιμοποιείται στη μεταποίηση.

30 Είμαι της γνώμης ότι η διαδικασία κατασκευής των κασετών βίτεο και μαγνητοφώνου, όπως φαίνεται από τα γεγονότα της υπόθεσης, που είναι αναμφισβήτητα, αποτελεί, όπως έχει ισχυριστεί η δικηγόρος της Δημοκρατίας συναρμολόγηση πρώτων υλών, χωρίς να αλλάζει η φύση της πρώτης ύλης.

35
40 Συγκεκριμένα η ταινία της κασέτας, η οποία αποτελεί την πρώτη ύλη εισάγεται σε μεγάλα ρολά και το κάθε ρολό τοποθετείται πάνω στη μηχανή. Πάνω στη μηχανή τοποθετείται ανά μία η κενή κασέτα και αφού ακολουθηθεί η διαδικασία που περιγράφεται, γεμίζει η κενή κασέτα με την ταινία. Δηλαδή δε συνεπάγεται αλλαγή της μορφής της πρώτης ύλης της ταινίας που η εταιρεία εισάγει αλλά γίνεται συναρμολόγηση των πρώτων υλών που έχει σαν αποτέλεσμα την κατασκευή των κασετών. Η φύση αυτή των εργασιών της εταιρείας θεωρήθηκε από τον Εφορο σαν συναρμο-

λόγηση και όχι μεταποίηση.

Κρίνω ότι η απόφαση του Εφόρου ήταν εύλογα επιτρεπτή υπό τις περιστάσεις και η απόφαση του δεόντως αιτιολογημένη και γι' αυτούς τους λόγους η προσφυγή απορρίπτεται χωρίς όμως να υπάρξει οποιαδήποτε διαταγή για έξοδα. 5

Η προσφυγή απορρίπτεται χωρίς έξοδα.