

26 Απριλίου, 1989

[Α. ΛΟΥΖΟΥ, Π.]

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΜΑΤΣΟΥΚΗΣ,

Αιτητής,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ

ΔΙΕΥΘΥΝΤΗ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΔΩΝ

ΚΑΙ ΑΛΛΟΥ,

Καθ' ων η αίτηση.

(Υπόθεση Αρ. 395/88).

5 Φορολογία — Φόρος Εισοδήματος — Ο Περί Φόρου Εισοδήματος Νόμος, 1961-1981, άρθρο 12(2)(δ)(ι) — Ερμηνεία της επιφυλάξεως — Επιταχυνόμενη απόσβεση δαπάνης αποκτήσεως στοιχείων πα-
10 γίου ενεργητικού — Έναρξη ανεγέρσεως κτιρίου κατά την περίοδο μεταξύ 1.1.75 έως 31.12.77 — Κατά πόσο η επιφυλάξη εφαρμόζε-
ται μόνο σε περιπτώσεις όπου το κτίριο συμπληρώθηκε πριν από την 31.12.79 ή κατά πόσο εφαρμόζεται σχετικά με τις δαπάνες που
15 έγιναν μέχρι 31.12.79, έστω και αν το κτίριο συμπληρώθηκε αργό-
τερα — Προτιμητέα η δεύτερη εκδοχή — Το Δικαστήριο δεν ακο-
λουθήσε την απόφαση στην υπόθεση *Playboy Boutiques Ltd. v. Republic* (1983) 3 C.L.R. 1185.

15 Η ανέγερση της οικοδομής του αιτούντος άρχισε τον Σεπτέμ-
βριο του 1977. Το κτίριο συμπληρώθηκε το 1980. Μέχρι την 31.12.79 ο αιτών δαπάνησε ποσό £39,081. Ο καθ' ου η αίτηση δεν επέτρεψε 100% απόσβεση, γιατί το κτίριο δεν είχε συμπληρωθεί
20 προ της 31.12.71.

20 Το Άρθρον 12(2)(δ)(ι) έχει ως εξής:

"(2) Κατά τον προσδιορισμόν του φορολογητέου εισοδήμα-
τος προσώπου ασκούντος εμπορικήν ή βιομηχανικήν τινα επι-

χείρησιν, επιτήδευμα ή βιοτεχνίαν τινά, ελευθέριον ή άλλον τι επίταγγελμα, ή παρέχοντος μισθωτάς υπηρεσίας θα χορηγηται.

..... 5
 (δ) ανεξαρτήτως των διατάξεων της παραγράφου (α) και τηρουμένων των διατάξεων των παραγράφων (β) και (γ), έκπτωσης ίση προς το ποσόν των διενεργηθεισών δαπανών -

(ι) εις περιπτώσεις καθ' ας από της 1ης Ιανουαρίου 1975 μέχρι της 31ης Δεκεμβρίου 1977, εγένοντο υφ' οιασδήποτε επιχειρήσεως δαπάναι προς απόκτησιν στοιχείων παγίου ενεργητικού συγκειμένων εκ νέων εγκαταστάσεων και μηχανημάτων ή διά την κατασκευήν, ανοικοδόμησιν, επέκτασιν και μετατροπήν στοιχείων παγίου ενεργητικού συγκειμένων εκ κτιρίων: 15

Νοείται ότι, οσάκις ο Έφορος ικανοποιείται ότι η τοιαύτη απόκτησις ή κατασκευή ήρξατο εντός της άνω περιόδου, πλην όμως δεν συνεπληρώθη, αι τοιαύται δαπάναι εκπίπτονται εφ' όσον γίνονται μέχρι της 31ης Δεκεμβρίου, 1979". 20

Η ερμηνεία, που έδωσε το Ανώτατο Δικαστήριο στην επιφύλαξη του πιο πάνω άρθρου φαίνεται στο πιο πάνω περιληπτικό σημείωμα.

Η επίδικη απόφαση ακυρώνεται χωρίς διαταγή για έξοδα. 25

Αναφερόμενες υποθέσεις:

Vita Ora Company Ltd. ν. Δημοκρατίας (1973) 3 Α.Α.Δ. 273, 30

Express Finance Company Ltd. ν. Republic (1973) 3 C.L.R. 59,

Redford ν. Republic (1970) 3 C.L.R. 409, 35

Συρίμης και Άλλος ν. Δημοκρατίας (1978) 3 Α.Α.Δ. 177,

ΚΕΟ Λτδ. ν. Δημοκρατίας (1982) 3 Α.Α.Δ. 141,

Playboy Boutiques Ltd. ν. Republic (1983) 3 C.L.R. 1185. 40

Προσφυγή.

Προσφυγή εναντίον των φορολογικών φόρου εισοδήμα-

τος για τα φορολογικά έτη 1981-1986 και των φορολογιών έκτακτης εισφοράς για τα τρίμηνα 1/81-4/86 που επιβλήθηκαν στον αιτητή.

5 Χρ. Γεωργιάδης, για τον Αιτητή.

Γ. Λαζάρου, Δικηγόρος της Δημοκρατίας Β', για τους Καθ' ων η αίτηση.

10 Α. ΛΟΪΖΟΥ, Π: Ανάγνωσε την ακόλουθη απόφαση. Η προσφυγή αυτή στρέφεται εναντίον των φορολογιών φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 1981-1986 καθώς επίσης και των φορολογιών έκτακτης εισφοράς για τα τρίμηνα 1/81-4/81, 1/82-4/82, 1/83-4/83, 1/84-4/84, 1/85-
15 4/85, 1/86-4/86 και η ουσία της αφορά την απόφαση του καθ' ου η αίτηση Εφόρου Φόρου Εισοδήματος (που θα αναφέρεται στη συνέχεια ως ο Έφορος), να μην παραχωρήσει επιταχυνόμενη απόσβεση για κτίριο αποτελούμενο από διαμερίσματα, για το λόγο ότι δεν είχε αποπερατωθεί
20 μέχρι τη 31 Δεκεμβρίου, 1979, όπως προνοεί το άρθρο 12 (2)(δ)(ι) των Περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων 1961-1981, που θα αναφέρονται πιο κάτω ως ο Νόμος.

25 Το μοναδικό επίδικο θέμα είναι κατά πόσο για σκοπούς φόρου εισοδήματος και έκτακτης εισφοράς χορηγείται έκπτωση ίση προς το ποσό των κεφαλαιουχικών δαπανών που έκαμε ο φορολογούμενος για την ανοικοδόμηση κτιρίου το οποίο άρχισε το Σεπτέμβριο του 1977 αλλά δεν συμπληρώθηκε πριν την 31 Δεκεμβρίου 1979.

30 Το εισόδημα του αιτητή κατά τον ουσιαώδη χρόνο προέρχεται από λειτουργία σταθμών βενζίνης, εκμετάλλευση μηχανημάτων (κομπρεσόρων) και από ενοικιαζόμενα διαμερίσματα. Το 1981 ο αιτητής υπέβαλε κατάσταση ενεργητικού και παθητικού κατά την 31 Δεκεμβρίου 1980, προς διευθέτηση των φορολογικών του υποχρεώσεων για τα έτη
35 1972-1980. Στην κατάσταση αυτή δηλώθηκε ως κόστος οικοδομής ενοικιαζομένων διαμερισμάτων στη Γεροσκήπου ποσό £42,800 (Παράρτημα Γ). Στη φορολογική δήλωση του έτους 1981 ο αιτητής διεκδίκησε επιταχυνόμενη από-
40 σβεση 100% όσον αφορά το κόστος του πιο πάνω κτιρίου και διεκδίκησε έκπτωση £42,800. Η ανέγερση του κτιρίου

αυτού άρχισε κατά το Σεπτέμβριο του 1977 με την άδεια οικοδομής υπ' αρ. Β 1327/87 αλλά δεν είχε συμπληρωθεί μέχρι την 31 Δεκεμβρίου 1979. Κατά τον αιτητή το ποσό που δαπανήθηκε μέχρι την ημερομηνία αυτή ήταν £39,081, και με περαιτέρω δαπάνη £4,342 το 1980 οπότεν 5 και συμπληρώθηκε η οικοδομή.

Ο Έφορος, λαμβάνοντας υπόψη ότι το κτίριο δεν είχε συμπληρωθεί μέχρι την 31 Δεκεμβρίου 1979, αποφάσισε να μη επιτρέψει 100% απόσβεση για το πιο πάνω κτίριο 10 για το λόγο ότι δεν ικανοποιείτο η πρόνοια του Άρθρου 12(2)(δ)(ι) του Νόμου. Παραχωρήθηκε όμως γι' αυτό απόσβεση 3%, όπως προνοείται από το Άρθρο 12(2)(α), καθώς επίσης και αρχική απόσβεση 10% σύμφωνα με το Άρθρο 12(2)(γ). Η απόφαση του Εφόρου μαζί με φορολογίες φόρου εισοδήματος και έκτακτης εισφοράς για τα έτη 1981-1986 κοινοποιήθηκε στον αιτητή στις 17 Νοεμβρίου 1987 (Παράρτημα Α). Εναντίον της πιο πάνω απόφασης ο αιτητής έφερε ένσταση. 15

Ο Έφορος με επιστολή του ημερομηνίας 2 Μαρτίου 1988, (Παράρτημα Γ), κοινοποίησε στον αιτητή την τελική του απόφαση για την υποβληθείσα ένσταση, σύμφωνα με την οποία διατήρησε την αρχική του απόφαση, ημερομηνίας 17 Νοεμβρίου 1987. Μαζί με την επιστολή ημερομηνίας 2 Μαρτίου 1988 απέστειλε στον αιτητή φορολογίες φόρου εισοδήματος για τα έτη 1981-1986, και έκτακτης εισφοράς για τα τρίμηνα που εμπίπτουν στα έτη αυτά. 20

Είναι η θέση του αιτητή ότι οι νομοθετικές διατάξεις 30 που επιβάλλουν φορολογίες ερμηνεύονται σύμφωνα με τη συνηθισμένη έννοια του λεκτικού τους και σύμφωνα με τους σκοπούς τους όπως εκφράζονται από το έν λόγω λεκτικό. Όμως σε περίπτωση αμφιβολίας προτιμάται εκείνη η ερμηνεία, από περισσότερες εξ ίσου δυνατές, που ευνοεί 35 τον πολίτη.

Η πιο πάνω καλά καθορισμένη αρχή υποστηρίζεται από σωρεία αυθεντιών. Είναι αρκετό να γίνει αναφορά μόνο στις υποθέσεις *Vita Ora Company Ltd. ν. Δημοκρατίας (Υπουργού Οικονομικών και Άλλου)* (1973) 3 Α.Α.Δ. 273, at p. 280, *Express Finance Company Ltd. ν. Διευθυ* 40

5 ντή Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων (1973) 3 Α.Α.Δ. 59, at p. 64, *John W. Redford ν. Δημοκρατίας (Υπουργού Οικονομικών)* (1970) 3 Α.Α.Δ. 409, 415, *Συρίμης και Άλλος ν. Δημοκρατίας* (1978) 3 Α.Α.Δ. 177, στις σελ. 185-186, *ΚΕΟ Ατδ. ν. Δημοκρατίας* (1982) 3 Α.Α.Δ. 141 στη σελ. 148.

10 Η σχετική νομοθετική διάταξη που χρήζει ερμηνείας είναι το Άρθρο 12(2)(δ)(ι) του Νόμου, που προνοεί:-

10 "(2) Κατά τον προσδιορισμόν του φορολογητέου εισοδήματος προσώπου ασκούντος εμπορικήν ή βιομηχανικήν τινα επιχείρησιν, επιτήδευμα ή βιοτεχνίαν τινά, ελευθέριον ή άλλο τι επάγγελμα, ή παρέχοντος μισθωτάς υπηρεσίας, θα χορηγήται.

20 (δ) ανεξαρτήτως των διατάξεων της παραγράφου (α) και τηρουμένων των διατάξεων των παραγράφων (β) και (γ), έκπτώσις ίση προς το ποσόν των διενεργηθεισών δαπανών -

25 (ι) εις περιπτώσεις καθ' ας από της 1ης Ιανουαρίου 1975 μέχρι της 31ης Δεκεμβρίου 1977, εγένοντο υφ' οιασδήποτε επιχειρήσεως δαπάναι προς απόκτησιν στοιχείων παγίου ενεργητικού συγκεκριμένων εκ νέων εγκαταστάσεων και μηχανημάτων ή διά την κατασκευήν, ανοικοδόμησιν, επέκτασιν και μετατροπήν στοιχείων παγίου ενεργητικού συγκεκριμένων εκ κτιρίων:

35 Νοείται ότι, οσάκις ο Έφορος ικανοποιήται ότι η τοιαύτη απόκτησις ή κατασκευή ήρξατο εντός της άνω περιόδου, πλην όμως δεν συνεπληρώθη, αι τοιαύται δαπάναι εκπίπτονται εφ' όσον γίνονται μέχρι της 31ης Δεκεμβρίου 1979".

40 Το ερώτημα που προκύπτει κατά τον ευπαίδευτο δικηγόρο του αιτητή είναι τί σημαίνει η φράση "εφ' όσον γίνονται μέχρι της 31ης Δεκεμβρίου"; Δηλαδή κατά πόσο οι δαπάνες τότε μόνον εκπίπτουν όταν η απόκτηση στοιχείων, ή η κατασκευή κλπ, έχουν συμπληρωθεί μέχρι τις

31 Δεκεμβρίου, 1979, ή κατά πόσο εκπίπτει εκείνο το μέρος των δαπανών που διενεργήθηκε μέχρι την 31 Δεκεμβρίου 1979. Είναι δεδομένο πως μέχρι την 31 Δεκεμβρίου 1979, οι δαπάνες του αιτητή για την κατασκευή των κτιρίων ήταν £39,081.- όμως το κτίριο συμπληρώθηκε το 5 1980 με περαιτέρω δαπάνη £4,342.-.

Υπέβαλε δε ότι το λεκτικό του Νόμου συνηγορεί υπέρ της δεύτερης ερμηνείας διότι αν πραγματικά ο Νομοθέτης έθετε σαν προϋπόθεση για τη χορήγηση της έκπτωσης την 10 συμπλήρωση της απόκτησης των στοιχείων ή την αποπεράτωση των κτιρίων θα χρησιμοποιούσε τις λέξεις "συμπληρώνονται" ή "αποπερατώνονται" και όχι τη λέξη "γίνονται" ή θα πρόσθετε τη λέξη "όλοι" δηλαδή οι δαπάναι πριν τη λέξη "εγίνοντο". Αναφέρθηκε σε ετυμολογικά λεξικά σχετικά με την ερμηνεία των λέξεων "εφ' όσον" και ανέπτυξε το επιχείρημα ότι η ημερομηνία 31 Δεκεμβρίου 15 1979, είναι το χρονικό όριο που προσδίδει ποιές δαπάνες ή ποιό μέρος των δαπανών εκπίπτουν, δηλαδή εκείνες οι δαπάνες ή εκείνο το μέρος των δαπανών που γίνονται 20 μέχρι της ημερομηνίας αυτής. Τέλος αναφέρθηκε στην υπόθεση *Playboy Boutiques Ltd. v. Δημοκρατίας* (1983) 3 Α.Α.Δ. 1185, και με εκάλεσε να τη διαφοροποιήσω από την παρούσα υπόθεση γιατί σε εκείνη είχε διεκδικηθεί έκπτωση για δαπάνη που δεν είχε γίνει μέχρι την 31 Δεκεμβρίου 1979, γιατί οι αιτητές δεν ανήγειραν οι ίδιοι την οικοδομή, αλλά την είχαν αγοράσει όταν κατασκευάζετο και το αγοραπωλητήριο έγγραφο πρόβλεπε πληρωμή του τιμήματος ως εξής: £9,500 στις 30 Μαΐου 1978, £9,500 με τη 25 συμπλήρωση του κτιρίου και το υπόλοιπο με την εγγραφή του στο όνομα των αγοραστών. Επειδή δε το κτίριο δεν συμπληρώθηκε μέχρι της 31 Δεκεμβρίου 1979 οι αγοραστές στην υπόθεση εκείνη δεν έκαμαν μέχρι της ημερομηνίας αυτής τις δύο τελευταίες πληρωμές. Αντίθετα για τη 30 μοναδική πληρωμή που έγινε πριν την 31 Δεκεμβρίου 1979, χορηγήθηκε η έκπτωση και ότι η ερμηνεία του Δικαστηρίου στην υπόθεση εκείνη αποτελεί "obiter dictum". 35

Είναι η θέση του Εφόρου ότι εξετάζοντας τις λέξεις στην επιφύλαξη του Άρθρου "κατασκευή ήρξατο εντός 40 της άνω περιόδου πλην όμως δεν συνεπληρώθη" και όταν αυτές διαβαστούν με τις λέξεις "εφόσον γίνονται μέχρι την 31 Δεκεμβρίου 1979" το Άρθρο πρέπει να ερμηνευθεί

— με τρόπο που να περιορίζει την εφαρμογή του σε υποθέσεις όπου όλη η κατασκευή συνεπληρώθη μέχρι την 31 Δεκεμβρίου 1979. Προς υποστήριξη της θέσεως αυτής επικαλέσθηκε την υπόθεση *Playboy Boutiques* (πιο πάνω) όπου ο Δικαστής Πικής είτε ότι η επιφύλαξη του άρθρου 12(2) (δ), η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του νομοθετήματος, σαφώς καθιερώνει ότι η έκπτωση για την κατασκευή ενός κτιρίου επιτρέπεται μόνο όπου το κτίριο συμπληρώθηκε πριν από την 31 Δεκεμβρίου 1979.

10

Κατά την κρίση μου η επιφύλαξη της νομοθετικής διάταξης 12(2)(δ)(ι) που πράγματι αποτελεί μέρος της όλης διατάξεως εφαρμόζεται στις περιπτώσεις εκείνες που ο φορολογούμενος απόκτησε, ή η κατασκευή άρχισε μέσα στην περίοδο από 1 Ιανουαρίου 1975, μέχρι 31 Δεκεμβρίου 1977, πλην όμως δεν συμπληρώθηκε κατά την περίοδο αυτή οπότε αν αι δαπάναι προς απόκτηση των κεφαλαιουχικών στοιχείων εκπίπτουν εφόσον έγιναν μέχρι την 31 Δεκεμβρίου 1979 και δεν θέτει σαν προϋπόθεση για την έκπτωση όλων των δαπανών που έγιναν μέχρι την ημερομηνία εκείνη, τη συμπλήρωση και του έργου μέχρι την 31 Δεκεμβρίου 1979.

15

20

Είναι καθαρή η διατύπωση του Άρθρου 12(2)(δ)(ι). Τούτο έδιδε δικαίωμα έκπτωσης όλων των δαπανών του φορολογουμένου στις περιπτώσεις που η απόκτηση ολόκληρου του κεφαλαιουχικού αγαθού εγίνετο μεταξύ της 1ης Ιανουαρίου 1975, και 31ης Δεκεμβρίου 1977, σύμφωνα με την παράγραφο (ι), ή εκεί, σύμφωνα με την επιφύλαξη του Άρθρου που δεν συμπληρώθηκε το έργο αλλά άρχισε μέσα στην πιο πάνω διετία και συνεχίζονταν να γίνονται δαπάναι γι' αυτό, οπότε αν εκπίπτουν μόνον εκείνες οι δαπάνες οι οποίες έγιναν μέχρι την 31 Δεκεμβρίου 1979, παρόλο που δεν συμπληρώθηκε το έργο μέσα στην περίοδο αυτή. Λυπούμαι που δεν μπορώ να ακολουθήσω την προσέγγιση του ευπαιδευτού Δικαστή στην υπόθεση *Playboy Boutiques* (πιο πάνω), γιατί κατά τη γνώμη μου όχι μόνο υπάρχει διαφοροποίηση ως προς τα γεγονότα αλλά και γιατί η λεκτική διατύπωση της επιφυλάξεως του εδαφίου είναι καθαρή και δεν επιτρέπει άλλη ερμηνεία από αυτή στην οποία έχω καταλήξει.

30

35

40

Για όλους τους πιο πάνω λόγους, η προσφυγή επιτυγ-

χάνει και η επίδικη απόφαση ακυρώνεται.

Υπό τις περιστάσεις όμως δεν γίνεται οποιαδήποτε διαταγή ως προς τα έξοδα.

5

*Η επίδικη απόφαση ακυρώνεται
χωρίς έξοδα.*