

15 Ιανουαρίου, 1991

[ΣΑΒΒΙΑΔΗΣ, Δ/στής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ
AMAZON ENTERPRISES LTD.,

Αιτήτρια,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ
ΤΟΥ ΥΠΟΥΡΓΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΟΥ,

Καθ' ων η αίτηση.

(Υποθέσεις Αρ. 683/84, 684/84).

5 Φορολογία Εισοδήματος — Δαπάνες αφαιρετέες από Φορολογητέο Εισόδημα — Η φορολογούμενη εταιρεία είναι πληγείσα οφειλέτης — Ορθώς δεν έγινε αποδεκτή η αίτησή της για συμπερίληψη τόκων, που δεν ήταν υπόχρεη να καταβάλει, ως αφαιρετέας δαπάνης.

10 Φορολογία Εισοδήματος — Δαπάνες που εκπίπτουν από το φορολογητέο εισόδημα — Ο Περί Φορολογίας Εισοδήματος Νόμος 1961-1984 — Άρθρα 11(1) και 13(ε) — Ο φορολογούμενος πρέπει για να τύχει εκπτώσεως φορολογίας να αποδείξει όχι μόνο ότι υπέστη τη δαπάνη αλλά και ότι η δαπάνη αυτή έχει γίνει αποκλειστικά και μόνο για σκοπούς απόκτησης εισοδήματος — Αν αποδειχθούν οι δύο αυτές προϋποθέσεις, οι τόκοι που καταβάλλονται αποτελούν φορολογητέα απαλλαγή.

15 Με τις δύο αυτές προσφυγές, η αιτήτρια εταιρεία προσέβαλε τη φορολογία εισοδήματος για το έτος 1981 και έκτακτης εισφοράς για τα έτη 1977-1981 που της επιβλήθηκε από τον Έφορο Φόρου Εισοδήματος. Στην ουσία οι προσφυγές στρέφονταν εναντίον της άρνησης του Εφόρου να επιτρέψει την αφαίρεση τόκων σε δύο δάνεια που συνήψε η αιτήτρια για σκοπούς ανέγερσης γραφείων της στην πόλη της Αμμοχώστου σε χρόνο πριν από την τουρκική εισβολή.

25 Ο Έφορος αρνήθηκε να επιτρέψει σαν αφαιρετέα δαπάνη τους τόκους που διεκδικούσε η αιτήτρια ιδιαίτερα ενόψει του παγώματος των λογαριασμών των δανείων και της παύσης καταβολής των δόσεων τους από την αιτήτρια μετά τις 20.8.1974, της θεώρησης από μέρους του της αιτήτριας ως πληγείσας και απολαυσούσας των σχετικών ενεργητημάτων και με βάση επίσης το γεγονός ότι η δαπάνη δεν έγινε με αποκλειστικό σκοπό την εξασφάλιση εισοδήμα-

τος, πράγμα που απαιτείται από το νόμο για να επιτραπεί η αφαίρεσή της. Παρά την ένσταση της αιτήτριας ο Έφορος ενέμεινε στην απόφασή του και από την μεριά της η αιτήτρια, στα πλαίσια της διαδικασίας, επέμεινε ότι οι τόκοι των δανείων αποτελούσαν αφαιρετέα δαπάνη για σκοπούς φόρου εισοδήματος και έκτακτης εισφοράς. Οι καθ' ων η αίτηση αντέτειναν ότι συνέτρεχε περίπτωση εφαρμογής του Περί Ανακοφίσεως Οφειλετών (Προσωρινά Διατάξεις) Νόμου του 1979 (Ν. 24/79) και κατά τα Άρθρα 2 και 4, η αιτήτρια ως πληγείσα δεν υπόκειτο στην πληρωμή τόκων, τους οποίους ούτως ή άλλως δεν κατέβαλε όπως και τις δόσεις των δανείων. Οι καθ' ων προσκόμισαν επίσης και στοιχεία για την απόδειξη του χαρακτήρισμού της αιτήτριας ως πληγείσας χειρέρησης, πράγμα που όπως επεσήμαναν δεν αμφισβητήθηκε. Οι καθ' ων η αίτηση προέβαλαν ακόμη τη μη χρησιμοποίηση των γραφείων, για τα οποία λήφθηκαν τα δάνεια, προς απόκτηση εισοδήματος καθώς και τον ισχυρισμό ότι επρόκειτο πάντως για κεφαλαιουχική δαπάνη, οπότε, και για τους δύο λόγους, οι τόκοι δεν αποτελούσαν αφαιρετέα δαπάνη. Η αιτήτρια εταιρεία αντέκρουσε τους ισχυρισμούς αυτούς, ισχυριζόμενη ότι εφόσον οι τόκοι είχαν χρεωθεί και δεν υπήρχε ένδειξη ότι δεν θα υποχρεωνόταν να τους καταβάλει, εφόσον η ίδια δεν ευθυνόταν για τη μη χρησιμοποίηση των γραφείων και εφόσον, κατά την ορθή ερμηνεία των Άρθρων 11 και 13 των Περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων, οι τόκοι κεφαλαιουχικών επενδύσεων αποτελούσαν αντικείμενο φορολογικής απαλλαγής, ο Έφορος έπρεπε να επιτρέψει την αφαίρεσή τους. Το κείμενο των κρίσιμων διατάξεων και σχετική με αυτές νομολογία παρατίθενται στο κείμενο της απόφασης.

Το Ανώτατο Δικαστήριο, απορρίπτοντας τις προσφυγές, αποφάσισε ότι:

1. Βάσει πολλών στοιχείων ενώπιον του Δικαστηρίου, είναι αδιαμφισβήτητο το γεγονός πως η αιτήτρια είναι πληγείσα εταιρεία. Δυνάμει της σχετικής νομοθεσίας και της νομολογίας του Ανωτάτου Δικαστηρίου και υπό τα περιστατικά της υπόθεσης, ήταν εύλογα επιτρεπτή επιλογή στον Έφορο να καταλήξει στο συμπέρασμα ότι οι επίδικοι τόκοι δεν μπορούσαν να θεωρηθούν αφαιρετέα δαπάνη από το εισόδημα.

2. Είναι παραδεκτό γεγονός πως τα δάνεια που συνάφθηκαν από την αιτήτρια, αποτελούν δάνεια για κεφαλαιουχική επένδυση εφόσον προορίζονταν για την ανέγερση υποστατικών και όχι για σκοπούς επένδυσης με αποκλειστικό σκοπό την απόκτηση εισοδήματος. Είναι καθαρό, από τις πρόνοιες των άρθρων 11(1) και 13 (ε) των περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων 1961-1984, ότι για να τυγχάνουν εφαρμογής οι προβλεπόμενες εκπτώσεις, ο φορολογούμενος πρέπει πρώτα να αποδείξει ότι όχι μόνο υπέστη τη δαπάνη, αλλά και ότι η δαπάνη αυτή έχει γίνει αποκλειστικά και μόνο για τους σκοπούς απόκτησης εισοδήματος, ώστε τόκοι που καταβάλλονται για το σκοπό αυτό να αποτελούν φορολογητέα απαλλαγή. Και για το δεύτερο αυτό λόγο, ήταν εύλογα επιτρεπτό στον Έφορο

4 Α.Α.Δ. Amazon Enterprises Ltd. v. Δημοκρατίας κ.ά.

να απορρίψει το αίτημα της αιτήτριας για έκπτωση αναφορικά με τους τόκους των δανείων. Παρέλκει δε η εξέταση των λοιπών νομικών σημείων που προβλήθηκαν.

Οι προσφυγές απορρίπτονται χωρίς έξοδα.

5 Αναφερόμενες υποθέσεις:

Cyprus Hotels Ltd. v. The Republic (1985) 3 C.L.R. 2772.

Triantafyllides and Another v. National Bank of Greece (1983) 1 C.L.R. 469.

Montedison S.P.A. v. Neoplast Ltd. (1983) 1 C.L.R. 509.

10 Μ. Δημητριάδης Λτδ. v. Υπουργού Οικονομικών και Άλλου (Προσφυγή αρ. 186/87, ημερ. 29.9.89).

Mirator Beach Ltd. v. The Republic (1988) 3 C.L.R. 281.

Προσφυγές.

15 Προσφυγές εναντίον της φορολογίας εισοδήματος που επιβλήθηκε στην αιτήτρια εταιρεία για το έτος 1981 και της έκτακτης εισφοράς για τα έτη 1977-1981.

Γ. Τριανταφυλλίδης, για την αιτήτρια εταιρεία.

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

Cur. adv. vult.

20 Ο Δικαστής κ. Σαββίδης ανάγνωσε την ακόλουθη απόφαση.

25 ΣΑΒΒΙΔΗΣ, Δ: Με τις πιο πάνω προσφυγές η αιτήτρια εταιρεία (που στη συνέχεια θ' αναφέρεται στην απόφαση αυτή σαν η "αιτήτρια") προσβάλλει τη φορολογία εισοδήματος για το έτος 1981 (Προσφυγή 684/84) και έκτακτης εισφοράς για τα έτη 1977-1981 (Προσφυγή 683/84) που της επιβλήθηκε από τον καθ' ου η αίτηση με αριθ. 2, Έφορο Φόρου Εισοδήματος (που στη συνέχεια θ' αναφέρεται στην απόφαση αυτή σαν ο "Έφορος").

Και στις δύο προσφυγές μια από τις θεραπείες που ζητά η αιτήτρια είναι για δήλωση του Δικαστηρίου ότι η άρνηση του Εφόρου, να μην επιτρέψει την αφαίρεση τόκων σε τραπεζιτικά δάνεια της εταιρείας για την περίοδο 1974-1981, είναι άκυρη.

5

Κάνω αναφορά στην αιτούμενη δήλωση γιατί στην ουσία οι προσφυγές στρέφονται εναντίον της άρνησης του Εφόρου να επιτρέψει την αφαίρεση τόκων σε δυο δάνεια που συνήψε η αιτήτρια από τη Λαϊκή Τράπεζα για σκοπούς ανέγερσης γραφείων της εταιρείας στην πόλη της Αμμοχώστου που, από το 1974, βρίσκεται κάτω από τουρκική κατοχή.

10

Τα γεγονότα της υπόθεσης είναι τα ακόλουθα:-

Η αιτήτρια είναι εταιρεία περιορισμένης ευθύνης που συστάθηκε το 1957 ως ιδιωτική εταιρεία περιορισμένης ευθύνης και ασχολείται με την εισαγωγή και πώληση των αυτοκινήτων "DATSUN" και "VOLVO" για ολόκληρη την Κύπρο.

15

Ο Έφορος στη διακρίβωση του φορολογητέου εισοδήματος της αιτήτριας για τα χρόνια 1971-1981, ύστερα από εξέταση των λογαριασμών της, διαπίστωσε ότι η αιτήτρια είχε απαιτήσει ως έκπτωση τόκο που πλήρωσε για δυο δάνεια που συνήψε από τη Λαϊκή Τράπεζα Λτδ., παράρτημα Αμμοχώστου, για τους σκοπούς ανοικοδόμησης κτιρίων της στην Αμμόχωστο. Τα χρέη αυτά συνάφθηκαν δυνάμει των λογαριασμών:-

20

25

(α) Αριθ. Υ1390 με ημερ. 11/11/1971 του οποίου το υπόλοιπο στις 20/8/1974 ήταν £16,319.15.

(β) Αριθ. 1105-26, που αργότερα μετατράπηκε σε Αριθ. 40-12-500-597, με ημερ. 30/6/1973, του οποίου το υπόλοιπο στις 20/8/1974 ήταν £39,486.74.

30

Ο Έφορος διαπίστωσε επίσης ότι η αιτήτρια σταμάτησε κάθε κίνηση των πιο πάνω λογαριασμών καθώς και την

5 πληρωμή των μηνιαίων δόσεων από £400.- και £750.- αντίστοιχα καθώς και οποιουδήποτε τόκου μετά τις 20/8/1974 (μετά την κατάληψη και κατοχή της Αμμοχώστου από τα τουρκικά στρατεύματα που εισέβαλαν στην Κύπρο).

10 Μετά τη διαπίστωση αυτή, ο Έφορος, που θεώρησε την αιτήτρια πληγείσα εταιρεία, και με βάση επίσης το γεγονός ότι η δαπάνη δεν έγινε με αποκλειστικό σκοπό την εξασφάλιση εισοδήματος, αρνήθηκε να επιτρέψει σαν αφαιρετέα δαπάνη τόκους που διεκδικούσε η αιτήτρια για τα χρόνια 1974 μέχρι 1981, συμπεριλαμβανομένων, ανερχόμενων στο συνολικό ποσό των £52,231.-.

15 Την πιο πάνω απόφασή του ο Έφορος κοινοποίησε στους Ελεγκτές της αιτήτριας, που ενεργούσαν για λογαριασμό της, με επιστολή του ημερ. 2/10/1984. Η αιτήτρια μέσω των Ελεγκτών της υπέβαλε ένσταση στον Έφορο με απαίτηση για αναθεώρησή της. Ο Έφορος αφού μελέτησε την ένσταση, την απέρριψε και κοινοποίησε την τελική του απόφαση με τις σχετικές φορολογίες στην αιτήτρια με επιστολή του με ημερ. 11/12/1984.

25 Ο νομικός λόγος πάνω στον οποίο στηρίζονται οι πιο πάνω προσφυγές είναι ουσιαστικά ένας και βασιίζεται στον ισχυρισμό της αιτήτριας ότι οι τόκοι που χρεώθηκαν από τη Λαϊκή Τράπεζα για τα χρόνια 1974-1981 για τα δύο δάνεια της αιτήτριας, αποτελούν αφαιρετέα δαπάνη για σκοπούς φόρου εισοδήματος και έκτακτης εισφοράς. Οι λόγοι για τους οποίους ο Έφορος δεν αποδέχθηκε τους τόκους που πληρώθηκαν ως αφαιρετέα δαπάνη όπως εκτίθενται στη γραπτή αγόρευση του δικηγόρου των καθ' ων η αίτηση, καθώς και στη συμπληρωματική του αγόρευση, είναι τρεις.

35 *1ος Λόγος.* Τα εν λόγω δάνεια συνάφθηκαν από την αιτήτρια από το παράρτημα της Λαϊκής Τράπεζας Αμμοχώστου για σκοπούς ανοικοδόμησης υποστατικών της εταιρείας στην Αμμόχωστο. Σύμφωνα με τις πρόνοιες του Περί Ανακουφίσεως Οφειλετών (Προσωρινά Διατάξεις)

Νόμου του 1979, αριθ. 24/79 η αιτήτρια εμπίπτει στην κατηγορία των εκτοπισθέντων ή πληγέντων οφειλετών όπως καθορίζονται με το Άρθρο 2 του Νόμου και, κατά συνέπεια, δεν υπόκειται στην πληρωμή τόκων, οι οποίοι σύμφωνα με τις πρόνοιες του Άρθρου 4 διαγράφονται.

5

Κατά τον ισχυρισμό του δικηγόρου των καθ' ων η αίτηση η αιτήτρια δε διαμφισβήτησε το γεγονός ότι είναι πληγείσα οφειλέτιδα και παρουσίασε φάκελο του Υπουργείου Εργασίας και Κοινωνικών Ασφαλίσεων, σύμφωνα με το περιεχόμενο του οποίου η αιτήτρια υπέβαλε αίτηση δυνάμει του Άρθρου 4(α) του Περί Τερματισμού Απασχολήσεως (Προσωρινά Περιοριστικά Διατάξεις) Νόμου, 50/1974, για να θεωρηθεί πληγείσα επιχείριση και σχετικό πιστοποιητικό της είχε εκδοθεί από το Υπουργείο Εργασίας και Κοινωνικών Ασφαλίσεων.

10

15

Ισχυρίστηκε ακόμα, πως το γεγονός ότι οι λογαριασμοί αυτοί δεν παρουσίασαν κίνηση για την περίοδο από τον Αύγουστο του 74 ως το τέλος του 81, χωρίς καμιά απαίτηση από την τράπεζα για την καταβολή των δόσεων που οφείλονταν, όπως και των σχετικών τόκων για την εν λόγω περίοδο που υπερβαίνει τα επτά χρόνια, είναι ενδεικτικό ότι ανεξάρτητα με οποιαδήποτε χρέωση τόκων από την τράπεζα η χρέωση αυτή ήταν τυπική, χωρίς νομικό έρεισμα.

20

2ος Λόγος. Το ποσό των δανείων δεν αποτελεί δαπάνη που διατέθηκε αποκλειστικά και μόνο για σκοπούς απόκτησης εισοδήματος από τα υποστατικά τα οποία ανεγέρθησαν με τα ποσά των εν λόγω δανείων. Εφόσον, κατά τον ουσιώδη χρόνο τα εν λόγω υποστατικά βρισκόνταν σε κατεχόμενες περιοχές είναι αυταπόδεικτο ότι δε χρησιμοποιήθηκαν για σκοπούς αποκόμισης από την αιτήτρια εμπορικού εισοδήματος για την περίοδο 20/8/1974 μέχρι 31/12/1981. Και εφόσον, τα εν λόγω υποστατικά δε χρησιμοποιήθηκαν για σκοπούς απόκτησης εισοδήματος κατά τον ουσιώδη χρόνο, ο τόκος επί των δανείων αυτών δεν μπορεί ν' αφαιρεθεί ως δαπάνη της αιτήτριας για την αποκόμιση οποιουδήποτε εισοδήματος.

25

30

35

3ος Λόγος. Τα εν λόγω δάνεια συνάφθηκαν για σκοπούς ανοικοδόμησης υποστατικών για χρήση της αιτήτριας, και επομένως τόσο τα δάνεια όσο και οι τόκοι τους αποτελούν κεφαλαιουχική δαπάνη. Οι τόκοι που πληρώνονται για κεφαλαιουχικές επενδύσεις δεν αποτελούν αφαιρετέα δαπάνη για σκοπούς φόρου εισοδήματος.

Ο δικηγόρος της αιτήτριας χωρίς να διαμφισβητεί το γεγονός ότι η αιτήτρια είναι πληγείσα επιχείριση ισχυρίστηκε πως, για να θεωρηθεί μια επιχείριση πληγείσα, πρέπει να κηρυχθεί ως τέτοια από το αρμόδιο Δικαστήριο. Στην προκειμένη περίπτωση εφόσο οι τόκοι χρεώνονται από την τράπεζα αποτελούν οφειλή της αιτήτριας προς την τράπεζα η οποία οφειλή είναι αφαιρετέα σύμφωνα με τους Περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμους. Επίσης, σύμφωνα με την καθιερωμένη πρακτική, ο τόκος είναι αφαιρετέος από το φορολογητέο εισόδημα όταν και εφόσο χρεωθεί στους λογαριασμούς και όχι όταν καταβληθεί. Στην προκειμένη περίπτωση οι τόκοι έχουν χρεωθεί και δεν υπάρχει καμιά ένδειξη ότι η αιτήτρια δε θα υποχρεωθεί να τους καταβάλει.

Αναφορικά με το δεύτερο λόγο ισχυρίστηκε πως, το γεγονός ότι τα υποστατικά της εταιρείας βρίσκονται σε τουρκοκρατούμενη περιοχή, και συνεπώς δε χρησιμοποιούνται από την αιτήτρια, δεν πρέπει να ληφθεί υπόψη γιατί η αποστέρηση της χρήσης των υποστατικών αυτών δεν οφείλεται σε οποιοδήποτε σφάλμα της αιτήτριας. Τα δάνεια αυτά συνήφθηκαν για τους εμπορικούς σκοπούς της εταιρείας στους οποίους εμπίπτει η ανέγερση ή χρήση υποστατικών.

Αναλύοντας τον τρίτο λόγο, ο δικηγόρος της αιτήτριας ισχυρίστηκε ότι οι καθ' ων η αίτηση ερμήνευσαν εσφαλμένα ή παρανόησαν τις πρόνοιες των Άρθρων 11 και 13 των Περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων. Ανεξάρτητα με την αρχή ότι χρήματα που χρησιμοποιούνται για κεφαλαιουχική επένδυση δεν μπορούν ν' αφαιρεθούν ως έξοδα, οι τόκοι που καταβάλλονται για την κεφαλαιουχική επένδυση μιας εταιρείας αποτελούν, σύμφωνα με την ορθή ερ-

μηνεία του Νόμου, αντικείμενο φορολογικής απαλλαγής.

Εκτός από το γεγονός ότι η αιτήτρια δεν αρνήθηκε το γεγονός ότι είναι πληγείσα επιχείρηση υπάρχει και σχετική δήλωση στο φάκελο της υπόθεσης του δικηγόρου της αιτήτριας, σε υποστήριξη αίτησής του για αναβολή στις 8 Σεπτεμβρίου, 1987, σύμφωνα με την οποία οι υποθέσεις αυτές σχετίζονται με αίτηση στο Επαρχιακό Δικαστήριο κάτω από τον Περί Ανακουφίσεως Οφειλετών Νόμο και, με βάση το γεγονός αυτό ζητήθηκε η αναβολή επ' αόριστο των υποθέσεων αυτών. Επιπλέον, το γεγονός αυτό ενισχύεται και από το σχετικό φάκελο που παρουσιάστηκε ως Τεκμήριο 1, σύμφωνα με το οποίο ύστερα από αίτηση της αιτήτριας προς το Υπουργείο Εργασίας και Κοινωνικών Ασφαλίσεων, η αιτήτρια αναγνωρίστηκε ως πληγείσα και της εκδόθηκε σχετικό πιστοποιητικό.

Πριν προχωρήσω στην ουσία των νομικών σημείων που εγείρονται θα κάμω μία σύντομη αναφορά στις πρόνοιες των νόμων που έχουν σχέση με τις προσφυγές αυτές.

Το Άρθρο 4 του Περί Ανακουφίσεως Οφειλετών (Πρωτοδικαία Διατάξεις) Νόμου 1979 (Νόμος 24/79) προνοεί τα εξής:-

"4(1) Παρά τας διατάξεις οιοδήποτε ετέρου Νόμου διαρκούσης της περιόδου της αναφερομένης εις το εδάφιο (1) του άρθρου 3 ουδείς τόκος επιβαρύνεται, χρεώνεται ή εισπράττεται επί οφειλής εκτοπισθέντος ή πληγέντος οφειλέτου.

(2) Άπαντες οι τυχόν επιβαρυνθέντες ή χρεωθέντες τόκοι ή οι υπό του εκτοπισθέντος ή πληγέντος οφειλέτου καταβληθέντες τόκοι δια την περίοδον από της 15ης Αυγούστου, 1974 μέχρι της ημερομηνίας ενάρξεως της ισχύος του παρόντος Νόμου λογίζονται ως επιβαρυνθέντες, χρεωθέντες ή καταβληθέντες, ως θα ήτο η περίπτωση, έναντι του υπολοίπου της οφειλής. (3) Εν περιπτώσει καθ' ην η οφειλή είχεν εξοφληθή κατά το εν τω προηγουμένω εδαφίω διαρρεύσαν διάστημα και δια του

5 εν αυτό προνοουμένου τρόπου, ή το εισέτι παραμένον
υπόλοιπον της οφειλής είναι μικρότερον του ποσού
των εν τω εδαφίω τούτω επιβαρυνθέντων, χρεωθέντων
ή καταβληθέντων τόκων, ως θα ήτο η περίπτωσης, ο πι-
στωτής υποχρεούται όπως εντός τριών μηνών από της
ημερομηνίας ενάρξεως της ισχύος του παρόντος Νόμου
καταβάλη την διαφοράν εις τον εκτοπισθέντα ή πληγέ-
ντα οφειλέτην."

10 Εκτοπισθείς ή πληγείς οφειλέτης είναι, όπως καθορί-
ζονται με το Άρθρο 2 οι πιο κάτω:-

15 "' εκτοπισθείς οφειλέτης' σημαίνει πάντα οφειλέτην
ο οποίος, κατά τον αμέσως προ της Τουρκικής εισβο-
λής χρόνον, είχε την συνήθη αυτού διαμονήν ή έδραν ή
το κέντρον των εργασιών αυτού εις περιοχήν ήτις ως εκ
20 της εισβολής ή συνεπεία αυτής κατέστη απροσπέλαστος
ή πληγείσα, ή οφειλέτην του οποίου αγνοείται η τύχη
συνεπεία της Τουρκικής εισβολής ή παθόντα και περι-
λαμβάνει συνοφειλέτην και εγγυητήν παντός τοιούτου
οφειλέτου. 'πληγείς οφειλέτης' σημαίνει πάντα οφειλέ-
25 την του οποίου η εργασία ή επιχείρησις, λόγω της
εκρύθμου καταστάσεως, επηρεάσθη εις τοιούτον βαθ-
μόν ούτως ώστε να μη ηδύνατο ούτος κατά τον χρόνον
αμέσως μετά την 14ην Αυγούστου 1974 να ανταποκριθή
προς τας συμβατικές αυτού υποχρεώσεις εξ ων προέ-
30 κυψε η οφειλή ή οφειλέτην του οποίου αγνοείται η τύχη
συνεπεία της Τουρκικής εισβολής και περιλαμβάνει συ-
νοφειλέτην και εγγυητήν παντός τοιούτου οφειλέτου."

Το Άρθρο 4(1) του Νόμου 24/79 ερμηνεύθηκε μεταξύ
άλλων στις πιο κάτω υποθέσεις.

30 Στην υπόθεση *Cyprus Hotels Ltd. v. The Republic*,
(1985) 3 C.L.R. 2772, λέχθηκε από το Δικαστήριο πως η
ανακούφιση που παρέχει ο Νόμος σε εκτοπισθέντες ή πλη-
γέντες οφειλέτες δεν ισοδυναμεί απλώς με αναστολή ή
αναβολή της υποχρέωσης για πληρωμή τόκου για την πε-
35 ρίοδο που προνοεί ο Νόμος αλλά με πλήρη απαλλαγή από
τέτοια υποχρέωση. Στη σελίδα 2777, ο Δικαστής κ. Μαλα-

χτός, είπε σχετικά τα εξής:-

"After careful consideration of the relevant sections of Law 24/79 I am of the opinion that section 4(1) does not provide for a mere suspension or deferment of a debtor's obligation to pay interest, but completely abolishes and obliterates such liability to pay interest after 1974 and as long as the abnormal situation continues."

5

Επίσης στην υπόθεση *Triantafyllides and Another v. National Bank of Greece*, (1983) 1 C.L.R. 469, το Δικαστήριο, στις σελίδες 476, 477, είπε τα εξής:-

10

"Thus it is clear from the wording of the statute that when the 'debt' consists of capital money and interest the relief afforded under the Law to the displaced or stricken debtor is suspension on the one hand of the right of every creditor to recover capital money due and prohibition on the other to charge, debit or collect interest."

15

.....

.....

We hold the view that section 4 of Law 24/79 is quite clear and unambiguous in stating that "no interest shall be charged, debited or collected on a debt of a displaced or stricken debtor"; therefore it must be given full effect."

20

Επίσης στην υπόθεση *Montedison S.P.A. v. Neoplast Ltd.*, (1983) 1 C.L.R. 509, στη σελίδα 511 το Ανώτατο Δικαστήριο υιοθέτησε την πιο κάτω προσέγγιση του πρωτόδικου Δικαστηρίου σχετικά με το Νόμο 24/79:-

25

"... Therefore where it is admitted, as in this case, that the debtor is displaced it is unnecessary that these facts should first be declared or acknowledged by the Debtors Relief Court before a displaced or stricken debtor can validly set up the provisions of Law 24/79 as a shield in

30

5 an action for the recovery of a debt covered by the provisions of the law. I cannot subscribe to the submission that the operation of the provisions of s. 6, Law 24/79, is made in any way dependent on any prior declaration by the Debtors Relief Court. Any such argument runs counter to the plain provisions of the law and no more need be said on the subject. ..."

Και στις σελίδες 511 και 514, είπε, μεταξύ άλλων τα πιο κάτω:-

10 "... Only when there exists a disputed as to whether the debtor is entitled to the protection of the provisions of the Law necessity arises for a determination by a competent Court set up under section 8 of the Law to pronounce on the subject.

15

.....

20 On the contrary in addition to everything else said an examination of section 6 of the Law shows clearly that the Law suspends also the right to file an action, otherwise it would have been unnecessary to make provision for the suspension of the period of limitation of a right of action.

.....

....."

25 Στην υπόθεση *Μ. Δημητριάδης Λτδ. και 1. Υπουργού Οικονομικών και 2. Εφόρου Φόρου Εισοδήματος* (Αριθ. Υπόθεσης 186/87, στην οποία δόθηκε απόφαση στις 29/9/1989) εγέρθηκε παρόμοιο θέμα όπως στην προκειμένη περίπτωση και το Δικαστήριο κατάληξε στο συμπέρασμα
30 πως, ανεξάρτητα από το αν ένας οφειλέτης κηρύχθηκε από το Δικαστήριο ως "πληγείς", εάν από τα γεγονότα της υπόθεσης μπορούσε ο Έφορος να οδηγηθεί στο συμπέρα-

σμα, με βάση τα στοιχεία που είχε ενώπιόν του, ότι ένας αιτητής ήταν πληγείς, αυτό μπορούσε να τον φέρει εντός των προνοιών του Νόμου 24/79, ούτως ώστε τόκοι που αναφέρονται σε λογαριασμούς που του αποστέλλονται και που δε ζητήθηκαν ποτέ να θεωρούνται απαιτητοί και, κατά συνέπεια, να μην εκπίπτονται του φορολογητέου εισοδήματος. 5

Με βάση την πιο πάνω νομοθεσία και νομολογία του Ανωτάτου Δικαστηρίου έρχομαι τώρα να εξετάσω κατά πόσο ορθά ο Έφορος κατάληξε στο συμπέρασμα πως η αιτήτρια, ως πληγείσα οφειλέτιδα, δεν ήταν υπόχρεη να καταβάλει τόκο και, επομένως η απαίτηση για τη συμπερίληψη των τόκων αυτών ως αφαιρετέας δαπάνης, δεν μπορούσε να γίνει αποδεκτή. Όπως ανέφερα πιο πάνω το γεγονός ότι η αιτήτρια ήταν πληγείσα εταιρεία δεν έχει διαμφισβητηθεί. 10 15

Υπό τα περιστατικά της υπόθεσης και με το νομικό υπόβαθρο που έλαβε υπόψη του ο Έφορος καταλήγω στο συμπέρασμα ότι ήταν εύλογα επιτρεπτή επιλογή στον Έφορο να καταλήξει στο συμπέρασμα πως οι τόκοι αυτοί δεν μπορούσαν να θεωρηθούν αφαιρετέα δαπάνη από το εισόδημα. Με βάση το συμπέρασμα μου αυτό οι προσφυγές της αιτήτριας αποτυγχάνουν. 20

Υπάρχει όμως και δεύτερος λόγος για τον οποίο οι προσφυγές της αιτήτριας δεν μπορούν να γίνουν αποδεκτές. Είναι παραδεκτό γεγονός πως, τα δάνειά που συνάφθηκαν και για τα οποία απαιτείται φορολογική απαλλαγή για τους τόκους, αποτελούν δάνεια για κεφαλαιουχική επένδυση εφόσο προορίζονταν για την ανέγερση υποστατικών της αιτήτριας και όχι για σκοπούς επένδυσης με αποκλειστικό σκοπό την απόκτηση εισοδήματος. 25 30

Οι σχετικές νομοθετικές πρόνοιες που διέπουν εκπτώσεις περιέχονται στα Άρθρα 11(1) και 13 (ε) των Περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων 1961-1984 που προνοούν τα εξής:- 35

"11(1) Προς εξεύρεσιν του φορολογητέου εισοδήματος παντός προσώπου θα εκπίπτωνται άπασαι αι δαπάναι άς το τοιούτο πρόσωπον υπέστη εξ ολοκλήρου και αποκλειστικώς προς κτήσιν του εισοδήματος. ..."

5 "13. Προς εξεύρεσιν του φορολογητέου εισοδήματος προσώπου τινός δεν θα εκπίπτωνται τα ακόλουθα-

.....

10 (ε) πάσα δαπάνη ή έξοδον όπερ δεν αντιπροσωπεύει ποσόν εξ ολοκλήρου και αποκλειστικώς διατεθέν ή δαπανηθέν προς τον σκοπόν κτήσεως του εισοδήματος."

15 Είναι καθαρό από τις πιο πάνω πρόνοιες ότι για να τυγχάνουν εφαρμογής, ο φορολογούμενος πρέπει πρώτα ν' αποδείξει πως, όχι μόνο υπέστη τη δαπάνη, αλλά και ότι η δαπάνη αυτή έχει γίνει αποκλειστικά και μόνο για τους σκοπούς απόκτησης εισοδήματος, ώστε τόκοι που καταβάλλονται για το σκοπό αυτό ν' αποτελούν φορολογητέα απαλλαγή.

20 Χρήσιμη αναφορά μπορεί να γίνει για το σκοπό αυτό στην απόφαση του Ανωτάτου Δικαστηρίου στην υπόθεση *Mirator Beach Ltd. v. The Republic* (1988) 3 C.L.R. 281. Στην υπόθεση αυτή λέχθηκαν μεταξύ άλλων στις σελίδες 285-286 τα εξής:

25 "It is the stand taken by counsel for the respondents, that the interest payable in this case is not in law qualified as a deductible expense, because the payments were not made wholly and exclusively for the purposes of acquiring the income but the land, which constitutes the source of income and not the income itself (see *Hadji Yiannis v. The Republic* (1966) 3 C.L.R. 338, 352) and that it was a capital expenditure, irrespective of whether the land was intended to be used for the erection of a hotel and irrespective of whether the hotel might subsequently yield income. Counsel argued that it is by way of concession that the interest payable after 1983

was decided to be deducted for purposes of income tax.

He referred in this respect to the case of *Panos Lanitis and sons (Investments) Limited v. The Republic* (1984) 3 C.L.R. 1588, where (at pp. 1592-1593), the following are stated:-

5

' It is a well settled principle of income tax law, which has, also, been given statutory effect both here and in England, that no deduction from taxable income is allowable in respect of capital employed or intended to be employed in a trade; and that interest on borrowed money, which is capital intended to be employed or is employed, is not allowable as a deduction from taxable income (see, inter alia, Halsbury' s Laws of England, 4th ed., vol. 23, p. 211, para. 304, and *Simon's Income Tax 1964-1965*, vol. 2, pp. 398, 399, para. 620).

10

15

The above principle was expounded in, inter alia, *The European Investment Trust Company, Limited v. Jackson (H.M. Inspector of Taxes)*, 18 T.C. 1, 11, which was followed and applied in *Ascot Gas Water Heaters Ltd., v. Duff (H.M. Inspector of Taxes)*, 24 T.C. 171, 175, 176 and *Bridgwater v. King (H.M. Inspector of Taxes)*, 25 T.C. 385, 388.

20

It is true that in *Simon' s Income Tax*, supra, there is expressed view (at p. 399) that the decision in *The European Investment Trust* case, supra, might not withstand challenge in future, but this forecast does not appear to have turned out to be a correct one because, very recently, in *Pattison (Inspector of Taxes) v. Marine Midland Ltd.*[1982] Ch. 145, 159-167, the *European Investment Trust* case was again followed and applied.'

25

30

On the other hand counsel for the applicant company maintained that under the circumstances of the case, the interest paid was not a capital expenditure but were money used for the purposes of acquiring the income and that the distinction made by the respondents, between the

35

time before and after the beginning of the construction of the hotel is unfounded.

5 In deciding a case of this nature it must be borne in mind, that the onus is on the applicant to show that he is entitled to a deduction under the provisions of the Law (vide *Hadji Yiannis*, supra, 350, and *Kittides v. The Republic*, (1973) 3 C.L.R. 123, 133) and that if the respondent's decision was one that it was reasonably open to him, this Court does not interfere (vide 10 *Georghiades v. The Republic*, (1982) 3 C.L.R. 659, 667, 669, *Panos Lanitis and Sons (Investments) Limited*, supra, 1593, *Georghiades v. The Republic*, (1985) 3 C.L.R. 1627, 1633 and *River Estates Ltd. v. The Republic*, (1986) 3 C.L.R. 2575, 2585).

15 Having considered the aforesaid main issue in the light of *Atherton v. British Insulate and Helsby Table Ltd.*, 10 T.C. 155 at p. 192, and bearing in mind, as well, the principles expounded in the Lanitis case, supra, agreeing at the same time with the view expressed by my 20 brother Judge A. Loizou in *River Estates Ltd.* case, supra, (at p. 2585), I hold the view that interest paid on borrowed money for the purchase of land, is an asset of capital nature not yielding income, and therefore, on the basis of the relevant legislative provisions, it was 25 reasonably open to the respondent Commissioner to arrive at the conclusions, he did, having considered the facts aforesaid.

30 As under the provisions of the Law, applicants are not entitled to the deductions claimed, and, as an administrative practice, in the form of a concession, cannot defeat tax liability, (see, inter alia, Lanitis case, supra, at p. 1594 - *Hellenic Bank Ltd. v. The Republic* (1986) 3 C.L.R. 267 at p. 276 and on appeal, R.A. 565, judgment delivered on 23rd October 1987, still 35 unreported) the allowances made in their favour by the respondent Commissioner, for the interest payable after 1983, when the construction of the hotel began, do not

absolve them from their tax liabilities for the previous years.

For all the above reasons recourse under No. 483/85 is doomed to failure."

Με βάση τα πιο πάνω καταλήγω στο συμπέρασμα πως ήταν εύλογα επιτρεπτό, και για το λόγο αυτό, στον Έφορο ν' απορρίψει το αίτημα της αιτήτριας για έκπτωση αναφορικά με τους τόκους αυτούς. 5

Έχοντας καταλήξει στα πιο πάνω συμπεράσματα δεν κρίνω σκόπιμο να προχωρήσω περαιτέρω και να εξετάσω τα άλλα νομικά σημεία που εγέρθηκαν από το δικηγόρο των καθ' ων η αίτηση. 10

Σαν αποτέλεσμα οι πιο πάνω προσφυγές αποτυγχάνουν και απορρίπτονται χωρίς έξοδα.

Προσφυγές απορρίπτονται χωρίς έξοδα.