

10 Μαΐου, 1991

[ΝΙΚΗΤΑΣ, Δ/σπής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ  
ΗΝΩΜΕΝΑ ΤΟΥ ΒΛΟΠΟΙΕΙΑ ΛΙΜΠΕΛ,

Αιτητές,

γ.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ  
ΤΟΥ ΕΦΟΡΟΥ ΕΠΙ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ,

Καθ' ου η αίτηση.

(Υπόθεση Αρ. 456/90).

5 Φορολογία Εισοδήματος — Δαπάνες που εκπίπτουν από το φορολο-  
γητέο εισόδημα — Οι Περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμοι  
του 1961 έως 1989 — Άρθρα 11(1) και 13(ε) — Πρόβλεψη για δα-  
πάνες που εκπίπτουν από το φορολογητέο εισόδημα — Ερμηνεία  
και αποσαφήνιση των συγκεκριμένων διατάξεων.

10 Φορολογία Εισοδήματος — Δαπάνες που εκπίπτουν από το φορολο-  
γητέο εισόδημα — Η προϋπόθεση της εξ ολοκλήρου και αποκλει-  
στικής διενέργειας τους προς το σκοπό κτήσης του εισοδήματος —  
Αντιμετώπιση της επιδικασθείσας αποζημίωσης υπαλλήλου για  
ατύχημα κατά την εκτέλεση της εργασίας του — Αγγλική και Κυ-  
πριακή νομολογία.

15 Η αιτήτρια εταιρεία αμφισβητεί με την προσφυγή αυτή την  
εγκυρότητα των φορολογιών που της επέβαλε ο καθ' ου η αίτηση  
για τα οικονομικά έτη 1987 και 1988, καθώς και για το πρώτο τρί-  
μηνο του 1989 αλλά για σκοπούς έκτακτης εισφοράς μόνο. Το μο-  
ναδικό σημείο διένεξης που απέμεινε κατά τη διάρκεια της διαδι-  
κασίας αναφέρεται σε δαπάνη £26.530, ποσό που καταβλήθηκε από  
20 την αιτήτρια σε πρώην εργοδοτούμενό της ως αποζημίωση για ερ-  
γατικό ατύχημα που του συνέβη κατά την υπηρεσία του στην εται-  
ρεία μετά από αγωγή που καταχώρησε εναντίον της και η οποία  
συμβιβάστηκε με κατανομή ευθύνης εξ αμελείας 80% σε βάρος της  
εταιρείας.

Το Ανώτατο Δικαστήριο, απορρίπτοντας την προσφυγή, απο-  
φάσισε ότι:

15 (1) Κατ' αρχήν, πρέπει να παρατηρηθεί ότι από τη χρήση της  
λέξης "περιλαμβάνονται" στο άρθρο 11(1) της φορολογικής νομο-

θεσίας συνάγεται πως η απαρίθμηση των εκπιπτόμενων δαπανών δεν είναι περιοριστική ενώ σύμφωνα με την παράγραφο (ε) του άρθρου 13 δεν αφαιρείται κάθε δαπάνη που δεν αντιπροσωπεύει "ποσόν εξ ολοκλήρου και αποκλειστικώς διατεθέν ή δαπανηθέν προς τον σκοπόν κτήσεως του εισοδήματος". Η παράγραφος αυτή διαφέρει από τις άλλες παραγράφους του άρθρου 13 διότι αντί να αναφέρεται σε εξειδικευμένα κονδύλια εξόδων θέτει γενικό κριτήριο που πρέπει να εφαρμόζεται για κάθε δαπάνη.

5

(2) Η απόφαση *Strang & Co. Ltd.* που επικαλέστηκε ο καθ' ου η αίτηση αναφέρεται με επιδοκιμασία σε αρκετές κυπριακές αποφάσεις. Η αρχή που εισήγαγε είναι ότι για την αναγνώριση του δικαιώματος έκπτωσης δεν είναι αρκετό η δαπάνη να πραγματοποιείται, να προκύπτει ή να συνδέεται με τις εμπορικές δραστηριότητες μιας επιχείρησης, αλλά απαιτείται να αποσκοπεί αποκλειστικά στην κτήση εισοδήματος. Η διάκριση των ιδιοτήτων του ιδιοκτήτη και του εμπόρου που προέβλεπε η αιτήτρια δεν προωθεί τις θέσεις της όπως διευκρινίζεται και στην υπόθεση *Morgan v. Tate & Lyle Ltd.* Η αιτήτρια δεν ενήργησε, άλλωστε, ως εμπορευόμενη αλλά ως ιδιοκτήτρια της επιχείρησης. Το καθήκον επιμέλειας έναντι του υπαλλήλου δεν ταυτίζεται με την υποχρέωση καταβολής μισθού που πράγματι συντείνει αποκλειστικά στη δημιουργία των κερδών. Αν γινόταν δεκτή η προσβαλλόμενη θέση θα οδηγούσε στο απόπημα της αναγνώρισης φορολογικού ευεργετήματος στον εργοδότη για παράνομες πράξεις του εναντίον των υπαλλήλων.

10

15

20

25

Εν πάση περιπτώσει, η προτεινόμενη ερμηνεία δεν μπορεί να διεκδικήσει κανένα έρεισμα στη σαφή λεκτική διατύπωση των άρθρων 11(1) και 13(ε) αφού κανένα συνδεδεκό στοιχείο δεν υφίσταται μεταξύ της δαπάνης και την πραγμάτωση οιοδήποτε κέρδους. Εξάλλου, η φορολογική απαλλαγή για ασφάλιστρα δεν μεταβάλλει την υφή της υπόθεσης όταν μάλιστα υπάρχει και η αντίστροφη θεώρηση επί αυτού, εκ μέρους της θεωρίας, αλλά και σχετική νομολογία.

30

*Η προσφυγή απορρίπτεται χωρίς έξοδα.*

Αναφερόμενες υποθέσεις:

35

*Strong & Co. of Romsey Ltd. v. Woodfield [1906] T.C. 215.*

*Morgan v. Tate & Lyle Ltd. [1954] 2 All E.R. 413.*

*Eteria Metaforon Ayia Napa (EMAN) Ltd v. Republic (1988) 3 C.L.R. 1640.*

Προσφυγή.

40

Προσφυγή εναντίον της απόφασης του καθ' ου η αίτηση

να επιβάλλει στους αιτητές φορολογίες φόρου εισοδήματος και έκτακτης εισφοράς για τα οικονομικά έτη 1987, 1988.

*Κ. Αιμιλιανίδης, για τους αιτητές.*

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

5

*Cur. adv. vult.*

Ο Δικαστής κ. Νικητάς ανάγνωσε την ακόλουθη απόφαση.

10 ΝΙΚΗΤΑΣ, Δ: Η αιτήτρια είναι μετοχική εταιρεία περιορισμένης ευθύνης. Ιδρύθηκε τον Απρίλιο του 1977. Η εταιρεία αντλεί το εισόδημα της από την παραγωγή και διάθεση τούβλων. Με την προσφυγή αυτή αμφισβητεί την εγκυρότητα των φορολογιών που τις επέβαλε ο καθ' ου η  
15 φορολογίες φόρου εισοδήματος και αμυντικών και έκτακτων εισφορών για τα οικονομικά έτη 1987 και 1988. Ας σημειωθεί πως περιλαμβάνουν και το πρώτο τρίμηνο του 1989 για σκοπούς έκτακτης εισφοράς μόνο. Όλες τις σχετικές λεπτομέρειες παρέχουν τα παραρτήματα Α, Β και Γ  
20 που επισυνάφθηκαν στην ένσταση του Εφόρου Φόρου Εισοδήματος. Οι φορολογίες συνοδεύθηκαν από επιστολή του τελευταίου ημερ. 19/3/90 στην οποία αιτιολογείται η προσβαλλόμενη απόφαση (παράρτημα Ι).

25 Η διαφορά εντοπίζεται στη μη χορήγηση εκπτώσεων και επικεντρώθηκε σε δύο κονδύλια. Το ένα αφορούσε τόκους που πληρώθηκαν για χρηματοδότηση της αγοράς μετοχών της αιτήτριας από τους μετόχους της. Ο Έφορος έκρινε πως οι επίδοκοι τόκοι δεν ήταν δυνατό να εκπεσθούν από το φορολογητέο εισόδημα της εταιρείας. Το  
30 θέμα δεν πρόκειται να εξετασθεί, διότι ο δικηγόρος της αιτήτριας το εγκατέλειψε οριστικά (βλέπε απαντητική αγόρευση και το πρακτικό σχετικής δήλωσής του στο δικαστήριο).

35 Το άλλο και μοναδικό σημείο της διένεξης, που καλούμαι να αποφασίσω, αναφέρεται σε δαπάνη £26,530. Το

ποσό αυτό καταβλήθηκε από την αιτήτρια σε πρώην εργοδοτούμενο της σαν αποζημίωση για εργατικό ατύχημα που του συνέβη στη διάρκεια της υπηρεσίας του στην εταιρεία. Προηγήθηκε η υπ' αρ. 432/79 αγωγή του κατά της εταιρείας. Η υπόθεση συμβιβάστηκε στις 5/5/88 με την έκδοση απόφασης εναντίον της εταιρείας για το παραπάνω ποσό. Τούτο αντιπροσωπεύει το 80% της ευθύνης εξ αμελείας της εταιρείας, που κατανεμήθηκε σε βάρος της. 5

Με ένσταση ημερ. 17/3/90 ζητήθηκε η αναθεώρηση της φορολογίας από τους ελεγκτές της εταιρείας. Στην ουσία υπέβαλαν ότι η εταιρεία δικαιούται να εκπέσει από το εισόδημα της την αποζημίωση που κατέβαλε μετά από δικαστική απόφαση. Η έκπτωση δεν αναγνωρίστηκε από τον Έφορο με το αιτιολογικό ότι η καταβληθείσα αποζημίωση δεν αποτελεί δαπάνη κατά την έννοια των άρθρων 11(1) και 13(ε) των περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων 1961 έως 1989. 10 15

Χρειάζεται στο σημείο αυτό μία πρώτη αποσαφήνιση των παραπάνω νομοθετικών διατάξεων. Κατά το άρθρο 11(1) για την εξεύρεση του φορολογητέου εισοδήματος εκπίπτονται όλες οι δαπάνες που υπέστη ο φορολογούμενος "εξ ολοκλήρου και αποκλειστικώς προς κτήσιν του εισοδήματος". Σ' αυτές περιλαμβάνονται εκπτώσεις για τα έξοδα που εξειδικεύονται στις παραγράφους που έπονται. Όπως συνάγεται από τη χρήση της λέξης "περιλαμβάνονται" η απαρίθμηση των εκπιπτόμενων δαπανών δεν είναι περιοριστική. Το άρθρου 13 περιέχει κατάλογο δαπανών των οποίων η έκπτωση δεν επιτρέπεται. Επισημαίνω πως σύμφωνα με την παράγραφο (ε), στην οποία επίσης στηρίζεται η επίδικη απόφαση, δεν εκπίπτεται κάθε δαπάνη που δεν αντιπροσωπεύει "ποσόν εξ ολοκλήρου και αποκλειστικώς διατεθέν ή δαπανηθέν προς τον σκοπόν κτήσεως του εισοδήματος". Η παράγραφος αυτή διαφέρει από τις άλλες παραγράφους του άρθρου 13 κατά τούτο: ότι αντί να αναφέρεται σε εξειδικευμένα κονδύλια εξόδων θέτει γενικό κριτήριο που πρέπει να εφαρμόζεται για κάθε δαπάνη. 20 25 30 35

Η θέση της αιτήτριας συμπυκνώνεται στο παρακάτω απόσπασμα της αγόρευσης του δικηγόρου της:

5 "(το επίδικο ποσό) είναι κατά τη γνώμη μας ένα έξοδο που έγινε εξ ολοκλήρου και αποκλειστικά για την κτήση του εισοδήματος της εταιρείας σαν αναγκαίο εκ του νόμου παρεπόμενο της υποχρέωσης της εταιρείας να μην επιδεικνύει αμέλεια αναφορικά προς τον υπάλληλό της κατά την άσκηση της εργασίας του και σαν εκ του νόμου όρο στη σύμβαση εργοδότησης του υπαλλήλου".

10 Επεξηγώντας την εισήγηση ο κ. Αιμιλιανίδης τόνισε, εκτός άλλων, ότι το ατύχημα συνέβηκε κατά την εκτέλεση της εργασίας του υπαλλήλου· ότι δεν επρόκειτο για χαριστική πληρωμή, αλλά μεσολάβησε η δικαστική απόφαση χωρίς η εταιρεία να έχει άλλη εκλογή παρά να πληρώσει την επιδικασθείσα αποζημίωση· ότι η προσφορά της αποζημίωσης ήταν καθαρά πράξη εμπορικού χαρακτήρα, που αποσκοπούσε ή αναγόταν αποκλειστικά στην πραγματοποίηση των κερδών της επιχείρησης που φορολογήθηκαν και ότι αν υπήρχε σε ισχύ ασφάλεια που κάλυπτε κινδύνους από ατυχήματα θα εχορηγείτο οπωσδήποτε έκπτωση για τα ασφαλιστρα. Αυτό ελέχθη σε επίρρωση της γενικής τοποθέτησης πως το ποσό της αποζημίωσης έπρεπε να αναγνωρισθεί ως έκπτωση. Τέλος, ο συνήγορος εξομοίωσε 25 την αποζημίωση με την πληρωμή μισθού και άλλων ωφελημάτων για σκοπούς φορολογικών εκπτώσεων.

Έγινε δεκτό από την άλλη πλευρά ότι το ποσό πράγματι καταβλήθηκε εξ ολοκλήρου, αλλά ο κ. Λαζάρου υπέδειξε πως η δαπάνη δεν έγινε για την απόκτηση του εισοδήματος, αλλ' ούτε συνδεόταν καθόλου με τέτοιο σκοπό. Ήταν, απλώς, επακόλουθο αμέλειας της εταιρείας. Επικαλούμενος την απόφαση *Strong & Co. of Romsey Ltd. v. Woodfield* [1906] T.C. 215, υπέβαλε πως δεν χωρεί οποιαδήποτε διαφοροποίηση συνεπεία του γεγονότος ότι το ατύχημα έγινε ενώ ο υπάλληλος εκτελούσε τα καθήκοντά του.

Ας σημειωθεί ότι η παραπάνω απόφαση αναφέρεται με επιδοκιμασία σε αρκετές κυπριακές αποφάσεις. Η αρχή που έθεσε είναι ότι για την αναγνώριση του δικαίωματος έκπτωσης δεν είναι αρκετό ότι η δαπάνη πραγματοποιείται, προκύπτει ή συνδέεται με τις εμπορικές δραστηριότητες μιάς επιχείρησης, αλλά απαιτείται και η προϋπόθεση να αποσκοπεί αποκλειστικά στην κτήση εισοδήματος. Η ακριβής φράση του δικαστή Λόρδου Davey στο σκεπτικό της απόφασής του είναι "the expense must be incurred for the purpose of earning the profits".

5

10

Ο κ. Αιμιλιανίδης αντιπαρατήρησε ότι η αποζημίωση που κατέβαλε ο ιδιοκτήτης πανδοχείου στην υπόθεση *Strong & Co. Ltd.*, σε πελάτη, ο οποίος τραυματίστηκε από την πτώση καπνοδόχου, και δεν επιτράπη σαν έκπτωση, δόθηκε υπό την ιδιότητά του ως ιδιοκτήτη και όχι ως εμπόρου. Πιστεύω ότι η διάκριση δεν προωθεί τις θέσεις της αιτήτριας. Το θέμα διευκρινίζει η υπόθεση *Morgan v. Tate & Lyle Ltd* (1954) 2 All E.R. 413, 436::

15

"It has frequently been pointed out that, when a trader claims to deduct expenditure as made for the purposes of the trade, it is material to consider the capacity in which he has made the expenditure. So expenditure has been disallowed as a deduction where made by a person, not as trader, but as taxpayer, or as a property owner or householder: *Strong & Co. Ltd. v. Woodfield & Union Cold Storage Co. Ltd. v. Jones* 129 L.T. 512; or as law-breaker: *Inland Revenue Comrs. v. Warnes & Co.* [1919] 2 K.B. 444; *Inland Revenue Comrs. v. Von Glehn* [1920] 2 K.B. 553."

20

25

Θα παρατηρούσα ευθύς αμέσως ότι η αιτήτρια δεν ενήργησε ως εμπορευόμενη, αλλά ως ιδιοκτήτρια της επιχείρησης, καταβάλλοντας αποζημίωση για αστικό αδίκημα που διέπραξε σε βάρος υπαλλήλου της. Περαιτέρω, το καθήκον επιμέλειας που όφειλε σ' αυτόν δεν ταυτίζεται με την υποχρέωση καταβολής των απολαβών που, όντως, συντείνουν αποκλειστικά στη δημιουργία των κερδών. Αν γινόταν δεκτή η προβαλλόμενη θέση θα οδηγούσε σε ατάπη-

30

35

μα. Την αναγνώριση δηλαδή φορολογικού ευεργετήματος για παράνομες πράξεις που διαπράττει ο εργοδότης εναντίον των υπαλλήλων του.

5 Εν πάση περιπτώσει η προτεινόμενη ερμηνεία δεν μπορεί να διεκδικήσει κανένα έρεισμα στη σαφή λεκτική διατύπωση των άρθρων 11(1) και 13(ε), που έχω ήδη σχολιάσει. Η δαπάνη στην οποία υποβλήθηκε η αιτήτρια είναι άσχετη με την πραγμάτωση άμεσα ή έμμεσα και του παραμικρού κέρδους από μέρους της. Κανένα συνδυατικό στοιχείο δεν υφίσταται μεταξύ τους. Η φορολογική απαλλαγή για ασφάλιστρα δεν μεταβάλλει την υφή της υπόθεσης. Αλλωστε όπως τονίζουν σε σχόλιό τους οι White-house and Stuart-Buttle "Revenue Law", 8η έκδοση, σελ. 99:

15 "In practice, the *Strong v. Woodifield* case will be avoided by the trader carrying insurance to cover compensation claims; further, the premiums that he pays for such insurance will be deductible."

20 Η γνώμη μου ισχυροποιείται περαιτέρω από την *Eteria Metaforon Ayia Napa (EMAN) Ltd v. Republic* (1988) 3 C.L.R. 1640. Στην περίπτωση εκείνη η προσφεύγουσα εταιρεία πλήρωσε αποζημιώσεις στους ιδιοκτήτες διαφόρων αυτοκινήτων για ζημιές που προκάλεσαν οι οδηγοί της προφανώς από αμέλεια. Η απόφαση έκρινε πως τα ποσά των αποζημιώσεων δεν ήταν αφαιρετέα, διότι δεν 25 δαπανήθηκαν αποκλειστικά για την παραγωγή εισοδήματος. Είναι δε αξιοσημείωτο ότι δεν υπήρχε, όπως συμβαίνει στην κρινόμενη υπόθεση, ασφαλιστική κάλυψη.

30 Για τους λόγους που εξέθεσα καταλήγω πως η επίδικη απόφαση είναι απρόσβλητη και την επικυρώνω στο σύνολό της. Δεν επιδικάζονται έξοδα.

*Προσφυγή απορρίπτεται χωρίς έξοδα.*