

2 Οκτωβρίου, 1992

[ARTEMΗΣ, Δ/στής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

NOVATECH SERVICES LTD,

Αιτητές,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ
ΥΠΟΥΡΓΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΟΥ,

Καθ' ων η αίτηση.

(Υπόθεση Αρ. 437/91).

Φορολογία — Φορολογία Εισοδήματος — Εκπτώσεις — Υπεράκτιες
Εταιρείες — Εκπτώσεις επί εισοδήματος που αποκτάται στο
εξωτερικό και εισάγεται στην Κύπρο — Ερμηνεία των σχετικών
άρθρων του Νόμου 163/87.

5

Λέξεις και φράσεις — "Επάγγελμα" στο Άρθρο 8(αβ) του περί Φόρου
Εισοδήματος Νόμου. — Η αντίστοιχη λέξη στα αγγλικά δεν είναι
"profession" έννοια της λέξης profession διαφέρει από την έννοια
της λέξης "occupation" — Η λέξη "επάγγελμα" περιέχει και την
έννοια της λέξης "occupation".

10

Η αιτήτρια υπεράκτια εταιρεία προσέλαβε με την προσφυγή της
την άρνηση των καθ' ων η αίτηση να της παραχωρήσει έκπτωση σε
σχέση με τις φορολογικές της δηλώσεις για τα έτη 1987, 1988 και
1989 σύμφωνα με το Νόμο 163/87.

15

Οι καθ' ων η αίτηση πρόβαλαν τον ισχυρισμό ότι το Άρθρο 8
(αβ) του περί Φόρου Εισοδήματος Νόμου δεν είχε εφαρμογή στην
περίπτωση της αιτήτριας εταιρείας και ότι εν πάση περιπτώσει οι
υπηρεσίες της στο εξωτερικό δεν ήταν "επαγγελματικές" όπως 20
προνοούσε ο νόμος. Παρέθεσαν δε την ερμηνεία του όρου "profes-
sion" σε αντιδιαστολή με τον όρο "occupation" που δόθηκε στην
υπόθεση *I.R.C. Maxse*, 12 T.C. 41.

Το Ανώτατο Δικαστήριο, ακυρώνοντας την επίδικη απόφαση, 25

αποφάσισε ότι:

- 5 (1) Έχοντας εξετάσει με μεγάλη προσοχή τις σχετικές νομικές
πρόνοιες κάτω από το φως των επιχειρημάτων των δύο
πλευρών, έχω καταλήξει να αποδεχθώ τη θέση των
Αιτητών στην προσφυγή. Το Άρθρο 28Α καθορίζει μόνο το
10 συντελεστή φορολογίας, ανεξάρτητα, σύμφωνα με το
Άρθρο 23, οιαδήποτε άλλων προνοιών του παρόντος
Νόμου και, συγκεκριμένα, του Δευτέρου Παραρτήματος,
που καθορίζει άλλους συντελεστές φορολογίας. Οι
15 πρόνοιες του Άρθρου 23 ουδόλως επηρεάζουν τις
πρόνοιες του Δευτέρου Μέρους του Νόμου, με βάση τις
οποίες καθορίζεται το φορολογητέο εισόδημα. Έχοντας δε
και υπόψη την ερμηνεία που δίδεται στον όρο
20 "φορολογητέο εισόδημα" ότι δηλαδή τούτο προκύπτει από
το άθροισμα των εισοδημάτων, αφού γίνουν οι αφαιρέσεις
που προβλέπει ο Νόμος, στοιχεία που περιέχονται στο
Δεύτερο Μέρος του Νόμου, ευρίσκω ότι ο υπολογισμός
του φορολογητέου εισοδήματος επί του οποίου θα
25 επιβληθεί ο φόρος προς 4.25% πρέπει να γίνεται με βάση
τις πρόνοιες του Δευτέρου Μέρους του Νόμου. Έτσι, κατά
συνέπεια, το Άρθρο 8(αβ) τυγχάνει εφαρμογής στην
παρούσα περίπτωση για να καθορισθεί σε πρώτο στάδιο
το φορολογητέο εισόδημα των Αιτητών.
- 30 (2) Ο ισχυρισμός των Καθ' ων η Αίτηση, ότι η Αιτήτρια
Εταιρεία δεν είναι επαγγελματικές υπηρεσίες που
προσφέρει στο εξωτερικό, επίσης απορρίπτεται. Το
εισόδημα της Αιτήτριας Εταιρείας προέρχεται, όπως
αναφέρεται και στην ένσταση των Καθ' ων η Αίτηση, από
35 την παροχή επαγγελματικών υπηρεσιών εκτός Κύπρου,
ήτοι συμβουλές για την επεξεργασία νερού και
αποχετευτικών αποβλήτων.
- 40 Είμαι της γνώμης ότι η απόφαση *I.R.C. Maxse*, 12 T.C. 41 δεν
βοηθά την επιχειρηματολογία των Καθ' ων η Αίτηση, γιατί
γίνεται η αυθαίρετη μετάφραση του όρου "επάγγελμα" σε "profes-
sion", ενώ στην ουσία η Ελληνική λέξη επάγγελμα περιλαμβάνει
και την έννοια που εμπεριέχεται στον όρο "occupation". Εν πάση
45 όμως περιπτώσει, οι υπηρεσίες που προσφέρουν οι Αιτητές,
εμπίπτουν και εντός της έννοιας του όρου "profession" όπως
ερμηνεύεται στην απόφαση.

Η προσφυγή επιτυγχάνει με έξοδα.

Αναφερόμενη υπόθεση:

I.R.C. Maxse, 12 T.C. 41.

Προσφυγή.

5

Προσφυγή με την οποία οι αιτητές, που είναι υπεράκτια εταιρεία, προσβάλλουν τις επιβληθείσες σ' αυτούς φορολογίες για τα έτη 1987, 1988 και 1989.

10

A. Τιμόθη, για τους αιτητές.

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

15

Cur. adv. vult.

ΑΡΤΕΜΗΣ, Δ.: Ανάγνωσε την ακόλουθη απόφαση. Τα γεγονότα στην παρούσα υπόθεση, που αποτελούν κοινό έδαφος, είναι ότι οι Αιτητές είναι ιδιωτική υπεράκτια εταιρεία, περιορισμένης ευθύνης, που συστάθηκε σύμφωνα με τις πρόνοιες του Περί Εταιρειών Νόμου, Κεφ.113 και του Νόμου Περί Ελέγχου Συναλλάγματος, Κεφ.199, στις 18 Ιανουαρίου 1983. Στις 9 Μαρτίου 1983 εκδόθηκε στους Αιτητές από την Κεντρική Τράπεζα άδεια με βάση τον Περί Ελέγχου Συναλλάγματος Νόμο, Κεφ.199, με την οποία οι μετοχές της εταιρείας θα κατέχονταν από μη κατοίκους Κύπρου και η εταιρεία για σκοπούς ελέγχου συναλλάγματος θα εθεωρείτο μη Κυπριακή, επωφελούμενη έτσι ευνοϊκού φορολογικού συντελεστή ίσου προς 4.25%, για εισοδήματα τα οποία θα αποκτούνταν από επαγγελματικές υπηρεσίες στο εξωτερικό και θα εισάγονταν στην Κύπρο.

20

25

30

Οι Αιτητές υπέβαλαν φορολογικές δηλώσεις για τα χρόνια 1987, 1988 και 1989, στις οποίες, σύμφωνα με τις πρόνοιες του άρθρου 8(κβ) (όπως τροποποιήθηκε) του Περί Φόρου Εισοδήματος Νόμου, απαίτησαν έκπτωση 30% σε σχέση με τη δήλωση για το 1987 και 60% σε σχέση με τις δηλώσεις 1988 και 1989, αφού το ύψος της απαλλαγής είχε αυξηθεί μετά την 1η Ιανουαρίου 1987 από 30% σε 60% με το Νόμο 163/87. Με επιστολή ημερ. 16.10.90 πληροφορήθηκαν από το Γραφείο Φόρου Εισοδήματος ότι το αίτημά τους για απαλλαγή

35

40

απορρίφθηκε και οι Αιτητές υπέβαλαν ένσταση, με
επιστολή ημερ. 2.11.90. Οι Καθ' ων η Αίτηση με επιστολή
τους, ημερ. 26.3.91 (Τεκμ. Στ στην Αίτηση), απέρριψαν την
ένσταση και υπέβαλαν τελικές φορολογίες για τα έτη 1987,
5 1988 και 1989 (τεκμ.Α, Η και Θ). Εναντίον της απόφασης,
που περιέχεται στην πιο πάνω επιστολή ημερ. 26.3.91, οι
Αιτητές κατεχώρησαν την παρούσα προσφυγή, όπου το
μόνο θέμα που εγείρεται είναι νομικό και συγκεκριμένα
αφορά την ερμηνεία των σχετικών άρθρων του Περί
10 Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμου.

Το άρθρο 28Α του Νόμου προνοεί τα ακόλουθα:

15 "Εις την περίπτωσιν εταιρείας, συσταθείσης εν τη
Δημοκρατία ως και εις την περίπτωσιν εταιρείας
εγγραφείσης δυνάμει του άρθρου 347 του περί
Εταιρειών Νόμου και εχούσης τον έλεγχον και
20 διεύθυνσιν της επιχειρήσεως αυτής εν τη Δημοκρατία
και των οποίων αι μετοχαί ανήκουν αμέσως ή εμμέσως
κατά αποκλειστικότητα εις αλλοδαπούς και αι οποίαι
κτώνται εισόδημα εκ πηγών εκτός της Δημοκρατίας,

(α) εκ της διεξαγωγής οιασδήποτε επιχειρήσεως το
αντικείμενον της οποίας κείται εκτός της Δημοκρατίας,
25 ή

(β) εκ της επενδύσεως κεφαλαίων εις χρεώγραφα,
μετοχάς, ομόλογα ή εις πάσης φύσεως δάνεια, ή

30 (γ) εξ οιωνδήποτε δικαιωμάτων επί της πνευματικής
ιδιοκτησίας, ή

(δ) εξ ακινήτου ιδιοκτησίας, επιβάλλεται φόρος επί
του φορολογητέου εισοδήματος, εκπιπταμένου
35 οιουδήποτε φόρου καταβαλλομένου εκτός της
Δημοκρατίας, με φορολογικό συντελεστή 4.25 τοις
εκατόν (4.25%) αι δε διατάξεις των άρθρων 42 και 43
δεν εφαρμόζονται:

40

Παραθέτω πιο κάτω το άλλο επίδικο άρθρο, δηλαδή

το άρθρο 8(κβ):

"8 Απαλλάττονται του φόρου -

.....

5

(κβ) Τα εξήκοντα τοις εκατόν των εις την Δημοκρατίαν εισαχθέντων κερδών εκ της παροχής επαγγελματικών υπηρεσιών εν τω εξωτερικώ:

10

Νοείται ότι εις περιπτώσιν καθ' ην πρόσωπον παρέχει επαγγελματικές υπηρεσίας εν τω εξωτερικώ, παρέχει δε ωσαύτως παρομοίας υπηρεσίας εν τη Δημοκρατία, αι διατάξεις της παρούσης παραγράφου εφαρμόζονται επί τοιούτου ποσοστού του συνόλου των κερδών οίον είναι το ποσοστόν των εισπράξεων εκ της παροχής των εν των εξωτερικών υπηρεσιών ως προς το σύνολον των εισπράξεων του προσώπου τούτου."

15

Είναι η θέση των Καθ' ων η Αίτηση ότι το άρθρο 8(κβ) δεν έχει εφαρμογή στην παρούσα περίπτωση, γιατί οι πρόνοιες του Δευτέρου Μέρους του Νόμου δεν έχουν εφαρμογή σε υπεράκτιες εταιρείες, για τις οποίες γίνεται ειδική πρόνοια στο Τρίτο Μέρος του Νόμου. Περαιτέρω, εισηγούνται ότι οι υπηρεσίες που προσφέρει η εταιρεία στο εξωτερικό δεν είναι "επαγγελματικές", όπως προνοεί το άρθρο. Επίσης, θεωρούν παράλογο να είχε ο Νομοθέτης πρόθεση να δίδει διπλό κίνητρο, τόσο με το Μέρος Δεύτερο όσο και με το Μέρος Τρίτο του Νόμου για την εισαγωγή ξένου συναλλάγματος στην Κύπρο και να επωφελούνται έτσι απαλλαγών φόρου διπλά οι υπεράκτιες εταιρείες.

20

25

30

Από την πλευρά της η ευπαίδευτος συνήγορος των Αιτητών ισχυρίζεται ότι οι νομικές πρόνοιες είναι πολύ σαφείς. Το άρθρο 28Α προβλέπει, κατά την εισήγησή της, το συντελεστή φόρου που επιβάλλεται στο φορολογητέο εισόδημα, αφού αυτό ευρεθεί και καθορισθεί με βάση τις πρόνοιες του Δευτέρου Μέρους του Νόμου. Κατά την εισήγηση της θα πρέπει πρώτα να βρεθεί το φορολογητέο αυτό εισόδημα με βάση τις πιο πάνω πρόνοιες και όταν τούτο βρεθεί να φορολογηθεί με συντελεστή 4.25%, όπως προνοεί το άρθρο 28Α.

35

40

Ο όρος "φορολογητέο εισόδημα" καθορίζεται στο άρθρο 2 του Νόμου και "σημαίνει το υπόλοιπον του αθροίσματος των εισοδημάτων προσώπου τινός εκ των εν τω άρθρω 5 ειδικώς καθοριζομένων πηγών, το
5 εναπομείναν μετά την αφαίρεσιν τοιούτων ποσών οία ο παρών Νόμος επιτρέπει." Σύμφωνα δε με το ίδιο άρθρο, ο όρος "πρόσωπο" περιλαμβάνει οργανισμόν προσώπων.

Το άρθρο 23 του Τρίτου Μέρους του Νόμου προνοεί τα
10 ακόλουθα:

"Ανεξαρτήτως παντός εν τω παρόντι Νόμω και εν τω Δευτέρω Παραρτήματι του παρόντος Νόμου διαλαμβανομένου, ο φόρος προσδιορίζεται εις τας
15 καθοριζόμενας περιπτώσεις και ως προβλέπεται εν τω παρόντι Νόμω."

Έχοντας εξετάσει με μεγάλη προσοχή τις σχετικές νομικές πρόνοιες κάτω από το φως των επιχειρημάτων των δύο πλευρών, έχω καταλήξει να αποδεχθώ τη θέση των Αιτητών στην προσφυγή. Το άρθρο 28Α καθορίζει μόνο το συντελεστή φορολογίας, ανεξάρτητα, σύμφωνα με το άρθρο 23, οιωνδήποτε άλλων προνοιών του παρόντος Νόμου και, συγκεκριμένα, του Δευτέρου Παραρτήματος,
25 που καθορίζει άλλους συντελεστές φορολογίας. Οι πρόνοιες του άρθρου 23 ουδόλως επηρεάζουν τις πρόνοιες του Δευτέρου Μέρους του Νόμου, με βάση τις οποίες καθορίζεται το φορολογητέο εισόδημα. Έχοντας δε και υπόψη την ερμηνεία που δίδεται στον όρο
30 "φορολογητέο εισόδημα", ότι δηλαδή τούτο προκύπτει από το άθροισμα των εισοδημάτων, αφού γίνουν οι αφαιρέσεις που προβλέπει ο Νόμος, στοιχεία που περιέχονται στο Δεύτερο Μέρος του Νόμου ευρίσκω ότι ο υπολογισμός του φορολογητέου εισοδήματος επί του
35 οποίου θα επιβληθεί ο φόρος προς 4.25% πρέπει να γίνεται με βάση τις πρόνοιες του Δευτέρου Μέρους του Νόμου. Έτσι, κατά συνέπεια, το άρθρο 8(κβ) τυγχάνει εφαρμογής στην παρούσα περίπτωση για να καθορισθεί σε πρώτο στάδιο το φορολογητέο εισόδημα των Αιτητών.
40

Ο ισχυρισμός των Καθ' ων η Αίτηση, ότι η Αιτήτρια Εταιρεία δεν είναι επαγγελματικές υπηρεσίες που προσφέρει στο εξωτερικό, επίσης απορρίπτεται. Το

εισόδημα της Αιτήτριας Εταιρείας προέρχεται, όπως αναφέρεται και στην ένσταση των Καθ' ων η Αίτηση, από την παροχή επαγγελματικών υπηρεσιών εκτός Κύπρου, ήτοι συμβουλές για την επεξεργασία νερού και αποχετευτικών αποβλήτων. (Η υπογράμμιση είναι δική μου). Ενώ ο ευπαιδευτος συνήγορος των καθ' ων η αίτηση χαρακτηρίζει τις υπηρεσίες "επαγγελματικές", προβάλλει το επιχείρημα ότι στην ουσία οι υπηρεσίες της Αιτήτριας δεν είναι επαγγελματικής φύσεως. Για το επιχείρημα αυτό βασίζεται στην ερμηνεία που δόθηκε στον όρο "profession" σε αντιδιαστολή με τον όρο "occupation" στην υπόθεση **I.R.C. Maxse**, 12 T.C. 41, όπου ο Scrutton L.J. στη σελ.61 αναφέρει:

"A profession involves the idea of an occupation requiring either purely intellectual skill, or, if any manual skill, as in painting, sculpture or surgery, skill controlled by the intellectual skill of the operator, as distinguished from an occupation which is substantially the production or sale or arrangement for the production or sale of commodities. The word 'profession' is certainly wider than the old definition of the learned professions, the church, medicine and law".

Είμαι της γνώμης ότι η πιο πάνω απόφαση δεν βοηθά την επιχειρηματολογία των Καθ' ων η Αίτηση, γιατί γίνεται η αυθαίρετη μετάφραση του όρου "επάγγελμα" σε "profession", ενώ στην ουσία η Ελληνική λέξη επάγγελμα περιλαμβάνει και την έννοια που εμπεριέχεται στον όρο "occupation". Εν πάση όμως περιπτώσει, οι υπηρεσίες που προσφέρουν οι Αιτητές, εμπίπτουν και εντός της έννοιας του όρου "profession" όπως πιο πάνω ερμηνεύεται.

Για όλους τους πιο πάνω λόγους η προσφυγή των Αιτητών επιτυγχάνει και η επίδικη απόφαση ακυρώνεται με έξοδα υπερ των Αιτητών.

Η προσφυγή επιτυγχάνει με έξοδα.