

27 Απριλίου 1994

[ΚΟΥΡΡΗΣ, ΧΑΤΖΗΤΣΑΓΓΑΡΗΣ, ΧΡΥΣΟΣΤΟΜΗΣ, ΑΡΤΕΜΙΔΗΣ, ΑΡ-
ΤΕΜΗΣ, Δ/στές]

G. PAVLOU TEXTILES INDUSTRIES LTD,

Εφεσείοντες-Αιτητές,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ ΕΦΟΡΟΥ

ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ,

Εφεισίβλητου-Καθ' ου η αίτηση.

(Αναθεωρητική Έφεση Αρ. 1019).

Φόρος εισοδήματος και έκτακτη εισφορά — Φορολογικά έτη 1984 -
1986 — Διεκδίκηση ΑΚ866 εξόδων ταξιδιού του διευθύνοντος
5 συμβούλου εταιρείας στο εξωτερικό, για σκοπούς εκμάθησης της
λειτουργίας και συντήρησης καινούργιων μηχανών που παραγγέλ-
θησαν για αναβάθμιση της επιχείρησής του — Άρνηση του Εφό-
ρου να παραχωρήσει την έκπτωση λόγω του ότι τα πιο πάνω
10 έξοδα αποτελούσαν κεφαλαιουχική δαπάνη και/ή ότι δεν έγιναν εξ
ολοκλήρου και αποκλειστικά για την κτήση του εισοδήματος της
εταιρείας — Επικυρώθηκε — Οι περί Φορολογίας του Εισοδήμα-
τος Νόμοι (1981 - 1986) άρθρο 13(ε).

Εισοδηματικές και κεφαλαιουχικές δαπάνες — Εφαρμοστέες αρχές
για διαχωρισμό τους.

Οι εφεσείοντες είναι εταιρεία περιορισμένης ευθύνης και δια-
τηρεί μικρή βιομηχανική μονάδα πλεκτούφαντουργίας, στην
15 Αγγλάντζια. Για αναβάθμιση της επιχείρησής της η εταιρεία παράγ-
γειλε μηχανές πλεκτούφαντουργίας από τη Δυτική Γερμανία. Για
το σκοπό εκμάθησης της λειτουργίας και συντήρησης των μηχανη-
μάτων ο διευθύνων σύμβουλος της εταιρείας, επισκέφθηκε το ερ-
20 γοστάσιο κατασκευής μηχανών στη Γερμανία το 1984. Το ποσό
των ΑΚ866 το οποίο αντιπροσώπευε τα έξοδα μετάβασης και δια-
μονής του, διεκδικήθηκε από την εταιρεία ως έξοδο στον υπολογι-
σμό του φορολογητέου εισοδήματός της.

Η πιο πάνω διεκδίκηση απορρίφθηκε από τον Έφορο εφόσον
θεωρήθηκε ότι αποτελούσε κεφαλαιουχική δαπάνη και ότι δεν
25 έγινε εξ ολοκλήρου και αποκλειστικά για την κτήση του εισοδήμα-
τος της εταιρείας.

Η απόφαση του Εφόρου επικυρώθηκε από το πρωτόδικο Δικα-
στήριο.

Λόγοι έφεσης.

1. Εσφαλμένα αποφασίστηκε ότι η επίδικη δαπάνη είναι κεφαλαιουχική.

2. Εσφαλμένα αποφασίστηκε ότι η δαπάνη δεν έγινε εξ ολοκλήρου και αποκλειστικά για κτήση του εισοδήματος, εύρημα που είναι αντιφατικό με το εύρημα ότι η επίδικη δαπάνη είναι κεφαλαιουχικής φύσεως.

3. Ακόμη και αν η επίδικη δαπάνη είναι κεφαλαιουχική, λανθασμένα το Δικαστήριο αγνόησε τις πρόνοιες του άρθρου 12(2) του Νόμου.

Η Ολομέλεια του Ανωτάτου Δικαστηρίου επικύρωσε την πρωτόδικη απόφαση και αποφάνθηκε ότι:

1. Τα έξοδα ταξιδιού εξωτερικού δεν έγιναν εξ ολοκλήρου και αποκλειστικά για τη κτήση του εισοδήματος της Εταιρείας και δεν είχαν άμεση σχέση με την παραγωγή εισοδήματος της εταιρείας για το έτος 1984, διότι η επιχείρηση που διεξάγει η Εταιρεία δεν είναι επιδιώρθωση μηχανημάτων, όπως ακριβώς ήταν η εκπαίδευση του Διευθυντή. Περιπλέον η δαπάνη δεν έχει σχέση με τα μηχανήματα που αποτελούν κεφάλαιο της Εταιρείας και τα οποία δεν είχαν ακόμη εγκατασταθεί στο εργοστάσιό της.

2. Εισοδηματικές δαπάνες βάσει της φορολογικής νομοθεσίας είναι εκείνες που γίνονται ή αποβλέπουν στο σύνολό τους και αποκλειστικά στην κτήση του εισοδήματος που αποτελεί το αντικείμενο της φορολογίας. Αντίθετα δαπάνες που σκοπούν στην επέκταση ή ενίσχυση της κεφαλαιουχικής βάσης της εταιρείας, που αποτελούν κατά κανόνα τα μέσα κτήσης του εισοδήματος, δεν αφαιρούνται για τον προσδιορισμό του φορολογικού εισοδήματος.

3. Ο διαχωρισμός μεταξύ εισοδηματικών και κεφαλαιουχικών δαπανών δεν είναι πάντοτε εύκολος.

4. Η δαπάνη στην παρούσα υπόθεση εύκολα μπορούσε να χαρακτηριστεί ως κεφαλαιουχική καθότι απέβλεπε στην ανεμπόδιστη και χωρίς πρόσθετη δαπάνη εξασφάλιση της λειτουργίας και συντήρησης των μηχανημάτων επαυξάνοντας τις προοπτικές κέρδους της εταιρείας.

Η έφεση απορρίπτεται για τους λόγους 1 και 2 της έφεσης. Ο λόγος 3 της έφεσης δεν εξετάζεται, καθότι δεν αποτελούσε μέρος της προσφυγής των επεσειόντων.

Η επίδικη απόφαση επικυρώνεται με έξοδα εις βάρος των επεσειόντων.

Υποθέσεις που αναφέρθηκαν:

Jeffs v Ringtons Ltd [1986] 1 All E.R. 144.

Kowloon Stock Exchange Ltd v Inland Revenue Commissioner [1985] 1 All E.R. 205.

5 *Board of Inland Revenue v Suite* [1986] 2 All E.R. 577.

Reed v Nova Securities Ltd [1985] 1 All E.R. 686.

A. Hadjiyiannis v R (1966) 3 C.L.R. 338.

The Manufacturers Life Insurance Co v R. (1967) 3 C.L.R. 460.

G. Georgiou v R. (1987) 3 C.L.R. 400.

10 Έφεση.

Έφεση εναντίον της απόφασης Δικαστή του Ανώτατου Δικαστηρίου Κύπρου (Πικής, Δ.) που δόθηκε στις 31 Οκτωβρίου, 1989 (Προσφυγή αρ. 459/88) με την οποία απέρριψε την προσφυγή των εφεσειόντων με την οποία ζητούσαν δήλωση του Δικαστηρίου ότι η απόφαση του εφεσίβλητου, Εφόρου Φόρου Εισοδήματος, που αφορούσε την επιβολή Φόρου Εισοδήματος καθώς και την έκτακτη εισφορά για τα φορολογικά έτη 1984 - 1986, ήταν άκυρη.

Χρ. Κινάνης, για τους εφεσειόντες - αιτητές.

20 Γ. Λαζάρου, Δικηγόρος της Δημοκρατίας Α', για τον εφεσίβλητο - καθ' ου η αίτηση.

Cur. adv. vult.

ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ: Την απόφαση του Δικαστηρίου θα δώσει ο Δικαστής Κούρης.

25 ΚΟΥΡΡΗΣ, Δ.: Η έφεση στρέφεται εναντίον της απόφασης Δικαστή του Δικαστηρίου τούτου, ο οποίος, κατά την άσκηση της πρωτοβάθμιας αναθεωρητικής του δικαιοδοσίας, απέρριψε την προσφυγή των εφεσειόντων με την οποία ζητούσαν δήλωση του Δικαστηρίου ότι η απόφαση του εφεσίβλητου, Εφόρου Φόρου Εισοδήματος, που αφο-

30 του εφεσίβλητου, Εφόρου Φόρου Εισοδήματος, που αφο-

ρούσε την επιβολή Φόρου Εισοδήματος καθώς και την έκτακτη εισφορά για τα φορολογικά έτη 1984-1986, ήταν άκυρη.

Οι εφεσείοντες είναι Εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, ασχολούνται με την κατασκευή και εμπορία πλεκτών και για το σκοπό αυτό διατηρούν μικρή βιομηχανική μονάδα πλεκτούφαντουργίας, στην Αγλαντζιά. Η Εταιρεία είναι οικογενειακή και τη διευθύνει ο Γ. Παύλου, που είναι Διευθύνων Σύμβουλος και ασκεί έλεγχο σε όλους τους τομείς δραστηριοτήτων της Εταιρείας. Για αναβάθμιση της μικρής βιομηχανικής ομάδας, η Εταιρεία παράγγειλε μηχανές πλεκτούφαντουργίας από τη Δυτική Γερμανία. Για το σκοπό εκμάθησης της λειτουργίας και συντήρησης των μηχανημάτων ο κ. Παύλου επισκέφθηκε το εργοστάσιο κατασκευής μηχανών στη Γερμανία. Η μετάβαση και διαμονή του, στοίχισε £866.-, ποσό το οποίο οι αιτητές διεκδικούν ως έκπτωση από το φορολογητέο τους εισόδημα, κατά το έτος 1984 ή διαζευκτικά τον καταμερισμό και αφαίρεσή του από το εισόδημά τους για τα έτη 1984-1986, καθώς επίσης και ανάλογη μείωση του εισοδήματός τους, για τους σκοπούς καθορισμού έκτακτης εισφοράς.

Ο εφεσίβλητος απέρριψε την πιο πάνω διεκδίκηση των εφεσιβλήτων και το εισόδημά τους καθορίστηκε χωρίς καμιά μείωση για το ποσό που δαπανήθηκε για την εκπαίδευση του κ. Παύλου στη λειτουργία και συντήρηση των μηχανών.

Οι λόγοι για τους οποίους απορρίφθηκε το αίτημα, είναι οι ακόλουθοι:

- (1) Τα έξοδα μετάβασης και διαμονής στη Γερμανία, αποτελούν κεφαλαιουχική δαπάνη· συμπληρωματικά ή διαζευκτικά.
- (2) Το ποσό δεν δαπανήθηκε εξ' ολοκλήρου και αποκλειστικά για την κτήση του εισοδήματος του 1984 ή οποιουδήποτε μεταγενέστερου χρόνου. Δεν υπήρ-

5 χε πεδίο για την υποδιαίρεση και συσχετισμό της δαπάνης με το εισόδημα οποιουδήποτε συγκεκριμένου χρόνου, επειδή η δαπάνη σκοπούσε στη μακροχρόνια ενίσχυση της λειτουργικότητας και παραγωγικότητας της βιομηχανικής μονάδας.

10 Το πρωτόδικο Δικαστήριο έκρινε ότι η δαπάνη των £866.- δεν είχε εισοδηματικό χαρακτήρα και δεν δικαιολογούσε την έκπτωση από το φορολογητέο εισόδημα των εφεισιόντων, αλλά αποτελούσε δαπάνη που σκοπούσε στην επέκταση ή την ενίσχυση της κεφαλαιουχικής βάσης της Εταιρείας, που αποτελεί κατά κανόνα τα μέσα κτήσης του εισοδήματος και δεν αφαιρείται για σκοπούς προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος.

Οι λόγοι εφέσεως είναι οι εξής:

15 "1. Η πρωτόδικη απόφαση είναι εσφαλμένη καθ' ότι το Σεβαστό Δικαστήριο εσφαλμένα αποφάσισε ότι η επίδικη δαπάνη είναι κεφαλαιουχικής φύσης.

20 2. Η πρωτόδικη απόφαση είναι εσφαλμένη καθ' ότι το Σεβαστό Δικαστήριο εσφαλμένα αποφάσισε ότι η επίδικη δαπάνη δεν έγινε ούτε εξ' ολοκλήρου ούτε αποκλειστικά για την κτήση του εισοδήματος, εύρημα το οποίο είναι αντιφατικό με το εύρημα ότι η επίδικη δαπάνη είναι κεφαλαιουχικής φύσης.

25 3. Η πρωτόδικη απόφαση είναι εσφαλμένη γιατί ακόμη και αν η επίδικη δαπάνη είναι κεφαλαιουχική λανθασμένα το Σεβαστό Δικαστήριο αγνόησε τις πρόνοιες του άρθρου 12(2) του Περί Φόρου Εισοδήματος Νόμου και λανθασμένα βεβαίωσε στο σύνολό της την επίδικη Διοικητική Πράξη."

30 Η θέση των εφεισιόντων ενώπιον του πρωτόδικου Δικαστηρίου, καθώς επίσης και ενώπιόν μας, είναι ότι η δαπάνη των £866.- είχε εισοδηματικό χαρακτήρα, καθότι συνέβαλε στο να απαλλαγεί η Εταιρεία από το κόστος συντήρησης των μηχανημάτων, με την μετάκληση ειδικού

από το εξωτερικό. Οι επιπτώσεις στο εισόδημα της Εταιρείας ήταν άμεσες και υπήρχε επομένως ο συσχετισμός που προβλέπει ο Νόμος για να δικαιολογεί την αφαίρεσή τους από το εισόδημα του 1984 ή των τριών χρόνων που αποτέλεσαν το αντικείμενο της φορολογίας που αμφισβητήθηκε με την προσφυγή. 5

Πρόσθετα με τα πιο πάνω, αναπτύχθηκε, ενώπιόν μας μόνο, και ένα άλλο επιχείρημα υπέρ της άποψης πως η επίδικη δαπάνη ήταν κεφαλαιουχικού χαρακτήρα. Η μετάβαση του Διευθυντή της εφεσείουσας Εταιρείας στο εξωτερικό έγινε για την εκμάθηση της λειτουργίας και συντήρησης καινούργιων μηχανημάτων που αγόρασε για εγκατάσταση στο εργοστάσιό της. Η επίδικη δαπάνη, επομένως, αφορά αποκλειστικά και ήταν αφομοιωμένη ουσιαστικά στην αξία που πληρώθηκε για τα μηχανήματα, που αναμφισβήτητα ήταν κεφαλαιουχικής φύσεως. 10 15

Συμφωνούμε με τη θέση του δικηγόρου των εφεσιβλήτων. Τα έξοδα ταξιδιού εξωτερικού που έγιναν για εκπαίδευση του Διευθυντή της εφεσείουσας Εταιρείας στο χειρισμό, λειτουργία και συντήρηση των μηχανών που αγόρασε η Εταιρεία για το εργοστάσιο, δεν έγιναν εξ' ολοκλήρου και αποκλειστικά για τη κτήση του εισοδήματος της Εταιρείας και δεν είχαν άμεση σχέση με την παραγωγή του εισοδήματος της Εταιρείας, για το έτος 1984, διότι η επιχείρηση που διεξάγει η Εταιρεία δεν είναι η επιδιόρθωση μηχανημάτων, όπως ακριβώς ήταν η εκπαίδευση του Διευθυντή, αλλά η Εταιρεία ασχολείται με πλεκτούφαντουργία και τα εισοδήματά της προέρχονται από την επιχείρηση αυτή. Περιπλέον, τα μηχανήματα, για τα οποία ο Διευθυντής έτυχε εκπαίδευσης και τα οποία δεν είχαν ακόμη εγκατασταθεί στο εργοστάσιο, αποτελούν κεφάλαιο της Εταιρείας. Έτσι, τα έξοδα δεν έχουν γίνει αποκλειστικά για την κτήση του εισοδήματος, αλλά έχουν γίνει σχετικά με την πηγή του εισοδήματος και επομένως αποτελούν κεφαλαιουχική δαπάνη η έκπτωση της οποίας δεν επιτρέπεται σύμφωνα με το άρθρο 13(ε) του Νόμου. 20 25 30 35

Περαιτέρω, συμφωνούμε με την απόφαση του πρωτό-

δικου Δικαστή και την υιοθετούμε. Το σχετικό μέρος της, έχει ως εξής:

5 "Οι εισοδηματικές δαπάνες βάσει της φορολογικής νομοθεσίας είναι εκείνες που γίνονται ή αποβλέπουν στο σύνολό τους και αποκλειστικά στην κτήση του εισοδήματος που αποτελεί το αντικείμενο της φορολογίας. (Βλ. Άρθρο 11(1) και Άρ. 13(3) των Περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων (1981-86)). Αντίθετα

10 δαπάνες που σκοπούν στην επέκταση ή την ενίσχυση της κεφαλαιουχικής βάσης της εταιρείας, που αποτελούν κατά κανόνα τα μέσα κτήσης του εισοδήματος δεν αφαιρούνται για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος.

15 Ο διαχωρισμός μεταξύ εισοδηματικών και κεφαλαιουχικών δαπανών δεν είναι πάντοτε εύκολος. Η απόφαση του Δικαστή Scott, J. στην υπόθεση *Jeffer v. Ringtons Ltd.* [1986] 1 All E.R. 144, αποτελεί χρήσιμο οδηγό για την οριοθέτηση της διαχωριστικής γραμμής.

20 Όταν η δαπάνη δεν είναι επαναληπτική και γίνεται μια μόνον φορά και αποβλέπει στην εξασφάλιση ενός ευεργετήματος διαρκείας θεωρείται, όπως είπε ο ευπαίδευτος δικαστής, κεφαλαιουχική.

25 Εισοδηματικές δαπάνες είναι εκείνες που συναρτώνται με τις εμπορικές δραστηριότητες της εταιρείας και σχετίζονται κατεξοχήν με την προμήθεια εμπορευμάτων ή υπηρεσιών με ανταμοιβή. (Βλ. μεταξύ άλλων *Kowloon Stock Exchange Ltd. v. Inland Revenue Commissioner* [1985] 1 All E.R. 205 και *Board of Inland Revenue v. Suite* [1986] 2 All E.R. 577). Τί αποτελεί εμπορεύσιμο αγαθό εξετάστηκε σε έκταση στην υπόθεση *Reed v. Nova Securities Ltd.* [1985] 1 All E.R. 686. Εμπορεύσιμο είναι εκείνο το αγαθό ή υπηρεσία η οποία αποκτάται στα πλαίσια του συνηθισμένου κύκλου δραστηριοτήτων της εταιρείας με σκοπό την μεταπώληση

35 για την πραγμάτωση κέρδους.

Οι ίδιες αρχές έτυχαν αναγνώρισης και στην κυ-

πριακή νομολογία ενόψει της συνάφειας μεταξύ της αγγλικής και κυπριακής φορολογικής νομοθεσίας. (Βλ. μεταξύ άλλων *A. Hadjiyiannis v. R.* (1966) 3 C.L.R. 338, *The Manufacturers Life Insurance Co. v. R.* (1967) 3 C.L.R. 460 και *G. Georgiou v. R.* (1987) 3 C.L.R. 400). 5

Ανάλυση της φύσης της δαπάνης καταδεικνύει ότι σκοπός της ήταν η ενίσχυση της λειτουργικότητας της επιχείρησης των αιτητών. Απέβλεπε στην ανεμπόδιστη και χωρίς πρόσθετη δαπάνη εξασφάλιση της λειτουργίας και συντήρησης των μηχανημάτων επαυξάνοντας τις προοπτικές κέρδους της εταιρείας. Συνεπώς εύλογα μπορούσε να χαρακτηριστεί ως κεφαλαιουχική δαπάνη. 10

Εν πάση περιπτώσει η δαπάνη δεν έγινε ούτε εξ ολοκλήρου ούτε αποκλειστικά για την κτήση του εισοδήματος του 1984 κρινόμενο μόνο του ή σε συνδυασμό με τα έτη 1985 και 1986.". 15

Σχετικά με τον τρίτο λόγο έφεσης, δεν προτιθέμεθα να τον εξετάσουμε, καθότι δεν αποτελούσε μέρος της προσφυγής των εφεσεϊόντων.

Για όλους τους πιο πάνω λόγους, η έφεση απορρίπτεται και η επίδικη απόφαση επικυρώνεται με έξοδα εις βάρος των εφεσεϊόντων. 20

Η Έφεση απορρίπτεται με έξοδα.