

13 Μαρτίου, 1996

[ΝΙΚΗΤΑΣ, Δ/στής]

EXPRO GULF LIMITED,

Αιτήτρια,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ ΥΠΟΥΡΓΟΥ  
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΟΥ,

Καθ' ων η αίτηση.

(Υπόθεση Αρ. 617/94)

5 Φορολογία Εισοδήματος — Υπεράκτιες Εταιρείες — Άρθρο 28 (Α) (1) των περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων 1961-1993 — Ερμηνεία — Αντικείμενο της φορολογίας και των εκπτώσεων είναι το φορολογητέο εισόδημα — Αυτό δεν περιλαμβάνει τη ζημία γιατί τότε δεν υφίσταται φορολογητέο εισόδημα — Η διάταξη γραμματικά σαφής και μη επιδεχόμενη άλλης ερμηνείας.

10 Η αιτήτρια εταιρεία διεκδίκησε την εφαρμογή στην περίπτωση της του Άρθρου 28(Α)(1) της νομοθεσίας περί φορολογίας εισοδήματος παρόλο που στον κρίσιμο χρόνο δεν παρουσίαζε εισόδημα προς φορολόγηση αλλά μόνο ζημιές.

15 Το Ανώτατο Δικαστήριο, απορρίπτοντας την προσφυγή, αποφάσισε ότι:

20 Η κρίσιμη φράση για την ανεύρεση του αληθινού νοήματος του Άρθρου 28 (Α)(1) είναι εκείνη που προσδιορίζει το αντικείμενο του φόρου: "επιβάλλεται φόρος επί του φορολογητέου εισοδήματος εκπιπτομένου .....". Με την ερμηνευτική διάταξη του Άρθρου 2. Το "φορολογητέο εισόδημα" καθορίζεται εννοιολογικά. Αντικείμενο λοιπόν της φορολογίας είναι το φορολογητέο εισόδημα.

25 Στην περίπτωση που, όπως εδώ, δεν υπήρχε φορολογικό εισόδημα δε γεννάται, ζήτημα αφαίρεσης φόρου που καταβλήθηκε στο εξωτερικό. Η γραμματική ερμηνεία αποκαλύπτει το νόημα με σαφήνεια χωρίς να χρειάζεται να ανατρέξει κανείς για επικουρία σε άλλους ερμη-

νευτικούς κανόνες. Περαιτέρω, η ερμηνεία αυτή δεν αντιμάχεται το σκοπό του νομοθέτη, ο οποίος συμπεριέλαβε τη φορολογία των αλλοδαπών εταιρειών σε ειδικό μέρος (Μέρος Τρίτον που τιτλοφορείται “Ειδικοί Τρόποι Φορολογίας Ορισμένων Ειδών Εισοδήματος”).

5

*Η προσφυγή απορρίπτεται χωρίς έξοδα.*

*Αναφερόμενες υποθέσεις:*

10

*Novatech Services Ltd. v. Δημοκρατίας (1992) 4 Α.Α.Δ. 3570,*

*Δημοκρατία v. Lavar Shipping Co. Ltd. (1994) 3 Α.Α.Δ. 377,*

*Amer Agency for Middle East Research Ltd. και Άλλοι v. Δημοκρατίας και Άλλων (1996) 3 Α.Α.Δ. 14.*

15

**Προσφυγή.**

Προσφυγή εναντίον της απόφασης του Εφόρου Φόρου Εισοδήματος με την οποία επιβλήθηκε στην αιτήτρια-υπεράκτια Εταιρεία φορολογίας χωρίς να παραχωρηθούν Εκπτώσεις για φόρο που είχε καταβληθεί στο εξωτερικό.

20

*N. Ιωάννου, για την Αιτήτρια.*

25

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

*Cur. adv. vult.* 30

ΝΙΚΗΤΑΣ, Δ.: Όπως με πληροφόρησαν οι δικηγόροι που εμφανίζονται στην υπόθεση ανακύπτει στην προκείμενη περίπτωση ένα νέο φορολογικό πρόβλημα. Απ' ό,τι το δικαστήριο είναι σε θέση να γνωρίζει πράγματι το θέμα δεν έχει ακόμη κριθεί δικαστικά. Αφορά την ερμηνεία του άρθρ. 28(Α)(1) των περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων 1961-1993, που ορίζει ότι:

35

“Εις την περίπτωση εταιρείας, συσταθείσης εν τη Δημοκρατία ως και εις την περίπτωση εταιρείας εγγραφείσης δυνάμει του άρθρ. 347 του περί Εταιρειών Νόμου και εκούσης τον έλεγχο και διεύθυνση της επιχειρήσεως αυτής εν τη Δημοκρατία και των οποίων αι μετοχαί ανήκουν αμέσως ή εμμέσως κατ' αποκλειστικότητα εις αλλοδαπούς, και αι οποίαι κτώνται εισόδη-

40

μα εκ πηγών εκτός της Δημοκρατίας,

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

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

(γ) εξ οιονδήποτε δικαιωμάτων επί της πνευματικής ιδιοκτησίας, ή

(δ) εξ ακινήτου ιδιοκτησίας,

επιβάλλεται φόρος επί του φορολογητέου εισοδήματος, εκπιπτόμενου οιονδήποτε φόρου καταβαλλομένου εκτός της Δημοκρατίας, με φορολογικό συντελεστή 4.25 τοις εκατόν (4.25%), αι δε διατάξεις των Άρθρων 42 και 43 δεν εφαρμόζονται.”

(Τροποποιητικός νόμος αρ. 245/90, Άρθρο 17)

Η αιτήτρια εταιρεία έχει εγγραφεί στην Κύπρο σύμφωνα με τις διατάξεις του περί Εταιρειών Νόμου, Κεφ. 113. Οι μέτοχοι της είναι αλλοδαποί. Είναι αποδεκτόν ότι τηρεί τις υπό του νόμου οριζόμενες προϋποθέσεις για να απολαμβάνει καθεστώς υπεράκτιας εταιρείας. Έτσι, σύμφωνα με το Άρθρο 28(A)(1), που προεκτέθηκε, το εισόδημα μιας τέτοιας εταιρείας φορολογείται με μειωμένο συντελεστή (4.25%). Περαιτέρω, το ποσό του φόρου που πληρώνει εκτός της Δημοκρατίας εκπίπτει. Αλλά σε μια τέτοια περίπτωση οι διατάξεις των Άρθρων 42 και 43, για χορήγηση έκπτωσης σε σχέση με φόρο που πληρώθηκε στην αλλοδαπή, που ομοίως αποσκοπούν στην αποφυγή διπλής φορολογίας, δεν εφαρμόζονται.

Μεταξύ 1984 και 1990 η αιτήτρια κατέβαλε φόρο εκτός Δημοκρατίας, όπως προκύπτει από τις ετήσιες φορολογικές της δηλώσεις και τους ελεγμένους λογαριασμούς που τις συνόδευαν. Η πληρωμή του φόρου δεν αμφισβητείται. Ωστόσο ο Έφορος δεν επέτρεψε την έκπτωση. Ο λόγος γιαυτό ήταν ότι για τα χρόνια 1984, 1987, 1988 και 1989 δεν υπήρχε φορολογητέο εισόδημα αλλά ζημία. Απορρίπτοντας την ένσταση της αιτήτριας εταιρείας με επιστολή του ημερ. 3/6/94 ο Έφορος, επικαλούμενος το Άρθρο 28(A)(1) του νόμου, απάντησε ότι “φόρος καταβαλλόμενος εκτός της Δημοκρατίας δεν μπορεί να δημιουργήσει ζημία προς μεταφοράν”. Προηγουμένως ο λογιστής της εταιρείας είχε διαμαρτυρηθεί

γιατί δεν αναγνωρίστηκε η έκπτωση, όπως ακριβώς γράφει “for carry forward and set off against the profits of the aforesaid years.”

Με την προσφυγή της η αιτήτρια επιζητεί την ακύρωση της φορολογίας (παράγραφοι Α και Γ του αιτητικού). Και επίσης (παράγραφος Β):

5

“Απόφαση του σεβαστού δικαστηρίου ότι η πράξη και/η απόφαση των καθών η αίτηση ημερ. 3/6/94 με την οποία απεφασίσθη ότι βάσει του Άρθρου 28 (Α)(1) του περί Φόρου Εισοδήματος Νόμου Ξένος φόρος καταβαλλόμενος εκτός της Δημοκρατίας δεν μπορεί να δημιουργήσει ζημιά προς μεταφορά είναι λανθασμένη, άκυρη κ.λ.π.”

10

Οι δικηγόροι της αιτήτριας ανέπτυξαν ως εξής τους συλλογισμούς τους. Το Άρθρο 28(Α)(1) καθορίζει μόνο το συντελεστή φορολογίας και τίποτε άλλο. Αυτό αποφάσισε η υπόθεση *Novatech Services Ltd. v. Δημοκρατίας* (1992) 4 Α.Α.Δ. 3570. Η εν λόγω διάταξη δε συνδέεται με μεταφορά ζημίας προς συμψηφισμό. Σχέση έχουν οι πρόνοιες των Άρθρων 15(1) και του εδ. 2(α) του Άρθρου (όπως τροποποιήθηκε με το ν. 15/77). Παρατηρώ ότι, σύμφωνα με την επιφύλαξη της εν λόγω διάταξης, σε περίπτωση υπεράκτιας εταιρείας ολόκληρο το εισόδημα θεωρείται πως έχει προκύψει στη Δημοκρατία ανεξάρτητα από τον τόπο που ασκείται ο έλεγχος και η διεύθυνση της εταιρείας. Περαιτέρω το 15 προβλέπει ότι αν ολόκληρο το ποσό της ζημίας δεν μπορεί να συμψηφισθεί με εισόδημα από άλλες πηγές, μεταφέρεται προς συμψηφισμό στα επόμενα φορολογικά έτη.

15

20

25

Σύμφωνα με την εισήγηση, οι πρόνοιες του 15(1) για αναγνώριση και συμψηφισμό με τη δυνατότητα μεταφοράς ζημίας θα πρέπει να ισχύει, κατά τον ίδιο τρόπο και στην παρούσα περίπτωση. Η ερμηνεία του Εφόρου είναι πλανημένη. Το γράμμα του νόμου “καθόλου δεν αναφέρεται στο κατά πόσον ο φόρος που πληρώνεται στο εξωτερικό δημιουργεί ή όχι ζημιάν προς μεταφορά. Το ρητό γράμμα της ρηθείσας διάταξης παρέχει απαλλαγή από κάθε φόρο που πληρώνεται στο εξωτερικό και στην ουσία της αναφέρεται στους φορολογικούς συντελεστές βάσει των οποίων επιβάλλεται η φορολογία επί των εταιρειών στις οποίες αφορά”. Τέλος ελέγχθη ότι η πρόταση αυτή υποστηρίζεται από το Άρθρο 28(Β)(1), που προσδιορίζει τη φορολογία αλλοδαπών υπαλλήλων, οι οποίοι εργοδοτούνται από αλλοδαπές εταιρείες και την απόφαση της Ολομέλειας στην *Δημοκρατία v. Lavar Shipping Co. Ltd.* (1994) 3 Α.Α.Δ. 377.

30

35

40

5 Η αιτήτρια πρόβαλε επίσης τον ισχυρισμό ότι η απόφαση είναι ανατιολόγητη. Δεν αναφέρει τους λόγους για τους οποίους ο Έφορος υιοθέτησε την ερμηνεία που έδωσε στη διάταξη. Μπορώ να πω αμέσως ότι, λόγω της φύσεως του θέματος, ο Έφορος δεν είχε τέτοια υποχρέωση. Διότι όπως αναφέρεται στα Πορίσματα της Νομολογίας του Συμβουλίου της Επικρατείας 1929-1959 σελ. 185:

10 “..... η δε ορθότης της αιτιολογίας κατά το νομικόν μέρος κρίνεται αδιαφόρως των λόγων, οίτινες ήγαγον εις ταύτην ή την άλλην κρίσιν”

15 Δεν ήταν ανάγκη να παραθέσει ο Έφορος τους συλλογισμούς που τον οδήγησαν στο συμπέρασμά του. Η κρίση του πάνω στο νομικό ζήτημα που ανέκυψε δεν είναι επιδεής αιτιολογίας.

Τη θέση του Εφόρου έχουμε συνεπτυγμένα στο εξής απόσπασμα της αγόρευσης του κ. Λαζάρου:

20 “.....σκοπός του Νομοθέτη δεν ήταν η αύξηση ή η δημιουργία ζημιάς προς μεταφορά αλλά η ανακούφιση του φορολογούμενου στις περιπτώσεις που προκύπτει φόρος και στην Κύπρο, δηλαδή στις περιπτώσεις που υπάρχει φορολογητέο εισόδημα.”

25 Και εισηγήθηκε, άποψη την οποία συμμερίζομαι, ότι η νομολογία στην οποία στηρίχθηκε η αιτήτρια δε βοηθά στην επίλυση του επίμαχου ζητήματος. Τα θέματα δεν είχαν τις απαραίτητες ομοιότητες.

30 Η κρίσιμη φράση για την ανεύρεση του αληθινού νοήματος του Άρθρου 28 (Α)(1) είναι εκείνη που προσδιορίζει το αντικείμενο του φόρου: “επιβάλλεται φόρος επί του φορολογητέου εισοδήματος εκπιπτομένου .....”. Σύμφωνα με την ερμηνευτική διάταξη του Άρθρου 2 “φορολογητέο εισόδημα” σημαίνει:

35 “..... το υπόλοιπο του αθροίσματος των εισοδημάτων προσώπου τινός εκ των εν τω Άρθρο 5 ειδικώς καθοριζόμενων πηγών, το εναπομένον μετά την αφαίρεσιν τοιούτων ποσών οία ο παρών νόμος επιτρέπει”.

40 Αντικείμενο λοιπόν της φορολογίας είναι το φορολογητέο εισόδημα. Όπως έχει λεχθεί στην *Amer Agency for Middle East Research Ltd. και Άλλοι v. Δημοκρατίας και Άλλων* (1996) 3 Α.Α.Δ. 14:

“Το φορολογητέο εισόδημα, έχει τη τεχνική έννοια που αποδί-

δουν στον όρο οι ερμηνευτικές διατάξεις του νόμου, .....

Στην περίπτωση που, όπως εδώ, δεν υπήρχε φορολογικό εισόδημα δε γεννάται, κατά τη γνώμη μου, ζήτημα αφαίρεσης φόρου που καταβλήθηκε στο εξωτερικό. Η γραμματική ερμηνεία αποκαλύπτει το νόημα με σαφήνεια χωρίς να χρειάζεται να ανατρέξει κανείς για επικουρία σε άλλους ερμηνευτικούς κανόνες. Περαιτέρω, η ερμηνεία αυτή δεν αντιμάχεται το σκοπό του νομοθέτη, ο οποίος συμπεριέλαβε τη φορολογία των αλλοδαπών εταιρειών σε ειδικό μέρος (Μέρος Τρίτον που τιτλοφορείται "Ειδικοί Τρόποι Φορολογίας Ορισμένων Ειδών Εισοδήματος").

Η προσφυγή, για τους παραπάνω λόγους, απορρίπτεται. Χωρίς έξοδα.

*Η προσφυγή απορρίπτεται χωρίς έξοδα.*