

ΑΝΩΤΑΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ ΚΥΠΡΟΥ
ΑΝΑΘΕΩΡΗΤΙΚΗ ΔΙΚΑΙΟΔΟΣΙΑ

Υπόθεση αρ. 172/2005

17 Νοεμβρίου, 2006

[Μ. ΦΩΤΙΟΥ, Δ/στης]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

PREMIER SHUKUROGLOU LTD.
(ΠΡΩΗΝ PREMIER CHEMICAL COMPANY LTD)

Αιτητές,

- v. -

ΕΦΟΡΙΑΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ

Καθών η αίτηση.

Αλ. Κ. Ευαγγέλου, για τους αιτητές
Ελ. Παπαγεωργίου, (κα), Δικηγόρος της Δημοκρατίας, για τους καθών η
αίτηση

ΑΠΟΦΑΣΗ

Μ. ΦΩΤΙΟΥ, Δ: Με την παρούσα προσφυγή οι αιτητές ζητούν όπως κηρυχθεί άκυρη και χωρίς νομικό αποτέλεσμα απόφαση του Εφοριακού Συμβουλίου, η οποία τους κοινοποιήθηκε με επιστολή ημερ. 3/12/04.

Αφορούσε την μερική απόρριψη ιεραρχικής προσφυγής των αιτητών, με την οποία αμφισβητήθηκε η ορθότητα μέρους της απόφασης του Διευθυντή του Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων (στο εξής ο «Διευθυντής»), ημερ. 14/7/03.

ΓΕΓΟΝΟΤΑ

Οι αιτητές, εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, με έδρα τη Λευκωσία και κύρια δραστηριότητα την κατασκευή και πώληση φυτοφαρμάκων, κτηνιατρικών φαρμάκων και άλλων συναφών ειδών, καταχώρησαν στις 27/8/03 ιεραρχική προσφυγή στο Εφοριακό Συμβούλιο, προσβάλλοντας το μέρος εκείνο της απόφασης του Διευθυντή, που, όπως ισχυρίζονται, λανθασμένα αποφάσισε:

(α) να περιορίσει την έκπτωση που διεκδικήθηκε βάσει του άρθρου 8(κδ) του περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμου του 1961 (Ν. 58/61 όπως έχει τροποποιηθεί) επί εισαγομένου ποσού συναλλάγματος για τα φορολογικά έτη 1988 και 1989

(β) να απορρίψει έκπτωση που διεκδικήθηκε σύμφωνα με τις πρόνοιες των άρθρων 11(1) και 13(ε) του Νόμου, για το φορολογικό έτος 1991, και αφορούσε συναλλαγματική διαφορά ύψους Λ.Κ. 24.772,84

(γ) να απορρίψει έκπτωση ύψους Λ.Κ.4.126 που διεκδικήθηκε με βάση το άρθρο 13(ζ) του Νόμου, ως δαπάνη πραγματοποιηθείσα για σκοπούς εξασφάλισης πιστοποιητικού ποιότητας ISO για το φορολογικό έτος 1993, και

(δ) να απορρίψει έκπτωση ύψους Λ.Κ. 56.277 που διεκδικήθηκε σύμφωνα με τις πρόνοιες του άρθρου 12(2)(δ)(ιι) του Νόμου για το φορολογικό έτος 1989 και αφορούσε επιταχυνόμενη απόσβεση σε βιομηχανικά κτίρια.

Το Εφοριακό Συμβούλιο, με επιστολή του ημερ.: 10/9/03 ζήτησε από τον Διευθυντή έκθεση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 20Α(3) των περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμων του 1978 έως 1999, η οποία και υποβλήθηκε την 1/12/03. Ακολούθως, το Εφοριακό Συμβούλιο όρισε την υπόθεση για ακρόαση και ενημέρωσε ανάλογα τον Διευθυντή και τους αιτητές. Εξήγησε επίσης στους τελευταίους ότι μπορούσαν, εάν το επιθυμούσαν, να υποβάλουν τις γραπτές τους παραστάσεις.

Η ιεραρχική προσφυγή ακούστηκε ενώπιον της Ολομέλειας του Εφοριακού Συμβουλίου και ολοκληρώθηκε σε τρεις συνεδρίες (13/5/04,

16/6/04 και 24/6/04) κατά τις οποίες τόσο οι αιτητές όσο και ο Διευθυντής, διά των αντιπροσώπων τους εξέθεσαν τις απόψεις τους. Το Εφοριακό Συμβούλιο ασχολήθηκε πρώτα με τρεις προδικαστικές ενστάσεις που ήγειρε ο Διευθυντής ότι (ι) οι φορολογίες είχαν γίνει αποδεκτές από τους αιτητές, (ιι) ότι πλήρωσαν το φόρο αδιαμαρτύρητα και (ιιι) ότι τα στοιχεία που περιείχοντο στα τεκμήρια 1 και 2 αποτελούσαν «νέα στοιχεία» τα οποία ο διευθυντής είχε δικαίωμα να μη δεχθεί. Απορρίπτοντας τις προδικαστικές ενστάσεις (ι) και(ιι) και αποδεχόμενη την (ιιι) η Ολομέλεια του Εφοριακού Συμβουλίου, σε συνεδρία της στις 28/9/04, εξέτασε όλα τα θέματα που αφορούσαν τη συγκεκριμένη ιεραρχική προσφυγή. Αφού δε έλαβε υπόψη όλα τα στοιχεία που τέθηκαν ενώπιόν της, καθώς και τις σχετικές ρυθμίσεις της νομοθεσίας και τη σχετική νομολογία, αποφάσισε, ομόφωνα, να επικυρώσει εν μέρει την απόφαση του Διευθυντή. Συγκεκριμένα, επικύρωσε την απόφαση στο μέρος εκείνο που αφορούσε τα όσα εκτίθενται στις παραγράφους (α), (β) και (γ) πιο πάνω, και την ακύρωσε στο μέρος εκείνο που αφορούσε τα όσα εκτίθενται στην παράγραφο(δ). Η εν λόγω απόφαση εκδόθηκε στις 26/11/04 και κοινοποιήθηκε στους διαδίκους στις 3/12/04. Ενόψει του ότι είναι κάπως μακροσκελής η απόφαση, αποφεύγω την παράθεση της στην παρούσα παρόλο που θα καθιστούσε το όλο θέμα πιο εύκολα κατανοητό.

ΛΟΓΟΙ ΑΚΥΡΩΣΗΣ

Για ακύρωση της πιο πάνω απόφασης προβάλλονται και αναπτύσσονται διάφοροι λόγοι. Καθένας από αυτούς θα εξεταστεί ξεχωριστά.

Ενόψει του γεγονότος ότι η κρίση της παρούσας υπόθεσης, που αφορά αιτήματα για φορολογικές εκπτώσεις, στηρίζεται ουσιαστικά στην ερμηνεία των σχετικών νομοθετικών προνοιών (άρθρα 8(κδ), 11(1) και 13(ε) των περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων του 1961-1990 (Ν. 58/61 ως έχει τροποποιηθεί), προτιμώ να παραθέσω πρώτα τη νομική πτυχή που διέπει το θέμα αυτό.

Είναι ο γενικός κανόνας ερμηνείας ότι, εκεί που οι λέξεις ενός νόμου είναι σαφείς ούτως ώστε να μην επιδέχονται πέραν της μιας ερμηνείας, θα πρέπει να εφαρμόζονται έστω και αν καταλήγουμε σε παράλογο ή άδικο ή αυθαίρετο αποτέλεσμα. Το καθήκον του δικαστηρίου είναι να εφαρμόσει το νόμο ως έχει και όχι να τον κάνει λογικό. Τούτο είναι έργο της νομοθετικής εξουσίας (βλ. *Tosoun v. Kanaris (1969) 1 C.L.R. 637, 643* και *Montedison S.P.A. v Neoplast Ltd. (1983) 1 (B) C.L.R. 509, 514*). Η γραμματική ερμηνεία, δηλαδή το απλό γραμματικό και κατά κυριολεξία νόημα των λέξεων, είναι ο βασικός κανόνας ερμηνείας νομοθετημάτων. (βλ. μεταξύ

άλλων *Γεωργιάδης & Υιός ν. Δημοκρατίας (1991) 4 (E) Α.Α.Δ. 142* και *Σολωμού κα ν. Δημοκρατίας (1991) 4 (E) Α.Α.Δ. 3675, 3686* και *Αθανασίου ν. Δημοκρατίας (1991) 4 (Δ) Α.Α.Δ. 3204*). Εκεί που η γραμματική ερμηνεία δεν είναι ξεκάθαρη λαμβάνεται υπόψη και η πρόθεση του νομοθέτη οπότε εξετάζεται ολόκληρο το σχετικό μέρος του Νόμου ή ακόμη και ολόκληρος ο Νόμος καθώς και η κατάσταση της νομοθεσίας κατά το χρόνο θέσπισης του Νόμου και η ανάγκη ή το κακό που σκόπευε να ικανοποιήσει ή θεραπεύσει, ανάλογα με την περίπτωση (βλ. *Krasismenos ν. Hadjihanni (1963) 2 C.L.R. 448, Theodosiou Ltd. ν. Republic (1987) 3 (C) C.L.R. 1750, 1757-1758* και *Wilson κ.α. ν. Δημοκρατίας (1991) 4 (Δ) Α.Α.Δ. 3294, 3304-3305*).

Πρέπει επίσης να τυγχάνει εφαρμογής και η νομική αρχή ότι φορολογικοί και ποινικοί νόμοι θα πρέπει να ερμηνεύονται αυστηρά και σε περίπτωση που υπάρχει αμφιβολία να δίνεται η ερμηνεία εκείνη που είναι υπέρ του πολίτη. (βλ. *Maxwell on Interpretation 12^η έκδοση, 244-245, Zavos ν. Police (1971) 2 C.L.R. 172, 175, Μιχαηλίδης ν. Δημοκρατίας (1991) 2 Α.Α.Δ. 391, 397-398* και *Γενικός Εισαγγελέας ν. Παπαλαζάρου (1995) 2 Α.Α.Δ. 128, 134*). Τέλος πρέπει να λαμβάνεται υπόψη και η ερμηνευτική αρχή ότι και οι διατάξεις που αφορούν φορολογική απαλλαγή, επίσης

πρέπει να ερμηνεύονται στενά. (Βλ. *Serafino Shoe Ind. v. Republic (1991)*

3 A.A.Δ. 310 και Μάτσης v. Δημοκρατίας (1995) 3 A.A.Δ. 404). Στη σελ.

408 της υπόθεσης Μάτσης λέχθηκαν τα εξής:

«Η βασική ερμηνευτική αρχή που σταθερά εφαρμόζει η νομολογία είναι ότι διάταξη που καθιερώνει φορολογική απαλλαγή είναι στενώς ερμηνευτέα: *I.R.C. Westminster (Duke) (1936) A.C. 1, 24-25, Cape Brandy Syndicate v. I.R.C. (1921) 1 K.B. 64, 71, Serafino Shoe Industry & Trading Co. Ltd v. The Republic (1987) 3 C.L.R. 1316, προσφυγή αρ. 67/87 Administrator of the Estate of Krystallia Pavlides, Andreas Loucaides v. The Republic, ημερ. 30/5/89, 605/89 Γεώργιος Ρούσου v. Δημοκρατίας, ημερ. 19/6/91, 84/90 Κουζάλη v. Δημοκρατίας, ημερ. 10/9/92 και 42/91 Δώρα Χόλτιγς Ατδ. v. Δημοκρατίας ημερ. 8/7/93. Το λόγο για την ύπαρξη του κανόνα διατυπώνει ο Μ.Δ. Στασινόπουλος «Μαθήματα Δημοσιονομικού Δικαίου» 3^η έκδοση, 1966, σελ. 246:*

«Στενή ερμηνεία επιβάλλεται αναμφιβόλως εις τας διατάξεις, αίτινες θεσπίζουν φορολογικάς απαλλαγάς ή εξαιρέσεις, διότι η φορολογική εξαίρεσις ή απαλλαγή, αποτελεί παρέκκλισιν από τον κανόνα της καθολικότητας του φόρου και άρα αι θεσπίζουσαι εξαιρέσεις ή απαλλαγάς διατάξεις είναι διατάξεις εξαιρετικάί, αι δε εξαιρετικής φύσεως διατάξεις, συμφώνως προς γενικούς ερμηνευτικούς κανόνας, δέον να ερμηνεύωνται στενώς.»

Με βάση τις πιο πάνω νομικές αρχές προχωρώ στην εξέταση της υπόθεσης.

Ο πρώτος λόγος αμφισβήτησης της απόφασης του Εφοριακού Συμβουλίου, αφορά την επικύρωση από μέρους του, της απόφασης του Διευθυντή, να περιορίσει για τα έτη 1988 και 1989 έκπτωση που

διεκδικήθηκε βάσει του άρθρου 8(κδ) του Νόμου επί εισαγόμενου ποσού συναλλάγματος, βασιζόμενο στην εγκύκλιο του Διευθυντή με αριθμό 1982/18 και ημερ. 27/9/82.

Όπως προκύπτει από τα ενώπιον του δικαστηρίου στοιχεία οι αιτητές διεκδίκησαν την υπό αναφορά έκπτωση καθότι κατά τα συγκεκριμένα επίδικα έτη 1988 και 1989 πραγματοποίησαν εξαγωγές των προϊόντων τους στο Ιράκ. Αναφορικά δε με τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο ακύρωσης είναι ειδικότερα η θέση τους, ότι το Εφοριακό Συμβούλιο λανθασμένα κατέληξε στη συγκεκριμένη επικύρωση αφού (1) δεν τους επέτρεψε την προσαγωγή στοιχείων τα οποία θα αποδείκνυαν την εισαγωγή του ξένου συναλλάγματος και (2) αφού κατά τη λήψη της στην παράγραφο (α) πιο πάνω απόφασης, έλαβε υπόψη του την προαναφερθείσα εγκύκλιο του Διευθυντή η οποία κατά την άποψή τους δεν συνάδει με τις σχετικές πρόνοιες του άρθρου 8(κδ) του Νόμου.

Πριν από την εξέταση των ισχυρισμών αυτών θεωρώ χρήσιμη την παράθεση του επίδικου άρθρου καθώς και του περιεχομένου της σχετικής εγκυκλίου υπ' αρ. 1982/18 του Διευθυντή, οι πρόνοιες των οποίων

απασχόλησαν τους καθών η αίτηση και δυνάμει των οποίων κατέληξαν ότι η υπό αναφορά απόφαση του Διευθυντή ήταν σύμφωνη με το νόμο.

«Άρθρο 8(κδ)

Απαλλαγαί

Απαλλάττονται του φόρου

(α)

(κδ) Τα εξ έξι τοις εκατόν του εν τη Δημοκρατία εισαγόμενου ξένου συναλλάγματος προερχόμενου εκ της εξαγωγής επιτοπίως κατασκευαζομένων ή παραγομένων προϊόντων, εξαιρέσει των πετρελαιοειδών, ως και ολόκληρον το ποσόν του ούτω εισαγομένου ξένου συναλλάγματος εκ της παροχής εκτός της Δημοκρατίας μισθωτών υπηρεσιών προς ιδιωτικάς επιχειρήσεις:

Νοείται ότι:

(i) Η εξ έξι τοις εκατόν απαλλαγή ισχύει διά τα φορολογικά έτη 1987, 1988 και 1989.....»

Σχετική με την υπόθεση είναι και η ερμηνευτική εγκύκλιος με αρ. 1982/18 που εξέδωσε ο διευθυντής σχετικά με τις πρόνοιες του άρθρου 8(κδ) στην οποία, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα εξής:

«η εισαγωγή του ξένου συναλλάγματος πρέπει να γίνεται εντός λογικού χρονικού διαστήματος από την ημερομηνία κατά την οποία έγιναν οι εξαγωγές για να μπορεί ένα πρόσωπο να πάρει την απαλλαγή αυτή.»

Επίσης στο τέλος της παραγράφου 2.1 της εγκυκλίου αναφέρεται ότι:

«Αν όμως εξακολουθεί να εκκρεμεί η εισαγωγή του (συναλλάγματος) κατά την ημερομηνία υποβολής των νέων λογαριασμών, πρέπει να δίνονται οι λόγοι για τους οποίους καθυστερεί η εισαγωγή του.»

Οι αιτητές ισχυρίζονται ότι εισέπραξαν τα ποσά για τα οποία διεκδικούν την έκπτωση σε ξένο συνάλλαγμα, αλλά σε μεταγενέστερο στάδιο, λόγω του εμπάργκο που είχε τότε επιβληθεί στο Ιράκ. Αυτό όμως, σύμφωνα με τους καθόν η αίτηση, δεν ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα. Όπως προκύπτει από τα ενώπιον του Διευθυντή στοιχεία, που εξέτασαν και οι καθόν η αίτηση, ναι μεν οι αιτητές πραγματοποίησαν εξαγωγές προϊόντων στο εξωτερικό (Ιράκ) κατά τα επίδικα έτη (1988 και 1989), όμως δεν έγινε εισαγωγή ξένου συναλλάγματος από τους αιτητές αφού τότε είχε επιβληθεί οικονομικό εμπάργκο στο Ιράκ. Το 75% των πιο πάνω ποσών εισπράχθηκε από τους αιτητές, όχι όμως άμεσα από τους χρεώστες τους στο Ιράκ, αλλά από την Κυπριακή Δημοκρατία, και σε κυπριακές λίρες (Λ.Κ. 58.903 και Λ.Κ. 20.891 αντίστοιχα) κάτω από το σχέδιο ασφάλισης εξαγωγών του Υπουργείου Εμπορίου, Βιομηχανίας και Τουρισμού στις 8/9/90 και στις 16/1/91, το δε υπόλοιπο 25% **διαγράφηκε** καθότι διεκδικήθηκε από τους αιτητές, για φορολογικούς σκοπούς, ως επισφαλείς χρεώστες, αίτημα τους που έγινε αποδεκτό. Το γεγονός ότι σε αργότερο στάδιο (τελευταίο τρίμηνο του 2002) η Δημοκρατία εισέπραξε από το Ιράκ το ποσό των δολλαρίων Αμερικής 423,322 από το ολικό ποσό των 4,5 εκατομμυρίων δολλαρίων,

που χρωστούσε το Ιράκ προς τους αιτητές τούτο αποτελεί νέο στοιχείο που δεν το έθεσαν έγκαιρα οι αιτητές ενώπιον του Διευθυντή.

Σύμφωνα με την πρώτη επιφύλαξη του άρθρου 20Α(4) του Ν. 80(1)/99 (που τροποποίησε τους περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμους του 1978-1995) αυτά ήσαν νέα στοιχεία τα οποία δεν μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν ενώπιον του Εφοριακού Συμβουλίου κατά την εξέταση της ιεραρχικής προσφυγής. Παραθέτω τις σχετικές πρόνοιες:

«Άρθρο 20Α(4)

Νοείται ότι ούτε ο Διευθυντής ούτε ο αιτητής δεν έχουν το δικαίωμα κατά την ακρόαση της προσφυγής να παρουσιάσουν λόγους ή στοιχεία που δεν είχαν προσαχθεί κατά την εξέταση της ένστασης του αιτητή από το Διευθυντή εκτός αν τέτοια στοιχεία εξ αποδεδειγμένων λόγων αντικειμενικής αδυναμίας δεν ήταν δυνατόν να προσκομιστούν από τον αιτητή στο εν λόγω στάδιο ή να αποκαλυφθούν με υπό τας περιστάσεις διεξαχθείσα από το Διευθυντή λογική έρευνα.»

Όσον αφορά τη βεβαίωση που εκδόθηκε από το Υπουργείο Εμπορίου, Βιομηχανίας και Τουρισμού την οποία οι αιτητές επιχείρησαν να καταθέσουν κατά την ακροαματική διαδικασία και η οποία βεβαίωση εκδόθηκε στις 2/4/03, λαμβανομένου υπόψη του χρονικού διαστήματος των 3,5 σχεδόν μηνών που μεσολάβησε από την εν λόγω ημερομηνία μέχρι την έκδοση της τελικής απόφασης του Διευθυντή στις 14/7/03, κρίνω ότι οι

αιτητές, είχαν όλο το χρόνο στη διάθεσή τους, αν ήθελαν να παραδώσουν τη συγκεκριμένη βεβαίωση στο Διευθυντή να το πράξουν έγκαιρα. Βέβαια από πλευράς αιτητών γίνεται ισχυρισμός ότι ήταν έτοιμοι να προσκομίσουν τα σχετικά στοιχεία σε προγραμματισμένη συνάντηση που είχαν με το Διευθυντή στις 21/5/03 αλλά τελικά δεν μπόρεσαν να το πράξουν γιατί ο Διευθυντής ακύρωσε τη συνάντηση, την τελευταία στιγμή, απλώς και μόνο για να μην τους δώσει την ευκαιρία να αμφισβητήσουν την απόφαση του. Επί του σημείου αυτού είναι και ο ισχυρισμός της πλευράς του Διευθυντή ότι εκπρόσωποι της αιτήτριας εταιρείας επισκέφθηκαν τα γραφεία του (βλ. έκθεση του Διευθυντή ημερ. 15/10/03 προς το Εφοριακό Συμβούλιο) κατά την εν λόγω ημερομηνία (21/5/03) και του παρέδωσαν υπόμνημα με τα σημεία στα οποία διαφωνούσαν αλλά δεν ανέφεραν οτιδήποτε για νέα στοιχεία ούτε και ζήτησαν οποιαδήποτε παράταση για να τα προσκομίσουν. Περαιτέρω από τα πρακτικά της διαδικασίας ενώπιον του Εφοριακού Συμβουλίου φαίνεται να έγινε συνάντηση στις 21/5/03 έστω και σύντομη. Ενόψει και του τεκμηρίου κανονικότητας των διοικητικών πράξεων, στην απουσία μαρτυρίας που να δείχνει ότι πράγματι η συνάντηση ακυρώθηκε, καταλήγω ότι η απόφαση των καθόν η αίτηση ότι οι αιτητές δεν έθεσαν έγκαιρα ενώπιον τους στοιχεία που να δικαιολογούν την απαίτηση αναφορικά με την έκπτωση από την εισαγωγή ξένου συναλλάγματος ήταν

εύλογα επιτρεπτή, ιδιαίτερα εδώ που οι αιτητές είχαν ήδη πληρωθεί τα σχετικά ποσά σε κυπριακές λίρες με τον τρόπο που ήδη αναφέρθηκε. Επομένως και αν ακόμα η προαναφερθείσα εγκύκλιος δεν μπορούσε να περιορίσει την παραχώρηση της προβλεπόμενης από το άρθρο 8(κδ) απαλλαγής σε «λογικό χρονικό διάστημα από την ημερομηνία που έγιναν οι εξαγωγές» αφού το σχετικό άρθρο δεν περιορίζει αυτή χρονικά, με τα γεγονότα αυτής της υπόθεσης, που ήδη εισέπραξαν τα χρήματα οι αιτητές σε κυπριακές λίρες, και πάλιν δε θα βοηθούσε την υπόθεση τους.

Εξετάζοντας τα γεγονότα της υπό εξέταση περίπτωσης όπως προκύπτουν από το κείμενο της προσβαλλόμενης απόφασης αλλά και το σύνολο των ενώπιον του Δικαστηρίου στοιχείων, διαπιστώνουμε ότι καθένα από τα στοιχεία αυτά, εκτιμήθηκε και συσχετίστηκε με την εφαρμοζόμενη νομοθεσία η οποία ερμηνεύτηκε όπως η νομολογία προδιαγράφει, δηλαδή, ότι διάταξη που καθιερώνει φορολογική απαλλαγή ερμηνεύεται στενά (βλ. *Serafino Shoe Ind. v. Republic και Μάτσης v. Δημοκρατία, πιο πάνω*). Επομένως ο πρώτος λόγος που αφορά τη διεκδίκηση έκπτωσης από εισαγωγή ξένου συναλλάγματος, απορρίπτεται.

Ο δεύτερος λόγος αμφισβήτησης της απόφασης του Εφοριακού Συμβουλίου, αφορά την επικύρωση από μέρος του της απόφασης του Διευθυντή, να απορρίψει για το έτος 1991, έκπτωση που διεκδικήθηκε σύμφωνα με τις πρόνοιες των άρθρων 11(1) και 13(ε) του Νόμου και αφορούσε συναλλαγματική διαφορά.

Τα εν λόγω άρθρα, ως ίσχυαν κατά τον ουσιώδη χρόνο, έχουν ως εξής:

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

.....

13. Προς εξεύρεσιν του φορολογητέου εισοδήματος προσώπου τινός δεν θα εκπίπτονται τα ακόλουθα:

.....

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

Σύμφωνα με τις πιο πάνω πρόνοιες ο γενικός κανόνας για να μπορεί να εκπέσει μια δαπάνη, είναι η δαπάνη αυτή να έχει γίνει «εξ ολοκλήρου και αποκλειστικά προς κτήσιν» του εισοδήματος. Το σκεπτικό της απόφασης των καθών η αίτηση επί του σημείου αυτού έχει ως ακολούθως:

«Στην επίδικη περίπτωση η συναλλαγματική διαφορά θα πρέπει να υπολογιστεί είτε όταν θα πραγματοποιηθεί η συναλλαγματική διαφορά, δηλαδή όταν τα τιμολόγια τα οποία είναι σε ξένο συνάλλαγμα πληρωθούν από τους πελάτες της εταιρείας, είτε η συναλλαγματική διαφορά θα υπολογίζεται με βάση την τιμή κλεισίματος του κάθε έτους. Η δεύτερη αυτή περίπτωση είναι σύμφωνη με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ 21) με βάση τα οποία οι συναλλαγματικές διαφορές θα πρέπει να μετατρέπονται με την τρέχουσα τιμή συναλλάγματος κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, δηλαδή 31 Δεκεμβρίου του κάθε χρόνου. Αυτές οι διαφορές που προκύπτουν, πραγματοποιήσιμες ή μη πραγματοποιήσιμες, πρέπει να καταχωρηθούν στο λογαριασμό κερδοζημιών, σαν έξοδο ή κέρδος της Αιτήτριας. Από τα ενώπιον μας στοιχεία, όπως φαίνονται μέσα από το διοικητικό φάκελο, η αιτήτρια θεώρησε ως έξοδο συναλλαγματικής διαφοράς, τη διαφορά που προέκυψε από την τιμή κλεισίματος κατά την 31/12/1991 των συγκεκριμένων τιμολογίων και την αρχική τιμή συναλλάγματος (η αναλογία ανταλλαγής δολαρίου-κυπριακής λίρας, την ημερομηνία που τιμολογήθηκαν τα συγκεκριμένα προϊόντα) των τιμολογίων αυτών. Επίσης παρατηρούμε ότι η αιτήτρια εταιρεία δεν είχε προσκομίσει τα απαραίτητα στοιχεία στο Διευθυντή, τα οποία να δικαιολογούν τους ισχυρισμούς της.»

Λαμβάνοντας λοιπόν υπόψη ότι (α) πρόκειται περί φορολογικής απαλλαγής, (β) ότι οι αιτητές δεν έδωσαν ικανοποιητικά στοιχεία και (γ) εξετάζοντας το όλο θέμα υπό το φως των παρατεθέντων πιο πάνω προνοιών των άρθρων 11(1) και 13(ε) καθώς επίσης και της υπόθεσης *Ονησιφόρου Δημητριάδη ν. Δημοκρατίας (1997) 4 (Γ) Α.Α.Δ. 1601* που αφορά τη γενική υποχρέωση του φορολογούμενου να θέτει ενώπιον του Διευθυντή τα στοιχεία που είναι σε θέση να προμηθεύσει στις φορολογικές αρχές, ιδιαίτερα στις περιπτώσεις που διεκδικεί εκπτώσεις (όπως η παρούσα), καταλήγω ότι η προσβαλλόμενη απόφαση ήταν το αποτέλεσμα ορθής

άσκησης της διακριτικής ευχέρειας των καθ' ων η αίτηση και πλήρως αιτιολογημένη. Άλλωστε η όλη αλληλογραφία μεταξύ Διευθυντή και αιτητών αλλά και οι ερωτήσεις που τέθηκαν κατά τη διαδικασία ακρόασης της υπόθεσης ενώπιον του Εφοριακού Συμβουλίου, καταδεικνύουν την έρευνα στην οποία αυτό προέβη, προτού καταλήξει στην επίδικη απόφαση.

Όσον αφορά το αντίγραφο της μερίδας από το γενικό τους καθολικό, το οποίο οι αιτητές παρουσίασαν κατά την εξέταση της ιεραρχικής τους προσφυγής και το οποίο όπως ισχυρίζονται αποδεικνύει τις θέσεις τους, επισημαίνω, ότι όπως προκύπτει από τα ενώπιον του δικαστηρίου στοιχεία, ορθά αυτό θεωρήθηκε από τους καθών η αίτηση ως **νέο στοιχείο** σύμφωνα με την πρώτη επιφύλαξη του άρθρου 20Α(4) του Ν. 80(1)/99, αφού δεν ήταν ενώπιον του Διευθυντή κατά τη διάρκεια εξέτασης της ένστασης.

Ο επόμενος λόγος αμφισβήτησης της απόφασης του Εφοριακού Συμβουλίου αφορά την επικύρωση από μέρος του της απόφασης του Διευθυντή, να απορρίψει για το έτος 1993, έκπτωση που διεκδικήθηκε και αφορούσε δαπάνη που πραγματοποιήθηκε για σκοπούς εξασφάλισης πιστοποιητικού ποιότητας ISO. Ειδικότερα προβάλλεται από μέρος των

αιτητών ο ισχυρισμός ότι η εν λόγω δαπάνη θα πρέπει να εκπέσει ως έξοδο εισοδηματικής φύσεως.

Άμεσα σχετικά με το εγείρομενο ζήτημα είναι και πάλι τα άρθρα 11(1) και 13(ε) του νόμου οι πρόνοιες των οποίων έχουν ήδη παρατεθεί ανωτέρω. Αυτό δηλαδή που πρέπει να απαντηθεί είναι κατά πόσο η συγκεκριμένη δαπάνη έγινε «εξολοκλήρου και αποκλειστικά προς κτήσιν του εισοδήματος» των αιτητών, όπως είναι και η θέση τους. Την κατάληξη τους ότι οι αιτητές δεν δικαιούνται την εν λόγω έκπτωση στήριξαν οι καθών η αίτηση και σε διάφορες αποφάσεις του Ανωτάτου Δικαστηρίου όσο και σε αποφάσεις αγγλικών δικαστηρίων. (βλ. τις υποθέσεις *Bentleys, Stakes & Lowless v. Beeson (1952) 2 All E.R. 82*, *Φυτεΐαι Φοΐζα Ατδ. v. Κυπριακής Δημοκρατίας προσφ. αρ. 648/96 ημερ. 19/7/99* και *Μαντοβάνης και Υιοί Ατδ. v. Δημοκρατίας κ.α., (1993) 4 (B) A.A.Δ. 902*). Στην προαναφερθείσα υπόθεση *Μαντοβάνης και Υιοί Ατδ. v. Δημοκρατίας*, ο τότε πρόεδρος του Ανωτάτου Δικαστηρίου Α. Ν. Λοΐζου στη σελ. 912 ανέφερε τα ακόλουθα:

«Από την προαναφερθείσα Νομολογία προκύπτει ότι για σκοπούς φόρου εισοδήματος, εκπίπτει από το φορολογητέο εισόδημα η δαπάνη η οποία αφ' ενός συνδέεται με τη διεξαγόμενη επιχείρηση και αφ' ετέρου γίνεται για να μπορέσει ο φορολογούμενος να διεξάγει την επιχείρηση του καλύτερα προς το σκοπό απόκτησης του εισοδήματος, είτε με την απαλλαγή του από δυσμενείς ή επαχθείς συμβάσεις εργοδοτήσεως προσωπικού, είτε με τη διατήρηση υψηλού επιπέδου της επιχείρησης του.

Δεν αρκεί η δαπάνη να γίνεται στην πορεία της επιχείρησης ή να πηγάζει από την επιχείρηση ή να συνδέεται με τη διεξαγωγή της επιχείρησης ή να καταβάλλεται από τα κέρδη της επιχείρησης. Πρέπει να γίνεται με σκοπό την κτήση του εισοδήματος.»

(Η υπογράμμιση είναι δική μου)

Είμαι της άποψης ότι οι δαπάνες που γίνονται για σκοπούς εξασφάλισης πιστοποιητικού ISO, οι οποίες μάλιστα γίνονται με προτροπή της κυβέρνησης, σχετίζονται άμεσα με τη διατήρηση του υψηλού επιπέδου της επιχείρησης και μπορούν να θεωρούνται ως δαπάνες που γίνονται «εξολοκλήρου και αποκλειστικώς προς κτήσιν του εισοδήματος» με την έννοια των άρθρων 11(1) και 13(ε) του Νόμου. Η άποψη των καθών η αίτηση ότι «η δαπάνη αυτή έχει άμεση σχέση με την εικόνα της εταιρείας ως προς την ποιότητα των παραγομένων προϊόντων» έπρεπε να οδηγήσει σε αποδοχή της έκπτωσης και όχι απόρριψη της. Επομένως στο μέρος αυτό η απόφαση του Διευθυντή και κατ' επέκταση των καθών η αίτηση (Εφοριακού Συμβουλίου), είναι εσφαλμένη.

Όσον αφορά την υπό (δ) πιο πάνω απόφαση του Διευθυντή δεν παρίσταται οποιαδήποτε ανάγκη να ασχοληθούμε καθότι το συγκεκριμένο μέρος της απόφασής του ακυρώθηκε από το Εφοριακό Συμβούλιο.

Ενόψει των πιο πάνω η προσφυγή επιτυγχάνει μερικώς. Η απόφαση των καθόν η αίτηση και κατ' επέκταση του Διευθυντή να μην επιτρέψουν ως έκπτωση το ποσό των Λ.Κ. 4.126 που διεκδικήθηκε για απόκτηση πιστοποιητικού ISO ακυρώνεται με βάση το άρθρο 146.4(β) του Συντάγματος.

Η προσφυγή αναφορικά με τα υπόλοιπα θέματα απορρίπτεται και η επίδικη απόφαση επικυρώνεται σύμφωνα με το άρθρο 146.4(α) του Συντάγματος. Καμιά διαταγή για έξοδα.

Μ. Φωτίου, Δ.

/ΚΑς