

5 Ιουλίου, 1990

[Α. Ν. ΛΟΪΖΟΥ, Πρόεδρος]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

ΣΤΡΑΤΟΣ ΓΚΑΡΑΝΗΣ,

Αιτητής.

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ ΜΕΣΩ

1. ΥΠΟΥΡΓΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ,

2. ΕΦΟΡΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ,

Καθ' ων η αίτηση.

(Υπόθεση Αρ. 618/86).

Φορολογία — Φορολογία Εισοδήματος — Κατά πόσο, ποσό που καταβάλλεται σε φορολογούμενο λόγω τεματισμού των υπηρεσιών του, αποτελεί φορολογητέο εισόδημα μέσα στην έννοια του Άρθρου 5(1) των περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων 1961-1985.

5

Ο αιτητής εργοδοτείτο με σύμβαση από την Εταιρεία Κυπριακά Αμιαντουρχεία Λτδ, ως Γενικός Διευθυντής. Οι υπηρεσίες του τεματίστηκαν κατά την 28.2.1986 και του καταβλήθηκε ποσό ΛΚ12.500. Σημειωτέον ότι οι εργοδότες του πρότειναν στον αιτητή να παραμείνει στην Εταιρεία με τους ίδιους μισθοδοτικούς όρους αλλά σε κατώτερη θέση. Η πρόταση αυτή απορρίφθηκε.

10

Ο Έφορος Φόρου Εισοδήματος (ο Έφορος) θεώρησε ότι το ποσό των ΛΚ12.500 υπόκειτο σε φόρο σύμφωνα με το Άρθρο 5(1) των περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων 1961-1985.

15

Στην προσφυγή του κατά της απόφασης του Εφόρου, ο αιτητής ισχυρίστηκε ότι το πιο πάνω ποσό δεν αντιπροσωπεύει μισθούς βάσει του συμβολαίου του, αλλά αποζημιώσεις που πληρώθηκαν σ' αυτόν από τους εργοδότες του για παράβαση από αυτούς του συμβολαίου εργοδοτήσεώς του και κατά συνέπεια δεν είναι φορολογητέο. Φορολογητέα είναι τα ποσά που καταβάλλονται από εργοδότη προς εργοδοτούμενο σε σχέση με προσφερθείσες υπηρεσίες.

20

5 Ο Έφορος ισχυρίστηκε ότι το ποσό που καταβλήθηκε στον αιτητή δεν αντιπροσωπεύει αποζημιώσεις για τερματισμό απασχόλησεως αλλά πληρωμή μισθών δυνάμει του συμβολαίου του, αφού η αποχώρησή του από την εργασία ήταν οικειοθελής και συνεπώς ήταν φορολογητέο.

Το Ανώτατο Δικαστήριο, αφού έκαμε εκτενή αναφορά στη σχετική νομολογία, επέτρεψε την προσφυγή και αποφάνθηκε ότι:

10 Ενόψει των γεγονότων της παρούσας υπόθεσης, εξάγεται το συμπέρασμα ότι το πιο πάνω ποσό δεν αποτελεί πληρωμή αμοιβής (payment of remuneration) αλλά αποζημίωση για τερματισμό της σύμβασης εργοδότησης του αιτητή. Η σύμβαση εργοδότησης έχει παύσει να υφίσταται και επομένως την ημέρα του τερματισμού της σύμβασης δεν υπήρχε αμοιβή. Το γεγονός ότι για την αποτίμηση της αποζημίωσης λήφθηκαν σαν βάση οι μηνιαίες απολαβές του αιτητή, δεν αλλάζει τη μορφή των επιδίδων πληρωμών. Επομένως το ποσό που έλαβε ο αιτητής δεν υπόκειται σε φόρο σύμφωνα με το Άρθρο 5(1) των Περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων 1961-1985.

20

Η προσφυγή επιτυγχάνει χωρίς έξοδα.

Αναφερόμενες υποθέσεις:

25

Demetriou and Another v. Republic (1984) 3 C.L.R. 432,

Fitikkides v. Republic (1970) 3 C.L.R. 15,

Herbert v. McQuade [1902] 2 K.B. 631,

30

Moorhouse v. Doorland [1954] 36 T.C.1,

Henley v. Murray [1950] 1 All E.R. 908,

35

Wales v. Tilley [1942] 2 All E.R. 24.

Προσφυγή.

40 Προσφυγή εναντίον της απόφασης του Εφόρου Φόρου Εισοδήματος με την οποία επιβλήθηκε στον αιτητή φόρος εισοδήματος για το φορολογικό έτος 1986, αναφορικά με ποσό £12.500,- που εισέπραξε κατά τον τερματισμό των υπηρεσιών του και το οποίο θεωρήθηκε ότι αποτελεί εισόδημα μέσα στην έννοια του Άρθρου 5(1) των περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων 1961-1985.

Ξ. Κληρίδης, για τον Αιτητή.

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

Cur. adv. vult. 5

Α. Ν. ΛΟΪΖΟΥ, Π.: Η παρούσα προσφυγή στρέφεται εναντίον των φορολογιών φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 1986, με τις οποίες ποσό £12.500,- που ο αιτητής εισπράξε από τους εργοδότες του κατά τον τεματισμό των υπηρεσιών του, θεωρήθηκε ότι αποτελεί εισόδημα μέσα στην έννοια του άρθρου 5(1) των περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων 1961-1985. 10

Ο αιτητής εργοδοτείτο με σύμβαση από την Εταιρεία Κυπριακά Αμιαντορυχεία Λτδ, ως Γενικός Διευθυντής. Κατά την 28 Φεβρουαρίου 1986 τεματίστηκαν οι υπηρεσίες του ως Γενικού Διευθυντή. Ο τεματισμός έγινε με επιστολή των εργοδοτών του ημερομηνίας 28 Φεβρουαρίου 1986, η οποία έχει ως ακολούθως: 15

"Η Εταιρεία υπό την νέαν αυτής διεύθυνσιν επιθυμεί να σας κρατήσει εις την υπηρεσίαν της κατά την διάρκειαν της μεταξύ της Εταιρείας και υμών συμβάσεως και συμφώνως των όρων της ρηθείσης συμβάσεως ως προς τας απολαβάς υμών. 20

Από τούδε και εις το εξής θα ενεργείτε ως υπεύθυνος της παραγωγής και ως Σύμβουλος (consultant) της Διευθύνσεως και ουχί ως Γενικός Διευθυντής διότι η θέσις αυτή κατηργήθη. Εντολοδόχος δια την υλοποίησιν των αποφάσεων του Συμβουλίου έχει διορισθεί ο κ. Κλεάνθης Παπαδόπουλος με τον βαθμόν του Διευθυντού." 25 30

Ο αιτητής δεν αποδέχτηκε την πιο πάνω προσφορά της εταιρείας αλλά προτίμησε, όπως συμφωνήθηκε μεταξύ τους και όπως αναφέρει στην επιστολή του ημερομηνίας 29 Μαρτίου 1986, να αποχωρήσει από την εταιρεία με τους ακόλουθους όρους: 35

1. Καταβολή αποζημιώσεως ίσης προς 6 πλήρεις μηνιαίους μισθούς, δηλαδή £12.500,-.
2. Καταβολή ποσού £1.000,- για τις δαπάνες μεταφοράς των αποσκευών του στην Ελλάδα. 40
3. Καταβολή ποσού £500,- για την μεταφορά του και της οικογένειάς του στην Ελλάδα. 40

Η πληρωμή των πιο πάνω ποσών έγινε:

1. Ποσό £5.000 πληρώθηκε άμεσα (29-3-86).
2. Ποσό £5.000 πληρώθηκε μέχρι 15 Μαΐου, 1986.
- 5 3. Ποσό £4.000 πληρώθηκε μέχρι 15 Ιουνίου, 1986.

Ο καθ' ου η αίτηση Έφορος Φόρου Εισοδήματος θεώρησε ότι το ποσό των £12.500,- υπόκειται σε φόρο, σύμφωνα με το άρθρο 5(1) των περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων 1961-1985.

10 Οι λόγοι της απόφασης του Εφόρου φαίνονται στην επιστολή του ημερομηνίας 25 Ιουλίου, 1986, η οποία έχει ως ακολούθως:

"(α) Το ποσό έχει πληρωθεί σε σας με βάση τους όρους του συμβολαίου εργοδοσίας σας το οποίο είχε ισχύ μέχρι τον Νοέμβριο 1986. Το ποσό που σας έχει καταβληθεί είναι λιγότερο από το ποσό των αποδοχών που ήσαν πληρωτέες μέχρι τη λήξη του συμβολαίου εργοδοσίας σας.

15

(β) Δεν πρόκειται για ποσό αποζημίωσης για ακύρωση του συμβολαίου εργοδοσίας σας. Τουναντίον, σύμφωνα με την επιστολή του εργοδότη σας με ημερομηνία 28 Φεβρουαρίου, 1986, είχατε πληροφορηθεί ότι η εταιρεία επιθυμούσε να σας κρατήσει στην υπηρεσία της για τη διάρκεια που προνοούσε το συμβόλαιο εργασίας σας και σύμφωνα με τους ίδιους όρους όσον αφορά τις απολαβές σας.

20

25

(γ) Η αποχώρησή σας από την υπηρεσία της εταιρείας έγινε κατόπιν δικής σας απόφασης και σύμφωνα με τους όρους που είχατε προτείνει με την επιστολή σας ημερομηνίας 29ης Μαρτίου, 1986, ήτοι την πληρωμή 6 μηνιαίων μισθών και διαφόρων εξόδων για την μεταφορά σας στο εξωτερικό."

30

Ως αποτέλεσμα ο αιτητής καταχώρησε την παρούσα προσφυγή.

Είναι ο ισχυρισμός του αιτητή ότι το ποσό των £12.500,- δεν αντιπροσωπεύει μισθούς βάσει του συμβολαίου του, αλλά αποζημιώσεις που πληρώθηκαν σ' αυτόν από τους εργοδότες του για παράβαση από αυτούς του συμβολαίου εργοδοτήσεώς του. Η απόφασή του να αποχωρήσει από την Εταιρεία δεν ήταν οικειοθελής αλλά είχε εξαναγκαστεί λόγω της απόφασης της Εταιρείας να τον υποβιβάσει από τη θέση του Γενικού Διευθυντή που κατείχε, σε άλλη κατώτερη θέση.

35

40

Κατά συνέπεια, είναι ο ισχυρισμός του αιτητή ότι, όπως έχει

καθοριστεί νομολογιακά, για να είναι φορολογητέα ποσά που καταβάλλονται σε εργοδοτούμενο από τον εργοδότη του πρέπει να έχουν καταβληθεί σε σχέση με προσφερθείσες υπηρεσίες. Αναφέρθηκε δε στην υπόθεση **Petros Demetriou and Another v. Republic** (1984) 3 C.L.R. 432, όπου καθορισμένο ποσό που λαμβάνεται από απολυόμενο προσωπικό της CYTA που κρίθηκε "ως ευδοκίμως περατώσαντες την σταδιοδρομία των", ως αποζημιώσεις, θεωρείται ως αποζημιώσεις για απώλεια εργασίας και συνεπώς δεν είναι φορολογητέα. Στην προκείμενη περίπτωση τα εν λόγω ποσά δεν μπορούν να θεωρηθούν ως φορολογητέα γιατί δεν έχουν καταβληθεί σε σχέση με προσφερθείσες υπηρεσίες αλλά σαν αποζημίωση για απώλεια εργασίας. 5 10

Είναι η θέση του καθ' ου η αίτηση Εφόρου ότι, σύμφωνα με τα γεγονότα, ο αιτητής ουδέποτε είχε απολυθεί από τους εργοδότες του, αλλά ότι αντίθετα αυτός ο ίδιος είχε επιλέξει να αποχωρήσει οικειοθελώς από την εργασία του. Συνεπώς το ποσό που καταβλήθηκε σ' αυτόν δεν αντιπροσωπεύει αποζημιώσεις για τεματισμό απασχολήσεως αλλά πληρωμή μισθών σύμφωνα με τους όρους του μεταξύ τους συμβολαίου και σαν τέτοιο είναι φορολογητέο. 15 20

Ενόψει των γεγονότων δεν υπάγχει αμφιβολία ότι η σύμβαση εργοδοτήσεως του αιτητή ως Γενικού Διευθυντή, τεματίστηκε από τους εργοδότες του με την επιστολή τους ημερομηνίας 28 Φεβρουαρίου 1986 και το γεγονός ότι του προτάθηκε όπως παραμείνει στην Εταιρεία με τους ίδιους μισθοδοτικούς όρους αλλά σε άλλη προφανώς κατώτερη θέση, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι το συμβόλαιό του δεν τεματίστηκε. 25

Το θέμα του κατά πόσο, ποσό που πληρώνεται σε εργοδοτούμενο κατά τον τεματισμό του συμβολαίου εργοδοτήσεώς του είναι φορολογητέο ή όχι απασχόλησε το Δικαστήριο στην υπόθεση **Fitikkides v. Republic** (1970) 3 C.L.R. 15, όπου στη σελ. 22 αναφέρονται τα ακόλουθα: 30

"I would like to begin by stating that the fact that an employee is paid a lump sum on the termination of his office or employment, does not of itself give the payment the nature of capital, or remove it from the range of taxable emoluments. Liability to tax depends on the nature and purpose of the payment and not upon the fact that it is a lump sum. The fact also that a payment is given a particular name by the parties to the arrangement is not conclusive, the Court will examine the true nature of the payment. Of course, the question in England whether a lump sum receipt constitutes 35 40

income assessable under Schedule E or capital has arisen in circumstances of great variety. It resolves itself in every case into a question whether or not the sum in question is truly remuneration or emoluments of office, and it is not easy to reconcile the decisions of the Courts or to extract short guiding principles therefrom. It appears that a pre-arranged payment, which the service agreement provides, shall be paid on cessation of office, is treated as deferred emoluments, and so taxable. On the other hand, a payment, whether by agreement or by way of damages, made not by virtue of the service agreement but as consideration for a release from that agreement, is treated as not having the nature of emoluments."

Στην υπόθεση **Herbert v. McQuade** [1902] 2 K.B. 631 στη σελ. 649:

"..... payment may be liable to income tax although it is voluntary on the part of the persons who made it, and that the test is whether, from the standpoint of the person who receives it, it accrues to him in virtue of his office; if it does, it does not matter whether it was voluntary or whether it was compulsory on the part of the person who paid it. That seems to me to be the test; and if we once get to this - that the money has come to, or accrued to, a person by virtue of his office - it seems to me that the liability to income tax is not negatived merely by reason of the fact that there was no legal obligation on the part of the persons who contributed the money to pay it."

Σχετική επίσης είναι η υπόθεση **Moorhouse v. Doorland** [1954] 36 T.C.1 όπου γίνεται αναφορά σε προηγούμενες αποφάσεις. Το Δικαστήριο στη σελ. 22 κατέληξε στα ακόλουθα συμπεράσματα.

"From these citations I deduce the following principles:-

- (i) The test of liability to tax on a voluntary payment made to the holder of an office or employment is whether, from the standpoint of the person who receives it, it accrues to him by virtue of his office or employment, or in other words, by way of remuneration for his services.
- (ii) If the recipient's contract of employment entitles him to receive the voluntary payment, whatever it may amount to, that is a ground, and I should say a strong ground, for holding that from the standpoint of the recipient it does accrue to him by virtue of his employment, or in other words by way of

remuneration for his services.

(iii) The fact that the voluntary payment is of a periodic or recurrent character affords a further, but I should say a less cogent, ground for the same conclusion. 5

(iv) On the other hand, a voluntary payment may be made in circumstances which show that it is given by way of present or testimonial on grounds personal to the recipient, as for example a collection made for the particular individual who is at the time vicar of a given parish because he is in straitened circumstances, or a benefit held for a professional cricketer in recognition of his long and successful career in first-class cricket. In such cases the proper conclusion is likely to be that the voluntary payment is not a profit accruing to the recipient by virtue of his office or employment but a gift to him as an individual paid and received by reason of his personal needs in the former example and by reason of his personal qualities or attainments in the latter example." 10
15

Στον Halsbury's Laws of England 3rd Ed. Vol. 20 αναφέρονται τα πιο κάτω στις σελ. 324-325:

"(ii) Compensation for Loss of Office 25

593. Abrogation of the service contract. Compensation for the loss of an office or employment (m), if it be truly such, there being no reserved right to it under the contract of service and no outstanding remuneration due for services performed, is not a profit of the office or employment assessable to tax (o). If, on a true appreciation of the legal effect of the transaction (p), the compensation is payable because the contract of employment has been abrogated, then, whether that compensation is due by fresh agreement (q) or as a result of proceedings (r), it is not chargeable to tax as an emolument of the employment." 30
35

Στην υπόθεση *Henley v. Murray (Inspector of Taxes)* [1950] 1 All E.R. 908 τα γεγονότα, όπως φαίνονται στον πρόλογο της υπόθεσης ήταν: 40

"The taxpayer was employed as managing director of the G. Property Co. under a service agreement determinable at the earliest on Mar. 31, 1944. The G. Development Co., which was a subsidiary of the property company and of which also the taxpayer

5 was a director, requested the trustees for its debenture holders, an assurance society, to assist it in the disposal of certain property. The trustees were unwilling to give such assistance except on certain conditions, one of which was that the taxpayer should leave the service of both companies. This he did on July 6, 1943, it being then agreed that he should be paid some £2,000 being an amount equal to that to which he would have been entitled under his service agreement had his employment continued until Mar. 31, 1944."

10 Το Εφετείο (Sir Raymond Evershed, M.R. Somervell and Jenkins L.J.J.) έκρινε ότι:

15 ".... the sum, being payable in consideration of the abrogation of the taxpayer's contract of employment, and not under his contract of service, was not a profit from the taxpayer's employment in respect of which he was assessable to income tax under sched. E, r. 1.

20 Dictum of Lord Greenem, M.R., in *Wales v. Tilley* [1942] 2 All E.R. 24, considered."

Ο Evershed M.R. είπε τα πιο κάτω στην απόφασή του στις σελ. 909-910:

25 "In the circumstances of the present case also it is not open to the Crown to say that this sum of £2,000 odd constituted profits from the office or employment, since, on its true analysis, it constituted the consideration payable to the taxpayer for the total abrogation imposed on him of his contract of employment, so that from July 6, 1943, no contract existed under which that figure or any other sum could be paid. I, therefore, come to the conclusion on the facts that this case is of the second class, namely, one in which the agreement itself ceased altogether to exist for all purposes on July 6, 1943.

35

40 once the essential fact is accepted that in the present case there ceased to be any contract of service and, therefore, from that date onwards there was no remuneration. This was not a sum paid in advance because there was no future claim which the taxpayer could ever assert, nor was it reward for his past service. It was a cash consideration paid for his agreeing to submit to the terms which the assurance society sought fit to impose."

Σχετικό είναι και το πιο κάτω αποσπασμα από την απόφαση του Jenkins L J. στις σελ. 911-912·

"JENKINS, L J :- I agree As the many cases on this topic show, it is often very difficult to determine the character of a payment made to the holder of an office when his tenure of the office is determined, or the terms on which he holds it are altered, and the question in each case is whether, on the facts of the case, the lump sum paid is in the nature of remuneration or profits in respect of the office, or is in the nature of a sum paid in consideration of the surrender by the recipient of his rights in respect of the office

The only possible conclusion of law in the present case seems to me to be that the payment in question was not a payment of remuneration, but was one made in consideration of the taxpayer, at the request of the company, giving up his right to continue to be employed by the company down to Mar. 31, 1944, and to earn and receive his contractual remuneration down to that date It is not suggested that the payment was a mere gratuity, nor is it suggested that the payment was in the nature of additional remuneration for the services which the taxpayer had already performed in the past for the stipulated reward, nor is it suggested that there was an arrangement if the nature sometimes met with under which, in effect, the holder of the office is given the equivalent of leave of absence on full pay for the residue of the contractual term. There is no evidence of any such arrangement. It was a simple case of resignation under which the office was to be immediately vacated, and no further services were to be performed. Accordingly, by a process of elimination, I arrive at the conclusion that this sum can only be regarded on the facts of this case as paid to the taxpayer in consideration of his surrendering his right to serve, and receive remuneration, to the end of his contractual engagement For these reasons, I agree that the appeal should be allowed."

Αφού έλαβα υπόψη μου τα γεγονοτα της κρινόμενης υπόθεσης, έχω καταλήξει στο συμπέρασμα ότι τα πιο πάνω ποσά δεν αποτελούν πληρωμή αμοιβής ("payment of remuneration") αλλά αποτελούν αποζημίωση για τον τερματισμό της σύμβασης εργοδοτησης του. Στην κρινόμενη υπόθεση, όπως και στην υποθεση **Henley**, πιο πάνω, η σύμβαση εργοδότησης έχει παύσει να υφίσταται και επομένως από την ημέρα του τερματισμου της σύμβασης δεν υπήρχε αμοιβή. Στην κρινομενη υπόθεση, όπως και στην υπόθεση **Henley**, πιο πάνω, τα ποσά που πήρε ο αιτητής αποτελούν "αντιπαροχή τοις μετρητοίς" ("cash consideration")

για την αποδοχή από τον αιτητή των όρων που του επέβαλαν οι εργοδότες του. Το γεγονός ότι για την αποτίμηση της αποζημίωσης λήφθηκαν σαν βάση οι μηνιαίες απολαβές του αιτητή, δεν αλλάζει τη μορφή των επιδικίων πληρωμών γιατί, όπως αναφέρεται στην υπόθεση *Fitikkides* ότι "το γεγονός ότι σε μια πληρωμή δίνεται ένα συγκεκριμένο όνομα από τα μέρη της διευθέτησης δεν είναι αποφασιστικά πειστικό (conclusive). Το Δικαστήριο θα εξετάσει την πραγματική φύση της πληρωμής."

5

10

Αφού εξέτασα την πραγματική φύση των πιο πάνω πληρωμών έχω καταλήξει στο συμπέρασμα ότι αποτελούν αποζημίωση για την ακύρωση ("abrogation"), της σύμβασης εργοδότησης του αιτητή και επομένως δεν υπόκεινται σε φόρο σύμφωνα με το άρθρο 5(1) των Περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων 1961-1985 (Βλέπε *Halsbury's* και υπόθεση *Henley* πιο πάνω).

15

Για το λόγο αυτό η προσφυγή επιτυγχάνει και η επίδικη απόφαση ακυρώνεται. Δεν γίνεται όμως οποιαδήποτε διαταγή για έξοδα.

20

Η προσφυγή επιτυγχάνει χωρίς έξοδα.