

16 Δεκεμβρίου 1991

[Α. ΛΟΙΖΟΥ, ΠΡ., ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ, ΧΑΤΖΗΤΣΑΓΓΑΡΗΣ, ΧΡΥΣΟΣΤΟΜΗΣ, ΝΙΚΗΤΑΣ, Δ/στές]

ΑΡΙΣΤΟΤΕΛΗΣ ΣΤΥΛΙΑΝΙΔΗΣ,

*Εφεσείων-Αιτητής,*

v.

**ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ ΜΕΣΩ  
ΤΟΥ ΕΦΟΡΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ,**

*Εφεσίβλητου-Καθ' ου η αίτηση.*

*(Αναθεωρητική Έφεση Αρ. 894).*

5 Φορολογία Εισοδήματος — Οι Περί Προσωπικού της Αρχής Τηλεπικοινωνιών Κύπρου Γενικοί Κανονισμοί του 1982 (Κ.Δ.Π. 220/82) — Καν. 17 σε συνδυασμό και με το άρθρο 5(1) των περί Φόρου Εισοδήματος Νόμων 1961-1986 — Περιεχόμενο ρύθμισης — Βασική η διαφορά μεταξύ παροχής που αποτελεί αμοιβή για υπηρεσίες και φορολογείται και παροχής που έχει το χαρακτήρα επί τη αφυπηρητήσει φιλοδωρήματος και απαλλάσσεται του φόρου — Η διάκριση δεν είναι πάντοτε εύκολο εγχείρημα — Υποβοηθητικοί του διαχωρισμού παράγοντες που έχουν ανιχνευθεί και καθιερωθεί από τη νομολογία — Κρίση στη συγκεκριμένη περίπτωση υπέρ του φορολογικού χαρακτήρα της αμοιβής — Τα κριτήρια που απέβησαν κρίσιμα.

15 Η πρωτόδικη απόφαση-αντικείμενο της έφεσης επεκύρωσε την κρίση του εφεσίβλητου Εφόρου Φόρου Εισοδήματος ότι ποσό £40.000 που η αρχή Τηλεπικοινωνιών Κύπρου χορήγησε στον πρώην γενικό διευθυντή της, και εφεσείοντα, ήταν φορολογητέο. Η Ολομέλεια του Ανωτάτου Δικαστηρίου περιόρισε σε έναν τους λόγους της εφέσεως, στο ουσιαστικό δηλαδή τιθέμενο ζήτημα κατά πόσο ο πρωτόδικος Δικαστής παρανόησε τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης και τις αρχές που συνάγονται από τη νομολογία σχετικά με τις εφαρμοστέες διατάξεις.

20 Το Ανώτατο Δικαστήριο, απορρίπτοντας την έφεση, αποφάσισε ότι:

25 1. Το νομοθετικό πλαίσιο της υπόθεσης οριοθετείται από δύο πρόνοιες των περί Φόρου Εισοδήματος Νόμων 1961-1986. Κατά το άρθρο 5(1) υπόκειται σε φόρο εισοδήματος κάθε κέρδος ή άλλο όφελος από μισθωτές υπηρεσίες που περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων,

και κάθε επίδομα σε χρήμα ή σε είδος που χορηγείται ως αντάλλαγμα παρεχόμενης εργασίας. Απαλλάσσεται όμως της φορολογίας το κατ' αποκοπήν καθοριζόμενο ποσό το οποίο "λαμβάνεται δίκην φιλοδωρήματος χορηγούμενου επί τη αφυπηρέτησή". Φυσικά είναι και ο καν. 17 των περί Προσωπικού της Αρχής Τηλεπικοινωνιών Κύπρου Γενικών Κανονισμών του 1982 (Κ.Δ.Π. 220/82) στον οποίο στηρίχθηκε η απόφαση της Α.Τ.Η.Κ. για την παροχή του ποσού των £40.000. Ο κανονισμός καθιερώνει αμοιβές, υλικές και ηθικές, για εξαιρετικές υπηρεσίες.

5

10

2. Το πρόβλημα που θέτει η υπόθεση συνιστά μικτό θέμα νόμου και γεγονότων. Υπάρχει βασική διαφορά μεταξύ παροχής που αποτελεί αμοιβή για υπηρεσίες και είναι, επομένως, φορολογήσιμη και παροχής που έχει το χαρακτήρα φιλοδωρήματος και που καταβάλλεται κατά την αφυπηρέτηση. Στην τελευταία αυτή περίπτωση η παροχή απαλλάσσεται του φόρου. Η διάκριση δεν είναι πάντοτε εύκολο εγχείρημα. Υπάρχουν όμως ορισμένοι παράγοντες, που έχει ανιχνεύσει και καθιερώσει η νομολογία, οι οποίοι υποβοηθούν το δικαστήριο να σύρει τη γραμμή διαχωρισμού. Τα κριτήρια επαναδιατύπωσε με καθαρότητα η απόφαση του Sir Nicolas Browne-Wilkinson, V.C., στη *Shilton v. Wilmshurst [1990] 1 W.L.R. 373 στη σελ. 381*.

15

20

3. Το επίδικο ποσό αποτελεί αμοιβή για παρασχεθείσες, από το δικαιούχο-εφεσείοντα, υπηρεσίες. Πρόκειται για υπηρεσίες που έχουν άμεση σύνδεση με τους όρους εργοδότησης του εφεσείοντα και μάλιστα τον Καν. 17 που υπήρξε η βάση για την απόφαση του εργοδότη. Κατά την έκφραση του δικαστή Browne-Wilkinson V.C. η πληρωμή είναι ".....referable to the performance of the services under the relevant contract of employment and nothing else". Είναι επομένως αδιάφορο αν το ποσό ορίζεται από τον κανονισμό να καταβληθεί εφ' άπαξ και όχι περιοδικά. Είναι επίσης αδιάφορο αν ο εργοδότης έχει κάποια διακριτική ευχέρεια στην παροχή επιδόματος για διακεκριμένη υπηρεσία.

25

30

Είναι όμως και τα γεγονότα που περιβάλλουν την πληρωμή και που συντελούν στην αποκάλυψη της αληθινής της υπόστασης ως κέρδους. Η απόφαση παροχής από τον εργοδότη της αποδίδει ρητά το χαρακτήρα της αμοιβής, ενώ ο ίδιος ο εφεσείων προσδοκά έντονα να την εισπράξει. Τέλος δεν είναι άσχετη η ανεύρεση νέας κερδοφόρας απασχόλησης, που σε συνδυασμό με την ηλικία του εφεσείοντα, όταν αποχώρησε εκούσια και πρόωρα από την Α.Τ.Η.Κ., του άνοιγε νέες προοπτικές.

35

40

*Έφεση απορρίπτεται χωρίς έξοδα.*

*Αναφερόμενες υποθέσεις:*

*Κουσουμίδης ν. Δημοκρατίας (1966) 3 Α.Α.Δ. 1·*

*Τσαγγαρίδου ν. Δημοκρατίας (1969) 3 Α.Α.Δ. 409·*

45

*Φυτικίδης ν. Δημοκρατίας (1970) 3 Α.Α.Δ. 15·*

*Νεοκλέους ν. Δημοκρατίας (1986) 3 Α.Α.Δ. 2633·*

*Tyter v. Smart [1979] 1 All E.R. 321·*

*Hamblett v. Godfrey (Inspector of Taxes) [1987] 1 All E.R. 916·*

5 *Shilton v. Wilmshurst [1990] 1 W.L.R. 373, σελ. 381·*

*Shilton v. Wilmshurst [1991] 3 All E.R. 148·*

*Bray v. Best [1989] 1 All E.R. 829.*

### Έφεση.

10 Έφεση εναντίον της απόφασης του Δικαστή του Ανώτατου Δικαστηρίου Κύπρου (Αρτεμίδη, Δ.) που δόθηκε στις 8 Ιανουαρίου, 1989 (Αριθμός Προσφυγής 292/87) με την οποία η προσφυγή του εφεσείοντα κατά της επιβολής φορολογίας σε ποσό £40,000 το οποίο του χορηγήθηκε  
15 "επί τη αφυπηρητέσει του" από την Αρχή Τηλεπικοινωνιών Κύπρου, απορρίφθηκε.

*Κ. Χρυσοστομίδης και Α. Ταλιαδώρος, για τον εφεσείοντα.*

20 *Γ. Λαζάρου, Δικηγόρος της Δημοκρατίας, για τον εφεσίβλητο.*

**Α. ΛΟΙΖΟΥ ΠΡ.:** Την ομόφωνη απόφαση του δικαστηρίου θα δώσει ο δικαστής Σ. Νικήτας.

25 **ΝΙΚΗΤΑΣ Δ.:** Αντικείμενο της έφεσης είναι η αναθεώρηση πρωτόδικης απόφασης σε φορολογικό ζήτημα. Με την απόφαση επικυρώθηκε η κρίση του Εφόρου Φόρου Εισοδήματος (εφεσίβλητου) ότι ποσό £40,000, που η Αρχή Τηλεπικοινωνιών Κύπρου (Α.ΤΗ.Κ.) χορήγησε στον πρώην γενικό διευθυντή της (εφεσείοντα), είναι φορολογητέο.

30 Πρέπει να λεχθεί από την αρχή πως στα 56 του χρόνια ο εφεσείων, ύστερα από 23χρονη θητεία στην Α.ΤΗ.Κ.,

πήρε την απόφαση να αποσυρθεί από την ενεργό υπηρεσία. Οι σκέψεις του για πρόωγη αφυπηρέτηση ήταν μέσα στις δυνατότητες που πρόσφεραν οι όροι εργοδότησης του. Η παραίτηση υπαλλήλου πριν από τη συμπλήρωση του ορίου ηλικίας προβλέφθηκε από τους καν. 10(7)(δ), 10(15) και 21 (1)(στ) των περί Προσωπικού της Αρχής Τηλεπικοινωνιών Κύπρου Γενικών Κανονισμών του 1982 (Κ.Δ.Π. 220/82).

5

Ο εφεσείων γνωστοποίησε με επιστολή του ημερ. 5/1/87 προς τον Πρόεδρο του Διοικητικού Συμβουλίου της Α.ΤΗ.Κ. την πρόθεσή του να αφυπηρετήσει. Παράλληλα ζήτησε να του καταβληθεί, εκτός άλλων, και επίδομα ευδόκιμης υπηρεσίας "ως και οποιοδήποτε άλλο τέτοιο (επίδομα) ηθέλατε αποφασίσει λόγω μακράς και καρποφόρου υπηρεσίας μου προς την Αρχή" όπως ο ίδιος αξιολόγησε τις δραστηριότητές του.

10

15

Το Διοικητικό Συμβούλιο της Α.ΤΗ.Κ. εξέτασε το θέμα σε ad hoc συνεδρίασή του στις 12/1/87. Η ομόφωνη γνώμη του ήταν να αποδεχθεί την παραίτηση χαρακτηρίζοντας την "ευδόκιμη αφυπηρέτηση". Η απόφαση διευθέτησε και την οικονομική πτυχή της παραίτησης του εφεσείοντα. Ανάμεσα στα ωφελήματα που του χορήγησε ήταν και το παραπάνω ποσό "ως αμοιβή δια διακεκριμένην υπηρεσία σχετική με το υπό της Αρχής εκτελούμενον έργο, επί τη αφυπηρετήσει του".

20

25

Το εκδικάσαν δικαστήριο έκαμε εκτεταμένη αναφορά στη νομολογία που ερμήνευσε τις σχετικές φορολογικές διατάξεις, σταχυολογώντας τις γενικές αρχές που περιέχονται σε αυτή: *Κουσουμίδης ν. Δημοκρατίας (1966) 3 Α.Α.Δ. 1, Τσαγγαρίδου ν. Δημοκρατίας (1969) 3 Α.Α.Δ. 409, Φυτικκίδης ν. Δημοκρατίας (1970) 3 Α.Α.Δ. 15, Νεοκλέους ν. Δημοκρατίας (1986) 3 Α.Α.Δ. 2633*. Η έρευνα επεκτάθηκε και σε αγγλικές αποφάσεις που είχαν σαν αντικείμενο την ερμηνεία ανάλογων φορολογικών διατάξεων: *Tyler v. Smart [1979] 1 All E.R. 321, Hamblett v. Godfrey (Inspector of Taxes) [1987] 1 All E.R. 916*, στις οποίες έγινε και ανασκόπηση προγενέστερων αποφάσεων.

30

35

Το καταστάλαγμα της απόφασης βρίσκεται στις παρακάτω γραμμές:

5 "Η πληρωμή αυτή σαφώς έγινε για να ανταμείψει τον αιτητή για τις υπηρεσίες του, που πρόσφερε στη διάρκεια της εργοδότησης του από την Α.Τ.Η.Κ., είναι δηλαδή εισόδημα από την εργασία του, του οποίου η πληρωμή μετατέθηκε στο χρόνο της αφυπηρέτησής του."

10 Αυτό που προσμέτρησε ιδιαίτερα στη διαμόρφωση του συμπεράσματος αυτού είναι το παραδεκτό γεγονός ότι ο εφεσείων βρήκε άλλη δουλειά στον ιδιωτικό τομέα μετά την αφυπηρέτησή του. Συγκεκριμένα εργοδοτήθηκε από το πρακτορείο που διανέμει τις κυπριακές εφημερίδες.  
15 Ακόμη λήφθηκε υπόψη ο σκοπός της πληρωμής όπως προκύπτει από το πρακτικό του Συμβουλίου της Α.Τ.Η.Κ. που καταγράψαμε πριν από λίγο· καθώς επίσης και ότι ο ίδιος ο εφεσείων ανέμενε, όπως συμπεράνε το πρωτόδικο δικαστήριο από την επιστολή της 5/1/87, να του καταβληθεί τέτοιου ποσού για τις υπηρεσίες του.

20 Στη σχετική ειδοποίηση εφέσεως μνημονεύονται 5 λόγοι για ανατροπή της απόφασης. Έχουμε όμως ουσιαστικά μόνο ένα: ότι ο πρωτόδικος δικαστής παρανόησε τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης ή εξήγαγε απ' αυτά το λανθασμένο συμπέρασμα. Η παρανόηση επεκτάθηκε  
25 συνακόλουθα και στις αρχές που συνάγονται από τη νομολογία σχετικά με τις εφαρμοστέες διατάξεις.

Συγκεκριμένα ο δικηγόρος του εφεσείοντα υπέβαλε ότι

(1) ο ευπαίδευτος δικαστής απέδωσε υπερβολική βαρύτητα στο γεγονός της νέας απασχόλησης του εφεσείοντα σε βαθμό που επέδρασε καθοριστικά στη διαμόρφωση της γνώμης του. Συμπληρώνοντας το επιχείρημα του ο κ. Χρυσοστομίδης είπε πως δεν διαφάνηκε από  
30 το υλικό της υπόθεσης πως η επαγγελματική σταδιοδρομία του εφεσείοντα θα είχε συνέχεια. Αντίθετα,  
35 κατά την εισήγησή του, τα γεγονότα που περιστοιχί-

ζουν την αποχώρησή του δείχνουν πως η επαγγελματική του ζωή έφτασε ουσιαστικά στο τέρμα της.

(2) Αδικοιολόγητα ο δικαστής προχώρησε σε εύρημα ότι "ο αιτητής όχι μόνο γνώριζε και ανέμενε, ως ήταν φυσικό την αμοιβή αυτή (£40,000), αλλά τη ζήτησε στην επιστολή του". Η εισήγηση στο σημείο αυτό είναι πως με την επιστολή του ο εφεσείων δεν εξέφραζε βεβαιότητα πως θα έπαιρνε οπωσδήποτε το φιλοδώρημα, αφού με τη φράση "και οποιοδήποτε άλλο τέτοιο (επίδομα)" εναλλάσσετε το αίτημά του στην κρίση του Διοικητικού Συμβουλίου, που θα μπορούσε και να το απορρίψει.

(3) Να υπενθυμίσουμε εδώ πως η πληρωμή έγινε κάτω από τον καν. 17 των Κανονισμών της Α.Τ.Η.Κ. του 1982. Η πρόνοια αυτή, όπως επεσήμανε το πρωτόδικο δικαστήριο και δέχθηκε και ο συνήγορος, παρέχει στους υπαλλήλους της Α.Τ.Η.Κ. κίνητρα για να ασκούν τα καθήκοντά τους με επιμέλεια και αφοσίωση. Με άλλα λόγια η παροχή του επιδόματος εξαιρετικών υπηρεσιών είναι αλληλένδετη με τις παρασχεθείσες υπηρεσίες του υπαλλήλου. Ωστόσο ο δικηγόρος του εφεσείου-ντα εισηγήθηκε πως η περίπτωση αυτή αποτελεί εξαίρεση λόγω του χαριστικού χαρακτήρα της πληρωμής. Ίδου πως ακριβώς τέθηκε το θέμα.

".....υπάρχουν στοιχεία αυτού του επιδόματος, αυτού του φιλοδωρήματος, τα οποία εξαιρούνται από τον καν. 17. Το στοιχείο τούτο είναι η χαριστική απόφαση υπό την έννοια ότι ουδεμία δέσμευση υπήρχε ούτε εκ μέρους της Αρχής για την παροχή του φιλοδωρήματος ούτε αξίωση από μέρους του αιτητή για τη λήψη αυτού του φιλοδωρήματος. Πέραν τούτου η σύνδεση του φιλοδωρήματος με την αφυπηρέτησή του του έδινε ιδιαίτερο ξεχωριστό χαρακτήρα.....και όχι τον αυστηρό χαρακτήρα τον οποίο έδινε σε τέτοια παροχή ο καν. 17."

Το νομοθετικό πλαίσιο της υπόθεσης οριοθετείται από δύο πρόνοιες των περί Φόρου Εισοδήματος Νόμων 1961-

1986. Κατά το άρθρο 5(1) υπόκειται σε φόρο εισοδήματος κάθε κέρδος ή άλλο όφελος από μισθωτές υπηρεσίες που περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, και κάθε επίδομα σε χρήμα ή σε είδος που χορηγείται ως αντάλλαγμα παρεχόμενης εργασίας. Απαλλάσσεται όμως της φορολογίας το κατ' αποκοπήν καθοριζόμενο ποσό το οποίο "λαμβάνεται δίκην φιλοδωρήματος χορηγούμενου επί τη αφυπηρέτησει". Φυσικά είναι και ο καν. 17 στον οποίο στηρίχθηκε η απόφαση της Α.Τ.Η.Κ. για την παροχή του ποσού των £40,000. Ο κανονισμός καθιερώνει αμοιβές, υλικές και ηθικές, για εξαιρετικές υπηρεσίες:

(1) το Προσωπικόν αμείβεται δια διακεκριμένην πράξιν εν τη εκτελέσει των καθηκόντων του ή σχέσιν έχουσαν προς το υπό της Αρχής εκτελούμενον έργον.

(2) Η αμοιβή είναι (α) έγγραφος ευαρέσκεια, (β) εφ' άπαξ χρηματική παροχή.

Το πρόβλημα που θέτει η υπόθεση εκτός από την πραγματική έχει και τη νομική του πτυχή. Παρουσιάζει, όπως έχει λεχθεί, μικτό θέμα νόμου και γεγονότων. Στο βαθμό που η υπόθεση συνεπάγεται την ερμηνεία των λέξεων "κέρδη ή άλλα οφέλη εξ οιουδήποτε αξιώματος ή μισθωτών υπηρεσιών" στο άρθρο 5(1)(β) ή τις σχετικές φράσεις που συναντούμε στο άρθρο 8(ζ) το θέμα είναι νομικό. Όμως η φύση και τα χαρακτηριστικά της συγκεκριμένης παροχής είναι θέματα πραγματικά.

Υπάρχει βασική διαφορά μεταξύ παροχής που αποτελεί αμοιβή για υπηρεσίες και είναι, επομένως, φορολογήσιμη και παροχής που έχει το χαρακτήρα φιλοδωρήματος και που καταβάλλεται κατά την αφυπηρέτηση. Στην τελευταία αυτή περίπτωση η παροχή απαλλάσσεται του φόρου. Θα μπορούμε να προσθέσουμε πως η διάκριση δεν είναι πάντοτε εύκολο εγχείρημα. Υπάρχουν όμως ορισμένοι παράγοντες, που έχει ανιχνεύσει και καθιερώσει η νομολογία, οι οποίοι υποβοηθούν το δικαστήριο να σύρει τη γραμμή διαχωρισμού. Τα κριτήρια επαναδιατύπωσε με καθαρότητα η απόφαση του Sir Nicolas Browne-Wilkinson,

V.C., στη *Shilton v. Wilmshurst [1990] 1 W.L.R. 373* στη σελ. 381:

"In my judgment the totality of the authorities lead to this conclusion. In order for an emolument to fall within the words of section 181 as being 'from' employment, it is not essential that the payment is received by way of reward or remuneration for services past, present or future. However the receipt of such a payment by way of reward for services is the paradigm of a taxable receipt: such a case provides valuable guidance to the meaning of the statutory words. The essence of a payment which is a reward for services is that it relates to the performance of the contract by the rendering of services, not merely to the existence of the contract of employment. *Hamblett v. Godfrey* shows that other types of payment made by an employer to an employee may equally refer to the performance of the contract of employment. But this represents no departure from the essential characteristic required to make such payments an emolument 'from' the employment, namely that they are referable to the performance of the services under the relevant contract of employment and nothing else. To adopt Lord Radcliffe's approach in *Hochstrasser v. Mayes [1960] A.C. 376, 392*, the payment is assessable if it has been paid to the taxpayer for 'acting as or being an employee,' but not if the payment is attributable solely to the creation of the contract of employment irrespective of the services to be rendered under it."

Η απόφαση επικυρώθηκε από το δικαστήριο της Βουλής των Λόρδων: *Shilton v. Wilmshurst [1991] 3 All E.R. 148*. Σε αυτή γίνεται εκτενής επισκόπηση της νομολογίας όπως και στην προγενέστερη απόφαση του ίδιου δικαστηρίου *Bray v. Best [1989] 1 All E.R. 829*. Η αναφορά στις αποφάσεις αυτές είναι χρήσιμη γιατί περιέχει πολλές από τις αποφάσεις που κατά καιρούς υιοθέτησε η κυπριακή δικαιοσύνη όταν αντιμετώπιζε παρόμοια προβλήματα. Αντλήθηκε κυρίως ερμηνευτική βοήθεια αναφορικά με τη σημασία και το αποτέλεσμα των σχετικών νομοθετικών



μας διατάξεων.

- 5 Κατά τη γνώμη μας το επίδικο ποσό αποτελεί αμοιβή για παρασχεθείσες, από το δικαιούχο-εφεσείοντα, υπηρεσίες. Πρόκειται για υπηρεσίες που έχουν άμεση σύνδεση με τους όρους εργοδότησης του εφεσείοντα και μάλιστα τον καν. 17 που υπήρξε, όπως είδαμε, η βάση για την απόφαση του εργοδότη. Κατά την έκφραση του δικαστή Browne-Wilkinson V.C. η πληρωμή είναι "..... referable to
- 10 the performance of the services under the relevant contract of employment and nothing else". Είναι επομένως αδιάφορο αν το ποσό ορίζεται από τον κανονισμό να καταβληθεί εφ' άπαξ και όχι περιοδικά. Είναι επίσης αδιάφορο αν ο εργοδότης έχει κάποια διακριτική ευχέρεια στην παροχή επιδόματος για διακεκριμένη υπηρεσία.
- 15 Είναι όμως και τα γεγονότα που περιβάλλουν την πληρωμή και που συντελούν στην αποκάλυψη της αληθινής της υπόστασης ως κέρδους. Η απόφαση παροχής από τον εργοδότη τής αποδίδει ρητά το χαρακτήρα της αμοιβής, ενώ ο ίδιος ο εφεσείων προσδοκά έντονα να την εισπράξει, αφού μιλά και για την ποιότητα των υπηρεσιών του.
- 20 Τέλος δεν είναι άσχετη η ανεύρεση νέας κερδοφόρας απασχόλησης, που σε συνδυασμό με την ηλικία του εφεσείοντα, όταν αποχώρησε εκούσια και πρόωρα από την Α.Τ.Η.Κ., του άνοιγε νέες προοπτικές.
- 25 Η έφεση απορρίπτεται. Δεν επιδικάζονται έξοδα.

*Έφεση απορρίπτεται χωρίς έξοδα.*