

10 Φεβρουαρίου, 1990

[ΧΑΤΖΗΤΣΑΓΓΑΡΗΣ, Δ/στής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΕ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΕΓΜΑΤΟΣ

ΚΩΣΤΑΚΗΣ ΣΠΥΡΟΥ,

Αιτητής,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ
ΔΙΕΥΘΥΝΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΠΡΟΣΟΔΩΝ,

Καθ' ου η αίτηση.

(Υπόθεση Αρ. 203/89).

Φορολογία — Φορολογία εισοδήματος — Φιλοδώρημα — Πότε συνιστά
όφελος από την εργασία και φορολογείται και πότε όχι — Άρθρο
5(1)(β) σε αντιδιαστολή προς το Άρθρο 8(ζ) των περί Φορολογίας του
Εισοδήματος Νόμων 1961-1989 — Ερμηνεία με βάση τη σταθερή νο-
μολογία — Περιστάσεις φορολόγησης του φιλοδωρήματος στην κρι-
θείσα περίπτωση.

5

Ο αιτητής προσέφυγε κατά της επιβολής φορολογίας επί του πο-
σού του φιλοδωρήματος που έλαβε μετά από εκούσια παραίτησή του
από τη Δημόσια Υπηρεσία.

10

Το Ανώτατο Δικαστήριο, απορρίπτοντας την προσφυγή, αποφά-
σισε ότι:

15

Το μοναδικό ερώτημα που εγείρεται ενώπιον του Δικαστηρίου εί-
ναι κατά πόσο το φιλοδώρημα που δόθηκε στον αιτητή αποτελεί κέρ-
δος ή άλλο όφελος από την εργασία του εντός της έννοιας του
Άρθρου 5(1)(β) των περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων 1961-
1989 και κατά συνέπεια υπόκειται σε φορολογία ή κατά πόσο αποτε-
λεί κατ' αποκοπή ποσό που του καταβλήθηκε σαν φιλοδώρημα στην
αφαιρηρέτησή του εντός της έννοιας του Άρθρου 8(ζ) των προανα-
φερθέντων περί Φορολογίας Εισοδήματος Νόμων και επομένως δεν
υπόκειται σε φορολογία.

20

25

Το υπό κρίση θέμα ως προς ποια οφέλη αποτελούν εισόδημα από

την εργασία μισθωτών υπηρεσιών αποτέλεσε αντικείμενο πολλών δικαστικών αποφάσεων. Στην υπόθεση **Ρένος Φιτωκίδης ν. Δημοκρατίας** (1970) 3 Α.Α.Δ. 15 το Δικαστήριο αποφάσισε ότι η πληρωμή στον αιτητή ποσού βάσει σχεδίου πληρωμής φιλοδωρήματος μετά από εκούσιο τερματισμό υπηρεσίας υπόκειται σε φορολογία επειδή θεωρήθηκε σαν όφελος από την εργασία του, η πληρωμή του οποίου αναβλήθηκε για να καταβληθεί στον τερματισμό της. Η πληρωμή αυτή δε θεωρήθηκε κατ' αποκοπή φιλοδώρημα κατά την αφυπηρέτηση εντός της εννοίας του Άρθρου 8(ζ). Περαιτέρω αποφασίστηκε ότι το Δικαστήριο διακρίβώνει το είδος της πληρωμής από το σύνολο των πραγματικών γεγονότων και όχι από την ονομασία που προσδίδουν οι ενδιαφερόμενοι.

Στην υπόθεση **Νεοκλέους ν. Δημοκρατίας** (1986) 3 Α.Α.Δ. 2633 ο Δικαστής κ. Πιχής αποφάσισε ότι ποσό που πληρώθηκε στον αιτητή βάσει σχεδίου που ίσχυε στην εταιρεία που εργαζόταν για την καταβολή ποσού στην αφυπηρέτηση ή τερματισμό της υπηρεσίας του υπόκειται σε φορολογία βάσει του Άρθρου 5(1)(β).

Η απόφαση **Νεοκλέους** (ανωτέρω) επικυρώθηκε κατ' έφεση στην Αναθεωρητική Έφεση Αρ. 696 (1989) 3(Γ) Α.Α.Δ. 1474.

Στην υπόθεση ενώπιον του Δικαστηρίου τούτου ο αιτητής επέλεξε να παραιτηθεί πρόωρα από τη θέση του στη Δημόσια Υπηρεσία και δυνάμει του νόμου (Άρθρο 7Γ(1)(β), Ν. 39/81), δικαιούτο φιλοδώρημα. Το ερώτημα που εγείρεται είναι κατά πόσο αυτό εμπίπτει στις πρόνοιες του Άρθρου 8(ζ), δηλαδή θεωρείται "φιλοδώρημα επί αφυπηρέτησε".

Το φιλοδώρημα που edικαιούτο ο αιτητής στην παρούσα υπόθεση δεν μπορεί να θεωρηθεί σαν φιλοδώρημα που έλαβε στην αφυπηρέτησή του διότι δεν αφυπηρέτησε λόγω ορίου ηλικίας ούτε και τα 11 χρόνια που εργάστηκε μπορούν να θεωρηθούν ότι τερμάτισαν τον κύκλο εργασίας μιας ζωής.

Αντίθετα το ποσό που πήρε μπορεί να χαρακτηριστεί σαν όφελος από την εργασία του.

Σύμφωνα με τα συγκεκριμένα περιστατικά της υπόθεσης και ακολουθώντας την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου επί του θέματος όπως εξετάθη πιο πάνω κρίνεται ότι η απόφαση του καθ' ου η αίτηση με την οποία φορολόγησε το εφ' άπαξ φιλοδώρημα του αιτητή, ήταν λογική και επιτρεπτή αν όχι αναπόφευκτη.

Η προσφυγή απορρίπτεται χωρίς έξοδα.

Αναφερόμενες υποθέσεις:

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

5 *Coussoumides v. Republic (1966) 3 C.L.R. 1,*

Tsangaridou and Others v. Republic (1969) 3 C.L.R. 409,

Neocleous v. Republic (1986) 3(C) C.L.R. 2633,

10

Νεοκλέους ν. Δημοκρατίας (1989) 3(Γ) Α.Α.Δ. 1474,

*Στυλιανίδης ν. Αρχής Τηλεπικοινωνιών Κύπρου και Άλλων (1989)
3(B) Α.Α.Δ. 5.*

15

Προσφυγή.

Προσφυγή εναντίον της απόφασης του Διευθυντή Τμήματος
Εσωτερικών Προσόδων με την οποία επιβλήθηκε στον αιτητή
20 φορολογία στο φιλοδώρημα που έλαβε από την εθελοντική πρό-
ωρη παραίτησή του από τη Δημόσια Υπηρεσία.

Α. Χαβιαράς, για τον Αιτητή.

25

Γ. Λαζάρου, Δικηγόρος του Δημοκρατίας, για τον Καθ' ου η
αίτηση.

Cur. adv. vult.

30

ΧΑΤΖΗΤΣΑΓΓΑΡΗΣ, Δ.: Με την παρούσα προσφυγή ο αι-
τητής προσβάλλει την απόφαση του Διευθυντή Τμήματος Εσω-
τερικών Προσόδων (καθ' ου η αίτηση) με την οποία του επιβλή-
θηκε φορολογία στο φιλοδώρημα που έλαβε από την εθελοντική
πρόωρη παραίτησή του από τη Δημόσια Υπηρεσία.

35

Ο αιτητής εργαζόταν στη Δημόσια Υπηρεσία, στο Τμήμα Ηλε-
κτρομηχανολογικής Υπηρεσίας από το Νοέμβριο 1977. Έμεινε
στην υπηρεσία για περίοδο 11 χρόνων και 3 μηνών οπότε και
παραιτήθηκε εθελοντικά στις 10.1.1989 σε ηλικία 38 ετών.

40

Στις 23.1.1989 ο Γενικός Λογιστής της Δημοκρατίας απέστει-
λε επιστολή στο Διευθυντή του Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων
με την οποία τον πληροφορούσε ότι ο αιτητής παραιτήθηκε από
τη Δημόσια Υπηρεσία στις 10.1.1989 και ζητούσε να ενημερωθεί

κατά πόσο χρωστούσε οποιοδήποτε ποσό φόρου για να αφαιρεθεί από το φιλοδώρημα που θα πληρώνετο σε αυτόν.

Μετά από επαφές που είχε ο καθ' ου η αίτηση με το Γενικό Λογιστήριο και με τον αιτητή εξακριβώθηκε ότι το φιλοδώρημα που θα καταβάλλετο στον αιτητή θα ήταν £8.325,- και αποφασίστηκε ότι αυτό το φιλοδώρημα υπόκειται σε φορολογία. 5

Στις 1.3.1989 ο αιτητής υπόγραψε με επιφύλαξη των δικαιωμάτων του, υπεύθυνη δήλωση με την οποία αποδέχθηκε να πληρώσει £2.000,- φόρο νοουμένου ότι το ποσό αυτό θα λαμβανόταν υπόψη στην τελική διευθέτηση των φορολογικών του υποχρεώσεων για το έτος 1989. 10

Ο αιτητής έλαβε το φιλοδώρημα που αναφέρθηκε πιο πάνω σύμφωνα με το άρθρο 7Γ(1)(β) του περί Συντάξεων Νόμου Κεφ. 311 όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 6 του περί Συντάξεων (Τροποποιητικού) (Αρ. 2) Νόμου του 1981 (Ν. 39/81) σύμφωνα με το οποίο υπάλληλος ο οποίος παραιτείται από τη θέση του και πληρεί ορισμένες προϋποθέσεις λαμβάνει αμέσως μετά την παραίτησή του, φιλοδώρημα ίσο προς το 1/12 των κατά την ημερομηνία παραίτησεως μηνιαίων απολαβών του για κάθε συμπληρωμένο μήνα υπηρεσίας. 20

Παραθέτω αυτούσια τα άρθρα 7Γ(1)(α) και 7Γ(1)(β) για πληρέστερη κατανόηση. 25

“7Γ.-(1)(α) Οσάκις υπάλληλος, κατέχων συντάξιμον θέσιν και συμπληρώσας συντάξιμον υπηρεσίαν δέκα ή περισσότερων ετών και ηλικίαν ουχίν μικρότεραν των τεσσαράκοντα πέντε ετών, ήθελεν υποβάλει αίτησιν διά πρόωρον αφυπηρέτησιν εκ της υπηρεσίας, ο Υπουργός Οικονομικών εν συνεννοήσει μετά του οικείου Υπουργού, δύναται να επιτρέψη την πρόωρον αφυπηρέτησίν του. Εν τοιαύτη περιπτώσει η σύνταξις του παγοποιείται και καταβάλλεται ευθύς ως ούτος συμπληρώσῃ την ηλικίαν των πενήκοντα πέντε ετών. Η σύνταξις του θα υπολογίζηται δυνάμει του Κανονισμού 4 και επί των συνταξίμων απολαβών του κατά την ημέραν της πρόωρου αφυπηρητήσεώς του, αφού ασκηθή υπ' αυτού η εις τον Κανονισμόν 29 αναφερομένη εκλογή, θα αυξάνηται δε καθ' οιονδήποτε ποσοστόν καθ' ον αι συντάξεις, μεταξύ της ημερομηνίας αφυπηρητήσεώς του και της ημερομηνίας καταβολής της συντάξεως, ήθελον τυχόν αυξηθή δυνάμει οιοδήποτε Νόμου προνοούντος περί αυξήσεως συντάξεων ή δυνάμει οιοδήποτε διατάγματος του Υπουργικού Συμβουλίου προ-

30

35

40

νοούντος περί τιμαριθμικής αυξήσεως των συντάξεων.

5 (β) Οσάκις υπάλληλος, όστις κατέχει συντάξιμον θέσιν αλλά δεν ικανοποιεί τους άλλους όρους της παραγράφου (α) του παρόντος εδαφίου έχει όμως συντάξιμον υπηρεσίαν ουχί ολιγότεραν των πέντε ετών, παραιτήται της θέσεώς του λαμβάνει αμέσως μετά την παραίτησιν του φιλοδώρημα ίσον προς το έν δωδέκατον των κατά την ημερομηνίαν παραίτησεως μηνιαίων συνταξίμων απολαβών αυτού δι' έκαστον συμπληρωμένον

10 μήνα υπηρεσίας.”

Οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 7Γ(1)(β) είναι οι ακόλουθες:

15 (i) Ο υπάλληλος να κατέχει συντάξιμη θέση.

(ii) Ο υπάλληλος να έχει συντάξιμη υπηρεσία όχι λιγότερη των πέντε ετών.

20 (iii) Ο υπάλληλος να παραιτείται μετά από άδεια του αρμοδίου οργάνου.

Ο αιτητής πληρεί τις πιο πάνω προϋποθέσεις.

25 Το μοναδικό ερώτημα που εγείρεται ενώπιον του Δικαστηρίου είναι κατά πόσο το φιλοδώρημα που δόθηκε στον αιτητή αποτελεί κέρδος ή άλλο όφελος από την εργασία του εντός της εννοίας του άρθρου 5(1)(β) των περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμων 1961-1989 και κατά συνέπεια υπόκειται σε φορολογία ή κατά πόσο αποτελεί κατ' αποκοπή ποσό που του καταβλήθηκε σαν φιλοδώρημα στην αφυπηρέτησή του εντός της έννοιας του άρθρου 8(ζ) των προαναφερθέντων περί Φορολογίας Εισοδήματος Νόμων και επομένως δεν υπόκειται σε φορολογία.

30

35 Το άρθρο 5(1)(β) προβλέπει τα εξής:

“5.- (1) Τηρουμένων των διατάξεων του παρόντος Νόμου, δι' έκαστον φορολογικόν έτος επιβάλλεται, βάσει φορολογικών συντελεστών ειδικώτερον εν τοις εφεξής καθοριζομένων, φόρος επί του εισοδήματος εκ των κατωτέρω αναφερομένων πηγών παντός προσώπου, του κτωμένου ή προκύπτοντος εν τη Δημοκρατία ή αποστελλομένου και λαμβανομένου εις την Δημοκρατίαν εκ των κατωτέρω αναφερομένων πηγών, ήτοι:-

40

(α)

(β) κέρδη ή άλλη ωφέλη εξ οιουδήποτε αξιώματος ή μισθωτών υπηρεσιών, ανεξαρτήτως του αν το υποκείμενον της φορολογίας παρέχη τας υπηρεσίας αυτού εν Κύπρω ή αλλαχού περιλαμβανομένης της κατ' εκτίμησιν ετησίας αξίας καταλύματος, στέγης και διατροφής ή οικίας, ως και παντός ετέρου επιδόματος, χρηματικής ή άλλης μορφής, χορηγουμένου αναφορικώς προς παρεχομένης μισθωτάς υπηρεσίας.”

5

Αντίθετα το άρθρο 8(ζ) προνοεί τα εξής:

10

“8. - Απαλλάττονται του φόρου -

.....

15

.....

(ζ) οιονδήποτε κατ' αποκοπήν καθοριζόμενον ποσό των οποίου λαμβάνεται επ' άπαξ υπό τύπον φιλοδωρήματος επί αφυπηρητήσε, μετατροπής συντάξεως, φιλοδωρήματος λόγω θανάτου ή ως επ' άπαξ αποζημιώσεις λόγω θανάτου ή σωματικής βλάβης.”

20

Το υπό κρίση θέμα ως προς ποια οφέλη αποτελούν εισόδημα από την εργασία μισθωτών υπηρεσιών αποτέλεσε αντικείμενο πολλών δικαστικών αποφάσεων. Στην υπόθεση **Ρένος Φιτικίδης ν. Δημοκρατίας** (1970) 3 Α.Α.Δ. 15, το Δικαστήριο αποφάσισε ότι η πληρωμή στον αιτητή ποσού βάσει σχεδίου πληρωμής φιλοδωρήματος μετά από εκούσιο τερματισμό υπηρεσίας υπόκειτο σε φορολογία επειδή θεωρήθηκε σαν όφελος από την εργασία του, η πληρωμή του οποίου αναβλήθηκε για να καταβληθεί στον τερματισμό της. Η πληρωμή αυτή δε θεωρήθηκε κατ' αποκοπή φιλοδώρημα κατά την αφυπηρέτηση εντός της εννοίας του άρθρου 8(ζ). Περαιτέρω αποφασίστηκε ότι το Δικαστήριο διακρίβώνει το είδος της πληρωμής από το σύνολο των πραγματικών γεγονότων και όχι από την ονομασία που προσδίδουν οι ενδιαφερόμενοι. (Βλέπε μεταξύ άλλων **Κουσουμίδης ν. Δημοκρατίας** (1966) 3 Α.Α.Δ. 1, **Τσαγγαρίδου κ.ά. ν. Δημοκρατίας** (1969) 3 Α.Α.Δ. 409).

25

30

35

40

Στην υπόθεση **Νεοκλέους ν. Δημοκρατίας** (1986) 3 Α.Α.Δ. 2633 ο Δικαστής κ. Πιχής αποφάσισε ότι ποσό που πληρώθηκε στον αιτητή βάσει σχεδίου που ίσχυε στην εταιρεία που εργαζό-

ταν για την καταβολή ποσού στην αφυπηρέτηση ή τερματισμό της υπηρεσίας του υπόκειτο σε φορολογία βάσει του άρθρου 5(1)(β). Ως προς ποιο όφελος αποτελεί εισόδημα από την εργασία, ο κ. Πικής είπε (σελ. 2638):

5

“I need not go through the caselaw so elaborately referred to by Hadjianastassiou, J.. I shall only refer to the case of *Corbett v. Duff, Dale v. Duff, Feebury v. Abbott*, that draws, if I may say so with respect, the demarcation line between payments qualifying as benefits deriving from employment and payments outside that range of benefits. It is a fine line making it all the more necessary to sift the facts relevant to the particular payment in order to ascertain its significance from the standpoint of the tax payer. If the benefit accords with the reasonable expectations of the recipient of the payment as a benefit expected to accrue from his employment, it constitutes an *emolument deriving from his employment* and as such liable to tax.”

10

15

(Η απόφαση *Νεοκλέους* (ανωτέρω) επικυρώθηκε κατ’ έφεση στην αναθεωρητική έφεση αρ. 696 (1989) 3(Γ) Α.Α.Δ. 1474).

20

Στην υπόθεση ενώπιον του Δικαστηρίου τούτου ο αιτητής επέλεξε να παραιτηθεί πρόωρα από τη θέση του στη Δημόσια Υπηρεσία και δυνάμει του νόμου (άρθρο 7Γ(1)(β) Ν. 39/81), δικαιούτο φιλοδώρημα. Το ερώτημα που εγείρεται είναι κατά πόσο αυτό εμπίπτει στις πρόνοιες του άρθρου 8(ζ), δηλαδή θεωρείται “φιλοδώρημα επί αφυπηρετήσεως”.

25

Στην υπόθεση *Κουσουμίδης ν. Δημοκρατίας* (1966) 3 Α.Α.Δ. 1, ο τέως Πρόεδρος του Ανωτάτου Δικαστηρίου κ. Τριανταφυλλίδης αναφορικά με το άρθρο 8(ζ) και συγκεκριμένα τη σημασία του όρου “φιλοδώρημα επί αφυπηρετήσεως” είπε (σελίδα 9):

30

“I am of the opinion that what is really contemplated under the above provisions is a gratuity payable on retirement due to age or other cause putting an end to a person’s working life and not a gratuity on changing employment after a certain number of years, especially if the said years do not represent practically a lifetime’s work. but are only a part thereof;”.

35

40

Η πιο πάνω ερμηνεία υιοθετήθηκε στην υπόθεση *Νεοκλέους* (ανωτέρω) τόσο στην πρωτόδικη απόφαση όσο και στην απόφαση της Ολομέλειας όπου το Δικαστήριο παρατήρησε ότι το ποσό που πληρώθηκε στον εφεσείοντα δεν μπορούσε να θεωρηθεί σαν

φιλοδώρημα κατά την αφυπηρέτησή του για τον απλό λόγο ότι δεν αφυπηρέτησε λόγω ορίου ηλικίας αλλά παραιτήθηκε από την εργασία του. Το σκεπτικό αυτό υιοθετήθηκε και στην απόφαση *Στυλιανίδης ν. Αρχής Τηλεπικοινωνιών Κύπρου κ.ά.* (1989) 3(B) Α.Α.Δ. 5 όπου ο Δικαστής κ. Αρτεμίδης αποφάσισε ότι ποσό που πληρώθηκε στον αιτητή βάσει δικαιώματος που του παρείχαν οι όροι εργοδοσίας του μετά από πρόωγη αφυπηρέτηση υπόκειτο σε φορολογία. 5

Το φιλοδώρημα που εδικαιούτο ο αιτητής στην παρούσα υπόθεση δεν μπορεί να θεωρηθεί σαν φιλοδώρημα που έλαβε στην αφυπηρέτησή του διότι δεν αφυπηρέτησε λόγω ορίου ηλικίας ούτε και τα 11 χρόνια που εργάστηκε μπορούν να θεωρηθούν ότι τερμάτισαν τον κύκλο εργασίας μιας ζωής. Αντίθετα το ποσό που πήρε μπορεί να χαρακτηριστεί σαν όφελος από την εργασία του. 10 15

Σύμφωνα με τα συγκεκριμένα περιστατικά της υπόθεσης και ακολουθώντας την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου επί του θέματος όπως την εξέθεσα πιο πάνω κρίνω ότι η απόφαση του καθ' ου η αίτηση με την οποία φορολόγησε το εφ' άπαξ φιλοδώρημα του αιτητή, ήταν λογική και επιτρεπτή αν όχι αναπόφευκτη. 20

Σαν αποτέλεσμα η προσφυγή απορρίπτεται και η επίδικη απόφαση επικυρώνεται δυνάμει των προνοιών του άρθρου 146.4. 25

Δεν εκδίδεται διαταγή για έξοδα.

Η προσφυγή απορρίπτεται χωρίς έξοδα.