

ΑΝΩΤΑΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ ΚΥΠΡΟΥ
ΔΕΥΤΕΡΟΒΑΘΜΙΑ ΔΙΚΑΙΟΔΟΣΙΑ

(Αναθεωρητική Έφεση Αρ. 3541)

23 Σεπτεμβρίου 2005

[ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΙΔΗΣ, ΝΙΚΟΛΑΙΔΗΣ, ΝΙΚΟΛΑΟΥ,
ΧΑΤΖΗΧΑΜΠΗΣ, ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΥ, Δ/στές]

ΑΛΙΚΗ ΑΝΤΩΝΙΟΥ,

Έφεσείουσα,

- ν. -

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ ΤΟΥ
ΕΦΟΡΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ,

Έφεσιβλήτων.

A. Εναγγέλον, για την Εφεσείουσα.

*Λ. Χριστοδούλιδου-Ζαννέτου, Ανώτερη Δικηγόρος της Δημοκρατίας,
για τους Εφεσίβλητους.*

**ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΙΔΗΣ, Δ.: Την ομόφωνη απόφαση
του Δικαστηρίου θα δώσει ο Νικολάου, Δ.**

ΑΠΟΦΑΣΗ

ΝΙΚΟΛΑΟΥ, Δ.: Κατά το 1970 η εφεσείουσα εργοδοτείτο από την εταιρεία Carreras of Cyprus Ltd ως ιδιαιτέρα γραμματέας του γενικού διευθυντή. Η εταιρεία αργότερα μετονομάστηκε σε Rothmans of Pallmall (Cyprus) Ltd. Στους αρχικούς όρους της σύμβασης εργοδότησης, οι οποίοι αφορούσαν στο μισθό και άλλα ωφελήματα, δεν χρειάζεται να αναφερθούμε. Σημασία έχει το ότι ακολούθησε, κατά το 1985, συλλογική σύμβαση η οποία συνομολογήθηκε μεταξύ της εταιρείας και των συντεχνιών ΣΕΚ και ΠΕΟ. Αυτή περιλάμβανε τον ακόλουθο όρο αποζημίωσης των υπαλλήλων σε περίπτωση πλεονασμού:

«Article 12 – TERMINATION OF EMPLOYMENT

12.5 Termination of Employment resulting from Redundancy will be sub-categorized into two types of Redundancy, the nature of which is defined below, being:

- **Natural Redundancy, and**
- **Planned Redundancy**

Natural Redundancy will be those redundancies which arise as a result of a change in circumstances, outside of the direct control of the Company, which cause a significant decline in the activities of the Company or a significant change in the commercial and economic environment in which the Company conducts its business of such a nature that dictates that the Company reduces its man-power levels.

Planned Redundancies will be those redundancies arising as a result of the Company deciding to change its methods of operation in such a manner as is planned to either improve efficiency of its operation or reduce the cost of its operations other than in circumstances defined in Natural Redundancies above.

In the event that the Unions and the Company are unable to agree upon which category a proposed redundancy should properly be categorized the parties to this agreement undertake to act under the Industrial Relations Code (Part 2 Section B) and to raise no unreasonable objections to the appointment of arbitrators provided for by the Code.

12.5.1 Compensation following Redundancy

The Company acknowledges a moral responsibility to compensate employees declared redundant as a result of Natural Redundancy as defined above. The level of such compensation as will be paid in these circumstances will be negotiated with the Unions on a case by case basis, will be related to the normal common practice of comparable commercial establishments in Cyprus and the cost of such compensation will be within the reasonable financial capacity of the Company to afford at the time. The levels of compensation in these circumstances will be:

- for Natural Redundancies

at a minimum level of:

1/2 x 1/12 of current annual earnings per year served

- for Planned Redundancies

to offset the fears expressed by its employees relating to Planned Redundancies the Company agrees to compensate employees declared to be Redundant in circumstances defined under the heading Planned Redundancy in Article 12.5 above in the following manner:

- for the period until September 30, 1988
- **1.3/4 x 1/12 of current annual earnings per year served**
- for the period from October 1, 1988 to September 30, 1990 the rate of compensation will be set at a minimum of
- **1.1/4 x 1/12 of current annual earnings per calendar year**

The Unions undertake not to submit any claim or demand for an increase in the rates of Compensation defined above prior to October 1, 1990.»

Κατά το 1998 η εφεσείουσα, η οποία ανήκε σε μια από τις προαναφερθείσες συντεχνίες, απολύθηκε ως πλεονάζουσα βάσει σχεδιασθέντος πλεονασμού που αποφάσισε η εργοδότρια εταιρεία. Αποζημιώθηκε με ποσό ύψους £54.876,30. Το ποσό υπολογίστηκε και καταβλήθηκε με βάση τις πρόνοιες της

συλλογικής σύμβασης. Σε επιστολή της, ημερ. 30 Ιουλίου 1998, η εργοδότρια εταιρεία ανέφερε τα εξής:

«In accordance with the provisions of the Collective Agreement this is a “planned redundancy” and we will pay to you in full and final settlement of all your claims against our company of whatsoever nature arising from the termination of your employment, either directly or indirectly, the following amounts:

.....

CYP54.876, 30 representing the “planned redundancy payment” you are entitled to under the Collective Agreement.

.....»

Ο Έφορος Φόρου Εισοδήματος θεώρησε αυτό το ποσό ως μέρος των απολαβών της εφεσείουσας, βάσει του άρθρου 5(1)(β) του τότε περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμου του 1961 (Ν. 58/1961 όπως τροποποιήθηκε)* και το συμπεριέλαβε στο φορολογητέο εισόδημα της για το έτος 1998. Προβλεπόταν ότι:

«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 αποστελομένου και λαμβανομένου εις την Δημοκρατίαν εκ των κατωτέρω αναφερομένων πηγών, ήτοι:-

(α)

(β) κέρδη ή άλλα οφέλη εξ οιουδήποτε αξιώματος ή μισθωτών υπηρεσιών, ανεξαρτήτως του αν το υποκείμενον της φορολογίας παρέχῃ τας υπηρεσίας αυτού εν Κύπρῳ 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 παρεχομένας μισθωτάς υπηρεσίας ή εις το

* Ο νόμος καταργήθηκε από τον περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμο του 2002 (Ν. 118(I)/02) με ισχύ από 1 Ιανουαρίου 2003.

πρόσωπον το παρέχον τας μισθωτάς υπηρεσίας ή εις οιονδήποτε μέλος της οικογενείας τουτου.»

Εν συνεχείᾳ, απορρίπτοντας την από μέρους της εφεσείουσας ένσταση, ο Έφορος εξήγησε ότι: «**Η αποζημίωση ύψους £54.876,30 πληρώθηκε με βάση τη σύμβαση εργοδότησης σας αφού λήφθηκαν υπόψη τα έτη υπηρεσίας σας προς τον εργοδότη σας. Επομένως θεωρείται ότι αποτελεί αναβληθέν όφελος από την εργασία σας και υπόκειται σε φορολογία στο φόρο εισοδήματος.**».

Εξ άλλου ο Έφορος, απαντώντας στην άποψη ότι το άρθρο 8(ζ)(1) του Νόμου απάλλασσε το εν λόγω ποσό από φορολογία, ανέφερε τα εξής: «.... οι πρόνοιες του άρθρου αυτού δεν μπορούν να εφαρμοστούν εφ' όσον οι σχετικοί κανονισμοί που θα καθορίζουν τους όρους, κριτήρια και προϋποθέσεις δεν έχουν εκδοθεί.». Προβλεπόταν σχετικά ότι:

«8. Απαλλάσσονται του φόρου –

.....

(ζ1) οποιοδήποτε φιλοδώρημα ή εφάπαξ ποσό το οποίο παραχωρείται κατά την αποχώρηση οποιουδήποτε προσώπου από την εργασία του υπό όρους, κριτήρια και προϋποθέσεις που καθορίζονται με Κανονισμούς οι οποίοι εκδίδονται από το Υπουργικό Συμβούλιο:

.....»

Η εφεσείουσα προσέβαλε την απόφαση του Εφόρου με προσφυγή στο Ανώτατο Δικαστήριο. Προώθησε την άποψη ότι το υπό αναφορά ποσό δεν αποτελούσε φορολογητέο εισόδημα εντός της έννοιας του άρθρου 5(1)(β). Έγινε από μέρους της εισήγηση ότι επρόκειτο για περίπτωση όχι πληρωμής βάσει των

όρων της σύμβασης εργασίας αλλά για περίπτωση πληρωμής λόγω κατάργησης της σύμβασης εργασίας ή αποζημίωσης λόγω ακύρωσης της σύμβασης. Παρέπεμψε σχετικά στην πρωτόδικη *Γεωργίου ν. Διενθυντή Φόρου Εισοδήματος* (1991) 4 Α.Α.Δ. 4286 η οποία ακολούθησε την επί του θέματος αγγλική νομολογία. Κατά τον συνήγορο, η συλλογική σύμβαση από την οποία προέκυψε η πληρωμή του ποσού και την οποία ο Έφορος προφανώς θεώρησε ως μέρος της «σύμβασης εργοδότησης» στην οποία αναφέρθηκε, δεν θα έπρεπε να είχε ληφθεί υπόψη διότι δεν ήταν δεσμευτική. Επ' αυτού αναπτύχθηκε εκτενής επιχειρηματολογία με παραπομπές σε αυθεντίες. Η εφεσείουσα επίσης προώθησε την άποψη ότι το άρθρο 8(ζ1) λειτουργούσε και χωρίς την έκδοση των προβλεπομένων Κανονισμών, γι' αυτό ακόμα και να υπήρχε φορολογική υποχρέωση, το άρθρο 8(ζ1) την απάλλασσε από αυτήν.

Η προσφυγή απορρίφθηκε. Ο συνάδελφος που πρωτοδίκως την εξέτασε έκρινε (α) ότι ορθά ο Έφορος έλαβε υπόψη τη συλλογική σύμβαση γιατί η εφεσείουσα «**επωφελήθηκε από την εφαρμογή της και εισέπραξε το εφάπαξ ποσό που καθορίστηκε σύμφωνα με τους όρους της»• (β) ότι το εν λόγω ποσό αποτελούσε εισόδημα το οποίο η εφεσείουσα «**εδικαιούτο σύμφωνα με τους όρους της σύμβασης και του οποίου η πληρωμή αναβλήθηκε για να γίνει κατά τον τερματισμό των υπηρεσιών της**»• και (γ) ότι το άρθρο 8(ζ1) δεν τη βοηθούσε εφόσον δεν είχε εκδοθεί ο σχετικός Κανονισμός, το ίδιο όπως και στην**

παρόμοια περίπτωση του άρθρου 15(5)^{*} του Νόμου, όπου έτσι έκρινε η Ολομέλεια: βλ. *Δημοκρατία ν. Εταιρεία Κ.Γ. Τύμβιον Ατδ* (1994) 3 Α.Α.Δ. 553, και *Ακίνητα Χρ. Χατζηκυριάκος Ατδ ν. Δημοκρατίας* (2001) 3(B) Α.Α.Δ. 901.

Με την έφεση η εφεσείουσα θέτει τώρα τα ίδια ζητήματα υπό την κρίση και της Ολομέλειας. Προβάλλει ότι «εσφαλμένα αποφασίστηκε ότι η αποζημίωση που καταβλήθηκε από τον εργοδότη της κατά τον τερματισμό των υπηρεσιών της, πληρώθηκε σύμφωνα με τους όρους της σύμβασης εργασίας της και επομένως αποτελεί φορολογητέο εισόδημα με βάση το άρθρο 5(1)(β)». Επισημαίνει ότι η σύμβαση εργοδότησης της, η οποία συνήφθη κατά το τέλος του 1969, δεν περιείχε όρο για αποζημίωση σε περίπτωση τερματισμού και λέγει ότι η συλλογική σύμβαση, η οποία ακολούθησε, δεν μετέβαλε το καθεστώς της εργοδότησης γιατί δεν είχε νομική ισχύ και επομένως δεν δημιούργησε νομικά δικαιώματα. Προσθέτει ότι «Το γεγονός ότι ο τρόπος υπολογισμού του ποσού της πληρωθείσας αποζημίωσης έγινε σύμφωνα με τον τρόπο υπολογισμού που προβλεπόταν στη συλλογική σύμβαση δεν καθιστά την αποζημίωση φορολογητέα».

* Το άρθρο 15(5) του περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμου του 1961 (όπως τροποποιήθηκε) προέβλεπε ότι:

«Υπό τοιαύτας προϋποθέσεις και καθ' ην διαδικασίαν ήθελον καθορισθή διά Κανονισμών εκδοθησομένων μέχρι την 31^η Ιανουαρίου 1989 δυνάμει του παρόντος Νόμου, εις περιπτώσεις ιθυνούσης και εξηρτημένων αυτής εταιρεών, ως αύται ήθελον καθορισθή, δύναται να γίνει αποδεκτός ο συμψηφισμός ζημιών οιασδήποτε ή οιωνδήποτε εκ τούτων εταιρείας ή εταιρειών μετά του φορολογητέου εισοδήματος του αυτού έτους ετέρας ή ετέρων εκ τούτων εταιρείας ή εταιρειών.»

Κατά την εφεσείουσα λοιπόν, το εν λόγω ποσό δεν αποτελούσε φορολογητέο εισόδημα διότι της πληρώθηκε ως αποζημίωση «όχι με βάση τη σύμβαση εργασίας αλλά για κατάργηση ή ακύρωση της σύμβασης εργασίας». Δηλαδή, όπως το έθεσε ο συνήγορος της κατά την αγόρευση του ενώπιον μας, το υπό αναφορά ποσό δεν αποτελούσε αναμενόμενο ή αναβληθέν όφελος για το χρονικό διάστημα που η εφεσείουσα εργοδοτείτο στην εταιρεία αλλά απώλεια η οποία ακολουθούσε. Στηρίχθηκε, σε σχέση με αυτή τη διάκριση, στην απόφαση *Γεωργίου ν. Διευθυντή Φόρου Εισοδήματος* (ανωτέρω). Η εφεσείουσα επίσης προβάλλει ότι το άρθρο 8(ζ1) παρέχει «**συγκεκριμένο αυτοδύναμο δικαίωμα το οποίο παρέμεινε ανεπηρέαστο από την παράλειψη έκδοσης κανονισμών**» ενώ, κατά την αντίληψη της, στην περίπτωση της διάταξης στην οποία αφορούσαν οι υποθέσεις *Τύμβιον* και *Χατζηκυριάκος* (ανωτέρω) «**υπήρχαν ουσιώδη στοιχεία να ρυθμιστούν με δευτερογενή νομοθεσία τα οποία δεν ρυθμίστηκαν και επομένως η σχετική διάταξη του Νόμου δεν μπορούσε να εφαρμοστεί**».

Ως προς το ζήτημα του άρθρου 8(ζ1) η συζήτηση του οποίου αποκτά νόημα μόνο με αναφορά σε φορολογητέο εισόδημα, συμμεριζόμαστε πλήρως την πρωτόδικη άποψη. Είναι προφανές ότι χωρίς Κανονισμούς που να θέτουν τους «**όρους, κριτήρια και προϋποθέσεις**» εφαρμογής της διάταξης, δεν

διαμορφώνεται δικαίωμα. Το ίδιο όπως και στην περίπτωση της *Tύμβιον* και *Χατζηκυριάκος*.

Εκείνο όμως που πρωτίστως έχει σημασία είναι το πώς κατατάσσεται το εν λόγω ποσό, δηλαδή αν αποτελούσε πράγματι εισόδημα εντός των όρων του άρθρου 5(1)(β) του Νόμου. Αυτό εξαρτάται από το πώς αντικρίζει κανείς την προβλεπόμενη, από τη συλλογική σύμβαση, διευθέτηση για σχεδιασμένο πλεονασμό. Η νομική θεώρηση συλλογικών συμβάσεων δεν χρειάζεται να μας απασχολήσει. Θεωρούμε αρκετό το ότι εν προκειμένω, καθώς υπέδειξε και ο συνάδελφος μας πρωτοδίκως, το υπό αναφορά ποσό καταβλήθηκε στην εφεσείουσα σύμφωνα με τους όρους της συλλογικής σύμβασης. Το ότι ο μη νομοθετικός πλεονασμός επέρχεται στη βάση συλλογικής σύμβασης αντί άλλης διευθέτησης θα μπορούσε ίσως, ανάλογα με τις περιστάσεις, να έχει κάποια σημασία. Άλλα το κρίσιμο ερώτημα είναι πάντοτε το κατά πόσο πρόκειται για γνήσια περίπτωση μη νομοθετικού πλεονασμού: βλ. *Mairs (Inspector of Taxes) v. Haughey* (1993) 3 All E.R. 801 (H.L.). Σε εκείνη την υπόθεση, εκδίδοντας την απόφαση του Δικαστηρίου, ο Δικαστής Woolf εξήγησε, με κάποια λεπτομέρεια, τη φύση του γνήσιου μη νομοθετικού πλεονασμού, αντλώντας βοήθεια και από νομοθετικές διατάξεις οι οποίες, με βάση την κτηθείσα πείρα σε αυτό τον τομέα, αντικατοπτρίζουν το μέτρο της λογικής. Θεωρούμε χρήσιμο

να αποτυπώσουμε τις πιο βασικές επισημάνσεις στις οποίες προέβη (στις σελ. 811, 812 και 813):

«Redundancy, whether statutory or non-statutory, involves an employee finding himself without a job through circumstances over which he has no control. It is also a quality of redundancy that it does not give rise to a right to compensation unless the employee has been employed for a minimum period and that the right when it accrues increases, initially, with the period of employment and then subsequently reduces until eventually the employee loses any right of payment on his reaching normal retirement age.....

A redundancy payment has therefore a real element of compensating or relieving an employee for the consequences of his not being able to continue to earn a living in his former employment. The redundancy legislation reflects an appreciation that an employee who has remained in employment for the minimum time has a stake in his employment which justifies his receiving compensation if he loses that stake. It is distinct from the damages to which he would be entitled if his employment were terminated unlawfully. It is also unlike a deferred payment of wages in that the entitlement to a redundancy payment is never more than a contingent entitlement, which no doubt both the employer and employee normally hope will never accrue.....

As I indicated earlier a characteristic of a redundancy payment is that it is to compensate or relieve an employee for what can be the unfortunate consequences of becoming unemployed.

The other significant characteristic of a redundancy payment is that it is payable after the employment has come to an end. *Prima facie* a payment made after the termination of employment is not an emolument from that employment. It can be, however, an emolument from the employment if for example it is a lump sum payment in the nature of deferred remuneration. As Lord Hanworth MR indicated in *Henry (Inspector of Taxes) v. Foster* (1931) 16 TC 605 at 629-630, in order to determine whether this is the situation it is necessary to look at the substance of the matter. If a payment relates to the services rendered then the fact that the payment is made after employment comes to an end does not mean that it is divorced from the employment. The distinction between the deferred payment of wages or salary and a redundancy payment may be narrow but it is none the less real. In the case of a deferred payment once the employment comes to an end the right to payment will inevitably accrue. In the case of a redundancy payment, the sum is only payable in limited circumstances and there will be no entitlement if for example the employee leaves the employment of his own accord.»

Η προσβληθείσα απόφαση του Εφόρου ότι το υπό αναφορά ποσό «**αποτελεί αναβληθέν όφελος από την εργασία**» επειδή πληρώθηκε «**με βάση τη σύμβαση εργοδότησης αφού λήφθηκαν υπόψη τα έτη υπηρεσίας**» δεν μπορεί κατά τη γνώμη μας να υποστηριχθεί. Δεν φαίνεται να κατηγορίων. Έλλείπει η συζήτηση, η αξιολόγηση, η στάθμιση και εν τέλει, υπό το φως του συνόλου, η εξήγηση ως προς το γιατί εν προκειμένω τα στοιχεία οδηγούν στη μια αντί στην άλλη κατάληξη.

Η έφεση επιτρέπεται. Η πρωτόδικη απόφαση παραμερίζεται. Η προσβληθείσα απόφαση ακυρώνεται βάσει του Άρθρου 146.4(β) του Συντάγματος. Έξοδα, πρωτόδικα και έφεσης, υπέρ της εφεσείουσας.

Δ.

Δ.

Δ.

Δ.

/ΕΘ