

30 Δεκεμβρίου, 1991

[ΠΙΚΗΣ, Δ/σπής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

ΠΕΥΚΙΟΣ ΓΕΩΡΓΙΑΔΗΣ,

Αιτητής,

v.

ΚΥΠΡΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΜΕΣΩ

ΤΟΥ ΔΙΕΥΘΥΝΤΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ

ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΔΩΝ,

Καθ' ων η αίτηση.

(Υπόθεση Αρ. 547/90).

5 Φορολογία Εισοδήματος — Εικονικές πράξεις — Οι περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεως Φόρων Νόμοι 1978-1979 — Άρθρο 36(1) — Διακριτική ευχέρεια του Διευθυντή να αγνοήσει πράξεις που κρίνεται ότι δεν είναι γνήσιες ή είναι εικονικές — Αρχιτέκτονας συστήνει εταιρεία μαζί με τη σύζυγό του για διαχείριση του αρχιτεκτονικού γραφείου του αιτητή — Σκοπό έχει να μειώσει το εισόδημα του ιδίου και να το επιμερίσει ανάμεσα σε αυτόν και τη σύζυγό του, προς μείωση των φορολογικών του υποχρεώσεων — Εικονική πράξη — Έννοια.

10 Ο αιτητής ο οποίος ήταν αρχιτέκτονας σύστησε, μαζί με τη σύζυγό του, εταιρεία, που είχε ως σκοπό τη διαχείριση του αρχιτεκτονικού του γραφείου. Με την προσφυγή του αυτή προσέβαλε την απόφαση του καθ' ου η αίτηση Διευθυντή να μην δεχτεί την ιδιότητά του ως εργοδοτούμενου της εταιρείας και να τον φορολογήσει, βάσει των εξουσιών που του παρέχει το άρθρο 36(1), ως αυτοεργοδοτούμενο αγνοώντας τη σχέση με την εταιρεία.

15 Το Ανώτατο Δικαστήριο, απορρίπτοντας την προσφυγή, αποφάσισε ότι:

20 Το άρθρο 36(1) επιτρέπει τον παραμερισμό πράξεων που κρίνονται ως μη γνήσιες ή εικονικές. Η πράξη μπορεί να θεωρηθεί ως γνήσια εάν έχει αντικειμενικά εμπορικά ερείσματα, ενώ εικονική μπορεί να χαρακτηριστεί η πράξη με την οποία η ουσία της συναλλαγής εμφανίζεται διαφορετική απ' ό,τι είναι στην πραγματικότητα.

25 Στην προκειμένη περίπτωση η διευθέτηση για τη μεταβίβαση του εισοδήματος του αιτητή στην εταιρεία ήταν αντινομική προς το ατομικό του συμφέρον, έτεινε να μειώσει το εισόδημα του και

είχε ως κύριο σκοπό τον επιμερισμό του εισοδήματος του μεταξύ του ιδίου και της σύζυγού του προς μείωση των φορολογικών του υποχρεώσεων.

*Προσφυγή απορρίπτεται χωρίς έξοδα.*

*Αναφερόμενες υποθέσεις:*

5

*Prousi v. Redundant Employees Fund (1988) 1 CLR 363.*

*Ιωνίδης ν. Δημοκρατίας (1991) 3 ΑΑΔ 508.*

### Προσφυγή

Προσφυγή εναντίον της απόφασης του Διευθυντή του Τμήματος Εσωτερικών Προσόδων με την οποία εφορολόγησε τον αιτητή ως αυτοεργοδοτούμενο. 10

*N. Παπαευσταθίου, για τον αιτητή.*

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

*Cur. adv. vult.* 15

ΠΙΚΗΣ, Δ. ανάγνωσε την ακόλουθη απόφαση. Ο αιτητής είναι προσοντούχος αρχιτέκτων και ασκεί το επάγγελμα του αρχιτέκτονα βάσει των προνοιών του περί Αρχιτεκτόνων και Πολιτικών Μηχανικών Νόμου του 1962 (Ν 41/62 και μεταγενέστερες τροποποιήσεις). Βάσει των 20 σχετικών νομοθετικών διατάξεων, αρχιτεκτονικά σχέδια μπορεί να ετοιμαστούν μόνο από αρχιτέκτονες ή μηχανικούς, όπως προβλέπεται από το άρθρο 11 του Ν. 41/62. Μαζί με τη σύζυγό του ο αιτητής σύστησε εταιρεία, την 25 PEFKIOS GEORGHIADES ARCHITECTURE ENGINEERING CONSULTANS LTD., της οποίας μόνοι μέτοχοι και διευθυντές είναι οι ίδιοι. Κύρια δραστηριότητα της εταιρείας είναι, όπως προκύπτει από τα γεγονότα, η 30 διαχείριση του αρχιτεκτονικού γραφείου του αιτητή. Τα έσοδα του αιτητή από την προσφορά αρχιτεκτονικών υπηρεσιών περιέρχονται σχεδόν στην ολότητά τους στην εταιρεία και μετά την αφαίρεση των εξόδων λειτουργίας του

- γραφείου διαμοιράζονται μεταξύ του ιδίου και της συζύγου του, διαδικασία η οποία οδηγεί στη μείωση των φορολογικών του υποχρεώσεων. Η ιδιότητά του ως εργοδοτούμενου, σε σύγκριση με εκείνη αυτοεργοδοτούμενου, 5 του παρέχει τη δυνατότητα για μεγαλύτερη έκπτωση για το κερδενόμενο εισόδημα (10% αντί 14%) και τον απαλλάσσει από την υποχρέωση για έκτακτη εισφορά.

- Η εικόνα η οποία προκύπτει από την εξέταση των δεδομένων σχετικά με το εισόδημα και φορολογικές υποχρεώ- 10 σεις του αιτητή είναι η εξής:

- Το εισόδημα της εταιρείας πηγάζει αποκλειστικά από τις αρχιτεκτονικές υπηρεσίες του αιτητή, εργασία την οποία δεν εκτελούσε η εταιρεία και δεν ενομιμοποιείτο να εκτελέσει βάσει του Ν 41/62. Το εισόδημα της εταιρείας 15 προερχόμενο αποκλειστικά από το εισόδημα του φορολογουμένου, περιερχόταν στην οικογενειακή εταιρεία βάσει σύμβασης ή διευθέτησης με το φορολογούμενο και διαμοιραζόταν μετά την αφαίρεση των εξόδων μεταξύ του ιδίου και της συζύγου του. Παρά το χαρακτηριστικό του ως εργοδοτούμενου είναι αμφίβολο αν υφίστατο η σχέση εργοδοτούμενου και εργοδότη μεταξύ του αιτητή και της εταιρείας. (Βλ. Prousi v. Redundant Employees Fund (1988) 1 20 C.L.R. 363). Ο αιτητής ήταν ουσιαστικά ο εξουσιαστής της εταιρείας η οποία τον εργοδοτούσε.

- 25 Ο Διευθυντής, επικαλούμενος τις διατάξεις του άρθρου 36(1) των Περί Βεβαιώσεως και Εισπράξεων Φόρων Νόμων 1978 - 1979, απέρριψε το αίτημα του προσφεύγοντος για τη φορολογία του ως εργοδοτούμενου της εταιρείας βάσει του μισθού που του παρείχε για τα έτη 1985, 30 1986 και 1987. Τον εφορολόγησε (περιλαμβανομένης και φορολογίας για έκτακτη εισφορά). Το άρθρο 36(1) παρέχει την ευχέρεια στο Διευθυντή να αγνοήσει πράξεις που κρίνεται ότι "... δεν είναι γνήσιαι ή είναι εικονικαί...".

- 35 Στην αλληλογραφία του με το Διευθυντή ο αιτητής υποστήριξε, όπως και ενώπιόν μας, ότι η σχέση του με την εταιρεία είναι υπαρκτή, ότι έχει αντικειμενική υπόσταση

και ότι προσομοιάζει προς εκείνη ιατρού ο οποίος παρέχει τις υπηρεσίες του σε εταιρεία η οποία παρέχει κλινικές υπηρεσίες. Στην τελευταία περίπτωση ο Διευθυντής αποδέχεται την εργοδότηση ιατρών από εταιρείες που διαχειρίζονται κλινικές, γεγονός το οποίο καθιστά, όπως εισηγήθηκε ο δικηγόρος του αιτητή, την άρνησή του να δεχθεί την ίδια σχέση μεταξύ της οικογενειακής εταιρείας και του φορολογουμένου δυσμενή διάκριση εις βάρος του κατά παρέκκλιση των αρχών της ισότητας, που καθιερώνει το άρθρο 28. 5 10

Οι υπηρεσίες που παρέχει η κλινική δεν είναι μόνο ιατρικές αλλά και νοσηλευτικές και στεγαστικές. Η θέση του αιτητή προσομοιάζει περισσότερο προς εκείνη ιατρού ο οποίος συστήνει οικογενειακή εταιρεία για τη διαχείριση του ιατρείου του, στο οποίο ο ίδιος παρέχει τις ιατρικές του υπηρεσίες, που εξ αντικειμένου δε μπορεί να προσφέρει η εταιρεία. 15

Το άρθρο 36(1) επιτρέπει τον παραμερισμό πράξεων που κρίνονται ως μη γνήσιες ή εικονικές. Η ερμηνεία των διατάξεων του άρθρου 36(1) και το πλαίσιο εφαρμογής του αποτέλεσαν το αντικείμενο ενδελχούς έρευνας και μελέτης στην πρόσφατη απόφαση *Ιωνίδης ν. Δημοκρατίας* (1991) 3 Α.Α.Δ. 508. Στην απόφαση επισημαίνεται ότι και στους δύο όρους, δηλαδή τη γνησιότητα της διευθέτησης και τον καθορισμό του χαρακτήρα της (εικονική ή όχι), αποδίδεται η φυσιολογική τους έννοια, που στο πλαίσιο των διατάξεων του νόμου συνεπάγεται τη διερεύνηση του επιχειρηματικού σκοπού της πράξης και του στόχου ο οποίος επιδιώκεται με αυτή. Η πράξη μπορεί να θεωρηθεί ως γνήσια εάν έχει αντικειμενικά εμπορικά ερείσματα, ενώ εικονική μπορεί να χαρακτηριστεί η πράξη με την οποία η ουσία της συναλλαγής εμφανίζεται διαφορετική απ' ό,τι είναι στην πραγματικότητα. 20 25 30

Στην προκείμενη περίπτωση η διευθέτηση για τη μεταβίβαση του εισοδήματος του αιτητή στην εταιρεία ήταν αντινομική προς το ατομικό του συμφέρον, έτεινε να μειώσει το εισόδημά του και είχε ως κύριο σκοπό τον επιμερισμό 35

του εισοδήματός του μεταξύ του ιδίου και της συζύγου του προς μείωση των φορολογικών του υποχρεώσεων.

- 5 Υπό το φως αυτής της πραγματικότητας η απόφαση του Διευθυντή κρίνεται εύλογη και η προσφυγή απορρίπτεται. Η επίδικη απόφαση επικυρώνεται στην ολότητά της βάσει του άρθρου 146.4 (α) του Συντάγματος. Δεν εκδίδεται διαταγή για τα έξοδα.

*Προσφυγή απορρίπτεται χωρίς έξοδα.*