

30 Απριλίου, 1992

[ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΙΔΗΣ, Δ/στής]

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 146 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

ΕΙΡΗΝΗ ΧΑΡΑΛΑΜΠΙΔΟΥ,

Αιτήτρια,

v.

ΥΠΟΥΡΓΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΟΥ,

Καθ' ων η αίτηση.

(Υπόθεση Αρ. 871/91).

Φορολογία — Φορολογία Εισοδήματος — Δαπάνες που εκπίπτουν
απο το φορολογητέο εισόδημα — Τα Άρθρα 11(1) και 13(α) και (ε)
του περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμου 1961 (Ν. 58/61)
μέχρι 1990 — Το περιεχόμενο της **Rousounides v. Republic** —
5 Διάκριση των γεγονότων της απόφασης από αυτά της κριθείσας
υπόθεσης και θετική εφαρμογή του Άρθρου 13(α) — Επικύρωση
της αρνητικής κρίσης του Εφόρου περι δυνατότητας εκπτώσεων
δαπανών για κομμώσεις και ενδυμασία προκειμένου περι
10 παρουσιαστή τηλεοπτικού προγράμματος.

Με την προσφυγή η αιτήτρια επεδίωξε την ακύρωση, κύρια, της
άρνησης του καθ' ου η αίτηση Εφόρου να της παραχωρήσει
εκπτώσεις από το φορολογητέο της εισόδημα για έξοδα
κομμωτηρίου και αγοράς ενδυμάτων, που όπως υπέβαλε
15 εξασφάλιζαν την κατάλληλη εμφάνισή της όταν παρουσίαζε
τηλεοπτικό πρόγραμμα, καθώς και για μεταφορικά έξοδα ενόψει
και της ύπαρξης και άλλης απασχόλησής της, εκτός αυτής στον
τηλεοπτικό σταθμό, σε ιδιωτική εταιρεία ως μισθωτού.

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

1. Ο λόγος για τον οποίο κρίθηκε ότι η περίπτωση της **Rousou-**
25 **nides v. Republic** δεν καλυπτόταν από τις πρόνοιες του
Άρθρου 13(α) συνίστατο στο ότι, με βάση τα γεγονότα της

υπόθεσης, δεν μπορούσε να θεωρηθεί ότι το αεροδρόμιο Λάρνακας ήταν τόπος επαγγέλματος για τον αιτητή. Τόπος επαγγέλματός του ήταν εκείνος στον οποίο τοποθετήθηκε ως δημόσιος υπάλληλος, δηλαδή, τα Κεντρικά Γραφεία του Τμήματος στη Λευκωσία. Το γεγονός ότι η φύση των καθηκόντων του επέβαλλε την προσφορά των υπηρεσιών του σε δύο τόπους, δεν καθιστούσε τον δεύτερο, τόπο επαγγέλματος με την έννοια του Άρθρου 13(α). 5

Στην παρούσα υπόθεση η αιτήτρια δεν ασκούσε ένα επάγγελμα που απαιτούσε προσφορά υπηρεσιών σε περισσότερους από έναν τόπους. Η αιτήτρια επέλεξε να ασκεί δύο επαγγέλματα. Οι εγκαταστάσεις του ΡΙΚ ήταν τόπος επαγγέλματος της αιτήτριας το ίδιο όπως και τα γραφεία της ιδιωτικής εταιρείας. Δεν έχουμε, επομένως, δύο τόπους εκτέλεσης καθηκόντων του ίδιου επαγγέλματος αλλά δύο επαγγέλματα που ασκούνται σε διαφορετικούς τόπους. Το Άρθρο 13(α) καθιστά σαφές πως έξοδα μετάβασης από τον τόπο διαμονής στον τόπο του επαγγέλματος δεν εκπίπτουν προς εξεύρεση του φορολογητέου εισοδήματος και έτσι η απόφαση του Εφόρου σε σχέση με το ζήτημα αυτό ήταν εύλογα επιτρεπτή. 10
15
20

2. Οι όροι της συμφωνίας της αιτήτριας με το ΡΙΚ δεν εξειδίκευαν κάποιας μορφής συγκεκριμένη ενδυμασία ή κόμμωση. Η συνάρτηση του κατάλληλου της κόμμωσης με την επίσκεψη σε κομμωτήριο και μάλιστα πάνω σε τακτική βάση και του κατάλληλου της ενδυμασίας με τη συχνή ανανέωση των ενδυμάτων, είναι προσωπικό θέμα του καθενός. Έχει να κάνει με τη δική του αισθητική άποψη και τα δικά του κριτήρια. Στην υπόθεση αυτή, η προσωπική αντίληψη της αιτήτριας ως προς το τί είναι κατάλληλο, έχει σχέση με το πως η ίδια θέλει να εμφανίζεται και με το ποιά εικόνα θέλει η ίδια να δημιουργήσει για τον εαυτό της, στο βαθμό που αυτή η εικόνα δημιουργείται με την εξωτερική εμφάνιση. 25
30
35

Οι αντίστοιχες δαπάνες είναι ατομικές της αιτήτριας δαπάνες. 40

3. Επιπρόσθετα, όμως, δεν υπάρχουν στοιχεία που θα ήταν δυνατό να πείσουν ότι αυτά τα έξοδα γίνονταν εξ ολοκλήρου και αποκλειστικά για τις ανάγκες του τηλεοπτικού προγράμματος, έστω και με κριτήριο τον

4 Α.Α.Δ. Χαλαραμπίδου ν. Υπ. Οικονομικών κ.α.

τρόπο που η αιτήτρια αντιλαμβανόταν αυτές τις ανάγκες.

Η απόφαση του Εφόρου ήταν εύλογα επιτρεπτή.

5 Η προσφυγή απορρίπτεται με έξοδα.

Αναφερόμενες υποθέσεις:

10 *Rousounides v. Republic (1987) 3 C.L.R. 512·*

Georgiades v. Republic (Minister of Finance) (1972) 3 C.L.R. 157·

Κουδουνάρη ν. Εφόρου Φόρου Εισοδήματος (1989) 3(Γ) Α.Α.Δ. 1362·

15 *Mallalieu v. Drummond [1983] S.T.C. 665·*

Mallalieu v. Drummond [1983] 2 A.C. 861.

20 Προσφυγή

Προσφυγή εναντίον της άρνησης του Εφόρου Φόρου Εισοδήματος να δεχτεί όπως, προς εξεύρεση του φορολογητέου εισοδήματος της αιτήτριας, εκπέσουν τα

25 έξοδα κομμωτηρίου στα οποία υποβλήθηκε όταν παρουσίαζε το τηλεοπτικό πρόγραμμα "Ευχάριστο Σαββατόβραδο", τα έξοδα για την αγορά κατάλληλων ενδυμάτων και τα μεταφορικά έξοδα από το σπίτι της προς το ΡΙΚ.

30 Γ. Κορφιώτης, για την αιτήτρια.

Α. Ευαγγέλου, Ανώτερος Δικηγόρος της Δημοκρατίας.

35 *Cur. adv. vult.*

Ο Δικαστής κ. Κωνσταντινίδης ανάγνωσε την ακόλουθη απόφαση.

40 ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΙΔΗΣ, Δ.: Το ζήτημα είναι αν ήταν εύλογα επιτρεπτή η απόφαση του Εφόρου Φόρου Εισοδήματος να μὴ δεχτεί όπως, προς εξεύρεση του φορολογητέου εισοδήματος της αιτήτριας, εκπέσουν

1. Τα έξοδα κομμωτηρίου στα οποία υποβλήθηκε για να είναι κατάλληλα χτενισμένη όταν παρουσίαζε το τηλεοπτικό πρόγραμμα "Ευχάριστο Σαββατόβραδο".

2. Τα έξοδα της για την αγορά κατάλληλων ενδυμάτων και την ανανέωσή τους σε σύντομο χρονικό διάστημα και 5

3. Τα μεταφορικά της έξοδα από το σπίτι της στην Έγκωμη προς το ΠΙΚ. 10

Η απόφαση του Εφόρου στηρίχτηκε στα άρθρα 11(1) και 13(α) και (ε) του περι Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμου 1961 (Ν. 58/61) μέχρι 1990, σύμφωνα με τα οποία 15

(α) "προς εξεύρεση του φορολογητέου εισοδήματος παντός προσώπου θα εκπίπτωνται άπασαι αι δαπάναι ας το τοιούτον πρόσωπον υπέστη εξ ολοκλήρου και αποκλειστικώς προς κτήσιν του εισοδήματος (άρθρο 11(1)) και 20

(β) "προς εξεύρεση του φορολογητέου εισοδήματος προσώπου τινός δεν θα εκπίπτωνται", μεταξύ άλλων,

(ι) αι οικιακαί ή ατομικαί δαπάναι, περιλαμβανομένων των εξόδων μεταβάσεως από του τόπου διαμονής στον τόπον του επαγγέλματος" (άρθρο 13(α)) και 25

(ιι) "πάσα δαπάνη ή έξοδον όπερ δεν αντιπροσωπεύει ποσόν εξ ολοκλήρου και αποκλειστικώς διατεθέν ή δαπανηθέν προς τον σκοπόν κτήσεως του εισοδήματος" (άρθρο 13(ε)). 30

Ο Έφορος με την επιστολή του της 16 Αυγούστου 1991 πληροφόρησε την αιτήτρια πως δεν μπορούν να γίνουν δεκτές οι διεκδικήσεις της επειδή "δεν επιτρέπονται τα μεταφορικά έξοδα από το τόπο διαμονής στον τόπο εργασίας" και "τα έξοδα κομμωτηρίου και έξοδα ενδυμασιών δεν είναι έξοδα για αύξηση του εισοδήματος" αλλά "προσωπικά έξοδα του κάθε φορολογουμένου". 35 40

Θα εξετάσω πρώτα το θέμα των μεταφορικών. Η αιτήτρια εργαζόταν ως μισθωτός σε ιδιωτική εταιρεία. Παράλληλα ανέλαβε, έναντι αμοιβής, την παρουσίαση του τηλεοπτικού προγράμματος "Ευχάριστο Σαββατόβραδο".
5 Για τις ανάγκες του προγράμματος χρειαζόταν να ταξιδεύει τρεις φορές κάθε βδομάδα από το σπίτι της στην Εγκωμη, στο ΡΙΚ στην περιοχή Αγλαντζιάς.

Υποστηρίζει η αιτήτρια πως ήταν οι μισθωτές
10 υπηρεσίες που πρόσφερε στην ιδιωτική εταιρεία που αποτελούσαν την κύρια πηγή του εισοδήματός της, πως η έδρα της ιδιωτικής εταιρείας που την εργοδοτούσε ήταν ο τόπος του επαγγέλματος της και πως, επομένως, τα
15 μεταφορικά έξοδα για την μετάβαση της στο ΡΙΚ που γίνονταν για να αποκτηθεί επιπρόσθετο εισόδημα και ύλη φορολογίας, δεν καλύπτονταν από την απαγορευτική
διάταξη του άρθρου 13(α). Ήταν ποσά που δαπανήθηκαν
20 εξ ολοκλήρου και αποκλειστικώς για την κτήση του εισοδήματός της και θα έπρεπε να ληφθούν υπόψη κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματός της.

Ο δικηγόρος της αιτήτριας αναζήτησε έρεισμα στην υπόθεση *Rousounides v. Republic* (1987) 3 C.L.R. 512
25 στην οποία, όπως εισηγήθηκε, τέθηκαν αρχές που καλύπτουν και την περίπτωση της αιτήτριας. Χρειάζεται να συνοψίσω τα γεγονότα στην υπόθεση *Rousounides*. Ο αιτητής ήταν τελωνειακός λειτουργός τοποθετημένος στα
Κεντρικά Γραφεία του Τμήματος στη Λευκωσία. Εξαιτίας της αύξησης του όγκου των εργασιών του Τμήματος στο
30 αεροδρόμιο Λάρνακας, του ανατέθηκε η εκτέλεση υπερωριακών καθηκόντων εκεί. Θα έπρεπε, επομένως, μετά την πρωινή εκτέλεση των καθηκόντων του στο
Γραφείο του στη Λευκωσία να ταξιδεύει το απόγευμα από
35 το σπίτι του, που βρισκόταν στη Λευκωσία, στο αεροδρόμιο Λάρνακας. Η απόφαση του Εφόρου πως τα μεταφορικά έξοδα στα οποία υποβαλλόταν για το σκοπό
αυτό δεν θα έπρεπε να ληφθούν υπόψη κατά τον
40 προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματός του με βάση το άρθρο 13(α) του Νόμου, κρίθηκε λανθασμένη και ακυρώθηκε.

Εισηγήθηκε ο δικηγόρος της αιτήτριας πως και στην

υπόθεση **Rousounides** και στην παρούσα υπόθεση τα μεταφορικά έξοδα γίνονταν ακριβώς για να αποκτηθεί επιπρόσθετο εισόδημα. Η αιτήτρια, δεν θα εξασφάλιζε το επιπρόσθετο εισόδημα αν δεν πραγματοποιούσε το ταξίδι της προς το ΡΙΚ. Ο δικηγόρος των καθ' ων η αίτηση εισηγείται πως υπάρχει σαφής διάκριση μεταξύ των δυο υποθέσεων. Στην υπόθεση **Rousounides** ο αιτητής ήταν υποχρεωμένος να προσφέρει υπερωριακή εργασία ενώ η επιπρόσθετη εργασία που ανέλαβε η αιτήτρια στην παρούσα υπόθεση ήταν θέμα δικής της επιλογής. Η αιτήτρια αποφάσισε να προσφέρει τις υπηρεσίες της και στο ΡΙΚ ανεξάρτητα από ο,τιδήποτε θα μπορούσε να συσχετισθεί με τους όρους της εργοδότησής της στην ιδιωτική εταιρεία στην οποία εργαζόταν ως μισθωτός.

Είναι γεγονός ότι στην υπόθεση **Rousounides** θεωρήθηκε ότι ο αιτητής είχε υποχρέωση να προσφέρει υπερωριακή εργασία στο αεροδρόμιο Λάρνακας. Όπως όμως σημειώνεται από το Δικαστήριο, στη σελίδα 528, το ουσιαστικό ερώτημα δεν ήταν το κατά πόσο ο αιτητής είχε αυτή την υποχρέωση. Ο λόγος για τον οποίο κρίθηκε ότι η περίπτωση δεν καλυπτόταν από τις πρόνοιες του άρθρου 13(α) συνίστατο στο ότι, με βάση τα γεγονότα της υπόθεσης, δεν μπορούσε να θεωρηθεί ότι το αεροδρόμιο Λάρνακας ήταν τόπος επαγγέλματος για τον αιτητή. Τόπος επαγγέλματός του ήταν εκείνος στον οποίο τοποθετήθηκε ως δημόσιος υπάλληλος, δηλαδή, τα Κεντρικά Γραφεία του Τμήματος στη Λευκωσία. Το γεγονός ότι η φύση των καθηκόντων του επέβαλλε την προσφορά των υπηρεσιών του σε δυο τόπους, δεν καθιστούσε τον δεύτερο, τόπο επαγγέλματος με την έννοια του άρθρου 13(α).

Στην παρούσα υπόθεση η αιτήτρια δεν ασκούσε ένα επάγγελμα που απαιτούσε προσφορά υπηρεσιών σε περισσότερους από ένα τόπους. Η αιτήτρια επέλεξε να ασκεί δυο επαγγέλματα. Οι εγκαταστάσεις του ΡΙΚ ήταν τόπος επαγγέλματος της αιτήτριας το ίδιο όπως και τα γραφεία της ιδιωτικής εταιρείας. Δεν έχουμε, επομένως, δυο τόπους εκτέλεσης καθηκόντων του ίδιου επαγγέλματος αλλά δυο επαγγέλματα που ασκούνται σε διαφορετικούς τόπους. Το άρθρο 13(α) το κάμνει καθαρό πως έξοδα μετάβασης από τον τόπο διαμονής στο τόπο του επαγγέλματος δεν εκπίπτουν προς εξεύρεση του

φορολογητέου εισοδήματος και έτσι η απόφαση του Εφόρου σε σχέση με το ζήτημα αυτό ήταν εύλογα επιτρεπτή.

- 5 Απομένει το θέμα των ποσών που πλήρωνε η αιτήτρια σε κομμωτήρια και για αγορά ενδυμάτων. Είναι η υπόθεση της αιτήτριας πως με βάση ρητό ή εξυπακουόμενο όρο της συμφωνίας της με το ΡΙΚ, είχε την υποχρέωση να "προσέρχεται για το γύρισμα με κατάλληλη ενδυμασία και
- 10 κόμμωση". Αυτό, όπως υποστηρίζεται στη γραπτή αγόρευση του δικηγόρου της, συνεπαγόταν την επιβάρυνση της "με έξοδα για την προετοιμασία κατάλληλης κόμμωσης επισκεπτόμενη κομμωτήριο το οποίο πλήρωνε η ίδια αμέσως πριν το γύρισμα κάθε προγράμματος μια η δυο φορές για κάθε πρόγραμμα" και την "αγορά καταλλήλων ενδυμάτων και να ανανεώνει αυτά σε σύντομα χρονικά διαστήματα". Τόνισε ο δικηγόρος της αιτήτριας πως το ουσιώδες ήταν το γεγονός ότι σκοπός των πιο πάνω εξόδων ήταν η εξασφάλιση εισοδήματος και πως το
- 15 γεγονός ότι θα προέκυπτε ενδεχομένως και κάποιο προσωπικό όφελος ή πλεονέκτημα για την αιτήτρια, είναι αδιάφορο.

- 20 Ο δικηγόρος των καθ' ων η αίτηση αναφέρθηκε στην ανάγκη να γίνεται η δαπάνη εξ ολοκλήρου και αποκλειστικά για την κτήση εισοδήματος και στο θεμελιωμένο πως, εφόσο διαπιστώνεται ότι αυτή η δαπάνη γίνεται και για άλλο σκοπό, δεν είναι νόμιμο να εκπίπτει κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος.
- 30 Αναφέρθηκε στις υποθέσεις *Lefkos P. Georghiades v. Republic (Minister of Finance)* (1972) 3 C.L.R. 157, *Αντώνης Κουδουνάρης ν. Εφόρου Φόρου Εισοδήματος* Προσφυγή αρ. 536/88 της 31 Μαΐου 1989, *Mallalieu v. Drummond* [1983] S.T.C. 665, 1983 2 A.C. 861, και εισηγήθηκε πως ήταν
- 35 εύλογα επιτρεπτή η απόφαση του Εφόρου να θεωρήσει ότι τα έξοδα κομμωτηρίου και ένδυσης γίνονταν και για σκοπό άλλο από την κτήση του εισοδήματος της αιτήτριας δεδομένου ότι δεν παρουσιάστηκε οποιαδήποτε μαρτυρία ότι τα ρούχα αγοράζονταν και οι κομμώσεις γίνονταν
- 40 αποκλειστικά για την εργασία της αιτήτριας.

Μου φαίνεται πως το πρώτο θέμα που πρέπει να

εξεταστεί είναι η αντίληψη του τί είναι κατάλληλη
κόμμωση και κατάλληλη ενδυμασία. Αν είναι ορθό ότι η
επίσκεψη σε κομμωτήριο και μάλιστα δυο φορές πριν από
κάθε γύρισμα και η αγορά ενδυμάτων τα οποία και θα
πρέπει να ανανεώνονται σε συχνά χρονικά διαστήματα 5
είναι προϋπόθεση για να είναι η ενδυμασία και η κόμμωση
κατάλληλη, θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι τα έξοδα για τα
πιο πάνω γίνονταν προς το σκοπό κτήσης του
εισοδήματος της αιτήτριας. Σε τέτοια περίπτωση, θα
εγειρόταν το ζήτημα αν τα έξοδα για το κομμωτήριο και 10
για την αγορά ενδυμάτων γίνονταν εξ ολοκλήρου και
αποκλειστικά για το σκοπό κτήσης του εισοδήματος της
αιτήτριας.

Από τα στοιχεία που τέθηκαν ενώπιον του Εφόρου, δεν 15
προκύπτει πως οι όροι κάτω από τους οποίους η αιτήτρια
πρόσφερε τις υπηρεσίες της στο ΡΙΚ συνεπάγονταν
τέτοιες υποχρεώσεις. Οι όροι της συμφωνίας της
αιτήτριας με το ΡΙΚ δεν εξειδίκευαν κάποιας μορφής 20
συγκεκριμένη ενδυμασία ή κόμμωση. Έχω τη γνώμη πως η
συνάρτηση του κατάλληλου της κόμμωσης με την
επίσκεψη σε κομμωτήριο και μάλιστα πάνω σε τακτική
βάση και του κατάλληλου της ενδυμασίας με τη συχνή
ανανέωση των ενδυμάτων, είναι προσωπικό θέμα του 25
καθενός. Έχει να κάνει με τη δική του αισθητική άποψη
και τα δικά του κριτήρια. Στην υπόθεση αυτή, η
προσωπική αντίληψη της αιτήτριας ως προς το τί είναι
κατάλληλο, έχει σχέση με το πως η ίδια θέλει να
εμφανίζεται και με το ποιά εικόνα θέλει η ίδια να 30
δημιουργήσει για τον εαυτό της, στο βαθμό που αυτή η
εικόνα δημιουργείται με την εξωτερική εμφάνιση. Το
γεγονός ότι η αιτήτρια επιλέγει να επισκέπτεται
κομμωτήριο μια ή και δυο φορές πριν από κάθε γύρισμα
και να αγοράζει κατάλληλα, κατά τη δική της κρίση,
ενδύματα, όπως και η άποψή της πως πρέπει να τα 35
ανανεώνει σε σύντομα χρονικά διαστήματα, είναι
προσωπικό της ζήτημα, και τα έξοδα που αυτά
συνεπάγονται είναι ατομικές της δαπάνες.

Επιπρόσθετα, όμως, είναι ορθή και η θέση του 40
δικηγόρου των καθ' ων η αίτηση πως δεν υπάρχουν
στοιχεία που θα ήταν δυνατό να πείσουν ότι αυτά τα
έξοδα γίνονταν εξ ολοκλήρου και αποκλειστικά για τις

- 5 ανάγκες του τηλεοπτικού προγράμματος, έστω και με κριτήριο τον τρόπο που η αιτήτρια αντιλαμβανόταν αυτές τις ανάγκες. Δεν υπήρχαν στοιχεία ως προς τη διάρκεια της κάθε κόμμωσης, το όφελος της οποίας, από την άποψη της εμφάνισης, θα είχε η αιτήτρια και μετά το τέλος των γυρισμάτων. Ακόμα, δεν υπήρχε οποιοδήποτε στοιχείο που να έδειχνε ότι τα ενδύματα, που δεν ήταν κάποιας μορφής ειδική στολή ή επινόηση προσαρμοσμένη για να χρησιμοποιείται μόνο για τις ανάγκες του προγράμματος,
- 10 χρησιμοποιούνταν μόνο για τους σκοπούς της εργασίας της αιτήτριας και δεν εμπλούτιζαν ταυτόχρονα, το προσωπικό "βεστιάριο" της αιτήτριας.

- 15 Καταλήγω ότι η απόφαση του Εφόρου ήταν εύλογα επιτρεπτή. Η αίτηση απορρίπτεται και η προσβαλλόμενη απόφαση επικυρώνεται με έξοδα εναντίον της αιτήτριας. Τα έξοδα να υπολογιστούν από τον Πρωτοκολλητή προκειμένου να εγκριθούν από το Δικαστήριο.

Η προσφυγή απορρίπτεται με έξοδα.