

Δεν εκπίπτουν τα τιμολόγια που υποκαθιστούν φορτωτική

ΣΤΕ 556/2013

Μη έκπτωση δαπάνης σε περίπτωση έκδοσης τιμολογίου αντί φορτωτικής.

Περίληψη

Επειδή σύμφωνα με τις τότε ισχύουσες διατάξεις «μεταφορέας» μεν, κατά το άρθρο 25 του Κ.Φ.Σ., είναι εκείνος που διενεργεί μεταφορές αγαθών με κόμιστρο χρησιμοποιώντας μεταφορικά μέσα που του ανήκουν ή που τα εκμεταλλεύεται ο ίδιος, «μεταφορικό δε γραφείο», κατά το άρθρο 26, η επιχείρηση που έχει μεν και εκείνη ως αντικείμενο τη μεταφορά αγαθών, μεσολαβώντας όμως προς τούτο, έναντι αμοιβής, μεταξύ του αποστολέα των αγαθών και του μεταφορέα (ΣΤΕ 195/1989). Τόσον ο μεταφορέας όσο και το μεταφορικό γραφείο εκδίδουν, ο πρώτος για τη μεταφορά που διενεργεί ο ίδιος, το δεύτερο για τη μεταφορά που αναλαμβάνει να διεκπεραιώσει, τετραπλότυπη φορτωτική, το τρίτο αντίτυπο της οποίας παραδίδεται σ' εκείνον που καταβάλλει το κόμιστρο ή την αμοιβή, αντιστοίχως, αποτελώντας γι' αυτόν το νόμιμο παραστατικό στοιχείο που απαιτείται για την έκπτωση της σχετικής δαπάνης.

Οι εν λόγω εταιρείες έπρεπε να εκδώσουν φορτωτικές κατά το άρθρο 26 του Κ.Φ.Σ., το τρίτο αντίτυπο των οποίων αποτελούσε το νόμιμο παραστατικό για την έκπτωση της επίδικης δαπάνης.

Εξ άλλου, η απαίτηση της υπάρξεως των προβλεπομένων κατά περίπτωση νόμιμων φορολογικών στοιχείων για την έκπτωση, όπως εν προκειμένω, της οικείας δαπάνης, θεσπιζόμενη ρητώς στο νόμο (ανωτ. άρθρ. 43 παρ. 4 Κ.Φ.Σ.), υπαγορευόμενη από προφανείς λόγους δημοσίου συμφέροντος

ΣΤΕ 556/2013

ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ Β'

Συνεδρίασε δημόσια στο ακροατήριό του στις 26 Ιανουαρίου 2011 με την εξής σύνθεση: Ι. Γράβαρης, Σύμβουλος της Επικρατείας, Προεδρεύων, σε αναπλήρωση του Προέδρου του Τμήματος και των αρχαιοτέρων του Συμβούλων, που είχαν κώλυμα, Β. Καλαντζή, Εμμ. Κουσιουρή, Σύμβουλοι, Ι. Σύμπλης, Π. Γρουμπού, Πάρεδροι. Γραμματέας η Κ. Κεχρολόγου.

Για να δικάσει την από 7 Ιουλίου 2004 αίτηση:

της Ανώνυμης Εταιρείας με την επωνυμίαπου εδρεύει

στο..... η οποία παρέστη με το δικηγόρο

....., που τον διόρισε με ειδικό πληρεξούσιο,

κατά του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, ο οποίος παρέστη με την

Βάια Παπακωνσταντίνου, Πάρεδρο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.

Με την αίτηση αυτή η αναιρεσείουσα εταιρεία επιδιώκει να αναρθεθεί η υπ'

αριθμ. 4175/2003 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών.

Η εκδίκαση άρχισε με την ανάγνωση της εκθέσεως της εισηγήτριας, Συμβούλου Β. Καλαντζή.

Κατόπιν το δικαστήριο άκουσε τον πληρεξούσιο της αναιρεσεύουσας εταιρείας, ο οποίος δήλωσε στο ακροατήριο ότι η αναιρεσεύουσα εταιρεία μετονομάστηκε σε «.....» και στη συνέχεια ανέπτυξε και προφορικά τους προβαλλόμενους λόγους αναιρέσεως και ζήτησε να γίνει δεκτή η αίτηση και την αντιπρόσωπο του Υπουργού, η οποία ζήτησε την απόρριψή της. Μετά τη δημόσια συνεδρίαση το δικαστήριο συνήλθε σε διάσκεψη σε αίθουσα του δικαστηρίου

κ α ι

Α φ ο ύ μ ε λ έ τ η σ ε τ α σ χ ε τ ι κ ά έ γ γ ρ α φ α

Σ κ έ φ θ η κ ε κ α τ ά τ ο Ν ό μ ο

1. Επειδή για την άσκηση της κρινόμενης αίτησης έχει καταβληθεί το νόμιμο παράβολο (υπ' αριθ. 264.582-264.584, σειράς Α', ειδικά έντυπα παραβόλου).

2. Επειδή με την αίτηση αυτή η αναιρεσεύουσα εταιρεία, ήδη μετονομασθείσα από.....σε ζητεί παραδεκτώως την αναίρεση εν μέρει της 4175/2003 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών με την οποία, αφ' ενός μεν απορρίφθηκε έφεσή της, αφ' ετέρου δε έγινε εν μέρει δεκτή έφεση του αναιρεσίβλητου Δημοσίου και μεταρρυθμίσθηκε, κατόπιν αυτού, η 634/2002 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών. Με την τελευταία απόφαση, κατά μερική αποδοχή προσφυγής της αναιρεσεύουσας, είχε μεταρρυθμισθεί το 497/1998 φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 1988, που είχε εκδοθεί εις βάρος της από τον Προϊστάμενο της ΔΟΥ , και με το οποίο είχε προσδιορισθεί λογιστικά το φορολογητέο κατά το έτος εκείνο εισόδημά της με την προσθήκη λογιστικών διαφορών στα δηλωθέντα κέρδη της. Ειδικότερα, η αναίρεση της προσβαλλόμενης απόφασης ζητείται ήδη καθ' ο μέρος απορρίφθηκε με αυτήν η έφεση της αιτούσας ως προς ορισμένη λογιστική διαφορά (αναλυόμενη, κατά τα εκτιθέμενα κατωτέρω, σε δύο κονδύλια 15.571.747 και 2.051.272 δραχμών).

3. Επειδή κατά το άρθρο 35 παρ. 1 του Ν.Δ/τος 3323/1995, το οποίο κατ' άρθρο 8 παρ. 3 του Ν.Δ/τος 3843/1958, εφαρμόζεται και στην φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων, από τα ακαθάριστα έσοδα των εμπορικών επιχειρήσεων, προς εξεύρεση του φορολογητέου καθαρού εισοδήματός τους, εκπίπτονται τα γενικά έξοδα διαχείρισεως. Εξ άλλου, στον Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων [π.δ. 99/1977, Α' 34 όπως ίσχυε εν προκειμένω μετά την τροποποίησή του με το π.δ. 356/1986 (Α' 157)] ορίζεται, στο μεν άρθρο 15 παρ. 2 ότι «πάσα εγγραφή εις τα βιβλία αφορώσα συναλλαγήν ή ετέραν πράξιν του υποχρέου δέον να δικαιολογείται δια στοιχείων αποδεικνυόντων ταύτην», στο δε άρθρο 43 παρ. 3, ότι «δεν αναγνωρίζεται οποιοδήποτε έξοδο αν δεν έχει εκδοθεί το αποδεικτικό στοιχείο που προβλέπεται από τον παρόντα Κώδικα». Περαιτέρω, στο άρθρο 25 του Κώδικα αυτού ορίζεται ότι «1. Επί μεταφοράς αγαθών ο φορτωτής [...] παραδίδει εις τον μεταφορέα, ή κατά περίπτωση, εις τον διατηρούντα μεταφορικών γραφείων θεωρημένον

αντίτυπον δελτίου αποστολής ή τιμολογίου [...]. 2. Ο μεταφορέας δια τα εκάστοτε μεταφερόμενα αγαθά εκδίδει θεωρημένην φορτωτικήν κατά φορτωτήν και παραλήπτην, επί τη βάσει των εν τη προηγουμένη παραγράφω εγγράφων εφόσον καθίσταται δυσχερής ο έλεγχος, εις τέσσαρα αντίτυπα, εκ των οποίων το πρώτον παραδίδεται εις τον φορτωτήν και εξοφλείται υπό του παραλήπτου κατά την παραλαβήν των αγαθών, επιστρέφεται δε εις τον μεταφορέα, το δεύτερον υποβάλλεται εις τον Οικονομικόν Έφορον, το τρίτον, μετά του παραδοθέντος δια την έκδοσιν της φορτωτικής στοιχείου, συνοδεύει τα μεταφερόμενα αγαθά από του τόπου φορτώσεως μέχρι του τόπου προορισμού και παραδίδεται τελικώς εις τον καταβάλλοντα τα κόμιστρα και το τέταρτον παραμένει εις το στέλεχος. Η φορτωτική του μεταφορέως περιέχει :

- α) το ονοματεπώνυμον, το επάγγελμα και την διεύθυνσιν του φορτωτού και του παραλήπτου, β) τον τόπον φορτώσεως και τον τόπον προορισμού, γ) τον αριθμόν της διασαφήσεως ή αδειας μεταφοράς, προκειμένου περί θαλασσίων μεταφορών, δ) τον αριθμόν του φορολογικού στοιχείου του φορτωτού, ε) τα σημεία και τους αριθμούς των δεμάτων κ.λπ., στ) το είδος και την ποσότητα (μικτόν βάρος, καθαρόν βάρος, τεμάχια, κ.λπ.) των μεταφερομένων αγαθών, ζ) το κόμιστρον, ολογράφως και αριθμητικώς, το χαρτόσημον, εφόσον τούτο δεν βαρύνει τον μεταφορέα, και τα λοιπά έξοδα, και η) τον αριθμόν του αυτοκινήτου ή, προκειμένου περί θαλασσίων μεταφορών, το όνομα του πλωτού μέσου.

3. [...]. 10. Δια την εφαρμογήν των διατάξεων του παρόντος Κώδικος μεταφορέας νοείται ο ενεργών την μεταφοράν αγαθών επί κομίστρω δια μεταφορικών μέσων ανηκόντων εις αυτόν ή εκμεταλλευομένων υπ' αυτού [...]», στο δε άρθρο 26 παρ. 1 του ίδιου Κώδικα ότι «Επί μεταφοράς αγαθών, μέσω μεταφορικού γραφείου ο διατηρών τούτο εκδίδει, κατά τα εν τω προηγουμένω άρθρω 25 οριζόμενα, θεωρημένην τετραπλότυπον φορτωτικήν κατ' αποστολέα και παραλήπτην, εις την οποίαν αναγράφει τα στοιχεία του αποστολέως και του παραλήπτου, τον τόπον αποστολής και προορισμού, τον αριθμόν του φορολογικού στοιχείου του αποστολέως, τα σημεία και τους αριθμούς των δεμάτων κ.λπ., το είδος και την ποσότητα (μικτόν βάρος, καθαρόν βάρος κ.λπ.) των μεταφερόμενων αγαθών, το συνολικόν ποσόν της αμοιβής δια την διενέργειαν της μεταφοράς και το χαρτόσημον. Εκ των αντιτύπων το πρώτον παραδίδεται εις τον αποστολέα, το δεύτερον υποβάλλεται εις τον Οικονομικόν Έφορον, το τρίτον παραδίδεται εις τον καταβάλλοντα την αμοιβήν και το τέταρτον παραμένει εις το στέλεχος».

4. Επειδή, όπως συνάγεται από τις ανωτέρω διατάξεις, «μεταφορέας» μεν, κατά το άρθρο 25 του Κ.Φ.Σ., είναι εκείνος που διενεργεί μεταφορές αγαθών με κόμιστρο χρησιμοποιώντας μεταφορικά μέσα που του ανήκουν ή που τα εκμεταλλεύεται ο ίδιος, «μεταφορικό δε γραφείο», κατά το άρθρο 26, η επιχείρηση που έχει μεν και εκείνη ως αντικείμενο τη μεταφορά αγαθών, μεσολαβώντας όμως προς τούτο, έναντι αμοιβής, μεταξύ του αποστολέα των αγαθών και του μεταφορέα (ΣΤΕ 195/1989). Τόσον ο μεταφορέας όσο και το μεταφορικό γραφείο εκδίδουν, ο πρώτος για τη μεταφορά που διενεργεί ο ίδιος, το δεύτερο για τη μεταφορά που αναλαμβάνει να διεκπεραιώσει, τετραπλότυπη φορτωτική, το τρίτο αντίτυπο της οποίας παραδίδεται σ'

εκείνον που καταβάλλει το κόμιστρο ή την αμοιβή, αντιστοίχως, αποτελώντας γι' αυτόν το νόμιμο παραστατικό στοιχείο που απαιτείται για την έκπτωση της σχετικής δαπάνης (πρβλ. ΣΤΕ 3990/1998 κ.ά.).

5. Επειδή, σύμφωνα με την αναιρεσιβαλλομένη και τα λοιπά διαδικαστικά έγγραφα, η αναιρεσείουσα εταιρεία, με αντικείμενο εργασιών την παραγωγή και εμπορία ηλεκτρολογικού υλικού (εστιών ηλεκτρικών συσκευών - ηλεκτρικών μαγειριών κ.λ.π.), τήρησε κατά την ένδικη χρήση (1.1-31.12.1987) βιβλία και στοιχεία τρίτης κατηγορίας του ΚΦΣ (ΠΔ 99/1977) από τα οποία προέκυψαν καθαρά κέρδη 9.571.591 δραχμών. Η φορολογική αρχή έκρινε τα ως άνω βιβλία και στοιχεία επαρκή και ειλικρινή, πλην όμως, τα προκύπτοντα από αυτά οικονομικά αποτελέσματα αναμόρφωσε με το ένδικο φύλλο ελέγχου, προσθέτοντας, ως λογιστικές διαφορές, μη αναγνωρισθέντα προς έκπτωση κονδύλια δαπανών. Μεταξύ αυτών, συγκαταλέγονται τα επίδικα ήδη ποσά α) 15.571.747 δρχ., και β) 2.051.272 δρχ., που αντιπροσωπεύουν τη συνολική αξία συνενωμένων φορολογικών στοιχείων με τον τίτλο «Τιμολόγια και φορτωτική άρθρου 26 ΚΦΣ» των μεταφορικών εταιρειών και, και τα οποία δεν έγιναν δεκτά προς έκπτωση με την αιτιολογία ότι, «αν και ζητήθηκε, δεν επιδείχθηκε το τρίτο αντίτυπο των στοιχείων αυτών που αποτελεί το αποδεικτικό καταβολής της δαπάνης, αλλά το πρώτο αντίτυπό τους.

Η αναιρεσείουσα, επαναλαμβάνοντας με την έφεσή της σχετικούς λόγους της προσφυγής που απορρίφθηκαν πρωτοδίκως, ισχυρίσθηκε ότι οι πιο πάνω «μεταφορικές εταιρείες» δεν αποτελούσαν μεταφορικά γραφεία, κατά την έννοια του νόμου, καθώς δεν είχαν δικά τους μεταφορικά μέσα, αλλ' είχαν διαμεσολαβήσει, ως αντιπρόσωποι της, για τη διενέργεια μεταφορών για λογαριασμό της με μεταφορικά μέσα τρίτων, ότι, ως εκ τούτου (σε αντίθεση με τους αυτοκινητιστές-μεταφορείς) δεν είχαν υποχρέωση να εκδίδουν φορτωτικές αλλά τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, και ότι, επομένως, νομίμως είχαν εκδοθεί εν προκειμένω τα ένδικα τιμολόγια, στα οποία «υπολογίζεται και ναύλος και πρακτορειακά δικαιώματα για τη διαμεσολαβούσα εταιρεία και ακόμα αναφέρεται σε ξεχωριστή σφραγίδα ο αριθμός της φορτωτικής και η ημερομηνία της».

Επικαλέσθηκε δε σχετικώς επικυρωμένα φωτοαντίγραφα «των προοριζομένων για τον πελάτη» αντιτύπων των εν λόγω τιμολογίων, σελίδες του αναλυτικού καθολικού, στις οποίες είχαν καταχωρηθεί οι καταβληθέντες στις ανωτέρω εταιρείες ναύλοι, καθώς και σχετικές, όπως ισχυρίσθηκε, εγκυκλίου της Διοικήσεως. Το διοικητικό εφετείο, με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, απέρριψε την έφεση κατά το πιο πάνω μέρος με τη σκέψη ότι κατά την έννοια του άρθρου 26 παρ. 1 Κ.Φ.Σ. «το μεταφορικό γραφείο, δηλαδή η επιχείρηση που ασχολείται με τη μεταφορά αγαθών μεσολαβώντας, έναντι αμοιβής, μεταξύ φορτωτή (αποστολέα) και μεταφορέα, υποχρεούται να εκδίδει τετραπλότυπες φορτωτικές το τρίτο αντίτυπο των οποίων έχει [...] διαφορετικό προορισμό από το τρίτο αντίτυπο των φορτωτικών που υποχρεούνται κατά την παρ. 2 του άρθρου 25 να εκδίδει ο μεταφορέας [...]» και ότι εν προκειμένω, «εφόσον η [αναιρεσείουσα] δεν επέδειξε στον έλεγχο

ούτε προσκόμισε στο δικαστήριο το νόμιμο δικαιολογητικό των προαναφερόμενων δαπανών, ήτοι το προοριζόμενο για τον καταβάλλοντα την αμοιβή τρίτο αντίτυπο των φορτωτικών του άρθρου 26 ΚΦΣ, που εξέδωσαν (συνενωμένων με τιμολόγια), όπως άλλωστε «είχαν, κατά τα προεκτεθέντα, υποχρέωση οι ως άνω εταιρείες διεθνών μεταφορών, νομίμως τα [ως άνω] ποσά [...] προσετέθησαν στα καθαρά κέρδη αυτής». Η κρίση αυτή είναι νομίμως και επαρκώς, κατ' αρχήν, αιτιολογημένη.

Διότι, εν όψει του πραγματικού που ανελέγκτως δέχθηκε το δικαστήριο της ουσίας σε συνδυασμό και προς τους ως άνω ισχυρισμούς της αναιρεσείουσας, οι εταιρείες μέσω των οποίων πραγματοποιήθηκαν οι ένδικες μεταφορές είχαν, κατ' αρχήν, σύμφωνα με τα εκτεθέντα στην προηγούμενη σκέψη, το χαρακτήρα μεταφορικού γραφείου κατά την έννοια του άρθρου 26 του Κ.Φ.Σ.. χωρίς τούτο να αναιρείται ούτε από το γεγονός ότι ενεργούσαν με μεταφορικά μέσα τρίτων, αφού αυτό ακριβώς αποτελεί, κατά τα προεκτεθέντα, εννοιολογικό γνώρισμα των εν λόγω μεταφορικών γραφείων και ειδοποιό διαφορά τους από τους μεταφορείς, ούτε από το ότι είχαν ενεργήσει, όπως είχε ισχυρισθεί η αιτούσα, ως παραγγελιοδόχοι της (βλ. και ανωτ. ΣΤΕ 195/1989), ενόσω, πάντως, δεν προέκυψε - ούτε προεβλήθη συγκεκριμένα - ότι παρέσχον και άλλες, πέραν της μεταφοράς, υπηρεσίες. Υπό τα δεδομένα, συνεπώς, αυτά, οι εν λόγω εταιρείες έπρεπε να εκδώσουν φορτωτικές κατά το άρθρο 26 του Κ.Φ.Σ., το τρίτο αντίτυπο των οποίων αποτελούσε το νόμιμο παραστατικό για την έκπτωση της επίδικης δαπάνης. τα δε περί του αντιθέτου προβαλλόμενα με την κρινόμενη αίτηση, είναι αβάσιμα και απορριπτέα.

Εξ άλλου, η απαίτηση της υπάρξεως των προβλεπομένων κατά περίπτωση νόμιμων φορολογικών στοιχείων για την έκπτωση, όπως εν προκειμένω, της οικείας δαπάνης, θεσπιζόμενη ρητώς στο νόμο (ανωτ. άρθρ. 43 παρ. 4 Κ.Φ.Σ.), υπαγορευόμενη από προφανείς λόγους δημοσίου συμφέροντος και μη δυσχεραίνουσα υπερμέτρως τη θέση του φορολογουμένου, δεν αντίκειται, όπως αβασίμως ισχυρίζεται η αναιρεσείουσα, στην περί φοροδοτικής ικανότητας και ισότητας διάταξη του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος. Τέλος, καθώς το ζήτημα εν προκειμένω περιορίζεται στην αναγνώριση ως εκπεστέων των ως άνω κονδυλίων και δεν αφορά την επιβολή κύρωσης στην αιτούσα, αβασίμως εν πάση περιπτώσει η τελευταία επικαλείται «ερμηνευτικές εγκυκλίους» περί «μη επιβολής (υπό προϋποθέσεις) κυρώσεως» και «μη καταλογισμού παραβάσεως» σε βάρος ληπτών μη προσηκόντων φορολογικών στοιχείων.

6. Επειδή, κατ' ακολουθίαν των ανωτέρω, και καθώς δεν προβάλλεται άλλος λόγος αναιρέσεως, η κρινόμενη αίτηση πρέπει να απορριφθεί στο σύνολό της.

Διά ταύτα

Απορρίπτει την αίτηση.

Διατάσσει την κατάπτωση του παραβόλου.

Επιβάλλει στην αναιρεσείουσα την δικαστική δαπάνη του αναιρεσιβλήτου, η

οποία ανέρχεται σε τετρακόσια εξήντα (460) ευρώ.

Η διάσκεψη έγινε στην Αθήνα στις 17 Οκτωβρίου 2012 και η απόφαση δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση της 6ης Φεβρουαρίου 2013.

Ο Προεδρεύων Σύμβουλος Η Γραμματέας
Ι. Γράβαρης Κ. Κεχρολόγου

Ο Προεδρεύων Σύμβουλος Η Γραμματέας
Ν. Μαρκουλάκης Κ. Κεχρολόγου