

A.B. (M)

Αριθμός 361/2019

ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ Β΄

Συνεδρίασε δημόσια στο ακροατήριό του στις 21 Νοεμβρίου 2018, με την εξής σύνθεση: Ε. Σάρπ, Αντιπρόεδρος, Πρόεδρος του Β΄ Τμήματος, Σ. Βιτάλη, Αγ. Σδράκα, Σύμβουλοι, Β. Μόσχου, Μ. Σκανδάλη, Πάρεδροι. Γραμματέας η Α. Ζυγουρίτσα.

Για να δικάσει την από 16 Νοεμβρίου 2012 αίτηση:

της ανώνυμης ασφαλιστικής εταιρείας με την επωνυμία "ΙΝΤΕΡΑΜΕΡΙΚΑΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΖΩΗΣ Α.Ε.", που εδρεύει στο Μαρούσι Αττικής (οδός Αγίου Κωνσταντίνου αρ. 57), η οποία παρέστη με τον δικηγόρο Στυλιανό Παπαδημητρίου (Α.Μ. 2527 Δ.Σ. Πειραιά), που τον διόρισε με ειδικό πληρεξούσιο,

κατά του Υπουργού Οικονομικών, ο οποίος παρέστη με την Αναστασία Βασιλείου, Πάρεδρο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.

Με την αίτηση αυτή η αναιρεσεύουσα εταιρεία επιδιώκει να αναιρεθεί η υπ' αριθμ. 482/2012 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών.

Η εκδίκαση άρχισε με την ανάγνωση της εκθέσεως της εισηγήτριας, Παρέδρου Μ. Σκανδάλη.

Κατόπιν το δικαστήριο άκουσε τον πληρεξούσιο της αναιρεσεύουσας εταιρείας, ο οποίος ανέπτυξε και προφορικά τους προβαλλόμενους λόγους αναιρέσεως και ζήτησε να γίνει δεκτή η αίτηση και την εκπρόσωπο 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 Ν ό μ ο

1. Επειδή, με την κρινόμενη αίτηση, για την οποία έχει καταβληθεί το νόμιμο παράβολο (βλ. τα 1285723, 1240301, 3055378/2012 ειδικά έντυπα παραβόλου σειράς Α'), ζητείται η αναίρεση της 482/2012 αποφάσεως του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, με την οποία απορρίφθηκε προσφυγή της αναιρεσείουσας κατά του από 31.12.2010 εκκαθαριστικού σημειώματος έκτακτης εισφοράς νομικών προσώπων του άρθρου πέμπτου του ν. 3845/2010 του Γενικού Γραμματέα Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών, οικονομικού έτους 2010, περί επιβολής σε βάρος της έκτακτης εισφοράς, ύψους 1.052.824,67 ευρώ.

2. Επειδή, η παράγραφος 3 του άρθρου 53 του π.δ. 18/1989 (Α' 8), όπως αυτή αντικαταστάθηκε με το άρθρο 12 παρ. 1 του ν. 3900/2010 (Α' 213), ορίζει ότι «Η αίτηση αναιρέσεως επιτρέπεται μόνον όταν προβάλλεται από τον διάδικο με συγκεκριμένους ισχυρισμούς που περιέχονται στο εισαγωγικό δικόγραφο ότι δεν υπάρχει νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας ή ότι υπάρχει αντίθεση της προσβαλλομένης αποφάσεως προς τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας ή άλλου ανωτάτου δικαστηρίου είτε προς ανέκκλητη απόφαση διοικητικού δικαστηρίου» [η ως άνω διάταξη επαναλήφθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 15 του ν. 4446/2016 (ΦΕΚ Α' 240/22.12.2016), που αντικατέστησε, από 22.12.2016, την παράγραφο 3 του άρθρου 53 του π.δ. 18/1989]. Επιπλέον, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 53 του π.δ. 18/1989, όπως επίσης αυτή αντικαταστάθηκε με το άρθρο 12 παρ. 1 του ν. 3900/2010, «Δεν επιτρέπεται η άσκηση αίτησης αναιρέσεως όταν το ποσό της διαφοράς που άγεται ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας είναι κατώτερο από σαράντα χιλιάδες ευρώ ...». Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, για το παραδεκτό αιτήσεως αναιρέσεως απαιτείται σωρευτικώς η συνδρομή των προϋποθέσεων τόσο της παραγράφου 3 του, κατά τα ως άνω, τροποποιηθέντος άρθρου 53 του π.δ. 18/1989, όσο και του προβλεπομένου στην παράγραφο 4 του εν

λόγω άρθρου ελαχίστου ποσού της διαφοράς. Ειδικότερα, επί διαφοράς της οποίας το αντικείμενο υπερβαίνει το ποσό των 40.000 ευρώ, η αίτηση αναιρέσεως ασκείται παραδεκτώσ μόνον όταν προβάλλεται από τον διάδικο, με ειδικούς και συγκεκριμένους ισχυρισμούς που περιέχονται στο εισαγωγικό δικόγραφο, είτε ότι δεν υπάρχει νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας επί συγκεκριμένου νομικού ζητήματος, επί ζητήματος δηλαδή αναγομένου στην ερμηνεία διατάξεως νόμου ή γενικής αρχής του δικαίου (ουσιαστικού ή δικονομικού), η οποία (ερμηνεία) είναι κρίσιμη για την επίλυση της ενώπιον του Δικαστηρίου αγομένης διαφοράς, είτε ότι η κρίση της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως επί συγκεκριμένου ομοίως νομικού ζητήματος, η επίλυση του οποίου ήταν αναγκαία για την διάγνωση της οικείας υποθέσεως, έρχεται σε αντίθεση προς παγιωμένη ή πάντως μη ανατραπείσα νομολογία επί του αυτού νομικού ζητήματος και υπό τους αυτούς όρους αναγκαιότητας για την διάγνωση των σχετικών υποθέσεων του Συμβουλίου της Επικρατείας ή άλλου ανωτάτου δικαστηρίου ή, ελλείψει τέτοιας νομολογίας, προς ανέκκλητη απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, το δε κριθέν από αυτά νομικό ζήτημα πρέπει να ήταν ουσιώδες για την επίλυση των ενώπιον των δικαστηρίων εκείνων αχθεισών διαφορών (ΣΤΕ 4163/2012 7μ., 797/2013 7μ., 2598/2015 7μ., 2977/2015, 212/2016, 297/2016, 1727/2018 κ.ά.). Εφόσον δε με τους λόγους αναιρέσεως πλήττονται περισσότερες σκέψεις της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως ή τίθενται πλείονα νομικά ζητήματα, ο αναιρεσείων βαρύνεται, επί ποινή ολικού ή μερικού απαραδέκτου του ενδίκου μέσου, να προβάλει ειδικούς, αυτοτελείς και συγκεκριμένους, υπό την ανωτέρω έννοια, ισχυρισμούς για την θεμελίωση του παραδεκτού της αιτήσεως αναιρέσεως για καθένα από τους προβαλλομένους λόγους αναιρέσεως (ΣΤΕ 1727/2018, 1648/2014, 4547/2013, 4155/2013, 3998/2013 κ.ά.). Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η επίκληση της ελλείψεως νομολογίας ή της αντιθέσεως σε νομολογία, ως προϋπόθεση του παραδεκτού της αιτήσεως αναιρέσεως κατά τις ως άνω διατάξεις, δεν

νοείται αναφορικά με ζητήματα αιτιολογίας περιοριζόμενα στο πραγματικό της κρινομένης υποθέσεως, αλλά πρέπει να αφορά αποκλειστικά ζητήματα τα οποία, αναγόμενα στην ερμηνεία διατάξεως νόμου ή γενικής αρχής, μπορεί, ως εκ τούτου, να έχουν γενικότερη σημασία. Τούτο δε, ανεξαρτήτως εάν τα τελευταία αυτά ζητήματα ανακύπτουν στη μείζονα ή στην ελάσσονα πρόταση του δικανικού συλλογισμού (βλ. ΣτΕ 2111/2018, 1727/2018, 3178/2017, 2345/2017, 724/2017, 2138/2015, 3008-3012/2013 κ.ά.).

3. Επειδή, το ποσό της διαφοράς που άγεται ενώπιον του Δικαστηρίου με την παρούσα αίτηση είναι ανώτερο των 40.000 ευρώ.

4. Επειδή, το άρθρο πέμπτο του ν. 3845/2010 «Μέτρα για την εφαρμογή του μηχανισμού στήριξης της ελληνικής οικονομίας από τα κράτη – μέλη της Ζώνης του ευρώ και το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο» (Α΄ 65) ορίζει τα εξής: «1. Επιβάλλεται έκτακτη, εφάπαξ εισφορά κοινωνικής ευθύνης, στο συνολικό καθαρό εισόδημα, οικονομικού έτους 2010, των νομικών προσώπων του άρθρου 2 παράγραφος 4 και 101 παράγραφος 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994, ΦΕΚ 151/Α΄). Η έκτακτη εισφορά επιβάλλεται στο καθαρό εισόδημα, όπως αυτό προσδιορίζεται στις διατάξεις των άρθρων 31 παράγραφος 19 και 105 παράγραφος 7 του ίδιου Κώδικα, εφόσον το εισόδημα αυτό υπερβαίνει τα εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ. Η εισφορά επιβάλλεται στο σύνολο του καθαρού εισοδήματος. Αν το καθαρό εισόδημα είναι ίσο ή μικρότερο των εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ, δεν επιβάλλεται εισφορά. Για τις επιχειρήσεις που δημοσίευσαν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τους κανόνες των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Λ.Π.), η έκτακτη εισφορά επιβάλλεται στα καθαρά κέρδη που προκύπτουν από την εφαρμογή τους, εφόσον αυτά είναι μεγαλύτερα από το συνολικό καθαρό εισόδημα, όπως αυτό προσδιορίζεται στα προηγούμενα εδάφια και υπερβαίνουν τα εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ. 2. Η έκτακτη εισφορά, που επιβάλλεται στο

συνολικό καθαρό εισόδημα ή στα καθαρά κέρδη της προηγούμενης παραγράφου, υπολογίζεται ανά κλιμάκιο ως εξής: α) Για συνολικό καθαρό εισόδημα ή καθαρά κέρδη από ένα (1) ευρώ έως και τριακόσιες χιλιάδες (300.000) ευρώ, η έκτακτη εισφορά ισούται με το γινόμενο τους επί συντελεστή τέσσερα τοις εκατό (4%). β) Για τη διαφορά του συνολικού καθαρού εισοδήματος ή των καθαρών κερδών από τριακόσιες χιλιάδες ένα (300.001) ευρώ έως και ένα εκατομμύριο (1.000.000) ευρώ, η έκτακτη εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή έξι τοις εκατό (6%) και γ) Για τη διαφορά του συνολικού καθαρού εισοδήματος ή των καθαρών κερδών από ένα εκατομμύριο ένα (1.000.001) ευρώ έως και πέντε εκατομμύρια (5.000.000) ευρώ, η έκτακτη εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή οκτώ τοις εκατό (8%). δ) Για τη διαφορά του συνολικού καθαρού εισοδήματος ή των καθαρών κερδών από πέντε εκατομμύρια ένα (5.000.001) ευρώ και άνω, η έκτακτη εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%). Το ποσό της έκτακτης εισφοράς περιορίζεται αναλόγως, σε κάθε περίπτωση, ώστε το εναπομένον συνολικό καθαρό εισόδημα ή τα καθαρά κέρδη, που απετέλεσαν τη βάση προσδιορισμού της, να μην υπολείπεται του ποσού των εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ. 3. Σε περίπτωση υπερδωδεκάμηνης διαχειριστικής περιόδου, ως συνολικό καθαρό εισόδημα ή καθαρά κέρδη για την εφαρμογή του άρθρου αυτού, λαμβάνεται το ποσό που προκύπτει αναλογικά για τους δώδεκα (12) μήνες. 4. Το συνολικό καθαρό εισόδημα ή τα καθαρά κέρδη της παραγράφου 1, επί των οποίων επιβάλλεται η έκτακτη εισφορά, δεν μπορεί να υπερβαίνουν το διπλάσιο του μέσου όρου των συνολικών καθαρών εισοδημάτων ή των καθαρών κερδών των δύο προηγούμενων οικονομικών ετών, 2008 και 2009. Αν για κάποιο από τα έτη αυτά δεν δημοσιεύθηκαν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τους κανόνες των Δ.Λ.Π., λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, μόνο τα καθαρά κέρδη του οικονομικού έτους που δημοσιεύθηκαν. 5. Για τον υπολογισμό της έκτακτης εισφοράς εκδίδεται

εκκαθαριστικό σημείωμα, αντίγραφο του οποίου αποστέλλεται στην επιχείρηση. Η έκτακτη εισφορά βεβαιώνεται οίκοθεν από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που είναι αρμόδιος για τη φορολογία της επιχείρησης κατά την οριζόμενη διαδικασία στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. [...] 6. [...]. 7. Οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, καθώς και του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999, ΦΕΚ 97/Α'), όπως ισχύουν, εφαρμόζονται αναλόγως και για την έκτακτη εισφορά του άρθρου αυτού, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις διατάξεις του άρθρου αυτού. 8. [...] 9. Η έκτακτη εισφορά που καταβάλλεται, δεν εκπίπτει ως δαπάνη κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος. 10. Η έκτακτη εισφορά επιστρέφεται κατά το μέρος που αποδεδειγμένα το εισόδημα ή τα κέρδη επί των οποίων επιβλήθηκε, απετέλεσε και εισόδημα ή κέρδη άλλης επιχείρησης, για τα οποία καταβλήθηκε έκτακτη εισφορά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, δηλαδή πριν από την αντικατάστασή της με το άρθρο 21 παρ. 17 του ν. 3943/2011, Α' 66/31.3.2011). 11. [...]». Εξάλλου, ο Κανονισμός 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου (L 243) στο άρθρο 1 ορίζει ότι «Ο παρών κανονισμός στοχεύει στην υιοθέτηση και τη χρήση διεθνών λογιστικών προτύπων στην Κοινότητα προκειμένου να εναρμονισθούν οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες που παρουσιάζονται από τις εταιρείες που αναφέρονται στο άρθρο 4, ούτως ώστε να εξασφαλισθεί ένα υψηλό επίπεδο διαφάνειας και συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων και, ως εκ τούτου, η αποτελεσματική λειτουργία των κεφαλαιαγορών της Κοινότητας και της εσωτερικής αγοράς» και στο άρθρο 4, που φέρει τον τίτλο «Ενοποιημένοι λογαριασμοί εισηγμένων στο χρηματιστήριο εταιρειών», ότι «Για κάθε οικονομικό έτος που αρχίζει από την 1η Ιανουαρίου 2005 και εφεξής, οι εταιρείες που διέπονται από το δίκαιο ενός κράτους μέλους καταρτίζουν τους ενοποιημένους λογαριασμούς τους σύμφωνα με τα διεθνή λογιστικά

πρότυπα που υιοθετούνται βάσει της διαδικασίας που προβλέπεται στο άρθρο 6 παράγραφος 2, εάν, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού τους, οι τίτλοι τους είναι δεκτοί προς διαπραγμάτευση σε οργανωμένη αγορά οιοδήποτε κράτους μέλους κατά την έννοια του άρθρου 1 σημείο 13 της οδηγίας 93/22/ΕΟΚ ... , σχετικά με τις επενδυτικές υπηρεσίες, στον τομέα των κινητών αξιών». Συναφώς, στο άρθρο 1 του ν. 2992/2002 (Α' 54), με τίτλο «Καθιέρωση Διεθνών Λογιστικών Προτύπων», ορίζεται ότι: «1. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) (INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS) (IAS) εφαρμόζονται στη χώρα μας κατά την κατάρτιση των δημοσιευόμενων οικονομικών καταστάσεων οι οποίες περιλαμβάνουν: (α) Ισολογισμό (β) Κατάσταση Αποτελεσμάτων (γ) Κατάσταση Μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων (δ) Κατάσταση ταμιακών ροών (ε) Σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων, ως εξής: - Υποχρεωτικά από τις Ανώνυμες Εταιρίες των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών... . 2 [...]. 3. [...]. 4. Οι εταιρίες που εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π., κατά την υποβολή των ετήσιων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, προσαρμόζουν με τις προσήκουσες αναμορφώσεις στις αντίστοιχες φορολογικές δηλώσεις εισοδήματος, το λογιστικό αποτέλεσμα όπως εμφανίζεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων της χρήσεως, προς το φορολογητέο αποτέλεσμα που προκύπτει με βάση τις διατάξεις της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας και φορολογούνται με βάση το φορολογητέο αποτέλεσμα αυτό. Η συμφωνία του λογιστικού προς το φορολογικό αποτέλεσμα της υπό εξέταση χρήσεως παρουσιάζεται σε ιδιαίτερη σημείωση επί των οικονομικών καταστάσεων ...». Εξάλλου, στο άρθρο 134 του κ.ν. 2190/1920 (Α' 37), όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, μετά την αντικατάσταση του πρώτου εδαφίου με το άρθρο 3 του ν. 3487/2006 (Α' 190), ορίζονται τα εξής: «1. Οι ανώνυμες εταιρείες, των οποίων οι μετοχές ή άλλες κινητές αξίες είναι εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, καθώς και τα πιστωτικά και τα χρηματοδοτικά

ιδρύματα, που ορίζονται στις παραγράφους 1 και 6 του άρθρου 2 του Ν. 2076/1992 (ΦΕΚ 130 Α΄) και έχουν τη μορφή ανώνυμης εταιρείας συντάσσουν Ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση, όπως προβλέπεται από τον Κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 19ης Ιουλίου 2002, που δημοσιεύθηκε στην Επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (L 243) και των Κανονισμών που εκδίδονται από την Επιτροπή (Commission) κατ' εξουσιοδότηση των άρθρων 3 και 6 του Κανονισμού αυτού. ... », στο δε άρθρο 140 αυτού (ν. 2190/1920), όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, ορίζεται ότι: «1. Τα φορολογητέα κέρδη ή οι ζημιές της εταιρείας δεν επηρεάζονται από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων». Τέλος, στις παραγράφους 15 και 16 του άρθρου 105 του ν. 2238/1994 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος » (Α΄ 151), οι οποίες προστέθηκαν με την παρ. 2 του άρθρου 13 του ν. 3301/2004 (Α΄ 263), ορίζεται ότι: «15. Τα έσοδα και τα έξοδα των εταιρειών που εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, που προκύπτουν κατά την αρχική αναγνώριση των χρηματοοικονομικών μέσων, κατανέμονται ανάλογα με τη χρονική διάρκεια των αντίστοιχων μέσων, σύμφωνα και με τα οριζόμενα από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Ως χρηματοοικονομικά μέσα νοούνται τα οριζόμενα από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, όπως αυτά υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση κατ' εφαρμογή του Κανονισμού 1606/2002, του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου. 16. Για την εξεύρεση του συνολικού καθαρού φορολογητέου εισοδήματος των εταιρειών που είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση, ... εφαρμόζονται τα εξής: (α) Στην περίπτωση των εταιρειών που τηρούν τα βιβλία τους σύμφωνα με τους κανόνες της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας, τα κέρδη (ή ζημιές) της εταιρείας προκύπτουν αποκλειστικά από τα τηρούμενα βιβλία με βάση

τους ισχύοντες κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας. Τα κέρδη (ή ζημίες) της εταιρείας που προκύπτουν από τις Οικονομικές Καταστάσεις με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δεν λαμβάνονται υπόψη για τους σκοπούς φορολογίας. (β) Στην περίπτωση των εταιρειών που τηρούν τα βιβλία τους σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση, τα κέρδη (ή ζημίες) της εταιρείας προκύπτουν αποκλειστικά από τον Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης της παραγράφου 7 του άρθρου 7 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων».

5. Επειδή, όπως προκύπτει από την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, με το από 31.12.2010 εκκαθαριστικό σημείωμα του άρθρου πέμπτου του ν. 3845/2010 του Γενικού Γραμματέα Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών επιβλήθηκε σε βάρος της ήδη αναιρεσείουσας ασφαλιστικής εταιρείας, εισηγμένης στο Χρηματιστήριο Αθηνών, έκτακτη εισφορά ύψους 1.052.824,67 ευρώ, η οποία υπολογίστηκε με βάση τα καθαρά κέρδη που προέκυπταν από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) κατά τη χρήση 2009, ύψους 11.788.246,73 ευρώ, δεδομένου ότι από την εφαρμογή των κανόνων της φορολογικής νομοθεσίας είχε προκύψει (για την ίδια χρήση) ζημία ύψους 4.760.068,36 ευρώ. Κατά του πιο πάνω εκκαθαριστικού σημειώματος η αναιρεσείουσα άσκησε προσφυγή, με την οποία προέβαλε ότι η επιβολή σε βάρος της έκτακτης εισφοράς επί των κερδών που προσδιορίζονται μέσω της εφαρμογής των Δ.Λ.Π. είναι αντίθετη προς τα άρθρα 78 παρ. 1 και 4 παρ. 5 του Συντάγματος και προς την αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, καθώς το ποσό που εμφανίζεται ως κέρδος και που αποτέλεσε τη βάση υπολογισμού της έκτακτης εισφοράς δεν αποτελεί πραγματικό εισόδημα, φορολογητέο κατά τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, αλλά τη λογιστική απεικόνιση της αξίας της εταιρείας στις 31.12.2009, με αποτέλεσμα να επιβάλλεται φόρος επί πλασματικής φορολογητέας ύλης. Με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση απορρίφθηκαν όλοι οι ως άνω λόγοι

προσφυγής. Ειδικότερα, με την απόφαση αυτή έγινε δεκτό ότι η επιβαλλόμενη στο συνολικό καθαρό εισόδημα ή καθαρά κέρδη που απέκτησαν τα νομικά πρόσωπα κατά το οικονομικό έτος 2010 έκτακτη εισφορά του άρθρου πέμπτου του ν. 3845/2010 αποτελεί «αναγκαστική παροχή που επιβλήθηκε σε βάρος τους χάριν των κρατικών σκοπών, ειδικότερα δε, όπως προκύπτει από την εισηγητική έκθεση του νόμου, για την αντιμετώπιση των έκτακτων αναγκών που προέκυψαν από το μεγάλο δημοσιονομικό πρόβλημα της Χώρας και στα πλαίσια της προσφυγής στο μηχανισμό στήριξης της ελληνικής οικονομίας από τα κράτη μέλη της ευρωζώνης και το Δ.Ν.Τ.. Περαιτέρω, η εισφορά αυτή, δεν αποτελεί προσαύξηση του φόρου εισοδήματος, αλλά έκτακτη φορολογική επιβάρυνση των ανώτερων κυρίως εισοδηματικών τάξεων, όπως προκύπτει και από τις οριζόμενες εξαιρέσεις και τον τρόπο υπολογισμού της και το εισόδημα ή κέρδος, επί του οποίου αυτή υπολογίζεται, δεν αποτελεί το αντικείμενό της, αλλά το κριτήριο, βάσει του οποίου θεωρείται, κατά την αντίληψη του νομοθέτη, ότι υπάρχει σχετική φοροδοτική ικανότητα των υποκειμένων στην εισφορά προσώπων, καθώς και τη βάση υπολογισμού της [...]. Συνεπώς, ανεξάρτητα αν υπολογίζεται σε πραγματικά ή τεκμαρτά, φορολογούμενα ή απαλλασσόμενα καθαρά εισοδήματα ή κέρδη, δεν τίθεται θέμα αντιθέσεως της προς την παραπάνω συνταγματική διάταξη [του άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος], όπως ακριβώς συμβαίνει και σε άλλες περιπτώσεις έκτακτων εισφορών [...]. Για τον ίδιο λόγο η πρόβλεψη της επιβολής της εισφοράς στα καθαρά κέρδη που προκύπτουν από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για τις επιχειρήσεις που δημοσίευσαν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με αυτά και εφόσον είναι μεγαλύτερα από το συνολικό καθαρό εισόδημα, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία, δεν αντίκειται στο άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος». Περαιτέρω, με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση έγινε δεκτό ότι « ... είναι ανεκτός ο προβλεπόμενος στην παρ. 1 του άρθρου

[πέμπτου] του ν. 3845/2010 υπολογισμός της έκτακτης εισφοράς επί των καθαρών κερδών που προκύπτουν από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για τις επιχειρήσεις, που δημοσίευσαν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με αυτά και εφόσον είναι μεγαλύτερα από το συνολικό καθαρό εισόδημα, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία, αφού η διαφοροποίηση στον υπολογισμό της επίδικης εισφοράς σε σχέση με τις επιχειρήσεις που δεν εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στηρίζεται σε γενικά και αντικειμενικά κριτήρια, εξάλλου, λόγω της εκ του νόμου (ν. 2238/1994 άρθρο 105 παρ. 15, 16) υποχρέωσής τους σε διαφορετική τήρηση των βιβλίων τους, πρόκειται για διαφορετικές κατηγορίες επιχειρήσεων». Τέλος, ο λόγος περί παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου απορρίφθηκε με την αιτιολογία ότι « ... με την επικαλούμενη διάταξη δεν χρησιμοποιήθηκαν τα άνω αποτελέσματα για την επαύξηση του φόρου εισοδήματος όπως εσφαλμένα υποστηρίζεται, αλλά ως κριτήριο για την επιβολή έκτακτου χαρακτήρα φορολογικής επιβάρυνσης, η δε επικαλούμενη αρχή δεν εμποδίζει το νομοθέτη να προβεί σε άλλη επιβάρυνση, όπως η επίδικη, χρησιμοποιώντας στοιχεία από τις δηλώσεις φόρου εισοδήματος ... ».

6. Επειδή, με το εισαγωγικό δικόγραφο της αιτήσεως αναιρέσεως, όπως αυτό αναπτύσσεται με το από 29.11.2018 υπόμνημα, η αναιρεσείουσα προβάλλει ότι το δικάσαν εφετείο, κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος και του άρθρου πέμπτου του ν. 3845/2010, δέχθηκε ότι η επίδικη επιβάρυνση δεν αποτελεί φόρο εισοδήματος αλλά έκτακτη εισφορά και απέρριψε τον λόγο προσφυγής, με τον οποίο είχε προβληθεί ότι η επιβολή της επί των καθαρών κερδών που προκύπτουν βάσει των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) συνιστά επιβολή φόρου εισοδήματος επί πλασματικής φορολογητέας ύλης και όχι επί πραγματικού φορολογητέου εισοδήματος κατά τον Κ.Φ.Ε., κατά

παραβάση του άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος. Περαιτέρω, προβάλλεται ότι η αναιρεσιβαλλομένη απόφαση, κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος, απέρριψε τον λόγο προσφυγής, με τον οποίο είχε προβληθεί ότι η επιβολή της ένδικης εισφοράς επί των μεγαλύτερων κερδών που προκύπτουν από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. εισάγει αδικαιολόγητη διάκριση μεταξύ εταιρειών με την ίδια φοροδοτική ικανότητα και έρχεται σε αντίθεση με την αρχή της αναλογικής ισότητας, καθώς, κατά την αναιρεσείουσα, η αυξημένη εισφορά επιβάλλεται επί τη βάσει ενός λογιστικού μεγέθους χρηματοοικονομικής απεικόνισης της αξίας της εταιρείας (οικονομικές καταστάσεις βάσει Δ.Λ.Π.), το οποίο, όμως, δεν αποτελεί πρόσφορο κριτήριο προς απόδειξη διαφοροποιημένης φοροδοτικής ικανότητας. Προβάλλεται, επίσης, ότι η αναιρεσιβαλλομένη απόφαση, κατ' εσφαλμένη ερμηνεία των διατάξεων του άρθρου πέμπτου του ν. 3845/2010 και της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, απέρριψε τον λόγο προσφυγής, με τον οποίο είχε προβληθεί ότι η επιβολή της ένδικης εισφοράς επί του εισοδήματος που προκύπτει πλασματικά βάσει των ΔΛΠ ανατρέπει τη δικαιολογημένη πεποίθηση της αναιρεσείουσας ότι φορολογητέο εισόδημα είναι το βάσει λογιστικού προσδιορισμού πραγματικό εισόδημα. Τέλος, προβάλλεται ότι η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση δεν είναι νομίμως και επαρκώς αιτιολογημένη, καθώς δεν απάντησε στους ουσιώδεις ισχυρισμούς της προσφυγής αφενός ότι η επίδικη εισφορά δεν επιβάλλεται νομίμως επί εισοδημάτων που προκύπτουν από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π., τα οποία δεν αποτελούν φορολογητέα εισοδήματα, και αφετέρου ότι η διαφορετική τήρηση φορολογικών βιβλίων (τήρηση οικονομικών καταστάσεων βάσει των Δ.Λ.Π.) δεν δικαιολογεί τη διαφορετική φορολογική επιβάρυνση μεταξύ των επιχειρήσεων. Προς θεμελίωση του παραδεκτού κατά το άρθρο 53 παρ. 3 του π.δ. 18/1989 προβάλλεται ως προς το ζήτημα του χαρακτήρα της ένδικης εισφοράς ως έκτακτης εισφοράς και όχι ως φόρου επί του

εισοδήματος αντίθεση προς την απόφαση ΣΤΕ 693/2011, ενώ ως προς τα λοιπά ζητήματα που τίθενται με τους λόγους αναιρέσεως προβάλλεται ότι δεν υφίσταται νομολογία του Δικαστηρίου.

7. Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος σε συνδυασμό με το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος συνάγεται ότι ο νομοθέτης είναι, κατ' αρχήν, ελεύθερος να καθορίζει τις διάφορες μορφές των οικονομικών επιβαρύνσεων για τη δημιουργία δημοσίων εσόδων προς κάλυψη των δαπανών του Κράτους, που δύνανται να επιβληθούν στους βαρυνόμενους πολίτες με διάφορους τρόπους. Περιορίζεται, όμως, από ορισμένες γενικές αρχές, με τις οποίες επιδιώκεται από τον συνταγματικό νομοθέτη η πραγμάτωση των κανόνων της φορολογικής δικαιοσύνης και του κράτους δικαίου γενικότερα. Οι αρχές αυτές είναι, συγκεκριμένα, η καθολικότητα της επιβάρυνσης και η ισότητα αυτής έναντι των βαρυνόμενων, εξειδικευόμενη με τον, κατ' αρχήν, βάσει ορισμένης φοροδοτικής ικανότητας, καθορισμό του φορολογικού βάρους, το οποίο, πάντως, επιβάλλεται επί συγκεκριμένης και εξ αντικειμένου οριζόμενης φορολογητέας ύλης, σύμφωνα με το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος. Κατά την έννοια δε των ίδιων ως άνω συνταγματικών διατάξεων, ο φόρος δεν αποκλείεται να βαρύνει ορισμένο μόνο κύκλο προσώπων ή πραγμάτων, εφόσον πλήττει ορισμένη φορολογητέα ύλη, η οποία, κατ' αυτό τον τρόπο, επιτρέπει την επιβάρυνση του συγκεκριμένου αυτού κύκλου φορολογουμένων βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων που τελούν σε συνάφεια με το ρυθμιζόμενο θέμα (βλ. ΣΤΕ 2563/2015 Ολομ., 1773/2018 7μ., 2809/2017, 1222/2017, 2527/2013 κ.ά.). Από τις ως άνω διατάξεις του Συντάγματος συνάγεται, επίσης, ότι ο νομοθέτης έχει ευρεία ευχέρεια να διαμορφώνει εκάστοτε το οικείο φορολογικό σύστημα, πάντοτε, όμως, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές ρυθμίσεις γίνονται βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων, καθώς και να φορολογεί ή να μη φορολογεί ορισμένη ύλη, εκτιμώντας τις εκάστοτε κρατούσες κοινωνικοοικονομικές

συνθήκες (πρβλ. ΣΤΕ 2563/2015 Ολομ., 2809/2017, 1222/2017, 1972/2012 κ.ά.). Ειδικότερα, είναι κατ' αρχήν συνταγματικώς ανεκτή η επιβολή έκτακτης εισφοράς προς εξυπηρέτηση είτε των εν γένει δημοσιονομικών αναγκών της χώρας, στις οποίες περιλαμβάνεται προφανώς και η αντιμετώπιση του δημοσίου χρέους και η κάλυψη του δημοσιονομικού ελλείμματος, είτε και ειδικού δημόσιου σκοπού, όπως είναι η κρατική οικονομική ενίσχυση ορισμένων, οικονομικά ασθενών ή ευπαθών, κατηγοριών προσώπων (πρβλ. ΣΤΕ 2809/2017, 1222/2017, 1773/2018 7μ., 2465/2018 7μ.). Εξάλλου, δεν ανακύπτει, κατ' αρχήν, ζήτημα παραβίασης της αρχής της ισότητας ενώπιον των δημοσίων βαρών, όταν ο φορολογικός νομοθέτης, στο πλαίσιο της άσκησης της ως άνω ευρείας διακριτικής ευχέρειας που διαθέτει, επιφυλάσσει διαφορετική (δυσμενέστερη) μεταχείριση στο εισόδημα ορισμένης κατηγορίας προσώπων, η οποία δεν τελεί υπό τις αυτές ή ουσιωδώς παρόμοιες συνθήκες με άλλες κατηγορίες φορολογούμενων, ως προς την άσκηση της οικονομικής της δραστηριότητας και την εξ αυτής κτήση του υποκείμενου σε φόρο εισοδήματος (ΣΤΕ 1773/2018 7μ., 1222/2017, πρβλ. ΣΤΕ 1041/2014 Ολομ., 2527/2013 Ολομ., 2469/2008, 3441/2001, 3439/2000, 1773/1998, 444/1995, 3842/1992, 1135/1991). Ειδικότερα, ο φορολογικός νομοθέτης δεν κωλύεται, κατ' αρχήν, να διακρίνει μεταξύ των εμπορικών εταιρειών με βάση το ιδιαίτερο αντικείμενο της δραστηριότητάς τους ή το ιδιαίτερο καθεστώς τους, καθόσον τα ως άνω κριτήρια διάκρισης σχετίζονται, αντίστοιχα, με την πηγή του εισοδήματος και με τις συνθήκες κτήσης του (ΣΤΕ 1773/2018 7μ., 1222/2017).

8. Επειδή, ο νομοθέτης μπορούσε, κατ' αρχήν, να επιβάλλει το 2010 νέα φορολογική επιβάρυνση, όπως την επίδικη έκτακτη εισφορά, με βάση το εισόδημα της χρήσης του 2009, εφόσον δεν προκαλείται υπέρμετρη επιβάρυνση των βαρυνόμενων προσώπων συνυπολογιζομένου και του κατά τις πάγιες διατάξεις περί φόρου εισοδήματος επιβαλλομένου φόρου (πρβλ. ΣΤΕ 2809/2017). Περαιτέρω,

σύμφωνα με τη διάταξη του εδαφίου ε΄ της παραγράφου 1 του άρθρου πέμπτου του ν. 3845/2010, για τις επιχειρήσεις που δημοσίευσαν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τους κανόνες των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΛΠ), η έκτακτη εισφορά επιβάλλεται στα καθαρά κέρδη που προκύπτουν από την εφαρμογή των ΔΛΠ, εφόσον τα κέρδη αυτά είναι μεγαλύτερα από το συνολικό καθαρό εισόδημα, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση τις διατάξεις των άρθρων 31 (παρ. 19) και 105 (παρ. 7) του ΚΦΕ και υπερβαίνουν τα 100.000 ευρώ. Εξάλλου, όπως προκύπτει από το άρθρο 4 του Κανονισμού 1606/2002 σε συνδυασμό με το άρθρο 1 παρ. 1 του ν. 2992/2002 και το άρθρο 134 παρ. 1 του ν. 2190/1920 (όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο), οι επιχειρήσεις που υποχρεούνται να καταρτίζουν και να δημοσιεύουν οικονομικές καταστάσεις κατ' εφαρμογή των ΔΛΠ είναι οι εισηγμένες στο χρηματιστήριο ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες. Επομένως, η ανωτέρω διάταξη του άρθρου πέμπτου του ν. 3845/2010 επιφυλάσσει διαφορετική μεταχείριση στις εταιρείες αυτές σε σχέση με τις μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο ανώνυμες εταιρείες και με τα λοιπά νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 παρ. 1 του ΚΦΕ, που δεν (υποχρεούνται να) εφαρμόζουν τα ΔΛΠ. Η διαφοροποίηση αυτή καταλήγει σε μεγαλύτερη φορολογική επιβάρυνση των εισηγμένων εταιρειών, στην περίπτωση που τα καθαρά κέρδη που προκύπτουν από την εφαρμογή των ΔΛΠ είναι υψηλότερα από το συνολικό καθαρό εισόδημά τους, όπως αυτό προσδιορίζεται βάσει του ΚΦΕ (πρβλ. ΣΤΕ 1222/2017). Η τοιαύτη δυσμενής φορολογική μεταχείριση (των καθαρών κερδών) της ανωτέρω κατηγορίας εταιρειών στηρίζεται σε γενικό και αντικειμενικό κριτήριο (ύψος καθαρών κερδών, βάσει των ΔΛΠ), το οποίο είναι συναφές με το ρυθμιζόμενο ζήτημα (προσδιορισμός των καθαρών κερδών επί των οποίων επιβάλλεται η έκτακτη εισφορά και τα οποία δεν απαγορεύεται από το Σύνταγμα να υπερβαίνουν τα φορολογητέα βάσει του ΚΦΕ κέρδη) και το οποίο δεν είναι προδήλως

απρόσφορο για τον καθορισμό της φοροδοτικής ικανότητας (πρβλ. ΣΤΕ Ολομ. 2563/2015, Ολομ. 1685/2013). Εξάλλου, οι εισηγμένες στο χρηματιστήριο ανώνυμες εταιρείες τελούν υπό ειδικό καθεστώς, στο οποίο, άλλωστε, προσχωρούν οικειοθελώς, αποβλέποντας να επωφεληθούν από τα πλεονεκτήματα που τους παρέχει στην αγορά. Ενόψει του ειδικού αυτού καθεστώτος, το οποίο περιλαμβάνει την προεκτεθείσα διάταξη του άρθρου 4 του Κανονισμού 1606/2002 (περί επιβολής στις εισηγμένες στο χρηματιστήριο ανώνυμες εταιρείες ειδικής υποχρέωσης όσον αφορά τη λογιστική παρακολούθησή τους), και, περαιτέρω, ενόψει των σχετικών ιδιαίτερων συνθηκών υπό τις οποίες αυτές ασκούν την κερδοσκοπική δραστηριότητά τους, οι εισηγμένες στο χρηματιστήριο ανώνυμες εταιρείες, συγκρινόμενες με τις μη εισηγμένες, δεν βρίσκονται υπό τις ίδιες ή παρόμοιες συνθήκες, όσον αφορά τη νομοθετική επιβολή της επίδικης έκτακτης εισφοράς, συμπεριλαμβανομένου του (τρόπου) προσδιορισμού της βάσης επιβολής της (πρβλ. ΣΤΕ 1773/2018 7μ., 1222/2017).

9. Επειδή, ανεξαρτήτως αν η ένδικη εισφορά αποτελεί ή όχι φόρο επί του εισοδήματος και αν η ως προς το ζήτημα αυτό κρίση του δικάσαντος εφετείου είναι νόμιμη (πρβλ. ΣΤΕ 1222/2017 σκ. 18), εν πάση περιπτώσει, ενόψει των εκτεθέντων στις σκέψεις 7 και 8, ορθώς το εν λόγω δικαστήριο απέρριψε τους λόγους προσφυγής, με τους οποίους είχε προβληθεί ότι η επιβολή της ένδικης εισφοράς σε βάρος της αναιρεσείουσας (ανώνυμης εταιρείας εισηγμένης στο Χρηματιστήριο Αξιών) με βάση τα καθαρά κέρδη που προκύπτουν από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. (και όχι με βάση το φορολογητέο κατά τον ΚΦΕ εισόδημα) παραβιάζει τις διατάξεις των άρθρων 78 παρ. 1 και 4 παρ. 5 του Συντάγματος καθώς και την αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, τα δε περί του αντιθέτου προβαλλόμενα με τους ως άνω πρώτο, δεύτερο και τρίτο λόγους αναιρέσεως (οι οποίοι, παραδεκτώς προβάλλονται λόγω ελλείψεως νομολογίας επί των ως άνω ζητημάτων κατά το χρόνο άσκησης

της αιτήσεως αναιρέσεως) πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμα. Τέλος, ο τέταρτος λόγος αναιρέσεως, αναφερόμενος σε μη απάντηση σε ισχυρισμούς της προσφυγής και σε αναιτιολόγητο της κρίσεως της αναιρεσιβαλλομένης απόφασεως, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος, κατά τα εκτεθέντα ανωτέρω (σκέψη 2), διότι με αυτόν δεν τίθεται νομικό ζήτημα ερμηνείας κανόνα δικαίου, αλλά πλήττεται η πληρότητα και επάρκεια της αιτιολογίας της αναιρεσιβαλλομένης απόφασης.

10. Επειδή, κατόπιν τούτων, η κρινόμενη αίτηση πρέπει να απορριφθεί.

Διά ταύτα

Απορρίπτει την αίτηση.

Διατάσσει την κατάπτωση του παραβόλου.

Επιβάλλει στην αναιρεσείουσα τη δικαστική δαπάνη του Ελληνικού Δημοσίου, η οποία ανέρχεται σε τετρακόσια εξήντα (460) ευρώ.

Η διάσκεψη έγινε στην Αθήνα στις 30 Νοεμβρίου 2018 και η απόφαση δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση της 20ής Φεβρουαρίου 2019.

Η Πρόεδρος του Β΄ Τμήματος

Η Γραμματέας

Ε. Σάρπ

Α. Ζυγουρίτσα