

A.B. (M)

**Αριθμός 2809/2017**  
**ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ**  
**ΤΜΗΜΑ Β΄**

Συνεδρίασε δημόσια στο ακροατήριό του στις 11 Οκτωβρίου 2017, με την εξής σύνθεση: Ε. Σάρπ, Αντιπρόεδρος, Πρόεδρος του Β΄ Τμήματος, Σ. Βιτάλη, Α. Γαλενιανού-Χαλκιαδάκη, Σύμβουλοι, Ι. Δημητρακόπουλος, Ν. Σεκέρογλου, Πάρεδροι. Γραμματέας η Α. Ζυγουρίτσα.

Για να δικάσει την από 26 Απριλίου 2013 αίτηση:

της ανώνυμης τραπεζικής εταιρείας με την επωνυμία "ΕΘΝΙΚΗ ASSET MANAGEMENT Α.Ε. ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΕΩΣ ΑΜΟΙΒΑΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ", που εδρεύει στην Αθήνα (Λ. Συγγρού αρ. 103-105), η οποία παρέστη με τον δικηγόρο Γεώργιο Φουφόπουλο (Α.Μ. 17052), που τον διόρισε με ειδικό πληρεξούσιο,

κατά του Υπουργού Οικονομικών, ο οποίος παρέστη με την Δέσποινα Γάκη, Πάρεδρο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.

Με την αίτηση αυτή η αναιρεσείουσα τραπεζική εταιρεία επιδιώκει να αναιρεθεί η υπ' αριθμ. 2009/2012 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών.

Οι πληρεξούσιοι των διαδίκων δήλωσαν, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 21 του Κανονισμού Λειτουργίας του Δικαστηρίου, ότι δεν θα αγορεύσουν.

Η εκδίκαση άρχισε με την ανάγνωση της εκθέσεως του εισηγητή, Παρέδρου Ι. Δημητρακόπουλου.

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 (υπ' αριθμ. 3554942-46/2013 ειδικά γραμμάτια παραβόλου, σειράς Α'), ζητείται η αναίρεση της 2009/2012 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (ΔΕΑ), κατά το μέρος της με το οποίο απορρίφθηκε προσφυγή της αναιρεσείουσας εταιρείας κατά της σιωπηρής απόρριψης της υπ' αριθ. πρωτ. 3374/27.1.2011 επιφύλαξης της σχετικά με την υποχρέωσή της να καταβάλει έκτακτη εισφορά, βάσει του άρθρου πέμπτου του νόμου 3845/2010, ύψους 705.051,44 ευρώ, επί ποσού καθαρών κερδών 8.310.514,41 ευρώ, και την σχετική αίτησή της περί επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος, μετά την έκπτωση εφάπαξ καταβολής, ποσού της έκτακτης εισφοράς, ύψους 690.950,41 ευρώ.

2. Επειδή, η παράγραφος 3 του άρθρου 53 του π.δ. 18/1989, όπως αυτή αντικαταστάθηκε με το άρθρο 12 παρ. 1 του ν. 3900/2010 και, περαιτέρω, με το άρθρο 15 παρ. 2 του ν. 4446/2016 (Α' 240/22.12.2016 – έναρξη ισχύος του άρθρου 15 από τη δημοσίευση του νόμου 4446/2016 στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης, σύμφωνα με το άρθρο 32 του νόμου αυτού), ορίζει, στο εδάφιο α', ότι «Η αίτηση αναίρεσεως 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 τέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 12 του ν. 3900/2010 και επαναλήφθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 15 του ν. 4446/2016). Επιπλέον, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 53 του π.δ. 18/1989, όπως αυτή αντικαταστάθηκε με το άρθρο 12 παρ. 1 του ν. 3900/2010, «Δεν επιτρέπεται η άσκηση αίτησης αναίρεσεως όταν το ποσό της διαφοράς

που άγεται ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας είναι κατώτερο από σαράντα χιλιάδες ευρώ [...]». Κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, προκειμένου να κριθεί παραδεκτή αίτηση αναίρεσης, απαιτείται η συνδρομή των προϋποθέσεων αμφοτέρων των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 53 του π.δ. 18/1989 (βλ. ΣΤΕ 1873/2012 επταμ., 435/2017 κ.ά.). Ειδικότερα, κατά την έννοια της πρώτης των ανωτέρω παραγράφων, ο αναιρεσιών βαρύνεται, επί ποινή ολικού ή μερικού απαραδέκτου της αίτησής του, να τεκμηριώσει με ειδικούς και συγκεκριμένους ισχυρισμούς που περιλαμβάνει στο εισαγωγικό δικόγραφο ότι με καθένα από τους προβαλλόμενους λόγους τίθεται συγκεκριμένο, κρίσιμο για την επίλυση της διαφοράς, νομικό ζήτημα, ήτοι ζήτημα ερμηνείας διάταξης νόμου ή γενικής αρχής του ουσιαστικού ή δικονομικού δικαίου, που κρίθηκε με την αναιρεσιβαλ-λόμενη απόφαση και επί του οποίου είτε δεν υπάρχει νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας είτε οι σχετικές κρίσεις και παραδοχές της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης έρχονται σε αντίθεση με μη ανατραπείσα νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας ή άλλου ανωτάτου δικαστηρίου ή, ελλείψει αυτών, προς ανέκκλητη απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, ως τέτοια δε νομολογία νοείται η διαμορφωθείσα επί αυτού τούτου του κρίσιμου νομικού ζητήματος και όχι επί ανάλογου ή παρόμοιου (βλ. ΣΤΕ 4163/2012 επταμ., 1365/2017 επταμ. 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 (Α' 65), «Μέτρα για την εφαρμογή του μηχανισμού στήριξης της ελληνικής οικονομίας από τα κράτη μέλη της Ζώνης του ευρώ και το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο», 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 [ΔΛΠ] και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Α.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. [...] 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. [...]

5. Επειδή, με τις σκέψεις 4 έως 9 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης κρίθηκαν τα ακόλουθα: «4. Επειδή, με την κρινόμενη προσφυγή κατά πρώτον προβάλλεται ότι με την επιβολή της προβλεπόμενης από τις διατάξεις του πέμπτου άρθρου του ν. 3845/2010 έκτακτης εισφοράς παραβιάζεται η αρχή της νομιμότητας του φόρου, η οποία ερείδεται στο άρθρο 78 του Συντάγματος, [διότι] το εισόδημα, ήτοι το αντικείμενο της φορολογίας δεν καθορίζεται πλήρως και με σαφήνεια, [...] από το άρθρο 5 του ν. 3845/2010, αλλά γίνεται μία γενική αναφορά στην έννοια “καθαρό εισόδημα”, χωρίς παραπομπή σε ισχύοντα φορολογικό νόμο, αλλά η φορολογητέα ύλη προσδιορίζεται, ανεπίτρεπτα, κατά τρόπο διεξοδικό από τη Διοίκηση με την εγκύκλιο Πολ. 1181/14-12-2010. 5. Επειδή, ο λόγος αυτός της προσφυγής πρέπει να απορριφθεί προεχόντως ως ερειδόμενος επί εσφαλμένης προϋποθέσεως. Και τούτο γιατί η ένδικη έκτακτη εισφορά επιβάλλεται, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν. 3845/2010, στο σύνολο του καθαρού εισοδήματος, όπως αυτό προσδιορίζεται στις διατάξεις των άρθρων 31 παράγραφος 19 και 105 παράγραφος 7 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994, Φ.Ε.Κ. 151 τ.Α΄). Ως εκ τούτου το άρθρο 5 του ν. 3845/2010 παραπέμπει στα προαναφερόμενα άρθρα του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος, επί του οποίου επιβάλλεται

η ένδικη εισφορά, και δεν προσδιορίζεται το τοιούτο εισόδημα το πρώτον και μόνον με την εγκύκλιο Πολ. 1181/14.12.2010, όπως αβασίμως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα εταιρεία. [...] Εξάλλου, το συνολικό καθαρό εισόδημα, επί του οποίου αυτή υπολογίζεται, δεν αποτελεί το αντικείμενο της επιβλητέας εισφοράς, αλλά το κριτήριο, βάσει του οποίου θεωρείται, κατά την αντίληψη του νομοθέτη, ότι υπάρχει σχετική φοροδοτική ικανότητα των υποκειμένων στην εισφορά νομικών προσώπων, καθώς και τη βάση υπολογισμού της [...]. Συνεπώς, [...] δεν τίθεται θέμα αντιθέσεως της προς την παραπάνω συνταγματική διάταξη του άρθρου 78 του Συντάγματος όπως ακριβώς συμβαίνει και σε άλλες περιπτώσεις έκτακτων εισφορών [...]. Ενόψει των ανωτέρω, πρέπει να απορριφθεί και εξ αυτού του λόγου ως αβάσιμος ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η επιβολή της εισφοράς αντίκειται στο άρθρο 78 παρ.1 του Συντάγματος, διότι το εισόδημα, δηλαδή το αντικείμενο της φορολογίας, δεν καθορίζεται πλήρως και με σαφήνεια από την παρ.1 του άρθρου πέμπτου του Ν. 3845/2010. 6. Επειδή, περαιτέρω η προσφεύγουσα εταιρεία με την κρινόμενη προσφυγή της ισχυρίζεται ότι η επιβληθείσα σε βάρος της έκτακτη εισφορά παραβιάζει την αρχή της φορολογικής ισότητας που προβλέπεται από το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος, για τους εξής λόγους: α) διότι επιβλήθηκε μόνο στο εισόδημα των νομικών προσώπων των άρθρων 2 παρ. 4 και 101 παρ. 1 του Ν. 2238/1994 και όχι και στο εισόδημα των φυσικών προσώπων, β) διότι ο νομοθέτης εισάγει αυθαίρετα μόνο τέσσερα (4) κλιμάκια και με μεγάλη διαφορά εισοδήματος μεταξύ τους, ενώ από 5.000.000 ευρώ και άνω όλοι οι φορολογούμενοι φορολογούνται με τον ίδιο συντελεστή 10%, ο δε νομοθέτης όφειλε να εισαγάγει περισσότερα κλιμάκια για τα εισοδήματα άνω των 5.000.000 ευρώ, γ) διότι απαλλάσσονται τα νομικά πρόσωπα με καθαρό εισόδημα μικρότερο των 100.000 ευρώ, ενώ για τα υποκείμενα σε εισφορά νομικά πρόσωπα επιβάλλεται η εισφορά χωρίς απαλλαγή μέχρι του ποσού των 100.000 ευρώ, με συνέπεια, μετά την επιβολή της εισφοράς, να παραμένει

το ίδιο απομένον ποσό καθαρού εισοδήματος (100.000 ευρώ). 7. Επειδή, η επίδικη έκτακτη εισφορά επιβλήθηκε, σύμφωνα με το άρθρο πέμπτο του Ν. 3845/2010, σε υψηλά ετήσια εισοδήματα (100.000 ευρώ και άνω) νομικών προσώπων, όχι δε και σε εισοδήματα φυσικών προσώπων. Και τα τελευταία όμως αυτά, στο πλαίσιο της ίδιας οικονομικής συγκυρίας, υπήχθησαν σε αντίστοιχες έκτακτες εισφορές, αφενός με το άρθρο 18 του Ν. 3758/2009 (Α' 68) και αφετέρου με το άρθρο 5 του Ν. 3833/2010 (Α' 40). Με τα δεδομένα αυτά, η μη υπαγωγή στην επίδικη εισφορά των εισοδημάτων των φυσικών προσώπων δεν υπερβαίνει, πάντως, τα όρια της ευχέρειας του νομοθέτη να καθορίζει με γενικά και αντικειμενικά κριτήρια τον ενδεδειγμένο εκάστοτε τρόπο και χρόνο φορολόγησης διαφόρων κατηγοριών φορολογουμένων και δεν παραβιάζει, ως εκ τούτου, το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος. Συνεπώς, το πρώτο επιχείρημα της προσφεύγουσας είναι απορριπτέο ως αβάσιμο. Περαιτέρω, στο πλαίσιο της ως άνω, κατ' άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος, ευρείας ευχέρειας του νομοθέτη να θεσπίζει φορολογικές ρυθμίσεις σε συνάρτηση με τη φοροδοτική ικανότητα των φορολογουμένων, είναι συνταγματικώς ανεκτό το προβλεπόμενο στην ανωτέρω διάταξη του άρθρου πέμπτου παρ. 2 του Ν. 3845/2010, σύστημα καθορισμού του ύψους της έκτακτης εισφοράς ανά κλιμάκιο εισοδήματος, με διαφοροποιούμενους συντελεστές που αυξάνονται προοδευτικά ανάλογα με το ύψος του συνολικού καθαρού εισοδήματος των νομικών προσώπων και με το ποσό της εισφοράς να αυξάνει κατά τη μετάβαση από χαμηλότερο σε υψηλότερο κλιμάκιο. Επομένως, τα περί του αντιθέτου προβαλλόμενα με το δεύτερο ως άνω επιχείρημα πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμα. Ακολούθως, στην πιο πάνω ευρεία ευχέρεια του νομοθέτη εντάσσεται και η επιλογή εάν θα απαλλάσσεται από την έκτακτη εισφορά ένα συγκεκριμένο ποσό συνολικού καθαρού εισοδήματος, όπως στη συγκεκριμένη περίπτωση το μικρότερο των 100.000 ευρώ, ενώ, για τα υποκείμενα σε εισφορά νομικά πρόσωπα,

επιβάλλεται η εισφορά στο σύνολο του καθαρού εισοδήματος, χωρίς την απαλλαγή του ποσού των 100.000 ευρώ, υπάρχει όμως πρόβλεψη, στο τελ. εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου πέμπτου του Ν. 3845/2010, να περιορίζεται το ποσό της έκτακτης εισφοράς αναλόγως, σε κάθε περίπτωση, ώστε το υπόλοιπο του εισοδήματος που απομένει, μετά τον υπολογισμό της, να μην είναι κατώτερο των 100.000 ευρώ, μη παραβιαζομένης κατ' αυτόν τον τρόπο, της αρχής της φορολογικής ισότητας. Κατά συνέπεια, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμο το τρίτο επιχείρημα της προσφεύγουσας. 8. Επειδή, περαιτέρω, πρέπει να απορριφθεί ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι η επιβολή της επίδικης εισφοράς συνιστά περίπτωση παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου. Και τούτο γιατί, όπως προαναφέρθηκε, με την επικαλούμενη διάταξη (άρθρο 5 παρ. 1 του ν. 3845/2010) δεν χρησιμοποιήθηκε το καθαρό εισόδημα της προσφεύγουσας εταιρείας για την επαύξηση του φόρου εισοδήματος όπως εσφαλμένα υποστηρίζεται, αλλά ως κριτήριο για την επιβολή έκτακτου χαρακτήρα φορολογικής επιβάρυνσης, η δε επικαλούμενη από την προσφεύγουσα γενική αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης δεν εμποδίζει το νομοθέτη να εισάγει δυσμενέστερες ρυθμίσεις και να προβεί σε άλλη επιβάρυνση, όπως η επίδικη, χρησιμοποιώντας στοιχεία από τις δηλώσεις φόρου εισοδήματος [...] έστω και αν θίγονται με τις νέες ρυθμίσεις υφιστάμενα δικαιώματα ή συμφέροντα, αρκεί οι επιχειρούμενες ρυθμίσεις να εισάγονται κατά τρόπο γενικό και αντικειμενικό και να εξυπηρετούν λόγους γενικότερου δημοσίου συμφέροντος, όπως εν προκειμένω [...]. 9. Επειδή, τέλος η προσφεύγουσα εταιρεία υποστηρίζει ότι η επιβληθείσα εισφορά παραβιάζει το δικαίωμα της ελεύθερης συμμετοχής στην οικονομική ζωή της χώρας, που κατοχυρώνεται από το άρθρο 5 παρ. 1 του Συντάγματος, τις αρχές της καλής πίστης και της χρηστής διοίκησης. Ο λόγος αυτός είναι απορριπτός ως αβάσιμος. Η επιβολή της ένδικης εισφοράς ουδόλως αντίκειται στο άρθρο 5 παρ. 1 του



Συντάγματος, όπως αβασίμως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, διότι, όπως εκτίθεται και στην αιτιολογική έκθεση του Ν. 3845/2010, αυτή κρίθηκε αναγκαία λόγω υπέρτερου δημοσίου συμφέροντος, που υπό τις παρούσες πρωτόγνωρες ιστορικά δυσμενείς συνθήκες της οικονομίας αναγορεύθηκε και σε εθνικό συμφέρον, προκειμένου να αποτραπεί η οικονομική κατάρρευση της Χώρας. Επίσης, με την έκδοση του προσβαλλόμενου εκκαθαριστικού σημειώματος δεν παραβιάζονται οι αρχές της καλής πίστης και της χρηστής διοίκησης, διότι πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα της Διοίκησης όσον αφορά την επιβολή της ως άνω έκτακτης εισφοράς, εφόσον συντρέχουν οι τασσόμενες στο νόμο προϋποθέσεις, απορριπτομένου ως αβασίμου του αντίθετου ισχυρισμού της προσφεύγουσας.». Με τις ανωτέρω σκέψεις, το δικάσαν Διοικητικό Εφετείο απέρριψε την προσφυγή της αναιρεσείουσας.

6. Επειδή, με την κρινόμενη αίτηση διατυπώνονται πέντε λόγοι αναίρεσης, με τους οποίους προβάλλεται ότι οι ανωτέρω σκέψεις 5, 6, 7, 8 και 9 της προσβαλλόμενης απόφασης ενέχουν εσφαλμένη ερμηνεία των άρθρων 4 (παρ. 5), 5 (παρ. 1) και 78 (παρ. 1) του Συντάγματος, καθώς και της αρχής της προστατευόμενης εμπιστοσύνης των φορολογουμένων. Ειδικότερα, (α) με τον πρώτο λόγο προβάλλεται ότι το άρθρο πέμπτο του ν. 3845/2010 παραβιάζει το άρθρο 78 του Συντάγματος, διότι δεν καθορίζει το αντικείμενο της φορολογίας πλήρως και με σαφήνεια, αλλά αναφέρεται γενικά στην έννοια «καθαρό εισόδημα», χωρίς παραπομπή σε ισχύοντα φορολογικό νόμο, και η φορολογητέα ύλη προσδιορίζεται ανεπίτρεπτα, κατά τρόπο διεξοδικό από την διοικητική εγκύκλιο Πολ. 1181/2010, η οποία, μάλιστα, με την παράγραφο της 1, εισάγει ρυθμίσεις παρεκκλίνουσες από το ν. 2238/1994, (β) με το δεύτερο λόγο προβάλλεται ότι το άρθρο πέμπτο του ν. 3845/2010 παραβιάζει το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος, διότι ο νομοθέτης εισάγει αυθαίρετα μόνο τέσσερα κλιμάκια φορολογούμενου εισοδήματος, με μεγάλη διαφορά μεταξύ τους, ενώ θα έπρεπε να έχει θεσπίσει περισσότερα κλιμάκια για τα

ποσά από 1 ευρώ έως 5.000.000 ευρώ και να προβλέψει και άλλα κλιμάκια για τα εισοδήματα άνω των 5.000.000 ευρώ, με διαφορετικούς συντελεστές, (γ) με τον τρίτο λόγο προβάλλεται ότι το άρθρο πέμπτο του ν. 3845/2010 παραβιάζει το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος, διότι απαλλάσσει της εισφοράς επιχειρήσεις με κέρδη μέχρι 100.000 ευρώ, ενώ συμπεριλαμβάνει το ποσό αυτό στη βάση επιβολής της εισφοράς, (δ) με τον τέταρτο λόγο προβάλλεται ότι το άρθρο πέμπτο του ν. 3845/2010 παραβιάζει το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος, διότι επιβάλλει εισφορά μόνο στα νομικά πρόσωπα, όχι και στα φυσικά πρόσωπα, (ε) με τον πέμπτο λόγο προβάλλεται ότι το άρθρο πέμπτο του ν. 3845/2010 παραβιάζει την αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης των φορολογούμενων, καθώς και το κατ' άρθρ. 5 παρ. 1 του Συντάγματος δικαίωμα της αναιρεσείουσας για συμμετοχή στην οικονομική ζωή της χώρας, διότι η εκ των υστέρων έκτακτη φορολόγηση των εισοδημάτων της του οικονομικού έτους 2010 οδήγησε σε αιφνιδιασμό της και βίαιη ανατροπή της οικονομικής πολιτικής της. Προς θεμελίωση του παραδεκτού των ανωτέρω λόγων, η αναιρεσείουσα διατυπώνει τον ισχυρισμό ότι με καθένα από τους λόγους αυτούς τίθεται νομικό ζήτημα ως προς το οποίο δεν υπάρχει νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας. Ο τελευταίος αυτός ισχυρισμός είναι βάσιμος και, συνεπώς, οι ως άνω λόγοι προβάλλονται παραδεκτώς και πρέπει να εξεταστεί η βασιμότητά τους.

7. Επειδή, το άρθρο 78 του Συντάγματος ορίζει ότι «1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος. [...] 4. Το αντικείμενο της φορολογίας, ο φορολογικός συντελεστής, οι απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τη φορολογία [...] δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης.». Σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, στην πρώτη εκ των οποίων ορίζονται περιοριστικά τα στοιχεία (εισόδημα, περιουσία,

δαπάνες ή συναλλαγές) που μπορούν να αποτελέσουν το αντικείμενο φορολογικής επιβάρυνσης (βλ. ΣΤΕ Ολομ. 2563/2015, Ολομ. 2527/2013 κ.ά.), το αντικείμενο και το υποκείμενο του φόρου, ο φορολογικός συντελεστής καθώς και οι απαλλαγές ή εξαιρέσεις από αυτόν πρέπει να θεσπίζονται με τυπικό νόμο και όχι με πράξη της Διοικήσεως που εκδίδεται κατά νομοθετική εξουσιοδότηση. Δεν αποκλείεται, όμως, κατά την έννοια των εν λόγω διατάξεων, η νομοθετική επιβολή φόρου με προσδιορισμό της βάσης επιβολής του δια παραπομπής σε διατάξεις άλλου τυπικού νόμου, εφόσον έτσι προσδιορίζεται εμμέσως μεν, πλην σαφώς, η φορολογητέα ύλη (πρβλ. ΣΤΕ Ολομ. 1972/2012). Επομένως, συνάδει προς το άρθρο 78 (παρ. 1 και 4) του Συντάγματος η διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 1 του άρθρου πέμπτου του ν. 3845/2010, η οποία (δεν παρέχει νομοθετική εξουσιοδότηση για καθορισμό από τη Διοίκηση της φορολογητέας ύλης, αλλά) προβλέπει ότι η επίδικη έκτακτη εισφορά επιβάλλεται στο καθαρό εισόδημα, όπως αυτό προσδιορίζεται στο άρθρο 105, παράγραφος 7, του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ο οποίος κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του νόμου 2238/1994 (πρβλ. εμμέσως ΣΤΕ 1222/2017), ενώ δεν ασκεί επιρροή στο κύρος της επίμαχης διάταξης του ν. 3845/2010 η τυχόν (εσφαλμένη) ερμηνεία της με εγκύκλιο της φορολογικής Διοίκησης.

8. Επειδή, το άρθρο 4 του Συντάγματος ορίζει στη μεν παράγραφο 1 ότι: «Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου» και στη παράγραφο 5 ότι: «Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους». Από τις διατάξεις αυτές, 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 βαρυνομένων, 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 Ολομ. 2563/2015, Ολομ. 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 Ολομ. 2563/2015, Ολομ. 1972/2012 κ.ά.). Ειδικότερα, είναι, κατ' αρχήν, συνταγματικώς ανεκτή η επιβολή έκτακτης εισφοράς, όπως η επίδικη, με εφαρμογή διαφορετικού (προοδευτικά αυξανόμενου) συντελεστή ανά προβλεπόμενο κλιμάκιο εισοδήματος (πρβλ. ΣΤΕ Ολομ. 1685/2013, 3408/2013), στο πλαίσιο δε αυτό, ο φορολογικός νομοθέτης έχει ευρεία ευχέρεια καθορισμού του αριθμού των κλιμακίων, του ποσού εισοδήματος στο οποίο αφορά καθένα από τα κλιμάκια αυτά και του αντίστοιχα εφαρμοζόμενου συντελεστή. Εξάλλου, δεν αντίκειται στο άρθρο 4 (παρ. 5) του Συντάγματος η φορολόγηση του εισοδήματος που ξεπερνά το προβλεπόμενο στο νόμο όριο με συντελεστή εφαρμοζόμενο επί του συνολικού εισοδήματος, εφόσον, πάντως, ο

νομοθέτης λαμβάνει μέριμνα (με διάταξη όπως εκείνη του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου πέμπτου του ν. 3845/2010) ώστε να μην καταλείπεται, μετά τη φορολογία του μεγαλύτερου συνολικού εισοδήματος, διαθέσιμο ποσό μικρότερο έναντι αυτού που καταλείπεται σε πρόσωπο χαμηλότερου συνολικού εισοδήματος (πρβλ. ΣΤΕ 1222/2017, ΣΤΕ Ολομ. 2563/2015 κ.ά.).

9. Επειδή, 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 βαρυνόμενου εισοδήματος. Ειδικότερα, είναι, κατ' αρχήν, συνταγματικώς επιτρεπτή η διαφορετική φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος των φυσικών προσώπων έναντι των κερδών των εμπορικών εταιρειών (βλ. ΣΤΕ 1222/2017).

10. Επειδή, η ελευθερία άσκησης επαγγελματικής ή επιχειρηματικής δραστηριότητας, ως ειδικότερη εκδήλωση της οικονομικής ελευθερίας, την οποία κατοχυρώνει ως ατομικό δικαίωμα το άρθρο 5 παρ. 1 του Συντάγματος, δεν παρακωλύει τη θέσπιση από το νομοθέτη περιορισμών, που τίθενται για λόγους προστασίας του δημοσίου και κοινωνικού συμφέροντος, κατά τρόπο γενικό, αντικειμενικό και σύμφωνο με τις απαιτήσεις της (προβλεπόμενης στο άρθρο 25 παρ. 1 εδαφ. δ' του Συντάγματος) αρχής της αναλογικότητας (βλ. ΣΤΕ Ολομ. 2148/2015, 2527/2013 κ.ά.). Τέτοιος περιορισμός είναι, ιδίως, η επιβολή φόρων, προς εξυπηρέτηση των δημοσιονομικών αναγκών της χώρας, εφόσον δεν θίγει το ανωτέρω δικαίωμα σε τέτοιο βαθμό, ώστε να καθίσταται αδύνατη ή ουσιωδώς δυσχερής η άσκηση επικερδούς επιχειρηματικής ή επαγγελματικής δραστηριότητας (πρβλ. ΣΤΕ Ολομ. 2527/2013, 1222/2017) .

11. Επειδή, το άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος ορίζει ότι «Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε». Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, η οποία αποτελεί εκδήλωση της αρχής της ασφάλειας του δικαίου (βλ. ΣΤΕ 675/2017 επταμ.) και της προστασίας της εμπιστοσύνης των φορολογούμενων (βλ. ΣΤΕ Ολομ. 3174/2014), ο νομοθέτης, κατ' αρχήν, μπορούσε το 2010 να επιβάλει νέο φόρο, όπως η επίδικη έκτακτη εισφορά, με βάση το εισόδημα της χρήσης του 2009, εφόσον δεν προκαλείται υπέρμετρη επιβάρυνση των βαρυνόμενων προσώπων (πρβλ. ΣΤΕ 1222/2017).

12. Επειδή, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στη σκέψη 7, αβάσιμα προβάλλεται, με τον πρώτο λόγο αναίρεσης, ότι το άρθρο πέμπτο του ν. 3845/2010 παραβιάζει το άρθρο 78 του Συντάγματος, διότι δεν καθορίζει το αντικείμενο της φορολογίας πλήρως και με σαφήνεια, αλλά αναφέρεται γενικά στην έννοια «καθαρό εισόδημα», χωρίς παραπομπή σε ισχύοντα φορολογικό νόμο. Ο συναφής ισχυρισμός της αναιρεσείουσας ότι η φορολογητέα ύλη προσδιορίζεται από την διοικητική εγκύκλιο Πολ. 1181/2010, κατά τρόπο που παρεκκλίνει από το ν. 2238/1994, αφορά σε νομικό ζήτημα που δεν κρίθηκε με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, αλλά εγείρεται το πρώτον κατ' αναίρεση, με συνέπεια να τίθεται απαραδέκτως, κατά το άρθρο 53 παρ. 3 του π.δ. 18/1989 και, σε κάθε περίπτωση, προβάλλεται αλυσιτελώς προς στήριξη του ανωτέρω λόγου, σύμφωνα με τα κριθέντα στη σκέψη 7. Στο πλαίσιο του ίδιου λόγου, η αναιρεσείουσα πλήττει επίσης αλυσιτελώς την επικουρική σκέψη του δικάσαντος Διοικητικού Εφετείου ότι η ένδικη έκτακτη εισφορά δεν συνιστά φόρο με αντικείμενο το εισόδημα. Τούτων έπεται ότι ο πρώτος λόγος αναίρεσης πρέπει να απορριφθεί.

13. Επειδή, ενόψει όσων έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στη σκέψη 8, η ρύθμιση του άρθρου πέμπτου του ν. 3845/2010, με την οποία

προβλέπονται τέσσερα κλιμάκια εισοδήματος (1-300.000 ευρώ, 300.001-1.000.000 ευρώ, 1.000.001-5.000.000 ευρώ και 5.000.001 ευρώ και άνω), για τον υπολογισμό της ένδικης εισφοράς, κατ' εφαρμογή των αντίστοιχα οριζόμενων, προοδευτικά αυξανόμενων, συντελεστών (4%, 6%, 8% και 10%) δεν ενέχει υπέρβαση της ευρείας ευχέρειας που διέθετε ο φορολογικός νομοθέτης, όσον αφορά τον καθορισμό του αριθμού και του εύρους των κλιμακίων εισοδήματος, που συνιστούν τη βάση επιβολής της ένδικης εισφοράς, καθώς και του συντελεστή που εφαρμόζεται για καθένα από τα εν λόγω κλιμάκια. Συνεπώς, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος ο δεύτερος λόγος αναίρεσης, με το οποίο προβάλλεται ότι το άρθρο πέμπτο του ν. 3845/2010 παραβιάζει το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος, διότι ο νομοθέτης εισάγει αυθαίρετα μόνο τέσσερα κλιμάκια φορολογούμενου εισοδήματος, με μεγάλη διαφορά μεταξύ τους, ενώ θα έπρεπε να έχει θεσπίσει περισσότερα κλιμάκια, με διαφορετικό συντελεστή για καθένα από αυτά.

14. Επειδή, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στη σκέψη 8, οι διατάξεις του άρθρου πέμπτου του ν. 3845/2010 με τις οποίες ορίζεται ότι η ένδικη εισφορά επιβάλλεται, εφόσον το καθαρό εισόδημα, που συνιστά τη βάση επιβολής του, υπερβαίνει τα 100.000 ευρώ, οπότε και φορολογείται στο σύνολό του, από 1 ευρώ έως 300.000 ευρώ, με συντελεστή 4%, ενώ δεν επιβάλλεται η ένδικη εισφορά, αν το καθαρό εισόδημα είναι ίσο ή μικρότερο 100.000 ευρώ, συνάδουν προς το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος, δεδομένου, άλλωστε, ότι προβλέπεται παράλληλα ότι το ποσό της εισφοράς περιορίζεται αναλόγως ώστε το εναπομένον συνολικό καθαρό εισόδημα που αποτελεί τη βάση προσδιορισμού της, να μην υπολείπεται του ποσού των 100.000 ευρώ. Συνεπώς, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος ο τρίτος λόγος αναίρεσης, με τον οποίο προβάλλεται ότι το άρθρο πέμπτο του ν. 3845/2010 παραβιάζει το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος, διότι απαλλάσσει της εισφοράς επιχειρήσεις με κέρδη μέχρι 100.000 ευρώ, ενώ

συμπεριλαμβάνει το ποσό αυτό στη βάση επιβολής της εισφοράς.

15. Επειδή, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στη σκέψη 9, η ρύθμιση του άρθρου πέμπτου του ν. 3845/2010 δεν αντίκειται στη συνταγματική αρχή της ισότητας ενώπιον των δημοσίων βαρών εκ του ότι η έκτακτη εισφορά του εν λόγω άρθρου δεν επιβλήθηκε και στο εισόδημα φυσικών προσώπων, τα οποία, όμως, δεν τελούν υπό τις αυτές ή ουσιωδώς παρόμοιες συνθήκες με τις ανώνυμες εταιρείες, όπως η αναιρεσείουσα, όσον αφορά την άσκηση της οικονομικής τους δραστηριότητας και την εντεύθεν κτήση εισοδήματος και, άλλωστε, επιβαρύνθηκαν, στο πλαίσιο της ίδιας οικονομικής συγκυρίας, με έκτακτη εισφορά, βάσει του εισοδήματός τους του οικονομικού έτους 2010, με τη διάταξη του άρθρου 5 του ν. 3833/2010 (πρβλ. ΣΤΕ 1222/2017). Επομένως, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος ο τέταρτος λόγος ανάιρεσης, με τον οποίο προβάλλεται ότι το άρθρο πέμπτο του ν. 3845/2010 παραβιάζει το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος, διότι επιβάλλει την ένδικη εισφορά μόνο στα νομικά πρόσωπα, όχι και στα φυσικά πρόσωπα.

16. Επειδή, η ένδικη εισφορά επιβλήθηκε (α) για αποχρώντα λόγο δημοσίου συμφέροντος, αναγόμενου στην αντιμετώπιση του δημοσιονομικού ελλείμματος της χώρας, (β) εκτάκτως, μόνο για το οικονομικό έτος 2010, (γ) βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων, σε νομικά πρόσωπα με οικονομική ευρωστία, ειδικότερα, με καθαρό εισόδημα/κέρδος ανώτερο των 100.000 ευρώ, κατά τη χρήση του 2009, (δ) με προοδευτικό συντελεστή (4%, 6%, 8% και 10%) ανά κλιμάκιο καθαρού εισοδήματος/κέρδους (1-300.000 ευρώ, 300.001-1.000.000 ευρώ, 1.000.001-5.000.000 ευρώ και 5.000.001 ευρώ και άνω, αντίστοιχα) και με παράλληλο περιορισμό της εισφοράς, ώστε το εναπομένον συνολικό καθαρό εισόδημα/κέρδος να μην υπολείπεται του ποσού των 100.000 ευρώ, και (ε) με πρόβλεψη ότι το βαρυνόμενο συνολικό καθαρό εισόδημα/κέρδος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του μέσου όρου



των συνολικών καθαρών εισοδημάτων/κερδών των δύο προηγούμενων οικονομικών ετών, 2008 και 2009. Υπό τα ανωτέρω δεδομένα και σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στη σκέψη 10, η θέσπιση της ένδικης εισφοράς, δια του άρθρου πέμπτου του ν. 3845/2010, δεν αντίκειται στο άρθρο 5 παρ. 1 του Συντάγματος. Ο ισχυρισμός της αναιρεσείουσας περί αιφνιδιασμού της από την επιβολή της ένδικης εισφοράς και περί ανατροπής του οικονομικού προγραμματισμού της, κατά παραβίαση της συνταγματικά κατοχυρωμένης οικονομικής ελευθερίας της, δεν μπορεί να θεμελιώσει τέτοια παραβίαση, ενόψει των προηγούμενων καθώς και του ότι η αναιρεσείουσα δεν ισχυρίζεται (και, δη, κατά τρόπο ορισμένο και αρκούντως τεκμηριωμένο) ότι η ένδικη εισφορά επιβάρυνε υπέρμετρα τα καθαρά κέρδη της κατά τη χρήση του 2009, ούτως ώστε να μην της καταλείπεται ικανό ποσοστό του καθαρού εισοδήματος που απέκτησε κατά τη χρήση αυτή, ή ότι δυσχέρανε ουσιωδώς την άσκηση της επιχειρηματικής της δραστηριότητας. Εξάλλου, ο συναφής ισχυρισμός της αναιρεσείουσας περί επιβολής της ένδικης εισφοράς κατά παράβαση της αρχής της «καλόπιστης εμπιστοσύνης» των φορολογούμενων είναι απορριπτέος, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στη σκέψη 11, διότι αυτή γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει, δείχνοντας την προσήκουσα επιμέλεια, ότι, κατά το άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος, ο νομοθέτης, κατ' αρχήν, μπορούσε το 2010 να επιβάλει νέο/πρόσθετο φόρο με βάση το εισόδημα της χρήσης του 2009 (πρβλ. ΣτΕ 1222/2017). Τέλος, η αναιρεσείουσα επικαλείται αλυσιτελώς παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης, ως προς την επιβολή της ένδικης εισφοράς, η οποία, όμως, θεσπίστηκε, ως υποχρεωτική, από τον κοινό νομοθέτη. Τούτων έπεται ότι πρέπει να απορριφθεί, στο σύνολό του, ως αβάσιμος ο πέμπτος λόγος αναίρεσης.

17. Επειδή, με τον έκτο λόγο αναίρεσης, η αναιρεσείουσα προβάλλει ότι το δικάσαν Διοικητικό Εφετείο ερμήνευσε και εφάρμοσε εσφαλμένα τη διάταξη του άρθρου 45 του ν. 3900/2010, διότι δεν διέταξε

την επιστροφή του καταβληθέντος παραβόλου, και της καταλόγισε επιπλέον ποσό παραβόλου, ύψους 3.237,64 ευρώ. Ωστόσο, ο παραπάνω λόγος δεν συνοδεύεται από συγκεκριμένο ισχυρισμό, με το περιεχόμενο που προβλέπει η διάταξη του άρθρου 53 παρ. 3 του π.δ. 18/1989. Συνεπώς, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος, σύμφωνα με την τελευταία αυτή διάταξη.

18. Επειδή, στην «περίληψη δικογράφου», η οποία διατυπώνεται στη σελίδα 13 του αναιρετηρίου, αναφέρεται ότι ζητείται η εξαφάνιση της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης «για παραβίαση της αρχής της ισότητας και της φοροδοτικής ικανότητας λόγω υπολογισμού της εισφοράς στα κέρδη βάσει ΔΛΠ, ενώ στις εταιρείες που δεν υπάγονται στα ΔΛΠ λαμβάνονται υπόψη τα κέρδη κατά την εσωτερική φορολογική νομοθεσία». Η αναφορά αυτή δεν στοιχεί προς κάποιον από τους έξι λόγους αναίρεσης, οι οποίοι διατυπώνονται στις σελίδες 5 έως 12 του αναιρετηρίου. Υπό την εκδοχή ότι προβάλλεται (το πρώτον με την «περίληψη δικογράφου») νέος λόγος αναίρεσης, πάντως, ο λόγος αυτός δεν στηρίζεται, προς θεμελίωση του παραδεκτού του, σε συγκεκριμένο ισχυρισμό με το περιεχόμενο που προβλέπει η διάταξη του άρθρου 53 παρ. 3 του π.δ. 18/1989. Εξάλλου, ούτε η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση περιέχει ρητή κρίση για το παραπάνω νομικό ζήτημα (ούτε, άλλωστε, βεβαιώνει πραγματικό περί υπολογισμού της επιβληθείσας στην αναιρεσείουσα ένδικης εισφοράς επί των καθαρών κερδών της που προέκυπταν από την εφαρμογή των ΔΛΠ) ούτε ο ανωτέρω προβαλλόμενος λόγος αναφέρεται, κατά τρόπο αρκούντως ειδικό και ορισμένο, σε συναγόμενη από την αναιρεσιβαλλόμενη ερμηνευτική κρίση επί του ζητήματος τούτου, ενόψει σχετικού ισχυρισμού που είχε προβληθεί ενώπιον του δικάσαντος Διοικητικού Εφετείου. Συνεπώς, ακόμα κι αν με την επίμαχη αναφορά σκοπήθηκε η προβολή λόγου αναίρεσης, ο λόγος αυτός πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 53 παρ. 3 του π.δ. 1989.

19. Επειδή, κατά συνέπεια, η κρινόμενη αίτηση πρέπει να απορριφθεί.

Δια 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 Οκτωβρίου 2017

Η Πρόεδρος του Β΄ Τμήματος

Η Γραμματέας

Ε. Σάρπ

Α. Ζυγουρίτσα

και η απόφαση δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση της 1ης Νοεμβρίου 2017.

Η Πρόεδρος του Β΄ Τμήματος

Ο Γραμματέας του Β΄ Τμήματος

Ε. Σάρπ

Ι. Μητροτάσιος