



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**

**ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**

**ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

**Αριθμός Γνωμοδοτήσεως :**

**182 /2017**

**ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

**(Α' ΟΛΟΜΕΛΕΙΑ ΔΙΑΚΟΠΩΝ)**

**Συνεδρίαση της 19<sup>ης</sup> Ιουλίου 2017**

**Σύνθεση:**

**Πρόεδρος:** Μιχαήλ Απέσσος, Πρόεδρος ΝΣΚ.

**Μέλη:** Αλέξανδρος Καραγιάννης, Χρυσάφουλα Αυγερινού, Μεταξία Ανδροβιτσανέα, Νικόλαος Μουδάτσος, Αντιπρόεδροι ΝΣΚ, Στέφανος Δέτσης, Παρασκευάς Βαρελάς, Ασημίνα Ροδοκάλη, Θεόδωρος Ψυχογιός, Ευγενία Βελώνη, Νίκη Μαριόλη, Ανδρέας Ανδρουλιδάκης, Βασιλική Τύρου, Στυλιανή Χαριτάκη, Δημήτριος Χανής, Νικόλαος Δασκαλαντωνάκης, Γαρυφαλιά Σκιάνη, Αφροδίτη Κουτούκη, Δήμητρα Κεφάλα, Δημήτριος Αναστασόπουλος, Κωνσταντίνος Κατσούλας, Κωνσταντίνος Κηπουρός, Αλέξανδρος Ροϊλός, Κωνσταντίνα Χριστοπούλου, Ευαγγελία Σκαλτσά, Αθηνά Αλεφάντη, Αγγελική Καστανά, Ελένη Πασαμιχάλη, Χριστίνα Διβάνη, Παναγιώτης Παππάς, Πέτρος Κωνσταντινόπουλος, Διονύσιος Χειμώνας, Βασιλική Παπαθεοδώρου, Παναγιώτα-Ελευθερία Δασκαλέα-Ασημακοπούλου, Γεώργιος Γρυλωνάκης, Βασίλειος Κορκίζογλου, Χαράλαμπος Μπρισκόλας, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

**Εισηγήτρια:** Χριστίνα Διβάνη, Νομικός Σύμβουλος του Κράτους.

**Αριθμός ερωτήματος:** Το υπ' αριθμ. πρωτ. **ΔΕΑΦ Β 1046619ΕΞ2017** έγγραφο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων/Γενική Δ/ση Φορολογικής Διοίκησης/Δ/ση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας/ Τμήμα Β'.

**Ερώτημα:** *Αν στα κέρδη της Τράπεζας της Ελλάδος επιβάλλεται η έκτακτη εισφορά που προβλέπεται από τις διατάξεις των ν.3808/2009 και ν.3845/2010.*

-----

Επί του ανωτέρω ερωτήματος, το οποίο παραπέμφθηκε στην Ολομέλεια με την υπ' αριθμ. 165/2017 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Α' Ολομέλεια Διακοπών) γνωμοδότησε ως εξής:

### **Ιστορικό**

Από το έγγραφο της ερωτώσας Υπηρεσίας προκύπτει ότι το ερώτημα υποβλήθηκε με βάση το ακόλουθο πραγματικό :

1. Από τα στοιχεία του με αριθμ. πρωτ.23607/8.09.2016 εγγράφου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.), το οποίο περιήλθε στην ερωτώσα υπηρεσία, μέσω της Δ/σης Ελέγχων, προκύπτει ότι στο πλαίσιο διενέργειας μερικού επιτόπιου ελέγχου στην Τράπεζα της Ελλάδος για την παραγραφόμενη διαχειριστική χρήση 2008 διαπιστώθηκε, μεταξύ άλλων, ότι από τα στοιχεία του σχετικού φακέλου στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ και με βάση τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (αρχική και τροποποιητική), καθώς και τα καθαρά κέρδη της Τράπεζας, όπως αυτά απεικονίζονται στους δημοσιευμένους ισολογισμούς της, ο έλεγχος πρόκειται να προβεί σε καταλογισμό της έκτακτης εισφοράς βάσει των διατάξεων του ν.3808/2009.

2. Ωστόσο, λόγω της απαλλακτικής διάταξης της παραγράφου 1 του άρθρου 73 του καταστατικού της Τράπεζας της Ελλάδος και του σκεπτικού της αριθ. 323/2016 γνωμοδότησης της Ολομέλειας του Ν.Σ.Κ, ανέκυψε το εν θέματι ερώτημα.

### **Νομοθετικό πλαίσιο**

3. Στο άρθρο 28 παρ.1 του ισχύοντος Συντάγματος ορίζεται ότι:

*«1. Οι γενικά παραδεγμένοι κανόνες του διεθνούς δικαίου, καθώς και οι διεθνείς συμβάσεις, από την επικύρωσή τους με νόμο και τη θέση τους σε ισχύ σύμφωνα με τους όρους καθεμιάς, αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του εσωτερικού ελληνικού δικαίου και υπερισχύουν από κάθε άλλη αντίθετη διάταξη νόμου. Η εφαρμογή των κανόνων του διεθνούς δικαίου και των διεθνών συμβάσεων στους αλλοδαπούς τελεί πάντοτε υπό τον όρο της αμοιβαιότητας».*

κανόνων του διεθνούς δικαίου και των διεθνών συμβάσεων στους αλλοδαπούς τελεί πάντοτε υπό τον όρο της αμοιβαιότητας».

**4. Με το άρθρο IV παρ. 1 του ν. 3423/1927** «Περί κυρώσεως του εν Γενεύη υπογραφέντος τη 15η Σεπτεμβρίου 1927 Πρωτοκόλλου του Λονδίνου περί εγκρίσεως συνάψεως δανείου Λιρών Στερλινών 9.000.000» (Α' 298) ορίσθηκε ότι:

*«Άρθρον IV - Εκδοτική Τράπεζα*

*1. Νέα και ανεξάρτητος Τράπεζα, κληθησομένη «Τράπεζα της Ελλάδος», θα ιδρυθή εν Ελλάδι το ταχύτερον και θ' αρχίσει λειτουργούσα το βραδύτερον έξ μήνας μετά την έκδοσιν του δανείου, συμφώνως προς το σχέδιον συμβάσεως μεταξύ της Ελληνικής Κυβερνήσεως και της Εθνικής Τραπέζης της Ελλάδος και το σχέδιον καταστατικού, τα προσαρτώμενα τω παρόντι (Παραρτήματα III και IV]. Η εν λόγω Τράπεζα θα εκτελή τας λειτουργίας τα ανατιθεμένας εις αυτήν υπό της ρηθείσης συμβάσεως και καταστατικού, ιδία δε θα πραγματοποιήση και θα διατηρή την σταθεροποίησιν του Ελληνικού νομίσματος εν σχέσει προς τον χρυσόν και την συγκέντρωσιν εις την Τράπεζαν όλων των εισπράξεων και πληρωμών του Κράτους και των κρατικών επιχειρήσεων.»*

**5. Ακολουθως, στα άρθρα 1, 2, 4, 7, 72 και 73 του ν. 3424/1927** «Περί κυρώσεως της από 27 Οκτωβρίου 1927 συμβάσεως περί παραιτήσεως της Εθνικής Τραπέζης της Ελλάδος από του προνομίου της εκδόσεως τραπεζικών γραμματίων και συστάσεως νέας Τραπέζης υπό την επωνυμίαν «ΤΡΑΠΕΖΑ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ» και του προσαρτωμένου τη συμβάσει καταστατικού<sup>1</sup> της Τραπέζης της Ελλάδος» (Α' 298), όπως ισχύει σήμερα, μετά την τροποποίησή του με σειρά διατάξεων νεωτέρων νομοθετημάτων, ορίζονται τα εξής:

*«Άρθρο 1*

*Συνιστάται δια του παρόντος ανώνυμος εταιρεία υπό την επωνυμία «Τράπεζα της Ελλάδος» εδρεύουσα εν Αθήναις και διεπομένη υπό του παρόντος καταστατικού. Η διάρκεια της Τραπέζης ορίζεται μέχρι της 31<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 1970,<sup>2</sup> δυνάμενη να*

<sup>1</sup> Το οποίο αποτελεί κατά λέξη μεταφορά του σχεδίου καταστατικού που περιλαμβάνεται ως παράρτημα IV στο από 15 Σεπτεμβρίου 1927 Πρωτόκολλο του Λονδίνου, που υπεγράφη στην Γενεύη.

<sup>2</sup> Σύμφωνα με το άρθρο 1 παρ. 1 του ν.δ. 413/1970 (Α' 16), «η διάρκεια της εν Αθήναις εδρευούσης ανωνύμου εταιρείας υπό την επωνυμία «ΤΡΑΠΕΖΑ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ» παρατείνεται δυνάμει του παρόντος, ουδεμίας άλλης διατυπώσεως ή πράξεως απαιτουμένης, από της λήξεως της οριζομένης υπό του εν ισχύι καταστατικού της, ήτοι μέχρι της 31<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 2000». Περαιτέρω, με το άρθρο μόνον του ν. 2010/1992 (Α' 20) ορίστηκε: «Κυρώνεται η απόφαση της γενικής συνέλευσης της Τράπεζας της Ελλάδος της 29/4/1991 περί παρατάσεως της διάρκειας της Τράπεζας της Ελλάδος μέχρι της 31<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 2020». Τέλος, στο άρθρο 165 παρ. 7α του ν. 4099/2012 (Α' 250) ορίσθηκε

παραταθεί δι' αποφάσεως της γενικής συνελεύσεως των μετόχων, εγκρινομένης δια διατάγματος.

#### Άρθρο 2

Οι κύριες αρμοδιότητες της Τράπεζας της Ελλάδος είναι οι εξής:...

α) Χαράσσει και ασκεί τη νομισματική πολιτική. Στην έννοια της νομισματικής πολιτικής περιλαμβάνεται και η πιστωτική πολιτική, β)....

γ) Κατέχει και διαχειρίζεται τα επίσημα συναλλαγματικά διαθέσιμα της χώρας, στα οποία περιλαμβάνονται τα σε συνάλλαγμα και χρυσό διαθέσιμα της Τράπεζας της Ελλάδος και του Δημοσίου και ενεργεί πράξεις σε συνάλλαγμα.

δ) Ασκεί την εποπτεία των πιστωτικών ιδρυμάτων και άλλων επιχειρήσεων και οργανισμών του χρηματοπιστωτικού τομέα της οικονομίας, καθώς και των ασφαλιστικών επιχειρήσεων, σύμφωνα με το άρθρο 55Α του παρόντος.

ε) Προωθεί και επιβλέπει την ομαλή λειτουργία των συστημάτων πληρωμών, καθώς και συστημάτων διαπραγμάτευσης, διακανονισμού και εκκαθάρισης εξωχρηματοπιστηριακών συναλλαγών επί τίτλων και λοιπών χρηματοπιστωτικών μέσων, σύμφωνα με το άρθρο 55 αριθμός 5 του παρόντος. στ)...

ζ) Ενεργεί ως ταμίας και εντολοδόχος του Δημοσίου, σύμφωνα με τα άρθρα 45 επ. του παρόντος.

#### Άρθρο 4

Πρωταρχικός σκοπός της Τράπεζας της Ελλάδος είναι η διασφάλιση της σταθερότητας του γενικού επιπέδου των τιμών. Με την επιφύλαξη του πρωταρχικού σκοπού η Τράπεζα στηρίζει τη γενική οικονομική πολιτική της Κυβέρνησης. Από της υιοθέτησής του ευρώ ως του εθνικού νομίσματος της χώρας, η Τράπεζα της Ελλάδος επιδιώκει τον πρωταρχικό σκοπό της διατηρήσεως της σταθερότητας των τιμών, ως αναπόσπαστο μέρος του Ευρωπαϊκού Συστήματος Κεντρικών Τραπεζών και κατά τους όρους του άρθρου 105 παράγραφος 1 της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση.

#### Άρθρο 7

---

ότι «Κυρώνεται, σύμφωνα με το άρθρο 7 του κυρωμένου με το ν. 3424/1927 (Α' 298) Καταστατικού της Τράπεζας της Ελλάδος, η από 24 Απριλίου 2012 απόφαση της 79ης Ετήσιας Τακτικής Γενικής Συνέλευσης των Μετόχων της Τράπεζας της Ελλάδος, περί τροποποίησης άρθρων του Καταστατικού της ίδιας Τράπεζας, το κείμενο της οποίας έχει ως εξής: α) Στο άρθρο 1 οι λέξεις «31 Δεκεμβρίου 2020» αντικαθίστανται ως εξής: «31 Δεκεμβρίου 2050». Η κύρωση έλαβε χώρα ύστερα από την υπ' αριθμ. CON/2012/31/16-4-2012 θετική γνώμη της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΕΚΤ), η οποία ζητήθηκε κατ' εφαρμογή του άρθρου 127 παρ. 4 και 282παρ. 5 της Σ.Λ.Ε.Ε.

Το παρόν καταστατικόν δύναται να τροποποιηθεί δι' αποφάσεως της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων, κυρουμένης δια νόμου.

**Άρθρο 72**

Αί διατάξεις των περί ανωνύμων εταιρειών και Τραπεζών νόμων δεν έχουσιν εφαρμογήν επί της Τραπέζης της Ελλάδος, εφ' όσον αντιβαίνουν προς το παρόν καταστατικόν.

**Άρθρο 73**

1. Η Τράπεζα απαλλάσσεται παντός φόρου ή τέλους. Ιδία απαλλάσσεται της πληρωμής οιοδήποτε φόρου ή τέλους επί των εκδιδόμενων τραπεζικών γραμματίων, πλην του επιβλητέου φόρου εν ωρισμέναις περιπτώσεσι προβλεπομέναις εν άρθρ. 63 (α).

2. Συμβάσεις δανείου ή παροχής πιστώσεως, συναπτόμεναι μεταξύ της Τραπέζης της Ελλάδος και αλλοδαπού νομικού ή φυσικού προσώπου, απαλλάσσονται παντός τέλους χαρτοσήμου και πάσης εισφοράς ή τέλους υπέρ οιοδήποτε Ασφαλιστικού Ταμείου ή οιοδήποτε τρίτου. Ο καταβαλλόμενος υπό της Τραπέζης της Ελλάδος τόκος εις δανειστάς αυτής, όταν το δάνειον παρεσχέθη υπό αλλοδαπού φυσικού ή νομικού προσώπου, δεν υπόκειται εις φόρον εισοδήματος ούτε εις άλλον φόρον ή τέλος».

6. Περαιτέρω, με το **άρθρο 5 του ν. 4502/1930** «Περί κυρώσεως της από 25 Νοεμβρίου 1929 συμβάσεως μεταξύ του Ελληνικού Δημοσίου και της Τραπέζης της Ελλάδος» (Α' 100) ορίσθηκε ότι : «Η έννοια του άρθρου 73 του Καταστατικού είναι ότι η Τράπεζα απαλλάσσεται πάσης αμέσου ή εμμέσου φορολογικής επιβαρύνσεως επιβαλλομένης υπό μορφήν δημοσίου φόρου ή δασμού, τέλους ή άλλης οιασδήποτε αναγκαστικής εισφοράς, συμπεριλαμβανομένων και των ταχυδρομικών και τηλεγραφικών τελών (εσωτερικού)».

7. Τέλος, στο **άρθρο 12 παρ. 1 του ν. 3842/2010** (Α' 58) ορίζεται ότι:

«Από την έναρξη ισχύος του παρόντος καταργούνται οι απαλλαγές από το φόρο εισοδήματος που προβλέπονται με γενικές ή ειδικές διατάξεις όλων των νομικών προσώπων δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, που προβλέπονται στο άρθρο 101 του Κ.Φ.Ε., με εξαίρεση: ε) τις απαλλαγές που ορίζονται:...μμ) με το άρθρο 73 του Καταστατικού της Τραπέζας της Ελλάδος, το οποίο κυρώθηκε με το ν. 3424/1927 (ΦΕΚ 298 Α ').....»

8. Επίσης, στα **άρθρα 1 και 2 του ν. 3808/2009** «Έκτακτη οικονομική ενίσχυση κοινωνικής αλληλεγγύης, έκτακτη εισφορά κοινωνικής ευθύνης των

μεγάλων επιχειρήσεων και της μεγάλης ακίνητης περιουσίας και άλλες διατάξεις» ( Α΄ 227) ορίζεται: «Άρθρο 1 (Έκτακτη οικονομική ενίσχυση κοινωνικής αλληλεγγύης).

1. Καταβάλλεται έκτακτη οικονομική ενίσχυση κοινωνικής αλληλεγγύης, για τη στήριξη των οικογενειών των μισθωτών, συνταξιούχων και αγροτών με πολύ χαμηλό εισόδημα και των ευπαθών κοινωνικών ομάδων, ύψους από τριακόσια (300) ευρώ έως και χίλια τριακόσια (1.300) ευρώ.

2. Δικαιούχοι της ενίσχυσης είναι:....

Άρθρο 2 (Έκτακτη εισφορά κοινωνικής ευθύνης στα μεγάλα κέρδη των επιχειρήσεων)

1. Επιβάλλεται έκτακτη, εφάπαξ εισφορά κοινωνικής ευθύνης, στο συνολικό καθαρό εισόδημα, οικονομικού έτους 2009, των νομικών προσώπων του άρθρου 2 παρ.4 και 101 παρ. 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 παρ. 19 και 105 παρ. 7 του ίδιου Κώδικα, εφόσον το εισόδημα αυτό υπερβαίνει τα πέντε εκατομμύρια (5.000.000) ευρώ. Η εισφορά επιβάλλεται στο σύνολο του καθαρού εισοδήματος. Αν το καθαρό εισόδημα είναι ίσο ή μικρότερο των πέντε εκατομμυρίων (5.000.000) 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 πέντε εκατομμύρια (5.000.000) ευρώ.

2. Η έκτακτη εισφορά, που επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα ή στα καθαρά κέρδη της προηγούμενης παραγράφου, υπολογίζεται ανά κλιμάκιο ως εξής: .....».

9. Εξ άλλου, με 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), ορίσθηκαν 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...».

**10.** Τέλος, στην παρ. 4 του άρθρου 2 και στην παρ. 1 του άρθρου 101 του ν. 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (Α' 151), όπως οι διατάξεις αυτές ίσχυαν για φορολογικά έτη πριν την 1.1.2014, από της οποίας καταργήθηκαν με το ν.4172/2013 (Α' 167), ορίζονται, πλην άλλων, τα εξής:

«Άρθρο 2

4. Σε φόρο υπόκεινται επίσης, οι ομόρρυθμες και οι ετερόρρυθμες εταιρίες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, οι συμμετοχικές ή αφανείς, καθώς και οι κοινοπραξίες της παρ. 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992, ΦΕΚ 84 Α')

Άρθρο 101

1. Στο φόρο υπόκεινται:

α) Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, β) Οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα, γ) Οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα και οι ενώσεις τους, δ) Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρίας, καθώς και οι κάθε είδους αλλοδαποί οργανισμοί που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων, ε) Οι ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, στ) Οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρίες».

#### **Ερμηνεία διατάξεων**

Από τις ανωτέρω διατάξεις, ερμηνευόμενες αυτοτελώς αλλά και σε συνδυασμό μεταξύ τους, συνάγονται τα ακόλουθα :

**11.** Με το από 15 Σεπτεμβρίου 1927 Πρωτόκολλο του Λονδίνου, που υπεγράφη στη Γενεύη μεταξύ της Ελληνικής Κυβερνήσεως (μετά από αίτησή της προς το Συμβούλιο της Κοινωνίας των Εθνών, η οποία ενέκρινε τους όρους της συμβάσεως) και των αντιπροσώπων των χωρών της Μεγάλης Βρετανίας, Γαλλίας και Ιταλίας και κυρώθηκε με το ν. 3423/1927, εγκρίθηκε από την Κοινωνία των Εθνών η χορήγηση προς την Ελλάδα δανείου, ύψους 9.000.000 αγγλικών λιρών, για την σταθεροποίηση του ελληνικού νομίσματος, την εκκαθάριση των ελλειμμάτων του προϋπολογισμού του Ελληνικού Κράτους και τη συνέχιση του έργου της αποκατάστασης των προσφύγων. Μεταξύ άλλων, με τις διατάξεις του ανωτέρω Πρωτοκόλλου προβλέφθηκε η ίδρυση της Τράπεζας της Ελλάδος, η οποία ήθελε

λειτουργήσει σύμφωνα με το επισυναπτόμενο στο Πρωτόκολλο σχέδιο συμβάσεως, μεταξύ της Ελληνικής Κυβερνήσεως και της Εθνικής Τράπεζας και το σχέδιο του καταστατικού της (βλέπ. άρθρο IV του Πρωτοκόλλου και Παραρτήματα III και IV). Ακολούθησε η θέσπιση του ν. 3424/1927, περί συστάσεως νέας Τράπεζας με την επωνυμία Τράπεζα της Ελλάδος (εφεξής «ΤτΕ») μετά του προσαρτωμένου στη σύμβαση Καταστατικού της, δυνάμει του οποίου συνεστήθη η Τράπεζα της Ελλάδος με τη μορφή ανωνύμου εταιρείας (άρθρο 1 του Καταστατικού). Η διάρκεια της Τράπεζας της Ελλάδος ορίστηκε αρχικά μέχρι την 31-12-1970, έκτοτε, δε, παρατάθηκε διαδοχικά μέχρι την 31-12-2050.

**12.** Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Συντάγματος αναγνωρίζεται η υπεροχή των κανόνων που θεσπίζονται με διεθνείς συμβάσεις, που έχουν κυρωθεί με νόμο, έναντι των κοινών νόμων που ψηφίζονται από τη Βουλή, ανεξαρτήτως αν οι διεθνείς συμβάσεις αυτές έχουν κυρωθεί με νόμο πριν από την έναρξη ισχύος του Συντάγματος 1975, διότι και επ' αυτών έχει εφαρμογή το άρθρο 28 παρ. 1 του Συντάγματος, εφόσον εξακολουθούν να ισχύουν κατά την έναρξη εφαρμογής του (ΣτΕ 466/2003, 4555/1995, 1975/1991, 2289/1987, 1093/1987, 2960/1980, 395/1978, 4950/1976 κ.ά.).

**13.** Συνεπώς και το άρθρο 73 του Καταστατικού της Τράπεζας της Ελλάδος, που αποτελούσε προσαρτώμενο τμήμα των ως άνω διεθνών συμβάσεων που κυρώθηκαν με τους προαναφερθέντες νόμους (3423 και 3424/1927) υπερισχύει, κατ' αρχάς, κάθε αντίθετης διάταξης τυπικού νόμου ως προς τις θεσπιζόμενες με το άρθρο αυτό απαλλαγές, για την έκταση των οποίων γίνεται λόγος στη συνέχεια.

**14.** Με τις διατάξεις του Καταστατικού της Τράπεζας της Ελλάδος, όπως ισχύει σήμερα μετά από διαδοχικές τροποποιήσεις, προβλέπεται ότι η λειτουργία της Τράπεζας διέπεται από ιδιαίτερο νομοθετικό καθεστώς, καθώς ρητώς ορίστηκε ότι οι διατάξεις των νόμων περί ανωνύμων εταιρειών και τραπεζών δεν έχουν εφαρμογή, εάν αντιβαίνουν στο Καταστατικό (άρθρο 72 ν. 3424/1927 - Καταστατικού). Ειδικότερα, με τη ρητή διάταξη του άρθρου 73 παρ. 1 του ρηθέντος Καταστατικού, όπως ερμηνεύθηκε αυθεντικά με το άρθρο 5 του ν. 4502/1930, η Τράπεζα απαλλάσσεται παντός φόρου ή τέλους.

**15.** Συναφώς προς τα ανωτέρω, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους έχει γνωμοδοτήσει ότι η ως άνω γενική απαλλαγή, από κάθε τέλος, της ΤτΕ περιλαμβάνει και την απαλλαγή της από το επιβληθέν, δυνάμει του άρθρου 24 του ν. 2130/1993 τέλος ακίνητης περιουσίας, για ακίνητα ιδιοκτησίας της (ΝΣΚ 445/1994), ενώ,



καθόσον αφορά τον θεσπισθέντα με τις διατάξεις του ν. 4223/2013 ΕΝ.Φ.Ι.Α ότι η Τράπεζα της Ελλάδος δεν υποχρεούται στην καταβολή του για τα προβλεπόμενα στον ίδιο νόμο εμπράγματα δικαιώματά της επί ακινήτων, μόνον εφόσον τα ακίνητα αυτά χρησιμοποιούνται για την εκτέλεση των, κύριων ή έστω παρεπόμενων, εργασιών της Τράπεζας κατά την άσκηση των υπό του Καταστατικού της προβλεπόμενων εξαιρετικής φύσεως αρμοδιοτήτων της (ΟΛΝΣΚ 323/2016)

**16.** Ωστόσο, κατά τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, η φορολογική απαλλαγή του άρθρου 73 παρ. 1 του ρηθέντος Καταστατικού, όπως ερμηνεύθηκε αυθεντικά με το άρθρο 5 του ν. 4502/1930, συνδέεται άρρηκτα με τις εργασίες εκείνες που ρητώς και λεπτομερώς αναφέρονται στο Καταστατικό και αποτελούν τον κύκλο των κυρίων ή έστω παρεπόμενων τραπεζικών της εργασιών, μη παρεχόμενη πέραν των ορίων της ειδικής και εξαιρετικής της λειτουργίας, δοθέντος ότι ούτε από την ερμηνεία των οικείων διατάξεων ούτε από την φύση τους προκύπτει ότι σκοπήθηκε η πλήρης και απεριόριστη απαλλαγή της Τράπεζας από κάθε φορολογική επιβάρυνση ή συμμετοχή στα κρατικά βάρη (ΟΛΣΤΕ 854/1934). Άλλωστε, έχει συναφώς κριθεί ότι η Τράπεζα της Ελλάδος δεν υπαλλάσσεται των δημοτικών τελών (ΣΤΕ 447/1982, 1580/1980, 3441/1977, 1645/1958, 903/1957 κλπ.) και ότι με νεότερη διάταξη, εισαχθείσα όμως πριν από την ισχύ του Συντάγματος 1975, νομίμως καταργήθηκε η δασμοφορολογική, κατά την εισαγωγή εμπορευμάτων, απαλλαγή της Τραπεζής (ΣΤΕ 2130, 2131/1978) ως και η ταχυδρομική της ατέλεια (ΟΛΣΤΕ 1332/1953).

Περαιτέρω κατά την ενώπιον της Ολομελείας του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους διατυπώθηκαν δύο γνώμες:

**17. Η γνώμη της πλειοψηφίας,** που απαρτίσθηκε από τους Αλέξανδρο Καραγιάννη, Μεταξία Ανδροβιτσανέα, Νικόλαο Μουδάτσο, Αντιπροέδρους ΝΣΚ, Στέφανο Δέτση, Παρασκευά Βαρελά, Γαρυφαλιά Σκιάνη, Αφροδίτη Κουτούκη, Δημήτρα Κεφάλια, Δημήτριο Αναστασόπουλο, Κωνσταντίνο Κατσούλα, Κωνσταντίνο Κηπουρό, Αλέξανδρο Ροϊλό, Κωνσταντίνα Χριστοπούλου, Ευαγγελία Σκαλτσά, Αθηνά Αλεφάντη, Αγγελική Καστανά, Ελένη Πασαμιχάλη, Χριστίνα Διβάνη, Παναγιώτη Παππά, Πέτρο Κωνσταντινόπουλο, Διονύσιο Χειμώνα, Βασιλική Παπαθεοδώρου, Παναγιώτα-Ελευθερία Δασκαλέα-Ασημακοπούλου, Γεώργιο Γρυλωνάκη και Βασίλειο Κορκίζογλου, Νομικούς Συμβούλους του Κράτους (ψήφοι είκοσι πέντε - 25), δέχθηκε τα εξής:

18. Κατά την πρόσφατη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας<sup>3</sup> οι επίμαχες έκτακτες εισφορές εντάσσονται στα πλαίσια μιας σειράς δημοσιονομικών μέτρων, που έλαβε ο νομοθέτης για την ικανοποίηση των κριτηρίων δημοσιονομικής πειθαρχίας (μείωση του ελλείμματος και του χρέους), καθώς για λόγους μειωμένης πιστοληπτικής ικανότητας του κράτους δεν ενδεικνυόταν η προσφυγή του στο δημόσιο δανεισμό. Περιελάμβαναν, μεταξύ άλλων, μέτρα όπως μείωση μισθών του Δημοσίου και συντάξεων, αύξηση ή επιβολή νέων φόρων, καθώς και έκτακτη εισφορά (πρβλ ΟΛΣΤΕ 668/2012 κ.ά.).

19. Ως εκ τούτου ο νομοθέτης, ορίζοντας με το άρθρο 2 του ν.3808/2009 και το άρθρο πέμπτο του ν. 3845/2010 ότι επιβάλλεται «*έκτακτη εφάπαξ εισφορά κοινωνικής ευθύνης*» σε όλα τα νομικά πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 101 του ν. 2238/1994 (ημεδαπές Α.Ε., ΕΠΕ, δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις, συνεταιρισμούς που έχουν συσταθεί νόμιμα και τις ενώσεις τους, αλλοδαπές επιχειρήσεις υπό οποιονδήποτε τύπο, ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες) και της παρ. 4 του άρθρου 2 του ίδιου νόμου (προσωπικές εταιρίες, κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κοινοπραξίες κλπ), απέβλεψε στην επιβολή της εισφοράς ως μέτρου έκτακτης οικονομικής επιβάρυνσης σε όλες γενικά τις επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις της χώρας, ακόμα και τις δημόσιες, των ΟΤΑ, τις μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, δηλαδή ανεξαρτήτως εάν τα νομικά αυτά πρόσωπα υπάγονται στις φορολογικές διατάξεις του νόμου αυτού (περί φορολογίας εισοδήματος) ή σε οιοδήποτε άλλο φορολογικό καθεστώς, με μόνη προϋπόθεση για την υπαγωγή σ' αυτή τα ως άνω νομικά πρόσωπα να έχουν πραγματοποιήσει κατά το έτος βάσης επιβολής των εισφορών αυτών καθαρό εισόδημα ή καθαρά κέρδη άνω του οριζόμενου στις διατάξεις αυτές ορίου.

20. Υπό τα δεδομένα αυτά, όπως παγίως έχει κριθεί σε ανάλογες περιπτώσεις επιβολής εκτάκτων εισφορών (βλ. ΣΤΕ 1685/2013 Ολομ, 1317, 1318/1979 Ολομ., 3098, 3653/1981, 3202/1982, 116, 2209, 3515/1983, 357/1984 επταμ., 3639/1984, 797, 2729/1986 και ΟΛΝΣΚ 130/2017) το εισόδημα αυτό ή τα καθαρά κέρδη δεν αποτελεί το αντικείμενο της επιβαλλόμενης κατά τα ανωτέρω εισφοράς, αλλά το

<sup>3</sup> βλ. ΟΛΣΤΕ 99/2017, ΣΤΕ 1/2016, που έκριναν ότι στην εισφορά του ν. 3845/2010 υπόκεινται και τα νομικά πρόσωπα που έχουν στην κυριότητά τους πλοία εγγεγραμμένα σε ελληνικά νηολόγια, δεδομένου ότι «*αφού η ένδικη εισφορά δεν αποτελεί φόρο εισοδήματος, ζήτημα αντιθέσεως των σχετικών διατάξεων προς τις διατάξεις των Κεφαλαίων Α έως και Δ του τμήματος Α' του ν. 27/1975, οι οποίες ρυθμίζουν την φορολόγηση του εισοδήματος από την εκμετάλλευση πλοίων με ελληνική σημαία, έχουν δε αυξημένη τυπική ισχύ και, άρα, δεν μπορούν να τροποποιηθούν με κοινό νόμο, δεν τίθεται*»).

κριτήριο βάσει του οποίου θεωρείται, κατά την αντίληψη του νομοθέτη, ότι υπάρχει η σχετική φοροδοτική ικανότητα των υποκειμένων στην εισφορά επιχειρήσεων, καθώς και η βάση υπολογισμού της.

**21.** Συνεπώς, σύμφωνα με την γνώμη της πλειοψηφίας, στις εν θέματι εισφορές υπόκειται και η Τράπεζα της Ελλάδος. Τούτο προκύπτει ιδίως από την ευρύτητα του κύκλου των νομικών προσώπων και επιχειρήσεων που υπόκεινται στις εισφορές αυτές και από το γεγονός ότι οι σχετικές διατάξεις δεν εξαιρούν την Τράπεζα της Ελλάδος από την επιβολή των εισφορών αυτών. Περαιτέρω, από την αιτιολογική έκθεση του ν. 3845/2010 και από τις σχετικές κοινοβουλευτικές συζητήσεις και τα συναφή στοιχεία συνάγεται ότι ο νομοθέτης δεν ηθέλησε να εξαιρέσει από την γενική προσπάθεια για την υπέρβαση της κρίσης το συγκεκριμένο νομικό πρόσωπο (πρβλ ΟΛΣτΕ 99/2017, ΣτΕ 1/2016). Τα παραπάνω δεν αναιρούνται από την παραπομπή του νόμου στις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. για τον προσδιορισμό του εισοδήματος που λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού των εισφορών αυτών και συνεπώς οι ένδικες εισφορές δεν αποτελούν φόρο εισοδήματος. Εάν ο νομοθέτης επιθυμούσε να εξαιρεθεί η Τράπεζα της Ελλάδος από την επιβολή των εν θέματι εκτάκτων εισφορών, θα περιελάμβανε ρητή εξαίρεση, όπως έπραξε σε άλλες περιπτώσεις φορολογιών (βλ. ενδεικτικά την πιο πάνω διάταξη του άρθρου 12§1 περ. μμ του ν. 3842/2010, με την οποία εξαιρέσε την Τράπεζα της Ελλάδος από την κατάργηση της προβλεπόμενης στο άρθρο 73 του Καταστατικού της απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος).

**22. Η γνώμη της μειοψηφίας,** που απαρτίσθηκε από τους Μιχαήλ Απέσσο, Πρόεδρο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, Χρυσάφουλα Αυγερινού, Αντιπρόεδρο ΝΣΚ, Ασημίνα Ροδοκάλη, Θεόδωρο Ψυχογιού, Ευγενία Βελώνη, Νίκη Μαριόλη, Ανδρέα Ανδρουλιδάκη, Βασιλική Τύρου, Στυλιανή Χαριτάκη, Δημήτριο Χανή, Νικόλαο Δασκαλαντωνάκη και Χαράλαμπο Μπρισκόλα, Νομικούς Συμβούλους του Κράτους (ψήφοι δώδεκα - 12), δέχθηκε τα εξής:

Ενόψει της ρητής και αναμφισβήτητης απαλλαγής, που απολαύει η Τράπεζα της Ελλάδος από οιονδήποτε φόρο, δυνάμει της, υπερνομοθετικής ισχύος, διάταξης του άρθρου 73 παρ. 1 του κυρωθέντος με το ν. 3424/1927 Καταστατικού της, όπως η διάταξη αυτή ερμηνεύτηκε αυθεντικά με το άρθρο 5 του ν. 4502/1930, είναι σαφές ότι αυτή απαλλάσσεται ωσαύτως και από την έκτακτη εισφορά που επιβλήθηκε δυνάμει του άρθρου 2 του ν. 3808/2009. Και τούτο, διότι με την υπ' αριθ. 1222/2017 πρόσφατη απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας (βλ. σκ. 15 και 18), έγινε ad

hoc δεκτό ότι η ως άνω έκτακτη εισφορά, που επιβλήθηκε με τη συγκεκριμένη νομοθετική διάταξη, συνιστά φόρο και δη φόρο εισοδήματος.

Επομένως, ενόψει του εν λόγω ερμηνευτικού χαρακτηρισμού της επίμαχης εισφοράς από το αναφερθέν Δικαστήριο, πρέπει αυτονόητα να ενεργοποιηθούν οι ρηθείσες απαλλακτικές διατάξεις και, ως εκ τούτου, η Τράπεζα της Ελλάδος δέον να εξαιρεθεί της εις βάρος της επιβολής της εν λόγω εισφοράς, χωρίς να ασκεί επιρροή το γεγονός ότι ο ν. 3808/09 δεν περιέχει ίδια πρόβλεψη περί εξαίρεσης της εν λόγω Τράπεζας (πρβλ. ΟΛΝΣΚ 323/2016, σκ. 11 και 17).

Σε κάθε περίπτωση, ακόμη και αν ήθελε κριθεί ότι η επίμαχη εισφορά του άρθρου 2 του ν. 3808/09 δεν συνιστά φόρο, τότε και πάλι δεν δύναται να τεθεί ζήτημα επιβολής αυτής εις βάρος της ως άνω Τράπεζας, καθόσον η επιβολή αυτή θα προσέκρουε σαφώς στην εν προκειμένω εφαρμοστέα, υπερνομοθετικής ισχύος, διάταξη του άρθρου 73 του Καταστατικού της, όπως αυτή έχει ερμηνευτεί αυθεντικά, με την οποία προβλέπεται ρητά η απαλλαγή της Τράπεζας «από πάσης αναγκαστικής εισφοράς», άρα και από την προκείμενη έκτακτη εισφορά. Η ορθότητα της ως άνω ερμηνευτικής θέσης καταφάσκειται πλήρως από την ευρύτητα, με την οποία διατυπώνεται η έννοια της μη επιβαλλόμενης εισφοράς στην ως άνω διάταξη, ενόψει, άλλωστε, της ενδεδειγμένης ερμηνευτικής προσέγγισης των φοροαπαλλακτικών διατάξεων αποκλειστικά με κριτήριο τη γραμματική διατύπωση αυτών και όχι βάσει των προθέσεων του νομοθέτη (και δη επί άλλων, μεταγενεστέρων, διατάξεων).

Περαιτέρω δε, κατόπιν της ως άνω ερμηνευτικής παραδοχής πρέπει, ασφαλώς, να γίνει δεκτό ότι η Τράπεζα της Ελλάδος χαίρει απαλλαγής και από την έκτακτη εισφορά που επιβλήθηκε, δυνάμει του άρθρου πέμπτου του ν. 3845/2010, στο συνολικό καθαρό εισόδημα των νομικών προσώπων που μνημονεύονται στο εν λόγω άρθρο.

### **Απάντηση**

**23.** Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, επί του τεθέντος ερωτήματος το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Α' Ολομέλεια Διακοπών), γνωμοδοτεί, κατά πλειοψηφία, ως εξής:

Στα κέρδη της Τράπεζας της Ελλάδος επιβάλλεται η έκτακτη εισφορά που προβλέπεται από τις διατάξεις των ν.3808/2009 και 3845/2010.

**ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ**

**Αθήνα, 21 Ιουλίου 2017**

**Ο Πρόεδρος**

**Μιχαήλ Απέσσος  
Πρόεδρος Ν.Σ.Κ.**



**Η εισηγήτρια**

**Χριστίνα Διβανη  
Νομικός Σύμβουλος του Κράτους**

A handwritten signature in black ink, appearing to be "Χριστίνα Διβανη", written over the printed name and title.