



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

Αριθμός Γνωμοδότησης 277/2012

**ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Τμήμα Β΄)**

Συνεδρίαση της 14^{ης} Μαΐου 2012

Σύνθεση:

Προεδρεύων: Αλέξανδρος Καραγιάννης, Νομικός Σύμβουλος του Κράτους, αρχαιότερος των παρισταμένων Νομικών Συμβούλων του Τμήματος, λόγω κωλύματος του Προέδρου του Τμήματος Φωκίωνα Γεωργακόπουλου, Προέδρου του Ν.Σ.Κ.

Μέλη: Θεόδωρος Ψυχογιός, Παναγιώτης Παναγιωτουνάκος, Γεώργιος Κανελλόπουλος, Ευγενία Βελώνη, Ανδρέας Ανδρουλιδάκης, Αφροδίτη Κουτούκη και Δημήτριος Αναστασόπουλος, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγητής : Πέτρος Κωνσταντινόπουλος, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ. (γνώμη χωρίς ψήφο).

Αριθμός ερωτήματος: Αριθμ. πρωτ. Δ.ΕΛ.ΤΜ.Γ'1092262 ΕΞ 2011/21 Ιουνίου 2011 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, Γενικής Γραμματείας Φορολογικών Ελέγχων, Γενικής Δ/σης Φορολογικών Ελέγχων, Δ/σης Ελέγχου, Τμήμα Ποινών (Γ').

Περίληψη ερωτημάτων: 1. Αν στο ρυθμιστικό πεδίο του άρθρου 14 του ν. 2523/1997, δυνάμει του οποίου λαμβάνονται μέτρα για διασφάλιση των

συμφερόντων του Δημοσίου σε περίπτωση φοροδιαφυγής, περιλαμβάνονται οι Ο.Τ.Α. ή οι Δημοτικοί Παιδικοί Σταθμοί (ν.π.δ.δ.), σε περιπτώσεις μη απόδοσης εκ μέρους τους, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 59 του Κ.Φ.Ε., των προβλεπομένων από τα άρθρα 57 και 58 του ίδιου Κώδικα παρακρατούμενων φόρων, ή σε περιπτώσεις λήψης εκ μέρους τους εικονικών φορολογικών στοιχείων, και

2. Σε περίπτωση καταφατικής απάντησης επί του πρώτου ερωτήματος, εάν τα εν λόγω μέτρα του άρθρου 14 επιτρέπεται να ληφθούν σε βάρος φυσικών προσώπων που σχετίζονται με τη διοίκηση των ως άνω νομικών προσώπων.

Επί των ανωτέρω ερωτημάτων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β΄) γνωμοδότησε ως εξής:

I. Νομοθετικό πλαίσιο

A. 1. Στις διατάξεις του **άρθρου 14 του ν. 2523/1997 «Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις» (Α' 179)**, όπως ισχύει, υπό τον τίτλο «Διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου σε περίπτωση φοροδιαφυγής», ορίζονται, πλην άλλων, τα εξής:

«1. Κάθε φορά που η φορολογική αρχή διαπιστώνει φορολογικές παραβάσεις, από τις οποίες βάσει ειδικής έκθεσης ελέγχου, προκύπτει ότι δεν έχει αποδοθεί συνολικά στο Δημόσιο ποσό πάνω από εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ από Φ.Π.Α., Φ.Κ.Ε., παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη και εισφορές, απαγορεύεται στις αρμόδιες δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες να παραλαμβάνουν δηλώσεις ή να χορηγούν βεβαιώσεις ή πιστοποιητικά που απαιτούνται κατά τις κείμενες διατάξεις και ζητούνται από τον παραβάτη, για την κατάρτιση συμβολαιογραφικών πράξεων μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων. Στην περίπτωση αυτή αναστέλλεται έναντι του Δημοσίου και το απόρρητο των καταθέσεων, των λογαριασμών, των κοινών λογαριασμών, των πάσης φύσεως επενδυτικών λογαριασμών, των συμβάσεων και πράξεων επί παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων και του περιεχομένου των θυρίδων του φορολογουμένου σε τράπεζες ή άλλα

πιστωτικά ιδρύματα και δεσμεύεται το πενήντα τοις εκατό (50%) αυτών..... (σημείωση: στη συνέχεια ορίζονται συγκεκριμένες εξαιρέσεις από την εφαρμογή των μέτρων, οι οποίες δεν ενδιαφέρουν για την πραγμάτευση των ερωτημάτων).... Οι κυρώσεις της παραγράφου αυτής επιβάλλονται και στους παραβάτες λήψης και χρήσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, έκδοσης εικονικών, πλαστών φορολογικών στοιχείων και νόθευσης τέτοιων στοιχείων, εφόσον η αξία των συναλλαγών που αναγράφονται σε αυτά, αθροιστικά λαμβανομένη κατά το χρόνο διαπίστωσης των παραβάσεων, υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) ευρώ. Κατ' εξαίρεση οι ανωτέρω κυρώσεις δεν επιβάλλονται στους παραβάτες λήψης και χρήσης εικονικών φορολογικών στοιχείων στην περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη. Επίσης οι ίδιες κυρώσεις επιβάλλονται και στους φορολογούμενους στους οποίους έχουν επιβληθεί τα πρόστιμα των τρίτου και τέταρτου εδαφίων της παραγράφου 1 του άρθρου 4.

2. Οι κυρώσεις της προηγούμενης παραγράφου επιβάλλονται και σε όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ιδιότητες των παραγράφων 1 έως και 4 του άρθρου 20 του Ν. 2523/1997 από τη γένεση της υποχρέωσης απόδοσης του Φ.Π.Α., Φ.Κ.Ε., παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών, ανεξάρτητα εάν μεταγενέστερα και μέχρι την ενεργοποίηση των μέτρων απέβαλαν την ιδιότητα αυτή με οποιονδήποτε τρόπο ή για οποιαδήποτε αιτία. Στις περιπτώσεις λήψης και χρήσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, έκδοσης εικονικών, πλαστών φορολογικών στοιχείων και νόθευσης τέτοιων στοιχείων, οι ίδιες κυρώσεις επιβάλλονται και για τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ιδιότητες των παραγράφων 1 έως και 4 του άρθρου 20 κατά την τέλεση της παράβασης.....3....4.....5.....6.....7.....».

2. Περαιτέρω, στο **άρθρο 20 του ίδιου ως άνω ν. 2523/1997**, υπό τον τίτλο «Αυτουργοί και συνεργοί», όπως ισχύει, στο οποίο παραπέμπει το άρθρο 14 αυτού, ορίζονται τα εξής:

«1. Στα νομικά πρόσωπα ως αυτουργοί του αδικήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται: α) Στις ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, οι πρόεδροι των Δ.Σ., οι διευθύνοντες ή εντεταλμένοι ή συμπράττοντες σύμβουλοι, οι διοικητές, οι γενικοί διευθυντές ή διευθυντές, ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε

άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών. Αν ελλείπουν όλα τα παραπάνω πρόσωπα, ως αυτουργοί θεωρούνται τα μέλη των διοικητικών συμβουλίων των εταιριών αυτών, εφόσον ασκούν πράγματι προσωρινά ή διαρκώς ένα από τα καθήκοντα που αναφέρονται πιο πάνω. β) Στις εταιρίες ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες, οι ομόρρυθμοι εταίροι ή διαχειριστές αυτών και στις περιορισμένης ευθύνης εταιρίες, οι διαχειριστές αυτών και όταν ελλείπουν ή απουσιάζουν αυτοί, ο κάθε εταίρος. γ) Στους συνεταιρισμούς, οι πρόεδροι ή οι γραμματείς ή οι ταμίες ή οι διαχειριστές αυτών.

2. Στις κοινοπραξίες, κοινωνίες, αστικές, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρίες, ως αυτουργοί του αδικήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται οι εκπρόσωποι τους και αν ελλείπουν αυτοί, τα μέλη τους. Όταν στα μέλη αυτών περιλαμβάνονται και νομικά πρόσωπα ή αλλοδαπές επιχειρήσεις ή αλλοδαποί οργανισμοί, εφαρμόζονται ανάλογα και οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 3.

3. Στις αλλοδαπές επιχειρήσεις γενικά και στους κάθε είδους αλλοδαπούς οργανισμούς, ως αυτουργοί του αδικήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται οι διευθυντές ή αντιπρόσωποι ή πράκτορες, που έχουν στην Ελλάδα.

4. Επίσης, αυτουργοί θεωρούνται και: α) όσοι δυνάμει νόμου ή δικαστικής απόφασης ή διάταξης τελευταίας βούλησης είναι διαχειριστές αλλότριας περιουσίας και β) ο επίτροπος ή κηδεμόνας ή διοικητής αλλότριων κατά τις διατάξεις του Α.Κ..

5. Ως άμεσοι συνεργοί του αδικήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται ο προϊστάμενος του λογιστηρίου κάθε μορφής ή τύπου επιχείρησης ή όποιος συμπράττει με οποιονδήποτε τρόπο γενικά στη διάπραξη των αδικημάτων του παρόντος, ως τοιούτου νοουμένου και του υπογράφοντος τη δήλωση ως πληρεξούσιος.

6. Οι ανωτέρω αυτουργοί και συνεργοί τιμωρούνται εφόσον κατά το χρόνο διάπραξης του αδικήματος είχαν την ιδιότητα αυτή και εφόσον γνώριζαν ή από την ιδιότητά τους και ενόψει των συγκεκριμένων περιστάσεων γίνεται φανερό ότι γνώριζαν για τις πράξεις ή παραλείψεις, με τις οποίες εκπληρώθηκαν οι όροι των αδικημάτων του παρόντος».

Β. Εξάλλου, στον Κώδικα Φορολογίας εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.-ν. 2238/1994, Α' 151), όπως ισχύει, ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

Στο **άρθρο 57**, υπό τον τίτλο «Παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες»: «1. Στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ο φόρος παρακρατείται από εκείνον που απασχολεί κατά σύστημα έμμισθο ή ημερομίσθιο προσωπικό είτε καταβάλλει συντάξεις, επιχορηγήσεις και κάθε άλλη παροχή. Η παρακράτηση ενεργείται κατά την καταβολή και ο φόρος υπολογίζεται ως εξής: ... 2. Για την εφαρμογή των πιο πάνω διατάξεων ισχύουν, κατά περίπτωση και οι διατάξεις του άρθρου 59. 3. ...».

Στο **άρθρο 58**, υπό τον τίτλο «Παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από αμοιβές ελευθερίων επαγγελματιών», : «Στο εισόδημα από αμοιβές ελευθέρου επαγγέλματος ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) στο ακαθάριστο ποσό των αμοιβών αυτών, εφόσον η συναλλαγή υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ.

Ο φόρος παρακρατείται από τις δημόσιες υπηρεσίες, οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης και λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, κοινωφελή ιδρύματα, κατά την καταβολή των αμοιβών..... (σημείωση: στη συνέχεια προβλέπονται ειδικότερες περιπτώσεις παρακράτησης και εξαιρέσεις από την παρακράτηση).

Στο **άρθρο 59**, υπό τον τίτλο «Απόδοση του φόρου με διμηνιαίες δηλώσεις»:

«1. Όσοι παρακρατούν φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων α, ε και η της παραγράφου 1 του άρθρου 55 και των άρθρων 56, 57 και 58, υποχρεούνται να αποδίδουν αυτόν με εφάπαξ καταβολή στη δημόσια οικονομική υπηρεσία της έδρας τους..... (σημείωση: στη συνέχεια, οι διατάξεις του άρθρου 59 προβλέπουν τον τρόπο και τον χρόνο απόδοσης του φόρου που παρακρατήθηκε και άλλα συναφή με την απόδοση θέματα).

Γ.- Περαιτέρω, στο άρθρο 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992 - Α' 84) ορίζονται τα εξής: «1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο

επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση.

2.

3. Το Δημόσιο, το ημεδαπό ή αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή επιτροπή ή ένωση προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο που δεν έχει εγκατάσταση στην Ελλάδα και αποκτά κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου στην ημεδαπή, οι ξένες αποστολές και οι διεθνείς οργανισμοί, υποχρεούνται μόνο στη λήψη, έκδοση, υποβολή και διαφύλαξη των στοιχείων που ορίζονται ρητά από τον Κώδικα αυτόν. Τα πρόσωπα αυτά, εκτός από το Δημόσιο, όταν ενεργούν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που υπάγονται στο φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α) ή στο φόρο εισοδήματος θεωρούνται επιτηδευματίες μόνο για τις δραστηριότητες αυτές και έχουν τις υποχρεώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού. 4... 5. ... 6. ...».

Δ.- Τέλος, στα άρθρα 239 και 240 του Κώδικα Δήμων και Κοινοτήτων, που κυρώθηκε με τον ν. 3463/2006 (Α' 114), ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 239

Σύσταση δημοτικών και κοινοτικών νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου

1. Τα δημοτικά και κοινοτικά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου συνιστώνται με απόφαση των οικείων δημοτικών ή κοινοτικών συμβουλίων. Σκοπός τους είναι η οργάνωση και η λειτουργία ορισμένης δημοτικής ή κοινοτικής υπηρεσίας με γνώμονα την καλύτερη εξυπηρέτηση των αναγκών των κατοίκων, όπως η σύσταση κέντρων κοινωνικής προστασίας, πνευματικών ή αθλητικών κέντρων, βιβλιοθηκών, μουσείων κ. ά..

2. Ο Γενικός Γραμματέας της Περιφέρειας διαπιστώνει τη νομιμότητα της σχετικής απόφασης του οικείου δημοτικού ή κοινοτικού συμβουλίου και εκδίδει την πράξη σύστασης του νομικού προσώπου, η οποία δημοσιεύεται

στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.....

Άρθρο 240

Διοίκηση νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου.

1. Τα δημοτικά ή κοινοτικά νομικά πρόσωπα διοικούνται από το διοικητικό συμβούλιο, που αποτελείται από πέντε έως δεκαπέντε μέλη, τα οποία μαζί με τους αναπληρωτές τους ορίζονται από το δημοτικό ή κοινοτικό συμβούλιο. Μέλη του διοικητικού συμβουλίου είναι ο δήμαρχος ή ο πρόεδρος της κοινότητας, δημοτικοί ή κοινοτικοί σύμβουλοι και δημότες ή κάτοικοι που είναι χρήστες των υπηρεσιών του νομικού προσώπου ή που έχουν ανάλογη επαγγελματική ή κοινωνική δράση ή ειδικές γνώσεις, ανάλογα με το σκοπό του νομικού προσώπου, καθώς και ένας εκπρόσωπος των εργαζομένων του νομικού προσώπου, εφόσον αυτό απασχολεί περισσότερους από δέκα (10) εργαζομένους.Μετά τον ορισμό των μελών το δημοτικό συμβούλιο εκλέγει από τα μέλη αυτά τον πρόεδρο και τον αντιπρόεδρο του Διοικητικού Συμβουλίου. Στην περίπτωση που μέλος έχει ορισθεί, από το δημοτικό ή κοινοτικό συμβούλιο, ο δήμαρχος ή ο πρόεδρος της Κοινότητας, αυτός αυτοδικαίως καθίσταται και πρόεδρος αντιστοίχως, του διοικητικού συμβουλίου.Τον πρόεδρο του διοικητικού συμβουλίου σε περίπτωση απουσίας ή κωλύματος αναπληρώνει ο αντιπρόεδρος. Το νομικό πρόσωπο εκπροσωπείται στα δικαστήρια και σε κάθε δημόσια αρχή από τον πρόεδρο του διοικητικού συμβουλίου και όταν αυτός κωλύεται ή απουσιάζει από τον αντιπρόεδρο.

2....Τα νομικά πρόσωπα, αν δεν διαθέτουν ταμειακή υπηρεσία, εξυπηρετούνται από την ταμειακή υπηρεσία του οικείου Οργανισμού Τοπικής Αυτοδιοίκησης».

II. Ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων

Από τον συνδυασμό των προπαρατεθεισών διατάξεων, ερμηνευομένων αυτοτελώς αλλά και σε μεταξύ τους συνδυασμό, συνάγονται τα ακόλουθα:

A. Επί του πρώτου ερωτήματος

1. Υπόχρεοι για την παρακράτηση φόρου, μεν, εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες είναι, κατ' άρθρο 57 του Κ.Φ.Ε, οποιοσδήποτε απασχολεί κατά σύστημα έμμισθο ή ημερομίσθιο προσωπικό ή καταβάλλει συντάξεις,

επιχορηγήσεις και άλλη παροχή, φόρου, δε, από αμοιβές ελευθερίων επαγγελματιών τα κατονομαζόμενα στο άρθρο 58 του ίδιου Κώδικα πρόσωπα, μεταξύ των οποίων συγκαταλέγονται ρητά και οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου. Οι κατά τα ανωτέρω υπόχρεοι για την παρακράτηση των προβλεπομένων από τις διατάξεις των προμνησθέντων άρθρων φόρων, υποχρεούνται, κατ' άρθρο 59 του Κ.Φ.Ε, σε απόδοση αυτών στο Δημόσιο. Περαιτέρω, κατά το άρθρο 2 παρ. 3 του Κ.Β.Σ. τα νομικά πρόσωπα κάθε μορφής, στα οποία, κατά την έννοια της διάταξης του άρθρου αυτού, πρέπει να θεωρηθούν και οι Ο.Τ.Α., υποχρεούνται στη λήψη, έκδοση, υποβολή και διαφύλαξη των στοιχείων που ορίζονται ρητά στον Κώδικα αυτόν και, όταν ενεργούν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που υπάγονται στο φόρο προστιθέμενης αξίας ή στο φόρο εισοδήματος, θεωρούνται επιτηδευματίες για τις δραστηριότητες αυτές και υποχρεούνται σε τήρηση, έκδοση, χορήγηση, λήψη, υποβολή και διαφύλαξη των βιβλίων, των στοιχείων, των καταστάσεων και κάθε άλλου μέσου, σχετικού με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται στον ίδιο Κώδικα, κατά περίπτωση.

2. Τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 14 του ν. 2523/1997 μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, λαμβάνονται σε βάρος κάθε φυσικού ή νομικού προσώπου, το οποίο υποπίπτει σε φορολογικές παραβάσεις, μεταξύ των οποίων η, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 59 του Κ.Φ.Ε., μη απόδοση στο Δημόσιο των, κατά τα άρθρα 57 και 58 του ίδιου Κώδικα, παρακρατούμενων φόρων, όταν το ποσό αυτών υπερβαίνει τις 150.000 ευρώ, καθώς και η λήψη και χρήση εικονικών φορολογικών στοιχείων με αναγραφόμενη σε αυτά αξία συναλλαγών άνω των 300.000 ευρώ (ΝΣΚ 293/2008). Κατά συνέπεια, ελλείψει ρητής διάταξης που να εξαιρεί τα ως άνω νομικά πρόσωπα (δηλαδή τους Ο.Τ.Α. και τους δημοτικούς παιδικούς σταθμούς) από την εις βάρος τους λήψη των μέτρων του άρθρου 14 του ν. 2523/97, συνάγεται ότι, εφόσον συντρέχουν οι νόμιμες προϋποθέσεις για τη λήψη των διασφαλιστικών μέτρων του ως άνω άρθρου 14 εις βάρος των προσώπων αυτών, η φορολογική αρχή δύναται να προβεί στη λήψη των εν λόγω μέτρων.



Καθόσον αφορά τους δημοτικούς παιδικούς σταθμούς, κρίνεται σκόπιμο να σημειωθεί ότι, υπό το καθεστώς του άρθρου 239 του Κώδικα Δήμων και Κοινοτήτων, που κυρώθηκε με τον ν. 3463/2006, συνιστώντο και αυτοί ως ν.π.δ.δ., όπως συνεστήθησαν και οι δημοτικοί παιδικοί σταθμοί που αναφέρονται στο έγγραφο του ερωτήματος (βλ. ΦΕΚ Β' 398/9-4-2001). Ωστόσο, πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι, στο άρθρο 103 του ν. 3582/2010 (Α' 87) προβλέπεται η υποχρεωτική συγχώνευση των ν.π.δ.δ. που περιέρχονται στους δήμους, σε ένα νομικό πρόσωπο, το οποίο, πάντως, υποκαθιστά τα συγχωνευθέντα στα δικαιώματα και στις υποχρεώσεις τους, ενώ κατ' εξαίρεση επιτρέπεται και η διατήρηση ν.π.δ.δ. ως αυτοτελών.

Β. Επί του δευτέρου ερωτήματος

Παρά το γεγονός ότι έχει κριθεί παγίως ότι τα μέτρα του άρθρου 14 δεν συνιστούν διοικητικές κυρώσεις, αλλά μέτρα προς διασφάλιση του Δημοσίου από πιθανή αποξένωση του υποχρέου από τα περιουσιακά του στοιχεία (βλ. ΣΤΕ 1593, 1594/2011, 2024/2010, 2797, 691/2009, ΝΣΚ 188/12), εντούτοις είναι αναμφίβολο ότι τα μέτρα αυτά περιορίζουν την οικονομική ελευθερία των υποκειμένων σ' αυτά, γεγονός που δεν δικαιολογεί διασταλτική ερμηνεία (ΝΣΚ 293/2007), ούτε αναλογική εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 20 παρ.1-4, του ν. 2523/1997, στις οποίες παραπέμπει το άρθρο 14 του ίδιου νόμου ως προς τα πρόσωπα που θεωρούνται αυτουργοί του αδικήματος της φοροδιαφυγής, για την επιβολή των διασφαλιστικών μέτρων και σε βάρος των προσώπων αυτών. Τούτο δε, διότι στις διατάξεις του άρθρου 20, παρ.1-4, του ν. 2523/1997, απαριθμούνται, κατ' αποκλειστικό τρόπο, τα φυσικά πρόσωπα που θεωρούνται ως αυτουργοί του αδικήματος της φοροδιαφυγής, που διαπράττεται για λογαριασμό των νομικών προσώπων που μνημονεύονται στις διατάξεις αυτές, στις οποίες, όμως, δεν περιλαμβάνονται οι Ο.Τ.Α. και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου.

Επομένως, τα ίδια ως άνω διασφαλιστικά μέτρα δεν δύναται να ληφθούν νόμιμα και κατά των εκπροσώπων και των διοικήσεων των Ο.Τ.Α. και των δημοτικών παιδικών σταθμών, ως νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, ή κατά των σχετιζομένων εν γένει με τη διοίκησή τους, διότι ελλείπει σχετική νομοθετική πρόβλεψη, ενώ η επιβαλλόμενη στενή ερμηνεία των

προεκτιθεμένων σχετικών διατάξεων δεν επιτρέπει τη συναγωγή συμπερασμάτων με a contrario επιχειρήματα (ΝΣΚ 214/2007, 601/2002).

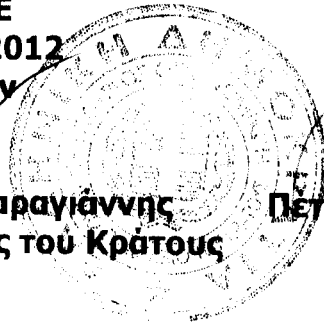
III. Κατ' ακολουθίαν των προεκτεθέντων, **επί του πρώτου ερωτήματος** αρμόζει καταφατική απάντηση, δηλαδή ότι τα διασφαλιστικά μέτρα του άρθρου 14 του ν. 2523/1997 λαμβάνονται νόμιμα και κατά των Ο.Τ.Α. και των Δημοτικών Παιδικών Σταθμών, που έχουν συσταθεί ως ν.π.δ.δ., εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που τάσσονται από τις διατάξεις του εν λόγω άρθρου, ενώ **επί του δευτέρου ερωτήματος** αρμόζει αρνητική απάντηση, δηλαδή ότι τα αυτά διασφαλιστικά μέτρα δεν μπορούν να ληφθούν νόμιμα κατά των εκπροσώπων και διοικητών των Ο.Τ.Α. και των δημοτικών παιδικών σταθμών των οργανισμών αυτών ή των σχετιζομένων εν γένει με τη διοίκησή τους.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 21 05 -2012

Ο Προεδρεύων

Αλέξανδρος Γερ. Καραγιάννης
Νομικός Σύμβουλος του Κράτους



Ο Εισηγητής

Πέτρος Ν. Κωνσταντινόπουλος
Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.