



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

Αριθμός γνωμοδότησεως 25/2018

**ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Α΄ Τμήμα)
Συνεδρίαση της 14.2.2018**

Σύνθεση:

Πρόεδρος: Ανδρέας Χαρλαύτης, Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Μέλη: Ανδρέας Ανδρουλιδάκης, Στυλιανή Χαριτάκη, Κωνσταντίνος Κηπουρός, Αδαμαντία Καπετανάκη, Βασίλειος Καραγεώργος, Ευσταθία Τσαούση, Νομικοί Σύμβουλοι.

Εισηγητής: Νικόλαος Πατηνιώτης, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.

Αριθμός ερωτήματος: Το υπ' αριθμ. πρωτ. 1447/5.7.2017 έγγραφο της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.).

Ερώτημα: Ερωτάται αν, υπό το υφιστάμενο νομοθετικό καθεστώς, είναι νόμιμη η άσκηση ατομικώς υποχρεωτικών ελέγχων από τους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές.

Επί του ανωτέρω ερωτήματος, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Α΄) γνωμοδότησε ως εξής:

Ιστορικό

Από το έγγραφο της ερωτώσης Υπηρεσίας και τα στοιχεία του φακέλου που το συνοδεύουν προκύπτει το ακόλουθο πραγματικό:

1. Το Εποπτικό Συμβούλιο του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ), με το υπ' αριθμ. πρωτ. 1088/19.5.2017 έγγραφό του, κοινοποίησε στην ερωτώσα υπηρεσία το από 5.4.2017 γνωμοδοτικό σημείωμα της νομικής του συμβούλου, με το οποίο η τελευταία καταλήγει στο συμπέρασμα ότι, δεδομένης της ανυπαρξίας ρητής ρύθμισης, άλλως σιωπηρής, καταργώντας τη διάταξη του άρθρου 18 παρ. 1^α του Π.Δ. 226/1992, εξακολουθεί η ισχύς της ως άνω διατάξεως και ως εκ τούτου δεν είναι δυνατή η ατομική άσκηση του επαγγέλματος του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή και ζήτησε τις απόψεις της ΕΛΤΕ

επί του θέματος αυτού. Κατόπιν αυτού, η ΕΛΤΕ με το ως άνω έγγραφό της, στο οποίο παρατίθενται οι σχετικές διατάξεις, υπέβαλε το ερώτημα του θέματος.

Νομοθετικό πλαίσιο

2. Στο άρθρο 1 παρ. 1 και 2 του ν. 3148/2003 Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων κλπ. (Α' 136), όπως ισχύει, ορίζονται τα εξής:

«1. Συνιστάται νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου με την επωνυμία "Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων" (Ε.Λ.Τ.Ε.) με έδρα την Αθήνα και σκοπό την ενίσχυση της διαφάνειας λειτουργίας των επιχειρήσεων με την εφαρμογή λογιστικής τυποποίησης και τη διασφάλιση της ποιότητας των λογιστικών ελέγχων.

Η Ε.Λ.Τ.Ε. λειτουργεί αποκλειστικά χάριν του δημόσιου συμφέροντος, έχει διοικητική και οικονομική αυτοτέλεια και απολαύει λειτουργικής ανεξαρτησίας.

2. Η Ε.Λ.Τ.Ε. εποπτεύεται από τον Υπουργό Οικονομικών σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Η εν λόγω εποπτεία λαμβάνει τη μορφή της προηγούμενης έγκρισης μόνον για τις πράξεις του ετήσιου προϋπολογισμού και απολογισμού της Ε.Λ.Τ.Ε..»

3. Στο άρθρο 75 παρ. 1 και 2 του ν. 1969/1991 Εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου κλπ. (Α' 167) ορίζονται τα εξής:

«1. Ο υποχρεωτικός έλεγχος της οικονομικής διαχείρισεως ανωνύμων εταιρειών, ιδρυμάτων, οργανισμών επιχειρήσεων και εκμεταλλεύσεων, που απαιτεί αυξημένα προσόντα, ασκείται από ορκωτούς ελεγκτές εγγραφόμενους σε ειδικό μητρώο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο κατωτέρω προεδρικό διάταγμα.

Στο ανωτέρω μητρώο εγγράφονται οι ήδη υπηρετούντες ορκωτοί λογιστές, καθώς και όσοι πληρούν τα προσόντα και τις προϋποθέσεις που καθορίζονται με το προεδρικό διάταγμα της παραγράφου 2 του παρόντος.

2. Με προεδρικό διάταγμα, που εκδίδεται με πρόταση των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας και Εμπορίου, μετά γνώμη του Ο.Ε.Ε., καθορίζονται οι ειδικότεροι όροι οργανώσεως και λειτουργίας του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών και μητρώου αυτών, ασκήσεως του επαγγέλματος του ορκωτού ελεγκτή και εγγραφής του στο ανωτέρω μητρώο, οι όροι συνθέσεως και λειτουργίας, ως και οι αρμοδιότητες του εποπτικού και του πειθαρχικού συμβουλίου του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών και της γραμματείας αυτού, οι υποχρεώσεις, τα

ασυμβίβαστα και τα κωλύματα, στα οποία υπόκεινται οι ορκωτοί ελεγκτές, τα ελάχιστα όρια αμοιβών τους και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος.»

4. Στα άρθρα 1 παρ. 1, 3 παρ. 1 και 18 παρ. 1^α του Π.Δ. 226/1992 Περί συστάσεως, οργανώσεως και λειτουργίας του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών κλπ. (Α' 120) ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 1 παρ. 1. «Συνιστάται Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών (Σ.Ο.Ε.), αποτελούμενο από ανεξάρτητους επαγγελματίες Ελεγκτές που εγγράφονται σε ειδικό Μητρώο και ασκούν το επάγγελμα του Ορκωτού Ελεγκτή σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος και της σχετικής προς το επιτελούμενο έργο νομοθεσίας.»

Άρθρο 3 παρ. 1. «Οι Ορκωτοί Ελεγκτές είναι αποκλειστικώς αρμόδιοι για την άσκηση του τακτικού ελέγχου της οικονομικής διαχειρίσεως και των οικονομικών καταστάσεων:

α) Των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, πλην των δήμων και κοινοτήτων.

β) Των νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου που εξυπηρετούν δημόσιο ή κοινωφελή σκοπό και επιχορηγούνται από το κράτος ή απολαύουν ιδιαίτερων προνομίων, βάσει ειδικής διατάξεως νόμου ή κατ' εξουσιοδότηση τούτου.

γ) Των τραπεζών, των ασφαλιστικών εταιρειών, των εταιρειών επενδύσεων - χαρτοφυλακίου, των εταιρειών διαχειρίσεως αμοιβαίων κεφαλαίων, των εταιρειών χρηματοδοτικών μισθώσεων και των ενώσεων συνεταιριστικών οργανώσεων.

δ) Των ανωνύμων εταιρειών, εταιρειών περιορισμένης ευθύνης, των ετερρορύθμων κατά μετοχές εταιρειών, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 42α του Κ.Ν. 2190/1920, και των κοινοπραξιών αυτών.

ε) Των ενοποιημένων λογαριασμών (οικονομικών καταστάσεων) του άρθρου 100 παρ. 1 του Κ.Ν. 2190/1920 των συνδεδεμένων επιχειρήσεων.

στ) Των ανωνύμων εταιρειών, των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο καθώς και των ανωνύμων εταιρειών των οποίων το μετοχικό κεφάλαιο εν όλω ή εν μέρει έχει αναληφθεί με δημόσια εγγραφή.

ζ) Των εταιρειών ή οργανισμών ή και δραστηριοτήτων γενικά που με βάση διατάξεις νόμου υπάγονται στον υποχρεωτικό έλεγχο ορκωτών ελεγκτών.

Άρθρο 18 παρ. 1α. «Για κάθε τακτικό έλεγχο της παραγράφου 1 του άρθρου 3, τα κατά νόμον αρμόδια όργανα εκλέγουν σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις μία τουλάχιστον από τις εταιρίες ή κοινοπραξίες ελεγκτών που είναι εγγεγραμμένες στο ειδικό Μητρώο της παραγράφου 5 του άρθρου 13, η οποία αναθέτει την ευθύνη του συγκεκριμένου ελέγχου σε έναν τουλάχιστον Ορκωτό Ελεγκτή, διορίζοντάς τον για το σκοπό αυτό με τον αναπληρωματικό του.»

5. Στο άρθρο 18 παρ. 5 του ν. 2231/1994 Σύσταση και λειτουργία Ελληνικού Ινστιτούτου Μετρολογίας... και άλλες διατάξεις (Α' 139) ορίζονται τα εξής:

«5. Όπου από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του π. δ/τος 226/1992 απαιτείται υποχρεωτική χρησιμοποίηση ορκωτών ελεγκτών, τα αρμόδια όργανα υποχρεούνται να εκλέγουν μία από τις εταιρίες ή κοινοπραξίες ορκωτών ελεγκτών, που είναι εγγεγραμμένες στην ιδιαίτερη μερίδα του μητρώου της παραγράφου 5 του άρθρου 13 του π. δ/τος 226/1992.

Η εκλεγόμενη εταιρία ή κοινοπραξία οφείλει να αναθέτει την ευθύνη του συγκεκριμένου ελέγχου σε έναν τουλάχιστον ορκωτό ελεγκτή, το όνομα του οποίου, καθώς και οι προϋπολογιζόμενες ώρες πραγματοποίησης του ελέγχου αυτού, γνωστοποιούνται στην προς έλεγχο μονάδα και στο Εποπτικό Συμβούλιο μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημέρα εκλογής της εταιρίας ή κοινοπραξίας ορκωτών ελεγκτών.....»

6. Στα άρθρα 1 παρ. 11 και 2 του Π.Δ. 341/1997 Προσαρμογή της ισχύουσας νομοθεσίας περί του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών στις διατάξεις του άρθρου 18 του ν. 2231/1994, ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 1 παρ. 11. «Στο άρθρο 15 του ΠΔ 226/1992 γίνονται οι ακόλουθες τροποποιήσεις και προσθήκες:

α...

β. Η παράγραφος 4 αντικαθίσταται ως εξής:

"4. Απαγορεύεται στον Ορκωτό Ελεγκτή η ατομικώς ή δια τρίτου ανάληψη και διενέργεια οποιασδήποτε ελεγκτικής ή άλλης εργασίας, που δεν του ανατέθηκε από εταιρία ή κοινοπραξία ελεγκτών στην οποία ανήκει.»

Άρθρο 2

«Το άρθρο 1 του ΠΔ 226/1992 (ΦΕΚ 120Α) αντικαθίσταται ως εξής:

Όπου στην κείμενη νομοθεσία προβλέπεται υποχρεωτικός έλεγχος της οικονομικής διαχείρισεως Ανωνύμων Εταιριών και Εταιριών Περιορισμένης Ευθύνης από Ορκωτούς Ελεγκτές, ο έλεγχος ανατίθεται σε εταιρία ή

κοινοπραξία ελεγκτών που είναι εγγεγραμμένη στο ειδικό Μητρώο του άρθρου 13 του ΠΔ 226/1992....».

7. Στα άρθρα 3 παρ. 1 και 2 και 44 του ν. 3693/2008, Εναρμόνιση της ελληνικής νομοθεσίας με την Οδηγία 2006/43/ΕΚ περί υποχρεωτικών ελέγχων των ετήσιων και των ενοποιημένων λογαριασμών, για την τροποποίηση των Οδηγιών 78/660/ΕΟΚ και 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου και για την κατάργηση της Οδηγίας 84/253/ΕΟΚ του Συμβουλίου και άλλες διατάξεις (Α' 174), ορίζεται ότι:

Άρθρο 3

«Χορήγηση άδειας στους νόμιμους ελεγκτές και στα ελεγκτικά γραφεία

1. Δικαίωμα διενέργειας υποχρεωτικού ελέγχου έχουν οι νόμιμοι ελεγκτές ή τα ελεγκτικά γραφεία που έχουν λάβει άδεια άσκησης επαγγέλματος (επαγγελματική άδεια).

2. Αρμόδια αρχή για τη χορήγηση επαγγελματικής άδειας σε νόμιμους ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία ορίζεται η ΕΛΤΕ....»

Άρθρο 44

Καταργούμενες διατάξεις

"Από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου καταργούνται:

1. Οι διατάξεις του π.δ. 226/1992 ...που αντίκεινται στον παρόντα νόμο. Το ΣΟΕΛ υποχρεούται να αναπροσαρμόσει το επαγγελματικό του καθεστώς σύμφωνα με τον παρόντα νόμο, αναμορφώνοντας παράλληλα το Εποπτικό του Συμβούλιο σε εννεαμελές με ανώτατο αριθμό ελεγκτών για κάθε ελεγκτική εταιρεία τους τρεις.

2. Κάθε αντίθετη διάταξη με τις διατάξεις του παρόντος νόμου".

8. Στα άρθρα 1 και 2 παρ. 1 και 2 του ν. 3919/2011 Αρχή της επαγγελματικής ελευθερίας, κατάργηση αδικαιολόγητων περιορισμών στην πρόσβαση και άσκηση επαγγελμάτων (Α' 32), όπως ισχύει, ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 1. Αρχή της επαγγελματικής ελευθερίας.

«1. Για την πρόσβαση σε επαγγέλματα και την άσκησή τους ισχύει η αρχή της επαγγελματικής ελευθερίας (άρθρο 5 παρ. 1 του Συντάγματος).

2. Οι διατάξεις της ισχύουσας νομοθεσίας που αφορούν στην πρόσβαση και την άσκηση επαγγελμάτων επιβάλλεται να ερμηνεύονται σε αρμονία προς την αρχή της επαγγελματικής ελευθερίας και της προστασίας του ανταγωνισμού.

Διατάξεις νόμων, κανονιστικές πράξεις και ερμηνευτικές εγκύκλιοι που αντιβαίνουν στα προβλεπόμενα στα άρθρα 2 και 3 του νόμου αυτού καταργούνται (το δεύτερο εδάφιο της παρ. 2 τίθεται όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 16 του άρθρου 4 του ν. 4038/2012).

3. Οι διατάξεις του κεφαλαίου Α' του παρόντος νόμου έχουν εφαρμογή στην πρόσβαση και άσκηση επαγγελμάτων και κάθε μη μισθωτής οικονομικής δραστηριότητας που παρέχεται κατά κανόνα έναντι αμοιβής.

4. Οι διατάξεις του κεφαλαίου Α' του παρόντος νόμου δεν εφαρμόζονται στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) αν είναι αντίθετες με διάταξη του ενωσιακού δικαίου, που ρυθμίζει τις ειδικές πτυχές της πρόσβασης και της άσκησης δραστηριότητας παροχής υπηρεσιών σε ειδικούς τομείς ή ειδικά επαγγέλματα.

β) στις υπηρεσίες γενικού συμφέροντος και γενικού οικονομικού συμφέροντος.

γ) στις κάθε είδους υπηρεσίες και επαγγέλματα που συνδέονται με τα παίγνια» (Οι παράγραφοι 3 και 4 προστέθηκαν με την υποπαράγραφο Ε.1 της παρ. Ε του άρθρου πρώτου του Ν. 4152/2013, Α' 107).

Άρθρο 2. Κατάργηση αδικαιολόγητων περιορισμών στην πρόσβαση και την άσκηση επαγγελμάτων.

«1. Οι προβλεπόμενοι στην ισχύουσα νομοθεσία περιορισμοί που αφορούν στην πρόσβαση και την άσκηση επαγγελμάτων, πέραν εκείνων των επαγγελμάτων για τα οποία διαλαμβάνεται ρύθμιση στο κεφάλαιο Β' του παρόντος, καταργούνται μετά την πάροδο τεσσάρων (4) μηνών από τη δημοσίευση του παρόντος.

2. Ως περιορισμοί, κατά την έννοια της προηγούμενης παραγράφου, νοούνται οι εξής:

α)...

ζ) Η επιβολή της ασκήσεως επαγγέλματος ή η απαγόρευση της ασκήσεώς του υπό ορισμένη ή ορισμένες εταιρικές μορφές ή ο αποκλεισμός της ασκήσεώς του υπό εταιρική μορφή, επιτρεπόμενης μόνο της ατομικής ασκήσεως αυτού....»

9. Στα άρθρα 1 και 3 του ν. 4449/2017, Υποχρεωτικός έλεγχος των ετήσιων και των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, δημόσια εποπτεία επί του ελεγκτικού έργου και λοιπές διατάξεις (Α' 7), ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 1

«Σκοπός και πεδίο εφαρμογής
(άρθρο 1 της Οδηγίας)

1. Σκοπός του παρόντος νόμου είναι: α) η θέσπιση ενιαίου νομοθετικού πλαισίου σύμφωνα με τις απαιτήσεις της Οδηγίας 2006/43/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 17ης Μαΐου 2006 (ΕΕ L157 της 9.6.2006), όπως η ανωτέρω Οδηγία ισχύει μετά την τροποποίησή της με την Οδηγία 2014/56/ΕΕ της 16ης Απριλίου 2014 (ΕΕ L 158 της 27.5.2014), β) η εναρμόνιση της νομοθεσίας με την τελευταία αυτή Οδηγία και γ) η θέσπιση κανόνων για περιπτώσεις δυνατότητας επιλογών του Κανονισμού (ΕΕ) 537/2014 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου (ΕΕ L 158).

2. Στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος υπάγονται οι υποχρεωτικοί έλεγχοι των ετήσιων και ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων των οντοτήτων που είναι υποχρεωμένες να τηρούν οικονομικές καταστάσεις.

Άρθρο 3

Χορήγηση άδειας στους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές και στις ελεγκτικές εταιρείες

(άρθρο 3 της Οδηγίας)

«1. Δικαίωμα διενέργειας υποχρεωτικού ελέγχου έχουν μόνο οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές ή οι ελεγκτικές εταιρείες που έχουν λάβει άδεια άσκησης επαγγέλματος (επαγγελματική άδεια) και είναι μέλη του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ) που έχει συσταθεί με το άρθρο 1 του π.δ. 226/1992 (Α' 120). Οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές εφόσον εντάσσονται με οποιαδήποτε έννομη σχέση στη δύναμη ελεγκτικής εταιρείας μπορούν να διενεργούν συγχρόνως υποχρεωτικούς ελέγχους για λογαριασμό μίας μόνο ελεγκτικής εταιρείας.

2. Αρμόδια αρχή για τη χορήγηση επαγγελματικής άδειας σε ορκωτούς ελεγκτές λογιστές και ελεγκτικές εταιρείες ορίζεται η Ε.Λ.Τ.Ε.. Το Δ.Σ. χορηγεί την επαγγελματική άδεια ή απορρίπτει την αίτηση του ενδιαφερομένου. Με απόφαση του Δ.Σ. της Ε.Λ.Τ.Ε. καθορίζονται οι διαδικασίες, τα δικαιολογητικά και οι λοιπές λεπτομέρειες για τη χορήγηση της επαγγελματικής άδειας και την εγγραφή των ορκωτών ελεγκτών λογιστών και ελεγκτικών εταιρειών στο Δημόσιο Μητρώο του άρθρου 14.»

10. Στη διάταξη του άρθρου 5 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζονται τα εξής:
«Καθένας έχει δικαίωμα να αναπτύσσει ελεύθερα την προσωπικότητά του και

να συμμετέχει στην κοινωνική, οικονομική και πολιτική ζωή της Χώρας, εφόσον δεν προσβάλλει τα δικαιώματα των άλλων και δεν παραβιάζει το Σύνταγμα ή τα χρηστά ήθη.»

Ερμηνεία και εφαρμογή διατάξεων

Από τις προπαρατιθέμενες διατάξεις, ερμηνευόμενες αυτοτελώς και σε συνδυασμό, συνάγονται τα ακόλουθα:

11. Η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.) είναι νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου, εποπτευόμενο από τον Υπουργό Οικονομικών και έχει ως σκοπό την ενίσχυση της διαφανούς λειτουργίας των επιχειρήσεων και τη διασφάλιση της ποιότητας των λογιστικών ελέγχων. Στο πλαίσιο εκπλήρωσης του σκοπού αυτού, είναι αρμόδια και για τη χορήγηση επαγγελματικής άδειας σε ορκωτούς ελεγκτές λογιστές και σε ελεγκτικές εταιρείες, καθορίζοντας με αποφάσεις του Διοικητικού Συμβουλίου της και τις διαδικασίες, τα δικαιολογητικά κλπ. για τη χορήγηση της επαγγελματικής άδειας και την εγγραφή των ορκωτών ελεγκτών λογιστών και των ελεγκτικών εταιρειών στο Δημόσιο Μητρώο του άρθρου 14 του ν. 4449/2017.

12. Από το συνδυασμό των προπαρατιθέμενων διατάξεων του ν. 1969/1991, του π.δ. 226/1992, του ν. 2231/1994 και του π.δ. 341/1997, προκύπτει ότι ο υποχρεωτικός έλεγχος της οικονομικής διαχείρισης ανωνύμων εταιρειών, ιδρυμάτων, οργανισμών, επιχειρήσεων και εκμεταλλεύσεων, που απαιτεί αυξημένα προσόντα, είχε ανατεθεί στις εταιρείες ή κοινοπραξίες ορκωτών ελεγκτών, που ήταν εγγεγραμμένες στην ιδιαίτερη μερίδα του μητρώου της παραγράφου 5 του άρθρου 13 του π. δ/τος 226/1992 (μία από τις οποίες όφειλαν να επιλέξουν οι ελεγχόμενες μονάδες), η οποία με τη σειρά της έπρεπε να αναθέτει την ευθύνη του συγκεκριμένου ελέγχου σε έναν τουλάχιστον ορκωτό ελεγκτή από τους ανήκοντες στην εταιρεία ή κοινοπραξία.

13. Ήδη όμως με το ν. 3693/2008, για την εναρμόνιση της ελληνικής νομοθεσίας με την Οδηγία 2006/43/EK, προβλέπεται ρητά (άρθρο 3) ότι το δικαίωμα διενέργειας υποχρεωτικού ελέγχου έχουν πλέον διαζευκτικά και οι νόμιμοι ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία, που έχουν επαγγελματική άδεια. Η ρύθμιση αυτή προβλέπεται στο άρθρο 3 παρ. 1 της Οδηγίας, όπου ορίζεται ότι «ο υποχρεωτικός έλεγχος διενεργείται μόνο από νόμιμους ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία» (ομοίως άρθρα 5 παρ. 1, 15 παρ. 1, 29 παρ. 1, 32 παρ. 1 κλπ. της Οδηγίας).

Περαιτέρω με τη διάταξη του άρθρου 44 του ίδιου νόμου καταργείται ρητά κάθε αντίθετη διάταξη του π.δ. 226/1992, άρα και η περί διενέργειας των ελέγχων υποχρεωτικά από ελεγκτικές εταιρείες ή κοινοπραξίες και μόνο.

Στη συνέχεια ακολούθησε ο νόμος 3919/2011 για την καθιέρωση της αρχής της επαγγελματικής ελευθερίας, σκοπός του οποίου, σύμφωνα με την αιτιολογική του έκθεση, είναι η άρση όλων των περιορισμών στην ελεύθερη πρόσβαση σε επαγγέλματα, τα οποία, χωρίς ουσιαστικούς λόγους δημοσίου συμφέροντος, αλλά από ευνοιοκρατική διάθεση της πολιτείας, διατηρούντο υπό καθεστώς προστασίας. Εξάλλου η ανάγκη απελευθέρωσης του ανταγωνισμού με την κατάργηση περιορισμών στην άσκηση των επαγγελμάτων προκύπτει και από το ενωσιακό δίκαιο, όπως παγίως κρίνει το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ενδεικτικά αποφάσεις του ΔΕΚ επί των υποθέσεων C-384/08, *Attanasio Group Srl*, C-171/07 και C-172/07, *Apothekerkammer des Saarlandes*, C-94/04 και C-202/04 *Cipolla*), το οποίο κρίνει κατά περίπτωση, επιτρέποντας ενίοτε την επιβολή περιορισμών, που δικαιολογούνται από λόγους θεραπείας επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος, προσηκόντως αποδεδειγμένου (Ν.Σ.Κ. 145/2012).

Ειδικότερα, με το άρθρο 1 του ν. 3919/2011 τίθεται, προς εκτέλεση και της συνταγματικής επιταγής της παραγράφου 1 του άρθρου 5 του Συντάγματος, γενική αρχή που κατοχυρώνει την επαγγελματική ελευθερία και υπογραμμίζεται (στο δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 2, όπως ίσχυε πριν από την αντικατάστασή του με το ν. 4038/2012) η υποχρέωση του εφαρμοστή του νόμου για στενή ερμηνεία των διατάξεων που προβλέπουν περιορισμούς στην πρόσβαση και άσκηση επαγγελμάτων.

Περαιτέρω, στο άρθρο 2 του παραπάνω νόμου ορίζονται οι περιορισμοί στην πρόσβαση και άσκηση επαγγελμάτων, οι οποίοι καταργούνται μετά την πάροδο 4 μηνών από την έναρξη ισχύος του νόμου, ήτοι από 2.7.2011. Μεταξύ των καταργούμενων περιορισμών είναι και εκείνος της περιπτώσεως ζ', που προβλέπει την επιβολή της ασκήσεως επαγγέλματος ή την απαγόρευση της ασκήσεώς του υπό ορισμένη ή ορισμένες εταιρικές μορφές ή τον αποκλεισμό της ασκήσεώς του υπό εταιρική μορφή, επιτρεπόμενης μόνο της ατομικής ασκήσεως αυτού. Από τη διάταξη αυτή προκύπτει ότι, εφόσον δεν μπορεί να επιβληθεί ή να απαγορευθεί η άσκηση επαγγέλματος υπό

οποιαδήποτε εταιρική μορφή, δεν μπορεί να απαγορευτεί και η άσκησή του ατομικά, την οποία άλλωστε ο νομοθέτης θεωρεί αυτονόητη.

14. Τέλος με τις διατάξεις του ν. 4449/2017 για την εναρμόνιση της εθνικής νομοθεσίας προς τις απαιτήσεις της Οδηγίας 2006/43/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 17^{ης} Μαΐου 2006, όπως η ανωτέρω Οδηγία ισχύει μετά την τροποποίησή της με την Οδηγία 2014/56/ΕΕ της 16^{ης} Απριλίου 2014 και ειδικότερα με το άρθρο 3 του νόμου, που ενσωματώνει το άρθρο 3 της Οδηγίας, ορίζεται και πάλι ότι δικαίωμα διενέργειας υποχρεωτικού ελέγχου έχουν οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές ή οι ελεγκτικές εταιρείες, που έχουν λάβει άδεια άσκησης επαγγέλματος και είναι μέλη του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ), που έχει συσταθεί με το άρθρο 1 του π.δ. 226/1992.

15. Συνεπώς, από τις εφαρμοστέες διατάξεις των ν. 3693/2008, 3919/2011 και 4449/2017 συνάγεται ότι έχει αρθεί η απαγόρευση διενέργειας ατομικών ελέγχων από ορκωτούς ελεγκτές και έχει καταργηθεί η υποχρεωτική άσκηση των ελέγχων αποκλειστικά από ελεγκτικές εταιρείες ή κοινοπραξίες ελεγκτών, αφού ρητά προβλέπεται διαζευκτικά η δυνατότητα άσκησης των ελέγχων είτε ατομικά από ορκωτούς ελεγκτές είτε από ελεγκτικές εταιρείες.

Απάντηση

16. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων επί του τεθέντος ερωτήματος το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Α') γνωμοδοτεί ομοφώνως ότι, υπό το υφιστάμενο νομοθετικό καθεστώς, είναι νόμιμη η άσκηση ατομικώς υποχρεωτικών ελέγχων από τους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα 27.2.2018

Ο Πρόεδρος

Ανδρέας Χαρλαύτης
Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.



Ο εισηγητής

Νικόλαος Πατηνιώτης
Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.