



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Αριθμός γνωμοδοτήσεως: 273/2015

ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Τμήμα Α΄

Συνεδρίαση της 18^{ης} Νοεμβρίου 2015

Σύνθεση:

Πρόεδρος : Ανδρέας Χαρλαύτης, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ

Μέλη : Ανδρέας Ανδρουλιδάκης, Στυλιανή Χαριτάκη, Ευφροσύνη Μπερνικόλα, Κωνσταντίνος Κηπουρός, Αγγελική Καστανά, Ελένη Πασαμιχάλη, Πέτρος Κωνσταντινόπουλος, Ευσταθία Τσαούση, Γεώργιος Βαμβακίδης, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγητής: Γεώργιος Βαμβακίδης, Νομικός Σύμβουλος του Κράτους

Αριθ. ερωτήματος: αριθ.πρωτ.οικ.1659/28.08.2015 έγγραφο του Προέδρου της "ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΩΝ (Ε.Λ.Τ.Ε.) – ΝΠΔΔ", όπως αυτό συμπληρώθηκε και διευκρινίστηκε με το αριθμ.πρωτ.οικ.2090/26.10.2015 όμοιο.-

Περίληψη ερωτημάτων: *Ερωτάται, ενόψει του διδόμενου ιστορικού, εάν: α) Δύνатаι η Ε.Λ.Τ.Ε. να συνεργαστεί με το Σ.Ο.Ε.Λ., για τη διενέργεια ποιοτικών ελέγχων σε ελεγκτικά γραφεία και νόμιμους ελεγκτές που ελέγχουν οντότητες μη*

δημοσίου ενδιαφέροντος, σύμφωνα με το εθνικό και ενωσιακό νομοθετικό πλαίσιο. **β)** Σε περίπτωση καταφατικής απάντησης στο ανωτέρω ερώτημα, ποιά δύναται να είναι η ακριβής μορφή μιας τέτοιας συνεργασίας και από ποιο πλαίσιο θα διέπεται. **γ)** Στις περιπτώσεις που το Σ.Ο.Ε.Λ. διεξάγει ποιοτικούς ελέγχους στις ελεγκτικές εταιρείες που ελέγχουν οντότητες μη δημοσίου ενδιαφέροντος, νομιμοποιείται η Ε.Λ.Τ.Ε. με τα ευρήματα των ελέγχων αυτών να επιβάλλει κυρώσεις και ποινές σύμφωνα με την πειθαρχική διαδικασία. **δ)** Με βάση το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο έχει επέλθει πλήρης κατάργηση του συνόλου των διατάξεων του π.δ. 226/1992.-

Επί των παραπάνω ερωτημάτων το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Α') γνωμοδότησε, ως εξής:

I.- Εκ των εγγράφων του ερωτώντος ν.π.δ.δ. και των στοιχείων του φακέλου που τα συνοδεύουν προκύπτει το ακόλουθο πραγματικό:

1. Το Εποπτικό Συμβούλιο του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών-Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.), με το υπ'αριθ.πρωτ.1327/22.05.2015 έγγραφό του, προς την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης & Ελέγχων (ΕΛΤΕ) προτείνει, κατ' επίκληση της διεθνούς πρακτικής σε άλλες ευρωπαϊκές χώρες, ένα πλαίσιο συνεργασίας για τη διενέργεια ποιοτικών ελέγχων σε οντότητες μη δημοσίου ενδιαφέροντος από το Σ.Ο.Ε.Λ., υπό την εποπτεία της ΕΛΤΕ, ενώ παράλληλα με το έγγραφο αυτό γίνεται γνωστό ότι το ΣΟΕΛ έχει ήδη ξεκινήσει το δεύτερο κύκλο ποιοτικών ελέγχων στις ανωτέρω οντότητες από το Μάρτιο του 2015.

2. Παρατίθεται, επίσης, ότι με: **α)** το ν. 3148/2003 (ΦΕΚ Α' 136/5.6.03), ιδρύθηκε το ν.π.δ.δ., με την επωνυμία «Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.), **β)** το ν. 3693/2008 (ΦΕΚ Α' 174/25.8.08): **i)** επιδιώκεται η εξασφάλιση, σε ευρωπαϊκό επίπεδο, ορισμένων ελαχίστων παραμέτρων ως προς το ελεγκτικό επάγγελμα και τη διεξαγωγή των εκ του νόμου υποχρεωτικών ελέγχων στις οικονομικές καταστάσεις των εταιριών και των ομίλων εταιριών, **ii)** αναφέρονται οι βασικές ρυθμίσεις που αφορούν την καθιέρωση εποπτικής αρχής, τη διενέργεια ποιοτικών ελέγχων και επιβολή πειθαρχικών κυρώσεων, τη

διασφάλιση της ανεξαρτησίας του ελεγκτή, **iii)** καθορίζονται κανόνες σχετικά με τον έλεγχο των ετήσιων ατομικών και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, που μπορεί να επεκτείνονται και σε άλλες ελεγκτικές εργασίες, που διενεργούνται από τους ελεγκτές και ελεγκτικές εταιρίες.

3. Περαιτέρω, γίνεται μνεία: **a)** του άρθρου 44 του ν. 3693/2008, υπό τον τίτλο «καταργούμενες διατάξεις», όπου ορίζεται ποιες διατάξεις καταργούνται από την έναρξη ισχύος του εν λόγω νόμου, καθώς και συναφείς ρυθμίσεις, **β)** των άρθρων 27 και 39 ν. 3693/2008, που αναφέρονται σε ζητήματα ποιοτικού ελέγχου **και γ)** του άρθρου 5 (παρ. 3) ν. 3148/2003, υπό τον τίτλο «Συμβούλιο Ποιοτικού Ελέγχου» (*ήτοι οργάνου της ΕΛΤΕ, κατ' άρθρ. 3 παρ. 1 περ. β' του ν. 3148/2003*), όπως ισχύει, όπου, με απόφαση του Δ.Σ. της ΕΛΤΕ, ρυθμίζεται το περιεχόμενο, ο τρόπος και η διαδικασία διενέργειας των ποιοτικών ελέγχων και κάθε άλλο σχετικό θέμα, κατά τα ειδικότερα εκεί οριζόμενα.

4. Παράλληλα, αναφέρεται το ιδρυτικό του Σ.Ο.Ε.Λ. π.δ. 226/1992 (Α' 120), μαζί με το εν γένει κανονιστικό τούτου πλαίσιο, όπως σήμερα ισχύει, με ιδιαίτερη αναφορά στο άρθρο 9 παρ. 2 περ. ε' τούτου, όπου ορίζεται ότι «... *το Εποπτικό Συμβούλιο ασκεί δια των αρμοδίων οργάνων εποπτεία και έλεγχο επί του Σώματος και επιβλέπει το ασκούμενο από τους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές έργο για την τήρηση των νόμων και κανόνων της επαγγελματικής δεοντολογίας και τη διασφάλιση της ποιότητας και διαφάνειας των παρεχομένων από αυτούς υπηρεσιών και του κύρους του επαγγέλματος.*».

5. Εξάλλου, με το πιο πάνω β' έγγραφο, με το οποίο προστέθηκε το υπό στοιχ. δ' ερώτημα, παρατίθενται: **i)** οι διατάξεις των άρθρων 2 (παρ.12) ν. 3693/2008 και 1 (παρ. 3) περ. α' ν.4308/2014, σε συνδυασμό με τα αναφερόμενα στο παράρτημα Α' τούτου, όπου ορίζεται η έννοια των οντοτήτων δημοσίου ενδιαφέροντος, **ii)** οι διατάξεις της εσωτ. παρ. 1 της υποπαραγρ. Α1 του άρθρου 2 ν. 4336/2015, όπου ορίζεται ποιών οντοτήτων ή ομίλων οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις ή οι ενοποιημένες χρηματοπιστωτικές καταστάσεις, αντιστοίχως, υπόκεινται σε τακτικό έλεγχο από ένα ή περισσότερους νόμιμους ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία του ν. 3693/2008 **και iii)** οι παρ. 11 και 12 της αιτιολογικής σκέψης της Οδηγίας 2006/43/ΕΚ, σχετικά με τους υποχρεωτικούς ελέγχους των

ετήσιων και ενοποιημένων λογαριασμών κ.α., η οποία ενσωματώθηκε στην εθνική έννομη τάξη με το ν. 3693/2008.

II.- 1. Στο άρθρο 75 (παρ. 1, 2, 5 περ. α') του ν. 1969/1991 (Α' 167) ορίζεται ότι «**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.¹, 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 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. **3.** ... **5.** Το προεδρικό διάταγμα, το οποίο εκδίδεται βάσει της παραγράφου 2 του παρόντος άρθρου, διέπεται από τις ακόλουθες βασικές αρχές: **α)** Ο θεσμός και τα προσόντα του Ορκωτού Ελεγκτή θα διέπονται από τα προβλεπόμενα στην 8^η Οδηγία ΕΟΚ². **β)** ...».

2. Επίσης, τα άρθρα 1 (παρ. 1), 2 και 9 (παρ. 1, 2 περ. ε') του π.δ. 226/1992 (Α' 120) ορίζουν τα εξής:

Άρθρο 1.- «**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. **2.** ... **3.** ...».

¹ Οικονομικού Επιμελητηρίου Ελλάδος

² ήτοι, η 84/253/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 10^{ης} Απριλίου 1984 (ΕΕ L 126 της 12.5.1984 σ. 0020 - 0026)

Άρθρο 2.- «**1.** Η σύσταση και η λειτουργία του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών αποβλέπει στην άσκηση του ελέγχου της οικονομικής διαχείρισης των πάσης φύσεως δημοσίων και ιδιωτικών οργανισμών και επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, ανεξαρτήτως της νομικής τους μορφής (ιδρύματος, εταιρείας ή άλλου νομικού προσώπου δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου), από πρόσωπα με αυξημένα επαγγελματικά προσόντα που ασκούν το έργο τους με διαφάνεια και υπευθυνότητα, έτσι ώστε να διασφαλίζεται η εγκυρότητα και αξιοπιστία των πορισμάτων των διενεργούμενων ελέγχων, σύμφωνα με τα διεθνώς ανεγνωρισμένα Ελεγκτικά πρότυπα και τους όρους που τίθενται από την εσωτερική και την κοινοτική νομοθεσία. **2.** Για την πραγματοποίηση του παραπάνω σκοπού οι Ορκωτοί Ελεγκτές απολαμβάνουν προσωπικής και λειτουργικής ανεξαρτησίας, υποκείμενοι πάντως στις υποχρεώσεις και τις ευθύνες που προσδιορίζονται από τις διατάξεις του παρόντος. **3.** Στους σκοπούς του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών περιλαμβάνεται και η προαγωγή της Λογιστικής και Ελεγκτικής επιστήμης.».

Άρθρο 9.- «**1.** Το Εποπτικό Συμβούλιο ασκεί τη διοίκηση του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών ως νομικού προσώπου και είναι επιφορτισμένο με την εποπτεία του έργου των Ορκωτών Ελεγκτών. **2.** Το Εποπτικό Συμβούλιο έχει τις αρμοδιότητες που ορίζονται με τις διατάξεις του παρόντος ή ανατίθενται σ' αυτό με αποφάσεις της Γενικής Συνέλευσης, Ειδικότερα: α) ... ε) Ασκεί, δια των αρμοδίων οργάνων, εποπτεία και έλεγχο επί του Σώματος και επιβλέπει το ασκούμενο από τους Ορκωτούς Ελεγκτές έργο για την τήρηση των νόμων και κανόνων της επαγγελματικής δεοντολογίας και τη διασφάλιση της ποιότητας και διαφάνειας των παρεχομένων από αυτούς υπηρεσιών και του κύρους του επαγγέλματος. στ) ...».

3. Εξάλλου, στα άρθρα 1 (παρ. 1 και 12), 2 (περ. β', δ' και ε'), 3 (παρ. 1 περ. β'), 5 (παρ. 2 {περ. α', β', γ' και ζ'}, 3 {περ. α'} και 5) του ν. 3148/2003 (Α' 136) ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 1.- «**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 δημοσίου συμφέροντος, έχει διοικητική και οικονομική αυτοτέλεια και απολαύει λειτουργικής ανεξαρτησίας... (όπως το β' εδάφιο προστέθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 26 του ν. 4170/2013 - ΦΕΚ Α' 163/12.7.13). ...**12** (όπως η παράγραφος αυτή προστέθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 47 του ν. 4305/2014 - ΦΕΚ Α' 237/31.10.14) Στην Ε.Λ.Τ.Ε. λειτουργεί Γραφείο Νομικού Συμβούλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3086/2002 (Α' 324). ...».

Άρθρο 2.- «Η Ε.Λ.Τ.Ε. έχει τις εξής αρμοδιότητες: α) ... **β)** Μεριμνά για τον έλεγχο της ποιότητας των υποχρεωτικών λογιστικών ελέγχων. γ) ... **δ)** Ασκεί εποπτεία στο Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.), σχετικά με την τήρηση των κανόνων που διέπουν την άσκηση του λειτουργήματος των μελών του. Με προεδρικό διάταγμα που εκδίδεται ύστερα από πρόταση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, καθορίζεται η έκταση, το περιεχόμενο και ο τρόπος της εποπτείας. **ε)** Αξιολογεί τα πορίσματα του ελέγχου διαχείρισης του ΣΟΕΛ. ... ».

Άρθρο 3.- «**1.** Στην Ε.Λ.Τ.Ε. συνιστώνται: α) ... **β)** Συμβούλιο Ποιοτικού Ελέγχου (Σ.Π.Ε.) ...».

Άρθρο 5.- (όπως το άρθρο αυτό, αρχικά αντικατασταθέν με το άρθρο 19 του ν. 3581/2007 {Α' 140}, ισχύει μετά την εκ νέου αντικατάστασή του με το άρθρο 28 του ν. 4170/2013 {Α' 163}) «**1.** ... **2.** Το Σ.Π.Ε. είναι αρμόδιο: **α)** για τη διενέργεια ποιοτικών ελέγχων επί των προσώπων των παρ. 2 έως 8 του άρθρου 2 του ν. 3693/2008 (Α' 174), **β)** για τη διατύπωση υποδείξεων προς τα πρόσωπα των παραγράφων 2 έως 8 του άρθρου 2 του ν. 3693/2008, ως αποτέλεσμα ποιοτικών ελέγχων, **γ)** για τη διεξαγωγή ερευνών προς διαπίστωση τυχόν παραβάσεων της νομοθεσίας και του ρυθμιστικού πλαισίου που διέπει τις εργασίες των ελεγκτών συμπεριλαμβανομένων των κανονιστικών αποφάσεων της ΕΛΤΕ, του εκάστοτε ισχύοντος Κώδικα Δεοντολογίας, των ελεγκτικών προτύπων ή των προτύπων διασφάλισης της ποιότητας, είτε αυτεπαγγέλτως είτε κατόπιν καταγγελίας, **δ)** για τη διατύπωση εισηγήσεων προς το Δ.Σ. της ΕΛΤΕ ως αποτέλεσμα της διεξαγωγής ερευνών κατά την περίπτωση γ' της παρούσας παραγράφου, ... **στ)** για τη διατύπωση γενικών εισηγήσεων προς το Δ.Σ. της ΕΛΤΕ επί ελεγκτικών θεμάτων, θεμάτων άσκησης ποιοτικού ελέγχου και διερεύνησης πειθαρχικών παραβάσεων

και ζ) επί οιοδήποτε άλλου θέματος προσιδιάζει στην άσκηση ποιοτικού ελέγχου επί της ελεγκτικής εργασίας, καθώς στη διερεύνηση των υποθέσεων για τη διαπίστωση της τυχόν τέλεσης πειθαρχικών παραβάσεων. 3. Με απόφαση του Δ.Σ. της ΕΛΤΕ ρυθμίζεται το περιεχόμενο, ο τρόπος και η διαδικασία διενέργειας των ποιοτικών ελέγχων και κάθε άλλο θέμα, ιδίως δε: α) τα πρόσωπα, φυσικά ή νομικά, που θα διενεργούν τους ποιοτικούς ελέγχους, β) 5. Με απόφαση του Δ.Σ. της ΕΛΤΕ καθορίζεται η δαπάνη για τη διενέργεια του ποιοτικού ελέγχου, η οποία βαρύνει τον προϋπολογισμό της ΕΛΤΕ.».

4. Ακολουθως, στα άρθρα 2 (αρ. 10), 29 (παρ. 1 περ. α', β, ε', η'), 32 (παρ. 1-4 περ. β', γ'), 35, 36 (παρ. 1), 39, 43 και 52 της Οδηγίας 2006/43/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου (ΕΕ L 157 της 9^{ης} Ιουνίου 2006) ορίζονται τα ακόλουθα:

Άρθρο 2.- «1. ... 10. "αρμόδιες αρχές": αρχές ή φορείς που είναι εκ του νόμου υπεύθυνοι για τη ρύθμιση ή και την εποπτεία των νόμιμων ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων ή συγκεκριμένων πτυχών τους. Η αναφορά στην "αρμόδια αρχή" σε ένα συγκεκριμένο άρθρο σημαίνει αναφορά στην αρμόδια αρχή ή το αρμόδιο όργανο (-α) που είναι υπεύθυνοι για τις λειτουργίες που αναφέρονται στο άρθρο αυτό. 11. ...».

Άρθρο 29.- «1. Κάθε κράτος μέλος εξασφαλίζει ότι όλοι οι νόμιμοι ελεγκτές και όλα τα ελεγκτικά γραφεία υπόκεινται σε σύστημα διασφάλισης ποιότητας που πληροί τουλάχιστον τα ακόλουθα κριτήρια: α) το σύστημα είναι οργανωμένο ώστε να είναι ανεξάρτητο από τους εξεταζόμενους νόμιμους ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία και υπόκειται στη δημόσια εποπτεία που προβλέπεται στο κεφάλαιο VIII. β) η χρηματοδότηση του συστήματος είναι εξασφαλισμένη και δεν δύναται να επηρεαστεί με αθέμιτο τρόπο από νόμιμους ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία. ... γ) ... ε) η επιλογή των προσώπων στα οποία θα ανατεθεί συγκεκριμένη αποστολή ελέγχου διασφάλισης ποιότητας γίνεται με αντικειμενική διαδικασία που αποβλέπει στην αποφυγή κάθε σύγκρουσης συμφερόντων μεταξύ των προσώπων αυτών και του εξεταζόμενου νόμιμου ελεγκτή ή ελεγκτικού γραφείου. ... δ) ... η) ο έλεγχος διασφάλισης ποιότητας διενεργείται τουλάχιστον κάθε έξι χρόνια. ... θ) ...».

Άρθρο 32.- «1. Τα κράτη μέλη οργανώνουν αποτελεσματικό σύστημα δημόσιας

εποπτείας των νόμιμων ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων, το οποίο βασίζεται στις αρχές που διατυπώνονται στις παραγράφους 2 έως 7. **2.** Όλοι οι νόμιμοι ελεγκτές και όλα τα ελεγκτικά γραφεία υπόκεινται σε δημόσια εποπτεία. **3.** Η διοίκηση του συστήματος ανατίθεται σε μη επαγγελματίες που γνωρίζουν καλά τα θέματα που σχετίζονται με τον υποχρεωτικό έλεγχο. Τα κράτη μέλη μπορούν ωστόσο να επιτρέπουν τη συμμετοχή μειοψηφίας επαγγελματιών στη διοίκηση του συστήματος δημόσιας εποπτείας. Τα πρόσωπα που συμμετέχουν στη διοίκηση του συστήματος δημόσιας εποπτείας επιλέγονται με ανεξάρτητη και διαφανή διαδικασία διορισμού. **4.** Το σύστημα δημόσιας εποπτείας πρέπει να έχει την τελική ευθύνη για την εποπτεία: α) ... β) της υιοθέτησης προτύπων επαγγελματικής δεοντολογίας και εσωτερικού ελέγχου ποιότητας των ελεγκτικών γραφείων, καθώς και ελεγκτικών προτύπων και γ) της συνεχούς εκπαίδευσης, της διασφάλισης ποιότητας και των συστημάτων ερευνών και πειθαρχικών κυρώσεων. 5. ...».

Άρθρο 35.- «**1.** Τα κράτη μέλη ορίζουν μία ή περισσότερες αρχές για τους σκοπούς των καθηκόντων που προβλέπονται στην παρούσα οδηγία. ...».

Άρθρο 36.- «**1.** Οι αρμόδιες αρχές των κρατών μελών, που είναι υπεύθυνες για τη χορήγηση άδειας, την καταχώρηση, τη διασφάλιση ποιότητας, τον έλεγχο και την πειθαρχία συνεργάζονται εφόσον είναι αναγκαίο για την εκπλήρωση των αντιστοίχων καθηκόντων τους σύμφωνα με την παρούσα οδηγία. Οι αρμόδιες αρχές σε ένα κράτος μέλος, που είναι υπεύθυνες για τη χορήγηση άδειας, την καταχώρηση, τη διασφάλιση ποιότητας, τον έλεγχο και την πειθαρχία, παρέχουν συνδρομή στις αρμόδιες αρχές των άλλων κρατών μελών. ...».

Άρθρο 39.- «Τα κράτη μέλη δύνανται να εξαιρούν οντότητες δημοσίου συμφέροντος που δεν έχουν εκδώσει μεταβιβάσιμους τίτλους εισηγμένους για διαπραγμάτευση σε οργανωμένη αγορά κατά την έννοια του άρθρου 4 παράγραφος 1 σημείο 14 της οδηγίας 2004/39/EK και τον νόμιμο ελεγκτή τους (τους νόμιμους ελεγκτές τους) ή το ελεγκτικό γραφείο (τα ελεγκτικά γραφεία) από μία ή περισσότερες από τις απαιτήσεις του κεφαλαίου αυτού».

Άρθρο 43.- «Ο έλεγχος διασφάλισης ποιότητας του άρθρου 29 διενεργείται τουλάχιστον κάθε τρία χρόνια για τους νόμιμους ελεγκτές ή τα ελεγκτικά γραφεία

που διενεργούν τον υποχρεωτικό έλεγχο οντοτήτων δημοσίου συμφέροντος.».

Άρθρο 52.- «Το κράτος μέλος που απαιτεί τον υποχρεωτικό έλεγχο μπορεί να επιβάλλει αυστηρότερες απαιτήσεις, εκτός εάν ορίζεται άλλως εκ της παρούσας οδηγίας.».

5. Περαιτέρω, τα άρθρα 1, 2 (περ. 1-3, 12), 27, 30, 39 και 44 του ν. 3693/2008 (Α' 174) ορίζουν τα παρακάτω:

Άρθρο 1.- «Ο παρών νόμος έχει ως αντικείμενο την εναρμόνιση της ελληνικής νομοθεσίας με τις διατάξεις της Οδηγίας 2006/43/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 17^{ης} Μαΐου 2006 (ΕΕ L 157 της 9.6.2006) και τη συνεπαγόμενη, λόγω της προαναφερόμενης εναρμόνισης, συμπλήρωση και μεταβολή του νομοθετικού πλαισίου που διέπει τον ελεγκτικολογιστικό θεσμό, όπως κυρίως το νομοθετικό αυτό πλαίσιο έχει ρυθμισθεί από το ν. 3148/2003.».

Άρθρο 2.- «Για τους σκοπούς του παρόντος νόμου και κάθε νομοθετικής ρύθμισης που διέπει τον ελεγκτικολογιστικό θεσμό ισχύουν οι ακόλουθοι ορισμοί:

1. "Υποχρεωτικός έλεγχος": ο έλεγχος των ατομικών ή ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων που προβλέπονται από τις Οδηγίες 78/60/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 25^{ης} Ιουλίου 1978 (ΕΕ L 222 της 14.8.1978), 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 13^{ης} Ιουνίου 1983 (ΕΕ L 93 της 18.7.1983), 86/635/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 8^{ης} Δεκεμβρίου 1986 (ΕΕ L της 31.12.1986) και της Οδηγίας 91/674/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 19^{ης} Δεκεμβρίου 1991 (ΕΕ L 374 της 31.12.1991). Επίσης ως "υποχρεωτικός έλεγχος" ορίζεται και οποιασδήποτε φύσης και έκτασης ελεγκτική εργασία προβλέπεται από την υφιστάμενη νομοθεσία, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου, ότι διενεργείται από νόμιμο ελεγκτή ή ελεγκτικό γραφείο. Με κανονιστικές πράξεις της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ) μπορεί να χαρακτηριστεί ως "υποχρεωτικός έλεγχος" οποιασδήποτε φύσης και έκτασης ελεγκτική εργασία αναλαμβάνεται από τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα των παραγράφων 2 έως 8 του παρόντος άρθρου.

2. "Νόμιμος ελεγκτής": φυσικό πρόσωπο που έχει λάβει, σύμφωνα, με τον παρόντα νόμο ή την Οδηγία 43/2006 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 17^{ης} Μαΐου 2006 (ΕΕ L 157 της 9.6.2006), άδεια από τις αρμόδιες αρχές κράτους – μέλους να διενεργεί υποχρεωτικούς ελέγχους.

3. "Ελεγκτικό γραφείο": νομικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από τον τύπο της νομικής του προσωπικότητας ή οποιαδήποτε άλλη οντότητα που δεν έχει νομική προσωπικότητα, η οποία έχει λάβει, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο ή την Οδηγία 43/2006 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 17^{ης} Μαΐου 2006 (ΕΕ L 157 της 9.6.2006), άδεια από τις αρμόδιες αρχές κράτους – μέλους να διενεργεί υποχρεωτικούς ελέγχους. 4. ...

12. "Οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος": οι οντότητες που διέπονται από το δίκαιο ενός κράτους – μέλους των οποίων οι μεταβιβάσιμοι τίτλοι είναι εισηγμένοι προς διαπραγμάτευση σε οργανωμένη αγορά οποιουδήποτε κράτους – μέλους, κατά την έννοια του άρθρου 4 παράγραφος 1 σημείο 14 της Οδηγίας 2004/39/ΕΚ, οι οντότητες που προβλέπονται από το άρθρο 1 σημείο 1 της Οδηγίας 2000/12/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 20^{ης} Μαρτίου 2000, οι οντότητες που προβλέπονται στο άρθρο 2 παράγραφος 1 της Οδηγίας 91/674/ΕΟΚ. Με κανονιστική πράξη της ΕΛΤΕ μπορούν να ορισθούν και άλλες οντότητες ως οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος για τους σκοπούς του παρόντος νόμου, με γνώμονα τη φύση των δραστηριοτήτων τους, το μέγεθός τους, τον αριθμό των απασχολούμενων σε αυτές και άλλα παρεμφερή κριτήρια. ...».

Άρθρο 27.- «**1.** Η εποπτεία του συστήματος ποιοτικού ελέγχου των νομίμων ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων ανατίθεται στην ΕΛΤΕ που έχει συσταθεί με το ν.3148/2003. **2.** Η διοικητική μέριμνα για την εκτέλεση του ποιοτικού ελέγχου των νομίμων ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων ανατίθεται στο όργανο της ΕΛΤΕ που προβλέπεται από το άρθρο 3 παρ. 1 του ν. 3148/2003, με το όνομα Συμβούλιο Ποιοτικού Ελέγχου (ΣΠΕ). Οι αρμοδιότητες του ΣΠΕ αναφέρονται στο άρθρο 5 του ν. 3148/2003, όπως ισχύει σήμερα.».

Άρθρο 30.- «Η δημόσια εποπτεία επί των νομίμων ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων ασκείται από την ΕΛΤΕ, με βάση τις αρχές που διατυπώνονται στο ν. 3148/2003, άρθρα 1 έως 13, όπως ισχύει σήμερα.».

Άρθρο 39.- «Ο ποιοτικός έλεγχος που προβλέπεται από το άρθρο 27 διενεργείται τουλάχιστον κάθε τρία χρόνια για τους νόμιμους ελεγκτές ή τα ελεγκτικά γραφεία και τις ελεγκτικές οντότητες τρίτων χωρών, που διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος και τουλάχιστον κάθε έξι χρόνια,

εφόσον τα παραπάνω πρόσωπα δεν διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος.».

Άρθρο 44.- «Από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου καταργούνται: **1.** Οι διατάξεις του π.δ. 226/1992 "Περί συστάσεως, οργανώσεως και λειτουργίας του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών, καθώς και περί των όρων εγγραφής σε ειδικό μητρώο και ασκήσεως του επαγγέλματος του Ορκωτού Ελεγκτή" 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. **3.** (όπως η παράγραφος αυτή προστέθηκε με την παρ.21 του άρθρου 33 του ν. 4170/2013-ΦΕΚ Α' 163/12.7.13) Με προεδρικό διάταγμα που εκδίδεται με πρόταση του Υπουργού Οικονομικών, ύστερα από εισήγηση της ΕΛΤΕ, τροποποιείται το π.δ. 226/1992 (Α' 120).».

6. Τέλος, κατ' επίκληση των διατάξεων του άρθρου 5 (παρ. 2)³ και 9 του ν. 3148/2003, όπως αμφότερες ίσχυαν πριν από την τροποποίησή τους με τις διατάξεις των άρθρων 28 και 32, αντιστοίχως, του ν. 4170/2013 (Α' 163/12.7.2013)⁴, εκδόθηκε η⁵ υπ'αριθμ.7950/159/22.2.2011 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (Β' 458/23.3.2011) "Ρύθμιση του περιεχομένου και του τρόπου άσκησης των ποιοτικών ελέγχων και κάθε άλλου σχετικού θέματος", στα άρθρα 1, 3 (παρ. 1, 3 περ. α' – γ', 4-6) και 4 (παρ. 1, 2) της οποίας ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 1.- «**1.** Οι διατάξεις της παρούσας εφαρμόζονται ως προς όλα τα φυσικά και νομικά πρόσωπα των παραγράφων 2 έως 8 του άρθρου 2 του ν. 3693/2008 που αναλαμβάνουν και πραγματοποιούν ελεγκτικές εργασίες, οι οποίες ρυθμίζονται στην εκάστοτε κείμενη νομοθεσία και τις σχετικές κανονιστικές αποφάσεις της ΕΛΤΕ ως "υποχρεωτικοί έλεγχοι". **2.** Για τους σκοπούς της παρούσας ως

³ όπως αυτό ίσχυε, αντικατασταθέν με το άρθρο 19 ν. 3581/2007 (Α' 140)

⁴ με τις οποίες, το πρώτον, θεσπίστηκε ειδικώς η αποφασιστική αρμοδιότητα του Δ.Σ. της ΕΛΤΕ για ρύθμιση του περιεχομένου, του τρόπου και της διαδικασίας διενέργειας ποιοτικών ελέγχων, καθώς και ότι η αρμοδιότητά αυτή ως κανονιστική είναι δημοσιευτέα στην ΕΤΚ, σε αντίθεση με τα μέχρι τότε ισχύοντα περί του ότι η προς τούτο απαιτούμενη απόφαση του Δ.Σ. της Ε.Λ.Τ.Ε. έπρεπε να εγκριθεί από τον Υπουργό Οικονομίας & Οικονομικών

⁵ εγκριτική του πρακτικού του Δ.Σ. της Ε.Λ.Τ.Ε. με αριθμό 42/19.11.2010

ελεγχόμενοι φορείς νοούνται τα αναφερόμενα στην παρ. 1 του παρόντος άρθρου φυσικά και νομικά πρόσωπα.».

Άρθρο 3.- «**1.** Οι έλεγχοι πραγματοποιούνται από φυσικά πρόσωπα, εντεταλμένους ελεγκτές της ΕΛΤΕ. ... **3.** Για τη διασφάλιση της ανεξαρτησίας και της αντικειμενικότητας των ποιοτικών ελέγχων, τα πρόσωπα της παρ. 1 του παρόντος άρθρου υπόκεινται στους ακόλουθους περιορισμούς: **α)** Δεν επιτρέπεται να ασκούν το επάγγελμα του νόμιμου ελεγκτή ή να εργάζονται για λογαριασμό νόμιμου ελεγκτή ή ελεγκτικού γραφείου ή να συνδέονται κατά οποιονδήποτε τρόπο με ελεγχόμενο φορέα. **β)** Δεν επιτρέπεται να συμμετέχουν σε ποιοτικό έλεγχο νόμιμου ελεγκτή ή ελεγκτικού γραφείου, στο οποίο κατά την προηγούμενη διετία εργάστηκαν ως εταίροι ή υπάλληλοι ή συνδέονταν κατά οποιοδήποτε τρόπο με ελεγχόμενο φορέα. **γ)** Δεν συντρέχει σύγκρουση συμφερόντων μεταξύ αυτών και του ελεγχόμενου φορέα, επί του οποίου θα πραγματοποιήσουν ποιοτικό έλεγχο. **δ)** ... **4.** Τα πρόσωπα της παρ. 1 υποχρεούνται να υποβάλλουν στο Σ.Π.Ε. πριν από την έναρξη εκάστου ποιοτικού ελέγχου που τους ανατίθεται, "δήλωση ανεξαρτησίας", με την οποία θα δηλώνουν ότι συμμορφώνονται με τις απαιτήσεις της παρ. 3 του παρόντος άρθρου. ... **5.** Οι εντεταλμένοι ελεγκτές της παρ. 1 του παρόντος ορίζονται με απόφαση του Δ.Σ. της ΕΛΤΕ, μετά από εισήγηση του Σ.Π.Ε. **6.** Οι εντεταλμένοι ελεγκτές τελούν υπό την εποπτεία του Σ.Π.Ε.».

Άρθρο 4.- «**1.** Οι ελεγχόμενοι φορείς έχουν την υποχρέωση πλήρους και απρόσκοπτης συνεργασίας με την ΕΛΤΕ και τους εντεταλμένους ελεγκτές της στο πλαίσιο της διενέργειας ποιοτικού ελέγχου. **2.** Η συνεργασία αυτή περιλαμβάνει συμμόρφωση των εποπτευόμενων με κάθε αίτημα της ΕΛΤΕ και των εντεταλμένων ελεγκτών της, στο πλαίσιο άσκησης των αρμοδιοτήτων τους, σχετικά με: **α)** Την προετοιμασία και διαθεσιμότητα όλων των απαραίτητων εγγράφων, στοιχείων και πληροφοριών, καθώς και του αρμόδιου προσωπικού του ελεγχόμενου φορέα προς την ΕΛΤΕ και τους εντεταλμένους ελεγκτές της, για την απρόσκοπτη διεκπεραίωση του ποιοτικού ελέγχου της ΕΛΤΕ. **β)** Την παροχή πρόσβασης και τη διαβίβαση κάθε εγγράφου στοιχείου και πληροφορίας που σχετίζονται ή μπορεί να σχετίζονται με τον υπό εκτέλεση ποιοτικό έλεγχο της ΕΛΤΕ και βρίσκεται στην κατοχή του ελεγχόμενου φορέα. **γ)** Την παροχή

πληροφοριών και διευκρινίσεων μέσω συνεντεύξεων, γραπτών αναφορών ή κάθε άλλου πρόσφορου κατά την κρίση της ΕΛΤΕ μέσου. 2. ...».

III. 1. Με το π.δ. 226/1992⁶, με το οποίο συνεστήθη από ανεξάρτητους επαγγελματίες Ελεγκτές που εγγράφονται σε ειδικό Μητρώο και ασκούν το επάγγελμα του Ορκωτού Ελεγκτή (άρθρο 1 παρ. 1) το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών – Σ.Ο.Ε.⁷ ρυθμίστηκαν τα των ελεγκτικών αρμοδιοτήτων των Ορκωτών Ελεγκτών (άρθρα 2, 3 και 4), καθώς και τα της συνθέσεώς του και τα των οργάνων διοικήσεώς του (άρθρα 5 – 9). Ειδικότερα, η σύσταση του ανωτέρω Σώματος (ήδη ΣΟΕΛ) απέβλεπε στην άσκηση του ελέγχου της οικονομικής διαχείρισεως των πάσης φύσεως δημοσίων και ιδιωτικών οργανισμών και επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, ανεξαρτήτως της νομικής τους μορφής, από πρόσωπα με αυξημένα επαγγελματικά προσόντα που ασκούν το έργο τους, έτσι ώστε να διασφαλίζεται η εγκυρότητα και αξιοπιστία των πορισμάτων των διενεργούμενων ελέγχων, σύμφωνα με τα διεθνώς αναγνωρισμένα ελεγκτικά πρότυπα και τους όρους που τίθενται από την εσωτερική και την κοινοτική νομοθεσία (βλ. παρ. 1 του άρθρου 2)⁸. Σε ό,τι, δε, αφορά τις αρμοδιότητες του ασκούντος τη διοίκηση του ΣΟΕΛ Εποπτικού Συμβουλίου είναι σαφές ότι περιλαμβάνονταν, μεταξύ των άλλων, και η άσκηση, δια των αρμοδίων οργάνων, εποπτείας και ελέγχου επί του Σώματος, καθώς και επίβλεψη του ασκούμενου από τους Ορκωτούς Ελεγκτές έργου για την τήρηση των νόμων και κανόνων της επαγγελματικής δεοντολογίας και τη διασφάλιση της ποιότητας και διαφάνειας των παρεχομένων από αυτούς υπηρεσιών και του κύρους του επαγγέλματος⁹

2. Εξάλλου, κατά την έννοια των ως άνω, υπό στοιχ. ΙΙ.3., διατάξεων του ν. 3148/2003, αυτοτελώς αλλά και συνδυαστικά μεταξύ των ερμηνευομένων, αλλά και σε συνδυασμό και με τα εκτιθέμενα στην εισηγητική του νόμου αυτού έκθεση (σελ. 1), σαφώς προκύπτει ότι, προς τον σκοπό της ακριβούς και

⁶ εκδοθέν κατ' εξουσιοδότηση της παραγράφου 2 του άρθρου 75 του ν. 1969/1991

⁷ και μετέπειτα Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών – Σ.Ο.Ε.Λ., όπως μετονομάστηκε με το άρθρο 38 του ν. 2733/1999 – ΦΕΚ Α' 155, το οποίο, ωστόσο, μετά την απόληψη των λέξεων "αποτελεί Ν.Π.Δ.Δ." από τον πρώτο στίχο της παραγράφου 2 του άρθρου 1 τούτου (π.δ. 226/92) με την παρ. 1 του άρθρου 1 του π.δ. 121/93 (Α' 53) στερείται νομικής προσωπικότητας - ΓνμδΝΣΚ 286/2012

⁸ ΟΛΣΤΕ 2469 – 71/2008, ό.π.

⁹ βλ. περ. ε' της παραγράφου 2 του άρθρου 9 π.δ. 226/1992

αδιαμφισβήτητης απεικόνισης της πραγματικής χρηματοοικονομικής θέσης των ανωνύμων εταιρειών προς όφελος του επενδυτικού κοινού ως και του ευρύτερου οικονομικού συνόλου¹⁰ εισήχθησαν δια του νομοθετήματος αυτού¹¹ ρυθμίσεις αναγόμενες σε ζητήματα που αφορούν την οργάνωση, άσκηση και εποπτεία του επαγγέλματος των ορκωτών – λογιστών: Ειδικότερα, μεταξύ άλλων ρυθμίσεων, προβλέφθηκε: **α)** Η δημιουργία, ως ν.π.δ.δ., ανεξάρτητης εποπτικής Αρχής, με την ονομασία Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.), η οποία λειτουργεί αποκλειστικά χάριν του δημοσίου συμφέροντος, έχει διοικητική και οικονομική αυτοτέλεια και απολαύει λειτουργικής ανεξαρτησίας (βλ. παρ. 1 του άρθρου 1). Σκοπός της Αρχής αυτής, που εποπτεύεται από τον Υπουργό των Οικονομικών (βλ. παρ. 2 του άρθρου 1), είναι η ενίσχυση της διαφάνειας λειτουργίας των επιχειρήσεων με την ανάθεση σ' αυτήν της ευθύνης για την εφαρμογή θεμάτων λογιστικής τυποποίησης και λογιστικών ελέγχων που διενεργούνται στις ανώνυμες εταιρείες και τα λοιπά νομικά πρόσωπα από φυσικά πρόσωπα και ελεγκτικές εταιρείες μέλη του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών – Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.). **β)** Η εισαγωγή του ποιοτικού ελέγχου του έργου των Ορκωτών Ελεγκτών - Λογιστών, μέσω της οργανωτικής διάρθρωσης της ΕΛΤΕ, που έγινε στο πλαίσιο της ανάθεσης σ' αυτήν των αναφερομένων στο άρθρο 2 του νόμου αυτού αρμοδιοτήτων¹² στην οποία, εκτός των άλλων, περιλαμβάνεται και η σύσταση του Συμβουλίου Ποιοτικού Ελέγχου (Σ.Π.Ε.)¹³ Μεταξύ των άλλων αρμοδιοτήτων του Σ.Π.Ε.¹⁴ περιλαμβάνονται και οι αναγόμενες: **ι)** στη διενέργεια ποιοτικών ελέγχων και διατύπωση υποδείξεων, ως αποτέλεσμα τούτων, στα πρόσωπα των παρ. 2 έως 8 του άρθρου 2 του ν. 3693/2008¹⁵, δηλ. μεταξύ των άλλων του «νόμιμου ελεγκτή» και «ελεγκτικού γραφείου»¹⁶ **ii)** στη διατύπωση γενικών εισηγήσεων προς το Δ.Σ. της Ε.Λ.Τ.Ε. επί ελεγκτικών θεμάτων, θεμάτων

¹⁰ βλ. ΟΛΣΤΕ 2469 – 2471/2008 - 11^η σκ.

¹¹ βλ. άρθρα 1 έως και 13

¹² όπως, μεταξύ άλλων, και της μέριμνας για τον έλεγχο της ποιότητας των υποχρεωτικών λογιστικών ελέγχων - βλ. περ. β'

¹³ βλ. άρθρο 3 παρ. 1 περ. β'

¹⁴ βλ. άρθρο 5 παρ. 2

¹⁵ βλ. περ. α', β' της παραγράφου 2 του άρθρου 5

¹⁶ βλ. παραγράφους 2 και 3 του άρθρου 2 του ν. 3693/2008

άσκησης ποιοτικού ελέγχου και διερεύνησης πειθαρχικών παραβάσεων¹⁷ και **iii)** σε οποιοδήποτε άλλο θέμα προσιδιάζει στην άσκηση ποιοτικού ελέγχου επί της ελεγκτικής εργασίας, καθώς και στη διερεύνηση των υποθέσεων για τη διαπίστωση της τυχόν τέλεσης πειθαρχικών παραβάσεων¹⁸. **γ)** Η καθιέρωση αυστηρών πειθαρχικών ποινών σε περιπτώσεις παραβίασης των κανόνων ελέγχου (άρθρο 6). **δ)** Η θεσμοθέτηση περιορισμών αλλά και ασυμβίβαστων στην άσκηση του ελεύθερου επαγγέλματος, προς τον σκοπό της ενίσχυσης της ανεξαρτησίας του Ορκωτού Ελεγκτή – Λογιστή (βλ. άρθρο 12).

3. α. Επίσης, από τις υπό στοιχ. ΙΙ. 5., εκτιθέμενες διατάξεις του ν. 3693/2008, αυτοτελώς αλλά και συνδυαστικά μεταξύ των ερμηνευομένων, αλλά σε συνδυασμό με τα αναφερόμενα στην αιτιολογική τούτου έκθεση (σελ. 1), σαφώς προκύπτει ότι δι' αυτού εσκοπήθη η εναρμόνιση του μέχρι τότε ισχύοντος οικείου νομικού πλαισίου με την Οδηγία 2006/43/ΕΚ περί υποχρεωτικών ελέγχων των ετήσιων και των ενοποιημένων λογαριασμών, για την τροποποίηση των Οδηγιών 78/660/ΕΟΚ¹⁹ και 83/349/ΕΟΚ²⁰ του Συμβουλίου και για την κατάργηση της 8^{ης} Οδηγίας 84/253/ΕΟΚ²¹ του Συμβουλίου και άλλες διατάξεις. Έτσι ώστε, δια της ενσωμάτωσης της ανωτέρω οδηγίας του 2006 στην εσωτερική έννομη τάξη, να εξασφαλιστούν, σε ευρωπαϊκό επίπεδο, ορισμένοι ελάχιστοι παράμετροι ως προς το ελεγκτικό επάγγελμα και τη διεξαγωγή των εκ του νόμου υποχρεωτικών ελέγχων στις οικονομικές καταστάσεις των εταιριών και των ομίλων εταιριών. Προς τούτο κατέστη αναγκαία η εισαγωγή νέου νομοθετικού πλαισίου που υπαγορεύθηκε από το ανωτέρω δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αλλά και από τις γενικότερες σύγχρονες τάσεις τόσο στον ευρωπαϊκό όσο και διεθνή χώρο. Μεταξύ των άλλων παρεμβάσεων περιλαμβάνονται και ρυθμίσεις που καθορίζουν τους κανόνες σχετικά με τον έλεγχο των ετήσιων και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων που μπορεί να επεκτείνονται και σε άλλες ελεγκτικές εργασίες που

¹⁷ βλ. περ. στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 5

¹⁸ βλ. περ. ζ' της παραγράφου 2 του άρθρου 5

¹⁹ της 25^{ης} Ιουλίου 1978 (ΕΕ L 222 της 14.8.1978, σ. 11 έως 31) που αφορά τον υποχρεωτικό έλεγχο ετήσιων λογαριασμών εταιριών ορισμένων μορφών

²⁰ Της 13^{ης} Ιουνίου 1983 (ΕΕ L 193 της 18.7.1983, σ. 1 έως 17) που αφορά τον υποχρεωτικό έλεγχο των ενοποιημένων λογαριασμών

²¹ με την οποία θεσπίστηκαν οι προϋποθέσεις για τη χορήγηση άδειας ασκήσεως επαγγέλματος του ορκωτού ελεγκτή

διενεργούνται από τους ελεγκτές και τις ελεγκτικές εταιρείες. Όπως, μεταξύ των άλλων, η υιοθέτηση από την ΕΛΤΕ των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων, βάσει των οποίων θα πρέπει να διενεργούνται οι έλεγχοι, θέματα που αφορούν την αντικειμενικότητα των ελέγχων, την ανεξαρτησία των νόμιμων ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων, καθώς και ζητήματα προστασίας των επαγγελματικών δεδομένων των ελεγχομένων.

β. Ειδικότερα²²: **1)** Με το άρθρο 1 τούτου καθορίζεται το αντικείμενο του παρόντος νόμου, που είναι η εναρμόνιση της ελληνικής νομοθεσίας που διέπει το ελεγκτικό λογιστικό επάγγελμα με τις διατάξεις της Οδηγίας 2006/43/EK και η συνεπαγόμενη αναγκαία συμπλήρωση – μεταβολή του σχετικού νομοθετικού πλαισίου, κυρίως δηλαδή του ν. 3148/2003. **2)** Με το άρθρο 2 εισάγονται νέες λεπτομερείς έννοιες και ορισμοί, ήτοι στοιχεία απαραίτητα για την κατανόηση του κειμένου του νόμου, καθώς επίσης δημιουργούνται με την Οδηγία νέες έννομες σχέσεις, με περαιτέρω αποτέλεσμα τη μεταβολή του προηγούμενου σχετικού νομοθετικού πλαισίου. **3)** Με το άρθρο 27 ορίζεται ότι η γενικότερη εποπτεία του συστήματος του ποιοτικού ελέγχου ανατίθεται στην ΕΛΤΕ, ενώ η διοικητική μέριμνα για την εκτέλεση του ποιοτικού ελέγχου ανατίθεται στο Συμβούλιο Ποιοτικού Ελέγχου (ΣΠΕ). **4)** Με το άρθρο 30 ορίζεται η ΕΛΤΕ ως ασκούσα τη δημόσια εποπτεία επί των νομίμων ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων σύμφωνα με το ν. 3148/2003, με την επισήμανση ότι η εποπτεία είναι γενικής μορφής, είναι δηλαδή εκτεταμένη και ασκείται κατά παραχώρηση κρατικής εξουσίας ως ν.π.δ.δ. **5)** Με το άρθρο 39 ορίζεται ότι ο έλεγχος της ποιότητας, όπως αναφέρεται στο άρθρο 27 τούτου, διενεργείται κάθε τρία χρόνια για τους νόμιμους ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία, που διενήργησαν τους υποχρεωτικούς ελέγχους σε οντότητες δημοσίου συμφέροντος ή κάθε έξι χρόνια εφόσον οι παραπάνω δεν διενεργούν ελέγχους σε οντότητες δημοσίου συμφέροντος. **6)** Με το άρθρο 44 ορίζεται ότι καταργούνται οι διατάξεις του π.δ. 226/1992, που αντίκεινται στον παρόντα νόμο, καθώς και κάθε άλλη αντίθετη με το νόμο αυτό διάταξη.

IV. 1. Στην προκειμένη περίπτωση, κατά το ως άνω διδόμενο ιστορικό, ο βασικός προβληματισμός του ερωτώντος ΝΠΔΔ (ΕΛΤΕ) εντοπίζεται στο κατά

²² βλ. σελ. 1 έως 3 της αιτιολογικής έκθεσης του ν. 3693/2008

πόσον η προς αυτό πρόταση του Σ.Ο.Ε.Λ. για δυνατότητα υπάρξεως πλαισίου συνεργασίας, κατ' επίκληση διεθνούς πρακτικής σε άλλες ευρωπαϊκές χώρες, για τη διενέργεια ποιοτικών ελέγχων σε οντότητες μη δημοσίου ενδιαφέροντος από το Σ.Ο.Ε.Λ., υπό την εποπτεία της ΕΛΤΕ, είναι νομικά εφικτή και σύμφωνη με το εθνικό και ενωσιακό νομοθετικό πλαίσιο, οπότε τίθεται ζήτημα προσδιορισμού του νομικού πλαισίου της συνεργασίας αυτής, ή, εάν βάσει της κείμενης νομοθεσίας, έχει επέλθει πλήρης κατάργηση του συνόλου των διατάξεων του π.δ. 226/1992.

2. Κατά την ενώπιον του Τμήματος διεξαχθείσα συζήτηση μεταξύ των μελών επί της ερμηνείας των προπαρατεθεισών διατάξεων διατυπώθηκαν δύο (2) γνώμες:

A. Η γνώμη της πλειοψηφίας, που απαρτίστηκε από τον Πρόεδρο του Τμήματος Ανδρέα Χαρλαύτη, Αντιπρόεδρο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, Ανδρέα Ανδρουλιδάκη, Ευφροσύνη Μπερνικόλα, Κωνσταντίνο Κηπουρό, Ελένη Πασαμιχάλη, Πέτρο Κωνσταντινόπουλο και Γεώργιο Βαμβακίδη, Νομικούς Συμβούλους του Κράτους (ψηφοί 7), δέχθηκε τα εξής:

1. Δεν μπορεί να τεθεί ζήτημα συνεργασίας μεταξύ ΕΛΤΕ και ΣΟΕΛ²³, καθόσον, μετά την ισχύ του νεότερου θεσμικού πλαισίου του ν. 3693/2008, που ενσωμάτωσε στην εσωτερική έννομη τάξη την Οδηγία 2006/43/ΕΚ, με την οποία, εκτός των άλλων, καταργήθηκε η 8^η Οδηγία 84/253/ΕΟΚ²⁴, ουδεμία αμφιβολία καταλείπεται περί του ότι οι αναγόμενες στα ζητήματα ποιοτικού ελέγχου αρμοδιότητες του Εποπτικού Συμβουλίου του ΣΟΕΛ που προβλέπονται από το π.δ. 226/92 δεν εξακολουθούν να διατηρούνται. Και τούτο, διότι οι αρμοδιότητες αυτές, ως προδήλως και αμέσως συνδεδόμενες με τη δημόσια εποπτεία του συστήματος του ποιοτικού ελέγχου των νομίμων ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων που, βάσει και της εναρμόνισης της ελληνικής νομοθεσίας με την ανωτέρω ευρωπαϊκή Οδηγία, έχουν περιέλθει, κατ' άρθρ. 27 ν. 3693/2008, στην ΕΛΤΕ ως μοναδικού – μη μάλιστα διοικούμενου από επαγγελματίες²⁵, όπως τούτο

²³ υπό την έννοια της είτε από το Σ.Ο.Ε.Λ. αποκλειστικά είτε από κοινού με την Ε.Λ.Τ.Ε. διενέργειας ποιοτικών ελέγχων σε οντότητες μη δημοσίου ενδιαφέροντος

²⁴ αφορώσα τις προϋποθέσεις χορήγησης άδειας ασκήσεως επαγγέλματος του ορκωτού ελεγκτή, από την οποία (οδηγία) θα έπρεπε να διέπεται ο θεσμός και τα προσόντα του Ορκωτού Λογιστή (πρβλ. περ. α' της παραγράφου 5 του άρθρου 75 ν. 1969/1991)

²⁵ τουλάχιστον κατά πλειοψηφία, σύμφωνα με τα κατά τον παρόντα χρόνο ισχύοντα

επιβάλλεται και από την ενωσιακή νομοθεσία²⁶ – στην Ελλάδα ελεγκτικολογιστικού θεσμού, ασκούμενες δια του ειδικώς προβλεπόμενου αρμοδίου οργάνου της (ήτοι του ΣΠΕ), καθώς και των εντεταλμένων ελεγκτών (φυσικών προσώπων) της ΕΛΤΕ²⁷ ουδεμία άλλη ερμηνευτική προσέγγιση προσήκει παρά αυτή, κατά την οποία οι ως άνω διατάξεις της περ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 9 του π.δ. 226/1992, ως προφανώς αντικείμενες στο νεότερο, ειδικότερο και ενωσιακά εναρμονισμένο θεσμικό πλαίσιο έχουν σιωπηρώς καταργηθεί, κατ' άρθρ. 44 (παρ. 1) του ν. 3693/2008.

2. Η ανωτέρω ερμηνευτική θέση επιρρωνύεται και από τις ακόλουθες ειδικότερες επισημάνσεις: **1)** Η ΕΛΤΕ, ως ν.π.δ.δ., αποτελεί τη μοναδική ανεξάρτητη δημόσια εποπτική Αρχή στην ελληνική επικράτεια για ελεγκτικολογιστικά ζητήματα²⁸, ως συνέπεια υπερεθνικής υποχρέωσης δημιουργίας αποτελεσματικού συστήματος δημόσιας εποπτείας των νόμιμων ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων, απορρέουσας από το ενωσιακό δίκαιο²⁹. **2)** Το ανωτέρω σύστημα δημόσιας εποπτείας, το οποίο είναι οργανωμένο έτσι ώστε να είναι ανεξάρτητο από τους εξεταζόμενους νόμιμους ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία³⁰ θα πρέπει να διοικείται (*έστω και κατά πλειοψηφία, κατά τα παραπάνω*) από μη επαγγελματίες που διαθέτουν γνώσεις στους τομείς που αφορούν τον υποχρεωτικό έλεγχο³¹, στοιχείο που προδήλως δεν διαθέτει το ΣΟΕΛ, ως κατ' ουσία επαγγελματική ένωση που αποτελείται από επαγγελματίες Ελεγκτές³². **3)**

²⁶ βλ. 20^η αιτιολογική σκέψη και παράγραφο 3 του άρθρου 32 της Οδηγίας 2006/43/ΕΚ - πρβλ. όμως και νεότερη οδηγία 2014/43/ΕΕ, που, κατ' άρθρ. 2 αυτής, ισχύει και εφαρμόζεται από την 17^η Ιουνίου 2016, όπου στο άρθρο 1 αυτής, με αριθ. 3, τροποποιείται το άρθρο 3 της ως άνω ισχύουσας οδηγίας και, εκτός των άλλων, **η δυνατότητα μειοψηφικής συμμετοχής επαγγελματιών του κλάδου** στο σύστημα διοίκησης και εποπτείας νομίμων ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων **καταργείται**

²⁷ πρβλ. παράγραφο 1 του άρθρου 3 της ως άνω υπ' αριθμ. 7950/159/2011 υπουργικής απόφασης

²⁸ βλ. άρθρο 30 του ν. 3693/2008

²⁹ βλ. άρθρο 2 {αρ.10} και 20^η αιτ. σκ. της Οδηγίας 2006/43/ΕΚ.

³⁰ βλ. περ. α' της παραγράφου 1 του άρθρου 29 και 11^η και 12^η αιτ. σκ. της Οδηγίας 2006/43/ΕΚ.

³¹ βλ. άρθρο 32 {παρ. 3} και 20^η αιτ. σκέψη της Οδηγίας 2006/43/ΕΚ

³² πρβλ. παράγραφο 1 του άρθρου 1 του π.δ. 226/1992

Περιεχόμενο της ανωτέρω δημόσιας εποπτείας³³ αποτελεί και η εποπτεία του συστήματος ποιοτικού ελέγχου που ανατίθεται στην ΕΛΤΕ και ασκείται μέσω οργάνου της που είναι το Συμβούλιο Ποιοτικού Ελέγχου³⁴ ή των ως άνω εντεταλμένων ελεγκτών της ΕΛΤΕ, με αποτέλεσμα οι διατάξεις του άρθρου 9 του π.δ. 226/1992, κατά το σκέλος που μ' αυτές προβλεπόταν η άσκηση από το Εποπτικό Συμβούλιο του ΣΟΕΛ³⁵ ταυτόσημων αρμοδιοτήτων, ως προδήλως αντιτιθέμενες στο πιο πάνω νεότερο και ειδικότερο θεσμικό πλαίσιο, να έχουν σιωπηρώς καταργηθεί, κατ' άρθρ. 44 (παρ.1) ν. 3693/2008. Συνέπεια τούτων είναι ότι, λόγω ανάθεσης της αποκλειστικής αρμοδιότητας ποιοτικού ελέγχου σε όργανο της ΕΛΤΕ³⁶ να μην μπορεί να γίνει λόγος για δυνατότητα συνεργασίας με το ΣΟΕΛ, για τη διενέργεια ποιοτικών ελέγχων σε ελεγκτικά γραφεία και νόμιμους ελεγκτές.

3. Άλλωστε, το περιεχόμενο της συνεργασίας μεταξύ της ΕΛΤΕ και των εντεταλμένων αυτής ελεγκτών, από το ένα μέρος και των ελεγχόμενων φορέων³⁷, από το άλλο, επαρκώς εξειδικεύεται στην ανωτέρω εκδοθείσα υπουργική απόφαση³⁸. Και, ναι μεν, γίνεται αναφορά από την πλευρά του Σ.Ο.Ε.Λ. ότι, κατ' επίκληση της διεθνούς πρακτικής σε άλλες ευρωπαϊκές χώρες, επιτρέπεται από αυτό η διενέργεια ποιοτικών ελέγχων αναφορικά με οντότητες μη δημοσίου ενδιαφέροντος, ωστόσο, το επιχείρημα αυτό, εκτός των άλλων, αλυσιτελώς και μη νομίμως προβάλλεται. Κι' αυτό, γιατί δεν ερείδεται σε διάταξη νόμου, αφού η μεν περ.ε' της παρ.2 του άρθρου 9 του π.δ. 226/92 έχει σιωπηρώς καταργηθεί, κατ' άρθρ. 44 παρ. 1 ν. 3693/2008, σύμφωνα με τα παραπάνω, το δε ενωσιακό δίκαιο³⁹ καθώς και η εθνική νομοθεσία που ενσωμάτωσε την πιο πάνω οδηγία⁴⁰ αναγνωρίζουν μεν τις "οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος", η έννοια των

³³ που είναι γενικής μορφής, δηλ. εκτεταμένη και ασκούμενη κατά παραχώρηση κρατικής εξουσίας στο εν λόγω ν.π.δ.δ. – βλ. σελ. 3 της αιτ. έκθεση ν. 3693/2008, υπό ταυτόριθμο άρθρο

³⁴ βλ. άρθρο 27 ν. 3693/2008, σε συνδυασμό με το άρθρο 5 του ν. 3148/2003, όπως ισχύει

³⁵ πρβλ. περ. ε' της παραγράφου 2 τούτου

³⁶ δηλ. στο Συμβούλιο Ποιοτικού Ελέγχου (ΣΠΕ) ή σε εντεταλμένους της ΕΛΤΕ ελεγκτές, κατά τα παραπάνω

³⁷ ως τέτοιων νοουμένων των αναφερομένων στην παράγραφο 1 του άρθρου 1 της ως άνω υπουργικής απόφασης φυσικών ή νομικών προσώπων, κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 του αυτού άρθρου και υπουργικής απόφασης

³⁸ βλ. άρθρο 4 της ως άνω 7950/159/2011 υπουργικής απόφασης

³⁹ βλ. άρθρο 2 της οδηγίας 2006/43/EK

⁴⁰ βλ. α' εδ. αρ. 12 του άρθρου 2 του ν. 3693/2008

οποίων μάλιστα δεν είναι στατική, ως δυνάμενη καθ' όλα νόμιμα να διευρυνθεί με την ένταξη σ' αυτήν και άλλων οντοτήτων, κατόπιν εκδόσεως κανονιστικής πράξης από την ΕΛΤΕ, συνεκτιμώντας τη φύση των δραστηριοτήτων τους, το μέγεθός τους, τον αριθμό των απασχολουμένων σε αυτές και άλλα παρεμφερή κριτήρια⁴¹. Πλην, όμως, τούτο δεν σημαίνει ότι η αρμοδιότητα του ΣΠΕ της ΕΛΤΕ και των εντεταλμένων αυτής ελεγκτών, κατά τα παραπάνω, για τη διεξαγωγή των ποιοτικών ελέγχων εκτείνεται μόνο επί των συγκεκριμένων οντοτήτων, αλλά αυτή περιλαμβάνει το σύνολο των ελέγχων που διενεργούν τα πρόσωπα των παρ. 2 έως 8 του άρθρου 2 του ν. 3693/2008⁴². Δηλ., η εν λόγω αρμοδιότητα δεν εξαρτάται από το αν η διενέργεια των ποιοτικών ελέγχων αφορά σε οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος ή όχι, αλλά από το αν πρόκειται για ελέγχους ετήσιων απλών ή ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων (λογ/σμών) από τα ανωτέρω πρόσωπα του ν. 3693/2008. Απλώς, η γενόμενη διαφοροποίηση σχετίζεται μόνο με την περιοδικότητα των ελέγχων αυτών, ανάλογα με την κατηγορία των οντοτήτων, υπό την έννοια ότι στην μεν περίπτωση που αφορά ελέγχους που διενεργούνται από τους νόμιμους ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία σε οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος ο έλεγχος αυτός (ποιοτικός) διενεργείται κάθε τρία χρόνια⁴³, ενώ σε κάθε άλλη περίπτωση, κατά την οποία τα παραπάνω ελεγκτικά όργανα δεν διενεργούν ελέγχους σε οντότητες δημοσίου συμφέροντος, ο περί διασφάλισης της ποιότητας έλεγχος διενεργείται τουλάχιστον κάθε έξι χρόνια⁴⁴. Δίχως μάλιστα στη β' περίπτωση να σημαίνει ότι παύει ο έλεγχος αυτός να αποτελεί αποκλειστική αρμοδιότητα του ΣΠΕ της ΕΛΤΕ και των εντεταλμένων

⁴¹ βλ. β' εδ. αρ. 12 του άρθρου 2 ν. 3693/2008

⁴² βλ. περ. β' της παραγράφου 2 του άρθρου 5 του ν. 3148/2003, όπως ισχύει μετά την εκ νέου αντικατάστασή του με το άρθρο 28 του ν. 4170/2013

⁴³ βλ. άρθρο 43 Οδηγίας 2006/43/ΕΚ – πρβλ. και άρθρο 39 του ν. 3693/2008

⁴⁴ βλ. στοιχ. η' της παραγράφου 1 του άρθρου της 29 Οδηγίας 2006/43/ΕΚ, καθώς και άρθρο 39 ν. 3693/2008, όπως τούτο προκύπτει και από τα αναφερόμενα στην αιτιολογική τούτου έκθεση (σελ. 3 αυτής), υπό το ταυτάριθμο άρθρο. Ήδη, με την ως άνω νεότερη οδηγία 2014/56/ΕΕ (βλ. αρ. 24 του άρθρου 1 αυτής) το στοιχ. η' της παραγράφου 1 του άρθρου 29 της Οδηγίας 2006/43/ΕΚ, αντικαθίσταται από το ακόλουθο κείμενο «*οι επιθεωρήσεις διασφάλισης της ποιότητας λαμβάνουν χώρα βάσει αναλύσεως του κινδύνου και, στην περίπτωση νόμιμων ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων που διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σύμφωνα με το άρθρο 2 σημείο 1' στοιχ. α' (δηλ. όταν οι ως άνω έλεγχοι απαιτούνται από το δίκαιο της Ένωσης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στη νεότερη οδηγία {2014/56/ΕΕ} που, και κατά το σκέλος αυτό, τροποποιεί την προηγούμενη {2006/43/ΕΚ}), τουλάχιστον ανά έξι έτη*».

αυτής ελεγκτών, κατά ρητή και ειδική περί τούτου πρόβλεψη της κείμενης νομοθεσίας⁴⁵.

4. Αντίθετη ερμηνευτική εκδοχή δεν μπορεί να ευσταθήσει ερειδόμενη στις διατάξεις των ν. 4308/2014⁴⁶ και ν. 4336/2015⁴⁷, εφόσον οι δι' αυτών επερχόμενες νέες ρυθμίσεις, ως αφορώσες σε νομοθετικές παρεμβάσεις σε *(όλως διάφορα και πάντως σαφώς έναντι του ποιοτικού ελέγχου διακρινόμενα)* ζητήματα λογιστικού και ουσιαστικού ελέγχου των ανωτέρω ετήσιων απλών ή ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων (λογαριασμών)⁴⁸, δεν αναιρούν την ανωτέρω ερμηνευτική θέση περί αποκλειστικής αρμοδιότητας ποιοτικών ελέγχων από το ΣΠΕ της ΕΛΤΕ και των εντεταλμένων αυτής ελεγκτών⁴⁹. Κί' αυτό, γιατί η εν λόγω αρμοδιότητα που ανήκει στην ΕΛΤΕ είναι άμεσα συνδεδεμένη και έχει ως αντικείμενο την εν γένει πραγματική διενέργεια υποχρεωτικών ελέγχων των ανωτέρω καταστάσεων των οντοτήτων όχι μόνο δημοσίου ενδιαφέροντος, αλλά και κάθε άλλη μη δημοσίου ενδιαφέροντος, για την οποία, σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία⁵⁰, υπάρχει αρμοδιότητα να ελέγχουν τα πρόσωπα των παρ. 2 έως 8 του άρθρου 2 ν. 3693/2008, κατά τα παραπάνω. Μάλιστα, κατά τα ρητώς

⁴⁵ πρβλ. άρθρο 39 ν. 3693/2008, σε συνδυασμό με άρθρο 27 τούτου

⁴⁶ με τον οποίο, κατά τα αναφερόμενα στην αιτιολογική τούτου έκθεση (σελ. 1), ενσωματώθηκαν στην εσωτερική έννομη τάξη **οι λογιστικές διατάξεις** της Οδηγίας 34/2013/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 26^{ης} Ιουνίου 2013 (ΕΕ L 182 της 29^{ης} Ιουνίου 2013), προκειμένου να υλοποιηθεί η περαιτέρω απλοποίηση του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ) του ν. 4093/2012, αλλά και προς τον σκοπό της ενοποίησης, συμπλήρωσης και εκσυγχρονισμού των λογιστικών κανόνων της χώρας, για τη δημιουργία ενός ολοκληρωμένου και λειτουργικού λογιστικού-ρυθμιστικού πλαισίου για τις επιχειρήσεις και υποκείμενες οντότητες, με παράλληλη αποσαφήνιση των εννοιών "οντότητες" και "οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος" δια της παραθέσεων των ορισμών τούτων (βλ. παρ. 1-3 του άρθρου 1, σε συνδυασμό με τα οριζόμενα στο παράρτημα Α' τούτου)

⁴⁷ η ισχύς του οποίου άλλωστε άρχεται, κατά τα οριζόμενα στην εσωτ. παρ. 6 της υποπαραγρ.Α1 της εξωτ. παρ. Α του άρθρου 2 τούτου, από 1^{ης} Ιανουαρίου 2016

⁴⁸ βλ. αιτιολογική έκθεση ν. 4336/2015, κατά την οποία με το συγκεκριμένο νομοθέτημα ενσωματώθηκε στην ελληνική έννομη τάξη το πλαίσιο τακτικού ελέγχου των επιχειρήσεων, όπως προβλέπεται στην Οδηγία 2013/34/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 26^{ης} Ιουνίου 2013 (ΕΕ L 182 της 29.6.2013, σ. 19 έως 76), σχετικά με τις ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις και συναφείς εκθέσεις επιχειρήσεων ορισμένων μορφών, στην κατεύθυνση ελάφρυνσης των μικρών επιχειρήσεων από δυσανάλογες διοικητικές επιβαρύνσεις, καθιστώντας ως προς αυτές προαιρετικό τον τακτικό έλεγχο.

⁴⁹ πράγμα που, εξ αντιδιαστολής, σημαίνει την έλλειψη αρμοδιότητας ή συναρμοδιότητας με την ΕΛΤΕ προς διενέργεια ποιοτικών ελέγχων από το ΣΟΕΛ σε οντότητες δημοσίου ή μη ενδιαφέροντος

⁵⁰ βλ. ενδεικτ. άρθρο 137 παρ. 1 ν. 2190/1920, όπως ισχύει

αναφερόμενα στις πιο πάνω διατάξεις του εθνικού δικαίου⁵¹, στην έννοια του "υποχρεωτικού ελέγχου" περιλαμβάνεται και οποιασδήποτε φύσης και έκτασης ελεγκτική εργασία προβλέπεται από την υφιστάμενη, κατά την έναρξη ισχύος του ν. 3693/2008 νομοθεσία ότι διενεργείται από νόμιμο ελεγκτή ή ελεγκτικό γραφείο, ενώ με σχετικές κανονιστικές πράξεις της ΕΛΤΕ μπορεί να χαρακτηριστεί ως "υποχρεωτικός έλεγχος" οποιασδήποτε φύσης και έκτασης ελεγκτική εργασία αναλαμβάνεται από τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα των παραγράφων 2 έως 8 του παρόντος άρθρου.

5. Συνεπώς, η αρμοδιότητα αυτή έχει θεσπισθεί να ασκείται αποκλειστικά από το αρμόδιο όργανο της ΕΛΤΕ (δηλ. ΣΠΕ) και των εντεταλμένων αυτής ελεγκτών, ανεξαρτήτως της κατηγορίας των υποκειμένων στον έλεγχο αυτό οντοτήτων. Δηλ. ως τέτοιων δημοσίου ή μη ενδιαφέροντος, σαφώς και πάντως αποκλεισμένης της παράλληλης διατήρησης της αρμοδιότητας αυτής από το ΣΟΕΛ, ενόψει και του ότι αυτή, ως αποτελούσα στοιχείο της δημόσιας εποπτείας, δεν επιτρέπεται, υπό την ισχύουσα εθνική και ενωσιακή νομοθεσία, να ασκηθεί από όργανο διαφορετικό της ΕΛΤΕ ή εντεταλμένου αυτής ελεγκτή, κατά τα παραπάνω. Άλλωστε, τούτο, εκτός των άλλων, δεν συνάδει τόσο με την αρχή της διοικήσεως του συστήματος εποπτείας από μη επαγγελματίες του χώρου όσο και της συνακόλουθης αρχής της ανεξαρτησίας, διαφάνειας και αντικειμενικότητας μεταξύ των διενεργούντων τους ελέγχους νομίμων ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων, από το ένα μέρος, και των διενεργούμενων επ' αυτών ποιοτικών ελέγχων, από το άλλο, ως παρεπόμενη συνέπεια της ανεξαρτησίας των νομίμων ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων κατά την εκτέλεση των ελέγχων τους⁵². Τέλος, πρόσθετο προς τούτο επιχείρημα μπορεί να αντληθεί και εκ του ότι, κατά ρητή νομοθετική πρόβλεψη, αποκλειστικώς υπεύθυνος και αρμόδιος να ρυθμίσει το

⁵¹ βλ. αριθ. 1 του άρθρου 2 ν. 3693/2008

⁵² πρβλ. και το πλαίσιο της ως άνω νεότερης οδηγίας (2014/56/ΕΕ), με το οποίο δίδεται ιδιαίτερη σημασία **στην αύξηση της διαφάνειας εποπτείας** των ελεγκτών, έτσι ώστε να καταστεί δυνατή η μεγαλύτερη λογοδοσία, πράγμα που επιβάλλει σε κάθε κράτος μέλος να ορίζει μία (ενιαία) αρχή δημόσιας εποπτείας των νομίμων ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων, **η ανεξαρτησία της οποίας από τον ελεγκτικό κλάδο αποτελεί βασική προϋπόθεση για την ακεραιότητα, την αποδοτικότητα και την εύρυθμη λειτουργία της**, με συνέπεια οι αρχές δημόσιας εποπτείας να πρέπει να διοικούνται από άτομα που δεν ασκούν το επάγγελμα και τα κράτη μέλη θα πρέπει να καθιερώσουν ανεξάρτητες και διαφανείς διαδικασίες για την επιλογή των ατόμων αυτών **(βλ. 18^η αιτ. σκέψη της οδηγίας)**.

περιεχόμενο, τον τρόπο και τη διαδικασία διενέργειας των ποιοτικών ελέγχων και ιδίως τα πρόσωπα φυσικά ή νομικά που θα τους διενεργούν είναι, αδιακρίτως της υποκειμένης σε έλεγχο οντότητας, το Δ.Σ της ΕΛΤΕ⁵³.

6. Μετά ταύτα, σαφές είναι ότι τυχόν συνέχιση εκ μέρους του εποπτικού συμβουλίου του Σ.Ο.Ε.Λ. διενέργειας ποιοτικών ελέγχων επί των μελών τούτου – έστω και στο πλαίσιο της υπό των τελευταίων διενέργειας ουσιαστικών ελέγχων επί οντοτήτων μη δημοσίου ενδιαφέροντος –, αποτελούσα εσωτερική υπόθεση της συγκεκριμένης επαγγελματικής ένωσης, άνευ εννόμων συνεπειών παρίσταται. Υπό την έννοια ότι, βάσει της κείμενης ενωσιακής και εθνικής νομοθεσίας, τα όποια πορίσματα των ποιοτικών αυτών ελέγχων δεν μπορεί νοηθούν, ως έκφανση συνεργασίας⁵⁴, στην κατεύθυνση παραγωγής εννόμων αποτελεσμάτων (λ.χ. *διενέργεια ποιοτικών ελέγχων, διατύπωση υποδείξεων, καθώς και εισηγήσεων για τυχόν επιβολή πειθαρχικών κυρώσεων*), εφόσον αρμόδιο προς τούτο όργανο είναι το ΣΠΕ της ΕΛΤΕ⁵⁵ ή οι εντεταλμένοι της ΕΛΤΕ ελεγκτές, κατά τα παραπάνω. Συνέπεια τούτων είναι ότι τα πορίσματα αυτά, ως αναγόμενα σε ζητήματα προδήλως όχι διαδικαστικά αλλά εξόχως ουσιαστικά, να μην μπορούν νομίμως να ληφθούν υπόψη από την ΕΛΤΕ, με αποτέλεσμα να απόλλεται η όποια πρακτική σημασία διενέργειας των σχετικών προς τούτο ελέγχων εκ μέρους του εποπτικού συμβουλίου του ΣΟΕΛ. Άλλωστε, η για οποιοδήποτε λόγο λήψη υπόψη από την ΕΛΤΕ των πορισμάτων αυτών του ΣΟΕΛ πλέον ή βέβαιο είναι ότι θα συνεπαγόταν την υπονόμηση της εγκυρότητας και νομιμότητας των βάσει αυτών εκδιδόμενων εκτελεστών διοικητικών πράξεων της ΕΛΤΕ, στο πλαίσιο της εκ μέρους της επιβολής πειθαρχικών κυρώσεων σε βάρος μελών του ΣΟΕΛ λόγω και της πρόδηλης παραβίασης των εκ του ενωσιακού πλαισίου απορρευουσών ως άνω αρχών⁵⁶.

⁵³ βλ. περ. α' της παραγράφου 3 του άρθρου 5 του ν. 3148/2003, όπως ισχύει μετά την εκ νέου αντικατάστασή του με το άρθρο 28 του ν. 4170/2013 – σχ. και η ως άνω υπ' αριθ.7950/159/2011 υπουργική απόφαση.

⁵⁴ πρβλ. το περιεχόμενο της οποίας επαρκώς εξειδικεύεται στο άρθρο 4 της πιο πάνω υπουργικής απόφασης, κατά τα παραπάνω

⁵⁵ πρβλ. περ. α'-δ' και στ', ζ' της παρ. 2 του άρθρου 5 του ν. 3148/2003

⁵⁶ δηλ. της διοικήσεως του συστήματος εποπτείας από μη επαγγελματίες του χώρου όσο και της ανεξαρτησίας, διαφάνειας και αντικειμενικότητας μεταξύ των διενεργούντων τους ελέγχους

7. Επομένως, ενόψει των παραπάνω και αναφορικά με το α' ερώτημα, δεν νοείται, κατά τη γνώμη της πλειοψηφίας, συνεργασία της ΕΛΤΕ με το ΣΟΕΛ, για τη διενέργεια ποιοτικών ελέγχων σε ελεγκτικά γραφεία και νόμιμους ελεγκτές που ελέγχουν οντότητες μη δημοσίου ενδιαφέροντος, παρελκούς της απαντήσεως στα υπό στοιχ. β' και γ' ερωτήματα, τα οποία προϋπέθεταν θετική απάντηση σ' αυτό.

8. Τέλος, σε ό,τι αφορά, το δ' ερώτημα, το οποίο, παρότι τίθεται κατά τρόπο γενικό και αόριστο, κατ' ουσία και προδήλως υπονοείται ως ερμηνευτέο το ζήτημα όχι βέβαια της συλλήβδην κατάργησης του συνόλου των διατάξεων του π.δ.226/1992, αλλά μόνο εκείνων, οι οποίες, ενόψει και του τιθέμενου ιστορικού, αντίκεινται ως αντίθετες στις διατάξεις του ν. 3693/2008⁵⁷. Ως τέτοιες νοούνται οι διατάξεις του άρθρου 9 του π.δ. 226/1992, κατά το σκέλος που μ' αυτές προβλεπόταν η άσκηση από το Εποπτικό Συμβούλιο του ΣΟΕΛ⁵⁸ ταυτόσημων αρμοδιοτήτων μ' αυτές που ήδη ασκούνται από το ΣΠΕ της ΕΛΤΕ, κατ' αρθρ. 27 του ν. 3693/2008, σε συνδυασμό με το άρθρο 5 ν. 3148/2003, όπως ισχύει, αλλά και τους εντεταλμένους αυτής (ΕΛΤΕ) ελεγκτές, κατ' άρθρ. 3 παρ. 1 της πιο πάνω υπουργικής απόφασης, καθόσον οι συγκεκριμένες διατάξεις του π.δ. 226/92, ως προδήλως αντιτιθέμενες στο πιο πάνω νεότερο, ειδικότερο και ενωσιακά εναρμοσμένο θεσμικό πλαίσιο, έχουν σιωπηρώς καταργηθεί, για την ταυτότητα των νομικών λόγων και επιχειρημάτων που αναλυτικά εκτίθενται προς απάντηση επί του ως άνω α' ερωτήματος.

Β. Η γνώμη της μειοψηφίας, που απαρτίστηκε από τους Στυλιανή Χαριτάκη, Αγγελική Καστανά και Ευσταθία Τσαούση, Νομικούς Συμβούλους του Κράτους (ψηφοί 3), δέχθηκε τα εξής:

1. Είναι αναμφισβήτητο ότι, με βάση το ισχύον εθνικό δίκαιο, όπως αυτό διαμορφώθηκε και μετά την ενσωμάτωση στην ελληνική έννομη τάξη της Οδηγίας 2006/43/ΕΚ, η Ε.Λ.Τ.Ε. είναι η μόνη αρμόδια αρχή για την άσκηση της δημόσιας εποπτείας (και μέσω διενέργειας ποιοτικών ελέγχων του ελεγκτικού

νομίμων ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων, από το ένα μέρος, και των διενεργούμενων επ' αυτών ποιοτικών ελέγχων, από το άλλο, κατά τα παραπάνω.

⁵⁷ πρβλ. άρθρο 44 παρ. 1 ν. 3693/2008

⁵⁸ πρβλ. περ. ε' της παραγράφου 2 τούτου

έργου, αλλά και επιβολής των κατάλληλων κυρώσεων) τόσο επί του Σ.Ο.Ε.Λ., όσο και επί των μεμονωμένων ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων που διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους επί οντοτήτων δημοσίου ή μη ενδιαφέροντος. Επίσης, είναι αναντίρρητο και ως γενική αρχή ότι κάθε έλεγχος, ανεξαρτήτως αντικειμένου, προϋποθέτει διαφάνεια και προβλέψιμους κανόνες για τη διενέργειά του, καθώς και ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα του ελέγχοντος από τον ελεγχόμενο. Εν τούτοις, οι ως άνω παραδοχές δεν μπορούν να οδηγήσουν στη παραγνώριση του πρακτικού αποτελέσματος που επιδιώκεται, τόσο από την ενωσιακή, όσο και την εθνική νομοθεσία που ρυθμίζει τα ζητήματα σχετικά με την εφαρμογή των διεθνών ελεγκτικών προτύπων κατά τον έλεγχο των ετήσιων και ενοποιημένων λογαριασμών.

2. Με στόχο την ενίσχυση της εμπιστοσύνης των επενδυτών στην αξιοπιστία και αντικειμενικότητα των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων, η Οδηγία 2014/56/EK που τροποποιεί την προαναφερθείσα Οδηγία του 2006, τους σκοπούς και τους στόχους της οποίας συνοψίζει στις αιτιολογικές της σκέψεις (ενδ. αιτ. σκέψη (1), αλλά και αιτ. σκ. (18) και (31)-όροι αδειοδότησης και εγγραφής σε μητρώο των προσώπων που διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους, κανόνες περί ανεξαρτησίας, αντικειμενικότητας και επαγγελματικής δεοντολογίας που εφαρμόζονται στα πρόσωπα αυτά και το πλαίσιο για τη δημόσια εποπτεία τους), αποσκοπεί στη περαιτέρω εναρμόνιση των σχετικών κανόνων, αλλά και στην ενίσχυση της δημόσιας εποπτείας, *«ώστε να εντοπίζονται, να αποτρέπονται και να προλαμβάνονται οι παραβιάσεις των εφαρμοστέων κανόνων στο πλαίσιο της παροχής υπηρεσιών ελέγχου από νόμιμους ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία»* (αιτ. σκ. 1). Ο κοινοτικός νομοθέτης, περαιτέρω, διευκρινίζει ότι *«Οι επιθεωρήσεις διασφάλισης της ποιότητας είναι σχεδιασμένες να προλαμβάνουν ή να αντιμετωπίζουν δυνητικές ελλείψεις στον τρόπο με τον οποίο διενεργούνται οι υποχρεωτικοί έλεγχοι.»* (αιτ. σκ. 14), ενώ εκτιμά ότι *«Τα κράτη μέλη θα πρέπει να μπορούν να εξουσιοδοτούν ή να επιτρέπουν στις αρμόδιες αρχές να αναθέτουν τα καθήκοντα των εν λόγω αρμοδίων αρχών σε άλλες αρχές ή όργανα που εξουσιοδοτούνται ή ορίζονται από τον νόμο...»* (αιτ. σκ. 20).

3. Στο πλαίσιο επίτευξης του καταστατικού σκοπού της Ε.Λ.Τ.Ε., ως αρμόδιου ελληνικού φορέα άσκησης της δημόσιας εποπτείας του ελεγκτικού έργου, ο Έλληνας νομοθέτης προέβλεψε τη σύσταση ειδικού οργάνου της Ε.Λ.Τ.Ε., δηλ. το Συμβουλίου Ποιοτικού Ελέγχου, ένα μέλος του οποίου υποδεικνύεται, κατά τα ειδικότερον οριζόμενα στο νόμο, από το Σ.Ο.Ε.Λ. (άρθρο 5 παρ. 1 ν. 3148/2003), εξειδίκευσε και τις αρμοδιότητες της Εκτελεστικής Επιτροπής της Ε.Λ.Τ.Ε. και ως προς τον τρόπο άσκησης της διοικητικής εποπτείας επί του Σ.Ο.Ε.Λ. (άρθρο 4 Οργανισμού Ε.Λ.Τ.Ε.- π.δ. 74/2009), καθώς και τις αρμοδιότητες της Διεύθυνσης Λογιστικών και Ελεγκτικών Θεμάτων, Μελετών και Υποστήριξης Ποιοτικών Ελέγχων (άρθρο 7 π.δ. 74/09).

4. Σημειώνεται ότι, στο πλαίσιο της συνεχούς εκπαίδευσης των νομίμων ελεγκτών, οι προβλεπόμενες κανονιστικές πράξεις της Ε.Λ.Τ.Ε. διαμορφώνονται μετά από εισήγηση του Σ.Π.Ε. ή των αρμόδιων επαγγελματικών φορέων (άρθρο 11 παρ. 2 ν. 3693/2008), ενώ, προκειμένου για τη θέσπιση λεπτομερέστερων κανόνων δεοντολογίας σε σχέση με τους προβλεπόμενους από τη Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών, η Ε.Λ.Τ.Ε. προηγουμένως διαβουλεύεται με το Σ.Ο.Ε.Λ. (άρθρο 19, όπως συμπληρώθηκε με το άρθρο 33 παρ. 12 ν. 4170/13). Αν και η Ε.Λ.Τ.Ε. ασκεί πλήρη εποπτεία επί του Μητρώου, τα διαδικαστικά θέματα της τήρησής του έχουν ανατεθεί με υπουργική απόφαση στο Σ.Ο.Ε.Λ. (1945/Β/8.9.2009), ενώ, βάσει του νόμου, μέλη του Σ.Ο.Ε.Λ. συμμετέχουν στην επιτροπή των επαγγελματικών εξετάσεων των ορκωτών ελεγκτών – λογιστών (άρθρο 13 ν. 3148/2003 που αντικατέστησε άρθρο 11 παρ. 1 π.δ. 226/92).

5. Οι καταστατικοί σκοποί του πρώην Σ.Ο.Ε. και ήδη Σ.Ο.Ε.Λ., όπως περιγράφονται στο άρθρο 2 του π.δ. 226/1992, του οποίου τη συλλήβδην κατάργηση αναμφίβολα δεν επέλεξε ο Έλληνας νομοθέτης, δεν φαίνεται να αντιστρατεύονται το έργο της Ε.Λ.Τ.Ε., ακόμη και σήμερα, μετά την αφαίρεση σημαντικών αρμοδιοτήτων από τη συγκεκριμένη επαγγελματική ένωση εμπειρογνωμόνων. Αντίθετα, από τη σύγκριση των εν γένει περί Ε.Λ.Τ.Ε. και Σ.Ο.Ε.Λ. προαναφερθεισών διατάξεων συνάγεται το συμπέρασμα ότι τόσο η Ε.Λ.Τ.Ε., ως αρμόδια αρχή δημόσιας εποπτείας, όσο και το Σ.Ο.Ε.Λ. ως

επαγγελματική ένωση, επιδιώκουν την επίτευξη των κοινοτικών σκοπών και στόχων, όπως αυτοί εξειδικεύονται στις προαναφερθείσες σχετικές οδηγίες.

6. Υπό το πρίσμα αυτό, η εκ μέρους του Σ.Ο.Ε.Λ. διενέργεια ποιοτικών ελέγχων στα μέλη του θα πρέπει να μη συγχέεται με τους διενεργούμενους στο πλαίσιο άσκησης δημόσιας εποπτείας ελέγχους, αλλά να θεωρηθεί ως επιτρεπτή ενέργεια, κατά το άρθρο 9 παρ. 2 περ. ε' π.δ 226/1992, στο πλαίσιο, πάντως, άσκησης αρμοδιότητας του Σ.Ο.Ε.Λ. υπό μόνη την ιδιότητα της επαγγελματικής ένωσης, η οποία ασκεί θεμιτή «εσωτερικής φύσεως» εποπτεία επί των μελών της, επιδιώκουσα την διασφάλιση του επαγγελματικού και επιστημονικού κύρους της. Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω, με επισήμανση στο γεγονός ότι ο Έλληνας νομοθέτης επιφυλάσσει στο Σ.Ο.Ε.Λ. ρόλο κοινωνικού εταίρου, επίσημου συνομιλητή και, ενίοτε, συνεργάτη της Ε.Λ.Τ.Ε., δεν μπορεί να αποκλεισθεί εκ προοιμίου η δυνατότητα συνεργασίας μεταξύ Ε.Λ.Τ.Ε. και Σ.Ο.Ε.Λ.. Ενδεικτικώς, υπό το ισχύον εθνικό πλαίσιο, μια τέτοια συνεργασία θα μπορούσε να λάβει χώρα στο πλαίσιο εκπλήρωσης της υποχρέωσης συνεχούς εκπαίδευσης των νομίμων ελεγκτών ή στα πλαίσια ανάθεσης μελέτης ή έρευνας, εφόσον, κατά την ουσιαστική κρίση της Ε.Λ.Τ.Ε., μια τέτοια συνεργασία θα συντελούσε στην επίτευξη των στόχων της, π.χ. στη διασφάλιση υψηλού επιπέδου επιθεωρήσεων ποιοτικού ελέγχου ή/και υποχρεωτικών ελέγχων ή/και την αποτροπή ή έστω περιορισμό των παρατυπιών. Προς αποφυγή οιασδήποτε παρερμηνείας, ο εντοπισμός -στο πλαίσιο μιας τέτοιας συνεργασίας μεταξύ Ε.Λ.Τ.Ε. και Σ.Ο.Ε.Λ. - παρατυπιών δεν θα αποτελούσε τη νόμιμη βάση, αλλά την αφορμή για τη διενέργεια επίσημου ποιοτικού ελέγχου από την αρχή δημόσιας εποπτείας, δηλ. την Ε.Λ.Τ.Ε. και την, εκ μέρους αυτής, ενδεχόμενη επιβολή κυρώσεων.

7. Κατόπιν αυτών, στο υπό κρίση ερώτημα, κατά τη γνώμη της μειοψηφίας, προσήκει η απάντηση ότι:

α. η συνεργασία μεταξύ Ε.Λ.Τ.Ε. και Σ.Ο.Ε.Λ. κατά τη διενέργεια, από το Σ.Ο.Ε.Λ. (υπό την ιδιότητα της επαγγελματικής ένωσης), ποιοτικών ελέγχων σε ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία που ελέγχουν οντότητες μη δημοσίου ενδιαφέροντος είναι, κατ' αρχήν, επιτρεπτή, **β.** η πραγματοποίησή και οι όροι μιας τέτοιας συνεργασίας εξαρτώνται από τη βούληση και την ουσιαστική κρίση της Ε.Λ.Τ.Ε., **γ.** οι έλεγχοι

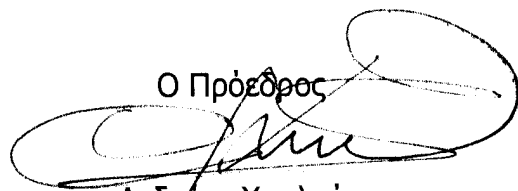
που τυχόν πραγματοποιηθούν στα πλαίσια αυτής της συνεργασίας δεν μπορούν να υποκαταστήσουν τους ποιοτικούς ελέγχους που η Ε.Λ.Τ.Ε. οφείλει να πραγματοποιεί, ως μόνη εθνική αρχή δημόσιας εποπτείας, ενώ τα ευρήματα ελέγχου συνεργασίας μπορούν να αποτελέσουν αφορμή για διενέργεια επίσημου ποιοτικού ελέγχου από την Ε.Λ.Τ.Ε. και την εκ μέρους της -με βάση τα ευρήματα του δικού της ελέγχου- επιβολή κυρώσεων και **δ.** το π.δ. 226/1992 δεν έχει καταργηθεί στο σύνολό του.

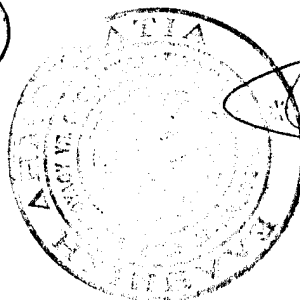
V.- ΑΠΑΝΤΗΣΗ

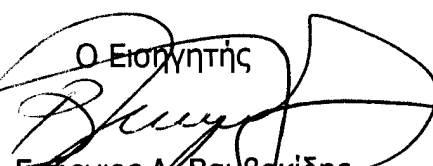
Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, επί των τεθέντων ερωτημάτων το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Α') γνωμοδοτεί, κατά πλειοψηφία, ως εξής: Επί του α' ερωτήματος ότι δεν νοείται, σύμφωνα με το εθνικό και ενωσιακό δίκαιο, συνεργασία της ΕΛΤΕ με το Σ.Ο.Ε.Λ. για τη διενέργεια ποιοτικών ελέγχων σε ελεγκτικά γραφεία και νόμιμους ελεγκτές που ελέγχουν οντότητες μη δημοσίου ενδιαφέροντος, με συνέπεια να παρέλκει η απάντηση στα δύο επόμενα (β' και γ') ερωτήματα. Τέλος, σε ό,τι αφορά το δ' ερώτημα είναι σαφές ότι, βάσει της κείμενης εθνικής και ενωσιακής νομοθεσίας, έχουν σιωπηρώς καταργηθεί οι διατάξεις της περ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 9 του π.δ. 226/1992, κατά το σκέλος που μ' αυτές προβλεπόταν η άσκηση από το Εποπτικό Συμβούλιο του ΣΟΕΛ ταυτόσημων αρμοδιοτήτων μ' αυτές που ήδη ασκούνται από το ΣΠΕ της ΕΛΤΕ, κατ' αρθρ. 27 του ν. 3693/2008, σε συνδυασμό με το άρθρο 5 ν. 3148/2003, όπως ισχύει, ή τους εντεταλμένους αυτής (ΕΛΤΕ) ελεγκτές, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 3 παρ. 1 της 7950/159/22.2.2011 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών.-

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 30 - 11 - 2015

Ο Πρόεδρος

 Ανδρέας Χαρλαούτης
 Αντιπρόεδρος ΝΣΚ



Ο Εισηγητής

 Γεώργιος Α. Βαμβακίδης
 Νομικός Σύμβουλος