



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**

**ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**

**ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

**Αριθμός Γνωμοδότησης 80 / 2019**

**ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

**(Τμήμα Β')**

**Συνεδρίαση της 2ας Απριλίου 2019**

**Σύνθεση**

**Πρόεδρος :** Στέφανος Δέτσης, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ.

**Μέλη :** Θεόδωρος Ψυχογιός, Δημήτριος Χανής, Αλέξανδρος Ροϊλός, Αδαμαντία Καπετανάκη, Ελένη Πασαμιχάλη, Χριστίνα Διβάνη, Διονύσιος Χειμώνας, Παναγιώτα-Ελευθερία Δασκαλέα-Ασημακοπούλου, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους

**Εισηγήτρια :** Αδαμαντία Καπετανάκη, Νομικός Σύμβουλος του Κράτους

**Αριθμός Ερωτήματος :** Το έγγραφο με αριθμό πρωτ. 2933 οικ./13-11-2018 της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης & Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.).

**Περίληψη ερωτήματος:** Ερωτάται αν η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) νομιμοποιείται να επιβάλλει διοικητικά πρόστιμα στους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές και τις Ελεγκτικές Εταιρείες, λαμβανομένου υπόψη ότι μόνη αρμόδια αρχή στην Ελλάδα για την εποπτεία τους είναι η ΕΛΤΕ, καθώς επίσης ότι δεν επιτρέπεται η διπλή δίωξη ή διοικητική κύρωση για την ίδια παράβαση σε περίπτωση επιβολής προστίμου εκτός από την ΕΛΤΕ και από την ΑΑΔΕ (βάσει της αρχής ne bis in idem).

-----

Στο πιο πάνω ερώτημα, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδότησε ως εξής:

### Ιστορικό

1. Με αφορμή οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου για συγκεκριμένο φορολογικό έτος σε βάρος ορκωτού λογιστή, που εξέδωσε προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. κατά τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 4 του ν. 2523/1997 (όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 26 παρ. 3 του ν. 3943/2011) και σε συνέχεια ερωτημάτων του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ) προς την ΕΛΤΕ, υποβλήθηκε το ερώτημα για την νομιμότητα επιβολής κυρώσεων σε Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές (ΟΕΛ) και Ελεγκτικές Εταιρείες κατ' εφαρμογή του άρθρου 65<sup>α</sup> του ν.4174/2013 από την ΑΑΔΕ και την επιβολή διοικητικών κυρώσεων για κάθε παράβαση της νομοθεσίας που διέπει τις εργασίες των ΟΕΛ και των ελεγκτικών εταιρειών από την ΕΛΤΕ. Ειδικότερα, στο έγγραφο της ερωτώσας υπηρεσίας, μεταξύ άλλων, αναφέρεται ότι νόμιμοι ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία υποχρεούνται στην έκδοση ετήσιου πιστοποιητικού, μετά από έλεγχο που διενεργείται, παράλληλα με τον έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης, ως προς την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων σε φορολογικά αντικείμενα. Τα πιο πάνω πρόσωπα διώκονται και τιμωρούνται για κάθε παράλειψη των υποχρεώσεων τους.

2. Σύμφωνα με το άρθρο 82 του ν.2238/1994 με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, που εκδίδεται ύστερα από γνώμη της ΕΛΤΕ, καθορίζονται τα συγκεκριμένα επί μέρους φορολογικά αντικείμενα του ελέγχου αυτού, το ειδικότερο περιεχόμενο του πιστοποιητικού που εκδίδεται και κάθε άλλο σχετικό θέμα. Πέραν της εφαρμογής του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 5, στους νόμιμους ελεγκτές και στα ελεγκτικά γραφεία, που παραβαίνουν τις ισχύουσες διατάξεις επιβάλλονται οι διοικητικές κυρώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 4 παρ. 4 του ν. 2523/1997.

Με την ΠΟΛ 1159/2011, όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ 1148/2018 και ισχύει για περιόδους έως την 31-12-2013, αναφορικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία) προβλέπεται ότι «Εφόσον από μεταγενέστερο έλεγχο της Φορολογικής Διοίκησης προκύπτουν πρόσθετες επιβαρύνσεις, σε σχέση με τα φορολογικά αντικείμενα που ορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου του Παραρτήματος ΙΙΙ, επιβάλλεται στο Νόμιμο Ελεγκτή και στο ελεγκτικό γραφείο διοικητικό πρόστιμο ύψους από δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ έως εκατό



χιλιάδες (100.000) ευρώ, ανάλογα με τη βαρύτητα της παράβασης και την ενδεχόμενη υποτροπή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 4 του ν. 2523/1997, κατόπιν γνώμης της ΕΛΤΕ και ανεξάρτητα αν οι πρόσθετες επιβαρύνσεις θα καταβληθούν από την ελεγχόμενη επιχείρηση.

3. Στη συνέχεια οι σχετικές διατάξεις του ν. 2238/1994 έχουν συμπεριληφθεί στο άρθρο 65α του ν. 4174/2013, ενώ με την ΠΟΛ 1124/2015 του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει, και η οποία εκδίδεται για την εφαρμογή του ανωτέρω άρθρου (65<sup>α</sup>) ύστερα από γνώμη της ΕΛΤΕ, καθορίζονται τα συγκεκριμένα επί μέρους φορολογικά αντικείμενα του ελέγχου και κάθε άλλο σχετικό θέμα.

4. Ως προς τη νομοθεσία, που διέπει το επάγγελμα των ΟΕΛ, αναφέρεται στο ερώτημα ότι το Δ.Σ. της Ε.Λ.Τ.Ε. είναι το μόνο αρμόδιο όργανο για την επιβολή διοικητικών κυρώσεων για κάθε παράβαση της νομοθεσίας που διέπει τις εργασίες των ορκωτών ελεγκτών λογιστών και των ελεγκτικών εταιρειών (άρθρα 20 Καν. 537/2014 και 2 ν. 4449/2017). Η έκδοση φορολογικού πιστοποιητικού από ΟΕΛ θεωρείται υποχρεωτικός έλεγχος όπως ορίζεται με βάση το ν. 4449/2017 και ως εκ τούτου από πλευράς εποπτείας εμπίπτει στην αρμοδιότητα της ΕΛΤΕ, και ότι το ίδιο καθορίζει και η απόφαση του Υπ. Οικον. 44760/1362/2011.

5. Με βάση την γενική αρχή δικαίου και την ευρωπαϊκή νομοθεσία απαγορεύεται η διπλή δίωξη ή διοικητική κύρωση για την ίδια παράβαση (*ne bis in idem*). Σχετική απόφαση του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου ακύρωσε πρόστιμο που είχε επιβληθεί σε ορκωτό ελεγκτή λογιστή στην Ιταλία από δύο διαφορετικές αρχές.

Περαιτέρω η ερωτώσα υποστηρίζει ότι υφίστανται διαφοροποιήσεις στην εργασία των ΟΕΛ και της φορολογικής αρχής, διότι ο έλεγχος εκ μέρους του ΟΕΛ πραγματοποιείται με βάση το Διεθνές Πρότυπο Διασφάλισης 3000, που προβλέπει συγκεκριμένη μεθοδολογία και ελεγκτικές διαδικασίες, βάσει των πληροφοριών που είναι γνωστές στον ελεγκτή κατά τη διενέργεια της εργασίας του (μέχρι την 31.10 του επόμενου έτους). Ο έλεγχος από τη φορολογική αρχή συνήθως γίνεται σε πολύ μεταγενέστερο χρονικό διάστημα, και κατά τεκμήριο διαθέτει εργαλεία και μέσα που δεν ήταν στην διάθεση του ΟΕΛ κατά τη εκτέλεση της εργασίας του.

6. Κατόπιν τούτων, ερωτάται από την ΕΛΤΕ εάν η ΑΑΔΕ νομιμοποιείται να επιβάλλει διοικητικά πρόστιμα στους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές και τις Ελεγκτικές Εταιρείες, καθόσον δεν επιτρέπεται η διπλή δίωξη ή διοικητική κύρωση για την ίδια παράβαση (*ne bis in idem*), γεγονός που θα συμβεί, αν η ΕΛΤΕ επιβάλλει διοικητικό πρόστιμο

ως αρμόδια αρχή και μεταγενέστερα για την ίδια παράβαση επιβάλλει διοικητικό πρόστιμο και η ΑΑΔΕ και το αντίστροφο.

7. Αντιθέτως, η ΑΑΔΕ (Γενική Δ/νση Φορολογικής Διοίκησης – Διεύθυνση Ελέγχων – Τμήμα Β'), έχει την άποψη, όπως διατυπώνεται στο με αριθμό πρωτ. ΔΕΛ Β 1040620 ΕΞ 2019/18-3-2019 έγγραφό της, ότι νομιμοποιείται, σε κάθε περίπτωση, να επιβάλλει στους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές και τις Ελεγκτικές Εταιρείες, σύμφωνα με τις ειδικότερες διατάξεις του άρθρου 65<sup>Α</sup> του ν. 4174/2013, το πρόστιμο της παρ. 4 του άρθρου 4 Ν. 2523/1997, εφόσον αυτοί παραβαίνουν αποκλειστικά και μόνο τις διατάξεις του συγκεκριμένου άρθρου και της κατ' εξουσιοδότηση εκδοθείσας υπουργικής απόφασης αναφορικά με την έκδοση του φορολογικού πιστοποιητικού, ότι με την επιβολή του συγκεκριμένου προστίμου προστατεύεται το δημόσιο συμφέρον, ως έννομο αγαθό, το οποίο δεν ταυτίζεται με το συμφέρον των μετόχων των επιχειρήσεων για τον ορθό έλεγχο των ετήσιων και ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων εκ μέρους των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών και των Ελεγκτικών Εταιρειών, καθώς επίσης ότι δεν υφίσταται ούτε η προϋπόθεση της ταυτότητας των πραγματικών περιστατικών, καθώς ο έλεγχος για την έκδοση του φορολογικού πιστοποιητικού είναι ιδιότυπος έλεγχος εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων σε φορολογικά αντικείμενα με τη δυνατότητα διαπίστωσης εκ μέρους του ορκωτού λογιστή ή της ελεγκτικής εταιρείας φορολογικών παραβάσεων, καθώς και της μη απόδοσης ή ανακριβούς απόδοσης φόρων.

### **Νομοθετικό πλαίσιο**

8. Στο ν. 2523/1997 «Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις» (Α' 179/11/9/97), ορίζεται ότι:

Άρθρο 4 Πρόστιμα (παρ.1, 4 όπως τροποπ. με το άρθρο 26 παρ.3 ν. 3943/2011)

1. Τα πρόσωπα που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από την κείμενη φορολογική νομοθεσία υπόκεινται για κάθε παράβαση σε πρόστιμο που ορίζεται από σαράντα χιλιάδες (40.000) δραχμές μέχρι τετρακόσιες χιλιάδες (400.000) δραχμές. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται στις περιπτώσεις που δεν προβλέπεται η επιβολή πρόσθετου φόρου ή δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή.
4. Στους νόμιμους ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία που παραβαίνουν τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του Κ.Φ.Ε. και της κανονιστικής απόφασης που προβλέπεται στην παράγραφο 8 του ίδιου άρθρου και Κώδικα, επιβάλλεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών διοικητικό πρόστιμο ύψους από δέκα χιλιάδες



(10.000) ευρώ έως εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, ανάλογα με τη βαρύτητα της παράβασης και την ενδεχόμενη υποτροπή.

**9. Στο άρθρο 82** (παρ. 5, όπως αυτή αντικαταστάθηκε με το άρθρο 22 παρ.10β Ν.3943/2011, το δε τελευταίο εδάφιο προστέθηκε με το άρθρο 14 παρ. 15 του ν. 4038/2012), του –καταργηθέντος- **ν. 2238/1994** «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (Α' 151) ορίζεται ότι :

*Νόμιμοι ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, που είναι εγγεγραμμένοι στο δημόσιο μητρώο του ν. 3693/2008 (Α' 174) και διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε ανώνυμες εταιρείες, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, καθώς και σε υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων, υποχρεούνται στην έκδοση ετήσιου πιστοποιητικού.*

*Το πιστοποιητικό αυτό εκδίδεται μετά από έλεγχο που διενεργείται, παράλληλα με τον έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης, ως προς την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων σε φορολογικά αντικείμενα. ....*

*Στις ανώνυμες εταιρίες και στις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης του πρώτου εδαφίου της παρούσας παραγράφου, για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί φορολογικό πιστοποιητικό σύμφωνα με όσα ορίζονται ανωτέρω, διενεργείται κατά προτεραιότητα φορολογικός έλεγχος από την αρμόδια φορολογική αρχή και επιβάλλεται σε κάθε περίπτωση πρόστιμο από 10.000 ευρώ έως 100.000 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 4 του ν. 2523/1997 ανάλογα με τα ακαθάριστα έσοδα που έχουν πραγματοποιήσει κατά την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο.*

**10. Βάσει των άρθρων 5** (όπως αυτό αντικαταστάθηκε με το άρθρο 19 του ν. 3581/2007) του ν. 3148/2003, 2 (παρ.1), 24 (παρ.3), των άρθρων 27 και 39 του ν. 3693/2008 και 82 παρ. 5 του ν. 2238/1994 (όπως ισχύει), εκδόθηκε η με αριθμό **44760/1362/2011 απόφαση** του **Υπουργού Οικονομικών** «Καθορισμός των ελεγκτικών εργασιών για την έκδοση Ετήσιου Πιστοποιητικού (άρθρου 82 παρ. 5 του Ν. 2238/1994, ως ισχύει) ως υποχρεωτικών ελέγχων, εφαρμογή του Διεθνούς Προτύπου Εργασιών Διασφάλισης 3000: "Έργα Διασφάλισης Πέραν Ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης" και ειδικά θέματα διενέργειας ποιοτικών ελέγχων» (Β' 2409), στο **άρθρο μόνο** της οποίας ορίζεται ότι :

*1. Πέραν των οριζόμενων στην παράγραφο 1 του άρθρου 2 του ν. 3693/2008 και των διατάξεων της κανονιστικής πράξης υπ' αριθ. 005/2010 της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων ("Ε.Λ.Τ.Ε.") "Καθορισμός περαιτέρω ελεγκτικών εργασιών ως "υποχρεωτικών ελέγχων", για τους σκοπούς των νόμων αυτών και κάθε*

νομοθετικής ρύθμισης που διέπει τον ελεγκτικολογιστικό θεσμό, ως "υποχρεωτικός έλεγχος" καθορίζεται και κάθε ελεγκτική εργασία που αναλαμβάνεται και διενεργείται για την έκδοση Ετήσιου Πιστοποιητικού, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 82 παρ. 5 του ν. 2238/1994, όπως τροποποιήθηκε με την υπ' αριθμ. 1159/22.7.2011 (ΦΕΚ Β' 1657) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, από τα φυσικά και νομικά πρόσωπα των παραγράφων 2 έως 8 του άρθρου 2 του ν. 3693/2008.

2. Ως προς τους υποχρεωτικούς ελέγχους της παραγράφου 1 της παρούσας εφαρμόζεται το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000 "Εργα Διασφάλισης Πέραν Ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης".

3. Για τη διενέργεια ποιοτικών ελέγχων από το Συμβούλιο Ποιοτικού Ελέγχου ("Σ.Π.Ε.") της Ε.Λ.Τ.Ε σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία και την κανονιστική πράξη της Ε.Λ.Τ.Ε "Ρύθμιση του περιεχομένου και του τρόπου άσκησης των ποιοτικών ελέγχων και κάθε άλλου σχετικού θέματος" (007/2010/Ε.Λ.Τ.Ε), το Δ.Σ. της ΕΛΤΕ, κατόπιν εισήγησης του Σ.Π.Ε., δύναται να ορίζει ως "εντεταλμένους ελεγκτές" κατά την έννοια του άρθρου 3 της ως άνω υπ' αριθμ. 007/2010 κανονιστικής πράξης της Ε.Λ.Τ.Ε. και υπαλλήλους του Υπουργείου Οικονομικών, ειδικούς σε φορολογικά θέματα. Η συμμετοχή των εν λόγω προσώπων στη διενέργεια ποιοτικού ελέγχου από το Σ.Π.Ε. θα περιορίζεται μόνο επί των ελεγκτικών εργασιών της παραγράφου 1 της παρούσας.

**11. Στο άρθρο 72 παρ. 22 του ν. 4172/2013 «Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις» (Α' 167) ορίζεται ότι :**

Άρθρο 72 (παρ.22, που προστέθηκε με το άρθρο 26 παρ.11 ν.4223/2013)

Από την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013 παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του ν. 2238/1994 (Α' 151), συμπεριλαμβανομένων και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού του νόμου.

**12. Στο ν. 4174/2013 «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις» (Α' 170 – Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) ορίζεται ότι :**

Άρθρο 1 Γενικά

Ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (εφεξής «ο Κώδικας») καθορίζει τη διαδικασία προσδιορισμού, [βεβαίωσης] και είσπραξης των εσόδων του Δημοσίου, που ορίζονται στο άρθρο 2, καθώς και τις διοικητικές κυρώσεις για τη μη συμμόρφωση με την κείμενη νομοθεσία, η οποία ρυθμίζει τα έσοδα αυτά.

### Άρθρο 65<sup>A</sup> Φορολογικό πιστοποιητικό

1. Νόμιμοι ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, που είναι εγγεγραμμένοι στο δημόσιο μητρώο του ν. 3693/2008 (Α' 174) και διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε ανώνυμες εταιρείες, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, καθώς και σε υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων, εκδίδουν ετήσιο φορολογικό πιστοποιητικό. Το πιστοποιητικό αυτό είναι προαιρετικό για τις ανωτέρω εταιρείες και επιχειρήσεις και εκδίδεται μετά από έλεγχο που διενεργείται, παράλληλα με τον έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης, ως προς την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων σε φορολογικά αντικείμενα.

Φορολογικές παραβάσεις, καθώς και μη απόδοση ή ανακριβής απόδοση φόρων που διαπιστώνονται από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, κατά τη διενέργεια του ελέγχου, αναφέρονται αναλυτικά στο πιστοποιητικό αυτό. Αν από το πιστοποιητικό προκύπτουν συγκεκριμένα φορολογικά δεδομένα για την ελεγχθείσα εταιρεία με τα οποία συμφωνεί και η αρμόδια ελεγκτική φορολογική αρχή, το εν λόγω πιστοποιητικό αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα των εκθέσεων ελέγχου της ως άνω αρχής. Τα πιο πάνω πρόσωπα διώκονται και τιμωρούνται για κάθε παράλειψη των υποχρεώσεων τους σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3693/2008 και έχουν ειδικότερα την υποχρέωση να αρνηθούν τη διενέργεια υποχρεωτικού ελέγχου εφόσον παρέχουν στην ελεγχόμενη οντότητα συμβουλευτικές υπηρεσίες φορολογικού περιεχομένου σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις παραγράφους 2 και 3 του άρθρου 20 του ν. 3693/2008.

2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, που εκδίδεται ύστερα από γνώμη της ΕΛΤΕ, καθορίζονται τα συγκεκριμένα επί μέρους φορολογικά αντικείμενα του ελέγχου της προηγούμενης παραγράφου, ενδεχόμενες συγκεκριμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις που πρέπει να διενεργούνται, εξαιρέσεις από την υποχρέωση έκδοσης φορολογικού πιστοποιητικού μέχρι ποσού ακαθαρίστων εσόδων 150.000,00 ευρώ ετησίως, το ειδικότερο περιεχόμενο του πιστοποιητικού που εκδίδεται και οι επιφυλάξεις που τυχόν διατυπώνονται σε αυτό, ο τρόπος, ο χρόνος και η διαδικασία υποβολής του, ζητήματα εφαρμογής της υποχρέωσης του τελευταίου εδαφίου της προηγούμενης παραγράφου και κάθε άλλο σχετικό θέμα. Πέραν της εφαρμογής του πέμπτου εδαφίου της παραγράφου 1, στους νόμιμους ελεγκτές και στα ελεγκτικά γραφεία που παραβαίνουν τις διατάξεις του παρόντος άρθρου και της κανονιστικής απόφασης που προβλέπεται στην παρούσα παράγραφο επιβάλλονται οι διοικητικές κυρώσεις που προβλέπονται στην παρ. 4 του άρθρου 4 του ν. 2523/1997.

13. Κατ' εξουσιοδότηση εκ της παραγράφου 2 του άρθρου 65α του Ν. 4174/2013 εκδόθηκε η **ΠΟΛ 1124/2015** «Καθορισμός της διαδικασίας εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013, Φ.Ε.Κ. 170Α'), σχετικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του Ν. 3693/2008 (Φ.Ε.Κ. 174Α')» (Β' 1196), στο άρθρο 8 (παρ. 6) της οποίας ορίζεται ότι :

Εφόσον από μεταγενέστερο έλεγχο της Φορολογικής Διοίκησης προκύψουν πρόσθετες επιβαρύνσεις, σε σχέση με τα φορολογικά αντικείμενα που ορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου του Παραρτήματος ΙΙΙ, επιβάλλεται στο Νόμιμο Ελεγκτή και στο ελεγκτικό γραφείο διοικητικό πρόστιμο ύψους από δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ έως εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, ανάλογα με τη βαρύτητα της παράβασης και την ενδεχόμενη υποτροπή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997, κατόπιν γνώμης της Ε.Λ.Τ.Ε., η οποία θα πρέπει να παρασχεθεί εντός αποκλειστικής προθεσμίας ενός μηνός από τη λήψη σχετικού εγγράφου από τη Φορολογική Διοίκηση με το οποίο θα γνωστοποιείται προς την Ε.Λ.Τ.Ε. η ελεγχόμενη επιχείρηση, ο Νόμιμος Ελεγκτής και το ελεγκτικό γραφείο, ανεξάρτητα αν οι πρόσθετες επιβαρύνσεις θα καταβληθούν από την ελεγχόμενη επιχείρηση.

Σε περίπτωση αμφισβήτησης από την ελεγχόμενη επιχείρηση των πρόσθετων επιβαρύνσεων και υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013, οι ως άνω διοικητικές κυρώσεις κατά των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων επιβάλλονται μετά την ολοκλήρωση της διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, εξαιρουμένων των περιπτώσεων .....

14. Στην με αριθμό 1148/2018 ΠΟΛ «Τροποποίηση των διατάξεων της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1159/2011 (Φ.Ε.Κ. 1657/Β'), περί του καθορισμού της διαδικασίας εφαρμογής της παρ.5 του άρθρου 82 του Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994) αναφορικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που θα εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές ή και ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν. 3693/2008 (Φ.Ε.Κ. 174/Α')» (Β' 3381) ορίζεται ότι :

1. Το δεύτερο και τρίτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 6 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1159/2011, καταργούνται.
2. Η παράγραφος 8 του άρθρου 10 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1159/2011, αντικαθίσταται ως εξής:



«Εφόσον από μεταγενέστερο έλεγχο της Φορολογικής Διοίκησης προκύψουν πρόσθετες επιβαρύνσεις, σε σχέση με τα φορολογικά αντικείμενα που ορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου του Παραρτήματος ΙΙΙ, επιβάλλεται στο Νόμιμο Ελεγκτή και στο ελεγκτικό γραφείο διοικητικό πρόστιμο ύψους από δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ έως εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, ανάλογα με τη βαρύτητα της παράβασης και την ενδεχόμενη υποτροπή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 4 του ν. 2523/1997, κατόπιν γνώμης της Ε.Λ.Τ.Ε., η οποία θα πρέπει να παρασχεθεί εντός αποκλειστικής προθεσμίας ενός μηνός από τη λήψη σχετικού εγγράφου από τη Φορολογική Διοίκηση με το οποίο θα γνωστοποιείται προς την Ε.Λ.Τ.Ε. η ελεγχόμενη επιχείρηση, ο Νόμιμος Ελεγκτής και το ελεγκτικό γραφείο, ανεξάρτητα αν οι πρόσθετες επιβαρύνσεις θα καταβληθούν από την ελεγχόμενη επιχείρηση.

Σε περίπτωση αμφισβήτησης από την ελεγχόμενη επιχείρηση των πρόσθετων επιβαρύνσεων και υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, οι ως άνω διοικητικές κυρώσεις κατά των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων επιβάλλονται μετά την ολοκλήρωση της διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, εξαιρουμένων των περιπτώσεων για τις οποίες ο χρόνος που απαιτείται για την απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών οδηγεί σε παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση καταλογιστικής πράξης.».

Κατά τα λοιπά, οι διατάξεις της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1159/2011 (Β'/1657) ισχύουν ως έχουν.

**15. Στα άρθρα 1** (παρ. 1, το β' έδ. προστ. με το άρθρο 26 ν.4170/2013), **2 και 5** (παρ.2) του ν. **3148/2003** «Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης Ελέγχων, Ιδρύματα ηλεκτρονικού χρήματος, προστασία ευρώ, επιχειρήσεις διαμεσολάβησης μεταφοράς κεφαλαίων» (Α' 136), ορίζεται ότι :

Άρθρο 1 Σύσταση Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων

1. Συνιστάται νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου με την επωνυμία "Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων" (Ε.Λ.Τ.Ε.) ... 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.

Άρθρο 2 Αρμοδιότητες Ε.Λ.Τ.Ε.

Η Ε.Λ.Τ.Ε. έχει τις εξής αρμοδιότητες :

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.

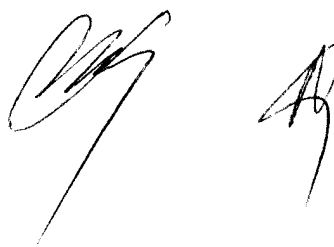
Άρθρο 5 Συμβούλιο Ποιοτικού Ελέγχου

2. Το Σ.Π.Ε. είναι αρμόδιο:

- α) για τη διενέργεια ποιοτικών ελέγχων επί των προσώπων των παραγράφων 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 Ε.Λ.Τ.Ε., 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 Ε.Λ.Τ.Ε. ως αποτέλεσμα της διεξαγωγής ερευνών κατά την περίπτωση γ' της παρούσας παραγράφου,
- ε) για τη διεξαγωγή ερευνών που σχετίζονται με την επιβολή πειθαρχικών κυρώσεων και με την άσκηση εποπτείας επί της Διεύθυνσης Λογιστικών και Ελεγκτικών Θεμάτων, Μελετών και Υποστήριξης Ποιοτικών Ελέγχων της Ε.Λ.Τ.Ε. κατά τη διεξαγωγή προαναφερθεισών ερευνών,
- στ) για τη διατύπωση γενικών εισηγήσεων προς το Δ.Σ. της Ε.Λ.Τ.Ε. 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 και στη διερεύνηση των υποθέσεων για τη διαπίστωση της τυχόν τέλεσης πειθαρχικών παραβάσεων.

**16. Στο άρθρο 20 (παρ.1-3) του Κανονισμού 537/2014 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 16ης Απριλίου 2014, ορίζεται ότι :**

Άρθρο 20 (παρ. 1-3)



1. Οι αρμόδιες αρχές που είναι υπεύθυνες για την άσκηση των καθηκόντων που προβλέπει ο παρών κανονισμός, καθώς και για τη διασφάλιση της εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος κανονισμού, ορίζονται μεταξύ των εξής: .....
2. Κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 1, τα κράτη μέλη μπορούν να αποφασίσουν την ανάθεση της ευθύνης για την εξασφάλιση της εφαρμογής του συνόλου ή μέρους των διατάξεων του τίτλου III του παρόντος κανονισμού στις, κατά περίπτωση, αρμόδιες αρχές που αναφέρονται: .....
3. Στην περίπτωση ορισμού περισσότερων της μιας αρμόδιων αρχών σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2, οι αρχές αυτές οργανώνονται κατά τρόπο ώστε τα καθήκοντά τους να είναι σαφώς κατανεμημένα.

**17. Στα άρθρα 2** (υπό στοιχ.1 και 10), **34** (παρ.1) και **35** (παρ.10) του **ν. 4449/2017** «Υποχρεωτικός έλεγχος των ετήσιων και των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, δημόσια εποπτεία επί του ελεγκτικού έργου και λοιπές διατάξεις» (Α' 7), ορίζεται ότι :

Άρθρο 2 Ορισμοί (άρθρο 2 της Οδηγίας)

Για τους σκοπούς του παρόντος νόμου, καθώς και για τον έλεγχο των ετήσιων και των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ισχύουν οι ακόλουθοι ορισμοί:

1. «Υποχρεωτικός έλεγχος»: ο έλεγχος των ετήσιων και ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων που διενεργείται από ορκωτό ελεγκτή λογιστή ή ελεγκτική εταιρεία εφόσον: .....

.....

10. «Αρμόδια αρχή»: Αρμόδια αρχή για τη δημόσια εποπτεία επί των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών και των ελεγκτικών εταιρειών ορίζεται η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.) που έχει συσταθεί με το άρθρο 1 του ν. 3148/2003, όπως ισχύει.

Άρθρο 34 Όργανο επιβολής διοικητικών και πειθαρχικών κυρώσεων και διαδικασία (άρθρο 30 της Οδηγίας)

1. Το Δ.Σ. της Ε.Λ.Τ.Ε. είναι αρμόδιο όργανο για την επιβολή διοικητικών κυρώσεων για κάθε παράβαση της νομοθεσίας που διέπει τις εργασίες των ορκωτών ελεγκτών λογιστών και των ελεγκτικών εταιρειών.

Άρθρο 35 Συστήματα ερευνών και κυρώσεων (άρθρο 30 α-β-γ-δ-ε της Οδηγίας)

10. Κατά της απόφασης του πειθαρχικού οργάνου με την οποία επιβάλλεται πειθαρχική κύρωση, χωρεί προσφυγή ουσίας ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου.

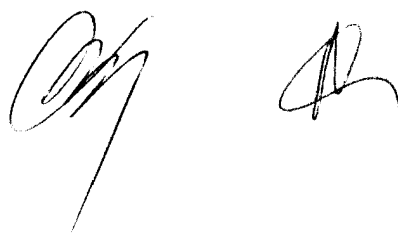
Το Δ.Σ. της Ε.Λ.Τ.Ε. επιβάλλει τις εξής διοικητικές κυρώσεις και διοικητικά μέτρα:

- α) σύσταση,
- β) έγγραφη επίπληξη,
- γ) δημόσια δήλωση που αναφέρει το υπαίτιο πρόσωπο και τη φύση της παράβασης και δημοσιοποιείται στο διαδικτυακό τόπο της Ε.Λ.Τ.Ε.,
- δ) δήλωση ότι η έκθεση ελέγχου δεν πληροί τις απαιτήσεις του άρθρου 32 . ή του άρθρου 10 του Κανονισμού 537/2014)
- ε) χρηματικό πρόστιμο έως πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ. Σε περίπτωση υποτροπής, το Διοικητικό Συμβούλιο μπορεί να επιβάλλει πρόστιμο ύψους έως εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ,
- στ) προσωρινή απαγόρευση διενέργειας υποχρεωτικών ελέγχων επί των ατομικών ή ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων των οντοτήτων δημοσίου συμφέροντος, για χρονικό διάστημα από έναν (1) έως δώδεκα (12) μήνες,
- ζ) προσωρινή αφαίρεση της επαγγελματικής άδειας για χρονικό διάστημα μέχρι τρία (3) έτη, η) οριστική αφαίρεση της επαγγελματικής άδειας και διαγραφή του ορκωτού ελεγκτή λογιστή από το Δημόσιο Μητρώο καθώς και δημοσιοποίηση της απόφασης αυτής στο διαδικτυακό τόπο της Ε.Λ.Τ.Ε..

Για τον προσδιορισμό του είδους και του ύψους των κυρώσεων λαμβάνονται υπόψη, ιδίως:

- α) η βαρύτητα και διάρκεια της παράβασης,
- β) ο βαθμός ευθύνης του υπαίτιου προσώπου,
- γ) η οικονομική δύναμη του υπαίτιου προσώπου, για παράδειγμα όπως φαίνεται από τον συνολικό κύκλο εργασιών της υπαίτιας επιχείρησης ή το ετήσιο εισόδημα του υπαίτιου προσώπου, εφόσον το εν λόγω πρόσωπο είναι φυσικό πρόσωπο,
- δ) το ύψος των κερδών που αποκομίσθηκαν ή των ζημιών που αποφεύχθηκαν από το υπαίτιο πρόσωπο, εφόσον μπορούν να προσδιορισθούν,
- ε) ζημιές τρίτων που προκλήθηκαν από την παράβαση στο βαθμό που μπορεί να προσδιοριστούν,
- στ) ο βαθμός συνεργασίας του υπαίτιου προσώπου με την Ε.Λ.Τ.Ε.,
- ζ) προηγούμενες παραβάσεις του υπαίτιου προσώπου.

**18. Στο άρθρο 4 του Εβδόμου Προσθέτου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ (Α' 89), που κυρώθηκε με το ν. 1705/1987, ορίζεται ότι :**



1. Κανένας δεν μπορεί να διωχθεί ή καταδικασθεί ποινικά από τα δικαστήρια του ίδιου Κράτους, για μια παράβαση για την οποία ήδη αθωώθηκε ή καταδικάσθηκε με αμετάκλητη απόφαση, σύμφωνα με το νόμο και την ποινική δικονομία του Κράτους αυτού.

2. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου δεν εμποδίζουν την επανάληψη της διαδικασίας, σύμφωνα με το νόμο και την ποινική δικονομία του Κράτους για το οποίο πρόκειται, εάν υπάρχουν αποδείξεις νέων ή μεταγενέστερων της απόφασης γεγονότων, ή υπήρξε θεμελιώδες σφάλμα της προηγούμενης διαδικασίας, που θα μπορούσαν να επηρεάσουν το αποτέλεσμα της υπόθεσης.

Καμιά απόκλιση από αυτό το άρθρο δεν επιτρέπεται με βάση το άρθρο 15 της Σύμβασης.

### **Ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων**

Από τις προαναφερόμενες διατάξεις, ερμηνευόμενες αυτοτελώς, αλλά και σε συνδυασμό μεταξύ τους, ενόψει και όλου του νομικού πλαισίου εντός του οποίου εντάσσονται, του σκοπού που εξυπηρετούν και την υπαγωγή σ' αυτές των πραγματικών περιστατικών, που τέθηκαν υπόψη του Τμήματος από την ερωτώσα υπηρεσία, συνάγονται τα ακόλουθα:

19. Οι διατάξεις του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) έπαυσαν να ισχύουν από την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013, συμπεριλαμβανομένων (κατά ρητή επιταγή) και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων, που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού του νόμου, συνεπώς και οι διατάξεις του άρθρου 82, όπως και η ΠΟΛ 1159/2011, η οποία όριζε περί του Ετήσιου Πιστοποιητικού, που εξέδιδαν οι νόμιμοι ελεγκτές ή τα ελεγκτικά γραφεία, που έχουν εγγραφεί στο δημόσιο Μητρώο του ν. 3693/2008, και η οποία τροποποιήθηκε, όπως κατωτέρω αναφέρεται.

Τα ζητήματα που αφορούν στο Ετήσιο Πιστοποιητικό, που εκδίδεται από νόμιμους ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, ρυθμίζονται πλέον με τις διατάξεις του άρθρου 65α του ν. 4174/2013, και της βάσει της παραγράφου 2 αυτού εκδοθείσης ΠΟΛ 1148/2018 (που τροποποίησε τα ρυθμιζόμενα με την ΠΟΛ 1159/2011) και με την οποία ορίστηκε, ότι επιβάλλεται στο νόμιμο ελεγκτή και στο ελεγκτικό γραφείο διοικητικό πρόστιμο ύψους από δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ έως εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, ανάλογα με τη βαρύτητα της παράβασης και την ενδεχόμενη υποτροπή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 4 του ν. 2523/1997, κατόπιν γνώμης της Ε.Λ.Τ.Ε.

**20.** Σημειώνεται, ότι και κατά το άρθρο 2 στοιχ.10 του ν. 4449/2017 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, όπως επαναλαμβάνεται και στο άρθρο 30 του (ήδη καταργηθέντος με το άρθρο 53 ν. 4449/2017) ν. 3693/2008 .

Στο πλαίσιο της ανωτέρω εποπτείας η ΕΛΤΕ, ως όργανο επιβολής διοικητικών και πειθαρχικών κυρώσεων, έχει την αρμοδιότητα να επιβάλλει διοικητικές κυρώσεις για κάθε παράβαση της νομοθεσίας, που διέπει τις εργασίες των ορκωτών ελεγκτών λογιστών και των ελεγκτικών εταιρειών (άρθρο 34 παρ. 1 ν. 4449/2017), και επομένως οι συγκεκριμένες κυρώσεις έχουν την χροιά της πειθαρχικής ποινής.

Αντίθετα, η φορολογική διοίκηση έχει την αρμοδιότητα να επιβάλλει διοικητικές κυρώσεις για τη μη συμμόρφωση των ελεγκτών λογιστών και των ελεγκτικών εταιρειών με την κείμενη νομοθεσία, η οποία ρυθμίζει τα έσοδα του Δημοσίου (άρθρο 1 ν.4174/2013-ΚΦΔ), όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 2 του προαναφερθέντος άρθρου –λχ φόρου εισοδήματος κλπ), οι δε διοικητικές κυρώσεις που αυτή επιβάλλει προσομοιάζουν αποζημίωση λόγω απώλειας δημοσίων εσόδων, άλλως με προσαυξήσεις λόγω μη καταβολής ή μη εμπρόθεσμης καταβολής.

Σε κάθε περίπτωση η ΕΛΤΕ ασχολείται με την διερεύνηση της ορθής εκπληρώσεως των εργασιών των ΟΕΛ και των ελεγκτικών εταιρειών, ενώ η φορολογική διοίκηση με την αποφυγή διαφυγής εσόδων του δημοσίου.

**21.** Σύμφωνα με το 7<sup>ο</sup> Πρόσθετο Πρωτόκολλο της ΕΣΔΑ η αρχή *ne bis in idem* έχει πεδίο εφαρμογής εφόσον συντρέχει αρμοδιότητα δύο (τουλάχιστον) οργάνων για την επιβολή κυρώσεων για συγκεκριμένη παράβαση και όχι όταν υφίσταται αποκλειστική αρμοδιότητα.

Επίσης, δεν τίθεται ζήτημα εφαρμογής της αρχής *ne bis in idem*, όταν καμία από τις δύο, παραλλήλως κινηθείσες, διοικητικές διαδικασίες δεν έχει οριστικοποιηθεί, όπως απαιτείται για την ενεργοποίηση της αρχής αυτής (ΣτΕ Ολ. 4309/2015).

Ειδικότερα, σύμφωνα με τα κριτήρια Engel, βάσει των οποίων οι κυρώσεις που επιβάλλονται από διοικητικά όργανα μπορούν να θεωρηθούν ως "ποινικές", οπότε ενεργοποιείται η αρχή *ne bis in idem*, απαιτείται, κατ' αρχήν, να συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις: (α) πρέπει να υπάρχουν περισσότερες της μίας διακεκριμένες διαδικασίες επιβολής κύρωσης, οι οποίες δεν συνδέονται στενά μεταξύ τους, (β) οι διαδικασίες αυτές πρέπει να είναι "ποινικές" κατά την αυτόνομη έννοια της

ΕΣΔΑ, ήτοι, βάσει των κριτηρίων, κατ' εφαρμογή των οποίων μπορούν να θεωρηθούν ως "ποινικές" και κυρώσεις που επιβάλλονται από διοικητικά όργανα, ενόψει της φύσης των σχετικών παραβάσεων ή/και του είδους και της βαρύτητας των προβλεπόμενων γι' αυτές διοικητικών κυρώσεων, (γ) η μία από τις διαδικασίες πρέπει να έχει περατωθεί με αμετάκλητη απόφαση και (δ) οι διαδικασίες πρέπει να στρέφονται κατά του ίδιου προσώπου και να αφορούν στην ίδια κατ' ουσίαν παραβατική συμπεριφορά (πρβλ. ΣτΕ 108/2015 σε συμβούλιο, επί προδικαστικού ερωτήματος). Επιπλέον, για να στοιχειοθετηθεί παραβίαση του κανόνα *ne bis in idem*, η ύπαρξη της πρώτης (αμετακλήτως περατωθείσας) "ποινικής" διαδικασίας πρέπει να είναι γνωστή στο διοικητικό ή δικαστικό όργανο ενώπιον του οποίου κινείται ή εκκρεμεί η δεύτερη "ποινική" διαδικασία (ΣτΕ 1993/2016).

Επομένως, είτε πρόκειται για σώρευση ποινικών και διοικητικών κυρώσεων είτε διοικητικών και μόνο κυρώσεων, θα πρέπει να εξετάζεται αν οι τελευταίες, λόγω των ειδικών χαρακτηριστικών τους, έχουν οιονεί ποινική φύση, οπότε εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της αρχής *ne bis in idem*.

Για την αποτροπή του ενδεχομένου συρρίκνωσης του ρυθμιστικού πεδίου της αρχής, το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (στο εξής: ΕΔΔΑ) ερμηνεύει διασταλτικά την έννοια της ποινής και της ποινικής διαδικασίας, με συνέπεια αυτή να καλύπτει και διοικητικές κυρώσεις. Ειδικότερα, το ΕΔΔΑ ερμηνεύει την έννοια της ποινικής διαδικασίας κατ' άρθρο 4 παρ. 1 του πρωτοκόλλου 7 υπό το πρίσμα των γενικών αρχών που έχει αναπτύξει σχετικά με τις αντίστοιχες έννοιες, ήτοι «κατηγορία ποινικής φύσεως» και «ποινή», κατά τα άρθρα 6 και 7 της ΕΣΔΑ. Σκοπός της σχετικής ερμηνευτικής προσέγγισης ήταν η αποτροπή καταστρατήγησης της αρχής *ne bis in idem* μέσω της σωρευτικής επιβολής τόσο ποινικών, όσο και διοικητικών κυρώσεων, υπό την προϋπόθεση βεβαίως ότι οι τελευταίες έχουν κατ' ουσία ποινικό χαρακτήρα. Επίσης, το ΕΔΔΑ λαμβάνει υπόψη τον σκοπό της κύρωσης, που προβλέπει η διάταξη. Σε περίπτωση κατά την οποία ο σκοπός της κύρωσης είναι η χρηματική αποζημίωση λόγω ζημίας, τότε η κύρωση δεν έχει ποινικό χαρακτήρα. Αν, αντιθέτως, ο σκοπός της είναι ο κολασμός του δράστη προς αποφυγή υποτροπής του, τότε πρόκειται για κύρωση με ποινικό χαρακτήρα (Πρεβεδούρου, με αφορμή την με αριθμό 1091/2015 απόφαση του ΣτΕ).

**22.** Κατά τα γενόμενα δεκτά από το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΔΔΑ), αλλά και από το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΔΕΕ) -το

οποίο, και προ της ρητής καθιερώσεως της αρχής αυτής, με το άρθρο 50 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων, την αναγνώριζε ως θεμελιώδη αρχή του κοινοτικού δικαίου- η συγκεκριμένη αρχή έχει εφαρμογή όχι μόνον επί ποινικών κυρώσεων, αλλά και σε περιπτώσεις, που προβλέπεται από τη σχετική νομοθεσία η επιβολή σοβαρών διοικητικών κυρώσεων, όπως είναι τα πρόστιμα μεγάλου ύψους, εφόσον συντρέχουν τα κριτήρια χαρακτηρισμού μιας υποθέσεως ως ποινικής κατά την ΕΣΔΑ, ήτοι κατά πρώτον ο νομικός χαρακτηρισμός της παραβάσεως κατά το εσωτερικό δίκαιο, κατά δεύτερον η φύση της παραβάσεως και, κατά τρίτον, η φύση και η σοβαρότητα της κυρώσεως που ενδέχεται να επιβληθεί στον διαπράξαντα την παράβαση. Ειδικότερα, ως προς το θέμα του ύψους της κυρώσεως λαμβάνεται υπόψη η μέγιστη προβλεπόμενη από τον νόμο κύρωση και όχι η επιβληθείσα στην συγκεκριμένη περίπτωση. Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία του ΔΕΕ, η αρχή αυτή δεν εμποδίζει την επιβολή για την ίδια παράβαση, διαδοχικώς, μιας διοικητικής (φορολογικής) κυρώσεως και μιας ποινικής κυρώσεως, στον βαθμό που η πρώτη κύρωση δεν έχει ποινικό χαρακτήρα και έχει καταστεί απρόσβλητη, εφόσον η σώρευση αποβλέπει στην προστασία των οικονομικών συμφερόντων της Ενώσεως (βλ. ΣτΕ Ολομ. 1741/2015). Περαιτέρω, η ίδια ως άνω αρχή δεν αποκλείει την επιβολή διοικητικών κυρώσεων μεγάλου ύψους εκ μέρους των κοινοτικών και εθνικών διοικητικών οργάνων και σε περιπτώσεις όπου υφίσταται μεν ταυτότητα παραβάτη και πραγματικών περιστατικών, αλλά προστατεύεται διαφορετικό έννομο αγαθό ή συμφέρον. Αντιστοίχως, και στο εθνικό δίκαιο είναι δυνατή η επιβολή στον ίδιο παραβάτη και για τα ίδια πραγματικά περιστατικά δύο διοικητικών κυρώσεων από διαφορετικά διοικητικά όργανα ή ανεξάρτητες διοικητικές αρχές, εφόσον η επιβολή τους αποβλέπει στην προστασία ιδιαιτέρως σημαντικών και διαφορετικών εννόμων αγαθών (πρβλ. ΣτΕ 3345/2002 επ.). Και τούτο διότι τυχόν αδυναμία επιβολής της μιας από τις δύο διοικητικές κυρώσεις, κατ' εφαρμογή της αρχής *ne bis in idem*, εφόσον έχει ήδη επιβληθεί και οριστικοποιηθεί η άλλη κύρωση, θα καθιστούσε ανενεργό την υποχρέωση που έχουν τα κρατικά όργανα να προστατεύουν τα θιγόμενα σημαντικά αυτά έννομα αγαθά. Διάφορο δε είναι το ζήτημα εάν, λόγω του ύψους των επαπειλουμένων κυρώσεων, τυχόν σωρευτική επιβολή τους παρίσταται υπέρμετρα επαχθής για τον παραβάτη, το οποίο αντιμετωπίζεται εκάστοτε με βάση την αρχή της αναλογικότητας. Εξ άλλου, παραβίαση της αρχής *ne bis in idem* δεν στοιχειοθετείται, εφόσον τα επιβληθέντα πρόστιμα ερείδονται σε διαφορετική νομική βάση, δηλ. υφίσταται μεν ταυτότητα



παραβάτη και πραγματικών περιστατικών, αλλά προστατεύεται διαφορετικό έννομο αγαθό ή συμφέρον (ΣτΕ 134/2018 και 3473/2017 με τις εκεί παραπομπές), διαφέρουν δηλαδή και δεν ταυτίζονται τα έννομα αγαθά που προστατεύονται από τις οικείες διατάξεις και οι σκοποί που επιδιώκονται με αυτές (πρβλ. Σ.τ.Ε. 3345/2002, 2256/2005, 715/2013, μειοψ. στη ΣτΕ 1091/2015).

**23.** Κατά συνέπεια των ανωτέρω οι κρίσιμες διατάξεις, που προβλέπουν την επιβολή κυρώσεων από την ΑΑΔΕ και την ΕΛΤΕ, εφαρμόζονται παραλλήλως χωρίς να αναιρεί η μία την άλλη, καθόσον το διοικητικό πρόστιμο, που επιβάλλει η ΑΑΔΕ, δεν έχει ποινική χροιά, σε αντίθεση με το πρόστιμο που επιβάλλεται από το αρμόδιο όργανο της ΕΛΤΕ στο πλαίσιο πειθαρχικής διαδικασίας, πρόκειται δηλαδή περί διαφορετικής φύσης κύρωση για παράβαση διαφορετικού σκοπού και προστατευόμενου αγαθού διατάξεων, ενώ, εξάλλου, το εύρος της διατάξεως του άρθρου 53 παρ. 4 του ν. 4449/2017, σύμφωνα με την οποία από την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού καταργείται κάθε αντίθετη διάταξη, περιορίζεται σε διατάξεις με τις οποίες ρυθμίζονται θέματα λειτουργίας και εποπτείας της ΕΛΤΕ επί του ελεγκτικού έργου και δεν εκτείνεται και στην κατάργηση διατάξεων, που αφορούν την ΑΑΔΕ και τις αρμοδιότητές της.

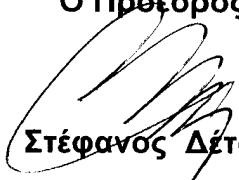
### **Απάντηση**

**24.** Σύμφωνα με τα προεκτεθέντα, στο ερώτημα που υποβλήθηκε, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδοτεί ομόφωνα, ότι η ΑΑΔΕ νομιμοποιείται να επιβάλλει διοικητικά πρόστιμα σε Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές και Ελεγκτικές Εταιρείες χωρίς να υφίσταται παραβίαση της αρχής ne bis in idem, λόγω της εποπτικής επ' αυτών αρμοδιότητας της ΕΛΤΕ.

**ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ**

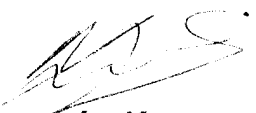
**Αθήνα, 12 - 4 - 2019**

**Ο Πρόεδρος**

  
**Στέφανος Δέτσης**

**Πρόεδρος/Αντιπρόεδρος ΝΣΚ**

**Η εισηγήτρια**

  
**Αδαμαντία Καπετανάκη**

**Νομικός Σύμβουλος του Κράτους**