



Β' ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΩΝ ΜΕΛΕΤΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΝΟΜΟΤΕΧΝΙΚΗΣ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑΣ
ΣΧΕΔΙΩΝ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΩΝ ΝΟΜΩΝ

ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ ΝΟΜΟΥ

«Εναρμόνιση της ελληνικής νομοθεσίας με την Οδηγία 2006/43/ΕΚ περί υποχρεωτικών ελέγχων των ετήσιων και των ενοποιημένων λογαριασμών, για την τροποποίηση των Οδηγιών 78/660/ΕΟΚ και 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου και για την κατάργηση της Οδηγίας 84/253/ΕΟΚ του Συμβουλίου και άλλες διατάξεις»

Με το φερόμενο προς ψήφιση νομοσχέδιο ενσωματώνεται στο εσωτερικό μας δίκαιο η Οδηγία 2006/43 ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 17ης Μαΐου 2006 (εφεξής «Οδηγία»), η οποία έχει τροποποιηθεί (κυρίως ως προς τη διαδικασία άσκησης κανονιστικών αρμοδιοτήτων από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή) από την Οδηγία 2008/30/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 11ης Μαρτίου 2008. Βασικός σκοπός της υπό ενσωμάτωση Οδηγίας είναι η εξασφάλιση, σε ευρωπαϊκό επίπεδο, ορισμένων ελάχιστων παραμέτρων ως προς το ελεγκτικό επάγγελμα και τη διεξαγωγή των εκ του νόμου υποχρεωτικών ελέγχων στις οικονομικές καταστάσεις των εταιριών και των ομίλων εταιριών.

Ρυθμίσεις σχετιζόμενες με τον υποχρεωτικό έλεγχο εταιριών και ομίλων εταιριών περιλαμβάνονται στην τέταρτη (78/660/ΕΟΚ) και έβδομη Οδηγία (83/349/ΕΟΚ) του Συμβουλίου, με τις οποίες καθιερώθηκε ο υποχρεωτικός έλεγχος των ατομικών και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, καθώς και στην όγδοη Οδηγία του Συμβουλίου (84/253/ΕΟΚ), με την οποία θεσπίστηκαν προϋποθέσεις για τη χορήγηση άδειας άσκησης του επαγγέλματος του ορκωτού ελεγκτή. Η ανάγκη ανάληψης πρωτοβουλίας για περαιτέρω εναρμόνιση των ζητημάτων των υποχρεωτικών ελέγχων των οικονομικών καταστάσεων, κυρίως από την πλευρά των προσώπων που διενεργούν τους ελέγχους αυτούς, είχε επισημανθεί από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή ήδη από

τη δεκαετία του 1990 (βλ., ενδεικτικώς, Πράσινο Βιβλίο για τον ρόλο, τη θέση και την ευθύνη του ορκωτού ελεγκτή στο εσωτερικό της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ΕΕ C 321/28-10-1996, σελ. 1, Ανακοίνωση της Επιτροπής για τον υποχρεωτικό έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων των εταιριών και τις προοπτικές του, ΕΕ C 143/8-5-1998, σελ. 12, Σύσταση της Επιτροπής για τη διασφάλιση της ποιότητας του υποχρεωτικού λογιστικού ελέγχου στην ΕΕ – Ελάχιστες υποχρεώσεις, ΕΕ L 91/31-3-2001, σελ. 91, και Σύσταση της Επιτροπής με τίτλο «Η ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή στην ΕΕ: θεμελιώδεις αρχές», ΕΕ L 191/19-7-2002, σελ.22). Ωθηση στην πρωτοβουλία αυτή δόθηκε και με αφορμή τα λογιστικά σκάνδαλα της περιόδου 2001-2002 στις Η.Π.Α., τα οποία ανέδειξαν τη σημασία του υποχρεωτικού λογιστικού ελέγχου και της ανεξαρτησίας των προσώπων που τους διεξάγουν, και οδήγησαν στην υιοθέτηση σχετικής νομοθεσίας στη χώρα αυτή [Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act of 2002 (Sarbanes-Oxley Act), Pub.L. 107-204, 116 Stat. 745].

Σε αυτό το πλαίσιο εκδόθηκε η υπό ενσωμάτωση Οδηγία, η οποία είναι ελάχιστης εναρμόνισης (βλ. σχετ. άρθρο 52), υπό την έννοια ότι, εκτός εάν ορίζεται διαφορετικά, κάθε κράτος μέλος μπορεί να επιβάλει αυστηρότερες απαιτήσεις στα ρυθμιζόμενα ζητήματα. Με την Οδηγία και, κατ' ακολουθία, με το υπό εξέταση Νοσχ ρυθμίζονται θέματα:

- χορήγησης επαγγελματικής άδειας σε ελεγκτές και ελεγκτικές εταιρίες, εξετάσεων και πρακτικής άσκησης για χορήγηση άδειας, και διαρκούς εκπαίδευσης (κεφάλαιο II Νοσχ),
- τήρησης Μητρώου Ελεγκτών (κεφάλαιο III Νοσχ),
- επαγγελματικής δεοντολογίας, ανεξαρτησίας και αντικειμενικότητας, επαγγελματικού απορρήτου και αμοιβών (κεφάλαιο IV Νοσχ),
- ελεγκτικών προτύπων και εκθέσεων ελέγχου (κεφάλαιο V Νοσχ),
- ποιοτικού ελέγχου (κεφάλαιο VI Νοσχ),
- πειθαρχικής διαδικασίας και ελέγχου, και αστικής ευθύνης και ασφαλιστικής κάλυψης (κεφάλαιο VII Νοσχ),
- δημόσιας εποπτείας και συνεργασίας μεταξύ των αρμόδιων αρχών των κρατών μελών (κεφάλαιο VIII Νοσχ),
- ορισμού και παύσης ελεγκτών (κεφάλαιο IX Νοσχ),
- υποχρεωτικού ελέγχου εταιριών δημόσιου ενδιαφέροντος (κεφάλαιο X Νοσχ),
- χορήγησης άδειας άσκησης επαγγέλματος σε ελεγκτές τρίτων χωρών, εγγραφής τους στο μητρώο και άσκησης εποπτείας επ' αυτών, καθώς και συνεργασίας με αρμόδιες αρχές τρίτων χωρών (κεφάλαιο XI Νοσχ).

Επισημαίνεται ότι σημαντικός αριθμός ζητημάτων που καλύπτει η Οδηγία

είχαν ήδη ρυθμισθεί στο εσωτερικό μας δίκαιο με τον ν. 3148/2003, με τον οποίο συνεστήθη η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ) και, εντός αυτής, Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης, Συμβούλιο Ποιοτικού Ελέγχου, με αρμοδιότητα τον ποιοτικό έλεγχο της ελεγκτικής εργασίας των ορκωτών ελεγκτών και των ελεγκτικών εταιριών, και Πειθαρχικό Συμβούλιο αρμόδιο για παραβάσεις της ελεγκτικής νομοθεσίας και δεοντολογίας. Τα όργανα αυτά διατηρούνται από το υπό εξέταση Νοσχ με αντίστοιχη προσαρμογή της συγκρότησης, της λειτουργίας και των αρμοδιοτήτων τους.

Παρατηρήσεις επί των άρθρων του Νοσχ

1. Επί του άρθρου 2

Με το προτεινόμενο άρθρο δίδονται ορισμοί των εννοιών που χρησιμοποιούνται στις επιμέρους διατάξεις του Νοσχ κατ' αντιστοιχία προς αυτούς της Οδηγίας. Ως προς την επιλογή του όρου «νόμιμος ελεγκτής» παρατηρείται, σχετικώς με την απόδοση στην ελληνική του όρου «statutory auditor» («contrôleur légal des comptes», «Abschlussprüfer»), ότι θα ήταν ίσως σκόπιμο να διατηρηθεί η χρήση του όρου «ορκωτός», ο οποίος απαντάται στην ισχύουσα νομοθεσία (βλ., ενδεικτικώς, ν. 3148/2003 και π.δ. 226/1992 περί σώματος ορκωτών ελεγκτών). Και ναι μεν δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι αποδίδει με ακρίβεια το επίθετο «statutory», πλην όμως είναι καθιερωμένος στην πρακτική ως σημαίνων το πρόσωπο το οποίο διενεργεί τους εκ του νόμου υποχρεωτικούς ελέγχους στις οικονομικές καταστάσεις. Εξ άλλου, η χρήση του επιθέτου «νόμιμος» δημιουργεί ενδεχομένως την εντύπωση ότι, πέραν των νόμιμων ελεγκτών, υπάρχουν και μη νόμιμοι, όταν ο κοινοτικός νομοθέτης με τη χρήση του όρου «statutory audit» εννοεί τους εκ του κοινοτικού δικαίου υποχρεωτικώς διεξαγόμενους λογιστικούς ελέγχους, κατ' αντιδιαστολή προς τυχόν ελέγχους που διεξάγονται χωρίς να επιβάλλονται από την κοινοτική νομοθεσία.

Περαιτέρω, για την απόδοση του όρου «audit firm» (cabinet d'audit, Prüfungsgesellschaft) χρησιμοποιείται ο όρος «ελεγκτικό γραφείο» και όχι «ελεγκτική εταιρία», προφανώς διότι στον ορισμό της έννοιας αυτής περιλαμβάνονται όχι μόνο εταιρίες, αλλά και «οντότητες χωρίς νομική προσωπικότητα». Παρατηρείται ότι θα ήταν ίσως σκόπιμο να διατηρηθεί ο χρησιμοποιούμενος στην ισχύουσα νομοθεσία όρος «εταιρία ή κοινοπραξία ελεγκτών» (άρθρα 13 και 17 π.δ. 226/1992) ή «ελεγκτική εταιρία» (άρθρο 12 ν. 3148/2003), ο οποίος είναι άλλωστε καθιερωμένος και στην πρακτική. Εξ άλλου, οι «ελεγκτικές εταιρίες» αποτελούν σήμερα τη μέγιστη πλειοψηφία των ελεγκτών που είναι εγγεγραμμένοι στην ιδιαίτερη μερίδα εταιριών και κοινοπραξιών του μητρώου του άρθρου 13 του π.δ. 226/1992.

Στον ορισμό της έννοιας «οντότητες δημοσίου συμφέροντος» θα ήταν ίσως νομοτεχνικώς αρτιότερο, η αναφορά σε «οντότητες που προβλέπονται από το άρθρο 1 σημείο 1 της Οδηγίας 2000/12/ΕΚ» να αντικατασταθεί από τη φράση «πιστωτικά ιδρύματα όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο 2 σημείο 1 του ν. 3601/2007 ή στο άρθρο 1 σημείο 1 της Οδηγίας 2000/12/ΕΚ», καθώς και η αναφορά σε «οντότητες που προβλέπονται από το άρθρο 2 παράγραφος 1 της Οδηγίας 91/674/ΕΟΚ» να αντικατασταθεί από τη φράση «ασφαλιστικές επιχειρήσεις που αναφέρονται στο άρθρο 2 παράγραφος 1 της Οδηγίας 91/674/ΕΟΚ».

Με την παράγραφο 15 δίδεται ο ορισμός της έννοιας «Κανονιστική Πράξη της ΕΛΤΕ» ως Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών κατόπιν εισηγήσεως του Δ.Σ. της ΕΛΤΕ ή ως Εγκριτικής Απόφασης του ίδιου Υπουργού στο πλαίσιο της γενικότερης εποπτείας του. Δεδομένου ότι στη θεωρία του διοικητικού δικαίου η έννοια της κανονιστικής πράξης έχει συγκεκριμένο περιεχόμενο, ενώ είναι σαφές ότι πολλές από τις προβλεπόμενες «Κανονιστικές πράξεις» της ΕΛΤΕ είναι κατ' ουσίαν ατομικές διοικητικές πράξεις, θα ήταν ίσως σκόπιμο να απαλειφθεί ο όρος «Κανονιστική» και να προσδιορίζονται οι σχετικές διοικητικές πράξεις απλώς ως «Πράξεις της ΕΛΤΕ».

2. Επί του άρθρου 5

Με την προτεινόμενη διάταξη της παραγράφου 1 ορίζεται ότι «η επαγγελματική άδεια του νόμιμου ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου ανακαλείται προσωρινά ή οριστικά με Κανονιστική Πράξη της ΕΛΤΕ μετά από εισήγηση του Συμβουλίου Ποιοτικού Ελέγχου». Περαιτέρω, με την επόμενη παράγραφο 2 ορίζεται ότι η επαγγελματική άδεια του νόμιμου ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου ανακαλείται «σε περίπτωση σοβαρής αμφισβήτησης της εντιμότητάς τους». Η ίδια κύρωση προβλέπεται ρητώς και για την παράβαση των διατάξεων των άρθρων 16 παρ.1 (δυνάμει του άρθρου 16 παρ. 4) και 22 παρ. 1 του Νσχ.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων δημιουργείται ενδεχομένως αμφιβολία ως προς το εάν η ΕΛΤΕ έχει αρμοδιότητα να ανακαλεί προσωρινώς ή οριστικώς την επαγγελματική άδεια σε περίπτωση παραβίασης και άλλων διατάξεων πλην των ανωτέρω αναφερόμενων. Σε περίπτωση που κριθεί ότι η ΕΛΤΕ έχει αρμοδιότητα ανάκλησης μόνο στις ρητώς αναφερόμενες περιπτώσεις, παρατηρείται ότι η ενσωμάτωση θα πρέπει να συμπληρωθεί, ούτως ώστε ρητώς να ορίζεται ότι η άδεια ελεγκτικού γραφείου ανακαλείται και όταν παύουν να πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 3 παρ. 4 περ. β' και γ' του Νσχ.

3. Επί του άρθρου 8

Στην περίπτωση γ' της προτεινόμενης παραγράφου 1 ο όρος «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης» θα μπορούσε να παραλειφθεί, δεδομένου ότι, με βάση τον ορισμό που δίδεται στο άρθρο 2 σημείο 11 του Νσχ, στην έννοια των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων περιλαμβάνονται και τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.

4. Επί του άρθρου 10

Με την προτεινόμενη ρύθμιση της παραγράφου 3 ορίζεται ότι «η ΕΛΤΕ έχει δικαίωμα, κατά τη διακριτική της ευχέρεια και με κάθε πρόσφορο μέσο, να κρίνει καθόλη τη διάρκεια της πρακτικής άσκησης και μέσα στα πλαίσια του αντικειμενικού σκοπού της πρακτικής άσκησης, την επάρκεια του περιεχομένου της πρακτικής άσκησης και την επάρκεια της εποπτείας των προσώπων, περιλαμβανομένων και των νόμιμων ελεγκτών, που αναλαμβάνουν την εποπτεία των ασκουμένων». Επισημαίνεται ότι η ανωτέρω διάταξη δεν προβλέπει κύρωση σε περίπτωση που η ΕΛΤΕ διαπιστώσει στο πλαίσιο της ανωτέρω ρύθμισης ότι, παρά την ολοκλήρωση της τριετούς πρακτικής άσκησης, το περιεχόμενό της ή η εποπτεία των ασκουμένων δεν είναι ή δεν ήταν επαρκείς. Περαιτέρω, παρατηρείται ότι η έκφραση «κατά τη διακριτική της ευχέρεια» δεν είναι δόκιμη και πρέπει να αντικατασταθεί με την έκφραση «κατά διακριτική ευχέρεια».

5. Επί του άρθρου 13

Με την προτεινόμενη ρύθμιση της παραγράφου 1 ορίζεται, αφενός ότι η ΕΛΤΕ είναι αρμόδια, μεταξύ άλλων, και για την τήρηση του δημόσιου μητρώου ελεγκτών, αφετέρου ότι η ΕΛΤΕ αναθέτει με Κανονιστική Πράξη της τα διαδικαστικά θέματα τήρησης του μητρώου σε αρμόδιο επαγγελματικό φορέα. Ενόψει της εξουσιοδότησης που παρέχεται στην ΕΛΤΕ να αναθέτει σε τρίτο πρόσωπο αρμοδιότητες που της ανατίθενται δια νόμου, θα ήταν ίσως σκόπιμος ο καθορισμός των διαδικαστικών αυτών θεμάτων ούτως ώστε να μην δημιουργούνται ερμηνευτικές αμφισβητήσεις ως προς την έκταση και το εύρος της ανάθεσης αυτής.

Με την παράγραφο 3 ορίζεται ότι «με απόφαση του ΔΣ της ΕΛΤΕ, δύναται να περιορίζονται οι γνωστοποιήσεις που απαιτείται να παρέχονται από το Μητρώο Ελεγκτών, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος άρθρου και του άρθρου 14, στις περιπτώσεις και κατά την έκταση που τούτο είναι αναγκαίο για να περιορισθεί άμεση και σημαντική απειλή της ασφάλειας των εγγεγραμμένων νόμιμων ελεγκτών και των φυσικών προσώπων που απασχολούνται στα ελεγκτικά γραφεία». Καταρχάς, σημειώνεται ότι η φράση «οι

γνωστοποιήσεις που απαιτείται να παρέχονται από το Μητρώο Ελεγκτών» θα ήταν ίσως σκόπιμο να αντικατασταθεί από τη φράση «τα δημοσιευόμενα στοιχεία του Μητρώου Ελεγκτών». Παρατηρείται επίσης ότι ο περιορισμός αυτός είναι δυνατός σε περίπτωση που απειλείται η ασφάλεια είτε των νόμιμων ελεγκτών είτε των φυσικών προσώπων που απασχολούνται σε ελεγκτικά γραφεία ενώ, συμφώνως προς την Οδηγία, ο περιορισμός αυτός είναι δυνατός σε περίπτωση απειλής της ασφάλειας οποιουδήποτε προσώπου.

6. Επί του άρθρου 14

Με το προτεινόμενο άρθρο ορίζονται τα στοιχεία που περιλαμβάνει η εγγραφή νόμιμου ελεγκτή στο Μητρώο Ελεγκτών. Για λόγους νομοτεχνικής αρτιότητας θα ήταν ίσως σκόπιμο, στην παράγραφο 1 περίπτωση α΄ να αντικατασταθεί ο όρος «ατομική διεύθυνση» από τον όρο «διεύθυνση κατοικίας».

7. Επί του άρθρου 15

Με το προτεινόμενο άρθρο ορίζονται τα στοιχεία που περιλαμβάνει η εγγραφή ελεγκτικού γραφείου στο Μητρώο Ελεγκτών. Παρατηρείται ότι η χρήση του όρου «ιδιοκτήτες του ελεγκτικού γραφείου» στην περίπτωση στ΄ της παραγράφου 1 δεν είναι απολύτως δόκιμη, λόγος για τον οποίο θα ήταν ίσως σκόπιμο να αποδοθεί περιφραστικώς ο όρος ως «εταίροι ή μέτοχοι του ελεγκτικού γραφείου» (βλ. σχετ. και άρθρο 36 παρ. 1 περ. Α Νοσχ).

Ως προς την περίπτωση η΄ της ίδιας παραγράφου, επισημαίνεται ότι, στην Οδηγία, ως πλήρη στοιχεία του δικτύου στο οποίο ανήκει το ελεγκτικό γραφείο αναφέρονται η επωνυμία και η διεύθυνση των ελεγκτικών γραφείων που είναι μέλη του ή συνδέονται με αυτό.

8. Επί του άρθρου 16

Με την παράγραφο 2 ορίζεται ότι η καθυστέρηση στην παροχή των πληροφοριών που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 14 και 15 του Νοσχ συνιστά πειθαρχικό παράπτωμα που επισύρει, πέραν των λοιπών κυρώσεων, την αποβολή των ελεγκτών από το σύστημα δημόσιας εποπτείας, με συνέπεια, οποιαδήποτε ελεγκτική εργασία διενεργείται από αυτούς, να μην παράγει έννομα αποτελέσματα για όσο χρόνο καθυστερεί η παροχή των πληροφοριών. Παρατηρείται ότι, ενώ σκοπός της προτεινόμενης διάταξης είναι η επιβολή κύρωσης στους παραβάτες ελεγκτές, με την πρόβλεψη ότι οποιαδήποτε ελεγκτική εργασία διενεργείται από αυτούς, δεν παράγει έννομα αποτελέσματα για όσο χρόνο καθυστερεί η παροχή των πληροφοριών, ενδεχομένως θίγονται και τρίτα πρόσωπα (ελεγχόμενες επιχειρήσεις), ενόψει και του ότι η τυχόν ακυρότητα του ελέγχου των οικονομικών καταστά-

σεών τους συνδέεται με κυρώσεις της εταιρικής (βλ. άρθρα 36, 37α και 137 κ.ν. 2190/1920) και χρηματιστηριακής νομοθεσίας (βλ. ενδεικτικώς άρθρο 26 σε συνδυασμό με τα άρθρα 4 έως 6 του ν. 3556/2007). Παρατηρείται περαιτέρω ότι η δυσμενής αυτή συνέπεια για τους τρίτους συναρτάται με την καθυστέρηση παροχής πληροφοριών από ελεγκτές προς την ΕΛΤΕ, ήτοι ένα γεγονός το οποίο είναι δυσχερώς διαπιστώσιμο από αυτούς.

Επισημαίνεται ότι η ανωτέρω συνέπεια προβλέπεται και σε περίπτωση παραβίασης των ρυθμίσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 23, όπου όμως παρίσταται δικαιολογημένη, διότι συναρτάται αναγκαιώς και προς τη συμπεριφορά της ελεγχόμενης επιχείρησης, καθώς και σε περίπτωση μη υποβολής ή υποβολής ανακριβούς ή μη πλήρους έκθεσης διαφάνειας, όπως αυτή προβλέπεται στο άρθρο 36 του Νσχ.

9. Επί του άρθρου 18

Με την προτεινόμενη ρύθμιση ορίζεται ότι τα πληροφοριακά στοιχεία που προβλέπονται από τα άρθρα 14, 15 και 16 του Νσχ καταχωρούνται στο Μητρώο Ελεγκτών στην ελληνική γλώσσα και, σε μετάφραση, στην αγγλική γλώσσα. Επισημαίνεται ότι, συμφώνως προς το άρθρο 20 της Οδηγίας, εναπόκειται στα κράτη μέλη να απαιτούν την επικύρωση ή μη της μετάφρασης των ανωτέρω στοιχείων, σε κάθε δε περίπτωση θα πρέπει να «εξασφαλίζουν ότι στο Μητρώο αναφέρεται εάν η μετάφραση είναι ή όχι επικυρωμένη».

10. Επί του άρθρου 20

Με το προτεινόμενο άρθρο τίθενται κανόνες που εξασφαλίζουν την ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα των ελεγκτών. Ως προς την προτεινόμενη παράγραφο 2 παρατηρείται ότι θα ήταν ίσως σκόπιμο, για λόγους αρτιότερης ενσωμάτωσης της κοινοτικής ρύθμισης, πριν από τις λέξεις «οικονομική, επαγγελματική ή άλλη σχέση» να τεθούν οι λέξεις «άμεση ή έμμεση».

Στην παράγραφο 6, καθώς και στα άρθρα 25 παρ. 3 και 42 παρ. 1, χρησιμοποιείται ο όρος «Φύλλα Εργασίας» με κεφαλαίο το πρώτο γράμμα κάθε λέξης, χωρίς να περιλαμβάνεται ορισμός της έννοιας αυτής ούτε στο άρθρο 2 του Νσχ ούτε κατά παραπομπή σε άλλο νομοθέτημα ή κείμενο.

Στην περίπτωση γ' της παραγράφου 7 θα πρέπει μεταξύ των λέξεων «εφόσον ληφθούν και υλοποιηθούν» και «δυνατόν να άρουν την απαγόρευση» να προστεθεί το ρήμα «είναι».

11. Επί του άρθρου 22

Παρατηρείται ότι μετά τη διαγραφή των παραγράφων 2 και 3 και την ανα-

ρίθμιση της παραγράφου 4 σε 2 κατά την επεξεργασία του Νοσχ από την Επιτροπή Οικονομικών Υποθέσεων, από την παράγραφο 2 θα πρέπει να διαγραφούν οι λέξεις «και το ποσό της αποζημίωσης που προβλέπεται από το άρθρο αυτό.»

12. Επί του άρθρου 25

Με την προτεινόμενη παράγραφο 1 ορίζεται ότι «ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο που έχει αναλάβει τον υποχρεωτικό έλεγχο ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, φέρει την πλήρη και αποκλειστική ευθύνη όσον αφορά όλα τα οικονομικά δεδομένα και τις πληροφορίες που περιέχονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και κατά συνέπεια είναι πλήρως και αποκλειστικός υπεύθυνος για την έκθεση ελέγχου». Παρατηρείται ότι η χρήση του επιθέτου «αποκλειστικός», ο οποίος, σημειωτέον, δεν περιλαμβάνεται στην αντίστοιχη διάταξη της Οδηγίας, δημιουργεί προβληματισμό ως προς το εάν με αυτή επιδιώκεται ο περιορισμός της τυχόν αστικής, πειθαρχικής ή ποινικής ευθύνης αποκλειστικώς στο πρόσωπο του ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου, ακόμη και όταν θα μπορούσε να θεμελιωθεί συμμετοχή και τρίτων προσώπων.

Ως προς την παράγραφο 3, σημειώνεται ότι, προς αποφυγή ερμηνευτικών δυσχερειών, θα ήταν ίσως σκόπιμο να διαγραφεί, στο τελευταίο εδάφιο, σε δύο σημεία η λέξη «αποδεικτικά».

13. Επί του άρθρου 26

Με την προτεινόμενη διάταξη ορίζεται ότι, «σε περίπτωση που η εργασία διενεργήθηκε στο όνομα και για λογαριασμό ελεγκτικού γραφείου», η Έκθεση Ελέγχου υπογράφεται από τον κύριο εταίρο «με σαφή μνεία των στοιχείων του ελεγκτικού γραφείου στο όνομα και για λογαριασμό του οποίου» διενεργήθηκε ο έλεγχος. Παρατηρείται ότι η χρήση του όρου «στο όνομα», πέραν του ότι δεν περιλαμβάνεται στην αντίστοιχη διάταξη της Οδηγίας, ενδεχομένως δεν είναι απολύτως δόκιμη, δεδομένου ότι ναι μεν η ελεγκτική εργασία διεξάγεται και η Έκθεση συντάσσεται για λογαριασμό του ελεγκτικού γραφείου, πλην όμως, οι ελεγκτές που διεξάγουν την εργασία και συντάσσουν την Έκθεση, ενεργούν στο όνομά τους, λόγος, εξ άλλου, για τον οποίο η Έκθεση υπογράφεται από τον υπεύθυνο για τον έλεγχο «κύριο εταίρο» και όχι από τον νόμιμο εκπρόσωπο του ελεγκτικού γραφείου.

14. Επί του άρθρου 27

Για λόγους νομοτεχνικής αρτιότητας θα ήταν ίσως σκόπιμο να αναδιατυπωθεί ως εξής το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 2: «Η διοικητική μέριμνα για την εκτέλεση του ποιοτικού ελέγχου των νόμιμων ελεγκτών και των

ελεγκτικών γραφείων ανατίθεται στο Συμβούλιο Ποιοτικού Ελέγχου (ΣΠΕ) που προβλέπεται από το άρθρο 3 παράγραφος 1 του Ν.3148/2003».

15. Επί του άρθρου 29

Με τις παραγράφους 2 και 3 θεσπίζεται περιορισμός της αστικής ευθύνης των ελεγκτών, ο οποίος συναρτάται προς την αμοιβή τους για το συγκεκριμένο ελεγκτικό έργο. Από την προτεινόμενη διάταξη δεν είναι απολύτως σαφές εάν ο περιορισμός αυτός θα ισχύει και σε περίπτωση δόλου ή βαριάς αμέλειας.

Με την παράγραφο 4 ορίζεται ότι, για την καταβολή της αποζημίωσης που οφείλεται από ελεγκτικό γραφείο συμφώνως προς τις διατάξεις της παραγράφου 3, ευθύνονται αλληλεγγύως και εις ολόκληρον τα πρόσωπα που προβλέπονται από την παράγραφο 1 του άρθρου 22. Η διάταξη του άρθρου 22 παρ. 1 ορίζει ότι «στην περίπτωση που υποχρεωτικοί έλεγχοι διενεργούνται στο όνομα και για λογαριασμό ελεγκτικού γραφείου, οποιαδήποτε πράξη ή παράλειψη μετόχου ή εταίρου ή ιδιοκτήτη ή μέλους της διοίκησης ή μέλους του εποπτικού οργάνου του ελεγκτικού γραφείου θέτει σε κίνδυνο την ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα του νόμιμου ελεγκτή, τιμωρείται, πέραν των λοιπών κυρώσεων που προβλέπονται από τις υφιστάμενες διατάξεις, με ανάκληση της επαγγελματικής άδειας του ελεγκτικού γραφείου, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον έξι μηνών». Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων δεν είναι απολύτως σαφές εάν η ευθύνη των ανωτέρω προσώπων, ήτοι του μετόχου ή εταίρου ή ιδιοκτήτη ή μέλους της διοίκησης ή μέλους του εποπτικού οργάνου του ελεγκτικού γραφείου, είναι αντικειμενική ή προϋποθέτει και υπαιτιότητά τους.

Με την παράγραφο 6 ορίζεται ότι η μη συμμόρφωση προς την υποχρέωση ασφαλιστικής κάλυψης ίσης με τα όρια των παραγράφων 2 και 3 «συνεπάγεται την αναστολή της άδειας άσκησης επαγγέλματος». Παρατηρείται ότι θα ήταν ίσως πιο δόκιμη η χρήση του όρου «προσωρινή ανάκληση» αντί του όρου «αναστολή» (βλ. σχετ. και άρθρα 5 και 16 παρ. 4 του Νσχ).

16. Επί του άρθρου 33

Με την παράγραφο 2 ιδρύεται υποχρέωση των προσώπων που απασχολήθηκαν ή απασχολούνται στην ΕΛΤΕ ή συνεργάζονται ή συνεργάστηκαν με αυτή, σε τήρηση εχεμύθειας για στοιχεία ή πληροφορίες που περιήλθαν σε γνώση τους κατά την άσκηση των καθηκόντων τους ή ως αποτέλεσμα της συνεργασίας τους με την ΕΛΤΕ, και προτείνεται να διώκεται κατά τις διατάξεις του άρθρου 371 ΠΚ η παράβαση των διατάξεων της παραγράφου αυτής. Σημειωτέον ότι η αρχή της νομιμότητας ικανοποιείται μόνο εφόσον ο νόμος, ρυθμίζοντας κατά παραπομπή, συνδέει σαφώς συγκεκριμένη συμπεριφορά

με συγκεκριμένη ποινή και εφόσον η υπό κρίση πράξη στοιχειοθετεί και την άλλη αξιόποινη πράξη για την οποία ήδη απειλείται ποινή (Μυλωνόπουλος Χ., Ποινικό Δίκαιο, Γενικό Μέρος Ι, σελ. 65). Εν προκειμένω, στο πρώτο εδάφιο της προτεινόμενης παραγράφου περιγράφεται πλήρως η αξιόποινη συμπεριφορά για τη δίωξη της οποίας το τρίτο εδάφιο παραπέμπει στο άρθρο 371 ΠΚ. Θα ήταν νομοτεχνικώς ορθότερο η λέξη «διώκεται» να αντικατασταθεί από τη λέξη «τιμωρείται».

Με τις παραγράφους 4 και 6 ορίζονται οι περιπτώσεις κατά τις οποίες η ΕΛΤΕ μπορεί να αρνηθεί τη συνεργασία με αρμόδια αρχή άλλου κράτους μέλους. Με την περίπτωση Β' και των δύο ανωτέρω παραγράφων, ως τέτοια περίπτωση προβλέπεται και η έναρξη πειθαρχικής διαδικασίας στην Ελλάδα για τις ίδιες πράξεις και παραλείψεις. Επισημαίνεται ότι το άρθρο 36 της Οδηγίας αναφέρεται σε έναρξη όχι πειθαρχικής, αλλά δικαστικής διαδικασίας (judicial proceedings). Εξ άλλου, η προτεινόμενη ρύθμιση, ως έχει, ενδεχομένως δεν είναι σε απόλυτη αρμονία με τη ρύθμιση της περίπτωσης Γ' των ανωτέρω παραγράφων, η οποία προβλέπει ως λόγο άρνησης την τελεσίδικη κρίση στο πλαίσιο της πειθαρχικής διαδικασίας του άρθρου 29 του Νσχ.

Με την παράγραφο 5 ορίζεται ότι η ΕΛΤΕ οφείλει να γνωστοποιεί στις αρμόδιες αρχές άλλων κρατών μελών πράξεις ή παραλείψεις σχετικές με την εφαρμογή της Οδηγίας 43/2006 σε αυτά τα κράτη μέλη. Περαιτέρω, ορίζεται ότι «οι αρμόδιες αρχές αυτών των κρατών μελών υποχρεούνται να λάβουν τα αναγκαία μέτρα και να ενημερώσουν την ΕΛΤΕ σχετικά με τα αποτελέσματα της παρέμβασής τους». Παρατηρείται ότι στον βαθμό που με την προτεινόμενη διάταξη εθνικού δικαίου επιβάλλονται υποχρεώσεις σε αρμόδιες αρχές άλλων κρατών μελών, η συγκεκριμένη ρύθμιση στερείται αντικειμένου.

17. Επί του άρθρου 38

Με τις παραγράφους 2 και 3 και προς διασφάλιση της ανεξαρτησίας των ελεγκτών θεσπίζονται περιορισμοί στη χρονική διάρκεια παροχής υπηρεσιών προς ελεγχόμενη εταιρία και στη δυνατότητα ανάληψης θέσης στη διοίκησή της. Επισημαίνεται ότι παρεμφερείς περιορισμοί προς αυτούς της προτεινόμενης διάταξης περιλαμβάνονται και στο άρθρο 12 του ν. 3148/2003 (βλ. και τον όμοιου περιεχομένου με αυτόν της περίπτωσης Α' της παραγράφου 2 περιορισμό του τελευταίου εδαφίου του άρθρου 36 παρ. 3 του κ.ν. 2190/1920). Ενόψει, επομένως, της διάταξης της παραγράφου 2 του άρθρου 44 του Νσχ με την οποία ορίζεται ότι καταργείται «κάθε αντίθετη διάταξη με τις διατάξεις του παρόντος νόμου», δημιουργείται προβλημα-

τισμός ως προς το εάν καταργούνται και οι ρυθμίσεις του άρθρου 12 του ν. 3148/2003.

18. Επί του άρθρου 41

Στην παράγραφο 1 θα ήταν ίσως σκόπιμο, για λόγους νομοτεχνικής αρτιότητας, η φράση «κατά την έννοια του άρθρου 4 παράγραφος 1 σημείο 14 της Οδηγίας 2004/39/ΕΚ» να αντικατασταθεί από τη φράση «κατά την έννοια του άρθρου 2 σημείο 10 του ν.3606/2007», καθώς επίσης μετά τη φράση «κατά την έννοια του άρθρου 2 παράγραφος 1 στοιχείο β της Οδηγίας 2004/109/ΕΚ» να προστεθεί η φράση «ή του άρθρου 3 παρ. 1 σημείο ιη' του ν. 3556/2007».

19. Επί του άρθρου 42

Στην παράγραφο 1 θα ήταν ίσως σκόπιμο, για λόγους νομοτεχνικής αρτιότητας, στο τέλος της περίπτωσης Γ' η λέξη «Επιτροπή» να αντικατασταθεί από τη φράση «Ευρωπαϊκή Επιτροπή σύμφωνα με τη διαδικασία του άρθρου 47 παρ. 3 της Οδηγίας 2006/43/ΕΚ».

20. Επί του άρθρου 46

Επισημαίνεται ότι στην παράγραφο 7 λείπει το ρήμα της κύριας πρότασης.

Αθήνα, 22 Ιουλίου 2008

Οι Εισηγητές
Αθανασία Διονυσοπούλου
Επιστημονική Συνεργάτις
Γιώργος Φωτόπουλος
Ειδικός Επιστημονικός Συνεργάτης

Ο προϊστάμενος του Τμήματος
Ευρωπαϊκών Μελετών
Ξενοφών Παπαρρηγόπουλος
Επ. Καθηγητής
του Πανεπιστημίου Θεσσαλίας

Ο Πρόεδρος του Επιστημονικού Συμβουλίου
Κώστας Μαυριάς
Καθηγητής της Νομικής Σχολής του Πανεπιστημίου Αθηνών