



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΕΘΝΙΚΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

Αριθμός Γνωμοδότησης 88/2025

ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Α΄ Τμήμα

Συνεδρίαση της 17^{ης} Νοεμβρίου 2025

Σύνθεση:

Πρόεδρος: Αικατερίνη Γαλάνη, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ

Μέλη: Ελένη Λευθεριώτου, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ, Φωτεινή Δεδούση, Σπυρίδων Μαυρογιάννης, Εμμανουέλα Πανοπούλου, Ουρανία Πατσοπούλου, Γεωργία Παπαδάκη, Σοφία Καρυτινού, Θωμαΐς Κουρτέση, Αλέξανδρος Σταυράκης, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Ερώτημα: Το έγγραφο του Προέδρου του Δ.Σ. της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ) με αριθμό 1176ΟΙΚ/2.4.2025, όπως συμπληρώθηκε με το με αριθμό 3071.ΕΞ/5.11.2025 όμοιο.

Περίληψη ερωτήματος: Εάν δύναται ορκωτός ελεγκτής λογιστής, που έχει συνταξιοδοτηθεί από τον κύριο ασφαλιστικό του φορέα, να συνεχίζει να εργάζεται, βάσει του άρθρου 20 του ν. 4387/2016, όπως ισχύει, ή θα πρέπει να ανακαλείται η επαγγελματική του άδεια, σύμφωνα με τα άρθρα 6 του ν. 4449/2017 και 21 του π.δ. 226/1992, στα οποία ορίζονται περιοριστικώς και όχι ενδεικτικώς οι λόγοι ανάκλησης της επαγγελματικής άδειας.

Εισηγήτρια: Φωτεινή Δεδούση, Νομικός Σύμβουλος του Κράτους.

I. Ιστορικό

1. Με το με αριθμό 1176ΟΙΚ/2.4.2025 έγγραφο του Προέδρου της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), όπως συμπληρώθηκε με τα στοιχεία που υποβλήθηκαν με τα από 10.4.2025 και 24.4.2025 μηνύματα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και το με αριθμό 3071.ΕΞ/5.11.2025 έγγραφο της ερωτώσας υπηρεσίας, δίδεται το ακόλουθο ιστορικό:

2. Το Εποπτικό Συμβούλιο του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ) ενημέρωσε την ΕΛΤΕ, με έγγραφό του με αριθμό ΓΝ-114/17.1.2025, ότι ο Ηλεκτρονικός Εθνικός Φορέας Κοινωνικής Ασφάλισης (e-ΕΦΚΑ) του γνωστοποίησε ότι, με απόφασή του, με ημερομηνία 20.12.2023, απένειμε σε ορκωτό ελεγκτή λογιστή σύνταξη γήρατος από την 1.2.2023, κατόπιν αίτησης του τελευταίου με ημερομηνία 12.1.2023, (ημερομηνία γέννησης του δικαιούχου, 31.8.1956).

3. Το Εποπτικό Συμβούλιο του ΣΟΕΛ γνωστοποίησε τα παραπάνω στην ΕΛΤΕ «για δικές της ενέργειες», επισημαίνοντας, α) ότι ο συνταξιοδοτηθείς δεν ενημέρωσε σχετικώς το ΣΟΕΛ, με αποτέλεσμα να παραμένει ενεργό μέλος στο Μητρώο Ορκωτών Ελεγκτών, και β) ότι δεν γνωστοποιήθηκαν στο ΣΟΕΛ στοιχεία σαράντα ελέγχων («αναθέσεις διασφάλισης»), οι οποίοι διενεργήθηκαν από ελεγκτική εταιρεία κατά το χρονικό διάστημα από 1.1.2023 έως 31.12.2023, με ορισθέντα κύριο εταίρο ελέγχου τον ως άνω συνταξιοδοτηθέντα ορκωτό ελεγκτή λογιστή.

4. Από το περιεχόμενο των από 12.1.2023 αιτήσεων συνταξιοδότησης και καταβολής επικουρικής σύνταξης, αντιστοίχως, του ενδιαφερόμενου, προκύπτει ότι αυτός ζήτησε μειωμένη σύνταξη και δήλωσε προς τον e-ΕΦΚΑ ότι, κατά την ίδια ημερομηνία, δεν είχε διακόψει την απασχόλησή του. Σύμφωνα με την από 20.12.2023 απόφαση του e-ΕΦΚΑ περί συνταξιοδότησής του: «[...] Το μεικτό ποσό της σύνταξης που δικαιούται ο ασφαλισμένος, ως εργαζόμενος συνταξιούχος, θα πρέπει να μειωθεί κατά 30% εφόσον για την εργασία/αυτοαπασχόλησή του υπάρχει υποχρέωση υπαγωγής στην ασφάλιση του e-ΕΦΚΑ [...] Για τους λόγους αυτούς [...] Απονέμουμε σύνταξη γήρατος [...].Επειδή ο ασφαλισμένος έχει δηλώσει ότι εργάζεται/αυτοαπασχολείται κατά την ημερομηνία υποβολής της αίτησης συνταξιοδότησης, θα πρέπει να εφαρμοστούν οι διατάξεις του άρθρου 20 του ν. 4387/2016, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 27 του ν. 4670/2020 [...]».

5. Ο ενδιαφερόμενος σε επιστολή του προς την ΕΛΤΕ με ημερομηνία 31.1.2025, διατύπωσε την θέση ότι με βάση τις προαναφερόμενες διατάξεις επιτρέπεται στους συνταξιούχους όλων των κατηγοριών να εργάζονται.

6. Κατόπιν των ανωτέρω υπεβλήθη το κρινόμενο ερώτημα, στο οποίο η υπηρεσία προτάσσει τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 4449/2017 και του άρθρου 21 του π.δ. 226/1992, περί οριστικής ανάκλησης της σχετικής επαγγελματικής άδειας σε περίπτωση συνταξιοδότησης ορκωτού ελεγκτή λογιστή από τον κύριο ασφαλιστικό φορέα και, στη συνέχεια, τις διατάξεις του άρθρου 20 του ν. 4387/2016 περί απασχόλησης συνταξιούχων, όπως διαδοχικώς ίσχυαν και όπως ισχύουν, από τη διατύπωση, δε, του σύντομου ιστορικού του ερωτήματος διαφαίνεται η άποψη της υπηρεσίας ότι συνηγορεί υπέρ της αδυναμίας συνέχισης άσκησης του εν λόγω επαγγέλματος, λόγω υποχρεωτικής ανάκλησης της σχετικής άδειας κατόπιν συνταξιοδότησης.

II. Νομικό πλαίσιο.

A. Κρίσιμες διατάξεις διαχρονικού δικαίου σχετικά με τους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές, (αρχικώς, ορκωτούς ελεγκτές ή, σε ορισμένες διατάξεις, νόμιμους ελεγκτές) και την ΕΛΤΕ .

7. Στα άρθρα 1, 12 παρ.1 και 16 παρ. 1 περ. δ' και παρ. 4 του (προϊσχύοντος) ν.δ. 3329/1955 «Περί συστάσεως Σώματος Ορκωτών Λογιστών» (Α' 230), ορίζονται, αντίστοιχα, τα εξής:

Άρθρο 1. «Σκοπός. Προς τον σκοπόν ασκήσεως διαχειριστικού ελέγχου των πάσης φύσεως οικονομικών οργανισμών της χώρας ιδρύεται Σώμα Ελλήνων Ορκωτών Λογιστών [...]».

Άρθρο 12. «Κατοχύρωση και καθήκοντα. Οι Ορκωτοί Λογισταί δεν θεωρούνται δημόσιοι υπάλληλοι αλλ' ασκούν δημόσιον λειτούργημα. Κατά την εκτέλεσιν της εργασίας των οι Ορκωτοί Λογισταί είναι ανεξάρτητοι, απαγορευμένης οιασδήποτε παρεμβάσεως εις το έργον των. 2.[..]».

Άρθρο 16. «Διαγραφή και Ευθύνη. 1. Ο Ορκωτός Λογιστής [...] διαγράφεται εκ του Σώματος [...]: α) [...], δ) Άμα τη συμπληρώσει του 65ου έτους της ηλικίας [...] 4. Η διαγραφή ορκωτού Λογιστού εκ του Σώματος δημοσιεύεται διά της Εφημερίδος της Κυβερνήσεως ως και δια δύο ημερησίων Εφημερίδων».

8. Με το άρθρο 75 παρ. 1 και 2 του ν. 1969/1991 «Εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου, αμοιβαία κεφάλαια, διατάξεις εκσυγχρονισμού και εξυγιάνσεως

της κεφαλαιαγοράς [...]» (Α'167), ορίσθηκε, μεταξύ άλλων: «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 [...] 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 υποχρεώσεις, τα ασυμβίβαστα και τα κωλύματα [...] 3. [...]».

9. Στα άρθρα 1 και 13 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» (Α' 120), το οποίο εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση του παραπάνω άρθρου 75 του ν. 1969/1991, ορίζεται ότι:

Άρθρο 1. «Σύσταση. 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. [...]».

Άρθρο 13. «Μητρώο Ορκωτών Ελεγκτών. 1. Το μητρώο Ορκωτών Ελεγκτών είναι δημόσιο βιβλίο στο οποίο εγγράφονται τα διοριζόμενα μέλη του Σώματος και σημειώνονται όλα τα στοιχεία της επαγγελματικής τους καταστάσεως μέχρι την αποχώρηση ή την έξοδό τους από το επάγγελμα του Ορκωτού Ελεγκτή. Η εγγραφή στο Μητρώο παρέχει το δικαίωμα στον εγγραφόμενο προς άσκηση του επαγγέλματος και συνεπάγεται τις υποχρεώσεις και τις δεσμεύσεις που καθορίζονται γι' αυτό με τις διατάξεις του παρόντος. 2. [...]».

10. Το άρθρο 21 παρ. 1 περ. ε) και παρ. 2 του αυτού π.δ. (226/1992), όπως η περίπτωση ε' ίσχυε αρχικώς, προέβλεπε ότι: «Διαγραφή εκ του Μητρώου. 1. Παν μέλος του Σώματος διαγράφεται εκ του Μητρώου εφ' όσον: α) [...] ε) Συμπληρώσει το 70ο έτος της ηλικίας του. 2. Η διαγραφή [...] δημοσιεύεται σε [...] ημερήσιες εφημερίδες [...] ή οικονομικά περιοδικά [...]», μετά, δε, την

αντικατάσταση της περ. ε) με την παρ. 16 του άρθρου 1 του π.δ. 341/1997, αυτή διαμορφώθηκε ως ακολούθως: «ε) Συμπληρώσει το 70ο έτος της ηλικίας του ή έχει συνταξιοδοτηθεί ενωρίτερα».

11. Με το άρθρο 38 παρ. 3 του ν. 2733/1999 (Α'155) ορίσθηκε: «Άρθρο 38. Διατάξεις περί Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών. 1. [...] 3. Το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών (Σ.Ο.Ε.) μετονομάζεται σε Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.).[...]

12. Στις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 1, 2 και 10 του ν. 3148/2003 «Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης Ελέγχων [...]» (Α' 136/5.6.2003), όπως το δεύτερο εδάφιο της παρ. 1 προστέθηκε με το άρθρο 26 παρ. 1 του ν. 4170/2013 (Α' 163), με ισχύ από την έναρξη ισχύος του ν. 3148/2003 (5.6.2003), [σύμφωνα με το άρθρο 38 παρ. 7 του ν. 4449/2017 (Α' 7/24.1.2017)], καθώς και στα άρθρα 2 και 3 παρ. 1 του νόμου αυτού ορίζονται τα εξής:

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.) με έδρα την Αθήνα και σκοπό την ενίσχυση της διαφάνειας λειτουργίας των επιχειρήσεων με την εφαρμογή λογιστικής τυποποίησης και τη διασφάλιση της ποιότητας των λογιστικών ελέγχων. Η Ε.Λ.Τ.Ε. λειτουργεί αποκλειστικά χάριν του δημόσιου συμφέροντος, έχει διοικητική και οικονομική αυτοτέλεια και απολαύει λειτουργικής ανεξαρτησίας. Η Ε.Λ.Τ.Ε. εποπτεύεται από τον Υπουργό Οικονομικών [...] 10. Η Ε.Λ.Τ.Ε. εκπροσωπείται στις σχέσεις της με άλλες αρχές και τρίτους, καθώς και ενώπιον των δικαστηρίων από τον Πρόεδρο [...]

Άρθρο 2. «Αρμοδιότητες Ε.Λ.Τ.Ε. 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. [...] ε) [...] ζ) [...] η) [...]

Άρθρο 3. «Οργάνωση Ε.Λ.Τ.Ε. [...] 1. Στην Ε.Λ.Τ.Ε. συνιστώνται: α) [...] β) Συμβούλιο Ποιοτικού Ελέγχου (Σ.Π.Ε.) [...]

13. Στο άρθρο 5 παρ. 1, 2 περ. δ) και 4 του ν. 3693/2008 «Εναρμόνιση της ελληνικής νομοθεσίας με την Οδηγία 2006/43/ΕΚ περί υποχρεωτικών ελέγχων των ετήσιων και των ενοποιημένων λογαριασμών, για την τροποποίηση των Οδηγιών 78/660/ΕΟΚ και 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου και για την κατάργηση

της Οδηγίας 84/253/ΕΟΚ του Συμβουλίου και άλλες διατάξεις» (Α' 174/25.8.2008), όπως η παρ. 2 αντικαταστάθηκε και η παρ. 4 προστέθηκε, αντιστοίχως, με τις παρ. 6 και 7 του άρθρου 33 του ν. 4170/2013 (Α' 163/12.7.2013), [με έναρξη ισχύος από την δημοσίευση του ν. 4170/2013, σύμφωνα με το άρθρο 82 αυτού], καθώς και στα άρθρο 44 παρ. 1 και 54 του ίδιου νόμου ορίζονται τα ακόλουθα:

Άρθρο 5. «Ανάκληση της επαγγελματικής άδειας. 1. Η επαγγελματική άδεια του νόμιμου ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου ανακαλείται προσωρινά ή οριστικά με απόφαση του Δ.Σ. της Ε.Λ.Τ.Ε. μετά από εισήγηση του Συμβουλίου Ποιοτικού Ελέγχου. 2. Η επαγγελματική άδεια του νόμιμου ελεγκτή και του ελεγκτικού γραφείου ανακαλείται οριστικά, εφόσον συντρέχει στο πρόσωπο του δικαιούχου μία από τις ακόλουθες περιπτώσεις: α) [...] δ) συνταξιοδότηση από τον κύριο ασφαλιστικό φορέα, ε). [...] 4. Σε περίπτωση οριστικής ανάκλησης της άδειας σύμφωνα με την παράγραφο 2 του παρόντος, η Ε.Λ.Τ.Ε. προβαίνει στη διαγραφή του νόμιμου ελεγκτή από το Μητρώο Ελεγκτών».

Άρθρο 44. «Καταργούμενες διατάξεις. 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. [...].»

Άρθρο 54. «Έναρξη ισχύος. Η ισχύς του νόμου αυτού αρχίζει από τη δημοσίευση του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά».

14. Στο ν. 4449/2017 «Υποχρεωτικός έλεγχος των ετήσιων και των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, δημόσια εποπτεία επί του ελεγκτικού έργου [...]» (Α' 7/24.1.2017) και ειδικότερα στο άρθρο 1 παρ. 1 περ. α) και β) και παρ. 2, όπως η τελευταία αυτή παράγραφος συμπληρώθηκε με το άρθρο 19 του ν. 5146/2024 (Α' 202/12.12.2024), στο άρθρο 2, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 20 του ν. 5164/2024, με το οποίο δίδονται, μεταξύ άλλων και οι ορισμοί των παρ. 2, 9, 10, 12, και 15, στα άρθρα 3, 6 και 12 αυτού [που εντάσσονται στο Κεφάλαιο Β' του νόμου αυτού υπό τον τίτλο «Χορήγηση Άδειας, Συνεχής Εκπαίδευση και Αμοιβαία Αναγνώριση»], στο άρθρο 14, [το οποίο εντάσσεται στο Κεφάλαιο Γ' του νόμου αυτού υπό τον τίτλο «Εγγραφή σε Μητρώο»], στα άρθρα 21 παρ. 2, 22 παρ. 1, και στο άρθρο 38 παρ. 1 και 3,

όπως ισχύει [το άρθρο 38 εντάσσεται στο Κεφάλαιο Η' του νόμου αυτού υπό τον τίτλο «*Δημόσια Εποπτεία και Συνεργασία μεταξύ Κρατών - Μελών*»], στις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 52 παρ. 1 και 3 και εν τέλει στα άρθρα 53 παρ. 1 και 62 αυτού, ορίζονται, αντίστοιχα, τα ακόλουθα:

Άρθρο 1. «*Σκοπός και πεδίο εφαρμογής (άρθρο 1 της Οδηγίας) 1. Σκοπός του παρόντος νόμου είναι: α) η θέσπιση ενιαίου νομοθετικού πλαισίου σύμφωνα με τις απαιτήσεις της Οδηγίας 2006/43/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 17ης Μαΐου 2006 (ΕΕ L157 της 9.6.2006), όπως η ανωτέρω Οδηγία ισχύει μετά την τροποποίησή της με την Οδηγία 2014/56/ΕΕ της 16ης Απριλίου 2014 (ΕΕ L 158 της 27.5.2014), β) η εναρμόνιση της νομοθεσίας με την τελευταία αυτή Οδηγία [...]* 2. Στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος υπάγονται οι υποχρεωτικοί έλεγχοι των ετήσιων και ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων των οντοτήτων που είναι υποχρεωμένες να συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις, καθώς και η διασφάλιση της υποβολής της ετήσιας και της ενοποιημένης εκθέσεως βιωσιμότητας»¹.

Άρθρο 2. «*Ορισμοί (άρθρο 2 Οδηγίας 2006/43/EK) 1.[...] 2. «Ορκωτός ελεγκτής λογιστής»:* φυσικό πρόσωπο που έχει λάβει, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο άδεια, να διενεργεί υποχρεωτικούς ελέγχους και να διενεργεί κατά περίπτωση, τη διασφάλιση της υποβολής των εκθέσεων βιωσιμότητας. 3. [...] 9. «Έκθεση Ελέγχου»: *η έκθεση που αναφέρεται στο άρθρο 32 του παρόντος*² και στο άρθρο 10 του Κανονισμού 537/2014³, καθώς και κάθε έκθεση που εκδίδεται ως αποτέλεσμα υποχρεωτικών ελέγχων, από ορκωτό ελεγκτή λογιστή ή ελεγκτική εταιρεία. 10. «Αρμόδια αρχή»: *Αρμόδια αρχή για τη δημόσια εποπτεία επί των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών και των ελεγκτικών εταιρειών ορίζεται η*

¹ Με το Κεφάλαιο Γ' (άρθρα 19 έως 44) του ν. 5164/2024, επήλθαν τροποποιήσεις σε ορισμένα από τα άρθρα του ν. 4449/2017 οι οποίες σχετίζονται, κατά βάση, με την πρόβλεψη αρμοδιότητας, όσων ορκωτών ελεγκτών λογιστών πληρούν τις οριζόμενες προϋποθέσεις, για διασφάλιση της υποβολής της έκθεσης βιωσιμότητας (βλ. και άρθρο 151 του ν. 4548/2018, Α' 104) οντοτήτων δημοσίου συμφέροντος, με εφαρμογή για τα οικονομικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2024, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο άρθρο 45 παρ.1 του ν. 5164/2024.

² Σύμφωνα με το άρθρο 32 παρ. 1 του ν. 4449/2017: «*Άρθρο 32. Έκθεση Ελέγχου (άρθρο 28 της Οδηγίας) 1. [...] Η έκθεση καταρτίζεται σύμφωνα με τις απαιτήσεις των ελεγκτικών προτύπων του άρθρου 30*».

³ Κανονισμός 537/2014 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 16ης Απριλίου 2014 σχετικά με ειδικές απαιτήσεις όσον αφορά τον υποχρεωτικό έλεγχο οντοτήτων δημοσίου συμφέροντος και την κατάργηση της απόφασης 2005/909/EK της Επιτροπής (ΕΕ L 158/27.5.2014, σ. 77).

Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.) που έχει συσταθεί με το άρθρο 1 του ν. 3148/2003, όπως ισχύει. 11. [...] 12. «Οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος»: α) οντότητες που διέπονται από το ελληνικό δίκαιο ή το δίκαιο άλλου κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, των οποίων οι μεταβιβάσιμοι τίτλοι είναι εισηγμένοι προς διαπραγμάτευση σε ρυθμιζόμενη αγορά στην Ελλάδα [...] ή σε ρυθμιζόμενη αγορά οποιουδήποτε άλλου κράτους μέλους [...], β) πιστωτικά ιδρύματα, [...], γ) ασφαλιστικές επιχειρήσεις [...] δ) οντότητες που ορίζονται με απόφαση του Υπουργού Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών [...]»⁴. 13. [...] 15. «Κύριος (οι) εταίρος(οι) ελέγχου»: α) ένας ή περισσότεροι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές που είναι εγγεγραμμένοι στο Δημόσιο Μητρώο του άρθρου 14 και έχουν ορισθεί από μία ελεγκτική εταιρεία, ως κύριοι υπεύθυνοι για τη διενέργεια του συγκεκριμένου υποχρεωτικού ελέγχου για λογαριασμό της ελεγκτικής εταιρείας ή β) σε περίπτωση υποχρεωτικού ελέγχου ομίλου οντοτήτων, τουλάχιστον ένας ορκωτός ελεγκτής λογιστής που είναι εγγεγραμμένος στο Δημόσιο Μητρώο του άρθρου 14, ο οποίος έχει ορισθεί από την ελεγκτική εταιρεία, ως κύριος υπεύθυνος για τη διενέργεια του υποχρεωτικού ελέγχου σε επίπεδο ομίλου και [...] σε επίπεδο σημαντικών θυγατρικών [...] ή γ) ένας ή περισσότεροι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές που είναι εγγεγραμμένοι στο Δημόσιο Μητρώο του άρθρου 14 και υπογράφουν την έκθεση ελέγχου. 15α. [...]».

Άρθρο 3. «Χορήγηση άδειας στους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές και στις ελεγκτικές εταιρείες (άρθρο 3 της Οδηγίας) 1. Δικαίωμα διενέργειας υποχρεωτικού ελέγχου έχουν μόνο οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές ή οι ελεγκτικές εταιρείες που έχουν λάβει άδεια άσκησης επαγγέλματος (επαγγελματική άδεια) και είναι μέλη του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ) που έχει συσταθεί με το άρθρο 1 του π.δ. 226/1992 (Α' 120). [...] 2. Αρμόδια αρχή για τη χορήγηση επαγγελματικής άδειας σε ορκωτούς ελεγκτές λογιστές και ελεγκτικές εταιρείες ορίζεται η Ε.Λ.Τ.Ε.. [...] 3. Για τη χορήγηση επαγγελματικής άδειας σε ορκωτούς ελεγκτές λογιστές πρέπει να συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζονται στα άρθρα 5 και 7 έως 11 ή/και 13. 4. Για τη χορήγηση επαγγελματικής άδειας σε ελεγκτική εταιρεία πρέπει να πληρούνται σωρευτικά οι παρακάτω

⁴ Κατά τις ειδικότερες διακρίσεις που διαλαμβάνονται στις περ. α) έως δ) της παρ. 12.

προϋποθέσεις: α) τα φυσικά πρόσωπα που διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους για λογαριασμό της ελεγκτικής εταιρείας πρέπει να πληρούν τις προϋποθέσεις που ορίζονται στα άρθρα 5 και 7 έως 11 ή/και 13 και να έχουν λάβει επαγγελματική άδεια στην Ελλάδα, [...]»⁵.

Άρθρο 6. «Ανάκληση της επαγγελματικής άδειας ορκωτού ελεγκτή λογιστή ή ελεγκτικής εταιρείας (άρθρο 5 της Οδηγίας) 1. Η επαγγελματική άδεια του ορκωτού ελεγκτή λογιστή ή της ελεγκτικής εταιρείας ανακαλείται προσωρινά ή οριστικά με απόφαση του Δ.Σ. της Ε.Λ.Τ.Ε.. 2. Η επαγγελματική άδεια του ορκωτού ελεγκτή λογιστή ανακαλείται οριστικά στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) [...] δ) συνταξιοδότηση από τον κύριο ασφαλιστικό φορέα, ε) [...], στ) [...] 3. [...]. 4. [...].

5. Όταν ανακαλείται για οποιονδήποτε λόγο η άδεια ορκωτού ελεγκτή λογιστή ή ελεγκτικής εταιρείας, η Ε.Λ.Τ.Ε. γνωστοποιεί το γεγονός αυτό και τους λόγους της ανάκλησης στις οικείες αρμόδιες αρχές των κρατών - μελών υποδοχής, στο μητρώο των οποίων έχει επίσης εγγραφεί ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής ή η ελεγκτική εταιρεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14.

6. Σε περίπτωση οριστικής ανάκλησης της άδειας σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος άρθρου, η Ε.Λ.Τ.Ε. προβαίνει στη διαγραφή του ορκωτού ελεγκτή λογιστή ή της ελεγκτικής εταιρείας από το Δημόσιο Μητρώο.

⁵ Στο άρθρο 5, το άρθρο 7 παρ. 1 και 1Α και το άρθρο 11 παρ. 1 του ν. 4449/2017, όπως ισχύουν, ορίζεται μεταξύ άλλων:

Άρθρο 5. Εντιμότητα (άρθρο 4 της Οδηγίας)

Επαγγελματική άδεια χορηγείται μόνο σε φυσικά πρόσωπα και ελεγκτικές εταιρείες που διαθέτουν τα απαιτούμενα εχέγγυα εντιμότητας και δεν έχουν καταδικασθεί για [...]. Στα φυσικά πρόσωπα συμπεριλαμβάνονται τα όργανα διοίκησης και οι νόμιμοι εκπρόσωποι των ελεγκτικών εταιρειών.

Άρθρο 7. Προσόντα - Τίτλοι σπουδών (άρθρο 6 Οδηγίας 2006/43/ΕΚ)

1. Για να χορηγηθεί σε φυσικό πρόσωπο επαγγελματική άδεια Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή θα πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά στο πρόσωπο του υποψηφίου οι παρακάτω προϋποθέσεις:

α) Ο υποψήφιος να είναι κάτοχος τίτλου σπουδών τριτοβάθμιας πανεπιστημιακής εκπαίδευσης (Α.Ε.Ι.) οικονομικής κατεύθυνσης [...]

β) Απόκτηση των αναγκαίων θεωρητικών γνώσεων στα γνωστικά αντικείμενα του άρθρου 9, η οποία αποδεικνύεται με την επιτυχία του υποψηφίου στις επαγγελματικές εξετάσεις, επιπέδου πανεπιστημιακών σπουδών ή ισοδύναμου επιπέδου, του άρθρου 8.

γ) Ολοκλήρωση επιτυχώς της πρακτικής άσκησης που προβλέπεται στο άρθρο 11.

1Α. Φυσικό πρόσωπο της παρ. 1 δύναται να λαμβάνει άδεια διενέργειας διασφάλισης της υποβολής των εκθέσεων βιωσιμότητας, όταν πληρούνται, επιπλέον [...]

[Όπως το άρθρο 7 τροποποιήθηκε με το άρθρο 21 του ν. 5164/2024, σε σχέση με τις προσόντα για την λήψη άδειας διενέργειας διασφάλισης της υποβολής των εκθέσεων βιωσιμότητας].

Άρθρο 11. Πρακτική άσκηση (άρθρο 10 Οδηγίας 2006/43/ΕΚ)

1. Για να εξασφαλίζεται η ικανότητα πρακτικής εφαρμογής των θεωρητικών γνώσεων που αποτελούν αντικείμενο εξετάσεων, οι ασκούμενοι πραγματοποιούν πρακτική άσκηση πέντε (5) ετών τουλάχιστον από τα οποία τα δύο (2) έτη μετά το πέρας των επαγγελματικών εξετάσεων, [...]

Άρθρο 12. «Συνεχής εκπαίδευση (άρθρο 12 της Οδηγίας) Οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές είναι υποχρεωμένοι να συμμετέχουν σε προγράμματα συνεχούς εκπαίδευσης για τη διατήρηση επαρκών θεωρητικών γνώσεων, επαγγελματικών προσόντων και αξιών υψηλού επιπέδου προκειμένου να διατηρούν την επαγγελματική άδεια, που προβλέπεται στο άρθρο 3. [...]».

Άρθρο 14. «Δημόσιο Μητρώο (άρθρο 15 της Οδηγίας) 1. Οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές και οι ελεγκτικές εταιρείες εγγράφονται, προκειμένου να ασκήσουν το επάγγελμά τους, στο Δημόσιο Μητρώο το οποίο τηρείται από την Ε.Λ.Τ.Ε., σύμφωνα με τα άρθρα 15, 16 και 38. [...]. 2. [...] Το Δημόσιο Μητρώο τηρείται σε ηλεκτρονική μορφή, η πρόσβαση σε αυτό γίνεται με ηλεκτρονικά μέσα και είναι προσιτό στο κοινό. 3.[...]».

Άρθρο 21. «Ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα (άρθρο 22 της Οδηγίας) 1. [...] 2. [...] Ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής ή η ελεγκτική εταιρεία δεν διενεργούν υποχρεωτικό έλεγχο όταν υπάρχει κίνδυνος να ανακύψει αυτοεπισκόπηση, ίδιο συμφέρον, ιδιότητα συνηγόρου, οικειότητα ή εκφοβισμός που απορρέουν από οικονομική, προσωπική, επιχειρηματική, εργασιακή ή άλλη σχέση μεταξύ του ορκωτού ελεγκτή λογιστή, της ελεγκτικής εταιρείας, του δικτύου του, καθώς και οποιουδήποτε φυσικού προσώπου είναι σε θέση να επηρεάσει το αποτέλεσμα του υποχρεωτικού ελέγχου και της ελεγχόμενης οντότητας, [...]».

Άρθρο 22. «Απασχόληση από ελεγχόμενες οντότητες πρώην ορκωτών ελεγκτών λογιστών ή υπαλλήλων ορκωτών ελεγκτών λογιστών ή ελεγκτικών εταιρειών (άρθρο 22α της Οδηγίας) 1. Πριν από τη λήξη περιόδου διάρκειας τουλάχιστον ενός (1) έτους ή, στην περίπτωση υποχρεωτικού ελέγχου οντοτήτων δημοσίου συμφέροντος, πριν από τη λήξη περιόδου διάρκειας τουλάχιστον δύο (2) ετών από την ημέρα κατά την οποία έπαψε να δρα ως ορκωτός ελεγκτής λογιστής ή κύριος εταίρος ελέγχου σε σχέση με την ελεγκτική εργασία, ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής ή ο κύριος εταίρος ελέγχου που διενεργεί υποχρεωτικό έλεγχο εκ μέρους της ελεγκτικής εταιρείας: α) δεν αναλαμβάνει βασική διευθυντική θέση στην ελεγχόμενη οντότητα, β) [...] γ) δεν συμμετέχει ως μη εκτελεστικό μέλος στο διοικητικό συμβούλιο της ελεγχόμενης οντότητας. 2. [...]».

Άρθρο 38. «Αρχές δημόσιας εποπτείας (άρθρο 32 της Οδηγίας 2006/43/EK) 1. Η δημόσια εποπτεία επί των ορκωτών ελεγκτών λογιστών και των ελεγκτικών εταιρειών ασκείται από την Ε.Λ.Τ.Ε. σύμφωνα με τις αρχές που διατυπώνονται

στον ν. 3148/2003 (Α' 136). [...] 2. [...] 3. Η Ε.Λ.Τ.Ε. έχει την τελική ευθύνη για την εποπτεία: α) της έγκρισης και εγγραφής στο Δημόσιο Μητρώο, β) της υιοθέτησης προτύπων όσον αφορά την επαγγελματική δεοντολογία [...] γ) της συνεχούς εκπαίδευσης, δ) των συστημάτων διασφάλισης της ποιότητας, ε) των ερευνών και διοικητικών πειθαρχικών συστημάτων. 4. [...]».

Άρθρο 52. «Μεταβατικές διατάξεις (άρθρο 51 της Οδηγίας) 1. Όπου σε νόμο ή σε άλλη διάταξη αναφέρεται ο όρος «νόμιμος ελεγκτής» ή «ελεγκτικό γραφείο» αντικαθίσταται από τον όρο «ορκωτός ελεγκτής λογιστής» ή «ελεγκτική εταιρεία» και έχει ισοδύναμη έννοια με αυτήν του «νόμιμου ελεγκτή» ή του «ελεγκτικού γραφείου». 2. [...] 3. Οι κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου εγγεγραμμένοι στο δημόσιο μητρώο του άρθρου 13 του ν. 3693/2008 (Α' 174) ορκωτοί ελεγκτές λογιστές και ελεγκτικές εταιρείες θεωρούνται ότι έχουν λάβει επαγγελματική άδεια σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. 4.[...].».

Άρθρο 53. «Καταργούμενες διατάξεις. Από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου καταργούνται και με την επιφύλαξη της παρ. 8 του άρθρου 52: 1. Τα άρθρα 1 έως και 43 και το άρθρο 45 του ν. 3693/2008. 2. [...] 3. [...] 4. Κάθε διάταξη αντίθετη με τις διατάξεις του παρόντος νόμου».

Άρθρο 62. «Έναρξη ισχύος. Η ισχύς του παρόντος νόμου αρχίζει από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις επιμέρους διατάξεις του».

Β. Κρίσιμες διατάξεις κοινωνικοασφαλιστικού δικαίου σχετικά με την απασχόληση συνταξιούχων - άρθρα 1, 20, 27 του ν. 4387/2016 «Ενιαίο Σύστημα Κοινωνικής Ασφάλειας - Μεταρρύθμιση ασφαλιστικού - συνταξιοδοτικού συστήματος [...]» (Α' 85/12.5.2016).

15. i. Σύμφωνα με το άρθρο 1, το οποίο εντάσσεται στο Κεφάλαιο Α' «Αρχές και Όργανα του Ενιαίου Συστήματος Κοινωνικής Ασφάλειας», όπως το άρθρο αυτό ισχύει μετά την αντικατάστασή του με το άρθρο 19 του ν. 4670/2020 (Α' 43/28.2.2020):

Άρθρο 1. «Αντικείμενο – Σκοπός. 1. Αντικείμενο του νόμου είναι η ρύθμιση της έννομης σχέσης κοινωνικής ασφάλισης δημοσίου δικαίου, υποχρεωτικής για όλους τους εργαζόμενους, μισθωτούς, αυτοτελώς απασχολούμενους, ελεύθερους επαγγελματίες, αγρότες και ειδικές κατηγορίες για τους κινδύνους γήρατος, αναπηρίας, θανάτου, εργατικού ατυχήματος, κύριας και επικουρικής

ασφάλισης, εφάπαξ και προνοιακών παροχών, καθώς και η ένταξη του ειδικού συνταξιοδοτικού συστήματος των δημοσίων λειτουργών, υπαλλήλων και στρατιωτικών στον e-Ε.Φ.Κ.Α. Με την επιφύλαξη των ειδικών διατάξεων για τους δημοσίους λειτουργούς, υπαλλήλους και στρατιωτικούς οι διατάξεις του παρόντος νόμου καταλαμβάνουν όλους όσους παρέχουν εξαρτημένη εργασία έναντι αμοιβής, καθώς και τους αυτοτελώς απασχολούμενους και τους ελεύθερους επαγγελματίες και τους απασχολούμενους με το αγροτικό επάγγελμα. [...]. 2. Σκοπός του νόμου είναι η εξασφάλιση της επάρκειας των συντάξεων και της βιωσιμότητας του εθνικού κοινωνικοασφαλιστικού και συνταξιοδοτικού συστήματος και του Ηλεκτρονικού Εθνικού Φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης (e-Ε.Φ.ΚΑ)».

ii. Στο άρθρο 20, [όπως το άρθρο αυτό ίσχυε κατά τα χρονικά σημεία υποβολής της κρίσιμης εν προκειμένω αίτησης συνταξιοδότησης (12.1.2023) και έκδοσης της απόφασης αποδοχής της από τον e-ΕΦΚΑ (20.12.2023), κατόπιν διαδοχικών τροποποιήσεων του από το άρθρο 27 του ν. 4670/2020 (Α' 43/28.2.2020), με ισχύ από την δημοσίευση του νόμου αυτού σύμφωνα με το άρθρο 108 παρ. 2 του ιδίου νόμου, από το άρθρο 78 του ν. 4690/2020 (Α' 104/30.5.2020), με ισχύ από την δημοσίευσή του νόμου αυτού σύμφωνα με το άρθρο 84 του ιδίου νόμου, καθώς και από το άρθρο 53 του ν. 4777/2021 (Α' 25/17.2.2021)] ορίζεται ότι:

Άρθρο 20. «Απασχόληση συνταξιούχων. 1.α. Στους εξ ιδίου δικαιώματος συνταξιούχους του e-Ε.Φ.Κ.Α., οι οποίοι έχουν ήδη αναλάβει ή αναλαμβάνουν από της δημοσίευσής του νόμου εργασία ή αποκτούν ιδιότητα ή δραστηριότητα υποχρεωτικώς υπακτέα στην ασφάλιση του e-Ε.Φ.Κ.Α., οι ακαθάριστες συντάξεις κύριες και επικουρικές καταβάλλονται μειωμένες κατά ποσοστό 30% για όσο χρονικό διάστημα απασχολούνται ή διατηρούν την ιδιότητα ή τη δραστηριότητα. [...] 2. [...] 5. Ο συνταξιούχος που αναλαμβάνει μισθωτή εργασία ή αυταπασχολείται δύναται να αξιοποιήσει τον χρόνο της ασφάλισής του. Για το χρονικό διάστημα της απασχόλησης του συνταξιούχου, δύναται κατόπιν αιτήσεώς του να χορηγείται για την κύρια σύνταξη ποσό, που προκύπτει με βάση [...]. Για την επικουρική σύνταξη χορηγείται ποσό που προκύπτει με βάση [...] και μόνο για το χρονικό διάστημα της απασχόλησης μετά τη συνταξιοδότηση [...]. 6. [...] 9. Κάθε αντίθετη διάταξη καταργείται».

iii. Το ως άνω άρθρο 20 του ν. 4387/2016, το οποίο εντάσσεται στο Κεφάλαιο Β' του ν.4387/2016 με τίτλο «Συντάξεις Δημοσίων Υπαλλήλων και Στρατιωτικών», αντικαταστάθηκε με το άρθρο 114 υπό τον τίτλο «Κίνητρα απασχόλησης συνταξιούχων - Αντικατάσταση άρθρου 20 ν. 4387/2016» του ν. 5078/2023 «Αναμόρφωση επαγγελματικής ασφάλισης, εξορθολογισμός ασφαλιστικής νομοθεσίας, συνταξιοδοτικές ρυθμίσεις [...]» (Α' 211/20.12.2023), με ισχύ από 1.1.2024 (σύμφωνα με το άρθρο 195 παρ. 7 του ν. 5078/2023, με την επιφύλαξη της παρ. 7 του άρθρου 114, η οποία ισχύει αναδρομικά 13.5.2016) και πλέον ορίζονται σε αυτό, στο μέτρο που ενδιαφέρει εν προκειμένω, τα εξής:

«Απασχόληση συνταξιούχων. 1. Οι εξ ιδίου δικαιώματος συνταξιούχοι του e-ΕΦΚΑ, λόγω γήρατος, [...], οι οποίοι αναλαμβάνουν υποχρεωτικώς υπακτέα στην ασφάλισή του απασχόληση, συνεχίζουν κατά τη διάρκεια αυτής να λαμβάνουν το σύνολο της κύριας και επικουρικής σύνταξης που δικαιούνται από τον Φορέα. 2. [...] 3. Για την ασφάλιση του απασχολούμενου συνταξιούχου καταβάλλονται οι προβλεπόμενες από τη νομοθεσία ασφαλιστικές εισφορές σύμφωνα με την ασφαλιστέα απασχόληση και επιπλέον πόρος μη ανταποδοτικού χαρακτήρα υπέρ e-ΕΦΚΑ ως εξής: α)[...] 7. Ο χρόνος ασφάλισης που δημιουργείται από την απασχόληση συνταξιούχου αξιοποιείται για την προσαύξηση της ήδη καταβαλλόμενης σύνταξης (κύριας ή και επικουρικής) και για τη χορήγηση συμπληρωματικής εφάπαξ παροχής, κατόπιν αιτήσεως του απασχολούμενου συνταξιούχου, μετά τη διακοπή της απασχόλησης. [...] Ο πόρος υπέρ e-ΕΦΚΑ δεν είναι ανταποδοτικός και δεν αξιοποιείται για την προσαύξηση της ήδη καταβαλλόμενης σύνταξης ή για τη χορήγηση δεύτερης σύνταξης [...] 10. Οι συνταξιούχοι του e-ΕΦΚΑ εξ ιδίου δικαιώματος, υποχρεούνται, πριν αναλάβουν υπακτέα στον e-ΕΦΚΑ απασχόληση, να δηλώσουν τούτο στον Φορέα. Παράλειψη της δήλωσης επιφέρει χρηματική κύρωση ίση με δώδεκα (12) μηνιαίες συντάξεις, κύριες και επικουρικές. [...]».

iv. Σύμφωνα με το άρθρο 27 παρ. 1 (όπως ίσχυε και ισχύει), το οποίο εντάσσεται στο Κεφάλαιο Γ' «Ρυθμίσεις Ασφαλισμένων του Ιδιωτικού Τομέα» του εν λόγω νόμου (ν. 4387/2016):

Άρθρο 27. «Εφαρμογή κοινών κανόνων ασφαλισμένων στο δημόσιο και τον ιδιωτικό τομέα. Σε εφαρμογή των ενιαίων κανόνων του Ε.Φ.Κ.Α. και των

θεμελιωδών αρχών των άρθρων 1 και 2, οι ρυθμίσεις των άρθρων 4 - 20 του Κεφαλαίου Β` εφαρμόζονται και στους ασφαλισμένους των φορέων, τομέων κλάδων και λογαριασμών που εντάσσονται στον Ε.Φ.Κ.Α. του άρθρου 53, με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων, ειδικών ρυθμίσεων των άρθρων που ακολουθούν και με εξαίρεση των διατάξεων του Κεφαλαίου Β` που, από τη φύση τους, ρυθμίζουν αποκλειστικά τη σχέση των δημοσίων ή στρατιωτικών υπαλλήλων με την υπηρεσία τους. [...].».

Γ. Κρίσιμες διατάξεις σχετικά με την απαγόρευση αδικαιολόγητων διακρίσεων στην απασχόληση και την εργασία, για λόγους ηλικίας

16. Τα άρθρα 1 περ. β), 2 παρ. 2 περ. α', 3 παρ. 1 περ. α) και γ) και παρ. 4, και το άρθρο 6 παρ. 1 του Μέρους Α' του νόμου 4443/2016 «Ι) Ενσωμάτωση [...] της Οδηγίας 2000/78/ΕΚ για τη διαμόρφωση γενικού πλαισίου για την ίση μεταχείριση στην απασχόληση και την εργασία [...]» (Α' 232)⁶, όπως ισχύει⁷, ορίζουν τα ακόλουθα:

«ΜΕΡΟΣ Α' ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΤΗΣ ΙΣΗΣ ΜΕΤΑΧΕΙΡΙΣΗΣ⁸. ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α'. ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ.

Άρθρο 1. «Σκοπός. Σκοπός των διατάξεων του Μέρους Α' είναι η προώθηση της αρχής της ίσης μεταχείρισης και η καταπολέμηση των διακρίσεων: α) [...], β) λόγω θρησκευτικών ή άλλων πεποιθήσεων, αναπηρίας ή χρόνιας πάθησης, ηλικίας, οικογενειακής ή κοινωνικής κατάστασης, σεξουαλικού προσανατολισμού, ταυτότητας, χαρακτηριστικών ή έκφρασης φύλου στον τομέα της απασχόλησης και της εργασίας σύμφωνα με την Οδηγία 2000/78/ΕΚ του Συμβουλίου της 27ης Νοεμβρίου 2000, γ) [...]».

Άρθρο 2. «Έννοια των διακρίσεων (άρθρα 2 της Οδηγίας 2000/43/ΕΚ και 2 της Οδηγίας 2000/78/ΕΚ).

1. Απαγορεύεται κάθε μορφή διάκρισης για έναν από τους λόγους που αναφέρονται στο άρθρο 1.

⁶ Η Οδηγία 2000/78/ΕΚ (L 303) είχε μεταφερθεί στην εθνική νομοθεσία, αρχικώς, με τον ν. 3304/2005 (Α' 16). Με τον ν. 4443/2016 μεταφέρθηκε εκ νέου μαζί με τις Οδηγίες 2006/43/ΕΚ (L 180) και 2014/54/ΕΕ (L 128).

⁷ Το άρθρο 1 τροποποιήθηκε ως άνω με την παρ. 1 του άρθρου 9 του ν. 5089/2024 (Α' 27/16.02.2024) χωρίς η κρίσιμη εν προκειμένω περ. β) να διαφοροποιείται, κατ' ουσίαν, από την αρχική μορφή της.

⁸ Διατάξεις του Μέρους Α' του ν. 4443/2016 κωδικοποιήθηκαν στα άρθρα 15 επ. του π.δ. 80/2022 «Κώδικας Ατομικού Εργατικού Δικαίου» (Α' 222/4.12.2022).

2. Για τους σκοπούς των διατάξεων του Μέρους Α: α) ως «άμεση διάκριση» νοείται όταν ένα πρόσωπο υφίσταται, για λόγους [...] ηλικίας, [...] μεταχείριση λιγότερο ευνοϊκή από αυτήν της οποίας τυγχάνει, έτυχε ή θα ετύγγανε άλλο πρόσωπο, σε ανάλογη κατάσταση, β) ως «έμμεση διάκριση» νοείται όταν μία εκ πρώτης όψεως ουδέτερη διάταξη, κριτήριο ή πρακτική μπορεί να θέσει πρόσωπα με συγκεκριμένα χαρακτηριστικά [...] ηλικίας [...], σε μειονεκτική θέση συγκριτικά με άλλα πρόσωπα.[...].».

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β΄. ΙΣΗ ΜΕΤΑΧΕΙΡΙΣΗ.

Άρθρο 3. «Πεδίο εφαρμογής (άρθρα [...] 3 της Οδηγίας 2000/78/ΕΚ και 2 της Οδηγίας 2014/54/ΕΕ) 1. Με την επιφύλαξη των παραγράφων 3 και 4 του παρόντος άρθρου, καθώς και του άρθρου 4, η αρχή της ίσης μεταχείρισης ανεξαρτήτως [...], ηλικίας, [...] στον τομέα της εργασίας και της απασχόλησης, εφαρμόζεται σε όλα τα πρόσωπα, στο δημόσιο και τον ιδιωτικό τομέα, όσον αφορά: α) τους όρους πρόσβασης στην εργασία και την απασχόληση εν γένει, [...] καθώς και τους όρους υπηρεσιακής και επαγγελματικής εξέλιξης, β)[...] γ) τους όρους και τις συνθήκες εργασίας και απασχόλησης, ιδίως όσον αφορά τις αποδοχές, την απόλυση, [...] 3. [...]».

Άρθρο 6. «Δικαιολογημένη διαφορετική μεταχείριση λόγω ηλικίας (άρθρο 6 της Οδηγίας 2000/78/ΕΚ) 1. Κατά παρέκκλιση του άρθρου 2, δεν συνιστά διάκριση η ειδικώς αιτιολογημένη διαφορετική μεταχείριση λόγω ηλικίας, εφόσον η μεταχείριση αυτή προβλέπεται στο νόμο προς εξυπηρέτηση σκοπών της πολιτικής της απασχόλησης, της αγοράς εργασίας και της επαγγελματικής κατάρτισης, τα δε μέσα επίτευξης των σκοπών αυτών είναι πρόσφορα και αναγκαία. [...]».

III. Ερμηνεία διατάξεων.

Από τις προαναφερόμενες διατάξεις, ερμηνευόμενες αυτοτελώς, αλλά και σε συνδυασμό μεταξύ τους, ενόψει και όλου του νομικού πλαισίου εντός του οποίου εντάσσονται και του σκοπού που εξυπηρετούν, συνάγονται τα ακόλουθα:

A. Επί της αρμοδιότητας του ερωτώντος οργάνου.

17. Το εξεταζόμενο ερώτημα υποβλήθηκε αρμοδίως από τον Πρόεδρο της ΕΛΤΕ, ο οποίος εκπροσωπεί νομίμως την εν λόγω Αρχή (ΝΠΔΔ), η οποία, εποπτευόμενη από τον Υπουργό Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών,

λειτουργεί αποκλειστικά χάριν του δημόσιου συμφέροντος, έχει διοικητική και οικονομική αυτοτέλεια και απολαύει λειτουργικής ανεξαρτησίας [άρθρο 1 παρ. 1, 2 και 10 και άρθρο 2 του ν. 3148/2003, άρθρο 2 παρ. 10 του ν. 4449/2017, όπως ισχύουν]. Η ΕΛΤΕ ασκεί δημόσια εποπτεία επί των ορκωτών ελεγκτών λογιστών, των ελεγκτικών εταιρειών και του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών και στις αρμοδιότητές της εντάσσεται η χορήγηση και ανάκληση των οικείων επαγγελματικών αδειών [άρθρο 3 παρ. 2, άρθρο 6 παρ.1 και 6, και άρθρο 38 του ν. 4449/2017, όπως ισχύει].

Β. Επί των διατάξεων διαχρονικού δικαίου που αφορούν τις προϋποθέσεις και τους όρους άσκησης του επαγγέλματος του ορκωτού ελεγκτή/λογιστή.

Σε σχέση με την άσκηση του επαγγέλματος του ορκωτού ελεγκτή λογιστή, από τις διαχρονικού δικαίου διατάξεις οι οποίες προπαρατέθηκαν (υπό στοιχ. II Α παρ. 7-15) συνάγονται τα ακόλουθα:

18. Με το ν.δ. 3329/1955 ιδρύθηκε Σώμα Ελλήνων Ορκωτών Λογιστών, με σκοπό την άσκηση διαχειριστικού ελέγχου επί των πάσης φύσης οικονομικών οργανισμών της χώρας σύμφωνα με τα οριζόμενα στο διάταγμα αυτό (άρθρο 1). Στο Σώμα αυτό διορίζονταν όσοι είχαν τα απαιτούμενα προσόντα και επετύγχαναν σε σχετικές εξετάσεις. Τα μέλη του Σώματος δεν θεωρούνταν δημόσιοι υπάλληλοι, αλλά ασκούσαν δημόσιο λειτούργημα και ήταν ανεξάρτητα κατά την εκτέλεση της εργασίας τους, απαγορευμένης οποιασδήποτε παρέμβασης στο έργο τους (άρθρο 12 παρ.1). Οι ορκωτοί λογιστές διαγράφονταν από το Σώμα με την συμπλήρωση του 65ου έτους της ηλικίας, με απόφαση του αρμοδίου οργάνου, η οποία απαιτείτο να λάβει ευρύτατη δημοσιότητα και, ειδικότερα, να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως και σε δύο ημερήσιες εφημερίδες (άρθρο 16 παρ. 1 και 4).

19. Με το άρθρο 75 του ν. 1969/1999 επιδιώχθηκε, κατά την σχετική αιτιολογική έκθεση, αναδιάρθρωση του ελεγκτικού επαγγέλματος. με τη δημιουργία προϋποθέσεων άσκησης του ως ελεύθερου επαγγέλματος, προς εναρμόνιση της εθνικής νομοθεσίας με τους μέχρι τότε εισαχθέντες, σε επίπεδο δικαίου της ευρωπαϊκής οικονομικής ένωσης, ενιαίους κανόνες λειτουργίας του επαγγέλματος αυτού και διεξαγωγής οικονομικών ελέγχων των επιχειρήσεων.

20. Κατά το χρονικό εκείνο σημείο ίσχυε η Οδηγία 84/253/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 10ης Απριλίου 1984 «[...] για τη χορήγηση άδειας στους υπεύθυνους για

τον νόμιμο έλεγχο των λογιστικών εγγράφων» (όγδοη Οδηγία), σύμφωνα με τα άρθρα 2 και 28 της οποίας, ο έλεγχος αυτός μπορούσε να διενεργείται μόνον από πρόσωπα στα οποία έχει χορηγηθεί άδεια, βάσει εναρμονισμένων προσόντων και κατόπιν επιτυχίας σε εξετάσεις επαγγελματικής ικανότητας. Τα στοιχεία των προσώπων αυτών δημοσιοποιούνταν και η διενέργεια του ελέγχου τελούσε υπό όρους, οι οποίοι είχαν ως στόχο την διασφάλιση της ανεξαρτησίας και εντιμότητας των ελεγκτών (βλ. και πρώτη και πέμπτη αιτιολογική σκέψη της Οδηγίας)⁹.

21. Στο πλαίσιο των κατά τα παραπάνω διαγραφόμενων υποχρεώσεων των κρατών μελών, ορίσθηκε με το άρθρο 75 του ν. 1969/1991, ότι ο υποχρεωτικός έλεγχος της οικονομικής διαχείρισης ανωνύμων εταιρειών, ιδρυμάτων, οργανισμών επιχειρήσεων και εκμεταλλεύσεων, που απαιτεί αυξημένα προσόντα, ασκείται από ορκωτούς ελεγκτές εγγραφόμενους σε ειδικό Μητρώο. Ορίσθηκε επίσης ότι στο Μητρώο αυτό θα εγγράφονταν οι ήδη τότε υπηρετούντες ορκωτοί λογιστές, καθώς και όσοι θα πληρούσαν τα προσόντα και τις προϋποθέσεις που θα καθορίζονταν με προεδρικό διάταγμα (παρ. 1 και 2).

22. Με το άρθρο 1 του π.δ. 226/1992, το οποίο εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση της παραπάνω διάταξης, συνεστήθη το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών (ΣΟΕ), αποτελούμενο από ανεξάρτητους επαγγελματίες ελεγκτές, οι οποίοι, εφόσον πληρούσαν τις απαιτούμενες προϋποθέσεις και επιτύγχαναν σε σχετικές εξετάσεις, διορίζονταν σε αυτό και εγγράφονταν στο ειδικό Μητρώο του άρθρου 13 παρ. 1 του ίδιου π.δ., που αποτελούσε δημόσιο βιβλίο και σε αυτό σημειώνονταν όλα τα στοιχεία της επαγγελματικής κατάστασης των μελών του ΣΟΕ, μέχρι την αποχώρηση ή την έξοδό τους από το επάγγελμα του ορκωτού ελεγκτή. Κατά την ρητή διατύπωση του δευτέρου εδαφίου της εν λόγω παραγράφου 1, η εγγραφή στο Μητρώο παρείχε το δικαίωμα προς άσκηση του επαγγέλματος και συνεπαγόταν τις υποχρεώσεις και τις δεσμεύσεις που καθορίζονταν στις διατάξεις του προεδρικού αυτού διατάγματος.

⁹ Στην 12η αιτιολογική σκέψη της Οδηγίας αυτής, διατυπώθηκε επιφύλαξη για ρύθμιση σε επόμενο στάδιο των ζητημάτων αμοιβαίας αναγνώρισης μεταξύ των κρατών μελών των αδειών ελέγχου (βλ. συναφώς ΣτΕ 184/2007, 2768/2006, ΝΟΜΟΣ, με τις οποίες κρίθηκε ότι το ζήτημα αυτό υπήχθη στις διατάξεις της Οδηγίας 89/48/ΕΟΚ περί αναγνώρισης επαγγελματικών προσόντων, βλ. και Οδηγία 2005/36/ΕΚ).

23. Στην παρ. 1 του άρθρου 21 του π.δ. 226/1992 καθορίσθηκαν οι περιπτώσεις διαγραφής μελών του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών. Σε αυτές περιλήφθηκε, σύμφωνα με την περ. ε), όπως αυτή ίσχυε αρχικώς, η συμπλήρωση του 70ου έτους της ηλικίας, ενώ όπως αντικαταστάθηκε στη συνέχεια με την παρ. 16 του άρθρου 1 του π.δ. 341/1997, η συμπλήρωση του 70ου έτους ή η συνταξιοδότηση πριν το ηλικιακό αυτό όριο. Περαιτέρω, σε συνέπεια προς τις προαναφερθείσες απαιτήσεις δημοσιότητας των στοιχείων του Μητρώου προς το ευρύ κοινό, προβλέφθηκε (στην παρ. 2 του ιδίου άρθρου), υποχρέωση δημοσίευσης της απόφασης με την οποία διατασσόταν η διαγραφή, στον ημερήσιο τύπο ή σε οικονομικά περιοδικά.

24. Με το άρθρο 38 παρ. 3 του ν. 2733/1999, το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών μετονομάστηκε σε Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ).

25. Επακολούθησε η σύσταση της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης Ελέγχων (ΕΛΤΕ) με το άρθρο 1 του ν. 3148/2003, ως εθνικής αρχής δημόσιας εποπτείας επί του ελεγκτικού έργου.

26. Με τον ν. 3693/2008 επήλθε εναρμόνιση της εθνικής νομοθεσίας με την Οδηγία 2006/43/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 2006, για τους υποχρεωτικούς ελέγχους 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. Κατά την σχετική αιτιολογική έκθεση, με τον νόμο αυτόν ρυθμίσθηκαν *«κατά αυστηρό και αντικειμενικό τρόπο οι προϋποθέσεις για την διατήρηση της [...] άδειας [...]. Απαραίτητη προϋπόθεση επίσης για την απόκτηση της επαγγελματικής άδειας είναι η συμμόρφωσή τους με τους κανόνες επαγγελματικής δεοντολογίας, εφόσον όλη η δραστηριότητά τους αφορά το δημόσιο συμφέρον»*.

27. Πρέπει να σημειωθεί εν προκειμένω, ότι, εξ αρχής διατυπώθηκε ως στόχος των αποκαλούμενων «λογιστικών Οδηγιών», η προστασία του δημοσίου συμφέροντος. Όπως έχει, ειδικότερα, κριθεί, το συμφέρον αυτό εξυπηρετείται μέσω της ασφάλειας που παρέχουν οι έλεγχοι των λογαριασμών από ειδικευμένους επαγγελματίες, η οποία ενισχύει την εμπιστοσύνη όλων των μερών, δοθέντος ότι οι ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις των εγκατεστημένων σε ένα κράτος μέλος οντοτήτων χρησιμοποιούνται από τρίτα πρόσωπα και σε άλλα κράτη μέλη, όπως επενδυτές, πιστωτές και υπαλλήλους [βλ. απόφαση

ΔΕΚ της 3ης Μαΐου 2005, στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-387/02, C-391/02 και C-403/02, σκέψεις 54 επ., καθώς και Ανακοίνωση της Επιτροπής «Ο υποχρεωτικός έλεγχος στην Ευρωπαϊκή Ένωση και οι μελλοντικές προοπτικές του» (98/C 143/03)].

28. Στο πλαίσιο αυτό η ΕΛΤΕ λειτουργεί αποκλειστικά χάριν του δημόσιου συμφέροντος, έχοντας ως σκοπό την ενίσχυση της διαφάνειας λειτουργίας των επιχειρήσεων με την εφαρμογή λογιστικής τυποποίησης και την διασφάλιση της ποιότητας των λογιστικών ελέγχων και προς επίτευξη των παραπάνω στόχων, ορίζεται ότι το Συμβούλιο Ποιοτικού Ελέγχου (ΣΠΕ) της ΕΛΤΕ διενεργεί έλεγχο της ποιότητας των υποχρεωτικών λογιστικών ελέγχων, ασκεί εποπτεία στο ΣΟΕΛ σχετικά με την τήρηση των κανόνων που διέπουν την άσκηση του λειτουργήματος των μελών του (άρθρα 1 και 2 του ν. 3148/2003, όπως ισχύουν).

29. Με το άρθρο 5 παρ. 1, 2 περ. δ) και 4 του ν. 3693/2008, όπως η παρ. 2 είχε αντικατασταθεί και η παρ. 4 είχε προστεθεί, αντιστοίχως, με τις παρ. 6 και 7 του άρθρου 33 του ν. 4170/2013, με ισχύ από την δημοσίευση του ν. 4170/2013 (12.7.2013) σύμφωνα με το άρθρο 82 αυτού, ορίσθηκε ότι η επαγγελματική άδεια ορκωτού ελεγκτή λογιστή ανακαλείται οριστικά με απόφαση του ΔΣ της ΕΛΤΕ (κατόπιν εισήγησης του ΣΠΕ), εφόσον ο δικαιούχος συνταξιοδοτηθεί από τον κύριο ασφαλιστικό του φορέα, καθώς και ότι η ανάκληση συνεπάγεται διαγραφή από το οικείο Μητρώο.

30. Από τον συνδυασμό της αμέσως προαναφερόμενης διάταξης και όσων αναφέρθηκαν παραπάνω (παρ. 23) σε σχέση με την περ. ε) της παρ. 1 του άρθρου 21 του π.δ. 226/1992, όπως αυτή αντικαταστάθηκε με την παρ. 16 του άρθρου 1 του π.δ. 341/1997, προβλέποντας οριστική ανάκληση της επαγγελματικής άδειας του ορκωτού ελεγκτή λογιστή λόγω συμπλήρωσης του 70ου έτους της ηλικίας, ή συνταξιοδότησης πριν το ηλικιακό αυτό όριο, συνάγεται ότι η ως άνω περ. ε) του άρθρου 21 του π.δ. 226/1992, καταργήθηκε, από τις 12.7.2013, καθώς με το άρθρο 5 παρ. 2 περ. δ' του ν. 3693/2008, όπως η παρ. 2 αυτού αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 33 του ν. 4170/2013, ρυθμίστηκε εκ νέου το ίδιο ζήτημα και ορίσθηκε ως λόγος οριστικής ανάκλησης της άδειας η συνταξιοδότηση από τον κύριο ασφαλιστικό φορέα, χωρίς να τίθεται ανώτατο όριο ηλικίας για την άσκηση του επαγγέλματος. Τούτο είχε ως συνέπεια, η ως άνω περ. ε) του άρθρου 21 του π.δ. 226/1992, κατά το

μέρος που έθετε ανώτατο ηλικιακό όριο για την άσκηση του επαγγέλματος, να είναι αντίθετη προς την μεταγενέστερη αυτή διάταξη, άλλως οι προβλεπόμενοι στη διάταξη αυτή λόγοι ανάκλησης, εξεταζόμενοι ως σύνολο, να βαίνουν πέραν του λόγου ανάκλησης, ο οποίος καθορίσθηκε με την παραπάνω μεταγενέστερη διάταξη¹⁰.

31. Με τον ν. 4449/2017 περί του υποχρεωτικού ελέγχου των ετήσιων και των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων και της δημόσιας εποπτείας επί του ελεγκτικού έργου, θεσπίσθηκε ενιαίο νομοθετικό πλαίσιο σύμφωνα με τις απαιτήσεις της προαναφερθείσας Οδηγίας 2006/43/EK, όπως αυτή ίσχυε μετά την τροποποίησή της με την Οδηγία 2014/56/ΕΕ και επήλθε εναρμόνιση με την τελευταία αυτή Οδηγία [άρθρο 1 παρ. 1 περ. α) και β) του ν. 4449/2017].

32. Ειδικότερα, με την Οδηγία 2014/56/EK επήλθαν τροποποιήσεις στην Οδηγία 2006/43/EK, προς επίτευξη μεγαλύτερης διαφάνειας και προς ενίσχυση της ανεξαρτησίας και της αντικειμενικότητας των ελέγχων, με τελικό στόχο την παροχή εγγύησης ότι οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν πιστή εικόνα των ελεγχόμενων οντοτήτων προς ικανοποίηση του δημοσίου συμφέροντος σκοπού της προστασίας των συμφερόντων των τρίτων, χωρίς να βλάπτονται τα συμφέροντα των εταιρειών (βλ. αιτιολογικές σκέψεις 1, 6 έως 8, 10, 39 και 40 της Οδηγίας 2014/56/EK, απόφαση ΔΕΕ της 24ης Μαρτίου 2021 στην υπόθεση C-950/19, Α, ιδίως, σκέψεις 39 και 40, ΣΤΕ 584/2023, 1150, 1152/2022, 639/2018, 3210/2015, ΝΟΜΟΣ).

33. Οι λόγοι ανάκλησης της άδειας ορκωτού ελεγκτή λογιστή καθορίζονται πλέον στο άρθρο 6 του ν. 4449/2017 καθώς, σύμφωνα με το άρθρο 53 παρ. 1 και 4 και το άρθρο 62 του νόμου αυτού, από την δημοσίευσή του (24.1.2017), εκτός αντίθετης πρόβλεψης σε επιμέρους διατάξεις του, καταργήθηκαν τα άρθρα 1 έως και 43 και το άρθρο 45 του ν. 3693/2008, κατά συνέπεια, καταργήθηκε και το ως άνω άρθρο 5 παρ. 2 περ. δ) του ν. 3693/2008, όπως η παρ. 2 αυτού είχε αντικατασταθεί με την παρ. 6 του άρθρου 33 του ν. 4170/2013¹¹.

¹⁰ Με το άρθρο 44 παρ. 1 του ν. 3693/2008 ορίσθηκε ρητώς ότι από την έναρξη ισχύος του, η οποία σύμφωνα με το άρθρο 54 του ίδιου νόμου άρχισε από την δημοσίευσή του (25.8.2008), καταργήθηκαν οι διατάξεις του π.δ. 226/1992 που ήταν αντίθετες σε αυτόν.

¹¹ Επομένως, διατηρήθηκε σε ισχύ το προαναφερθέν άρθρο 44 παρ. 1 του ν. 3693/2008, σύμφωνα με το οποίο από την έναρξη ισχύος του (25.8.2008), καταργήθηκαν οι διατάξεις του π.δ. 226/1992 που ήταν αντίθετες προς αυτόν.

34. Η ανάκληση της άδειας διενεργείται με απόφαση του Δ.Σ. της ΕΛΤΕ και στους λόγους οριστικής ανάκλησης περιλαμβάνεται η συνταξιοδότηση του ορκωτού ελεγκτή από τον κύριο ασφαλιστικό του φορέα, που δεν συναρτάται με ηλικιακό όριο (άρθρ. 6 παρ. 1 και 2 περ. δ) ν. 4449/2017).

35. Περαιτέρω, από την επισκόπηση ορισμένων από τις διατάξεις του ν. 4449/2017 συνάγονται τα ακόλουθα σε σχέση με τα ειδικότερα καθήκοντα των ορκωτών ελεγκτών λογιστών, καθώς και τις προϋποθέσεις και τους όρους υπό τους οποίους εκπληρώνονται αυτά και επιτελούνται εν γένει οι σκοποί του ελεγκτικού έργου:

36. Κατά την παρ. 2 του άρθρου 1 του ν. 4449/2017, στο πεδίο εφαρμογής του νόμου αυτού υπάγονται οι υποχρεωτικοί έλεγχοι των ετήσιων και ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων των οντοτήτων που είναι υποχρεωμένες να συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις. Μετά την συμπλήρωση της παραγράφου αυτής με το άρθρο 19 του ν. 5146/2024 (Α' 202/12.12.2024) εντάχθηκε στο πεδίο εφαρμογής του νόμου 4449/2017, για τα οικονομικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2024, σύμφωνα με το άρθρο 45 παρ.1 του ν. 5164/2024, η διασφάλιση της υποβολής της ετήσιας και της ενοποιημένης έκθεσης βιωσιμότητας οντοτήτων δημοσίου συμφέροντος (όπως αυτές καθορίζονται στο άρθρο 2 παρ. 12 του ίδιου νόμου).

37. Στην παρ. 2 του άρθρου 2 του ίδιου νόμου ορίζεται ως ορκωτός ελεγκτής λογιστής (κατά τρόπο αντίστοιχο με εκείνον του άρθρου 2 της Οδηγίας 2006/43/EK) το φυσικό πρόσωπο που έχει λάβει άδεια να διενεργεί υποχρεωτικούς ελέγχους και, κατά περίπτωση, τη διασφάλιση της υποβολής των εκθέσεων βιωσιμότητας. Στην παρ. 9 του ίδιου άρθρου προβλέπεται ότι το αποτέλεσμα των ελέγχων αυτών αποτυπώνεται στις εκεί καθοριζόμενες εκθέσεις, η σύνταξη των οποίων πρέπει να είναι σύμφωνη με τα οικεία ελεγκτικά πρότυπα, καθώς και στην έκθεση του άρθρου 10 του Κανονισμού 537/2014, με τον οποίο θεσπίσθηκαν ειδικές απαιτήσεις για τον υποχρεωτικό έλεγχο οντοτήτων δημοσίου συμφέροντος (εφόσον πρόκειται για τέτοιο έλεγχο). Στην παρ. 15 του ίδιου άρθρου 2 προσδιορίζεται η έννοια του «κυρίου εταίρου ελέγχου» (στην οποία γίνεται μνεία στο έγγραφο του ερωτήματος), η οποία αναφέρεται στον ή στους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές οι οποίοι, όντας

εγγεγραμμένοι στο Δημόσιο Μητρώο του άρθρου 14, έχουν ορισθεί από μία ελεγκτική εταιρεία ως κύριοι υπεύθυνοι για τη διενέργεια συγκεκριμένου υποχρεωτικού ελέγχου για λογαριασμό της [περ. α)] ή, στην περίπτωση ομίλου οντοτήτων, ως κύριοι υπεύθυνοι για τη διενέργεια του υποχρεωτικού ελέγχου σε επίπεδο ομίλου και σημαντικών θυγατρικών [περ. β)] ή υπογράφουν την οικεία έκθεση ελέγχου [περ. γ)].

38. Κατά την παρ. 4 του άρθρου 3 του ν. 4449/2017, η κατοχή άδειας από τα φυσικά πρόσωπα που διενεργούν ελέγχους για λογαριασμό ελεγκτικής εταιρείας, εντάσσεται στις προϋποθέσεις χορήγησης άδειας προς τέτοια εταιρεία.

39. Ειδικότερα, κατά το άρθρο 3 παρ. 1 και 2 και το άρθρο 14 παρ. 1 και 2 του ν. 4449/2017, δικαίωμα διενέργειας υποχρεωτικού ελέγχου έχουν μόνον οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές ή οι ελεγκτικές εταιρείες που έχουν λάβει επαγγελματική άδεια και είναι μέλη του ΣΟΕΛ, όπως αυτό συνεστήθη με το άρθρο 1 του π.δ. 226/1992 (έχοντας περιλάβει τους μέχρι τότε ορκωτούς ελεγκτές, σύμφωνα με το άρθρο 75 παρ. 1 του ν. 1969/1991) και έχουν εγγραφεί στο δημόσιο Μητρώο. Το Μητρώο αυτό τηρείται από την ΕΛΤΕ σε ηλεκτρονική μορφή και είναι προσιτό στο κοινό με ηλεκτρονικά μέσα (σύμφωνα με όσα ειδικότερα ορίζονται στα άρθρα 15, 16 και 38 του ίδιου νόμου)¹².

40. Με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 52 παρ. 1 και 3 του ν. 4449/2017 αντικαταστάθηκε η αναφορά σε οποιονδήποτε νόμο ή διάταξη προηγούμενων όρων. (όπως «νόμιμος ελεγκτής») και ορίσθηκε ότι οι, κατά την έναρξη ισχύος του ν. 4449/2017, εγγεγραμμένοι στο δημόσιο μητρώο του άρθρου 13 του ν. 3693/2008 ορκωτοί ελεγκτές λογιστές, θεωρούνται ότι έχουν λάβει επαγγελματική άδεια σύμφωνα με τις διατάξεις του νεώτερου αυτού νόμου.

41. Από τα παραπάνω, καθίσταται σαφές ότι μετά την σύσταση Σώματος ανεξαρτήτων επαγγελματιών, η κατοχή της επαγγελματικής άδειας που χορηγήθηκε από την αρμόδια αρχή και η δύναμη της άδειας αυτής εγγραφή στο Σώμα αυτό, (αρχικώς ΣΟΕ και πλέον ΣΟΕΛ), καθώς και στο σχετικό δημόσιο Μητρώο, συνιστούν αναγκαίες προϋποθέσεις για την άσκηση του επαγγέλματος του ορκωτού ελεγκτή λογιστή και συνεπάγονται υπαγωγή στις

¹² Η ΕΛΤΕ έχει την δυνατότητα να αναθέτει τα διαδικαστικά θέματα τήρησης του Μητρώου στο ΣΟΕΛ, σύμφωνα με όσα ειδικότερα ορίζονται στο δεύτερο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 14 του ν. 4449/2017.

υποχρεώσεις και δεσμεύσεις που καθορίζονται για το επάγγελμα αυτό από το εκάστοτε ισχύον νομικό πλαίσιο [βλ. άρθρο 1 του π.δ. 226/1992, άρθρο 3 παρ. 1 και 2 και άρθρο 14 παρ. 1 και 2 του ν. 4449/2017, καθώς και απόφαση ΔΕΚ της 7ης Οκτωβρίου 2004 στην υπόθεση C-255/01, Π.Μ. κατά Υπουργού Ανάπτυξης και ΣΟΕΛ (κατόπιν προδικαστικών ερωτημάτων του ΣΤΕ), σκέψη 51].

42. Συναφώς, πρέπει να σημειωθεί ότι, επειδή η απαίτηση για κατοχή άδειας προς άσκηση του επαγγέλματος του ορκωτού ελεγκτή λογιστή συνιστά απαίτηση του δικαίου της ΕΕ και η χορήγησή της ρυθμίζεται κατά τρόπο εναρμονισμένο στα κράτη μέλη (βλ., ιδίως, άρθρο 3 της Οδηγίας 2006/43/ΕΚ), το επάγγελμα αυτό εξαιρέθηκε ρητώς από την εφαρμογή των διατάξεων του Κεφαλαίου Α' του ν. 3919/2011 *«Αρχή της επαγγελματικής ελευθερίας, κατάργηση αδικαιολόγητων περιορισμών στην πρόσβαση και άσκηση επαγγελμάτων»* (Α' 32)¹³.

43. Πέραν των απαιτήσεων που αφορούν στην απόκτηση της άδειας, απαιτείται η διατήρηση υψηλού επιπέδου ικανοτήτων καθ' όλη την διάρκεια της άσκησης του επαγγέλματος του ορκωτού ελεγκτή λογιστή. Ειδικότερα, οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές είναι υποχρεωμένοι, σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 12 παρ. 1 του ν. 4449/2017, να συμμετέχουν σε προγράμματα συνεχούς εκπαίδευσης για την διατήρηση επαρκών θεωρητικών γνώσεων, επαγγελματικών προσόντων και αξιών υψηλού επιπέδου¹⁴. Τα παραπάνω εξυπηρετούν, προδήλως, τον διατυπωμένο στην δέκατη τρίτη αιτιολογική σκέψη της Οδηγίας 2006/43/ΕΚ στόχο της εξασφάλισης σταθερής και υψηλής ποιότητας όλων των ελέγχων τους οποίους επιβάλλει η νομοθεσία της ΕΕ.

¹³ Η εξαίρεση αυτή συναρτάται επίσης με την εξυπηρέτηση λόγων δημοσίου συμφέροντος από την άσκηση του επαγγέλματος του ορκωτού ελεγκτή λογιστή και από τον τρόπο με τον οποίο το επάγγελμα αυτό ρυθμίζεται στα κράτη μέλη [ad hoc ΔΕΑ 2083/2015, ΝΟΜΟΣ). Έχει δε ως έρεισμα το άρθρο 2 παρ. 1 και το άρθρο 3 παρ. 1 και 3 του ν. 3919/2011, σύμφωνα με τα οποία, οι διατάξεις για την άρση περιορισμών δεν εφαρμόζονται σε συστήματα χορήγησης άδειας που επιβάλλονται ή επιτρέπονται από το δίκαιο της ΕΕ (τα οποία, κατά συνέπεια, δεν υπάγονται στην έννοια του αδικαιολόγητου περιορισμού). Το επάγγελμα των ΟΕΛ περιλήφθηκε στο Κεφάλαιο Β' του νόμου αυτού, υπό το άρθρο 8, με το οποίο ρυθμίσθηκαν ζητήματα αναγκαίων ωρών για την διενέργεια των ελέγχων, ανωτάτων ορίων ετήσιας απασχόλησης των ελεγκτών, καθορισμού των αμοιβών τους κλπ. (βλ. την συναφή με ζητήματα παρακρατήσεων επί αμοιβών των ΟΕΛ, μετά τον ν. 3919/2011, απόφαση του ΕΔΔΑ της 8.7.2014 επί της προσφυγής κατά της Ελλάδος με αριθμό 66810/2011).

¹⁴ Βλ. την απόφαση του ΔΣ της ΕΛΤΕ 1/2024 «Πρόγραμμα συνεχούς εκπαίδευσης των ορκωτών ελεγκτών λογιστών» (Β' 7599/31.12.2024, διορθ. σφαλ. Β' 1256/14.03.2025).

44. Επιπροσθέτως, για την ορθή άσκηση των καθηκόντων των ορκωτών ελεγκτών λογιστών, απαιτείται η τήρηση των υψηλότερων ηθικών προτύπων, μέσω υπαγωγής τους σε κανόνες επαγγελματικής δεοντολογίας, οι οποίοι καλύπτουν τουλάχιστον την ευθύνη τους όσον αφορά το δημόσιο συμφέρον, την ακεραιότητα και αντικειμενικότητά τους, καθώς και την ανεξαρτησία τους (βλ. και 9^η και 11^η αιτιολογική σκέψη της Οδηγίας 2006/43/ΕΚ)¹⁵.

45. Για τους σκοπούς αυτούς, προβλέπεται στο ν. 4449/2017, (σε αντιστοιχία με τις προβλέψεις, ιδίως, του άρθρου 22α της Οδηγίας 2006/43/ΕΚ), απαγόρευση διενέργειας ελέγχου, όταν υπάρχει κίνδυνος να ανακύψει αυτοεπισκόπηση, ίδιο συμφέρον, ιδιότητα συνηγόρου, που απορρέουν από οικονομική, προσωπική, επιχειρηματική, εργασιακή ή άλλη σχέση μεταξύ του ορκωτού ελεγκτή λογιστή, της ελεγκτικής εταιρείας, του δικτύου του, καθώς και οποιουδήποτε φυσικού προσώπου είναι σε θέση να επηρεάσει το αποτέλεσμα του υποχρεωτικού ελέγχου και της ελεγχόμενης οντότητας (άρθρο 21 παρ. 2). Προβλέπονται, επίσης, ανώτατα χρονικά διαστήματα, κατά τα οποία ο ίδιος ορκωτός ελεγκτής λογιστής δύναται να επιλαμβάνεται, συνεχώς ή διαδοχικώς, του ελέγχου της ίδιας οντότητας, καθώς και ελάχιστα χρονικά διαστήματα τα οποία θα πρέπει να έχουν παρέλθει («περίοδος αναμονής») μεταξύ της ημέρας κατά την οποία συγκεκριμένο πρόσωπο έπαψε να δρα ως ορκωτός ελεγκτής, λογιστής, ή κύριος εταίρος ελέγχου, σε σχέση με την ελεγκτική εργασία, (ένα έτος τουλάχιστον και, όταν πρόκειται για οντότητες δημοσίου συμφέροντος, δύο έτη τουλάχιστον) και της ανάληψης από αυτό καθηκόντων σε βασικές διευθυντικές θέσεις σε οντότητες οι οποίες υπόκεινται σε έλεγχο ή καθηκόντων εκτελεστικού μέλους στο διοικητικό συμβούλιο τέτοιων οντοτήτων [άρθρο 22 παρ. 1 περ. α) και γ), αντιστοίχως του ν. 4449/2017, ο.π. απόφαση ΔΕΕ στην υπόθεση C-950/19, Α, ιδίως, σκέψεις 43 και 51].

Γ. Επί των κρίσιμων εν προκειμένω διατάξεων της κοινωνικοασφαλιστικής νομοθεσίας.

46. Σύμφωνα με το άρθρο 1 παρ. 1 του νόμου 4387/2016, σκοπός του νόμου αυτού είναι η ρύθμιση της έννομης σχέσης κοινωνικής ασφάλισης δημοσίου

¹⁵ Βλ. την με αριθ. 2210οικ./27.10.2017 απόφαση του ΔΣ της ΕΛΤΕ «Έγκριση Κανονιστικής Πράξης του ν. 4449/2017 περί του Κώδικα Επαγγελματικής Δεοντολογίας για Επαγγελματίες Λογιστές της IFAC» (Β' 3916).

δικαίου, υποχρεωτικής για όλους τους εργαζόμενους, μισθωτούς, αυτοτελώς απασχολούμενους, ελεύθερους επαγγελματίες, αγρότες και ειδικές κατηγορίες για τους κινδύνους γήρατος, αναπηρίας, θανάτου, εργατικού ατυχήματος, κύριας και επικουρικής ασφάλισης, εφάπαξ και προνοιακών παροχών, καθώς και η ένταξη του ειδικού συνταξιοδοτικού συστήματος των δημοσίων λειτουργών, υπαλλήλων και στρατιωτικών στον e-Ε.Φ.Κ.Α. Ειδικότερα, με τον νόμο αυτόν επιχειρήθηκε μείζων μεταρρύθμιση του συστήματος κοινωνικής ασφάλισης της Χώρας, η οποία συνίσταται στη λήψη μέτρων για τη διασφάλιση της βιωσιμότητας του ασφαλιστικού συστήματος, σύμφωνα με την επιταγή της παρ. 5 του άρθρου 22 του Συντάγματος περί μέριμνας του κράτους για την κοινωνική ασφάλιση των εργαζομένων [βλ. αιτιολογική έκθεση του νόμου 4387/2016, καθώς και ΣτΕ (επταμ.) 779/2024, ΝΟΜΟΣ]. Η επιταγή αυτή αποτυπώθηκε στην παρ. 2 του άρθρου 1 του ν. 4387/2016, με την οποία ορίσθηκε ως περαιτέρω σκοπός του νόμου αυτού η εξασφάλιση της επάρκειας των συντάξεων και της βιωσιμότητας του εθνικού κοινωνικοασφαλιστικού και συνταξιοδοτικού συστήματος και του e-ΕΦΚΑ. Ο Φορέας αυτός συνεστήθη με το άρθρο 51 του ίδιου νόμου, από 1.1.2017, αποτελούμενος από ένα κλάδο κύριας ασφάλισης και λοιπών παροχών καθώς και από κλάδο επικουρικής ασφάλισης.

47. Στο άρθρο 20 παρ. 1 περ. α) του ν. 4387/2016, το οποίο φέρει τον τίτλο «*Απασχόληση συνταξιούχων*», όπως αυτό ίσχυε κατά το κρίσιμο, σε σχέση με το εδώ διδόμενο ιστορικό, έτος 2023 (βλ. παραπάνω παρ.15 ii), προβλεπόταν καταβολή μειωμένης σύνταξης, κύριας και επικουρικής, κατά τα ειδικότερα εκεί οριζόμενα ποσοστά, για τους εξ ιδίου δικαιώματος συνταξιούχους του e- ΕΦΚΑ οι οποίοι αναλάμβαναν, από την δημοσίευση του νόμου 4777/2021, εργασία ή αποκτούσαν ιδιότητα ή δραστηριότητα υποχρεωτικώς υπακτέα στην ασφάλιση του e-ΕΦΚΑ.¹⁶ Η παρ. 5 του ως άνω άρθρου 20 αναφέρεται σε ζητήματα καταβολής ασφαλιστικών εισφορών για το χρονικό διάστημα της απασχόλησης μετά την συνταξιοδότηση και δυνατότητας αξιοποίησης του εν λόγω χρόνου ασφάλισης για προσαύξηση της σύνταξης, κατά τα ειδικότερα εκεί οριζόμενα.

¹⁶ Με ειδικές ρυθμίσεις περί αναστολής καταβολής της σύνταξης, σε περίπτωση μη συμπλήρωσης συγκεκριμένου ορίου ηλικίας, εφόσον επρόκειτο για απασχόληση συνταξιούχου σε Φορέα της Γενικής Κυβέρνησης.

48. Στο άρθρο 27 παρ. 1 του ν. 4387/2016, το οποίο εντάσσεται στο Κεφάλαιο Γ' του νόμου αυτού υπό τον τίτλο «*Ρυθμίσεις Ασφαλισμένων του Ιδιωτικού Τομέα*», προβλέφθηκε, εξ αρχής, και εξακολουθεί να προβλέπεται, ότι οι ρυθμίσεις των άρθρων 4 έως 20 του προαναφερθέντος Κεφαλαίου Β' εφαρμόζονται και στους ασφαλισμένους των φορέων, τομέων κλάδων και λογαριασμών που εντάχθηκαν στον ΕΦΚΑ κατά το άρθρο 53 του ιδίου νόμου¹⁷, με την επιφύλαξη των λοιπών παραγράφων του ιδίου άρθρου και ειδικών ρυθμίσεων των επόμενων αυτού άρθρων και με την εξαίρεση των διατάξεων του Κεφαλαίου Β' που, από τη φύση τους, ρυθμίζουν αποκλειστικά τη σχέση των δημοσίων ή στρατιωτικών υπαλλήλων με την υπηρεσία τους [ο.π. ΣΤΕ (επταμ.) 779/2024].

49. Επακολούθησε αντικατάσταση του άρθρου 20 του ν. 4387/2016 με το άρθρο 114 του ν. 5078/2023, με ισχύ από 1.1.2024 και ορίσθηκε στην παρ. 1 αυτού ότι οι εξ ιδίου δικαιώματος συνταξιούχοι του e-ΕΦΚΑ λόγω γήρατος, οι οποίοι αναλαμβάνουν υποχρεωτικώς υπακτέα στην ασφάλισή του απασχόληση, συνεχίζουν κατά τη διάρκεια αυτής να λαμβάνουν το σύνολο της κύριας και επικουρικής σύνταξης που δικαιούνται¹⁸. Στην παρ. 3 ορίζεται ότι για την ασφάλιση του απασχολούμενου συνταξιούχου καταβάλλονται οι προβλεπόμενες από τη νομοθεσία ασφαλιστικές εισφορές, σύμφωνα με την ασφαλιστέα απασχόληση, καθώς και επιπλέον πόρος μη ανταποδοτικού χαρακτήρα υπέρ e-ΕΦΚΑ, ενώ περιέχονται και ρυθμίσεις σε σχέση με τις καταβλητέες εισφορές από διάφορες κατηγορίες απασχολούμενων συνταξιούχων. Στην παρ. 7 προβλέπεται ότι ο χρόνος ασφάλισης που δημιουργείται από την απασχόληση συνταξιούχου αξιοποιείται για την

¹⁷ Στους κλάδους αυτούς του e-ΕΦΚΑ εντάχθηκαν, αντιστοίχως, σύμφωνα με όσα ειδικότερα ορίζονται στο άρθρο 53 παρ. 1 και 4 του ν. 4387/2016, μεταξύ άλλων, ο κλάδος κύριας και επικουρικής ασφάλισης του ΙΚΑ – ΕΤΑΜ (μισθωτοί κλπ.) και ο κλάδος επικουρικής ασφάλισης του ΟΑΕΕ (ελεύθεροι επαγγελματίες).

Με το άρθρο 1 του ν.δ. 33/1973 «Περί υπαγωγής των ορκωτών λογιστών εις την ασφάλισιν του Ιδρύματος Κοινωνικών Ασφαλίσεων» (Α' 133), οι ορκωτοί ελεγκτές είχαν υπαχθεί στην ασφάλιση του ΙΚΑ, υπό τις εκεί προβλεπόμενες προϋποθέσεις.

Σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ.1 εδ. β' του ν. 3693/2008, οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές που παρείχαν τις υπηρεσίες τους για λογαριασμό ελεγκτικών γραφείων ή εταιρειών, εφόσον είχαν συνάψει συμβάσεις εξαρτημένης εργασίας υπάγονταν στην υποχρεωτική ασφάλιση του ΙΚΑ- ΕΤΑΜ. Όσοι είχαν συνάψει σύμβαση ανεξαρτήτων υπηρεσιών, ασφαλιζόνταν στον ΟΑΕΕ (σχετική και η Φ.10035/13273/605/18.7.2014 εγκύκλιος του ΙΚΑ).

¹⁸ Ομοίως με ειδικές ρυθμίσεις περί αναστολής καταβολής της σύνταξης, σε περίπτωση μη συμπλήρωσης συγκεκριμένου ορίου ηλικίας, επί απασχόλησης συνταξιούχου σε Φορέα της Γενικής Κυβέρνησης.

προσαύξηση της ήδη καταβαλλόμενης σύνταξης (κύριας ή και επικουρικής) και για τη χορήγηση συμπληρωματικής εφάπαξ παροχής, κατόπιν σχετικής αίτησης η οποία υποβάλλεται μετά τη διακοπή της απασχόλησης. Ορίζεται επίσης ότι ο πόρος υπέρ e-ΕΦΚΑ δεν έχει ανταποδοτικό χαρακτήρα και δεν αξιοποιείται για τέτοια προσαύξηση ή για χορήγηση δεύτερης σύνταξης.

50. Κατά την αιτιολογική και τις συνοδευτικές εκθέσεις επί του παραπάνω άρθρου 114 του ν. 5078/2023, το οποίο φέρει τον τίτλο *«Κίνητρα απασχόλησης συνταξιούχων»*, σκοπός των τροποποιήσεων οι οποίες επήλθαν με αυτό στο άρθρο 20 του ν. 4387/2016, ήταν η ένταξη περισσότερων συνταξιούχων στην αγορά εργασίας, κατόπιν της εκτίμησης ότι επέρχονται σχετικές θετικές επιπτώσεις και, ειδικότερα, αύξηση της παραγωγικότητας λόγω της εμπειρίας και τεχνογνωσίας και μεταβίβαση των γνώσεων των προσώπων αυτών σε νεώτερους.

51. Πρέπει να σημειωθεί ότι τη δυνατότητα απασχόλησης συνταξιούχων προέβλεπε ο νομοθέτης και πριν την ισχύ του ν. 4387/2016¹⁹, αλλά με περισσότερους περιορισμούς, σε σχέση με τον τελευταίο αυτό νόμο, ιδίως, υπό την αρχική μορφή του, ως προς την απόληψη σύνταξης.

52. Ενδεικτικώς αναφέρεται εδώ το άρθρο 63 του ν. 2676/1999 *«Οργανωτική και λειτουργική αναδιάρθρωση των φορέων κοινωνικής ασφάλισης [...]»* (Α' 1), στο οποίο προβλεπόταν, ως γενικός κανόνας, ότι επερχόταν αναστολή ή περικοπή ή ακόμη και διακοπή της καταβολής της σύνταξης σε συνταξιούχους οι οποίοι αναλάμβαναν εργασία (κατά τα ειδικότερα εκεί οριζόμενα). Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του ν. 2676/1999, ο νομοθέτης προέκρινε, τότε, την αποθάρρυνση, αφενός, των εργαζομένων που παραιτούνταν σε μικρή ηλικία και ελάμβαναν σύνταξη για να συνεχίσουν εργαζόμενοι σε άλλη θέση εργασίας και, αφετέρου, των ήδη συνταξιούχων, να αναλάβουν νέα εργασία και τούτο για λόγους περιορισμού των δαπανών των ασφαλιστικών οργανισμών και της ανεργίας των νέων (βλ. σχετικώς και ΣτΕ 2455/2016, ΝΟΜΟΣ).

53. Επακολούθησε αντικατάσταση του εν λόγω άρθρου 63 του ν. 2676/1999 από το άρθρο 16 του ν. 3863/2010 και προβλέφθηκε υπαγωγή στον παραπάνω γενικό κανόνα των περιορισμών στην καταβολή σύνταξης, (υπό τις ειδικότερα

¹⁹ Πρβλ., σε σχέση με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 2676/1999, όπως ίσχυε και όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 16 του ν. 3863/2010, ΣτΕ (επταμ.) 3412/2013, 3413/2013, ΝΟΜΟΣ.

ορισθείσες προϋποθέσεις), όσων, μετά τις 15.7.2010, συνταξιοδοτούνταν λόγω γήρατος από φορέα κύριας ασφάλισης, ως ρύθμιση ενιαία για τους συνταξιούχους όλων των (τότε) φορέων κύριας ασφάλισης²⁰.

54. Από τον συνδυασμό των παραπάνω συνάγεται ότι ο νομοθέτης, με διαδοχικές διατάξεις, έχει ρυθμίσει την απασχόληση συνταξιούχων από την σκοπιά της έννομης σχέσης της κοινωνικής ασφάλισης δημοσίου δικαίου. Ειδικότερα, το ρυθμιστικό πεδίο τόσο των παλαιότερων διατάξεων που (ενδεικτικώς) προαναφέρθηκαν, όσο και του κρίσιμου εν προκειμένω άρθρου 20 του ν. 4387/2016, όπως ίσχυε και ισχύει, αφορούσε και αφορά σε ζητήματα κοινωνικοασφαλιστικού δικαίου, όπως είναι η μείωση (αρχικώς) ή η πλήρης καταβολή της χορηγηθείσας σύνταξης σε περίπτωση απασχόλησης εξ ιδίου ονόματος συνταξιούχων των φορέων, οι οποίοι (με το άρθρο 53 του ιδίου νόμου) υπήχθησαν στον e-ΕΦΚΑ, οι καταβλητέες από αυτούς εισφορές, οι προϋποθέσεις προσαύξησης της ήδη καταβαλλόμενης σύνταξης μετά τη διακοπή της απασχόλησης, οι (οικονομικής φύσης) συνέπειες της μη ενημέρωσης του εργοδότη ή του e-ΕΦΚΑ για την ανάληψη απασχόλησης από συνταξιούχο, καθώς και σε λοιπά κοινωνικοασφαλιστικής φύσης ζητήματα. Κατά συνέπεια, το ρυθμιστικό πεδίο των εν λόγω διατάξεων κοινωνικοασφαλιστικού δικαίου δεν αφορά σε ζητήματα προϋποθέσεων άσκησης ή παύσης της άσκησης συγκεκριμένων επαγγελματιών, δημοσίων λειτουργημάτων κλπ.

55. Παρά ταύτα, για την πληρέστερη αντιμετώπιση του προβληματισμού ο οποίος διατυπώνεται στο τεθέν ερώτημα, εξετάζεται στη συνέχεια εάν οι διατάξεις αυτές, ή οι προεκτεθείσες διατάξεις περί απαγόρευσης διακρίσεων λόγω ηλικίας στον τομέα της απασχόλησης και της εργασίας (ανωτ. παρ. 16), θα μπορούσαν να ασκούν επιρροή επί του ζητήματος της παύσης άσκησης του επαγγέλματος του ορκωτού ελεγκτή λογιστή, λόγω συνταξιοδότησης.

Δ. Επί του πεδίου εφαρμογής και της ερμηνείας των διατάξεων περί απαγόρευσης διακρίσεων λόγω ηλικίας στον τομέα της απασχόλησης και της εργασίας.

²⁰ Το άρθρο αυτό τροποποιήθηκε διαδοχικώς, μεταξύ άλλων, με το άρθρο 17 της από 31.12.2012 Π.Ν.Π. (Α' 256/31.12.2012), η οποία κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 4147/2013 (Α 98/26.4.2013) και στη συνέχεια με το άρθρο 68 παρ. 3 του ν. 4316/2014 (Α' 270/24.12.2014), προβλέποντας επίσης, κατά περίπτωση, περιορισμούς ως προς την καταβολή της σύνταξης.

56. Κατά το άρθρο 1 περ. β) και 2 του ν. 4443/2016, ο οποίος αποτελεί την νεώτερη εναρμόνιση με την Οδηγία 2000/78/EK, σκοπός των διατάξεων του Μέρους Α' αυτού είναι η προώθηση της αρχής της ίσης μεταχείρισης και η καταπολέμηση των διακρίσεων, άμεσων ή έμμεσων, στον τομέα της απασχόλησης και της εργασίας οι οποίες στηρίζονται σε έναν από τους λόγους που αναφέρονται στην ως άνω περ. β) του άρθρου 1, στους οποίους περιλαμβάνεται η ηλικία.

57. Ο σκοπός αυτός διατυπώνεται στο άρθρο 1 της Οδηγίας 2000/78/EK, η οποία επιδιώκει να θεσπίσει, εντός των ορίων των εξουσιών που έχουν ανατεθεί στην Ευρωπαϊκή Ένωση, ένα γενικό πλαίσιο για τη διασφάλιση της ίσης μεταχείρισης σε όλα τα πρόσωπα, τόσο στον δημόσιο όσο και στον ιδιωτικό τομέα, απαριθμώντας εξαντλητικά τους λόγους βάσει των οποίων εφαρμόζεται η αρχή της ίσης μεταχείρισης, (απόφαση ΔΕΕ της 21ης Μαΐου 2015, στην υπόθεση C 262/14, SCMD σκέψεις 18 και 19, απόφαση της 8ης Σεπτεμβρίου 2011, στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-297/10 και C-298/10, Hennigs και Mai, σκέψη 49, απόφαση ΔΕΚ της 17^{ης} Ιουλίου 2008, στην υπόθεση C-303/06 Coleman,²¹ σκέψη 46, ΑΠ 255/2023, 668/2019, ΝΟΜΟΣ).

58. Ειδικότερα, η αρχή της απαγόρευσης των διακρίσεων λόγω ηλικίας συνιστά γενική αρχή του δικαίου της ΕΕ και προβλέπεται από το άρθρο 21 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης [βλ. αντί άλλων αποφάσεις ΔΕΚ (τμήμα μείζονος σύνθεσης), της 13ης Σεπτεμβρίου 2001 στην υπόθεση C-447/09, Prigge, σκέψη 38, της 22ας Νοεμβρίου 2005 στην υπόθεση C-144/04, Mangold, σκέψη 75]. Η απαγόρευση αυτή ερμηνεύεται υπό το πρίσμα του δικαιώματος προς εργασία, το οποίο έχει αναγνωριστεί με το άρθρο 15 παρ. 1 του προαναφερόμενου Χάρτη, επιβάλλοντας ιδιαίτερη προσοχή στην συμμετοχή των ηλικιωμένων εργαζομένων στον επαγγελματικό βίο (ενεργός γήρανση), καθώς κρίνεται ότι η παραμονή τους σε αυτόν συμβάλλει στην ποικιλομορφία στην απασχόληση, αλλά και στην προσωπική ανέλιξη και στην ποιότητα ζωής των ενδιαφερόμενων εργαζομένων, (βλ. όγδοη, ένατη, ενδέκατη και εικοστή πέμπτη αιτιολογική σκέψη της Οδηγίας, καθώς και

²¹ Οι αναφερόμενες στην παρούσα αποφάσεις του ΔΕΕ ή του ΔΕΚ είναι διαθέσιμες στο: <https://curia.europa.eu/juris/recherche>.

ΔΕΕ, απόφαση της 5^{ης} Ιουλίου 2012, στην υπόθεση C-141/11, Hornfeldt, σκέψη 37, απόφαση της 21^{ης} Ιουλίου 2011 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-159/10 και C-160/10, Fuchs και Köhler σκέψεις 62 και 63).

59. Κατά την δέκατη τέταρτη αιτιολογική σκέψη της, η Οδηγία 2000/78/EK δεν θίγει τις εθνικές διατάξεις σχετικά με τον καθορισμό της ηλικίας συνταξιοδότησης. Άλλωστε, οι προϋποθέσεις θεμελίωσης και διατήρησης του συνταξιοδοτικού δικαιώματος δεν έχουν εναρμονιστεί μεταξύ των κρατών μελών, αλλά απλώς συντονίζονται από το δίκαιο της Ένωσης²². Ειδικότερα, έχει κριθεί ότι η Οδηγία δεν θίγει την αρμοδιότητα των κρατών μελών να καθορίζουν ηλικίες συνταξιοδότησης, αλλά δεν κωλύει την εφαρμογή της επί εθνικών μέτρων που διέπουν τους όρους λύσης μιας σύμβασης εργασίας, οσάκις έχει συμπληρωθεί η καθορισθείσα ηλικία συνταξιοδότησης, (απόφαση ΔΕΚ της 5ης Μαρτίου 2009 στην υπόθεση C-388/07, Age Concern England σκέψη 25 και απόφαση (τμήμα μείζονος σύνθεσης) της 16.10. 2007 στην υπόθεση C-411/05, Palacios de la Villa, σκέψη 44).

60. Στο πλαίσιο αυτό έχει κριθεί ότι εθνική ρύθμιση, η οποία εφαρμόζεται σε σχέση με την ιδιότητα του συνταξιούχου, χωρίς καμία σχέση μεταξύ της ιδιότητας αυτής και της ηλικίας και αφορά σε άτομα μιας κοινωνικοεπαγγελματικής κατηγορίας, των οποίων η ηλικία κυμαίνεται, χωρίς να εμποδίζει τα ενδιαφερόμενα πρόσωπα να παραμείνουν ενεργά σε άλλο τομέα και, ως εκ τούτου, να συνεχίσουν να συσσωρεύουν σύνταξη γήρατος με εισόδημα από την άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι αναγκάζει αυτομάτως τα εν λόγω πρόσωπα να αποσυρθούν από την αγορά εργασίας, με συνέπεια να μην εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της Οδηγίας [ο.π. απόφαση SCMD, ιδίως, σκέψεις 25, 29 και 34 έως 37, βλ. επίσης, κατ' αναλογία, απόφαση της 12ης Οκτωβρίου 2010 (τμήμα μείζονος σύνθεσης) στην υπόθεση C-45/09, Rosenbladt, σκέψη 75 και, εξ αντιδιαστολής, απόφαση Palacios de la Villa, σκέψη 45, καθώς και απόφαση Age Concern England, σκέψη 27).

²² Βλ. Κανονισμό 883/2004 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 29ης Απριλίου 2004 για τον συντονισμό των συστημάτων κοινωνικής ασφάλειας (ΕΕ L 166 της 30.4.2004, σ. 1), καθώς και Κανονισμό 987/2009 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 16ης Σεπτεμβρίου 2009 για καθορισμό της διαδικασίας εφαρμογής του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 883/2004 για τον συντονισμό των συστημάτων κοινωνικής ασφάλειας.

61. Σε συμφωνία προς τα παραπάνω, έχει γίνει δεκτό ότι συντρέχει διαφορετική μεταχείριση λόγω ηλικίας, όταν αυτή βασίζεται ακριβώς στην ύπαρξη ορίου ηλικίας, από την συμπλήρωση του οποίου εξαρτάται η αποχώρηση από την υπηρεσία (ο.π. απόφαση Rosenblatt, σκέψη 37, απόφαση Palacios de la Villa σκέψη 51), καθώς και ότι η Οδηγία δεν καλύπτει διακρίσεις λόγω επαγγελματικής κατηγορίας (απόφαση SCMD σκέψεις 18, 19, 25 και 29 έως 37, πρβλ. απόφαση Coleman, σκέψη 38).

62. Εξάλλου, κατά το άρθρο 6 παρ. 1 του ν. 4443/2016 (άρθρο 6 της Οδηγίας), οποιαδήποτε παρέκκλιση από την αρχή της απαγόρευσης διάκρισης λόγω ηλικίας, πρέπει να δικαιολογείται με βάση στόχους κοινωνικής πολιτικής. Όπως έχει γίνει δεκτό, ο στόχος δημιουργίας μιας ισόρροπης ηλικιακής διάρθρωσης με σκοπό την παροχή κινήτρων για την πρόσληψη και επαγγελματική προώθηση των νέων, τη βέλτιστη δυνατή διαχείριση του προσωπικού, με παράλληλη επιδίωξη της επίτευξης υψηλού ποιοτικού επιπέδου κατά την παροχή ορισμένης υπηρεσίας, μπορεί να αποτελεί θεμιτό στόχο της πολιτικής που εφαρμόζεται στον τομέα της απασχόλησης και της αγοράς εργασίας και δη στόχο γενικού συμφέροντος (απόφαση Fuchs και Kohler σκέψεις 50 έως 53, 66 και 68, απόφαση Palacios de la Villa, σκέψη 73, απόφαση Rosenblatt, σκέψεις 48 και 73 έως 76).

IV. Εφαρμογή επί του τεθέντος ερωτήματος

Από τον συνδυασμό και την ανακεφαλαίωση όσων προεκτέθηκαν συνάγονται τα ακόλουθα σε σχέση με τον προβληματισμό που διατυπώνεται στο τεθέν ερώτημα:

63. Όπως ήδη αναφέρθηκε (ανωτ. παρ. 46 έως 54), οι διατάξεις του άρθρου 20 του ν. 4387/2016, όπως αυτό ίσχυε αρχικώς, αλλά και όπως ισχύει, ρυθμίζουν και ρυθμίζουν την απασχόληση συνταξιούχων, από τη σκοπιά της έννομης σχέσης της κοινωνικής ασφάλισης δημοσίου δικαίου. Τούτο, άλλωστε, ορίζεται ρητώς στο άρθρο 1 παρ. 1 του ν. 4387/2016 και στις οικείες αιτιολογικές εκθέσεις.

64. Η ισχύουσα διάταξη του άρθρου 6 παρ. 2 περ. δ) του ν. 4449/2017, στην οποία ορίζεται ότι ανακαλείται οριστικά η επαγγελματική άδεια ορκωτού ελεγκτή λογιστή σε περίπτωση συνταξιοδότησής του, αποτελεί μέρος του πλέγματος διατάξεων του νόμου αυτού, αλλά και λοιπών κανόνων, (επαγγελματικής

δεοντολογίας κλπ.), με τους οποίους καθορίζονται οι προϋποθέσεις και οι διαδικασίες πρόσβασης στο επάγγελμα αυτό, καθώς και οι όροι άσκησής του και παύσης της άσκησής του.

65. Ειδικότερα, η πρόσβαση στο επάγγελμα αυτό ρυθμίζεται εναρμονισμένα σε επίπεδο ΕΕ, υπό την έννοια ότι αναγκαία προϋπόθεση για την άσκηση του επαγγέλματος αυτού αποτελεί, σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες Οδηγίες και την εναρμονισμένη με αυτές εθνική νομοθεσία και, συγκεκριμένα, τον ισχύοντα ν. 4449/2017, η χορήγηση από την αρμόδια εθνική αρχή της σχετικής επαγγελματικής άδειας. Η άδεια, καθώς και η δύναμει αυτής εγγραφή στο οικείο δημόσιο Μητρώο, συνεπάγονται και εξασφαλίζουν, διαχρονικώς, την υπαγωγή του κατόχου της στις αυστηρές υποχρεώσεις, οι οποίες επιβάλλονται από την νομοθεσία που διέπει τους υποχρεωτικούς ελέγχους (άρθρο 13 παρ. 1 του π.δ. 226/1992, άρθρο 2 παρ. 2, άρθρο 3, άρθρο 14 παρ. 1 του ν. 4449/2017, βλ. και ανωτ., ιδίως παρ. 22, 31 και 39 έως 41).

66. Από τα παραπάνω έπεται ότι η απαίτηση για κατοχή της επαγγελματικής άδειας, που χορηγήθηκε από την αρμόδια εθνική αρχή, προκειμένου να είναι δυνατή η άσκηση του επαγγέλματος αυτού, αποτελεί μέρος ενός εναρμονισμένου πλέγματος ρυθμίσεων, οι οποίες στοχεύουν στην εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος σκοπού της διασφάλισης της υψηλής ποιότητας των ελέγχων που διενεργούνται από τους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές, για την προστασία των συμφερόντων των τρίτων [κοινού, επενδυτών κλπ., (βλ. ανωτ. ιδίως, παρ. 27 και 32)].

67. Η εν λόγω εναρμόνιση δεν εκτείνεται στα ζητήματα που αφορούν την συνταξιοδότηση των επαγγελματιών που διενεργούν τους υποχρεωτικούς ελέγχους, ή στις συνέπειές της, σε σχέση με την άσκηση του επαγγέλματος αυτού. Τα ζητήματα αυτά εμπίπτουν στην αρμοδιότητα του εθνικού νομοθέτη, ενόψει της αρχής της επικουρικότητας της δράσης των οργάνων της ΕΕ και του ότι τα συστήματα κοινωνικής ασφάλειας δεν έχουν αποτελέσει αντικείμενο εναρμόνισης σε επίπεδο ΕΕ. Εξάλλου, ούτε η Οδηγία 2000/78/EK, περί απαγόρευσης αδικαιολόγητων διακρίσεων λόγω ηλικίας, θίγει τις εθνικές διατάξεις που αφορούν στον καθορισμό ηλικίας συνταξιοδότησης, (βλ. ανωτ. παρ. 59).

68. Ο Έλληνας νομοθέτης, ασκώντας την κατά τα παραπάνω αρμοδιότητά του έχει, από μακρού χρόνου, προβεί στην επιλογή να ορίσει την συνταξιοδότηση

του ορκωτού ελεγκτή λογιστή, στον οποίο έχει χορηγηθεί επαγγελματική άδεια από την αρμόδια ελληνική αρχή, ως αυτοτελή λόγο οριστικής ανάκλησης της άδειας αυτής²³.

69. Ειδικότερα, ήδη με το άρθρο 21 παρ. 1 περ. ε) του π.δ. 226/1992, όπως η περίπτωση αυτή είχε αντικατασταθεί με την παρ. 16 του άρθρου 1 του π.δ. 341/1997, προβλεπόταν η συνταξιοδότηση ορκωτού ελεγκτή ως αυτοτελής λόγος οριστικής ανάκλησης της επαγγελματικής του άδειας. Μάλιστα, στην διάταξη εκείνη προβλεπόταν, επίσης, ως αυτοτελής λόγος οριστικής ανάκλησης η συμπλήρωση του 70ου έτους της ηλικίας, περίπτωση η οποία θα μπορούσε να συνεπάγεται στέρηση της δυνατότητας λήψης πλήρους σύνταξης, εάν ο ενδιαφερόμενος δεν είχε συμπληρώσει τα εκάστοτε απαιτούμενα κατώτατα έτη ασφάλισης. Με το άρθρο 5 παρ. 2 περ. δ) του ν. 3693/2008, όπως η εν λόγω παρ. 2 αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 33 του ν. 4170/2013, με ισχύ από 12.7.2013, επαναλήφθηκε η πρόβλεψη για οριστική ανάκληση της άδειας, λόγω συνταξιοδότησης, αλλά έπαυσε να προβλέπεται οποιοδήποτε ανώτατο όριο ηλικίας για την άσκησή του συγκεκριμένου επαγγέλματος (βλ. παραπάνω, ιδίως, παρ. 23, 29, 30). Και τούτο, ενώ, ήδη, τότε ρυθμίζονταν, (άρθρο 63 του ν. 2676/1999, όπως ίσχυε αρχικώς αλλά και όπως είχε αντικατασταθεί με το άρθρο 16 του ν. 3863/2010), ζητήματα απασχόλησης συνταξιούχων όλων των (τότε) φορέων κύριας ασφάλισης (βλ. ανωτ. παρ. 51 έως 53).

70. Η ρύθμιση περί ανάκλησης της άδειας σε περίπτωση συνταξιοδότησης ορκωτού ελεγκτή λογιστή, επαναλήφθηκε με την διάταξη του άρθρου 6 παρ. 2 περ. δ) του ν. 4449/2017, δηλαδή, και μετά την ισχύ και του άρθρου 20 του ν. 4387/2016 περί απασχόλησης συνταξιούχων.

71. Κατά συνέπεια, η οριστική ανάκληση της επαγγελματικής άδειας σε περίπτωση συνταξιοδότησης ορκωτού ελεγκτή λογιστή, αποτελεί ρύθμιση η οποία ίσχυε και ισχύει παραλλήλως προς τις εκάστοτε ρυθμίσεις του κοινωνικοασφαλιστικού δικαίου περί απασχόλησης συνταξιούχων και ανεξαρτήτως αυτών, εντασσόμενη σε σειρά ειδικών νομοθετημάτων τα οποία,

²³ Υπό τα παραπάνω δεδομένα, δεν θα ήταν ευχερής η δημιουργία καταστάσεων, στις οποίες θα θίγονταν δικαιώματα πολιτών άλλων κρατών μελών, οι οποίοι έχουν λάβει άδεια στην Ελλάδα ως κάτοχοι άδειας σε άλλο κράτος μέλος, αφού τα ζητήματα συνταξιοδότησης αυτών θα διέπονταν, από την εθνική τους νομοθεσία.

διαδοχικώς, ρύθμιζαν και ρυθμίζουν κατά τρόπο συνεκτικό και ολοκληρωμένο την άσκηση του επαγγέλματος αυτού.

72. Από τον συνδυασμό όλων των παραπάνω συνάγεται, περαιτέρω, ότι οι διατάξεις του ως άνω άρθρου 20 του ν. 4387/2016, (όπως αυτό ίσχυε κατά καιρούς και όπως ισχύει), καθώς και του άρθρου 27 παρ. 1 του ιδίου νόμου, δεν δύνανται να ασκήσουν επιρροή σε σχέση με τη, σύμφωνα με το ισχύον άρθρο 6 παρ. 2 περ. δ) του ν. 4449/2017, υποχρεωτική παύση άσκησης του επαγγέλματος του ορκωτού ελεγκτή λογιστή σε περίπτωση συνταξιοδότησης από τον κύριο ασφαλιστικό φορέα²⁴. Τούτο, καθώς δεν θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι οι εν λόγω κοινωνικοασφαλιστικού περιεχομένου διατάξεις καθιερώνουν ένα άνευ ετέρου δικαίωμα συνέχισης άσκησης κάθε επαγγέλματος μετά την συνταξιοδότηση από αυτό, ή ένα γενικό και άνευ ετέρου δικαίωμα για ταυτόχρονη απόληψη σύνταξης και άσκηση του επαγγέλματος το οποίο ασκείτο πριν την συνταξιοδότηση.

73. Επιπροσθέτως, συνάγεται ότι η παύση άσκησης του επαγγέλματος του ορκωτού ελεγκτή λογιστή σε περίπτωση συνταξιοδότησης, αποτελούσε, ήδη από το έτος 1997, γνωστό και προβλέψιμο όρο άσκησης του επαγγέλματος αυτού. Ειδικότερα, τόσο οι ορκωτοί ελεγκτές μέλη του Σώματος του ν.δ. 3329/1995 οι οποίοι, σύμφωνα με το άρθρο 75 παρ. 1 του ν. 1969/1991, περιλήφθηκαν στο ΣΟΕΛ που συνεστήθη με το άρθρο 1 του π.δ. 226/1992, όσο και οι εξ αρχής εισελθόντες στο ΣΟΕΛ ως ανεξάρτητοι επαγγελματίες ορκωτοί ελεγκτές λογιστές, ασκούσαν, ήδη από το έτος 1997 το επάγγελμα εν γνώσει του ότι η συνταξιοδότησή τους συνεπαγόταν έξοδο από αυτό και, ειδικότερα, διαγραφή τους τόσο από τον επαγγελματικό φορέα μέσω του οποίου ασκείται το επάγγελμα, όσο και από το οικείο δημόσιο Μητρώο, υποκείμενη σε ευρεία δημοσιότητα (βλ. ανωτ. παρ. 23). Κατά συνέπεια, έκτοτε, και κατά μείζονα λόγο, μετά την κατάργηση, από 12.7.2013, κάθε ανωτάτου ορίου ηλικίας για την άσκηση του επαγγέλματος, είχαν την δυνατότητα να

²⁴ Τούτο ισχύει, άλλωστε, και σε σχέση με άλλα επαγγέλματα, δημόσια λειτουργήματα κλπ., βλ., ενδεικτικώς, το άρθρο 155 παρ. 1 του ν. 3528/2007 (ΥΚ) στο οποίο προβλέπεται ότι ο υπάλληλος απολύεται αυτοδικαίως από την υπηρεσία με την συμπλήρωση του εξηκοστού έβδομου (67ου) έτους της ηλικίας του, ρύθμιση η οποία ισχύει ανεξαρτήτως του ότι παρέχεται η δυνατότητα στον συνταξιούχο δημόσιο υπάλληλο να απασχοληθεί σε Φορείς της Γενικής Κυβέρνησης ή να τοποθετηθεί, ως ιδιώτης, σε θέση μετακλητού υπαλλήλου, σύμφωνα με το άρθρο 46 παρ. 3 του ν. 4622/2019 (Α' 133), όπως η παρ. 3 αντικαταστάθηκε με το άρθρο 174 παρ.15 του ν. 4635/2019 (Α' 167).

διαμορφώνουν εγκαίρως τις επιλογές τους προκειμένου να απολαύσουν πλήρως των συνταξιοδοτικών τους δικαιωμάτων.

74. Περαιτέρω συνέπεια των παραπάνω είναι ότι, τουλάχιστον από τις 12.7.2013 καταλείπεται στον εκάστοτε ενδιαφερόμενο η επιλογή του χρονικού σημείου, κατά το οποίο ο ίδιος θα παύσει την άσκηση του επαγγέλματος του ορκωτού ελεγκτή λογιστή. Πιο συγκεκριμένα, η λόγω συνταξιοδότησης παύση άσκησης του επαγγέλματος αυτού, εξαρτάται αποκλειστικώς από το εάν ο ενδιαφερόμενος επιλέξει να συνταξιοδοτηθεί με την συμπλήρωση των (εκάστοτε) απαιτούμενων από την κοινωνικοασφαλιστική νομοθεσία ελαχίστων ορίων ηλικίας, ή/και ετών εργασίας, προκειμένου να έχει θεμελιώσει είτε συνταξιοδοτικό δικαίωμα, είτε δικαίωμα σε πλήρη σύνταξη, ή από το εάν επιθυμεί να παραμείνει ενεργός στο επάγγελμα αυτό. Κατά συνέπεια, δεν μπορεί να συντρέξει για το επάγγελμα αυτό περίπτωση αυτόματης συνταξιοδότησης λόγω συμπλήρωσης συγκεκριμένου ορίου ηλικίας (βλ. ανωτ. παρ. 69).

75. Εξάλλου, από το προεκτεθέν συνεκτικό πλέγμα των διατάξεων, οι οποίες εκάστοτε ρύθμιζαν την άσκηση του επαγγέλματος, αλλά και ειδικότερα του ισχύοντος ν. 4449/2017, συνάγεται ότι η επιλογή του εθνικού νομοθέτη για οριστική ανάκληση της άδειας σε περίπτωση λήψης της απόφασης εκ μέρους ορκωτού ελεγκτή λογιστή να συνταξιοδοτηθεί και, μάλιστα, χωρίς ανώτατο όριο ηλικίας άσκησης του επαγγέλματος, συναρτάται με εκτιμήσεις οι οποίες, κατ' αντικειμενική κρίση και με βάση τα διδάγματα της κοινής πείρας, συνδέονται άρρηκτα με την εξυπηρέτηση στόχων πολιτικής απασχόλησης, αλλά και ευδόκιμης άσκησης του συγκεκριμένου επαγγέλματος.

76. Τέτοιους στόχους συνιστούν, η διασφάλιση της δυνατότητας ανανέωσης του ανθρώπινου δυναμικού το οποίο επιτελεί το ελεγκτικό έργο, αλλά και η διασφάλιση της απρόσκοπτης πλήρωσης των αυστηρών απαιτήσεων και όρων, υπό τους οποίους τελεί η άσκηση των ελεγκτικών καθηκόντων, τα οποία είναι σύνθετα και ιδιαίτερης σπουδαιότητας, [όπως της ουσιαστικής δυνατότητας συνεχούς εκπαίδευσης, της αποφυγής υπερπολλαπλασιασμού των ενδεχομένων εμφάνισης κινδύνων αυτοεπισκόπησης ή κινδύνων σύγκρουσης συμφερόντων κλπ. (βλ. ανωτ. ιδίως, παρ. 45)].

77. Οι εκτιμήσεις αυτές, επίσης κατ' αντικειμενική κρίση και με βάση τα διδάγματα της κοινής πείρας, συνάπτονται ευθέως με την εξυπηρέτηση και του

δημοσίου συμφέροντος στόχου της διασφάλισης της ποιότητας των ελέγχων για την προστασία των τρίτων (βλ. ανωτ. παρ. 32 και 66).

78. Σχετικώς, πρέπει να σημειωθεί ότι και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή σε έκθεσή της, με ημερομηνία 5.3.2024, προς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, το Συμβούλιο, την Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα και το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο Συστημικού Κινδύνου, η οποία φέρει τον τίτλο «Κοινή έκθεση σχετικά με τις εξελίξεις στην ενωσιακή αγορά υπηρεσιών υποχρεωτικών ελέγχων σε οντότητες δημόσιου συμφέροντος από το 2019 έως το 2021», αναγνωρίζει την σημασία των παραπάνω ζητημάτων, αναφέροντας, μεταξύ άλλων: *«Επιπτώσεις όπως η ηλικιακή διάρθρωση του επαγγέλματος των ελεγκτών, η δυνατότητα προσέλκυσης νέων επαγγελματιών και η αύξηση της ομαδοποίησης επαγγελματιών σε μεγαλύτερες δομές, ενδέχεται να έχουν θετικές και αρνητικές συνέπειες στην ποιότητα του διενεργούμενου ελέγχου και θα πρέπει να αποτελέσουν αντικείμενο παρακολούθησης κατά την επόμενη περίοδο.»* [βλ. COM(2024) 102 final, σημείο 3. «Βασικά Πορίσματα»].

79. Από όσα αναφέρθηκαν συνάγεται, επιπροσθέτως, ότι η διάταξη του άρθρου 6 παρ. 2 περ. δ) του ν. 4449/2017 περιέχει ρύθμιση, η οποία δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ν. 4443/2016 (άρθρο 2) και της Οδηγίας 2000/78/ΕΚ, σύμφωνα με τα κριτήρια τα οποία έχουν διαμορφωθεί από την σχετική νομολογία. Τούτο, καθώς η διάταξη του άρθρου 6 παρ. 2 περ. δ) του ν. 4449/2017 εφαρμόζεται αποκλειστικά σε σχέση με την ιδιότητα του συνταξιούχου, χωρίς να στηρίζεται σε ηλικιακό κριτήριο. Περαιτέρω, αφορά όλα τα άτομα της επαγγελματικής κατηγορίας των ορκωτών ελεγκτών λογιστών κατά τρόπο γενικό, απρόσωπο και αντικειμενικό, τα οποία δεν αναγκάζει να αποσυρθούν αυτόματα από το επάγγελμα λόγω συμπλήρωσης συγκεκριμένου ορίου ηλικίας (βλ. ανωτ. παρ. 60 και 61 και τις εκεί παραπομπές σε αποφάσεις του ΔΕΕ, και ιδίως, στην απόφαση SCMD σκέψεις 18, 19, 25, και 30 έως 37 και στην απόφαση Coleman, σκέψεις 38 και 46).

80. Άλλωστε, ακόμη και εάν υποστηριζόταν ότι η κρίσιμη ρύθμιση εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των ανωτέρω διατάξεων, η παύση άσκησης του συγκεκριμένου επαγγέλματος εξαιτίας της συνταξιοδότησης, συνιστά μέτρο το οποίο προβλέπεται από το νόμο και το οποίο εξυπηρετεί, κατά τρόπο συνεκτικό, σύμφωνα με όσα προαναφέρθηκαν και σκοπούς πολιτικής της απασχόλησης οι οποίοι συνιστούν θεμιτούς στόχους δημοσίου συμφέροντος.

Επομένως, βρίσκει έρεισμα στο άρθρο 6 παρ. 1 του ν. 4443/2016 και στο άρθρο 6 παρ. 1 περ. α) της Οδηγίας 2000/78/ΕΚ, και δεν θα μπορούσε να θεμελιωθεί στην ρύθμιση αυτήν άμεση ή έμμεση διάκριση λόγω ηλικίας (πρβλ. ΣΤΕ 805/2025, ΝΟΜΟΣ, με τις εκεί περαιτέρω παραπομπές).

81. Επιπλέον, η προσωπική επιλογή της εξόδου από το επάγγελμα του ορκωτού ελεγκτή λογιστή λόγω συνταξιοδότησης, δεν συνεπάγεται στέρηση της δυνατότητας παραμονής στην αγορά εργασίας, καθώς ο συνταξιοδοτηθείς δεν εμποδίζεται να ασκήσει άλλα επαγγέλματα. Εξάλλου, μετά την συνταξιοδότησή του και την πάροδο των προβλεπόμενων στις διατάξεις του άρθρου 22 παρ. 1 και 2 του ν. 4449/2017 (εύλογων, αν όχι σύντομων) «περιόδων αναμονής» μεταξύ της ημέρας κατά την οποία κάθε συγκεκριμένος ορκωτός ελεγκτής λογιστής έπαψε να δρα σε σχέση με ελεγκτική εργασία, (ένα έτος, τουλάχιστον, έναντι δύο ετών, τουλάχιστον, όταν πρόκειται για ελεγχθείσες οντότητες δημοσίου συμφέροντος, βλ. ανωτ. παρ. 45), αυτός έχει την δυνατότητα να αναλαμβάνει καθήκοντα σε βασικές διευθυντικές θέσεις σε οντότητες οι οποίες υπόκεινται στους υποχρεωτικούς ελέγχους ή καθήκοντα εκτελεστικού μέλους στο διοικητικό συμβούλιο τέτοιων οντοτήτων (σχετικό και το με αριθμό 3071.ΕΞ/5.11.2025 έγγραφο της ΕΛΤΕ).

82. Υπό το φως όλων των προαναφερομένων, δεν θα μπορούσε, επίσης, να τεθεί ζήτημα μη συμβατότητας της διάταξης του άρθρου 6 παρ. 2 περ. δ) του ν. 4449/2017 προς το άρθρο 5 παρ. 1 του Συντάγματος, στο οποίο κατοχυρώνεται το δικαίωμα ελεύθερης ανάπτυξης της προσωπικότητας και συμμετοχής στην κοινωνική και οικονομική ζωή, ούτε προς την, κατά το άρθρο 25 παρ. 1 του Συντάγματος, αρχή της αναλογικότητας. Τούτο ενόψει του ότι, στην παραπάνω ελευθερία μπορεί ο νόμος να επιβάλλει περιορισμούς για λόγους δημοσίου ή κοινωνικού συμφέροντος, οι οποίοι πρέπει να ορίζονται κατά τρόπο γενικό και αντικειμενικό, να τελούν σε συνάφεια προς το αντικείμενο και τον χαρακτήρα της ρυθμιζόμενης δραστηριότητας, να είναι πρόσφοροι και αναγκαίοι για την επίτευξη του επιδιωκόμενου από τον νομοθέτη σκοπού και να μην είναι δυσανάλογοι, σε σχέση προς αυτόν (βλ., αντί άλλων, ΣΤΕ 1631/2023, 208/2020 Ολομ., 311/2018 επταμ.). Εξάλλου, ο νομοθέτης διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης για τον καθορισμό των ρυθμίσεων που κρίνει πρόσφορες και αναγκαίες, με συνέπεια ο δικαστικός έλεγχος της τήρησης της αρχής της αναλογικότητας να περιορίζεται στην κρίση αν η θεσπιζόμενη ρύθμιση είτε είναι

προδήλως απρόσφορη, είτε υπερβαίνει προδήλως το απαραίτητο για την πραγματοποίηση του επιδιωκόμενου σκοπού μέτρο (πρβλ. ο.π. ΣτΕ 805/2025, καθώς και ΣτΕ 1631/2023, 208/2020 Ολομ., 311/2018 επταμ, ΝΟΜΟΣ, αλλά και ο.π. ΑΠ 255/2023).

V. Απάντηση

Με βάση τα παραπάνω, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Α΄ Τμήμα) γνωμοδοτεί ομοφώνως ότι στο τεθέν ερώτημα αρμόζει η ακόλουθη απάντηση:

83. Ορκωτός ελεγκτής λογιστής, ο οποίος συνταξιοδοτείται από τον κύριο ασφαλιστικό του φορέα, δεν δύναται να συνεχίζει να ασκεί το επάγγελμα αυτό, καθώς στην διάταξη του άρθρου 6 παρ. 2 περ. δ) του ν. 4449/2017 ορίζεται ότι η ως άνω συνταξιοδότηση συνιστά λόγο οριστικής ανάκλησης της σχετικής επαγγελματικής άδειας. Τα άρθρα 20 και 27 παρ. 1 του ν. 4387/2016, όπως εκάστοτε ίσχυαν και όπως ισχύουν, ρυθμίζουν την απασχόληση συνταξιούχων από την πλευρά της έννομης σχέσης της κοινωνικής ασφάλισης δημοσίου δικαίου και δεν ασκούν επιρροή επί του παραπάνω ζητήματος.

Θεωρήθηκε,

Αθήνα, 10 Δεκεμβρίου 2025

Η Πρόεδρος του Α΄ Τμήματος

Η εισηγήτρια

Αικατερίνη Γαλάνη

Αντιπρόεδρος ΝΣΚ

Φωτεινή Δεδούση

Νομικός Σύμβουλος του Κράτους