

**ΓΝΩΜΟΔΟΤΗΣΗ ΑΡΙΘΜ. 15/VI/2012**

**Η ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΜΟΥ**

**ΣΕ ΟΛΟΜΕΛΕΙΑ**

Συνεδρίασε στην αίθουσα Συνεδριάσεων του 1<sup>ου</sup> ορόφου, του κτιρίου των Γραφείων της (Κότσικα 1Α & Πατησίων), την 12<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2012, ημέρα Πέμπτη και ώρα 10:00, με την εξής σύνθεση:

Πρόεδρος: Δημήτριος Κυριτσάκης.

Μέλη: Ιωάννης Μπιτούνης,  
Δημήτριος Λουκάς,  
Εμμανουέλα Τρούλη,  
Νικόλαος Τραυλός,  
Δημήτριος Δανηλάτος,  
Δημήτριος Αυγητίδης και  
Φραγκίσκος Αρμάος, λόγω κωλύματος τακτικού μέλους.

Γραμματέας: Ευαγγελία Ρουμπή.

**Θέμα της συνεδρίασης** ήταν η σύνταξη γνωμοδοτήσεως της Επιτροπής Ανταγωνισμού, βάσει του άρθρου 23 του Ν. 3959/2011 επί του Σχεδίου Προεδρικού Διατάγματος «Διατήρηση διοικητικής άδειας για την άσκηση του επαγγέλματος του ΛΟΓΙΣΤΗ-ΦΟΡΟΤΕΧΝΙΚΟΥ».

Την 7/10/2011 (αριθ. πρωτ. 6347) εστάλη από τον Υπουργό Οικονομικών στην Επιτροπή Ανταγωνισμού, στα πλαίσια της αξιολόγησης προτάσεων φορέων για εξαίρεση από τις διατάξεις του ν. 3919/2011, Σχέδιο Προεδρικού Διατάγματος σχετικά με τη θέσπιση εξαίρεσης του επαγγέλματος του λογιστή-φοροτεχνικού από τη ρύθμιση της παρ. 1 του άρθρου 3 του Ν. 3919/2011 και διατήρηση σε ισχύ της ειδικής περί αυτού ισχύουσας νομοθεσίας, επί του οποίου η Επιτροπή Ανταγωνισμού κλήθηκε να γνωμοδοτήσει.

Η Επιτροπή Ανταγωνισμού αφού έλαβε υπόψη της το ως άνω αίτημα του Υπουργού Οικονομικών, το σχέδιο προεδρικού διατάγματος και την υπ' αριθμ. πρωτ. 239/11.1.2012 εισήγηση της Γενικής Διεύθυνσης Ανταγωνισμού,

## ΣΚΕΦΘΗΚΕ ΩΣ ΕΞΗΣ

### A. ΓΕΝΙΚΑ

1. Η Επιτροπή Ανταγωνισμού, στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων της και ιδίως βάσει του άρ. 23 του Ν. 3959/2011, σύμφωνα με το οποίο διατυπώνει γνώμη σχετικά με σχέδια νόμων και λοιπών κανονιστικών ρυθμίσεων που μπορούν να εισαγάγουν εμπόδια στη λειτουργία του ελεύθερου ανταγωνισμού, αλλά και σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο Μνημόνιο Οικονομικής και Χρηματοπιστωτικής Πολιτικής, κλήθηκε από το Υπουργείο Οικονομικών (επιστολή με αριθ. πρωτ. 6347/7.10.2011) να γνωμοδοτήσει επί του Σχεδίου Προεδρικού Διατάγματος *«Διατήρηση διοικητικής άδειας για την άσκηση του επαγγέλματος του λογιστή-φοροτεχνικού»*, αναφορικά με τη θέσπιση εξαίρεσης του επαγγέλματος του Λογιστή-Φοροτεχνικού από τη ρύθμιση του άρ. 3 παρ. 1 του Ν. 3919/2011 *«Αρχή της επαγγελματικής ελευθερίας, κατάργηση αδικαιολόγητων περιορισμών στην πρόσβαση και άσκηση επαγγελμάτων»*<sup>1</sup>. Ειδικότερα, στην παρ. 2 του άρθρου 3 αυτού παρέχεται νομοθετική εξουσιοδότηση προς έκδοση προεδρικού διατάγματος, με πρόταση του καθ' ύλην αρμόδιου Υπουργού και του Υπουργού Οικονομικών, με το οποίο θα μπορεί να προβλέπεται ως προς ορισμένο επάγγελμα εξαίρεση από το θεσπιζόμενο στην παρ. 1 του ίδιου άρθρου σύστημα αναγγελίας, στην περίπτωση που η διατήρηση του νομικού καθεστώτος της προηγούμενης διοικητικής άδειας επιβάλλεται από επιτακτικούς λόγους δημοσίου συμφέροντος και συγχρόνως πληρούνται προς τούτο οι απαιτήσεις της αρχής της αναλογικότητας.
2. Η παρούσα γνωμοδότηση περιορίζεται στην εξέταση του Σχεδίου Προεδρικού Διατάγματος που γνωστοποιήθηκε στην Επιτροπή Ανταγωνισμού προς γνωμοδότηση, κατά τα ανωτέρω, εξ απόψεως των αρχών και κανόνων του ελεύθερου ανταγωνισμού, αναφορά στους οποίους γίνεται και στην παρ. 2 του άρ. 1 του Ν. 3919/2011, σύμφωνα με την οποία *«οι διατάξεις της ισχύουσας νομοθεσίας που αφορούν στην πρόσβαση και την άσκηση επαγγελμάτων επιβάλλεται να ερμηνεύονται σε αρμονία προς την αρχή της επαγγελματικής ελευθερίας και της προστασίας του ανταγωνισμού. Διατάξεις που προβλέπουν περιορισμούς στην πρόσβαση και την άσκηση επαγγελμάτων είναι στενώς ερμηνευτέες»*. Οι κατωτέρω

---

<sup>1</sup> ΦΕΚ Α' 32/02.03.2011.

θέσεις είναι αυστηρά γενικές και δεν αναφέρονται σε συγκεκριμένες συμπεριφορές, οι οποίες κρίνονται με βάση τις διατάξεις των άρ. 1 και 2 του Ν. 3959/2011 και των άρ. 101 και 102 της Συνθήκης για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (εφεξής «ΣΛΕΕ») ενώ δεν δεσμεύουν την Επιτροπή Ανταγωνισμού σε υπάρχουσες ή μέλλουσες διαδικασίες και υποθέσεις.

## **B. ΤΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΑΔΕΙΟΔΟΤΗΣΗΣ ΩΣ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΙΣΟΔΟΥ**

3. Στα περισσότερα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης τα ελεύθερα επαγγέλματα υπόκεινται σε περιοριστικές ρυθμίσεις, όπως ρυθμίσεις σχετικά με τις τιμές, περιορισμούς ως προς τη διαφήμιση, κανόνες σχετικά με τη διάρθρωση των επιχειρήσεων<sup>2</sup>, μεταξύ των οποίων συγκαταλέγονται και οι περιορισμοί εισόδου. Οι περιορισμοί αυτοί μπορούν να λάβουν τη μορφή έκδοσης αδειών άσκησης επαγγέλματος για επαγγελματίες συγκεκριμένων κλάδων, βάσει κριτηρίων αδειοδότησης που συνήθως περιλαμβάνουν απαιτήσεις ελάχιστης κατάρτισης, όπως για παράδειγμα κατώτατα πρότυπα επίσημης εκπαίδευσης, ελάχιστες περιόδους επαγγελματικής πείρας καθώς και επαγγελματικές εξετάσεις. Σε πολλές δε περιπτώσεις, οι περιορισμοί εισόδου συνδυάζονται με ειδικά δικαιώματα παροχής ορισμένων υπηρεσιών. Στα πλαίσια αυτά, προκειμένου ένας επαγγελματίας να εισέλθει σε κάποιο κλάδο και να ασκήσει ορισμένες δραστηριότητες, θα πρέπει να διαθέτει τα κατάλληλα προσόντα και να ικανοποιεί τα αυστηρά καθορισμένα πρότυπα που έχουν θεσπιστεί από τον ίδιο τον κλάδο.<sup>3</sup>
4. Κατ' αυτόν τον τρόπο, διασφαλίζεται σε σημαντικό βαθμό η ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών προς όφελος του καταναλωτή. Ειδικότερα, σε περιπτώσεις όπου ισχύει «ασυμμετρία της πληροφόρησης», γεγονός που σημαίνει ότι οι καταναλωτές, ελλείψει των απαιτούμενων εξειδικευμένων τεχνικών ή επιστημονικών γνώσεων, δεν είναι σε θέση να προβούν σε εκτιμήσεις όσον αφορά στην ικανότητα των επαγγελματιών<sup>4</sup>, οι απαιτήσεις κατάρτισης μπορούν να

---

<sup>2</sup>Όπως για παράδειγμα κανόνες που περιορίζουν την ιδιοκτησιακή διάρθρωση των εταιρειών παροχής επαγγελματικών υπηρεσιών, τη δυνατότητα συνεργασίας με άλλα επαγγέλματα ή τη δυνατότητα ίδρυσης υποκαταστημάτων.

<sup>3</sup>Βλ. OECD Competition Assessment Toolkit, Οδηγός Αξιολόγησης Συνθηκών Ανταγωνισμού, Τόμος Ι, Έκδοση 2.0, σελ. 50.

<sup>4</sup>Πρόκειται για τις περιπτώσεις όπου οι επαγγελματικές υπηρεσίες αποτελούν «αγαθά εμπιστοσύνης» (credence goods), η ποιότητα των οποίων δε μπορεί να εκτιμηθεί εύκολα ούτε εκ των προτέρων ούτε, σε ορισμένες αγορές,

συμβάλλουν στην πρόληψη βλαβών λόγω μη ορθής άσκησης του επαγγέλματος. Σε ανάλογο αποτέλεσμα ενδέχεται να οδηγήσουν οι περιορισμοί σχετικά με την άσκηση ορισμένης επαγγελματικής υπηρεσίας, όταν η παροχή της έχει επιπτώσεις σε τρίτα πρόσωπα πέραν των αποδεκτών της (όπως η στατικότητα ενός κτιρίου που μπορεί να θέσει σε κίνδυνο τη δημόσια ασφάλεια) ή παράγει δημόσια αγαθά επωφελή για το κοινωνικό σύνολο (όπως η σωστή απονομή της δικαιοσύνης ή η ανάπτυξη αστικού περιβάλλοντος υψηλής ποιότητας).<sup>5</sup>

5. Οι ανωτέρω περιοριστικές ρυθμίσεις θεωρούνται, συνεπώς, δικαιολογημένες, για να διατηρήσουν την ποιότητα των επαγγελματικών υπηρεσιών και να προστατεύσουν τους καταναλωτές από πλημμελείς επαγγελματικές υπηρεσίες.
6. Ωστόσο, ο υπερβολικός βαθμός ρύθμισης των συστημάτων αδειοδότησης για την άσκηση επαγγέλματος ενδέχεται να έχει αρνητικό αντίκτυπο στους καταναλωτές, καθώς μπορεί να οδηγήσει σε μείωση της προσφοράς των παρόχων υπηρεσιών, με αρνητικές επιπτώσεις τόσο στο επίπεδο του ανταγωνισμού όσο και στην ποιότητα των υπηρεσιών. Όπως έχουν καταδείξει πολυάριθμες εμπειρικές έρευνες<sup>6</sup>, σε ορισμένες περιπτώσεις, οι υπερβολικοί περιορισμοί στη χορήγηση αδειών οδήγησαν σε υψηλότερες τιμές, χωρίς ταυτόχρονα να εξασφαλίζεται υψηλότερη ποιότητα. Αντίθετα, σε ορισμένες χώρες η χαλάρωση των ρυθμιστικών περιορισμών εισόδου σε κάποια επαγγέλματα οδήγησε σε μείωση των τιμών χωρίς παράλληλα να προκαλέσει προφανή μείωση της ποιότητας.<sup>7</sup>
7. Με βάση τα ανωτέρω στοιχεία καταδεικνύεται, ότι οι ρυθμίσεις σχετικά με τη χορήγηση αδειών ενδέχεται, σε ορισμένες περιπτώσεις, να είναι υπερβολικά αυστηρές, με αποτέλεσμα να περιορίζουν αδικαιολόγητα τις επιλογές του καταναλωτή και να δημιουργούν τεχνητή ανεπάρκεια που προκαλεί αύξηση τιμών,

---

μετά την παροχή τους. Βλ. Έκθεση Ομάδας Εργασίας του ΟΟΣΑ, *Competition in Professional Services* (SERIES: ROUNDTABLES ON COMPETITION POLICY), DAFFE/CLP(2000)2, σ. 18.

<sup>5</sup>Βλ. Γνωμοδότηση της Επιτροπής Ανταγωνισμού αριθ. 11/IV/2011, σελ. 2-3 καθώς και Ανακοίνωση της Επιτροπής, Έκθεση σχετικά με τον Ανταγωνισμό στον Τομέα των Επαγγελματικών Υπηρεσιών, COM (2004) 83 τελικό, 9.2.2004, σελ. 11.

<sup>6</sup>Βλ. Έκθεση Ομάδας Εργασίας του ΟΟΣΑ, *Competition in Professional Services* (SERIES: ROUNDTABLES ON COMPETITION POLICY), DAFFE/CLP(2000)2, σ. 20-21.

<sup>7</sup>Βλ. Ανακοίνωση της Επιτροπής, Έκθεση σχετικά με τον Ανταγωνισμό στον Τομέα των Επαγγελματικών Υπηρεσιών, COM (2004) 83 τελικό, 9.2.2004, σελ. 17, όπου αναφέρεται ως παράδειγμα ότι στις Κάτω Χώρες, η κατάργηση των φραγμών εισόδου στους μεσίτες στα τέλη της δεκαετίας του 1990 οδήγησε σε αύξηση των νεοεισερχόμενων φορέων, σε χαμηλότερες τιμές για τις συναλλαγές και σε πιο ευέλικτη παροχή υπηρεσιών.

χωρίς απαραίτητα να συνοδεύεται από αύξηση της ποιότητας των παρεχόμενων υπηρεσιών. Κατά συνέπεια, καθίσταται προφανές, ότι μία χαλάρωση των υφιστάμενων απαιτήσεων αδειοδότησης μπορεί, κατά περίπτωση, να αποβεί επωφελής για τους καταναλωτές.

8. Στα πλαίσια αυτά, τόσο στην οικονομική θεωρία όσο και στη πολιτική του ελεύθερου ανταγωνισμού δίνεται έμφαση, ώστε οι απαιτήσεις αδειοδότησης να μην είναι πιο αυστηρές από ό,τι είναι απαραίτητο για τη διασφάλιση της ποιότητας των παρεχόμενων υπηρεσιών και την προστασία των καταναλωτών. Συνιστάται, δηλαδή, μια εναλλακτική προσέγγιση των εν λόγω ρυθμιστικών περιορισμών με στόχο αφενός μεν την ενίσχυση της πληροφόρησης σχετικά με τις ικανότητες των επαγγελματιών, την ποιότητα των παρεχόμενων από αυτούς υπηρεσιών, τις πιθανές ζημιές που μπορεί να υποστούν οι καταναλωτές από την ανεπαρκή άσκηση του επαγγέλματος και τη δυνατότητα αυτοπροστασίας τους πραγματοποιώντας ενημερωμένες επιλογές, αφετέρου δε τη θέσπιση υποχρεωτικών απαιτήσεων διασφάλισης ποιότητας και ευθύνης του επαγγελματία, σε περίπτωση πλημμέλειας<sup>8</sup>. Προς αυτή την κατεύθυνση μπορεί να υιοθετηθούν μέτρα όπως η δημιουργία φήμης (reputation) των παρόχων επαγγελματικών υπηρεσιών, οι συμβατικές εγγυήσεις ποιότητας (contractual guarantees of performance quality, performance bonds), η πιστοποίηση και η αξιολόγηση από ανεξάρτητους φορείς (third-party accreditation – quality rating), καθώς και οι ρήτρες αστικής ευθύνης (civil liability rules).<sup>9</sup>

#### **Γ. ΟΙ ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΤΟΥ Ν.3919/2011 ΓΙΑ ΤΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΑΔΕΙΟΔΟΤΗΣΗΣ**

9. Σύμφωνα με την νομολογία, οι τασσόμενοι από το νόμο όροι και προϋποθέσεις πρόσβασης και άσκησης του επαγγέλματος είναι συνταγματικά επιτρεπτοί, εφόσον ορίζονται γενικά, κατά τρόπο αντικειμενικό και δικαιολογούνται από αποχρώντες λόγους δημοσίου ή κοινωνικού συμφέροντος. Σε κάθε περίπτωση, πρέπει να τελούν σε συνάφεια προς το αντικείμενο και τον χαρακτήρα της ρυθμιζόμενης επαγγελματικής δραστηριότητας<sup>10</sup>. Εξάλλου, σύμφωνα με τη συνταγματικά

<sup>8</sup>Βλ. OECD Competition Assessment Toolkit, Οδηγός Αξιολόγησης Συνθηκών Ανταγωνισμού, Τόμος I, Έκδοση 2.0, σελ. 52.

<sup>9</sup>Βλ. Έκθεση Ομάδας Εργασίας του ΟΟΣΑ, *Competition in Professional Services* (SERIES: ROUNDTABLES ON COMPETITION POLICY), DAFFE/CLP(2000)2, σ. 19 καθώς και Γνωμοδότηση της Επιτροπής Ανταγωνισμού αριθ. 11/IV/2011, σελ. 5.

<sup>10</sup> Βλ. ΣτΕ 1664/2011 Ολομ. σκ. 6, ΣτΕ 2204/2010 Ολομ. σκ. 6, ΣτΕ 3665/2005 Ολομ., σκ. 4.

κατοχυρωμένη (άρθρο 25 παρ. 1 του Συντάγματος) αρχή της αναλογικότητας, η οποία θέτει τα ακραία όρια ως προς τους νομοθετικούς περιορισμούς των συνταγματικών θεμελιωδών δικαιωμάτων, οι επιβαλλόμενοι από τον νόμο περιορισμοί ,πρέπει, να είναι πρόσφοροι και αναγκαίοι για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού δημοσίου ή κοινωνικού συμφέροντος και να μην είναι δυσανάλογοι σε σχέση προς αυτόν. Επιπρόσθετα, όταν ο θεσπιζόμενος περιορισμός αφορά, όχι απλώς την άσκηση αλλά την πρόσβαση στο επάγγελμα προσώπων που συγκεντρώνουν τα νόμιμα προσόντα, η αρχή της αναλογικότητας επιβάλλει να είναι εμφανής και σαφώς διαγνώσιμη η αναγκαιότητα επιβολής ενός τέτοιου εξαιρετικού περιορισμού για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού<sup>11</sup>. Έτσι, «[...] κατά το άρθρο 25 παρ. 1 του Συντάγματος, όπως τούτο ισχύει μετά την αντικατάσταση του κατά την αναθεώρηση του Συντάγματος 1975 με το από 6/17 Απριλίου 2001 Ψήφισμα της Ζ' Αναθεωρητικής Βουλής, "Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την προστασία του κράτους. Όλα τα κρατικά όργανα υποχρεούνται να διασφαλίζουν την ανεμπόδιστη και αποτελεσματική άσκηση τους. Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας". Από τη διάταξη αυτή προκύπτει, ότι αποδέκτης της επιταγής για σεβασμό της αρχής της αναλογικότητας είναι ο κοινός νομοθέτης, που θεσπίζει περιορισμό ατομικών δικαιωμάτων σύμφωνα με συνταγματική επιφύλαξη υπέρ του νόμου, την οποία και υλοποιεί, όχι δε και ο δικαστής, ο οποίος, απλώς οφείλει να ελέγχει αν η αρχή αυτή έχει τηρηθεί και, σε αρνητική περίπτωση, να αρνείται την εφαρμογή του νόμου ως αντισυνταγματικού. Η εν λόγω αρχή, η οποία κατατείνει στην εκλογίκευση των επαχθών παρεμβάσεων της κρατικής εξουσίας στα ατομικά και κοινωνικά δικαιώματα του ανθρώπου και πολίτη, παραβιάζεται όταν η συγκεκριμένη κρατική παρέμβαση δεν είναι: α) πρόσφορη για την επίτευξη του σκοπού που επιδιώκεται με αυτήν, β) αναγκαία για την επίτευξη του εν λόγω σκοπού, με την έννοια ότι το αυτό αποτέλεσμα δεν μπορεί να επιτευχθεί με ένα ανώδυνο ή ηπιότερο μέσο, και γ) αναλογική εν στενή έννοια, δηλαδή να τελεί σε εσωτερική αλληλουχία προς τον επιδιωκόμενο σκοπό, ώστε

---

<sup>11</sup> Βλ. ΣτΕ 3665/2005 Ολομ., σκ. 4.

η αναμενόμενη ωφέλεια να μην είναι ποιοτικά και ποσοτικά κατώτερη από τη βλάβη που προκαλείται (Ολ.ΑΠ 6/2009, 27/2008)»<sup>12</sup>. Δηλαδή, σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας ελέγχεται: α) η καταλληλότητα του περιορισμού να επιφέρει το επιδιωκόμενο αποτέλεσμα, β) ο αναγκαίος χαρακτήρας του (εάν είναι ο λιγότερο επαχθής για τον θιγόμενο αποδέκτη του μέτρου) γ) η συνάφεια και εύλογη σχέση μεταξύ του μέτρου και του επιδιωκόμενου σκοπού (δεν πρέπει να συνεπάγεται περισσότερα μειονεκτήματα για τα δικαιώματα του πολίτη, παρά πλεονεκτήματα για τα συνταγματικά συμφέροντα, στην προστασία των οποίων αποβλέπει). Όλα τα μέσα ασκήσεως της κρατικής εξουσίας, ο νόμος, η δικαστική απόφαση και η διοικητική πράξη, πρέπει να πληρούν τα τρία κριτήρια της αρχής της αναλογικότητας<sup>13</sup>.

10. Εξάλλου, οι εθνικές ρυθμίσεις που περιορίζουν την ελεύθερη κυκλοφορία εν ευρεία έννοια ελέγχονται βάσει του συνόλου των διατάξεων της Συνθήκης για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΣΛΕΕ) που αφορούν το δικαίωμα στην ελεύθερη παροχή υπηρεσιών (άρθρο 56 ΣΛΕΕ - πρώην 49 ΣΕΚ), το δικαίωμα ελεύθερης εγκατάστασης (άρθρο 49 ΣΛΕΕ - πρώην 43 ΣΕΚ), και την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων (άρθρο 45 ΣΛΕΕ - πρώην 39 ΣΕΚ), δηλαδή την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων, των υπηρεσιών και των κεφαλαίων<sup>14</sup>. Από τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (εφεξής «ΔΕΕ») προκύπτει ότι τα εθνικά μέτρα που ενδέχεται να παρακωλύσουν ή να καταστήσουν λιγότερο ελκυστική την άσκηση των θεμελιωδών ελευθεριών που διασφαλίζονται με τη Συνθήκη, πρέπει, να πληρούν τέσσερις προϋποθέσεις: να εφαρμόζονται κατά τρόπο μη δημιουργούντα διακρίσεις, να δικαιολογούνται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος, να είναι κατάλληλα για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού και να μην είναι δεσμευτικά πέραν του βαθμού που είναι αναγκαίος για την επίτευξη του

---

<sup>12</sup> Βλ. Ολ. ΑΠ 6/2011. Βλ. και ΣτΕ (Ολ) 990/2004: «12. Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και συγκαταλέγεται, κατά την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, μεταξύ των γενικών αρχών του κοινοτικού δικαίου. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί εις την άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό». Βλ. επίσης μειοψηφία.

<sup>13</sup> Βλ. Ολ. ΑΠ 45/2005.

<sup>14</sup> Βλ. Ζιάμο εις Σκουρή, Ερμηνεία Συνθηκών, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2003, σ. 572.

σκοπού αυτού<sup>15</sup>. Επίσης, η αρχή του κράτους προέλευσης ισχύει και στον τομέα των υπηρεσιών<sup>16</sup>.

11. Στο πνεύμα του ως άνω θεωρητικού πλαισίου<sup>17</sup>, με το άρθρο. 3 παρ. 1 του Ν. 3919/2011 καταργήθηκε η απαίτηση προηγούμενης διοικητικής άδειας ασκήσεως επαγγέλματος και αντικαταστάθηκε από το σύστημα της αναγγελίας. Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του νόμου, τα συστήματα αδειοδότησης δεν περιορίζουν απαραίτητα τον ανταγωνισμό, αλλά αποτελούν τυπική γραφειοκρατική διαδικασία που επιβαρύνει την άσκηση του επαγγέλματος. Με το νέο σύστημα της αναγγελίας ο επαγγελματίας δεν υποχρεούται να αναμείνει την έκδοση της άδειας<sup>18</sup>, όπως γινόταν μέχρι τώρα, αλλά με την πάροδο της οριζόμενης στο άρ. 3 παρ. 1 του νόμου προθεσμίας ασκεί νόμιμα το επάγγελμα, εφόσον εντός της ίδιας προθεσμίας η αρμόδια αρχή δεν απαγορεύσει την άσκηση του επαγγέλματος.
12. Ειδικότερα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του Ν. 3919/2011, μετά πάροδο τεσσάρων (4) μηνών από τη δημοσίευση του εν λόγω νόμου<sup>19</sup>, επέρχεται παύση της ισχύος όλων των προβλεπόμενων στην ισχύουσα νομοθεσία απαιτήσεων προηγούμενης διοικητικής άδειας για την άσκηση επαγγέλματος<sup>20</sup>, όταν η χορήγηση αυτής συναρτάται προς αντικειμενικώς διαπιστούμενη από διοικητική αρχή, κατά δεσμία αρμοδιότητα, συνδρομή νομίμων προϋποθέσεων, με αποτέλεσμα η άσκηση των επαγγελμάτων που καταλαμβάνει η ανωτέρω ρύθμιση του άρθρου 3 να καθίσταται εφεξής ελεύθερη.
13. Για τη σύννομη έναρξη της ασκήσεώς τους αρκεί η απλή διατύπωση της σχετικής περί τούτου αναγγελίας στη διοικητική αρχή που ήταν προηγουμένως αρμόδια για τη χορήγηση της διοικητικής άδειας, συνοδευόμενης από τα νόμιμα δικαιολογητικά για την πιστοποίηση της συνδρομής των νομίμων προϋποθέσεων και η πάροδος

---

<sup>15</sup> Απόφαση ΔΕΚ της 30.11.1995, Gebhard κατά Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano, Συλλ. I-04165, σκ. 37 με παραπομπή στην απόφαση της 31ης Μαρτίου 1993, C-19/92, Kraus, Συλλογή 1993, σ. I-1663, σκέψη 32.

<sup>16</sup> Βλ. Ζιάμο εις Σκουρή, Ερμηνεία Συνθηκών, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2003, σ. 576 με παραπομπή στην απόφαση C-3/95 (Broede).

<sup>17</sup> Βλ. και ανωτέρω υπό Β.

<sup>18</sup> Που συχνά αποτελεί μία χρονοβόρα διαδικασία.

<sup>19</sup> Ητοι ήδη από την 3-7-2011.

<sup>20</sup> Με εξαίρεση τα επαγγέλματα για τα οποία διαλαμβάνεται ρύθμιση στο κεφάλαιο Β; του ανωτέρω νόμου, ήτοι συμβολαιογράφους, δικηγόρους, δικηγορικές εταιρείες, μηχανικούς, νόμιμους ελεγκτές.



τριμήνου από την αναγγελία αυτή, εκτός αν η εν λόγω διοικητική αρχή εντός του τριμήνου τούτου απαγορεύσει την άσκηση του επαγγέλματος, για το λόγο ότι δεν συγκεντρώνονται οι νόμιμες προϋποθέσεις προς τούτο ή δεν προκύπτει η συνδρομή τους από τα υποβληθέντα στοιχεία.

14. Παράλληλα, με την προεκτεθείσα ρύθμιση, παρέχεται νομοθετική εξουσιοδότηση προς έκδοση προεδρικού διατάγματος, με πρόταση του καθ' ύλην αρμόδιου Υπουργού και του Υπουργού Οικονομικών, μέσα στην ίδια ως άνω τετράμηνη προθεσμία, με το οποίο θα μπορεί να προβλέπεται, ως προς ορισμένο επάγγελμα, εξαίρεση από το σύστημα της αναγγελίας, στην περίπτωση που η διατήρηση του νομικού καθεστώτος της προηγούμενης διοικητικής άδειας επιβάλλεται από επιτακτικούς λόγους δημοσίου συμφέροντος και συγχρόνως πληρούνται προς τούτο οι απαιτήσεις της αρχής της αναλογικότητας. Τις ίδιες προϋποθέσεις για τη θέσπιση/διατήρηση συστήματος άδειας ασκήσεως επαγγέλματος προβλέπει και η Οδηγία 2006/123/ΕΚ σχετικά με τις υπηρεσίες στην εσωτερική αγορά<sup>21</sup>, που ενσωματώθηκε στο ελληνικό δίκαιο με το Ν. 3844/2010, η οποία επιπλέον προϋποθέτει τη μη εισαγωγή διακρίσεων<sup>22</sup>.

## **Δ. ΤΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΗ-ΦΟΡΟΤΕΧΝΙΚΟΥ**

### **Δ.1. Γενικά**

15. Οι υπηρεσίες που παρέχονται από τους Λογιστές-Φοροτεχνικούς, όπως καθορίζονται στο άρ. 2 του Π.Δ. 340/1998, ανήκουν στην κατηγορία των επαγγελματικών υπηρεσιών. Για την άσκηση του ως άνω επαγγέλματος είναι απαραίτητες εξειδικευμένες τεχνικές γνώσεις. Ειδικότερα, σύμφωνα με την παραπάνω διάταξη, το έργο των Λογιστών-Φοροτεχνικών συνίσταται:

1. Στην ορθή εφαρμογή των λογιστικών αρχών, προτύπων και σχεδίων, γενικών και κλαδικών.
2. Στην εποπτεία και την εφαρμογή διαδικασιών για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και των αναλογούντων φόρων και στον έλεγχο της τυπικής επάρκειας και ακρίβειας των στοιχείων και παραστατικών.

---

<sup>21</sup> EE L 376/54.

<sup>22</sup> Βλ. άρ. 9 παρ. 1 της Οδηγίας (παράρτημα IV ) και άρ. 10 του παραπάνω νόμου.

3. Στην ενημέρωση και τήρηση των φορολογικών βιβλίων σύμφωνα με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις.
4. Στην κατάρτιση και την υπογραφή των οικονομικών καταστάσεων, των ισολογισμών και των λογαριασμών αποτελεσμάτων χρήσης, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, επιχειρήσεων και οργανισμών.
5. Στην σύνταξη, υπογραφή και υποβολή των φορολογικών δηλώσεων, συμπληρωματικών στοιχείων και καταστάσεων καθώς και στην επιμέλεια εφαρμογής των απαιτούμενων διαδικασιών και διατυπώσεων προς τις φορολογικές και οικονομικές αρχές.
6. Στη σύνταξη, υπογραφή και υποβολή συμπληρωματικών και στατιστικών στοιχείων και καταστάσεων προς τις Δημόσιες Αρχές.
7. Στη σύνταξη, υπογραφή και υποβολή μισθολογικών καταστάσεων, ασφαλιστικών εισφορών και προγραμμάτων εργασίας.

#### **Δ.2. Αδειοδότηση – Το νομοθετικό πλαίσιο<sup>23</sup>**

16. Το επάγγελμα του Λογιστή-Φοροτεχνικού αποτελεί «νομοθετικώς κατοχυρωμένο επάγγελμα» υπό την έννοια του άρ. 3 παρ. 1 στ. α της Οδηγίας 2005/36/ΕΚ<sup>24</sup>, αφού η άσκησή του δυνάμει νομοθετικών διατάξεων τελεί υπό την προϋπόθεση της κατοχής καθορισμένων επαγγελματικών προσόντων. Ειδικότερα, για την άσκηση του, η οποία διέπεται από το Ν. 2515/1997 και από το εκδοθέν σε εκτέλεση αυτού Π.Δ. 340/1998, απαιτείται η κατοχή τίτλου εκπαίδευσης (δευτεροβάθμιας έως και πανεπιστημιακής), καθώς και σχετική επαγγελματική εμπειρία, η οποία διαφοροποιείται ανάλογα με τον τίτλο εκπαίδευσης. Αρμόδιος φορέας για την οργάνωση, την εποπτεία και την άσκηση πειθαρχικής εξουσίας στο εν λόγω επάγγελμα είναι το Οικονομικό Επιμελητήριο Ελλάδος (Ο.Ε.Ε.), που είναι νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου.
17. Δυνάμει της ως άνω νομοθεσίας για την άσκηση του επαγγέλματος του Λογιστή-Φοροτεχνικού απαιτείται η κατοχή άδειας ασκήσεως επαγγέλματος, η οποία χορηγείται από το Ο.Ε.Ε. και διακρίνεται σε 4 διαφορετικές τάξεις (κατηγορίες), ήτοι Α', Β', Γ' και Δ'<sup>25</sup>. Η τάξη καθορίζει τους αποδέκτες των υπηρεσιών του

<sup>23</sup> Ως ίσχυε πριν την τροποποίησή του από το Ν. 3919/2011.

<sup>24</sup> ΕΕ L 255.

<sup>25</sup> Με κατώτατη τάξη τη Δ' και ανώτατη την Α'.

Λογιστή-Φοροτεχνικού, καθώς οι Λογιστές-Φοροτεχνικοί ανώτερης τάξης προσφέρουν υπηρεσίες και σε επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία ανώτερης κατηγορίας ή/και εμφανίζουν υψηλότερους κύκλους εργασιών<sup>26</sup>.

18. Η κατάταξη σε τάξη με την έκδοση αντίστοιχης άδειας γίνεται με κριτήριο το επίπεδο των προσόντων του υποψηφίου<sup>27</sup>. Για την προαγωγή του Λογιστή-Φοροτεχνικού στην επόμενη τάξη και τη χορήγηση της σχετικής άδειας ασκήσεως επαγγέλματος, εκτός από την προβλεπόμενη<sup>28</sup> απαραίτητη προϋπηρεσία του υποψηφίου ως Λογιστή-Φοροτεχνικού στην αμέσως προηγούμενη τάξη<sup>29</sup>, απαιτείται επιπλέον η παρακολούθηση επιμορφωτικών σεμιναρίων που διενεργεί το Ο.Ε.Ε.<sup>30</sup>. Κατά τη διάρκεια του σεμιναρίου οι συμμετέχοντες υποβάλλονται σε διαδικασία αξιολόγησης.
19. Σύμφωνα με το άρ. 4 παρ. 9 του Π.Δ. 340/1998 «[α]δεια ασκήσεως επαγγέλματος χορηγείται μόνο σε φυσικά πρόσωπα». Ωστόσο, δεν αποκλείεται η δραστηριοποίηση στο χώρο παροχής λογιστικών-φοροτεχνικών υπηρεσιών και μέσω νομικού προσώπου, περίπτωση κατά την οποία προβλέπεται η χορήγηση από το Ο.Ε.Ε. πρόσθετης χωριστής άδειας για τη λειτουργία γραφείου παροχής λογιστικών-

---

<sup>26</sup>Ενδεικτικά αναφέρεται ότι οι Λογιστές-Φοροτεχνικοί Δ' τάξης διενεργούν εργασίες για επιτηδευματίες με βιβλία Α' κατηγορίας και για μέρος των επιτηδευματιών με βιβλία Β' κατηγορίας, ενώ οι Λογιστές-Φοροτεχνικοί Α' τάξης διενεργούν εργασίες για όλους τους επιτηδευματίες ανεξαιρέτως (άρ. 3 Π.Δ. 340/1998).

<sup>27</sup> Σύμφωνα με το άρ. 1 του Ν. 2515/1997, υποψήφιος με τίτλο δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης ή Ινστιτούτου Επαγγελματικής Κατάρτισης (Ι.Ε.Κ.) Λογιστικής ή του Ελληνικού Κέντρου Παραγωγικότητας (ΕΛ.ΚΕ.ΠΑ.) και την οριζόμενη στην ίδια διάταξη εμπειρία κατατάσσεται αρχικά στη Δ' τάξη, ενώ υποψήφιος μέλος του Ο.Ε.Ε. με άδεια ασκήσεως οικονομολογικού επαγγέλματος ή απόφοιτος των εκεί απαριθμούμενων Τμημάτων Τεχνολογικών Εκπαιδευτικών Ιδρυμάτων (Τ.Ε.Ι.) με την ανά περίπτωση απαραίτητη εμπειρία κατατάσσεται απευθείας στη Γ' τάξη. Σχετικά με τους εγγραφόμενους ως μέλη του Ο.Ε.Ε. βλ. άρ. 3 του Ν. 1100/1980 «Περί ιδρύσεως Οικονομικού Επιστημονικού Επιμελητηρίου της Ελλάδος» (ΦΕΚ Α' 295/27.12.1980) (κυρίως πτυχιούχοι Α.Ε.Ι. και συγκεκριμένων Τμημάτων Τ.Ε.Ι. με τις εκεί διακρίσεις, εφόσον χρησιμοποιούν τους τίτλους τους για επαγγελματικούς λόγους). Σχετικά με τις προϋποθέσεις χορήγησης από το Ο.Ε.Ε. άδειας ασκήσεως οικονομολογικού επαγγέλματος βλ. άρ. 2 του Π.Δ. 475/1991 «Περί οικονομολογικού επαγγέλματος και της άδειας ασκήσεώς του» (ΦΕΚ Α' 176/26.11.1991). Οι προϋποθέσεις αυτές εξακολουθούν να ισχύουν, αλλά στα πλαίσια πλέον της διαδικασίας αναγγελίας του άρ. 3 του Ν. 3919/2011 μετά την κατάργηση του καθεστώτος της προηγούμενης άδειας, για την οποία άλλωστε δεν κατατέθηκε αίτημα εξαίρεσης (βλ. έγγραφο του Υπουργείου Ανάπτυξης, Ανταγωνιστικότητας και Ναυτιλίας με αρ. πρωτ. 50337/ΔΙΟΕ1043/22-11-11 και ημ. αρ. πρωτ. 7560/28.11.2011).

<sup>28</sup> Στο άρ. 1 του Ν. 2515/1997.

<sup>29</sup> Η οποία, μάλιστα, διαφοροποιείται ανάλογα με τον τίτλο εκπαίδευσης και την εξειδίκευση του υποψηφίου στο γνωστικό αντικείμενο (π.χ. η απαιτούμενη προϋπηρεσία ανά τάξη για τα μέλη του Ο.Ε.Ε. είναι μικρότερη σε σχέση με τους πτυχιούχους των Τμημάτων Λογιστικής Τ.Ε.Ι. και αντίστοιχα για τους τελευταίους προαπαιτείται μικρότερη προϋπηρεσία απ' ό,τι για τους αποφοίτους των λοιπών Τμημάτων Τ.Ε.Ι.).

<sup>30</sup> Τα δικαιολογητικά συμμετοχής στα σεμινάρια είναι τα εξής: άδεια ασκήσεως επαγγέλματος, έγγραφο αποδεικτικά της άσκησης του επαγγέλματος και εξουσιοδότηση προς το Ο.Ε.Ε. για την αναζήτηση αντίγραφου ποινικού μητρώου (αρ. 7 Π.Δ. 340/1998).

φοροτεχνικών υπηρεσιών<sup>31,32</sup>. Προϋπόθεση για τη χορήγησή της αποτελεί η κατοχή της άδειας ασκήσεως επαγγέλματος Λογιστή-Φοροτεχνικού από τον «υπεύθυνο» ή τους «υπεύθυνους» του γραφείου, καθώς και από τα «μέλη» αυτού. Ειδικά για τις ανώνυμες εταιρείες, προβλέπεται ως προϋπόθεση για τη χορήγηση άδειας λειτουργίας γραφείου η κατοχή αδειάς ασκήσεως επαγγέλματος από τους μετόχους που εκπροσωπούν την πλειοψηφία του μετοχικού κεφαλαίου<sup>33</sup>.

20. Η αίτηση για τη χορήγηση άδειας λειτουργίας γραφείου συνοδεύεται, εκτός από την άδεια άσκησης επαγγέλματος του υπευθύνου και των μελών του γραφείου, από επικυρωμένα αντίγραφα των εγγράφων, από τα οποία προκύπτει η νόμιμη σύσταση και λειτουργία του γραφείου, ήτοι καταστατικό και λοιπά πιστοποιητικά, ανάλογα με τη νομική μορφή αυτού.
21. Για την έκδοση των ανωτέρω αδειών προβλέπεται η καταβολή δικαιωμάτων στο Ο.Ε.Ε., στους δε κατόχους αδειάς χορηγείται επαγγελματική ταυτότητα, η οποία ανανεώνεται ετησίως με την καταβολή παραβόλου<sup>34</sup>. Μάλιστα η ισχύς της άδειας τελεί υπό την αίρεση της ανανέωσης του δελτίου ταυτότητας.
22. Τέλος, με την Υ.Α. ΠΟΛ 1166/1.8.2011<sup>35</sup> θεσμοθετήθηκε υποχρέωση επιπλέον πιστοποίησης από το Ο.Ε.Ε., στην οποία υπόκεινται, τόσο οι Λογιστές-Φοροτεχνικοί όλων των τάξεων, όσο και τα σχετικά γραφεία. Μάλιστα, η τάξη στην οποία ανήκει ο επαγγελματίας, καθορίζει και την τάξη πιστοποίησης. Οι προϋποθέσεις για τη διενέργεια της πιστοποίησης συνίστανται στην κατοχή άδειας ασκήσεως επαγγέλματος οποιασδήποτε τάξης, στην άσκηση του επαγγέλματος είτε με την ιδιότητα του ελεύθερου επαγγελματία είτε του μισθωτού, στην προσκόμιση αντιγράφου ποινικού μητρώου για τα φυσικά πρόσωπα ή τους εταίρους ανά περίπτωση, καθώς και στην προσκόμιση φορολογικής και ασφαλιστικής ενημερότητας. Για τη διενέργεια της πιστοποίησης απαιτείται καταβολή παραβόλου

---

<sup>31</sup> Άρθρο 10 Π.Δ. 340/1998.

<sup>32</sup> Δεδομένου ότι προβλέπεται η δραστηριοποίηση στον εν λόγω κλάδο και υπό εταιρική μορφή, το άρ. 4 παρ. 9 του Π.Δ. 340/1998 δεν εμπίπτει στον περιορισμό του άρ. 2 παρ. 2 στ. ζ του Ν. 3919/2011 και ως εκ τούτου εξακολουθεί να ισχύει.

<sup>33</sup> Βλ. κατωτέρω υπό Δ.2.2.

<sup>34</sup> Άρθρο 4 παρ. 6 και 7 Π.Δ. 340/1998.

<sup>35</sup> Η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση του άρ. 17 παρ. 7 του Ν. 3842/2010 και δημοσιεύθηκε στο ΦΕΚ Β' 1869/24.8.2011.

ανάλογα με την τάξη στην οποία ανήκει ο επαγγελματίας<sup>36</sup>. Στον πιστοποιημένο επαγγελματία χορηγείται αριθμός πιστοποίησης και σχετική κάρτα, η οποία ανανεώνεται ανά 3 έτη με την καταβολή νέου παραβόλου. Σύμφωνα με την ανωτέρω Υ.Α. οι πιστοποιημένοι επαγγελματίες θα περιληφθούν σε σχετικό μητρώο, το οποίο θα αναρτηθεί στην ιστοσελίδα της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων (Γ.Γ.Π.Σ.) και στο οποίο θα έχουν πρόσβαση τόσο οι αρμόδιες υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών όσο και οι φορολογούμενοι πολίτες<sup>37,38</sup>.

23. Το υπό κρίση Σχέδιο Προεδρικού Διατάγματος εξαιρεί το επάγγελμα του Λογιστή-Φοροτεχνικού από τη ρύθμιση του άρθρου 3 παρ. 1 του Ν. 3919/2011 και διατηρεί το σύστημα προηγούμενης χορήγησης αδειάς, όπως ίσχυε μέχρι τη θέσπιση του νόμου αυτού σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις του άρθρου. 1 παρ. 3 του Ν. 2515/1997<sup>39</sup> και του Π.Δ. 340/1998<sup>40</sup>. Η αιτιολογική έκθεση του Σχεδίου Προεδρικού Διατάγματος επικαλείται ως λόγους διατήρησης του ως άνω καθεστώτος το γενικότερο συμφέρον της εθνικής οικονομίας, την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων, την εξάλειψη φαινομένων αναρχίας στο επάγγελμα και την προστασία των αποδεκτών των υπηρεσιών.

## **Ε. ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ**

### **Ε.1.. Αξιολόγηση της αναγκαιότητας διατήρησης του συστήματος αδειοδότησης**

#### ***Ε.1.1. Ως προς την άδεια ασκήσεως επαγγέλματος***

24. Όπως προαναφέρθηκε, η ύπαρξη συστήματος ελέγχου από το κράτος της επαγγελματικής επάρκειας των παρόχων επαγγελματικών υπηρεσιών είναι σκόπιμη εφόσον αποσκοπεί στην θεραπεία νόμιμου σκοπού (αποτυχία της αγοράς), η οποία να ανάγεται στο γενικότερο δημόσιο συμφέρον, και στη διασφάλιση του ποιοτικού επιπέδου παροχής επαγγελματικών υπηρεσιών υπό την προϋπόθεση ότι δεν αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, δηλαδή, δεν επιβάλλει μεγαλύτερους περιορισμούς από τους απολύτως αναγκαίους. Το άρθρο 2 παρ. 8 του Ν.

<sup>36</sup> Η οποία κυμαίνεται από 300 € για την Α' τάξη μέχρι 100 € για τη Γ' τάξη (άρ. 2 παρ. 3 Υ.Α. ΠΟΛ 1166/2011).

<sup>37</sup> Άρθρο 6 Υ.Α. ΠΟΛ 1166/2011.

<sup>38</sup> Από την ανωτέρω Υ.Α. δεν προκύπτει ρητώς άλλη συνέπεια για τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα που δεν θα πιστοποιηθούν, εκτός από τον αποκλεισμό τους από το σχετικό μητρώο της Γ.Γ.Π.Σ..

<sup>39</sup> «Άσκηση επαγγέλματος Λογιστή Φοροτεχνικού, λειτουργία Σώματος Ορκωτών Εκτιμητών (Σ.Ο.Ε.) και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 154/25.07.1997) (βλ. παράρτημα ΙΙ).

<sup>40</sup> «Περί του επαγγέλματος του Λογιστή-Φοροτεχνικού και της αδειάς ασκήσεώς του» (ΦΕΚ Α' 228/06.10.1998) (βλ. παράρτημα ΙΙΙ).

3844/2010<sup>41</sup> αναφέρει ως λόγους δημοσίου συμφέροντος<sup>42</sup>, μεταξύ άλλων, την προστασία των αποδεκτών των υπηρεσιών και την πρόληψη της απάτης, οι οποίοι δικαιολογούν την ύπαρξη κάποιων περιοριστικών ρυθμίσεων μέτριας έντασης.

25. Τα χαρακτηριστικά του υπό εξέταση κλάδου καθιστούν κατ' αρχήν επωφελή και ουσιώδη την ύπαρξη συστήματος ελέγχου από το κράτος της επαγγελματικής επάρκειας των παρόχων των συγκεκριμένων υπηρεσιών. Το ποιοτικό επίπεδο της παροχής λογιστικών-φοροτεχνικών υπηρεσιών έχει επιπτώσεις στους αποδέκτες αυτών, ήτοι στους επιτηδευματίες που υποχρεούνται εκ του νόμου<sup>43</sup> να χρησιμοποιούν τις υπηρεσίες Λογιστή-Φοροτεχνικού<sup>44</sup>, στους λοιπούς επιτηδευματίες<sup>45</sup>, αλλά και στους ιδιώτες φορολογούμενους που απευθύνονται στους εξειδικευμένους αυτούς επαγγελματίες για τη διεκπεραίωση των φορολογικών τους υποθέσεων. Τυχόν πλημμέλεια του Λογιστή-Φοροτεχνικού<sup>46</sup> ενδέχεται να ζημιώσει σοβαρά τον αποδέκτη είτε με την καταβολή μεγαλύτερου φόρου από τον αναλογούντα (σε περίπτωση δήλωσης φορολογητέας ύλης μεγαλύτερης από την πραγματική) είτε με την επιβολή προστίμου (στην αντίθετη περίπτωση).

---

<sup>41</sup> Που ενσωμάτωσε την Οδηγία 2006/123/ΕΚ. Βλ. και άρ. 4 παρ. 8 της προαναφερόμενης Οδηγίας και σχετικές αιτιολογικές σκέψεις 40 (έννοια των «επιτακτικών λόγων δημοσίου συμφέροντος») και 56.

<sup>42</sup> Σχετικά με τον περιορισμό της επαγγελματικής ελευθερίας μόνο για λόγους δημοσίου ή κοινωνικού συμφέροντος βλ. Ολομ. ΣτΕ 1664/2011 και την σε αυτή αναφερόμενη σχετική νομολογία.

<sup>43</sup> Σημειώνεται ότι ο Ν. 3919/2011 δεν καταργεί την υποχρεωτική παράσταση ή την υποχρεωτική διενέργεια πράξεων από συγκεκριμένους επαγγελματίες. Ως εκ τούτου οι συγκεκριμένοι περιορισμοί δεν εξετάζονται εξ απόψεως δικαίου του ελεύθερου ανταγωνισμού στην παρούσα γνωμοδότηση για τον επιπρόσθετο λόγο ότι από την επισκόπηση της σχετικής νομοθεσίας δεν προκύπτει συνάφεια μεταξύ των εν λόγω ρυθμίσεων και του συστήματος αδειοδότησης των Λογιστών-Φοροτεχνικών.

<sup>44</sup> Σύμφωνα με το άρ. 29 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ) ο ισολογισμός και ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης που γνωστοποιούνται στο ευρύτερο κοινό μέσω δημοσίευσης συνυπογράφονται από τον καταρτίσαντα Λογιστή-Φοροτεχνικό. Επίσης, σύμφωνα με το άρ. 38 παρ. 2 του Ν. 2873/2000 (ΦΕΚ Α' 285/28.12.2000), οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. επιτηδευματιών με βιβλία Γ' κατηγορίας και ορισμένων από τους τηρούντες Β' κατηγορίας υπογράφονται υποχρεωτικά και από Λογιστή-Φοροτεχνικό, η δε ευθύνη αυτού καθορίζεται στην παρ. 3 του ίδιου άρθρου. Μάλιστα, σε περίπτωση παράβασης των διατάξεων αυτών προβλέπεται στην παρ. 5 του ίδιου άρθρου αυτοτελές πρόστιμο όχι μόνο για το συντάξαντα τη δήλωση Λογιστή-Φοροτεχνικό, αλλά και για τον ίδιο τον επιτηδευματία.

<sup>45</sup> π.χ. όσοι τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας και έχουν ακαθάριστα έσοδα κάτω από το όριο του άρ. 38 παρ. 2 του Ν. 2873/2000.

<sup>46</sup> π.χ. μη ορθή εφαρμογή των λογιστικών αρχών, ανακριβής τήρηση των βιβλίων ή υποβολή ανακριβούς δήλωσης. Σύμφωνα με το άρ. 38 παρ. 3 του Ν. 2873/2000, όπως αυτή αντικαταστάθηκε με το αρ. 17 παρ. 9 του Ν. 3842/2010, ο Λογιστής-Φοροτεχνικός είναι υπεύθυνος για την ορθή μεταφορά των οικονομικών δεδομένων από τα φορολογικά στοιχεία στα βιβλία, την ακριβή απεικόνιση αυτών στις δηλώσεις και την αναμόρφωση των αποτελεσμάτων με τις φορολογικά μη αναγνωριζόμενες δαπάνες. Ακόμη, με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος (την οποία συνυπογράφει) δηλώνεται ότι έχουν υποβληθεί ορθά οι δηλώσεις παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος και απόδοσης των έμμεσων φόρων.

26. Επιπροσθέτως, όπως σε όλες τις περιπτώσεις των υπηρεσιών που ανήκουν στην κατηγορία των «αγαθών εμπιστοσύνης», και στην περίπτωση της παροχής λογιστικών – φοροτεχνικών υπηρεσιών, ο αποδέκτης δεν δύναται ευχερώς να κρίνει την ποιότητα της παρεχόμενης υπηρεσίας, δεδομένου ότι στην αγορά των σχετικών υπηρεσιών επικρατούν συνθήκες ασύμμετρης πληροφόρησης, λόγω έλλειψης των απαραίτητων γνώσεων από πλευράς αποδεκτών, αλλά και του μεγάλου αριθμού των ενεργών επαγγελματιών.
27. Επιπλέον, το επάγγελμα χαρακτηρίζεται από εξωτερικότητες, είναι πιθανό, δηλαδή, να επηρεάσει και τρίτους εκτός από τα άμεσα εμπλεκόμενα μέρη, ενδεικτικά τους επενδυτές και τους πιστωτές των επιχειρήσεων με βιβλία Γ' κατηγορίας<sup>47</sup>, οι οποίοι αντλούν πληροφόρηση για την περιουσιακή κατάσταση της επιχείρησης μέσω των δημοσιευμένων ετήσιων οικονομικών καταστάσεων, αλλά και το ίδιο το κράτος, μέσω της μείωσης των φορολογικών εσόδων.
28. Συναφώς, το Ο.Ε.Ε.<sup>48</sup> τονίζει, μεταξύ άλλων, την ευθύνη του Λογιστή-Φοροτεχνικού για την ορθή μεταφορά και αναμόρφωση των οικονομικών στοιχείων, τη συνυπευθυνότητά του στην αποκάλυψη της φοροδιαφυγής και τη συμμετοχή του στο σύστημα προληπτικού φορολογικού ελέγχου. Σύμφωνα με το Ο.Ε.Ε. η κατάργηση της αδειοδότησης θα οδηγήσει στη μείωση των φορολογικών εσόδων και στην αδυναμία είσπραξής τους.
29. Ωστόσο, σύμφωνα με το άρθρο 3 του Ν. 3919/2011, καταργείται το σύστημα προηγούμενης διοικητικής άδειας, όχι όμως και οι απαραίτητες προϋποθέσεις και τα ελάχιστα προσόντα που απαιτούνται για την άσκηση του οικείου επαγγέλματος, τα οποία εξακολουθούν να ισχύουν και υπό το νομικό καθεστώς της αναγγελίας, εφόσον δεν αντίκεινται στη διάταξη του άρθρο 2 του ίδιου νόμου. Ουσιαστικά, συνεπώς, δεν καταργούνται με το άρθρο 3 του Ν. 3919/2011 τα κριτήρια αδειοδότησης, τα οποία και μόνο διασφαλίζουν την ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών και τα οποία εισήχθησαν καταρχάς από το νομοθέτη για την προστασία του δημοσίου συμφέροντος, αλλά η γραφειοκρατική διαδικασία εκδόσεως της σχετικής άδειας, η οποία οδηγεί σε αυξημένο διοικητικό κόστος, είναι συχνά

---

<sup>47</sup> Κατά κύριο λόγο Α.Ε.

<sup>48</sup> Έγγραφο Ο.Ε.Ε. με αρ. πρωτ. Φ2/13969/17.11.2011 (ημ. αρ. πρωτ. 7330/18.11.2011).

χρονοβόρα και επιβραδύνει την είσοδο νέων επαγγελματιών στην αγορά, περιορίζοντας έτσι τις επιλογές του καταναλωτή. Η κατάργηση του νομικού καθεστώτος της προηγούμενης αδειοδότησης δεν επηρεάζει καθ' οιονδήποτε τρόπο το επίπεδο κατάρτισης των λογιστών - φοροτεχνικών και κατ' επέκταση το δημόσιο συμφέρον. Κατά συνέπεια, στην προκείμενη περίπτωση, κρίνεται ότι οι ανωτέρω λόγοι δημοσίου συμφέροντος εξυπηρετούνται επαρκώς και στο αναγκαίο μέτρο με το ηπιότερο σύστημα της αναγγελίας που προβλέπεται από το άρ. 3 του Ν. 3919/2011, εφόσον δεν διαφοροποιούνται τα ισχύοντα κριτήρια εισόδου στη σχετική αγορά.

30. Επιπλέον, στα πλαίσια του συστήματος αναγγελίας που θεσπίζει ο Ν. 3919/2011 στο άρθρο 3, δίδεται επαρκής χρόνος στην αρμόδια διοικητική αρχή να ελέγξει τη συνδρομή των σχετικών νομίμων προϋποθέσεων, καθώς ο ελεύθερος επαγγελματίας και εν προκειμένω ο λογιστής - φοροτεχνικός, οφείλει να αναμείνει τρεις (3) μήνες από την αναγγελία προκειμένου να προβεί σε έναρξη άσκησης του επαγγέλματός του. Διευκρινίζεται ότι το εν λόγω τρίμηνο χρονικό διάστημα δεν συνιστά περιορισμό κατά χρόνο της αρμοδιότητας της διοικητικής αρχής να απαγορεύσει την άσκηση του επαγγέλματος, εάν δεν υφίσταται ή δεν προκύπτει συνδρομή των προς τούτο νομίμων προϋποθέσεων.<sup>49</sup> Η αρμόδια αρχή, δηλαδή, ήτοι το Ο.Ε.Ε. μπορεί ανά πάσα στιγμή και μετά την πάροδο του σχετικού τριμήνου από την αναγγελία να απαγορεύσει την άσκηση του επαγγέλματος του λογιστή - φοροτεχνικού, εάν ο τελευταίος δεν διαθέτει τα απαιτούμενα προσόντα που θέτει ο νόμος.
31. Ως εκ τούτου, δεν συντρέχουν οι νόμιμες προϋποθέσεις εξαίρεσης του κλάδου των Λογιστών-Φοροτεχνικών από τη διάταξη του άρ. 3 του Ν. 3919/2011, καθώς διατηρούνται οι απαραίτητες νόμιμες προϋποθέσεις για την άσκηση του επαγγέλματος και συνεπώς η προτεινόμενη ρύθμιση δεν πληροί την αρχή της αναλογικότητας<sup>50</sup>.

---

<sup>49</sup>Βλ. αιτιολογική έκθεση στο σχέδιο νόμου «Αρχή της επαγγελματικής ελευθερίας, κατάργηση αδικαιολόγητων περιορισμών στην πρόσβαση και άσκηση επαγγελμάτων».

<sup>50</sup> ΕΕ L 376/54, άρθρο 9, παρ. 1.



***E.1.2. Ως προς την άδεια λειτουργίας γραφείου και την υποχρέωση πιστοποίησης***

32. Σύμφωνα με όσα προεκτέθηκαν, το επάγγελμα του λογιστή – φοροτεχνικού υπέκειται, εκτός από τη διαδικασία χορήγησης άδειας ασκήσεως επαγγέλματος (για τα φυσικά πρόσωπα), σε άλλες δύο διοικητικές διαδικασίες αδειοδότησης-πιστοποίησης, ήτοι της άδειας λειτουργίας γραφείου (για τα νομικά πρόσωπα) και της πιστοποίησης (για αμφότερα).
33. Αναφορικά με τη σκοπιμότητα ύπαρξης των διαφορετικών αυτών διαδικασιών το Ο.Ε.Ε. υποστηρίζει<sup>51</sup> ότι η ύπαρξη χωριστής άδειας για τα γραφεία δικαιολογείται, από το γεγονός ότι οι υπηρεσίες παρέχονται από το νομικό πρόσωπο και όχι από το λογιστή-φυσικό πρόσωπο κάτοχο της άδειας<sup>52</sup>, τυχόν δε ύπαρξη μίας ενιαίας άδειας για φυσικά και νομικά πρόσωπα θα οδηγούσε σε προβλήματα σε περίπτωση αλλαγής της εταιρικής σύνθεσης. Ως προς τη διαδικασία πιστοποίησης που προβλέπει η Υ.Α. ΠΟΛ 1166/2011, το Ο.Ε.Ε. αναφέρει ότι θεσπίστηκε χάριν του δημοσίου συμφέροντος με σκοπό τη δημιουργία μητρώου με τους επαγγελματικά ενεργούς Λογιστές-Φοροτεχνικούς και τα σχετικά γραφεία, το οποίο θα είναι προσβάσιμο στις δημόσιες υπηρεσίες και στο κοινό μέσω του διαδικτύου, ώστε να καλυφθεί το κενό πληροφόρησης που υπάρχει στη συγκεκριμένη αγορά παροχής επαγγελματικών υπηρεσιών.
34. Η αξιολόγηση υπό E.1.1 ανωτέρω αναφορικά με την αναγκαιότητα διατήρησης του καθεστώτος προηγούμενης αδειοδότησης για την άσκηση επαγγέλματος ισχύει και για την άδεια λειτουργίας γραφείου. Ειδικότερα ως προς τις απαραίτητες υπό το προϊσχύον καθεστώς προϋποθέσεις για τη χορήγηση αυτής, θα πρέπει να γίνει η εξής διάκριση:
- α)** η προϋπόθεση κατοχής άδειας ασκήσεως επαγγέλματος από τους μετόχους που εκπροσωπούν την πλειοψηφία του μετοχικού κεφαλαίου, όσον αφορά τις ανώνυμες εταιρείες, θα πρέπει να θεωρηθεί καταργημένη σύμφωνα με το άρ. 2 του Ν. 3919/2011, αφού συγκαταλέγεται μεταξύ των περιορισμών που

---

<sup>51</sup> Βλ. ως άνω έγγραφο Ο.Ε.Ε.

<sup>52</sup> Ως εκ τούτου οι πάσης φύσεως φορολογικές δηλώσεις φέρουν τη σφραγίδα του γραφείου.

απαριθμούνται περιοριστικά στην παρ. 2 αυτού και ειδικότερα υπό στοιχείο η<sup>53</sup>, οι οποίοι δυνάμει της παρ. 1 του ίδιου άρθρου καταργήθηκαν από 03.07.2011,

**β)** η προϋπόθεση κατοχής άδειας από τον υπεύθυνο ή τους υπευθύνους και τα μέλη του γραφείου δεν είναι σαφές αν έχει καταργηθεί κατά τα ανωτέρω ή αν εξακολουθεί να ισχύει στα πλαίσια της διαδικασίας αναγγελίας, και τούτο διότι δεν αποσαφηνίζεται στις σχετικές διατάξεις τόσο η έννοια του «υπευθύνου» όσο και του «μέλους» γραφείου.

35. Ειδικότερα, με τον όρο «μέλος» μπορεί να εννοείται ο εταίρος ή ο παρέχων υπηρεσίες προς το γραφείο Λογιστής-Φοροτεχνικός. Αν ο νομοθέτης με τη χρήση του όρου «μέλη» εννοεί τους εταίρους, τότε η προϋπόθεση κατοχής άδειας ασκήσεως επαγγέλματος από τα μέλη του γραφείου συνιστά περιορισμό σχετικά με τη συμμετοχή στη σύνθεση του μετοχικού κεφαλαίου προσώπου με ορισμένη επαγγελματική ιδιότητα και συνεπώς έχει καταργηθεί δυνάμει του άρθρου 2 παρ. 2 στ. η του Ν. 3919/2011. Αντίθετα, αν ο όρος αναφέρεται στους παρέχοντες υπηρεσίες προς το γραφείο Λογιστές-Φοροτεχνικούς, οι οποίοι υπογράφουν για λογαριασμό του γραφείου, τα έγγραφα που κατά νόμο υπογράφουν οι εν λόγω επαγγελματίες, η τήρηση της προβλεπόμενης από το άρθρο 3 διαδικασίας αναγγελίας για την άσκηση επαγγέλματος από κάθε ένα από τα εν λόγω μέλη και η προσκόμιση των σχετικών βεβαιώσεων κατά τη διαδικασία αναγγελίας έναρξης λειτουργίας γραφείου κρίνεται επαρκής για την εξυπηρέτηση των σκοπών που αναφέρονται ανωτέρω.
36. Αντίστοιχα, με τον όρο «υπεύθυνος» μπορεί να εννοείται ο νόμιμος εκπρόσωπος του νομικού προσώπου ή κάποιο άλλο φυσικό πρόσωπο που ορίζεται ως υπεύθυνο για τη λειτουργία του γραφείου και την υπογραφή των κατά νόμο εγγράφων.
37. Αν ισχύει η πρώτη ερμηνεία, τότε η κατάργηση ή μη της σχετικής προϋπόθεσης για την έναρξη λειτουργίας γραφείου εξαρτάται από τη νομική μορφή αυτού. Ειδικότερα, η προϋπόθεση έχει καταργηθεί ως προς τα νομικά πρόσωπα, ο εκπρόσωπος των οποίων πρέπει κατά νόμο να έχει την ιδιότητα του εταίρου<sup>54</sup>, αφού έμμεσα άγει στο ίδιο αποτέλεσμα με τον περιορισμό του άρθρου 2 παρ. 2 στ. η του Ν.

<sup>53</sup> Πρόκειται δηλ. για περιορισμό σχετικά με τη συμμετοχή στη σύνθεση του μετοχικού κεφαλαίου προσώπου με ορισμένη επαγγελματική ιδιότητα.

<sup>54</sup> Π.χ. την ετερόρρυθμη εταιρεία δύνανται να εκπροσωπούν μόνο οι ομόρρυθμοι εταίροι.

3919/2011. Τούτο δεν ισχύει ως προς τα λοιπά νομικά πρόσωπα, στα οποία εκπρόσωπος μπορεί να οριστεί και τρίτος.

38. Σε κάθε περίπτωση, η εξυπηρέτηση των σκοπών που αναφέρονται ανωτέρω εξασφαλίζεται επαρκώς εφόσον κατά τη διαδικασία αναγγελίας για την έναρξη λειτουργίας γραφείου προβλεφθεί ως προϋπόθεση η προσκόμιση βεβαίωσης τήρησης της προβλεπόμενης από το άρθρο 3 διαδικασίας αναγγελίας για την άσκηση επαγγέλματος:

**α)** από τον τρίτο νόμιμο εκπρόσωπο, εφόσον τούτο επιτρέπεται βάσει της νομοθεσίας που διέπει το εκάστοτε νομικό πρόσωπο και εφόσον τούτος έχει την ευθύνη για τη λειτουργία του γραφείου και την υπογραφή των κατά νόμο εγγράφων και/ ή

**β)** από τον εκάστοτε υπεύθυνο ή υπεύθυνους, υπό την έννοια του φυσικού προσώπου που έχει την ευθύνη για τη λειτουργία του γραφείου και την υπογραφή των κατά νόμο εγγράφων.

Κατά αυτό τον τρόπο διασφαλίζεται ότι ο εκάστοτε πραγματικός διαχειριστής των υποθέσεων του γραφείου πληροί τα ουσιαστικά προσόντα για την παροχή των σχετικών υπηρεσιών.

39. Ως εκ τούτου, δεν προκύπτει επιτακτικός λόγος δημοσίου συμφέροντος για τη διατήρηση του συστήματος προηγούμενης χορήγησης άδειας για τη λειτουργία γραφείου, καθώς πρόκειται για μια τυπική διαδικασία, ο σκοπός της οποίας εξυπηρετείται επαρκώς με το σύστημα της αναγγελίας.

40. Εξάλλου, και η διαδικασία πιστοποίησης εκτιμάται ότι δεν πληροί την αρχή της αναλογικότητας, καθώς δεν είναι απαραίτητη για την επίτευξη του επιδιωκόμενου στόχου, ήτοι τη διασφάλιση ενός ελάχιστου επιπέδου ποιότητας των εν λόγω υπηρεσιών, που εξυπηρετείται επαρκώς ήδη μέσω των κριτηρίων αδειοδότησης που διατηρούνται και υπό το σύστημα της αναγγελίας ως προς την έναρξη άσκησης επαγγέλματος ή λειτουργίας γραφείου. Η διαδικασία πιστοποίησης, όπως θεσμοθετήθηκε και εφαρμόζεται στην πράξη, συνιστά μία περιττή διοικητική διαδικασία, η οποία δεν έχει κάποιο νέο δικαιολογητικό λόγο ύπαρξης, εξ ου και οι προϋποθέσεις πιστοποίησης κατά το ουσιαστικό μέρος τους ταυτίζονται με αυτές που

απαιτούνται για τη χορήγηση των παραπάνω αδειών<sup>55</sup>. Ας σημειωθεί, ότι στα πλαίσια της πιστοποίησης δεν προβλέπεται κάποια ουσιαστική διαδικασία επιμόρφωσης των λογιστών – φοροτεχνικών που να συμβάλλει στην περαιτέρω κατάρτισή τους, ούτε διενεργείται κάποια εξεταστική διαδικασία που να οδηγεί σε πιστοποίηση των γνώσεών τους. Η δημιουργία του ηλεκτρονικού μητρώου, η οποία θα μπορούσε να συμβάλλει στην αντιμετώπιση της ασύμμετρης πληροφόρησης, θα ήταν δυνατή με τα στοιχεία που ήδη διαθέτει το Ο.Ε.Ε., δεδομένου ότι είναι ο μοναδικός φορέας εποπτείας των επαγγελματιών του εν λόγω χώρου και ασκεί έλεγχο επ' αυτών, τόσο κατά την αρχική πρόσβαση στο επάγγελμα, όσο και κατά τη μετέπειτα εξέλιξη στις ανώτερες τάξεις.

41. Τέλος, τα δικαιώματα που απαιτούνται για την διεκπεραίωση των παραπάνω διαδικασιών, καθώς και η ύπαρξη παραβόλου για την ανανέωση της επαγγελματικής ταυτότητας<sup>56</sup> δεν δημιουργούν ζήτημα, όσο το ύψος τους δεν είναι αποτρεπτικό για την είσοδο νέων επαγγελματιών στη σχετική αγορά<sup>57</sup>.

## **E.2. Αξιολόγηση των κριτηρίων αδειοδότησης**

### ***E.2.1. Τα κριτήρια αδειοδότησης ως εν δυνάμει περιορισμοί του ανταγωνισμού***

42. Τα κριτήρια αδειοδότησης, όπως οι απαιτήσεις προσόντων υπό τη μορφή ελάχιστων προδιαγραφών επίσημης εκπαίδευσης και/ ή εμπειρίας, οι απαιτήσεις καλής συμπεριφοράς, οι επαγγελματικές εξετάσεις καθώς και τα επονομαζόμενα «τεστ καταλληλότητας», λειτουργούν ενίοτε ως περιορισμός του ανταγωνισμού, ιδίως όταν είναι πιο αυστηρά από ό,τι είναι απαραίτητο για τη διασφάλιση της ποιότητας των παρεχόμενων υπηρεσιών και την προστασία των καταναλωτών και δύνανται να περιορίζουν αδικαιολόγητα τις επιλογές των καταναλωτών, να προστατεύουν τους κατέχοντες άδεια επαγγελματίες από τον ανταγωνισμό και να δημιουργούν τεχνητή ανεπάρκεια που προκαλεί αύξηση τιμών.<sup>58</sup>

---

<sup>55</sup> Όπως προαναφέρθηκε, προϋπόθεση είναι κυρίως η κατοχή άδειας και η άσκηση του επαγγέλματος, η οποία όμως ήδη εξετάζεται κατά τη χορήγηση άδειας.

<sup>56</sup> Η οποία, όπως προαναφέρθηκε, αποτελεί προϋπόθεση για την ισχύ της άδειας.

<sup>57</sup> Σχετικά με το ζήτημα αυτό βλ. ΟΟΣΑ, Αρχές Αξιολόγησης Συνθηκών Ανταγωνισμού (2010), Οδηγός Αξιολόγησης Συνθηκών Ανταγωνισμού – τόμος I (έκδοση 2.0), σελ. 12.

<sup>58</sup> Βλ. OECD Competition Assessment Toolkit, Οδηγός Αξιολόγησης Συνθηκών Ανταγωνισμού, Τόμος I, Έκδοση 2.0, σελ. 11.

43. Όπως προαναφέρθηκε, τα επιμέρους κριτήρια αδειοδότησης εξακολουθούν να ισχύουν στα πλαίσια πλέον της διαδικασίας αναγγελίας του άρθρο 3 του Ν. 3919/2011, υπό την προϋπόθεση, όμως, ότι δεν εμπίπτουν στους καταργούμενους περιορισμούς του άρθρο 2. Βάσει του νομοθετικού πλαισίου που αναλύθηκε ανωτέρω, κρίνεται κατ' αρχήν πως οι προϋποθέσεις πρόσβασης στο επάγγελμα του λογιστή - φοροτεχνικού είναι στην πλειοψηφία τους ποιοτικές, δεν επιβάλλουν ποσοτικούς περιορισμούς και δεν περιορίζουν επί της ουσίας την είσοδο στην αγορά, αλλά φαίνεται να στοχεύουν στη βελτίωση των παρεχόμενων υπηρεσιών μέσω της πλήρωσης συγκεκριμένων προϋποθέσεων. Δεν δημιουργούνται, συνεπώς, συνθήκες που θα μπορούσαν να οδηγήσουν σε άνοδο των τιμών λόγω μειωμένης προσφοράς.
44. Ωστόσο, η ρύθμιση περί των σεμιναρίων προαγωγής σε ανώτερη τάξη και η υποχρέωση του εκάστοτε αποφοίτου Α.Ε.Ι. υποψήφιου λογιστή – φοροτεχνικού να είναι εγγεγραμμένος στο Ο.Ε.Ε. ως προϋποθέσεις πρόσβασης στο επάγγελμα δεν φαίνεται να συνάδουν με την αρχή της αναλογικότητας και λειτουργούν εν τοις πράγμασι ως εμπόδια στην πρόσβαση στην αγορά παροχής των σχετικών υπηρεσιών.

#### ***E.2.2. Ως προς τα σεμινάρια προαγωγής σε ανώτερη τάξη***

45. Η κατοχή τίτλου εκπαίδευσης και η επαγγελματική εμπειρία ως προϋποθέσεις χορήγησης της άδειας άσκησης επαγγέλματος αποτελούν αντικειμενικά, σαφή, αλλά κυρίως αναλογικά κριτήρια, αναγκαία για τη διασφάλιση ενός minimum επιπέδου ποιότητας κατά την παροχή των εν λόγω υπηρεσιών<sup>59</sup>.
46. Η προϋπόθεση συμμετοχής στα σεμινάρια για την προαγωγή σε ανώτερη τάξη λογιστή – φοροτεχνικού προβλέπεται από το Π.Δ. 340/1998. Σύμφωνα με το εν λόγω Π.Δ.<sup>60</sup>, η επιτροπή των σεμιναρίων είναι τριμελής και αποτελείται αποκλειστικά από μέλη του Ο.Ε.Ε., κατόχους άδειας Α' τάξεως. Στις αρμοδιότητες της επιτροπής

---

<sup>59</sup> Από την αιτιολογική έκθεση στο σχέδιο νόμου «Αρχή της επαγγελματικής ελευθερίας, κατάργηση αδικαιολόγητων περιορισμών στην πρόσβαση και άσκηση επαγγελμάτων» συνάγεται ότι τα αξιούμενα προσόντα, η αποκτηθείσα εμπειρία και οι εξετάσεις αποτελούν περιορισμούς που έχουν υποκειμενικό χαρακτήρα, αναγόμενοι στο πρόσωπο του ενδιαφερόμενου να ασκήσει επάγγελμα και ως εκ τούτου δεν φαίνεται να συμπεριλαμβάνονται στους καταργούμενους περιορισμούς του άρθρου 2 του εν λόγω νόμου. Μολαταύτα, στην προκείμενη περίπτωση, κρίνεται σκόπιμο να διερευνηθεί το σύστημα των επαγγελματικών εξετάσεων στα πλαίσια της παρούσας γνωμοδότησης, καθώς φαίνεται ότι θέτει υπέρμετρους περιορισμούς στην είσοδο στο εν λόγω επάγγελμα, που ενδεχομένως προσκρούουν στο δίκαιο του ελεύθερου ανταγωνισμού και την αρχή της επαγγελματικής ελευθερίας και ως εκ τούτου πιθανόν να χρήζουν χαλάρωσης.

<sup>60</sup> Αρ. 8.

περιλαμβάνεται ο έλεγχος των δικαιολογητικών συμμετοχής στο σεμινάριο και η κατάρτιση πίνακα με τους δικαιούμενους να το παρακολουθήσουν, μετά δε από τη διεξαγωγή του σεμιναρίου και την αξιολόγηση των συμμετεχόντων από τους εισηγητές η επιτροπή καταρτίζει πίνακα παρακολούθησης και αξιολόγησης αυτών. Η οικεία διάταξη<sup>61</sup> δεν διευκρινίζει τον τρόπο διενέργειας της προβλεπόμενης «αξιολόγησης»<sup>62</sup> και τα κριτήρια αυτής.

47. Σύμφωνα με το Ο.Ε.Ε.<sup>63</sup>, το σεμινάριο διαρκεί 8 ώρες, η δε αξιολόγηση δεν διενεργείται με εξετάσεις (γραπτές ή προφορικές), αλλά με ερωτηματολόγια και πρακτική άσκηση, και τα κριτήρια σχετίζονται με τον αριθμό των συμμετεχόντων και το βαθμό τάξης. Κατά το Ο.Ε.Ε. αποτυχία των συμμετεχόντων δεν προβλέπεται.
48. Η συμμετοχή στην επιτροπή των σεμιναρίων αποκλειστικά μελών του Ο.Ε.Ε. σε συνδυασμό με την έλλειψη σαφήνειας του νόμου ως προς τη διαδικασία αξιολόγησης, θα μπορούσε δυνητικά να οδηγήσει σε περιορισμό της πρόσβασης σε ανώτερη επαγγελματική τάξη, προκειμένου να προστατευτούν τα συμφέροντα μεμονωμένων ή μίας ομάδας επαγγελματιών του κλάδου (π.χ. σε περιοχές με μεγάλη δραστηριοποίηση Λογιστών-Φοροτεχνικών)<sup>64</sup>. Ακόμα και αν γίνει δεκτό ότι δεν συμβαίνει κάτι τέτοιο σήμερα και ότι η διαδικασία αξιολόγησης, όπως εφαρμόζεται στην πράξη, έχει τυπικό και όχι ουσιαστικό χαρακτήρα, οι σχετικές διατάξεις δεν αποκλείουν το ενδεχόμενο τα σεμινάρια να αποτελέσουν εμπόδιο στην πρόσβαση σε ανώτερη τάξη. Συνεπώς, κρίνεται σκόπιμο, αφενός να αποσαφηνιστεί ο τρόπος και τα κριτήρια διενέργειας της αξιολόγησης και αφετέρου να διασφαλιστεί ότι η διαδικασία θα διεξάγεται με τρόπο διαφανή, αξιοκρατικό και θα προσφέρει ίσες ευκαιρίες προαγωγής σε όλους τους υποψηφίους.

---

<sup>61</sup> Αρ. 1 παρ. 2 στ. στ του Ν. 2515/1997.

<sup>62</sup> Π.χ. με γραπτές εξετάσεις.

<sup>63</sup> Βλ. έγγραφο Ο.Ε.Ε. με αρ. πρωτ. Φ2/13969/17.11.2011 (ημ. αρ. πρωτ. 7330/18.11.2011).

<sup>64</sup> Βλ. σχετικά και απόφαση ΣτΕ 1664/2011 όπου «Τέτοιο λόγο [περιορισμού της επαγγελματικής ελευθερίας] δεν συνιστά, πάντως, η προστασία του οικονομικού συμφέροντος των ήδη δραστηριοποιούμενων σε συγκεκριμένο επαγγελματικό κλάδο [...] με την αποτροπή της εισόδου στον κλάδο αυτό νέων επαγγελματιών και της εκ του λόγου τούτου μειώσεως των προσόδων από την άσκηση της επαγγελματικής αυτής δραστηριότητας.».

**E.2.3. Ως προς την υποχρέωση εγγραφής στον Ο.Ε.Ε.**

49. Σύμφωνα με το άρθρο 1 του Ν. 2515/1997 το επάγγελμα του λογιστή – φοροτεχνικού ασκείται από τα μέλη του Ο.Ε.Ε. από πτυχιούχους συγκεκριμένων Τμημάτων Τ.Ε.Ι. καθώς και από μη πτυχιούχους, εφόσον οι τελευταίοι κατέχουν συγκεκριμένη επαγγελματική εμπειρία. Εξάλλου, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρο 3 του Ν. 1479/1984, οι πτυχιούχοι των ανώτατων οικονομικών σχολών, ήτοι οι πτυχιούχοι οικονομικών Τμημάτων Α.Ε.Ι. (καθώς και των αντίστοιχων ισότιμων σχολών του εξωτερικού), εγγράφονται υποχρεωτικά ως μέλη του Ο.Ε.Ε. Από το συνδυασμό των ως άνω ρυθμίσεων συνάγεται ότι οι απόφοιτοι Α.Ε.Ι. των σχετικών ειδικοτήτων δύνανται να ασκήσουν το επάγγελμα του λογιστή – φοροτεχνικού, μόνο εφόσον είναι ήδη πριν την αδειοδότησή τους εγγεγραμμένοι στο Ο.Ε.Ε..
50. Η ανωτέρω προϋπόθεση οδηγεί σε αποκλεισμό των μη μελών του Ο.Ε.Ε. αποφοίτων Α.Ε.Ι. ή αντίστοιχων σχολών του εξωτερικού και περιορίζει ως εκ τούτου τον αριθμό των νομιμοποιούμενων να παράσχουν τις σχετικές υπηρεσίες προσώπων<sup>65</sup>. Η ιδιότητα του μέλους του Ο.Ε.Ε. ως προϋπόθεση πρόσβασης στο επάγγελμα του λογιστή – φοροτεχνικού δεν φαίνεται να εξυπηρετεί κανένα σκοπό δημοσίου συμφέροντος, καθώς η επάρκεια των εν λόγω αποφοίτων μη μελών του Ο.Ε.Ε. να παράσχουν τις σχετικές υπηρεσίες και η σχετική τους κατάρτιση αξιολογείται αφενός βάσει του Π.Δ. 38/2010 «Προσαρμογή της ελληνικής νομοθεσίας στην Οδηγία 2005/36/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 7ης Σεπτεμβρίου 2005, σχετικά με την αναγνώριση των επαγγελματικών προσόντων» (ΦΕΚ 78 τ. Α) και αφετέρου κατά τη διαδικασία αναγγελίας μέσω της προσκόμισης των σχετικών τίτλων σπουδών ή/ και της συμμετοχής στα σεμινάρια προαγωγής σε ανώτερη τάξη. Ως εκ τούτου ο εν λόγω περιορισμός κρίνεται μη εύλογος και αναλογικός, προτείνεται δε να προβλεφθεί ρητά ότι το επάγγελμα του λογιστή – φοροτεχνικού δύνανται να ασκήσουν πτυχιούχοι των ελληνικών ανωτάτων οικονομικών σχολών, πτυχιούχοι ισότιμων οικονομικών σχολών του εξωτερικού και όσοι πληρούν τις προϋποθέσεις αναγνώρισης επαγγελματικών προσόντων του προαναφερόμενου Π.Δ. μη μέλη του Ο.Ε.Ε..

---

<sup>65</sup> Επισημαίνεται ότι η υποχρέωση κάθε υποψήφιου λογιστή – φοροτεχνικού απόφοιτου Α.Ε.Ι. να είναι μέλος του Ο.Ε.Ε. είναι διάφορη της τυχόν θεσπισθείσας υποχρέωσης ο παρέχων πλέον υπηρεσίες λογιστή – φοροτεχνικού να εγγράφεται υποχρεωτικά σε επαγγελματικό σύλλογο.

**ΓΙΑ ΤΟΥΣ ΛΟΓΟΥΣ ΑΥΤΟΥΣ**

Προτείνεται:

1. η μη διατήρηση του νομικού καθεστώτος της προηγούμενης διοικητικής άδειας άσκησης του επαγγέλματος λογιστή- φοροτεχνικού, καθώς δεν συντρέχουν οι νόμιμες προϋποθέσεις παροχής εξαίρεσης κατά τα προβλεπόμενα στο ν. 3919/2011.
2. η μη διατήρηση του νομικού καθεστώτος της προηγούμενης διοικητικής άδειας για την έναρξη λειτουργίας γραφείου παροχής υπηρεσιών λογιστή φοροτεχνικού, καθώς δεν συντρέχουν οι νόμιμες προϋποθέσεις παροχής εξαίρεσης κατά τα προβλεπόμενα στο ν. 3919/2011.
3. η κατάργηση της υποχρέωσης πιστοποίησης των λογιστών – φοροτεχνικών, όπως προβλέπεται από την Υ.Α. ΠΟΛ 1166/2011.
4. η επανεξέταση του συστήματος διεξαγωγής σεμιναρίων προαγωγής σε ανώτερη τάξη, με στόχο την αποτροπή τυχόν ποσοτικών φραγμών εισόδου ή άλλων στρεβλώσεων του ανταγωνισμού.
5. να προβλεφθεί ρητά ότι το επάγγελμα του λογιστή – φοροτεχνικού δύναται να ασκήσουν πτυχιούχοι των ελληνικών ανωτάτων οικονομικών σχολών, πτυχιούχοι ισότιμων οικονομικών σχολών του εξωτερικού και όσοι πληρούν τις προϋποθέσεις αναγνώρισης επαγγελματικών προσόντων του Π.Δ. 38/2010, μη μέλη του Ο.Ε.Ε.

Η Γνωμοδότηση εκδόθηκε την **12<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2012**.

Η Γνωμοδότηση να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, σύμφωνα με το άρθρο 26 παρ. 6 του ισχύοντος Κανονισμού Λειτουργίας και Διαχείρισης της Επιτροπής Ανταγωνισμού (ΦΕΚ Β'1890/29.12.2006).

Ο Πρόεδρος και Συντάκτης της Απόφασης

Η Γραμματέας

Δημήτριος Κυριτσάκης

Ευαγγελία Ρουμπή