

## Η έννοια των ετήσιων χρηματοοικονομικών καταστάσεων και η ποινικοποίηση της παραπλανητικής ή ανακριβούς σύνταξής τους υπό τον Ν. 4548/2018

Φοίβος Κωνσταντίνος Χρ. Κάτσιος & Μαρία Κακαβέλου

*Μεταπτυχιακός Φοιτητής ΜΔΕ Εφαρμοσμένης Λογιστικής και Ελεγκτικής ΠΑΜΑΚ, Ασκούμενος Δικηγόρος ΔΣΘ & Τελεióφοιτος Νομικής ΑΠΘ*

### ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

#### Ορισμός και ισχύον νομοθετικό πλαίσιο

Ως χρηματοοικονομικές καταστάσεις νοούνται τα λογιστικά έγγραφα, μέσω των οποίων επιτυγχάνεται η εύλογη καταγραφή του ενεργητικού και του παθητικού της εταιρείας, των εσόδων και των εξόδων, των κερδών και των ζημιών της, αλλά και η αιτιολόγηση των οικονομικών αποτελεσμάτων κάθε εταιρικής χρήσης<sup>1</sup>. Σε αυτές, δηλαδή, ενσωματώνονται όλες οι συναλλαγές και όλα τα γεγονότα που καταχωρούνται στα λογιστικά αρχεία.

Η σύνταξή τους καθορίζεται είτε από τον Νόμο 4308/2014 για τα «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα» (ΕΛΠ) είτε από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ), την εφαρμογή των οποίων μπορεί να επιλέξει ελεύθερα η ΑΕ με απόφαση του Διοικητικού της Συμβουλίου.

Βάσει των ΕΛΠ τα επιμέρους έγγραφα που υπάγονται συνολικά στην έννοια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι ο Ισολογισμός (απεικονίζει το ενεργητικό και παθητικό της εταιρείας), η Κατάσταση Αποτελεσμάτων (εμφανίζει τις πηγές των κερδών και των ζημιών), η Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης (αναφέρεται σε μεταβολές λογιστικών πολιτικών και διόρθωση λαθών), η Κατάσταση

<sup>1</sup> Σπυρίδων Δ. Ψυχομάνης, Δίκαιο Εμπορικών Εταιριών, σελ 412, Εκδόσεις ΣΑΚΚΟΥΛΑ ΑΘΗΝΑ-ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2018

Χρηματοροών (καταγράφονται τα έσοδα από λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες) και οι Σημειώσεις<sup>2</sup>.

Τρόπος και σκοπός κατάρτισης των  
χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Η κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ως πράξη διοίκησης της εταιρείας υπάγεται στην αρμοδιότητα του Διοικητικού Συμβουλίου και ρυθμίζεται από τα άρθρα 96, 145 και 146 του Ν. 4548/2018 «Περί Ανωνύμων Εταιρειών» και από το άρθρο 5 του Ν. 4308/2014 για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Οι ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις βασίζονται πάντοτε στις απογραφές της εταιρικής περιουσίας, οι οποίες λαμβάνουν χώρα υποχρεωτικά κατά την έναρξη της εταιρικής λειτουργίας και κατά το τέλος κάθε εταιρικής χρήσεως, καταρτίζονται από το ΔΣ της εταιρείας και εγκρίνονται αποκλειστικά από την Γενική Συνέλευση. Βάσει της παραγράφου 2 του άρθρου 146 του Ν. 4548/2018 ως εταιρική χρήση νοείται η λειτουργία της εταιρείας επί ένα το πολύ δωδεκάμηνο ή για καθορισμένο στο καταστατικό μικρότερο χρονικό διάστημα.

Για την νόμιμη και έγκυρη λήψη αποφάσεως, η οποία αφορά την έγκριση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι απαραίτητη σύμφωνα με το άρθρο 147 του Ν. 4548/2018 η υπογραφή τους από τρία διαφορετικά πρόσωπα, δηλαδή από τον πρόεδρο του Διοικητικού Συμβουλίου ή τον αναπληρωτή του, από τον διευθύνοντα ή εντεταλμένο σύμβουλο και από τον κατά νόμο υπεύθυνο λογιστή για την σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ο οποίος πρέπει να είναι πιστοποιημένος από το Οικονομικό Επιμελητήριο Ελλάδος.

Ο σκοπός της υποχρεωτικής κατάρτισης και παρουσίασης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μίας Ανώνυμης Εταιρείας συνίσταται στην ανάγκη για την ακριβή παροχή πληροφοριών, οι οποίες σχετίζονται με την οικονομική θέση, την επίδοση και τις ταμειακές ροές της εταιρείας<sup>3</sup>. Για την επίτευξη του σκοπού αυτού παρέχονται με σαφήνεια στους μετόχους, στα λοιπά όργανα της εταιρείας, στους πιστωτές της, στους συναλλασσόμενους με αυτήν, αλλά και σε οποιονδήποτε άλλον εξωτερικό χρήστη των ανωτέρω καταστάσεων πληροφορίες για περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, ίδια κεφάλαια, κέρδη, ζημίες και ταμειακές ροές της εταιρείας.

<sup>2</sup> Σπυρίδων Δ. Ψυχομάνης, Δίκαιο Εμπορικών Εταιριών, σελ 418-419, Εκδόσεις ΣΑΚΚΟΥΛΑ ΑΘΗΝΑ-ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2018

<sup>3</sup> Νεγκάκης Χρήστος, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς Θεωρία και Εφαρμογές, σελ. 54 επ., ιδιωτική έκδοση 2015

**Η ΠΟΙΝΙΚΗ ΕΥΘΥΝΗ ΓΙΑ ΤΗΝ  
ΣΥΝΤΑΞΗ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ  
ΨΕΥΔΩΝ  
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ**

Δικαιολογητικοί λόγοι της εξειδικευμένης  
τυποποίησης του ποινικού δικαίου των  
Ανωνύμων Εταιρειών

Ο ποινικός καταλογισμός για εγκληματικές πράξεις που διαπράττονται από όργανα νομικών προσώπων στα πλαίσια της επιχειρηματικής τους δραστηριότητας αντιμετωπίζει προβλήματα δογματικού χαρακτήρα, αναγόμενα στις δυσχέρειες εφαρμογής των αρχών που αφορούν την αυτουργία και την συμμετοχή, με τα δεδομένα της παραδοσιακής δομής του ποινικού συστήματος. Η πιθανότητα όμως συγκέντρωσης σε ένα πρόσωπο όλων των στοιχείων για την θεμελίωση της αυτουργίας, ενόψει του πολύπλοκου οργανωτικού σχηματισμού των σύγχρονων επιχειρήσεων είναι σχεδόν μηδαμινή.

Το δογματικό αυτό πρόβλημα οδήγησε τελικά στην καθιέρωση ειδικής ποινικής προστασίας, πέραν των διατάξεων του κοινού ποινικού δικαίου και των άλλων ειδικών οικονομικών ποινικών νόμων, την

οποία μπορούν να δικαιολογήσουν μόνο τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της ΑΕ.

Ν. 4548/2018 και Ποινικός Κώδικας

Το ποινικό δίκαιο των ΑΕ, υπό τον Νόμο 4548/2018, ο οποίος κινείται στα πρότυπα των αντίστοιχων ποινικών διατάξεων του προϋσχύσαντος ν.δ. 2190/1920, δεν στοχεύει στην αντιμετώπιση όλων των εγκλημάτων που τελούνται εντός των πλαισίων λειτουργίας της ΑΕ (*stricto sensu*). Κατά της εταιρικής εγκληματικότητας παρέχεται προστασία και από το ποινικό δίκαιο των ΑΕ με ευρεία έννοια (*lato sensu*) όπως αυτό τυποποιείται στις διατάξεις του ΠΚ και άλλων ειδικών οικονομικών ποινικών νόμων<sup>4</sup>.

Στο κοινό ποινικό δίκαιο βασικές μορφές εταιρικής εγκληματικότητας τυποποιούνται ως εγκλήματα κυρίως κατά της ιδιοκτησίας ή της περιουσίας. Μεταξύ των διατάξεων του ποινικού δικαίου των ΑΕ και εκείνων του ΠΚ, οι οποίες προστατεύουν την ιδιοκτησία, την περιουσία, αλλά και άλλα έννομα αγαθά, υπάρχει μία σχέση εξειδίκευσης και μία διεύρυνση του αξιοποιήσιμου εκ μέρους του ποινικού δικαίου των ΑΕ<sup>5</sup>.

Ενδεικτικά, η χορήγηση τίτλου αξιών κατατεθειμένων στην τράπεζα χωρίς

<sup>4</sup> Δημήτρης Ζιούβας, Χρηματοπιστωτικό Ποινικό Δίκαιο, σελ. 450, Ευρωπαϊκές Πανεπιστημιακές Εκδόσεις 2021

<sup>5</sup> Αγάπιος Νεοφύτου, Ποινική Ευθύνη Νομικών Προσώπων, σελ. 67, Νομική Βιβλιοθήκη 2016

συναίνεση του κυρίου τους (άρθρο 179 παράγραφος 1 Ν. 4548/2018) αποτελεί εξειδίκευση της υπεξαίρεσης (375 ΠΚ), ενώ η έκδοση πλαστών ή αναληθών πιστοποιητικών, προκειμένου να ασκηθεί σε γενική συνέλευση το δικαίωμα ψήφου του μετόχου (άρθρο 180 Ν. 4548/2018) εξειδίκευση της πλαστογραφίας (216, 217 ΠΚ)<sup>6</sup>. Στις περιπτώσεις αυτές οι διατάξεις του ΠΚ εφαρμόζονται αυτοτελώς ή κατά συρροή με τις διατάξεις του εταιρικού ποινικού δικαίου, εφόσον συντρέχουν οι ειδικότερες προϋποθέσεις του νόμου, ενώ εάν ο ΠΚ προβλέπει βαρύτερη ποινή του εγκλήματος, σύμφωνα με την αρχή της ειδικότητας θα εφαρμοστούν οι διατάξεις του και όχι αυτές του Ν. 4548/2018.

Σκοπός του Ν. 4548/2028 και προστατευόμενα έννομα αγαθά

Ο σκοπός όλων των ποινικών διατάξεων του Νόμου 4548/2018, και ιδιαίτερα εκείνων οι οποίες σχετίζονται με την ποινικοποίηση της σύνταξης ή έγκρισης ψευδών ετήσιων χρηματοοικονομικών καταστάσεων έγκειται στην εξασφάλιση της πληρότητας, της σαφήνειας και της αληθείας του καταρτιζόμενου ισολογισμού, αλλά και στην προστασία της δημοσίας τάξεως μέσω της επιδιωκόμενης

διαφάνειας των συναλλαγών<sup>7</sup>. Επιπρόσθετα, με την καθιέρωση των ανωτέρω ποινικών διατάξεων προστατεύονται και διαφυλάσσονται αποτελεσματικότερα τόσο η εταιρική περιουσία, η εύρυθμη λειτουργία της εταιρείας και τα συμφέροντα των μετόχων όσο και τα συμφέροντα των πιστωτών και των καλόπιστων τρίτων, οι οποίοι συναλλάσσονται με την εταιρεία και απαιτείται να γνωρίζουν πλήρως την οικονομική κατάστασή της.

Ποινικώς υπεύθυνα πρόσωπα και προβλεπόμενα όρια ποινής για την κατάρτιση ψευδών ή εκπρόθεσμων χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 177 του Ν. 4548/2018 προβλέπεται η ποινική ευθύνη των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου της εταιρείας για τις περιπτώσεις κατάρτισης ή έγκρισης ετήσιων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, οι οποίες είναι είτε ανακριβείς είτε παραπλανητικές είτε διέπονται από περιεχόμενο αντίθετο προς τον νόμο. Ποινική ευθύνη των ανωτέρω προσώπων προβλέπεται σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 179 του Ν. 4548/2018 και σε περίπτωση παράλειψης

<sup>6</sup> Δημήτρης Ζιούβας, Χρηματοπιστωτικό Ποινικό Δίκαιο, σελ. 452, Ευρωπαϊκές Πανεπιστημιακές Εκδόσεις 2021

<sup>7</sup> Ιωάννης Μάρκου, Το Διοικητικό Συμβούλιο της ΑΕ, σελ. 237, Νομική Βιβλιοθήκη 2015

σύνταξης ή και εκπρόθεσμης σύνταξης των ετήσιων χρηματοοικονομικών καταστάσεων της εταιρείας ή των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ενώ για τους τακτικούς ελεγκτές σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 178 προβλέπεται ποινική ευθύνη ειδικά για τις περιπτώσεις θεώρησης οικονομικών καταστάσεων της εταιρείας, οι οποίες εν γνώσει τους έχουν καταρτισθεί κατά παράβαση των διατάξεων του νόμου.

Πιο συγκεκριμένα, για την κατάρτιση ή έγκριση ανακριβών ή παραπλανητικών χρηματοοικονομικών καταστάσεων τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου που τέλεσαν την αξιόποινη αυτή πράξη τιμωρούνται βάσει του άρθρου 177 με φυλάκιση από 10 ημέρες έως 5 έτη ή χρηματική ποινή από 10.000 έως 100.000 ευρώ, ενώ σε περίπτωση που δεν συντάσσονται καθόλου ή συντάσσονται εκπρόθεσμα οι ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, βάσει της τρίτης παραγράφου του άρθρου 179 του Ν. 4548/2018 τα μέλη του ΔΣ τιμωρούνται με φυλάκιση από 10 ημέρες έως τρία έτη ή χρηματική ποινή από 5.000 έως 50.000 ευρώ. Τα μέλη του ΔΣ δεν απαιτείται να είναι μέτοχοι της εταιρείας, αλλά μπορούν να είναι και τρίτα πρόσωπα, τα οποία συνδέονται με την εταιρεία με μία

εσωτερική ενοχική σχέση<sup>8</sup>. Τέλος, για τους τακτικούς ελεγκτές προβλέπεται, φυλάκιση από δέκα μέρες έως τρία έτη ή χρηματική ποινή από 10.000 έως 100.000 ευρώ σε περίπτωση που εγκρίνουν οικονομική κατάσταση, η οποία εν γνώσει τους έχει καταρτισθεί αντίθετα με τις επιταγές του νόμου.

#### Ανάλυση της νομοτυπικής μορφής των ανωτέρω ποινικών διατάξεων

Όλες οι ποινικές διατάξεις του Ν. 4548/2018 αφορούν ιδιαίτερα εγκλήματα<sup>9</sup>, διότι αυτά τελούνται μόνο από συγκεκριμένο κύκλο προσώπων, ήτοι από τα μέλη του ΔΣ, τους διευθυντές, τους ιδρυτές, τους διαχειριστές και τους τακτικούς ελεγκτές της εταιρείας. Όπως αναλύθηκε ήδη ανωτέρω, το έγκλημα της παραγράφου 1 του άρθρου 177 σχετικά με την σύνταξη ή έγκριση ανακριβών ή παραπλανητικών χρηματοοικονομικών καταστάσεων της εταιρείας δύναται να τελεσθεί μόνο από τα μέλη του ΔΣ της εταιρείας. Πρόκειται συνεπώς για γνήσιο ιδιαίτερο έγκλημα, διότι μόνο ορισμένη τάξη προσώπων, τα οποία διαθέτουν ορισμένες ιδιότητες ή τελούν σε ορισμένες

<sup>8</sup> Σπυρίδων Δ Ψυχομάνης, Δίκαιο Εμπορικών Εταιριών, σελ. 340, Εκδόσεις ΣΑΚΚΟΥΛΑ ΑΘΗΝΑ-ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2018

<sup>9</sup> Δημήτρης Ζιούβας, Χρηματοπιστωτικό Ποινικό Δίκαιο, σελ. 484, Ευρωπαϊκές Πανεπιστημιακές Εκδόσεις 2021

σχέσεις, μπορούν να είναι οι φυσικοί αυτουργοί της αξιόποινης πράξης<sup>10</sup>.

Σύμφωνα εξάλλου και με το άρθρο 49 του Ποινικού Κώδικα, εάν οι ιδιαίτερες ιδιότητες που απαιτεί ο νόμος διαπιστώνονται μόνο στο πρόσωπο του δράστη, τότε οι συμμετοχοί εν στενή εννοία θα τιμωρηθούν ως ηθικοί αυτουργοί ή συνεργοί. Για παράδειγμα, ο λογιστής της εταιρείας, εφόσον δεν συντρέχουν στο πρόσωπό του οι ιδιαίτερες ιδιότητες του άρθρου 177, θα μπορούσε να τιμωρηθεί μόνο ως συνεργός ή ηθικός αυτουργός στην σύνταξη ή έγκριση παραπλανητικών ή ανακριβών χρηματοοικονομικών καταστάσεων, εάν φυσικά πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 46 του Ποινικού Κώδικα περί ηθικής αυτουργίας ή του άρθρου 47 περί συνέργειας.

Γνήσιο ιδιαίτερο έγκλημα αποτελεί και το άρθρο 178 του Ν. 4548/2018 περί ποινικής ευθύνης των τακτικών ελεγκτών σε περίπτωση που αυτοί εγκρίνουν οικονομική κατάσταση, η οποία ως προς το περιεχόμενό της έχει καταρτισθεί εν γνώσει τους αντίθετα με τις επιταγές και το περιεχόμενο του νόμου. Τέλος, η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 179, σύμφωνα με την οποία τα μέλη του ΔΣ ευθύνονται ποινικά σε περίπτωση που

συντάξουν εκπρόθεσμα ή δεν συντάξουν καθόλου τις ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις στοιχειοθετεί ιδιαίτερο έγκλημα γνήσιας παράλειψης, διότι η εγκληματική συμπεριφορά ως κεντρικό στοιχείο της αντικειμενικής υπόστασης έγκειται σε μία παράλειψη, με αποτέλεσμα να μην είναι αναγκαία η προσφυγή στο άρθρο 15 του Ποινικού Κώδικα.

Επιπλέον, οι ανωτέρω ποινικές διατάξεις του Ν. 4548/2018 περί σύνταξης και παρουσίασης παραπλανητικών ή ανακριβών ή και εκπρόθεσμων ετήσιων χρηματοοικονομικών καταστάσεων τυποποιούνται ως εγκλήματα αφηρημένης διακινδύνευσης<sup>11</sup>. Ειδικότερα, εκτιμάται στις περιπτώσεις αυτές ότι οι εν λόγω συμπεριφορές συνήθως εγκυμονούν κινδύνους για την περιουσία της εταιρείας, την δημόσια τάξη, την εθνική οικονομία, τους καλόπιστους τρίτους αλλά και τους ίδιους τους μετόχους της εταιρείας χωρίς να απαιτείται καν η διαπίστωση συγκεκριμένης δυνατότητας βλάβης. Στα συγκεκριμένα εγκλήματα, λοιπόν, ο κίνδυνος δεν αποτελεί ιδιαίτερο στοιχείο της αντικειμενικής τους υπόστασης,

<sup>10</sup> Νικόλαος Κ. Ανδρουλάκης, Ποινικό Δίκαιο-Γενικό Μέρος, Β έκδοση, σελ. 166, Εκδόσεις ΣΑΚΚΟΥΛΑ ΑΘΗΝΑ 2006

<sup>11</sup> Δημήτρης Ζιούβας, Χρηματοπιστωτικό Ποινικό Δίκαιο, σελ. 470, Ευρωπαϊκές Πανεπιστημιακές Εκδόσεις 2021

παρόλο που αποτελεί αναμφίβολα τον νομοθετικό λόγο της τιμώρησής τους<sup>12</sup>.

Ως προς την υποκειμενική υπόσταση του εγκλήματος της σύνταξης και παρουσίας ψευδών χρηματοοικονομικών καταστάσεων (άρθρο 179 παράγραφος 1) και αυτού της έγκρισης χρηματοοικονομικών καταστάσεων από τους τακτικούς ελεγκτές, παρόλο που γνωρίζουν ότι καταρτίστηκαν αντίθετα με τον νόμο (άρθρο 178), απαιτείται άμεσος δόλος πρώτου ή δεύτερου βαθμού. Πιο συγκεκριμένα, και στις δύο αυτές διατάξεις χρησιμοποιείται από τον νομοθέτη η φράση «εν γνώσει». Συνεπώς για την πλήρωση της υποκειμενικής υπόστασης απαιτείται γνώση του δράστη σε βαθμό βεβαιότητας (γνωστικό στοιχείο) και επιδίωξη παραγωγής του εγκληματικού αποτελέσματος (βουλευτικό στοιχείο) ή γνώση σε βαθμό βεβαιότητας (γνωστικό στοιχείο) και αποδοχή της παραγωγής των όρων του εγκλήματος (βουλευτικό στοιχείο)<sup>13</sup>. Δεν αρκεί επομένως για την πλήρωση της υποκειμενικής υπόστασης των αδικημάτων αυτών ο ενδεχόμενος δόλος.

#### Συμπερασματικά

Βάσει όσων εκτέθησαν ανωτέρω, συνάγεται ότι η κατάρτιση και παρουσίαση

των ετήσιων χρηματοοικονομικών καταστάσεων μίας Ανώνυμης Εταιρείας πρέπει να χαρακτηρίζονται από απόλυτη διαφάνεια, ώστε να επιτυγχάνεται η εύρυθμη λειτουργία της επιχείρησης και η προστασία των ίδιων των μετόχων της, αλλά και των καλόπιστων τρίτων, οι οποίοι συναλλάσσονται με αυτήν. Παράλληλα, δεν πρέπει να παραβλεφθεί ότι η σύνταξη διαφανών και αληθών οικονομικών καταστάσεων θα συμβάλλει και στην προστασία τόσο της δημοσίας τάξεως όσο και της εθνικής οικονομίας. Επομένως, ο νέος Ν. 4548/2018 «Περί Ανωνύμων Εταιρειών», ο οποίος αποτελεί συνέχεια του προϊσχύσαντος Ν. 2190/1920, ορθώς εξειδικεύει και ποινικοποιεί την παρουσίαση και κατάρτιση ανακριβών ή παραπλανητικών ετήσιων χρηματοοικονομικών καταστάσεων από τα μέλη του ΔΣ της εταιρείας.

<sup>12</sup> Νικόλαος Κ. Ανδρουλάκης, Ποινικό Δίκαιο-Γενικό Μέρος, Β έκδοση, σελ. 176-177, Εκδόσεις ΣΑΚΚΟΥΛΑ ΑΘΗΝΑ 2006

<sup>13</sup> Νικόλαος Κ. Ανδρουλάκης, Ποινικό Δίκαιο-Γενικό Μέρος, Β έκδοση, σελ. 266-269, Εκδόσεις ΣΑΚΚΟΥΛΑ ΑΘΗΝΑ 2006