



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)

της 24ης Μαρτίου 2021 *

«Προδικαστική παραπομπή – Δίκαιο των εταιριών – Οδηγία 2006/43/EK – Υποχρεωτικοί έλεγχοι των ετήσιων και των ενοποιημένων λογαριασμών – Άρθρο 22α, παράγραφος 1, στοιχείο α' – Απασχόληση νόμιμου ελεγκτή από ελεγχόμενη οντότητα – Περίοδος αναμονής – Απαγόρευση ανάληψης βασικής διευθυντικής θέσης εντός της ελεγχόμενης οντότητας – Παράβαση – Σοβαρότητα και διάρκεια της παράβασης – Φράση “αναλαμβάνει [...] θέση” – Περιεχόμενο – Σύναψη σύμβασης εργασίας με την ελεγχόμενη οντότητα – Ανεξαρτησία των νόμιμων ελεγκτών – Εξωτερική διάσταση»

Στην υπόθεση C-950/19,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Helsingin hallinto-oikeus (διοικητικό πρωτοδικείο του Ελσίνκι, Φινλανδία) με απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 2019, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 17 Δεκεμβρίου 2019, στο πλαίσιο της δίκης που κίνησε ο

A

παρισταμένης της:

Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους E. Regan (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, M. Pešič, E. Juhász, K. Λυκούργου και I. Jarukaitis, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Campos Sánchez-Bordona

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους H. Støvlbæk και I. Koskinen, καθώς και από την L. Armati,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 10ης Δεκεμβρίου 2020,

εκδίδει την ακόλουθη

* Γλώσσα διαδικασίας: η φινλανδική.

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 22α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/43/ΕΚ 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 (ΕΕ 2006, L 157, σ. 87, και διορθωτικό ΕΕ 2014, L 358, σ. 50), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2014/56/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 16ης Απριλίου 2014 (ΕΕ 2014, L 158, σ. 196) (στο εξής: οδηγία 2006/43).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαδικασίας κινηθείσας από τον Α, νόμιμο ελεγκτή που διαθέτει άδεια χορηγηθείσα από το φινλανδικό εμπορικό επιμελητήριο, με αντικείμενο την απόφαση της Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta (Επιτροπής υποχρεωτικών ελέγχων του Γραφείου Διανοητικής Ιδιοκτησίας, Φινλανδία) (στο εξής: αρμόδια εθνική αρχή) να του επιβάλει πρόστιμο κατόπιν της απασχόλησής του σε βασική διευθυντική θέση εταιρίας της οποίας είχε ελέγξει τους λογαριασμούς στο πλαίσιο υποχρεωτικού ελέγχου.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Οι αιτιολογικές σκέψεις 5, 8, 9, 11 και 13 της οδηγίας 2006/43 αναφέρουν τα εξής:
 - «(5) Η παρούσα οδηγία αποσκοπεί στην ουσιαστική, καίτοι όχι πλήρη, εναρμόνιση, όσον αφορά τις απαιτήσεις υποχρεωτικού ελέγχου. Ένα κράτος μέλος που απαιτεί τον υποχρεωτικό έλεγχο μπορεί να επιβάλει αυστηρότερες απαιτήσεις, εκτός εάν ορίζεται άλλως στην παρούσα οδηγία.
- [...]
- (8) Για την προστασία των τρίτων, όλοι οι νόμιμοι ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία που έχουν λάβει άδεια θα πρέπει να καταχωρίζονται σε μητρώο, το οποίο είναι προσιτό στο κοινό και περιέχει βασικές πληροφορίες σχετικά με τους νόμιμους ελεγκτές ή τα ελεγκτικά γραφεία.
- (9) Οι νόμιμοι ελεγκτές θα πρέπει να τηρούν τα υψηλότερα ηθικά πρότυπα. Πρέπει συνεπώς να υπόκεινται σε κανόνες επαγγελματικής δεοντολογίας οι οποίοι καλύπτουν τουλάχιστον την ευθύνη τους όσον αφορά το δημόσιο συμφέρον, την ακεραιότητα και την αντικειμενικότητά τους καθώς και την επαγγελματική τους επάρκεια και τη δέουσα επιμέλεια. Η ευθύνη δημοσίου συμφέροντος των νόμιμων ελεγκτών σημαίνει ότι μια ευρύτερη κοινότητα ατόμων και θεσμικών οργάνων βασίζεται στην ποιότητα της εργασίας ενός νομίμου ελεγκτή. Η καλή ποιότητα ελέγχου συμβάλλει στην ομαλή λειτουργία των αγορών ενισχύοντας το κύρος και την αποτελεσματικότητα των λογαριασμών. [...]
- [...]
- (11) Οι νόμιμοι ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία θα πρέπει να είναι ανεξάρτητοι κατά την εκτέλεση των υποχρεωτικών ελέγχων. Δύνανται να ενημερώνουν την ελεγχόμενη οντότητα για ζητήματα που ανακύπτουν κατά τον έλεγχο, αλλά πρέπει να απέχουν από τις εσωτερικές διαδικασίες λήψης αποφάσεων της ελεγχόμενης οντότητας. Εάν η έκταση των απειλών για την ανεξαρτησία τους, ακόμη και μετά την εφαρμογή διασφαλίσεων για τον περιορισμό των απειλών αυτών, είναι υπερβολικά υψηλή, θα πρέπει να παραιτούνται από μια ελεγκτική αποστολή ή να απέχουν αυτής. [...]

[...]

(13) Πρέπει να εξασφαλιστεί ότι η ποιότητα όλων των ελέγχων που επιβάλλει η [ενωσιακή] νομοθεσία είναι σταθερή και υψηλή. [...]

- 4 Στο κεφάλαιο I της οδηγίας 2006/43, με τίτλο «Αντικείμενο και ορισμοί», περιλαμβάνεται το επιγραφόμενο «Αντικείμενο» άρθρο 1 το οποίο ορίζει τα εξής:

«Η παρούσα οδηγία καθορίζει τους κανόνες σχετικά με τον υποχρεωτικό έλεγχο των ετήσιων και των ενοποιημένων λογαριασμών.

[...]»

- 5 Στο ίδιο κεφάλαιο I, το άρθρο 2 της οδηγίας, με τίτλο «Ορισμοί», προβλέπει τα ακόλουθα:

«Για τους σκοπούς της παρούσας οδηγίας ισχύουν οι ακόλουθοι ορισμοί:

[...]

- 2) “νόμιμος ελεγκτής”: φυσικό πρόσωπο που έχει λάβει, σύμφωνα με την παρούσα οδηγία, άδεια από τις αρμόδιες αρχές κράτους μέλους να διενεργεί υποχρεωτικούς ελέγχους·
- 3) “ελεγκτικό γραφείο”: νομικό πρόσωπο ή οποιαδήποτε άλλη οντότητα ανεξαρτήτως νομικής μορφής που έχει λάβει, σύμφωνα με την παρούσα οδηγία, άδεια από τις αρμόδιες αρχές κράτους μέλους να διενεργεί υποχρεωτικούς ελέγχους·

[...]

16) “κύριος εταίρος ελέγχου (κύριοι εταίροι ελέγχου)”:

- α) ο νόμιμος ελεγκτής (οι νόμιμοι ελεγκτές) που έχει/έχουν οριστεί από ένα ελεγκτικό γραφείο για συγκεκριμένη ελεγκτική αποστολή ως κυρίως υπεύθυνος/υπεύθυνοι για τη διενέργεια υποχρεωτικού ελέγχου για λογαριασμό του ελεγκτικού γραφείου· ή
- β) στην περίπτωση ελέγχου ομίλου, τουλάχιστον ο νόμιμος ελεγκτής (οι νόμιμοι ελεγκτές) που έχει/έχουν οριστεί από ελεγκτικό γραφείο ως κυρίως υπεύθυνος/υπεύθυνοι για τη διενέργεια υποχρεωτικού ελέγχου σε επίπεδο ομίλου και ο νόμιμος ελεγκτής (οι νόμιμοι ελεγκτές) που έχει/έχουν οριστεί ως πρωτίστως υπεύθυνος/υπεύθυνοι σε επίπεδο μεγάλων εταιρικών συμμετοχών· ή
- γ) ο νόμιμος ελεγκτής (οι νόμιμοι ελεγκτές) που υπογράφει (υπογράφουν) την έκθεση ελέγχου.

[...]»

- 6 Στο κεφάλαιο IV της εν λόγω οδηγίας, το οποίο επιγράφεται «Επαγγελματική δεοντολογία, ανεξαρτησία, αντικειμενικότητα, εμπιστευτικότητα και επαγγελματικό απόρρητο», περιλαμβάνεται το άρθρο 22, με τίτλο «Ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα», το οποίο ορίζει τα εξής:

«1. Τα κράτη μέλη διασφαλίζουν ότι, κατά τη διενέργεια υποχρεωτικού ελέγχου, ένας νόμιμος ελεγκτής ή ένα ελεγκτικό γραφείο, καθώς και οποιοδήποτε φυσικό πρόσωπο είναι σε θέση να επηρεάσει κατά άμεσο ή έμμεσο τρόπο το αποτέλεσμα του υποχρεωτικού ελέγχου, είναι ανεξάρτητα από την ελεγχόμενη οντότητα και δεν συμμετέχουν στη διαδικασία λήψης αποφάσεων της ελεγχόμενης οντότητας.

Απαιτείται ανεξαρτησία τουλάχιστον τόσο κατά την περίοδο που καλύπτεται από τις υπό έλεγχο οικονομικές καταστάσεις όσο και κατά την περίοδο διενέργειας του υποχρεωτικού ελέγχου.

Τα κράτη μέλη εξασφαλίζουν ότι ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο λαμβάνει όλα τα εύλογα μέτρα για να διασφαλίσει ότι κατά τη διενέργεια του υποχρεωτικού ελέγχου η ανεξαρτησία του δεν επηρεάζεται από οποιαδήποτε υφιστάμενη ή δυνητική σύγκρουση συμφερόντων ή επιχειρηματική ή άλλη άμεση ή έμμεση σχέση στην οποία εμπλέκεται ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο που διενεργεί τον υποχρεωτικό έλεγχο και, κατά περίπτωση, το δίκτυό του, τα διευθυντικά στελέχη του, οι ελεγκτές ή οι υπάλληλοί του, οποιαδήποτε άλλα φυσικά πρόσωπα οι υπηρεσίες των οποίων τίθενται στη διάθεση ή υπό τον έλεγχο του νόμιμου ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου ή οποιοδήποτε πρόσωπο συνδέεται άμεσα ή έμμεσα με τον νόμιμο ελεγκτή ή το ελεγκτικό γραφείο μέσω της άσκησης ελέγχου.

Ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο δεν διενεργούν υποχρεωτικό έλεγχο όταν υπάρχει κίνδυνος να ανακύψει αυτοανασκόπηση, ίδιο συμφέρον, προάσπιση, οικειότητα ή εκφοβισμός που απορρέουν από οικονομική, προσωπική, επιχειρηματική, εργασιακή ή άλλη σχέση μεταξύ:

- του νόμιμου ελεγκτή, του ελεγκτικού γραφείου, του δικτύου του, καθώς και οποιουδήποτε φυσικού προσώπου είναι σε θέση να επηρεάσει το αποτέλεσμα του νόμιμου ελέγχου, και
- της ελεγχόμενης οντότητας,

με αποτέλεσμα ένας αντικειμενικός, συνειδητός και ενημερωμένος τρίτος, λαμβάνοντας υπόψη τις εφαρμοζόμενες διασφαλίσεις, να κατέληγε στο συμπέρασμα ότι υπονομεύεται η ανεξαρτησία του νόμιμου ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου.

[...]

4. Τα κράτη μέλη διασφαλίζουν ότι τα αναφερόμενα στην παράγραφο 2 πρόσωπα ή γραφεία δεν συμμετέχουν ούτε επηρεάζουν κατ' άλλο τρόπο το αποτέλεσμα του υποχρεωτικού ελέγχου οποιασδήποτε ελεγχόμενης οντότητας, εάν:

[...]

γ) είχαν σχέση απασχόλησης, επιχειρηματική ή άλλη σχέση με την εν λόγω ελεγχόμενη οντότητα μέσα στην περίοδο που αναφέρεται στην παράγραφο 1 η οποία μπορεί να προκαλέσει ή να θεωρηθεί γενικά ότι προκαλεί σύγκρουση συμφερόντων.

5. Τα αναφερόμενα στην παράγραφο 2 πρόσωπα ή γραφεία δεν επιδιώκουν τη λήψη και δεν αποδέχονται χρηματικά και μη χρηματικά δώρα ή διευκολύνσεις από την ελεγχόμενη οντότητα ή οποιαδήποτε οντότητα συνδέεται με ελεγχόμενη οντότητα, εκτός εάν η αξία αυτών θα εθεωρείτο μικρή ή ασήμαντη από έναν αντικειμενικό, συνειδητό και ενημερωμένο τρίτο.

[...]»

7 Το άρθρο 22α της οδηγίας 2006/43, με τίτλο «Απασχόληση από ελεγχόμενες οντότητες πρώην νόμιμων ελεγκτών ή υπαλλήλων νόμιμων ελεγκτών ή ελεγκτικών γραφείων», το οποίο επίσης περιλαμβάνεται στο κεφάλαιο IV της οδηγίας αυτής, περιλαμβάνει την παράγραφο 1 που ορίζει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη διασφαλίζουν ότι, πριν από τη λήξη περιόδου διάρκειας τουλάχιστον ενός έτους ή, στην περίπτωση υποχρεωτικού ελέγχου οντοτήτων δημόσιου συμφέροντος, πριν από τη λήξη περιόδου διάρκειας τουλάχιστον δύο ετών από την ημέρα κατά την οποία έπαψε να δρα ως νόμιμος ελεγκτής ή κύριος εταίρος ελέγχου σε σχέση με την ελεγκτική εργασία, ο νόμιμος ελεγκτής ή ο κύριος εταίρος ελέγχου που διενεργεί υποχρεωτικό έλεγχο εκ μέρους ελεγκτικού γραφείου:

α) δεν αναλαμβάνει βασική διευθυντική θέση στην ελεγχόμενη οντότητα·

- β) κατά περίπτωση, δεν συμμετέχει ως μέλος στην επιτροπή ελέγχου της ελεγχόμενης οντότητας ή, αν δεν υφίσταται τέτοια επιτροπή, στο όργανο που εκτελεί καθήκοντα ισοδύναμα με αυτά της επιτροπής ελέγχου·
- γ) δεν συμμετέχει ως μη εκτελεστικό μέλος στο διοικητικό συμβούλιο ή ως μέλος στο εποπτικό συμβούλιο της ελεγχόμενης οντότητας.»
- 8 Στο κεφάλαιο V της εν λόγω οδηγίας, το οποίο επιγράφεται «Ελεγκτικά πρότυπα και ελεγκτικές εκθέσεις», περιλαμβάνεται το άρθρο 28, με τίτλο «Έκθεση ελέγχου», το οποίο ορίζει τα ακόλουθα:
- «1. Οι νόμιμοι ελεγκτές ή τα ελεγκτικά γραφεία παρουσιάζουν τα αποτελέσματα του υποχρεωτικού ελέγχου σε έκθεση ελέγχου. [...]
2. Η έκθεση ελέγχου καταρτίζεται γραπτώς και σε αυτήν:
- [...]
- γ) περιλαμβάνεται ελεγκτική γνώμη, η οποία διατυπώνεται ως γνώμη χωρίς επιφύλαξη, γνώμη με επιφύλαξη ή αντίθετη γνώμη και στην οποία οι νόμιμοι ελεγκτές ή τα ελεγκτικά γραφεία διατυπώνουν με σαφήνεια τη γνώμη τους:
- i) για το κατά πόσον οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις παρέχουν πιστή και πραγματική εικόνα σύμφωνα με το αντίστοιχο πλαίσιο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, [...]
- [...].»
- 9 Οι αιτιολογικές σκέψεις 1, 6 έως 8 και 10 της οδηγίας 2014/56, η οποία τροποποίησε την οδηγία 2006/43, αναφέρουν τα εξής:
- «(1) Η οδηγία [2006/43] καθορίζει τους όρους αδειοδότησης και εγγραφής σε μητρώο των προσώπων που διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους, τους κανόνες περί ανεξαρτησίας, αντικειμενικότητας και επαγγελματικής δεοντολογίας που εφαρμόζονται στα πρόσωπα αυτά και το πλαίσιο για τη δημόσια εποπτεία τους. Ωστόσο, είναι αναγκαία η περαιτέρω εναρμόνιση των κανόνων αυτών σε ενωσιακό επίπεδο, προκειμένου να καταστεί δυνατή η μεγαλύτερη διαφάνεια και προβλεψιμότητα των απαιτήσεων που εφαρμόζονται στα πρόσωπα αυτά και να ενισχυθεί η ανεξαρτησία και η αντικειμενικότητά τους κατά την άσκηση των καθηκόντων τους. [...]
- [...]
- (6) Είναι ιδιαίτερα σημαντικό να ενισχυθεί η ανεξαρτησία ως ουσιώδες στοιχείο όταν διενεργούνται υποχρεωτικοί έλεγχοι. Προκειμένου να ενισχυθεί η ανεξαρτησία των νόμιμων ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων σε σχέση με την ελεγχόμενη οντότητα κατά τη διενέργεια υποχρεωτικών ελέγχων, ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο, καθώς και κάθε φυσικό πρόσωπο σε θέση να επηρεάσει άμεσα ή έμμεσα την έκβαση του νόμιμου ελέγχου, θα πρέπει να είναι ανεξάρτητο από την ελεγχόμενη οντότητα και να μη συμμετέχει στη διαδικασία λήψης αποφάσεων της ελεγχόμενης οντότητας. [...]
- (7) Οι νόμιμοι ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία θα πρέπει να είναι ανεξάρτητοι κατά τη διενέργεια υποχρεωτικών ελέγχων των ελεγχόμενων οντοτήτων και να αποφεύγεται κάθε σύγκρουση συμφερόντων. Για να εκτιμηθεί κατά πόσον είναι ανεξάρτητοι οι νόμιμοι ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία, θα πρέπει να ληφθεί υπόψη η έννοια του δικτύου εντός του οποίου ενεργούν νόμιμοι ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία. Η σχετική με την ανεξαρτησία απαίτηση θα πρέπει να πληρούται τουλάχιστον στη διάρκεια της περιόδου που καλύπτει η έκθεση ελέγχου, συμπεριλαμβανομένης τόσο της περιόδου που καλύπτουν οι προς έλεγχο οικονομικές καταστάσεις, όσο και της περιόδου κατά την οποία διενεργείται ο υποχρεωτικός έλεγχος.

(8) Οι νόμιμοι ελεγκτές, τα ελεγκτικά γραφεία και οι υπάλληλοί τους θα πρέπει ιδιαιτέρως να απέχουν από τη διενέργεια του υποχρεωτικού ελέγχου μιας οντότητας, εάν έχουν επιχειρηματικό συμφέρον ή οικονομικό συμφέρον σε αυτήν, και από την πραγματοποίηση συναλλαγών με χρηματοοικονομικά μέσα που εκδίδει, εγγυάται ή υποστηρίζει με άλλον τρόπο μια ελεγχόμενη οντότητα, πέραν των συμμετοχών σε προγράμματα διαφοροποιημένων συλλογικών επενδύσεων. Ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο θα πρέπει να απέχει από τη συμμετοχή στις εσωτερικές διαδικασίες λήψης αποφάσεων της ελεγχόμενης οντότητας. Οι νόμιμοι ελεγκτές, τα ελεγκτικά γραφεία και οι υπάλληλοί τους που συμμετέχουν άμεσα στην εργασία υποχρεωτικού ελέγχου θα πρέπει να εμποδίζονται να αναλαμβάνουν καθήκοντα στην ελεγχόμενη οντότητα σε επίπεδο διεύθυνσης ή διοικητικού συμβουλίου, έως ότου περάσει κατάλληλο χρονικό διάστημα από την περάτωση της ελεγκτικής εργασίας.

[...]

(10) Η κατάλληλη εσωτερική οργάνωση των νόμιμων ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων θα πρέπει να συμβάλλει στην πρόληψη τυχόν απειλών για την ανεξαρτησία τους. Ως εκ τούτου, οι ιδιοκτήτες ή οι μέτοχοι ενός ελεγκτικού γραφείου, καθώς και όσοι το διευθύνουν, δεν θα πρέπει να επεμβαίνουν στη διενέργεια ενός υποχρεωτικού ελέγχου με οποιονδήποτε τρόπο που να θέτει σε κίνδυνο την ανεξαρτησία και την αντικειμενικότητα του νόμιμου ελεγκτή που διενεργεί τον υποχρεωτικό έλεγχο εκ μέρους του ελεγκτικού γραφείου. Επίσης, οι νόμιμοι ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία θα πρέπει να θεσπίζουν κατάλληλες εσωτερικές πολιτικές και διαδικασίες σε σχέση με τους υπαλλήλους και άλλα πρόσωπα που συμμετέχουν στη δραστηριότητα υποχρεωτικού ελέγχου εντός των οργανισμών τους, ώστε να εξασφαλίζουν τη συμμόρφωση με τις καταστατικές τους υποχρεώσεις. Αυτές οι πολιτικές και διαδικασίες θα πρέπει να επιδιώκουν ιδίως την πρόληψη και την αντιμετώπιση οποιασδήποτε απειλής για την ανεξαρτησία των ελεγκτών και θα πρέπει να εξασφαλίζουν την ποιότητα, την ακεραιότητα και την ενδεδειγμένη του υποχρεωτικού ελέγχου. Οι εν λόγω πολιτικές και διαδικασίες θα πρέπει να είναι ανάλογες, ενόψει της κλίμακας και της πολυπλοκότητας της επιχείρησης του νόμιμου ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου.»

Το φινλανδικό δίκαιο

10 Υπό τον τίτλο «Απασχόληση νόμιμου ελεγκτή από ελεγχόμενη οντότητα», το άρθρο 11 του επιγραφόμενου «Λοιπές διατάξεις σχετικά με τον νόμιμο ελεγκτή» κεφαλαίου 4 του tilintarkastuslaki (1141/2015) [νόμου περί του υποχρεωτικού ελέγχου των λογαριασμών (1141/2015)], της 18ης Σεπτεμβρίου 2015, ορίζει τα εξής:

«Ο νόμιμος ελεγκτής ή ο κύριος εταίρος ελέγχου που διενεργεί υποχρεωτικό έλεγχο για λογαριασμό ελεγκτικού γραφείου δεν επιτρέπεται να αναλάβει τις ακόλουθες θέσεις πριν από την παρέλευση περιόδου διάρκειας τουλάχιστον ενός έτους από τον υποχρεωτικό έλεγχο:

- 1) βασική διευθυντική θέση στην ελεγχόμενη οντότητα·
- 2) θέση ως μέλος της επιτροπής ελέγχου της ελεγχόμενης οντότητας ή του οργάνου που εκτελεί καθήκοντα ισοδύναμα με αυτά της επιτροπής ελέγχου·
- 3) θέση ως μη εκτελεστικό μέλος του διοικητικού συμβουλίου ή ως μέλος του εποπτικού συμβουλίου της ελεγχόμενης οντότητας.

Η διάρκεια της ετήσιας κατά το πρώτο εδάφιο περιόδου ανέρχεται σε δύο έτη εάν η υποκείμενη στον έλεγχο οντότητα είναι δημόσιου συμφέροντος.

[...]»

- 11 Υπό τον τίτλο «Πρόστιμο και καθορισμός αυτού», το άρθρο 5 του κεφαλαίου 10 του εν λόγω νόμου, το οποίο επιγράφεται «Κυρώσεις», προβλέπει τα εξής:

«Η επιτροπή υποχρεωτικών ελέγχων δύναται να επιβάλει πρόστιμο στον ελεγκτή σε περίπτωση που αυτός δεν τηρήσει τη χρονική περίοδο που προβλέπει το άρθρο 11 του κεφαλαίου 4 του νόμου σχετικά με την απασχόλησή του στην ελεγχόμενη εταιρία.

Το πρόστιμο που επιβάλλεται λόγω μη τήρησης της χρονικής περιόδου του άρθρου 11 του κεφαλαίου 4 ανέρχεται μέχρι το ποσό των 50 000 ευρώ.

Το πρόστιμο καταβάλλεται στο Δημόσιο.»

- 12 Το άρθρο 7 του κεφαλαίου 10, το οποίο φέρει τον τίτλο «Στοιχεία που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη για τον καθορισμό της κύρωσης», ορίζει τα εξής:

«Για τον καθορισμό της κύρωσης, λαμβάνονται υπόψη όλες οι κρίσιμες περιστάσεις. Αυτές είναι:

1) η σοβαρότητα και η διάρκεια της παράβασης·

[...]».

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 13 Ο προσφεύγων της κύριας δίκης διενήργησε από το έτος 2014 και έως τις 12 Ιουλίου 2018, ως κύριος εταίρος ελέγχου, τον υποχρεωτικό έλεγχο της X Ογj (στο εξής: ελεγχόμενη εταιρία) για λογαριασμό ενός ελεγκτικού γραφείου.
- 14 Στις 5 Φεβρουαρίου 2018, ο προσφεύγων ολοκλήρωσε, υπό την ιδιότητα αυτή, τον υποχρεωτικό έλεγχο της εταιρίας αυτής αναφορικά με την εταιρική χρήση του έτους 2017.
- 15 Στις 12 Ιουλίου 2018, ο προσφεύγων της κύριας δίκης συνήψε σύμβαση εργασίας με την προμνησθείσα εταιρία.
- 16 Στις 17 Ιουλίου 2018, η ελεγχόμενη εταιρία γνωστοποίησε, με ανακοίνωση προς το χρηματιστήριο, ότι ο προσφεύγων της κύριας δίκης είχε διορισθεί οικονομικός διευθυντής, καθώς και μέλος της διευθυντικής ομάδας και ότι θα αναλάμβανε τα καθήκοντά του τον Φεβρουάριο του 2019.
- 17 Στις 31 Αυγούστου 2018, ο προσφεύγων έπαυσε να ασκεί τα καθήκοντά του στο ελεγκτικό γραφείο όπου απασχολούνταν. Σε δήλωση που κοινοποιήθηκε αυθημερόν από το εν λόγω γραφείο στο όργανο εποπτείας των ελεγκτών, η ελεγχόμενη εταιρία επιβεβαίωσε εγγράφως ότι ο προσφεύγων της κύριας δίκης δεν θα ασκούσε σημαντικά καθήκοντα σχετικά με τη διεύθυνση, τα οικονομικά ή την κοινοποίηση στοιχείων της εταιρίας αυτής έως τη δημοσίευση της έκθεσης ελέγχου αναφορικά με την εταιρική χρήση του έτους 2018.
- 18 Με απόφαση της 13ης Νοεμβρίου 2018 (στο εξής: επίδικη απόφαση), η αρμόδια εθνική αρχή επέβαλε στον προσφεύγοντα της κύριας δίκης πρόστιμο ύψους 50 000 ευρώ, με την αιτιολογία ότι αυτός δεν είχε τηρήσει την καλούμενη διετή περίοδο «αναμονής», την οποία προβλέπει το άρθρο 11 του κεφαλαίου 4 του νόμου περί του υποχρεωτικού ελέγχου των λογαριασμών, ως προς τους φορείς δημόσιου συμφέροντος. Η προμνησθείσα αρχή έκρινε ότι η σχετική περίοδος έπρεπε να υπολογισθεί από την ημερομηνία κατά την οποία αυτός είχε παύσει να ασκεί τα καθήκοντά του στο ελεγκτικό γραφείο υπό την ιδιότητα του κύριου εταίρου ελέγχου σε σχέση με τον υποχρεωτικό έλεγχο της

ελεγχόμενης εταιρίας, ήτοι από τις 12 Ιουλίου 2018. Ο προσφεύγων είχε αναλάβει, όμως, την ίδια αυτή ημέρα, βασική διευθυντική θέση στην ελεγχόμενη εταιρία, εν προκειμένω αυτή του οικονομικού διευθυντή, κατόπιν της σύναψης σύμβασης εργασίας με την εταιρία.

- 19 Στις 14 Δεκεμβρίου 2018, καταχωρίστηκε στο εμπορικό μητρώο ένα άλλο ελεγκτικό γραφείο ως οντότητα επιφορτισμένη με τον υποχρεωτικό έλεγχο της ελεγχόμενης εταιρίας.
- 20 Μετά την ολοκλήρωση, στις 5 Φεβρουαρίου 2019, του υποχρεωτικού ελέγχου της προμνησθείσας εταιρίας από το έτερο ελεγκτικό γραφείο για την εταιρική χρήση του έτους 2018, ο προσφεύγων της κύριας δίκης άρχισε να ασκεί τα καθήκοντά του στην εν λόγω εταιρία ως οικονομικός διευθυντής και ως μέλος του διοικητικού συμβουλίου.
- 21 Ο προσφεύγων της κύριας δίκης άσκησε ενώπιον του Helsingin hallinto-oikeus (διοικητικού πρωτοδικείου του Ελσίνκι, Φινλανδία) προσφυγή με αίτημα τη μείωση τουλάχιστον κατά το ήμισυ του προστίμου που του επιβλήθηκε με την επίδικη απόφαση.
- 22 Προς στήριξη της προσφυγής, ο προσφεύγων της κύριας δίκης υποστηρίζει ότι η επίδικη απόφαση στηρίζεται σε εσφαλμένη ερμηνεία της σοβαρότητας και της διάρκειας της παραβάσεως, δεδομένου ότι η φράση «αναλαμβάνει [...] θέση» του άρθρου 22α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/43 αναφέρεται οπωσδήποτε σε μια κατάσταση κατά την οποία ο ενδιαφερόμενος έχει πράγματι αναλάβει καθήκοντα. Συγκεκριμένα, ενόσω δεν συντρέχει τέτοια περίπτωση, ο ενδιαφερόμενος, μολονότι θεωρεί εαυτόν ηθικώς συνδεδεμένο με την εταιρία που τον προσέλαβε, δεν κατέχει πραγματική θέση σε αυτήν και δεν ασκεί επιρροή στη διαχείριση των υποθέσεών της. Καίριο δηλαδή στοιχείο της εκτίμησης που πρέπει να πραγματοποιηθεί σε σχέση με την ανεξαρτησία είναι η δυνατότητα του ενδιαφερόμενου να ασκεί επιρροή στους ετήσιους λογαριασμούς του νέου εργοδότη του. Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι, εν προκειμένω, πρέπει να θεωρηθεί ότι ο προσφεύγων της κύριας δίκης ανέλαβε τη συγκεκριμένη θέση αφ' ης στιγμής άρχισε να ασκεί καθήκοντα στην ελεγχόμενη εταιρία υπό την ιδιότητα του οικονομικού διευθυντή, τον Φεβρουάριο του 2019.
- 23 Επιπλέον, ο προσφεύγων της κύριας δίκης υπογραμμίζει ότι οι περιστάσεις ενδέχεται να μεταβληθούν πριν από την πραγματική ανάληψη των καθηκόντων. Εν προκειμένω, δεδομένου ότι ο υποχρεωτικός έλεγχος της ελεγχόμενης εταιρίας για την εταιρική χρήση του έτους 2018 ανετέθη σε άλλο ελεγκτικό γραφείο, πρέπει να θεωρηθεί ότι η περίοδος αναμονής άρχισε από την ημερομηνία ολοκλήρωσεως, στις 5 Φεβρουαρίου 2018, του υποχρεωτικού ελέγχου της εταιρίας αυτής, τον οποίο αυτός είχε αναλάβει για την εταιρική χρήση του έτους 2017. Εάν η περίοδος αναμονής καθοριζόταν με γνώμονα την πραγματική ανεξαρτησία, η διάρκειά της θα είχε επομένως, εν προκειμένω, φθάσει το ένα πλήρες έτος, ενώ, σύμφωνα με μια αυστηρά τυπική προσέγγιση, η περίοδος αυτή θα είχε διαρκέσει επτά περίπου μήνες, από τις 12 Ιουλίου 2018, ημερομηνία υπογραφής της σύμβασης εργασίας με την ελεγχόμενη εταιρία, έως τις 5 Φεβρουαρίου 2019, ημερομηνία ολοκλήρωσεως του υποχρεωτικού ελέγχου της εταιρίας αυτής για την εταιρική χρήση του έτους 2018.
- 24 Εξάλλου, ο προσφεύγων της κύριας δίκης επισημαίνει ότι η ενημέρωση σχετικά με την πρόσληψή του έγινε με διαφάνεια, ώστε να καταστεί σαφές στους τρίτους ότι η κατάσταση είχε εκτιμηθεί επιμελώς και ότι είχαν ληφθεί προληπτικά μέτρα. Συνεπεία δηλαδή της αλλαγής του ελεγκτικού γραφείου που ανέλαβε τον υποχρεωτικό έλεγχο της ελεγχόμενης εταιρίας για την εταιρική χρήση του έτους 2018, δεν βρέθηκε ο ίδιος στην κατάσταση να απασχολείται από την εταιρία αυτή, ενόσω το ελεγκτικό γραφείο όπου απασχολούνταν προηγουμένως εξακολουθούσε να ελέγχει τους λογαριασμούς της. Η εφαρμογή του άρθρου 5 του κεφαλαίου 10 του νόμου περί του υποχρεωτικού ελέγχου των λογαριασμών πρέπει, επομένως, να εξαρτάται από την προϋπόθεση να συνεχίζεται η ελεγκτική σχέση και μετά την πρόσληψη του κύριου εταίρου ελέγχου από την ελεγχόμενη εταιρία.
- 25 Η αρμόδια εθνική αρχή υποστηρίζει ότι στην επίδικη απόφαση έλαβε υπόψη τις περιστάσεις που μνημονεύονται στο άρθρο 7 του κεφαλαίου 10 του νόμου περί του υποχρεωτικού ελέγχου των λογαριασμών όσον αφορά την επιβολή κυρώσεων.

- 26 Βεβαίως, η φράση «να αναλάβει [...] θέσεις», κατά την έννοια του άρθρου 11 του κεφαλαίου 4 του νόμου αυτού, θα μπορούσε να ερμηνευθεί ως παραπέμπουσα τόσο στην υπογραφή της σχετικής με την επίμαχη θέση σύμβασης εργασίας όσο και στην πραγματική ανάληψη καθηκόντων. Επίσης, οι περιστάσεις ενδέχεται πράγματι να μεταβληθούν μεταξύ των δύο αυτών γεγονότων. Δεν δικαιολογείται δε η επιβολή κυρώσεων για γεγονός που δεν έχει ακόμη συντελεστεί.
- 27 Εντούτοις, πολλά στοιχεία συνηγορούν υπέρ της πρώτης εκ των ως άνω ερμηνειών. Ειδικότερα, εφόσον η περίοδος αναμονής αποσκοπεί στη διασφάλιση της ανεξαρτησίας του νομίμου ελεγκτή, πρέπει να λαμβάνονται δεόντως υπόψη τα εξωτερικά στοιχεία και η εικόνα που δημιουργείται. Η σύναψη σύμβασης εργασίας, κατά μείζονα λόγο όταν δημοσιοποιείται στις αγορές, συνιστά περίσταση δυνάμενη να γίνει αντιληπτή από τους τρίτους, η οποία επηρεάζει άμεσα τη συμπεριφορά καθώς και τη στάση του προσλαμβανόμενου, του εργοδότη του και των εμπλεκόμενων φορέων. Ο νόμιμος ελεγκτής που έχει συνάψει τέτοια σύμβαση εργασίας συνδέεται, ως εκ τούτου, με τον νέο εργοδότη του, υπό την έννοια ότι οφείλει να επιδεικνύει σε κάποιο βαθμό πίστη έναντι αυτού και να ενεργεί με γνώμονα τα συμφέροντα του τελευταίου, ακόμη και πριν αναλάβει πράγματι καθήκοντα. Επομένως, νόμιμος ελεγκτής που προσλαμβάνεται σε διευθυντική θέση της ελεγχόμενης οντότητας παύει να είναι ανεξάρτητος από τη σύναψη της σύμβασης εργασίας. Αντιθέτως, η ημερομηνία της πραγματικής ανάληψης καθηκόντων δεν είναι καθοριστικής σημασίας.
- 28 Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι η έκβαση της διαφοράς της κύριας δίκης, η οποία αφορά το ζήτημα αν η αρμόδια εθνική αρχή μπορούσε να επιβάλει στον προσφεύγοντα της κύριας δίκης πρόστιμο ύψους 50 000 ευρώ λόγω μη τηρήσεως της περιόδου αναμονής του άρθρου 11 του κεφαλαίου 4 του νόμου περί του υποχρεωτικού ελέγχου των λογαριασμών, εξαρτάται από τον τρόπο υπολογισμού της διάρκειας της εν λόγω περιόδου αναμονής. Συγκεκριμένα, προκειμένου να κριθεί, σύμφωνα με το άρθρο 7 του κεφαλαίου 10 του νόμου αυτού, η σοβαρότητα και η διάρκεια της παράβασης που προσάπτεται στον ενδιαφερόμενο, είναι αναγκαίο να προσδιοριστεί το χρονικό εκείνο σημείο από το οποίο πρέπει να θεωρηθεί ότι αυτός ανέλαβε βασική διευθυντική θέση στην ελεγχόμενη εταιρία, κατά την έννοια του άρθρου 11 του κεφαλαίου 4 του εν λόγω νόμου, το οποίο θέτει σε εφαρμογή στο εθνικό δίκαιο το άρθρο 22α, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/43.
- 29 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Helsingin hallinto-oikeus (διοικητικό πρωτοδικείο του Ελσίνκι) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Έχει το άρθρο 22α, παράγραφος 1, [της οδηγίας 2006/43] την έννοια ότι ο κύριος εταίρος ελέγχου αναλαμβάνει θέση όπως περιγράφεται στην εν λόγω διάταξη με τη σύναψη της σχετικής σύμβασης εργασίας;
- 2) Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα: έχει το άρθρο 22α, παράγραφος 1, [της εν λόγω οδηγίας] την έννοια ότι ο κύριος εταίρος ελέγχου αναλαμβάνει θέση όπως περιγράφεται στην εν λόγω διάταξη, μόλις αρχίσει να ασκεί τα καθήκοντά του στην οικεία θέση;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

- 30 Με τα δύο προδικαστικά ερωτήματα, τα οποία πρέπει να εξετασθούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν το άρθρο 22α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/43 έχει την έννοια ότι νόμιμος ελεγκτής, όπως ο κύριος εταίρος ελέγχου που διορίζεται από ελεγκτικό γραφείο σε σχέση με ελεγκτική εργασία, πρέπει να θεωρείται ότι αναλαμβάνει βασική διευθυντική θέση στην ελεγχόμενη οντότητα, κατά την έννοια της εν λόγω διάταξης, αφ' ης στιγμής συνάψει με την τελευταία σύμβαση εργασίας για τη θέση αυτή ή το πρώτον αφ' ης στιγμής αρχίσει να ασκεί πράγματι τα καθήκοντά του στην εν λόγω θέση.

- 31 Προκαταρκτικώς, υπενθυμίζεται ότι, στην περίπτωση που ο νόμιμος ελεγκτής ή ο κύριος εταίρος ελέγχου, ο οποίος διενεργεί υποχρεωτικό έλεγχο για λογαριασμό ελεγκτικού γραφείου, προσληφθεί από την ελεγχόμενη οντότητα, το άρθρο 22α, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/43 προβλέπει περίοδο αναμονής διάρκειας, κατά περίπτωση, τουλάχιστον ενός έτους ή, εάν προσληφθεί από φορέα δημόσιου συμφέροντος, τουλάχιστον δύο ετών, από την ημέρα κατά την οποία έπαψε να δρα ως νόμιμος ελεγκτής ή ως κύριος εταίρος ελέγχου σε σχέση με την ελεγκτική εργασία, κατά τη διάρκεια της οποίας, βάσει του άρθρου της 22α, παράγραφος 1, στοιχείο α', απαγορεύεται στον ελεγκτή ή στον εταίρο ελέγχου να «αναλάβει» βασική διευθυντική θέση στην ελεγχόμενη οντότητα.
- 32 Από τα στοιχεία που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο προκύπτει ότι τα υποβληθέντα στο Δικαστήριο ερωτήματα ανέκυψαν επ' ευκαιρία ένδικης διαφοράς στο πλαίσιο της οποίας ο προσφεύγων της κύριας δίκης, καίτοι δεν αμφισβητεί ότι δεν τήρησε την ισχύουσα εν προκειμένω διετή περίοδο αναμονής, ζητεί εντούτοις τη μείωση του προστίμου που του επιβλήθηκε από την αρμόδια εθνική αρχή συνεπεία της παράβασης αυτής, για τον λόγο ότι συνήψε με εταιρία, την ίδια ημέρα που έπαψε να δρα ως κύριος εταίρος ελέγχου σε σχέση με τον υποχρεωτικό έλεγχο της εταιρίας αυτής, σύμβαση εργασίας δυνάμει της οποίας διορίστηκε οικονομικός διευθυντής της και μέλος της διευθυντικής της ομάδας. Κατά την προμνησθείσα αρχή, δεν ασκεί επιρροή, συναφώς, το γεγονός ότι ο προσφεύγων της κύριας δίκης ανέλαβε πράγματι καθήκοντα το πρώτον σε μεταγενέστερη ημερομηνία, λίγο περισσότερο από έξι μήνες μετά τη σύναψη της εν λόγω σύμβασης εργασίας και περίπου ένα έτος μετά την ολοκλήρωση του τελευταίου υποχρεωτικού ελέγχου της εν λόγω εταιρίας, τον οποίο είχε διενεργήσει για λογαριασμό του ανωτέρω ελεγκτικού γραφείου.
- 33 Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι, με τα ερωτήματά του, το αιτούν δικαστήριο, όπως ρητώς υπογραμμίζει στην απόφαση περί παραπομπής, αποσκοπεί αποκλειστικώς στο να προσδιορισθούν –δεδομένου ότι δεν αμφισβητείται η μη τήρηση της κρίσιμης περιόδου αναμονής– ο βαθμός σοβαρότητας και η διάρκεια της παράβασης, ζητώντας να διευκρινισθεί η έννοια της φράσης «αναλαμβάνει [...] θέση», που χρησιμοποιείται στο άρθρο 22α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/43, ώστε να προσδιοριστεί το χρονικό σημείο κατά το οποίο πρέπει να θεωρηθεί ότι διαπράχθηκε η παράβαση.
- 34 Υπενθυμίζεται συναφώς ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, για την ερμηνεία διάταξης του δικαίου της Ένωσης πρέπει να λαμβάνεται υπόψη όχι μόνον το γράμμα της αλλά και το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται και οι σκοποί που επιδιώκονται με τη ρύθμιση της οποίας αποτελεί μέρος (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 2020, Jobcenter Krefeld, C-181/19, EU:C:2020:794, σκέψη 61 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 35 Όσον αφορά το γράμμα του άρθρου 22α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/43, διαπιστώνεται ότι τα ρήματα που χρησιμοποιούνται σε ορισμένες γλωσσικές αποδόσεις της διάταξης αυτής, όπως «nastoupit» στην απόδοση στην τσεχική γλώσσα, «übernimmt» στην απόδοση στη γερμανική γλώσσα, «occuper» στην απόδοση στη γαλλική γλώσσα και «prevezeti» στην απόδοση στη σλοβενική γλώσσα, θα μπορούσαν να υποδηλώνουν ότι η εν λόγω διάταξη απαιτεί ο ενδιαφερόμενος να είναι έτοιμος να ασκήσει ή να ασκεί πράγματι τα καθήκοντά του στη θέση αυτή εντός της ελεγχόμενης οντότητας.
- 36 Ωστόσο, από άλλες γλωσσικές αποδόσεις της ίδιας διάταξης προκύπτει μάλλον ότι θα αρκούσε ενδεχομένως, για την εφαρμογή της διάταξης αυτής, να αποδεχθεί ο ενδιαφερόμενος την εν λόγω θέση αναλαμβάνοντας τη δέσμευση να ασκήσει τα σχετικά με αυτήν καθήκοντα, οπότε η σύναψη σύμβασης εργασίας θα συνιστούσε το κρίσιμο χρονικό σημείο που πρέπει να λαμβάνεται υπόψη συναφώς. Η ανωτέρω ερμηνεία προκύπτει, μεταξύ άλλων, από τα ρήματα που χρησιμοποιούνται στις αποδόσεις στην ισπανική («asuma»), στην ιταλική («accettare»), στην ολλανδική («aanvaardt») και στην πολωνική γλώσσα («zajęli»).
- 37 Υπό τις συνθήκες αυτές, δεν μπορεί να υπερισχύσει μια αμιγώς γραμματική ερμηνεία του άρθρου 22α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/43, στηριζόμενη στο κείμενο μίας ή περισσοτέρων γλωσσικών αποδόσεων, αποκλεισμένων των υπολοίπων. Πράγματι, κατά πάγια νομολογία του

Δικαστηρίου, η διατύπωση που χρησιμοποιείται σε μία από τις γλωσσικές αποδόσεις διάταξης του δικαίου της Ένωσης δεν μπορεί να αποτελεί τη μόνη βάση για την ερμηνεία της διάταξης αυτής ούτε μπορεί να χαρακτηρίζεται ως υπερέχουσα έναντι των άλλων γλωσσικών αποδόσεων, δεδομένου ότι οι διατάξεις του δικαίου της Ένωσης πρέπει να ερμηνεύονται και να εφαρμόζονται κατά τρόπο ομοιόμορφο, λαμβανομένων υπόψη των αποδόσεών τους σε όλες τις γλώσσες της Ένωσης (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 8ης Οκτωβρίου 2020, *Combinova*, C-476/19, EU:C:2020:802, σκέψη 31 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 38 Λαμβανομένων υπόψη των διαφορών μεταξύ των γλωσσικών αποδόσεων του άρθρου 22α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/43, πρέπει να εξεταστεί το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται η διάταξη αυτή, καθώς και οι σκοποί που επιδιώκονται με τη διάταξη και τη ρύθμιση της οποίας αποτελεί μέρος.
- 39 Συναφώς, πρέπει να επισημανθεί ότι η οδηγία αυτή αποσκοπεί, όπως προκύπτει από το άρθρο της 1 ερμηνευόμενο υπό το πρίσμα των αιτιολογικών της σκέψεων 5, 8, 9, 11 και 13, στην ουσιαστική εναρμόνιση όσον αφορά τις απαιτήσεις υποχρεωτικού ελέγχου, επιβάλλοντας, μεταξύ άλλων, στους νόμιμους ελεγκτές, αυστηρά ηθικά πρότυπα, ιδίως όσον αφορά την ακεραιότητα, την ανεξαρτησία και την αντικειμενικότητά τους, ώστε να εξασφαλίζεται, προς το συμφέρον τόσο των ελεγχόμενων οντοτήτων όσο και των τρίτων, η ποιότητα των ελέγχων και να ενισχύεται η ομαλή λειτουργία των αγορών, με την εγγύηση ότι οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις παρέχουν πιστή εικόνα των οντοτήτων αυτών.
- 40 Το άρθρο 22α της οδηγίας 2006/43, το οποίο προσετέθη σε αυτήν με την οδηγία 2014/56, εξυπηρετεί τον ως άνω σκοπό, δεδομένου ότι η εν λόγω διάταξη, όπως προκύπτει, ειδικότερα, από την αιτιολογική σκέψη 1 της τελευταίας οδηγίας, αποτελεί μέρος ενός συνόλου κανόνων που εισήγαγε ο νομοθέτης της Ένωσης στο κεφάλαιο IV της οδηγίας 2006/43, το οποίο φέρει τον τίτλο «Επαγγελματική δεοντολογία, ανεξαρτησία, αντικειμενικότητα, εμπιστευτικότητα και επαγγελματικό απόρρητο» και περιλαμβάνει τα άρθρα 22 έως 24 αυτής, προκειμένου να ενισχυθεί, μέσω περαιτέρω εναρμόνισης, μεταξύ άλλων, η ανεξαρτησία των νόμιμων ελεγκτών κατά την άσκηση των καθηκόντων τους.
- 41 Όπως προκύπτει από τις αιτιολογικές σκέψεις 6 έως 8 και 10 της οδηγίας 2014/56, οι κανόνες αυτοί αποσκοπούν, κατ' ουσίαν, αφενός, στη διασφάλιση της μη συμμετοχής των νόμιμων ελεγκτών στην εσωτερική διαδικασία λήψης αποφάσεων των ελεγχόμενων οντοτήτων και στην αποφυγή συγκρούσεων συμφερόντων, μεταξύ άλλων, αποκλείοντας τον έλεγχο οντοτήτων στις οποίες οι νόμιμοι ελεγκτές έχουν επιχειρηματικό ή οικονομικό συμφέρον, καθώς και, αφετέρου, στην προστασία τους από την επέμβαση των ιδιοκτητών, των μετόχων ή των διευθυντικών στελεχών του ελεγκτικού γραφείου που τους απασχολεί, τούτο δε προκειμένου να διασφαλιστεί –εμποδίζοντας κάθε παρεμβολή που είναι ικανή να επηρεάσει, άμεσα ή έμμεσα, την έκβαση του ελέγχου τους, όπως αυτή αποτυπώνεται στην προβλεπόμενη στο άρθρο 28 της οδηγίας 2006/43 έκθεση ελέγχου– η ποιότητα και η ακεραιότητα του ελέγχου και, ως εκ τούτου, η αξιοπιστία του, σύμφωνα με τον υπομνησθέντα στη σκέψη 39 της παρούσας αποφάσεως σκοπό που επιδιώκει η οδηγία αυτή για την ελεγχόμενη οντότητα και τους τρίτους.
- 42 Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι η απαίτηση περί ανεξαρτησίας δεν έχει μόνον εσωτερική διάσταση, καθόσον αποβλέπει στο να διασφαλίσει στην ελεγχόμενη οντότητα την αξιοπιστία του ελέγχου που διενεργεί ο επιφορτισμένος με αυτόν νόμιμος ελεγκτής, αλλά και εξωτερική επίσης διάσταση, καθόσον αποβλέπει στο να διατηρούν οι τρίτοι, όπως οι πιστωτές και οι επενδυτές, την εμπιστοσύνη τους στην αξιοπιστία του ελέγχου αυτού. Η εν λόγω εξωτερική διάσταση είναι κατά μείζονα λόγο σημαντική, δεδομένου ότι η εμπιστοσύνη αυτή είναι καίριας σημασίας προκειμένου να διασφαλισθεί η προστασία της αξίας των μεριδίων των εταίρων και των μετόχων και, ως εκ τούτου, η ομαλή λειτουργία των αγορών στο σύνολό τους για τους επενδυτές. Επομένως, οι υποχρεωτικοί έλεγχοι πρέπει όχι μόνο να είναι αξιόπιστοι, αλλά και να γίνονται αντιληπτοί ως αξιόπιστοι από τους τρίτους.

- 43 Στο πλαίσιο της διττής αυτής διάστασης, εσωτερικής και εξωτερικής, ο νομοθέτης της Ένωσης, όπως προκύπτει, ειδικότερα, από την αιτιολογική σκέψη 8 της οδηγίας 2014/56, απαγόρευσε στον νόμιμο ελεγκτή να αναλαμβάνει καθήκοντα σε επίπεδο διεύθυνσης ή διοικητικού οργάνου της ελεγχόμενης οντότητας, όχι μόνο διαρκούσης της περιόδου που καλύπτει η έκθεση ελέγχου, αλλά επίσης, όπως απορρέει από τις διατάξεις του άρθρου 22α, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/43, κατά τη διάρκεια προσήκουσας περιόδου μετά την παύση των καθηκόντων του ως νόμιμος ελεγκτής ή ως κύριος εταίρου ελέγχου σε σχέση με ελεγκτική εργασία.
- 44 Όπως παρατήρησε κατ' ουσίαν ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 52 έως 55 των προτάσεών του, σκοπός της απαγόρευσης αυτής είναι να εξαλειφθεί, στο μέτρο του δυνατού, το κίνητρο του νόμιμου ελεγκτή να επιδιώξει ή να επιτύχει την πρόσληψή του από την ελεγχόμενη οντότητα κατά την περίοδο κατά την οποία διενήργησε τον υποχρεωτικό έλεγχο των λογαριασμών της, καθώς και κατά τη διάρκεια συγκεκριμένης περιόδου μετά τον έλεγχο. Ειδικότερα, με την απαγόρευση αυτή, ο νομοθέτης της Ένωσης επιδιώκει να αποτραπεί το ενδεχόμενο να επιχειρήσει ένας τέτοιος ελεγκτής να προωθήσει ίδια συμφέροντα, ενεστώτα ή μελλοντικά, εκδίδοντας ευνοϊκή έκθεση για την οντότητα αυτή, η οποία θα τον ανταμείψει βραχυπρόθεσμα ή μεσοπρόθεσμα με την προσφορά βασικής διευθυντικής θέσης εντός αυτής.
- 45 Διαπιστώνεται, όμως, ότι η ίδια η ύπαρξη συμβατικής σχέσης μεταξύ νόμιμου ελεγκτή και ελεγχόμενης οντότητας, ή ακόμη και η έναρξη διαπραγματεύσεων προς τον σκοπό σύναψης τέτοιας σχέσης, μπορούν όχι μόνο να προκαλέσουν σύγκρουση συμφερόντων, αλλά επιπλέον να δώσουν την εντύπωση αυτή.
- 46 Πράγματι, όπως ορθώς υποστήριξε η Ευρωπαϊκή Επιτροπή με τις γραπτές παρατηρήσεις της, λαμβανομένων υπόψη των υποχρεώσεων εντιμότητας και καλής πίστωσης που απορρέουν από μια τέτοια συμβατική σχέση, καθώς και της εγγύτητας την οποία η τελευταία φαίνεται να δημιουργεί μεταξύ των μερών, η σχέση αυτή μπορεί να εκληφθεί από τους τρίτους ως ικανή να επηρεάσει ή να έχει επηρεάσει τον εκ μέρους του οικείου νόμιμου ελεγκτή έλεγχο της ελεγχόμενης οντότητας και, ως εκ τούτου, να μεταβάλει την εμπιστοσύνη των τρίτων ως προς την αξιοπιστία του πορίσματος του ελέγχου.
- 47 Ειδικότερα, πρέπει να υπογραμμιστεί συναφώς ότι, ακόμη και όταν ο νόμιμος ελεγκτής έχει παύσει να ασκεί τα καθήκοντά του ή τα καθήκοντα του κύριου εταίρου ελέγχου σε σχέση με τον υποχρεωτικό έλεγχο συγκεκριμένης οντότητας, η διαπραγμάτευση ή η σύναψη συμβατικής σχέσης μεταξύ αυτού και της εν λόγω οντότητας μπορεί να αρκεί ώστε να γείρει εκ των υστέρων στους τρίτους αμφιβολίες ως προς την ποιότητα και την ακεραιότητα του ελέγχου που διενεργήθηκε πριν από την παύση των καθηκόντων αυτών.
- 48 Επομένως, λαμβανομένης ιδίως υπόψη της σημασίας που έχει η αντίληψη των τρίτων όσον αφορά την ανεξαρτησία του νόμιμου ελεγκτή, αυτός πρέπει να θεωρηθεί ότι έχει αναλάβει θέση στην ελεγχόμενη οντότητα, κατά την έννοια του άρθρου 22α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/43, ήδη από τον χρόνο σύναψης της μεταξύ τους συμβατικής σχέσης, έστω και αν δεν έχει ακόμη αναλάβει πράγματι τα καθήκοντά του στη θέση αυτή εντός της οντότητας.
- 49 Η ως άνω ερμηνεία συνάδει με τις διατάξεις του άρθρου 22 της οδηγίας 2006/43, που έχουν ειδικώς ως αντικείμενο τον καθορισμό του πλαισίου της ανεξαρτησίας των νόμιμων ελεγκτών, σε συνδυασμό με τις οποίες πρέπει να προσδιοριστεί το περιεχόμενο του άρθρου 22α, παράγραφος 1, της οδηγίας, δεδομένου ότι, όπως ήδη προκύπτει από τη σκέψη 40 της παρούσας αποφάσεως, ο νομοθέτης της Ένωσης θέσπισε το σύνολο των διατάξεων αυτών προς ενίσχυση της εν λόγω ανεξαρτησίας.
- 50 Πράγματι, κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 22, τα κράτη μέλη, προκειμένου να διασφαλίσουν τη μη συμμετοχή του νόμιμου ελεγκτή στη διαδικασία λήψης αποφάσεων της ελεγχόμενης οντότητας, πρέπει να μεριμνούν ώστε να λαμβάνονται όλα τα εύλογα μέτρα προκειμένου να αποτραπεί η επέλευση, μεταξύ του ελεγκτή και της οντότητας, οιασδήποτε σύγκρουσης συμφερόντων που ενδέχεται να

προκύψει, μεταξύ άλλων, από οικονομική, προσωπική, επιχειρηματική ή εργασιακή σχέση, είτε άμεση είτε έμμεση, υφιστάμενη ή δυνητική, «με αποτέλεσμα ένας αντικειμενικός, συνετός και ενημερωμένος τρίτος [...] να κατέληγε στο συμπέρασμα» ότι υπονομεύεται η ανεξαρτησία του εν λόγω νόμιμου ελεγκτή.

- 51 Ομοίως, κατά την παράγραφο 4, στοιχείο γ', του άρθρου 22, τα κράτη μέλη υποχρεούνται να διασφαλίζουν ότι οι νόμιμοι ελεγκτές δεν μπορούν να συμμετέχουν σε υποχρεωτικό έλεγχο ελεγχόμενης οντότητας, εάν αυτοί, διαρκούσης της περιόδου υποχρεωτικού ελέγχου, συνδέονταν με την τελευταία με σχέση απασχόλησης, επιχειρηματική ή άλλη σχέση «η οποία μπορεί να προκαλέσει ή να θεωρηθεί γενικά ότι προκαλεί σύγκρουση συμφερόντων».
- 52 Ομοίως, όπως προκύπτει από την παράγραφο 5 του ίδιου άρθρου 22, ο νόμιμος ελεγκτής δεν μπορεί να επιδιώκει τη λήψη ή να αποδέχεται δώρα ή διευκολύνσεις από την ελεγχόμενη οντότητα όταν η αξία αυτών «θα εθεωρείτο» σημαντική ή μη αμελητέα από έναν αντικειμενικό, συνετό και ενημερωμένο τρίτο.
- 53 Όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 69 των προτάσεών του, από τις διατάξεις αυτές προκύπτει σαφώς ότι, κατά τον νομοθέτη της Ένωσης, σχέση δυνάμενη να προκαλέσει σύγκρουση συμφερόντων, πραγματική ή δυνητική, είναι εξίσου ικανή να θίξει την αξιοπιστία του πορίσματος ενός υποχρεωτικού ελέγχου με μια σχέση που μπορεί ευλόγως να εκληφθεί από τρίτους ως ενδεχόμενη αιτία τέτοιας σύγκρουσης συμφερόντων.
- 54 Λαμβανομένων υπόψη όλων των ανωτέρω εκτιμήσεων, στα υποβληθέντα ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 22α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/43 έχει την έννοια ότι νόμιμος ελεγκτής, όπως ο κύριος εταίρος ελέγχου που διορίζεται από ελεγκτικό γραφείο σε σχέση με ελεγκτική εργασία, πρέπει να θεωρείται ότι αναλαμβάνει βασική διευθυντική θέση στην ελεγχόμενη οντότητα, κατά την έννοια της εν λόγω διάταξης, αφ' ης στιγμής συνάψει με την τελευταία σύμβαση εργασίας για τη θέση αυτή, έστω και εάν δεν έχει αρχίσει ακόμη να ασκεί πράγματι τα καθήκοντά του στην εν λόγω θέση.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 55 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπιπτόντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (πέμπτο τμήμα) αποφαινεται:

Το άρθρο 22α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/43/ΕΚ 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, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2014/56/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 16ης Απριλίου 2014, έχει την έννοια ότι νόμιμος ελεγκτής, όπως ο κύριος εταίρος ελέγχου που διορίζεται από ελεγκτικό γραφείο σε σχέση με ελεγκτική εργασία, πρέπει να θεωρείται ότι αναλαμβάνει βασική διευθυντική θέση στην ελεγχόμενη οντότητα, κατά την έννοια της εν λόγω διάταξης, αφ' ης στιγμής συνάψει με την τελευταία σύμβαση εργασίας για τη θέση αυτή, έστω και εάν δεν έχει αρχίσει ακόμη να ασκεί πράγματι τα καθήκοντά του στην εν λόγω θέση.

(υπογραφές)