



Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
της 10ης Δεκεμβρίου 2020¹

Υπόθεση C-950/19

Α

παρεμβαίνουσα:

Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta

[αίτηση του Helsingin hallinto-oikeus (διοικητικού πρωτοδικείου Ελσίνκι, Φινλανδία) για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Νόμιμοι ελεγκτές – Οδηγία 2006/43/EK – Άρθρο 22α – Περίοδος κατά την οποία απαγορεύεται η απασχόληση πρώην ορκωτών ελεγκτών από την ελεγχόμενη εταιρία – Παράβαση της απαγόρευσης ανάληψης βασικής διευθυντικής θέσης στην ελεγχόμενη οντότητα – Ανεξαρτησία των ελεγκτών»

1. Η οδηγία 2006/43/EK² ορίζει ότι οι ορκωτοί ελεγκτές πρέπει να είναι ανεξάρτητοι από την ελεγχόμενη οντότητα και να μη μετέχουν στη διαδικασία λήψης αποφάσεων αυτής.
2. Μία από τις νομικές απαιτήσεις για να διασφαλιστεί η ανεξαρτησία προβλέφθηκε το 2014, με την οδηγία 2014/56/ΕΕ³, με την οποία προσετέθη στην οδηγία 2006/43 μια νέα διάταξη, το άρθρο 22α, σύμφωνα με το οποίο όσοι κατέχουν την ιδιότητα του «κύριου εταίρου ελέγχου σε σχέση με την ελεγκτική εργασία»⁴ δεν μπορούν να αναλάβουν βασική διευθυντική θέση στην ελεγχόμενη οντότητα, κατά τη διάρκεια συγκεκριμένης περιόδου⁵.

¹ Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ισπανική.

² Οδηγία 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).

³ Οδηγία του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 16ης Απριλίου 2014, για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/43/EK για τους υποχρεωτικούς ελέγχους των ετήσιων και των ενοποιημένων λογαριασμών (ΕΕ 2014, L 158, σ. 196).

⁴ Το άρθρο 22α μνημονεύει δύο κατηγορίες υποκειμένων: α) τους ελεγκτές και τους κύριους εταίρους ελέγχου ελεγκτικών γραφείων και β) τους λοιπούς εταίρους και τους υπαλλήλους των ελεγκτικών γραφείων. Το πρόσωπο στο οποίο επιβλήθηκε η κύρωση εν προκειμένω ενέπιπτε στην πρώτη από τις κατηγορίες αυτές.

⁵ Ο κανόνας περιλαμβανόταν ήδη στο αρχικό κείμενο της οδηγίας 2006/43 (άρθρο 42, παράγραφος 3), αλλά αφορούσε μόνον τις οντότητες δημοσίου συμφέροντος. Στις λοιπές οντότητες των οποίων οι λογαριασμοί αποτελούν αντικείμενο υποχρεωτικού ελέγχου εφαρμόζεται από το 2014.

3. Από το 2014, η απαγόρευση αυτή, η οποία προηγουμένως ίσχυε λογικά κατά την περίοδο που ο κύριος εταίρος ελέγχου ήταν ο κύριος υπεύθυνος για τον υποχρεωτικό έλεγχο των λογαριασμών της ελεγχόμενης εταιρίας, εκτείνεται στην περίοδο που ακολουθεί (για ένα ή δύο έτη, ανάλογα με το αν πρόκειται για οντότητες δημοσίου συμφέροντος ή όχι)⁶ μετά την ημέρα κατά την οποία έπαψε να δρα ως κύριος εταίρος ελέγχου σε σχέση με την ελεγκτική εργασία.

4. Εν προκειμένω, ο «κύριος εταίρος ελέγχου» ελεγκτικού γραφείου προσελήφθη, πριν από την ημέρα κατά την οποία έπαψε να δρα ως κύριος εταίρος ελέγχου σε σχέση με την ελεγκτική εργασία, προκειμένου να αναλάβει βασική διευθυντική θέση στην ελεγχόμενη εταιρία.

5. Μετά την επιβολή κύρωσης για την πράξη αυτή από το αρμόδιο όργανο (την επιτροπή υποχρεωτικών ελέγχων)⁷, ο νόμιμος ελεγκτής προσέβαλε το επιβληθέν πρόστιμο ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου. Το εν λόγω δικαστήριο υποβάλλει στο Δικαστήριο προδικαστικό ερώτημα για την ερμηνεία του άρθρου 22α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/43.

6. Η απάντηση του Δικαστηρίου θα καταστήσει δυνατό να κριθεί αν η ανάληψη της θέσης στην ελεγχόμενη εταιρία συντελείται όταν ο κύριος εταίρος ελέγχου συνάπτει με αυτή σύμβαση εργασίας ή μόλις αρχίζει πράγματι να ασκεί διευθυντικά καθήκοντα.

I. Το νομικό πλαίσιο

A. Το δίκαιο της Ένωσης. Η οδηγία 2006/43

7. Το άρθρο 2 («Ορισμοί») ορίζει τα εξής:

«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

⁶ Κατά τη διάταξη περί παραπομπής, εν προκειμένω η περίοδος ήταν διετής, γεγονός που συνεπάγεται ότι η ελεγχόμενη εταιρία ήταν δημοσίου συμφέροντος.

⁷ Η εν λόγω επιτροπή είναι επίσημο όργανο της Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta (Γραφείου Διανοητικής Ιδιοκτησίας, Φινλανδία).

- 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».

8. Το άρθρο 22 («Ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα») 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, συνετός και ενημερωμένος τρίτος, λαμβάνοντας υπόψη τις εφαρμοζόμενες διασφαλίσεις, να κατέληγε στο συμπέρασμα ότι υπονομεύεται η ανεξαρτησία του νόμιμου ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου.

2. Τα κράτη μέλη διασφαλίζουν ότι ο νόμιμος ελεγκτής, το ελεγκτικό γραφείο, οι κύριοι εταίροι ελέγχου τους, οι υπάλληλοί τους, καθώς και οποιοδήποτε άλλο φυσικό πρόσωπο οι υπηρεσίες του οποίου τίθενται στη διάθεση ή υπό τον έλεγχο του εν λόγω νόμιμου ελεγκτή ή ελεγκτικού γραφείου και το οποίο συμμετέχει άμεσα σε δραστηριότητες υποχρεωτικού ελέγχου, καθώς και πρόσωπα που συνδέονται στενά με τα ανωτέρω κατά την έννοια του άρθρου 1 παράγραφος 2 της οδηγίας 2004/72/EK της Επιτροπής [...], δεν κατέχουν ούτε διατηρούν υλικό και άμεσο εμπράγματο συμφέρον και δεν συμμετέχουν σε οποιαδήποτε συναλλαγή με οποιοδήποτε

χρηματοπιστωτικό μέσο που εκδίδει, εγγυάται ή άλλως υποστηρίζει η ελεγχόμενη οντότητα στον τομέα των δραστηριοτήτων υποχρεωτικού ελέγχου που διενεργούν, με εξαίρεση τα συμφέροντα που τους ανήκουν έμμεσα μέσω προγραμμάτων διαφοροποιημένων συλλογικών επενδύσεων, συμπεριλαμβανομένων των κεφαλαίων υπό διαχείριση, όπως τα συνταξιοδοτικά ταμεία και οι ασφαλίσεις ζωής.

3. Τα κράτη μέλη εξασφαλίζουν ότι ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο καταγράφουν στα έγγραφα εργασίας του ελέγχου όλους τους σημαντικούς κινδύνους στην ανεξαρτησία τους, καθώς και τις διασφαλίσεις που εφαρμόστηκαν προς περιορισμό των κινδύνων.

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:

- α) κατέχουν χρηματοπιστωτικά μέσα της ελεγχόμενης οντότητας, με εξαίρεση τα συμφέροντα που τους ανήκουν έμμεσα μέσω προγραμμάτων διαφοροποιημένων συλλογικών επενδύσεων·
- β) κατέχουν χρηματοπιστωτικά μέσα οποιασδήποτε οντότητας που συνδέεται με την ελεγχόμενη οντότητα, η κυριότητα των οποίων μπορεί να προκαλέσει ή να θεωρηθεί γενικά ότι προκαλεί σύγκρουση συμφερόντων, με εξαίρεση τα συμφέροντα που τους ανήκουν έμμεσα μέσω προγραμμάτων διαφοροποιημένων συλλογικών επενδύσεων·
- 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, συνετό και ενημερωμένο τρίτο.

6. Εάν μια ελεγχόμενη οντότητα, κατά την περίοδο που καλύπτεται από τις οικονομικές καταστάσεις, εξαγοραστεί, συγχωνευτεί ή εξαγοράσει μια άλλη οντότητα, ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο εντοπίζει και αξιολογεί τυχόν τρέχοντα ή πρόσφατα συμφέροντα ή σχέσεις –συμπεριλαμβανομένων μη ελεγκτικών υπηρεσιών που παρέχονται στην εν λόγω οντότητα– οι οποίες, λαμβάνοντας υπόψη τις υφιστάμενες διασφαλίσεις, θα μπορούσαν να διακυβεύσουν την ανεξαρτησία του ελεγκτή και την ικανότητά του να συνεχίσει τον υποχρεωτικό έλεγχο μετά την ημερομηνία έναρξης ισχύος της συγχώνευσης ή της εξαγοράς.

Το συντομότερο δυνατό και σε κάθε περίπτωση εντός τριών μηνών, ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο λαμβάνει όλα τα απαραίτητα μέτρα για τον τερματισμό τυχόν υφιστάμενων συμφερόντων ή σχέσεων που ενδέχεται να διακυβεύσουν την ανεξαρτησία του και, όποτε είναι δυνατόν, υιοθετεί διασφαλίσεις για την ελαχιστοποίηση τυχόν απειλών για την ανεξαρτησία του που προκύπτουν από προηγούμενα και τρέχοντα συμφέροντα και σχέσεις.»

9. Το άρθρο 22α («Απασχόληση από ελεγχόμενες οντότητες πρώην νόμιμων ελεγκτών ή υπαλλήλων νόμιμων ελεγκτών ή ελεγκτικών γραφείων») ορίζει τα εξής:

«1. 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.

2. Τα κράτη μέλη διασφαλίζουν ότι οι υπάλληλοι και οι εταίροι εκτός των κύριων εταίρων ελέγχου του νόμιμου ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου που διενεργεί υποχρεωτικό έλεγχο, καθώς και οποιοδήποτε άλλο φυσικό πρόσωπο οι υπηρεσίες του οποίου τίθενται στη διάθεση ή υπό τον έλεγχο του εν λόγω νόμιμου ελεγκτή ή ελεγκτικού γραφείου, δεν αναλαμβάνουν, στην περίπτωση που οι εν λόγω υπάλληλοι, εταίροι ή άλλα φυσικά πρόσωπα έχουν λάβει προσωπικά άδεια ως νόμιμοι ελεγκτές, οποιαδήποτε από τα καθήκοντα που αναφέρονται στα στοιχεία α), β) και γ) της παραγράφου 1, πριν από το πέρας περιόδου τουλάχιστον ενός έτους από την άμεση συμμετοχή τους σε εργασία υποχρεωτικού ελέγχου.»

10. Το άρθρο 22β («Προετοιμασία του υποχρεωτικού ελέγχου και αξιολόγηση των απειλών για την ανεξαρτησία») ορίζει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη διασφαλίζουν ότι, πριν αποδεχθεί ή συνεχίσει μια εργασία υποχρεωτικού ελέγχου, ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο αξιολογεί και καταγράφει τα εξής:

- εάν συμμορφώνεται με τις απαιτήσεις του άρθρου 22 της παρούσας οδηγίας,

[...]».

B. Το φινλανδικό δίκαιο. Ο tilintarkastuslaki 1141/2015, της 18ης Σεπτεμβρίου 2015⁸

11. Κατά το άρθρο 11, πρώτο εδάφιο, του κεφαλαίου 4 του νόμου περί υποχρεωτικών ελέγχων, 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·

⁸ Νόμος 1141/2015 περί του υποχρεωτικού ελέγχου των λογαριασμών, της 18ης Σεπτεμβρίου 2015, στο εξής: νόμος περί υποχρεωτικών ελέγχων.

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.

12. Κατά το άρθρο 11, δεύτερο εδάφιο, του κεφαλαίου 4, εάν η υποκείμενη στον έλεγχο οντότητα είναι δημόσιου συμφέροντος, η διάρκεια της περιόδου της παραγράφου 1 ανέρχεται σε δύο έτη.

13. Κατά το άρθρο 5, πρώτο εδάφιο, του κεφαλαίου 10 του νόμου περί υποχρεωτικών ελέγχων, η επιτροπή υποχρεωτικών ελέγχων δύναται να επιβάλει πρόστιμο στον ελεγκτή σε περίπτωση που αυτός δεν τηρήσει τις χρονικές περιόδους που προβλέπει το άρθρο 11 σχετικά με την απασχόλησή του στην ελεγχόμενη εταιρία. Κατά το άρθρο 5, δεύτερο εδάφιο, το πρόστιμο ανέρχεται μέχρι το ποσό των 50 000 ευρώ.

14. Κατά το άρθρο 7, πρώτο εδάφιο, του κεφαλαίου 10, κατά τη λήψη της αποφάσεως σχετικά με την επιβολή κύρωσης λαμβάνονται υπόψη όλες οι κρίσιμες περιστάσεις, όπως:

1) η σοβαρότητα και η διάρκεια της παράβασης·

2) ο βαθμός ευθύνης του νόμιμου ελεγκτή·

3) η προθυμία του νόμιμου ελεγκτή να συνεργαστεί με τις αρμόδιες αρχές·

4) τυχόν πρόστιμα που είχαν επιβληθεί στον νόμιμο ελεγκτή στο παρελθόν·

5) το μέγεθος της ζημίας ή των αρνητικών συνεπειών που προκάλεσαν οι πράξεις ή παραλείψεις.

15. Κατά το άρθρο 7, δεύτερο εδάφιο, του κεφαλαίου 10, εκτός από τις περιστάσεις της παραγράφου 1 λαμβάνονται υπόψη κατά τη λήψη της αποφάσεως για επιβολή κύρωσης:

1) η οικονομική κατάσταση του νόμιμου ελεγκτή·

2) η έκταση των πλεονεκτημάτων που αποκόμισε ο νόμιμος ελεγκτής.

II. Τα πραγματικά περιστατικά και η προδικαστική παραπομπή

16. Ο ΚΗΤ Α (στο εξής: κύριος εταίρος ελέγχου) εργαζόταν από το 2014 ως ο κύριος εταίρος ελέγχου του ελεγκτικού γραφείου Υ Ου (στο εξής: ελεγκτικό γραφείο).

17. Στις 5 Φεβρουαρίου 2018, στο πλαίσιο παροχής υπηρεσιών από το ελεγκτικό γραφείο στην εταιρία Χ Ουγ (στο εξής: ελεγχόμενη εταιρία) για την οικονομική χρήση 2017, ο κύριος εταίρος ελέγχου υπέγραψε την έκθεση ελέγχου των ετήσιων λογαριασμών της εν λόγω οντότητας.

18. Στις 12 Ιουλίου 2018 ο κύριος εταίρος ελέγχου συνήψε σύμβαση εργασίας με την ελεγχόμενη οντότητα, προκειμένου να αναλάβει θέση οικονομικού διευθυντού και μέλους της διευθυντικής ομάδας.

19. Ένας από τους όρους της εν λόγω σύμβασης προέβλεπε ότι ο κύριος εταίρος ελέγχου δεν θα αναλάμβανε εν τοις πράγμασι τα ανωτέρω διευθυντικά καθήκοντα πριν από τον Φεβρουάριο του 2019. Η υπογραφή της σύμβασης δημοσιοποιήθηκε με ανακοίνωση προς το χρηματιστήριο.

20. Στις 31 Αυγούστου 2018 ο κύριος εταίρος ελέγχου έπαυσε να ασκεί τα καθήκοντά του στο ελεγκτικό γραφείο, γεγονός που κοινοποιήθηκε την ίδια ημέρα με σημείωμα προς την επιτροπή υποχρεωτικών ελέγχων.

21. Η ελεγχόμενη οντότητα επιβεβαίωσε εγγράφως ότι ο κύριος εταίρος ελέγχου δεν θα απασχολούνταν σε καμία βασική διευθυντική θέση εντός αυτής ούτε σε θέση αρμοδίου για οικονομικά ή λογιστικά θέματα προ της δημοσίευσής της έκθεσης ελέγχου για την οικονομική χρήση 2018.

22. Με απόφαση της 13ης Νοεμβρίου 2018, η επιτροπή υποχρεωτικών ελέγχων επέβαλε στον κύριο εταίρο ελέγχου πρόστιμο 50 000 ευρώ λόγω μη τήρησης της περιόδου απαγόρευσης που προβλέπεται στο άρθρο 11, κεφάλαιο 4, του νόμου περί υποχρεωτικών ελέγχων.

23. Τον Φεβρουάριο του 2019, μετά την υπογραφή των ετήσιων λογαριασμών της ελεγχόμενης οντότητας για την οικονομική χρήση 2018, ο κύριος εταίρος ελέγχου άρχισε να ασκεί τα διευθυντικά του καθήκοντα στην εν λόγω εταιρία, σύμφωνα με τους όρους της σύμβασης.

24. Ο κύριος εταίρος ελέγχου προσέβαλε την απόφαση περί επιβολής κύρωσης ενώπιον του Helsingin hallinto-oikeus (διοικητικού πρωτοδικείου Ελσίνκι, Φινλανδία).

25. Από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει ότι η προσφυγή δεν αφορά την παράβαση της απαγόρευσης, αλλά τη σοβαρότητα της παράβασης και το ύψος της επιβληθείσας κύρωσης. Κατά την άποψη του κυρίου εταίρου ελέγχου, η κύρωση έπρεπε να μειωθεί τουλάχιστον στο ήμισυ του ποσού της.

26. Τα επιχειρήματα που προέβαλε ο προσφεύγων προς στήριξη των ισχυρισμών του ήταν τα εξής⁹:

- Η συνεργασία του με τις διοικητικές αρχές και η διαφανής στάση του όσον αφορά τις καθοριστικές για την κύρωση περιστάσεις.
- Η ανάληψη εργασίας συντελέστηκε όταν ξεκίνησε να ασκεί τα καθήκοντά του στη ελεγχόμενη οντότητα (Φεβρουάριος 2019) και όχι κατά τον χρόνο υπογραφής της σύμβασης. Επομένως, η περίοδος απαγόρευσης είχε λήξει από τον Φεβρουάριο του 2019.
- Μετά την υπογραφή της έκθεσης ελέγχου για την οικονομική χρήση 2017 (Φεβρουάριος 2018), ο προσφεύγων δεν είχε τη δυνατότητα να επηρεάσει τον έλεγχο των ετήσιων λογαριασμών της ελεγχόμενης οντότητας. Επομένως, πρέπει να θεωρηθεί ότι τότε ξεκίνησε η περίοδος απαγόρευσης.
- Η αντικατάσταση του ελεγκτή για την οικονομική χρήση 2018, όπως προκύπτει από την εγγραφή στο εμπορικό μητρώο, σε συνδυασμό με το γεγονός ότι ο κύριος εταίρος ελέγχου άσκησε καθήκοντα οικονομικού διευθυντή στην ελεγχόμενη οντότητα μετά την υπογραφή των ετήσιων λογαριασμών της για την οικονομική χρήση 2018, συνηγορεί υπέρ του ότι ο

⁹ Σκέψεις 4, 5 και 6 της διάταξης περί παραπομπής.

διορισμός του ως οικονομικού διευθυντή της εν λόγω εταιρίας δεν προκάλεσε κανέναν κίνδυνο για την ανεξαρτησία του λογιστικού ελέγχου.

27. Η επιτροπή υποχρεωτικών ελέγχων αντέκρουσε την προσφυγή υποστηρίζοντας ότι¹⁰:

- Η περίοδος απαγόρευσης δεν ξεκίνησε κατά την υπογραφή των ετησίων λογαριασμών για την οικονομική χρήση 2017, αλλά στις 12 Ιουλίου 2018, με την υπογραφή της σύμβασης.
- Ο κύριος ελεγκτής ανέλαβε τα καθήκοντά του όταν υπέγραψε τη σύμβαση με την ελεγχόμενη εταιρία. Η επίμαχη απαγόρευση αποσκοπεί, μεταξύ άλλων, στη διασφάλιση της ανεξαρτησίας του ελεγκτή, η οποία πρέπει να εκτιμάται και από εξωτερική σκοπιά.
- Η υπογραφή της σύμβασης αποτελεί ορατό παράγοντα, ο οποίος επηρεάζει άμεσα τη συμπεριφορά και τις προοπτικές του συμβαλλομένου, του εργοδότη του και των μετόχων.
- Κατά την επιβολή της κύρωσης έγινε στάθμιση όλων των περιστάσεων που προβλέπει ο νόμος περί υποχρεωτικών ελέγχων.

28. Στο πλαίσιο αυτό, το Helsingin hallinto-oikeus (διοικητικό πρωτοδικείο Ελσίνκι) υποβάλλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

- «1) Έχει το άρθρο 22α, παράγραφος 1 (που προστέθηκε με την οδηγία 2014/56/ΕΕ) της οδηγίας 2006/43/ΕΚ 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, 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;»

III. Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

29. Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως περιήλθε στο Δικαστήριο στις 17 Δεκεμβρίου 2019.

30. Μόνον η Επιτροπή κατέθεσε γραπτές παρατηρήσεις. Η διεξαγωγή επ' ακροατηρίου συζήτησης δεν κρίθηκε αναγκαία.

IV. Εκτίμηση

A. Εισαγωγική διευκρίνιση

31. Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται ως προς τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να ερμηνευθεί η έκφραση που χρησιμοποιείται στο άρθρο 22α παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/43 για τον ορισμό μίας εκ των απαγορεύσεων που επιβάλλονται στους ελεγκτές.

¹⁰ Σκέψεις 7, 8 και 9 της διάταξης περί παραπομπής.

32. Όπως προεκτέθηκε, η διάταξη αυτή ορίζει ότι, από την ημέρα κατά την οποία έπαψε να δρα ως κύριος εταίρος ελέγχου σε σχέση με την ελεγκτική εργασία, ο ελεγκτής «δεν αναλαμβάνει βασική διευθυντική θέση» στην ελεγχόμενη οντότητα, για συγκεκριμένη περίοδο¹¹.

33. Το προδικαστικό ερώτημα (αν και διακρίνεται σε δύο επιμέρους ερωτήματα, στην πραγματικότητα, αντικατοπτρίζει μία και μόνον αμφιβολία) είναι πολύ ακριβές και περιορίζεται στην αποσαφήνιση της ημερομηνίας που σηματοδοτεί την *ανάληψη* της εργασίας: όταν υπεγράφη η σύμβαση του κύριου εταίρου ελέγχου με την ελεγχόμενη εταιρία (Ιούλιος 2018) ή όταν αυτός άρχισε να ασκεί τα καθήκοντά του στην εν λόγω εταιρία (Φεβρουάριος 2019).

34. Σύμφωνα με τη διάταξη περί παραπομπής, η επιλογή της μιας ή της άλλης ημερομηνίας δεν ασκεί επιρροή στην αναγνώριση της ύπαρξης παράβασης που επισύρει κύρωση. Ο κύριος εταίρος ελέγχου δεν ζητεί την ακύρωση, αλλά τη μείωση, του επιβληθέντος προστίμου, επομένως δέχεται εμμέσως ότι υπήρξε παράβαση σε κάθε περίπτωση.

35. Επομένως, η εκτίμηση της κρίσιμης ημερομηνίας έχει προφανώς σημασία μόνον ως παράγοντας για τη διαβάθμιση του ύψους του προστίμου, σύμφωνα με το άρθρο 7, πρώτο εδάφιο, του κεφαλαίου 10 του νόμου περί υποχρεωτικών ελέγχων.

B. Το γενικό πλαίσιο της οδηγίας 2006/43

36. Η εναρμονισμένη ρύθμιση του νόμιμου ελέγχου απορρέει από τη Συνθήκη της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας, με την οποία συμφωνήθηκε ότι το Συμβούλιο και η Επιτροπή θα ασκούσαν τα καθήκοντά τους για να συντονίσουν, στον βαθμό που απαιτείται, τις εγγυήσεις που απαιτούνται από τις εταιρίες στα κράτη μέλη για την προστασία των συμφερόντων των μετόχων και των τρίτων¹².

37. Επ' αυτής της νομικής βάσεως εκδόθηκαν η τέταρτη οδηγία¹³, η έβδομη οδηγία¹⁴ και η όγδοη οδηγία¹⁵ του Συμβουλίου, περί καθορισμού, αντιστοίχως, του ελάχιστου εναρμονισμένου περιεχομένου των ετησίων λογαριασμών, των ενοποιημένων λογαριασμών και των προϋποθέσεων για τη χορήγηση άδειας στους υπεύθυνους για τον νόμιμο έλεγχο των λογιστικών εγγράφων.

38. Η όγδοη οδηγία εισήγαγε τους πρώτους κανόνες για την ανεξαρτησία των ελεγκτών: τα πρόσωπα που είναι εξουσιοδοτημένα να διενεργούν τον νόμιμο έλεγχο των λογιστικών εγγράφων έπρεπε να είναι «ανεξάρτητα και έντιμα»¹⁶.

¹¹ Οι διάδικοι ανέπτυξαν τους ισχυρισμούς τους σε σχέση με το χρονικό σημείο κατά το οποίο «έπαψε να δρα ως νόμιμος ελεγκτής ή κύριος εταίρος ελέγχου», ως *dies a quo* για τον υπολογισμό της περιόδου απαγόρευσης, αλλά το αιτούν δικαστήριο δεν προβληματίζεται ως προς το σημείο αυτό, το οποίο δεν αποτελεί αντικείμενο της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως.

¹² Άρθρο 54, παράγραφος 3, στοιχείο ζ'.

¹³ Τέταρτη οδηγία 78/660/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 25ης Ιουλίου 1978 βασισμένη στο άρθρο 54 παράγραφος 3 περίπτωση ζ) της συνθήκης περί των ετησίων λογαριασμών εταιρειών ορισμένων μορφών (ΕΕ ειδ. έκδ. 06/002, σ. 17).

¹⁴ Έβδομη οδηγία 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 13ης Ιουνίου 1983 βασισμένη στο άρθρο 54 παράγραφος 3 περίπτωση ζ) της συνθήκης για τους ενοποιημένους λογαριασμούς (ΕΕ 1983, L 193, σ. 1).

¹⁵ Όγδοη οδηγία 84/253/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 10ης Απριλίου 1984 βασισμένη στο άρθρο 54 παράγραφος 3 στοιχείο ζ) της συνθήκης για τη χορήγηση άδειας στους υπεύθυνους για τον νόμιμο έλεγχο των λογιστικών εγγράφων (ΕΕ 1984, L 126, σ. 20).

¹⁶ Η μνεία αυτή της τρίτης αιτιολογικής σκέψης αντικατοπτρίζεται στο άρθρο 3 (όσον αφορά την εντιμότητα) και στα άρθρα 24 και 27 (όσον αφορά την ανεξαρτησία) της όγδοης οδηγίας.

39. Κατά τα επόμενα έτη, η Επιτροπή ενθάρρυνε, μέσω διαφόρων ανακοινώσεων, πρωτοβουλιών και εργαλείων μη δεσμευτικού χαρακτήρα¹⁷, την ανεξαρτησία των ελεγκτών, δημιουργώντας το κατάλληλο έδαφος για την έκδοση της οδηγίας 2006/43¹⁸.

40. Στην αρχική της έκδοση, η οδηγία 2006/43 παρείχε ήδη λεπτομερή ρύθμιση της ανεξαρτησίας των νόμιμων ελεγκτών, την οποία αφορούσε τμήμα του κεφαλαίου IV («Επαγγελματική δεοντολογία, ανεξαρτησία, αντικειμενικότητα, εμπιστευτικότητα και επαγγελματικό απόρρητο»)¹⁹.

41. Στην αρχική της έκδοση, η οδηγία 2006/43 προέβλεπε την επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης περίοδο απαγόρευσης, αλλά στο κεφάλαιο X («Ειδικές διατάξεις σχετικά με τον υποχρεωτικό έλεγχο των οντοτήτων δημόσιου συμφέροντος»)²⁰.

42. Η ισχύουσα έκδοση της οδηγίας 2006/43 προέκυψε από τη μεταρρύθμιση που εισήγαγε η οδηγία 2014/56, η οποία τροποποίησε το άρθρο 22 και πρόσθεσε το νέο άρθρο 22α, την ερμηνεία του οποίου ζητεί το αιτούν δικαστήριο²¹. Περιέχει επίσης, πέραν των κανόνων που αφορούν την εγγύηση της εντιμότητας των ελεγκτών, και άλλους που, συγκεκριμένα, αποσκοπούν στη διασφάλιση της ανεξαρτησίας τους.

Γ. Άρθρο 22α της οδηγίας 2006/43

43. Το άρθρο 22α υλοποιεί την αιτιολογική σκέψη 8 της οδηγίας 2014/56, κατά την οποία «[ο]ι νόμιμοι ελεγκτές [...] 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».

44. Ο κατάλογος των απαγορεύσεων του άρθρου 22α, παράγραφος 1, περιλαμβάνει και την απαγόρευση να «αναλαμβάνει [ο νόμιμος ελεγκτής] βασική διευθυντική θέση στην ελεγχόμενη οντότητα» (στοιχείο α'). Το προδικαστικό ερώτημα αποσκοπεί στην άρση των αμφιβολιών ως προς το χρονικό σημείο κατά το οποίο συντελείται η εν λόγω *ανάληψη* της βασικής διευθυντικής θέσης.

¹⁷ Βλ. το Πράσινο Βιβλίο της Επιτροπής, της 24ης Ιουλίου 1996, *Ο ρόλος, η θέση και η ευθύνη του ορκωτού ελεγκτή στην Ευρωπαϊκή Ένωση* (ΕΕ 1996, C 321, σ. 1), την ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με τον υποχρεωτικό έλεγχο στην Ευρωπαϊκή Ένωση και τις μελλοντικές προοπτικές του (ΕΕ 1998, C 143, σ. 12), τη σύσταση της Επιτροπής, της 16ης Μαΐου 2002, *Η ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή στην ΕΕ: θεμελιώδεις αρχές* (ΕΕ 2002, L 191, σ. 22, στο εξής: σύσταση της Επιτροπής), ή την ανακοίνωση της 21ης Μαΐου 2003, σχετικά με την ενίσχυση του υποχρεωτικού ελέγχου στην ΕΕ (ΕΕ 2003, C 236, σ. 2).

¹⁸ Τούτο το δικαστήριο η Επιτροπή στην πρόταση της οδηγίας 2006/43 [πρόταση οδηγίας του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου για τον υποχρεωτικό έλεγχο των ετήσιων και των ενοποιημένων λογαριασμών, για την τροποποίηση των οδηγιών 78/660/ΕΟΚ και 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου (COM/2004/0177)].

¹⁹ Η νέα νομοθεσία αναπροσανατόλισε την πολιτική ελέγχου στον απόηχο των «πρόσφατ[ων] εταιρικ[ών] σκανδάλων στις ΗΠΑ και στην ΕΕ [τα οποία] κατέδειξαν σαφώς τον κεντρικό ρόλο του υποχρεωτικού λογιστικού ελέγχου για την εξασφάλιση της αξιοπιστίας και της εγκυρότητας των οικονομικών καταστάσεων των εταιριών». Τα σκάνδαλα αυτά ήταν η αιτία της θέσπισης, στις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής, του «Sarbanes-Oxley Act of 2002», που καθιερώνει ένα ενισχυμένο κανονιστικό και εποπτικό πλαίσιο για την παροχή υπηρεσιών υποχρεωτικού ελέγχου. Μεταξύ των μέτρων του περιλαμβάνεται η καθιέρωση περιόδου απαγόρευσης («cooling-off period») ανάλογης με την επίμαχη εν προκειμένω.

²⁰ Κατά το άρθρο 42, παράγραφος 3, «[ο] νόμιμος ελεγκτής ή ο κύριος εταίρος ελεγκτής που διενεργεί υποχρεωτικό έλεγχο για λογαριασμό του ελεγκτικού γραφείου απαγορεύεται να αναλάβει διοικητική θέση-κλειδί στην ελεγχόμενη οντότητα πριν από την πάροδο δύο ετών τουλάχιστον από την παραίτησή του ως νομίμου ελεγκτή ή κυρίου εταίρου ελεγκτή από τα καθήκοντα υποχρεωτικού ελέγχου».

²¹ Το τροποποιημένο κείμενο του άρθρου 22 απαιτεί την ανεξαρτησία του νόμιμου ελεγκτή «τόσο κατά την περίοδο που καλύπτεται από τις υπό έλεγχο οικονομικές καταστάσεις όσο και κατά την περίοδο διενέργειας του υποχρεωτικού ελέγχου» και είναι πιο λεπτομερές ως προς τα καθήκοντα των νόμιμων ελεγκτών έναντι ενδεχόμενων απειλών της ανεξαρτησίας τους.

1. Γραμματική ερμηνεία

45. Από γραμματικής απόψεως, η ερμηνεία της διάταξης, της οποίας οι διάφορες γλωσσικές αποδόσεις διαφέρουν αρκετά ως προς τους χρησιμοποιούμενους όρους, δεν οδηγεί σε πειστικά συμπεράσματα.

46. Η διατύπωση που χρησιμοποιείται σε ορισμένες από τις αποδόσεις αυτές συνηγορεί υπέρ μιας ερμηνείας που προσδίδει έμφαση στην *πραγματική ανάληψη* της διευθυντικής θέσης και όχι στη στιγμή κατά την οποία ο νόμιμος ελεγκτής δέχεται, υπογράφοντας τη σύμβασή του με την ελεγχόμενη εταιρία, να εργαστεί σε αυτήν²².

47. Αντιθέτως, άλλες αποδόσεις συνηγορούν υπέρ της αντίθετης άποψης, διότι δεν φαίνεται να απαιτούν την πραγματική ανάληψη της διευθυντικής θέσης στην ελεγχόμενη εταιρία, δεδομένου ότι αρκεί απλώς και μόνον η συμβατική αποδοχή της θέσης²³.

48. Επομένως, η απόκλιση μεταξύ των γλωσσικών αποδόσεων δεν επιτρέπει να ληφθεί υπόψη το γράμμα μίας μόνον απ' αυτές για να συναχθεί το πραγματικό νόημα της διάταξης²⁴.

49. Επομένως, πρέπει να γίνει αναφορά στα άλλα ερμηνευτικά κριτήρια που είναι συνήθη στην ερμηνευτική εργασία του Δικαστηρίου²⁵, δηλαδή στον σκοπό του κανόνα και στο πλαίσιο εντός του οποίου εντάσσεται.

2. Τελολογική ερμηνεία

50. Τόσο η Επιτροπή²⁶ όσο και η επιτροπή υποχρεωτικών ελέγχων²⁷ συμφωνούν ως προς τη σημασία της εξωτερικής διάστασης της ανεξαρτησίας των νόμιμων ελεγκτών και προτείνουν – ουσιαστικά – την τελολογική ερμηνεία του άρθρου 22α της οδηγίας 2006/43.

51. Υπογραμμίζουν ότι η περίοδος απαγόρευσης αποσκοπεί στο να διασφαλίσει την εν λόγω ανεξαρτησία, σε σχέση με την εσωτερική της διάσταση (σχέσεις μεταξύ του νόμιμου ελεγκτή και της ελεγχόμενης εταιρίας) και την εξωτερική: εμπιστοσύνη του κοινού στην ανεξαρτησία του νόμιμου ελεγκτή, η οποία δεν θα υπήρχε, αν αυτός, κατά τη διάρκεια της διεξαγωγής του ελέγχου ή αφού πάψει να δρα ως κύριος εταίρος ελέγχου, μπορούσε αμέσως (ή εντός σύντομου χρονικού διαστήματος) να αναλάβει βασική διευθυντική θέση στην ελεγχόμενη εταιρία.

²² Για παράδειγμα, η γαλλική απόδοση («occuper un poste»).

²³ Ειδικότερα, στην ιταλική απόδοση («acttare una funzione direccenziale di rilievo nell'ente sottoposto a revisione») υπογραμμίζεται ότι αρκεί η *αποδοχή* της θέσης, και όχι κατ' ανάγκη η πραγματική ανάληψή της. Ο όρος «asuma» της ισπανικής ή της πορτογαλικής απόδοσης («bace posições de gestão funtais na entidade audiada») θα μπορούσε επίσης να ερμηνευθεί ως απλή αποδοχή της θέσης. Το ρήμα της φινλανδικής απόδοσης «vastaanottaa» προσδίδει επίσης σημασία στην αποδοχή, υπό μια έννοια πλησιέστερη προς τη γερμανική («übernehmen») και την αγγλική («take up a key management position»).

²⁴ Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η αμιγώς γραμματική ερμηνεία μίας ή περισσότερων γλωσσικών αποδόσεων κειμένου του δικαίου της Ένωσης σε περισσότερες γλώσσες δεν μπορεί να υπερισχύσει, άνευ ετέρου, έναντι των λοιπών, καθόσον η ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του δικαίου της Ένωσης επιβάλλει την ερμηνεία τους υπό το πρίσμα της απόδοσής τους σε όλες τις γλώσσες. Βλ., μεταξύ πολλών άλλων, την απόφαση της 26ης Σεπτεμβρίου 2013, Επιτροπή κατά Ισπανίας (C-189/11, EU:C:2013:587, σκέψη 56).

²⁵ «Κατά πάγια νομολογία, προκειμένου να ερμηνευθεί διάταξη του δικαίου της Ένωσης πρέπει να λαμβάνεται υπόψη όχι μόνον το γράμμα της, αλλά, επίσης, και το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται και οι σκοποί που επιδιώκονται με τη ρύθμιση της οποίας αποτελεί μέρος» (απόφαση της 3ης Σεπτεμβρίου 2020, Niki Luftfahrt, C-530/19, EU:C:2020:635, σκέψη 23).

²⁶ Σημείο 13 των γραπτών παρατηρήσεων της Επιτροπής.

²⁷ Σκέψη 9 της διάταξης περί παραπομπής.

52. Κατά την άποψή μου, σκοπός της επίμαχης απαγόρευσης είναι να αποτραπεί το ενδεχόμενο να επιχειρήσει ο νόμιμος ελεγκτής (ή το ελεγκτικό γραφείο του οποίου είναι κύριος εταίρος ελέγχου) να εκδώσει ευνοϊκή έκθεση ελέγχου για την ελεγχόμενη εταιρία, η οποία θα τον *επιβραβεύσει*, στο εγγύς μέλλον, ανταμείβοντας τον με μια διευθυντική θέση.

53. Ερμηνευόμενος κατ' αυτόν τον τρόπο, με τον εν λόγω κανόνα αποτρέπεται ο κίνδυνος να έχει ο ελεγκτής ίδια, ενεστώτα ή μελλοντικά συμφέροντα στις εταιρίες που υπόκεινται στον λογιστικό του έλεγχο, τα οποία θα μπορούσαν να επηρεάσουν τα επαγγελματικά του καθήκοντα.

54. Η σύγκρουση συμφερόντων μεταξύ της υποχρέωσης του νόμιμου ελεγκτή και των (μελλοντικών) προοπτικών του στην υπηρεσία της ελεγχόμενης οντότητας μπορεί να επέλθει όταν η συμβατική σχέση των δύο αναπτύσσεται ή όταν προετοιμάζεται κατά την εκτέλεση της εργασίας του νόμιμου ελέγχου. Είναι προβλέψιμο ότι, στην περίπτωση αυτή, η εργασία του κύριου υπευθύνου για τον υποχρεωτικό έλεγχο θα εξαρτάται από το καθήκον πίστεως που υπέχει έναντι του μελλοντικού εργοδότη του.

55. Επομένως, σκοπός του κανόνα είναι να εξαλείψει, στο μέτρο του δυνατού, το κίνητρο που θα μπορούσε να έχει ο ελεγκτής να ξετάσει το ενδεχόμενο ή να συνάψει συμβατική σχέση με την ελεγχόμενη οντότητα ενόσω διατηρεί την ιδιότητα του κύριου υπεύθυνου εταίρου που συνδέεται με την αποστολή του υποχρεωτικού ελέγχου της²⁸.

56. Εξάλλου, η απαγόρευση προς τον κύριο εταίρο ελέγχου να αναλάβει διευθυντική θέση στην ελεγχόμενη εταιρία, για όσο χρόνο ενεργεί ως ελεγκτής και για ορισμένη περίοδο μετέπειτα, διασφαλίζει, όπως υποστηρίζουν η Επιτροπή και η επιτροπή υποχρεωτικών ελέγχων, την εμπιστοσύνη των τρίτων ως προς το ότι η ελεγκτική αποστολή διεξάγεται με αξιόπιστο τρόπο. Συμβάλλει, εξίσου, στην ομαλή λειτουργία των αγορών, όπως επισημαίνει η αιτιολογική σκέψη 9 της οδηγίας 2006/43²⁹.

57. Η εμπιστοσύνη του κοινού στο γεγονός ότι οι ετήσιοι λογαριασμοί αντανakλούν την πραγματική εικόνα μιας εταιρίας αποτελεί στοιχείο-κλειδί για όλους όσοι ενδέχεται να εμπλακούν στην εταιρία αυτή ως επενδυτές, δανειστές, εργαζόμενοι ή τρίτοι.

58. Η εμπιστοσύνη στην αξιοπιστία των υποχρεωτικών ελέγχων των οικονομικών καταστάσεων αποτελεί, υπό άλλη οπτική γωνία, μηχανισμό προστασίας της αξίας της συμμετοχής των εταίρων ή των μετόχων και αποτελεσματικό μέσο για τη χρηστή κοινωνική διαχείριση. Η απουσία της συντείνει στην απώλεια της αξίας του εταιρικού κεφαλαίου τόσο λόγω της δυσπιστίας της αγοράς όσον αφορά την κατάσταση της εταιρίας όσο και λόγω της αδυναμίας των ασκούντων τη διεύθυνση να τη διαχειρίζονται χωρίς αξιόπιστες πληροφορίες.

²⁸ Όσον αφορά τους λοιπούς εμπλεκόμενους νόμιμους ελεγκτές, ο κανόνας αναφέρεται στη στιγμή κατά την οποία παρεμβαίνουν άμεσα στην εκπόνηση της έκθεσης ελέγχου.

²⁹ «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.»

59. Η παράγραφος 1, σημείο 1, της συστάσεως της Επιτροπής υπογραμμίζει ότι «[ο] κυριότερος τρόπος που έχει στη διάθεσή του ο ορκωτός ελεγκτής για να αποδείξει στο κοινό ότι ο νόμιμος έλεγχος εκτελείται σύμφωνα με τις αρχές αυτές είναι να ενεργεί, και να φαίνεται ότι ενεργεί, με ανεξαρτησία»³⁰.

60. Οι εκτιμήσεις αυτές ισχύουν ακόμη και αν γίνει δεκτό ότι ο κύριος εταίρος ελέγχου του ελεγκτικού γραφείου θα μπορούσε, σε μια συγκεκριμένη περίπτωση, να μην έχει την *πραγματική* εξουσία να επηρεάσει το αποτέλεσμα της ανάλυσης των οικονομικών καταστάσεων της ελεγχόμενης εταιρίας.

61. Πράγματι, η διαφύλαξη της ανεξαρτησίας και της αμεροληψίας της επαγγελματικής εργασίας του απαιτεί, σε κάθε περίπτωση, ο κύριος εταίρος ελέγχου να μην μπορεί να αναλάβει, πριν από και κατά τη διάρκεια της περιόδου απαγόρευσης, διευθυντική θέση στην ελεγχόμενη εταιρία.

3. Συστηματική ερμηνεία

62. Η εντιμότητα των νόμιμων ελεγκτών³¹ και η εμπιστοσύνη του κοινού στην ακεραιότητα (και στην ποιότητα) της εργασίας τους³² αποτελούν στοιχεία τα οποία επιδίωξαν να προστατεύσουν οι διαδοχικοί σχετικοί κανόνες της Ένωσης.

63. Το άρθρο 22, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/43 αποτρέπει τον κίνδυνο συγκρούσεως συμφερόντων μεταξύ του νόμιμου ελεγκτή (ή του ελεγκτικού γραφείου) και της ελεγχόμενης εταιρίας. Οι κίνδυνοι αυτοί μπορούν να προκύψουν από «οικονομική, προσωπική, επιχειρηματική, εργασιακή ή άλλη σχέση» μεταξύ τους, με αποτέλεσμα «ένας αντικειμενικός, συνετός και ενημερωμένος τρίτος, λαμβάνοντας υπόψη τις εφαρμοζόμενες διασφαλίσεις, να κατέληγε στο συμπέρασμα ότι υπονομεύεται η ανεξαρτησία του νόμιμου ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου».

64. Το ίδιο αυτό άρθρο, στην παράγραφο 4, αποκλείει τη δυνατότητα νόμιμου ελεγκτή ή ελεγκτικού γραφείου να εκπληρώσουν την επαγγελματική αποστολή τους στην υπηρεσία ελεγχόμενης εταιρίας με την οποία «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».

³⁰ Η πρώτη και η δεύτερη αιτιολογική σκέψη της εν λόγω σύστασης έχουν ως εξής: «η ανεξαρτησία των προσώπων [...] που είναι επιφορτισμένα με τη διενέργεια του εκ του νόμου προβλεπόμενου ελέγχου [...] των λογαριασμών των εταιρειών έχει ουσιώδη σημασία για την εμπιστοσύνη του κοινού στις εκθέσεις που καταρτίζουν οι ελεγκτές αυτοί. Ενισχύει την αξιοπιστία των δημοσιευόμενων χρηματοοικονομικών πληροφοριών και αποβαίνει προς όφελος των επενδυτών, των πιστωτών, των απασχολούμενων και όλων εκείνων που έχουν συμφέροντα στις εταιρείες της ΕΕ, και ιδίως στις εταιρείες με χαρακτήρα δημοσίου συμφέροντος (όπως οι εισηγμένες εταιρείες, τα πιστωτικά ιδρύματα, οι ασφαλιστικές εταιρείες, οι ΟΣΕΚΑ και οι επιχειρήσεις επενδυτικών υπηρεσιών). [...] Η ανεξαρτησία των ελεγκτών αποτελεί επίσης τον καλύτερο τρόπο με τον οποίο μπορεί να καταδειχθεί στο κοινό και στις ρυθμιστικές αρχές ότι οι ορκωτοί ελεγκτές και οι ελεγκτικές εταιρείες εκπληρώνουν τα καθήκοντά τους τηρώντας τις καθιερωμένες αρχές επαγγελματικής δεοντολογίας και ιδίως εκείνες που εξασφαλίζουν την ακεραιότητα και την αντικειμενικότητα του ελέγχου».

³¹ Κατά το άρθρο 4 της οδηγίας 2006/43, «[ο]ι αρμόδιες αρχές ενός κράτους μέλους δύνανται να χορηγούν άδεια μόνο σε φυσικά πρόσωπα ή γραφεία που έχουν τα απαιτούμενα εχέγγυα εντιμότητας». Με παρόμοια διατύπωση, το άρθρο 3 της όγδοης οδηγίας αναφερόταν σε «έντιμα πρόσωπα».

³² Αιτιολογική σκέψη 9 της οδηγίας 2006/43: «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».

65. Οι απαγορεύσεις αυτές καθιστούν σαφές ότι, από άποψη συστηματικής ερμηνείας της οδηγίας 2006/43, πρέπει να διαφυλαχθεί ένα από τα ουσιώδη στοιχεία της ακεραιότητας ή της εντιμότητας των ελεγκτών, χωρίς να εκλείψει η εμπιστοσύνη του κοινού: η απουσία συγκρούσεων συμφερόντων, πραγματικών ή ευλόγως προβλέψιμων, που επηρεάζουν ή ενδέχεται να επηρεάσουν την επαγγελματική τους αποστολή.

66. Κατά τον νομοθέτη της Ένωσης, η ανεξαρτησία του νόμιμου ελεγκτή είναι σημαντική τόσο στην εξωτερική όσο και στην εσωτερική της διάσταση και πρέπει να εξαιρεθεί, στην αντίληψη του κοινού, κάθε υπόνοια περί υπέρμετρης *εγγύτητας* μεταξύ του ελέγχοντος και του ελεγχόμενου³³.

67. Οι προβληματισμοί αυτοί είναι λογικοί αν ληφθεί υπόψη η έννοια και η δικαιολόγηση των υποχρεωτικών ελέγχων των λογαριασμών, καθώς και η ίδια η λειτουργία της δημοσιότητας των οικονομικών καταστάσεων των εταιριών σε μια οικονομία της αγοράς.

68. Η αντίληψη των τρίτων, στο πλαίσιο αυτό, μνημονεύεται επίσης στο άρθρο 22, παράγραφος 1, *in fine*, της οδηγίας 2006/43: η σχέση μεταξύ του νόμιμου ελεγκτή (ή του ελεγκτικού γραφείου) και της ελεγχόμενης οντότητας δεν μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα «ένας αντικειμενικός, συνετός και ενημερωμένος τρίτος, λαμβάνοντας υπόψη τις εφαρμοζόμενες διασφαλίσεις, να κατέληγε στο συμπέρασμα ότι υπονομεύεται η ανεξαρτησία του νόμιμου ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου».

69. Εν ολίγοις, είναι εξίσου απευκταία η σχέση που μπορεί να προκαλέσει σύγκρουση συμφερόντων, όπως και εκείνη που θα εκληφθεί ευλόγως ως ενδεχόμενη αιτία συγκρούσεως συμφερόντων.

4. Εφαρμογή των ως άνω κριτηρίων στην υπό κρίση υπόθεση

70. Η παραδοχή η οποία πρέπει να ληφθεί ως αφετηρία εν προκειμένω είναι ότι ο κύριος εταίρος ελέγχου δεν μπορούσε να αναλάβει βασική διευθυντική θέση στην ελεγχόμενη οντότητα ενόσω ασκούσε τα καθήκοντά του σε σχέση με ελεγκτική εργασία ούτε για χρονική περίοδο δύο ετών μετά την παύση των καθηκόντων αυτών.

71. Όπως προαναφέρθηκε, η απαγόρευση αυτή παραβιάστηκε, πράγμα που αναγνωρίζεται, τουλάχιστον σιωπηρώς, από τον ίδιο τον ενδιαφερόμενο, ο οποίος ζητεί μόνον τη μείωση (και όχι την ακύρωση) του προστίμου που του επιβλήθηκε.

72. Το γεγονός ότι ο κύριος εταίρος ελέγχου ελεγκτικού γραφείου συνάπτει σύμβαση εργασίας (για την ανάληψη βασικής διευθυντικής θέσης) με την ελεγχόμενη οντότητα, ενόσω εκτελεί τα καθήκοντά του στο ελεγκτικό γραφείο, καταδεικνύει ενδεχόμενη σύγκρουση συμφερόντων, ικανή να επηρεάσει την ανεξαρτησία του.

³³ Η αμερικανική προσέγγιση είναι παρεμφερής. Κατά το Ανώτατο Δικαστήριο των Ηνωμένων Πολιτειών, «the SEC requires the filing of audited financial statements to obviate the fear of loss from reliance on inaccurate information, thereby encouraging public investment in the Nation's industries. It is therefore not enough that financial statements *be* accurate; the public must also *perceive* them as being accurate. Public faith in the reliability of a corporation's financial statements depends on the public perception of the outside auditor as an independent professional [...] If investors were to view the auditor as an advocate for the corporate client, the value of the audit function itself might well be lost» (η έμφαση υπάρχει στο πρωτότυπο). *United States v. Arthur Young and Co.*, 465 US 805, 819 n. 15 (1984).

73. Η διαπίστωση αυτή δεν αναιρείται από το γεγονός ότι η πραγματική ισχύς της συμβατικής σχέσης, η οποία συμφωνήθηκε όταν ο ενδιαφερόμενος δεν είχε ακόμη εγκαταλείψει τη θέση του κύριου εταίρου ελέγχου (κάτι που συνέβη στις 31 Αυγούστου 2018), καθυστέρησε πολλούς μήνες να ξεκινήσει, μέχρι τη δημοσίευση της έκθεσης ελέγχου για την οικονομική χρήση 2018.

74. Αυτό που έχει σημασία (και αυτό που θα μπορούσε να συναγάγει ένας «αντικειμενικός, συνετός και ενημερωμένος» τρίτος) είναι ότι, μολονότι η σύμβαση συνήφθη στις 12 Ιουλίου 2018, μετά την υπογραφή της έκθεσης ελέγχου, κατά το χρονικό αυτό σημείο εξακολουθούσε να υφίσταται επαγγελματική σχέση μεταξύ του υπεύθυνου για τον έλεγχο κύριου εταίρου ελέγχου (ή του ελεγκτικού γραφείου) και της ελεγχόμενης εταιρίας.

75. Επιπλέον, είναι λογικό να συναχθεί ότι η διαδικασία διαπραγμάτευσης των όρων εργασίας με την ελεγχόμενη εταιρία εξελίχθηκε όχι μόνο με βάση τη θέση εκείνου που ήταν ο κύριος εταίρος ελέγχου του ελεγκτικού γραφείου, αλλά και όταν αυτός ήταν υπεύθυνος για τις ελεγκτικές εργασίες σε σχέση με την υποκείμενη στον έλεγχο του εταιρία. Τούτο θα μπορούσε να το συναγάγει και πάλι ένας «αντικειμενικός, συνετός και ενημερωμένος» τρίτος.

76. Επομένως, καθοριστικός παράγοντας για την εκτίμηση αυτή δεν είναι το χρονικό σημείο κατά το οποίο ο κύριος εταίρος ελέγχου ξεκινά να κατέχει, *de facto*, διευθυντική θέση στην ελεγχόμενη εταιρία αλλά η ημερομηνία κατά την οποία συμφωνεί μαζί της να αναλάβει τα εν λόγω καθήκοντα.

77. Από τη σύμβαση αυτή προκύπτουν ήδη αμοιβαίες υποχρεώσεις, οι οποίες δεν συνάδουν με την ιδιότητα του κύριου εταίρου ελέγχου που είναι υπεύθυνος του ελεγκτικού γραφείου το οποίο είχε αναλάβει τον υποχρεωτικό έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της ελεγχόμενης εταιρίας.

78. Επιπλέον, η εν λόγω σύμβαση δημιουργεί υπόνοιες για τα πεπραγμένα, με αποτέλεσμα να εκλαμβάνεται, λογικά, εξωτερικά ως εκφράζουσα μια πραγματική ή δυνητική σύγκρουση, αντίθετη προς την ανεξαρτησία και την αμεροληψία του ίδιου του κύριου εταίρου ελέγχου και του ελεγκτικού γραφείου, η οποία θα μπορούσε να έχει επηρεάσει την αξιοπιστία του υποχρεωτικού ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων της ελεγχόμενης εταιρίας.

V. Πρόταση

79. Κατόπιν των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο *Helsingin hallinto-oikeus* (διοικητικό πρωτοδικείο Ελσίνκι, Φινλανδία) ως εξής:

«Το άρθρο 22α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/43/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 2006, για τους υποχρεωτικούς ελέγχους των ετήσιων και των ενοποιημένων λογαριασμών, για την τροποποίηση των οδηγιών 78/660/ΕΟΚ και 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου και για την κατάργηση της οδηγίας 84/253/ΕΟΚ του Συμβουλίου, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2014/56/ΕΕ, έχει την έννοια ότι ο κύριος εταίρος ελέγχου ενός ελεγκτικού γραφείου αναλαμβάνει βασική διευθυντική θέση στην ελεγχόμενη εταιρία όταν συνάπτει με αυτήν τη σχετική σύμβαση εργασίας, ακόμη και αν η πραγματική ενσωμάτωσή του στην ελεγχόμενη εταιρία πραγματοποιείται μερικούς μήνες μετά τη σύναψη της σύμβασης.»