



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
MANUELA CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONY
přednesené dne 10. prosince 2020¹

Věc C-950/19

A

za přítomnosti:

Patentti-ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Helsingin hallinto-oikeus (Správní soud v Helsinkách, Finsko)]

„Řízení o předběžné otázce – Auditori – Směrnice 2006/43/ES – Článek 22a – Karenční doba pro přechod bývalých statutárních auditorů k auditované společnosti – Porušení zákazu nástupu na pozici člena vrcholového vedení auditovaného subjektu – Nezávislost auditorů“

1. Směrnice 2006/43/ES² stanoví, že auditori musí být nezávislí na auditovaném subjektu a nesmí se účastnit rozhodovacího procesu tohoto subjektu.

2. Jeden ze zákonných požadavků stanovených k zajištění této nezávislosti byl přijat v roce 2014 směrnicí 2014/56/EU³ tak, že do směrnice 2006/43 vložila nové pravidlo, článek 22a, podle kterého ti, kteří mají postavení „klíčového auditorského partnera na auditorské zakázce“⁴, nemohou po určité době nastoupit na pozici člena vrcholového vedení auditovaného subjektu⁵.

3. Od roku 2014 tento zákaz, který předtím logicky platil během období, kdy byl klíčový auditor hlavním zodpovědným za povinný audit účetních závěrek auditovaného podniku, platí i pro následující období (během jednoho nebo dvou let podle toho, zda se jedná o subjekty veřejného zájmu či nikoli)⁶ od ukončení jeho činnosti jako takového klíčového auditora na auditorské zakázce.

4. V projednávaném případě byl „klíčový auditorský partner“ auditorské společnosti před tím, než ukončil činnost jako klíčový auditor na auditorské zakázce, přijat na významnou pozici člena vrcholového vedení auditovaného subjektu.

1 – Původní jazyk: španělština.

2 – Směrnice Evropského parlamentu a Rady ze dne 17. května 2006 o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek, o změně směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS a o zrušení směrnice Rady 84/253/EHS (Úř. věst. 2006, L 157, s. 87).

3 – Směrnice Evropského parlamentu a Rady ze dne 16. dubna 2014, kterou se mění směrnice 2006/43/ES o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek (Úř. věst. 2014, L 158, s. 196).

4 – Článek 22 bis upravuje dvě kategorie subjektů: a) statutární auditori nebo klíčoví auditorští partneři auditori auditorské společnosti; a b) ostatní auditorští partneři auditorských společností a zaměstnanci. Osoba sankcionovaná v projednávaném případě patřila do první z těchto kategorií.

5 – Toto pravidlo se již objevilo v původním znění směrnice 2006/43 (čl. 42 odst. 3), ale pouze pro subjekty veřejného zájmu. Jeho aplikace na ostatní subjekty, jejichž účetnictví podléhá auditu, probíhá od roku 2014.

6 – Podle předkládacího rozhodnutí byla v projednávaném případě lhůta dva roky, což vede k domněnce, že auditovaná společnost byla subjektem veřejného zájmu.

5. Poté, co příslušný orgán (výbor pro audit)⁷ sankcionoval uvedené řízení, tento auditor napadl pokutu, která mu byla uložena, žalobou k předkládajícímu soudu. Tento soud položil Soudnímu dvoru předběžnou otázku, kterou ho žádá o výklad čl. 22a odst. 1 písm. a) směrnice 2006/43.

6. Odpověď Soudního dvora umožní určit, zda k nástupu na pozici v auditovaném podniku dochází v okamžiku, kdy klíčový auditor s tímto podnikem uzavře pracovní smlouvu, nebo až tehdy, kdy skutečně začne vykonávat vedoucí funkce.

I. Právní rámec

A. Unijní právo. Směrnice 2006/43

7. Článek 2 („Definice“) stanoví:

„Pro účely této směrnice se rozumí:

2. „statutárním auditorem“ fyzická osoba, kterou v souladu s touto směrnicí schválí příslušné orgány členského státu k provádění povinných auditů;
3. „auditorskou společností“ právnická osoba nebo jiný subjekt bez ohledu na jeho právní formu, který v souladu s touto směrnicí schválí příslušné orgány členského státu k provádění povinných auditů;

[...]

16. „klíčovým auditorským partnerem (partnery)“

- a) jeden nebo více statutárních auditorů, kteří jsou auditorskou společností pověřeni k provedení určité auditorské zakázky, v níž mají hlavní odpovědnost za provedení povinného auditu jménem auditorské společnosti,
- b) v případě auditu skupiny nejméně jeden nebo více statutárních auditorů, kteří jsou určeni auditorskou společností jako hlavní odpovědné osoby za provedení povinného auditu na úrovni skupiny, a jeden nebo více statutárních auditorů, kteří jsou určeni jako hlavní odpovědné osoby na úrovni významných dceřiných společností, nebo
- c) jeden nebo více statutárních auditorů, kteří podepisují zprávu auditora.“

8. Článek 22 („Nezávislost a nestrannost“) stanoví:

„1. Členské státy zajistí, aby statutární auditori nebo auditorské společnosti a fyzické osoby, které by mohly přímo či nepřímo ovlivnit výsledek povinného auditu, byli při provádění povinného auditu nezávislí na auditovaném subjektu a neúčastnili se jeho rozhodování.

Nezávislost se vyžaduje přinejmenším jak v průběhu období, za které je auditovaná účetní závěrka sestavena, tak po dobu provádění auditu.

Členské státy zajistí, aby statutární auditor nebo auditorská společnost přijali všechna přiměřená opatření k tomu, aby jejich nezávislost při provádění povinného auditu nebyla ovlivněna žádným existujícím nebo potenciálním střetem zájmů nebo obchodním či jiným přímým nebo nepřímým vztahem, jehož se účastní statutární auditor nebo auditorská společnost provádějící povinný audit

7 – Tento výbor je oficiálním orgánem Patentti-ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta (Úřad duševního vlastnictví, Finsko).

a případně rovněž sítí, do které auditorská společnost patří, vedoucí pracovníci, auditori, zaměstnanci a další fyzické osoby, jejichž služby statutární auditor nebo auditorská společnost využívají nebo mají pod kontrolou, nebo osoby přímo či nepřímo spojené se statutárním auditorem nebo auditorskou společností vztahem kontroly.

Statutární auditor nebo auditorská společnost povinný audit neprovede, pokud hrozí, že by při provádění povinného auditu mohlo dojít k sebehodnocení, prosazování vlastního zájmu, vzniku protekčního vztahu, spřízněnosti či k zastrašování, jejichž příčinou by byl finanční, osobní, obchodní, zaměstnanecký či jiný vztah mezi:

- statutárním auditorem, auditorskou společností, její sítí či jakoukoli fyzickou osobou, která by mohla ovlivnit výsledek povinného auditu, a
- auditovaným subjektem,

na jehož základě by nestranná, rozumná a informovaná třetí osoba dospěla s přihlédnutím k příslušným zárukám k závěru, že došlo k ohrožení nezávislosti statutárního auditora nebo auditorské společnosti.

2. Členské státy zajistí, aby statutární auditor, auditorská společnost, jejich klíčoví auditorští partneři, jejich zaměstnanci a jakékoliv další fyzické osoby, jejichž služby statutární auditor nebo auditorská společnost využívají nebo mají pod kontrolou a které se přímo podílejí na činnosti související s povinným auditem, a osoby s nimi úzce propojené ve smyslu čl. 1 odst. 2 směrnice Komise 2004/72/ES [...] nesměli držet žádné finanční nástroje vydané, jištěné nebo jinak podporované auditovaným subjektem v oblasti činností souvisejících s povinným auditem, vyjma podílů vlastněných nepřímo prostřednictvím fondů diverzifikovaného kolektivního investování, včetně spravovaných fondů, jako jsou penzijní fondy nebo životní pojištění, ani na takových nástrojích mít hmotný zájem a přímý podíl na prospěchu z nich nebo se účastnit jakékoli transakce s nimi.

3. Členské státy zajistí, aby statutární auditor nebo auditorská společnost v pracovních materiálech k auditu dokumentovali všechna významná ohrožení své nezávislosti, jakož i opatření přijatá k jejich zmírnění.

4. Členské státy zajistí, aby se osoby nebo společnosti uvedené v odstavci 2 nesměly účastnit povinného auditu žádného konkrétního auditovaného subjektu ani jinak ovlivňovat jeho výsledek, pokud:

- a) jsou vlastníky finančních nástrojů auditovaného subjektu kromě podílů vlastněných nepřímo prostřednictvím fondů diverzifikovaného kolektivního investování;
- b) jsou vlastníky finančních nástrojů subjektu spřízněného s auditovaným subjektem, kdy vlastnictví takových nástrojů by mohlo vyvolat střet zájmů nebo být takto obecně vnímáno, kromě podílů vlastněných nepřímo prostřednictvím fondů diverzifikovaného kolektivního investování, protože vlastnictví těchto nástrojů by mohlo vyvolat střet zájmů nebo být takto obecně vnímáno;
- c) v rámci období uvedeného v odstavci 1 byly s daným auditovaným subjektem v zaměstnaneckém nebo obchodním či jiném vztahu, který by mohl vyvolat střet zájmů nebo být takto obecně vnímán.

5. Osoby nebo společnosti uvedené v odstavci 2 nesmějí požadovat ani přijímat peněžité a nepeněžité dary nebo výhody od auditovaného subjektu nebo jiného subjektu, který je s ním spojen, ledaže by nestranná, rozumná a informovaná třetí osoba jejich hodnotu označila za nepodstatnou nebo bezvýznamnou.

6. V případě, že je v průběhu období, za které je auditovaná účetní závěrka sestavena, auditovaný subjekt převzat nebo fúzuje s jiným subjektem nebo tento subjekt převezme, přistoupí statutární auditor nebo auditorská společnost ke zjištění a posouzení jakýchkoli stávajících či nedávných zájmů nebo vztahů s tímto subjektem (včetně neauditorských služeb poskytnutých danému subjektu), které by vzhledem k přijatým zárukám mohly ohrozit jeho nezávislost a schopnost pokračovat v povinném auditu poté, co fúze nebo akvizice nabude účinnosti.

Statutární auditor nebo auditorská společnost bezodkladně avšak nejpozději do tří měsíců přijme veškerá nezbytná opatření, jimiž ukončí všechny stávající zájmy nebo vztahy, které by ohrozily jeho či její nezávislost, a v případě potřeby přijme takové záruky, jimiž riziko ohrožení nezávislosti na základě dřívějších a stávajících zájmů a vztahů omezí na minimum.“

9. Článek 22a („Zaměstnávání bývalých statutárních auditorů nebo zaměstnanců statutárních auditorů nebo auditorských společností v auditovaných subjektech“) zní:

„1. Členské státy zajistí, aby statutární auditor nebo klíčový auditorský partner, který jménem auditorské společnosti vykonává povinný audit, před uplynutím nejméně jednoho roku, nebo v případě povinného auditu subjektů veřejného zájmu před uplynutím nejméně dvou let, od ukončení své činnosti jako statutárního auditora nebo klíčového auditorského partnera na auditorské zakázce nesměl:

- a) nastoupit na pozici člena vrcholového vedení auditovaného subjektu;
- b) stát se případně členem výboru pro audit auditovaného subjektu, anebo, v případě, že takový výbor neexistuje, orgánu, který vykonává rovnocenné funkce jako výbor pro audit;
- c) stát se nevýkonným členem správního orgánu nebo členem dozorčího orgánu auditovaného subjektu.

2. Členské státy zajistí, že zaměstnanci a společníci, kteří nejsou klíčovými auditorskými partnery, statutárního auditora nebo auditorské společnosti vykonávající povinný audit, ani jiné fyzické osoby, jejichž služby tento statutární auditor nebo tato auditorská společnost využívá nebo má pod kontrolou, nesmějí v případě svého osobního jmenování do funkce statutárního auditora přijímat funkce uvedené v odst. 1 písm. a), b) a c) po období nejméně jednoho roku od doby, kdy se přímo podíleli na auditorské zakázce.“

10. Článek 22b („Příprava na povinný audit a posuzování rizika ohrožení nezávislosti“) stanoví:

„Členské státy zajistí, aby statutární auditor nebo auditorská společnost před přijetím auditorské zakázky nebo při jejím pokračování, posoudili a zdokumentovali tyto skutečnosti:

- zda statutární auditor nebo auditorská společnost splňují požadavky uvedené v článku 22 této směrnice;

[...]“

B. Finské právo. Tilintarkastuslaki 1141/2015 ze dne 18. září 2015⁸

11. Podle ustanovení § 11 odst. 1 v kapitole 4 zákona o auditu nesmí statutární auditor nebo klíčový odpovědný auditor, který pro auditorskou společnost provádí povinný audit, nastoupit na následující pozice před uplynutím minimálně jednoho roku od tohoto povinného auditu:

- 1) člena vrcholového vedení auditovaného subjektu;
- 2) člena výboru pro audit auditovaného subjektu nebo orgánu, který vykonává rovnocenné funkce jako výbor pro audit;
- 3) člena správního orgánu bez příslušnosti k vedení společnosti nebo člena v dozorčím orgánu auditovaného subjektu.

12. Podle § 11 odst. 2 kapitoly 4 činí lhůta dva roky, je-li předmětem auditu subjekt veřejného zájmu.

13. Podle ustanovení § 5 odst. 1 kapitoly 10 může výbor pro audit uložit pokutu, pokud statutární auditor poruší lhůtu uvedenou v § 11, týkající se přechodu statutárního auditora k auditovanému subjektu. Podle ustanovení § 5 odst. 2 může výše této pokuty činit až 50 000 eur.

14. Paragraf 7 odst. 1 kapitoly 10 stanoví, že při přijímání rozhodnutí o uložení sankce se přihlíží ke všem relevantním okolnostem, jako jsou:

- 1) závažnost a doba trvání porušení;
 - 2) míra odpovědnosti auditora;
 - 3) ochota auditora spolupracovat s příslušnými orgány;
 - 4) pokuty dříve uložené auditorovi a
 - 5) rozsah škody nebo následků, které byly způsobeny zjištěným jednáním nebo opomenutím.
15. Podle § 7 odst. 2 kapitoly 10 musí být v rozhodnutí o peněžité sankci kromě okolností uvedených v prvním odstavci přihlédnuto k:
- 1) majetkovým poměrům auditora;
 - 2) rozsahu výhod, které auditor získal.

II. Skutkové okolnosti a předběžná otázka

16. KHT A (dále jen „klíčový auditor“) pracoval od roku 2014 jako klíčový auditorský partner auditorské společnosti Y Oy (dále jen „auditorská společnost“).

17. Dne 5. února 2018 v rámci poskytování služeb auditorské společnosti X Oyj (dále jen „auditovaná společnost“) za rok 2017 podepsal klíčový auditor zprávu auditora týkající se roční účetní závěrky posledně uvedeného subjektu.

18. Dne 12. července 2018 uzavřel klíčový auditor pracovní smlouvu s auditovanou společností, aby se stal finančním ředitelem a členem vedení.

⁸ – Zákon o auditu 1141/2015 ze dne 18. září 2015 (dále jen „zákon o auditu“).

19. Jedno z ustanovení této smlouvy stanovilo, že klíčový auditor skutečně na tuto pozici člena vedení nastoupí až v únoru 2019. Podpis smlouvy byl zveřejněn formou burzovního sdělení.

20. Dne 31. srpna 2018 klíčový auditor ukončil výkon funkce ve vztahu k auditorské společnosti, což bylo oznámeno ve sdělení zaslaném téhož dne výboru pro audit.

21. Auditovaná společnost písemně potvrdila, že klíčový auditor v ní před zveřejněním zprávy auditora za rok 2018 nebude působit v pozici člena vrcholového vedení ani na žádné jiné pozici, v níž by byl odpovědný za finance nebo účetnictví této společnosti.

22. Rozhodnutím ze dne 13. listopadu 2018 uložil výbor pro audit klíčovému auditorovi pokutu ve výši 50 000 eur za nedodržení období zákazu stanoveného v článku 11 kapitoly 4 zákona o auditu.

23. V únoru 2019 klíčový auditor poté, co podepsal roční účetní závěrku auditované společnosti za rok 2018, začal vykonávat řídicí funkce v této společnosti v souladu se zněním smlouvy.

24. Klíčový auditor napadl rozhodnutí o uložení pokuty žalobou u Helsingin hallinto-oikeus (Správní soud v Helsinkách, Finsko).

25. Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že žaloba nezpochybňuje porušení zákazu, ale závažnost porušení a výše uložené sankce. Podle klíčového auditora by měla být tato sankce snížena alespoň na polovinu její výše.

26. Argumenty uplatněné žalobcem na podporu jeho návrhu byly⁹:

- Jeho spolupráce se správními orgány a jeho transparentní chování, pokud jde o rozhodující okolnosti sankce.
- K nástupu na pozici došlo, když začal vykonávat funkci v auditované společnosti (únor 2019), a nikoliv v okamžiku podpisu smlouvy. Proto porušil období zákazu až od února 2019.
- Od podpisu zprávy auditora za rok 2017 (únor 2018) ztratil žalobce možnost ovlivňovat kontrolu ročních účetních závěrek auditované společnosti. Období zákazu tedy má být počítáno od tohoto okamžiku.
- Změna auditora pro rok 2018, jak vyplývá ze zápisu v obchodním rejstříku, ve spojení se skutečností, že klíčový auditor vykonával funkci finančního ředitele v auditované společnosti až po podpisu roční účetní závěrky této společnosti za rok 2018, svědčí o tom, že jmenování finančním ředitelem této společnosti nevedlo k žádnému ohrožení nezávislosti auditu.

27. Výbor pro audit vyjádřil se žalobou nesouhlas, přičemž uvedl, že¹⁰:

- Období zákazu nezačalo plynout v okamžiku podpisu roční účetní závěrky za rok 2017, ale dne 12. července 2018, s podpisem smlouvy.
- Klíčový auditor nastoupil na pozici, když podepsal smlouvu s auditovaným podnikem. Cílem sporného zákazu je zejména zaručit nezávislost auditora, která musí být rovněž posouzena z vnějšího hlediska.

9 – Body 4, 5 a 6 předkládacího rozhodnutí.

10 – Body 7, 8 a 9 předkládacího rozhodnutí.

- Podpis smlouvy představuje viditelný faktor, který přímo ovlivňuje chování a vyhlídky toho, kdo ji uzavře, jeho zaměstnavatele a akcionářů.
- Při uložení sankce byly zváženy všechny okolnosti stanovené zákonem o auditu.

28. Za těchto okolností pokládá Helsingin hallinto-oikeus (Správní soud v Helsinkách) Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

- „1. Musí být čl. 22a odst. 1 (vložený směrnicí 2014/56/EU) směrnice 2006/43/ES vykládán v tom smyslu, že klíčový odpovědný auditor nastupuje na takovou pozici, kterou stanoví tento odstavec, okamžikem uzavření příslušné pracovní smlouvy?
2. V případě záporné odpovědi na první otázku: Musí být čl. 22a odst. 1 (vložený směrnicí 2014/56/EU) směrnice 2006/43/ES vykládán v tom smyslu, že klíčový odpovědný auditor nastupuje na takovou pozici, kterou stanoví tento odstavec, zahájením výkonu funkce na dotčené pozici?“

III. Řízení před Soudním dvorem

29. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce došla kanceláři Soudního dvora dne 17. prosince 2019.
30. Písemné vyjádření předložila pouze Komise. Konání jednání nebylo považováno za nezbytné.

IV. Analýza

A. Úvodní upřesnění

31. Předkládající soud má pochybnosti o tom, jakým způsobem je třeba vykládat výraz použitý v čl. 22a odst. 1 písm. a) směrnice 2006/43 k vymezení jednoho ze zákazů uložených auditorům.
32. Jak již bylo uvedeno, toto ustanovení zakazuje, aby klíčový auditor po určitou dobu od ukončení činnosti na auditorské zakázce „nastoupil[l] na pozici člena vrcholového vedení“ auditovaného subjektu¹¹.
33. Předběžná otázka (ačkoli je rozdělena na dvě, ve skutečnosti jde jen o jednu otázku) je velmi přesná a je omezena na určení data rozhodujícího pro konstatování, že došlo k *nastoupení* na pozici: v okamžiku podepsání smlouvy mezi klíčovým auditorem a auditovanou společností (červenec 2018) nebo v okamžiku, kdy klíčový auditor začal vykonávat funkci v uvedené společnosti (únor 2019).
34. Podle předkládacího rozhodnutí nemá volba jednoho či druhého data vliv na uznání existence sankcionovatelného jednání. Klíčový auditor nepožaduje zrušení, ale snížení uložené pokuty, čímž tedy implicitně připouští, že k protiprávnímu jednání každopádně došlo.
35. Zdá se tedy, že posouzení relevantního data je důležité pouze jako faktor pro snížení výše pokuty v souladu s čl. 7 odst. 1 kapitolou 10 zákona o auditu.

11 – Účastníci řízení diskutovali o okamžiku, kdy statutární auditor nebo klíčový auditorský partner „[ukončil činnost] statutárního auditora nebo klíčového auditorského partnera“, jako okamžiku, od kterého se počítá období zákazu, ale předkládající soud zřejmě nemá pochybnosti o tomto aspektu, který v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce není uveden.

B. Obecný kontext směrnice 2006/43

36. Harmonizovaná právní úprava auditu má původ ve Smlouvě o založení Evropského hospodářského společenství, ve které bylo dohodnuto, že Rada a Komise budou vykonávat funkce za účelem koordinovat v nezbytném rozsahu záruky vyžadované od společností v členských státech za účelem ochrany zájmů akcionářů a třetích osob¹².

37. Na tomto právním základě byly přijaty čtvrtá¹³, sedmá¹⁴ a osmá¹⁵ směrnice Rady, které v uvedeném pořadí stanoví minimální harmonizovaný obsah, který musí mít roční účetní závěrky, konsolidované účetní závěrky a podmínky pro schvalování odborníků pověřených auditem účetní závěrky na vnitřním trhu.

38. V osmé směrnici byla zavedena první pravidla týkající se nezávislosti auditorů: osoby oprávněné k provádění povinného auditu účetních dokumentů musí být „nezávislé a bezúhonné“¹⁶.

39. V průběhu následujících let Komise prostřednictvím různých sdělení, nezávazných iniciativ a nástrojů¹⁷ podporovala nezávislost auditorů, čímž vytvářela vhodný základ k přijetí směrnice 2006/43¹⁸.

40. Již ve svém původním znění směrnice 2006/43 podrobně upravovala nezávislost auditora, jíž byla věnována část kapitoly IV této směrnice („profesní etika, nezávislost, objektivita, důvěrnost a profesní tajemství“)¹⁹.

41. V témže původním znění stanovila směrnice 2006/43 období zákazu, jehož se týká tento spor, i když v kapitole X této směrnice („Zvláštní ustanovení pro povinný audit subjektů veřejného zájmu“)²⁰.

42. Současná verze směrnice 2006/43 je výsledkem novelizace provedené směrnicí 2014/56, kterou se mění článek 22 a doplňuje nový článek 22a, o jehož výklad žádá předkládající soud²¹. Kromě ustanovení, jejichž účelem je zaručit dobrou pověst auditorů, navíc obsahuje další ustanovení, která mají konkrétně za cíl zajistit jejich nezávislost.

12 – Článek 54 odst. 3 písm. g).

13 – Čtvrtá směrnice Rady 78/660/EHS ze dne 25. července 1978, založená na čl. 54 odst. 3 písm. g) Smlouvy, o ročních účetních závěrkách některých forem společností (Úř. věst. 1978, L 222, s. 11; Zvl. vyd. 17/01, s. 21).

14 – Sedmá směrnice Rady 83/349/EHS ze dne 13. června 1983, založená na čl. 54 odst. 3 písm. g) Smlouvy o konsolidovaných účetních závěrkách (Úř. věst. 1983, L 193, s. 1; Zvl. vyd. 17/01, s. 58).

15 – Osmá směrnice Rady 84/253/EHS ze dne 10. dubna 1984, založená na čl. 54 odst. 3 písm. g) Smlouvy o EHS o schvalování osob pověřených prováděním povinného auditu účetních dokumentů (Úř. věst. 1984, L 126, s. 20; Zvl. vyd. 17/01, s. 75).

16 – Tato zmínka uvedená v třetím bodě odůvodnění se odráží v článku 3 (pokud jde o dobrou pověst) a v člancích 24 a 27 (pokud jde o nezávislost) osmé směrnice.

17 – Viz například zelenou knihu Komise ze dne 24. července 1996 o úloze, postavení a odpovědnosti statutárního auditora v Evropské unii (Úř. věst. 1996, ES C 321, s. 1), sdělení Komise o povinném auditu v Evropské unii: jak dále (Úř. věst. 1998, ES C 143, s. 12), doporučení Komise ze dne 16. května 2002, Nezávislost statutárních auditorů v EU: soubor základních principů (Úř. věst. 2002, L 191, s. 22; dále jen „doporučení Komise“) nebo sdělení ze dne 21. května 2003 o posílení povinného auditu v EU (Úř. věst. 2003, C 236, s. 2).

18 – Takto to Komise odůvodnila v návrhu směrnice 2006/43 [návrh směrnice Evropského parlamentu a Rady o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek, [a] o změně směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS (COM/2004/0177)].

19 – Novou právní úpravou se změnilo směřování politiky v oblasti auditu na základě „nedávn[ého] nárůst[u] skandálů v USA a v EU, [který] jasně ukázal, že povinný audit je důležitým prvkem pro zajištění důvěryhodnosti a spolehlivosti účetních závěrek podniků“. Uvedené skandály vedly ve Spojených státech amerických k přijetí „Sarbanes-Oxley Act of 2002“, který podrobněji upravuje regulaci a dohled nad poskytováním služeb v oblasti auditu účetních dokladů. Mezi opatřeními, která jsou v něm stanovena, se nachází zavedení období zákazu („cooling-off period“) podobného období, o které jde v tomto řízení.

20 – Podle článku 42 odst. 3 „statutární auditor nebo klíčový auditorský partner, který provádí povinný audit jménem auditorské společnosti, nesmí přijmout klíčovou řídicí funkci v auditovaném subjektu před uplynutím nejméně dvou let poté, co odstoupil jako statutární auditor nebo klíčový auditorský partner z provádění auditorské zakázky“.

21 – Novelizovaná verze článku 22 vyžaduje, aby byl auditor nezávislý „jak v průběhu období, za které je auditovaná účetní závěrka sestavena, tak po dobu provádění auditu“, a podrobněji upravuje povinnosti auditorů v případě možného ohrožení jejich nezávislosti.

C. Článek 22a směrnice 2006/43

43. Článkem 22a se realizuje obsah bodu 8 odůvodnění směrnice 2014/56, podle kterého „statutární auditoři [...] by neměli mít možnost přijímat funkce v auditovaném subjektu na úrovni vedení nebo představenstva po určitou přiměřenou dobu od skončení auditorské zakázky“.

44. Seznam zakázů uvedený v čl. 22a odst. 1 obsahuje zákaz, aby auditor „nastoupil[l] na pozici člena vrcholového vedení auditovaného subjektu“ [písm. a)]. Cílem předběžné otázky je odstranit pochybnosti o okamžiku, kdy dochází k tomuto *nastoupení* na pozici člena vrcholového vedení.

1. Doslovný výklad

45. Z doslovného hlediska z výkladu ustanovení, jehož jednotlivé jazykové verze se dosti liší použitými výrazy, nevyplývají jednoznačné výsledky.

46. Formulace použita v některých z těchto verzí by hovořila pro výklad, který klade důraz na *skutečný výkon funkce* v pozici člena vedení, a nikoli na okamžik, kdy se auditor tím, že podepíše smlouvu s auditovanou společností, zaváže pro tuto společnost pracovat²².

47. Jiné jazykové verze naopak nasvědčují opačné tezi, neboť se zdá, že nevyžadují skutečný výkon funkce v pozici člena vedení ve službách auditované společnosti, jelikož stačí pouhé přijetí této pozice prostřednictvím smlouvy²³.

48. Rozdíly mezi jazykovými verzemi tedy neumožňují použít znění pouze jedné z nich k vyvození skutečného významu ustanovení²⁴.

49. Je tedy třeba použít ostatní výkladová kritéria, která při výkladu obvykle používá Soudní dvůr²⁵, tedy účel normy a kontext, do něhož spadá.

2. Teleologický výklad

50. Jak Komise²⁶, tak výbor pro audit²⁷ se shodují na důležitosti vnějšího aspektu nezávislosti auditorů a navrhnou – v podstatě – teleologický výklad článku 22a směrnice 2006/43.

51. Poukazují na to, že období zakazu má za cíl zaručit uvedenou nezávislost, která je důležitá z vnitřního hlediska (vztahy mezi auditorem a auditovanou společností) a vnějšího hlediska: veřejnost spoléhá na nezávislost auditora, který by nebyl nezávislý, kdyby během plnění auditorské zakázky nebo poté, co ukončil svou činnost jako klíčový auditor na této zakázce, mohl okamžitě (nebo v blízké budoucnosti) nastoupit na pozici člena vrcholového vedení auditovaného podniku.

22 – V tomto smyslu viz francouzskou verzi („occuper un poste“).

23 – Zvláště v italské verzi („accettare una funzione dirigenziale di rilievo nell'ente sottoposto a revisione“) se zdůrazňuje, že by postačovalo akceptování pozice, a ne nutně skutečný výkon funkce. Pojem „assuma“, který je použit ve španělské („asuma un cargo directivo importante en la entidad auditada“) nebo portugalské („assume posições de gestão fundamentais na entidade auditada“) verzi, by se také mohl vykládat jako pouhé akceptování pozice. Sloveso „vastaanottaa“, které je použito ve finské verzi, by také připouštělo význam slova akceptovat ve smyslu bližším německé („übernehmen“) a anglické („take up a key management position“) verzi.

24 – Z ustálené judikatury vyplývá, že nelze bez dalšího upřednostnit čistě doslovný výklad jedné či několika jazykových verzí vícejazyčného textu unijního práva před ostatními, jelikož jednotné uplatňování ustanovení unijního práva vyžaduje, aby byla tato ustanovení vykládána na základě znění vypracovaných ve všech jazycích. Mimo jiné viz například rozsudek ze dne 26. září 2013, Komise v. Španělsko (C-189/11, EU:C:2013:587, bod 56).

25 – „V souladu s ustálenou judikaturou Soudního dvora je pro výklad ustanovení unijního práva třeba vzít v úvahu nejen jeho znění, ale i jeho kontext a cíle sledované právní úpravou, jejíž je součástí“ [rozsudek ze dne 3. září 2020, Niki Luftfahrt (C-530/19, EU:C:2020:635, bod 23)].

26 – Bod 13 písemného vyjádření Komise.

27 – Bod 9 předkládacího rozhodnutí.

52. Podle mého názoru má dotčený zákaz zabránit tomu, aby se auditor (nebo auditorská společnost, jejímž je klíčovým partnerem) dostal do pokušení vyhotovit zprávu, která bude příznivá pro auditovanou společnost a za kterou ho tato společnost v blízké budoucnosti *odmění* pozicí člena vedení.

53. V tomto smyslu uvedené pravidlo anticipuje nebezpečí, že auditor bude mít v současnosti nebo v blízké budoucnosti vlastní zájmy v auditovaných společnostech, které by mohly ovlivnit výkon jeho práce.

54. Ke střetu zájmů mezi povinností auditora a jeho (budoucími) vyhlídkami na získání práce v auditované společnosti může dojít, když smluvní vztah mezi ním a auditovanou společností vzniká nebo se připravuje během provádění auditu. Lze předpokládat, že pokud tomu tak je, práci klíčového auditora odpovědného za audit ovlivní jeho fiduciární povinnosti vůči jeho budoucímu zaměstnavateli.

55. Cílem tohoto pravidla je tedy pokud možno vyloučit motivaci, kterou by auditor mohl mít k tomu, aby plánoval nebo navázal smluvní vztah s auditovaným subjektem, dokud jedná jako klíčový auditorský partner na auditorské zakázce tohoto subjektu²⁸.

56. Zákaz, aby klíčový auditor nastoupil na pozici člena vedení v auditované společnosti, dokud působí jako klíčový auditor, a během určitého následného období, navíc chrání, jak tvrdí Komise a výbor pro audit, důvěru třetích osob v spolehlivé provádění auditu. Stejnou měrou přispívá k řádnému fungování trhů, jak uvádí devátý bod odůvodnění směrnice 2006/43²⁹.

57. Důvěra veřejnosti v to, že roční účetní závěrky odrážejí věrný a poctivý obraz společnosti, je klíčovým prvkem pro všechny, kdo mohou být v určitém vztahu s touto společností, ať už jsou to investoři, věřitelé, zaměstnanci nebo třetí osoby.

58. Důvěra v důvěryhodnost auditů účetních závěrek je z jiného hlediska mechanismem ochrany hodnoty podílu společníků nebo akcionářů a účinným nástrojem pro odpovídající řízení společnosti. Neexistence této důvěry přispívá ke ztrátě hodnoty podílu, a to jak z důvodu nedůvěry trhu, pokud jde o stav společnosti, tak z důvodu, že členové výkonného orgánu společnosti ji nemohou řídit bez spolehlivých informací.

59. Bod 1 odst. 1 doporučení Komise zdůrazňuje, že „hlavním prostředkem, jehož prostřednictvím auditor může prokázat veřejnosti, že povinný audit se provádí v souladu s těmito zásadami, je jednat nezávisle a být tak vnímán“ [neoficiální překlad]³⁰.

60. Tyto úvahy platí i v případě, že by bylo uznáno, že klíčový odpovědný partner auditorské společnosti by v určitém případě nemusel mít *skutečnou* možnost ovlivňovat výsledek analýzy účetní závěrky auditované společnosti.

61. Ochrana nezávislosti a nestrannosti výkonu jeho povolání totiž za každých okolností vyžaduje, aby klíčový auditorský partner před zahájením období zákazu a během něho nemohl nastoupit na pozici člena vedení auditované společnosti.

28 – Pokud jde o další zúčastněné auditory, toto ustanovení odkazuje na okamžik, ve kterém se přímo podílejí na vypracování zprávy auditora.

29 – „Funkce statutárních auditorů ve veřejném zájmu znamená, že se na kvalitu práce statutárního auditora spoléhá širší okruh osob a institucí. Dobrá kvalita auditu přispívá k řádnému fungování trhů tím, že zvyšuje pravdivost a efektivitu účetních závěrek.“

30 – V bodech 1 a 2 tohoto doporučení se uvádí: „Nezávislost auditorů má zásadní význam pro důvěru veřejnosti ve spolehlivost zpráv statutárních auditorů. Zvyšuje důvěryhodnost zveřejňovaných finančních informací a hodnotu pro investory, věřitele, zaměstnance a jiné osoby, které mají podíl na společnostech v EU. Tak je to zejména v případě společností, které jsou subjekty veřejného zájmu (například společnosti kótované na burze, úvěrové instituce, pojišťovny, SKIPCP a investiční společnosti). [...] Nezávislost je také hlavním nástrojem, jehož prostřednictvím mohou příslušníci tohoto povolání prokázat veřejnosti a regulačním orgánům, že auditori a auditorské společnosti vykonávají své úkoly na úrovni, která odpovídá stanoveným etickým zásadám, zejména zásadám bezúhonnosti a nestrannosti.“ [neoficiální překlad].

3. Systematický výklad

62. Dobrá pověst auditorů³¹ a důvěra veřejnosti v integritu (a kvalitu) jejich práce³² jsou prvky, které se předpisy Unie, které byly postupně přijaty v této oblasti, snažily chránit.

63. Článek 22 odst. 2 směrnice 2006/43 brání rizikům střetů zájmů mezi auditorem (nebo auditorskou společností) a auditovanou společností. Tato rizika mohou vzniknout z důvodu „finanční[ho], osobní[ho], obchodní[ho], zaměstnaneck[ého] či jin[ého] vztah[u]“ mezi nimi, na základě kterých „by nestranná, rozumná a informovaná třetí osoba dospěla s přihlédnutím k příslušným zárukám k závěru, že došlo k ohrožení nezávislosti statutárního auditora nebo auditorské společnosti“.

64. Tentýž článek v odstavci 4 vylučuje, aby auditor nebo auditorská společnost mohli vykonávat odbornou činnost pro auditovanou společnost, se kterou „v rámci období uvedeného v odstavci 1 byl[i] [...] v zaměstnaneckém nebo obchodním či jiném vztahu, který by mohl vyvolat střet zájmů nebo být takto obecně vnímán“.

65. Tato preventivní opatření zdůrazňují, že ze systematického hlediska je třeba při výkladu směrnice 2006/43 zachovat jednu z podstatných složek dobré pověsti auditorů, bez níž by důvěra veřejnosti zmizela: neexistenci skutečných nebo rozumně předvídatelných střetů zájmů, které ovlivňují nebo mohou ovlivnit výkon povolání auditorů.

66. Podle unijního normotvůrce je nezávislost auditora důležitá jak z vnějšího, tak z vnitřního hlediska a je třeba zabránit tomu, aby veřejnost nabyla jakékoli podezření, že mezi auditorem a auditovaným subjektem existuje přílišná *blízkost*³³.

67. Tato preventivní opatření jsou logická, pokud vezmeme v úvahu smysl a odůvodnění auditů účetnictví, jakož i samotnou funkci, kterou v tržním hospodářství plní veřejný charakter účetních závěrek společností.

68. Na vnímání třetích osob v tomto kontextu se odkazuje i v článku 22 odst. 1 in fine směrnice 2006/43: na základě vztahů mezi auditorem (nebo auditorskou společností) a auditovanou společností nesmí „nestranná, rozumná a informovaná třetí osoba dospě[t] s přihlédnutím k příslušným zárukám k závěru, že došlo k ohrožení nezávislosti statutárního auditora nebo auditorské společnosti“.

69. Abych to shrnul, nežádoucí je jak vztah, který může způsobit střet zájmů, tak vztah, který je důvodně vnímán jako způsobující střet zájmů.

4. Použití těchto kritérií v projednávané věci

70. Předpokladem, z kterého je třeba vycházet, je, že v této věci klíčový auditor nemohl nastoupit na pozici člena vrcholového vedení auditovaného podniku, dokud vykonával činnost na auditorské zakázce ani během následného období dvou let poté, co přestal vykonávat uvedenou činnost.

31 – Podle článku 4 směrnice 2006/43 „příslušné orgány členského státu mohou schválit pouze fyzické osoby nebo společnosti s dobrou pověstí“. Článek 3 osmé směrnice hovoří o „osobá[ch] bezúhonný[ch]“, měl podobný obsah.

32 – Bod 9 odůvodnění směrnice 2006/43: „Funkce statutárních auditorů ve veřejném zájmu znamená, že se na kvalitu práce statutárního auditora spoléhá širší okruh osob a institucí. Dobrá kvalita auditu přispívá k řádnému fungování trhů tím, že zvyšuje pravdivost a efektivitu účetních závěrek.“

33 – V Severní Americe se uplatňuje podobný přístup. Podle Nejvyššího soudu Spojených států „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“ (kurzivou zvýrazněno v originále). United States v. Arthur Young and Co., 465 US 805, 819 n. 15 (1984).

71. Jak již bylo uvedeno, zmíněný zákaz byl porušen, což přinejmenším implicitně uznává samotná dotyčná osoba, která žádá jen o snížení (a nikoli zrušení) pokuty, která jí byla uložena.

72. Skutečnost, že klíčový auditorský partner auditorské společnosti podepíše pracovní smlouvu (pro výkon funkce člena vrcholového vedení) s auditovanou společností, zatímco vykonává funkci v prvně uvedené společnosti, svědčí o potenciálním střetu zájmů, který stačí k ovlivnění jeho nezávislosti.

73. Uvedenému konstatování nebrání skutečnost, že účinnost smlouvy, která byla uzavřena v době, kdy dotyčná osoba ještě nepřestala působit jako klíčový auditorský partner (k čemuž došlo dne 31. srpna 2018), byla odsunuta o několik měsíců, do zveřejnění zprávy auditora za rok 2018.

74. Rozhodující okolností (a závěrem, ke kterému by mohla dospět „nestranná, rozumná a informovaná“ třetí osoba) je, že i když smlouva byla uzavřena dne 12. července 2018, po podepsání zprávy auditora, trval v té době stále profesní vztah mezi klíčovým auditorem (nebo jeho auditorskou společností) odpovědným za zakázku na audit a auditovanou společností.

75. Navíc je logické dovodit, že klíčový auditor nejednal s auditovanou společností o pracovních podmínkách jen z pozice klíčového auditorského partnera auditorské společnosti, ale jednal o nich v době, kdy byl zodpovědný za výkon auditorských činností ve vztahu ke společnosti, v níž prováděl kontrolu. K takovému závěru by opět mohla dospět „nestranná, rozumná a informovaná“ třetí osoba.

76. Určujícím prvkem v tomto posouzení tedy není okamžik, kdy klíčový auditor *de facto* začne zastávat pozici člena vrcholového vedení v auditované společnosti, ale datum, kdy se s touto společností dohodne, že nastoupí na takovou funkci.

77. Z této smlouvy již vyplývají určité vzájemné závazky, které jsou neslučitelné se setrváním klíčového auditora jako odpovědné osoby v auditorské společnosti, která dostala zakázku na audit účetních dokladů auditované společnosti.

78. Důsledky uvedené dohody navíc působí do minulosti, takže tato dohoda bude zvnějšku logicky vnímána tak, že vyjadřuje skutečný nebo potenciální konflikt, který je v rozporu s nezávislostí a nestranností samotného klíčového auditora a auditorské společnosti a mohl ovlivnit spolehlivost auditu účetních závěrek auditované společnosti.

V. Závěry

79. S ohledem na předcházející úvahy navrhuji Soudnímu dvoru, aby na otázku Helsingin hallinto-oikeus (Správní soud v Helsinkách, Finsko) odpověděl takto:

„Článek 22a odst. 1 písm. a) směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES ze dne 17. května 2006 o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek, o změně směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS a o zrušení směrnice Rady 84/253/EHS, ve znění směrnice 2014/56/EU, musí být vykládán v tom smyslu, že klíčový auditorský partner auditorské společnosti nastoupí na pozici člena vrcholového vedení v auditované společnosti, když s ní uzavře příslušnou pracovní smlouvu, i když k jeho skutečnému začlenění do auditované společnosti dojde několik měsíců po podpisu této smlouvy.“