



Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
prednesené 10. decembra 2020¹

Vec C-950/19

**A,
za účasti:**

Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Helsingin hallinto-oikeus (Správny súd Helsinki, Fínsko)]

„Prejudiciálne konanie – Štatutárni audítori – Smernica 2006/43/ES – Článok 22a – Čakacia lehota na zamestnanie bývalých štatutárnych audítorov auditovanou spoločnosťou – Porušenie zákazu prijatť kľúčovú manažérsku pozíciu v auditovanom subjekte – Nezávislosť audítorov“

1. Smernica 2006/43/ES² stanovuje, že štatutárni audítori musia byť nezávislí od auditovaného subjektu a nesmú byť zapojení do rozhodovania auditovaného subjektu.

2. Jeden z právnych predpisov zavedených na zaručenie uvedenej nezávislosti bol prijatý v roku 2014 prostredníctvom smernice 2014/56/EÚ³, ktorou bolo do smernice 2006/43 vložené nové ustanovenie, a to článok 22a, podľa ktorého osoby, ktoré majú postavenie „kľúčov[ého] audítorsk[ého] partne[ra] v zákazke na audit“⁴, počas určitého obdobia nemôžu prijatť kľúčovú manažérsku pozíciu v auditovanom subjekte.⁵

3. Od roku 2014 uvedený zákaz, ktorý predtým logicky platil počas obdobia, v ktorom bol kľúčový audítorský partner primárne zodpovedný za štatutárny audit účtovných závierok auditovanej spoločnosti, platí aj počas obdobia (jedného alebo dvoch rokov podľa toho, či ide o subjekty verejného záujmu)⁶ nasledujúceho po tom, čo prestal konať ako kľúčový audítorský partner v zákazke na audit.

4. V tejto veci bol „kľúčový audítorský partner“ audítorskej spoločnosti pred tým, ako prestal pôsobiť ako kľúčový audítorský partner v zákazke na audit, prijatý na kľúčovú manažérsku pozíciu v auditovanej spoločnosti.

¹ Jazyk prednesu: španielčina.

² Smernica Európskeho parlamentu a Rady zo 17. mája 2006 o štatutárnom audite ročných účtovných závierok a konsolidovaných účtovných závierok, ktorou sa menia a dopĺňajú smernice Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS a ktorou sa zrušuje smernica Rady 84/253/EHS (Ú. v. EÚ L 157, 2006, s. 87).

³ Smernica Európskeho parlamentu a Rady zo 16. apríla 2014, ktorou sa mení smernica 2006/43/ES o štatutárnom audite ročných účtovných závierok a konsolidovaných účtovných závierok (Ú. v. EÚ L 158, 2014, s. 196).

⁴ Článok 22a upravuje dve kategórie osôb: a) audítori a kľúčoví audítorskí partneri audítorskej spoločnosti a b) iní partneri audítorských spoločností a zamestnanci. Osoba sankcionovaná v prejednávanej veci patrila do prvej z uvedených kategórií.

⁵ Tento predpis sa nachádzal už v pôvodnom znení smernice 2006/43 (článok 42 ods. 3), ale týkal sa len subjektov verejného záujmu. Na ostatné subjekty, ktorých účtovné závierky sú predmetom auditu, sa uplatňuje od roku 2014.

⁶ Podľa rozhodnutia vnútroštátneho súdu bolo toto obdobie v prejednávanej veci dvojročné, čo vzbudzuje dojem, že auditovaný subjekt bol subjektom verejného záujmu.

5. Po tom, čo príslušný orgán (výbor pre audit)⁷ sankcionoval uvedené konanie, tento audítorský partner napadol pokutu, ktorá mu bola uložená, žalobou na vnútroštátnom súde. Tento súd predložil Súdnemu dvoru návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorým ho žiada o výklad článku 22a ods. 1 písm. a) smernice 2006/43.

6. Odpoveď Súdneho dvora umožní rozhodnúť, či k prijatiu pozície v auditovanej spoločnosti dochádza vtedy, keď kľúčový audítorský partner uzavrie s touto spoločnosťou pracovnú zmluvu, alebo až vtedy, keď skutočne začne vykonávať manažérske funkcie.

I. Právny rámec

A. Právo Únie. Smernica 2006/43

7. Článok 2 „Vymedzenie pojmov“ stanovuje:

„Na účely tejto smernice:

2. „štatutárny audítor“ je fyzická osoba, ktorú v súlade s touto smernicou schválili príslušné orgány členského štátu na vykonávanie štatutárnych auditov;
3. „audítorská spoločnosť“ je právnická osoba alebo akýkoľvek iný subjekt, bez ohľadu na jej/jeho právnu formu, ktorú/ktorý v súlade s touto smernicou schválili príslušné orgány členského štátu na vykonávanie štatutárnych auditov;

...

16. „kľúčový audítorský partner“ je:

- a) štatutárny audítor, ktorého audítorská spoločnosť určila na vykonávanie konkrétnej zákazky na audit ako primárne zodpovedného za vykonanie štatutárneho auditu v mene audítorskej spoločnosti, alebo
- b) v prípade auditu skupiny prinajmenšom štatutárny audítor, ktorý je poverený audítorskou spoločnosťou ako primárne zodpovedný za vykonanie štatutárneho auditu na úrovni skupiny[,], a štatutárny audítor, ktorý je poverený ako primárne zodpovedný za audit na úrovni významných dcérskych spoločností, alebo
- c) štatutárny audítor, ktorý podpisuje audítorskú správu.“

8. V článku 22 „Nezávislosť a nestrannosť“ sa uvádza:

„1. Členské štáty zabezpečia, aby bol štatutárny audítor alebo audítorská spoločnosť a akákoľvek fyzická osoba, ktorá môže priamo alebo nepriamo ovplyvniť výsledok štatutárneho auditu, pri výkone štatutárneho auditu nezávislá od auditovaného subjektu a aby nebola zapojená do rozhodovania auditovaného subjektu.

Nezávislosť sa bude vyžadovať minimálne počas obdobia, na ktoré sa vzťahuje účtovná zvierka, ktorej audit sa má vykonať, ako aj počas obdobia, v ktorom sa vykonáva štatutárny audit.

⁷ Tento výbor je oficiálnym orgánom Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta (Úrad duševného vlastníctva, Fínsko).

Členské štáty zabezpečia, aby štatutárny audítor alebo audítorská spoločnosť prijali všetky náležité opatrenia na zaistenie toho, že počas výkonu štatutárneho auditu nebude ich nezávislosť ovplyvnená žiadnym existujúcim alebo potenciálnym konfliktom záujmov alebo obchodným alebo iným priamym či nepriamym vzťahom, ktorého je účastníkom štatutárny audítor alebo audítorská spoločnosť vykonávajúca štatutárny audit a prípadne jej sieť, manažéri, audítori, zamestnanci, akékoľvek iné fyzické osoby, ktorých služby sú štatutárnemu audítorovi alebo audítorskej spoločnosti k dispozícii alebo pod ich kontrolou, alebo akákoľvek iná osoba priamo alebo nepriamo prepojená so štatutárnym audítorom alebo audítorskou spoločnosťou prostredníctvom kontroly.

Štatutárny audítor alebo audítorská spoločnosť nevykoná štatutárny audit, pokiaľ hrozí, že by pri audite mohlo dôjsť k sebahodnoteniu, presadzovaniu vlastných záujmov, obhajobe, familiárnemu vzťahu alebo zastrahovaniu z dôvodu finančných, osobných, obchodných, zamestnaneckých alebo iných vzťahov medzi:

- štatutárnym audítorom, audítorskou spoločnosťou, jej sieťou a akoukoľvek fyzickou osobou, ktorá môže ovplyvniť výsledok štatutárneho auditu, a
- auditovaným subjektom,

následkom ktorých by objektívna, rozumná a informovaná tretia strana s prihliadnutím na uplatňované ochranné opatrenia dospela k záveru, že je spochybnená nezávislosť štatutárneho audítora alebo audítorskej spoločnosti.

2. Členské štáty zabezpečia, aby štatutárny audítor, audítorská spoločnosť, ich kľúčoví audítorskí partneri, ich zamestnanci, a akákoľvek iná fyzická osoba, ktorej služby sú tomuto štatutárnemu audítorovi alebo audítorskej spoločnosti k dispozícii alebo sú pod jeho kontrolou a ktorá je priamo zapojená do činností týkajúcich sa štatutárneho auditu, a osoby úzko s nimi spojené v zmysle článku 1 ods. 2 smernice Komisie 2004/72/ES..., nedržal ani nemal významnú a priamu účasť ako konečný vlastník na žiadnej transakcii s akýmkoľvek finančným nástrojom vydaným, garantovaným alebo inak podporovaným akýmkoľvek auditovaným subjektom v oblasti ich činností štatutárneho auditu, ani sa nezapájal do žiadnej takejto transakcie, okrem podielov vlastnených nepriamo prostredníctvom diverzifikovaných schém kolektívneho investovania vrátane spravovaných fondov, ako sú dôchodkové fondy alebo životné poistenie.

3. Členské štáty zabezpečia, aby štatutárny audítor alebo audítorská spoločnosť v audítorskej pracovnej dokumentácii zdokumentovali každé významné ohrozenie svojej nezávislosti, ako aj ochranné opatrenia prijaté na zníženie tohto ohrozenia.

4. Členské štáty zabezpečia, aby sa osoby alebo spoločnosti uvedené v odseku 2 nepodieľali na vypracovaní štatutárneho auditu žiadneho konkrétneho auditovaného subjektu ani inak neovplyvňovali jeho výsledok, ak:

- a) vlastnia finančné nástroje tohto auditovaného subjektu, iné ako sú podiely vlastnené nepriamo prostredníctvom diverzifikovaných schém kolektívneho investovania;
- b) vlastnia finančné nástroje, ktoré nie sú podielmi vlastnenými nepriamo prostredníctvom diverzifikovaných schém kolektívneho investovania, akéhokoľvek subjektu spriazneného s auditovaným subjektom, ktorých vlastníctvo môže spôsobiť konflikt záujmov alebo môže byť takto všeobecne vnímané;
- c) mali zamestnanecký alebo obchodný či iný vzťah s daným auditovaným subjektom v období uvedenom v odseku 1, ktorý môže spôsobiť alebo môže byť všeobecne vnímaný ako spôsobujúci konflikt záujmov.

5. Osoby alebo spoločnosti uvedené v odseku 2 nesmú žiadať ani prijímať peňažné a nepeňažné dary alebo výhody od auditovaného subjektu alebo akéhokoľvek subjektu spriazneného s auditovaným subjektom, iba ak by objektívna, rozumná a informovaná tretia strana považovala ich hodnotu za triviálnu alebo bezvýznamnú.

6. Ak počas obdobia, na ktoré sa vzťahuje účtovná závierka, bol auditovaný subjekt prevzatý iným subjektom, alebo sa auditovaný subjekt zlúčil či splynul s iným subjektom alebo prevzal iný subjekt, štatutárny audítor alebo audítorská spoločnosť identifikuje a vyhodnotí akékoľvek súčasné alebo nedávne záujmy alebo vzťahy – vrátane vzťahov zahrňujúcich poskytovanie akýchkoľvek neaudítorských služieb – s tým iným subjektom, ktoré, berúc do úvahy dostupné ochranné opatrenia, by mohli ohroziť nezávislosť audítora a schopnosť pokračovať v štatutárnom audite po dátume účinnosti zlúčenia, splynutia alebo akvizície.

Len čo to bude možné a v každom prípade do troch mesiacov štatutárny audítor alebo audítorská spoločnosť prijímú všetky kroky, ktoré môžu byť potrebné na ukončenie všetkých súčasných záujmov alebo vzťahov, ktoré by mohli ohroziť ich nezávislosť, a ak je to možné, prijímú ochranné opatrenia na minimalizáciu akéhokoľvek ohrozenia svojej nezávislosti vyplývajúceho z predchádzajúcich a súčasných záujmov a vzťahov.“

9. Článok 22a „Zamestnávanie bývalých štatutárnych audítorov alebo zamestnancov štatutárnych audítorov alebo audítorských spoločností auditovanými subjektmi“ znie:

„1. Členské štáty zabezpečia, aby štatutárny audítor alebo kľúčový audítorský partner, ktorý v mene audítorskej spoločnosti vykonáva štatutárny audit, pred uplynutím minimálne jednoročnej lehoty alebo v prípade štatutárneho auditu subjektov verejného záujmu pred uplynutím minimálne dvojročnej lehoty odvtedy, ako prestal konať ako štatutárny audítor alebo kľúčový audítorský partner v zákazke na audit, nesmel:

- a) prijať kľúčovú manažérsku pozíciu v auditovanom subjekte;
- b) v prípade, že je to uplatniteľné, sa stať členom výboru pre audit auditovaného subjektu, alebo ak taký výbor pre audit neexistuje, orgánu vykonávajúceho rovnocenné funkcie ako výbor pre audit;
- c) stať sa nevýkonným členom správneho orgánu alebo členom dozorného orgánu auditovaného subjektu.

2. Členské štáty zabezpečia, aby zamestnanci a iní partneri než kľúčoví audítorskí partneri štatutárneho audítora alebo audítorskej spoločnosti vykonávajúcej štatutárny audit, ako aj akákoľvek iná fyzická osoba, ktorej služby sú takému štatutárnemu audítorovi alebo audítorskej spoločnosti k dispozícii alebo sú pod ich kontrolou, neprijme [neprijali – *neoficiálny preklad*] žiadnu funkciu uvedenú v odseku 1 písm. a), b) a c), ak sú títo zamestnanci, partneri alebo iné fyzické osoby osobne schválené ako štatutárni audítori, pred uplynutím aspoň ročnej lehoty odvtedy, ako boli priamo zapojené do zákazky na štatutárny audit.“

10. Článok 22b („Príprava na štatutárny audit a posúdenie ohrozenia nezávislosti“) stanovuje:

„Členské štáty zabezpečia, aby pred prijatím zákazky alebo pokračovaním plnenia zákazky na štatutárny audit štatutárny audítor alebo audítorská spoločnosť posúdili a zdokumentovali:

– či spĺňa [spĺňajú – *neoficiálny preklad*] požiadavky článku 22 tejto smernice,

...“

B. Fínske právo. Tilintarkastuslaki č. 1141/2015 z 18. septembra 2015⁸

11. Podľa § 11 ods. 1 kapitoly 4 štatutárny audítor alebo kľúčový audítorský partner, ktorý v mene audítorskej spoločnosti vykonáva štatutárny audit, nesmie prijať pred uplynutím aspoň jedného roka od tohto štatutárneho auditu nasledujúce pozície:

1. kľúčovú manažérsku pozíciu v auditovanom subjekte,
2. členstvo vo výbore pre audit auditovaného subjektu alebo v orgáne vykonávajúcom funkcie výboru pre audit,
3. členstvo v správnom orgáne, ktoré nie je spojené s výkonnou funkciou, alebo členstvo v dozornom orgáne auditovaného subjektu.

12. Podľa § 11 ods. 2 kapitoly 4 je uvedená lehota dvojročná, ak je predmetom auditu subjekt verejného záujmu.

13. Podľa § 5 ods. 1 kapitoly 10 môže výbor pre audit uložiť pokutu, ak audítor nedodrží lehotu uvedenú v § 11 týkajúcu sa prechodu audítora k auditovanému subjektu. Podľa § 5 ods. 2 môže byť výška tejto pokuty až 50 000 eur.

14. § 7 ods. 1 kapitoly 10 stanovuje, že pri rozhodovaní o pokute sa majú zohľadniť všetky relevantné okolnosti, akými sú:

1. závažnosť a dĺžka trvania porušenia,
2. miera zodpovednosti audítora,
3. ochota audítora spolupracovať s príslušnými orgánmi,
4. pokuty uložené audátorovi v minulosti,
5. rozsah škody alebo následkov, ktoré boli spôsobené zisteným konaním alebo opomenutím.

15. § 7 ods. 2 kapitoly 10 stanovuje, že pri rozhodovaní o pokute sa popri okolnostiach uvedených v odseku 1 majú zohľadniť tieto okolnosti:

1. finančné zdroje audítora,
2. výhody, ktoré audítor získal.

II. Skutkový stav a prejudiciálne otázky

16. KHT A (ďalej len „kľúčový audítorský partner“) pracoval od roku 2014 ako kľúčový audítorský partner audítorskej spoločnosti Y Oy (ďalej len „audítorská spoločnosť“).

17. Dňa 5. februára 2018 v rámci poskytovania služieb audítorskej spoločnosti v prospech spoločnosti X Oy (ďalej len „auditovaná spoločnosť“) za rok 2017 kľúčový audítorský partner podpísal správu o audite ročnej účtovnej závierky tejto poslednej uvedenej spoločnosti.

⁸ Zákon č. 1141/2015 o štatutárnom audite z 18. septembra 2015 (ďalej len „zákon o štatutárnom audite“).

18. Dňa 12. júla 2018 kľúčový audítorský partner uzavrel s auditovanou spoločnosťou pracovnú zmluvu na výkon funkcie finančného riaditeľa a člena manažmentu.

19. Jedno z ustanovení uvedenej zmluvy stanovovalo, že kľúčový audítorský partner skutočne nastúpi na uvedené manažérske pozície až vo februári 2019. Podpísanie zmluvy bolo zverejnené formou burzového oznámenia.

20. Dňa 31. augusta 2018 kľúčový audítorský partner ukončil výkon svojich funkcií v audítorskej spoločnosti, čo bolo oznámené listom zaslaným v ten istý deň výboru pre audit.

21. Auditovaná spoločnosť písomne potvrdila, že kľúčový audítorský partner pred zverejnením audítorskej správy za rok 2018 nebude pôsobiť na kľúčovej manažérskej pozícii ani pozícii zodpovednej za financie alebo účtovníctvo tejto spoločnosti.

22. Výbor pre audit rozhodnutím z 13. novembra 2018 uložil kľúčovému audítorskému partnerovi pokutu vo výške 50 000 eur za nedodržanie ochrannej lehoty stanovenej v § 11 kapitoly 4 zákona o štatutárnom audite.

23. Vo februári 2019 po podpísaní ročnej účtovnej závierky auditovanej spoločnosti za rok 2018 kľúčový audítorský partner začal vykonávať svoje manažérske funkcie v uvedenej spoločnosti v súlade s tým, čo bolo dohodnuté v zmluve.

24. Kľúčový audítorský partner napadol rozhodnutie o uložení pokuty žalobou na Helsingin hallinto-oikeus (Správny súd Helsinky, Fínsko).

25. Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že v žalobe sa nespochybňuje nedodržanie zákazu, ale závažnosť porušenia a výška uloženej sankcie. Podľa názoru kľúčového audítorského partnera sa uvedená sankcia mala znížiť aspoň na polovicu jej výšky.

26. Žalobca uviedol na podporu svojho návrhu nasledujúce tvrdenia:⁹

- Spolupracoval so správnymi orgánmi a v súvislosti s okolnosťami rozhodujúcimi pre uloženie sankcie postupoval transparentne.
- K prijatiu pozície došlo, keď začal vykonávať svoje funkcie v auditovanej spoločnosti (február 2019), a nie v čase podpísania zmluvy. Preto sa domnieva, že ochrannú lehotu nedodrжал až od februára 2019.
- Od podpísania audítorskej správy za rok 2017 (vo februári 2018) žalobca nemal vplyv na kontrolu ročných účtovných závierok auditovanej spoločnosti. Ochranná lehota sa má preto počítať od uvedeného okamihu.
- Zmena audítora na rok 2018, ako vyplýva zo zápisu v obchodnom registri, v spojení so skutočnosťou, že kľúčový audítorský partner nepôsobil na pozícii finančného riaditeľa auditovanej spoločnosti, kým nebola podpísaná jej ročná účtovná závierka za rok 2018, svedčí o tom, že vymenovanie za finančného riaditeľa tejto spoločnosti nijako neohrozilo nezávislosť auditu.

27. Výbor pre audit vyjadril nesúhlas so žalobou, pričom uviedol, že:¹⁰

⁹ Body 4, 5 a 6 rozhodnutia vnútroštátneho súdu.

¹⁰ Body 7, 8 a 9 rozhodnutia vnútroštátneho súdu.

- Ochranná lehota nezačala plynúť v okamihu podpísania ročnej účtovnej závierky za rok 2017, ale 12. júla 2018, keď došlo k podpísaniu zmluvy.
- Kľúčový auditorský partner prijal pozíciu, keď podpísal zmluvu s auditovanou spoločnosťou. Účelom sporného zákazu je najmä zaručiť nezávislosť audítora, ktorá sa má posudzovať aj z vonkajšieho hľadiska.
- Podpísanie zmluvy je viditeľným faktorom, ktorý priamo ovplyvňuje správanie a vyhliadky toho, kto ju uzavrie, jeho zamestnávateľa a akcionárov.
- Pri ukladaní sankcie boli zohľadnené všetky okolnosti uvedené v zákone o štatutárnom audite.

28. Za týchto okolností Helsingin hallinto-oikeus (Správny súd Helsinky) kladie Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

- „1. Má sa článok 22a ods. 1 smernice 2006/43... (vložený smernicou 2014/56) vykladať v tom zmysle, že kľúčový auditorský partner prijme pozíciu, aká je opísaná v tomto odseku, uzavretím príslušnej pracovnej zmluvy?
2. V prípade, ak bude odpoveď na prvú otázku záporná, má sa článok 22a ods. 1 smernice 2006/43 (vložený smernicou 2014/56) vykladať v tom zmysle, že kľúčový auditorský partner prijme pozíciu, aká je opísaná v tomto odseku, začatím výkonu práce na predmetnej pozícii?“

III. Konanie na Súdnom dvore

29. Návrh na začatie prejudiciálneho konania bol doručený do kancelárie Súdneho dvora 17. decembra 2019.

30. Písomné pripomienky predložila len Komisia. Nariadenie pojednávania sa nepovažovalo za potrebné.

IV. Posúdenie

A. Úvodná poznámka

31. Vnútroštátny súd má pochybnosti o tom, ako sa má vykladať slovné spojenie, ktoré je použité v článku 22a ods. 1 písm. a) smernice 2006/43 na vymedzenie jedného zo zákazov uložených štatutárnym audítorom.

32. Ako už bolo uvedené, toto ustanovenie zakazuje, aby kľúčový auditorský partner v zákazke na audit počas určitého obdobia „prijal[l] kľúčovú manažérsku pozíciu“ v auditovanej spoločnosti.¹¹

33. Prejudiciálna otázka (hoci je rozdelená na dve, v skutočnosti ide len o jednu otázku) je veľmi presná a je obmedzená na určenie dátumu rozhodujúceho pre konštatovanie, že pozícia je *prijatá*: keď došlo k podpísaniu zmluvy medzi kľúčovým auditorským partnerom a auditovanou spoločnosťou (júl 2018), alebo keď kľúčový auditorský partner začal vykonávať svoje funkcie v uvedenej spoločnosti (február 2019).

¹¹ Účastníci konania diskutovali o okamihu, keď štatutárny audítor alebo kľúčový auditorský partner „prestal konať ako štatutárny audítor alebo kľúčový auditorský partner“, ako okamihu, od ktorého sa počíta ochranná lehota, ale vnútroštátny súd zrejme nemá pochybnosti o tomto aspekte, ktorý v návrhu na začatie prejudiciálneho konania nie je spomenutý.

34. Ako sa uvádza v rozhodnutí vnútroštátneho súdu, výber jedného alebo druhého dátumu nemá vplyv na uznanie toho, že došlo k sankcionovateľnému porušeniu. Kľúčový audítorský partner nežiada zrušiť, ale znížiť uloženú pokutu, a preto implicitne uznáva, že k porušeniu by došlo v každom prípade.

35. Zdá sa teda, že posúdenie rozhodujúceho dátumu má význam len ako faktor na zvýšenie sumy pokuty v súlade s § 7 ods. 1 kapitoly 10 zákona o štatutárnom audite.

B. Všeobecný kontext smernice 2006/43

36. Harmonizovaná právna úprava štatutárneho auditu má svoj pôvod v Zmluve o založení Európskeho hospodárskeho spoločenstva, v ktorej sa dohodlo, že Rada a Komisia budú vykonávať svoje právomoci s cieľom v potrebnej miere koordinovať záruky vyžadované od spoločností v členských štátoch na ochranu záujmov akcionárov a tretích osôb.¹²

37. Na tomto právnom základe bola prijatá štvrtá¹³, siedma¹⁴ a ôsma smernica Rady¹⁵, ktoré v uvedenom poradí upravujú harmonizovaný minimálny obsah, ktorý musí mať ročná účtovná závierka, konsolidované účtovné závierky a podmienky na udeľovanie oprávnenia pre osoby vykonávajúce audit účtovných dokladov na vnútornom trhu.

38. V ôsmej smernici boli zavedené prvé predpisy týkajúce sa nezávislosti audítorov: osoby oprávnené vykonávať povinný audit účtovných dokladov museli byť „nezávislé a mať dobrú povest“¹⁶.

39. Počas nasledujúcich rokov Komisia prostredníctvom rôznych oznámení, iniciatív a nezáväzných nástrojov¹⁷ podporovala nezávislosť audítorov, pričom vytvorila vhodný základ na prijatie smernice 2006/43.¹⁸

40. Smernica 2006/43 už v pôvodnej verzii podrobne upravovala nezávislosť audítora, ktorej bola venovaná časť jej kapitoly IV („Profesijná etika, nezávislosť, nestrannosť, dôverynosť informácií a služobné tajomstvo“).¹⁹

12 Článok 54 ods. 3 písm. g).

13 Štvrtá smernica Rady 78/660/EHS z 25. júla 1978 o ročnej účtovnej závierke niektorých typov spoločností, vychádzajúca z článku 54 ods. 3 písm. g) zmluvy (Ú. v. ES L 222, 1978, s. 11; Mim. vyd. 17/001, s. 21).

14 Siedma smernica Rady 83/349/EHS z 13. júna 1983 o konsolidovaných účtovných závierkach, vychádzajúca z článku 54 ods. 3 písm. g) zmluvy (Ú. v. ES L 193, 1983, s. 1; Mim. vyd. 17/001, s. 58).

15 Ôsma smernica Rady 84/253/EHS z 10. apríla 1984 o požiadavkách kladených na osoby oprávnené vykonávať povinný audit účtovných dokladov, vychádzajúca z článku 54 ods. 3 písm. g) zmluvy (Ú. v. ES L 126, 1984, s. 20; Mim. vyd. 17/001, s. 75).

16 Táto zmienka uvedená v treťom odôvodnení je vyjadrená v článku 3 (pokiaľ ide o dobrú povest) a v článkoch 24 a 27 (pokiaľ ide o nezávislosť) ôsmej smernice.

17 Pozri napríklad zelenú knihu Komisie z 24. júla 1996 o úlohe, postavení a zodpovednosti štatutárneho audítora v Európskej únii (Ú. v. ES C 321, 1996, s. 1), oznámenie Komisie o štatutárnom audite v Európskej únii: ako ďalej (Ú. v. ES C 143, 1998, s. 12), odporúčanie Komisie zo 16. mája 2002 o nezávislosti štatutárnych audítorov v EÚ: súbor základných zásad (Ú. v. ES L 191, 2002, s. 22; ďalej len „odporúčanie Komisie“) alebo oznámenie Komisie z 21. mája 2003 o posilnení štatutárneho auditu v EÚ (Ú. v. EÚ C 236, 2003, s. 2).

18 Takto to Komisia odôvodnila v návrhu smernice 2006/43 [návrh smernice Európskeho parlamentu a Rady o štatutárnom audite ročných účtovných závierok a konsolidovaných účtovných závierok, ktorou sa menia a dopĺňajú smernice Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS (KOM/2004/0177)].

19 Novou právnou úpravou sa zmenilo smerovanie politiky v oblasti auditu na základe „nedáv[n]eho] náras[tu] škandálov v USA a v EÚ, [ktorý] zdôraznil, že štatutárny audit je dôležitým prvkom na zabezpečenie dôveryhodnosti a spoľahlivosti účtovných závierok spoločností“. Uvedené škandály viedli v Spojených štátoch amerických k prijatiu „Sarbanes-Oxley Act of 2002“ (zákon Sarbanesa a Oxleyho z roku 2002), ktorý podrobnejšie upravuje reguláciu a dohľad nad poskytovaním služieb v oblasti auditu účtovných dokladov. Medzi opatreniami, ktoré sú v ňom stanovené, sa nachádza zavedenie ochrannej lehoty („cooling-off period“) podobnej lehote, o ktorú ide v tomto konaní.

41. V tej istej pôvodnej verzii smernica 2006/43 stanovovala ochrannú lehotu, ktorá je predmetom tohto sporu, aj keď táto lehota bola stanovená v kapitole X („Osobitné ustanovenia pre štatutárny audit subjektov verejného záujmu“).²⁰

42. Súčasná verzia smernice 2006/43 je výsledkom novelizácie vykonanej smernicou 2014/56, ktorou sa mení článok 22 a dopĺňa nový článok 22a, o ktorého výklad žiada vnútroštátny súd.²¹ Okrem ustanovení, ktorých účelom je zaručiť dobrú povesť audítorov, navyše obsahuje ďalšie ustanovenia, ktoré majú konkrétne za cieľ zabezpečiť ich nezávislosť.

C. Článok 22a smernice 2006/43

43. Článkom 22a sa realizuje obsah odôvodnenia 8 smernice 2014/56, podľa ktorého „štatutárnym audítorom... by sa malo zabrániť preberať povinnosti v auditovanom subjekte na úrovni manažmentu alebo predstavenstva, kým neuplynú primeraná lehota od ukončenia auditu“.

44. V zozname zákazov uvedenom v článku 22a ods. 1 sa nachádza zákaz, aby audítor „prijal [1] kľúčovú manažérsku pozíciu v auditovanom subjekte“ [písmeno a)]. Cieľom prejudiciálnej otázky je odstrániť pochybnosti o tom, kedy dochádza k tomuto *prijatiu* manažérskej pozície.

1. Doslovný výklad

45. Z doslovného hľadiska výklad tohto ustanovenia, ktorého rôzne jazykové verzie sa dosť odlišujú, pokiaľ ide o použité pojmy, neprináša jednoznačné výsledky.

46. Formulácia použitá v niektorých z uvedených verziách by podporovala výklad, ktorý kladie dôraz na *skutočný výkon práce* na manažérskej pozícii, a nie na okamih, keď sa audítor tým, že podpíše zmluvu s auditovanou spoločnosťou, zaviazal pracovať pre túto spoločnosť.²²

47. Iné verzie by naopak nasvedčovali v prospech opačného stanoviska, lebo podľa všetkého nevyžadujú skutočný výkon práce na manažérskej pozícii pre auditovanú spoločnosť, pričom stačí samotné prijatie tejto pozície prostredníctvom zmluvy.²³

48. Tieto rozdiely medzi jazykovými verziami teda neumožňujú použiť doslovné znenie len jednej z nich na zistenie skutočného významu uvedeného ustanovenia.²⁴

49. Je teda potrebné použiť ostatné výkladové kritériá, ktoré pri výklade obvykle používa Súdny dvor,²⁵ teda účel ustanovenia a kontext, ktorého súčasťou je toto ustanovenie.

20 Podľa článku 42 ods. 3 „štatutárny audítor alebo kľúčový auditorský partner, ktorý vykonáva štatutárny audit v mene auditorskej spoločnosti, nesmie prijať kľúčovú riadiacu pozíciu v auditovanom subjekte skôr, ako uplynú najmenej dva roky od jeho odstúpenia z funkcie štatutárneho audítora alebo kľúčového auditorského partnera v predmetnej zákazke na audit“.

21 Novelizovaná verzia článku 22 vyžaduje, aby bol audítor nezávislý „počas obdobia, na ktoré sa vzťahuje účtovná závierka, ktorej audit sa má vykonať, ako aj počas obdobia, v ktorom sa vykonáva štatutárny audit“, a podrobnejšie upravuje povinnosti audítorov v prípade možného ohrozenia ich nezávislosti.

22 Pozri v tomto zmysle francúzsku verziu („occuper un poste“).

23 Osobitne v talianskej verzii („accettare una funzione dirigenziale di rilievo nell'ente sottoposto a revisione“) sa zdôrazňuje, že by postačovalo *akceptovanie* pozície, a nie nevyhnutne skutočný výkon práce na tejto pozícii. Pojem „prijat“, ktorý je použitý v španielskej („asuma un cargo directivo importante en la entidad auditada“) alebo portugalskej („assume posições de gestão fundamentais na entidade auditada“) verzii, by sa tiež mohol vykladať ako samotné akceptovanie pozície. Sloveso „vastaanottaa“, ktoré je použité vo fínskej verzii, by tiež pripúšťalo význam slova akceptovať v zmysle blížšom nemeckej („übernehmen“) a anglickej („take up a key management position“) verzii.

24 Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že čisto doslovný výklad jednej alebo viacerých jazykových verzií viacjazyčného textu práva Únie nemožno automaticky uprednostniť pred ostatnými verziami, lebo jednotné uplatňovanie ustanovení práva Únie vyžaduje, aby sa tieto ustanovenia vykladali na základe znení vypracovaných vo všetkých jazykoch. Pozri v tomto zmysle napríklad rozsudok z 26. septembra 2013, Komisia/Španielsko (C-189/11, EU:C:2013:587, bod 56).

25 „V súlade s ustálenou judikatúrou na výklad ustanovenia práva Únie je potrebné zohľadniť nielen jeho znenie, ale aj jeho kontext a ciele sledované právnou úpravou, ktorej je súčasťou“ [rozsudok z 3. septembra 2020, Niki Luftfahrt (C-530/19, EU:C:2020:635, bod 23)].

2. Teleologický výklad

50. Tak Komisia²⁶, ako aj výbor pre audit²⁷ sa zhodujú na tom, že je dôležitý vonkajší aspekt nezávislosti štatutárnych audítorov, a navrhujú – v podstate – teleologický výklad článku 22a smernice 2006/43.

51. Poukazujú na to, že ochranná lehota má za cieľ zaručiť uvedenú nezávislosť, ktorá je dôležitá z vnútorného hľadiska (vzťahy medzi audítorom a auditovanou spoločnosťou) a vonkajšieho hľadiska: verejnosť sa spolieha na nezávislosť audítora, ktorý by nebol nezávislý, ak by počas plnenia zákazky na audit alebo po tom, ako prestal konať ako kľúčový audítorský partner, mohol okamžite (v blízkej budúcnosti) prijať manažérsku pozíciu v auditovanej spoločnosti.

52. Podľa môjho názoru je účelom sporného zákazu zabrániť tomu, aby sa audítor (alebo audítorská spoločnosť, ktorej kľúčovým partnerom je audítor) dostal do pokušenia vydať správu, ktorá bude priaznivá pre auditovanú spoločnosť a za ktorú ho táto spoločnosť v blízkej budúcnosti *odmení* tým, že mu ponúkne manažérsku pozíciu.

53. V tomto zmysle uvedené pravidlo časovo predchádza nebezpečenstvu, že audítor bude mať v súčasnosti alebo v blízkej budúcnosti vlastné záujmy v auditovaných spoločnostiach, ktoré by mohli ovplyvniť výkon jeho práce.

54. Ku konfliktu záujmov medzi povinnosťou audítora a jeho (budúcimi) vyhliadkami na získanie pozície v auditovanej spoločnosti môže dôjsť, keď zmluvný vzťah medzi ním a auditovanou spoločnosťou vzniká alebo sa pripravuje počas vykonávania auditu. Je predvídateľné, že ak je to tak, prácu kľúčového audítorského partnera zodpovedného za audit ovplyvnia jeho fiduciárne povinnosti voči jeho budúcemu zamestnávateľovi.

55. Účelom tohto pravidla je preto – pokiaľ je to možné – odstrániť prípadnú motiváciu audítora plánovať alebo nadviazať zmluvný vzťah s auditovaným subjektom, kým koná ako kľúčový audítorský partner v zákazke na audit tohto subjektu.²⁸

56. Zákaz, aby kľúčový audítorský partner prijal manažérsku pozíciu v auditovanej spoločnosti, kým pôsobí ako kľúčový audítor, a počas určitého neskoršieho obdobia, navyše chráni – ako tvrdí Komisia a výbor pre audit – dôveru tretích osôb v spoľahlivé vykonávanie auditu. V tej istej miere prispieva k riadnemu fungovaniu trhov, ako sa uvádza v odôvodnení 9 smernice 2006/43.²⁹

57. Dôvera verejnosti v to, že ročná účtovná závierka odzrkadľuje skutočný stav spoločnosti, je kľúčovým prvkom pre všetkých, ktorí môžu byť v určitom vzťahu s touto spoločnosťou, či už sú to investori, veritelia, zamestnanci alebo tretie osoby.

58. Dôvera v spoľahlivosť auditu účtovnej závierky je z iného hľadiska mechanizmom na ochranu hodnoty podielu spoločníkov alebo akcionárov a účinným nástrojom na primerané riadenie spoločnosti. Neexistencia tejto dôvery prispieva k strate hodnoty tohto podielu, a to tak z dôvodu nedôvery trhu, pokiaľ ide o stav spoločnosti, ako aj z dôvodu, že členovia výkonného orgánu spoločnosti ju nemôžu riadiť bez spoľahlivých informácií.

²⁶ Bod 13 písomných pripomienok Komisie.

²⁷ Bod 9 rozhodnutia vnútroštátneho súdu.

²⁸ Pokiaľ ide o ostatných zainteresovaných audítorov, toto ustanovenie odkazuje na okamih, v ktorom sa priamo podieľajú na vypracovaní audítorskej správy.

²⁹ „Vykonávanie poslania štatutárnych audítorov vo verejnom záujme znamená, že širšie spoločenstvo ľudí a inštitúcií sa spolieha na kvalitu práce štatutárneho audítora. Kvalitný audit prispieva k riadnemu fungovaniu trhov prostredníctvom zvyšovania integrity a efektívnosti finančných výkazov.“

59. V odseku 1 bode 1 odporúčania Komisie sa zdôrazňuje, že „hlavným prostriedkom, prostredníctvom ktorého štatutárny audítor môže preukázať verejnosti, že štatutárny audit sa vykonáva v súlade s týmito zásadami, je konať nezávisle a zabezpečiť, aby sa jeho konanie javilo ako nezávislé“³⁰.

60. Tieto úvahy platia dokonca aj v prípade, ak sa uzná, že kľúčový auditorský partner auditorskej spoločnosti v určitom prípade nemusel mať *skutočnú* možnosť ovplyvniť výsledok analýzy účtovnej závierky auditovanej spoločnosti.

61. Ochrana nezávislosti a nestrannosti výkonu jeho povolania totiž za každých okolností vyžaduje, aby kľúčový auditorský partner pred začatím ochrannej lehoty a počas nej nemohol prijať manažérsku pozíciu v auditovanej spoločnosti.

3. Systematický výklad

62. Dobrá povesť audítorov³¹ a dôvera verejnosti v integritu (a kvalitu) ich práce³² sú prvky, ktoré sa predpisy Únie, ktoré boli postupne prijaté v tejto oblasti, usilovali chrániť.

63. Článok 22 ods. 2 smernice 2006/43 varuje pred rizikami konfliktov záujmov medzi audítorom (alebo auditorskou spoločnosťou) a auditovanou spoločnosťou. Tieto riziká môžu vzniknúť z dôvodu „...finančných, osobných, obchodných, zamestnaneckých alebo iných vzťahov“ medzi nimi, na základe ktorých by „objektívna, rozumná a informovaná tretia strana s prihliadnutím na uplatňované ochranné opatrenia dospela k záveru, že je spochybnená nezávislosť štatutárneho audítora alebo auditorskej spoločnosti“.

64. Ten istý článok v odseku 4 vylučuje, aby audítor alebo auditorská spoločnosť mohli vykonávať svoju odbornú činnosť pre auditovanú spoločnosť, s ktorou „mali zamestnanecký alebo obchodný či iný vzťah... v období uvedenom v odseku 1, ktorý môže spôsobiť alebo môže byť všeobecne vnímaný ako spôsobujúci konflikt záujmov“.

65. Uvedené varovania zdôrazňujú, že zo systematického hľadiska treba pri výklade smernice 2006/43 zachovať jednu z podstatných zložiek dobrej povesti audítorov, bez ktorej by dôvera verejnosti zanikla: neexistenciu skutočných alebo rozumne predvídateľných konfliktov záujmov, ktoré ovplyvňujú alebo môžu ovplyvniť výkon povolania audítorov.

66. Podľa normotvorcu Únie je nezávislosť audítora dôležitá tak z vonkajšieho, ako aj z vnútorného hľadiska a je potrebné zabrániť tomu, aby verejnosť nadobudla akékoľvek podozrenie, že medzi audítorom a auditovaným subjektom existuje príliš *blízky vzťah*.³³

30 V odôvodneniach 1 a 2 tohto odporúčania sa uvádza: „Nezávislosť štatutárnych audítorov má zásadný význam pre dôveru verejnosti v spoľahlivosť správ štatutárnych audítorov. Zvyšuje dôveryhodnosť zverejňovaných finančných informácií a hodnotu pre investorov, veriteľov, zamestnancov a iné osoby, ktoré majú podiel na spoločnostiach v EÚ. Tak je to najmä v prípade spoločností, ktoré sú subjektmi verejného záujmu (napríklad spoločnosti kótované na burze, úverové inštitúcie, poisťovne, PKIPCP a investičné spoločnosti). ...Nezávislosť je tiež hlavným nástrojom, prostredníctvom ktorého môžu príslušníci tohto povolania preukázať verejnosti a regulačným orgánom, že štatutárni audítori a auditorské spoločnosti vykonávajú svoje úlohy na úrovni, ktorá zodpovedá stanoveným etickým zásadám, najmä zásadám bezúhonnosti a nestrannosti.“

31 Podľa článku 4 smernice 2006/43 „príslušné orgány členského štátu môžu schváliť iba fyzické osoby alebo spoločnosti s dobrou povesťou“. Článok 3 ôsmej smernice, v ktorom boli spomenuté „osob[y], ktoré majú dobrú povesť“, mal podobný obsah.

32 Odôvodnenie 9 smernice 2006/43: „Vykonávanie poslanca štatutárnych audítorov vo verejnom záujme znamená, že širšie spoločenstvo ľudí a inštitúcií sa spolieha na kvalitu práce štatutárneho audítora. Kvalitný audit prispieva k riadnemu fungovaniu trhov prostredníctvom zvyšovania integrity a efektívnosti finančných výkazov.“

33 V Severnej Amerike sa uplatňuje podobný prístup. Podľa Najvyššieho súdu Spojených štátov „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“ (kurzívou zvýraznené v origináli). United States v. Arthur Young and Co., 465 US 805, 819 n. 15 (1984).

67. Uvedené varovania sú logické, ak vezmeme do úvahy zmysel a odôvodnenie štatutárneho auditu, ako aj samotnú funkciu, ktorú v trhovom hospodárstve plní verejný charakter účtovných závierok spoločností.

68. Vnímanie tretích osôb v tomto kontexte sa spomína aj v článku 22 ods. 1 *in fine* smernice 2006/43: na základe vzťahov medzi audítorom (alebo audítorskou spoločnosťou) a auditovanou spoločnosťou nesmie „objektívna, rozumná a informovaná tretia strana s prihliadnutím na uplatňované ochranné opatrenia dosp[ieť] k záveru, že je spochybnená nezávislosť štatutárneho audítora alebo audítorskej spoločnosti“.

69. Aby som to zhrnul, nežiaduci je tak vzťah, ktorý môže spôsobiť konflikt záujmov, ako aj vzťah, ktorý je rozumne vnímaný ako spôsobujúci konflikt záujmov.

4. Uplatnenie týchto kritérií na prejednávany prípad

70. Predpokladom, z ktorého treba vychádzať, je, že v tejto veci kľúčový audítorský partner nemohol prijať kľúčovú manažérsku pozíciu v auditovanej spoločnosti, kým vykonával svoje funkcie súvisiace so zákazkou na audit, ani počas neskoršieho obdobia dvoch rokov po tom, čo prestal vykonávať uvedené funkcie.

71. Ako už bolo uvedené, spomenutý zákaz bol porušený, čo – prinajmenšom implicitne – uznáva samotná dotknutá osoba, ktorá žiada len o zníženie (a nie zrušenie) pokuty, ktorá jej bola uložená.

72. Ak kľúčový audítorský partner audítorskej spoločnosti podpíše pracovnú zmluvu (na vykonávanie kľúčových manažérskych funkcií) s auditovanou spoločnosťou, kým vykonáva svoje funkcie v audítorskej spoločnosti, svedčí to o potenciálnom konflikte záujmov, ktorý stačí na ovplyvnenie jeho nezávislosti.

73. Uvedenému konštatovaniu nebráni skutočnosť, že zmluva, ktorá bola uzavretá v čase, keď dotknutá osoba ešte neprestala pôsobiť ako kľúčový audítorský partner (k čomu došlo 31. augusta 2018), nadobudla účinnosť až o niekoľko mesiacov neskôr, keď bola zverejnená audítorská správa za rok 2018.

74. Rozhodujúcou okolnosťou (a záverom, ku ktorému by mohla dospieť „objektívna, rozumná a informovaná“ tretia strana) je, že aj keď zmluva bola uzavretá 12. júla 2018, po podpísaní audítorskej správy, v tom čase ešte stále trval zmluvný vzťah medzi kľúčovým audítorským partnerom (alebo jeho audítorskou spoločnosťou) zodpovedným za zákazku na audit a auditovanou spoločnosťou.

75. Navyše je logické dospieť k záveru, že kľúčový audítorský partner nerokoval s auditovanou spoločnosťou o pracovných podmienkach len z pozície kľúčového audítorského partnera audítorskej spoločnosti, ale rokoval o nich v čase, keď bol zodpovedný za výkon audítorských funkcií vo vzťahu k auditovanej spoločnosti. K takému záveru by opäť mohla dospieť „objektívna, rozumná a informovaná“ tretia strana.

76. Rozhodujúcim faktorom pri uvedenom posudzovaní teda nie je okamih, v ktorom kľúčový audítorský partner *de facto* začne pôsobiť na svojej manažérskej pozícii v auditovanej spoločnosti, ale deň, v ktorý sa s touto spoločnosťou dohodne, že prijme takú funkciu.

77. Z uvedenej zmluvy už vyplývajú určité vzájomné záväzky, ktoré sú nezlučiteľné so zotrvaním kľúčového audítorského partnera ako zodpovednej osoby v audítorskej spoločnosti, ktorá dostala zákazku na audit účtovných dokladov auditovanej spoločnosti.

78. Dôsledky uvedenej dohody navyše pôsobia do minulosti, takže táto dohoda sa zvonka logicky bude vnímať tak, že vyjadruje skutočný alebo potenciálny konflikt, ktorý je v rozpore s nezávislosťou a nestrannosťou samotného kľúčového audítorského partnera a audítorskej spoločnosti a ktorý mohol ovplyvniť spoľahlivosť auditu účtovných dokladov auditovanej spoločnosti.

V. Návrh

79. Na základe vyššie uvedeného navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky, ktoré mu položil Helsingin hallinto-oikeus (Správny súd Helsinki, Fínsko), takto:

Článok 22a ods. 1 písm. a) smernice Európskeho parlamentu a Rady 2006/43/ES zo 17. mája 2006 o štatutárnom audite ročných účtovných závierok a konsolidovaných účtovných závierok, ktorou sa menia a dopĺňajú smernice Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS a ktorou sa zrušuje smernica Rady 84/253/EHS, zmenenej smernicou 2014/56/EÚ, sa má vykladať v tom zmysle, že kľúčový audítorský partner audítorskej spoločnosti prijme kľúčovú manažérsku pozíciu v auditovanej spoločnosti, keď s ňou uzavrie príslušnú pracovnú zmluvu, aj keď v auditovanej spoločnosti začne skutočne pracovať niekoľko mesiacov po podpísaní uvedenej zmluvy.