



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (пети състав)

24 март 2021 година *

„Преюдициално запитване — Дружествено право — Директива 2006/43/ЕО — Задължителен одит на годишните счетоводни отчети и на консолидираните счетоводни отчети — Член 22а, параграф 1, буква а) — Наемане от одитирано дружество на задължителен одитор — Период на изчакване — Забрана за заемане на ключов ръководен пост в одитираното дружество — Нарушение — Тежест и продължителност на нарушението — Израз „да заеме [...] пост“ — Обхват — Сключване на трудов договор с одитираното дружество — Независимост на задължителните одитори — Външен аспект“

По дело C-950/19

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Helsingin hallinto-oikeus (Административен съд Хелзинки, Финландия) с акт от 13 декември 2019 г., постъпил в Съда на 17 декември 2019 г., в рамките на производство, образувано по почин на

A

при участието на:

Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta

СЪДЪТ (пети състав),

състоящ се от: Е. Regan (докладчик), председател на състава, М. Ilešič, Е. Juhász, С. Lycourgos и I. Jarukaitis, съдии,

генерален адвокат: М. Campos Sánchez-Bordona,

секретар: А. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

– за Европейската комисия, от Н. Støvlbæk, I. Koskinen и L. Armati, в качеството на представители

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 10 декември 2020 г.,

постанови настоящото

* Език на производството: фински.

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 22а, параграф 1, буква а) от Директива 2006/43/ЕО на Европейския парламент и на Съвета от 17 май 2006 година относно задължителния одит на годишните счетоводни отчети и консолидираните счетоводни отчети, за изменение на директиви 78/660/ЕИО и 83/349/ЕИО на Съвета и за отмяна на Директива 84/253/ЕИО на Съвета (ОВ L 157, 2006 г., стр. 87; Специално издание на български език, 2007 г., глава 17, том 2, стр. 122), изменена с Директива 2014/56/ЕС на Европейския парламент и на Съвета от 16 април 2014 година (ОВ L 158, 2014 г., стр. 196)(наричана по-нататък „Директива 2006/43“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на производство, образувано по почин А, който е задължителен одитор, одобрен от финландската търговска камара, по повод на решението на Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta (Одиторски комитет към Службата за интелектуална собственост, Финландия) (наричан по-нататък „компетентният национален орган“) да наложи глоба на А поради назначаването му на ключов ръководен пост в дружество, чийто задължителен одит е осъществил.

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Съгласно съображения 5, 8, 9, 11 и 13 от Директива 2006/43:
 - „(5) Настоящата директива си поставя високата цел — хармонизиране, макар и непълно — на задължителните изисквания. Държава членка, която изисква задължителен одит, може да наложи по-строги изисквания, освен ако не е предвидено друго в настоящата директива.
[...]
 - (8) За да бъдат защитени трети страни, всички одобрени одитори и одиторски дружества следва да бъдат вписани в регистър, който е достъпен за обществеността и който съдържа основната информация относно задължителните одитори и одиторските дружества.
 - (9) Задължителните одитори следва да се придържат към най-високите етични стандарти. Поради това те трябва да спазват професионалната етика, обхващаща поне тяхната функция в областта на обществения интерес, тяхната почтеност и обективност и тяхната професионална компетентност и дължима грижа. Функцията в областта на обществения интерес на задължителните одитори означава, че по-широка общност от хора и институции може да разчита на качеството на работата на задължителния одитор. Доброто качество на одита допринася за нормалното функциониране на пазарите чрез подобряване пълнотата и ефективността на финансовите отчети. [...]
 - [...]
 - (11) Задължителните одитори и одиторските дружества следва да бъдат независими при извършването на задължителния одит. Те могат да информират одитираното дружество за въпроси, възникнали в хода на одита, но следва да се въздържат от участие в процесите на вземане на вътрешни решения в одитираното дружество. Ако те попаднат в положение, при което заплахата за тяхната независимост, дори след прилагането на гаранциите за смекчаване на такива заплахи, е твърде голяма, те следва да подадат отвод или да не приемат ангажимента за извършване на одит. [...]

[...]

(13) Важно е категорично да се гарантира високото качество на всеки задължителен одит, изискван съгласно законодателството на [Съюза]. [...]“.

4 В глава I („Предмет и определения“) от Директива 2006/43 се съдържа член 1, озаглавен „Предмет“, който гласи:

„Настоящата директива въвежда правила относно задължителния одит на годишните и консолидираните счетоводни отчети.

[...]“.

5 В тази глава I от посочената директива се съдържа член 2, озаглавен „Определения“, който предвижда:

„По смисъла на настоящата директива се прилагат следните определения:

[...]

2) „задължителен одитор“ означава физическо лице, което е одобрено в съответствие с настоящата директива от компетентните органи на държава членка за извършване на задължителен одит;

3) „одиторско дружество“ означава юридическо лице или друго дружество независимо от правната му форма, което е одобрено в съответствие с настоящата директива от компетентните органи на държава членка за извършване на задължителен одит;

[...]

16) „основен партньор (основни партньори) по одита“ означава:

- а) задължителният одитор (задължителните одитори), назначен/и от одиторско дружество за конкретно задължение за извършване на одит като основно отговор[ен (отговорни)] за извършването на задължителния одит от името на одиторското дружество; или
- б) в случая с одит на група поне задължителният одитор (задължителните одитори), назначен/и от одиторско дружество за конкретно задължение за извършване на одит като основно отговор[ен (отговорни)] за извършването на задължителния одит на равнището на групата[,] и задължителният одитор (задължителните одитори), назначен/и като основно отговор[ен (отговорни)] на равнището на основните дъщерни дружества; или
- в) задължителният одитор (задължителните одитори), който (които) подписват отчета от одита.

[...]“.

6 Член 22, озаглавен „Независимост и обективност“, съдържащ се в глава IV („Професионална етика, независимост, обективност, поверителност и професионална тайна“) от посочената директива, гласи:

„1. Държавите членки гарантират, че при извършване на задължителен одит задължителният одитор или одиторското дружество и всяко физическо лице, което е в състояние пряко или косвено да окаже влияние върху резултата от задължителния одит, са независими от одитираното дружество и не участват в процеса на вземане на решения в одитираното дружество.

Изискването за независимост се спазва като минимум както през периода, обхванат от финансовите отчети, предмет на одита, така и през този, в който се извършва задължителният одит.

Държавите членки гарантират, че задължителният одитор или одиторското дружество предприемат всички уместни мерки с оглед на това, при извършването на задължителен одит независимостта им да не е повлияна от никакви съществуващи или потенциални конфликти на интереси, или от стопански или друг вид преки или косвени взаимоотношения на задължителния одитор или одиторското дружество, извършващи задължителния одит, и, когато е целесъобразно, на тяхната мрежа, управители, одитори, служители, на всички други физически лица, чиито услуги са на разположение или под контрола на задължителния одитор или на одиторското дружество, или на всяко лице, върху което задължителният одитор или одиторското дружество упражняват пряк или косвен контрол.

Задължителният одитор или одиторското дружество не извършват задължителен одит, ако има какъвто и да е риск от проверка на собствената дейност, наличие на личен интерес, застъпничество, близки отношения или заплахата вследствие на финансови, лични, стопански, трудови или други взаимоотношения между:

- задължителния одитор, одиторското дружество, неговата мрежа и всяко физическо лице, което е в състояние да окаже влияние върху резултата от задължителния одит, и
- одитираното дружество;

в резултат на което една обективна, разумна и информирана трета страна, вземайки предвид приложените гаранции, би могла да направи заключението, че независимостта на задължителния одитор или на одиторското дружество е компрометирана.

[...]

4. Държавите членки гарантират, че лицата или дружествата, посочени в параграф 2, не участват в задължителния одит на конкретно одитирано предприятие, нито влияят по друг начин на резултатите от него, ако:

[...]

- в) са били в трудови или стопански или друг вид отношения с това одитирано предприятие през посочения в параграф 1 период, като тези отношения могат да породят или да се възприемат като пораждащи конфликт на интереси.

5. Лицата или дружествата, посочени в параграф 2, не искат и не приемат подаръци или услуги под формата на пари или под друга форма от одитираното дружество или от всяко друго дружество, свързано с одитирано дружество, освен ако обективна, разумна и осведомена трета страна не би преценила, че тяхната стойност е незначителна или неносеща последиствия.

[...]“.

- 7 Член 22а от Директива 2006/43, озаглавен „Наемане от [одитирани] дружества на бивши задължителни одитори или на служители на задължителните одитори или одиторските дружества“, който също се съдържа в глава IV от тази директива, съдържа параграф 1, който гласи следното:

„Държавите членки гарантират, че задължителният одитор или основният партньор по одита, който извършва задължителен одит от името на одиторско дружество, не е в състояние, преди изтичането на срок от поне една година или, при задължителен одит на предприятия от обществен интерес, на поне две години от момента, в който е престанал да бъде задължителен одитор или основен партньор по одита в рамките на одиторския ангажимент, да извърши следното:

- а) да заеме ключов ръководен пост в одитираното дружество;
 - б) ако е приложимо, да стане член на одиторския комитет на одитираното дружество или, ако такъв комитет не съществува — на органа, изпълняващ равностойни на одиторския комитет функции;
 - в) да стане член без изпълнителни функции на административния орган или член на надзорния орган на одитираното дружество“.
- 8 В глава V („Стандарти за отит и отчитане на одита“) от посочената директива се съдържа член 28, озаглавен „Отчитане на одита“, който предвижда:

„1. Задължителният одитор/задължителните одитори или одиторското дружество/одиторските дружества представят резултатите от задължителния одит в одиторски доклад. [...]

2. Одиторският доклад се изготвя в писмен вид и:

[...]

в) включва одиторско мнение, което е неквалифицирано, квалифицирано или отрицателно, и ясно изразява мнението на задължителния одитор/задължителните одитори или одиторското дружество/одиторските дружества за това дали:

- и) годишните финансови отчети дават вярна и точна представа съгласно съответната рамка за финансово отчитане;

[...]“.

- 9 Съображения 1, 6—8 и 10 от Директива 2014/56, с която се изменя Директива 2006/43, гласят следното:

„(1) Директива [2006/43] определя условията за одобряване и регистрация на лица, които извършват задължителен одит, правилата за независимост, обективност и професионална етика, на които трябва да отговарят тези лица, както и рамката за публичен надзор над тяхната дейност. Необходимо е обаче допълнително да се хармонизират тези разпоредби на равнището на Съюза, за да се осигури по-голяма прозрачност и предвидимост на изискванията, които се прилагат за такива лица, и да се засили тяхната независимост и обективност при изпълнение на задачите им. [...]

[...]

- (6) Особено важно е да се укрепи независимостта като първостепенен елемент при извършването на задължителен одит. С цел да се повиши нивото на независимост на задължителните одитори и одиторските дружества от одитираното дружество при извършването на задължителен одит, задължителен одитор или одиторско дружество и всяко физическо лице, което е в състояние да упражнява пряко или непряко влияние върху резултатите от задължителния одит, следва да бъде независимо от одитираното дружество и не следва да бъде включено в процеса на вземане на решения в одитираното дружество. [...]
- (7) Задължителните одитори и одиторските дружества следва да бъдат независими при извършването на задължителен одит на одитираните предприятия и следва да се избягват конфликти на интереси. За да се определи независимостта на задължителните одитори и одиторските дружества, трябва да се вземе предвид концепцията за мрежа, в която работят задължителните одитори и одиторските дружества. Изискването за независимост следва да бъде изпълнено най-вече през периода, обхванат от одиторския доклад, включително периода на финансовите отчети, предмет на одита, и този, в който се извършва задължителният одит.
- (8) Задължителните одитори, одиторските дружества и техните служители следва по-специално да се въздържат да извършват задължителен одит на дружество, в което имат стопански или финансов интерес, както и да търгуват с финансови инструменти, емитирани, обезпечени или по друг начин покрити от одитираното дружество, с изключение на инвестиции в диверсифицирани колективни инвестиционни схеми. Задължителният одитор или одиторското дружество следва да се въздържат от участие във вътрешните процеси на вземане на решение на одитираното дружество. Задължителните одитори, одиторските дружества и техните служители, които са пряко свързани с одитния ангажимент, следва да нямат право да заемат длъжност на управленско ниво или да участват в управителен или друг съвет на одитираното дружество, преди да е изтекъл подходящ срок след края на одитния ангажимент.
- [...]
- (10) Подходящата вътрешна организация на задължителните одитори и одиторски дружества следва да спомогне за предотвратяването на рискове за тяхната независимост. Така собствениците или акционерите на одиторско дружество, както и лицата, които го управляват, не следва да се намесват при извършването на задължителен одит по какъвто и да е начин, който застрашава независимостта и обективността на задължителния одитор, който извършва задължителен одит от името на одиторското дружество. Освен това задължителните одитори и одиторските дружества следва в рамките на своите организации да въведат подходящи вътрешни политики и процедури по отношение на служителите и други лица, участващи в дейността по задължителния одит, за да се гарантира, че те спазват законовите си задължения. Тези политики и процедури следва да бъдат насочени по-специално към предотвратяване и преодоляване на евентуалните рискове за независимостта и следва да гарантират качеството, обективността и задълбочеността на задължителния одит. Тези политики и процедури следва да отговарят на мащаба и сложността на стопанската дейност на задължителния одитор или одиторското дружество“.

Финландското право

- 10 В глава 4 („Други разпоредби относно задължителните одитори“) от tilintarkastuslaki (1141/2015) (Закон за одиторската дейност (1141/2015) от 18 септември 2015 г. се съдържа член 11 („Наемане от одиторско дружество на задължителен одитор“), който гласи:

„Задължителният одитор или основният партньор по одита, който извършва задължителен одит от името на одиторско дружество, не следва, преди изтичането на срок от поне една година от задължителния одит, да извършва следното:

- 1) да заеме ключов ръководен пост в одитираното дружество;
- 2) да стане член на одиторския комитет на одитираното дружество или на органа, изпълняващ равностойни на одиторския комитет функции;
- 3) да стане член без изпълнителни функции на административния орган или член на надзорния орган на одитираното дружество.

Едногодишният срок, посочен в първа алинея, се увеличава с една година, когато предмет на задължителния одит е предприятие от обществен интерес

[...]“.

- 11 В глава 10 („Санкции“) от този закон се съдържа член 5, озаглавен „Глоба и нейното определяне“, който предвижда:

„Одиторският комитет може да наложи глоба, когато задължителен одитор наруши посочения в член 11 от глава 4 от настоящия закон срок относно наемането на такъв одитор на работа в одитирано дружество.

За нарушението на посочения в член 11 от глава 4 срок се налага глоба в размер до 50 000 EUR.

Глобата се изплаща на държавата“.

- 12 Член 7, озаглавен „Елементи, които следва да се вземат предвид при определяне на санкцията“, който се съдържа в глава 10, гласи:

„При определяне на санкцията следва да се вземат предвид всички релевантни обстоятелства. Това са:

- 1) тежестта и продължителността на нарушението;

[...]“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

- 13 Жалбоподателят в главното производство, в качеството си на основен партньор по одита, извършва от името на одиторско дружество в периода от 2014 г. до 12 юли 2018 г. задължителния одит на X Oyj (наричано по-нататък „одитираното дружество“).

- 14 В това си качество, на 5 февруари 2018 г. жалбоподателят завършва задължителния одит на посоченото дружество за финансовата 2017 година.

- 15 На 12 юли 2018 г. жалбоподателят в главното производство сключва трудов договор с одитираното дружество.
- 16 На 17 юли 2018 г. одитираното дружество съобщава в борсово съобщение, че жалбоподателят в главното производство е назначен на длъжността финансов директор и член на съвета на директорите и че ще встъпи в длъжност през февруари 2019 г.
- 17 На 31 август 2018 г. жалбоподателят спира да работи в одиторското дружество. В декларация, предоставена на същия ден от последното на надзорния орган на одиторите, одитираното дружество потвърждава писмено, че жалбоподателят не е изпълнявал важни функции, свързани с управлението, финансите или съобщаването на данни на това дружество до публикуването на одиторския доклад за финансовата 2018 година.
- 18 С решение от 13 ноември 2018 г. (наричано по-нататък „спорното решение“) компетентният национален орган налага на жалбоподателя в главното производство глоба в размер на 50 000 EUR, с мотива че последният не е спазил т.нар. двугодишен период на „изчакване“, предвиден в член 11 от глава 4 от Закона за одиторската дейност, по отношение на предприятията от обществен интерес. Този орган приема, че посоченият период трябва да се изчисли от датата, на която жалбоподателят е престанал да работи в одиторското дружество в качеството си на основен партньор по одита в рамките на одиторския ангажимент във връзка с одитираното дружество, а именно от 12 юли 2018 г. От същия ден нататък жалбоподателят е заемал ключов ръководен пост в одитираното дружество, в случая поста на финансов директор, поради сключването на трудов договор с това дружество.
- 19 На 14 декември 2018 г. в търговския регистър се вписва друго одиторско дружество, което отговаря за задължителния одит на одитираното дружество.
- 20 След като на 5 февруари 2019 г. приключва одита на одитираното дружество за финансовата 2018 г., осъществен от другото одиторско дружество, жалбоподателят в главното производство започва да изпълнява функциите си като финансов директор и член на съвета на директорите в одитираното дружество.
- 21 Жалбоподателят в главното производство подава жалба пред Helsingin hallinto-oikeus (Административен съд Хелзинки, Финландия), с която иска намаляване поне наполовина на наложената му със спорното решение глоба.
- 22 В подкрепа на жалбата си жалбоподателят в главното производство твърди, че спорното решение се основава на неправилно тълкуване на тежестта и на продължителността на нарушението, тъй като съдържащият се в член 22а, параграф 1, буква а) от Директива 2006/43 израз „да заеме [...] пост“ несъмнено се отнасял до положение, при което съответното лице действително е встъпило в длъжност. Всъщност, тъй като случаят не бил такъв, дори съответното лице да се чувства морално свързано с дружеството, което го е наело на работа, в действителност то не е заемало пост в дружеството и не е повлияло върху търговската му дейност. Основен елемент от преценката на независимостта, която трябва да се извърши, е възможността съответното лице да повлияе върху годишните счетоводни отчети на новия си работодател. Следователно в настоящия случай трябвало да се счита, че съответният пост се заема от жалбоподателя от встъпването му в длъжност в одитираното дружество в качеството на финансов директор през февруари 2019 г.
- 23 Освен това жалбоподателят в главното производство подчертава, че обстоятелствата биха могли да се променят преди действителното встъпване в длъжност. Така в настоящия случай, предвид обстоятелството, че друго одиторско дружество е било натоварено със законоустановения одит на одитираното дружество за финансовата 2018 година, следвало да се приеме, че периодът на изчакване е започнал да тече от 5 февруари 2018 г., когато е завършен законоустановеният одит

на това дружество, който му е бил възложен за финансовата 2017 година. Ако периодът на изчакване е бил определен с оглед на действителната независимост, продължителността му би достигнала една пълна година в настоящия случай, докато от чисто формална гледна точка този период щял да бъде от около седем месеца, от 12 юли 2018 г., когато е подписан трудовият договор с одитираното дружество, до 5 февруари 2019 г., когато приключва задължителният одит на това дружество за финансовата 2018 година.

- 24 Освен това жалбоподателят в главното производство твърди, че е предоставена прозрачна информация за неговото наемане на работа, по начин, позволяващ на третите лица да разберат, че положението е било внимателно преценено и са били предприети защитни мерки. Поради смяната на одиторското дружество, натоварено със задължителния одит на одитираното дружество за финансовата 2018 година, жалбоподателят не е бил в положението на служител на одитираното дружество през периода, в който одиторското дружество, за което е работел, все още е извършвало одита на одитираното дружество. Следователно прилагането на член 5 на глава 10 от Закона за одиторската дейност трябвало да бъде поставено в зависимост от условието одитните отношения да продължават, след като одитираното дружество наеме на работа основния партньор по одита.
- 25 Компетентният национален орган поддържа, че в спорното решение е взел предвид обстоятелствата, посочени в член 7 на глава 10 от Закона за одиторската дейност във връзка с налагането на санкции.
- 26 Наистина изразът „да заеме [...] пост“ по смисъла на член 11, глава 4 от този закон би могъл да се тълкува в смисъл, че се отнася както до подписването на трудовия договор относно съответния пост, така и до действителното встъпване в длъжност. Вярно било също, че обстоятелствата могат да се променят между тези две събития. Няма обаче основание да се санкционира деяние, което все още не е извършено.
- 27 Въпреки това редица обстоятелства подкрепяли първото от тези тълкувания. По-специално, тъй като периодът на изчакване цели да гарантира независимостта на задължителния одитор, трябвало надлежно да бъдат взети предвид външните елементи и създаденото впечатление. При все това сключването на трудов договор, а fortiori когато е оповестено на пазарите, представлявало обстоятелство, което може да се установи от третите лица, което оказвало пряко влияние върху поведението и нагласата на назначеното лице, на неговия работодател и на съответните участници. Поради това задължителният одитор, сключил такъв трудов договор, бил свързан с новия си работодател, в смисъл че му дължал известна лоялност и трябвало да действа в съответствие с интересите на работодателя още преди действителното си постъпване на служба. Следователно задължителен одитор, назначен на ръководен пост в одитирано дружество, престава да бъде независим веднага след сключването на трудовия договор. За сметка на това датата на действителното встъпване в длъжност не била определяща.
- 28 Запитващата юрисдикция счита, че изходът на спора в главното производство, който се отнася до това дали компетентният национален орган може да наложи на жалбоподателя в главното производство глоба в размер на 50 000 EUR поради неспазване на периода на изчакване, посочен в член 11 от глава 4 от Закона за одиторската дейност, зависи от начина на изчисляване на продължителността на този период на изчакване. Всъщност, за да се произнесе в съответствие с член 7 на глава 10 от този закон относно тежестта и продължителността на нарушението, в извършването на което е упрекнуто заинтересованото лице, било необходимо да се определи моментът, от който трябва да се счита, че това лице заема ключов ръководен пост в одитираното дружество по смисъла на член 11 от глава 4 от посочения закон, с който в националното право се прилага член 22а, параграф 1 от Директива 2006/43.

- 29 При тези условия Helsingin hallinto-oikeus (Административен съд Хелзинки) решава да спре производството по делото и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
- „1) Трябва ли член 22а, параграф 1 от Директива [2006/43] да се тълкува в смисъл, че основен партньор по одита заема длъжност по посочения в този параграф начин със сключване на трудовия договор?
 - 2) При отрицателен отговор на [първия] въпрос: трябва ли член 22а, параграф 1 [от тази директива] да се тълкува в смисъл, че основен партньор по одита заема длъжност по посочения в този параграф начин със започване на работа на съответната длъжност?“.

По преюдициалните въпроси

- 30 С двата си въпроса, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 22а, параграф 1, буква а) от Директива 2006/43 трябва да се тълкува в смисъл, че задължителен одитор, какъвто е основният партньор по одита, назначен от одиторско дружество в рамките на одиторския ангажимент, трябва да се счита за заемащ ключов ръководен пост в одитираното дружество по смисъла на тази разпоредба от момента на сключването с последното на трудов договор за този пост или едва от момента, в който действително заеме този пост.
- 31 Най-напред следва да се припомни, че съгласно член 22а, параграф 1 от Директива 2006/43, когато задължителен одитор или основен партньор по одита, извършващ задължителен одит от името на одиторско дружество, бъде нает на работа от одитираното дружество, се въвежда минимален период на изчакване, който в зависимост от случая е едногодишен, а когато става въпрос за предприятие от обществен интерес — двугодишен, считано от прекратяването на функциите на лицето в качеството му на задължителен одитор или на основен партньор по одита в рамките на одиторския ангажимент, в който период по силата на член 22а, параграф 1, буква а) от тази директива е забранено на такъв одитор да „заеме“ ключов ръководен пост в одитираното дружество.
- 32 От предоставените от запитващата юрисдикция данни е видно, че отправените до Съда въпроси се поставят в контекста на спор, в рамките на който жалбоподателят в главното производство, макар да не оспорва, че е нарушил приложимия в настоящия случай двугодишен период на изчакване, все пак иска намаляване на глобата, наложена му от компетентния национален орган за извършването на това нарушение, с мотива че още в деня, в който е прекратил функциите си на основен партньор по одита в рамките на одиторския ангажимент, е сключил трудов договор с това дружество, по силата на който е назначен за финансов директор и член на съвета на директорите на това дружество. В това отношение според компетентния национален орган е без значение фактът, че жалбоподателят в главното производство действително е постъпил на работа едва на по-късна дата, малко повече от шест месеца след сключването на трудовия договор и около една година след приключването на последния законоустановен одит на посоченото дружество, осъществен от името на одиторското дружество.
- 33 Както запитващата юрисдикция изрично подчертава в акта за преюдициално запитване, тъй като не се оспорва, че посоченият период е бил нарушен, нейните въпроси целят единствено да се установи тежестта на нарушението и неговата продължителност, като следва да се уточни обхватът на израза „да заеме [...] пост“, използван в член 22а, параграф 1, буква а) от Директива 2006/43, за да се определи моментът, в който това нарушение трябва да се счита за извършено.

- 34 В това отношение следва да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика на Съда при тълкуването на разпоредба на правото на Съюза трябва да се взема предвид не само нейният текст, но и контекстът ѝ и целите на правната уредба, от която тя е част (вж. по-специално решение от 6 октомври 2020 г., Jobcenter Krefeld, C-181/19, EU:C:2020:794, т. 61 и цитираната съдебна практика).
- 35 Що се отнася до текста на член 22а, параграф 1, буква а) от Директива 2006/43, следва да се констатира, че глаголите, използвани в текста на тази разпоредба на някои езици, като например „nastoupit“ в текста на чешки език, „übernimmt“ в текста на немски език, „оссиуре“ в текста на френски език и „prevzeti“ в текста на словенски език, биха могли да подсказват, че посочената разпоредба изисква заинтересованото лице да се готви да изпълни служебните си задължения на този пост в одитираното дружество или действително да ги изпълнява.
- 36 Текстовете на същата разпоредба на други езици обаче по-скоро сочат, че за прилагането ѝ би било достатъчно заинтересованото лице да е приело да бъде назначено на този пост, като се е съгласило да изпълнява свързаните с него служебни задължения, поради което сключването на трудов договор представлява релевантният момент, който трябва да се вземе предвид в това отношение. Подобно тълкуване следва по-специално от глаголите, използвани в текстовете на испански език („asuma“), на италиански език („accettare“), на нидерландски език („aanvaardt“) и на полски език („zajęli“).
- 37 При тези условия не може да надделее чисто буквалното тълкуване на член 22а, параграф 1, буква а) от Директива 2006/43, основано на текста на един или няколко езика, като бъдат изключени текстовете на останалите езици. Всъщност съгласно постоянната съдебна практика на Съда формулировката, използвана в текста на правна разпоредба на Съюза на един от езиците, не може да служи като единствена основа за тълкуването на разпоредбата или да ѝ се отдава предимство пред текстовете на останалите езици, тъй като разпоредбите на правото на Съюза трябва да бъдат тълкувани и прилагани еднакво с оглед на текстовете, изготвени на всички езици на Съюза (вж. по-специално решение от 8 октомври 2020 г., Combinova, C-476/19, EU:C:2020:802, т. 31 и цитираната съдебна практика).
- 38 Предвид съществуващите различия между текстовете на различните езици на член 22а, параграф 1, буква а) от Директива 2006/43 следва да се разгледа контекстът, в който се вписва тази разпоредба, както и преследваните от нея цели и правната уредба, от която тя е част.
- 39 В това отношение следва да се отбележи, както е видно от член 1 във връзка със съображения 5, 8, 9, 11 и 13 от тази директива, че нейната цел е постигане на висока хармонизация на изискванията в областта на задължителния одит, по-специално като на задължителните одитори се наложат по-строги изисквания, конкретно по отношение на тяхната почтеност, независимост и обективност, за да се гарантира доброто качество на одита в интерес едновременно на одитираните дружества и на третите лица и съответно да се допринесе за нормалното функциониране на пазарите, като се гарантира, че годишните финансови отчети предоставят вярна картина за тези дружества.
- 40 Член 22а от Директива 2006/43, въведен с Директива 2014/56, се вписва в тази цел, тъй като, както следва по-специално от съображение 1 от последната посочена директива, тази разпоредба е част от съвкупност от правила, въведени от законодателя на Съюза в глава IV („Професионална етика, независимост, обективност, поверителност и професионална тайна“) от Директива 2006/43, включваща членове 22—24, като чрез допълнително хармонизиране се цели увеличаване на независимостта на задължителните одитори при изпълнение на техните задачи.
- 41 Както следва от съображения 6—8 и 10 от Директива 2014/56, тези правила имат за цел по същество, от една страна, да гарантират, че задължителните одитори няма да бъдат включени в процеса на вземане на решения в одитираното дружество и ще бъдат избегнати конфликти на

интереси, по-специално посредством недопускане на извършването на одит на дружества, в които тези одитори имат стопански или финансов интерес, и от друга страна, тези правила целят да защитят задължителните одитори от намесата на собствениците, акционерите или ръководителите на одиторското дружество, в което работят, с цел посредством възпрепятстване на всяка намеса, която може да повлияе пряко или косвено върху резултата от извършения от тях одит, изложен в предвидения в член 28 от Директива 2006/43 одиторски отчет, да се гарантира качеството и обективността му и следователно неговата достоверност в съответствие с целта на тази директива, напомнена в точка 39 от настоящото решение за одитираното дружество и третите лица.

- 42 От това следва, че изискването за независимост има не само вътрешен аспект, доколкото цели да гарантира на одитираното дружество надеждността на одита, извършван от задължителния одитор, но и външен аспект, доколкото цели да запази доверието на третите лица, каквито са например кредиторите и инвеститорите, в надеждността на този одит. Този външен аспект е още по-важен, когато посоченото доверие е от решаващо значение за осигуряване на защита на стойността на участието на съдружниците и на акционерите и съответно на нормалното функциониране на пазарите като цяло за инвеститорите. Следователно задължителните одити трябва не само да бъдат надеждни, но и да бъдат възприемани като такива от третите лица.
- 43 Именно с оглед на тези два аспекта, вътрешен и външен, законодателят на Съюза, както е видно по-специално от съображение 8 от Директива 2014/56, забранява на задължителните одитори да заемат длъжност на управленско ниво или да участват в управителен съвет на одитираното дружество не само през обхванатия от одиторския доклад период, но също така, както е отразено в разпоредбите на член 22а, параграф 1 от Директива 2006/43, за подходящ период след прекратяване на функциите на задължителния одитор или на основния партньор по одита в рамките на ангажимент за задължителен одит.
- 44 Както отбелязва по същество генералният адвокат в точки 52—55 от заключението си, подобна забрана цели да премахне, доколкото е възможно, евентуалните стимули на задължителния одитор да уговори или да сключи договор с одитираното дружество, докато все още осъществява законоустановения одит, както и през определен по-късен период. По-специално с тази забрана законодателят на Съюза цели да се избегне възможността па подобен одитор да се опита да отдаде предпочитание на собствените си действителни или потенциални интереси, като представи благоприятен за одитираното дружество доклад, в замяна на който последното ще му предложи важна ръководна длъжност в краткосрочен или средносрочен план.
- 45 Следва обаче да се констатира, че съществуването на трудово отношение между задължителен одитор и одитирано дружество и дори започването на преговори за сключването на трудов договор в тази връзка могат не само да доведат до конфликт на интереси, но и да създадат впечатление за наличието на такъв конфликт.
- 46 Всъщност, както Европейската комисия основателно изтъква в писменото си становище, предвид произтичащите от такова договорно отношение задължения за лоялност и добросъвестност и предвид близостта, която това отношение, изглежда, установява между страните по него, посоченото договорно отношение може да бъде възприето от третите лица като годно да повлияе или вече да е повлияло върху одита на одитираното дружество, извършен от съответния одитор, и следователно да навреди на доверието на тези трети лица в надеждността на резултата от този одит.
- 47 В това отношение следва по-специално да се подчертае, че дори когато един законоустановен одитор е престанал да бъде такъв или да бъде основен партньор по одита в рамките на одиторския ангажимент по отношение на определено дружество, преговорите или сключването

на договор между одитора и това дружество може да са достатъчни, за да се породи съмнение в съзнанието на третите лица за минал период относно качеството и пълнотата на одита, осъществен преди прекратяването на тези функции.

48. Ето защо изглежда, че с оглед по-специално на значението, което има начинът, по който третите лица възприемат независимостта на задължителния одитор, следва да се счита, че той заема пост в одитираното дружество по смисъла на член 22а, параграф 1, буква а) от Директива 2006/43 още при сключването на договор между двете страни, дори ако такъв одитор все още не е встъпил ефективно в длъжност в рамките на това дружество.
49. Това тълкуване се явява продължение на разпоредбите на член 22 от Директива 2006/43, които имат за цел по-специално да се определят границите на независимостта на задължителния одитор, във връзка с които трябва да се уточни обхватът на член 22а, параграф 1 от тази директива, тъй като всички тези разпоредби са приети от законодателя на Съюза с цел да се укрепи посочената независимост, както стана видно от точка 40 от настоящото решение.
50. Всъщност съгласно член 22, параграф 1, за да се гарантира, че задължителният одитор не участва в процеса на вземане на решения в одитирано дружество, държавите членки осигуряват приемането на всички уместни мерки, за да се предотврати появата на конфликти на интереси между този одитор и дружеството, които могат да възникнат по-специално в резултат на връзка от финансово, лично, търговско или трудово естество, независимо дали тази връзка е пряка или косвена, съществуваща или потенциална, „в резултат на което една обективна, разумна и информирана трета страна [...] би могла да направи заключението“, че независимостта на задължителния одитор е компрометирана.
51. По същия начин съгласно параграф 4, буква в) от посочения член 22 държавите членки са длъжни да гарантират, че задължителните одитори не участват в задължителния одит на одитирано дружество, ако са били в трудови или стопански или друг вид отношения през периода на одитиране, които „могат да породят или да се възприемат като пораждащи конфликт на интереси“.
52. Освен това от параграф 5 от същия член 22 следва, че законоустановен одитор не може да иска и да приема подаръци или услуги от одитираното дружество, когато обективна, разумна и осведомена трета страна „би преценила“, че тяхната стойност е значителна или носеща последствия.
53. Както отбелязва генералният адвокат в точка 69 от заключението си, от тези разпоредби следва ясно, че според законодателя на Съюза отношение, което може да породи реален или потенциален конфликт на интереси, може да засегне надеждността на резултата от задължителния одит също както отношение, което разумно може да се възприеме от трети лица като евентуална причина за такъв конфликт на интереси.
54. С оглед на всички изложени по-горе съображения на поставените въпроси следва да се отговори, че член 22а, параграф 1, буква а) от Директива 2006/43 трябва да се тълкува в смисъл, че задължителен одитор, какъвто е например основният партньор по одита, назначен от одиторско дружество в рамките на одиторски ангажимент, трябва да се счита за заемащ ключов ръководен пост в одитираното дружество по смисъла на тази разпоредба от момента, в който сключи с последното трудов договор за посочения пост, макар да не е започнал действително да изпълнява функциите си на този пост.

По съдебните разноси

55 С оглед на обстоятелството, че за страните в главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноси. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (пети състав) реши:

Член 22а, параграф 1, буква а) от Директива 2006/43/ЕО на Европейския парламент и на Съвета от 17 май 2006 година относно задължителния одит на годишните счетоводни отчети и консолидираните счетоводни отчети, за изменение на директиви 78/660/ЕИО и 83/349/ЕИО на Съвета и за отмяна на Директива 84/253/ЕИО на Съвета, изменена с Директива 2014/56/ЕС на Европейския парламент и на Съвета от 16 април 2014 година, трябва да се тълкува в смисъл, че задължителен одитор, какъвто е например основният партньор по одита, назначен от одиторско дружество в рамките на одиторски ангажимент, трябва да се счита за заемащ ключов ръководен пост в одитираното дружество по смисъла на тази разпоредба от момента, в който сключи с последното трудов договор за посочения пост, макар да не е започнал действително да изпълнява функциите си на този пост.

Подписи