



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (pátého senátu)

24. března 2021 *

„Řízení o předběžné otázce – Právo společností – Směrnice 2006/43/ES – Povinné audity ročních a konsolidovaných účetních závěrek – Článek 22a odst. 1 písm. a) – Přijetí statutárního auditora do zaměstnání auditovaným subjektem – Karenční doba – Zákaz nastoupit na pozici člena vrcholového vedení auditovaného subjektu – Porušení – Závažnost a doba trvání protiprávního jednání – Výraz „nastoupit na pozici“ – Rozsah – Uzavření pracovní smlouvy s auditovaným subjektem – Nezávislost statutárních auditorů – Vnější aspekt“

Ve věci C-950/19,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Helsingin hallinto-oikeus (správní soud v Helsinkách, Finsko) ze dne 13. prosince 2019, došlým Soudnímu dvoru dne 17. prosince 2019, v řízení zahájeném

A

za přítomnosti:

Patentti-ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta

SOUDNÍ DVŮR (pátý senát),

ve složení E. Regan (zpravodaj), předseda senátu, M. Ilešič, E. Juhász, C. Lycourgos a I. Jarukaitis, soudci,

generální advokát: M. Campos Sánchez-Bordona,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za Evropskou komisi H. Støvlbækem a I. Koskinenem, jakož i L. Armati, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 10. prosince 2020,

vydává tento

* Jednací jazyk: finština.

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 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 (Úř. věst. 2006, L 157, s. 87), ve znění směrnice Evropského parlamentu a Rady 2014/56/EU ze dne 16. dubna 2014 (Úř. věst. 2014, L 158, s. 196) (dále jen „směrnice 2006/43“).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci řízení zahájeného A, statutárním auditorem schváleným finskou obchodní komorou, z důvodu rozhodnutí Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta (Výbor pro audit při Úřadu průmyslového vlastnictví, Finsko) (dále jen „příslušný vnitrostátní orgán“), kterým mu byla uložena pokuta v návaznosti na jeho přijetí na pozici člena vrcholového vedení společnosti, u níž prováděl povinný audit.

Právní rámec

Unijní právo

- 3 Body 5, 8, 9, 11 a 13 odůvodnění směrnice 2006/43 stanoví:

„(5) Cílem této směrnice je podstatná, i když ne úplná, harmonizace požadavků na povinný audit. Není-li v této směrnici stanoveno jinak, může členský stát vyžadující povinný audit zavést přísnější požadavky.

[...]

(8) Na ochranu třetích osob by všichni schválení auditoři a auditorské společnosti měli být zapsáni v rejstříku, který je přístupný veřejnosti a který obsahuje základní informace o statutárních auditorech a auditorských společnostech.

(9) Statutární auditoři by měli dodržovat nejvyšší etické normy. Proto by se na ně měly vztahovat požadavky profesní etiky zahrnující přinejmenším jejich funkci ve veřejném zájmu, jejich bezúhonnost, nestrannost, odbornou způsobilost a řádnou péči. 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. [...]

[...]

(11) Statutární auditoři a auditorské společnosti by měli být při provádění povinného auditu nezávislí. Mohou informovat auditovaný subjekt o skutečnostech zjištěných při auditu, ale neměli by zasahovat do vnitřních rozhodovacích procesů auditovaného subjektu. Pokud by se dostali do situace, kdy je ohrožení jejich nezávislosti i po uplatnění ochranných opatření ke zmírnění takového ohrožení příliš závažné, měli by se vzdát nebo zdržet přijetí auditorské zakázky. [...]

[...]

(13) Je důležité zajistit trvale vysokou kvalitu všech povinných auditů vyžadovaných právními předpisy [Unie]. [...]

- 4 Článek 1 směrnice 2006/43, nadepsaný „Předmět“, obsažený v kapitole I této směrnice, nadepsané „Předmět a definice“, stanoví:

„Tato směrnice stanoví pravidla týkající se povinného auditu ročních účetních závěrek a konsolidovaných účetních závěrek.

[...]“

- 5 Článek 2 této směrnice, nadepsaný „Definice“, obsažený v této kapitole I 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; nebo

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.

[...]“

- 6 Článek 22 uvedené směrnice, nadepsaný „Nezávislost a nestrannost“, obsažený v kapitole IV, nadepsané „Profesní etika, nezávislost, objektivita, důvěrnost a profesní tajemství“, stanoví:

„1. Členské státy zajistí, aby statutární auditoři 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 a případně rovněž síť, do které auditorská společnost patří, vedoucí pracovníci, auditoři, 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.

[...]

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:

[...]

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.

[...]“

7 Článek 22a směrnice 2006/43, nadepsaný „Zaměstnávání bývalých statutárních auditorů nebo zaměstnanců statutárních auditorů nebo auditorských společností v auditovaných subjektech“, který je rovněž obsažen v kapitole IV této směrnice, obsahuje odstavec 1, který zní následovně:

„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.“

- 8 Článek 28 uvedené směrnice, nadepsaný „Zpráva auditora“, obsažený v kapitole V, nadepsané „Auditorské standardy a zpráva auditora“, stanoví:

„1. Statutární auditor či auditori nebo auditorská společnost či společnosti uvedou výsledky povinného auditu ve zprávě auditora. [...]

2. Zpráva auditora musí být vypracována písemně a musí obsahovat:

[...]

c) výrok auditora, který je buď bez výhrad, s výhradou, nebo záporný a který jasně vyjadřuje stanovisko statutárního auditora či auditorů nebo auditorské společnosti či společností na to:

i) zda roční účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví a [...]

[...]“

- 9 Body 1, 6 až 8 a 10 odůvodnění směrnice 2014/56, která pozměnila směrnici 2006/43, zní takto:

„(1) Směrnice [2006/43] stanoví podmínky pro schvalování a registraci osob odpovědných za provádění povinného auditu, pravidla týkající se nezávislosti, objektivity a profesní etiky, která se na tyto osoby vztahují, a rámec pro jejich veřejnou kontrolu. Je však třeba tyto předpisy dále harmonizovat na úrovni Unie s cílem umožnit větší transparentnost a předvídatelnost požadavků týkajících se těchto osob a posílit jejich nezávislost a objektivitu při plnění jejich úkolů. [...]

[...]

(6) Z hlediska provádění povinného auditu má zvláštní význam posílení nezávislosti, jež je jeho zásadním prvkem. Za účelem posílení nezávislosti statutárních auditorů a auditorských společností na auditovaném subjektu při provádění povinného auditu by statutární auditor nebo auditorská společnost a každá osoba, která může přímo nebo nepřímo ovlivnit výsledky povinného auditu, měli být nezávislí na auditovaném subjektu a neměli by být zapojeni do rozhodovacího procesu auditovaného subjektu. [...]

(7) Statutární auditori a auditorské společnosti by měli být při výkonu povinného auditu auditovaných subjektů nezávislí a měli by se vyhnout střetu zájmů. Při rozhodování o nezávislosti statutárních auditorů a auditorských společností se musí vzít v úvahu koncept sítě, v níž statutární auditori a auditorské společnosti působí. Požadavek na jejich nezávislost by měl být splněn po období, na něž se zpráva auditora vztahuje, tedy jak po období, na které se vztahují auditované účetní závěrky, tak po dobu provádění auditu.

(8) Statutární auditori, auditorské společnosti a jejich zaměstnanci by se měli zejména zdržet provádění povinných auditů u subjektů, v nichž mají obchodní podíl nebo finanční účast, jakož i obchodování s finančními nástroji emitovanými, zaručenými či jinak podporovanými auditovaným subjektem s výjimkou podílů v diverzifikovaných systémech kolektivního investování. Statutární auditor nebo auditorská společnost by se neměli zapojovat do účasti v interních rozhodovacích procesech auditovaného subjektu. Statutární auditori a auditorské společnosti a jejich zaměstnanci přímo se podílející na zakázce povinného auditu by neměli mít možnost přijímat funkce v auditovaném subjektu na úrovni vedení nebo představenstva po určitou přiměřenou dobu od skončení auditorské zakázky.

[...]

- (10) Dostatečná vnitřní organizace statutárních auditorů a auditorských společností by měla napomoci při předcházení riziku ohrožení jejich nezávislosti. Vlastníci či akcionáři auditorské společnosti a členové jejího vedení by proto neměli zasahovat do výkonu povinného auditu způsobem ohrožujícím nezávislost a objektivnost statutárního auditora, který za auditorskou společnost povinný audit provádí. Statutární auditori a auditorské společnosti by rovněž měli zavést vhodnou vnitřní politiku a postupy ve vztahu k zaměstnancům a dalším osobám, které se v jejich organizaci na povinném auditu podílejí, a zajistit tak splnění svých zákonných povinností. Tato politika a postupy by se zejména měly snažit předcházet případnému riziku ohrožení jejich nezávislosti a řešit je a měly by zajistit kvalitu, integritu a důkladnost povinného auditu. Tato politika a postupy by měly odpovídat rozsahu a složitosti podniku statutárního auditora či auditorské společnosti.“

Finské právo

- 10 Ustanovení § 11, nadepsané „Přijetí statutárního auditora do zaměstnání auditovanou společností“, obsažené v kapitole 4 tilintarkastuslaki (1141/2015) [zákon o povinném auditu (1141/2015)] ze dne 18. září 2015, která je nadepsaná „Jiná ustanovení týkající se statutárního auditora“, stanoví:

„Statutární auditor nebo klíčový auditorský partner, který jménem auditorské společnosti provádí povinný audit, nesmí před uplynutím minimálně jednoho roku od auditorské zakázky:

- 1) nastoupit na pozici člena vrcholového vedení auditovaného subjektu;
- 2) stát se členem výboru pro audit auditovaného subjektu nebo orgánu, který vykonává rovnocenné funkce jako výbor pro audit;
- 3) stát se nevýkonným členem správního orgánu nebo členem dozorčího orgánu auditovaného subjektu.

Jednoletá lhůta uvedená v prvním odstavci činí dva roky, je-li předmětem auditu subjekt veřejného zájmu.

[...]“

- 11 Ustanovení § 5, nadepsané „Pokuta a určení její výše“, obsažené v kapitole 10 tohoto zákona, která je nadepsaná „Sankce“, stanoví:

„Výbor pro audit může uložit pokutu, pokud statutární auditor poruší lhůtu podle § 11 kapitoly 4 tohoto zákona stanovenou pro přijetí statutárního auditora do zaměstnání auditovaným subjektem.

Maximální výše pokuty uložené z důvodu porušení lhůty podle § 11 v kapitole 4 činí 50 000 eur.

Peněžitá sankce se platí státu.“

- 12 Ustanovení § 7, nadepsané „Skutečnosti, které je třeba vzít v úvahu při určení výše sankce“, obsažené v této kapitole 10 stanoví:

„Při určení výše sankce je třeba zohlednit všechny relevantní okolnosti. Těmito okolnostmi jsou:

- 1) závažnost a doba trvání protiprávního jednání;

[...]“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 13 Žalobce v původním řízení prováděl od roku 2014 do 12. července 2018 jakožto klíčový auditorský partner jménem auditorské společnosti povinný audit u společnosti X Oyj (dále jen „auditovaná společnost“).
- 14 V tomto postavení dokončil uvedený žalobce dne 5. února 2018 povinný audit této společnosti za účetní období roku 2017.
- 15 Dne 12. července 2018 uzavřel žalobce v původním řízení s uvedenou společností pracovní smlouvu.
- 16 Dne 17. července 2018 oznámila auditovaná společnost v burzovním sdělení, že žalobce byl jmenován finančním ředitelem a členem vedení a že na tato pracovní místa nastoupí v únoru 2019.
- 17 Dne 31. srpna 2018 ukončil uvedený žalobce pracovní činnost v auditorské společnosti, která jej zaměstnávala. Auditovaná společnost v prohlášení předaném téhož dne orgánu dohledu nad auditory písemně potvrdila, že dotýčný nebude až do zveřejnění zprávy o auditu za účetní období roku 2018 vykonávat vrcholové funkce ve vedení, ve finanční oblasti a oblasti sdělování údajů této společnosti.
- 18 Rozhodnutím ze dne 13. listopadu 2018 (dále jen „sporné rozhodnutí“) uložil příslušný vnitrostátní orgán žalobci v původním řízení pokutu ve výši 50 000 eur z důvodu, že nedodržel tzv. „karenční“ dobu v délce dvou let stanovenou v § 11 kapitoly 4 zákona o povinném auditu v případě subjektů veřejného zájmu. Tento orgán měl za to, že tato doba má být vypočtena od data, k němuž dotýčný ukončil svou pracovní činnost v auditorské společnosti jakožto klíčový auditorský partner na auditorské zakázce auditované společnosti, tedy dne 12. července 2018. Téhož dne však žalobce nastoupil z důvodu uzavření pracovní smlouvy s touto společností na pozici člena jejího vrcholového vedení, a to finančního ředitele.
- 19 Dne 14. prosince 2018 byla jako subjekt pověřený povinným auditem auditované společnosti zapsána do obchodního rejstříku jiná auditorská společnost.
- 20 Poté, co byl dne 5. února 2019 touto jinou auditorskou společností dokončen povinný audit auditované společnosti za účetní období roku 2018, zahájil žalobce v původním řízení výkon pracovní činnosti v této auditované společnosti jako finanční ředitel a člen správního orgánu.
- 21 Žalobce v původním řízení podal k Helsingin hallinto-oikeus (správní soud v Helsinkách, Finsko) žalobu, jíž se domáhal, aby pokuta, která mu byla uložena sporným rozhodnutím, byla snížena alespoň o polovinu.
- 22 Na podporu této žaloby žalobce v původním řízení tvrdí, že sporné rozhodnutí spočívá na nesprávném výkladu závažnosti a doby trvání protiprávního jednání, jelikož výraz „nastoupit na pozici“ uvedený v čl. 22a odst. 1 písm. a) směrnice 2006/43 odkazuje nutně na situaci, v níž dotčená osoba začala skutečně vykonávat pracovní povinnosti. Dokud tomu tak není, nevykonává totiž dotčená osoba, byť se může cítit být morálně vázána ke společnosti, která ji přijala do zaměstnání, v této společnosti skutečné pracovní povinnosti a nemá vliv na řízení její činnosti. Klíčovým hlediskem při posouzení nezávislosti je podle tvrzení žalobce možnost dotčené osoby ovlivňovat roční účetní závěrky jejího nového zaměstnavatele. V projednávané věci je tedy nutno mít za to, že uvedený žalobce nastoupil na dotčenou pozici poté, co začal vykonávat pracovní činnost v auditované společnosti jakožto finanční ředitel, tedy v únoru 2019.
- 23 Žalobce v původním řízení dále zdůrazňuje, že okolnosti se mohou před skutečným nástupem do zaměstnání změnit. S ohledem na skutečnost, že povinným auditem auditované společnosti za účetní období roku 2018 byla pověřena jiná auditorská společnost, je třeba mít v projednávané věci za to, že karenční doba začala plynout ode dne 5. února 2018, kdy byl dokončen povinný audit této

společnosti, jímž byl za účetní období roku 2017 pověřen. Kdyby byla karenční doba určena na základě hlediska skutečné nezávislosti, dosáhla by její délka v projednávané věci celý jeden rok, kdežto ze striktně formálního pohledu by toto období trvalo přibližně sedm měsíců mezi 12. červencem 2018, datem podpisu pracovní smlouvy s auditovanou společností, a 5. únorem 2019, dnem dokončení povinného auditu této společnosti za účetní období roku 2018.

- 24 Kromě toho žalobce v původním řízení poukazuje na skutečnost, že informace o jeho přijetí do zaměstnání byla zveřejněna transparentně, aby třetí osoby pochopily, že situace byla pečlivě uvážena a že byla přijata preventivní opatření. Z důvodu změny auditorské společnosti pověřené povinným auditem auditované společnosti za účetní období roku 2018 se tedy žalobce nenacházel v postavení zaměstnance auditované společnosti, i když auditorská společnost, která jej zaměstnávala, stále prováděla její audit. Podmínkou použití ustanovení § 5 obsaženého v kapitole 10 zákona o povinném auditu je tedy skutečnost, že auditorský vztah pokračuje i po přijetí klíčového auditorského partnera do zaměstnání auditovanou společností.
- 25 Příslušný vnitrostátní orgán tvrdí, že ve sporném rozhodnutí zohlednil okolnosti uvedené v § 7 kapitoly 10 zákona o povinném auditu týkající se ukládání sankcí.
- 26 Výraz „nastoupit na pozici“ ve smyslu § 11 kapitoly 4 tohoto zákona lze podle jeho názoru vykládat tak, že odkazuje jak na podpis pracovní smlouvy týkající se dotčeného pracovního místa, tak na skutečný nástup do zaměstnání. Je rovněž pravda, že okolnosti mezi těmito dvěma událostmi se mohou vyvíjet. Není přitom odůvodněné postihovat skutek, který se dosud nestal.
- 27 Podle názoru uvedeného orgánu však několik skutečností hovoří pro první z těchto výkladů. Konkrétně vzhledem k tomu, že karenční doba má zaručit nezávislost statutárního auditora, musí být náležitě zohledněny vnější okolnosti a vnímání třetími osobami. Uzavření pracovní smlouvy, *a fortiori* pokud bylo zveřejněno na burze, představuje okolnost vnímatelnou třetími osobami, která přímo ovlivňuje chování, jakož i postoje zaměstnané osoby, jejího zaměstnavatele a dotčených aktérů. Statutární auditor, který takovou pracovní smlouvu uzavřel, je z tohoto důvodu vázán ke svému novému zaměstnavateli v tom smyslu, že je vůči němu pojen určitou loajalitou a musí jednat v souladu s jeho zájmy ještě před svým skutečným nástupem do zaměstnání. Statutární auditor, který je přijat do vedoucí funkce auditovaného subjektu tedy přestává být nezávislý již uzavřením pracovní smlouvy. Datum skutečného nástupu do zaměstnání není naopak rozhodující.
- 28 Předkládající soud má za to, že výsledek sporu v původním řízení, který se týká otázky, zda příslušný vnitrostátní orgán mohl žalobci v původním řízení uložit pokutu ve výši 50 000 eur z důvodu nedodržení karenční doby uvedené v § 11 kapitoly 4 zákona o povinném auditu, závisí na způsobu výpočtu délky této karenční doby. Pro účely rozhodnutí podle § 7 kapitoly 10 tohoto zákona o závažnosti a době trvání protiprávního jednání vytýkaného dotyčné osobě je totiž nezbytné určit okamžik, od kterého je třeba mít za to, že nastoupila na pozici člena vrcholového vedení ve smyslu § 11 kapitoly 4 uvedeného zákona, jímž je do vnitrostátního práva proveden čl. 22a odst. 1 směrnice 2006/43.
- 29 Za těchto podmínek se Helsingin hallinto-oikeus (správní soud v Helsinkách) rozhodl přerušit řízení a předložit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
- „1) Musí být čl. 22a odst. 1 směrnice [2006/43] vykládán v tom smyslu, že klíčový auditorský partner nastupuje na takovou pozici, kterou stanoví toto ustanovení, okamžikem uzavření příslušné pracovní smlouvy?
- 2) V případě záporné odpovědi na první otázku: Musí být čl. 22a odst. 1 [této směrnice] vykládán v tom smyslu, že klíčový auditorský partner nastupuje na takovou pozici, kterou stanoví toto ustanovení, zahájením výkonu pracovních povinností na dotčeném pracovním místě?“

K předběžným otázkám

- 30 Podstatou obou otázek předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda čl. 22a odst. 1 písm. a) směrnice 2006/43 musí být vykládán v tom smyslu, že takový statutární auditor, jako je klíčový auditorský partner určený auditorskou společností v rámci auditorské zakázky, nastoupil na pozici člena vrcholového vedení auditovaného subjektu ve smyslu tohoto ustanovení, jakmile s tímto subjektem uzavřel pracovní smlouvu týkající se této pozice, nebo až tehdy, kdy na uvedeném pracovním místě začne skutečně vykonávat pracovní činnost.
- 31 Úvodem je třeba připomenout, že v případě, že je statutární auditor nebo klíčový auditorský partner, který jménem auditorské společnosti provádí povinný audit, přijat do zaměstnání auditovaným subjektem, stanoví čl. 22a odst. 1 směrnice 2006/43 minimální karenční dobu, která činí buď jeden rok nebo – je-li zaměstnán subjektem veřejného zájmu – dva roky od ukončení jeho činnosti jako statutárního auditora nebo klíčového auditorského partnera na auditorské zakázce, během níž je na základě čl. 22a odst. 1 písm. a) této směrnice zakázáno, aby takový auditor „nastoupil“ na pozici člena vrcholového vedení auditovaného subjektu.
- 32 Z informací poskytnutých předkládajícím soudem vyplývá, že otázky položené Soudnímu dvoru vyvstávají v kontextu sporu, v jehož rámci žalobce v původním řízení sice nezpochybňuje, že porušil dvouletou karenční dobu použitelnou v projednávané věci, avšak usiluje o snížení pokuty, která mu byla uložena příslušným vnitrostátním orgánem na základě tohoto porušení z důvodu, že ve stejný den, kdy ukončil svou pracovní činnost jakožto klíčový auditorský partner na auditorské zakázce určité společnosti, uzavřel s touto společností pracovní smlouvu, na jejímž základě byl jmenován jejím finančním ředitelem a členem vedení. Podle názoru tohoto orgánu nemá v tomto ohledu význam skutečnost, že žalobce v původním řízení nastoupil skutečně do zaměstnání až k pozdějšímu datu, o něco více než šest měsíců po uzavření této pracovní smlouvy a přibližně jeden rok po ukončení povinného auditu uvedené společnosti, který uskutečnil jménem této auditorské společnosti.
- 33 Z toho vyplývá, že jelikož porušení karenční doby není zpochybňováno, jak tento soud výslovně zdůrazňuje v předkládacím rozhodnutí, směřují jeho otázky pouze k určení stupně závažnosti a doby trvání tohoto protiprávního jednání upřesněním rozsahu výrazu „nastoupit na pozici“ použitého v čl. 22a odst. 1 písm. a) směrnice 2006/43 za účelem určení okamžiku, k němuž došlo k tomuto protiprávnímu jednání.
- 34 V tomto ohledu je nutné připomenout, že v souladu s ustálenou judikaturou Soudního dvora je při výkladu ustanovení unijního práva třeba vzít v úvahu nejen jeho znění, ale i jeho kontext a cíle sledované právní úpravou, jejíž je součástí (viz zejména rozsudek ze dne 6. října 2020, Jobcenter Krefeld C-181/19, EU:C:2020:794, bod 61 a citovaná judikatura).
- 35 Pokud jde o znění čl. 22a odst. 1 písm. a) směrnice 2006/43, je třeba konstatovat, že slovesa použitá v některých jazykových verzích tohoto ustanovení, jako je „nastoupit“ v českém, „*übernimmt*“ v německém, „*occuper*“ ve francouzském a „*prevzeti*“ ve slovinském jazykovém znění, by mohla naznačovat, že uvedené ustanovení vyžaduje, aby se dotyčná osoba chystala vykonávat nebo skutečně vykonávala funkce na této pozici u auditovaného subjektu.
- 36 Z jiných jazykových znění téhož ustanovení však spíše vyplývá, že pro jeho použití by mohlo postačovat, že dotyčná osoba akceptuje uvedené pracovní místo přijetím závazku k výkonu pracovních povinností na této pozici, takže relevantní okamžik, který je třeba v tomto ohledu zohlednit, by představovalo uzavření pracovní smlouvy. Takový výklad vyplývá zejména ze sloves použitých ve španělském („*asuma*“), italském („*accettare*“), nizozemském („*aanvaardt*“) a polském („*zajęli*“) jazykovém znění.

- 37 Za těchto podmínek nemůže převážet čistě doslovný výklad čl. 22a odst. 1 písm. a) směrnice 2006/43 založený na znění jedné nebo několika jazykových verzí, s vyloučením ostatních verzí. Podle ustálené judikatury Soudního dvora totiž platí, že formulace použitá v jedné z jazykových verzí určitého ustanovení unijního práva nemůže sloužit jako jediný základ pro výklad tohoto ustanovení ani jí nemůže být v tomto ohledu přiznána přednost před jinými jazykovými verzemi, jelikož ustanovení unijního práva musí být vykládána a používána jednotně na základě znění vypracovaných ve všech unijních jazycích (viz zejména rozsudek ze dne 8. října 2020, *Combinova*, C-476/19, EU:C:2020:802, bod 31 a citovaná judikatura).
- 38 S ohledem na rozdíly mezi jednotlivými jazykovými verzemi čl. 22a odst. 1 písm. a) směrnice 2006/43 je třeba zkoumat kontext, do něhož toto ustanovení zapadá, jakož i cíle sledované tímto ustanovením a právní úpravou, jejíž je součástí.
- 39 V této souvislosti je třeba uvést, že cílem této směrnice je, jak vyplývá z jejího článku 1, vykládaného ve světle bodů 5, 8, 9, 11 a 13 jejího odůvodnění, podstatná harmonizace požadavků na povinný audit tím, že především u statutárních auditorů vyžaduje přísné etické normy, zejména pokud jde o jejich důvěryhodnost, nezávislost a nestrannost, aby v zájmu auditovaných subjektů i třetích osob byla zaručena kvalita auditů a podpořeno řádné fungování trhů zajištěním, že roční účetní závěrky budou poskytovat věrný a poctivý obraz těchto subjektů.
- 40 Článek 22a směrnice 2006/43, který byl do této směrnice vložen směrnicí 2014/56, je s tímto cílem v souladu, jelikož toto ustanovení, jak vyplývá zejména z bodu 1 odůvodnění posledně uvedené směrnice, je součástí souboru pravidel zavedených unijním normotvůrcem v kapitole IV směrnice 2006/43, nadepsané „Profesní etika, nezávislost, objektivita, důvěrnost a profesní tajemství“, která zahrnuje její články 22 až 24, za účelem posílení, prostřednictvím důkladnější harmonizace, zejména nezávislosti statutárních auditorů při jejich práci na zakázkách.
- 41 Jak vyplývá z bodů 6 až 8 a 10 odůvodnění směrnice 2014/56, cílem těchto pravidel je v podstatě zajistit, aby statutární auditori nebyli zapojeni do interních rozhodovacích procesů auditovaného subjektu, a zamezit střetu zájmů, a to zejména vyloučením auditu subjektů, v nichž mají tito auditori obchodní podíl nebo finanční účast, jakož i chránit tyto auditory před zásahem vlastníků, akcionářů nebo členů vedení auditorské společnosti, která je zaměstnává, a to za tím účelem, aby zabráněním veškerému ovlivňování, které by mohlo mít přímo či nepřímo dopad na výsledek jejich auditu uvedeného ve zprávě o auditu podle článku 28 směrnice 2006/43, byla pro auditovaný subjekt a třetí osoby zaručena kvalita, jakož i věrohodnost auditu, a tedy jeho spolehlivost v souladu s cílem sledovaným touto směrnicí a připomenutým v bodě 39 tohoto rozsudku.
- 42 Z toho vyplývá, že požadavek nezávislosti má nejen vnitřní aspekt v tom smyslu, že má zaručit, že se auditovaný subjekt může na audit provedený statutárním auditorem jím pověřeným spolehnout, ale rovněž vnější aspekt tím, že směřuje k ochraně důvěry třetích osob, jako jsou věřitelé a investoři, ve spolehlivost tohoto auditu. Tento vnější aspekt je o to důležitější, že tato důvěra je klíčová k zajištění ochrany hodnoty účastí společníků a akcionářů, a tedy řádného fungování trhů jako celku pro investory. Povinné audity musí být tedy nejen spolehlivé, ale musí být jako takové vnímány rovněž třetími osobami.
- 43 Právě z této dvojí, vnitřní a vnější, perspektivy unijní normotvůrce, jak vyplývá zejména z bodu 8 odůvodnění směrnice 2014/56, zakázal, aby statutární auditor zastával funkce na pozici vedení nebo správního orgánu auditovaného subjektu nejen během období, na které se vztahuje zpráva auditora, ale rovněž, jak vyjadřují ustanovení čl. 22a odst. 1 směrnice 2006/43, po přiměřenou dobu po skončení jeho činnosti statutárního auditora nebo klíčového auditorského partnera na auditorské zakázce.
- 44 Jak v podstatě uvedl generální advokát v bodech 52 až 55 svého stanoviska, cílem takového zákazu je tedy v co nejvyšší možné míře vyloučit motivaci statutárního auditora, aby plánoval nebo konkretizoval své přijetí do zaměstnání auditovaným subjektem během období, v němž prováděl jeho

povinný audit, jakož i v průběhu určitého následného období. Tímto zákazem zamýšlí unijní normotvůrce zejména zabránit tomu, aby se takový auditor pokusil upřednostnit své vlastní zájmy, ať již stávající či potenciální, tím, že předloží zprávu auditora, která bude příznivá pro uvedený subjekt, za kterou ho tento subjekt v krátkodobém nebo střednědobém horizontu odmění nabídkou na pozici svého vrcholového vedení.

- 45 Je přitom třeba konstatovat, že samotná existence smluvního vztahu mezi statutárním auditorem a auditovaným subjektem, či dokonce zahájení jednání za tímto účelem, mohou vést nejen ke střetu zájmů, ale i k vyvolání dojmu o jeho existenci.
- 46 Jak totiž správně poznamenala Evropská komise ve svém písemném vyjádření, vzhledem k povinností loajality a dobré víry, které z takového smluvního vztahu vyplývají, jakož i z blízkosti, kterou zjevně vytváří mezi stranami tohoto vztahu, může být tento vztah vnímán třetími osobami tak, že může nebo mohl ovlivnit audit auditované společnosti provedený dotčeným statutárním auditorem, a narušit tedy důvěru těchto třetích osob ve spolehlivost výsledku tohoto auditu.
- 47 V tomto ohledu je třeba zejména zdůraznit, že i když statutární auditor ukončil činnost klíčového auditorského partnera při auditorské zakázce určitého subjektu, může vyjednávání nebo uzavření smluvního vztahu mezi takovým auditorem a tímto subjektem postačovat k tomu, aby u třetích osob vyvolalo zpětně pochybnosti o kvalitě a věrohodnosti auditu provedeného před ukončením těchto funkcí.
- 48 Zdá se tedy, že zejména s ohledem na význam, který má vnímání třetích osob, pokud jde o nezávislost statutárního auditora, je třeba mít za to, že tento auditor nastoupil na pozici u auditovaného subjektu ve smyslu čl. 22a odst. 1 písm. a) směrnice 2006/43 již od uzavření smluvního vztahu mezi nimi, i když tento auditor ještě skutečně nezahájil u tohoto subjektu výkon pracovní činnosti na tomto pracovním místě.
- 49 Tento výklad navazuje na ustanovení článku 22 směrnice 2006/43, jejichž účelem je konkrétně vymezit rozsah nezávislosti statutárních auditorů, ve spojení s kterými musí být určen rozsah působnosti čl. 22a odst. 1 této směrnice, jelikož – jak vyplývá již z bodu 40 tohoto rozsudku – unijní normotvůrce přijal všechna tato ustanovení s cílem tuto nezávislost posílit.
- 50 Podle odstavce 1 tohoto článku 22 totiž platí, že k tomu, aby členské státy zajistily, že statutární auditor nebude zapojen do rozhodovacího procesu auditovaného subjektu, musí dbát na to, aby byla přijata veškerá přiměřená opatření k zabránění vzniku jakéhokoli střetu zájmů mezi tímto auditorem a takovým subjektem, který by mohl vyplynout zejména z finančního, osobního, obchodního nebo zaměstnaneckého vztahu, ať již přímého, nebo nepřímého, existujícího nebo potenciálního, „na jehož základě by nestranná, rozumná a informovaná třetí osoba dospěla k závěru“, že došlo k ohrožení nezávislosti uvedeného auditora.
- 51 Stejně tak podle odst. 4 písm. c) uvedeného článku 22 jsou členské státy povinny zajistit, aby se auditori nesměli účastnit povinného auditu auditovaného subjektu, pokud byli po dobu auditu s daným auditovaným subjektem v zaměstnaneckém nebo obchodním či jiném vztahu, „který by mohl vyvolat střet zájmů nebo být takto obecně vnímán“.
- 52 Stejně tak z odstavce 5 téhož článku 22 vyplývá, že statutární auditor nemůže požadovat ani přijímat dary nebo výhody od auditovaného subjektu, pokud by nestranná, rozumná a informovaná třetí osoba jejich hodnotu označila za podstatnou nebo nikoli bezvýznamnou.
- 53 Jak uvedl generální advokát v bodě 69 svého stanoviska, z těchto ustanovení jasně vyplývá, že podle unijního normotvůrce může vztah, který by mohl způsobit skutečný či potenciální střet zájmů, ohrozit spolehlivost výsledku povinného auditu stejně jako vztah, který může být důvodně vnímán třetími osobami jako možná příčina takového střetu zájmů.

- 54 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na položené otázky odpovědět tak, že čl. 22a odst. 1 písm. a) směrnice 2006/43 musí být vykládán v tom smyslu, že takový statutární auditor, jako je klíčový auditorský partner určený auditorskou společností v rámci auditorské zakázky, nastoupil na pozici člena vrcholového vedení auditovaného subjektu ve smyslu tohoto ustanovení, jakmile s tímto subjektem uzavřel pracovní smlouvu týkající se této pozice, ačkoli na uvedeném pracovním místě dosud nezačal skutečně vykonávat pracovní činnost.

K nákladům řízení

- 55 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (pátý senát) rozhodl 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 Evropského parlamentu a Rady 2014/56/EU ze dne 16. dubna 2014, musí být vykládán v tom smyslu, že takový statutární auditor, jako je klíčový auditorský partner určený auditorskou společností v rámci auditorské zakázky, nastoupil na pozici člena vrcholového vedení auditovaného subjektu ve smyslu tohoto ustanovení, jakmile s tímto subjektem uzavřel pracovní smlouvu týkající se této pozice, ačkoli na uvedeném pracovním místě dosud nezačal skutečně vykonávat pracovní činnost.

Podpisy.