



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (penktoji kolegija) SPRENDIMAS

2021 m. kovo 24 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendrovių teisė – Direktyva 2006/43/EB – Teisės aktų nustatytas metinės finansinės atskaitomybės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės auditas – 22a straipsnio 1 dalies a punktas – Teisės aktų nustatyta auditą atliekančio auditoriaus įdarbinimas audituojamame subjekte – Veiklos pertraukos laikotarpis – Draudimas užimti pagrindines vadovaujamas pareigas audituojamame subjekte – Nepaisymas – Pažeidimo sunkumas ir trukmė – Frazė „užimti pareigas“ – Apimtis – Darbo sutarties sudarymas su audituojamuoju subjektu – Teisės aktų nustatyta auditą atliekančių auditorių nepriklausomumas – Išorinis aspektas“

Byloje C-950/19

dėl *Helsingin hallinto-oikeus* (Helsinkio administracinis teismas, Suomija) 2019 m. gruodžio 13 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2019 m. gruodžio 17 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

A,

dalyvaujant

Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta,

TEISINGUMO TEISMAS (penktoji kolegija),

kuriį sudaro kolegijos pirmininkas E. Regan (pranešėjas), teisėjai M. Ilešič, E. Juhász, C. Lycourgos ir I. Jarukaitis,

generalinis advokatas M. Campos Sánchez-Bordona,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– Europos Komisijos, atstovaujamos H. Støvlbæk, I. Koskinen ir L. Armati,

susipažinęs su 2020 m. gruodžio 10 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

* Proceso kalba: suomių.

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. gegužės 17 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyvos 2006/43/EB dėl teisės aktų nustatyto metinės finansinės atskaitomybės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės audito, iš dalies keičiančios Tarybos direktyvas 78/660/EEB ir 83/349/EEB bei panaikinančios Tarybos direktyvą 84/253/EEB (OL L 157, 2006, p. 87), iš dalies pakeistos 2014 m. balandžio 16 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2014/56/ES (OL L 158, 2014, p. 196) (toliau – Direktyva 2006/43), 22a straipsnio 1 dalies a punkto išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant Suomijos prekybos rūmų įgalioto auditoriaus A pradėtą bylą dėl *Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta* (Patentų ir registro tarnybos Audito komitetas, Suomija) (toliau – kompetentinga nacionalinė institucija) sprendimo skirti jam baudą po to, kai jis buvo priimtas į pagrindines vadovaujamas pareigas bendrovėje, kurios auditą anksčiau atliko.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 Direktyvos 2006/43 5, 8, 9, 11 ir 13 konstatuojamosiose dalyse nurodyta:

„(5) Šios direktyvos tikslas – iš esmės (nors ir ne iki galo) suderinti teisės aktų nustatyto audito reikalavimus. Valstybė narė, reikalaujanti atlikti teisės aktų nustatytą auditą, gali taikyti griežtesnius reikalavimus, nebent šioje direktyvoje numatyta priešingai.

<...>

(8) Kad būtų apsaugoti tretieji asmenys, visi patvirtinti auditoriai ir audito įmonės turėtų būti įtraukti į registrą, kuris būtų prieinamas visuomenei ir kuriame būtų pateikiami pagrindiniai duomenys apie teisės aktų nustatytą auditą atliekančių auditorių ar audito įmonių.

(9) Teisės aktų nustatytą auditą atliekantys auditoriai turėtų laikytis griežčiausių etikos reikalavimų. Todėl jiems turėtų būti taikomos profesinės etikos normos, apimančios jų vykdomą atstovavimo visuomenės interesams funkciją, sąžiningumą ir objektyvumą, profesinę kompetenciją ir reikiamą atsargumą. Teisės aktų nustatytą auditą atliekančių auditorių funkcija atstovauti visuomenės interesus reiškia, kad jų atliekamo darbo kokybė pasikliauja platesne visuomene ir institucijos. Gera audito kokybė padeda tinkamai funkcionuoti rinkoms stiprindama finansinės atskaitomybės vientisumą ir veiksmingumą. <...>

<...>

(11) Teisės aktų nustatytą auditą atliekantys auditoriai ir audito įmonės, atlikdami auditą, turėtų būti visiškai nepriklausomi. Jie gali pranešti audituojamam subjektui apie su auditu susijusius reikalus, bet neturėtų kištis į audituojamo subjekto vidaus sprendimų priėmimo procesus. Jei jie atsiduria situacijoje, kai jų nepriklausomumui kylanti grėsmė net po to, kai buvo panaudotos apsaugos priemonės šiai grėsmei sumažinti, yra per didelė, jie turėtų atsisakyti atlikti auditą arba nuo jo susilaikyti. <...>

<...>

(13) Svarbu užtikrinti vienodą aukštą [Sąjungos] teise reikalaujamų auditų kokybę. <...>“

4 Direktyvos 2006/43 I skyriaus „Dalykas ir sąvokų apibrėžimai“ 1 straipsnyje „Dalykas“ nustatyta:

„Ši direktyva apibrėžia metinės finansinės atskaitomybės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės teisės aktų nustatyto audito taisykles.

<...>“

5 Šios direktyvos I skyriuje esančiame 2 straipsnyje „Sąvokų apibrėžimai“ numatyta:

„Šioje direktyvoje taikomos tokios sąvokos:

<...>

2) „teisės aktų nustatytą auditą atliekantis auditorius“ – tai fizinis asmuo, kurį valstybės narės kompetentingos institucijos patvirtino pagal šią direktyvą atlikti teisės aktų nustatytą auditą;

3) „audito įmonė“ – tai juridinis asmuo arba bet kuris kitas subjektas, nepriklausomai nuo jo juridinio statuso, patvirtintas valstybės narės kompetentingų institucijų pagal šią direktyvą atlikti teisės aktų nustatytą auditą;

<...>

16) „pagrindinis (-iai) audito partneris (-iai)“ – tai:

- a) teisės aktų nustatytą auditą atliekantis (-ys) auditorius (-iai), kurį (-iuos) audito įmonė skiria konkrečiai audito užduočiai, atsakingu (-ais) atlikti teisės aktų nustatytą auditą audito įmonės vardu; arba
- b) grupės audito atveju – bent jau teisės aktų nustatytą auditą atliekantis (-ys) auditorius (-iai), kurį (-iuos) paskyrė audito įmonė ir kuris (-ie) yra atsakingas (-i) už teisės aktų nustatyto audito atlikimą grupės lygiu, bei teisės aktų nustatytą auditą atliekantis (-ys) auditorius (-iai), paskirtas (-i) visų pirma atsakingu (-ais) reikšmingų dukterinių įmonių lygiu; arba
- c) teisės aktų nustatytą auditą atliekantis auditorius (-iai), kuris (-ie) pasirašo audito išvadą.

<...>“

6 Šios direktyvos IV skyriuje „Profesinė etika, nepriklausomumas, objektyvumas, konfidencialumas ir profesinė paslaptis“ esančiame 22 straipsnyje „Nepriklausomumas ir objektyvumas“ nustatyta:

„1. Valstybės narės užtikrina, kad atlikdamas teisės aktų nustatytą auditą teisės aktų nustatytą auditą atliekantis auditorius arba audito įmonė ir bet kuris fizinis asmuo, galintis daryti tiesioginį ar netiesioginį poveikį teisės aktų nustatyto audito rezultatams, nebūtų priklausomi nuo audituojamo subjekto ir nedalyvautų audituojamam subjektui priimant sprendimus.

Jie turi būti nepriklausomi bent jau laikotarpiu, kurį apima audituotinos finansinės ataskaitos, ir laikotarpiu, kurį atliekamas teisės aktų nustatytas auditas.

Valstybės narės užtikrina, kad teisės aktų nustatytą auditą atliekantis auditorius arba audito įmonė imtųsi visų pagrįstų priemonių, kuriomis užtikrintų, kad atliekant teisės aktų nustatytą auditą jų nepriklausomumo nepaveiktų jokie esami arba galimi interesų konfliktai, verslo arba kiti tiesioginiai ar netiesioginiai santykiai, kurie apima teisės aktų nustatytą auditą atliekantį auditorių arba audito įmonę ir, atitinkamai atvejais, jų tinklą, vadovus, auditorius, darbuotojus, bet kuriuos kitus fizinius asmenis, kurių paslaugomis gali naudotis arba jas kontroliuoja teisės aktų nustatytą auditą atliekantis auditorius arba audito įmonė, arba bet kurį kitą tiesiogiai arba netiesiogiai su teisės aktų nustatytą auditą atliekančiu auditoriumi arba audito įmone kontrolės ryšiais susijusį asmenį.

Teisės aktų nustatytą auditą atliekantis auditorius ar audito įmonė neatlieka teisės aktų nustatyto audito, jei esama savikontrolės, savanaudiškų interesų, tarpininkavimo, familiarumo ar bauginimo grėsmės, kuri atsiranda dėl finansinių, asmeninių, verslo, darbo ar kitų ryšių tarp:

- teisės aktų nustatytą auditą atliekančio auditoriaus, audito įmonės, jų tinklo ir bet kurio fizinio asmens, galinčio daryti poveikį teisės aktų nustatyto audito rezultatams, ir
- audituojamo subjekto,

kuriuos vertindamas objektyvus, protingas ir informuotas trečiasis asmuo, atsižvelgdamas į taikomas apsaugos priemones, padarytų išvadą, jog kilo pavojus teisės aktų nustatytą auditą atliekančio auditoriaus ar audito įmonės nepriklausomumui.

<...>

4. Valstybės narės užtikrina, kad 2 dalyje nurodyti asmenys arba įmonės nedalyvautų atliekant konkretaus audituojamo subjekto teisės aktų nustatytą auditą arba kitaip nedarytų įtakos šio audito rezultatams, jei jie:

<...>

c) 1 dalyje nurodytu laikotarpiu su tuo audituojamu subjektu turėjo darbo, verslo arba kitų ryšių, kurie gali sukelti interesų konfliktą arba paprastai gali būti manoma, kad jį sukels.

5. 2 dalyje nurodyti asmenys ar įmonės negali tarpininkauti arba priimti piniginių ar nepiniginių dovanų arba paslaugų iš audituojamo subjekto arba bet kurio su audituojamu subjektu susijusio subjekto, išskyrus atvejus, kai, objektyvaus, protingo ir informuoto trečiojo asmens nuomone, jų vertė būtų [yra] nereikšminga arba neesminė.

<...>

7 Direktyvos 2006/43 IV skyriuje esančio 22a straipsnio „Buvusių teisės aktų nustatytą auditą atliekančių auditorių arba teisės aktų nustatytą auditą atliekančių auditorių [ar] audito įmonių darbuotojų įdarbinimas audituojamuose subjektuose“ 1 dalis suformuluota taip:

„Valstybės narės užtikrina, kad teisės aktų nustatytą auditą atliekantis auditorius arba pagrindinis audito partneris, kuris atlieka teisės aktų nustatytą auditą audito įmonės vardu, nepasibaigus vienu metų, o viešojo intereso įmonių teisės aktų nustatyto audito atveju – dvejų metų laikotarpiui nuo to laiko, kai jis netenka teisės aktų nustatyto auditoriaus arba pagrindinio audito partnerio įgaliojimų, susijusių su audito atlikimu:

- a) neužimtų pagrindinių vadovaujamų pareigų audituojamame subjekte;
- b) kai taikytina, netaptų audituojamo subjekto audito komiteto, o jei tokio komiteto nėra – organo, kuris vykdo audito komiteto funkcijoms prilygstančias funkcijas, nariu;
- c) netaptų nevykdomuoju audituojamo subjekto administracinio arba priežiūros organo nariu.“

8 Šios direktyvos V skyriaus „Audito standartai ir audito išvados rengimas“ esančiame 28 straipsnyje „Audito išvados rengimas“ numatyta:

„1. Teisės aktų nustatytą auditą atliekantis (-ys) auditorius (-iai) arba audito įmonė (-ės) teisės aktų nustatyto audito rezultatus pateikia audito išvadoje. <...>

2. Audito išvada rengiama raštu ir joje:

<...>

- c) pateikiama audito nuomonė, kuri yra besąlyginė, sąlyginė arba neigiama ir kuria teisės aktų nustatyta auditą atliekantis (-ys) auditorius (-iai) arba audito įmonė (-ės) aiškiai pareiškia:
- i) ar metinėse finansinėse ataskaitose pateiktas tikras ir teisingas vaizdas pagal atitinkamą finansinės atskaitomybės tvarką ir

<...>“

- 9 Direktyvos 2014/56, kuria iš dalies pakeista Direktyva 2006/43, 1, 6–8 ir 10 konstatuojamosios dalys suformuluotos taip:

„(1) [Direktyvoje 2006/43] nustatytos teisės aktų nustatyta auditą atliekančių asmenų patvirtinimo ir registracijos sąlygos, tiems asmenims taikomos taisyklės dėl nepriklausomumo, objektyvumo ir profesinės etikos, taip pat jų viešosios priežiūros sistema. Tačiau tas taisyklės būtina dar labiau suvienodinti Sąjungos mastu, kad tokiems asmenims taikomi reikalavimai būtų skaidresni ir labiau nuspėjami ir kad vykdydami užduotis tokie asmenys būtų labiau nepriklausomi ir objektyvesni. <...>

<...>

(6) atliekant teisės aktų nustatyta auditą, ypač svarbu sustiprinti nepriklausomumą, kaip vieną iš esminių jo elementų. Siekiant padidinti teisės aktų nustatyta auditą atliekančių auditorių ir audito įmonių nepriklausomumą nuo audituojamo subjekto atliekant teisės aktų nustatyta auditą, teisės aktų nustatyta auditą atliekantis auditorius arba audito įmonė ir bet kuris fizinis asmuo, galintis daryti tiesioginę ar netiesioginę įtaką teisės aktų nustatyto audito rezultatams, turėtų būti nepriklausomas nuo audituojamo subjekto ir neturėtų dalyvauti audituojamo subjekto sprendimų priėmimo procese. <...>

(7) teisės aktų nustatyta auditą atliekantys auditoriai ir audito įmonės, atlikdami audituojamų subjektų teisės aktų nustatyta auditą, turėtų būti nepriklausomi ir turėtų būti vengiama interesų konfliktų. Siekiant įvertinti auditorių ir audito įmonių nepriklausomumą reikia atsižvelgti į tinklo, kuriame auditoriai ir audito įmonės veikia, esmę. Nepriklausomumo reikalavimą jie turėtų atitikti bent jau audito išvados apimamu laikotarpiu, įskaitant tiek audituotinių finansinių ataskaitų apimamą laikotarpį, tiek laikotarpį, per kurį atliekamas teisės aktų nustatytas auditas;

(8) teisės aktų nustatyta auditą atliekantys auditoriai, audito įmonės ir jų darbuotojai visų pirma turėtų atsisakyti atlikti subjekto teisės aktų nustatyta auditą, jei joje turi verslo arba finansinių interesų, nedalyvauti prekyboje finansinėmis priemonėmis, kurias išleido, garantavo arba kitaip parėmė audituojamas subjektas, išskyrus investicijas pagal diversifikuotas kolektyvinio investavimo schemas. Teisės aktų nustatyta auditą atliekantis auditorius arba audito įmonė turėtų nedalyvauti audituojamo subjekto vidaus sprendimų priėmimo procese. Teisės aktų nustatyta auditą atliekantiems auditoriams, audito įmonėms ir jų darbuotojams, kurie tiesiogiai dalyvauja atliekant teisės aktų nustatyta auditą, turėtų būti neleidžiama imtis vadovaujančių pareigų audituojamame subjekte arba pareigų audituojamo subjekto valdyboje, jei po audito nepraėjo atitinkamas laikotarpis;

<...>

(10) tinkama teisės aktų nustatyta auditą atliekančių auditorių ir audito įmonių vidaus organizacinė struktūra turėtų padėti užkirsti kelią bet kurioms grėsmėms jų nepriklausomumui. Taigi audito įmonės savininkai arba akcininkai, taip pat jos vadovai neturėtų kištis į teisės aktų nustatyta

auditą jokiū būdu, galinčiu pakenkti audito įmonės vardu teisės aktų nustatyta auditą atliekančio auditoriaus nepriklausomumui ir objektyvumui. Teisės aktų nustatyta auditą atliekantys auditoriai ir audito įmonės taip pat turėtų įdiegti tinkamą vidaus politiką ir procedūras, skirtas darbuotojams ir kitiems asmenims, kurie jų organizacijose dalyvauja teisės aktų nustatyto audito veikloje, siekdami užtikrinti, kad būtų laikomasi teisės aktuose jiems nustatytų prievolių. Ta politika ir procedūromis visų pirma turėtų būti siekiama užkirsti kelią visoms grėsmėms nepriklausomumui ir jas šalinti bei turėtų užtikrinti teisės aktų nustatyto audito kokybę, sąžiningumą ir kruopštumą. Ta politika ir procedūros turėtų būti proporcingos atsižvelgiant į teisės aktų nustatyta auditą atliekančio auditoriaus arba audito įmonės veiklos mastą ir sudėtingumą.“

Suomijos teisė

- 10 2015 m. rugsėjo 18 d. *tilintarkastuslaki (1141/2015)* (Audito įstatymas (1141/2015)) 4 skyriaus „Kitos nuostatos dėl teisės aktų nustatyta auditą atliekančių auditorių“ 11 straipsnyje „Teisės aktų nustatyta auditą atliekančių auditorių įdarbinimas audituojamame subjekte“ nustatyta:

„Auditorius arba pagrindinis audito partneris, atliekantis auditą audito įmonės vardu, nepasibaigus bent vienų metų laikotarpiui nuo to laiko, kai baigia auditą, negali užimti šių pareigų:

- 1) svarbių vadovaujamų pareigų audituotoje įmonėje;
- 2) audituotos įmonės audito komiteto ar organo, kuris vykdo audito komiteto funkcijas, nario pareigų;
- 3) nevykdomojo audituotos įmonės administracinio arba priežiūros organo nario pareigų.

Pirmoje pastraipoje minėtas laikotarpis trunka dvejus metus, jei atliekamas viešojo intereso įmonių auditas.

<...>“

- 11 Šio įstatymo 10 skyriaus „Sankcijos“ 5 straipsnyje „Bauda ir jos nustatymas“ numatyta:

„Audito komitetas gali skirti piniginę baudą, jei auditorius nesilaiko šio įstatymo 4 skyriaus 11 straipsnyje nurodyto termino, per kurį jis gali pereiti dirbti į audituojamą įmonę.

Maksimali piniginė bauda už 4 skyriaus 11 straipsnyje nurodyto termino nesilaikymą yra 50 000 EUR.

Bauda mokama valstybei.“

- 12 Šio 10 skyriaus 7 straipsnyje „Veiksniai, į kuriuos reikia atsižvelgti nustatant sankciją“ nustatyta:

„Nustatant sankciją, reikia atsižvelgti į visas reikšmingas aplinkybes. Šios aplinkybės yra tokios:

- 1) pažeidimo sunkumas ir trukmė;

<...>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 13 Ieškovas pagrindinėje byloje nuo 2014 m. iki 2018 m. liepos 12 d. audito įmonės vardu atliko *X Oyj* (toliau – audituota bendrovė) auditą kaip pagrindinis audito partneris.

- 14 2018 m. vasario 5 d. šis ieškovas užbaigė šios bendrovės auditą, susijusį su 2017 finansiniais metais.
- 15 2018 m. liepos 12 d. ieškovas pagrindinėje byloje sudarė darbo sutartį su šia bendrove.
- 16 2018 m. liepos 17 d. audituota bendrovė vertybinių popierių biržai pateiktame pranešime paskelbė, kad ieškovas pagrindinėje byloje paskirtas finansų direktoriumi ir vadovų grupės nariu ir kad jis pradės eiti pareigas 2019 m. vasario mėn.
- 17 2018 m. rugpjūčio 31 d. šis ieškovas nustojo eiti pareigas audito įmonėje, kurioje dirbo iki tol. Tą pačią dieną auditorių priežiūros organui pateiktoje deklaracijoje audituota bendrovė raštu patvirtino, kad jis neužims svarbių vadovaujamų pareigų, pareigų ar pareigų, susijusių su įmonės finansais ar apskaita, kol bus paskelbta 2018 finansinių metų audito ataskaita.
- 18 2018 m. lapkričio 13 d. sprendimu (toliau – ginčijamas sprendimas) kompetentinga nacionalinė institucija skyrė ieškovui pagrindinėje byloje 50 000 EUR baudą, motyvuodama tuo, kad jis nesilaikė Audito įstatymo 4 skyriaus 11 straipsnyje numatyto dvejų metų „veiklos pertraukos laikotarpio“, taikomo viešojo intereso subjektams. Ši institucija nusprendė, kad šis laikotarpis turi būti skaičiuojamas nuo tos dienos, kai jis nustojo eiti pareigas audito įmonėje kaip pagrindinis audito partneris, taigi nebevykdė audituotos bendrovės audito, t. y. 2018 m. liepos 12 d. Tačiau nuo šios dienos minėtas ieškovas užėmė svarbias vadovaujamas pareigas šioje bendrovėje, t. y. finansų direktoriaus pareigas, nes su ja sudarė darbo sutartį.
- 19 2018 m. gruodžio 14 d. įmonių registre kaip subjektas, atsakingas už audituotos bendrovės auditą, buvo įrašyta kita audito įmonė.
- 20 2019 m. vasario 5 d. šiai kitai audito įmonei užbaigus audituotos bendrovės 2018 finansinių metų auditą, ieškovas pagrindinėje byloje pradėjo eiti pareigas šioje bendrovėje kaip finansų direktorius ir valdybos narys.
- 21 Ieškovas pagrindinėje byloje pareiškė ieškinį *Helsingin hallinto-oikeus* (Helsinkio administracinis teismas, Suomija) ir prašė ginčijamu sprendimu jam skirtą baudą sumažinti bent per pusę.
- 22 Grįsdamas savo ieškinį ieškovas pagrindinėje byloje tvirtina, kad ginčijamas sprendimas grindžiamas klaidingu pažeidimo sunkumo ir trukmės aiškinimu, nes Direktyvos 2006/43 22a straipsnio 1 dalies a punkte vartojamas žodžių junginys „užimti pareigas“ neišvengiamai apibūdina situaciją, kai atitinkamas asmuo faktiškai pradeda eiti pareigas. Kol taip nėra, šis asmuo, nors gali jaustis morališkai susijęs su jį įdarbinusia bendrove, iš tiesų faktiškai neužima joje pareigų ir neturi įtakos jos veiklai. O esminis nepriklausomumo vertinimo elementas yra atitinkamo asmens galimybė daryti įtaką naujojo darbdavio metinėms finansinėms ataskaitoms. Tuo remiantis darytina išvada, kad nagrinėjamu atveju turi būti laikoma, kad atitinkamas pareigas ieškovas užėmė nuo tada, kai 2019 m. vasario mėn. pradėjo eiti finansų direktoriaus pareigas audituotoje bendrovėje.
- 23 Be to, ieškovas pagrindinėje byloje pabrėžia, kad iki pradedant faktiškai eiti pareigas aplinkybės dar gali pasikeisti. Taigi nagrinėjamu atveju, atsižvelgiant į tai, kad atlikti audituotos bendrovės 2018 finansinių metų auditą buvo pavesta kitai audito įmonei, laikytina, kad veiklos pertraukos laikotarpis prasidėjo nuo 2018 m. vasario 5 d., kai baigtas šios bendrovės 2017 finansinių metų auditas, už kurį buvo atsakingas ieškovas pagrindinėje byloje. Jeigu veiklos pertraukos laikotarpis būtų skaičiuojamas atsižvelgiant į faktinį nepriklausomumą, nagrinėjamu atveju jo trukmė būtų vieni metai, tačiau vertinant griežtai formaliu požiūriu šis laikotarpis truko apie septynis mėnesius, t. y. nuo 2018 m. liepos 12 d., kai su audituota bendrove buvo pasirašyta darbo sutartis, iki 2019 m. vasario 5 d., kai buvo baigtas šios bendrovės 2018 finansinių metų auditas.

- 24 Ieškovas pagrindinėje byloje taip pat nurodo, kad apie jo įdarbinimą buvo tinkamai pranešta, kad nesusijusiems asmenims būtų aišku, jog aplinkybės nuodugniai apsvaistytos ir imtasi saugumo priemonių. Kadangi pasikeitė audito įmonė, atsakinga už audituotos bendrovės 2018 finansinių metų auditą, nesusiklostė situacija, kai jis dirbo šioje bendrovėje, o audito įmonė, kurioje jis dirbo anksčiau, dar auditavo sąskaitas. Taigi Audito įstatymo 10 skyriaus 5 straipsnį galima taikyti tik su sąlyga, kad audito įmonės ir užsakovo santykiai tęsiasi ir tada, kai pagrindinis audito partneris pereina dirbti į audituojamą bendrovę.
- 25 Kompetentinga nacionalinė institucija tvirtina, kad ginčijamame sprendime atsižvelgė į Audito įstatymo 10 skyriaus 7 straipsnį, kuriame reglamentuojamas sankcijų skyrimas, nurodytas aplinkybės.
- 26 Tiesa, žodžių junginys „užimti pareigas“, kaip jis suprantamas pagal šio įstatymo 4 skyriaus 11 straipsnį, gali būti aiškinamas kaip reiškiantis tiek su šiomis pareigomis susijusios darbo sutarties pasirašymą, tiek faktinę pareigų ėjimo pradžią. Laikotarpiu tarp šių dviejų įvykių aplinkybės taip pat gali pasikeisti. O sankcijos už veiką, kuri dar nepadaryta, negali būti pateisinamos.
- 27 Vis dėlto kelios aplinkybės patvirtina pirmąjį aiškinimą. Konkrečiai kalbant, kadangi veiklos pertraukos laikotarpiu siekiama užtikrinti teisės aktų nustatytą auditą atliekančių auditorių nepriklausomumą, reikia tinkamai atsižvelgti į išorės aspektus ir išraišką. Darbo sutarties sudarymas *a fortiori*, kai apie tai pranešta rinkoje, yra aplinkybė, apie kurią žinoma tretiesiems asmenims ir kuri daro tiesioginį poveikį įdarbinto asmens, jo darbdavio ir suinteresuotųjų asmenų elgesiui bei nuostatoms. Vadinas, tokią darbo sutartį sudaręs auditorius yra saistomas su naujuoju darbdaviu, t. y. turi būti lojalus jam ir veikti pagal jo interesus dar prieš pradėdamas faktiškai eiti pareigas. Taigi auditoriaus, kuris pereina dirbti į vadovaujamas pareigas audituotoje įmonėje, nepriklausomumas baigiasi jau sutarties sudarymo momentu. O faktinio darbo pradžios data, priešingai, nėra lemiamą.
- 28 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad pagrindinės bylos, kurioje keliamas klausimas, ar kompetentinga nacionalinė institucija galėjo skirti ieškovui pagrindinėje byloje 50 000 EUR baudą už Audito įstatymo 4 skyriaus 11 straipsnyje numatyto veiklos pertraukos laikotarpio nesilaikymą, baigtis priklauso nuo to, kaip skaičiuojama šio veiklos pertraukos laikotarpio trukmė. Priimant sprendimą pagal šio įstatymo 10 skyriaus 7 straipsnį dėl suinteresuotajam asmeniui inkriminuojamo pažeidimo sunkumo ir trukmės, reikia nustatyti momentą, nuo kada šis asmuo laikomas užimančiu svarbias vadovaujamas pareigas audituotoje bendrovėje, kaip tai suprantama pagal šio įstatymo 4 skyriaus 11 straipsnį, kuriuo į nacionalinę teisę perkelta Direktyvos 2006/43 22a straipsnio 1 dalis.
- 29 Šiomis aplinkybėmis *Helsingin hallinto-oikeus* (Helsinkio administracinis teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:
- „1. Ar Direktyvos [2006/43] 22a straipsnio 1 dalis aiškintina taip, kad pagrindinis audito partneris užima šioje dalyje nurodyto pobūdžio pareigas sudarydamas darbo sutartį?
2. Jei į pirmąjį klausimą būtų atsakyta neigiamai, ar 22a straipsnio 1 dalis aiškintina taip, kad pagrindinis audito partneris užima šioje dalyje nurodyto pobūdžio pareigas, pradėdamas darbą pagal atitinkamas pareigas?“

Dėl prejudicinių klausimų

- 30 Savo dviem klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 2006/43 22a straipsnio 1 dalies a punktas turi būti aiškinamas taip, kad toks teisės aktų nustatytą auditą atliekantis auditorius, kaip pagrindinis audito partneris, audito įmonės paskirtas atlikti teisės aktų nustatytą auditą, turi būti laikomas užimančiu

pagrindines vadovaujamas pareigas audituojamame subjekte, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, nuo to momento, kai sudaro su šiuo subjektu darbo sutartį, susijusią su tomis pareigomis, ar tik nuo tada, kai faktiškai pradeda dirbti pagal šias pareigas.

- 31 Pirmiausia primintina, kad Direktyvos 2006/43 22a straipsnio 1 dalyje nustatyta, jog tuo atveju, kai teisės aktų nustatyta auditą atliekantis auditorius arba pagrindinis audito partneris, kuris atlieka teisės aktų nustatyta auditą audito įmonės vardu, įdarbinamas audituojamame subjekte, taikomas bent vienu metų veiklos pertraukos laikotarpis, o jeigu jis įdarbinamas viešojo intereso įmonėje – dvejų metų veiklos pertraukos laikotarpis nuo to laiko, kai jis netenka teisės aktų nustatyto auditoriaus arba pagrindinio audito partnerio įgaliojimų, susijusių su audito atlikimu; pagal šios direktyvos 22a straipsnio 1 dalies a punktą šiuo laikotarpiu tokiam auditoriui ar audito partneriui draudžiama „užimti“ pagrindines vadovaujamas pareigas audituojamame subjekte.
- 32 Iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nurodytos informacijos matyti, kad Teisingumo Teismui pateikti klausimai kilo nagrinėjant ginčą, kuriame ieškovas pagrindinėje byloje neginčija, kad nesilaikė šioje byloje taikytino dvejų metų veiklos pertraukos laikotarpio, tačiau siekia, kad būtų sumažinta už šį pažeidimą kompetentingos nacionalinės institucijos jam skirta bauda, motyvuojant tuo, kad tą pačią dieną, kai neteko pagrindinio audito partnerio įgaliojimų, susijusių su audito atlikimu bendrovėje, jis sudarė darbo sutartį su šia bendrove ir pagal šią sutartį buvo paskirtas šios bendrovės finansų direktoriumi ir jos vadovų grupės nariu. Šios institucijos teigimu, šiuo klausimu neturi reikšmės tai, kad ieškovas pagrindinėje byloje iš tikrųjų pradėjo eiti pareigas tik vėliau, t. y. praėjus kiek daugiau nei šešioms mėnesiams nuo šios darbo sutarties sudarymo ir maždaug metams po to, kai užbaigtas paskutinis šios audito įmonės atliktas šios bendrovės auditas.
- 33 Vadinas, savo klausimais šis teismas, kaip jis aiškiai nurodo nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, tik siekia nustatyti pažeidimo sunkumą ir trukmę, nes taikytino veiklos pertraukos laikotarpio nesilaikymas neginčijamas; tam šis teismas siekia patikslinti Direktyvos 2006/43 22a straipsnio 1 dalies a punkte vartojamo žodžių junginio „užimti pareigas“ apimtį, kad galėtų nustatyti momentą, kada šis pažeidimas turi būti laikomas padarytu.
- 34 Primintina, kad pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją aiškinant Sąjungos teisės nuostatą reikia atsižvelgti ne tik į jos tekstą, bet ir į kontekstą ir teisės akto, kuriame ji įtvirtinta, tikslus (be kita ko, žr. 2020 m. spalio 6 d. Sprendimo *Jobcenter Krefeld*, C-181/19, EU:C:2020:794, 61 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 35 Dėl Direktyvos 2006/43 22a straipsnio 1 dalies a punkto formuluotės konstatuotina, kad tam tikrose šios nuostatos kalbinėse versijose vartojami veiksmažodžiai, kaip antai versijoje čekų kalba „nastoupit“, versijoje vokiečių kalba „übernimmt“, versijoje prancūzų kalba „occuper“ ir versijoje slovėnų kalba ir „prevzeti“, galėtų sufleruoti, kad pagal šią nuostatą reikalaujama, kad suinteresuotasis asmuo rengtųsi vykdyti arba faktiškai vykdytų savo funkcijas pagal šias pareigas audituojamame subjekte.
- 36 Vis dėlto iš kitų tos pačios nuostatos kalbinių versijų veikia matyti, jog norint taikyti šią nuostatą gali pakakti to, kad suinteresuotasis asmuo sutiktų eiti šias pareigas, prisiimdamas išipareigojimą jas vykdyti, taigi darbo sutarties sudarymas būtų svarbus momentas, į kurį reikėtų atsižvelgti. Tokį aiškinimą patvirtina, be kita ko, versijose ispanų („asuma“), italų („accettare“), nyderlandų („aanvaardt“) ir lenkų („zajęli“) kalbomis vartojami veiksmažodžiai.
- 37 Šiomis aplinkybėmis negalima remtis vien pažodiniu Direktyvos 2006/43 22a straipsnio 1 dalies a punkto aiškinimu, grindžiamu vienos ar kelių kalbinių versijų tekstu, neatsižvelgiant į tekstą kitomis kalbomis. Pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją vienoje iš Sąjungos teisės nuostatos kalbinių versijų vartojama formuluotė negali būti vienintelis šios nuostatos aiškinimo pagrindas ar įgyti prioritetą, palyginti su kitomis kalbinėmis versijomis, nes Sąjungos teisės nuostatos turi būti aiškinamos

ir taikomos vienodai, atsižvelgiant į visomis Sąjungos kalbomis parengtas versijas (be kita ko, žr. 2020 m. spalio 8 d. Sprendimo *Combinova*, C-476/19, EU:C:2020:802, 31 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

- 38 Atsižvelgiant į Direktyvos 2006/43 22a straipsnio 1 dalies a punkto įvairių kalbinių versijų skirtumus, reikia išnagrinėti šios nuostatos kontekstą, taip pat ja siekiamus ir teisės akto, kuriame ji įtvirtinta, tikslus.
- 39 Pažymėtina, kad šia direktyva, kaip matyti iš jos 1 straipsnio, siejama su 5, 8, 9, 11 ir 13 konstatuojamosiomis dalimis, siekiama iš esmės suderinti teisės aktuose numatyto audito reikalavimus, be kita ko, nustatant, kad auditoriai turi laikytis griežtų etikos reikalavimų, ypač kiek tai susiję su jų sąžiningumu, nepriklausomumu ir objektyvumu, ir taip užtikrinant gerą audito kokybę, kuri svarbi tiek audituojamiems subjektams, tiek tretiesiems asmenims, bei padedant tinkamai funkcionuoti rinkoms, nes garantuojama, kad metinės finansinės ataskaitos tiksliai atspindi šių subjektų padėtį.
- 40 Direktyvos 2006/43 22a straipsnis, į šią direktyvą įterptas Direktyva 2014/56, atitinka šį tikslą, nes ši nuostata, kaip visų pirma matyti iš pastarosios direktyvos 1 konstatuojamosios dalies, yra viena iš taisyklių, kurias Sąjungos teisės aktų leidėjas įtvirtino Direktyvos 2006/43 IV skyriuje „Profesinė etika, nepriklausomumas, objektyvumas, konfidencialumas ir profesinė paslaptis“ (jame, be kita ko, įtvirtinti šios direktyvos 22–24 straipsniai), siekdamas kuo labiau suvienodinti šias taisykles ir taip užtikrinti, kad vykdydami užduotis auditoriai būtų kuo labiau nepriklausomi.
- 41 Kaip matyti iš Direktyvos 2014/56 6–8 ir 10 konstatuojamųjų dalių, šiomis taisyklėmis iš esmės siekiama, pirma, užtikrinti, kad teisės aktų nustatytą auditą atliekantys auditoriai nedalyvautų audituojamų subjektų vidaus sprendimų priėmimo procese, ir išvengti interesų konfliktų, neleidžiant atlikti subjektų audito, jei šiuos auditorius su tais subjektais sieja verslo arba finansiniai interesai, ir, antra, apsaugoti auditorius nuo audito įmonės, kurioje jie dirba, savininkų, akcininkų arba jos vadovų kišimosi, užkertant kelią bet kokiam nepageidaujamam dalyvavimui, galinčiam tiesiogiai ar netiesiogiai daryti poveikį audito rezultatui, išdėstomam Direktyvos 2006/43 28 straipsnyje numatytoje audito išvadoje, ir taip užtikrinti audito kokybę ir sąžiningumą, taigi, ir jo patikimumą, kuris, kaip rodo šios direktyvos tikslas, primintas šio sprendimo 39 punkte, svarbus audituojamam subjektui ir tretiesiems asmenims.
- 42 Darytina išvada, kad nepriklausomumo reikalavimas turi ne tik vidinį aspektą, kuriuo siekiama audituojamam subjektui užtikrinti auditoriaus atliekamo audito patikimumą, bet ir išorinį aspektą, kuriuo siekiama apsaugoti trečiųjų asmenų, kaip antai kreditorių ir investuotojų, pasitikėjimą šio audito patikimumu. Šis išorinis aspektas dar svarbesnis dėl to, kad tas pasitikėjimas yra itin reikšmingas siekiant užtikrinti narių ir akcininkų turimų akcijų vertės apsaugą, taigi, ir tinkamą visų rinkų veikimą investuotojams. Vadinasi, teisės aktuose nustatytas auditas ne šiaip turi būti patikimas; tretieji asmenys jį irgi turi vertinti kaip patikimą.
- 43 Atsižvelgdamas būtent į šiuos du aspektus, vidinį ir išorinį, Sąjungos teisės aktų leidėjas, kaip matyti pirmiausia iš Direktyvos 2014/56 8 konstatuojamosios dalies, uždraudė teisės aktų nustatytą auditą atliekančiam auditoriui imtis vadovaujамų pareigų audituojamame subjekte arba šio subjekto valdyboje ne tik audito išvadoje nurodytu laikotarpiu, bet ir, kaip nurodyta Direktyvos 2006/43 22a straipsnio 1 dalies nuostatose, atitinkamą laikotarpį po to, kai jis netenka auditoriaus arba pagrindinio audito partnerio įgaliojimų, susijusių su atliktu auditu.
- 44 Kaip savo išvados 52–55 punktuose iš esmės pažymėjo generalinis advokatas, tokiu draudimu siekiama kiek įmanoma užtikrinti, kad auditorius nebūtų skatinamas planuoti darbo santykių su kontroliuojamu subjektu laikotarpiu, kai atlieka šio subjekto auditą, ir tam tikrą laikotarpį po to, taip pat nesudarytų sutarties dėl tokių santykių. Konkrečiai kalbant, šiuo draudimu Sąjungos teisės aktų leidėjas siekia

išvengti situacijų, kai toks auditorius teikia pirmenybę savo esamiems ar potencialiems interesams ir dėl to parengia tokiam subjektui palankią audito išvadą, o šis subjektas artimoje ateityje atsilygina už tai, pasiūlydamas auditoriui svarbias vadovaujamas pareigas.

- 45 Konstatuotina, kad pats sutartinių santykių tarp auditoriaus ir audituojamo subjekto egzistavimas ar net derybos dėl tokių santykių gali ne tik lemti interesų konfliktą, bet ir sudaryti įspūdį, kad toks konfliktas kilo.
- 46 Kaip savo rašytinėse pastabose teisingai nurodė Europos Komisija, turint galvoje lojalumo ir sąžiningumo reikalavimus, kylančius iš tokių sutartinių santykių, ir dėl jų atsiradusį šalių artumą, pasakytina, kad tretieji asmenys tokius santykius gali suvokti kaip galinčius turėti įtakos audituojamo subjekto auditui, kurį atlieka atitinkamas auditorius, taigi, ir paveikti šių trečiųjų asmenų pasitikėjimą dėl tokio audito rezultato patikimumo.
- 47 Konkrečiai kalbant, šiuo klausimu pažymėtina, kad, net jei auditorius arba pagrindinis audito partneris nebeina pareigų, susijusių su konkrečiu subjekto audito užduotimi, derybų dėl sutartinių santykių arba sutarties dėl jų sudarymo gali pakakti, kad tretiesiems asmenims atgaline data kiltų abejonių dėl audito, atlikto prieš baigiant eiti tokias pareigas, kokybės ir sąžiningumo.
- 48 Taigi, visų pirma atsižvelgiant į tai, kad yra svarbu, kaip tretieji asmenys suvokia auditoriaus nepriklausomumą, jis turi būti laikomas užimančiu pareigas audituojamame subjekte, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/43 22a straipsnio 1 dalies a punktą, nuo to momento, kai sudaroma sutartis dėl jų santykių, net jei auditorius faktiškai dar nepradėjo dirbti pagal šias pareigas tame subjekte.
- 49 Šis aiškinimas atitinka Direktyvos 2006/43 22 straipsnio nuostatas, kuriomis konkrečiai siekiama apibrėžti auditorių nepriklausomumo ribas ir į kurias reikia atsižvelgti apibrėžiant šios direktyvos 22a straipsnio 1 dalies taikymo sritį, nes, kaip matyti iš šio sprendimo 40 punkto, visas šias nuostatas Sąjungos teisės aktų leidėjas priėmė siekdamas sustiprinti šį nepriklausomumą.
- 50 Pagal šio 22 straipsnio 1 dalį siekdamas garantuoti, kad auditoriai nebūtų įtraukti į audituojamo subjekto sprendimų priėmimo procesą, valstybės narės turi užtikrinti, kad būtų imtasi visų pagrįstų priemonių siekiant išvengti interesų konflikto tarp auditoriaus ir šio subjekto, galinčio kilti, be kita ko, dėl tiesioginių ar netiesioginių, esamų ar potencialių finansinių, asmeninių, verslo arba darbo ryšių, „kuriuos vertindamas objektyvus, protingas ir informuotas trečiasis asmuo <...> padarytų išvadą“, jog kilo pavojus auditoriaus nepriklausomumui.
- 51 Be to, pagal minėto 22 straipsnio 4 dalies c punktą valstybės narės turi užtikrinti, kad auditoriai nedalyvautų atliekant audituojamo subjekto auditą, jei audito laikotarpiu su tuo subjektu turėjo darbo, verslo arba kitų ryšių, „kurie gali sukelti interesų konfliktą arba paprastai gali būti manoma, kad jį sukels“.
- 52 Iš to paties 22 straipsnio 5 dalies taip pat matyti, kad auditorius negali prašyti arba priimti dovanų arba paslaugų iš audituojamo subjekto, jei, objektyvaus, protingo ir informuoto trečiojo asmens nuomone, jų vertė „būtų“ reikšminga arba esminė.
- 53 Kaip savo išvados 69 punkte pažymėjo generalinis advokatas, iš šių nuostatų aiškiai matyti, kad Sąjungos teisės aktų leidėjo nuomone, audito rezultato patikimumui gali pakenkti tiek ryšiai, dėl kurių kyla ar gali kilti interesų konfliktas, tiek ryšiai, kuriuos tretieji asmenys pagrįstai suvokia kaip galimą interesų konflikto priežastį.
- 54 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktus klausimus reikia atsakyti, kad Direktyvos 2006/43 22a straipsnio 1 dalies a punktas turi būti aiškinamas taip, kad toks teisės aktų nustatyta auditą atliekantis auditorius, kaip pagrindinis audito partneris, audito įmonės paskirtas atlikti

teisės aktų nustatytą auditą, turi būti laikomas užimančiu pagrindines vadovaujamas pareigas audituojamame subjekte, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, nuo to momento, kai sudaro su šiuo subjektu darbo sutartį, susijusią su tomis pareigomis, net jei faktiškai dar nepradėjo dirbti pagal šias pareigas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 55 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti tas teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (penktoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. gegužės 17 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyvos 2006/43/EB dėl teisės aktų nustatyto metinės finansinės atskaitomybės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės audito, iš dalies keičiančios Tarybos direktyvas 78/660/EEB ir 83/349/EEB bei panaikinančios Tarybos direktyvą 84/253/EEB, iš dalies pakeistos 2014 m. balandžio 16 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2014/56/ES, 22a straipsnio 1 dalies a punktas turi būti aiškinamas taip, kad toks teisės aktų nustatytą auditą atliekantis auditorius, kaip pagrindinis audito partneris, audito įmonės paskirtas atlikti teisės aktų nustatytą auditą, turi būti laikomas užimančiu pagrindines vadovaujamas pareigas audituojamame subjekte, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, nuo to momento, kai sudaro su šiuo subjektu darbo sutartį, susijusią su tomis pareigomis, net jei faktiškai dar nepradėjo dirbti pagal šias pareigas.

Parašai.