



## Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (piektā palāta)

2021. gada 24. martā\*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Sabiedrību tiesības – Direktīva 2006/43/EK – Gada pārskatu un konsolidēto pārskatu obligātās revīzijas – 22.a panta 1. punkta a) apakšpunkts – Obligātā revidenta pieņemšana darbā revidētajā struktūrā – Nogaidīšanas periods – Aizliegums ieņemt svarīgu vadības amatu revidētajā struktūrā – Pārkāpums – Pārkāpuma smagums un ilgums – Izteiciens “ieņemt amatu” – Tvērums – Darba līguma slēgšana ar revidēto struktūru – Obligāto revidentu neatkarība – Ārējais aspekts

Lietā C-950/19

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Helsingin hallinto-oikeus* (Helsinki Administratīvā tiesa, Somija) iesniedza ar 2019. gada 13. decembra lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2019. gada 17. decembrī, tiesvedībā, ko uzsākusi

A,

piedaloties

***Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta,***

TIESA (piektā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs J. Regans [*E. Regan*] (referents), tiesneši M. Ilešičs [*M. Ilešič*], E. Juhāss [*E. Juhász*], K. Likurģs [*C. Lycourgos*] un I. Jarukaitis [*I. Jarukaitis*],

ģenerāladvokāts: M. Kamposss Sančess-Bordona [*M. Campos Sánchez-Bordona*],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– Eiropas Komisijas vārdā – *H. Støvlbæk* un *I. Koskinen*, pārstāvji, kā arī *L. Armati*, pārstāve,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2020. gada 10. decembra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

\* Tiesvedības valoda – somu.

## Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt 22.a panta 1. punkta a) apakšpunktu Eiropas Parlamenta un Padomes Direktīvā 2006/43/EK (2006. gada 17. maijs), ar ko paredz gada pārskatu un konsolidēto pārskatu obligātās revīzijas, groza Padomes Direktīvu 78/660/EEK un Padomes Direktīvu 83/349/EEK un atceļ Padomes Direktīvu 84/253/EEK (OV 2006, L 157, 87. lpp.), redakcijā ar grozījumiem, kas izdarīti ar Eiropas Parlamenta un Padomes 2014. gada 16. aprīļa Direktīvu 2014/56/ES (OV 2014, L 158, 196. lpp.) (turpmāk tekstā – “Direktīva 2006/43”).
- 2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā, ko uzsācis A, Somijas Tirdzniecības kameras apstiprināts obligātais revidents par *Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta* (Intelektuālā īpašuma biroja Obligātās revīzijas komisija, Somija; turpmāk tekstā – “kompetentā valsts iestāde”) lēmumu uzlikt viņam naudas sodu saistībā ar to, ka viņš tika pieņemts darbā svarīgā vadības amatā sabiedrībā, kurā viņš bija veicis obligāto revīziju.

### Atbilstošās tiesību normas

#### *Savienības tiesības*

- 3 Saskaņā ar Direktīvas 2006/43 5., 8., 9., 11. un 13. apsvērumu:
  - “(5) Šīs direktīvas mērķis ir obligātās revīzijas prasību saskaņošana augstā, kaut arī ne pilnīgā, līmenī. Dalībvalsts, kurā veic obligāto revīziju, var izvirzīt stingrākas prasības, ja vien šajā direktīvā nav noteikts citādi.
  - [..]
  - (8) Lai aizsargātu trešās personas, visiem apstiprinātajiem revidentiem un revīzijas uzņēmumiem vajadzētu būt ievadītiem reģistrā, kurš ir publiski pieejams un kurā ir pamatinformācija par obligātajiem revidentiem un revīzijas uzņēmumiem.
  - (9) Obligātajiem revidentiem stingri jāievēro augstākie ētikas standarti. Līdz ar to uz revidentiem būtu jāattiecinā profesionālā ētika, kas ietver vismaz revidentu darbību sabiedrības interesēs, viņu godprātību un objektivitāti, kā arī profesionālo kompetenci un atbilstīgu rūpību. Obligāto revidentu darbība sabiedrības interesēs nozīmē to, ka lielākā daļa sabiedrības un iestādes paļaujas uz obligāto revidentu darba kvalitāti. Laba revīzijas kvalitāte sekmē pareizu tirgus darbību, palielinot finanšu pārskatu godīgumu un efektivitāti. [..]
  - [..]
  - (11) Veicot obligātās revīzijas, obligātajiem revidentiem un revīzijas uzņēmumiem vajadzētu būt neatkarīgiem. Tie var informēt revidējamo struktūru par revīzijā konstatētajiem jautājumiem, taču tiem būtu jāatturas ietekmēt revidējamās struktūras iekšējos lēmumus. Ja izveidojas situācija, kurā apdraudējums viņu neatkarībai arī pēc apdraudējuma mazināšanas pasākumu piemērošanas ir pārāk augsts, viņiem būtu jāatsakās vai jāatturas no revīzijas veikšanas. [..]
  - [..]
  - (13) Ir svarīgi nodrošināt [Savienības] tiesību aktos paredzēto obligāto revīziju nemainīgi augstu kvalitāti. [..]”

- 4 Direktīvas 2006/43 I nodaļā “Priekšmets un definīcijas” ietvertajā 1. pantā “Priekšmets” ir paredzēts:  
“Šī direktīva paredz noteikumus attiecībā uz gada pārskatu un konsolidēto pārskatu obligāto revīziju.  
[..]”
- 5 Šajā minētās direktīvas I nodaļā ietvertajā 2. pantā “Definīcijas” ir paredzēts:  
“Šajā direktīvā piemēro šādas definīcijas:  
[..]  
2) “obligātais revidents” ir fiziska persona, ko saskaņā ar šo direktīvu dalībvalsts kompetentās iestādes ir apstiprinājušas obligātās revīzijas veikšanai;  
3) “revīzijas uzņēmums” ir juridiska persona vai jebkura cita struktūra – neatkarīgi no tās juridiskās formas – ko saskaņā ar šo direktīvu dalībvalsts kompetentās iestādes ir apstiprinājušas obligātās revīzijas veikšanai;  
[..].  
16) “galvenais(-ie) revīzijas partneris(-i)” ir:  
a) obligātais(-ie) revidents(-i), ko revīzijas uzņēmums ir norīkojis konkrētas revīzijas veikšanai kā galveno atbildīgo par obligātās revīzijas veikšanu revīzijas uzņēmuma vārdā; vai  
b) grupas revīzijas gadījumā – vismaz obligātais(-ie) revidents (-i), ko revīzijas uzņēmums ir norīkojis kā galveno(-s) atbildīgo(-s) par obligātās revīzijas veikšanu grupas līmenī, un obligātais(-ie) revidents(-i), kas norīkots(-i) kā galvenais(-ie) atbildīgais(-ie) svarīgāko meitasuzņēmumu līmenī; vai  
c) obligātais(-ie) revidents(-i), kas paraksta revīzijas ziņojumu.  
[..]”
- 6 Minētās direktīvas IV nodaļā “Profesionālā ētika, neatkarība, objektivitāte, konfidencialitāte un dienesta noslēpums” ietvertajā 22. pantā “Neatkarība un objektivitāte” ir noteikts:  
“1. Dalībvalstis nodrošina, ka obligātās revīzijas laikā obligātais revidents vai revīzijas uzņēmums un ikviena fiziska persona, kas var tieši vai netieši ietekmēt obligātās revīzijas iznākumu, ir neatkarīga no revidētās struktūras un nav saistīta ar lēmumu pieņemšanu revidētajā struktūrā.  
Neatkarība ir jānodrošina vismaz gan laikposmā, uz kuru attiecas revidējamie finanšu pārskati, gan laikposmā, kurā tiek veikta obligātā revīzija.  
Dalībvalstis nodrošina, ka obligātais revidents vai revīzijas uzņēmums veic visus vajadzīgos pasākumus, lai, veicot obligāto revīziju, nodrošinātu, ka tā neatkarību neietekmē nekādi esoši vai iespējami interešu konflikti vai uzņēmējdarbības vai cita veida tiešas vai netiešas attiecības, kurās iesaistīts obligātais revidents vai revīzijas uzņēmums, kas veic obligāto revīziju, un attiecīgā gadījumā tā tīkls, vadītāji, revidenti, darbinieki un jebkuras citas fiziskas personas, kuru sniegtos pakalpojumus izmanto vai kontrolē obligātais revidents vai revīzijas uzņēmums, vai jebkura cita persona, kas ir tieši vai netieši saistīta ar kontrolējošo obligāto revidentu vai revīzijas uzņēmumu.

Obligātais revidents vai revīzijas uzņēmums neveic obligāto revīziju, ja pastāv jebkādi pašpārbaudes, savtīgu interešu vadītas pārbaudes, aizstāvības, familiaritātes vai iebiedēšanas draudi, ko radītu finanšu, privātas, darījumu, nodarbinātības vai cita veida attiecības starp:

- obligāto revidentu, revīzijas uzņēmumu, tā tīklu un ikvienu fizisko personu, kas var ietekmēt obligātās revīzijas iznākumu, un
- revidēto struktūru,

no kā objektīva, saprātīga un informēta trešā persona, ņemot vērā piemērotos aizsardzības pasākumus, varētu secināt, ka obligātais revidents vai revīzijas uzņēmuma neatkarība ir ietekmēta.

[..]

4. Dalībvalstis nodrošina, ka šā panta 2. punktā minētās personas vai uzņēmumi nepiedalās kādas konkrētas revidētās struktūras obligātajā revīzijā vai kā citādi neietekmē tās rezultātus, ja tiem:

[..]

c) un tie ir bijuši nodarbinātības, uzņēmējdarbības vai citās attiecībās ar revidēto struktūru 1. punktā minētajā laikposmā, kas var radīt interešu konfliktu vai var tikt vispārēji uzskatītas par tādām, kas rada interešu konfliktu.

5. Šā panta 2. punktā minētās personas vai uzņēmumi nelūdz un nepieņem dāvanas vai pakalpojumus ne naudas izteiksmē, ne kā citādi no revidētās struktūras vai jebkuras struktūras, kas ir saistīta ar revidēto struktūru, izņemot gadījumos, kad objektīva, saprātīga un informēta trešā persona varētu uzskatīt to vērtību par nenozīmīgu vai par tādu, kas nerada nekādas sekas.

[..]”

7. Direktīvas 2006/43 22.a panta “Bijušo obligāto revidentu vai obligāto revidentu vai revīzijas uzņēmumu darbinieku pieņemšana darbā revidētajās struktūrās”, kas tāpat ietverts šīs direktīvas IV nodaļā, 1. punktā ir paredzēts:

“Dalībvalstis nodrošina, ka obligātais revidents vai galvenais revīzijas partneris, kas veic obligāto revīziju revīzijas uzņēmuma vārdā, laikposmā, pirms nav pagājis vismaz viens gads, vai obligātās revīzijas gadījumā sabiedriskas nozīmes struktūrās – pirms nav pagājuši vismaz divi gadi, kopš viņš beidzis darboties kā obligātais revidents vai galvenais revīzijas partneris saistībā ar revīzijas veikšanu, neuzņemas šādus pienākumus:

- a) ieņemt svarīgu vadības amatu revidētajā struktūrā;
- b) attiecīgā gadījumā kļūt par revidētās struktūras revīzijas komitejas locekli vai, ja šāda komiteja nepastāv, par tās struktūras locekli, kas veic revīzijas komitejai līdzvērtīgas funkcijas;
- c) kļūt par revidētās struktūras administratīvās struktūras locekli bez izpildpilnvarām vai uzraudzības struktūras locekli.”

8. Minētās direktīvas V nodaļā “Revīzijas standarti un revīzijas ziņojumi” ietvertajā 28. pantā “Revīzijas ziņojumi” ir noteikts:

“1. Obligātais(-ie) revidents(-i) vai revīzijas uzņēmums(-i) iesniedz obligātās revīzijas rezultātus ar revīzijas ziņojumu. [..]

2. Revīzijas ziņojums ir rakstisks, un tajā:

[..]

c) ietver revīzijas atzinumu, kurš ir vai nu atzinums bez piezīmēm, atzinums ar piezīmēm, vai negatīvs atzinums un kurā skaidri izteikts obligātā(-o) revidenta(-u) vai revīzijas uzņēmuma(-u) atzinums attiecībā uz to:

i) vai gada finanšu pārskati sniedz skaidru un patiesu priekšstatu saskaņā ar attiecīgo finanšu pārskatu sagatavošanas sistēmu; [..]

[..].”

9 Direktīvas 2014/56, ar kuru tika grozīta Direktīva 2006/43, 1., 6.–8. un 10. apsvērumā ir paredzēts:

“(1) Ar [..] Direktīvu [2006/43] paredz nosacījumus to personu apstiprināšanai un reģistrācijai, kuras veic obligāto revīziju, noteikumus par neatkarību, objektivitāti un profesionālo ētiku, kas [..] attiecas uz minētajām personām, kā arī to publiskās pārraudzības sistēmu. Tomēr ir nepieciešams turpināt saskaņot šos noteikumus Savienības līmenī, lai nodrošinātu to prasību lielāku pārredzamību un paredzamību, ko piemēro šādām personām, un palielinātu viņu neatkarību un objektivitāti, veicot savus uzdevumus. [..]

[..]

(6) Ir īpaši svarīgi stiprināt neatkarību kā būtisku obligāto revīziju elementu. Lai uzlabotu obligāto revidentu un revīzijas uzņēmumu neatkarību no revidētās struktūras, veicot obligāto revīziju, obligātajam auditoram vai revīzijas uzņēmumam un jebkurai fiziskai personai, kas var tieši vai netieši ietekmēt obligātās revīzijas iznākumu, vajadzētu būt neatkarīgai no revidētās struktūras, un tai nevajadzētu būt iesaistītai revidētās struktūras lēmumu pieņemšanas procesā. [..]

(7) Obligātajiem revidentiem un revīzijas uzņēmumiem, veicot obligātās revīzijas revidējamās struktūrās, vajadzētu būt neatkarīgiem, un būtu jāizvairās no interešu konfliktiem. Lai noteiktu obligāto revidentu un revīzijas uzņēmumu neatkarību, jāņem vērā tā tikla koncepcija, kurā darbojas obligātie revidenti un uzņēmumi. Neatkarības prasība būtu jāievēro vismaz laikposmā, uz kuru attiecas revīzijas ziņojums, tostarp laikposmā, uz kuru attiecas revidējamie finanšu pārskati, un laikposmā, kurā notiek obligātā revīzija.

(8) Obligātajiem revidentiem, revīzijas uzņēmumiem un to darbiniekiem būtu īpaši jāatturas no obligātās revīzijas veikšanas struktūrā, ja tiem ir ar to saistītas uzņēmējdarbības vai finanšu intereses, un no iesaistīšanās revidētās struktūras emitētu, nodrošinātu vai citādi atbalstītu finanšu instrumentu tirdzniecībā, kas nav īpašumu daļas dažādās kolektīvā ieguldījuma shēmās. Obligātajam revidentam vai revīzijas uzņēmumam būtu jāatturas no piedalīšanās iekšēju lēmumu pieņemšanas procesos revidētajā struktūrā. Obligātie revidenti, revīzijas uzņēmumi un to darbinieki, kas ir tieši iesaistīti obligātās revīzijas veikšanā, nedrīkstētu uzņemties pienākumus revidētajā struktūrā vadības vai valdes līmenī, kamēr nav pagājis atbilstošs laikposms kopš revīzijas beigām.

[..]

(10) Atbilstošai obligāto revidentu un revīzijas uzņēmumu iekšējai organizācijai būtu jāpalīdz novērst draudus to neatkarībai. Tāpēc revīzijas uzņēmuma īpašniekiem vai akcionāriem, kā arī tās pārvaldniekiem nebūtu nekādā veidā jāiejaucas obligātās revīzijas veikšanā, kas apdraud tāda obligātā revidenta neatkarību un objektivitāti, kurš veic obligāto revīziju revīzijas uzņēmuma vārdā. Turklāt obligātajiem revidentiem un revīzijas uzņēmumiem būtu jāizveido atbilstoša iekšējā rīcībpolitika un procedūras attiecībā uz darbiniekiem un citām personām, kas to

organizācijās ir iesaistītas obligātās revīzijas darbībā, lai nodrošinātu atbilstību tiesību aktos noteiktajām prasībām. Minētajās rīcībpolitikās un procedūrās būtu īpaši jāvērtina novērst un risināt jebkādas draudus neatkarībai un būtu jānodrošina obligātās revīzijas kvalitāte, godīgums un pamatīgums. Minētajām rīcībpolitikām un procedūrām vajadzētu būt samērīgām, ņemot vērā obligātā revidenta vai revīzijas uzņēmuma uzņēmējdarbības apjomu un sarežģītību.”

### **Somijas tiesības**

- 10 2015. gada 18. septembra *tilintarkastuslaki (1141/2015)* (Likums par obligāto revīziju (1141/2015)) 4. nodaļas “Citi noteikumi par obligāto revidentu” 11. pantā “Obligātā revidenta pieņemšana darbā revidētajā struktūrā” ir paredzēts:

“Obligātais revidents vai galvenais revīzijas partneris, kas veic obligāto revīziju revidētajā struktūrā, nedrīkst, pirms nav pagājis vismaz viens gads pēc obligātās revīzijas:

- 1) ieņemt svarīgu vadības amatu revidētajā struktūrā;
- 2) kļūt par revidētās struktūras revīzijas komitejas vai institūcijas, kas veic revīzijas komitejai līdzvērtīgas funkcijas, locekli;
- 3) kļūt par revidētās struktūras administratīvās institūcijas locekli bez izpildpilnvarām vai uzraudzības institūcijas locekli.

Ja revīzija tiek veikta sabiedriskas nozīmes struktūrā, pirmajā daļā minētais periods ir divi gadi.

[..]”

- 11 Šī likuma 10. nodaļas “Sankcijas” 5. pantā “Naudas sods un tā noteikšana” ir paredzēts:

“Obligātās revīzijas komisija var uzlikt naudas sodu, ja obligātais revidents neievēro šī likuma 4. nodaļas 11. pantā paredzēto termiņu saistībā ar obligātā revidenta pieņemšanu darbā revidētajā struktūrā.

Maksimālais naudas sods, kas var tikt uzlikts par 4. nodaļas 11. pantā paredzētā termiņa neievērošanu, ir 50 000 EUR.

Naudas sods ir maksājams valstij.”

- 12 Šīs 10. nodaļas 7. pantā “Apstākļi, kas ņemami vērā, nosakot sankciju” ir paredzēts:

“Nosakot sankciju, ir jāņem vērā visi nozīmīgie apstākļi. Par šādiem apstākļiem ir uzskatāmi:

- 1) pārkāpuma smagums un ilgums;

[..]”

### **Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi**

- 13 Prasītājs pamatlietā laikā no 2014. gada līdz 2018. gada 12. jūlijam kā galvenais revīzijas partneris revīzijas uzņēmuma vārdā veica *X Oyj* (turpmāk tekstā – “revidētā sabiedrība”) obligāto revīziju.

- 14 2018. gada 5. februārī minētais prasītājs šajā statusā pabeidza šīs sabiedrības obligāto revīziju par 2017. finanšu gadu.

- 15 2018. gada 12. jūlijā prasītājs pamatlietā noslēdza ar minēto sabiedrību darba līgumu.
- 16 2018. gada 17. jūlijā revidētā sabiedrība biržas paziņojumā paziņoja, ka prasītājs pamatlietā tika iecelts par finanšu direktoru un vadības grupas locekli un ka viņš sāks pildīt savus amata pienākumus 2019. gada februārī.
- 17 2018. gada 31. augustā minētais prasītājs beidza pildīt savus amata pienākumus revīzijas uzņēmumā, kurā viņš bija nodarbināts. Paziņojumā, ko tajā pašā dienā revīzijas uzņēmums sniedza revidentu pārraudzības struktūrai, revidētā sabiedrība rakstveidā apstiprināja, ka līdz brīdim, kad tiks publicēts revīzijas ziņojums par 2018. finanšu gadu, viņš nepildīs svarīgus amata pienākumus, kas būtu saistīti ar vadību, finansēm vai šīs sabiedrības datu izziņošanu.
- 18 Ar 2018. gada 13. novembra lēmumu (turpmāk tekstā – “strīdīgais lēmums”) kompetentā valsts iestāde prasītājam pamatlietā uzlika naudas sodu 50 000 EUR, pamatojoties uz to, ka viņš neesot ievērojis divus gadus ilgu tā saukto “nogaidīšanas” periodu, kas Likuma par obligāto revīziju 4. nodaļas 11. pantā ir paredzēts attiecībā uz sabiedriskas nozīmes struktūrām. Šī iestāde uzskatīja, ka šis periods ir jāaprēķina no datuma, kurā viņš bija beidzis pildīt savus amata uzdevumus revīzijas uzņēmumā kā galvenais revīzijas partneris saistībā ar revidētās sabiedrības obligāto revīziju, proti, 2018. gada 12. jūlijā. Tomēr minētais prasītājs kopš šīs pašas dienas minētajā sabiedrībā ieņēma svarīgu vadības amatu, proti, finanšu direktora amatu, jo ar šo sabiedrību viņš bija noslēdzis darba līgumu.
- 19 2018. gada 14. decembrī komercreģistrā tika reģistrēts cits revīzijas uzņēmums kā uzņēmums, kas ir atbildīgs par revidētās sabiedrības obligāto revīziju.
- 20 Pēc tam, kad 2019. gada 5. februārī šis cits revīzijas uzņēmums bija pabeidzis revidētās sabiedrības obligāto revīziju par 2018. finanšu gadu, prasītājs pamatlietā sāka pildīt savus pienākumus tajā kā finanšu direktors un valdes loceklis.
- 21 Prasītājs pamatlietā vērsās *Helsingin hallinto-oikeus* (Helsinki Administratīvā tiesa, Somija) ar prasību, lūdzot samazināt naudas sodu, kas viņam uzlikts ar strīdīgo lēmumu, vismaz par pusi.
- 22 Šīs prasības pamatojumam prasītājs pamatlietā apgalvo, ka strīdīgais lēmums ir balstīts uz kļūdainu pārkāpuma smaguma un ilguma interpretāciju, jo Direktīvas 2006/43 22.a panta 1. punkta a) apakšpunktā ietvertais izteiciens “ieņemt amatu” noteikti attiecoties uz situāciju, kad attiecīgā persona faktiski ir stājusies amatā. Proti, kamēr tas nav noticis, minētajai personai, lai gan tai varētu būt sajūta, ka tai ir morālas saistības pret sabiedrību, kura to ir nodarbinājusi, šajā sabiedrībā nav reālas pozīcijas un tā neietekmē šīs sabiedrības darījumdarbību. Taču galvenais elements vērtējumā, kas būtu jāveic saistībā ar neatkarību, esot attiecīgās personas iespēja ietekmēt tās jaunā darba devēja gada pārskatus. No tā izrietot, ka aplūkojamajā gadījumā būtu jāuzskata, ka minētais prasītājs attiecīgo amatu ieņēma kopš viņa stāšanās finanšu direktora amatā revidētajā sabiedrībā 2019. gada februārī.
- 23 Turklāt prasītājs pamatlietā uzsver, ka apstākļi var mainīties pirms faktiskās stāšanās amatā. Tādējādi konkrētajā gadījumā, ņemot vērā, ka citam revīzijas uzņēmumam tika uzticēts veikt revidētās sabiedrības obligāto revīziju par 2018. finanšu gadu, esot jāuzskata, ka nogaidīšanas periods sākās no datuma, kad – 2018. gada 5. februārī – tika pabeigta šīs sabiedrības obligātā revīzija, kas viņam bija jāveic par 2017. finanšu gadu. Ja nogaidīšanas periods tiktu noteikts, ņemot vērā reālo neatkarību, tā ilgums konkrētajā gadījumā tāpat būtu viens pilns gads, savukārt no tīri formāla skatpunkta šis laikposms būtu ildzis aptuveni septiņus mēnešus, proti, no 2018. gada 12. jūlija, t.i., datuma, kad tika parakstīts darba līgums ar revidēto sabiedrību, līdz 2019. gada 5. februārim, kad tika pabeigta šīs sabiedrības obligātā revīzija par 2018. finanšu gadu.
- 24 Turklāt prasītājs pamatlietā norāda, ka informācija par viņa pieņemšanu darbā tika izplatīta pārskatāmā veidā, lai ārējai publikai būtu skaidrs, ka situācija ir tikusi rūpīgi izvērtēta un ka ir tikuši veikti piesardzības pasākumi. Tādējādi, tā kā ir mainījies revīzijas uzņēmums, kas bija atbildīgs par revidētās

sabiedrības obligāto revīziju attiecībā uz 2018. finanšu gadu, viņš neesot atradies situācijā, kurā šī sabiedrība būtu viņu nodarbinājusi, kamēr revīzijas uzņēmums, kurš to bija nodarbinājis, joprojām veiktu tās revīziju. Likuma par obligāto revīziju 10. nodaļas 5. panta piemērošana tātad esot jāpakļauj nosacījumam, ka revīzijas attiecības tupinās pēc tam, kad revidētā sabiedrība ir pieņēmusi darbā galveno revīzijas partneri.

- 25 Kompetentā valsts iestāde apgalvo, ka strīdīgajā lēmumā tā ir ņēmusi vērā Likuma par obligāto revīziju 10. nodaļas 7. pantā minētos apstākļus saistībā ar sankciju noteikšanu.
- 26 Esot taisnība, ka izteicienu “ieņemt amatu” šī likuma 4. nodaļas 11. panta izpratnē varētu interpretēt vai nu tādējādi, ka tajā ir atsauce uz darba līguma parakstīšanu attiecībā uz konkrēto amatu, vai arī tādējādi, ka tajā ir atsauce uz faktiski stāšanos amatā. Tāpat esot taisnība, ka laikā starp šiem notikumiem apstākļi var mainīties. Neesot pamatoti piemērot sodu par nodarījumu, kas vēl nav ticis izdarīts.
- 27 Tomēr vairāki apstākļi liecinot par labu pirmajai no šīm interpretācijām. It īpaši, tā kā nogaidīšanas perioda mērķis ir nodrošināt obligātā revidenta neatkarību, esot pienācīgi jāņem vērā ārējie elementi un iespaids. Darba līguma noslēgšana, *a fortiori* tad, ja informācija par to ir tikusi publiskota tirgos, esot apstākļi, ko uztver trešās personas, un tas tieši ietekmējot darbā pieņemtās personas, tās darba devēja un attiecīgo iesaistīto personu rīcību, kā arī attieksmi. Obligātais revidents, kas ir noslēdzis šādu darba līgumu, šī apstākļa dēļ esot saistīts ar savu jauno darba devēju tādā ziņā, ka viņam ir jāievēro zināma lojalitāte pret šo darba devēju un jārikojas saskaņā ar pēdējā minētā interesēm pat pirms savas faktiskās stāšanās amatā. Tādējādi obligātais revidents, kas ir pieņemts darbā revidētās struktūras vadības amatā, kopš darba līguma noslēgšanas brīža vairs neesot neatkarīgs. Turpretim faktiskās stāšanās amatā datumam neesot izšķirošas nozīmes.
- 28 Iesniedzējtiesa uzskata, ka iznākums pamatlietā, kas attiecas uz jautājumu, vai kompetentā valsts iestāde varēja uzlikt prasītajam pamatlietā naudas sodu 50 000 EUR apmērā par Likuma par obligāto revīziju 4. nodaļas 11. pantā paredzētā nogaidīšanas perioda neievērošanu, ir atkarīgs no šī nogaidīšanas perioda ilguma aprēķināšanas veida. Proti, lai atbilstoši šī likuma 10. nodaļas 7. pantam spriestu par attiecīgajai personai pārmestā pārkāpuma smagumu un ilgumu, esot jānosaka brīdis, no kura šī persona ir jāuzskata par tādu, kas – minētā likuma 4. nodaļas 11. panta, ar kuru valsts tiesībās īstenots Direktīvas 2006/43 22.a panta 1. punkts, izpratnē – ir ieņēmusi svarīgu vadības amatu revidētajā sabiedrībā.
- 29 Šajos apstākļos *Helsingin hallinto-oikeus* (Helsinki Administratīvā tiesa, Somija) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- “1) Vai Direktīvas 2006/43 [...] 22.a panta 1. punkts [...] ir jāinterpretē tādējādi, ka galvenais revīzijas partneris ieņem amatu šajā punktā aprakstītajā veidā, tiklīdz viņš ir noslēdzis ar to saistīto darba līgumu?
- 2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir noliedzoša [...], vai [šīs direktīvas] 22.a panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka galvenais revīzijas partneris ieņem amatu šajā punktā aprakstītajā veidā tad, kad viņš sāk pildīt attiecīgā amata pienākumus?”

### Par prejudiciālajiem jautājumiem

- 30 Ar abiem jautājumiem, kas ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Direktīvas 2006/43 22.a panta 1. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka obligātais revidents, tāds kā galvenais revīzijas partneris, kuru revīzijas uzņēmums ir norīkojis obligātās revīzijas veikšanai,



šīs tiesību normas izpratnē ir uzskatāms par tādu, kas ieņem svarīgu vadības amatu revidētajā struktūrā, sākot no brīža, kad viņš ar šo pēdējo minēto sabiedrību noslēdz darba līgumu attiecībā uz šo amatu, vai arī tikai no brīža, kad viņš faktiski sāk pildīt savus pienākumus šajā amatā.

- 31 Iesākumā ir jāatgādina, ka gadījumam, ja obligāto revidentu vai galveno revīzijas partneri, kurš revīzijas uzņēmuma vārdā veic obligāto revīziju, pieņem darbā revidētā struktūrā, ar Direktīvas 2006/43 22.a panta 1. punktu ir paredzēts nogaidīšanas periods, kas ilgst vismaz vienu gadu vai, ja viņu nodarbina sabiedriskas nozīmes struktūrā, divus gadus, sākot no brīža, kad viņš ir beidzis pildīt savus obligātā revidenta vai galvenā revīzijas partnera pienākumus saistībā ar obligāto revīziju, un šajā periodā saskaņā ar šīs direktīvas 22.a panta 1. punkta a) apakšpunktu šādam revidentam vai partnerim ir aizliegts “ieņemt” svarīgu vadības amatu revidētajā struktūrā.
- 32 No iesniedzējtiesas sniegtās informācijas izriet, ka Tiesai uzdotie prejudiciālie jautājumi attiecas uz tiesvedību, kurā prasītājs pamatlietā, lai gan viņš neapstrīd to, ka nav ievērojis konkrētajā gadījumā piemērojamo divu gadu nogaidīšanas periodu, tomēr lūdz samazināt naudas sodu, ko par šo pārkāpumu viņam uzlikusi kompetentā valsts iestāde tāpēc, ka tajā pašā dienā, kad viņš bija beidzis pildīt savus pienākumus kā galvenais revīzijas partneris saistībā ar kādas sabiedrības obligāto revīziju, viņš noslēdza ar šo pašu sabiedrību darba līgumu, saskaņā ar kuru viņš tika iecelts par tās finanšu direktoru un vadības grupas locekli. Minētās iestādes ieskatā šajā ziņā nav nozīmes apstāklim, ka prasītājs pamatlietā faktiski stājās amatā tikai vēlākā datumā, nedaudz vairāk kā sešus mēnešus pēc šī darba līguma noslēgšanas un aptuveni vienu gadu pēc tam, kad tika pabeigta pēdējā minētās sabiedrības obligātā revīzija, ko viņš veicis šī revīzijas uzņēmuma uzdevumā.
- 33 No tā izriet, ka ar saviem jautājumiem minētā tiesa, kā tā skaidri uzsver lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu, vēlas vienīgi – jo attiecīgā nogaidīšanas perioda pārkāpuma fakts nav apstrīdēts – noskaidrot pārkāpuma smaguma pakāpi un ilgumu, cenšoties precizēt Direktīvas 2006/43 22.a panta 1. punkta a) apakšpunktā lietotā izteiciena “ieņemt amatu” tvērumu, lai noteiktu brīdi, kurā šis pārkāpums būtu jāuzskata par izdarītu.
- 34 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru, interpretējot Savienības tiesību normu, ir jāņem vērā ne tikai tās teksts, bet arī tās konteksts un tiesiskā regulējuma, kurā šī norma ietilpst, mērķi (skat. it īpaši spriedumu, 2020. gada 6. oktobris, *Jobcenter Krefeld*, C-181/19, EU:C:2020:794, 61. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 35 Attiecībā uz Direktīvas 2006/43 22.a panta 1. punkta a) apakšpunkta formulējumu ir jākonstatē, ka dažās šīs tiesību normas valodu redakcijās lietotie darbības vārdi, tādi kā *nastoupit* čehu valodas redakcijā, *übernimmt* vācu valodas redakcijā, *occuper* franču valodas redakcijā un *prevzeti* slovēņu valodas redakcijā, varētu likt secināt, ka minētajā tiesību normā ir prasīts, lai attiecīgā persona būtu gatava veikt vai faktiski veiktu savus pienākumus šajā amatā revidētajā struktūrā.
- 36 Tomēr no šīs pašas tiesību normas citu valodu redakcijām drīzāk izriet, ka tās piemērošanai pietiktu ar to, ka attiecīgā persona piekrīt minētajam amatam, uzņemoties veikt šī amata pienākumus, tādējādi, ka darba līguma noslēgšana ir atbilstošais brīdis, kas būtu jāņem vērā šajā ziņā. Šāda interpretācija tostarp izriet no spāņu (*asuma*), itāļu (*accettare*), holandiešu (*aanvaardt*) un poļu (*zajęli*) valodas redakcijās lietotajiem darbības vārdiem.
- 37 Šajos apstākļos nevar tikt dota priekšroka Direktīvas 2006/43 22.a panta 1. punkta a) apakšpunkta tīri gramatiskai interpretācijai, kas būtu balstīta uz vienas vai vairāku valodu redakciju tekstu, izslēdzot citas. Proti, saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru vienā no Savienības tiesību normas valodu redakcijām lietotais formulējums nevar būt vienīgais pamats šīs tiesību normas interpretācijai un tam arī nevar piešķirt prioritāru nozīmi salīdzinājumā ar pārējām valodu redakcijām, un līdz ar to Savienības tiesību normas ir interpretējamas un piemērojamas vienveidīgi, ņemot vērā visu Savienības valodu redakcijas (skat. it īpaši spriedumu, 2020. gada 8. oktobris, *Combinova*, C-476/19, EU:C:2020:802, 31. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 38 Ņemot vērā atšķirības starp dažādām Direktīvas 2006/43 22.a panta 1. punkta a) apakšpunkta valodu redakcijām, ir jānovērtē šīs tiesību normas konteksts, kā arī šīs normas un tiesiskā regulējuma, kurā tā ietilpst, mērķi.
- 39 Šajā ziņā ir jānorāda – kā tas izriet no šīs direktīvas 1. panta, to lasot tās 5., 8., 9., 11. un 13. apsvēruma gaismā, – tās mērķis ir panākt obligātās revīzijas prasību saskaņošanu augstā līmenī, tostarp nosakot obligātajiem revidentiem stingrus ētikas standartus, it īpaši attiecībā uz viņu godprātību, neatkarību un objektivitāti, lai garantētu – gan revidējamo struktūru, gan trešo personu interesēs – revīzijas kvalitāti un tādējādi sekmētu tirgu pienācīgu darbību, nodrošinot, ka finanšu gada pārskati sniedz patiesu un precīzu priekšstatu par šīm struktūrām.
- 40 Direktīvas 2006/43 22.a pants, kas tajā tika iekļauts ar Direktīvu 2014/56, atbilst šim mērķim, jo šī tiesību norma, kā tas it īpaši izriet no pēdējās minētās direktīvas 1. apsvēruma, ir daļa no to noteikumu kopuma, kurus Savienības likumdevējs ir ieviesis Direktīvas 2006/43 IV nodaļā “Profesionālā ētika, neatkarība, objektivitāte, konfidencialitāte un dienesta noslēpums”, kurā ir ietverts tās 22.–24. pants, lai ar padziļinātu saskaņošanu pastiprinātu tostarp obligāto revidentu neatkarību to uzdevumu veikšanā.
- 41 Kā izriet no Direktīvas 2014/56 6.–8. un 10. apsvēruma, šo noteikumu mērķis būtībā ir, pirmkārt, nodrošināt, ka obligātie revidenti nav iesaistīti iekšējā lēmumpieņemšanas procesā revidētajās struktūrās, un novērst interešu konfliktus, tostarp nepieļaujot situācijas, kad šie revidenti veic revīziju struktūrās, ar kurām viņus saista uzņēmējdarbības vai finanšu intereses, kā arī, otrkārt, aizsargāt viņus no revīzijas uzņēmuma, kurā viņi ir nodarbināti, īpašnieku, akcionāru vai vadītāju iejaukšanās, lai, novēršot jebkādu iejaukšanos, kas varētu tieši vai netieši ietekmēt viņu veiktas revīzijas rezultātu, kāds tas sniedzams Direktīvas 2006/43 28. pantā paredzētajā revīzijas ziņojumā, garantētu tā kvalitāti, kā arī godīgumu un tādējādi tā uzticamību – atbilstoši šā sprieduma 39. punktā atgādinātajam šīs direktīvas mērķim – revidētās struktūras un trešo personu labā.
- 42 No tā izriet, ka neatkarības prasībai ir ne tikai iekšējs aspekts, ciktāl tā ir vērsta uz to, lai garantētu revidētajai struktūrai tās revīzijas uzticamību, ko veic par to atbildīgais obligātais revidents, bet arī ārējs aspekts, ciktāl tās mērķis ir saglabāt trešo personu, piemēram, kreditoru un ieguldītāju, paļāvību uz to, ka šī revīzija ir uzticama. Šis ārējais aspekts ir vēl jo svarīgāks tāpēc, ka šai paļāvībai ir izšķiroša nozīme, lai nodrošinātu kapitāldaļu īpašnieku un akcionāru kapitāldaļu vērtības aizsardzību un tātad visiem ieguldītājiem nodrošinātu tirgu pienācīgu darbību kopumā. Līdz ar to obligātajām revīzijām ir jābūt ne tikai uzticamām, bet arī ir nepieciešams, lai trešās personas tās tā uztvertu.
- 43 Ņemot vērā tieši šo divējādo – iekšējo un ārējo – perspektīvu, Savienības likumdevējs, kā tas it īpaši izriet no Direktīvas 2014/56 8. apsvēruma, ir aizliedzis obligātajam revidentam uzņemties pienākumus revidētajā struktūrā vadības vai valdes līmenī ne tikai laikposmā, uz kuru attiecas revīzijas ziņojums, bet arī, kā tas atspoguļots Direktīvas 2006/43 22.a panta 1. punkta noteikumos, atbilstošā laikposmā pēc tam, kad viņš ir beidzis pildīt savus obligātā revidenta vai galvenā revīzijas partnera uzdevumus saistībā ar obligāto revīziju.
- 44 Kā ģenerālvokāts būtībā ir norādījis secinājumā 52.–55. punktā, šāda aizlieguma mērķis tādējādi ir cikt vien iespējams novērst stimulu obligātajam revidentam plānot nodarbināšanu revidētajā struktūrā vai konkretizēt šos plānus laikposmā, kad viņš tajā veic obligāto revīziju, kā arī noteiktā vēlākā laikposmā. It īpaši ar šo aizliegumu Savienības likumdevējs cenšas izvairīties no tā, ka šāds revidents mēģinātu dot priekšroku savām – pašreizējām vai potenciālām – interesēm, iesniedzot revīzijas ziņojumu, kurš būtu labvēlīgāks šādai struktūrai, savukārt šī struktūra to viņam atlīdzinātu īstermiņā vai vidējā termiņā, piedāvājot svarīgu vadības amatu tajā.
- 45 Ir jākonstatē, ka pats fakts, ka pastāv līgumiskas attiecības starp obligāto revidentu un revidēto struktūru, vai pat sarunu uzsākšana šajā nolūkā var ne tikai radīt interešu konfliktu, bet var turklāt radīt iespaidu par šādu interešu konfliktu.

- 46 Proti, kā Eiropas Komisija pamatoti ir norādījusi savos rakstveida apsvērumos, ņemot vērā lojalitātes un labticības pienākumus, kas izriet no šādām līgumattiecībām, kā arī to, cik ciešu saikni šādas attiecības, šķiet, rada starp to pusēm, trešās personas var uztvert šī līgumattiecības kā tādas, kas var ietekmēt vai ir ietekmējušas attiecīgā obligātā revidenta veikto revidētās struktūras revīziju un līdz ar to kaitēt šo trešo personu pašāvēībai uz šīs revīzijas rezultātu uzticamību.
- 47 Šajā ziņā it īpaši ir jāuzsver, ka pat tad, ja obligātais revidents ir beidzis veikt savus uzdevumus vai galvenā revīzijas partnera uzdevumus saistībā ar kādas noteiktas struktūras obligāto revīziju, ar sarunām vai līgumattiecību iedibināšanu starp šādu revidentu un minēto struktūru var pietikt, lai retrospektīvi radītu trešo personu uztverē šaubas par tās revīzijas kvalitāti un godīgumu, kas tika veikta, pirms viņš ir beidzis veikt šādus uzdevumus.
- 48 Tādēļ ir konstatējams, ka, ņemot vērā it īpaši nozīmi, kāda ir trešo personu uztverei attiecībā uz obligātā revidenta neatkarību, ir jāuzskata, ka viņš ieņem amatu revidētajā struktūrā Direktīvas 2006/43 22.a panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē kopš brīža, kad starp tiem ir iedibinātas līgumattiecības, pat ja šāds revidents faktiski vēl nav sācis veikt savus pienākumus šajā amatā minētajā struktūrā.
- 49 Šī interpretācija saskan ar Direktīvas 2006/43 22. panta noteikumiem, kuru konkrētais mērķis ir noteikt obligāto revidentu neatkarības robežas, ar kurām kopā ir nosakāms šīs direktīvas 22.a panta 1. punkta tvērums, jo, kā jau izriet no šī sprieduma 40. punkta, Savienības likumdevējs ir pieņēmis visas šīs tiesību normas, lai pastiprinātu šo neatkarību.
- 50 Proti, saskaņā ar šī 22. panta 1. punktu dalībvalstīm, lai garantētu, ka obligātais revidents nav iesaistīts lēmumpieņemšanas procesā revidētajā struktūrā, ir jānodrošina, ka tiek veikti visi saprātīgie pasākumi, lai nepieļautu, ka attiecībās starp šo revidentu un šādu struktūru rodas kāds interešu konflikts, kas varētu izrietēt tostarp no finansiālām, personīgām, uzņēmējdarbības vai nodarbinātības attiecībām, neatkarīgi no tā, vai tās ir tiešas vai netiešas, esošas vai potenciālas, “no kā objektīva, saprātīga un informēta trešā persona [...] varētu secināt”, ka minētā revidenta neatkarība ir ietekmēta.
- 51 Tādā pašā nozīmē saskaņā ar minētā 22. panta 4. punkta c) apakšpunktu dalībvalstīm ir jānodrošina, ka obligātie revidenti nepiedalās revidētās struktūras obligātajā revīzijā, ja revīzijas laikā tie ir bijuši nodarbinātības, uzņēmējdarbības vai citās attiecībās ar šo struktūru, “kas var radīt interešu konfliktu vai var tikt vispārēji uzskatītas par tādām, kas rada interešu konfliktu”.
- 52 Tāpat no šī paša 22. panta 5. punkta izriet, ka obligātais revidents nevar lūgt vai pieņemt dāvanas vai pakalpojumus no revidētās struktūras, ja objektīva, saprātīga un informēta trešā persona “varētu uzskatīt” to vērtību par nozīmīgu vai par tādu, kas rada noteiktas sekas.
- 53 Kā ģenerālvokāts ir norādījis secinājumu 69. punktā, no šīm tiesību normām skaidri izriet, ka Savienības likumdevēja ieskatā attiecības, kas var izraisīt reālo vai potenciālo interešu konfliktu, ir tikpat kaitīgas obligātās revīzijas rezultātu uzticamībai kā attiecības, ko trešās personas var pamatoti uztvert kā šāda interešu konflikta iespējamo cēloni.
- 54 Ņemot vērā visus iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka Direktīvas 2006/43 22.a panta 1. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka obligātais revidents, tāds kā galvenais revīzijas partneris, kuru revīzijas uzņēmums ir norīkojis obligātās revīzijas veikšanai, šīs tiesību normas izpratnē ir uzskatāms par tādu, kas ieņem svarīgu vadības amatu revidētajā struktūrā, sākot no brīža, kad viņš ar šo pēdējo minēto struktūru noslēdz darba līgumu attiecībā uz šo amatu, pat ja viņš faktiski vēl nav sācis pildīt savus pienākumus šajā amatā.

## Par tiesāšanās izdevumiem

- 55 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (piektā palāta) nospriež:

**Eiropas Parlamenta un Padomes Direktīvas 2006/43/EK (2006. gada 17. maijs), ar ko paredz gada pārskatu un konsolidēto pārskatu obligātās revīzijas, groza Padomes Direktīvu 78/660/EEK un Padomes Direktīvu 83/349/EEK un atceļ Padomes Direktīvu 84/253/EEK, redakcijā ar grozījumiem, kas izdarīti ar Eiropas Parlamenta un Padomes 2014. gada 16. aprīļa Direktīvu 2014/56/ES, 22.a panta 1. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka obligātais revidents, tāds kā galvenais revīzijas partneris, kuru revīzijas uzņēmums ir norīkojis obligātās revīzijas veikšanai, šīs tiesību normas izpratnē ir uzskatāms par tādu, kas ieņem svarīgu vadības amatu revidētajā struktūrā, sākot no brīža, kad viņš ar šo pēdējo minēto struktūru noslēdz darba līgumu attiecībā uz šo amatu, pat ja viņš faktiski vēl nav sācis pildīt savus pienākumus šajā amatā.**

[Paraksti]