



## Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (piąta izba)

z dnia 24 marca 2021 r. \*

Odesłanie prejudycjalne – Prawo spółek – Dyrektywa 2006/43/WE – Badania ustawowe rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych – Artykuł 22a ust. 1 lit. a) – Zatrudnienie biegłego rewidenta przez badaną jednostkę – Okres karencji – Zakaz zajmowania kluczowego stanowiska kierowniczego w badanej jednostce – Naruszenie – Waga i czas trwania naruszenia – Wyrażenie „zajmowanie stanowiska” – Zakres – Zawarcie umowy o pracę z badaną jednostką – Niezależność biegłych rewidentów – Aspekt zewnętrzny

W sprawie C-950/19

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Helsingin hallinto-oikeus (sąd administracyjny w Helsinkach, Finlandia) postanowieniem z dnia 13 grudnia 2019 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 17 grudnia 2019 r., w postępowaniu wszczętym przez:

A,

przy udziale:

**Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta,**

TRYBUNAŁ (piąta izba),

w składzie: E. Regan (sprawozdawca), prezes izby, M. Ilešič, E. Juhász, C. Lycourgos oraz I. Jarukaitis, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Campos Sánchez-Bordona,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu Komisji Europejskiej – H. Støvlbæk, I. Koskinen oraz L. Armati, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 10 grudnia 2020 r.,

wydaje następujący

\* Język postępowania: fiński.

## Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 22a ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, zmieniającej dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG oraz uchylającej dyrektywę Rady 84/253/EWG (Dz.U. 2006, L 157, s. 87), zmienionej dyrektywą Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/56/UE z dnia 16 kwietnia 2014 r. (Dz.U. 2014, L 158, s. 196) (zwanej dalej „dyrektywą 2006/43”).
- 2 Wniosek ten złożono w ramach postępowania wszczętego przez A, biegłego rewidenta zatwierzonego przez fińską izbę handlową, w przedmiocie decyzji Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta (komisji ds. audytu przy urzędzie patentowym i rejestrowym, Finlandia) (zwanej dalej „właściwym organem krajowym”) o nałożeniu na A grzywny w związku z zatrudnieniem go na kluczowym stanowisku kierowniczym w spółce, w której przeprowadził badanie ustawowe sprawozdań finansowych.

### Ramy prawne

#### *Prawo Unii*

- 3 Zgodnie z motywami 5, 8, 9, 11 i 13 dyrektywy 2006/43:

„(5) Niniejsza dyrektywa ma na celu osiągnięcie wysokiego stopnia – choć nie pełnej – harmonizacji wymogów dotyczących badania ustawowego. Jeżeli w tekście niniejszej dyrektywy nie wskazano inaczej, państwo członkowskie wymagające badania ustawowego może wprowadzić bardziej rygorystyczne wymogi.

[...]

(8) W celu ochrony osób trzecich wszyscy zatwierdzeni biegli rewidenci i firmy audytorskie powinni być wpisani do publicznie dostępnego rejestru zawierającego podstawowe informacje na temat biegłych rewidentów lub firm audytorskich.

(9) Biegli rewidenci powinni przestrzegać najwyższych standardów etycznych. Powinni zatem podlegać etyce zawodowej, obejmującej przynajmniej ich działanie w interesie publicznym, ich uczciwość i obiektywizm oraz ich kompetencje zawodowe i należyłą staranność. Odpowiedzialność biegłych rewidentów w zakresie pełnienia funkcji w interesie publicznym oznacza, że na jakości pracy biegłego rewidenta polega szersza zbiorowość osób i instytucji. Dobra jakość badania przyczynia się do prawidłowego funkcjonowania rynków przez zwiększenie wiarygodności i efektywności sprawozdań finansowych. [...]

[...]

(11) Przeprowadzając badania ustawowe, biegli rewidenci i firmy audytorskie powinni zachować niezależność. Mogą oni informować badaną jednostkę o kwestiach pojawiających w związku z badaniem, lecz powinni powstrzymać się od udziału w wewnętrznych procesach decyzyjnych badanej jednostki. W przypadku znalezienia się w sytuacji, gdzie stopień zagrożenia ich niezależności, nawet po zastosowaniu zabezpieczeń w celu jego złagodzenia, jest zbyt wysoki, powinni zrezygnować lub wstrzymać się od przeprowadzenia danego badania. [...]

[...]

(13) Jest rzeczą ważną, by zapewnić jednolicie wysoką jakość wszystkich badań ustawowych wymaganych przez prawo [Unii]. [...]"

- 4 Zawarty w rozdziale I dyrektywy 2006/43, zatytułowanym „Przedmiot i definicje”, jej art. 1, zatytułowany „Przedmiot”, stanowi:

„Niniejsza dyrektywa ustanawia zasady dotyczące badania ustawowego rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych.

[...]”.

- 5 Znajdujący się w tym rozdziale I art. 2 owej dyrektywy, zatytułowany „Definicje”, stanowi:

„Do celów niniejszej dyrektywy należy stosować następujące definicje:

[...]

- 2) »biegły rewident« oznacza osobę fizyczną zatwierdzoną zgodnie z przepisami niniejszej dyrektywy przez właściwe władze państwa członkowskiego w celu przeprowadzania badań ustawowych;
- 3) »firma audytorska« oznacza osobę prawną lub jakąkolwiek inną jednostkę organizacyjną, niezależnie od jej formy prawnej, zatwierdzoną zgodnie z niniejszą dyrektywą przez właściwe organy państwa członkowskiego do przeprowadzania badań ustawowych;

[...]

- 16) »kluczowy(-i) partner(-rzy) firmy audytorskiej« oznacza:

- a) biegłego(-łych) rewidenta(-ów) wyznaczonego(-ych) przez firmę audytorską – w przypadku realizacji konkretnego zlecenia badania – jako w głównym stopniu odpowiedzialnego(-ych) za przeprowadzenie badania ustawowego w imieniu danej firmy audytorskiej; bądź
- b) w przypadku badania grupy – przynajmniej biegłego(-ych) rewidenta(-ów) wyznaczonego(-ych) przez firmę audytorską jako w głównym stopniu odpowiedzialnego(-ych) za przeprowadzenie badania ustawowego na poziomie grupy oraz biegłego(-ych) rewidenta(-ów) wyznaczonego(-ych) jako w głównym stopniu odpowiedzialnego(-ych) na poziomie istotnych spółek zależnych; bądź
- c) biegłego(-ych) rewidenta(-ów), który(-rzy) podpisuje(-ą) sprawozdanie z badania.

[...]”.

- 6 Artykuł 22 tej dyrektywy, zatytułowany „Niezależność i obiektywizm”, znajdujący się w jej rozdziale IV, zatytułowanym „Etyka zawodowa, niezależność, obiektywizm, poufność i tajemnica zawodowa”, stanowi:

„1. Państwa członkowskie zapewniają, aby – przy przeprowadzaniu badania ustawowego – biegły rewident lub firma audytorska czy jakakolwiek osoba fizyczna mogąca bezpośrednio lub pośrednio wpłynąć na wynik badania ustawowego byli niezależni od badanej jednostki i nie brali udziału w procesie decyzyjnym badanej jednostki.

Niezależność jest wymagana co najmniej zarówno w okresie objętym badanym sprawozdaniem finansowym, jak i w okresie przeprowadzania badania ustawowego.

Państwa członkowskie zapewniają, aby biegły rewident lub firma audytorska podejmowali wszystkie racjonalne kroki w celu zapewnienia, aby przy przeprowadzaniu badania ustawowego na ich niezależność nie wpływał żaden rzeczywisty ani potencjalny konflikt interesów, relacje gospodarcze ani

inne bezpośrednie lub pośrednie relacje związane z udziałem biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej przeprowadzających badanie ustawowe ani [i], gdzie jest to stosowne, z udziałem ich sieci, kierownictwa, biegłych rewidentów, pracowników, innych osób fizycznych, z których usług korzysta lub które [których usługi] kontroluje biegły rewident lub firma audytorska, ani [lub] innych osób bezpośrednio lub pośrednio powiązanych z biegłym rewidentem lub firmą audytorską stosunkiem kontroli.

Biegły rewident lub firma audytorska nie przeprowadzają badania ustawowego, jeżeli istnieje jakiegokolwiek zagrożenie [w postaci] wystąpienia kontroli własnej działalności, interesu własnego, występowania w czyimś interesie, zażyłości lub zastraszenia, spowodowan[e] stosunkiem finansowym, osobistym, gospodarczym, zatrudnienia lub innym pomiędzy:

- biegłym rewidentem, firmą audytorską, jej siecią czy jakąkolwiek osobą fizyczną mogącą wpłynąć na wynik badania ustawowego a
- badaną jednostką,

w wyniku którego obiektywna, racjonalna i poinformowana osoba trzecia, przy uwzględnieniu zastosowanych zabezpieczeń, mogłaby wywnioskować, że niezależność biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej jest zagrożona.

[...]

4. Państwa członkowskie zapewniają, aby osoby lub firmy, o których mowa w ust. 2, nie uczestniczyły w określaniu wyniku badania ustawowego żadnej konkretnej badanej jednostki ani w inny sposób nie wpływały na ten wynik, jeżeli:

[...]

c) w okresie, o którym mowa w ust. 1, pozostawały z badaną jednostką w stosunku pracy, stosunku gospodarczym lub innym stosunku, który może spowodować lub może być powszechnie postrzegany jako powodujący konflikt interesów.

5. Osoby lub firmy, o których mowa w ust. 2, nie żądają ani nie przyjmują prezentów pieniężnych i niepieniężnych ani przysług od badanej jednostki ani żadnej jednostki z nią powiązanej, chyba że obiektywna, racjonalna i poinformowana osoba trzecia uznałaby ich wartość za niewielką lub nieistotną.

[...]”.

7 Artykuł 22a dyrektywy 2006/43, zatytułowany „Zatrudnianie przez badane jednostki byłych biegłych rewidentów lub pracowników biegłych rewidentów lub firm audytorskich”, który również figuruje w rozdziale IV tej dyrektywy, zawiera ust. 1, który ma następujące brzmienie:

„Państwa członkowskie zapewniają, aby biegły rewident lub kluczowy partner firmy audytorskiej prowadzący badanie ustawowe w imieniu firmy audytorskiej, przed upływem przynajmniej jednego roku lub, w przypadku badania ustawowego jednostek interesu publicznego, przed upływem co najmniej dwóch lat od zaprzestania działalności w charakterze biegłego rewidenta lub kluczowego partnera firmy audytorskiej w związku z danym zleceniem badania:

- a) nie zajęli kluczowego stanowiska kierowniczego w badanej jednostce;

- b) w stosownych przypadkach, nie objęli funkcji członka komitetu ds. audytu badanej jednostki lub, w przypadku braku takiego komitetu, organu pełniącego funkcje równoważne funkcjom komitetu ds. audytu;
- c) nie objęli funkcji niewykonawczego członka organu administracyjnego lub członka organu nadzorczego badanej jednostki”.
- 8 Znajdujący się w rozdziale V wspomnianej dyrektywy, zatytułowanym „Standardy rewizji finansowej i sprawozdawczość z badania”, art. 28 tej dyrektywy, zatytułowany „Sprawozdawczość z badania”, stanowi:
- „1. Biegły(-li) rewident(-ci) lub firma(-y) audytorska(-ie) przedstawiają wyniki badania ustawowego w sprawozdaniu z badania. [...]
2. Sprawozdanie z badania sporządza się na piśmie; ponadto:
- [...]
- c) zawiera ono opinię z badania, która jest bez zastrzeżeń, z zastrzeżeniami lub negatywna i w której jasno przedstawia się opinię biegłego(-ych) rewidenta(-ów) lub firmy (firm) audytorskiej(-ich):
- (i) o tym, czy roczne sprawozdanie finansowe przedstawia prawdziwy i rzetelny obraz zgodnie z odpowiednimi ramami sprawozdawczości finansowej; [...]
- [...]”.
- 9 Motywy 1, 6–8 i 10 dyrektywy 2014/56, która zmieniła dyrektywę 2006/43, mają następujące brzmienie:
- „(1) Dyrektywa [2006/43] określa warunki zatwierdzania i rejestracji osób prowadzących badania ustawowe, stosujące się do tych osób zasady niezależności, obiektywizmu i etyki zawodowej, jak również ramy publicznego nadzoru nad tymi osobami. Konieczna jest jednak dalsza harmonizacja tych przepisów na szczeblu Unii, aby umożliwić większą przejrzystość i przewidywalność wymogów stosujących się do takich osób oraz zwiększyć ich niezależność i obiektywizm przy wykonywaniu powierzonych im zadań. [...]
- [...]
- (6) Szczególnie istotne jest zwiększenie niezależności jako jednego z podstawowych elementów przy przeprowadzaniu badań ustawowych. Aby zwiększyć niezależność biegłych rewidentów i firm audytorskich od jednostki badanej przy przeprowadzaniu badań ustawowych, biegły rewident lub firma audytorska oraz każda osoba fizyczna będąca w stanie pośrednio lub bezpośrednio wpłynąć na wynik badania ustawowego powinni być niezależni od badanej jednostki i nie powinni uczestniczyć w procesach decyzyjnych badanej jednostki. [...]
- (7) Biegli rewidenci i firmy audytorskie powinni być niezależni przy przeprowadzaniu badań ustawowych badanych jednostek i unikać konfliktów interesu. Aby ustalić niezależność biegłych rewidentów i firm audytorskich, należy wziąć pod uwagę pojęcie sieci, w ramach której działają biegli rewidenci i firmy audytorskie. Wymóg dotyczący niezależności należy spełniać co najmniej w okresie objętym sprawozdaniem z badania, obejmującym zarówno okres objęty sprawozdaniami finansowymi poddawany badaniu, jak i okres, w którym przeprowadza się badanie ustawowe.
- (8) Biegli rewidenci, firmy audytorskie oraz ich pracownicy powinni w szczególności powstrzymać się od przeprowadzania badania ustawowego danej jednostki, jeżeli mają w niej interes gospodarczy lub interes finansowy, a także od udziału w obrocie instrumentami finansowymi wyemitowanymi, gwarantowanymi lub w inny sposób wspieranymi przez badaną jednostkę,

z wyjątkiem udziałów w zdywersyfikowanych programach zbiorowego inwestowania. Biegły rewident lub firma audytorska powinni powstrzymać się od udziału w wewnętrznych procesach decyzyjnych badanej jednostki. Biegłym rewidentom, firmom audytorskim oraz ich pracownikom bezpośrednio uczestniczącym w zleceniu badania ustawowego należy uniemożliwić przyjmowanie obowiązków w jednostce badanej na szczeblu kierownictwa lub zarządu przed upływem odpowiedniego okresu od zakończenia zlecenia badania.

[...]

- (10) Odpowiednia organizacja wewnętrzna biegłych rewidentów i firm audytorskich powinna przyczynić się do zapobiegania ewentualnym zagrożeniom dla ich niezależności. Tym samym właściciele lub udziałowcy firmy audytorskiej, jak również osoby nią zarządzające nie powinni ingerować w przeprowadzanie badania ustawowego w żaden sposób zagrażający niezależności i obiektywizmowi biegłego rewidenta, który przeprowadza badanie ustawowe w imieniu firmy audytorskiej. Ponadto biegli rewidenci i firmy audytorskie powinni ustanowić odpowiednie polityki i procedury wewnętrzne w odniesieniu do pracowników i innych osób uczestniczących w działalności w zakresie badań ustawowych w ramach ich organizacji, aby zapewnić zgodność z obowiązkami ustawowymi. Te polityki i procedury powinny w szczególności starać się zapobiegać oraz reagować na wszelkie zagrożenia dla niezależności [powinny w szczególności zmierzać do zapobiegania wszelkim zagrożeniom dla niezależności i do reagowania na nie], a także zapewniać jakość, rzetelność i dokładność badania ustawowego. Te polityki i procedury powinny być proporcjonalne ze względu na skalę i stopień złożoności działalności biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej”.

### ***Prawo fińskie***

- 10 Paragraf 11 tilintarkastuslaki (1141/2015) [ustawy o badaniu ustawowym sprawozdań finansowych (1141/2015)] z dnia 18 września 2015 r., zatytułowany „Zatrudnienie biegłego rewidenta przez badaną jednostkę”, zawarty w rozdziale 4 tej ustawy, zatytułowanym „Inne postanowienia dotyczące biegłego rewidenta”, ma następujące brzmienie:

„Biegły rewident lub kluczowy partner firmy audytorskiej prowadzący badanie ustawowe w imieniu firmy audytorskiej nie może przed upływem co najmniej jednego roku od daty badania sprawozdania finansowego zajmować następujących stanowisk:

- 1) kluczowego stanowiska kierowniczego w badanej jednostce;
- 2) stanowiska członka komitetu ds. audytu badanej jednostki lub organu pełniącego funkcje równoważne funkcjom komitetu ds. audytu;
- 3) stanowiska niewykonawczego członka organu administracyjnego lub członka organu nadzorczego badanej jednostki.

Okres, o którym mowa w akapicie pierwszym, wynosi dwa lata, jeżeli przedmiotem badania jest jednostka interesu publicznego.

[...]”.

- 11 Paragraf 5 tej ustawy, zatytułowany „Grzywna i ustalenie jej wysokości”, zawarty w jej rozdziale 10, zatytułowanym „Sankcje”, przewiduje:

„Komisja ds. audytu może nałożyć grzywnę, jeżeli biegły rewident naruszy terminy określone w § 11 rozdziału 4 dotyczące zmiany stanowiska biegłego rewidenta poprzez przejście do badanej jednostki.



Maksymalna kwota grzywny za naruszenie terminów określonych w § 11 rozdziału 4 wynosi 50 000 EUR.

Grzywna jest płatna na rzecz skarbu państwa”.

- 12 Paragraf 7 tego rozdziału 10, zatytułowany „Elementy, jakie należy wziąć pod uwagę przy podejmowaniu decyzji o nałożeniu sankcji”, stanowi:

„Przy podejmowaniu decyzji o nałożeniu sankcji należy wziąć pod uwagę wszystkie istotne okoliczności. Są to:

1) waga i czas trwania naruszenia;

[...]”.

### **Postępowanie główne i pytania prejudycjalne**

- 13 Skarżący w postępowaniu głównym przeprowadził od 2014 r. do dnia 12 lipca 2018 r., jako kluczowy partner firmy audytorskiej, badanie ustawowe sprawozdań finansowych spółki X Oyj (zwanej dalej „badaną spółką”) w imieniu firmy audytorskiej.
- 14 W dniu 5 lutego 2018 r. ów skarżący ukończył, jako kluczowy partner firmy audytorskiej, badanie ustawowe sprawozdań finansowych tej spółki za rok obrotowy 2017.
- 15 W dniu 12 lipca 2018 r. skarżący w postępowaniu głównym zawarł umowę o pracę z rzeczoną spółką.
- 16 W dniu 17 lipca 2018 r. badana spółka ogłosiła w komunikacie giełdowym, że skarżącego w postępowaniu głównym mianowano na stanowisko dyrektora finansowego i członka zespołu zarządzającego oraz że obejmie on owe funkcje w lutym 2019 r.
- 17 W dniu 31 sierpnia 2018 r. ów skarżący przestał pełnić funkcje w firmie audytorskiej, która go zatrudniała. W oświadczeniu przekazanym tego samego dnia przez tę firmę organowi nadzoru nad audytorami badana spółka potwierdziła na piśmie, że do czasu opublikowania raportu z badania sprawozdania finansowego za rok obrotowy 2018 skarżący w postępowaniu głównym nie będzie sprawował w tej spółce kluczowych funkcji związanych z zarządzaniem nią, jej finansami lub przekazywaniem jej danych.
- 18 Decyzją z dnia 13 listopada 2018 r. (zwaną dalej „sporną decyzją”) właściwy organ krajowy nałożył na skarżącego w postępowaniu głównym grzywnę w wysokości 50 000 EUR z tego względu, że nie dochował on, wobec jednostek interesu publicznego, dwuletniego okresu „karencji” przewidzianego w § 11 rozdziału 4 ustawy o badaniu ustawowym sprawozdań finansowych. Organ ten uznał, że ów okres należy liczyć od dnia, w którym skarżący w postępowaniu głównym przestał pełnić funkcje w firmie audytorskiej jako kluczowy partner firmy audytorskiej w ramach zlecenia badania ustawowego sprawozdań finansowych badanej spółki, czyli w dniu 12 lipca 2018 r. Tymczasem wspomniany skarżący zajmował od tego samego dnia kluczowe stanowisko kierownicze w tej spółce, mianowicie stanowisko dyrektora finansowego, z uwagi na zawarcie z nią umowy o pracę.
- 19 W dniu 14 grudnia 2018 r. do rejestru handlowego wpisano inną firmę audytorską jako podmiot odpowiedzialny za badanie ustawowe sprawozdań finansowych badanej spółki.
- 20 Po zakończeniu w dniu 5 lutego 2019 r. badania ustawowego sprawozdań finansowych tej ostatniej spółki za rok obrotowy 2018 przez tę inną firmę audytorską skarżący w postępowaniu głównym zaczął pełnić funkcje w badanej spółce jako dyrektor finansowy i członek zarządu.

- 21 Skarżący w postępowaniu głównym wniósł do Helsingin hallinto-oikeus (sądu administracyjnego w Helsinkach, Finlandia) skargę zmierzającą do obniżenia przynajmniej o połowę kwoty grzywny nałożonej na niego w spornej decyzji.
- 22 Na poparcie tej skargi skarżący w postępowaniu głównym podnosi, że sporna decyzja opiera się na błędnej interpretacji wagi i czasu trwania naruszenia, ponieważ wyrażenie „zajmowanie stanowiska”, użyte w art. 22a ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/43, odnosi się bezwzględnie do sytuacji, w której dana osoba faktycznie objęła stanowisko. Dopóki bowiem tak nie jest, to nawet jeśli osoba ta może czuć się związana wewnątrz ze spółką, która ją zatrudniła, nie będzie w niej posiadać faktycznej pozycji i nie będzie miała wpływu na prowadzenie jej spraw. Tymczasem głównym elementem oceny, jaką należy przeprowadzić w zakresie niezależności, jest zdolność do wpływania przez daną osobę na roczne sprawozdania finansowe jej nowego pracodawcy. Wynika z tego, że w niniejszym przypadku należy uznać, iż skarżący w postępowaniu głównym zajmował odnośne stanowisko od chwili objęcia przez niego funkcji w badanej spółce w charakterze dyrektora finansowego w lutym 2019 r.
- 23 Ponadto skarżący w postępowaniu głównym podkreśla, że okoliczności mogą ulec zmianie przed faktycznym objęciem stanowiska. A zatem w niniejszym przypadku, biorąc pod uwagę fakt, że badanie ustawowe sprawozdań finansowych badanej spółki za rok obrotowy 2018 zlecono innej firmie audytorskiej, należy uznać, że okres karencji rozpoczął bieg od momentu zakończenia, w dniu 5 lutego 2018 r., badania ustawowego tej spółki, za którego przeprowadzenie był on odpowiedzialny w odniesieniu do roku obrotowego 2017. Gdyby okres karencji określono w kontekście rzeczywistej niezależności, czas jego trwania wyniósłby wówczas w niniejszym przypadku pełny rok, podczas gdy z czysto formalnego punktu widzenia okres ten trwałby około siedmiu miesięcy, to jest od dnia 12 lipca 2018 r., czyli daty podpisania umowy o pracę z badaną spółką, do dnia 5 lutego 2019 r., czyli dnia zakończenia badania ustawowego sprawozdań finansowych tej spółki za rok obrotowy 2018.
- 24 Dodatkowo skarżący w postępowaniu głównym zauważa, że informacje o jego zatrudnieniu podano do wiadomości w sposób przejrzysty, tak aby osoby z zewnątrz mogły zrozumieć, że sytuację dokładnie zbadano i że podjęto odpowiednie środki ostrożności. A zatem ze względu na zmianę firmy audytorskiej odpowiedzialnej za badanie ustawowe sprawozdań finansowych badanej spółki za rok obrotowy 2018 nie był on zatrudniony w tej spółce, zaś firma audytorska, która go zatrudniała, nadal badała jej sprawozdania finansowe. Zastosowanie § 5 rozdziału 10 ustawy o badaniu ustawowym sprawozdań finansowych powinno zatem być uzależnione od przesłanki, zgodnie z którą stosunek audytu trwa nadal po zatrudnieniu kluczowego partnera firmy audytorskiej przez badaną spółkę.
- 25 Właściwy organ krajowy twierdzi, że uwzględnił w spornej decyzji okoliczności dotyczące nakładania sankcji wymienione w § 7 rozdziału 10 ustawy o badaniu ustawowym sprawozdań finansowych.
- 26 Prawdą jest, że wyrażenie „zajmowanie stanowiska” w rozumieniu § 11 rozdziału 4 tej ustawy można interpretować w ten sposób, iż odnosi się ono zarówno do podpisania umowy o pracę dotyczącej tego stanowiska, jak i do faktycznego objęcia stanowiska. Prawdą jest również, że okoliczności mogą ewoluować pomiędzy tymi dwoma zdarzeniami. Otóż wymierzenie sankcji za czyn, który jeszcze nie miał miejsca, nie jest uzasadnione.
- 27 Jednakże szereg okoliczności przemawia za pierwszą z tych interpretacji. W szczególności jeżeli okres karencji ma na celu zagwarantowanie niezależności biegłego rewidenta, trzeba należycie uwzględnić zewnętrzne elementy i oznaki. Otóż zawarcie umowy o pracę – tym bardziej, jeśli informację w tej sprawie podano do wiadomości na rynkach – stanowi okoliczność zauważalną dla osób trzecich, która wpływa bezpośrednio na zachowanie i postawę zatrudnionej osoby, jej pracodawcy oraz zainteresowanych podmiotów. Biegły rewident, który zawarł taką umowę o pracę, jest przez to związany ze swoim nowym pracodawcą w tym znaczeniu, że jest zobowiązany do pewnej lojalności wobec niego i powinien działać zgodnie z jego interesem, nawet przed faktycznym objęciem



stanowiska. Biegły rewident, którego zatrudniono na stanowisku kierowniczym w badanej jednostce, przestaje więc być niezależny z chwilą zawarcia umowy o pracę. Data faktycznego objęcia stanowiska nie jest natomiast decydująca.

- 28 Sąd odsyłający uważa, że rozstrzygnięcie sporu w postępowaniu głównym, który dotyczy kwestii, czy właściwy organ krajowy mógł nałożyć na skarżącego w postępowaniu głównym grzywnę w wysokości 50 000 EUR z powodu niezachowania okresu karencji, o którym mowa w § 11 rozdziału 4 ustawy o badaniu ustawowym sprawozdań finansowych, zależy od sposobu obliczenia długości tego okresu karencji. Aby bowiem ustalić, zgodnie z § 7 rozdziału 10 tej ustawy, wagę i czas trwania naruszenia zarzucanego danej osobie, należy określić moment, od którego trzeba uznać, iż osoba ta zajmowała – w rozumieniu § 11 rozdziału 4 owej ustawy, który transponuje do prawa krajowego art. 22a ust. 1 dyrektywy 2006/43 – kluczowe stanowisko kierownicze w badanej spółce.
- 29 W tych okolicznościach Helsingin hallinto-oikeus (sąd administracyjny w Helsinkach) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
- „1) Czy art. 22a ust. 1 dyrektywy [2006/43] należy interpretować w ten sposób, że kluczowy partner firmy audytorskiej zajmuje stanowisko, o którym mowa w tym ustępie, wraz z zawarciem umowy o pracę?
- 2) Na wypadek udzielenia odpowiedzi przeczącej na pytanie pierwsze: czy art. 22a ust. 1 [tej dyrektywy] należy interpretować w ten sposób, że kluczowy partner firmy audytorskiej zajmuje stanowisko, o którym mowa w tym ustępie, gdy rozpoczyna pracę na tym stanowisku?”

### **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

- 30 Poprzez swoje dwa pytania, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający dąży zasadniczo do ustalenia, czy art. 22a ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/43 należy interpretować w ten sposób, że biegłego rewidenta, takiego jak kluczowy partner firmy audytorskiej wyznaczony przez firmę audytorską w związku ze zleceniem badania ustawowego sprawozdań finansowych, powinno się uznać za osobę zajmującą kluczowe stanowisko kierownicze w badanej jednostce w rozumieniu tego przepisu z chwilą, gdy zawiera on z tą jednostką umowę o pracę dotyczącą tego stanowiska, czy też dopiero z chwilą, gdy faktycznie rozpoczyna wykonywanie obowiązków na tym stanowisku.
- 31 Na wstępie należy przypomnieć, że art. 22a ust. 1 dyrektywy 2006/43 ustanawia – w przypadku, gdy biegły rewident lub kluczowy partner firmy audytorskiej, który przeprowadza badanie ustawowe sprawozdań finansowych w imieniu firmy audytorskiej, zostaje zatrudniony przez badaną jednostkę – minimalny okres karencji wynoszący, w zależności od przypadku, jeden rok lub – jeżeli zostaje on zatrudniony przez jednostkę interesu publicznego – dwa lata, licząc od chwili zaprzestania działalności w charakterze biegłego rewidenta lub kluczowego partnera firmy audytorskiej w związku ze zleceniem badania ustawowego sprawozdań finansowych, w którym to okresie zgodnie z art. 22a ust. 1 lit. a) tej dyrektywy takiemu biegłemu rewidentowi lub kluczowemu partnerowi nie wolno „zajmować” kluczowego stanowiska kierowniczego w badanej jednostce.
- 32 Z informacji przekazanych przez sąd odsyłający wynika, że pytania skierowane do Trybunału wpisują się w kontekst sporu, w ramach którego skarżący w postępowaniu głównym, nie kwestionując, że naruszył dwuletni okres karencji mający zastosowanie w niniejszej sprawie, zmierza do uzyskania obniżenia grzywny nałożonej na niego przez właściwy organ krajowy z tytułu tego naruszenia ze względu na to, iż w dniu zaprzestania działalności w charakterze kluczowego partnera firmy audytorskiej w związku ze zleceniem badania ustawowego sprawozdań finansowych danej spółki zawarł z tą spółką umowę o pracę, na podstawie której mianowano go na stanowisko dyrektora finansowego i członka zarządu. Zdaniem rzeczonego organu nie ma w tym względzie znaczenia okoliczność, że skarżący w postępowaniu głównym faktycznie objął stanowisko dopiero w późniejszym terminie, nieco

ponad sześć miesięcy po zawarciu tej umowy o pracę i mniej więcej rok po zakończeniu ostatniego badania ustawowego sprawozdań finansowych tejże spółki, które przeprowadził w imieniu owej firmy audytorskiej.

- 33 Wynika z tego, że skoro bezsporne jest, iż doszło do naruszenia istotnego okresu karencji, ów sąd – jak wyraźnie podkreślił w postanowieniu odsyłającym – poprzez swoje pytania zmierza wyłącznie do ustalenia wagi i czasu trwania tego naruszenia, chcąc doprecyzować zakres wyrażenia „zajmowanie stanowiska”, użytego w art. 22a ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/43, w celu określenia momentu, w którym naruszenie to należy uznać za popełnione.
- 34 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału przy dokonywaniu wykładni przepisu prawa Unii należy wziąć pod uwagę nie tylko jego brzmienie, ale także jego kontekst oraz cele regulacji, której część przepis ten stanowi (zob. w szczególności wyrok z dnia 6 października 2020 r., Jobcenter Krefeld, C-181/19, EU:C:2020:794, pkt 61 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 35 Co się tyczy brzmienia art. 22a ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/43, należy stwierdzić, że czasowniki użyte w niektórych wersjach językowych tego przepisu, takie jak „nastoupit” w wersji czeskiej, „übernimmt” w wersji niemieckiej, „occuper” w wersji francuskiej oraz „prevzeti” w wersji słoweńskiej, mogą sugerować, że przepis ten wymaga, by zainteresowany przygotowywał się do wykonywania obowiązków na tym stanowisku w badanej jednostce lub by faktycznie je wykonywał.
- 36 Niemniej jednak z innych wersji językowych tego przepisu wynika raczej, że dla jego stosowania może wystarczyć, by zainteresowany przyjął to stanowisko, zobowiązując się do pełnienia związanych z nim obowiązków, wobec czego zawarcie umowy o pracę stanowi właściwy moment, który należy wziąć pod uwagę w tym względzie. Taka wykładnia wynika w szczególności z czasowników użytych w wersjach językowych hiszpańskiej („asuma”), włoskiej („accettare”), niderlandzkiej („aanvaardt”) i polskiej („zajęli”).
- 37 W tych okolicznościach nie można przyjąć czysto literalnej wykładni art. 22a ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/43, opartej na brzmieniu jednej lub kilku wersji językowych, z wyłączeniem pozostałych wersji. Zgodnie bowiem z utrwalonym orzecznictwem Trybunału sformułowania użytego w jednej z wersji językowych przepisu prawa Unii nie można traktować jako jedynej podstawy jego wykładni lub przyznawać mu w tym zakresie pierwszeństwa względem innych wersji językowych, ponieważ przepisy prawa Unii należy interpretować i stosować w sposób jednolity w świetle wersji sporządzonych we wszystkich językach Unii (zob. w szczególności wyrok z dnia 8 października 2020 r., Combinova, C-476/19, EU:C:2020:802, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 38 Biorąc pod uwagę rozbieżności między różnymi wersjami językowymi art. 22a ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/43, należy zbadać kontekst tego przepisu, jak również jego cele oraz cele regulacji, której część przepis ten stanowi.
- 39 W tym względzie należy zauważyć, że dyrektywa ta ma na celu – jak wynika z jej art. 1 w związku z jej motywami 5, 8, 9, 11 i 13 – osiągnięcie wysokiego stopnia harmonizacji wymogów w zakresie badania ustawowego sprawozdań finansowych poprzez nałożenie między innymi na biegłych rewidentów rygorystycznych standardów etycznych, w szczególności w odniesieniu do ich uczciwości, niezależności i obiektywizmu, w celu zagwarantowania jakości badań w interesie badanych jednostek, jak i osób trzecich, a tym samym w celu przyczynienia się do prawidłowego funkcjonowania rynków poprzez zapewnienie, że roczne sprawozdania finansowe będą dawały wierny obraz tych jednostek.
- 40 Artykuł 22a dyrektywy 2006/43, dodany do niej przez dyrektywę 2014/56, wpisuje się w ten cel, ponieważ ów przepis – jak wynika w szczególności z motywu 1 tej ostatniej dyrektywy – stanowi część zbioru przepisów wprowadzonych przez prawodawcę Unii do rozdziału IV dyrektywy 2006/43,

zatytułowanego „Etyka zawodowa, niezależność, obiektywizm, poufność i tajemnica zawodowa” i obejmującego art. 22–24 tejże dyrektywy, w celu zwiększenia, poprzez dalszą harmonizację, między innymi niezależności biegłych rewidentów w wykonywaniu ich zadań.

- 41 Jak wynika z motywów 6–8 i 10 dyrektywy 2014/56, przepisy te mają zasadniczo na celu, po pierwsze, zapewnienie, aby biegli rewidentzi nie brali udziału w wewnętrznym procesie decyzyjnym badanych jednostek, oraz uniknięcie konfliktu interesów, w szczególności poprzez wykluczenie badania jednostek, z którymi owi biegli rewidentzi są związani interesem gospodarczym lub finansowym, a także, po drugie, ochronę biegłych rewidentów przed interwencją właścicieli, udziałowców lub kierownictwa zatrudniającej ich firmy audytorskiej, po to by zapewnić – poprzez zapobieżenie wszelkiej ingerencji mogącej wpłynąć bezpośrednio lub pośrednio na wynik ich badania przedstawiony w sprawozdaniu z badania przewidzianym w art. 28 dyrektywy 2006/43 – jakość i rzetelność tego sprawozdania, a zatem jego wiarygodność dla badanej jednostki i osób trzecich, zgodnie z celem tej dyrektywy przypomnianym w pkt 39 niniejszego wyroku.
- 42 Wynika z tego, że wymóg niezależności ma nie tylko aspekt wewnętrzny, w zakresie w jakim zmierza do zagwarantowania badanej jednostce wiarygodności badania przeprowadzonego przez biegłego rewidenta odpowiedzialnego za to badanie, ale również aspekt zewnętrzny, w zakresie w jakim ma na celu ochronę zaufania osób trzecich, takich jak wierzyciele i inwestorzy, do wiarygodności tego badania. Ten aspekt zewnętrzny jest tym bardziej istotny, że owo zaufanie ma kluczowe znaczenie dla zapewnienia ochrony wartości udziałów wspólników i akcjonariuszy, a tym samym dla zapewnienia inwestorom prawidłowego funkcjonowania rynków jako całości. Badania ustawowe sprawozdań finansowych powinny być zatem nie tylko wiarygodne, ale również postrzegane jako takie przez osoby trzecie.
- 43 To właśnie w kontekście tej podwójnej perspektywy, wewnętrznej i zewnętrznej, prawodawca Unii zakazał biegłemu rewidentowi – jak wynika w szczególności z motywu 8 dyrektywy 2014/56 – zajmowania stanowisk na szczeblu kierownictwa lub zarządu badanej jednostki nie tylko w okresie objętym sprawozdaniem z badania, lecz również – jak wynika z przepisów art. 22a ust. 1 dyrektywy 2006/43 – przez odpowiedni okres po zaprzestaniu działalności w charakterze biegłego rewidenta lub kluczowego partnera firmy audytorskiej w związku ze zleceniem badania ustawowego sprawozdań finansowych.
- 44 Jak zauważył zasadniczo rzecznik generalny w pkt 52–55 opinii, taki zakaz ma więc na celu wyeliminowanie, na ile to możliwe, ewentualnej zachęty dla biegłego rewidenta do rozważenia lub skonkretyzowania jego zatrudnienia przez badaną jednostkę w okresie, w którym przeprowadził on badanie ustawowe jej sprawozdań finansowych, a także w pewnym późniejszym okresie. W szczególności prawodawca Unii zmierza poprzez ten zakaz do uniknięcia sytuacji, w której taki biegły rewident mógłby ulec pokusie sprzyjania swoim własnym interesom, faktycznym lub potencjalnym, przedstawiając sprawozdanie z badania, które byłoby przychylnie takiej jednostce i za które owa jednostka nagrodziłaby go w perspektywie krótko- lub średnioterminowej ofertą objęcia kluczowego stanowiska kierowniczego w tej jednostce.
- 45 Tymczasem należy stwierdzić, że samo istnienie stosunku umownego między biegłym rewidentem a badaną jednostką, a nawet rozpoczęcie negocjacji w tym celu, może nie tylko prowadzić do konfliktu interesów, ale również stwarzać pozory takiego konfliktu.
- 46 Jak słusznie podniosła bowiem Komisja Europejska w swoich uwagach na piśmie, zważywszy na obowiązki lojalności i dobrej wiary wynikające z takiego stosunku umownego, a także na bliskość, jaką wydaje się on ustanawiać między jego stronami, stosunek ten może być postrzegany przez osoby trzecie jako stosunek, który może lub mógł wpłynąć na badanie odnośnej jednostki prowadzone przez danego biegłego rewidenta, a zatem może wpłynąć na zaufanie tych osób trzecich do wiarygodności wyniku tego badania.

- 47 W szczególności należy podkreślić w tym względzie, że nawet jeśli biegły rewident zaprzestał wykonywania swoich obowiązków lub obowiązków kluczowego partnera firmy audytorskiej w związku ze zleceniem badania ustawowego sprawozdań finansowych określonej jednostki, negocjowanie lub zawarcie stosunku umownego między takim biegłym rewidentem a tą jednostką może być wystarczające do zasiania w świadomości osób trzecich retrospektywnych wątpliwości co do jakości i rzetelności badania przeprowadzonego przed zaprzestaniem wykonywania takich obowiązków.
- 48 Tak więc w szczególności ze względu na znaczenie, jakie ma postrzeganie osób trzecich w odniesieniu do niezależności biegłego rewidenta, należy uznać, że biegły rewident zajmuje stanowisko w badanej jednostce w rozumieniu art. 22a ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/43 od chwili zawarcia między nimi stosunku umownego, nawet jeśli taki biegły rewident nie objął jeszcze faktycznie tego stanowiska w owej jednostce.
- 49 Wykładnia ta jest zgodna z przepisami art. 22 dyrektywy 2006/43, które mają konkretnie na celu określenie granic niezależności biegłych rewidentów i w związku z którymi należy ustalić zakres stosowania art. 22a ust. 1 tej dyrektywy, ponieważ – jak wynika już z pkt 40 niniejszego wyroku – prawodawca Unii przyjął wszystkie te przepisy w celu wzmocnienia tej niezależności.
- 50 Zgodnie bowiem z art. 22 ust. 1 dyrektywy 2006/43 w celu zagwarantowania, że biegły rewident nie będzie brał udziału w procesie decyzyjnym badanej jednostki, państwa członkowskie muszą zapewnić podjęcie wszelkich racjonalnych środków, aby zapobiec powstaniu między owym biegłym rewidentem a taką jednostką jakiegokolwiek konfliktu interesów, który mógłby wynikać w szczególności ze stosunku finansowego, osobistego, gospodarczego lub zatrudnienia, niezależnie od tego, czy byłby on bezpośredni lub pośredni, istniejący lub potencjalny, „w wyniku którego obiektywna, racjonalna i poinformowana osoba trzecia [...] mogłaby wywnioskować”, że niezależność tego biegłego rewidenta jest zagrożona.
- 51 Tak samo zgodnie z art. 22 ust. 4 lit. c) tej dyrektywy państwa członkowskie powinny zapewnić, że biegli rewidenci nie będą mogli uczestniczyć w badaniu ustawowym sprawozdań finansowych badanej jednostki, jeżeli w okresie prowadzenia badania tych sprawozdań pozostawali z badaną jednostką w stosunku pracy, stosunku gospodarczym lub innym stosunku, „który może spowodować lub może być powszechnie postrzegany jako powodujący konflikt interesów”.
- 52 Podobnie z art. 22 ust. 5 wynika, że biegły rewident nie może żądać ani przyjmować prezentów ani przysług od badanej jednostki, jeżeli obiektywna, racjonalna i poinformowana osoba trzecia „uznałaby” ich wartość za istotną lub znaczną.
- 53 Jak zauważył rzecznik generalny w pkt 69 opinii, z przepisów tych jasno wynika, że zdaniem prawodawcy Unii stosunek, który może wywołać rzeczywisty lub potencjalny konflikt interesów, może tak samo naruszać wiarygodność wyniku badania ustawowego sprawozdań finansowych jak stosunek, który może być racjonalnie postrzegany przez osoby trzecie jako możliwa przyczyna takiego konfliktu interesów.
- 54 Mając na względzie całość powyższych rozważań, na zadane pytania należy odpowiedzieć, że art. 22a ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/43 trzeba interpretować w ten sposób, iż biegłego rewidenta, takiego jak kluczowy partner firmy audytorskiej wyznaczony przez firmę audytorską w związku ze zleceniem badania ustawowego sprawozdań finansowych, powinno się uznać za osobę zajmującą kluczowe stanowisko kierownicze w badanej jednostce w rozumieniu tego przepisu z chwilą, gdy zawiera on z tą jednostką umowę o pracę dotyczącą tego stanowiska, nawet jeśli nie rozpoczął on jeszcze faktycznie wykonywania obowiązków na tym stanowisku.

## W przedmiocie kosztów

- 55 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (piąta izba) orzeka, co następuje:

**Artykuł 22a ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, zmieniającej dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG oraz uchylającej dyrektywę Rady 84/253/EWG, zmienionej dyrektywą Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/56/UE z dnia 16 kwietnia 2014 r., należy interpretować w ten sposób, że biegłego rewidenta, takiego jak kluczowy partner firmy audytorskiej wyznaczony przez firmę audytorską w związku ze zleceniem badania ustawowego sprawozdań finansowych, powinno się uznać za osobę zajmującą kluczowe stanowisko kierownicze w badanej jednostce w rozumieniu tego przepisu z chwilą, gdy zawiera on z tą jednostką umowę o pracę dotyczącą tego stanowiska, nawet jeśli nie rozpoczął on jeszcze faktycznie wykonywania obowiązków na tym stanowisku.**

Podpisy